

جامعة 8 ماي 1945

قائمة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير

تخصص: إدارة أعمال مالية

تحت عنوان:

أثر تكلفة العاملين على مردودية المؤسسة

العمومية الاقتصادية

دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام بولاية قالمة ENAMARBRE

(2009 - 2016)

إشراف الأستاذ:

عقون عبد القادر

إعداد الطلبة:

• بوشاهد محمد أمين

• سويد محمد بلال

السنة الجامعية 2016/2017

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

نَزَعَ دَرَجَاتٍ مِّنْ نَّشَأٍ
وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ

عَلِيمٍ

سورة يوسف الآية (76)

شكر ونفاق

أول من يشكر ويحمد آناء الليل وأطراف النهار، هو العلي القهار، الأول والآخر والظاهر والباطن، الذي أغرقنا بنعمه التي لا تحصى، وأعدق علينا برزقه الذي لا يفنى، وأنار دروبنا، فله جزيل الحمد والثناء العظيم، هو الذي أنعم علينا إذ أرسل فينا عبده ورسوله محمد بن عبد الله عليه أزكى الصلوات وأطهر التسليم، أرسله بقرآنه المبين، فعلمنا ما لم نعلم، وحثنا على طلب العلم أينما وجد.

لله الحمد كله والشكر كله أن وفقنا وألهمنا الصبر على المشقة التي واجهناها لإنجاز بحثنا المتواضع.

والشكر موصول إلى كل معلم أفادنا بعلمه من أول المراحل الدراسية حتى هذه اللحظة

كما نرفع كلمة شكر إلى الأستاذ المشرف عبد القادر عقون الذي ساعدنا في إنجاز بحثنا الذين لم يبخل علينا بإرشاداته ونصائحه.

ونشكر كل عمال المؤسسة الوطنية للرخام ونخص بالذكر

رئيس قسم المحاسبة والمالية عبد الغاني خطاطبة ورئيس مصلحة المستخدمين الهادي عثماني.

كما نشكر كل من الأستاذ بن جدو عبد السلام والأستاذ ديبح قلاب إلياس

ونشكر كل من مد لنا يد العون من قريب أو بعيد وكل أساتذة قسم علوم التسيير

وفي الأخير لا يسعنا إلا أن ندعو الله عز وجل أن يرزقنا السداد والرشاد والعفاف والغنى وأن يجعلنا هداة مهتدين.

سويد محمد بلال

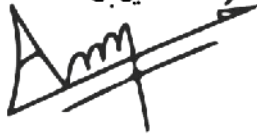
بوشاهد محمد أمين

لهدي

أهدي هذا العمل المتواضع إلى ...

أمي ثم أمي ثم أمي ... ثم أبي

أقول لهم: أتم وهبتموني الحياة والأمل والنشأة على شغف العلم والاطلاع والمعرفة
ثم إلى كل من علمني حرفاً

محمد أمين بوشاهد


الشكر كله لله ربي

ولرسوله المعظم نور قلبي محمد صلى الله عليه وسلم

وبعد أهدي هذا العمل المتواضع إلى أمي وأبي

الذان ربياني ولو لاهما ما حققت شيئاً في حياتي

كما أهدي هذا العمل إلى كل عائلتي وإخوتي

وكل أصدقائي

سويد محمد بلال

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتويات
-	شكر وتقدير
V-I	قائمة المحتويات
VII-VI	قائمة الجداول
IX-VIII	قائمة الأشكال
أ - هـ	مقدمة عامة
	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية التكاليف ونظرياتها
3	المطلب الأول: ماهية التكاليف
3	أولاً: الأعباء
3	ثانياً: المصروف والخسارة
4	ثالثاً: مفهوم التكاليف
4	المطلب الثاني: عناصر التكاليف
4	أولاً: تكاليف التصنيع
5	ثانياً: التكاليف غير الصناعية
5	المطلب الثالث: نظريات التكاليف
5	أولاً: نظرية التكاليف الإجمالية
7	ثانياً: نظرية التكاليف المباشرة
7	ثالثاً: نظرية التكاليف المتغيرة
8	رابعاً: نظرية التكاليف المستغلة
10	المبحث الثاني: أنماط التكاليف
10	المطلب الأول: التكاليف حسب إمكانية تتبعها وعلاقتها بحجم النشاط
10	أولاً: التكاليف حسب إمكانية تتبعها
12	ثانياً: التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط
14	المطلب الثاني: التكاليف حسب الوظائف

14	أولاً: التكاليف الإنتاجية (الصناعية)
15	ثانياً: التكاليف التسويقية
15	ثالثاً: التكاليف الإدارية
15	المطلب الثالث: التكاليف على أساس إداري
15	أولاً: حسب أغراض اتخاذ القرارات الإدارية
16	ثانياً: التكاليف لأغراض الرقابة
17	المبحث الثالث: تكلفة العاملين
17	المطلب الأول: مفهوم وأنواع تكلفة العاملين.
17	أولاً: مفهوم تكلفة العاملين
18	ثانياً: أنواع تكاليف العاملين
19	المطلب الثاني: تحديد تكلفة العاملين
20	المطلب الثالث: ضبط تكلفة الأجور المباشرة
20	أولاً: وضع معايير تكلفة الأجور المباشرة
21	ثانياً: تحديد معدلات تكلفة عنصر العمل المباشر
21	ثالثاً: الخطوات الأساسية لوضع معايير تكلفة الأجور المباشرة وقياس التكلفة الفعلية للأجور المباشرة
22	رابعاً: تحليل انحرافات تكلفة الأجور المباشرة
23	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها و أنواعها
25	تمهيد
26	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمردودية
26	المطلب الأول: ماهية المردودية وخصائصها
26	أولاً: مفهوم المردودية
28	ثانياً: خصائص المردودية
28	ثالثاً: أهداف المردودية
29	المطلب الثاني: أنواع المردودية والعوامل المؤثرة بها.

29	أولا: أنواع المردودية
32	ثانيا: العوامل المؤثرة في المردودية
34	المطلب الثالث: متطلبات المردودية
34	أولا: قياس المردودية
35	ثانيا: مراحل إجراء تحليل المردودية
36	ثالثا: مراقبة المردودية
37	المبحث الثاني: عتبة المردودية وطرق تحديدها
37	المطلب الأول: مفهوم عتبة المردودية وأهميتها
37	أولا: مفهوم عتبة المردودية
38	ثانيا: أهمية عتبة المردودية
38	المطلب الثاني: مجالات استخدام عتبة المردودية ونواحي القصور فيها.
38	أولا: استخدامات عتبة المردودية
39	ثانيا: نواحي القصور في عتبة المردودية
40	المطلب الثالث: تحديد عتبة المردودية
40	أولا: المدخل الجدولي
44	ثانيا: تحديد عتبة المردودية ببيانها
45	المبحث الثالث: العلاقة بين المردودية وتكلفة العاملين
45	المطلب الأول: عناصر التكاليف المؤثرة على عتبة المردودية
45	أولا: القيمة الإجمالية للتكاليف الثابتة للمؤسسة
45	ثانيا: التكلفة المتغيرة للوحدة
46	ثالثا: الرفع التشغيلي
46	رابعا: أسعار بيع الوحدة السائدة في السوق
47	المطلب الثاني: تحسين المردودية عن طريق تخطيط القوى العاملة
47	أولا: أهداف تخطيط القوة العاملة
48	ثانيا: خطوات تخطيط القوة العاملة في المؤسسة
49	ثالثا: أساليب تحسين مردودية القوى العاملة
50	المطلب الثالث: وضعية المردودية وعلاقتها بالعاملين في المؤسسة الجزائرية

53	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE
55	تمهيد
56	المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للرخام
56	المطلب الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE
56	أولا: لمحة عن المؤسسة
57	ثانيا: أهداف المؤسسة الوطنية للرخام
58	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة والعوائق التي تواجهها
58	أولا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للرخام
60	ثانيا: العوائق التي تواجه المؤسسة الوطنية للرخام
61	المبحث الثاني: تحليل مالي لوضعية المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE
61	المطلب الأول: تطور الوضعية المالية لمؤسسة ENAMARBRE
61	أولا: تطور رقم الأعمال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى سنة 2016
62	ثانيا: تطور القيمة المضافة للاستغلال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى سنة 2016
64	ثالثا: تطور معدل الإدماج بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى سنة 2016
65	رابعا: تطور تكاليف العاملين من سنة 2009 إلى سنة 2016
67	خامسا: نسبة تكاليف العاملين على رقم الأعمال
69	سادسا: نسبة تكاليف العاملين على القيمة المضافة للإستغلال
71	المطلب الثالث: التحليل المقارن لتكاليف العاملين مع مختلف التكاليف والأعباء الأخرى.
71	أولا: نسبة تكاليف العاملين على مجموع أعباء الأنشطة العادية
72	ثانيا: التحليل مقارن لتكاليف العاملين مع مخصصات الإهلاكات و المؤونات
73	ثالثا: التحليل مقارن لتكاليف العاملين مع الضرائب والرسوم والمدفوعات المتشابهة
74	رابعا: التحليل مقارن لتكاليف العاملين مع الأعباء العملية الأخرى
75	المطلب الثالث: توزيع العاملين وتحليل تكلفتهم بمؤسسة ENAMARBRE
75	أولا: توزيع العاملين وفق طبيعة العقد (مرسمين، متعاقدين، عقود ما قبل التشغيل)

78	ثانيا: توزيع العاملين وفق التقسيم الوظيفي (إطارات، تنفيذيين)
80	ثالثا: توزيع العاملين وفقا للعقد والتقسيم الوظيفي
82	رابعا: تحليل تكاليف العاملين وفقا لطبيعة العقد
85	خامسا: تحليل تكاليف العاملين وفقا لتقسيم الوظيفي
88	المطلب الرابع: تطور المردودية الاقتصادية الإجمالية بمؤسسة ENAMARBRE
90	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات
90	المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى هناك علاقة لتكلفة العاملين مع المردودية
92	المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية هناك علاقة لتكلفة العاملين مع رقم الأعمال
93	المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة هناك علاقة لتكلفة العاملين مع القيمة المضافة
95	المطلب الرابع: الفرضية الرابعة تتطابق بين متوسطات تكاليف العاملين حسب التعاقد والتقسيم الوظيفي
96	خلاصة الفصل الثالث
101-98	الخاتمة العامة
105-103	قائمة المراجع
133-107	الملاحق

قائمة الجداول



الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
41	إيجاد نقطة التعادل جدوليا	(1.2)
61	مراحل تطور رقم الأعمال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016	(1.3)
62	مراحل تطور القيمة المضافة للاستغلال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016	(2.3)
64	معدل الإدماج بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016	(3.3)
65	مراحل تطور تكاليف العاملين بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016	(4.3)
67	نسبة تكاليف العاملين على رقم الأعمال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016	(5.3)
69	نسبة تكاليف العاملين على القيمة المضافة للاستغلال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016	(6.3)
71	نسبة تكاليف العاملين على مجموع الأعباء بمؤسسة ENAMARBRE	(7.3)
72	التحليل المقارن لتكاليف العاملين والمخصصات للإهلاكات و المؤونات من سنة 2011 الى سنة 2016	(8.3)
73	التحليل المقارن لتكاليف العاملين و الضرائب والرسوم والمدفوعات المتشابهة من سنة 2011 الى سنة 2016	(9.3)
74	التحليل المقارن لتكاليف العاملين والأعباء التشغيلية الأخرى من سنة 2011 الى سنة 2016	(10.3)
76	توزيع عدد العاملين وفق طبيعة العقد من سنة 2009 الى غاية سنة 2016	(11.3)
78	توزيع عدد العاملين وفق للتقسيم الوظيفي	(12.3)
80	توزيع عدد العاملين وفق العقد والتقسيم الوظيفي	(13.3)
82	تحليل تكاليف العاملين وفق طبيعة العمل	(14.3)
84	توزيع نسب تكاليف العاملين وفق طبيعة العمل	(15.3)

قائمة الجداول

85	توزيع تكاليف العاملين وفق التقسيم الوظيفي	(16.3)
86	توزيع نسب تكاليف العاملين وفق لتقسيم الوظيفي	(17.3)
88	مراحل تطور المردودية الاقتصادية الإجمالية بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016	(18.3)
91	معاملات نموذج الدراسة لمؤسسة ENAMARBRE	(19.3)
91	معامل الارتباط ومعامل التحديد بين تكلفة العاملين والمردودية ENAMARBRE	(20.3)
92	معاملات نموذج الدراسة لمؤسسة ENAMARBRE	(21.3)
93	معامل الارتباط ومعامل التحديد بين تكلفة العاملين والمردودية ENAMARBRE	(22.3)
94	معاملات نموذج الدراسة لمؤسسة ENAMARBRE	(23.3)
94	معامل الارتباط ومعامل التحديد بين تكلفة العاملين والقيمة المضافة لمؤسسة ENAMARBRE	(24.3)
95	تحليل التباين ANOVA	(25.3)

قائمة الأشكال



الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
11	التكاليف حسب وحدة المنتج	(1.1)
12	علاقة التكاليف المتغيرة بحجم النشاط	(2.1)
13	علاقة التكاليف الثابتة بحجم النشاط	(3.1)
14	علاقة التكاليف شبه الثابتة بحجم النشاط	(4.1)
44	تحديد عتبة المردودية	(1.2)
58	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE	(1.3)
62	منحنى بياني يمثل التطور في رقم الأعمال من سنة 2009 إلى 2016	(2.3)
63	منحنى بياني يمثل التطور في القيمة المضافة من سنة 2009 إلى 2016	(3.3)
64	منحنى بياني يمثل التطور في معدل الإدماج من سنة 2009 إلى 2016	(4.3)
66	منحنى بياني يمثل التغير في تكاليف العاملين من سنة 2009 إلى 2016	(5.3)
68	منحنى بياني لنسبة تكاليف العمال على رقم الأعمال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016	(6.3)
70	منحنى بياني لنسبة تكاليف العاملين على القيمة المضافة بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016	(7.3)
72	منحنى بياني لنسبة تكاليف العاملين على رقم الأعمال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016	(8.3)
73	تكاليف العاملين مقارنة بمخصصات للإهتلاكات والمؤونات من سنة 2011 الى سنة 2016	(9.3)
74	تكاليف العاملين مقارنة بالضرائب و الرسوم والمدفوعات المتشابهة من سنة 2011 الى سنة 2016	(10.3)
75	تكاليف العاملين مقارنة بالأعباء العملياتية الأخرى من سنة 2011 الى سنة 2016	(11.3)
77	نسبة التغير في عدد العاملين المتعاقدين من سنة 2009 الى غاية سنة 2016	(12.3)
77	توزيع عدد العاملين حسب طبيعة العقد من سنة 2009 الى غاية سنة 2016	(13.3)
79	نسبة التغير في عدد العاملين وفق التقسيم الوظيفي من سنة 2009 الى غاية سنة 2016	(14.3)
79	توزيع عدد العاملين وفق التقسيم الوظيفي من سنة 2009 الى غاية سنة 2016	(15.3)

قائمة الأشكال

81	توزيع عدد العاملين المرشحين حسب التقسيم الوظيفي سنة 2009 الى غاية سنة 2016	(16.3)
81	توزيع عدد العاملين المرشحين حسب التقسيم الوظيفي سنة 2009 الى غاية سنة 2016	(17.3)
83	توزيع تكاليف العاملين المرشحين حسب طبيعة العقد سنة 2009 الى غاية سنة 2016	(18.3)
84	تغير نسب تكاليف العاملين حسب طبيعة العقد سنة 2009 الى غاية سنة 2016	(19.3)
86	توزيع تكاليف العاملين حسب التقسيم الوظيفي سنة 2009 الى غاية سنة 2016	(20.3)
87	تغير نسب تكاليف العاملين حسب التقسيم الوظيفي سنة 2009 الى غاية سنة 2016	(21.3)
89	منحى بياني لتطور المردودية الاقتصادية الإجمالية بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016	(22.3)



المقدمة العامة

تعتبر المؤسسات الوطنية العنصر الأساسي في بناء الاقتصاد الوطني، ولذلك فالمؤسسات الوطنية تسعى جاهدة لتعظيم أرباحها من خلال تخفيض التكاليف وزيادة المردودية حيث يعتبر عنصر التكاليف عنصر مهم للوقوف على مدى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها وضمان مواصلة نشاطها نحو تحقيق مزيد من الأرباح ومواجهة التقلبات الموجودة في ظل بيئة ديناميكية متغيرة شديدة التقلبات فالمؤسسة التي تمتلك القدرة على التحكم في التكاليف لها القدرة على المنافسة في السوق من خلال التحكم في الأسعار وبالتالي فرض السيطرة وتعظيم الأرباح. فنجاح المؤسسة الوطنية يعتمد على وجود إدارة لها القدرة على التحديد الدقيق للتكاليف وعناصرها بالتدقيق بالإضافة إلى أنواع التكاليف وكيفية التحكم فيها من خلال تحديد التكاليف المعيارية والفعالية ومعالجة الانحرافات الموجودة وعلى وجه الخصوص تكاليف العاملين.

ومن المؤكد أن تكلفة العاملين هي من أبرز العناصر المؤثرة والمشكلة للتكاليف داخل المؤسسة حيث من غير المعقول إن نجد مؤسسة بدون عاملين ولذلك فان الاهتمام بها أمر ضروري من أجل الوقوف على حجم التكاليف من خلال التحليل الدقيق لها لان التحكم فيها وإمكانية تخفيضها يضمن تحقيق مردودية أكبر للمؤسسة. وعلى هذا الأساس فان تحقيق أعلى مردودية للمؤسسة مرتبط بأن يكون هناك موازنة بين تكاليف العاملين من جهة والمردودية من جهة أخرى وبالتالي مساهمتها في تحقيق نتائج فعالة في المؤسسة، حيث يمكن من خلال التحكم في تكلفة العاملين الحصول على مردودية أكبر.

هناك مجموعة من الأسباب جعلتنا نختار هذا البحث دون سواه وتكمن هذه الأسباب فيما يلي:

- أهمية الموضوع في فترات الأزمات وخاصة الفترة الحالية التي يمر بها الاقتصاد الجزائري.
- التعرف أكثر على العلاقة بين تكلفة العاملين والمردودية من الجانبين النظري والمستوى التطبيقي.
- الرغبة في الإلمام بالموضوع من الجانب العلمي وكذا دراسة وضعية المؤسسة الوطنية ذات الطابع الاقتصادي.
- معرفة مدى فعالية العمال في المؤسسة العمومية ذات الطابع الاقتصادي.
- ارتباط الموضوع بتخصصنا إدارة الأعمال المالية مما يثري المعارف المكتسبة.

ثانياً: إشكالية البحث

تتمحور إشكالية البحث في التساؤل التالي:

ما مدى تأثير تكلفة العاملين على المردودية في المؤسسات العمومية الاقتصادية؟

ومن خلال هذه الإشكالية نطرح التساؤلات التالية:

- ماذا نعني بالتكاليف وتكلفة العاملين؟ ماهي أنماطها؟ وكيف تتم الرقابة عليها؟
- ماذا نعني بالمردودية؟ وماهي خصائصها وانواعها؟ وماهي العلاقة بين تكلفة العاملين والمردودية؟
- هل هناك علاقة بين تكلفة العاملين والمردودية ومختلف المؤشرات المالية؟
- هل تؤثر تكلفة العاملين المردودية بالمؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE كنموذج للمؤسسات العمومية الاقتصادية؟

✓ هل هناك أثر لتكلفة العاملين على المردودية الاقتصادية

✓ هل هناك أثر لتكلفة العاملين على رقم الأعمال

✓ هل هناك أثر لتكلفة العاملين على القيمة المضافة؟

✓ هل يوجد تتطابق بين متوسطات تكاليف العاملين حسب التعاقد والمستوى الوظيفي؟

للإجابة على الإشكاليات السابقة سنعمل على اختبار عدد من الفرضيات حسب ما أتيح لنا من بيانات وتتمثل هذه الفرضيات فيما يلي:

- يوجد هناك أثر لتكلفة العاملين على المردودية الاقتصادية في المؤسسات العمومية الاقتصادية.
- يوجد هناك أثر لتكلفة العاملين على رقم الأعمال في المؤسسات العمومية الاقتصادية.
- يوجد هناك أثر لتكلفة العاملين على القيمة المضافة في المؤسسات العمومية الاقتصادية.
- يوجد تتطابق بين متوسطات تكاليف العاملين حسب تصنيفاتهم في المؤسسات العمومية الاقتصادية.

رابعا: أهداف الدراسة:

إن الأهداف التي نسعى للوصول إليها في هذا الموضوع هي:

- الإلمام بالمواضيع المتعلقة بالتكاليف وتكلفة العاملين على وجه الخصوص والمردودية.
- معرفة مدى تأثير تكلفة العاملين على المردودية ودراسة العلاقة بينهما.
- تحليل تكلفة العاملين في مؤسسة الرخام.

خامسا: أهمية موضوع الدراسة

انطلاقا من المعطيات السابقة فان الموضوع الذي قمنا بمعالجته بالغ الأهمية لأنه يعالج أمر مهم جدا داخل أي مؤسسة حيث من غير المعقول أن نجد مؤسسة بدون عاملين وتكلفة عاملين فقد تكون المؤسسة ذات مردودية كبيرة ولكن في المقابل تكون تكلفة العاملين لديها مرتفعة، كذلك قد يكون توجه الكثير من المؤسسات الوطنية اجتماعي أكثر منه اقتصادي من أجل القضاء على البطالة.

سادسا: مجتمع وعينة الدراسة

- وحدة التحليل: التكلفة السنوية للعاملين في المؤسسة العمومية الاقتصادية.
- مجتمع الدراسة: مجموع تكاليف العاملين في المؤسسات العمومية الاقتصادية.
- عينة الدراسة: تكلفة العاملين لثمانية سنوات (2009 - 2016) في المؤسسة الوطنية للرخام بولاية قلمة

ENAMARBRE

سابعاً: منهج الدراسة

من أجل دراسة هذا الموضوع والإحاطة بمختلف جوانبه وللإجابة عن الإشكالية اعتمدنا على منهج البحث الميداني من خلال الدراسة التطبيقية في المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE بولاية قلمة في حين اعتمدنا على أسلوب التحليل الوصفي لأننا بصدد جمع وتحليل الحقائق المرتبطة بالموضوع محل الدراسة.

ثامناً: أدوات الدراسة

اعتمدنا في جمع البيانات الخاصة بالبحث على:

- التحليل الإحصائي: اعتمدنا على هذه الأداة لتحليل وتفسير البيانات المتحصل عليها لتحديد العلاقة بين المتغيرات التي نرغب في دراستها، فقد قمنا بجمع البيانات المالية والكمية التي يمكن تحليلها إحصائياً حيث قمنا بتبويب هذه البيانات حسب ما يتماشى مع البحث.
- المقابلة: قمنا بمقابلة بعض المسؤولين المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE وذلك بهدف الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة حول موضوع البحث.

تاسعاً: حدود الدراسة

- الحدود الزمنية: تم الاعتماد على البيانات المتعلقة بالمؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE من سنة 2009 إلى سنة 2016 والممثلة في جدول حسابات النتائج والميزانيات وإحصائيات عدد العاملين بمختلف تصنيفاتهم.
- الحدود المكانية: تمت الدراسة على مستوى ولائي.
- الحدود المتعلقة بالدراسة الميدانية: تمت دراسة البيانات والمعلومات المتعلقة بالمؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE وفقاً للتقارير والمعطيات المقدمة.

عاشراً: هيكل الدراسة

بهدف دراسة الإشكالية المطروحة فإنه تم تقسيم البحث إلى قسمين، قسم نظري يحتوي على نقطتين وآخر تطبيقي ممثل في دراسة حالة في المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE بقلمة وعلى هذا الأساس اعتمدنا على الخطة التالية:

- الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف.
- الفصل الثاني: المردودية ماهيتها، خصائصها وأنواعها.
- الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE بولاية قلمة.

احدا عشر: صعوبات الدراسة

- قلة المراجع المتعلقة بالمردودية وتكلفة العاملين.
- صعوبة الحصول على البيانات في عدد من المؤسسات من بينها المؤسسة الجزائرية للمياه، ولذلك لجأنا إلى المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE.
- عدم دقة البيانات والمعلومات المقدمة من طرف المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE
- صعوبة التنقل إلى مؤسسة الرخام الواقعة ببلدية بومهرة أحمد على الطريق الرابط بين بلدية بومهرة أحمد وجباله خميسي.
- اللغة، حيث ان العديد من البيانات والمعلومات الخاصة بمؤسسة ENAMARBRE كانت غير مفهومة او رموز وعدم وجود قاموس بالمؤسسة خاصة برموزها وكلماتها.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي والنظري

للتكاليف

تمهيد:

تحتل التكاليف داخل المؤسسة بأهمية كبيرة باعتبارها عنصر مهم جدا في توجيه المؤسسة إما نحو تحقيق الأرباح وتعظيمها أو نحو الخسارة والإفلاس، ولذلك فإنه من الضروري العمل على رقابة عناصر التكاليف وتحديد الانحرافات ومعالجتها لضمان السير الحسن نحو تحقيق ربح يتناسب مع المجهود المبذول من طرف المؤسسة.

وفي هذا الإطار يعتبر عنصر تكلفة العاملين من أبرز العناصر البالغة الأهمية بعد تكلفة المواد مباشرة، لأنها ترتبط ارتباطا مباشرا بالجهد المبذول من طرف الموارد البشرية من أجل الحصول على الانتاج المطلوب بالمواصفات المرغوبة والتكلفة المعقولة والوقت المناسب، كما أن تكلفة العاملين تدخل مباشرة في تكلفة الوحدة المنتجة لذلك فهي تؤثر بدرجة كبيرة في سعر المنتج والربحية المحققة، ومن هنا فإن تكلفة العاملين تتطلب رقابة كبيرة وتحليل من أجل نجاح المؤسسة في الوصول إلى اهدافها وزيادة ارباحها بالشكل المرغوب.

في ضوء ذلك قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: ماهية التكاليف ونظرياتها.
- المبحث الثاني: أنماط التكاليف.
- المبحث الثالث: الرقابة على تكاليف العمل.

المبحث الأول: ماهية التكاليف ونظرياتها

نتناول في هذا المبحث توضيح لمفاهيم عامة حول التكلفة ومصطلحات قد تتقارب في المعاني معها إضافة إلى توضيح مختلف العناصر المكونة للتكلفة وأبرز نظريات التكاليف.

المطلب الأول: ماهية التكاليف

التكاليف، الأعباء والمصاريف مصطلحات تتقارب في المعاني إلا أن التعمق في معانيها والتمييز بينها أمر ضروري للفهم الواضح لمفهوم التكلفة.

أولاً: الأعباء

إن مصطلح الأعباء هو مفهوم خاص بالمحاسبة يستعمل عادة في المحاسبة العامة، فنجد عادة أغلبية حسابات الصنف السادس من النظام المحاسبي المالي هي عبارة عن أعباء، أما المصاريف فلها مدلول تسييري أي أنها مستعملة خصيصاً لأغراض التسيير.

فيمكن تعريف الأعباء على أنها "كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع والخدمات، والموجه لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج والبيع لهذه السلع والخدمات"¹.

ثانياً: المصروف والخسارة

يمكن تعريف المصروفات على أنها تلك "التكاليف المستنفدة والتي يتم التضحية بها من أجل الحصول على منفعة عند مقابلة الإيرادات بالتكاليف لحساب صافي الدخل"².

في حين أن مفهوم الخسارة حسب الباحث عبد الحفي مرعي هي "تضحية اضطرارية دون الحصول على أي مقابل، وتنجم عادة عن عوامل المخاطرة وعدم التأكد الممزوجة بقصر النظر من قبل متحمل عبء التضحية"³.

¹ درهمون هلال، المحاسبة التحليلية، نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005، ص32.

² غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل، الأردن، 2003، ص27.

³ عبد الحفي مرعي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993، ص6.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

ويرى كذلك إن توفر الاختيار الحر عند تمام التضحية أو عدم توافره يعتبر من اهم المعايير للتمييز بين التكلفة والخسارة.

ثالثا: مفهوم التكاليف

تعرف التكلفة على أنها: "تضحية اقتصادية تقاس بمبالغ مالية تتكبدها المؤسسة في سبيل مزاوله النشاط أو في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة معينة أو منفعة أو تحقيق هدف ما في الحاضر والمستقبل وهذه التضحية متوقعة ويمكن تحديد قيمتها ولا يمكن تجنبها إلا في حالة التوقف النهائي عن النشاط"¹.

كما عرفت على أنها: "تضحية اقتصادية بجزء من موارد المشروع يقابلها خدمة أو منفعة ضرورية لتحقيق أهداف المشروع ويعبر عنها بوحدات نقدية ويمكن التنبؤ بها وتحديدتها مقدما"².

ويعرف المحاسبون التكلفة على أنه: "مورد يتم إنفاقه للحصول على هدف معين، وفي المعتاد يتم قياسه على أساس أنه مبلغ نقدي يجب سداه للحصول على السلع والخدمات"³.

وعرفت ايضا بأنها: "جميع الأعباء المحملة والتي تطابق حسابا يتعلق بوظيفة أو بجزء من المؤسسة أو حسابا يتعلق بسلعة أو توريد خدمة لمرحلة تختلف عن المرحلة النهائية"⁴.

المطلب الثاني: عناصر التكاليف

تتميز عمليات الإنتاج الصناعي باستخراج أو تحويل أو تشكيل المواد الأولية إلى منتجات نهائية وعلى ذلك فإن عناصر التكاليف في معظم الصناعات تنحصر في⁵:

أولا: تكاليف التصنيع

1. المواد المباشرة: تشمل المواد التي تدخل مباشرة في تكوين الوحدات المنتجة ويمكن تتبعها بتكاليف بسيطة.

¹ الدلاهمة سليمان مصطفى، المحاسبة الادارية، دار الوراق، الأردن، 2014، ص52.

² علي عبد الرحيم وآخرون، أساسيات التكاليف والمحاسبة الادارية، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص 106.

³ ثناء علي القباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 24.

⁴ بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2005، ص26.

⁵ خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف، دار وائل، الأردن، 2005، ص36.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

2. العمل المباشر: وهو عبارة عن تكلفة العمل الذي استخدم مباشرة في تحويل المواد الأولية إلى منتج نهائي. وتتغير بتغير الوحدات المنتجة في شكل علاقة مباشرة طردية.
3. التكلفة الصناعية الغير مباشرة: وتتمثل في جميع التكاليف الأخرى التي لا يمكن تحميلها بطريقة مناسبة ومعقولة إلى الوحدات المنتجة كتكلفة التدفئة والإضاءة والضرائب العقارية وتجهيزات الإنتاج... الخ. ولا يمكن إدراجها ضمن المواد المباشرة بسبب صغر حجمها أو لصعوبة تتبعها.

ثانيا: التكاليف غير الصناعية

وتشتمل عناصر التكاليف الصناعية على ما يلي:

1. تكاليف التسويق أو البيع: تشتمل على جميع التكاليف اللازمة لتنفيذ طلبات العملاء وتوصيل السلع أو الخدمات لهم والاتصال بالعملاء لتحقيق رغباتهم.
2. التكاليف العامة والإدارية: كل التكاليف الأخرى التي لا يمكن تصنيفها كتكاليف صنع أو بيع وتشتمل تكاليف الإدارة العامة، وتكاليف البحث والتطوير، وتكاليف العلاقات العامة والتبرعات... الخ

المطلب الثالث: نظريات التكاليف

تختلف وجهات النظر حول كيفية حساب التكاليف وتحميلها للمنتج حيث نجد أربع نظريات بارزة كالتالي:

أولاً: نظرية التكاليف الإجمالية

تستند هذه النظرية إلى مجموعة من المبادئ والمبررات نعرضها كالتالي¹:

تقوم هذه النظرية على مبدأ تحميل وحدات الإنتاج والمبيعات بكافة عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة، الثابتة والمتغيرة، والتي تتماشى مع مبدأ التحميل الكلي للتكاليف. وتقوم هذه النظرية على أساس أن هناك علاقة سببية بين التكاليف الصناعية والوظيفية الإنتاجية، أي أنه لولا إنتاج هذه السلعة لما نشأت هذه التكاليف أصلاً. وتعد هذه النظرية من أقدم النظريات من حيث الظهور والتي تتماشى مع مبادئ ومفاهيم المحاسبة المالية.

وتستند هذه النظرية إلى المبررات التالية:

¹ غسان فلاح مطرنة، مرجع سبق ذكره، ص78

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

1. إن جميع عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، ثابتة أو متغيرة تساهم في تحقيق الهدف النهائي للمشروع وهو تقديم سلعة أو خدمة معينة، ولا يمكن أن يتم تقديم هذه السلعة أو الخدمة دون إنفاق كافة هذه التكاليف بما في ذلك غير المباشرة أو حتى الثابتة.
2. استبعاد أي من التكاليف غير المباشرة أو حتى الثابتة عند احتساب تكلفة المخزون السلعي أول وآخر الفترة سوف يظهر هذا المخزون بأقل من تكلفته الحقيقية ولن يعبر رقم الأعمال عندئذ تعبيراً سليماً عن نتائج الأعمال.
3. يساعد مبدأ التحميل الكلي أو الشامل على اعتبار متوسط تكلفة الوحدة الشامل بمثابة الحد الأدنى لسعر البيع تطبيقاً لمبدأ التغطية أو الاسترداد في الأمد الطويل بافتراض توافر ظروف التشغيل العادية.
4. تتماشى هذه النظرية أيضاً مع مبادئ المحاسبة المالية الأخرى مثل مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات... إلخ.

ويتم إعداد قائمة التكاليف الكلية أو الإجمالية وفقاً للخطوات التالية:

1. التكلفة المباشرة = مجموع المواد أول المدة + المواد المشتراة خلال المدة + مصاريف النقل والتأمين والجمارك وغيرها من مصاريف الشراء - تكلفة المواد المباشرة آخر المدة + الأجر المباشرة.
2. تكلفة التصنيع = التكلفة المباشرة + تكلفة الإنتاج تحت التشغيل أول المدة - تكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة والتكاليف الصناعية غير المباشرة.
3. تكلفة المنتجات تامة الصنع = تكلفة التصنيع + إنتاج تام الصنع أول المدة - الإنتاج التام الصنع آخر المدة.
4. تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة المنتجات تامة الصنع + تكاليف البيع والتسويق.
5. التكلفة الإجمالية = تكلفة البضاعة المباعة + التكاليف الإدارية والتمويلية.

ثانيا: نظرية التكاليف المباشرة

وفقا لهذه النظرية يتم تحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف الصناعية المباشرة فقط، وذلك استنادا إلى أن هذه التكاليف أنفقت من أجل هذا، ويحمل الإنتاج المباع بالتكاليف التسويقية المباشرة، ويتم استبعاد التكاليف غير المباشرة من تكلفة المنتج، وتتسم هذه النظرية بعدد من الخصائص¹:

1. سهولة احتساب تكلفة وحدة المنتج، وذلك لأنها تعتمد على فكرة المتوسط الحسابي.
2. تقوم هذه النظرية على تقييم المخزون السلعي من الإنتاج تحت التشغيل أو تحت الإنتاج التام بثمن التكلفة المباشرة أول وآخر الفترة.
3. تكلفة الوحدة في ظل هذه النظرية لا تتأثر باختلاف مستويات الإنتاج وتبقى ثابتة مع بقاء عامل الإنتاج كما هي عليه والكفاءة الإنتاجية كما هي.
4. تسهل هذه النظرية عملية معالجة التكاليف غير المباشرة الإنتاجية والتسويقية والإدارية والتمويلية بتحميلها إلى حساب الأرباح والخسائر.

ثالثا: نظرية التكاليف المتغيرة

وتقوم هذه النظرية على الأسس التالية²:

1. إن التكاليف المتغيرة هي تكاليف إنتاج ويجب تحميلها على تكلفة الوحدة المنتجة.
2. إن التكاليف الثابتة هي تكاليف فترة يجب أن تحمل إلى حساب الأرباح والخسائر.
3. أن يتم تقييم مخزون أول وآخر المدة للإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل بتكلفته المتغيرة.
4. الفرق بين إيرادات بيع المنتجات والتكلفة المتغيرة للمنتجات للحصول على الربح الحدي.

وتتماز نظرية التكاليف المتغيرة بالنقاط التالية³:

¹ غسان فلاح مطرنة، مرجع سبق ذكره، ص85.

² نفس المرجع، ص90.

³ نفس المرجع، ص90.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

1. تقدم هذه النظرية الطريقة المثلى لإظهار الأرباح الحقيقية وعدم إظهار أي أرباح وهمية نتيجة المبالغة في تكلفة الإنتاج.
2. تعتبر هذه النظرية الطريقة المثلى لتوزيع التكاليف المتغيرة على الأقسام والإنتاج بطريقة أكثر دقة من توزيع التكاليف الثابتة.

يتم تحميل المنتج بالتكاليف المتغيرة في ظل هذه النظرية وفقاً للعلاقات التالية¹:

1. التكلفة الأولية (المباشرة) = مواد مباشرة + أجور مباشرة + المصاريف المباشرة.
2. تكلفة الإنتاج = التكلفة الأولية (المباشرة) + التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة.
3. تكلفة المبيعات = تكلفة الإنتاج + التكاليف التسويقية المباشرة + التكاليف التسويقية غير المباشرة المتغيرة.
4. مجمل الربح (الربح الحدي) = المبيعات - تكلفة المبيعات المتغيرة.
5. صافي الربح = مجمل الربح (الربح الحدي) - (التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة + التكاليف التسويقية الثابتة + التكاليف الإدارية والعمومية).

رابعاً: نظرية التكاليف المستغلة

جمعت هذه النظرية بين مزايا نظريتين هما نظرية التكاليف المتغيرة ونظرية التكاليف الإجمالية، ووفقاً

لهذه النظرية فإنه يجب تحميل الإنتاج بكل التكاليف المستغلة والتي هي عبارة عن²:

1. التكاليف المباشرة بالكامل تعتبر تكاليف مستغلة.
2. التكاليف المتغيرة بالكامل تعتبر تكاليف مستغلة.
3. جزء من التكاليف الثابتة يعتبر مستغلاً وفقاً للطاقة الإنتاجية المتاحة.

تمتاز نظرية التكاليف الثابتة بالنقاط التالية:

1. تقوم هذه النظرية على أساس تحميل الإنتاج بجزء من التكاليف الثابتة تتناسب مع الطاقة المستغلة.

¹ المرجع السابق، ص 91.

² المرجع السابق ص 96.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

2. إن تحميل الإيرادات بتكاليف الطاقة غير المستغلة يعتبر إجراء طبيعياً لأنه لا ينبغي بأي حال من الأحوال اعتبارها تكلفة تحمل على الإنتاج، وإنما هي خسارة يجب اتخاذ الإجراءات اللازمة لعدم تكرارها.
3. يؤدي تطبيق هذا المنهج إلى استقرار متوسط تكلفة الوحدات في ظل تقلبات مستويات الإنتاج، وبالتالي يمكن تفادي عيوب القياس الشامل والاستفادة في نفس الوقت من مزايا منهج التكاليف المتغيرة.
4. يعتبر الربح الناتج عن تطبيق هذا الأسلوب من ناتج النشاط الإنتاجي والبيعي معاً، ومن ثم يعتبر مؤشراً دقيقاً لتقييم أداء المشروع خلال الفترة الزمنية المتبقية.

ويتم تحميل المنتج بالتكاليف وفقاً لنظرية التكاليف المستغلة من خلال العناصر التالية:

1. التكلفة الأولية (المباشرة) = مواد مباشرة + أجور مباشرة + مصاريف صناعية مباشرة.
2. تكلفة الإنتاج = التكلفة الأولية + التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة + الجزء المستغل من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة.
3. تكلفة المبيعات = تكلفة الإنتاج + تكاليف التسويق المتغيرة + تكاليف التسويق الثابتة المستغلة.
4. مجمل الربح = إيرادات المبيعات - تكلفة المبيعات.
5. صافي الربح = مجمل الربح - (الجزء غير المستغل من تكلفة الإنتاج + الجزء غير المستغل من تكلفة التسويق + التكاليف الإدارية والتمويلية).

المبحث الثاني: أنماط التكاليف

تختلف أنواع التكاليف من شخص إلى آخر وتتداخل فيما بينها في كثير من الأحيان ومنه حاولنا في هذا المبحث تناول الأنماط ذات العلاقة مع موضوع البحث الذي نحن بصدده، من خلال اعتمادنا ثلاث معايير للتصنيف.

المطلب الأول: التكاليف حسب إمكانية تتبعها وعلاقتها بحجم النشاط

تنقسم التكاليف حسب إمكانية تتبعها وعلاقتها بحجم النشاط إلى:

أولاً: التكاليف حسب إمكانية تتبعها

1. التكاليف المباشرة هي: التكاليف المرتبطة بشكل مباشر بالمنتج النهائي التام الصنع ومن السهل تقفي أثرها فيما يتعلق بكل منتج منفصل¹.
2. التكاليف الغير مباشرة: هي تلك التكاليف التي ترتبط بمنتج تكلفة معين لكن لا يمكن تتبعها بشكل اقتصادي معقول².

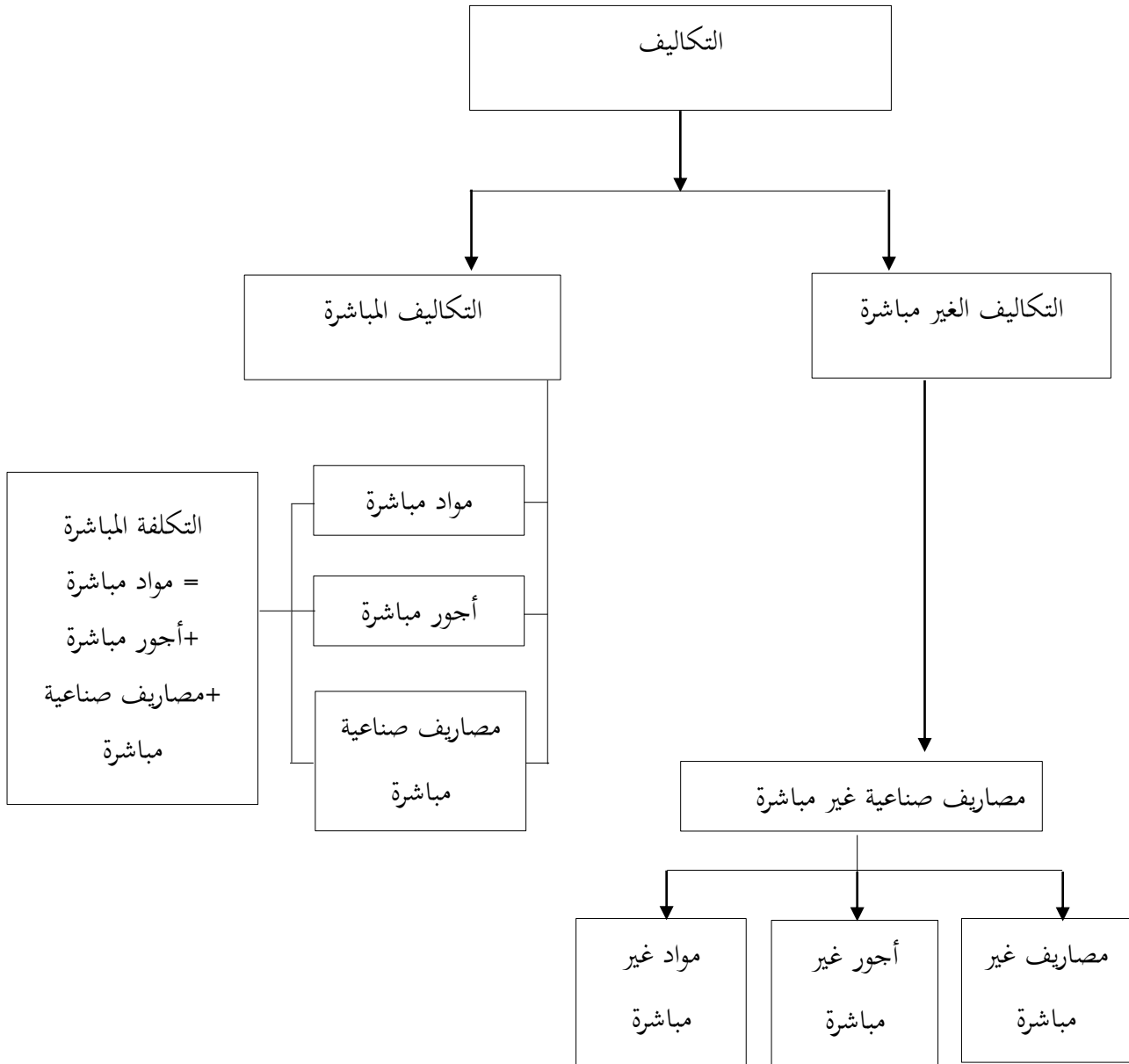
والشكل التالي يوضح كيف تتبعها وعلاقتها بغرض التكلفة:

¹ محمود الرجعي نضال، المحاسبة الإدارية، دار الفكر للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص38.

² ثناء على القباني، مرجع سبق ذكره، ص26.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

الشكل رقم (1.1): التكاليف حسب وحدة المنتج



المصدر: غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل، عمان، 2003، ص 29.

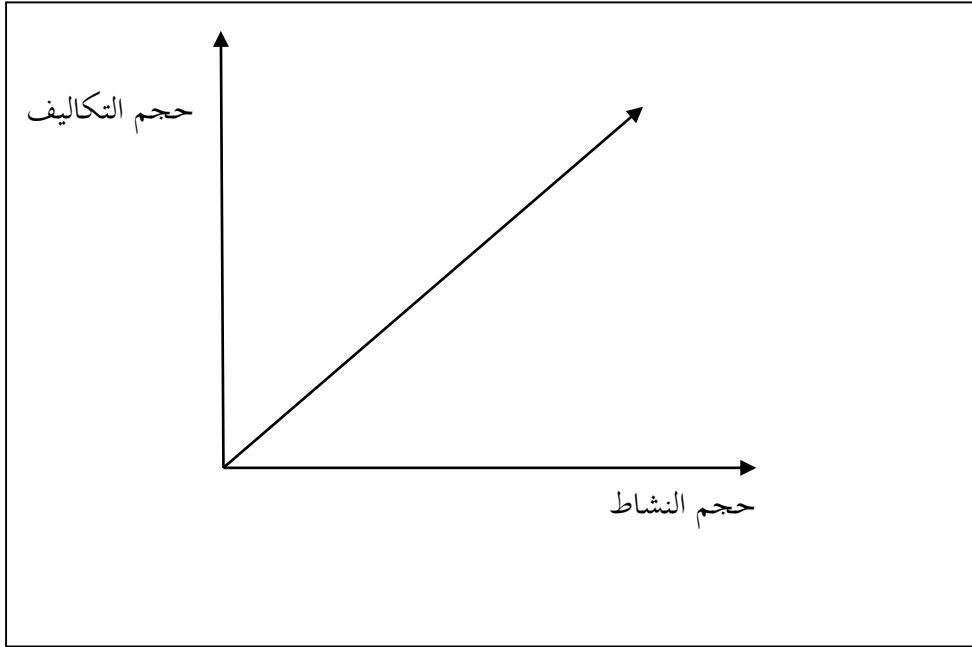
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

ثانيا: التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط

وتتمثل فيما يلي¹:

1. التكاليف المتغيرة: وهي التي يتغير مجموعها طرديا مع التغير في حجم النشاط فإذا زاد حجم النشاط مثلا بنسبة 10% فإنه يزداد مجموع التكاليف المتغيرة بنسبة 10% وإذا زاد حجم النشاط بنسبة 25% فإنه تزداد التكاليف المتغيرة بنسبة 25%، وتمثل دالة التكاليف المتغيرة في الشكل التالي:

الشكل رقم (2.1): علاقة التكاليف المتغيرة بحجم النشاط

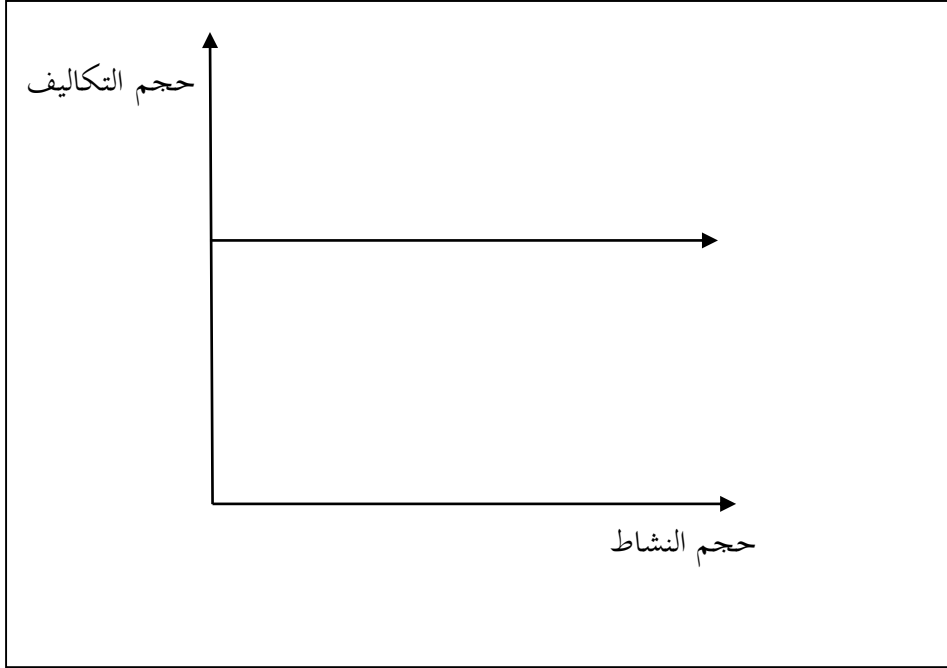


المصدر: مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، دار المجتمع العربي، عمان، 2009، ص 366

2. التكاليف الثابتة: وهي التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع التغير في حجم النشاط طالما كان التغير ضمن المدى الملائم، وعليه فإذا زاد حجم النشاط أو نقص تبقى هذه التكاليف على حالتها، ومن هذه التكاليف نجد الإيجار، الرسوم والضرائب السنوية، رواتب الوظائف الإدارية الرئيسية... الخ، ويتم تمثيل دالة التكاليف الثابتة كما في الشكل التالي:

¹ عبد الحكيم الرجحي، محمد تيسير، المحاسبة الإدارية، دار وائل، الطبعة الرابعة، الكويت، 2008، ص52.

الشكل رقم (3.1): علاقة التكاليف الثابتة بحجم النشاط

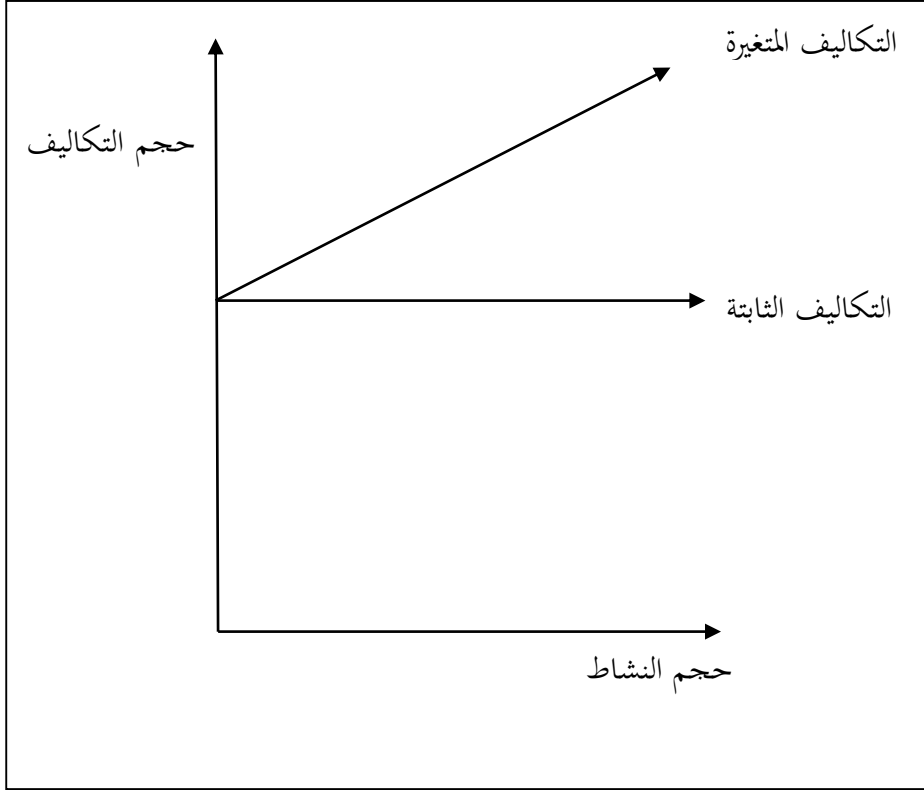


المصدر: مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، دار المجتمع العربي، عمان، 2009، ص 365.

3. التكاليف شبه الثابتة: تعرف هذه التكاليف بعدة تسميات منها التكاليف شبه المتغيرة، شبه الثابتة، أو المختلطة وهي التكاليف التي تحمل صفات من التكاليف الثابتة والمتغيرة في آن واحد، فمثلا نجد أن الكثير من الآلات تحتاج إلى درجة حرارة مئوية معينة قبل استخدامها في الإنتاج مثل آلات صب النيلون والأفران، لذلك تكون كمية الوقود اللازمة لذلك تكلفة ثابتة أما كمية الوقود المستخدمة بعد ذلك فإن تكلفتها تكون متغيرة لأنها لا تعتمد على كمية الوحدات المنتجة، وبنفس المنطق نرى أن تكلفة الكهرباء المستهلكة في تشغيل الآلات فهي متغيرة لأنها لا تعتمد على عدد الوحدات التي يتم إنتاجها.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

الشكل رقم (4.1): علاقة التكاليف شبه الثابتة بحجم النشاط



المصدر: من إعداد الطلبة.

المطلب الثاني: التكاليف حسب الوظائف

ويتم تصنيف التكاليف هنا حسب النشاطات والوظائف التي استفادة من هذه التكلفة وتقسم حسب الوظائف إلى:

أولاً: التكاليف الإنتاجية (الصناعية)

تشمل النفقات التي تنفق على وظيفة الإنتاج أي أنها تشمل¹:

1. المواد الصناعية: المواد الخام والمواد الأخرى التي يحتاجها الإنتاج أي أنها تشمل كل المستلزمات السلعية التي تصرف على وظيفة الإنتاج مثل المواد الخام ومواد التشحيم والتزييت والوقود وغيرها.

¹ علي عبد الرحيم وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 65.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

2. الأجور الصناعية: أجور عمال الإنتاج وعمال الخدمات الإنتاجية الذين يعملون بالمصنع ويشمل ذلك أجور عمال الإنتاج والملاحظين والمشرفين والعمال المساعدين وعمال الصيانة وعمال القوى المحركة وخلافه.
3. المصروفات الصناعية: الخدمات الإنتاجية الأخرى بخلاف المواد والأجور التي تؤدي للمنتجات أو للمصنع ككل مثل نفقات القوى المحركة والإنارة والصيانة وإيجار المصنع وامتلاك الآلات والتأمين على آلات المصنع ومصروفات تخزين المواد الخام والمنتجات تحت التشغيل وخلافه، أي الخدمات الإنتاجية الأخرى التي تنفق على وظيفة الإنتاج داخل المصنع.

ثانيا: التكاليف التسويقية

وتشمل تكاليف تخزين المنتج والإعلان والنقل والشحن والتأمين وتكاليف مراكز البيع والمعارض وعمولات ورواتب مندوبي المبيعات وتكاليف التعبئة والتغليف¹.

ثالثا: التكاليف الإدارية

وهي جميع التكاليف التي تتعلق بالإدارة العامة للمؤسسة ككل ويكمن الهدف من وراء تصنيف التكاليف حسب الوظائف في محاولة لتحديد التكاليف الخاصة بكل نشاط من أجل الرقابة وتقييم الأداء والإنجاز لكل وظيفة من وظائف المؤسسة الأربعة السابق ذكرها².

المطلب الثالث: التكاليف على أساس إداري

وتنقسم حسب الغرض الإداري الى أغراض اتخاذ القرارات الإدارية وأغراض رقابية كالتالي:

أولا: حسب أغراض اتخاذ القرارات الإدارية

تنقسم التكاليف في مجال اتخاذ القرارات إلى تكاليف ملائمة وتكاليف غارقة (غير ملائمة) لاتخاذ القرار³:

¹ الدلاهمة سليمان مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص63.

² نفس المرجع، ص63.

³ علي عبد الرحيم وآخرون، ص95.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

1. التكاليف الملائمة: أي التكاليف المتوقعة مستقبلا والتي تختلف وتتفاوت من بديل إلى آخر من بدائل القرار، وتتميز بخاصيتين أساسيتين:

- إنها تكاليف مستقبلية: أي تكاليف يتوقع حدوثها مستقبلا ولم تحدث بالفعل بعد، ويترتب على ذلك أن التكاليف الفعلية (التاريخية) لا تعتبر تكاليف ملائمة للمفاضلة بين البدائل واتخاذ قرار إداري معين.
- إنها تكاليف تفاضلية: أي تكاليف تختلف وتتفاوت من بديل إلى آخر من بدائل القرار وتشمل التكاليف التفاضلية على كافة بنود التكاليف التي يتأثر تحديدها بالبديل الذي يتم اختياره سواء كانت بنود تكاليف ثابتة أو متغيرة، أما التكاليف التي لا تختلف ولا تتفاوت، أي متساوية تحت البدائل المختلفة فهي غير تفاضلية وبالتالي فهي غير ملائمة لاتخاذ القرار.

التكاليف الغارقة: أي التكاليف التي لا تتأثر بأي بديل من بدائل القرار، أي أنها متساوية بالنسبة لكل البدائل وعلى ذلك فهي لا تؤثر على تفضيل بديل معين وترك بديل آخر.

ثانيا: التكاليف لأغراض الرقابة

وتنقسم الى تكاليف قابلة للرقابة و أخرى غير قابلة للرقابة كما يلي¹:

1. التكاليف القابلة للرقابة: وهي التي يمكن التحكم فيها من حيث تحقيقها وتحديد مقدارها بصورة واضحة ملموسة بواسطة أحد الأشخاص المسؤولين في مستوى إداري معين وفي حدود فترة زمنية معينة وفي إطار ظروف تشغيل محددة، وعلى ذلك فإنه ليس من الضروري أن تكون درجة التحكم في التكاليف مطلقة، بل يكفي أن تكون هناك القدرة على التأثير في هذه التكاليف بصورة واضحة.

2. التكاليف الغير قابلة للرقابة: وهي التكاليف التي يمكن التحكم فيها ورقابتها عند مستوى إداري معين وليست لديه السلطة للتحكم في تحقق هذه التكاليف مثل تكاليف مراكز الإنتاج التي تخصص لكل قسم أو مركز من مراكز الإنتاج فهي تعتبر غير خاضعة لرقابة أقسام ومراكز الإنتاج.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص35.

المبحث الثالث: تكلفة العاملين

بعد الحصول على المواد يقوم المنتج بتحويلها إلى إنتاج تام، حيث تعتبر العمالة عنصرا مهما في عملية التحويل ومن هنا تبرز لنا أهمية الرقابة على تكلفة العاملين من خلال وضع تكاليف عمالة معيارية وفعلية من أجل تحديد الانحراف في تكلفة العاملين والتي سنتعرف عليها في هذا المبحث.

المطلب الأول: مفهوم وأنواع تكلفة العاملين.

تحتل تكلفة العاملين أهمية كبيرة حيث تأتي مباشرة بعد المواد المباشرة لذلك سنتعرف على مفهومها من خلال هذا المطلب.

