

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أبي بكر بلقايد / تلمسان

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية

وعلوم التسيير

رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم

تخصص: اقتصاد

عنوان الرسالة



محاسبة التكاليف ودورها في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

دراسة حالة: (ملبنتي سيدي خالد-بتيارت- والبهجة-السوقر -)

إشراف الأستاذ الدكتور

كرزابي عبد اللطيف

إعداد الطالب

بلكرشة رابع

أعضاء لجنة المناقشة :

| | | | |
|--------|----------------------|-------------------|-----------------------|
| رئيسا | أستاذ التعليم العالي | جامعة تلمسان | أ.د بوثلجة عبد الناصر |
| مشرفا | أستاذ التعليم العالي | جامعة تلمسان | أ.د كرزابي عبد اللطيف |
| ممتحنا | أستاذ محاضر | جامعة تلمسان | الدكتور بن لدغم فتحي |
| ممتحنا | أستاذ محاضر | جامعة سعيدة | الدكتور بوزيان فتحي |
| ممتحنا | أستاذ محاضر | جامعة سيدي بلعباس | الدكتور بن سعيد محمد |
| ممتحنا | أستاذ محاضر | جامعة سيدي بلعباس | الدكتور سحنون سمير |

السنة الجامعية: 2014-2015م

بسم الله الرحمن الرحيم

وصلني اللهم على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين

أعوذ بالله من الشيطان الرجيم

بسم الله الرحمن الرحيم

« قالوا سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا انك انت العليم الحكيم »

سورة البقرة

بسم الله الرحمن الرحيم

« والعصر ان الانسان لفي خسر الا الذين امنوا و عملوا الصالحات و تواصلوا بالحق

وتواصلوا بالصبر »

سورة العصر

قال الشافعي رحمه الله تعالى: لو ما أنزل الله حجة على خلقه إلا هذه السورة لكفتهم.

قال العماد الأصفهاني : إني رأيت أنه لا يكتب إنسان كتابا في يومه إلا قال في غده

لو غير هذا لكان أحسن ، ولو زيد كذا لكان مستحسن ، ولو قدم هذا لكان أفضل ، ولو

ترك هذا لكان أجمل . وهذا من أعظم العبر ، على استيلاء النقص على جملة البشر .

كلمة شكر

أحمد الله تعالى على نعمه وحسن عونه، وأصلي وأسلم على خاتم الأنبياء والمرسلين،
محمد بن عبد الله صلوات ربي وسلامه عليه
بادئ ذي بدأ أتقدم بجزيل الشكر وكامل العرفان إلى الأستاذ الدكتور الفاضل كرزابي
عبد اللطيف

على إشرافه المميز وتوجيهاته المفيدة وملاحظاته القيمة .
كما أتقدم بالتحية والشكر إلى السادة الأساتذة والطاقم الإداري وعمال جامعة ابي بكر
بلقايد على مد يد العون لي أثناء انجاز هذا العمل ،وأخص بالذكر السيد معلاش عبد
الرزاق .

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر و الامتنان الى مدراء ،موظفي وعمال المؤسسات محل
الدراسة التطبيقية والى كافة المنتسبين لجامعة ابن خلدون -تيارت- أساتذة ،موظفين
وعمال وبالأخص طاقم كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير -تيارت- .
دون أن ننسى المجهودات المقدمة من كافة الأساتذة المدرسين والخبراء العاملين أجانبا
ووطنيين المؤلفين للكتب التي اعتمدها كمراجع لإنجاز هذا الموضوع.
وأتوجه بتحية خاصة إلى شهدائنا الأبرار والى الشعب الفلسطيني حماة المسجد الأقصى
والأرض المطهرة.

ولله الحمد من قبل ومن بعد
الطالب بلكرشة راجح

إهداء

إلى والدتي... إلى من حملتني كرها... ووضعتني كرها... إلى من أوصى
بها حبيبنا محمد صلى الله عليه وسلم صحبة.
إلى والدي الذي أطلب من الله سبحانه وتعالى أن يتغمده برحمته و يكرم نذله
ويوسع مدخله.
إلى أسرتي و عائلتي الكريمة كبيرها وصغيرها .
إلى رفقاء الدرب والكرب ... إلى شركاء الفرح والفرح.
إلى طلابي وزملائي.
إلى شهداء وأبناء الشعب الفلسطيني ، حماة المسجد الأقصى والأرض المطهرة
أهدي هذا العمل المتواضع.

الطالب : بلكرشة رابح

الملخص

الملخص باللغة العربية

ليست محاسبة التكاليف وليدة اليوم بل امتدت جذورها عبر التاريخ الى القرن الرابع عشر ميلادي ،اذ تطورت عبر مراحل تاريخية تميزت بظروف اقتصادية واجتماعية وكذا ثقافية اثرت فيها سواآا بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من حيث المفهوم والتطبيق

اكتسبت محاسبة التكاليف أهمية كبرى في الوقت الراهن كأداة للتسيير في مختلف المؤسسات الاقتصادية في أغلب دول العالم على اختلاف الأنماط الاقتصادية المنتهجة فيها ،وقد ساعدها على الاستمرار والانتشار انفتاحها على مختلف أساليب التحليل العلمي النظرية منها والتطبيقية ،والتي أوجدت معطيات جديدة لواقع الاقتصاد الحالي الذي ألقى بضغوطات شديدة ومستمرة على المؤسسات الاقتصادية من كل الجوانب (الاقتصادية ،القانونية ، الاجتماعية ، الثقافية)، لاسيما الصغيرة والمتوسطة منها ،وذلك بسبب امكانياتها المحدودة وقلة رأس مالها وضعف مصادر تمويلها ،لهذه الأسباب وجد مسيرو هذا النوع من المؤسسات أنفسهم أمام تحديات كبيرة تمثلت في البحث عن تطوير أساليب التسيير وتبني أدوات رقابية قادرة على ترقية الأداء وتحسينه للوصول إلى تحقيق الأهداف المنشودة من خلال اتخاذ القرارات الصائبة الكفيلة بمعالجة المشاكل التسييرية الناجمة عن هذا الوسط المعقد والمتذبذب الذي أصبحت فيه عملية التقدير والتوقع صعبة المنال .

لقد ساهمت محاسبة التكاليف بمفهومها الحديث المعتمد على تبني التقنيات الحديثة في مجال البحوث العلمية في تسهيل عملية التسيير وتذليل ما كان يعترضها من صعوبات وذلك من خلال تحليل المعطيات ومعالجة البيانات باستخدام كل ما هو جديد في برمجيات الإعلام الآلي المعدة لهذا الغرض ،الشيء الذي جعلها (محاسبة التكاليف) أداة مهمة لا غنى للمسير الناجح في اعتمادها .

لقد اصبح للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة أهمية كبرى في النسيج الاقتصادي لكثير من دول العالم سواء المتطورة منها أو السائرة في طريق النمو، وذلك بسبب ما امتازت به من مواصفات منها ماهو تنظيمي كسهولة اجراءات تأسيسها وبساطة متطلبات تكوينها نتيجة قلة رأس مالها ومحدودية العمالة فيها، ومنها ماهو اداري كبساطة هيكلها الإداري، ومنها ماهو فني وتكنولوجي اذ تعتمد على الأيدي العاملة أكثر من اعتمادها على التكنولوجيا المتطورة و المعقدة ،لهذه الأسباب وغيرها جعل من محاسبة التكاليف أداة ملائمة و فعالة في تسييرها، لاسيما وأن التسيير المحكم للمؤسسات في ظل واقع اقتصادي غير مستقر يتوقف الى حد كبير على كيفية ترشيد استعمال عناصر الإنتاج بما يسمح بتخفيض النفقات وتحسين نوعية المخرجات قصد تلبية رغبات المستهلكين، المتزايدة والمتنامية في ظل التطور الكبير الذي اصبح يتميز به الواقع الاقتصادي الراهن في جميع مناحي الحياة، ومن هنا أصبح لزاما على مسيري المؤسسات ادراج محاسبة التكاليف بمفهومها الحديث الذي اكتسبته نتيجة قابليتها للتأقلم مع التطورات التي عرفتها المنظومة الاقتصادية بسبب العولمة كأداة ضرورية في بناء استراتيجية محكمة للنهوض بوتيرة التنمية في مؤسساتهم، وبالتالي اعطاء دفعة قوية لعجلة التنمية في الاقتصاد الوطني .

Résumé :

La comptabilité des charges est une discipline très ancienne ; apparue au 14^{me} siècle, elle s'est développée au cours des temps en fonction des mutations économiques, sociales et culturelles qui l'ont forgée d'une manière directe et indirecte aussi bien en théorie qu'en pratique.

La comptabilité des charges a acquis une importance capitale de nos jours du fait qu'elle se présente comme un outil de gestion incontournable pour les différentes entreprises au monde quelques soient leurs modes économiques. Son ouverture sur les différents styles d'analyse scientifique théoriques et pratiques a largement contribué à sa continuité et à son expansion, permettant ainsi, de trouver des données nouvelles pour un environnement économique actuel contraignant et défiant sur tous les niveaux (économique, juridique, sociale et culturel). Un défi, menaçant et d'autant ressenti pour les petites et moyennes entreprises en raison de ces potentialités limitées notamment en matière de capital et de rareté des sources de financement. Devant ces contraintes, les gestionnaires de ces entreprises se trouvent confronter à de nombreux défis définis dans la recherche et le développement de modes de gestion et d'outils de contrôle susceptibles de promouvoir et d'améliorer l'action pour atteindre des objectifs escomptés par une meilleure prise de décision capable d'apporter des solutions fiables et durables à tous les problèmes managériales qu'impose un environnement hostile, complexe et aléatoire et dans lequel, toute évaluation ou prévision demeure irréalisable.

La comptabilité des charges, avec son concept actuel, a facilité l'adoption des nouvelles techniques dans le domaine de la recherche scientifique pour faciliter la pratique de gestion par une meilleure maîtrise des contraintes et une bonne exploitation et traitement des données par l'usage de programmes informatiques adaptés. Des moyens qui ont fait de cette discipline un outil incontournable pour la réussite d'un gestionnaire.

Les petites et moyennes entreprises ont acquis une importance capitale et un rôle incontestable dans le tissu économique de beaucoup de pays dans le monde quelque soit leur degrés de développement et cela en raison de ces caractéristiques organisationnelle tels que la facilité et la simplicité de sa création (faible capital, personnel restreint, organigramme simplifié) artistique et technologique (plus de mains d'œuvre et moins de technologie développés complexe). Ces raisons parmi d'autres, ont fait de la comptabilité des couts un outil et un moyen favorable et efficace de gestion qui permet, à la fois, une meilleure maîtrise et une bonne rationalisation des moyens de production et par conséquence une minimisation des couts et une amélioration de la qualité des outputs contribuant à une bonne satisfaction des besoins des consommateurs sans cesse croissantes et exigeantes et à tous les niveaux de la vie.

Ainsi, la comptabilité des charges dans son contexte moderne, est devenue une nécessité impérative pour le gestionnaire qui doit l'adopter pour s'adapter aux différents aléas de l'environnement économique mondialisé et réussi dans la conception de stratégies susceptibles d'améliorer la cadence de développement de son entreprise et par conséquence sa contribution dans le développement économique national.

Abstract :

Cost accounting is not a recent subject. Its roots extend far away to the 14th century. It's developed through many historical stations being directly or not influenced by economical, social and cultural conditions in what concerns the concept and the practice.

Actually, cost accounting has reached a great importance as a tool of managing in different economic institutions throughout the world with its variety of the conducted economical types. Its openness on the different theoretical and practical methods of scientific analysis helped it to still exist and spread out. Cost accounting has found new data to the actual economic reality which disturbed the economical institutions; in particular macro and medium ones, in all aspects economically, juridically, socially, and culturally because of its limited capacities, its little capitals as well as its weak financing sources.

For these motives, managers of this kind of institutions find themselves face to an immense challenge which is the sake of developing ways of management and also adopting the control (auditing) instruments able to promote the performance and improving it to realize the desired objectives through correct taken decisions capable of resolving problems caused by this complex and instable environment in which the process of estimation and prediction becomes too difficult.

Cost accounting with its contemporary conception contributed to adopting recent techniques in the field of the scientific research so as to facilitate the process of managing and break down all the obstacles that encountered it through analyzing data and treating findings by the utilization of the new computing programs created for that purpose. Thus, cost accounting becomes an inevitable means of a successful management.

Macro and medium economic institutions become a great interest in the economic web to many either developed or developing countries owing to its organizational, administrative and artistical and technological features i.e. organizational as its easy establishment, simple requiring formation due to little capitals and limited labour, administrative features such as its simple administrative structure, artistical and technological characteristics like its dependence on labour much more than on the modern technologies. Therefore, and because of these reasons, cost accounting becomes a suitable and efficient tool of management especially the well-kept management in an instable economic reality environment relies on to a large extent on rationalizing the use of the production elements in a way that allows decreasing the costs and ettering the quality of the output in order to fit the consumers desire.

However, institutions' managers must involve cost accounting, in its contemporary conception which it has acquired due to its ability of being adapted to the developments that the economic organization witnessed thanks to globalization as a necessary tool to build up a solid strategy to rise up the development in their institutions, and then giving a strong push up to the wheel of development in the national economy.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

| الصفحة | المحتوى |
|--------|--|
| | التشكرات والإهداءات |
| | الملخص |
| | فهرس المحتويات |
| VII-I | قائمة الجداول و الأشكال |
| أ-ج | مقدمة |
| 20 | الفصل الأول : محاسبة التكاليف: مفهوم، أساسيات وأساليب |
| 21 | المبحث الأول: مفهوم محاسبة التكاليف والتكلفة ومقاييس تصنيفاتها |
| 21 | المطلب الأول: مفهوم ونظرة محاسبة التكاليف للتكلفة و العناصر المكونة لها |
| 33 | المطلب الثاني: معايير تصنيف التكاليف |
| 40 | المطلب الثالث: التكاليف غير المباشرة ومراحل توزيعها على أقسام المؤسسة |
| 49 | المبحث الثاني: أنظمة قياس التكاليف، محاسبة المواد، الحالات الخاصة وتأثيرها على سعر التكلفة |
| 49 | المطلب الأول: أنظمة قياس التكاليف |
| 54 | المطلب الثاني: : المخزون وتقييم تكلفة صرفه |
| 63 | المطلب الثالث: سعر التكلفة ومكوناته |
| 66 | المبحث الثالث: أساليب محاسبة التكاليف المستخدمة في حساب التكاليف |
| 66 | المطلب الأول: أسلوب التكاليف الحقيقية |
| 70 | المطلب الثاني: أسلوب التكاليف المتغيرة والتحميل العقلاني للتكاليف الثابتة |
| 75 | المطلب الثالث: طريقتي التكاليف المعيارية والهامشية |

| | |
|-----|---|
| 85 | الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية |
| 87 | المبحث الأول: مفهوم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة |
| 88 | المطلب الأول: أسباب الاختلاف في تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة |
| 90 | المطلب الثاني: المقاييس المستعملة في تعريف المؤسسات الصغيرة و المتوسطة |
| 96 | المطلب الثالث: تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة |
| 106 | المبحث الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مواصفات ،أنواع وعوامل النجاح وأسباب الفشل |
| 106 | المطلب الأول: مواصفات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة |
| 109 | المطلب الثاني: أنواع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة |
| 114 | المطلب الثالث: عوامل نجاح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأسباب فشلها |
| 117 | المبحث الثالث: دور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في التنمية الاقتصادية ومصادر تمويلها |
| 117 | المطلب الأول: التنمية الاقتصادية مفهوم -أهداف- إستراتيجيات |
| 125 | المطلب الثاني: مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في التنمية الاقتصادية |
| 138 | المطلب الثالث: مصادر تمويل المؤسسة الصغيرة والمتوسطة |

| | |
|-----|---|
| 148 | الفصل الثالث : استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة |
| 150 | المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التسيير والمسير |
| 150 | المطلب الأول: التسيير : مفهومه ووظائفه |
| 155 | المطلب الثاني: المسير وأدواره |
| 158 | المطلب الثالث: مدارس التسيير |
| 168 | المبحث الثاني: محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات التسييرية واتخاذ القرار |
| 168 | المطلب الأول: المفاهيم الأساسية لنظم المعلومات وأشكالها |
| 182 | المطلب الثاني: نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف |
| 187 | المطلب الثالث: أهمية نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف |
| 191 | المبحث الثالث: أهمية تقنيات محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة |
| 191 | المطلب الأول: تقنية عتبة المردودية والتكاليف المعيارية |
| 204 | المطلب الثاني: تقنية محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC |
| 211 | المطلب الثالث: تقنية التكلفة المستهدفة ونظام الإنتاج بدون مخزون JIT |

| | |
|-----|---|
| 225 | الفصل الرابع : دراسة تطبيقية حول تحليل التكاليف لمؤسستي سيدي خالد و البهجة لإنتاج الحليب ومشتقاته - تيارت - |
| 227 | المبحث الأول: نظرة شاملة عن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر |
| 227 | المطلب الأول: تطور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر |
| 251 | المطلب الثاني: وسائل دعم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة |
| 260 | المطلب الثالث: تطور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة على مستوى ولاية تيارت |
| 266 | المبحث الثاني: تقديم عام للمؤسستين محل الدراسة التطبيقية: |
| 266 | المطلب الأول: تقديم عام لمدينة سيدي خالد -تيارت- |
| 272 | المطلب الثاني: تقديم عام لمدينة البهجة -سوقر- |
| 273 | المطلب الثالث: آليات الإنتاج في المؤسستين. |
| 277 | المبحث الثالث: تحليل تكاليف المؤسستين محل الدراسة (ملمينة سيدي خالد تيارت وملمينة البهجة السوقر) |
| 277 | المطلب الأول: فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة |
| 288 | المطلب الثاني: دراسة تكاليف ملمينة سيدي خالد -تيارت - وفق طريقة عتبة المردودية |
| 301 | المطلب الثالث: دراسة تحليلية لتكاليف ملمينة البهجة بالسوقر |
| 313 | خاتمة |
| 318 | الملاحق |
| 327 | المراجع |

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول والأشكال

- الجداول

| الرقم | العنوان | الصفحة |
|-------|---|--------|
| 1-1 | مقارنة المحاسبة العامة بمحاسبة التكاليف | 26 |
| 2-1 | جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة | 44 |
| 3-1 | التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة وفق الطريقة المباشرة | 46 |
| 4-1 | التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة وفق التوزيع التنازلي | 47 |
| 5-1 | توزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة وفق التوزيع التبادلي | 48 |
| 6-1 | جدول حساب النتيجة التحليلية الصافية | 69 |
| 1-2 | تصنيف المؤسسات وفق مؤشر العمالة في الجزائر | 91 |
| 2-2 | تصنيف المؤسسات حسب رأس المال (دول مجلس التعاون الخليجي) | 92 |
| 3-2 | تصنيف المؤسسات وفق مؤشر رقم الأعمال في الجزائر | 93 |
| 4-2 | تعريف البنك الدولي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة | 96 |
| 5-2 | تعريف لجنة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة | 97 |
| 6-2 | تعريف الاتحاد الأوروبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة | 99 |
| 7-2 | تعريف اتحاد بلدان جنوب شرق آسيا للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة | 99 |
| 8-2 | تعريف جمهورية تركيا للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة | 103 |
| 9-2 | تعريف الجزائر للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة | 105 |
| 10-2 | حجم مساهمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في اقتصاديات بعض الدول | 127 |
| 11-2 | تطور مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في القيمة المضافة | 128 |

قائمة الجداول والأشكال

| | | |
|-----|--|------|
| 131 | تطور الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات حسب الطابع القانوني | 12-2 |
| 133 | تطور الميزان التجاري الجزائري خلال فترة 2008-2012 | 13-2 |
| 134 | أهم المنتوجات المصدرة خارج المحروقات خلال 2011-2012 | 14-2 |
| 135 | توزيع المستوردين حسب الإطار القانوني لسنة 2012 | 15-2 |
| 136 | تطور الواردات حسب مجموعة المنتجات 2011-2012 | 16-2 |
| 138 | تطور مناصب الشغل المصرح بها حسب الفئات | 17-2 |
| 194 | جدول تحليل الاستغلال التفاضلي | 1-3 |
| 222 | المقارنة بين نظام الإنتاج التقليدي ونظام الإنتاج بدو مخزون | 2-3 |
| 228 | تعداد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة عام 2012 | 1-4 |
| 231 | تطور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة (الأشخاص المعنوية) حسب قطاع النشاط | 2-4 |
| 234 | تطور المهن الحرة لسنتي 2011 و 2012 حسب النشاط | 3-4 |
| 234 | تطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (الأشخاص الطبيعية) حسب النشاط | 4-4 |
| 236 | تطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة العمومية حسب النشاط | 5-4 |
| 237 | تطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ما بين سداسي 2012 | 6-4 |
| 238 | تطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ما بين سداسي الثاني 2012 والسداسي الأول 2013 | 7-4 |
| 239 | حركية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة العمومية حسب فئة الأجراء | 8-4 |
| 241 | تطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب مناصب الشغل | 9-4 |
| 242 | توزيع وفيات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة خلال سداسيات 2012/2013. | 10-4 |
| 243 | توزيع وفيات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة (الأشخاص المعنوية) | 11-4 |
| 246 | توزيع وفيات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة (الأشخاص المعنوية) حسب مكونات قطاعي الخدمات والصناعات التحويلية | 12-4 |

قائمة الجداول والأشكال

| | | |
|-----|--|------|
| 248 | توزيع وفيات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة للأشخاص الطبيعية | 13-4 |
| 249 | الولايات الاثني عشر الأولى في تعداد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة | 14-4 |
| 250 | حركية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب الجهات | 15-4 |
| 252 | حصيلة نشاط مشاتل المؤسسات التقييمية. | 16-4 |
| 253 | نشاطات مراكز التسهيل للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة | 17-4 |
| 257 | الوضع العامة للضمانات حسب قطاع النشاط لسنة 2012 | 18-4 |
| 258 | توزيع المشاريع الممولة حسب قطاع النشاط | 19-4 |
| 259 | القروض الممنوحة حسب قطاعات النشاط لسنة 2012 | 20-4 |
| 260 | المشاريع الممولة من طرف الصندوق الوطني للتأمين على الشغل لسنة 2012 | 21-4 |
| 262 | المزايا التقنية لولاية تيارت | 22-4 |
| 263 | إحصائيات المؤسسات المسجلة على مستوى ولاية تيارت | 23-4 |
| 264 | المنطقة الصناعية على مستوى ولاية تيارت | 24-4 |
| 265 | مؤهلات ولاية تيارت الصناعية | 25-4 |
| 269 | جدول تبادل المنتجات بين ملبنة سيدي خالد- تيارت- والملبنات التابعة للمجمع الوطني للحليب ومشتقاته. | 26-4 |
| 278 | حسابات النتائج لملبنة سيدي خالد- تيارت- 2011-2012-2013 | 27-4 |
| 279 | اجمالي التكاليف التشغيلية لملبنة سيدي خالد - تيارت- | 28-4 |
| 280 | اجمالي النواتج التشغيلية للسنوات 2011-2012-2013 | 29-4 |

قائمة الجداول والأشكال

| | | |
|-----|---|------|
| 281 | صافي التكاليف التشغيلية للسنوات 2011-2012-2013 | 30-4 |
| 281 | النتيجة التشغيلية للسنوات 2011-2012-2013 | 31-4 |
| 284 | حسابات النتائج لمدينة البهجة السوق ل 2011-2012-2013 | 32-4 |
| 286 | اجمالي التكاليف التشغيلية للسنوات 2011-2012-2013 | 33-4 |
| 286 | اجمالي النواتج العملية لمدينة البهجة السوق | 34-4 |
| 287 | صافي التكاليف العملية لمدينة البهجة لسوق | 35-4 |
| 287 | توزيع التكاليف العملية (للاستغلال) ورقم الأعمال لمدينة البهجة السوق | 36-4 |
| 288 | التكاليف المتغيرة والثابتة لمدينة البهجة السوق | 37-4 |
| 289 | جدول تحليل الاستغلال التفاضلي لمدينة سيدي خالد | 38-4 |
| 291 | حساب عتبة المردودية لمدينة سيدي خالد -تيارت- للسنوات 2011-2012-2013 | 39-4 |
| 296 | زمن عتبة المردودية بالأشهر والأيام لمدينة سيدي خالد تيارت | 40-4 |
| 302 | جدول تحليل الاستغلال التفاضلي لمدينة البهجة بالسوق | 41-4 |
| 303 | حساب عتبة المردودية لمدينة البهجة السوق للسنوات : 2011-2012-2013 | 42-4 |
| 307 | زمن عتبة المردودية بالأشهر والأيام لمدينة البهجة -السوق- | 43-4 |
| 311 | مقارنة المؤسستين محل الدراسة بواسطة العتبة ومكوناتها | 44-4 |

قائمة الجداول والأشكال

- الأشكال

| الصفحة | العنوان | الرقم |
|--------|---|-------|
| 32 | العناصر المكونة للتكاليف | 1-1 |
| 34 | منحنى التكاليف المتغيرة | 2-1 |
| 36 | منحنى التكاليف الثابتة | 3-1 |
| 37 | منحنى التكاليف الكلية | 4-1 |
| 50 | تدفق التكاليف وفق نظام المراحل المتتابعة | 5-1 |
| 51 | تدفق التكاليف وفق نظام المراحل المتوازية | 6-1 |
| 53 | تدفق التكاليف وفق نظام الأوامر | 7-1 |
| 60 | مراحل معالجة الإنتاج الجاري | 8-1 |
| 68 | مراحل توزيع التكاليف المشكلة لسعر التكلفة حسب طريقة التكاليف الحقيقية | 9-1 |
| 73 | حساب سعر التكلفة حسب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة | 10-1 |
| 78 | التمثيل البياني للفروقات | 11-1 |
| 83 | التفسير الهندسي للتكلفة الهامشية | 12-1 |
| 173 | أنواع نظم المعلومات حسب المستويات الإدارية | 1-3 |
| 193 | مكونات النتيجة وفق الهوامش | 2-3 |
| 197 | التمثيل البياني لعتبة المردودية (علاقة رقم الأعمال بمجموعة التكاليف) | 3-3 |
| 198 | التمثيل البياني لعتبة المردودية (علاقة ه/ت = م ت ثا) | 4-3 |
| 198 | التمثيل البياني لعتبة المردودية (علاقة النتيجة) | 5-3 |
| 271 | الهيكل التنظيمي لمدينة سيدي خالد | 1-4 |
| 273 | الهيكل التنظيمي لمدينة البهجة السوق | 2-4 |
| 293 | منحنى عتبة المردودية لمدينة سيدي خالد لسنة 2011 | 3-4 |
| 294 | منحنى عتبة المردودية لمدينة سيدي خالد لسنة 2012 | 4-4 |
| 295 | منحنى عتبة المردودية لمدينة سيدي خالد لسنة 2013 | 5-4 |
| 298 | منحنى زمن عتبة المردودية لمدينة سيدي خالد لسنة 2013 | 6-4 |
| 299 | منحنى زمن عتبة المردودية لمدينة سيدي خالد لسنة 2012 | 7-4 |

قائمة الجداول والأشكال

| | | |
|-----|---|------|
| 300 | منحنى زمن عتبة المردودية للبنية لسيدى خالد لسنة 2011 | 8-4 |
| 304 | منحنى عتبة المردودية للبنية البهجة السوقر لسنة 2011 | 9-4 |
| 305 | منحنى عتبة المردودية للبنية البهجة السوقر لسنة 2011 | 10-4 |
| 306 | منحنى عتبة المردودية للبنية البهجة السوقر لسنة 2011 | 11-4 |
| 308 | منحنى زمن عتبة المردودية للبنية البهجة السوقر لسنة 2011 | 12-4 |
| 309 | منحنى زمن عتبة المردودية للبنية البهجة السوقر لسنة 2012 | 13-4 |
| 310 | منحنى زمن عتبة المردودية للبنية البهجة السوقر لسنة 2013 | 14-4 |

مقدمة

ان الدارس لمحاسبة التكاليف في مراحلها الأولى، يلاحظ أن الكثير من الاقتصاديين كانوا ينظرون إليها من جانبها الضيق على أنها وسيلة لتحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمؤسسة، ولكن في حقيقة الأمر هي أوسع من ذلك، إذ تعتبر موردا أساسيا للمعلومات التي لا غنى للإدارة عنها للقيام بمهامها من تخطيط ورقابة واتخاذ القرار.

إن التقدم الحاصل في أساليب الإدارة والتسيير والبحوث العلمية النظرية والتطبيقية وكذا المعلوماتية افرز معطيات جديدة لواقع الاقتصاد الحالي الذي أتسم بالضغوطات الشديدة والمستمرة على المؤسسات الاقتصادية من كل الجوانب (الاقتصادية، القانونية، الاجتماعية، الثقافية)، الشيء الذي جعل مسيري المؤسسات وخاصة الاقتصادية منها، العمل على تطوير أساليب التسيير وتبني أدوات رقابية قادرة على ترقية الأداء وتحسينه مع تصحيح الأخطاء للوصول إلى تحقيق الأهداف المنشودة منها يدرسون الإجراءات الكفيلة لاتخاذ القرارات المناسبة، في هذا المحيط المتذبذب وغير القار، الذي تعقدت فيه مهمة التقدير والتوقع.

مع كل هذا فإن التسيير الجيد للمؤسسات وخاصة الإنتاجية منها في ظل التوجهات الاقتصادية الجديدة يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في استعمال عناصر الإنتاج بكيفية رشيدة، مما ينعكس إيجابا على الاقتصاد في النفقات (التكاليف)، كما أن البيانات المعتمدة تساعد على تحسين كفاءة المسير في اتخاذ القرارات الصائبة.

ومن هنا أصبح لزاما على مسيري المؤسسات اتخاذ كافة الإجراءات اللازمة التي من شأنها إيجاد مكانا لها في سوق يطبعه التنافس الشديد والحداد بين المؤسسات الاقتصادية ، تركزت هذه الإجراءات أساسا على معايير دقيقة وعالية في النوع والكم وحتى الشكل قصد تلبية رغبات المستهلكين، المتزايدة والمتنامية وفق هذا التطور الكبير في جميع مناحي الحياة، كل ذلك ألقى بثقله على المؤسسة مما جعل التفكير في إيجاد أساليب من شأنها حصر كل التعقيدات التي تفرضها المعلومات المقدمة عن هذا المحيط في كل أبعادها . ولن يتأتى ذلك إلا بتوفير مصدر دقيق للمعلومات تشخص فيه الظروف الداخلية و الخارجية للمؤسسة. إن محاسبة التكاليف بمفهومها الحديث نتيجة انفتاحها على أساليب التحليل العلمي أصبحت إحدى الآليات التي تمكن المؤسسة من توفير البيانات اللازمة لأصحاب القرار في إدارة العمليات عن طريق تحليل ومراقبة الأعباء بكيفية مفصلة ودقيقة.

بناء على الأفكار السابقة يمكن أن نطرح الإشكالية التالية:

كيف تساهم محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة؟

ولمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بجوانب الموضوع قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية التي

تخدم السؤال الجوهري:

1. ما هو مفهوم محاسبة التكاليف وما هي مبادئها وما الطرق المستخدمة في حساب مختلف التكاليف

وسعر التكلفة؟

2. ما هو مفهوم نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف وما هي مقوماته ؟

3. ما هي أوجه استخدام محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية لاسيما لأغراض التخطيط والرقابة ؟

فرضيات البحث:

لقد اعتمدنا كأساس ومنطلق لمناقشة موضوع بحثنا هذا على الفرضيات التالية:

- محاسبة التكاليف كافية لوحدها في تشخيص ورصد تكاليف المؤسسة الصغيرة و المتوسطة.
- محاسبة التكاليف هي أحد أنظمة المعلومات الذي يمكن نمذجته في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- قد تعتمد المؤسسة الصغيرة والمتوسطة في العملية التسييرية على الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف.
- نظام معلومات محاسبة التكاليف نظام مستقل بذاته في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

أسباب اختيار البحث:

يعود اختيارنا للبحث لعدة اعتبارات:

- 1- لفت انتباه المسيرين داخل المؤسسة إلى تأكيد فعالية محاسبة التكاليف كأداة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة.
- 2- إبراز أهمية تثبيت مبادئ محاسبة التكاليف الواجب تبنيها من طرف المؤسسة الاقتصادية.
- 3- الإصلاح الاقتصادي المنصب على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وما يتطلبه من أدوات فعالة للتسيير ومنها محاسبة التكاليف.

أهمية البحث:

تبرز الأهمية العلمية لهذا الموضوع في إظهار مدى أهمية محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات ترتكز عليه المؤسسة في اتخاذ القرارات السليمة في محيط يتناهبه التقلبات و التدبذبات.

أهداف البحث:

يرمي هذا البحث إلى:

- 1- التعرف على محاسبة التكاليف وكيفية تطبيقها.
- 2- كيفية تكوين نظام معلومات خاص بمحاسبة التكاليف داخل المؤسسة.
- 3- معرفة الدور المهم الذي تلعبه محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية.
- 4- حتمية تبني المؤسسة الجزائرية محاسبة التكاليف كأسلوب تسييري يمكنها من تحسين كفاءتها.

منهج البحث:

من أجل البحث في هذا الموضوع و الإجابة بقدر الإمكان عن الإشكالية السابقة و الإلمام بجوانبه اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي نراه يتناسب مع الدراسة التي نناقشها.

دراسات سابقة:

لقد تم الاهتمام بالمحاسبة كوسيلة لترتيب المعلومات المالية المؤثرة على ذمة المؤسسة منذ القدم وزاد الاهتمام بها أكثر مع التطور والنمو الاقتصادي الحاصل، مما اقتضى ظهور أساليب محاسبية جديدة لتتلاءم مع احتياجات المؤسسات الاقتصادية وخاصة الصناعية منها، إذ تعتبر محاسبية التكاليف إحدى هذه الأساليب التي تطورت باستمرار مواكبة في ذلك التطورات التي طرأت على مختلف المؤسسات وأصبحت ضرورة ملحة كأسلوب جديد للتحليل والتسيير ومراقبة العمليات في المؤسسة، وعلى هذا الأساس سجلنا تواجد دراسات نظرية وميدانية سابقة خاصة بهذا المجال في الدول الأكثر تطور صناعيا أما على المستوى

الوطني سجلنا تأخرا كبيرا في هذا الميدان، نتيجة انتهاج البلاد للنظام الاقتصادي الموجه وان وجدت فهي محصورة على المستوى الأكاديمي المتمثل في بعض الكتب ورسائل التخرج نذكر منها:

- ناصر دادي : تقنيات مراقبة التسيير ، محاسبة تحليلية، 1994

- رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، 1992

- بلغيت مداني : فعالية نظام المحاسبة التحليلية في التسيير واتخاذ القرار، 1998.

ولكن نتيجة الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها البلاد في ظل اقتصاد السوق، أصبح عدد قليل جدا من مؤسساتنا يتبنى هذا النوع من المحاسبة، كونها إحدى الأدوات التي تستعمل في تحليل مختلف التكاليف و اتخاذ القرارات السليمة، ونأمل مستقبلا أن تتوسع الدراسات في هذا الميدان.

الفصل الأول

محاسبة التكاليف: مفهوم، أساسيات و أساليب

الفصل الأول:

محاسبة التكاليف: مفهوم، أساسيات و أساليب

تلعب محاسبة التكاليف بمفهومها الحديث نتيجة انفتاحها على أساليب التحليل العلمي، دورا كبيرا في خدمة إدارة المؤسسة الاقتصادية، وعلى هذا الأساس فهي ضرورية بحيث لا يمكن الاستغناء عنها وحتى تكون هناك خلفية علمية ملائمة لاستيعاب موضوع محاسبة التكاليف ارتأينا أن يهدف هذا الفصل إلى إلقاء نظرة شاملة حول مفهوم محاسبة التكاليف ومعرفة ظروف نشأتها وعلاقتها بالمحاسبة العامة ومن ثم معرفة التكلفة ومعايير تصنيفاتها، و التطرق لأنظمة قياس التكاليف و كذا الحالات الخاصة التي تصادف محاسبة التكاليف أثناء قيام المؤسسة بنشاطها الاقتصادي، وأخيرا تعرضنا إلى الطرق المختلفة التي يمكن استخدامها في معالجة التكاليف للوصول إلى سعر التكلفة.

و حتى نستطيع الإلمام بهذا الفصل تعرضنا إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم محاسبة التكاليف والتكلفة ومقاييس تصنيفاتها.

إن محاسبة التكاليف ليست وليدة اليوم بل يمتد تاريخها إلى القرن الرابع عشر ميلادي ، ولاشك أن تواجدها المستمر حتى يومنا الحالي يدل على أهميتها ، وحتى نصل إلى هذه الأهمية يستوجب علينا أن نتعرض إلى تطورها التاريخي مع التطرق إلى بعض المصطلحات اللصيقة بها ومعايير تصنيفها .

المطلب الأول : مفهوم ونظرة محاسبة التكاليف للتكلفة و العناصر المكونة لها.

إن محاسبة التكاليف بمفهومها الحديث ناتج عن سلسلة تاريخية كبيرة تميزت بعدة ظروف اجتماعية واقتصادية وكذا ثقافية أثرت بطريقة مباشرة وغير مباشرة على تطوير مفهومها وتحسين أدائها لتصبح مواكبة لهذا التقدم الحاصل في شتى مجالات الحياة وخاصة الاقتصادية منها.

1-التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف.

يمكن تقسيم الفترات التي مرت بها محاسبة التكاليف في تطورها الى أربع فترات هي:

1-1الفترة الممتدة من القرن 14 إلى القرن 17

في هذه المرحلة وحسب سجلات شركة "DEL BENE COMPANY" وشركة "FLORENTINE" لتصدير الملابس الصوفية وهما شركتان إيطاليتان، وقد تجلّى ظهورهما ميدانيا خلال القرن 16، ومن خلال السجلات المحاسبية للشركة الإيطالية ميدسي Medssie للغزل والنسيج ، حيث تمكنت من الوصول إلى معرفة التكلفة وتسعير منتجاتها المتمثلة في الملابس الجاهزة¹، مما يوحي بظهور بوادر استعمال المحاسبة التحليلية إلا أن هذه السجلات لا تعد نظاما متكاملًا لتحديد التكلفة.

¹علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف ، مصر ، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية ، 1998، ص 95.

ومما تقدم نخلص إلى أن محاسبة التكاليف ظهرت مستقلة تماما منذ نشأتها الأولى عن غيرها من فروع المحاسبة الأخرى.

1-2 الفترة الممتدة من نهاية القرن 17 الى القرن 18 .

أما ما ميز هذه الفترة هو توسع محاسبة التكاليف لتشمل المجال الزراعي و صدور عدة مؤلفات مثل كتاب " INTRODUCTION TO MARCHANDISE " للمؤلفه "ROBERT HAMLTON" عام 1788 وقد تضمن هذا الكتاب قسمين خاص بالزراعة والآخر بعمليات الصنع، حيث تطرق إلى مفهوم التكلفة و مراحل حسابها.

إلا أن قيام الثورة الصناعية في هذا القرن كان له تأثيرا كبيرا على محاسبة التكاليف، إذ زادت الاستثمارات الصناعية بشكل سريع، مما أدى إلى بروز مشاكل عدة منها زيادة استخدام المواد الأولية و ارتفاع مصاريف العاملين والتوسع في الاستهلاك، و بالتالي كثرة المنتجين و زيادة المنافسة. مما استدعى معرفة تكلفة كل عملية من عمليات الإنتاج حتى يتسنى تحديد الحد الأدنى للأسعار التي تضمن تغطية المصاريف المتغيرة . وكخلاصة لهذه الفترة أن محاسبة التكاليف اكتست مجالا جديدا وهو الزراعة كما ظهرت أول فكرة لاستخدام بيانات التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات.

1-3 الفترة الممتدة من نهاية القرن 18 الى بداية القرن 20.

تعتبر هذه الفترة من أهم الفترات التي راجت وتطورت فيها محاسبة التكاليف حتى أطلق عليها "عصر النهضة لمحاسبة التكاليف" حيث برز فيها مجموعة من المؤلفين نذكر منهم:

المؤلف الايرلندي "LARDNER" عام 1850 تطرق في كتابه "اقتصاديات النقل بالسكك الحديدية" إلى ضرورة التفرقة بين التكاليف الثابتة والمتغيرة كما أورد نظاما تفصيليا لتجميع وتصنيف الأعباء الإضافية في مجال السكك الحديدية¹ ويمكن إيجاز ما ميز هذه الفترة في التالي:

- التوجه نحو الدقة والضبط في التكاليف والتنبؤ لها، باستخدام الموازنات مما يعطي إشارة واضحة لعملية التخطيط

-الدعوة لتخفيض التكاليف في وسط اشتدت فيه المنافسة الحادة نتيجة التطور الهائل الذي صاحب الثورة الصناعية.

-التطرق إلى التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة التي تشير إلى بداية التحليل الحدي.

1-4 الفترة من بداية القرن 20 إلى الوقت الراهن

أما القرن العشرين فتميز بثلاثة اتجاهات يمكن إيجازها فيما يلي:

- الانتقال والاهتمام بتحديد التكلفة الحقيقية.
- بتوسيع الرقابة لتشمل مجالات جديدة كتكاليف البيع والتوزيع.
- إدخال الأساليب العلمية في مجال محاسبة التكاليف.

2- مفهوم محاسبة التكاليف:

اختلفت التعاريف حول مفهوم محاسبة التكاليف و هذا راجع لاختلاف وجهة نظر الكتاب في الأهداف التي يمكن تحقيقها داخل المؤسسة و المتمثلة في قياس تكلفة الإنتاج وتقييم المخزون، رقابة عناصر التكاليف

¹علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، المرجع السابق، ص 105.

وضبطها ، حساب الفروقات وتحليلها ، ترشيد القرارات لاختيار أفضل البدائل الممكنة ومن أجلها تم تصميم أنظمة محاسبية خاصة بها:

- كأداة لرسم السياسات عن طريق وضع مستويات أو معايير مقدما.
- كأداة لتحقيق الرقابة عن طريق مقارنات بين ما حدد مقدما وما يتحقق فعلا.
- كأداة لقياس النتائج (الأرباح والخسائر) عن طريق موازنة النفقات الفعلية بالنواتج كما تقدم في أغراض التقويم وخاصة للمخزون السلعي وتفيد في مجال تحديد الأسعار ودراسة اقتصاديات المؤسسة¹.
- ويعرف الدكتور حسين عامر شرف محاسبة التكاليف بقوله: تهدف محاسبة التكاليف إلى تحقيق أغراض متعددة إلا أنه يمكن تجميع هذه الأغراض في ثلاثة أهداف رئيسية²:

- تحديد التكلفة الفعلية

- الرقابة على التكاليف

- إعداد الدراسات اللازمة لحل المشاكل و اتخاذ القرارات

يعرف الدكتور عباس الشافعي محاسبة التكاليف بقوله: تعرف محاسبة التكاليف بأنها مجموعة النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتحليل وتفسير تكاليف النشاط سواء كان إنتاجيا أو خدميا بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية³

كما يعرفها الأستاذ محمد الجزار بقوله: محاسبة التكاليف أداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول العلمية ويطبقها محاسب التكاليف في سبيل تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف من مواد وعمالة

¹ عبد العزيز محمد حجازي، محاسبة التكاليف الفعلية، دار النهضة العربية القاهرة ، مصر ، 1965، ص26

² حسين عامر شرف، دراسات في التكاليف، دار النهضة العربية القاهرة ، مصر ، 1970، ص15

³ عباس شافعي، محاسبة التكاليف قياس وتحليل ورقابة، مكتبة التجارة والتعاون القاهرة ، مصر ، 1975، ص16

وخدمات مع ربطها بمراكز التكلفة ويوحدت المنتجات أو الخدمات. وذلك بهدف قياس التكاليف بالإضافة إلى الرقابة عليها وتخفيضها¹.

تأسيسا على ما سبق فإن محاسبة التكاليف هي إحدى التقنيات التي تقوم بتسجيل المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى، وتبويبها و تحليلها معتمدة في ذلك على قواعد وأسس بغية الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها القرارات المناسبة حول استغلال المؤسسة لإمكاناتها ومراقبة وقياس نشاطها وتحديد المسؤوليات لضمان مردوديتها واستمراريتها.

3- أوجه التعاون والاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:

قبل التطرق إلى ذكر العلاقة الموجودة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة العامة لابد من إدراج تعريف مبسط لهذه الأخيرة أو ما يطلق عليها كذلك بالمحاسبة المالية.

3- 1 تعريف المحاسبة المالية:

تعرف بأنها إحدى التقنيات الكمية لمعاملة البيانات الناتجة عن حركة الأموال المتدفقة بين الأعوان الاقتصادية في اقتصاد ما خلال فترة زمنية معينة حيث تهتم بتصنيف وتسجيل وتتبع مختلف العلاقات المالية حسب تسلسلها الزمني، وفق قوائم مالية، تتضمن موارد والتزامات المؤسسة والأنشطة الاقتصادية التي تؤدي إلى حدوث تغير فيها، بغية الوصول إلى تحديد النتيجة العامة للمؤسسة والوقوف على المركز المالي لها².

ويمكن إيضاح العلاقة الموجودة بين المحاسبة العامة و محاسبة التكاليف كالتالي:

¹ محمد الجزار، محاسبة التكاليف أداة تحليلية تساعد الإدارة في تحقيق الأهداف، بدون ناشر، ص18

² د. شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص02

2-3 أوجه التعاون:

يعتبر كثير من الباحثين ، أن محاسبة التكاليف نشأت في رحم المحاسبة المالية ،حتى نفوا في بداية الأمر استقلاليتها عن هذه الأخيرة ، كالتقرير الصادر عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة سنة 1948 ومن هنا يتضح وجود علاقة متينة بين المحاسبتين، إذ تعتمد كل واحدة منهما على الأخرى ، فالمحاسبة العامة تعتبر المصدر الأساسي والمهم للمعلومات التي تستخدمها محاسبة التكاليف .

3-3 أوجه الاختلاف :

الجدول رقم (1-1): مقارنة المحاسبة المالية بمحاسبة التكاليف

| نوع المحاسبة | المحاسبة المالية | محاسبة التكاليف |
|-------------------|---|---|
| مقياس المقارنة | | |
| الناحية القانونية | إجبارية: وفق القانون التجاري الجزائري | اختيارية |
| الهدف | - تهدف إلى تحديد النتيجة العامة للسنة المالية وكذا إعداد الميزانية الختامية لنهاية الدورة المحاسبية. - تهتم بدورة الاستغلال والدورة خارج الاستغلال . | - تهدف إلى معرفة النتيجة التحليلية لكل منتج على حدة. - تهتم بدورة الاستغلال فقط . |
| المدة الزمنية | - سنة مالية كاملة جرى العرف أن تبدأ - ب: 01/01/.... إلى 12/31/.... | الفترة التي تكون مقياس للتحليل هي شهر عادة، إلا في حالات خاصة فيستعمل الفصل أو السداسي أو السنة |
| طبيعة البيانات | - بيانات تتعلق بالمؤسسة وعلاقتها مع الغير - بيانات إجمالية عامة - بيانات تاريخية - بيانات فعلية | - بيانات تتعلق بحركة الأصول داخل المؤسسة. - بيانات تفصيلية وتحليلية - بيانات تاريخية ومستقبلية - بيانات فعلية وتقديرية |

| | |
|----------------------------------|--|
| - بيانات نقدية | - بيانات تخص التكاليف فقط |
| - بيانات تتضمن المصاريف والنواتج | |
| الحسابات المستعملة | - تستعمل حسابات خاصة، تكون حسب طبيعة النواتج والمصاريف، وتختلف باختلاف النظام والبلد SCF مثلا حسب الجزائر النظام المحاسبي والمالي العام (P.C.G)، التابع لفرنسا ويشمل الصنف 09 |
| تصنيف الأعباء | - تصنف الأعباء حسب طبيعتها |
| مصدر المعلومات | - تتحصل على المعلومات من القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي والمالي SCF |
| مستعملي النوعين | - تستعمل من عدة أطراف لهم علاقة بالمؤسسة . |
| التوجيه | - توجه إلى الخارج " محيط المؤسسة " |
| | - توجه إلى الداخل " تسيير المؤسسة " |

المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية، بتصرف، ص 11.

4- مفهوم التكلفة والعناصر المكونة لها :

يرى الدكتورين عبد المقصود محمد ديبان وناصر نور الدين عبد اللطيف على أنها "التضحية المادية الاختيارية، بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل" أو بمعنى آخر هي استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختياريا بهدف الحصول على موارد اقتصادية أخرى¹.

كما يعرفها الدكتور أحمد محمد نور بقوله "تعني كلمة تكلفة تضحية Sacrifice or foregoing ذات

قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل².

¹ عبدالمقصود محمد ديبان وناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، 2003، ص 59.

² احمد محمد نور، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 1997، ص 36.

ومن خلال هذا المفهوم نستخرج ثلاثة أركان يجب توافرها لكي يتحقق مفهوم التكلفة وهي:

- التضحية أو استنفاد المورد الاقتصادي.
- الاختيار في قرار التضحية أو الاستنفاد.
- الهدف أو النية أو الرغبة في الحصول على منفعة مادية أو مورد اقتصادي آخر في الحاضر أو المستقبل.

وبالاعتماد على هذه الأركان الثلاثة لمفهوم التكلفة نستطيع التفرقة بينها وبين المفاهيم الأخرى، كالضريبة والأعباء، و المصاريف.

وعموما نعرف التكلفة على النحو التالي:

هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتوج مادي معين، أو مجموعة منتجات أو خدمة أو مجموعة خدمات مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية، أي قبل وصولها إلى البيع. ونجدها مقسمة إلى:

1-4 الأعباء المعتمدة:

يقصد بها مجموعة الأعباء المتعلقة بالعناصر الضرورية لعملية الاستغلال العادي لنشاط المؤسسة وسميت بالأعباء المحملة أو المعتمدة لأن محاسبة التكاليف تأخذها في الاعتبار عند حساب مختلف التكاليف وتمثل في العناصر التالية¹:

¹د. ناصر دادي عدون ، المحاسب التحليلية ، دار المحمدية الجزائر ، 1994 ، ص14

1-1-4 المواد:

يشير مصطلح "المواد" إلى الأنواع الثلاثة التالية:

- المواد واللوازم: وهي التي تدخل ضمن تكلفة المنتج المصنع مثل الصوف في صناعة المنسوجات والأغطية و الزرابي، الجلد في صناعة الأحذية، القماش في صناعة الملابس وهكذا.
- المواد الاستهلاكية الوسيطة، وهي التي لها دور غير مباشر في العملية الإنتاجية و لا تظهر في المنتج النهائي .
- مواد تعبئة وتغليف : وتتمثل عموما في العمليات التي يكيف بها المنتج حتى يكون صالحا للتوزيع والبيع مثل العلب ، الزجاج ، الصناديق وغميز بين نوعين من هذه المواد منها ما هو مستهلك أو ضائع يدخل ضمن تكلفة شراء المواد المعبئة ومنها ما هو مسترجع لا يدخل ضمن تكلفة المواد بل يعاد إلى صاحبه (المورد)¹.

2-1-4 اليد العاملة:

- تحتل اليد العاملة مكانة هامة في المؤسسة ، إذ تعتبر المحرك الأساسي للنشاط فيها ، فهي التي يقع على عاتقها الاعمال والوظائف ، تشمل كل مستويات المؤسسة ، من إدارة ، نقل، صيانة ، طاقة توزيع إنتاج تموين، تسيير، تترتب على هذه المهام مصاريف تسمى بمصاريف اليد العاملة، والتي تتكون من² :
- رواتب وأجور: وتتمثل في المبالغ النقدية التي يحصل عليها العامل مقابل أداءه لعمله.
- ساعات إضافية : وهي مصاريف تدفعها المؤسسة للعمال مقابل الأعمال الإضافية التي قد تكون خلال الأوقات العادية للعمل ، أو خارجها ، عموما تكون لتلبية الطلب المتزايد

¹ أ. روسنيول-ابروست ج ابروي، ترجمة ل سميرة حازوري، التكاليف وأسعار التكلفة ، المؤسسة الوطنية للكتاب الجزائر ، 1989، ص53.

² رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1992، ص21.

- مصاريف العطل المدفوعة: وهي المبالغ المدفوعة للعمال بدون عمل، لاعتبارها حقا من حقوقهم حولها لهم القانون نتيجة لظروف متعددة، وهي متفاوتة المدة.
- العلاوات والمكافآت: وهي مصاريف تدفع في هيئة تشجيعات للعمال، من أجل الوصول إلى أهداف معينة، مثل منح المردودية الفردية والجماعية للعمال لبلوغ نسبة معينة من رقم الأعمال وكذلك العلاوات على مناصب المسؤولية .
- التعويضات: وهي المبالغ المدفوعة للعمال، فيشكل نفقات النقل، السكن، الإطعام، نفقات المهمات.
- بالإضافة إلى المصاريف المذكورة سابقا تتحمل المؤسسة مصاريف أخرى مرتبطة بالأجور تتمثل في الاشتراكات الاجتماعية مثل الاشتراكات في صناديق الضمان الاجتماعي وصناديق التقاعد وحوادث العمل.

3-1-4 الخدمات:

إضافة إلى عنصري المواد والعمل التي تم الإشارة إليهما سابقا، لا بد من جهود أخرى إضافية تعد أمرا ضروريا لاستكمال نشاط المؤسسة، يطلق عليها عموما لفظ الخدمات التي نستطيع أن نميز بين ثلاثة أنواع منها:

- الخدمات الإنتاجية: تتمثل في النفقات الإضافية التي تستفيد منها العملية الإنتاجية، كمصاريف الصيانة التي تهدف إلى المحافظة على المعدات والأدوات بالمؤسسة، وكذا أقساط التأمين عليها وتكاليف القوى المحركة والإضاءة، والتكليف وغيرها، وكلها تعد نفقات إضافية خاصة بالإنتاج " الخدمات الإنتاجية " .
- الخدمات التسويقية: وتتمثل في النفقات اللازمة لتسويق السلع و المنتجات، إيجارات المعارض و اهتلاك وسائل النقل، والتكليف والتأمين عليها، والإعلان عن المنتجات والدعاية لها.

- الخدمات الإدارية والتمويلية: وتكمن في النفقات الخاصة التي تستفيد منها إدارة المؤسسة، كإهلاك المباني الإدارية والإيجارات الخاصة بمقراتها ووسائل الاتصال ، وإهلاك تجهيزات مكتب ، وفوائد القروض الملزمة بدفعها.

و تتميز تكلفة الخدمات بأنها كثيرة و متنوعة ومتعددة المسميات كما أن البعض منها ذو طبيعة نقدية والآخر ذو طبيعة دفترية من ثم فإن تتبع هذه التكاليف يعد أمرا صعبا¹.

4-2 الأعباء غير المعتمدة:

هي التكاليف التي لا تدخل ضمن مكونات عملية الاستغلال العادي لنشاط المؤسسة ،ويرى المديرون أن تحميلها وإدخالها مجرد التكاليف من معناها الحقيقي ، وهي إما أن تكون عادية ، أو استثنائية ، ويطلق عليها كذلك لفظ الأعباء غير المحملة ،ويمكن ترتيبها وفقا للنظام المحاسبي والمالي حسب التالي:

- الأعباء التي توجد في الصنف 06 من المحاسبة المالية وتتمثل في الرسوم التي لا تبقى نهائيا كعبء على المؤسسة ،الأعباء التي لا تدخل ضمن الاستغلال العادي واليومي،الأعباء التي تدخل ضمن النشاط الطبيعي للمؤسسة ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط كخسائر القيمة على تدني قيمة الأصول أو مخصص قضية معينة ،أو المنح غير العادية التي قد تكون في سنة و لا تكون في أخرى² ،وعموما كل هذه الأعباء تدخل ضمن حساب 68 وفروعه .

¹عبد المقصود محمد ديبان وناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف ،مرجع سابق ،2003، ص ص 65-66.

²ناصر دادي عدون ، المحاسب التحليلية ، مرجع سابق ،ص23

3-4 العناصر الإضافية:

هي أعباء لا تتعلق بالمحاسبة المالية وغير مسجلة ضمنها، ذات صفة نظرية، لا تدخل ضمن تقييم عناصر أصول الميزانية وتمثل فيما يلي:

1-3-4 مكافأة الأموال المملوكة: إن استعمال رأس المال الخاص لدورة معينة في المؤسسة، يعني

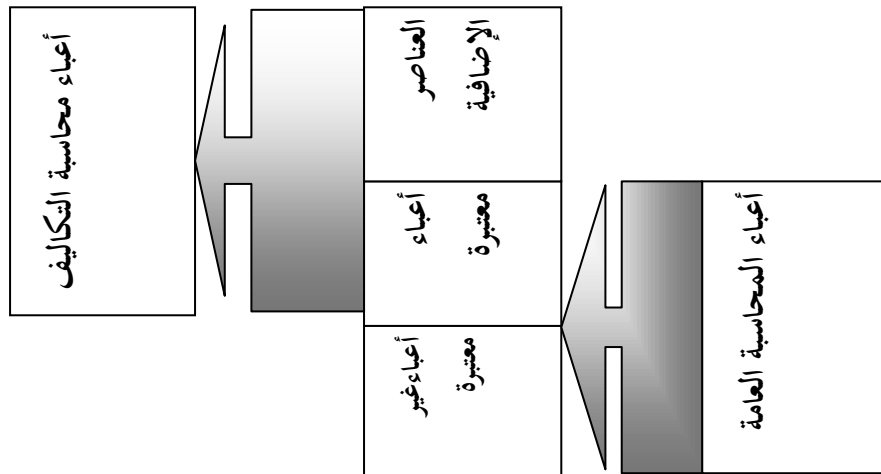
التخلي عن استثماره في مكان آخر لنفس الدورة، مثل المساهمة به في مؤسسة أخرى، و بالتالي هذا الحرمان يمثل تكلفة ، لكن لا تأخذها المحاسبة المالية بعين الاعتبار.

2-3-4 مكافأة عمل المستغل (أجرة عمل صاحب المشروع): إن مكافأة المجهود الفردي للمستغل

لا يعتد بها في نظر المحاسبة المالية ، لكن من ناحية محاسبة التكاليف تأخذه بعين الاعتبار عملا بأحكام القانون الضريبي ، الذي يسمح باحتساب أجرا نظريا يتم تقديره بصفة تقريبية وإدراجه ضمن محاسبة التكاليف.

ويمكن تلخيص العناصر المكونة لمحاسبة التكاليف حسب الشكل التالي:

الشكل رقم 1-1: العناصر المكونة للتكاليف



المصدر: ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ،ص21

ومن الشكل أعلاه نخلص إلى المعادلات التالية :

$$\begin{aligned} \text{أعباء المحاسبة العامة} &= \text{أعباء معتبرة} + \text{أعباء غير معتبرة} \\ \text{أعباء المحاسبة العامة} &= \text{أعباء محاسبة التكاليف} + \text{أعباء غير معتبرة} - \text{العناصر إضافية} \\ \text{أعباء محاسبة التكاليف} &= \text{أعباء المحاسبة العامة} + \text{العناصر الإضافية} - \text{أعباء غير معتبرة} \end{aligned}$$

المطلب الثاني: معايير تصنيف التكاليف

لقد تعددت تصنيفات التكاليف وذلك اعتمادا على معايير مختلفة، بناء على ما تقتضيه أهداف محاسبة التكاليف، و نذكر منها معيار حجم الإنتاج، الوظيفة، إمكانية تتبعها وزمن حسابها.

1- التصنيف حسب معيار حجم الإنتاج:

لقد تناول الباحثون في مجال التحليل الاقتصادي مسلكا معيناً للتكاليف بالنسبة للتغيرات في حجم الإنتاج أو النشاط، الذي يعكس الظروف السائدة في المؤسسة.

1-1 التكاليف المتغيرة:

يقصد بالتكاليف المتغيرة مجموعة الأعباء التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بأحجام الإنتاج، وتزداد بتزايدها وتتناقص بنقصانها، أو بعبارة أخرى هي التي تتغير تغيراً طردياً مع حجم الإنتاج بنسب ثابتة طالما بقيت الأشياء الأخرى على حالها (أسعار المواد والخدمات، ومعدلات الأجور، والظروف الفنية للإنتاج).

ومن مميزات هذا النوع من التكاليف، أنها تخضع لرقابة المستويات الإدارية المختلفة في الهيكل الإداري وقرارات المشرفين، كما يقع على عاتقهم عبء المساءلة عن حجم ومقدار هذه التكاليف التي تساهم

في عمليتي التخطيط والرقابة، ويمكن التعبير عن هذا النوع من التكاليف رياضياً بالعلاقة الخطية التالية¹:

¹د. عبد المقصود محمد ديبان وناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سابق، 2003، ص 99

ت م = أ س ← (1)

$$CV = a X$$

حيث :

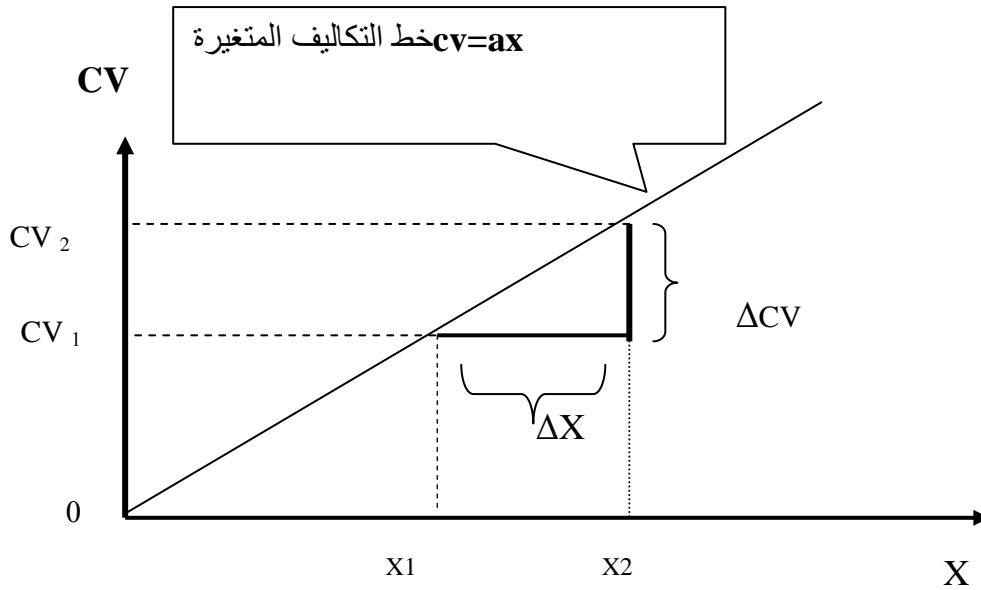
-ت م (CV): تمثل التكاليف المتغيرة .

-أ (a) : تمثل متوسط التكاليف المتغيرة للوحدة وهو مقدار ثابت.

-س (X): عدد الوحدات (حجم الإنتاج أو النشاط)

و بناء على معادلة التكاليف المتغيرة يمكن استنتاج منحناها الذي هو عبارة عن خط مستقيم يمر بالمبدأ.

الشكل رقم 1-2: منحنى التكاليف المتغيرة



المصدر: ناصر دادي عدون، تحليل مالي، دار المحمدية، 1997، ص 100 بتصرف

من الشكل أعلاه "a" يمثل ميل خط التكاليف المتغيرة والذي يعبر عنه رياضياً : $a = \Delta cv / \Delta x$

ملاحظة : التكلفة المتغيرة تكون متغيرة في مجموعها وثابتة للوحدة ، والمنحنى البياني لهذه الأخيرة يأخذ خط مستقيم أفقي يوازي محور النشاط أو الحجم .

1-2 التكاليف الثابتة :

وهي التي تظل ثابتة في مجموعها مع التغيرات في أحجام الإنتاج ، أي أنها عديمة الارتباط بحجم النشاط فهي تشمل المرتبات التي تتم على أساس دوري ، و اهتلاك الأصول التي يتم حسابها بمعدلات ثابتة والإيجارات التي تدفع مقابل الأماكن المستعملة ، كما تتضمن بعض العناصر الخارجة عن سلطة إدارة المؤسسة كالضرائب العقارية، ويطلق عليها كذلك اصطلاح التكاليف الفترية¹.

وتتميز التكاليف الثابتة بعدم استجابتها للتغيرات في أحجام الإنتاج لمدى معين منه، ومن ثم فإنه من الواجب استنفاد هذه التكاليف على أساس الفترة أو الدورة ،فهي ذات طبيعة فترية أو دورية تتحملها المؤسسة وإن لم يكن هناك إنتاج أو نشاط على الإطلاق ، كونها تمثل تكلفة الطاقة الضرورية للقيام بالإنتاج ، وتلعب الإدارة دورا كبيرا في تحديد هذا النوع من التكاليف فهي التي تحدد معدلات الإهلاك وتتعقد الاتفاقات بشأن إيجار المحلات والمباني التي تشغلها المؤسسة .

ويمكن التعبير عن هذه التكاليف رياضيا : $t = b$ ← (2)

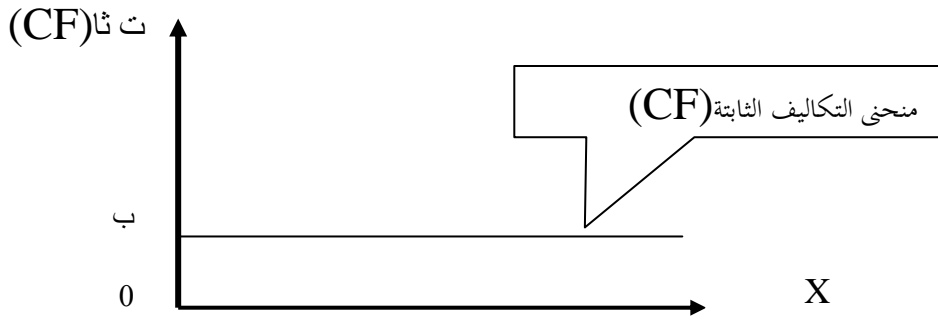
$$CF = b$$

حيث :

"ت" CF تمثل قيمة التكلفة الثابتة، b مقدار ثابت، ويكون المنحنى البياني لها على النحو التالي :

¹ أحمد محمد نور، في مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، مصر ، 1997، ص63.

الشكل رقم 1-3: منحنى التكاليف الثابتة



المصدر : ناصر داداي عدون ، التحليل المالي ، دار المحمدية ، الجزائر ، 1997 ، ص 100 بتصرف.

ملاحظة : التكلفة الثابتة تكون ثابتة في مجموعها ومتغيرة للوحدة ، والمنحنى البياني لهذه الأخيرة يأخذ قطع مكافئ.

1-3 التكاليف الشبه المتغيرة والشبه الثابتة:

يمثل النوع الأول مجموع عناصر التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج، ولكن بنسبة مغايرة لنسبة التغير في الحجم ، هذا ما يجعل نصيب تكلفة الوحدة تتفاوت من حجم لآخر، مع ملاحظة أن هذه التكاليف لا تنعدم بانعدام الإنتاج ، مثل تكاليف الصيانة تتزايد بتزايد الإنتاج وحتى في حالة التوقف تماما على الإنتاج تبقى الصيانة مستمرة حفاظا على سلامة المعدات ، أما النوع الثاني (الشبه الثابتة) تبقى ثابتة في حدود مدى إنتاجي معين، ثم تقفز مرة واحدة لمستوى آخر وتظل ثابتة في هذه المرحلة، أي تغير هذه التكاليف مرتبط بالفترة الزمنية وليس بحجم الإنتاج، ويأخذ منحناها شكل السلم.

1-4 التكاليف الكلية :

وهي تمثل مجموع النوعين السابقين أي التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة ، وتكون الصيغة الرياضية

للتكاليف الكلية كما يلي ¹: $ت ك = ت م + ت ثا$

$$CT=CV+CF$$

ونستنتج المعادلة (3) بدمج كل من المعادلة (1) و (2):

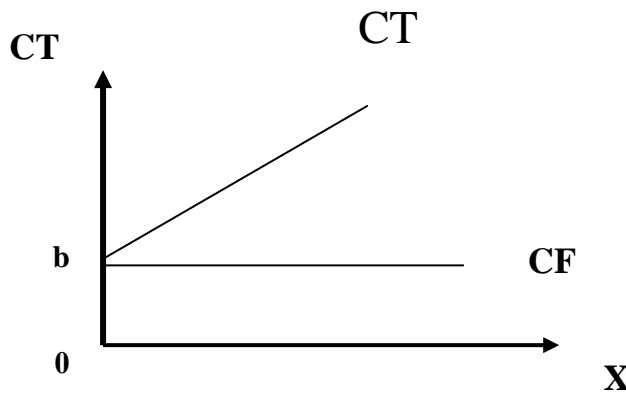
¹.رشيد بن الذيب ونادية شطاب عباس، اقتصاد جزئي، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، بدون سنة النشر، ص 190.

ت ك = أ س + ب

$$CT = a X + b$$

ويكون منحى التكلفة الكلية كما يلي :

الشكل رقم 1-4: منحى التكاليف الكلية



المصدر: ناصر دادي عدون ، تحليل مالي ، مرجع سابق ، ص 100.

2-التصنيف حسب معيار الوظيفة:

إن أساس التصنيف حسب هذا المعيار يتوقف على تتبع وتبويب التكاليف حسب الوظيفة مما يمكن المؤسسة من معرفة وتحديد تكلفة كل منها على حدى ، وكذا نصيب الوحدة الواحدة ، وتشكل كل من وظيفة الإنتاج، و البيع أو التوزيع، ووظيفة الإدارة والمالية أهم الوظائف في المؤسسة الصناعية .

2-1 تكاليف الإنتاج (الصنع):

يعود الاهتمام بوظيفة الإنتاج لاستخدامها مجموعة كبيرة من الموارد والخدمات ، مما يجعلها الوظيفة الأكثر تعقيدا والأكبر تكلفة في المؤسسة ، هذا ما أدى إلى التركيز عليها، كونها نقطة انطلاق المؤسسة في تقييم

وتحديد مخزونها السلعي ومراقبة تكاليفها، وتشمل تكلفة هذه الوظيفة كل من تكلفة المواد الأولية واللوازم المساعدة في عملية الصنع، بالإضافة تكلفة اليد العاملة والخدمات المختلفة المتعلقة بهذه الوظيفة.

2-2 تكاليف البيع أو التوزيع:

و يطلق أحيانا على هذا النوع من التكاليف، اصطلاح تكاليف التسويق، وتتضمن مختلف الأعباء التي يتم صرفها في سبيل تسويق منتجات المؤسسة وبيعها وتوزيعها والإعلان عنها، وتحقق من خلال إدارة التسويق ممثلة في أقسام ومراكز التسويق التابعة لها.

3-2 التكاليف الإدارية و التمويلية :

ويتضمن هذا النوع مجموعة المصاريف التي يتم دفعها من أجل القيام بمختلف النشاطات الإدارية والتمويلية للمؤسسة، وتتمثل في تكلفة المعدات والأدوات المكتبية، ورواتب الموظفين الإداريين وتكلفة الخدمات المتعلقة بإهلاك المباني الإدارية والتجهيزات المكتبية، والتأمينات عليها ومصاريف التطوير والأبحاث¹.

3- التصنيف حسب معيار إمكانية تتبعها:

تصنف التكاليف حسب هذا المعيار، وفق العناصر الممكن تتبعها عمليا بالكامل بالنسبة لوحدات القياس أي أن هناك تكاليف لها علاقة مباشرة بينها وبين الوحدات، ويطلق عليها بالتكاليف المباشرة إلى جانب هذه العناصر توجد عناصر أخرى مرتبطة جزئيا بوحدة القياس وليس بطريقة كاملة ومن الصعب تحديد نصيب وحدة القياس المستخدمة منها، ويطلق عليها اصطلاح التكاليف غير المباشرة.

¹ أحمد محمد نور ، في مبادئ محاسبة التكاليف ،الدار الجامعية الإسكندرية ،1997، ص41- 45

3-1 التكاليف المباشرة:

يتضمن هذا النوع مجموع عناصر التكاليف التي يمكن توجيهها مباشرة إلى وحدة منتج معين بذاته فتلحق به، وأكبر مثال على ذلك مصاريف المواد الأولية، إذ بواسطة وصل خروج المادة الأولية من المخزن نتعرف على الكمية المستهلكة داخل الورشة لكل نوع من المنتجات وبالتالي تحمل تكاليفها مباشرة على المنتج المعني، ونخلص على أن كل المصاريف التي تنفق في المؤسسة تعتبر مباشرة في حالة إنتاجها لمنتج وحيد .

3-2 التكاليف غير المباشرة:

تمثل التكاليف غير المباشرة العناصر التي يصعب ردها وتحميلها تحميلا مباشرا على المنتج ، وتكمن الصعوبة في كونها ذات طبيعة عامة مشتركة ،تستفيد منها وحدات وأوامر و طلبيات الإنتاج بصورة غير مباشرة فالزيوت والشحوم وقطع الغيار والوقود اللازمة لصيانة وتشغيل الآلات تساهم في تصنيع المنتج بصورة غير مباشرة .

هذا النوع من التكاليف أثار جدلا كبيرا بين المحاسبين عند تحميله على المنتجات، وعليه تعددت الطرق المستخدمة في هذه العملية، مما تتطلب الاهتمام به بصورة خاصة.

4- التصنيف حسب معيار زمن حسابها.

تنقسم التكاليف حسب هذا المعيار إلى تكاليف تاريخية وتكاليف مستقبلية

4-1 التكاليف التاريخية:

لقد عرفت التكاليف التاريخية من طرف لجنة المصطلحات التابعة لجمعية المحاسبين القانونيين بأمريكا على أنها القيمة النقدية للبضائع أو الخدمات الممنوحة في مقابل الحصول عليها و التي تتوزع بدورها إلى تكاليف مستنفذة وغير مستنفذة ، حيث تنقسم الأولى بدورها إلى قسمين منها مستنفذة تهدف

إلى إيجاد إيراد مثل تكلفة البضاعة المباعة، أما القسم الثاني مستنفذة بدون تحقيق منافع من ورائها وتمثل الخسارة مثل البضاعة المحروقة أو التالفة.

أما غير المستنفذة فهي تساهم في تحقيق الإيرادات المستقبلية للمؤسسة، وأحسن مثال على ذلك تكلفة المخزون من البضاعة التامة الذي ينتظر بيعه في المستقبل.

2-4 التكاليف المستقبلية:

ويقصد بها التكاليف المتوقع تحملها مستقبلاً، أي هي التي يتم قياسها استناداً على التقدير التنبؤي بهدف الموازنة إذ تهتم الإدارة بهذا النوع من التكاليف، لأنها خاضعة لعملية التخطيط المستقبلي مما يتيح لها إمكانية التحكم فيها كدفعها أو تخفيضها مقدماً، لهذا فإن قياسها مرتبط بوظائف الإدارة الخاصة بالتخطيط والرقابة يطلق عليها أحياناً التكاليف المخططة أو المقدرة¹.

المطلب الثالث: التكاليف غير المباشرة ومراحل توزيعها على أقسام المؤسسة

التكاليف غير المباشرة لها ميزة خاصة، كونها تكاليف عامة تتعلق بمجموع نشاط المؤسسة مما يستدعي معرفة طبيعتها وتسجيلها والبحث عن الأساليب والطرق المناسبة التي بواسطتها يتم توزيعها وتخصيصها.

1- طبيعة الأعباء غير المباشرة و كيفية تسجيلها:

1-1 طبيعة الأعباء غير المباشرة:

إن طبيعة الأعباء غير المباشرة، ترتبط في جزء منها بالهيكل التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية ككل، بينما يرتبط جزء آخر منها بطبيعة مراحل التشغيل والإنتاج، وعموماً يمكن تقسيم عناصر التكاليف غير المباشرة قسماً طبيعياً على أساس العناصر المكونة لها، وتتضمن المواد غير المباشرة، الاجور غير المباشرة والأعباء الصناعية غير المباشرة الأخرى .

¹د. محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث الأزاريطة مطبعة الانتصار لطباعة الأوفست، 1999، ص13

- المواد غير المباشرة: وتضم مصاريف التشحيم، مصاريف الوقود والزيوت، مواد النظافة.
- الأجور غير المباشرة: وتشمل أجور المشرفين والملاحظين والمفتشين ومرتبات الموظفين والمساعدين، مرتبات عمال المخازن، مرتبات السائقين، تكلفة الإجازات المرضية.
- الأعباء الصناعية غير المباشرة الأخرى: وتمثل في أعباء الصيانة، الاهتلاكات، التأمينات ومصاريف الإيجار، القوى المحركة، التدفئة، الإضاءة والخدمات المتنوعة، مثل طب العمال-ومصاريف الحراسة والأمن¹.

1-2 تسجيل وترتيب الأعباء غير المباشرة وفق النظام المحاسبي والمالي :

- حسب النظام المحاسبي المالي ترتب الأعباء وتسجل حسب طبيعتها وتعرض في جدول النتائج ويمكن أن ترتب في المؤسسات الصغيرة حسب الوظيفة وهي كالتالي:
- ح/60 المشتريات المستهلكة: هذا الحساب يتعلق بكل المشتريات من المواد الأولية المستهلكة والبضاعة المباعة والخدمات المقدمة الأخرى وغيرها ويضم هذا الحساب الرئيسي عدة حسابات فرعية تابعة له.
- ح/61 الخدمات الخارجية : هذا الحساب يتعلق بالخدمات التي تلقتها المؤسسة والخاصة بالتشبيات كالتقاول العام ، الايجارات والتكاليف الايجاريه، الصيانة والتوصيلات، أقساط التأمينات، الأبحاث والدراسات وغيرها

- ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى : يسجل في هذا الحساب مصاريف كل الخدمات المقدمة من طرف الغير الى المؤسسة كأجور العمال غير التابعين للمؤسسة وأجور الوسطاء والسماسة، مصاريف نقل البضائع المباعة أو نقل العمال ، مصاريف المهمات، المصاريف المتعلقة بالخدمات البريدية والخدمات المصرفية .

¹ANDRE CIBERT, La comptabilité Analytique, 2^{eme}ed ,Dunod ,Paris,1978 ,p130 et131

63/ح أعباء المستخدمين: ويشمل هذا الحساب مصاريف الأجور التي تدفها المؤسسة للعمال، وكذا مصاريف الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية .

64/ح الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة : يسجل في هذا الحساب المدفوعات الإجبارية للدولة والجماعات المحلية لتغطية النفقات العمومية ومدفوعات تفرها السلطة العمومية .

65/ح الأعباء العملية الأخرى : يظهر هذا الحساب مصاريف المؤسسة المتعلقة بالنشاط العادي لها، كمصاريف براءة الاختراع أو برمجيات الإعلام الآلي، خسائر نتيجة الديون غير قابلة للتحصيل كإفلاس الزبائن والغرامات والعقوبات والهبات والتبرعات.

66/ح الأعباء المالية: هي مختلف المصاريف المالية التي تتحملها المؤسسة خلال الدورة.

67/ح العناصر غير العادية - الأعباء: يستعمل هذا الحساب في ظروف استثنائية لتسجيل العمليات الاستثنائية مثلا حالة نزع الملكية أو كارثة طبيعية غير متوقعة.

68/ح مخصصات الإهلاكات و المؤونات وخسائر القيمة : يظهر هذا الحساب في أعمال نهاية السنة ويستقبل قيمة النقص الحاصل عند استعمال الأصول الثابتة ، والنقص الحاصل نتيجة الفرق بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية لعناصر الأصول .

بعد جمع المعلومات المتعلقة بهذه الأعباء وفصل التكاليف المباشرة منها عن غير المباشرة، يعاد ترتيب هذه الأخيرة حسب وظائف وأقسام المؤسسة آخذين بعين الاعتبار المدة الزمنية في الحساب كون أن أعباء المحاسبة المالية هي أعباء سنوية، مما يضطر إلى جعلها موافقة للفترة الزمنية الخاصة بمحاسبة التكاليف .

2-أنواع الأقسام في المؤسسة و جدول الأعباء غير المباشرة فيها.

2-1 أنواع الأقسام في المؤسسة:

إن المؤسسة الاقتصادية تتضمن بشكل عام نوعين من الأقسام:

- النوع الأول: و يتمثل في المراحل الرئيسية التي تقوم بتصنيع المنتج أو المنتجات الرئيسية ، بمعنى تمثل النشاط أو الغرض الرئيسي الذي من أجله أنشأت المؤسسة ويطلق على هذا النوع مصطلح الأقسام الأساسية .

- النوع الثاني :ويشمل الخدمات الإنتاجية التي لا تقوم بإنتاج المنتج مباشرة ، وإنما تسهل وتعمل على تهيئة المناخ المناسب لعملية تصنيعه ، أي تشارك بطريقة غير مباشرة في إنتاج المنتج ، وبالتالي تكاليفها تعتبرجزءا من تكلفة إنتاج المنتج ولكن بطريقة غير مباشرة ومن أمثلتها: قسم الإدارة الصيانة القوة المحركة وغيرها ويسمى بالأقسام المساعدة .

