

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني

في ميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فرع: العلوم المالية والمحاسبة تخصص: مالية المؤسسة

من إعداد الطالبة: كبار كلثوم

بعنوان:

## أثر ترشيد التكاليف على المردودية المالية

دراسة حالة المديرية العامة لشركة كهرباء وطاقات متجددة

بغرداية للفترة من 2013 إلى 2017

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/06/16 أمام اللجنة المكونة من السادة:

د/بن طيرش عطاء الله... أستاذ محاضر " ب "، جامعة غرداية.....رئيسا.

أ/بن مولاي زينب..... أستاذ مساعد " أ "، جامعة غرداية.....مشرفا ومقررا.

أ/سحنون سيد أحمد..... أستاذ مساعد " أ "، جامعة غرداية.....مناقشا.

د/ساويح عبد الله ..... أستاذ محاضر " ب "، جامعة غرداية.....مناقشا.

الموسم الجامعي: 2018-2019



جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني

في ميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فرع: العلوم المالية والمحاسبة تخصص: مالية المؤسسة

من إعداد الطالبة: كبار كلثوم

بعنوان:

## أثر ترشيد التكاليف على المردودية المالية

دراسة حالة المديرية العامة لشركة كهرباء وطاقات متجددة

بغرداية للفترة من 2013 إلى 2017

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/06/16 أمام اللجنة المكونة من السادة:

د/بن طيرش عطاءالله... أستاذ محاضر " ب " ، جامعة غرداية.....رئيسا.

أ/بن مولاي زينب..... أستاذ مساعد " أ " ، جامعة غرداية.....مشرفا ومقرا.

أ/سحنون سيد أحمد.....أستاذ مساعد " أ" ، جامعة غرداية.....مناقشا.

د/سايق عبد الله.....أستاذ محاضر " ب" ، جامعة غرداية.....مناقشا.

الموسم الجامعي: 2018-2019

## الإهداء

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله أما بعد أهدي هذا العمل المتواضع الى والدي الكريمين اطال الله عمرهما والذين سمرا على تربيته لأبلغ هذا المبلغ الذي انا فيه كما لا أنسى إخوتي علي ، عبد الله ، عبد الكريم ، إبراهيم ، بشير وزوجاتهم وأختاي مريم وطيفة و زوجما كما أهدي عملي هذا الى زوجي وشريكه في حياتي و بعثي هذا عرفانا له على مجهوداته البارزة في هذا العمل وإلى إبني معاذ و سارة وأهدي هذا العمل الى كل من أمانني على إهداء هذه المذكرة من بعيد أو قريب و بأي وسيلة كانت ولكل من دعا لي .

## الشكر والعرفان

الشكر والحمد أولاً لله عز وجل الذي وفقنا لإعداد هذا التقرير ثم الصلاة على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم واله وصحبه وسلم تسليماً أما بعد:

أتقدم بجزيل الشكر الى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إعداد هذه المذكرة بالمشورة أو الرأي أو بالمادة العلمية والوثائق الثبوتية وأخص بالشكر أستاذتي المحترمة الدكتورة بن مولاي زينب على إشرافها على هذا العمل حتى وصل إلى الحلة التي هو عليها الآن فجزاها الله عنا خير جزاء واثني بالشكر إلى كل موظفي شركة كهرباء وطاقات متعددة خاصة الى زوجي رسيوي مصطفى والذي كان مؤطرا لي في الشركة وشريكا بمعنى الكلمة في كل حرف من هذا البحث.

وشكراً.

كبار كلثوم

## الإهداء

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله أما بعد أهدي هذا العمل المتواضع  
الى والدي الكريمين اطلال الله عمرهما والذين سمرا على تربيته لأبلغ هذا  
المبلغ الذي انا فيه كما لا أنسى إخوتي علي ، عبد الله ، عبد الكريم ، إبراهيم  
، بشير وزوجاتهم وأختاي مريم وطيفة و زوجما كما أهدي عملي هذا الى  
زوجي وشريكه في حياتي و بعثي هذا عرفانا له على مجسوداته البارزة في  
هذا العمل وإلى إبني معاذ و سارة وأهدي هذا العمل الى كل من أمانني  
على إهداء هذه المذكرة من بعيد أو قريب و بأي وسيلة كانت ولكل من  
دعا لي .

## الشكر والعرفان

الشكر والحمد أولاً لله عز وجل الذي وفقنا لإعداد هذا التقرير ثم الصلاة على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم واله وصحبه وسلم تسليماً أما بعد:

أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إعداد هذه المذكرة بالمشورة أو الرأي أو بالمادة العلمية والوثائق الثبوتية وأخص بالشكر أستاذتي المحترمة الدكتورة بن مولاي زينب على إشرافها على هذا العمل حتى وصل إلى الحلة التي هو عليها الآن فجزاها الله عنا خير جزاء واثني بالشكر إلى كل موظفي شركة كهرباء وطاقات متعددة خاصة إلى زوجي رسيوي مصطفى والذي كان مؤطراً لي في الشركة وشريكاً بمعنى الكلمة في كل حرف من هذا البحث.

وشكراً.

كبار كلثوم

## الملخص

تهدف هذه الدراسة الى ابراز أثر عملية ترشيد التكاليف على المردودية المالية للمؤسسة إنطلاقا من تأثيرها على النتيجة المالية الصافية وبالتالي على رأس المال الخاص ،وقد اعتمدنا في ابراز هذه الإشكالية على دراسة الترشيح على بعض مداخل التكلفة الهامة للمؤسسة إنطلاقا من حيازتنا على بعض المعطيات العملية من المؤسسة مكنتنا من بناء تصور حول الفرضيات والتي حاولنا من خلالها التحكم في عنصر التكاليف بترشيدها ما استطعنا على قدر المعلومات والوثائق التي تمكنا من الحصول عليها ، ولإبراز هذه الإشكالية حاولنا اسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي حيث إستعملنا برنامج الجداول الإلكترونية إكسل 2007 لإجراء المقارنات الحسابية وإستخلاص النتائج، كما إعتدنا على المنهج الوصفي في الجانب النظري والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي للوقوف على مدلولات النتائج المستخلصة.

ولقد توصلنا في هذه الدراسة الى أن عملية التسيير الرشيدة تتطلب الوقوف على كل مداخل التكلفة للمشاريع ووضع خارطة طريق للتعامل معها مما يؤدي حتما الى تحديد المسؤوليات التي تؤدي الى الإستغلال الأمثل لجهود الموظفين وبالتالي التحكم في هذه التكاليف ، لذلك لاحظنا أن اختيار البديل في انتاج الطاقة له أثر بارز في ترشيح التكلفة وذلك لأن استغلال الميزة النسبية التي تحوزها البلاد من شساعة رقعتها الجغرافية وطول مدة الصفاء يعمل على البيئة الملائمة للإستثمار في هذا المجال، ولقد توصلنا أيضا الى أن عملية توطين صناعة الطاقة المتجددة لاستيعاب الطلب الداخلي على الطاقة والتقليل من استنزاف مخزون العملة الصعبة هو في حد ذاته من أهم مداخل ترشيح التكلفة ناهيك عن القيمة المضافة التي يزيدها في للإقتصاد.

من المستحيل تحقيق ما تم ذكره سابقا دون التطرق الى عملية التكوين و التعلم، فالمعرفة هي الدافع الرئيسي وراء التحكم الذي يعمل على الترشيح بالإضافة الى البيئة الإدارية المحفزة، هذا بالإضافة الى بناء قاعدة بيانات من خلالها تتم عمليات التقدير والإستشراف بكل أكثر دقة وموضوعية

## الكلمات المفتاحية :

ترشيح تكلفة ، مردودية مالية ، توطين صناعة الطاقات المتجددة،تكوين.



## **Le résumé**

Le but de cette étude est de mettre la lumière sur le rôle de rationalisation des dépenses sur le résultat financier net et les capitaux propre afin de ressortir l'impact sur le rendement financier de l'entreprise, nous avons choisi SKTM comme une entreprise ciblé pour cette étude ou elle contient un programme d'investissement ambitieux .Nous avons reçu des documents et des tableaux actualisés peut utiliser pour clarifier le problématique globale et examine les hypothèses de départ.

Nous avons constaté dans cette étude que pour avoir des résultats satisfaisantes l'opération doit être touché l'ensemble des sortes des dépenses , et pour les contrôler il faut instaurer une feuille de route a fin de citer les responsabilités et exploité idéalement les efforts des employés.

Nous avons constaté que le choix de domaine de l'exploitation a un rôle important dans la maîtrise des couts. Vu que l'Algérie possède des potentiels solaires et espaces importants chose qui nous donne un avantage a la production des énergies renouvelables.

Nous référons aussi à la domiciliation de l'industrie du matériels de l'énergie renouvelable chose qui nous permis de maîtriser les couts par minimisation des devise transférés vers l'étranger et crée une valeur ajoute a l'économie national.

Nous trouvons impossible pour réaliser les objectives cité au-dessus s'il n'y a pas une formation spécialisée, parce que qui détient l'information peut maîtriser le domaine de l'activité et minimisé par conséquence les couts des projets.

La formation, l'esprit de la responsabilité et l'environnement administratif favorable peuvent construire une base des données utilisées dans les prévisions et les perspectives avec une certitude constatée.

## **Les mots clefs**

Rationalisation des dépenses, rendement financier, la domiciliation de l'industrie des énergies renouvelables- formation.

## قائمة المحتويات

III.....	الإهداء
IV.....	الشكر والعرفان
V.....	الملخص
VII.....	قائمة المحتويات
IX.....	قائمة الجداول
XI.....	قائمة الأشكال البيانية
XII.....	قائمة الملاحق
أ.....	مقدمة
01.....	<b>الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لترشيد التكاليف والمردودية المالية</b>
02.....	المبحث الأول : مفاهيم أساسية للتكاليف والمردودية المالية.
03.....	المطلب الأول : مفاهيم أساسية حول التكلفة.
09.....	المطلب الثاني : دراسة المردودية المالية.
16.....	المبحث الثاني : ترشيد التكاليف
16.....	المطلب الأول : ماهية ترشيد التكاليف.
19.....	المطلب الثاني : الجودة والصيانة كأساس لترشيد التكاليف.
23.....	المطلب الثالث : طرق ترشيد التكاليف
33.....	المبحث الثالث : الدراسات السابقة
33.....	المطلب الأول : الدراسات الوطنية :
34.....	المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية :
35.....	المطلب الثالث : مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة
36.....	خلاصة الفصل الأول :
37.....	<b>الفصل الثاني : أثر ترشيد التكاليف على المردودية المالية في شركة كهرباء وطاقات متجددة.</b>
39.....	المبحث الأول : تعريف المؤسسة وتطور الإنتاج داخلها.
39.....	المطلب الأول : المؤسسة وقطاعها الاقتصادي.
43.....	المطلب الثاني : تطور انتاج الكهرباء لشركة كهرباء وطاقات متجددة.
48.....	المبحث الثاني : الطرق والأدوات المستخدمة.
48.....	المطلب الأول : تحديد متغيرات الدراسة وكيفية قياسها.
50.....	المطلب الثاني : طرق جمع البيانات.
52.....	المبحث الثالث : عرض ومناقشة النتائج.
52.....	المطلب الأول : عرض وتقديم النتائج المتحصل عليها.
71.....	المطلب الثاني : تفسير ومناقشة النتائج.
73.....	خلاصة الفصل

74.....	خاتمة عامة.....
78.....	قائمة المراجع.....
81.....	قائمة الملاحق.....

## قائمة الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
10	تقييم معدلات المردودية المالية	1-1
11	حساب النتيجة الصافية للسنة المالية	2-1
43	تطور إنتاج الكهرباء بين سنوات 2013-2018	1-2
45	تطور قدرات الإنتاج للشركة بين سنوات 2013-2018	2-2
47	تطور صافي النتيجة المالية بين 2013-2017	3-2
52	جدول يبين مقدار مساهمة التحفيزات الجمركية والجبائية في التخفيض من التكاليف الكلية للمشروع	4-2
53	الوزن النسبي لمبالغ مكونات مراكز الطاقة الشمسية بقدر 343 ميغاواط إلى المبلغ الكلي المستثمر بالدولار	5-2
54	تكاليف إنحراف التسويات المالية لعقد إنجاز محطة بقدر 343 ميغاواط	6-2
54	مصاريف الإلتزام بالإعتماد المستندي المغطى من طرف الشركة في الفترة الحقيقية	7-2
55	مصاريف الإلتزام بالإعتماد المستندي المغطى من طرف الشركة في الفترة التعاقدية	8-2
56	مصاريف الإلتزام بالإعتماد المستندي المتجدد المغطى من طرف الشركة في الفترة التعاقدية للتسوية الذي يمس المعدات فقط	9-2
57	مجموع الوفر المحقق بالإعتماد على الطاقات المتجددة	10-2
58	التكلفة التقديرية بالدينار لمعدات إنتاج الطاقة التقليدية المقابلة لإنتاج نفس الطاقة المتجددة المنتجة لسنة 2018	11-2
60	يمثل المبالغ التقديرية في حالة ترشيد التكلفة من ناحية التحكم في اجال تنفيذ المشاريع وطرق تحويل الأموال	12-2

60	يمثل إسبعاد التكلفة المرشدة وإهلاكها من إهلاك الإستثمار الحالي و القيمة الصافية له	13-2
61	الإهلاك السنوي لمحطات الطاقة التقليدية الموافقة لنفس الإنتاج من الطاقات المتجددة و القية الصافية لها	14-2
61	يمثل الإهلاك السنوي لمحطات الطاقة المتجددة و القية الصافية لها	15-2
61	يمثل إحلال القيمة الصافية للطاقات التقليدية الموافقة لنفس إنتاج الطاقة المتجددة	16-2
62	جدول حسابات النتائج للشركة لخمس سنوات السابقة ( الجدول المرجعي)	17-2
63	جدول حسابات النتائج للشركة لخمس سنوات السابقة بإدراج الوفرالنتائج عن الترشيد في التحكم في آجال التنفيذ و الطريقة المعتمدة لتحويل الأموال	18-2
64	جدول حسابات النتائج للشركة لخمس سنوات السابقة بإحلال الإستثمار في الطاقات المتجددة بما يوافقها في الطاقات التقليدية	19-2
66	هيكل الخصوم للشركة لخمس سنوات السابقة	20-2
67	هيكل الخصوم للشركة لخمس سنوات السابقة بإدراج أثر الوفرالنتائج عن الترشيد في التحكم في آجال التنفيذ و الطريقة المعتمدة لتحويل الأموال على هيكل الخصوم	21-2
68	هيكل الخصوم للشركة لخمس سنوات السابقة بإحلال الإستثمار في الطاقات المتجددة بما يوافقها في الطاقات التقليدية	22-2
69	المردودية المالية للشركة لخمس سنوات السابقة	23-2
70	المردودية المالية للشركة لخمس سنوات السابقة بإدراج أثر الوفر الناتج عن الترشيد في التحكم في آجال التنفيذ و الطريقة المعتمدة لتحويل الأموال	24-2
70	المردودية المالية للشركة لخمس سنوات السابقة بإحلال الإستثمار في الطاقات المتجددة بما يوافقها في الطاقات التقليدية	25-2

## قائمة الأشكال

الصفحة	الشكل	الرقم
04	العلاقة بين التكلفة والمصرف والخسارة	1-1
06	التبويب الطبيعي للتكلفة	2-1
31	الإطار العام لنظام ABC	3-1
42	الهيكل التنظيمي لشركة كهرباء طاقات متجددة	1-2
43	تطور إنتاج الكهرباء بين سنوات 2013-2018	2-2
44	هيكل الإنتاج للشركة في سنة 2018	3-2
46	تطور قدرات الإنتاج بين سنوات 2013-2018	4-2
46	هيكل قدرات الإنتاج لسنة 2018	5-2
48	تطور صافي النتيجة المالية بين 2013-2017	6-2
49	تطور سعر صرف الدينار مقابل الدولار بين 2013-2017	7-2

### قائمة الملاحق

الصفحة	الملحق	الرقم
82	يبيّن الوزن النسبي لكل مكون من مكونات محطات الطاقة الشمسية التي يتم إستردادها.	الملحق 1
83	مقتطف من المنشور رقم 2047 بتاريخ 2013/08/12 الخاص بالعمليات في التجارة الخارجية للبنك الوطني الجزائري.	الملحق 2

### قائمة الإختصارات والرموز

الإختصار/الرمز	الدلالة
SKTM	شركة كهرباء وطاقات متحددة
CREDEG	مركز البحث والتطوير في الكهرباء والغاز
CFR	ترميز دولي للتجارة الدولية ويعني مبلغ البضاعة بما فيه مصرف النقل البحري إلى رصيف مناء الوصول
KWh	الكيلواط ساعي وهو وحدة لقياس القدرة المنتجة
ANDI	الوكالة الوطنية لدعم وتطوير الإستثمار
USD	الدولار الأمريكي

نظرا للوضعية المتدهورة لكثير من بلدان الدول النامية الأمر الراجع للمشاكل والعراقيل التي يواجهها المسيرون وأيضا الخريطة السياسية و الإقتصادية والتكنولوجية..... إلخ الجديدة وما يقابله من سوء التسيير وعدم التحكم في مختلف الإمكانيات المتاحة المادية منها والمالية والبشرية والتشريعية وطرق وسياسات الإنتاج المعتمدة .

هذه الضغوطات تحتم على المؤسسات من أجل بقائها وإستمرارها سرعة التأقلم مع الأوضاع الجديدة وإستغلال كل ما هو متاح للرفع من مردوديتها المالية والتي من خلالها نستطيع أن نحكم على قدرة المؤسسة في السيطرة على الأموال الإنتاجية و الإستغلال العقلاني لكافة مواردها البشرية والمالية والمادية كونها أداة لمراقبة التسيير داخل المؤسسة كما أنها تساعد في رفع الإنتاج وتحقيق انتاجية أكبر ،وسعيا نحو إيجاد سبيل ترفع به المؤسسة من مردوديتها المالية سلطنا الضوء في دراستنا هذه على أثر ترشيد التكاليف على المردودية المالية للمؤسسة وحاولنا تطبيق هذه الدراسة على شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM.

وبناء على ما سبق نحاول صياغة الإشكالية الرئيسية التالية :

## أ- الإشكالية :

الى أي مدى يؤثر ترشيد التكاليف في شركة طاقات كهرباء وطاقات متجددة على مردوديتها المالية ؟

ومن أجل الإجابة على هذا التساؤل قمنا بتقسيمه الى الأسئلة التالية :

1- كيف يمكن ترشيد التكاليف داخل شركة كهرباء وطاقات متجددة ؟

2- ماهو أثر ترشيد التكاليف داخل الشركة على المردودية المالية ؟

هذا ما سنحاول الإجابة عنه من خلال دراستنا الميدانية لشركة كهرباء وطاقات متجددة

## ب- الفرضيات :

- المؤسسات الإقتصادية على دراية كاملة بتأثير التكاليف على مردوديتها بحيث يتم العمل بها.
- اعتماد انتاج الكهرباء عن طريق الطاقات المتجددة يعتبر ترشيد للتكاليف .
- هناك أخطاء في التسيير ينتج عنها هدر التكاليف داخل الشركة .
- عدم وجود محاسبة التكاليف داخل المؤسسة يؤدي الى خسائر غير محسوبة.



- يتم الوصول الى مردودية مالية مرتفعة عن طريق ترشيد التكاليف .

### ت- مبررات اختيار الموضوع :

- لما له من أثر على نتيجة المؤسسة والقدرة على الرفع من مستوى المؤسسات داخل الوطن.
- لإظهار أهمية وجوب وجود محاسبة التكاليف داخل المؤسسات لتجنب ضياع تكاليف كان من الممكن استغلالها لأغراض أخرى داخل المؤسسة.
- في ظل توجه العالم الى التحسين في النتائج بترشيد التكاليف.

### ث- حدود الدراسة :

- من ناحية الحدود المكانية فقد أخذنا شركة كهرباء وطاقات متجددة كفرع من فروع مجمع سونلغاز كحالة للدراسة الميدانية والكائن مقرها في حي سيدي عباذ بلدية بنورة ولاية غرداية.
- أما الحدود الزمنية فهي ممتدة من مارس 2013 الى سنة 2017 .

### ج- أهمية الموضوع :

- التوجه الحالي نحو التكاليف وأساليب الترشيد المتاحة.
- لما للمردودية المالية من قدرة على تفسير قدرة المؤسسة على الإستغلال العقلاني للموارد.
- لما لشركة سونلغاز من دخل في الناتج القومي للوطن.
- لفت انتباه المسيرين والمديرين بشركة كهرباء وطاقات متجددة بأهمية ترشيد التكاليف خصوصا وقد ساهموا بإعداد بعض التقديرات خصيصا لهذه المذكرة.
- المساهمة في إخراج البحث العلمي من الميدان النظري الى الميدان التطبيقي وهذا بإسقاط الدراسة على واقع الشركة.
- مساعدة المعنيين بالدراسة (طلبة و مسيرين) وتوجيههم الى أهم السبل لرفع المردودية المالية .

### ح- منهج البحث :

- من أجل الدراسة والتحليل الشامل لمختلف العناصر والمتغيرات المتعلقة بالبحث عن أثر ترشيد التكاليف على المردودية المالية يجب الإعتماد على :

## - المنهج الوصفي

ويتعلق المنهج الوصفي بتناول أهم المفاهيم المتعلقة بالتكاليف والمردودية المالية

## - المنهج التحليلي :

المنهج التحليلي فيرتبط بدراسة وتحليل العلاقة بين ترشيد التكاليف والمردودية المالية .

## - منهج دراسة حالة :

فهذا المنهج يمكننا من فهم مختلف جميع جوانب الموضوع وكشف أبعاده من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة محل الدراسة اضافة الى الملاحظات ودراسة وتحليل مختلف الوثائق والبيانات والمعطيات الفعلية ، وهذا ما يجسد في نظرنا أهم دوافع دراسة هذا الموضوع والمتمثل في إخراج البحث العلمي من المحيط الداخلي للجامعة الى الميدان العملي .

إستعنا في دراستنا على برنامج معالج الجداول الالكترونية اكسل 2007 والذي تمكنا من خلاله من إجراء المقارنات الزمنية والحسابية والوقوف على الإنحرافات وتمثيل ذلك بيانيا.

## خ- صعوبات البحث :

- عدم وجود دراسات داخل المؤسسة متخصصة بالتكاليف وإنما استدعى الأمر انجازها لأجل هذا البحث خصيصا.

- عدم وجود ميزانية متخصصة بنشاط الطاقات المتجددة داخل الشركة ما جعلنا نقوم بحساب المردودية المالية على أساس النتيجة الصافية لكامل الشركة وهذا لا يعطي نتائج دقيقة إذ لا تمثل الطاقات المتجددة إلا 36.87% من إنتاج الشركة مما يجعل للـ 63.13% الباقية أثر مهم على النتيجة الصافية وعلى المردودية المالية للمؤسسة.

- عدم حساب التكاليف المهذرة داخل الشركة كتكلفة الفرصة البديلة وتكلفة الوقت الضائع وتكلفة سوء التسيير في الإستغلال .....الخ.

## د- محتويات البحث :

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا البحث الى فصلين :

**الفصل الأول :** بعنوان الأدبيات النظرية والتطبيقية تناولنا فيه مجموعة من المفاهيم المتعلقة بالتكاليف والمردودية المالية ، في المبحث الأول وتناول في المبحث الثاني مفاهيم متعلقة بطرق ترشيد التكلفة أما الثالث فكان متعلقا بالدراسات السابقة وما أضافته الدراسة في هذا المجال .

**الفصل الثاني:** أثر ترشيد التكاليف على المردودية المالية في شركة كهرباء وطاقات متجددة ، وتم من خلاله تقديم شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM وقدرات الإنتاج داخل الشركة وتطورها خلال فترة الدراسة في المبحث الأول ، أما في المبحث الثاني : فيتحدث عن طرق جمع البيانات وتحديد متغيرات الدراسة أما المبحث الثالث فيتم فيه عرض ومناقشة النتائج المتوصل لها من خلال هذا البحث .

تمهيد :

نظرا للدور الهام الذي تلعبه التكاليف في رسم مسار المؤسسة ولكثرة التوجه اليها في الدراسات المؤخرة ولكون المؤسسات بكل أنواعها تهدف الى ترشيد تلك التكاليف وهذا من أجل تحقيق أكبر منفعة وأكبر مردودية مالية وهذا مهم جدا بالنسبة للمؤسسات فهي تشكل أمرا فارقا بالنسبة لها .

تهدف دراستنا الحالية الى تسليط الضوء على التكاليف وأنواعها وتبويباتها... الخ والمردودية المالية وكيفية حسابها وطرق التأثير عليها وكذلك هو الحال بالنسبة لترشيد التكاليف والطرق والتوجهات الحديثة لترشيد التكاليف.

لقد تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث هي :

المبحث الأول : مفاهيم أساسية للتكلفة والمردودية المالية .

المبحث الثاني : حول ترشيد التكاليف.

المبحث الثالث : دراسات سابقة تخص موضوع الدراسة.

## المبحث الأول: مفاهيم أساسية للتكاليف والمردودية المالية

يهدف هذا المبحث الى دراسة المتغيرات الرئيسية في الدراسة وهما التكاليف و المفاهيم المتعلقة بها ،أركانها ومسبباتها وبعض التبويبات المتعلقة بها وأيضا المردودية المالية وما يتعلق بها من مركبات وأهمية العوامل المؤثرة بها .

### المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول التكلفة

يوجد الكثير من المفاهيم المتعلقة بالتكاليف كالتكلفة والخسارة والمصروف ، كما يوجد لها أركان وتبويبات .. الخ وهذا ما سندرسه فيما يلي .

### الفرع الأول: مفهوم التكاليف

يشتمل مفهوم التكاليف على التعريف والأركان والمسببات كما يلي :

أولاً: تعريف التكلفة: تختلف تعاريف التكلفة من شخص لآخر ومن حالة الى أخرى فهناك عدة تعاريف للتكلفة من بينها تعريف عبد الحي مرعي بأنها "تضحية اختيارية بأشياء أو ممتلكات أو حقوق مادية أو معنوية ، يتحتم أن تكون ذات قيمة إقتصادية ، في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية"<sup>1</sup>

وتعرف أيضا بأنها "تعرف التكلفة بأنها تمثل تضحية اقتصادية أو تعهد بتضحية نقدية ضرورية لتحقيق أهداف المشروع."<sup>2</sup>

مما سبق يمكن تعريف التكلفة بأنها: التضحية بموارد اقتصادية للحصول على سلعة أو خدمة مادية أو معنوية في الوقت الحاضر أو في المستقبل.

وكذا يجب الأخذ بعين الاعتبار التفرقة بين المصطلحات المختلفة للتكلفة فيوجد هناك: التكلفة، الخسارة، المصروف.

**أ: التكلفة:** التكاليف التي تتحملها المؤسسة لبلوغ أهدافها المسطرة وهناك نوعين هما:<sup>3</sup>

<sup>1</sup>: د. عبد الحي مرعي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ،الدارالجامعية ،مصر ،1988، ص5

<sup>2</sup>: د. أحمد محمد موسى ،دراسات في التكاليف ،دار النهضة العربية ،مصر ،1992، ص91

<sup>3</sup>: نعيمة زعرور ،رسالة دكتوراه بعنوان : أساليب مثلى في ترشيد تكاليف الخدمات العامة ،جامعة بسكرة ،2015، ص25

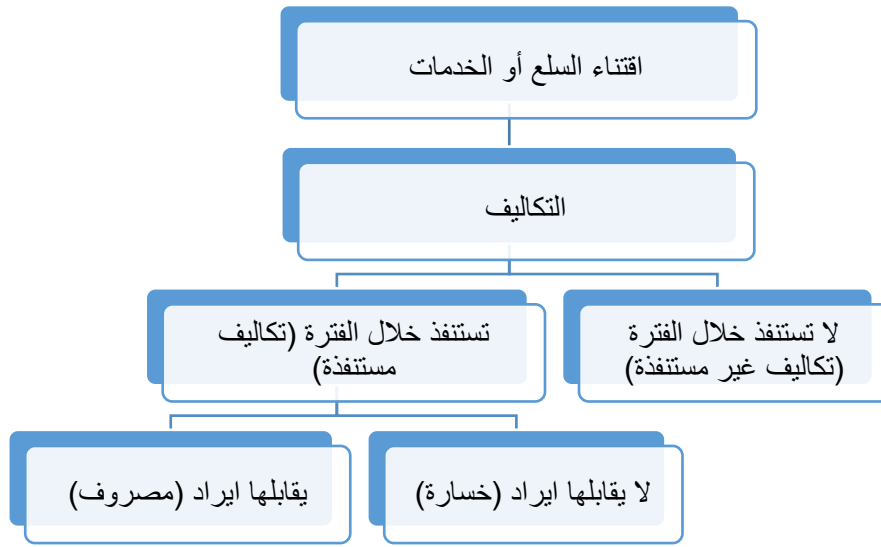
1-تكلفة مستنفذة : تعبر عن المنافع والموارد التي تم الحصول عليها واستهلكت خلال الفترة المحددة.

2-تكلفة غير مستنفذة: تعبر عن المنافع والموارد التي تم الحصول عليها ولم تستهلك خلال الفترة المحددة.

ب :المصرف: يعرف على أنه " تعهد يترتب عليه انفاق نقدي حالي أو آجل مقابل توقع الحصول على عائد ."<sup>1</sup>

ت :الخسارة :تعرف على أنها " التضحية دون مقابل ودون اختيار في الوقت نفسه "<sup>2</sup>

الشكل رقم (1-1) العلاقة بين التكلفة والمصرف والخسارة



المصدر : صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر و التوزيع : عمان، 1999 ، ص 25 نقلا عن نعيمة زعرور، مرجع سابق، 26 .