أولا: مفهوم تكلفة العاملين

تعرف على أنها " الجهد البشري المبذول في سبيل الحصول على الإنتاج المطلوب بالموصفات المرغوبة وفي الوقت المناسب وتمثل تكلفة العمل في كل من الأجور والمرتبات والمزايا العينية والنقدية وهي ترتبط بطريقة مباشرة وغير مباشرة بمهارات وإنتاجية العاملين"¹.

كما تعرف بأنها " كل ما يدفع من أجر للعاملين في مختلف أقسام المؤسسة سواء كانوا يعملون في الأقسام الإنتاجية أو في الأقسام الخدمية وكذلك يشمل الأجر الذي يدفع للعاملين في مجال التسويق وما يدفع للعاملين في مجال الإدارة"².

وتعرف أيضا على أنها " السعر المدفوع لاستخدام الموارد البشرية، وتمثل الأجور الخاصة بالعاملين في الإنتاج وقد يكون العمل مباشر إذا كان مرتبط بالعمل على المنتج مباشرة وغير مباشر إذا لم يكن تتبعه مباشرة إلى المنتج"³. ويعرفها آخرون على أنها " الإضافة البشرية للإنتاج التي تدخل في تكوين المنتج بصورة مباشرة أو غير مباشرة ولذلك قد تكون عمالة مباشرة أو غير مباشرة"⁴.

¹ عطية عبد الحفي مرعي، أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009، ص309.

² إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، دار الحامد، الأردن، 2010 ص33.

³ محمد الغيومى محمد، أموال محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة، مصر، 1993، ص238.

⁴ أحمد نور، عبد المقصود ديبان، محاسبة التكاليف الصناعية، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة، مصر، 1989، ص461.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

وعرفت على أنها "كل ما تدفعه أو تتحمله المؤسسة من أجور نقدية ومزايا عينية وحصص المؤسسة من التأمينات الاجتماعية لصالح العاملين لها، للحصول على خدمات عنصر العمل، وهذه الخدمات قد تكون مباشرة أي يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج أو غير مباشرة مثل مرتب المدير العام أو مرتبات إدارة الحسابات أو أجور عمال النظافة بالمؤسسة"¹.

من التعاريف السابقة يمكن القول إن تكلفة العاملين هي المجهود الذي يبذله العاملين في سبيل الحصول على المنتج التام والذي يتقاضون عليه أجرا سواء كان ذلك المجهود مباشر في إنتاج المنتج أي مرتبط بوحدة المنتج أو غير مباشر مثل أجور عمال النظافة والصيانة والإدارة والتسويق.

ثانيا: أنواع تكاليف العاملين

ويمكن تقسيم تكاليف العاملين إلى نمطين كالتالي²:

1. تكلفة العاملين الإنتاجية: وهي التي تشارك في إنتاج المنتج بصورة صريحة ومباشرة والتي يمكن تخصيص الأجور المدفوعة لها على أوامر إنتاجية معينة أو أقسام إنتاجية معينة.
2. تكلفة العاملين المعاونة: وهي التي تساهم في تهيئة المناخ الملائم للإنتاج دون الدخول مباشرة في تشكيل المنتج، ويمثل هذا النمط من العمالة عدة أنواع متباينة على ضوء نوعية الخدمات التي تساهم بها في تهيئة المناخ الإنتاجي في الوحدة الاقتصادية، لذلك فإنه يمكن تصنيف هذا النوع الأخير من العمالة إلى الآتي:
 - تكلفة العاملين الخاصة بالخدمات الإنتاجية: وهي الأجور لهؤلاء العاملين كأجور عمال الصيانة والنظافة والمخازن والمشرفين عليهم.
 - تكلفة العاملين الخاصة بالخدمات البيعية: وهي الأجور والمرتببات لعمال البيع والمشرفين عليهم.
 - تكلفة العاملين الخاصة بالخدمات الإدارية: وهي الأجور والمرتببات الخاصة بعمال الإدارة العامة للمنشأة ومديريها والموظفين العاملين في الإدارات الوظيفية بالمؤسسة.

¹ سامي ياسين، محاسبة وتدقيق الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2009، ص 40.

² ديبان عبد المقصود، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1999، ص 56.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

كما أن تكلفة العاملين تتمثل الأجور التي تدفعها الوحدة إلى العاملين فيها، فإنه من الجدير بالذكر معرفة أن المقصود بالأجور لا يقتصر فقط على الأجر النقدي، وإنما يشمل الأجر كافة المزايا العينية والنقدية التي تقدمها الوحدة الاقتصادية للعاملين فيها.

المطلب الثاني: تحديد تكلفة العاملين

المقصود بتحديد تكلفة العمل تحديد قيمة الأجور الإجمالية التي يتحملها المشروع مقابل العمل الذي يؤديه العاملين، ولتحديد تكلفة العاملين لابد من القيام ببعض الإجراءات الضرورية وعلى رأسها¹:

أولاً: حصر الوقت أو إجمالي عدد الساعات ونوع كل منها التي استغرقها كل أمر تشغيل أو كل مرحلة أو كل قسم في الإنتاج، وهذه العملية من اختصاص قسم تنظيم الوقت في المشروع.

ثانياً: تحديد إجمالي المستحق وكذلك صافي الأجر المستحق لكل عامل ثم الحساب الإجمالي للأجور المستحقة لكل العمال وإمساك سجل للأجور التي استحققت لكل عامل، وهذه العملية من اختصاص قسم الرواتب والأجور.

ثالثاً: يقوم قسم التكاليف بتحليل الرواتب والأجور إلى أجور مباشرة وأجور غير مباشرة لتحميل كل أمر تشغيل أو كل مرحلة أو كل قسم بتكلفة العمل الذي يخصه.

وبناءً على ما سبق فإن تحديد تكلفة العاملين تتطلب القيام بالإجراءات التالية وبالتفصيل:

1. بيان التاريخ الوظيفي لكل مستخدم في المؤسسة (تاريخ التعيين، ومعدل الأجر، والوظيفة الأساسية، والترقيات، والعقوبات، والأمراض والإجازات).
2. الاحتفاظ بسجلات تتضمن كافة المعلومات التي تتطلبها القوانين واللوائح المعمول بها في الدولة وخاصة قانون العمل والعمال وقانون الضمان الاجتماعي وقانون ضريبة الدخل... الخ
3. تحديد الوقت الذي تستغرقه كل عملية من العمليات الإنتاجية بهدف العمل على زيادة الكفاءة الإنتاجية.
4. إنشاء معايير أداء نمطية لتكلفة العمل بغرض الرقابة عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بتلك المعايير.
5. ربط استحقاق الأجر بإنتاجية العامل لكل نوع من أنواع العمل بهدف الوصول إلى أفضل طريقة لتعويض العامل عن عمله.

¹ أبو حشيش، خليل عواد، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل، الاردن، 2005، ص 145.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

6. حصر الوقت الذي استغرقه كل عامل، ومعدل أجره، ومجموع إجمالي مستحقاته عن كل فترة التي يدفع الأجر على أساسها (أسبوع أو أسبوعين أو شهر).
7. قياس إنتاج العامل أو ما حققه من إنجازات خلال الفترة.
8. حصر تكلفة العمل المباشر التي يجب أن تحمل لكل قسم أو منتج أو مرحلة، وكذلك حصر تكلفة العمل الغير المباشر.
9. حصر مجموع ساعات العمل التي اشتغلها العامل وفي كل قسم خلال المدة والتي يمكن استخدامها كأساس لتوزيع تكاليف الصنع الإضافية إذا لزم الأمر.
10. حصر إجمالي تكلفة العمل في كل قسم أو إدارة لكل فترة.

المطلب الثالث: ضبط تكلفة الأجر المباشرة

يتم ضبط تكلفة الأجر المباشرة من خلال دراسة النقاط التالية¹:

أولاً: وضع معايير تكلفة الأجر المباشرة

من المسلم به أن إعداد معايير عنصر العمل يعتبر من أهم وسائل الرقابة على تكلفة العمل، باعتبار أن عنصر العمل المباشر في كثير من الوحدات الاقتصادية، يعد من أهم عناصر التكاليف التي تتحملها الوحدة، لذلك تهتم إدارة هذه الوحدات ببذل عناية كبيرة بتنظيم وضبط عناصر العمل لإنجاز العمل بأقصر وأفضل الطرق تفادياً لحدوث ضياع غير عادي بل للعمل على تخفيض أي ضياع قد يحدث إلى أدنى حد ممكن، ولإنجاز الأعمال بأكفاً الطرق ينبغي التأكد من عدم قيام المنفذين للعمل بأعمال غير ضرورية وأن ينفذ العمل بكفاءة من النواحي الفنية والاقتصادية، كما يلزم القيام بقياس الوقت اللازم لكل عملية، ويعني ذلك الاهتمام الكافي لتنميط العمل، وتقييم أداء القوى العاملة في المؤسسة، ولتحقيق هذه الأغراض ينبغي مراعاة ما يلي:

1. تحديد وحدة الزمن اللازمة لإنجاز عمل معين وذلك في ظل ظروف تشغيل مناسبة ومرضية عن طريق الاستعمال الفعال للعدد والآلات اللازمة لإنجاز العمل.

¹ لؤي محمد وديان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الإعصار العلمي، الأردن، 2011، ص 119.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

2. تقرير التحسينات الممكنة في طريقة أداء وإنجاز العمل وذلك لاستبعاد الحركات غير الضرورية وإعادة ترتيب العناصر المكونة للعمل.

3. تحديد التحسينات الممكنة في العدد والآلات وفي الظروف المحيطة للقيام بإنجاز العمل، على أحسن وجه.

ثانيا: تحديد معدلات تكلفة عنصر العمل المباشر

1. تحديد الزمن المعياري للعمل: الزمن المعياري هو كمية الوقت اللازم لأداء وحدة عمل معين سواء كان منتج

أو خدمة في ضوء مواصفات طريقة أداء العمل وتحت الظروف التي يفترض حدوثها خلال الفترة المعمول فيها حيث يعبر المعيار عن معدل الزمن في شكل محدد من الدقائق أو الساعات لتشغيل قوة العمل، ويرتبط بتحديد الزمن المعياري للعمل ضرورة تحديد العمليات ونوع العمل اللازم لأداء كل عملية، وأيضا تحديد الزمن الذي تستغرقه كل وحدة من المنتج في كل عملية إنتاجية ويكون مهم عند تحديد الزمن المعياري مراعاة الأخذ في الحسبان الوقت الضائع المسموح به وهو المقابل للإجهاد العقلي أو الذهني، والوقت اللازم لإعداد الآلات للتشغيل، أو الوقت اللازم لمناولة المواد والإنتاج.

2. تحديد المعدل المعياري للأجر المباشر: يتحدد المعدل المعياري للأجر المباشر على أساس معرفة الآتي:

- الأجر المحددة وفقا للقوانين واللوائح السارية في الدولة.
- متوسط تكلفة الأجر خلال الفترات السابقة.
- الأجر المتوقع سريانها خلال فترة سريان المعيار.

ثالثا: الخطوات الأساسية لوضع معايير تكلفة الأجر المباشرة وقياس التكلفة الفعلية للأجر المباشرة

يمكن إنجاز الخطوات الأساسية لوضع معايير تكلفة الأجر المباشرة في الآتي:

1. وضع المعدل المعياري للوقت اللازم لتنفيذ كل من العمليات الصناعية التي يتطلبها إنتاج المنتج النهائي.
2. وضع المعدل المعياري للأجر لكل نوع من الأعمال.
3. يضرب الوقت المعياري اللازم لإنجاز كل عملية صناعية في معدل الأجر المعياري لها وينتج عنه تكلفة العمل المعيارية.

4. يحسب انحراف تكلفة العمل بمقارنة تكلفة العمل المعيارية بتكلفة العمل الفعلية.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

5. يتم التعرف على الأسباب التي أدت إلى حدوث انحرافات تكلفة العمل واتخاذ الإجراءات اللازمة لتوضيحها ومعالجتها.

رابعاً: تحليل انحرافات تكلفة الأجر المباشرة

يهدف إعداد التكاليف المعيارية للأجور المباشرة بصورة مسبقة إلى الرقابة على تكلفة استخدام اليد العاملة في العملية الإنتاجية، وتحقق هذه الرقابة بمقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لكل عملية إنتاجية على حدة فبالنسبة للأوامر الإنتاجية تجري عملية المقارنة فور الانتهاء من تنفيذ الأمر الإنتاجي.

أما بالنسبة لتكاليف المراحل فتتم المقارنة لكل مرحلة على حدة في نهاية فترات زمنية دورية، غالباً ما تكون شهرية، ويمثل الفرق الناتج بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية انحرافاً إجمالياً في تكلفة الأجر المباشرة، ويحسب هذا الفرق لكل عملية على حدة أو لكل مجموعة من العاملين، وذلك حتى يسهل تحليل الانحراف وتحديد أسبابه بهدف اتخاذ الإجراء اللازم لمعالجته.

وتتشابه انحرافات تكلفة المواد الأولية مع انحرافات تكلفة الأجر المباشرة من حيث أنواع الانحرافات وعناصر التكلفة، فكما هو الحال في حالة تكلفة المواد المباشرة، تنطوي تكلفة الأجر المباشرة على كل من عامل الزمن وعامل معدل الأجر، لذلك فإن التكلفة كنتاج جداء لهذين العاملين تتأثر بالزيادة أو بالنقصان بتغير أي منهما أو كلاهما معاً¹.

¹ كحالة جبرائيل جوزيف، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة، الطبعة الرابعة، الاردن، 2011 ص154.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

خلاصة:

إن نجاح المؤسسة في تعظيم أرباحها مرتبط بمدى كبير بالتحديد الدقيق للتكاليف ودراساتها وتحليلها وتحديد الانحرافات ومعالجتها من أجل ضمان الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة ومعرفة ما إذا كانت التكاليف مقبولة أو غير مناسبة بالمقارنة مع الربحية المحققة.

ومن هنا تبرز لنا أهمية تكلفة العاملين التي توليها المؤسسات اهتماما كبيرا بعد تكلفة المواد مباشرة حيث أنه من المعلوم أن كل مؤسسة تدفع الاجور للعمال فلا يوجد مؤسسة ليس لديها عمال سواء اداريين أو تشغيليين أو عمال نظافة صيانة.

حيث تفيد عملية تحليل تكلفة العاملين في معرفة مدى تأثيرها على ربحية المؤسسة والعمل على تخفيضها أو اتخاذ الاجراءات اللازمة من أجل معالجة الانحرافات من خلال وضع تكاليف فعلية ومعيارية ومقارنة الفعلية بالمعيارية للوصول إلى التحديد الدقيق إلى السبب في تفاقم التكاليف.

الفصل الثاني

المردودية ماهيتها، خصائصها

وأنواعها

تمهيد:

إن الغرض الأساسي لأي مؤسسة هو المحافظة على مكانتها في السوق، مما يجعلها تعمل باستمرار وبأكبر نشاط وأقل تكلفة من أجل تحقيق مردودية لمزاولة نشاطها الاقتصادي، حيث تعتبر المردودية أحد المؤشرات لتقييم أداء إدارة المؤسسات الاقتصادية الموكلة اليها استغلال الموارد والإمكانيات التي يوفرها المساهمون والأطراف الأخرى حيث تعبر المردودية بشتى أنواعها عن نتيجة أو مخرجات العملية الإنتاجية أو الاستغلالية التي تستند إلى التفاعل بين عوامل الإنتاج لهذه المؤسسات.

كما تتأثر المردودية بالتكاليف بدرجة كبيرة ومن أبرز التكاليف التي تؤثر على المردودية تكلفة العاملين ولذلك فإن المؤسسة تسعى جاهدة لدراسة العلاقة بين تكلفة العاملين والمردودية وتحليلهما وعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمردودية.
- المبحث الثاني: مفهوم عتبة المردودية وطرق تحديدها.
- المبحث الثالث: العلاقة بين المردودية وتكلفة العاملين.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمردودية

تعتبر المردودية معيار مهما لتقييم المؤسسة الاقتصادية، وتعبّر عن قدرة وسائل المؤسسة المادية والبشرية والمالية على تحقيق نتائج جيدة، فالمردودية هي العلاقة بين النتائج التي تحققها المؤسسة والوسائل المستخدمة في ذلك، فقياسها يسمح للمسيرين معرفة كفاءة ورشد المؤسسة في استخدام مواردها.

المطلب الأول: ماهية المردودية وخصائصها:

نتناول في هذا المطلب مفهوم المردودية وكذلك مفاهيم أخرى مقاربة لها لنستخلص خصائصها من خلال ذلك.

أولاً: مفهوم المردودية

إن مصطلح المردودية كثير الاستخدام وهو لغة مشتق من كلمة "رد" والتي تعني رد الشيء إلى صاحبه دون نقصان، أما اصطلاحاً فهي مشتقة من كلمة مردود والذي يعني العائد وهي الأصول التي تنتج عن بيع المحاصيل الزراعية، وهذا يعد طرح جميع التكاليف بالعملية وبالتالي تحقيق ربح صافي.¹

تعرف المردودية بأنها "قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح بصفة دائمة في إطار نشاطها"².

كما تعرف أيضاً بأنها عبارة عن "مركب ينشأ منه عدة عناصر معتمداً على هدفها، تعريفها ومقاييسها، كذلك فإن خاصيتها حركية أي ديناميكية حيث ينتهي تحليل المردودية إلى أن كل عملية منفذة تترجم عن طريق مواجهة، من جانب الإيرادات والنفقات ومن جانب آخر المقبوضات والمدفوعات ومن ثم تؤدي إلى ربح أو خسارة، حيث تمثل المردودية مفهوماً مؤسسياً لأنها تشمل في الواقع كل أنشطة المؤسسة"³.

¹ مبارك مبروكي، فيصل سويقات، أثر الرفع المالي على المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص مالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011، ص3.

² زغيب مليكة، بوشنقير ميلود، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، سكيكدة، 2010، ص89.

³ بوطغان حنان، تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، 2007، ص76.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

ويرى Guerin أن المردودية هي "التعبير المالي للعقبة الاستراتيجية المتمثلة في تحديد قدرة أعلى من تلك التي تم استخدامها"¹.

وقد عرفت أيضا على أنها عبارة عن "الفائض النقدي الناتج عن العمليات الداخلية والخارجية للشركة، وبالتالي فالمردودية عبارة عن علاقة بين قوة تحقيق النتائج وحجم تكلفة الأموال المستثمرة"².

كما يجب التمييز بين المردودية والمعاني المشابهة:

1. الربحية: هي "قدرة المؤسسة أو المشروع على توليد الأرباح"³.

كما أن الربحية تشير إلى "الربح منسوباً إلى بعض المكونات من الميزانية العمومية أو قائمة الدخل، والربحية تقيس الكفاءة التشغيلية للمؤسسة وأنها تمكن الأطراف التي لها مصلحة بارتفاع هذه الكفاءة من مراقبتها، والكفاءة التشغيلية تعني قدرة المؤسسة على تحقيق العوائد الكافية للمالكين، المقرضين و العاملين"⁴.

2. الإنتاجية: بصفة عامة تعبر بشكل أو بآخر عن تقارب بين الإنتاج وعامل الإنتاج (مواد أولية، عمل، طاقة، استثمار، تكاليف عامة)⁵.

وتعرف أيضا بأنها "مؤشر من المؤشرات التي تستخدم في الإدارة لقياس مدى الفعالية في الوصول إلى الأهداف باستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة، أو هي الناتج أو مخرجات نصل إليها باستخدام موارد معينة، وتقاس المخرجات بكمية الإنتاج وجودته أو بكمية المبيعات المنتجة، أما الوسائل المستخدمة فهي وحدات العمل أو وحدات رأس المال"⁶.

3. المردود: هو "إمكانية إنتاج رأس المال فمثلاً إنتاج آلة هو 100000 ألف وحدة في الساعة، وإنتاج أرض فلاحية 70 قنطار في الهكتار، أي أن المردود يعبر عنه بوحدات مادية وليس بالتقييم عن طريق الأسعار إلا إذا كان رأس المال مبلغ مالي"⁷.

¹ السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص 58.

² Lauzale.p, Contrle de gestion et budget, serey, paris, 1986, p 134.

³ Hervé HutinL, la gestion financière, Edition d'organisation, paris, 2000, p320.

⁴ بوربيعة غنية، محددات اختيار الهيكل المالي للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2012، ص 122.

⁵ André philipps, et autre, Analyse Comptable et Comptable Et financière, 10eme édition, paris, 2005, p 49.

⁶ علي الشرقاوي، ادارة النشاط الانتاجي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 200، ص 15.

⁷ Hervé HutinL, opcit, p320.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

ومن كل هذا يمكن أن أصل إلى تعريف شامل وبسيط للمردودية على أنها عبارة عن القيمة المحصل عليها بعد كل عملية إنتاج أو تبادل خلال الدورة المحاسبية بعد طرح النفقات والتكاليف، شريطة أن تكون الإمكانيات الضرورية مثل الأموال والقوة البشرية العاملة متوفرة.

ثانيا: خصائص المردودية

ويمكن عرض خصائص المردودية من خلال مجموعة من النقاط كالتالي¹:

1. يمثل تحليلها محاولة في مقابلة النتائج بالموارد المستخدمة مما يسمح بإصدار حكم على مستوى دخولها أي كفاءتها حيث يمكن تعظيم مكافآت لكافة الأطراف المشاركة.
2. لا تستشعر المؤسسة الحاجة إليها في كل لحظة من حياتها.
3. تمثل ظاهريا هدفا متعارضا مع اليسر والسيولة المالية خاصة في الأجل القصير، بينما في الواقع هما هدفان متكاملان حيث لا يمكن تحقيق الحد الأدنى من السيولة إلا بمردودية مناسبة.
4. لا يتدخل مقياسها بصورة دائمة، وليس له معنى إلا بنسبته إلى مدة محددة أو عملية معينة، أي فترة محددة ومستقلة كاملة عن التغيرات النقدية المسجلة من طرف محاسبيها خلال نفس الفترة.
5. يمثل قياسها حدثا تشغيليا لأنها خاضعة لمجال الحدث الاقتصادي ولكن تخطيطها يمثل مفهوما استراتيجيا لأنه يغطي نطاق مؤسسيا.
6. يرتبط مفهومها بالمنظمة فلا يمكن إسناد تحقيقها لشخص بعينه إلا أنه يمكن أن تكون نسبية أو جزئية أو تقسيمية.
7. تبعا لتشخيصها تؤثر عليها السياسات المختلفة كثيرا أو قليلا مثل سياسات الاستثمار (الإهلاك، المخصصات)، السياسات المالية (المديونية، الدائنة) والسياسات الضريبية (التحاسب والمعدل الضريبي)

ثالثا: أهداف المردودية

تتمثل أهداف المردودية في مجموعة من النقاط كما يلي²:

1. قياس كفاءة ورشد الموارد من أجل تعظيم عوائدها مع الأخذ في الحسبان تكلفة الفرصة البديلة.

¹ السعيد فرحات جمعة، مرجع سبق ذكره، ص59.

² نفس المرجع، ص58

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

2. تلعب دورا جوهريا في تشغيل وتطوير المنظمة عن طريق تنمية الموارد المتاحة.
3. تحقيق الشرط الأدنى منها لا بد منه لدعم وصيانة التوازن المالي للمؤسسة.
4. تخصيص الأموال لأفضل الاستخدامات.
5. ضمان إشباع الاحتياجات الدنيا لكل القوى المنتجة داخل المنظمة.
6. قياس القدرة الداخلية لتمويل الاحتياجات المستقبلية للمؤسسة.

المطلب الثاني: أنواع المردودية والعوامل المؤثرة بها.

المردودية هي قدرة المؤسسة على تحقيق عائد نتيجة لاستخدام مواردها في نشاطها إذا فالعلاقة المعبرة عنها هي: النتائج المحققة/الوسائل المستعمل ولكن التعبير عن هذه العلاقة يختلف وفق لأنواع المردودية والتي تبين لنا عناصر أخرى تعبر عن المردودية وكذلك عوامل عديدة تؤثر عليها.

أولا: أنواع المردودية

هناك ثلاث مستويات تقاس على أساسهم المردودية وهم: المستوى التجاري، المستوى الاقتصادي والمستوى المالي، وعليه فهناك ثلاث أنواع رئيسية للمردودية:

1. المردودية الاقتصادية: تهتم بمردودية الأصل وتهتم بنتيجة النشاط الرئيسي ممثلة في نتيجة الاستغلال حيث تقيس مدى مساهمة الأصل الاقتصادي في تكوين نتيجة الاستغلال، وبالتالي فهي تقيس الأداء الاقتصادي في المؤسسة وهو ما يهم المسيرين أكثر كما تتأثر المردودية الاقتصادية بكل من الهامش الاقتصادي الذي يقيس الفعالية التجارية، ومعدل دوران الأصل الاقتصادي الذي يقيس فعالية الأصل الاقتصادي، وقد يعبر عن النتيجة الاقتصادية بالفائض الإجمالي للاستغلال أو بنتيجة الاستغلال، أما الأموال المستخدمة في تحقيق هذه النتيجة فيعبر عنها عادة بأصول المؤسسة¹.

وتنقسم الى مردودية اقتصادية إجمالية ومردودية اقتصادية صافية كما يلي²:

¹ بلعور سليمان، التسيير المالي محاضرات وتطبيقات، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، الجزائر، 2016، ص 179
² عادل عشي، قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر، بسكر، 2002، ص 66.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

- المردودية الاقتصادية الإجمالية: وهي العلاقة بين الفائض الإجمالي للاستغلال وأصول المؤسسة

$$\frac{\text{الفائض الإجمالي للاستغلال}}{\text{الأصول الاقتصادية}} = \text{المردودية الاقتصادية الإجمالية}$$

وتبين النتيجة العائد من وراء استخدام كل دينار في مجموع أصول المؤسسة كما تسمح بمعرفة قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح الاقتصادية وقدرة أصولها على توفير أو تدعيم خزينة الاستغلال.

- المردودية الاقتصادية الصافية: المردودية الاقتصادية الصافية هي العلاقة بين نتيجة الاستغلال وأصول المؤسسة، وتحسب بالعلاقة:

$$\frac{\text{نتيجة للاستغلال}}{\text{الأصول الاقتصادية}} = \text{المردودية الاقتصادية الصافية}$$

وتبين لنا المردودية الاقتصادية الصافية قدرة الدينار الواحد المستثمر في المؤسسة على تحقيق الربح وترتكز على عاملين أساسيين هما: هامش الربح (الربحية) ومعدل دوران الأصول، وتستطيع المؤسسة أن تتحصل على مردودية جيدة إذا تمكنت من تعظيم هذين العاملين.

وتشير القدرة في المؤسسة إلى¹:

- طاقة تمويل ذاتي قادرة على المشاركة في تطويرها ونموها.
- مكافأة مغرية لمساهميها.
- مقدرة متميزة كضمان لسداد المقرضين.
- موقف ناجح لمعاونة بيئتها.
- استخدام أمثل لطاقتها التمويلية المتاحة.

¹ لسعيد فرحات جمعة، مرجع سبق ذكره، ص98.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

- تأمين مكافأة الأموال المستثمرة بعدالة

2. المردودية التجارية: هي المردودية التي تحققها المؤسسة من خلال مجموع مبيعاتها هي المردودية من وجهة نظر النشاط الاستغلالي العادي للمؤسسة والمعبر عنه بالنسبة للمبيعات كما تسمى أيضا بمعدل الربحية حيث تقيس الأرباح التي تحقق مقابل كل وحدة من إجمالي المبيعات، مما تساعد إدارة المؤسسة على تحديد سعر البيع الواجب للوحدة الواحدة، كما يمكن مقارنة هذا النسبة بنسبة مجمل الأرباح إلى صافي المبيعات (هامش الربح الإجمالي) للحكم على مدى كفاءة المؤسسة في الرقابة على المبيعات وتحسب كما يلي¹:

$$\text{معدل المردودية التجارية} = \frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{رقم الأعمال خارج الرسم}}$$

حيث تبين النتيجة الربح المحقق عن كل دينار من المبيعات الصافية وهي تساعد ادارة المؤسسة على تحديد سعر البيع الواجب للوحدة.

كما تسمح بتقييم الأداء التجاري أو البيعي للمؤسسة، فهي معيار مهم لتقييم الأداء في المؤسسات التجارية وتتمثل هذه المردودية في قدرة المؤسسة على استخلاص فائض من التشغيل أو هامش تجاري، فهي بذلك تقدم معلومات تساعد على إصدار حكم ذو قيمة حول فعالية وكفاءة النشاط التجاري والصناعي الذي تمارسه المؤسسة، والمتغير المعبر عن نشاط المؤسسة هو رقم الأعمال خارج الرسم، لذلك فإن جميع النتائج التي تحققها المؤسسة سيتم مقارنتها مع رقم الأعمال، أي أن رقم الأعمال هو السبب في توليدها. ويمكن الاعتماد على عدة مؤشرات لدراسة المردودية التجارية².

3. المردودية المالية: تهتم المردودية المالية بكل أنشطة المؤسسة، ولذا تأخذ بعين الاعتبار النتيجة الصافية ليتم مقارنتها مع الأموال الخاصة، وهذا لمعرفة قدرة المؤسسة على تكوين الأرباح وبالتالي مكافأة أكبر المساهمين ولذلك فإن هذا المعدل يهم بالدرجة الأولى المساهمين، حيث يقيس هذا المعدل الأداء المالي للمؤسسة لأنه

¹ زغيب مليكة، مرجع سبق ذكره، ص 89.

² عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص 64.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

يقيس مدى مساهمة الأموال الخاصة في تكوين نتائج صافية تمكن المؤسسة من رفع رأس مالها، كما تتأثر المردودية المالية بكل من النشاط التجاري والتمويلي والاستثماري في المؤسسة¹.

في إطار اقتصاد السوق على المؤسسة تحقيق مردودية مالية مرتفعة حتى تستطيع أن تمنح للمساهمين أرباحا كافية، تمكنهم من تعويض المخاطر المحتملة التي يمكن أن يتعرضوا لها نتيجة مساهمتهم في رأسمال المؤسسة وتحسب كما يلي²:

$$\text{معدل المردودية المالية} = \frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

وتبين النتيجة مقدار الربح الصافي الذي يعود على المستثمرين عن كل دينار في رأسمال المؤسسة وكلما كان هذا المعدل مرتفعا كلما كان أفضل للمؤسسة، وتعتبر هذه المردودية الممثل الرئيسي للمردودية العامة للمؤسسة.

ثانيا: العوامل المؤثرة في المردودية

تنشط المؤسسة في محيط اقتصادي تحكمه جملة عوامل داخلية وأخرى خارجية من شأنها التأثير على المؤسسة، والأهداف المسطرة، وتختلف هذه العوامل من ناحية من ناحية التأثير فهناك عوامل ذات تأثير إيجابي كما أن هناك عوامل ذات تأثير سلبي وتنقسم إلى عوامل داخلية وأخرى خارجية كالآتي³:

1. العوامل الداخلية: يوجد الكثير من العوامل التي تؤثر وتعرقل تحسين مردودية المؤسسة، كما يمكن القول إنها العوامل المتعلقة بالإدارة كما يلي:

● تسيير العاملين: إن العنصر البشري عنصر مهم في تسيير المؤسسة ورئيسي لنشاطها، ومشكلة تسيير العاملين مشكلة تعاني منها المؤسسات، وفي العموم هي مشكلة إنسانية اجتماعية قبل أن تكون مالية

¹ بلعور سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 179.

² زغيب مليكة، مرجع سبق ذكره، ص 89.

³ حاجي أسماء، قلقول خالدة ياسمين، دور تحديث الخدمات البنكية في تحسين مردودية البنك، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، تخصص مالية مؤسسات، جامعة 8 ماي 1945، ص 56.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

فالمؤسسة غير قادرة على التحكم في تسيير مواردها البشرية مما قد يؤثر سلبا على مردوديتها ومن المصاعب التي تعاني منها المؤسسة في هذا المجال.

- استياء في العلاقات الوظيفية فقد يظهر خلافات بين العاملين يؤثر على المردودية.
- عدم الاهتمام في تطوير العاملين ومشكلة الأجور وارتفاع حوادث العمل.
- السياسة الانتاجية: عدم التحكم في الانتاج هو أيضا عامل مؤثر في المردودية، وذلك لأنه من أولى مسؤوليات مدير إدارة الانتاج والعمليات، حيث يحتل الإنتاج أهمية خاصة سواء في مؤسسات انتاج السلع أو مؤسسات تقديم الخدمات.
- السياسة التسييرية: تحقيق مردودية موجبة يتحتم على المؤسسة انتهاز سياسة تسييرية محكمة، من شأنها أن تسمح لها بالاستغلال الأمثل لمواردها عند تحقيق أهدافها المسطرة، وبالتالي فالتحكم في التسيير أمر ضروري لا بد أن تهتم به المؤسسة.
- السياسة المالية: هي تلك القرارات التي تهدف إلى تخصيص الموارد المالية الضرورية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية، وذلك ضمن القيود المالية التي تفرضها الوضعية المالية والامكانيات المالية المتوفرة للمؤسسة ومنه يجب على هذه الأخيرة التحكم في سياستها المالية لتحقيق مردودية عالية.
- السياسة التجارية: تتوقف السياسة التجارية على مدى تحقيق المؤسسة للأرباح وأحجام رقم الأعمال المرتفعة، ولا يأتي ذلك إلا بدفع عجلة نشاط المؤسسة للبحث عن أسواق جديدة وبالتالي زيادة حصتها السوقية في نفس القطاع.

2. العوامل الخارجية: وهي تلك العوامل التي ليست تحت السيطرة المباشرة للمؤسسة:

- السوق: حيث أن السوق عامل مؤثر على مردودية المؤسسة حيث يجب على المؤسسة أن تولي اهتماما كبيرا له، وذلك عن طريق القيام بدراسات عن السوق لتفسير المعطيات المتعلقة بالتعرف على رغبات العملاء، ورصد حاجاتهم من أجل تلبيةها.
- المنافسة: تعرف المنافسة على أنها القدرة المستثمرة للمؤسسة على بيع السلع والخدمات بربحية في الأسواق المفتوحة، فالمؤسسة يجب أن تكون على دراية بعامل المنافسة، فهو يشكل على مردوديتها في حالة عدم الاهتمام به، إذ أن الجودة والسعر هما العاملان الأساسيان في سوق المنافسة.
- السياسة الضريبية: تعتبر من أهم أدوات السياسة المالية، كما أن لهذه السياسة دورا في التأثير على مردودية المؤسسة وهي تمثل صورة التدخل الحكومي من خلال فرض عدة أنواع من الضرائب.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

المطلب الثالث: متطلبات المردودية

تكمن متطلبات المردودية في قياسها وكذا المراقبة والتي هي عملية هامة حيث تمكن المؤسسة من معالجة الانحرافات بسرعة وفي ظرف زمني قصير.

أولاً: قياس المردودية

إن لقياس المردودية دوراً وأهمية بالغين في اكتشاف ومعرفة نقاط القوة والضعف في المؤسسة بغية تصحيح العجز والنهوض بالمردودية والسير بها نحو الاتجاه السليم، ففي أي مؤسسة نلاحظ أن التسيير المالي ومراقبة التسيير يرتبطان ارتباطاً وثيقاً بالقياس.

وتقاس المردودية من خلال العناصر التالية:

1. القيمة المضافة: تعبر عما فوق القيمة التي حققتها المؤسسة (الرأسمال الاقتصادي + العمل) يتم حسابها من خلال العملية التالية¹:

● القيمة المضافة = قيمة الإنتاج - قيمة مستلزمات الإنتاج من السلع والخدمات.

ومن خلال جدول حسابات النتائج للمخطط المحاسبي الجديد يمكن من الحساب المباشر للقيمة المضافة من خلال العلاقة التالية:

● القيمة المضافة = إنتاج السنة المالية - استهلاك السنة المالية

2. نتيجة الاستغلال: يسمح هذا الحساب بتحديد النتيجة ربح أو خسارة التي تنتج من مجموع عمليات تسيير المؤسسة هذه النتيجة تتمثل في الفرق بين القيمة المضافة الإجمالية والتكاليف العادية المرتبطة بالتسيير².

3. التدفق النقدي: حيث يسمح بالحكم على مدى قدرة المؤسسة في تحقيق مصادر تمويل ذاتي، وهو عبارة عن الفرق بين الإيرادات المحققة لدورة معينة من حجم معين من المبيعات، والنفقات التي استلزمها لتحقيق الحجم وذلك بعد طرح الضريبة على الأرباح، كما يمثل فائض الإيرادات عن المدفوعات المتعلقة بنشاط المؤسسة باعتبار أن كل من الإيرادات والنفقات تمت نقداً وفي نفس الوقت³.

4. النتيجة المالية: تسمح بتحديد النتيجة الصافية المحققة أثناء السنة المالية وتنقسم إلى⁴:

¹ Patrice Vizzavona, gestion financière, 8ème Editions, paris, 1993, p 38.

² بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص182.

³ ناصر دادي عدون، التحليل المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1989، ص84.

⁴ بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص183.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

- النتيجة الإجمالية للسنة المالية: تسمح بتحديد النتيجة قبل الضريبة على الأرباح.
- ضرائب على الأرباح: حساب يسجل فيه الضرائب على الأرباح.
- 5. التمويل الذاتي: يعرف "بأنه وسيلة تسمح للمؤسسة للحفاظ على استقلالية معينة، ومرونة مالية لتغطية احتياجات الاستثمار، يجنب المؤسسة تكاليف إصدار أسهم جديدة والوقت الضروري للتمويل المطلوب، ويترتب عن ذلك قرارات تمويل مستقلة عن تصور المستثمرين"¹.

ثانيا: مراحل إجراء تحليل المردودية

يفترض P. Vernimmen ، أن هناك ثلاث مراحل لإجراء تحليل للمردودية²:

1. تحليل الهوامش: والتي يجب أن توضح مكونات إيرادات التشغيل.
2. تحليل دوران رؤوس الأموال المستثمرة ووضعها في علاقة مع مؤشر النشاط
3. تحليل توزيع الإجمالي فائض التشغيل.

حيث يمكن فصل المكونات الجزئية للمردودية إلى ثلاث أقسام:

1. استعادة النفقات النقدية وغير النقدية فيما يخص الاستثمار الثابت، يتحدد دورها في تجديد الأدوات والطاقت الثابتة المستهلكة، يتمثل الهدف المحقق في تأمين تشغيل المنظمة وبالتالي أمانها وبقائها (القدرة على سداد الديون متوسطة وطويلة الأجل وتجديدها)
2. تخصيص دخول وعوائد لمختلف أعضاء المنظمة:
 1. الفوائد لرأس المال الأجنبي.
 2. المرتبات والأجور والنفقات الاجتماعية للعاملين وكليهما ليس خاضع للإيرادات ويتم تحديدها سلفا.
 3. الأرباح للمساهمين.
 4. الضرائب للدولة، وتم تحديدها في ظل العوائد المحققة.

إن دور المردودية هو مكافأة القوى المنتجة في المنظمة ممثلة الاشباع الأدنى لها كشرط أمر إذ لا يمكن تجنبه يسمح هدفها بتأمين استمرار المنظمة ككل.

إن تخصيص الجزء الأخير يحجز الأرباح غير الموزعة لدورها في التمويل الذاتي للاستثمارات الجديدة بهدف تطوير المنظمة والمساهمة في تأمين بقائها.

¹ بوربيعة غنية، مرجع سبق ذكره، ص116.

² السعيد فرحات جمعة، مرجع سبق ذكره، ص58

ثالثا: مراقبة المردودية

إن مراقبة المردودية عملية جد هامة ومفيدة حيث من خلالها تتمكن المؤسسة من تصحيح الانحرافات بسرعة وفي وقت قصير، وهذه المراقبة تستلزم عدة إجراءات منها¹:

1. التنبؤات المفصلة عن النتائج المالية والاقتصادية في حدود المؤسسة.
2. تحديد الانحرافات الناتجة من مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المتوقعة وتحليل مصادر الخلل وأسبابه سواء كانت داخلية أو خارجية.
3. اتخاذ الإجراءات التي من شأنها أن تنقص من حدة هذه الانحرافات بحيث تكون هذه الإجراءات مدروسة ومناقشة من أجل الاقتراب إلى مسار الأهداف الموضوعية، أو تحديد أهداف أخرى.
4. إن هذه العمليات تقع على عاتق المسؤول المالي بالدرجة الأولى وكذا مراقب التسيير، فهما مطالبان بالتجاوب مع أهداف المؤسسة فلذا يجب توفر كل المعلومات والوثائق التي من شأنها أن تساعد على حسن أداء المهام.

ومن ناحية أخرى نرى أن مهمة مراقبة المردودية لا تنحصر فقط على مراقبة المردودية المالية فحسب، بل تتعداها إلى مراقبة المردودية الاقتصادية للمؤسسة ومعرفة مدى مساهمتها في الاقتصاد الوطني، وهذا لا يكون إلا باستخدام التقنيات الحديثة في التسيير التالية:

1. تحليل النتائج عن طريق المحاسبة التحليلية.
2. نظام الموازنات كوضع الميزانية التقديرية.
3. توفر المؤسسة على مصلحة الدراسات الاقتصادية.

¹ مبارك مبروكي، فيصل سويقات، مرجع سبق ذكره، ص 17.

المبحث الثاني: عتبة المردودية وطرق تحديدها

يعتبر الربح من أفضل مقاييس الأداء التي اعتمدها اقتصاديات السوق للحكم على كيفية توزيع الموارد المتاحة على أوجه الاستثمار المختلفة، وقد استعملت هذه الاقتصاديات أدوات التحليل المالي المختلفة للحكم على ربحية المؤسسة وسلامة أوضاعها، لكن عجز هذه الأدوات عن التحقيق الدقيق لمواطن الضعف في المؤسسات، أجبرها على الحاجة لأدوات أكثر دقة في هذا التحديد ومن هنا برز استعمال تحليل التعادل.

المطلب الأول: مفهوم عتبة المردودية وأهميتها

أولاً: مفهوم عتبة المردودية

تعرف بأنها "نقطة الإنتاج بالوحدات أو حجم المبيعات التي تؤدي إلى ربح، قبل الفائدة والضريبة، مساو للصفر، لذا تعتبر المشاريع التي لا تصل إلى عتبة المردودية مشاريع مرفوضة، أما تلك التي تكون فوق مستوى التعادل فهي مجال منافسة بين المستثمرين"¹.

وتعرف أيضاً على أنها "النقطة التي تتساوى عندها الإيرادات الكلية للمشروع مع التكاليف الكلية، وعند هذه النقطة فإن المؤسسة لا تحقق ربحاً أو خسارة، حيث أن أهم نقطة هي أن المشروع بعد هذه النقطة يكون قد غطى جميع التكاليف الثابتة لديه، وبعد هذه النقطة تكون جميع الإيرادات هي أرباح بعد طرح التكاليف المتغيرة"².

كما نجد هناك عدة تسميات لعتبة المردودية:

1. نقطة التعادل: هي النقطة التي نتعامل فيها الإيرادات مع التكاليف.
2. نقطة الصفر: هي النقطة التي تكون فيها النتيجة مساوية للصفر.
3. عتبة الربحية: تدل هذه التسمية على النقطة التي تبدأ فيها المؤسسة في تحقيق الربح.

بالإضافة إلى تسميات نقطة التوازن، نقطة رقم الأعمال الحرج، النقطة الميتة.

¹ محمد الصيرفي، التحليل المالي من وجهة نظر المحاسبة الإدارية، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2014، ص 351.
² عبد الحليم كراجه وآخرون، الإدارة والتحليل المالي، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 227.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

ثانيا: أهمية عتبة المردودية

يحقق تحليل التعادل للمنشأة مجموعة من الأغراض المهمة نذكر منها¹:

1. دراسة وتقييم مستوى الأرباح والخسائر.
2. دراسة وتقييم مستوى الإنتاج والمبيعات.
3. دراسة وتقييم مستويات النمو والتوسع.
4. دراسة وتقييم سياسات التسعير والتوزيع والبيع.
5. دراسة وتقييم مستوى المخاطرة في العمليات.
6. دراسة وتقييم مستويات النجاح في المؤسسة.

المطلب الثاني: مجالات استخدام عتبة المردودية ونواحي القصور فيها.

أولا: استخدامات عتبة المردودية:

توجد العديد من الاستعمالات لعتبة المردودية نوردتها كآلاتي²:

1. تحديد أجور العمال وزيادتهم من خلال دراسة أثر التغير في التكلفة الناتجة عن هذه الزيادة.
2. تحليل الاستثمارات الرأسمالية كأداة مكملة وليس كأداة بديلة لأدوات التقييم الاستثماري مثل صافي القيمة الحالية، ومعدل العائد الداخلي، لأن تحليل التعادل يحدد حجم المبيعات اللازمة لجعل المشروع مجديا.
3. تقييم برامج تغيير أساليب الإنتاج خاصة عندما يتطلب الأمر الانتقال إلى تكنولوجيا تتضمن تكاليف ثابتة أعلى وتكاليف متغيرة أقل أو العكس.
4. تسعير المنتجات، إذ يمكن تحديد سعر المنتج لتحقيق هدف محدد في الربح قبل الفوائد والضرائب، كما يمكن بواسطته تحديد أفضل الأسعار لدخول السوق.
5. تحديد هيكل الكلفة بين ثابتة ومتغيرة وأثر تغير أحدها في الأخرى، وفي ربحية المشروع.
6. تقييم أثر تخفيض الكلفة المتغيرة وبيان الكلفة الثابتة في حالة اتخاذ الإدارة القرار بالتركيز على الكثافة الرأسمالية بدلا من الكثافة العمالية.

¹ هيثم محمد الزعبي، الإدارة والتحليل المالي، دار الفكر الطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص253.

² محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص352.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

7. اتخاذ القرارات الخاصة بالتصنيع أو الشراء.
8. اتخاذ القرارات الخاصة بعقود البيع.
9. اتخاذ القرارات الخاصة بإنتاج أصناف جديدة أو التوقف عن إنتاجها.
10. التوسع في حجم العمليات، خاصة عندما يتطلب هذا التوسع زيادة في الاستثمار في الموجودات الثابتة، ويكون دور تحليل التعادل هنا هو الحكم على مناسبة هذه الاستثمارات.
11. إعداد قوائم الدخل التقديرية
12. إعداد كشوف التدفق النقدي.

ثانيا: نواحي القصور في عتبة المردودية

تحليل التعادل بصورته المتعارف عليها على مجموعة من الافتراضات هي وإن وفرت له ميزة البساطة إلا أنها إلى حد كبير حدثت من استخداماته ومن أهم هذه الافتراضات ما يلي¹ :

1. افتراض وجود علاقة خطية بين متغيراته تمكن من تمثيل العلاقة بين تلك المتغيرات بمعادلة من الدرجة الأولى، في حين أن ذلك لا يتوفر في الواقع الفعلي. فافتراض ثبات التكلفة المتغيرة للوحدة المنتجة مثلا على مدار النشاط الإنتاجي لا يتحقق فعلا، لذا جاز قبوله في الأجل القصير ولكن لا يجوز في الأجل الطويل بعد أن تتغير نسب المزج بين عناصر الإنتاج فتتخفف إنتاجيتها.
2. كما أن افتراض ثبات القيمة الإجمالية للمصروفات الثابتة دائما وفي جميع مستويات الطاقة الإنتاجية أمر غير منطقي أو واقعي، ذلك لأن القيمة الإجمالية لهذه المصروفات ستتغير إذا تجاوز حجم الإنتاج المستوى العادي للطاقة، وعلى هذا الأساس فإذا جاز تمثيل منحنى المصروفات بخط مستقيم مواز للمحور الأفقي في حدود الطاقة العادية للإنتاج، فإن هذا المنحنى يصبح متدرجا تحت مستويات عدة من الطاقة.
3. إهمال تحليل التعادل التقليدي لتكاليف الطاقة العاطلة ضمن مستوى الطاقة العادي يؤثر على دقة وموضوعية القرارات المبنية عليه في تخطيط الإنتاج.
4. لا يراعي التحليل حالة عدم التأكد عند التخطيط للأرباح والمبيعات خاصة فيما يتعلق منها بظروف المنافسة وعوامل العرض والطلب. وهكذا يفترض مسبقا تأكد أسعار البيع عند احتساب عتبة المردودية مثلا يفترض تماما تأكد التكلفة المتغيرة للوحدة مما يتنافى مع واقع الحال.

¹ محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص196.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

5. يهمل التحليل الآثار التي تترتب على تقلب حجم وقيمة المخزون السلعي وذلك بناءً لافتراض مسبق بأن الكمية المنتجة تعادل تماما الكمية المباعة.

6. كذلك في مؤسسة تباع مزيجا من الأصناف يقوم تحليل التعادل على افتراض ثبات نسبة المزج بالنسبة للمبيعات وهذا هو الآخر افتراض نظري يصعب تحقيقه في الحياة العملية.

المطلب الثالث: تحديد عتبة المردودية

يتم تحديد عتبة المردودية بالوصول إلى رقم مبيعات أو مستوى النشاط من العمليات الذي تتساوى عنده الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية، ويكون الربح عند تلك النقطة يساوي صفرا ويمكن تحديد عتبة المردودية بالاعتماد على المداخل الآتية:

أولا: المدخل الجدولي

وتقوم هذه الطريقة على حساب التكاليف الكلية والإيرادات الكلية عند مستويات المبيعات المختلفة وتكون عتبة المردودية عندما تتساوى الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية وعندما يكون الربح صفرا كالتالي¹:

$$\text{التكاليف الكلية} = \text{التكاليف الثابتة} + \text{التكاليف المتغيرة}$$

$$\text{الإيرادات الكلية} = \text{المبيعات} \times \text{سعر بيع الوحدة}$$

$$\text{الربح} = \text{الإيرادات الكلية} - \text{التكلفة الكلية}$$

¹ أيمن الشنطي، عمر شقر، الإدارة والتحليل المالي، دار البداية، عمان، 2005، ص266.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

وكمثال تطبيق القوانين نقوم بإنشاء الجدول كالتالي:

جدول رقم (1.2): إيجاد نقطة التعادل جدوليا.

الوحدة: ألف/دج

المبيعات	التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	التكاليف الكلية	الإيرادات الكلية	الربح
40	30	20	50	40	10-
50	30	25	55	50	5-
60	30	30	60	60	0
70	30	35	65	70	5

المصدر: أيمن الشنطي، عمر شقر، الإدارة والتحليل المالي، دار البداية، عمان، 2005، ص266

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن عتبة المردودية تكون عند مستوى 60 ألف وحدة وعندها التكاليف الكلية تساوي الإيرادات الكلية أي 60 ألف دينار وكانت الأرباح تساوي صفر.

تحدد عتبة المردودية إما لتمثيل حجم أو كمية المبيعات التي تحقق تعادل المؤسسة، أو لتمثيل قيمة المبيعات التي تحقق هذا التعادل.

بالنسبة لكمية أو حجم المبيعات التعادل فتحدد بالمعادلة التالية¹:

$$\frac{\text{إجمالي التكاليف الثابتة للنشاط}}{\text{كمية مبيعات التعادل (بالوحدات)}} = \text{عائد المساهمة أو المساهمة الحدية للوحدة المنتجة}$$

أما قيمة مبيعات التعادل فتحدد بالمعادلة التالية:

$$\frac{\text{إجمالي التكاليف الثابتة للنشاط}}{\text{قيمة مبيعات التعادل (بالدينار)}} = \text{هامش عائد المساهمة للوحدة المنتجة}$$

¹ محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص198.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

وهنا يجب مراعاة الفرق بين عائد مساهمة الوحدة المنتجة من جهة وهامش عائد مساهمة الوحدة من جهة أخرى، فعائد مساهمة الوحدة أو المساهمة الحدية للوحدة يتمثل بالفرق بين سعر بيع الوحدة وتكلفتها المتغيرة، في حين يمثل هامش عائد مساهمة الوحدة المساهمة الحدية منسوبة إلى سعر البيع.

فإذا كان سعر بيع الوحدة مثلاً 10 دنانير وتكلفتها المتغيرة 6 دنانير.

فإن عائد مساهمة الوحدة = $10 - 6 = 4$ دنانير.

4

في حين أن هامش مساهمة الوحدة = $\frac{4}{10} = 40\%$

10

من جانب آخر يراعى أخذ الفوائد المدينة بعين الاعتبار في حالة وجودها.

إذ تحدد عتبة المردودية في هذه الحالة على النحو التالي :

إجمالي التكاليف الثابتة للنشاط + الفوائد المدينة

_____ = كمية مبيعات التعادل

عائد مساهمة الوحدة المنتجة

وبالمثل فإن:

إجمالي التكاليف الثابتة للنشاط + الفوائد المدينة

_____ = قيمة مبيعات التعادل

هامش عائد مساهمة الوحدة

ويمكن استخدام تحديد المعادلات السابقة لتحليل التعادل في تخطيط المبيعات والأرباح.

بالرجوع للمعادلة أعلاه يمكن تمثيل كمية المبيعات المستهدفة لتحقيق مقدار معين من صافي الربح قبل

الضريبة بالمعادلة التالية:

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

إجمالي التكاليف الثابتة للنشاط + الفوائد المدينة + الربح قبل الضريبة المستهدف

_____ = كمية المبيعات المستهدفة

عائد مساهمة الوحدة المنتجة

كما يمكن أيضا استخدام نفس المعادلة لتحديد الكمية المستهدفة من المبيعات اللازمة لتحقيق مقدار معين من صافي الربح بعد الضريبة، حيث يمكن تمثيل المعادلة كما يلي:

إجمالي التكاليف الثابتة للنشاط + الفوائد المدينة + الربح قبل الضريبة المستهدف

_____ = كمية المبيعات المستهدفة

_____ 1 - معدل الضريبة

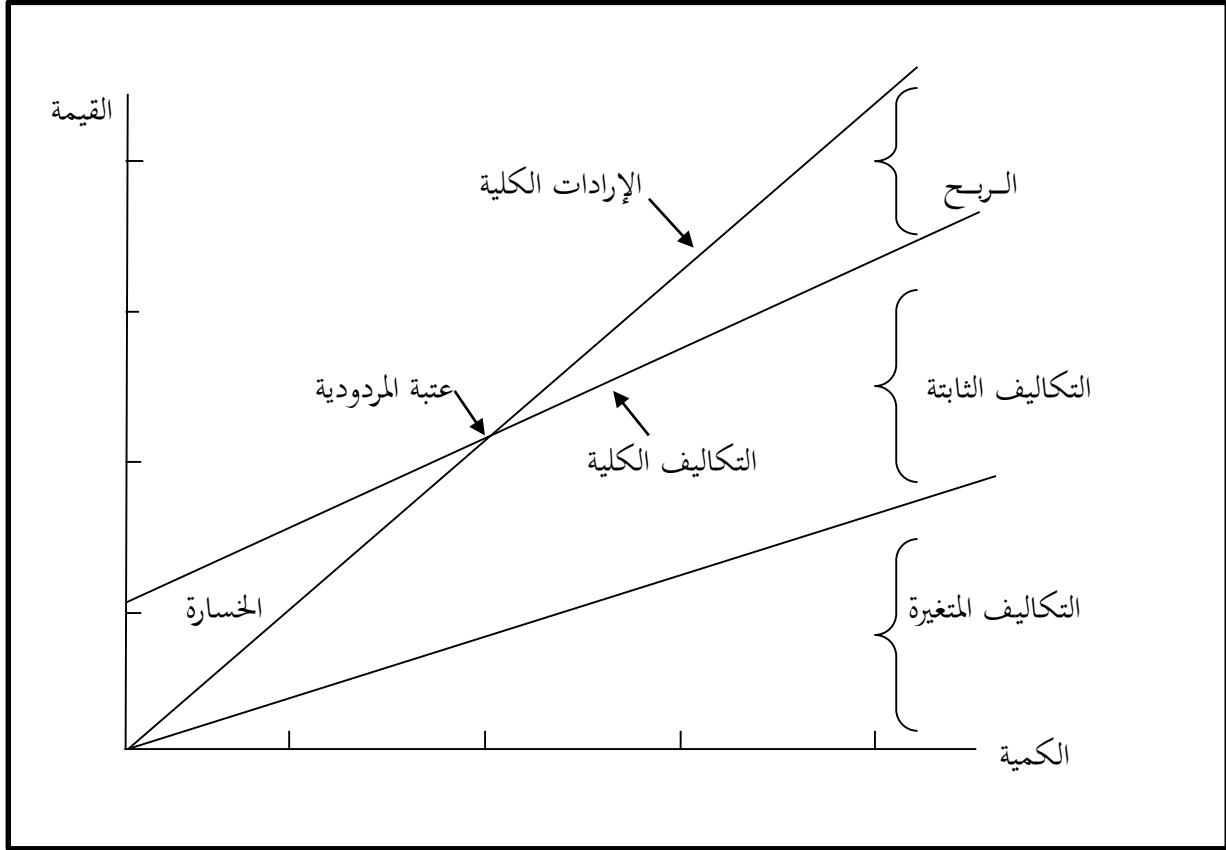
عائد مساهمة الوحدة المنتجة

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

ثانيا: تحديد عتبة المردودية بيايا

وتقوم هذه الطريقة على تمثيل منحى التكاليف الكلية والإيرادات الكلية واستخراج نقطة التقاطع بينهما، والتي تكون عتبة المردودية.

الشكل رقم (1.2): تحديد عتبة المردودية



المصدر: أيمن الشنطي، عامر شقر، الإدارة والتحليل المالي، دار البداية، عمان، 2005، ص 268.

المبحث الثالث: العلاقة بين المردودية وتكلفة العاملين

تبرز العلاقة بين تكلفة العاملين والمردودية في العوامل المؤثرة على عتبة المردودية فالتكاليف الثابتة والمتغيرة تؤثر على عتبة المردودية وهنا تظهر العلاقة بين العنصرين من خلال أن تكلفة العاملين تعتبر من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة تمثل عادة في الآلات والمعدات لذلك فان محور العمل هنا يدور حول كيفية تخفيض التكاليف من أجل تخفيض عتبة المردودية.

المطلب الأول: عناصر التكاليف المؤثرة على عتبة المردودية

تحدد عتبة المردودية من خلال عدة عوامل منها ما يتعلق بالتكاليف وهي عنصر دراستنا حيث إذا تغير واحد من هذه العناصر فقط فان عتبة المردودية تتغير وبالتالي تتغير قيمة المردودية المطلوبة وهي:

أولاً: القيمة الإجمالية للتكاليف الثابتة للمؤسسة

كلما زادت مع بقاء العوامل الأخرى على حالها وعدم زيادة في مردودية المؤسسة تؤدي الى ارتفاع عتبة المردودية والعكس بالعكس، وعلى هذا الأساس فان ارتفاع درجة الرفح التشغيلي أي زيادة الوزن النسبي للتكاليف الثابتة في هيكل التكاليف الإجمالية للمؤسسة سيترتب عليه ارتفاع عتبة المردودية وبالتالي التركيز والعمل لزيادة المردودية من أجل تحقيق الربح.¹

ثانياً: التكلفة المتغيرة للوحدة

هي الأخرى ترتبط بعلاقة طردية مع عتبة المردودية إذ ترتفع الثانية بارتفاع الأولى والعكس بالعكس، لكن بجدر بنا التذكير على أن قدرة الإدارة على تخفيض التكلفة المتغيرة للوحدة محدودة وذلك على عكس قدرتها على تخفيض التكاليف الثابتة، ذلك لأن عناصر التكلفة المتغيرة مثل المواد الخام والعمالة المباشرة وغيرها من عناصر التكلفة المتغيرة تخضع تكاليفها في معظم الأحيان لعوامل خارجية تقع خارج سيطرة الإدارة وذلك بعكس عناصر التكلفة الثابتة التي يكون بإمكان الإدارة التحكم فيها بدرجة أكبر، ومع ذلك نقول بان الإدارة الكفؤة لا تعدم السبل لتخفيض عناصر التكلفة المتغيرة للوحدة وذلك عن طريق إتباع سبل الرقابة الفعالة على تكاليف الإنتاج

¹ محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص204.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

بتخفيض تكلفة التلف والعوادم أو إتباع سياسات شراء فعالة تمكنها من تحقيق خصومات على مشترياتها من المواد الخام¹.