إن تحميل الأعباء غير المباشرة يستند إلى ثلاثة طرق وهي: طريقة التحميل التقريبية، طريقة مراكز الإنتاج وطريقة الأقسام المتجانسة ،وتعتبر هذه الأخيرة الطريقة الأكثر تطورا من الطرق الأخرى، والتي تعني تقسيم المؤسسة إلى عدد من الوظائف، منها ما يكون مشترك لمجموعها،ومنها ما يشترك بين بعض النشاطات ومنها ما يتعلق بنشاط معين واحد،وكل مركز تحليل يمكن أن يتصل بوظيفة معينة في المؤسسة وعموما تعني هذه الطريقة تقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة¹.

2-2 جدول الأعباء غير المباشرة

بعد معرفة كل من الأقسام الأساسية والمساعدة المتنوعة حسب نشاط كل مؤسسة ، نصل إلى إعداد جدول التوزيع للأعباء غير المباشرة ،الذي يحتوي على أعمدة بعدد الأقسام ،وسطور أفقية للأعباء حسب

¹Pierre lasseque, Gestion de L'Entreprise et comptabilité, 9eme ed,Dalloz,1983,p591.

طبيعتها، ليتم بعد ذلك توزيع هذه الأخيرة على الأقسام المساعدة والأساسية وفق مؤشر أو معدل يسمى بـمفتاح التوزيع الذي يختلف حسب حجم المؤسسة وطبيعة الأعباء، فمثلا مساحة البناء تعتبر مؤشر يتم على أساسه توزيع أعباء الإيجار و إهلاكات المباني، كما تعتبر قيمة البناءات أو المعدات مؤشر لتحميل أعباء التأمين وهكذا، وجرى العرف أن تكون هذه المفاتيح عبارة عن نسب مئوية، ويسمى هذا التوزيع بالتوزيع الأولي كما هو موضح حسب الشكل أدناه :

جدول رقم 1-2: جدول التوزيع الأولي للأعباء غيرالمباشرة

| الأقسام الأساسية | | | الأقسام المساعدة | | | الأقسام الأعباء | | |
|------------------|-----|-----|------------------|-----|-----|-----------------|------------------------|------------|
| C | B | A | 3 | 2 | 1 | المجموع الموزع | اسم الحساب | رقم الحساب |
| ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ← ? | المشتريات المستهلكة | 60 |
| ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ← ? | الخدمات الخارجية | 61 |
| ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ← ? | أعباء المستخدمين | 63 |
| ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ← ? | ضرائب ورسوم | 64 |
| ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ← ? | الأعباء العملية الأخرى | 65 |
| ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ← ? | الأعباء المالية | 66 |
| ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ← ? | مخصصات الإهلاكات | 68 |
| ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ← ? | المؤونات وخسائر القيمة | |
| ∑ C | ∑ B | ∑ A | ∑ 3 | ∑ 2 | ∑ 1 | | مجموع التوزيع الأولي | |

المصدر: ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، دار المحمدية الجزائر.

ملاحظة: ليس بالضرورة أن الأعباء حسب طبيعتها توزع على كل الأقسام المساعدة والأساسية، كم أن عدد الأقسام قد يزيد أو ينقص حسب طبيعة نشاط المؤسسة، بعدما نقوم بعملية التوزيع، نخلص إلى معرفة مجموع الأعباء غير المباشرة لكل قسم، وهكذا حتى نصل إلى معرفة مجموع أعباء كل الأقسام ويسمى هذا المجموع بالمجموع التوزيع الأولي.

3- تحديد وحدة القياس وكيفية التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة:

3-1 تحديد وحدة القياس (وحدة العمل):

إن عملية تحديد وحدة القياس تثير مشاكل عديدة منها : وجود عدد كبير من الوحدات المستخدمة في أقسام المؤسسة كالكمية المشتراه أو المنتجة (الحجم)، ساعات العمل ،رقم الأعمال المحقق ،إضافة إلى هذا وجود علاقات جد متشابكة فيما بين هذه الوحدات ،وبينها وبين نشاط المؤسسة ،مما يحول دون اختيار وحدة قياس دقيقة تعبر عن العلاقة الأكثر واقعية بينها وبين نشاط القسم المعني،لهذا يجب القيام بعدة ملاحظات ودراستها وتحليلها لفترات متعددة قصد الوصول إلى وحدة قياس ملائمة لنشاط القسم،ومن هنا نعرف وحدة القياس أو وحدة العمل بأنها وسيلة يتم من خلالها توزيع و تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على مختلف المنتجات التي استفادت من تكاليف هذا القسم¹.

3-2 التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة:

بعد ما تعرضنا لعملية التوزيع الأولي التي تعني توزيع الأعباء حسب طبيعتها على الأقسام المساعدة والأقسام الأساسية، وتحصلنا على مجموع التوزيع الأولي، يجب مرة أخرى توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية باستخدام ثلاثة طرق ،وفي ضوء طريقة التوزيع المختارة ،يتم تحديد معدل تقديري

¹ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ،ص40

لكل قسم من أقسام الإنتاج، بقسمة تكاليفه على مستوى نشاطه المقدر الملائم، يتخذ هذا المعدل كأساس في تحديد نصيب الأعباء غير مباشرة (عملية التحميل) لكل منتج، وعليه لا بد من معرفة هذه الطرق المستعملة في عملية التوزيع، والتي يطلق عليها اصطلاح عملية التوزيع الثانوي.

- طريقة التوزيع المباشر: حسب هذه الطريقة لن يقوم أي قسم من الأقسام المساعدة بتوزيع أي جزء من تكلفته غير المباشرة على أي من أقسام المساعدة الأخرى، وبعبارة أخرى هذه الطريقة تتجاهل تماما استفادة الأقسام المساعدة من بعضها البعض.

الجدول رقم 1-3 جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة وفق الطريقة المباشرة

| الأقسام الأعباء | الأقسام المساعدة | | | الأقسام الأساسية | | |
|-----------------------|------------------|-----|-----|------------------|------------|------------|
| | 1 | 2 | 3 | A | B | C |
| مجموع التوزيع الأولي | ؟ | ؟ | ؟ | ؟ | ؟ | ؟ |
| توزيع قسم 1 | (?) | - | - | X | X | X |
| توزيع قسم 2 | - | (?) | - | X | X | X |
| توزيع قسم 3 | - | - | (?) | X | X | X |
| مجموع التوزيع الثانوي | - | - | - | ΣA | ΣB | ΣC |
| نوع وحدة القياس | | | | ؟ | ؟ | ؟ |
| عدد وحدات القياس | | | | | | |
| تكلفة وحدة القياس | | | | | | |

المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، بتصرف

ملاحظة: تكلفة وحدة القياس = مجموع التوزيع الثانوي / عدد وحدات القياس

- طريقة التوزيع التنازلي: في ظل هذه الطريقة يتم توزيع الأعباء غير المباشرة لكل قسم من الأقسام المساعدة على الأقسام المساعدة التالية له، بالإضافة لأقسام الإنتاج، وبذلك فإن هذه الطريقة

تجاهل تماما الاستفادة العكسية، أي تكون الاستفادة في اتجاه واحد وهو الاتجاه التنازلي

حسب الجدول التالي :

الجدول رقم 1-4: جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة وفق التوزيع التنازلي

| الأقسام الأساسية | | | الأقسام المساعدة | | | الأقسام الأعباء |
|------------------|------------|------------|------------------|-----|-----|-----------------------|
| C | B | A | 3 | 2 | 1 | |
| ؟ | ؟ | ؟ | ؟ | ؟ | ؟ | مجموع التوزيع الأولي |
| x | x | x | x | x | (?) | توزيع قسم 1 |
| x | x | x | x | (?) | - | توزيع قسم 2 |
| x | x | x | (?) | - | - | توزيع قسم 3 |
| ΣC | ΣB | ΣA | - | - | - | مجموع التوزيع الثانوي |
| ؟ | ؟ | ؟ | | | | نوع وحدة القياس |
| | | | | | | عدد وحدات القياس |
| | | | | | | تكلفة وحدة القياس |

المصدر: ناصر داداي عدون، محاسبة تحليلية، مرجع سابق، بتصرف

- طريقة التوزيع التبادلي: من خلال هذه الطريقة يتم توزيع الأعباء غير المباشرة لكل قسم من الأقسام المساعدة علي الأقسام المساعدة الأخرى، بالإضافة لأقسام الإنتاج حيث يقوم كل قسم من أقسام المساعدة بتوزيع تكلفته غير المباشرة المتضخمة بنصيبه من أقسام المساعدة الأخرى علي كل من الأقسام المساعدة السابقة له والتالية له ، أي أن هذه الطريقة تأخذ في الحسبان تماما الاستفادة الكاملة المتبادلة بين كل أقسام المساعدة وفي كل الاتجاهات .

بداية في هذه الطريقة نبحث عن التكلفة المتضخمة لكل قسم من الأقسام المساعدة، بمعنى البحث عن تكلفة القسم المساعد بعد استقباله لخدمات الأقسام الأخرى المساعدة وللوصول إلى تحديد تكلفة كل قسم نضطر إلى استعمال حل جملة معادلات، أما في حالة تعدد الأقسام المساعدة ووجود علاقات تبادلية فيما بينها نستخدم المصفوفات، وبعد إيجاد التكلفة التضخمية لكل قسم نقوم بتوزيعها على كل الأقسام، ويمكن توضيح التوزيع التنازلي على النحو التالي :

الجدول رقم 1-5: جدول توزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة وفق التوزيع التبادلي

| الأقسام الأساسية | | | الأقسام المساعدة | | | الأقسام الأعباء |
|------------------|-----|-----|------------------|-----|-----|-----------------------|
| C | B | A | 3 | 2 | 1 | |
| ؟ | ؟ | ؟ | ؟ | ؟ | ؟ | مجموع التوزيع الأولي |
| x | x | x | x | x | (؟) | توزيع قسم 1 |
| x | x | x | x | (؟) | x | توزيع قسم 2 |
| x | x | x | (؟) | x | x | توزيع قسم 3 |
| CΣ | Σ B | Σ A | - | - | - | مجموع التوزيع الثانوي |
| ؟ | ؟ | ؟ | | | | نوع وحدة القياس |
| | | | | | | عدد وحدات القياس |
| | | | | | | تكلفة وحدة القياس |

المصدر : ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، بتصرف.

المبحث الثاني: أنظمة قياس التكاليف، محاسبة المواد، الحالات الخاصة وتأثيرها على سعر التكلفة إن الوصول إلى معرفة تكلفة إنتاج أي منتج ، يتطلب معرفة مكوناته وكل ما يتعلق به ، من مواد أولية ومواد مساعدة ، وكذا ما تفرزه العملية الإنتاجية من منتجات أساسية ، ومنتجات ثانوية ومنتجات نصف مصنعة ومنتجات جارية والفضلات والمهملات ، ولهذا كان من الضروري الإلمام بمعرفة أنظمة قياس التكاليف.

المطلب الأول: أنظمة قياس التكاليف

إن الكيفية التي يتم بها تصنيع المنتجات، تحدد نظام التكاليف المعتمد من طرف المؤسسة كما أن اختلاف المنتجات في طريقة تصنيعها من ناحية وطريقة تصريفها من ناحية أخرى ، يترتب عليه تباين في حساب تكلفة الوحدات المنتجة.

1- نظام المراحل:

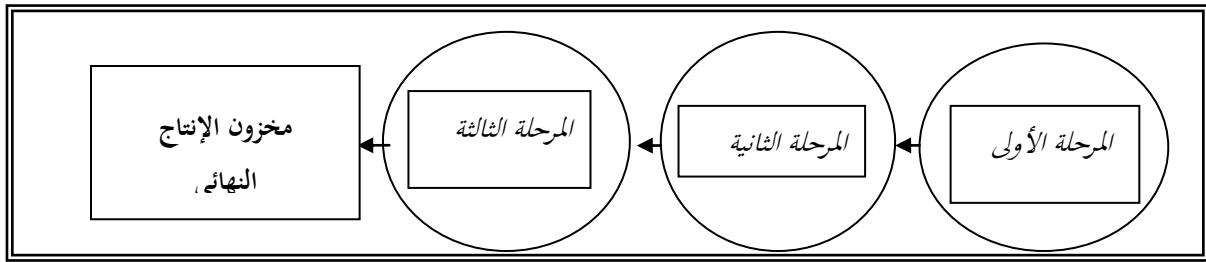
1-1 طبيعة نظام المراحل:

حسب هذا النظام، يتم تقسيم العملية الصناعية للمنتج إلى عدة أجزاء أو مراحل متصلة، تتدفق من خلالها تكاليف الإنتاج في ذات الاتجاه (تكاليف مرحلية)، وغالبا ما يطبق هذا النظام في صناعة السلع الاستهلاكية مثل صناعة المنسوجات، الأدوات المنزلية والأدوات الكهربائية ونستطيع أن نميز بين حالتين لتدفق التكاليف وفق هذا النظام:

1-2 نظام تكاليف المراحل المتتابعة :

وفق هذه الحالة يتم تقسيم المصنع إلى مراحل متتابعة فيما بينها، تأخذ شكل خط أفقي، مثال على ذلك صناعة الغزل والنسيج يمكن أن يتم تقسيم المصنع إلى ثلاثة مراحل هي مرحلة الغزل يتم فيها تحويل القطن الخام إلى خيوط، تليها مرحلة النسيج التي يتم فيها تشكيل خيوط القطن المغزولة في شكل أثواب من القماش، ومرحلة الصبغ والتجهيز التي يتم فيها صياغة أثواب في صورة منتج نهائي قابل للتسويق ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم 1-5: تدفق التكاليف وفق نظام المراحل المتتابعة

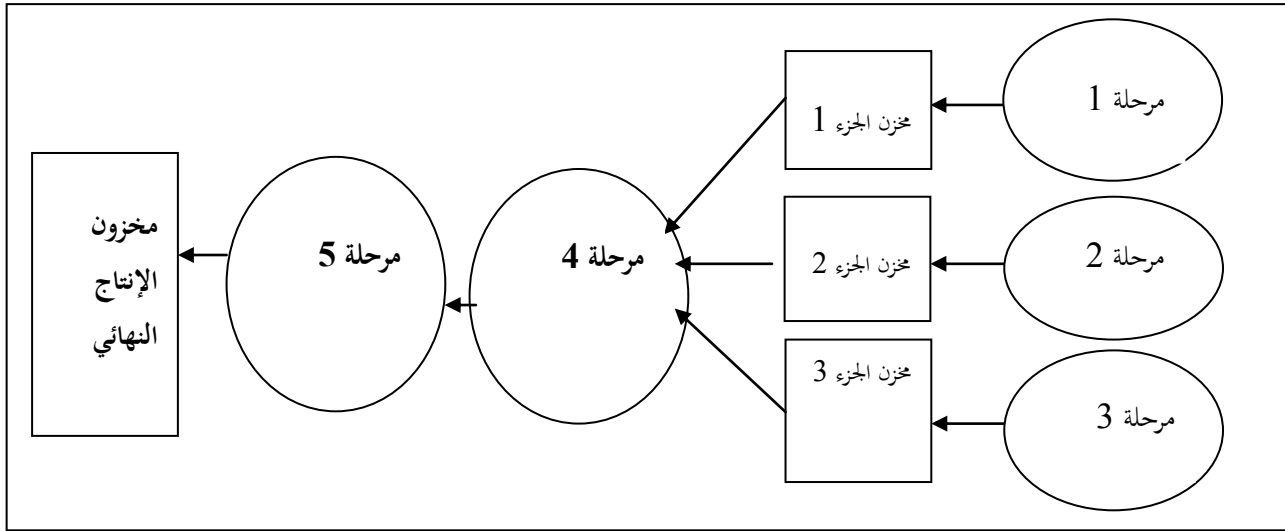


المصدر: عبد المقصود محمد دبيان وناصر عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 213.

1-3 نظام تكاليف المراحل المتوازية:

هذا النظام يخص المنتجات التي تستدعي ضرورة تجميع أجزاء المنتج وتركيبها كمرحلة نهائية، ففي هذه الحالة يتم تصنيع أجزاء المنتج في مراحل مختلفة، تتدفق الأجزاء منها إلى المخازن، لتتدفق مرة أخرى من مخازنها إلى مراحل أخرى يتم فيها تجميع هذه الأجزاء إلى أن يصل المنتج في صورته النهائية ليتم تسويقه فيما بعد، ومن أمثله صناعة أجهزة التلفزيون، صناعة الثلاجات ويمكن أن نوضحه في الشكل أدناه :

الشكل رقم 1-6 : تدفق التكاليف وفق نظام المراحل المتوازية



المصدر: عبد المقصود محمد ديبان وناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 213

1-4 خصائص نظام المراحل:

إن السمات الرئيسية لهذا النظام يمكن إيجازها فيما يلي:

- إن تكلفة الإنتاج يتحدد على أساس تجميع وتلخيص التكاليف على مستوى المجموع وللوحدة الواحدة.
- يتم حصر وحدات المنتج والتقارير عنها على مستوى كل مرحلة على حدة.
- حصر الوحدات تحت التشغيل في نهاية الفترة وتحويل كمياتها إلى الكميات المكافئة للوحدات التامة استنادا إلى درجة تمام هذه الوحدات .
- إن عدد مراحل الإنتاج يبقى ثابتا طالما أن مواصفات الإنتاج لم يدخل عليها أي تعديل.
- إن طبيعة الإنتاج مستمرة وبالتالي فهي لا تتوقف على الأوامر.
- ويفيد تتبع وقياس التكاليف حسب هذا النظام في مجال التخطيط والرقابة على نشاطات

الأقسام ومراحل الإنتاج من ناحية وعلى تكلفة وحدة المنتج في المراحل من ناحية أخرى¹.

2- نظام تكاليف الأوامر:

2-1 طبيعة نظام تكاليف الأوامر:

يستخدم هذا النظام في الصناعات التي تنتج منتجات ذات مميزات ومواصفات خاصة، حسب طلبات الزبائن، التي ترد إلى إدارة المبيعات ويتم الاتفاق على تصنيعها، حيث ينصب قياس التكاليف على معرفة وحصر التكاليف المكونة لكل طلبه أو أمر إنتاج معين من بدايته إلى نهايته.

والملاحظ أن الطلبات تخضع لدراسة مسبقة وفق مخطط تحدد فيه الأعباء المختلفة التي تتحملها والزمن الذي يجب أن تنجز فيه، وعموما نجد هذا النظام يتركز في الصناعات الهندسية، وأدوات النقل والمباني والجسور، كما نستطيع أن نميز اعتمادا على الفترة الزمنية بين نوعين من العقود، عقود قصيرة الأجل وعقود طويلة الأجل، فالأولى بنجدها تتناسب فترتها الزمنية مع فترة إنجاز الطلبية، مما يساعد في حصر التكاليف ومعرفة الأرباح الخاصة بها، أما الثانية يتم تنفيذها خلال فترة طويلة ومن ثم فإن دورة إنجاز الأوامر فيها تتجاوز الفترة الاستغلالية للمؤسسة، مما يجعلنا أمام مشكلة عدم حصر التكاليف الخاصة بهذه العقود.

2-2 خصائص نظام الأوامر:

ومن السمات الأساسية لهذا النظام نذكر منها:

- طبيعة الإنتاج تتوقف على أوامر الإنتاج " حسب الطلبية"، مما يجعله غير مستمر.
- وفق هذا النظام يتم إعداد تقارير تكاليف الإنتاج، عن طريق تجميع وتلخيص التكاليف على مستوى أوامر الإنتاج.

¹ محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، مرجع سابق، 1999 ص 336

- تحمل التكاليف المباشرة على أوامر الإنتاج، استنادا على الوثائق التي تبين أذونات صرف المواد نحو ورشات تنفيذ الطلبات، أما مصاريف اليد العاملة تحسب على أساس الزمن الفعلي المنفق على كل طلبية.

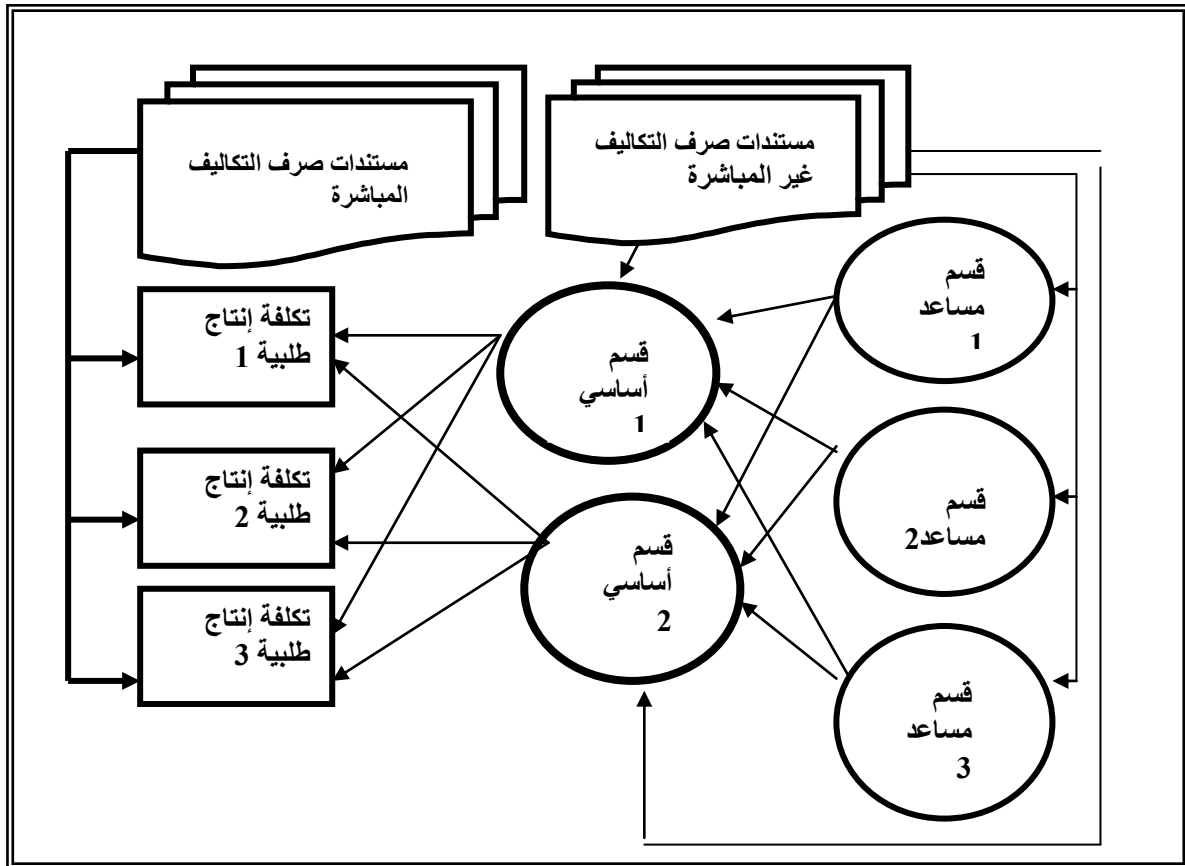
- عدد أوامر الإنتاج التي تصدر خلال كل فترة غير ثابت.

- حجم الإنتاج ونوعيته معلومة مسبقا حسب العقود المبرمة بين المؤسسة والعملاء

- كل ما ينتج يباع إلا إذا خالف أحد الطرفين الشروط المتفق عليها.

ويمكن توضيح نظام تكاليف الأوامر حسب الشكل التالي:

الشكل رقم 1-7: تدفق التكاليف وفق نظام الأوامر



المصدر: عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 217.

المطلب الثاني: المخزون وتقييم تكلفة صرفه.

أصبح المخزون يحتل مكانة كبيرة ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، وازدادت أهميته مع كبر حجمها، مما استدعى زيادة الحاجة إليه كما ونوعا لتلبية متطلبات السوق ، كما لعب التطور التكنولوجي دورا كبيرا في إدخال طرق وأساليب حديثة من شأنها المحافظة عليه والمساهمة في تدنئه الأعباء المتعلقة به.

1-المخزون وأنواعه:

1-1تعريف المخزون:

يمكن تعريف المخزون على أنه كل ما تحتفظ به المؤسسة من مواد أولية، بضائع ، منتجات مختلفة وإخراجها لغرض استعمالها أو بيعها ، أو بعبارة أخرى فالمخزون هو قيمة الأشياء المخزنة من مشتريات أو منتجات تنتظر الاستعمال أو البيع أي أنه يشكل موضوع نشاط المؤسسة، ويطلق عليه كذلك اصطلاح وسائل الاستغلال"، كما يعتبر عنصرا أساسيا من العناصر التي تدخل في تركيبة الإنتاج، الشيء الذي استدعى الاهتمام بمتابعة ومراقبة حركة المخزون من دخول (ورود) وخروج (صرف) وتسجيلها بالكميات والقيم¹.

2-2أنواع المخزون :

هناك أنواع مختلفة من المخزون نستطيع أن نعددها حسب نوع نشاط المؤسسة إلى ما يلي :

1-2-1المخزون في المؤسسة التجارية :

حسب هذا النشاط يتكون المخزون من البضاعة المشتراة بقصد إعادة بيعها على حالها ، إضافة إلى بعض المهمات التي من شأنها تسهيل عملية توزيعها مثل الأغلفة والصناديق، وقد أعطى النظام المحاسبي المالي

¹د. محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، مرجع سابق، 1999ص336.

الجديد لهذا المخزون حساب 30 (المخزونات من البضائع) ويتم تقييمه عند دخوله المخزن بتكلفة شرائه¹ بالإضافة الى حساب 32 التموينات الأخرى : هي مختلف اللوازم التي تستعمل مباشرة في عملية الشراء كاللوازم المكتبية ومواد التنظيف.

1-2-2 المخزون في المؤسسة الصناعية:

وفق طبيعة نشاط هذا النوع من المؤسسات وحسب النظام المحاسبي المالي نستطيع أن نميز بين أنواع مختلفة من المخزونان وهي على التوالي:

حساب 31 المواد الأولية واللوازم: وتتمثل في المواد الأولية الخام الداخلة في العملية الإنتاجية، كالقطن في صناعة النسيج.

حساب 32 التموينات الأخرى : هي مختلف اللوازم التي تستعمل مباشرة في عملية التصنيع كالغلافات المستهلكة، قطع الغيار واللوازم المكتبية ومواد التنظيف وغيرها.

حساب 33: انتاج السلع الجاري انجازه: هي الأشغال والمنتجات الموجودة قيد الصنع في الورشات .

حساب 34: انتاج الخدمات الجاري انجازه : هي مختلف الخدمات الموجودة قيد الإنجاز.

حساب 35: المخزونات من المنتجات: ويشمل المنتجات الوسيطة والمنتجات التامة الصنع والمنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (الفضلات والمهملات)

حساب 36: المخزونات المتأتية من الشبثيات : وتعلق بالشبثيات التي صارت غير قابلة للاستعمال فتقوم المؤسسة ببيعها كمخزون .

حساب 37 المخزونات الخارجية: هي مخزونات ملك للمؤسسة ولكن هي مخزنة لدى الغير.

¹كمال الدين الدهراوي، عبدالله عبد العظيم هلال، المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 1999، ص291.

2- جرد المخزون وإيجاد الفوارق:

2-1 تعريف جرد المخزون:

يشير المخزون مشاكل عدة، خاصة فيما يتعلق بالوجود المادي لعناصره والتحقق منها، ومن اجل ذلك يتم حصر وجرد فعلي لكل موجوداته من بضاعة، مواد ولوازم، منتجات بمختلف أنواعها كما ونوعا وتعدادا ومقارنتها بما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية، وهذا هو المقصود من جرد المخزون ويوضع لهذا الغرض نظاما دقيقا مبني على أسس علمية سليمة يكفل حفظ مكونات المخزون وسلامته. وتقوم المؤسسة بتسجيل كميات وأصناف المخزون في قوائم ودفاتر حسب ورودها وصدورها الزمني مستخدمة في ذلك إما طريقة الجرد الدوري السنوي أو طريقة الجرد المستمر أو كلاهما.

2-2 أنواع جرد المخزون:

- طريقة الجرد الدوري السنوي: تعتمد هذه الطريقة على تحديد كمية المخزون عدا أو وزنا أو قياسا في آخر الدورة المحاسبية، ويستخدم كأساس لاتخاذ بعض القرارات الإدارية ولإعداد القوائم المالية و ما يعاب على الطريقة عدم التسجيل المستمر للمخزون.
- طريقة الجرد المستمر للمخزون: ويتم حسب هذه الطريقة تسجيل عناصر المخزون الواردة والمنصرفة بصورة مستمرة، مما يضمن عدم ضياعها أو اختلاسها، وبهذا فهي تعطي نتائج أفضل في مجال الرقابة عن سابقتها¹.

و للوقوف على المخزون النهائي بعد كل عملية (دخول أو خروج) نستخدم العلاقة التالية:

$$\text{المخزون النهائي (المتبقي)} = \text{مخزون أول المدة} + \text{الإدخالات} - \text{الإخراجات}$$

¹عبدالفتاح الصحن، المبادئ المحاسبية بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة، بدون سنة النشر، ص: 424-425

2-1 فوارق جرد المخزون:

إن عملية الجرد¹ تقودنا إلى تحديد تكلفة المخزون المنصرف والمتبقي من المواد المستعملة في الإنتاج أو البضاعة أو المنتجات، إلا أنه في كثير من الأحيان لا يتطابق هذا التسجيل الدفترى مع ما هو موجود فعلا نتيجة عدة أسباب منها طبيعية مثل التبخر أو التحلل أو الانكسار، ومنها ما هو غير طبيعي مثل الإهمال والسرقة، ولهذا تقوم المؤسسة بمجرد حقيقي لموجوداتها الدفترية ومطابقتها مع ما هو موجود فعلا في المخزن لاستخراج الفوارق، فإذا كانت موجودات المخزون الفعلية أكبر مما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية يكون الفرق موجبا ويسمى فائض، أما في حالة العكس في كون الفرق سالبا ويسمى عجز بالطبع المؤسسة تقوم بحساب الفوارق الجردية لكل مخزون على حدة، لتحسب المحصلة النهائية لكل مخزونها ويكون إما موجبا (فائض) يضاف إلى النتيجة التحليلية الصافية، أو سالبا (عجز) يطرح منها.

ويمكن أن نحسب فوارق الجرد وفق هذه المعادلات:

فرق الجرد = تكلفة المخزون الفعلي - تكلفة المخزون المحاسبي

فرق الجرد = تكلفة المخزون الفعلي - تكلفة (مخزون أول المدة + الإدخالات - الإخراجات)

3- طرق تقييم صرف المخزون والحالات الخاصة:

إن اختيار طريقة قياس تكلفة المخزون الصادر من المخازن كمبيعات، لها تأثير بالغ الأهمية في تحديد تكلفة المبيعات وكذا تكلفة الكميات الباقية كمخزون في نهاية الفترة، كما تجد المؤسسة نفسها وهي تقوم بحساب مختلف التكاليف أمام بعض الحالات الخاصة² والتي تتطلب معالجة.

¹ أحمد محمد نور، المحاسبة المالية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 337

² كمال الدين الدهراوي وعبدالله عبد العظيم هلال، المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 295

3-1 طرق تقييم صرف المخزون:

نستطيع أن نميز في هذا المجال بين ثلاث طرق رئيسية كل منها تلائم نشاط المؤسسة وهي :

3-1-1 طريقة التكلفة الوسطية المرجحة :

في هذه الطريقة لا يوجد فرق بين تكلفة الوحدات المباعة وتكلفة الوحدات الباقية بالمخازن في نهاية الفترة، وعليه يتم حساب تكلفة مخزون آخر فترة وتكلفة البضاعة المباعة بناء على متوسط مرجح لأسعار الوحدات، ونجد في هذا الصدد ثلاث أنواع.

- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول: مبدأ هذه الطريقة يقوم على أساس حساب التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول حسب المعادلة التالية:

| |
|---|
| $\text{التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول} = \frac{\text{قيمة الكميات المتبقية من العمليات السابقة} + \text{قيمة الإدخال التالي}}{\text{كمية المخزون المتبقي} + \text{كمية الإدخال التالي}}$ |
|---|

نجد في هذه الطريقة عدة تكاليف وسطية مرجحة مختلفة تتوقف على كل دخول.

- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات (ت و م لمجموع الإدخالات) : يتم تقييم مجموع الإخراجات بتكلفة واحدة مشتركة تحسب بعد دخول كل المشتريات أو إنتاج الفترة. وفق العلاقة التالية :

| |
|---|
| $\text{التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات} = \frac{\text{مجموع تكاليف الإدخالات}}{\text{مجموع كمية الإدخالات}}$ |
|---|

- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات مع مخزون أول المدة (ت و م لمجموع الإدخالات مع مخزون أول المدة): يتم تقييم مجموع الإخراجات بتكلفة واحدة مشتركة ، تحسب بعد دخول كل المشتريات أو إنتاج الفترة مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة مخزون أول المدة وتحسب وفق العلاقة التالية :

| |
|--|
| $\text{ت و م للإدخالات مع مخزون أول المدة} = \frac{\text{تكلفة مخزون أول المدة} + \text{كمية الإدخالات} + \text{كمية مخزون أول المدة}}{\text{مجموع الإدخالات مع مخزون أول المدة}}$ |
|--|

3-1-2 طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO):

ويعتبر هذه الطريقة ترتب المخزونات وفق ورودها الزمني إلى المخزن و لا يتم الخلط بينها وبين ما هو موجود سابقاً حتى نستطيع التمييز بين الحديث من المخزون والقديم منه ، لذلك فان الوحدات التي ترد أولاً تصرف أولاً وتكون وحدات المخزون المتبقية من أحدث المشتريات ، وتستعمل هذه الطريقة في المواد الحساسة لعملية التخزين كمنتج الحليب ومشتقاته .

4-الحالات الخاصة:

يترتب عن العملية الإنتاجية عدة خصوصيات، قد لا تظهر إلا بالممارسة الواقعية للنشاط الإنتاجي ،فتنوع طبيعة و تقنيات العملية الإنتاجية من مؤسسة إلى أخرى، ينجر عنها عدة حالات.

4-1 الإنتاج الجاري:

المنتجات الجارية هي التي دخلت كمواد أولية أو منتجات نصف مصنعة في مرحلة ما من الإنتاج ولم تخرج بعد من هذه المرحلة، أي لم تأخذ بعد شكلاً متميزاً لها ، لا هي منتجات منتهية الصنع ولا منتجات نصف مصنعة ،ولكن هي في قيد التنفيذ، وبالتالي لا يمكن تسويقها ولا تخزينها¹.
ومن تعريف الإنتاج الجاري نستنتج الخصائص التالية لها :

- لا تأخذ شكلها إلا في فترة الاستغلال الموالية.

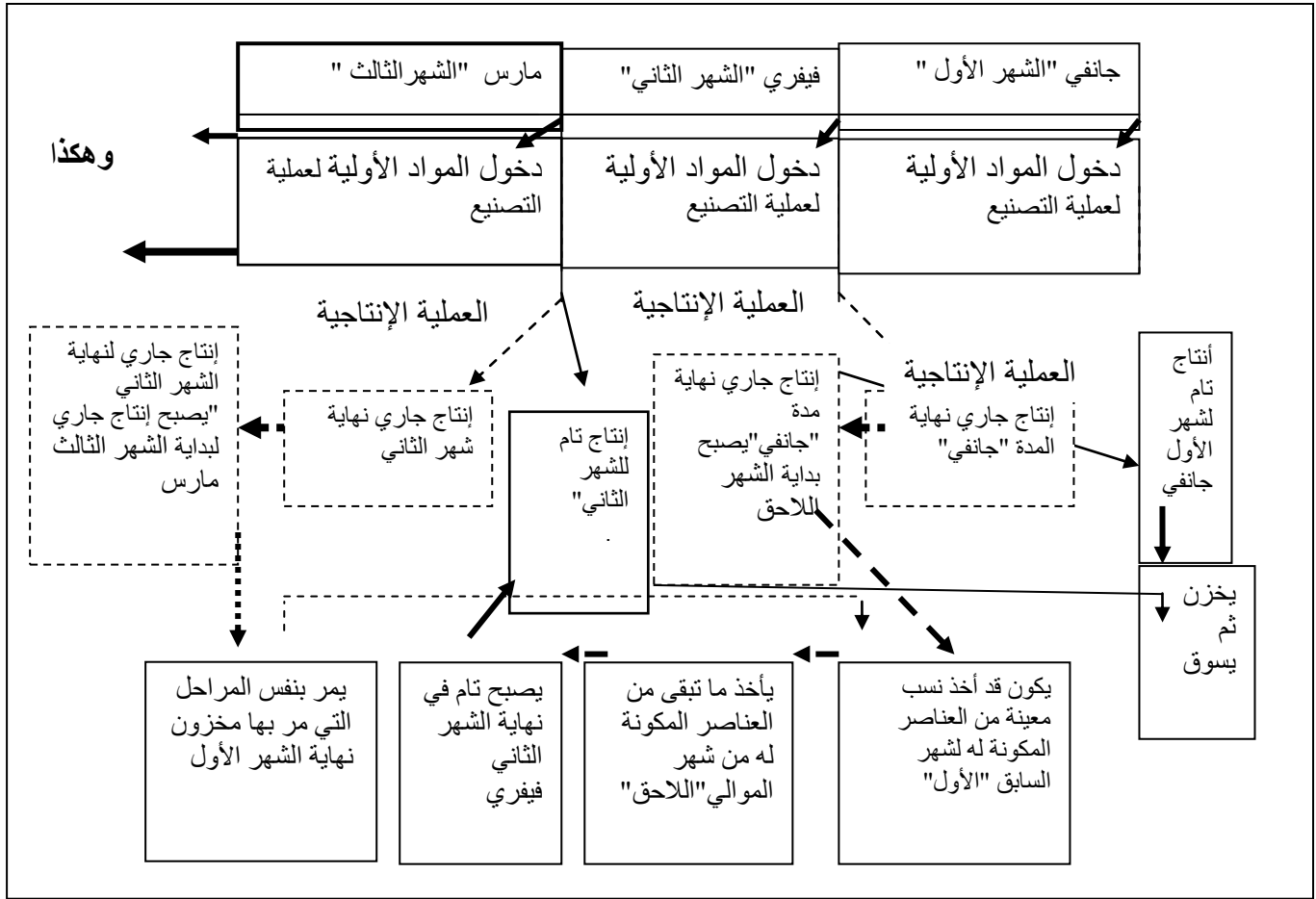
- نسبة تصنيعها غير محددة .

- الاستغلالية كما يمكن أن توجد في نهايتها.

لنفرض أن المدة الإنتاجية هي شهر ونأخذ ثلاثة أشهر متتالية جانفي "الشهر الأول" فيفري "الشهر الثاني" مارس "الشهر الثالث" ويمكن توضيح ذلك حسب الشكل التالي:

¹د.ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ،ص96

الشكل رقم (1-8): مراحل معالجة الإنتاج الجاري



المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات كتاب ناصر دادي عدون

4-2 المنتجات الثانوية :

هي المنتجات التي تظهر موازية للمنتجات الأساسية، أي تتحصل عليها المؤسسة عند قيامها بإنتاج منتج يعتبر أساسي في العملية الإنتاجية مثال عند قيام مؤسسة بعملية تفصيل القماش لصناعة المعاطف وبقايا القماش تستعمله في إنتاج رابطة العنق فالمعاطف تعتبر منتج أساسي بينما إنتاج رابطة العنق يعتبر منتج ثانوي، فهو منتج لا ترغب المؤسسة في إنتاجه و إنما يظهر كنتيجة للعملية الإنتاجية، ولمعرفة تكلفة الإنتاج الأساسي، لا بد من تقييم الإنتاج الثانوي، لذا تجد المؤسسة نفسها أمام ثلاث حالات تقييمية:

- في حالة بيع المنتجات الثانوية مباشرة: وفي هذه الحالة تقدر لها أسعار بيع محتملة، وانطلاقاً منها تحدد تكلفة الإنتاج الثانوي بالمعادلة التالية بعد طرح مصاريف توزيعها وهامش الربح المراد تحقيقه من جراء بيعها.

$$\text{تكلفة الإنتاج الثانوي} = \text{سعر البيع المحتمل} - \text{مصاريف التوزيع وهامش الربح المقدر}$$

- في حالة بيع المنتجات الثانوية بعد معالجتها: حسب هذه الحالة تحسب تكلفة المنتجات الثانوية بعد طرح مصاريف توزيعها وهامش الربح المراد تحقيقه، ومصاريف المعالجة من سعر البيع المحتمل لها، وعليه تصبح المعادلة كالتالي:

$$\text{تكلفة الإنتاج الثانوي} = \text{سعر البيع المحتمل} - \text{مصاريف التوزيع وهامش الربح المقدر} - \text{مصاريف المعالجة}$$

- في حالة استعمال المنتجات الثانوية كمادة أولية: في هذه الحالة المنتجات الثانوية تقوم على أساس قيمة المواد التي تعوضها، وإذا كانت هناك مصاريف معالجة قبل الاستعمال تضاف إلى تكلفة المنتجات الثانوية المستعملة .

$$\text{تكلفة الإنتاج الثانوي المستعمل} = \text{تكلفة المواد المعوضة} + \text{مصاريف المعالجة إن وجدت}$$

وفي كل الحالات :

$$\text{تكلفة الإنتاج الأساسي} = \text{تكلفة الإنتاج الكلي} (\text{تكلفة المواد المستعملة} + \text{مصاريف الإنتاج}) - \text{تكلفة الإنتاج الثانوي}$$

3-4 الفضلات والمهملات:

تمثل الفضلات البقايا الناتجة عن العملية الإنتاجية، وتظهر غالباً في النشاط الإنتاجي الذي يستلزم التقطيع أو الطحن، أو التفاعلات الكيميائية، مثل القطع الخشبية الصغيرة الناتجة عن عملية التقطيع والتي لا تصلح

أن تكون ضمن تركيبة المنتج الأساسي، هذه الفضلات قد تباع، أو يعاد استعمالها في المؤسسة كمادة أولية لنفس المنتج أو لمنتج آخر، أو يتخلص منها بعد التيقن من عدم صلاحيتها لأي شيء.

المهملات وهي المنتجات التي تظهر بعد المراقبة والفحص أنها لا تستجيب للمواصفات العادية للمنتج كظهور عيوب بها مثل الاعوجاج، أو الشقوق، أو الانكسار، أو التمزيق، فتفصل هذه المنتجات (المهملات) عن المنتجات العادية¹.

و ما يلاحظ على هذا النوع أنه لا يتخلص منه و لكن قد يباع بأثمان تقريبية، أو يعاد استعماله مرة أخرى في العملية الإنتاجية أو غيرها، وهي تشبه الإنتاج الثانوي في عملية التقييم، إذ يمكن أن تباع بأثمان تقديرية ويمكن أن يعاد استعمالها في العملية الإنتاجية إلا في فرق واحد هو أن الفضلات يمكن أن يتخلص منها وبالتالي فهي تحمل المؤسسة مصاريف إضافية الناتجة عن الشحن والرمي خارج المؤسسة إلى جانب المصاريف العادية للمنتج.

ويمكن حساب تكلفة الفضلات والمهملات حسب الحالات على النحو التالي :

تكلفة الفضلات والمهملات المباعة = سعر البيع المحتمل - مصاريف التوزيع وهامش الربح المقدر

تكلفة الفضلات والمهملات المستعملة = تكلفة المواد المعوضة + مصاريف المعالجة إن وجدت

تكلفة الإنتاج الفعلي = تكلفة أعباء الإنتاج - تكلفة الفضلات والمهملات المباعة أو المستعملة

+ مصاريف التخلص من الفضلات التالفة إن وجدت

¹ رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 28

المطلب الثالث: سعر التكلفة ومكوناته .

يلعب نوع نشاط المؤسسة من الناحية العملية دورا كبيرا في تحديد مراحل التي تمر بها التكاليف حيث تحدد الأعباء المتعلقة بكل مرحلة على حدة، ليتم في الأخير جمع تكاليف المراحل حسب ما يقتضيه نوع النشاط، متحصلة بذلك على سعر التكلفة .

1-1- تعريف سعر التكلفة وأهميته:

1-1-1 تعريف سعر التكلفة:

يعرف سعر التكلفة على أنه مجموع التكاليف التي يتحملها منتج أو خدمة معينة، انطلاقا من تكاليف المرحلة الأولى إلى غاية تكلفة المرحلة النهائية التي يتم فيها التسويق، وبهذا فإن سعر التكلفة يعتبر مؤشر اقتصادي له أهمية على مستوى المؤسسة الاقتصادية.

1-2 أهمية سعر التكلفة:

لا يعتبر حساب سعر التكلفة هدفا في حد ذاته، بل الغاية منه الاستفادة من المعلومات التي يقدمها من أجل تحليلها ودراستها للوصول إلى الاعتبارات التالية:

- اعتبار سعر التكلفة كقاعدة حسابية لتحديد سعر البيع مع الأخذ بعين الاعتبار المنافسة.
- اعتباره عنصر أساسي في تقدير هامش الربح، ولذلك تسعى المؤسسة دوما إلى تخفيضه من أجل رفع سقف الربح.

- الاعتماد عليه وعلى محيط المؤسسة في بناء سياسات من شأنها التوسيع أو المحافظة أو الانكماش أو التوقف عن عملية الإنتاج، والذي يؤثر بدوره على عملية التسويق .

2- مكونات سعر التكلفة في المؤسسة التجارية:

نجد في المؤسسة التجارية وظيفتين أساسيتين تتمثل عموماً في وظيفتي الشراء (التموين) ووظيفة التوزيع بالإضافة إلى وظائف مساعدة أخرى.

2-1 وظيفة الشراء:

تعتبر وظيفة التموين من أهم الوظائف في المؤسسة التجارية، وتنجر عليها مصاريف تدعى في مجموعها تكلفة الشراء، ونصادف فيها مصطلحين وهما ثمن الشراء، والمصاريف المتعلقة بعملية الشراء وتدعى بـ (مصاريف الشراء)، وعليه تكون معادلة تكلفة الشراء كالتالي :

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن شراء} + \text{مصاريف الشراء}$$

ولكن الجزء الذي يدخل في حساب سعر التكلفة، هو تكلفة الشراء للجزء المباع فقط.

2-2 وظيفة التوزيع:

تعتبر المصاريف المترتبة عن هذه الوظيفة آخر المصاريف المتعلقة بسعر التكلفة، وهي تمثل المصاريف الخاصة بالتسويق كمصاريف تعبئة المبيعات. وأخيراً تكون معادلة سعر التكلفة في المؤسسة التجارية على النحو التالي :

$$\text{سعر تكلفة البضاعة المباعة} = \text{تكلفة شراء البضاعة المباعة} + \text{مصاريف التوزيع}$$

3- مكونات سعر التكلفة في المؤسسة الإنتاجية

وفق هذا النوع من المؤسسات فإن سعر التكلفة يمر بثلاثة مراحل حسب الوظائف الأساسية وهي على العموم وظيفة التموين المتعلقة بشراء المواد الأولية، ووظيفة الإنتاج وتحمل فيها المؤسسة مصاريف الإنتاج، ثم أخيراً وظيفة التوزيع.

1-3 وظيفة التموين (الشراء):

تهتم هذه الوظيفة بتموين المؤسسة بالمواد الأولية والمواد المساعدة في العملية الإنتاجية ويترتب عليها مصاريف تسمى في مجموعها بتكلفة شراء المواد .

$$\text{تكلفة الشراء المواد} = \text{ثمن شراء المواد} + \text{مصاريف الشراء}$$

2-3 وظيفة الإنتاج:

تقوم هذه الوظيفة بعملية تحويل المواد الأولية إلى منتجات ،حيث تتحمل أثناء القيام بعملها هذا مصاريف عدة تسمى بمصاريف الإنتاج، إلى جانب تكلفة المواد الأولية المستعملة، ليطلق عليها في مجموعها بتكلفة الإنتاج، وتحسب وفق المعادلة التالية :

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد المستعملة في العملية الإنتاجية} + \text{مصاريف الإنتاج}$$

3_3 وظيفة التوزيع :

تتضمن مجموعة من المصاريف مضافا إليها تكلفة الإنتاج المباع مشكلة في ذلك سعر التكلفة وتحسب كالتالي:

$$\text{سعر تكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج المباع} + \text{مصاريف التوزيع}$$

المبحث الثالث: أساليب محاسبة التكاليف المستخدمة في حساب التكاليف

إن محاسبة التكاليف كباقي العلوم الأخرى، تأثرت وتأثر بالتطورات الحاصلة في البحوث العلمية المتزايدة وما زادها تطورا هو استفادتها من العلوم ذات الصلة بها، والتي هي في تطور مستمر مما انعكس إيجابيا على إيجاد تقنيات وأساليب حديثة تلي حاجة المؤسسة المتزايدة في احتساب التكاليف بطرق مختلفة قصد الوصول إلى نتائج تمتاز بالدقة .

المطلب الأول: أسلوب التكاليف الحقيقية

إن حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة يرتبط أساسا بنوع الطريقة المتبعة في ذلك، ومنها طريقة التكاليف الحقيقية التي تأخذ بالتكاليف الفعلية التي تم صرفها حقيقة أثناء قيام المؤسسة بنشاطها.

1 عناصر وأسس أسلوب التكاليف الحقيقية:

1-1 عناصر التكاليف الحقيقية:

هي الطريقة التي تقوم بتسجيل جميع عناصر التكاليف المباشرة منها وغير المباشرة، التي تمت فعلا أثناء قيام المؤسسة بنشاطها سواء كان تجاريا أو صناعيا، ويطلق على هذه الطريقة كذلك بطريقة التكاليف الكلية كونها تنظر إلى التكاليف بنظرة شمولية ولا تذهب إلى تفصيلها إلى متغيرة أو ثابتة. وتتمثل مكوناتها في كل المصاريف المحملة (المعتبرة) من بضاعة مستهلكة، مواد ولوازم مستعملة مصاريف اليد العاملة، نفقات الأعباء غير المباشرة الموزعة على مراحل النشاط وفق معدلات التحميل المستعملة.

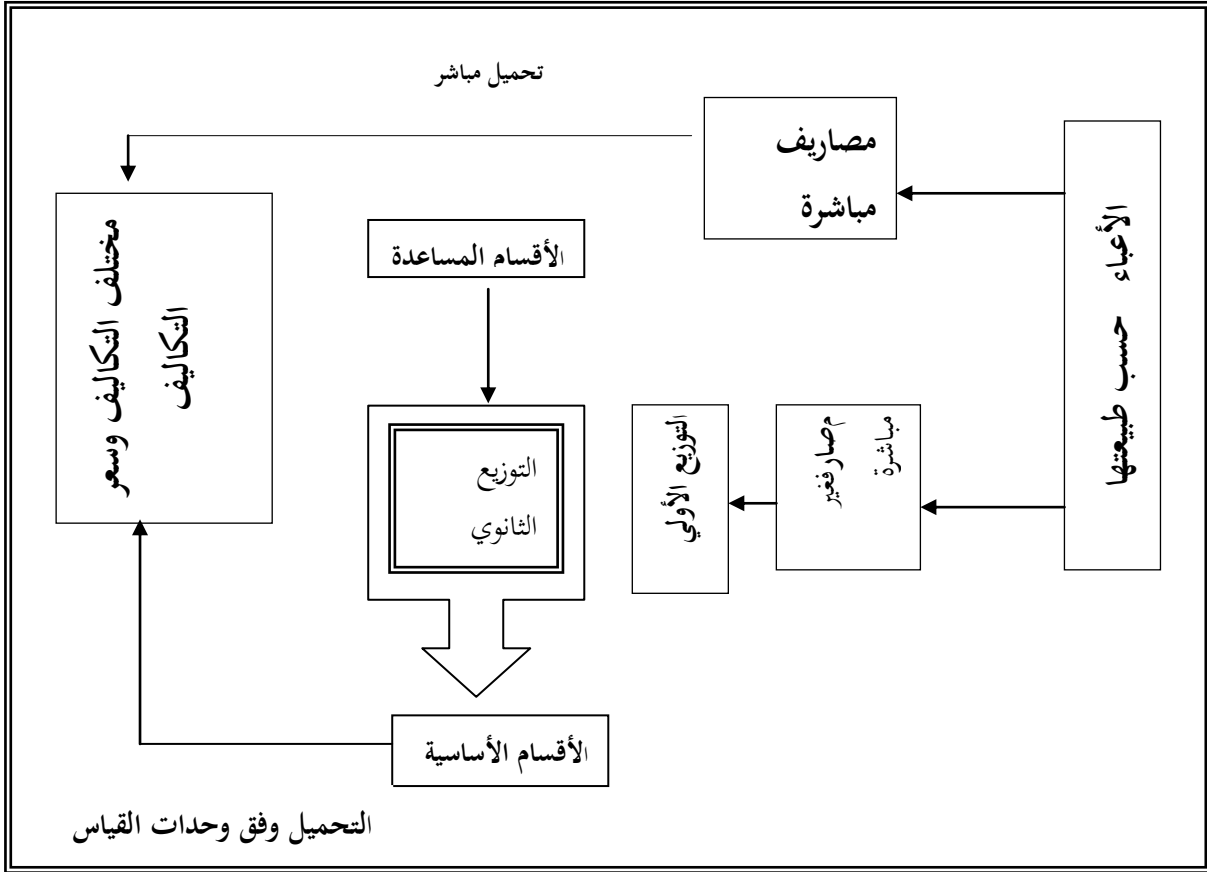
2-1 أسس طريقة التكاليف الحقيقية:

يمكن أن نحمل الأسس التي تبني عليها هذه الطريقة في الخطوات التالية:

- تهتم هذه الطريقة بإحصاء وحصر جميع عناصر التكاليف الفعلية خلال فترة زمنية محددة، غير مراعية في ذلك طبيعة التكاليف من حيث التغير أو الثبات.
- بعد حصر جميع التكاليف يتم التمييز بينها من حيث كونها مباشرة وغير مباشرة.
- يتم تخصيص التكاليف المباشرة حسب كل وظيفة.
- يتم تحميل الأعباء غير المباشرة على أقسام المؤسسة، من مساعدة و أساسية كتوزيع أولي، تليه مرحلة ثانية يتم فيها توزيع أعباء الأقسام الثانوية على الأقسام الأساسية، و من ثم تحميل أعباء الأقسام الأساسية على مختلف التكاليف.
- تشكل هذه التكاليف السابقة في مجموعها سعر التكلفة الحقيقي سواء للبضاعة المباعة في المؤسسة التجارية، أو للمنتج المباع بالنسبة للمؤسسة الصناعية، أو للخدمة المقدمة بالنسبة للمؤسسة الخدمية.

ويمكن توضيح تدفق التكاليف المشكلة لسعر التكلفة حسب طريقة التكاليف الحقيقية كالتالي:

الشكل رقم 1-9: مراحل توزيع التكاليف المشكلة لسعر التكلفة حسب طريقة التكاليف الحقيقية



المصدر: رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 51.

2- حساب النتيجة التحليلية وتقييم طريقة التكاليف الحقيقية:

2-1 حساب النتيجة التحليلية:

تتمثل النتيجة في الفرق بين رقم الأعمال المحقق في المؤسسة، من جراء عمليات البيع للبضائع في المؤسسات التجارية أو للمنتجات في المؤسسات الإنتاجية وبين سعر التكلفة الحقيقي، ونستطيع أن نميز بين نتيجة محاسبة التكاليف (النتيجة التحليلية)، ونتيجة المحاسبة المالية¹، فالأولى تنقسم في حد ذاتها إلى قسمين

¹ ناصر داداي عدون، محاسبة تحليلية، مرجع سابق، ص 27

النتيجة التحليلية الإجمالية والنتيجة التحليلية الصافية، وتمثل القسم الأول في الفرق الناتج بين رقم الأعمال المحقق وبين سعر التكلفة الحقيقي خلال فترة زمنية معينة، ويمكن أن تكون موجبة أو سالبة ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة التحليلية الإجمالية} = \text{رقم الأعمال (المبيعات)} - \text{سعر التكلفة الحقيقي}$$

أما القسم الثاني نلخصه في الجدول التالي:

الجدول رقم 1-6: جدول حساب النتيجة التحليلية الصافية

| البيان | مدين | دائن |
|---|--------------------|--------------------|
| النتيجة التحليلية الإجمالية | X (إذا كانت سالبة) | X (إذا كانت موجبة) |
| العناصر الإضافية | X | X |
| الأعباء غير معتبرة | X | |
| فوارق الجرد | عجز | فائض |
| فوارق الأقسام "إذا أخذنا رقمين بعد الفاصلة" | X | |
| النتيجة التحليلية الصافية | سالبة (خسارة) | موجبة (ربح) |

المصدر: ناصر داوي عدون، محاسبة تحليلية، مرجع سابق، بتصرف، ص 28 .

أما نتيجة المحاسبة المالية فيتم الحصول عليها عن طريق حسابات النتائج، و هي تمتاز بالشمولية اذ تعبر عن مبيعات المؤسسة دون تفصيل، على خلاف المحاسبة التحليلية.

2-2-تقييم أسلوب التكاليف الحقيقية:

ومن مزايا هذه الطريقة أنها تأخذ كل التكاليف بالقيم الحقيقية لها مما يجعلها من أحسن الطرق من ناحية التقدير الواقعي للتكاليف¹، لكن ما يعاب عنها أنها لا تحصل على هذه التكاليف بصورة كاملة إلا عند نهاية الفترة كونها تتطلب فترة طويلة للإلمام بجميع التكاليف، بينما غالبا ما يحتاج مسيرو المؤسسات التعرف على سعر التكلفة في وقت وجيز لاتخاذ قرارات التسويقية قبل حساب مجموع التكاليف.

المطلب الثاني: أسلوب التكاليف المتغيرة والتحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

إن العيوب التي وقعت فيها طريقة التكاليف الحقيقية جعلتها غير كافية لوحدها في التحليل والتقييم مما استدعى البحث عن طرق أخرى تلي احتياجات المؤسسة من المعلومات الضرورية.

1-أسلوب التكاليف المتغيرة

1-1تعريف بأسلوب التكاليف المتغيرة

لقد ظهرت هذه الطريقة بأمريكا سنة 1936، وأدت الترجمة الحرفية لها من مصدرها الأول الإنجليزي تحت مصطلح "Direct costing" إلى انحراف في التسمية، فهي لا تعني التكاليف المباشرة وإنما يقصد بها التكاليف المتغيرة²، وسبب هذا الانحراف يرجع إلى الشبه الموجود بين التكاليف المباشرة والتكاليف المتغيرة، إذ أن معظم المصاريف المباشرة تعتبر مصاريف متغيرة.

¹ Joel Bourdin ,Contrôle de Gestion,Librairie,1972,p 22-24

² طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج،رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص 112.

ويمكن تعريفها على أنها الطريقة التي تركز أساساً على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، معتمدة على هذه الأخيرة في حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة، وبعبارة أخرى هي مجموع التكاليف التي يتحملها منتج أو بضاعة، أو خدمة معينة، انطلاقاً من بداية فترة الاستغلال إلى غاية الإتمام والبيع ولكن بالتكاليف المتغيرة فقط .

1-2 أساسيات أسلوب التكاليف المتغيرة :

وترتكز هذه الطريقة على المبادئ التالية :

- إحصاء وحصر مختلف التكاليف.
- فصل التكاليف المتغيرة عن التكاليف الثابتة .
- توزيع الأعباء المتغيرة غير المباشرة على أقسام المؤسسة واستخراج تكلفة وحدة القياس لها.
- إلحاق الأعباء المتغيرة المباشرة وتحميل الأعباء المتغيرة غير المباشرة على مختلف التكاليف .
- إلحاق مصاريف التوزيع المتغيرة إلى التكلفة المتغيرة للمبيعات للحصول على سعر التكلفة.
- تقييم المخزونات على أساس التكاليف المتغيرة فقط .

1-3 حساب النتيجة التحليلية بأسلوب التكاليف المتغيرة وتقويمها :

إن سعر التكلفة وفق هذه الطريقة محسوب على أساس التكاليف المتغيرة فقط، ولتحديد سعر التكلفة الحقيقي لا بد أن نضيف التكاليف الثابتة ، ثم نطرح سعر التكلفة المتحصل عليه من رقم الأعمال المحقق لتتوصل على النتيجة الإجمالية، وتتبع نفس المبدأ المستعمل في التكاليف الحقيقية لحساب النتيجة الصافية مع الأخذ بعين الاعتبار الفرق في المخزون والذي يحسب وفق العلاقة التالية¹ :

¹ ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص151

فرق المخزون = المخزون بالتكاليف الحقيقية - المخزون بالتكاليف المتغيرة

وعليه تكون معادلة النتيجة التحليلية الصافية على النحو التالي:

النتيجة التحليلية الصافية = + - النتيجة التحليلية الإجمالية + العناصر الإضافية - الأعباء غير معتبر -

+ فروق الأقسام + - فوارق الجرد - فوارق المخزون

من مآخذ هذه الطريقة إهمالها لدور التكاليف الثابتة في نشاط المؤسسة ، فقد نجد أحيانا التكاليف الثابتة تشكل الحجم الأكبر في المؤسسة ذات الهيكل الكبير ، وبالتالي كيف نبرر اتخاذ القرار حسب طريقة التكاليف المتغيرة لوحدها ، فضلا عن وجود تداخل كبير بين التكاليف الثابتة والمتغيرة ، كما أن تقييم المخزون بهذه الطريقة يكون تقييما ناقصا كونه أهمل التكاليف الثابتة .

2- طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

2-1 التعريف بالطريقة و مبادئها:

يمكن تعريفها بأنها الطريقة التي تتعامل مع التكاليف الثابتة وكأنها متغيرة ، فهي تحمل البضاعة أو المنتج بالأعباء المتغيرة مضافا إليه الأعباء الثابتة التي ساهمت في تحقيقه ، وتسمى هذه الأخيرة بالأعباء الثابتة المحملة التي تدخل في حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة ، ويتم تحديدها باستعمال معامل يسمى معامل التحميل العقلاني لتكاليف الثابتة¹ .

و بناء على هذا التعريف يمكن استخلاص المبادئ التالية:

- حصر وجمع مختلف التكاليف.

¹ رجال علي ، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص 65

- فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة

- حساب معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة باستخدام العلاقة التالية:

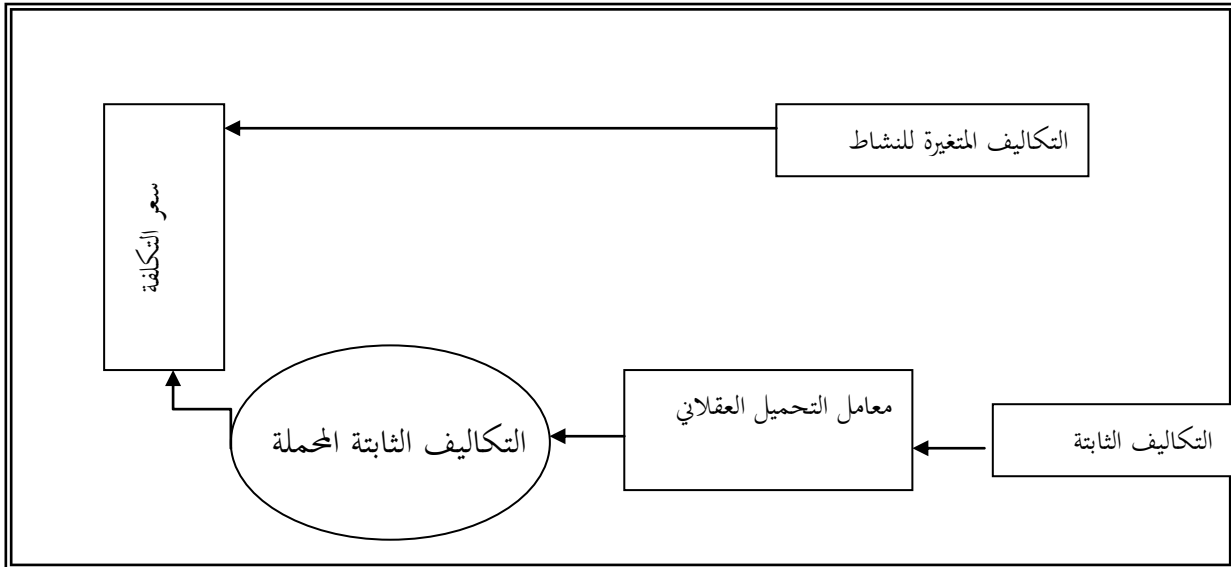
$$\text{معامل التحميل العقلاني} = \frac{\text{حجم النشاط الحقيقي}}{\text{حجم النشاط العادي}}$$

حيث أن حجم النشاط الحقيقي هو المستوى الذي تبلغه المؤسسة فعلا و حجم النشاط العادي هو المستوى المرتبط بالطاقة العادية للمؤسسة من آلات، معدات، عمال وغيرها.

تحديد التكاليف الثابتة المحملة باستخدام العلاقة التالية :

التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة × معامل التحميل العقلاني

الشكل رقم 1-10: حساب سعر التكلفة حسب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة



المصدر: ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، مرجع سابق، ص 129.

2-2 حساب النتيجة التحليلية بطريقة التحميل العقلاني وتقويمها :

وفق هذه الطريقة نجد سعر التكلفة محمل بالتكاليف المتغيرة، بالإضافة إلى التكاليف الثابتة التي ساهمت فعلا في عملية الاستغلال وفق معامل التحميل الذي سبق وأن تعرضنا له ، وعليه نجد هناك اختلاف بين النتيجة المحسوبة وفق هذه الطريقة والنتيجة المحسوبة وفق طريقة التكاليف الحقيقية، ولإعادة التوازن بين الطريقتين لابد من التعرض إلى تحميل التكاليف الثابتة وفق هذه الطريقة وفيها نجد الحالات التالية:

- حالة التكاليف الثابتة المحملة أكبر من التكاليف الثابتة الحقيقية، هذا يعني معامل التحميل العقلاني أكبر من الواحد، وبالتالي تفوق حجم النشاط الحقيقي على حجم العادي، والفرق في هذه الحالة يعتبر ربح (زيادة الفعالية) لأننا حملنا سعر التكلفة بتكاليف أكبر من التكاليف الحقيقية الكلية، الشيء الذي أثر سلبا على النتيجة، ولإعادة التوافق بين النتيجتين، لابد من إضافة هذا الفرق إلى النتيجة .

- حالة التكاليف الثابتة المحملة أصغر من التكاليف الثابتة الحقيقية، هذا يعني معامل التحميل العقلاني أصغر من الواحد، وبالتالي انخفاض حجم النشاط الحقيقي عن الحجم العادي، والفرق في هذه الحالة يعتبر خسارة (تكلفة البطالة) لأننا حملنا سعر التكلفة بتكاليف أقل من التكاليف الحقيقية الكلية، الشيء الذي أثر إيجابا على النتيجة، ولإعادة التوافق بين النتيجتين، لابد من طرح هذا الفرق من النتيجة.

- حالة التكاليف الثابتة المحملة مساوية لتكاليف الثابتة الحقيقية، هذا يعني معامل التحميل العقلاني مساوي للواحد، وبالتالي يحصل توافق بين النتيجتين.

- فرق المخزون: إن اختلاف طريقة التكاليف الحقيقية عن طريقة التحميل العقلاني يؤثر بالضرورة على تقييم المخزون، وبالتالي ينتج فرق في المخزون، فإذا كان الفرق موجبا يضاف إلى النتيجة، أما إذا كان سالبا يطرح من النتيجة .

رغم أهمية هذه الطريقة إلا أنها تنطوي على عيوب منها صعوبة تحديد حجم النشاط العادي الذي يعتبر ذو أهمية بالغة في هذه الطريقة كونه يمثل إحدى العناصر المتعلقة بحساب معامل التحميل، كما أن تقييم المخزون يكون تقييما غير حقيقي، فهو خاضع لمعامل التحميل .

المطلب الثالث: طريقتي التكاليف المعيارية والهامشية (Les coûts standard et marginaux).

1- تعريف طريقة التكاليف المعيارية

بالإضافة إلى الطرق السابقة هناك طريقة أخرى تسمى بطريقة التكاليف المعيارية تسعى إلى تحليل التكاليف بواسطة وضع جداول تقارن فيها بين التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية ومن ثم قياس الانحرافات، قصد تحسين الأداء، وتحديد المسؤوليات، وعليه يمكن تعريف هذه الطريقة كالتالي:

1-1 تعريف طريقة التكاليف المعيارية وأنواعها:

1-1-1 التعريف بالطريقة :

هي تقوم بتحديد التكاليف من حيث الكمية والقيمة مسبقا، ثم القيام باستخراج الفروقات الناجمة بينها وبين التكاليف الحقيقية من اجل دراستها وتحليلها والوقوف على مسبباتها، لأجل تحديد المسؤوليات ورفع الأداء الاقتصادي للمؤسسة وتسمى هذه الطريقة كذلك بطريقة التكاليف النموذجية¹.

¹ رجال علي، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص86

1-1-2 أنواع التكاليف المعيارية :

وتتنوع التكاليف المعيارية كالآتي :

- التكلفة النموذجية النظرية: وهي التي تحدد على أساس أحسن مزج لعوامل الإنتاج في المؤسسة.
- التكلفة النموذجية المحددة انطلاقاً من تكلفة تنافسية: هذا النوع يبنى على أساس ظروف السوق التنافسية.

- التكلفة النموذجية التاريخية: في هذا النوع تعتبر الفترة السابقة هي حجر الزاوية في تحديد التكاليف.
- التكلفة النموذجية العادية: تحدد وفقاً للظروف العادية للنشاط في المؤسسة.

1-2 تحليل الفروقات :

- إن الهدف من تحديد التكاليف المعيارية هو استخراج الفروقات، والعمل على معرفة الأسباب التي أدت إلى حدوثها ، وللوصول إلى هذا الهدف يجب تحليل ثلاثة عناصر أساسية في العملية الإنتاجية وهي :
- المواد الأولية ، اليد العاملة ، المصاريف غير المباشرة¹ .

1-2-1 الفروقات الإجمالية : لاستخراج الفروقات تستعمل إحدى الطريقتين وهما :

- الفرق = التكاليف الحقيقية - التكاليف المعيارية أو الفرق = التكاليف المعيارية - التكاليف الحقيقية
- فإذا كانت المعادلة الأولى موجبة فالثانية تكون سالبة ولهما نفس التفسير، ويعني أن التكاليف المقدرة أقل من الحقيقية، وبالتالي فالمؤسسة لم تصل إلى ما ترغب فيه.

- أما إذا كانت المعادلة الأولى سالبة فالثانية تكون موجبة ولهما نفس التفسير، ويعني أن التكاليف المقدرة أكبر من الحقيقية، وبالتالي فالمؤسسة استطاعت تدنية تكاليفها وهو ما ترغب فيه .

¹ ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية ، مرجع سابق ، ص165

ويمكن تفصيل الفرق باستخدام أحد المعادلتين على النحو التالي :

$$\text{الفرق} = \text{التكاليف المعيارية} - \text{التكاليف الحقيقية}$$

الفرق = التكلفة المعيارية للوحدة × الكمية المعيارية بدلالة الإنتاج الحقيقي - التكلفة الحقيقية

لوحدة × الكمية الحقيقية

فإذا رمزنا للتكلفة المعيارية للوحدة ب: ت ن، والتكلفة الحقيقية للوحدة ب: ت ح

و الكمية المعيارية ب: ك ن، الكمية الحقيقية ب: ك ح، والفرق ب: ف فتصبح المعادلة :

$$ف = ت ن \times ك ن - ت ح \times ك ح \quad (1)$$

$$\text{ففرق الكمية} = ك ن - ك ح = \Delta ك \quad \leftarrow ك ح = ك ن - \Delta ك$$

وفرق التكلفة = ت ن - ت ح = $\Delta ت$ $\leftarrow \Delta ت = ت ح - ت ن$ ويتعويض كل من ك ح

وتح في المعادلة (1) فتصبح ف = ت ن × ك ن - (ت ح - $\Delta ت$) × (ك ن - $\Delta ك$) ومنه :

$$ف = ت ن \times ك ن - ت ح \times ك ن + \Delta ت \times ك ن + ت ح \times \Delta ك - \Delta ت \times \Delta ك \quad \text{إذن :}$$

$$(2) \quad \leftarrow \boxed{ف = ت ن \times ك ن + \Delta ت \times ك ن - ت ح \times ك ن - \Delta ت \times \Delta ك}$$

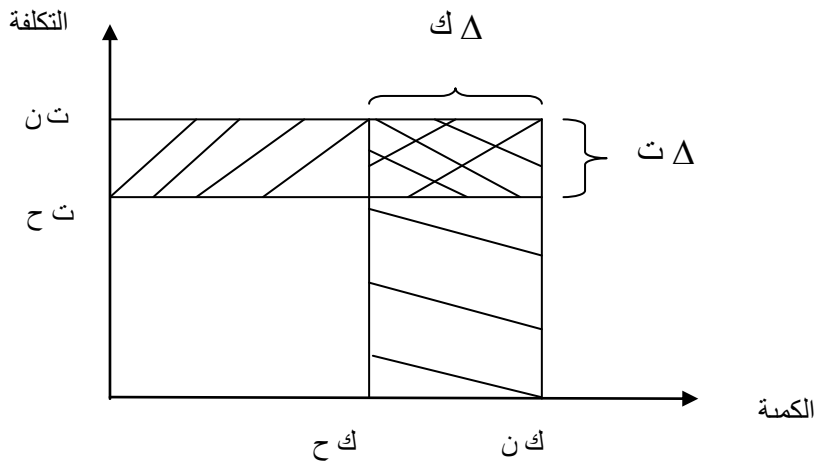
من المعادلة نلاحظ أن الفرق الإجمالي قد وزع إلى :

ت ن . $\Delta ك$ ويسمى فرق الكمية لأن ت ن مثبتة، و ك ن . $\Delta ت$ يسمى فرق التكلفة لأن ك ن

ثابت ، $\Delta ت$. $\Delta ك$ يسمى الفرق المشترك بين الكمية والتكلفة .

ويمكن توضيح الفرق حسب الشكل التالي مع افتراض أن: ك ن < ك ح ، ت ن < ت ح :

الشكل رقم (1-11): التمثيل البياني للفروقات



المصدر : ناصر دادي عدون ، محاسبة تحليلية، مرجع سابق ، ص 169

1-2-3 الفروقات التفصيلية :

حيث يتم فيها حساب الفروقات لكل عنصر من العناصر التالية: فروقات المواد الأولية، فروقات اليد العاملة، الفروقات على المصاريف غير المباشرة، ويتم تحليل الفروقات للعناصر الثلاثة بنفس الطريقة التي يتم بها حساب الفروقات الإجمالية، إلا أن المصاريف غير المباشرة يمكن تجزئة الفرق فيها إلى فرق الميزانية وفرق النشاط وفرق المرودية و فرق المشترك

$$ف = ك \cdot \Delta ت + ت \cdot \Delta ن - ك \cdot \Delta ت \cdot \Delta ك$$

$$ف = (ت - ن) \cdot ر + (ت - ر) \cdot ح + (ك - ن) \cdot ح - \Delta ت \cdot \Delta ك$$

حيث ت ر: تمثل التكلفة المرنة والتي تحسب بالعلاقة التالية:

التكلفة المرنة = التكلفة المعيارية المتغيرة الوحودية + (لتكاليف الثابتة/وحدات القياس الحقيقية).

3-1 أساسيات طريقة التكاليف المعيارية و تقييمها :

3-1-1 أساسيات طريقة التكاليف المعيارية :

من التعريف السابق لطريقة التكاليف المعيارية نستطيع أن نستنتج المبادئ التي تقوم عليها في النقاط التالية¹:

- تحدد التكاليف المستقبلية للنشاط حسب نوع التكاليف النموذجية المعتمدة من طرف المؤسسة كما سبق ذكرها سابقا، ويشترط أن يكون هذا التقدير مراعيًا لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الاستغلالية فيها والظروف المحيطة بالمؤسسة.
- حساب التكاليف المعيارية لكل العناصر المكونة لسعر التكلفة الموافقة للحجم الحقيقي لنشاط المؤسسة وهذا لا يعني تساوي الكمية المعيارية للعناصر مع الكمية الحقيقية لها.
- إجراء عملية المقارنة بين التكاليف الحقيقية و التكاليف المعيارية، ومن ثم استخراج الانحرافات بصورة إجمالية أو تفصيلية.
- تحليل الفروقات ودراستها قصد معرفة مسبباتها وتحديد الأطراف المسؤولة عنها.

3-1-2 تقييم طريقة التكاليف المعيارية:

لهذه الطريقة أهمية كبرى في تحسين شروط الاستغلال للمؤسسة، بناءً على تقديرها للتكاليف ومقارنتها بالتكاليف الفعلية قصد إبراز الانحرافات من أجل دراستها وتحليلها، وتحديد المسؤوليات لتتخذ القرارات

¹ سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، سوريا، 1978، ص 153.

المناسبة، التي من شأنها تعديل ما يجب تعديل هو تجنب الفروقات غير المرغوب فيها، ومن ثم بناء خطة متزنة .

رغم مزايا هذه الطريقة إلا أن تطبيقها في المؤسسات يفرز عيوباً، نتيجة عدم الدقة في إيجاد معايير مناسبة في تقدير التكاليف، مما ينجر عنها معلومات خاطئة التي تؤدي إلى الخرافات بعيدة عن الصحة، وبالتالي اتخاذ قرارات غير صائبة¹.

2- طريقة التكلفة الهامشية " الحدية ":

ظهرت هذه الطريقة مع ظهور المدرسة الحدية، إذ نادى روادها باستعمال هذه الطريقة في تحليل تكاليف المؤسسة، حيث يعتبرونها مؤشر لزيادة الإنتاج أو التوقف عنه، فهم يوصون المنتجين برفع كمية الإنتاج إلى الحد الذي تتساوى فيه تكلفة الوحدة الأخيرة مع سعر بيعها، حيث تكون فيها النتيجة معدومة وبالتالي لا بد من التوقف عن زيادة الإنتاج لتجنب وقوع المؤسسة في الخسارة .

2-1 طريقة التكلفة الهامشية و أنواعها:

2-1-1 التعريف بالطريقة: يمكن تعريف التكلفة الهامشية على أنها التكلفة الإضافية الناتجة عن زيادة

الإنتاج بوحدة واحدة ويعرفها باتريك بوازولي بقوله: تمثل التكلفة الحدية تكلفة وحدة إضافية منتجة².

ويمكن تعريفها كذلك ب: النفقات الزائدة، بسبب إنتاج وحدة إضافية، وهي لا تشمل إلا على التكاليف المتغيرة، لأنها هي التي تتزايد عند ارتفاع الإنتاج.

إن طريقة التكاليف الهامشية تهتم بحساب سعر التكلفة لكل وحدة إضافية، ثم تقارنها بسعر بيعها، فعندما

¹Patrick Boisselier, Contrôle de gestion , Paris, Librairie Vuibert, 1999, p: 240

²فتح الله ولعلو، الإقتصاد السياسي، الطبعة الأولى، دار الحدائق، لبنان، 1971، ص 539.

تساوى تكلفة الهامشية للوحدة المنتجة الإضافية مع سعر بيعها نتوقف عن العملية الإنتاجية، و تعتبر في هذه الحالة تكلفة الوحدة المنتجة الإضافية هي تكلفة الهامشية للوحدة الأخيرة.

ولا يشترط التغير الحاصل في عدد الوحدات بالزيادة فقط، فقد يكون كذلك التغير بالانخفاض.

2-1-2 أنواع التكاليف الهامشية:

نستطيع أن نميز بين ثلاثة أنواع من التكاليف الهامشية وهي:

- التكلفة الهامشية الإجمالية: وهي تعبر عن التكاليف الناجمة عن الفرق الحاصل في انتقال حجم الإنتاج من وضعية إلى وضعية أخرى، والتي غالبا ما توزع إلى تكاليف ثابتة و متغيرة.
- تكلفة الإنتاج الهامشية: وهي عبارة عن التكاليف الإضافية الناتجة عن إنتاج وحدة إضافية.
- تكلفة التوزيع الهامشية: ونقصد بها التكاليف الناجمة عن بيع وحدة إضافية.

2-2 مكونات طريقة التكلفة الهامشية والدراسة الرياضية لها.

2-2-1 مكونات الطريقة:

إن مكونات التكلفة الهامشية تختلف باختلاف العلاقة التي تربطها بالحجم الإنتاج، وعموما تتكون التكلفة الهامشية للوحدة الأخيرة وفق الحالات التالية :

- عند ثبات التكاليف الثابتة، وتغير التكاليف المتغيرة بشكل تناسبي مع حجم الإنتاج، فإن التكلفة الهامشية للوحدة الأخيرة تضم التكاليف المتغيرة فقط، وتساوي تكلفة الوحدة المتغيرة.
- في حالة تغير التكاليف المتغيرة بنسبة أكبر أو أقل من النسبية، وبقاء التكاليف الثابتة على حالها، فإن التكلفة الهامشية تتكون من التكاليف المتغيرة فقط ولكن لا تتساوى مع التكلفة المتغيرة الوحيدة.

- في حالة تغير التكاليف المتغيرة بشكل تناسبي مع حجم الإنتاج، وانتقال التكاليف الثابتة إلى مستوى معين نتيجة إعادة الهيكلة فإن التكلفة الهامشية للوحدة في هذه الحالة تتكون من التكاليف المتغيرة (والمساوية لتكاليف المتغيرة الوحيدة) بالإضافة إلى التكاليف الثابتة.

