



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير
عنوان المذكرة:



دراسة نظام التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية ودورها في
الرقابة المالية في المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة في المركب الصناعي التجاري الحروش (2021 - 2023)

مذكرة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير

تخصص: إدارة مالية

تحت إشراف:

سعد قرمش زهرة

من إعداد الطالبة:

سعد عيسوس ملاك

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
عساس مريم	أستاذة محاضرة أ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
سعد قرمش زهرة	أستاذة	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مقررا
خلفة ساهل زينب	أستاذة مساعدة أ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2025 - 2026.



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

عنوان المذكرة:

دراسة نظام التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية ودورها في
الرقابة المالية في المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة في المركب الصناعي التجاري الحروش (2021-2023)

مذكرة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير

تخصص: إدارة مالية

تحت إشراف:

سعد قرمش زهرة

من إعداد الطالبة:

سعد عيسوس ملاك

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
عساس مريم	أستاذة محاضرة أ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
سعد قرمش زهرة	أستاذة	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مقررا
خلفة ساهل زينب	أستاذة مساعدة أ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2025-2026





إهداء

إذا كان الإهداء ولو بجزء من الوفاء

فالإهداء إلى

أعظم نعمة في حياتي "جدي وجدتي العزيزين"، أطال الله في

عمرهما وأدامهما تاجا فوق رأسي

إلى "أمي الحبيبة وأبي الغالي"

إلى "زوجي العزيز"، رفيق دربي وسندي

وإلى كل من دعمني ولو بكلمة طيبة، أهدي هذا العمل المتواضع





شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم، والحمد لله الذي وفقنا وأعاننا على إتمام هذا العمل، والصلاة على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

يسرني في ختام هذا العمل المتواضع أن أتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير والامتنان إلى كل من ساهم في إنجاز هذه المذكرة.

وأتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى الأستاذة المشرفة على هذه الدراسة، لما قدمته من توجيهات علمية قيمة وملاحظات بناءة، ولما أبدته من صبر واهتمام طوال مراحل إعداد هذه المذكرة.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة لقبولهم مناقشة هذا العمل، وإثرائه بآرائهم وملاحظاتهم العلمية التي من شأنها تزويده قيمة وفائدة.

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر إلى كافة أساتذة قسم علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، الذين كان لهم الفضل في تكويني العلمي والمعرفي طوال مسيرتي الجامعية.

كما أتوجه بالشكر إلى المؤسسة محل الدراسة وجميع العاملين بها على تعاونهم وتقديمهم للمعلومات والوثائق اللازمة لإنجاز الجانب التطبيقي من هذه الدراسة.

وأنتقدم بخالص الإمتنان إلى أسرتي العزيزة على دعمهم المعنوي وتشجيعهم المتواصل، وإلى كل الأصدقاء والزملاء الذين ساندوني خلال مسيرتي الدراسية.

وفي الأخير، أتمنى أن يكون هذا العمل قد وفق في تحقيق أهدافه، وأن يكون إضافة علمية متواضعة يستفيد منها كل مهتم بهذا المجال.

المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور نظام التكاليف المعيارية ومقارنتها بالتكاليف الحقيقية في تحسين الرقابة المالية داخل المركب الصناعي والتجاري الحروش.

وقد تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة الجوانب النظرية المتعلقة بالتكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية، وأيضاً الرقابة المالية، إضافة إلى دراسة تطبيقية ميدانية تم فيها تحليل الانحرافات الناتجة عن المقارنة بين التكاليف المعيارية والحقيقية لعناصر التكلفة المختلفة، وقد تم الإجابة عن الإشكالية من خلال النتائج المتوصل إليها، حيث بينت الدراسة أن نظام التكاليف المعيارية يعتمد على التقدير المسبق للتكاليف بينما يعكس نظام التكاليف الحقيقية الواقع الفعلي للنشاط ويعد التفاعل بينهما أساساً لعملية الرقابة المالية عبر تحليل الانحرافات، كما تعد هذه الأنظمة (التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية) من أهم الأدوات المحاسبية التي تساعد على توفير معلومات دقيقة لدعم الرقابة المالية، استناداً على هذه النتائج تم تقدير مجموعة من الإقتراحات، منها ضرورة تحسين دقة إعداد التكاليف المعيارية من خلال الإعتماد على بيانات واقعية ومحدثة تعكس ظروف الإنتاج الفعلية، والإهتمام بتكوين وتأهيل الأطارات المكلفة بالتكاليف والرقابة المالي.

الكلمات المفتاحية: التكاليف المعيارية، التكاليف الحقيقية، الرقابة المالية، المؤسسة الاقتصادية.

Abstract :

This study aims to highlight the role of the standard costing system and its comparison with actual costs in improving financial control within the industrial and commercial enterprise under study.

To achieve this objective, a descriptive and analytical approach was adopted through examining the budget variances resulting from the comparison between standard costs and actual costs. In addition, a field was conducted in which variance analysis was applied. The results revealed differences between standard and actual costs for the various cost elements.

The study also provided an answer to the research problem through the findings obtained ; The results showed that the standard costing system helps estimate and control costs, while the actual costing system reflects the real operating conditions of the enterprise. The comparison between the two system through variance analysis is considered an important accounting tool that provides information supporting effective financial control.

Based on these findings, a set of recommendations was proposed to improve the application of the standard costing system, including relying on accurate data, updating standards in line with actual production conditions and in order to strengthen financial control and improve organization performance.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
–	الإهداء
–	الشكر
–	الملخص
–	فهرس المحتويات
–	قائمة الجداول
–	قائمة الأشكال
–	قائمة الملاحق
–	قائمة الاختصارات والرموز
أ-د	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف والرقابة	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: نظام التكاليف المعيارية
3	المطلب الأول: مفهوم التكاليف المعيارية
3	الفرع الأول: تعريف التكاليف المعيارية وأهميتها
4	الفرع الثاني: شروط نظام التكاليف المعيارية
5	المطلب الثاني: أساليب التكلفة المعيارية
5	الفرع الأول: أنواع التكاليف المعيارية

6	الفرع الثاني: تطبيق نظام التكاليف المعيارية
11	المطلب الثالث: مجالات استخدام نظام التكاليف المعيارية
17	المبحث الثاني: نظام التكاليف الحقيقية
17	المطلب الأول: مفهوم التكاليف الحقيقية
17	الفرع الأول: تعريف التكاليف الحقيقية ومزاياها
18	الفرع الثاني: أنواع التكاليف الحقيقية
21	المطلب الثاني: أسس التكاليف الحقيقية
23	المطلب الثالث: التكلفة الحقيقية بين مبررات الاستمرار والتخلي وانعكاساتها على جودة المعلومات المحاسبية
27	المبحث الثالث: نظام الرقابة المالية
27	المطلب الأول: مدخل لنظام الرقابة المالية
27	الفرع الأول: عموميات حول الرقابة المالية
30	المطلب الثاني: مدخل للرقابة الداخلية
30	الفرع الأول: مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها
32	الفرع الثاني: عناصر الرقابة الداخلية
34	المطلب الثالث: دور نظام التكاليف المعيارية والحقيقية في الرقابة المالية
39	المبحث الرابع: الدراسات السابقة والقيمة المضافة
39	المطلب الأول: الدراسات السابقة
43	المطلب الثاني: تعقيب الدراسات السابقة

46	المطلب الثالث: القيمة المضافة
47	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لنظام التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية ودورها في تفعيل الرقابة المالية بالمركب الصناعي التجاري الحروش	
49	تمهيد
50	المبحث الأول: تقديم عام للمركب الصناعي والتجاري الحروش
50	المطلب الأول: لمحة تاريخية للمركب الصناعي والتجاري الحروش والتعريف به
54	المطلب الثاني: أهمية وأهداف المركب الصناعي والتجاري الحروش
56	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي والتجاري الحروش
60	المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية للتكاليف المعيارية والحقيقية
60	المطلب الأول: دراسة تكاليف اليد العاملة المباشرة
60	الفرع الأول: التكاليف المعيارية والحقيقية لليد العاملة المباشرة
69	المطلب الثاني: دراسة تكاليف المواد الأولية
69	الفرع الأول: التكاليف المعيارية والحقيقية للمواد الأولية
79	المطلب الثالث: دراسة تكاليف الأعباء الغير مباشرة
79	الفرع الأول: الأعباء الغير مباشرة المتغيرة
83	الفرع الثاني: الأعباء الغير مباشرة الثابتة
87	المبحث الثالث: تقييم فعالية الرقابة المالية في المؤسسة
87	المطلب الأول: تقييم الرقابة المالية في المؤسسة

87	المطلب الثاني: تقييم الرقابة على المواد الاولية
88	المطلب الثالث: تقييم الرقابة على الأعباء غير المباشرة
88	الفرع الأول: الأعباء غير المباشرة المتغيرة
88	الفرع الثاني: الأعباء غير المباشرة الثابتة
90	خلاصة الفصل الثاني
92	الخاتمة
96	قائمة المراجع
100	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	قائمة التكاليف المعيارية للمواد الأولية	10
2-1	أهداف الرقابة الداخلية	31
3-1	أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة	46
1-2	تشكيلة منتجات المؤسسة	53
2-2	تقييم مساحة المركب الصناعي والتجاري الحروش	54
3-2	التكاليف المعيارية والتكلفة الإجمالية لليد العاملة خلال الفترة (2022-2023)	60
4-2	التكاليف الحقيقية والتكلفة الإجمالية لليد العاملة المباشرة خلال الفترة (2022-2023)	61
5-2	فروقات تكاليف اليد العاملة لسنة 2021	62
6-2	الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة	63
7-2	فروقات تكاليف اليد العاملة لسنة 2022	64
8-2	الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة	65
9-2	فروقات تكاليف اليد العاملة لسنة 2023	66
10-2	الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة	67
11-2	تطور الإنحرافات لليد العاملة خلال الفترة (2021 - 2023)	67
12-2	التكاليف المعيارية والتكلفة الإجمالية للمواد الإجمالية خلال الفترة (2021-2023)	69
13-2	التكاليف الحقيقية والتكلفة الإجمالية للمواد الأولية خلال الفترة (2021-2023)	70
14-2	فروقات تكاليف المواد الأولية لسنة 2021	72
15-2	فروقات الإنحراف الإجمالي للمواد الأولية لسنة 2021	73

74	فروقات تكاليف المواد الأولية لسنة 2022	16-2
75	الإنحراف الإجمالي للمواد الأولية لسنة 2022	17-2
75	فروقات تكاليف المواد الأولية لسنة 2023	18-2
77	الإنحراف الإجمالي للمواد الأولية لسنة 2023	19-2
77	الإنحراف الإجمالي للقمح الصلب الخاص بصناعة العجائن	20-2
78	تطور الانحرافات المواد الأولية ما بين الفترة (2021 - 2023)	21-2
79	التكاليف المعيارية للأعباء الغير مباشرة المتغيرة خلال الفترة (2021 - 2023)	22-2
80	الفرق الإجمالي للأعباء الغير المباشرة المتغيرة لسنة 2021	23-2
80	الفرق الإجمالي للأعباء الغير المباشرة المتغيرة لسنة 2022	24-2
81	الفرق الإجمالي للأعباء غير مباشرة المتغيرة لسنة 2033	25-2
81	تطور الإنحرافات الإجمالية للأعباء غير مباشرة المتغيرة خلال الفترة (2021 - 2023)	26-2
83	التكاليف الحقيقية للأعباء الغير مباشرة الثابتة خلال الفترة (2021 - 2023)	27-2
84	الفرق الإجمالي للأعباء الغير مباشرة الثابتة لسنة 2021	28-2
84	الفرق الإجمالي للأعباء الغير مباشرة الثابتة لسنة 2022	29-2
85	الفرق الإجمالي للأعباء الغير مباشرة الثابتة لسنة 2023	30-2
86	تطور الانحرافات الإجمالية للأعباء غير المباشرة المتغيرة ما بين الفترة (2021 - 2023)	31-2

قائمة الأشكال

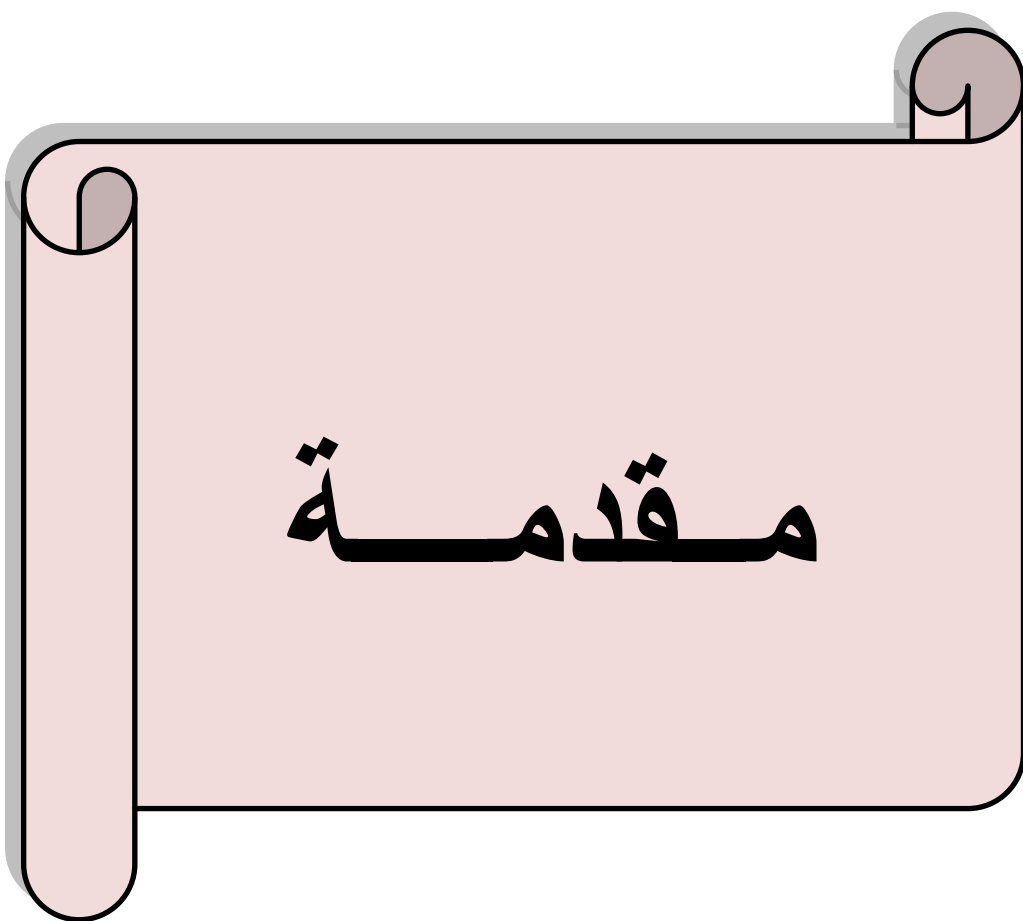
الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	مخطط يوضح مساهمة التكلفة المعيارية في التخطيط	1-1
13	مساهمة التكاليف المعيارية في الرقابة	2-1
15	مجال تقييم الأداء	3-1
16	مجال اتخاذ القرارات	4-1
18	العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط	5-1
19	العلاقة بين التكاليف الثابتة وحجم النشاط	6-1
20	العلاقة بين التكاليف الشبه متغيرة وحجم النشاط	7-1
37	تدفق المعلومات والإجراءات التصحيحية	8-1
57	الهيكل التنظيمي للمركب والتجاري الحروش	1-2
68	تطور الإنحرافات الإجمالية للبد العاملة المباشرة خلال الفترة (2021 - 2023)	2-2
82	الانحرافات الإجمالية للأعباء غير مباشرة المتغيرة خلال الفترة (2021 - 2023)	3-2

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
1	التوقعات السنوية للموارد البشرية والأجور حسب الفئات المهنية وأنواع العقود لسنة 2021	100
2	التوقعات السنوية للموارد البشرية والأجور حسب الفئات المهنية وأنواع العقود لسنة 2022	101
3	التوقعات السنوية للموارد البشرية والأجور حسب الفئات المهنية وأنواع العقود لسنة 2023	102
4	البيانات الحقيقية الميزان العام للحسابات 2021	103
5	البيانات الحقيقية الميزان العام للحسابات 2022	104
6	البيانات الحقيقية الميزان العام للحسابات 2023	105
7	ميزانية المشتريات التقليدية 2021	106
8	ميزانية المشتريات التقليدية 2022	107
9	ميزانية المشتريات التقليدية 2023	108
10	ميزانية المشتريات التقديرية 2021	109
11	ميزانية المشتريات التقديرية 2022	110
12	ميزانية المشتريات التقديرية 2023	111
13	البيانات المعيارية للأعباء الغير مباشرة لسنة 2021، 2022، 2023	112

قائمة الاختصارات

الترجمة العربية	الدلالة	الرمز
الانحراف الإجمالي	Écart Total	ET
انحراف الكمية	Écart sur Quantité	EQ
انحراف السعر (أو التكلفة)	Écart sue Prix (ou cout)	EP
الفرق المشترك	Écart Commune	EC
الكمية المعيارية	Quantité Standrad	QS
الكمية الفعلية	Quantité Réelle	QR
السعر المعياري	Prix Standard	PS
السعر الفعلي	Prix réele	PR
فرق الكمية	Variation de Quantité	ΔQ
فرق السعر	Variation de Prix	ΔP
التكلفة الفعلية	Cout Reel	CR
التكلفة المعيارية	Cout Préétabli (Sandard)	CP
الكمية الفعلية	Quantité Réelle	QR
الكمية المعيارية أو المقدرة	Quantité Préétablie	QP



تمهيد:

تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى تحقيق أهدافها في ظل بيئة تتسم بالتغير المستمر والمنافسة المتزايدة، الأمر الذي يتطلب منها الإعتماد على نظم وأساليب إدارية ومحاسبية فعالة تمكنها من التحكم في مواردها وضمان حسن استغلالها. ويعد نظام التكاليف من بين أهم هذه النظم، نظرا لدوره في توفير المعلومات اللازمة المتعلقة بعناصر التكلفة ومتابعة تطورها بما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة.

ومن بين أنظمة التكاليف المتعمدة في المؤسسات الاقتصادية يبرز نظام التكاليف المعيارية، الذي يعتمد على تحديد تكاليف مقدرة مسبقا وفق أسس ومعايير محددة، ثم مقارنتها بالتكاليف الحقيقية المحققة فعليا خلال فترة النشاط، وتسمح هذه المقارنة بإظهار الانحرافات بين ما هو مخطط وما تحقق فعليا، مما يوفر للإدارة بيانات تساعد على متابعة الأداء وتقييم مدى الالتزام بالمعايير الموضوعية، وتعتبر إدارة الرقابة المالية إحدى الوظائف الأساسية للإدارة، إذ تهدف إلى التأكد من سلامة استخدام الموارد المالية والكشف عن الانحرافات ومعالجتها بما يضمن تحقيق الأهداف المسطرة. وفي هذا الإطار، يشكل الربط بين التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية أداة فعالة لدعم عملية الرقابة المالية من خلال قياس الأداء وتحليل النتائج المحققة.

وعليه، تتناول هذه الدراسة موضوع نظام التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية ودورها في الرقابة المالية داخل المؤسسة الاقتصادية، من خلال التركيز على المقارنة بينهما وتحليل الانحرافات الناتجة عنها، بما يسمح بفهم مدى مساهمتها في تعزيز فعالية الرقابة المالية وتحسين الأداء للمؤسسة.

الإشكالية:

وعلى ما تم استعراضه يمكن صياغة الإشكالية التالية:

"فيما يكمن دور نظام التكاليف المعيارية ونظام التكاليف الحقيقية في تحسين الرقابة المالية داخل المؤسسة محل

الدراسة؟"

الأسئلة الفرعية:

وللإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

1. كيف تؤثر توفر بيانات التكاليف على مستوى تطبيق الرقابة المالية؟
2. إلى أي مدى يساهم تحليل الانحرافات في تحسين الرقابة المالية؟
3. ما هي الأسس التي يعتمد عليها نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على التكاليف؟

فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية:

يمثل نظام التكاليف المعيارية والحقيقية وسيلة لتدعيم وتعزيز الرقابة المالية داخل المؤسسة محل الدراسة.

الفرضيات الفرعية:

1. يساعد توفير بيانات التكاليف الدقيقة في توفير نظام الرقابة المالية من خلال توفير المعلومات اللازمة المتابعة واتخاذ الإجراءات المناسبة.

2. يعد نظام التكاليف المعيارية أداة مهمة في ممارسة الرقابة المالية من خلال تحديد معايير ومتابعة الانحرافات.

3. يساهم تحليل الانحرافات بين التكاليف المعيارية والحقيقية على اكتشاف مواطن التبذير والقصور في استخدام الموارد.

مبررات اختيار الموضوع:

➤ موضوعية:

- ارتباط الموضوع بمجال الإدارة المالية ودوره في تحسين أساليب التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية؛
- أهمية المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف في مساعدة المسؤولين على المتابعة والرقابة؛
- أهمية التكاليف المعيارية والحقيقية باعتبارها أحد المؤشرات الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسة في تقييم نشاطها.

➤ شخصية:

- الرغبة في التعمق في مفهوم نظام التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية؛
- إثراء الجانب المعرفي حول العلاقة بين محاسبة التكاليف والرقابة المالية؛
- ارتباط الموضوع بالواقع العملي للمؤسسة التي تسعى إلى التحكم في نفقاتها وترشيد مواردها.

أهمية الدراسة:

- توضيح دور تحليل التكاليف في متابعة النشاط الاقتصادي؛
- التعرف على كيفية استخدام معلومات التكاليف المعيارية والحقيقية في دعم عملية الرقابة المالية؛
- مساعدة المؤسسة الاقتصادية على تعزيز أساليب المتابعة والرقابة المالية.

أهداف الدراسة:

- تحليل الفروقات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية وتفسير أسبابها؛
- التعرف على مفهوم نظام التكاليف المعيارية والحقيقية وأهميتها داخل المؤسسة الاقتصادية؛
- اقتراح بعض التوصيات التي تساعد على تعزيز استخدام نظام التكاليف المعيارية الحقيقية في المؤسسة الاقتصادية؛
- دراسة واقع تطبيق نظام التكاليف المعيارية والحقيقية داخل المؤسسة (المركب الصناعي والتجاري بالحروش).

منهج الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره المنهج الأنسب لمعالجة موضوع نظام التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية ودورهما في الرقابة المالية داخل المؤسسة الاقتصادية، حيث تم من خلاله عرض المفاهيم النظرية المرتبطة بالتكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية والرقابة المالية وتحليلها. كما تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة في الجانب الميداني، كما تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة في الجانب الميداني وذلك من خلال مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية وتحليل الانحرافات الناتجة عنها، وتقييم مدى مساهمة هذه المقارنة في تفعيل الرقابة المالية وهذا بناء على بيانات المؤسسة خلال الفترة (2021 - 2023)، وقد ساعد هذا المنهج في الوصول إلى نتائج دقيقة تدعم اختبار فرضيات الدراسة والإجابة عن إشكالياتها الرئيسية.

صعوبات الدراسة:

- تشتت البيانات المالية والمحاسبية بين مختلف الوثائق والسجلات، مما استلزم وقتا وجهدا كبيرين لجمعها وتنظيمها؛
- صعوبة تحليل وتفسير بعض الانحرافات المسجلة بين التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية نتيجة تعدد العوامل المؤثرة فيها؛
- محدودية المراجع والدراسات التطبيقية الحديثة التي تجمع بين نظام التكاليف المعيارية والحقيقية والرقابة المالية في البيئة الجزائرية.

حدود الدراسة:

لهذا البحث حدود نظرية ومكانية وزمنية ويمكن تقديم النقاط التالية:

الحدود الزمنية: شملت الدراسة للفترة الممتدة من شهر 2021 إلى شهر 2023، حيث تم الإعتماد على البيانات المالية والمحاسبية الخاصة بهذه السنوات لتحليل التكاليف المعيارية والحقيقية، ودراسة الانحرافات الناتجة عنها وتقييم دورها في تفعيل الرقابة المالية.

الحدود المكانية: أجريت هذه الدراسة على مستوى المركب الصناعي والتجاري الحروش بولاية سكيكدة، باعتبارها مؤسسة إقتصادية تعتمد على نظام التكاليف في مراقبة عناصر الإنتاج وتقييم الأداء المالي.

الحدود الموضوعية: تتمثل الحدود الموضوعية لهذه الدراسة في تناول دور نظام التكاليف المعيارية ونظام التكاليف الحقيقية باعتبارها المتغير المستقل في الدراسة، ودورها في تفعيل الرقابة المالية باعتبارها المتغير التابع، حيث تركز الدراسة على تحليل العلاقة بين استخدام أنظمة التكاليف من خلال تحديد التكاليف المعيارية ومقارنتها بالتكاليف الحقيقية ودراسة الفروقات الناتجة عنها، ومدى انعكاس ذلك على تعزيز وتحسين الرقابة المالية.

هيكل الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن اشكالياتها، تم تقسيم هذه المذكرة إلى فصلين رئيسيين، أحدهما نظري والآخر تطبيقي، وذلك على النحو الآتي:

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف المعيارية والحقيقية ودورها في الرقابة المالية، ويتناول المفاهيم الأساسية المتعلقة بنظام التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية، بالإضافة إلى الرقابة المالية، مع إبراز العلاقة بين هذه المفاهيم ودورها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للمركب الصناعي والتجاري الحروش، ويتضمن تقديم المؤسسة، تم تطبيق نظام التكاليف المعيارية ومقارنته بالتكاليف الحقيقية وتحليل الانحرافات المسجلة خلال الفترة (2021 - 2023)، مع تقييم دور هذه الانحرافات في تفعيل الرقابة المالية داخل المؤسسة.

الفصل الأول:
الإطار النظري لنظام
التكاليف والرقابة

تمهيد:

يعد نظام التكاليف أداة أساسية تعتمد عليها المؤسسة الاقتصادية في تحديد مختلف التكاليف في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، كما تلعب الرقابة المالية دوراً مهماً في متابعة الأداء والكشف عن الانحرافات بهدف تحسين التسيير.

من خلال هذا الفصل سنحاول عرض الإطار المفاهيمي والنظري لنظام التكاليف والرقابة من خلال عرض أهم المفاهيم المتعلقة بهما وإبراز العلاقة بينهما داخل المؤسسة.

المبحث الأول: نظام التكاليف المعيارية

يعتبر نظام التكاليف المعيارية من أهم الأنظمة الحديثة في مجال محاسبة التكاليف، حيث يعتمد على تحديد تكاليف تقديرية مسبقة تستخدم لمعايير لقياس الأداء الفعلي داخل المؤسسة، ويساهم هذا النظام في تحسين عملية التخطيط والرقابة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية المعيارية، مما يساعد على اكتشاف الانحرافات وتحليلها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

وعليه سيتم في هذا المبحث التطرق إلى مفهوم التكاليف المعيارية وأساليبها ودورها في تحقيق الرقابة داخل المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم التكاليف المعيارية

تعد التكاليف المعيارية من أهم أدوات المحاسبة الإدارية والرقابة المالية، إذ تعتمد على وضع معايير مسبقة لتقدير تكلفة عناصر الإنتاج في ظل ظروف تشغيل عادية. وتستخدم هذه التكاليف كأساس للمقارنة مع التكاليف الفعلية بهدف الكشف عن الانحرافات وتحليل أسبابها، مما يساعد على تحسين الأداء واتخاذ القرارات المناسبة. ومن هذا المنطلق، سيتم في هذا المطلب التعرف على مفهوم التكاليف المعيارية وخصائصها.

الفرع الأول: تعريف التكاليف المعيارية وأهميتها

أولاً: تعريف التكاليف المعيارية

هي تكاليف محددة مقدماً لعناصر التكاليف المختلفة مبنية على أسس علمية، بعد أخذ تجارب الماضي بنظر الاعتبار وما أكتسبه المشروع من خبرة عملية خلالها ومقارنة ذلك مع ما يمكن الوصول إليه في المستقبل، وتوضح المعايير القياسية التي تشمل كمية وقيمة عناصر الكلفة كافة، لإظهار ما يجب أن تمون عليه التكاليف استناداً إلى المعلومات الفنية الدقيقة الخاصة بالمشروع بعد دراسة خطة وطريقة الإنتاج والحركة والوقت اللازمين دراسة واسعة دقيقة ثم تفارق التكلفة المعيارية مع المتحققة فعلاً وتتحصر الانحرافات إن وجدت وتدرس دراسة انتقادية تحليلية ومعرفة أسبابها واتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجتها في المستقبل.¹

كذلك تم تعريف التكاليف المعيارية من ناحية الشكل والموضوع فلا خلاف على أنها تتضمن:

- التحديد المسبق لعناصر التكاليف قبل البدء في الاستخدام الفعلي؛
- استخدام الأساليب العلمية والخبرات الذاتية والتجارب العلمية عند إعدادها؛
- أداة من أدوات القياس، فهي تستخدم في قياس الانحرافات وتحليلها؛
- تفيد الإدارة في اتخاذ القرارات المصححة لرفع الكفاية الإنتاجية؛

¹ طلال عبد الحسن حمزة الكسار: محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، مجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 114.

- أداة فعالة من أدوات الرقابة وتقييم الأداء؛
- خطة محددة مقدما لوحدة التكلفة.¹

من خلال كل ما سبق يمكننا القول أن نظام التكاليف المعيارية هو نظام محاسبي يعتمد على تحديد تكاليف تقديرية مسبقة لعناصر الإنتاج وفق أسس علمية مدروسة، بحيث تستخدم هذه التكاليف المحققة بهدف تحليل الانحرافات، وتحديد أسبابها، وتحديد القرارات التصحيحية، بما يساهم في تعزيز الرقابة على التكاليف وتحسين الكفاءة الإنتاجية وتكون معادلتها:

$$\text{تكلفة معيارية} = \text{مقياس عيني (الكمية أو الوقت)} \times \text{مقياس مالي (السعر)}$$

ثانيا: أهمية التكاليف المعيارية

يمكن تحديد أهمية استخدامات التكاليف المعيارية فيما يلي:²

- تحديد تكلفة الإنتاج مقدما على أساس علمي؛
- أساس في إعداد الموازنات التخطيطية؛
- تحديد سعر البيع للمنتجات؛
- دراسة دقائق العمل وظروفه واحتياجاته وما يتضمن من إشراف وضياع؛
- وسيلة فعالة لتحقيق هدف الرقابة على التكاليف وتبسيط الإجراءات التكاليفية ونتيجة التتميط والتوصيف المعيارية للأداء والعمليات الصناعية والعدد والآلات، الظروف المحيطة بالتشغيل؛
- زيادة كفاءة الإنتاج نتيجة المفاضلة المستمرة بين النتائج الفعلية والمقاييس المعيارية؛
- توفير المعلومات التي تخدم الغدارة عن الأسعار وكميات الإنتاج دو الطاقات الإنتاجية (تكلفة الطاقة العاطلة) والتكاليف المتوقعة، معدلات التكاليف في الفترات المختلفة.

الفرع الثاني: شروط نظام التكاليف المعيارية

يقوم هذا النظام على توفر مجموعة من الشروط منها:³

- لامركزية استعمال المعايير والانحرافات: تحليل الانحرافات تحديد المعايير وقياس الانحرافات يجب أن تتم في نفس المستوى الذي تتخذ فيه الإجراءات التصحيحية، ومن أهم الأسباب:

¹ أحمد حلمي جمعة: محاسبة التكاليف المعيارية (التصميم، الرقابة، محاسبة المسؤولية)، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 134.

² أحمد حلمي جمعة: محاسبة التكاليف المستخدمة، الطبعة الأولى، دار العنقاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 70

³ ساحل فاتح: دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص 120.

- تحفيز العمال؛
 - نوعية المادة الأولية المستعملة؛
 - الاستعمال السيء للعمال
- عدم احترام الموازين: في كل مستوى من هذه المستويات يجب وضع معايير تم حساب الانحرافات وتفسيرها، لأن وجود معايير عامة لا تسمح باستخراج الأسباب الحقيقية للانحراف، وبالتالي لا تسمح بتحديد الإجراءات التصحيحية اللازمة؛
- دورية حساب الانحرافات: يتطلب النظام إجراء حسابات دورية للانحرافات بدل الإنتظار على نهاية الفترة، وذلك بهدف متابعة الأداء بشكل مستمر والتدخل السريع لمعالجة الأخطاء خاصة في المؤسسات التي تتميز بدورة إنتاج قصيرة؛
- المرونة في إعداد المعايير: لابد ان يراعي في إعدادها قدر كبير من المرونة، بحيث يمكن تعديلها وفقا للتغيرات والظروف المحيطة، لضمان بقاء هذه المعايير واقعية وقابلة للتطبيق.

المطلب الثاني: أسس التكلفة المعيارية

يعتمد نجاح نظام التكاليف المعيارية على مجموعة من الأسس التي تراعى عند إعداد المعايير وتحديدها، بما يضمن دقتها وواقعيتها وقابليتها للتطبيق. وتعد هذه الأسس الركيزة التي يقوم عليها النظام/ إذ تسهم في تحقيق الرقابة الفعالة وتقييم الداء داخل المؤسسة. لذلك، سيتم في هذا المطلب التطرق إلى أهم أسس التكاليف المعيارية.

الفرع الأول: أنواع التكاليف المعيارية

توجد عدة آراء عن مستويات التكاليف المعيارية ولكن عموما توجد 3 أنواع من التكاليف المعيارية:¹

1. المعايير التاريخية:

يعتمد المعيار التاريخي عن الكميات والأسعار التي كانت موجودة في وقت إعداد التكاليف، وهو معيار تاريخي لأن الأسعار والكميات تغيرت عند وقت احتساب التكاليف المعيارية وبذلك لا تكون المعايير التاريخية حقيقية لفترة طويلة، ومع ذلك فهي تمثل تحديد اتجاهات الأداء وتساعد على تبسيط وتجميع بيانات التكاليف.

ويعتبر المعيار التاريخي مقبولا لتقييم المخزون إذا لم تتغير طرق الإنتاج وأسعار الخامات بشكل كبير، لكن درجة قبوله تكون أقل لإعداد الموازنات أو استراتيجيات الإنتاج.

¹ ثناء القيافي: دراسات في نظم محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2009، ص 308.

ومن أهم مزايا هذا النوع من التكاليف المعيارية هو أنه أقل تكلفة في الإعداد أو التطوير عن باقي أنواع التكاليف المعيارية.

2. المعيار النظري:

معيار يعتمد على الظروف المثالية، حيث تحسب التكاليف بأقل مستوى ممكن باستخدام أقل كمية من الموارد وبأفضل أساليب الإنتاج، مع افتراض عدم وجود أي أخطاء أو تعطلات.