ثالثاً: الرفع التشغيلي

العلاقة السابقة بين التكاليف المتغير والثابتة وعتبة المردودية يمكن توضيحها من خلال شرح الرفع التشغيلي حيث يعرف الرفع التشغيلي بأنه تضخيم الأرباح بالاعتماد على حساب التكاليف المتغيرة. وهذا يعني بالضرورة إحلال الآلات مكان الأيدي العاملة، فإذا نجحت الشركة في تخفيض تكاليفها المتغيرة والمتمثلة في الأيدي العاملة وزيادة تكاليفها الثابتة والمتمثلة بالآلات فإنها تستطيع زيادة أرباحها إلا أنها سوف تتعرض لمخاطر أكبر حيث عدم نجاحها في عملية الرفع التشغيلي سوف يلحق بالمنشأة خسائر أكبر بالمقارنة مع الخسائر التي كانت سوف تتحقق بدون رفع تشغيلي. وتجدد الإشارة هنا أن استعمال الرفع التشغيلي سوف يؤدي إلى زيادة التكاليف الثابتة وهذا سوف يؤدي إلى انتقال عتبة المردودية إلى أعلى أي أن المنشأة بحاجة إلى حجم مبيعات أكبر لكي تغطي تكاليفها الثابتة وإذا ما يعرف بمخاطرة الأعمال.

تبقى عتبة المردودية على حالها إذا كانت الزيادة في التكاليف الثابتة تساوي النقص في التكاليف المتغيرة الكلية للمنشأة.

تزداد فعالية الرفع التشغيلي إذا كانت الزيادة في التكاليف الثابتة أقل من التخفيض في التكاليف المتغيرة الكلية وهذا سوف يؤدي إلى تضخيم أرباح المنشأة حيث أن المنشأة سوف تغطي تكاليفها الثابتة عند حجم مبيعات أقل من الحجم السابق وبالتالي انتقال عتبة المردودية إلى أسفل وهذا يعتبر إنجازاً جيداً بالنسبة للمنشأة².

رابعاً: أسعار بيع الوحدة السائدة في السوق

المردودية تعتمد على عدد الوحدات المنتجة وعلى سعر بيع الوحدة الواحدة في السوق. لذلك فإن الإيرادات الكلية عنصر مهم في تحديد عتبة المردودية، فلو أن الأسعار السائدة في السوق تغيرت ارتفاعاً أو انخفاضاً فإن هذا سوف يؤدي إلى تغيير المردودية وبالتالي ينتقل مستوى عتبة المردودية إما للأسفل أو الأعلى، وتكون المؤسسة مضطرة لمراقبة أسعار السوق لتتمكن وبشكل مستمر من البقاء ضمن دائرة المنافسة والحفاظ على حصة مبيعات مناسبة،

¹ المرجع السابق، ص 204.

² عبد الحليم كراجة وآخرون، الإدارة والتحليل المالي، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر، عمان، 2006، ص 245.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

إذ أن المؤسسة لا تستطيع أن تتجاهل انخفاض أسعار البيع، وتستمر في طرح منتجاتها بسعر أعلى، فإن هذا سوف يفقد المؤسسة كثيرا من مبيعاتها لذلك فهي مجبرة على التغيير في أسعارها بتلاؤم مع السوق¹.

المطلب الثاني: تحسين المردودية عن طريق تخطيط القوى العاملة:

سنتطرق في هذا المطلب إلى أثر القوى العاملة المتاحة التي يجب أن يتم تخطيطها بطريقة ترفع من فعاليتهم وتزيد من إنتاجية عملهم وبالتالي تحسين المردودية للمؤسسة.

إن أهم ما يميز المؤسسات الاقتصادية العمومية في ظل الاقتصاد الموجه كما رأينا وجود نسبة كبيرة من البطالة المقنعة (وجود عاملين أو أكثر بوظيفة عامل واحد) في جميع مستويات العمل بما في ذلك الإدارة، وبالتالي أدى إلى وجود ضعف كبير في إنتاجية العمل الشيء الذي أثر سلبا على المردودية المالية للمؤسسة ومن هنا تبرز أهمية تخطيط وتنظيم القوى العاملة على مستوى المؤسسة في تحسين وزيادة هذه المردودية خاصة ونحن في مرحلة انتقال إلى اقتصاد السوق.

أولا: أهداف تخطيط القوة العاملة

إن تخطيط القوة العاملة هي العملية التي تسعى المؤسسة من خلالها إلى الحصول في الوقت المناسب على العدد اللازم من العمال للقيام بالعملية الإنتاجية وتحقيق أهداف المؤسسة. ومنه الهدف من وراء تخطيط القوى العاملة يتمثل في:²

1. ضمان الزيادة الدائمة لإنتاجية العمل.
2. اختيار المناصب لأفراد والإشراف والقيادة والترقية.
3. إعداد القوائم التقديرية للرواتب والأجور التي تدفع للعاملين.
4. ضمان دورات تكوين وتأهيل العاملين بالمؤسسة للحصول على نتائج أفضل.
5. الاستفادة من التخصص وتقييم العمل داخل المؤسسة.

¹ هيثم محمد الزغيبي، مرجع سبق ذكره، ص 259.

² عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 117.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

ثانيا: خطوات تخطيط القوة العاملة في المؤسسة

لابد عند تنظيم أو تخطيط القوة العاملة في أية مؤسسة من جمع كل المعلومات المتعلقة بعدد وتركيب القوة العاملة في المؤسسة، وللوصول إلى هذا الغرض فإنه لابد من أن تشمل المعلومات ما يلي:

حكم العمالة، تركيب العمالة، كفاءتها، توزيع العاملين حسب المديرية أو الأقسام أو المصالح المختلفة التي يضمها الهيكل التنظيمي... الخ.

من أجل ذلك لابد من إعداد جداول تحدد فيها كل المعلومات الضرورية لتخطيط القوة العاملة (معلومات شخصية، مستوى التعليم) وبعد إعداد هذه المعلومات نبدأ بإعداد خطة القوة العاملة.

1. توصيف الوظائف: ويعني تحديد أنواع الوظائف المطلوبة لكل مديرية من المديرية المكونة للتنظيم الإداري للمؤسسة وتحديد مهام كل منها وطرق تنفيذها وظروف أدائها وعلاقتها بالوظائف الأخرى والشروط التي يجب توفرها لمن يشغلها.

2. تحديد عدد العاملين اللازمين لكل وظيفة: حيث أن طريقة تحديد عدد العاملين تختلف من وظيفة إلى أخرى وفقا لطبيعتها، وعليه يمكن حساب عدد عمال الإنتاج كما يلي:

$$\text{عدد العاملين} = \frac{\text{ساعات العمل اللازمة لتحقيق حجم الإنتاج المخطط}}{\text{متوسط ساعات العمل السنوية للعامل الواحد}}$$

أما بالنسبة للأقسام غير الإنتاجية فيكون وفق التوثيق للوظائف الخاصة بهذه الأقسام أو بواسطة التجربة.

3. مقارنة الأعداد المطلوبة مع الأعداد الموجودة فعلا في المؤسسة: فإذا كان العدد اللازم لتحقيق خطة الإنتاج يفوق الموجودين يجب الاتصال بالمسؤول عن المالية لإدراج هذه الزيادة في العدد في الخطة المالية المستقبلية.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

ثالثاً: أساليب تحسين مردودية القوى العاملة

يمكن تحسين مردودية القوى العاملة من خلال مجموعة من الأساليب نذكرها فيما يلي:¹

1. تحسين الإدارة وتنظيم العمل وهيكل الحوافز واتخاذ كافة الإجراءات الممكنة للاستفادة الكفاءة من عنصر العمل.
2. توجيه هيكل ومعدلات الأجور مما يساعد على توفير الأعداد والأنواع اللازمة من الأيدي العاملة في الوقت والمكان الذي تبرز فيه الحاجة إليها.
3. تطوير وعي العاملين بأهمية وضرورة رفع الإنتاجية وتعريفهم بالأساليب المؤدية لذلك.
4. تصعيد حركة المبادرات والإبداعات الإنتاجية وكشف المزيد منها وتوسيع التوجه لها بين صفوف العمال.
5. زيادة الوزن النوعي للعمال المنتجين الرئيسيين بالنسبة لمجموع العاملين.
6. الاختيار الصحيح للأفراد ووضعهم في المكان المناسب.
7. خلق ظروف عمل مناسبة وذلك عن طريق الترتيب السليم لمعدات وماكينات المصنع والإضاءة الكافية والتهوية المريحة وأماكن وفتحات الراحة وغيرها من الظروف المادية للعمل والتي تشكل بيئة أو جو للعمل.
8. تحسين الرعاية الصحية للعاملين وتوفير شروط السلامة والأمن الصناعية.
9. تبني المؤسسة برامج رسمية للتنقل بين الوظائف المختلفة وهذا بهدف القضاء على ظاهرة الروتين والملل التي قد تصيب العمال والإداريين.
10. على الإدارة تشجيع مبدأ مشاركة العاملين في اتخاذ القرارات كتقدير الميزانية، مراقبة الحسابات وتوزيع المهام.
11. تنمية العلاقات الشاملة وذلك بتكسير الحواجز بين الرؤساء والمرؤوسين مثل الألعاب الرياضية وغيرها من النشاطات العديدة التي تعبر عن التضامن والانسجام بين أفراد المؤسسة.
12. تشجيع العمل الجماعي وتنمية روح الجماعة.

¹ عقيل جاسم عبد الله، أبو رغيف طارق عبد الحسن العكيلي، تخطيط الموارد البشرية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص 145

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

المطلب الثالث: وضعية المردودية وعلاقتها بالعاملين في المؤسسة الجزائرية:

لقد نجح عن التخطيط المركزي الذي اختارته الجزائر لتحقيق مسارها التنموي تسييرا إداريا يكتسي عيوبا كثيرة، ونحن نعلم أنه على كل مؤسسة عمومية كانت أو خاصة تحقيق فعالية في التسيير والتي تسمح لها بالحصول على أدنى مستوى من المردودية، والتي يسمح لها على الأقل بتحديد وسائلها الإنتاجية لضمان نموها واستمرارها، إلا أن هذا التسيير لم يهتم بالاستعمال الأمثل للموارد المتاحة خاصة منها البشرية للحصول على المردودية المرجوة ولم تستطع المؤسسة الجزائرية في كثير من الأحيان تحقيق استمراريتها إلا بالارتكاز على إعانات الدولة المتتالية.

ورغم الإصلاحات إلا أنها لم تعطي ثمارها المتوقعة وأصبحت المؤسسة الوطنية اليوم أمام تحديات كبيرة للوصول الى مردوديتها¹.

و في هذا السياق يضيف عبد الحق لعميري حالة وحدة الحديد و الصلب كمثال مقارن بوحدة الحديد و الصلب لدى الكوريين حيث بدأنا القيام باستثمارات معتبرة في نفس الوقت مع الكوريين، لكننا كنا نستخدم المدخلات بإفراط وخاصة البشرية والمادية، وكانت نسبة استخدام الطاقات أضعف بكثير من قيمة المخرجات التي كانت أقل من المدخلات، وكان المعارضون يركزون تحاليلهم حول الأسعار المتدنية للمخرجات، متناسين أن تكاليف المدخلات (الموارد البشرية، المواد الأولية، الكهرباء، الخدمات الادارية والاجتماعية) كانت إضافية غير أن الأمر الأكثر أهمية هو ذلك الذي تركزه نسبة استعمال الطاقات: أقل من 55% في المتوسط، كون غياب الفائض المالي يمنع المؤسسة من خلق فروع ومن التطور، فهي تستهلك الثروات أكثر من ما تنتج، وانطلاقا من هذا يجري تمويل العجز من الخزينة على الدوام، وكان بإمكان الموارد المستعملة خلق آلاف المؤسسات المتوسطة والصغيرة وعشرات الآلاف من الوظائف، فان لم توجد هذه المؤسسات وتلك الوظائف، فلأنها دمرت بواسطة صناعة غير فعالة، وفي المقابل كانت وحدات الصلب الكورية تعمل بطريقة مغايرة، فهي مسيرة بواسطة أدوات تسييرية جد عصرية في حينها، وبنسبة استخدام تتجاوز 95%، وكانت الفوائض المالية المحققة تسمح بالتوسع وخلق العديد من الفروع وآلاف الوظائف، فكل صناعة كورية تنشأ تصبح مركزا لخلق الثروة ومضاعفة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وخلق عشرات الآلاف من الوظائف، وكل صناعة جزائرية تنشأ مع بعض الاستثناءات تصبح مركز لتدمير الثروات دون تحقيق أي

¹ عمر صخري، مرجع سبق ذكره، ص 43.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

مردودية إيجابية ومكانا لتبخر الموارد التي بإمكانها خلق آلاف المؤسسات المتوسطة والصغيرة وعشرات الآلاف من مناصب العمل¹.

هناك عوامل يمكن استخلاصها والتي أعاققت المردودية للمؤسسات وجعلتها لتقوم بدورها على أحسن وجه ويمكن ذكر ما يلي²:

1. المؤسسة الاقتصادية العمومية لم تقم بتأمين منتجاتها الخاصة، بعبارة أخرى كان عمل المؤسسة العمومية وفق المخطط المالي عن طريق تدعيمات الدولة بدلا من نتائجها الخاصة بها.
2. حملت المؤسسات العمومية نفسها وظائف عديدة كانت من المفروض أن تكون من انشغالات الدولة (الأهداف الاجتماعية).
3. أصبحت المؤسسة مكانا للتوزيع أكثر منه للإنتاج وهذا لعدم تطوير كل اعتبارات المردودية والإنتاجية.
4. أيضا كانت المؤسسة العمومية مكانا لضياح رأس المال حيث قامت بإعادة توزيع المداخيل مع إنتاج ضعيف وتشغيل ضعيف لقدراتها الإنتاجية واستثمار ضعيف أيضا.
5. نلاحظ أيضا غياب المحاسبة التحليلية في المؤسسة العمومية الجزائرية وإذا وجدت فهي تبقى قليلة التطور وغير فعالة وبذلك عدم إمكانية تقدير دراسة للمردودية تحت هدف تحقيق الربح
6. الدولة منحت كل امتيازاتها لمراقبة وتحديد الأسعار دون الأخذ بعين الاعتبار المردودية للمؤسسة العمومية، وفي الواقع أن صلابة تحديد الأسعار وجهل تكلفة الإنتاج تعكس النتائج السلبية لصعوبات في الاستغلال.
7. اضطلاع المؤسسة العمومية بعدد كبير من المهام، البعض منها لا يمد بأي صلة إلى مهمتها الرئيسية وكذا انعدام الاتصال وقصور نظام المعلومات على مركزية القرار.
8. التضخم الإداري حيث يفوق نسبة الإداريين في بعض المؤسسات نسبة 16% من مجموع عدد العامل ومقارنة بالنسبة الدولية والمقدرة بـ 10% مما يثير وجود بطالة مقنعة أي ارتفاع في تكاليف الإنتاج.
9. انخفاض الإنتاج وعدم استغلال الطاقات الإنتاجية المتاحة.
10. افتقار الجهاز الإداري إلى صفات الكفاءة والخبرة والأساليب العلمية المتمثلة في تحقيق الاستخدام الأمثل للآلات والتجهيزات والمواد الأولية والجهود البشرية والاستفادة من الموارد الاقتصادية (بشرية ومالية) المعطلة،

¹ عبد الحق لعميري، عشرية الفرصة الأخيرة للاقتصاد الجزائري الازدهار أو الانحيار، منشورات الشهاب، الجزائر، 2015، ص 27.

² عمر صخري، مرجع سبق ذكره، ص (43 - 52).

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

وإقامة علاقات جيدة بينها وبين العمال واشتراكهم في الإدارة والرقابة وأخذ الرأي في كل من شأنه دفع وتطوير المؤسسة.

11. نقل التكنولوجيا وما يرافقها من مشاكل الصناعة الثقيلة، أي يؤدي تعطل الآلات إلى نقص كبير في الطاقة الإنتاجية بسبب نقص الإطارات التقنية المؤهلة والفعالة.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

خلاصة الفصل الثاني:

مما سبق دراسته نستطيع القول إن تكلفة العاملين والمردودية مرتبطين ببعضهما ارتباط وثيق، إذ لا يمكن تحليل المردودية دون تحليل تكلفة العاملين، وعلى هذا الأساس يجب تحليل التكاليف الثابتة والمتغيرة وعتبة المردودية. ومن هنا فان التحكم في تكلفة العاملين يسمح للمؤسسة بتحقيق مردودية عالية لأنها تشكل نسبة كبيرة من التكاليف الكلية، وبالنسبة للمؤسسة العمومية الجزائرية فان لديها مشكل في زيادة تكلفة العاملين على حساب المردودية والسبب في ذلك هو الغرض الاجتماعي للدولة من أجل القضاء على البطالة من خلال التوظيف الزائد عن الحاجة للعاملين.

الفصل الثالث

دراسة حالة المؤسسة الوطنية

للرخام ENAMARBRE

تمهيد:

إن من أبرز ما تعاني منه المؤسسات الاقتصادية العمومية هو الزيادة في تكلفة العاملين حتى ولو كانت على حساب المردودية ولذلك فإن التحكم في هذا العنصر يعتبر أمر مهم من أجل رفع مستوى المردودية، ولذلك فإن التحكم في هذا العنصر أمر مهم من أجل رفع مستوى المردودية.

وعليه سنتناول في الفصل التطبيقي دراسة حالة في المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE بولاية قلمة والتي من خلالها سوف نتمكن من معرفة إذا كانت هذه المؤسسة تتأثر مردوديتها بتكلفة العاملين أو لا.

وعليه ارتأينا أن نقسم هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للرخام.
- المبحث الثاني: تحليل مالي لوضعية المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE بولاية قلمة

فترة (2009 - 2016).

- المبحث الثالث: اختبار الفرضيات.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للرخام

نحاول من خلال هذا المبحث تقديم لمحة عامة للمؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

المطلب الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

نقوم في هذا العنصر بتبيين ماهية المؤسسة الوطنية للرخام وذلك من خلال تعريفها، وأسباب اختيار موقعها وطبيعة عملها وكذا أهدافها.

أولاً: لمحة عن المؤسسة

أسست مؤسسة الرخام بسكيكدة سنة 1983، على يد خبراء ومهندسين من إيطاليا بموجب المرسوم التنفيذي رقم 83/443 المؤرخ في 16/07/1983 والمتعلق بإعادة هيكلة الشركات، حيث انبثقت عن المؤسسة الوطنية للأبحاث المنجمية "سوناريم" التي قسمت إلى سبع مؤسسات هي:

- المؤسسة الوطنية للرخام.
- شركة أسمي دال.
- الشركة الوطنية للملح.
- شركة فرفوس للحديد والصلب.
- المؤسسة الوطنية للحصى.
- شركة موييدال والمبيدا.
- شركة انيوف.

وتقع وحدة قلما للرخام ببلدية بومهرة أحمد، على الطريق الرابط بين بلديتي بومهرة أحمد وجباله لخميسي يحدها من الشمال واد سيبوس ومن الجنوب وحدة إنتاج البلاط، تقدر مساحتها بمكتار ونصف، والتي تعود ملكيتها الأصلية إلى الدولة، فهي تعتبر مؤسسة عمومية اقتصادية، وقد دخلت في طور التشغيل سنة 1995 برأس مال إجمالي قدرة 730 مليون دج.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

تضم الشركة الوطنية للرخام 112 عامل، نشاطها الأساسي استخراج، تحويل، وبيع الرخام أما نشاطها الثانوي فهو بيع بقايا الرخام والركام، تحصل على المادة الأولية للرخام الأبيض من سكيكدة أما الرخام الأحمر ماونة "قالمة". آخر تاريخ إعادة هيكلة للوحدة كان 2012. ومن أهم أسباب اختيار الموقع الحالي للمؤسسة وما يقدمه لها من مزايا نذكر:

- تسهيل استغلال محجرة الرخام قالمة لأن المنطقة غنية بالمادة الأولية "الرخام".
- لقرها من الوادي لاستغلال الماء في الآلات.
- الموقع المعزول لتفادي إزعاج السكان ونظرا لما تحدثه الآلات من ضجيج وغبار.

ويقوم نشاط المصنع على تحويل الرخام من المادة الخام إلى المادة النهائية الصالحة للاستعمال، حيث تقوم بالإنتاج حسب الطلبات التي يقدمها العملاء لهم.

ثانيا: أهداف المؤسسة الوطنية للرخام

تهدف المؤسسة الوطنية للرخام لتحقيق جملة من الأهداف نذكر أهمها فيما يلي:

- تعظيم قيمة الوحدة.
- الاستمرارية وتحقيق الربح.
- محاولة إدراج نوعية جديدة في السوق.
- المنافسة مما يؤهلها من احتلال المراتب الأولى.
- توفير نوعيات مختلفة من الرخام.
- تغطية متطلبات العملاء.
- محاولة تحسين العمل الاشهاري والاعلامي لمختلف منتجاتها وهذا بهدف ترقية مبيعاتها.
- تحقيق الاكتفاء الذاتي والتقليل من التبعية الخارجية من ناحية إنتاج الرخام.

وتسوق المؤسسة منتجاتها لكل من:

- مؤسسات البناء.
- الباعة والحرفيين.

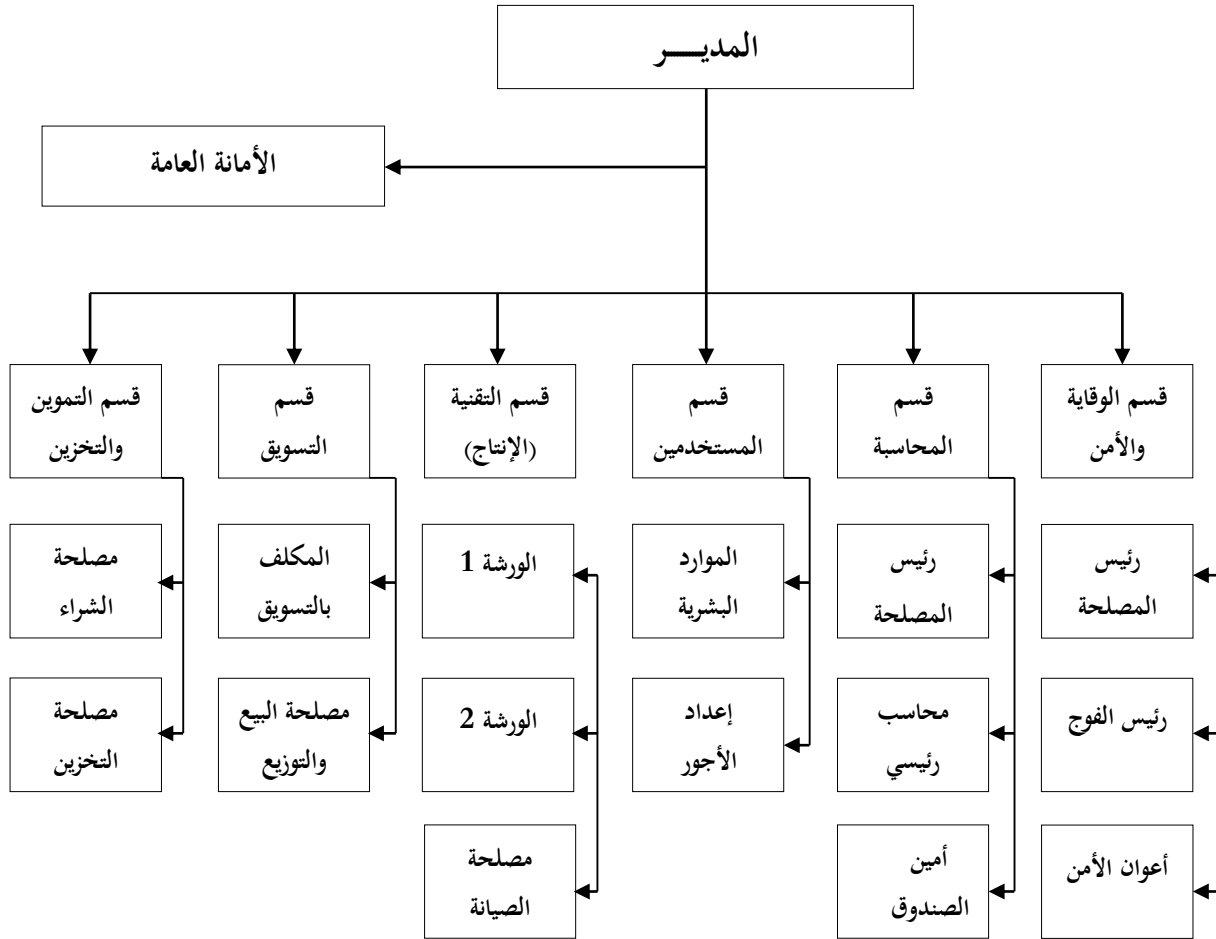
الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

- الخواص.
- تصدير كتل الرخام ماوينة إلى كل من: " إسبانيا، ليبيا، تونس، إيطاليا".

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة والعوائق التي تواجهها

أولاً: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للرخام

الشكل رقم (1.3): الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE



المصدر: مصلحة المستخدمين للمؤسسة ENAMARBRE

تضم المديرية ما يلي:

1. الأمانة العامة: ويطلق عليها هذا الاسم لكونها شديدة الحرص على أسرار المؤسسة، فهي المسؤولة على كل المعلومات الخاصة بنشاطات المؤسسة، كما أن لها علاقة وطيدة بال إدارة العامة.
2. قسم الوقاية : تتكون من رئيس المصلحة، رئيس الفوج، وأعاون الامن، وهي المسؤولة عن حماية العمال وتوفير الأمن داخل الوحدة، والمراقبة اليومية لدخول وخروج العمال.
3. قسم المحاسبة والمالية: يضم هذا القسم ثلاثة أعضاء رئيس المصلحة، المحاسب الرئيسي، أمين الصندوق، حيث تقوم هذه المصلحة بتجميع العمليات المالية والمحاسبية التي تجرى بين المصالح الأخرى لمعرفة مركزها المالي، وذلك بعد استخراج النتائج السنوية.
4. يتكون من رئيس مصلحة الموارد البشرية المكلف بالنزاعات وهو عصب المؤسسة، أي الرابط بين العمال و المدير ابتداء من التوظيف إلى التقاعد، حيث نقوم بتحضير العطل، التأمينات، الترتيبات، وإعداد كشف الرواتب لكل عامل وذلك شهريا.
5. قسم التقنية "الإنتاج": يتكون هذا القسم من ورشتين واحدة للإنتاج والأخرى لتخزين ومصلة الصيانة التي لها فعالية كبيرة بالوحدة فهي تقوم بصيانة التجهيزات للحفاظ عليها، حيث تخصص سنويا فترة لإجراء عمليات الصيانة، وتضمن صيانة المصنع والحجرة، وظيفه هذا القسم في تحويل المادة الأولية إلى منتج تام الصنع.
6. قسم التسويق: يتكون من رئيس المصلحة، مصلحة البيع، والمكلف بالتسويق، وتقوم هذه المصلحة بعدة نشاطات منها:
 - تسجيل قائمة العملاء وتحديد الكمية المخصصة لهم.
 - استلام طلبيات الزبائن واعطائها لمصلحة الإنتاج لإعداد طلب الإنجاز.
 - مناقشة الطلبية مع الزبون من حيث وقت تسليم السلعة ودفع العريون.
7. قسم التمويل: حيث تمثل المرتبة الأولى وذلك لتعدد المهام التي تشرف عليها والتي تتمثل في توفير حاجيات المصنع من المواد الأولية وقطع الغيار وتخزينها الى حين الحاجة. والشكل الموالي نعرض فيه الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للرخام محل الدراسة .

ثانيا: العوائق التي تواجه المؤسسة الوطنية للرخام

تعاني المؤسسة من عدة عوائق نذكر أهمها في النقاط التالية:

- ضيق مساحة المصنع التي لا تسمح بالتوسع.
- نقص نوعية المادة الاولية من الرخام الابيض التي تمويلها من سكيكدة.
- كثرة المنافسين واستخدامهم طرق غير شرعية في التسويق مثل الغاء الضريبة لجلب العملاء، والعروض الخاصة ومدة الانتظار.

المبحث الثاني: تحليل مالي لوضعية المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

المطلب الأول: تطور الوضعية المالية لمؤسسة ENAMARBRE

أولاً: تطور رقم الأعمال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 الى سنة 2016

الجدول رقم(1.3): مراحل تطور رقم الأعمال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016

الوحدة: مليون/دج

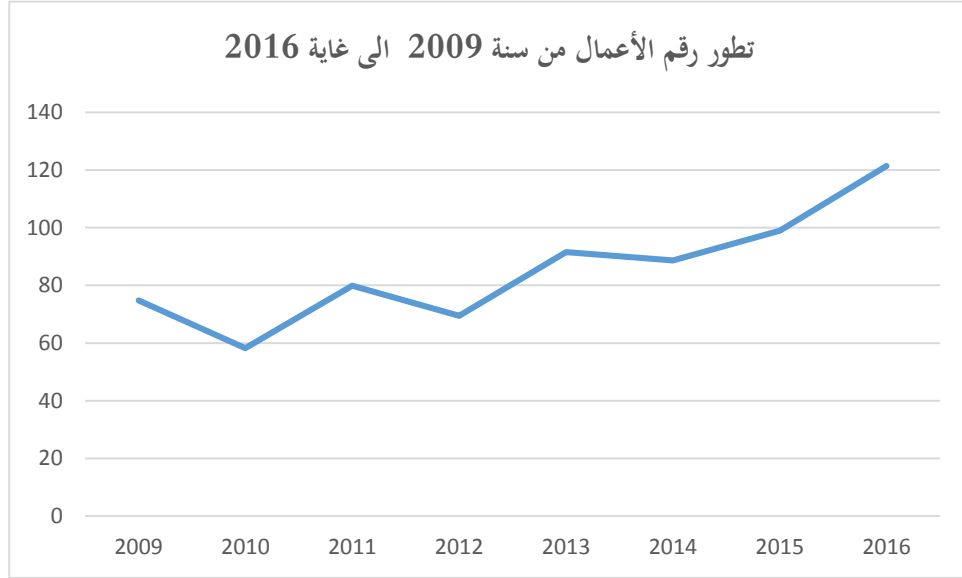
السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
رقم الأعمال	74,796	58,213	79,927	69,4	91,531	88,666	98,999	121,379
نسبة التغير	//	-22,17%	37,30%	-13,17%	31,89%	-3,13%	11,65%	22,38

المصدر: جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

نلاحظ من الجدول ان رقم الأعمال خلال فترة الدراسة قد إنخفض الى أدنى مستوى سنة 2010 ليعود للإرتفاع مجدداً في سنة 2011 بزيادة تقدر بـ 59,47% و يبقى في تذبذب سنة بسنة ليعود للإرتفاع مجدداً بعد سنة 2014 لسنتين على التوالي وقد كانت اعلى نسبة زيادة له بسنة 2011 حيث تجاوزت 35% و كذلك سنة 2013 بأكثر من 30% والمنحنى التالي يبين تطور رقم الأعمال من سنة 2009 الى غاية 2016:

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

الشكل رقم (2.3): منحى بياني يمثل التطور في رقم الأعمال من سنة 2009 إلى 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

الملاحظ من المنحى ان هناك إتجاه نحو الزيادة في رقم الأعمال بداية من سنة 2010 ليلبغ أعلى مستوى له في سنة 2016 حيث بلغ 121,379 مليون دينار جزائري وهو يدل على توسع نشاط المؤسسة الإستثماري.

ثانيا: تطور القيمة المضافة للاستغلال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 الى سنة 2016
الجدول رقم(2.3): مراحل تطور القيمة المضافة للإستغلال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016

الوحدة: مليون/دج

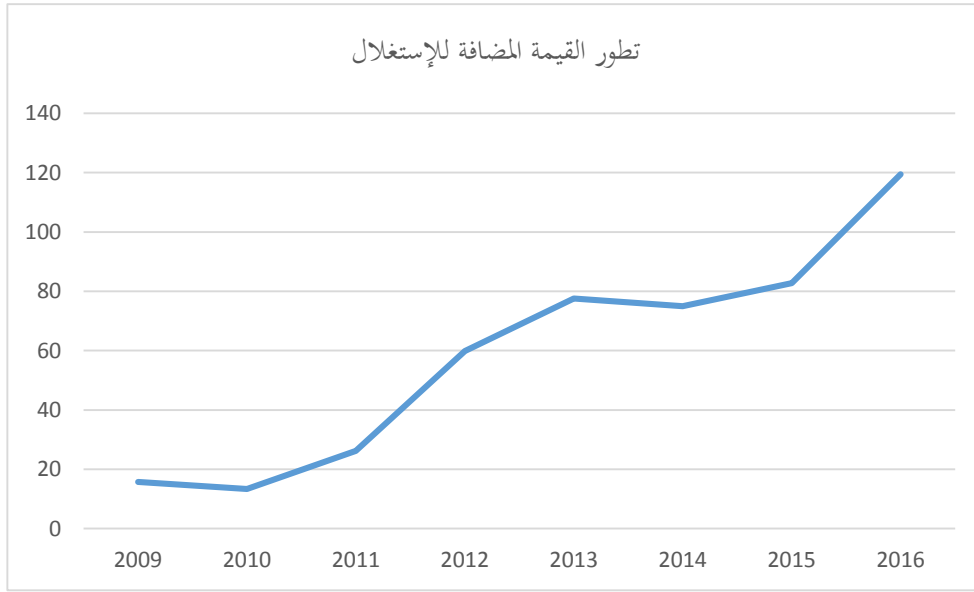
السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
القيمة المضافة للاستغلال	15,675	13,312	26,222	59,818	77,568	74,961	82,756	119,404
نسبة التغير	//	-15,07%	96,98%	128,12%	29,67%	-3,36%	10,40%	44,28%

المصدر: جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

من الجدول نلاحظ ان القيمة المضافة في زيادة مستمرة و اهم زيادة شهدته كان في كل من سنة 2011 حيث بلغت نسبة التغير 96,9% وسنة 2012 حيث تجاوزت 125 % وهي نسبة مرتفعة تعبر عن نمو القيمة المضافة وتحسن أداء المؤسسة الصناعي والتجاري، واستمرت القيمة المضافة في الارتفاع حيث بلغت ضعف ما كانت عليه بسنة 2012. والشكل التالي يوضح تطور القيمة المضافة:

الشكل رقم (3.3): منحى بياني يمثل التطور في القيمة المضافة من سنة 2009 إلى 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

من المنحى البياني نلاحظ القيمة المضافة في ارتفاع حيث ارتفعت من أقل من 20 مليون دينار جزائري بسنة 2009 الى ما يقارب من 120 مليون دينار جزائري بسنة 2016 أي زيادة بحوالي 100 مليون دينار جزائري وهذه الزيادة من المنحى كانت على مرحلتين من 2009 الى 2012 زيادة بحوالي 45 مليون دينار جزائري والمرحلة الثانية من 2012 الى غاية 2016 زيادة بلغت 60 مليون دينار جزائري.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

ثالثا: تطور معدل الإدماج بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 الى سنة 2016

جدول رقم(3.3): معدل الإدماج بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016

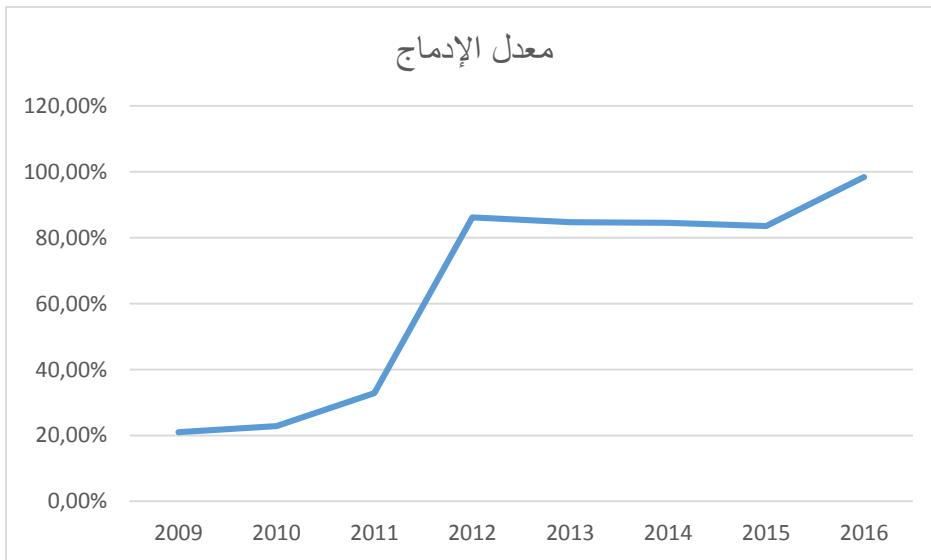
الوحدة: مليون/دج

السنة	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009
رقم الأعمال(1)	121,379	98,999	88,666	91,531	69,4	79,927	58,213	74,796
القيمة المضافة للاستغلال(2)	119,404	82,756	74,961	77,568	59,818	26,222	13,312	15,675
معدل الإدماج(1)/(2)	98,37%	83,59%	84,54%	84,75%	86,19%	32,81%	22,87%	20,96%

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

من الجدول نلاحظ انه توجد علاقة طردية بين رقم الأعمال و القيمة المضافة حيث ان القيمة المضافة تشهد زيادة و نقصان في نفس السنوات التي يشهد فيها رقم الأعمال زيادة و نقصان، والاتجاه العامل لهما هو اتجاه نحو الزيادة لكن بوتيرة أسرع للقيمة المضافة هذا ما يجعل معد الإدماج يرتفع بنسبة تزيد عن 75 % في الفترة المدروسة من سنة 2009 الى غاية 2010، و نوضح ذلك من خلال المنحنى البياني التالي:

الشكل رقم (4.3): منحنى بياني يمثل التطور في معدل الإدماج من سنة 2009 إلى 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

نلاحظ من المنحنى البياني ان معدل الإدماج حقق ارتفاع كبير في سنة 2012 حيث تجاوز نسبة 85 % بعدما كان أقل من 35% في سنة 2010، و يبقى معدل الإدماج اكبر من 80% لمدة 4 سنوات متتالية ليرتفع بسنة 2016 و يتجاوز 95 % و هو معدل إدماج مرتفع بالنسبة لمؤسسة صناعية حيث ان النسبة المعيارية للمؤسسات الصناعية عادة لا يتجاوز 50 % في أفضل أحوالها على خلاف المؤسسات الخدمائية التي يكون معدل الإدماج فيها يتجاوز 90 % هذا يدل على ان للمؤسسة نشاطات أخرى خدمائية تقوم بها، وانتقال معدل الإدماج في مدة 8 سنوات من 20 % إلى أكثر من 95 % يدل على ان المؤسسة لديها القدرة على إنشاء ثروة من خلال نشاطها.

هذا فضلا على عن وجود بعض الجوانب لم تتمكن من تفسيرها.

رابعاً: تطور تكاليف العاملين من سنة 2009 الى سنة 2016

الجدول رقم(4.3): مراحل تطور تكاليف العاملين بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016

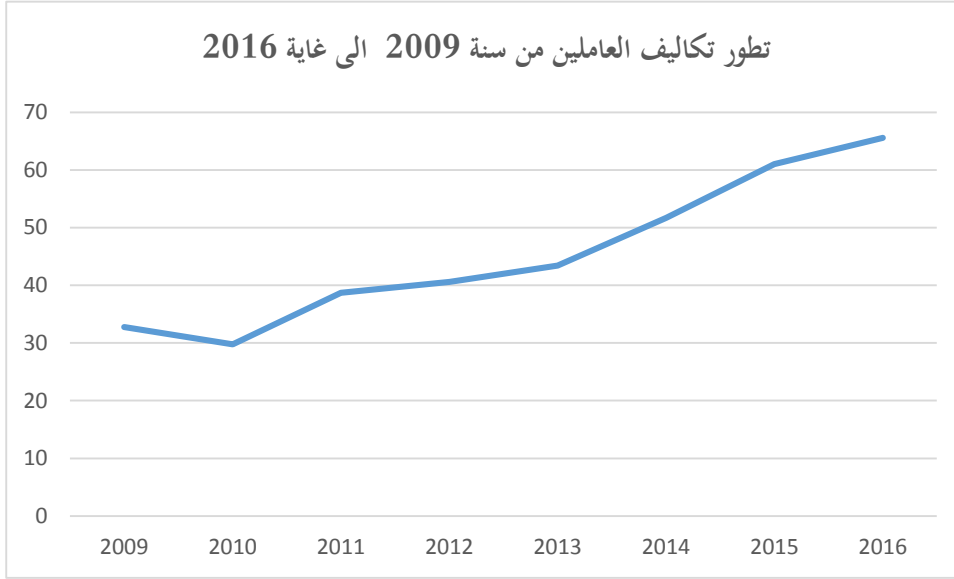
الوحدة: مليون/دج

السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
تكاليف العاملين	32,745	29,739	38,693	40,613	43,421	51,686	61,014	65,556
نسبة التغير	//	-9,18%	30,11%	4,96%	6,91%	19,04%	18,05%	7,44%

المصدر: جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

نلاحظ من الجدول أن تكاليف العاملين قد إنخفضت في سنة 2010، لتعود للإرتفاع في السنوات الموالية وتبلغ اعلى مستوى لها في سنة 2016 حيث كانت أعلى نسبة زيادة في تكاليف العاملين سنة 2011 بنسبة 30,11 % إضافة الى سنة 2014 و 2013 حيث نسبة الزيادة فيهما قاربت 20 %، و يمكن توضيح تطور تكاليف العاملين من خلال المنحنى البياني التالي:

الشكل رقم (5.3): منحى بياني يمثل التغير في تكاليف العاملين من سنة 2009 إلى 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

نلاحظ من المنحنى البياني ان تكاليف العاملين في زيادة مستمرة حيث لم تكن تتجاوز 30 مليون دينار جزائري بسنة 2010 لترتفع بعد ذلك و تتجاوز 60 مليون دينار جزائري بسنة 2015 أي زيادة بـ $\frac{1}{2}$ في مدة 5 سنوات و يرجح السبب في ذلك الى الزيادة المستمرة في عدد العاملين بالمؤسسة حيث ارتفع من 77 عامل في 2009 الى 112 عامل سنة 2016، بالإضافة الى التحسن في الأجور و كل هذا يرجع للسياسات الاقتصادية التي إنتهجتها الدولة نحو مؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي بداية من سنة 2011 و التي شهدت انتعاش في المداخيل.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

خامسا: نسبة تكاليف العاملين على رقم الأعمال

جدول رقم(5.3): نسبة تكاليف العاملين على رقم الأعمال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة

2009 إلى 2016

الوحدة: مليون/دج

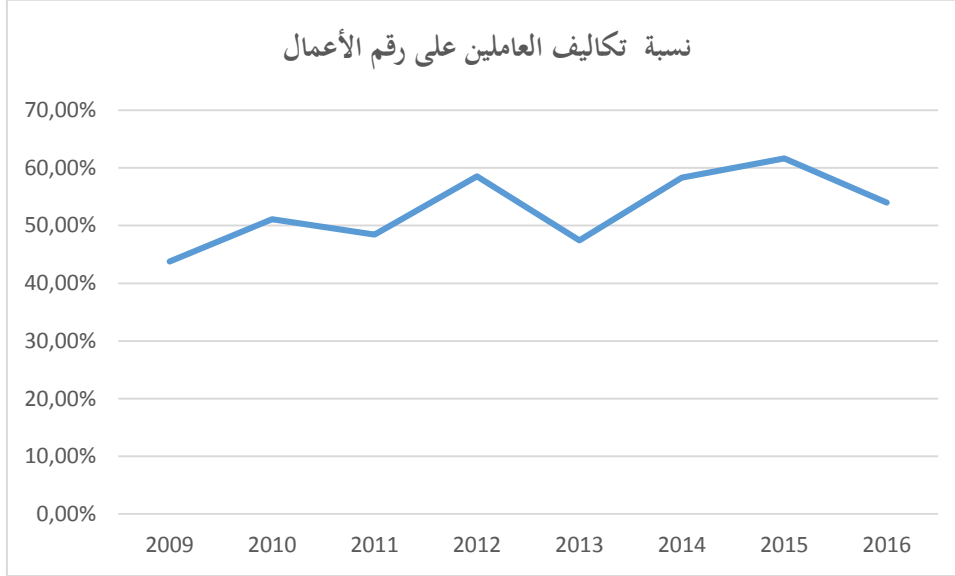
السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
رقم الأعمال (1)	74,796	58,213	79,927	69,4	91,531	88,666	98,999	121,379
تكاليف العاملين (2)	32,745	29,739	38,693	40,613	43,421	51,686	61,014	65,556
نسبة (1)/(2)	43,78%	51,09%	48,41%	58,52%	47,44%	58,29%	61,63%	54,01%

المصدر: جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

نلاحظ ان نسبة تكاليف العاملين على رقم الأعمال تتراوح ما بين 43% الى 58% في اغلب السنوات حيث تنخفض و ترتفع سنة بسنة وذلك راجع الى التذبذب الذي يشهده رقم الأعمال، بإستثناء عام 2015 حيث بلغت نسبة تكاليف العاملين على رقم الأعمال 61% و هي أعلى نسبة في فترة الدراسة لتنخفض الى نسبة 7% سنة 2016 نتيجة لإرتفاع ملحوظ في رقم الأعمال. وهي على العموم نسبة مرتفعة تدل على وجود نفقات معتبر خاصة بالعاملين. و الشكل التالي يوضح أكثر التغير في نسبة تكاليف العاملين على رقم الأعمال:

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

الشكل رقم (6.3): منحى بياني لنسبة تكاليف العمال على رقم الأعمال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

نلاحظ انه من الرغم من إنخفاض نسبة تكاليف العاملين في سنة 2011 و 2013 إلا أن الإتجاه العام لها نحو الزيادة حيث تجاوزت نسبة تكاليف العاملين على رقم الأعمال 60 % و هي نسبة معتبرة، أي ان تكاليف العاملين تمثل أكثر من $\frac{1}{2}$ من رقم الأعمال.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

سادسا: نسبة تكاليف العاملين على القيمة المضافة للإستغلال

الجدول رقم (6.3): نسبة تكاليف العاملين على القيمة المضافة للإستغلال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016

الوحدة: مليون/دج

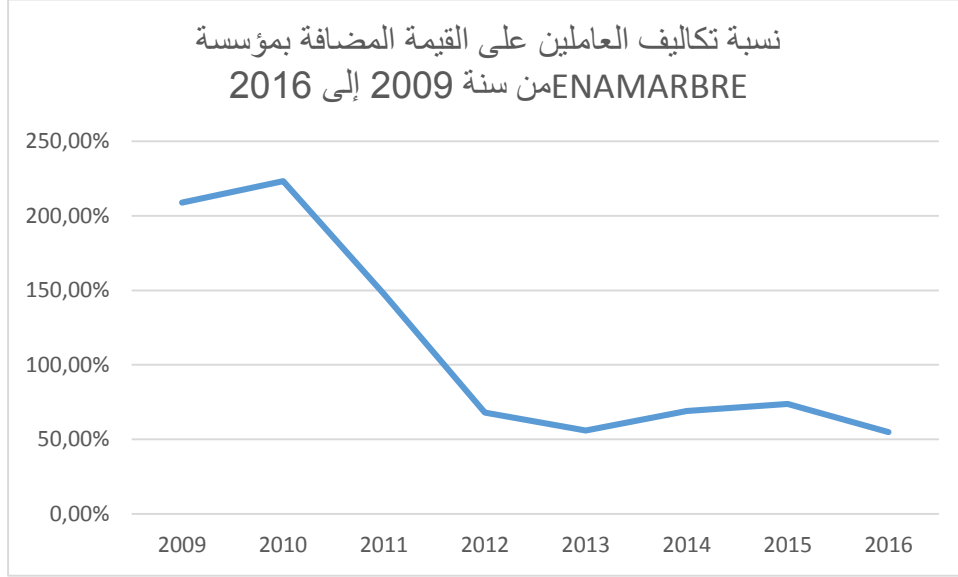
2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	السنة
15,675	13,312	26,222	59,818	77,568	74,961	82,756	119,404	القيمة المضافة للإستغلال(1)
32,745	29,739	38,693	40,613	43,421	51,686	61,014	65,556	تكاليف العاملين(2)
208,90%	223,40%	147,56%	67,89%	55,98%	68,95%	73,73%	54,90%	(1)/(2)

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

من الجدول نلاحظ ان القيمة المضافة كانت لا تغطي تكاليف العاملين في السنوات الأولى حيث بلغت قيمة تكاليف العاملين ضعف القيمة المضافة والرغم من ان تكلفة العاملين في زيادة مستمرة الا ان القيمة المضافة تمكنت من تجاوز قيمة تكاليف العاملين بسنة 2012 لتتخفف نسبة تكاليف العاملين على القيمة المضافة في السنوات التي بعدها الى ما بين 70 % و 55 % بالرغم من ان هذا يعتبر تحسن في القيمة المضافة الا ان نسبة تكاليف العاملين تبقى مرتفعة، و للتوضيح اكثر نستعين بالمنحنى البياني التالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

الشكل رقم (7.3): منحى بياني لنسبة تكاليف العاملين على القيمة المضافة بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

يظهر لنا من المنحنى البياني ان نسبة تكاليف العاملين على القيمة المضافة مرتفعة بشكل كبير أكثر من 200 %
والا انها شهدت هذه النسبة انخفاض ملحوظ في الفترة ما بين 2010 و 2012 و هي الفترة التي ارتفعت فيها
القيمة المضافة كما لاحظنا سابقا في الجدول رقم (جدول تطور القيمة المضافة).

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

المطلب الثالث: التحليل المقارن لتكاليف العاملين مع مختلف التكاليف والأعباء الأخرى.

أولاً: نسبة تكاليف العاملين على مجموع أعباء الأنشطة العادية

الجدول رقم (7.3): نسبة تكاليف العاملين على مجموع الأعباء بمؤسسة ENAMARBRE

الوحدة: مليون/دج

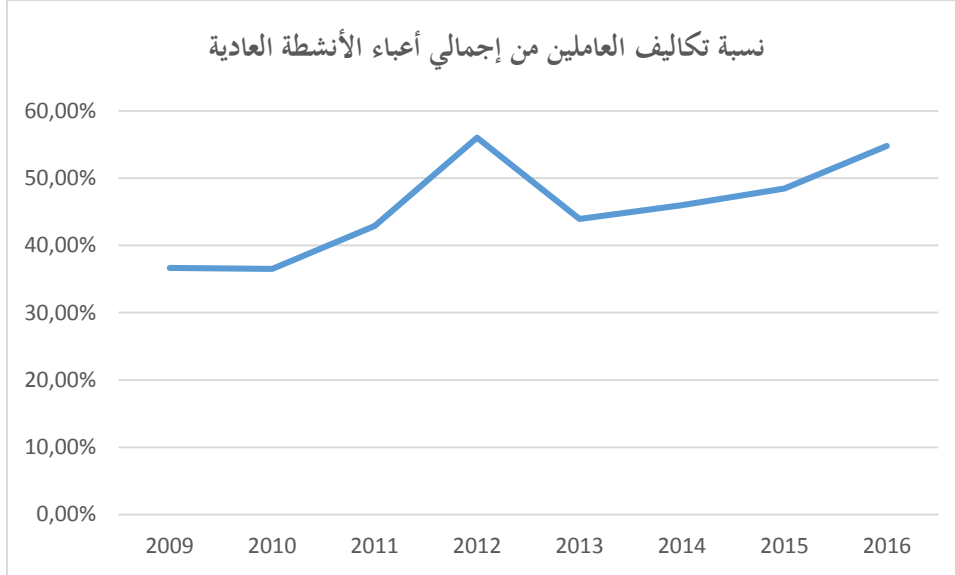
السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
مجموع أعباء الأنشطة العادية (1)	89,369	81,47	90,235	72,48	98,79	112,401	125,894	119,682
تكاليف العاملين (2)	32,745	29,739	38,693	40,613	43,421	51,686	61,014	65,556
نسبة (2)/(1)	36,64%	36,50%	42,88%	56,03%	43,95%	45,98%	48,46%	54,77%

المصدر: جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

نلاحظ من الجدول ان نسبة تكاليف العاملين على مجموع أعباء الأنشطة العادية في سنة 2009 و 2010 كانت ثابتة نوعا ما ثم تأخذ في الإرتفاع لتتجاوز 50% في كل من سنة 2012 و 2016 أي ان تكاليف العاملين تمثل نصف الأعباء التي تتحملها المؤسسة في نشاطها العادي. و المنحنى البياني التالي يوضح إتجاه نسبة التكاليف العاملين على مجموع أعباء الأنشطة العادية:

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

الشكل رقم (8.3): منحى بياني لنسبة تكاليف العاملين على رقم الأعمال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

من المنحنى البياني نلاحظ ان اكبر نسبة لتكاليف العاملين من أعباء الأنشطة العادية كانت 56% في سنة 2012 حيث إرتفعت ينسبة 14% ثم تنخفض مجددا الى مايقارب 43% في السنة الموالية و تتجه نحو الإرتفاع بعد ذلك لتقترب من 55% سنة 2016.

ثانيا: التحليل مقارن لتكاليف العاملين مع مخصصات الإهلاكات و المؤونات

الجدول رقم (8.3): التحليل المقارن لتكاليف العاملين والمخصصات للإهلاكات و المؤونات من سنة 2011 الى سنة 2016

الوحدة: مليون/دج

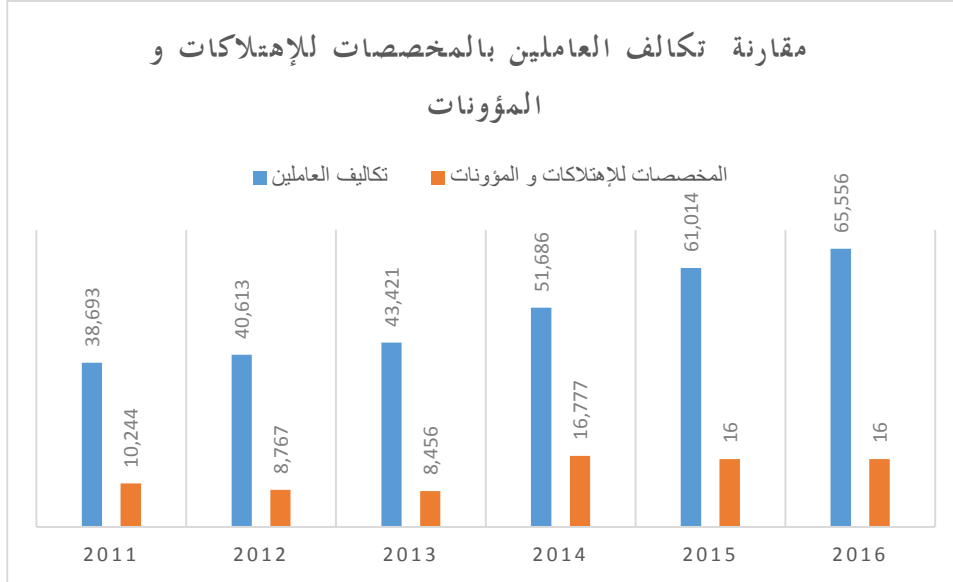
السنة	2011	2012	2013	2014	2015	2016
تكاليف العاملين (1)	38,693	40,613	43,421	51,686	61,014	65,556
المخصصات للإهلاكات و المؤونات (2)	10,244	8,767	8,456	16,777	16	16,437
(1)/(2)	26,48%	21,59%	19,48%	32,46%	26,22%	25,07%

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

من الجدول نلاحظ بأن المخصصات للإهلاكات والمؤونات تمثل نسبة قليلة حيث اذا ما قارناها بتكاليف العاملين فهي تمثل حوالي 1/4 من تكاليف العاملين.

الشكل رقم (9.3): تكاليف العاملين مقارنة بمخصصات للإهلاكات والمؤونات من سنة 2011 الى سنة 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

الملاحظ من الشكل أعلاه ان مخصصات الإهلاكات والمؤونات لم تتجاوز 16,777 مليون دينار جزائري

كأعلى قيمة لها مقارنة مع تكاليف العمال التي إرتفعت بأكثر من 25 مليون دينار جزائري من 2011 الى 2016

ثالثا: التحليل مقارن لتكاليف العاملين مع الضرائب والرسوم والمدفوعات المتشابهة

الجدول رقم(9.3): التحليل المقارن لتكاليف العاملين و الضرائب والرسوم والمدفوعات المتشابهة من سنة 2011

الى سنة 2016

الوحدة: مليون/دج

السنة	2011	2012	2013	2014	2015	2016
تكاليف العاملين (1)	38,693	40,613	43,421	51,686	61,014	65,556
الضرائب و الرسوم (2)	2,319	2,037	2,362	1,885	1,602	1,341
(1)/(2)	5,99%	5,02%	5,44%	3,65%	2,63%	2,05%

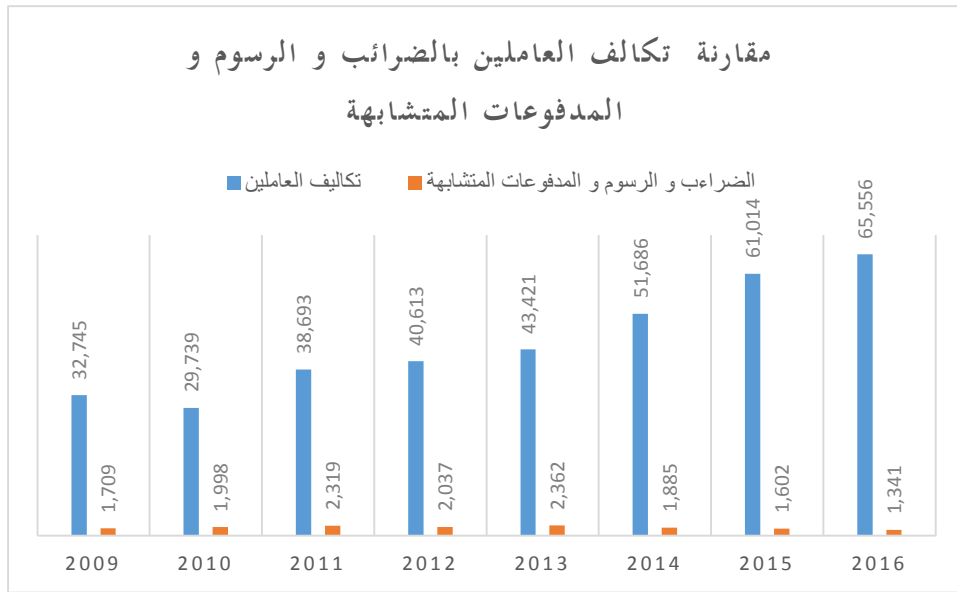
المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

نلاحظ ان تكاليف العاملين تمثل أضعاف الضرائب و الرسوم والمدفوعات المتشابهة والتي هي في إنخفاض مستمر مقارنة بتكاليف العاملين التي هي في ارتفاع مستمر و نلاحظ هذا التباين من خلال حساب مايمثله قيمة الضرائب والرسوم و المدفوعات المشابهة كنسبة من قيمة تكاليف العاملين حيث لم تتجاوز 6% كأعلى نسبة لها و التي كانت سنة 2011 و 2,05 % في سنة 2016 و هي أدنى نسبة.