ثانيا: أركان التكلفة :يمكن تحديد الأركان الرئيسية للتكلفة على النحو التالي<sup>3</sup> :

1-التضحية :كون التكلفة تعتبر عبأ تتحمله الإدارة والتي يترتب عنها خروج النقدية وعادة ما ينتج عنها نقص في الإمكانيات المتاحة.

2- مبلغ نقدي :لأنها تكون في صورة مبلغ نقدي معين.

3- تحقيق المنفعة إذ أن التضحية النقدية التي لن يترتب عنها أي منفعة تعتبر خسارة.

<sup>1</sup>: أحمد محمد موسى ،مرجع سابق ،ص 93

<sup>2</sup>: عبد الحي مرعي ، مرجع سابق ، ص 6

<sup>3</sup>: نعيمة زعرور ، مرجع سابق ،ص 26

ثالثا: مسببات التكلفة: مسبب التكلفة يكون مفسرا لتحمل التكاليف والذي يختلف باختلاف نوع النفقة أو المصروف، ويمكن تقسيم مسببات التكلفة إلى<sup>1</sup>:

- 1- مسببات العمليات: يتم تحميل التكلفة على السلع أو الخدمات وفقا لتكرار العمليات التي تستفيد منها السلعة أو الخدمة، إلا أنه يؤخذ عليه عدم الدقة في عملية التحميل في غالب الأحيان.
- 2- مسببات الفترة المستغرقة: تقاس التكاليف المعينة وفقا للفترة اللازمة لعملية الإنتاج أو تقديم الخدمة ويعتبر هذا النوع أكثر دقة من أسلوب العمليات.
- 3- مسببات الاستعمال الفعلي: يقاس هذا النوع بالتكاليف الفعلية التي تم انفاقها على المشروع وهذا الأسلوب هو أفضل الأساليب الثلاثة، إلا أنه يحتاج إلى تكلفة وجهد كبير لتحديد التكاليف الفعلية المنفقة على كل سلعة أو خدمة مقدمة.

### الفرع الثاني: تبويات عناصر التكلفة:

ويمكن اعتبار عملية تبويب عناصر التكاليف على "أنها عملية وضع مجموعات مختلفة تحتوي كل مجموعة على عناصر لها صفات مشتركة وهذا لتسهيل عملية القياس لخدمة أهداف المؤسسة"<sup>2</sup>، ويمكن تبويب عناصر التكاليف إلى تصنيفات عديدة منها ما يلي:

أولا: التبويب الطبيعي: يهدف هذا التبويب إلى جمع عناصر التكلفة للمؤسسة ككل ثم حصرها كل على حدى، ويتم تبويب عناصر التكاليف في هذه الحالة إلى ثلاثة مجموعات هي:

1: تكلفة العناصر المكونة للمنتوج: ويقصد بها "القيمة الاقتصادية للموارد التي يتم استنفادها في مزاوله النشاط الإنتاجي خلال الفترة"<sup>3</sup> هي<sup>4</sup>: مواد خام مواد نصف مصنعة مواد تامة الصنع مواد نصف مصنعة مواد تامة الصنع .

2: عنصر الأجور: ويقصد به "مقابل ما تحصل عليه الوحدة المحاسبية من خدمات عاملها في الأنشطة الإنتاجية المختلفة"<sup>5</sup>

<sup>1</sup>: عبد الحى عبد الحى مرعي، عطية عبد الحى مرعي، أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص95

<sup>2</sup>: نعيمة زعرور، مرجع سابق، ص28

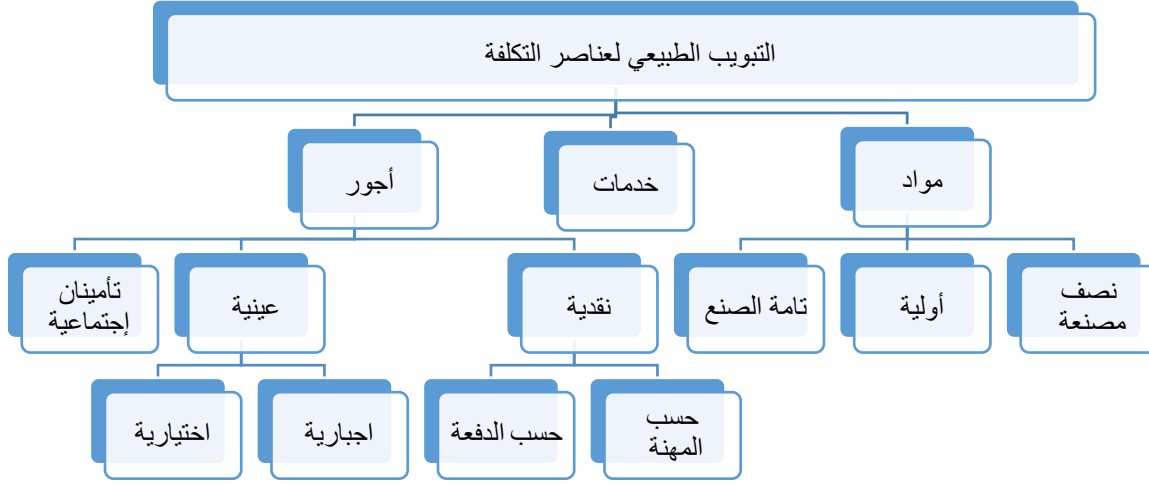
<sup>3</sup>: عبد الحى مرعي، مرجع سابق، ص10

<sup>4</sup>: د. أحمد محمد موسى، مرجع سابق، ص51

<sup>5</sup>: عبد الحى عبد الحى مرعي، عطية عبد الحى مرعي، مرجع سابق، ص22

3: تكلفة الخدمات: وتتمثل في: تكلفة القوى المحركة، الصيانة، الإضاءة وأخذ هذا التبويب الشكل التالي:

الشكل (رقم 1-2): التبويب الطبيعي للتكاليف



المصدر: محمود علي الجيالي ، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر: عمان، 2000، ص20 نقلا عن نعيمة زعرور ، مرجع سابق، ص 29

ثانيا: التبويب الوظيفي: يهدف هذا التبويب إلى حصر تكلفة كل وظيفة على حدى ففي المؤسسات الصناعية الوظائف الأساسية هي: وظيفة الإنتاج، وظيفة التسويق، ووظيفة الإدارة<sup>1</sup>

1: تكلفة العناصر المكونة للمنتوج: تكلفة المواد الخام في شكلها الطبيعي و المواد الأولية التي تدخل في نشاط المؤسسة<sup>2</sup>.

2: تكاليف تسويقية: وتعني كافة التكاليف التي تتعلق بوظيفة التسويق.

3: تكاليف إدارية: مثل: الإدارة العامة وإدارة الشؤون الإدارية والأفراد وإدارة المشتريات.

ثالثا: التبويب حسب العلاقة بحجم الإنتاج: يعتبر هذا التبويب من اهم التبويبات الشائعة في المؤسسات ويمكن تقسيم التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج إلى:

1: التكاليف المتغيرة: و تعرف على أنها، " هي عناصر التكاليف التي تتغير في مقدارها بالتغيرات في حجم الإنتاج"<sup>3</sup>

<sup>1</sup>: عثمان بودحوش ،مذكرة ماجستير بعنوان: تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية ،جامعة سكيكدة ، 2008 ، ص46

<sup>2</sup>: عبد الحي عبد الحي مرعي، عطية عبد الحي مرعي ،مرجع سابق ،ص20.

<sup>3</sup>:عبد الحي عبد الحي مرعي ، عطية عبد الحي ،ص25



2: التكاليف الثابتة: تعرف على أنها " التكاليف التي يظل مجموعها الكلي ثابتا رغم ما يحدث من تغيرات في حجم الإنتاج خلال مدى انتاجي ملائم<sup>1</sup> .

3: التكاليف شبه الثابتة أو شبه المتغيرة: وهي "تكاليف تتغير مع حجم النشاط ولكن ليس بنفس النسبة، بحيث تشمل التكاليف شبه الثابتة وشبه المتغيرة، وعلى جزء متغير وجزء ثابت مما يستلزم الأمر فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة في هذه الحالة"<sup>2</sup> ، مثال ذلك فاتورة الهاتف فإن جزء منها هو الإشتراك الشهري ويعتبر ثابتا لأنه يرتبط بعامل الزمن أما أجور المكالمات التي تزيد عن ذلك فهي تكلفة متغيرة.

رابعا : التبويب حسب علاقة العنصر بوحدة النشاط: تقسم التكاليف حسب هذا التبويب إلى:

أ- تكاليف مباشرة: وتعني " كافة التكاليف التي تستنفذ مباشرة في إنتاج منتج بذاته<sup>3</sup> "

تكاليف غير مباشرة: وتمثل عناصر التكاليف التي يصعب ردها مباشرة إلى وحدة المنتج أو أمر الإنتاج أو الطلبية، وتكمن صعوبة رد هذه التكاليف إلى الإنتاج لكونها ذات طبيعة عامة تستفيد منها وحدات وأوامر وطلبات الإنتاج بصورة غير مباشرة ولا تدخل بطبيعتها في تشكيل وخلق المنتج،<sup>4</sup>

### الفرع الثالث: تقدير التكاليف

من دون فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة لا تستطيع المؤسسة وضع الموازنات التخطيطية أو تقدير التكاليف اللازمة لإتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، لذلك من الضروري القيام بفصل هذه التكاليف إلى متغيرة وثابتة.

أولا: دور تقدير التكاليف: يمكننا تقدير التكاليف في تحقيق<sup>5</sup>:

1: التنبؤ بالتكاليف المستقبلية: وهذا لعدة أسباب أهمها:

أ- تسهيل التحليل: وهذا بمعرفة الأساليب الإدارية المعاصرة التي يجب أن تستخدمها.

ب- التقدير: يسهل للمؤسسة تحديد الفرص الممكنة لتقليل التكاليف.

<sup>1</sup>: عبد الحي عبد المحي مرعي، عطية عبد المحي مرعي، ص 27 .

<sup>2</sup>: نعيمة زعرور، مرجع سابق، ص 33

<sup>3</sup>: عبد المحي عبد المحي مرعي، عطية عبد المحي مرعي، مرجع سابق، ص 23

<sup>4</sup>: عثمان بودحوش، مرجع سابق، ص 43

<sup>5</sup>: نعيمة زعرور، ص 39

ت-يسهل تحديد التكلفة المستهدفة والتكاليف على أساس دورة حياة المنتج أو الخدمة بتحديد الحد الأدنى المتوقع لتكليفه خلال دورة الحياة.

2: تحديد المسببات الرئيسية للتكاليف: وتمثل هذه المسببات في الأنواع التالية<sup>1</sup>:

- مسببات التكلفة التي تعتمد على الأنشطة.

- مسببات التكلفة التي تعتمد على الحجم.

- مسببات التكلفة الهيكلية.

- مسببات التكلفة التنفيذية.

غالبا ما يكون إستخدام الطرق الخطية وأنسب طريقة لمعرفة العلاقة بين التكاليف ومسببات التكاليف التي تعتمد على الأنشطة أو الحجم .

3: إستخدام التقدير لتحديد أو تعريف مسببات التكلفة: إن الطريقة العملية لتحديد مسببات التكاليف هي أن تعتمد على حكم مصممي المنتج والمهندسين وموظفي التصنيع أو مقدم الخدمة لأنهم يدركون طبيعة المنتج أو الخدمة والعمليات التي يمر بها وهم أفضل من لديهم معلومات تخص مسببات التكلفة، ويلعب تقدير التكاليف في بعض الأحيان دورا إستكشافيا وفي بعض الأحيان الأخرى دورا متضامنا أو متعاوننا لتثبيت القرارات.

ثانيا : خطوات تقدير التكاليف: هناك ستة خطوات رئيسية تستخدم عادة لتقدير التكاليف وهي<sup>2</sup>

**1: تحديد التكلفة:** يبدو أن تحديد التكلفة المعنية التي سيتم تقديرها بديهي، فإن التطبيق العملي يتطلب من المحاسبين الإجابة عن الأسئلة التقليدية التالية: ما هي التكلفة؟ ما هو المستوى الإجمالي للتكلفة؟ ما هو مسبب التكلفة؟

**2: تحديد مسببات التكلفة:** تعتبر مسببات التكلفة هي العوامل المسببة والمؤدية لها والتي تستخدم في تقدير التكلفة وتعد هذه المرحلة من أهم الخطوات الرئيسية لتقدير التكاليف.

**3: تجميع معلومات مناسبة ودقيقة:** يقوم المحاسب بعد تحديد مسببات التكلفة بتجميع المعلومات المتعلقة بالتكلفة ومسبباتها، وهذه المعلومات يجب أن تكون مناسبة ودقيقة، إذ يجب أن تكون ذات صلة بالفترة الزمنية محل الدراسة وتكون محسوبة بنفس الأسس المحاسبية، وكل المعاملات تكون مسجلة بدقة في الفترة الزمنية التي

<sup>1</sup>:نعيمة زعرور، مرجع سابق، ص39

<sup>2</sup>: نعيمة زعرور، ص40

حدثت فيها، وتعتمد دقة المعلومات على طبيعة المصدر الذي تحصل عليها منه، وعادة يتم الإعتماد على المعلومات من داخل المؤسسة وتختلف دقة هذه المعلومات باختلاف مصادرها.

4: تمثيل المعلومات بيانياً: الهدف من التمثيل هو تحديد النماذج غير العادية، فعند ظهور أي إنحراف أو عدم خطية في تمثيل المعلومات بيانياً يجب أن تتوخى الحذر في إجراء تقديرات التكلفة.

5: إختيار وتطبيق طرق التقدير المناسبة: هناك العديد من طرق تقدير التكاليف وتختلف تلك الطرق في قدراتها في تحقيق أدق تقدير للتكلفة نتيجة إلى تكلفة الخبرة والموارد المستخدمة في التقدير.

6: تقييم دقة تقدير التكلفة: تعتبر من الخطوات الحاسمة في التقرير مع أن نأخذ في الاعتبار احتمال وجود خطأ.

### المطلب الثاني: دراسة المردودية المالية

تعد المردودية المالية مؤشراً هاماً بالنسبة للمؤسسة و ذلك للحكم على مدى كفاءة الإدارة و فعاليتها المالية و ذلك من خلال دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بالأموال المستثمرة والعمل على الإستغلال الأمثل، وهذا من أجل تحقيق مردودية مالية جيدة .

### الفرع الأول: مفهوم المردودية المالية وأهميتها

أولاً: مفهوم المردودية المالية: يجب تعريف المردودية بشكل عام أولاً ثم نقوم بتعريف المردودية المالية

1- تعريف المردودية: " تعرف المردودية بأنها قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح بصفة دائمة في

إطار نشاطها أو أنها تقيس قدرة الأموال الموظفة على تحقيق عوائد مالية بصفة مستمرة<sup>1</sup> .

2- تعريف المردودية المالية: تعرفها حياة نجار بأنها: "مقياس لقدرة المؤسسة على تحقيق أرباح

صافية كافية لضمان استمرار نشاطها تهتم باجمالي نشاط المؤسسة وتدخل في مكوناتها كافة

العناصر والحركات المالية<sup>2</sup>

$$\text{المردودية المالية} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}} \times 100^1$$

<sup>1</sup>: حياة نجار ، محاضرات في التحليل المالي للمؤسسة الاقتصادية ، جامعة محمد الصديق بن يحيى ، جيجل ، 2016 ، ص 41

<sup>2</sup>: حياة نجار ، مرجع سابق ، ص 41

3- تقييم معدلات المردودية المالية :

والجدول التالي يوضح المعدلات الممكنة للمردودية المالية وتقييماتها:

الجدول رقم (1-1) تقييم معدلات المردودية المالية

التقييم	معدل المردودية المالية
لا توجد مردودية مالية	$0\% \geq (ROE)$
مردودية مالية ضعيفة	$5\% \geq (ROE) \geq 0\%$
مردودية مالية متوسطة	$10\% \geq (ROE) \geq 5\%$
مردودية مالية جيدة ومرضية	$10\% \leq (ROE)$

المصدر : عكوش أمين، مذكرة ماجستير بعنوان: أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، جامعة الجزائر، 2011، ص53

**ثانيا : أهمية المردودية المالية:** تحمل المردودية المالية أهمية كبيرة لكل المستويات على حد سواء وهذا ما يتضح فيما يلي<sup>2</sup>:

- المفاضلة بين الاحتفاظ بالأسهم التي يمتلكها في المؤسسة أو التخلي عنها بالنسبة للمساهم
- أما المستثمر المرتقب فيحاول أن يفاضل بين قرار شراء أسهم المؤسسة أو لا، وهذا ما يعكس أهمية المردودية المالية بالنسبة لهم، حيث أن قراراتهم بهذا الشأن تبنى بالدرجة الأولى على هذه النسبة ومدى رضائهم عنها، وهذه القرارات هي التي تحدد مستقبل المؤسسة سواء إيجابا أو سلبا، إذن فالمردودية المالية هدف تبتغيه كل مؤسسة سواء كان تجارية أو صناعية، فتحقيقها يُعبر عن سلامة مركزها المالي من جهة وصحة أسلوب التسيير الذي تنتهجه من جهة أخرى، وهي أيضا من أهم المؤشرات التي تقيس الفعالية الكلية للمؤسسة.
- لكون المردودية المالية ليست مجرد هدف فقط، بل هي أيضا وسيلة لتحقيق الاستراتيجية كتطوير وتوسيع المؤسسة مثلا، أو خلق منتجات جديدة، و لها دور تكميلي للحفاظ على توازن المؤسسة وهي أساس لتقييمها وبالتالي التعرف على مراكز القوة والضعف فيها، وكذا تحديد ومعرفة وضعيتها داخل القطاع الذي تنشط فيه، وتساعد في عملية اتخاذ القرارات و تتخذ كأساس لتصحيح الانحرافات وذلك بمقارنتها بنتائج السنوات السابقة.

<sup>1</sup>: نفس المرجع، ص، 41

<sup>2</sup>: عكوش محمد أمين ، مرجع سابق ، ص 54

- من بين الوسائل التي تعتمد عليها المؤسسة هي الموارد الداخلية ولا يمكن لهذه الأخيرة أن تتجمع إن لم تحقق المؤسسة دوريا مردودية مالية، وتكمن أهميتها في هذا الإطار في القضاء على مشكلة التمويل، أو على الأقل التخفيض من حدتها والقضاء تدريجيا على المخاطر المالية الخارجية.

### الفرع الثاني: مركبات المردودية المالية والعوامل المؤثرة بها

أولا: مركبات المردودية المالية: رغم تعدد مفاهيم المردودية المالية إلا أنها تحتوي عنصرين أساسيين وهما النتيجة المالية والأموال الخاصة.

**1: النتيجة:** هي الفرق بين الأموال الخاصة في بداية السنة ونهاية السنة، وهي الفرق بين الإيرادات والتكاليف والتي تكون ممثلة في جدول حسابات النتائج<sup>1</sup> ( قائمة الدخل) على الشكل التالي:

#### الجدول رقم (1-2) حساب النتيجة الصافية للسنة المالية

المبالغ	الملاحظة	البيان
		رقم الأعمال
		كلفة المبيعات
		هامش الربح الإجمالي
		منتجات أخرى عملياتية
		التكاليف التجارية
		الأعباء الإدارية
		أعباء أخرى عملياتية
		النتيجة العملياتية
		تقديم تفاصيل، الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين

<sup>1</sup>: عكوش محمد أمين، مرجع سابق، ص54

		<p>، التخصصات ، الإشتراكات )</p> <p>منتجات مالية</p> <p>الأعباء المالية</p> <p>النتيجة العادية قبل الضريبة</p> <p>الضرائب الواجبة على الضرائب العادية</p> <p>الضرائب المؤجلة على الضرائب العادية (التغيرات )</p> <p>النتيجة الصافية للأنشطة العادية</p> <p>الأعباء غير العادية</p> <p>المنتوجات غير العادية</p> <p>النتيجة الصافية للسنة المالية</p>
--	--	--

**المصدر:** القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 19 لسنة 2009، ص31 نقلا عن عكوش محمد أمين ، مرجع سابق ، ص55

## 2: الأموال الخاصة: تظهر في الميزانية، حيث هي فائض الأصول على الخصوم وتشمل<sup>1</sup>:

- رأس المال الصادر( أو حساب المستغل ):هو مجموع المبالغ الموضوعة بصفة دائمة تحت تصرف المؤسسة وتكون على شكل مساهمات نقدية أو مادية، كما تمثل القيمة الاسمية لأسهم الشركة أو حصصها.
- رأس المال غير المطلوب :وهو رأس مال غير مستعان به.
- العلاوات والاحتياطات:

\* فارق التقييم :يُسجل فيه رصيد الأرباح والخسائر غير المقيدة في النتيجة والناجحة عن تقييم بعض عناصر الميزانية بقيمتها الحقيقية( الأصول الثابتة المالية).

<sup>1</sup>: عكوش محمد أمين ، مرجع سابق ، ص 56

\* الاحتياطات (القانونية، القانونية الأساسية، العادية والمقننة) وهي عبارة عن أرباح مخصصة بشكل دائم للمؤسسة.

- فارق إعادة التقييم: يسجل فيه فوائض القيمة لإعادة التقييم الملحوظ في الأصول الثابتة التي تكون موضوع إعادة تقييم.
- فارق المعادلة (يستعمل في الحسابات المجمعة فقط): وهو الفارق الملحوظ عندما تكون القيمة الإجمالية للسندات المقومة عن طريق المعادلة أعلى من سعر الشراء.
- النتيجة الصافية.
- الترحيل من جديد: وهو جزء من النتيجة أرجأت الجمعية العامة تخصيصه إلى قرار تخصيص نهائي لاحق، ويُسجل في هذا الحساب أيضا آثار تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء.

وتظهر تغيرات هذه البنود من خلال قائمة مالية تسمى "جدول تغيرات الأموال الخاصة"، والذي يعطي معلومات عن العناصر التي أثرت خلال الدورة على الثروة المتاحة للمساهمين في نهاية الفترة، والتي لم تظهر في جدول حسابات النتائج، مثل فوائض القيمة الضمنية و المنتظرة والتي تقاس عند إعادة تقييم الأصول، والإيرادات والنفقات التي لا تمر عن طريق النتيجة (تحمل مباشرة للأموال الخاصة)<sup>1</sup>.

**ثانيا: العوامل المؤثرة على المردودية المالية:** من خلال الدراسة السابقة للمردودية المالية ومعرفة المكونان الرئيسيان لها وهما المردودية الاقتصادية و الإستدانة وذلك حسب العلاقة التالية<sup>2</sup>: **المردودية المالية = المردودية الاقتصادية X درجة الإستدانة .**

ومنه نجد أن تأثير المردودية الاقتصادية ودرجة الإستدانة على المردودية المالية بما يسمى بالرفع المالي، حيث يعرف الرفع المالي على أنه "إستخدام أموال الغير عن طريق الإقتراض وذلك من خلال فوائد القروض وديون إستخدام الرافعة المالية مرغوب في حالة إزدهار السوق لتحقيق فوائد كبيرة فهو بالتالي يؤثر على المردودية المالية وذلك من خلال إجراء مقارنة بين نسبة المردودية الاقتصادية ودرجة الإستدانة"<sup>3</sup> ويبرز هذا التأثير كالاتي<sup>4</sup>:

<sup>1</sup>: عكوش محمد امين، مرجع سابق، ص56

<sup>2</sup>: حياة نجار، مرجع سابق، ص44

<sup>3</sup>: مغريش هارون، مذكرة ماستر بعنوان: دورالمراجعة الداخلية في تحسين المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية، جامعة بسكرة، 2013، ص45

<sup>4</sup>: مغريش هارون، نفس المرجع، ص45

**1: الأثر الإيجابي للرافعة المالية:** عندما تكون نسبة المردودية الإقتصادية أكبر من معدل الفائدة وبذلك فإن المردودية المالية تزداد كلما إزدادت درجة الإستدانة .

**2: الأثر السلبي للرافعة المالية:** عندما تكون نسبة المردودية الإقتصادية الصغرى معدل الفائدة فإن المردودية المالية تزداد كلما إزدادت نسبة الإستدانة .

**3: الأثر الحيادي للرافعة المالية:** عندما تكون نسبة المردودية الإقتصادية مساوية لمعدل الفائدة فهنا لا يكون أي تأثير على المردودية المالية وفي هذه الحالة المردودية المالية تساوي المردودية الإقتصادية بعد الضريبة وهذا مهما كان مستوى الإستدانة.

### الفرع الثالث: آليات التحكم في المردودية المالية

من خلال ما سبق عرفنا أن المكونين الرئيسين للمردودية المالية هما المردودية الاقتصادية و درجة الإستدانة المردودية المالية = المردودية الإقتصادية X درجة الإستدانة . وبالتالي علينا التحكم في المردودية الإقتصادية ودرجة الإستدانة للحصول على مردودية مالية جيدة

**أولا : آليات التحكم في المردودية الإقتصادية<sup>1</sup>:** وهي التي " تقيس الفعالية الإقتصادية في استخدام الأصول المتاحة في المؤسسة<sup>2</sup> " ولكي تتمكن المؤسسة الاقتصادية من التحكم في مردوديتها الاقتصادية يجب عليها مراقبة محدداتها والتحكم فيها وذلك من خلال :

**1: آليات التحكم في هامش النتيجة :** على المؤسسة تحقيق أعلى مستوى لمعدل الهامش الصافي للإستغلال، وذلك من خلال توسيع النشاط وتخفيض التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة ويتم ذلك على المستوى القصير والمتوسط والطويل.

- على المدى القصير : ويكون بـ:

- توسيع حجم الإنتاج والمبيعات على المدى القصير وذلك من خلال التخطيط الجيد وإتباع السياسات الناجحة.

- توفير مختلف متطلبات عملية الإنتاج لتفادي الإختلالات التي تتسبب في تعطيل تنفيذ مخططات عملية الإنتاج المراقبة المستمرة لمنع التهاون والإهمال من أجل تحقيق الجودة المطوبة للمنتجات.

<sup>1</sup>: مغريش هارون ، مرجع سابق ، ص46

<sup>2</sup>: حياة نجار ، مرجع سابق ، ص41



- القيام بتخفيض تكاليف البيع و رفع الأسعار إلى أقصى الحدود المعقولة والممكنة.

-التحكم في تكاليف الإنتاج و مختلف المصاريف وتخفيضها إلى أقصى حد ممكن للحصول على أقصى حد ممكن من الأرباح.

على المدى المتوسط والطويل : يجب أن ينصب إهتمام المؤسسة على المدى المتوسط والطويل خاصة في البحث عن تحقيق نمو متجانس لأنشطتها المبرمجة وذلك من خلال:

-العمل على التوجه الى الانشطة الأكثر ربحية والتخلي تدريجيا عن الأنشطة ذات المردودية المنخفضة.

- تطوير القدرات الإنتاجية والإستغلال الأمثل للموارد المتاحة والإهتمام بالبحث العلمي لمسايرة متطلبات وأذواق المستهلكين وتحقيق رغباتهم حسب رضاهم وذلك بدراسة الأسواق لإكتشاف الإستثمارات المربحة.

-إتباع سياسة التوسيع الخارجي بحيث يمكن للمؤسسة أن تساهم في أرس المال لمؤسسات أخرى ويمكن إتباع سياسة التوسيع الخارجي بحيث تهدف إلى تحقيق أقصى ربح ممكن وليس الهدف هو الهيمنة والسلطة لأن حجم المؤسسات لا يعبر عن مدى قدرة المؤسسة على تحقيق مردودية جيدة<sup>1</sup>.

**2-آليات التحكم في حجم الأعمال:**<sup>2</sup> وذلك من خلال تسريع حركة دوران عناصر الأصول لضمان التسيير المالي الجيد على المدى القصير والمتوسط والطويل وذلك يتلخص فيما يلي:

-على المدى القصير: إن الإستغلال والإستعمال الجيد لأصول المؤسسة يحقق لها نتائج جيدة، وفي حين وجود أصول عاطلة وغير مستغلة ينتج عنها خسارة تتحملها المؤسسة ،فبالنسبة للمخزونات من الضروري أن تكون دائما محفوظة حسب ما تتطلبه دورة الإستغلال لا أكثر، ما يوجب على مصلحة البيع العمل على تحقيق أعلى مستوى ممكن من رقم الأعمال بواسطة أدنى المستويات الممكنة للمخزونات

أما بالنسبة لحقوق المؤسسة على زبائنها على الإدارة وبالضبط مصلحة المبيعات العمل على تحديد الزبائن الرئيسيين والأكثر وفاء و إحتراما لآجال التسديد وخاصة التسديد الفوري، وفيما يخص الأصول الجاهزة (في صندوق المؤسسة أو حساباتها)من الأفضل أن تقوم بإستغلالها في توسيع نشاطها من أجل الحصول على مردودية أكبر.

<sup>1</sup>: مغريش هارون ،مرجع سابق ،ص46

<sup>2</sup>: مغريش هارون ،مرجع سابق ،ص47

-على المدى المتوسط والطويل : تتركز عملية تحويل الأصول الثابتة إلى سيولة خاصة على تطبيق الإهلاكات ( إطفاء المصاريف الإعدادية)، من أجل تعزيز طاقة التمويل الذاتي للمؤسسة ، كما تعمل على تقليص وعاء الأرباح الخاضعة للضريبة . و يجب على المؤسسة التخلص من الأصول العاطلة وغير القادرة على تحقيق نتائج جيدة وذلك عن طريق بيعها أو العمل على تجديدها.