يساعد هذا المعيار في تبسيط البيانات وتحفيز الكفاءة لكنه يعد صعب التحقيق في الواقع لأنه لا يعكس الظروف الحقيقية للإنتاج، لذلك لا يعتمد عليه شكل عملي في تقييم المخزون أو إعداد الموازنات أو تطوير استراتيجيات الإنتاج، ويعتبر عكس المعيار التاريخي من حيث التطبيق.

3. المعيار الممكن تحقيقه:

وتسمى أيضا المعايير الجارية ويمثل هذا المعيار مستوى تكاليف يقع بين المعيار النظري والتاريخي، حيث يعكس تكاليف واقعية يمكن الوصول إليها في ظروف التشغيل العادية، دون افتراض الكفاءة المثالية ويأخذ بعين الاعتبار بعض الخسائر الطبيعية مثل التلف العادي أو توقف الآلات، ويعتمد على تقديرات هندسية وإدارية لتحديد مستوى أداء عملي يمكن تحقيقه، مما يتطلب جهدا في إعداده وتطويره ويعد من أكثر الأنواع فائدة ودقة لأنه يستخدم في تقييم المخزون، وإعداد التقارير وتحليل الأداء إتخاذ القرارات الإدارية.

الفرع الثاني: تطبيق نظام التكاليف المعيارية

أولا: طرق إثبات التكاليف المعيارية في الأدب المحاسبي

1. طريقة الخطة المعيارية:

تعتمد هذه الطريقة على استخدام التكاليف المعيارية كأساس لمراقبة تكاليف التشغيل، حيث يتم تقييم الإنتاج التام وتحت التشغيل وفق هذه المعايير، ثم تظهر الفروقات الانحرافات في القيود المحاسبية وترحل لتحليلها بالتفصيل، وتكمن الإشكالية الأساسية في تحديد توقيت إثبات الانحرافات خاصة انحرافات السعر والأفضل اثباتها عند حدوثها لضمان رقابة فعالة ومبكرة، لكن يؤخذ على هذه الطريقة أن بعض الانحرافات مثل السعر قد تكون خارج نطاق رقابة الإنتاج، كما أن بعض المواد يصعب تحديد معايير دقيقة لها مما يجعل تحليل الانحرافات السعريّة أقل دقة مقارنة بالانحرافات الكمية.

2. طريقة الخطة المعيارية الفعلية الجزئية:

تبنى هذه الطريقة على أساس معالجة التكاليف في حساب مراقبة تكاليف التشغيل على أساس التكاليف الفعلية للجانب المدين والمعيارية للدائن وهذا يعني أن تقويم الإنتاج التام وتحت التشغيل يكون بالتكاليف المعيارية ومن ثم تظهر الانحرافات في حساب مراقبة المنتجات تحت التشغيل، وعلى التشغيل، وعلى الرغم من سهولة يعاب عليها:

- عدم المقارنة التلقائية بين التكاليف الفعلية والمعيارية؛
- أن ظهور الانحرافات في حساب التشغيل يتطلب إجراء التحليل اللازم له.

3. طريقة الخطة المعيارية الفعلية الكلية:

وتقتضى بهذه الطريقة بمعالجة التكاليف المعيارية والفعلية في جانبي حساب مراقبة تكاليف التشغيل حيث يخصص لكل منها عمود في كل جانب، ولذلك يتم حساب الإنتاج التام والمنتجات تحت التشغيل بالتكلفة الفعلية، وكذلك يتم عرض الفروق في تقارير خاصة، ولا يظهرها حسابات في الدفاتر، ويفيد وجود خانة التكاليف المعيارية في تتبع تكاليف الأداء الفعلي أولاً بأول ولذلك فإن عرض تحديد الانحراف ينتهي بمجرد معرفة الانحراف ويكون الانحراف في شكل بنسبة مئوية من خلال المعادلة التالية:¹

$$(تكلفة فعلية / تكلفة معيارية \%)$$

4. طريقة الخطة الإحصائية:

في هذه الطريقة لا تدخل بيانات التكاليف المعيارية في الدفاتر وبالتالي ليس لها أي قيود إثبات، ولكن تقدم تقارير منفصلة للإدارة ليثبت الفرق بين الفعلية والمعيارية.

كما يتم الاعتماد على هذه الطريقة في حالة إتباع الوحدة لنظام تكاليف الأوامر الإنتاجية، وكذلك عند حداثة إدخال نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على التكاليف.²

ثانياً: معايير قياس وتحديد الفروقات وتحليلها في طريقة التكلفة المعيارية

تحليل التكاليف المعيارية يسمح لنا بمقارنتها بالتكاليف الحقيقية وينتج عن ذلك فروقات يمكن تحليلها وحسابها وفق إلى:¹

¹ أحمد حلمي بوجمعة: مرجع سبق ذكره، ص 218.

² منال جبار سرور: التكاليف المعيارية والحلقة المستهدفة في تحقيق التكاليف، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 14، جامعة واسط بغداد، 2014، ص 32.

1. الفروقات الإجمالية وتحليلها:

يمكن حساب الفروقات المختلفة بأحد المعادلتين الآتيتين:

- تكاليف معيارية - تكاليف حقيقية (1)

تكاليف حقيقية - تكاليف معيارية (2)

كلاهما يعطي نفس القيم المطلقة في نفس الفترة وفي نفس المؤسسة إلا أن الفرق بينهما هو الإشارة:

- إذا كانت موجبة يكون الفرق مرغوب فيه، إلا أن المؤسسة قد نجحت في تقليص تكاليفها أثناء العملية الإنتاجية ويكون مجند أي أن المؤسسة لم تصل إلى التكاليف المبرمجة.
- أما إذا كانت سالبة، فمعناه أن المؤسسة لم تنجح في تقليص التكاليف ويكون الفرق غير مرغوب فيه.

وعليه سوف يحسب الفرق كما يلي:

$$\text{الفرق} = (\text{التكلفة المعيارية} \times \text{الكمية المعيارية المتعلقة بالإنتاج الحقيقي}) - (\text{التكلفة الفعلية} \times \text{الكمية الفعلية المتعلقة بالإنتاج الفعلية})$$

لتحليل هذا الفرق سيعطينا:

$$EQ = (CR \times QR) - (CP \times QP) \dots\dots\dots (1)$$

إذ يمكن استنتاج:

$$E/Q = (QR - QP) \times CP$$

$$E/P = (CR - CP) \times QR$$

وإذا افترضنا أن:

- الفرق في الكمية هو ΔQ

- الفرق في التكلفة هو ΔP

$$\Delta Q = Os \longrightarrow Qr - Qs \longrightarrow Qr - \Delta Q$$

¹ شرف الدين بورماد: محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، 2019، ص 38.

$$\Delta P = P_s \longrightarrow P_r - P_s \longrightarrow P_r - \Delta P$$

وبالتعويض في معادلة الفرق الإجمالي:

$$E_t = (Q_r \times P_r) - (Q_s \times P_s)$$

نصل على:

$$E_t = [(Q_s + \Delta Q) \times (P_s + \Delta P)] - (Q_s \times P_s)$$

$$E_t = [Q_s \times P_s + Q_s \times \Delta p + \Delta Q \times P_s + \Delta Q \times \Delta P] - (Q_s \times P_s)$$

ومن هنا نحصل على المعادلة النهائية:

$$E_t = (Q_s \times \Delta P) + (\Delta Q \times P_s) + (\Delta Q \times \Delta P) \dots\dots\dots (2)$$

نلاحظ من المعادلة (2) أن E_t

$$E_t = E_Q + E_P - E_C$$

حيث:

E_T : الإنحراف الإجمالي

E_Q : إنحراف الكمية

E_P : إنحراف السعر (أو التكلفة)

E_C : الفرق المشترك

Q_S : الكمية المعيارية

Q_R : الكمية الفعلية

P_S : السعر المعياري

P_R : السعر الفعلي

ΔQ : فرق الكمية

ΔP : فرق السعر

C_R : التكلفة الفعلية

C_P : التكلفة المعيارية

QR: الكمية الفعلية

QP: الكمية المعيارية المقدرة

2. تحليل مختلف الانحرافات والفروقات:

1.2. التكاليف المعيارية للمواد الأولية وفروقاتها:

تحدد بالاستناد إلى القاعدة التالية:

$$\text{التكلفة المعيارية} = \text{الكمية المعيارية} \times \text{السعر المعياري}$$

الكمية المعيارية تحدد في المكاتب الفنية من قبل المهندسين والتقنيين، وهذا حسب معايير استهلاك عادية مع مراعاة الخسارة الناتجة من استخدام المواد الأولية غير أن هناك حالتين لحساب فرق المواد الأولية.

- عند استهلاك المواد المنفردة

- عند استهلاك مجموعة مشابهة من المواد.

وذلك لحساب الفرق تتبع:

أ. تحديد كمية المواد الأولية المعيارية المتعلقة بالمنتجات الفعلية

الجدول رقم (1-1): يوضح قائمة التكاليف المعيارية للمواد الأولية

الفرق		التكلفة الحقيقية			التكلفة المعيارية		
-	+	القيمة	تكلفة الوحدة	الكمية	القيمة	تكلفة الوحدة	الكمية

المصدر: شرف الدين بورماد: محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير،

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوف ميلة، 2019

2.2. فروق على الأعباء غير المباشرة:

هي الانحرافات الناتجة عن الفرق بين التكاليف الغير المباشرة الفعلية والتكاليف المعيارية، ومن مكوناتها: فرق النشاط وفرق الميزانية بحيث يستند تحديد التكاليف المعيارية للنفقات الصناعية غير المباشرة أساسا على الفصل بين النفقات الثابتة والمتغيرة، وتحسب هذه الأخيرة وفقا للعنصر الذي تتغير معه يتمثل في:

- وقت أو مدة حضور العامل أو المستخدم
- مدة العمل
- مدة تشغيل الآلات
- وفي المؤسسات الصناعية نجد التكاليف الصناعية الغير مباشرة التالية:
- الأجور غير المباشرة
- الأعباء الاجتماعية
- القوة المحركة
- المواد الاستهلاكية
- الأدوات الصغيرة

4.2. التكاليف المعيارية للبيع والتوزيع:

أ. مصاريف توزيع وبيع متغيرة معيارية:

- نفقات النقل
- عمولة المبيعات
- مصاريف التعبئة والتغليف
- مصاريف إقامة وتنقل الممثلين التجاريين.
- ب. مصاريف توزيع وبيع ثابتة معيارية:
- رواتب وأجور موظفي قسم البيع
- نفقات البنايات أو أقسام البيع

المطلب الثالث: مجالات استخدام نظام التكاليف المعيارية

يستخدم نظام التكاليف المعيارية في العديد من المجالات داخل المؤسسة، لما يوفره من معلومات دقيقة تساعد الإدارة على التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات. كما يسهم في تحسين كفاءة استغلال الموارد والكشف عن الانحرافات ومعالجتها، مما يعزز تحقيق أهداف المؤسسة. لذلك، سيتم في هذا المطلب استعراض أهم مجالات استخدام نظام التكاليف المعيارية.

أولاً: استخدام نظام التكاليف المعيارية في مجال التخطيط

يعتبر التخطيط من الوظائف الأساسية في الإدارة، ويعتمد بشكل كبير على التقدير المسبق للمواد والتكاليف اللازمة لتحقيق أهداف المؤسسة. وفي هذا الإطار يلعب نظام التكاليف المعيارية دوراً محورياً لأنه يوفر بيانات تقديرية دقيقة تمثل تكلفة إنتاج وحدة واحدة من السلعة أو الخدمة في ظروف مثالية أو شبه مثالية.

يساعد هذا النظام الإدارة على وضع خطط إنتاج واقعية، لأنه يحدد مسبقاً كمية المواد الأولية المطلوبة، وعدد ساعات العمل اللازمة، ومستوى التكاليف المباشرة، وبذلك يصبح التخطيط أكثر دقة وأقل عرضة للأخطاء الناتجة عن التقديرات العشوائية.

كما يستخدم نظام التكاليف المعيارية في إعداد الميزانيات التقديرية، حيث يتم الاعتماد على التكاليف المعيارية كأساس لبناء ميزانية الإنتاج والمبيعات والمشتريات، وهذا يسمح للمؤسسة بتحديد حجم الإنفاق المتوقع مسبقاً، وبالتالي التحكم في الموارد المالية وتوزيعها بشكل عقلاني.

إضافة إلى ذلك، يساهم هذا النظام في وضع أهداف إنتاجية واضحة لأنه يحدد مسبقاً مستوى الأداء المطلوب، سواء من حيث كمية الإنتاج أو تكلفة الوحدة، مما يساعد الإدارة على توجيه العمال والموارد نحو تحقيق هذه الأهداف بكفاءة.¹

- يساهم في إعداد الميزانية التقديرية؛
- تحديد حجم الإنتاج المتوقع؛
- تقدير الاحتياجات من الموارد

الشكل رقم (1-1): مخطط يوضح مساهمة التكلفة المعيارية في التخطيط



المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على دلال خطاب: مرجع سبق ذكره، ص 112

ثانياً: نظام التكاليف في مجال الرقابة

يعد نظام التكاليف المعيارية من أهم أدوات الرقابة الإدارية والمالية، لأنه يعتمد على مقارنة ما تم التخطيط له مسبقاً (التكاليف المعيارية) بما تم تحقيقه فعلياً (التكاليف الفعلية). تبدأ عملية الرقابة من خلال تسجيل التكاليف الفعلية بشكل دقيق، ثم مقارنتها بالتكاليف المعيارية المحددة مسبقاً، ومن خلال هذه المقارنة يتم تحديد الانحرافات، والتي قد تكون انحرافات إيجابية (عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المعيارية) أو الانحرافات سلبية (عندما تكون فعلية أعلى من المعيارية).

¹ دلال خطاب: دراسة وتقييم أنظمة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الدراسات الاقتصادية، العدد 1، 2020، ص 112.

يساعد هذا التحليل في كشف نقاط الضعف داخل المؤسسة، مثل سوء استخدام المواد الأولية، أو ارتفاع تكلفة الأجور، أو زيادة المصاريف غير المباشرة، كما يسمح بتحديد المسؤولية الإدارية لكل قسم أو مركز تكلفة، مما يعزز مبدأ الرقابة والمساءلة داخل المؤسسة.

كما أن الرقابة من خلال التكاليف المعيارية لا تقتصر على كشف الأخطاء فقط، بل تمتد على اتخاذ إجراءات تصحيحية فورية، مثل تعديل طرق الإنتاج، أو تحسين استخدام الموارد، أو إعادة النظر في السياسات التشغيلية.

وبذلك يصبح نظام التكاليف المعيارية أداة فعالة لضمان الاستخدام الأمثل للموارد وتقليل الهدر وتحسين الكفاءة العامة.¹

إذا كانت: التكاليف الفعلية < المعيارية = انحراف سلبي
التكاليف الفعلية > المعيارية = انحراف إيجابي

الشكل رقم (1-2): مساهمة التكاليف المعيارية في الرقابة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على: بلكراشة رابح، مرجع سبق ذكره، ص 453

ثالثاً: استخدام التكاليف المعيارية في تقييم الأداء

يمكن القول أن تقييم الأداء هو خطوة من خطوات الرقابة، فإذا ما وضعت المعايير بطريقة جيدة وتعتبر تعبيراً سليماً عن الخطط المستهدفة، يمكن إجراء الرقابة من خلال قياس الأداء الحالي ومقارنته بالخطط والمعايير، ومن ثم اتخاذ القرارات الإدارية اللازمة.

يساهم نظام التكاليف المعيارية في تقييم الأداء بالمؤسسات على ثلاث مستويات:

➤ **تقييم أداء الفرد:** يساعد نظام التكاليف المعيارية على معرفة نقاط الضعف لدى الفرد (عامل أو مسؤول) وتحديد أسباب القصور في أداء المهام الموكلة إليه؛

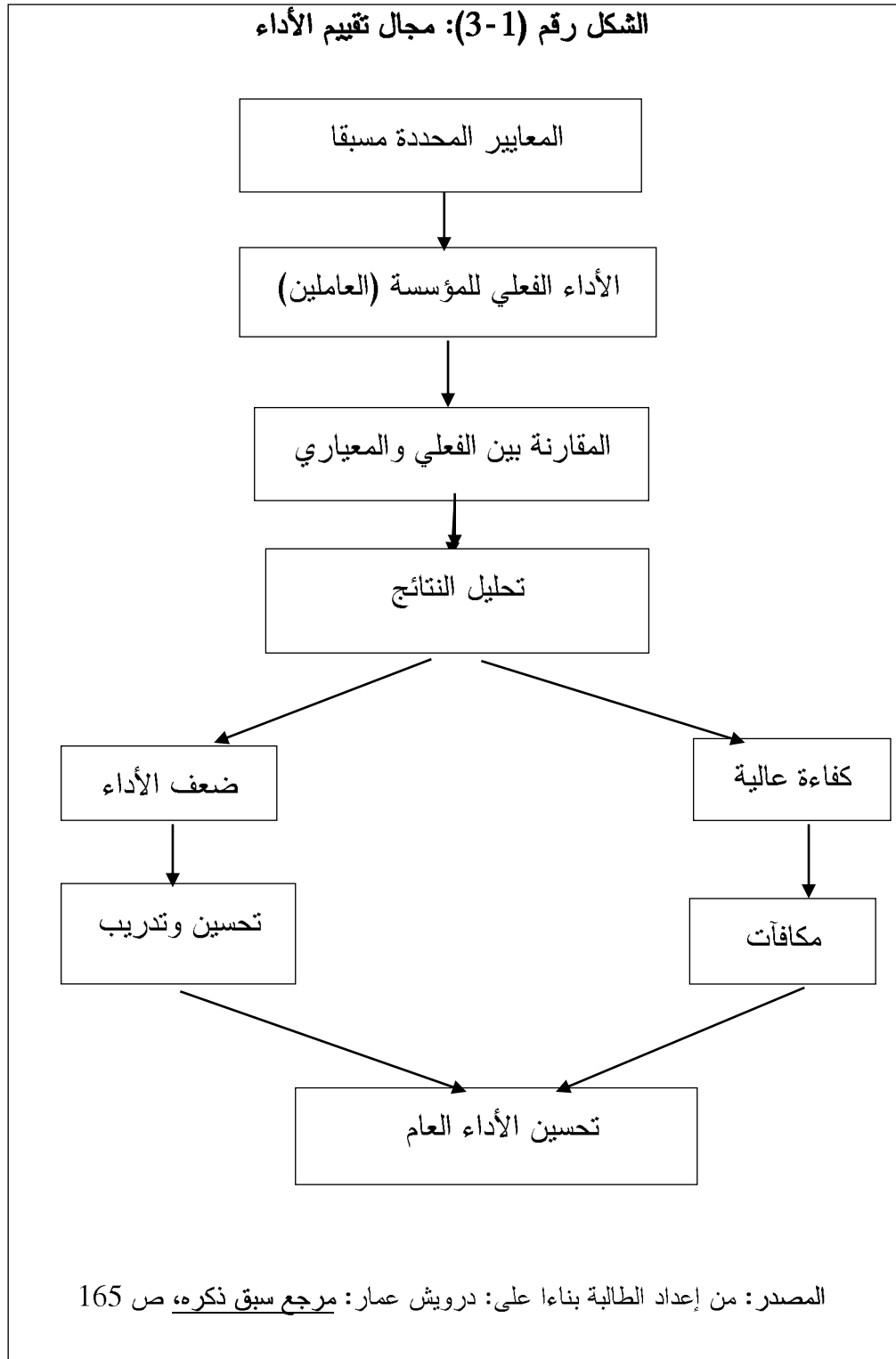
¹ بلكراشة رابح: التكاليف المعيارية ودورها في عملية الرقابة، مجلة المعيار، العدد 10، جامعة ابن خلدون تيارت، كلية العلوم الاقتصادية، 2014، ص 453.

➤ **تقييم أداء مركز المسؤولية:** ويتم ذلك من طرف مسؤولي المراكز، وبالتعاون مع المستويات الإدارية العليا، ليتم اتخاذ قرارات بشأن هذا المركز خاصة في حالة استمرار الأداء السلبي لهذا المركز؛

➤ **تقييم الأداء الذاتي:** بالوصول إلى هذا المستوى من الثقافة الإدارية لدى عمال المؤسسة ومسؤولياتها، معناه أن تقييم الأداء ذو أهمية بالغة على مستوى المؤسسة بحيث يمكن لأي فرد من أفراد المؤسسة أن يقيم أدائه بنفسه ويصحح أخطائه.

تتم عملية تقييم الأداء بواسطة نظام التكاليف المعيارية من خلال تحليل الانحرافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية وتحديد المسؤولين عنها، هذا لها أهمية بالغة في اتخاذ القرارات بناء على طبيعة الانحرافات سواء كانت ملائمة أو غير ملائمة، ومرد ذلك لعدة عوامل، منها عوامل تتعلق بالقصور في تنفيذ الخطة أو عدم الفعالية وهي انحرافات خاضعة للرقابة، كما أن هناك عوامل خارجية تخص البيئة الاقتصادية التي تنشط بها المؤسسة كتذبذب الأسعار، سياسة الضرائب.¹

¹ درويش عمار: فعالية طريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير وتحسين الأداء، معهد العلوم الاقتصادية، مجلة المالية والأسواق، العدد



رابعاً: استخدام التكاليف المعيارية في اتخاذ القرارات

يعد نظام التكاليف المعيارية أداة مهمة في دعم عملية اتخاذ القرارات الإدارية، لأنه يوفر معلومات دقيقة ومبسقة حول التكاليف المتوقعة، مما يساعد الإدارة على اختيار البدائل الأكثر كفاءة. في قرارات التسعير، يساعد النظام في تحديد التكلفة الحقيقية أو المتوقع للمنتج، وبالتالي تحديد سعر بيع مناسب يضمن تحقيق الربح مع الحفاظ على القدرة التنافسية في السوق.

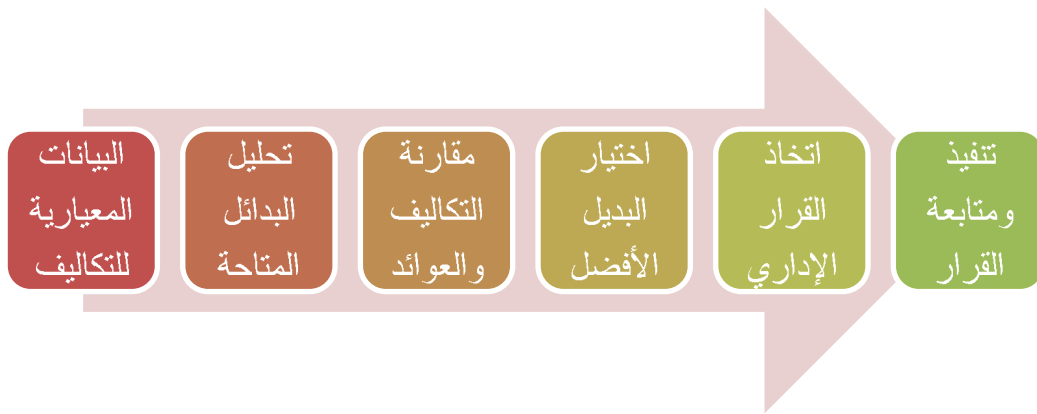
أما في قرارات الإنتاج، فيساعد على تحديد الكمية المثلى للإنتاج، واختيار أساليب الإنتاج الأقل تكلفة والأكثر كفاءة، مما يساهم في تحسين استخدام الموارد.

كما يستخدم في قرارات ترشيد التكاليف، حيث يساعد في تحديد مصادر الهدر داخل المؤسسة، وبالتالي اتخاذ إجراءات تهدف إلى تقليل التكاليف غير الضرورية وتحسين الكفاءة التشغيلية.

إضافة إلى ذلك، يمكن الاعتماد على هذا النظام في المقارنة بين البدائل الاستثمارية المختلفة، من خلال تحليل تكلفة كل بديل وتحديد الخيار الأكثر جدوى من الناحية الاقتصادية.

وعليه، فإن نظام التكاليف المعيارية لا يقتصر دوره على القياس والمقارنة فقط، بل يمتد ليكون أداة أساسية في دعم القرارات الاستراتيجية والتشغيلية داخل المؤسسة.¹

الشكل رقم (1-4): مجال اتخاذ القرارات



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على: وفاء بولعبايز: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة اقتصادية، مذكرة دكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة 2022، ص 99.

¹ وفاء بولعبايز: مرجع سبق ذكره، ص 99.

المبحث الثاني: نظام التكاليف الحقيقية

يعد نظام التكاليف الحقيقية من أهم الأنظمة المحاسبية التي تعتمد عليها المؤسسات في قياس وتحديد تكلفة الإنتاج بشكل دقيق، حيث يقوم على تسجيل وتحمل جميع عناصر التكاليف على أساس ما تم إنفاقه فعلياً خلال فترة معينة دون الاعتماد على تقديرات مسبقة، ويهدف هذا النظام إلى تقديم صورة واقعية عن تكاليف النشاط، مما يساعد الإدارة على تقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة كما يساهم في تعزيز الرقابة المالية من خلال مقارنة النتائج الفعلية مع التوقعات أو المعايير المحددة، والكشف عن الانحرافات وتحليل أسبابها، وعليه سيتم في هذا المبحث التطرق إلى مفهوم نظام التكاليف الفعلية ودوره في الرقابة المالية داخل المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم التكاليف الحقيقية

تعد التكاليف الحقيقية من المفاهيم الأساسية في محاسبة التكاليف، حيث تعبر عن التكاليف الفعلية التي تتحملها المؤسسة أثناء ممارسة نشاطها الإنتاجي أو الخدمي. وتعتمد هذه التكاليف على البيانات الفعلية لعناصر الإنتاج، مما يجعلها أداة مهمة في قياس الأداء وتحديد تكلفة المنتجات والخدمات بدقة. ومن هذا المنطلق، سيتم في هذا المطلب التعرف على مفهوم التكاليف الحقيقية وأهم خصائصها.

الفرع الأول: تعريف التكاليف الحقيقية ومزاياها

أولاً: تعريف التكاليف الحقيقية

التكلفة التاريخية هي طريقة مرتبطة بالتصنيف النقدي وتعرف بأنها المبالغ المدفوعة من أجل الحصول على أصل معين أو أداء التزام معين، ومن أهم مميزاتها: الموثوقية والموضوعية، وثبات قيمتها على الأقل في المدى القصير.¹

كذلك تم تعريفها أن التكلفة التاريخية تعتبر نموذج كلاسيكي للتوثيق الذي يقوم على اثبات جميع المواد والحقوق والمخزونات والالتزامات بالتكلفة المحددة لحظة وقوع التبادل بين المؤسسة والمتعاملين معها، وهي تمثل التكلفة الفعلية والحقيقية والمتفق عليها بين الأطراف في تلك اللحظة وعادة ما تكون هذه التكلفة موثقة بمستندات ثبوتية توفر إمكانية ثبات التكلفة ومصادر تمويلها وجميع المصروفات والإيرادات.²

من خلال ما سبق يمكننا أن نقول إن التكلفة الحقيقية هي إجمالي التكاليف التي تتحملها المؤسسة فعلياً لإنتاج سلعة أو تقديم خدمة خلال فترة زمنية معينة وتتم تحديدها بناءً على البيانات الفعلية المسجلة في السجلات المحاسبية دون الاعتماد على تقديرات أو معايير مسبقة.

ثانياً: مزايا التكاليف الحقيقية

¹ سي محمد لخضر: التكلفة التاريخية بين الاستمرارية والتغيير، مجلة البحوث والدراسات، العدد 23، جامعة باتنة 1، 2017، ص 16.

² مراد سمير، أثر استخدام التكلفة التاريخية في الإفصاح عن الموارد البشرية، مجلة الأبحاث الاقتصادية العدد 02، جامعة البليدة 2، 2021، ص 24.

لطريقة التكلفة الحقيقية بعض المزايا نذكر منها:¹

- التكلفة الحقيقية تحقق التجانس بين جميع الأصول في طريقة تحديد التكلفة الرأسمالية الخاصة بها؛
- تعتبر طريقة موضوعية ويمكن التحقق منها لاعتمادها على بيانات فعلية لا يخضع للتقدير الشخصي؛
- تعتبر من أبسط الطرق المستخدمة لتحديد تكلفة الأصل؛
- توافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

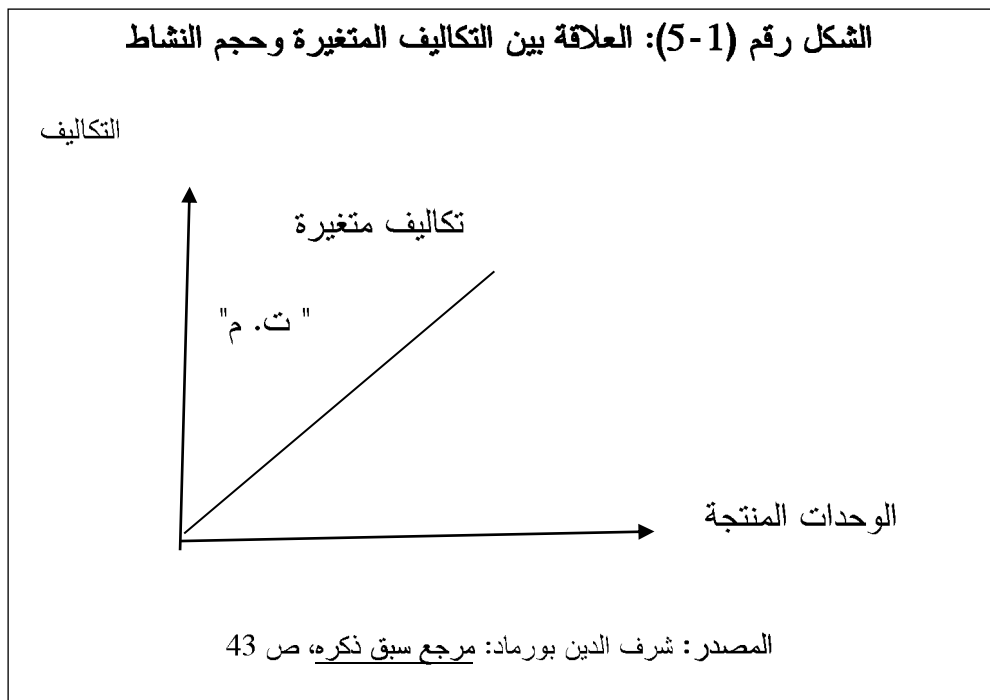
الفرع الثاني: أنواع التكاليف الحقيقية

ويمكن تصنيفها حسب ما يلي:²

1. حسب حجم النشاط:

تنقسم إلى ثلاث مجموعات أساسية:

- 1.1. **التكاليف المتغيرة:** ترتبط بعلاقة طردية بحجم الإنتاج أي أنها تزداد بزيادته وتتناقص بانخفاضه، وتكلفة الوحدة الواحدة من ت م تبقى ثابتة



- 2.1. **التكاليف الثابتة:** وهي التكلفة التي تميل إلى عدم التأثر بالتغيرات في حجم النشاط وتعتمد في الأساس على مرور الزمن ولا تتغير مباشرة مع حجم ومستوى الإنتاج مثل إيجار مبنى الصنع واهتلاكه ومنها:

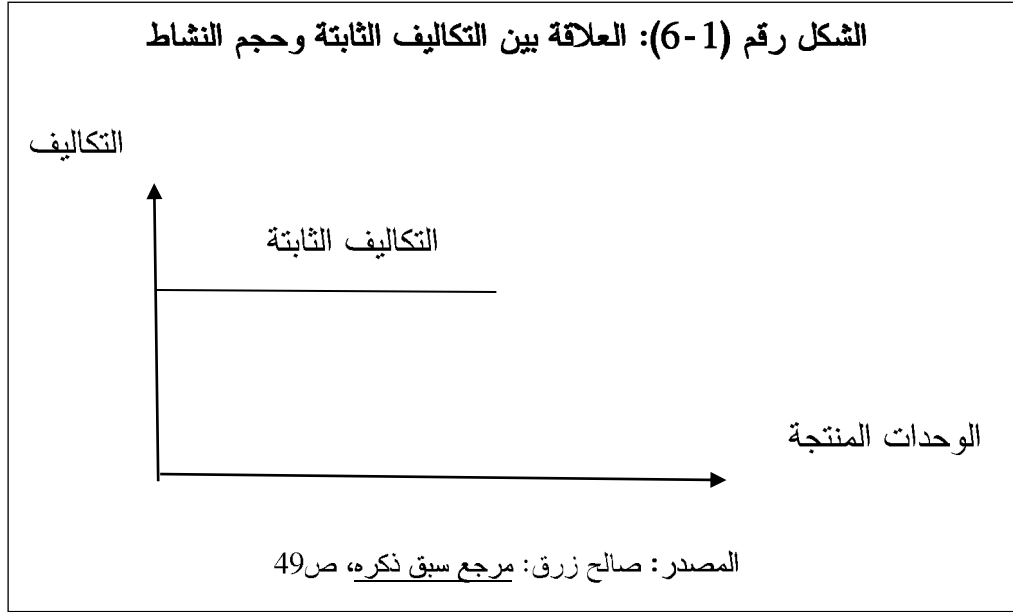
¹ إيمان عثمان عبد الله محسن: نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير، جامعة الفلين، كلية الدراسات العليا، 2017، ص30.

² صالح رزق: محاسبة التكاليف المعيارية (الإطار النظري والعملي)، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 49.

- اهتلاك الآلات والمعدات وأدوات الإنتاج؛

- نفقات الصيانة؛

- مرتبات مدير المصنع.