الشكل رقم (10.3): تكاليف العاملين مقارنة بالضرائب و الرسوم والمدفوعات المتشابهة من سنة 2011 الى

سنة 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

رابعاً: التحليل مقارن لتكاليف العاملين مع الأعباء العملية الأخرى

الجدول رقم (10.3): التحليل المقارن لتكاليف العاملين والأعباء العملية الأخرى من سنة 2011 الى سنة

2016

الوحدة: مليون/دج

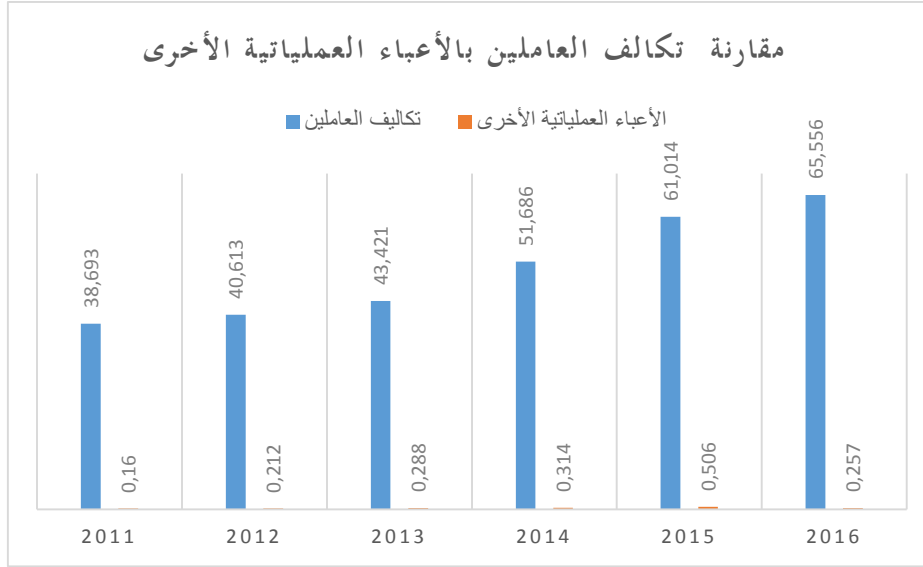
السنة	2011	2012	2013	2014	2015	2016
تكاليف العاملين (1)	38,693	40,613	43,421	51,686	61,014	65,556
الأعباء العملية الأخرى (2)	0,16	0,212	0,288	0,314	0,506	0,257
(1)/(2)	0,42%	0,52%	0,66%	0,61%	0,83%	0,39%

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

نلاحظ من الجدول ان قيمة الأعباء العملياتية الأخرى قيمة ضئيلة جدا حيث بمقارنتها بتكاليف العاملين فهي لم تصل حتى لـ 1% من قيمة تكاليف العاملين وكمبلغ فهي محصورة ما بين 0,16 مليون/دج و 0,506 مليون/دج، الشكل التالي يوضح الفرق الكبير الموجود بينهما:

الشكل رقم (11.3): تكاليف العاملين مقارنة بالأعباء العملياتية الأخرى من سنة 2011 الى سنة 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

الفرق الكبير بين هذه التكاليف يدل على أن ما تتحمله المؤسسة من تكاليف العاملين يمثل نسبة كبيرة تكاد لا تقارن بينها وبين الأعباء العملياتية الأخرى.

المطلب الثالث: توزيع العاملين وتحليل تكلفتهم بمؤسسة ENAMARBRE

أولا: توزيع العاملين وفق طبيعة العقد (مرسمين، متعاقدين، عقود ما قبل التشغيل)

ينقسم العاملين بالمؤسسة الوطنية للرخام وفقا لعقود العمل الى أربعة أنواع:

1. عاملين مرسمين: وهم عاملين بصفة دائمة بالمؤسسة
2. عاملين متعاقدين: وهو كل عامل أمضى عقد عمل مع المؤسسة لمدة زمنية محدد وتتغير مدتها وفق لطبيعة العمل والمنصب الذي يشغله العامل.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

3. عقود ما قبل التشغيل: وعبرة عن عقود مهنية خاصة بين المنحة والتوظيف يتم بموجبها تشغيل مختلف فئات الشباب الجزائري الذي تحصل على شهادة كفاءة مهنية في مؤسسة عمومية أو خاصة أو شهادة جامعية، هناك نوعين من عقود ما قبل التشغيل

- DAIP : للمؤسسات الخدمائية ومؤسسات الدولة.
- CTA : للمؤسسات الاقتصادية الخاصة والعمومية.

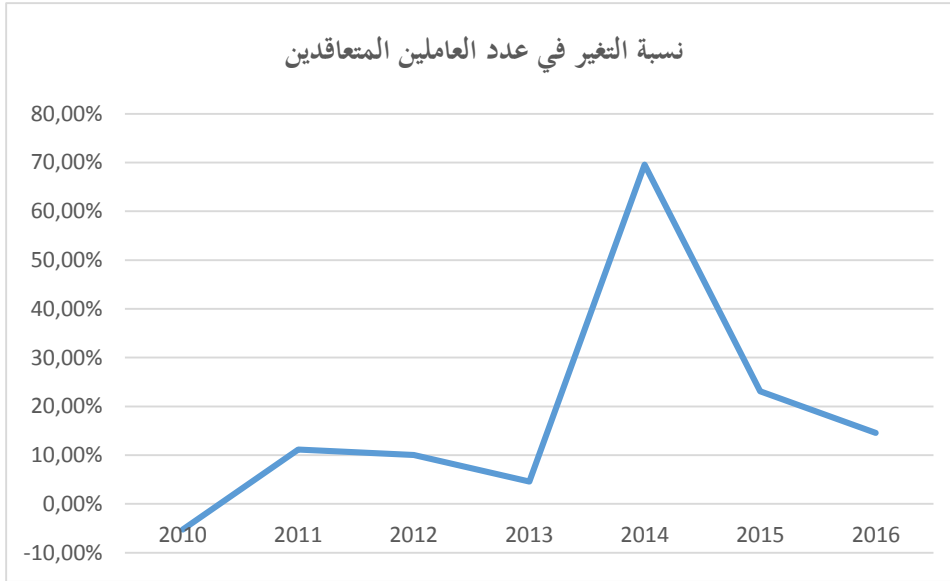
جدول رقم (11.3): توزيع عدد العاملين وفق طبيعة العقد من سنة 2009 الى غاية سنة 2016

2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	السنة
54	55	55	55	55	55	55	55	عدد العاملين المرسمين
55	48	39	23	22	20	18	19	عدد العاملين المتعاقدين
14,58%	23,08%	69,57%	4,55%	10,00%	11,11%	-5,26%	//	نسبة التغير في عدد المتعاقدين
2	2	2	2	3	3	3	2	عقود ما قبل التشغيل DAIP
1	1	2	1	0	1	1	1	عقود ما قبل التشغيل CTA
112	106	98	81	80	79	77	77	إجمالي عدد العاملين

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد إحصائيات قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

من الجدول نلاحظ ان إجمالي عدد العاملين الإجمالي في زيادة مستمرة حيث ارتفع عدد العاملين بـ 35. عامل من 2010 الى 2016 بنسبة زيادة تقدر بـ 45% وتكمن الزيادة الرئيسة في عدد العاملين المتعاقدين خصوصا بسنة 2014. والشكل التالي يوضح نسبة التغير في عدد العاملين المتعاقدين:

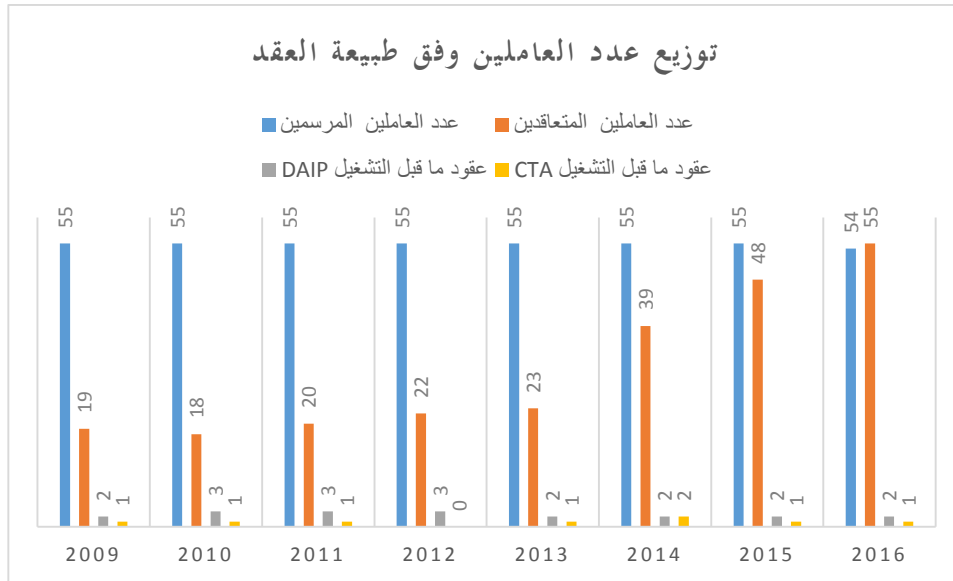
الشكل رقم (12.3): نسبة التغير في عدد العاملين المتعاقدين من سنة 2009 الى غاية سنة 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد إحصائيات قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

نلاحظ من المنحنى البياني أعلاه ان نسبة الزيادة بلغت حوالي 70% بزيادة تقدر بـ 16 عامل سنة 2014 وتبلغ نسبة الزيادة الإجمالية لعدد العاملين المتعاقدين 189% طيلة الفترة المدروسة من 2009 الى غاية 2016 أي 36 عامل. والشكل التالي يوضح أكثر تطور عدد العاملين وتوزيعهم بالمؤسسة الوطنية.

الشكل رقم (13.3): توزيع عدد العاملين حسب طبيعة العقد من سنة 2009 الى غاية سنة 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد إحصائيات قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

نلاحظ من الشكل البياني ان عدد العاملين المرسمين ثابت طيلة فترة الدراسة إضافة الى هذا نجد ان العاملين المرسمين يمثلون أكبر عدد من إجمالي العاملين باستثناء 2016 حيث شهدت نقص عامل ليصبح 54 عامل وفي المقابل ارتفع عدد المتعاقدين ليصبح 55 عامل، اما فيما يخص العاملين بعقود ما قبل التشغيل فهم يمثلون نسبة ضئيلة من إجمالي عدد العاملين بحيث لم يتجاوز عددهم 4 عاملين على مدى السنوات المدروسة.

يتم استثناء العاملين وفق لعقود التشغيل في التحليلات القادمة وذلك لعدد من الأسباب نذكر منها:

1. عدم تصنيفهم من طرف المؤسسة.
2. عدم تحمل المؤسسة لأجورهم وتكاليفهم، وبالتالي فلا يتم إدراجهم في الإحصائيات المالية.
3. قلة عددهم وعدم توفر معلومات كافية مقدمة من المؤسسة حولهم.

ثانيا: توزيع العاملين وفق التقسيم الوظيفي (إطارات، تنفيذيين)

جدول رقم (12.3): توزيع عدد العاملين وفق للتقسيم الوظيفي

السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
عدد الإطارات	25	23	22	21	19	18	17	16
نسبة التغير في عدد الإطارات	//	-8,00%	-4,35%	-4,55%	-9,52%	-5,26%	-5,56%	-5,88%
عدد التنفيذيين	49	50	53	56	59	76	86	93
نسبة التغير في عدد التنفيذيين	//	2,04%	6,00%	5,66%	5,36%	28,81%	13,16%	8,14%
إجمالي عدد العمال	74	73	75	77	78	94	103	109

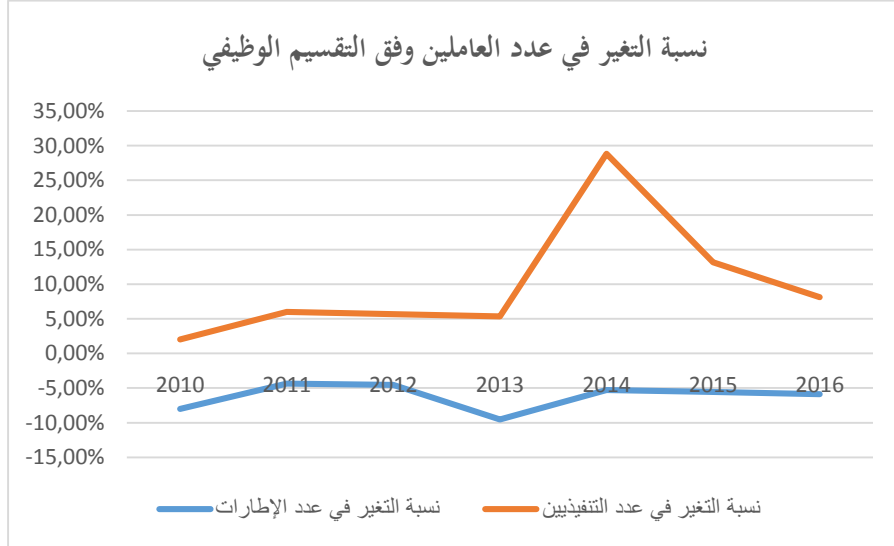
المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد إحصائيات المقدمة من قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

نلاحظ من الجدول ان عدد الإطارات في انخفاض مستمر حيث بلغت نسبة الانخفاض (-36%) من سنة 2009 الى غاية 2016 قدر بـ 9 إطارات على عكس التنفيذيين الذي يزداد عددهم باستمرار ليلبلغ عددهم 93 عامل تنفيذي بعدما كان عددهم 49 في 2009 أي زيادة بنسبة 89,79% وتمثل 44 عامل تنفيذي، وهذا بين اتجاه المؤسسة نحو توظيف التنفيذيين أكثر والتقليل من الإطارات هذا بسبب طبيعة العمل الصناعية في المؤسسة الوطنية للرخام والتي تحتاج الى التنفيذيين أكثر من الإطارات.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

والمنحنى البياني التالي يوضح نسبة التغير في عدد العاملين الإطارات منهم والتنفيذيين:

الشكل رقم (14.3): نسبة التغير في عدد العاملين وفق التقسيم الوظيفي من سنة 2009 الى غاية سنة 2016

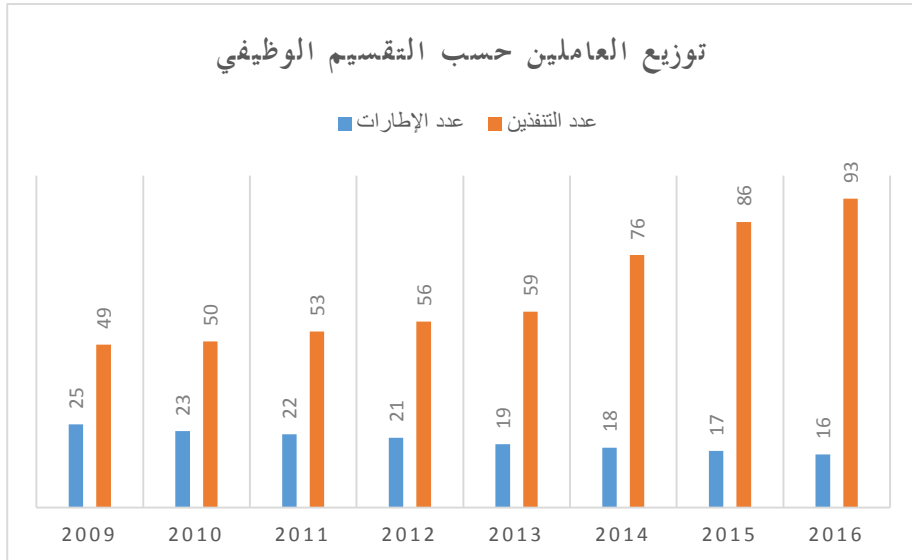


المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على إحصائيات قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

من المنحنى تظهر لنا نسبة التغير الكبيرة في عدد العاملين التنفيذيين بسنة 2014 حيث تكاد تصل الى 30% كما نلاحظ إنخفاض بنسبة 10% في ما يخص عدد الإطارات بسنة 2013.

اما الشكل التالي يبين توزيع عدد العاملين حسب التقسيم الوظيفي وتطور عدد الإطارات والتنفيذيين:

الشكل رقم (15.3): توزيع عدد العاملين وفق التقسيم الوظيفي من سنة 2009 الى غاية سنة 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على إحصائيات قسم تسيير المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

نلاحظ تناسب عكسي بين عدد التنفيذيين والإطارات، كما نلاحظ أن الفرق بينهما تطور بصفة كبيرة حيث كان الإطارات يمثلون $\frac{1}{2}$ من عدد التنفيذيين ليصبح عدد تنفيذيين يمثل 6 اضعاف عدد الإطارات بسنة 2016.

ثالثا: توزيع العاملين وفق للعقد والتقسيم الوظيفي

جدول رقم (13.3): توزيع عدد العاملين وفق العقد والتقسيم الوظيفي

2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	السنة	
14	15	16	17	17	18	18	18	مرسمين	إطارات
2	2	2	2	4	4	5	7	متعاقدين	
41	40	39	38	38	37	37	37	مرسمين	تنفيذيين
52	46	37	21	18	16	13	12	متعاقدين	
109	103	94	78	77	75	73	74	إجمالي عدد العاملين	

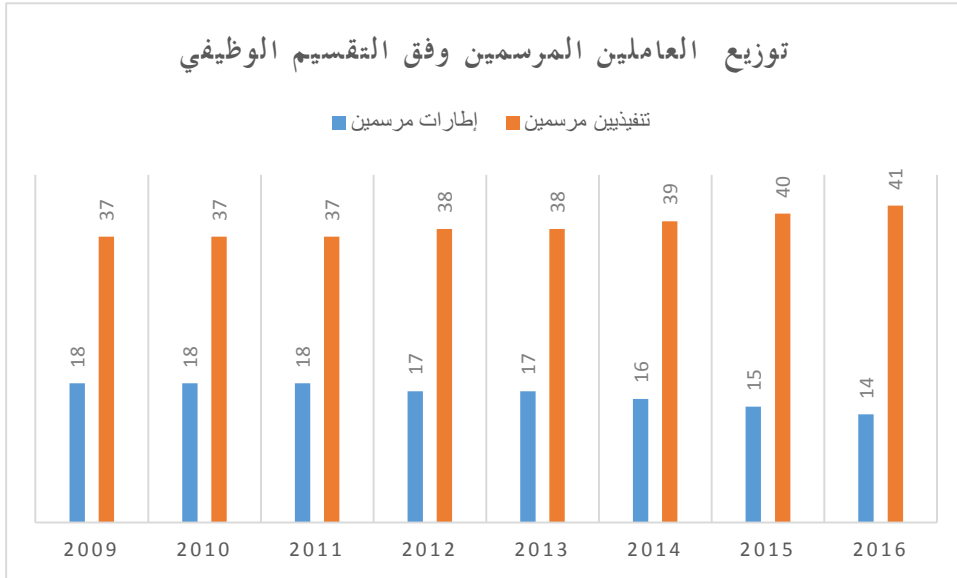
المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد إحصائيات المقدمة من قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

من الجدول السابق نلاحظ ان عدد الإطارات سواء مرسمين او متعاقدين في انخفاض من سنة 2009 الى غاية 2016 حيث أصبح عدد الإطارات المرسمين 14 بعدما كان 18 إطار مرسم في الثلاث سنوات الأولى ثم انخفض بإطار مرسم واحد ليصبح 17 في كل من السنتين 2012 و 2013 وبعد ذلك انخفض بمعدل إطار مرسم واحد في كل سنة خلال 3 سنوات الأخيرة، اما فيما يخص الإطارات المتعاقدين فقد انخفض عددهم بـ 5 إطارات متعاقدين ليصبح عددهم 2 في سنة 2013 ل يبقى العدد ثابت الى غاية 2016.

في المقابل نلاحظ زيادة فيما يخص العاملين التنفيذيين المرسمين منهم والمتعاقدين ولكن الشيء الملاحظ، اما فيما يخص التنفيذيين المتعاقدين فهم يمثلون أكبر زيادة مستمرة في كل سنة حيث تجاوز معدل الزيادة من 2009 الى 2016، 3 اضعاف مكان عليه في سنة 2009.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

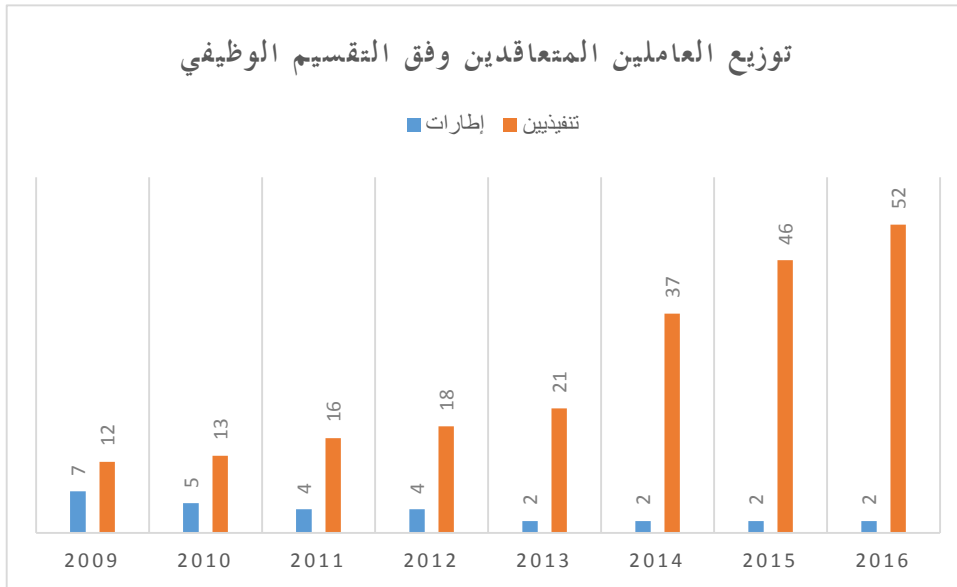
الشكل رقم (16.3): توزيع عدد العاملين المرسمين حسب التقسيم الوظيفي سنة 2009 الى غاية سنة 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على إحصائيات قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

من المنحنى نلاحظ أنه لا يوجد تطور كبير في عدد العاملين المرسمين حيث ان عدد التنفيذيين ارتفع بـ 4 عاملين فقط و هو نفس العدد الذي انخفض به عدد الإطارات المرسمين.

الشكل رقم (17.3): توزيع عدد العاملين المرسمين حسب التقسيم الوظيفي سنة 2009 الى غاية سنة 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على إحصائيات قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

نلاحظ ان هناك الفرق بين عدد العاملين المتعاقدين التنفيذيين والإطارات قد زاد بشكل كبير حيث كان الفرق بينهما 5 عاملين فقط ليصبح 50 عامل بسنة 2016.

على العموم فالشيء من الشككين السابقين وكذلك الجدول هو انخفاض مستمر في الإطارات وزيادة مستمرة في التنفيذيين خاصة منهم المتعاقدين وبالتالي فالمؤسسة تتجه نحو التقليل من الإطارات وزيادة في التنفيذيين وكذا زيادة في المتعاقدين.

رابعاً: تحليل تكاليف العاملين وفق لطبيعة العقد

1. توزيع تكاليف العاملين وفق طبيعة العمل:

جدول رقم (14.3): تحليل تكاليف العاملين وفق طبيعة العمل

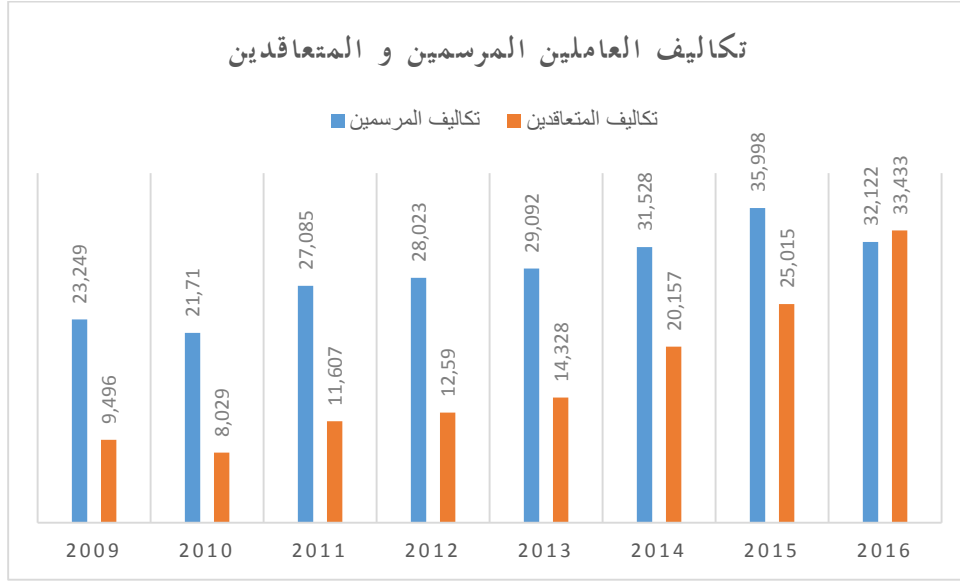
الوحدة: مليون/دج

السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
تكاليف المرسمين	23,249	21,71	27,085	28,023	29,092	31,528	35,998	32,122
تكاليف المتعاقدين	9,496	8,029	11,607	12,59	14,328	20,157	25,015	33,433
إجمالي تكاليف العاملين	32,745	29,739	38,693	40,613	43,421	51,686	61,014	65,556

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد بإحصائيات المقدمة من قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

نلاحظ ان هناك زيادة إجمالية في تكاليف العاملين حيث ان الإجمالي إرتفع بأكثر من 1/2 في الفترة المدروسة وهذه الزيادة كانت بسبب ارتفاع تكاليف العاملين المرسمين وكذا المتعاقدين، لكن نلاحظ من الجدول أعلاه ان الزيادة الأكبر كانت في تكاليف المتعاقدين إذا ما قمنا بمقارنتها مع تكاليف المرسمين من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (18.3): توزيع تكاليف العاملين المرسمين حسب طبيعة العقد سنة 2009 الى غاية سنة 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على إحصائيات قسم تسيير الموارد البشرية لمؤسسة ENAMARBRE

نلاحظ أنه بسنة 2009 كانت تكاليف المتعاقدين لا تصل حتى الى $\frac{1}{2}$ من تكاليف المرسمين التي كانت تمثل 23,249 مليون دينار جزائري، وبسنة 2016 تجاوزت تكاليف العاملين المتعاقدين قيمة تكاليف المرسمين بنسبة زيادة تقدر بـ 252,07% وهي زيادة جد معتبرة مقارنة بالمدة التي إرتفعت فيها.

هذا الإرتفاع في إجمالي تكاليف العاملين الكبير و الذي يكمن في زيادة تكاليف المتعاقدين يرجع الى إرتفاع عدد العاملين المتعاقدين والذي لوحظ في الجدول رقم (11.3) سابقا، وبالتالي فإن أكثر ما يؤثر على إجمالي التكاليف هو تكاليف المتعاقدين التي تعتبر السبب رئيسي في الزيادة.

كل هذا تستثنى منه سنة 2010 و هي السنة الوحيدة التي إنخفضت فيها تكاليف العاملين خاصة منها تكاليف المرسمين.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

2. تحليل نسب تكاليف العاملين وفق طبيعة العمل

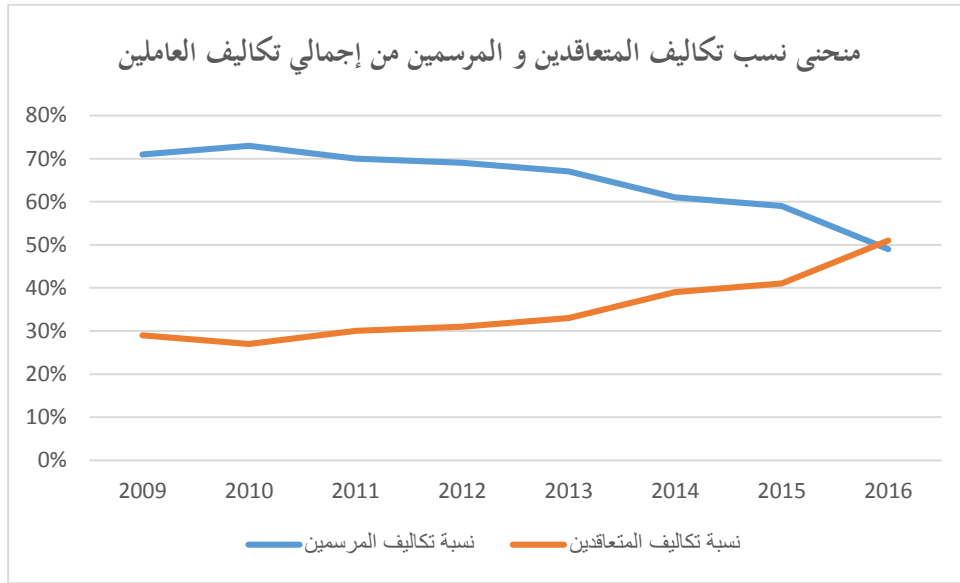
جدول رقم (15.3): توزيع نسب تكاليف العاملين وفق طبيعة العمل

السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
نسبة تكاليف المرسمين	71%	73%	70%	69%	67%	61%	59%	49%
نسبة تكاليف المتعاقدين	29%	27%	30%	31%	33%	39%	41%	51%
إجمالي تكاليف العاملين (100%)	32,745	29,739	38,693	40,613	43,421	51,686	61,014	65,556

المصدر: نسب مقدمة من قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

لاحظنا سابقا ان كل من تكاليف المرسمين و المتعاقدين في ارتفاع لكن عند مشاهدة نسب ماتمثلة تكاليف كل منهما من إجمالي تكاليف العاملين يظهر انخفاض مستمر في نسبة تكاليف المرسمين يقابله ارتفاع مستمر في نسبة تكاليف المتعاقدين و توضح العلاقة بينهما من خلال المنحنى البياني التالي:

الشكل رقم (19.3): تغير نسب تكاليف العاملين حسب طبيعة العقد سنة 2009 الى غاية سنة 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على إحصائيات قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

من الشكل نلاحظ أن هناك تناسب عكسي بين نسبة تكاليف المتعاقدين ونسبة تكاليف المرسمين، حيث أنه سنة 2016 تجاوزت نسبة تكاليف العاملين المتعاقدين 50 % لتصبح أكبر نسبة تكاليف للعاملين وهو نفس ما لاحظناه سابقا في ما يخص قيمة تكاليف المتعاقدين و عددهم.

خامسا: تحليل تكاليف العاملين وفق لتقسيم الوظيفي

1. تكاليف العاملين وفق لتقسيم الوظيفي

جدول رقم (16.3): توزيع تكاليف العاملين وفق التقسيم الوظيفي

الوحدة: مليون/دج

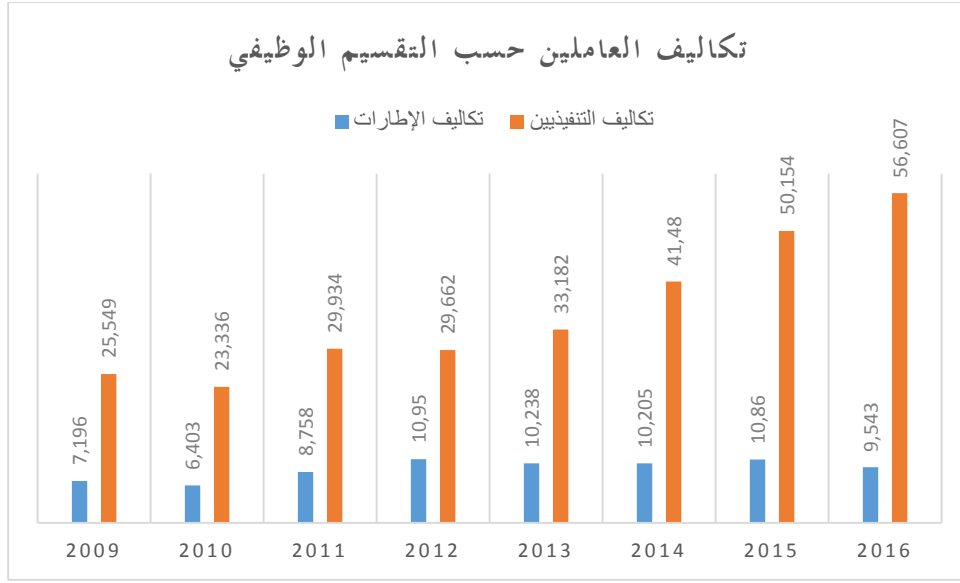
السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
تكاليف الإطارات	7,196	6,403	8,758	10,95	10,238	10,205	10,86	9,543
تكاليف التنفيذيين	25,549	23,336	29,934	29,662	33,182	41,48	50,154	56,607
تكاليف العاملين	32,745	29,739	38,693	40,613	43,421	51,686	61,014	65,556

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد إحصائيات المقدمة من قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

نلاحظ من الجدول ان أكبر قيمة من إجمالي تكاليف العاملين تتمثل في تكاليف التنفيذيين، وكذلك أكبر زيادة طوال فترة الدراسة كانت على مستوى تكاليف العاملين التنفيذيين وهذا راجع الى الزيادة المستمرة والمعتبرة في عدد التنفيذيين مثلما لاحظنا سابقا في الجدول رقم (12.3)، اما فيما يخص تكاليف الإطارات فقد شهدت انخفاض في التكاليف في كل من سنة 2010، 2014 و 2016، ولكن الاتجاه العام للتكاليف الإطارات يميل الى الزيادة لكن بشكل طفيف هذا على عكس عدد الإطارات الذي كان في انخفاض وبالتالي تناسب عكسي بين تكاليف الإطارات وعددهم.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

الشكل رقم (20.3): توزيع تكاليف العاملين حسب التقسيم الوظيفي سنة 2009 الى غاية سنة 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على إحصائيات قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

من الشكل البياني نلاحظ ان تكاليف التنفيذيين في ارتفاع بوتيرة أسرع من تكاليف الإطارات هذا ما يجعل حجم الفرق بينهما. حيث ان تكاليف التنفيذيين كانت تمثل حوالي 3 أضعاف تكاليف الإطارات بسنة 2009 لترتفع الى 6 أضعافها بسنة 2016. والأغلب ان الزيادة في تكاليف الإطارات هي عبارة عن تحسين في الأجور في حين الزيادة في تكاليف التنفيذيين فهي مرتبطة أكثر بالزيادة في عددهم.

2. تحليل نسب تكاليف العاملين وفق التقسيم الوظيفي

جدول رقم (17.3): توزيع نسب تكاليف العاملين وفق لتقسيم الوظيفي

السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
نسبة تكاليف الإطارات	22%	22%	23%	27%	24%	20%	18%	15%
نسبة تكاليف التنفيذيين	78%	78%	77%	73%	76%	80%	82%	86%
إجمالي تكاليف العاملين (100%)	32,745	29,739	38,693	40,613	43,421	51,686	61,014	65,556

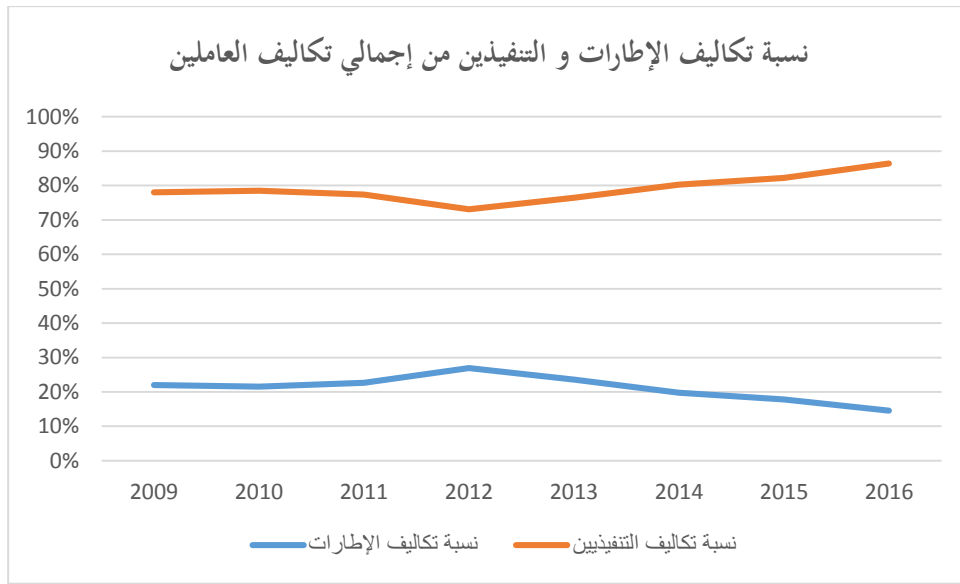
المصدر: نسب مقدمة من قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

من الجدول أعلاه نلاحظ ان أكبر نسبة من إجمالي تكاليف العاملين هي من نصيب العاملين التنفيذيين

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

كما نلاحظ أن هناك تناسب عكسي بين نسبة تكاليف الإطارات ونسبة تكاليف التنفيذيين حيث كانت نسبة تكاليف الإطارات في ارتفاع الى غاية سنة 2012 لتبدأ في الانخفاض في السنوات التي تليها على عكس تكاليف التنفيذيين التي كانت في انخفاض الى غاية سنة 2010 لترتفع بعدها لغاية سنة 2016. نبين ذلك من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (21.3): تغير نسب تكاليف العاملين حسب التقسيم الوظيفي سنة 2009 الى غاية سنة 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على إحصائيات قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

من المنحنى البياني نلاحظ على العموم توازن في نسبة تكاليف كل من الإطارات والتنفيذيين.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

المطلب الرابع: تطور المردودية الاقتصادية الإجمالية بمؤسسة ENAMARBRE

جدول رقم (18.3): مراحل تطور المردودية الاقتصادية الإجمالية بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016

الوحدة: مليون/دج

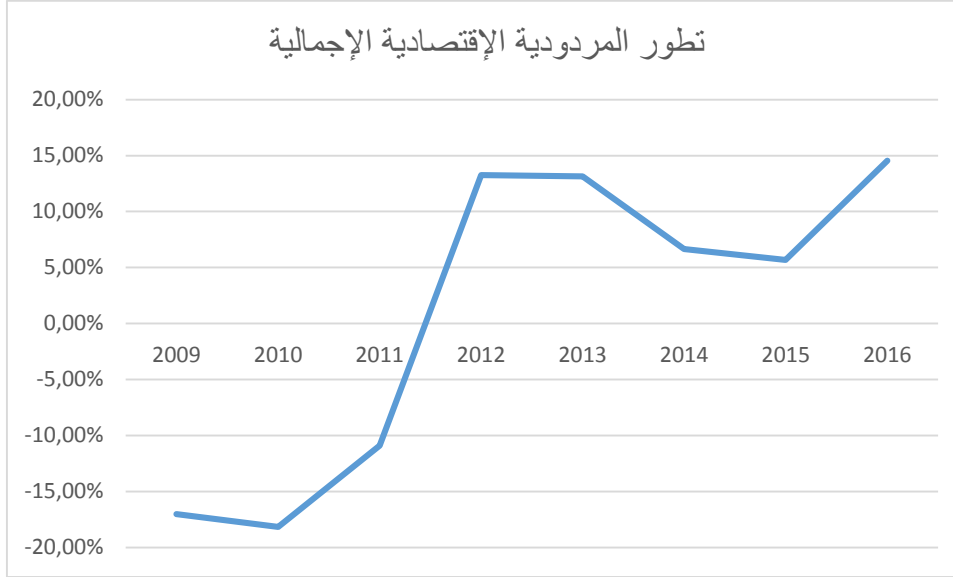
السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
الفائض الإجمالي عن الإستغلال	-18,779	-18,426	-14,789	17,166	31,784	21,389	20,139	52,506
الأصول الاقتصادية	110,371	101,403	135,531	129,439	241,764	321,246	354,807	361,059
المردودية الاقتصادية الإجمالية	-17,01%	-18,17%	-10,91%	13,26%	13,15%	6,66%	5,68%	14,54%

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

من الجدول نلاحظ أن المردودية الاقتصادية الإجمالية ارتفعت وانتقل من الحالة السالبة في السنوات الأولى للدراسة إلى حالة موجبة ابتداءً من سنة 2012، وهو نفس الأمر بالنسبة لفائض الإجمالي للاستغلال الذي هو في ارتفاع مستمر ويفسر ذلك بالقيمة المضافة التي كانت تمثل نصف تكاليف العاملين وارتفعت للتجاوزها ابتداءً من سنة 2012 حيث ان الفائض الإجمالي للاستغلال هو حاصل طرح تكاليف العاملين من القيمة المضافة، أما فيما يخص الأصول الاقتصادية فهي أيضاً في ارتفاع مستمر.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

الشكل رقم (22.3): منحى بياني لتطور المردودية الاقتصادية الإجمالية بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016



المصدر: من إعداد الطلبة

من المنحنى البياني نلاحظ ان المردودية الاقتصادية تجاوزت عتبة المردودية (نقطة الصفر) بالتالي حققت انتقال جيد من الحالة السالبة الى الموجبة ونجحت المؤسسة في تشغيل أصولها وزيادة نسبة مساهمتها ما يسمح للمؤسسة في زيادة توسعها الاستثماري.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات

نقوم في هذا المبحث بإجراء اختبار فرضيات الدراسة المتعلقة بمدى تأثير مردودية المؤسسة بتكلفة العاملين بالمؤسسة الوطنية للرخام بولاية قلمة مستعينين في هذا على برنامجي Excel و SPSS.

المطلب الأول: الفرضية الأولى: هناك علاقة لتكلفة العاملين مع المردودية

من خلال البيانات السابقة تم بناء نموذج انحدار خطي بسيط بين كل المتغيرين المتمثلين في تكلفة العاملين والمردودية، حيث اعتمدت المردودية المعادلة التالية:

$$Re = \frac{EBE}{\sum A} = \frac{(VA - CP - T)}{\sum A}$$

فائض الإجمالي للإستغلال

المردودية الاقتصادية الإجمالية =

الأصول الاقتصادية

القيمة المضافة - تكاليف العاملين - الضرائب والمدفوعات المتشابهة

المردودية الاقتصادية الإجمالية =

الأصول الاقتصادية

وقد تبين أن هناك علاقة وأثر إيجابي بين تكلفة العاملين والمردودية من خلال نموذج الانحدار الخطي البسيط ويمثل هذا الأثر وفق المعادلة التالية:

$$Re = - 34,41 + 0,78 CP$$

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

نلاحظ أن هناك أثر لتكلفة العاملين على المردودية بحيث إذا زادت تكلفة العاملين بوحدة واحدة فإن المردودية الاقتصادية تزيد بـ 0,78 وحدة.

الجدول رقم (19.3): معاملات نموذج الدراسة لمؤسسة ENAMARBRE

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig
	B	Std. Error	Beta		
Constant) 1 CP	34,412-	14,478	0,718	2,377-	0,055
	0,777	0,308		2,524	0,045

a. Dependent Variable : Re

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

من خلال اختبار (t) لاختبار الفرضية التالية لمعلمية الميل (b) نلاحظ أن (P-value) لمعلمية الميل هي 0,045 وهي أقل من 0,05 وهي معنوية هذا ما يعكس أهمية متغير تكلفة العاملين في النموذج.

الجدول رقم (20.3): معامل الارتباط ومعامل التحديد بين تكلفة العاملين والمردودية ENAMARBRE

Mode 1	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,718a	0,515	0,434	10,51951

a. Predictors: (Constant), CP

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

كما أن معامل التحديد (R Square) يبين أن 51,5 % من التباينات في قيم المتغير تفسرها العلاقة الخطية في نموذج الانحدار وأن 49 % ترجع إلى عوامل عشوائية أخرى كأن تكون هناك متغيرات لم تتضمن في النموذج.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

ويعبر معامل الارتباط بيرسون (R) 0,72 على أن هناك علاقة طردية قوية بين كل من تكلفة العاملين والمردودية.

من خلال هذه المعادلة يتبين لنا انه كلما زادت قيمة تكاليف العاملين أدت إلى زيادة قيمة المردودية رغم أن التكاليف تأخذ كمتغير سلبي حيث نقوم بطرحها من القيمة المضافة قبل تقسيم القيمة المتحصل عليها على مجموع الأصول لتتحصل على معدل المردودية، وهذا يدل على ان المؤسسة نجحت في تحقيق مردودية من العاملين وهذا ما جعل المردودية تنتقل من حالة عجز سالبة في السنوات المدروسة الأولى الى مردودية إيجابية بعد السنة الثالثة. ومنه فالعامل يقوم بتحقيق إيراد أكبر بكثير مما يتقاضى وخاصة منهم التنفيذيين الذين كانوا مركز الزيادة في العدد وكان لهم الأثر الكبير في زيادة تكاليف العاملين.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية: هناك علاقة لتكلفة العاملين مع رقم الأعمال

قمنا باختيار هذه الفرضية من خلال إنشاء نموذج انحدار خطي بسيط حيث نلاحظ الأثر لتكلفة العاملين على رقم الأعمال من خلال المعادلة التالية:

$$CA = 22,32 + 1,39 CP$$

من المعادلة نلاحظ ان هناك أثر لتكلفة العاملين على رقم الأعمال بحيث كلما زادت تكلفة العاملين بوحدة واحدة فإن رقم الأعمال يزيد ب 1,39 وحدة.

الجدول رقم (21.3): معاملات نموذج الدراسة لمؤسسة ENAMARBRE

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig
	B	Std. Error	Beta		
Constant)) 1	22,320	11,488	0,918	1,943	0,100
CP	1,388	0,244		5,678	0,001

a. Dependent Variable: CA

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

ويبين لنا نموذج الانحدار الخطي ان هناك علاقة بين كل من تكلفة العاملين ورقم الأعمال، ومن خلال اختبار (t) لمعلمية الميل نلاحظ أن (P-value) هي أقل من 0,05 وذلك يبين أهمية تكلفة العاملين في رقم الأعمال.

الجدول رقم (22.3): معامل الارتباط ومعامل التحديد بين تكلفة العاملين والمردودية ENAMARBRE

Mode 1	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,918a	0,843	0,817	8,34699

a. Predictors: (Constant), CP

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

كما يوضح النموذج ان معامل التحديد هو 84,4 % وهي تمثل النسبة التي يعبر عنها النموذج، في حين أن 15,7 % ترجع لعوامل أخرى.

ويعبر معامل الارتباط بيرسون (R) 0,918 على أن هناك علاقة طردية قوية بين كل من تكلفة العاملين والمردودية.

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة: هناك علاقة لتكلفة العاملين مع القيمة المضافة

تم اختبار هذه الفرضية من خلال نموذج انحدار خطي بسيط حيث نلاحظ الأثر لتكلفة العاملين على القيمة المضافة من خلال المعادلة التالية:

$$CA = -63,231 + 2,684 CP$$

من المعادلة نلاحظ ان هناك أثر لتكلفة العاملين على رقم الأعمال بحيث كلما زادت تكلفة العاملين بوحدة واحدة فإن رقم الأعمال يزيد ب 2,68 وحدة.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

الجدول رقم (23.3): معاملات نموذج الدراسة لمؤسسة ENAMARBRE

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig
	B	Std. Error	Beta		
Constant) 1	-63,231	21,359	0,924	-2,960	0,025
CP	2,684	0,454		5,907	0,001

a. Dependent Variable : VA

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

وبين لنا نموذج الانحدار الخطي ان هناك علاقة بين كل من تكلفة العاملين ورقم الأعمال، ومن خلال اختبار (t) لمعلمية الميل يتبين لنا أن (P-value) أقل من 0,05 وذلك يبين أهمية تكلفة العاملين في القيمة المضافة.

الجدول رقم (24.3): معامل الارتباط ومعامل التحديد بين تكلفة العاملين والقيمة المضافة لمؤسسة

ENAMARBRE

Mode 1	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,924a	0,853	0,829	15,520

a. Predictors: (Constant), CP

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

كما يوضح النموذج ان معامل التحديد هو 85,3 % وهي تمثل النسبة التي يعبر عنها النموذج، في حين أن 14,7 % ترجع لعوامل أخرى و نلاحظ ان قيمة الارتباط بلغت 0,924 و تعتبر علاقة قوية طردية قوية بين كل من تكلفة العاملين والمردودية.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

المطلب الرابع: الفرضية الرابعة: تتطابق بين متوسطات تكاليف العاملين حسب التعاقد والتقسيم الوظيفي

$$H_0 : \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4$$

$$H_1 : \mu_1 \neq \mu_2 \neq \mu_3 \neq \mu_4$$

من خلال هذه الفرضية نقوم باختبار ما إذا كان يوجد تطابق بين متوسطات تكاليف العاملين حسب

التعاقد والتقسيم الوظيفي، بالاعتماد على اختبار تحليل التباين ANOVA

جدول رقم (25.3): تحليل التباين ANOVA

إحصائيات F	متوسطات المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التغير
$F = \frac{MSR}{MSE}$ $F = \frac{158}{701}$ $F = 4,44$	$MSR = \frac{SSR}{c - 1}$ $MSR = 701$	$C - 1$ $4 - 1 = 3$	$SSR = 2104$	بين المتوسطات
	$MSE = \frac{SSE}{c(r - 1)}$ $MSE = \frac{3312}{21}$ $MSE = 157.71 \approx 158$	$c(r - 1)$ $4(8 - 1) = 21$	$SSE = 3312$	داخل العينات
		$rc - 1$ $8(4) - 1 = 31$	$SST = 5416$	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على برنامج EXCEL

لدينا f الجدولية هي جدول توزيع فيشر بدرجة حرية بسط 3 ودرجة حرية مقام 21 ومستوى معنوية 5% هي 3,07.

وبما أن f المحسوبة أكبر من f الجدولية، فإننا نرفض فرضية العدم H_0 و نقبل الفرضية البديلة H_1 وهذا يعني عدم وجود تطابق بين متوسطات تكاليف العاملين حسب تصنيفاتهم وفق التقسيم الوظيفي والتعاقد.

خلاصة الفصل الثالث:

تناولنا من خلال هذا الفصل دراسة حالة المؤسسة ENAMARBRE حيث كنت دراسة تحليلية مالية لوضعية المؤسسة انطلاقا من رقم أعمالها والقيمة المضافة التي تحققها ومختلف توزيعات العاملين وتكاليفهم وصولا إلى المردودية التي تحققها، هذا بالاستناد الى بيانات ومعلومات مالية للفترة 2009-2016، أدركنا من خلال هذا الفصل قدرة العاملين على خلق قيمة مضافة والمساهمة في رفع المردودية رغم استمرار تكلفتهم في الارتفاع وكذا عددهم. واستخلصنا مجموعة من النقاط نوجزها فيما يلي:

- ارتفاع ملحوظ لنسبة لتكاليف العاملين في المؤسسة مقارنة بمختلف العناصر المالية الأخرى.
- تمكنت المؤسسة رفع العديد من العناصر كرقم الأعمال، القيمة المضافة للاستغلال وإجمالي الفائض للاستغلال في فترة زمنية قصيرة.
- يوجد تأثير علاقة إيجابية بين تكلفة العاملين وكل من المردودية، رقم الأعمال والقيمة المضافة.

الخاتمة العامة



خلاصة

تعتبر الموارد البشرية من بين أبرز الموارد التي تؤثر في سيرورة عمل المؤسسة ومثلما يمكن ان تكون نعمة قد تكون نقمة على المؤسسة العمومية الاقتصادية، ومن هنا فإن التحكم الجيد في تكلفة العاملين والاستغلال الجيد لهم يحقق أرباحا للمؤسسة ونجاحا لخططها المستقبلية وضمان لبقاء واستمرارية المؤسسة من خلال تحقيقها لمردودية إيجابية، المردودية التي تلعب دورا رئيسيا في وفعالا في تحديد فعالية المؤسسة ومدى مشاركتها في الاقتصاد الوطني وكذا خصوصا في ظل الأزمات اين تصبح المؤسسة وسيلة لمعالجة اجتماعية.

وفي دراستنا تناولنا جانبين نظري وتطبيقي، حاولنا من خلال الجانب عرض أهم المفاهيم المتعلقة بالتكلفة والمردودية من مختلف النواحي وكذا أبرز النظريات الخاصة بالتكلفة إضافة الى تبين مختلف أنماط التكاليف من مختلف الزوايا الوظيفية الإدارية القرارات ومدى الارتباط بالعملية الإنتاجية لتتعرف على موضع تكلفة العاملين في وسط كل هذا، كما قمنا بعرض اهم خصائص وأنواع المردودية ومختلف معادلاتها وكيفية قياسها وكذا العلاقة بين المردودية التكلفة وضعيتها في المؤسسات الجزائرية.

أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد حاولنا فيه إسقاط أحد كل من مفهوم تكلفة العاملين والمردودية التي تناولناها في الجانب النظري على مؤسسة اقتصادية عمومية على مستوى ولائي تمثل في المؤسسة الوطنية للرخام بولاية قلمة وذلك بإجراء تحليل لتطور مختلفة القيم والأرقام ذات العلاقة بالوضعية المالية للمؤسسة وتكلفة العاملين ومدى تأثيرها على المردودية الاقتصادية الإجمالية للمؤسسة.

ويمكن إنجاز أهم ما توصلت اليه هذه الدراسة فيما يلي:

أولا: النتائج الرئيسية

من خلال الجمع بين الجانب النظري والجانب التطبيقي في هاته الدراسة توصلنا الى النتائج الرئيسية التالية:

1. بالنسبة للفرضية الأولى والتي تتعلق بوجود أثر لتكلفة العاملين على المردودية في المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE فتم إثباتها من خلال نموذج انحدار خطي حيث أن قيمة P-Value بلغت 0,045 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 وهو ما يجسد أهمية تكلفة العاملين في النموذج وعليه نقبل الفرضية الأولى.

2. بالنسبة للفرضية الأولى والتي تتعلق بوجود أثر لتكلفة العاملين على رقم الأعمال في المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE" فتم إثباتها من خلال نموذج انحدار خطي حيث أن قيمة P-Value بلغت 0,001 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 وهو ما يبين وجود أثر لتكلفة العاملين على رقم الأعمال وعليه نقبل الفرضية الثانية.
3. بالنسبة للفرضية الأولى والتي تتعلق بوجود أثر لتكلفة العاملين على القيمة المضافة بالمؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE" فتم إثباتها من خلال نموذج انحدار خطي حيث أن قيمة P-Value بلغت 0,001 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 وهو ما يبين وجود أثر لتكلفة العاملين على القيمة المضافة وعليه نقبل الفرضية الثالثة.
4. بالنسبة للفرضية الرابعة والتي تتعلق بوجود تتطابق بين متوسطات تكاليف العاملين حسب التعاقد والتقسيم الوظيفي بالمؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE فتم إثباتها من خلال اختبار التباين ANOVA حيث أن f المحسوبة أقل من مستوى المعنوية 0,05 و هو ما يثبت عدم وجود تتطابق بين متوسطات تكاليف العاملين حسب التعاقد و التقسيم الوظيفي.

ثانيا: النتائج الثانوية

1. تتغير التكاليف وفق للأتماط تقسم وفق لعدد من الاعتبارات منها مدى ارتباطها بالعملية الإنتاجية وأخرى حسب التقسيم الإداري الوظيفي وكذا القرارات.
2. التكاليف ليست مجرد عبء على المؤسسة الاقتصادية إنما هي اهم العوامل التي تمكن من خلق قيمة في ظل التسيير الجيد.
3. تعتبر تكلفة العاملين اهم التكاليف التي تتحملها المؤسسة والتي تحتاج الى مقاييس معيارية لتجنب إساءة تقييمها وتحمل مصاريف زائدة عن حاجة المؤسسة.
4. عند حساب نسبة المردودية الاقتصادية او المالية يمكن بسهولة الحكم على مدى فعالية المؤسسة.
5. ليست بالضرورة خضوع المؤسسة العمومية الاقتصادية للجانب الاجتماعي يؤدي الى عجز او خسارة.
6. الاتجاه الاجتماعي للدولة الجزائرية في المجال الاقتصادي كان من أهم العوامل المؤثر على مردودية المؤسسات الاقتصادية العمومية.

7. تعتبر المردودية مقياسا ومعيارا لفعالية أنشطة المؤسسة بواسطة مختلف نسب ومعدلات المردودية الاقتصادية، المردودية التجارية والمردودية المالية.
8. كفاءة وفعالية المؤسسة الوطنية للرخام في تحقيق قيمة مضافة رغم ارتفاع نسبة تكاليف العاملين وكذا الزيادة المستمرة في عدد العاملين من جهة وفي تكاليفهم من جهة أخرى.

ثالثا: المقترحات

1. في إمكان المؤسسة الوطنية للرخام التوجه نحو التمويل عن طريق القروض من أجل توسيع نشاطها الاستثماري حيث أن المردودية الاقتصادية لها إيجابية وهي تدل على كفاءة وفعالية المؤسسة في تحقيق أرباح وهي عادة ما يثير اهتمام المقرضين.
2. تفعيل الرقابة على أداء العاملين والرقابة على مردودية العاملين حيث أن الاستمرار في زيادة العاملين لديه حد يتحول فيه الأثر من الإيجاب إلى السالب.
3. تفعيل التخطيط للقوة العاملة لتجنب الوقوع في عدم اتزان في العاملين في المستقبل.
4. المواصلة في منهج تشغيل العاملين كمتعاقدين تنفيذيين حيث يسمح هذا بدوران العمل وكذا التنوع في اليد العاملة.

رابعا: الدراسات المقترحة

- تناولنا من خلال هذه الدراسة أثر تكلفة العاملين على المردودية في المؤسسة العمومية الاقتصادية، غير أن الموضوع يبقى مفتوح لإجراء دراسات أخرى يمكن أن تساهم في اثرائه وبذلك يمكن أن نقترح بعض الدراسات في أفاق البحث كما يلي:
1. تطبيق دراسة مقارنة لنفس الموضوع على مجموعة من المؤسسات العمومية الاقتصادية وكذا المؤسسات الخاصة.
 2. دراسة قدرة المؤسسات العمومية الاقتصادية على خلق ثروة في ظل الأزمات الاقتصادية.
 3. دراسة ما مدى تأثير القرارات الحكومية وإعاناتها على توظيف العاملين بالمؤسسة العمومية الاقتصادية.
 4. دراسة الأثر الاجتماعي والاقتصادي للمؤسسة العمومية الاقتصادية على المجتمع.
 5. إجراء دراسة تحليلية مقارنة لمختلف أنواع المردودية (الاقتصادية، التجارية، المالية) بالمؤسسات العمومية الاقتصادية.

قائمة المراجع



الكتب باللغة العربية:

1. أبو حشيش، خليل عواد، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل، الاردن، 2005.
2. أحمد نور، عبد المقصود ديبان، محاسبة التكاليف الصناعية، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة، مصر، 1989.
3. أيمن الشنطي، عمر شقر، الإدارة والتحليل المالي، دار البداية، عمان، 2005.
4. الدلاهمة سليمان مصطفى، المحاسبة الادارية، دار الوراق، الأردن، 2014.
5. السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000.
6. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، دار الحامد، الأردن، 2010.
7. بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2005.
8. بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
9. بلعور سليمان، التسيير المالي محاضرات وتطبيقات، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، الجزائر، 2016.
10. ديبان عبد المقصود، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1999.
11. هيثم محمد الزعبي، الإدارة والتحليل المالي، دارالفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2000.
12. زغيب مليكة، بوشنقىر ميلود، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، سكيكدة، 2010.
13. كحالة جبرائيل جوزيف، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة، الطبعة الرابعة، الاردن، 2011.
14. لؤي محمد وديان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الإعصار العلمي، الأردن، 2011.
15. محمد الصيرفي، التحليل المالي من وجهة نظر المحاسبة الإدارية، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2014.
16. محمد الغيومى محمد، أموال محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة، مصر، 1993.
17. محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والإئتماني، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
18. محمود الرجحي نضال، المحاسبة الإدارية، دار الفكر للنشر والتوزيع، مصر، 2007.
19. مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، دار المجتمع العربي، عمان، 2009.