**ثانيا : آليات التحكم في درجة الاستدانة<sup>1</sup> :** على المؤسسة أن تلجأ إلى الاستدانة بالشكل الذي يحقق لها التوازن المالي ويجعل أثر الاستدانة إيجابيا على مردوديتها المالية، وهذا يتطلب تحقيق مردودية اقتصادية قادرة على تغطية القروض وفوائدها وعلى المؤسسة أن تكون في مركز مالي جيد وليست واقعة في اختناق مالي لكي تحصل على القروض المطلوبة بشروط معقولة بدون سيطرة من طرف المقرض وذلك حفاظ على استقلاليتها المالية.

### المبحث الثاني: ترشيد التكاليف

يوجد العديد من الطرق والدراسات في ترشيد التكاليف وهذا راجع لأهميته في احداث الفرق في نتيجة ومردودية المؤسسات .

### المطلب الأول: ماهية ترشيد التكاليف

يعود مصطلح الترشيد الى الرشادة فالمؤسسة الإقتصادية هي وحدة انتاجية لمجموعة من السلع أو الخدمات حيث يتم بداخلها مزج عناصر الإنتاج بشكل يحقق أعلى مردودية مالية ممكنة .

### الفرع الأول: تعريف ترشيد التكاليف :

يمكن اعطاء تعريف شامل للرشادة كالتالي : "الحكم الرشيد هو مجموعة القواعد الطموحة الموجهة لإعانة ومساعدة المسيرين للالتزام بالتسيير الكفاء للمؤسسة والتحكم الجيد في استغلال مواردها فحسب

<sup>1</sup>: مغريش هارون، مرجع سابق، ص 47

البنك الدولي هو مرادف للتسيير الإقتصادي الفعال الذي يجعل المؤسسة أكثر صلابة مما يزيد من ثقة أفراد المجتمع في منتجاتها<sup>1</sup>.

ويعرف ترشيد التكاليف بأنه "عملية التحكم والتوجيه الجيد لموارد المؤسسة مما يساعد في تحقيق النمو وتقديم السلع والخدمات الأساسية بأقل التكاليف" ومن أهم استراتيجيات ترشيد التكاليف استراتيجية السيطرة بالتكاليف<sup>2</sup>

ويعرف أيضا بأنه "عملية التحكم والتوجيه الجيد في موارد المؤسسة من أجل تقديم السلع والخدمات بأقل التكاليف من خلال رقابة المؤسسة على تكاليفها لإكتشاف الإنحرافات ثم إتخاذ الإجراءات التصحيحية وكذا الحصول على ميزة تنافسية من أجل تحقيق مركز تنافسي في السوق."<sup>3</sup>

ومن هذين التعريفين نستنتج أن: ترشيد التكاليف هي عملية استخدام الموارد داخل المؤسسة بأقل قدر ممكن بشكل مدروس دون التأثير على جودة المنتج سواء كان سلعة أو خدمة بحيث تحقق أعلى عائد ممكن للمؤسسة .

#### الفرع الثاني: استراتيجية السيطرة بالتكاليف:<sup>4</sup>

تهدف الى تحقيق أقل تكلفة ممكنة و الى حالة مستمرة من الضبط للتكاليف وهذا من أجل الوصول الى أسعار تنافسية ما ينتج عنه ارتفاع في المردودية .

#### أولا: شروط تطبيقها:<sup>5</sup>

- أن يلي المنتج حاجات المستهلك ويخضع نسبيا للجودة بمعنى أنه لا يجب أن تنخفض التكاليف على حساب جودة المنتج السلعي أو الخدمي .
- رفع معدلات الكفاءة والرقابة المشددة على التكاليف.
- توسيع الإستثمار في رأس المال.
- الإستفادة من المهارات و القدرات المتواجدة بالمؤسسة بأقصى قدر ممكن.

<sup>1</sup>: لخضر عزوي، حسان بوعباية، الحكم الرشيد وخصخصة المؤسسات لأجل التسيير الفعال، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعال في المؤسسة الإقتصادية، جامعة المسيلة، ماي 2005، ص 05 نقلا عن سميرة حرنان، مرجع سبق ذكره، ص 56

<sup>2</sup>: سميرة حرنان، ص 56

<sup>3</sup>: نعيمة زعرور، مرجع سابق، ص 90

<sup>4</sup>: سميرة حرنان، مرجع سابق، ص 46

<sup>5</sup>: سميرة حرنان، مرجع سابق، ص 46

- التحديد الواضح لمواصفات المنتج والإستعمال الجيد للموارد المستخدمة من أجل الوصول اليه .
- بساطة تقنيات الإنتاج.
- تحديد دور كل فرد داخل المؤسسة وبكل وضوح لكي لا يكون هناك تداخل أو تحرب من المسؤوليات .
- عدم الإكثار من طرق تمييز المنتج.
- إعتقاد أنظمة قائمة على توزيع منخفض للتكاليف.
- عدم اهمال التغييرات الحاصلة في السوق.
- ومن أهم طرق ترشيد التكاليف نذكر<sup>1</sup> :
- تضمين تخفيض تكلفة المؤسسة ضمن ثقافة المؤسسة.
- استخدام مواد منخفضة السعر لكن دون التأثير على جودة المنتج.
- محاولة توجيه منتجات المؤسسة الى سوق معين او فئة معينة من المستهلكين.
- كما أن من أهم أساليب السيطرة بالتكاليف أثر الخبرة.

### ثانيا :أثر الخبرة :

**1-تعريفه :** عرفه مكتب الإستشارات بيوسطن بأنه : "الإنخفاض في التكلفة الكلية للوحدة السلعية أو الخدمة المنتجة بنسبة ثابتة كلما زاد حجم الانتاج المتراكم"<sup>2</sup> .

### ثالثا :مخاطر استراتيجية السيطرة بالتكاليف<sup>3</sup> :

- صعوبة تحقيق النمو: إستراتيجية التكاليف تزيد من تحركات المنافسين وأحجام الإنتاج وهذا يعني نمو القطاع، هذا النمو لا بد أن يصاحبه نمو بوتيرة أكبر على مستوى المؤسسة، وهذا الأخير لا يتأتى إلا بتوفير التمويلات اللازمة، حينها تصدم المؤسسة بمشاكل تمويلية فيصعب تحقيق هذا النمو.

<sup>1</sup>: سمية حرنان ، مرجع سابق ص57

نقلا عن سمية حرنان ،مرجع سابق ص57

<sup>3</sup>:عثمان بودحوش ، مرجع سابق ،ص71

<sup>2</sup>: frederic leroy ;les stratégies de l'entreprise ;dunod ;paris ;2002 ;p30

- خطر التقليد: إمكانية تقليد هذه الخبرة من طرف مؤسسات منافسة لا تملك خبرة، من خلال قيامها بإدخال تحسينات منتج المؤسسة، فتؤثر على انخفاض تكاليفه أكثر من تلك الانخفاضات الناتجة عن الخبرة المتراكمة ومن ثم الفوز بحصة من السوق.
- صعوبة التكيف مع الوضعيات الجديدة: إن هذه الإستراتيجية تتطلب الإنتاج بكميات كبيرة والتي ينتج عنها مشاكل متعددة في التكيف مع التغيرات التي قد تحصل، لا سيما تلك المرتبطة بالتطور التكنولوجي، وتغير سلوك المستهلك.
- مخاطر حرب الأسعار: إن تبني هذه الإستراتيجية من قبل عدة مؤسسات منافسة، يؤدي إلى ما يعرف بظاهرة حرب الأسعار، حيث لا يستفيد أي منافس من تخفيض التكاليف، مما يقود إلى تدهور إجمالي المردودية داخل ميدان النشاط دون أن تنجح أي مؤسسة في اكتساب وضعية جيدة.
- إهمال دور السعر والتكلفة في المنافسة: تقل أهمية المنافسة عن التكلفة في بعض المنتجات، خاصة تلك السلع الكمالية، والنشاطات المرتبطة بالتكنولوجيا المرتفعة، حيث يحتل عنصر التكلفة المرتبة الثانية بعد كل من الجودة والتطور التكنولوجي، وبرز مثال على ذلك المعدات الطبية والأسلحة التي تحمل فيها التكلفة ولا يؤخذ به كمعيار .

### المطلب الثاني: الجودة والصيانة كأساس لترشيد التكاليف :

يمكن للمؤسسة أن ترشد تكاليفها من خلال رفع نسب استغلال طاقاتها الإنتاجية من خلال عمليات الصيانة، و عنصر الجودة الذي يمنع أو يقلل حدوث إنتاج معيب.

### الفرع الأول: الجودة كأساس لترشيد التكاليف

تعتبر الجودة من العناصر الأساسية التي تلقى اهتماما متزايدا في ظل بيئة الأعمال الحديثة باعتبارها تمثل الضمان الحقيقي لترشيد التكلفة.

أولاً: مفهومها : فيما يلي بعض التعاريف للجودة :

يعرفها خضير كاظم حمود من وجهتين، وجهة نظر الزبون و وجهة نظر المؤسسة، "فالجودة حسب الوجهة الاولى هي مدى ملاءمة المنتج للاستعمال ومدى قدرته على اشباع الحاجات والرغبات ، أما من الوجهة الأخرى فيقصد بها مدى المطابقة للمواصفات التي تم تحديدها مسبقاً<sup>1</sup> .

أو هي " شمولية صفات وخصائص المنتج أو الخدمة التي تؤثر على قدرته في إشباع حاجات الزبائن المعلنة أو الضمنية. حسب المنظمة العالمية لمعايير ISO<sup>2</sup> ".

ثانياً: تكاليف الجودة:

1- تكاليف الجودة: هي "التكاليف التي تحدث بسبب منع انخفاض الجودة، أو بسبب عدم مطابقة المنتجات لمعايير الجودة الموضوعة"<sup>3</sup> .

فتكاليف الجودة هي: التكاليف الكلية التي تتحملها المؤسسة في سبيل تحسين المنتج أو الخدمة بما يناسب رغبات الزبون وهي أيضاً التكاليف التي تتحملها نتيجة عدم موافقة المنتج أو الخدمة لرغبات الزبون.

2- أنواع تكاليف الجودة : وتنقسم تكاليف الجودة الى أربعة أقسام حسب الدكتور صلاح الدين عبد المنعم مبارك<sup>4</sup> :

1- تكاليف المنع: تعمل على منع الجودة الضعيفة قبل حدوثها مثل: تدريب العمال.

2- تكاليف التحسين: هي تكاليف اجراء اختبارات على الجودة في المراحل المختلفة من عملية الإنتاج مثل التفتيش على المواد الخام الموردة والمخزون غير المكتمل الصنع، وتفتيش المنتجات قبل توريدها.... الخ

3- التكلفة الداخلية للفشل: تنتج هذه التكلفة من اكتشاف مواد معيبة قبل بيعها الى المستهلك وتتضمن أيضاً تكلفة الفرصة البديلة المتمثلة في الأرباح التي كان يمكن تحقيقها.

4- التكلفة الخارجية للفشل: تنتج عن اكتشاف المستهلك لمنتجات معيبة بعد بيع المنتجات وتسليمها وتمثل في :

<sup>1</sup>:محمود سلامة عبد القادر، الضبط المتكامل لجودة الإنتاج، وكالة المطبوعات، الكويت، ص29 نقلا عن عثمان بودحوش، ص73

<sup>2</sup>:حكوم حنان ، مرجع سابق، ص82

<sup>3</sup>:عثمان بو دحوش، مرجع السابق، ص80

<sup>4</sup>:د.صلاح الدين عبد المنعم مبارك، محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2013، ص247

- تكلفة التبديل والضمان.

- التكاليف الإدارية الخاصة بمعالجة الشكاوي ومرتجعات العملاء.

- تكلفة الفرصة الضائعة المتمثلة في الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها.

- تكلفة ناتجة عن الجودة السيئة والتي لا يمكن قياسها.

3- أهمية الجودة: للجودة أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات أو المستهلكين إذ تعتبر الجودة احد العوامل التي تحدد حجم الطلب على منتجات المؤسسة وتكون الأهمية كما يلي<sup>1</sup>:

1- بالنسبة للمؤسسة: تستمد المؤسسة شهرتها من مستوى جودة منتجاتها ويتضح ذلك من خلال العلاقات التي تربط المؤسسة مع الموردين وخبرة العاملين ومهاراتهم ومحاولة تقديم منتجات تلي رغبات وحاجات عملاء المؤسسة، ومحاولات التحسين المستمر للمنتجات وهذا ما يمكنها من التنافس مع المؤسسات المماثلة في نفس النشاط.

2- المسؤولية القانونية للجودة: وهذا خوفا من المساءلة القضائية في حالة تضرر العميل من عدم جودة المنتج.

3- المنافسة العالمية: في ظل الكم الهائل من المنافسة في الأسواق يكون الربح حليف المنتجات التي تتميز بالجودة دون غيرها .

4- حماية المستهلك : تطبق الجودة في أنشطة المؤسسات ووضع مواصفات قياسية محددة تساهم في حماية المستهلك من الغش التجاري وتعزيز الثقة في منتجات المؤسسة عند ما يكون مستوى الجودة منخفضا يؤدي ذلك إلى أحجام المستهلك عن شراء منتجات المؤسسة وعدم رضا المستهلك هو فشل المنتج الذي يقوم بشرائه من القيام بالوظيفة التي يتوقعها المستهلك منه.

5- التكاليف وحصص السوق :تنفيذ الجودة المطلوبة لجميع عمليات ومراحل الإنتاج من شأنه أن يتيح الفرص لاكتشاف الأخطاء وتلافيتها لتجنب تحمل تكلفة إضافية إلى الاستفادة القصوى من زمن المكائن والآلات عن طريق تحليل الزمن العاطل عن الإنتاج وبالتالي تخفيض الكلفة وزيادة ربح الشركة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>:حكوم حنان ، مرجع سابق ،ص 82

<sup>2</sup>: قاسم نايف علوان ،"ادارة الجودة الشاملة " ،دار الثقافة للنشر والتوزيع ،طبعة الأولى، 2009 ،ص97 نقلا عن حكوم حنان ،مرجع سابق ،ص83،

## الفرع الثاني: الصيانة كأساس لترشيد التكاليف

تتمثل الاشياء المعنية بالصيانة بالنسبة للمؤسسات الصناعية مختلف الآلات والتجهيزات الإنتاجية بالإضافة الى المباني ووسائل النقل.

### أولا: مفهوم الصيانة:

1- تعريفها : حيث يعتبر المعهد البريطاني للتنميط أن الصيانة هي " العمل المؤدى بهدف الحفاظ على

التجهيزات الإنتاجية أو إعادتها إلى الحالة التي تمكنها من أداء وظائفها بمستوى مقبول"<sup>1</sup>

وينصب إهتمام بعض المفاهيم على هدف الصيانة من خلال التأكيد على قياس كفاءة الصيانة و فعاليتها بمدى منعها لوقوع الأعطال ومدى مساهمتها في زيادة أداء التجهيزات والمعدات الإنتاجية، ومن هذه المفاهيم تلك التي تعتبر الصيانة بأنها " اصلاح التلف الناتج عن الاستعمال فضلا عن الوقاية من هذا التلف وتحاشي وقوعه، مع المحافظة على قيام الآلات بعملها الإنتاجي بشكل اقتصادي"<sup>2</sup>.

نستنتج مما سبق أن الصيانة: هي كل الجهود المبذولة في سبيل الحفاظ على التجهيزات الإنتاجية والآلات داخل المؤسسة للحفاظ عليها إطالة عمرها الإنتاجي أطول فترة ممكنة، مع الأخذ بعين الإعتبار بأن تكون في أقل فترة ممكنة وبأقل كلفة ممكنة فالهدف الرئيسي هنا هو تخفيض التكاليف على المستويين القصير والطويل المدى .

2- أهداف الصيانة<sup>3</sup>: كغيرها من الوظائف الأخرى للمؤسسة، فإن للصيانة أهداف خاصة بها نوردتها فيما يلي :

1-ضمان تحقيق الإنتاج المخطط له :ويكون ذلك من خلال ضمان إتاحة الآلات لزمان محدد ومعين مسبقا، والتأكيد على سلامة اشتغال الآلات حسب ما هو مخطط، وبمعنى آخر تخفيض زمن توقف العملية الإنتاجية إلى أدنى حد ممكن.

2-الحفاظ على جودة المنتجات :تلعب الصيانة دورا بالغ الأهمية وذو أثر كبير على مستوى جودة المنتجات، حيث كثيرا ما تتسبب الأخطاء المرتكبة عند ضبط الآلات في حصول منتجات معيبة، فبقاء الآلة محتلة الضبط مشغلة سوف يؤدي إلى النتيجة ذاتها، ما لم تتفطن الجهة الوصية بصيانتها.

<sup>1</sup>: عثمان بودحوش، مرجع سابق، ص86

<sup>2</sup>: نفس المرجع السابق، ص 87

<sup>3</sup>: نفس المرجع السابق، ص 87



3- احترام الآجال المحددة: ويتعلق الأمر بالآجال الخاصة بالإنتاج من جهة، تلك الخاصة بأعمال الصيانة من جهة ثانية، حيث تسعى وظيفة الصيانة إلى احترام كل الآجال التي تتضمنها برامج الصيانة وبرامج الإنتاج.

4- تخفيض وترشيد التكاليف: حتى لا تخرج الصيانة عن الأهداف العامة للمؤسسة فإنها تسعى دائما لتحقيق أقل تكلفة ممكنة للمنتج النهائي باعتبار أن تكاليفها مدمجة في الكلفة النهائية و كذا تخفيض تكلفة الفرصة البديلة الناجمة عن التوقفات التي تحدث في النظام الإنتاجي الأمر الذي يرفع من إنتاجيتها .

5- أمن وسلامة العاملين: تتكفل الصيانة بضمان أمن القائمين عليها من جهة، و بضمان سلامة باقي العاملين في المؤسسة أثناء تواجدهم بأماكن عملهم من جهة أخرى ، حيث تبدأ عملية الصيانة من خلال تقديم النصائح المكتوبة و الشفوية للعاملين ، بغية التقليل من المخاطر المختلفة ، و ينتهي كل عمل صيانة بالتنظيف الكامل للمكان و إزالة كل المخلفات التي بإمكانها التأثير على سلامة العامل.

6- حماية البيئة: بإعتبار أن المؤسسة مطالبة في ظل التنمية المستدامة بإحترام المحيط و تفادي تلويثه ، فإن للصيانة دور هام في ذلك من خلال إصلاح بعض الأعطال والإختلالات التي من شأنها أن تسبب تلويث المحيط كصيانة المصافي الخاصة بمصانع الإسمنت و غيرها.

### المطلب الثالث: طرق ترشيد التكاليف

يعتبر ترشيد التكاليف هدف كل مؤسسة فبالإضافة الى تخفيض التكاليف هناك الحفاظ على جودة المنتج وتحسينه ،ومن هذا جاءت العديد من الأساليب لخدمة هذا الهدف لما له أهمية عند المسيرين ولما له من أثر على مردودية وعائد المؤسسات .

### الفرع الأول: أسلوب التكاليف المعيارية

يعتبر هذا الأسلوب أحد الأساليب المناسبة لتقييم أداء المؤسسات، وظهر بهدف تسيير اليد العاملة داخل المؤسسة بطريقة أحسن بعدها توسع إستخدامه في المؤسسات.

أولا: مفهوم أسلوب التكاليف المعيارية: تعريف أسلوب التكاليف المعيارية :

تعرف بأنها "هي تكاليف محددة مقدما باستخدام أسس علمية بواسطة خبراء متخصصين فهي تمثل التكلفة التي ينبغي أن تكون<sup>1</sup>."

أهداف أسلوب التكلفة المعيارية :

ويهدف أسلوب التكاليف المعيارية إلى<sup>2</sup> :

- بناء الموازنات التخطيطية للمنشأة
- تقييم ومتابعة الأداء داخل المنشأة.
- إيجاد وعي تكاليفي.
- تحديد تكلفة الإنتاج وقرارات التسعير.
- الرقابة على التكاليف.
- معرفة كيفية تنفيذ المهام المختلفة وما ينبغي أن تكون عليه التكلفة .
- تحليل الإنحرافات قصد تحديد أسباب وقوعها والمسؤول عنها.
- تحديد الوسائل التي تكفل الالتزام بالمعايير أو تغييرها.

**ثانيا: معايير أسلوب التكاليف المعيارية:** يعبر عن التكلفة المعيارية على أساس أنه مقياس معتمد مرجع يتم المقارنة به، وتتم عملية المقارنة على أساس صريح وسليم، ويمكن تقسيم المعايير المعتمدة في أسلوب التكلفة المعيارية إلى<sup>3</sup> :

1- المعايير المثالية: تمثل أحسن أداء يمكن للأفراد والمعدات الموجودة في المؤسسة تحقيقه، أو الوصول إليه في الظروف المثالية أو كاملة طوال الوقت، وعندما يصل مستوي الإنتاج إلى الحد الأقصى، فهذه المعايير تفترض أقصى كفاءة للتشغيل بدون وجود أعطال أو أخطاء من جانب العاملين.

2- المعايير الأساسية: وهي تلك المعايير التي تستخدم لقياس ومقارنة الأداء خلال عدة سنوات ويطلق عليها أحيانا المعايير طويلة الأجل.

<sup>1</sup>:صلاح الدين عبد المنعم مبارك، مرجع سابق، ص18

<sup>2</sup>:نفس المرجع، ص18

<sup>3</sup>، زعور نعيمة ، مرجع سابق، ص 97

3- المعايير الممكن تحقيقها: وهي الأكثر استخداما وهي تقيس كفاءة الإنتاج في ظل الظروف البيئية والحالية، أي ليست مثالية وإنما واقعية، والسبب لأنها تسمح بمشاكل واختناقات في الإنتاج

ثانيا: تحديد الإنحرافات: يقوم أسلوب التكاليف المعيارية على ثلاثة أنشطة رئيسية، وهي إعداد المعايير ثم تجميع التكاليف الفعلية وهذا من أجل حصر التكاليف لمقارنتها مع التكاليف المعيارية بغية الوصول إلى الإنحرافات التي تساعد في إتخاذ القرارات.

**ثالثا : دور التكاليف المعيارية في ترشيد التكاليف :** يكمن دور طريقة التكاليف المعيارية في ترشيد التكاليف في المزايا التي تقدمها هذه الطريقة

**1:المزايا :** يحقق أسلوب التكاليف المعيارية المزايا التالية<sup>1</sup>:

1- احتساب المعايير الكمية والمالية اللازمة للإنتاج على أساس وضع معايير نمطية لمواصفات المنتج وتكلفته المعيارية من مواد وأجور وتكاليف صناعية غير مباشرة.

2- مقارنة التكلفة المعيارية بالتكلفة الفعلية وتحديد الإنحرافات وردها لأسبابها لمعالجة القصور وزيادة الكفاءة.

3- تحديد الاستخدام الأمثل والترشيد العلمي لاستخدام عناصر التكاليف من مواد وأجور ومصروفات صناعية غير مباشرة.

4- إيجاد مقاييس دقيقة كمؤشرات لتقييم الأداء في كل مرحلة من مراحل الإنتاج وفقا للمستويات المعيارية المحددة مقدما.

**2:العيوب:** يعاب على هذه الطريقة عدة أمور أهمها<sup>2</sup>:

1- صعوبة تطبيق هذا الأسلوب في المؤسسات التي تتبع الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.

2-المعلومات غير دقيقة وتسجيل إنحرافات غير صحيحة يؤدي إلى إتخاذ قرارات غير رشيدة.

<sup>1</sup>:حكوم حنان،مرجع سابق،ص41

<sup>2</sup>:زعرور نعيمة،مرجع سابق،ص99

## الفرع الثاني: مفهوم التكلفة المستهدفة

لقد بدأ ظهور هذا الأسلوب من التكلفة أولا في اليابان خلال عام 1960 حيث وجد أن 80% من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذا الأسلوب<sup>1</sup> ، بالإضافة إلى قيام الصناعات اليابانية بتطوير بعض الأساليب والمفاهيم الأمريكية وإكسابه خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجه تلك الصناعة.

أولا: تعريف التكلفة المستهدفة : هناك العديد من التعاريف التي وردت في سياق هذا المفهوم، وفيما يلي بعضا منها:

"التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف<sup>2</sup> عرفها د. محمد سعيد أبو العز، بأنها" نشاط يهدف لخفض التكلفة على مدى دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكيد على الجودة ومتطلبات العميل الأخرى من خلال تفحص كل الأفكار الممكنة لخفض التكلفة في مراحل تخطيط المنتج والبحوث والتطوير"<sup>3</sup>

"منهج في إدارة التكاليف يهدف إلى تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتج للارتقاء في تقديم منتج يلئم احتياجات المستهلك المستهدف، عبر رسم سعر مدروس مبني على هامش ربح مرغوب منتها بأقصى تكلفة مسموح بها يمكن تحملها."<sup>4</sup>

ومن هذا نستنتج أن أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم على العلاقة التالية: التكلفة المسموح بها ( وهي التكلفة المستهدفة) = سعر البيع المحدد - الربح المرغوب فيه.

### ثانيا: الأفكار الرئيسية لأسلوب التكلفة المستهدفة<sup>5</sup>

1. وضع تكلفة على أساس سعر البيع.

2. يبدأ خفض التكاليف ابتداء من مرحلة الإعداد والتخطيط للإنتاج وليس أثناء التشغيل فقط.

<sup>1</sup>: حكوم حنان ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف ، ص74

<sup>2</sup>: ثناء علي القباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية -الاسكندرية 2006 -، ص4، نقلا عن حكوم حنان ، مرجع سابق ص77

<sup>3</sup>: أقاسم عمر، الإمداد الشامل -مدخل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة -أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بالقائد- تلمسان 2010 -، ص286 عن حكوم حنان ، ص77

<sup>4</sup>: مجدي وائل الكبيسي ، مقال بعنوان: مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية ، مجلة دراسات العلوم الإدارية ، المجلد 41 ، العدد2، 2014، ص172

<sup>5</sup>:حكوم حنان ، ص81

3. إعداد رؤية للشركة بالمضمون العام لمعرفتهم المضمون الذي يسعون من أجله وهو ما يحقق منفعة متبادلة للطرفين.

ثالثاً: **أهداف ومزايا مدخل التكلفة المستهدفة:** يعد مدخل التكلفة المستهدفة من الأدوات الإستراتيجية الحديثة في المحاسبة الإدارية، وخاصة في مجال خفض التكلفة وترشيدها، ويمكن عرض أهم أهداف ومزايا مدخل التكلفة المستهدفة، كما يلي<sup>1</sup>:

1- إيجاد فهم حقيقي للتكاليف المتخصصة خلال دورة حياة المنتج، بدءاً من مرحلة تطوير وتصميم المنتج والتي تشكل من 80 إلى 90 % من تكلفة المنتج خلال هذه المرحلة، وانتهاءً بتكاليف التصنيع والتسويق وتقديم المنتج للمستهلك.

2- تخفيض التكاليف بدءاً من مرحلة تخطيط وتصميم المنتج وانتهاءً بمرحلة خدمات ما بعد البيع .

3- العمل على تقديم منتج يلبي رغبات ومتطلبات العملاء

4- الرقابة على التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المستهدفة، وتحديد الفجوة بينهما ومعرفة أسبابها والعمل على سد هذه الفجوة .

5- تخطيط ربحية المنشأة في ضوء الإمكانيات المتاحة للمنشأة، ووفقاً للمنظور الخارجي الذي يأخذ بعين الاعتبار أسعار السوق وتكلفة إنتاج المنافسين في السوق.

6- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبني هذا المدخل إلا من خلال تعاون مجموعات من الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية .

7- التغلب على المنافسين من خلال تخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة المطلوبة .

8- إن المشروعات المتعددة المنتجات وذات الطاقة الإنتاجية الصغيرة ، أكثر استفادة بأسلوب التكلفة المستهدفة من الشركات متعددة المنتجات ذات الطاقة الإنتاجية الكبيرة .

9- فريق العمل فريق أعضاء سلسلة القيمة المتكاملة وليس محاسب التكاليف فقط كما في الطرق التقليدية لحساب التكاليف

10- يحقق الخفض المستمر للتكاليف لاعتماده على أساليب التحسين المستمر كمدخل لهندسة القيمة.

<sup>1</sup>: مجدي وائل الكبيسي، مرجع سابق، ص 172

11- يحقق التفاعل الايجابي بين البيئة الداخلية للمنشأة ( والبيئة الخارجية لها من عملاء وموردين).

كما يرى الباحث أن مدخل التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من الوفورات التكاليفية عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء بحيث يتم إنتاج المنتج بأفضل توليفه ممكنه من الأنشطة.

**رابعاً: دور التكلفة المستهدفة في ترشيد التكاليف:** في ظل بيئة تتصف بالتغير والتطور السريع وظروف المنافسة الشديدة، بالإضافة الى أن رغبات المستهلك في السلع المطلوبة كثيرة ومتعددة، من بينها الجودة وتعدد الخصائص والسعر المنخفض، ولتحقيق هذا الأمر وجب ترشيد التكاليف من منظور المستهلك. ويعد ترشيد التكاليف من أهم الأهداف التي يسعى مدخل التكلفة المستهدفة إلى تحقيقها، وذلك بخفض التكاليف مع عدم الإخلال بمواصفات المنتج والإبقاء على مستوى الجودة المطلوبة من قبل العميل، ويتم تخفيض التكلفة والوصول بها إلى التكلفة المستهدفة من خلال المراحل الأربع التالية:<sup>1</sup>

1- **مرحلة تخطيط المنتج وتصميمه:** إذ يتم في هذه الخطوة تحديد التكلفة الخاصة بالمنتج المصمم وفقاً لاحتياجات وتفضيلات العميل، إذ تتركز جهود المحاسب الإداري في مراجعة تقديرات تكلفة تصميم المنتج الجديد لمقارنتها مع دراسات السوق وبيانات التكلفة المستهدفة، وتحديد مدى الجدوى من إنتاج المنتج الجديد كما يتم في هذه المرحلة العمل على أن تتساوى التكلفة المستهدفة مع التكلفة الفعلية للمنتج، مع المحافظة على مواصفات وجودة المنتج.