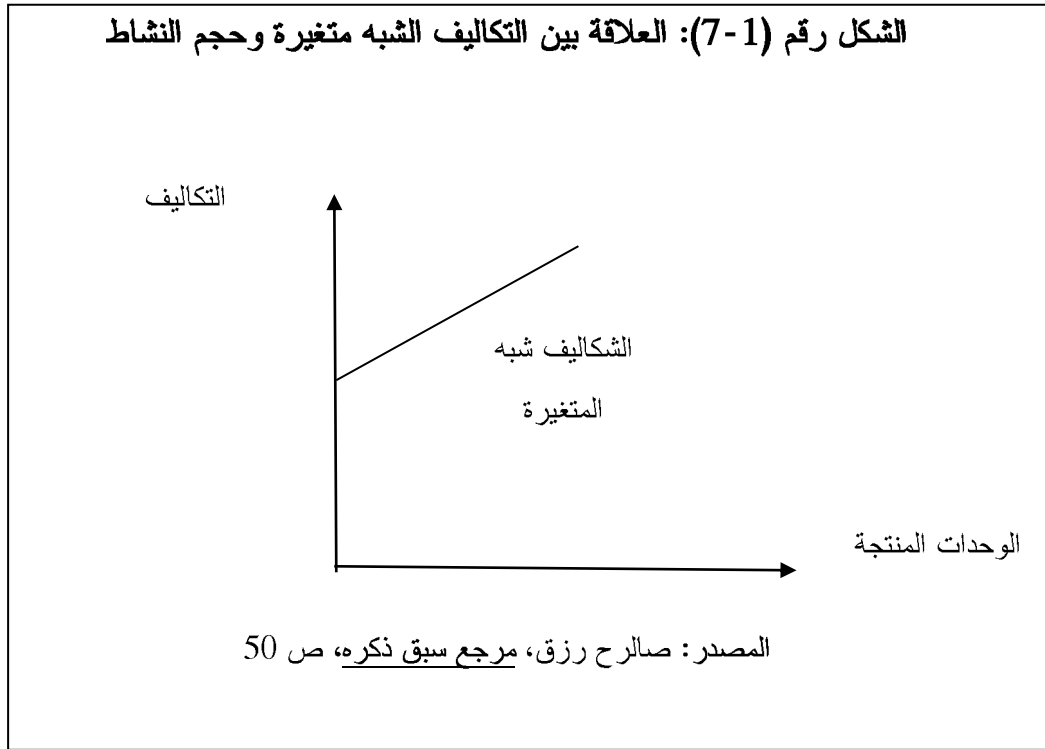


3.1. التكاليف الشبه المتغيرة: وهي التي لا تتغير بشكل كامل مع التغير في حجم الإنتاج طالما بقيت العوامل الأخرى على ما هي عليه وتتكون من عنصر ثابت وعنصر متغير، وتتغير كلما تغيرت أحجام النشاط لكن نسبة التغير غير مماثلة.

- تكاليف الصيانة والإصلاحات الدورية والطارئة؛

- رواتب مشرفي العمال؛

- نفقات الكهرباء والمياه.



2. حسب وحدة الإنتاج (السلعة):

تصنف التكاليف حسب علاقتها بالسلعة إلى نوعين:

1.2. التكاليف المباشرة: وهي التكاليف التي يسهل تمويلها على الوحدات المنتجة أو المراحل الإنتاجية دون الحاجة إلى أية معدلات لتوزيعها والتي يمكن ربطها مباشرة بالسلعة وتنقسم إلى:

- تكلفة المواد المباشرة
- تكلفة العمل المباشرة

2.2. التكاليف غير المباشرة: هي التي يصعب تحميلها مباشرة، إذ أن هذه المصروفات التي أنفقت على المشروع بأكمله وحقت الإنتاج بأجمعه لا تتفق على وحدات إنتاج معينة وتنقسم إلى:

- تكاليف مواد غير مباشرة (زيوت، وقود...)
- تكاليف عمل غير مباشرة (رواتب موظفي الصيانة، رواتب مدير المصنع، أجور مستخدمي النقل والحراسة)؛
- تكاليف صناعية غير مباشرة.

3. حسب الوظيفة:

1.3. تكاليف الإنتاج: تتمثل بمجمل عناصر الاستخدامات المنفقة على مجموع مراكز الإنتاج والخدمة الإنتاجية.

2.3. تكاليف التسويق: تتمثل بمجمل عناصر الاستخدامات المنفقة على مجموعة مراكز الخدمات التسويقية في الوحدات ابتداء من تخزين المنتج التام ولحين توزيعه وتحصيله للقيمة

المطلب الثاني: أساليب التكاليف الحقيقية

تعتمد المؤسسات على مجموعة من الأساليب لتطبيق نظام التكاليف الحقيقية، وتختلف باختلاف طبيعة النشاط والإنتاج والأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها. ويسهم اختيار الأسلوب المناسب في توفير معلومات دقيقة عن تكلفة الإنتاج، مما يدعم الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية. سيتم في هذا المطلب استعراض أهم أساليب التكاليف الحقيقية.

هناك أربع أساليب أساسية للتكاليف الحقيقية نذكر منها:¹

أولاً: أسلوب الأوامر الإنتاجية

يستخدم هذا النوع لتحديد تكلفة المواد الأولية والأجور والتكاليف الصناعية الزمة لإنتاج أمر معين، أو مجموعة أوامر إنتاجية معينة، ويتم الإنتاج بناء على طلبات الزبائن، ولكن يتم انتاجها للتخزين.

ويتم جمع تكلفة المواد والأجور والمصاريف الصناعية على أساس أوامر الإنتاج، وعادة يتم إثبات هذه التكاليف في بطاقة التكاليف الخاصة بالأمر الذي تأخذ رقم مسلسل وهو رقم أمر الإنتاج نفسه، وعليه فإن أمر الإنتاج هو تعليمات تحمل الكميات والمواصفات المطلوبة.

ثانياً: أسلوب المراحل الإنتاجية:

يستخدم هذا الأسلوب في تجميع التكاليف في الصناعات التي يكون الإنتاج فيها مستمر ويمر بمراحل إنتاجية، فالمرحلة الإنتاجية هي حلقة من سلسلة عمليات متوالية لتكوين منتج بشكله النهائي، وتتميز كل مرحلة من مراحل الإنتاجية بأنها تضيف على المنتج خواص جديدة تمهيدا لتسليمه إلى مراحل الإنتاجية لاحقة أو لتسليمه إلى مخزن البضاعة التامة بالنسبة للمرحلة الأخيرة.

ثالثاً: نظرية التكاليف الكلية أو الإجمالية

تقوم هذه المرحلة على أساس التحميل الشامل لعناصر تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، ثابتة أو متغيرة، وأما عناصر تكاليف البيع والتوزيع والتكاليف الإدارية والمالية فتحمل على الوحدات المباعة فقط بهدف إظهار تكلفة المبيعات والتكاليف الإجمالية للشركة.

ولتحديد التكلفة الإجمالية للإنتاج لابد من القيام بما يلي:

¹ طلال عبد الحسن الكسار: مرجع سبق ذكره، ص 145

1. تجميع كافة المصروفات والخسائر التي تتكبدها الوحدة الاقتصادية؛
2. تحليل هذه المصروفات إلى مصروفات مباشرة ومصروفات غير مباشرة؛
3. تحديد متوسط تكلفة الوحدة المنتجة عن طريق تقسيم إجمالي تكلفة الإنتاج على عدد الوحدات المنتجة واستخدامه لتحديد تكلفة الإنتاج التام وغير التام الباقي في نهاية المدة.

رابعاً: أسلوب التكاليف المتغيرة

هذا الأسلوب يبين الريادة في إجمالي النفقات المتغيرة نتيجة زيادة الإنتاج بوحدة واحدة وتقوم نظرية التكاليف المتغيرة على الأسس التالية:

1. دراسة العلاقة بين عناصر التكاليف المختلفة للمشروع وحجم الإنتاج؛
2. اعتبار التكاليف المتغيرة فقد من مكونات تكلفة الإنتاج بينما التكاليف الثابتة أعباء زمنية يجب فصلها وتحملها في نهاية الفترة المحاسبية على حساب قائمة الدخل؛
3. تقويم مخزون الإنتاج التام وغير التام في نهاية المدة بتكلفة الإنتاج المتغيرة؛
4. حساب أثمان التكلفة المختلفة وإجمالي الربح والربح الصافي وفق المعدلات التالية:¹

التكلفة المباشرة للإنتاج = مواد وخامات مباشرة + أجور مباشرة + مصاريف صناعية مباشرة

تكلفة الإنتاج المتغيرة = التكلفة المباشرة للإنتاج + تكاليف صناعية غير مباشرة ± تغير مخزون الإنتاج تحت التشغيل

تكلفة الإنتاج المباع المتغير = تكلفة الإنتاج المتغيرة ± تغير مخزون الإنتاج التام

تكلفة المبيعات المتغيرة = تكلفة الإنتاج المباع المتغيرة + تكاليف البيع والتوزي المتغيرة

عائد المساهمة = صافي المبيعات - تكلفة المبيعات المتغيرة

¹ عماد زودة: نظام محاسبة التكاليف مفتوح لحساب تكلفة الإنتاج، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 01، جامعة باتنة 1، 2022، ص 605.

$$\text{إجمالي التكاليف الثابتة} = \text{تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة} + \text{مصاريف بيع وتوزيع ثابتة} + \text{مصاريف إدارية ومالية}$$

$$\text{صافي الربح} = \text{إجمالي الربح} - \text{إجمالي التكاليف الثابتة}$$

المطلب الثالث: التكلفة الحقيقية بين مبررات الاستمرار والتخلي وانعكاساتها على جودة المعلومات المحاسبية

أثار نظام التكاليف الحقيقية جدلاً حول مدى ملاءمته لمتطلبات بيئة الأعمال الحديثة، بين مؤيد لاستمراره ومعارض يدعو إلى استبداله بنظم أكثر تطوراً. وفي هذا الإطار، سيتم التطرق إلى مبررات الاستمرار والتخلي عن هذا النظام، مع بيان انعكاساته على جودة المعلومات المحاسبية.

أولاً: مبررات الاستمرار في استخدام أساس التكلفة التاريخية

يستند أساس التكلفة التاريخية إلى مبررات عديدة منها:¹

1. الموضوعية في القياس:

- لتكلفة التاريخية تقدم معلومات موضوعية قابلة للتحقق، وخالية من التحيز والاستناد إلى الآراء الشخصية، لأنها تبني على أحداث فعلية وليست افتراضية أو متوقعة، كما أن تغيرت الأسعار لا تمثل وفق مبدأ التحقق أساساً موضوعياً للإثبات المحاسبي، وتترك مجالاً واسعاً للتقدير الشخصي، لأن المؤسسة ليست طرفاً في تلك التغيرات ولم تشارك في حدوثها؛

- التكلفة التاريخية تقلل إلى الحد الأدنى تأثير الحسابات بالآراء الشخصية للأشخاص الذين يعدونها. وهذا ما تتميز به التكلفة التاريخية، وهي الموضوعية في القياس بحكم أنها تقوم على وقائع حدثت فعلاً وليست افتراضية مقاسة في تلك اللحظة، أي وقت حدوثها، ومثبتة بالمستندات، وبذلك لا تكون عرضة للاختلافات في التقدير عند تدخل الحكم الشخصي.

2. فرض الاستمرارية:

¹ قواري عبلة: أثر استخدام التكلفة التاريخية في القياس على جودة المعلومات، مجلة الأبعاد الاقتصادية، العدد 2، جامعة فرحات عباس

الذي يقضي بأن المشروع في حالة استمرار في أعماله الاعتيادية خلال الفترة المنظورة، والتي يجب أن لا تزيد عن 12 شهرا من تاريخ التوقيع على الميزانية، وبذلك لا تستخدم القيم الجارية للأصول إلا في حالة واحدة فقط هي حالة التصفية.

3. مبدأ التحقق:

التكلفة محددة ويمكن التحقق منها، وبمجرد تحديدها تظل ثابتة طالما بقي الأصل في الخدمة، فحتى يمكن الاعتماد على المعلومات المقدمة يجب أن تعلم كل الأطراف الداخلية والخارجية أن المعلومات دقيقة ومستندة إلى حقائق. وعن طريق استخدام التكلفة كأساس لإمساك الدفاتر يمكن للمحاسبين توفير بيانات موضوعية وقابلة للتحقق منها في تقاريرهم

4. القابلية للمقارنة والقياس:

يتميز نموذج التكلفة بالقابلية للمقارنة والقياس في ظل حالة من الثبات والاستقرار الاقتصادي.

5. التكلفة التاريخية سهلة الفهم غير معقدة:

لأن الأسعار محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية، وهي غير قابلة للجدل أو التغيير، لذلك استمر تطبيق هذا المبدأ لفترة طويلة من الوقت، بل حتى في الوقت الحاضر نجد العديد من مؤيديه الذين يرون أنها لأساس السليم في القياس.

ثانيا: مبررات التخلي عن استخدام أساس التكلفة التاريخية

تجدر الإشارة على أن التكلفة التاريخية لا يشك في صحتها لحظة لاكتساب أو التملك وإنما يظهر التشكيك في سلامة المبدأ بعد التملك أو حدوث الحدث، إذ تصبح القيمة المسجلة شيئا من الماضي، فبحكم تغير القوة الشرائية للنقد بتغير الظروف الاقتصادية من كساد وتضخم وغيرها، أصبحت التكلفة التاريخية بعيدة عن القيمة الحالية بمرور الزمن، لهذا وجت لمبدأ التكلفة التاريخية، رغم مزاياه السابقة الذكر، العديد من الانتقادات والاعتراضات على استخدامه، ولاسيما في الفترات التي تتغير فيها الأسعار بصورة واضحة، مما ينجر عنه تقادم التكلفة في فترة ارتفاع أو انخفاض الأسعار، وعليه تصبح التكلفة الخاصة بالسنوات السابقة غير قابلة للمقارنة مع أرقام التكلفة الجارية.

ويمكن إجمال هذه الانتقادات حسب التوضيح التالي:

1. في حين يتسق مبدأ التكلفة التاريخية مع العديد من الفروض والمبادئ التي يتكون منها إطار نظرية المحاسبة كما سبق ذكره، نجد أن مبدأ التكلفة التاريخية لا يتسق مع مبدأ الإفصاح، المحاسبين لاسيما في ظل الاتجاهات التضخمية، وما ينتج منها من التغير في القوة الشرائية للنقد؛

2. ينتج من تطبيق نموذج التكلفة التاريخية التقليدي نوعان من الأخطاء المحاسبية وهما:

- **أخطاء في القياس:** تنتج من فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، وبذلك يتجاهل النموذج التقليدي التغير في القوة الشرائية للنقد؛

- **أخطاء في التوقيت:** تنتج من تأجيل الاعتراف بالتغيرات في القيمة (تغيرات أسعار الدخول وأسعار الخروج الجارية) حتى يتم حدوث عملية تبادل فعلي، مما يتيح الاستناد إلى دليل موضوعي.
3. إن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط كثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية، لأن اشتراط حدوث عملية تبادلية مع طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغير في عناصر المركز المالي سوف يستبعد كثيرا من القيم في السجلات المحاسبية، من الأمثلة على ذلك شهرة المحل، والأصول البشرية، والمزايا الاحتكارية ونظام المعلومات المتوفر لدى المنشأة، وغير ذلك من العناصر غير الملموسة التي قد تمتاز بها الوحدة المحاسبية عن غيرها من الوحدات الأخرى؛
4. يهدم نموذج التكلفة التاريخية حقيقة جوهرية لأي نظرية لقياس القيمة، وهي أن قيمة الشيء محددة بالزمن والظروف، وبذلك فإن قيمة أي أصل عبارة عن قيمة نقدية غير مستقرة بدرجة كبيرة؛
5. إن استخدامها يؤدي بمرور الوقت إلى قائمة المركز المالي تصبح عبارة عن توليفة من وحدات نقدية ذات قوة شرائية مختلفة، لأن وحدة القياس المستخدمة تتغير قوتها الشرائية من فترة لأخرى، مما يترتب عنها أنها لا تعطي صورة صادقة وواضحة عن المركز المالي؛
6. إن القياس المحاسبي وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية يكون صالحا وقت الحدث، وفي حالة الاستقرار الاقتصادي فقط؛
7. عن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى تشويه نتائج القياس المحاسبي بسبب تجاهل التغير في قيمة وحدة القياس المحاسبي، مما يؤدي إلى عدة مشكلات أهمها:
- اتخاذ قرارات خاطئة، سواء من قبل الإدارة أو مستخدمي القوائم المالية، بسبب ما تظهره من تحليلات غير صحيحة، كالعائد على الاستثمار، وتسعير الإنتاج، والتمويل وتحديد تكاليف الإنتاج؛
- دفع ضرائب على أرباح صورية قد لا تكون متحققة؛
- توزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح غير متحققة فعلا؛
- عجز الوحدة الاقتصادية على إحلال أصول ثابتة جديدة محل الأصول الثابتة المستهلكة، مما يؤدي إلى تراجع الطاقة الإنتاجية للمؤسسة.
- تعقبا على ما سبق نستخلص مايلي:
- ✓ أن التكلفة التاريخية للأصل اعتبرت بمثابة تكلفة جارية عادة في تاريخ الشراء؛
 - ✓ إذا لم تكن هناك تغيرات في مستويات الأسعار بين تاريخ شراء الأصل وإعداد القوائم المالية، فلا يوجد هناك مبرر لتعديل القوائم الموالية، لأن مبدأ التكلفة التاريخية يكون فعالا؛
 - ✓ أن القوائم المالية المعدة وفقا لأساس التكلفة التاريخية في حالة عدم الاستقرار الاقتصادي لا تمثل بعدالة حقيقية المركز المالي ونتائج الأعمال، للوحدة الاقتصادية؛
 - ✓ عدم قدرة نموذج التكلفة التاريخية على مراعاة تغيرات الأسعار جعل هذه التغيرات من أبرز المشاكل التي تواجهها الأدبيات المحاسبية، لانعكاساتها الواضحة على نتائج القياس والتقييم المحاسبي في الوحدات الاقتصادية؛

✓ اتخذت مهنة المحاسبة في كثير من الدول إجراءات معينة لمعالجة آثار التغير في القدرة الشرائية على الحسابات، إذ بذلت محاولات لوضع بعض القواعد والإجراءات التي تؤدي إلى أحد التغيرات في الأسعار في الحسبان عند إعداد القوائم المالية، وهذا يستدعي وجود نماذج محاسبية بديلة لنموذج التكلفة التاريخية.¹

ثالثاً: أثر التكلفة التاريخية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

تتمثل آثار التكلفة التاريخية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في:²

1. **أثر التكلفة التاريخية على ملائمة المعلومات المحاسبية:** المعلومات الناتجة عن تقييم بعض الموجودات بالتكلفة التاريخية تكون غير ملائمة بسبب التغير المستمر في الأسعار، فالقيم التاريخية تصبح غير واقعية، وبذلك فالقوائم المالية لا تمثل المركز المالي الحقيقي للشركات، ومن ثم يكون المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية غير ملائم للمستخدمين لها.
2. **أثر التكلفة التاريخية على موثوقية المعلومات المحاسبية:** تنسم للمعلومات التاريخية عموماً بخليط غير متجانس من مكونات خاصة الموثوقية، فهي من ناحية قابلية التحقق قابلة للتحقق بدرجة عالية من التأكد، لأنها مؤيدة بإثباتات ومستندات، وتتم معالجتها وفق المبادئ المحاسبية، ولكن من ناحية أخرى غالباً لا تحقق التكاليف التاريخية الخاصية الثانوية للموثوقية، وهي الصدق في التعبير، فاستناداً إلى الفواتير والمستندات تكون قابلة للتحقق، بمعنى خالية من التحيز الشخصي، في حين أنها تمثل أحداثاً ووقائع مضت وانقضت بعيدة عن الواقع الحالي، أي أنها لا تمثل بصدق الظواهر المالية والاقتصادية الحالية.
3. **أثر التكلفة التاريخية على خاصية القابلية للمقارنة:** يتميز نموذج التكلفة التاريخية بالقابلية للمقارنة والقياس في ظل حالة من الثبات والاستقرار الاقتصادي، لكن يعاب على استخدام التكلفة التاريخية في حالة عدم استقرار الأسعار صعوبة المقارنة بين المراكز المالية خلال عدة فترات محاسبية متتالية.
4. **أثر التكلفة التاريخية على خاصية الثبات:** يتسق أساس التكلفة التاريخية مع مفهوم الثبات، حيث يقضي بأن الأصوب والخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة إلى أخرى، بغض النظر عن أي تغيرات في الأسعار.
5. **أثر التكلفة التاريخية على خاصية القابلية للفهم:** تعتبر التكلفة التاريخية سهلة الفهم وغير معقدة، لأن الأسعار محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التاريخية، وهي غير قابلة للجدل أو التغيير، لذلك استمر تطبيق هذا تطبيق هذا المبدأ لفترة طويلة من الوقت، بل حتى في الوقت الحاضر نجد العديد من مؤيديه الذين يرون أنه الأساس السليم في القياس.

¹ عبلة قوادي، مرجع سبق ذكره، ص ص 246 - 247.

² المرجع نفسه، ص 248

المبحث الثالث: نظام الرقابة المالية

المطلب الأول: مدخل لنظام الرقابة المالية

تعد الرقابة المالية من الركائز الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات لضمان حسن إدارة الموارد المالية وتحقيق أهدافها. لذلك، سيتم في هذا المطلب التعرف على مفهوم نظام الرقابة المالية وأهم عناصره.

الفرع الأول: عموميات حول الرقابة المالية

أولاً: تطور الرقابة المالية

يمكن إيجاز تطور الرقابة المالية فيما يلي:¹

➤ المرحلة الأولى: قبل سنة 1500 ميلادية

كانت الأحداث المالية تسجل في سجلين منفصلين من طرف شخصين مستقلين يتولى كل واحد منهما تسجيل نفس العمليات، ثم يتم إجراء المقارنة بينهما لمنع وجود الأخطاء وتفادي ارتكاب أعمال الغش وقد تميزت هذه الفترة بعدم وجود الرقابة الخارجية كون هذه العملية تتم فقط في المؤسسة.

وبتطور النشاط التجاري وازدياد حجم الاتصالات الدولية نتيجة فتح آفاق جديدة عن طريق النقل البحري، نطلب الأمر استخدام مراجعين لمحاسبة العائدين من قباطنة السفن بالثروات لمنع اختلاسها، فكان الرقابة وجدت في هذا الوقت للتحقق من أمانة الأشخاص الذين عهد إليهم المسؤوليات المالية.

➤ المرحلة الثانية: من سنة 1500 ميلادية إلى سنة 1850 ميلادية

اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بوجود الثروة الصناعية وظلت الرقابة تعني اكتشاف الاختلاسات والتلاعب، وازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال الملكية لرأس المال عن الإدارة وكانت الرقابة المالية تتركز في فحص مفصل للأحداث المالية.

➤ المرحلة الثالثة: من سنة 1850 ميلادية إلى يومنا هذا

كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة أدت إلى بروز شركات المساهمة، وانتقلت الإدارة من أفراد إلى مهنيين وأصبح أصحاب رأس المال غائبون عن الإدارة وبالتالي انصب اهتمامهم على المحافظة على رأس المال وتنميته، وظهرت مهنة المراجعة كرقابة خارجية محايدة واعتراف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي.

¹ كهيئة بن عمارة: المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2019، ص 8.

ثانياً: تعريف الرقابة المالية وأهدافها

1. تعريف الرقابة المالية

تعرف الرقابة المالية بأنها عملية إدارية ومحاسبية تهدف إلى متابعة وتقييم مختلف العمليات المالية داخل المؤسسة، من خلال التأكد من أن الموارد المالية تستخدم وفقاً للأهداف المحددة والخطط المرسومة مسبقاً. وتقوم هذه العملية على مقارنة النتائج الفعلية بما تم التخطيط له، سواء تعلق الأمر بالإيرادات أو النفقات، وذلك من أجل الكشف عن أي انحرافات قد تحدث أثناء التنفيذ. منا تسعى الرقابة المالية إلى ضمان حسن تسيير الأموال، وتحقيق الكفاءة في استخدام الموارد، وتقليل الهدر والتبذير. ولا تقتصر الرقابة المالية على الجانب الكمي فقط، بل تشمل أيضاً الجوانب النوعية المرتبطة بجودة الأداء المالي، وتلعب دوراً أساسياً في دعم متخذي القرار من خلال توفير معلومات دقيقة وموثوقة تساعد على اتخاذ قرارات رشيدة. كما تساهم في تعزيز الشفافية والمساءلة داخل المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بإدارة الأموال العامة. وبالتالي فإن الرقابة المالية تمثل أداة أساسية لتحقيق التوازن بين التخطيط والتنفيذ وضمان السير الحسن للأنشطة المالية.¹

الرقابة المالية هي الإشراف والفحص والمراجعة من جانب سلطة أعلى لها للتعرف على كيفية سير العمل داخل الوحدة وللتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها، ومن أن الموارد تحصل طبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المعمول بها، وللتأكد من مدى تحقيق المشروع لأهدافه بكفاءة بغرض المحافظة على الأموال العامة والتأكد من سلامة تحديد نتائج الأعمال والمراكز المالية وتحسين معدلات الأداء والكشف عن المخالفات والانحرافات وبحث الأسباب التي أدت إلى حدوثها واقتراح وسائل علاجها لتفادي تكرارها مستقبلاً سواء في الوحدات الخدمية أو الاقتصادية.

وتعرف أيضاً بأنها منهج علمي شامل يتطلب التكامل بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية بغية التأكد من المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها.²

من خلال ما سبق يمكن تعريف الرقابة المالية على أنها نظام متكامل من الإجراءات والآليات التي تعتمد عليها المؤسسة من أجل متابعة وفحص تقييم مختلف العمليات المالية، بهدف التأكد من حسن استخدام الموارد المالية وفقاً للأهداف والخطط المسطرة مسبقاً، وتقوم هذه العملية على مقارنة النتائج الفعلية بما هو مخطط له، سواء تعلق الأمر بالإيرادات أو النفقات، مما يسمح بالكشف عن الانحرافات وتحليل أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، كما تهدف الرقابة المالية إلى ضمان احترام القوانين والتشريعات والأنظمة المعمول بها، وحماية الأموال من سوء الاستعمال والتبذير، وتحقيق الكفاءة والفعالية في الأداء المالي. ولا تقتصر الرقابة المالية على الجانب التقليدي المتمثل في اكتشاف الأخطاء بعد وقوعها، بل تمتد لتشمل التقييم المستمر للأداء

¹ فاطمة ساجي، علي بوهنة: الرقابة المالية في الجزائر بين الواقع والتحديث، مجلة المعيار، العدد 2، جامعة بكر بلقايد تلمسان، 2015، ص 292.

² فاطمة محبوب، أسامة سنوسي: الرقابة المالية كآلية لحوكمة الميزانية العامة للدولة، مجلة اقتصاديات المال والأعمال JFBE، المركز الجامعي عبد الحفيظ بالصوف ميلة، العدد 2، 2018، ص 203.

المالي والمساهمة في تحسينه، من خلال توفير معلومات دقيقة تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة. كما تسعى إلى تحقيق الشفافية والمساءلة داخل المؤسسة، وتعزيز الثقة في المعلومات المحاسبية. وبذلك تعد الرقابة المالية أداة أساسية تجمع بين الرقابة المسبقة واللاحقة وتسهم في تحقيق التوازن بين التخطيط والتنفيذ، وضمان السير الحسن للنشاط المالي داخل المؤسسة.

2. أهداف الرقابة المالية:

إن المقصود بالرقابة هو ضرورة تأمين القيادة الناجحة في إدارة المؤسسة ومنه فإن الأهداف الأساسية للرقابة هي:¹

- معاونة الغدارة على تحقيق النجاح، وذلك بالتأكد من أن الخطة تتحرك في مسارها المرسوم؛
 - التأكد من تنفيذ المهام المخططة ومعرفة مدى تنفيذ الواجبات؛
 - اكتشاف الأخطاء فور وقوعها أو عندما تكون في طريق الوقوع، لكي تعالج فوراً أو يتخذ ما يستلزم لمنع حدوثها؛
 - المحافظة على حقوق الأطراف ذات المصلحة في قيام المنشأة أو المنظمة مثل العاملين فيها والمتعاملين معها؛
 - التأكد من أن القوانين مطبقة تماماً، وأن القرارات الصادرة محل التزام من طرف الجميع.
- وهناك أهداف ثانوية أخرى تتمثل فيما يلي:
- تحقيق التوافق مع المتغيرات البيئية؛
 - تحقيق التكيف مع المتغيرات التنظيمية؛
 - المساعدة في التخطيط وإعادة التخطيط؛
 - تحديد مراحل التنفيذ ومتابعة التقدم داخل المؤسسة؛
 - تحقيق التعاون بين الوحدات والأقسام التي تشارك في التنفيذ.

¹ محمد علي سلامة: مهام الرقابة داخل المؤسسة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة باجي مختار عنابة، العدد 2، 2019، ص 138.

المطلب الثاني: مدخل للرقابة الداخلية

تقوم الرقابة المالية على مجموعة من المقومات والإجراءات التي تضمن حسن تنفيذ الخطط المالية وتحقيق الكفاءة في استخدام الموارد. لذلك، سيتم في هذا المطلب التعرف على أهم مقومات الرقابة المالية وآلياتها.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها

أولاً: مفهوم الرقابة الداخلية

تعددت المفاهيم للرقابة الداخلية، بسبب التطور الذي عرفته واختلاف المعرفين لها، إلا أننا سنورد مجموعة من التعاريف الأكاديمية التي يمكن الاعتماد والأخذ بها:¹

ومن منظور منظمة الخبراء المحاسبين المعتمدين الفرنسية OECCA فإن نظام الرقابة الداخلية "هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بالتنظيم، وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة".

وحسب الهيئة الدولية للمحاسبين IFAC فإن نظام الرقابة: "يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشمل احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول وقاية أو اكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى اكتمال الدفاتر المحاسبية، وكذلك الوقت المستغرق في اعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية".

¹ خالد بن عليّة: الرقابة الداخلية بين المفهومين التقليدي والحديث، جامعة الأغواط، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، العدد 2، 2010، ص

ثانياً: أهداف الرقابة الداخلية

الجدول رقم (1-2): أهداف الرقابة الداخلية

المجمع الأمريكي للمحاسبين AICPA-1949	الهيئة الفرنسية للخبراء المحاسبين ECCA-1977	معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا PCCAB-1978	الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC
الأهداف	الأهداف	الأهداف	الأهداف
1. الحماية:	1. ضمان المحافظة	1. الحماية:	1. الحماية الكاملة:
- الأصول بأنواعها؛	(الحماية) على:	- الأصول بأنواعها؛	- الأصول بأنواعها؛
- ضبط الدقة والثقة	- الأصول بأنواعها؛	- ضبط الدقة في البيانات	- ضبط الدقة
في البيانات المحاسبية.	- نوعية المعلومات.	المحاسبية.	والاكتمال للسجلات
2. تشجيع الالتزام	2. تطبيق تعليمات	2. احترام السياسات	المحاسبية وتهيئة
بالسياسات الإدارية	الإدارة؛	الإدارية	المعلومات الموثوقة في
الموضوعة مقدماً؛	3. تدعيم الأداء وتحسينه	3. توجيه سائر العمليات	الوقت المناسب؛
3. الارتقاء بالكفاية	4. المحافظة على	بالصفة المطلوبة.	- منع واكتشاف الغش
الإنتاجية.	استمرارية المؤسسة		والخطأ.
			2. الالتزام بالسياسات
			الإدارية والخطط
			والإجراءات والقوانين
			والتنظيمات؛
			3. ضمان إدارة منظمة
			وكفاءة العمل.

المصدر: محيوت نسيم: دراسة أثر إرساء الإطار التصوري لنظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2019، ص 9.

الفرع الثاني: عناصر الرقابة الداخلية

تنقسم الرقابة الداخلية إلى:¹

أولاً: الرقابة الإدارية

1. تعريف الرقابة الإدارية: تعد الرقابة الإدارية من الوظائف الأساسية في العملية الإدارية، حيث تمثل الأداة التي تعتمد عليها الإدارة لضمّتان تنفيذ الخطط وتحقيق الأهداف المرسومة بكفاءة وفعالية، فهي عملية منهجية مستمرة تهدف إلى متابعة سير الأنشطة داخل المؤسسة، من خلال قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير والخطط المحددة مسبقاً، وذلك للكشف عن الانحرافات وتحليل أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في الوقت الملائم، ولا تقتصر الرقابة الإدارية على اكتشاف الأخطاء فقط، بل تمتد لتشمل الوقاية منها قبل حدوثها، مما يجعلها وسيلة توجيهية تساعد على تحسين الأداء وتطوير العمل داخل المنظمة. كما تسهم في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، سواء كانت بشرية أو مالية أو مادية، من خلال التأكد من استغلالها بطريقة عقلانية نحقق أكبر قدر من الكفاءة. إضافة إلى ذلك، تلعب الرقابة الإدارية دوراً مهماً في دعم عملية اتخاذ القرار، إذ توفر معلومات دقيقة وحديثة حول مستوى الأداء والانحرافات القائمة، مما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات مبنية على أسس سليمة. وتستند هذه الرقابة إلى مجموعة من المراحل التكاملية التي تبدأ بتحديد الأهداف ووضع المعايير، ثم قياس الأداء الفعلي، ومقارنته بما هو مخطط، وتحليل الفروقات، وصولاً إلى اتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تضمن تصحيح المسار وتحقيق الأهداف التنظيمية. وبالتالي، يمكن القول إن الرقابة الإدارية تمثل عنصراً حيوياً لضمان استمرارية المؤسسة ونجاحها في بيئة تتسم بالتغير والتنافس المستمر.

2. أنواع الرقابة الإدارية:

يمكن التفرقة بين أنواع ثلاثة للرقابة الإدارية:

- **الرقابة المستمرة الموجهة (المباشرة):** وهي الرقابة المصاحبة لعمليات التنفيذ والتي تتوقع حدوث انحرافات معينة قبل وقوعها وذلك حتى يتخذ الإجراء التصحيحي في الوقت المناسب وقبل اكتمال النتائج والانتها من التنفيذ. لهذا يعتبر هذا النوع من الرقابة أفضل الأنواع وأدقها.
- **الرقابة المرحلية:** طبقاً لهذا النوع تقسم عملية تنفيذ الخطة إلى عدة مراحل، وتتم الرقابة بعد الانتهاء من كل مرحلة بحيث يتم قياس نتائج التنفيذ الفعلية بعد اكتمال المرحلة ومقارنتها بالمعايير الموضوعية مقدماً.
- **الرقابة بعد التنفيذ على النتائج النهائية (الرقابة غير المباشرة):** في هذه المرحلة يبدأ نشاط الرقابة بعد الانتهاء من تنفيذ الخطة واكمال نتائجها، وذلك بأن تقارن النتائج الفعلية النهائية بالمعايير الموضوعية مقدماً لتحديد

¹ محمد حيدر موسى شعت: أثر نظم الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، مذكرة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2017، ص 29.

الانحرافات، وبالتالي إذا كانت هناك أخطاء قد حدثت فعلا فلن تتم معالجتها في الوقت المناسب، والرقابة في هذه الحالة تعتبر سلبية.

ثانيا: الرقابة المحاسبية

تهدف إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، أو إلى التحقق من ان كل عمليات المنشأة قد تم تنفيذها وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة وتم تسجيلها في دفاتر المنشأة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية، وتعتبر الإدارة المالية مسؤولة عن وضع نظام سليم للرقابة المحاسبية. ويدخل تحت هذا الفرع جميع الوسائل التي تؤدي إلى دقة وصحة تقييد وتبويب وتحليل وعرض البيانات المحاسبية، نكر منها:

- الإثبات في الدفاتر والسجلات المحاسبية وفقا لنظرية القيد المزدوج؛

- اتباع نظام موازين المراجعة الشهرية؛

- مطابقة كشوفات البنك الشهرية مع الدفاتر المحاسبية وعمل مذكرات التسوية اللازمة؛

- اتباع نظام الجرد المستمر ومطابقة أرصدة بطاقات الصنف مع ما هو موجود فعلا بالمخازن من وقت لآخر؛

- اتباع نظام المصادقات مع العملاء والموردين وغيرهم؛

- اعتماد قيود التسوية من شخص مسؤول؛

- وجود نظام مستندي سليم (كوجود مستندات سلسلة لجميع العمليات المثبتة بالدفاتر)؛

- اتباع نظام المراجعة الداخلية.