- في حالة تغير التكاليف المتغيرة بمعدل أكبر أو أقل من معدل تناسبها مع حجم الإنتاج، وتحويل التكاليف الثابتة إلى مستوى معين، فإن التكلفة الهامشية للوحدة في هذه الحالة تتكون من التكاليف المتغيرة (والتي لا تتساوى مع التكلفة المتغيرة الوحيدة) بالإضافة إلى التكاليف الثابتة.

2-2-2 الدراسة الرياضية للتكلفة الهامشية:

بعدما تعرفنا على التكلفة الهامشية ومكوناتها، نحاول استغلال المبادئ الرياضية في تحليل هذا النوع من التكاليف. ويمكن أن نلخص هذه الدراسة فيما يلي¹:

نلاحظ أن التكاليف الكلية هي دالة تابعة للمتغير "س" الذي يمثل حجم النشاط ويمكن أن نرمز لهذه الدالة بالصيغة الرياضية التالية:

ت ك = تا (س) وإذا أخذنا تفاضل هذه الدالة تصبح كالتالي :

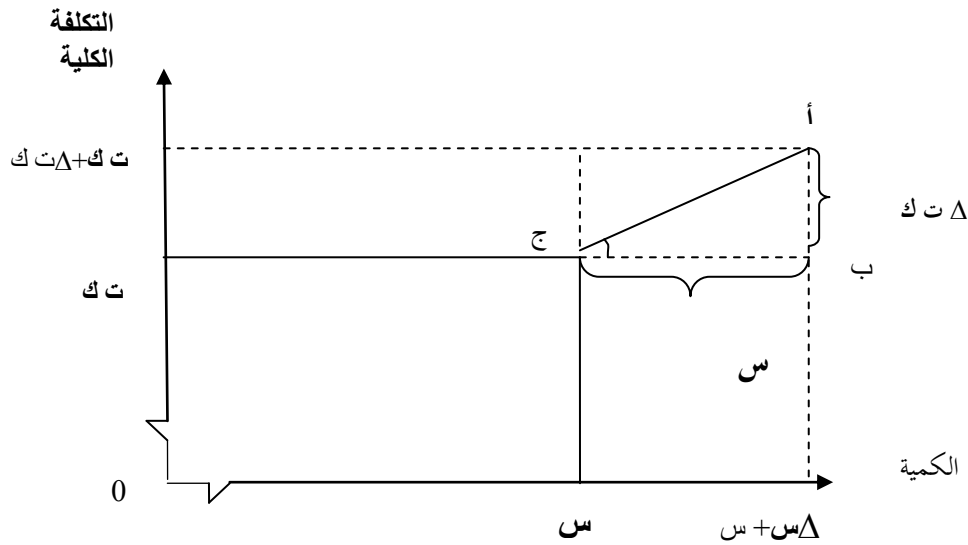
$$\text{تفاضل ت ك} = \text{تفاضل تا (س)} = \text{تفاضل ت ك} / \text{تفاضل س} ، \text{إذن } \Delta \text{ تا (س)} = \Delta \text{ ت ك} / \Delta \text{ س}$$

وبما أن التغير في حجم النشاط يتم بوحدة واحدة أي $\Delta \text{س} = 1$ فتصبح :

إذن $\Delta \text{ تا (س)} = \Delta \text{ ت ك}$ وهذه العلاقة تمثل التكلفة الهامشية ، ومن هنا فإن التكلفة الهامشية هي المشتقة الأولى لدالة التكلفة الكلية بالنسبة لحجم النشاط. ونستطيع الحصول على نفس النتيجة بالاستنتاج الهندسي على النحو التالي :

¹ ناصر دادي عدون ، محاسب تحليلية ، مرجع سابق ، ص 183

الشكل رقم 1-12 : التفسير الهندسي للتكلفة الهامشية



المصدر: ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص 184.

من الشكل أعلاه: نستطيع استنتاج التكلفة الهامشية عن طريق حساب ميل الزاوية ج ^

وهو ما يمثل ظلها، الذي نعبر عنه بالعلاقة التالية: ج ^ = أ / ب / ج ، ومنه: ج ^ = Δ ت ك / س Δ

وبما أن: Δ = س = 1 فان: ج ^ = Δ ت ك / س إذن: ت ك ^ = (س) Δ ت ك

وهذه العلاقة الأخيرة تمثل التكلفة الهامشية.

إن الشغل الشاغل لمسيرى المؤسسات هو البحث عن الاستغلال الأمثل للموارد وإيجاد تنسيق محكم بينها

للحصول على الحجم الأمثل اقتصاديا الذي يعطي أكبر ربح للمؤسسة و بأقل تكلفة .

تعتبر طريقة التكلفة الهامشية من أفضل الطرق التي تلبى هذه الغاية حيث تصل المؤسسة إلى الحجم

الأمثل عندما تساوى بين التكلفة الهامشية وسعر بيعها .

ليست محاسبة التكاليف من مجالات الدراسة الحديثة، التي نتجت عن التطورات الهائلة في مختلف نواحي

الحياة الاقتصادية التي تماشت مع العصر الحديث ، و لكن تمتد جذورها إلى الممارسة القديمة و رغم هذا

العمق في التاريخ لمحاسبة التكاليف إلا أن الكثير من الباحثين يربطون بينها وبين المحاسبة العامة ، حيث أن هذه الأخيرة تمدها بالمعلومات الأساسية.

إلا أن محاسبة التكاليف تقوم على أساس إرساء مجموعة من المعايير الخاصة بها، تستند عليها في تقسيم التكاليف حسب حجم الإنتاج، وحسب الوظيفة، وحسب إمكانية تتبعها و زمن حسابها.

تأخذ التكاليف الغير مباشرة حيزا كبيرا من تكاليف المؤسسة، وتتصف بصعوبة ضبطها وتوزيعها من الناحية العملية على مختلف الأقسام سواء كانت ثانوية أو أساسية، وحتى يتم تحديد تكلفة المنتج بصورة أكثر دقة توجد عدة أساليب لحسابها منها طريقة الأقسام المتجانسة، كما يستدعي حسابها الاعتماد على تقنيات رياضية محضة.

كما تقوم محاسبة التكاليف على مجموعة من الأنظمة تعتمد عليها في حساب سعر التكلفة و هي نظام التكاليف المراحل المتتابعة، نظام المراحل المتوازية نظام التكاليف الأوامر، يطرح المخزون إشكالية تقييمه و صرفه مما استوجب وجود عدة طرق تقوم بهذا الغرض منها التكلفة الوسطية المرجحة و طريقة الوارد أولا الصادر أولا، وطريقة الوارد أخيرا الصادر أولا، إلا أن هذه الأخيرة تم الغاءها في النظام المحاسبي المالي الجديد الجزائري .

وتواجه المؤسسة في تقييم مراحل حساب التكاليف عدة حالات منها الإنتاج الجاري، الفضلات والمهملات، الإنتاج المترافق، الإنتاج الثانوي مع مراعاة التباين الحاصل في نوعية نشاط المؤسسة، وأمامها عدة طرق تستعملها لتصل إلى غرضها في مجال تحديد التكاليف.

الفصل الثاني

المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها
وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية

الاقتصادية.

تعتبر المؤسسة الخلية الأساسية في أي نسيج اقتصادي، لذا شغلت و لا تزال تشغل حيزا معتبرا في كتابات و أعمال الكثير من الاقتصاديين، بمختلف اتجاهاتهم الإيديولوجية، حيث تلعب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كمنوع منها دورا رائدا في الاقتصاد الحالي سواء كان ذلك في الدول الصناعية المتقدمة أو في الدول النامية، و يبرز دورها في العديد من المستويات، فهي تساهم في إيجاد مناصب شغل وامتصاص البطالة، و توفير احتياجات السوق من السلع والخدمات لتلبية رغبات الزبائن المتزايدة التي لا يمكن للمؤسسات الكبيرة أن تقوم بها، كما يعد هذا النوع من المؤسسات مصدرا مهما للإبداع التكنولوجي وبالتالي فهو يعمل على تحقيق رفاهية المجتمعات وتنميتها .

لقد اختلفت مفاهيم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من دولة الى أخرى باختلاف ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، وكذا التقدم التكنولوجي السائد ومرحلة النمو التي بلغتها، لذا نجد بعض المؤسسات تعد صغيرة أو متوسطة في بلد ما كالولايات المتحدة الأمريكية أو اليابان في حين تعتبر كبيرة في بلدان أخرى نامية كالجائر، هذا ما يجعل وجود تباين واضح في تحديد تعريف موحد بين الدول، فضلا على اختلاف المعايير المعتمد عليها في التعريف.

وبناء على ما سبق سوف نتطرق بالدراسة في هذا الفصل إلى التطور التاريخي للمؤسسة الاقتصادية، ثم الوقوف على تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة آخذين بعين الاعتبار الصعوبات التي تقف حجرة عثرة أمام إيجاد تعريف مرجح لجميع الدول، واستخلاص مجموعة من المعايير المعتمدة في ذلك. لنستعرض بعد ذلك أهم الخصائص التي تتصف بها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة عن باقي المؤسسات الاقتصادية الأخرى، لنصل في الأخير الى ابراز أهميتها في التنمية الاقتصادية .

المبحث الأول: مفهوم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة

إن التغيرات والتطورات المتواصلة التي شهدتها المجتمعات عبر العصور كان لها تأثيرا كبيرا على المؤسسة الاقتصادية من كل النواحي، فالمؤسسة كما نراها اليوم بشكلها الحالي لم تكن كذلك. ففي بداية الأمر برز الإنتاج البسيط في المجتمعات البدائية الذي تميز بزراعة الأراضي والصيد وتربية المواشي التي اعتبرت موردا أساسيا في تلبية الاحتياجات الضرورية، علاوة على احتراف النجارة والحدادة والصناعات الجلدية والنسيج، تليها ظهور الوحدات الحرفية التي تكونت بتكون التجمعات الحضرية الذي ادى الى ارتفاع الطلب على المنتجات الحرفية مما دفع الى انشاء محلات أو ورشات يتجمع فيها أصحاب الحرف المتشابهة من أجل الإنتاج، و هكذا وجدت عدة ورشات حرفية للنجارين والنحاسين، الحدادين ثم تبلورت هذه الورشات الحرفية في صورة نظام منزلي مول من طرف التجار والرأسماليين بما يحتاجه أصحاب الحرف المتواجدون في المنازل وخاصة في الأسر الريفية من مواد بغية الحصول على منتجاتهم ليتم تسويقها، وهكذا ولأول مرة أصبح عمال حرفيون في المنازل لا يملكون سوى قوة عملهم.

ان الاكتشافات الجغرافية وزيادة عدد السكان وارتفاع المستوى الحضاري وتنوع الأذواق أدى الى ارتفاع ملحوظ على السلع الحرفية، مما استوجب من أصحاب رؤوس الأموال امتلاك أدوات إنتاج يدوية وتأجيرها الى الأسر من أجل تلبية الطلبات المتزايدة، وبمرور الزمن تمكن هؤلاء التجار الرأسماليين من تجميع عدد من الحرفيين تحت سقف واحد مما سهل عملية مراقبتهم واستغلال وسائل الإنتاج بشكل أفضل وكانت هذه أول بادرة لظهور مصانع بشكلها الأول (المانيفاكشور Manufacture) ، حيث يتولى فيها صاحب الأدوات مهمة الإشراف على عملية الإنتاج من مرحلة الانطلاق الى مرحلة الإتمام، هذه المرحلة

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

تعد منحرج حاسم في المؤسسة الاقتصادية، ومع اتساع السوق وبروز العمليات المصرفية ظهرت المؤسسات الصناعية الآلية التي استخدمت فيها الآلة، وتزامنت هذه المرحلة مع ظهور الثورة الصناعية بداية القرن الثامن عشر التي ساهمت في بروز المؤسسات الكبيرة وخاصة في إنجلترا، لتتخذ استراتيجيات أخرى تمثلت في الإنتاج في أكثر من بلد وهذا ما اصطح عليه بالشركات المتعددة الجنسيات.

مع نهاية القرن العشرين ونتيجة أزمة الطاقة أدركت الكثير من الدول أن الاعتماد على المؤسسات الكبيرة بمواصفاتها لا تستجيب لتحقيق متطلبات التنمية، وتبين أن هذا الدور لا يمكن تحقيقه إلا بواسطة مؤسسات تتميز بمرونة من حيث سهولة التأهيل وأكثر مقاومة للضغوطات الخارجية وهذه المواصفات لا تتوفر إلا في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. التي كانت موضع جدل بين الباحثين الاقتصاديين من حيث إيجاد تعريف موحد ينطبق على جميع الدول.

وسوف نتطرق في المبحث الى سرد اسباب اختلاف التعاريف، وماهي المعايير المعتمدة من قبل الدول في تعريف المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، لنقف في الأخير على التعاريف المعتمدة في بعض المؤسسات الدولية وعند بعض المنظمات والدول .

المطلب الأول: أسباب الاختلاف في تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

في الحقيقة ليس هناك اتفاق عام حول تعريف أكاديمي موحد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، إذ تباين وتنوع من بلد لآخر ويعود ذلك لمجموعة من الأسباب منها درجة النمو الاقتصادي، تنوع النشاط الاقتصادي وفروعه، وكذا اختلاف المعايير المعتمدة في تعريفها¹.

¹ A. Slami, petite et moyenne industrie et développement économique, ENAL, Alger 1985.p27

1- اختلاف مستوى التقدم التكنولوجي و تعدد زوايا المنطلق منها في التعريف

1-1 مستوى التقدم التكنولوجي

ان تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول التي بلغت فيها مستويات التكنولوجيا درجة متقدمة يختلف عنه في الدول التي لاتزال متخلفة في هذا المجال ،كون درجة التكنولوجيا مرتبطة ارتباطا وثيقا بالنمو الاقتصادي ،ولذا نجد تعدد وتباين في التعاريف بين الدول بحسب نسبة التطور والنمو الاقتصادي فيها ،فتعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المعتمد في كندا والولايات المتحدة مثلا ليس ذاك المعتمد في مصر و لا في الجزائر.

1-2 تعدد زوايا المنطلق منها في التعريف:

تعد الوجهة المنطلق منها في تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من بين الأسباب التي تجعل الباحثين في هذا الميدان يتفاضلون فيما بينهم ،فالتعريف الذي يعتمد فيه على عدد العمال ليس ذاك الذي يتخذ رأس المال، حجم المبيعات، رقم الأعمال، أو القيمة المضافة كأساس لذلك .

2- اختلاف النشاط الاقتصادي و فروع

قد يرجع تنوع تعاريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الى طبيعة النشاط المزاوول لدى المؤسسة أو الى تنوع فروع القطاع الواحد .

1-2 تنوع النشاط الاقتصادي

تتعدد تعاريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بتنوع النشاط الاقتصادي المنتهج من طرف المؤسسة حيث نجد طبيعة بعض الأنشطة الاقتصادية تتطلب عدد كبير من العمال ورأس مال ومستلزمات ضخمة

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

على عكس بعض الأنشطة الأخرى، فرأس المال المستخدم في النشاط الصناعي ليس ذاك المستخدم في النشاط التجاري، حيث يمكن أن تصنف بعض المؤسسات المنتمية إلى القطاع الصناعي كمؤسسات صغيرة أو متوسطة في حين تعتبر كبيرة إذا كان نشاطها تجارياً.

2-2 تعدد فروع النشاط الاقتصادي

يعتبر فرع النشاط المزاول في المؤسسة أحياناً أساساً في تحديد تعريف المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، إذ نجد هناك فروع متعددة لنشاط واحد، فمثلاً القطاع الخدماتي ينقسم إلى قطاع النقل، القطاع الصحي والاتصالات، التعليم، فلو أخذنا قطاع النقل على سبيل المثال فهو يتفرع إلى النقل البري والنقل البحري والنقل الجوي. وكما نعلم هذه الفروع تتفاوت فيما بينها من حيث استخداماتها لرأس المال وحجم اليد العاملة، فقد تصنف مؤسسة في النقل الجوي اعتماداً على اليد العاملة بمؤسسة صغيرة أو متوسطة وتعتبر كبيرة في القطاع البري معتمدين على نفس الأساس.

المطلب الثاني: المقاييس المستعملة في تعريف المؤسسات الصغيرة و المتوسطة

يضع معظم الباحثين في ميدان المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مجموعة من المقاييس يعتمدون عليها في تحديد تعريف لها، قسمت هذه المقاييس على العموم إلى نوعين كمية و نوعية على أن يندرج تحت كل مقياس مجموعة من المؤشرات¹.

¹ خلف عثمان- واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وسبل دعمها وتنميتها. دراسة حالة الجزائر- أطروحة دكتوراه دولة، ص 6

1- المؤسسة الصغيرة والمتوسطة وفق مقياس الكمية

تمثل مقاييس الكمية في الغالب حدا فاصلا في التمييز بين أحجام المؤسسات الاقتصادية ، إذ تركز هذه المقاييس على مجموعة من المؤشرات قد تستخدم منفرة (أحادية) ، أو ثنائية (مؤشرين معا) وقد تكون مركبة (أكثر من مؤشرين) حسب الحالة وذلك للخروج بتعريف أكثر دقة¹.

1-1 **مؤشر العمالة:** يعد مؤشر العمالة أكثر المؤشرات استخداما وتداولاً في تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، ويقصد به عدد العمال المستخدمين والموظفين بالمؤسسة .

تباين المؤسسات الاقتصادية في حجم العمالة المستخدمة ، إذ نجد منها ما تشغل عدد كبير من العمال في حين البعض الآخر يشغل بها عدد متوسط والأخرى عدد قليل ، فانطلاقاً من عدد العمال المشغولين لدى هذه المؤسسات نستطيع أن نميز بين ثلاثة أنواع منها وأحياناً أربع ، مؤسسات كبيرة ، مؤسسات متوسطة ، مؤسسات صغيرة ، ويمكن أن نجد مؤسسات متناهية في الصغر .

فلو أخذنا الجزائر نجد أنها تصنف المؤسسات وفق هذا المؤشر إلى:

الجدول رقم: (1-2) تصنيف المؤسسات وفق مؤشر العمالة في الجزائر

| مؤسسة كبيرة | مؤسسة متوسطة | مؤسسة صغيرة | مؤسسة صغيرة | المؤسسات مؤشر العمالة |
|-------------|--------------|-------------|-------------|--------------------------|
| أكثر من 250 | 250-50 | 49-10 | 09-01 | عدد العمال |

المصدر: القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة رقم 18/01 المؤرخ بتاريخ 2001/12/12 حسب المواد

07-06-05

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

وقد اكتسب هذا المؤشر صفة الشيعوع في الاستخدام لدى الكثير من الدول نظرا لما يكتسيه من صفات أهمها البساطة في التطبيق، السهولة في المقارنة، الثبات النسبي، وفرة المعلومات عنه، ورغم مميزاته إلا أنه تعتريه بعض النقائص منها اهمال الجانب التكنولوجي اذ نجد بعض المؤسسات تستخدم نفس العمال ولكن التفاوت واضح في استخدام التقنيات الحديثة في العملية الاقتصادية مما يحول دون تصنيفهما في نفس المرتبة وعليه نقول ان هذا المؤشر يتطلب مؤشرات أخرى مكملة له حتى يفني بالعرض .

1-2 مؤشر رأس المال:

يعتبر مؤشر راس المال من المؤشرات الأساسية الذي يستعمل للتمييز بين المؤسسات في العديد من الدول بعد مؤشر العمالة ، كونه يقدم صورة حقيقية عن حجم النشاط كماً، حيث يوضع حد أدنى وحد أقصى له ، يختلف باختلاف درجة التطور الاقتصادي من دولة الى أخرى ، و بناءا على هذه الحدود يتم تصنيف المؤسسات ،غير ما يؤخذ على هذا المؤشر أنه يتأثر بأسعار الصرف، الشيء الذي يعيق عملية المقارنة بين الدول في تصنيف المؤسسات¹، وفق هذا المؤشر نجد ان الجزائر تصنف المؤسسات حسب الجدول أدناه :

الجدول رقم: (2-2) تصنيف المؤسسات حسب رأس المال (دول مجلس التعاون الخليجي)

| مؤسسة كبيرة | مؤسسة متوسطة | مؤسسة صغيرة | المؤسسات |
|-------------|-----------------|-------------|---|
| | | | مؤشر رأس المال |
| 06 فأكثر | 02 الى أقل من 6 | أقل من 02 | رأس المال المستثمر (بالملايين الدولارات) |

المصدر :نوزاد عبد الرحمن الهيتي ،الصناعات الصغيرة والمتوسطة في دول مجلس التعاون الخليجي،الوضع

القائم والتحديات المستقبلية ، مجلة المال والصناعة ، العدد 24،الكويت، 2006، ص13

¹ المحروق، ماهر حسن، د. مقابله، أبيهاب، المشروعاتالصغيرة والمتوسطة أهميتها ومعوقاتهما، مركز المنشآت الصغيرة والمتوسطة،الأردن: 2006. ص3

1-2 مؤشر رقم الأعمال (قيمة المبيعات):

يعتبر هذا المؤشر من المؤشرات الصالحة على جميع أنشطة المؤسسة سواء كانت صناعية، تجارية ، خدماتية في التمييز بين المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والكبيرة في معظم الدول،رغم عدم تصريح المؤسسات عنه بصورة دقيقة ، باعتباره يحدد حجم النشاط ومدى قدرة المؤسسة التنافسية و التموقع في السوق ¹.

الجدول رقم (2-3) : تصنيف المؤسسات وفق مؤشر رقم الأعمال في الجزائر

| مؤسسة متوسطة | مؤسسة صغيرة | مؤسسة مصغرة | المؤسسات |
|--------------------------|----------------------------|---------------------------|------------------|
| | | | مؤشر رقم الأعمال |
| أقل من 2×10 ⁹ | أقل من 200×10 ⁶ | أقل من 20×10 ⁶ | رقم الأعمال |

المصدر: القانون رقم 10-18 المؤرخ في 12-12-2001 المتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الجريدة الرسمية، العدد77، ص ص5-6.

1-4 مؤشر كمية الإنتاج :

مما لاشك فيه أن المؤسسات تختلف فيما بينها من حيث حجم الإنتاج المصنع خلال فترة الاستغلال منها تنتجه بكميات كبيرة ومنها بحجم متوسط ومنها أقل، وانطلاقا من هذا نستطيع أن نميز بين المؤسسات فنقول مؤسسة كبيرة ،متوسطة أو صغيرة تبعا لهذا المؤشر على التوالي بحجم كبير،متوسط أو صغير، الا أن ما يؤخذ على هذا المؤشر أنه غير ثابت كونه يتغير من فترة الى أخرى، فضلا على أنه لا يصلح للمؤسسات الخدمية .

¹ -الأسرج ، حسين عبد المطلب ، تأثير الاتحاد الجمركي العربي على الصناعات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية، وزارة التجارة والصناعة المصرية ، مصر، 2007،ص3

1-5 مؤشر القيمة المضافة:

تمثل القيمة المضافة الفرق بين قيمة الإنتاج عند كل مرحلة من المراحل الإنتاجية للسلعة وقيمة السلع الوسيطة التي تدخل في تركيب هذه السلعة عند كل مرحلة¹، فهي المؤشر صالح لإجراء المقارنات بين المؤسسات الصناعية، دون الأنشطة والقطاعات المختلفة الأخرى، إلا أن هذا المؤشر صعب المنال كونه يحتاج إلى حسابات وسيطه للوصول إليه.

2 - المؤسسة الصغيرة والمتوسطة وفق مقاييس النوعية

تعتبر هذه المقاييس عن الخصائص التي تتصف بها المؤسسات والتي عن طريقها نستطيع أن نصنفها إلى مؤسسات صغيرة، متوسطة وكبيرة ويمكن اجمال هذه الخصائص في النقاط التالية:

- **مؤشر ملكية رأس مال المؤسسة:** في غالب الأحيان ملكية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تتمركز بيد مالك واحد أو مجموعة محدودة من الملاك الخواص، وهذا لا يعني عدم وجود مؤسسات من هذا النوع ذات طابع عمومي، ويعتبر هذا المؤشر من أهم المؤشرات النوعية في التفرقة بين المؤسسات.

- **مؤشر الحصة السوقية:** تساهم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بحرص متواضعة في تلبية احتياجات السوق نظرا لضعف امكانياتها المادية ومحدودية نشاطها الذي يكون على العموم محلي، على عكس المؤسسات الكبيرة التي يكون توقعها في السوق كبير نتيجة تعدد أنشطتها التي يتجاوز حدودها المحلي وعلى هذا الأساس نستطيع أن نميز وفق هذا المؤشر بين المؤسسات الصغيرة، المتوسطة وكذا الكبيرة.

¹ - عمر صخري، التحليل الاقتصادي الكلي، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، الطبعة الخامسة، 2005، ص18

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

- مؤشر الشمولية والاستقلالية الإدارية: لا تحتاج المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الى هيكل تنظيمي كبير

كما هو الحال في المؤسسات الكبيرة، فهو يمتاز بالبساطة، اذ نجد في الغالب أن المالك هو المدير لشؤون

المؤسسة كلها، فهو مستقل بمفرده في اتخاذ القرارات متحملا كامل المسؤولية، على خلاف المؤسسات

الكبيرة التي نفرق فيها بين المالك والمسير ويكون اتخاذ القرارات فيها صادر من المجلس الإداري للمؤسسة،

وبالتالي نقول ان الشمولية والاستقلالية الادارية تمثل مؤشرا نوعيا في تصنيف المؤسسات

وبالتالي نقول ان الشمولية والاستقلالية الادارية تمثل مؤشرا نوعيا في تصنيف المؤسسات¹.

- مؤشر التمويل بالائتمان: نتيجة محدودة امكانيات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تجد نفسها أمام

صعوبة في تمويل نشاطها بالائتمان بسبب الشروط التي تضعها البنوك خوف هذه الأخيرة من عدم الوفاء

، على خلاف المؤسسات الكبيرة التي تتمتع بإمكانيات كبيرة تجعلها محل ثقة أمام الممولين .

- مؤشر الاتصال الإداري: قد اسلفنا الذكر بأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تتميز بمبكل تنظيمي

بسيط غير معقد، يمكن المدير بالاتصال الشخصي المباشر بكافة المتعاملين مع المؤسسة من مستخدمين،

موردين، زبائن وباقي المتعاملين، بينما المؤسسات الكبيرة تتعدّد فيها المستويات التنظيمية والإدارية، هذا ما

يجعل الاتصال مع المتعاملين مع المؤسسة يتم وفق السلم الإداري المرسوم أين تتباعد العلاقة المباشرة .

وكخلاصة نلاحظ أن جل التعريفات المتعلقة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، تتركز على المقاييس الكمية

مقارنة مع المقاييس النوعية وخاصة مؤشر حجم العمالة، مؤشر رأس المال، الى جانب اعتماد العديد من

البلدان على أكثر من مؤشر .

¹ -دومي سمرة، عبد القادر عطوي، التجربة المغربية في ترقية وتمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مداخلة ضمن الدورة التدريبية حول تمويل المشروعات الصغيرة والمتوسطة وتطور دورها في الاقتصاديات المغاربية، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 28/25 ماي 2003، ص: 04

المطلب الثالث: تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

لقد وجد الاقتصاديون الباحثين في ميدان المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أنفسهم أمام جدل كبير في تحديد تعريف شامل وموحد لهذا النوع من المؤسسات ينطبق ويسري على جميع الدول، حيث استقرت آراؤهم على وضع جملة من الضوابط تؤخذ في الحسبان للوصول الى تعريف يتناسب مع امكانيات وقدرات والظروف الاقتصادية والاجتماعية لكل بلد، وباختلاف هذه البيئة المحيطة بالمؤسسة اختلفت وتباينت التعاريف .

1- تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة عند بعض المؤسسات و المنظمات الدولية

لقد حاولت بعض الهيئات الدولية المساهمة في وضع تعاريف للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة نستعرض منها مايلي:

1-1 تعريف البنك الدولي: اعتمد البنك الدولي في تعريفه لهذا النوع من المؤسسات على مؤشر حجم

العمالة ويتلخص ذلك في الجدول التالي :

الجدول رقم (2-4) تعريف البنك الدولي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

| مؤسسة كبيرة | مؤسسة متوسطة | مؤسسة صغيرة | مؤسسة مصغرة | المؤسسات مؤشر العمالة |
|-------------|--------------|-------------|-------------|--------------------------|
| أكبر من 100 | 100-50 | 49-10 | أقل من 10 | عدد العمال |

المصدر: محمد حامد الصياد، التأمينات الاجتماعية والعاملين بالمشروعات الصغيرة والمتوسطة، منظمة

العمل العربية، 2006، ص15.

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

1-3 تعريف لجنة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية: كذلك انتهجت لجنة الأمم المتحدة

للتنمية الصناعية نفس المؤشر الذي اعتمده البنك الدولي في تعريفه للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

وهو حجم العمالة وهذا ما يوضحه الجدول التالي :

الجدول رقم: (2-5) تعريف لجنة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

| مؤسسة كبيرة | مؤسسة متوسطة | مؤسسة صغيرة | مؤسسة مصغرة | المؤسسات |
|-------------|--------------|-------------|-------------|--------------|
| أكثر من 99 | 99-20 | 19-15 | 14-1 | مؤشر العمالة |
| | | | | عدد العمال |

المصدر: الزاهي أسبيرو، أهمية وتطوير الصناعات الصغيرة والمتوسطة ودعم التنمية الاقتصادية، مداخلة

في المؤتمر العربي الأول حول البحث العلمي ودوره في الصناعات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، الجزائر جوان

2002، ص 07

1-4 تعريف منظمة العمل الدولية (ILO) International Labour Organization:

تعرف منظمة العمل الدولية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على النحو التالي :

- المؤسسات الصغيرة: هي التي تشغل أقل من 10 عمال

- المؤسسات المتوسطة: هي التي تشغل من 10 الى 99 عامل

- المؤسسات الكبيرة: هي التي تشغل ما يفوق 99 عامل¹.

¹ - موقع منظمة العمل الدولية www.ilo.org

الفصل الثاني :المؤسسات الصغيرة والمتوسطة:مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

1-4 تعريف هيئة الأمم المتحدة: ارتكزت هيئة الأمم المتحدة كذلك على مؤشر العمالة في تحديد

تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وساقى التعريف التالى :

-المؤسسات البالغة الصغر: هي كل مؤسسة تستخدم ما بين عامل واحد وخمسة عمال ،تكون

العلاقة المباشرة السائدة فى ادارتها نظرا لبساطة الهيكل التنظيمى لها.

-المؤسسة الصغيرة: تشغل من 06الى 50 عامل وتميز بتعدد أنشطتها .

-المؤسسة المتوسطة: هي المؤسسة التي تشغل من 51الى 250 عاملا ولها عدة مواقع تنشط فيها.

2- تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لدى بعض التكتلات

لقد ساهمت التكتلات الاقتصادية لبعض الدول فى تقليص التعاريف المتعددة لهذا النوع من المؤسسات

وبالرغم من ذلك نجد هناك تباينات فيما بينها ، وفيما يلي بعض التعريفات لبعض التكتلات :

2-1 تعريف الاتحاد الأوروبي :لقد تم التوصل إلى تحديد تعريف موحد بين دول الأعضاء فى الاتحاد

الأوروى، بعدما كانت هناك تعاريف متعددة الشيء الذى أثر سلبا على برامج الدعم، والمعاملة التفضيلية

ونفس التنسيق مما أثر سلبا نلخص هذا التعريف حسب الجدول أدناه :

جدول رقم: (2-6) تعريف الاتحاد الأوروبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

| مؤسسة متوسطة | مؤسسة صغيرة | مؤسسة مصغرة | المؤسسات المؤشرات |
|--------------|-------------|-------------|---------------------------------|
| $250 \geq$ | $50 \geq$ | $10 \geq$ | مؤشر حجم العمالة |
| $50 \geq$ | $10 \geq$ | $2 \geq$ | مؤشر رقم الأعمال بملايين الأورو |
| $43 \geq$ | $10 \geq$ | $2 \geq$ | مؤشر الموازنة بملايين الأورو |

Source: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/sme-definition/index_fr.htm

2-2 تعريف اتحاد بلدان جنوب شرق آسيا (L' ANASE):

لقد ركز اتحاد بلدان جنوب شرق آسيا على معيار عدد العمال في تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حيث اصبح معمول به لدى جميع دول الاتحاد ويتلخص في الجدول الآتي :

جدول رقم: (2-7) تعريف اتحاد بلدان جنوب شرق آسيا للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

| مؤشر حجم العمالة | المؤشر المؤسسات |
|------------------|----------------------------|
| من 01 الى 09 | مؤسسة مصغرة (عائلية حرفية) |
| من 10 الى 49 | مؤسسة صغيرة |
| من 50 الى 99 | مؤسسة متوسطة |
| من 100 فأكثر | مؤسسة كبيرة |

source: Hull . G.S ، La petite entreprise A L'ORDRE DU JOUR ، éd

L'Harmattan Paris 1987، p77

2-3 تعريف دول مجلس التعاون الخليجي:

لقد اعتمدت دول مجلس التعاون الخليجي على معيار رأس المال المستثمر في تعريف هذا النوع من المؤسسات حيث تعد مؤسسة صغيرة كل من كان رأسمالها المستثمر لا يتجاوز مليوني دولار، بينما تعتبر متوسطة اذا كان رأس مالها مساويا لمليون دولار ولا يتعدى 06 ملايين دولار، أما الكبيرة منها فهي التي رأسمالها المستثمر يبلغ 06 مليون دولار فأكثر¹.

3- تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لدى بعض الدول

لقد تبين من خلال دراسات أجريت على العديد من الدول في تعريفاتها للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة أن ما يناهز (55) تعريفاً لهذا النوع من المؤسسات في (75) دولة فقط²، هذا ما يدل على نسبية المفهوم لهذه الأخيرة، فهو يختلف من دولة إلى أخرى ومن قطاع لآخر حتى في داخل الدولة الواحدة، وعلى العموم فجل التعاريف إما تستند على بعض الهيئات والمنظمات الدولية وإما على نصوص قانونية و ادارية وفيما يلي بعض التعريفات بعض الدول .

3-1 تعريف الولايات المتحدة الامريكية :

لقد تنوعت تعاريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الولايات المتحدة الأمريكية بتنوع النشاط الذي تزاوله، بدءاً من رعاية الأطفال في المنازل و المطاعم والفنادق الى المؤسسات الصناعية، حيث استندت في تعريفها على عدة معايير منها عدد العمال، رقم المبيعات، فمثلا تعرفها حسب حجم العمال

¹ نوزاد عبد الرحمن الهيتي، الصناعات الصغيرة والمتوسطة في دول مجلس التعاون الخليجي: الوضع القائم والتحديات المستقبلية، مجلة المال والصناعة، بنك الكويت الصناعي، العدد الرابع والعشرون، 2006، ص11

² المحروق، ماهر حسن، مقابله، أيهاب، المشروعات الصغيرة والمتوسطة أهميتها ومعوقاتهما، مركز المنشآت الصغيرة والمتوسطة، الأردن: 2006، ص2

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

كل من تشغل اقل من 500 عامل، ليرتفع هذا الحد الى أقل من 1500 عامل في المؤسسات ذات النشاط الصناعي، بينما تعتبر مؤسسات صغيرة ومتوسطة حسب قيمة المبيعات السنوية كل مؤسسة تزاوّل نشاط التجارة بالتجزئة ويقل رقم اعمالها عن 5 مليون دولار، ويرتفع حد هذا المعيار في المؤسسات ذات النشاط المقاولاتي والبناء الى أقل من 17 مليون دولار سنوياً¹.

2-3 تعريف كندا :

يطلق عادة على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في كندا مصطلح الأعمال الصغيرة " Small business " ويأخذ هذا المصطلح عدة تعاريف، اذ يعرفها الجهاز الحكومي الرسمي " المؤسسة أو المشروع الصغير هو الذي تقل نسبة المبيعات به عن 5 ملايين دولار ويقل عدد العاملين به عن 500 عامل في المنشأة الصناعية ويقل عن 50 عامل في المؤسسة الخدمية"².

3-3 تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في اليابان :

اعتمدت اليابان بصفة عامة في تعريف المؤسسات الصغيرة و المتوسطة على معياري رأس المال المستثمر و اليد العاملة وذلك حسب ما جاء في المادة الثانية من القانون الأساسي رقم 154 لسنة 1963 والمعدل في 3 ديسمبر 1999:

¹ - الشماع، خليل، الائتمان الصناعي، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية (بالتعاون مع المصرف الصناعي)، سورية: 2002، ص120، وموقع إدارة منشآت الأعمال الصغيرة الأمريكية www.sba.gov/size/section
² الغرفة التجارية بالرياض: منتدى الرياض الاقتصادي، تنمية اقتصادية مستدامة، دراسة المنشآت الصغيرة محركات أساسية لنمو اقتصادي منشود، أكتوبر 2003، ص43.

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

- مؤسسات صغيرة ومتوسطة لا يتجاوز رأس مالها المستثمر 300 مليون ين ياباني، وعدد عمالها لا يفوق 300 عامل وتنشط في مجال التصنيع والبناء، والنقل أو أي فئة أخرى من النشاطات باستثناء تلك الفئات المذكورة أدناه .

- مؤسسات صغيرة ومتوسطة لا يتجاوز رأس مالها المستثمر 100 مليون ين ياباني، وعدد عمالها لا يتجاوز 100 عامل وتنشط في قطاع التجارة بالجملة.

- مؤسسات صغيرة ومتوسطة لا يتجاوز رأس مالها المستثمر 50 مليون ين ياباني، وعدد عمالها أقل من 100 عامل وتنشط في قطاع الخدمات¹.

- مؤسسات صغيرة ومتوسطة لا يتجاوز رأس مالها المستثمر 50 مليون ين ياباني، وعدد عمالها أقل من 50 عامل وتنشط في قطاع التجارة بالتجزئة².

3-4 تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تركيا :

معهد الإحصاء التركي (TurkStat) معلومات لم يكون بين تعريف موحد عن المشاريع الصغيرة والمتوسطة للفترة 2002-2006. وهكذا،

وبعد انخيار المتاحة من معهد الإحصاء التركي التطبيقية كانت في:

نظرا للتباين الموجود في تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تركيا، وسعيا منها لإيجاد تعريف موحد، تدخلت السلطة التركية عن طريق اصدار قانون رقم 5331 الذي يتضمن مادة اضافية عن القانون

¹ سمير غلام ، إدارة المشروعات الصناعية الصغيرة ، مطبعة مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، القاهرة، 1993 ، ص :05

² http://www.chusho.meti.go.jp/pamflet/hakusyo/h21/h21_1/2009hakusho_eng.pdf 2009

White Paper on Small and Medium Enterprises in Japan)

الفصل الثاني :المؤسسات الصغيرة والمتوسطة:مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

السابق رقم 3143 المتعلق بتنظيم وظائف وزارة الصناعة والتجارة حيث تم فيه توضيح تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وتصنيفاتها وكذا خصائصها .

المؤسسات الصغيرة والمتوسطة هي عبارة عن كيانات اقتصادية لا يتجاوز عدد العمال فيها 250 عامل ولا يتعدى رقم أعمالها ولا ميزانيتها السنوية 25 مليون ليرة (15.15 مليون يورو) ."

ويمكن توضيح ذلك حسب الجدول التالي :

جدول رقم : (2-8) تعريف جمهورية تركيا للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

| مؤسسة متوسطة | مؤسسة صغيرة | مؤسسة مصغرة | المؤسسات المؤشرات |
|----------------------|---------------------|---------------------|----------------------|
| >250 عامل | > 50 عامل | > 10 عمال | مؤشر حجم العمالة |
| ≥25 مليون ليرة تركية | ≥5 مليون ليرة تركية | ≥1 مليون ليرة تركية | مؤشر رقم الأعمال |
| ≥25 مليون ليرة تركية | ≥5 مليون ليرة تركية | ≥1 مليون ليرة تركية | مؤشر الموازنة |

Source : http://www.abgs.gov.tr/tarama/tarama_files/20/SC20DET_SME.pdf.

3-5تعريف تونس :

حسب المرسوم رقم 388 -2008 المؤرخ بتاريخ 11 فيفري سنة 2008 المعدل والمتمم بالمرسوم

رقم 36-2009 بتاريخ 13 جانفي 2009 الذي يهدف الى تشجيع المؤطرين الجدد المهتمين

بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وصغار الحرفيين .

حيث تعرف المادة 46 (مكرر) المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على أنها كل مؤسسة تنشط

في القطاع الصناعي، الحرفي أو الخدماتي شريطة أن لا يتجاوز المبلغ المستثمر فيها 05 ملايين دينار تونسي

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

كما تعرف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة طبقا للمادة 47 كل مؤسسة فردية أو شركة أشخاص أو تعاونيات مرخصة لأشخاص ذوي جنسيات تونسية ويمتلكون كفاءة وقدرة تسييريه في ادارة مشاريعهم على أن لا تتجاوز المبالغ المستثمرة فيها 100 مليون دينار تونسي¹.

1-6 تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في المغرب:

تحتل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أهمية كبيرة في النسيج الاقتصادي المغربي، الا أنه لا يوجد تعريف رسمي لها، رغم هذا الا أننا نصادف تعريفات منبثقة عن بعض الوكالات واللجان الاقتصادية، منها وكالة اتحاد الشركات الصغيرة والمتوسطة التي حددت معايير في تعريف هذا النوع من المؤسسات

على النحو التالي:

-معيار عدد العمال: أقل من 200 عامل دائم.

-معيار رقم الأعمال: أقل من 50 مليون .

-معياري الموازنة والتكلفة الاستثمارية: أقل من 40 مليون درهم للموازنة السنوية، وحوالي

000,75 درهم للتكلفة الاستثمارية².

¹- “Décret n° 2009-36 du 13 janvier 2009, modifiant et complétant le décret n° 2008-388 du 11 février 2008, portant encouragement des nouveaux promoteurs, des petites et moyennes entreprises, des petites entreprises et des petits métiers”, JORT n° 5 du 16 janvier 2009, page 136,

<http://www.jurisitetunisie.com/tunisie/codes/cii/08-0388.htm>

²- Fouzi Mourji, “EVALUATION DU SECTEUR DES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES AU MAROC DANS LE CADRE DU PROGRAMME EMPRETEC MAROC,” Etude effectuée pour le Secrétariat de la CNUCED dans le cadre du Programme Méditerranée 2000, Juin 2001, pp. 11-12, <http://doc.abhatoo.net.ma/doc/IMG/pdf/EtudePME.pdf> (accessed on June 28, 2010).

1-7 الجزائر

تعرف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب المادة 04 من قانون 01-18 المؤرخ في 2001/12/12 مهما كانت طبيعتها بأنها مؤسسة انتاج السلع والخدمات تشغل من 01 الى 250 عاملا، لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 02 مليار دينار جزائري، أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية 500 مليون دينار، شريطة احترامها لمعايير الاستقلالية التي مفادها أن لا يمتلك راس مالها بنسبة 25% فما أكثر من قبل مؤسسة أو مجموعة مؤسسات أخرى لا ينطبق عليها تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

ويمكن التمييز بين المؤسسات المصغرة والصغيرة والمتوسطة اعتمادا على المواد 5،6،7 من القانون

المذكور سابقا وفق الجدول أدناه:

جدول رقم: (2-9) تعريف الجزائر للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

| المؤسسة المتوسطة | المؤسسة الصغيرة | المؤسسة المصغرة | |
|------------------|----------------------|-----------------|--|
| من 50 الى 250 | من 10 الى 49 | من 01 الى 09 | عدد العمال |
| من 200 الى 2000 | من 20 الى أقل من 200 | أقل من 20 | رقم الاعمال السنوي $\times 10^6$ دينار |
| من 100 الى 500 | من 10 الى أقل من 100 | أقل من 10 | الحصيلة السنوية $\times 10^6$ دينار |

المصدر: من اعداد الطالب بناء على مدونة النصوص القانونية والتنظيمية الخاصة بقطاع المؤسسات

الصغيرة والمتوسطة، وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، 2005 ص ص 18-19

المبحث الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مواصفات، أنواع وعوامل النجاح وأسباب الفشل

أصبحت المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الاقتصاد المعاصر المتسم بالمنافسة الشديدة، تشكل أهمية بالغة في نمو اقتصاديات كثير من الدول وخاصة الدول السائرة في طريق النمو، الأمر الذي استدعى من مسيري هذه المؤسسات معرفة محتوى وطبيعة المهام الإدارية فيها.

إن تجارب كثير من الدول أثبتت أن التسيير في المؤسسات الكبيرة أصبح معقدا، نظرا لكثافة رأس المال والعدد الهائل للعمال مما جعل عمليتي التحكم والمراقبة صعب المنال في كثير من الحالات، فكان نتيجة ذلك تباطء عملية التنمية الاقتصادية وكذا الاجتماعية في هذه الدول التي تركز اقتصادياتها على هذا النوع من المؤسسات، الأمر الذي دفع بالمسيرين الاهتمام أكثر بالمؤسسة الصغيرة والمتوسطة كونها تتصف بعدة خصائص ومميزات تجعلها تتمتع بالقدرة على المنافسة، فضلا على توفير فرص عمل لقاعدة عريضة من قوة العمل، كما أنها تعتبر أداة ناجعة في تعبئة المدخرات وتوجيهها في صورة استثمارات عن طريق فتح مجال للخوادم، وكل هذا كان سببا في توسعها وانتشارها حتى شملت ميادين شتى من الأنشطة الاقتصادية، وبالرغم من اعتمادها من طرف كثير من الدول كركيزة للنهوض باقتصاداتها إلا أنه يشترط توفر مجموعة من العناصر لنجاحها.

المطلب الأول : مواصفات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

تتشترك المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في مجموعة من الخصائص، التي لها انعكاس قد يكون ايجابي أو سلبي على المؤسسة، وذلك من زاوية نظرة الإدارة في منهجية التعامل مع مختلف أصحاب المصالح المرتبطة بها.

وعلى العموم يمكن تقسيم خصائصها الى ثلاثة مجموعات :

الخصائص التنظيمية:

تنفرد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بخصائص تنظيمية، أهمها خاصية الملكية التي تكون فردية أو عائلية وقد تأخذ شكل شركة أشخاص، وبالتالي فهي تمتاز بمرونة قانونية كبيرة عند تأسيسها، من حيث السهولة والوضوح والتحديد في غالب الدول، وذلك راجع لبساطة متطلبات تكوينها نظرا لتدني تكاليف الدراسات، وانخفاض قيمة رأس المال اللازم لإنشائها و ما يترتب عنه من محدودية القروض اللازمة والمخاطر المنطوية عليها، اذ تعتبر أداة فاعلة لجذب مدخرات الأفراد وتوظيفها في المجال الإنتاجي، وقلة المعدات والأدوات اللازمة لتشغيلها من جهة وتواضع المستوى التكنولوجي لها، فغالبا ماتكون هذه الآلات محلية الصنع لا تتطلب يد عاملة ذات مهارة عالية¹.

الخصائص الإدارية:

تتوقف جل العمليات الإدارية والفنية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على شخصية مالكيها أو ملاكها، فهي تتسم بالمرونة والاهتمام الشخصي فضلا عن بساطة هيكلها التنظيمي الذي يجعل التسيير فيها غير معقد ويستجيب لأي طارئ.

في هذا النوع من المؤسسات يتم الجمع بين الإدارة والملكية فغالبا ما يكون المدير مالك المؤسسة مما يخول له القيام بعدة مهام في آن واحد وهي :

- يتولى ادارة أموال المؤسسة من خلال تحليل البيانات واعداد الخطط والتنبؤات المالية، المتعلقة بحجم المبيعات واحتياجات رأس المال، آخذا بعين الاعتبار التغيرات المتوقعة في الهيكل المالي، ومن ثم تحديد

¹ - ايمن علي عمر، دراسات في ادارة الصناعات والمشروعات الصغيرة، مدخل تطبيقي معاصر، منشأة المعارف - الإسكندرية، 2010، ص 70-71

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

شروط الائتمان بالاعتماد على سياسة فعالة لتحصيل الأموال الضرورية بصورة منتظمة ، كما يهتم أيضا بتقييم الاستثمارات الجديدة في المؤسسة ، وفي كل هذا يحتفظ المدير بسرية المعلومات المالية لنفسه .

- قيام المدير بوظائف التسيير من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة ، قصد المحافظة على موارد المؤسسة المتاحة واستغلالها بصورة مثلى ، مما يتطلب منه الإحاطة المستمرة للمؤشرات الاقتصادية التي تهم المؤسسة خاصة فيما يتعلق بالحصة التسويقية ، وحجم الموارد المالية المتوفرة ، الى جانب المؤثرات الأخرى التي لها انعكاسات على الخطط المرسومة ، فضلا عن هذا فهو يضطلع بعملية التنسيق بين المصالح المختلفة في المؤسسة ، وكذا الرقابة الفعالة على أنشطتها .

- يتطلب من المدير الإلمام بمجموعة من العناصر قصد تصريف منتجات مؤسسته ، منها معرفة حجم السوق الذي يتعامل معه ، ومعرفة قوة المنافسين له فيه ، كما يقوم بدراسة سلوك المستهلك والعوامل المؤثرة على قرارات الشراء ، وتبرز هنا أهمية شخصية المدير في تسويق منتجاته وذلك من خلال خبراته ومهارته والعلاقات الشخصية بينه وبين عملائه من حيث ادراك احتياجاتهم وتنفيذ طلباتهم في الوقت المطلوب .

الخصائص الفنية و التكنولوجية:

تتسم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بمستوى فني وتكنولوجي متواضع ، فهي غالبا ما تعتمد على الأيدي العاملة بدرجة كبيرة ، ولذا فهي مركز اهتمام كثير من الدول لما لها من دور كبير في الحد من مشكلة البطالة وخاصة في الدول النامية ، فضلا على أن ملاحقة التطورات التكنولوجية عبر الزمن يتطلب مصادر تمويلية كبيرة ولايستطيع هذا النوع من المؤسسات توفير احتياجاته المالية الكافية ، ولهذا اقتصر اعتمادها على بعض المعدات والآلات البسيطة ذات مستوى تكنولوجي غير متقدم ، و احيانا

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

يستهدف هذا المستوى من التكنولوجيا من طرف بعض الدول قصد امتصاص اليد العاملة الفائضة وما نلاحظه هنا هو ندرة اليد العاملة الماهرة ، ويرجع ذلك لإحساس العامل بعدم الاستقرار والثبات في هذه المؤسسات ، فهو يرى أن التحاقه بالمؤسسات الكبيرة يضمن له مستوى معيشي مستقر ومستمر¹ .

كما تتمتع هذه المؤسسات بفضل الدقة في الإنتاج والتخصص ، ووفرة عناصره، بقدرة كبيرة على الاستجابة للخصوصيات المحلية و الجهوية، كان نتيجة ذلك زيادة في الإنتاجية وانخفاض التكلفة الشيء الذي أدى الى رفع المستوى المعيشي لكثير من الأسر ذات الدخل المحدود، واللافت في الأمر أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لم تكن حكرا على الرجال فقط بل أصبحت محل استقطاب العنصر النسوي إما كمالكة للمؤسسة أو عاملة بها ، وإن تفاوتت نسبة مشاركتها من قطاع إلى قطاع أو من إقليم إلى إقليم، إلا أنه يتضح أن "طبيعة المؤسسات الصغيرة توائم بشكل أكبر متطلبات عمل المرأة سيما في المناطق الأكثر احتياجاً.

المطلب الثاني: أنواع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

تتخذ المؤسسات الصغيرة والمتوسطة عدة أشكال ،انطلاقا من عدة معايير يعتمد عليها في التفرقة فيما بينها، وتمثل هذه المعايير في العموم في المعيار القانوني ،معيار طبيعة التوجه ، معيار طبيعة المنتج،معيار تنظيم العمل.

1- أنواع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وفق المعيار القانوني : يرتكز هذا المعيار في التفرقة

بين المؤسسات على أساس الوجهة القانونية ،ونميز فيه الانواع التالية :

¹ -إيمن علي عمر ،دراسات في ادارة الصناعات والمشروعات الصغيرة ،مدخل تطبيقي معاصر ،مرجع سبق ذكره، ص 75

1-1 المؤسسات الخاصة: ينقسم هذا النوع من المؤسسات اما على هيئة مؤسسات فردية او شركات وتخضع الى قواعد القانون الخاص .

1-1-1 المؤسسات الفردية: يتم انشاء هذه المؤسسات من طرف شخص واحد، يعد المالك لها حيث تقع على عاتقه المهام الإدارية والفنية، وهو المسؤول المباشر على أعمال المؤسسة وملزم بتوفير كافة احتياجاتها من الأموال الضرورية لمزاولة نشاطها العادي، ومن أمثلتها المؤسسات ذات الصناعات الحرفية. تكون هذه المؤسسات بسيطة التأسيس من حيث الإجراءات القانونية، مرنة في الممارسات الإدارية لهامجال كبير من الحرية في اتخاذ القرار، رغم هذه المميزات الا أنه ينتابها عدة عيوب منها حياتها الاقتصادية واستمراريتها تتوقف على حياة الشخص المالك، كما الاعتماد في التسيير على شخص واحد يعرضها لإخفاقات وأزمات ادارية كونه لا يستطيع الإلمام بجميع جوانب الإدارة .

1-1-2 الشركة: يقصد بها تلك المؤسسات التي تعود ملكية رأسمالها الى شخصين أو أكثر، يتم تأسيسها بموجب عقد يبرم بينهم وفق الشروط المحددة قانونا من حيث توفر الأهلية، الرضا السبب والمحل على أن يكونوا شركاء في النتائج المحققة سواء كانت ربحا أو خسارة وتتفرع الى الأشكال التالية:

1-1-2-1 شركة الأشخاص: سميت شركة الأشخاص كونها تركز على الطبيعة الشخصية التي

تربط ملاكها فيما بينهم، ويكون تأثيرها على العموم عنصر ايجابي على نشاط المؤسسة .

ويندرج ضمن هذا النوع من الشركات، شركة التضامن، شركة المحاصة، التوصية البسيطة.

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

• شركة التضامن: وفيها يكون الشركاء متضامنون قانونيا في تحمل التزامات مؤسستهم وبالتالي فهم مسؤولون مسؤولية مشتركة اتجاه المتعاملون معها¹.

• شركة المحاصة: هي مؤسسة مستترة ليس لها شخصية اعتبارية، تنشأ بين شخصين طبيعيين أو أكثر، قصد القيام بأعمال تجارية من أجل تقاسم الأرباح فيما بينهم حسب الاتفاق المبرم².

• التوصية البسيطة: يتركز هذا النوع من المؤسسات على نوعين من الشركاء، شركاء متضامين اتجاه ديون الشركة ويحق لهم ادارتها، وشركاء لهم دور التمويل فقط وهم متضامنين في حدود حصصهم.

1-1-2-2 شركة ذات المسؤولية المحدودية: تعتبر شركة ذات المسؤولية المحدودية تطورا لشركة الأشخاص، وفيها يفتح الباب لعدد كبير من الشركاء، ويكون رأس مالها موزعا على حصص الشركاء لا تنتقل الى غيرهم الا بشروط قد تم الاتفاق عليها، وتكون مسؤولياتهم محددة حسب نسبة مساهمتهم في رأس مال الشركة.

1-1-3 شركات الأموال: يتكون رأس مال شركات الأموال من مجموعة من الشركاء على شكل أسهم وعلى أساس نسبة المساهمة التي تحدد حسب عدد وقيمة الأسهم التي يمتلكها يتم توزيع الأرباح³.

2- أنواع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب منظور توجهها:

تنوع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وفق هذا المعيار الى مؤسسات عائلية ومؤسسات حرفية تقليدية ومؤسسات شبه متطورة و متطورة.

¹ سعاد نائف البرنوطي، ادارة الأعمال الصغيرة أبعاد للريادة، داروائل للنشر، عمان، 2005، ص 125

² المادة 795 مكرر، الفقرة 1-3، القانون التجاري، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2003، ص 153-154

³ كاسر نصر المحروس وشوقي ناجي جواد، ادارة المشروعات الصغيرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 32-33

1-2 المؤسسات العائلية: هي مؤسسة نصف رأس مالها على الأقل مملوك من طرف افراد ينتمون الى عائلة واحدة، بهدف تحقيق منافع، يقوم بإدارتها الكيان العائلي، وتتجسد على العموم في الأشكال التقليدية للمتاجر، ورغم بساطتها الا أنها تلعب دورا لا يستهان به في تنمية كثير من الدول في العالم، اذا تشكل نسبة هذه المؤسسات 80 % في اسبانيا، أكثر من 90% في السويد وأكثر من 95% في ايطاليا وفي بعض الدول العربية¹.

2-2 المؤسسات الحرفية التقليدية: يعتبر الجهد الشخصي وكذا الخبرة المهنية المكتسبة عنصران اساسيان في نشوء هذا النوع من المؤسسات وفي كثير من الاحيان يستعان بأفراد العائلة في مزاوله نشاط هذه المؤسسة، كما تتميز بقله عدد العاملين ووسائل المستعملة في النشاط تكون مملوكة من طرف صاحب الحرفة، و يتمثل نشاطها في العموم في انتاج سلع حرفية وتقليدية مثل صناعة الاواني الفخارية والصناعة النحاسية².

2-3 المؤسسة المتطورة وشبه المتطورة: يعتمد فيها على الأساليب الحديثة في عملية الإنتاج، حيث تستخدم أحدث المعدات والأدوات تكنولوجيا، كما أنها تستخدم كل ما جد في طرق تنظيم العمل سعيا للوصول الى منتجات ذات مواصفات ومعايير عالمية.

3- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب منظور تنظيم العمل:

حسب هذا المعيار يمكن تقسيم المؤسسات الى مؤسسات مصنعة، ومؤسسات غير مصنعة ومؤسسات في شكل مقاولات.

¹ - زيدان عمرو علاء الدين، مراحل ومعوقات نمو الشركات الصناعية العائلية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2007، ص211.
² - عبد العزيز جميل مخيمر وأحمد عبد الفتاح عبد الحليم، دور الصناعات الصغيرة والمتوسطة في معالجة مشكلة البطالة بين الشباب في الدول العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2007، ص35.

1-3 مؤسسات مصنعة :

يتميز هذا النوع من المؤسسات بالتعقيد من الناحية الإنتاجية و التسييرية، الشيء الذي استدعى استخدام الأساليب الحديثة في كل من العمليتين ، حيث أثر ذلك ايجابا على نوعية وكمية المنتج ، مما جعله يلقي رواجاً كبيراً في أوساط المستهلكين فاتسعت حصة هذه المؤسسات في السوق .

2-3 مؤسسات غير مصنعة

على عكس المؤسسات المصنعة فهي تتميز بالبساطة في العملية الإنتاجية وكذا العملية التسييرية كونها تعتمد على معدات وأدوات تقليدية وعلاقات عمل غير معقدة من حيث تقسيم العمل وتنظيمه فهي اما مؤسسات عائلية بهدف اشباع الاستهلاك الذاتي ، او على هيئة مؤسسات حرفية نشاطها يتم في المنازل أو في صورة ورشات حرفية .

3-3 مؤسسات في شكل مقاولات من الباطن:

وفيها أن تقوم احدى المؤسسات بصنع منتجات تامة الصنع لصالح مؤسسة أخرى ، وذلك وفق شروط تحدد ها المؤسسة التي يتم الإنتاج لصالحها ، و تشمل هذه الشروط في العموم الزمن والمواصفات الخاصة بالمنتج، وبسبب حاجتها الى موارد بشرية مؤهلة ، فقد أنصب جهود المسيرين والمدراء على تأهيل العمال فنيا وتقنيا من أجل أداء افضل ، ونظرا لأهمية هذه المؤسسات فقد لقيت قبولا كبيرا من طرف كثير من الدول ¹.

¹ طاهر محسن منصور الغالي ، ادارة واستراتيجية منظمات الأعمال المتوسطة والصغيرة ، دار وائل للنشر ، الاردن، 2009، ص64

4- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب منظور طبيعة المنتجات:

وفق هذا المنظور تتخذ المؤسسات الصغيرة والمتوسطة عدة أنواع نقسمها الى مايلي :

1-4 مؤسسات ذات الإنتاج الاستهلاكي: تقوم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الناشطة في الميدان

الاستهلاكي في تحويل المحاصيل الفلاحية والحيوانية الى منتجات منها ماهو غذائي مثل تعليب الحبوب الجافة، صناعة الألبان ومشتقاتها، صناعة العجائن، وتحويل الفواكه الى مربى ومشروبات، ومنها ما هو للاستعمال مثل صناعة النسيج كالبطانيات والأفرشة والصناعة الجلدية مثل الأحذية والحقائب، وصناعة النجارة .

2-4 مؤسسات صناعة السلع الوسيطة: هذه المؤسسات هدفها تلبية الطلب المحلي المتزايد

على منتجاتها والمتمثلة في الأساس في صناعة مواد البناء، صناعة وتحويل المعادن، والصناعات الميكانيكية.

3-4 مؤسسات صناعة السلع التجهيزية: تنفرد هذه المؤسسات بمعدات وأدوات معقدة مما يجعلها

تتطلب استخدام تكنولوجيا عالية ورأس مال معتبر، وعليه نجدها تبتعد نوعا عن مفهوم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ورغم هذا نجدها ضمن هذا النوع عندما ينحصر نشاطها في الأعمال البسيطة مثل تركيب بعض قطع الغيار، عمليات الصيانة والاصلاح .

المطلب الثالث: عوامل نجاح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأسباب فشلها

تزداد فرص نجاح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بصفة عامة اذا تم مراعاة مجموعة من العناصر التي

يطلق عليها بمقومات النجاح، وعلى عكس ذلك توجد هناك عدة أسباب تجعلها منها مؤسسة ضعيفة

لا تتكيف مع محيطها المتذبذب وغير قار وتكون نهايتها في الأخير الفشل والزوال.

1- عوامل النجاح:

و تتمثل على العموم في النقاط التالية :

- **تحديد الأهداف** :يتم تسطير أهداف المؤسسة من طرف المدير أو المالك أو المالكين بصورة دقيقة وواضحة لا يشوبها غموض ولا تأويل ،وعموما هي عبارة عن اجابات لأسئلة متعددة من قبيل لماذا وجدت هذه المؤسسة ،وماهو نشاطها ،ومن تخدم ،وماهي أعمالها في المدى القصير والطويل، ويستوجب ادماج العاملين في مناقشة هذه الأهداف وجعلهم يستوعبونها ويعملون على تحقيقها .

- **المعرفة الجيدة بالسوق**: وحسب هذه النقطة لا بد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة البحث عن كل ما شأنه ارضاء الزبائن ،حيث يرجع بعض الباحثين أن السر وراء نجاح هذا النوع من المؤسسات يكمن في العلاقة الحميمة الموجدة بينها وبين الزبائن ،هذا النمط من العلاقات يسمح بتقديم خدمات شخصية تفرديّة ،كونها تمتاز بمرونة كبيرة تمكنها من تلبية احتياجات العملاء ،فهي لديها مبادرات وقدرات تسويقية خاصة تجعلها تنفرد عن المؤسسات الكبيرة في اشباع حاجيات السوق المتزايدة .

- **عرض شيء متميز خاص** : تملك المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب ماتمترزه من مواصفات القدرة على جلب شيء جديد أو أصيل للسوق ،رغم شدة المناقشة في هذا الأخير ،اذ بإمكانها استخدام طرق خاصة ومتفردة في مجال الإنتاج والتوزيع على عكس المؤسسات الكبرى التي ليس لها من المرونة ما يجعلها أن تتكيف بسرقة مع المستجدات في هذا الجانب .

- **ادارة متكيفة مع التطور**:يتطلب نجاح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة واستمرارها على وجود فهم ودراية كاملة بالتطور الحاصل مع القدرة على استيعابه ،اذ تعتبر هذه الخطوة من الخطوات الأساسية للبداية

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

الصحيحة، فمثلا معرفة حجم السوق يلعب دورا كبيرا في تحديد احتياجات رأس المال اللازم للقيام بالنشاط الشيء الذي يجعل صاحب المؤسسة مبدع في الحصول عليه بلجوهه الى شتى الجهات .

- **حسن اختيار العاملين:** تمثل شريحة العمال في المؤسسة الاقتصادية بصفة عامة وفي المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من اهم الموارد، لذا يستوجب عليها أن تهتم به اهتماما كبيرا، فنجاحها مرتبط ارتباطا قويا بمدى قدرتها في حسن الاختيار والتدريب والتحفيز للحصول على أفضل ما لديهم من قدرات¹.

- **الخصائص الشخصية للمالكين أو المديرين:** ان القدرات والمهارات التي يتمتع بها أصحاب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لها دور كبير في نجاحها، فالرؤية الواضحة والاهتمام بكل جوانب المؤسسة مع المرونة والخبرة فضلا عن المعرفة العامة والشخصية، كلها تعتبر من المعالم الأساسية في استمرارية المؤسسات الصغيرة ونجاحها.

2- اسباب الفشل

رغم الصفات التي تتميز بها المؤسسات الصغيرة و المتوسطة والتي تبدو ظاهريا من مقومات الأساسية لنجاحها، الا أن نسبة فشلها تبقى عالية جدا وخاصة في سنواتها الأولى، فقد دلت الإحصائيات الى أعلى نسبة فشل في أمريكا قد مس قطاع النقل والمواصلات يتبعه في ذلك قطاع البناء، ويمكن ارجاع أسباب الفشل على العموم في مجموعتين، المجموعة الأولى متعلقة بالإدارة غير مناسبة والمجموعة الثانية مرتبطة بالتمويل².

¹ بزوطي سعاد، ادارة الأعمال الصغيرة، دار وائل للنشر، 2005، عمان الأردن، ص 98

² ماجدة العطية، ادارة المشروعات الصغيرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2012، ص 19

المبحث الثالث: دور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في التنمية الاقتصادية ومصادر تمويلها.

تقف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الصدارة في مجال تنمية اقتصاديات كثير من الدول وخاصة التي تخلت عن الاقتصاد الموجه، فلم تعد تلك المؤسسات الكبيرة محل اهتمام، نتيجة تعقيد مهامها وصعوبة تسييرها، فأنشأت بدلها مؤسسات صغيرة وكذا متوسطة واهتمت العديد من الدول برفع الكثير من المعوقات ويسرت تمويلها.

المطلب الأول: التنمية الاقتصادية مفهوم -أهداف- استراتيجيات.

سنتطرق في هذا المطلب إلى التنمية الاقتصادية بشكل عام من خلال إبراز مفهومها ولأهدافها ثم المراحل والاستراتيجيات الاقتصادية لتحقيقها، وذلك لأن التنمية مسؤولية المجتمع كله من صناع القرار إلى المواطنين كل في موقعه وان دفع عجلة التنمية في بلدان العالم الثالث، تتطلب تفعيل كل الطاقات المحلية ضمن استراتيجية تنموية شاملة توسع خيارات الناس وقدراتهم وترتكز على مبدأ المشاركة الفعلية في القرار والتنفيذ والتقييم.

1- مفهوم التنمية الاقتصادية وأهدافها.

1-1- مفهوم التنمية الاقتصادية.

نستطيع القول أنه لا يوجد مفهوم وحيد للتنمية الاقتصادية، بل هناك عدة مفاهيم لها، بحيث أصبح هذا المفهوم من أكثر المفاهيم الاقتصادية انتشارا في الوقت الراهن ومن أقلها وضوحا في الوقت نفسه، ندرج بعضا من هذه التعاريف فيما يلي:

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

يعرف (Gérardmaire) التنمية الاقتصادية بأنها عملية يرتفع بموجبها الدخل الوطني الحقيقي خلال فترة من الزمن، أي لتحقيق التنمية يجب ارتفاع الدخل الوطني مع استمرارية هذا الارتفاع ومواصلته لفترة زمنية طويلة¹

تعرف اليونسكو (UNISCO) التنمية بأنها انبعاث لروح المجتمع ذاتها، وهذا التعريف قريب من تعريف "موريس غرنييه" (MouriceGuernie) العضو المؤسس لنادي روما، فالتنمية عند هذا الكاتب هي ولادة ثانية للحضارات الكبرى في عصر التقدم التقني، وعصر حقوق وواجبات الإنسان العملية، ويرى الكاتب في هذا المجال أن الخطأ الأعظم الذي يرتكبه الاقتصاديون عادة هو اعتقادهم أن غاية التنمية ووسائلها هي ذات طبيعة اقتصادية، وأن هدف كل الشعوب هو الوصول إلى نمط حياة الغرب الصناعي، والأصح هو أن ما يهم الإنسان بالدرجة الأولى هو أن يعيش وينتج في إطار حضارته الأصلية، وهذا ما لم يتحقق لإنسان العالم الثالث في ظل أنماط التنمية السابقة التي كانت مجرد تقليد أعمى للدول الصناعية.

كما ان التنمية الاقتصادية لم تعد تركز فقط على الجانب المادي كما أشارت اليه المدارس الغربية والتي تستمد في تعريفها للتنمية من نظرتها وتركيزها على مبدأ النمو الاقتصادي ومقدار التراكم المادي الذي يحققه ذلك النمو الذي يستند عليه الفكر الاقتصادي الغربي الذي لا يميز غالبا ما بين النمو والتنمية حيث يكرس مفهومه التعريفي للتنمية الاقتصادية على انها " العملية الهادفة الى خلق طاقة تؤدي الى تزايد دائم في متوسط دخل الفرد الحقيقي بشكل منظم لفترة طويلة من الزمن " بينما نجد ان الامر قد يتخذ منحى اخرًا أكثر شمولية لدى مفكري العالم الثالث حيث أنهم يعرفون التنمية الاقتصادية على انها " العملية الهادفة الى احداث تحولات هيكلية اقتصادية واجتماعية يتحقق بموجبها للأغلبية الساحقة من افراد المجتمع مستوى

¹ - اسما عيل شعباني، مقدمة في اقتصاد التنمية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 1997، ص50

من الحياة الكريمة التي تقل في ظلها ظاهرة عدم المساواة وتزول بالتدرج مشكلة البطالة والفقر والجهل والمرض ويتوفر للمواطن قدر كبير من فرص المشاركة وحق المساهمة في توجيه مسار وطنه ومستقبله¹.
ان هذين التعريفين قد اتفقا في الرؤية على ان القاعدة الاساسية للتنمية تتمثل في ايجاد البناء الانتاجي المادي والبشري القادر على رفع متوسط انتاجية الفرد وزيادة كفاءة المجتمع لتحقيق تزايد منتظم في انتاج السلع والخدمات يفوق التزايد في عدد السكان

1-2- أهداف التنمية الاقتصادية.

للتنمية الاقتصادية أهداف عديدة تدور كلها حول رفع مستوى معيشة السكان، وتوفير أسلوب الحياة الكريمة، إلا أنه يمكن إبراز بعض الأهداف الأساسية التي يجب أن تتمحور حولها الخطة العامة للتنمية الاقتصادية، ومن أهم هذه الأهداف ما يلي:

- **زيادة الدخل القومي:** تعتبر زيادة الدخل القومي من أول أهداف التنمية الاقتصادية في الدول المتخلفة، ذلك أن الغرض الأساسي الذي يدفع هذه البلدان إلى القيام بالتنمية الاقتصادية هو الفقر وانخفاض مستوى المعيشة، وزيادة الدخل القومي هو الوسيلة الأساسية للقضاء على الفقر وانخفاض مستوى المعيشة.

إلا أن الدخل القومي تحكمه عوامل معينة كمعدل زيادة السكان، وإمكانيات البلد المادية، فكلما كان معدل الزيادة في السكان كثيراً كلما اضطرت الدول إلى العمل على تحقيق نسبة أعلى للزيادة في دخلها القومي الحقيقي، فكلما توفرت أموال كثيرة وكفاءات أحسن، كلما أمكن تحقيق نسبة أعلى للزيادة

¹ ليث عبد الله القهوي، بلال محمود الوادي، المشاريع الريادية الصغيرة والمتوسطة ودورها في عملية التنمية، الطبعة الأولى، دار حامد، الاردن، 2012، ص71.

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

في الدخل القومي، وكلما كانت هذه العوامل نادرة فإن نسبة ما يمكن تحقيقه من زيادة في الدخل القومي الحقيقي أصغر¹.

• **رفع مستوى المعيشة:** إن هدف رفع مستوى المعيشة هو من أهم الأهداف التي يجب أن تعمل التنمية الاقتصادية على تحقيقها في الدول المتخلفة، والتي تقوم بتنمية مواردها في الوقت الحاضر، ولعل أقرب مقياس للدلالة على مستوى معيشة هذا الفرد، هو متوسط ما يحصل عليه من الدخل، فكلما كان هذا المتوسط مرتفعاً، دل ذلك على ارتفاع مستوى المعيشة، وبالعكس كلما كان منخفضاً كلما دل ذلك على انخفاض مستوى المعيشة.

وتحقيق هذا الهدف لا يقف عند خلق زيادة في الدخل القومي فحسب، بل يجب أن ترتبط هذه الزيادة بتغيرات في هيكل الزيادة السكانية من جهة، وطريقة توزيع الدخل القومي من جهة أخرى، لذا يجب العمل على وقف النمو المتزايد في عدد السكان نسبياً بالتحكم في معدل المواليد والهبوط به إلى مستوى ملائم. كما يجب السعي إلى تحقيق نظام عادل لتوزيع الدخل القومي بين السكان.

• **التقسيم العادل للثروات:** هذا الهدف من الأهداف الاجتماعية للتنمية الاقتصادية، حيث نجد في معظم الدول المتخلفة ورغم انخفاض الدخل القومي وانخفاض متوسط نصيب الفرد منه، تفاوتاً كبيراً في توزيع الدخول والثروات، إذ تحصل طبقة صغيرة من أفراد المجتمع على حصة كبيرة من هذه الثروة. ومثل هذا التفاوت في توزيع الثروات والدخول، يؤدي إلى إصابة المجتمع بأضرار جسيمة، حيث يؤدي التقسيم غير العادل إلى الطبقة الاجتماعية، هذا بالإضافة إلى أنه غالباً ما يؤدي إلى اضطرابات فيما ينتجه المجتمع وما يستهلكه، وكلما زاد هذا الاضطراب كلما كبر الجزء المعطل في رأسمال المجتمع، ذلك

¹-محمد عبد العزيز عجيمة ، صبحي تادريس قريصة، مذكرات في التنمية والتخطيط، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية 1986، ص64.

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

أن الطبقة الميسورة التي تستحوذ على كل الثروات ومعظم الدخول، لا تنفقه في العادة، أي كل ما تحصل عليه من أموال وبسبب صغر ميلها الحدي للاستهلاك، فهي عادة تكتنز الجزء الأكبر مما تحصل عليه من دخل بعكس الطبقة الفقيرة التي يدفعها ارتفاع ميلها الحدي للاستهلاك إلى إنفاق كل ما تحصل عليه من أموال.

وهذا يؤدي في الأجل الطويل، إلى ضعف قدرة الجهاز الإنتاجي، وزيادة تعطيل العمل. لذا فإن التوزيع العادل للثروات يعد من بين الأهداف الهامة التي يجب أن تسعى التنمية الاقتصادية إلى تحقيقها

• **تعديل التركيب النسبي للاقتصاد القومي:** من بين الأهداف الأساسية للتنمية الاقتصادية في البلدان المتخلفة تعديل التركيب النسبي الاقتصادي القومي، وتغيير طابعه التقليدي، ففي هذه البلدان تغلب الزراعة على البنيان الاقتصادي، لذا فإن التنمية الاقتصادية يجب أن تسعى إلى التقليل من سيطرة الزراعة على الاقتصاد القومي، وإفساح المجال للصناعة لتلعب دورها إلى جانب بقية قطاعات الاقتصاد القومي الأخرى، وبذلك تضمن القضاء على التقلبات التي تصيب النشاط الاقتصادي، نتيجة سيطرة الزراعة عليه أو على الأقل تضمن التخفيف من حدتها.

لذا فإنه على القائمين بأمر التنمية الاقتصادية في الدول المتخلفة اقتصاديا تخصيص نسبة معتبرة من موارد البلاد المخصصة للتنمية الاقتصادية للنهوض بالصناعة سواء كان ذلك بإنشاء صناعات جديدة أو التوسع في الصناعات القائمة، وذلك حتى يضمنوا القضاء على المشاكل العديدة التي تثيرها سيطرة الزراعة على النشاط الاقتصادي.

• مستلزمات التنمية الاقتصادية.

يمكن أن نلخص مستلزمات التنمية الاقتصادية في أربع عناصر ، وقبل ذلك تجدر الإشارة إلى انه لا توجد سياسة اقتصادية تصلح لجميع الأقطار لكن توجد علاقة بين مستلزمات التنمية التي وصلت إليها بعض الأقطار ولا بد من الإشارة كذلك إلى أن هذه المراحل الأربعة ما هي إلا نموذج عام لعملية التنمية حيث يمكن أن يتخلى عن بعض هذه العوامل في أي قطر معين إلا أن الخطوط العريضة لهذه العملية تكاد تنطبق على جميع الأقطار والتي تنعكس على ضرورة الاستغلال الامثل للموارد الطبيعية والبشرية في كل مرحلة من مراحل التنمية الاقتصادية ، وتتمثل فيما يلي .

• **تجميع رأس المال:** يعتبر تراكم رأس من أهم العناصر التي تعطي دفعا قويا لعملية التنمية في كل بلد، ولن يتأتى ذلك الا من خلال زيادة الاستثمار الناتج من المدخرات الحقيقية ، ولذا نجد أغلب الاقتصاديين أتفقوا على أن تراكم رأس المال مهما في تعزيز طاقة البلد على انتاج السلع ، الشيء الذي يحقق معدلا عاليا من النمو ونستطيع أن نميز بين أربعة أنواع من رؤوس الأموال :

- رأس المال المالي : ويتمثل في الأموال السائلة الموجهة لشراء الأسهم والسندات أو التي تقرض للبنوك من اجل استثمارها¹.

- رأس المال الحقيقي أو المادي: يتكون من المعدات والأدوات والمصانع وكافة المخزونات من السلع.

- رأس المال الثابت: ويتمثل في قيمة الأصول الثابتة للمؤسسات ويتميز بديمومته فيها

- رأس المال المتداول: ويقصد به المواد الخام والوقود والسلع قيد الإنجاز والسلع النهائية

¹مدحت القرشي ، التنمية الاقتصادية "نظريات وسياسات وموضوعات" ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، 2007، ص134-143

الفصل الثاني :المؤسسات الصغيرة والمتوسطة:مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

• **الموارد البشرية :** ويتمثل هذا العنصر في القدرات والمواهب والمهارات والمعرفة لدى الأفراد التي تستغل

في العملية الإنتاجية ،وبهذا فهي تلعب دورا لا يستهان به في التنمية .

وكما ارتبطت التنمية الاقتصادية بتراكم رأس المال فإن تنمية الموارد البشرية ترتبط بتراكم رأس المال البشري

،المتعلق بعملية التعليم والتكوين والتدريب ،التي من شأنها رفع مستوى الإنتاجية التي تنعكس ايجابيا

على الناتج الوطني .

وبصفة عامة نقول فثقل أو تعثر برامج التنمية في البلدان النامية كثيرا ما يكون ناجما عن فقدان الملكات

الماهرة وليس عدم توفر الموارد المالية.

• **الموارد الطبيعية:** تمثل الموارد الطبيعية أحد العناصر المهمة التي تساعد وتعجل فيعملية التنمية وترتكز

أساسا على ما يوجد في الطبيعة من معادن ومناجم ومختلف الثروات.

ويمكن القول بصفة عامة بأن الموارد الطبيعية مهمة للتنمية، خاصة في المراحل الأولى لها اذا استغلت

بأحسن الاستغلال ،فكلما توفرت الموارد الطبيعية في البلد وتم استغلالها بشكل جيد كلما كان ذلك حافزا

وعاملا مساعدا على النمو والتطور .

• **التقدم التكنولوجي :** يعرف على أنه المعرفة العملية المستندة على التجارب والنظريات العلمية التي ترفع

من قدرة المجتمع على تطوير أساليب أداء العمليات الإنتاجية والتوصل الى أساليب جديدة أفضل بالنسبة

للمجتمع .

• **استراتيجيات التنمية الاقتصادية.**

إن النشاط الاقتصادي هو خلاصة نشاط تفاعلي بين الموارد الاقتصادية المختلفة البشرية منها والمادية

إلا أن هذه العناصر تعتمد في الأساس على حسن استخدامواستغلال وعليه ركزت الجهود بعض

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

الاقتصاديين على محاولة اكتشاف انصب الطرق لبدأ عملية التنمية الاقتصادية، والسير فيها بسرعة وكان من نتائج هذه الجهود ظهور ما يسمى باستراتيجيات التنمية الاقتصادية.

3-1- استراتيجية التنمية المتوازنة

وتذهب هذه الاستراتيجية إلى أنه أمام ضعف الاعتماد على التجارة الخارجية للمواد الأولية والمحاصيل الزراعية في تنمية الاقتصاد، فلم يبقى أمام الدولة المتخلفة إلا التصنيع المحلي، وإقامة شبكة متكاملة من الصناعات وتنمية القطاعات المختلفة بالشكل الذي يؤدي إلى ازدهارها معاً وتمكينها من أن تلعب دوراً مضاعفاً في الاقتصاد القومي في مجموعته، غير أن القيد الذي عرضه في هذه الاستراتيجية واستهدفت التغلب عليه هو قيد ضعف نطاق السوق ذلك أن انخفاض القوى الشرائية وما سيتبعه من انخفاض الدخل والقوة الشرائية سيؤدي إلى ضعف نطاق السوق وبالتالي ضعف الحافز على الاستثمار، ويعرقل الطموح أمام إنشاء صناعات جديدة¹.