2- **مرحلة تحليل التكاليف:** إذ يتم تحليل التكلفة بدراسة مكونات تكلفة المنتج، ومحاولة إيجاد وسائل لتخفيضها في المنتج دون التأثير على جودة أداء المنتج لوظائفه وتمثل بتحليل تكلفة كل جزء من أجزاء المنتج ومن ثم العمل على تخفيض تكلفته إلى أقصى حد ممكن، والوصول بها إلى التكلفة المستهدفة، وان عملية تحليل التكاليف تتضمن الأنشطة التالية:<sup>2</sup>

أ- إعداد قائمة بأجزاء ووظائف المنتج.

ب- إعداد التحليل الوظيفي للتكاليف.

ج- تحليل الأهمية النسبية لمتطلبات العميل.

<sup>1</sup>: مجدي وائل الكبيسي، مرجع سابق، ص173

<sup>2</sup>: مجدي وائل الكبيسي، مرجع سابق، ص174

د- إيجاد العلاقة بين خصائص ومواصفات ووظائف المنتج.

هـ- إعداد الترتيب النسبي (الأهمية النسبية) للوظائف.

3- **مرحلة تطبيق هندسة القيمة (تحليل القيمة)**: يتم في هذه الخطوة تحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة، وذلك بهدف إنجاز هذه الوظائف عبر دورة حياة و دون المساس بجودة المنتج وأدائه، المنتج بأقل تكلفة ممكنة من خلال استخدام مدخل هندسة القيمة كأداة من أدوات التحسين المستمر للمنتج عبر استخدام أساليب كمية خلال مرحلة التصميم والتصنيع للمنتجات، والذي يتم عبر تحليل أنشطة وتكاليف المنشأة إلى أنشطة وتكاليف تضيف قيمة وأنشطة وتكاليف لا تضيف قيمة، ومن ثم العمل على المحافظة على الأنشطة المضيئة للقيمة ومعالجة الأنشطة غير المضيئة للقيمة، إما بالاستغناء عنها أو تحويلها إلى أنشطة مضيئة للقيمة، والذي يمكننا في النهاية من الوصول إلى التكلفة المقدرة النهائية ضمن مدخل التكلفة وعليه فإن مدخل هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة مكملان لبعضهما، فبينما يسمح مدخل هندسة القيمة بتحديد مكان خفض التكلفة، يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تحقيق آلية خفض التكلفة لضمان تحقيق الربحية على المدى الطويل للمنشأة.

4- **مرحلة الإنتاج-القرار النهائي**: بناء على التكلفة المقدرة المستهدفة، يتاح للإدارة اتخاذ القرار النهائي بالمضي قدماً نحو الإنتاج، والذي يحتاج إلى الجهد الجماعي المشترك من فرق العمل المختلفة داخل المنشأة، وذلك لتمكين المنشأة من تحقيق التكلفة المستهدفة المرتقبة.

### الفرع الثالث: نظام التكلفة على أساس النشاط ABC

بدأ الحديث عن نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) سنة 1987 حيث أنشأ أستاذ المحاسبة (Robert Kaplan) من جامعة هارفارد نظاماً جديداً، حيث أحدث ثورة في أنظمة محاسبة التكاليف، وفي سنة 1988 طور كل من (Kaplan and Cooper) أسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة، حيث رأى (Kaplan) أن التحدي الحقيقي يتمثل في كيفية تصميم نظم محاسبة تكون قادرة على تدعيم إستراتيجية المؤسسة في ظل البيئة الصناعية الحديثة وفي أجل طويل، وبذلك يعتبر كل من Kaplan and Cooper أول من قام بتطبيق النظام عملياً في الثمانينيات من القرن الماضي على شركات أمريكية، ومن ثم طبق النظام في كل من بريطانيا، أوريا، كندا، وغيرها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>: عمر هديب محمد، "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - تطبيق ونموذج مقترح للقياس أطروحة استكمال متطلبات منح درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان -الأردن، 2009، ص 37، نقلاً عن خولة وقيس، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي بعنوان محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC وأثره على قياس ربحية المؤسسة الاقتصادية، علوم مالية ومحاسبية، 2014، ص

أولاً: تعريف نظام التكلفة على أساس النشاط ABC: يعرف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بأنه "ذلك النظام الذي يقوم أولاً بتخصيص الموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة"<sup>1</sup>.

ويعرف أيضاً: بأنه "على أنه أسلوب يتكون من مرحلتين لتوزيع التكلفة غير المباشرة، إذ يتم تجميعها في مجتمعات للتكلفة، من ثم يتم تخصيصها على أساس النشاط على المنتجات النهائية بناءً على موجّهات التكلفة"<sup>2</sup>.

وجاء أيضاً أنه "عبارة عن نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدى"<sup>3</sup>.

ثانياً: مفاهيم أساسية حول نظام التكلفة على أساس النشاط ABC<sup>4</sup>:

هدف التكلفة: وهو المسبب الرئيسي للتكلفة ويتمثل في أحد العناصر التالية: (منتج، خدمة، زبون، طلبية، مشروع).

-الموارد: العناصر التي تستهلك في عملية الإنتاج والبيع والمتعلقة بالأعباء.

-النشاط: هو مجموعة من العمليات الأولية تستعمل عدداً من الموارد: وقت، قوة عمل، آلات، معلومات...

-مسببات التكلفة: هي وسائل الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات وتعني العناصر التي نشأت بسببها الأعباء ويمكن أن يعبر عنها بمسببات الموارد ومسببات النشاطات.

-مسببات الموارد: هي مفاتيح تسمح بتوزيع الموارد المستهلكة بين مختلف النشاطات.

-مسببات النشاطات: تمثل المفاتيح التي تسمح بتوزيع النشاطات المستهلكة بين مختلف أهداف التكلفة.

إن نظام التكلفة على أساس الأنشطة لا يعتبر غاية في حد ذاته، ولكنه وسيلة للحصول على معلومات تستخدم في نظام الإدارة على أساس الأنشطة.

<sup>1</sup>: خولة وقيس، مرجع سابق، ص5

<sup>2</sup>:

<sup>3</sup>: عز الدين بن موسى، مذكرة ماستر بعنوان: أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في تخفيض التكاليف وترشيد الأداء، جامعة ورقلة، 2013، ص6

<sup>4</sup>: عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية، مرجع سابق، ص100



ثالثا: مراحل تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة : يقوم نظام التكلفة على أساس: النشاط على أربعة مراحل أساسية<sup>1</sup> :

- 1- تحديد الأنشطة التي تستهلك موارد: ويكون هذا الأمر بالفهم جيد للأنشطة اللازمة للمنتج، كما يجب اختيار الأنشطة ذات الأثر الكبير على التكاليف.
- 2- تحديد العوامل المسببة للتكلفة: وهذا بتحديد مختلف مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط، ويمكن تطبيق ثلاث معايير لاختيار العوامل المسببة للتكلفة:
  - يتم اختيار المسبب انطلاقا من علاقات سببية، ويعد معيارا مثاليا لولا صعوبة تطبيقه نتيجة عدم وجود علاقات سببية واضحة بين التكلفة والمسبب.
  - يتم اختياره انطلاقا من تخصيص التكاليف بنسبة المنافع التي يتم الحصول عليها.
  - اختيار الأساس الملائم والمعقول بحيث أنه إذا كانت تكاليف ثمانية أنشطة قد تم توزيعها، فإن النشاط التاسع يتم توزيعه على أساس نصيب المنتجات من تكاليف الأنشطة الثمانية الأولى.
- 3- تحديد معدل تكلفة لكل وحدة من العامل المسبب للتكلفة، وعلى سبيل ذلك بالنسبة لشراء الموارد يمكن ان يكون معدل التكلفة هو تكلفة كل أمر شراء.
- 4- تخصيص التكاليف على المنتجات، بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل.

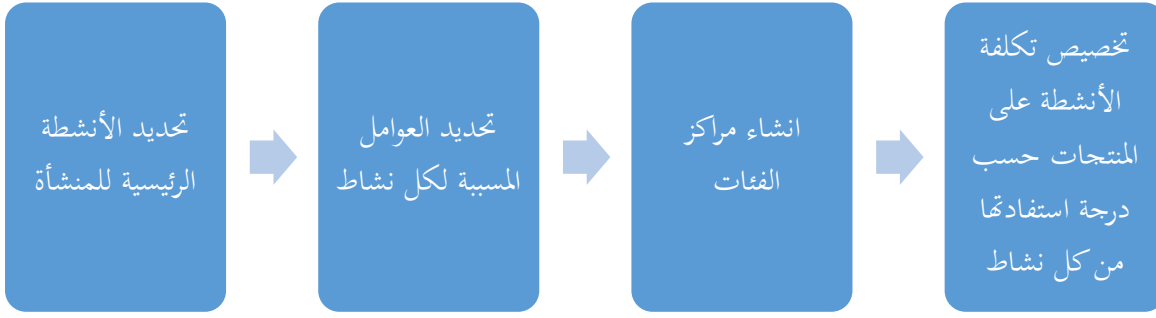
ويحسب سعر التكلفة وفق العلاقة التالية :

سعر التكلفة = الأعباء المباشرة + تكلفة استهلاك مختلف الأنشطة (الأعباء غير المباشرة)

والشكل التالي يوضح مراحل تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة:

<sup>1</sup>:عثمان بودحوش، مرجع سابق، ص99

الشكل رقم ( 1-3 ) يوضح الإطار العام لنظام ABC



المصدر: أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، 2004، ص 129 نقلا عن حكوم حنان، الطرق الحديثة لحساب التكاليف، مرجع سابق، ص 59

**رابعا: دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC في ترشيد التكاليف :** يعد نظام ABC متجاوزا لسليبات الأنظمة التقليدية من خلال توفير معلومات تفصيلية حول مختلف الأنشطة والتكاليف ومسبباتها، كما يعمل على ترشيد جهود المسيرين في مجال تخفيض التكاليف، ذلك من خلال منحهم فهما أعمقا لسلوكها ومن ثم القدرة على التحكم فيها وذلك بـ<sup>1</sup>:

- أ- تقليص الجهد والوقت المطلوبين إلى قيام بالأنشطة (الفعالية).
- ب- إلغاء الأنشطة غير الضرورية وهي النقطة الأكثر أهمية في هذا النظام إذ أنه بواسطة تحليل الأنشطة يمكن الوصول إلى تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى منتجاته وحذفها<sup>2</sup>.
- ت- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لإنجازها، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.
- ث- قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة، عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، وتحمل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة، وهذا ما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات أفضل تتعلق بالإنتاج والأنشطة.
- ج- يوفر نظام التكاليف على أساس النشاط معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات مثل: قرارات التسعير، قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج، اختيار قنوات التسويق والتوزيع، قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة.

<sup>1</sup>: عز الدين بن موسى، مرجع سابق، ص 9

<sup>2</sup>: نخولة وقيس، مرجع سابق، ص 7

خ - يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل: إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية ، إجراء تعديل في تصميم المنتج ، إتباع أساليب تكنولوجية حديثة ، تغيير نسبة التشكيل البيعي.

### المبحث الثالث: الدراسات السابقة

لما للموضوع من أهمية بالغة فقد تناولت العديد من الدراسات الوطنية والأجنبية موضوع ترشيد التكاليف وأثره على المؤسسات نذكر منها :

#### المطلب الأول: الدراسات الوطنية :

رغم عدم إيجاد دراسات وطنية تتكلم مباشرة عن علاقة ترشيد التكاليف بالمردودية المالية الا أن هناك دراسات مقارنة .

#### **1- دراسة زعرور نعيمة أطروحة دكتوراه بعنوان :أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات دراسة حالة**

##### **مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة بسكرة 2015**

تهدف هذه الدراسة الى تحديد الأساليب المثلى المساعدة على ترشيد تكاليف الخدمات العامة من خلال دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة بسكرة- وأيضا بيان أهمية الخدمات التي تقدمها مؤسسة الاتصالات ودورها في خدمة المجتمع، من خلال حرصها على تقديمها بالجودة والتكلفة المناسبة لجذب أكبر قدر ممكن من الزبائن، على إعتبار خدماتها تعتبر مهمة لأي مجتمع كما أن معظم الدراسات السابقة التي بحثت في هذا المجال ركزت على تطبيق أحد الأساليب الكمية أو غير الكمية في القطاع الصناعي، أما الدراسة الحالية فإنها تركز على جميع الأساليب الكمية وغير كمية ومحاولة تطبيق التي تتكيف مع نشاط المؤسسات الخدمية

#### **2-دراسة حرنان سمية مذكرة ماجستير بعنوان :ترشيد التكاليف من أجل تحقيق الميزة التنافسية -**

##### **دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية العمومية لنقل المسافرين شرق البلاد -الوحدة 34**

##### **بسكرة 2007**

تهدف هذه الدراسة الى تعميق الفهم بمجال التكاليف وإيضاح أهم الوسائل التي من الممكن الوصول من خلالها الى ترشيد التكاليف وهذا عن طريق دراسة وتحليل الإرتباط بين ترشيد التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية وهذا بتسليط الضوء على المؤسسة الإقتصادية العمومية لنقل المسافرين شرق البلاد -الوحدة 34 بسكرة والإجابة على الإشكالية المطروحة : كيف يمكن من خلال ترشيد التكاليف تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الخدمية لنقل المسافرين

### 3- دراسة راضية عطوي بعنوان : دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف -

#### مذكرة لنيل شهادة الماجستير 2008

هي دراسة تسلط الضوء على أحد مداخل الإدارة الإستراتيجية بالتكلفة ألا وهو التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة تهدف الى البحث عن المركبات الجوهرية للتكلفة المستهدفة وإعطاء فكرة عامة عن هذا الأسلوب وكيفية تطبيقه وإثبات إمكانية استعمال التكلفة المستهدفة كأداة فعالة لإدارة التكاليف بالنسبة للمسافرين أنه يمكن للمؤسسة أن تكتسب ميزة تنافسية من تطبيقها لهذا الأسلوب ويهدف أيضا الى ابراز تحليل القيمة كأداة مدعمة لتخفيض تكاليف المنتج والوصول الى التكلفة المستهدفة .

#### المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية :

والتي تتكلم في أغلبها ونقصد هنا التي وجدناها عن نوع من أنواع ترشيد التكاليف

### 1- دراسة مجدي وائل الكبيجي مقال بعنوان : مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة

#### كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توافر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، وبيان مدى الإدراك لمفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها، للحصول على منتجات بأقل التكاليف وبنفس الجودة ولتحسين الربحية، وتوضيح تأثير استخدام مدخل هندسة القيمة على تخفيض تكلفة المنتجات وبالتالي الوصول إلى التكلفة المستهدفة، والتعرف على الصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة وذلك عن طريق توزيع استبانات على المديرين الماليين ورؤساء الحسابات في الشركات

2- دراسة د. حسني عابدين محمد عابدين مقال بعنوان : مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة - دراسة ميدانية-

تهدف الدراسة الى التعرف على مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة، والمعوقات التي تحول دون تطبيقه، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وصممت استبانة لاستطلاع آراء أفراد العينة بعدد ( 34 ) مبحوثا.

3- دراسة حاتم كريم كاظم مقال بعنوان : دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات/دراسة تطبيقية في معمل إسمنت النجف الأشرف.

تعتمد هذه الدراسة على فرضيتين اساسيتين: ان تطبيق هندسة القيمة (تحليل القيمة) يؤدي إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات والفرضية الثانية تنص على أنه توجد لدى بعض المشاريع الصناعية امكانية لتطبيق اسلوب هندسة القيمة يهدف هذا البحث إلى بناء اطار نظري عن هندسة القيمة لتوضيح مفهومه واهدافه وفوائده وعناصره وخطواته و استخدام أسلوب هندسة القيمة من خلال تجزئة المنتج الى وظائفه الاساسية والثانوية ومحاولة تصحيح او تعديل القيم غير الملائمة في المنتج وامكانية التغيير في تصميم المنتج وبالتالي زيادة القيمة او الاداء لوظيفة المنتج.

### المطلب الثالث : مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة

من خلال عرضنا للدراسات السابقة تبين لنا أن أغلب الدراسات ربطت بين ترشيد التكاليف والخدمات أو الميزة التنافسية وغيرها من المتغيرات بينما في دراستنا الحالية فقد تم الربط بين المتغيرين ترشيد التكاليف والمردودية المالية إذ نبين في الدراسة مدى تأثير مردودية المؤسسة المالية بترشيد التكاليف وكم التغيير الذي يمكن أن يحصل على مستواها في حالة الرفع في كفاءة إدارة التكاليف.

كما أنه في الدراسات السابقة ركزت على طريقة معينة لترشيد التكاليف كطريقة التكلفة المستهدفة و القيمة المضافة وأيضا على التكلفة على أساس الأنشطة ABC بينما في دراستنا فقد حللنا بعض مداخل التكلفة التي يمكن ترشيدها على حدى والتي تناسب الشركة والظروف الخاصة بها على حسب نظرنا دون الارتباط بطريقة محددة مثل ما هو موجود في الدراسات السابقة.

خلاصة الفصل :

من خلال ما تم عرضه من قبل في هذا الفصل والذي قمنا من خلاله بإلقاء الضوء على مفاهيم التكلفة وطرق تبويبها وأهميتها وكذا دراسة بعض الجوانب المتعلقة بمفهوم المردودية المالية . وأيضاً دراسة ترشيد التكاليف وما له من أثر على المؤسسة والذي مكننا من معرفة عدة طرق لترشيد التكاليف والتحكم في موارد المؤسسة وحسن استغلالها .

واتضح لنا من خلال هذه الدراسة أن أساليب ترشيد التكاليف ذات أهمية كبيرة لما لها من أثر على رفع المردودية المالية والرفع من مستوى المؤسسات ، واعتماد أفضل أسلوب يناسب المؤسسة يقع على عاتق المسير وهذا بتخفيض التكاليف دون المساس بجودة المنتج وهذا لتحقيق المؤسسة لأهدافها ورفع مردوديتها المالية .

## تمهيد

بعد أن تمت معالجة الجانب النظري للتكاليف والمردودية المالية وطرق ترشيد التكاليف من حيث التعريف والأنواع وآليات العمل، المزاي والعيوب ، وبهدف إثراء الجانب النظري قمنا بإختيار دراسة ميدانية أين يتجسد فيها مجمل ما تطرقنا اليه في الفصل الأول، تمثلت في تتبع عملية تسيير لشركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM التابعة لمجمع سونلغاز والكائن مقرها ببلدية بنورة ولاية غرداية ، حيث تم إسقاط المفاهيم النظرية على الواقع العملي في الفترة الممتدة من مارس 2013 الى 2017 ، متتبعين بذلك أثر ترشيد التكاليف على مردودية الشركة المالية ، وتسليط الضوء على عمليات ترشيد التكاليف التي كان من الممكن للشركة تبنيها للوقوف على أحسنها من ناحية المردودية المالية وإستخلاص النتائج في هذا الصدد.

لقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية كما يلي :

المبحث الأول: تعريف المؤسسة وتطور الإنتاج داخلها.

المبحث الثاني:تناولنا الطرق والأدوات المستخدمة.

المبحث الثالث: تناولنا فيه عرض ومناقشة النتائج المتحصل عليها.

### المبحث الأول: تعريف المؤسسة وتطور الإنتاج داخلها

بهدف إثراء الجانب النظري بمعطيات ميدانية كان لزوما علنا إسقاط المفاهيم النظرية على الواقع العملي ، ولهذا فقد اخترنا إحدى أهم الشركات العاملة في مدينة غرداية ، وهي شركة كهرباء وطاقات متجددة ( SKTM ) العاملة في نشاط إنتاج الكهرباء بكل مصادرها التابعة لمجمع سونلغاز ، ونظرا لضخامة إستثماراتها وتنوع مداخل التكاليف فيها إرتئينا أن تكون من أحسن المؤسسات التي يمكن من خلالها الإجابة على إشكالية الدراسة.

#### المطلب الأول : المؤسسة وقطاعها الاقتصادي:

شركة كهرباء وطاقات متجددة ( SKTM )، هي شركة لإنتاج الكهرباء بالوسائط التقليدية (غاز ووقود) على مستوى الجنوب والطاقات المتجددة على المستوى الوطني ، وهي شركة ذات أسهم برأس مال قدره 000 00 000 38 700 دج مملوكة لمجمع سونلغاز يقع مقرها في مدينة غرداية أسست في 07 أفريل 2013 ، بعد تنازل من الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء عن المناطق الجنوبية لفائدة شركة كهرباء وطاقات متجددة.

للتذكير هناك نوعان من شبكات التوصيل للكهرباء في الجزائر وهما:

الشبكة المترابطة le reseau interconnecté وهي تخص عادة المناطق الشمالية وشمال الصحراء من البلاد، أين تكون كل تمديدات الشبكة مترابطة مع بعضها ، وبالتالي يمكن إستعمال انتاج الكهرباء في الغرب لتوريد نقص حاصل في الشرق عبر موزع كهرباء مقر رئيسي في الجزائر العاصمة يعرف بـ Operateur systeme وهو المسؤول عن احداث التوازن بين الطلب والعرض على الكهرباء ، يدخل في انتاج الكهرباء في هذه الشبكة عدة منتجين اهمهم الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء، شركة إنتاج كهرباء سكيكدة ، شركة إنتاج كهرباء البرواقية... الخ

اما الشبكة الثانية فهي الشبكة المعزولة le reseau isolé وهي موجودة في الجنوب، وهذه الشبكة هي مجموعة من الشبكات المعزولة نظرا لبعدها في الجنوب الجزائري، اين يتطلب ان يكون انتاج وتوزيع الكهرباء خاص بمنطقة معينة دون أخرى، وبالتالي استقلالية منطقة على أخرى في التزود بالكهرباء.



عادة ماتستعمل تورينات الغاز ذات الإنتاج الكبير في المناطق الجنوبية ذات الكثافة السكانية الكبيرة مثل المنبعة، بينما نستعمل مولدات الديزل في المناطق الأقل كثافة مثل باجي مختار، تيزواوتين، تلمين... الخ

### الفرع الأول : مهام الشركة

مهام الشركة تتمحور أساسا في :

- 1- استغلال الشبكة المعزولة للطاقة الكهربائية (إنتاج الكهرباء عبر الوسائط التقليدية ) والطاقات المتجددة.
- 2- تطوير المنشآت القاعدية الكهربائية للشركة ،إقتناء الشبكات المعزولة وإستغلالها في الجنوب ،الهندسة وأعمال الصيانة وتسيير محطات إنتاج الكهرباء الواقعة تحت مسؤوليتها .
- 3- بيع الطاقات المنتجة لشركات التوزيع.
- 4- يمكنها كذلك إعتداد كل العمليات والوسائل مهما كانت طبيعتها والتي تتعلق بمهدفها الإجتماعي .

### الفرع الثاني : قدرات الإنتاج داخل الشركة

أولا : قدرات الإنتاج التقليدية: ورثت مؤسسة SKTM منذ إنشائها سنة 2013 25 مركز إنتاج منها مركز عبر تورينات الغاز موزعة عبر 06 ولايات عبر الجنوب ، تسيير هذه المراكز موكل الى وحدتين هما : وحدة الإنتاج بالجنوب الغربي والواقعة ببشار ووحدة الإنتاج بالجنوب الشرقي الواقعة في تقرت.

شهدت قدرات الإنتاج التقليدية تطورا كبيرا في سنوات انشاء الشركة الى 2018 ،حيث تم تقوية وتدعيم القدرة الموجودة سنة 2013 ب 35 ميغاواط وبمولدات الديزل سنة 2015 تدعمت ب99 ميغاواط منها 55 ميغاواط عبر تورينات الغاز المتحركة و44 ميغاواط مولدات ديزل ،أما في سنة 2016 فتدعمت ب53 ميغاواط منها 17 ميغاواط عبر مولدات الديزل و36 عبر تورينات الغاز، وفي سنة 2017 تم تدعيم القدرة ب11ميغاواط عبر مولدات الديزل و 343 ميغاواط بالطاقات المتجددة.

ثانيا : قدرات الإنتاج المتجددة : يعتبر هذا المشروع ميلاد المرحلة الأولى من استغلال البرنامج الوطني للطاقات المتجددة، ويمثل أول إقلاع لهذا البرنامج ليس فقط لشركة كهرباء وطاقات متجددة بل لكل المتدخلين في اجراءات تسيير شبكة نقل الكهرباء وشركات التوزيع وتنظيم التوزيع والإنتاج والسلطات المحلية حول تحديات

الإنتاج عبر الطاقات المتجددة , لأجل إنشاء هذا المشروع تم اطلاق مناقصة دولية محدودة ضمت 30 أحسن مصنع محطات في العالم لإنشاء 23 محطة طاقات متجددة .

هذه المشاريع بينت الهوة بين ما هو عليه العالم وما نحن عليه ولهذا فقد كانت هذه المشاريع في بدايتها تعاني من قلة المعرفة بتكنولوجيا الطاقات المتجددة .

يشار الى ذلك أن الدخول في الإنتاج سنتين بعد ابرام العقود يمثل في حد ذاته نجاح ، وكان ذلك بمساهمة بعض مخابر البحث مثل مركز البحث والتطوير في الكهرباء والغاز CREDEG والجامعات الجزائرية التي تربطها مع المؤسسة اتفاقيات شراكة تتيح لطلبة هذه الجامعات والأساتذة الوقوف على الجوانب العملية لمعارفهم النظرية التي حصلوها في مدرجات الجامعة.

وبهدف تطوير الطاقات المتجددة والتقليل من الإعتماد على الطاقات التقليدية، فقد قامت الشركة باطلاق مناقصة وطنية لإنشاء 50 ميغاواط مهجنة مع محطات ديزل موجودة وذلك عن طريق التهجين الطاقوي أين أتيح للشركات الخواص والعمومية الجزائرية إبراز قدراتها لإنشاء مثل هذه المحطات بعيدا عن التنافس الدولي، وسيستمر هذا البرنامج للوصول الى 150 ميغاواط مهجنة مع المحطات الموجودة عبر كافة الجنوب الجزائري .

في نهاية 2018 بلغت أرقام الشركة ما يلي :

- عدد المحطات الطاقة التقليدية 31 محطة
- عدد محطات الطاقة الشمسية 21 محطة
- عدد محطات طاقة الرياح محطة واحدة
- القدرة الموفرة = 1128.60 ميغاواط
- الإنتاج المسجل: 1663.09 جيغاواط
- رقم الأعمال 24.156 مليار دينار جزائري.
- عدد عمال الشركة 1671 موظف .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> مطوية صادرة سنة 2019 عن المكلف بالإعلام بشركة كهرباء وطاقات متجددة مترجمة إلى اللغة العربية

الشكل رقم (1-2) يوضح الهيكل التنظيمي لشركة كهرباء وطاقات متجددة



المصدر: دائرة الموارد البشرية لشركة كهرباء وطاقات متجددة

المطلب الثاني : تطور إنتاج الكهرباء لشركة كهرباء طاقات متجددة:

من خلال معطيات الشركة نلاحظ التطور الذي أحدثته الشركة في إنتاج الكهرباء على مستوى الجنوب وباستعمال الطاقات المتجددة وهذا يدل على المبالغ الكبيرة المستثمرة في تحقيق هذا الهدف.