ثالثا: الضبط الداخلي

يهدف إلى حماية أصول المنشأة أو موجوداتها من أي اختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء استعمال. ويقصد بالضبط الداخلي ذلك النظام الموضوع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تهدف إلى ضبط عمليات المشروع ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة وذلك بجعل عمل كل موظف بالمنشأة يراجع بواسطة موظف آخر أي عدم قيام موظف واحد بتنفيذ عملية كاملة من أولها إلى آخرها، ولا يتم ذلك إلا من خلال تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات.¹

¹ فهد محمد علي المعمري: منهجية مراجعي الجهاز الحكومي المركزي للرقابة والمحاسبة وأثرها على أداء المراجعة الداخلية في قطاع

الوحدات الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2018، ص 14

المطلب الثالث: دور نظام التكاليف المعيارية والحقيقية في الرقابة المالية

يلعب نظاما التكاليف المعيارية والحقيقية دورا مهما في دعم الرقابة المالية، من خلال توفير معلومات تساعد على متابعة الأداء والكشف عن الانحرافات. لذلك، سيتم في هذا المطلب توضيح دورهما في تحقيق الرقابة المالية.

أولا: دور التكاليف المعيارية في الرقابة المالية

الرقابة المالية لها مكانة مهمة في عملية التسيير لكل مؤسسة سواء كانت صناعية أو تجارية أو خدمية، فإن عملية الرقابة المالية تتضمن أربع خطوات أساسية:

- تحديد ما يراد تحقيقه (هدف أو معيار أو خطة مسبقة)؛
- قياس الأداء الفعلي؛
- مقارنة الأداء الفعلي بالأهداف المحددة مسبقا واكتشاف الفروقات؛
- تصحيح الانحراف إن وجد.

1. الرقابة على التكاليف المباشرة:

وهي التكاليف التي تخص منتج أو سلعة أو خدمة بعينها وتتمثل في التكاليف المواد الأولية والأجور.

1.1. الرقابة على المواد الأولية: تتوزع مسؤولية الرقابة على المواد الأولية بين كافة المصالح والأطراف المعنية بهذا العنصر المتمثلة في المصالح الخاصة بالتموين (الشراء)، التخزين، لاستخدام هذه المصالح تحتاج إلى معلومات عن هذا العنصر، وكذلك تكلفة بتقديم بيانات عنه لأطراف أخرى، وبالتالي عملية المراقبة مستمرة وموزعة بين كافة الأطراف والمصالح، من أجل ضبط الرقابة على المواد الأولية يجب وضع نظام يتميز بالخصائص التالية:

- إعداد نظام دوري لعمليات التموين والاستلام والتخزين والاستخدام؛
- انشاء نظام داخلي لحركة المواد تفاديا للهدر والتلف؛
- مقارنة دورية الجرد الفعلي والدفترية؛
- إيجاد نظام معياري لقياس كل الانحرافات.

2.1. الرقابة على الأجور: يحتل هذا النظام مكانة مهمة في تشكيل تكاليف المؤسسة والعمل على ضبطه وترشيد دور كبير في رفع المردودية، وكذا يجب إنشاء دليل وظيفي لكل المهمات الخاصة بالمؤسسة وما يقابلها من أجور، وإعداد معايير مختلفة تتناسب مع طبيعة كل مهمة ومقارنتها مع ما تم صرفه فعلا بغرض استخراج الفروقات والبحث عن مسببات هذه الأخيرة.

3.1. الرقابة على الأعباء غير المباشرة: تمثل جزء كبيراً من تكاليف المؤسسة وتزداد مع توسع النشاط، لذلك يصعب التحكم فيها مباشرة، وتتميز بتنوعها واختلاف سلوكها مما يجعل عملية تحميلها على منتجات أو خدمات معقدة، وللرقابة عليها يجب أولاً:

- تسجيلها وحصرها بدقة؛

- تصنيفها حسب طبيعتها وعلاقتها بالنشاط؛

- تحليل سلوكها؛

وتنقسم إلى:

➤ **تكاليف متغيرة:** ترتبط بحجم الإنتاج وتحمل مباشرة على الوحدات؛

➤ **تكاليف ثابتة:** لا تتغير مع الإنتاج، وتحسب ضمن تكاليف متغيرة.

وتعتمد الرقابة الفعالة أساساً على التكاليف المتغيرة لأنها مرتبطة بالنشاط حيث يتم:

- مقارنة التكاليف الفعلية بالمعيارية؛

- تحديد الانحرافات ومعرفة المسؤولين عنها.

أما التكاليف الثابتة فيتم التحكم فيها عن طريق الموازنات التقديرية¹

➤ **الموازنة المرنة:** يتم إعدادها بالإعتماد على بيانات التكاليف الخاصة بالمعمل، حيث أولاً تحديد حجم الإنتاج الفعلي من خلال سجلات المعمل، بعد ذلك ثم فصل التكاليف إلى متغيرة وثابتة اعتماداً على تصنيف الشركة. كما تم تحديد تكاليف المواد المباشرة باستخدام معادلة خاصة، مع اعتبار الرواتب والأجور من التكاليف الثابتة، وثم كذلك تحديد المصاريف الصناعية غير المباشرة وفق أسلوب الموازنة المرنة أي حسب مستوى النشاط الفعلي.

➤ **الموازنة الثابتة:** فهي التي تقوم الشركة بوضعها لمستوى إنتاج مستهدف وتعد عند بداية فترة الموازنة على أساس مستوى المخرجات المخططة عن الفترة.

كما أن معدل التحميل الإجمالي في كل منهما يتفرع إلى جزئين؛ جزء خاص بانحراف العناصر المتغيرة، والآخر خاص بانحراف العناصر الثابتة على النحو التالي:

✓ **انحراف العناصر المتغيرة:** ينقسم هذا الانحراف إلى فرق إنفاق متغير وفرق كفاءة متغيرة، يقيس الأول الفارق بين التكاليف المعيارية المتغيرة والتكاليف الفعلية حسب الساعات الفعلية؛

¹ راجع بلكراشة: مرجع سبق ذكره، ص 154

✓ **انحراف العناصر الثابتة:** يتفرع هذا الانحراف إلى انحراف موازنة وانحراف الطاقة، لينقسم هذا الأخير بدوره إلى انحراف كفاءة عناصر ثابتة الذي يقيس مدى كفاءة توزيع العناصر الثابتة على الأقسام الإنتاجية، وانحراف طاقة عاطلة يهتم بقياس الجزء العاطل لغير المستغل من الطاقة المتاحة في المؤسسة وتقع المسؤولية في أسباب الفارق على عاتق الإدارة العليا.¹

ثانيا: دور التكاليف الحقيقية في الرقابة المالية

ترتبط التكاليف الفعلية ارتباطا وثيقا بالرقابة المالية، إذ تمثل الأساس الذي تبنى عليه عملية القياس والتقييم، فالرقابة المالية تقوم على مقارنة النتائج الفعلية بالمخططات أو المعايير، ومن خلال هذه المقارنة يتم الكشف عن الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة.

وبالتالي فإن التكاليف الفعلية تعد مدخلا معلوماتيا رئيسيا في نظام الرقابة، بينما تمثل الرقابة المالية الإطار التحليلي الذي يسمح باستغلال هذه المعلومات لتحقيق أهداف المؤسسة.

1. أنواع أساليب الرقابة وعلاقتها بالتكاليف الفعلية:

يمكن تصنيف أساليب الرقابة إلى ثلاثة أنواع رئيسية، يتكامل كل منها مع الآخر، كما يرتبط بدرجات متفاوتة بالتكاليف الفعلية:²

1.1. الرقابة التوجيهية: وهي رقابة تمارس قبل وأثناء تنفيذ العمليات، وتهدف إلى منع وقوع الانحرافات من خلال توجيه النشاط وفق الخطط والمعايير المحددة مسبقا، وتكون علاقتها بالتكاليف الفعلية علاقة غير مباشرة لأنها تركز على التوقع والتخطيط أكثر من النتائج الفعلية، وتساهم في تقليل الانحرافات التي ستظهر لاحقا في التكاليف الفعلية.

2.1. الرقابة التفحصية: تمارس هذه الرقابة أثناء تنفيذ العمليات، وتعتمد على التحقق من احترام الشروط والمعايير المحددة، حيث يتم قبول أو رفض الأداء بناء على مدى مطابقته للمعايير، وتساهم في ضبط العمليات قبل ائتمانها، مما يقلل من الأخطاء التي قد تؤثر على التكاليف الفعلية وتعتمد بشكل مباشر على التحقق الفوري من التنفيذ.

3.1. الرقابة الدورية: وهي رقابة تتم بعد انتهاء العملية، حيث يتم قياس النتائج الفعلية ومقارنتها بالخطط، والمعايير ومن ثم تحليل الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

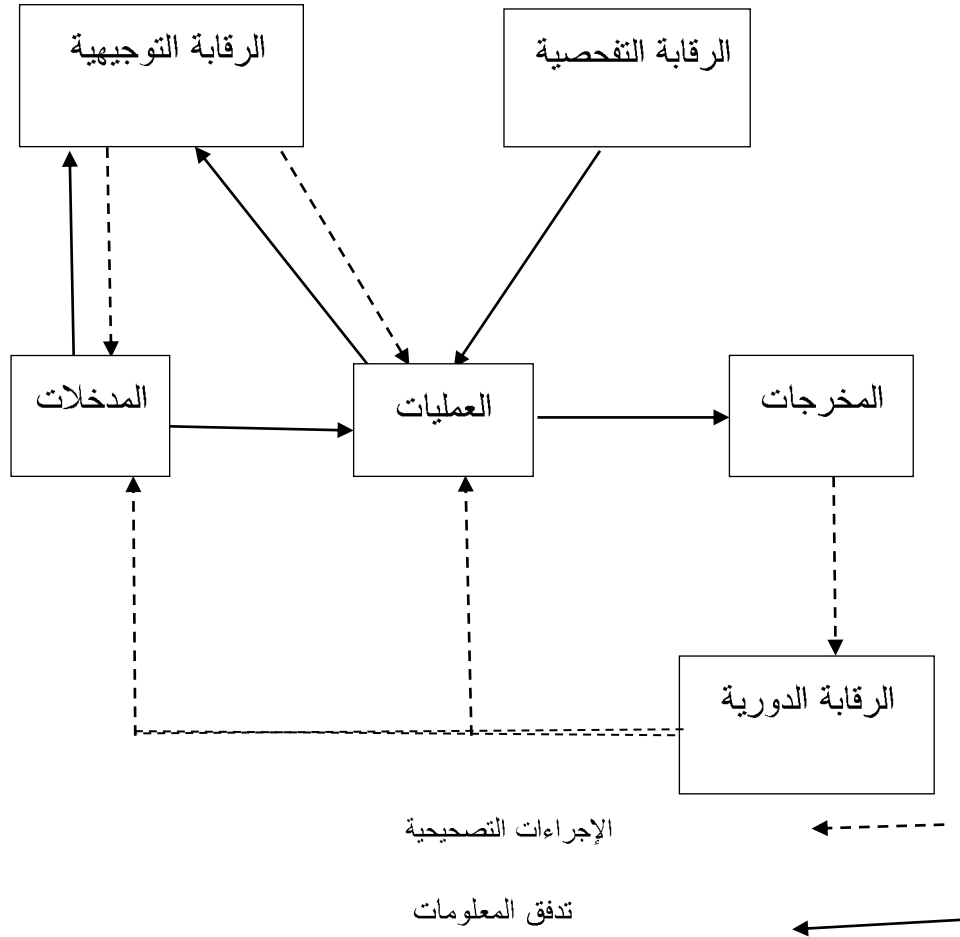
¹ حسناء عنقليص: استخدام الموازنة المرنة في تقييم الأداء واتخاذ القرار الإداري، كلية الاقتصاد، العدد 10، جامعة حلب، كلية الاقتصاد، 2018، ص 11

² إيمان عثمان عبد الله حسن: نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية، مذكرة ماجستير، جامعة التلن، كلية الدراسات العليا، 2017، ص 52.

وتتم الرقابة المالية على التكاليف الفعلية وفق مراحل مرتبطة:

- (1) تسجيل التكاليف الفعلية أثناء تنفيذ العمليات؛
- (2) مقارنتها بالتكاليف المخططة أو المعيارية؛
- (3) تحليل الانحرافات وتفسيرها؛
- (4) اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة؛
- (5) استخدام النتائج في تحسين الأداء المستقبلي.

الشكل رقم (1-8): تدفق المعلومات والإجراءات التصحيحية



المصدر: إيمان عثمان عبد الله حسن: مرجع سبق ذكره، ص53.

يوضح المخطط أن العملية تمر عبر المدخلات ثم العمليات ثم المخرجات، حيث تمثل المخرجات النتائج الفعلية ومن بينها التكاليف الفعلية، ثم تتدخل الرقابة الدورية لقياس هذه النتائج وإرسال معلومات راجعة تؤدي إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية تعد كما يظهر أن:

- الرقابة التوجيهية تؤثر في مرحلة المدخلات؛
- الرقابة التفحصية تؤثر على العمليات؛
- الرقابة الدورية تعتمد على المخرجات (التكاليف الفعلية).

المبحث الرابع: الدراسات السابقة والقيمة المضافة

المطلب الأول: الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات المحلية:

(دراسة بوعلام بوقرة 2014)

بعنوان: "دور نظام التكاليف المعيارية في تحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية نظام التكاليف المعيارية ودوره في تحسين مراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية، من خلال تحديد المعايير التكاليفية ومقارنة النتائج الفعلية بالمعايير المحددة مسبقاً، وتحليل الانحرافات الناتجة عن هذه المقارنة، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة الجوانب النظرية.

وتوصلت الدراسة على أن نظام التكاليف المعيارية يعد من أهم أدوات الرقابة والتخطيط، حيث يساهم في الكشف عن الانحرافات وتحليل أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، مما يساعد على تحسين كفاءة الأداء وترشيد القرارات الإدارية وتعزيز فعالية مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية.

وقد استفادت الدراسة الحالية من هذه الدراسة في توضيح الإطار النظري لنظام التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية وأثرهما في تفعيل الرقابة المالية داخل المؤسسة الاقتصادية.

(دراسة حورية بن عيسى 2016)

بعنوان: "دور تحليل الانحرافات في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تحليل الانحرافات كأداة رقابية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال دراسة الانحرافات بين النتائج المخططة والنتائج الفعلية، وتحليل أسبابها وآثارها على الأداء. كما سعت الدراسة إلى توضيح دور تحليل الانحرافات في اكتشاف نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة والمساهمة في تحسين عملية اتخاذ القرار.

واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال تناول الجوانب النظرية المتعلقة بتحليل الانحرافات وتطبيقها على مؤسسة اقتصادية، بهدف تقييم مدى فعالية هذه الأداة في الرقابة والتسيير.

وتوصلت هذه الدراسة إلى تحليل الانحرافات يمثل أداة فعالة لتقييم الأداء، حيث يساعد على تحديد أسباب الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، كما يساهم في رفع كفاءة الرقابة وتحسين إستغلال الموارد وتحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة.

وقد استفادت الدراسة الحالية من هذه الدراسة في إبراز أهمية تحليل الانحرافات الناتجة عن المقارنة بين التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية، وبيان دورهما في تفعيل الرقابة المالية وتقييم الأداء داخل المؤسسة الاقتصادية.

(دراسة عبد القادر خلوف 2017)

بعنوان: "دور نظام المحاسبة التحليلية في تحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور نظام المحاسبة التحليلية في تحسين مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، من خلال توفير المعلومات اللازمة حول التكاليف وتحليلها بما يساعد الإدارة على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة. كما سعت الدراسة إلى توضيح مساهمة المحاسبة التحليلية في قياس الأداء والكشف عن الانحرافات وترشيد استخدام الموارد المتاحة.

واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تناولت الجوانب النظرية المتعلقة بالمحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير، مع تطبيقها على مؤسسة اقتصادية بهدف تقييم مدى فعالية هذا النظام في تحسين الأداء الرقابي.

وتوصلت الدراسة إلى أن نظام المحاسبة التحليلية يعد أداة أساسية في مراقبة التسيير، لما يوفره من معلومات دقيقة حول عناصر التكاليف ومراكز المسؤولية، كما يساهم في تقييم الأداء والكشف عن مواطن الخلل واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على كفاءة وفعالية المؤسسة الاقتصادية.

وقد استفادت الدراسة الحالية من هذه الدراسة في توضيح أهمية نظم التكاليف والمحاسبة التحليلية في دعم الرقابة داخل المؤسسة الاقتصادية، والاستناد إلى دور المعلومات التكاليفية في تفعيل الرقابة المالية وتحسين الأداء المالي.

ثانياً: الدراسات العربية

(دراسة محمد الغزاوي 2015)

بعنوان: "أثر تقنيات التكاليف الاستراتيجية على أداء الشركات الصناعية الأردنية"، دراسة منشورة في مجلة محكمة.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة تقنيات التكاليف الاستراتيجية في تحسين أداء الشركات الصناعية الأردنية، وذلك في ظل التغيرات المتسارعة التي تشهدها بيئة الأعمال واشتداد المنافسة بين المؤسسات. كما سعت إلى إبراز أهمية المعلومات التكاليفية الاستراتيجية في دعم القرارات الغدارية وتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة.

واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم جمع البيانات من عينة من الشركات الصناعية الأردنية وتحليلها بهدف قياس أثر تطبيق تقنيات التكاليف الإستراتيجية على مختلف جوانب الأداء. وقد ركزت الدراسة على مجموعة من التقنيات الحديثة في إدارة التكاليف، مثل التكلفة على أساس النشاط، والتكلفة المستهدفة، وتحليل سلسلة القيمة، وغيرها من الأساليب التي تهدف إلى تحسين الكفاءة وخفض التكاليف.

وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي ذي دلالة إحصائية لتطبيق تقنيات التكاليف الإستراتيجية على أداء الشركات الصناعية، حيث ساهمت هذه التقنيات في تحسين كفاءة استخدام الموارد، وترشيد التكاليف، ورفع جودة القرارات الإدارية، وتعزيز القجرة التنافسية للمؤسسات محل الدراسة. كما أكدت النتائج أن الاعتماد على المعلومات التكاليفية الدقيقة يساعد الإدارة على التخطيط والرقابة وتقييم الأداء بشكل أكثر فعالية.

وتتجلى أهمية هذه الدراسة بالنسبة للدراسة الحالية في كونها أبرزت الدور الذي تؤديه نظم وتقنيات التكاليف في تحسين الأداء المؤسسي ودعم الوظيفة الرقابية، وهو ما يتقاطع مع موضوع الدراسة الحالية التي تبحث في دور نظام التكاليف المعيارية ومقارنته بالتكاليف الحقيقية في تفعيل الرقابة المالية وتحسين الأداء داخل المؤسسة الاقتصادية، كما استفادت الدراسة الحالية من النتائج التي توصلت إليها الدراسة في تأكيد أهمية المعلومات التكاليفية كأداة أساسية لدعم الرقابة واتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة.

(دراسة عادل جعفر محمد يوسف 2023)

بعنوان: "أثر استخدام التكاليف المعيارية كأداة للرقابة على تخفيض التكاليف البيئية"، نشرت في مجلة البحوث المالية والتجارية بمصر.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام نظام التكاليف المعيارية كأداة رقابية في تخفيض التكاليف البيئية داخل المؤسسات، من خلال تحديد المعايير الخاصة بالتكاليف البيئية ومقارنة النتائج الفعلية بالمعايير المحددة مسبقاً، وتحليل الانحرافات الناتجة عن ذلك. كما سعت الدراسة إلى إبراز دور التكاليف المعيارية في دعم الرقابة الإدارية والمالية وتحسين كفاءة إستغلال الموارد بما يحقق الأهداف الاقتصادية والبيئية للمؤسسة.

واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تناولت الإطار النظري للتكاليف المعيارية والرقابة على التكاليف البيئية، مع دراسة تطبيقية هدفت إلى قياس مدى مساهمة هذا النظام في الحد من التكاليف البيئية وتحسين الأداء. كما ركزت على أهمية المعلومات التكاليفية في الكشف عن الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام التكاليف المعيارية يسهم بشكل فعال في الرقابة على التكاليف البيئية من خلال تحديد الانحرافات وتحليل أسبابها، الأمر الذي يساعد الإدارة على ترشيد النفقات وتحسين كفاءة الأداء

البيئي والمالي للمؤسسة، كما أكدت النتائج أن المقارنة المستمرة بين التكاليف المعيارية والفعالية تساهم في تعزيز فعالية الرقابة وتحقيق الإستهلاك الأمثل للموارد.

(دراسة عادل جعفر محمد وهدان 2023)

بعنوان "أثر استخدام التكاليف المعيارية كأحد أدوات الرقابة الداخلية على تخفيض التكاليف البيئية". وهي بحث علمي منشور في مجلة البحوث المالية والتجارية الصادرة عن جامعة بور سعيد، المعهد العالي للدراسات المتطورة بمصر.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور نظام التكاليف المعيارية في تعزيز الرقابة المالية داخل المؤسسة، من خلال قياس مدى مساهمته في تخفيض التكاليف وتحسين عملية اتخاذ القرارات بالإضافة إلى دراسة العلاقة بين التطبيق للمعايير وفعالية الرقابة على عناصر التكاليف المحتملة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج المهمة: حيث أثبتت أن نظام التكاليف المعيارية يساهم بشكل كبير في تعزيز الرقابة المالية من خلال تمكين الإدارة من مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط، مما يساعد في اكتشاف الانحرافات وتحليل أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، كما أظهرت النتائج وجود علاقة عكسية بين مستوى الرقابة والتكاليف، حيث يؤدي تحسين الرقابة إلى تخفيض التكاليف وزيادة كفاءة استخدام الموارد.

ثالثاً: الدراسات الأجنبية

(Horngern, Charlest 2012)

"The Role of Standard Costing in Cost Contrôle and reformance Evalution, Stanford University"

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الدور الذي يلعبه نظام التكاليف المعيارية في تحسين فعالية الرقابة على التكاليف، من خلال تحليل مدى قدرته على تحديد الانحرافات بين التكاليف الفعلية والمعيارية وتفسير أسبابها، بالإضافة إلى تقييم مساهمته في تحسين الأداء المالي وترشيد القرارات الإدارية وذلك في إطار تعزيز كفاءة استخدام الموارد.

بينت الدراسة إلى أن نظام التكاليف المعيارية يعد من أهم الأدوات المستخدمة في الرقابة المالية، حيث يسمح بمقارنة التكاليف الفعلية بالمعايير المحددة مسبقاً، مما يساعد في اكتشاف الانحرافات وتحليل أسبابها.

(Poberts2010).

"Actual Costing and its Impact on financial Performance Measurement, Harvard University"

هدفت الدراسة إلى: تحليل دور التكاليف الفعلية في تقييم الأداء، ودراسة علاقتها بالرقابة المالية بالإضافة إلى إبراز حدود هذا النظام.

توصلت هذه الدراسة إلى أن التكاليف الفعلية توفر معلومات دقيقة وواقعية عن الأداء المالي لكنها لا تمكن من الرقابة المسبقة أو اكتشاف الانحرافات في الوقت المناسب، مما يجعلها أداة رقابة لاحقة، كما أكدت أن الاعتماد عليها فقط يؤدي إلى الضعف في عملية الرقابة المالية.

(Tayles, Mike, Drury Colin2015)

" Standard Costing Variance Analysis and Performance Evaluation in Manufacturing Firm University of Huddersfield United Kindan".

عبارة عن بحث علمي في المحاسبة الإدارية.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور نظام التكاليف المعيارية في دعم الرقابة داخل المؤسسات الصناعية بالإضافة إلى معرفة مدى ملاءمة هذا النظام لبيئة الاعمال الحديثة، ومدى قدرته على تحقيق كفاءة استخدام الموارد.

أبرزت هذه الدراسة إلى ان التكاليف المعيارية لا تزال أداة فعالة في الرقابة، خاصة عند استخدام تحليل الانحرافات بشكل منهجي، حيث يساعد في تحديد الفروقات بين الأداء الفعلي والمخطط وتحليل أسبابها، كما أظهرت النتائج أن فعالية هذا النظام تزداد عند دمج مع أساليب حديثة في المحاسبة الإدارية.

المطلب الثاني: تعقيب الدراسات السابقة

أولاً: تعقيب الدراسات المحلية

(دراسة بوعلام بوقرة، 2014)

يمكن التعقيب على هذه الدراسة بأنها أبرزت أهمية نظام التكاليف المعيارية كأداة فعالة في مراقبة التسيير، خاصة من خلال الاعتماد على مقارنة التكاليف الفعلية بالمعيارية لاكتشاف الانحرافات، كما ساهمت في توضيح دور هذا النظام في تحسين الأداء المالي واتخاذ القرار.

غير أن هذه الدراسة ركزت بشكل أكبر على الجانب النظري والتطبيقي العام، دون التعمق في تحليل مفصل لأنواع الانحرافات، وهو ما تسعى دراستنا إلى معالجته من خلال دراسة تطبيقية أكثر تفصيلاً وربطها بالبيانات الفعلية للمؤسسة محل الدراسة.

(دراسة حورية بن عيسى 2016)

يتضح من خلال هذه الدراسة أنها ركزت على تحليل الانحرافات كأداة لتقييم أداء المؤسسة، حيث تناولت مختلف أنواع الانحرافات مثل انحراف السعر والكمية والكفاءة، وأبرزت دورها في تحسين الرقابة واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

ورغم أهمية النتائج التي توصلت إليها، إلا أنها لم تربط بشكل كاف بين تحليل الانحرافات ونظام التكاليف المعيارية ككل، وهو ما تحاول دراستنا معالجته من خلال الربط بين النظامين وتطبيقهما على حالة واقعية داخل مؤسسة اقتصادية.

(دراسة عبد القادر خلوف 2017)

تؤكد دراسة عبد القادر خلوف على أهمية التكاليف المعيارية في دعم الرقابة على التكاليف من خلال تحليل الانحرافات وتحسين الأداء المالي واتخاذ القرارات التصحيحية، حيث تركز على المعايير كأداة رقابية فعالة داخل المؤسسة، وتتفق هذه النتائج مع دراستنا من حيث إبراز دور التكاليف المعيارية في تحسين الرقابة المالية، إلا أن دراستنا تتميز بكونها تتناول التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية معاً، من خلال المقارنة بينهما في إطار الرقابة المالية، وهو ما يوسع نطاق التحليل ليشمل قياس الانحرافات وتقييم الأداء بشكل أشمل وأدق داخل المؤسسة.

ثانياً: تعقيب الدراسات العربية

(دراسة محمد الغزاوي 2015)

تؤكد هذه الدراسة تقنيات التكاليف الاستراتيجية أن استخدام أساليب التكاليف الحديثة، بما فيها التكاليف المعيارية، يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الصناعية وتعزيز فعالية الرقابة والتخطيط واتخاذ القرار، من خلال توفير معلومات دقيقة حول التكاليف والانحرافات. وتتفق هذه النتائج مع دراستنا من حيث أهمية التكاليف المعيارية في دعم الرقابة المالية، غير أن دراستنا تتميز بكونها لا تقتصر على التكاليف المعيارية فقط، بل تعتمد على المقارنة بينها وبين التكاليف الحقيقية، مما يسمح بتحليل الانحرافات بشكل أدق وتقييم مستوى كفاءة الرقابة المالية بصورة أشمل داخل المؤسسة.

(دراسة عادل جعفر محمد يوسف 2023)

تؤكد هذه الدراسة أن التكاليف المعيارية تعد أداة فعالة للرقابة الداخلية داخل المؤسسات، حيث تساهم في تحسين التحكم في التكاليف، وتقليل الانحرافات، ودعم اتخاذ القرار الإداري، إضافة إلى رفع كفاءة التسيير وتحسين الأداء العام للمؤسسة. وتتفق هذه النتائج مع دراستنا من حيث إبراز أهمية التكاليف المعيارية في تعزيز الرقابة المالية، كما تدعم توجه الدراسة نحو ضرورة الاعتماد على أنظمة محاسبية دقيقة لتحسين فعالية الرقابة وتحقيق الكفاءة في تسيير الموارد داخل المؤسسة.

(دراسة عادل جعفر محمد وهدان 2023)

رغم أهمية النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة في إبراز دور التكاليف المعيارية في تحسين الرقابة إلا أنها ركزت بشكل أساسي على هذا النظام دون التطرق بشكل كاف إلى دور التكاليف الحقيقية، والتي تمثل عنصرا مكملا في العملية الرقابية، حيث تساهم في تقييم الأداء الفعلي بعد التنفيذ، وهو ما يبرز وجود فجوة بحثية تتعلق بالدراسة بدراسة التكامل بين النظامين.

ثالثا: تعقيب الدراسات الأجنبية

(Horngern, Charlest 2012)

ركزت هذه الدراسة على الجانب النظري ولم تتطرق بشكل كافى إلى التكاليف الفعلية، مما يحد من شمولية التحليل خاصة في الجانب التطبيقي.

(Poberts2010)

تعتبر هذه الدراسة مهمة في إبراز حدود التكاليف الفعلية، إلا أنها لم تقدم نموذجا تطبيقيا واضحا لدمجها مع التكاليف المعيارية وهو ما يشكل مجالا للبحث العلمي والتطوير.

(Tayles, Mike, Drury Colin2015)

تعد هذه الدراسة من الدراسات المهمة التي تناولت التكاليف المعيارية من منظور حديث، إلا انها ركزت بشكل كبير على هذا النظام دون التوسع في دراسة التكاليف الفعلية، مما يجعل تحليلها غير شامل لكافة أدوات الرقابة المالية، خاصة تلك المتعلقة بالتقييم الفعلي للأداء.

الجدول رقم (1-3): أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

العنصر	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
موضوع الدراسة	ركزت على التكاليف المعيارية أو التكاليف الفعلية كل على حدة	تجمع بين التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية في إطار واحد
الهدف	تحسين الرقابة على التكاليف أو تقييم الأداء بشكل منفصل	تحليل التكامل بين النظامين لتحقيق رقابة مالية شاملة
طبيعة الرقابة	التكاليف المعيارية: رقابة مسبقة التكاليف الحقيقية: رقابة لاحقة	تجمع بين الرقابة المسبقة واللاحقة في نفس الدراسة
المنهج المستخدم	أغلبها تعتمد على المنهج الوصفي التحليلي	تعتمد أيضا المنهج الوصفي التحليلي
القيمة العلمية	تقدم نتائج مهمة لكنها جزئية	تقدم تحليلا شاملا ومتكاملا

المطلب الثالث: القيمة المضافة

تتميز الدراسة الحالية بمحاولتها سد الفجوة التي ظهرت في الدراسات السابقة، من خلال الجمع بين التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية في تحليل واحد وإبراز التكامل بينهما في تحقيق رقابة مالية فعالة بدلا من دراستهما بشكل منفصل، كما تسعى إلى تقييم رؤيا شاملة جوهرية بمنحها قيمة علمية وتطبيقية مضافة مقارنة بالدراسات السابقة.

الخلاصة الفصل الأول:

تناول هذا الفصل الإطار النظري المرتبط بنظامي التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية، مع إبراز أهميتهما في دعم وتعزيز فعالية الرقابة المالية داخل المؤسسة، حيث تم توضيح أن التكاليف المعيارية تمثل أداة أساسية للتخطيط والرقابة، إذ تعتمد على وضع معايير مسبقة تساعد في قياس الأداء ومقارنة النتائج الفعلية بما هو مخطط، مما يسهل اكتشاف الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

في المقابل تعكس التكاليف الحقيقية الواقع الفعلي لما تتحمله المؤسسة من أعباء، وتستخدم كأساس لتقييم الأداء الفعلي وقياس مدى الالتزام بالمعايير المحددة، الأمر الذي يساهم في توفير معلومات دقيقة وموثوقة للإدارة.

كما تم التأكيد على أن الرقابة المالية تعد من أهم الوظائف الإدارية التي تهدف على ضمان حسن استخدام الموارد المالية، من خلال متابعة التنفيذ الفعلي وتحليل الانحرافات والعمل على معالجتها، بما يحقق الكفاءة والفعالية في الأداء.

ومن خلال ما سبق، يتضح أن هناك تكاملاً واضحاً بين التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية، حيث تعتمد الرقابة المالية على المقارنة بينهما للكشف عن الفروقات وتحليل أسبابها، وهو ما يدعم عملية اتخاذ القرار ويساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة وتحقيق أهدافها بكفاءة.

الفصل الثاني:
دراسة تطبيقية لنظام
التكاليف المعيارية والحقيقية
ودورهما في تفعيل الرقابة
المالية بالمركب الصناعي
التجاري الحروش

تمهيد:

بعد التطرق في الفصل الأول إلى الإطار النظري لموضوع الدراسة، والذي شمل مختلف المفاهيم المرتبطة بالتكاليف (المعيارية والحقيقية) وأساليب الرقابة المالية، يأتي هذا الفصل ليجسد الجانب التطبيقي من البحث، من خلال اسقاط تلك المفاهيم على أرض الواقع داخل مؤسسة محل الدراسة.

يهدف هذا الفصل إلى تحليل كيفية تطبيق التكاليف داخل المؤسسة، مع دراسة طرق إعداد الميزانيات التقديرية ومقارنتها بالتكاليف الفعلية، وذلك بغرض تحديد الانحرافات وتحليل أسبابها، سواء كانت إيجابية أو سلبية، كما يسعى هذا الفصل إلى تقييم فعالية نظام الرقابة المتعددة ومدى مساهمته في تحسين الأداء واتخاذ القرارات.

ولتحقيق ذلك، سيتم التطرق في هذا الفصل إلى تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة، ثم عرض مختلف البيانات والمعلومات المحصل عليها ميدانيا، ليتم بعدها إجراء التحليلات اللازمة واستخلاص النتائج التي تعكس واقع التسيير داخل المؤسسة.