لذلك فإن الحل المقدم من طرف هذه الاستراتيجية، يتمثل في إقامة جبهة عريضة من الاستثمارات في مختلف القطاعات، بحيث أن العاملين في كل صناعة يمثلون سوقاً لمنتجات الصناعات الأخرى، إذ أن الارتكاز هنا يتمثل في الوفرة الخارجية النقدية حيث أن الدخول المتولدة في كل صناعة يتم إنفاق أغلبها على منتجات الصناعات الأخرى، الأمر الذي يكسر قيد ضيق السوق

3-2- استراتيجية التنمية غير المتوازنة:

تذهب استراتيجية التنمية الغير المتوازنة إلى أن اختلال التوازن هو القوة الدافعة للنمو، وتفسير ذلك أن تنمية القطاعات ذات قوة الدفع للخلف ستواجه اختناقات نظراً لعدم توفر مستلزمات كافية من المواد

¹ اسماعيل محمد بن قانة، اقتصاديات التنمية "نظريات - نماذج - استراتيجيات"، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2012، ص 166

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

الوسيط، وهذه الاختناقات بدورها هي نوع من الاختلال الذي يدفع لإقامة صناعات لسد هذا العجز. كذلك فإن تنمية القطاعات ذات قوة الدفع للأمام سينتج عنه فائض من المنتجات، وهو بدوره نوع من الاختلال يدفع إلى إنشاء هذه الصناعات التي تستخدم هذا الفائض، وتستفيد من توفره بتكلفة منخفضة. وتبعاً لذلك فإن التنمية الاقتصادية في مفهوم هذه الاستراتيجية هي سلسلة متصلة من الاختلالات

وهنا يكمن الخلاف الجوهرى بين استراتيجية التنمية المتوازنة و استراتيجية التنمية الغير المتوازنة حيث تتجنب الأولى اختلالات الفائض أو العجز، حيث ترمي إلى تنمية القطاعات متزامنة لإحداث التوازن الدائم بين العرض والطلب، بينما تؤكد الثانية على ضرورة استمرار الاختلال باعتباره هو القوة الدافعة والحافزة للنمو، حيث تذهب إلى أن كل اختلال في التوازن، إنما يخلق قوى تصحيحية، ثم ما يلبث أن ينشأ اختلال آخر وهكذا¹.

المطلب الثاني: مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في التنمية الاقتصادية.

لقد أكد تطور قطاع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة وتوسعه في مختلف الدول المتقدمة وحتى النامية منها، التي انتهجت نظام الاقتصاد الحر، أنها المحرك الاساسي للنشاط الاقتصادي والدافعة لعجلة النمو فيها، وذلك لما تحققه من مزايا في مختلف مجالات التنمية، من توفير لفرص العمل ومضاعفة القيمة المضافة والنتائج الداخلي الخام بالإضافة إلى كونها فضاء لاحتضان الابتكار و الإبداع والاختراعات.

¹ اسماعيل محمد بن قانة، اقتصاديات التنمية "نظريات - نماذج - استراتيجيات" مرجع سبق ذكره، ص 171

1- مساهمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تنمية اقتصاديات الدول المتقدمة.

نظرا لأهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي كانت وراء ما حققته الدول الأكثر تنمية في العالم من تقدم اقتصادي، ومازالت تلعب دورا أساسيا في النمو الاقتصادي في تلك الدول.

فلقد أولت اليابان أهمية بارزة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، خاصة في القطاع الصناعي، وكانت عاملا حاسما فيما حققته اليابان من تفوق صناعي، وتمثل الصناعات الصغيرة في اليابان ما نسبته 99% من إجمالي القطاع الصناعي وتوظف ما يقارب 73% من إجمالي القوى العاملة الصناعية وتسهم بأكثر من 52% في الناتج الصناعي.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية وبعض دول غرب أوروبا تسهم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بنسبة تتراوح ما بين 80% إلى 90% من إجمالي عدد المؤسسات وتساهم في التصديرينسب تصل في بعض الدول إلى 40%.

أما في الهند نجد أن قطاع الصناعات الصغيرة يضم أكثر من 3 ملايين وحدة صناعية، تشارك بنسبة 35% من إجمالي حجم الإنتاج الصناعي الهندي، ويبلغ معدل النمو السنوي لهذا القطاع حوالي 11.3% وتوفر هذه الصناعات وظائف وأعمال لحوالي 17 مليون موظف وعامل ينتجون ما يعادل 107 مليار من الدولارات وبنسبة تصل إلى 10% من الناتج القومي في الاقتصاد الهندي.

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

الجدول رقم (2-10): حجم مساهمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في اقتصاديات بعض الدول.

| الدولة | مشاركة في الاقتصاد % | مشاركة في العمالة % |
|----------------------------|----------------------|---------------------|
| الصين | 99.9 | 84.3 |
| الهند | 96.0 | 79.4 |
| ماليزيا | 92.6 | 40.2 |
| الفلبين | 98.7 | 50.0 |
| كوريا | 99.8 | 78.5 |
| تايلاند | 98.6 | 73.8 |
| الولايات المتحدة الأمريكية | 99.7 | 53.7 |

المصدر: ليث عبد الله القهوي، بلال محمود الوادي، المشاريع الريادية الصغيرة والمتوسطة ودورها في عملية التنمية،

الطبعة الأولى، دار حامد، الأردن، 2012، ص30.

2- مساهمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في خلق القيمة المضافة ورفع الناتج الداخلي

الخام الوطني:

1-2 مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في القيمة المضافة:

يسمح لنا الجدول التالي بمعرفة الوزن الحقيقي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، حسب القطاعات

الاقتصادية، في خلق الثروة على المستوى الوطني خاصة بالنسبة للقطاع الخاص مقارنة بالقطاع العام.

الجدول رقم (2-11): تطور مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في القيمة المضافة حسب الطابع القانوني وقطاع النشاط خلال فترة 2007-2011 بالوحدة بالمليار درج

| 2011 | | 2010 | | 2009 | | 2008 | | 2007 | | السنوات | |
|------|---------|-------|---------|-------|---------|-------|--------|-------|--------|-----------------|---------------------------|
| % | القيمة | % | القيمة | % | القيمة | % | القيمة | % | القيمة | الطابع القانوني | قطاعات النشاط |
| 99.8 | 1165.91 | 99.70 | 1012.11 | 99.85 | 924.99 | 99.50 | 708.17 | 99.55 | 701.03 | خاص | الزراعة |
| 0.6 | 7.80 | 0.30 | 3.08 | 0.15 | 1.38 | 0.50 | 3.58 | 0.45 | 3.16 | عام | |
| 10 | 1173.71 | 100 | 1015.19 | 100 | 926.37 | 100 | 711.75 | 100 | 704.19 | المجموع | |
| 86.4 | 1091.04 | 98.73 | 1058.16 | 87.10 | 871.08 | 86.67 | 754.02 | 80.94 | 593.09 | خاص | البناء و الأشغال العمومية |
| 13.5 | 171.53 | 1.27 | 13.59 | 12.90 | 128.97 | 13.33 | 115.97 | 19.05 | 139.62 | عام | |
| 10 | 1262.57 | 100 | 1071.75 | 100 | 1000.05 | 100 | 869.99 | 100 | 732.71 | المجموع | |
| 81.9 | 860.54 | 81.58 | 806.01 | 81.41 | 744.42 | 81.10 | 700.33 | 79.19 | 657.35 | خاص | النقل والمواصلات |
| 18.0 | 189.23 | 18.42 | 182.02 | 18.59 | 169.95 | 18.90 | 163.24 | 20.80 | 172.72 | عام | |
| 10 | 1049.77 | 100 | 988.03 | 100 | 914.36 | 100 | 863.57 | 100 | 830.07 | المجموع | |
| 79.5 | 109.50 | 79.15 | 96.86 | 78.78 | 77.66 | 74.05 | 62.23 | 78.92 | 56.60 | خاص | خدمات المؤسسات |
| 20.4 | 28.09 | 20.85 | 25.51 | 21.22 | 20.92 | 25.95 | 21.81 | 21.07 | 15.11 | عام | |
| 10 | 137.59 | 100 | 122.37 | 100 | 98.58 | 100 | 84.04 | 100 | 71.71 | المجموع | |
| 88.6 | 107.60 | 88.61 | 101.36 | 89.90 | 94.80 | 88.70 | 80.87 | 88.07 | 71.12 | خاص | الفندقة والإطعام |
| 11.3 | 13.83 | 11.39 | 13.03 | 10.10 | 10.65 | 11.30 | 10.30 | 11.92 | 9.63 | عام | |
| 10 | 121.43 | 100 | 114.39 | 100 | 105.45 | 100 | 91.18 | 100 | 80.75 | المجموع | |
| 86.1 | 199.79 | 86.03 | 169.95 | 86.14 | 161.55 | 85.23 | 139.92 | 84.12 | 127.98 | خاص | الصناعة الغذائية |
| 13.8 | 32.06 | 1.96 | 27.58 | 13.86 | 26.00 | 14.77 | 24.24 | 15.87 | 24.14 | عام | |
| 10 | 231.85 | 100 | 197.53 | 100 | 187.55 | 100 | 164.16 | 100 | 152.13 | المجموع | |
| 90.0 | 2.34 | 88.42 | 2.29 | 88.33 | 2.25 | 86.94 | 2.20 | 87.39 | 2.08 | خاص | صناعة الجلود |
| 9.9 | 0.26 | 11.58 | 0.3 | 11.67 | 0.30 | 13.06 | 0.33 | 12.6 | 0.30 | عام | |
| 10 | 2.60 | 100 | 2.59 | 100 | 2.55 | 100 | 2.53 | 100 | 2.38 | المجموع | |
| 94.0 | 1358.92 | 94.10 | 1204.02 | 93.58 | 1077.75 | 93.28 | 935.83 | 93.25 | 776.82 | خاص | التجارة |
| 5.9 | 85.71 | 5.90 | 75.45 | 6.42 | 73.88 | 6.72 | 67.37 | 6.74 | 56.18 | عام | |
| 10 | 1444.63 | 100 | 1279.47 | 100 | 1151.62 | 100 | 1003.2 | 100 | 833 | المجموع | |

المصدر: الديوان الوطني للإحصائيات (ONS).

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

من خلال الجدول نلاحظ القفزة النوعية التي عرفتتها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، و هي تعبر حقا عن إنجاز كبير انتجه هذا القطاع. حيث نجد في كل القطاعات المبينة في الجدول أعلاه أن نسبة مساهمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في القيمة المضافة، خلال السنوات 2007-2011 تتراوح ما بين 74.05% و 99.85%.

إن مصدر نجاعة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة ترجع إلى النقاط الرئيسية التالية:

- النشاط التجاري بلغ 776.82 مليار دينار سنة 2007، لترتفع القيمة سنة 2011 وتصل إلى 1358.92 مليار دينار .

- النشاط الزراعي بلغ 701.03 مليار دينار سنة 2007، لترتفع القيمة سنة 2011 وتصل إلى 1165.91 مليار دينار .

- نشاط النقل و المواصلات بلغ 657.35 مليار دينار لسنة 2007، لترتفع القيمة إلى 860.54 مليار دينار سنة 2011.

- نشاط البناء و الأشغال العمومية بلغ 593.09 مليار دينار سنة 2007، لترتفع القيمة إلى 1091.04 مليار دينار سنة 2011 .

حيث تمثل هذه النشاطات قرابة 85% من مجموع القيمة المضافة التي حققتها المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في حين لا تمثل باقي المؤسسات ما يقارب 15% من مجموع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

2-2- مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الناتج الداخلي الخام.

يوضح الجدول الموالي تطور الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات سواء بالنسبة للقطاع العام أو القطاع الخاص.

الجدول رقم(2-12): تطور الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات حسب الطابع القانوني لفترة 2007-2011 الوحدة بمليار دينار جزائري

| 2012 | | 2010 | | 2009 | | 2008 | | 2007 | | الطابع القانوني |
|-------|---------|-------|---------|-------|---------|-------|---------|------|---------|---|
| % | قيمة | % | قيمة | % | قيمة | % | قيمة | % | قيمة | |
| 15.23 | 923.34 | 15.02 | 827.53 | 16.41 | 816.80 | 17.55 | 760.92 | 19.2 | 749.86 | نسبة القطاع العام في الناتج الداخلي الخام |
| 84.77 | 5137.46 | 84.98 | 4681.68 | 83.59 | 4162.02 | 82.45 | 3574.07 | 80.8 | 3153.77 | نسبة القطاع الخاص في الناتج الداخلي الخام |
| 100 | 6060.8 | 100 | 5509.21 | 100 | 4978.82 | 100 | 4334.99 | 100 | 3903.63 | المجموع |

المصدر: نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة 2012

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الناتج الداخلي الخام بالنسبة للقطاع الخاص تراوحت ما بين 80.8 % لسنة 2007 أي ما يعادل قيمة 3153.77 مليار دينار جزائري، ونسبة 84.77 % لسنة 2011 أي ما يعادل قيمة 5137.46 مليار دينار. في حين أن القطاع العام شهد تدني في نسبة مساهمته في الناتج الداخلي الخام حيث كانت نسبة المساهمة لسنة 2007 تقدر ب 19.2 % ما يعادل 749.86 مليار دينار، لتراجع إلى نسبة 15.23 % ما يعادل 923.34 مليار دينار سنة 2011، يرجع هذا التراجع ناتج عن عامل اقتصادي متمثل في تغير البنية الهيكلية وإعادة تنظيم القطاع العام حيث تعتبر حوصصة مؤسسات القطاع العام العنصر الأساسي بالإضافة إلى إعادة تنظيم قطاع البناء والأشغال العمومية.

3- مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في تطوير وتنويع التجارة الخارجية.

شهدت التجارة الخارجية الجزائرية خلال فترة 2008-2012 تطورات نسبية :

- حيث سجلت إنخفاضا في قيمة الميزان التجاري اذ تراجعت من 719 مليار دولار أمريكي إلى 1 مليار دولار أمريكي لسنة 2009 مقارنة بسنة 2008.

- أما في سنة 2010 سجل فائضا في الميزان التجاري يقدر ب6.53 مليار دولار أمريكي في حين أنه كان هناك عجز ب 1.17 مليار دولار أمريكي خلال سنة 2009.

- وقد استمر تسجيل هذا الفائض في الميزان التجاري خلال سنة 2011 بزيادة تقدر ب19 مليار دولار أمريكي.

- وفي سنة 2012 سجل فائضا في الميزان التجاري بأكثر من 27 مليار دولار أمريكي، ليكن ارتفاع طفيف يقدر ب3.57 مقارنة بسنة 2011، وعليه يمكن تسجيل استقرار نسبي للواردات والصادرات.

الجدول رقم (2-13): تطور الميزان التجاري الجزائري خلال فترة 2008-2012

الوحدة بمليون دولار أمريكي.

| سنة 2012 | سنة 2011 | سنة 2010 | سنة 2009 | سنة 2008 | السنوات البيان |
|----------|----------|----------|----------|----------|-------------------|
| 46 801 | 47 247 | 19 711 | 20 929 | 18 939 | الاستيراد |
| 73 981 | 73 489 | 26 246 | 19 760 | 38 696 | التصدير |
| 27 180 | 26 242 | 6 535 | -1 169 | 19 757 | الميزان التجاري |

المصدر: نشره المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة 2012

1-3 التصدير:

تمثل المحروقات أهم صادراتنا نحو الخارج خلال سنة 2012 بنسبة تقدر بـ 4.97% من القيمة

الإجمالية للصادرات، وبزيادة طفيفة تقدر بـ 0.51% مقارنة مع سنة 2011.

أما بالنسبة للصادرات خارج قطاع المحروقات فتبقى نسبتها ضئيلة، بنسبة 2.96% من القيمة الإجمالية للصادرات، بقيمة 2.18 مليار دولار أمريكي، وقد عرفت هذه الصادرات زيادة بأكثر من 6% مقارنة مع سنة 2011.

فيما يخص مجموعة المنتوجات المصدرة خارج قطاع المحروقات، فهي تتكون أساسا من:

- منتوجات نصف مصنعة والتي تمثل نسبة 2.24% من القيمة الإجمالية للصادرات وذلك بقيمة 1.66

مليار دولار أمريكي.

- السلع الغذائية بنسبة 0.42% أي بقيمة تقدر بـ 313 مليون دولار أمريكي.

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

- المنتجات الخام بنسبة 0.23% أي بقيمة تقدر ب 167 مليون دولار أمريكي، وأخيرا سلع التجهيزات الصناعية والسلع الاستهلاكية غير الغذائية بالنسبتين 0.04% و 0.02% على الترتيب.

جدول رقم (2-14): أهم المنتجات المصدرة خارج المحروقات خلال 2011-2012

الوحدة: بالمليار دولار.

| عام 2012 | | عام 2011 | | المنتج |
|------------|-----------------|------------|-----------------|--|
| % | القيمة بالدولار | % | القيمة بالدولار | |
| 41.57 | 909.17 | 40.54 | 836.01 | زيوت ومنتجات أخرى مستخرجة من تقطير الزيت |
| 22.00 | 481.21 | 18.03 | 371.73 | النشادر المتنوعة الماء |
| 9.51 | 207.97 | 12.86 | 265.23 | سكر الشمندر |
| 6.99 | 152.88 | 6.22 | 128.34 | فوسفات الكالسيوم |
| 2.24 | 49.03 | 2.02 | 41.75 | الكحول غير الحلقية |
| 1.65 | 36.04 | 1.90 | 39.14 | الهيدروجين والغازات النادرة |
| 1.42 | 31.13 | 1.25 | 25.72 | المياه (بما فيها المياه المعدنية) |
| 1.13 | 24.71 | 1.13 | 23.37 | التمور |
| 0.68 | 14.87 | 0.99 | 20.33 | جلود مذبوغة |
| 0.68 | 14.85 | 0.92 | 19.05 | الزنك على شكل خام |
| 87.88 | 1 922 | 85.87 | 1 771 | المجموع الجزئي |
| 100 | 2 187 | 100 | 2 062 | المجموع |

المصدر: نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة 2012.

من الجدول أعلاه، نلاحظ غياب قطاعات كبيرة في مجال الصادرات مثلا: الصناعات الغذائية

صناعات الجلود و صناعة النسيج.

كما نلاحظ أيضا أنه بلغت إجمالي الصادرات خارج المحروقات سنة 2012 ب 2.18 مليار دولار

بعد أن بلغت سنة 2011 قيمة 2.06 مليار دولار، أي بزيادة 5% وهي نسبة تطور متواضعة مقارنة

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

بالمجهودات المبذولة من قبل وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و الصناعات التقليدية لترقية الصادرات خارج المحروقات، ولا تترجم طموحات الوزارة و التسهيلات المقدمة في هذا الشأن.

3-2- الواردات:

يبين الجدول التالي مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الواردات لسنة 2012

جدول رقم (2-15): توزيع المستوردين حسب الإطار القانوني لسنة 2012 الوحدة مليار دولار.

| الموارد | المتعاملون في القطاع الخاص | | | المتعاملون في القطاع العام | | | القيمة الكلية |
|--------------------------|----------------------------|--------|-------|----------------------------|--------|-------|---------------|
| | العدد | القيمة | % | العدد | القيمة | % | |
| سلع غذائية | 131 | 3 136 | 43.91 | 1 316 | 5 847 | 65.09 | 8 983 |
| الطاقة و الدهون | 81 | 1 045 | 55.38 | 553 | 842 | 44.62 | 1 887 |
| منتجات خام | 77 | 122 | 6.69 | 1 119 | 1 702 | 93.31 | 1 824 |
| منتجات نصف مصنعة | 196 | 1 818 | 17.53 | 3 967 | 8 552 | 82.47 | 10 3702 |
| سلع التجهيز الزراعي | 57 | 103 | 31.31 | 952 | 226 | 68.69 | 329 |
| سلع التجهيز الصناعي | 565 | 3 409 | 25.34 | 8 054 | 10 044 | 74.66 | 13 453 |
| سلع استهلاكية غير غذائية | 209 | 2 197 | 22.07 | 6 823 | 7 758 | 77.93 | 9 955 |
| المجموع | 1 336 | 11 830 | 25.28 | 19 056 | 34 971 | 74.72 | 46 801 |

المصدر: نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة 2012

من خلال الجدول يتضح لنا أن قيمة الواردات للقطاع الخاص لسنة 2012 بلغت 34.971 مليار دولار أي بنسبة 74.72% من مجموع الواردات. بينما بلغت في القطاع العام 11.830 مليار دولار أي ما يعادل 25.28% من مجموع الواردات. ومجموع الواردات لسنة 2012 بلغت 46.801 مليار دولار. حيث تحتل منتجات التجهيز الصناعي المرتبة الأولى بـ 13.453 مليار دولار أي بنسبة 28.75% من مجموع الواردات، ثم يليه المنتجات النصف المصنعة بقيمة 10.370 مليار دولار أي بنسبة 22.16% و هذا فيما يخص سنة 2012 وعند مقارنة التطور العام للواردات الجزائرية مع سنة 2011 نجد أن

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

الواردات انخفضت بما يقارب 1%، حيث انتقلت من 47.2 مليار دولار أمريكي إلى 46.8 مليار دولار أمريكي.

يبيّن توزيعها حسب مجموعة المنتجات خلال سنة 2012 وهذا من خلال الجدول الموالي، حيث نجد انخفاضاً بالنسبة لمجموعة سلع التجهيزات ومجموعة السلع الغذائية بالمعدلين التاليين على الترتيب 16.15% و 8.8% مقارنة بسنة 2011.

وارتفاعاً بالنسبة لسلع الاستهلاك غير الغذائية بمعدل 35.8%، متبوعاً بالسلع الخاصة بالإنتاجية بمعدل 3.29%.

الجدول رقم(2-16): تطور الواردات حسب مجموعة المنتجات 2011-2012.

| معدل التطور % | عام 2012 | | عام 2011 | | مجموعة المنتجات |
|---------------|------------|---------------|------------|---------------|----------------------------|
| | % | القيمة | % | القيمة | |
| 8.80- | 19.19 | 8 983 | 20.85 | 9 850 | السلع الغذائية |
| 3.29 | 30.09 | 14.081 | 28.85 | 13 632 | السلع الخاصة بالإنتاجية |
| 16.15- | 29.45 | 13 782 | 34.79 | 16.437 | سلع التجهيزات |
| 35.85 | 21.27 | 9 955 | 15.51 | 7 328 | سلع الإستهلاك غير الغذائية |
| 0.94 | 100 | 46 801 | 100 | 47 247 | المجموع |

المصدر: نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة 2012

4- مساهمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في امتصاص البطالة

تساهم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بدور فعال في توفير فرص العمل وامتصاص البطالة إذ تعتبر من أهم القطاعات الاقتصادية الخالقة للمناصب الجديدة، فهي تتجاوز في هذا المجال المؤسسات الكبيرة رغم صغر حجمها و امكانياتها المحدودة¹.

لقد أفصحت التعديلات القانونية المتعلقة بقانون العمل خاصة ما جاءت به المادة 12 الى تبني صيغ جديدة للتشغيل، تم بموجبه ادخال عدة صور جديدة للتشغيل بهدف توسيع سوق العمل، منها عقود العمل المحددة المدة، العمل في المنزل وعقود ما قبل التشغيل.

ويظهر تطور مناصب الشغل في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على المستوى الوطني في الجزائر مدى مساهمة هذا القطاع وقدرته على خلق مناصب الشغل وامتصاص البطالة.

فقد بلغ عدد مناصب الشغل لدى المؤسسات الصغيرة و المتوسطة 1848117 فرد، عند نهاية عام 2012. يضم هذا العدد بالإضافة إلى الأجراء، أرباب المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة و أرباب المؤسسات الخاصة بالمهن الحرة و الحرفيين.

¹ الملتقى الدولي الموسوم ب: إستراتيجية الحكومة في القضاء على البطالة وتحقيق التنمية المستدامة المنظم من قبل جامعة محمد بوضياف المسيلة كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير وعلوم التجارية.

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

الجدول رقم (2-17): تطور مناصب الشغل المصرح بها حسب الفئات.

| التطور % | 2012 | | 2011 | | طبيعة م ص م |
|----------|------------------|-----------|------------------|-----------|----------------|
| | النسبة المئوية % | العدد | النسبة المئوية % | العدد | |
| | | | | | م ص م الخاصة |
| 7.09 | 58,95 | 1 089 467 | 58.99 | 1 017 374 | الأجراء |
| 7.98 | 38,49 | 711 275 | 38.20 | 658 737 | أرباب المؤسسات |
| 7.44 | 97,44 | 1 800 742 | 97.27 | 1 676 111 | المجموع الجزئي |
| | | | | | |
| 1.48- | 2,56 | 47 375 | 2.79 | 48 086 | م ص م العمومية |
| 7.19 | 100 | 1 848 117 | 100 | 1 724 197 | المجموع |

المصدر: نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لعام 2012، ص 13

إن نسبة التطور لمناصب الشغل للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة تقدر ب 7.19 % مقارنة بسنة 2011 حيث أن نسبة الأجراء في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة تطورت بنسبة 7.44%.

المطلب الثالث: مصادر تمويل المؤسسة الصغيرة والمتوسطة:

تعد عملية تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من المهام الصعبة التي تواجه المسير ، اذ يقع على عاتقه توفير الأموال اللازمة لتمويل مختلف أنشطة المؤسسة، وعند تحديده لسياسة التمويل واتخاذ قراره لا بد من التفكير في جملة من المتغيرات التي تحكم و تحدد هذه العملية ، إذ تسعى المؤسسة إلى امتلاك وسائل التمويل المناسبة و اللازمة لتحقيق نشاطاتها و تغطية احتياجاتها من الأموال، وبذلك تلجأ إلى الاعتماد على مواردها الداخلية في شكل تمويل ذاتي، و في حالة عدم كفايته تلجأ إلى تدبير الموارد الخارجية.

1- مصادر التمويل الداخلي.

تتمثل في مجموعة الموارد المالية، التي بإمكان المؤسسة الحصول عليها من عملياتها العادية دون اللجوء إلى مصادر خارجية، و يتميز هذا المصدر كونه يبقى تحت تصرف المؤسسة لمدة طويلة ، وتوجه هذه الأموال عموما لتغطية الاحتياجات المالية اللازمة لتسديد الديون، و تنفيذ الاستثمارات الرأسمالية و زيادة رأس المال العامل كما تتكون مصادر التمويل الداخلي من الفائض النقدي المحصل عليه من طرف المؤسسة، من خلال عملياتها الجارية، والذي يتمثل في مجموع الأرباح غير الموزعة، و مخصصات الإهلاكات والمؤونات ذات الطابع الاحتياطي، بالإضافة إلى قيمة التنازل عن الأصول غير المستخدمة.

1-1 الاهتلاك:

1-1-1 تعريف الاهتلاك :

هو استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بأصل مادي أو معنوي (التدني التدريجي) ، من قيمة التثبيتات ، ويقصد بالمنافع الاقتصادية المستقبلية قدرة العنصر المثبت على المساهمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تدفقات الخزينة لفائدة المؤسسة .

1-1-2 طرق الإهلاك

ان طريقة اهتلاك أي تثبيت هي انعكاس لتطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها، حيث يوزع المبلغ القابل للإهلاك على العمر الإنتاجي باستخدام عدة طرق أدرجها النظام المحاسبي المالي الجديد و هي :

1-2-1-1 طريقة الإهلاك الخطي (الثابت): يقود الى عبئ ثابت على المدة النفعية للأصل ويتم

حساب قسط الإهلاك السنوي للأصل عن طريق العلاقة التالية

$$\text{قسط الإهلاك السنوي} = \frac{\text{المبلغ القابل للإهلاك}}{\text{العمر الإنتاجي}}$$

علما ان المبلغ القابل للإهلاك = المبلغ الأصلي للتثبيت - القيمة المتبقية المتوقعة

1-2-1-1 طريقة الإهلاك المتناقص : حسب هذه الطريقة قسط اهتلاك يحسب من القيمة المحاسبية

الصافية مع العلم أن معدل الإهلاك المتناقص = معدل الإهلاك الثابت × المعامل¹.

2-1 خسائر القيمة و المؤونات :

1-2-1 خسائر القيمة : وتصنف الى ثلاثة أقسام:

- خسارة القيمة للتثبيتات : هي مبلغ فائض القيمة المحاسبية للتثبيت على قيمته الواجبة التحصيل (القيمة القابلة للتحصيل)

- خسارة القيمة للمخزونات: هي مبلغ فائض القيمة المحاسبية للمخزون على قيمته الواجبة التحصيل (القيمة القابلة للتحصيل).

- خسارة القيمة للزبائن : هي المبلغ المحتمل عدم تسديده من طرف الزبون للمؤسسة .

2-2-1 2-2-1 المؤونات للخصوم غير الجارية و الجارية:

1-2-2-1 1-2-2-1 المؤونات للخصوم غير الجارية: تقوم المؤسسة في نهاية الدورة المحاسبية بتكوين مؤونة

لبعض الخسائر التي قد تتحملها مستقبلا مثل التعويضات ، المؤونات للضرائب

¹ - شعيب شنتوف ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، الجزء 2، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، الجزائر 2009 ، ص 101.

2-1-2 - 2-2 - 2-3 المؤونات للخصوم الجارية: المؤونات للخصوم غير الجارية: وهي تعتبر في مجملها

أموال نظرية تضخم من التكاليف وذلك من أجل تخفيض قيمة الضرائب على أرباح الشركات¹.

3-1 الأرباح المحتجزة: إن النتيجة الإجمالية التي تحققها المؤسسة من جراء مزاولتها لنشاطها العادي وغير

العادي تخضع للضريبة (الضريبة على أرباح الشركات) والباقي بعد اقتطاع الضريبة يعتبر نتيجة صافية وهي

الأرباح فتقوم المؤسسة بتجزئته إلى عدة أقسام فمنه ما يذهب إلى المساهمين ليوزع عليهم ومنه ما تحتفظ به

ويسمى هذا الأخير بالأرباح المحتجزة أو المحجوزة الذي يعتبر كمصدر من مصادر التمويل الداخلي

للمؤسسة، ولهذا الأخير مزايا كما له عيوب نستعرضها فيما يلي:

• مزايا استخدام التمويل الذاتي: يمكن تلخيص مزايا التمويل الداخلي في العناصر التالية :

- يشكل التمويل الذاتي المصدر الأول بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، خاصة عند تعذر

الحصول على ما يلزمها من الأموال الضرورية من المصادر الأجنبية، وخاصة عند انعدام الضمانات أو نظراً

لارتفاع أسعار الفائدة المطبقة على القروض.

- كون التمويل الذاتي ينشأ من داخل المؤسسة فهو أقل تكلفة ، حيث لا يحتمل المؤسسة أية أعباء عند

قرار الرفع من رأس مالها ، و يقلل من مخاطر الاستثمارات الجديدة .

- اللجوء الى استخدام التمويل الذاتي يحافظ على الاستقلالية المالية للمؤسسة إذ لا تقع عليه رقابة من قبل

الدائنين ، كما يتيح للمؤسسة حرية التصرف فيه ، حيث يمكن تخصيصه للاستثمار، تسديد الديون، توزيعه

على الشركاء أو تمويل دورة الاستغلال.

¹ - عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد، دار هومة الجزائر ، الطبعة الأولى 2011، ص 175

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

- الإهلاكات تمثل الجانب الأوفر من التمويل الذاتي كونها تكاليف نظرية تساهم في خفض النتيجة الإجمالية مما يؤدي إلى تخفيض الوعاء الضريبي للمؤسسة ، بما يساوي قيمة الإهلاكات المسموح خصمها ضريبياً ، ومن ثم يمكن اعتبار القيمة المحصومة ضريبياً بمثابة قرض مقدم للمؤسسة من لدن المصالح الضريبية.

- يبعد التمويل الداخلي تحمل الاعباء الناجمة عن التعاقد كالفوائد ومصاريف تسديد الديون.

- يساهم في دعم القدرة الاقتراضية للمؤسسة مما يتيح لها فرصة إعادة استثمار الأرباح المحتجزة.

• عيوب استخدام التمويل الذاتي: تتمثل في النقاط التالية :

- رغم أهمية هذا النوع من التمويل الا انه عادة ما يكون غير كافي مما يحرم المؤسسة من فرص استثمارية مربحة كونه يساهم في رفع رأسمال ولكن بشكل بطئ مقارنة باللجوء الى الاستدانة الخارجية .

- حرمان المساهمين و المستخدمين من الارباح المخصصة لهم حسب السياسة التوزيعية المنتهجة داخل المؤسسة، وتحويلها إلى التمويل الذاتي يؤدي الى فقدان اهتمامهم بالمؤسسة والتخلي عنها.

- قد يؤدي التمويل الذاتي غيرالخاضع للرقابة، إلى هدر الأرباح المتراكمة، نتيجة استثمارها في مشاريع عديمة الجدوى، أو تجميدها و عدم الاستفادة منها.

2- مصادر التمويل الخارجي.

في غالب الاحيان ان التمويل الداخلي لا يكفي في تغطية جميع الاحتياجات المؤسسة اللازمة لتشغيلها وبالتالي تضطر الى اللجوء الى التمويل من الخارج الذي يشمل كافة الأموال التي يتم الحصول عليها

من مصادر خارجية التي تكون في شكل أسهم ،سندات و قروض .

2-1 التمويل بواسطة الأسهم: ونميز بين نوعين منها أسهم عادية وأسهم ممتازة

2-1-1 الأسهم العادية: هي وثيقة ذات قيمة اسمية واحدة تطرح للاكتتاب العام، قابلة للتداول، وتعتبر من أكثر الأوراق المالية انتشاراً وتداولاً في أسواق رأس المال، وتمنح حاملها عدة حقوق منها حق التصويت في الجمعية العامة للمؤسسة، والاستفادة من الأرباح الموزعة، وقد استحدثت في نهاية الثمانينيات وبداية التسعينيات أنواع أخرى من الأسهم العادية إلى جانب الأسهم التقليدية منها:

- **الأسهم العادية للأقسام الإنتاجية:** يرجع ظهور هذا النوع من الأسهم إلى بعض المؤسسات الأمريكية حينما أصدرت أسهم لا يتعلق نصيب السهم فيها بأرباح المؤسسة ككل، بل يرتبط بالأرباح المحققة على مستوى قسم معين من الأقسام الإنتاجية للمؤسسة.

- **الأسهم ذات التوزيعات المخصصة قبل حساب الضريبة:** لقد سمح التشريع الضريبي الأمريكي للمؤسسات ببيع جزء من أسهمها العادية لمستخدميها، بغرض مشاركتهم في ملكية المؤسسة، حيث تخصم التوزيعات على تلك الأسهم قبل احتساب الضريبة. كما شجع هذا التشريع المؤسسات المالية بدفع فقط الضريبة على 50% من الفوائد التي تحصل عليها مقابل منح قروضاً للمستخدمين، بهدف تمويل شراء الأسهم.

- **الأسهم العادية المضمونة:** يختلف هذا النوع عن الأسهم العادية كونها تعطي لحاملها الحق في مطالبة المؤسسة بالتعويض في حالة انخفاض القيمة السوقية لها إلى حد معين، وخلال فترة معينة بعد إصدارها.

2-1-2 الأسهم الممتازة: يطلق على هذا النوع من الأسهم عدة تسميات منها سهم الأفضلية لحامله

الأولية على حامل السهم العادي في الحصول على نصيبه عند التصفية، كما له الحففي التوزيعات

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

السنوية التي تتحدد بنسبة مئوية ثابتة من القيمة الاسمية للسهم، وهو يماثل السهم العادي أيضاً من حيث أن صاحب السهم الممتاز ليس له الحق في المطالبة بتوزيع الأرباح عند إقرار المؤسسة عدم توزيعها، وقد ظهر عدة أنواع من الأسهم الممتازة الى جانب الأسهم تلك التقليدية منها :

- **الأسهم الممتازة ذات التوزيعات المتغيرة:** إنسبة التوزيعات في الأسهم الممتازة التقليدية تكون ثابتة ومحددة بنسبة معينة من القيمة الاسمية للسهم، أما الأسهم الممتازة الجديدة فتمتاز بتغير نسب التوزيعات، وذلك وفقاً لمعدل العائد على أنواع السندات الحكومية (سندات الخزينة) ، على أن يتم تعديل نصيب السهم من الأرباح مرة واحدة كل ثلاثة أشهر، وهذا تبعاً لتغير معدل عائد تلك السندات.
- **الأسهم الممتازة التي لها حق التصويت:** تمنح هذه الأسهم لحملة الأسهم العادية، كتعويض عن انخفاض القيمة السوقية للسهم العادي.

2-2 التمويل بواسطة القرض السندي:

للمؤسسة امكانية اصدار سندات عند حاجتها للأموال في السوق المالية، وتعتبر بمثابة قروض طويلة الأجل، و هو يمثل عقد أو اتفاق بين مقرض المشتري للسند والمقترض الصادر للسند (المؤسسة) بموجب هذا الاتفاق يتعهد المقترض برد أصل المبلغ مع فوائد متفق عليها في تواريخ محددة لصالح حامل السند.

يوفر هذا النوع من التمويل استقلالية تسيير المؤسسة بالمقارنة مع التمويل بالأسهم الذي يمنح حق التصويت في الجمعية العامة لحامل الأسهم ، كما يتيح تحديد مسبقاً قيمة الفوائد الواجب دفعها وكذا المدة اللازمة لتسديد الدين لحامله على خلاف الأسهم ،ويؤخذ على التمويل بهذا النوع كونه مرتبط بموعد استحقاق، ومن ثم يجب على المؤسسة العمل على توفير قدر كبير من الأموال لغرض تسديد الدين عند

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

تاريخ الاستحقاق، تترتب على القرض السندي تكلفة مرتفعة نتيجة لتسديد الفوائد، حيث أن الفشل في تسديد هذه الفوائد أو أصل الدين قد يعرض المؤسسة إلى الإفلاس، يعتبر هذا النوع من التمويل متاحاً فقط للمؤسسات الكبرى، بينما تجد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصعوبة في الحصول عليه.

2-3 التمويل عن طريق القروض المتوسطة وطويلة الأجل:

هي أموال تحصل عليها المؤسسة من البنوك أو المؤسسات المالية وفق شروط مسبقة يتم الاتفاق عليها كمعدلات الفائدة وتاريخ استحقاقها، والضمانات المقدمة من طرف المقترض، قد تصل مدة هذه القروض الى ثلاثين عاماً¹.

2-3-1 التمويل بالقروض المتوسطة: يوجه هذا النوع من القروض الى تمويل التثبيتات (الاستثمارات)

تتراوح مدته من سنة الى سبع سنوات، وتصاحبه على العموم مجموعة من الشروط، كاستخدام القروض بالكيفية المتفق عليها وتحديد سقف المديونية حفاظاً على قدرة المؤسسة على التسديد مستقبلاً وعدم تعدي نسبة محددة في توزيع الأرباح.

2-3-2 التمويل بالقروض الطويلة: الغرض من هذه القروض هو تمويل الأصول الثابتة (طويلة الأجل)

تمنحها مؤسسات متخصصة، ويتم اهلاك القرض وفقاً للعمر الإنتاجي للأصل، ويتضمن عقد الحصول عليه على شروط منها رهن بعض موجودات المؤسسة .

2-4 التمويل التأجيري:

تتجه الكثير من المؤسسات الى تأجير بعض أصولها الثابتة كالأراضي والمباني عوضاً عن امتلاكها.

¹ مبارك لسوس، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية 2012، ص 189

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

إن الأموال المتدفقة من جراء هذا التأجير تعتبر مصدر جديد من مصادر التمويل فضلا عن المصادر التقليدية المذكورة سابقا ،حيث تعتمد عليها المؤسسة للحد من بعض المخاطر كالتقدم التكنولوجي ومخاطر التخلف عن الدفع.

ويعرف التمويل بالإيجار بانه عقد يتم بين طرفين حيث يلتزم الطرف الاول وهو المالك للأصل بتأجيره الى طرف ثان وهو المنتفع من خدماته مقابل مبلغ معين ولمدة محددة.

ويأخذ التمويل التأجيري عدة أنواع منها :

2-4-1 قرض الإيجار التشغيلي: يكون المؤجر هو المنتج للأصل ومالكه في هذا النوع ، حيث يتحمل هذا الأخير مسؤولية الصيانة، توريد قطع الغيار للمستأجر، و جميع الخدمات التي من شأنها جعل الأصل جاهزا للتشغيل.

حسب القانون الجزائري نصت المادة الثانية من الأمر 09/96 المتعلق بالاعتماد الايجاري في الجزائر ، أن عمليات قرض الإيجار تدعى بالتشغيلية في حال ما لم يحول المؤجر لصالح المستأجر كامل الحقوق والالتزامات والمنافع والمخاطر المرتبطة بحق ملكية الأصل والتي تبقى لصالح المؤجر أو على نفقاته.

2-4-2 قرض الإيجار المالي: في هذا النوع من التأجير يتم تسديد قيمة الأصل كاملة ،وعبر دفعات على أن تعود ملكيته إلى المستأجر في نهاية العقد إذا لم يتضمن عقد الإيجار ما ينص على خلاف ذلك ويتميز عن عقد الإيجار التشغيلي ،كون المالك لا يتحمل الالتزامات والمخاطر المرتبطة بملكية الأصل بل يتحملها المستأجر، ولكن هذا لا يمنع من إبرام عقود صيانة وتقديم خدمات إضافية مستقلة عن العقد الأصلي ،و تكون مدة قرض الإيجار المالي غالبا متناسبة مع العمر الافتراضي للأصل، و نادراً ما تقل مدته

الفصل الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مفهومها، مواصفاتها وأهميتها في التنمية الاقتصادية.

عن ثلاث سنوات، وهذا مايسمح للمستأجر حق استعادة نفقاته من رأس المال والحصول على عائد من الأموال المستثمرة.

2-5 المساعدات المالية: قد تسعى الدولة إلى تشجيع وتحفيز بعض القطاعات التي تراها فعالة

في التنمية الاقتصادية للبلاد كما هو جاري في تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حيث تقدم لها

مساعدات مالية على هيئة قروض ميسرة بشروط أخف من شروط الحصول على الموارد التمويلية الأخرى

كتخفيض معدلات الفائدة أو منح مدة أطول للتسديد، تخفيضات جبائيه وشبه جبائيه، و في بعض الأحيان

تقوم بمسح ديون بعض المؤسسات .

الفصل الثالث

استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة
والمتوسطة

الفصل الثالث:

استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

أدى التطور في مجالات الأعمال منذ الثورة الصناعية، إلى تنوع الأنشطة في المشروعات الواحدة وتعدد المنتجات فيها، وقد أدى هذا الاتجاه إلى تعقيد عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، ونظراً لتزايد المتغيرات التي تؤثر على القرارات المختلفة، إذ يترتب على ذلك زيادة الحاجة إلى أساليب حديثة، يمكن للإدارة استخدامها في حل مشاكلها المختلفة، ولذلك زادت أهمية المعلومات وأنظمتها وتقنياتها والبحث عن أفضل استخدامات لها بأقل تكلفة لإنتاجها لأن المعلومات السليمة تؤدي إلى قرارات سليمة، ويعتبر النظام المحاسبي من أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات الإدارية اللازمة للعملية التسييرية، وتمثل محاسبة التكاليف أهم جزئيات النظام المحاسبي من حيث توفير المعلومات وعرضها.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التسيير والمسير

يعتبر التسيير من الأمور الحيوية والجوهرية في إدارة حياة المجتمعات، ويرجع الاهتمام به منذ أن بدأ الإنسان ينظم نفسه في شكل أفراد وجماعات للحصول على حاجياته الضرورية، و بظهور الثورة الصناعية تغلغل في جميع المجالات والأنشطة المختلفة حيث أدخلت التكنولوجيا إلى المؤسسات فتعقدت العملية الإنتاجية وتوسعت أنشطتها وتعددت وظائفها، مما أوجب نقلة نوعية في تطوير علم التسيير، كان نتاجها ظهور العديد من الاتجاهات الفكرية التي تباينت فيما بينها بتباين مراحل النمو الاقتصادي الحاصل في تلك المجتمعات تجسد عنها ظهور عدة مدارس .

ولما كانت عملية التسيير عملية معقدة تتطلب التنسيق بين مختلف مكونات المؤسسة لإيجاد توليفة مثلى للوصول إلى تحقيق أهدافها، هذا ما يتطلب وجود شخص يمتاز بمجموعة من الخصائص تجعله مؤهلاً للقيام بهذه المهام وهو المسير .

المطلب الأول: التسيير : مفهومه ووظائفه

1- مفهوم التسيير:

في وقتنا الراهن أصبحت كلمة التسيير أكثر تداولاً عند الجميع دون الوقوف على المعرفة الحقيقية لمدلولها لكن عند أهل الاختصاص أخذت عدة معاني تزامنت مع الوضع الاقتصادي السائد ولا زالت لحد الآن معانيها تتطور مع تطور المؤسسات ، وفي هذا الصدد نسوق مجموعة من التعاريف للتسيير :

- تعريف فردريك تايلور للتسيير (FREDRICK TAYLOR) "علم مبني على قوانين وقواعد وأصول علمية قابلة للتطبيق على مختلف النشاطات الإنسانية " ، كما يعتبر التسيير طريقة عقلانية للتنسيق

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

بين الموارد البشرية و المادية و المالية قصد تحقيق الأهداف المرجوة للعمليات قصد تحقيق أهداف المؤسسة بالتوفيق بين مختلف الموارد و تتم هذه الطريقة حسب سيرورة التخطيط، التنظيم الإدارة والرقابة¹.

- تعريف جون مي (John Mee) هو فن الحصول على أقصى النتائج بأقل جهد، حتى يمكن تحقيق

أقصى رواج وسعادة لكل من صاحب العمل والعاملين ، مع تقديم أفضل خدمة للمجتمع "

- تعريف لفينجستون (Livingston) هو نشاط لتحقيق الهدف بأحسن الوسائل وأقل التكاليف وبأفضل

استخدام للموارد والتسهيلات المتاحة².

- تعريف سيمون : "التسيير والشؤون التسييرية يجب أن نفكر فيها كعمليات أخذ قرار بقدر ماهي

عمليات تنطوي على فعل "

- التسيير هو تلك المجموعة من العمليات المنسقة و المتكاملة التي تشمل أساسًا التخطيط، التنظيم

الرقابة ثم التوجيه و هو باختصار تحديد الأهداف و تنسيق جهود الأشخاص لبلوغها³.

- تعريف بلنكت (Plunkett) وآتner (Attner) هو عملية وضع الأهداف وتحقيقها من خلال تنفيذ خمس

نشاطات أساسية(التخطيط، التنظيم، التوظيف، التوجيه والرقابة) تستخدم المصادر البشرية والمالية والمادية المتاحة⁴.

- تعريف كيمال (Kimal) و كيمبول (Kimball) "بأنه جميع الواجبات والوظائف ذات العلاقة بإنشاء

المشروع وتمويله وسياساته الرئيسة، وتوفير كل المعدات اللازمة، ووضع الإطار التنظيمي العام الذي سيعمل ضمنه، واختيار موظفيه الرئيسيين "

¹ - عبد الرزاق بالحبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون، طبعة 2002، الجزائر، ص103

² - بشير العلاق، اسس الإدارة الحديثة، دار اليازوري، عمان، الأردن، 1999، ص12.

³ - محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير "التسيير والتنظيم والمنشأة"، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون، طبعة 1995، ص05

⁴ - Warren Plunkett, Raymond Attner, Introduction to Management, Kent Publishing company, Boston, 1983, P27

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

ويرجع تباين مفاهيم التسيير الى انعدام وجود نظرية شاملة وعامة متفق عليها وذلك للأسباب التالية:

- التسيير علم تطبيقي أكثر منه نظري
- التسيير مرتبط بالعنصر البشري الذي يصعب التنبؤ بسلوكه أو بردود فعله مما يجعله علم اجتماعي أكثر منه علم طبيعي .
- التسيير يعتمد في مفاهيمه ومبادئه على الكثير من العلوم الأخرى
- يتأثر في الغالب بالمحيط المحلي والمحيط الخارجي.
- وبناء على التعريفات السابقة يمكن أن نخلص الى ما يلي :
- التسيير نشاط ذهني موجه ومخطط لكافة الأنشطة التي تحتاجها المؤسسة حتى تصلا الى اهدافها بالأساليب العلمية ابتعادا عن العشوائية.
- التسيير يسعى الى تحقيق هدف معين دائما .
- التسيير ينفذ الأعمال بواسطة الآخرين.

وعلى العموم يحتل التسيير مكانة كبيرة في شتى المجالات وخاصة على مستوى المؤسسات المختلفة فهو يسعى الى تطوير عناصر الإنتاج وذلك بتحقيق التوازن بين الموارد والإنتاج وتدريب القوى العاملة وتأهيلها ، كما أنه وسيلة فعالة لمواجهة المنافسة على المستوى المحلي والخارجي ، وكذا التغيرات والظروف البيئية المختلفة (السياسية ،الاقتصادية ، الثقافية ، الاجتماعية ، التكنولوجية).

2-وظائف التسيير:

يرتكز التسيير على الوظائف التالية :

2-1 التخطيط: يعد التخطيط الوظيفة الأولى من وظائف التسيير ،فهو بمثابة حجر الزاوية التي ترتكز

عليها باقي الوظائف ،يعتمد على العمل الذهني الذي يتمحور حول التصور واستشراف النظرة المستقبلية

للأحداث التي عن طريقها يتم رسم خطوات دقيقة مبنية على أساليب علمية ،تبين الطريق الذي سوف

يسلكه المسؤولون عند اتخاذهم القرارات المختلفة وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة

ويتبع التخطيط العلمي الخطوات التالية :

- وضع وتحديد الأهداف.

- التنبؤ بالمناخ والبيئة المتوقع أن تتحقق الأهداف فيها.

- تقدير أفضل الطرق والوسائل التي يمكن بها تحقيق الأهداف المحددة¹.

2-2 التنظيم : يحتل التنظيم المرتبة الثانية لوظائف التسيير بعد التخطيط ،ويتمثل في الشكل الذي توضع

فيه الجهود الجماعية لتحقيق اهداف المؤسسة ،وذلك عن طريق تحديد الاعمال المراد اداؤها واقامة العلاقات

بينها ،بمعنى وضع هيكل تنظيمي يحدد السلطة والمسؤولية للأقسام والوحدات في المؤسسة والتنسيق بينهما .

وتقوم وظيفة التخطيط على مجموعة من المبادئ تتمثل فيما يلي :

¹ - ياسر أحمد عربيات ،المفاهيم الإدارية الحديثة ،دار يافا العلمية للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن ، 2008 ،ص ص65، 66

- ابراز ضرورة التنظيم وأهميته.

- تحديد الهدف من التنظيم

- تحديد الوظيفي لكل قسم أو مصلحة، ولكل فرد في التنظيم.

- تفويض السلطة في التنظيم .

- مرونة التنظيم.

- المركزية واللامركزية في التنظيم¹.

2-3 التوجيه: تتضمن العملية التوجيهية توفير بيئة عمل مناسبة توفر للعاملين جو يساعدهم في اطلاق

قدراتهم الإبداعية التي تخدم اهداف المؤسسة من خلال قيادة رشيدة توجه وتحفز أنشطتهم في الاتجاهات

المناسبة لتحقيق ما تم التخطيط له .

2-4 الرقابة: تعتبر الرقابة آخر وظيفة في العملية التسييرية ،اذ أنها تهتم بمتابعة جميع الوظائف السابقة

،بغرض تقييم أداء المؤسسة اتجاه تحقيق أهدافها للتأكد من أن ماتم التخطيط له يتوافق مع ماتم تنفيذه

،والوقوف في الاخير على الفروقات اذا وجدت لغرض تصحيحها .

وتمر عملية الرقابة بثلاث مراحل وهي:

- مرحلة تحديد الخطط والأهداف و المعايير .

- مرحلة تقييم الأداء الفعلي .

- مرحلة تصحيح الفروقات .

¹ - اربحي مصطفى عليان ،اسس الادارة العلمية ،دارصفاء للنشر والتوزيع ،عمان ،الاردن،2007،ص96،95.

المطلب الثاني: المسير وأدواره.

ان العملية التسييرية تتطلب أبعادا لايمكن اخضاعها دوما الى لغة الأرقام ،بل تتطلب حكمة المسير وأرائه ،وتقديراته المستنبطة من تجاربه واحتكاكه بواقع البيئة ،وبالتالي فمن هو المسير ، وماهي المهارات الواجب توفرها فيه، وماهي أدواره.

1- **تعريف المسير**: هو كل شخص يتمتع بالقدرة على القيام بالأعمال وتنفيذ المهام بواسطة الآخرين باستخدام سلطته ومسؤوليته وبالتالي فهو مخطط وموجه ومراقب ومنسق لجهود الآخرين لبلوغ هدف مشترك.

نستنتج من هذاالتعريف أن نجاح أي مسير يتوقف على مقدرته في توجيه مرؤوسيه من خلال التأثير في سلوكهم واقناعهم بضرورة التعاون معه لتنفيذ أوامره وتعليماته الصادرة بخصوص العملوحتى يتسنى له ذلك لا بد أن تتوفر فيه عدة مهارات .

انطلاقا من طبيعة التسيير الإداري كعلم وفن ،فهو فن كون المسير لا بد ان يمتلك القدرة الشخصية على تطبيق الأفكار والنظريات والمبادئ الإدارية بطريقة ذكية ولبقة وحنكة تعكس الخبرة والتجربة والممارسة ،وعلم لأنه يتطلب استخدام الأسلوب العلمي المبني على الطرق الكمية لمعرفة المشاكل الإدارية وتحليلها ودراستها وصولا الى حصر البدائل واختيار أفضلها وبصفة عامة يمكن حصر هذه المهارات في التالي¹:

- المهارات الفنية :تتمحور هذه المهارات حول مدى معرفة المسير بطبيعة العمل الذي يقوم به أو المشرف عليه ،وتتركز هذه المهارة في المؤهل العلمي أو الخبرة العملية .

¹ فيصل محمود الشواورة، مبادئ ادارة الأعمال، دار المناهج للنشر والتوزيع -عمان، الطبعة الأولى ،ص33

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

- المهارات الإنسانية: وتمثل في مدى قدرة المسير على التأثير الإيجابي بالمرؤوسين بمنتهى الحكمة والعقلانية، قصد دفعهم نحو تحقيق الأهداف المسطرة .

- المهارات الفكرية: ويقصد بها مدى قدرة المسير على التخيل والتنبؤ بما يؤول عليه الحال في المستقبل، وذلك بربط الماضي بالحاضر لاستشراف ما يحمله المستقبل.

2- أدوار المسير:

حتى يتمكن المسير من بلوغ الأهداف المسطرة للمؤسسة التي يديرها، عليه القيام بعدة أدوار هي:

• **الدور العلائقي:** فحوى هذا الدور هو المحافظة على السير الحسن و المنتظم للعمل، ويتجلى فيما يلي:

- **الواجهة:** ونعني بهذا المصطلح إعلام وإفهام الآخرين بأن المسير هو الممثل وصاحب الأمر في المؤسسة.

- **القائد:** يرتكز هذا الدور في قيام المسير على توعية و توجيه المرؤوسين نحو تنفيذ وإنجاز مهامهم في جو مناسب يحقق لهم التفاعل الاجتماعي وينمي لديهم روح التعاون الجماعي .

- **ضابط الاتصال:** يقصد بهذا الدور أن المسير يشكل نقطة وصل ما بين المؤسسة والأطراف الخارجية المتعاملة معها مثل الموردين، الزبائن، البنوك والهيئات الأخرى .

• **الدور الإعلامي:** يرمي هذا الدور الى البحث عن المعلومات بغية ايصالها الى الأطراف المعنية سواء

داخل المؤسسة أو خارجها ويتمثل هذا الدور في :

- **الملتقط:** حيث يعمل على تحليل المعلومات المتوفرة لديه ويلتقط المناسبة منها.

- **المرسل (الموصل):** يلعب المسير دور الموصل للمعلومات الى الجهات المحتاجة اليها في المؤسسة.

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

الناطق (المتحدث): يخول للمسير صفة الناطق الرسمي للمؤسسة مع الأطراف الرسمية أو مع الجهات صاحبة النفوذ في الداخل او الخارج .

• **الدور التقريبي:** يسمح هذا الدور للمسير أن يقوم بعدة أعمال تتضمن ما يلي:

- المتحدث: يكون المسير حسب هذا الدور أكثر استجابة لكل مبادرة شأها زيادة الإنتاجية و مسايرة التطورات الحاصلة في مختلف المجالات.
- معالج: يعمل المسير على تفادي المشكلات قبل وقوعها، وفي حالة وقوعها يبحث عن الطرق الكفيلة لمعالجتها ويعمل على إيجاد جو فعال داخل المؤسسة .
- تجميع وتوزيع للموارد: إن المسير له دور كبير في التنسيق بين مكونات المؤسسة البشرية والمادية والمالية، ومن هنا فهو يقوم بتوزيع المهام والوسائل والأموال بتوليفة تحقق أهداف المؤسسة وبأقل تكلفة.
- المفاوضات: حتى تقوم المؤسسة بعملها سواء التجاري أو الصناعي أو الخدماتي ، عليها مزاوله عدة نشاطات تتخللها ابرام عقود وتحمل التزامات وتقديم تنازلات مما يستوجب على المسير أن يمتلك قدرات تفاوضية كبيرة¹.

¹. محمد رفيق الطيب ، مدخل للتسيير "التسيير والتنظيم والمنشأة مرجع سبق ذكره، ص17

المطلب الثالث: مدارس التسيير

لقد أسهمت الدراسات والبحوث لدى العديد من المفكرين والعلماء في إثراء المعرفة الإدارية وارساء نماذج ونظريات ومبادئ تفسير الإدارة كظاهرة اجتماعية .

وخلال هذا التطور اتسم الفكر التسييري بسمات جعلته يتباين في عدة مراحل من حيث الاتجاهات التي وجه إليها هؤلاء العلماء اهتماماتهم ، وهذا ما نتج عنه أكثر من رافد فكري ، تجسد في أكثر من مدرسة من مدارس الإدارة .

ويمكن تصنيف هذه المدارس الى :

1- المدرسة الكلاسيكية

تركز اهتمام هذه المدرسة حول زيادة انتاجية المؤسسات آنذاك من خلال دراسة أفضل الطرق الفنية لأداء العمل مع وضع مبادئ معيارية له لتوجيهه وضبطه، بالإضافة الى الكفاءة العملية الإدارية.

وشملت هذه المدرسة نظريتين بارزتين هما: نظرية الإدارة العلمية، نظرية البيروقراطية.

1-1- نظرية الإدارة العلمية.

انصب اهتمام هذه النظرية على تطوير أداء العمل الذي من شأنه رفع القدرة الإنتاجية داخل المؤسسة وذلك نتيجة لنقص المهارات وتدني الكفاءة الفنية وسوء استخدام الآلات والمعدات وبالتالي انخفاض كمية وجودة الإنتاج الشيء الذي استدعى من المفكرين في هذه المرحلة وضع أولويات للبحث عن إيجاد حلول بغية التغلب والسيطرة على مثل هذه التحديات ،ولن يتأتى ذلك الا من خلال تبني أساليب علمية بعيدا عن العشوائية ،ولهذا فقد ارتكزت هذه النظرية على أربعة مبادئ هي :

- استعمال الأساليب العلمية في حل المشاكل .
 - انتقاء العاملين وفق درجة الكفاءة.
 - اعطاء أولوية لتدريب العاملين .
 - تبني مبدأ التخصص في توزيع الوظائف على الهيئات الإدارية والتنفيذية.
- ومن أهم رواد هذه النظرية فريدريك تايلور (Frederick Taylor): وهو أول من وضع أجديات نظرية الإدارة العلمية ، وذلك في نهاية القرن الثامن عشر وبداية القرن التاسع عشر ، فهي تعد بمثابة نقطة البداية للفكر الإداري الحديث ، حيث اشتغل تايلور كعامل ثم فنيا فمهندسا في مصانع الحديد والصلب بالولايات المتحدة الأمريكية ، فتقلده لهذه المناصب أكسبته تجربة وخبرة متنوعة جسدها في كتاب عرف باسم "مبادئ الإدارة العلمية" يهدي يؤدي الى هدر الكثير من الوقت والجهد والمال كنتيجة حتمية لسوء الإدارة والتوجيه وانعدام معايير واضحة تحدد مستوى الأداء، وعليه فقد اقترح تايلور مايلي :
- وضع معايير لقياس أداء العاملين وتحديد مستوى كفاءتهم.
 - احترام مبدأ التخصص في توزيع وتقسيم العمل على العاملين .
 - اعتماد أسس لتقليص الحركات الزائدة لدى العاملين ، وتفاذي الأنشطة غير ضرورية .
- جعل تدريب العاملين من أولى الأولويات للإدارة . ان هذه الاقتراحات المقدمة من طرف فريدريك تايلور لعبت دورا كبيرا في تحديد أقصر طريقة يمكن استخدامها من قبل العامل لتنفيذ عمله ، وبأقل وقت ممكن بناء على التجربة التي طبقها على أحد العمال ، والتي مكنته من رفع ما مقداره (48)طنا من الحديد الى عربات القطار بعد ان كان يرفع فقط (13)طنا، الا أن هذا العامل تعرض لصعوبات صحية حالت دون استمراره في العمل ، وكونه مهندسا فقد عامل العمال بنفس معاملته للآلات والمعدات ، مما أدى

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

الى استنزاف قوة العمال بشكل كبير ، الأمر الذي تسبب في توجيه العديد من الانتقادات في نظرتة للقوة العاملة ، حيث اهتم بالحوافز المالية مهملا الحوافز المعنوية والبناء التنظيمي¹.

1-2- المدرسة البيروقراطية (BUREAUCRACY)

كلمة البيروقراطية كلمة لاتينية تتكون من شقين (bureau) والتي تعني المكتب و كلمة (cracy) ومعناها الحكم او السلطة، فالبيروقراطية تعني سلطة المكتب، من رواد هذه المدرسة ماكس وبير ذو الجنسية الألمانية حيث قام بفرض هذه المدرسة في ساحة الميدان فطورها بوضع مجموعة من القواعد و المبادئ من أجل توفير الحد الأعلى من الكفاءة².

من أهم تلك المبادئ نجد:

- تدرج السلطة: بحيث تفرض القواعد و القوانين على سائر هياكل المؤسسة وتشمل كل الهرم الاداري كما يكون تلقى الاوامر و التعليمات و التوجيهات من الادارة العليا حسب التسلسل.
- تقسيم العمل: يشير هذا المبدأ الى العقلانية في توزيع العمل، حيث يتم حسب المؤهلات العلمية والعملية و القدرات و الامكانيات الذهنية و الجسمية و بهذا يضمن سير العمل بأعلى جودة.
- تنميط الاداء: يكون فيه تنفيذ الاعمال على اساس القواعد و الاجراءات و يجب احترامها من طرف كل العمال و هذا يضمن الرقابة و يحمي المرؤوس.
- التوثيق المستندي: و هذا يدل علي ضرورة العمل بشكل موثق و الاحتفاظ بجميع القرارات والملفات التي يتم اخذها و تنفيذها داخل المؤسسة وهذا يضمن حقوق التعامل و يساعد على الابحاث والدراسات لحل المشاكل و التصور المستقبلي.

¹-Chantal Bussenault, Martine pretet, économie et gestion de l'entreprise, 2^{eme} édition, vuibert, 1998, p.24 - 25
²- SCHEIDT.C « les grandes Auteurs en organisati on », Dunod, 1944, p.25

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

- الحيادية و الموضوعية: يضمن هذا المبدئ مصلحة العمل لا المصلحة الشخصية و ان حدث اختلاف يجب الانحياز للمصلحة العملية وخدمة المتعاملين.

- الادارة المهنية: وجوب و ضرورة تعبئة الهياكل بالعمال المؤهلين علميا و عمليا اي ذوي خبرة لا على اساس الواسطة والمحسوبية، و كل هذا يهدف الى حماية المؤسسة.

- تصميم نظام لشؤون العاملين: ينص هذا المبدئ على وجوب وضع مخطط ينظم امور العاملين على النحو التالي:

✓ ان يكون الدافع في التوظيف هو الكفاءة العالية و حسب الحاجة

✓ الاحتفاظ بالعمال ذوي الخبرة و الكفاءة و الانضباط و التخلص من الباقي

✓ ان يكون سلم الرواتب على اساس الحجم الساعي و المستوى الوظيفي

✓ تكون الترقية الوظيفية عن جدارة لا على اساس الواسطة

✓ التامين الكلي للعامل

- التكتيم و عدم الافصاح عن اسرار العمل يؤكد السرية التامة و عدم الافصاح عن اي معلومة يساعد على الاستقرار و جني المزيد من الارباح.

قد تعرض النظام البيروقراطي إلى العديد من عمليات التحليل والنقد، فرغم الإيجابيات التي تضمنتها مبادئه

إلا أن له عيوباً ساءته، بحيث أنتقد النظام البيروقراطي، بالجمود و عدم المرونة و التمسك بالتعليمات مما

يجعل المنظمة عاجزة في حالة الطوارئ، كما ان الجمود يدخل العمال في حالة الخمول و الكسل و يصبحون

غير قادرين على استخدام مجهوداتهم الشخصية.

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

مقاومة التغيير من خلال التمسك بموضع العمل و منع المساس به قد يولد الصراع داخل المنظمة، كما قد يصل تطبيق قواعد البيروقراطية الى التطرف حيث يوجد من هم من محبي السيطرة و التحكم و هذا ما يسمى (البيروباثولوجي) و يقصد به المغالات في البيروقراطية.

تعود عيوب النظام البيروقراطي على مطبقي النظام البيروقراطي لا على النظام ، كما تعود على الوسائل لأنها تمتاز بالجمود و التطبيق الحرفي ، فهي تنظر للإنسان انه آلة و لا تهتم بالروح المعنوية، مما جعل الوسائل تصبح غايات و التستر بالقواعد و الانظمة و الروتين يصبح عذرا عند فشل العمل.

2- المدخل السلوكي او المدرسة الكلاسيكية الحديثة

بدأت المدرسة السلوكية كرد فعل قوي، على الانتقادات التي وجهت للمدرسة الكلاسيكية، والتي كانت تركز على الجانب العلمي للعمل دون الاخذ بعين الاعتبار الجانب الإنساني والسلوكي للفرد والجماعة أثناء العمل، وعليه قامت المدرسة السلوكية على الافتراض ان الطاقة الجسدية للفرد هي العامل الهام والمؤثر في الانتاجية من خلال تدعيم مفهوم الرجل الاجتماعي اي الانسان، حيث أن هذا الإنسان يرغب بالعمل في جو يسوده العلاقات الطيبة و الشعور بالانتماء، وتدعيم مفهوم تحقيق الذات، فالفرد لا يسعى للعمل من أجل تحقيق الحاجات الاقتصادية فقط، بل يسعى أيضا لتحقيق الحاجات الانسانية الاخرى، والتي لا تقل اهمية من الحاجات الاقتصادية.

وتشتمل هذه المدرسة عدة نظريات من اهمها :

- مدرسة العلاقات الإنسانية

وترجع أساسا إلى الأكاديمي والباحث الأمريكي "إلتون مايو"، ظهرت هذه المدرسة في ثلاثينيات القرن العشرين كرد فعل للمدرسة الكلاسيكية ، فقد اعتقد رواد هذه المدرسة أن حل المشكلات الإنسانية

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

يتم عن طريق الاهتمام بالعنصر البشري ودراسة سلوكه، فالاهتمام بالفرد وبناء علاقات معه قائمة على الثقة والتعاون المشترك، يكون له حافز لتحقيق نتائج افضل وجعل أهدافه تتماشى مع أهداف مؤسسته¹.

حيث تؤكد هذه المدرسة على أن الإنسان بطبعه اجتماعي ولا يمكنه أن يعيش بمفرده، وعلى هذا لا بد على المسير أن يراعي هذا البعد، من خلال دراسة فريق العمل كجماعة لمعرفة طبيعة تكوينهم وطريقة التعامل معهم، حتى يتسنى للمسير تحليل أثر الجماعات وعلاقات الأفراد على الإنتاجية، وجعلهم يقومون بنشاطاتهم داخل المؤسسة بنوع من الحرية مع إحساسهم بمسؤوليتهم أثناء أداء العمل².

وقد نشأ عن هذه المدرسة نظريتين هما النظرية التفاضلية (Y) والنظرية التشاركية (X)، أو كما يطلق عليها إسم نظرية X وY ميكريجور، يمكن التطرق لأهم ملامح النظريتين فيما يلي:

- في هذه النظرية عرض ميكريجور تصوره لفروض نظرية كلاسيكية و التي اطلق عليها (X) ثم عرض تصوره لفروض نظرية العلاقات الانسانية و اسمها (Y) بحيث تكونت هذه النظرية من عدة معايير وهي:
- حب الانسان للعمل العادي ، يسعى لرغبة منه ودون اكراه للقيام بعمله نظرا للمكافأة التي يتوقعها الانسان العادي و لا يتهرب من المسؤولية .
 - الانسان الطموح يسعى الى تحقيق ذاته و رغباته ، امتلاك الانسان القدرة على الابتكار و اتخاذ قرارات فيها مخاطرة.
 - الرغبة في زيادة الأجر والمكافأة يدفعه إلى نتائج إيجابية، بمعنى أن الإنسان يعمل ليس بدافع الخوف من العقاب ولكن للحصول على المكافأة.

¹-محمد عبد القادر عابدين، الإدارة المدرسية الحديثة، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، بدون سنة نشر ، ص 28.

²F.Livianyves , introduction à l'analyse des organisations, economica, paris, 1995, p83.

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

- ليس هناك حاجة ضرورية للرقابة الدقيقة أثناء العمل، ويُكتفى بتحديد الأهداف المنشودة، ويترك الاختيار للفرد في الوصول إليها، وهو جدير باختيار أفضل الطرق وأحسن الوسائل.

أما نظرية X فهي عكس الأولى وتتضمن المعايير التالية :

- تفترض ان الانسان بطبعه يكره العمل و يحاول الابتعاد عنه و لا بد من اكراهه عليه، كما انه كسول و لا يوجد لديه طموح و لا يرغب في تحمل المسؤولية و لا بد من ترغيبه فيها باستمرار.

- الإنسان دائماً يفضل أن يجد شخصاً يقوده ويوضح له ماذا يعمل ويوجهه إلى عمله

- أن العقاب أو أي نوع من أنواع التهديد أحد الوسائل الدافعية للإنسان على العمل، بمعنى أن الإنسان يعمل من دافع الخوف وليس حباً في العمل.

- لا بد من الرقابة الشديدة والدقيقة على الإنسان حين يعمل، حيث لا يؤتمن الشخص على شيء هام دون إشراف ومتابعة.

- إن الأجر والمزايا المادية من أهم حوافز العمل، بمعنى أن الشخص على أتم الاستعداد للتضحية بأي شيء في سبيل الحصول على مزيد من المرتب والمكافأة أو أي خصائص مادية أخرى.

3- المدارس الحديثة.

ان من اهم العوامل التي ساعدت على تطور علم الادارة في وقتنا الحاضر هو استخدام الطرق الكمية و ليس الوصفية في اتخاذ القرارات الادارية على اختلاف مصادرها و مجالاتها،اي ان القرار الاداري يتم اتخاذه في العصر الحديث بناء على الارقام و ليس بناء على الاحرف و الفضل يعود في ذلك الى ظهور و استخدام الحسابات الالكترونية في ادارة العمليات و اتخاذ القرارات و من اهم المدارس الادارية التي فرضت نفسها على ارض الواقع في الوقت الحالي نجد:

3-1- المدرسة الكمية

قد كان من ابرز روادها سيستر برتارد حيث انه اول من اكد على ان الادارة هي نظام للمعلومات يتكون من مدخلات و عمليات و مخرجات و تغذية عكسية فالعمل داخل المنظمة و ما يترتب عليه من اتخاذ للقرارات يمكن التعبير عنه بنماذج و معاملات حسابية الامر الذي يضمن درجة عالية من الدقة والموضوعية بعيدا عن التخمين الوصفي و الانحياز الشخصي بحيث تناولت المدرسة الكمية بصورة اساسية تطبيق الاساليب الكمية على المشاكل العسكرية و المشاكل المتعلقة باصابة الاهداف الثابتة المتحركة وبالنقل و التوزيع و التخزين.

بحيث تحاول المدرسة الكمية تقديم نماذج موضوعية يمكن ان يسترشد بها في اتخاذ القرارات من حيث عملية التقدير و التحكم الشخصي و هي تشمل على فروع اساسية هي:

- علم الادارة : و الذي يقدم اساليب و نماذج رياضية يمكن استخدامها لدفع كفاءة اتخاذ القرارات
- بحوث العمليات: و تهتم اساسا بكيفية تطبيق الاساليب و النماذج في المجالات الادارية
- نظم المعلومات: تهتم بتوفير قاعدة بيانات تساعد في توفير المعلومات الدقيقة و السريعة بتكلفة ملائمة¹

3-2- مدرسة النظم الادارية

من ابرز روادها لدويج بيرتا لانفي، اعتمدت في نشأتها على نظرية النظام العام، والفكرة الاساسية في نظرية النظم، أنه من اجل ان تفهم بشكل تام عمل اي كيان يجب ان تنظر اليه كنظام، و يعرف النظام على انه عبارة عن عدد من الاجزاء المترابطة التي تعمل معا لغرض ما، او هو الكيان المنظم و المركب الذي يجمع

¹ جميل أحمد توفيق، ادارة الأعمال مدخل وظيفي، دار النهضة العربية، بيروت، 1986، ص60.

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

و يربط بين الاشياء و الاجزاء، تؤلف في مجموعها تركيبا كليا موحدًا، بحيث يتكون النظام من عدة عناصر اساسية هي:

- المدخلات : جميع ما يدخل المنظمة من البيئة من موارد مادية و بشرية.
- العمليات او الانشطة التحويلية : و يقصد بها مجموع النشاطات الادارية و الفنية و العقلية اللازمة للاستفادة من مدخلات النظام المنظمة و تحويلها الى مخرجات (سلع خدمات) من اجل تقديمها الى المجتمع.
- المخرجات: و تشمل جميع ما يخرج من المنظمة الى البيئة الخارجية من انتاج مادي ممثلا في سلع وخدمات مقابل ثمن نقدي او غيره من اشكال التعويض الاجتماعي.
- البيئة: و المقصود بها البيئة الخارجية التي تتفاعل مع النظام و التي تلعب دورا اساسيا في تحديد السلوك التنظيمي ،تؤثر هذه البيئة في توفير المدخلات التي تستخدمها المنظمة.
- التغذية العكسية :و هي مجموعة المعلومات التي ترد المنظمة حول الاثار السلبية و الايجابية للمخرجات. وبهذا فإن مدرسة النظم تتميز بكونها توفر ادارة تحليلية فعالة في دراسة المنظمة بشكل متكامل، كما تهتم بدراسة الصور الكلية للمنظمة بدلا من التركيز على دراسة بعض اجزائها و تكتشف وتوضح العلاقات المتعددة و المتشابكة بين الانظمة الفرعية او اجزاء المنظمة، بالإضافة إلى الاهتمام بعلاقات المنظمة مع البيئة المحيطة لها.

3-3- المدرسة الموقفية (الظرفية) في الادارة.

تقوم هذه المدرسة على افتراض انه من المحتمل ان لا يوجد طريقة مثلى واحدة لحل المشكلات الادارية في جميع المنظمات بحيث تعتمد المدرسة على تحديات رئيسية هي ادراك او مفهوم ظروف المنظمة الحقيقية

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

اختيار الاساليب بحيث انها تشير الى ان فعالية المدير تحدد بالقدرة على تحقيق التوفيق الامثل بين متطلبات الموقف و طبيعة المشاكل المطلوب اتخاذ قرار بشأنها. فهو لا يسعى في كل الاحوال الى الحل المثلثي و لكنه قد يقنع بحلول فرضية تحقق التوازن بين مختلف الاطراف،وعلى الرغم مما يوجهه بعضهم من انتقادات لهذه النظرية بوصفها محاولة لتوحيد النظريات والأفكار التسييرية والجمع بينها، فإنها تبقى محاولة توفيق الأفكار مع التغيرات العملية في المؤسسة، والاستجابة لها دون الالتزام بمنهج محدد قد يصبح قيديا يحد من كفاءتها وفعاليتها¹.

¹ - ياسر أحمد عربيات، مرجع سبق ذكره، ص 47

المبحث الثاني: محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات التسييرية واتخاذ القرار.

يعتبر نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف حلقة أساسية ذات أبعاد عملية و استراتيجية داخل نظام المعلومات الشامل للمؤسسة، ويشكل صمام الأمان للنظام التسييرية للمؤسسة على كامل مستويات الإدارة ، سواء ما تعلق بمتابعة العمليات و إنتاج مختلف المعلومات الضرورية أو إعداد التقارير لاتخاذ القرارات وتشكيل نماذج لدراسة مختلف الفرص والقيام بالتخطيط والرقابة.

المطلب الأول: المفاهيم الأساسية لنظم المعلومات وأشكالها .

يتوقف نجاح الإدارة في العصر الحالي في إدارة شؤون الموارد الاقتصادية بكفاءة وفاعلية إلى ما يتاح لها من معلومات، وترتكز الإدارة في شأن أداء وظائفها وتحقيق أهدافها وهي بصدد تخصيص واستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لها على نظام للمعلومات.

1- تحليل مفهوم نظم المعلومات.

يمكن فهم نظم المعلومات من خلال تفكيك هذا المصطلح إلى عنصرين أساسيين هما: النظم، والمعلومات وذلك لوضع مفهوم نظم المعلومات في سياقه الصحيح ومضمونه العلمي الدقيق وعليه فإن:

1-1- مفهوم النظام:

مصطلح النظام هو مصطلح مستعمل بشكل واسع في مختلف الميادين والمجالات، فهناك الأنظمة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية ، فالنظام لا يقتصر على ناحية محددة وإنما يمكن إطلاقه على أشكال مختلفة من نواحي الحياة، وبالتالي يمكن لأي ظاهرة نعيشها أو نمارسها أن نحولها إلى نظام من خلال ربطها بشكل مدروس بمجموعة خطوات متسلسلة لتؤدي وظيفة معينة.

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

يمكن تعريف النظام بأنه مجموعة من العناصر المترابطة والمتناسقة التي تعمل مع بعضها البعض ضمن علاقات محددة وقنوات اتصال مخصصة، من أجل تحقيق هدف محدد من خلال استقبال المدخلات ومعالجتها وإجراء بعض العمليات عليها لإنتاج مخرجات مفيدة.

أو هو مجموعة العلاقات التي تربط أجزاء التنظيم بشكل منظم ضمن دورة مرسومة لتحقيق أهداف محددة.

أو هو التركيب الذي يستقبل المدخلات ويعالجها من خلال تفاعل على عناصرها لتقديم مخرجات مفيدة.

أو هو التركيب الكلي الذي يتكون من أجزاء مترابطة مع بعضها ويقوم بمعالجة المدخلات ضمن آليات عمل منظمة للحصول على مخرجات مفيدة للتنظيم¹.

1-2- مفهوم المعلومات.

إن عنصر المعلومات فهو يشير إلى نتاج عملية معالجة البيانات، معالجة حاسوبية أو يدوية أو بالوسيلتين معاً، حيث ينتج عن هذه العملية قيمة مضافة تتصف باتساق المعنى، والدقة وجودة المعطيات التي تقود المستفيد إلى فهم الظاهرة أو المشكلة. بمعنى آخر إذا كانت البيانات هي المادة الخام التي تسجل الأحداث والوقائع اليومية بصورة تفصيلية، فإن المعلومات هي القيمة الجديدة الناتجة عن معالجة المادة الخام الآنفه الذكر والتي ترتبط بسياق واضح وبمستوى عال من الدقة والموثوقية².

ويمكن أيضاً تعريف المعلومة بأنها عبارة عن مجموعة البيانات المنظمة والمرتبطة بموضوع معين، والتي تشكل الحقائق والمفاهيم والآراء والاستنتاجات والمعتقدات، التي تشكل خبرة ومعرفة محسوسة ذات قيمة مدركة في الاستخدام الحالي أو المتوقع، ونحصل على المعلومات نتيجة معالجة البيانات من خلال عمليات التحويل والتصنيف والتحليل والتنظيم، بطريقة مخصصة تخدم هدف معين.

¹ إيمان فاضل السامرائي، هيثم محمد الزعبي، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2004، ص30

² سعد غالب ياسين، أساسيات نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، دار المناهج، الأردن، 2005، ص18

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

ومن أجل أن تكون المعلومات المنتجة من معالجة البيانات تتصف بالجودة والموثوقية يجب أن تتوفر فيها

مجموعة من السمات الأساسية وهي:

- **الدقة:** وهي أن تكون المعلومات محدده وخالية من الأخطاء ومستنده إلى الحقائق والثوابت.
- **الملائمة:** وهي أن تكون مناسبة لحجم وطبيعة الاستخدام بدون زيادة أو نقص أو خروج عن الموضوع.
- **الوقتية:** وهي أن تتوفر وتصل إلى الجهة التي طلبتها في الوقت المناسب وبالسرعة الممكنة.
- **الوضوح:** وهي أن تكون بسيطة ومفهومة وغير معقدة أو غامضة وسهلة الفهم والتطبيق.
- **الشمول:** وهي أن تغطي جميع جوانب الموضوع التي خصصت له أو جمعت من أجله.
- **المرونة:** وهي قدرة المعلومة على تلبية احتياجات المستخدم ورغباته وأن تخدم أكثر من غرض في نفس الوقت.
- **التكلفة:** وهي أن لا تزيد تكلفة الحصول على المعلومات على العائد المتوقع من استخدامها.
- **الموضوعية:** وهنا يجب أن لا تميل المعلومات إلى جهة معينة أو تنحاز مع رأي معين أو تختلط فيها الأهواء الشخصية.
- **القابلية للقياس:** وهي تعني إمكانية تسجيل المعلومات وفحصها من خلال تدوينها وتحليلها وتبويبها وتصنيفها بشكل يمكن من استرجاعها في أي وقت¹.