20. ناصر دادي عدون، التحليل المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1989.
21. عبد الحي مرعي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993.
22. عبد الحكيم الرجحي، محمد تيسير، المحاسبة الإدارية، دار وائل، الطبعة الرابعة، الكويت، 2008.
23. عبد الحلیم كراجه وآخرون، الإدارة والتحليل المالي، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
24. عبد الحق لعميري، عشرية الفرصة الأخيرة للاقتصاد الجزائري الازدهار أو الانهيار، منشورات الشهاب، الجزائر، 2015.
25. عطية عبد الحي مرعي، أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009.
26. علي عبد الرحيم وآخرون، أساسيات التكاليف والمحاسبة الادارية، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 1990.
27. علي الشرفاوي، ادارة النشاط الانتاجي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2000.
28. عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
29. عقيل جاسم عبد الله، أبو رغيف طارق عبد الحسن العكيلى، تخطيط الموارد البشرية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.
30. ثناء علي القباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية، مصر، 2006.
31. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف، دار وائل، الأردن، 2005.
32. غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل، الأردن، 2003.

الكتب باللغة الفرنسية:

1. André philipps, et autre, Analyse Comptable et Comptable Et financière, 10eme édition, paris, 2005.
2. Hervé HutinL , la gestion financière, Edition d'organisation, paris, 2000.
3. Lauzale.p, Contrle de gestion et budget, serey, paris, 1986, p 134.
4. Patrice Vizzavona, gestion financière, 8ème Editions, paris, 1993.

الاطروحات و الرسائل:

1. بوطغان حنان، تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، 2007.
2. بوربيعة غنية، محددات اختيار الهيكل المالي للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2012.
3. درحون هلال، المحاسبة التحليلية، نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005.
4. حاجي أسماء، قلقول خالدة ياسمين، دور تحديث الخدمات البنكية في تحسين مردودية البنك، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص مالية مؤسسات، جامعة 8 ماي 1945.
5. مبارك مبروكي، فيصل سويقات، أثر الرفع المالي على المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص مالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011.
6. سالمى ياسين، محاسبة وتدقيق الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، محاسبة ودقيق، جامعة الجزائر، 2009.
7. عادل عشي، قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2002.

الملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DE L'ENSEIGNEMENT
SUPERIEUR ET DE LA
RECHERCHE SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE 8 MAI 1945 GUELMA



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 8 ماي 1945 قالمة

FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES ET
COMMERCIALES ET SCIENCES DE GESTION
DEPARTEMENT DE SCIENCES DE GESTION

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

Ref : D.G/F.S.E.C.S.G/UG/20.....
Guelma le :

قسم علوم التسيير
الرقم: 78... ق.ع.ت./ك.ع.ت./ع.ت/ج ق / 20/17...
قالمة في :

10 أفريل 2017

إلى السيد: مدير المؤسسة الوطنية لل...

للرخا م...

الموضوع : ف / ي إجراء زيارة ميدانية

نحن رئيس قسم علوم التسيير نشهد بأن:

الطالب(ة): نو. ش. محمد. أمين

الطالب(ة): سو. سيد. محمد. بيار

مسجل(ة) بقسم علوم التسيير سنة (أولى)/(ثانية) ماستر. فرع : (علوم التسيير)/(علوم مالية)

تخصص : إ.ا.ا.ن.ة. إ.عمال. مالية. في حاجة لأجراء زيارة ميدانية بمؤسستكم.

موضوع الزيارة: د.و.اسة. سيد. انبة

لذا نرجو من سيادتكم الموافقة لتحقيق هذه الغاية.

ولكم منافائق التقدير و الاحترام

اسم و لقب و إمضاء الأستاذ المشرف

عبد القادر عقول



المؤسسة المستقبلية

HAMANA Abdelaziz
Directeur d'Unité



الملحق رقم 02

اسم الشركة :

حساب النتائج

عنوان الشركة :

حساب الطبعة

الرقم الجبائي : 098321010010161

الفترة من 01/01/2016 الى 31/12/2016

N-1	N	ملاحظة	
98 999 244.38	121 379 491.86		رقم الأرصا
6 957 104.96	11 339 159.43		تغير مخزونات المنتجات المصنعة الأنتاج المثبت إعانات الاستغلال
10 291 961.73	3 661 603.05		
30 791 037.39	38 524 316.71		
112 541 215.08	144 903 046.09		1- إنتاج السنة المالية
17 378 714.06	18 698 804.43		المشتريات المستهلكة
12 405 665.63	6 799 556.79		الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
29 784 379.69	25 498 361.22		2- استهلاك السنة المالية
82 756 835.39	119 404 684.87		3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1).
61 014 320.35	65 556 162.26		أعباء المستخدمين
1 602 884.52	1 341 544.85		الضرائب و الرسوم و المنفوعات المتشابهة
20 139 630.52	52 506 977.76		4- الفائض الأجمالي عن الاستغلال
697 342.36	695 189.78		المنتجات العملياتية الأخرى
506 187.42	257 243.94		الأعباء العملياتية الأخرى
16 000 629.50	16 437 032.87		المخصصات للأهلاكات و الموزونات
52 488.00	5 511 222.97		استئناف عن خسائر القيمة و الموزونات
15 564 398.95	10 592 411.91		
19 947 042.91	52 611 525.61		5- النتيجة العملياتية
			المنتجات المالية
1 421 359.38			الأعباء المالية
-1 421 359.38			6- النتيجة المالية
2 961 284.58	42 019 113.70		7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
			الضرائب الموجبة (تغيرات) حول النتائج العادية
92 791 969.78	116 246 745.18		مجموع منتجات الأنشطة العادية
125 894 159.81	119 682 757.05		مجموع أعباء الأنشطة العادية
-33 102 190.03	-3 436 011.87		النتيجة الصافية للأنشطة العادية.
			العناصر غير العادية - المنتجات (يطلب بيانها) -
			العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها) -
-33 102 190.03	-3 436 011.87		8- النتيجة غير العادية
			9- النتيجة الصافية للسنة ال



الملحق رقم 03

اسم الشركة :

ميزانية

عنوان الشركة :

الرقم الجبائي : 098321010010161

السنة المالية المقفلة في 31/12/2016

N-1 صافي	N صافي	N اهتلاك رصد	N إجمالي	ملاحظة	الأصل
196 025.00	155 200.00	159 300.00	314 500.00		اصول غير جارية
					تثبيتات معنوية
18 090 000.00	18 090 000.00		18 090 000.00		تثبيتات عينية
					اراض
65 014 668.04	61 545 965.86	150 594 119.87	212 140 085.73		مبان
168 846 450.49	164 771 704.60	139 112 356.59	303 884 061.19		
29 557 462.62	27 376 828.19	19 080 374.29	46 457 202.48		تثبيتات عينية اخرى
					تثبيتات ممنوح امتيازها
2 017 999.53	1 949 623.47		1 949 623.47		تثبيتات يجرى انجازها
					تثبيتات مالية
					سندات موضوعة موضع معادلة
60 696.20	60 696.20		60 696.20		مساهمات اخرى و حسابات دائنة ملحقة بها
					قروض و اصول مالية اخرى غير جارية
283 783 301.88	273 950 018.32	308 946 150.75	582 896 169.07		ضرائب مؤجلة على الاصل
					مجموع الاصل غير الجاري
60 702 656.60	81 036 088.56	1 279 897.90	82 315 986.46		اصول جارية
					مخزونات و منتجات قيد التنفيذ
299 695.27	321 266.61	3 072 815.79	3 394 082.40		حسابات دائنة و استخدامات مماثلة
821 184.67	822 774.70		822 774.70		الزبائن
	132 757.66		132 757.66		المديون الاخرون
					الضرائب و ما شابهها
					حسابات دائنة اخرى و استخدامات مماثلة
9 200 452.55	4 796 157.36		4 796 157.36		الموجودات و ما شابهها
71 023 989.09	87 109 044.89	4 352 713.69	91 461 758.58		الاموال الموضفة و الاصول المالية الجارية الاخر
					الخزينة
354 807 290.97	361 059 063.21	313 298 864.44	674 357 927.65		مجموع الاصول الجارية
					المجموع العام للأصول



ميزانية

السنة المالية المغفلة في 31/12/2016

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم اصداره علاوات و احتياطات- احتياطات مدمجة فارق المعادلة فارق المعادلة رؤوس أموال خاصة اخرى / ترحيل من جديد
-33 102 190.03	-3 436 011.87		
333 786 376.85	314 149 640.06		
300 684 186.82	310 713 628.19		المجموع 1
			الخصوم غير الجارية قروض و ديون مالية (ضرائب (موجلة و مرصود لها ديون اخرى غير جارية مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا مجموع الخصوم غير الجارية (2)-
25 490 139.62	20 555 137.97		
25 490 139.62	20 555 137.97		
			الخصوم الجارية موردون و حسابات ملحقة ضرائب ديون اخرى خزينة سلبية مجموع الخصوم الجارية (3)-
15 578 460.26	15 454 953.57		
2 202 766.91	2 575 166.91		
10 851 737.36	11 760 176.57		
28 632 964.53	29 790 297.05		
354 807 290.97	361 059 063.19		مجموع عام للخصوم



الملحق رقم 04

اسم الشركة :

حساب النتائج

عنوان الشركة :

حساب الطبيعة

الرقم الجبائي : 098321010010161

الفترة من 01/01/2015 الى 31/12/2015

N-1	N	ملاحظة	
88 666 199.64 4 500.00 6 153 914.06 3 273 384.77	98 999 244.38 6 957 104.96		رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة الانتاج المثبت اعانات الاستغلال
105 231 749.81	112 541 215.08		1- انتاج السنة المالية
17 412 182.53	17 378 714.06		المشتريات المستهلكة
12 857 625.77	12 405 665.63		الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الاخرى
30 269 808.30	29 784 379.69		2- استهلاك السنة المالية
74 961 941.51	82 756 835.39		3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)-
51 686 582.08	61 014 320.35		✓ اعباء المستخدمين
1 885 824.68	1 602 884.52		- الضرائب و الرسوم و المدفوعات المتشابهة
21 389 534.75	20 139 630.52		4- الفائض الاجمالي عن الاستغلال
2 042 070.04 314 624.02	697 342.36 506 187.42		المنتجات العمليانية الأخرى ✓ الأعباء العمليانية الأخرى
16 777 900.59 130 377.60	16 000 629.50 52 488.00		المخصصات للاهتلاكات و المؤونات استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات
11 466 886.08	15 564 398.95		5- النتيجة العمليانية
	1 421 359.38		المنتجات المالية الأعباء المالية
	-1 421 359.38		6- النتيجة المالية
6 469 457.78	2 961 284.58		7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
87 962 617.99 112 401 625.75	92 791 969.78 125 894 159.81		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية ✓ مجموع اعباء الأنشطة العادية
-24 439 007.76	-33 102 190.03		النتيجة الصافية للأنشطة العادية-
			العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها) - العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)-
			9- النتيجة غير العادية
-24 439 007.76	-33 102 190.03		النتيجة الصافية للسنة ال



الملحق رقم 05

ميزانية

السنة المالية المغلقة في 31/12/2015

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره علاوات و احتياطات- احتياطات مدمجة فارق المعادلة فارق المعادلة
-24 439 007.76	-33 102 190.03		رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
305 920 734.08	333 786 376.85		
281 461 726.32	300 684 186.82		المجموع 1
			الخصوم غير الجارية قروض و ديون مالية (ضرائب (موجلة و مرصود لها ديون أخرى غير جارية مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا مجموع الخصوم غير الجارية (2)-
23 581 790.82	25 490 139.62		
23 581 790.82	25 490 139.62		
			الخصوم الجارية موردون و حسابات ملحققة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية مجموع الخصوم الجارية (3)-
9 371 217.76	15 578 460.26		
1 775 948.84	2 202 766.91		
5 035 778.24	10 851 737.36		
16 182 944.84	28 632 964.53		
321 246 461.98	354 807 290.97		مجموع عم للخصوم



اسم الشركة :

عنوان الشركة :

الرقم الجبائي : 098321010010161

ميزانية

السنة المالية المغلقة في 31/12/2015

N-1 صافي	N صافي	N إهلاك رصيد	N إجمالي	ملاحظة	الأصل
18 125.00	196 025.00	118 475.00	314 500.00		أصول غير جارية تثبيتات معنوية تثبيتات عينية
18 090 000.00	18 090 000.00		18 090 000.00		أراض
68 477 612.10	65 014 668.04	147 125 417.69	212 140 085.73		مبان
141 224 428.81	168 846 450.49	117 598 373.13	286 444 823.62		
16 236 959.90	29 557 462.62	16 876 125.48	46 433 588.10		تثبيتات عينية أخرى تثبيتات منح امتيازها تثبيتات يجرى إنجازها
22 586 951.48	2 017 999.53		2 017 999.53		تثبيتات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها قروض و أصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل
48 032.37	60 696.20		60 696.20		مجموع الأصل غير الجاري أصول جارية
266 682 109.66	283 793 301.88	281 718 391.30	565 501 693.18		مخزونات و منتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة و استخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون
50 772 247.08	60 702 656.60	1 308 587.38	62 011 243.98		الضرائب و ما شابهها حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة الموجودات و ما شابهها الأموال الموضفة و الأصول المالية الجارية الآخري
185 836.45	299 695.27	3 072 815.79	3 372 511.06		الخزينة
491 542.57	821 184.67		821 184.67		مجموع الأصول الجارية
963 818.13					
2 150 908.09	9 200 452.55		9 200 452.55		
54 564 352.32	71 023 989.09	4 381 403.17	75 405 392.26		
321 246 461.98	354 807 290.97	286 099 794.47	640 907 085.44		المجموع العام للأصول



الملحق رقم 06

اسم الشركة :

حساب النتائج

عنوان الشركة :

حساب الطبيعة

الرقم الجبائي : 098321010010161

الفترة من 01/01/2014 الى 31/12/2014

N-1	N	ملاحظة	
91 531 236.75	88 666 199.64		رقم الأعمال
	4 500.00		
20 861 462.19	6 153 914.06		تغير مخزونات المنتجات المصنعة
7 189 054.86	3 273 384.77		الإنتاج المثبت
			اعانات الاستغلال
3 481 896.18	4 514 499.91		
32 164 982.31	23 956 079.37		
106 541 915.55	105 231 749.81		1- إنتاج السنة المالية
20 621 661.56	17 412 182.53		المشتريات المستهلكة
8 351 322.87	12 857 625.77		الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
28 972 984.43	30 269 808.30		2- استهلاك السنة المالية
77 568 931.12	74 961 941.51		3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)-
43 421 094.94	51 686 582.08		أعباء المستخدمين
2 362 972.61	1 885 824.68		الضرائب و الرسوم و المدفوعات المتشابهة
31 784 863.57	21 389 534.75		4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
6 210 423.59	2 042 070.04		المنتجات العملياتية الأخرى
288 312.61	314 624.02		الأعباء العملياتية الأخرى
8 456 826.07	16 777 900.59		المخصصات للاهلاكات و المونات
1 261 075.27	130 377.60		استئناف عن خسائر القيمة و المونات
15 288 303.45	11 466 886.08		
45 799 527.20	17 936 343.86		5- النتيجة العملياتية
42 393.34			المنتجات المالية
			الأعباء المالية
42 393.34			6- النتيجة المالية
30 553 617.09	6 469 457.78		7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
85 372 721.62	87 962 617.99		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
98 790 494.11	112 401 625.75		الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
			مجموع منتجات الأنشطة العادية
			مجموع أعباء الأنشطة العادية
-13 417 772.49	-24 439 007.76		النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية - المنتجات (يطلب بيانها) -
			العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها) -
			9- النتيجة غير العادية
-13 417 772.49	-24 439 007.76		النتيجة الصافية للسنة الـ



الملحق رقم 07

اسم الشركة :

عنوان الشركة :

الرقم الجبائي : 098321010010161

ميزانية

السنة المالية المقتلة في 31/12/2014

N-1 صافي	N صافي	N اهلاك رسد	N اجمالي	ملاحظة	الأصل
42 226.00	18 125.00	102 375.00	120 500.00		اصول غير جارية تثبيات معنوية
18 090 000.00	18 090 000.00		18 090 000.00		تثبيات عينية اراض
71 373 607.07	68 477 612.10	143 662 473.63	212 140 085.73		مبان
8 741 968.69	141 224 428.81	104 108 316.91	245 332 745.72		
185 783.84	16 236 959.90	13 357 260.97	29 594 220.87		تثبيات عينية اخرى تثبيات ممنوح امتيازها تثبيات جري انجازها تثبيات مالية
96 201 840.97	22 586 951.48		22 586 951.48		سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات اخرى و حسابات دائنة ملحقة بها قروض و اصول مالية اخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الاصل
42 400.00	48 032.37		48 032.37		مجموع الاصل غير الجاري
194 677 826.57	266 682 109.66	261 230 426.51	527 912 536.17		اصول جارية مخزونات و منتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة و استخدامات مماثلة
43 451 597.99	50 772 247.08	1 361 075.38	52 133 322.46		الزبان
95 100.61	185 836.45	3 072 815.79	3 258 652.24		المدينون الآخرون
436 671.44	491 542.57		491 542.57		الضرائب و ما شابهها حسابات دائنة اخرى و استخدامات مماثلة
398 387.36	963 818.13		963 818.13		الموجودات و ما شابهها الاموال الموضفة و الاصول السهلة الجارية الآخر الخرينة
2 705 042.91	2 150 908.09		2 150 908.09		مجموع الاصول الجارية
47 086 800.31	54 564 352.32	4 433 891.17	58 998 243.49		
241 764 626.88	321 246 461.98	265 664 317.68	586 910 779.66		المجموع العام للأصول



ميزانية

السنة المالية المغلقة في 31/12/2014

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره علاوات و احتياطات- احتياطات مدمجة فارق المعادلة فارق المعادلة رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
-13 417 772.49	-24 439 007.76		
227 001 725.68	305 920 734.08		
213 583 953.19	281 481 726.32		المجموع 1
			الخصوم غير الجارية قروض و ديون مالية (ضرائب (مؤجلة و مرصود لها ديون أخرى غير جارية مؤنات و منتجات ثابتة مبقا مجموع الخصوم غير الجارية (2)-
20 858 208.24	23 581 790.82		
20 858 208.24	23 581 790.82		
			الخصوم الجارية موردون و حسابات ملحققة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية مجموع الخصوم الجارية (3)-
1 831 419.41	9 371 217.76		
1 709 443.65	1 775 948.84		
3 781 602.39	5 035 778.24		
7 322 465.45	16 182 944.84		
241 764 626.88	321 246 461.92		مجموع عام للخصوم



ENAMARBRE -Unité GUELMA
098321010010161

Date : 31/12/2013

Heure 10:38:14

COMPTE DE RESULTAT

Période du : 01/01/2013 Au : 31/12/2013

Utilisateur UG

Type Edition : PROVISoire

	NOTE	N (2013)	N-1 (2012)
Ventes et produits annexes		91 531 236.75	69 400 156.46
Prestations de SERVICE			
Variation stocks produits finis et en cours		-20 861 462.19	-14 694 733.72
Production immobilisée		7 189 054.86	1 039 834.40
Subventions d'exploitation			
Cessions matières premières faites		-3 481 896.18	-1 271 174.60
cessions matieres premieres recues		-32 164 982.31	-21 281 196.70
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		106 541 915.55	75 755 279.24
Achats consommés		20 621 661.56	10 983 539.40
Cessions matières premières			
Cessions produits			
Services extérieurs et autres consommations		8 351 322.87	4 953 267.58
II- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		28 972 984.43	15 936 806.98
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		77 568 931.12	59 818 472.26
Charges de personnel		43 421 094.94	40 613 915.53
Impôts , Taxes et Versements Assimilés		2 362 972.61	2 037 702.20
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		31 784 863.57	17 166 854.53
Cessions produits			
Autres produits opérationnels		6 210 423.59	323 276.42
Autres charges opérationnelles		288 312.61	212 538.33
Cessions charges			
Dotations aux amortissements , provisions et pertes de valeur		8 456 826.07	8 767 885.02
Reprises sur pertes de valeur et provisions		1 261 075.27	204 094.84
cessions charges communs faites			
cessions charges communs recues		15 288 303.45	4 911 511.29
V - RESULTAT OPERATIONNEL		45 799 527.20	13 625 313.73
Produits financiers		42 393.34	3 427.63
Charges financières			
VI - RESULTAT FINANCIER		42 393.34	3 427.63
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)		45 841 920.54	13 628 741.36
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		85 372 721.62	56 276 056.03
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		98 790 494.11	72 480 359.35
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-13 417 772.49	-16 204 303.32

X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-13 417 772.49	-16 204 303.32
-------------------------------	----------------	----------------


KHETATBA Abdelghani
 Chef Service Comptabilité
 et Finances P/I


BENYAT M. MOHAMED
 Directeur Unité

2013

الملحق رقم 09

ENAMARBRE -Unité GUELMA
098321010010161

BILAN

Date : 31/12/2013

Heure: 10:36:31

Utilisateur:UG

P,mode : 01/01/2013 au 31/12/2013

Type Edition : PROVISoire

ACTIF	NOTE	N (2013)		N- (2012)	
		BRUT	AMORT. PROV.	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)		120 501.00	78 275.00	42 226.00	66 326.00
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		18 090 000.00		18 090 000.00	18 090 000.00
Batiments		211 809 683.68	140 436 076.61	71 373 607.07	74 663 660.21
Autres immobilisations corporelles		131 690 371.87	122 762 619.34	8 927 752.53	6 879 105.98
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		96 201 840.97		96 201 840.97	
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence - entreprises associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés				42 400.00	42 400.00
Prêts et autres actifs financiers non courants		42 400.00			
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		457 954 797.52	263 276 970.95	194 677 826.57	99 741 492.19
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		44 074 459.44	622 861.45	43 451 597.99	24 693 112.58
Créances et emplois assimilés					
Clients		3 167 916.40	3 072 815.79	95 100.61	307.20
Autres débiteurs		436 671.44		436 671.44	195 626.47
Impôts		398 387.36		398 387.36	844 669.91
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants				2 705 042.91	3 964 696.38
Tresorerie		2 705 042.91			
TOTAL ACTIF COURANT		50 782 477.55	3 695 677.24	47 086 800.31	29 698 412.54
TOTAL GENERAL ACTIF		508 737 275.07	266 972 648.19	241 764 626.88	129 439 904.73

KHETATBA Abdelghani
Chef Service Comptabilité
et Finances B/1

BEKIRAT A. Bouane
Directeur

ENAMARBRE -Unité GUELMA
098321010010161

Date : 31/12/2013

Heure: 10:36:33

BILAN

Utilisateur UG

Période : 01/01/2013 au 31/12/2013

Type Edition : PROVISoire

PASSIF	NOTE	N (2013)	N-1 (2012)
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Capital non appelé			
Primes et réserves -(réserves consolidées)			
Ecart de réévaluation			
Resultat Net		-13 417 772.49	-16 204 303.32
Autres capitaux propres - Report ... nouveau			
Liaisons inter-unités		227 001 725.68	116 038 290.53
TOTAL I		213 583 953.19	99 833 987.21
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (diff,rs et provisionn,s)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilis,s d'avance		20 858 208.24	20 853 015.88
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		20 858 208.24	20 853 015.88
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattach,s		1 831 419.41	2 433 984.57
Impôts		1 709 443.65	2 413 973.41
Autres dettes		3 781 602.39	3 904 943.66
Tresorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		7 322 465.45	8 752 901.64
TOTAL GENERAL PASSIF		241 764 626.88	129 439 904.73

KHETAJBA - Abdelghani
Chef Service Comptabilité
et Finances

BENKIRAT Ahmane
Directeur d'Unité

الملحق رقم 10

ENAMARBRE -Unité GUELMA
098321010010161

Date : 18/02/2012

Heure 10:52:55

COMPTE DE RESULTAT

Période du : 01/01/2012 Au : 31/12/2012

Utilisateur UG

Type Edition : PROVISOIRE

	NOTE	N (2012)	N-1 (2011)
Ventes et produits annexes		69 400 156.46	79 927 016.06
Autres Prestations de Services			
Variation stocks produits finis et en cours		-14 694 733.72	-22 929 854.22
Production immobilisée		1 039 834.40	
Subventions d'exploitation			
Cessions matières premières Faites		-1 271 174.60	2 070 870.40
Cessions matières premières Recues		-21 281 196.70	17 681 123.84
Cessions produits Finis Faites			
Cessions produits Finis Recues			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		75 755 279.24	41 386 908.40
Achats consommés		10 983 539.40	8 408 373.33
Cessions Charges Faites / services EX et autres			
Cessions Charges Recues / services EX et autres		4 953 267.58	6 755 802.23
Services extérieurs et autres consommations			
II- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		15 936 806.98	15 164 175.56
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		59 818 472.26	26 222 732.84
Charges de personnel		40 613 915.53	38 693 050.65
Cessions Charges du Personnels Faites			
Cessions Charges du Personnels Recues			
Impots , Taxes et Versements Assimilés		2 037 702.20	2 319 113.27
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		17 166 854.53	-14 789 431.08
Cessions produits opérationnels Faites		323 276.42	102 035.47
Autres produits opérationnels		212 538.33	160 818.28
Autres charges opérationnelles			
Cessions charges opérationnelles Recues			
Dotations aux amortissements , provisions et pertes de valeur		8 767 885.02	10 244 607.03
Reprises sur pertes de valeur et provisions		204 094.84	3 147 534.56
Cessions Charges Communes Faites		4 911 511.29	5 929 120.54
Cessions Charges Communes recues			
V - RESULTAT OPERATIONNEL		13 625 313.73	-16 016 165.82
Produits financiers		3 427.63	8 247.60
Charges financières			
VI - RESULTAT FINANCIER		3 427.63	8 247.60
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)		8 717 230.07	-21 937 038.76
Impots exigibles sur résultats ordinaires			
Impots différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		56 276 055.03	77 979 303.31
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		72 480 359.35	90 235 209.17

VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-16 204 303.32	-12 255 905.86
Eléments extraordinaires (produits) (... préciser)			21 812.00
Eléments extraordinaires (charges) (... préciser)			-21 812.00
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-16 204 303.32	-12 277 717.86

2012



الملحق رقم 11

ENAMARBRE -Unité GUELMA
098321010010161

BILAN

Date : 31/12/2012

Heure: 16:32:23

Période : 01/01/2012 au 31/12/2012

UtilisateurUG

Type Edition : PROVISoire

ACTIF	NOTE	N (2012) BRUT	N (2012) AMORT. PROV.	N (2012) Net	N-: (2011) Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		120 501.00	54 175.00	66 326.00	90 426.00
Immobilisations corporelles					
Terrains		18 090 000.00		18 090 000.00	18 090 000.00
Batiments		211 672 076.80	137 008 416.59	74 663 660.21	78 141 775.71
Autres immobilisations corporelles		122 955 266.92	116 076 160.94	6 879 105.98	8 726 353.08
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence - entreprises associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prets et autres actifs financiers non courants		42 400.00		42 400.00	42 400.00
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		352 880 244.72	253 138 752.53	99 741 492.19	105 090 954.79
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		24 842 452.78	149 340.20	24 693 112.58	18 429 541.38
Créances et emplois assimilés					
Clients		3 073 122.99	3 072 815.79	307.20	
Autres débiteurs		195 626.47		195 626.47	459 256.75
Impôts		844 669.91		844 669.91	
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Tresorerie		3 964 696.38		3 964 696.38	11 556 135.77
TOTAL ACTIF COURANT		32 920 568.53	3 222 155.99	29 698 412.54	30 444 933.90
TOTAL GENERAL ACTIF		385 800 813.25	256 360 908.52	129 439 904.73	135 535 888.69

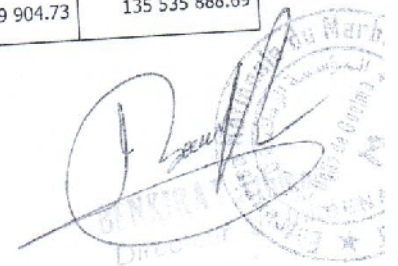


BILAN

Période : 01/01/2012 au 31/12/2012

Type Edition : PROVISOIRE

PASSIF	NOTE	N (2012)	N-1 (2011)
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Capital non appelé			
Primes et réserves -(réserves consolidées)			
Ecart de réévaluation		-16 204 303.32	-12 277 717.86
Resultat Net			
Autres capitaux propres - Report ... nouveau		116 038 290.53	122 910 554.14
Liaisons inter-unités		99 833 987.21	110 632 836.28
TOTAL I			
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différs et provisionnés)			
Autres dettes non courantes		20 853 015.88	18 836 883.64
Provisions et produits comptabilisés d'avance		20 853 015.88	18 836 883.64
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		2 433 984.57	1 374 344.02
Impôts		2 413 973.41	1 582 826.57
Autres dettes		3 904 943.66	3 104 760.12
Tresorerie passif			4 238.06
		8 752 901.64	6 066 168.77
TOTAL PASSIFS COURANTS III			
TOTAL GENERAL PASSIF		129 439 904.73	135 535 888.69



الملحق رقم 12

ENAMARBRE -Unité GUELMA

PIECE D'IMPUTATIONS COMPTABLES

JOURNAL : 63 JOURNAL SALAIRES

Date 09/05/2017

Heure 15:14:59

Page 1

Date 30/ 5/16

Utilisateur UG

N° Piece 8

Utilisateur UG

Compte	Tiers	Libelle Compte	Libellé écriture	N° Document	Debit	Credit
6311110000		SALAIRES DE BASE	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		-19 223.60	
6311110000		SALAIRES DE BASE	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		-5 532.70	
6311110000		SALAIRES DE BASE	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		-24 628.70	
6311130000		PRES-SALAIRES	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		10 800.00	
6311110000		SALAIRES DE BASE	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		1 897 042.00	
6311110000		SALAIRES DE BASE	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		4 290.00	
6311110000		SALAIRES DE BASE	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		22 295.40	
6311120000		ECHELONS DE MERITE	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		58 018.30	
6312110000		HEURES SUPPLEMENTAIRES	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		881.30	
6312110000		HEURES SUPPLEMENTAIRES	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		13 852.70	
6313111000		INDEMNITES D'EXPERIENCE	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		354 932.10	
6313133000		PRIMES DE CAISSE	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		1 000.00	
6313140000		INDEMNITES DE NUISSANCI	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		218 255.20	
6313150000		INDEMNITES DE TRAVAIL PI	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		147 838.70	
6313160000		INDEMNITES DE DISPONIBI	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		24 746.60	
6313170000		PRIMES DE RESPONSABILIT	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		41 170.00	
6313171000		INDEMNITES DE SUJETION	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		21 454.40	
6313172000		INDEMNITES DE RISQUE ET	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		14 302.90	
6313181000		INDEMNITES DE REMPLACE	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		60 524.30	
6313182000		INDEMNITES DE FONCTION	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		7 200.00	
6313183000		PRIMES DE TRAVAIL EN CAF	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		11 130.00	
4311210000		COTISATIONS OUVRIERES	CONST SAL MOIS DE MAI 2016	2849548.90		256 459.60
6316110000		INDEMNITES DE TRANSPOR	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		22 612.50	
6316120000		INDEMNITES D'AMORTISSEI	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		41 200.00	
6316130000		INDEMNITES DE PANIER	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		599 360.00	
4421120000		IRG RETENUES SUR SALAIR	CONST SAL MOIS DE MAI 2016	3256261.80		366 739.60
6316210000		INDEMNITES DE RESIDENC	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		29 849.00	
6316220000		INDEMNITES DE FEMME AL	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		102 200.00	
6316220000		INDEMNITES DE FEMME AL	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		1 400.00	
4321110000		COTISATIONS SOCIALES (C)	CONST SAL MOIS DE MAI 2016			820.40
4221150000		RETENUS/SAL.FAV. SCE SOC	CONST SAL MOIS DE MAI 2016			2 000.00
4221160000		RETENUE/SAL OS ELECTROF	CONST SAL MOIS DE MAI 2016			137 212.60
4211110000		REMUNERATIONS DUES AU	CONST SAL MOIS DE MAI 2016			2 893 738.20
6351110000		COTISATIONS ASSURANCE	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		356 193.61	
6351130000		COTISATIONS ACCIDENT DE	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		28 495.49	
6351120000		COTISATIONS RETRAITE & I	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		242 211.66	
6351120000		COTISATIONS RETRAITE & I	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		14 247.74	

PIECE D'IMPUTATIONS COMPTABLES

JOURNAL : JOURNAL SALAIRES

Date 09/05/2017

Heure 15:14:59

Page 2

Date 30/ 5/16

Utilisateur UG

N° Piece 8

Utilisateur UG

Compte	Tiers	Libelle Compte	Libellé écriture	N° Document	Debit	Credit
6351150000		COTISATIONS ASSURANCE	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		71 238.72	
4311110000		COTISATIONS PATRONALES	CONST SAL MOIS DE MAI 2016			712 387.22
4221110000		FONDS DES O S. A VERSER .	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		28 495.49	
4311110000		COTISATIONS PATRONALES	CONST SAL MOIS DE MAI 2016			28 495.49
6371110000		COTIS.P/CONGES PAYES ET	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		347 929.92	
4321110000		COTISATIONS SOCIALES (C	CONST SAL MOIS DE MAI 2016			347 929.92
6371110000		COTIS.P/CONGES PAYES ET	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		820.40	
4321110000		COTISATIONS SOCIALES (C	CONST SAL MOIS DE MAI 2016			820.40
6371120000		COTIS.MEDICINE DE TRAVAI	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		3 704.41	
4322110000		COTISATIONS SOCIALES (O	CONST SAL MOIS DE MAI 2016			3 704.41
6318100000		CONTRIBUTIONS FINANCIER	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		157 576.85	
4221110000		FONDS DES O S. A VERSER .	CONST SAL MOIS DE MAI 2016			157 576.85
Total Piece					4 907 884.69	4 907 884.69

الملحق رقم 13

EPE SPA ENAMARBRE
UNITE GUELMA

ETAT RECAPITULATIF DES INVESTISSEMENTS ET AMORTISSEMENT AU 31 - 12 - 2015

DESIGNATIONS	LIBELLE	VAL D'ACQUISITIONS	CUMMUL AMORT AU 31/12/2014	AMORTISS 2015 nouveau dotation	CUMMUL AMORT AU 31/12/2015	V,N,C
2041110000	LOGICIELES INFORMATIQUE	314 500,00	102 375,00	16 100,00	118 475,00	196 025,00
2112110000	TERRAINS INDUSTRIELS	18 090 000,00	0,00	0,00	0,00	18 090 000,00
2131110000	BATIMENTS INDUSTRIELS	188 745 000,00	124 881 819,02	3 244 854,95	128 126 673,97	60 618 326,04
2131150000	LOGEMENTS DE FONCTIONS	10 870 000,00	6 913 320,00	152 180,00	7 065 500,00	3 804 500,00
2132111100	INSTALLATIONS EAU	842 249,55	842 249,55	0,00	842 249,55	0,00
2132111200	INSTAL. ELECTRICITE	5 758 545,11	5 366 125,11	42 045,00	5 408 170,11	350 375,00
2132111300	INSTALLATIONS GAZ	24 533,08	24 533,08	0,00	24 533,08	0,00
2132111400	INSTALLATIONS CHAUF & CLIM.	464 191,66	199 660,54	23 264,11	222 924,65	241 267,01
2132111500	INSTALLATIONS TELECOMMUN	269 169,45	268 369,45	600,00	268 969,45	200,00
2132111600	INSTALLATIONS SECURITAIRE	2 284 965,24	2 284 965,24	0,00	2 284 965,24	0,00
2132121000	AGENCEMENTS BATIMENTS	190 491,64	190 491,64	0,00	190 491,64	0,00
2132133000	AMENAGTS. LOGTS PERSONNE	236 440,00	236 440,00	0,00	236 440,00	0,00
2133120000	VOIES DE TERRE (ROUTES ET P	2 454 500,00	2 454 500,00	0,00	2 454 500,00	0,00
2151111000	INSTA . FORAT. CARR. A BLOCS	7 941 245,15	7 941 245,15	0,00	7 941 245,15	0,00
2151122000	INSTA CONCASSAGE	74 288 798,53	2 271 953,73	2 473 871,43	3 298 495,24	70 990 303,29
2151131000	INSTAL CHAINE DE TRAITEMEN	129 091 631,16	76 181 998,74	3 435 873,79	79 090 439,64	50 001 191,52
2151142000	INSTA. LEVAGE & MANUTENT	631 409,89	631 409,89	0,00	631 409,89	0,00
2155111000	MATERIEL D'ATELIER ET DE M	1 864 579,26	1 781 670,92	20 700,00	1 802 370,92	62 208,34
2155120000	MATERIEL DE CARRIERE. (RO	53 408 036,04	9 577 492,22	2 148 999,94	18 896 462,88	34 511 573,16
2155130000	MATERIEL DE FORAGE	8 723 619,05	2 323 619,05	128 000,00	2 451 619,05	6 272 000,00
2155150000	MATERIEL D'EXHAURE	1 259 873,01	311 585,63	146 474,62	458 060,25	801 812,76
215516000	MAT DE MANUT LAVAGE ET ST	1 744 940,37	261 741,06	139 595,23	348 988,08	1 395 952,29
2155163000	MATERIEL DE SECURITE	141 581,46	132 314,79	9 266,67	141 581,46	0,00
2155180000	AUTRES MATERIEL INDUSTRIE	7 544 109,70	2 665 285,73	211 684,68	2 509 700,58	5 034 409,12
2157320000	AMENAGTS.ET INSTAL. EAU, E	28 000,00	28 000,00	0,00	28 000,00	0,00
2182110000	VEH.DE TRANSPORT	38 321 106,20	5 759 321,72	1 782 342,94	9 161 758,89	29 159 347,31
2182120000	VEH.DE TOURISM ET LIAISON	3 268 764,95	3 268 764,95	0,00	3 268 764,95	0,00
2182190000	MAT DE TRANSPORT REFORMI	2 465 380,80	2 465 380,80	0,00	2 465 380,80	0,00
2183110000	MOBILIER DE BUREAU	667 767,20	539 167,62	21 170,00	560 337,62	107 429,58
2183120000	MATRIELS DE BUREAU	81 219,87	57 713,20	4 890,00	62 603,20	18 616,67
2183130000	MATRIELS INFORMATIQUES	1 471 875,88	1 134 889,21	86 406,66	1 221 295,87	250 580,01
2183150000	EQUIP.DE COMMUNICATION	39 606,84	3 857,11	3 960,68	7 817,79	31 789,05
2185121000	MOBILIER ET EQUIP LOGTS PE	122 101,93	122 101,93	0,00	122 101,93	0,00
2185122000	EQUIPEMENTS DE CANTINES	6 064,43	6 064,43	0,00	6 064,43	0,00
2325211000	installations chaine de traitem	68 376,06	0,00	0,00	0,00	68 376,06
2371130000	frais d'investissemnts	1 949 623,47	0,00	0,00	0,00	1 949 623,47
TOTAL IMMOBILISATIONS		565 674 296,98	261 230 426,51	14 092 280,70	281 718 391,31	283 955 905,68

ENAMARBRE -Unité GUELMA

Page: 1
Date: 09/05/2017
Heure: 15:20:35
Utilisateur: UG

BALANCE GENERALE AU MOIS DE DECEMBRE(14) 2015

Type Edition : DEFINITIVE

Compte	Libelle Compte	Soldes à Nouveau		Mouvements du Mois		Cumuls de l'Exercice		Solde	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
6421110000	TAXES SUR ACTIVITE PROFESSIC					1 568 000.00		1 568 000.00	
6451101000	DROITS D'ENREGISTREMENT ET					5 068.28		5 068.28	
6451160000	TAXES SUR LES VH					29 500.00		29 500.00	
6451180000	AUTRES DROITS ,IMPOTS ET TA					316.24		316.24	
64	IMPOTS ET TAXES					1 602 884.52		1 602 884.52	
Total Classe =====: 6						1 602 884.52		1 602 884.52	
Total General						1 602 884.52		1 602 884.52	

BALANCE GENERALE AU MOIS DE DECEMBRE(14) 2015

Type Edition : DEFINITIVE

Compte	Libelle Compte	Soldes à Nouveau		Mouvements du Mois		Cumuls de l'Exercice		Solde	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
6561110000	AMENDES ET CONTRAVENTIONS					800.00		800.00	
6563110000	DONS ET LIBERALITES					198 000.00		198 000.00	
6571120000	ECARTS NEGATIFS DE MSES					400.00		400.00	
6571122000	ECARTS NEGATIFS DE A.APRO.					1 381.93		1 381.93	
6571125100	ECARTS NEGATIFS PD.INTERMEI					590.96		590.96	
6571125500	ECARTS NEGATIFS PD.FINIS					303 950.51		303 950.51	
6571128000	AUTRES CHARGES EXCEPTIONNE					1 064.02		1 064.02	
65	AUTRES CHARGES OPERATIONNI					506 187.42		506 187.42	
Total Classe ===== 6						506 187.42		506 187.42	
Total General -----						506 187.42		506 187.42	

ملحق رقم: 15

```

GET
  FILE='C:\Users\Seven\Desktop\SPSS Outputs\SPSS 1.sav'.
DATASET NAME DataSet0 WINDOW=FRONT.
REGRESSION
  /MISSING LISTWISE
  /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA
  /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
  /NOORIGIN
  /DEPENDENT Re
  /METHOD=ENTER CP.

```

Regression

[DataSet1] C:\Users\Seven\Desktop\SPSS Outputs\SPSS 1.sav

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	CP ^a	.	Enter

- a. All requested variables entered.
 b. Dependent Variable: Re

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,718 ^a	,515	,434	10,51951

- a. Predictors: (Constant), CP

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	704,856	1	704,856	6,370	,045 ^a
	Residual	663,961	6	110,660		
	Total	1368,817	7			

- a. Predictors: (Constant), CP
 b. Dependent Variable: Re

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-34,412	14,478		-2,377	,055
	CP	,777	,308	,718	2,524	,045

a. Dependent Variable: Re

REGRESSION

```

/MISSING LISTWISE
/STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA
/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
/NOORIGIN
/DEPENDENT CA
/METHOD=ENTER CP.
    
```

Regression

[DataSet1] C:\Users\Seven\Desktop\SPSS Outputs\SPSS 1.sav

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	CP ^a	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: CA

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,918 ^a	,843	,817	8,34699

a. Predictors: (Constant), CP

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2246,517	1	2246,517	32,244	,001 ^a

a. Predictors: (Constant), CP

b. Dependent Variable: CA

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Residual	418,033	6	69,672		
	Total	2664,550	7			

a. Predictors: (Constant), CP

b. Dependent Variable: CA

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	22,320	11,488		1,943	,100
	CP	1,388	,244	,918	5,678	,001

a. Dependent Variable: CA

REGRESSION

/MISSING LISTWISE

/STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA

/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)

/NOORIGIN

/DEPENDENT VA

/METHOD=ENTER CP.

Regression

[DataSet1] C:\Users\Seven\Desktop\SPSS Outputs\SPSS 1.sav

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	CP ^a	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: VA

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,924 ^a	,853	,829	15,520

a. Predictors: (Constant), CP

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	8405,703	1	8405,703	34,898	,001 ^a
	Residual	1445,190	6	240,865		
	Total	9850,893	7			

a. Predictors: (Constant), CP

b. Dependent Variable: VA

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-63,231	21,359		-2,960	,025
	CP	2,684	,454	,924	5,907	,001

a. Dependent Variable: VA

الملخص:

تهدف من خلال دراستنا هذه إلى إبراز أثر تكلفة العاملين على المردودية في المؤسسة العمومية الاقتصادية والتي غالبا ما تخضع لقيود اجتماعه تفرض عليها بحكم انها ملك للدولة، ولتحقيق هذا تناولنا في موضوعنا من الجانب النظري مفهومين من أهم المفاهيم في عالم الأعمال وهما التكلفة والمردودية، حيث قمنا بإسقاط الضوء على مختلف الجوانب الخاصة بهما من تعاريف وخصائص نظريات وكذا المعدلات المعيارية للقياس. وتمت دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE خلال الفترة الممتدة ما بين سنة 2009 وسنة 2016 من خلال بناء نموذج يتضمن التكلفة كمتغير مستقل والمردودية ورقم الأعمال والقيمة المضافة كمتغيرات تابعة.

وتوصلت الدراسة الى بيان وجود تأثير لتكلفة العاملين على المردودية وفقا لعلاقة إيجابية طردية، وفي ظل هذه النتيجة نوصي الى ضرورة تحليل تكاليف العاملين والعمل على التسيير الأمثل للقوى العاملة للرفع من أدائهم وبالتالي تحقيق مردودية بالمؤسسات العمومية الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية:

التكلفة، تكلفة العاملين، المردودية، المردودية الاقتصادية، المؤسسة العمومية الاقتصادية، ENAMARBER.

Abstract:

The aim of our conducted study is to highlight the impact of the labor cost on profitability in public economic enterprise, which is often subject to social constraints imposed on it due to its ownership to the state. In order to achieve this, we discussed two of the most important concepts in the world of business which are: Cost and Profitability. We shed light on various aspects of the two concepts, from definitions to characteristics of theories, as well as the standard rates of measurements.

The case of the National Marble Enterprise ENAMARBRE during the period between 2009 and 2016 was studied, by building a model that includes cost as an independent variable, and profitability, business number, and the added value as dependent variables.

The study concluded that there is an impact of the labor cost on profitability according to a positive direct relationship. In light of this result, we recommend the need to analyze the labor cost, and work on the optimal management of laborforce to increase their performance and thus achieve profitability in public economic enterprises.

Key Words:

Cost, labor cost, profitability, economic profitability, Public Economic Enterprise, ENAMARBER.

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

نَرْفَعُ دَرَجَاتٍ مِّنْ نَّشَأٍ

وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ

عَلِيمٍ

سورة يوسف الآية (76)

شكر ونفاق

أول من يشكر ويحمد آناء الليل وأطراف النهار، هو العلي القهار، الأول والآخر والظاهر والباطن، الذي أغرقنا بنعمه التي لا تحصى، وأغدق علينا برزقه الذي لا يفنى، وأنار دروبنا، فله جزيل الحمد والثناء العظيم، هو الذي أنعم علينا إذ أرسل فينا عبده ورسوله محمد بن عبد الله عليه أزكى الصلوات وأطهر التسليم، أرسله بقرآنه المبين، فعلمنا ما لم نعلم، وحثنا على طلب العلم أينما وجد.

لله الحمد كله والشكر كله أن وفقنا وألهمنا الصبر على المشقة التي واجهناها لإنجاز بحثنا المتواضع.

والشكر موصول إلى كل معلم أفادنا بعلمه من أول المراحل الدراسية حتى هذه اللحظة

كما نرفع كلمة شكر إلى الأستاذ المشرف عبد القادر عقون الذي ساعدنا في إنجاز بحثنا الذين لم يبخل علينا بإرشاداته ونصائحه.

ونشكر كل عمال المؤسسة الوطنية للرخام ونخص بالذكر

رئيس قسم المحاسبة والمالية عبد الغاني خطاطبة ورئيس مصلحة المستخدمين الهادي عثمان.

كما نشكر كل من الأستاذ بن جدو عبد السلام والأستاذ ديبح قلاب إلياس

ونشكر كل من مد لنا يد العون من قريب أو بعيد وكل أساتذة قسم علوم التسيير

وفي الأخير لا يسعنا إلا أن ندعو الله عز وجل أن يرزقنا السداد والرشاد والعفاف والغنى وأن يجعلنا هداة مهتدين.

سويد محمد بلال

بوشاهد محمد أمين

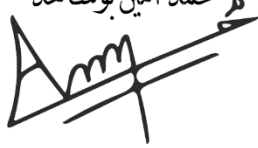
لهءاء

أهءاء هءا العمل المءواضع إلى ...

أمى ءم أمى ءم أمى ... ءم أبى

أقول لهم: أنءم وهبءمونى الءىاء والأمل والنشأة على شغف العلم والاطلاع والمعرفة

ءم إلى كل من علمنى حرفاً

مءءم أمىن بوشاهء


الشكر كله لله ربى

ولرسوله المعظم نور قلبى مءءم صلى الله علیه وسلم

وبعد أهءاء هءا العمل المءواضع إلى أمى وأبى

اللذان ربىانى ولو لاهما ما ءققت شىئاً فى ءىائى

كما أهءاء هءا العمل إلى كل عائلتى وإءءوتى

وكل أءءقائى

سوىء مءءم بلال

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتويات
-	شكر وتقدير
V-I	قائمة المحتويات
VII-VI	قائمة الجداول
IX-VIII	قائمة الأشكال
أ - هـ	مقدمة عامة
	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية التكاليف ونظرياتها
3	المطلب الأول: ماهية التكاليف
3	أولاً: الأعباء
3	ثانياً: المصروف والخسارة
4	ثالثاً: مفهوم التكاليف
4	المطلب الثاني: عناصر التكاليف
4	أولاً: تكاليف التصنيع
5	ثانياً: التكاليف غير الصناعية
5	المطلب الثالث: نظريات التكاليف
5	أولاً: نظرية التكاليف الإجمالية
7	ثانياً: نظرية التكاليف المباشرة
7	ثالثاً: نظرية التكاليف المتغيرة
8	رابعاً: نظرية التكاليف المستغلة
10	المبحث الثاني: أنماط التكاليف
10	المطلب الأول: التكاليف حسب إمكانية تتبعها وعلاقتها بحجم النشاط
10	أولاً: التكاليف حسب إمكانية تتبعها
12	ثانياً: التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط
14	المطلب الثاني: التكاليف حسب الوظائف

14	أولاً: التكاليف الإنتاجية(الصناعية)
15	ثانياً: التكاليف التسويقية
15	ثالثاً: التكاليف الإدارية
15	المطلب الثالث: التكاليف على أساس إداري
15	أولاً: حسب أغراض اتخاذ القرارات الإدارية
16	ثانياً: التكاليف لأغراض الرقابة
17	المبحث الثالث: تكلفة العاملين
17	المطلب الأول: مفهوم وأنواع تكلفة العاملين.
17	أولاً: مفهوم تكلفة العاملين
18	ثانياً: أنواع تكاليف العاملين
19	المطلب الثاني: تحديد تكلفة العاملين
20	المطلب الثالث: ضبط تكلفة الأجور المباشرة
20	أولاً: وضع معايير تكلفة الأجور المباشرة
21	ثانياً: تحديد معدلات تكلفة عنصر العمل المباشر
21	ثالثاً: الخطوات الأساسية لوضع معايير تكلفة الأجور المباشرة وقياس التكلفة الفعلية للأجور المباشرة
22	رابعاً: تحليل انحرافات تكلفة الأجور المباشرة
23	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها و أنواعها
25	تمهيد
26	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمردودية
26	المطلب الأول: ماهية المردودية وخصائصها
26	أولاً: مفهوم المردودية
28	ثانياً: خصائص المردودية
28	ثالثاً: أهداف المردودية
29	المطلب الثاني: أنواع المردودية والعوامل المؤثرة بها.

29	أولا: أنواع المردودية
32	ثانيا: العوامل المؤثرة في المردودية
34	المطلب الثالث: متطلبات المردودية
34	أولا: قياس المردودية
35	ثانيا: مراحل إجراء تحليل المردودية
36	ثالثا: مراقبة المردودية
37	المبحث الثاني: عتبة المردودية وطرق تحديدها
37	المطلب الأول: مفهوم عتبة المردودية وأهميتها
37	أولا: مفهوم عتبة المردودية
38	ثانيا: أهمية عتبة المردودية
38	المطلب الثاني: مجالات استخدام عتبة المردودية ونواحي القصور فيها.
38	أولا: استخدامات عتبة المردودية
39	ثانيا: نواحي القصور في عتبة المردودية
40	المطلب الثالث: تحديد عتبة المردودية
40	أولا: المدخل الجدولي
44	ثانيا: تحديد عتبة المردودية ببيانها
45	المبحث الثالث: العلاقة بين المردودية وتكلفة العاملين
45	المطلب الأول: عناصر التكاليف المؤثرة على عتبة المردودية
45	أولا: القيمة الإجمالية للتكاليف الثابتة للمؤسسة
45	ثانيا: التكلفة المتغيرة للوحدة
46	ثالثا: الرفع التشغيلي
46	رابعا: أسعار بيع الوحدة السائدة في السوق
47	المطلب الثاني: تحسين المردودية عن طريق تخطيط القوى العاملة
47	أولا: أهداف تخطيط القوة العاملة
48	ثانيا: خطوات تخطيط القوة العاملة في المؤسسة
49	ثالثا: أساليب تحسين مردودية القوى العاملة
50	المطلب الثالث: وضعية المردودية وعلاقتها بالعاملين في المؤسسة الجزائرية

53	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE
55	تمهيد
56	المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للرخام
56	المطلب الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE
56	أولاً: لمحة عن المؤسسة
57	ثانياً: أهداف المؤسسة الوطنية للرخام
58	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة والعوائق التي تواجهها
58	أولاً: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للرخام
60	ثانياً: العوائق التي تواجه المؤسسة الوطنية للرخام
61	المبحث الثاني: تحليل مالي لوضعية المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE
61	المطلب الأول: تطور الوضعية المالية لمؤسسة ENAMARBRE
61	أولاً: تطور رقم الأعمال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى سنة 2016
62	ثانياً: تطور القيمة المضافة للاستغلال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى سنة 2016
64	ثالثاً: تطور معدل الإدماج بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى سنة 2016
65	رابعاً: تطور تكاليف العاملين من سنة 2009 إلى سنة 2016
67	خامساً: نسبة تكاليف العاملين على رقم الأعمال
69	سادساً: نسبة تكاليف العاملين على القيمة المضافة للإستغلال
71	المطلب الثالث: التحليل المقارن لتكاليف العاملين مع مختلف التكاليف والأعباء الأخرى.
71	أولاً: نسبة تكاليف العاملين على مجموع أعباء الأنشطة العادية
72	ثانياً: التحليل مقارن لتكاليف العاملين مع مخصصات الإهلاكات و المؤونات
73	ثالثاً: التحليل مقارن لتكاليف العاملين مع الضرائب والرسوم والمدفوعات المتشابهة
74	رابعاً: التحليل مقارن لتكاليف العاملين مع الأعباء العملياتية الأخرى
75	المطلب الثالث: توزيع العاملين وتحليل تكلفتهم بمؤسسة ENAMARBRE
75	أولاً: توزيع العاملين وفق طبيعة العقد (مرسمين، متعاقدين، عقود ما قبل التشغيل)

78	ثانيا: توزيع العاملين وفق التقسيم الوظيفي (إطارات، تنفيذيين)
80	ثالثا: توزيع العاملين وفقا للعقد والتقسيم الوظيفي
82	رابعا: تحليل تكاليف العاملين وفقا لطبيعة العقد
85	خامسا: تحليل تكاليف العاملين وفقا لتقسيم الوظيفي
88	المطلب الرابع: تطور المردودية الاقتصادية الإجمالية بمؤسسة ENAMARBRE
90	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات
90	المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى هناك علاقة لتكلفة العاملين مع المردودية
92	المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية هناك علاقة لتكلفة العاملين مع رقم الأعمال
93	المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة هناك علاقة لتكلفة العاملين مع القيمة المضافة
95	المطلب الرابع: الفرضية الرابعة تتطابق بين متوسطات تكاليف العاملين حسب التعاقد والتقسيم الوظيفي
96	خلاصة الفصل الثالث
101-98	الخاتمة العامة
105-103	قائمة المراجع
133-107	الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
41	إيجاد نقطة التعادل جدوليا	(1.2)
61	مراحل تطور رقم الأعمال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016	(1.3)
62	مراحل تطور القيمة المضافة للاستغلال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016	(2.3)
64	معدل الإدماج بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016	(3.3)
65	مراحل تطور تكاليف العاملين بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016	(4.3)
67	نسبة تكاليف العاملين على رقم الأعمال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016	(5.3)
69	نسبة تكاليف العاملين على القيمة المضافة للاستغلال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016	(6.3)
71	نسبة تكاليف العاملين على مجموع الأعباء بمؤسسة ENAMARBRE	(7.3)
72	التحليل المقارن لتكاليف العاملين والمخصصات للإهلاكات و المؤونات من سنة 2011 الى سنة 2016	(8.3)
73	التحليل المقارن لتكاليف العاملين و الضرائب والرسوم والمدفوعات المتشابهة من سنة 2011 الى سنة 2016	(9.3)
74	التحليل المقارن لتكاليف العاملين والأعباء التشغيلية الأخرى من سنة 2011 الى سنة 2016	(10.3)
76	توزيع عدد العاملين وفق طبيعة العقد من سنة 2009 الى غاية سنة 2016	(11.3)
78	توزيع عدد العاملين وفق للتقسيم الوظيفي	(12.3)
80	توزيع عدد العاملين وفق العقد والتقسيم الوظيفي	(13.3)
82	تحليل تكاليف العاملين وفق طبيعة العمل	(14.3)
84	توزيع نسب تكاليف العاملين وفق طبيعة العمل	(15.3)

قائمة الجداول

85	توزيع تكاليف العاملين وفق التقسيم الوظيفي	(16.3)
86	توزيع نسب تكاليف العاملين وفق لتقسيم الوظيفي	(17.3)
88	مراحل تطور المردودية الاقتصادية الإجمالية بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016	(18.3)
91	معاملات نموذج الدراسة لمؤسسة ENAMARBRE	(19.3)
91	معامل الارتباط ومعامل التحديد بين تكلفة العاملين والمردودية ENAMARBRE	(20.3)
92	معاملات نموذج الدراسة لمؤسسة ENAMARBRE	(21.3)
93	معامل الارتباط ومعامل التحديد بين تكلفة العاملين والمردودية ENAMARBRE	(22.3)
94	معاملات نموذج الدراسة لمؤسسة ENAMARBRE	(23.3)
94	معامل الارتباط ومعامل التحديد بين تكلفة العاملين والقيمة المضافة لمؤسسة ENAMARBRE	(24.3)
95	تحليل التباين ANOVA	(25.3)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
11	التكاليف حسب وحدة المنتج	(1.1)
12	علاقة التكاليف المتغيرة بحجم النشاط	(2.1)
13	علاقة التكاليف الثابتة بحجم النشاط	(3.1)
14	علاقة التكاليف شبه الثابتة بحجم النشاط	(4.1)
44	تحديد عتبة المردودية	(1.2)
58	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE	(1.3)
62	منحنى بياني يمثل التطور في رقم الأعمال من سنة 2009 إلى 2016	(2.3)
63	منحنى بياني يمثل التطور في القيمة المضافة من سنة 2009 إلى 2016	(3.3)
64	منحنى بياني يمثل التطور في معدل الإدماج من سنة 2009 إلى 2016	(4.3)
66	منحنى بياني يمثل التغير في تكاليف العاملين من سنة 2009 إلى 2016	(5.3)
68	منحنى بياني لنسبة تكاليف العمال على رقم الأعمال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016	(6.3)
70	منحنى بياني لنسبة تكاليف العاملين على القيمة المضافة بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016	(7.3)
72	منحنى بياني لنسبة تكاليف العاملين على رقم الأعمال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016	(8.3)
73	تكاليف العاملين مقارنة بمخصصات للإهتلاكات والمؤونات من سنة 2011 الى سنة 2016	(9.3)
74	تكاليف العاملين مقارنة بالضرائب و الرسوم والمدفوعات المتشابهة من سنة 2011 الى سنة 2016	(10.3)
75	تكاليف العاملين مقارنة بالأعباء العملياتية الأخرى من سنة 2011 الى سنة 2016	(11.3)
77	نسبة التغير في عدد العاملين المتعاقدين من سنة 2009 الى غاية سنة 2016	(12.3)
77	توزيع عدد العاملين حسب طبيعة العقد من سنة 2009 الى غاية سنة 2016	(13.3)
79	نسبة التغير في عدد العاملين وفق التقسيم الوظيفي من سنة 2009 الى غاية سنة 2016	(14.3)
79	توزيع عدد العاملين وفق التقسيم الوظيفي من سنة 2009 الى غاية سنة 2016	(15.3)

قائمة الأشكال

81	توزيع عدد العاملين المرشحين حسب التقسيم الوظيفي سنة 2009 الى غاية سنة 2016	(16.3)
81	توزيع عدد العاملين المرشحين حسب التقسيم الوظيفي سنة 2009 الى غاية سنة 2016	(17.3)
83	توزيع تكاليف العاملين المرشحين حسب طبيعة العقد سنة 2009 الى غاية سنة 2016	(18.3)
84	تغير نسب تكاليف العاملين حسب طبيعة العقد سنة 2009 الى غاية سنة 2016	(19.3)
86	توزيع تكاليف العاملين حسب التقسيم الوظيفي سنة 2009 الى غاية سنة 2016	(20.3)
87	تغير نسب تكاليف العاملين حسب التقسيم الوظيفي سنة 2009 الى غاية سنة 2016	(21.3)
89	منحى بياني لتطور المردودية الاقتصادية الإجمالية بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016	(22.3)

المقدمة العامة

تعتبر المؤسسات الوطنية العنصر الأساسي في بناء الاقتصاد الوطني، ولذلك فالمؤسسات الوطنية تسعى جاهدة لتعظيم أرباحها من خلال تخفيض التكاليف وزيادة المردودية حيث يعتبر عنصر التكاليف عنصر مهم للوقوف على مدى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها وضمان مواصلة نشاطها نحو تحقيق مزيد من الأرباح ومواجهة التقلبات الموجودة في ظل بيئة ديناميكية متغيرة شديدة التقلبات فالمؤسسة التي تمتلك القدرة على التحكم في التكاليف لها القدرة على المنافسة في السوق من خلال التحكم في الأسعار وبالتالي فرض السيطرة وتعظيم الأرباح. فنجاح المؤسسة الوطنية يعتمد على وجود إدارة لها القدرة على التحديد الدقيق للتكاليف وعناصرها بالتدقيق بالإضافة إلى أنواع التكاليف وكيفية التحكم فيها من خلال تحديد التكاليف المعيارية والفعالية ومعالجة الانحرافات الموجودة وعلى وجه الخصوص تكاليف العاملين.