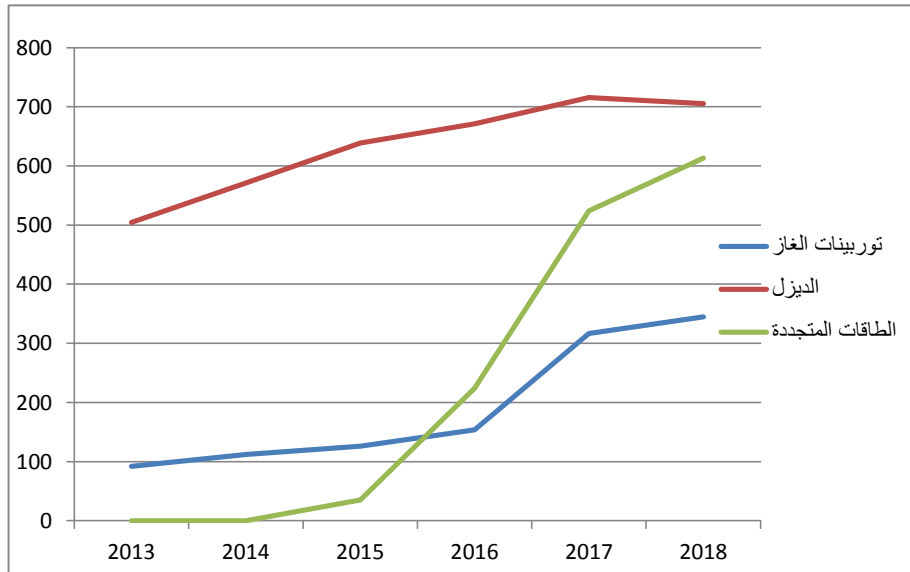
الفرع الأول : تطور إنتاج الكهرباء بين سنوات 2013-2018

جدول رقم (2-1) يبين تطور إنتاج الكهرباء بين سنوات 2013-2018 الوحدة بالجيجاواط ساعي

نسبة التطور بالنسبة للتقديرات 2018	نسبة التطور 2017 - 2018	تقديرات 2018	السنوات						نوع الطاقة
			2018	2017	2016	2015	2014	2013	
202,75%	-1,47%	347,89	705,33	715,85	671,47	638,73	570,95	504,32	الطاقة بالديزل
48,64%	8,90%	708,32	344,54	316,38	153,64	126,09	112,13	91,76	الطاقة بالغاز
114,51%	17,08%	535,53	613,22	523,74	224,01	34,81	-	-	الطاقات المتجددة
104,48%	6,88%	1591,7	1663,1	1556	1049,1	799,63	683,08	596,08	مجموع الإنتاج

المصدر: دائرة الإستغلال لشركة كهرباء وطاقات متجددة

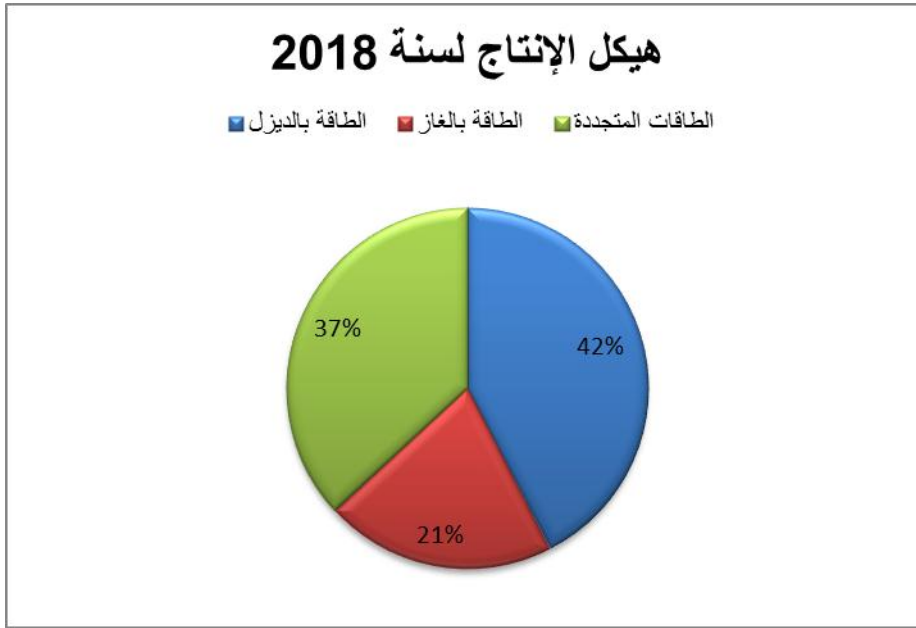
شكل رقم (2-2) يبين تطور إنتاج الكهرباء بين سنوات 2013-2018



من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول (2-1)

من خلال معطيات الجدول رقم (2-1) والشكل رقم (2-2) المرفق له نلاحظ أن الإنتاج الإجمالي للكهرباء قد تضاعف بحوالي مرتين إذ إنتقل من 596.08 جيغاواط الى 1591.7 جيغاواط في سنة 2018 وذلك بمعدل تطور يقدر ب 167.03% ، ما يدل على أن شركة كهرباء وطاقات متجددة و تخصصها في شبكة الجنوب المعزولة له أثر بالغ حول تركيز كامل الجهود حول هذه المنطقة بصفة خاصة لذلك وضع غلاف مالي مهم لتجديد المولدات في المحطات القديمة وإنشاء محطات جديدة معتمدة في ذلك على توريينات الغاز ذات الإنتاج الكبير والتكلفة الباهضة بالموازاة مع ذلك.

الشكل رقم (2-3) يبين هيكل الإنتاج للشركة في سنة 2018



#### من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول (2-1)

أما من ناحية هيكل الإنتاج فقد لاحظنا أن هناك فروقات هامة في نسبة تطور كل مكون للإنتاج ، إذ نلاحظ أن إنتاج الكهرباء عبر وسائط الديزل فقد سجل إرتفاع بـ 39.86% عما كان عليه في سنة 2013 من 504.32 جيغاواط الى 705.33 جيغاواط بينما كانت وتيرة الإرتفاع في الإنتاج في توريينات الغاز من 91.76 جيغاواط الى 344.54 جيغاواط نسبة التطور تقدر بـ 275.84% ، أما من ناحية الإنتاج بالوسائط المتجددة فنلاحظ أن الإنتاج كان معدوما في سنة 2013 ثم بدأ بالظهور سنة 2015 وذلك نظرا لأن الشركة أنشأت في مارس 2013 و كانت هناك عقود الإنجاز في الطاقات المتجددة في بدايتها واحتاج الأمر الى سنتين من الإنجاز الى أن بدأت أول المحطات انتاجها في سنة 2015 ، ثم تطور الإنتاج الى أن دخلت باقي المحطات في الإنتاج في سنة 2018 ولهذا فإننا نلاحظ وتيرة متسارعة في الإنتاج عبر الوسائط المتجددة بين سنة 2015 و 2018 نتيجة لذلك ، وكما هو ملاحظ فإن الإنتاج عبر الطاقات المتجددة الآن

يمثل ما قدره 36.87 % من هيكل الإنتاج الكلي وهذه النسبة تعتبر من الإضافات المهمة التي أضافتها الشركة لإنتاج الكهرباء في الجزائر .

الفرع الثاني : تطور قدرات الإنتاج بين السوات من 2013-2018

الجدول رقم(2-2) يبين تطور قدرات الإنتاج للشركة بين سنوات 2013-2018

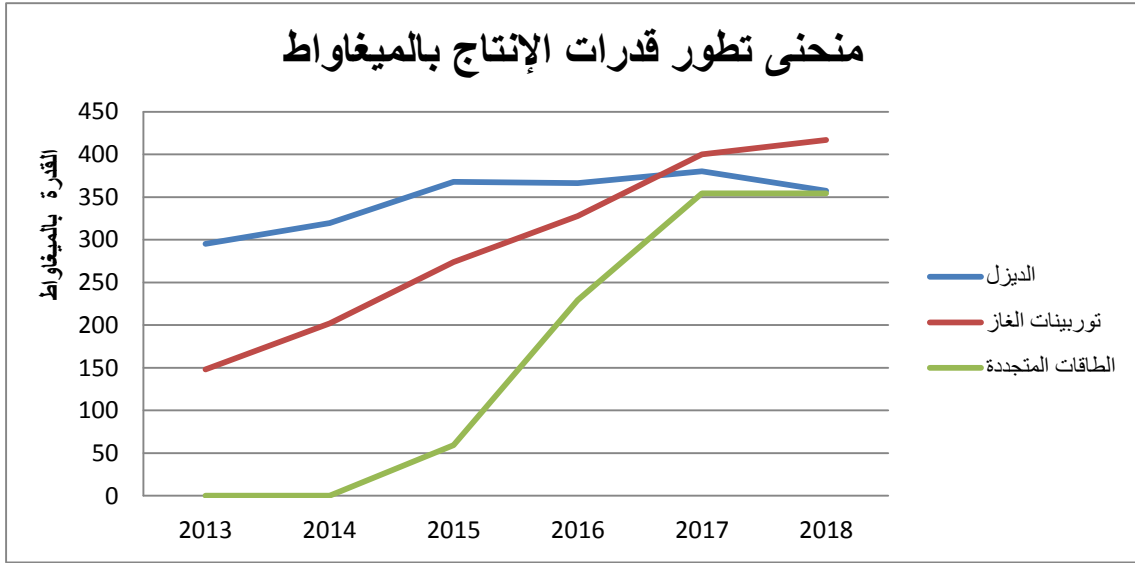
الوحدة بالميجاواط

نسبة القدرات الفعلية إلى التقديرات لسنة 2018	نسبة التطور 2017 - 2018	تقديرات 2018	السنوات						نوع الطاقة
			2018	2017	2016	2015	2014	2013	
88,76%	-6,08%	402,53	357,3	380,43	366,63	367,99	319,53	295,11	الطاقة بالديزل
79,73%	4,25%	523	417	400	328	274	202	148	الطاقة بالغاز
100,00%	0,00%	354,3	354,3	354,3	229,3	59,3	-	-	الطاقات المتجددة
<b>88,60%</b>	<b>-0,54%</b>	<b>1 273,83</b>	<b>1 128,60</b>	<b>1 134,73</b>	<b>923,93</b>	<b>701,29</b>	<b>521,53</b>	<b>443,11</b>	<b>مجموع الإنتاج</b>

المصدر: دائرة الإستغلال لشركة كهرباء وطاقات متجددة

من خلال الجدول رقم(2-2) الذي يبين قدرات الإنتاج نلاحظ أن قدرات الإنتاج للشركة قد تضاغت بنسبة 154.70% بين سنتي 2013-2018 وهذا يدل على أن هناك نشاط استثماري كبير للشركة من أجل تأمين الكهرباء خاصة لسكان الجنوب واستنادا على معطيات نفس الجدول نلاحظ أن هيكل التطور في القدرات كان متفاوتا، فنلاحظ أن التطور في قدرات الإنتاج بالديزل بين سنتي 2013 و 2018 بلغ 21.07 % بينما قدرات الإنتاج بالتوربينات الغاز فقد بلغ 181.76 % بينما الطاقات المتجددة فلم تظهر إلا في سنة 2015 وقد بلغ تطور قدراتها من سنة 2015-2018 بنسبة 497.47 % و يرجع هذا التطور الكبير في الدخول الى حيز الخدمة للعديد من مشاريع الطاقات المتجددة التي بدأت نهاية سنة 2013 وبداية 2014 .

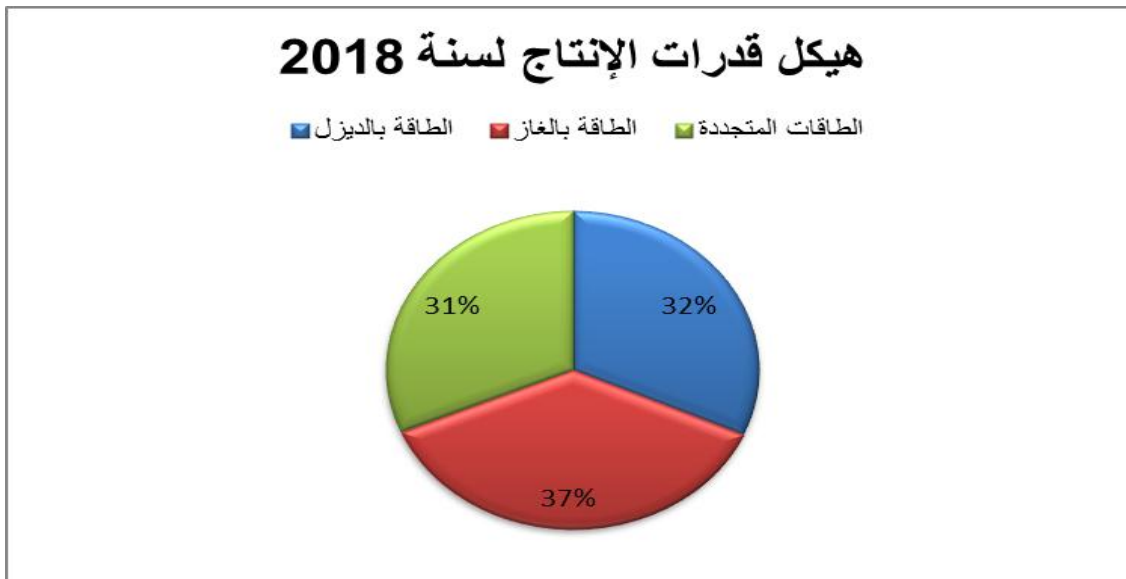
الشكل رقم(2-4) يبين تطور قدرات الإنتاج بين سنوات 2013-2018



من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول(2-2)

نلاحظ في الشكل البياني رقم(2-4) منحنيات تطور الإنتاج للشركة ،حيث نلاحظ من وتيرة تطور قدرات الإنتاج عبر الوسائط المتعددة أن وتيرة تطور القدرات عبر توربينات الغاز والطاقات المتجددة كان الأكثر بينما الديزل كان الأقل تطورا وهذا يحمل دلالة على توجه الشركة والدولة الجزائرية الى الخيارات الإقتصادية والصديقة للبيئة في الإنتاج بشكل أكبر عوض الوسائط التقليدية المكلفة والملوثة للبيئة.

الشكل رقم(2-5) يبين هيكل قدرات الإنتاج لسنة 2018



من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول(2-2)

أما بالنسبة للشكل البياني رقم (2-5) الذي يبين هيكل قدرات الإنتاج للشركة لسنة 2018 فنلاحظ أنه يتكون من 31.66% من وسائل الديزل و31.39% من الوسائط المتجددة و 36.95% من توريينات الغاز.

### الفرع الثالث : تطور صافي النتيجة المالية بين 2013-2017

#### جدول رقم (2-3) يبين تطور صافي النتيجة المالية بين 2013-2017 الوحدة دج

البيان	2013	2014	2015	2016	2017
إنتاج السنة المالية	4 317 000 601,49	8 998 911 337,92	10 278 976 768,51	14 512 634 626,40	21 523 754 414,73
إستهلاك السنة المالية	- 3 933 377 243,82	- 5 958 754 722,79	- 6 186 713 015,81	- 7 052 069 715,56	- 9 280 849 375,98
القيمة المضافة للإستغلال	383 623 357,67	3 040 156 615,13	4 092 263 752,70	7 460 564 910,84	12 242 905 038,75
الهامش الإجمالي للإستغلال	129 876 465,51	1 269 133 768,79	2 325 380 048,59	5 505 303 495,46	9 925 850 445,51
النتيجة العملياتية	- 683 828 370,15	- 140 165 605,88	22 507 238,75	446 409 102,77	679 226 646,44
النتيجة المالية	0,00	27 974 941,90	- 2 713 172,10	- 4 643 938,89	4 102 447,68
النتيجة العادية قبل الضريبة	- 683 828 370,15	- 112 190 663,98	19 794 066,65	441 765 163,88	683 329 094,12
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	- 679 439 194,67	39 800 382,82	67 103 365,55	477 351 154,47	537 108 933,26
النتيجة الصافية للأنشطة غير العادية		0,00	0,00		0,00
النتيجة الصافية للسنة المالية	- 679 439 194,67	39 800 382,82	67 103 365,55	477 351 154,47	537 108 933,26

المصدر: دائرة المحاسبة والمالية ومراقبة التسيير لشركة كهرباء وطاقات متجددة

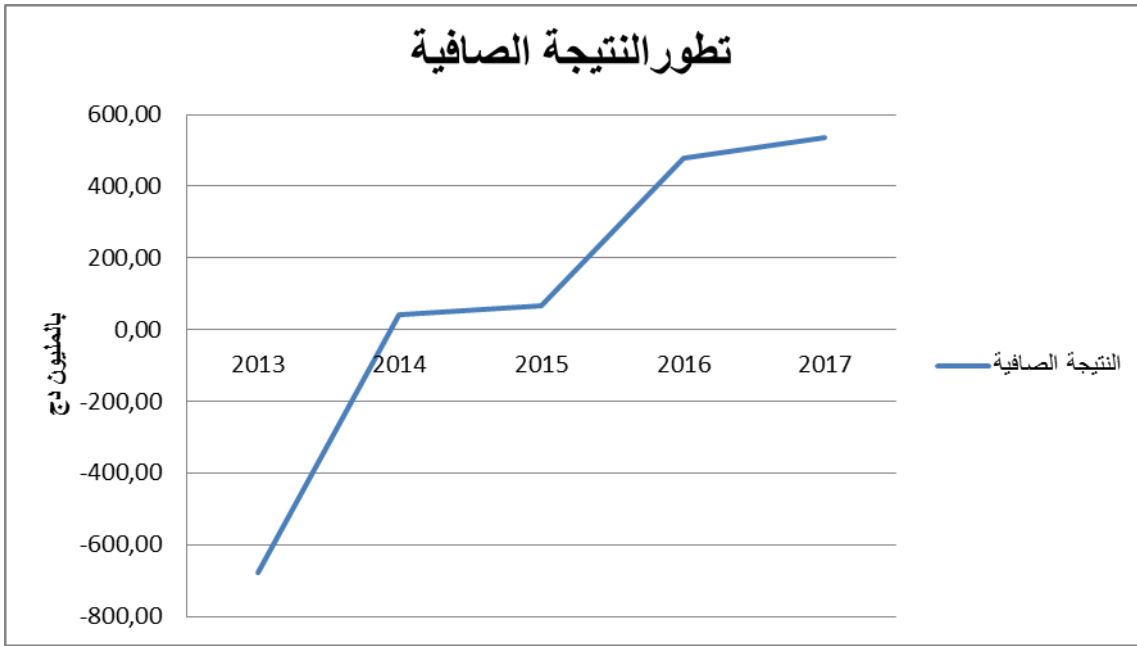
من خلال الجدول رقم (2-3) والذي يمثل جدول حسابات النتائج المختصر والذي يظهر تطور صافي النتيجة المالية لخمس سنوات سابقة بصفة واضحة وذلك من خسارة قدرت بـ 679.44 مليون دج سنة 2013 الى ربح قدر بـ 537 مليون دج سنة 2017، وهنا نلاحظ أهم المتغيرات التي طرأت على نشاط المؤسسة وهو تخصص الشركة في تسيير محطات الطاقة على مستوى الجنوب، وبالتالي تركيز كل الجهود في الإستثمار في هذه المنطقة مما أدى الى زيادة الإنتاج وبالتالي زيادة النتيجة المالية .

أما الأمر الثاني فهو دخول انتاج الكهرباء عبر الوسائط المتجددة حيز الخدمة في سنة 2016 مما أدى الى قفزة نوعية للنتيجة المالية للمؤسسة من 67.10 مليون دج سنة 2015 الى 477.35 مليون دج سنة 2016 بنسبة تطور تساوي **733.44%** .

أما العامل الثالث فهو مراجعة أسعار بيع الكيلو واط الساعي .



الشكل رقم(2-6) يبين تطور صافي النتيجة المالية بين 2013-2017



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول(2-3)

### المبحث الثاني : الطرق والأدوات المستخدمة

تقوم الدراسة الحالية على إيجاد أثر ترشيد التكلفة على المردودية المالية للمؤسسة وفي هذا الصدد وجب علينا دراسة المتغيرات الداخلة في تحديد مداخل التكلفة للمؤسسة.

#### المطلب الأول : تحديد متغيرات الدراسة وكيفية قياسها .

حيث تعتبر المتغيرات الداخلة في تحديد مداخل التكلفة كمتغيرات مستقلة ونتيجتها على مجموع التكاليف، بينما المتغير التابع فتكون قيمة المردودية المالية الناتجة عن متغيرات الحاصلة عن مجموع التكاليف .

#### الفرع الأول : المتغيرات المستقلة :

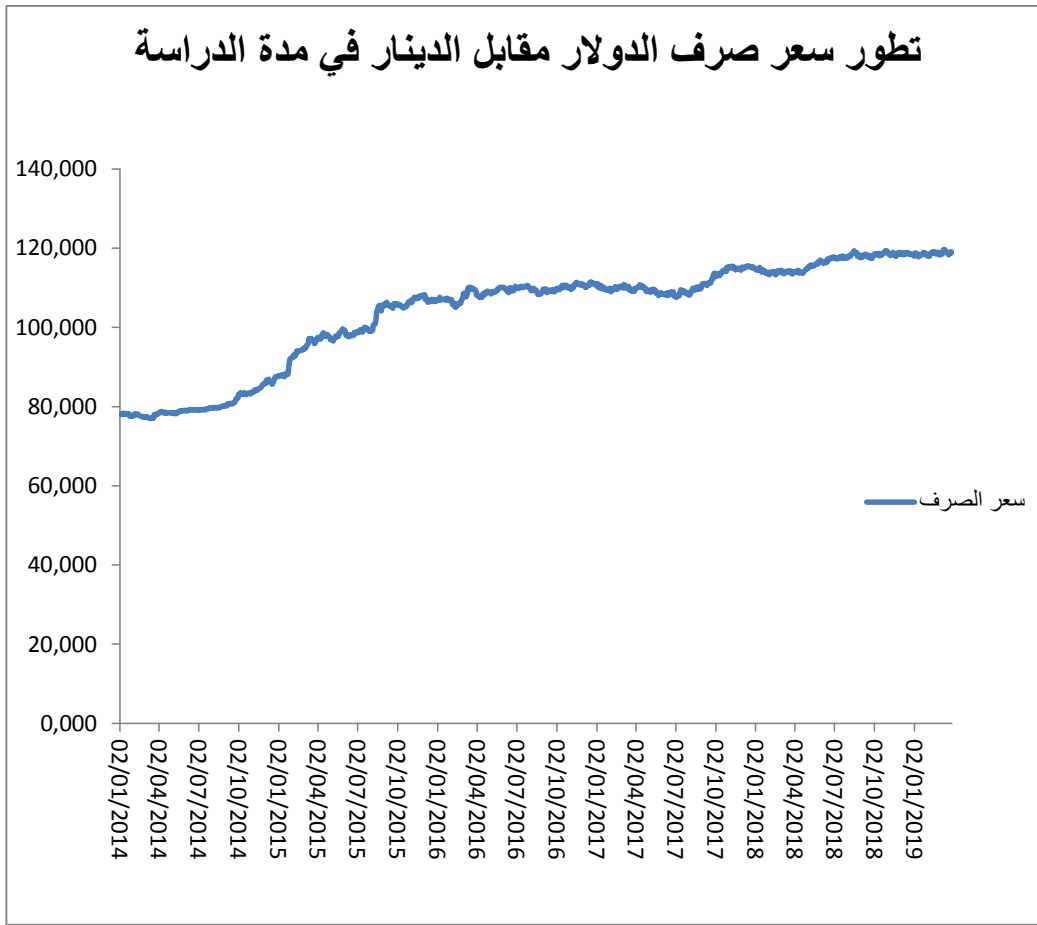
**1- هيكل الإنتاج :** نقصد بهيكل الإنتاج مصادر إنتاج الكهرباء الداخلة في الإنتاج الكلي وبالتالي دراسة أثر البدائل الطاقوية التي تبنتها الشركة في المدة الممتدة بين 2013 - 2018 على التكلفة الكلية ومقارنتها بحالة الإستمرار في الإستراتيجية القديمة قبل 2013 .

**2- سعر الصرف :** يعرف سعر الصرف الذي من خلاله نستطيع تبديل العملة المحلية بالعملة الأجنبية<sup>1</sup> ، بحكم أن عقود شركة كهرباء وطاقات متجددة تكون بالعملة الصعبة (الدولار) فإن تحركات أسعار الصرف لها أثر قوي

<sup>1</sup> نقلا عن آيت يحي سمير، سعر 13 Anne.O.Krueger « La détermination de taux de change » Economica, Paris, 1985, p: 13  
 الصرف وتسوية المدفوعات في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص نقود ومالية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، سنة 2006/2005، ص08، نقلا عن رسيوي مصطفى، إستخدامات الإعتماد المستندي في تسوية معاملات الدولية للشركات الإقتصادية، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة غرداية، سنة 2016/2017، ص51

في التحديد النهائي لتكلفة كل مشروع ،وعلى هذا الأساس فإن تحركات أسعار الصرف تمثل تحيين دوري لمبالغ ما بقي من العقود المبرمة عند تحويلها الى الدينار ،ونلاحظ جليا من خلال الرسم البياني أسفله رقم (2-7) أن المدة الممتدة من 2013 الى 2018 قد شهدت إنحيار في سعر الصرف للدينار مقابل العملات الأجنبية وأهمها الدولار الذي يمثل عملة الصفقات المبرمة ،وبالتالي كان لزاما على الشركة تحيين أغلفتها المالية المرصودة من أجل إتمام هذه العقود.

الشكل رقم (2-7) تطور سعر صرف الدينار مقابل الدولار بين 2014-2019



من إعداد الطالبة بناء على حركة سعر الصرف بين 2014-2019

**3- المدة الزمنية :** وهنا نقصد المدة الزمنية التعاقدية والحقيقية ، فمن خلال المعطيات المقدمة من الشركة فإن لكل مشروع مقدم هناك مخطط زمني للإبجاز متفق عليه عند بداية تنفيذ العقد ويسمى المدة التعاقدية للإبجاز والتي يتحمل فيها كلا الطرفين بشكل مدرّوس كل التكاليف الداخلة في الإبجاز (متوقعة وغير متوقعة ) ، بينما هناك مدة حقيقية للإبجاز وهي المدة التي تم فيها فعلا تنفيذ محتوى العقد ، فإذا كانت أقل من المدة التعاقدية

فإننا في مدة مثالية للإنجاز ، أما إذا زادت المدة الحقيقية عن التعاقدية فهنا نكون أمام تكاليف إضافية لكلا الطرفين وبالتالي يؤثر على التكلفة الإجمالية للمشروع .

4- **طرق التسيير**: هذا المتغير كفي ولا نجد له منطلق كمي لدراسة أثره سوى أنه من خلال مدة اقتناء الشركة ونوع العقود المبرمة والجو العام داخل الشركة ، فإن طرق التسيير لم تكن مسايرة لأهمية العقود المبرمة وبالتالي أثر ذلك على إرتفاع بعض التكاليف نذكر منها تكاليف تخزين البضائع داخل الموانئ وغرامات التأخير في رفع المعدات من الحاويات، وهذه التكاليف كان يمكن تفاديها لو كان هناك تكوين متخصص للعمال عند بداية نشاط الشركة .

### الفرع الثاني: المتغير التابع :

المردودية المالية: ويقصد بها "العائد المتحقق من الأموال التي وضعت في يد إدارة الشركة على شكل أصول مختلفة ومتنوعة"<sup>1</sup>

### المطلب الثاني : طرق جمع البيانات

#### الفرع الأول : جمع البيانات

لقد تم جمع البيانات محل الدراسة انطلاقا من المعطيات المقدمة من طرف الشركة والتي شملت السنوات الخمس الأخيرة وهي عمر المؤسسة في حد ذاتها ، حيث قمنا بتتبع أهم مصادر التكلفة الرئيسية والمتمثلة في الإستثمارات ذات التكلفة الكبيرة، وقد طبقنا ما يمكن من حسابات على كيفية التعامل مع مصادر التكلفة وذلك بإجراء مقارنة بين اللجوء الى الطاقات المتجددة من عدمها و أثر ذلك على تكلفة الإنتاج ، وكذلك اعتماد التسهيلات الضريبية والجمركية من عدمه، بالإضافة الى بعض الإجراءات التي من خلالها كشفنا عن ما نراه أخطاء في التسيير وذلك بمقارنة التكاليف في المدة التعاقدية والحقيقية لإنجاز المشاريع و أثر الخروج و الإنحراف على المدة التعاقدية وأثره على التكلفة الإضافية لتكلفة المشروع، بالإضافة الى ذلك تكاليف عمليات تحويل الأموال الى الخارج بالعملة الصعبة وما هي أحسن طريقة لفعل ذلك دون تكاليف كبيرة تدفع للبنوك .

بهدف إجراء المقارنة بين المتعاقد عليه والمنجز فعلا فقد تم استخراج سعر صرف الدولار مقابل الدينار طيلة 04 سنوات الماضية، وهذه المدة تشمل عمليا المدة الفعلية والتعاقدية لأهم مشاريع الطاقة المتجددة و التي أنصبت عليها دراستنا نظرا للمعطيات المتوفرة وأهمية المبالغ المستثمرة والآفاق المستقبلية لهذا القطاع .

### الفرع الثاني : كيفية حساب متغيرات الدراسة

بالنسبة للمتغيرات الرئيسية للدراسة من هيكل انتاج وسعر الصرف والمدة الزمنية فهي متغيرات مستقلة وتمثل أرقاما محددة لا تحتاج الى عمليات حسابية ، بينما التكلفة المتولدة من هذه المتغيرات فكل تكلفة تحسب على

<sup>1</sup>: محمد سعيد عبد الهادي ، الإدارة المالية ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان، الطبعة الأولى ، 2008 ، نقلا عن مغريش هارون ، دور المراجعة الداخلية في تحسين المردودية في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماستر ، جامعة بسكرة، 2013 ، ص41.

حتى. فنجد هيكل الإنتاج كمدخل لترشيد التكلفة وذلك بحساب نفس كمية الطاقة المنتجة بالوسائل المتجددة والوسائل التقليدية وذلك من خلال تكلفة الإستغلال ومدى مساهمتها في النتيجة المالية للمؤسسة

**أولا: من ناحية سعر الصرف:** فيتم ذلك بإجراء المقارنة بين تحويل العملة الصعبة الى الخارج على بنود العقد بين المدة الحقيقية والمدة التعاقدية وتبيان أثر ذلك على التكلفة الإجمالية للمشروع ،وكمثال على ذلك أن إحدى الفاتورات تحت رقم USD20141001 بمبلغ 3 040 892,00 دولار قد تم تحويلها في يوم 2014/11/06 بما يعادل 257 367 543,29 دج بينما تعاقدنا كان يجب تحويل هذا المبلغ يوم 2014/08/18 بما يعادل 254 638 052,64 دج ،وبالتالي الفرق بين المبلغين بالدينار والبالغ 2 729 490,65 يعبر عن تكلفة زائدة نتيجة التأخر في تنفيذ المشروع في الحالة التعاقدية والذي صاحب انخفاضاً في سعر الصرف بين الفترتين من 83.528796 دج /الدولار الى 84.424153 دج للدولار الواحد

**ثانيا : من ناحية المدة الزمنية:** فيمكن حسابها عن طريق الفرق بين الآجال الجزئية الفعلية لإنجاز المشروع والآجال الجزئية التعاقدية ،والفرق بين المدتين يكون أثره على تكلفة المشروع من خلال الأثر على متغير سعر الصرف الذي يعمل عمل محين للأسعار مما يضيف على الشركة تكاليف أخرى والمتمثلة في الفرق في التحويلات المالية كما أشرنا إليها في المثال السابق والأثر على ضياع فرصة الإستغلال أي الأرباح الضائعة من عدم الإستغلال .