¹ إيمان فاضل السامرائي، هيثم محمد الزعبي، نظم المعلومات الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص ص 24 ، 27

1-3- مفهوم نظم المعلومات:

وبالنتيجة يمكن تقديم فهم موجز وبسيط لنظم المعلومات من خلال إعادة تركيب المصطلح عن طريق تشكيل العلاقة البنوية بين عناصره الأساسية، وهنا لابد من الإشارة إلى أن نظم المعلومات ليس حصيلة الجمع الجبري بين للنظام والمعلومات، وليس بالتأكيد أحد المصطلحين "نظام، معلومات" وإنما هو التكوين المتفاعل بين مكونات جوهرية للنظم والمعلومات، أو بتعبير آخر نظم المعلومات هو توليفة أو تركيبية منظمة من الأفراد، عتاد الحاسوب، البرامج، شبكات الاتصالات وموارد البيانات التي يتم جمعها ومعالجتها وتحويلها إلى معلومات وبالتالي توزيعها إلى المستفيدين في المنظمة¹.

كما يمكن إعطاء تعريف آخر لنظام المعلومات حسب R.COUCY بحيث يعرفه بأنه مجموعة من المعطيات التي، بحسب درجة الشكلية Formalisation والأهداف المتبعة، يمكن أن تسمح بوصف، شرح، تنبؤ وحتى التأثير على الظواهر.

ويعرف R.Reix نظام المعلومات على أنه مجموعة منتظمة من موارد: مادية، معلوماتية Logiciel عمال، معطيات، مسارات (Processus)....تسمح باقتناء، معالجة، تخزين، نقل المعلومات (في شكل معطيات، نصوص، صور، أصوات.) في المؤسسات.

مما سبق يمكن إعطاء تعريف لنظام المعلومات يشمل المصطلحات المتكررة أعلاه: نظام المعلومات هو مجموعة من أجزاء مرتبطة مع بعضها تتلقى معلومات، تعالجها، تخزنها ثم تنشرها بهدف دعم اتخاذ القرار و المراقبة داخل المنظمة².

¹ سعد غالب ياسين، أساسيات نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، مرجع سبق ذكره، ص19
² درحون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام المعلومات للتسيير ومساعدة على إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، غير منشورة، جامعة يوسف بن خده- الجزائر، سنة الجامعية 2004-2005، ص56.

2- أشكال نظم المعلومات.

إن التطرق لأشكال النظم المعلومات ،يساعد على تبيان كيفية الاستفادة من التقنيات الحديثة في مجال المعلوماتية، لتحقيق موقع تنافسي جيد بين المؤسسات في نفس القطاع من خلال استبدال النظم اليدوية للمعلومات بنظم محوسبة أكثر سرعة ودقة وكفاءة.

2-1- نظام المعلومات الإدارية

تحتاج الإدارة في المؤسسات إلى كم هائل من المعلومات في مختلف المستويات الإدارية كما تتولد عن ممارستها لنشاطاتها قدر كبير من البيانات ، ولذلك لا بد من كيان يعمل على معالجة و تخزين و بث هذه البيانات إلى مختلف المستويات الإدارية ، وهذا الكيان هو نظام المعلومات الإداري.

2-1-1 مفهوم ووظائف نظام المعلومات الإدارية.

لقد تعددت التعاريف حول نظم المعلومات الإدارية كحتمية لاختلاف وجهات نظر المختصين، إلا أنه يمكن تعريفه على أنه نظام رسمي يتكون من مجموعة من الأنظمة الفرعية تعمل بتكامل في إطار مهيكلي وبالارتكاز على الحاسوب وبرمجياته الحديثة بغرض معالجة كافة أنواع البيانات من مختلف المصادر بهدف توفير المعلومات ذات الجودة العالية بسرعة ودقة لدعم عمليات اتخاذ القرار في المؤسسة.

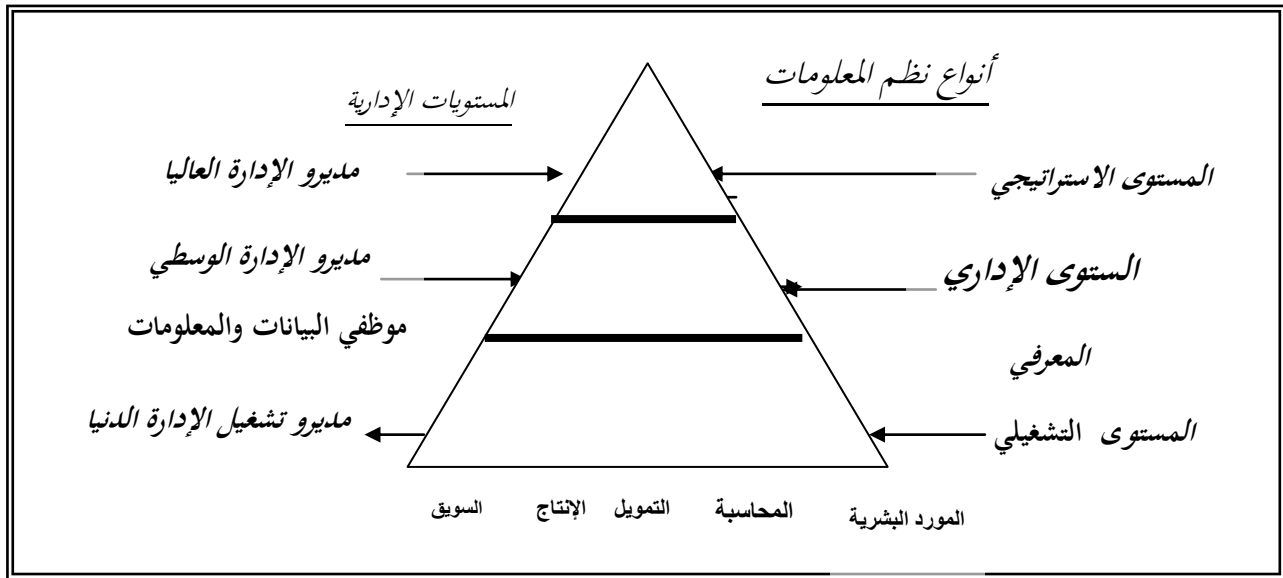
وحتى يتسنى لهذا النظام توفير ما تحتاجه الإدارة من معلومات لا بد أن يقوم بالوظائف الأساسية التالية:

- تجميع البيانات من مختلف المصادر (جمع وتخزين).
- إخضاع البيانات لمختلف طرق المعالجة حتى تصبح في شكل معلومات قابلة للاستعمال.
- تنظيم و تبويب و تخزين المعلومات في ملفات.
- الرجوع للمعلومات المخزنة عند الحاجة ليتم استغلالها من قبل متخذي القرارات.

2-1-2 تصنيف نظام المعلومات حسب المستويات الإدارية:

نستطيع أن نميز بين نظم المعلومات حسب المستويات الإدارية بالنظر إلى هيكل المؤسسة فمنها نظام المعلومات الاستراتيجي الذي هو في أعلى هذا الهيكل ثم ينحدر إلى المستوى الإداري ثم المعرفي فالمستوى التشغيلي، ويمكن تلخيص ذلك حسب الشكل أدناه¹:

شكل رقم (3-1) : أنواع نظم المعلومات حسب المستويات الإدارية



المصدر: عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، مرجع سابق، ص 94.

- نظام معلومات على المستوى الاستراتيجية:

وهو نظام للمعلومات المتعلقة بفترة زمنية طويلة، وتعمل على تحقيق أهداف المؤسسة الرئيسية وعادة ما تكون معلومات تتعلق بالتنبؤ بالمستقبل والمتغيرات التي قد تؤثر على المؤسسة .

- نظام المعلومات الإدارية:

وهو يوفر المعلومات الخاصة بتسيير المهام والوظائف الخاصة بالمؤسسة لفترة قصيرة نسبيا.

¹د.عبد الحميد عبد الفتاح المغربي ، نظم المعلومات الإدارية الأساس والمبادئ ، مصر ، المكتبة العصرية ، 2002 ، ص 93.

- نظام المعلومات على المستوى المعرفي :

هو نظام يهتم بالوحدات والأقسام الخاصة بموظفي البيانات والمعلومات، على اعتبار أنها تمثل مستوى يوفر المعرفة داخل المؤسسة .

- نظام المعلومات التشغيلي :

هو نظام يتعلق بكافة المعلومات الخاصة بتشغيل العمليات والمهام اليومية للمؤسسة.

2-2- نظم مساندة القرار

إن ظهور الحاسوب أدخل تعديلات كبيرة في استغلال البيانات والمعلومات ، حيث قلص كثيرا من الإجراءات التي كانت معتمدة سابقا ، والتي من مساوئها كثرة الوسطاء بين مصدر المعلومات والمستخدم النهائي لها.

2-2-1 مفهوم نظم مساندة القرار ومكوناتها :

تعتبر نظم مساندة القرار نظام يسمح بالتفاعل المباشر بين الحاسب الآلي والمستخدم النهائي للنظام دون الحاجة إلى وساطة (خبراء المعلومات) أثناء عملية الاستخدام¹ ، وكون هذا النظام ظهر حديثا فقد تباينت التعاريف المتعلقة به نذكر منها :

- تعرف نظم مساندة القرارات بأنها نظم معلومات محاسبية تفاعلية، تساعد متخذ القرارات في استخدام البيانات والنماذج لحل المشاكل الإدارية غير محددة البنية².

¹ د. جمال الدين العويسات ، الإدارة وعمليات اتخاذ القرار ، الجزائر ، دار هومة ، 2002 ، ص 36.

² د. محمد نور برهان ، غازي إبراهيم رجو ، نظم المعلومات المحوسبة ، مرجع سابق ، ص 319.

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

- كما يعرف أنه مجموعة من الإجراءات المبنية على النماذج لمعالجة البيانات والأحكام الشخصية لمساعدة المدير في وضع القرارات¹.

- نظم مساندة القرارات على أنها نظم تخاطبية تقوم على استخدام الحاسبات الآلية².

ترتكز نظم مساندة القرارات بمجموعة من المكونات تميزها عن باقي نظم المعلومات وهي كالتالي:

- قاعدة البيانات : تمثل قاعدة البيانات مجموعة البيانات المدعمة لبعضها البعض، كقواعد البيانات التشغيلية وقواعد البيانات التحليلية التي من شأنها دعم أنشطة المؤسسة .
- نظم إدارة قواعد البيانات: ويكمن نشاطها في المراقبة والإشراف عن التكامل بين البيانات المجمعة وضبط عمليات معالجة فيها.
- قاعدة النماذج: وفيها يتم تحليل البيانات استنادا على مجموعة من النماذج، الإحصائية والرياضية والاقتصادية والمحاسبية، وتحويلها إلى معلومات تساعد عملية اتخاذ القرارات
- نظام إدارة قاعدة النماذج: ويختص هذا الجزء بتطوير نماذج معالجة البيانات.
- نظام إدارة الحوار: يقوم هذا الجزء من مكونات النظام بتنسيق بين أجزاء النظام الداخلية وكذا العمل على إيجاد آليات بين النظام والمستفيدين منه.
- الواجهة: تعتبر إحدى مكونات النظام التي من خلالها يستطيع المستخدم الحصول على استفساراته والحصول على المعلومات التي تهمه منه.

¹د.منال الكردي، جلال العبد، نظم المعلومات الإدارية، مصر، بدون تاريخ، ص207.

²د.كامل السيد غريب ، فادية حجازي ، نظم المعلومات الإدارية، الرياض، مدخل تحليلي جامعة الملك سعود ، 1997 ، ص344 .

2-2-2 أشكال نظم مساندة القرارات.

لقد تعددت أشكال وتصنيفات نظم مساندة القرارات استنادا على عدة معايير نذكر منها:

2-2-2-1 التصنيف حسب معيار مستخدم النظام:

ونجد بناء على هذا المعيار عدة تقسيمات هي:

- نظم دعم القرارات الفردية: وفيها يتم تدعيم قرارات الفرد الواحد.
- نظم دعم القرارات الجماعية: تعمل على دعم قرارات مجموعة من الأفراد داخل التنظيم.
- نظم دعم تنظيمية: ويقصد بها القرارات التي من شأنها دعم وتفعيل وظائف التنظيم¹.

2-2-2-2 التصنيف حسب معيار الاهتمام بالبيانات والنماذج:

وفي هذا المعيار نجد التقسيمات التالية:

- النظم التي تعتمد على البيانات: حيث يهتم في هذا النوع من النظم بالبيانات دون مراعاة نوع الملفات كنظم تحليل البيانات وهي نظم تساعد على معالجة البيانات دون مراعاة ما تحمله من ملفات (نماذج).
- النظم التي تعتمد على النماذج: وهي عكس التقسيم الأول، إذ تهتم بالنماذج مع إهمال نوع البيانات كنظم النماذج المحاسبية².

2-3- النظم الخبيرة

ترتكز النظم الخبيرة أساسا على الذكاء والخبرات البشرية المطبقة سابقا و المختزنة فيها، الشيء الذي يمكنها على اقتراح حلول وقرارات للمشاكل باختيار البدائل المناسبة.

¹ عماد الدين حسن، عبد المنعم فهمي، نظم دعم القرار مبادئ وتطبيقات، القاهرة، ناس للطباعة، بدون تاريخ، ص144.

² علاء عبد الرزق السالمي، نظم إدارة المعلومات، القاهرة، المنظمة العربية للتنمية، 2003م ص185.

2-3-1 مفهوم النظم الخبيرة وخصائصها.

لقد تنوعت التعاريف الخاصة بها وما يعرفها بأنها مجموعة من البرامج ، التي تقوم بحل المشاكل، لتقييم البرامج المستخدمة و الإمكانيات التي تساعد على إدخال واسترجاع المعلومات بسهولة عند تشغيل النظام¹.

ومنها ما يقول بأنها ذلك النظام الذي يمتلك القدرة على محاكاة أسلوب و قابليات الإنسان الخبير

والمختص في تقديم الاستشارات و إعطاء النصح.

تتميز النظم الخبيرة بمجموعة من الخصائص وهي كالتالي²:

- تمثيل المعرفة رمزياً بحيث تعرض المفاهيم والحقائق والقواعد على شكل رموز في النظام الخبير.
- يتم التركيز على مجال واحد عند تصميم النظام الخبير، وتحتج فيه كافة المهارات المتعلقة به.
- فصل المعرفة عن السيطرة، بحيث تكون قاعدة المعرفة وآلة الاستدلال نظامين مستقلين عن بعضهما وذلك ليسهل صيانة النظام وتعديله.
- يقوم على أساس التحليل التجريبي والمعالجة الرمزية.
- إن النظام الخبير يستخدم تقنيات الإدراك والتفكير الاستكشافي للبحث واستعراض حلولاً للمشاكل
- البرمجة مقابل المعرفة حيث تستخدم في كافة البرامج التقليدية، أما البرامج الخاصة بالنظم الخبيرة تعتمد هندسة المعرفة، وهي العملية التي تتضمن بناء النظام الخبير.

2-3-2 مجال تطبيق النظم الخبيرة:

تسعى المؤسسة إلى جلب الخبراء والمستشارين، وذلك من أجل ترقية عملها وتحسين فعاليتها والوصول إلى الأداء الأحسن ، ونظراً للتقدم الهائل الحاصل في مجال التكنولوجيا أدى إلى استحداث أنظمة

¹ إبراهيم أحمد السعيدى ، سمير شحاته عوض ، نظم المعلومات المحاسبية المتقدمة ، مصر،الدار الهندسية ، 2000م، ص31.

² إبراهيم احمد الصعيدى ، سمير شحاته عوض، نظم المعلومات المحاسبية المتقدمة ، مرجع سابق ، ص35.

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

معلوماتية تحل محل هؤلاء الخبراء والمستشارين، ومنها نظم الخبرة التي هي في نماء مستمر بحيث توسع تطبيقها ليشمل كثير من المجالات منها المجال الإداري، كنظام (CREDITMANAGER) الذي يعمل على معالجة المعلومات المحاسبية في البنوك والمؤسسات المصرفية.

3- نظم المعلومات المحاسبية.

3-1- مفهوم نظم المعلومات المحاسبية.

لقد تعدد التعاريف حول مفهوم نظام المعلومات المحاسبي و نذكر منها التالي:

• هو عبارة عن مجموعة من المكونات مثل الأوراق والمستندات والسجلات والتقارير والأفراد والإجراءات التي تتكامل مع بعضها البعض لتحقيق هدف المعالجة للبيانات المالية عن طريق التسجيل والتبويب والتلخيص لتحويلها إلى معلومات محاسبية مثل قائمة الدخل، وميزان المراجعة، والميزانية والتي تدعم قرار مدراء المؤسسة¹.

• هو أحد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية والكمية لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الداخلية والخارجية².

ومما يلاحظ على هذه التعاريف عند استقراءها أنها لم تعطي تعريفا شاملا للنظام ولذا يمكن عرض هذا التعريف والذي نراه يلئم بجوانبه، فهو تلك المنظومة التي تتكون من مجموعة من الأنظمة الجزئية المتكاملة فيما بينها، والتي تعمل على جمع ومعالجة و تخزين البيانات والمعلومات المالية المتعلقة بنشاطات المؤسسة وتحويلها إلى معلومات محاسبية مفهومة مثل (المؤشرات النتائج ، والقوائم المالية)

¹ محمد يوسف حفاوي ، نظم المعلومات المحاسبية ، الأردن، دار وائل ، 2001، ص55.

² عصام فهد العديين وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر ، عمان ، دار المناهج ، 2003م ص14.

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

من خلال استخدام المستندات والسجلات وبرامج الحاسوب بهدف تسيير نشاط المؤسسة و الوقوف على مراكزها المالية ودعم عملية اتخاذ القرارات فيها.

3-2- مكونات نظام المعلومات المحاسبي:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي كباقي الأنظمة يتكون من مجموعة من العناصر تمثل الأساسات التي يرتكز عليها ،حيث يتوجب على المؤسسة الأخذ بها للوصول إلى نظام متكامل يؤدي وظيفته بشكل سليم ،هذه المكونات تتمثل فيما يلي :

- وحدة تجميع البيانات: مهمة هذه الوحدة جمع البيانات والمعلومات المحاسبية، من المصادر الداخلية والخارجية اعتمادا على المستندات التجارية والمالية المتعلقة بنشاط المؤسسة.
- وحدة تشغيل البيانات: العمل المنوط بهذه الوحدة هو توظيف المعلومات الواردة فور الحصول عليها والتي ترى إدارة المؤسسة أن وقت استعمالها آتيا.
- وحدة تخزين واسترجاع البيانات: في غالب الأحيان لا يتم استخدام البيانات وتشغيلها وقت الحصول عليها، فتقوم هذه الوحدة بتخزين هذه البيانات بعد معالجتها ليتم استرجاعها متى دعت الحاجة إلى ذلك
- وحدة توصيل المعلومات: تتمثل هذه الوحدة في مجموع القنوات التي تسلكها المعلومات حتى تصل إلى الجهاز الإداري المختص بتوظيف المعلومات ، ليتخذ على أساسها القرار المناسب.

3-3-وظائف نظم المعلومات المحاسبية.

يتضمن النظام المحاسبي في المنظمة على العديد من الوظائف تشمل:

3-3-1 الجمع والتخزين:

يتم الجمع والتخزين للبيانات المتعلقة بأنشطة وعمليات المنشأة بكل كفاءة وفاعلية والتي تشمل على إدخال البيانات للحصول على البيانات من نظم المعلومات وتسجيل هذه البيانات في المستندات والوثائق الملائمة والتحقق من صحة البيانات وتسجيلها على المستندات، ثم التأكد من شمولية المستندات وكمالها لذلك يقوم النظام المحاسبي باستلام المستندات الأساسية الناجمة عن نظام العمليات مثل أمر البيع ووثيقة الشحن، وغيرها من المجموعة للإجراءات يتم التأكد من صحة هذه البيانات والمستندات على الرغم من إمكانية تسجيل البيانات المتعلقة بأنشطة العمليات على أوراق فارغة في الدفاتر، إلا أن الرقابة والدقة الأفضل تتحقق عند استلام نماذج خاصة للتسجيل تسمى الوثائق الأصلية.

3-3-2 المعالجة للبيانات:

إن معالجة البيانات تتم عبر عمليات الفرز والتخليص وتشمل على تصنيف المستندات ليتم الحصول عليها وفقا لمعايير محددة مسبقا مثل ملف فواتير المبيعات أو أوامر الصرف. ونقل محتوى السندات إلى مستندات أخرى مثل إعداد أمر الصرف الذي يتضمن نقل محتويات فاتورة الشراء وتقرير الاستلام وأمر الشراء إلى المستند الجديد أمر الصرف، ثم ترحيل محتوى الفائق والمستندات إلى السجلات المحاسبية الملائمة مثل ترحيل فواتير المبيعات الآجلة إلى حساب المدينين، وإجراء مجموعة العمليات المحاسبية على البيانات كعمليات الجمع والطرح والضرب والقسمة لحساب أرصدة الحسابات¹.

¹ سيد عطاء الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن، 2009، ص 176، 175.

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

هنالك بعض المنظمات يتم تجميع العمليات المتشابهة في مستند واحد يطلق عليه سند القيد لترحيلها إلى دفاتر اليومية ونظرا لتنوع وتعدد الحسابات التي تستخدمها المنظمات بوضع دليل الحساب حيث يتم إعطاء رقم مستقل لكل حساب من حسابات الأستاذ العام وتعطى أرقام فرعية للحسابات التابعة له في دفاتر الأستاذ المساعد.

3-3-3 التأمين والرقابة:

إن التأمين والرقابة على الأصول والبيانات والتي توفر الرقابة الداخلية بشكل متكامل لتحقيق الثقة بالمعلومات المنتجة من خلال النظام، والقيام بنشاطات العمل بشكل كفوء ودقيق وحماية أصول المنشآت وبياناتها.

إن أغلب المنظمات تستخدم مجموعة من الإجراءات لتحقيق رقابة داخلية على العمليات ضمن المنظمة لتساعد على تحقيق ما يلي:

- الفصل بين الوظائف والمهام ذات العلاقة ببعضها.
 - تحديد الصلاحيات والمسؤوليات عن تنفيذ الأعمال.
 - حفظ الأصول والسجلات بشكل جيد.
 - التقويم المستقل للأداء في الوحدات التنظيمية داخل المنظمة
- كما تهدف الرقابة على البيانات التأكد من حماية أصول المنظمة من المخاطر والتأكد من صحة البيانات المسجلة.

3-3-4 توفير البيانات والمعلومات المفيدة للإدارة لاتخاذ القرارات:

وتشمل على:

- القوائم المالية - حيث يتضمن إعداد القوائم المالية سلسلة من العمليات تبدأ بإعداد ميزان المراجعة حيث يتم تصنيف أرصدة الحسابات في الأستاذ العام.
- التقارير الإدارية - يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبي قادراً على تزويد الإداريين بالمعلومات التشغيلية التفصيلية حول أداء المنشأة.

المطلب الثاني: نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف.

يرتبط نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف حسب حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها الممارس والتنظيم السائد والاستراتيجية المتبناة، هذا بالإضافة إلى تعدد أساليب محاسبة التكاليف وإمكانية تعديلها حسب الظروف السائدة في المؤسسة، إذ أنها تتميز بالمرونة وقدرتها على استيعاب التطورات الحاصلة عند القيام بتصميم النظام فيتم إعداد عدة دراسات تخص الجوانب التقنية والإجرائية المتعلقة بمحاسبة التكاليف.

1- مفاهيم عامة حول نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف.

1-1 مفهوم نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف:

احتلت محاسبة التكاليف مكانة كبيرة لدى إدارة المؤسسة بما تقدمه من المعلومات ملائمة ومفيدة لمجمل الأنشطة القرارية سواء من حيث تحليل البدائل واختبار القرارات، أو من حيث مواجهة أحداث الواقع عند مستوى التنفيذ.

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

ويمكن تعريف نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف على أنه وسيلة لتسجيل التفاصيل الخاصة ببيانات التكاليف و إعداد التقارير الخاصة بها¹، وعلى هذا الأساس تنفرد محاسبة التكاليف في تصنيفها للأعباء وفقاً للعديد من الأسس التي تختلف باختلاف أهداف التصنيف.

1-2- موقع محاسبة التكاليف من نظم المعلومات.

إن محاسبة التكاليف تخدم وظائف أو أغراض معينة وذلك فإنها تقوم بها الوحدات الإدارية التي تتكون منها المنشأة وتعمل على استخدامها لغرض مساعدة الإدارة في وظائفها، وحتى تحقق هذا الغرض لا بد أن تستخدم إجراءات محاسبية معينة وأن تستند على قواعد علمية معينة، وهنا نجد أن محاسبة التكاليف كانت في بداية عهدها تركز على قضية تحديد تكلفة السلع و الخدمات التي تقدمها المنشأة لغرض خدمة التقارير المالية الخارجية ولكن دورها قد ازداد أهمية في الوقت الحالي نظراً لتطور قدرتها على تزويد الإدارة بالبيانات اللازمة لأعمال التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات الإدارية التشغيلية قصيرة وطويلة الأجل، الأمر الذي يجعل منها نظام لتشغيل قاعدة البيانات تفي بمتطلبات إعداد التقارير سواء كانت داخلية أو خارجية وما توفره هذه التقارير من معلومات لترشيد القرارات لمستخدميها².

1-3 علاقة نظام محاسبة التكاليف بنظام المحاسبة المالية.

يتصف نظام محاسبة المالية بأن بياناته تاريخية أي أنها تسجل الأحداث المالية التي حدثت فعلاً بعد حدوثها، وأن المحاسبة المالية تركز على الإجماليات دون الاهتمام بتفاصيل الأحداث المالية.

¹ رشيد الجمال، في الاستخدامات الإدارية لمحاسبة التكاليف، مصر، الدار الجامعية، 1999، ص 11.

² سليمان مصطفى الدلاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، طبعة الأولى، دار الوراق، الأردن، 2008، ص 248.

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

أما نظام محاسبة التكاليف فبياناته تاريخية بما حدث فعلا، وكذا بياناته تقديرية ومعيارية وهي بيانات متعلقة بالمستقبل، كما أن نظام محاسبة التكاليف يقدم بيانات تحليلية أي تفصيلية وليست إجمالية، أي أن محاسبة التكاليف تغطي القصور الموجود في نظام المحاسبة المالية.

وعلى الرغم من استقلال نظام محاسبة التكاليف عن نظام المحاسبة المالية إلا أن هناك ارتباط وثيق بينها تتضح مظهره في الآتي¹:

- مطابقة بيانات ونتائج كلا النظامين، فطالما أن النظامان يخدمان نشاطا واحدا فإن تفصيلات محاسبة التكاليف لا بد وأن تتفق مع اجماليات المحاسبة المالية.
- هناك تداول بين النظامين للبيانات، فمحاسبة التكاليف تستفيد من البيانات التي يستخدمها نظام المحاسبة المالية، وفي الوقت ذاته هناك بيانات أخرى تنساب من نظام التكاليف إلى نظام المحاسبة المالية.
- هناك تعاون بين نظام محاسبة التكاليف ونظام المحاسبة المالية في إعداد الحسابات الختامية والمركز المالي.

2 - العناصر التقنية لنظام المعلومات لمحاسبة التكاليف.

قبل إعداد الدفاتر والسجلات ومختلف الوثائق و تشكيل دليل الحسابات والقواعد المسيرة للإجراءات وحتى الطرق التي يمكن اتباعها لسير النظام ، ينبغي القيام بدراسات تخص الجوانب التقنية المتعلقة بطبيعة الصناعة والمواصفات التقنية للمنتجات والتنظيم وعناصر التكاليف .

¹ سيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص192.

2-1- دراسة طبيعة الصناعة :

تم هذه الدراسة من اجل ملائمة الطريقة المتبعة في النظام الخاص بمحاسبة التكاليف مع طبيعة الصناعة فيم يخص المنتجات وهندستها، أساليب الإنتاج المتبعة، التكنولوجيا وطرق التنظيم، كذلك بالنسبة لنظام الإنتاج. (طريقة المراحل، الأوامر).

2-2- تحديد مراكز التكاليف:

بالرجوع إلى المبدأ التنظيمي للمؤسسة نجد أنها تنقسم إلى عدة وظائف أو أنشطة مختلفة تعمل على تحقيق الغرض الذي أنشأت من أجله ، هذه الأخيرة منها ما هو متجانس يتضمن عمليات متماثلة يصدر عنها مخرجات تكون قابلة للقياس ، وتشكل تلك الوظائف أو النشاطات لمراكز المسؤولية تنقسم عموماً إلى أقسام مساعدة وأساسية¹.

2-3- تحديد فترة التكاليف:

يتم حصر عناصر التكاليف بما يناسب مع ما انفق او استهلك خلال المدة المحددة لقياس تكلفة المنتجات الذي عادة ما تتحدد شهريا ، وقد تأخذ فترات أخرى كالثلاثي السداسي حسب ما تقتضيه حاجة المؤسسة، وعموماً المبدأ الأساسي الذي يعتمد عليه في تحديد الفترة هو دورة الإنتاج أي المدة التي يتطلبها تشكيل المنتج النهائي.

2-4- تحديد وحدة التكاليف وسلوكها: ينبغي تعيين قياس وحدوي يتم على أساسه التعامل

والاتصال بين مختلف أطراف مستويات التسيير والتشغيل بالمؤسسة حتى يمكن التخاطب والتفاهم وتتبع عناصر التكاليف من ناحية تحميلها على مختلف مراحل نشاط المؤسسة.

¹ محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، بيروت، دار النهضة العربية، بدون تاريخ، ص 84.

2-5-دراسة سلوك الأعباء:

إن الأعباء المباشرة لا تشكل صعوبة في تحميلها على المنتجات بخلاف الأعباء غير المباشرة التي تعد أعباء مشتركة بين الأقسام الإنتاجية والخدمات المساعدة و الأنشطة الأساسية المختلفة، ومن جهة أخرى نجد الأعباء تنتهج سلوكا آخر في علاقتها مع حجم الإنتاج إذ تنقسم إلى أعباء متغيرة، أعباء ثابتة ، أعباء شبه متغيرة ، أعباء شبه ثابتة، وهذا ما يستدعي التدقيق في العمل التقني لوضع أساس دقيق لتتبع مسلك الأعباء لغرض القياس الدقيق للتكلفة والقيام برقابة نشاط المراكز (تقييم الأداء) ومر دودية المنتجات.

3-العناصر الإجرائية لنظام المعلومات لمحاسبة التكاليف.

يتمثل دور دراسة الجوانب الإجرائية في تحضير السجلات والوثائق وبرامج المعلوماتية، للبدء في تنفيذ النظام بإعداد الجداول النموذجية لتبويب وتحليل عناصر التكاليف، وتنظيم الدليل المحاسبي.

3-1-السجلات:

العمل اليومية تعد السجلات والوثائق سواء كانت ورقية أو إلكترونية وسيلة هامة في نظام المعلومات المحاسبي لتسجيل وحجز المعلومات بالمتابعة ، التصنيف ، المعالجة ، التحليل ، الاستعمال ، التخزين واستعمالها عند الحاجة، ونجد نوعين من السجلات هما السجلات التحليلية و السجلات الإجمالية حيث تمثل الأولى بيانات إحصائية يتم بواسطتها تتبع الأعباء بالتسجيل على مستوى كل الأقسام وتمثلي بطاقات الصنف (مواد أولية ، منتجات نصف مصنعة ، منتجات تامة) بطاقات (سا / عمل عادية سا/ عمل اضافية)، أما الثانية فهي تعتبر أداة للرقابة مستندة في ذلك على السجلات السابقة.

إن تنظيم السجلات والوثائق وفق نماذج ملائمة يساعد على تحسين فعالية النظام من حيث توفير المعلومات الضرورية في الوقت المناسب وبالشكل المطلوب بأدنى التكاليف.

3-2-الدليل المحاسبي:

من اجل التنظيم الجيد للعمليات وسهولة تسجيل البيانات والوصول للمعلومات وتفادي الأخطاء فان إعداد الدليل المحاسبي لنظام محاسبة التكاليف يعد أمرا ضروريا و أساسيا خاصة في المؤسسات الكبيرة ذات العمليات والنشاطات المتعددة والمتفرعة.

المطلب الثالث: أهمية نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف.

لقد زادت أهمية نظام المعلومات المحاسبي في وقتنا الراهن ، واصبح وجوده في المؤسسة ضروريا نتيجة تعدد التكاليف وتنوعها ، ومما زاد من أهميته هو الدقة والسرعة والاقتصاد في تكلفة إنتاج المعلومات التي تمتاز بها الأنظمة الحديثة نتيجة تطور الأساليب المحاسبية واعتمادها على النهضة الحاصلة في مجال الإعلام الآلي.

1- أهمية نظام محاسبة التكاليف كأداة رقابية.

يقدم نظام محاسبة التكاليف معلومات اقتصادية حول الماضي القريب، الحاضر والمستقبل. فهو مدمج ضمن نظام التسيير الشامل، وجد مرتبطة بالمراقبة الموازنة ، كما يجب على نظام محاسبة التكاليف أن يستجيب لاحتياجات المسيرين الذين لديهم مسؤولية اتخاذ القرار .

إن نظام محاسبة التكاليف هو عملية تصميمية، يعتمد على قواعد مرنة و بسيطة، قابلة للفهم من طرف جميع المسؤولين وخاصة بكل مؤسسة حسب طبيعة نشاطها أو طريقة تركيبها. فهو عملية ترتبط بتنظيم المؤسسة، كما أن نظام محاسبة التكاليف يمتاز بالدوام والاستمرارية و لا يمكن أن يكون جامد خاصة في المؤسسات التي تعتمد على تكنولوجيات ذات تطور سريع.

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

وإذا كان نظام محاسبة التكاليف مهم و ضروري في جميع المؤسسات مهما كان نوع نشاطها فأهميته تبدو جلية أكثر في المؤسسات الإنتاجية التي تتطلب وضع آليات رقابية على كل المستويات، خاصة تلك المسؤولة عن تتبع المسار الإنتاجي منذ تحويل المواد الأولية، إلى أن تصبح منتجات تامة مستعدة للبيع. فمجال المحاسبة في هذا النوع من المؤسسات يمكن أن يشمل كل المراحل دون استثناء، حتى تتمكن المؤسسة من اكتشاف نقاط الضعف والقوة من خلال تحليل التكاليف و النتائج حسب كل منتج وحسب كل قطاع أو نشاط، بما يسمح القيام بالتصحيحات اللازمة فيما يتعلق بإعداد الموازنات المستقبلية.

2- أهمية نظام محاسبة التكاليف كمؤشر للنجاح الصناعي:

إن الدراسات التي قام بها الكثير من الباحثين في مجال محاسبة التكاليف، تبين أنه إذا ما استعملت هذه الأخيرة كآلية للتسيير، فإنه بإمكان المؤسسة المعرفة الدقيقة لكل مجريات الأحداث داخلها، كما يمكنها بإجراء التعديلات مرحليا على التقديرات، حتى تتمكن من تفادي مواجهة مخاطر غير متوقعة، خاصة في محيط يقوم على مبدأ المنافسة. ومن بين الدراسات التي تمت، يمكن ذكر تلك التي قام بها E. TORT على مستوى مؤسسة متخصصة في تجهيز السيارات بقطع للغير، حيث حققت هذه المؤسسة رقم أعمال سنوي يقدر بـ 2,1 مليار فرنك فرنسي عام 1999 (منه 45% موجه للتصدير، أي ما يعادل 10 مليون قطعة منتجة) بعدد عمال يقارب 650 شخص. و لفرض نفسها في السوق و مواجهة المنافسة الحادة في هذا الميدان، جهزت هذه المؤسسة نفسها بأربع مؤشرات Indicateurs de la performance industrielle النجاح الصناعي هي:

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

- النوعية: والتي يتم قياسها بمعدل النفايات الذي يحسب بالعلاقة ما بين عدد القطع المعيبة و العدد الإجمالي للقطع المصنوعة، هذا فيما يتعلق بالنوعية الداخلية. أما النوعية الخارجية فيتم قياسها بعدد احتجاجات عدم المطابقة، و عدد الحسومات التي تمنحها المؤسسة نتيجة مردودات القطع.

- التكلفة: لحساب التكاليف، جهزت المؤسسة نفسها بهيكل خاص بالمحاسبة التحليلية مطابق لقياس النجاح، بحيث جعلت من هذا الهيكل نظام معلومات يزودها بمختلف التكاليف التي يتسبب فيها المسؤولين (و هي ما يطلق عليها التكاليف الخاضعة للرقابة) مقارنة بالتكلفة النهائية الكلية. كما يسمح هذا النظام بقياس مستوى إنفاق مصاريف الاستثمار مقارنة بالموازنة، كما يسمح أيضا بتقييم تكلفة المواد الأولية و المنتجات النهائية.

كما يسمح أيضا بتقييم الموازنات السنوية، و الموازنات المرحلية التي تسمح بإجراء التعديلات على الموازنات، خاصة عند مقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف التقديرية وتحديد أسباب الفروقات بعد تحليل عناصر التكلفة.

- الآجال: يسمح هذا المؤشر بمعرفة الوقت الحقيقي لإنتاج القطع حسب كل نوع، كما يسمح بتحديد الوقت الخاص بكل ورشة و الوقت المستغرق لتسليم المنتجات للزبائن مع تحديد الوقت الضائع.

الموارد البشرية: يعتبر الفصل بين اليد العاملة المباشرة و اليد العاملة غير المباشرة من مهام هيئة الموارد البشرية، لتحديد معدل الغيابات خاصة على مستوى الورشات مما يسبب تأخر في إنجاز الطلبات كما يعطي قاعدة لحساب التكاليف الخاص بكل نوع من اليد العاملة. كما يقوم هذا المؤشر بإعطاء معلومات حول عدد القطع المنتجة حسب كل عامل و لكل يوم.

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

هذه المؤشرات التي لا يمكن الاستغناء عنها لتحقيق الأهداف المسطرة من خلال إعداد الموازنة التي سمحت لهذه المؤسسة بفرض نفسها في السوق و كما يلاحظ، أنها اعتمدت على المحاسبة التحليلية كمؤشر أساسي لتحديد المسؤوليات من خلال حساب التكاليف وتحليلها. فالمحاسبة التحليلية إذن جزء لا يتجزأ من نظام معلومات المؤسسة خاصة إذا استعمل بالشكل الذي يعكس رغبات المسؤولين و توقعاتهم من هذا النظام¹.

¹ درهمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام المعلومات للتسيير ومساعدة على إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص117، 118.

المبحث الثالث: أهمية تقنيات محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

يتوقف نجاح واستمرار المؤسسة على ما يتاح للإدارة من معلومات تمكنها من أداء مهامها المتعددة فيما يخص إدارة الموارد الاقتصادية المتاحة لها بكفاءة وفاعلية، لذلك تعتمد الإدارة على نظام يمكنها من الوفاء باحتياجاتها من معلومات في صورة ملائمة وفي وقت مناسب حتى تتمكن من اتخاذ القرارات السليمة في شأن التخصيص وتوجيه الموارد الاقتصادية المتاحة لها إلى أوجه الاستخدام البديلة ومتابعة كفاءة وفاعلية استخدامها في تحقيق النتائج المرغوبة من ذلك الاستخدام، لذا فإن محاسبة التكاليف بمشهدته من تطور في تقنياتها تسهم في تحقيق هذه الاهداف الآتية الذكر ما إن تم تبنيها في العملية التسييرية، ونستطيع أن نميز في هذا الصدد بين تقنيات كلاسيكية التي تتمثل في تحليل نقطة التعادل (عتبة المردودية) وطريقة التكاليف المعيارية، وبين تقنيات حديثة مثل تقنيات محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والتكلفة المستهدفة ونظام الإنتاج بدون مخزون (JIT).

المطلب الأول: تقنية عتبة المردودية والتكاليف المعيارية .

تعد تقنية عتبة المردودية والتكاليف المعيارية من أهم الأساليب الكلاسيكية التي دور كبير في عملية تسيير المؤسسة الاقتصادية ومنها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

1- عتبة المردودية :

ويطلق عليها أيضا نقطة التعادل (seuil de rentabilité et point mort)

1-1 تعريف عتبة المردودية:

يمكن تعريف عتبة المردودية بأنها النقطة الفاصلة ما بين الربح والخسارة في المؤسسة، ووفقها يتساوى رقم الأعمال المحقق مع مجموع التكاليف، لذا فإن أي مستوى دونها تقع المؤسسة في خسارة ويزداد مقدار هذه

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

الأخيرة كلما ابتعدنا عنها، وبالعكس فإن أي مستوى أعلى من هذه النقطة يحقق للمؤسسة ربح و يزداد بزيادة البعد عنها.

وقبل الخوض في موضوع عتبة المردودية لابد أولاً من التطرف لعملية فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة.

2- طرق فصل التكاليف المتغيرة عن الثابتة:

لفصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة، يتم استخدام عدة طرق منها:

1-2 الطريقة الهندسية: تعتمد هذه الطريقة على خبرات المهندسين والفنيين، حيث يتم دراسة طبيعة التكلفة في كل مرحلة من مراحل نشاط المؤسسة، وبذلك يتم التمييز بين ما هو ثابت وما هو متغير من التكاليف.

2-2 الطريقة البيانية: وفق هذه الطريقة يتم احصاء التكاليف لسلسلة من حجوم الإنتاج على رسم بياني، فينتج عن ذلك سحابة من النقاط يتم على اثرها رسم خط الاتجاه العام للتكاليف مارا بأكبر عدد من النقاط وعند النقطة التي يلقي فيها هذا الخط بالمحور العمودي تتحدد التكاليف الثابتة، وبطرح هذه الأخيرة من التكاليف الكلية نتحصل على التكاليف المتغيرة .

2-3 طريقة أعلى وأدنى مستوى للنشاط: يتم حسب هذه الطريقة، تحديد مستويين لحجم الإنتاج، أعلى وأدنى، ومجموع التكاليف المقابلة لهما على شكل معادلتين.

$$CT_{(المستوى\ الأعلى)} = a CV + CF$$

$$CT_{(المستوى\ الأدنى)} = a CV + CF$$

وبطرح المستوى الأدنى من المستوى الأعلى، ونقسم الفرق في مجموع التكاليف على الفرق في حجم الإنتاج لنحصل على معدل التغير في التكاليف، وبضرب هذا الأخير في أي مستوى من مستويات الإنتاج نتوصل

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

الى الجزء المتغير من التكاليف لذلك المستوى ،وبطرح الجزء المتغير من مجموع التكاليف نتوصل الى الجزء الثابت منه ¹.

4-2 طريقة معامل الانحدار: يتم تحديد الجزء الثابت من المتغير للتكاليف وفق طريقة المربعات الصغرى المعلومة احصائيا.

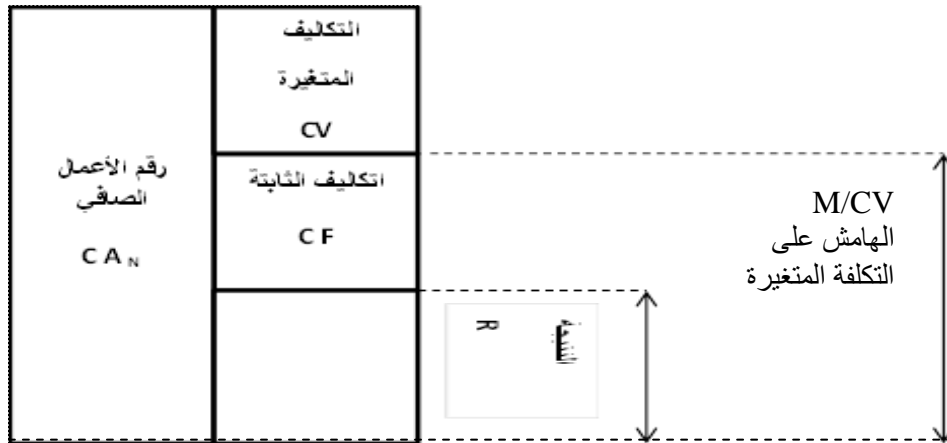
3-1 حساب عتبة المردودية :

للقوف على حساب عتبة المردودية و معرفة حدودها ،يستلزم أولا معرفة مكونات النتيجة بطريقة الهوامش ،ثم تحديدها جبريا وبيانيا .

1-3-1 تحديد الهوامش:

نستعين بالشكل التالي للوصول الى تحديد النتيجة العملياتية للمؤسسة .

الشكل(3-2): مكونات النتيجة وفق الهوامش



المصدر: ناصر دادي عدون، التحليل المالي، مرجع سبق ذكره ، ص 103.

¹كمال حسن جمعة الربيعي ،سعدون مهدي الساقى ،محاسبة التكاليف الصناعية منهاج علمي وعملي ،أثراء للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى 2008،ص 51-54

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

من الشكل أعلاه نحدد ما يلي :

- $M/CV = CA_n - CV$
- $R = CA_n - CV - CF$
- $R = M/CV - CF$

حيث :

CA_n : رقم الأعمال الصافي

CV : التكاليف المتغيرة

CF : التكاليف الثابتة

M/CV : الهامش على التكلفة المتغيرة

R : النتيجة

وعليه نستخرج جدول التفاضلي **TABLEAU DE RESULTAT DIFFERONCIEL** والجدول (1-3) : جدول تحليل الإستغلال التفاضلي

| سنة 2011 | | البيان |
|---------------|---------|--|
| النسبة % | المبالغ | |
| %100 | X | رقم الأعمال Chiffre d'Affaire(CA) |
| $CV/CA*100$ | X | التكاليف المتغيرة) Charges Variables (CV |
| $M/CV/CA*100$ | X | الهامش على التكلفة المتغيرة Marge sur Coûts Variables |
| $CF/CA*100$ | X | التكاليف الثابتة Charges Fixes (CF) |
| $R/CA*100$ | X | النتيجة العادية R |

المصدر: ناصر دادي عدون، التحليل المالي، مرجع سبق ذكره، ص 103

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

1-3-2 حساب عتبة المردودية جبريا :

ان عتبة المردودية تعني كما سبق النقطة التي تتعادل فيها مجموع التكاليف مع رقم الأعمال المحقق أي جبريا النتيجة مساوية للصفر وعليه .

$$CA_n = CV + CF$$

وبما أن النتيجة في العتبة مساوية للصفر

$$0 = M/CV - CF$$

$$M/CV = CF$$

أي في العتبة

$$CA \longrightarrow M/CV$$
$$S R = CA_0 \longrightarrow C F$$

$$S R = CA_0 = (CA * CF) / M/CV$$

ومنه

وبقسمة كل من البسط والمقام على رقم الأعمال حسب القانون الأول نتحصل

$$S R = CA_0 = CF / T M/CV$$

حيث :

• $(CA_0) S R$: عتبة المردودية أو رقم الأعمال نقطة الصفر

• $T M/CV$: معدل الهامش على التكلفة المتغيرة

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

1-3-3 حساب زمن تحقق عتبة المردودية جبريا:

- الزمن بالأشهر

رقم الأعمال (CA) ← 12 شهرا
عتبة المردودية (SR) ← زمن تحقق العتبة

زمن عتبة المردودية = (عتبة المردودية × 12 شهرا) / رقم الأعمال

بتطبيق القاعدة الثلاثية يحدد زمن عتبة المردودية كالتالي :

- الزمن بالأيام

رقم الأعمال (CA) ← 360 يوم
عتبة المردودية (SR) ← زمن تحقق العتبة

بتطبيق القاعدة الثلاثية يحدد زمن عتبة المردودية كالتالي :

زمن عتبة المردودية = (عتبة المردودية × 360 يوم) / رقم الأعمال

1-3-4 حساب عتبة المردودية بيانيا :

ان تحديد عتبة المردودية بيانيا يتم بثلاث طرق

1-4-3-1 طريقة رقم الأعمال مساوي لمجموع التكاليف استنادا على ما سبق

$$R = CA - CV - CF$$

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

وبما أن النتيجة عند عتبة المردودية مساوية للصفر

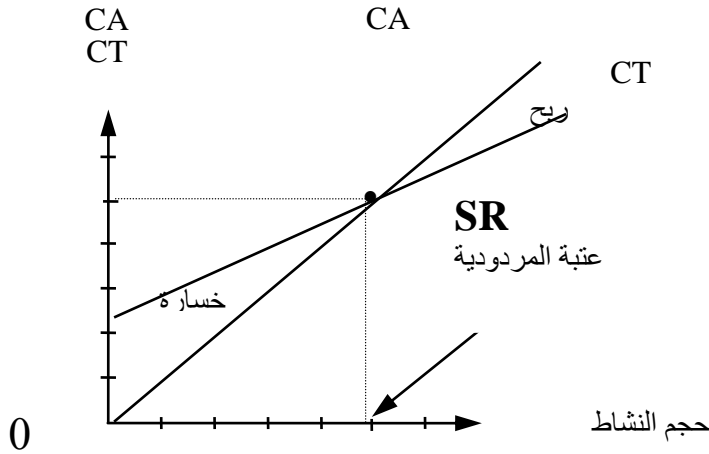
$$CA - CV - CF = 0$$

$$CA = CV + CF$$

رقم الأعمال الصافي = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة

ان نقطة تقاطع منحنى رقم الأعمال ب منحنى التكاليف الكلية تنزل منه عمودا على محور الفواصل الذي يمثل اما عدد الوحدات أو رقم الأعمال ، هذا العمود يقطع محور الفواصل في نقطة تمثل عتبة المردودية ويمكن تمثيلها حسب الأشكال التالية :

الشكل (3-3): التمثيل البياني لعتبة المردودية (علاقة رقم الأعمال بمجموعة التكاليف)



المصدر: ناصر دادي عدون، التحليل المالي، مرجع سابق، ص 109.

$$2-4-3-1 \text{ طريقة ه/ت م = ت ثا } (M/CV = CF)$$

استنادا على ما سبق

$$R = M/CV - CF$$

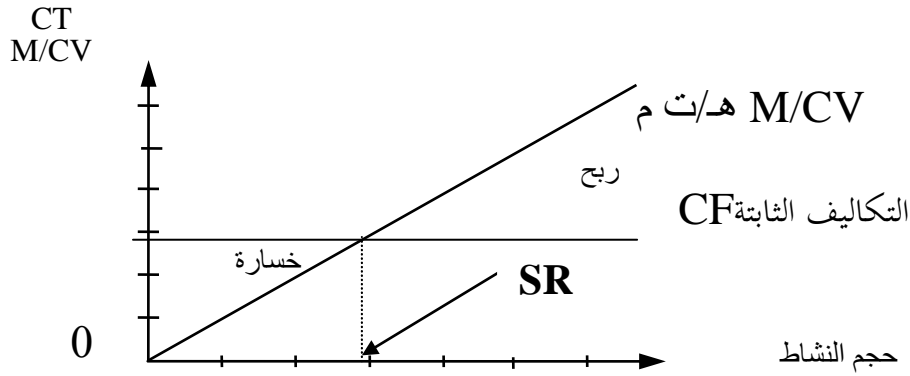
وبما أن النتيجة عند عتبة المردودية مساوية للصفر

$$M/CV - CF = 0$$

$$M/CV = CF$$

$$\text{ه/ت م = ت ثا}$$

الشكل (3-4): التمثيل البياني لعتبة المردودية (علاقة ه/ت م = ت ثا)



المصدر: ناصر دادي عدون، التحليل المالي، مرجع سابق، ص 110.

3-4-3-1 طريقة النتيجة $(M/CV - CF=0)$

استنادا على ما سبق

$$R = M/CV - CF$$

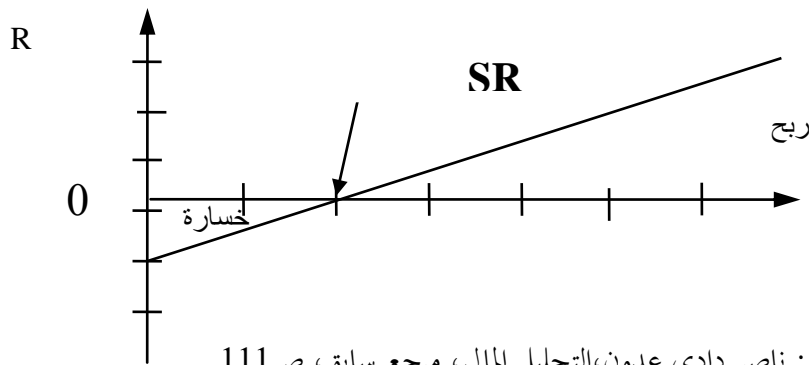
وبما أن النتيجة عند عتبة المردودية مساوية للصفر

$$M/CV - CF = 0$$

النتيجة = ه/ت م - التكاليف الثابتة

الشكل (3-5): التمثيل البياني لعتبة المردودية (علاقة النتيجة)

النتيجة = ه/ت م - ت ثا = 0



المصدر: ناصر دادي عدون، التحليل المالي، مرجع سابق، ص 111

2- التكاليف المعيارية

لقد تناولنا التكاليف المعيارية بشكل عام في الفصل في الفصل الأول وقلنا أنها قائمة على التحديد المسبق وبصورة علمية وموضوعية لعناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة منها والثابتة لفترة معينة ويخدم هذا التحديد المسبق أغراضا متعددة كما سيأتي تبينه في هذا المطلب.

2-1 أسس تطبيق التكاليف المعيارية.

ان عملية التخطيط الإداري، وتقويم النتائج وتحسين الكفاءة يتطلب معرفة ما يجب أن تكون عليه التكاليف في المستقبل، وتعتبر التكاليف المعيارية أحد التقنيات التي تستخدم لهذا الغرض، فتقوم المؤسسة باستخدام هذه التقنية من اجل الوقوف على الفوارق بين ما تم انتاجه فعلا وما تم التقدير له، وفي هذه الحالة يكون محاسب التكاليف أمام احتمالين الأول: اما أن تتطابق النتائج الفعلية مع المعايير الموضوعية، وفي هذه الحالة تنتهي الوظيفة الرقابية عند هذا الحد ولا حاجة لإبلاغ الإدارة نظرا لعدم وجود انحرافات تعيق أو تحول دون تحقيق أهداف المنشأة. أما الاحتمال الثاني: عدم توافق النتائج الفعلية مع النتائج المتوقعة، هذا ما يستدعي تحليل الانحرافات لغرض معرفة مسبباته وتحديد المسؤول عنها، ويلخص ذلك في تقرير يرفع الى الجهات الادارية المعنية لاجراء التعديلات المناسبة في اطار تحقيق اهداف المؤسسة.¹

2-2 دور التكاليف المعيارية في تحليل الانحرافات:

لغرض الوصول الى رقابة محكمة على الأداء الفعلي للمؤسسة، لا بد من القيام بمقارنة دقيقة وموضوعية للتكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية، من اجل حساب الفروقات وتحليلها بهدف اتخاذ

¹ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وإثبات،، الطبعة الرابعة، دار الثقافة، 2011، ص(29-31).

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

اجراءات تصحيحية قصد تفادي الفروقات غير مرغوب فيها و الاستفادة من الفروقات المرغوب فيها والعمل على تحسينها في المستقبل .

2-2-1 تحليل انحرافات المواد المباشرة:

تعتبر المواد الأولية من العناصر المهمة في العملية الانتاجية ،ولذا ينصب الاهتمام عليها لغرض مراقبتها ولن يتأتى ذلك الا بتحليل الفروقات الناجمة عن مقارنة المواد المباشرة الفعلية بتلك التي سبق وان تم تقديرها ،قصد معرفة العوامل المسببة لها ،ويمكن أن تعود الى :

- الانحراف في الكمية (كمية المواد المستخدمة عن الكمية المعيارية).

- انحراف في السعر (السعر الفعلي للمواد عن السعر المعياري).

- الانحراف المشترك بين السعر والكمية .

ويتم تحليل انحرافات المواد المباشرة إلى تحليل ثنائي أو ثلاثي أو رباعي.

• التحليل الثنائي لانحرافات المواد المباشرة:

يقصد بالتحليل الثنائي لانحرافات المواد المباشرة الفرق بين التكلفة الفعلية والتكلفة التقديرية لها ويمكن

توضيحها في المعادلة التالية: إجمالي الانحرافات = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية

إجمالي الانحرافات = (الكمية الفعلية × السعر الفعلي) - (الكمية المعيارية × السعر المعياري)

فالفارق يكون مرغوب فيه اذا كانت التكلفة الفعلية أصغر من التكلفة المعيارية وتكون النتيجة

عكسية(غير مرغوب) اذا كانت التكلفة الفعلية أكبر من المعيارية

ولغرض معرفة العوامل المسببة في هذه الانحرافات فلا بد من تحليل الانحرافات الاجمالية الى

انحرافات جزئية منها انحرافات في الكمية وفي انحرافات في التكلفة .

ويمكن توضيح ذلك كالتالي:

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

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

وتحمل المسؤولية على المشرفين على الانتاج اذا كان الانحراف ناجم عن الكمية ، بينما تحمل المسؤولية على المشرفين على المشتريات اذا كان الانحراف ناجم عن السعر .

• التحليل الثلاثي لانحرافات المواد المباشرة:

يرتكز التحليل الثلاثي لفروقات المواد المباشرة في ثلاث نقاط ، حيث يتم أولاً تحديد فروقات الكمية مع تثبيت السعر ، وفي الثانية تحديد فروقات السعر مع تثبيت الكمية ، ليتم في الثالثة المزج بين فروقات الكمية وفروقات السعر ويمكن توضيح ذلك كالآتي:

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

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

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

وما نلاحظه ان الانحراف المشترك يكون موجبا اذا كان كل من انحراف الكمية وانحراف السعر غير مرغوب فيهما أو ملائمين ، في حين يكون سالبا اذا وجدا انحراف الكمية ملائم و فرق السعر عكسه (غير

ملائم)

• التحليل الرباعي لانحراف المواد المباشرة:

يتم تحليل الفروقات في التحليل الرباعي وفق النقاط التالية:

- انحراف المزج الصافي: يحسب هذا الانحراف وفق المعادلة التالية :

[نسبة المزج الفعلية للمادة-نسبة المزج المعيارية للمادة) الكمية الفعلية للمواد × السعر المعياري]

من المعادلة نلاحظ ان الكمية الفعلية للمواد ثابتة ،ولكن نسب المزج هو المتغير ،وبالتالي يقاس

وفق هذا الانحراف تأثير اختلاف نسب المزج الفعلية للمواد عن نسب المزج المعيارية .

- انحراف كمية المواد الصافي: يتم ايجاد هذا الانحراف على النحو التالي :

[الكمية الفعلية للمواد×نسبة المزج المعياري للمادة)-(الكمية المعيارية للمادة × السعر المعياري)]

ومن خلال هذه المعادلة نلاحظ ثبات نسبة المزج المعياري ،ولكن التغير كان في الكمية ، وهذا ما

يبين تأثير اختلاف الكمية الفعلية للمواد المعدلة بالمزج المعياري عن الكمية المعيارية.

- انحراف السعر : يستخدم في حساب هذا الانحراف المعادلة الآتية:

[السعر الفعلي-السعر المعياري) الكمية المعيارية للمادة]

من المعادلة نجد أن الفارق ناجم عن التغير في السعر .

- الانحراف المشترك: نقف على هذا الانحراف باستخدام العلاقة التالية

التغير في الكمية × التغير في السعر

يظهر هذا الانحراف مدى التأثير المشترك الحاصل في كل من الكمية والسعر

2-2-2 قياس وتحليل انحرافات الأجور المباشرة

هناك تشابه في تحليل انحرافات الأجور المباشرة عن تحليل انحرافات المواد المباشرة، إلا أن هناك في بعض النقاط، فيستخدم الزمن بدل من كمية المواد ويستخدم معدل الأجر بدلا من السعر، ويهدف هذا التحليل إلى معرفة العوامل التي أدت إلى إيجاد الفروقات بين تكلفة العمل المباشر الفعلية و التكلفة المعيارية.

3-2-2 قياس وتحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة

تستخدم التكاليف الصناعية غير المباشرة المعيارية للرقابة وتقوم الأداء الفعلي كما هو الحال عند استخدام التكاليف المعيارية للمواد المباشرة والأجور، إلا أن تحليل التكاليف الصناعية غير المباشرة يحتاج إلى تفاصيل أكثر، فضلا على أنها تحدد مقدما استنادا على ميزانية تقديرية ثابتة أو مرنة وتعدد طرق تحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة منها

● التحليل الانفرادي لانحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة : ويمثل الفرق

بين التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية و التكاليف الصناعية غير المباشرة المعيارية

لحجم الانتاج الفعلي المعادل، ويحدد هذا الأخير بضرب ساعات العمل المباشرة

المعيارية الواجب استخدامها في الانتاج الفعلي في معدل التكاليف الصناعية غير المباشرة

المعيارية لساعة العمل المباشرة

● التحليل الثنائي لانحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة: يتم الوصول إليه باستخدام

التحليل الاجمال السابق حسابه، فيتم تحليل هذا الاخير الى انحرافين، انحراف ممكن

رقابته ويسمى انحراف الميزانية والانحراف الثاني هو انحراف الحجم او الطاقة

• التحليل الثلاثي لانحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة: من خلال هذا التحليل

يقسم الانحراف الخاضع للرقابة الى انحرافين هما انحراف الانفاق وانحراف الكفاءة

على ان يبقى انحراف الحجم او الطاقة على حاله

المطلب الثاني: تقنية محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC.

لقد شهدت المؤسسة الاقتصادية منذ الثورة الصناعية قفزة نوعية في تحسين تقنيات الإنتاج مما أدى الى

زيادته كما ونوعا فتوسع نشاط المؤسسات وكبر حجمها وأصبحت الأساليب التقليدية المستعملة في محاسبة

التكاليف عاجزة لوحدها في احصاء التكاليف وتحليلها، الشيء الذي استدعى البحث عن أساليب أخرى

تساير هذا التطور الحاصل، فكان نتيجة ذلك ظهور طريقة التكاليف على أساس النشاط

1- طبيعة نظام ABC.

يقوم مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC، على فكرة أن المنتجات تحتاج

إلى منظمات تقوم بأنشطة تتطلب تكلفة أو موارد، مما يعني ضرورة تصميم النظام بحيث يتم تخصيص

أي تكاليف لا يكن تخصيصها مباشرة للمنتج على الأنشطة المتسببة فيها، ومن ثم يسهل تخصيص تكاليف

كل نشاط على المنتج أو المنتجات حسب درجة استفادتها المتوقعة من ذلك النشاط.

يلاحظ أن عملية تخصيص التكاليف الإضافية طبقا لهذا النظام تتم على مرحلتين: في المرحلة

الأولى يتم تخصيص التكاليف على الأنشطة. وفي المرحلة الثانية يتم تخصيص التكاليف على المنتجات، وهتان

المرحلتان موجودتان بالفعل في النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف، إلا أنه في المرحلة الأولى لا يتم

التخصيص على الأنشطة، وإنما على مراكز التكاليف، بينما يتم تحميل التكاليف على المنتجات في المرحلة

الثانية من كلا النظامين.

غير أن استخدام ABC، في عملية تحديد تكاليف المنتجات يحقق مزايا لا تتوافر في حالة استخدام النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف منها على سبيل المثال استخدام عدد كبير من مسببات التكلفة (أو معدلات التحميل) بعضها مرتبط بحجم المنتج وبعضها الآخر لا يرتبط به¹. ويزيد عدد هذه المسببات بكثير عما هو مستخدم في النظام التقليدي مما يسهم في توفير تحديد أكثر دقة للتكاليف الخاصة بالمنتج، من ناحية أخرى فإنه بالإضافة لتوفيره بيانات دقيقة عن التكلفة، يوفر نظام ABC معلومات هامة حول أنشطة المنظمة وتكاليفها تساعد الأنظمة الإدارية على اتخاذ قرارات مناسبة بشأن خفض تكاليف بعض تلك الأنشطة، تبسيط وتنميط الأداء في بعضها الآخر، تحقيق فاعلية أكبر في بعضها، أو تلك التي يمكن حذفها..... وهكذا.

1- المفاهيم الأساسية المستخدمة في نظام ABC

- الأنشطة

تعرف الأنشطة طبقاً لمحاسبة التكاليف النشاط ABC بأنها مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المنظمة، ومن أساسيات التطبيق في النظام ABC ضرورة تحديد الأنشطة بدقة، ثم تبويبها في مجموعات متجانسة.

ويتم تحديد الأنشطة عن طريق عمل قائمة بكافة الأنواع المختلفة للعمل داخل المنظمة مثل المناولة، والتعبئة والتغليف، والفحص، وغيرها ونظراً لأن تلك القائمة ستحتوي المئات من الأنشطة المختلفة لذا يتم إعادة تصنيف تلك الأنشطة إلى مجموعات متجانسة، وهي خطوة هامة لكونها تنطوي على استخدام مرشحات تؤدي إلى اختصار عدد الأنشطة والوصول إلى أوعية تكلفة متجانسة مما يقلل

¹ أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 70، 71

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

بدوره من عدد مسببات التكلفة (أو معدلات التحميل) المستخدمة في عمليات التحميل وبالتالي ييسر من عملية التطبيق.

مكن القول بوجود معيارين يمكن استخدامها كمرشحات لاختصار عدد الأنشطة في مجموعات قليلة من الأنشطة المتجانسة وهما:

- **معيار مستوى النشاط:** بمعنى أنه حتى يصلح نشاط ما للدخول في مجموعة معينة يجب أن يؤدي هذا النشاط في نفس المستوى الذي تؤدي فيه باقي أنشطة المجموعة، وهو ما يسهم بالتالي في أن تكون الأنشطة داخل المجموعة مترابطة منطقياً وطبقاً لهذا المعيار يتم تبويب النشاط تحت واحد من المستويات الأربعة التالية:

- مستوى وحدة الإنتاج.

- مستوى الطلبية أو الدفعة الإنتاجية.

- مستوى المنتج.

- مستوى المصنع (أو الخدمات العامة).

- **معيار المسبب لتكلفة النشاط:** بمعنى أنه حتى يصلح نشاط ما للدخول في مجموعة معينة يجب أن يستخدم هذا النشاط نفس مسبب التكلفة (أو معدل التحميل) المستخدم من قبل باقي أنشطة المجموعة.

من بين أربعة مستويات للنشاط السابقة الذكر يوجد ثلاثة منها تنطوي على أنشطة يمكن ربطها بالمنتج

بصورة أو بأخرى، وهي الأنشطة على مستوى الوحدة والدفعة والمنتج، ويعني ذلك إمكان قياس الطلب

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

من قبل المنتجات (كل على حدة) على الأنشطة المختلفة، وهو ما يطلق عليه نسبة أو معدل

الاستهلاك، ويمكن تعريف نسبة الاستهلاك بأنها مقدار ما يستهلكه المنتج من كل نشاط

- أغراض التكلفة:

غرض التكلفة، هو وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها، سواء كانت وحدة مخرجات

(منتج أو خدمة)، أو وحدة تنظيمية (قسم، وظيفة،....) وهو في نفس الوقت يعبر عن الشيء المراد معرفة

تكلفته، سواء كان منتجات، أو عملاء، أو قنوات توزيع، أو مجالات وظيفية.

ويتضح من التعريف السابق أن غرض التكلفة قد يكون نهائيا أو متوسطا، غرض التكلفة النهائي الذي

من أجله يتم إنفاق التكاليف، ومن أبرز خصائصه أنه أصل ملموس أو غير ملموس يقوم المالك بتحويله

خارج المنظمة بعد أن تكبد فيه تكاليف يتم مقابلتها عادة بإرادات.

أما غرض التكلفة المتوسط فهو نشاط يتم داخل المنظمة ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق

المنظمة ذاتها، كما هو الحال في نشاط إدارة شؤون العاملين¹.

- أوعية التكلفة:

لأغراض تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC تعرف اوعية التكلفة بأنها أقل

مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف، هذا المستوى قد يتعلق بنشاط واحد، أو مجموعة

متجانسة من الأنشطة، وفي الحالة الأخيرة يمكن القول أن وعاء التكلفة المتجانس، هو محصلة تجميع

1. أحمد صلاح عطية، مرجع سبق ذكره، ص 78 - 80

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

التكاليف الإضافية بكل مجموعة من الأنشطة المتجانسة، وذلك باعتبار ان مجموعات الأنشطة المتجانسة تخلق مراكز تكلفة متجانسة، مما يسهل بدوره من عمليات تخصيص التكاليف على أغراض التكلفة النهائية باستخدام مسببات التكلفة المختارة، إلا أن مسألة تجميع عناصر التكاليف في أوعية تكلفة متجانسة تثير مشكلة هامة هي العدد الأمثل من الأوعية التي يتعين تكوينها بحيث لا تكون قليلة لدرجة التبسيط المخل بعملية إنتاج أرقام التكلفة بصورة سليمة، وكذا لا تكون مبالغاً فيها لدرجة إخلالها بمبدأ التكلفة والعائد والحل هو أن يتم تكوين العدد المناسب من أوعية التكلفة المتجانسة الذي يقع بين طرفي النقيضين السابقين بشرط تماثل العلاقة السببية التي تربط بين عناصر التكاليف التي تشتمل عليها، وبين أغراض التكلفة النهائية المراد تحميل التكلفة عليها.

- مسببات التكلفة:

يعرف مسبب التكلفة بأنه مقياس يعكس السبب الجوهرى في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء تكلفة، وهو معامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفذة ويحملها بشكل أفضل على الأنشطة أو الأغراض النهائية للتكلفة. في التطبيق العملي، توفر مسببات لتكلفة (معدلات التحميل) جزءاً من المعادلة اللازمة لتحويل كمية التكاليف المنفقة أو الواجب إنفاقها¹.

وحتى يتحقق ذلك يجب اختيار مسببات التكلفة بحيث تنطوي على علاقة سببية بين عناصر التكاليف المراد تخصيصها، وبين الأسس المتبعة في عملية التخصيص.

بالإضافة إلى ذلك لا تخفى أهمية دراسة الآثار السلوكية لا اختيار مسبب تكلفة معين نتيجة تأثيره المحتمل على سلوك العاملين إذا ما أحسوا أن تقييمهم بطريقة ما على أساس مسبب التكلفة المختار.

¹Laurent Ravignon et d'autres, Gestion par activités, la méthode ABC/ ABM, 5 éd, Organisation, Paris, 2001, p 236.

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

أحيانا يصعب تحديد مسببات التكلفة بالنسبة لبعض الأنشطة نتيجة عدم وجود أسباب جوهرية كافية تبرر الوصول لمسببات تكلفة مناسبة، وفي هذه الحالة تستخدم مقاييس عملية بديلة في تخصيص التكاليف يطلق عليها مسببات التكلفة البديلة وهي تلك المعاملات التي تقيس درجة الاستفادة من الأنشطة بصورة غير مباشرة وعند اختيار مسببات التكلفة يجب مراعاة عامل تكلفة القياس بمعنى أنه في ظل نظام ABC تكون هناك فرصة لاستخدام عدد كبير جدا من مسببات التكلفة، لذا فإنه كلما أمكن يتعين مراعات اختيار تلك المسببات التي تعتمد على معلومات متوافرة بالفعل، حيث أن المعلومات غير المتاحة يمكن إنتاجها، غير أن عملية الإنتاج في هذه الحالة ستزيد من تكاليف نظام المعلومات الخاص بالمنظمة.

إن اختيار مسبب التكلفة الذي يستخدم معلومات متوافرة بالفعل إنما يخفف من تكاليف القياس إلى حد ما الأدنى.

2- إجراءات تطبيق نظام ABC

يتم تطبيق نظام ABC على مرحلتين أساسيتين حيث يتم في المرحلة الأولى تجميع وتخصيص التكاليف على الأنشطة، وفي المرحلة الثانية يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو أغراض التكلفة النهائية.

3-1- المرحلة الأولى: تحديد تكاليف الأنشطة.

في هذه المرحلة يتم تحديد الأنشطة، والتكاليف المرتبطة بكل منها، ثم يتم تبويب كلاهما في مجموعات متجانسة.

يتم تحديد التكاليف الخاصة بكل مجموعة متجانسة عن طريق جمع إجمالي تكاليف الأنشطة الفردية الداخلة في نطاق المجموعة. ويطلق على مجموعة التكاليف الإضافية الخاصة بكل مجموعة متجانسة

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

من الأنشطة اصطلاح "وعاء تكلفة متجانسة" لأن الأنشطة الداخلة في كل وعاء تملك نفس معدل الاستهلاك لذا يمكن حساب تكلفة الوحدة لكل وعاء باستخدام مسبب تكلفة واحد ويطلق عليه في هذه الحالة "معدل تكلفة الوعاء" والذي بحسابه تكتمل المرحلة الأولى.

وعلى ذلك يمكن القول أن مخرجات المرحلة الأولى تتمثل في:

- تحديد وتوصيف الأنشطة.
- تحديد تكاليف كل نشاط.
- تجميع الأنشطة المترابطة وتكالييفها في مجموعات متجانسة تسمى أوعية تكلفة.
- حساب معدل التكاليف الإضافية لكل وعاء.

3-2- المرحلة الثانية: تحديد تكاليف المنتجات.

في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الإضافية الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء الذي تم حسابه خلال المرحلة الأولى والذي بواسطته يمكن حساب مقدار الموارد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج.

إن استخدام نظام **ABC** يؤدي إلى تحديد للتكلفة باستخدام مسببات تعتمد على معاملات أو أنشطة مما يؤدي إلى تحميل المنتجات بالأعباء الحقيقية المرتبطة بها وفقا للأنشطة التي استهلكتها وليس وفقا لساعات العمل المباشرة أو ساعات تشغيل الآلات التي استخدمتها، أما في ظل النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف فيتم تحديد التكلفة باستخدام مقاييس مترابطة بوحدات الإنتاج، مما يؤدي إلى تزايد استهلاك كل منتج من التكاليف الإضافية بصورة طردية مع التزايد في عدد الوحدات المنتجة، وبالتالي فالبيانات

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

التكاليفية الناتجة تكون غاية في التشوه، ومن الصعب الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات والتخطيط في ظل بيئة الأعمال المعاصرة عالية المنافسة.

إن استخدام معدلات التحميل المرتبطة بالحجم في ظل نظم محاسبة التكاليف التقليدية يترتب عليها أن يقدم إحدى المنتجات منحة أو إعانة للمنتجات الأخرى، وتؤدي هذه المنحة أو الإعانة إلى ظهور انطباع خادع بأن مجموعة من المنتجات تعد ذات ربحية عالية مما يؤثر بدوره على المقدرة التنافسية لتلك المنتجات أمام غيرها من منتجات المنشآت الأخرى التي تستخدم طرق أفضل في عملية التخصيص¹.

المطلب الثالث: تقنية التكلفة المستهدفة ونظام الإنتاج بدون مخزون JIT

في ظل التغييرات المتلاحقة التي تواجه بيئة الأعمال عامة فمن الضروري تحديث المعلومات الإدارية لتعكس هذه التغييرات، من خلال تحديث التقنيات التي تواكب هذه التغييرات، وستتناول في هذا المطلب بعض هذه التقنيات الحديثة مثل تقنية التكلفة المستهدفة ونظام الإنتاج بدون مخزون JIT.

1- تقنية التكلفة المستهدفة.

1-1- مفاهيم عامة للتكلفة المستهدفة.

1-1-1 التطور التاريخي للتكلفة المستهدفة.

تعود نشأة التكلفة المستهدفة إلى اليابان خلال سنوات الستينيات، ثم بدأ هذا المفهوم يلقي انتشاراً واسعاً في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية في أواخر الثمانينيات كعامل مهم للوضعية التنافسية. حيث قام اليابانيون بتطوير فكرة أمريكية يطلق عليها اسم "هندسة القيمة" والتي تقوم على مفهوم إمكانية إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى، فتم الجمع بين

¹ أحمد صلاح عطية، مرجع سبق ذكره، ص 81، 82.

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

تحليل القيمة وفكرة التأثير على تكاليف المنتج وتخفيضها قدر الإمكان أثناء مراحل التخطيط وتطوير المنتج.

فالتحقيق الذي تم في اليابان بين سنتي 1991-1992 أظهر أن التكلفة المستهدفة أصبحت المعيار الأساسي في اليابان في كل مؤسسات السيارات تقريبا من خلال عشرين سنة، كما أن 80% من مؤسسات قطاعات التجهيز، والبناء الإلكتروني، تطبق التكلفة المستهدفة.

1-1-2 مفهوم التكلفة المستهدفة.

إن تقنية التكلفة المستهدفة أحد أهم تقنيات إدارة التكلفة فقد عرفت بأنها "إحدى تقنيات إدارة التكلفة الموجهة نحو السوق إذ يتم استعمالها في بداية حياة المنتج -المرحلة المبكرة من دورة حياة المنتج- لتعزيز الربحية والإنتاجية بشكل عام".

وكذلك عرفت بأنها "إحدى أدوات إدارة التكلفة في ظل البيئة التنافسية لأنها تستهدف ثلاثة عناصر تنافسية رئيسية هي "السعر والنوعية والكلفة" إلى جانب الإبداع.

وعرفت "التكلفة المستهدفة بأنها التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف"

أما عن جمعية المحاسبين اليابانيين أول من ظهرت التكلفة المستهدفة عندهم حيث عرفتها بأنها "عبارة عن عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج وسعره وشروط توزيعه وغير ذلك من الأهداف المتعلقة بالمنتج والتي تمكن المنظمة من تحقيق استراتيجيتها للربح علي أن يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره للمستوي الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء"

1-2 مبادئ التكلفة المستهدفة

تحدد معظم التكاليف بناء على القرارات المتخذة أثناء المراحل الأولى لتصميم المنتج والعملية الإنتاجية وتعتبر محاولة تخفيض التكاليف عند بلوغ المنتج مرحلة الإنتاج أمراً صعباً لذلك فإن التركيز على التكاليف أثناء المراحل الأولى للتصميم يعتبر أساسياً لضمان تحقيق الربح والتكلفة المستهدفة، وبناء عليه فإن المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي كالآتي :

- يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي.
- التركيز على العملاء بالاهتمام بمتطلباتهم من ناحية الجودة ، السعر ، الوقت المناسب للحصول على المنتج ، وكذلك القيمة التي تقدمها كل وظيفة من وظائف المنتج للعميل.
- التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم باعتبارها المرحلة التي تؤدي إلى خلق التكلفة.
- تنمية فرق عمل من مختلف الإدارات والتخصصات لتصميم وتطوير المنتج فالفرق المتعدد الوظائف مسؤول عن كامل هذه العملية.
- تخفيض تكلفة دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء، وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.
- إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات والعملاء في التكلفة المستهدفة.

1-3 خطوات تنفيذ التكلفة المستهدفة.

تبدأ خطوات تنفيذ تقنية التكلفة المستهدفة من خلال المراحل التالية والتي تعكس عادة السوق المستقبلية وليس السوق الحالية.

1-3-1 تحديد سعر البيع المستهدف وهو سعر بيع الوحدة من المنتج الجديد الذي يتحدد على أساس السوق كما يعد أول خطوة لهذه العملية ويتم ذلك بناء على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة و الزبائن ، و رغباتهم وتقييمهم للمنتجات ، وكذا طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته و كمية المبيعات المتوقعة ، بالإضافة إلى آفاق تطوير المنتجات الأخرى التي لها نفس الخصائص للمنتج المعني.

1-3-2 وضع هامش الربح المستهدف

"وهو الهامش الذي يجب أن تحققه المؤسسة من المنتج من اجل تحقيق أهداف الربح طويلة الأجل و يحدد بناء على عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع ، النتائج التاريخية ، تحليل المنافسة ، شريطة أن يكون هذا الهامش واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج وفي كثير من الأحيان يتحدد هامش الربح المستهدف على أساس معدل العائد المستهدف على الأصول أو معدل العائد المستهدف على المبيعات ومهما يكن الأمر فينبغي مراعاة واقعية و كفاية هامش الربح المستهدف.

1-3-3 تحديد التكلفة المسموح بها: يقصد بالتكلفة المسموح بها أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج

المنتج والتي تتحدد بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف ،وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها ، وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج وهذا على كامل المراحل ونشاطات الإنتاج.

1-4 تقييم نظام التكلفة المستهدفة

كما هو الحال بالنسبة لأي تقنية جديدة فإن لتقنية التكلفة المستهدفة مزايا، وفي المقابل لها عيوب وسنحاول فيما يلي عرض أهمها:

1-4-1 مزايا تقنية التكلفة المستهدفة:

هناك العديد من المزايا التي يمكن أن تجنيها المؤسسات من تطبيقها لتقنية التكلفة المستهدفة نذكر من بينها ما يلي:

- تعمل تقنية التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها مما يزيد من أهميتها خاصة في ضوء قصر دورة حياة المنتج.
- أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من الوفورات التكاليفية، وذلك عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمؤسسة ، وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء ، بحيث يتم إنتاج المنتج بأفضل توليفة ممكنة من الأنشطة.
- كما أنه وباتجاه التكلفة المستهدفة نحو السوق واعتبار سعر السوق نقطة محورية للتحليل، فإنها تتجنب المشاكل الأخرى للتكلفة، حيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية .
- يصبح السعر مسبب العملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح.