ومن المؤكد أن تكلفة العاملين هي من أبرز العناصر المؤثرة والمشكلة للتكاليف داخل المؤسسة حيث من غير المعقول إن نجد مؤسسة بدون عاملين ولذلك فإن الاهتمام بها أمر ضروري من أجل الوقوف على حجم التكاليف من خلال التحليل الدقيق لها لان التحكم فيها وإمكانية تخفيضها يضمن تحقيق مردودية أكبر للمؤسسة. وعلى هذا الأساس فان تحقيق أعلى مردودية للمؤسسة مرتبط بأن يكون هناك موازنة بين تكاليف العاملين من جهة والمردودية من جهة أخرى وبالتالي مساهمتها في تحقيق نتائج فعالة في المؤسسة، حيث يمكن من خلال التحكم في تكلفة العاملين الحصول على مردودية أكبر.

هناك مجموعة من الأسباب جعلتنا نختار هذا البحث دون سواه وتكمن هذه الأسباب فيما يلي:

- أهمية الموضوع في فترات الأزمات وخاصة الفترة الحالية التي يمر بها الاقتصاد الجزائري.
- التعرف أكثر على العلاقة بين تكلفة العاملين والمردودية من الجانبين النظري والمستوى التطبيقي.
- الرغبة في الإلمام بالموضوع من الجانب العلمي وكذا دراسة وضعية المؤسسة الوطنية ذات الطابع الاقتصادي.
- معرفة مدى فعالية العمال في المؤسسة العمومية ذات الطابع الاقتصادي.
- ارتباط الموضوع بتخصصنا إدارة الأعمال المالية مما يثري المعارف المكتسبة.

ثانياً: إشكالية البحث

تتمحور إشكالية البحث في التساؤل التالي:

ما مدى تأثير تكلفة العاملين على المردودية في المؤسسات العمومية الاقتصادية؟

ومن خلال هذه الإشكالية نطرح التساؤلات التالية:

- ماذا نعني بالتكاليف وتكلفة العاملين؟ ماهي أنماطها؟ وكيف تتم الرقابة عليها؟
- ماذا نعني بالمردودية؟ وماهي خصائصها وانواعها؟ وماهي العلاقة بين تكلفة العاملين والمردودية؟
- هل هناك علاقة بين تكلفة العاملين والمردودية ومختلف المؤشرات المالية؟
- هل تؤثر تكلفة العاملين المردودية بالمؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE كنموذج للمؤسسات العمومية الاقتصادية؟

✓ هل هناك أثر لتكلفة العاملين على المردودية الاقتصادية

✓ هل هناك أثر لتكلفة العاملين على رقم الأعمال

✓ هل هناك أثر لتكلفة العاملين على القيمة المضافة؟

✓ هل يوجد تتطابق بين متوسطات تكاليف العاملين حسب التعاقد والمستوى الوظيفي؟

ثالثا: الفرضيات

للإجابة على الإشكاليات السابقة سنعمل على اختبار عدد من الفرضيات حسب ما أتيح لنا من بيانات وتتمثل هذه الفرضيات فيما يلي:

- يوجد هناك أثر لتكلفة العاملين على المردودية الاقتصادية في المؤسسات العمومية الاقتصادية.
- يوجد هناك أثر لتكلفة العاملين على رقم الأعمال في المؤسسات العمومية الاقتصادية.
- يوجد هناك أثر لتكلفة العاملين على القيمة المضافة في المؤسسات العمومية الاقتصادية.
- يوجد تتطابق بين متوسطات تكاليف العاملين حسب تصنيفاتهم في المؤسسات العمومية الاقتصادية.

رابعا: أهداف الدراسة:

إن الأهداف التي نسعى للوصول إليها في هذا الموضوع هي:

- الإلمام بالمواضيع المتعلقة بالتكاليف وتكلفة العاملين على وجه الخصوص والمردودية.
- معرفة مدى تأثير تكلفة العاملين على المردودية ودراسة العلاقة بينهما.
- تحليل تكلفة العاملين في مؤسسة الرخام.

خامسا: أهمية موضوع الدراسة

انطلاقا من المعطيات السابقة فان الموضوع الذي قمنا بمعالجته بالغ الأهمية لأنه يعالج أمر مهم جدا داخل أي مؤسسة حيث من غير المعقول أن نجد مؤسسة بدون عاملين وتكلفة عاملين فقد تكون المؤسسة ذات مردودية كبيرة ولكن في المقابل تكون تكلفة العاملين لديها مرتفعة، كذلك قد يكون توجه الكثير من المؤسسات الوطنية اجتماعي أكثر منه اقتصادي من أجل القضاء على البطالة.

سادسا: مجتمع وعينة الدراسة

- وحدة التحليل: التكلفة السنوية للعاملين في المؤسسة العمومية الاقتصادية.
- مجتمع الدراسة: مجموع تكاليف العاملين في المؤسسات العمومية الاقتصادية.
- عينة الدراسة: تكلفة العاملين لثمانية سنوات (2009 - 2016) في المؤسسة الوطنية للرخام بولاية قلمة

ENAMARBRE

سابعاً: منهج الدراسة

من أجل دراسة هذا الموضوع والإحاطة بمختلف جوانبه وللإجابة عن الإشكالية اعتمدنا على منهج البحث الميداني من خلال الدراسة التطبيقية في المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE بولاية قلمة في حين اعتمدنا على أسلوب التحليل الوصفي لأننا بصدد جمع وتحليل الحقائق المرتبطة بالموضوع محل الدراسة.

ثامناً: أدوات الدراسة

اعتمدنا في جمع البيانات الخاصة بالبحث على:

- التحليل الإحصائي: اعتمدنا على هذه الأداة لتحليل وتفسير البيانات المتحصل عليها لتحديد العلاقة بين المتغيرات التي نرغب في دراستها، فقد قمنا بجمع البيانات المالية والكمية التي يمكن تحليلها إحصائياً حيث قمنا بتبويب هذه البيانات حسب ما يتماشى مع البحث.
- المقابلة: قمنا بمقابلة بعض المسؤولين المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE وذلك بهدف الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة حول موضوع البحث.

تاسعاً: حدود الدراسة

- الحدود الزمنية: تم الاعتماد على البيانات المتعلقة بالمؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE من سنة 2009 إلى سنة 2016 والممثلة في جدول حسابات النتائج والميزانيات وإحصائيات عدد العاملين بمختلف تصنيفاتهم.
- الحدود المكانية: تمت الدراسة على مستوى ولائي.
- الحدود المتعلقة بالدراسة الميدانية: تمت دراسة البيانات والمعلومات المتعلقة بالمؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE وفقاً للتقارير والمعطيات المقدمة.

عاشراً: هيكل الدراسة

بهدف دراسة الإشكالية المطروحة فإنه تم تقسيم البحث إلى قسمين، قسم نظري يحتوي على نقطتين وآخر تطبيقي ممثل في دراسة حالة في المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE بقلمة وعلى هذا الأساس اعتمدنا على الخطة التالية:

- الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف.
- الفصل الثاني: المردودية ماهيتها، خصائصها وأنواعها.
- الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE بولاية قلمة.

احدا عشر: صعوبات الدراسة

- قلة المراجع المتعلقة بالمردودية وتكلفة العاملين.
- صعوبة الحصول على البيانات في عدد من المؤسسات من بينها المؤسسة الجزائرية للمياه، ولذلك لجأنا إلى المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE.
- عدم دقة البيانات والمعلومات المقدمة من طرف المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE
- صعوبة التنقل إلى مؤسسة الرخام الواقعة ببلدية بومهرة أحمد على الطريق الرابط بين بلدية بومهرة أحمد وجباله خميسي.
- اللغة، حيث ان العديد من البيانات والمعلومات الخاصة بمؤسسة ENAMARBRE كانت غير مفهومة او رموز وعدم وجود قاموس بالمؤسسة خاصة برموزها وكلماتها.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي والنظري

للتكاليف

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

تمهيد:

تحتل التكاليف داخل المؤسسة بأهمية كبيرة باعتبارها عنصر مهم جدا في توجيه المؤسسة إما نحو تحقيق الأرباح وتعظيمها أو نحو الخسارة والإفلاس، ولذلك فإنه من الضروري العمل على رقابة عناصر التكاليف وتحديد الانحرافات ومعالجتها لضمان السير الحسن نحو تحقيق ربح يتناسب مع الجهود المبذولة من طرف المؤسسة.

وفي هذا الإطار يعتبر عنصر تكلفة العاملين من أبرز العناصر البالغة الأهمية بعد تكلفة المواد مباشرة، لأنها ترتبط ارتباطا مباشرا بالجهد المبذول من طرف الموارد البشرية من أجل الحصول على الانتاج المطلوب بالمواصفات المرغوبة والتكلفة المعقولة والوقت المناسب، كما أن تكلفة العاملين تدخل مباشرة في تكلفة الوحدة المنتجة لذلك فهي تؤثر بدرجة كبيرة في سعر المنتج والربحية المحققة، ومن هنا فإن تكلفة العاملين تتطلب رقابة كبيرة وتحليل من أجل نجاح المؤسسة في الوصول إلى اهدافها وزيادة ارباحها بالشكل المرغوب.

في ضوء ذلك قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: ماهية التكاليف ونظرياتها.
- المبحث الثاني: أنماط التكاليف.
- المبحث الثالث: الرقابة على تكاليف العمل.

المبحث الأول: ماهية التكاليف ونظرياتها

نتناول في هذا المبحث توضيح لمفاهيم عامة حول التكلفة ومصطلحات قد تتقارب في المعاني معها إضافة إلى توضيح مختلف العناصر المكونة للتكلفة وأبرز نظريات التكاليف.

المطلب الأول: ماهية التكاليف

التكاليف، الأعباء والمصاريف مصطلحات تتقارب في المعاني إلا أن التعمق في معانيها والتمييز بينها أمر ضروري للفهم الواضح لمفهوم التكلفة.

أولاً: الأعباء

إن مصطلح الأعباء هو مفهوم خاص بالمحاسبة يستعمل عادة في المحاسبة العامة، فنجد عادة أغلبية حسابات الصنف السادس من النظام المحاسبي المالي هي عبارة عن أعباء، أما المصاريف فلها مدلول تسييري أي أنها مستعملة خصيصاً لأغراض التسيير.

فيمكن تعريف الأعباء على أنها "كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع والخدمات، والموجه لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج والبيع لهذه السلع والخدمات"¹.

ثانياً: المصروف والخسارة

يمكن تعريف المصروفات على أنها تلك "التكاليف المستنفدة والتي يتم التضحية بها من أجل الحصول على منفعة عند مقابلة الإيرادات بالتكاليف لحساب صافي الدخل"².

في حين أن مفهوم الخسارة حسب الباحث عبد الحفي مرعي هي "تضحية اضطرارية دون الحصول على أي مقابل، وتنجم عادة عن عوامل المخاطرة وعدم التأكد الممزوجة بقصر النظر من قبل متحمل عبء التضحية"³.

¹ درهمون هلال، المحاسبة التحليلية، نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005، ص32.

² غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل، الأردن، 2003، ص27.

³ عبد الحفي مرعي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993، ص6.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

ويرى كذلك إن توفر الاختيار الحر عند تمام التضحية أو عدم توافره يعتبر من اهم المعايير للتمييز بين التكلفة والخسارة.

ثالثا: مفهوم التكاليف

تعرف التكلفة على أنها: "تضحية اقتصادية تقاس بمبالغ مالية تتكبدها المؤسسة في سبيل مزاوله النشاط أو في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة معينة أو منفعة أو تحقيق هدف ما في الحاضر والمستقبل وهذه التضحية متوقعة ويمكن تحديد قيمتها ولا يمكن تجنبها إلا في حالة التوقف النهائي عن النشاط"¹.

كما عرفت على أنها: "تضحية اقتصادية بجزء من موارد المشروع يقابلها خدمة أو منفعة ضرورية لتحقيق أهداف المشروع ويعبر عنها بوحدات نقدية ويمكن التنبؤ بها وتحديدتها مقدما"².

ويعرف المحاسبون التكلفة على أنه: "مورد يتم إنفاقه للحصول على هدف معين، وفي المعتاد يتم قياسه على أساس أنه مبلغ نقدي يجب سداه للحصول على السلع والخدمات"³.

وعرفت ايضا بأنها: "جميع الأعباء المحملة والتي تطابق حسابا يتعلق بوظيفة أو بجزء من المؤسسة أو حسابا يتعلق بسلعة أو توريد خدمة لمرحلة تختلف عن المرحلة النهائية"⁴.

المطلب الثاني: عناصر التكاليف

تتميز عمليات الإنتاج الصناعي باستخراج أو تحويل أو تشكيل المواد الأولية إلى منتجات نهائية وعلى ذلك فإن عناصر التكاليف في معظم الصناعات تنحصر في⁵:

أولا: تكاليف التصنيع

1. المواد المباشرة: تشمل المواد التي تدخل مباشرة في تكوين الوحدات المنتجة ويمكن تتبعها بتكاليف بسيطة.

¹ الدلاهمة سليمان مصطفى، المحاسبة الادارية، دار الوراق، الأردن، 2014، ص52.

² علي عبد الرحيم وآخرون، أساسيات التكاليف والمحاسبة الادارية، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص 106.

³ ثناء علي القباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 24.

⁴ بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2005، ص26.

⁵ خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف، دار وائل، الأردن، 2005، ص36.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

2. العمل المباشر: وهو عبارة عن تكلفة العمل الذي استخدم مباشرة في تحويل المواد الأولية إلى منتج نهائي. وتتغير بتغير الوحدات المنتجة في شكل علاقة مباشرة طردية.
3. التكلفة الصناعية الغير مباشرة: وتتمثل في جميع التكاليف الأخرى التي لا يمكن تحميلها بطريقة مناسبة ومعقولة إلى الوحدات المنتجة كتكلفة التدفئة والإضاءة والضرائب العقارية وتجهيزات الإنتاج... الخ. ولا يمكن إدراجها ضمن المواد المباشرة بسبب صغر حجمها أو لصعوبة تتبعها.

ثانيا: التكاليف غير الصناعية

وتشتمل عناصر التكاليف الصناعية على ما يلي:

1. تكاليف التسويق أو البيع: تشتمل على جميع التكاليف اللازمة لتنفيذ طلبات العملاء وتوصيل السلع أو الخدمات لهم والاتصال بالعملاء لتحقيق رغباتهم.
2. التكاليف العامة والإدارية: كل التكاليف الأخرى التي لا يمكن تصنيفها كتكاليف صنع أو بيع وتشتمل تكاليف الإدارة العامة، وتكاليف البحث والتطوير، وتكاليف العلاقات العامة والتبرعات... الخ

المطلب الثالث: نظريات التكاليف

تختلف وجهات النظر حول كيفية حساب التكاليف وتحميلها للمنتج حيث نجد أربع نظريات بارزة كالتالي:

أولاً: نظرية التكاليف الإجمالية

تستند هذه النظرية إلى مجموعة من المبادئ والمبررات نعرضها كالتالي¹:

تقوم هذه النظرية على مبدأ تحميل وحدات الإنتاج والمبيعات بكافة عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة، الثابتة والمتغيرة، والتي تتماشى مع مبدأ التحميل الكلي للتكاليف. وتقوم هذه النظرية على أساس أن هناك علاقة سببية بين التكاليف الصناعية والوظيفية الإنتاجية، أي أنه لولا إنتاج هذه السلعة لما نشأت هذه التكاليف أصلاً. وتعد هذه النظرية من أقدم النظريات من حيث الظهور والتي تتماشى مع مبادئ ومفاهيم المحاسبة المالية.

وتستند هذه النظرية إلى المبررات التالية:

¹ غسان فلاح مطرنة، مرجع سبق ذكره، ص78

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

1. إن جميع عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، ثابتة أو متغيرة تساهم في تحقيق الهدف النهائي للمشروع وهو تقديم سلعة أو خدمة معينة، ولا يمكن أن يتم تقديم هذه السلعة أو الخدمة دون إنفاق كافة هذه التكاليف بما في ذلك غير المباشرة أو حتى الثابتة.
2. استبعاد أي من التكاليف غير المباشرة أو حتى الثابتة عند احتساب تكلفة المخزون السلعي أول وآخر الفترة سوف يظهر هذا المخزون بأقل من تكلفته الحقيقية ولن يعبر رقم الأعمال عندئذ تعبيراً سليماً عن نتائج الأعمال.
3. يساعد مبدأ التحميل الكلي أو الشامل على اعتبار متوسط تكلفة الوحدة الشامل بمثابة الحد الأدنى لسعر البيع تطبيقاً لمبدأ التغطية أو الاسترداد في الأمد الطويل بافتراض توافر ظروف التشغيل العادية.
4. تتماشى هذه النظرية أيضاً مع مبادئ المحاسبة المالية الأخرى مثل مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات... إلخ.

ويتم إعداد قائمة التكاليف الكلية أو الإجمالية وفقاً للخطوات التالية:

1. التكلفة المباشرة = مجموع المواد أول المدة + المواد المشتريات خلال المدة + مصاريف النقل والتأمين والجمارك وغيرها من مصاريف الشراء - تكلفة المواد المباشرة آخر المدة + الأجر المباشرة.
2. تكلفة التصنيع = التكلفة المباشرة + تكلفة الإنتاج تحت التشغيل أول المدة - تكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة والتكاليف الصناعية غير المباشرة.
3. تكلفة المنتجات تامة الصنع = تكلفة التصنيع + إنتاج تام الصنع أول المدة - الإنتاج التام الصنع آخر المدة.
4. تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة المنتجات تامة الصنع + تكاليف البيع والتسويق.
5. التكلفة الإجمالية = تكلفة البضاعة المباعة + التكاليف الإدارية والتمويلية.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

ثانيا: نظرية التكاليف المباشرة

وفقا لهذه النظرية يتم تحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف الصناعية المباشرة فقط، وذلك استنادا إلى أن هذه التكاليف أنفقت من أجل هذا، ويحمل الإنتاج المباع بالتكاليف التسويقية المباشرة، ويتم استبعاد التكاليف غير المباشرة من تكلفة المنتج، وتتسم هذه النظرية بعدد من الخصائص¹:

1. سهولة احتساب تكلفة وحدة المنتج، وذلك لأنها تعتمد على فكرة المتوسط الحسابي.
2. تقوم هذه النظرية على تقييم المخزون السلعي من الإنتاج تحت التشغيل أو تحت الإنتاج التام بثمن التكلفة المباشرة أول وآخر الفترة.
3. تكلفة الوحدة في ظل هذه النظرية لا تتأثر باختلاف مستويات الإنتاج وتبقى ثابتة مع بقاء عامل الإنتاج كما هي عليه والكفاءة الإنتاجية كما هي.
4. تسهل هذه النظرية عملية معالجة التكاليف غير المباشرة الإنتاجية والتسويقية والإدارية والتمويلية بتحميلها إلى حساب الأرباح والخسائر.

ثالثا: نظرية التكاليف المتغيرة

وتقوم هذه النظرية على الأسس التالية²:

1. إن التكاليف المتغيرة هي تكاليف إنتاج ويجب تحميلها على تكلفة الوحدة المنتجة.
2. إن التكاليف الثابتة هي تكاليف فترة يجب أن تحمل إلى حساب الأرباح والخسائر.
3. أن يتم تقييم مخزون أول وآخر المدة للإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل بتكلفته المتغيرة.
4. الفرق بين إيرادات بيع المنتجات والتكلفة المتغيرة للمنتجات للحصول على الربح الحدي.

وتمتاز نظرية التكاليف المتغيرة بالنقاط التالية³:

¹ غسان فلاح مطرنة، مرجع سبق ذكره، ص85.

² نفس المرجع، ص90.

³ نفس المرجع، ص90.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

1. تقدم هذه النظرية الطريقة المثلى لإظهار الأرباح الحقيقية وعدم إظهار أي أرباح وهمية نتيجة المبالغة في تكلفة الإنتاج.
2. تعتبر هذه النظرية الطريقة المثلى لتوزيع التكاليف المتغيرة على الأقسام والإنتاج بطريقة أكثر دقة من توزيع التكاليف الثابتة.

يتم تحميل المنتج بالتكاليف المتغيرة في ظل هذه النظرية وفقاً للعلاقات التالية¹:

1. التكلفة الأولية (المباشرة) = مواد مباشرة + أجور مباشرة + المصاريف المباشرة.
2. تكلفة الإنتاج = التكلفة الأولية (المباشرة) + التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة.
3. تكلفة المبيعات = تكلفة الإنتاج + التكاليف التسويقية المباشرة + التكاليف التسويقية غير المباشرة المتغيرة.
4. مجمل الربح (الربح الحدي) = المبيعات - تكلفة المبيعات المتغيرة.
5. صافي الربح = مجمل الربح (الربح الحدي) - (التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة + التكاليف التسويقية الثابتة + التكاليف الإدارية والعمومية).

رابعاً: نظرية التكاليف المستغلة

جمعت هذه النظرية بين مزايا نظريتين هما نظرية التكاليف المتغيرة ونظرية التكاليف الإجمالية، ووفقاً

لهذه النظرية فإنه يجب تحميل الإنتاج بكل التكاليف المستغلة والتي هي عبارة عن²:

1. التكاليف المباشرة بالكامل تعتبر تكاليف مستغلة.
2. التكاليف المتغيرة بالكامل تعتبر تكاليف مستغلة.
3. جزء من التكاليف الثابتة يعتبر مستغلاً وفقاً للطاقة الإنتاجية المتاحة.

تمتاز نظرية التكاليف الثابتة بالنقاط التالية:

1. تقوم هذه النظرية على أساس تحميل الإنتاج بجزء من التكاليف الثابتة تتناسب مع الطاقة المستغلة.

¹ المرجع السابق، ص 91.

² المرجع السابق ص 96.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

2. إن تحميل الإيرادات بتكاليف الطاقة غير المستغلة يعتبر إجراء طبيعياً لأنه لا ينبغي بأي حال من الأحوال اعتبارها تكلفة تحمل على الإنتاج، وإنما هي خسارة يجب اتخاذ الإجراءات اللازمة لعدم تكرارها.
3. يؤدي تطبيق هذا المنهج إلى استقرار متوسط تكلفة الوحدات في ظل تقلبات مستويات الإنتاج، وبالتالي يمكن تفادي عيوب القياس الشامل والاستفادة في نفس الوقت من مزايا منهج التكاليف المتغيرة.
4. يعتبر الربح الناتج عن تطبيق هذا الأسلوب من ناتج النشاط الإنتاجي والبيعي معاً، ومن ثم يعتبر مؤشراً دقيقاً لتقييم أداء المشروع خلال الفترة الزمنية المتبقية.

ويتم تحميل المنتج بالتكاليف وفقاً لنظرية التكاليف المستغلة من خلال العناصر التالية:

1. التكلفة الأولية (المباشرة) = مواد مباشرة + أجور مباشرة + مصاريف صناعية مباشرة.
2. تكلفة الإنتاج = التكلفة الأولية + التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة + الجزء المستغل من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة.
3. تكلفة المبيعات = تكلفة الإنتاج + تكاليف التسويق المتغيرة + تكاليف التسويق الثابتة المستغلة.
4. مجمل الربح = إيرادات المبيعات - تكلفة المبيعات.
5. صافي الربح = مجمل الربح - (الجزء غير المستغل من تكلفة الإنتاج + الجزء غير المستغل من تكلفة التسويق + التكاليف الإدارية والتمويلية).

المبحث الثاني: أنماط التكاليف

تختلف أنواع التكاليف من شخص إلى آخر وتتداخل فيما بينها في كثير من الأحيان ومنه حاولنا في هذا المبحث تناول الأنماط ذات العلاقة مع موضوع البحث الذي نحن بصدد، من خلال اعتمادنا ثلاث معايير للتصنيف.

المطلب الأول: التكاليف حسب إمكانية تتبعها وعلاقتها بحجم النشاط

تنقسم التكاليف حسب إمكانية تتبعها وعلاقتها بحجم النشاط إلى:

أولاً: التكاليف حسب إمكانية تتبعها

1. التكاليف المباشرة هي: التكاليف المرتبطة بشكل مباشر بالمنتج النهائي التام الصنع ومن السهل تقفي أثرها فيما يتعلق بكل منتج منفصل¹.
2. التكاليف الغير مباشرة: هي تلك التكاليف التي ترتبط بمنتج تكلفة معين لكن لا يمكن تتبعها بشكل اقتصادي معقول².

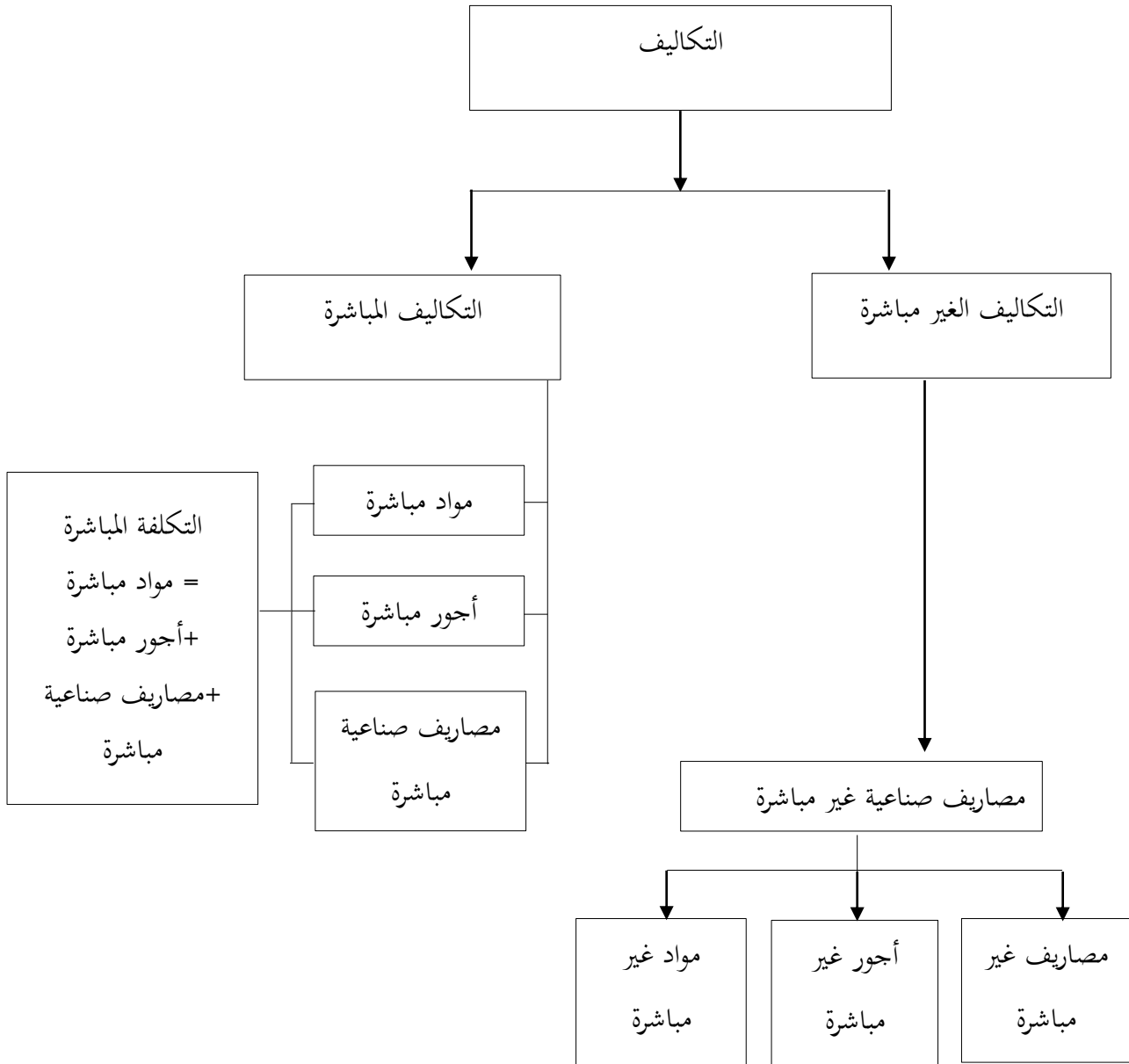
والشكل التالي يوضح كيف تتبعها وعلاقتها بغرض التكلفة:

¹ محمود الرجحي نضال، المحاسبة الإدارية، دار الفكر للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص38.

² ثناء على القباني، مرجع سبق ذكره، ص26.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

الشكل رقم (1.1): التكاليف حسب وحدة المنتج



المصدر: غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل، عمان، 2003، ص 29.

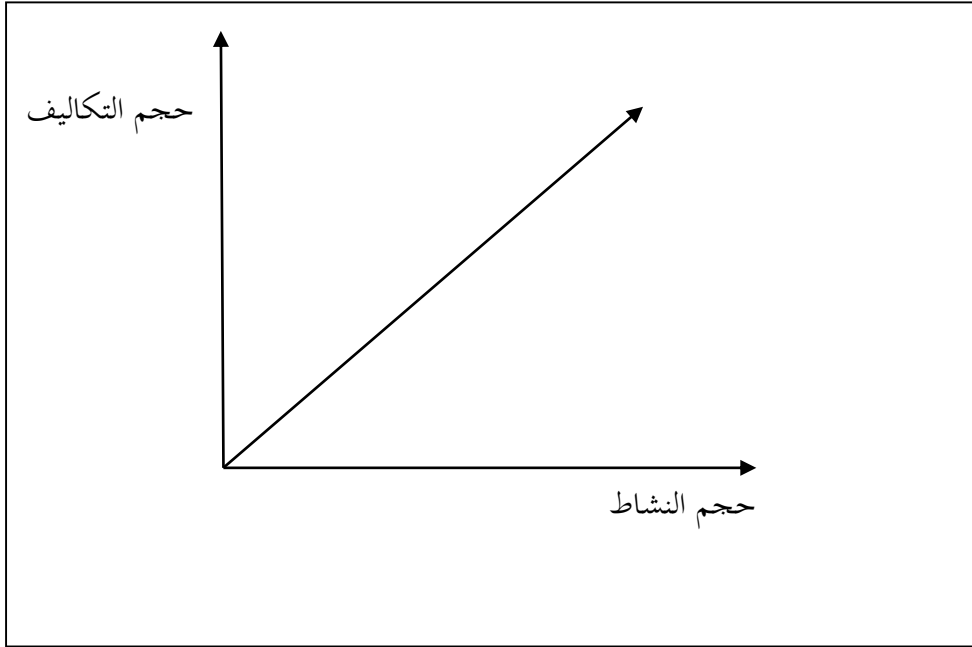
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

ثانيا: التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط

وتتمثل فيما يلي¹:

1. التكاليف المتغيرة: وهي التي يتغير مجموعها طرديا مع التغير في حجم النشاط فإذا زاد حجم النشاط مثلا بنسبة 10% فإنه يزداد مجموع التكاليف المتغيرة بنسبة 10% وإذا زاد حجم النشاط بنسبة 25% فإنه تزداد التكاليف المتغيرة بنسبة 25%، وتمثل دالة التكاليف المتغيرة في الشكل التالي:

الشكل رقم (2.1): علاقة التكاليف المتغيرة بحجم النشاط

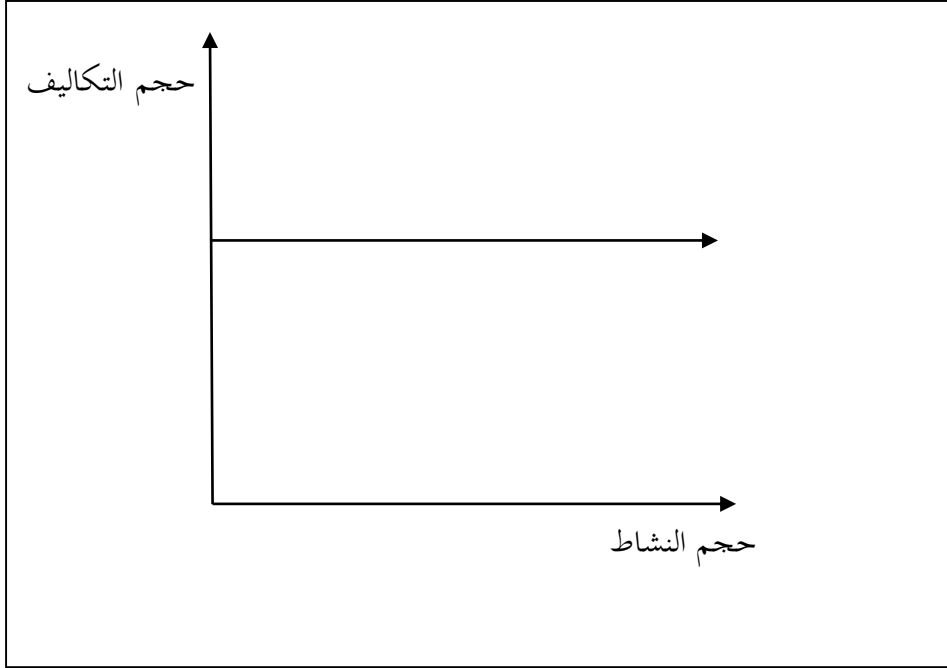


المصدر: مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، دار المجتمع العربي، عمان، 2009، ص 366

2. التكاليف الثابتة: وهي التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع التغير في حجم النشاط طالما كان التغير ضمن المدى الملائم، وعليه فإذا زاد حجم النشاط أو نقص تبقى هذه التكاليف على حالتها، ومن هذه التكاليف نجد الإيجار، الرسوم والضرائب السنوية، رواتب الوظائف الإدارية الرئيسية... الخ، ويتم تمثيل دالة التكاليف الثابتة كما في الشكل التالي:

¹ عبد الحكيم الرجحي، محمد تيسير، المحاسبة الإدارية، دار وائل، الطبعة الرابعة، الكويت، 2008، ص 52.

الشكل رقم (3.1): علاقة التكاليف الثابتة بحجم النشاط

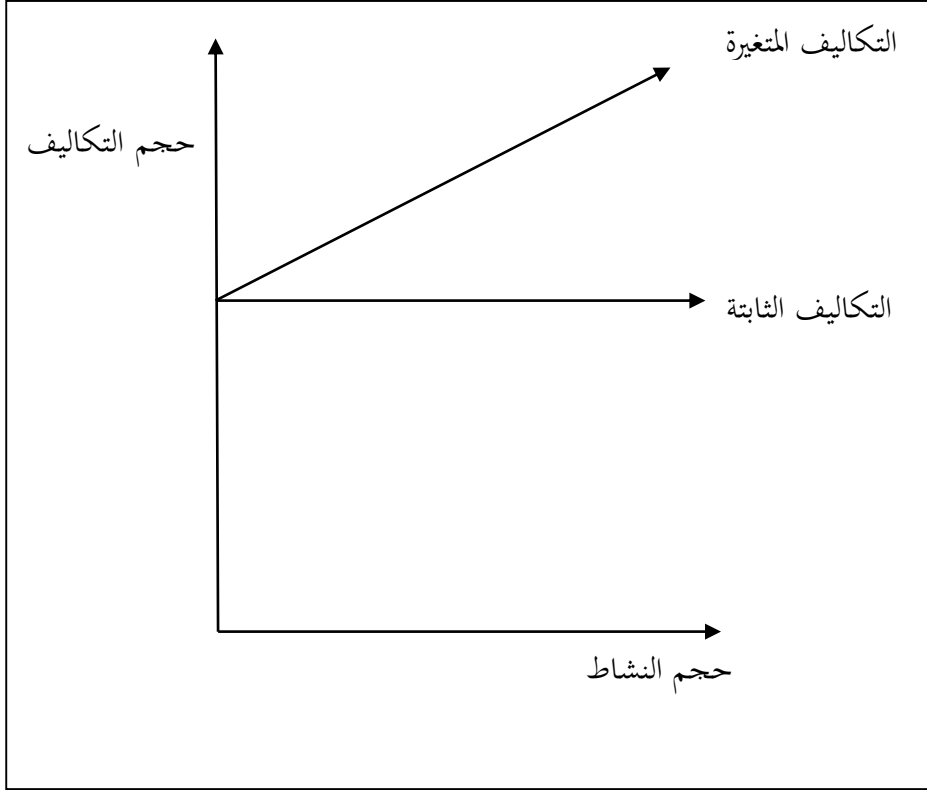


المصدر: مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، دار المجتمع العربي، عمان، 2009، ص 365.

3. التكاليف شبه الثابتة: تعرف هذه التكاليف بعدة تسميات منها التكاليف شبه المتغيرة، شبه الثابتة، أو المختلطة وهي التكاليف التي تحمل صفات من التكاليف الثابتة والمتغيرة في آن واحد، فمثلا نجد أن الكثير من الآلات تحتاج إلى درجة حرارة مئوية معينة قبل استخدامها في الإنتاج مثل آلات صب النيلون والأفران، لذلك تكون كمية الوقود اللازمة لذلك تكلفة ثابتة أما كمية الوقود المستخدمة بعد ذلك فإن تكلفتها تكون متغيرة لأنها لا تعتمد على كمية الوحدات المنتجة، وبنفس المنطق نرى أن تكلفة الكهرباء المستهلكة في تشغيل الآلات فهي متغيرة لأنها لا تعتمد على عدد الوحدات التي يتم إنتاجها.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

الشكل رقم (4.1): علاقة التكاليف شبه الثابتة بحجم النشاط



المصدر: من إعداد الطلبة.

المطلب الثاني: التكاليف حسب الوظائف

ويتم تصنيف التكاليف هنا حسب النشاطات والوظائف التي استفادة من هذه التكلفة وتقسم حسب الوظائف إلى:

أولاً: التكاليف الإنتاجية (الصناعية)

تشمل النفقات التي تنفق على وظيفة الإنتاج أي أنها تشمل¹:

1. المواد الصناعية: المواد الخام والمواد الأخرى التي يحتاجها الإنتاج أي أنها تشمل كل المستلزمات السلعية التي تصرف على وظيفة الإنتاج مثل المواد الخام و مواد التشحيم والتزييت والوقود وغيرها.

¹ علي عبد الرحيم وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 65.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

2. الأجور الصناعية: أجور عمال الإنتاج وعمال الخدمات الإنتاجية الذين يعملون بالمصنع ويشمل ذلك أجور عمال الإنتاج والملاحظين والمشرفين والعمال المساعدين وعمال الصيانة وعمال القوى المحركة وخلافه.
3. المصروفات الصناعية: الخدمات الإنتاجية الأخرى بخلاف المواد والأجور التي تؤدي للمنتجات أو للمصنع ككل مثل نفقات القوى المحركة والإنارة والصيانة وإيجار المصنع وامتلاك الآلات والتأمين على آلات المصنع ومصروفات تخزين المواد الخام والمنتجات تحت التشغيل وخلافه، أي الخدمات الإنتاجية الأخرى التي تنفق على وظيفة الإنتاج داخل المصنع.

ثانيا: التكاليف التسويقية

وتشمل تكاليف تخزين المنتج والإعلان والنقل والشحن والتأمين وتكاليف مراكز البيع والمعارض وعمولات ورواتب مندوبي المبيعات وتكاليف التعبئة والتغليف¹.

ثالثا: التكاليف الإدارية

وهي جميع التكاليف التي تتعلق بالإدارة العامة للمؤسسة ككل ويكمن الهدف من وراء تصنيف التكاليف حسب الوظائف في محاولة لتحديد التكاليف الخاصة بكل نشاط من أجل الرقابة وتقييم الأداء والإنجاز لكل وظيفة من وظائف المؤسسة الأربعة السابق ذكرها².

المطلب الثالث: التكاليف على أساس إداري

وتنقسم حسب الغرض الإداري الى أغراض اتخاذ القرارات الإدارية وأغراض رقابية كالتالي:

أولا: حسب أغراض اتخاذ القرارات الإدارية

تنقسم التكاليف في مجال اتخاذ القرارات إلى تكاليف ملائمة وتكاليف غارقة (غير ملائمة) لاتخاذ القرار³:

¹ الدلاهمة سليمان مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص63.

² نفس المرجع، ص63.

³ علي عبد الرحيم وآخرون، ص95.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

1. التكاليف الملائمة: أي التكاليف المتوقعة مستقبلا والتي تختلف وتتفاوت من بديل إلى آخر من بدائل القرار، وتتميز بخاصيتين أساسيتين:

- إنها تكاليف مستقبلية: أي تكاليف يتوقع حدوثها مستقبلا ولم تحدث بالفعل بعد، ويترتب على ذلك أن التكاليف الفعلية (التاريخية) لا تعتبر تكاليف ملائمة للمفاضلة بين البدائل واتخاذ قرار إداري معين.
- إنها تكاليف تفاضلية: أي تكاليف تختلف وتتفاوت من بديل إلى آخر من بدائل القرار وتشمل التكاليف التفاضلية على كافة بنود التكاليف التي يتأثر تحديدها بالبديل الذي يتم اختياره سواء كانت بنود تكاليف ثابتة أو متغيرة، أما التكاليف التي لا تختلف ولا تتفاوت، أي متساوية تحت البدائل المختلفة فهي غير تفاضلية وبالتالي فهي غير ملائمة لاتخاذ القرار.

التكاليف الغارقة: أي التكاليف التي لا تتأثر بأي بديل من بدائل القرار، أي أنها متساوية بالنسبة لكل البدائل وعلى ذلك فهي لا تؤثر على تفضيل بديل معين وترك بديل آخر.

ثانيا: التكاليف لأغراض الرقابة

وتنقسم الى تكاليف قابلة للرقابة و أخرى غير قابلة للرقابة كما يلي¹:

1. التكاليف القابلة للرقابة: وهي التي يمكن التحكم فيها من حيث تحقيقها وتحديد مقدارها بصورة واضحة ملموسة بواسطة أحد الأشخاص المسؤولين في مستوى إداري معين وفي حدود فترة زمنية معينة وفي إطار ظروف تشغيل محددة، وعلى ذلك فإنه ليس من الضروري أن تكون درجة التحكم في التكاليف مطلقة، بل يكفي أن تكون هناك القدرة على التأثير في هذه التكاليف بصورة واضحة.
2. التكاليف الغير قابلة للرقابة: وهي التكاليف التي يمكن التحكم فيها ورقابتها عند مستوى إداري معين وليست لديه السلطة للتحكم في تحقق هذه التكاليف مثل تكاليف مراكز الإنتاج التي تخصص لكل قسم أو مركز من مراكز الإنتاج فهي تعتبر غير خاضعة لرقابة أقسام ومراكز الإنتاج.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص35.

المبحث الثالث: تكلفة العاملين

بعد الحصول على المواد يقوم المنتج بتحويلها إلى إنتاج تام، حيث تعتبر العمالة عنصرا مهما في عملية التحويل ومن هنا تبرز لنا أهمية الرقابة على تكلفة العاملين من خلال وضع تكاليف عمالة معيارية وفعلية من أجل تحديد الانحراف في تكلفة العاملين والتي سنتعرف عليها في هذا المبحث.

المطلب الأول: مفهوم وأنواع تكلفة العاملين.

تحتل تكلفة العاملين أهمية كبيرة حيث تأتي مباشرة بعد المواد المباشرة لذلك سنتعرف على مفهومها من خلال هذا المطلب.

أولا: مفهوم تكلفة العاملين

تعرف على أنها " الجهد البشري المبذول في سبيل الحصول على الإنتاج المطلوب بالموصفات المرغوبة وفي الوقت المناسب وتمثل تكلفة العمل في كل من الأجور والمرتبات والمزايا العينية والنقدية وهي ترتبط بطريقة مباشرة وغير مباشرة بمهارات وإنتاجية العاملين"¹.

كما تعرف بأنها " كل ما يدفع من أجر للعاملين في مختلف أقسام المؤسسة سواء كانوا يعملون في الأقسام الإنتاجية أو في الأقسام الخدمية وكذلك يشمل الأجر الذي يدفع للعاملين في مجال التسويق وما يدفع للعاملين في مجال الإدارة"².

وتعرف أيضا على أنها " السعر المدفوع لاستخدام الموارد البشرية، وتمثل الأجور الخاصة بالعاملين في الإنتاج وقد يكون العمل مباشر إذا كان مرتبط بالعمل على المنتج مباشرة وغير مباشر إذا لم يكن تتبعه مباشرة إلى المنتج"³.

ويعرفها آخرون على أنها " الإضافة البشرية للإنتاج التي تدخل في تكوين المنتج بصورة مباشرة أو غير مباشرة ولذلك قد تكون عمالة مباشرة أو غير مباشرة"⁴.

¹ عطية عبد الحفي مرعي، أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009، ص309.

² إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، دار الحامد، الأردن، 2010 ص33.

³ محمد الغيومي محمد، أموال محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة، مصر، 1993، ص238.

⁴ أحمد نور، عبد المقصود ديبان، محاسبة التكاليف الصناعية، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة، مصر، 1989، ص461.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

وعرفت على أنها "كل ما تدفعه أو تتحمله المؤسسة من أجور نقدية ومزايا عينية وحصص المؤسسة من التأمينات الاجتماعية لصالح العاملين لها، للحصول على خدمات عنصر العمل، وهذه الخدمات قد تكون مباشرة أي يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج أو غير مباشرة مثل مرتب المدير العام أو مرتبات إدارة الحسابات أو أجور عمال النظافة بالمؤسسة"¹.

من التعاريف السابقة يمكن القول إن تكلفة العاملين هي المجهود الذي يبذله العاملين في سبيل الحصول على المنتج التام والذي يتقاضون عليه أجرا سواء كان ذلك المجهود مباشر في إنتاج المنتج أي مرتبط بوحدة المنتج أو غير مباشر مثل أجور عمال النظافة والصيانة والإدارة والتسويق.

ثانيا: أنواع تكاليف العاملين

ويمكن تقسيم تكاليف العاملين إلى نمطين كالتالي²:

1. تكلفة العاملين الإنتاجية: وهي التي تشارك في إنتاج المنتج بصورة صريحة ومباشرة والتي يمكن تخصيص الأجور المدفوعة لها على أوامر إنتاجية معينة أو أقسام إنتاجية معينة.
2. تكلفة العاملين المعاونة: وهي التي تساهم في تهيئة المناخ الملائم للإنتاج دون الدخول مباشرة في تشكيل المنتج، ويمثل هذا النمط من العمالة عدة أنواع متباينة على ضوء نوعية الخدمات التي تساهم بها في تهيئة المناخ الإنتاجي في الوحدة الاقتصادية، لذلك فإنه يمكن تصنيف هذا النوع الأخير من العمالة إلى الآتي:
 - تكلفة العاملين الخاصة بالخدمات الإنتاجية: وهي الأجور لهؤلاء العاملين كأجور عمال الصيانة والنظافة والمخازن والمشرفين عليهم.
 - تكلفة العاملين الخاصة بالخدمات البيعية: وهي الأجور والمرتببات لعمال البيع والمشرفين عليهم.
 - تكلفة العاملين الخاصة بالخدمات الإدارية: وهي الأجور والمرتببات الخاصة بعمال الإدارة العامة للمنشأة ومديريها والموظفين العاملين في الإدارات الوظيفية بالمؤسسة.

¹ سالمى ياسين، محاسبة وتدقيق الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2009، ص 40.

² ديبان عبد المقصود، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1999، ص 56.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

كما أن تكلفة العاملين تتمثل الأجور التي تدفعها الوحدة إلى العاملين فيها، فإنه من الجدير بالذكر معرفة أن المقصود بالأجور لا يقتصر فقط على الأجر النقدي، وإنما يشمل الأجر كافة المزايا العينية والنقدية التي تقدمها الوحدة الاقتصادية للعاملين فيها.

المطلب الثاني: تحديد تكلفة العاملين

المقصود بتحديد تكلفة العمل تحديد قيمة الأجور الإجمالية التي يتحملها المشروع مقابل العمل الذي يؤديه العاملين، ولتحديد تكلفة العاملين لابد من القيام ببعض الإجراءات الضرورية وعلى رأسها¹:

أولاً: حصر الوقت أو إجمالي عدد الساعات ونوع كل منها التي استغرقها كل أمر تشغيل أو كل مرحلة أو كل قسم في الإنتاج، وهذه العملية من اختصاص قسم تنظيم الوقت في المشروع.

ثانياً: تحديد إجمالي المستحق وكذلك صافي الأجر المستحق لكل عامل ثم الحساب الإجمالي للأجور المستحقة لكل العمال وإمساك سجل للأجور التي استحققت لكل عامل، وهذه العملية من اختصاص قسم الرواتب والأجور.

ثالثاً: يقوم قسم التكاليف بتحليل الرواتب والأجور إلى أجور مباشرة وأجور غير مباشرة لتحميل كل أمر تشغيل أو كل مرحلة أو كل قسم بتكلفة العمل الذي يخصه.

وبناءً على ما سبق فإن تحديد تكلفة العاملين تتطلب القيام بالإجراءات التالية وبالتفصيل:

1. بيان التاريخ الوظيفي لكل مستخدم في المؤسسة (تاريخ التعيين، ومعدل الأجر، والوظيفة الأساسية، والترقيات، والعقوبات، والأمراض والإجازات).
2. الاحتفاظ بسجلات تتضمن كافة المعلومات التي تتطلبها القوانين واللوائح المعمول بها في الدولة وخاصة قانون العمل والعمال وقانون الضمان الاجتماعي وقانون ضريبة الدخل... الخ
3. تحديد الوقت الذي تستغرقه كل عملية من العمليات الإنتاجية بهدف العمل على زيادة الكفاءة الإنتاجية.
4. إنشاء معايير أداء نمطية لتكلفة العمل بغرض الرقابة عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بتلك المعايير.
5. ربط استحقاق الأجر بإنتاجية العامل لكل نوع من أنواع العمل بهدف الوصول إلى أفضل طريقة لتعويض العامل عن عمله.

¹ أبو حشيش، خليل عواد، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل، الاردن، 2005، ص 145.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

6. حصر الوقت الذي استغرقه كل عامل، ومعدل أجره، ومجموع إجمالي مستحقاته عن كل فترة التي يدفع الأجر على أساسها (أسبوع أو أسبوعين أو شهر).
7. قياس إنتاج العامل أو ما حققه من إنجازات خلال الفترة.
8. حصر تكلفة العمل المباشر التي يجب أن تحمل لكل قسم أو منتج أو مرحلة، وكذلك حصر تكلفة العمل الغير المباشر.
9. حصر مجموع ساعات العمل التي اشتغلها العامل وفي كل قسم خلال المدة والتي يمكن استخدامها كأساس لتوزيع تكاليف الصنع الإضافية إذا لزم الأمر.
10. حصر إجمالي تكلفة العمل في كل قسم أو إدارة لكل فترة.

المطلب الثالث: ضبط تكلفة الأجور المباشرة

يتم ضبط تكلفة الأجور المباشرة من خلال دراسة النقاط التالية¹:

أولاً: وضع معايير تكلفة الأجور المباشرة

من المسلم به أن إعداد معايير عنصر العمل يعتبر من أهم وسائل الرقابة على تكلفة العمل، باعتبار أن عنصر العمل المباشر في كثير من الوحدات الاقتصادية، يعد من أهم عناصر التكاليف التي تتحملها الوحدة، لذلك تهتم إدارة هذه الوحدات ببذل عناية كبيرة بتنظيم وضبط عناصر العمل لإنجاز العمل بأقصر وأفضل الطرق تفادياً لحدوث ضياع غير عادي بل للعمل على تخفيض أي ضياع قد يحدث إلى أدنى حد ممكن، ولإنجاز الأعمال بأكفأ الطرق ينبغي التأكد من عدم قيام المنفذين للعمل بأعمال غير ضرورية وأن ينفذ العمل بكفاءة من النواحي الفنية والاقتصادية، كما يلزم القيام بقياس الوقت اللازم لكل عملية، ويعني ذلك الاهتمام الكافي لتنميط العمل، وتقييم أداء القوى العاملة في المؤسسة، ولتحقيق هذه الأغراض ينبغي مراعاة ما يلي:

1. تحديد وحدة الزمن اللازمة لإنجاز عمل معين وذلك في ظل ظروف تشغيل مناسبة ومرضية عن طريق الاستعمال الفعال للعدد والآلات اللازمة لإنجاز العمل.

¹ لؤي محمد وديان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الإعصار العلمي، الأردن، 2011، ص 119.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

2. تقرير التحسينات الممكنة في طريقة أداء وإنجاز العمل وذلك لاستبعاد الحركات غير الضرورية وإعادة ترتيب العناصر المكونة للعمل.

3. تحديد التحسينات الممكنة في العدد والآلات وفي الظروف المحيطة للقيام بإنجاز العمل، على أحسن وجه.

ثانيا: تحديد معدلات تكلفة عنصر العمل المباشر

1. تحديد الزمن المعياري للعمل: الزمن المعياري هو كمية الوقت اللازم لأداء وحدة عمل معين سواء كان منتج

أو خدمة في ضوء مواصفات طريقة أداء العمل وتحت الظروف التي يفترض حدوثها خلال الفترة المعمول

فيها حيث يعبر المعيار عن معدل الزمن في شكل محدد من الدقائق أو الساعات لتشغيل قوة العمل، ويرتبط

بتحديد الزمن المعياري للعمل ضرورة تحديد العمليات ونوع العمل اللازم لأداء كل عملية، وأيضا تحديد

الزمن الذي تستغرقه كل وحدة من المنتج في كل عملية إنتاجية ويكون مهم عند تحديد الزمن المعياري

مراعاة الأخذ في الحسبان الوقت الضائع المسموح به وهو المقابل للإجهاد العقلي أو الذهني، والوقت اللازم

لإعداد الآلات للتشغيل، أو الوقت اللازم لمناولة المواد والإنتاج.

2. تحديد المعدل المعياري للأجر المباشر: يتحدد المعدل المعياري للأجر المباشر على أساس معرفة الآتي:

• الأجر المحددة وفقا للقوانين واللوائح السارية في الدولة.

• متوسط تكلفة الأجر خلال الفترات السابقة.

• الأجر المتوقع سريانها خلال فترة سريان المعيار.

ثالثا: الخطوات الأساسية لوضع معايير تكلفة الأجر المباشرة وقياس التكلفة الفعلية للأجر المباشرة

يمكن إنجاز الخطوات الأساسية لوضع معايير تكلفة الأجر المباشرة في الآتي:

1. وضع المعدل المعياري للوقت اللازم لتنفيذ كل من العمليات الصناعية التي يتطلبها إنتاج المنتج النهائي.

2. وضع المعدل المعياري للأجر لكل نوع من الأعمال.

3. يضرب الوقت المعياري اللازم لإنجاز كل عملية صناعية في معدل الأجر المعياري لها وينتج عنه تكلفة العمل

المعياري.

4. يحسب انحراف تكلفة العمل بمقارنة تكلفة العمل المعياري بتكلفة العمل الفعلية.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

5. يتم التعرف على الأسباب التي أدت إلى حدوث انحرافات تكلفة العمل واتخاذ الإجراءات اللازمة لتوضيحها ومعالجتها.

رابعاً: تحليل انحرافات تكلفة الأجور المباشرة

يهدف إعداد التكاليف المعيارية للأجور المباشرة بصورة مسبقة إلى الرقابة على تكلفة استخدام اليد العاملة في العملية الإنتاجية، وتحقق هذه الرقابة بمقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لكل عملية إنتاجية على حدة فبالنسبة للأوامر الإنتاجية تجري عملية المقارنة فور الانتهاء من تنفيذ الأمر الإنتاجي.

أما بالنسبة لتكاليف المراحل فتتم المقارنة لكل مرحلة على حدة في نهاية فترات زمنية دورية، غالباً ما تكون شهرية، ويمثل الفرق الناتج بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية انحرافاً إجمالياً في تكلفة الأجور المباشرة، ويحسب هذا الفرق لكل عملية على حدة أو لكل مجموعة من العاملين، وذلك حتى يسهل تحليل الانحراف وتحديد أسبابه بهدف اتخاذ الإجراء اللازم لمعالجته.

وتتشابه انحرافات تكلفة المواد الأولية مع انحرافات تكلفة الأجور المباشرة من حيث أنواع الانحرافات وعناصر التكلفة، فكما هو الحال في حالة تكلفة المواد المباشرة، تنطوي تكلفة الأجور المباشرة على كل من عامل الزمن وعامل معدل الأجر، لذلك فإن التكلفة كنتاج جداء لهذين العاملين تتأثر بالزيادة أو بالنقصان بتغير أي منهما أو كلاهما معاً¹.

¹ كحالة جبرائيل جوزيف، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة، الطبعة الرابعة، الاردن، 2011 ص154.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للتكاليف

خلاصة:

إن نجاح المؤسسة في تعظيم أرباحها مرتبط بمدى كبير بالتحديد الدقيق للتكاليف ودراستها وتحليلها وتحديد الانحرافات ومعالجتها من أجل ضمان الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة ومعرفة ما إذا كانت التكاليف مقبولة أو غير مناسبة بالمقارنة مع الربحية المحققة.

ومن هنا تبرز لنا أهمية تكلفة العاملين التي توليها المؤسسات اهتماما كبيرا بعد تكلفة المواد مباشرة حيث أنه من المعلوم أن كل مؤسسة تدفع الاجور للعمال فلا يوجد مؤسسة ليس لديها عمال سواء اداريين أو تشغيليين أو عمال نظافة صيانة.