المبحث الأول: تقديم عام للمركب الصناعي والتجاري الحروش

في هذا المبحث سنتطرق إلى التعريف بالمؤسسة، نشأتها والتطورات التي طرأت عليها وأهم الوحدات التي تضمها، وكذا التعرف على أهدافها وهيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: لمحة تاريخية للمركب الصناعي والتجاري الحروش والتعريف به

أولا: اللوحة التاريخية

يرجع أصل مؤسسة "مطاحن الحروش" إلى المؤسسة الأم SN SEMPAC ذات التسيير المركزي ثم تحولت إلى مؤسسة ذات أسهم رأسمالها الاجتماعي يقدر بـ 120.000.000 دج وقد استطاعت في فترة وجيزة أن ترفع رأسمالها إلى 170.000.000 دج، وقد اقترح مجلس إدارة مجمع الرياض خلال انعقاده في 2001/07/27 الذي صادقت عليه الجمعية العامة الاستثنائية لمجمع الرياض المنعقدة في 2001/10/26 تسمية جديدة هي "مطاحن السميد والدقيق الصناعية ومشتقاتها" Semouliers minoteries industrielles et dévires والرمز التجاري سميد SAMID.

تعرف هذه المؤسسة بمطاحن الحروش بعدما كانت تسمى بمركب "لطرش يوسف" وتعتبر أهم المركبات على المستوى الوطني وحتى لا المستوى الافريقي تم تأسيسها عام 1981، حيث تفرعت عن المؤسسة الأم في 1988/01/01 وهذا طبقا لعقد التوثيق المسجل يوم 1988/01/02 تحت رقم 10055 والذي يثبت إنشاء المؤسسة العمومية الاقتصادية مطاحن الحروش شركة ذات أسهم برأسمال قدره 250.000.000 دج وهذا المركب يتكون من ثلاث وحدات، المطحنة 01، المطحنة 02، مصنع العجائن والكسكي.

وبعد انعقاد الجمعية الغير عادية للمؤسسة العمومية الاقتصادية شركة ذات أسهم "مطاحن بني هارون" المؤرخ في 2016/05/24، المسجل بمديرية أملاك الدولة لولاية قسنطينة الخاص بالدمج عن طريق الامتصاص للمؤسسات العمومية الاقتصادية تم تغيير التسمية إلى المركب الصناعي والتجاري "الحروش: وتضم المؤسسة 11 فرعا في مختلف ولايات الشرق الجزائري وهي:

- مطاحن الحروش
- مطاحن السيوس
- مطاحن بني هارون "ميلة"

- مطاحن الأوراس "باتنة"
- مطاحن ليطورال "سكيكة"
- مطاحن راشد "قسنطينة"
- مطاحن العوينات الكبرى "تبسة"
- خمائر الشرق بسقوق "قالمة"

ثانيا: التعريف بالمركب الصناعي والتجاري الحروش

تعرف هذه المؤسسة بالمركب الصناعي التجاري الحروش بعدما كانت تسمى بمركب "طرش يوسف" وهي مؤسسة تعود ملكيتها للقطاع العام وهي من المؤسسات المتوسطة الإنتاجية يركز نشاطها على تحويل الحبوب.

مؤسسة تعود ملكيتها للقطاع العام وهي من المؤسسات المتوسطة الإنتاجية يركز نشاطها على تحويل الحبوب "القمح" بنوعيه الصلب واللين وإنتاج وتسويق المواد الغذائية المشتقة (سميد، فريضة، عجائن غذائية الكسكسي).

وتعتبر من أهم المركبات على المستوى الوطني وحتى على المستوى الإفريقي وطبقا لعقد التوثيق المسجل يوم 1988/01/04 وتحت رقم 10055 والذي يثبت إنشاء المؤسسة العمومية "مطاحن الحروش" شركة ذات أسهم برأسمال 250.000.000 دج وقد تحصلت الشركة على شهادة الأيزو 2001:900 في ديسمبر 2007، ليتم رفع راس مالها الاجتماعي مؤخرا إلى 600000000 دج. حيث يقدر عدد عمالها 144 عامل وتتكون من ثلاث وحدات وهي:

1. المطحنة رقم 01

2. المطحنة رقم 02

3. مصنع العجائن والكسكسي

المطحنة 01: للقمح اللين أنشأت أبريل 1982 بسعة 1000 قنطار في اليوم وتقدر مساحتها بـ 2500م بقدرة إنتاجية 2000 قنطار في اليوم.

المطحنة 02: للقمح اللين بالشركة مع مجمع الرياض قسنطينة، بدأت الأشغال في جوان 1996 وتم الانشاء والتركيب من طرف شركة التشيكوسلوفاكية (technopl).

المطحنة متربعة على مساحة قدرت بـ 2850م بقدرة إنتاجية 38000 قنطار في اليوم.

وحدة العجائن والكسكي: تتربع على مساحة 12000م بقدره إنتاجية 870 قنطار يوميا للعجائن و 240 قنطار من الكسكي، 630 قنطار من العجائن الغذائية.

حيث يقوم المركب بشراء المادة الأولية وهي القمح الصلب وكذلك القمح اللين الديوان الوطني للحبوب (OAIC) ثم تقوم بتحويلها إلى منتجات مختلفة ومن ثم تتم عملية البيع والتوزيع وأهم هذه المنتجات **السميد:** ينوعيه الممتاز والعادي وذلك باستعمال القمح الصلب كمادة أولية ويتم طحنه من المطحنة (1) وتقدر الطاقة الإنتاجية بـ 3800 قنطار في اليوم.

الفرينة: يتم إنتاجها من القمح اللين والذي يتم طحنه في المطحنة (1) وتقدر الطاقة الإنتاجية بـ 2000 قنطار يوميا.

النخالة: وهو منتج ثانوي يستخرج من كلال النوعين.

منتج 3SF: منتج مستخرج من القمح الصلب.

الكسكي: هذا النوع تهتم به المؤسسة بشكل خاص لأنه ينتج من السميد ذو النوعية الرفيعة وينتج في وحدة العجائن.

العجائن الغذائية: تنتج من السميد الممتاز بأشكال وأنواع مختلفة.

وبذلك تنتج هذه الوحدات الدقيق والفرينة والكسكس والعجائن الغذائية وغيرها بأحجام مختلفة وفق ما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2): تشكيلة منتجات المؤسسة

المنتوج	الصنف	الحجم	السعر
السميد	عادي	25 كلغ	3600 دج/ للقنطار
	ممتاز	25 - 10 - 5 - 1 كلغ	4000 دج/ للقنطار
الفرينة	عادية	50 كلغ	2180 دج/ للقنطار
		25 كلغ	2370 دج/ للقنطار
		5 - 1 كلغ	2670 دج/ للقنطار
	ممتازة	5 كلغ	3000 دج/ للقنطار
		1 كلغ	3500 دج/ للقنطار
	رفيع/ متوسط	1 كلغ	8500 دج/ للقنطار
كسكس	عادية	-	2000 دج/ للقنطار
العجائن الغذائية	تليثلي	500 كلغ	7000 دج/ للقنطار
	سباقيتي	500 كلغ	8000 دج/ للقنطار
	لسان الطير	500 كلغ	7000 دج/ للقنطار
	محمصة	500 كلغ	7000 دج/ للقنطار
	رشته	500 كلغ	8000 دج/ للقنطار
	الحلزون	500 كلغ	7000 دج/ للقنطار
	اللوب	500 كلغ	700 دج/ للقنطار
	Coude 3	500 كلغ	700 دج/ للقنطار
	Coude 6	500 كلغ	700 دج/ للقنطار

المصدر: وثيقة مقدمة من طرف المؤسسة

ثالثا: بطاقة فنية للمركب الصناعي والتجاري الحروش

- **الموقع:** يقع المركب بمدينة الحروش بمحاذاة الطريق رقم 03 الرابط بين سكيكدة وقسنطينة.
- **الحدود:** يحده شرقا المجمعين السكنيين رقم 46 و 104 أما من الجهة الغربية فيحده مناطق سكنية زراعية.
- **المساحة:** كما يتربع المركب على مساحة إجمالية تقدر بـ 117101 ومنها 29830 م مساحة مستغلة و 87721 غير مستعملة حيث تقدر ثمن شراء المساحة الإجمالية 2810042400 دج ويضم المركب وحدات كثيرة كما سبق ذكره في التعريف والصوامع.

وتتقسم المساحة الإجمالية للمركب إلى مباني بجانب الإنتاج والإدارة، ويمكن توضيح ذلك في الجدول

التالي:

الجدول رقم (2-2): تقسيم مساحة المركب الصناعي والتجاري الحروش

المباني	عدد الطوابق	المساحة
المطاحن 2+1	أرضي +6	2500 +2850
مبنى العجائن والكسكي	أرضي +1	12000
مبنى التخزين	أرضي +7	2800
مبنى الإدارة	أرضي +3	8773
مباني أخرى	أرضي	—

المصدر: وثيقة مقدمة من طرف المؤسسة

الصوامع: من إنشاء شركة اسبانية وهي عبارة عن 71 صومعة تستعمل لتخزين المادة الأولية منها 45 بسعة 3500 قنطار و 2 بسعة 8500 قنطار و 24 بسعة 2800 قنطار.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المركب الصناعي والتجاري الحروش

أولا: أهمية المركب الصناعي والتجاري الحروش

إن المركب الصناعي التجاري الحروش يعتبر مؤسسة ذات أهمية اقتصادية متميزة باعتبارها تقوم بإنتاج منتجات أساسية ذات استهلاك واسع وتتوجه بهذه المنتجات إلى فئات واسعة من الزبائن من خلال تقديم مستوى جيد من الجودة تنافس به المؤسسات الإنتاجية الأخرى.

ويمكن تبيان أهمية المؤسسة فيما يلي:

- تعتبر منتجات المركب أساسية وضرورية لكل فئات المجتمع؛
- توفير مناصب شغل لكثير من الأفراد؛
- رفع المستوى الاقتصادي للولاية؛
- الموقع الجغرافي الاستراتيجي الذي يمكّن المركب من الاتصال بالعديد من المناطق؛

إذا أنه يقع بمحاذاة الطريق الوطني رقم 03 الرابط بين ثلاث ولايات (سكيكدة، قسنطينة، عنابة) مما يسهل عمليات التبادل التجاري.

ثانيا: أهداف المركب الصناعي والتجاري الحروش

تتعدد الأهداف المسطرة من قبل المركب لكن الهدف واحد هو تحقيق الأرباح وزيادتها فهي مؤسسة اقتصادية عمومية تنتج منتجات لغرض بيعها تسعى من خلال نشاطها إلى تحقيق جملة من الأهداف لعل أبرزها مايلي:

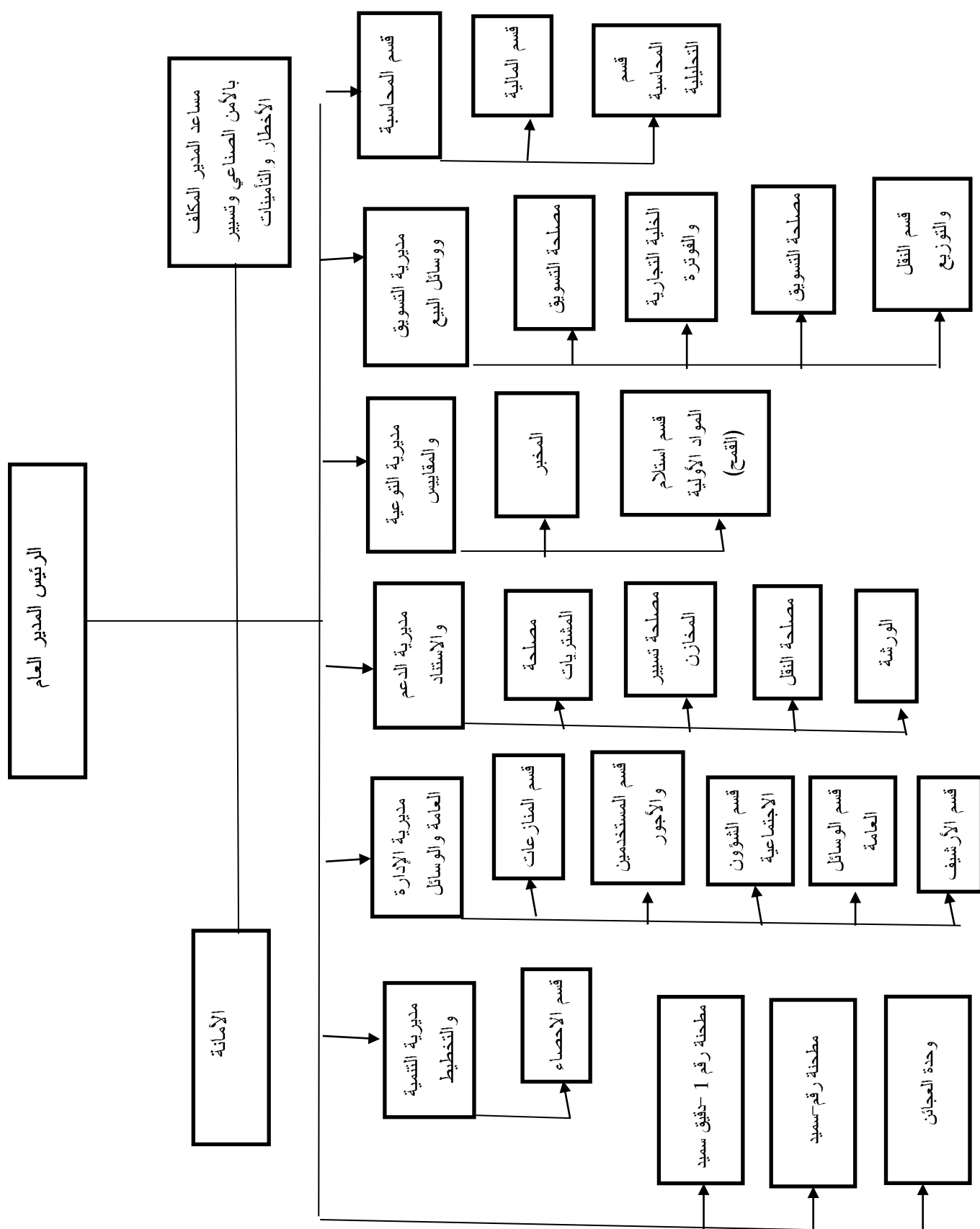
- يهدف المركب إلى تحويل الحبوب (القمح الصلب والقمح اللين) إلى مواد غذائية مشتقة؛
 - تعظيم الأرباح: فهي تسعى دائما إلى زيادة الأرباح إلى أكبر نسبة ممكنة مقارنة بمنافسيها ولكنها تراعي المستهلك فهي عمومية على خلاف المؤسسات الخاصة؛
 - تحقيق التنمية الاقتصادية: وهذا من خلال تحقيق التوازن بين العرض والطلب في السوق للحفاظ على استمرارية المؤسسة؛
 - زيادة حصتها السوقية: وذلك من خلال زيادة مبيعاتها في السوق ومحاولة التخلص من كل المخزون لتجنب التخزين وتكاليفه ومحاولة الزيادة في السوق والوصول إلى أقصى بيت في الجزائر وكسب ثقة الزبائن؛
 - النمو: من خلال زيادة رأس مال الشركة وذلك من خلال إتباع برنامج تسويقي معين للحفاظ على الزيادة من نسبة المبيعات والتعريف بالمنتج؛
 - هدف خدماتي: بما أن المؤسسة عمومية فإن هدفها خدمة المستهلك وتحقيق رغباته وهذه الخدمة هدفها الأسمى هو حماية المستهلك من احتكار السوق قبل الخواص وذلك من خلال عرضها للمنتجات ذات جودة عالية وبأسعار ملائمة حسب القدرة الشرائية له؛
 - البحث والتطوير لتنمية سياستها التنافسية: من خلال الإنتاج، التمويل، التوظيف وتخزين المواد الغذائية وفيما يخص التزامات المؤسسة في تلتزم بما يلي:
- الاستجابة في الشروط المطلوبة لضمان الجودة ومواصلة العمل والأمان لكل طلبات المواد؛
 - ضمان التحكم الفعال في برامج التنمية؛
 - توفير كل احتياجات الورشات الأخرى؛
 - تطبيق مختلف إجراءات الشراء في الوقت المناسب وبأسعار معقولة والنوعية الجيدة للمواد؛
 - تلتزم المؤسسة بنقل وتوزيع المنتجات حسب الطلبات على المستوى الجهوي؛
 - فحص السلعة من حيث الكمية النوعية ومقارنتها بالطلبات وحماية هذه المواد؛
 - القيام بعملية الرقابة قبل وخلال عملية الإنتاج وبعدها.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي والتجاري الحروش

1. الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي والتجاري الحروش

يقصد بالهيكل التنظيمي هو ذلك النظام الداخلي الذي تضعه المؤسسة من أجل السير الحسن وتحديد المسؤوليات والمهام والوظائف التي تخص كل إدارة والمخطط التالي يوضح مختلف الوظائف والمستويات الإدارية والعلاقات المختلفة فيما بينها حسب السلم الهرمي للسلطة:

الشكل رقم (2-1): الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي والتجاري بالحروش



المصدر: وثيقة مقدمة من طرف المؤسسة

ثانيا: شرح الهيكل التنظيمي العام

1. المديرية العامة: هي أول جهاز في المؤسسة ويشرف عليها الرئيس مدير المؤسسة، وهو القائم بمراقبة كل الوثائق والمصادقة عليها سواء كانت داخلية أو خارجية، كما يعمل على تحقيق الأهداف المرسومة وكذا التنسيق بين مختلف المصالح في المؤسسة وتسيير شؤونها؛

2. الأمانة العامة: مهمتها مساعدة الرئيس المدير العام في تنظيم اللقاءات والاجتماعات، وكذلك نوعية المنتجات ومراقبتها باستمرار؛

3. مديرية تدقيق الحسابات: مكلفة بإنشاء المخطط السنوي للميزانية على المدى الطويل والمتوسط كذلك النظام المنسق للتسيير مع الوظائف الأخرى في المؤسسة.

تتولى مهام هذه المديرية مدققة واحدة وهي المسؤولة عن القيام بالمهام السابقة الذكر خلال السنة وذلك بتقسيم العمل المكلفة بإنجازه على طول السنة حيث تقوم بمحاولة البحث عن الانحرافات إن وجدت وإن كانت هناك مشاكل يتم البحث عن أسبابها ومحاولة إيجاد الحلول المناسبة لها ثم كتابة تقرير شامل عن كل مديرية ومصلحة في المؤسسة ثم تقديمه للمدير العام لمناقشته؛

4. مديرية النوعية والمقاييس: وهي المسؤولة عن نوعية الواردات من المواد الأولية، وكذلك نوعية المنتجات ومعاينتها باستمرار عن طريق تحاليل تتم في المخبر وهي تتكون من مهندسين وتقنيين في مجالات الكيمياء والبيو كيمياء والبيولوجيا، إضافة لأعوان متعدد الاختصاصات؛

5. مديرية الدعم والإسناد: تهتم بتسيير المشتريات ومعالجة وتخزين وتحويل المواد الأولية (قمح صلب، قمح لين) إلى الوحدات الإنتاجية (وحدتي السميد والدقيق)؛

6. مديرية الإدارة العامة والوسائل: مكلفة بوضع الموارد البشرية تحت تصرف المؤسسة الملائمة كما ونوعا والسهر على تنمية المعارف لديهم وتنشيطهم عن طريق تكوينهم وتحسين ظروف عملهم في المدى القصير والمتوسط والطويل وكذلك تحديد سياسة التشغيل، كما تقوم بتنفيذ برامج العمل وضمان استمرارية سير المصالح المشاركة في كل المفاوضات الجماعية مع المتعاملين الاجتماعيين ومراقبة شراء الوسائل العامة والمخزون، كما تقيم على فترات تطور العمال والأعباء واقتراح حلول في حالة وجود انحراف كذا الإعلام الفوري بكل جديد يتعلق بتسريع العمل وتطبيقاته كما تضمن تسيير إدارة المستخدمين وذلك بالمتابعة المستمرة لمواعيد عملهم (الحضور والغيابات) والتي على أساسها يتم إعداد كشوف الأجور لكل العمال وإرسالها إلى مصلحة المحاسبة.

7. مديرية التسويق ووسائل البيع: تهتم بعملية تسويق المنتجات والقيام بعملية الفوترة وكل ما يخص مبيعات المؤسسة وعملية نقل وتوزيع المنتجات على مستوى نقاط البيع المختلفة؛

8. مديرية التنمية والتخطيط: تتكون من قسم واحد وهو قسم الإحصاء يختص بجمع كل المعلومات التي تتعلق بنشاط المؤسسة وفرزها شهريا وسنوياً وتعتمد في عملية الإحصاء على الكميات وليس القيم مثلاً: كمية المنتجات، وكمية المبيعات خلال الشهر أو خلال السنة؛

9. مديرية المحاسبة والمالية: تقوم بوضع الميزانية في المواعيد المحددة ووضع نظام لحساب التكاليف وتحليل حسابات كل شهر كما تقوم بمتابعة حلال التقارب البنكي بدقة، وتأخذ على عاتقها القيام بالميزانية ومراجعة ومراقبة الوضع المالي والمحاسبي للمؤسسة؛

10. المديرية التقنية: وهي المشرفة على توزيع المنتجات بصفة عامة، وتضم هذه المديرية عدة وحدات هي:

أ. المطحنة 01: نشاطها الأساسي هو طحن القمح اللين للحصول على الفرينة إضافة إلى المنتج الثانوي (النخالة)؛

ب. المطحنة 02: نشاطها الأساسي هو طحن القمح الصلب للحصول على السميد بمختلف أنواعه (العادي والممتاز) إضافة إلى النخالة كمنتج ثانوي؛

ج. وحدة العجائن الغذائية والكسكي: نشاطها الأساسي إنتاج العجائن الغذائية بكل أنواعها وكذلك الكسكي؛

د. وحدة الصوامع الاستراتيجية: وظيفتها الأساسية هي التخزين ومعالجة وتحويل المادة الأولية (القمح الصلب واللين) إلى الوحدات الإنتاجية.

المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية للتكاليف المعيارية والحقيقية

المطلب الأول: دراسة تكاليف اليد العامة المباشرة

الفرع الأول: التكاليف المعيارية والحقيقية لليد العاملة المباشرة

أولاً: البيانات الحقيقية والمعيارية

الجدول رقم (2-3): التكاليف المعيارية والتكلفة الإجمالية لليد العاملة المباشرة خلال الفترة

الوحدة: دج

(2021 - 2023)

2023			2022			2021			البيان
التكلفة الإجمالية (دج)	الاجر المعيارى(دج)	عدد العمال	التكلفة الإجمالية (دج)	الاجر المعيارى(دج)	عدد العمال	التكلفة الإجمالية(دج)	الاجر المعيارى (دج)	عدد العمال	
20 919 768,00	10 459 884,00	2	7 560 000,00	2 520 000,00	3	7 067 307,00	2 355 769,00	3	الاطارات المسيرة
255 555 784,38	19 658 137,26	13	120 960 000,00	10 080 000,00	12	176 682 690,00	11 778 846,00	15	الاطارات السامية
5 109 167 348,00	69 042 802,00	74	3 549 000 000,00	54 600 000,00	65	3 317 708 355,00	51 041 667,00	65	الاطارات
10 256 849 405,00	93 244 085,50	110	8 911 560 000,00	86 520 000,00	103	6 791 682 678,00	73 028 846,00	93	الاطارات المتوسطة
14 525 337 317,40	107 595 091,24	135	16 937 760 000,00	119 280 000,00	142	14 524 098 512,00	106 794 842,00	136	العمال المهنيين
6 579 160 920,00	88 907 580,00	74	4 851 840 000,00	63 840 000,00	76	4 655 785 288,00	60 464 744,00	77	العقود المحددة المدة
54 884 029 200,00	211 092 420,00	260	52 080 840 000,00	209 160 000,00	249	43 365 785 160,00	184 535 256,00	235	العقود الغير المحددة المدة
91 631 019 742,78	600 000 000,00	668	86 459 520 000,00	546 000 000,00	650	72 838 809 990,00	489 999 970,00	624	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات الملحق رقم (1، 2، 3)

- سجلت التكلفة الإجمالية للمؤسسة ارتفاعا متتاليا ملحوظا، حيث انتقلت من حوالي 72,8 مليار دج في عام 2021، إلى 86,4 مليار دج في عام 2022، لتصل إلى قمتها في عام 2023 بمجموع يناهز 91,6 مليار دج.
- تماشيا مع التكلفة الإجمالية، ارتفع إجمالي الأجر المعيارى بشكل كبير من 489,9 مليون دج (عام 2021) إلى 546 مليون دج (عام 2022)، ثم قفز بشكل قياسي ليصل إلى 600 مليون دج في عام 2023.

- يلاحظ أن الحجم الكلي للعمالة شهد تراجعاً طفيفاً بين عامي 2021 و 2022، حيث انخفض إجمالي عدد العمال من 624 عامل إلى 546 عامل؛

- إعادة ارتفاع العدد بشكل طفيف جداً في عام 2023 ليصل إلى 668 عامل، وهو ما يفسر جزئياً زيادة الكتل المالية خلال هذه السنة لتغطية الرواتب.

الجدول رقم (2-4): التكاليف الحقيقية والتكلفة الإجمالية لليد العاملة المباشرة خلال الفترة

الوحدة: دج

(2023 - 2021)

2023			2022			2021			البيان
عدد العمال	الأجر الحقيقي (دج)	التكلفة الإجمالية (دج)	عدد العمال	الأجر الحقيقي (دج)	التكلفة الإجمالية (دج)	عدد العمال	الأجر الحقيقي (دج)	التكلفة الإجمالية (دج)	
2	9 865 180,00	19 730 360,00	2	10 574 408,00	21 148 816,00	3	11 232 544,00	33 697 632,00	البيان
13	23 016 263,00	299 211 419,00	13	20 402 678,00	265 234 814,00	12	12 398 290,00	148 779 480,00	
74	70 157 113,00	5 191 626 362,00	72	73 280 935,00	5 276 227 320,00	65	58 610 100,00	3 809 656 500,00	الاطارات
109	97 709 182,00	10 650 300 838,00	107	99 544 014,00	10 651 209 498,00	96	76 148 336,00	7 310 240 256,00	الاطارات المتوسطة
128	105 759 162,00	13 537 172 736,00	131	115 326 823,00	15 107 813 813,00	136	101 725 213,00	13 834 628 968,00	العمال المهنيين
3	42 305 030,00	126 915 090,00	116	93 145 707,30	10 804 902 046,80	98	71 502 898,00	7 007 284 004,00	العقود المحددة المدة
323	264 201 870,00	85 337 204 010,00	209	225 983 151,45	47 230 478 653,05	214	188 611 585,00	40 362 879 190,00	العقود الغير المحددة المدة
652	613 013 800,00	115 162 160 815,00	650	638 257 716,75	89 357 014 960,85	624	520 228 966,00	72 507 166 030,00	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات الملحق رقم (1، 2، 3)

- يظهر الجدول اتصاعاً مستمراً في المصاريف الكلية للمؤسسة، حيث انتقل إجمالي التكلفة من حوالي 72,5 مليار دج في عام 2021، ليقفز إلى 89,3 مليار دج في عام 2022، ويصل إلى ذروته عند 115,1 مليار دولار في عام 2023؛

- تماشياً مع زيادة التكلفة شهد إجمالي "الأجر الحقيقي" قفزة نوعية: حيث ارتفع من 520,2 مليون دج عام 2021، إلى 638,2 مليون دج في عام 2023، ثم واصل الارتفاع ليصل إلى 613 مليون دج في عام 2023 (مع ملاحظة استقرار نسبي مقارنة بالعام الذي قبله)؛

- بدأ إجمالي عدد العمالي في عام 2021 بـ 624 عامل، ثم انخفض في عام 2022 إلى 546 عامل، ليعاود الارتفاع مجددا بشكل طفيف في عام 2023 ليلبلغ 652 عامل؛

- نلاحظ أنه رغم انخفاض عدد العمال في عام 2022 مقارنة بـ 2021، إلا أن الأجور الحقيقية والتكلفة الإجمالية ارتفعت بشكل كبير، مما يعكس زيادة واضحة في متوسط مستحقات العامل الواحد الحقيقية.

ثانيا: المقارنة بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية لليد العاملة لسنة 2021

الجدول رقم (2-5): فروقات تكاليف اليد العاملة لسنة 2021 الوحدة : دج

العمال	التكلفة المقدرة الإجمالية (دج)	التكلفة الفعلية الإجمالية (دج)	الفرق	
			-	+
الإطارات المسيرة	7067307,00	33697632,00	26630325	
الإطارات السامية	176682690,00	148779480,00		27903210
الإطارات	3317708355,00	3809656500,00	491948145	
الإطارات المتوسطة	6791682678,00	7310240256,00	518557578	
العمال المهنيين	14524098512,00	1383462868,00		689469550
العقود محددة المدة	4655785288,00	7007284004,00	2351498716	
العقود غير محددة المدة	43365785160,00	40362879190,00		3002905970

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات الملحق رقم (1)

سجلت المؤسسة فروق موجبة بالنسبة للإطارات السامية، للعمال المهنيين، العقود غير محددة المدة مما يدل على أن التكاليف المعيارية أكبر من التكاليف المحققة الإجمالية مما سمح المؤسسة بتحقيق وفر في تكاليف اليد العاملة وهذا مؤشرا إيجابيا وملائم للمؤسسة.

وسجلت في الفئة الأخرى المتبقية فروقات سالبة مما يدل على التكاليف الحقيقية أعلى من التكاليف المخططة، وهذا راجع لنقص الخبرة والحاجة لتدريب العمال.

الإنحرافات:

- إجمالي عدد العمال:

• المعيارى = 624 عامل

• الحقيقي = 624 عامل

فرق العدد: $624 - 624 = 0$

لا يوجد انحراف في العدد الإجمالي للعمال مما يدل على تطابق العدد الفعلي للعمال مع العدد المعياري المخطط له.

- إجمالي الأجور:

- المعياري = 48999970,0 دج
- الحقيقي = 526228966,00 دج

فرق الأجر: 30229014 = 48999970 - 520228966,00 دج

يشير الانحراف الإيجابي للأجور إلى تجاوز الأجور الحقيقية للأجور المعيارية مما يدل على ارتفاع تكلفة اليد العاملة المباشرة ويعد هذا الانحراف غير ملائم في المؤسسة لأنه تسبب في تحمل أعباء إضافية.

تحليل انحرافات اليد العاملة المباشرة لسنة 2021

الجدول رقم (2-6): الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة الوحدة: دج

الفرق		العمال
-	+	
	0	فرق العدد
	30229014	فرق الأجر
	0	الفرق المشترك
30229014 + دج		الفرق الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات الملحق رقم (1)

سجلت المؤسسة انحرافا اجماليا موجبا قدره 30229014 ويعود ذلك كليا إلى انحراف الأجر، في حين لم يسجل عدد العمال أي انحراف ولم يظهر تأثير مشترك بين عاملي العدد والأجر، ويشير هذا الانحراف إلى أن الأجور الفعلية لهذه المؤسسة كانت أعلى من الأجور المعيارية.

ثالثا: المقارنة بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية لليد العاملة المباشرة لسنة 2022

الجدول رقم (2-7): فروقات تكاليف اليد العاملة لسنة 2022 الوحدة: دج

العمال	التكلفة المقدرة الإجمالية (دج)	التكلفة الفعلية الإجمالية (دج)	الفرق	
			-	+
الإطارات المسيرة	7560000,00	21148816,00	13588816	
الإطارات السامية	120960000,00	265234814,00	144274814	
الإطارات	3549000000,00	5276227320,00	1727227320	
الإطارات المتوسطة	8911560000,00	10651209498,00	1739649490	
العمال المهنيين	16937760000,00	15107813813,00		1829946190
العقود محددة المدة	4851840000,00	10804902046,86	5953062040	
العقود غير محددة المدة	520808400,00	4723478653,05		4850361350

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات الملحق رقم (2)

يبين الجدول وجود فروق بين التكلفة الإجمالية المعيارية والحقيقية لليد العاملة للمؤسسة، سجلت المؤسسة فروق سالبة فروق سالبة بالنسبة للإطارات المسيرة السامية، الإطارات، الإطارات المتوسطة، وأخيرا العقود محددة المدة مما يدل على أن التكاليف الحقيقية كانت أعلى من التكاليف المعيارية ويفسر ذلك بأن ارتفاع التعويضات والساعات الإضافية والأمر الذي أدى إلى زيادة تكاليف الإنتاج ويعتبر هذا الفرق غير ملائم للمؤسسة لأنه يؤثر سلبا على نتائجها المالية.

بالمقابل، سجلت فرق موجب في العمال المهنيين والعقود غير محددة المدة، مما يدل على أن التكلفة الإجمالية الحقيقية كانت أقل من التكلفة المعيارية وهو ما سمح للمؤسسة بتحقيق وفر في تكاليف اليد العاملة بالنسبة لهذه الفئات ويعد هذا مؤشرا إيجابيا بالنسبة للمؤسسة.

الانحرافات:

- إجمالي عدد العمال:

- المعياري = 650
- الحقيقي = 650

فرق العدد: 650 - 650 = 0

لا يوجد العدد الإجمالي للعمال، مما يدل على تطابق العدد الفعلي للعمال مع العدد المعياري المخطط له.

- إجمالي الأجور:

• المعياري = 546000000,00

• الحقيقي = 638257716,75

فرق الأجر: 92257716,7 = 546000000,00 - 638257716,75 دج

يشير الانحراف الإيجابي في الأجور إلى تجاوز الأجور الحقيقية للأجور المعيارية، مما يدل على ارتفاع التكلفة اليد العاملة المباشرة ويعد هذا الانحراف غير ملائم بالنسبة للمؤسسة لأنه تسبب في تحمل أعباء إضافية.

تحليل انحرافات اليد العاملة المباشرة لسنة 2022

الجدول رقم (2-8): الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة الوحدة: دج

الفرق		العمال
-	+	
	0	فرق العدد
	92257716,7	فرق الأجر
	0	الفرق المشترك
92257716,7 + دج		الفرق الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات الملحق رقم (2)

$$\text{الانحراف المشترك} = (\text{العدد الحقيقي} - \text{العدد المعياري}) \times (\text{الأجر الحقيقي} - \text{الأجر المعياري})$$

سجلت المؤسسة انحرافا اجماليا موجبا قدره 92257716,7 دج ويوفر ذلك كليا إلى انحراف الأجر، في حين لم يسجل عدد العمال أي انحراف ولم يظهر تأثير مشترك بين عاملي العدد والأجر، ويشير هذا الانحراف إلى أن الأجور الفعلية كانت أعلى من الأجور المعيارية

رابعاً: المقارنة بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية لليد العاملة المباشرة سنة 2023

الوحدة: دج

الجدول رقم (2-9): فروقات تكاليف اليد العاملة لسنة 2023

العمال	التكلفة المقدرة الإجمالية (دج)	التكلفة الفعلية الإجمالية (دج)	الفرق	
			-	+
الإطارات المسيرة	20919768,00	19730360,00		1189408
الإطارات السامية	255555784,38	299211419,00	436556347	
الإطارات	5109167348,00	5191625362,00	82459014	
الإطارات المتوسطة	10256849405,00	10650300838,00	393451430	
العمال المهنيين	14525337317,40	13537172736,00		988164580
العقود محددة المدة	6579160920,00	126915090,00		6452245830
العقود غير محددة المدة	54884029200,00	85337204010,00	30453174810	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات الملحق رقم (3)

نلاحظ من خلال الجدول أن المؤسسة سجلت فروق سالبة بالنسبة للإطارات السامية، الإطارات، الإطارات المتوسطة، العقود غير محددة المدة مما يدل على أن التكاليف الحقيقية لها كان أكبر من التكاليف المخططة وهذا بسبب ارتفاع ساعة العمل الإضافية ويعتبر هذا الفرق غير ملائم للمؤسسة.