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

- تتجه التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات ،بينما تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملاءمتها لاتخاذ القرارات.
- يساعد تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة.

1-4-2 عيوب تقنية التكلفة المستهدفة:

- على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة والمزايا التي يمكن تحقيقها من وراء تطبيقها إلا ان لها عيوباً يمكن ان نذكر بعضها منها فيما يلي :
- يكون ربط التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية معقولاً عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحاً قريبة من المستويات العادية ، لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقها لسلسلة من الخسائر فإن قيام التكلفة المستهدفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقيق ،وفي هذه الحالة غالباً ما ترحب الإدارة العليا بأي طريقة عقلانية لتخفيض التكلفة.
- يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة ، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتوج معين ، والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة .
- هناك مشكل آخر أيضاً يتمثل في الفرضيات التي تبنى عليها التكلفة المستهدفة و التي تتضمن مثلاً المنافسين المستقبليين ، حيث يمكن أن تواجه المؤسسة منافسين جدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين وتعلق الفرضية الثانية بالتطورات التكنولوجية المستقبلية، فمن غير الممكن أن تتنبأ المؤسسة بالتطورات التكنولوجية الجديدة التي ستكون في المستقبل، ما الفرضية الثالثة فتتعلق بتفضيلات العملاء المستقبلية إذ

يجب التنبؤ بهذه الأخيرة ، وبما أن التكلفة المستهدفة قائمة على فرضيات فهذا يعني أنها ليست قياسات دقيقة وإنما هي عبارة عن أفضل تقدير فيظل هذه الفرضيات التي تقوم عليها.

- إن التكلفة المستهدفة لوحدها لا يمكنها توفير الاستراتيجية الطويلة المدى اللازمة لنجاح المؤسسة وبالرغم من أن المؤلفات كانت واضحة في طرحها للأسلوب ، لأن البلوغ العملي للهدف المقصود يمكن أن يكون بعيدا.

2- نظام الإنتاج بدون مخزون JIT

1-2 مفاهيم حول نظام الإنتاج بدون مخزون:

يقتضي نظام JIT ضرورة قيام المشروع بشراء كمية من المواد والأجزاء تعادل بالضبط احتياجات الإنتاج لمدة يوم (او يومين على الأكثر)، وان يتم الانتهاء من الإنتاج بالكامل في نفس اليوم، ويتم شحنه مباشرة للعملاء فور إنتاجه، وبالتالي لا يوجد مخزون من المواد أو الإنتاج تحت التشغيل أو الإنتاج التام. إن كلمة JIT تعني أن المواد تأتي من المورد في الوقت المناسب لتدخل إلى الإنتاج مباشرة، ويتم التصنيع وتحويلها إلى إنتاج تام لتسلم إلى العملاء في المواعيد المحددة، وبذلك فلا حاجة لوجود .

لقد تبنت الشركات اليابانية هذا النظام كنظام للرقابة على المخزون، وبمرور الوقت وزيادة خبرة القائمين على عليه (النظام) توسع استخدامه في جميع عمليات المشروع سواء عمليات إنتاجية أو خدمية. وما يلاحظ على هذا النظام (الإنتاج بدون مخزون) أنه صالح للتطبيق في جميع أنواع الشركات إلا أنه يلائم ظروف الصناعات التجميعية مثل صناعة السيارات وصناعة الأدوات الكهربائية والإلكترونية.

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

ويعتمد نظام الإنتاج بدون مخزون أساساً على تطبيق فكرة نظام السحب كنظام للتحكم في المخزون والإنتاج بدلاً من نظام الإرسال والذي يعتمد أساساً على وجود رصيد من المواد والأجزاء بالمخازن، يتم تحويلها أو إرسالها إلى الأقسام لبدء الإنتاج، ويتم إرسال وتحويل الإنتاج تحت التشغيل من مرحلة لأخرى حتى نصل إلى المرحلة الأخيرة (الإنتاج التام) يحول الإنتاج فيها إلى مخازن الإنتاج التام، وتحتفظ كل مرحلة بكمية من المخزون سواء من المواد والأجزاء أو الإنتاج تحت التشغيل لمقابلة احتمالات توقف الإنتاج في أي مرحلة من المراحل الأخرى التي تعتمد عليها.

أما في ظل نظام السحب والذي يطبق مع نظام الإنتاج بدون مخزون JIT فإن المرحلة الأخيرة هي التي تبدأ إشارة الإنتاج عن طريق إرسال أوامر إنتاج إلى المرحلة السابقة لها، ومتى تحتاج إليها، وكل مرحلة ترسل إشارة للمرحلة السابقة لها، وهكذا حتى نصل إلى أول مرحلة في خط الإنتاج. وبذلك فإن كل مرحلة تقوم بسحب كمية المواد والأجزاء على قدر المطلوب فقط لإنتاج الكمية المحددة في أمر الإنتاج المستلم من المرحلة التالية لها، وهكذا فإن الإنتاج لا يبدأ إلا بعد استلام الإذن بذلك من المرحلة الأخيرة. وللتحكم في عمليات السحب والإنتاج فإنه يتم استخدام نوعين من البطاقات، الأولى بطاقة السحب، والثانية بطاقة إنتاج¹.

ترفق بطاقات السحب مع العبوات التي تتضمن المواد والأجزاء التي سوف تستخدم في الإنتاج وتوضح بطاقة لكل جزء أو كمية من المواد، وعندما تستلم المرحلة قبل الأخيرة إشارة الإنتاج من المراحل التالية لها (الأخيرة)، يقوم عامل الإنتاج بسحب المواد والأجزاء اللازمة، وفي نفس الوقت يقوم بنزع بطاقات سحب معادلة لعدد الأجزاء التي تم سحبها وتوضع هذه البطاقات في صندوق خاص يسمى بطاقات

¹ عبد الحي مرعي، فاروق عبد العال، محاسبة التكاليف في خدمة الإدارة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1985، ص(558-560)

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

السحب، وعندما يصل عدد البطاقات إلى المرحلة السابقة، ويقوم بسحب كمية من الإنتاج تعادل الكمية المسجلة في بطاقات السحب، يتم وضع بطاقات انتاج تعادل بطاقات السحب، وتقوم المرحلة السابقة (التي تم سحب الإنتاج منها) بتجميع بطاقات الإنتاج (في صندوق بطاقات الإنتاج) حتى تصل إلى مستوى معين (محدد مقدما)، ولما تصل عدد بطاقات الإنتاج إلى هذا المستوى المحدد مقدما يتم استخدام هذه البطاقات لبدء الإنتاج بكمية معادلة للكمية المسجل فيها، أي أن بطاقات الإنتاج تستخدم بدلا من أوامر التشغيل التي تستخدم في النظم التقليدية. وعند الانتهاء من انتاج هذه الكمية يتوقف الإنتاج حتى يتم سحب هذه الكمية بواسطة المرحلة التالية، ولا شك أن تنظيم عملية السحب والإنتاج بهذه الصورة يتطلب تعاون جميع العاملين لضمان تنظيم عملية السحب والإنتاج بطريقة تمنع تكديس أي مخزون، كما يتطلب أيضا ضرورة قيام العمال بإنتاج وحدات ذات جودة عالية وخالية من العيوب نظرا لأن الإنتاج يتم على قدر المطلوب بالضبط ولا يوجد مخزون، وعليه فإن أي عيب في الإنتاج سيترتب عليها توقف خط الإنتاج بالكامل حتى يتم معالجتها .

وخلاصة نقول أن نظام الإنتاج بدون مخزون JIT يركز أساسا على مبدئين هما: أن المخزون شيء غير مرغوب فيه ولا بد من تخفيضه وإلغائه، وأن الإنتاج يجب أن يكون خالي من العيوب.

2-2- مزاي ومشاكل تطبيق نظام الإنتاج بدون مخزون JIT.

2-2-1 مزاي تطبيق نظام الإنتاج بدون مخزون JIT.

- انخفاض ملموس في حجم المخزون من المواد الأولية، والإنتاج تحت التشغيل، والإنتاج التام وما يترتب على ذلك من تدنية تكاليف الإنتاج الإجمالية.

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

- تطبيق هذا النظام بالإضافة إلى نظام الجودة الشاملة يؤدي إلى انخفاض جوهري في الإنتاج المعيب وما يترتب على ذلك من تقليص في تكاليف الإنتاج الإجمالية.
- ارتفاع كفاءة العمال وانخفاض أزمدة الأنشطة التي لا تضيف لقيمة المنتج (وقت التفتيش، وقت الانتظار، ووقت النقل بين الأنشطة) يؤدي إلى تخفيض في تكلفة العمالة وتكلفة الإنتاج ككل¹.
- يؤدي تطبيق هذا النظام الاستغناء عن كثير من العمليات منها تحميل وتخصيص التكاليف، تبسيط قيود اليومية، انخفاض في عدد مرات إصدار أوامر الشراء، وانخفاض في تكاليف إعداد تقارير الاستلام. هذا كله يساهم في تخفيض تكاليف التشغيل.

2-2-2 مشاكل تطبيق نظام الإنتاج بدون مخزون

- يجب توافر المهندسين والفنيين القادرين على تفهم وتصميم وتطبيق النظام كما يجب أن يطبق.
- يتطلب النظام ضرورة إجراء تعديلات في تصميم المصنع، وتدفق الإنتاج، وتدريب العاملين مما قد يستوجب تكاليف باهضة لتمويل مشروع التحويل من النظام التقليدي إلى النظام الجديد.
- عدم رغبة الموردين في الاشتراك مع المنشأة في تطبيق النظام الجديد نظرا لما قد يتحمله هؤلاء الموردين من أعباء إضافية للوفاء بالتزاماتهم وفقا لمتطلبات النظام.
- للوصول الى الفوائد المرجوة من النظام يستلزم ان يطبق النظام في جميع عمليات المنشأة سواء عمليات إنتاجية أو خدمية وفي جميع الإدارات و الاقسام.
- إن تطبيق نظام الإنتاج بدون مخزون قد يترتب عليه إلغاء بعض الوظائف أو العمليات أو تغيير في مصادر السلطة وحدود المسؤولية مما قد يؤثر على الوضع الوظيفي لبعض العاملين

¹ عبد الحي مرعي، فاروق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص(564-565)

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

البارزين والذي سوف يقاومون تطبيق النظام الجديد، رغم اقتناع إدارة المنشأة بأهميته، ويقع على الإدارة إذا أرادت إدخال النظام الجديد ونجاحه عبء شرح أهداف النظام الجديد وأهميته لمستقبل المؤسسة وكل العاملين بها، ومحاولة تعويض الأشخاص الذين يتأثروا نتيجة النظام الجديد، ويجب أن يتم كل ذلك قبل تطبيق النظام.

2-3- المقارنة بين نظام الإنتاج التقليدي ونظام الإنتاج بدون مخزون¹

الجدول رقم (2-3): المقارنة بين نظام الإنتاج التقليدي ونظام الإنتاج بدون مخزون.

| النشاط | نظم الإنتاج التقليدية | نظام الإنتاج بدون مخزون |
|---|---|---|
| تبليغ الأقسام بكمية الإنتاج المطلوبة ووقت الحاجة إليها. | يتم إعداد جداول انتاج دورية (أسبوعية أو شهرية) لكل قسم من الأقسام. | لا يتم إعداد جداول انتاج لكل قسم أو نشاط، المرحلة الأخيرة (مرحلة التجميع) هي فقط التي تقوم بإعداد جدول إنتاج خاص بها، عادة يكون يوماً. |
| تنفيذ خطة الإنتاج | يقوم القسم الذي انتهى الإنتاج فيه بإرسال إنتاجه إلى القسم التالي له. | يقوم القسم أو النشاط التالي بسحب الإنتاج الذي يحتاج إليه من قسم أو النشاط السابق له. |
| تعديل خطة الإنتاج بسبب تغيير في الطلب أو حدوث أعطال | جميع الأقسام تقوم بتغيير خططها في نفس الوقت لذلك تحتفظ الأقسام بكمية من المخزون لمواجهة التغيير في خطط الإنتاج. | يتم تغيير خطط الإنتاج في القسم الأخير فقط، الذي يقوم بسحب احتياجاته من القسم السابق له، الذي يقوم بالتبعية بزيادة إنتاجه لتعويض الكمية التي تم سحبها، ونفس الشيء مع باقي الأقسام والأنشطة السابقة في الترتيب. |

المصدر: عبد الحي مرعي، فاروق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص 561.

¹ عبد الحي مرعي، فاروق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص 561

2-4- شروط ومتطلبات نظام الإنتاج بدون مخزون.

إن التطبيق الأمثل لنظام الإنتاج بدون مخزون، وضمانا لاستمرار تدفق الإنتاج بصورة منتظمة وبدون مخزون يتطلب ضرورة توافر الشروط والمتطلبات التالية¹:

- يتطلب التطبيق الصحيح للنظام ضرورة قيام الإدارة بتبسيط العمليات الإنتاجية و استبعاد أي أنشطة لا تضيف قيمة حقيقية للناتج أو الخدمة، إن الوقت اللازم للإنتاج يقاس عادة بالمعادلة التالية:

وقت الإنتاج = وقت التشغيل + وقت التفتيش + وقت النقل بين الأقسام + وقت الإنتظار.

ويعتبر وقت التشغيل هو الوحيد الذي يضيف قيمة للمنتج ، أما الأوقات الأخرى ليس لها أثر في اضافة قيمة للمنتج أي أن:

وقت الإنتاج = وقت يضيف قيمة للمنتج + أوقات لا تضيف قيمة للمنتج

وفقا لنظام الإنتاج بدون مخزون، وقت الإنتاج هو فقط الوقت الذي يضيف قيمة للمنتج، وعلى الإدارة أن تقوم بتبسيط العمليات للتخلص من الأوقات التي لا تضيف قيمة للمنتج وذلك قبل البدء في تطبيق النظام الجديد.

- يجب أن تعتمد المؤسسة على عدد قليل من الموردين ويتم التعاقد معهم لتوريد الخامات بعقود طويلة الاجل، إن نظام الإنتاج بدون مخزون شديد الحساسية لأي نقص في توريد الخامات وجودة تلك الخامات، لذلك يجب الاتفاق مع عدد محدود من الموردين الذين يمكن الاعتماد عليهم ويرغبون في التعاون مع المؤسسة في توريد الاحتياجات من المواد وبجودة عالية وخالية من العيوب، وفي نفس الوقت يجب أن يلتزم هؤلاء الموردين بتسليم المواد المطلوبة على دفعات متعددة (قد تصل مرات التسليم إلى أكثر من مرة

¹ عبد الحي مرعي، فاروق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص(562-564).

الفصل الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

- خلال اليوم الواحد) وفقا لاحتياجات الإنتاج، لأن المواد المطلوبة تصل لتدخل مباشرة للإنتاج.
- يجب أن تطبق المؤسسة نظام رقابة الجودة الشاملة على الأجزاء التي يتم تصنيعها بهدف تحقيق إنتاج خالي من العيوب، فكل قسم يقوم بإنتاج كمية تعادل بالضبط الكمية المطلوبة بواسطة النشاط التالي (أو القسم التالي)، وبذلك فإن وجود أي عيوب في الإنتاج سيؤدي إلى توقف خط الإنتاج بالكامل حتى يتم إصلاح أو استبدال الوحدات المعيبة، وتعني رقابة الجودة الشاملة ضرورة مشاركة جميع العاملين (في نشاط معين) في عمليات التفتيش على الإنتاج وتحقيق رقابة ذاتية على الإنتاج وجودته لضمان التخلص من أي إنتاج معيب وإصلاحه فور حدوثه ولا شك أن هذا يتطلب أيضا ضرورة الاهتمام بجودة الخامات المستلمة من الموردين.
- يتطلب تطبيق نظام الإنتاج بالمخزون وجود عمالة مدربة وذات مهارات عالية ومتعددة، فكل عامل يجب أن يتدرب على جميع المهام والأنشطة المتعلقة بالإنتاج أو الخدمات داخل القسم، فالنظام يعتمد على تضافر جهود جميع العاملين لضمان استمرار تدفق الإنتاج، أي أنه مبني على فكرة العمل الجماعي .
- ضرورة إيجاد نظام متكامل ومرن للحوافز يساعد على تحقيق توازن بين احتياجات العاملين ورغبة الإدارة في تحقيق أعلى مستويات أداء، وتحقيق مستويات جودة عالية في جميع الأنشطة.
- يستدعي هذا النظام توفر معلومات جيد وفعالة وفورية لكل نشاط عن حجم الإنتاج المطلوب منه بالضبط، ومتى تحتاج إليه المرحلة التالية وتقرير واكتشاف الإنتاج المعيب فور حدوثه، مع توفير تغذية عكسية سريعة لضمان استمرار الإنتاج بدون توقف.

الفصل الرابع

دراسة تطبيقية حول مؤسستي

ملبنة سيدي خالد- تيارت - و ملبنة البهجة -السوقر-

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي

ملبنة سيدي خالد- تيارت - و ملبنة البهجة -السوقر-

تسعى كل مؤسسة مهما كان نوع نشاطها أو الجهة المالكة لها، الى تحقيق مبتغاها الذي يكمن عموما في الاستمرارية، ولن يتأتى لها ذلك الا برسم استراتيجية محكمة تتبعها لمواجهة المنافسة الشديدة وتخطي مرحلة الفشل والدخول في مرحلة النجاح وتحقيق الأرباح.

وكما أدرجنا في الفصول النظرية السابقة الذكر، بأن محاسبة التكاليف تعتبر من أهم التقنيات التي توفر المعلومات والتي تركز عليها العملية التسييرية.

ومن أجل إثبات وجهة نظرنا حاولنا في هذا الفصل التطبيقي، إجراء مقارنة ميدانية بين مؤسستين تنتج نفس المنتج ألا وهو "الحليب ومشتقاته" إلا أن إحداهما مؤسسة عمومية، والتي تمثلها "ملبنة سيدي خالد تيارت"، والثانية مؤسسة خاصة والتي تمثلها "ملبنة البهجة سوقر"، باستخدام أحد أدوات محاسبة التكاليف، وإبراز أي القطاعين (العام أو الخاص) أكثر استخداما للعناصر الأساسية التي تقدمها نظرية محاسبة التكاليف، ومدى تأثير هذه العناصر على المسير في اتخاذ قراره.

المبحث الأول: تطور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر

عند ملاحظة الميدان الاقتصادي لبلادنا، نجد بروز قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والذي يعتبر كامتداد للصناعة التي ترافق إعادة التنظيم على المستوى المؤسسي، ووضع نظام إحصائي وطني يتماشى والتحولات الاقتصادية، حيث نجد أن النتائج الإحصائية المتعلقة بتعداد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، ناتجة عن معالجة المعطيات المنجزة من طرف المصالح التقنية، لإدارة وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، والتي جمعتها من مصادر مختلفة للمعلومات، كوزارة الصناعة وترقية الاستثمار، غرفة الصناعة التقليدية والحرف، الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي، والصندوق الوطني للضمان الاجتماعي لغير الأجراء.

المطلب الأول: تطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على المستوى الوطني

من أجل ملاحظة تطور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، سنتناول دراسة إحصائية متعلقة بهذا القطاع و بذلك تقييم مدى فعالية الإجراءات المتخذة من طرف الدولة لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حيث أعتمد في هذه الدراسة على معطيات إحصائية لفترة ما بين 2011 و 2012 وتعتبر سنة 2011 كسنة أساس لملاحظة التطور.

1- التعداد العام للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة:

خلال عام 2012 بلغ العدد الإجمالي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة 711832 منها حوالي 60% أشخاص معنوية، وباقي المؤسسات أشخاص طبيعية بـ 18,32% والنشاطات الحرفية

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

بنسبة 22,58%، كما بلغ عدد المؤسسات العمومية الاقتصادية 557 مؤسسة، والجدول الموالي يوضح ذلك¹:

جدول رقم (4-1): تعداد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة عام 2012.

| النسبة (%) | عدد المؤسسات | طبيعة المؤسسة الصغيرة والمتوسطة |
|--------------|---------------|---------------------------------|
| | | 1- المؤسسات الخاصة |
| 59,02 | 420117 | أشخاص معنوية |
| 18,32 | 130394 | أشخاص طبيعية |
| 22,58 | 160764 | النشاطات الحرفية |
| 99,92 | 711275 | مجموع المؤسسات الخاصة |
| | | 2- المؤسسات العمومية |
| 0,08 | 557 | أشخاص معنوية |
| 0,08 | 557 | مجموع المؤسسات العمومية |
| 100 | 711832 | المجموع الكلي |

المصدر: نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة عام 2012 ، العدد رقم 22، طبعة أفريل 2013 ص 9.

خلال عام 2012 بلغ عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحديثة النشأة 55144 مؤسسة صغيرة

ومتوسطة ، كما تم شطب خلال نفس الفترة 8482 مؤسسة صغيرة و متوسطة خاصة ، و إعادة تنشيط

5876 مؤسسة، كما قدرت نسبة التطور ما بين العامين (2012/2011) ب 7.97 % أي بمجموع

52523 مؤسسة صغيرة و متوسطة.

¹ - نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة عام 2012 ، العدد رقم 22، طبعة أفريل 2013 ، ص 9.

1-1- تعداد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب الفئة القانونية.

1-1-1 المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة:

في عام 2012 تم تسجيل 711275 مؤسسة صغيرة ومتوسطة خاصة موزعة على

- أشخاص معنوية 420117 (59.02%).

- أشخاص الطبيعية 130394 (18.33%).

- النشاط الحر في 160746 (22.60%).

ومقارنة بعام 2011 يعرف عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة تزايدا يقدر بنسبة 7,98%

الذي تتمثل في 52538 مؤسسات موزعة على النحو التالي:

- أشخاص معنوية 28356 مفصلة على النحو التالي :

تم تسجيل 30530 مؤسسة جديدة حسب الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي CNAS

واعادة انشاء 5876 وشطب 8050 ،اي بنسبة زيادة 7.24% بالمقارنة مع سنة 2011

- أشخاص الطبيعية 10299 ،اي بنسبة زيادة 8.58% بالمقارنة مع سنة 2011، والمتمثلة

في رؤساء المؤسسات المهن الحرة الغير ملزمة بالتسجيل في السجل التجاري ،حيث بلغ عددها

130394 في نهاية سنة 2012 مؤسسة ،فتمت تسجيل على مستوى الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي

لغير الأجراء¹ CASNOS 10622 مؤسسة جديدة خلال عام 2012 وشطب 323 مؤسسة .

¹ - نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة عام 2012 ، مرجع سبق ذكره، ص 11 .

- النشاطات الحرفية 13883. اي بنسبة زيادة 9.45% بالمقارنة مع سنة 2011 فالزيادة الحاصلة في سنة 2012 كانت نتيجة انشاء 13992 مؤسسة وشطب 109 وتمثل على العموم في الصناعة التقليدية الفنية، الصناعة التقليدية الحرفية لإنتاج المواد، الصناعة التقليدية الحرفية للخدمات .

وفي نفس السياق اذا ما قمنا بمقارنة للسداسين الأولين لسنتي 2012 و2013 نجد:

هناك زيادة في عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة تقدر 60562 موزعة على النحو التالي :

- أشخاص معنوية زيادة ب 34185 أي بنسبة 8.38%

- أشخاص طبيعية زيادة ب 11699 بنسبة 9.36%

- نشاطات حرفية ب 14678 بنسبة 9.52%.

أما بالنسبة للمؤسسات العمومية تتمثل في الأشخاص المعنوية فقد حدث تراجع في عددها ب 14 مؤسسة أي بنسبة سالبة 2.5 %¹.

1-1-2 المؤسسات الصغيرة والمتوسطة العمومية :

يحتل هذا النوع من المؤسسات نسبة ضئيلة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حيث تم تسجيل تراجع في عددها من 572 في سنة 2011 الى 557 مؤسسة في سنة 2012، أي بفارق 15 مؤسسة وهو ما يمثل نسبة 2.62%، ويعود ذلك الى اعادة هيكلية المحافظ المالية.

وإذا ما قارنا بين سداسيين الأولين لسنتي 2012 و2013 سجلنا تناقصا كذلك في هذا النوع من المؤسسات حيث تراجع عددها من 561 الى 547 أي بنسبة 2.5%¹.

¹-Ministère de l'industrie de la PME et de la Promotion de l'investissement , Bulletin d 'information Statistique de la PME ,Données du 1^{er}Semestre 2013, N^O23, Novembre 2013,p11.

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

1-2-2- تطور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة حسب قطاع النشاط

1-2-1-1 تطور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة:

1-1-2-1-1 تطور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة (الأشخاص المعنوية)

تنشط أغلب المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة (الأشخاص المعنوية) بكثرة في قطاع الخدمات، الذي يقارب النصف، يليه قطاع البناء و الأشغال العمومية ثم قطاع الصناعات التحويلية، ويظهر ذلك حسب الجدول التالي :

جدول رقم (4-2): تطور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة (الأشخاص المعنوية) حسب قطاع النشاط.

| سنة 2013 | | سنة 2012 | | | | التطور مابين السداسيات | قطاعات النشاط |
|---------------|--------------|----------------|----------------|--------------|---------------|---------------------------|---|
| السداسي الأول | | السداسي الثاني | | سداسي الأول | | | |
| 2013/06/30 | نسبة التطور | التغير | 2012/12/31 | نسبة التطور | التغيير | | |
| 4458 | %4,23 | 181 | 4 277 | %3,26 | 135 | 4142 | الزراعة والصيد البحري |
| 2217 | %8,04 | 165 | 2 052 | %1,89 | 38 | 2014 | المحروقات، الطاقة ، المناجم والخدمات المتصلة |
| 147005 | %3,36 | 4 783 | 142 222 | %1,68 | 2 347 | 139875 | البناء والأشغال العمومية |
| 70840 | %4,92 | 3 323 | 67 517 | %2,52 | 1 658 | 65859 | الصناعة التحويلية |
| 217444 | %6,56 | 13 395 | 204 049 | %4,17 | 8 160 | 195889 | الخدمات |
| 441964 | %5,20 | 21 847 | 420 117 | %3,03 | 12 338 | 407779 | المجموع |

المصدر : من اعداد الطالب بناء على معطيات:

- وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار، نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، رقم 21، أكتوبر 2012، ص17.
- وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار، نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، رقم 22، أفريل 2013، ص16.

¹-Ibid,p12

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

من خلال الجدول وبمقارنة السداسي الأول بالثاني لسنة 2012 نجد انه تم تسجيل زيادة في عدد المؤسسات بمقدار 12 338 مؤسسة وذلك بنسبة 3,03% تعود الى انشاء 15059 مؤسسة جديدة وشطب 6063 واعادة انشاء 3342 مؤسسة تتوزع حسب القطاعات التالية:

- سجل قطاع الفلاحة والصيد البحري زيادة ب135 مؤسسة، ممثلة بنسبة 3,26% راجعة الى انشاء 145 مؤسسة وشطب 34 مؤسسة واعادة انشاء 24 مؤسسة .

- سجل قطاع المحروقات، الطاقة، المناجم والخدمات المتصلة ب38 مؤسسة ممثلة بنسبة 1,89% راجعة الى انشاء 40 مؤسسة وشطب 12 مؤسسة واعادة انشاء 10 مؤسسات .

- سجل قطاع البناء والأشغال العمومية ب2347 مؤسسة ممثلة بنسبة 1,68% راجعة الى انشاء 3442 مؤسسة وشطب 2326 مؤسسة واعادة انشاء 1231 مؤسسة .

- سجل قطاع الصناعة التحويلية ب1658 مؤسسة ممثلة بنسبة 2,52% راجعة الى انشاء 1946 مؤسسة وشطب 708 مؤسسة واعادة انشاء 420 مؤسسة .

- سجل قطاع الخدمات ب8160 مؤسسة ممثلة بنسبة 4,17% راجعة الى انشاء 9486 مؤسسة وشطب 2983 مؤسسة واعادة انشاء 1657 مؤسسة .

وبمقارنة السداسي الثاني لسنة 2012 والسداسي الأول لسنة 2013 نلاحظ زيادة في عدد المؤسسات بمقدار 21847 مؤسسة وذلك بنسبة 5,20% تتوزع على النحو التالي :

- قطاع الفلاحة والصيد البحري هناك زيادة ب181 مؤسسة ممثلة بنسبة 4,23% ناتجة عن انشاء 186 مؤسسة وشطب 30 مؤسسة واعادة انشاء 25 مؤسسة .

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

- قطاع المحروقات ،الطاقة ، المناجم والخدمات المتصلة ب165 مؤسسة ممثلة بنسبة 8,04% ناتجة عن انشاء 163 مؤسسة وشطب 11 مؤسسة واعادة انشاء 13 مؤسسة .

- قطاع البناء والأشغال العمومية ب4783 مؤسسة ممثلة بنسبة 3,36% ناتجة عن انشاء 4361 مؤسسة وشطب 806 مؤسسة واعادة انشاء 1228 مؤسسة .

- قطاع الصناعة التحويلية ب3323 مؤسسة ممثلة بنسبة 4,92% ناتجة عن انشاء 3054 مؤسسة وشطب 279 مؤسسة واعادة انشاء 548 مؤسسة .

- قطاع الخدمات ب13395 مؤسسة ممثلة بنسبة 6,56% ناتجة عن انشاء 12544 مؤسسة وشطب 1297 مؤسسة واعادة انشاء 2148 مؤسسة .

1-2-1-2 تطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (الأشخاص الطبيعية):

من الجدول أدناه نجد أن جل هذه المؤسسات تنشط في قطاعي الفلاحة والصحة بنسبة 89,39%، موزعة ب62,20% في الاستثمار الزراعي و27,20% في الصحة ، والباقي في قطاع العدالة بنسبة 10.61%. وذلك حسب معطيات نهاية 2012.

هذا التطور الحاصل بين سنتي 2011 و2012 ناتج عن انشاء مؤسسات جديدة عددها 10622 مؤسسة تتقاسمها القطاعات الثلاث كما هو موضح في الجدول ، في حين تم احصاء 323 مؤسسة مشطوبة ، فكانت الزيادة المسجلة ب10299 مؤسسة وذلك بنسبة 8.58% مقارنة مع سنة 2011.

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوق

جدول رقم(4-3): تطور المهن الحرة لسنتي 2011 و2012 حسب النشاط.

| نسبة التطور | سنة 2012 | | | | سنة 2011 | السنوات القطاعات |
|-------------|---------------------|------------------|-------|---------|----------|---------------------|
| | العدد في 2012/12/31 | التغير (الزيادة) | الشطب | الإنشاء | | |
| 6,49% | 35462 | 2160 | 28 | 2188 | 33302 | الصحة |
| 10,61% | 13829 | 1327 | 9 | 1336 | 12502 | العدالة |
| 9,17% | 81103 | 6812 | 286 | 7098 | 74291 | الاستثمار الزراعي |
| 8,58% | 130394 | 10299 | 323 | 10622 | 120095 | المجموع |

Source :

-Ministère de l'industrie de la PME et de la Promotion de l'investissement , Bulletin d'information Statistique de la PME ,Données 2011., N°20, Mars 2012,p13
 . Ministère de l'industrie de la PME et de la Promotion de l'investissement , Bulletin d'information Statistique de la PME ,Année 2012., N°22, Avril 2013,p11.

وإذا ما قمنا بالمقارنة بين سدا سيبي سنة 2012 وسداسي الاول لسنة 2013 نصل الى الجدول التالي:

جدول رقم(4-4): تطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (الاشخاص الطبيعية) حسب النشاط

| سنة 2013 | | | سنة 2012 | | | سداسي الأول | |
|---------------|-------------|--------|----------------|-------------|--------|-------------|---------|
| السداسي الأول | | | السداسي الثاني | | | | |
| 2013/06/30 | نسبة التطور | التغير | 2012/12/31 | نسبة التطور | التغير | | |
| 36717 | 3,54% | 1255 | 35462 | 3,29% | 1129 | 34333 | الصحة |
| 14833 | 7,26% | 1004 | 13829 | 5,04% | 663 | 13166 | العدالة |
| 85072 | 4,89% | 3969 | 81103 | 4,75% | 3679 | 77424 | الفلاحة |
| 136622 | 4,78% | 6228 | 130394 | 4,38% | 5471 | 124923 | المجموع |

المصدر : من اعداد الطالب بناء على معطيات:

- وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار، نشرة المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، رقم 21، أكتوبر 2012، ص12.
- وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار، نشرة المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، رقم 22، أبريل 2013، ص11.
- وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار، نشرة المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، رقم 23، نوفمبر 2013، ص12.

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

من خلال الجدول نلاحظ بصفة عامة، أن أغلب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تنشط في قطاع الفلاحة يليه قطاع الصحة ثم قطاع العدالة، وذلك خلال السداسيات الثلاث.

و بمقارنة السداسي الأول بالسداسي الثاني لسنة 2012 نلاحظ أن هناك زيادة ب 5471 مؤسسة ناتجة

عن 5643 مؤسسة مسجلة جديدا و 172 مؤسسة مشطوبة وهي كالتالي حسب القطاعات :

قطاع الصحة 1147 مؤسسة منشأة وشطب 18 مؤسسة ،قطاع العدالة انشاء 667 مؤسسة وشطب

4 مؤسسات ، أما قطاع الفلاحة فتم تسجيل 3829 مؤسسة وشطب 150 مؤسسة .

أما اذا ما قارنا السداسي الثاني من سنة 2012 والسداسي الأول من سنة 2013 نجد أن هناك 228

مؤسسة ناتجة عن تسجيل 6411 مؤسسة جديدة وشطب 183 مؤسسة وهي موزعة حسب القطاعات

كالتالي :

قطاع الصحة 1267 مؤسسة منشأة وشطب 12 مؤسسة ،قطاع العدالة انشاء 1009 مؤسسة وشطب

5 مؤسسات ،أما قطاع الفلاحة فتم تسجيل 4135 مؤسسة وشطب 166 مؤسسة .

1-2-2 تطور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة العمومية:

تنشط المؤسسات الصغيرة والمتوسطة العمومية في القطاعات المذكورة في الجدول أدناه الذي يمثل تطورها بين

سداسي 2012 وبين السداسي الثاني لسنة 2012 والسداسي الأول لسنة 2013:

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

جدول رقم (4-5) تطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة العمومية حسب النشاط

| التطور بين سداسي الثاني (2012) والسداسي الأول (2013) | | التطور بين سداسي سنة 2012 | | | | | التطور ما بين السداسات | قطاعات النشاط |
|--|--------|---------------------------|--------|--------|----------------|---------------|--------------------------|---------------|
| النسبة | التغير | السداسي الأول 2013 | النسبة | التغير | السداسي الثاني | السداسي الأول | | |
| -6,43% | -11 | 160 | 1,18% | 2 | 171 | 169 | الصناعة | |
| -0,66% | -1 | 150 | -4,43% | -7 | 151 | 158 | الخدمات | |
| 0,00% | 0 | 184 | 0,00% | 0 | 184 | 184 | الفلاحة | |
| 5,00% | 2 | 42 | 0,00% | 0 | 40 | 40 | البناء والأشغال العمومية | |
| 0,00% | 0 | 11 | 10,00% | 1 | 11 | 10 | المناجم والمهاجر | |
| -1,80% | -10 | 547 | -0,71% | -4 | 557 | 561 | المجموع | |

Source :

-Ministère de l'industrie de la PME et de la Promotion de l'investissement , Bulletin d'information Statistique de la PME ,Données du 1^{er} Semestre 2012., N^o21, Octobre 2012,p12.

-Ministère de l'industrie de la PME et de la Promotion de l'investissement , Bulletin d'information Statistique de la PME ,Données du 1^{er} Semestre 2013., N^o23, Novembre 13,p12.

من الجدول نلاحظ عند مقارنة السداسي الأول والثاني لسنة 2012 :

ان هناك زيادة بمؤسستين في قطاع الصناعة وزيادة بمؤسسة واحدة في قطاع المناجم والمهاجر، وهذا

يمثل على التوالي النسب 1.18 %، 10%، في حين سجل تراجع في قطاع الخدمات بسبع مؤسسات

أي بنسبة -3.43%، ولم يسجل أي تغير في قطاعي الفلاحة والبناء والأشغال العمومية، وعلى مستوى

جميع قطاعات النشاط سجل تراجع بنسبة 0.71 % أي مايعادل أربع مؤسسات.

وعند مقارنة السداسي الأخير من سنة 2012 بالسداسي الأول لسنة 2013 نخلص الى:

تراجع كبير في قطاع الصناعة وذلك ب 11 مؤسسة أي بنسبة -6.43% على خلاف سداسي سنة

2012 أما قطاع الخدمات قد سجل فيه انخفاض بمؤسسة واحدة أي بنسبة -0,66% وهو انحراف قليل

بالمقارنة مع سداسي 2012، أما قطاع البناء والأشغال العمومية قد شهد زيادة بمؤسستين أي ما يمثل

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

نسبة 5% ، في حين لم يسجل أي تغير في سداسي 2012 ، أما قطاعي الفلاحة والمناجم والمهاجر لم يحدث فيهما أي تغيير .

أما نسبة التطور على مستوى جميع القطاعات فكان هناك تراجع ب 10 مؤسسات وذلك بنسبة سالبة 01.8%

1-3-1 حركة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة حسب فئة الأجراء:

نلخص حركة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب فئة الأجراء في النوعين الخاصة والعمومية، على أن تقتصر دراستنا على الأشخاص المعنوية في المؤسسات الخاصة وللسداسيين المتتاليين لسنة 2012، والسداسي الثاني لسنة 2012 مع السداسي الأول لسنة 2013.

1-3-1- حركة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة (الأشخاص المعنوية):

جدول رقم (4-6) تطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ما بين سداسي 2012

| المجموع | النسب | مؤسسات متوسطة 250-50 عامل | النسبة | مؤسسات صغيرة 49-10 عامل | النسبة | مؤسسات مصغرة 09-1 عامل | قطاعات النشاط |
|--------------|--------------|------------------------------------|--------------|-------------------------------|---------------|---------------------------------|--------------------------|
| 8160 | %0,44 | 36 | %2,67 | 218 | %96,89 | 7906 | الخدمات |
| 2347 | %2,00 | 47 | %13,72 | 322 | %84,28 | 1978 | البناء والأشغال العمومية |
| 1678 | %0,48 | 8 | %4,17 | 70 | %95,35 | 1600 | الصناعة |
| 135 | %0,00 | 0 | %4,44 | 6 | %95,56 | 129 | الفلاحة والصيد البحري |
| 18 | %22,22 | 4 | %16,67 | 3 | %61,11 | 11 | خدمات ذات الصلة بالصناعة |
| 12338 | %0,77 | 95 | %5,02 | 619 | %94,21 | 11624 | المجموع |

المصدر: من اعداد الطالب بناء على معطيات:

- وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الإستثمار، نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رقم 21، أكتوبر 2012، ص15.
- وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الإستثمار، نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رقم 22، أبريل 2013، ص14.

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

بلغت الزيادة الكلية لعدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ما بين سداسي 2012، 12338 مؤسسة ساهمت فيها المؤسسات المصغرة بنسبة كبيرة جدا قدرت بـ 94.21%، حيث يتصدرها قطاع الخدمات بنسبة 68.01% ثم قطاع البناء والاشغال العمومية بـ 17.02% .

اما المؤسسات الصغيرة فقد سجلت نسبة متواضعة قدرت بـ 5.02%، يحتلها قطاع البناء والاشغال العمومية بنسبة 52.02%، ثم قطاع الخدمات بنسبة 35.22%.

اما المؤسسات المتوسطة تبقى في اخر الترتيب مسجلة نسبة ضئيلة مقدارها 0.77%، يتصدرها قطاعي البناء والاشغال العمومية والخدمات ونسبهما على التوالي: 49.47%، 37.89%، وبذلك استحوذت كل من المؤسسات المصغرة و الصغيرة على نسبة 99.23%، وتعود هذه الزيادة الكبيرة في المؤسسات المصغرة نتيجة اقبال المستثمرين عليها كونها تتميز بالبساطة في التكوين ولا تتطلب امكانيات كبيرة من تجهيزات وعقارات ، فضلا عن التسهيلات المقدمة لها من طرف الهيئات الداعمة .

جدول رقم (4-7) تطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ما بين سداسي الثاني 2012 والسداسي الأول 2013.

| المجموع | النسبة | مؤسسات متوسطة 250-50 عامل | النسبة | مؤسسات صغيرة 49-10 عامل | النسبة | مؤسسات مصغرة 09-1 عامل | قطاعات النشاط |
|--------------|--------------|---------------------------|--------------|-------------------------|---------------|------------------------|--------------------------|
| 13395 | 0,13% | 18 | 1,20% | 161 | 98,66% | 13216 | الخدمات |
| 4783 | 0,54% | 26 | 4,66% | 223 | 94,79% | 4534 | البناء والاشغال العمومية |
| 3349 | 0,15% | 5 | 1,76% | 59 | 98,09% | 3285 | الصناعة |
| 181 | 0,00% | 0 | 1,10% | 2 | 98,90% | 179 | الفلاحة والصيد البحري |
| 139 | 0,00% | 0 | 1,44% | 2 | 98,56% | 137 | خدمات ذات الصلة بالصناعة |
| 21847 | 0,22% | 49 | 2,05% | 447 | 97,73% | 21351 | المجموع |

المصدر: وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار، نشرة المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رقم 23، نوفمبر 2013، ص 14.

وعند مقارنة السداسي الثاني لسنة 2012 بالسداسي الاول لسنة 2013 وجدنا ان الانحراف الكلي بلغ 21847 مؤسسة ، مسجلة في ذلك المؤسسات المصغرة اكبر نسبة بـ 97.73%، يقف قطاع الخدمات

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

في المقدمة بنسبة 61.90% يليه قطاع البناء والاشغال العمومية 21.24%، في حين ان المؤسسات الصغيرة كذلك سجلت نسبة متواضعة قدرت بـ 2.05%، مع الانحراف السابق للسداسي 2012، ويبقى كل من قطاع البناء والاشغال العمومية والخدمات محافظا على تقدمهما في النسبة وهما على التوالي 49.89%، 36.02%.

ونلاحظ كذلك ان المؤسسات المتوسطة سجلت نسبة ضئيلة مقدارها 0.22%، يتصدرها قطاعي البناء والاشغال العمومية والخدمات نسبهما على التوالي: 53.06%، 36.73%.

1-3-2- حركية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة العمومية:

تتركز فئة العمال في المؤسسات العمومية في نوعيها الصغير والمتوسط، في حين نجد أن المؤسسات المصغرة لا تشغل الا نسبة 4.94 خلال السداسي الأول من سنة 2013، وهي نسبة ضعيفة جدا بالمقارنة مع النوعين الباقيين.

ويمكن اظهار حركة هذه المؤسسات حسب فئة الأجراء وفق الجدول أدناه.

جدول رقم (4-8) حركية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة العمومية حسب فئة الأجراء.

| المؤسسات | مؤسسات مصغرة من 1-09 عامل | | | مؤسسات صغيرة من 10-49 عامل | | | مؤسسات متوسطة من 50-250 عامل | | | التغير الكلي | |
|--------------------------|------------------------------|------|----------|-------------------------------|------|----------|---------------------------------|------|----------|--------------|--------|
| | 2013 | 2012 | % التغير | 2013 | 2012 | % التغير | 2013 | 2012 | % التغير | المجموع | % |
| الصناعة | 0 | 0 | - | 27 | 23 | 17,39 | 133 | 148 | -15 | -11 | -10,14 |
| الخدمات | 7 | 7 | 0,00 | 60 | 62 | -3,23 | 83 | 82 | 1 | -1 | 1,22 |
| الزراعة | 20 | 22 | -9,09 | 103 | 109 | -5,50 | 61 | 53 | 8 | 0 | 15,09 |
| البناء والاشغال العمومية | 0 | 0 | - | 4 | 4 | 0,00 | 38 | 36 | 2 | 2 | 5,56 |
| المناجم والمحاجر | 0 | 0 | - | 3 | 2 | 50,00 | 8 | 9 | -1 | 0 | -11,11 |
| المجموع | 27 | 29 | -6,90 | 197 | 200 | -1,50 | 323 | 328 | -5 | -10 | -1,52 |

المصدر: من اعداد الطالب بناء على معطيات:

- وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الإستثمار، نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رقم 22، أبريل 2013، ص12.
- وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الإستثمار، نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رقم 23، نوفمبر 2013، ص12.

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

يظهر الجدول أعلاه الفروقات في عدد المؤسسات المصغرة والصغيرة والمتوسطة، وذلك بين السداسي الثاني لسنة 2012 والسداسي الأول لسنة 2013، حيث نجد هناك تراجع في عدد المؤسسات العمومية حسب

فئة الأجراء بـ 10 مؤسسات معظمها في قطاع الصناعة ويمكن توضيح ذلك على النحو التالي:

-المؤسسات المصغرة : يتمحور نشاطها في قطاعي الزراعة والخدمات ،حيث تم تسجيل تراجع بمؤسستين في قطاع الزراعة أي بنسبة سالبة 9.09% في حين بقي قطاع الخدمات مستقرا.

- المؤسسات الصغيرة: سجلت هي الأخرى تراجعا بثلاث مؤسسات على المستوى الكلي ، كان أكبر تراجع فيها مسجلا في قطاع الزراعة بـ 6 مؤسسات ،يليه قطاع الخدمات بمؤسستين ، بينما قطاع الصناعة والمناجم والمحاجر تغير ايجابيا بزيادة 5 مؤسسات .

- المؤسسات المتوسطة: انخفض هذا النوع بـ 5 مؤسسات على المستوى الكلي ، مسجلا في ذلك قطاع الصناعة أكبر انخفاض ، يتبعه قطاع المناجم والمحاجر بمؤسسة واحدة ،بينما تم رصد زيادة في القطاعات الأخرى المتبقية

1-4 تطور مناصب الشغل في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة:

لقد بلغ عدد مناصب الشغل في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة 1 915 495 منصب شغل، وذلك حتى نهاية السداسي الأول من سنة 2013 ،وكانت حركة تطور مناصب الشغل ما بين سداسيات 2012 و 2013 حسب الجدول أدناه.

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

جدول رقم (4-9) تطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب مناصب الشغل.

| التطور ما بين السداسيات | | | التطور ما بين سداسي 2012 | | | | طبيعة م ص م |
|---|--------------------|------------------|--------------------------|--------------|------------------|------------------|------------------|
| التطور ما بين الثاني 2012 والسداسي الأول 2013 | | | السداسي الثاني | | السداسي الأول | | |
| التطور % | السداسي الأول 2013 | | التطور % | التطور | العدد | العدد | م ص م الخاصة |
| | التطور | العدد | | | | | |
| | | | | | | | |
| 2,98% | 32 509 | 1121976 | 4,63% | 48246 | 1089467 | 1041221 | الأجراء |
| 5,08% | 36 112 | 747 387 | 3,56% | 24450 | 711 275 | 686 825 | أرباب المؤسسات |
| 3,81% | 68 621 | 1869363 | 4,21% | 72696 | 1800742 | 1728046 | المجموع الجزئي 1 |
| | | | | | | | م ص م العمومية |
| 2,62%- | 1 243- | 46 132 | 2,15%- | 1040- | 47 375 | 48 415 | م ص م العمومية |
| 2,62%- | 1 243- | 46 132 | 2,15%- | 1040- | 47 375 | 48 415 | المجموع الجزئي 2 |
| 3,65% | 67 378 | 1 915 495 | 4,03% | 71656 | 1 848 117 | 1 776 461 | المجموع |

المصدر: من اعداد الطالب بناء على معطيات:

- وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار، نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رقم 22، أبريل 2013، ص 13.
- وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار، نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رقم 23، نوفمبر 2013، ص 13.

من الجدول يتبين لنا عند مقارنة السداسيات ، وجود زيادة في فئة الأجراء لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة، حيث بلغت 72696 منصب ما بين سداسي سنة 2012 وذلك بنسبة تطور 4.21%، و بلغت 68621 منصب شغل ما بين السداسي الثاني لسنة 2012 والسداسي الأول لسنة 2013 وذلك بنسبة 3.81%، كما نلاحظ وجود تراجع طفيف في تطور مناصب الشغل ما بين الزيادة الأولى والثانية وذلك بمقدار 4075 منصب .

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

أما فيما يخص المؤسسات العمومية نجد هناك تراجع في مناصب الشغل في كل السداسيات ،اذ نسجل تراجع ما بين سداسي 2012 بـ 1040 منصب أي بنسبة -2.15% ليرتفع هذا التراجع ما بين السداسي الأول لسنة 2012 والسداسي الأول لسنة 2013 بـ 1243 (-2.62%) أي بفارق 203 منصب شغل .

2- وفيات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة:

الجدول أدناه يبين وفيات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة حسب طبيعتها وذلك للفترة الممتدة 2012/01/01 إلى 2013/06/30

جدول رقم:(4-10) توزيع وفيات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة خلال

سداسيات 2013/2012.

| سنة 2013 | | سنة 2012 | | | | السداسيات طبيعة المؤسسة |
|----------|---------------|----------|----------------|--------|---------------|----------------------------|
| النسبة | السداسي الأول | النسبة | السداسي الثاني | النسبة | السداسي الأول | |
| 91,06% | 2 423 | 96,24% | 6 063 | 91,06% | 1 987 | أشخاص معنوية |
| 6,88% | 183 | 2,73% | 172 | 6,92% | 151 | أشخاص طبيعية |
| 2,07% | 55 | 1,03% | 65 | 2,02% | 44 | النشاطات الحرفية |
| 100% | 2 661 | 100% | 6 300 | 100% | 2 182 | المجموع |

المصدر : من اعداد الطالب بناء على معطيات:

- وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار، نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،رقم 21، أكتوبر 2012 ،ص18.
- وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار، نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،رقم 22، أبريل 2013،ص16.
- وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار، نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،رقم 23، نوفمبر 2013 ،ص15.

بلغت وفيات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة خلال سداسي 2012 والسداسي الاول من سنة 2013 11143 تتوزع حسب طبيعة المؤسسات على النحو التالي :

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت ومبنة البهجة السوقر

- أشخاص معنوية 10 473 مؤسسة ، سجلت أكبر نسبة لها خلال السداسي الثاني لسنة 2012 بـ 57.89 % أي مايمثل 6063 مؤسسة .
- أشخاص طبيعية 506 مؤسسة ، سجلت أكبر نسبة لها خلال السداسي الاول لسنة 2013 بـ 36.17 % أي مايمثل 183 مؤسسة .
- النشاطات الحرفية 164 مؤسسة ، سجلت أكبر نسبة لها خلال السداسي الثاني لسنة 2012 بـ 39.63 % أي مايمثل 65 مؤسسة .

2-1- وفيات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة للأشخاص المعنوية حسب قطاعات النشاط

من خلال الجدول السابق سجلت الأشخاص المعنوية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة القسط الأكبر من الوفيات للسداسيات الثلاث ،ويمكن توزيع هذه الوفيات حسب قطاعات النشاط وفق الجدول التالي :

جدول رقم:(4-11)توزيع وفيات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة (الأشخاص المعنوية)

| سنة 2013 | | سنة 2012 | | | | السداسيات طبيعة المؤسسة |
|----------|---------------|----------|----------------|---------|---------------|------------------------------|
| النسبة | السداسي الأول | النسبة | السداسي الثاني | النسبة | السداسي الأول | |
| 1,24 % | 30 | 0,56 % | 34 | 1,06 % | 21 | الفلاحة |
| 0,45 % | 11 | 0,20 % | 12 | 0,35 % | 7 | المحروقات ، الطاقة ، المناجم |
| 33,26 % | 806 | 38,36 % | 2326 | 34,12 % | 678 | البناء والاشغال العمومية |
| 11,51 % | 279 | 11,68 % | 708 | 11,88 % | 236 | الصناعة التحويلية |
| 53,53 % | 1297 | 49,20 % | 2983 | 52,59 % | 1045 | الخدمات |
| 100 % | 2423 | 100 % | 6063 | 100 % | 1987 | المجموع |

المصدر : من اعداد الطالب بناء على معطيات :

- وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الإستثمار، نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، رقم 21، أكتوبر 2012 ، ص 18.

- وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الإستثمار، نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، رقم 22، أبريل 2013، ص 17.

- وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الإستثمار، نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، رقم 23، نوفمبر 2013 ، ص 17.

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

خلال السداسيات الثلاث نلاحظ ان قطاع الخدمات سجل اكبر قسط من الوفيات، يليه قطاع البناء فقطاع الصناعة والفلاحة ثم قطاع المحروقات ،وفي كل هذا قد تميز السداسي الثاني من سنة 2012 بارتفاع في عدد الوفيات لدى جميع القطاعات.

ويمكن توضيح هذه الوفيات حسب القطاعات نجد :

✓ قطاع الخدمات ارتفعت فيه عدد الوفيات من 1045 مؤسسة خلال السداسي الأول الى 2983 مؤسسة خلال السداسي الثاني من سنة 2012 مسجلا في ذلك farka موجبا قدره :1938 مؤسسة اي بنسبة ارتفاع تقدر ب: 185,45%. ليتراجع عدد الوفيات خلال السداسي الاول من سنة 2013 الى 1297 مؤسسة، مسجلا نقصانا في عدد المؤسسات ب: 1686 مؤسسة بنسبة سالبة 53.53%. قطاع البناء والاشغال العمومية ارتفعت فيه عدد الوفيات من 678 مؤسسة خلال السداسي الأول الى 2326 مؤسسة خلال السداسي الثاني من سنة 2012 مسجلا في ذلك farka موجبا قدره : 1648 مؤسسة اي بارتفاع تقريبا مرتين ونصف (2.43) بالمقارنة مع السداسي الأول، ليتراجع عدد الوفيات خلال السداسي الاول من سنة 2013 الى 806 مؤسسة، مسجلا نقصانا في عدد المؤسسات ب: 1520 مؤسسة بنسبة سالبة 65.35%.

✓ قطاع الصناعة التحويلية بلغت زيادة الوفيات في هذا القطاع ما بين سداسي 2012 ،ما مقداره 472 مؤسسة اي بنسبة ارتفاع 200% ،حيث انتقلت عدد المؤسسات المشطوبة من 236 مؤسسة خلال السداسي الأول الى 708 مؤسسة نهاية السداسي الثاني .أما خلال السداسي الاول من سنة 2013 فإن عدد الوفيات انخفض الى 279 مؤسسة، مسجلا نقصانا في عدد المؤسسات ب: 429 مؤسسة (60.59%) بالمقارنة مع السداسي الثاني لسنة 2012 .

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

✓ قطاع الفلاحة ارتفعت فيه عدد الوفيات من 21 مؤسسة خلال السداسي الأول الى 34 مؤسسة خلال السداسي الثاني من سنة 2012 مسجلا في ذلك فارقا موجبا قدره : 13 مؤسسة اي بنسبة ارتفاع تقدر ب: 61.90%. ليتراجع عدد الوفيات خلال السداسي الاول من سنة 2013 الى 30 مؤسسة، مسجلا نقصانا في عدد المؤسسات ب: 4 مؤسسة بنسبة سالبة 11.76 % .

✓ قطاع المحروقات ،الطاقة ،المناجم والخدمات المتصلة :ارتفعت فيه عدد الوفيات من 7 مؤسسة خلال السداسي الأول الى 12 مؤسسة خلال السداسي الثاني من سنة 2012 مسجلا في ذلك فارقا موجبا قدره: 5 مؤسسة اي بنسبة ارتفاع تقدر ب: 71.43%. ليتراجع عدد الوفيات خلال السداسي الاول من سنة 2013 الى 11 مؤسسة، مسجلا نقصانا في عدد المؤسسات ب: 1 مؤسسة بنسبة سالبة 8.33 % .

وإذا أردنا تفصيل هذه الوفيات حسب مكونات كل قطاع ،اتخذنا قطاعي الخدمات والصناعات التحويلية كنموذجين لذلك ،وهما موضحين حسب الجدول أدناه .

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

جدول رقم: (4-12) توزيع وفيات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة (الأشخاص المعنوية)

حسب مكونات قطاعي الخدمات والصناعات التحويلية

| سنة 2013 | | سنة 2012 | | | | السداسيات مكونات قطاع النشاط |
|--------------|---------------|-------------|----------------|-------------|---------------|---------------------------------|
| النسبة | السداسي الأول | النسبة | السداسي الثاني | النسبة | السداسي الأول | |
| قطاع الخدمات | | | | | | |
| 19,81% | 257 | 23,80% | 710 | 23,92% | 250 | النقل والمواصلات |
| 29,68% | 385 | 27,92% | 833 | 31,48% | 329 | التجارة |
| 8,71% | 113 | 10,19% | 304 | 10,05% | 105 | الفندقة والاطعام |
| 27,37% | 355 | 21,09% | 629 | 19,04% | 199 | خدمات للمؤسسات |
| 12,72% | 165 | 14,85% | 443 | 13,30% | 139 | خدمات للعائلات |
| 0,62% | 8 | 0,37% | 11 | 0,48% | 5 | مؤسسات مالية |
| 0,54% | 7 | 0,57% | 17 | 0,48% | 5 | اعمال عقارية |
| 0,54% | 7 | 1,21% | 36 | 1,24% | 13 | خدمات للمرافق الجماعية |
| 100% | 1297 | 100% | 2983 | 100% | 1045 | مجموع قطاع الخدمات |
| قطاع الصناعة | | | | | | |
| 12,90% | 36 | 13,70% | 97 | 11,02% | 26 | الحديد والصلب |
| 9,68% | 27 | 8,33% | 59 | 10,17% | 24 | مواد البناء |
| 2,51% | 7 | 2,82% | 20 | 5,51% | 13 | كيمياؤ-مطاط-بلاستيك |
| 39,43% | 110 | 38,42% | 272 | 38,56% | 91 | الصناعة الغذائية |
| 6,09% | 17 | 7,63% | 54 | 3,81% | 9 | صناعة النسيج |
| 1,79% | 5 | 1,69% | 12 | 1,27% | 3 | صناعة الجلد |
| 22,58% | 63 | 22,46% | 159 | 25% | 59 | صناعة الخشب والورق |
| 5,02% | 14 | 4,94% | 35 | 4,66% | 11 | صناعة مختلفة |
| 100% | 279 | 100% | 708 | 100% | 236 | مجموع قطاع الصناعة |

المصدر: من اعداد الطالب بناء على معطيات:

- وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الإستثمار، نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رقم 21، أكتوبر 2012، ص 18.

- وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الإستثمار، نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رقم 22، أبريل 2013، ص 17.

- وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الإستثمار، نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رقم 23، نوفمبر 2013، ص 17.

ما يمكن ملاحظته من الجدول :

قطاع الخدمات:

سجلت فيه التجارة أكبر نسبة من الوفيات وذلك في كل السداسيات ، يليه النقل والمواصلات في المرتبة الثانية لسداسيي سنة 2012 ليتراجع الى المرتبة الثالثة بعد خدمات المؤسسات في السداسي الأول من سنة 2013.

قطاع الصناعة:

تقف الصناعة الغذائية في المرتبة الأولى من حيث وفيات الاستثمار فيها ، يليها قطاع صناعة الخشب والورق ، وكذا قطاع الحديد والصلب ومواد البناء ، وهذا في كل السداسيات محل الدراسة.

- وعلى العموم تعود اسباب وفيات هذه المؤسسات اما لتغير الوضعية أو المقر الاجتماعي .

او تغيير نوعية النشاط او انشاء مؤسسات جديدة

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

2-2- وفيات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة للأشخاص الطبيعية.

توقفت عن النشاط 323 مؤسسة صغيرة والمتوسطة خاصة للأشخاص الطبيعية خلال سنة

2012.

جدول رقم(4-13): توزيع وفيات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة للأشخاص الطبيعية.

| سنة 2013 | | سنة 2012 | | | | السداسيات قطاعات النشاط |
|----------|---------------|----------|----------------|--------|---------------|----------------------------|
| النسبة | السداسي الأول | النسبة | السداسي الثاني | النسبة | السداسي الأول | |
| 6,56% | 12 | 10,47% | 18 | 6,62% | 10 | الصحة |
| 2,73% | 5 | 2,33% | 4 | 3,31% | 5 | العدالة |
| 90,71% | 166 | 87,21% | 150 | 90,07% | 136 | الاستثمار الزراعي |
| 100% | 183 | 100% | 172 | 100% | 151 | المجموع |

المصدر: من اعداد الطالب بناء على معطيات:

- وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار، نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رقم 21، أكتوبر 2012، ص20.

- وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار، نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رقم 22، أبريل 2013، ص18.

- وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار، نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رقم 23، نوفمبر 2013، ص17.

من خلال الجدول نلاحظ أن قطاع الإستثمار الزراعي سجل نسبة كبيرة جدا من الوفيات، وذلك لكل

السداسيات محل الدراسة، يليه في ذلك قطاع الصحة وقطاع العدالة ولكن بنسب أقل، وتعود كثرة

الوفيات في القطاع الزراعة نتيجة قلة خبرة المستثمرين في هذا المجال، علاوة على ذلك قلة مردوديته بالمقارنة

مع الإستثمار في مجال الصحة والعدالة.

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

3- تموقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

تتوزع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بشكل غير متساوي بسبب الطابع الجغرافي للبلاد فهي تتميز بتمركز اغليبتها في 12 ولاية من بين 48 ولاية، وذلك بنسبة أكثر من 53% من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة :

أربع ولايات هي الجزائر ب 11,53% من المجموع، تزي وزو، وهران، بجاية، يمثلون في المجموع حوالي 27% من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة للبلاد.

تسجل في كل من تيبازة 10.76، البلدية 10.50، %، سطيف 10.50، %، بومرداس 9.87%.

جدول رقم: (4-14) الولايات الاثني عشر الأولى في تعداد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة.

| الترتيب | الولايات | 2011 | 2012 | النسبة % | التطور % |
|---------|----------------|---------|---------|----------|----------|
| 1 | الجزائر | 45 636 | 48 419 | 11,53 | 6,10 |
| 2 | تيزي وزو | 23 109 | 24 754 | 5,89 | 7,12 |
| 3 | وهران | 18 370 | 19 692 | 4,69 | 7,20 |
| 4 | بجاية | 17 962 | 19 374 | 4,61 | 7,86 |
| 5 | سطيف | 17 154 | 18 730 | 4,46 | 9,19 |
| 6 | تيبازة | 15 672 | 16 969 | 4,04 | 8,28 |
| 7 | بومرداس | 13 787 | 15 004 | 3,57 | 8,83 |
| 8 | البليدة | 12 938 | 14 073 | 3,35 | 8,77 |
| 9 | قسنطينة | 12 561 | 13 450 | 3,20 | 7,08 |
| 10 | باتنة | 9 866 | 10 679 | 2,54 | 8,24 |
| 11 | عنابة | 10 041 | 10 670 | 2,54 | 6,26 |
| 12 | الشلف | 9 755 | 10 297 | 2,45 | 5,56 |
| | المجموع الجزئي | 206 851 | 222 111 | 52,87 | 7,38 |
| | المجموع | 391 761 | 420 117 | 100 | 7,24 |

المصدر: نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لعام 2012، ص 19

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

يعتبر التمركز شديدا للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجهة الشمالية مقارنة بجنوب البلاد ومن الملاحظ احتواء الوسط على نسبة مهمة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

احتوت المناطق الشمالية على 248985 مؤسسة صغيرة ومتوسطة خلال سنتي 2011 و2012 ليرتفع هذا العدد الى 262423 حتى نهاية السداسي الأول من سنة 2013 أي بنسبة تقدر بـ 59,38% متبوعة بالمضاب العليا بـ 134960 مؤسسة صغيرة ومتوسطة بينما تحتوي منطقة الجنوب و الجنوب الكبير على 44581 مؤسسة صغيرة و متوسطة حوالي 10,09% من المجموع والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم(4-15): حركية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب الجهات.

| 2013/2012 | حركية عام 2012 | | | | الفترات | | الجهات |
|-----------|----------------|-------------|-------|--------|---------|---------------|------------------|
| | التطور | إعادة إنشاء | الشطب | إنشاء | | | |
| 248 985 | 16 321 | 3 486 | 5 151 | 17 986 | 232 664 | -2011 2012 | الشمال |
| 262423 | 13438 | 2357 | 1492 | 12573 | 248 985 | -2012 2013 | |
| 128 316 | 9 170 | 1 758 | 2 056 | 9 468 | 119 146 | -2011 2012 | المضاب العليا |
| 134960 | 6644 | 1273 | 610 | 5981 | 128 316 | -2012 2013 | |
| 34 569 | 2 353 | 532 | 517 | 2 338 | 32 216 | -2011 2012 | الجنوب |
| 36131 | 1562 | 265 | 141 | 1438 | 34 569 | -2012 2013 | |
| 8 247 | 512 | 100 | 326 | 738 | 7 735 | -2011 2012 | الجنوب الكبير |
| 8450 | 203 | 67 | 180 | 316 | 8 247 | -2012 2013 | |
| 420 117 | 28 356 | 5 876 | 8 050 | 30 530 | 391 761 | -2011 2012 | المجموع |
| 441964 | 21847 | 3962 | 2423 | 20308 | 420 117 | -2012 2013 | |

- المصدر: من اعداد الطالب بناء على معطيات:

- وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار، نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رقم 22، أبريل 2013، ص21.

- وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار، نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رقم 23، نوفمبر 2013، ص21.

المطلب الثاني : وسائل دعم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

من أجل تحقيق أهداف برامج تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، تتدخل الدولة بتقديم الدعم المالي اللازم لتحضير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، للدخول في المنافسة من خلال هياكل الأنشطة المحلية وصناديق الضمانات، والهيئات الداعمة لخلق مناصب الشغل.

1- هياكل الأنشطة المحلية.

1-2 مشاتل المؤسسات:

مشاتل المؤسسات هي مؤسسات عمومية ذات طابع صناعي وتجاري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتدعى في النص "المشاتل".

وتكون المشاتل في أحد الأشكال التالية:

المحضنة: هيكل دعم يتكفل بحاملي المشاريع في قطاع الخدمات .

ورشة الربط: هيكل دعم يتكفل بحاملي المشاريع للقطاع الصناعي الصغير والمهن الحرفية.

نزل المؤسسات: هيكل دعم يتكفل بحاملي المشاريع المنتمين إلى ميدان البحث.

وتنشأ هذه المشاتل بموجب مرسوم تنفيذي وتوضع تحت وصاية الوزير المكلف بالمؤسسات الصغيرة

والمتوسطة¹، و تكلف المشاتل طبقاً لأحكام المرسوم ولدفتت الشروط النموذجي المرفق بما يأتي:

• استقبال واحتضان ومرافقة المؤسسات الحديثة النشأة لمدة معينة وكذا أصحاب المشاريع.

• تسيير وإنجاز المحلات.

• تقديم الخدمات.

¹ - المادة 2 من مدونة النصوص القانونية و التنظيمية الخاصة بقطاع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، ص 46-47 .

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوكر

- تقديم إرشادات خاصة.

وعلى هذا فإن معيار نجاعة مشاتل المؤسسات يتركز أساسا على المشاريع المحتضنة لدى المشاتل تتنوع مجالات تخصص المشاريع المحتضنة على مستوى مشاتل المؤسسات لتشمل عدة مجالات منها الاتصال، إعادة تدوير النفايات، تكنولوجيا الإعلام، الصناعة الغذائية، وكذا مشاريع الابتكار مثل الألياف البصرية ونظام التموضع العالمي، إنتاج اللافتات، الطاقة الشمسية.

يبرز تحليل حصيلة نشاط مشاتل المؤسسات التقييمات التالية:

جدول رقم(4-16) حصيلة نشاط مشاتل المؤسسات التقييمية.

| عدد مناصب الشغل المستحدثة | عدد المؤسسات المنشأة | معدل الاستعاب | عدد المشاريع المحتضنة | قدرة احتضان المشاريع |
|---------------------------|---|---------------|-----------------------|----------------------|
| 363 | 28 مؤسسة (96,70% من المشاريع المحتضنة) | 61,70% | 29 | 47 مشروع |

المصدر: نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لعام 2012، ص29

5-1 مراكز التسهيل للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة .

مراكز التسهيل هي مؤسسات عمومية ذات طابع إداري، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتدعى في صلب النص "المراكز"، تنشأ بموجب مرسوم تنفيذي وتوضع أيضا تحت وصاية الوزير المكلف بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة¹.

تبقى المراكز التي دخلت حيز التنفيذ تسجل تحسنا ملحوظا في نتائج النشاطات خاصة فيما يتعلق بمرافقة حاملي المشاريع وكذا انجاز مخططات الأعمال تبقى مجالات اختصاص المشاريع التي يتم مرافقتها

¹ - المادة 2 من مدونة النصوص القانونية و التنظيمية الخاصة بقطاع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، ص 64 .

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

من طرف مراكز التسهيل متعددة بحيث تشمل،قطاع البناء والأشغال العمومية ،الخدمات،صناعة النسيج
الصناعة الغذائية،الصيد،الصناعة التقليدية و الحرف،الخشب وغيرها.

الجدول رقم(4-17) نشاطات مراكز التسهيل للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

| عدد مراكز التسهيل | عدد حاملي المشاريع الذين تم إستقبالهم | عدد حاملي المشاريع الذين تم مرافقتهم | عدد مخطط الأعمال المنجزة | عدد المؤسسات المنشأة | عدد مناصب الشغل المستحدثة أو المتوقعة |
|-------------------|---------------------------------------|--------------------------------------|--------------------------|----------------------|---------------------------------------|
| تيازة | 452 | 142 | 46 | 24 | 90 |
| وهران | 1155 | 455 | 47 | 301 | 494 |
| أدرار | 107 | 58 | 29 | 22 | 67 |
| برج بوعرييج | 569 | 448 | 16 | 59 | 394 |
| إلزي | 328 | 147 | 22 | 13 | 220 |
| جيجل | 427 | 368 | 03 | 34 | 125 |
| تمراست | 65 | 39 | - | 12 | 31 |
| النعامة | 484 | 244 | 02 | 84 | 31 |
| تيندوف | 242 | 36 | 22 | 11 | 56 |
| الجلفة | 236 | 29 | 02 | 02 | 75 |
| سيدي بلعباس | 75 | 59 | 53 | 25 | 142 |
| بليدة | 40 | - | - | - | - |
| المجموع | 4180 | 2052 | 242 | 587 | 1544 |

المصدر: نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لعام 2012، ص30

- تبرز حصيلة النشاط ل12 مركز تسهيل المعطيات التالية:
- 4180 حامل مشروع تم استقبالهم على مستوى هذه المراكز بتطور قدره 54% .
- 2052 مشروع تمت مرافقتهم من طرف هذه المراكز بزيادة معتبرة بنسبة 177% .

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

• 242 مخططات الأعمال المنجزة من طرف الهياكل و التي تمثل 11,79% من العدد الإجمالي للمشاريع .

• 587 مؤسسة منشأة ما يعادل 28,60% من عدد المشاريع التي تم مرافقتها.

• 1544 منصب عمل مستحدث.

خلال سنة 2012 أغلبية المشاريع تتمركز في قطاع النقل بنسبة 50% من إجمالي المشاريع المصروح بها من طرف الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار حيث يشغل 14368 شخص أي بنسبة 15,72% من إجمالي مناصب الشغل في حين يمثل قطاع الصناعة 14,71% من المشاريع ويشغل 34,44% من مناصب الشغل المصروح بها.

2 معطيات متعلقة بالضمانات الممنوحة.

تعتبر صناديق الضمان آلية تمويل تسهل على المؤسسات الطريق للوصول إلى خطوط القروض المحلية أو الأجنبية لتمويل استثماراتها، وآلية تسعى من خلالها السلطات تنفيذ برامج التأهيل المسطرة ومن أهم هذه الصناديق نجد :

2-1- نشاطات صندوق ضمان القروض للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة FGAR

أنشأ صندوق ضمان القروض بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-872 المؤرخ في 11-11-2002 ويعتبر مؤسسة عمومية تحت وصاية وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، يتمتع هذا الصندوق بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية.

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوفر

يهدف صندوق ضمان القروض إلى تسهيل الحصول على القروض متوسطة الأجل التي تدخل في التركيب المالي للاستثمارات المجدية وذلك من خلال منح الضمان للمؤسسات التي تفتقر للقيمة اللازمة التي تشترطها البنوك كإنشاء مؤسسة جديدة أو تجديد أجهزة أو توسعة المؤسسة. وأطلق على هذا الصندوق بصندوق ضمان القروض لأنه يضمن تسديد جزء من الخسارة في حالة عدم تسديد القرض، وتتراوح نسبة الضمان بين 10 و 80% من القرض البنكي، وتحديد النسبة حسب تكلفة القروض ودرجة المخاطرة ويكون مبلغ الضمان من 4 ملايين دينار كحد أدنى إلى 25 مليون دينار كـمبلغ أقصى.

خلال سنة 2012 تم منح مبلغ 5,601 مليار دج بالنسبة لعروض الضمان بمعدل 26,93 مليون دج بالنسبة لعروض الضمان و 24,623 مليون دج بالنسبة لشهادات الضمان. إن أغلبية المشاريع المضمونة ، خلال سنة 2012 كانت من نوع المشاريع جديدة النشاط بمعدل 69 من المجموع الكلي للمشاريع المضمونة من طرف صندوق الضمان القروض المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ولقد دعم صندوق الضمان القروض المؤسسات الصغيرة و المتوسطة وإنشاء 79 مؤسسة صغيرة و متوسطة بمبلغ 3,896 مليار دج.

ارتفع مجموع التزامات الصندوق الضمان القروض للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة إلى 44 % بالنسبة لعروض الضمان و 96% بالنسبة لشهادات الضمان، خلال عام 2012 ، كما أن المبلغ الإجمالي للضمانات الممنوحة يقارب 20 مليار دج بما فيها 6,748 مليار دج التزامات نهائية ، خلال الفترة من أبريل 2004 إلى غاية ديسمبر 2012 .

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

تشكل المشاريع التوسعية أغلبية المشاريع الاستثمار منذ سنة 2004 (48% من إجمالي المشاريع المضمونة).

حيث تمكن الصندوق من ضمان 363 مشروع لمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في النشأة بمبلغ 6,748 مليار دج و 437 مشاريع أخرى لمؤسسات صغيرة و متوسطة في التوسع بمبلغ 3,198 مليار دج. وتجدر الإشارة إلى أن 51% من مجموع المشاريع المضمونة منذ أفريل 2004 تتموقع في جهة الوسط في حين تحتل المرتبة الثانية الجهة الشرقية بنسبة 25% من المجموع الكلي للمشاريع المضمونة، كما أن ولاية الجزائر تهيمن بنسبة تقدر بـ 29,4%.

3- حصيلة الصندوق الضمان قروض الاستثمارات للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة (CGCI- PME).

أما حصيلة صندوق ضمان قروض الاستثمارات للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة (CGCI- PME) نلاحظ قد تمركزت في ثلاثة قطاعات مهمة، البناء و الأشغال العمومية، النقل و الصناعة بما يقارب نسبة 90% من المشاريع المضمونة و الأشغال العمومية بمعدل 28% .

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

الجدول رقم(4-18): الوضعية العامة للضمانات حسب قطاع النشاط لسنة 2012

القيمة بالمليون دج

| قطاعات النشاط | عدد الملفات | % | قيمة الضمانات | % | مناصب الشغل المنشأة | % |
|--------------------------|-------------|-----|---------------|-----|---------------------|-----|
| البناء والأشغال العمومية | 195 | 31 | 3056 | 28 | 3586 | 36 |
| النقل | 164 | 26 | 907 | 8 | 1178 | 12 |
| الصناعة | 203 | 33 | 5997 | 55 | 4429 | 44 |
| الصحة | 31 | 5 | 604 | 6 | 476 | 5 |
| الخدمات | 30 | 5 | 278 | 3 | 320 | 3 |
| المجموع | 623 | 100 | 10842 | 100 | 9989 | 100 |

المصدر: نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لعام 2012، ص39

يأخذ هذا التوزيع بعين الاعتبار المناطق الجغرافية الأكثر حركية اقتصادية ، حيث المناطق الشرق و

الوسط يمثلان الأغلبية و ذلك بنسب 40% و36%.

4- معطيات متعلقة بالهيئات الداعمة لخلق مناصب الشغل.

4-1- معطيات متعلقة بالوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب.

الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب هي هيئة وطنية ذات طابع خاص تتمتع بالشخصية المعنوية

والاستقلال المالي، قد أنشئت سنة 1996 ولها فروعاً جهوية خاضعة لوصاية رئيس الحكومة كما يتابع

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

وزير التشغيل الأنشطة العملية للوكالة، تقوم الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب، والجدول التالي يبين توزيع المشاريع الممولة لغرض إيجاد مناصب شغل.

الجدول رقم(4-19) توزيع المشاريع الممولة حسب قطاع النشاط.

| قطاع النشاط | عدد المشاريع الممولة | عدد مناصب الشغل | قيمة الإستثمار(دج) |
|--------------------------|----------------------|-----------------|--------------------|
| الخدمات | 73 221 | 179 758 | 210 328 527 568 |
| نقل المسافرين | 17 066 | 40 207 | 41 304 490 843 |
| الصناعة التقليدية | 30 977 | 96 638 | 73 601 576 467 |
| نقل البضائع | 52 870 | 90 647 | 136 078 567 624 |
| الزراعة | 24 812 | 62 230 | 71 318 568 083 |
| الصناعة | 11 513 | 37 910 | 47 003 634 058 |
| البناء والأشغال العمومية | 17 401 | 57 759 | 62 369 492 423 |
| الأعمال الحرة | 5 043 | 11 966 | 8 304 301 446 |
| الصيانة | 4 713 | 12 325 | 9 171 606 789 |
| الصيد | 750 | 3 749 | 4 685 203 788 |
| الري | 464 | 1 863 | 2 795 211 906 |
| نقل التبريد | 10 317 | 19 503 | 24 779 329 998 |
| المجموع | 249 147 | 614 555 | 691 740 510 995 |

المصدر: نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لعام 2012، ص40

4-2- معطيات متعلقة بالوكالة الوطنية لتسيير القروض المصغرة.

لقد تم استحداثها كمنظومة جديدة للقروض المصغر دخلت حيز التنفيذ خلال سنة 2004 تتكلف الوكالة الوطنية لتسيير القروض المصغر بمهمة الإشراف على صندوق الضمان للقروض المصغر والذي يعتبر آلية جديدة لضمان القروض التي تقدمها البنوك والمؤسسات المالية للمستفيدين من القروض المصغرة.

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

من مهامه تدعيم أصحاب المبادرات الفردية من أجل مساعدتهم على خلق نشاطات لحسابهم

الخاص، وكذا تقديم الدعم والاستشارة والمرافقة للمبادرين وضمان المتابعة لإنجاح المشاريع المجددة.

جدول رقم(4-20): القروض الممنوحة حسب قطاعات النشاط لسنة 2012

| المبلغ المستأجر (دج) | النسبة % | عدد القروض الممنوحة | قطاعات النشاط |
|----------------------|----------|---------------------|--------------------------|
| 2 983 852 354,77 | 16,89 | 76 291 | الزراعة |
| 6 032 825 712,26 | 34,81 | 157 184 | الصناعة المصغرة جدا |
| 1 732 835 935,77 | 8,12 | 36 658 | البناء والأشغال العمومية |
| 4 646 022 252,04 | 21,09 | 95 256 | الخدمات |
| 2 922 405 084,03 | 19,08 | 86 158 | الصناعة التقليدية |
| 13 044 852,51 | 0,01 | 61 | التجارة |
| 18 330 986 191,38 | 100 | 415 608 | المجموع |

المصدر: نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لعام 2012، ص42

4-3- معطيات متعلقة بالصندوق الوطني للتأمين على الشغل.