حيث تفيد عملية تحليل تكلفة العاملين في معرفة مدى تأثيرها على ربحية المؤسسة والعمل على تخفيضها أو اتخاذ الاجراءات اللازمة من أجل معالجة الانحرافات من خلال وضع تكاليف فعلية ومعيارية ومقارنة الفعلية بالمعيارية للوصول إلى التحديد الدقيق إلى السبب في تفاقم التكاليف.

الفصل الثاني

المردودية ماهيتها، خصائصها

وأنواعها

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

تمهيد:

إن الغرض الأساسي لأي مؤسسة هو المحافظة على مكانتها في السوق، مما يجعلها تعمل باستمرار وبأكبر نشاط وأقل تكلفة من أجل تحقيق مردودية لمزاولة نشاطها الاقتصادي، حيث تعتبر المردودية أحد المؤشرات لتقييم أداء إدارة المؤسسات الاقتصادية الموكلة اليها استغلال الموارد والإمكانات التي يوفرها المساهمون والأطراف الأخرى حيث تعبر المردودية بشتى أنواعها عن نتيجة أو مخرجات العملية الإنتاجية أو الاستغلالية التي تستند إلى التفاعل بين عوامل الإنتاج لهذه المؤسسات.

كما تتأثر المردودية بالتكاليف بدرجة كبيرة ومن أبرز التكاليف التي تؤثر على المردودية تكلفة العاملين ولذلك فإن المؤسسة تسعى جاهدة لدراسة العلاقة بين تكلفة العاملين والمردودية وتحليلهما وعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمردودية.
- المبحث الثاني: مفهوم عتبة المردودية وطرق تحديدها.
- المبحث الثالث: العلاقة بين المردودية وتكلفة العاملين.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمردودية

تعتبر المردودية معيار مهما لتقييم المؤسسة الاقتصادية، وتعبّر عن قدرة وسائل المؤسسة المادية والبشرية والمالية على تحقيق نتائج جيدة، فالمردودية هي العلاقة بين النتائج التي تحققها المؤسسة والوسائل المستخدمة في ذلك، فقياسها يسمح للمسيرين معرفة كفاءة ورشد المؤسسة في استخدام مواردها.

المطلب الأول: ماهية المردودية وخصائصها:

نتناول في هذا المطلب مفهوم المردودية وكذلك مفاهيم أخرى مقاربة لها لنستخلص خصائصها من خلال ذلك.

أولاً: مفهوم المردودية

إن مصطلح المردودية كثير الاستخدام وهو لغة مشتق من كلمة "رد" والتي تعني رد الشيء إلى صاحبه دون نقصان، أما اصطلاحاً فهي مشتقة من كلمة مردود والذي يعني العائد وهي الأصول التي تنتج عن بيع المحاصيل الزراعية، وهذا يعد طرح جميع التكاليف بالعملية وبالتالي تحقيق ربح صافي.¹

تعرف المردودية بأنها "قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح بصفة دائمة في إطار نشاطها"².

كما تعرف أيضاً بأنها عبارة عن "مركب ينشأ منه عدة عناصر معتمداً على هدفها، تعريفها ومقاييسها، كذلك فإن خاصيتها حركية أي ديناميكية حيث ينتهي تحليل المردودية إلى أن كل عملية منفذة تترجم عن طريق مواجهة، من جانب الإيرادات والنفقات ومن جانب آخر المقبوضات والمدفوعات ومن ثم تؤدي إلى ربح أو خسارة، حيث تمثل المردودية مفهوماً مؤسسياً لأنها تشمل في الواقع كل أنشطة المؤسسة"³.

¹ مبارك مبروكي، فيصل سويقات، أثر الرفع المالي على المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص مالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011، ص3.

² زغيب مليكة، بوشنقير ميلود، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، سكيكدة، 2010، ص89.

³ بوطغان حنان، تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، 2007، ص76.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

ويرى Guerin أن المردودية هي "التعبير المالي للعقبة الاستراتيجية المتمثلة في تحديد قدرة أعلى من تلك التي تم استخدامها"¹.

وقد عرفت أيضا على أنها عبارة عن "الفائض النقدي الناتج عن العمليات الداخلية والخارجية للشركة، وبالتالي فالمردودية عبارة عن علاقة بين قوة تحقيق النتائج وحجم تكلفة الأموال المستثمرة"².

كما يجب التمييز بين المردودية والمعاني المشابهة:

1. الربحية: هي " قدرة المؤسسة أو المشروع على توليد الأرباح"³.

كما أن الربحية تشير إلى "الربح منسوباً إلى بعض المكونات من الميزانية العمومية أو قائمة الدخل، والربحية تقيس الكفاءة التشغيلية للمؤسسة وأنها تمكن الأطراف التي لها مصلحة بارتفاع هذه الكفاءة من مراقبتها، والكفاءة التشغيلية تعني قدرة المؤسسة على تحقيق العوائد الكافية للمالكين، المقرضين و العاملين"⁴.

2. الإنتاجية: بصفة عامة تعبر بشكل أو بآخر عن تقارب بين الإنتاج وعامل الإنتاج (مواد أولية، عمل، طاقة، استثمار، تكاليف عامة)⁵.

وتعرف أيضا بأنها "مؤشر من المؤشرات التي تستخدم في الإدارة لقياس مدى الفعالية في الوصول إلى الأهداف باستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة، أو هي الناتج أو مخرجات نصل إليها باستخدام موارد معينة، وتقاس المخرجات بكمية الإنتاج وجودته أو بكمية المبيعات المنتجة، أما الوسائل المستخدمة فهي وحدات العمل أو وحدات رأس المال"⁶.

3. المردود: هو " إمكانية إنتاج رأس المال فمثلاً إنتاج آلة هو 100000 ألف وحدة في الساعة، وإنتاج أرض فلاحية 70 قنطار في الهكتار، أي أن المردود يعبر عنه بوحدات مادية وليس بالتقييم عن طريق الأسعار إلا إذا كان رأس المال مبلغ مالي"⁷.

¹ السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص 58.

² Lauzale.p, Contrle de gestion et budget, serey, paris, 1986, p 134.

³ Hervé HutinL , la gestion financière, Edition d'organisation, paris, 2000, p320.

⁴ بوربيعة غنية، محددات اختيار الهيكل المالي للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2012، ص 122.

⁵ André philipps, et autre, Analyse Comptable et Comptable Et financière, 10eme édition, paris, 2005, p 49.

⁶ علي الشرقاوي، ادارة النشاط الانتاجي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 200، ص 15.

⁷ Hervé HutinL, opcit, p320.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

ومن كل هذا يمكن أن أصل إلى تعريف شامل وبسيط للمردودية على أنها عبارة عن القيمة المحصل عليها بعد كل عملية إنتاج أو تبادل خلال الدورة المحاسبية بعد طرح النفقات والتكاليف، شريطة أن تكون الإمكانيات الضرورية مثل الأموال والقوة البشرية العاملة متوفرة.

ثانيا: خصائص المردودية

ويمكن عرض خصائص المردودية من خلال مجموعة من النقاط كالتالي¹:

1. يمثل تحليلها محاولة في مقابلة النتائج بالموارد المستخدمة مما يسمح بإصدار حكم على مستوى دخولها أي كفاءتها حيث يمكن تعظيم مكافآت لكافة الأطراف المشاركة.
2. لا تستشعر المؤسسة الحاجة إليها في كل لحظة من حياتها.
3. تمثل ظاهريا هدفا متعارضا مع اليسر والسيولة المالية خاصة في الأجل القصير، بينما في الواقع هما هدفان متكاملان حيث لا يمكن تحقيق الحد الأدنى من السيولة إلا بمردودية مناسبة.
4. لا يتدخل مقياسها بصورة دائمة، وليس له معنى إلا بنسبته إلى مدة محددة أو عملية معينة، أي فترة محددة ومستقلة كاملة عن التغيرات النقدية المسجلة من طرف محاسبيها خلال نفس الفترة.
5. يمثل قياسها حدثا تشغيليا لأنها خاضعة لمجال الحدث الاقتصادي ولكن تخطيطها يمثل مفهوما استراتيجيا لأنه يغطي نطاق مؤسسيا.
6. يرتبط مفهومها بالمنظمة فلا يمكن إسناد تحقيقها لشخص بعينه إلا أنه يمكن أن تكون نسبية أو جزئية أو تقسيمية.
7. تبعا لتشخيصها تؤثر عليها السياسات المختلفة كثيرا أو قليلا مثل سياسات الاستثمار (الإهلاك، المخصصات)، السياسات المالية (المديونية، الدائنة) والسياسات الضريبية (التحاسب والمعدل الضريبي)

ثالثا: أهداف المردودية

تتمثل أهداف المردودية في مجموعة من النقاط كما يلي²:

1. قياس كفاءة ورشد الموارد من أجل تعظيم عوائدها مع الأخذ في الحسبان تكلفة الفرصة البديلة.

¹ السعيد فرحات جمعة، مرجع سبق ذكره، ص59.

² نفس المرجع، ص58

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

2. تلعب دورا جوهريا في تشغيل وتطوير المنظمة عن طريق تنمية الموارد المتاحة.
3. تحقيق الشرط الأدنى منها لا بد منه لدعم وصيانة التوازن المالي للمؤسسة.
4. تخصيص الأموال لأفضل الاستخدامات.
5. ضمان إشباع الاحتياجات الدنيا لكل القوى المنتجة داخل المنظمة.
6. قياس القدرة الداخلية لتمويل الاحتياجات المستقبلية للمؤسسة.

المطلب الثاني: أنواع المردودية والعوامل المؤثرة بها.

المردودية هي قدرة المؤسسة على تحقيق عائد نتيجة لاستخدام مواردها في نشاطها إذا فالعلاقة المعبرة عنها هي: النتائج المحققة/الوسائل المستعمل ولكن التعبير عن هذه العلاقة يختلف وفق لأنواع المردودية والتي تبين لنا عناصر أخرى تعبر عن المردودية وكذلك عوامل عديدة تؤثر عليها.

أولا: أنواع المردودية

هناك ثلاث مستويات تقاس على أساسهم المردودية وهم: المستوى التجاري، المستوى الاقتصادي والمستوى المالي، وعليه فهناك ثلاث أنواع رئيسية للمردودية:

1. المردودية الاقتصادية: تهتم بمردودية الأصل وتهتم بنتيجة النشاط الرئيسي ممثلة في نتيجة الاستغلال حيث تقيس مدى مساهمة الأصل الاقتصادي في تكوين نتيجة الاستغلال، وبالتالي فهي تقيس الأداء الاقتصادي في المؤسسة وهو ما يهم المسيرين أكثر كما تتأثر المردودية الاقتصادية بكل من الهامش الاقتصادي الذي يقيس الفعالية التجارية، ومعدل دوران الأصل الاقتصادي الذي يقيس فعالية الأصل الاقتصادي، وقد يعبر عن النتيجة الاقتصادية بالفائض الإجمالي للاستغلال أو بنتيجة الاستغلال، أما الأموال المستخدمة في تحقيق هذه النتيجة فيعبر عنها عادة بأصول المؤسسة¹.

وتنقسم الى مردودية اقتصادية إجمالية ومردودية اقتصادية صافية كما يلي²:

¹ بلعور سليمان، التسيير المالي محاضرات وتطبيقات، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، الجزائر، 2016، ص 179
² عادل عشي، قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر، بسكر، 2002، ص 66.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

- المردودية الاقتصادية الإجمالية: وهي العلاقة بين الفائض الإجمالي للاستغلال وأصول المؤسسة

$$\frac{\text{الفائض الإجمالي للاستغلال}}{\text{الأصول الاقتصادية}} = \text{المردودية الاقتصادية الإجمالية}$$

وتبين النتيجة العائد من وراء استخدام كل دينار في مجموع أصول المؤسسة كما تسمح بمعرفة قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح الاقتصادية وقدرة أصولها على توفير أو تدعيم خزينة الاستغلال.

- المردودية الاقتصادية الصافية: المردودية الاقتصادية الصافية هي العلاقة بين نتيجة الاستغلال وأصول المؤسسة، وتحسب بالعلاقة:

$$\frac{\text{نتيجة للاستغلال}}{\text{الأصول الاقتصادية}} = \text{المردودية الاقتصادية الصافية}$$

وتبين لنا المردودية الاقتصادية الصافية قدرة الدينار الواحد المستثمر في المؤسسة على تحقيق الربح وترتكز على عاملين أساسيين هما: هامش الربح (الربحية) ومعدل دوران الأصول، وتستطيع المؤسسة أن تتحصل على مردودية جيدة إذا تمكنت من تعظيم هذين العاملين.

وتشير القدرة في المؤسسة إلى¹:

- طاقة تمويل ذاتي قادرة على المشاركة في تطويرها ونموها.
- مكافأة مغرية لمساهميها.
- مقدرة متميزة كضمان لسداد المقرضين.
- موقف ناجح لمعاونة بيئتها.
- استخدام أمثل لطاقتها التمويلية المتاحة.

¹ لسعيد فرحات جمعة، مرجع سبق ذكره، ص98.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

• تأمين مكافأة الأموال المستثمرة بعدالة

2. المردودية التجارية: هي المردودية التي تحققها المؤسسة من خلال مجموع مبيعاتها هي المردودية من وجهة نظر النشاط الاستغلالي العادي للمؤسسة والمعبر عنه بالنسبة للمبيعات كما تسمى أيضا بمعدل الربحية حيث تقيس الأرباح التي تحقق مقابل كل وحدة من إجمالي المبيعات، مما تساعد إدارة المؤسسة على تحديد سعر البيع الواجب للوحدة الواحدة، كما يمكن مقارنة هذا النسبة بمقارنة هذه النسبة بنسبة مجمل الأرباح إلى صافي المبيعات (هامش الربح الإجمالي) للحكم على مدى كفاءة المؤسسة في الرقابة على المبيعات وتحسب كما يلي¹:

$$\text{معدل المردودية التجارية} = \frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{رقم الأعمال خارج الرسم}}$$

حيث تبين النتيجة الربح المحقق عن كل دينار من المبيعات الصافية وهي تساعد ادارة المؤسسة على تحديد سعر البيع الواجب للوحدة.

كما تسمح بتقييم الأداء التجاري أو البيعي للمؤسسة، فهي معيار مهم لتقييم الأداء في المؤسسات التجارية وتتمثل هذه المردودية في قدرة المؤسسة على استخلاص فائض من التشغيل أو هامش تجاري، فهي بذلك تقدم معلومات تساعد على إصدار حكم ذو قيمة حول فعالية وكفاءة النشاط التجاري والصناعي الذي تمارسه المؤسسة، والمتغير المعبر عن نشاط المؤسسة هو رقم الأعمال خارج الرسم، لذلك فإن جميع النتائج التي تحققها المؤسسة سيتم مقارنتها مع رقم الأعمال، أي أن رقم الأعمال هو السبب في توليدها. ويمكن الاعتماد على عدة مؤشرات لدراسة المردودية التجارية².

3. المردودية المالية: تهتم المردودية المالية بكل أنشطة المؤسسة، ولذا تأخذ بعين الاعتبار النتيجة الصافية ل يتم مقارنتها مع الأموال الخاصة، وهذا لمعرفة قدرة المؤسسة على تكوين الأرباح وبالتالي مكافأة أكبر المساهمين ولذلك فإن هذا المعدل يهم بالدرجة الأولى المساهمين، حيث يقيس هذا المعدل الأداء المالي للمؤسسة لأنه

¹ زغيب مليكة، مرجع سبق ذكره، ص 89.

² عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص 64.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

يقيس مدى مساهمة الأموال الخاصة في تكوين نتائج صافية تمكن المؤسسة من رفع رأس مالها، كما تتأثر المردودية المالية بكل من النشاط التجاري والتمويلي والاستثماري في المؤسسة¹.

في إطار اقتصاد السوق على المؤسسة تحقيق مردودية مالية مرتفعة حتى تستطيع أن تمنح للمساهمين أرباحا كافية، تمكنهم من تعويض المخاطر المحتملة التي يمكن أن يتعرضوا لها نتيجة مساهمتهم في رأسمال المؤسسة وتحسب كما يلي²:

$$\text{معدل المردودية المالية} = \frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

وتبين النتيجة مقدار الربح الصافي الذي يعود على المستثمرين عن كل دينار في رأسمال المؤسسة وكلما كان هذا المعدل مرتفعا كلما كان أفضل للمؤسسة، وتعتبر هذه المردودية الممثل الرئيسي للمردودية العامة للمؤسسة.

ثانيا: العوامل المؤثرة في المردودية

تنشط المؤسسة في محيط اقتصادي تحكمه جملة عوامل داخلية وأخرى خارجية من شأنها التأثير على المؤسسة، والأهداف المسطرة، وتختلف هذه العوامل من ناحية من ناحية التأثير فهناك عوامل ذات تأثير إيجابي كما أن هناك عوامل ذات تأثير سلبي وتنقسم إلى عوامل داخلية وأخرى خارجية كالآتي³:

1. العوامل الداخلية: يوجد الكثير من العوامل التي تؤثر وتعرقل تحسين مردودية المؤسسة، كما يمكن القول إنها العوامل المتعلقة بالإدارة كما يلي:

● تسيير العاملين: إن العنصر البشري عنصر مهم في تسيير المؤسسة ورئيسي لنشاطها، ومشكلة تسيير العاملين مشكلة تعاني منها المؤسسات، وفي العموم هي مشكلة إنسانية اجتماعية قبل أن تكون مالية

¹ بلعور سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 179.

² زغيب مليكة، مرجع سبق ذكره، ص 89.

³ حاجي أسماء، فلقول خالدة ياسمين، دور تحديث الخدمات البنكية في تحسين مردودية البنك، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، تخصص مالية مؤسسات، جامعة 8 ماي 1945، ص 56.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

فالمؤسسة غير قادرة على التحكم في تسيير مواردها البشرية مما قد يؤثر سلبا على مردوديتها ومن المصاعب التي تعاني منها المؤسسة في هذا المجال.

- استياء في العلاقات الوظيفية فقد يظهر خلافات بين العاملين يؤثر على المردودية.
- عدم الاهتمام في تطوير العاملين ومشكلة الأجور وارتفاع حوادث العمل.
- السياسة الانتاجية: عدم التحكم في الانتاج هو أيضا عامل مؤثر في المردودية، وذلك لأنه من أولى مسؤوليات مدير إدارة الانتاج والعمليات، حيث يحتل الإنتاج أهمية خاصة سواء في مؤسسات انتاج السلع أو مؤسسات تقديم الخدمات.
- السياسة التسييرية: تحقيق مردودية موجبة يتحتم على المؤسسة انتهاز سياسة تسييرية محكمة، من شأنها أن تسمح لها بالاستغلال الأمثل لمواردها عند تحقيق أهدافها المسطرة، وبالتالي فالتحكم في التسيير أمر ضروري لا بد أن تهتم به المؤسسة.
- السياسة المالية: هي تلك القرارات التي تهدف إلى تخصيص الموارد المالية الضرورية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية، وذلك ضمن القيود المالية التي تفرضها الوضعية المالية والامكانيات المالية المتوفرة للمؤسسة ومنه يجب على هذه الأخيرة التحكم في سياستها المالية لتحقيق مردودية عالية.
- السياسة التجارية: تتوقف السياسة التجارية على مدى تحقيق المؤسسة للأرباح وأحجام رقم الأعمال المرتفعة، ولا يأتي ذلك إلا بدفع عجلة نشاط المؤسسة للبحث عن أسواق جديدة وبالتالي زيادة حصتها السوقية في نفس القطاع.

2. العوامل الخارجية: وهي تلك العوامل التي ليست تحت السيطرة المباشرة للمؤسسة:

- السوق: حيث أن السوق عامل مؤثر على مردودية المؤسسة حيث يجب على المؤسسة أن تولي اهتماما كبيرا له، وذلك عن طريق القيام بدراسات عن السوق لتفسير المعطيات المتعلقة بالتعرف على رغبات العملاء، ورصد حاجاتهم من أجل تلبيةها.
- المنافسة: تعرف المنافسة على أنها القدرة المستثمرة للمؤسسة على بيع السلع والخدمات بربحية في الأسواق المفتوحة، فالمؤسسة يجب أن تكون على دراية بعامل المنافسة، فهو يشكل على مردوديتها في حالة عدم الاهتمام به، إذ أن الجودة والسعر هما العاملان الأساسيان في سوق المنافسة.
- السياسة الضريبية: تعتبر من أهم أدوات السياسة المالية، كما أن لهذه السياسة دورا في التأثير على مردودية المؤسسة وهي تمثل صورة التدخل الحكومي من خلال فرض عدة أنواع من الضرائب.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

المطلب الثالث: متطلبات المردودية

تكمن متطلبات المردودية في قياسها وكذا المراقبة والتي هي عملية هامة حيث تمكن المؤسسة من معالجة الانحرافات بسرعة وفي ظرف زمني قصير.

أولاً: قياس المردودية

إن لقياس المردودية دوراً وأهمية بالغين في اكتشاف ومعرفة نقاط القوة والضعف في المؤسسة بغية تصحيح العجز والنهوض بالمردودية والسير بها نحو الاتجاه السليم، ففي أي مؤسسة نلاحظ أن التسيير المالي ومراقبة التسيير يرتبطان ارتباطاً وثيقاً بالقياس.

وتقاس المردودية من خلال العناصر التالية:

1. القيمة المضافة: تعبر عما فوق القيمة التي حققتها المؤسسة (الرأسمال الاقتصادي + العمل) يتم حسابها من خلال العملية التالية¹:

● القيمة المضافة = قيمة الإنتاج - قيمة مستلزمات الإنتاج من السلع والخدمات.

ومن خلال جدول حسابات النتائج للمخطط المحاسبي الجديد يمكن من الحساب المباشر للقيمة المضافة من خلال العلاقة التالية:

● القيمة المضافة = إنتاج السنة المالية - استهلاك السنة المالية

2. نتيجة الاستغلال: يسمح هذا الحساب بتحديد النتيجة ربح أو خسارة التي تنتج من مجموع عمليات تسيير المؤسسة هذه النتيجة تتمثل في الفرق بين القيمة المضافة الإجمالية والتكاليف العادية المرتبطة بالتسيير².

3. التدفق النقدي: حيث يسمح بالحكم على مدى قدرة المؤسسة في تحقيق مصادر تمويل ذاتي، وهو عبارة عن الفرق بين الإيرادات المحققة لدورة معينة من حجم معين من المبيعات، والنفقات التي استلزمها لتحقيق الحجم وذلك بعد طرح الضريبة على الأرباح، كما يمثل فائض الإيرادات عن المدفوعات المتعلقة بنشاط المؤسسة باعتبار أن كل من الإيرادات والنفقات تمت نقداً وفي نفس الوقت³.

4. النتيجة المالية: تسمح بتحديد النتيجة الصافية المحققة أثناء السنة المالية وتنقسم إلى⁴:

¹ Patrice Vizzavona, gestion financière, 8ème Editions, paris, 1993, p 38.

² بوعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص182.

³ ناصر دادي عدون، التحليل المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1989، ص84.

⁴ بوعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص183.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

- النتيجة الإجمالية للسنة المالية: تسمح بتحديد النتيجة قبل الضريبة على الأرباح.
- ضرائب على الأرباح: حساب يسجل فيه الضرائب على الأرباح.
- 5. التمويل الذاتي: يعرف "بأنه وسيلة تسمح للمؤسسة للحفاظ على استقلالية معينة، ومرونة مالية لتغطية احتياجات الاستثمار، يجنب المؤسسة تكاليف إصدار أسهم جديدة والوقت الضروري للتمويل المطلوب، ويترتب عن ذلك قرارات تمويل مستقلة عن تصور المستثمرين"¹.

ثانيا: مراحل إجراء تحليل المردودية

يفترض P. Vernimmen ، أن هناك ثلاث مراحل لإجراء تحليل للمردودية²:

1. تحليل الهوامش: والتي يجب أن توضح مكونات إيرادات التشغيل.
2. تحليل دوران رؤوس الأموال المستثمرة ووضعها في علاقة مع مؤشر النشاط
3. تحليل توزيع الإجمالي فائض التشغيل.

حيث يمكن فصل المكونات الجزئية للمردودية إلى ثلاث أقسام:

1. استعادة النفقات النقدية وغير النقدية فيما يخص الاستثمار الثابت، يتحدد دورها في تجديد الأدوات والطاقت الثابتة المستهلكة، يتمثل الهدف المحقق في تأمين تشغيل المنظمة وبالتالي أمانها وبقائها (القدرة على سداد الديون متوسطة وطويلة الأجل وتجديدها)
2. تخصيص دخول وعوائد لمختلف أعضاء المنظمة:
 1. الفوائد لرأس المال الأجنبي.
 2. المرتبات والأجور والنفقات الاجتماعية للعاملين وكليهما ليس خاضع للإيرادات ويتم تحديدها سلفا.
 3. الأرباح للمساهمين.
 4. الضرائب للدولة، وتم تحديدها في ظل العوائد المحققة.

إن دور المردودية هو مكافأة القوى المنتجة في المنظمة ممثلة الاشباع الأدنى لها كشرط أمر إذ لا يمكن تجنبه يسمح هدفها بتأمين استمرار المنظمة ككل.

إن تخصيص الجزء الأخير يحجز الأرباح غير الموزعة لدورها في التمويل الذاتي للاستثمارات الجديدة بهدف تطوير المنظمة والمساهمة في تأمين بقائها.

¹ بوربيعة غنية، مرجع سبق ذكره، ص116.

² السعيد فرحات جمعة، مرجع سبق ذكره، ص58

ثالثا: مراقبة المردودية

إن مراقبة المردودية عملية جد هامة ومفيدة حيث من خلالها تتمكن المؤسسة من تصحيح الانحرافات بسرعة وفي وقت قصير، وهذه المراقبة تستلزم عدة إجراءات منها¹:

1. التنبؤات المفصلة عن النتائج المالية والاقتصادية في حدود المؤسسة.
2. تحديد الانحرافات الناتجة من مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المتوقعة وتحليل مصادر الخلل وأسبابه سواء كانت داخلية أو خارجية.
3. اتخاذ الإجراءات التي من شأنها أن تنقص من حدة هذه الانحرافات بحيث تكون هذه الإجراءات مدروسة ومناقشة من أجل الاقتراب إلى مسار الأهداف الموضوعية، أو تحديد أهداف أخرى.
4. إن هذه العمليات تقع على عاتق المسؤول المالي بالدرجة الأولى وكذا مراقب التسيير، فهما مطالبان بالتجاوب مع أهداف المؤسسة فلذا يجب توفر كل المعلومات والوثائق التي من شأنها أن تساعد على حسن أداء المهام.

ومن ناحية أخرى نرى أن مهمة مراقبة المردودية لا تنحصر فقط على مراقبة المردودية المالية فحسب، بل تتعداها إلى مراقبة المردودية الاقتصادية للمؤسسة ومعرفة مدى مساهمتها في الاقتصاد الوطني، وهذا لا يكون إلا باستخدام التقنيات الحديثة في التسيير التالية:

1. تحليل النتائج عن طريق المحاسبة التحليلية.
2. نظام الموازنات كوضع الميزانية التقديرية.
3. توفر المؤسسة على مصلحة الدراسات الاقتصادية.

¹ مبارك مبروكي، فيصل سويقات، مرجع سبق ذكره، ص 17.

المبحث الثاني: عتبة المردودية وطرق تحديدها

يعتبر الربح من أفضل مقاييس الأداء التي اعتمدها اقتصاديات السوق للحكم على كيفية توزيع الموارد المتاحة على أوجه الاستثمار المختلفة، وقد استعملت هذه الاقتصاديات أدوات التحليل المالي المختلفة للحكم على ربحية المؤسسة وسلامة أوضاعها، لكن عجز هذه الأدوات عن التحقيق الدقيق لمواطن الضعف في المؤسسات، أجبرها على الحاجة لأدوات أكثر دقة في هذا التحديد ومن هنا برز استعمال تحليل التعادل.

المطلب الأول: مفهوم عتبة المردودية وأهميتها

أولاً: مفهوم عتبة المردودية

تعرف بأنها "نقطة الإنتاج بالوحدات أو حجم المبيعات التي تؤدي إلى ربح، قبل الفائدة والضريبة، مساو للصفر، لذا تعتبر المشاريع التي لا تصل إلى عتبة المردودية مشاريع مرفوضة، أما تلك التي تكون فوق مستوى التعادل فهي مجال منافسة بين المستثمرين"¹.

وتعرف أيضاً على أنها "النقطة التي تتساوى عندها الإيرادات الكلية للمشروع مع التكاليف الكلية، وعند هذه النقطة فإن المؤسسة لا تحقق ربحاً أو خسارة، حيث أن أهم نقطة هي أن المشروع بعد هذه النقطة يكون قد غطى جميع التكاليف الثابتة لديه، وبعد هذه النقطة تكون جميع الإيرادات هي أرباح بعد طرح التكاليف المتغيرة"².

كما نجد هناك عدة تسميات لعتبة المردودية:

1. نقطة التعادل: هي النقطة التي نتعامل فيها الإيرادات مع التكاليف.
2. نقطة الصفر: هي النقطة التي تكون فيها النتيجة مساوية للصفر.
3. عتبة الربحية: تدل هذه التسمية على النقطة التي تبدأ فيها المؤسسة في تحقيق الربح.

بالإضافة إلى تسميات نقطة التوازن، نقطة رقم الأعمال الحرج، النقطة الميتة.

¹ محمد الصيرفي، التحليل المالي من وجهة نظر المحاسبة الإدارية، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2014، ص 351.
² عبد الحليم كراحة وآخرون، الإدارة والتحليل المالي، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 227.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

ثانيا: أهمية عتبة المردودية

يحقق تحليل التعادل للمنشأة مجموعة من الأغراض المهمة نذكر منها¹:

1. دراسة وتقييم مستوى الأرباح والخسائر.
2. دراسة وتقييم مستوى الإنتاج والمبيعات.
3. دراسة وتقييم مستويات النمو والتوسع.
4. دراسة وتقييم سياسات التسعير والتوزيع والبيع.
5. دراسة وتقييم مستوى المخاطرة في العمليات.
6. دراسة وتقييم مستويات النجاح في المؤسسة.

المطلب الثاني: مجالات استخدام عتبة المردودية ونواحي القصور فيها.

أولا: استخدامات عتبة المردودية:

توجد العديد من الاستعمالات لعتبة المردودية نوردتها كآلاتي²:

1. تحديد أجور العمال وزيادتهم من خلال دراسة أثر التغير في التكلفة الناتجة عن هذه الزيادة.
2. تحليل الاستثمارات الرأسمالية كأداة مكملة وليس كأداة بديلة لأدوات التقييم الاستثماري مثل صافي القيمة الحالية، ومعدل العائد الداخلي، لأن تحليل التعادل يحدد حجم المبيعات اللازمة لجعل المشروع مجديا.
3. تقييم برامج تغيير أساليب الإنتاج خاصة عندما يتطلب الأمر الانتقال إلى تكنولوجيا تتضمن تكاليف ثابتة أعلى وتكاليف متغيرة أقل أو العكس.
4. تسعير المنتجات، إذ يمكن تحديد سعر المنتج لتحقيق هدف محدد في الربح قبل الفوائد والضرائب، كما يمكن بواسطته تحديد أفضل الأسعار لدخول السوق.
5. تحديد هيكل الكلفة بين ثابتة ومتغيرة وأثر تغير أحدها في الأخرى، وفي ربحية المشروع.
6. تقييم أثر تخفيض الكلفة المتغيرة وبيان الكلفة الثابتة في حالة اتخاذ الإدارة القرار بالتركيز على الكثافة الرأسمالية بدلا من الكثافة العمالية.

¹ هيثم محمد الزعبي، الإدارة والتحليل المالي، دار الفكر الطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص253.

² محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص352.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

7. اتخاذ القرارات الخاصة بالتصنيع أو الشراء.
8. اتخاذ القرارات الخاصة بعقود البيع.
9. اتخاذ القرارات الخاصة بإنتاج أصناف جديدة أو التوقف عن إنتاجها.
10. التوسع في حجم العمليات، خاصة عندما يتطلب هذا التوسع زيادة في الاستثمار في الموجودات الثابتة، ويكون دور تحليل التعادل هنا هو الحكم على مناسبة هذه الاستثمارات.
11. إعداد قوائم الدخل التقديرية
12. إعداد كشوف التدفق النقدي.

ثانيا: نواحي القصور في عتبة المردودية

تحليل التعادل بصورته المتعارف عليها على مجموعة من الافتراضات هي وإن وفرت له ميزة البساطة إلا أنها إلى حد كبير حدثت من استخداماته ومن أهم هذه الافتراضات ما يلي¹ :

1. افتراض وجود علاقة خطية بين متغيراته تمكن من تمثيل العلاقة بين تلك المتغيرات بمعادلة من الدرجة الأولى، في حين أن ذلك لا يتوفر في الواقع الفعلي. فافتراض ثبات التكلفة المتغيرة للوحدة المنتجة مثلا على مدار النشاط الإنتاجي لا يتحقق فعلا، لذا جاز قبوله في الأجل القصير ولكن لا يجوز في الأجل الطويل بعد أن تتغير نسب المزج بين عناصر الإنتاج فتتخفف إنتاجيتها.
2. كما أن افتراض ثبات القيمة الإجمالية للمصروفات الثابتة دائما وفي جميع مستويات الطاقة الإنتاجية أمر غير منطقي أو واقعي، ذلك لأن القيمة الإجمالية لهذه المصروفات ستتغير إذا تجاوز حجم الإنتاج المستوى العادي للطاقة، وعلى هذا الأساس فإذا جاز تمثيل منحنى المصروفات بخط مستقيم مواز للمحور الأفقي في حدود الطاقة العادية للإنتاج، فإن هذا المنحنى يصبح متدرجا تحت مستويات عدة من الطاقة.
3. إهمال تحليل التعادل التقليدي لتكاليف الطاقة العاطلة ضمن مستوى الطاقة العادي يؤثر على دقة وموضوعية القرارات المبنية عليه في تخطيط الإنتاج.
4. لا يراعي التحليل حالة عدم التأكد عند التخطيط للأرباح والمبيعات خاصة فيما يتعلق منها بظروف المنافسة وعوامل العرض والطلب. وهكذا يفترض مسبقا تأكد أسعار البيع عند احتساب عتبة المردودية مثلا يفترض تماما تأكد التكلفة المتغيرة للوحدة مما يتنافى مع واقع الحال.

¹ محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص196.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

5. يهمل التحليل الآثار التي تترتب على تقلب حجم وقيمة المخزون السلعي وذلك بناءً لافتراض مسبق بأن الكمية المنتجة تعادل تماما الكمية المباعة.

6. كذلك في مؤسسة تباع مزيجا من الأصناف يقوم تحليل التعادل على افتراض ثبات نسبة المزج بالنسبة للمبيعات وهذا هو الآخر افتراض نظري يصعب تحقيقه في الحياة العملية.

المطلب الثالث: تحديد عتبة المردودية

يتم تحديد عتبة المردودية بالوصول إلى رقم مبيعات أو مستوى النشاط من العمليات الذي تتساوى عنده الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية، ويكون الربح عند تلك النقطة يساوي صفرا ويمكن تحديد عتبة المردودية بالاعتماد على المداخل الآتية:

أولا: المدخل الجدولي

وتقوم هذه الطريقة على حساب التكاليف الكلية والإيرادات الكلية عند مستويات المبيعات المختلفة وتكون عتبة المردودية عندما تتساوى الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية وعندما يكون الربح صفرا كالتالي¹:

$$\text{التكاليف الكلية} = \text{التكاليف الثابتة} + \text{التكاليف المتغيرة}$$

$$\text{الإيرادات الكلية} = \text{المبيعات} \times \text{سعر بيع الوحدة}$$

$$\text{الربح} = \text{الإيرادات الكلية} - \text{التكلفة الكلية}$$

¹ أيمن الشنطي، عمر شقر، الإدارة والتحليل المالي، دار البداية، عمان، 2005، ص266.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

وكمثال تطبيق القوانين نقوم بإنشاء الجدول كالتالي:

جدول رقم (1.2): إيجاد نقطة التعادل جدوليا.

الوحدة: ألف/دج

المبيعات	التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	التكاليف الكلية	الإيرادات الكلية	الربح
40	30	20	50	40	10-
50	30	25	55	50	5-
60	30	30	60	60	0
70	30	35	65	70	5

المصدر: أيمن الشنطي، عمر شقر، الإدارة والتحليل المالي، دار البداية، عمان، 2005، ص266

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن عتبة المردودية تكون عند مستوى 60 ألف وحدة وعندها التكاليف الكلية تساوي الإيرادات الكلية أي 60 ألف دينار وكانت الأرباح تساوي صفر.

تحدد عتبة المردودية إما لتمثيل حجم أو كمية المبيعات التي تحقق تعادل المؤسسة، أو لتمثيل قيمة المبيعات التي تحقق هذا التعادل.

بالنسبة لكمية أو حجم المبيعات التعادل فتحدد بالمعادلة التالية¹:

$$\frac{\text{إجمالي التكاليف الثابتة للنشاط}}{\text{عائد المساهمة أو المساهمة الحدية للوحدة المنتجة}} = \text{كمية مبيعات التعادل (بالوحدات)}$$

أما قيمة مبيعات التعادل فتحدد بالمعادلة التالية:

$$\frac{\text{إجمالي التكاليف الثابتة للنشاط}}{\text{هامش عائد المساهمة للوحدة المنتجة}} = \text{قيمة مبيعات التعادل (بالدينار)}$$

¹ محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص198.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

وهنا يجب مراعاة الفرق بين عائد مساهمة الوحدة المنتجة من جهة وهامش عائد مساهمة الوحدة من جهة أخرى، فعائد مساهمة الوحدة أو المساهمة الحدية للوحدة يتمثل بالفرق بين سعر بيع الوحدة وتكلفتها المتغيرة، في حين يمثل هامش عائد مساهمة الوحدة المساهمة الحدية منسوبة إلى سعر البيع.

فإذا كان سعر بيع الوحدة مثلاً 10 دنانير وتكلفتها المتغيرة 6 دنانير.

فإن عائد مساهمة الوحدة = $10 - 6 = 4$ دنانير.

4

في حين أن هامش مساهمة الوحدة = $\frac{4}{10} = 40\%$

10

من جانب آخر يراعى أخذ الفوائد المدينة بعين الاعتبار في حالة وجودها.

إذ تحدد عتبة المردودية في هذه الحالة على النحو التالي :

إجمالي التكاليف الثابتة للنشاط + الفوائد المدينة

_____ = كمية مبيعات التعادل

عائد مساهمة الوحدة المنتجة

وبالمثل فإن:

إجمالي التكاليف الثابتة للنشاط + الفوائد المدينة

_____ = قيمة مبيعات التعادل

هامش عائد مساهمة الوحدة

ويمكن استخدام تحديد المعادلات السابقة لتحليل التعادل في تخطيط المبيعات والأرباح.

بالرجوع للمعادلة أعلاه يمكن تمثيل كمية المبيعات المستهدفة لتحقيق مقدار معين من صافي الربح قبل

الضريبة بالمعادلة التالية:

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

إجمالي التكاليف الثابتة للنشاط + الفوائد المدينة + الربح قبل الضريبة المستهدف

_____ = كمية المبيعات المستهدفة

عائد مساهمة الوحدة المنتجة

كما يمكن أيضا استخدام نفس المعادلة لتحديد الكمية المستهدفة من المبيعات اللازمة لتحقيق مقدار معين من صافي الربح بعد الضريبة، حيث يمكن تمثيل المعادلة كما يلي:

إجمالي التكاليف الثابتة للنشاط + الفوائد المدينة + الربح قبل الضريبة المستهدف

_____ = كمية المبيعات المستهدفة

_____ 1 - معدل الضريبة

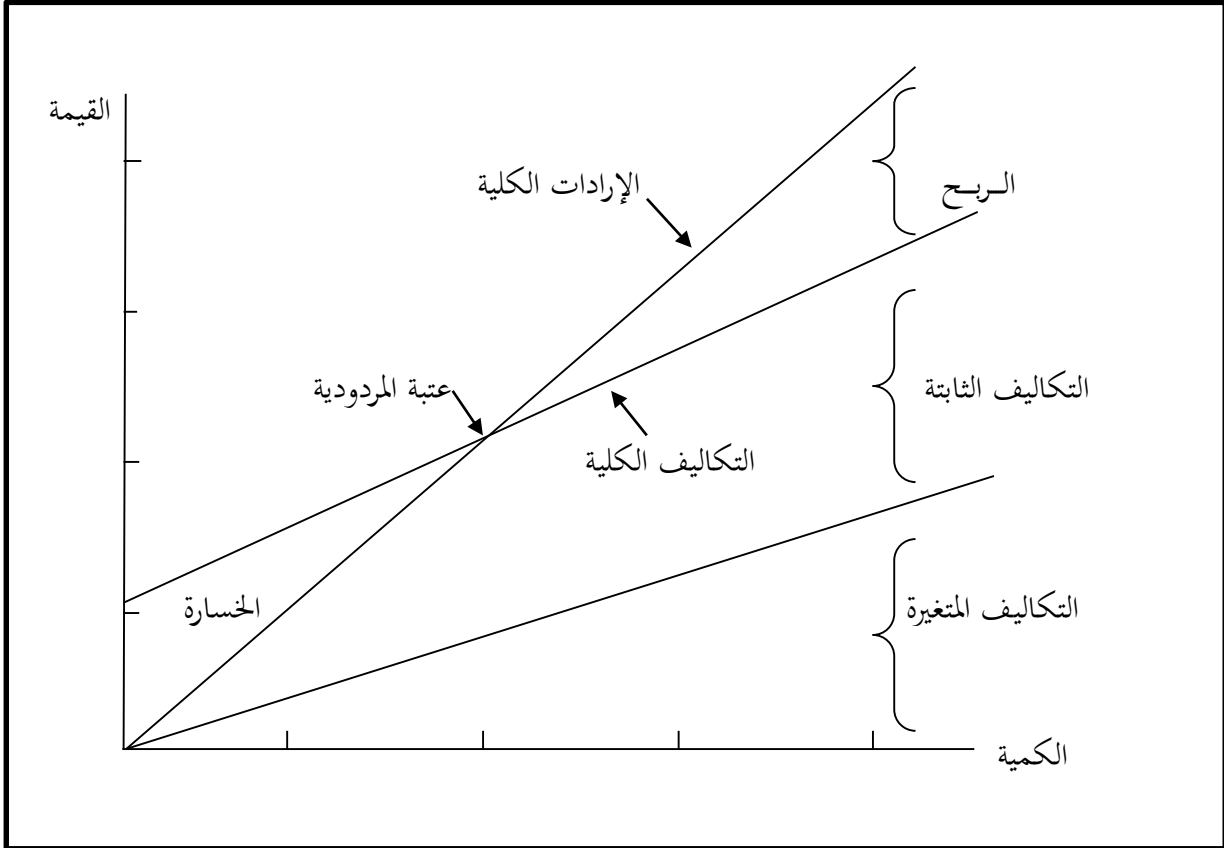
عائد مساهمة الوحدة المنتجة

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

ثانيا: تحديد عتبة المردودية بيايا

وتقوم هذه الطريقة على تمثيل منحى التكاليف الكلية والإيرادات الكلية واستخراج نقطة التقاطع بينهما، والتي تكون عتبة المردودية.

الشكل رقم (1.2): تحديد عتبة المردودية



المصدر: أيمن الشنطي، عامر شقر، الإدارة والتحليل المالي، دار البداية، عمان، 2005، ص 268.

المبحث الثالث: العلاقة بين المردودية وتكلفة العاملين

تبرز العلاقة بين تكلفة العاملين والمردودية في العوامل المؤثرة على عتبة المردودية فالتكاليف الثابتة والمتغيرة تؤثر على عتبة المردودية وهنا تظهر العلاقة بين العنصرين من خلال أن تكلفة العاملين تعتبر من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة تمثل عادة في الآلات والمعدات لذلك فان محور العمل هنا يدور حول كيفية تخفيض التكاليف من أجل تخفيض عتبة المردودية.

المطلب الأول: عناصر التكاليف المؤثرة على عتبة المردودية

تحدد عتبة المردودية من خلال عدة عوامل منها ما يتعلق بالتكاليف وهي عنصر دراستنا حيث إذا تغير واحد من هذه العناصر فقط فان عتبة المردودية تتغير وبالتالي تتغير قيمة المردودية المطلوبة وهي:

أولاً: القيمة الإجمالية للتكاليف الثابتة للمؤسسة

كلما زادت مع بقاء العوامل الأخرى على حالها وعدم زيادة في مردودية المؤسسة تؤدي الى ارتفاع عتبة المردودية والعكس بالعكس، وعلى هذا الأساس فان ارتفاع درجة الرفح التشغيلي أي زيادة الوزن النسبي للتكاليف الثابتة في هيكل التكاليف الإجمالية للمؤسسة سيترتب عليه ارتفاع عتبة المردودية وبالتالي التركيز والعمل لزيادة المردودية من أجل تحقيق الربح.¹

ثانياً: التكلفة المتغيرة للوحدة

هي الأخرى ترتبط بعلاقة طردية مع عتبة المردودية إذ ترتفع الثانية بارتفاع الأولى والعكس بالعكس، لكن بجدر بنا التذكير على أن قدرة الإدارة على تخفيض التكلفة المتغيرة للوحدة محدودة وذلك على عكس قدرتها على تخفيض التكاليف الثابتة، ذلك لأن عناصر التكلفة المتغيرة مثل المواد الخام والعمالة المباشرة وغيرها من عناصر التكلفة المتغيرة تخضع تكاليفها في معظم الأحيان لعوامل خارجية تقع خارج سيطرة الإدارة وذلك بعكس عناصر التكلفة الثابتة التي يكون بإمكان الإدارة التحكم فيها بدرجة أكبر، ومع ذلك نقول بان الإدارة الكفؤة لا تعدم السبل لتخفيض عناصر التكلفة المتغيرة للوحدة وذلك عن طريق إتباع سبل الرقابة الفعالة على تكاليف الإنتاج

¹ محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص204.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

بتخفيض تكلفة التلف والعوادم أو إتباع سياسات شراء فعالة تمكنها من تحقيق خصومات على مشترياتها من المواد الخام¹.

ثالثاً: الرفع التشغيلي

العلاقة السابقة بين التكاليف المتغير والثابتة وعتبة المردودية يمكن توضيحها من خلال شرح الرفع التشغيلي حيث يعرف الرفع التشغيلي بأنه تضخيم الأرباح بالاعتماد على حساب التكاليف المتغيرة. وهذا يعني بالضرورة إحلال الآلات مكان الأيدي العاملة، فإذا نجحت الشركة في تخفيض تكاليفها المتغيرة والمتمثلة في الأيدي العاملة وزيادة تكاليفها الثابتة والمتمثلة بالآلات فإنها تستطيع زيادة أرباحها إلا أنها سوف تتعرض لمخاطر أكبر حيث عدم نجاحها في عملية الرفع التشغيلي سوف يلحق بالمنشأة خسائر أكبر بالمقارنة مع الخسائر التي كانت سوف تتحقق بدون رفع تشغيلي. وتجدد الإشارة هنا أن استعمال الرفع التشغيلي سوف يؤدي إلى زيادة التكاليف الثابتة وهذا سوف يؤدي إلى انتقال عتبة المردودية إلى أعلى أي أن المنشأة بحاجة إلى حجم مبيعات أكبر لكي تغطي تكاليفها الثابتة وإذا ما يعرف بمخاطرة الأعمال.

تبقى عتبة المردودية على حالها إذا كانت الزيادة في التكاليف الثابتة تساوي النقص في التكاليف المتغيرة الكلية للمنشأة.

تزداد فعالية الرفع التشغيلي إذا كانت الزيادة في التكاليف الثابتة أقل من التخفيض في التكاليف المتغيرة الكلية وهذا سوف يؤدي إلى تضخيم أرباح المنشأة حيث أن المنشأة سوف تغطي تكاليفها الثابتة عند حجم مبيعات أقل من الحجم السابق وبالتالي انتقال عتبة المردودية إلى أسفل وهذا يعتبر إنجازاً جيداً بالنسبة للمنشأة².

رابعاً: أسعار بيع الوحدة السائدة في السوق

المردودية تعتمد على عدد الوحدات المنتجة وعلى سعر بيع الوحدة الواحدة في السوق. لذلك فإن الإيرادات الكلية عنصر مهم في تحديد عتبة المردودية، فلو أن الأسعار السائدة في السوق تغيرت ارتفاعاً أو انخفاضاً فإن هذا سوف يؤدي إلى تغيير المردودية وبالتالي ينتقل مستوى عتبة المردودية إما للأسفل أو الأعلى، وتكون المؤسسة مضطرة لمراقبة أسعار السوق لتتمكن وبشكل مستمر من البقاء ضمن دائرة المنافسة والحفاظ على حصة مبيعات مناسبة،

¹ المرجع السابق، ص 204.

² عبد الحليم كراجة وآخرون، الإدارة والتحليل المالي، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر، عمان، 2006، ص 245.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

إذ أن المؤسسة لا تستطيع أن تتجاهل انخفاض أسعار البيع، وتستمر في طرح منتجاتها بسعر أعلى، فإن هذا سوف يفقد المؤسسة كثيرا من مبيعاتها لذلك فهي مجبرة على التغيير في أسعارها بتلاؤم مع السوق¹.

المطلب الثاني: تحسين المردودية عن طريق تخطيط القوى العاملة:

سنتطرق في هذا المطلب إلى أثر القوى العاملة المتاحة التي يجب أن يتم تخطيطها بطريقة ترفع من فعاليتهم وتزيد من إنتاجية عملهم وبالتالي تحسين المردودية للمؤسسة.

إن أهم ما يميز المؤسسات الاقتصادية العمومية في ظل الاقتصاد الموجه كما رأينا وجود نسبة كبيرة من البطالة المقنعة (وجود عاملين أو أكثر بوظيفة عامل واحد) في جميع مستويات العمل بما في ذلك الإدارة، وبالتالي أدى إلى وجود ضعف كبير في إنتاجية العمل الشيء الذي أثر سلبا على المردودية المالية للمؤسسة ومن هنا تبرز أهمية تخطيط وتنظيم القوى العاملة على مستوى المؤسسة في تحسين وزيادة هذه المردودية خاصة ونحن في مرحلة انتقال إلى اقتصاد السوق.

أولا: أهداف تخطيط القوة العاملة

إن تخطيط القوة العاملة هي العملية التي تسعى المؤسسة من خلالها إلى الحصول في الوقت المناسب على العدد اللازم من العمال للقيام بالعملية الإنتاجية وتحقيق أهداف المؤسسة. ومنه الهدف من وراء تخطيط القوى العاملة يتمثل في:²

1. ضمان الزيادة الدائمة لإنتاجية العمل.
2. اختيار المناصب لأفراد والإشراف والقيادة والترقية.
3. إعداد القوائم التقديرية للرواتب والأجور التي تدفع للعاملين.
4. ضمان دورات تكوين وتأهيل العاملين بالمؤسسة للحصول على نتائج أفضل.
5. الاستفادة من التخصص وتقييم العمل داخل المؤسسة.

¹ هيثم محمد الزغيبي، مرجع سبق ذكره، ص 259.

² عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 117.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

ثانيا: خطوات تخطيط القوة العاملة في المؤسسة

لابد عند تنظيم أو تخطيط القوة العاملة في أية مؤسسة من جمع كل المعلومات المتعلقة بعدد وتركيب القوة العاملة في المؤسسة، وللوصول إلى هذا الغرض فإنه لابد من أن تشمل المعلومات ما يلي:

حكم العمالة، تركيب العمالة، كفاءتها، توزيع العاملين حسب المديرية أو الأقسام أو المصالح المختلفة التي يضمها الهيكل التنظيمي... الخ.

من أجل ذلك لابد من إعداد جداول تحدد فيها كل المعلومات الضرورية لتخطيط القوة العاملة (معلومات شخصية، مستوى التعليم) وبعد إعداد هذه المعلومات نبدأ بإعداد خطة القوة العاملة.

1. توصيف الوظائف: ويعني تحديد أنواع الوظائف المطلوبة لكل مديرية من المديرية المكونة للتنظيم الإداري للمؤسسة وتحديد مهام كل منها وطرق تنفيذها وظروف أدائها وعلاقتها بالوظائف الأخرى والشروط التي يجب توفرها لمن يشغلها.

2. تحديد عدد العاملين اللازمين لكل وظيفة: حيث أن طريقة تحديد عدد العاملين تختلف من وظيفة إلى أخرى وفقا لطبيعتها، وعليه يمكن حساب عدد عمال الإنتاج كما يلي:

$$\text{عدد العاملين} = \frac{\text{ساعات العمل اللازمة لتحقيق حجم الإنتاج المخطط}}{\text{متوسط ساعات العمل السنوية للعامل الواحد}}$$

أما بالنسبة للأقسام غير الإنتاجية فيكون وفق التوثيق للوظائف الخاصة بهذه الأقسام أو بواسطة التجربة.

3. مقارنة الأعداد المطلوبة مع الأعداد الموجودة فعلا في المؤسسة: فإذا كان العدد اللازم لتحقيق خطة الإنتاج يفوق الموجودين يجب الاتصال بالمسؤول عن المالية لإدراج هذه الزيادة في العدد في الخطة المالية المستقبلية.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

ثالثا: أساليب تحسين مردودية القوى العاملة

يمكن تحسين مردودية القوى العاملة من خلال مجموعة من الأساليب نذكرها فيما يلي:¹

1. تحسين الإدارة وتنظيم العمل وهيكل الحوافز واتخاذ كافة الإجراءات الممكنة للاستفادة الكفاءة من عنصر العمل.
2. توجيه هيكل ومعدلات الأجور مما يساعد على توفير الأعداد والأنواع اللازمة من الأيدي العاملة في الوقت والمكان الذي تبرز فيه الحاجة إليها.
3. تطوير وعي العاملين بأهمية وضرورة رفع الإنتاجية وتعريفهم بالأساليب المؤدية لذلك.
4. تصعيد حركة المبادرات والإبداعات الإنتاجية وكشف المزيد منها وتوسيع التوجه لها بين صفوف العمال.
5. زيادة الوزن النوعي للعمال المنتجين الرئيسيين بالنسبة لمجموع العاملين.
6. الاختيار الصحيح للأفراد ووضعهم في المكان المناسب.
7. خلق ظروف عمل مناسبة وذلك عن طريق الترتيب السليم لمعدات وماكينات المصنع والإضاءة الكافية والتهوية المريحة وأماكن وفترات الراحة وغيرها من الظروف المادية للعمل والتي تشكل بيئة أو جو للعمل.
8. تحسين الرعاية الصحية للعاملين وتوفير شروط السلامة والأمن الصناعية.
9. تبني المؤسسة برامج رسمية للتنقل بين الوظائف المختلفة وهذا بهدف القضاء على ظاهرة الروتين والملل التي قد تصيب العمال والإداريين.
10. على الإدارة تشجيع مبدأ مشاركة العاملين في اتخاذ القرارات كتقدير الميزانية، مراقبة الحسابات وتوزيع المهام.
11. تنمية العلاقات الشاملة وذلك بتكسير الحواجز بين الرؤساء والمرؤوسين مثل الألعاب الرياضية وغيرها من النشاطات العديدة التي تعبر عن التضامن والانسجام بين أفراد المؤسسة.
12. تشجيع العمل الجماعي وتنمية روح الجماعة.

¹ عقيل جاسم عبد الله، أبو رغيف طارق عبد الحسن العكيلي، تخطيط الموارد البشرية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص 145

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

المطلب الثالث: وضعية المردودية وعلاقتها بالعاملين في المؤسسة الجزائرية:

لقد نجح عن التخطيط المركزي الذي اختارته الجزائر لتحقيق مسارها التنموي تسييرا إداريا يكتسي عيوبا كثيرة، ونحن نعلم أنه على كل مؤسسة عمومية كانت أو خاصة تحقيق فعالية في التسيير والتي تسمح لها بالحصول على أدنى مستوى من المردودية، والتي يسمح لها على الأقل بتحديد وسائلها الإنتاجية لضمان نموها واستمرارها، إلا أن هذا التسيير لم يهتم بالاستعمال الأمثل للموارد المتاحة خاصة منها البشرية للحصول على المردودية المرجوة ولم تستطع المؤسسة الجزائرية في كثير من الأحيان تحقيق استمراريتها إلا بالارتكاز على إعانات الدولة المتتالية.

ورغم الإصلاحات إلا أنها لم تعطي ثمارها المتوقعة وأصبحت المؤسسة الوطنية اليوم أمام تحديات كبيرة للوصول الى مردوديتها¹.

و في هذا السياق يضيف عبد الحق لعميري حالة وحدة الحديد و الصلب كمثال مقارن بوحدة الحديد و الصلب لدى الكوريين حيث بدأنا القيام باستثمارات معتبرة في نفس الوقت مع الكوريين، لكننا كنا نستخدم المدخلات بإفراط وخاصة البشرية والمادية، وكانت نسبة استخدام الطاقات أضعف بكثير من قيمة المخرجات التي كانت أقل من المدخلات، وكان المعارضون يركزون تحاليلهم حول الأسعار المتدنية للمخرجات، متناسين أن تكاليف المدخلات (الموارد البشرية، المواد الأولية، الكهرباء، الخدمات الادارية والاجتماعية) كانت إضافية غير أن الأمر الأكثر أهمية هو ذلك الذي تكرسه نسبة استعمال الطاقات: أقل من 55% في المتوسط، كون غياب الفائض المالي يمنع المؤسسة من خلق فروع ومن التطور، فهي تستهلك الثروات أكثر من ما تنتج، وانطلاقا من هذا يجري تمويل العجز من الخزينة على الدوام، وكان بإمكان الموارد المستعملة خلق آلاف المؤسسات المتوسطة والصغيرة وعشرات الآلاف من الوظائف، فان لم توجد هذه المؤسسات وتلك الوظائف، فلأنها دمرت بواسطة صناعة غير فعالة، وفي المقابل كانت وحدات الصلب الكورية تعمل بطريقة مغايرة، فهي مسيرة بواسطة أدوات تسييرية جد عصرية في حينها، وبنسبة استخدام تتجاوز 95%، وكانت الفوائض المالية المحققة تسمح بالتوسع وخلق العديد من الفروع وآلاف الوظائف، فكل صناعة كورية تنشأ تصبح مركزا لخلق الثروة ومضاعفة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وخلق عشرات الآلاف من الوظائف، وكل صناعة جزائرية تنشأ مع بعض الاستثناءات تصبح مركز لتدمير الثروات دون تحقيق أي

¹ عمر صخري، مرجع سبق ذكره، ص 43.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

مردودية إيجابية ومكانا لتبخر الموارد التي بإمكانها خلق آلاف المؤسسات المتوسطة والصغيرة وعشرات الآلاف من مناصب العمل¹.