**ثالثا : من ناحية طرق التسيير:** فهي تلك الإجراءات التي اتخذتها الشركة في تسيير العقود وهنا مقارنة بين الإعتماد على التحفيزات المقدمة من طرف مصالح الجمارك والضرائب و عدمه،وبالتالي ماهي التكلفة الإضافية التي يمكن تفاديها بالإعتماد على هذه التحفيزات .

نذكر في هذا الصدد أن الشركة قد أخذت ببعض مصادر ترشيد التكلفة في إنجاز مشاريعها الرئيسية وبالتالي كان هناك معطيات رئيسية واضحة مقدمة من طرف الشركة ، كما أن هناك بعض مصادر ترشيد التكلفة لم تأخذ بها المؤسسة مما أدى الى تحملها بعض التكاليف الزائدة في مشاريعها ، والغرض من بحثنا هذا الوصول الى مجمل مصادر ترشيد التكلفة و أثرها على النتيجة المالية للمؤسسة وبالتالي هناك مقارنتين :

1- مقارنة نتائج الأخذ بمصادر ترشيد التكلفة التي لم تأخذها المؤسسة على نتيجتها المالية الحالية والثابتة في ميزانيتها

2- مقارنة نتائج الأخذ بكل مصادر ترشيد التكلفة التي أخذت بها المؤسسة والتي لم تأخذ بها مع نتيجتها المالية والتي يمكن استخراجها من بناء جدول حسابات النتائج جديد ثم مقارنته بجدول حسابات النتائج المرجعي .

### المبحث الثالث: عرض ومناقشة النتائج

من خلال دراسة معطيات الدراسة وكيفية حسابها وبالتالي استخراج التكلفة التي يمكن أن نصل لها عن طريق الترشيح، ومن جهة أخرى أثر هذه التكلفة في حالة تهيئتها على مجمل التكاليف الظاهرة في الميزانية على النتيجة المالية للمؤسسة وعلى المردودية المالية لها وهو هدف الدراسة، قمنا في هذا المبحث بإجراء جملة من الحسابات والمقارنات التي من خلالها يمكن استهداف هذه النقاط بشكل رقمي يسهل من خلاله تفسير النتائج المتحصل عليها والإجابة بشكل واضح على إشكالية الدراسة.

#### المطلب الأول: عرض وتقديم النتائج المتحصل عليها

الجدول رقم (2-4) جدول يبين مقدار مساهمة التحفيزات الجمركية والجبائية في التخفيض من التكاليف الكلية للمشروع

التعيين	السنة	المبلغ المفوتر خارج الرسوم محول إلى الدينار -أ-	مجموع الوفر في الرسوم الجمركية (10%) -ب-	مجموع مبالغ الرسم على القيمة المضافة التي لم تدفع -ج-	مجموع الإعفاءات المتحصل عليها نتيجة الاستفادة من التحفيزات الجبائية و الجمركية د=ب+ج
التحفيزات الجبائية والجمركية المتعلقة باقتناء المعدات لإنجاز 23 محطة للطاقة الشمسية	2014	10 848 022 644,67	1 084 802 264,47	2 028 580 234,55	3 113 382 499,02
بقدرة 343 ميغاواط	2015	32 900 975 314,50	3 290 097 531,45	6 152 482 383,81	9 442 579 915,26
	2016	7 995 467 105,99	799 546 710,60	1 495 152 348,82	2 294 699 059,42
المجموع		51 744 465 065,15	5 174 446 506,52	9 676 214 967,18	14 850 661 473,70

المصدر: رئيس مصلحة تسيير الصفقات و معالجة الفواتير شركة كهرباء وطاقات متجددة

من خلال المعطيات المتوفرة من الشركة نلاحظ أن هناك تعامل رشيد مع بعض التكاليف التي أخذت بها الشركة، فمن خلال الجدول رقم (2-4) والذي يبين مقدار مساهمة التحفيزات الجمركية والجبائية في التخفيض من التكاليف الكلية للمشروع، نلاحظ أن مشروع إنتاج 343 ميغاواط قد إحتزل ما مقداره 5 174 446 506,52 دج كرسوم جمركية واجبة الدفع غير قابلة للإسترجاع تدخل مباشرة في تكلفة المشروع، بينما هناك محافظة على خزينة المؤسسة بمبلغ 9 676 214 967,18 دج كرسوم على القيمة

المضافة بالرغم من أنها قابلة للإسترجاع لهذا لم يتم إدراجها في تكاليف المشروع ،وهذا يمثل محافظة على خزينة المؤسسة وبالتالي فرصة استثمار يمكن تحويلها الى مشروع آخر.

نشير الى أن الرسوم الجمركية والرسم على القيمة المضافة يحسب بالطريقة التالية :

الرسم الجمركي = المبلغ بالدولار ( بما فيه مصاريف الشحن CFR ) X سعر الصرف يوم التخليص الجمركي X قيمة الرسم (%)

مبلغ الرسم على القيمة المضافة=(قيمة المعدات بالدينار +الرسم الجمركي) Xنسبة الرسم على القيمة المضافة%

الجدول رقم(2-5) يبين الوزن النسبي لمبالغ مكونات مراكز الطاقة الشمسية بقدرة 343 ميغاواط إلى المبلغ الكلي المستثمر بالدولار

تكلفة صناعة 23 محطة للطاقة الشمسية بقدرة 343 ميغاواط		
الوزن النسبي للمكون	سعر الشراء الكلي	تعيين المعدات والخدمات المستوردة
88,55%	598 624 987,67 USD	معدات
7,81%	52 782 721,75 USD	اشغال هندسة مدنية وتركيب
3,64%	24 621 281,53 USD	خدمات
<b>100,00%</b>	<b>676 028 990,95 USD</b>	<b>المجموع</b>

المصدر:رئيس مصلحة تسيير الصفقات و معالجة الفواتير لشركة كهرباء وطاقات متجددة .

من خلال الجدول (2-5) والذي يمثل الوزن النسبي لأهم مكونات العقود التجارية نلاحظ أن مبلغ المعدات يمثل 88.55% بينما الأشغال يمثل 7.8% أما الخدمات فتمثل 3.64% من المبلغ الكلي .يفيد هذا التقسيم في اعتماد طريقة تحويل الأموال الى الخارج. فمبلغ المعدات يتم تحويله وجوبا عبر الإعتماد المستندي بينما يمكن تحويل الخدمات عبر التحويل الحر ،وبالتالي التقليل من كلفة التحويلات المالية نحو الخارج لأن الإعتماد المستندي يعتبر أكثر تكلفة من التحويل الحر وذلك لدخول البنك كضامن للتسديد ، ومن خلال ما سيأتي نلاحظ أن الشركة قد استعملت الإعتماد المستندي في تحويل كل مبلغ العقود دون التفريق بين المعدات والخدمات.

الجدول رقم (2-6) يبين التكاليف التقديرية لإنحراف التسويات المالية لعقود إنجاز محطات بقدر

الوحدة دج

343 ميغواط عن ما تم التعاقد عليه

السنة	مدة الإنجاز	المبلغ المحول بالدولار	المبلغ المحول بالدينار	عمولة التسوية %0,15	عمولة الصرف الخاصة ببنك الجزائر %0,10	تكاليف إنحراف تسوية الفواتير عن مدة التسوية النموذجية
2014	الفعالية	36 874 208,48	3 149 948 027,12	4 724 922,04	3 149 948,03	3 157 822 897,19
	النموذجية	36 874 208,48	3 080 058 237,95	4 620 087,36	3 080 058,24	3 087 758 383,55
	الفرق		<b>69 889 789,17</b>	<b>104 834,68</b>	<b>69 889,79</b>	<b>70 064 513,64</b>
2015	الفعالية	581 017 684,49	52 436 771 490,20	78 655 157,24	52 436 771,49	52 567 863 418,93
	النموذجية	581 017 684,49	51 994 020 893,31	77 991 031,34	51 994 020,89	52 124 005 945,54
	الفرق		<b>442 750 596,90</b>	<b>664 125,90</b>	<b>442 750,60</b>	<b>443 857 473,39</b>
2016	الفعالية	58 137 097,98	6 450 500 735,63	9 675 751,10	6 450 500,74	6 466 626 987,47
	النموذجية	58 137 097,98	5 896 160 123,46	8 844 240,19	5 896 160,12	5 910 900 523,77
	الفرق		<b>554 340 612,17</b>	<b>831 510,92</b>	<b>554 340,61</b>	<b>555 726 463,70</b>
الفرق الكلي			<b>1 066 980 998,23</b>	<b>1 600 471,50</b>	<b>1 066 981,00</b>	<b>1 069 648 450,72</b>

المصدر: مصلحة تسيير الصفقات ومعالجة الفواتير بشركة كهرباء وطاقات متجددة

من خلال معطيات الجدول رقم (2-6) نلاحظ أن عملية تسيير المشروع شابها الكثير من التقصير، إذ أن مدة إنجاز المشروع التعاقدية لم تكن سوى سنتين و05 أيام من 2014/01/25 إلى 2016/03/31 بينما عمليا فقد كانت المدة الحقيقية لإنجاز المشروع أكثر من ذلك إذ بلغت ثلاثة سنوات وسبعة أشهر، والأهم من ذلك هو عدم إحترام الأجل الجزئية للإنجاز مما أدى إلى إحتلال في تموقع التسويات بالدولار والتي انخرفت عما كان مبرجما مما جعل لسعر الصرف أثر كبير في هذا الإنحراف، ويمثل في هذه الحالة خسارة للشركة نتيجة التسيير غير الرشيد للزمن وعدم التحكم في الآجال الزمنية التعاقدية.

الجدول رقم (2-7) مصاريف الإلتزام بالإعتماد المستندي المغطى من طرف الشركة في الفترة الحقيقية

الوحدة دج

التعيين	قيمة الإلتزام بالدولار	تاريخ الإلتزام الفعلي	سعر الصرف يوم الإلتزام	المبلغ الملتزم به بالدينار	عدد الثلاثيات الملتزم بها	نسبة الإلتزام بتغطية مالية كلية	عمولة الإلتزام بتغطية مالية كلية	مصاريف سويقت	مجموع المصاريف الكلية للإلتزام
قيمة العقد التجاري المفترض تحويلها عبر الإعتماد المستندي	51 013 800,00	22/07/2014	79,7436300	4 068 025 592,09	3	0,25%	30 510 191,94	4 500,00	30 514 691,94
رصيد العقد التجاري الملتزم به للتسوية عند التمديد الأول للإعتماد	14 787 190,97	31/03/2015	98,0124880	1 449 329 377,50	3	0,25%	10 869 970,33	2 000,00	10 871 970,33

5 847 429,44	2 000,00	5 845 429,44	0,25%	2	1 169 085 888,88	108,027839	31/01/2016	10 822 079,75	رصيد العقد التجاري الملزم به للتسوية عند التمديد الثاني للإعتماد
2 969 744,88	2 000,00	2 967 744,88	0,25%	1	1 187 097 952,79	109,692220	07/06/2016	10 822 079,75	رصيد العقد التجاري الملزم به للتسوية عند التمديد الثالث للإعتماد
2 430 348,85	2 000,00	2 428 348,85	0,25%	1	971 339 539,15	110,143051	05/10/2016	8 818 890,80	رصيد العقد التجاري الملزم به للتسوية عند التمديد الرابع للإعتماد
<b>52 634 185,45</b>	<b>12 500,00</b>	<b>52 621 685,45</b>							<b>المجموع</b>

المصدر: رئيس مصلحة تسيير الصفقات و معالجة الفواتير شركة كهرباء وطاقات متجددة

الجدول (2-8) مصاريف الإلتزام بالإعتماد المستندي المغطى من طرف الشركة في الفترة التعاقدية

الوحدة دج

التعيين	قيمة الإلتزام بالدولار	تاريخ الإلتزام التعاقدية	سعر الصرف يوم الإلتزام	المبلغ الملزم به بالدينار	عدد الثلاثيات الملزم بها	نسبة الإلتزام بتغطية مالية كلية	عمولة الإلتزام بتغطية مالية كلية	مصاريف سويقت	مجموع المصاريف الكلية للإلتزام
قيمة العقد التجاري المفترض تحويلها عبر الإعتماد المستندي	51 013 800,00	22/07/2014	79,74363	4 068 025 592,09	3	0,25%	30 510 191,94	4 500,00	30 514 691,94
رصيد العقد التجاري الملزم به للتسوية عند التمديد الأول للإعتماد	14 787 190,97	31/03/2015	98,0124880	1 449 329 377,50	3	0,25%	10 869 970,33	2 000,00	10 871 970,33
رصيد العقد التجاري الملزم به للتسوية عند التمديد الثاني للإعتماد	8 384 639,89	31/12/2015	107,2702900	899 422 752,55	2	0,25%	4 497 113,76	2 000,00	4 499 113,76
<b>المجموع</b>							<b>45 877 276,03</b>	<b>8 500,00</b>	<b>45 885 776,03</b>

المصدر: رئيس مصلحة تسيير الصفقات و معالجة الفواتير شركة كهرباء وطاقات متجددة



الجدول رقم (2-9) مصاريف الإلتزام بالإعتماد المستندي المتجدد المغطى من طرف الشركة في الفترة التعاقدية للتسوية الذي يمس المعدات فقط الوحدة دج

التعيين	قيمة الإلتزام بالدولار	تاريخ الإلتزام الفعلي	سعر الصرف يوم الإلتزام	المبلغ الملزم به بالدينار	عدد الثلاثيات الملزم بها	نسبة الإلتزام بتغطية مالية كلية	عمولة الإلتزام بتغطية مالية كلية	مصاريف سويقت	مجموع المصاريف الكلية للإلتزام
قيمة الإلتزام الأول عبر الإعتماد المستندي المتجدد	25 621 065,49	01/10/2014	83,441829	2 137 868 565,41	1	0,25%	5 344 671,41	4 500,00	5 349 171,41
قيمة الإلتزام الثاني عبر الإعتماد المستندي المتجدد	10 605 543,54	02/01/2015	87,909092	932 323 702,77	1	0,25%	2 330 809,26	2 000,00	2 332 809,26
قيمة الإلتزام الثالث عبر الإعتماد المستندي المتجدد	822 235,20	01/04/2015	97,537819	80 199 028,11	1	0,25%	200 497,57	2 000,00	202 497,57
قيمة الإلتزام الرابع عبر الإعتماد المستندي المتجدد	1 705 993,13	01/07/2015	99,007357	168 905 870,86	1	0,25%	422 264,68	2 000,00	424 264,68
قيمة الإلتزام الخامس عبر الإعتماد المستندي المتجدد	725 252,89	01/10/2015	105,916147	76 815 991,71	1	0,25%	192 039,98	2 000,00	194 039,98
<b>المجموع</b>	<b>39 480 090,25</b>						<b>8 490 282,90</b>	<b>12 500,00</b>	<b>8 502 782,90</b>

المصدر: رئيس مصلحة تسيير الصفقات و معالجة الفواتير شركة كهرباء وطاقات متجددة

من خلال الجداول رقم (2-7) و رقم (2-8) ورقم (2-9) نلاحظ أن تكاليف عمليات تحويل الأموال الى الخارج عبر تقنية الإعتماد المستندي قد كلفت عمليا 52 634 185,45 دج لإنجاز 25 ميغاواط بينما استنادا الى تقديرات الإنجاز كان يمكن أن لا تكلف نفس التقنية أكثر من 45 885 776,03 دج وذلك بفارق يقدر بـ 6 748 409,42 دج تمثلت كمصاريف اضافية بسبب عدم الإلتزام بالمدة التعاقدية للإنجاز مما أطال في مدة التزام البنوك وبالتالي الزيادة في كلفة تقنية الإعتماد المستندي، ولكن عند استعمال هذه التقنية برشادة أكبر نلاحظ من الجدول رقم (2-9) أنه كان يمكن تقليص هذه التكلفة في المدة الحقيقية للتحويل من 52 634 185,45 إلى 8 502 782,90 دج وذلك بالإعتماد على تقنية الإعتماد المستندي المتجدد والذي يمس المعدات فقط وهذا لفرض المشرع الجزائري على الشركات التعامل بهذه التقنية بالنسبة للمعدات دون الخدمات بفارق يقدر بـ 44 131 402,55 دج، أما الخدمات فيمكن وفق القانون الجزائري أن يتم تحويلها عن طريق التحويل الحر .

وبالتعميم على كل العقود الأخرى نلاحظ أن مجموع مبالغ العقود قد بلغ 676 028 990,95 دولار وبالتالي تكون تكاليف الإعتمادات المستندية التي فتحت من أجل تحويل هذه المبالغ تقدر على الأقل كالتالي:

51 013 800,00 دولار تم تحويلها بـ: 52 634 158,45 دينار باستعمال القاعدة الثلاثية فإن تحويل مبلغ العقود البالغ 676 028 990,95 دولار يتم تحويلها بـ 697 501 794,15 دينار جزائري .

أما بالإعتماد على الإعتماد المستندي المتجدد في حالة وضعه بالنسبة للمعدات فقط فنلاحظ أن مبلغ المعدات في العقد المدروس قدر بـ 39 480 090,25 دولار بتكلفة تحويل تقديرية بلغت 8 502 782,90 دج. وبنفس الطريقة يمكن حساب مبلغ المعدات في كامل العقود وفقا لجدول رقم ( 2- )

5) المستمد من الملحق رقم 1 هيكل العقود يبلغ 598 624 987,67 دولار وكان يمكن دفع مبلغ 128 925 194,35 دينار وبالتالي الفرق في تكاليف الإعتمادات المستندية التي كان يمكن ترشيدها يبلغ 697501794,15 - 128 925 194,35 = 568 576 599,70 دينار موزعة على سنوات تنفيذ التحويلات المالية والبالغة 03 سنوات 2014-2015-2016 وذلك بنسب متفاوتة تحسب تقديريا بالإعتماد على عقد انجاز 25 ميغا واط كعينة نظرا لاشتمال دراسة سابقة له ، وبالتالي وفق الجدول رقم ( 2-7) فإن مبلغ التحويل قد بلغ 52 634 158,45 دينار موزعة بنسبة 57.98 % في سنة 2014 و 20.66 % سنة 2015 و 21.37 % سنة 2016 وبالتالي المبالغ التي يمكن ترشيدها سنويا لكافة العقود تساوي: 329 660 712,56 = 57.98% x 568 576 599,79 سنة 2014

117 467 925,51 = 20.66% x 568 576 599,79 سنة 2015

121 504 819,37 = 21.37% x 568 576 599,79 سنة 2016

الجدول رقم ( 2-10) مجموع الوفر المحقق بالإعتماد على الطاقات المتجددة

السنوات	الإنتاج بالكيلواط ساعي	الوفر في الوقود [م3]	الوفر في الغاز [م3]	الوفر المقدر بالدولار [\$]	معدل سعر الصرف السنوي	الوفر المقدر بالدينار	وفر إنبعث ثاني أكسيد الكربون [الطن]
2015	11 700 150,00	2 041,88	2 351 973,48	2 295 357,81	100,08798	229 737 726,36	8 970,73
2016	203 078 559,00	11 448,34	64 928 548,57	17 996 629,42	109,59528	1 972 345 640,68	155 190,97
2017	502 415 706,50	14 599,96	174 470 461,45	32 034 341,04	110,89127	3 552 328 761,15	383 647,32
2018	600 993 581,08	16 075,83	210 194 537,05	37 064 884,33	116,72628	4 326 446 066,18	458 890,14
إلى مارس 2019	149 616 680,76	4 194,68	52 130 413,59	9 402 262,17	118,63893	1 115 474 323,62	114 244,39
مجموع الطاقات المتجددة	1 467 804 677,34	48 360,69	504 075 934,15	98 793 474,77		11 196 332 517,99	1 120 943,55

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات مقدمة من دائرة الإستغلال

من خلال الجدول رقم (2-10) والذي يمثل الوفر المحقق من خلال الإعتماد على الطاقات المتجددة بين سنوات 2015 الى غاية مارس 2019، نلاحظ أن الوفر كان معتبرا في أغلب المؤشرات فالإنتاج بلغ 1 467 804 677,34 كيلواط ساعي من الطاقات المتجددة من بداية الإستغلال إلى غاية شهر مارس 2019، أما إذا استعملنا في إنتاجه الوسائط التقليدية فإنها تستهلك ما قيمته 3م 48 360,69 من الوقود 3م 504 075 934,15 من الغاز مع تسجيل انبعاثات ما قيمته 1 120 943,55 طن من ثاني أكسيد الكربون المضر بالبيئة، ومن خلال نفس الجدول نلاحظ أن الوفر قد قدر بـ 98 793 474,77 دولار.

الجدول رقم (2-11) يبين التكلفة التقديرية بالدينار لمعدات إنتاج الطاقة التقليدية المقابلة لإنتاج

نفس الطاقة المتجددة المنتجة لسنة 2018

معدات إنتاج الطاقة التقليدية المقابلة لإنتاج نفس الطاقة المتجددة المنتجة	الطاقة المنتجة للساعة من سنة 2018 (kWh)	الطاقة المنتجة لسنة 2018 (kWh)	القدرة الموفرة (KW)	إسم محطة الطاقة المتجددة
توربين غاز بقدرة 3000 كيلواط	2 437,12	21 349 160,00	13000	تمناست
مولد بقدرة 1000 كيلواط	590,26	5 170 660,00	3000	جانت
مولد بقدرة 2000 كيلواط	1 710,66	14 985 360,98	9000	تندوف
توربين غاز بقدرة 5000 كيلواط	4 152,17	36 373 050,00	20000	أدرار
مولد بقدرة 1000 كيلواط	622,71	5 454 900,00	3000	كابرتن
مولدين بقدرة 1000 كيلواط	934,52	8 186 400,00	5000	رقان
مولد بقدرة 2000 كيلواط	1 940,67	17 000 250,00	9000	تيميون
مولد بقدرة 1500 كيلواط	1 044,45	9 149 400,00	5000	عين صالح
مولدين بقدرة 1500 كيلواط لكل واحد	1 069,13	9 365 580,00	5000	أولف
ثلاث مولدات بقدرة 1500 كيلواط لكل واحد	1 282,53	11 235 000,00	6000	زاوية كنتة
توربين غاز بقدرة 3000 كيلواط	2 747,53	24 068 400,00	15000	واد الكبريت - سوق أهراس-
توربين غاز بقدرة 5000 كيلواط	3 988,72	34 941 215,00	20000	سدرة الغزال - النعامة-

توربيني غاز بقدرة 3000 كيلواط و 10000 كيلواط	12 208,37	106 945 300,00	60000	الخنق - الأغواط 2+1
توربين غاز بقدرة 10000 كيلواط ومولد بقدرة 3000 كيلواط	10 728,07	93 977 900,00	53000	عين الإبل - الجلفة 2+1
توربين غاز بقدرة 5000 كيلواط	4 878,53	42 735 935,00	23000	الأبيض سيدي الشيخ - البيض
توربين غاز بقدرة 5000 كيلواط ومولد بقدرة 1000 كيلواط	5 793,29	50 749 219,00	30000	عين سخونة - سعيدة -
توربين غاز بقدرة 3000 كيلواط	2 290,27	20 062 738,00	12000	تلاغ - سيدي بلعباس -
توربين غاز بقدرة 5000 كيلواط ومولد بقدرة 1000 كيلواط	5 709,50	50 015 250,00	30000	الحجيرة - ورقلة -
توربين غاز بقدرة 5000 كيلواط	4 143,75	36 299 263,10	20000	عين الملح - مسيلة -
مولد بقدرة 500 كيلواط	334,32	2 928 600,00	2000	واد الماء - باتنة -
<b>26 727 000 000,00</b>	<b>التكلفة التقديرية لمعدات إنتاج الطاقة التقليدية المقابلة لإنتاج نفس الطاقة المتجددة المنتجة لسنة 2018 / دج</b>			

المصدر: مصلحة التقديرات على الطلب بشركة كهرباء وطاقات متجددة

يمثل الجدول (2-11) الطاقة المنتجة عبر الوسائط المتجددة لسنة 2018 وتوزيعها الجغرافي مع طاقة كل محطة، بينما يمثل المعدل الساعي للإنتاج لسنة 2018 حسب كل محطة إحلال هذا الإنتاج عبر الوسائط التقليدية والوسائل المستعملة لذلك مع تكلفتها الإجمالية والتي قدرت بـ 26 727 000 000,00 دج وهو المبلغ الذي سيحل محل مبلغ الإستثمار في الطاقات المتجددة والبالغ 77 605 118 150,61 دج كما هو مبين في الجدول رقم (2-15) أدناه .

الجدول رقم (2-12) يمثل المبالغ التقديرية في حالة ترشيد التكلفة من ناحية التحكم في اجال تنفيذ المشاريع وطرق تحويل الأموال

الوحدة دج

السنوات	الترشيد في التحكم في آجال التنفيذ	الترشيد في الطريقة المعتمدة لتحويل الأموال	المجموع
2014	70 064 513,64	329 660 712,56	399 725 226,20
2015	443 857 473,39	117 467 925,51	561 325 398,90
2016	555 726 463,70	121 504 819,37	677 231 283,07
المجموع	1 069 648 450,73	568 633 457,44	1 638 281 908,17

المصدر: رئيس مصلحة تسيير الصفقات و معالجة الفواتير لشركة كهرباء وطاقات متجددة

يمثل الجدول رقم (2-12) أثر التحكم في آجال تنفيذ العقود المبرمة بالعملة الصعبة وأثر الإستغلال الأمثل لطرق تحويل الأموال نحو الخارج على تكلفة المشروع الكلية، وبحكم أن مبالغ إنشاء هذه المحطات قد بلغ 676 028 990,95 دولار تم تحويلها عبر الإعتماد المستندي وهو أداة ذات ثقة عالية بين المتعاملين الأجانب والمحليين وذلك من خلال الأمان الذي تبعته هذه التقنية لأطراف العقد التجاري، إلا أنه بالمقابل يعتبر من أكثر أدوات تحويل الأموال كلفة وهو مرتبط بالمبلغ المحول و بمدة زمنية محددة حيث يدفع فاتح الإعتماد العمولة للبنك 0.25% من المبلغ المعتمت تحويله كل ثلاثي بغض النظر عن المبلغ المحول فعلا بحيث لا يتجاوز المبلغ المنصوص عليه.

أما عن التحكم في آجال التنفيذ للمشروع فهنا يظهر أثره عند تأخر تنفيذ المشروع، إذ أن المبالغ بالعملة الصعبة التي كان يجب دفعها في آجالها التعاقدية تتأخر تبعا لتأخر المشروع مما يضيف عبئ على الشركة وهو تغير سعر صرف الدولار بالدينار مما يجعل المبالغ بالدينار المقابلة لتحويل المبالغ بالدولار المتأخرة أكبر من لو تم دفعها في آجالها نظرا لإختيار سعر الصرف بين المدة التعاقدية والمدة الحقيقية للإيجاز .

الجدول رقم (2-13) يمثل إسبعاد التكلفة المرشدة وإهتلاكها من إهتلاك الإستثمار الحالي و القيمة

الوحدة دج

الصافية له

السنوات	مبلغ الترشيد الخاضع للإهتلاك	الإهتلاك 05%	القيمة بعد الإهتلاك	قيمة الإستثمار الصافية الظاهرة في الميزانية	قيمة الإستثمار الصافية المفترضة بعد الترشيد
2016	1 638 281 908,17	81 914 095,41	1 556 367 812,76	58 730 643 913,88	57 174 276 101,12
2017	1 556 367 812,76	81 914 095,41	1 474 453 717,35	77 347 441 589,08	75 872 987 871,73

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول (2-12)

الجدول رقم (2-13) يبين المبلغ الإجمالي للترشيد في التحكم في آجال التنفيذ والطرق المستعملة في تحويل الأموال والذي يبلغ مجموعه سنة 2016 مبلغ 1 638 281 908,17 دج، هذا المبلغ دفعته الشركة في الواقع، ولكن مهمتنا هو دراسة أثر هذا المبلغ على النتيجة المالية للمؤسسة والمردودية المالية لها وبالتالي و بإفتراض الترشيد فإن هذا المبلغ يجب أن يحذف من مبلغ الإستثمار الظاهر في ميزانية المؤسسة كما يجب أن يحذف من جدول حسابات النتائج قيمة الإهتلاك الموافقة له لسنة 2016 والبالمبلغ 81 914 095,41 دج

ولسنة 2017 والبالغ 81 914 095,41 دج المتضمنة له ، وبالتالي استخراج نتيجة المؤسسة بالترشيد في هاتين التكلفةتين، نشير إلى أننا لم ندرج هذا الترشيد والإهلاك الموافق له سنتي 2014 و 2015 نظرا لعدم إدراج المؤسسة قيمة الإستثمار الأصلي والإهلاك الموافق له في هاتين السنتين و ذلك لعدم دخول محطات الإنتاج حيز الخدمة المرفق بمحضر إلّا في سنة 2016.