بالمقابل وجود فرق موجب في الإطارات المسيرة، العمال المهنيين وعقود محددة المدة مما يدل على أن التكاليف المخططة أعلى من التكاليف المحققة الإجمالية وهو ما سمح للمؤسسة بتحقيق وفر في تكاليف اليد العاملة بالنسبة لهذه الفئة وهذا مؤشر إيجابي للمؤسسة.

الانحرافات:

- إجمالي عدد العمال:

- المعياري = 668
- الحقيقي = 652

فرق العدد: 668 - 652 = -16

المؤسسة سجلت انحرافا سالبا في عدد العمال قدره (16) عاملا ويعكس هذا الانحراف استخدام المؤسسة لعدد أقل من العمال بما كان مخطط له وهو ما يشير إلى اعتماد المؤسسة على عددا أقل من العمال لإنجاز النشاط الإنتاجي وهذا ناتج عن عدم شغل بعض المناصب المخطط لها خلال الفترة المدروسة.

- إجمالي الأجور:

• المعياري = 6000000000,00

• حقيقي = 613013800,00

فرق الأجر: 613013800,00 – 6000000000,00 = 13013800 دج

يشير الانحراف الإيجابي في الأجور إلى تجاوز الأجر الحقيقي للأجر المعياري، مما يدل على ارتفاع تكلفة اليد العاملة وهذا الانحراف غير ملائم للمؤسسة لأنه تسبب في تحمل أعباء إضافية.

تحليل انحرافات اليد العاملة المباشرة لسنة 2023

الجدول رقم (2-10): الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة الوحدة: دج

الفرق		العمال
–	+	
16	13013800	فرق العدد
208220800		فرق الأجر
		الفرق المشترك
221234584 + دج		الفرق الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات الملحق رقم (3)

نلاحظ من خلال الجدول أن المؤسسة سجلت انحراف إجمالي موجب قدره 221234584 دج، وبعد هذا الانحراف غير ملائم للمؤسسة لأنه يعكس زيادة في التكاليف مقارنة بما كان متوقعا، ويرجع ذلك إلى تأثير ارتفاع الأجور الفعلية رغم وجود انخفاض في عدد العمال المستخدمين.

خامسا: تطور الانحرافات الإجمالية لليد العاملة المباشرة خلال الفترة (2021 – 2023)

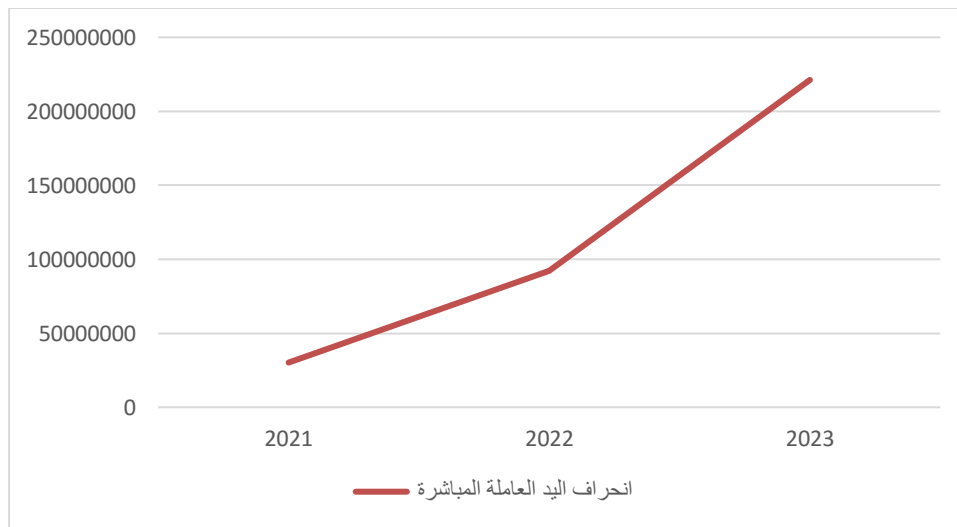
الجدول رقم (2-11): تطور الانحرافات لليد العاملة خلال الفترة (2021 – 2023) الوحدة: دج

2023	2022	2021	العنصر
221234584	92257716,7	30229014	انحراف اليد العاملة المباشرة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

يبين الجدول تطور الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة خلال الفترة (2021- 2023)، حيث ارتفع من 30229014 سنة 2021 إلى 92257716,7 سنة 2022، ثم إلى 221234584 سنة 2023، ويعكس هذا الارتفاع المتواصل زيادة الفارق بين التكاليف المعيارية والفعالية لليد العاملة المباشرة، مما يدل على تراجع مستوى التحكم في تكاليف اليد العاملة خلال الفترة المدروسة وقد سجلت سنة 2023 أعلى انحراف في حين كانت سنة 2021 الأفضل من حيث التقارب بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية.

الشكل رقم (2-2): تطور الانحرافات الإجمالية لليد العاملة المباشرة خلال الفترة (2021- 2023)



المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على معطيات الجدول السابق

المطلب الثاني: دراسة تكاليف المواد الأولية

الفرع الأول: التكاليف المعيارية والحقيقية للمواد الأولية

أولاً: البيانات الحقيقية والمعيارية

الجدول رقم (2-12): التكاليف المعيارية والتكلفة الإجمالية للمواد الأولية خلال الفترة

الوحدة: دج

(2021 - 2023)

2023			2022			2021			البيان
التكلفة الإجمالية (دج)	السعر المعياري (دج)	الكمية المعيارية (QL)	التكلفة الإجمالية (دج)	السعر المعياري (دج)	الكمية المعيارية (QL)	التكلفة الإجمالية (دج)	السعر المعياري (دج)	الكمية المعيارية (QL)	
440879040,00	2280,00	193368,00	440879063,00	2280,00	193368,00	579348000,00	2280,00	254100,00	القمح الصلب
504619500,00	1285,00	392700,00	504619500,00	1285,00	392700,00	454157555,00	1285,00	353430,00	القمح اللين
138468960,00	2280,00	60732700,00	138468937,00	2280,00	60732,00	-	-	-	القمح الصلب الخاص بصناعة العجائن
1083967500,00	5845,00	64680,00	11083967500,00	5845,00	646800,00	1033505555,00	3565,00	607530,00	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات الملحق رقم (7، 8، 9، 10، 11، 12)

- فيما يخص القمح الصلب شهد تراجعاً في الكمية المعيارية المطلوبة من 254100,00 قنطار في عام 2021 إلى 193368,00 قنطار في عامي 2022 و 2023، نتيجة لذلك تراجعت تكلفته الإجمالية من 579 مليون دج إلى 440 مليون دج؛

- شهد القمح اللين سجل ارتفاعاً ملحوظاً في الكمية المعيارية المطلوبة بين سنتي 2021 و 2022، حيث قفزت الكمية من 353430,00 قنطار إلى 392700,00 قنطار، واستقرت تماماً عند الحجم في عام 2023. وتبع ذلك ارتفاع تكلفتها من 454 مليون دج إلى 504 مليون دج؛

- بالرغم من الارتفاع الكبير في سعر المعيارى للمواد الغذائية وصناعة العجائن، إلا أن الكميات المعيارية المطلوبة منها انخفضت بشكل حاد جدا من 607530,00 قنطار عام 2021 إلى 60732,00 قنطار فقط في عامي 2022 و 2023 (أي بنسبة انخفاض تناهز 90%)؛

- عند النظر إلى الأسعار المعيارية الفردية للمواد نجدها مستقرة تمام بين عامي 2022 و 2023؛

- حافظ القمح الصلب على سعر معيارى ثابت بقيمة 2280,00 دج طوال السنوات الثلاث (2021، 2022، 2023)، وكذلك القمح اللين الذي استقر عند 1285,00 دج في جميع السنوات، مما يوضح وجود سياسة تسعير معيارية ثابتة ومحمية لهذه المواد الأساسية؛

- شهدت فئة المواد الغذائية وصناعة العجائن تغيرا في السعر الفردي، حيث ارتفعت من 3565,00 دج في عام 2021 إلى 5845,00 دج في عامي 2022 و 2023، وهو ما يفسر القفزة في التكلفة الإجمالية للمجموعة بين 2021 و 2022.

الجدول رقم (2-13): التكاليف الحقيقية والتكلفة الإجمالية للمواد الأولية خلال الفترة

الوحدة: دج

(2023-2021)

البيان	2023			2022			2021		
	الكمية الحقيقية (QL)	السعر الحقيقي (دج)	التكلفة الإجمالية (دج)	الكمية الحقيقية (QL)	السعر الحقيقي (دج)	التكلفة الإجمالية (دج)	الكمية الحقيقية (QL)	السعر الحقيقي (دج)	التكلفة الإجمالية (دج)
القمح الصلب	277565,00	2280,00	632847744,00	252395,00	2280,00	575461512,00	296359,00	2280,00	675698064,00
القمح اللين	397272,00	1284,85	510436695,00	368006,00	1285,00	472888224,00	400645,00	1285,00	514828825,00
القمح الصلب الخاص بصناعة العجائن	-	-	-	-	-	-	31402,00	2280,00	7159560,00
المجموع	674837,00	3564,85	1143284439,00	620401,00	3565,01	1048349736,00	728406,00	5845,00	1262123449,00

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات الملحق رقم (7، 8، 9، 10، 11، 12)

- على عكس الجداول المعيارية المستقرة، شهد المجموع الكلي للتكلفة الحقيقية تراجعاً ملحوظاً بين عامي 2021 و2022، حيث انخفض من حوالي 1,143 مليار دج إلى 1,048 مليار دج؛
- عاود المجموع المالي الارتفاع بشكل حاد جداً في عام 2023 ليصل إلى ذروته التاريخية عند 1,262 مليار دج، مما يعكس زيادة فعلية في حجم الإنفاق الحقيقي لشراء هذه المواد؛
- حافظ السعر الحقيقي للقمح الصلب على ثباته التام عند 2280,00 دج طوال السنوات الثلاث (2021-2023)، بينما شهد القمح اللين استقراراً شبه تام، حيث سجل 1284,85 دج في 2021 ثم استقر عند 1285,00 دج في 2022 و2023؛
- شهد السعر الحقيقي لهذه الفئة قفزة كبيرة، حيث استقر في عامي 2021 و2022 عند 3565,01 دج، ثم ارتفع بشكل مفاجئ وقياسي في عام 2023 ليصل إلى 5845,00 دج وهو العامل الأساسي وراء تضخم التكلفة الإجمالية لهذا العام؛
- شهد تذبذباً واضحاً في كمياته الحقيقية المستهلكة، حيث بدأ في 2021 بـ 277565,00 قنطار، ثم انخفض في 2022 إلى 252395,00 قنطار، ليعاود الارتفاع بقوة في 2023 ليبلغ 296359,00 قنطار؛
- سجل منحنى تصاعدياً مستمراً ومكثفاً في الاستهلاك الحقيقي، حيث انتقل من 397272,00 قنطار (2021)، إلى 620401,00 قنطار (2022)، ثم قفز ليتجاوز حاجز 406645,00 قنطار في عام 2023، متصدراً المواد من حيث حجم الاستهلاك الفيزيائي؛
- تراجعت كمياتها الحقيقية بشكل حاد وتدرجي على مدار السنوات الثلاث، من 674837,00 قنطار (2021) إلى 620401,00 قنطار (2022)، ثم انهارت الكمية الحقيقية المستهلكة في عام 2023 لتصل إلى 31402,00 قنطار فقط، مما يوضح تقلص الاعتماد الحقيقي على هذه الفئة بنسبة ضخمة جداً.

ثانيا: المقارنة بين التكاليف الحقيقية والمعيارية للمواد الأولية سنة 2021

الجدول رقم (2-14): فروقات تكاليف المواد الأولية لسنة 2021 الوحدة: دج

البيان	التكلفة المقدرة الإجمالية (دج)	التكلفة الفعلية الإجمالية (دج)	الفرق	
			+	-
القمح الصلب	579348000,00	632847744,00	516063256	
القمح اللين	454157555,00	510436695,00		56279140
القمح الصلب الخاص بصناعة العجائن	-	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات الملحق رقم (9، 10)

- سجلت مادة القمح الصلب انحرافا موجبا قدره 5160+3256 دج نتيجة تجاوز التكلفة الفعلية للتكلفة المعيارية، ويعد هذا الانحراف غير ملائم للمؤسسة إذ يعكس ارتفاع في تكلفة المادة الأولية وهذا راجع إلى زيادة أسعار الشراء؛

- بالنسبة للقمح اللين أظهرت هذه المادة انحرافا سالبا قدره 56279140 نتيجة انخفاض التكلفة الفعلية مقارنة بالتكلفة المعيارية ويعد هذا الانحراف ملائما للمؤسسة، لأنه يعكس تحقيق وفر في تكلفة هذه المادة الأولية؛
- ويعود غياب البيانات المتعلقة بالقمح الصلب الخاص بصناعة العجائن إلى عدم تسجيل نشاط إنتاجي مرتبط بهذه المادة وهو ما يمكن ربطه بالظروف الاستثنائية التي فرضتها جائحة كورونا وتأثيرها على وتيرة الإنتاج.

الإنحرافات:

- انحراف السعر:

• بالنسبة للقمح الصلب:

الكمية الحقيقية × (السعر المعياري - السعر الحقيقي)

$$277565,00 \times (2280 - 22820,00) = 0 \text{ دج}$$

سجل انحراف السعر الخاص بمادة القمح الصلب قيمة معدومة ما يدل على تطابق السعر الفعلي مع السعر المعياري المحدد مسبقا أو يعكس ذلك دقة المؤسسة في تقدير أسعار هذه المادة الأولية.

• بالنسبة للقمح اللين:

$$397272,00 \times (1284,85 - 1285,00) = 59590,8 - \text{دج}$$

سجلت انحراف سالب وهذا رغم الاضطرابات التي شهدتها الأسواق وسلاسل التوريد خلال جائحة كوفيد-19 والتي ساهمت في انخفاض أسعار العديد من المواد الأولية ومن بينها القمح اللين، مما ينعكس إيجاباً.

- انحراف الكمية:

• بالنسبة للقمح الصلب:

$$\text{السعر المعياري} \times (\text{الكمية المعيارية} - \text{الكمية الحقيقية})$$

$$2280,00 \times (277565,00 - 254100,00) = 53500200 + \text{دج}$$

• بالنسبة للقمح اللين:

$$1285,00 \times (397272,00 - 353430,00) = 56336970 + \text{دج}$$

يعتبر انحراف الكمية بالنسبة للقمح الصلب واللين غير ملائم للمؤسسة لأنه موجب دليل على أن الاستهلاك الفعلي للمادتين كان أعلى من الاستهلاك المعياري المحدد وهذا راجع لضياع في المواد أثناء العملية الإنتاجية.

تحليل انحرافات المواد الأولية لسنة 2021

الجدول رقم (2-15): الانحراف الإجمالي للمواد الأولية لسنة 2021 الوحدة: دج

القمح الصلب			القمح اللين		
الفرق		البيان	الفرق		البيان
-	+		-	+	
	0 53500200 0	فرق سعر فرق الكمية الفرق المشترك	58490,8 6576,3	 56336970	فرق سعر فرق الكمية الفرق المشترك
53500200		الانحراف الإجمالي	56283955		الانحراف الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على معلومات الملحق رقم (10)

سجلت المؤسسة انحراف إجمالي بقيمة موجب بالنسبة للقمح اللين وأيضاً القمح الصلب وهذا غير ملائم للمؤسسة لأنه يعكس عدم التحكم الكامل في عناصر التكلفة وهذا راجع لانخفاض كفاءة استخدام الموارد الإنتاجية.

ثالثاً: المقارنة بين التكاليف الحقيقية والمعيارية للمواد الأولية سنة 2022

الجدول رقم (2-16): فروقات تكاليف المواد الأولية لسنة 2022 الوحدة: دج

البيان	التكلفة المقدرة الإجمالية (دج)	التكلفة الفعلية الإجمالية (دج)	الفرق	
			+	-
القمح الصلب	440879063	575461512		134582449
القمح اللين	504619500	472888224	31731276	
القمح الصلب الخاص بصناعة العجائن	138468937	-	13868937	

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على معلومات الملحق رقم (8، 11)

سجلت المؤسسة فرق موجب بالنسبة للقمح اللين والصلب الموجه للعجائن وذلك غير ملائم للمؤسسة، بينما القمح الصلب سجل فرق سالب وهذا ملائم للمؤسسة لأنه يعكس وفر في تكلفة هذه المادة الأولية.

بالنسبة للقمح الصلب الخاص بصناعة العجائن

تعذر احتساب انحراف الكمية للقمح الصلب الموجه لصناعة العجائن خلال هذه السنة بسبب عدم توفر البيانات الحقيقية المتعلقة بالكميات المستهلكة وهذا بسبب عدم إنتاج العجائن خلال هذه الفترة.

تحليل انحراف المواد الأولية لسنة 2022:

الوحدة: دج

الجدول رقم (2-17): الانحراف الإجمالي للمواد الأولية لسنة 2022

القمح الصلب		القمح اللين	
البيان		البيان	
الفرق		الفرق	
-	+	-	+
31731790	0	134581560	0
	0		0
الانحراف الإجمالي		الانحراف الإجمالي	
- 31731790		+ 134581560 دج	

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على معلومات الملحق رقم (8، 11)

بالنسبة للقمح الصلب سجلت انحراف إجمالي موجب بقيمة 134581560 دج وهو غير ملائم للمؤسسة لأنه يدل على زيادة في التكلفة الحقيقية عن المعيارية بينما القمح اللين سجل انحراف سالب قدره 31731790 وهذا ملائم للمؤسسة لأنه يدل على عدم وصول التكلفة الحقيقية بالقدر الذي خطت له.

رابعاً: المقارنة بين التكاليف الحقيقية والمعيارية سنة 2023

الوحدة: دج

الجدول رقم (2-18): فروقات تكاليف المواد الأولية لسنة 2023

البيان		التكلفة المقدره		التكلفة الفعلية	
الإجمالية (دج)		الإجمالية (دج)		الإجمالية (دج)	
-	+	-	+	-	+
234819024		440879040,00		675698064,00	
10209325		504619500,00		514828825,0	
	66872400	138468960,00		71596560,00	

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على معلومات الملحق رقم (7، 12)

سجلت المؤسسة فرق موجب بالنسبة لمادة القمح الصلب واللين ويعتبر غير ملائم للمؤسسة، بينما في القمح الصلب الخاص بالعجائن سجلت انحراف سالباً ويعد هذا ملائم للمؤسسة لأنه يعكس وفر في تكلفة هذه المادة الأولية.

الانحرافات:

- انحراف السعر:

• بالنسبة للقمح الصلب:

$$0 = (2280,00 - 2280,00) \times 296359,00 \leftarrow (1)$$

سجل انحراف السعر الخاص بمادة القمح الصلب قيمة معدومة مما يدل على تطابق السعر الفعلي مع السعر المعياري المحدد مسبقا، ويعكس ذلك دقة المؤسسة في تقدير أسعار مادة القمح الصلب.

أسعار مادة القمح اللين:

• بالنسبة للقمح اللين

$$0 = (1285,00 - 1285,00) \times 400645,00 \leftarrow (2)$$

سجل انحراف السعر الخاص بمادة القمح اللين قيمة معدومة مما يدل على تطابق السعر الفعلي مع السعر المعياري المحدد مسبقا، ويعكس ذلك دقة المؤسسة في تقدير أسعار مادة القمح اللين.

• بالنسبة للقمح الصلب الخاص بصناعة العجائن:

$$0 = (2280,00 - 2280,00) \times 31402,00 \leftarrow (3)$$

- انحراف الكمية:

• بالنسبة للقمح الصلب:

$$QL\ 234819480 = (296359,00 - 193368,00) \times 2280,00$$

• القمح اللين:

$$QL\ 10209325 = (400645,00 - 392700,00) \times 1285,00$$

يعتبر انحراف الكمية بالنسبة للقمح الصلب واللين غير ملائم للمؤسسة لأنه انحراف إيجابي ولا يدل على أن الاستهلاك الفعلي للمادتين كان أعلى من الاستهلاك المعياري الممد وهذا راجع لهدر في المواد أثناء العملية الإنتاجية.

• القمح الصلب الخاص بصناعة العجائن:

$$- 66872400 = (31402,00 - 60732,00) \times 2280,00$$

سجل انحراف سالب مما يدل على الكمية الفعلية المستهلكة كانت أقل من المخططة مما يعكس كفاءة في استغلال الموارد وترشيدها في الاستهلاك.

تحليل انحرافات المواد الأولية لسنة 2023:

الجدول رقم (2-19): الانحراف الإجمالي للمواد الأولية لسنة 2023 الوحدة: دج

القمح الصلب			القمح اللين		
الفرق		البيان	الفرق		البيان
-	+		-	+	
	0 10209325 0	فرق سعر فرق الكمية الفرق المشترك		0 234819480 0	فرق سعر فرق الكمية الفرق المشترك
- 10209325		الانحراف الإجمالي	+234819480 دج		الانحراف الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات الملحق رقم (7، 12)

سجلت انحراف إجمالي موجب لهتين المادتين وهو غير ملائم للمؤسسة لأنها تحملت تكلفة أعلى مما كان مخطط له.

الجدول رقم (2-20): الانحراف الإجمالي للقمح الصلب الخاص بصناعة العجائن الوحدة: دج

القمح الصلب الخاص بصناعة العجائن		
الفرق		البيان
-	+	
66872400	0	فرق السعر
	0	فرق الكمية
		الفرق المشترك
- 66872400		الانحراف الاجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات الملحق رقم (7، 12)

سجلت المؤسسة انحراف إجمالي سالب وذلك ملائم للمؤسسة يعكس تحقيق وفورات في التكاليف.

خامسا: تطور الانحرافات الاجمالية للمواد الأولية خلال الفترة (2021 - 2023)

الجدول رقم (2-21): تطور الانحرافات الأولية ما بين الفترة (2021 - 2023) الوحدة: دج

العنصر	2021	2022	2023
القمح الصلب	56283955	134581560	234819480
القمح اللين	(+53500200)	- 31731790	10209325
القمح الصلب الخاص بصناعة العجائن	-	-	- 66872400

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

يبين تحليل الانحرافات الاجمالية للمواد الأولية وجود تباين في تطورها حسب نوع المادة، فقد سجل القمح الصلب انحرافات موجبة ومنتزيدة خلال السنوات الثلاث، حيث انتقل من 56223955 سنة 2021 إلى 134581560 سنة 2022 ثم إلى 234819480 سنة 2023 مما يدل على زيادة الفارق بين التكلفة المعيارية والفعلية لهذه المادة عبر الزمن. أما القمح اللين عرف تذبذبا في الانحرافات، حيث سجل انحراف موجب سنة 2021 ثم انخفض إلى انحراف سالب سنة 2022، قبل أن يعود ليسجل انحراف موجبا سنة 2023 ويعكس هذا عدم استقرار التحكم في تكاليف هذه المادة خلال الفترة المدروسة.

بالنسبة للقمح الصلب الخاص بصناعة العجائن لم تسجل المؤسسة أي انحراف خلال سنتي 2021 و 2022 لعدم وجود نشاط بهذه المادة في حين سجلت سنة 2023 انحرافا سالبا وهو ما يميز إلى تجاوز التكلفة الفعلية للتكلفة المعيارية.

وقد سجلت أعلى انحراف موجب هو القمح الصلب سنة 2023، وأكبر انحراف سالب للقمح الصلب الخاص بصناعة العجائن سنة 2023، وأكثر مادة استقرار هو القمح الصلب وأكثر مادة تذبذبا هو القمح الصلب.

المطلب الثالث: دراسة تكاليف الأعباء الغير مباشرة

الفرع الأول: الأعباء الغير مباشرة المتغيرة

أولا: البيانات الحقيقية والمعيارية

الجدول رقم (2-22): التكاليف المعيارية للأعباء الغير مباشرة المتغير خلال الفترة

الوحدة: دج

(2021 - 2023)

2023		2022		2021		البيان
التكلفة المعيارية (دج)	التكلفة الحقيقية (دج)	التكلفة المعيارية (دج)	التكلفة الحقيقية (دج)	التكلفة المعيارية (دج)	التكلفة الحقيقية (دج)	
4500000,00	34071729,40	600000,00	35902705,89	7140000,00	33135965,80	الغاز
2000000,00	1988199,65	-	1594359,91	6600000,00	1582550,33	الماء
800000,00	768817,97	600000,00	811828,69	496000,00	502366,84	الزيت
7300000,00	36828747,02	1200000,00	38308894,49	14236000,00	35220882,97	التكلفة الإجمالية

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات الملحق رقم (12، 13، 4، 5، 6)

- نلاحظ ارتفاعا تدريجيا في إجمالي التكاليف الحقيقية، حيث بدأت من 35,2 مليون دج في 2021، لتصل إلى 38,3 مليون دج في 2022، ثم استقرت نسبيا عند 36,8 مليون دج في 2023؛
- في سنة 2023 هناك انحراف ملحوظ حيث كانت التكلفة المعيارية المقدرة 7,3 مليون دج، بينما بلغت الحقيقية 36,8 مليون دج، مما يشير إلى وجود توسع كبير في النشاط أو سوء تقدير الميزانية المحددة؛
- الزيت يمثل النصيب الأكبر من المصاريف في عام 2023، بلغت تكلفته الحقيقية 34 مليون دج مقارنة بـ 4,5 مليون دج معيارية، مما يعكس زيادة ضخمة جدا تفوق التوقعات بسبعة أضعاف؛
- الغاز شهد تذبذبا، حيث انخفضت التكلفة الحقيقية من 1,5 مليون دج في 2021 إلى 768 ألف دج في 2023، وهو تطور إيجابي يشير إلى ترشيد الاستهلاك أو انخفاض الأسعار؛
- الماء سجل استقرار نسبيا في التكاليف الحقيقية حول معدل 500 ألف إلى 800 ألف دج سنويا، مع ملاحظة أن تقديرات 2023 (800 ألف دج) جاءت مطابقة تماما للواقع.

ثانيا: المقارنة بين التكاليف الحقيقية والمعيارية للأعباء المتغيرة غير المباشرة لسنة 2021

الجدول رقم (2-23) الفرق الإجمالي للأعباء الغير المباشرة المتغيرة لسنة 2021 الوحدة: دج

البيان	التكلفة المقدرة الإجمالية (دج)	التكلفة الحقيقية الإجمالية (دج)	الفرق	
			+	-
الغاز	7140000,00	33135965,80		25,99 مليون
الماء	6600000,00	1582550,33	6441749,67	
الزيت	496000,00	502366,84		6366,84

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

يعكس تسجيل فرق إجمالي سالب في كل من الغاز والزيت انحرافا غير ملائم لصالح التكاليف الحقيقية حيث تجاوزت هذه الأخيرة التكاليف المعيارية المقدرة، في المقابل يسجل فرق موجب بالنسبة للماء، ما يشير إلى انخفاض التكلفة الحقيقية عن المعيارية أي تحقيق وفر في هذا العنصر.

ثالثا: المقارنة بين التكاليف الحقيقية والمعيارية للأعباء المتغيرة غير المباشرة سنة 2022

الجدول رقم (2-24): الفرق الإجمالي للأعباء الغير المباشرة المتغيرة لسنة 2022 الوحدة: دج

البيان	التكلفة المقدرة الإجمالية (دج)	التكلفة الحقيقية الإجمالية (دج)	الفرق	
			+	-
الغاز	600000	35902705,89		35302705,98
الماء		1594359,91		1594359,91
الزيت	600000	811828,69		211828,69

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

سجلت الأعباء غير المباشرة المتغيرة المتمثلة في الغاز والماء والزيت انحرافات سالبة خلال سنة 2022، مما يدل على تجاوز التكاليف الحقيقية للتكاليف المعيارية المحددة مسبقا. ويعكس ذلك عدم تحقيق المستوى المتوقع من التحكم في هذه الأعباء، وقد يرجع إلى ارتفاع أسعار الطاقة والمياه أو زيادة الاستهلاك الفعلي مقارنة بما كان مخططا له، الأمر الذي أدى إلى زيادة تكلفة الإنتاج خلال هذه السنة.

رابعاً: المقارنة بين التكاليف الحقيقية والمعيارية للأعباء الغير مباشرة المتغيرة لسنة 2023

الوحدة: دج **الجدول رقم (2-25): الفرق الإجمالي للأعباء الغير مباشرة المتغيرة لسنة 2023**

البيان	التكلفة المقدرة الإجمالية (دج)	التكلفة الحقيقية الإجمالية (دج)	الفرق	
			+	-
الغاز	4500000,00	34071729,40		29571729,4
الماء	2000000,00	1988199,65	11800,35	
الزيت	800000,00	768817,97	31182,03	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

يتضح من نتائج الانحرافات أن الغاز سجل انحرافا اجماليا سالبا، مما يشير إلى تجاوز التكاليف الحقيقية للتكاليف المعيارية، في حين سجل كل من الماء والزيت انحرافات إجمالية موجبة، وهو ما يعكس تحكما أفضل في التكاليف الفعلية مقارنة بالتكاليف المعيارية. وبصفة عامة فإن المؤسسة حققت أداء إيجابيا في استهلاك الماء والزيت، بينما يستدعي استهلاك الغاز مزيدا من المتابعة.

خامساً: تطور الانحرافات الإجمالية للأعباء غير مباشرة المتغيرة خلال الفترة (2022 - 2024)

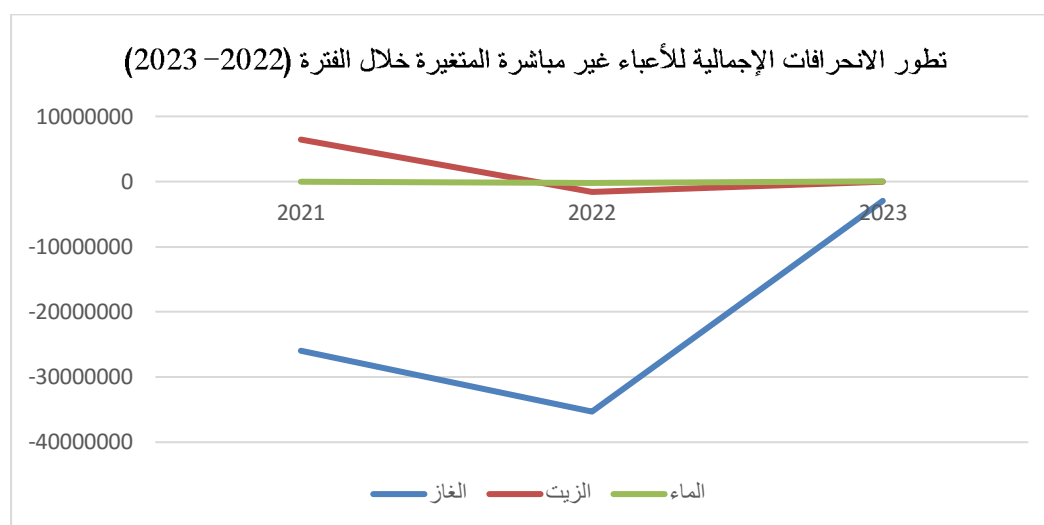
الجدول رقم (2-26): تطور الانحرافات الإجمالية للأعباء غير مباشرة المتغيرة خلال الفترة

الوحدة: دج (2024 - 2022)

الأعباء	2021	2022	2023
الغاز	(25995961.8)	(35302075.98)	(29571729.4)
الزيت	6441949.67	(1594359.91)	11800.35
الماء	(6366.84)	(211828.62)	31182.03

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

الشكل رقم (2-3): الانحرافات الإجمالية للأعباء غير مباشرة المتغيرة خلال الفترة (2021-2023)



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول السابق

يتضح من تطور انحرافات الأعباء غير المباشرة المتغيرة خلال الفترة (2021-2023) أن الغاز سجل انحرافات سالبة طوال سنوات الدراسة، حيث انتقل من (25995961.8) سنة 2021 إلى (35302705.98) سنة 2022 ثم تحسن نسبياً إلى (29571729.4) سنة 2023، مما يدل على أن التكاليف الحقيقية للغاز تجاوزت التكاليف المعيارية خلال كامل الفترة رغم التحسن المسجل في السنة الأخيرة.

أما الماء فقد سجل انحرافاً موجباً سنة 2021 بقيمة 6441949.67، ثم انحرافاً سالباً سنة 2022 بقيمة (1594359.91)، قبل أن يعود إلى انحراف موجب طفيف سنة 2023 بقيمة 118035، وهو ما يعكس تذبذباً في مستوى التحكم في تكاليف الماء.

وبالنسبة للزيت، فقد سجل انحرافاً سالباً طفيفاً سنة 2021 بقيمة (6366.84)، وازداد سوءاً سنة 2022 ليلبلغ (211828.62)، ثم تحول إلى انحراف موجب سنة 2023 بقيمة 31182.03، مما يشير إلى تحسن التحكم في تكاليف الزيت خلال السنة الأخيرة.

وبصفة عامة، تعد سنة 2022 الأقل كفاءة من حيث التحكم في الأعباء غير المباشرة المتغيرة، بينما شهدت سنة 2023 تحسناً نسبياً خاصة بالنسبة للماء والزيت، في حين بقي الغاز يسجل انحرافاً غير ملائم.

الفرع الثاني: الأعباء الغير مباشرة الثابتة

أولاً: البيانات الحقيقية والمعيارية

الجدول رقم (2-27): التكاليف الحقيقية للأعباء الغير مباشرة الثابتة خلال الفترة

الوحدة: دج

(2021 - 2023)

2023		2022		2021		البيان
التكلفة المعيارية (دج)	التكلفة الحقيقية (دج)	التكلفة المعيارية (دج)	التكلفة الحقيقية (دج)	التكلفة المعيارية (دج)	التكلفة الحقيقية (دج)	
4500000,00	11882487,86	600000,00	59392,36	7140000,00	961342,47	التأمين على المخاطر المتنوعة
-	35907,50	-	16907,50		16907,50	معدات مكتب
2000000,00	1988199,65	-	1594359,91	6600000,00	1582550,33	الإيجار
800000,00	768817,97	600000,00	811828,69	496000,00	502366,84	الإهلاك
7300000,00	14675412,98	1200000,00	2482488,46	14236000,00	3063167,14	التكلفة الإجمالية

المصدر: من إعداد الطالبة بناء الملحق رقم (4، 5، 6)

تبين المعطيات المالية المسجلة في الجدول تباينا في المسار الإحصائي بين التكاليف التقديرية والفعلية للمؤسسة خلال الفترة الممتدة من سنة 021 على سنة 2023. حيث اتخذت التكاليف المعيارية الإجمالية منحني تنازليا مستمرا، إذ انطلقت من قيمة 437544696,00 دج في سنة 2021، ثم انخفضت إلى 405000000,00 دج في سنة 2022، لتصل في سنة 2023 إلى أدنى مستوى لها عند 130000000,00 دج. وفي المقابل، تميزت التكاليف الحقيقية الإجمالية بنوع من الاستقرار الحركي بين بداية الفترة ونهايتها، حيث سجلت 393406743,66 دج في سنة 2021 و 393435738,25 دج في سنة 2023، وتوسطت هذه الفترة ذروة ارتفاع ظرفية خلال سنة 2022 بلغت قيمتها 413150746,90 دج.