الصندوق الوطني للتأمين على البطالة هو صندوق يتكفل بدعم وحدات المشاريع من طرف

البطالين، ويساعد في الدعم و الاستشارة خلال مرحلتي الإنجاز وانطلاق المشروع، وهو صندوق موجه

خاصة إلى كل شخص بطال يتراوح عمره ما بين 35 إلى 50 سنة، مسجل لدى مصالح الوكالة الوطنية

للتشغيل منذ 06 أشهر على الأقل، ولا يشغل أي منصب عمل مأجور، ويشترط أن يكون له مؤهل

مهني، ومن المشاريع الممولة من طرف هذا الصندوق فهي حسب الجدول التالي :

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

جدول رقم(4-21): المشاريع الممولة من طرف الصندوق الوطني للتأمين على الشغل لسنة

2012.

| النسبة % | مبلغ التمويل (دج) | النسبة % | مناصب الشغل | النسبة % | عدد المشاريع الممولة | قطاعات النشاط |
|----------|--------------------|----------|-------------|----------|----------------------|--------------------------|
| 5,51 | 10 975 173 091,34 | 5,52 | 7 972 | 4,58 | 3 368 | الزراعة |
| 2,84 | 5 649 514 298,05 | 4,72 | 6 822 | 3,39 | 2 511 | الصناعة التقليدية |
| 5,70 | 11 361 264 052,60 | 8,78 | 12 677 | 4,92 | 3 647 | البناء والأشغال العمومية |
| 0,43 | 862 981 362,17 | 0,38 | 548 | 0,21 | 152 | الري |
| 7,16 | 14 266 823 520,98 | 8,65 | 12 492 | 5,86 | 4 346 | الصناعة |
| 0,45 | 887 800 497,70 | 0,70 | 1 006 | 0,55 | 406 | الصيانة |
| 0,22 | 339 332 373,69 | 0,15 | 213 | 0,13 | 95 | الصيد البحري |
| 0,31 | 612 107 370,78 | 0,36 | 516 | 0,32 | 134 | المهن الحرة |
| 23,02 | 45 875 871 980,52 | 21,13 | 30 525 | 18,83 | 13 962 | الخدمات |
| 43,87 | 87 407 684 342,10 | 39,20 | 56 631 | 48,11 | 35 662 | نقل البضائع |
| 10,50 | 20 922 861 903,73 | 10,42 | 15,055 | 13,11 | 9 717 | نقل المسافرين |
| 100 | 199 261 414 793,66 | 100 | 144 457 | 100 | 74 130 | المجموع |

المصدر: نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لعام 2012، ص42

المطلب الثالث: تطور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة على مستوى ولاية تيارت

إن قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر يشهد تطورا مستمرا، وذلك من خلال الاهتمام والدعم

الذي تلقاه، وكما هو الحال نجد أن ولاية تيارت تشهد هي الأخرى تطورا للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

على ترابها، وعليه فسنعطي من خلال هذا المطلب لمحة عامة عن ولاية تيارت، فضلا عن المعلومات

الإحصائية التي تخص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية تيارت.

1- لمحة عامة عن ولاية تيارت.

1-1- التعريف بولاية تيارت تاريخيا

يمتد تاريخ مدينة تيارت ونواحيها إلى حقب تاريخية تعود إلى العصور الأولى، وقد كانت تعرف باسم تينقارت في حدود نهاية القرن الأول وبداية القرن الثاني قبل الميلاد، وكانت موطناً للعديد من الحضارات التي عرفها العالم منذ القدم، منها الحضارة الفينيقية، النوميدية، البيزنطية، العربية وصولاً للحضارة العثمانية وانتهاء بالاحتلال الفرنسي، ولا زالت بعض أطلال هذه الحضارات باقية إلى اليوم. عرفت منطقة تيارت أوج تقدمها وازدهارها في كل الميادين في مرحلة حكم الرستميين، وكانت تيهرت عاصمة للدولة الرستمية التي أسسها عبد الرحمن بن رستم سنة 776م والتي دام حكمها 132 سنة، وعلى أنقاض عاصمة الرستميين أسس الأمير عبد القادر دولته الفتية غداة الاحتلال الفرنسي للجزائر سنة 1830م أقام فيها الصناعة الحربية، صناعة النسيج وتحويل الخشب، ونشاطات اقتصادية واجتماعية وكانت على ذلك الحال إلى أن سقطت في أيدي الفرنسيين سنة 1841م.

1-2- البطاقة التقنية عن ولاية تيارت.

تقع ولاية تيارت في غرب البلاد وتحدها شمالا غليزان وتسمسيلت وغربا سعيدة ومعسكر أما شرقا ولاية الجلفة وجنوبا ولايتي الأغواط والبيض، تعتبر ولاية تيارت المعبر الأساسي ما بين الشمال و الجنوب مساحتها كثيرة التنوع، فهي عبارة عن منطقة جبلية في الشمال وهضاب عليا في الوسط وشبه جاف في الجنوب، من خلال الجدول التالي نوضح فيه أهم المزايا التي تتوفر عليها الولاية.

الجدول رقم(4-22):المزايا التقنية لولاية تيارت.

| | |
|---------------------------------|----------------------------|
| المساحة | 20 050,50 كلم ² |
| المساحة الزراعية الكلية | 1 609 900 هكتار |
| المساحة الغابية | 141 824 هكتار |
| المساحة السهبية | 1 332 245 هكتار |
| عدد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة | 7 090 |
| عدد الحرفيين | 1 476 |
| عدد مناطق النشاط | 09 |
| عدد المناطق الصناعية | 01 |
| السكان | 851 133 |
| عدد الدوائر | 14 |
| عدد البلديات | 42 |

المصدر: وثائق مقدمة من طرف مديرية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية تيارت

2- التعداد العام للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة على مستوى ولاية تيارت.

إن العدد الإجمالي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة هو 7090 أدى هذا العدد إلى إنشاء 26710 منصب شغل على،وقد قدر العدد الإجمالي للحرفيين المسجلين لدى غرفة الصناعة التقليدية و الحرف بـ 1476 حرفي أدى إلى إحداث 2905 منصب شغل.

أما فيما يخص هياكل القطاع فقد استفادت الولاية في إطار برنامج الهضاب العليا من ثلاثة مشاريع وهي في طور الإنجاز كمشتلة المؤسسات ودار الصناعة التقليدية ومركز اقتناء الصوف، من خلال الجدول الموالي نستعرض إحصائيات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المسجلة على مستوى الولاية خلال سنتي 2012 و2013 لمختلف النشاطات.

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

جدول رقم(4-23): إحصائيات المؤسسات المسجلة على مستوى ولاية تيارت

| عدد مناصب الشغل | | عدد المؤسسات | | النشاطات |
|-----------------|----------|--------------|----------|--------------------------|
| سنة 2013 | سنة 2012 | سنة 2013 | سنة 2012 | |
| 12043 | 10660 | 3962 | 3501 | الخدمات |
| 3637 | 4353 | 2239 | 2138 | النقل والإتصالات |
| 5003 | 4727 | 2247 | 2109 | التجارة |
| 11456 | 11744 | 1269 | 1362 | البناء والأشغال العمومية |
| 3740 | 3430 | 748 | 686 | المواد الغذائية |
| 2017 | 1870 | 670 | 621 | الفلاحة |
| 1860 | 1850 | 632 | 627 | المقاهي والمطاعم |
| 990 | 981 | 314 | 311 | الحديد والصلب |
| 573 | 531 | 263 | 215 | النجارة |
| 393 | 396 | 112 | 113 | النسيج والجلد |
| 280 | 260 | 73 | 68 | كيمياء، بلاستيك ومطاط |
| 244 | 262 | 41 | 44 | المحاجر و المناجم |
| 77 | 95 | 29 | 38 | نشاطات أخرى |
| 44 | 128 | 24 | 24 | مواد البناء |
| 32 | 40 | 6 | 8 | الفندقة |
| 23 | 27 | 4 | 6 | الطاقة والمياه |
| 42412 | 41354 | 12606 | 11871 | المجموع |

المصدر: وثائق مقدمة من طرف مديريةية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية تيارت

بالنسبة لعدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المتواجدة على مستوى ولاية تيارت تم تسجيل نسبة

زيادة سنوية (2012 / 2013) تقدر ب 5,83% أي حوالي 735 مؤسسة.

بالنسبة لعدد مناصب الشغل التي استحدثت في الولاية تم تسجيل نسبة زيادة (2012 / 2013) تقدر ب

2,50% أي حوالي 1058 منصب شغل.

3- المناطق الصناعية ومناطق النشاطات على مستوى ولاية تيارت.

1-3 المنطقة الصناعية.

تقع المنطقة الصناعية زعرورة ضمن المخطط المعتمد للاستعمالات الصناعية، حيث أنها تضم عدة مؤسسات وشركات مثل شركة نفضال، سوناطراك، شركة إنتاج الورق، شركة إنتاج البلاط، مؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته وهي تقع جنوب شرق الولاية تبعد عن المقر ب6 كلم وبالتحديد على الخط الرابط بين ولاية تيارت وولاية معسكر وسعيدة تتميز بموقع استراتيجي هام يساعدها على التزود بالماء والغاز والكهرباء ومواصفاتها هي حسب الجدول أدناه:

جدول رقم(4-24): المنطقة الصناعية على مستوى ولاية تيارت.

| الشاغرة | المشغولة | عدد الأراضي | المساحة المستغلة(م ²) | المساحة الكلية(م ²) | تسمية المنطقة |
|---------|----------|-------------|--------------------------------------|------------------------------------|-------------------------|
| 235 | 168 | 403 | 2 350 527 | 3 172 500 | المنطقة الصناعية زعرورة |

المصدر: وثائق مقدمة من طرف مديرية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية تيارت

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

3-2- مناطق النشاطات:

الجدول رقم (4-25): مؤهلات ولاية تيارت الصناعية

| المناطق | المساحة الكلية (م ²) | المساحة المستغلة (م ²) | عدد الأراضي | المشغولة | عدد الأراضي الشاغرة |
|-------------|----------------------------------|------------------------------------|-------------|----------|---------------------|
| زعرورة | 090 247 | 049 578 | 47 | 32 | 15 |
| فرندة | 500 000 | 280 668 | 95 | 27 | 68 |
| السوقر | 183 668 | 097 701 | 64 | 23 | 41 |
| قصر الشلالة | 400 000 | 214 691 | 47 | 32 | 15 |
| مهديّة | 103 563 | 052 200 | 68 | 06 | 62 |
| مدرسة | 127 500 | 106 257 | 89 | 00 | 89 |
| عين الذهب | 075 037 | 051 217 | 46 | 00 | 46 |
| تاخمرت | 040 050 | 030 017 | 18 | 00 | 18 |
| طريق السوقر | 079 260 | 039 719 | 42 | 00 | 42 |

المصدر: وثائق مقدمة من طرف مديرية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية تيارت

من خلال الجدول يتبين لنا التواجد الكبير والمتاح للعقار الصناعي والذي يبقى في انتظار المستثمرين

الراغبين في استغلاله.

المبحث الثاني: تقديم عام للمؤسستين محل الدراسة التطبيقية:

كما سبق وذكرنا، من أجل الانتقال من الدراسة النظرية إلى الدراسة التطبيقية، اخترنا مؤسستين تنتج نفس المنتج، والمتمثل في الحليب ومشتقاته، إلا أنهما تنتميان إلى قطاعين مختلفين إحداهما للقطاع العام والأخرى للقطاع الخاص، وستتطرق في هذا المبحث إلى تقديم عام لهاتين المؤسستين محل الدراسة والمقارنة من خلال النشأة، نوع النشاط و الهيكل التنظيمي لهما.

المطلب الأول: تقديم عام لملبنة سيدي خالد -تيارت-

يمكن تعريف ملبنة سيدي خالد -تيارت- بشكل عام من خلال التطرق إلى تاريخ نشأتها والوقوف على إمكاناتها المادية و البشرية بطبيعة الحال إبراز هيكلها التنظيمي.

1- نشأة و تطور ملبنة سيدي خالد-تيارت-

تعتبر ملبنة سيدي خالد-تيارت- مؤسسة تابعة للقطاع العام إذ لا تزال تحت ملكية الدولة حيث أنها تنتمي إلى قطاع الحليب ومشتقاته و الذي يعد قطاع حساس وأساسي نظرا للمكانة الضرورية والأهمية الغذائية لمادة الحليب، تم وضع حجر الأساس لملبنة سيدي خالد-تيارت- في عهد الرئيس الجمهورية شاذلي بن جديد في 22 مارس 1985 من طرف الدنماركيين علي يد المنظم دانيش بحيث كانت في بداية جوان 1985 عبارة عن تجارب تتماشى والمعايير المعترف بها عالميا ليتم افتتاحها رسميا بتاريخ 13 جوان 1987 ليكون أول إنتاج رسمي لها، بحيث بقي هؤلاء الدنماركيين مدة عامين لتلقين الخبرة وتأهيل كفاءة اليد العاملة في أوساط العمال وبقيت هذه الأخيرة تحت وصاية مجمع ديوان الغرب لإنتاج الحليب ORLAIT إلى غاية أواخر سنة 1987 وبالتحديد في العاشر من أكتوبر والذي يعتبر بداية اقتصاديات أخرى وهي استقلالية

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

التسيير بمعنى أعطية للدولة الصلاحية الكاملة في تسيير شؤون الوحدة إلا أنها تخضع لإدارة مركزية تدعى

فرع المجمع الوطني لإنتاج الحليب ومشتقاته (FILIAT GROUP GIPLAIT)

وهو عبارة عن تكتل لمجموعة دواوين (OROU LI) الشرق و(ORLAC)الوسط و (OROULAIT)

الغرب، إذن فان ملبنة سيدي خالد-تيارت- فرع من المجمع الوطني لإنتاج الحليب تابعة إلى ديوان يسمى

GROUP GIPLAIT متخصصة في إنتاج الحليب المبستر ومشتقاته، وهي عبارة عن شركة ذات

أسهم SPA وهذا لتغطية الطلب المتزايد للمستهلكين.

تتربع مؤسسة إنتاج الحليب سيدي خالد-تيارت-على مساحة تقدر بحوالي 2,17 هكتار منها

المستعملة و غير المستعملة،قدر رأسمال الوحدة وذلك عند إعطاء الاستقلالية التامة لها سنة 1997م

130 000000 دج ليتطور ويصل سنة 2011 إلى 519 770 000 دج حيث أصبح المجمع الوطني

لمنتجات الحليب هو القابض الأساسي لرأسمال ومقسمة إلى مجموعة من الأسهم،أما بالنسبة للموارد البشرية

فتضم الملبنة حوالي 97 عامل بمختلف المستويات يتوزعون على مختلف الدوائر والمصالح.

تتوفر الوحدة على نوعين من وسائل النقل، ووسائل نقل ملك للمؤسسة يقدر عددها ب15

شاحنة بأنواع مختلفة من النوع الثقيل والخفيف بالإضافة إلى 05 سيارات تستعملها الملبنة في مختلف

الوظائف،ووسائل نقل تابعة لأطراف خارجية تتمثل في مختلف السيارات المجهزة بالحاويات لمجمع الحليب

من مختلف المزارع و سيارات خاصة بنقل العمال.

أما عن التجهيزات الإنتاج فهي تجهيزات دانيماركية تحصلت عليها منذ تاريخ التأسيس 1987

وتضم 05 سلاسل إنتاجية تقدر بحوالي 50 إلى 60 ألف لتر يوميا،ونظرا لتعدد منتجات الوحدة وطبيعة

المنتوج الذي يتسم بكونه سريع التسمم وقصير من حيث مدة صلاحيته فان ذلك يحتاج إلى تكنولوجيا

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوفر

عالية فيما يخص النظافة والتلقيح وطريقة التعليب لضمان سلامة المستهلك لذا عملت الملبنة على توفير أجهزة تساعد على تحقيق السلامة ورفع الجودة في المنتج.

2- نشاط المؤسسة

تقوم ملبنة سيدي خالد-تيارت- وغيرها من المؤسسات الإنتاجية والصناعية بمزاولة عدة نشاطات ووظائف والتي تأهلها إلى الدخول في مضمار التطلعات الاقتصادية الحديثة كالبحث عن أسواق جديدة وطرق تمويلية فعالة وركوب موجة التطور التكنولوجي وكذا المنافسة وغيرها لمواكبة عجلة التنمية الاقتصادية، ولن يتحقق ذلك إلا بوجود عملية الإنتاج حيث تعمل الوحدة على إنتاج الحليب ومشتقاته من لبن، ياغورت، مارغرين، رايب.

وتخضع المنتجات قبل وبعد إنتاجها إلى تحاليل مخبرية للتأكد من عدم وجود أخطار بيكتولوجية أو فيزيولوجية، كما أنها تقوم بتوفير كميات كبيرة من هذه المنتجات بجودة عالية وبأقل تكلفة ممكنة و تقديمها إلى المستهلكين لتحقيق معيشة أفضل للمجتمع، ولكن هذه الجهود المبذولة لن تأتي ثمارها إلا بالأنظمة المالية والمحاسبية الفعالة من أجل تقييد كل العمليات المالية وتمويل مختلف العمليات الإنتاجية في ظل السياسات الاقتصادية الجديدة، ومن أجل رفع كمية الإنتاج كان لابد من وجود توسع في مناطق التوزيع وكذا التحسين من علاقتها مع مختلف المناطق والمؤسسات، حيث أن للوحدة الحق في فحص هذه المناطق ولها المسؤولية في توزيع الحليب ذو الجودة العالية وذلك حسب المقاييس المعترف بها والتي تكون حسب الجريدة الرسمية رقم 35 المنشورة في تاريخ 27 ماي 1998م والمتعلق بالتحاليل المخبرية (الفيزيائية و الكيميائية)، كما أن زبائن هذه المناطق (خارج ولاية تيارت) لهم تخفيض في الكمية بنسبة 1% (100 كيس على اساس 99 كيس) وعليه نجد مناطق التوزيع التي تتعامل معها الوحدة تتمثل في الولايات التالية:

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت و ملبنة البهجة السوقر

غرداية، الجلفة، آفلو، المدية، تسمسيلات، الأغواط، وهران، غليزان، حيث أن الإنتاج اليومي

من الحليب يقارب حوالي 50 ألف لتر إلى 60 ألف لتر يوميا و يقارب حوالي 100 ألف لتر إلى 120

ألف لتر يوميا بالخصوص في شهر رمضان الذي تكثر فيه الطلبات على هذا المنتج، إلا أنها في بعض

الحالات تجد نفسها عاجزة أمام زبائنهم مدغم ببعض المنتجات التي لا تستطيع توفيرها، ولتغطي هذه

النقص الموجودة تلجأ إلى نوع من المعاملة والمتمثلة في المبادلة التي تخلق مجموعة من المنافع لها من اجل

أن تحقق لكل الأطراف أهدافهم.

وتبادل المنتجات يخص الملبنات التابعة للمجمع الوطني لإنتاج الحليب والذي يضم 17 ملبنة

عمومية من بينها ملبنة سيدي خالد-تيارت-وعليه فهذا التبادل يتم كما هو مبين في الجدول الآتي:

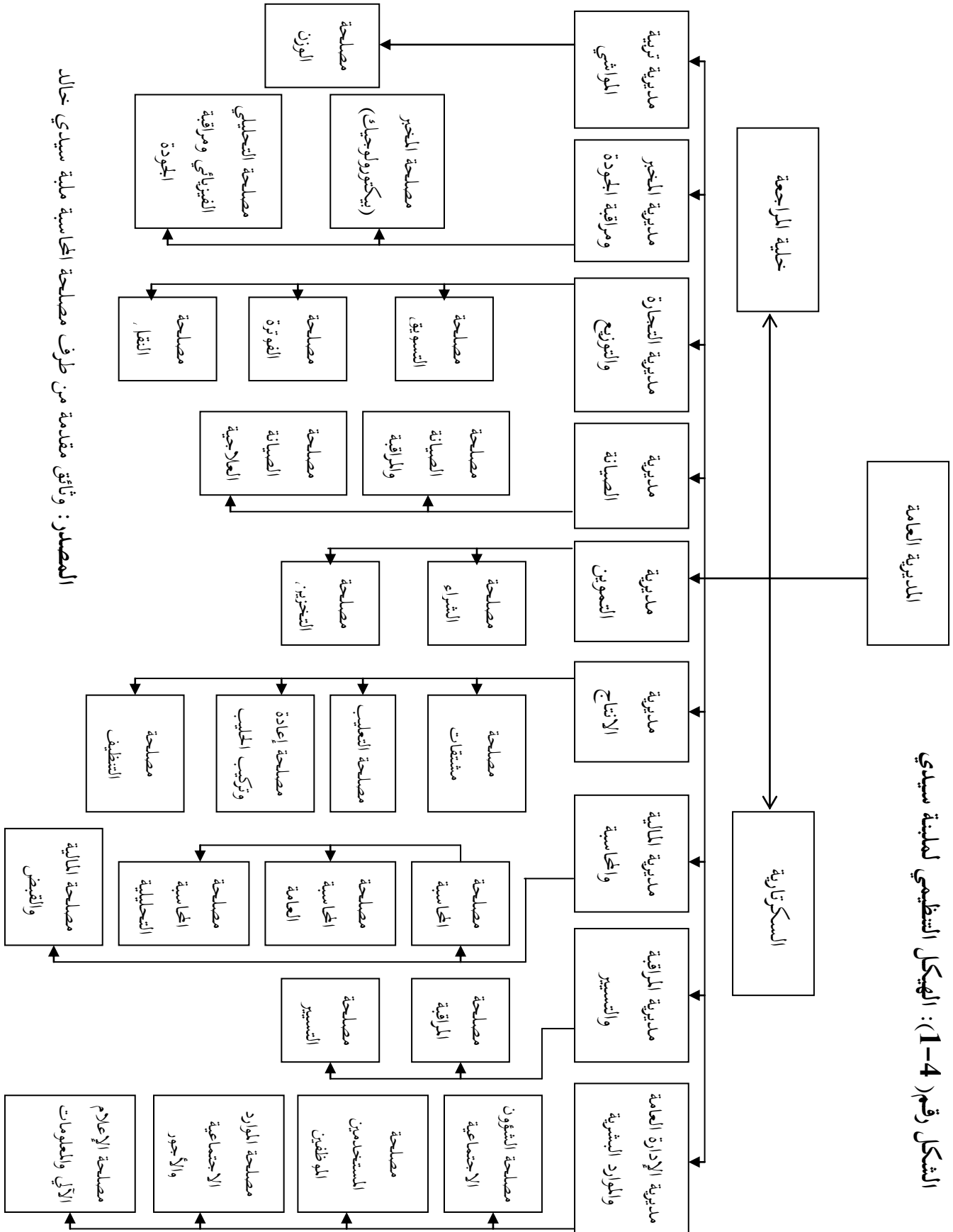
جدول رقم (4-26) جدول تبادل المنتجات بين ملبنة سيدي خالد-تيارت-
والملبنات التابعة للمجمع الوطني للحليب ومشتقاته.

| الملبنة | تمول ملبنة سيدي خالد تيارت | تزودها ملبنة سيدي خالد تيارت |
|---------------|----------------------------|------------------------------|
| 01 سطيف | القشدة الحلوى | / |
| 02 قسنطينة | القشدة الحلوى | الزبدة |
| 03 عنابة | الجبن الطري | / |
| 04 باتنة | / | / |
| 05 بئر خادم | / | ياغورت |
| 06 بودواو | الجبن الطري | الزبدة |
| 07 عين الدفلة | القشدة الحلوى | / |
| 08 بجاية | / | / |
| 09 سعيدة | / | / |
| 10 معسكر | السمن | ياغورت |
| 11 سدي بلعباس | الجبن الطري | ياغورت |
| 12 تلمسان | / | ياغورت |

المصدر: وثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة بملبنة سيدي خالد تيارت

3- تقديم الهيكل التنظيمي للمؤسسة

إن المؤسسة عبارة عن نظام مركب ناتج عن التنسيق بين مختلف الإمكانيات المساهمة في النشاط الكلي للمؤسسة، وحتى تكون المؤسسة المسيرة بشكل فعال وجب أن تقسم نشاطها إلى أنشطة جزئية كل حسب دوره وهذا حتى تسمح بتوجيه الموارد البشرية المتاحة في المناصب المناسبة من اجل تنفيذ استراتيجية المؤسسة وكل ذلك يتم في إطار كلي المتمثل في التنظيم الذي يمثل توزيع الوظائف والمهام الخاصة بها في إطار التنظيم والتسيير والتنسيق وتسهيل السير الحسن لهدف الملبنة من الناحية الداخلية والخارجية ومن الناحية التجارية والاقتصادية وعليه فان المديرات والمصالح تكون مرتبطة ومتجانسة فيما بينها وكل مصلحة أو مديرية ترتبط بأخرى أو بمجموعة من المصالح بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وفق هيكل كلي هو في الحقيقة تركيب لمختلف الهياكل ووظائف المؤسسة المتميزة والشكل الموالي يشير إلى الهيكل التنظيمي لملبنة سيدي خالد-تيارت-.



المطلب الثاني: تقديم عام لملبنة البهجة -سوقر-

تعتبر ملبنة البهجة السوقر حديثة العهد مقارنة بملبنة سيدي خالد -تيارت- فهي لم تنشأ إلا في سنة 2001، رغم هذا فهي تغطي طلب كبير في الولاية لهذه المادة الحيوية .

1- نشأة الملبنة.

تم انشاء مؤسسة البهجة للحليب بتاريخ 2001/05/19 من طرف مديرها العام الحالي السيد حرز الله عبد القادر وشركائه، مقرها المنطقة الصناعية طريق عين زاربت -دائرة السوقر - ولاية تيارت .

تنتمي هذه المؤسسة الى الشركات ذات المسؤولية المحدودة ، مسجلة في السجل التجاري تحت رقم B042242701 ،بلغ رأس مالها في البداية 300000.00 دج . وفي اطار تنمية الاستثمار في الجزائر استفادت من قرض عن طريق الوكالة الوطنية لتنمية الاستثماري 174124000.00 دج ،في نهاية 2007 أنهت المؤسسة أشغالها من تركيب وتجهيز ،لتبدأ نشاطها رسميا في مارس 2008.

أعيد تسجيلها مرة أخرى في السجل التجاري ،نظرا لبعض التغيرات التي حدثت في المساهمين وبلغ رأس مالها الاجتماعي 50000000.00 دج .

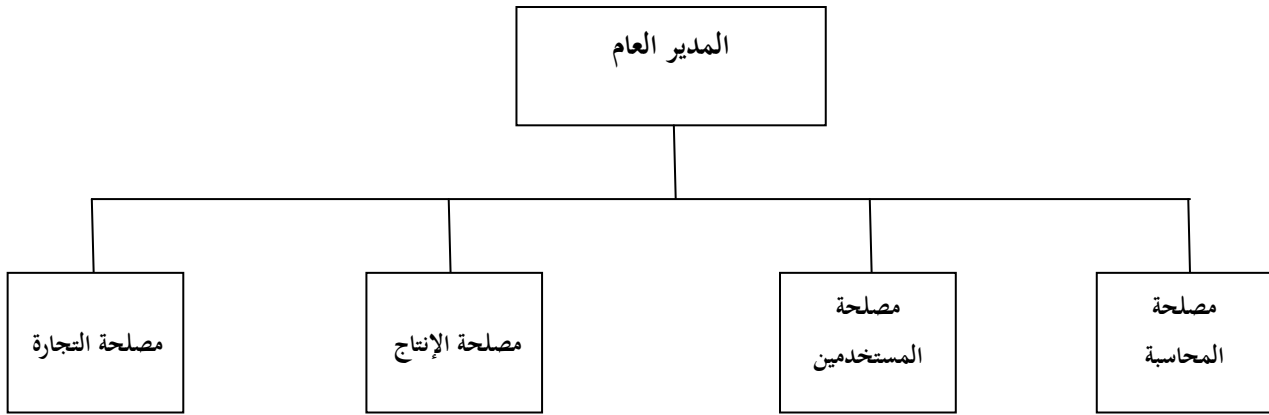
2- نشاط الملبنة.

نظرا للتزايد المستمر في الطلب على مادة الحليب ،أنشأت المؤسسة لسد حاجيات المستهلكين على مستوى ولاية تيارت ،فتركز نشاطها أساسا على انتاج مادة الحليب وكمشروع لها فهي تسعى لتوسيعه لإنتاج مشتقات الحليب كالياغورت والزبدة.

3- الهيكل التنظيمي لملبنة البهجة السوقر

يتميز الهيكل التنظيمي لملبنة البهجة -السوقر - بالبساطة وعدم التعقيد

الشكل (4-2) الهيكل التنظيمي للملبنة.



المصدر: وثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة لملبنة البهجة -السوقر-

المطلب الثالث: آليات الإنتاج في المؤسسات.

يعتبر الحليب ومشتقاته من المواد الغذائية الأساسية ذات الاستهلاك الواسع، الشيء الذي يجعله خاضعا لمعايير إنتاج موحدة لدى كل المؤسسات التي تنتج هذه المادة، وبالتالي نمط الإنتاج هو متماثل .

1-أنواع المنتجات:

تشابه الملبتين في أنواع المنتج المقدم للمستهلك فنجد:

1-1-الحليب المبستر: وهو مزيج بين الماء الساخن وغبرة الحليب، يعبأ في أكياس بحجم 1 لتر.

1-2-حليب البقرة: يقتنى من المزارعين ويعبأ في أكياس بحجم 1 لتر بعد بسترتة

وتعقيمه من الجراثيم واستخلاص الزبدة منه.

1-3-الرايب: هو عبارة عن حليب مقطع ويعبأ في أكياس أو قارورات بلاستيك بحجم 1 لتر.

1-4-اللبن: هو عبارة عن حليب مبستر يتم إخضاعه لآلات أخرى متخصصة في عملية تخثيره ويتم تعبئته في أكياس بحجم 1 لتر.

1-5-المارغرين (الزبدة): توجد على نوعين من حيث مصدر الصنع منها ما ينتج على أساس مواد دسمة حيوانية وهي مستخلصة من الحليب الطبيعي المستورد والمقتنى من المزارعين، وأخرى تنتج على أساس مواد دسمة نباتية ونجد هذا المنتج متوفر بأوزان مختلفة معبأة في علب.

1-6-الياغورت: يتم إنتاجه من الحليب المبستر بعد إضافة السكر وكذا العطر وزرع البكتيريا المحبة للحرارة والقضاء على الأحياء الدقيقة الممرضة ليتم تخثيره وتخميره ووضعه في علب أو عبوات وذلك في شروط صحية قصوى.

2. الطرق المتبعة في لإنتاج.

2-1- مراحل إنتاج الحليب: تتم عملية إنتاج الحليب وفق المراحل التالية:

- مرحلة إعادة التركيب: يتم خلالها مزج غبرة الحليب الخالي من الدسم مع الماء في درجة حرارة تقارب 45°م ويترك المزيج لمدة 30 دقيقة كفترة ضرورية لذوبان مسحوق الحليب.

- مرحلة البسترة الأولية: الهدف من البسترة هو القضاء على الأحياء الدقيقة الممرضة ويتم خلالها إضافة المادة الدسمة بتركيز 1,5% (15غ/ل) في درجة حرارة 75% أما المجانسة فتتم بهدف الخلط الجيد للمادة الدسمة مع الماء في درجة حرارة من 70°م إلى 75°م تحت ضغط يقدر بـ 180 بار، ثم يأتي بعد ذلك عملية نزع الغازات للتخلص من الروائح غير مرغوب فيها.

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

- مرحلة البسترة: يتم فيها القضاء على جميع الأحياء الدقيقة الممرضة والطفيلية ليتم التخزين النهائي في الصهاريج الحافظة للحرارة وهذا في مقياس يتراوح ما بين 4°م و 6°م .
- مرحلة وضع الحليب في أكياس: يتم خلالها وضع الحليب المبستر في أكياس بيضاء اللون سعة الكيس الواحد واحد لتر، ليسوق مباشرة في شاحنات مكيفة.
- 2-2- مرحلة إنتاج اللبن: يتم إنتاج اللبن من خلال المرور بالمراحل التالية:
 - مرحلة تحضير الحليب: يتم وضع كمية من معاد الحليب أو الحليب الخام حوالي (10 غ/1 ملغ) وتخزينه في الصهاريج.
 - مرحلة البسترة والتبريد: يتم فيها القضاء على الأحياء الدقيقة الممرضة والطفيلية تحت درجة حرارة 85°م ثم تبريده تحت درجة حرارة من 24°م إلى 26°م .
 - مرحلة التحميص والتبريد: حيث يترك لمدة 18 ساعة بعدها يتم تبريده للمرة الثانية ولكن تحت درجة حرارة 4°م .
 - المرحلة الأخيرة: يتم وضعه في أكياس سعة الكيس واحد لتر ليسوق بعد ذلك في شاحنات مكيفة وهذا تحت درجة حرارة تتراوح ما بين 4°م و 6°م .
- 2-3- مرحلة إنتاج الياغورت: تمر عملية إنتاج الياغورت عبر المراحل التالية:
 - مرحلة إعادة التركيب: ويتم فيها مزج كمية من مسحوق الحليب الخالي من الدسم تقدر بـ 120 غ مع الماء.
 - مرحلة البسترة الأولية: تتم وفق نفس خطوات إنتاج الحليب المبستر، لكن مع مراعات تركيز المادة الحليبية المقدرة بـ 10 غ/ل.

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوفر

- مرحلة إضافة السكر: يتم فيها إضافة السكر إلى المزيج السابق تقدر بـ 110 غ/ل.
- مرحلة زرع البكتيرية: يتم زرع البكتيريا الحليبية في درجة حرارة 42°م حيث يتم زرع نوعين من البكتيريا الحليبية المحبة للحرارة *Streptococcus Thermophilus* و *Lactobacillus Bulgaricus*.
- مرحلة إضافة العطر: تتم فيها إضافة كمية من العطر إلى الناتج السابق بتركيز 2% (2 غ من العطر في 100 غ من الناتج).
- مرحلة التعليب: حيث يوضع الناتج في عبوات أو علب تحت درجة حرارة 42°م وذلك في شروط صحية قصوى.
- مرحلة التخمر: يتم ترك الناتج المعلب في درجة حرارة تقارب 42°م لمدة زمنية تتراوح من 4 سا إلى 6 سا حتى يصل إلى درجة الحموضة ليتم بعد ذلك تبريده في درجة حرارة تتراوح ما بين 4°م إلى 6°م.
- المرحلة الأخيرة: بعد الحصول على نتائج التحليل المخبري والتي تدوم 24 سا إلى 48 سا ليتم تسويقه في شاحنات مكيفة بدرجة حرارة تتراوح ما بين 4°م إلى 6°م.

المبحث الثالث: تحليل تكاليف المؤسستين محل الدراسة (ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر)

لغرض تحليل تكاليف المؤسستين ودراستها لابد اولامن العمل على فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة، كون هذه العملية أساسية في تحديد جدول التفاضليواحتساب عتبة المردودية جبريا وبيانيا ،وهي بمثابة النقطة الحرجة الفاصلة ما بين منطقة الربح والخسارة ،فضلا عن هذا فإن تحليل نقطة التعادل تقدم معلومات مهمة للإدارة بصدد معرفة هامش الأمان ومعدله .

وعلى ماسبق سوف نقوم بإسقاط هذه الخطوات على المؤسستين محل الدراسة "ملبنتي سيدي خالد - تيارت _ والبهجة - السوقر -

المطلب الأول: فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة

ان اعداد جدول التفاضلي والوصول الى معرفة عتبة المر دودية، يرتكز أساسا على عملية فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة باستخدام عدة طرق ،كما مر معنا في المبحث الثالث للفصل الثالث، سوف نقتصر في دراستنا على طريقة الحدين الأعلى والأدنى .

1- فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة لملبنة سيدي خالد - تيارت-

ان فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة يستدعي أولا البحث عن اجمالي التكاليف من معطيات حسابات النتائج المقدم من طرف المؤسسة ، ثم البحث بعد ذلك على اجمالي النواتج للحصول في الأخير على صافي التكاليف التي تتوزع الى ثابتة ومتغيرة

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوق

1-1 عرض حسابات النتائج لملبنة سيدي خالد وذلك لثلاث سنوات متتالية .

جدول رقم (4-27) حسابات النتائج **TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT**

| DESIGNATION اسم الحسابات | EXERCICE 2013 | EXERCICE 2012 | EXERCICE 2011 |
|---|---------------------|--------------------|--------------------|
| ventes et produits annexes المبيعات والمبيعات من الخدمات والمنتجات الملحقة | 933187568.55 | 884782625,7 | 765979597,8 |
| Variation stocks produits finis et en cours تغير مخزون المنتجات النهائية والمنتجات الجارية (24-723) | -829827.44 | 1402806,85 | 2280503,55 |
| Production immobilisée الإنتاج المثبت (73) | | | |
| Subvention d exploitation اعانات الإستغلال (74) | 23856378.00 | 24760892 | 22869584 |
| PRODUCTION DE L EXERCICE نواتج الدورة | 956214119.11 | 910946324,6 | 791129685,4 |
| Achat consommés المشتريات المستهلكة (60) | 806057235.08 | 759381147,5 | 659978888.86 |
| Service extérieurs et autres consommations الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى المستهلكة (61-62) | 24414771.08 | 23164815,88 | 18095414,45 |
| CONSOMMATION DE L EXERCICE استهلاكات الدورة | 830472006.16 | 782545963,4 | 678074303,3 |
| VALEUR AJOUTEE D EXPLOITATION القيمة المضافة للإستغلال | 125742112.95 | 128400361,2 | 113055382,1 |
| Charges de personnel اعباء المستخدمين (63) | 93225913.96 | 91352713,26 | 79923578,14 |
| Impot ,taxes et versement assimilés الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة (64)) | 3840581.79 | 3348066,86 | 3354437,83 |
| EXCEDENT BRUT D EXPLOITATION الفائض الإجمالي للإستغلال | 28675617.20 | 33699581,1 | 29777366,08 |
| Autres produits opérationnels المنتجات العملية الأخرى (75) | 6283253.75 | 4718051,13 | 3901959,28 |
| Autres charges opérationnelles الأعباء العملية الأخرى (65) | 494970 | 6607976,16 | 305914,35 |
| Dotations aux amortissements,provision et pertes de valrurs المخصصات للاهتلاكات، والتموينات وحسابات القيمة (68) | 48229571.72 | 8456533,25 | 28384200,45 |
| Reprises surpertes de valeur et provisions الاسترجاعات عن حسابات (القيمة والتموينات (78) | 40146847.43 | 3676654,03 | 13897414,71 |
| RESULTAT OPERATIONNEL النتيجة التشغيلية | 26381176.66 | 27029776,85 | 18886625,27 |
| produits financiers المنتجات المالية (76) | | | |
| Charges financières الأعباء المالية (66) | | | |
| RESULTAT FINANCIER النتيجة المالية | | | |
| RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS النتيجة العادية قبل الضريبة | 26381176.66 | 27029776,85 | 18886625,27 |
| impots exigibles sur résultat ordinaires الضريبة الواجبة الدفع على النتيجة العادية (695) | 5012423.56 | -8724116,4 | |
| impots différés (variation) surrésultat ordinaires الضريبة المؤجلة على (النتيجة العادية (698) | 6452739.03 | -551144,41 | 7404522,4 |

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

| | | | |
|---|--------------------|--------------------|--------------------|
| TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES مجموع إيرادات الأنشطة العادية | 1002644220.29 | 919341029,7 | 808929059,4 |
| TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES مجموع مصاريف الأنشطة العادية | -974822728.16 | 901586513,7 | -782637911,7 |
| RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES النتيجة الصافية للأنشطة العادية | 27821492.13 | 17754516,04 | 26291147,67 |
| Eléments extraordinaires (produits) à préciser إيرادات خارج الاستغلال (غير عادية) (77) | | | |
| Eléments extraordinaires (charges) à préciser مصاريف خارج (الاستغلال) (غير عادية) (67) | | | |
| RESULTAT extraordinaires نتيجة غير عادية (خارج الاستغلال) | | | |
| RESULTAT NET DE L'EXERCICE النتيجة الصافية للسنة المالية | 27821492.13 | 17754516,04 | 26291147,67 |

المصدر: مديرية المالية والمحاسبية لملبنة سيدي خالد- تيارت-

1-2 استخراج اجمالي التكاليف التشغيلية

جدول رقم (4- 28): تكاليف التشغيلية للسنوات 2011-2012-2013

| DESIGNATION اسم الحساب | Exercice2013 | Exercice2012 | Exercice2011 |
|--|---------------------|---------------------|---------------------|
| Achat Consommés المشتريات المستهلكة (60) | 806057235.08 | 759381147.48 | 659978888.86 |
| Service extérieurs et autres consommations الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى (61، 62) | 24414771.08 | 23164815.88 | 18095414.45 |
| Charges de Personnel أعباء المستخدمين (63) | 93229913.96 | 91352713.26 | 79923578.14 |
| Impôts ,taxes, Versement assimilés الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة (64) | 3840581.79 | 3348066.86 | 3354437.83 |
| Autres charges opérationnelles الاعباء العملية الأخرى (65) | 494970 | 6607976.16 | 305914.35 |
| Dotations aux amortissements,provision et pertes de valrurs المخصصات للاهلاكات، والتموينات وحسائر القيمة (68) | 48229571.72 | 8456533.25 | 28384200.45 |
| Les charges brut opérationnelles اجمالي التكاليف التشغيلية | 976263043.63 | 892311252.89 | 790042434.08 |

المصدر: من اعداد الطالب بناء على جدول حسابات النتائج للمؤسسة (ملبنة سيدي خالد - تيارت-)

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوق

1-3 استخراج اجمالي النواتج التشغيلية

جدول رقم (4- 29): نواتج التشغيلية للسنوات 2011-2012-2013

| DESIGNATION اسم الحساب | Exercice2013 | Exercice2012 | Exercice2011 |
|---|--------------------|--------------------|--------------------|
| Variation stocks Produits Finis et en Cours تغير المخزون من المنتجات النهائية والمنتجات الجارية (723،724) | 829827.44- | 1402806.85 | 2280503.55 |
| Subvention d'exploitation اعانات الإستغلال (74) | 23856378.00 | 24760892.00 | 22869584.00 |
| Autres produits Opérationnels المنتجات العملية الأخرى (75) | 906806391.89 | 857752848.88 | 747092972.54 |
| Reprises sur Pertes de Valeur et Provisions الإسترجاعات عن خسائر القيمة والتموينات (78) | 40146847.43 | 3676654.03 | 13897414.71 |
| Les Produits Operationnel اجمالي النواتج التشغيلية | 69456651.74 | 34558404.01 | 42949461.54 |

المصدر: من اعداد الطالب بناء على جدول حسابات النتائج للمؤسسة (ملبنة سيدي خالد - تيارت -)

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوفر

1-4 استخراج صافي التكاليف التشغيلية

جدول رقم (4- 30) : صافي التكاليف التشغيلية للسنوات 2011-2012-2013

| اسم الحساب | Exercice2013 | Exercice2012 | Exercice2011 |
|--|---------------------|---------------------|---------------------|
| Les Charges opérationnels اجمالي التكاليف التشغيلية | 976263043.63 | 892311252.89 | 790042434.08 |
| Les Produits opérationnels اجمالي النواتج التشغيلية | 69456651.74 | 34558404.01 | 42949461.54 |
| Les Charges Opérationnels net التكاليف التشغيلية الصافية | 906806391.89 | 857752848.88 | 747092972.54 |

المصدر: من اعداد الطالب بناء على جدول حسابات النتائج للمؤسسة (ملبنة سيدي خالد-تيارت-)

1-5 استخراج النتيجة التشغيلية

جدول رقم (4- 31) : النتيجة التشغيلية للسنوات 2011-2012-2013

| اسم الحساب | Exercice2013 | Exercice2012 | Exercice2011 |
|---|--------------------|--------------------|--------------------|
| Ventes ET Produits Annexes المبيعات والمبيعات من الخدمات والمنتجات الملحقة | 933187568.55 | 884782625.73 | 765979597.81 |
| Les Charges Net opérationnels صافي التكاليف التشغيلية | 906806391.9 | 857752848.9 | 747092972.5 |
| Les Charges Opérationnels net النتيجة التشغيلية | 26381176.66 | 27029776.85 | 18886625.27 |

المصدر: من اعداد الطالب بناء على جدول حسابات النتائج للمؤسسة (ملبنة سيدي خالد-تيارت-)

2-5 طريقة الحددين الأعلى والأدنى (HIGH-LOW METHOD) فيفصل

التكاليف المتغيرة والثابتة

$$CT = CV + CF \text{ = التكاليف الكلية = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة}$$

ومعادلة التكاليف المتغيرة من الشكل:

$$Cv = a \times X \text{ = التكاليف المتغيرة}$$

حيث

- CT التكاليف الكلية
- CF التكاليف الثابتة
- Cv التكاليف المتغيرة
- a يمثل التكلفة المتغيرة الوحيدة وهو ميل التكاليف المتغيرة
- X يمثل حجم نشاط المؤسسة ويقاس اما برقم الأعمال أو عدد الوحدات وعليه تكون معادلات التكاليف الكلية للسنوات الثلاث

$$CT_{2011} = a * 765979597.81 + CF$$

$$CT_{2012} = a * 884782625.73 + CF$$

$$CT_{2013} = a * 933187568.55 + CF$$

وباستخدام طريقة الحددين الأعلى

والأدنى HIGH-LOW METHOD

| رقم الأعمال (X) (CA) | تكاليف الكلية التشغيلية (CT) | السنوات |
|----------------------|------------------------------|---------|
| 933187568,55 | 906806391,9 | 2013 |
| 884782625,73 | 857752848,9 | 2012 |
| 765979597,81 | 747092972,5 | 2011 |

نلاحظ أن أعلى رقم الأعمال هو سنة 2013 وأدنى رقم الأعمال هو لسنة 2011

$$CT = a \times X + CF$$

$$CT_{2013} : 906806391,9 = a \times 933187568,55 + CF \rightarrow$$

$$CT_{2011} : 747092972,5 = a \times 765979597,81 + C \rightarrow$$

بالطرح نجد

$$159713419,4 = a \times 167207970,74$$

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوق

$$a=159713419,4/167207970,74$$

$$a=0,955178265$$

وبالتالي يتم تحديد التكاليف المتغيرة بالمعادلة التالية

$$CV_{2013}=0,955178265086097 \times 933187568,55$$

$$CV_{2013}=891360482,73$$

وتستخرج التكاليف الثابتة وفق المعادلة التالية :

$$CF = CT - CV$$

$$CF_{2013}= 906806391,9-$$

$$891360482,7$$

$$CF_{2013}=15445909,16$$

$$CV_{2012}:0,955178265086097 \times 884782625,73$$

$$CV_{2012}=842306939,72$$

$$CF_{2012}= 857752848,9-842306939,72$$

$$CF_{2012}=15445909,16$$

$$CV_{2011}:0,955178265086097 \times 765979597,81$$

$$CV_{2011}=731647063,38$$

$$CF_{2011}= 747092972,5-731647063,38$$

$$CF_{2011}=15445909,16$$

وعليه يمكن توضيح تكاليف ملبنة سيدي خالد حسب تغيرها و ثباتها حسب الجدول أدناه:

| السنوات | تكاليف الكلية للإستغلال | رقم الأعمال | التكاليف المتغيرة | التكاليف الثابتة |
|---------|-------------------------|--------------|-------------------|------------------|
| 2013 | 906806391,9 | 933187568,55 | 891360482,73 | 15445909,16 |
| 2012 | 857752848,9 | 884782625,73 | 842306939,72 | 15445909,16 |
| 2011 | 747092972,5 | 765979597,81 | 731647063,38 | 15445909,16 |

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

2- فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة لملبنة البهجة - السوقر-

استنادا على حسابات النتائج لملبنة البهجة - السوقر- ، وذلك لثلاث سنوات متتالية ، نقوم باستخراج التكاليف الإجمالية ثم البحث عن اجمالي النواتج للحصول على صافي التكاليف التي عن طريقها نتحصل على التكاليف الثابتة والمتغيرة .

2-1- عرض جدول حسابات النتائج لملبنة البهجة السوقر لثلاث سنوات متتالية

جدول رقم(4-32) حسابات النتائج **TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT**

| DESIGNATION اسم الحسابات | EXERCICE 2013 | EXERCICE 2012 | EXERCICE 2011 |
|---|------------------|------------------|------------------|
| ventes et produits annexes المبيعات والمبيعات من الخدمات والمنتجات الملحقة | 196108743 | 198975525 | 187816350 |
| Variation stocks produits finis et en cours تغير مخزون المنتجات النهائية المنتجات الجارية (723-724) | 29453 | 3196 | 259111 |
| Production immobilisée الإنتاج المثبت (73) | | | |
| Subvention d exploitation اعانات الإستغلال (74) | | | 3563786 |
| PRODUCTION DE L EXERCICE نواتج الدورة | 196138196 | 198978721 | 191639247 |
| Achat consommés المشتريات المستهلكة (60) | 153982126 | 150866193 | 143340693 |
| Service extérieurs et autres consommations الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى المستهلكة (61-62) | 7435316 | 11792842 | 9113273 |
| CONSOMMATION DE L EXERCICE استهلاكات الدورة | 161417442 | 162659035 | 152453966 |
| VALEUR AJOUTEE DEXPLOITATION القيمة المضافة للإستغلال | 34720754 | 36319686 | 39185281 |
| Charges de personnel اعباء المستخدمين (63) | 7938047 | 6434790 | 5274164 |
| Impot , taxes et versement assimilés (64) (الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة) | 316016 | 35700 | 413500 |
| EXCEDENT BRUT DEXPLOITATION الفائض الاجمالي للإستغلال | 26466691 | 29849196 | 33497617 |
| Autres produits opérationnels المنتجات العمليانية الأخرى (75) | 1837744 | 895660 | |
| Autres charges opérationnelles الاعباء العمليانية الأخرى (65) | 163027 | 266897 | 210632 |
| Dotations aux amortissements, provision et pertes de valrurs المخصصات للاهتلاكات ، والتموينات وحسائر القيمة (68) | 13161024 | 12990660 | 13060761 |
| Reprises sur pertes de valeur et provisions (الاسترجاعات عن خسائر القيمة والتموينات (78) | | | |
| RESULTAT OPERATIONNEL النتيجة التشغيلية | 14980384 | 17487299 | 20226224 |

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوفر

| | | | | |
|--|---|-----------------|-----------------|-----------------|
| <i>produits financiers</i> | المنتجات المالية (76) | | | |
| <i>Charges financières</i> | الاعباء المالية (66) | | 2095250 | 3065069 |
| RESULTAT FINANCIER | المتيجة المالية | | -2095250 | -3065069 |
| RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS | النتيجة العادية قبل الضريبة | 14980384 | 15392049 | 17161155 |
| <i>impôts exigibles sur résultat ordinaires</i> | الضريبة الواجبة الدفع على النتيجة العادية (695) | | | |
| <i>impôts différés (variation) sur résultat ordinaires</i> | الضريبة المؤجلة على النتيجة العادية (698) | | | |
| TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRE | مجموع إيرادات الأنشطة العادية | 197975940 | 199874381 | 191639247 |
| TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRE | مجموع مصاريف الأنشطة العادية | 182995556 | 184482332 | 174478092 |
| RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRE | النتيجة الصافية للأنشطة العادية | 14980384 | 15392049 | 17161155 |
| <i>Eléments extraordinaires (produits) à préciser</i> | إيرادات خارج الاستغلال (غير عادية) (77) | | | |
| <i>Eléments extraordinaires (charges) à préciser</i> | مصاريف خارج الاستغلال (غير عادية) (67) | | | |
| RESULTAT extraordinaires | نتيجة غير عادية (خارج الاستغلال) | | | |
| RESULTAT NET DE L'EXERCICE | النتيجة الصافية للسنة المالية | 14980384 | 15392049 | 17161155 |

المصدر: مديرية المالية والمحاسبية لملبنة سيدي خالد-تيارت-

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت ومبنة البهجة السوقر

2-2 استخراج تكاليف التشغيلية: بالاعتماد على حسابات النتائج نقوم باستخراج تكاليف الاستغلال كما هو موضح في الجدول أدناه.

جدول رقم (4-33) اجمالي التكاليف التشغيلية

| EXERCICE 2011 | EXERCICE 2012 | EXERCICE 2013 | اسم الحسابات |
|------------------|------------------|------------------|---|
| 143340693 | 150866193 | 153982126 | المشتريات المستهلكة (60) |
| 9113273 | 11792842 | 7435316 | الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى المستهلكة (61-62) |
| 5274164 | 6434790 | 7938047 | اعباء المستخدمين (63) |
| 413500 | 35700 | 316016 | الضرائب والرسوم والتسديدات الماثلة (64) |
| 11708954 | 266897 | 163027 | الاعباء العملية الأخرى (65) |
| 13060761 | 12990660 | 13161024 | المخصصات للاهتلاكات، والتموينات وخسائر القيمة (68) |
| 182911345 | 182387082 | 182995556 | اجمالي التكاليف التشغيلية LES CHARGES OPERATIONNEL |

المصدر: من اعداد الطالب بناء على معطيات مديرية المالية والمحاسبية لمبنة سيدي خالد -تيارت- .

2-3 استخراج النواتج العملية لمبنة البهجة السوقر

كذلك بالاعتماد على جدول حسابات النتائج للمبنة وهي حسب الجدول أدناه.

جدول رقم (4-34) اجمالي النواتج العملية لمبنة البهجة السوقر

| EXERCICE 2011 | EXERCICE 2012 | EXERCICE 2013 | اسم الحسابات |
|------------------|------------------|------------------|---|
| 259111 | 3196 | 29453 | تغير مخزون المنتجات النهائية والمنتجات الجارية (723-724) |
| 3563786 | 0 | 0 | اعانات الإستغلال (74) |
| 0 | 895660 | 1837744 | المنتجات العملية الأخرى (75) |
| 0 | 0 | 0 | الاسترجاعات عن خسائر القيمة والتموينات (78) |
| 3822897 | 898856 | 1867197 | اجمالي النواتج التشغيلية LES PRODUITS OPERATIONNEL |

المصدر: من اعداد الطالب بناء على معطيات مديرية المالية والمحاسبية لمبنة سيدي خالد -تيارت- .

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

4-2 استخراج صافي التكاليف العمليانية لملبنة السوقر

جدول رقم (4-35) صافي التكاليف العمليانية لملبنة البهجة لسوقر

| EXERCICE 2011 | EXERCICE 2012 | EXERCICE 2013 | اسم الحسابات |
|------------------|------------------|------------------|--|
| 182911345 | 182387082 | 182995556 | اجمالي التكاليف التشغيلية LES CHARGES OPERATIONNEL |
| 3822897 | 898856 | 1867197 | اجمالي النواتج التشغيلية LES PRODUITS OPERATIONNEL |
| 179088448 | 181488226 | 181128359 | صافي التكاليف التشغيلية LES CHARGES NETOPERATIONNEL |

المصدر : من اعداد الطالب بناء على معطيات مصلحة المحاسبة للمؤسسة

جدول رقم (4-36) توزيع التكاليف التشغيلية (للاستغلال) ورقم الأعمال لملبنة البهجة السوقر

حسب سنوات الدراسة

| رقم الأعمال | تكاليف الكلية للإستغلال | السنوات |
|--------------|-------------------------|----------|
| 196108743,00 | 181128359,00 | سنة 2013 |
| 198975525,00 | 181488226,00 | سنة 2012 |
| 187816350,00 | 179088448,00 | سنة 2011 |

المصدر : من اعداد الطالب بناء على معطيات مصلحة المحاسبة للمؤسسة

من الجدول

| | | | |
|----------------------|--------------------------------|-------|-------------------------------|
| CT | = a * X | +CF | } بطرح تكاليف 2011 من 2012 |
| CT ₂₀₁₃ = | 181128359,00= a * 196108743,00 | +CF → | |
| CT ₂₀₁₁ = | 179088448,00= a * 765979597,81 | +CF → | |
| | 2039911,00= a*8292393,00 | +0 | |
| | a= 2039911,00/8292393,00 | | |
| | a= 0,245997868 | | |

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوق

جدول رقم (4-37) التكاليف المتغيرة والثابتة لملبنة البهجة السوق

| السنوات | تكاليف الكلية للإستغلال | رقم الأعمال | معامل تغير التكاليف المتغيرة (a) | التكاليف المتغيرة $CV=a* CA$ | التكاليف الثابتة $CF=CT-CV$ |
|----------|-------------------------|-------------|----------------------------------|---------------------------------|--------------------------------|
| سنة 2013 | 181128359 | 196108743 | 0,245997868 | 48242332,67 | 132886026,3 |
| سنة 2012 | 181488226 | 198975525 | 0,245997868 | 48947554,93 | 132540671,1 |
| سنة 2011 | 179088448 | 187816350 | 0,245997868 | 46202421,68 | 132886026,3 |

المصدر : من اعداد الطالب بناء على معطيات مصلحة المحاسبة للمؤسسة

المطلب الثاني: دراسة تكاليف ملبنة سيدي خالد -تيارت- وفق طريقة عتبة المردودية

تمهيدا لدراسة طريقة عتبة المردودية لملبنة سيدي خالد ،نقوم بإعداد جدول تحليل الاستغلال التفاضلي مبينين فيه الربح الإجمالي (ه/ت م) والنتيجة والنسب المقابلة لها ثم نقوم بحساب عتبة المردودية جبريا وبيانيا لثلاثة سنوات متتالية .

1- اعداد جدول التحليل الاستغلال التفاضلي:

(TABLEAU DE RESULTAT DIFFERONCIEL)

يلعب جدول تحليل الاستغلال التفاضلي بما يتضمنه من معلومات ،دورا مهما في اعطاء نظرة شاملة عن وضعية المؤسسة من ناحية الإيرادات والتكاليف والهوامش الناجمة عنهما ، ويمكن اعداد جدول تحليل الاستغلال التفاضلي للملبنة سيدي خالد -تيارت- للسنوات 2011-2012-2013 على النحو

التالي :

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوق

جدول رقم (4-38): جدول تحليل الاستغلال التفاضلي

TABLEAU DE RESULTAT

DIFFERONCIEL

| سنة 2013 | | سنة 2012 | | سنة 2011 | | البيان |
|----------|--------------|----------|--------------|----------|--------------|---|
| النسبة | المبالغ | النسبة | المبالغ | النسبة | المبالغ | |
| 100 | 933187568,55 | 100 | 884782625,73 | 100 | 765979597,81 | رقم الأعمال Chiffre d'Affaire (CA) |
| 95,52 | 891360482,73 | 95,20 | 842306939,72 | 95,52 | 731647063,38 | التكاليف المتغيرة (CV) Charges Variables |
| 4,48 | 41827085,82 | 4,80 | 42475686,01 | 4,48 | 34332534,43 | الهامش على التكلفة المتغيرة Variable Marge sur Coût |
| 1,65 | 15415909,16 | 1,74 | 15415909,16 | 2,01 | 15415909,16 | التكاليف الثابتة Charges Fixes (CF) |
| 2,83 | 26411176,66 | 3,06 | 27059776,85 | 2,47 | 18916625,27 | النتيجة العادية |

المصدر: من اعداد الطالب بناء على معطيات المؤسسة

من خلال جدول أعلاه يتبين أن نسبة التكاليف المتغيرة مستقرة لسنتي 2011 و 2013 (95.52%) هذا ما يدل على أن الزيادة في حجم الإنتاج أدى إلى الزيادة في التكاليف المتغيرة الذي بدوره أدى إلى رفع رقم الأعمال بنفس نسبة الزيادة في التكاليف المتغيرة، مع مراعاة أن المؤسسة تتبع سياسة سعر البيع المثبت من طرف الدولة، بالإضافة إلى ثبات أسعار المواد المستعملة في المنتج، أما نسبة التكاليف الثابتة قد انخفضت من 2.01% إلى 1.65% وهذا نتيجة زيادة الإنتاج في سنة 2013 مما أثر إيجاباً على نتيجة المؤسسة حيث ارتفعت نسبتها من 2.47% إلى 2.83%.

وإذا ما قارنا بين سنتي 2011 و 2012 نجد انخفاض في نسبة التكاليف المتغيرة (من 95.52% إلى 95.20%) وزيادة في رقم الأعمال من 765979597,81 إلى 884782625,73 ويعود ذلك إلى تعاقد المؤسسة مع وحدات الجيش التابعة للولاية ببيع منتج الياغورت الذي يتميز بهامش ربح نوعاً ما معتبر مقارنة بهامش ربح لباقي المنتجات من حليب ولبن، وهذا ما تعبر عنه النتيجة المرتفعة لهذه السنة

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

(سنة 2012) بنسبة 3.06% بعد ماكانت 2.47% ، كما تم تسجيل انخفاض في نسبة التكاليف الثابتة 2.01% الى 1.74% وهذا يؤكد أن المؤسسة زادت في طاقتها الإنتاجية.

2- حساب عتبة المردودية وتاريخ تحققها (SEIL DE Rentabilité(Point mort, point d'équilibre))

تعد عتبة المردودية أداة مهمة تستعين بها الإدارة للقيام بعملية التسيير ، ولذا فهي تقوم بتحديد قيمة لمعرفة الإيرادات الدنيا الواجب الحصول عليها لتغطية جميع تكاليفها وبالتالي تخطي منطقة الخسارة ، ولاتقف المؤسسة على حساب قيمة العتبة فقط رغم أهميتها ، بل تبحث عن زمن تحققها .

2-1 حساب قيمة عتبة المردودية:

يستخدم في تحديد عتبة المردودية طريقتين:

- الطريقة الجبرية

- الطريقة البيانية

2-1-1 حساب عتبة المردودية جبريا

لقد تم التطرق الى هذه الطريقة في الفصل الثالث ، وقد تم تعريفها على أنها أداة للتعبير عن مستوى النشاط الذي يتعادل عنده الإيراد مع التكلفة، حيث عند هذه النقطة تتساوى التكاليف الثابتة مع الهامش على التكاليف المتغيرة، ويمكن تحديد عتبة المردودية بالعلاقة التالية:

عتبة المردودية = رقم الأعمال × التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة

$$SR = \frac{CA * CF}{M / CV}$$

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

وبقسمة كل من البسط والمقام على رقم الاعمال تصبح العلاقة كالتالي:

عتبة المردودية = التكاليف الثابتة / معدل الهامش على التكلفة المتغيرة.

$$SR = \frac{CF}{T M / CV}$$

معدل الهامش على التكلفة المتغيرة = الهامش على التكلفة المتغيرة / رقم الأعمال.

$$T M / CV = M / CV / CA$$

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال - التكاليف المتغيرة.

$$M / CV = CA - CV$$

جدول رقم (4-39): جدول حساب عتبة المردودية لملبنة سيدي خالد -تيارت- للسنوات 2011-2012-2013

| البيان | CA | CF | M/CV | T M/CV | SR | M S | T MS |
|----------|--------------|----------|----------|-----------|--------------|--------------|-------|
| سنة 2011 | 765979597,81 | 15415909 | 34332534 | %4.48 | 343938252,57 | 422041345,24 | 55,10 |
| سنة 2012 | 884782625,73 | 15415909 | 42475686 | %4.80 | 321118500,16 | 563664125,57 | 63,71 |
| سنة 2013 | 933187568,55 | 15415909 | 41827086 | %4.48 | 343938252,07 | 589249316,48 | 63,14 |

المصدر : من اعداد الطالب بناء على معطيات مديرية المالية والمحاسبية لملبنة سيدي خالد -تيارت-.

ملاحظة:

- M S يمثل هامش الأمان الذي يقصد به ذلك المستوى الذي يجعل المؤسسة في مأمن من

الوقوع في الخسارة ،حالة ما اذا أرادت تخفيض رقم الأعمال في الفترات اللاحقة ويحسب

بالعلاقة التالية :

$$MS = CA - SR \quad \text{هامش الأمان} = \text{رقم الأعمال} - \text{عتبة المردودية}$$

- TMS يرمز الى معدل هامش الأمان الى رقم الأعمال ويحسب كالتالي :

$$TMS = MS / CA \quad \text{معدل هامش الأمان} = \text{هامش الأمان} / \text{رقم الأعمال}$$

2-1-2- حساب قيمة عتبة المردودية ببيانيا

لاستخراج عتبة المردودية ببيانيا، يمكن استخدام ثلاث طرق هي :

- طريقة رقم الأعمال = مجموع التكاليف

- طريقة النتيجة = صفر

- طريقة الهامش على التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة

ملاحظة : قد اكتفينا في استخراج عتبة المردودية بالنسبة للمؤسستين محل التطبيق باستعمال الطريقة الثالثة

(طريقة الهامش على التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة).

بعد تحديد الطريقة المتبعة في تحديد عتبة المردودية ببيانيا نقوم بتشكيل معادلتين الهامش على التكلفة المتغيرة

ومعادلة التكاليف الثابتة، ثم نقوم بتحديد نقاط مساعدة لرسم منحنيتي المعادلتين وفي نقطة التقاء

المنحنيين نسقط عمود على محور الفواصل، وتحدد العتبة عند نقطة تقاطع هذا العمود مع محور الفواصل.

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوق

- عتبة المردودية لسنة 2011

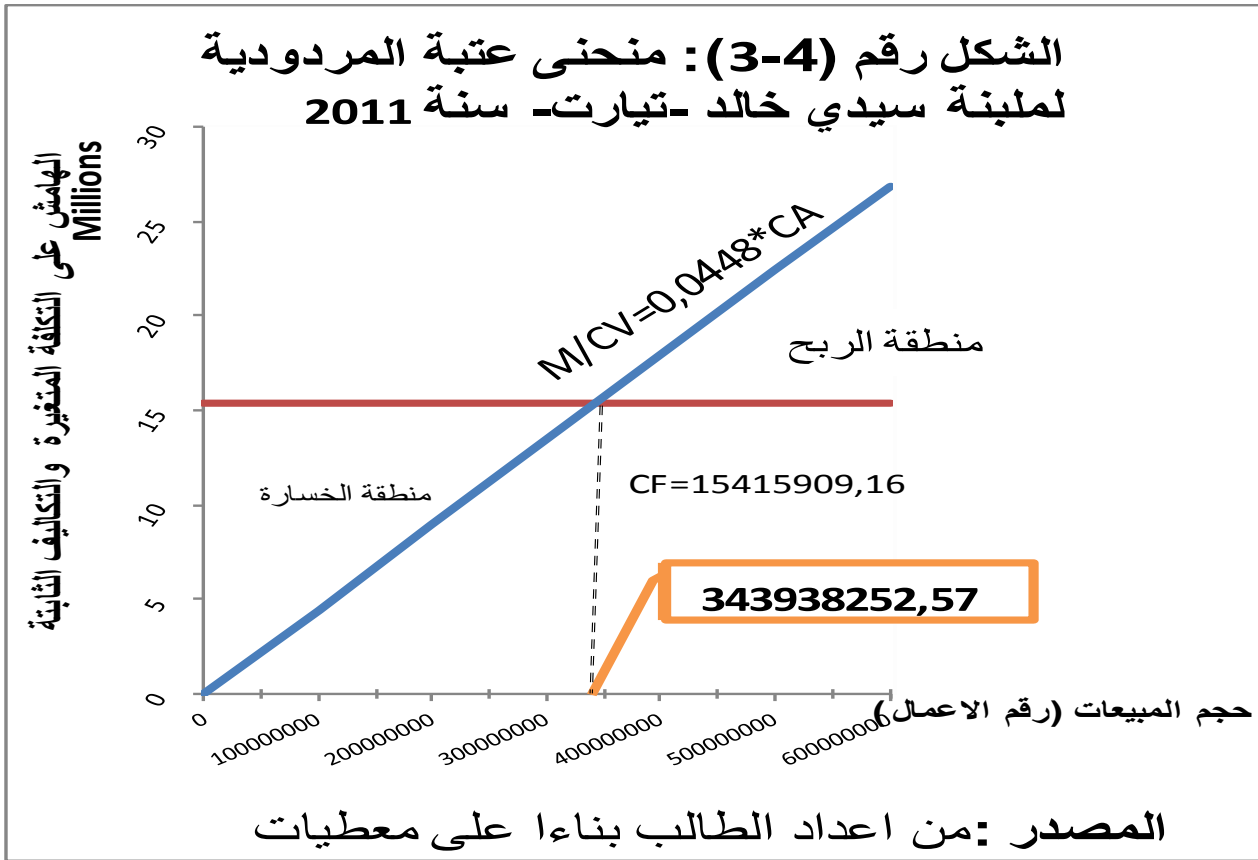
$$M/CV=0.0448* CA$$

معادلة الهامش على التكلفة المتغيرة

$$CF=15415909.16$$

معادلة التكاليف الثابتة

| | | | | | | | |
|------|-------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| x | 0 | 100000000,00 | 200000000,00 | 300000000,00 | 400000000,00 | 500000000,00 | 600000000,00 |
| M/CV | 0 | 4480000,00 | 8960000,00 | 13440000,00 | 17920000,00 | 22400000,00 | 26880000,00 |
| CF | 15415909,16 | 15415909,16 | 15415909,2 | 15415909,16 | 15415909,16 | 15415909,16 | 15415909,16 |



الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوق

- عتبة المردودية لسنة 2012

$$M/CV=0.048* CA$$

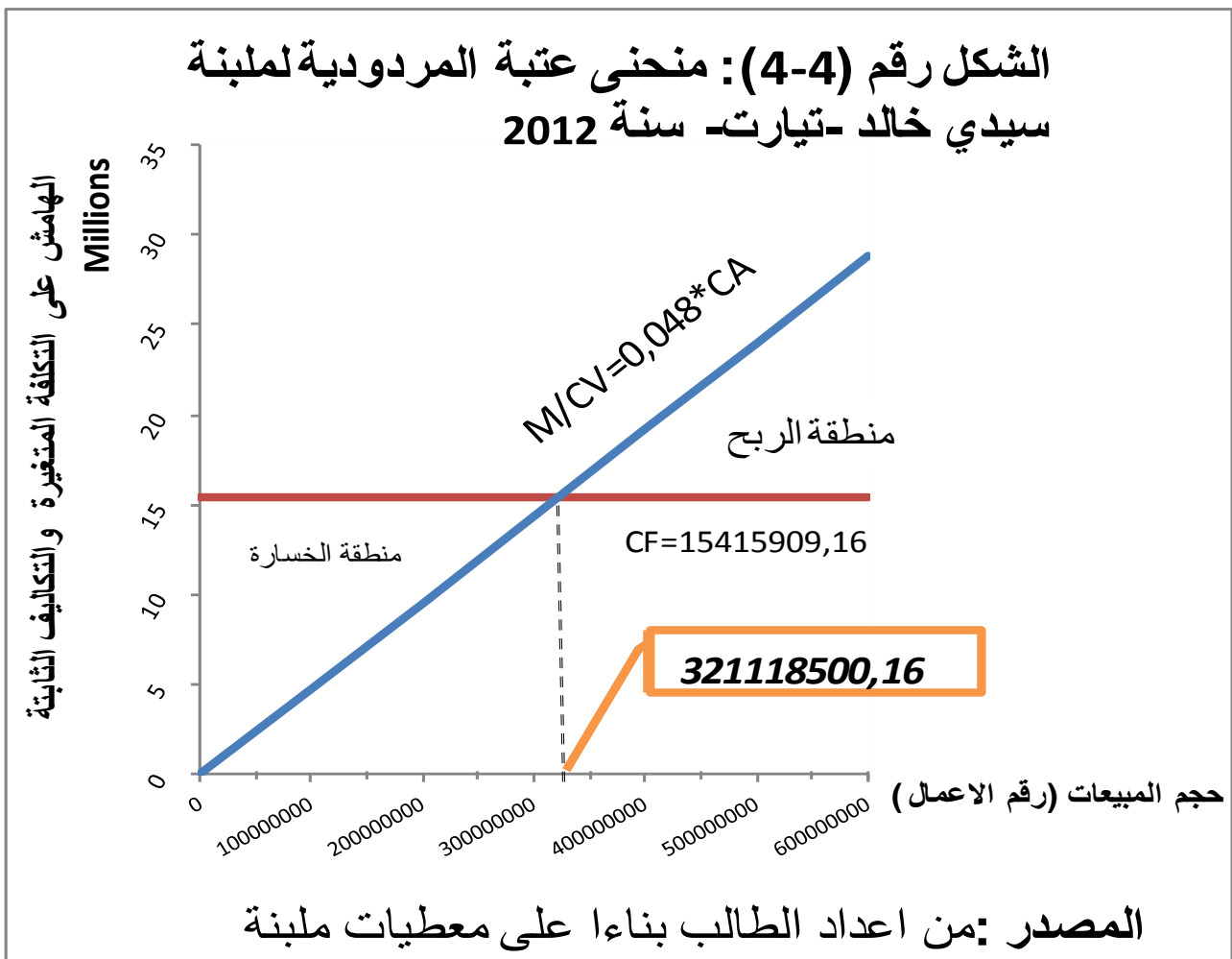
معادلة الهامش على التكلفة المتغيرة

$$CF=15415909.16$$

معادلة التكاليف الثابتة

نقاط مساعدة

| | | | | | | | |
|------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| x | 0 | 100000000 | 200000000 | 300000000 | 400000000 | 500000000 | 600000000 |
| M/CV | 0 | 4800000 | 9600000 | 14400000 | 19200000 | 24000000 | 28800000 |
| CF | 15415909,16 | 15415909,16 | 15415909,16 | 15415909,16 | 15415909,16 | 15415909,16 | 15415909,16 |



الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوق

- عتبة المردودية لسنة 2013

$$M/CV=0.0448* CA$$

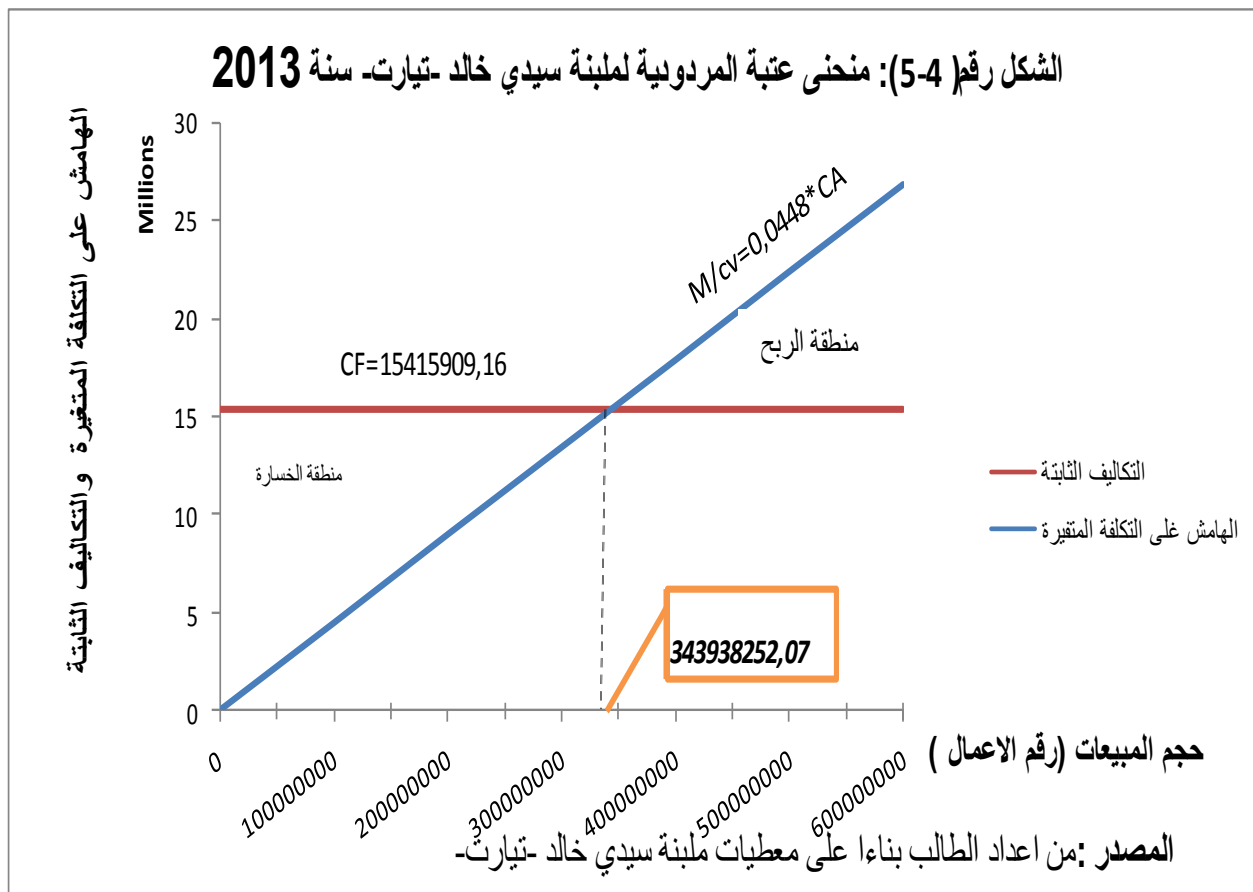
معادلة الهامش على التكلفة المتغيرة

$$CF=15415909.16$$

معادلة التكاليف الثابتة

نقاط مساعدة

| x | 0 | 100000000 | 200000000 | 300000000 | 400000000 | 500000000 | 600000000 |
|------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| M/CV | 0 | 4480000 | 8960000 | 13440000 | 17920000 | 22400000 | 26880000 |
| CF | 15415909,16 | 15415909,16 | 15415909,16 | 15415909,16 | 15415909,16 | 15415909,16 | 15415909,16 |



الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

2-2 حساب زمن تحقق عتبة المردودية

يمثل زمن عتبة المردودية الفترة اللازمة التي تصل فيها المؤسسة الى تغطية جميع تكاليفها بواسطة الإيرادات المحققة، ويتم تحديدها اما بالأشهر أو الأيام .

3-2-1 حساب زمن تحقق عتبة المردودية جبريا لملبنة سيدي خالد

جدول رقم (4-40) زمن عتبة المردودية بالأشهر والأيام لملبنة سيدي خالد تيارت

| سنة 2013 | | سنة 2012 | | سنة 2011 | | البيان |
|----------------|--------|------------------|--------|-----------------|--------|--------------------------|
| المبالغ | | المبالغ | | المبالغ | | |
| 933187568,55 | | 884782625,73 | | 765979597,81 | | رقم الأعمال |
| 343938252,07 | | 321118500,16 | | 343938252,57 | | رقم أعمال نقطة التعادل R |
| 4 أشهر و 2 يوم | 4,423 | 4 أشهر و 10 أيام | 4,355 | 5 أشهر و 11 يوم | 5,388 | زمن تحقق |
| 132 يوم | 132,68 | 130 ليوم | 130,66 | 161 يوم | 161,65 | عتبة المردودية |

3-2-2 حساب زمن تحقق عتبة المردودية بيانيا

لتحديد زمن تحقق عتبة المردودية ، نقوم بإيجاد معادلة رقم الأعمال بدلالة الزمن (CA=a t) حيث:

- (CA) يمثل رقم الأعمال المحقق خلال سنة.

- (a) هو ميل معادلة رقم الأعمال بدلالة الزمن.

- (t) يمثل الزمن .