الجدول رقم(2-14) الإهلاك السنوي لمحطات الطاقة التقليدية الموافقة لنفس الإنتاج من الطاقات المتجددة و

الوحدة دج

القيمة الصافية لها

السنوات	مبلغ المتراكم للإستثمار بالطاقة التقليدية المكافئ للطاقة المتجددة	نسبة الإهلاك للإستثمار بالطاقة التقليدية المكافئ للطاقة المتجددة	قيمة الإهلاك التي ستظهر في الميزانية	القيمة الصافية
2016	15 697 373 470,27	2,97%	465 651 403,07	15 231 722 067,20
2017	26 422 698 443,52	4,28%	1 893 506 757,41	24 529 191 686,11

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول(2-11)

من الجدول (2-14) مبلغ الإستثمار النهائي للطاقة التقليدية الموافق لنفس الإنتاج بالطاقة المتجددة و الموافق أيضا لنفس القيمة المالية التي دخلت بها في الميزانية لسنة 2016 و 2017 وبالتالي يؤدي الى استخراج الإهلاك لهذه المعدات ،وعلى هذا الأساس تم إعداد جدول حسابات النتائج المرافق لعملية الإحلال مثلما يبينه الجدول رقم (2-19) أدناه مع ادراج الوفر الذي حققته الطاقات المتجددة في جدول حسابات النتائج المرافق لعملية الإحلال في حساب المشتريات المستهلكة وذلك بضرب مبلغ الوفر بالدولار لسنة 2017 في المعدل السنوي لسعر صرف الدولار مقابل الدينار لسنة 2017

الجدول رقم(2-15) يمثل الإهلاك السنوي لمحطات الطاقة المتجددة و القيمة الصافية لها الوحدة دج

السنوات	المبلغ المتراكم لإستثمار الطاقات المتجددة	الإهلاك الظاهر في الميزانية	نسبة الإهلاك الظاهر في الميزانية	القيمة الصافية
2016	45 579 246 560,20	1 352 075 884,02	2,97%	44 227 170 676,18
2017	76 721 541 309,06	3 286 670 262,07	4,28%	73 434 871 046,99

المصدر: دائرة المحاسبة والمالية ومراقبة التسيير لشركة كهرباء وطاقات متجددة

يمثل الجدول (2-15) الإستثمارات المثبتة في الدفاتر لمحاسبة للشركة واهتلاكها مع القيمة الصافية لهذه

الإستثمارات بعد الإهلاك.

الجدول رقم(2-16) يمثل إحلال القيمة الصافية للطاقات التقليدية الموافقة لنفس إنتاج الطاقة المتجددة الوحدة دج

السنوات	قيمة الإستثمار الظاهرة في الميزانية بالطاقات المتجددة	قيمة الإستثمار الصافي في الطاقات المتجددة	قيمة الإستثمار التي ستظهر في الميزانية بدون الطاقات متجددة	قيمة الإستثمار التي ستظهر في الميزانية بالطاقات التقليدية
2016	58 730 643 913,88	44 227 170 676,18	14 503 473 237,70	29 735 195 304,90
2017	77 347 441 589,08	73 434 871 046,99	3 912 570 542,09	28 441 762 228,20

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول(2-14) و الجدول(2-15)

يمثل الجدول رقم(2-16) قيمة الإستثمارات في الانتاج بالطاقة التقليدية والتي ستحل محل الطاقة الشمسية وبالتالي تغير في قيمة أصول الشركة ، من جهة والتغير في قيمة المؤونة والإهلاكات في جدول حسابات النتائج وذلك بطرح قيمة الإهلاكات السنوية للطاقة الشمسية واستبدالها بالإهلاكات السنوية لإستثمار الطاقة التقليدية واستخراج النتيجة المالية الصافية الجديدة .

الجدول رقم(2-17) جدول حسابات النتائج للشركة لخمس سنوات السابقة ( الجدول المرجعي) الوحدة دج

2017	2016	2015	2014	2013	البيان
21 523 754 414,73	14 512 634 626,40	10 278 976 768,51	8 998 911 337,92	4 317 000 601,49	رقم الأعمال
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	تغيرات مخزون المنتجات التامة وقيد التصنيع
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	الإنتاج المثبت
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	إعانات الإستغلال
<b>21 523 754 414,73</b>	<b>14 512 634 626,40</b>	<b>10 278 976 768,51</b>	<b>8 998 911 337,92</b>	<b>4 317 000 601,49</b>	<b>إنتاج السنة المالية</b>
- 5 445 524 480,48	- 3 948 296 590,84	- 3 233 851 814,47	- 3 131 614 886,06	- 1 738 113 787,49	المشتريات المستهلكة
- 3 835 324 895,50	- 3 103 773 124,72	- 2 952 861 201,34	- 2 827 139 836,73	- 2 195 263 456,33	الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى
- 9 280 849 375,98	- 7 052 069 715,56	- 6 186 713 015,81	- 5 958 754 722,79	- 3 933 377 243,82	إستهلاك السنة المالية
<b>12 242 905 038,75</b>	<b>7 460 564 910,84</b>	<b>4 092 263 752,70</b>	<b>3 040 156 615,13</b>	<b>383 623 357,67</b>	<b>القيمة المضافة للإستغلال</b>
- 2 312 171 455,71	- 1 951 205 157,38	- 1 691 605 350,70	- 1 731 219 366,05	- 179 737 201,68	مصاريف المستخدمين
- 4 883 137,53	- 4 056 258,00	- 75 278 353,41	- 39 803 480,29	- 74 009 690,48	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
9 925 850 445,51	5 505 303 495,46	2 325 380 048,59	1 269 133 768,79	<b>129 876 465,51</b>	<b>الهامش الإجمالي للإستغلال</b>
292 297 499,45	353 949 137,06	328 052 558,38	115 252 497,63	1 194 370,25	منتجات العملياتية الأخرى
- 112 194 826,91	- 56 177 774,68	- 5 063 678,99	- 48 654 820,63	- 2 085 640,97	الأعباء العملياتية الأخرى
- 9 426 726 471,61	- 5 356 665 755,07	- 2 838 786 361,84	- 1 483 460 072,87	- 822 200 923,57	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
0,00	0,00	212 924 672,61	7 563 021,20	9 387 358,63	إستئناف عن خسائر القيمة والمؤونات
<b>679 226 646,44</b>	<b>446 409 102,77</b>	<b>22 507 238,75</b>	<b>- 140 165 605,88</b>	<b>- 683 828 370,15</b>	<b>النتيجة العملياتية</b>
4 102 447,68	<b>0,00</b>	1 909 338,56	27 974 941,90	0,00	منتجات مالية
0,00	- 4 643 938,89	- 4 622 510,66	0,00	0,00	الأعباء المالية
<b>4 102 447,68</b>	<b>- 4 643 938,89</b>	<b>- 2 713 172,10</b>	<b>27 974 941,90</b>	<b>0,00</b>	<b>النتيجة المالية</b>
<b>683 329 094,12</b>	<b>441 765 163,88</b>	<b>19 794 066,65</b>	<b>- 112 190 663,98</b>	<b>- 683 828 370,15</b>	<b>النتيجة العادية قبل الضريبة</b>
- 173 343 879,86	- 12 941 441,35	0,00	0,00	0,00	الضرائب الواجبة على النتائج العادية
27 123 719,00	48 527 431,94	47 309 298,90	151 991 046,80	4 389 175,48	الضرائب المؤجلة على الضرائب العادية
					ضرائب أخرى على النتيجة
<b>21 847 278 080,86</b>	<b>14 915 111 195,40</b>	<b>10 869 172 636,96</b>	<b>9 301 692 845,45</b>	<b>4 331 971 505,85</b>	<b>مجموع نواتج الأنشطة العادية</b>
- 21 310 169 147,60	- 14 437 760 040,93	- 10 802 069 271,41	- 9 261 892 462,63	- 5 011 410 700,52	مجموع أعباء الأنشطة العادية
<b>537 108 933,26</b>	<b>477 351 154,47</b>	<b>67 103 365,55</b>	<b>39 800 382,82</b>	<b>- 679 439 194,67</b>	<b>النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	المنتجات غير عادية
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	نواتج داخلية

أثر ترشيد التكاليف على المردودية المالية في شركة كهرباء وطاقات متجددة

الفصل الثاني

0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	الأعباء غير العادية
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	النتيجة الصافية للأنشطة غير العادية
<b>537 108 933,26</b>	<b>477 351 154,47</b>	<b>67 103 365,55</b>	<b>39 800 382,82</b>	<b>- 679 439 194,67</b>	النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: دائرة المحاسبة والمالية ومراقبة التسيير لشركة كهرباء وطاقات متجددة

يمثل الجدول رقم (2-17) جدول حسابات النتائج للشركة لخمس سنوات سابقة وهو يمثل الوضعية الحالية

المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ، يعتبر هذا الجدول المرجع الذي من خلاله يمكن الحكم على أثر الترشيد على النتيجة المالية للمؤسسة.

الجدول رقم(2-18) جدول حسابات النتائج للشركة لخمس سنوات السابقة بإدراج الوفورات عن الترشيد في

الوحدة دج التحكم في آجال التنفيذ و الطريقة المعتمدة لتحويل الأموال

2017	2016	2015	2014	2013	البيان
21 523 754 414,73	14 512 634 626,40	10 278 976 768,51	8 998 911 337,92	4 317 000 601,49	رقم الأعمال
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	تغيرات مخزون المنتجات التامة وقيد التصنيع
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	الإنتاج المثبت
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	إعانات الإستغلال
<b>21 523 754 414,73</b>	<b>14 512 634 626,40</b>	<b>10 278 976 768,51</b>	<b>8 998 911 337,92</b>	<b>4 317 000 601,49</b>	إنتاج السنة المالية
- 5 445 524 480,48	- 3 948 296 590,84	- 3 233 851 814,47	- 3 131 614 886,06	- 1 738 113 787,49	المشتريات المستهلكة
- 3 835 324 895,50	- 3 103 773 124,72	- 2 952 861 201,34	- 2 827 139 836,73	- 2 195 263 456,33	الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى
<b>- 9 280 849 375,98</b>	<b>- 7 052 069 715,56</b>	<b>- 6 186 713 015,81</b>	<b>- 5 958 754 722,79</b>	<b>- 3 933 377 243,82</b>	إستهلاك السنة المالية
<b>12 242 905 038,75</b>	<b>7 460 564 910,84</b>	<b>4 092 263 752,70</b>	<b>3 040 156 615,13</b>	<b>383 623 357,67</b>	القيمة المضافة للإستغلال
- 2 312 171 455,71	- 1 951 205 157,38	- 1 691 605 350,70	- 1 731 219 366,05	- 179 737 201,68	مصاريف المستخدمين
- 4 883 137,53	- 4 056 258,00	- 75 278 353,41	- 39 803 480,29	- 74 009 690,48	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
<b>9 925 850 445,51</b>	<b>5 505 303 495,46</b>	<b>2 325 380 048,59</b>	<b>1 269 133 768,79</b>	<b>129 876 465,51</b>	الهامش الإجمالي للإستغلال
292 297 499,45	353 949 137,06	328 052 558,38	115 252 497,63	1 194 370,25	منتجات العمليات الأخرى
- 112 194 826,91	- 56 177 774,68	- 5 063 678,99	- 48 654 820,63	- 2 085 640,97	الأعباء العمليات الأخرى
<b>- 9 344 812 376,21</b>	<b>- 5 274 751 659,67</b>	<b>- 2 838 786 361,84</b>	<b>- 1 483 460 072,87</b>	<b>- 822 200 923,57</b>	مخصصات الإستهلاكات والمؤنات وخسائر القيمة
0,00	0,00	212 924 672,61	7 563 021,20	9 387 358,63	إستئناف عن خسائر القيمة والمؤنات
<b>757 045 037,07</b>	<b>528 323 198,17</b>	<b>22 507 238,75</b>	<b>- 140 165 605,88</b>	<b>- 683 828 370,15</b>	النتيجة العملياتية
4 102 447,68		1 909 338,56	27 974 941,90	0,00	منتجات مالية
0,00	- 4 643 938,89	- 4 622 510,66	0,00	0,00	الأعباء المالية
<b>4 102 447,68</b>	<b>- 4 643 938,89</b>	<b>- 2 713 172,10</b>	<b>27 974 941,90</b>	<b>0,00</b>	النتيجة المالية
<b>761 147 484,75</b>	<b>523 679 259,28</b>	<b>19 794 066,65</b>	<b>- 112 190 663,98</b>	<b>- 683 828 370,15</b>	النتيجة العادية قبل الضريبة
- 173 343 879,86	- 12 941 441,35	0,00	0,00	0,00	الضرائب الواجبة على النتائج العادية
27 123 719,00	48 527 431,94	47 309 298,90	151 991 046,80	4 389 175,48	الضرائب المؤجلة على الضرائب العادية
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	ضرائب أخرى على النتيجة
<b>21 847 278 080,86</b>	<b>14 915 111 195,40</b>	<b>10 869 172 636,96</b>	<b>9 301 692 845,45</b>	<b>4 331 971 505,85</b>	مجموع نواتج الأنشطة العادية



- 21 232 350 756,97	- 14 355 845 945,53	- 10 802 069 271,41	- 9 261 892 462,63	- 5 011 410 700,52	مجموع أعباء الأنشطة العادية
614 927 323,89	559 265 249,87	67 103 365,55	39 800 382,82	- 679 439 194,67	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	المنتجات غير عادية
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	نواتج داخلية
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	الأعباء غير العادية
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	النتيجة الصافية للأنشطة غير العادية
619 023 028,66	559 265 249,87	67 103 365,55	39 800 382,82	- 679 439 194,67	النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول (2-13) و الجدول (2-17)

يمثل الجدول رقم (2-18) جدول حسابات النتائج للشركة لخمس سنوات السابقة بعد استبعاد التكلفة الإضافية والمتمثلة في سوء التحكم في آجال التنفيذ التعاقدية والطريقة المستعملة في تحويل الأموال، وكما لاحظنا في الجدول رقم (2-13) فإن مبلغ هذه التكلفة قدر بـ 1 638 281 908,17 دج وبالتالي يمكن استبعاد مبلغ 81 914 095,41 دج والذي يمثل الإهلاك المتعلق بهذه التكلفة الإضافية من مبلغ مخصصات الإهلاك الظاهر في الجدول المرجع أي:

في سنة 2016 : 81 914 095,41 - 5 356 665 755,07 = 5 274 751 659,67 دج

في سنة 2017 : 81 914 095,41 - 9 426 726 471,61 = 9 344 812 376,21 دج

ومنه نلاحظ أن الترشيد التكاليفي له تأثير كبير ومباشر على النتيجة المالية الصافية لسنتي 2016 و 2017 بمقدار الوفر المحقق في سنة 2016 كانت النتيجة الصافية المرجعية تساوي 477 351 154,47 دج وباعتماد الترشيد تصبح 559 265 249,87 دج بينما في سنة 2017 كانت النتيجة الصافية المرجعية 537 108 933,26 دج وباعتماد الترشيد تصبح 619 023 028,66 دج

الجدول رقم (2-19) جدول حسابات النتائج للشركة لخمس سنوات السابقة بإحلال الإستثمار في الطاقات

الوحد دج

المتجددة بما يوافقها في الطاقات التقليدية

2017	2016	2015	2014	2013	البيان
21 523 754 414,73	14 512 634 626,40	10 278 976 768,51	8 998 911 337,92	4 317 000 601,49	رقم الأعمال
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	تغيرات مخزون المنتجات التامة وقيد التصنيع
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	الإنتاج المثبت
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	إعانات الإستغلال
21 523 754 414,73	14 512 634 626,40	10 278 976 768,51	8 998 911 337,92	4 317 000 601,49	إنتاج السنة المالية
- 8 997 853 241,63	- 5 920 642 231,52	- 3 233 851 814,47	- 3 131 614 886,06	- 1 738 113 787,49	المشتريات المستهلكة
- 3 835 324 895,50	- 3 103 773 124,72	- 2 952 861 201,34	- 2 827 139 836,73	- 2 195 263 456,33	الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى
- 12 833 178 137,13	- 9 024 415 356,24	- 6 186 713 015,81	- 5 958 754 722,79	- 3 933 377 243,82	إستهلاك السنة المالية
8 690 576 277,60	5 488 219 270,16	4 092 263 752,70	3 040 156 615,13	383 623 357,67	القيمة المضافة للإستغلال
- 2 312 171 455,71	- 1 951 205 157,38	- 1 691 605 350,70	- 1 731 219 366,05	- 179 737 201,68	مصاريف المستخدمين
- 4 883 137,53	- 4 056 258,00	- 75 278 353,41	- 39 803 480,29	- 74 009 690,48	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة

6 373 521 684,36	3 532 957 854,78	2 325 380 048,59	1 269 133 768,79	129 876 465,51	الهامش الإجمالي للإستغلال
292 297 499,45	353 949 137,06	328 052 558,38	115 252 497,63	1 194 370,25	منتجات العملياتية الأخرى
- 112 194 826,91	- 56 177 774,68	- 5 063 678,99	- 48 654 820,63	- 2 085 640,97	الأعباء العملياتية الأخرى
- 8 033 562 966,94	- 4 470 241 274,12	- 2 838 786 361,84	- 1 483 460 072,87	- 822 200 923,57	مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
0,00	0,00	212 924 672,61	7 563 021,20	9 387 358,63	إستئناف عن خسائر القيمة والمؤونات
- 593 514 129,10	- 639 512 056,96	22 507 238,75	- 140 165 605,88	- 683 828 370,15	النتيجة العملياتية
4 102 447,68		1 909 338,56	27 974 941,90	0,00	منتجات مالية
0,00	- 4 643 938,89	- 4 622 510,66	0,00	0,00	الأعباء المالية
4 102 447,68	- 4 643 938,89	- 2 713 172,10	27 974 941,90	0,00	النتيجة المالية
- 589 411 681,42	- 644 155 995,85	19 794 066,65	- 112 190 663,98	- 683 828 370,15	النتيجة العادية قبل الضريبة
- 173 343 879,86	- 12 941 441,35	0,00	0,00	0,00	الضرائب الواجبة على النتائج العادية
27 123 719,00	48 527 431,94	47 309 298,90	151 991 046,80	4 389 175,48	الضرائب المؤجلة على الضرائب العادية
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	ضرائب أخرى على النتيجة
21 847 278 080,86	14 915 111 195,40	10 869 172 636,96	9 301 692 845,45	4 331 971 505,85	مجموع نواتج الأنشطة العادية
- 22 582 909 923,14	- 15 523 681 200,66	- 10 802 069 271,41	- 9 261 892 462,63	- 5 011 410 700,52	مجموع أعباء الأنشطة العادية
- 735 631 842,28	- 608 570 005,26	67 103 365,55	39 800 382,82	- 679 439 194,67	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	المنتجات غير عادية
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	نواتج داخلية
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	الأعباء غير العادية
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	النتيجة الصافية للأنشطة غير العادية
- 1 622 056 323,22	- 608 570 005,26	67 103 365,55	39 800 382,82	- 679 439 194,67	النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات الجداول (14-2)، (15-2) و (17-2)

يمثل الجدول رقم (2-19) جدول حسابات النتائج للشركة لخمس سنوات السابقة بعد إحلال الإستثمار في الطاقات المتجددة بما يوافق إنتاجها في الطاقات التقليدية وهنا يتم التغيير في جدول حسابات النتائج المرجعي وهو إحلال اهتلاك الإستثمار في الطاقات المتجددة بإهتلاك الإستثمار الموافق له في الإنتاج في الطاقات التقليدية، كما يمكن استخراج اهتلاك كلا من الإستثمار في الطاقات المتجددة والتقليدية لسنتي 2016 و 2017 من الجدول رقم (2-14) و (2-15) وعلى هذا الأساس يمكن استخراج حساب مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة كالاتي :

في سنة 2016

$$4 470 241 274,68 = 465 651 403,07 + 1 352 075 884,02 - 5 356 665 755,07$$

في سنة 2017

$$8 033 562 966,94 = 1 893 506 757,41 + 3 286 670 262,07 - 9 426 726 471,61$$

بينما يمكن حساب المشتريات المستهلكة لسنتي 2016 و2017 نتيجة استهلاك الوقود والغاز الموفر عند اعتماد الطاقات المتجددة حيث يمكن استخراج قيمة المبلغ التقديري للوقود والغاز انطلاقاً من الجدول رقم (2-10) وبالتالي يمكن حساب مبلغ حساب المشتريات المستهلكة كالتالي:

$$2016 \text{ دج } 5\,920\,642\,231,52 = 1\,972\,345\,640,68 + 3\,948\,296\,590,84$$

$$2017 \text{ دج } 8\,997\,853\,241,63 = 3\,552\,328\,761,15 + 5\,445\,524\,480,48$$

باعتماد الحسابات السابقة نلاحظ أن النتيجة المالية الصافية تحولت من ربح في الجدول المرجعي من 477 351 154,47 دج الى خسارة بـ 608 570 005,26 سنة 2016

نفس الشيء بالنسبة لسنة 2017 من ربح 537 108 933,26 دج الى خسارة قدرت بـ 1 622 056 323,22 دج ، وبهذا يمكن اعتبار الإستثمار في الطاقات المتجددة كإستراتيجية للشركة وللجزائر لا يمكن العدول عنها نتيجة الوفر الذي تحققه والذي يمكن تعزيره في المستقبل .

الجدول رقم(2-20) هيكل الخصوم للشركة لخمس سنوات السابقة

الخصوم	2013	2014	2015	2016	2017
رؤس الأموال الخاصة	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
رأس المال الصادر (أو حساب المستغل)	1 000 000,00	38 700 277 657,55	38 700 277 657,55	38 700 000 000,00	38 700 000 000,00
تعزير حقوق المساهمين	0,00	928 704 012,00	928 704 012,00	922 714 012,00	922 714 012,00
رأس المال الغير مطلوب	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
فارق إعادة التقييم	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
فارق المعادلة	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>النتيجة الصافية</b>	<b>- 679 439 194,67</b>	<b>39 800 382,82</b>	<b>67 103 365,55</b>	<b>477 351 154,47</b>	<b>537 108 933,26</b>
رؤس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	0,00	- 1 303 613 598,49	- 1 263 813 215,67	- 1 196 709 850,12	- 719 358 695,65
<b>مجموع الأموال الخاصة</b>	<b>- 678 439 194,67</b>	<b>38 365 168 453,88</b>	<b>38 432 271 819,43</b>	<b>38 903 355 316,35</b>	<b>39 440 464 249,61</b>
<b>الخصوم الغير جارية</b>					
القروض والديون المالية	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
الضرائب (المؤجلة والمرصود لها)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
الديون الأخرى الغير جارية	0,00	1 300 000,00	0,00	75 000,00	825 000,00
المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سابقاً	458 341 359,05	2 147 927 473,83	2 136 790 373,48	2 103 916 897,12	3 784 366 254,00
<b>مجموع الخصوم الغير جارية</b>	<b>458 341 359,05</b>	<b>2 149 227 473,83</b>	<b>2 136 790 373,48</b>	<b>2 103 991 897,12</b>	<b>3 785 191 254,00</b>
<b>الخصوم الجارية</b>					
الموردون و الحسابات	2 429 365 286,77	8 261 372 452,26	10 528 308 906,85	11 420 865 042,69	9 086 530 097,00

					الملحقة
99 739,79	6 108,10	6 212,35	61 658 855,90	51 740 374,67	الضرائب
141 655 407 238,43	121 066 203 424,90	97 550 055 100,74	33 348 804 588,10	51 778 263 348,55	الديون الأخرى
0,00	156 008 915,77	565 259 927,24	987 498 302,10	13 998 173,49	خزينة الخصوم
<b>150 742 037 075,22</b>	<b>132 643 083 491,46</b>	<b>108 643 630 147,18</b>	<b>42 659 334 198,36</b>	<b>54 273 367 183,48</b>	مجموع الخصوم الجارية
<b>193 967 692 578,83</b>	<b>173 650 430 704,93</b>	<b>149 212 692 340,09</b>	<b>83 173 730 126,07</b>	<b>54 053 269 347,86</b>	المجموع العام للخصوم

المصدر: دائرة المحاسبة والمالية ومراقبة التسيير لشركة كهرباء وطاقات متجددة

بالنسبة للجدول رقم (2-20) والذي هيكل الخصوم للشركة لخمس سنوات السابقة الظاهرة في الميزانية المصادق عليها من مجلس إدارة الشركة والذي سنعتبره كمرجع لجداول الخصوم الأخرى.

الجدول رقم (2-21) هيكل الخصوم للشركة لخمس سنوات السابقة بإدراج أثر الوفرة الناتج عن الترشيد في التحكم في آجال التنفيذ و الطريقة المعتمدة لتحويل الأموال على هيكل الخصوم

الوحد دج

2017	2016	2015	2014	2013	الخصوم
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	رؤس الأموال الخاصة
38 700 000 000,00	38 700 000 000,00	38 700 277 657,55	38 700 277 657,55	1 000 000,00	رأس المال الصادر (أو حساب المستغل)
922 714 012,00	922 714 012,00	928 704 012,00	928 704 012,00	0,00	تعزير حقوق المساهمين
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	رأس المال الغير مطلوب
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	فارق إعادة التقييم
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	فارق المعادلة
<b>619 023 028,66</b>	<b>559 265 249,87</b>	<b>67 103 365,55</b>	<b>39 800 382,82</b>	<b>- 679 439 194,67</b>	النتيجة الصافية
- 719 358 695,65	- 1 196 709 850,12	- 1 263 813 215,67	- 1 303 613 598,49	0,00	رؤس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد
<b>39 522 378 345,01</b>	<b>38 985 269 411,75</b>	<b>38 432 271 819,43</b>	<b>38 365 168 453,88</b>	<b>- 678 439 194,67</b>	مجموع الأموال الخاصة
					الخصوم الغير جارية
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	القروض والديون المالية
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	الضرائب (المؤجلة والمرصود لها)
825 000,00	75 000,00	0,00	1 300 000,00	0,00	الديون الأخرى الغير جارية
3 784 366 254,00	2 103 916 897,12	2 136 790 373,48	2 147 927 473,83	458 341 359,05	المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحسابات سابقا
<b>3 785 191 254,00</b>	<b>2 103 991 897,12</b>	<b>2 136 790 373,48</b>	<b>2 149 227 473,83</b>	<b>458 341 359,05</b>	مجموع الخصوم الغير جارية

					الخصوم الجارية
9 086 530 097,00	11 420 865 042,69	10 528 308 906,85	8 261 372 452,26	2 429 365 286,77	الموردون و الحسابات الملحقه
99 739,79	6 108,10	6 212,35	61 658 855,90	51 740 374,67	الضرائب
141 655 407 238,43	121 066 203 424,90	97 550 055 100,74	33 348 804 588,10	51 778 263 348,55	الديون الأخرى
0,00	156 008 915,77	565 259 927,24	987 498 302,10	13 998 173,49	خزينة الخصوم
<b>150 742 037 075,22</b>	<b>132 643 083 491,46</b>	<b>108 643 630 147,18</b>	<b>42 659 334 198,36</b>	<b>54 273 367 183,48</b>	مجموع الخصوم الجارية
<b>194 049 606 674,23</b>	<b>173 732 344 800,33</b>	<b>149 212 692 340,09</b>	<b>83 173 730 126,07</b>	<b>54 053 269 347,86</b>	المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجداول (2-18) و(2-20)

بالنسبة للجدول رقم(2-21) هيكل الخصوم للشركة لخمس سنوات السابقة بعد استخراج النتيجة الصافية المحققة بعد الترشيد في آجال تنفيذ العقود وطريقة تحويل الأموال وادراجها في هيكل الخصوم نلاحظ أن مجموع الأموال الخاصة قد زاد سنة 2016 من 38 903 355 316,35 دج الى 38 985 269 411,75 دج ومن 39 440 464 249,61 دج الى 39 522 378 345,01 دج سنة 2017 الجدول رقم(2-22) هيكل الخصوم للشركة لخمس سنوات السابقة بإحلال الإستثمار في الطاقات المتجددة بما

يوافقها في الطاقات التقليدية

2017	2016	2015	2014	2013	الخصوم
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	رؤس الأموال الخاصة
38 700 000 000,00	38 700 000 000,00	38 700 277 657,55	38 700 277 657,55	1 000 000,00	رأس المال الصادر (أو حساب المستغل)
922 714 012,00	922 714 012,00	928 704 012,00	928 704 012,00	0,00	تعزيز حقوق المساهمين
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	رأس المال الغير مطلوب
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	فارق إعادة التقييم
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	فارق المعادلة
<b>- 1 622 056 323,22</b>	<b>- 608 570 005,26</b>	<b>67 103 365,55</b>	<b>39 800 382,82</b>	<b>- 679 439 194,67</b>	النتيجة الصافية
- 719 358 695,65	- 1 196 709 850,12	- 1 263 813 215,67	- 1 303 613 598,49	0,00	رؤس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد
<b>37 281 298 993,13</b>	<b>37 817 434 156,62</b>	<b>38 432 271 819,43</b>	<b>38 365 168 453,88</b>	<b>- 678 439 194,67</b>	مجموع الأموال الخاصة
					الخصوم الغير جارية
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	القروض والديون المالية
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	الضرائب (الموجلة والمرصود لها)

825 000,00	75 000,00	0,00	1 300 000,00	0,00	الديون الأخرى الغير جارية
3 784 366 254,00	2 103 916 897,12	2 136 790 373,48	2 147 927 473,83	458 341 359,05	المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سابقا
<b>3 785 191 254,00</b>	<b>2 103 991 897,12</b>	<b>2 136 790 373,48</b>	<b>2 149 227 473,83</b>	<b>458 341 359,05</b>	مجموع الخصوم الغير جارية
					الخصوم الجارية
9 086 530 097,00	11 420 865 042,69	10 528 308 906,85	8 261 372 452,26	2 429 365 286,77	الموردون و الحسابات الملحقة
99 739,79	6 108,10	6 212,35	61 658 855,90	51 740 374,67	الضرائب
141 655 407 238,43	121 066 203 424,90	97 550 055 100,74	33 348 804 588,10	51 778 263 348,55	الديون الأخرى
0,00	156 008 915,77	565 259 927,24	987 498 302,10	13 998 173,49	خزينة الخصوم
<b>150 742 037 075,22</b>	<b>132 643 083 491,46</b>	<b>108 643 630 147,18</b>	<b>42 659 334 198,36</b>	<b>54 273 367 183,48</b>	مجموع الخصوم الجارية
<b>191 808 527 322,35</b>	<b>172 564 509 545,20</b>	<b>149 212 692 340,09</b>	<b>83 173 730 126,07</b>	<b>54 053 269 347,86</b>	المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجداول (2-19) و(2-20)

بالنسبة للجدول رقم (2-22) والذي يمثل هيكل الخصوم للشركة لخمس سنوات السابقة بعد احلال الطاقة التقليدية بالطاقة المتجددة في الإنتاج والذي لاحظنا فيه أن النتائج لسنتي 2016 و 2017 كانت خسارة ، وبالتالي ادراج هاتين النتيجةين في جدول الخصوم يؤدي الى انخفاض في مجموع الأموال الخاصة من 38 903 355 316,35 دج سنة 2016 الى 37 817 434 156,62 دج ومن 39 440 464 249,61 دج الى 37 281 298 993,13 دج سنة 2017

الجدول رقم (2-23) المردودية المالية للشركة لخمس سنوات السابقة الجدول المرجعي

السنوات	2013	2014	2015	2016	2017
النتيجة الصافية	- 679 439 194,67	39 800 382,82	67 103 365,55	477 351 154,47	537 108 933,26
مجموع الأموال الخاصة	- 678 439 194,67	38 365 168 453,88	38 432 271 819,43	38 985 269 411,75	39 440 464 249,61
المردودية المالية	100,147%	0,104%	0,175%	1,224%	1,362%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول (2-20)

يمثل الجدول رقم (2-23) المردودية المالية للشركة لخمس سنوات السابقة والتي تمثل مرجعا لما بعدها وهي مستخرجة من النتائج الظاهرة في جدول حسابات النتائج ومجموع الأموال الخاصة الظاهر في جدول خصوم الشركة.