ثانيا: المقارنة بين التكاليف الحقيقية والمعيارية للأعباء الثابتة غير المباشرة لسنة 2021

الجدول رقم (2-28): الفرق الإجمالي للأعباء الغير مباشرة الثابتة لسنة 2021 الوحدة: دج

البيان	التكلفة المقدرة الإجمالية (دج)	التكلفة الحقيقية الإجمالية (دج)	الفرق	
			+	-
التأمين على المخاطر المتنوعة	2544696,00	6112543,12		3567847,12
مصاريف العمال	245000000,00	261381401,00		6381401
الإهلاك	190000000,00	125912799,54	64087200,5	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء وثائق المؤسسة

يتضح من خلال تحليل فروقات الأعباء غير المباشرة الثابتة لسنة 2021 أن المؤسسة سجلت انحرافات غير ملائمة في بندي التأمين على المخاطر المتنوعة ومصاريف العمال نتيجة تجاوز التكاليف الحقيقية للتكاليف المعيارية، في حين سجل بند الإهلاك انحرافا ملائما نتيجة انخفاض التكلفة الفعلية عن التكلفة المقدرة، كما ان قيمة الانحراف الموجب للإهلاك كانت أكبر من مجموع الانحرافات السالبة الأخرى، مما يعكس تحسنا نسبيا في التحكم في الأعباء غير المباشرة الثابتة خلال السنة محل الدراسة.

ثالثا: المقارنة بين التكاليف الحقيقية والمعيارية للأعباء الثابتة غير المباشرة لسنة 2022

الجدول رقم (2-29): الفرق الإجمالي للأعباء الغير مباشرة الثابتة لسنة 2022 الوحدة: دج

البيان	التكلفة المقدرة الإجمالية (دج)	التكلفة الحقيقية الإجمالية (دج)	الفرق	
			+	-
التأمين على المخاطر المتنوعة	2000000,00	11643587,67		9643587,67
مصاريف العمال	273000000,00	293708838,00		20708838
الإهلاك	130000000,00	107798321,23	119201678,8	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

يتضح من خلال فروقات الأعباء غير المباشرة الثابتة لسنة 2022 أن المؤسسة سجلت انحرافات غير ملائمة في بندي التأمين على المخاطر المتنوعة ومصاريف العمال، حيث فاقت التكاليف الحقيقية التكاليف المعيارية المقدرة، مما يعكس عدم الالتزام الكامل بالتقديرات الموضوعية مسبقا وارتفاع النفقات الفعلية مقارنة

بالمخطط لها. وفي المقابل، سجل بند الاهتلاكات انحرافا ملائما نتيجة انخفاض التكلفة الحقيقية عن التكلفة المعيارية، وهو ما يدل على وجود وفر في هذا البند.

وبصفة عامة، فإن الانحرافات السلبية المسجلة في التأمينات ومصاريف العمال كانت أكبر من الانحراف الإيجابي المحقق في الاهتلاكات، مما يشير إلى أن المؤسسة واجهت صعوبات نسبية في التحكم في بعض عناصر الأعباء غير المباشرة الثابتة خلال سنة 2022.

رابعاً: المقارنة بين التكاليف الحقيقية والمعيارية للأعباء الثابتة الغير مباشرة لسنة 2023

الجدول رقم (2-30): الفرق الإجمالي للأعباء الغير المباشرة الثابتة لسنة 2023

الوحدة: دج

البيان	التكلفة المقدرة الإجمالية (دج)	التكلفة الحقيقية الإجمالية (دج)	الفرق	
			+	-
التأمين على المخاطر المتنوعة	3000000	1266214,59		9626214,59
مصاريف العمال	3000000	274615178,00		271615178
الإهلاك	124000000	106194345,66	17806654,4	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

يتضح من خلال تحليل فروقات الأعباء غير المباشرة الثابتة لسنة 2023 أن المؤسسة سجلت انحرافات غير ملائمة في بندي التأمين على المخاطر المتنوعة ومصاريف العمال، حيث فاقت التكاليف الحقيقية التكاليف المعيارية المقدرة، مما يعكس عدم الالتزام الكامل بالتقديرات الموضوعية مسبقاً وارتفاع النفقات الفعلية مقارنة بالمخطط لها. وفي المقابل، سجل بند الاهتلاكات انحرافاً ملائماً نتيجة انخفاض التكلفة الحقيقية عن التكلفة المعيارية، وهو ما يدل على وجود وفر في هذا البند.

وبصفة عامة، فإن الانحرافات السلبية المسجلة في التأمينات ومصاريف العمال كانت أكبر من الانحراف الإيجابي المحقق في الاهتلاكات، مما يشير إلى أن المؤسسة واجهت صعوبات نسبية في التحكم في بعض عناصر الأعباء غير المباشرة الثابتة خلال سنة 2023.

خامسا: تطور الانحرافات الإجمالية للأعباء غير مباشرة الثابتة خلال الفترة (2021-2023)

الجدول رقم (2-31): تطور الانحرافات الإجمالية للأعباء غير المباشرة المتغيرة ما بين الفترة

الوحدة: دج

(2023-2021)

الأعباء	2021	2022	2023
التأمين على المخاطر المتنوعة	- 3567847,12	- 9643587,67	- 9626214,59
مصاريف العمال	- 16381401	- 20708838	- 271615178
الإهلاك	64087200,5	119201678,8	17805654,4

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول نلاحظ أن:

- التأمين على المخاطر المتنوعة: سجل الانحراف الإجمالي قيمة سالبة قدرها (3567847.12) دج سنة 2021، ثم ارتفع إلى (9626214.69) دج سنة 2022، ليصل إلى (9626214.69) دج سنة 2023. ويلاحظ أن الانحراف بقي سالبا طوال فترة الدراسة، مما يدل على أن التكاليف الحقيقية كانت تفوق المعيارية باستمرار. كما أن تفاقم الانحراف بين 2021 و2022 يعكس زيادة في مصاريف التأمين مقارنة بالتقديرات، في حين شهد سنة 2023 استقرار نسبيا مقارنة بسنة 2022.

- مصاريف العمال: انتقل الانحراف الإجمالي من (16381401) دج سنة 2021 إلى (20708838) دج سنة 2022، ثم إلى (27161178) دج سنة 2023. ويبين هذا التطور تزايدا مستمرا في الانحرافات السلبية، مما يشير إلى ارتفاع التكاليف الفعلية للعمال مقارنة بالتكاليف المعيارية، وهو ما قد يعكس زيادة الأجور أو التعويضات أو عدم دقة التقديرات المعيارية.

- الإهلاكات: سجلت الإهلاكات انحرافا موجبا قدره 64087200.5 دج سنة 2021، ثم انخفض إلى 11920678.8 دج سنة 2022، قبل أن يرتفع مجددا إلى 17805654.4 دج سنة 2023. ورغم تراجع قيمة الانحراف الموجب مقارنة بسنة 2021، إلا أنه بقي موجبا كامل فترة الدراسة، مما يدل على أن التكلفة الحقيقية للإهلاكات كانت أقل من التكلفة المعيارية، وهو ما يعكس استمرار وجود وفر في هذا البند.

المبحث الثالث: تقييم فعالية الرقابة المالية في المؤسسة

المطلب الأول: تقييم الرقابة على اليد العاملة المباشرة

من خلال تحليل تطور الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة خلال الفترة (2021-2023)، يتبين تسجيل انحرافات موجبة متزايدة بشكل مستمر، حيث انتقلت من 30229014 سنة 2021 إلى 92257716.7 سنة 2022 ثم إلى 221234584 سنة 2023. ويعكس هذا التطور اتساعا تدريجيا في الفجوة بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية.

إن هذا الاتجاه التصاعدي المستمر في الانحرافات يدل على أن المؤسسة لا تعتمد معايير مستقرة ودقيقة في تقدير تكلفة اليد العاملة، أو أن هذه المعايير لا يتم تحيينها بما يتماشى مع التغيرات الفعلية في مستويات الأجور، أو الإنتاجية، أو هيكل العمالة. كما أن حجم الانحراف المتزايد سنة بعد أخرى يشير إلى ضعف في قدرة نظام الرقابة على التنبؤ وضبط الانحرافات قبل حدوثها أو الحد من توسعها.

وبناء عليه، يمكن القول إن فعالية الرقابة المالية في هذا الجانب تعد محدودة، ليس من حيث وجود وفورات ظاهرية في التكلفة فقط، بل من حيث غياب الاستقرار في الانحرافات وعدم قدرة النظام الرقابي على تحقيق تقارب مستمر بين التكاليف المعيارية والفعلية. وبالتالي فإن هذه النتائج تعكس أن الإشكال لا يرتبط فقط بالأداء التشغيلي، بل يمتد إلى ضعف دقة نظام التقدير المعياري وفعالية آليات المتابعة والتحكم داخل المؤسسة.

المطلب الثاني: تقييم الرقابة على المواد الأولية

من خلال تحليل الانحرافات المسجلة للمواد الأولية خلال الفترة (2021-2023)، يتضح أن الرقابة المالية في هذا الجانب لا تحقق مستوى عال من الفعالية، وذلك بالنظر إلى عدم استقرار الانحرافات وتباينها الكبير بين المواد من جهة، ومن سنة إلى أخرى من جهة أخرى.

حيث سجل القمح الصلب انحرافات موجبة متزايدة بشكل متسارع، وهو ما يعكس اتساع الفجوة بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية، ويرجع وجود ضعف في دقة إعداد المعايير أو عدم تحيينها بما يتماشى مع تغيرات أسعار السوق ومستويات الاستهلاك. أما القمح اللين فقد عرف تذبذبا واضحا بين الانحراف الموجب والسالب، مما يدل على غياب الاستقرار في التحكم في التكاليف، سواء على مستوى الكميات المستهلكة أو أسعار الشراء، ويعكس ضعفا في متابعة هذا العنصر بشكل منتظم. في حين سجل القمح الصلب الخاص بصناعة العجائن انحرافا سالباً في سنة 2023 فقط، مع غياب بيانات السنوات السابقة، وهو ما يحد من إمكانية تتبع تطور أدائه ويؤثر على شمولية التقييم الرقابي.

وبناء عليه، يمكن استنتاج أن الرقابة المالية على المواد تتسم بفعالية محدودة، حيث يظهر قصور في دقة التقدير المعياري من جهة، وضعف الاستمرارية والاتساق في المتابعة من جهة أخرى، مما يجعل نظام الرقابة غير قادر على تحقيق ضبط ودقيق ومستقر لتكاليف المواد الأولية عبر الزمن.

المطلب الثالث: تقييم الرقابة على الأعباء غير المباشرة

الفرع الأول: الأعباء غير المباشرة المتغيرة

من خلال تحليل الانحرافات المسجلة للأعباء غير المباشرة المتغيرة (الغاز، الماء، الزيت) خلال الفترة (2022-2023)، يتبين أن الرقابة المالية في هذا الجانب تتسم بفعالية محدودة، وذلك بالنظر إلى عدم استقرار الانحرافات وتذبذبها بين الموجب والسالب، إضافة إلى تباينها من عنصر إلى آخر.

بالنسبة للغاز، فقد سجل انحرافات سالبة خلال السنوات الثلاثة (25995965.8 - سنة 2021، 35302705.98 - سنة 2022، 29571729.4 - سنة 2023)، مع استمرارية الاتجاه السلبي، مما يعكس وجود انحرافات دائمة لصالح التكاليف المعيارية أو احتمال ضعف التحكم في الاستهلاك الفعلي مقارنة بالمعايير المحددة، مع غياب التحسن عبر الزمن.

أما الماء فقد عرف تذبذبا واضحا بين انحراف موجب وسالب (موجب سنة 2021، سالب سنة 2022، ثم موجب سنة 2023)، وهو ما يعكس عدم استقرار في الاستهلاك أو في التسعير، ويؤثر إلى ضعف في ضبط هذا العنصر بشكل منتظم، سواء من حيث الكميات المستهلكة أو التكاليف الفعلية.

في حين سجل الزيت انحرافات صغيرة نسبيا مقارنة ببقية العناصر، لكنها بقيت متذبذبة بين السالب والموجب، مما يدل على عدم ثبات في التسعير، رغم أن أثره المالي يبقى أقل حدة مقارنة بالغاز والماء.

وبناء على ذلك، يمكن استنتاج أن الرقابة المالية على الأعباء غير المباشرة المتغيرة لا تحقق فعالية كافية في التحكم في التكاليف، حيث يظهر ضعف في الاستقرار الرقابي، وتباين في الانحرافات، وعدم قدرة على الحفاظ على اتجاه ثابت يعكس تحكما دقيقا في استهلاك هذه المواد عبر الزمن.

الفرع الثاني: الأعباء غير المباشرة الثابتة

تشير نتائج الانحرافات الاجمالية للأعباء غير المباشرة الثابتة خلال الفترة 2021-2023 إلى أن نظام الرقابة المالية بالمؤسسة حقق نتائج متفاوتة بين مختلف بنود التكاليف. فمن جهة، أظهرت الانحرافات الإيجابية المسجلة في بند الاهتلاكات وجود درجة من الفعالية في التكم في هذا النوع من التكاليف المعيارية. ومن جهة أخرى، فإن استمرار الانحرافات السلبية في بندي التأمين على المخاطر المتنوعة ومصاريف العمال يعكس

وجود فجوة بين التكاليف المخططة والتكاليف الفعلية، مما يشير إلى محدودية فعالية الرقابة المالية في التحكم في هذه النفقات.

وعليه، فإن تحليل هذه الانحرافات يبرز الدور المهم لنظام التكاليف المعيارية كأداة للرقابة المالية، من خلال الكشف عن مواطن الخلل والانحرافات وتمكين الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة. كما أن تزايد بعض الانحرافات السلبية خلال سنوات الدراسة يدل على ضرورة تعزيز آليات الرقابة المالية وتحسين دقة إعداد المعايير التقديرية لضمان ترشيد التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة.

الخلاصة الفصل الثاني:

تضمن الفصل الثاني دراسة تطبيقية لمختلف عناصر التكاليف داخل المؤسسة، من خلال مقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات المسجلة. كما تم التعرف على المؤسسة محل الدراسة وبيئة نشاطها، ثم تقييم فعالية الرقابة المالية اعتمادا على نتائج الانحرافات.

وقد أظهرت النتائج وجود تباين وعدم استقرار في الانحرافات بين عناصر التكاليف، مما يعكس قصورا نسبيا في دقة التقدير المعياري وضعفا في التحكم المستمر في التكاليف، الأمر الذي يسمح بتقييم فعالية الرقابة المالية داخل المؤسسة بشكل عام.

الخاتمة

تعد أنظمة التكاليف بما فيها التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية من أهم الأدوات المحاسبية التي تساهم في دعم الرقابة المالية داخل المؤسسات الاقتصادية، من خلال توفير معلومات دقيقة تساعد على التخطيط والقياس، والمقارنة واتخاذ القرار.

وتكمن أهمية الرقابة المالية في كونها آلية لضبط التسيير المالي للمؤسسة، وضمان الاستخدام الأمثل للموارد، والحد من الانحرافات، بما يحقق الفعالية والكفاءة في الأداء، كما ان الاعتماد على تحليل التكاليف والانحرافات يعد من الأساليب الحديثة التي تعزز قدرة المؤسسة على التحكم في نشاطها المالي وتوجيهه نحو تحقيق أهدافها.

وفي ضوء ذلك، يمكن التأكيد على ان التكامل بين أنظمة التكاليف والرقابة يشكل إطاراً منهجياً فعالاً لتحسين جودة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية، وتعزيز قدرتها على التكيف مع التغيرات الداخلية والخارجية، بما يدعم استقرارها واستمراريتها.

1. نتائج الدراسة:

وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها:

أ. النتائج النظرية:

من خلال دراسة موضوع نظام التكاليف المعيارية والحقيقية ودورهما في الرقابة المالية في مؤسسة اقتصادية، يمكن استخلاص النتائج التالية:

- تعد أنظمة التكاليف المعيارية والحقيقية من أهم الأدوات المحاسبية التي تساعد على توفير معلومات دقيقة لدعم الرقابة المالية واتخاذ القرار؛

- يعتمد نظام التكاليف المعيارية على التقدير المسبق للتكاليف، بينما يعكس نظام التكاليف الحقيقية الواقع الفعلي للنشاط، ويعد التفاعل بينهما أساساً لعملية الرقابة عبر تحليل الانحرافات؛

- يعتبر تحليل الانحرافات أداة فعالة لقياس مدى كفاءة التسيير المالي داخل المؤسسة، من خلال مقارنة التكاليف المخططة بالتكاليف الفعلية؛

- تساعد الرقابة المالية على تحسين استخدام الموارد وتقليل الهدر، من خلال متابعة الأداء المالي واكتشاف الفروقات في الوقت المناسب؛

- يرتبط نجاح الرقابة المالية لمدى دقة المعلومات المحاسبية المستخدمة وجودة إعداد التكاليف المعيارية وتحسينها بشكل مستمر؛

- يعد التكامل بين نظام التكاليف المعيارية ونظام التكاليف الحقيقية عنصرا أساسيا لتعزيز فعالية الرقابة المالية داخل المؤسسة الاقتصادية.

ب. النتائج التطبيقية:

أظهرت نتائج الدراسة التطبيقية على مستوى المؤسسة محل الدراسة أن نظام التكاليف المعيارية والحقيقية يعتبران من الأدوات المهمة في متابعة التكاليف والرقابة على النشاط المالي، حيث تعتمد المؤسسة على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية من أجل تحديد الفروقات وتحليل أسبابها.

وفيما يخص الفرضية الرئيسية التي تنص على أن: "يمثل نظام التكاليف المعيارية والحقيقية وسيلة لتدعيم وتعزيز الرقابة المالية داخل المؤسسة"، فقد تم اثبات الفرضية، حيث تبين من خلال الدراسة أن استخدام المؤسسة لنظام التكاليف المعيارية والحقيقية يوفر معلومات تساعد في متابعة التكاليف والتحكم فيها، مما يدعم عملية الرقابة المالية.

أما بالنسبة للفرضيات الفرعية:

- **الفرضية الأولى:** "يساهم تحليل الانحرافات بين التكاليف المعيارية والحقيقية في اكتشاف مواطن التبذير والقصور في استخدام الموارد"، تم اثبات الفرضية، حيث أظهرت نتائج تحليل الانحرافات وجود فروقات بين التكاليف المحددة مسبقا والتكاليف الفعلية، مما يسمح للمؤسسة بتحديد أسباب هذه الفروقات واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

- **الفرضية الثانية:** "يساعد توفر بيانات التكاليف المعيارية والحقيقية في تعزيز نظام الرقابة المالية من خلال توفير المعلومات اللازمة للمتابعة واتخاذ الإجراءات المناسبة"، تم اثبات الفرضية، إذ تبين أن توفر المعلومات المتعلقة بالتكاليف يمكن الإدارة من متابعة النشاط واتخاذ القرارات المناسبة في الوقت الملائم.

- **الفرضية الثالثة:** "يعد نظام التكاليف المعيارية أداة مهمة في ممارسة الرقابة المالية من خلال تحديد معايير ومتابعة الانحرافات"، تم اثبات الفرضية، حيث أثبتت الدراسة أن تحديد المعايير مسبقا ومقارنتها بالنتائج الفعلية يساعد على مراقبة التكاليف وتحسين عملية المتابعة المالية.

وعليه، يمكن القول أن نتائج الدراسة التطبيقية أكدت صحة الفرضيات الموضوعة، وأبرزت أهمية نظام التكاليف المعيارية والحقيقية في تفعيل الرقابة المالية داخل المؤسسة الاقتصادية.

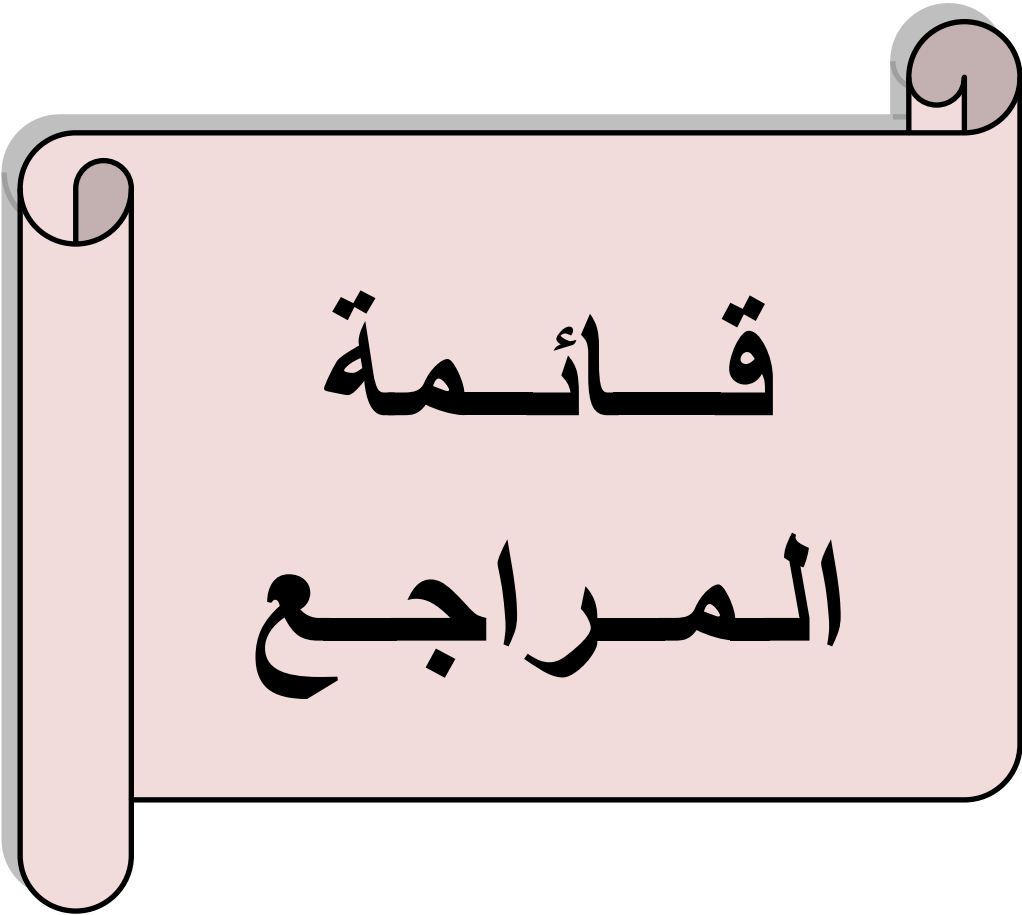
2. الإقتراحات

في ضوء موضوع الدراسة المتعلق بـ نظام التكاليف المعيارية والحقيقية ودورها في الرقابة المالية داخل مؤسسة إقتصادية، يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة تحسين دقة إعداد التكاليف المعيارية من خلال الإعتماد على بيانات واقعية ومحدثة تعكس ظروف الإنتاج الفعلية؛
- العمل على تحيين المعايير بشكل دوري (سنوياً أو نصف سنوي) لضمان توافقها مع التغيرات الاقتصادية والداخلية للمؤسسة؛
- تعزيز نظام الرقابة المالية من خلال تطوير أدوات المتابعة والتحليل، خاصة فيما يتعلق بتحليل الانحرافات بشكل تفصيلي؛
- تحسين نظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة لضمان توفر بيانات دقيقة وموثوقة في الوقت المناسب لدعم اتخاذ القرار؛
- الاهتمام بتكوين وتأهيل الأطارات المكلفة بالتكاليف والرقابة المالية لضمان كفاءة أعلى في التحليل والتفسير؛
- العمل على ربط نظام التكاليف المعيارية بنظام التسيير الفعلي للمؤسسة بشكل أكثر تكاملاً لتسهيل عملية المراقبة المستمرة؛
- تعزيز ثقافة الرقابة الداخلية داخل المؤسسة بهدف تقليل الانحرافات وتحسين كفاءة استخدام الموارد.

3. الآفاق المستقبلية للدراسة:

- حرص على تطبيق التكاليف المعيارية كأداة رقابة في المؤسسة.
- مساهمة التكاليف المعيارية في دعم التخطيط المالي وإعداد الموازنات التقديرية بالمؤسسات الاقتصادية.
- مساهمة نظام التكاليف المعيارية والحقيقية في تقييم مراكز المسؤولية وقياس كفاءة الأداء داخل المؤسسة الاقتصادية.

A pink scroll with a black outline and a drop shadow. The scroll is partially unrolled, with the top and bottom edges showing the rolled-up part. The text is written in a bold, black, stylized Arabic font.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1. أحمد حلمي جمعة: محاسبة التكاليف المعيارية (التصميم، الرقابة، محاسبة المسؤولية)، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
2. أحمد حلمي جمعة: محاسبة التكاليف المستخدمة، الطبعة الأولى، دار العنقاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
3. ثناء القيافي: دراسات في نظم محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2009.
4. صالح رزق: محاسبة التكاليف المعيارية (الإطار النظري والعملي)، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان.
5. طلال عبد الحسن حمزة الكسار: محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، مجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

ثانياً: الأطروحات والمذكرات

1. إيمان عثمان عبد الله محسن: نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير، جامعة الفلين، كلية الدراسات العليا، 2017.
2. بوعلام بوقرة: دور نظام التكاليف المعيارية في تحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مراقبة التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2014.
3. حورية بن عيسى: دور تحليل الانحرافات في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016.
4. ساحل فاتح: دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003.
5. شرف الدين بورماد: محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، 2019.
6. عبد القادر خلوف: دور نظام المحاسبة التحليلية في تحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2017.

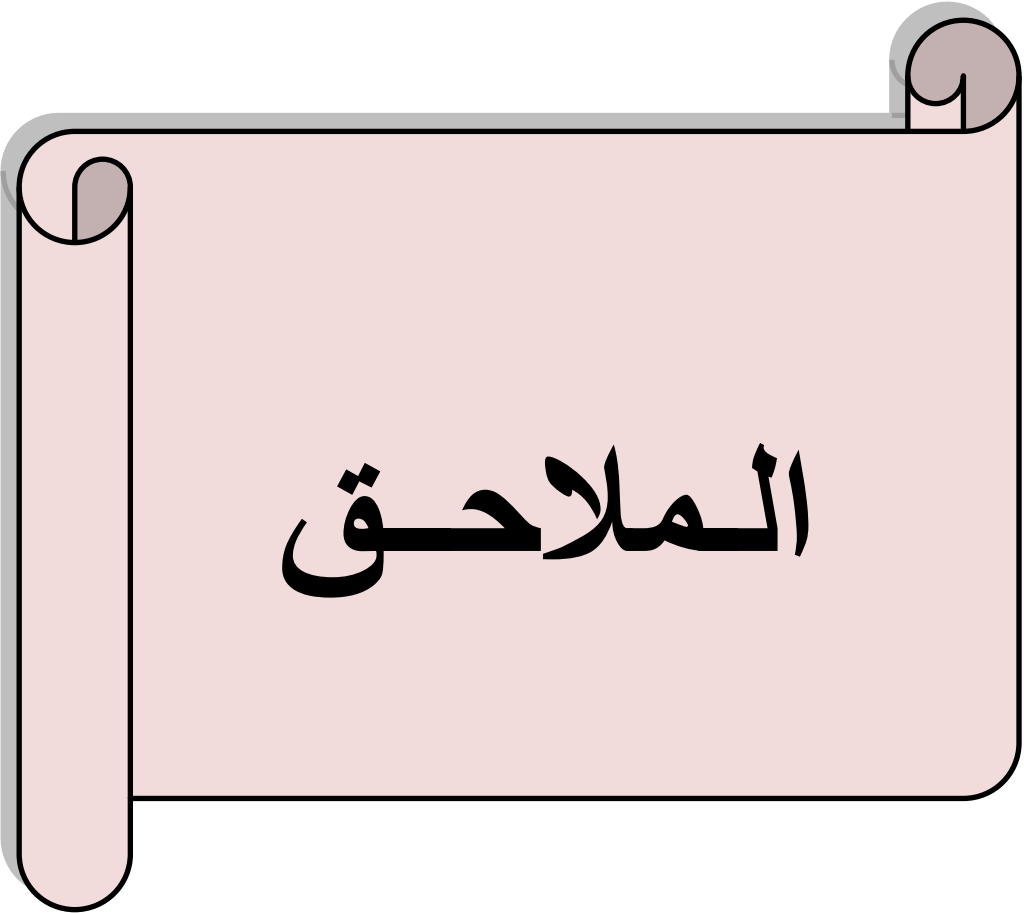
7. فهد محمد علي المعمري: منهجية مراجعي الجهاز الحكومي المركزي للرقابة والمحاسبة وأثرها على أداء المراجعة الداخلية في قطاع الوحدات الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2018.
8. كهينة بن عمارة: المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2019.
9. محمد حيدر موسى شعت: أثر نظم الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، مذكرة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2017.
10. محيوت نسيم: دراسة أثر إرساء الإطار التصوري لنظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2019.
11. وفاء بولعبايز: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة اقتصادية، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2022.

ثالثا: المجالات

1. أحمد إبراهيم جعفر، يوسف محمد أبو ختالة: الرقابة المالية ودور المراقب المالي في الحفاظ على المال العام، مجلة دراسات الانسان والمجتمع، كلية العلوم التقنية، مصر، العدد 19، 2022.
2. حسناء عنقليص: استخدام الموازنة المرنة في تقييم الأداء واتخاذ القرار الإداري، كلية الاقتصاد، العدد 10، جامعة حلب، كلية الاقتصاد، 2018.
3. دلال خطاب: دراسة وتقييم أنظمة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الدراسات الاقتصادية، العدد 1، 2020.
4. خالد بن علي: الرقابة الداخلية بين المفهومين التقليدي والحديث، جامعة الأغواط، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، العدد 2، 2010.
5. رابح بلكراشة: التكاليف المعيارية ودورها في عملية الرقابة، مجلة المعيار، العدد 10، كلية العلوم الاقتصادية، 2014.
6. سي محمد لخضر: التكلفة التاريخية بين الاستمرارية والتغيير، مجلة البحوث والدراسات، العدد 23، جامعة باتنة 1، 2017.
7. درويش عمار: فعالية طريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير وتحسين الأداء، معهد العلوم الاقتصادية، مجلة المالية والأسواق، العدد 10، 2013.
8. عماد زودة: نظام محاسبة التكاليف مفتوح لحساب تكلفة الإنتاج، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 01، جامعة باتنة 1، 2022.

9. قوادري عبلة: أثر استخدام التكلفة التاريخية في القياس على جودة المعلومات، مجلة الأبعاد الاقتصادية، العدد 2، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2018.
 10. فاطمة ساجي، علي بوهنة: الرقابة المالية في الجزائر بين الواقع والتحديث، مجلة المعيار، العدد 2، جامعة بكر بلقايد تلمسان، 2015.
 11. فاطمة محبوب، أسامة سنوسي: الرقابة المالية كآلية لحوكمة الميزانية العامة للدولة، مجلة اقتصاديات المال والأعمال JFBE، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، العدد 2، 2018.
 12. محمد علي سلامة: مهام الرقابة داخل المؤسسة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة باجي مختار عنابة، العدد 2، 2019.
 13. منال جبار سرور: التكاليف المعيارية والحلقة المستهدفة في تحقيق التكاليف، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 14، جامعة واسط بغداد، 2014.
- رابعاً: المراجع باللغة الأجنبية

1. Poberts, "Actual Costing and its Impact on financial Performance Measurement, Harvard University", 2010.
2. Horngern, Charlest, "The Role of Standard Costing in Cost Contrôle and performance Evalution, cost accounting, A managerial Emphasis, 14 th ed, Bostar Pearson Prentice Hall, 2012.
3. Tayles, Mike, Drury Colin," Standard Costing Variance Analysis and Performance Evaluation in Manufacring Firm University of Huddersfield United Kindan", 2015.