بعد تحديد معادلة رقم الأعمال بدلالة الزمن نعتمد في رسم المنحنى على نقاط مساعدة في معلم متعامد

يمثل محور الفواصل الزمن ومحور الترتيب رقم الأعمال ،ثم نحدد موقع قيمة عتبة المردودية على محور الترتيب

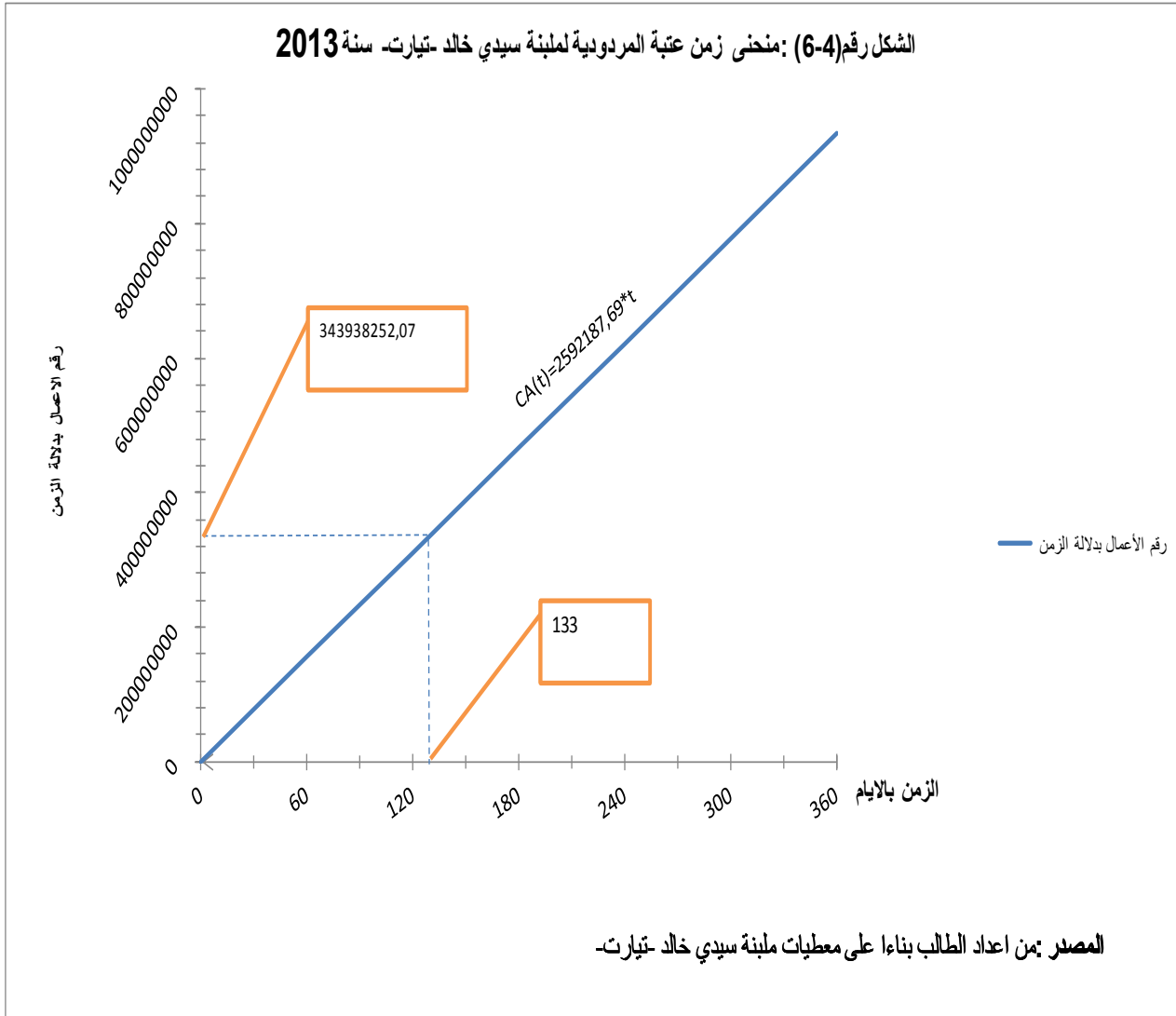
،نسقط منها عمود على خط رقم الأعمال المرسوم ،وفي نقطة التقائه نسقط مرة أخرى عمود على محور

الفواصل فيتحدد زمن عتبة المردودية

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

-زمن عتبة المردودية بيانيا لسنة 2013:

| x | 0 | 60 | 120 | 180 | 240 | 300 | 360 |
|-------|---|-------------|-------------|-------------|-------------|-----------|-----------|
| CA(t) | 0 | 155531261,4 | 311062522,8 | 466593784,2 | 622125045,6 | 777656307 | 933187568 |



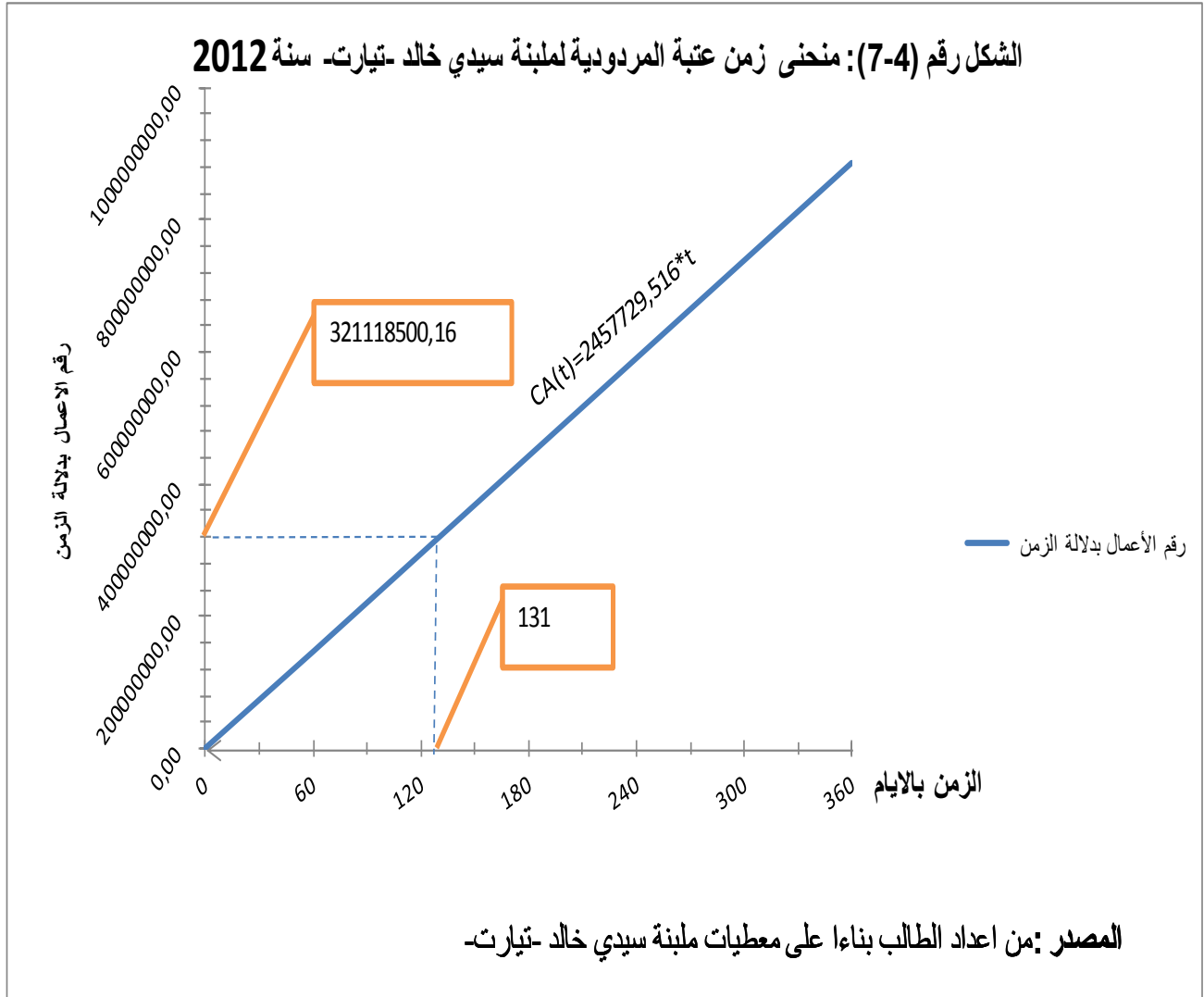
الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

-زمن عتبة المردودية بيانيا لسنة 2012:

$$ca_{2012}=a t \quad a= ca_{2012}/360 \quad a= 884782625,73/360 \quad a= 2457729,51$$

$$ca_{2012}=2457729,516t$$

| X | 0 | 60 | 120 | 180 | 240 | 300 | 360 |
|----|---|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| CA | 0 | 147463771 | 294927542 | 442391313 | 589855084 | 737318855 | 884782626 |



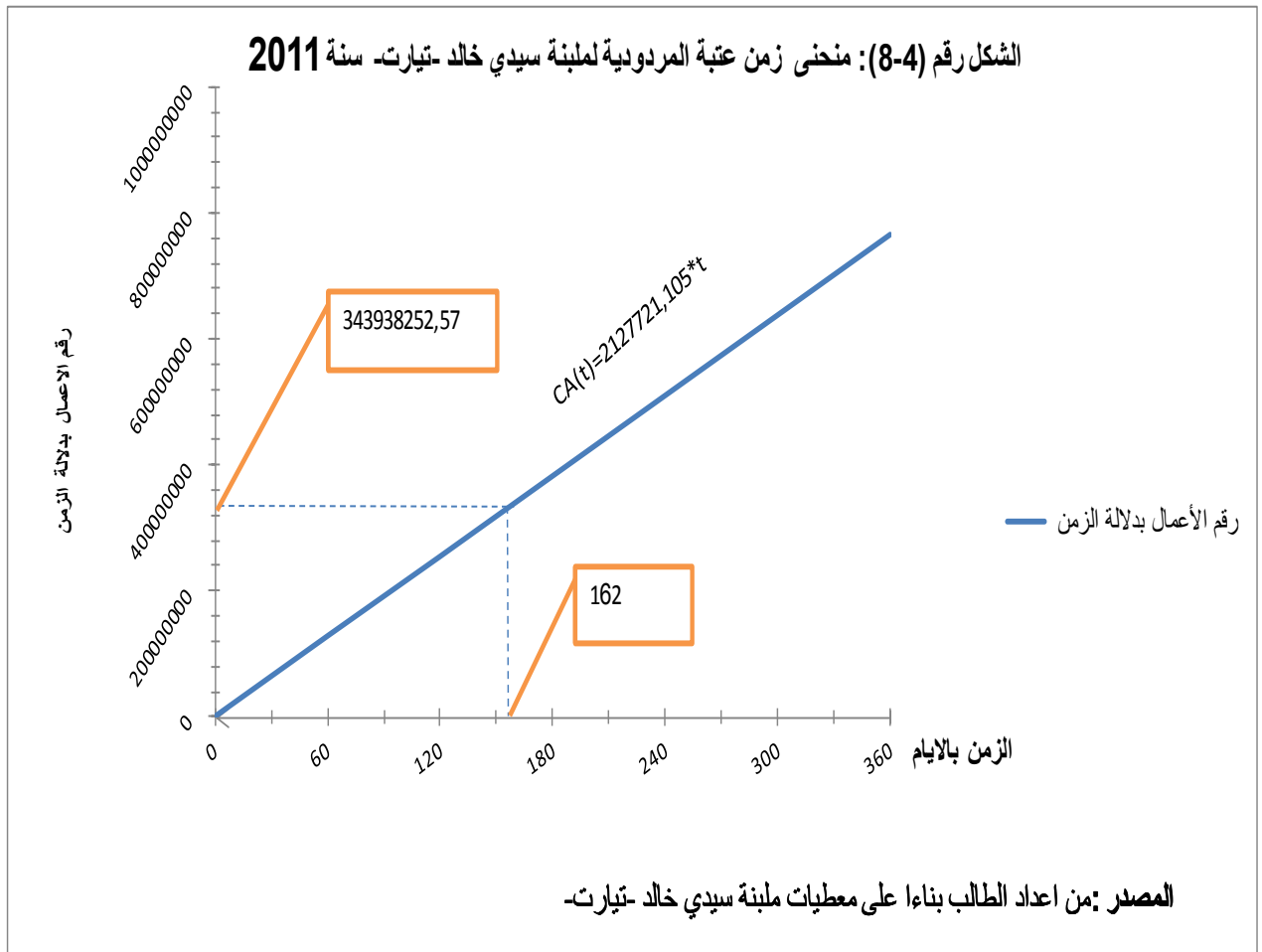
- زمن عتبة المردودية بيانيا لسنة 2011:

$$CA_{2011}=a t$$

$$765979597,81=a360$$

$$a=2127721,105$$

| | 0 | 60 | 120 | 180 | 240 | 300 | 360 |
|----|---|-------------|-------------|-------------|-------------|-----------|-----------|
| CA | 0 | 127663266,3 | 255326532,6 | 382989798,9 | 510653065,2 | 638316332 | 765979598 |



الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

من خلال حسابنا لقيمة عتبة المردودية جبريا وبيانيا لملبنة سيدي خالد تيارت نجد أن المؤسسة تتميز بعتبة مستقرة نوعا ما، وذلك بسبب ثبات الإنتاج لسنتي 2011 و2013، أما في سنة 2012 فقد استطاعت المؤسسة ان تغطي تكاليفها بإيراداتها وتدخل منطقة الربح في وقت وجيز مقارنة بباقي سنوات الدراسة (131 يوم) ، والسبب في ذلك يعود الى توجيه المواد الأولية المخصصة للحليب (مسحوق الحليب ذو الكثافة 0% والأخر ذو الكثافة 26% وكلاهما يحظيان بالدعم) لصناعة الياغورت الذي يتميز بهامش ربح اعلى من باقي المنتجات كامتياز ممنوح لها كونها مؤسسة عمومية، إضافة الى ادراج الات جديدة في السلسلة الانتاجية مما ساهم في زيادة الطاقة الانتاجية في هذه السنة، مما أدى الى انخفاض التكلفة الوجدوية من التكاليف الثابتة.

الامر نفسه ينطبق على هامش الامان اذ سجل نسبة (63.71%) وهي الاعلى مقارنة بالسنتين الأخيرتين.

المطلب الثالث : دراسة تحليلية لتكاليف ملبنة البهجة بالسوقر

سوف نطبق نفس المنهجية التي اعتمدناها في تحليل تكاليف ملبنة سيدي خالد -تيارت - على ملبنة البهجة -السوقر- حيث نقوم ببعض العمليات الحسابية تمهيدا لحساب العتبة ونقطة الصفر جبريا وبيانيا لنفس الفترة الزمنية (السنوات الثلاث).

1- اعداد جدول التحليل الاستغلال التفاضلي (TABLEAU DE RESULTAT DIFFERONCIEL):

يعتبر جدول تحليل الاستغلال التفاضلي اداة مهمة في تحديد مكونات العتبة، نظرا لما يتضمنه من معلومات حول نشاط المؤسسة.

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

جدول رقم (4-41): جدول تحليل الاستغلال التفاضلي

TABLEAU DE RESULTAT DIFFERENTIELLE

| سنة 2013 | | سنة 2012 | | سنة 2011 | | البيان رقم الأعمال |
|----------|-------------|----------|------------|----------|------------|----------------------------------|
| النسبة | المبالغ | النسبة | المبالغ | النسبة | المبالغ | |
| % 100 | 196108743 | % 100 | 198975525 | % 100 | 187816350 | Chiffre d'Affaire(CA(|
| % 24,60 | 48242332,67 | % 24,60 | 48947554,9 | % 24,60 | 46202421,7 | Charges Variables ((CV المتغيرة |
| %75,40 | 147866410,3 | %75,40 | 150027970 | %75,40 | 141613928 | Marge sur Coûts المتغيرة |
| % 67,76 | 132886026,3 | % 66,61 | 132540671 | % 70,75 | 132886026 | CF, Charges Fixes) الثابتة |
| %7,64 | 14980384,03 | %8,79 | 17487299 | %4,65 | 8727902,02 | النتيجة العادية |

المصدر: من اعداد الطالب بناء على معطيات مصلحة المحاسبية لملبنة البهجة - السوقر.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن التكاليف المتغيرة في ملبنة البهجة - السوقر أخذت نفس القيمة تقريبا للسنوات الثلاث وذلك بنسبة %24,60، هذا الاستقرار يدل على بقاء الإنتاج ثابت طيلة هذه المدة، وهذا شيئا طبيعيا كون المؤسسة مجبرة على العمل بنظام الكوطات ، وكنتيجة منطقية فان الهامش على التكلفة المتغيرة يكون مستقرا نوعا ما ، وذلك نتيجة لاستقرار حجم النشاط (رقم الأعمال ثابت كون أسعار المنتج محددة من طرف الدولة).

أما بالنسبة للتكاليف الثابتة فهي مرتفعة جدا للسنوات الثلاث وهي التي تمتص إيرادات المؤسسة المتمثلة في رقم الأعمال المحقق بنسبة متقاربة نوعا ما ، مسجلة أعلى نسبة في سنة 2011 ، هذا الارتفاع سببه عدم السماح بالزيادة في الإنتاج الا المسموح به ، فالمؤسسة تعمل دون طاقتها الإنتاجية .

وعلى العموم فان المؤسسة حققت نتيجة موجبة خلال السنوات الثلاث كما هو موضح في الجدول

أعلاه.

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

2- حساب عتبة المردودية وتاريخ تحققها

(SEIL de Rentabilité(Point mort, point d'équilibre)

سنتبع نفس الخطوات السابقة في ملبنة البهجة -السوقر-، وذلك في تحديد وتحليل عتبة المردودية وزمن تحققها.

1-2 حساب عتبة المردودية:

كما أسلفنا الذكر في حساب عتبة المردودية لملبنة سيدي خالد -تيارت-، نتبع الطريقتان: الطريقة الجبرية والطريقة البيانية بالنسبة لملبنة البهجة -السوقر-.

1-1-3 حساب عتبة المردودية جبريا

جدول رقم (4-42): حساب عتبة المردودية لملبنة البهجة السوقر-تيارت- للسنوات :

2013-2012-2011

| البيان | CA | CF | M/CV | T M/CV | SR | M S | T MS |
|----------|-----------|-----------|--------------|-----------|--------------------|-------------|--------|
| سنة 2011 | 187816350 | 132886026 | 141613928,32 | 75,40% | 176240915,9 | 11575434,14 | 6,16% |
| سنة 2012 | 198975525 | 132540671 | 150027970,07 | 75,40% | 175782886,4 | 23192638,62 | 11,66% |
| سنة 2013 | 196108743 | 132886026 | 147866410,33 | 75,40% | 176240915,8 | 19867827,15 | 10,13% |

المصدر: من اعداد الطالب بناء على معطيات مصلحة المحاسبية لملبنة البهجة -السوقر-

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

3-1-2- حساب عتبة المردودية بيانيا

لتحديد عتبة المردودية بيانيا لملبنة البهجة - السوقر - نستخدم على طريقة ه/ت م = التكاليف الثابتة .

-عتبة المردودية لسنة 2011

$$M/CV=0.754* CA$$

معادلة الهامش على التكلفة المتغيرة

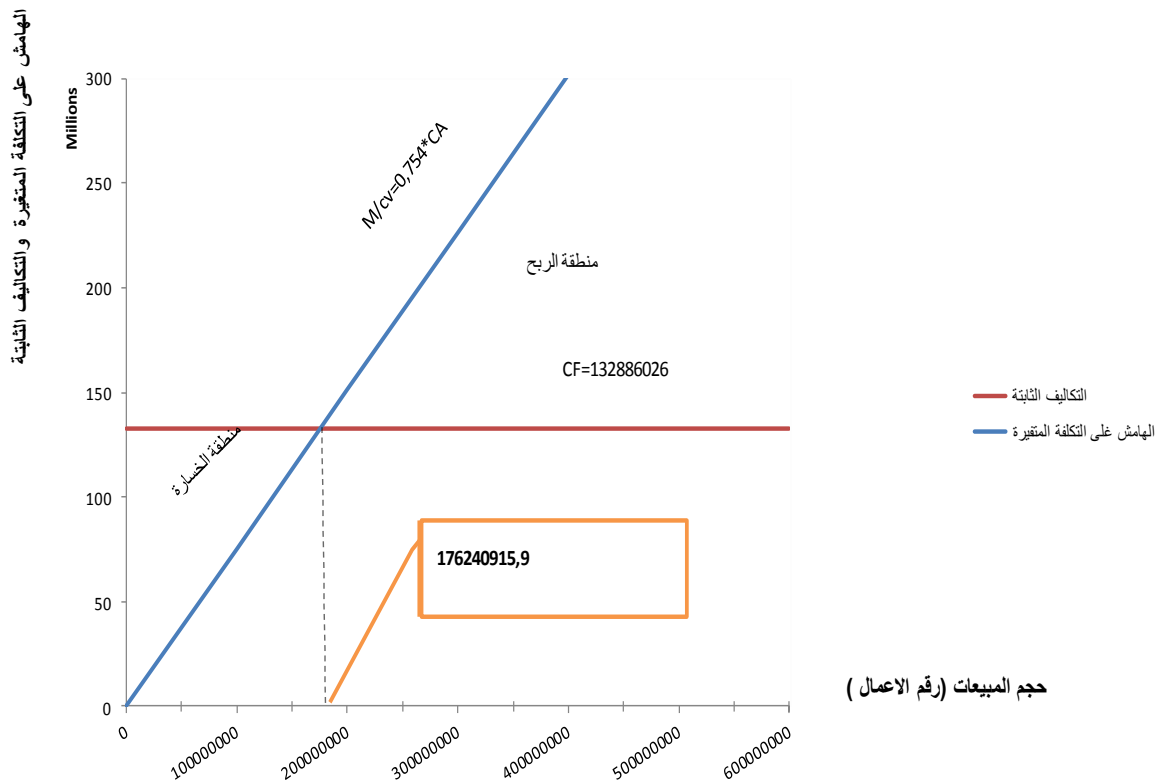
$$CF=132886026$$

معادلة التكاليف الثابتة

نقاط مساعدة:

| | | | | | | | |
|------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| X | 0 | 100000000 | 200000000 | 300000000 | 400000000 | 500000000 | 600000000 |
| M/CV | 0 | 75400000 | 150800000 | 226200000 | 301600000 | 377000000 | 452400000 |
| CF | 132886026 | 132886026 | 132886026 | 132886026 | 132886026 | 132886026 | 132886026 |

الشكل رقم (9-4): منحني عتبة المردودية لملبنة البهجة-السوقر- سنة 2011



المصدر: من اعداد الطالب بناء على معطيات مصلحة المحاسبة لملبنة البهجة-السوقر-

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوق

-عتبة المردودية لسنة 2012

$$M/CV=0.754* CA$$

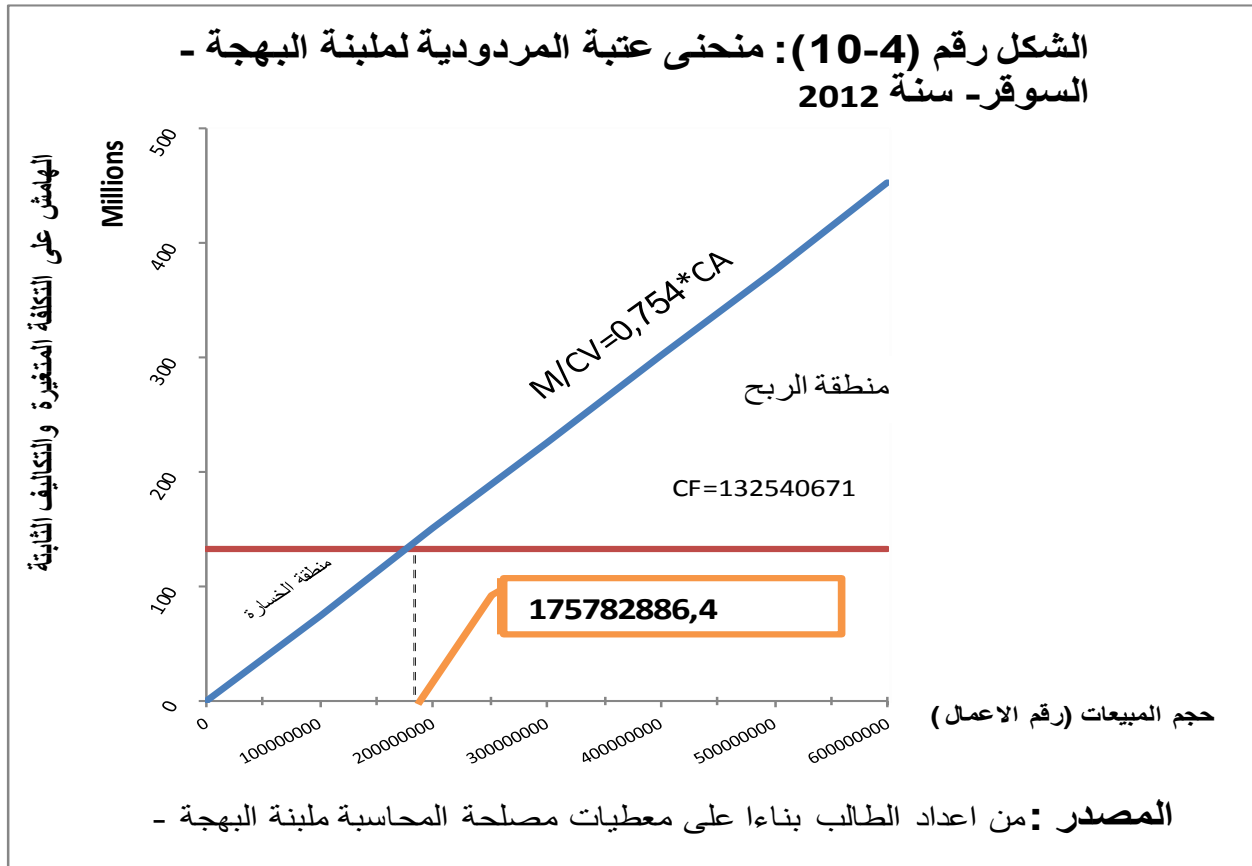
معادلة الهامش على التكلفة المتغيرة

$$CF=132540671$$

معادلة التكاليف الثابتة

نقاط مساعدة

| | | | | | | | |
|------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| X | 0 | 100000000 | 200000000 | 300000000 | 400000000 | 500000000 | 600000000 |
| M/CV | 0 | 75400000 | 150800000 | 226200000 | 301600000 | 377000000 | 452400000 |
| CF | 132540671 | 132540671 | 132540671 | 132540671 | 132540671 | 132540671 | 132540671 |



الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوق

–عتبة المردودية لسنة 2013

$$M/CV=0.754*CA$$

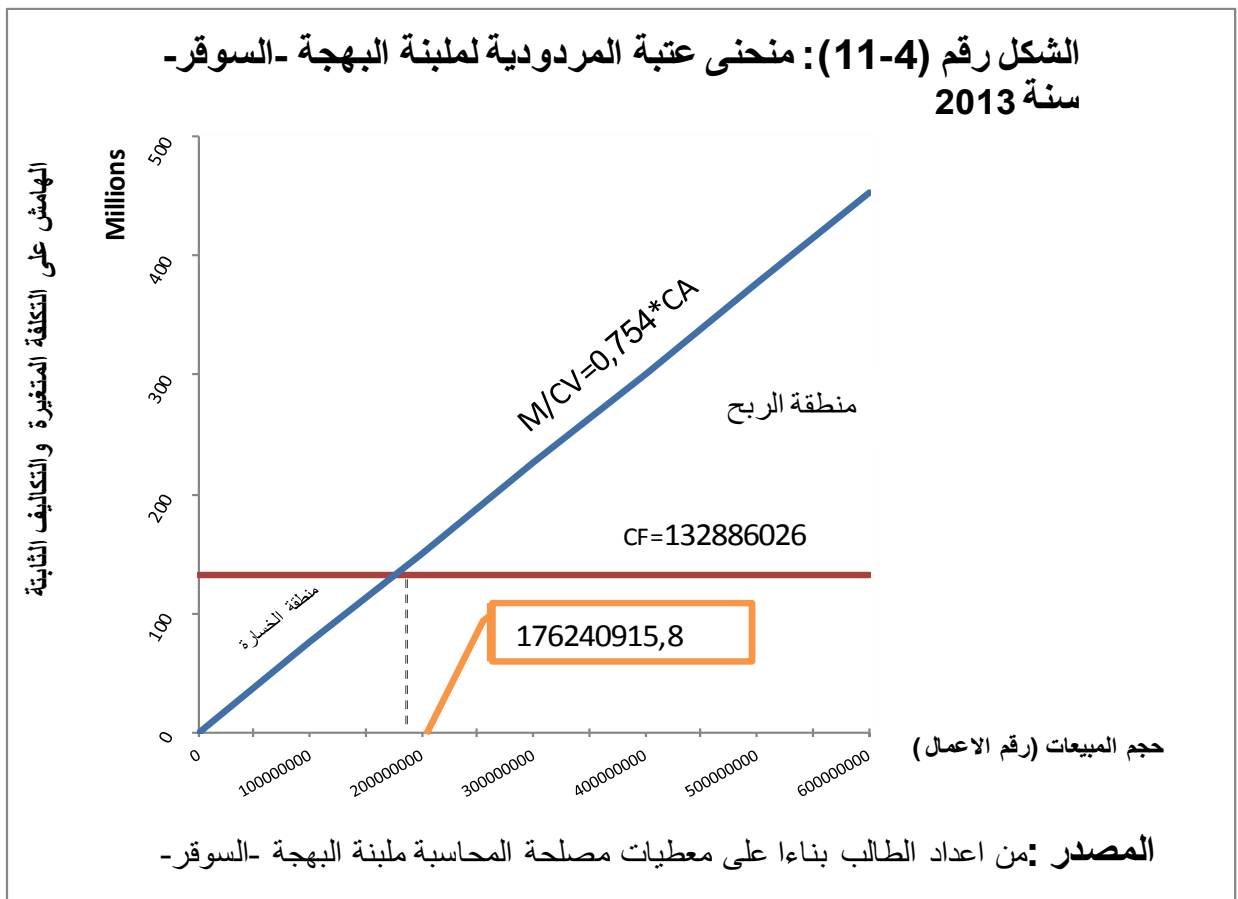
معادلة الهامش على التكلفة المتغيرة

$$CF=132540671$$

معادلة التكاليف الثابتة

نقاط مساعدة

| | | | | | | | |
|------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| | 0 | 100000000 | 200000000 | 300000000 | 400000000 | 500000000 | 600000000 |
| M/CV | 0 | 75400000 | 150800000 | 226200000 | 301600000 | 377000000 | 452400000 |
| CF | 176240915,8 | 176240915,8 | 176240915,8 | 176240915,8 | 176240915,8 | 176240915,8 | 176240915,8 |



الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

3-2 حساب زمن عتبة المردودية

يمثل زمن عتبة المردودة الفترة اللازمة لبلوغ المؤسسة عتبة المردودية خلال الدورة، ويمكن تحديد هذه الفترة

أما بالأشهر أو الأيام .

3-2-1 حساب زمن تحقق عتبة المردودية جبريا

اعتمدنا في ملبنة البهجة -السوقر - نفس الخطوات المتبعة في ملبنة سيدي خالد -تيارت-

جدول رقم (4-43) زمن عتبة المردودية بالأشهر والأيام لملبنة البهجة -السوقر-

| سنة 2013 | | سنة 2012 | | سنة 2011 | | البيان | |
|-----------------|--------|-----------------|--------|-----------------|--------|-------------------------|---------|
| 196108743 | | 198975525 | | 187816350 | | رقم الأعمال | |
| 176240915,8 | | 175782886,4 | | 176240915,9 | | عتبة المردودية | |
| 10 أشهر و23 يوم | 10,78 | 10 أشهر و18 يوم | 10,60 | 11 شهرا و7 أيام | 11,26 | زمن تحقق عتبة المردودية | بالأشهر |
| 324 يوم | 323,53 | 318 يوم | 318,04 | 338 يوم | 337,81 | | بالأيام |

المصدر : من اعداد الطالب بناء على معطيات مصلحة المحاسبة لملبنة البهجة السوقر -تيارت- .

3-2-2 حساب زمن تحقق عتبة المردودية بيانيا

-زمن عتبة المردودية بيانيا لسنة 2011:

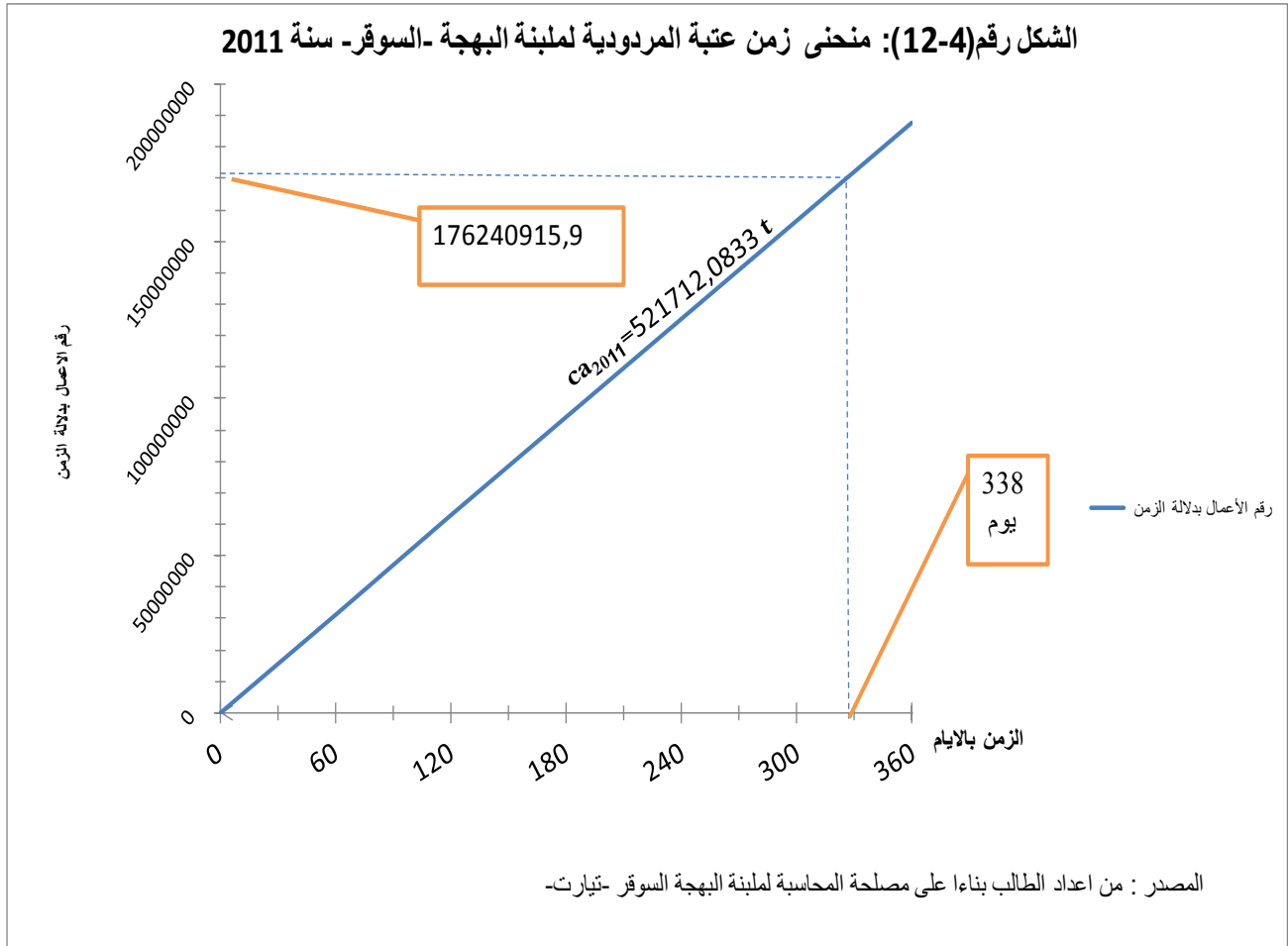
$$ca_{2011}=a t$$

$$187816350= a 360$$

$$a=521712,0833$$

$$ca_{2011}=521712,0833 t$$

| t | 0 | 60 | 120 | 180 | 240 | 300 | 360 |
|-------|---|----------|----------|----------|-----------|-----------|-----------|
| CA(t) | 0 | 31302725 | 62605450 | 93908175 | 125210900 | 156513625 | 187816350 |



الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

-زمن عتبة المردودية بيانيا لسنة 2012:

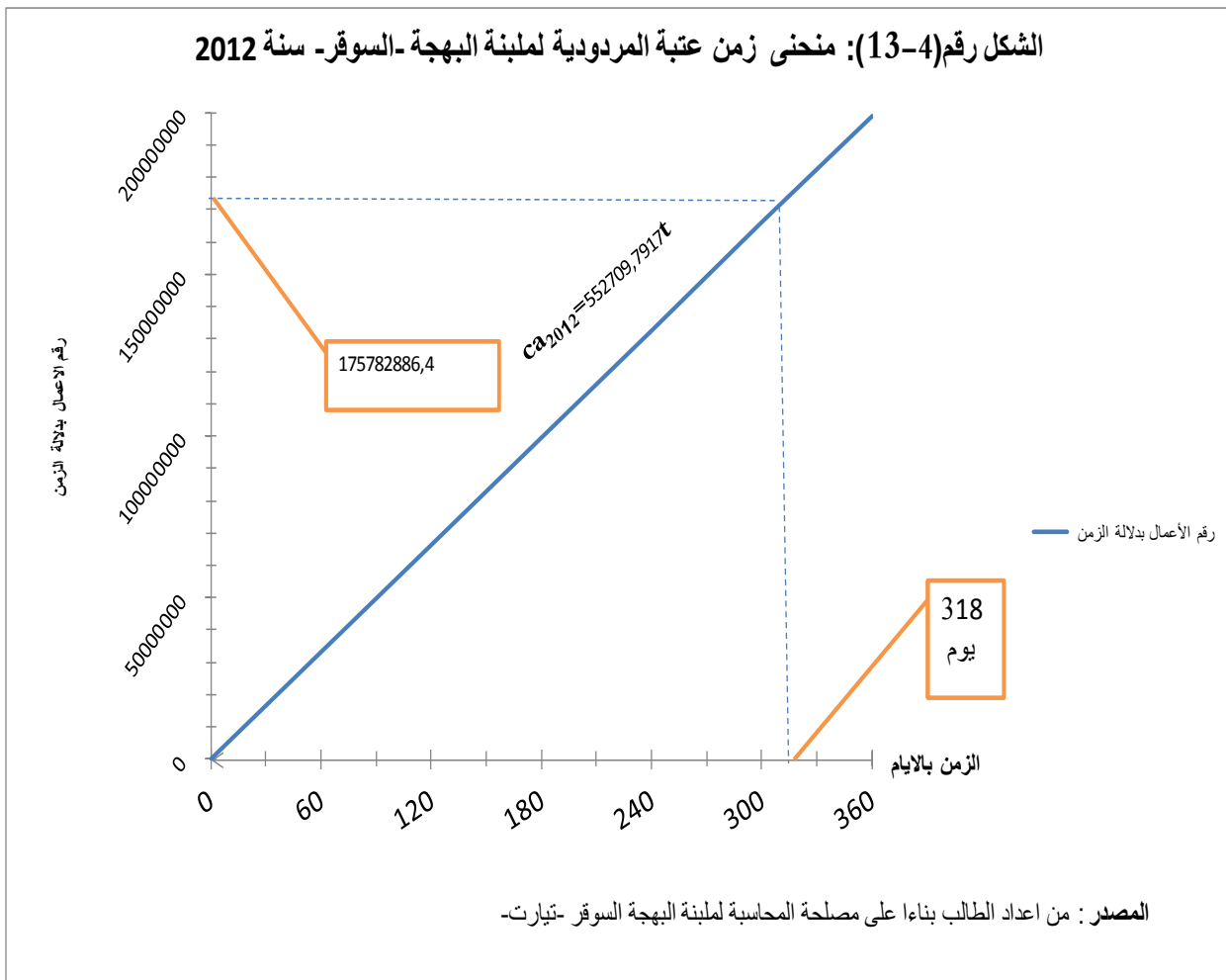
$$ca_{2012}=a t$$

$$198975525=a360$$

$$a=552709,7917$$

$$ca_{2012}=552709,7917t$$

| t | 0 | 60 | 120 | 180 | 240 | 300 | 360 |
|-------|---|----------|----------|----------|-----------|-----------|-----------|
| CA(t) | 0 | 33162588 | 66325175 | 99487763 | 132650350 | 165812938 | 198975525 |



الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

زمن عتبة المردودية بيانيا لسنة 2013:

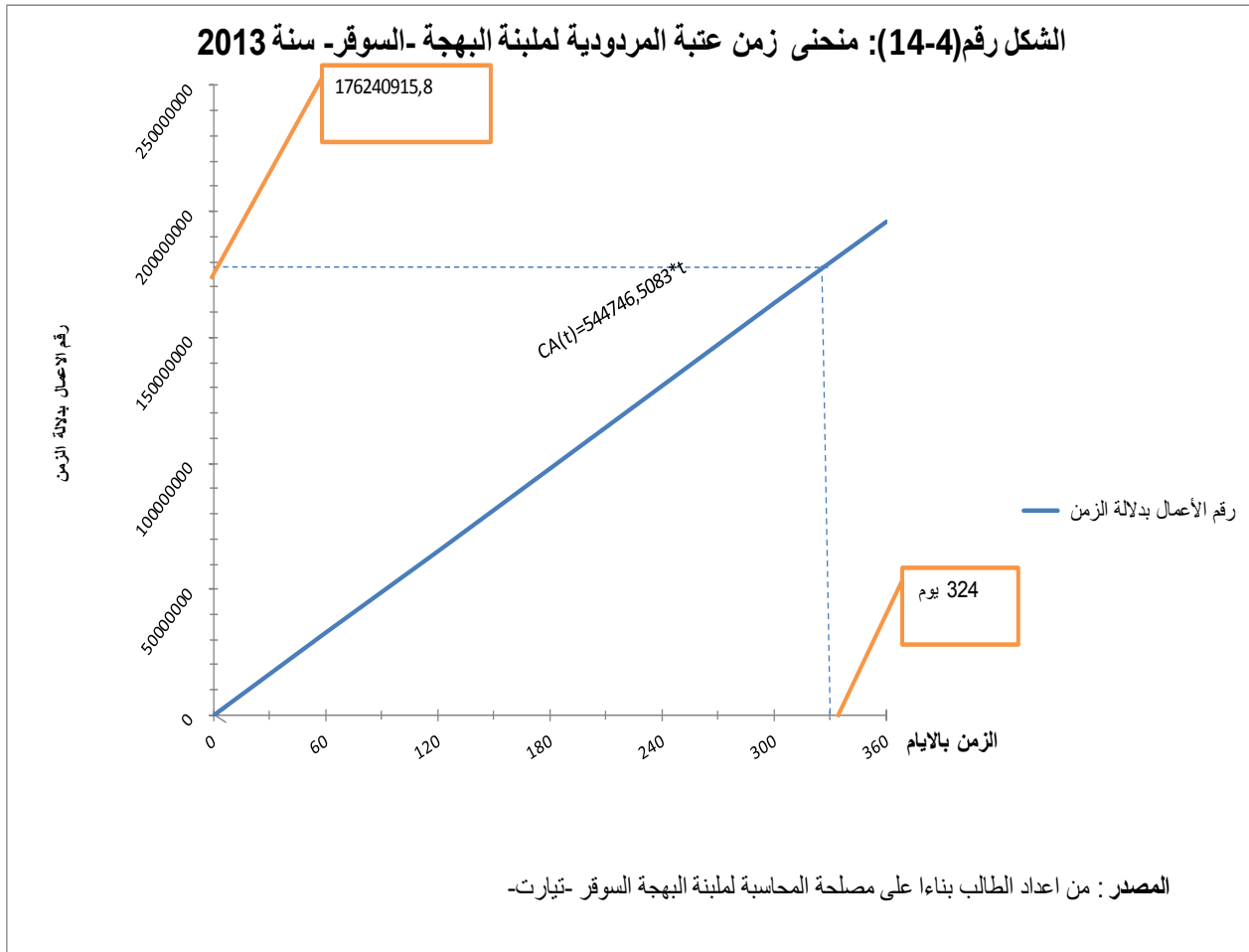
$$ca_{2013} = a t$$

$$196108743 = a 360$$

$$a = 544746,5083$$

$$ca_{2013} = 544746,5083 t$$

| x | 0 | 60 | 120 | 180 | 240 | 300 | 360 |
|-------|---|----------|----------|----------|-----------|-----------|-----------|
| ca(t) | 0 | 32684790 | 65369581 | 98054371 | 130739162 | 163423952 | 196108743 |



الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

من خلال النتائج المتحصل عليها بعد حساب عتبة المردودية جبريا وبيانيا لملبنة البهجة السوقر نجد أن المؤسسة تتميز بعتبة كبيرة مقارنة برقم أعمالها، وذلك للسنوات الثلاث وهي تتحقق في زمن متأخر جدا حيث أنها لا تتمكن من دخول منطقة الربح الا بعد مدة قد تصل الى 338 يوم، والسبب في ذلك يعود للمحدودية نشاطها بسبب القيود المفروضة عليها من قبل الدولة (عدم السماح لها بتجاوز السقف المحدد لها كإنتاج، كما لا يسمح لها بتوجيه مسحوق الحليب لنوع آخر غير الحليب لاسيما صناعة الياغورت، فضلا عن عدم حرثتها في تسويق انتاجها الا فيما هو محدد لها).

وللمقارنة بين المؤسستين يمكن الاستعانة بالجدول أدناه:

جدول رقم (4-44) مقارنة المؤسستين محل الدراسة بواسطة العتبة ومكوناتها:

| ملبنة البهجة السوقر | | | ملبنة سيدي خالد | | | السنوات |
|---------------------|------------|----------------|------------------|------------|----------------|---------|
| معدل هامش الأمان | زمن العتبة | عتبة المردودية | معدل هامش الأمان | زمن العتبة | عتبة المردودية | |
| 6,16% | 338 يوم | 176240916 | 55,10% | 161 يوم | 343938253 | 2011 |
| 11,66% | 318 يوم | 175782886 | 63,71% | 131 يوم | 321118500 | 2012 |
| 10,13% | 324 يوم | 176240916 | 63,14% | 133 يوم | 343938252 | 2013 |

المصدر: من اعداد الطالب بناء على معطيات مصلحتي المحاسبة والمالية للملبنتين.

نلاحظ فارق جلي بين المؤسستين من حيث كل المؤشرات المستعملة في المقارنة.

- بالنسبة لزمن عتبة المردودية:

يظهر أن ملبنة سيدي خالد -تيارت- تدخل منطقة الربح في وقت مبكر في السنة، هذا ما يجعلها

تعمل بارتياح طيلة المدة المتبقية من السنة حيث بلغت 199 يوما في سنة 2011، لتحسن في السنة

المالية فتصبح 229 يوما، أما في السنة الثالثة فقد تراجعت بيومين لتصبح 227 يوم، أما بشأن ملبنة

البهجة فإن دخولها منطقة كان متأخرا للغاية، حيث قدر المدة المتبقية ب 22 يوم في سنة 2011 ليصل

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول مؤسستي ملبنة سيدي خالد تيارت وملبنة البهجة السوقر

الى 42 يوم في سنة 2012 ، أما في سنة 2013 فقد تراجع ليسجل 36 يوم وهي مدد غير مناسبة من

بالنسبة الى مؤسسة تطمح الى تحسين مردوديتها لضمان استمراريتها .

بالنسبة لمعدل هامش الأمان :

فقد سجل فارقا كبيرا بين المؤسستين حيث تراوح ما بين 55% و64% في ملبنة سيدي خالد -تيارت-

في حين كان مجاله محصور بين 6% و11% مما يدل على هامش الامان المعتبر الذي تتمتع به المؤسسة

الاولى وضعفه بالنسبة للمؤسسة الثانية .

ورغم هذا الفارق الواضح بين المؤسستين والذي مرده الى الإمكانيات الهائلة والامتيازات الممنوحة لها مقارنة

بنظيرتها التي بقى مؤسسة واعدة فهي تسعى الى تحسين مردودها بأدراج مشاريع جديدة وتوسيع نشاطها

شريطة أن تتخلص من القيود المفروضة عليها (نظام الكوطة).

الخاتمة

الخاتمة :

إن الشغل الشاغل لمسيرى المؤسسات هو البحث عن الاستغلال الأمثل للموارد وإيجاد تنسيق محكم بينها للحصول على الحجم الأمثل اقتصاديا الذي يعطي أكبر ربح للمؤسسة و بأقل تكلفة فإننا نجد محاسبة التكاليف بمفهومها الحديث نتيجة انفتاحها على أساليب التحليل العلمي، تلعب دورا كبيرا في خدمة إدارة المؤسسة الاقتصادية، وعلى هذا الأساس حاولنا من خلال طرح هذا الموضوع، معالجة إشكالية، كيف لمحاسبة التكاليف أن تساهم في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، فمن خلال الفصول النظرية حاولنا إعطاء نظرة عامة عن كل ماتعلق بمفهوم محاسبة التكاليف مبادئ وأساليب، وكذا الحديث عن مختلف تعاريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأهم تصنيفاتها، ومدى مساهمتها في التنمية الاقتصادية، وفي الاخير تكلمنا عن التسيير وأهم التقنيات الحديثة لمحاسبة التكاليف التي لها أدوار فعالة في العملية التسييرية.

أما الفصل التطبيقي فحاولنا فيه بحسب ماتوفر لدينا من معلومات حول المؤسسات محل الدراسة قياس درجة اعتماد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على أساليب محاسبة التكاليف في عملياتها التسييرية ومدى تأثير نتائجها التحليلية على متخذي القرارات فيها وذلك من خلال دراسة مقارنة بين مؤسستين تمارسان نفس النشاط.

• نتائج الدراسة.

بعد الدراسة النظرية والتطبيقية التي أدرجت في هذا البحث وبعد محاولة الإجابة

على الفرضيات التي طرحناها في المقدمة توصلنا إلى النتائج التالية:

- تكتسي محاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة إلا أنها تعتبر نظاما داخليا فرعيا للمعلومات له تقنياته الخاصة لجمع وفحص وتبويب التكاليف ، بغرض تحليلها ، حيث يسمح حساب التكاليف باستنباط نقاط القوة والضعف في المؤسسة.
- ان المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في أغلبها تملك إمكانيات ووسائل محدودة سواء تعلق الأمر بالإمكانيات المادية أو البشرية، لذا فإن نمذجة انظمة المعلومات في هذه المؤسسات ليس ضروريا خاصة وان مثل هذه الانظمة تمتاز بتكاليفها المرتفعة التي ترهق المؤسسة بتحمل تكاليف اضافية .
- هناك بعض المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعتمد في نظام تكاليفها على الطرق التقليدية ،منها ما تطبق طريقة التكاليف المتغيرة، و أخرى تطبق التكاليف المعيارية و تحليل الانحرافات. إلا أن الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف، كتقنية التكلفة المستهدفة وتقنية التخزين بالوقت المنضبط، لها فعالية أكبر في توفير معلومات دقيقة حول التكاليف ،وهذا ما يساعد المسيرين في اتخاذ القرارات السليمة
- ليست محاسبة التكاليف من مجالات الدراسة الحديثة، التي نتجت عن التطورات الهائلة في مختلف نواحي الحياة الاقتصادية التي تماشت مع العصر الحديث، و لكن تمتد جذورها إلى الممارسة القديمة و رغم هذا العمق في التاريخ لمحاسبة التكاليف إلا أن الكثير من الباحثين يربطون بينها وبين المحاسبة العامة، حيث أن هذه الأخيرة تمدها بالمعلومات الأساسية، إلا أن محاسبة التكاليف تقوم على أساس إرساء مجموعة من المعايير الخاصة بها، تستند عليها في تقسيم التكاليف حسب حجم الإنتاج وحسب الوظيفة ،وحسب إمكانية تتبعها و زمن حسابها.

- ونظرا للأهمية الاستراتيجية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، فإن تعزيز وتشجيع تنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، يمكن أن يعزز قدراتها التنافسية ويجعلها تساهم بشكل أكبر في عملية التنمية الاقتصادية. ويرتبط تشجيع وتنمية هذه الأخيرة بالمحيط الاقتصادي والاجتماعي، و خصوصا سياسات التمويل والدعم.

• التوصيات والاقتراحات:

- يجب على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الاعتماد على المعايير العلمية التي ستعتمد في رسم خطة أو برنامج مستقبلي. وإذا كانت طريقة تحديد هذه المعايير ترجع إلى المهندسين والمنظمين والمكلفين بالاستراتيجية الداخلية والخارجية للمؤسسة، فإن الترجمة الرقمية لهذه المعايير يكون باللجوء إلى المحاسبة التحليلية من خلال طرقها المختلفة. وعلى أساس التقييم المسبق والمتابعة البعدية تحقق المحاسبة التحليلية هدفها المتمثل في أنها أداة للتسيير الفعال بمقارنة التنبؤات بالإنجازات، ثم أداة مساعدة على اتخاذ القرارات من خلال القيام بالتصحیحات اللازمة على أساس الانحرافات المحسوبة والمحللة، وبذلك تتحقق مكانة المحاسبة التحليلية ضمن أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة الصغيرة والمتوسطة

- إيجاد حلول لإشكاليات التي تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، التي تحتاج لقوة دعم ومساندة كبيرة من شأنها أن تعطيها شحنة تحفيزية وتشجيعية في تطورها وترقيتها وعليه فالأمر يتطلب في هذا الصدد، وضع استراتيجيات و سن قوانين من شأنها ان تطور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

- إعداد جملة من التدابير والبرامج، انطلاقا من تشخيص الوضعية الحالية للقطاع وصولا إلى رسم استراتيجية مستقبلية، مجسدة في أهداف وخيارات على المدى البعيد والمتوسط، محاولة منها الوصول إلى ترقية وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، من اجل أن تكون قادرة على العيش أمام المنافسة الشرسة في ظل الانفتاح الاقتصادي.

• آفاق الدراسة:

وككل البحوث والدراسات، لا يمكن أن تنتهي إلا وتفتح معها آفاقا جديدة، وتطرح تساؤلات تحتاج إلى إجابة ولكن في مواضيع أخرى تناقشها، ومن جملة الآفاق التي فرضت نفسها وتبقى مطروحة لدراسات لاحقة نقترح ما يلي:

- المفاضلة بين التقنيات الحديثة لمحاسبة التكاليف كنظام للمعلومات داخل المؤسسة.
- آليات الرقابة والمتابعة المحاسبية على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة حديثة النشأة
- المعوقات والامتيازات التي تضعها البنوك التجارية أمام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- دور الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب في حل مشاكل التمويل.
- مدى أثر انضمام الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل المنافسة الحادة.

الملاحق

الملاحق :

GIPLAIT TIARET

EDITION_DU:29/04/2014 11:30
EXERCICE:01/01/12 AU 31/12/12

| | NOTE | 2012 | 2011 |
|---|------|------------------------|------------------------|
| Ventes et produits annexes | | 884 782 625,73 | 765 979 597,81 |
| Variation stocks produits finis et en cours | | 1 402 806,85 | 2 280 503,55 |
| Production immobilisée | | | |
| Subventions d'exploitation | | 24 760 892,00 | 22 869 584,00 |
| I-PRODUCTION DE L'EXERCICE | | 910 946 324,58 | 791 129 685,36 |
| Achats consommés | | -759 381 147,48 | -659 978 888,86 |
| Services extérieurs et autres consommations | | -23 164 815,88 | -18 095 414,45 |
| II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE | | -782 545 963,36 | -678 074 303,31 |
| III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II) | | 128 400 361,22 | 113 055 382,05 |
| Charges de personnel | | -91 352 713,26 | -79 923 578,14 |
| Impôts, taxes et versements assimilés | | -3 348 066,86 | -3 354 437,83 |
| IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION | | 33 699 581,10 | 29 777 366,08 |
| Autres produits opérationnels | | 4 718 051,13 | 3 901 959,28 |
| Autres charges opérationnelles | | -6 607 976,16 | -305 914,35 |
| Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs | | -8 456 533,25 | -28 384 200,45 |
| Reprise sur pertes de valeur et provisions | | 3 676 654,03 | 13 897 414,71 |
| V- RESULTAT OPERATIONNEL | | 27 029 776,85 | 18 886 625,27 |
| Produits financiers | | | |
| Charges financières | | | |
| IV-RESULTAT FINANCIER | | | |
| IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI) | | 27 029 776,85 | 18 886 625,27 |
| Impôts exigibles sur résultats ordinaires | | -8 724 116,40 | |
| Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires | | -551 144,41 | 7 404 522,40 |
| TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES | | 919 341 029,74 | 808 929 059,35 |
| TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES | | -901 586 513,70 | -782 637 911,68 |
| VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES | | 17 754 516,04 | 26 291 147,67 |
| Eléments extraordinaires (produits) (à préciser) | | | |
| Eléments extraordinaires (charges) (à préciser) | | | |
| IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE | | | |
| X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE | | 17 754 516,04 | 26 291 147,67 |

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT

| DESIGNATION | EXERCICE 2013 | EXERCICE 2012 |
|---|-------------------------|------------------------|
| 70 ventes et produits annexes | 933 187 568,55 | 884 782 625,73 |
| 72 variation stocks produits finis et en cours | -829 827,44 | 1 402 806,85 |
| 73 production immobilisée | - | - |
| 74 subvention d'exploitation | 23 856 378,00 | 24 760 892,00 |
| I. PRODUCTION DE L'EXERCICE | 956 214 119,11 | 910 946 324,58 |
| 60 Achat consommés | -806 057 235,08 | -759 381 147,48 |
| 62 service extérieurs et autres consommations | -24 414 771,08 | -23 164 815,88 |
| II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE | -830 472 006,16 | -782 545 963,36 |
| III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION | 125 742 112,95 | 128 400 361,22 |
| 63 charges de personnel | -93 225 913,96 | -91 352 713,26 |
| 64 Impôts, taxes et versement assimilés | -3 840 581,79 | -3 348 066,86 |
| IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION | 28 675 617,20 | 33 699 581,10 |
| 75 Autres produits opérationnels | 6 283 253,75 | 4 718 051,13 |
| 65 Autres charges opérationnelles | -494 970,00 | -6 607 976,16 |
| 68 Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs | -48 229 571,72 | -8 456 533,25 |
| 78 Reprises sur pertes de valeur et provisions | 40 146 847,43 | 3 676 654,03 |
| V. RESULTAT OPERATIONNEL <i>نتيجة تشغيل</i> | 26 381 176,66 | 27 029 776,85 |
| 76 produits financiers | - | - |
| 66 Charges financières | - | - |
| VI. RESULTAT FINANCIER | | |
| VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI) | 26 381 176,66 | 27 029 776,85 |
| 69 impôts exigibles sur résultats ordinaires <i>مصاريف مؤجلة</i> | -5 012 423,56 | -8 724 116,40 |
| 69 impôts différés (variation) sur résultats ordinaires <i>مصاريف مؤجلة</i> | 6 452 739,03 | -551 144,41 |
| TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES | 1 002 644 220,29 | 919 341 029,74 |
| TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES | -974 822 728,16 | -901 586 513,70 |
| VIII. RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES | 27 821 492,13 | 17 754 516,04 |
| 67 Eléments extraordinaires (produits) à préciser | - | - |
| 67 Eléments extraordinaires (charges) à préciser | - | - |
| IX. RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES | | |
| X. RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES | 27 821 492,13 | 17 754 516,04 |

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

Désignation de l'entreprise : SARL BAHDJA LAIT

Activité : PRODUCTION LAIT

Adresse : ROUTE AIN DZARIT SOUGUEUR - TIARET

NIF: |0|0|0|1|1|4|0|4|2|2|4|2|7|9|3|

Code activité: | | | | | |

Exercice du: 01/01/2012 au: 31/12/2012

COMPTE DE RESULTAT

| RUBRIQUES | 2012 | | 2011 | |
|--|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| | DEBIT | CREDIT | DEBIT | CREDIT |
| Ventes de marchandises | | 198 975 525 | | 187 816 350 |
| Production vendue | | | | |
| Produits fabriqués | | | | |
| Prestations de services | | | | |
| Vente de travaux | | | | |
| Produits annexes | | | | |
| Rabais,remises,retournes accordés | | | | |
| Chiffre d'affaires net des Rabais,remises,retournes | | 198 975 525 | | 187 816 350 |
| Production stockée ou déstockée | | 3 196 | | 259 111 |
| Production immobilisée | | | | |
| Subventions d'exploitation | | | | 3 563 786 |
| I-Production de l'exercice | | 198 978 721 | | 191 639 247 |
| Achats de marchandises vendues | | | | |
| Matières premières | 150 866 193 | | 143 340 693 | |
| Autres approvisionnements | 2 775 539 | | 2 690 614 | |
| Variations des stocks | | | | |
| Achats d'études et de prestations de services | | | | |
| Autres consommations | 1 911 665 | | 774 380 | |
| Rabais,remise,retournes obtenus sur achats | | | | |
| Services extérieurs | | | | |
| Sous-traitance générale | | | | |
| Locations | | | | |
| Entretien, réparations et maintenance | 3 208 530 | | 763 952 | |
| Primes d'assurances | | | 1 024 172 | |
| Personnel extérieur à l'entreprise | | | 1 270 000 | |
| Rémunération d'intermédiaires et honoraires | 428 968 | | 401 700 | |
| Publicité | | | | |
| Déplacement, missions et réceptions | 1 560 051 | | 846 694 | |
| Autres services | 1 908 089 | | 1 341 761 | |
| Rabais,remises,retournes obtenus sur services extérieurs | | | | |
| II-Consommations de l'exercice | 162 659 035 | | 152 453 966 | |
| III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II) | | 36 319 686 | | 39 185 281 |
| Charges de personnel | 6 434 790 | | 5 274 164 | |
| Impôts et taxes et versements assimilés | 35 700 | | 413 500 | |
| IV-Excédent brut d'exploitation | | 29 849 196 | | 33 497 617 |

HASNAOUI NACEUR
Commissaire aux comptes
Agrément N° 1297
C.F. 193614160015051

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

Désignation de l'entreprise : SARL BAHDJA LAIT

Activité : PRODUCTION LAIT

Adresse : ROUTE AIN DZARIT SOUGUEUR - TIARET

NIF: [0]0[0]1[1]4[0]4[2]2[4]2[7]9[3]

Code activité: [] [] [] [] [] []

Exercice du: 01/01/2012 au: 31/12/2012

COMPTE DE RESULTAT

| RUBRIQUES | 2012 | | 2011 | |
|---|------------------|-------------------|------------------|-------------------|
| | DEBIT | CREDIT | DEBIT | CREDIT |
| Autres produits opérationnels | | 895 660 | | |
| Autres charges opératationnelles | 266 897 | | 210 632 | |
| Dotations aux amortissements | 12 990 660 | | 13 060 761 | |
| Provision | | | | |
| Pertes de valeur | | | | |
| Reprise sur pertes de valeur et provision | | | | |
| V-Resultat operationnel | | 17 487 299 | | 20 226 224 |
| Produits financiers | | | | |
| Charges financiers | 2 095 250 | | 3 065 069 | |
| VI-Resultat financier | 2 095 250 | | 3 065 069 | |
| VII-Resultat ordinaire (V+VI) | | 15 392 049 | | 17 161 155 |
| Elements extraordinaires (produits) | | | | |
| Element extraordinaires (Charges) | | | | |
| VIII-Resultat extraordinaires | | | | |
| Impots exigibles sur resultats | | | | |
| Impots differes (variations) sur resultats ordinaires | | | | |
| IX-RESULTAT DE L EXERCICE | | 15 392 049 | | 17 161 155 |

HASNAOUI NACEUR
 Commissaire aux comptes
 Agrégation N° 1297
 T.R. 193614160015031

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

Désignation de l'entreprise : Sarl El Bahdja par Harzellah A

Activité : Production Lait Pasteurisé

Adresse : Zone D'activité Rte D'ain Dzarit Sougueur - Tiaret

NIF: [0|0|0|1|1|4|0|4|2|2|4|2|7|9|3]

Code activité: [0|2| | |]

Exercice du: 01/01/2013 au: 31/12/2013

COMPTE DE RESULTAT

| RUBRIQUES | 2013 | | 2012 | |
|---|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| | DEBIT | CREDIT | DEBIT | CREDIT |
| Ventes de marchandises | | | | 198 975 525 |
| Produits fabriqués | | 196 108 743 | | |
| Prestations de services | | | | |
| Vente de travaux | | | | |
| Produits annexes | | | | |
| Rabais,remises,restournes accordés | | | | |
| Chiffre d'affaires net des Rabais,remises,ristournes | | 196 108 743 | | 198 975 525 |
| Production stockée ou déstockée | | 29 453 | | 3 196 |
| Production immobilisée | | | | |
| Subventions d'exploitation | | | | |
| I-Production de l'exercice | | 196 138 196 | | 198 978 721 |
| Achats de marchandises vendues | | | | |
| Matières premières | 153 982 126 | | 150 866 193 | |
| Autres approvisionnements | 1 560 666 | | 2 775 539 | |
| Variations des stocks | | | | |
| Achats d'études et de prestations de services | | | | |
| Autres consommations | 1 641 612 | | 1 911 665 | |
| Rabais,remise,ristournes obtenus sur achats | | | | |
| Sous-traitance générale | | | | |
| Locations | | | | |
| Services extérieurs | | | | |
| Entretien, réparations et maintenance | 644 335 | | 3 208 530 | |
| Primes d'assurances | 23 400 | | | |
| Personnel extérieur à l'entreprise | | | | |
| Rémunération d'intermédiaires et honoraires | 1 333 791 | | 428 968 | |
| Publicité | | | | |
| Déplacement, missions et réceptions | 1 432 381 | | 1 560 051 | |
| Autres services | 799 131 | | 1 908 089 | |
| Rabais,remises,restournes obtenus sur services extérieurs | | | | |
| I-Consommations de l'exercice | 161 417 442 | | 162 659 035 | |
| III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II) | | 34 720 754 | | 36 319 686 |
| Charges de personnel | 7 938 047 | | 6 434 790 | |
| Impôts et taxes et versements assimilés | 316 016 | | 35 700 | |
| IV-Excédent brut d'exploitation | | 26 466 691 | | 29 849 196 |

HASNAOUI NACEUR
Commissaire aux comptes
Agrément N° 1297
T.F. 195614160015051

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

Désignation de l'entreprise : Sarl El Bahdja par Harzellah A

Activité : Production Lait Pasteurisé

Adresse : Zone D'activité Rte D'ain Dzarit Sougueur - Tiaret

NIF: |0|0|0|1|1|4|0|4|2|2|4|2|7|9|3|

Code activité: |0|2| | |

Exercice du: 01/01/2013 au: 31/12/2013

COMPTE DE RESULTAT

| RUBRIQUES | 2013 | | 2012 | |
|---|------------|-------------------|------------------|-------------------|
| | DEBIT | CREDIT | DEBIT | CREDIT |
| Autres produits opérationnels | | 1 837 744 | | 895 660 |
| Autres charges opérationnelles | 163 027 | | 266 897 | |
| Dotations aux amortissements | 13 161 024 | | 12 990 660 | |
| Provision | | | | |
| Pertes de valeur | | | | |
| Reprise sur pertes de valeur et provision | | | | |
| V-Resultat operationnel | | 14 980 384 | | 17 487 299 |
| Produits financiers | | | | |
| Charges financiers | | | 2 095 250 | |
| VI-Resultat financier | | | 2 095 250 | |
| VII-Resultat ordinaire (V+VI) | | 14 980 384 | | 15 392 049 |
| Elements extraordinaires (produits) | | | | |
| Element extraordinaires (Charges) | | | | |
| VIII-Resultat extraordinaires | | | | |
| Impots exigibles sur resultats | | | | |
| Impots differes (variations) sur resultats ordinaires | | | | |
| IX-RESULTAT DE L EXERCICE | | 14 980 384 | | 15 392 049 |

HASNAOUI NACEUR
Commissaire aux comptes
Agrément N° 1297
T. 195614160015051

Pour la préparation de un litre de Lait

45 g de la poudre de 0%
 58g de la poudre de 26%
 900 ml de l'eau

les quantités de matières premières sont établies sur la base de la formule suivante:

58g à 26%+ 45g à 0%+ 900 ml d'eau traitée

Pour la préparation de 4000 de Lait

900 ml d'eau * 4000 = 3600 litres d'eau
 45g de 0% * 4000 = 180000 g de poudre à 0% = 180 kg
 58g de 26% * 4000 = 232000 g de poudre à 26% = 232 kg

*7 Sac + 5kg
 9 Sac + 7kg*

$$\text{PDL 0\%} = \frac{45 * 4000}{25} \longrightarrow \boxed{7,20 \text{ Sac de PDL 0\%}}$$

$$\text{PDL 26\%} = \frac{58 * 4000}{25} \longrightarrow \boxed{9,28 \text{ Sac de PDL 26\%}}$$

les quantités de matières premières sont établies sur la base de la formule suivante:

9 sac et 28 kg à 26%+ 7 sac et 20 kg à 0%+ 3600 ml d'eau traitée

~~*9 Sac et 7kg 7 Sac et 5kg*~~

SARL BAHDJA LAIT
 Zone d'activité Industrielle
 Route de Ain D'zarit
 Sougueur Wilaya de Tiaret.
 Fax : 046 43 85 13.
 Email : bahdjailait@hotmail.com.
 N° : 20... /2013.

Sougueur le : 01/06/2013

A Monsieur Le Ministre De L'agriculture

Objet : A/S Crise de lait et demande d'augmentation
 du quota de poudre de lait.

Monsieur ;

Nous avons le regret de porter à la connaissance de votre haute bien vaillance que la quantité de poudre de lait **64,900** Tonne qui nous est accordée par L'ONIL est insuffisante par apport aux besoins des citoyens en matière de lait en sachet.

Cette quantité ne nous permet de produire que **630 097** litres durant **26** jour soit **24 234** litre par jour, alors que les besoins réelle suivant nos capacité installé et la production de l'année passé pour la même période durant les **30** jours au lieu de **26** jours s'élève à **40 000** litre par jour en une seule équipe et **1 200 000** litres écart de **569 903** litres .

A fin de nous permettre de satisfaire la demande des citoyens, nous avons besoins d'un quota supplémentaire.

Nous vous prions de bien vouloir étudier notre cas à fin de nous accorder en urgence un quota supplémentaire de **50 % soit de 32 Tonnes** tonne pour mettre fin à la crise de lait en sache au niveau de la wilaya de Tiaret et Tissemsilt.

A cet effet nous sollicitons un quota mensuel de **96,900** Tonnes, ce qui permettra de produire **33 269** litre par jour, **998 070** par mois et **1 197 684** litres par an.

En matière de transformation de lait cru en plus de la collecte; nous avons bénéficié d'une superficie de 100 hectare à la commune de Gueltat Sidi Saad dans le cadre de la circulaire ministérielle N° : 108 du 23 - 02 - 2011 ce qui nous permettra d'investir dans le domaine de l'élevage bovin à fin de participer au développement de la production de lait de vache.

· Veuillez croire, Monsieur le Ministre en L'expression de notre profond respect.

Le Gérant De La SARL



المراجع

المراجع

1. علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف ، مصر ،مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية ، 1998 .
2. عبد العزيز محمد حجازي، محاسبة التكاليف الفعلية، مصر، دار النهضة العربية القاهرة، 1965
3. حسين عامر شرف، دراسات في التكاليف، مصر، دار النهضة العربية القاهرة، 1970
4. عباس شافعي، محاسبة التكاليف قياس وتحليل ورقابة، مصر، مكتبة التجارة والتعاون القاهرة، 1975.
5. محمد الجزائر، محاسبة التكاليف أداة تحليلية تساند الإدارة في تحقيق الأهداف، بدون ناشر
6. شبايكي سعدان ،تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، الجزائر ،ديوان المطبوعات الجامعية ، 2002.
7. عبد المقصود محمد ديبان وناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف ،الدار الجامعية الإسكندرية ،2003.
8. أحمد محمد نور، في مبادئ محاسبة التكاليف ،الدار الجامعية الإسكندرية ،1997.
9. ناصر دادي عدون ، المحاسب التحليلية ، دار المحمدية الجزائر ،1994.
10. روسنيول-ابروست ج ابروي ،ترجمة ل سميرة حازوري ،التكاليف وأسعار التكلفة ، المؤسسة الوطنية للكتاب الجزائر ،1989.
11. رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1992.
12. رشيد بن الذيب ونادية شطاب عباس، اقتصاد جزئي، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بدون سنة النشر
13. محمد الفيومي محمد ،أصول محاسبة التكاليف ،المكتب الجامعي الحديث الأزابطة مطبعة الانتصار لطباعة الأوفست ،1999.
14. كمال الدين الدهراوي،عبدالله عبد العظيم هلال ،المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق ،مصر،الدار الجامعية ،1999.

15. عبد الفتاح الصحن ، المبادئ المحاسبية بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة شباب الجامعة ، بدون سنة النشر .
16. أحمد محمد نور ، المحاسبة المالية ، الدار الجامعية ، مصر ، 2000.
17. سليمان قداح ، محاسبة التكاليف المعيارية ، مطبعة خالد بن الوليد ، سوريا ، فتح الله ولعلو ، الاقتصاد السياسي ، الطبعة الأولى ، دار الحداثة ، لبنان ، 1971 .
18. المحروق ، ماهر حسن ، د. مقابله ، أيهاب ، المشروعات الصغيرة والمتوسطة أهميتها ومعوقاتهما ، مركز المنشآت الصغيرة والمتوسطة ، الأردن : 2006.
19. الأسرج ، حسين عبد المطلب ، تأثير الاتحاد الجمركي العربي على الصناعات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية ، وزارة التجارة والصناعة المصرية ، مصر : 2007.
20. عمر صخري ، التحليل الاقتصادي الكلي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية ، بن عكنون الجزائر ، الطبعة الخامسة ، 2005.
21. المحروق ، ماهر حسن ، مقابله ، أيهاب ، المشروعات الصغيرة والمتوسطة أهميتها ومعوقاتهما ، مركز المنشآت الصغيرة والمتوسطة ، الأردن : 2006.
22. سمير علام ، إدارة المشروعات الصناعية الصغيرة ، مطبعة مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، القاهرة ، 1993.
23. أيمن علي عمر ، دراسات في إدارة الصناعات والمشروعات الصغيرة ، مدخل تطبيقي معاصر ، منشأة المعارف - الإسكندرية ، 2010.
24. سعاد نائف البرنوطي ، إدارة الأعمال الصغيرة أبعاد للريادة ، داروائل للنشر ، عمان 2005.
25. كاسر نصر المحروس وشوقي ناجي جواد ، إدارة المشروعات الصغيرة ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، 2000.
26. زيدان عمرو علاء الدين ، مراحل ومعوقات نمو الشركات الصناعية العائلية ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، 2007.
27. عبد العزيز جميل مخيمر وأحمد عبد الفتاح عبد الحليم ، دور الصناعات الصغيرة والمتوسطة في معالجة مشكلة البطالة بين الشباب في الدول العربية ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، 2007.

28. طاهر محسن منصور الغالبي، ادارة واستراتيجية منظمات الأعمال المتوسطة والصغيرة ، دار وائل للنشر ، الاردن،2009.
29. برنوطي سعاد ،ادارة الأعمال الصغيرة ،دار وائل للنشر ، عمان الأردن ،2005.
30. ماجدة العطية ،ادارة المشروعات الصغيرة ،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،2012.
31. اسما عيل شعباني ،مقدمة في اقتصاد التنمية ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع،الجزائر، 1997.
32. ليث عبد الله القهوي، بلال محمود الوادي، المشاريع الريادية الصغيرة والمتوسطة ودورها في عملية التنمية،الطبعة الأولى، دار حامد، الاردن، 2012.
33. محمد عبد العزيز عجيمة ، صبحي تادريس قريصة، مذكرات في التنمية والتخطيط، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية 1986.
34. اسماعيل محمد بن قانة، اقتصاديات التنمية "نظريات - نماذج - استراتيجيات" ، دار أسامة للنشر والتوزيع ،عمان الأردن ،2012.
35. مدحت القريشي ، التنمية الاقتصادية "نظريات وسياسات وموضوعات" ،دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ،2007.
36. شعيب شنتوف ،محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ،الجزء 2،مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، الجزائر2009.
37. عبد الوهاب رميدي ،علي سماي ،المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد،دارهومة الجزائر ، الطبعة الأولى 2011 .
38. مبارك لسوس،التسيير المالي ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الطبعة الثانية 2012.
39. عبد الرزاق بالحبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة ،ديوان المطبوعات الجامعية "الجزائر" ،طبعة 2002.
40. بشير العلاق ، اسس الإدارة الحديثة ،دار اليازوري ، عمان ،الأردن ،1999.
41. ياسر أحمد عربيات ،المفاهيم الإدارية الحديثة ،دار يافا العلمية للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن ، 2008.
42. اربحي مصطفى عليان ،اسس الادارة العلمية ،دار صفاء للنشر والتوزيع ،عمان ،الاردن،2007.
43. محمد رفيق الطيب ، مدخل للتسيير "التسيير والتنظيم والمنشأة"، الجزء الأول،ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون ،طبعة 1995.

44. محمد عبد القادر عابدين، الإدارة المدرسية الحديثة، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، بدون سنة نشر.
45. فيصل محمود الشواورة، مبادئ إدارة الأعمال، دار المناهج للنشر والتوزيع - عمان، الطبعة الأولى.
46. جميل أحمد توفيق، إدارة الأعمال مدخل وظيفي، دار النهضة العربية، بيروت، 1986.
47. إيمان فاضل السامرائي، هيثم محمد الزعبي، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2004.
48. سعد غالب ياسين، أساسيات نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، دار المناهج، الأردن، 2005.
49. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، نظم المعلومات الإدارية الأساس والمبادئ، مصر، المكتبة العصرية، 2002.
50. جمال الدين العويصات، الإدارة وعمليات اتخاذ القرار، الجزائر، دار هومة، 2002.
51. كامل السيد غريب، فادية حجازي، نظم المعلومات الإدارية، الرياض، مدخل تحليلي جامعة الملك سعود، 1997.
52. عماد الدين حسن، عبد المنعم فهمي، نظم دعم القرار مبادئ وتطبيقات، القاهرة، ناس للطباعة، بدون سنة طبع.
53. منال الكردي، جلال العبد، نظم المعلومات الإدارية، مصر، بدون سنة طبع.
54. علاء عبد الرزق السالمي، نظم إدارة المعلومات، القاهرة، المنظمة العربية للتنمية، 2003.
55. إبراهيم أحمد السعيد، سمير شحاته عوض، نظم المعلومات الحاسوبية المتقدمة، مصر، الدار الهندسية، 2000.
56. محمد يوسف حفناوي، نظم المعلومات الحاسوبية، الأردن، دار وائل، 2001.
57. عصام فهد العديين وآخرون، نظم المعلومات الحاسوبية مدخل تطبيقي معاصر، عمان، دار المناهج، 2003.
58. سيد عطا الله السيد، نظم المعلومات الحاسوبية، الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن، 2009.
59. رشيد الجمال، في الاستخدامات الإدارية لمحاكاة التكاليف، مصر، الدار الجامعية، 1999.
60. محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، بيروت، دار النهضة العربية، بدون سنة طبع.

61. كمال حسن جمعة الربيعي ، سعدون مهدي الساقي ، محاسبة التكاليف الصناعية منهاج علمي وعملي، اثناء للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى 2008.
62. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وإثبات،، الطبعة الرابعة، دار الثقافة، 2011.
63. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
64. عبد الحي مرعي، فاروق عبد العال، محاسبة التكاليف في خدمة الإدارة ، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1985.

المراجع باللغة الأجنبية :

65. A. Slami, petite et moyenne industrie et développement économique , ENAL , Alger 1985.
66. ANDRE CIBERT, La comptabilité Analytique, 2^{ème}ed ,Dunod ,Paris,1978 .
67. Chantal Bussenault, Martine prêt et économie et gestion de l'entreprise, 2^{ème}édition, vuibert, 1998 Secrétariat de la CNUCED dans le cadre du Programme Méditerranée 2000, Juin 2001.
68. F.Livian Yves , introduction à l'analyse des organisations, economica, paris, 1995.
69. Fouzi Mourji, "EVALUATION DU SECTEUR DES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES AU MAROC DANS LE CADRE DU PROGRAMME EMPRETEC MAROC," Etude effectuée pour le
70. JOEL BOURDIN ,Contrôle de Gestion ,éd.Librairie Dalloz,1972
71. Laurent Ravignon et d'autres, Gestion par activités, la méthode ABC/ ABM, 5 éd, Organisation, Paris, 2001
72. P.A.Julien, Les PME bilan et perspectives ,Ed , Economica, paris, 1997 .
73. Patrick Boisselier, Contrôle de gestion , Paris, Librairie Vuibert, 1999.
74. Pierre lasseque, Gestion de L'Entreprise et comptabilité, 9eme ed, Dalloz, 1983.
75. SCHEIDT.C « les grandes Auteurs en organisation », Dunod, 1944.
76. Warren Plunkett, Raymond Attner ,Introduction to anagement ,Kent Publishing company, Boston, 1983

المذكرات :

77. لخلف عثمان- واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وسبل دعمها وتنميتها. دراسة حالة الجزائر-أطروحة دكتوراه دولة .

78. درحون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام المعلومات للتسيير ومساعدة على إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، غير منشورة، جامعة يوسف بن خده- الجزائر، سنة الجامعية 2004.

79. بلكرشة رابح، محاسبة التكاليف كمصدر للمعلومات، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون تيارت، 2007 .

المجلات والملتقيات:

80. دومي سمرة، عبد القادر عطوي، التجربة المغربية في ترقية وتمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مداخلة ضمن الدورة التدريبية حول تمويل المشروعات الصغيرة والمتوسطة وتطور دورها في الاقتصاديات المغاربية، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 28/25 ماي 2003،

81. نوزاد عبد الرحمن الهيتي، الصناعات الصغيرة والمتوسطة في دول مجلس التعاون الخليجي: الوضع القائم والتحديات المستقبلية، مجلة المال والصناعة، بنك الكويت الصناعي، العدد الرابع والعشرون، 2006.

82. الغرفة التجارية بالرياض: منتدى الرياض الاقتصادي، تنمية اقتصادية مستدامة، دراسة المنشآت الصغيرة محركات أساسية لنمو اقتصادي منشود، أكتوبر 2003.

83. الملتقى الدولي الموسوم ب: إستراتيجية الحكومة في القضاء على البطالة وتحقيق التنمية المستدامة المنظم من قبل جامعة محمد بوضياف المسيلة كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير وعلوم التجارية.

84. الشماع، خليل، الائتمان الصناعي، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية (بالتعاون مع المصرف الصناعي)، سورية: 2002.

النشريات والقوانين والمراسيم:

85. “Décret n° 2009-36 du 13 Janvier 2009, modifiant et complétant le décret n° 2008-388 du 11 février 2008, portant encouragement des nouveaux promoteurs, des petites et moyennes entreprises, des petites entreprises et des petits métiers ”, JORT n° 5 du 16 janvier 2009.

86. Ministère de l’industrie de la PME et de la Promotion de l’investissement, Bulletin d’information Statistique de la PME ,Données du 1^{er} Semestre 2013, N°23, Novembre 2013.

87. Ministère de l’industrie de la PME et de la Promotion de l’investissement , Bulletin d’information Statistique de la PME ,Données 2011., N°20, Mars 2012.

88. Ministère de l’industrie de la PME et de la Promotion de l’investissement , Bulletin d’information Statistique de la PME ,Année 2012., N°22, Avril 2013.

89. المادة 795 مكرر، الفقرة 1-3، القانون التجاري، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2003، ص 153-154

90. نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة عام 2012 ، العدد رقم 22، طبعة أفريل 2013 ..

91. المادة 2 من مدونة النصوص القانونية و التنظيمية الخاصة بقطاع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

المواقع الإلكترونية:

92. موقع إدارة منشآت الأعمال الصغيرة الأمريكية www.sba.gov/size/section

93. http://www.chusho.meti.go.jp/pamflet/hakusyo/h21/h21_1/2009hakusho_eng.pdf (2009 White Paper on Small and Medium Enterprises in Japan)

94. <http://www.jurisitetunisie.com/tunisie/codes/cii/08-0388.htm>

95. <http://doc.abhatoo.net.ma/doc/IMG/pdf/EtudePME.pdf> (accessed on June 28, 2010).