الجدول رقم (2-24) المردودية المالية للشركة لخمس سنوات السابقة بإدراج أثر الوفر الناتج عن الترشيد في التحكم في آجال التنفيذ و الطريقة المعتمدة لتحويل الأموال

السنوات	2013	2014	2015	2016	2017
النتيجة الصافية	- 679 439 194,67	39 800 382,82	67 103 365,55	559 265 249,87	614 927 323,89
مجموع الأموال الخاصة	- 678 439 194,67	38 365 168 453,88	38 432 271 819,43	38 985 269 411,75	39 518 282 640,24
المردودية المالية	100,147%	0,104%	0,175%	1,435%	1,566%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول (2-21)

أما الجدول رقم (2-24) فيبين تأثير الوفر الناتج عن الترشيد في التحكم بآجال تنفيذ العقود وطرق تحويل الأموال على المردودية المالية والتي تساوي النتيجة الصافية على الأموال الخاصة وقد ارتفعت سنة 2016 من 1.224% إلى 1.435% أي بنسبة تطور قدرت بـ 17.16% وهنا نلاحظ أن الأثر الإيجابي لترشيد التكاليف طفيف على المردودية المالية للمؤسسة.

نفس الشيء بالنسبة لسنة 2017 من 1,362% إلى 1,566% أي بنسبة تطور قدرت بـ 15.01%

الجدول رقم (2-25) المردودية المالية للشركة لخمس سنوات السابقة بإحلال الإستثمار في الطاقات المتجددة

بما يوافقها في الطاقات التقليدية

السنوات	2013	2014	2015	2016	2017
النتيجة الصافية	- 679 439 194,67	39 800 382,82	67 103 365,55	- 608 570 005,26	- 1 622 056 323,22
مجموع الأموال الخاصة	- 678 439 194,67	38 365 168 453,88	38 432 271 819,43	37 817 434 156,62	37 281 298 993,13
المردودية المالية	100,147%	0,104%	0,175%	-1,609%	-4,351%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول (2-21)

الجدول رقم (2-25) يمثل تأثير إحلال الإستثمار في الطاقات المتجددة بما يوافقها في الطاقات التقليدية مما أدى إلى انخفاض النتيجة ورأس المال الخاص مما أدى إلى انخفاض المردودية المالية من 1.435% إلى (-1.609%) سنة 2016 أي بنسبة انخفاض تقدر بـ 231.43% ، أما في سنة 2017 فقد أنخفضت نسبة المردودية من 1,362% إلى -4,351% أي نسبة انخفاض قدرت بـ 419.49% وهذا يدل على أن اللجوء إلى مصادر الطاقة الشمسية لإنتاج الطاقة يعد في حد ذاته أحد أهم مقومات ترشيد التكاليف في مجال الطاقة ، مع العلم أن هذا الترشيد هو أولي لأن معظم الوسائل والدراسات الداخلة في إنشاء محطات الطاقة المتجددة يتم استيرادها من الخارج وهذه النقطة الحساسة تحتاج إلى دراسة مستفيضة.

## المطلب الثاني: تفسير ومناقشة النتائج

من خلال معطيات المطلب الأول يمكن وضع تصور حول أهمية ترشيد التكاليف في حياة المؤسسة الاقتصادية، وعلى هذا الأساس يمكن وضع النتائج المتحصل عليها في خلاصة يمكن لمتتبع الموضوع أن يقف على أهمية النتائج وتفسيراتها والتي نوردتها كما يلي :

من ناحية الترشيد باستعمال المزايا والتحفيزات الجمركية والجبائية فقد لاحظنا أن هذا الترشيد له أثر بالغ نظرا لأهمية المبالغ التي لا تدفع لمصالح الجمارك، وكما هو معلوم فإن الرسوم الجمركية هي رسوم غير قابلة للإسترجاع وتدخل مباشرة في تكلفة الإستثمار مما يؤدي الى ارتفاع تكلفته، وبالتالي الأخذ بهذه التحفيزات يعد من أهم خطوات ترشيد التكلفة في المؤسسة وهذا ما أخذت به الشركة ووفرت ما مقداره 5 174 446 506,52 دج كرسوم كانت واجبة الدفع إن لم تأخذ المؤسسة بالمزايا والتحفيزات الجمركية والجبائية الممنوحة من الوكالة الوطنية لدعم وتطوير الإستثمار ANDI .

أما من ناحية التحكم في آجال تنفيذ المشاريع وطرق تحويل الأموال فهما باين من أبواب ترشيد التكلفة وقد تم دراستهما في هذه المذكرة نظرا لتوفر المعطيات حولهما، لكن تبقى الأبواب الأخرى يمكن دراسة الترشيد فيها إذا توفرت المعطيات حولها ، وعلى هذا الأساس فإن الأخذ بمجمل مداخل التكاليف في الشركة بغرض الترشيد يكون له الأثر البالغ في نتيجة المؤسسة وعلى مردوديتها المالية كما هو واضح في مدخلي التحكم في آجال التنفيذ وطرق تحويل الأموال.

أما من ناحية خيار انتاج الكهرباء بالوسائل المتجددة فنلاحظ أنه في حد ذاته يمثل أهم أبواب ترشيد التكلفة إذ حوّل نتيجة المؤسسة من خسارة الى ربح وعدمه حولها الى خسارة كما هو موضح في الجدول رقم (2-19) ، وعلى هذا الأساس فإنه يجب السير في الخطة الإستراتيجية الوطنية وهي بلوغ انتاج ما مقداره 40% من الناتج الوطني للكهرباء عبر الوسائل المتجددة بحلول 2030 وهذا يتطلب استثمارات ضخمة لبلوغ هذا الهدف.

أما من حيث توطين صناعة معدات الطاقة المتجددة عوض استيرادها من الخارج حيث نلاحظ من خلال الملحق رقم (1) الذي يوضح الوزن النسبي لكل مكون من مكونات محطات الطاقة المتجددة ، بالنسبة للمبلغ الكلي أن الألواح الشمسية قد أخذت النسبة الكبرى من التكلفة وذلك بنسبة 43.86 % من تكلفة المشروع بالعملية الصعبة وذلك بمبلغ قدر بـ 296 480 642,96 دولار وهو مبلغ ضخم جدا، وعلى هذا الأساس يجب التفكير في انشاء مصانع لإنتاج الألواح الشمسية عوض استيرادها وتشجيع الخواص على الإنتاج والإستثمار في هذا القطاع .

نفس الشيء يقال بالنسبة لحامل الألواح الشمسية وهو المسند الحديدي الذي يحمل هذه الألواح والذي يكلف مبلغ 51 113 788,31 دولار من أجله وهذا القرار يعتبر غير رشيد خاصة وأنه يمكن صناعته بسهولة في الجزائر ولا يحتاج الى تكنولوجيا عالية.



وكذلك هو الحال بالنسبة لخدمات التركيب التي كلفت 27 780 915,92 دولار وخدمات البناء التي كلفت 17 408 190,84 دولار ومن هنا نستنتج أن التحكم في تكنولوجيا الطاقات المتجددة يوفر لنا ملايين الدولارات ويمكن أن يمثل قيمة مضافة للإقتصاد ويعزز من استغلال ثروات البلاد غير المستغلة ويمكن أيضا أن يتم تصدير فائض الطاقة الى دول الجوار والتي تربطنا معها شبكة نقل الكهرباء .

إن البرنامج الوطني يهدف الى انتاج 4000 ميغاواط مثبتة من الطاقات المتجددة بحلول 2030 ويمثل 10 أضعاف ما تم انجازه ، وبالتالي ترشيد التكلفة في هذه الحالة يصبح واجب على المؤسسة بهدف التقليل من الإنحرفات والتكاليف المجانية التي تزيد في التكلفة الكلية للمشاريع في الطاقات المتجددة و غيرها من المشاريع . تجدر الإشارة الى أن الشركة أخذت على عاتقها عملية التهجين الطاقوي ، وهو مزوجة انتاج الطاقة التقليدية بالطاقة المتجددة بمعنى انشاء محطة طاقة متجددة بجوار محطة الطاقة التقليدية ، والهدف منها استعمال الطاقة المتجددة في النهار والطاقة التقليدية في الليل ويعتبر هذا الإجراء من أهم إجراءات ترشيد التكلفة نظرا لتوقف محطة الطاقة التقليدية نهارا وبالتالي انخفاض استهلاك الوقود والغاز ، انخفاض اشتغال المولدات وبالتالي الإطالة في اعمارها الافتراضية ، المباعدة بين الصيانة الدورية وبالتالي الإقتصاد والترشيد في خدمات الصيانة و قطع الغيار التي يتم استيرادها من الخارج .

من خلال ما سبق يمكننا بشكل جلي ملاحظة أهمية ترشيد التكاليف على المردودية المالية للمؤسسة وعلى نتيجتها المالية وبالتالي التوسع في ترشيد مداخل التكلفة يعد هدف حيوي لكل مؤسسة تهدف الى البقاء والمنافسة في السوق وذلك من ناحية كلفة منتوجها وسعر بيعها له .

## خلاصة الفصل

انطلاقاً من معطيات الدراسة الميدانية واعتماداً على النتائج المتوصل إليها ، نلاحظ أن أي مدخل من مداخل التكلفة إذا تم التحكم فيها بهدف الترشيد فإن ذلك سينعكس حتماً على النتيجة المالية للمؤسسة، وكلما كانت اجراءات الترشيد أكثر دقة ودراسة كلما ساهم ذلك في التقليل من كلفة المشاريع الإقتصادية ، واستناداً على ماسبق فإن ترشيد التكلفة من ناحية التحكم في مداخل التكلفة المعتمدة للإستثمار أو إختيار البدائل الطاقوية التي تتوفر عليها البلاد يؤدي الى تخفيض تكلفة الإستثمار.

يبقى أن نذكر أن الإختيار الإستراتيجي عندما يحدد يجب أن يحقق نسبة ادماج عالية للإنتاج المحلي على حساب الإستيراد وبالتالي سياسة تحفيزية تدفع المستثمرين للإستثمار في هذا القطاع وذلك لضمان شراء انتاجهم حتى يحققوا رقم أعمال ونتائج تدفعهم الى الإستمرار، وهذا الإتجاه يعتبر في حد ذاته أكبر معزز لترشيد التكلفة وذلك للتقليل من تحويل العملة الصعبة الى الخارج ثم انشاء مصانع متكاملة فيما بينها.

كما نشير أن للتكوين المتخصص دوراً بارزاً في التحكم في تكنولوجيا الطاقة المتجددة وبالتالي القدرة على توطين صناعتها محلياً.

إن صناعة نتيجة مالية ايجابية ومردودية مالية متصاعدة يحتاج الى تخطيط مسبق يعمل فيه التحكم في تكاليف المشروع النقطة الحاسمة من أجل تحقيق جدوى المشروع وبناء خطة سعرية للمنتوج التي بسببها تقاوم المؤسسة في السوق أو تنسحب .

## الخاتمة :

في ظل التطورات التكنولوجية وحدة المنافسة أصبحت المؤسسة مجبرة على تحديد تكلفة منتجاتها من سلع أو خدمات والتي تسمح لها بتحقيق هامش ربح من أجل الحفاظ على مكانتها في السوق، وضمان إستمراريتها وهذا يتم إذا كانت المؤسسة قادرة على التحكم في تكاليفها إعتقادا على معلومات توفرها محاسبة التكاليف، تساعد على الرقابة وإتخاذ القرارات السليمة .

غير أن معرفة التكاليف لا يكفي وحده بل يجب على المؤسسة إتخاذ سياسات تسيير تعتمد على خفض التكاليف الى أدنى مستوى ممكن دون المساس بجودة المنتجات أو الخدمات، وهذا من أجل الرفع في مردودية المؤسسة المالية وأيضا ما يسمح للمؤسسة بأن تستغل التكاليف الضائعة بعد تحديدها لأجل أهداف التطور والنمو وهذا عن بواسطة احدى طرق ترشيد التكاليف كطريقة التكاليف المعيارية أو التكلفة المستهدفة أو التكلفة على أساس النشاط ABC ، كما يمكن الجمع بين كل هذه الطرق لتسيير تكاليف المؤسسة .

وبما أن بحثنا يتركز على متغيرين هما التكلفة والمردودية المالية فقد قمنا بدراسة التكلفة بأنواعها وتبويباتها وكيفية تقديرها ، اذ تبين لنا الفرق بين التكلفة والخسارة والمصرف وأيضا القينا الضوء على بعض تبويات التكلفة وكيفية تقديرها وأيضا قد قمنا بدراسة نظرية للمردودية المالية وأهميتها وطرق التحكم فيها ، أما ترشيد التكاليف والطرق المتعلقة به فقد أخذت الجزء الأكبر من الجانب النظري لكثرة الطرق الحديثة وحتى القديمة نذكر منها طريقة التكلفة المستهدفة وأيضا التكلفة على أساس النشاط والتكاليف المعيارية .

أما في الجانب التطبيقي والذي جاء من أجل اسقاط المعلومات النظرية على واقع شرة كهرباء وطاقات متجددة، والذي حاولنا فيه القيام بترشيد ما يمكننا ترشيده داخل الشركة بحيث أظهرت هذه الدراسة كفاءة طرق ترشيد التكاليف المدروسة و التي كان من الممكن الأخذ بها داخل شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM من الرفع في المردودية المالية الشركة، الأمر الذي يتضح جليا من خلال الدراسة وذلك من خلال اجراء مقارنة بين المردودية المالية في ظل ترشيد التكاليف وعدمه ، وبهذا الصدد يمكننا الإجابة على الإشكال المطروح الى أي مدى يؤثر ترشيد التكاليف في شركة طاقات كهرباء وطاقات متجددة على مردوديتها المالية ؟

## مناقشة فرضيات الدراسة

انطلاقا من الإطار الذي وضعناه للإجابة على إشكالية البحث والمعتمد على خمسة فرضيات أولية توصلنا الى النتائج التالية:

- بخصوص الفرضية القائلة أن شركة كهرباء وطاقات متجددة على دراية كاملة بتأثير التكاليف على مردوديتها بحيث يتم العمل بها والتي تبين لنا من خلال الدراسة أن الشركة أخذت ببعض مداخل ترشيد التكلفة مثل اغتنام التحفيزات والمزايا الجمركية ولكنها تدفع مبالغ طائلة بسبب اهمالها للعديد من مداخل ترشيد التكاليف داخل الشركة
- أما عن كون اعتماد انتاج الكهرباء عن طريق الطاقات المتجددة يعتبر ترشيد للتكاليف فهي صحيحة وهذا راجع لكون الشركة إنتقلت من خسارة في حالة اعتماد الطاقة التقليدية فقط في النتيجة الصافية للمؤسسة الى ربح في حالة ادخال الطاقة المتجددة.
- أما عن وجود أخطاء في التسيير ينتج عنها هدر التكاليف داخل الشركة فهي موجودة بالفعل وهذا ما أثبتته الدراسة كعدم التحكم في آجال تنفيذ المشاريع وطرق تحويل الأموال غير الرشيدة والتي كان من الممكن تحسينها والرفع من مستواها .
- أما عن عدم وجود محاسبة التكاليف داخل المؤسسة الذي قد يؤدي الى خسائر غير محسوبة فهو أمر واقع، فمنها ما استطعنا حسابه من خلال دراستنا هذه كخسائر طرق تحويل الأموال و الخسائر الناتجة عن التأخر في آجال تنفيذ المشاريع ومنها ما لم نتمكن من دراسته لعدم وجود معلومات كافية لحسابه بسبب عدم وجود معلومات متخصصة بالتكاليف
- وبالنسبة للفرضية القائلة بأنه يتم الوصول الى مردودية مالية مرتفعة عن طريق ترشيد التكاليف فهو أمر صحيح تبينه نتائج الدراسة التطبيقية إذ تم الرفع من مردودية الشركة المالية عند احتساب ما يمكن حسابه لترشيد تكاليف الشركة

## النتائج :

من خلال ما توصلنا إليه يمكن أن نلخص نتائج هذه الدراسات في النقاط التالية:

- يعني ترشيد التكاليف التحكم في عناصر تكاليف المؤسسة وفقدانه يعني فقدان السيطرة على التكاليف ما يحمل المؤسسة أعباء قد لا يمكن تحملها .
- أن أساليب ترشيد التكلفة عرفت إنتشارا واسعا في جميع المؤسسات لما توفره من معلومات دقيقة حول التكاليف تتصف بالمصداقية، وهذا من أجل مساعدة المؤسسة في إتخاذ قرارات سليمة ورشيدة.
- أغلب المؤسسات العمومية لا تعتمد على محاسبة التكاليف وهذا ما يؤدي إلى عدم الحصول على نتائج تعطي الصورة الدقيقة للمؤسسة.

- رغم إمتلاك المؤسسة نظام معلومات حول المحاسبة العامة و التحليلية إلا أنها مازالت لا تمتلك نظام خاص بمحاسبة التكاليف وبالتالي لا يتم حصر كل مداخل التكلفة بهدف الترشيد.
- يتم ترشيد وتخفيض التكاليف بواسطة نظام تسيير فعال يلغي الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للخدمة والعمل على تطويرها وتحسينها.
- ترشيد كل مداخل التكلفة لها أثر مباشر ومهم على التكلفة النهائية للمشاريع وعلى المردودية المالية للشركة.

### الإقتراحات :

من خلال هذه الدراسة يمكن أن نقترح بعض التوصيات مثل:

- العمل على تكوين الإطارات على كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف والتعرف على أساليبه الحديثة منها لما لها من مزايا بالنسبة للمؤسسة.
- الأخذ بعين الإعتبار تكاليف الفرصة الضائعة و تكاليف الفرصة البديلة .
- ضرورة إنشاء قسم خاص بمحاسبة التكاليف و تبني نظام معلومات خاص بمحاسبة التكاليف.
- التحسيس بأهمية ترشيد التكاليف داخل المؤسسات .

### آفاق الدراسة:

بالرغم من الجهد المبذول في إبراز هذه الإشكالية بشكل كمي إلا أن هذا البحث لا يخلو من النقائص ولعل إشكاليته كانت جزء من إشكالية أشمل تضم عدة أفكار حيث يمكن أن تكون كل فكرة مشروع بحث وتطوير ونذكر منها على سبيل المثال:

- أثر تخفيض التكاليف على أداء المؤسسة.
- أثر تبني نظام التكلفة المستهدفة لتسيير المؤسسات.
- العوامل المؤثرة على المردودية المالية للمؤسسة الإقتصادية.
- معوقات تبني نظام محاسبة التكاليف داخل المؤسسات العمومية.
- المفاضلة بين طرق ترشيد التكاليف.

## قائمة المراجع :

### الكتب :

- أحمد محمد موسى ،دراسات في التكاليف ،دار النهضة العربية ،مصر ،1992.
- صلاح الدين عبد المنعم مبارك ،محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية،مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى ،الإسكندرية ،2013.
- عبد الحي عبد الحي مرعي،عطية عبد الحي مرعي ،أساسيات محاسبة التكاليف،المكتب الجامعي الحديث ،مصر ،2006.
- عبد الحي مرعي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ،الدار الجامعية ،مصر ،1988

### رسالة دكتوراه :

- نعيمة زعرور ،رسالة دكتوراه بعنوان : أساليب مثلى في ترشيد تكاليف الخدمات العامة ،جامعة بسكرة ،2015 .

### مذكرات:

- رسيوي مصطفى،إستخدامات الإعتماد المستندي في تسوية معاملات الدولية للشركات الإقتصادية، مذكرة ماستر غير منشورة ،جامعة غرداية، سنة 2016/2017.
- خولة وقيس ،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي بعنوان محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC وأثره على قياس ربحية المؤسسة الاقتصادية ،علوم مالية ومحاسبية، 2014.
- سمية حرنان ، مذكرة ماجستير بعنوان ترشيد التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة الخدمية ،جامعة محمد خيضر، بسكرة ،2007،
- عثمان بودحوش ،مذكرة ماجستير بعنوان :تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية ،جامعة سكيكدة ، 2008.
- عز الدين بن موسى، مذكرة ماستر بعنوان :أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في تخفيض التكاليف وترشيد الأداء ،جامعة ورقلة ،2013
- عكوش أمين ،مذكرة ماجستير بعنوان :أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية ،جامعة الجزائر ،2011.
- مغريش هارون ،مذكرة ماستر بعنوان :دور المراجعة الداخلية في تحسين المردودية المالية في المؤسسة الإقتصادية ، جامعة بسكرة ،2013.

### المقالات

- حسني عابدين محمد عابدين،مقال بعنوان : مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة ( دراسة ميدانية ) ، مجلة جامعة الأقصى ( سلسلة العلوم الإنسانية ) المجلد التاسع عشر، العدد الأول،2015.

- مجدي وائل الكبيجي ، مقال بعنوان :مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية ،مجلة دراسات العلوم الإدارية ، المجلد 41 ، العدد 2، 2014.

#### مطبوعات جامعية

- حياة نجار ، محاضرات في التحليل المالي للمؤسسة الإقتصادية،جامعة محمد الصديق بن يحي المدية، 2016.

#### منشورات المؤسسة

- شركة كهرباء وطاقات متجددة- مطوية صادرة عن المكلف بالإعلام موضوعها التعريف بشركة كهرباء وطاقات متجددة ،مقرها بحي سيدي اعزاز- دائرة بنورة- ولاية غرداية مترجمة إلى اللغة العربية الصادرة في جانفي 2019.

تكلفة صناعة 23 محطة للطاقة الشمسية بقدرة 343 ميغاواط الوحدة : دولار (USD)

تعين المعدات والخدمات المستوردة	الكمية	سعر الشراء الكلي	الوزن النسبي
Panneaux photovoltaïques au silicium cristallin	1381036	296 480 642,96 USD	43,86%
Structures porteuses	15831,55	51 113 738,31 USD	7,56%
Onduleurs	577	36 356 241,05 USD	5,38%
Prestation de montage	1	27 780 915,92 USD	4,11%
Tableaux électriques moyenne tension	502	26 565 148,37 USD	3,93%
REALISATION DES TRAVAUX DE GC	1	25 001 805,83 USD	3,70%
Transport maritime Equipements	1	24 465 846,19 USD	3,62%
Boîtes de raccordement	105	21 651 395,00 USD	3,20%
Câbles électriques basse tension (courant continu)	23	17 785 953,29 USD	2,63%
Etudes-Engineering ensemble	1	17 408 190,84 USD	2,58%
Transformateur principal (TP)	301	14 288 507,89 USD	2,11%
Equipements de l'Avant Poste électrique d'évacuation 30 kV (y compris Emergences et accessoires	23	9 297 506,37 USD	1,38%
Pièces de rechange - Outillage et matériel de test	23	8 765 917,94 USD	1,30%
Système HVAC	23	8 305 229,43 USD	1,23%
Systèmes de contrôle commande et monitoring y compris instrumentation	23	8 235 743,70 USD	1,22%
Système de télésurveillance et anti-intrusion	23	8 099 748,70 USD	1,20%
Eclairage extérieur et intérieur de la centrale	723	7 612 513,02 USD	1,13%
Câbles électriques moyenne tension	23	6 047 702,96 USD	0,89%
Système de nettoyage des panneaux	23	6 043 281,71 USD	0,89%
Câbles électriques basse tension (courant alternatif)	23	5 961 762,70 USD	0,88%
Réseau de terre	23	5 705 435,46 USD	0,84%
Système eau sanitaire et eau traitée	23	4 974 549,17 USD	0,74%
Prestation d'essais et mise en service	1	4 799 350,23 USD	0,71%
SKID-Shelters préfabriqués pour locaux électriques (poste de transformation et de conversion)	301	3 100 807,61 USD	0,46%
Equipement aux niveaux des Locaux	62	3 074 139,84 USD	0,45%



Techniques			
Système de manutention	23	2 710 351,38 USD	0,40%
Système de ventilation et conditionnement d'air	23	2 596 218,23 USD	0,38%
Câbles informatique et de commandes	23	2 454 045,07 USD	0,36%
Total Formation	1	2 413 740,46 USD	0,36%
Tableaux électriques basse tension (courant continu)	152	2 048 888,52 USD	0,30%
Distribution courant alternatif et courant continu	23	1 905 971,34 USD	0,28%
Système protection incendie et détection incendie	23	1 895 733,73 USD	0,28%
Tableaux électriques basse tension (courant alternatif)	126	1 760 389,84 USD	0,26%
Groupe électrogène avec réservoir fuel	23	1 675 228,25 USD	0,25%
Câbles fibre optique	51,06	1 355 686,56 USD	0,20%
Transformateur auxiliaire 30kV/400V	62	1 019 952,97 USD	0,15%
Système d'Alimentation Sans Interruption (ASI)	23	906 433,98 USD	0,13%
Compteur(s) d'énergie	62	862 108,12 USD	0,13%
Système de protection incendie à eau	23	844 046,50 USD	0,12%
Dispositifs de sectionnement	105	731 366,98 USD	0,11%
Système intranet et réseau Internet	23	612 169,92 USD	0,09%
Dispositifs de protection	94	557 909,03 USD	0,08%
Maquette de la Centrale et panneau lumineux, dépliants	23	454 414,63 USD	0,07%
Distribution de l'heure	23	292 998,65 USD	0,04%
Equipement pour puits d'eau	8	9 262,30 USD	0,0014%
<b>Total</b>		<b>676 028 990,95 USD</b>	<b>100%</b>

الملحق رقم 01: يبين الوزن النسبي لكل مكون من مكونات محطات الطاقة الشمسية التي يتم

إسترادها

تاريخ السريان	مبلغ العمولات	طبيعة عملية التجارة الدولية
تاريخ الفتح	عمولة ثابتة 2000 دج/الملف	عمليات الإسترداد التوطين الإعتماد المستندي للإستيراد مستندات مقابل الدفع أو القبول
قبيل الفتح	عمولة ثابتة 2500 دج+ مصاريف سويقت 2000 دج	1-فتح الإعتماد 2-الإلتزام
قبيل بداية مدة الإقتطاعات	عمولة الإلتزام 0.25% لكل ثلاثي غير قابل للتقسيم مع أقل قيمة 2500 دج	1-2 بتكوين مؤونة
نفس الشيء	عمولة الإلتزام 0.625% لكل ثلاثي غير قابل للتقسيم مع أقل قيمة 2500 دج	1-2 بدون تكوين مؤونة 3-التعديلات
قبيل التعديل	عمولة ثابتة 2000 دج	4-التسوية
قبيل التسوية	عمولة ثابتة 0.15% مع أقل قيمة 2500 دج+ مصاريف سويقت 1000 دج+ عمولة صرف بنك الجزائر 0.1%	1-4 بإقتطاع من الحساب بالدينار
نفس الشيء	عمولة ثابتة 0.15% مع أقل قيمة 2500 دج+ مصاريف سويقت 1000 دج	1-4 بإقتطاع من الحساب بالعملة الصعبة

الملحق رقم 02: مقتطف من المنشور رقم 2047 بتاريخ 2013/08/12 الخاص بالعمليات في التجارة

الخارجية للبنك الوطني الجزائري.

مقدمة

# الفصل الأول

الأدبيات النظرية  
والتطبيقية  
لترشييد التكاليف  
والمردودية  
المالية

# الفصل الثاني

أثر ترشيد  
التكاليف على  
المردود وديونة  
المالية في شركة  
كهرباء وطاقات  
متجددة

خاتمة

# قائمة الجد اول و الأشكال

# قائمة المراجع



الملاحق