الملاحق

الملحق رقم (01): التوقعات السنوية للموارد البشرية والأجور حسب الفئات تلمهنية وأنواع العقود لسنة 2021

FILIÈRE CÉRÉALES Cuestione OC Les Moulins EL Hammouch
PREVISIONS DES RESSOURCES HUMAINES - EXERCICE 2021

14/04/2021

DESIGNATIONS	PREVISIONS CLOTURE 2020	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	OBJECTIFS 2021
EFFECTIFS PAR GROUPE SOCIO-PROFESSIONNEL														
Cadres dirigeants	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
Cadres supérieurs	9	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15
Cadres	58	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
Maîtrise	54	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
Exécution	133	138	138	138	138	138	138	138	138	138	138	138	138	138
Total	259	313	313	313	313	313	313	313	313	313	313	313	313	313
EFFECTIFS PAR NATURE DE CONTRAT DE TRAVAIL														
Durée déterminée (CDD)	100	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11
Durée indéterminée (CDI)	159	202	202	202	202	202	202	202	202	202	202	202	202	202
Total	259	313	313	313	313	313	313	313	313	313	313	313	313	313
MASSÉ SALARIALE PAR GROUPE SOCIO-PROFESSIONNEL														
Cadres dirigeants	10 011 737	100 344	100 344	100 344	100 344	100 344	100 344	100 344	100 344	100 344	100 344	100 344	100 344	1 000 000
Cadres supérieurs	14 540 151	161 171	161 171	161 171	161 171	161 171	161 171	161 171	161 171	161 171	161 171	161 171	161 171	11 710 000
Cadres	66 917 913	4 254 415	4 254 415	4 254 415	4 254 415	4 254 415	4 254 415	4 254 415	4 254 415	4 254 415	4 254 415	4 254 415	4 254 415	55 941 667
Maîtrise	10 301 624	4 995 737	4 995 737	4 995 737	4 995 737	4 995 737	4 995 737	4 995 737	4 995 737	4 995 737	4 995 737	4 995 737	4 995 737	71 014 844
Exécution	10 213 463	9 800 173	9 800 173	9 800 173	9 800 173	9 800 173	9 800 173	9 800 173	9 800 173	9 800 173	9 800 173	9 800 173	9 800 173	100 750 871
Total	101 800 000	30 416 667	30 416 667	30 416 667	30 416 667	30 416 667	30 416 667	30 416 667	30 416 667	30 416 667	30 416 667	30 416 667	30 416 667	240 000 000
MASSÉ SALARIALE PAR NATURE DE CONTRAT DE TRAVAIL														
Durée déterminée (CDD)	10 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	10 000 000
Durée indéterminée (CDI)	117 793 117	15 117 916	15 117 916	15 117 916	15 117 916	15 117 916	15 117 916	15 117 916	15 117 916	15 117 916	15 117 916	15 117 916	15 117 916	130 000 000
Total	127 793 117	16 117 916	16 117 916	16 117 916	16 117 916	16 117 916	16 117 916	16 117 916	16 117 916	16 117 916	16 117 916	16 117 916	16 117 916	140 000 000

الملحق رقم (02): التوقعات السنوية للموارد البشرية والأجور حسب الفئات المهنية وأنواع العقود لسنة 2022

FLUVE CEREALES Constantine CIC Los Moulins EL Harrouch													
PREVISIONS DES RESSOURCES HUMAINES - EXERCICE 2022													
9 Avril 2024													
C.B.J.E.C.T.I.F.S 2022													
EFFECTIFS PAR GROUPE SOCIO-PROFESSIONNELLE													
DESIGNATIONS	PREVISIONS CLOTURE 2021	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre 2022
Cadres dirigeants	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
Cadres supérieurs	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
Cadres	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
Maîtrise	96	103	103	103	103	103	103	103	103	103	103	103	103
Exécution	136	142	142	142	142	142	142	142	142	142	142	142	142
Total	312	325	325	325	325	325	325	325	325	325	325	325	325
EFFECTIFS PAR NATURE DE CONTRAT DE TRAVAIL													
Jurée déterminée (CDD)	98	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76
Jurée indéterminée (CDI)	214	249	249	249	249	249	249	249	249	249	249	249	249
Total	312	325	325	325	325	325	325	325	325	325	325	325	325
MASSE SALARIALE PAR GROUPE SOCIO-PROFESSIONNEL													
cadres dirigeants	11 712 544	210 000	210 000	210 000	210 000	210 000	210 000	210 000	210 000	210 000	210 000	210 000	210 000
cadres supérieurs	12 598 290	840 000	840 000	840 000	840 000	840 000	840 000	840 000	840 000	840 000	840 000	840 000	840 000
autres	58 610 100	4 550 000	4 550 000	4 550 000	4 550 000	4 550 000	4 550 000	4 550 000	4 550 000	4 550 000	4 550 000	4 550 000	4 550 000
maîtrise	76 448 336	7 210 000	7 210 000	7 210 000	7 210 000	7 210 000	7 210 000	7 210 000	7 210 000	7 210 000	7 210 000	7 210 000	7 210 000
exécution	101 725 711	9 940 000	9 940 000	9 940 000	9 940 000	9 940 000	9 940 000	9 940 000	9 940 000	9 940 000	9 940 000	9 940 000	9 940 000
Total	260 114 481	22 750 000	22 750 000	22 750 000	22 750 000	22 750 000	22 750 000	22 750 000	22 750 000	22 750 000	22 750 000	22 750 000	22 750 000
MASSE SALARIALE PAR NATURE DE CONTRAT DE TRAVAIL													
Jurée déterminée (CDD)	71 521 838	5 340 000	5 320 000	5 320 000	5 320 000	5 320 000	5 320 000	5 320 000	5 320 000	5 320 000	5 320 000	5 320 000	5 320 000
Jurée indéterminée (CDI)	188 611 545	17 410 000	17 430 000	17 430 000	17 430 000	17 430 000	17 430 000	17 430 000	17 430 000	17 430 000	17 430 000	17 430 000	17 430 000
Total	260 134 483	22 750 000	22 750 000	22 750 000	22 750 000	22 750 000	22 750 000	22 750 000	22 750 000	22 750 000	22 750 000	22 750 000	22 750 000

الملحق رقم (03): التوقعات السنوية للموارد البشرية والأجور حسب الفئات المهنية وأنواع العقود لسنة 2023

FICHE DÉTAILLÉE ÉVALUATION DES Coûts Salaires Et Ressources
PRÉVISIONS DES RESSOURCES HUMAINES - CERCLE PAF

REZONNANCE	PREVISIONS COUTUM 2022	Jan-23	Feb-23	Mar-23	Apr-23	May-23	Jun-23	Jul-23	Aug-23	Sep-23	Oct-23	Nov-23	Dec-23	Ann-23	Ann-22	Ann-21	Ann-20	Ann-19
INSTRUMENTS NON CIRCULAIRES INSTRUMENTATION																		156,477,913,000
Cadres dirigeants	5	2	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
Cadres supérieurs	10	12	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13
Cadres	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75
Techniciens	207	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190
Techniciens	150	130	130	130	130	130	130	130	130	130	130	130	130	130	130	130	130	130
Techniciens	50	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
INSTRUMENTS NON CIRCULAIRES INSTRUMENTATION																		
Techniciens (CER)	150	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75
Techniciens (CER)	200	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Techniciens (CER)	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
INSTRUMENTS NON CIRCULAIRES INSTRUMENTATION																		
Cadres dirigeants	10,000,000	8,000,000	8,000,000	8,000,000	8,000,000	8,000,000	8,000,000	8,000,000	8,000,000	8,000,000	8,000,000	8,000,000	8,000,000	8,000,000	8,000,000	8,000,000	8,000,000	8,000,000
Cadres supérieurs	20,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000
Cadres	30,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000
Techniciens	40,000,000	30,000,000	30,000,000	30,000,000	30,000,000	30,000,000	30,000,000	30,000,000	30,000,000	30,000,000	30,000,000	30,000,000	30,000,000	30,000,000	30,000,000	30,000,000	30,000,000	30,000,000
Techniciens	50,000,000	40,000,000	40,000,000	40,000,000	40,000,000	40,000,000	40,000,000	40,000,000	40,000,000	40,000,000	40,000,000	40,000,000	40,000,000	40,000,000	40,000,000	40,000,000	40,000,000	40,000,000
Techniciens	60,000,000	50,000,000	50,000,000	50,000,000	50,000,000	50,000,000	50,000,000	50,000,000	50,000,000	50,000,000	50,000,000	50,000,000	50,000,000	50,000,000	50,000,000	50,000,000	50,000,000	50,000,000
INSTRUMENTS NON CIRCULAIRES INSTRUMENTATION																		
Techniciens (CER)	10,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000
Techniciens (CER)	20,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000
Techniciens (CER)	30,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000
Techniciens (CER)	40,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000
Techniciens (CER)	50,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000
INSTRUMENTS NON CIRCULAIRES INSTRUMENTATION																		
Techniciens (CER)	10,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000
Techniciens (CER)	20,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000
Techniciens (CER)	30,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000	15,000,000
Techniciens (CER)	40,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000	20,000,000
Techniciens (CER)	50,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000	25,000,000

الملحق رقم (04): البيانات الحقيقية الميزان العام للحسابات 2021

CONSOLIDE HARROUCH

BALANCE GENERALE

PAGE 2

EDITION DU 01/06/2026 10: 1

EXERCICE 01/01/21 AU 31/12/21

SOLDE AU 31/12/21

LIBELLE	RECUPERATION(SOLDES)		MGM DU 01/01/21 AU 31/12/21		SOLDE AU 31/12/21	
	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
REPORT	0,00	0,00	1 217 382 914,99	1 959,97	1 217 382 914,99	0,00
EMBALLAGES & ACCESSOIRES	0,00	0,00	3 529 000,00	0,00	3 529 000,00	
EMBALLAGES	0,00	0,00	21 883 726,97	0,00	21 883 726,97	
ACHATS NON STOCKES P R AUTO	0,00	0,00	4 300,00	0,00	4 300,00	
ACHAT NON STOCKE FOURNITURES MAINTENANCE	0,00	0,00	950,00	0,00	950,00	
ACHAT NON STOCKE FOURNITURES DE BUREAU	0,00	0,00	150,00	0,00	150,00	
FOURNITURES NON STOCKABLES (GAZ,ELECTRIC)	0,00	0,00	33 095 000,00	450 000,00	33 095 000,00	
FOUR NON STOCKABLES (EAU)	0,00	0,00	1 582 550,33	0,00	1 582 550,33	
ACHAT NON STOCKE FOURNITURES DIVERSES	0,00	0,00	19 540,50	0,00	19 540,50	
CONS MISES POMME DE TERRE 10KG	0,00	0,00	693 000,00	0,00	693 000,00	
NETTOYAGE	0,00	0,00	712 660,00	0,00	712 660,00	
LOCATION MATERIELS DE TRANSPORT	0,00	0,00	11 525 025,00	0,00	11 525 025,00	
LOCATION POINTS DE VENTE	0,00	0,00	1 875 300,00	0,00	1 875 300,00	
AUTRES LOCATIONS	0,00	0,00	628 500,00	0,00	628 500,00	
ENTRETIEN DES TERRAINS	0,00	0,00	101 400,00	0,00	101 400,00	
ENT. REP. ET MAINT. MATERIEL ET OUTILLAGES SECTION MELNIERE	0,00	0,00	2 385 139,87	0,00	2 385 139,87	
ENT. REP. ET MAINT. MAT. OUTIL. SECTION PATE ET COUSCOUS	0,00	0,00	1 192 332,10	0,00	1 192 332,10	
ENT. REP. ET MAINT. MAT. ET OUTIL. F. MOTRICE	0,00	0,00	524 000,00	0,00	524 000,00	
ENT. REP. ET MAINT. MAT. ET OUTIL. LUT. C. INCENDIE	0,00	0,00	609 300,00	0,00	609 300,00	
ENT. REP. ET MAINT. MAT. ET OUTIL. AMBALLAGE	0,00	0,00	175 000,00	0,00	175 000,00	
ENT. REP. ET MAINT. AUTRES MAT. ET OUTIL.	0,00	0,00	149 000,00	0,00	149 000,00	
ENT. REP. ET MAINT. MAT. DE TRANSPORT LEGERES	0,00	0,00	582 448,68	0,00	582 448,68	
ENT. REP. ET MAINT. MATERIEL DE TRANSPORT LOURDS	0,00	0,00	1 897 083,95	0,00	1 897 083,95	
ENT. REP. ET MAINT. MATERIEL INFORMATIQUE	0,00	0,00	63 800,00	0,00	63 800,00	
ENT. REP. ET MAINT. MATERIEL SECURITE	0,00	0,00	289 630,00	0,00	289 630,00	
ASSURANCES MATERIELS DE TRANSPORT	0,00	0,00	822 630,25	0,00	822 630,25	
ASSURANCES CATASTROPHES NATURELLES	0,00	0,00	232 857,04	0,00	232 857,04	
ASSRANCES RISQUES DIVERS	0,00	0,00	961 342,47	0,00	961 342,47	
AUTRES ASSURANCES	0,00	0,00	9 210 559,81	2 000 000,00	7 210 559,81	
FRAIS DE FORMATION	0,00	0,00	390 000,00	0,00	390 000,00	
DOCUMENTATION GENERAL	0,00	0,00	165 757,20	0,00	165 757,20	
ACHAT DES JOURNAUX QUOTIDIEN ET REVUES	0,00	0,00	21 630,00	0,00	21 630,00	
DOCUMENTATION - PHOTOCOPIE ET RELIURE	0,00	0,00	6 745,00	0,00	6 745,00	
ABONEMENTS ET INSCRIPTIONS	0,00	0,00	553 124,96	0,00	553 124,96	
IND AGENTS DES PIECES	0,00	0,00	387 432,00	0,00	387 432,00	
HONORAIRE FRAIS AVOCAT	0,00	0,00	686 770,00	0,00	686 770,00	
HONORAIRE FRAIS NOTAIRE	0,00	0,00	95 380,00	0,00	95 380,00	
FRAIS DE JUSTICE	0,00	0,00	6 000,00	0,00	6 000,00	
FRAIS HUISSIER	0,00	0,00	258 481,00	34 400,00	224 081,00	
TOTAL A REPORTER	0,00	0,00	1 218 177 488,12	2 486 359,97	1 215 691 128,15	0,

الملحق رقم (05): البيانات الحقيقية للميزان العام للحسابات 2022

SOLIDE HARROUCH		BALANCE GENERALE		PAGE 2		
		EDITION DU 01/09/2025 10: 8				
		EXERCICE 01/01/22 AU 31/12/22				
LIBELLE	RECOURTURE(S) SOLDES	MAJ (AU 01/01/22) AU 31/12/22	SOLDE AU 31/12/22	DEBIT	CREDIT	
REPORT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
---	0,00	0,00	1 210 700 000,00	1 204 000,17	1 210 700 000,00	0,00
--- EMBALLAGES & ACCESSOIRES	0,00	0,00	3 100 000,00	0,00	3 100 000,00	0,00
--- EMBALLAGES	0,00	0,00	30 000 000,00	0,00	30 000 000,00	0,00
--- FOURNITURES NON STOCKABLES (GAZ,ELECTRIC)	0,00	0,00	30 000 000,00	0,00	30 000 000,00	0,00
--- FOUR NON STOCKABLES (EAU)	0,00	0,00	1 000 000,00	0,00	1 000 000,00	0,00
--- ACHAT NON STOCKE FOURNITURES DIVERSES	0,00	0,00	8 000,10	0,00	8 000,10	0,00
--- NETTOYAGE	0,00	0,00	2 000 000,00	0,00	2 000 000,00	0,00
--- LOCATION MATERIELS DE TRANSPORT	0,00	0,00	10 000 000,00	0,00	10 000 000,00	0,00
--- LOCATION POINTS DE VENTE	0,00	0,00	4 000 000,00	0,00	4 000 000,00	0,00
--- LOCATION MATERIELS TP	0,00	0,00	315 000,00	0,00	315 000,00	0,00
--- AUTRES LOCATIONS	0,00	0,00	185 000,00	0,00	185 000,00	0,00
--- ENT. REP. ET MAINT. BATIMENTS INDUSTRIELS	0,00	0,00	20 228,30	0,00	20 228,30	0,00
--- ENT. REP. ET MAINT. AUTRES BATIMENTS	0,00	0,00	8 000,00	0,00	8 000,00	0,00
--- ENT. REP. ET MAINT. MATERIEL ET OUTILS SECTION MAINTENANCE	0,00	0,00	3 200 000,00	0,00	3 200 000,00	0,00
--- ENT. REP. ET MAINT. MATERIEL DE RECEPTION STOCKS	0,00	0,00	140 000,00	0,00	140 000,00	0,00
--- ENT. REP. ET MAINT. MAT. OUTILS SECTION PNEU ET COUSCOUS	0,00	0,00	498 700,00	0,00	498 700,00	0,00
--- ENT. REP. ET MAINT. MAT. ET OUTIL. SECTION MOULURE	0,00	0,00	1 000,00	0,00	1 000,00	0,00
--- ENT. REP. ET MAINT. MAT. ET OUTIL. F. MOTRICE	0,00	0,00	724 150,00	0,00	724 150,00	0,00
--- ENT. REP. ET MAINT. MAT. ET OUTIL. LUT. C. INCENDIE	0,00	0,00	701 500,00	0,00	701 500,00	0,00
--- ENT. REP. ET MAINT. MAT. ET OUTIL. MANUTENTION	0,00	0,00	4 000,00	0,00	4 000,00	0,00
--- ENT. REP. ET MAINT. MAT. DE TRANSPORT LEGERES	0,00	0,00	597 658,95	0,00	597 658,95	0,00
--- ENT. REP. ET MAINT. MATERIEL DE TRANSPORT LOURDS	0,00	0,00	982 987,13	0,00	982 987,13	0,00
--- ENT. REP. ET MAINT. MOBILIER DE BUREAU	0,00	0,00	3 000,00	0,00	3 000,00	0,00
--- ENT. REP. ET MAINT. MATERIEL DE CHAUFFAGES ET CLIMATISATIONS	0,00	0,00	17 500,00	0,00	17 500,00	0,00
--- ENT. REP. ET MAINT. MATERIEL INFORMATIQUE	0,00	0,00	134 500,00	0,00	134 500,00	0,00
--- ENT. REP. ET MAINT. MATERIEL SECURITE	0,00	0,00	13 100,00	0,00	13 100,00	0,00
--- ASSURANCES MATERIELS DE TRANSPORT	0,00	0,00	946 815,47	0,00	946 815,47	0,00
--- ASSURANCES DES INSTALLATIONS TECHNIQUES	0,00	0,00	286 049,88	0,00	286 049,88	0,00
--- ASSURANCES CATASTROPHES NATURELLES	0,00	0,00	291 515,19	0,00	291 515,19	0,00
--- ASSURANCES RISQUES DIVERS	0,00	0,00	59 392,36	0,00	59 392,36	0,00
--- AUTRES ASSURANCES	0,00	0,00	10 140 814,77	0,00	10 140 814,77	0,00
--- FRAIS DE FORMATION	0,00	0,00	2 283 500,00	0,00	2 283 500,00	0,00
--- AUTRES ETUDES	0,00	0,00	610 000,00	0,00	610 000,00	0,00
--- DOCUMENTATION GENERAL	0,00	0,00	102 216,00	0,00	102 216,00	0,00
--- ACHAT DES JOURNAUX QUOTIDIEN ET REVUES	0,00	0,00	7 020,00	0,00	7 020,00	0,00
--- DOCUMENTATION - PHOTOCOPIE ET RELIURE	0,00	0,00	43 528,00	0,00	43 528,00	0,00
--- ABONNEMENTS ET INSCRIPTIONS	0,00	0,00	80 620,00	0,00	80 620,00	0,00
--- IND AGENTS DES PIECES	0,00	0,00	33 360,00	0,00	33 360,00	0,00
--- HONORAIRES FRAIS AVOCAT	0,00	0,00	1 742 978,00	0,00	1 742 978,00	0,00
TOTAL A REPORTER	0,00	0,00	1 446 910 527,17	1 204 000,17	1 446 910 527,17	0,00

الملحق رقم (06): البيانات الحقيقية للميزان العام للحسابات سنة 2023

CIC HARROUCHE		BALANCE GENERALE		PAGE 2			
				EDITION DU 01/06/2026 10:15			
				EXERCICE 01/01/23 AU 31/12/23			
LIBELLE		DEBIT		CREDIT		SOLDE AU 31/12/23	
		DEBIT		CREDIT		DEBIT	
REPORT		0,00	0,00	1 375 773 842,94	0,00	1 375 773 842,94	0,00
000000	EMBALLAGES POLYPROPYLENES 10 KG	0,00	0,00	8 902 972,50	0,00	8 902 972,50	
000000	EMBALLAGES POLYPROPYLENES 25KG	0,00	0,00	13 000 000,00	0,00	13 000 000,00	
000000	EMBALLAGES POLYPROPYLENES 50 KG	0,00	0,00	11 130 000,00	0,00	11 130 000,00	
000000	EMBALLAGES POLYPROPYLENES 100KG	0,00	0,00	245 169,00	0,00	245 169,00	
000000	EMBALLAGES POLYPROPYLENES LAMINES 10 KG	0,00	0,00	3 425 211,24	0,00	3 425 211,24	
000000	EMBALLAGES POLYPROPYLENES LAMINES 25 KG	0,00	0,00	7 256 821,89	0,00	7 256 821,89	
000000	EMBALLAGES SACS KRAFT 1 KG	0,00	0,00	278 700,20	0,00	278 700,20	
000000	EMBALLAGES SACS KRAFT 5 KG	0,00	0,00	6 209 000,00	0,00	6 209 000,00	
000000	ETIQUETTES	0,00	0,00	763 283,17	0,00	763 283,17	
000000	FICELLES	0,00	0,00	858 891,24	0,00	858 891,24	
000000	COLLE	0,00	0,00	131 372,22	0,00	131 372,22	
000000	ADHESIF	0,00	0,00	1 327 607,25	0,00	1 327 607,25	
000000	CARTON BLANC	0,00	0,00	39 212 455,71	0,00	39 212 455,71	
000000	EMBALLAGES & ACCESSOIRES	0,00	0,00	3 328 600,00	0,00	3 328 600,00	
000000	EMBALLAGES	0,00	0,00	35 658 850,55	0,00	35 658 850,55	
000000	ACHAT NON STOCKE FOURNITURES MAINTENANCE	0,00	0,00	2 500,00	0,00	2 500,00	
000000	FOURNITURES NON STOCKABLES (GAZ,ELECTRIC)	0,00	0,00	34 071 729,40	0,00	34 071 729,40	
000000	FOUR NON STOCKABLES (EAU)	0,00	0,00	1 988 199,65	0,00	1 988 199,65	
000000	ACHAT NON STOCKE FOURNITURES DIVERSES	0,00	0,00	14 300,00	0,00	14 300,00	
000000	NETTOYAGE	0,00	0,00	2 677 000,00	0,00	2 677 000,00	
000000	LOCATION MATERIELS DE TRANSPORT	0,00	0,00	23 121 111,00	0,00	23 121 111,00	
000000	LOCATION POINTS DE VENTE	0,00	0,00	4 592 000,00	0,00	4 592 000,00	
000000	AUTRES LOCATIONS	0,00	0,00	2 039 025,00	0,00	2 039 025,00	
000000	ENT. REP. ET MAINT. BATIMENTS ADMINISTRATIFS	0,00	0,00	626 000,00	0,00	626 000,00	
000000	ENT. REP. ET MAINT. MATERIEL ET OUTILLAGES SECTION MEUNERIE	0,00	0,00	3 686 945,39	0,00	3 686 945,39	
000000	ENT. REP. ET MAINT. MAT. OUTIL. SECTION PATE ET COUSCOUS	0,00	0,00	1 943 352,00	0,00	1 943 352,00	
000000	ENT. REP. ET MAINT. MAT. ET OUTIL. F. MOTRICE	0,00	0,00	1 679 500,00	0,00	1 679 500,00	
000000	ENT. REP. ET MAINT. MAT. ET OUTIL. LUT. C. INCENDIE	0,00	0,00	662 588,23	0,00	662 588,23	
000000	ENT. REP. ET MAINT. MAT. ET OUTIL. ATEL. MAINTENANCE	0,00	0,00	104 000,00	0,00	104 000,00	
000000	ENT. REP. ET MAINT. AUTRES MAT. ET OUTIL.	0,00	0,00	31 000,00	0,00	31 000,00	
000000	ENT. REP. ET MAINT. MAT. DE TRANSPORT LEGERES	0,00	0,00	824 678,57	0,00	824 678,57	
000000	ENT. REP. ET MAINT. MATERIEL DE TRANSPORT LOURDS	0,00	0,00	875 882,18	0,00	875 882,18	
000000	ENT. REP. ET MAINT. MATERIEL DE CHAUFFAGES ET CLIMATISATIONS	0,00	0,00	39 000,00	0,00	39 000,00	
000000	ENT. REP. ET MAINT. MATERIEL INFORMATIQUE	0,00	0,00	65 500,00	0,00	65 500,00	
000000	ENT. REP. ET MAINT. MATERIEL SECURITE	0,00	0,00	795 850,00	0,00	795 850,00	
000000	ASSURANCES MATERIELS DE TRANSPORT	0,00	0,00	701 933,91	0,00	701 933,91	
000000	AUTRES ASSURANCES	0,00	0,00	11 004 200,00	41 792,82	11 004 200,00	
000000	FRAIS DE FORMATION	0,00	0,00	2 490 065,47	0,00	2 490 065,47	
TOTAL A REPORTER		0,00	0,00	1 601 623 261,88	41 792,82	1 601 791 459,03	0,00

الملحق رقم (07): ميزانية المشتريات التقليدية 2023

PLANE GENERAL DE Cuentas DE LAS EMPRESAS ELABORADAS PREVISION DE APPROXIMACIONES VALORES - EJERCICIO 2022															
2022/2023	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035	2036
Activos															
Activo fijo	275 461 512	45 079 812	45 079 812	45 079 812	45 079 812	45 079 812	45 079 812	45 079 812	45 079 812	45 079 812	45 079 812	45 079 812	45 079 812	45 079 812	45 079 812
Activo circulante	477 888 324	45 874 800	45 874 800	45 874 800	45 874 800	45 874 800	45 874 800	45 874 800	45 874 800	45 874 800	45 874 800	45 874 800	45 874 800	45 874 800	45 874 800
Activo de largo plazo	0	12 500 000	12 500 000	12 500 000	12 500 000	12 500 000	12 500 000	12 500 000	12 500 000	12 500 000	12 500 000	12 500 000	12 500 000	12 500 000	12 500 000
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															
Activo de largo plazo															
Activo de corto plazo															

الملحق رقم (09): ميزانية المشتريات التقديرية 2021

FILIALE CEREALIS Constantine GC Les Moulins EL HARROUCH														13. OCTOBRE	
DESIGNATION	PREVISIONS CLOTURE 2020	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	TOTAL 2021	
Matériaux premiers															
Be 301	200 000	22 100	23 100	23 100	23 100	23 100	23 100	18 900	4 200	23 100	23 100	23 100	23 100	254 100	
Be 302	388 231	32 130	32 130	32 130	32 130	32 130	32 130	18 960	13 290	32 130	32 130	32 130	32 130	383 430	
Orge															
Emballages															
SACHES POLYPROPYLENE															
50 KG	464 001	33 501	33 501	33 501	33 501	33 501	33 501	30 700	12 711	33 501	33 501	33 501	33 501	368 510	
25 KG	47 180	36 883	36 883	36 883	36 883	36 883	36 883	16 763	20 190	36 883	36 883	36 883	36 883	401 710	
10 KG	420 004	47 392	47 392	47 392	47 392	47 392	47 392	30 780	16 630	47 392	47 392	47 392	47 392	521 590	
50 KG															
25 KG															
25 KG Laminé	464 934	21 092	21 092	21 092	21 092	21 092	21 092	16 657	0	21 092	21 092	21 092	21 092	227 561	
SACHES KRAFT															
10 KG															
25 KG	179 614	28 368	28 368	28 368	28 368	28 368	28 368	8 789	19 586	28 368	28 368	28 368	28 368	312 000	
10 KG															
25 KG	181 904	278 720	278 720	278 720	278 720	278 720	278 720	278 720	0	278 720	278 720	278 720	278 720	3 076 920	
AUTRES															
Culture (Pain & Coudou)	682	70	70	70	70	70	70	70	0	70	70	70	70	704	
Carton d'emballage	8 821	70 289	70 289	70 289	70 289	70 289	70 289	70 289	0	70 289	70 289	70 289	70 289	774 360	
Boite 200grs (Germe de Blé)															
Boite 200grs (SON PURIFIÉ)															
Marchandises															
Semoule															
Semoule d'orge															
Pain															
Pâtes Alimentaires															
Coucou															
Issus de maïs															
Légumes secs															
- Pois chiches															
- Lentilles															
- Haricots blancs															
- Riz															
Autres denrées															

الملحق رقم (10): ميزانية المشتريات التقديرية 2021

LIJALE CEREALES Constantine CIC Les Moulins EL HARROUCH
PREVISIONS DES APPROVISIONNEMENTS VALORISES - EXERCICE 2021

U.D.A.

1/1

DESIGNATIONS	CLOTURE 2020	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	Cumul C.I.P.S. 2021
Matières premières														
Blé dur	653 576 177	52 668 000	52 668 000	52 668 000	52 668 000	52 668 000	52 668 000	41 092 000	9 576 000	52 668 000	52 668 000	52 668 000	52 668 000	579 248 000
Blé tendre	473 176 438	41 287 050	41 287 050	41 287 050	41 287 050	41 287 050	41 287 050	24 286 500	17 000 550	41 287 050	41 287 050	41 287 050	41 287 050	494 157 550
Orge														
Emballages														
SACHEBIE POLYPROPYLENE														0
50 KGS	12 356 548	815 601	815 601	815 601	815 601	815 601	815 601	900 008	312 592	815 601	815 601	815 601	815 601	8 971 808
25 KGS	740 635	571 682	571 682	571 682	571 682	571 682	571 682	280 140	311 543	571 682	571 682	571 682	571 682	6 288 504
10 KGS	7 665 080	864 899	864 899	864 899	864 899	864 899	864 899	961 265	203 534	864 899	864 899	864 899	864 899	9 513 804
05 KGS														0
02 KGS														0
25 KG Lait	10 228 550	464 033	464 033	464 033	464 033	464 033	464 033	464 033	0	464 033	464 033	464 033	464 033	5 104 267
SACHEBIE KRAFT														0
10 KGS	3 484 508	550 357	550 357	550 357	550 357	550 357	550 357	110 497	379 860	550 357	550 357	550 357	550 357	6 053 023
05 KG														0
02 KGS	1 418 410	671 328	671 328	671 328	671 328	671 328	671 328	671 328	0	671 328	671 328	671 328	671 328	7 384 608
01 KG														
AUTRES														
Catégorie (Pailles &	23 673 518	2 463 955	2 463 955	2 463 955	2 463 955	2 463 955	2 463 955	2 463 955	0	2 463 955	2 463 955	2 463 955	2 463 955	27 103 567
Carton 10 Kgs (Cours	204 630	2 111 962	2 111 962	2 111 962	2 111 962	2 111 962	2 111 962	2 111 962	0	2 111 962	2 111 962	2 111 962	2 111 962	23 231 518
Boite 200g (Carton de Blé)														
Boite 200g (SOON V.I.H.F.E.)														
Marchandises														
Semoule	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Semoule d'orge	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Farine	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Pâtes Alimentaires	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Châtaignes	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Viande de mouton	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Aliments secs	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Foin de charras	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Lentilles	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Farinos blancs	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Riz	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

الملحق رقم (12): ميزانية المشتريات التقديرية 2023

SEALE CEREALES Cooperative CO Les Moulins EL HANNOUTI PREVISIONS DES APPROVISIONNEMENTS VALORISES - EXERCICE 2023															
DESIGNATION	CLÔTURE 2022	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	TOTAL 2023 (P)	
Produits agricoles															
Blé dur	371 401 913	40 079 913	40 079 913	40 079 913	40 079 913	40 079 913	40 079 913	38 167 913	9 074 000	40 079 913	40 079 913	40 079 913	40 079 913	400 079 100	
Blé tendre	472 889 224	40 074 000	40 074 000	40 074 000	40 074 000	40 074 000	40 074 000	38 881 000	10 000 000	40 074 000	40 074 000	40 074 000	40 074 000	394 074 000	
Blé dur pour semences	0	12 000 000	12 000 000	12 000 000	12 000 000	12 000 000	12 000 000	12 000 000	0	12 000 000	12 000 000	12 000 000	12 000 000	120 000 000	
Ordon de blé															
Farine de blé															
Farine d'arrachée															
Farine de maïs															
Produits industriels															
MAISON POLYMERISABLE															
01-01-01	10 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	100 000	0	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	10 000 000	
01-01-02	20 000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
01-01-03	2 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	400 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	10 000 000	
01-01-04	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
01-01-05	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
01-01-06	12 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	100 000	0	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	12 000 000	
MAISON PLASTIC															
01-01-01	1 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	1 000 000	1 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	20 000 000	
01-01-02	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
01-01-03	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	0	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	10 000 000	
Autres															
Calcaire blanc & ciment	22 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	0	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	40 000 000	
Carreaux blancs (ciment)	10 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	0	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	20 000 000	
Béton (ciment de blé)															
Béton alliage (ciment de blé)															
Marchandises															
Carreaux	10 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	0	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	20 000 000	
Carreaux d'argile															
Carreaux															
Carreaux d'argile															
Carreaux															
Carreaux d'argile															
Carreaux															
Carreaux d'argile															
Autres 2023															
Total 2023															

الملحق رقم (13): البيانات المعيارية للاعباء الغير مباشرة لسنة 2021، 202، 2023

FILIALE CEREALES Constantine CIC Les Moulins EL HARBLOUCH														
DESIGNATIONS	Closure 2020	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	OBJECTIFS 2021
ENERGIE	18 000 000	3 500 000	3 500 000	3 500 000	3 500 000	3 500 000	3 500 000	3 500 000	3 500 000	3 500 000	3 500 000	3 500 000	3 500 000	42 000 000
EAU	1 800 000	550 000	550 000	550 000	550 000	550 000	550 000	550 000	550 000	550 000	550 000	550 000	550 000	6 600 000
PIECES DE RECHAN	2 760 000	1 750 000	1 750 000	1 750 000	1 750 000	1 750 000	1 750 000	1 750 000	1 750 000	1 750 000	1 750 000	1 750 000	1 750 000	21 000 000
ESSENCE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
GAZ OIL	2 364 000	595 000	595 000	595 000	595 000	595 000	595 000	595 000	595 000	595 000	595 000	595 000	595 000	7 140 000
HUILE	112 000	41 333	41 333	41 333	41 333	41 333	41 333	41 333	41 333	41 333	41 333	41 333	41 333	496 000
PNEUMATIQUE	480 000	120 000	120 000	120 000	120 000	120 000	120 000	120 000	120 000	120 000	120 000	120 000	120 000	1 440 000
CLINCAILLERIES DIV	960 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	3 600 000
ETIQUETTES	264 000	60 000	60 000	60 000	60 000	60 000	60 000	60 000	60 000	60 000	60 000	60 000	60 000	720 000
ETIQUETTES	352 000	67 000	67 000	67 000	67 000	67 000	67 000	67 000	67 000	67 000	67 000	67 000	67 000	804 000
AUTRES / HABILLEME	408 000	333 333	333 333	333 333	333 333	333 333	333 333	333 333	333 333	333 333	333 333	333 333	333 333	4 000 000
Fournitures de Bi	480 000	183 333	183 333	183 333	183 333	183 333	183 333	183 333	183 333	183 333	183 333	183 333	183 333	2 200 000
CORRECTEUR FARIH	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL	28 000 000	7 500 000	7 500 000	7 500 000	7 500 000	7 500 000	7 500 000	7 500 000	7 500 000	7 500 000	7 500 000	7 500 000	7 500 000	90 000 000

Prévisions

	2022	2023
ENERGIE	14 840 000,00	35 000 000,00
EAU	-	2 000 000,00
PIECES DE RECHANGE	9 000 000,00	4 500 000,00
ESSENCE	-	-
GAZ OIL	600 000,00	4 500 000,00
HUILE	600 000,00	800 000,00
PNEUMATIQUE	960 000,00	100 000,00
QUINCAILLERIES DIVERSES	3 000 000,00	4 000 000,00
ETIQUETTES	600 000,00	700 000,00
FICELLES	600 000,00	750 000,00
AUTRES (HABILLEMENT - ETC....)	3 000 000,00	50 000,00
FOURNITURES DE BUREAU	1 800 000,00	2 600 000,00
CORRECTEUR FARINE	-	-
TOTAL	35 000 000,00	55 000 000,00

2024
30 000 000,00
2 000 000,00
4 500 000,00
-
4 500 000,00
800 000,00
100 000,00
4 000 000,00
700 000,00
750 000,00
50 000,00
2 600 000,00
-
50 000 000,00