هناك عوامل يمكن استخلاصها والتي أعاققت المردودية للمؤسسات وجعلتها لتقوم بدورها على أحسن وجه ويمكن ذكر ما يلي²:

1. المؤسسة الاقتصادية العمومية لم تقم بتأمين منتجاتها الخاصة، بعبارة أخرى كان عمل المؤسسة العمومية وفق المخطط المالي عن طريق تدعيمات الدولة بدلا من نتائجها الخاصة بها.
2. حملت المؤسسات العمومية نفسها وظائف عديدة كانت من المفروض أن تكون من انشغالات الدولة (الأهداف الاجتماعية).
3. أصبحت المؤسسة مكانا للتوزيع أكثر منه للإنتاج وهذا لعدم تطوير كل اعتبارات المردودية والإنتاجية.
4. أيضا كانت المؤسسة العمومية مكانا لضياع رأس المال حيث قامت بإعادة توزيع المداخيل مع إنتاج ضعيف وتشغيل ضعيف لقدراتها الإنتاجية واستثمار ضعيف أيضا.
5. نلاحظ أيضا غياب المحاسبة التحليلية في المؤسسة العمومية الجزائرية وإذا وجدت فهي تبقى قليلة التطور وغير فعالة وبذلك عدم إمكانية تقدير دراسة للمردودية تحت هدف تحقيق الربح.
6. الدولة منحت كل امتيازاتها لمراقبة وتحديد الأسعار دون الأخذ بعين الاعتبار المردودية للمؤسسة العمومية، وفي الواقع أن صلابة تحديد الأسعار وجهل تكلفة الإنتاج تعكس النتائج السلبية لصعوبات في الاستغلال.
7. اضطلاع المؤسسة العمومية بعدد كبير من المهام، البعض منها لا يمد بأي صلة إلى مهمتها الرئيسية وكذا انعدام الاتصال وقصور نظام المعلومات على مركزية القرار.
8. التضخم الإداري حيث يفوق نسبة الإداريين في بعض المؤسسات نسبة 16% من مجموع عدد العامل ومقارنة بالنسبة الدولية والمقدرة بـ 10% مما يثير وجود بطالة مقنعة أي ارتفاع في تكاليف الإنتاج.
9. انخفاض الإنتاج وعدم استغلال الطاقات الإنتاجية المتاحة.
10. افتقار الجهاز الإداري إلى صفات الكفاءة والخبرة والأساليب العلمية المتمثلة في تحقيق الاستخدام الأمثل للآلات والتجهيزات والمواد الأولية والجهود البشرية والاستفادة من الموارد الاقتصادية (بشرية ومالية) المعطلة،

¹ عبد الحق لعميري، عشرية الفرصة الأخيرة الاقتصاد الجزائري الازدهار أو الانحيار، منشورات الشهاب، الجزائر، 2015، ص 27.

² عمر صخري، مرجع سبق ذكره، ص (43 - 52).

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

وإقامة علاقات جيدة بينها وبين العمال واشتراكهم في الإدارة والرقابة وأخذ الرأي في كل من شأنه دفع وتطوير المؤسسة.

11. نقل التكنولوجيا وما يرافقها من مشاكل الصناعة الثقيلة، أي يؤدي تعطل الآلات إلى نقص كبير في الطاقة الإنتاجية بسبب نقص الإطارات التقنية المؤهلة والفعالة.

الفصل الثاني: المردودية ماهيتها خصائصها وأنواعها

خلاصة الفصل الثاني:

مما سبق دراسته نستطيع القول إن تكلفة العاملين والمردودية مرتبطين ببعضهما ارتباط وثيق، إذ لا يمكن تحليل المردودية دون تحليل تكلفة العاملين، وعلى هذا الأساس يجب تحليل التكاليف الثابتة والمتغيرة وعتبة المردودية. ومن هنا فإن التحكم في تكلفة العاملين يسمح للمؤسسة بتحقيق مردودية عالية لأنها تشكل نسبة كبيرة من التكاليف الكلية، وبالنسبة للمؤسسة العمومية الجزائرية فإن لديها مشكل في زيادة تكلفة العاملين على حساب المردودية والسبب في ذلك هو الغرض الاجتماعي للدولة من أجل القضاء على البطالة من خلال التوظيف الزائد عن الحاجة للعاملين.

الفصل الثالث

دراسة حالة المؤسسة الوطنية

للرخام ENAMARBRE

تمهيد:

إن من أبرز ما تعاني منه المؤسسات الاقتصادية العمومية هو الزيادة في تكلفة العاملين حتى ولو كانت على حساب المردودية ولذلك فإن التحكم في هذا العنصر يعتبر أمر مهم من أجل رفع مستوى المردودية، ولذلك فإن التحكم في هذا العنصر أمر مهم من أجل رفع مستوى المردودية.

وعليه سنتناول في الفصل التطبيقي دراسة حالة في المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE بولاية قلمة والتي من خلالها سوف نتمكن من معرفة إذا كانت هذه المؤسسة تتأثر مردوديتها بتكلفة العاملين أو لا.

وعليه ارتأينا أن نقسم هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للرخام.
- المبحث الثاني: تحليل مالي لوضعية المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE بولاية قلمة

فترة (2009-2016).

- المبحث الثالث: اختبار الفرضيات.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للرخام

نحاول من خلال هذا المبحث تقديم لمحة عامة للمؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

المطلب الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

نقوم في هذا العنصر بتبيين ماهية المؤسسة الوطنية للرخام وذلك من خلال تعريفها، وأسباب اختيار موقعها وطبيعة عملها وكذا أهدافها.

أولاً: لمحة عن المؤسسة

أسست مؤسسة الرخام بسكيكدة سنة 1983، على يد خبراء ومهندسين من إيطاليا بموجب المرسوم التنفيذي رقم 83/443 المؤرخ في 16/07/1983 والمتعلق بإعادة هيكلة الشركات، حيث انبثقت عن المؤسسة الوطنية للأبحاث المنجمية "سوناريم" التي قسمت إلى سبع مؤسسات هي:

- المؤسسة الوطنية للرخام.
- شركة أسمي دال.
- الشركة الوطنية للملح.
- شركة فرفوس للحديد والصلب.
- المؤسسة الوطنية للحصى.
- شركة موييدال والمبيدا.
- شركة انيوف.

وتقع وحدة قلما للرخام ببلدية بومهرة أحمد، على الطريق الرابط بين بلديتي بومهرة أحمد وجبالة خميسي يحدها من الشمال واد سيبوس ومن الجنوب وحدة إنتاج البلاط، تقدر مساحتها بمكتار ونصف، والتي تعود ملكيتها الأصلية إلى الدولة، فهي تعتبر مؤسسة عمومية اقتصادية، وقد دخلت في طور التشغيل سنة 1995 برأس مال إجمالي قدرة 730 مليون دج.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

تضم الشركة الوطنية للرخام 112 عامل، نشاطها الأساسي استخراج، تحويل، وبيع الرخام أما نشاطها الثانوي فهو بيع بقايا الرخام والركام، تحصل على المادة الأولية للرخام الأبيض من سكيكدة أما الرخام الأحمر ماونة "قالمة". آخر تاريخ إعادة هيكلة للوحدة كان 2012. ومن أهم أسباب اختيار الموقع الحالي للمؤسسة وما يقدمه لها من مزايا نذكر:

- تسهيل استغلال محجرة الرخام قالمة لأن المنطقة غنية بالمادة الأولية "الرخام".
- لقرها من الوادي لاستغلال الماء في الآلات.
- الموقع المعزول لتفادي إزعاج السكان ونظرا لما تحدثه الآلات من ضجيج وغبار.

ويقوم نشاط المصنع على تحويل الرخام من المادة الخام إلى المادة النهائية الصالحة للاستعمال، حيث تقوم بالإنتاج حسب الطلبات التي يقدمها العملاء لهم.

ثانيا: أهداف المؤسسة الوطنية للرخام

تهدف المؤسسة الوطنية للرخام لتحقيق جملة من الأهداف نذكر أهمها فيما يلي:

- تعظيم قيمة الوحدة.
- الاستمرارية وتحقيق الربح.
- محاولة إدراج نوعية جديدة في السوق.
- المنافسة مما يؤهلها من احتلال المراتب الأولى.
- توفير نوعيات مختلفة من الرخام.
- تغطية متطلبات العملاء.
- محاولة تحسين العمل الاشهاري والاعلامي لمختلف منتجاتها وهذا بهدف ترقية مبيعاتها.
- تحقيق الاكتفاء الذاتي والتقليل من التبعية الخارجية من ناحية إنتاج الرخام.

وتسوق المؤسسة منتجاتها لكل من:

- مؤسسات البناء.
- الباعة والحرفيين.

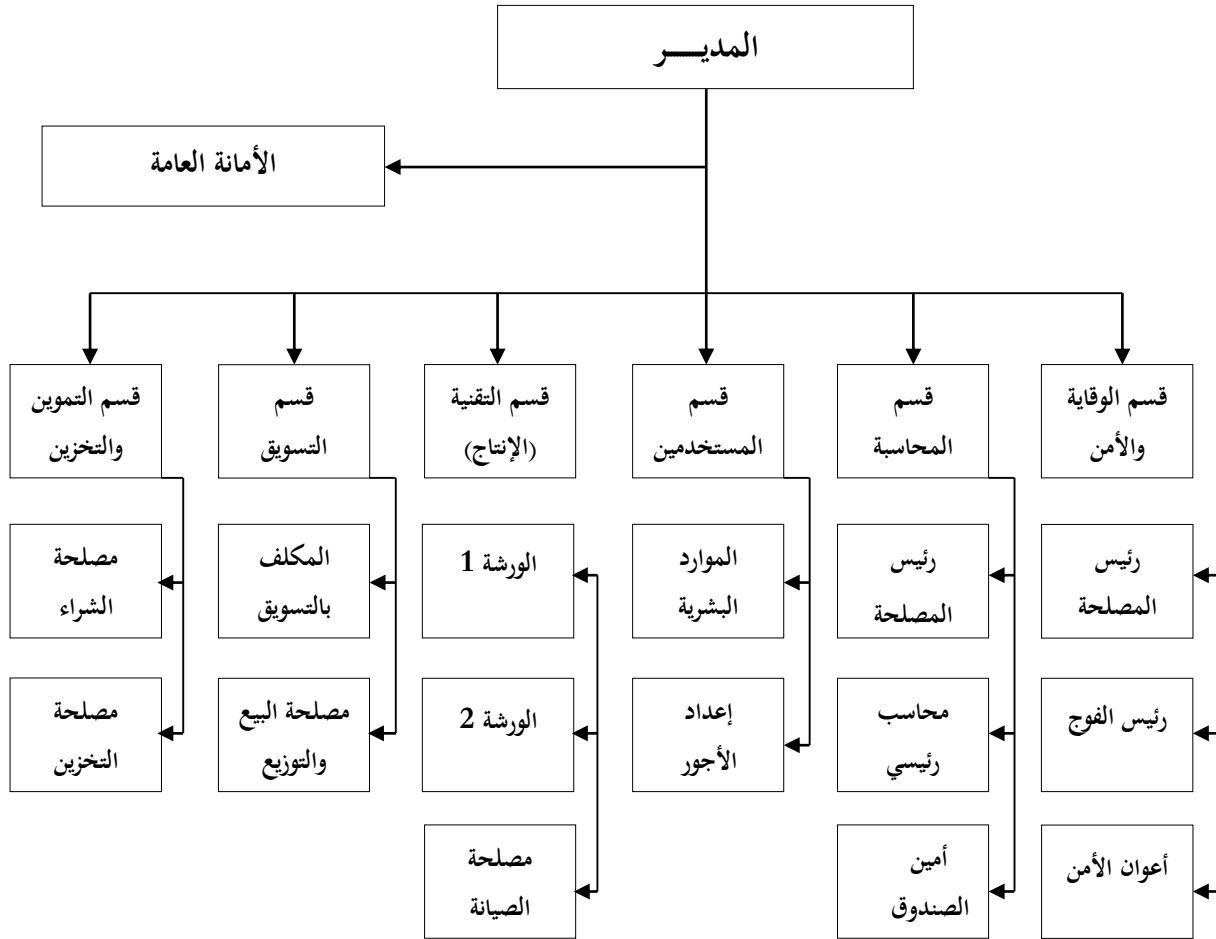
الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

- الخواص.
- تصدير كتل الرخام ماوينة إلى كل من: " إسبانيا، ليبيا، تونس، إيطاليا".

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة والعوائق التي تواجهها

أولاً: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للرخام

الشكل رقم (1.3): الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE



المصدر: مصلحة المستخدمين للمؤسسة ENAMARBRE

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

تضم المديرية ما يلي:

1. الأمانة العامة: ويطلق عليها هذا الاسم لكونها شديدة الحرص على أسرار المؤسسة، فهي المسؤولة على كل المعلومات الخاصة بنشاطات المؤسسة، كما أن لها علاقة وطيدة بال إدارة العامة.
2. قسم الوقاية : تتكون من رئيس المصلحة، رئيس الفوج، وأعاون الامن، وهي المسؤولة عن حماية العمال وتوفير الأمن داخل الوحدة، والمراقبة اليومية لدخول وخروج العمال.
3. قسم المحاسبة والمالية: يضم هذا القسم ثلاثة أعضاء رئيس المصلحة، المحاسب الرئيسي، أمين الصندوق، حيث تقوم هذه المصلحة بتجميع العمليات المالية والمحاسبية التي تجرى بين المصالح الأخرى لمعرفة مركزها المالي، وذلك بعد استخراج النتائج السنوية.
4. يتكون من رئيس مصلحة الموارد البشرية المكلف بالنزاعات وهو عصب المؤسسة، أي الرابط بين العمال و المدير ابتداء من التوظيف إلى التقاعد، حيث نقوم بتحضير العطل، التأمينات، الترقية، وإعداد كشف الرواتب لكل عامل وذلك شهريا.
5. قسم التقنية "الإنتاج": يتكون هذا القسم من ورشتين واحدة للإنتاج والأخرى لتخزين ومصلة الصيانة التي لها فعالية كبيرة بالوحدة فهي تقوم بصيانة التجهيزات للحفاظ عليها، حيث تخصص سنويا فترة لإجراء عمليات الصيانة، وتضمن صيانة المصنع والحجرة، وظيفه هذا القسم في تحويل المادة الأولية إلى منتج تام الصنع.
6. قسم التسويق: يتكون من رئيس المصلحة، مصلحة البيع، والمكلف بالتسويق، وتقوم هذه المصلحة بعدة نشاطات منها:
 - تسجيل قائمة العملاء وتحديد الكمية المخصصة لهم.
 - استلام طلبات الزبائن واعطائها لمصلحة الإنتاج لإعداد طلب الإنجاز.
 - مناقشة الطلبية مع الزبون من حيث وقت تسليم السلعة ودفع العيوب.
7. قسم التمويل: حيث تمثل المرتبة الأولى وذلك لتعدد المهام التي تشرف عليها والتي تتمثل في توفير حاجيات المصنع من المواد الأولية وقطع الغيار وتخزينها الى حين الحاجة. والشكل الموالي نعرض فيه الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للرخام محل الدراسة .

ثانيا: العوائق التي تواجه المؤسسة الوطنية للرخام

تعاني المؤسسة من عدة عوائق نذكر أهمها في النقاط التالية:

- ضيق مساحة المصنع التي لا تسمح بالتوسع.
- نقص نوعية المادة الاولية من الرخام الابيض التي تمويلها من سكيكدة.
- كثرة المنافسين واستخدامهم طرق غير شرعية في التسويق مثل الغاء الضريبة لجلب العملاء، والعروض الخاصة ومدة الانتظار.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

المبحث الثاني: تحليل مالي لوضعية المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

المطلب الأول: تطور الوضعية المالية لمؤسسة ENAMARBRE

أولاً: تطور رقم الأعمال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 الى سنة 2016

الجدول رقم(1.3): مراحل تطور رقم الأعمال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016

الوحدة: مليون/دج

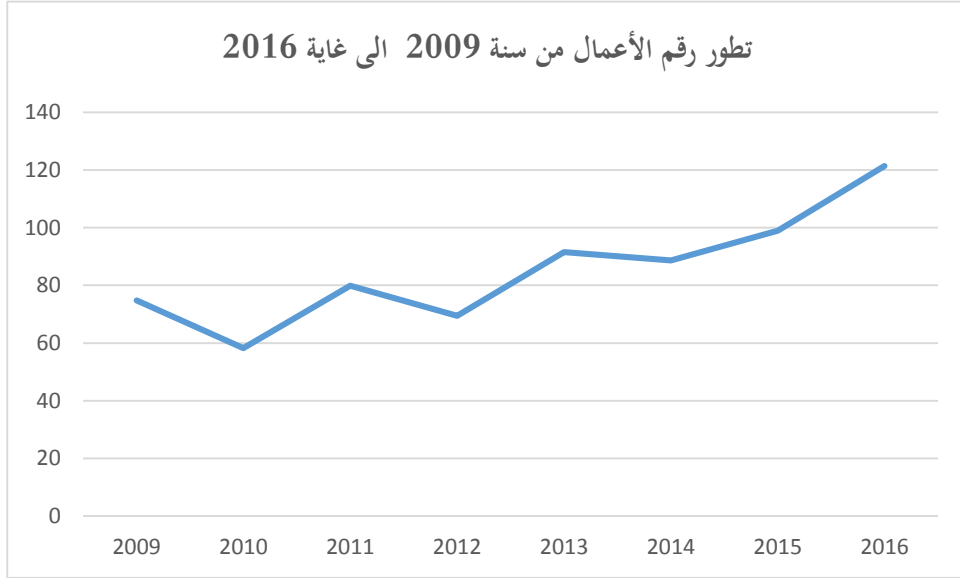
السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
رقم الأعمال	74,796	58,213	79,927	69,4	91,531	88,666	98,999	121,379
نسبة التغير	//	-22,17%	37,30%	-13,17%	31,89%	-3,13%	11,65%	22,38

المصدر: جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

نلاحظ من الجدول ان رقم الأعمال خلال فترة الدراسة قد إنخفض الى أدنى مستوى سنة 2010 ليعود للإرتفاع مجدداً في سنة 2011 بزيادة تقدر بـ 59,47% و يبقى في تذبذب سنة بسنة ليعود للإرتفاع مجدداً بعد سنة 2014 لسنتين على التوالي وقد كانت اعلى نسبة زيادة له بسنة 2011 حيث تجاوزت 35% و كذلك سنة 2013 بأكثر من 30% والمنحنى التالي يبين تطور رقم الأعمال من سنة 2009 الى غاية 2016:

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

الشكل رقم (2.3): منحني بياني يمثل التطور في رقم الأعمال من سنة 2009 إلى 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

الملاحظ من المنحني ان هناك إتجاه نحو الزيادة في رقم الأعمال بداية من سنة 2010 ليلبغ أعلى مستوى له في سنة 2016 حيث بلغ 121,379 مليون دينار جزائري وهو يدل على توسع نشاط المؤسسة الإستثماري.

ثانيا: تطور القيمة المضافة للاستغلال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 الى سنة 2016
الجدول رقم(2.3): مراحل تطور القيمة المضافة للإستغلال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016

الوحدة: مليون/دج

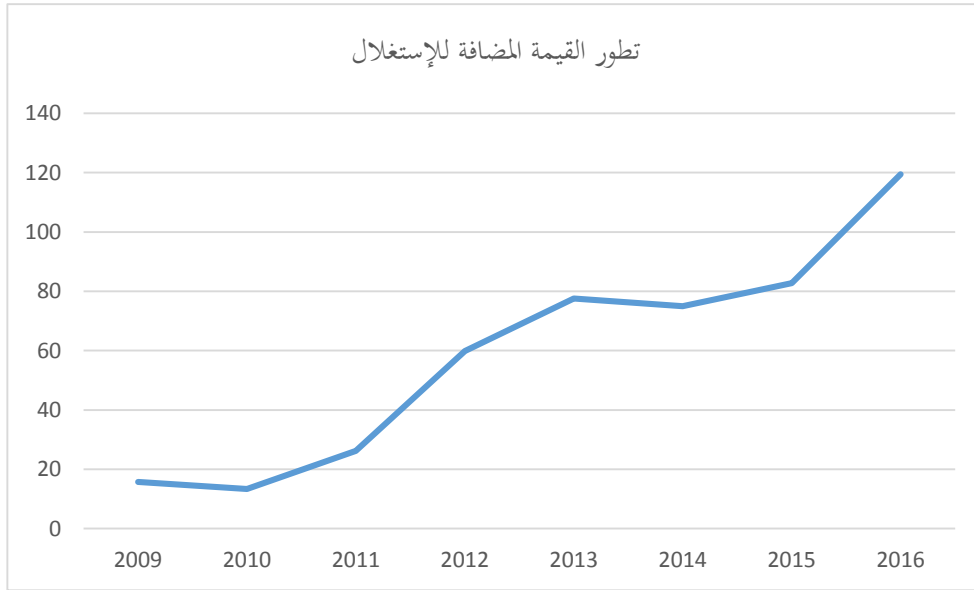
السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
القيمة المضافة للاستغلال	15,675	13,312	26,222	59,818	77,568	74,961	82,756	119,404
نسبة التغير	//	-15,07%	96,98%	128,12%	29,67%	-3,36%	10,40%	44,28%

المصدر: جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

من الجدول نلاحظ ان القيمة المضافة في زيادة مستمرة و اهم زيادة شهدته كان في كل من سنة 2011 حيث بلغت نسبة التغير 96,9% وسنة 2012 حيث تجاوزت 125 % وهي نسبة مرتفعة تعبر عن نمو القيمة المضافة وتحسن أداء المؤسسة الصناعي والتجاري، واستمرت القيمة المضافة في الارتفاع حيث بلغت ضعف ما كانت عليه بسنة 2012. والشكل التالي يوضح تطور القيمة المضافة:

الشكل رقم (3.3): منحني بياني يمثل التطور في القيمة المضافة من سنة 2009 إلى 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

من المنحني البياني نلاحظ القيمة المضافة في ارتفاع حيث ارتفعت من أقل من 20 مليون دينار جزائري بسنة 2009 الى ما يقارب من 120 مليون دينار جزائري بسنة 2016 أي زيادة بحوالي 100 مليون دينار جزائري وهذه الزيادة من المنحني كانت على مرحلتين من 2009 الى 2012 زيادة بحوالي 45 مليون دينار جزائري والمرحلة الثانية من 2012 الى غاية 2016 زيادة بلغت 60 مليون دينار جزائري.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

ثالثا: تطور معدل الإدماج بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 الى سنة 2016

جدول رقم(3.3): معدل الإدماج بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016

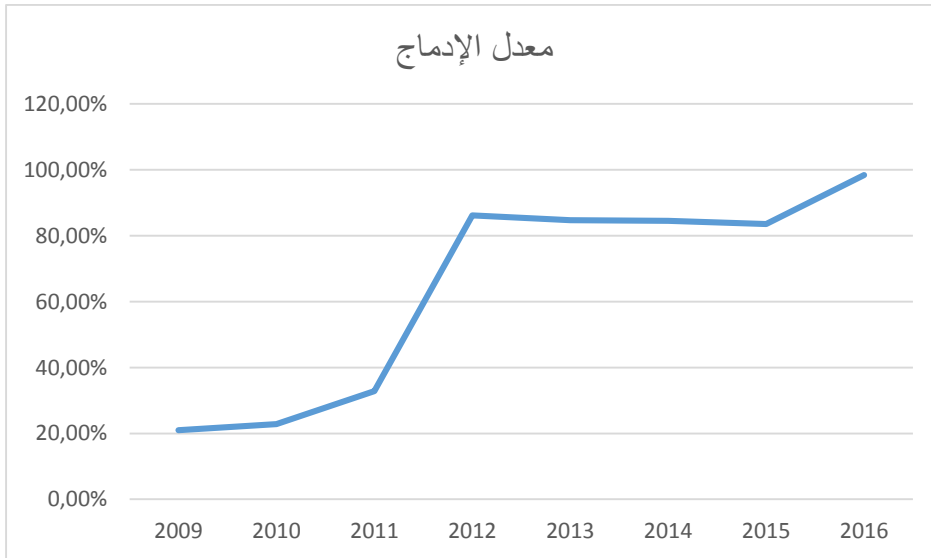
الوحدة: مليون/دج

السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
رقم الأعمال(1)	74,796	58,213	79,927	69,4	91,531	88,666	98,999	121,379
القيمة المضافة للاستغلال(2)	15,675	13,312	26,222	59,818	77,568	74,961	82,756	119,404
معدل الإدماج(1)/(2)	20,96%	22,87%	32,81%	86,19%	84,75%	84,54%	83,59%	98,37%

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

من الجدول نلاحظ انه توجد علاقة طردية بين رقم الأعمال و القيمة المضافة حيث ان القيمة المضافة تشهد زيادة و نقصان في نفس السنوات التي يشهد فيها رقم الأعمال زيادة و نقصان، والاتجاه العامل لهما هو اتجاه نحو الزيادة لكن بوتيرة أسرع للقيمة المضافة هذا ما يجعل معد الإدماج يرتفع بنسبة تزيد عن 75 % في الفترة المدروسة من سنة 2009 الى غاية 2010، و نوضح ذلك من خلال المنحنى البياني التالي:

الشكل رقم (4.3): منحنى بياني يمثل التطور في معدل الإدماج من سنة 2009 إلى 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

نلاحظ من المنحنى البياني ان معدل الإدماج حقق ارتفاع كبير في سنة 2012 حيث تجاوز نسبة 85 % بعدما كان أقل من 35% في سنة 2010، و يبقى معدل الإدماج اكبر من 80% لمدة 4 سنوات متتالية ليرتفع بسنة 2016 و يتجاوز 95 % و هو معدل إدماج مرتفع بالنسبة لمؤسسة صناعية حيث ان النسبة المعيارية للمؤسسات الصناعية عادة لا يتجاوز 50 % في أفضل أحوالها على خلاف المؤسسات الخدمائية التي يكون معدل الإدماج فيها يتجاوز 90 % هذا يدل على ان للمؤسسة نشاطات أخرى خدمائية تقوم بها، وانتقال معدل الإدماج في مدة 8 سنوات من 20 % إلى أكثر من 95 % يدل على ان المؤسسة لديها القدرة على إنشاء ثروة من خلال نشاطها.

هذا فضلا على عن وجود بعض الجوانب لم تتمكن من تفسيرها.

رابعاً: تطور تكاليف العاملين من سنة 2009 الى سنة 2016

الجدول رقم(4.3): مراحل تطور تكاليف العاملين بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016

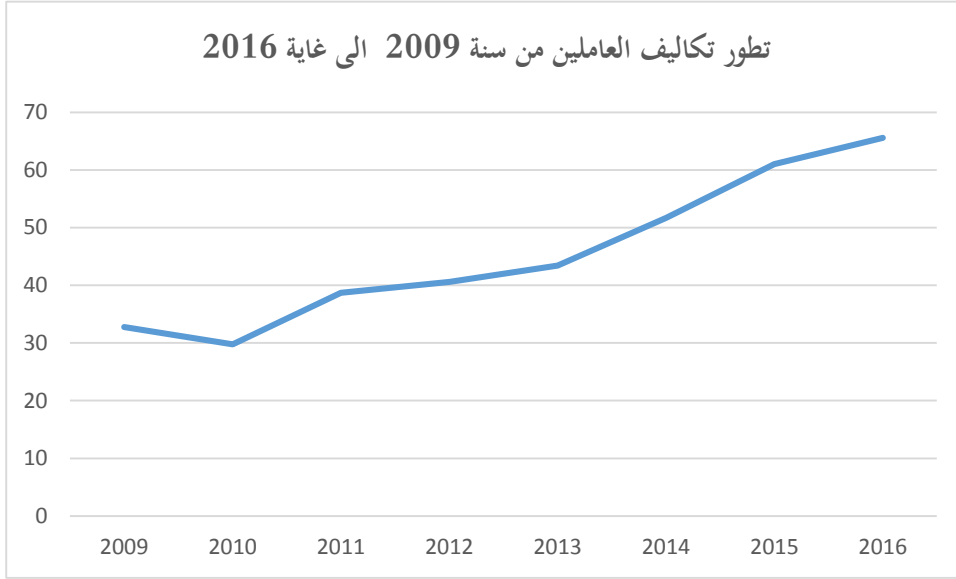
الوحدة: مليون/دج

السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
تكاليف العاملين	32,745	29,739	38,693	40,613	43,421	51,686	61,014	65,556
نسبة التغير	//	-9,18%	30,11%	4,96%	6,91%	19,04%	18,05%	7,44%

المصدر: جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

نلاحظ من الجدول أن تكاليف العاملين قد إنخفضت في سنة 2010، لتعود للإرتفاع في السنوات الموالية وتبلغ اعلى مستوى لها في سنة 2016 حيث كانت أعلى نسبة زيادة في تكاليف العاملين سنة 2011 بنسبة 30,11 % إضافة الى سنة 2014 و 2013 حيث نسبة الزيادة فيهما قاربت 20 %، و يمكن توضيح تطور تكاليف العاملين من خلال المنحنى البياني التالي:

الشكل رقم (5.3): منحى بياني يمثل التغير في تكاليف العاملين من سنة 2009 إلى 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

نلاحظ من المنحنى البياني ان تكاليف العاملين في زيادة مستمرة حيث لم تكن تتجاوز 30 مليون دينار جزائري بسنة 2010 لترتفع بعد ذلك و تتجاوز 60 مليون دينار جزائري بسنة 2015 أي زيادة بـ $\frac{1}{2}$ في مدة 5 سنوات و يرجح السبب في ذلك الى الزيادة المستمرة في عدد العاملين بالمؤسسة حيث ارتفع من 77 عامل في 2009 الى 112 عامل سنة 2016، بالإضافة الى التحسن في الأجور و كل هذا يرجع للسياسات الاقتصادية التي إنتهجتها الدولة نحو مؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي بداية من سنة 2011 و التي شهدت انتعاش في المداخيل.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

خامسا: نسبة تكاليف العاملين على رقم الأعمال

جدول رقم(5.3): نسبة تكاليف العاملين على رقم الأعمال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة

2009 إلى 2016

الوحدة: مليون/دج

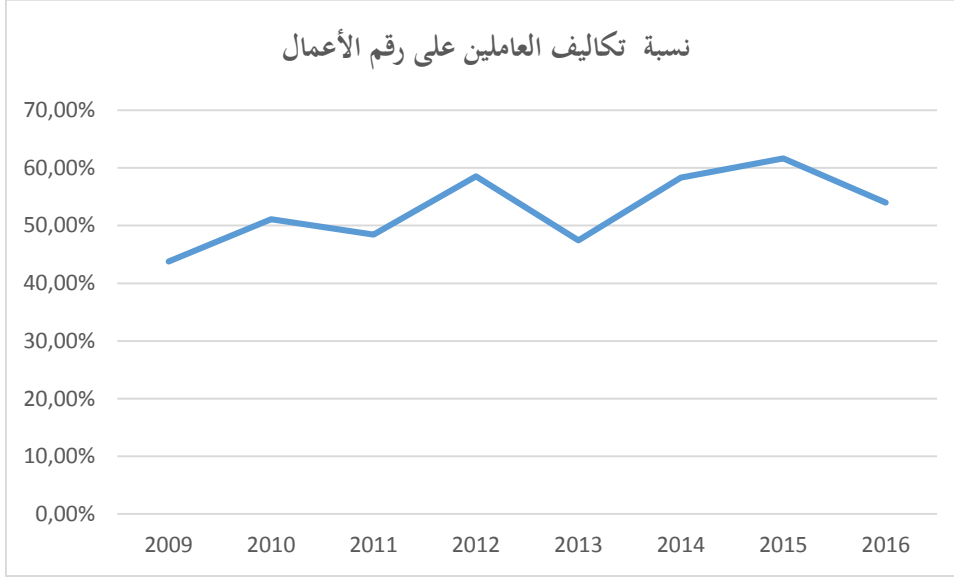
السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
رقم الأعمال (1)	74,796	58,213	79,927	69,4	91,531	88,666	98,999	121,379
تكاليف العاملين (2)	32,745	29,739	38,693	40,613	43,421	51,686	61,014	65,556
نسبة (1)/(2)	43,78%	51,09%	48,41%	58,52%	47,44%	58,29%	61,63%	54,01%

المصدر: جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

نلاحظ ان نسبة تكاليف العاملين على رقم الأعمال تتراوح ما بين 43% الى 58% في اغلب السنوات حيث تنخفض و ترتفع سنة بسنة وذلك راجع الى التذبذب الذي يشهده رقم الأعمال، بإستثناء عام 2015 حيث بلغت نسبة تكاليف العاملين على رقم الأعمال 61% و هي أعلى نسبة في فترة الدراسة لتنخفض الى نسبة 7% سنة 2016 نتيجة لإرتفاع ملحوظ في رقم الأعمال. وهي على العموم نسبة مرتفعة تدل على وجود نفقات معتبر خاصة بالعاملين. و الشكل التالي يوضح أكثر التغير في نسبة تكاليف العاملين على رقم الأعمال:

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

الشكل رقم (6.3): منحى بياني لنسبة تكاليف العمال على رقم الأعمال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

نلاحظ انه من الرغم من إنخفاض نسبة تكاليف العاملين في سنة 2011 و 2013 إلا أن الإتجاه العام لها نحو الزيادة حيث تجاوزت نسبة تكاليف العاملين على رقم الأعمال 60 % و هي نسبة معتبرة، أي ان تكاليف العاملين تمثل أكثر من $\frac{1}{2}$ من رقم الأعمال.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

سادسا: نسبة تكاليف العاملين على القيمة المضافة للإستغلال

الجدول رقم (6.3): نسبة تكاليف العاملين على القيمة المضافة للإستغلال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016

الوحدة: مليون/دج

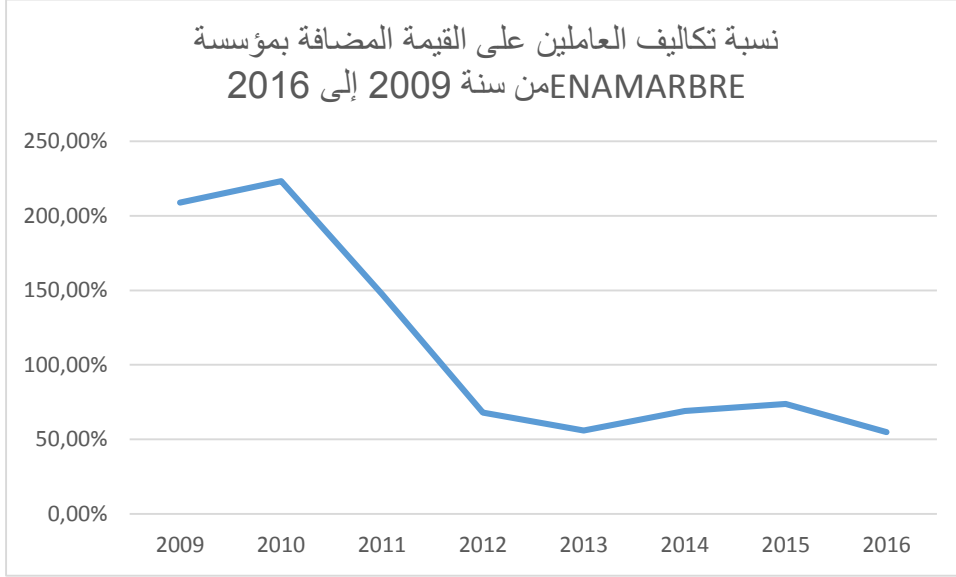
السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
القيمة المضافة للإستغلال (1)	15,675	13,312	26,222	59,818	77,568	74,961	82,756	119,404
تكاليف العاملين (2)	32,745	29,739	38,693	40,613	43,421	51,686	61,014	65,556
(1)/(2)	208,90%	223,40%	147,56%	67,89%	55,98%	68,95%	73,73%	54,90%

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

من الجدول نلاحظ ان القيمة المضافة كانت لا تغطي تكاليف العاملين في السنوات الأولى حيث بلغت قيمة تكاليف العاملين ضعف القيمة المضافة والرغم من ان تكلفة العاملين في زيادة مستمرة الا ان القيمة المضافة تمكنت من تجاوز قيمة تكاليف العاملين بسنة 2012 لتتخفف نسبة تكاليف العاملين على القيمة المضافة في السنوات التي بعدها الى ما بين 70 % و 55 % بالرغم من ان هذا يعتبر تحسن في القيمة المضافة الا ان نسبة تكاليف العاملين تبقى مرتفعة، و للتوضيح أكثر نستعين بالمنحنى البياني التالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

الشكل رقم (7.3): منحى بياني لنسبة تكاليف العاملين على القيمة المضافة بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

يظهر لنا من المنحنى البياني ان نسبة تكاليف العاملين على القيمة المضافة مرتفعة بشكل كبير أكثر من 200 %
والا انها شهدت هذه النسبة انخفاض ملحوظ في الفترة ما بين 2010 و 2012 و هي الفترة التي ارتفعت فيها
القيمة المضافة كما لاحظنا سابقا في الجدول رقم (جدول تطور القيمة المضافة).

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

المطلب الثالث: التحليل المقارن لتكاليف العاملين مع مختلف التكاليف والأعباء الأخرى.

أولاً: نسبة تكاليف العاملين على مجموع أعباء الأنشطة العادية

الجدول رقم (7.3): نسبة تكاليف العاملين على مجموع الأعباء بمؤسسة ENAMARBRE

الوحدة: مليون/دج

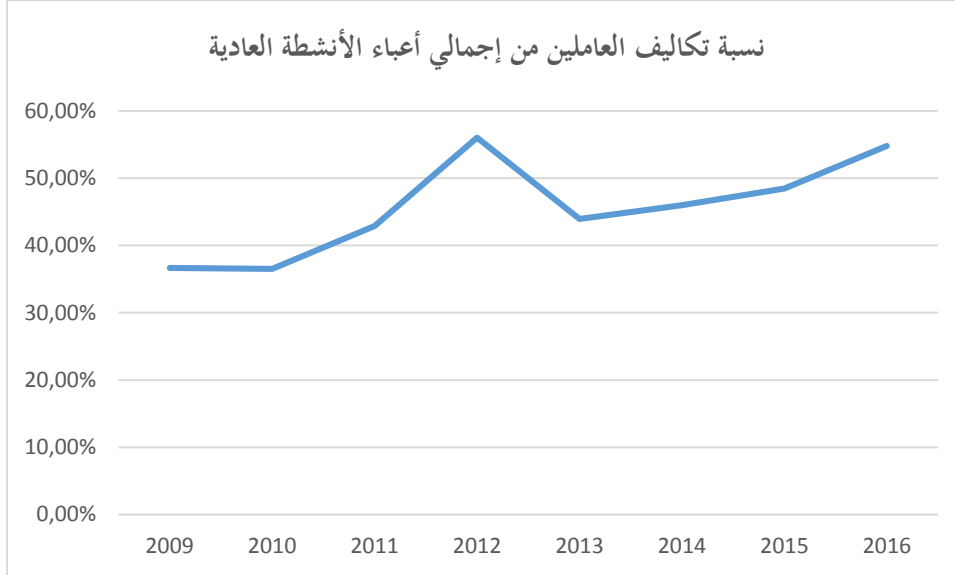
السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
مجموع أعباء الأنشطة العادية (1)	89,369	81,47	90,235	72,48	98,79	112,401	125,894	119,682
تكاليف العاملين (2)	32,745	29,739	38,693	40,613	43,421	51,686	61,014	65,556
نسبة (2)/(1)	36,64%	36,50%	42,88%	56,03%	43,95%	45,98%	48,46%	54,77%

المصدر: جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

نلاحظ من الجدول ان نسبة تكاليف العاملين على مجموع أعباء الأنشطة العادية في سنة 2009 و 2010 كانت ثابتة نوعا ما ثم تأخذ في الإرتفاع لتتجاوز 50% في كل من سنة 2012 و 2016 أي ان تكاليف العاملين تمثل نصف الأعباء التي تتحملها المؤسسة في نشاطها العادي. و المنحنى البياني التالي يوضح إتجاه نسبة التكاليف العاملين على مجموع أعباء الأنشطة العادية:

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

الشكل رقم (8.3): منحى بياني لنسبة تكاليف العاملين على رقم الأعمال بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

من المنحنى البياني نلاحظ ان اكبر نسبة لتكاليف العاملين من أعباء الأنشطة العادية كانت 56% في سنة 2012 حيث إرتفعت ينسبة 14% ثم تنخفض مجدد الى مايقارب 43% في السنة الموالية و تتجه نحو الإرتفاع بعد ذلك لتقترب من 55% سنة 2016.

ثانيا: التحليل مقارن لتكاليف العاملين مع مخصصات الإهلاكات و المؤونات

الجدول رقم (8.3): التحليل المقارن لتكاليف العاملين والمخصصات للإهلاكات و المؤونات من سنة 2011 الى سنة 2016

الوحدة: مليون/دج

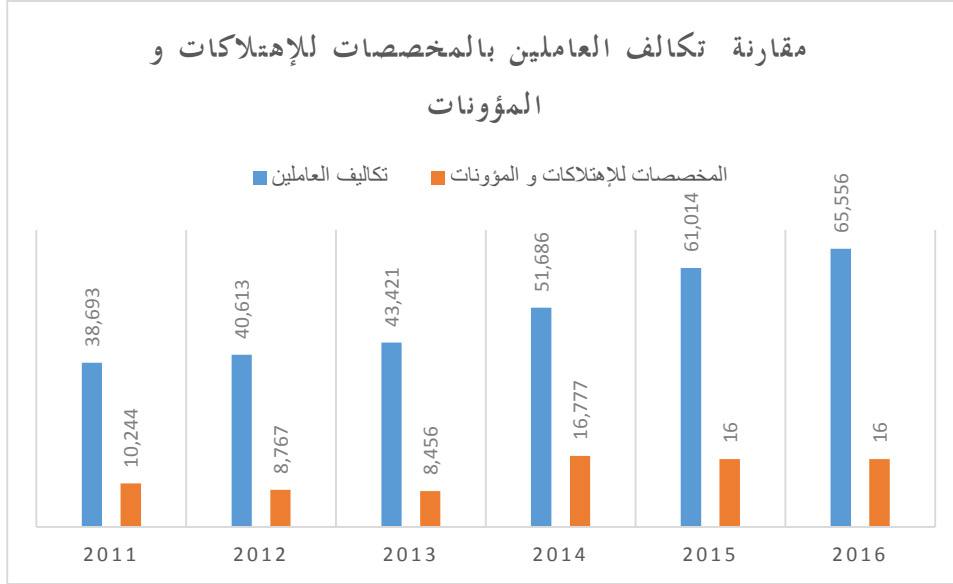
السنة	2011	2012	2013	2014	2015	2016
تكاليف العاملين (1)	38,693	40,613	43,421	51,686	61,014	65,556
المخصصات للإهلاكات و المؤونات (2)	10,244	8,767	8,456	16,777	16	16,437
(1)/(2)	26,48%	21,59%	19,48%	32,46%	26,22%	25,07%

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

من الجدول نلاحظ بأن المخصصات للإهتلاكات والمؤونات تمثل نسبة قليلة حيث اذا ما قارناها بتكاليف العاملين فهي تمثل حوالي 1/4 من تكاليف العاملين.

الشكل رقم (9.3): تكاليف العاملين مقارنة بمخصصات للإهتلاكات والمؤونات من سنة 2011 الى سنة 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

الملاحظ من الشكل أعلاه ان مخصصات الإهتلاكات والمؤونات لم تتجاوز 16,777 مليون دينار جزائري

كأعلى قيمة لها مقارنة مع تكاليف العمال التي إرتفعت بأكثر من 25 مليون دينار جزائري من 2011 الى 2016

ثالثا: التحليل مقارن لتكاليف العاملين مع الضرائب والرسوم والمدفوعات المتشابهة

الجدول رقم(9.3): التحليل المقارن لتكاليف العاملين و الضرائب والرسوم والمدفوعات المتشابهة من سنة 2011

الى سنة 2016

الوحدة: مليون/دج

السنة	2011	2012	2013	2014	2015	2016
تكاليف العاملين (1)	38,693	40,613	43,421	51,686	61,014	65,556
الضرائب و الرسوم (2)	2,319	2,037	2,362	1,885	1,602	1,341
(1)/(2)	5,99%	5,02%	5,44%	3,65%	2,63%	2,05%

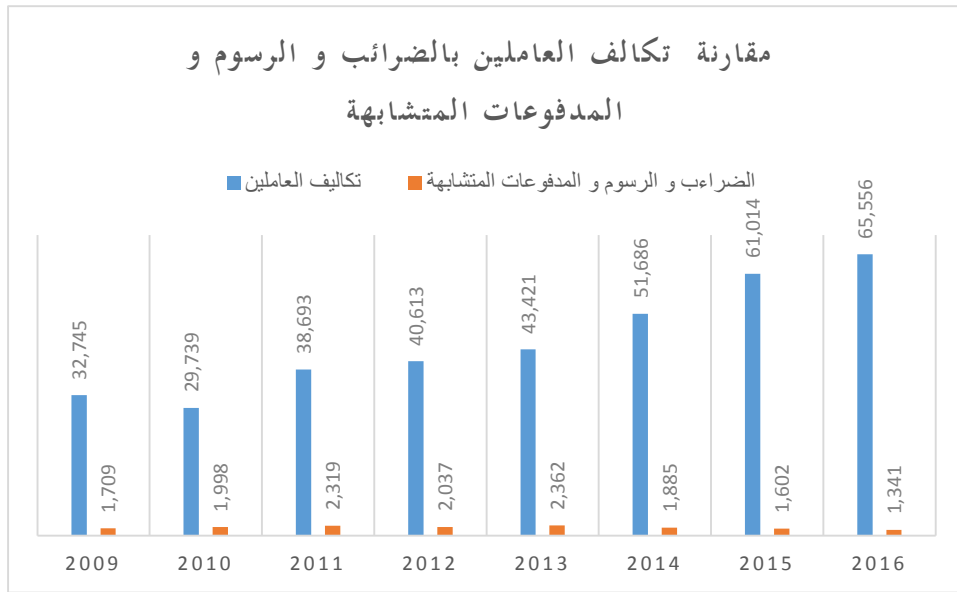
المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

نلاحظ ان تكاليف العاملين تمثل أضعاف الضرائب و الرسوم والمدفوعات المتشابهة والتي هي في إنخفاض مستمر مقارنة بتكاليف العاملين التي هي في ارتفاع مستمر و نلاحظ هذا التباين من خلال حساب مايمثله قيمة الضرائب والرسوم و المدفوعات المشابهة كنسبة من قيمة تكاليف العاملين حيث لم تتجاوز 6% كأعلى نسبة لها و التي كانت سنة 2011 و 2,05 % في سنة 2016 و هي أدنى نسبة.

الشكل رقم (10.3): تكاليف العاملين مقارنة بالضرائب و الرسوم والمدفوعات المتشابهة من سنة 2011 الى

سنة 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

رابعاً: التحليل مقارن لتكاليف العاملين مع الأعباء التشغيلية الأخرى

الجدول رقم (10.3): التحليل المقارن لتكاليف العاملين والأعباء التشغيلية الأخرى من سنة 2011 الى سنة

2016

الوحدة: مليون/دج

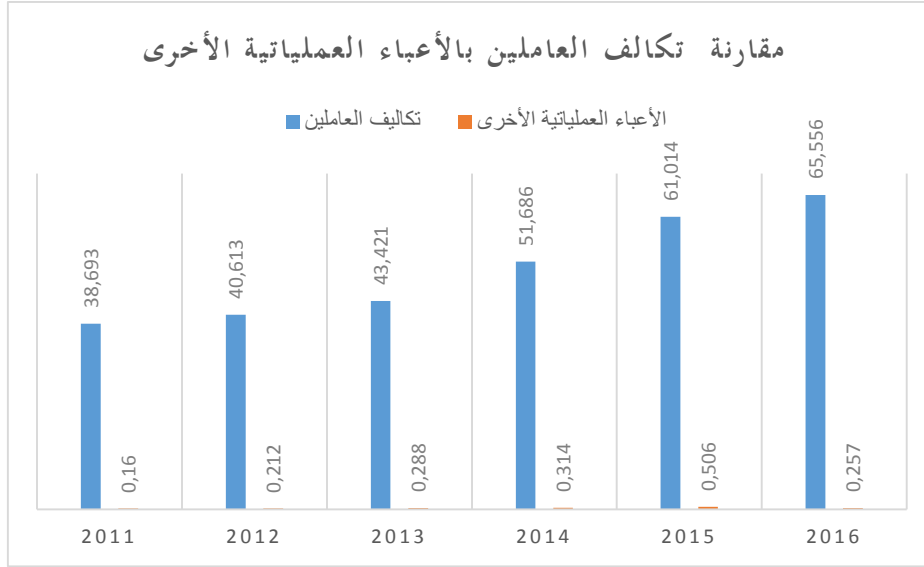
السنة	2011	2012	2013	2014	2015	2016
تكاليف العاملين (1)	38,693	40,613	43,421	51,686	61,014	65,556
الأعباء التشغيلية الأخرى (2)	0,16	0,212	0,288	0,314	0,506	0,257
(1)/(2)	0,42%	0,52%	0,66%	0,61%	0,83%	0,39%

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

نلاحظ من الجدول ان قيمة الأعباء العملياتية الأخرى قيمة ضئيلة جدا حيث بمقارنتها بتكاليف العاملين فهي لم تصل حتى لـ 1% من قيمة تكاليف العاملين وكمبلغ فهي محصورة ما بين 0,16 مليون/دج و 0,506 مليون/دج، الشكل التالي يوضح الفرق الكبير الموجود بينهما:

الشكل رقم (11.3): تكاليف العاملين مقارنة بالأعباء العملياتية الأخرى من سنة 2011 الى سنة 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

الفرق الكبير بين هذه التكاليف يدل على أن ما تتحمله المؤسسة من تكاليف العاملين يمثل نسبة كبيرة تكاد لا تقارن بينها وبين الأعباء العملياتية الأخرى.

المطلب الثالث: توزيع العاملين وتحليل تكلفتهم بمؤسسة ENAMARBRE

أولا: توزيع العاملين وفق طبيعة العقد (مرسمين، متعاقدين، عقود ما قبل التشغيل)

ينقسم العاملين بالمؤسسة الوطنية للرخام وفقا لعقود العمل الى أربعة أنواع:

1. عاملين مرسمين: وهم عاملين بصفة دائمة بالمؤسسة
2. عاملين متعاقدين: وهو كل عامل أمضى عقد عمل مع المؤسسة لمدة زمنية محدد وتتغير مدتها وفق لطبيعة العمل والمنصب الذي يشغله العامل.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

3. عقود ما قبل التشغيل: وعبرة عن عقود مهنية خاصة بين المنحة والتوظيف يتم بموجبها تشغيل مختلف فئات الشباب الجزائري الذي تحصل على شهادة كفاءة مهنية في مؤسسة عمومية أو خاصة أو شهادة جامعية، هناك نوعين من عقود ما قبل التشغيل

- DAIP : للمؤسسات الخدمائية ومؤسسات الدولة.
- CTA : للمؤسسات الاقتصادية الخاصة والعمومية.

جدول رقم (11.3): توزيع عدد العاملين وفق طبيعة العقد من سنة 2009 الى غاية سنة 2016

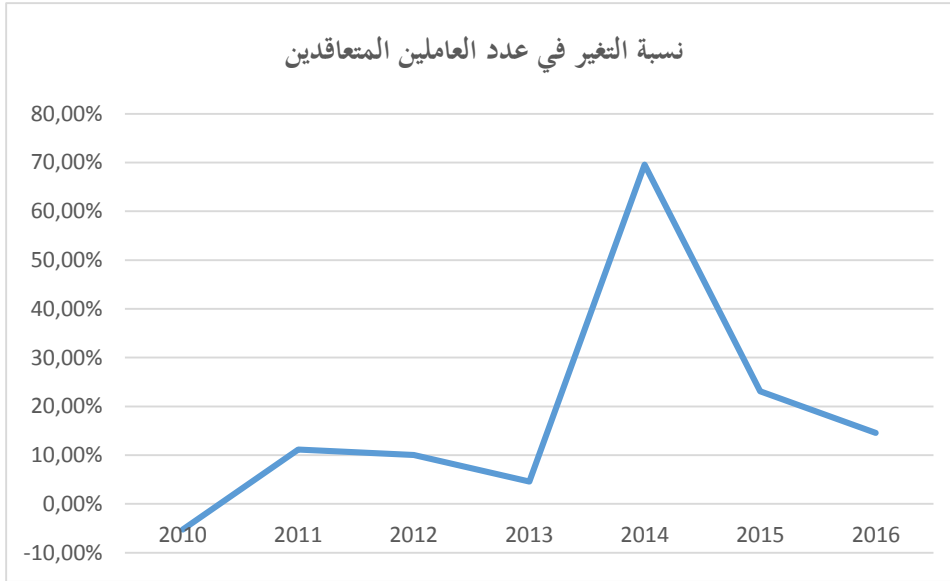
السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
عدد العاملين المرسمين	55	55	55	55	55	55	55	54
عدد العاملين المتعاقدين	19	18	20	22	23	39	48	55
نسبة التغير في عدد المتعاقدين	//	-5,26%	11,11%	10,00%	4,55%	69,57%	23,08%	14,58%
عقود ما قبل التشغيل DAIP	2	3	3	3	2	2	2	2
عقود ما قبل التشغيل CTA	1	1	1	0	1	2	1	1
إجمالي عدد العاملين	77	77	79	80	81	98	106	112

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد إحصائيات قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

من الجدول نلاحظ ان إجمالي عدد العاملين الإجمالي في زيادة مستمرة حيث ارتفع عدد العاملين بـ 35. عامل من 2010 الى 2016 بنسبة زيادة تقدر بـ 45% وتكمن الزيادة الرئيسية في عدد العاملين المتعاقدين خصوصا بسنة 2014. والشكل التالي يوضح نسبة التغير في عدد العاملين المتعاقدين:

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

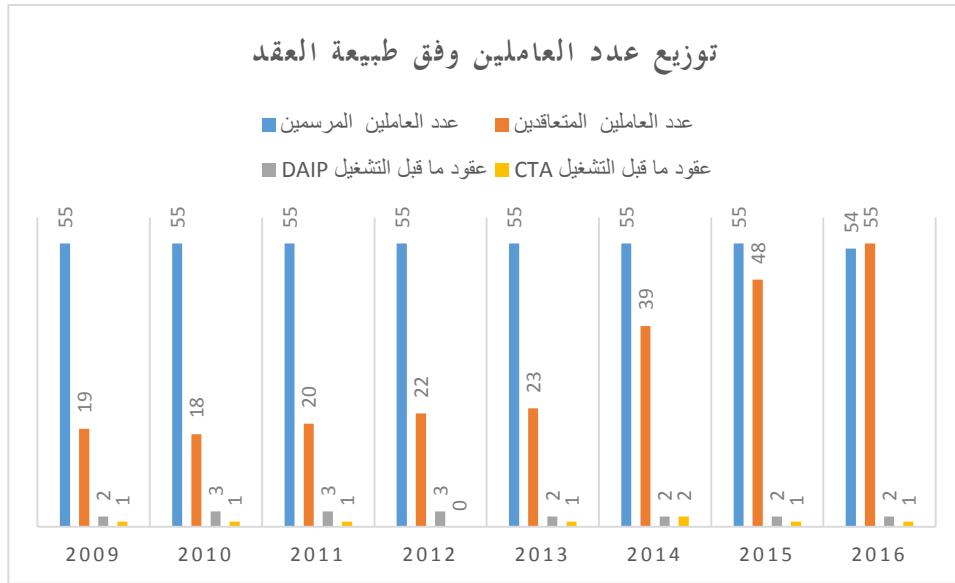
الشكل رقم (12.3): نسبة التغير في عدد العاملين المتعاقدين من سنة 2009 الى غاية سنة 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد إحصائيات قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

نلاحظ من المنحنى البياني أعلاه ان نسبة الزيادة بلغت حوالي 70% بزيادة تقدر بـ 16 عامل سنة 2014 وتبلغ نسبة الزيادة الإجمالية لعدد العاملين المتعاقدين 189% طيلة الفترة المدروسة من 2009 الى غاية 2016 أي 36 عامل. والشكل التالي يوضح أكثر تطور عدد العاملين وتوزيعهم بالمؤسسة الوطنية.

الشكل رقم (13.3): توزيع عدد العاملين حسب طبيعة العقد من سنة 2009 الى غاية سنة 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد إحصائيات قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

نلاحظ من الشكل البياني ان عدد العاملين المرسمين ثابت طيلة فترة الدراسة إضافة الى هذا نجد ان العاملين المرسمين يمثلون أكبر عدد من إجمالي العاملين باستثناء 2016 حيث شهدت نقص عامل ليصبح 54 عامل وفي المقابل ارتفع عدد المتعاقدين ليصبح 55 عامل، اما فيما يخص العاملين بعقود ما قبل التشغيل فهم يمثلون نسبة ضئيلة من إجمالي عدد العاملين بحيث لم يتجاوز عددهم 4 عاملين على مدى السنوات المدروسة.

يتم استثناء العاملين وفق لعقود التشغيل في التحليلات القادمة وذلك لعدد من الأسباب نذكر منها:

1. عدم تصنيفهم من طرف المؤسسة.
2. عدم تحمل المؤسسة لأجورهم وتكاليفهم، وبالتالي فلا يتم إدراجهم في الإحصائيات المالية.
3. قلة عددهم وعدم توفر معلومات كافية مقدمة من المؤسسة حولهم.

ثانيا: توزيع العاملين وفق التقسيم الوظيفي (إطارات، تنفيذيين)

جدول رقم (12.3): توزيع عدد العاملين وفق للتقسيم الوظيفي

السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
عدد الإطارات	25	23	22	21	19	18	17	16
نسبة التغير في عدد الإطارات	//	-8,00%	-4,35%	-4,55%	-9,52%	-5,26%	-5,56%	-5,88%
عدد التنفيذيين	49	50	53	56	59	76	86	93
نسبة التغير في عدد التنفيذيين	//	2,04%	6,00%	5,66%	5,36%	28,81%	13,16%	8,14%
إجمالي عدد العمال	74	73	75	77	78	94	103	109

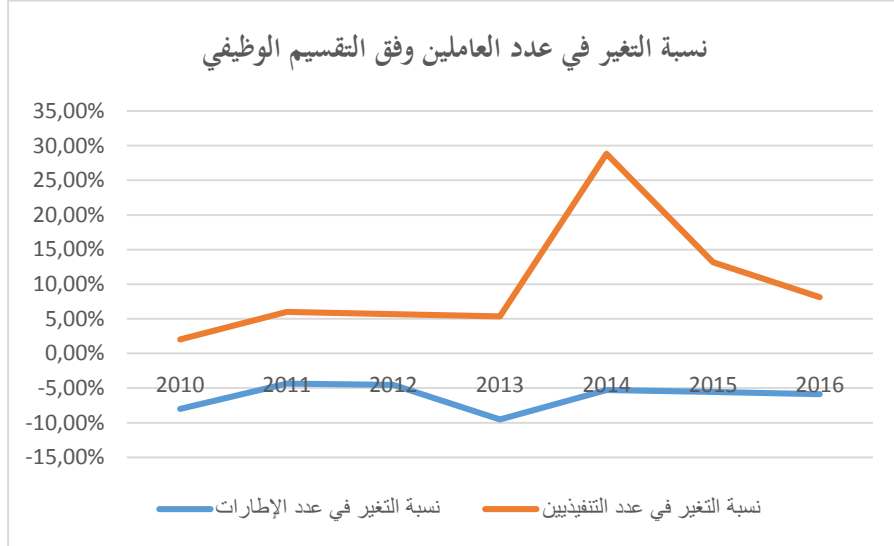
المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد إحصائيات المقدمة من قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

نلاحظ من الجدول ان عدد الإطارات في انخفاض مستمر حيث بلغت نسبة الانخفاض (-36%) من سنة 2009 الى غاية 2016 قدر بـ 9 إطارات على عكس التنفيذيين الذي يزداد عددهم باستمرار ليلعب عددهم 93 عامل تنفيذي بعدما كان عددهم 49 في 2009 أي زيادة بنسبة 89,79% وتمثل 44 عامل تنفيذي، وهذا بين اتجاه المؤسسة نحو توظيف التنفيذيين أكثر والتقليل من الإطارات هذا بسبب طبيعة العمل الصناعية في المؤسسة الوطنية للرخام والتي تحتاج الى التنفيذيين أكثر من الإطارات.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

والمنحنى البياني التالي يوضح نسبة التغير في عدد العاملين الإطارات منهم والتنفيذيين:

الشكل رقم (14.3): نسبة التغير في عدد العاملين وفق التقسيم الوظيفي من سنة 2009 الى غاية سنة 2016

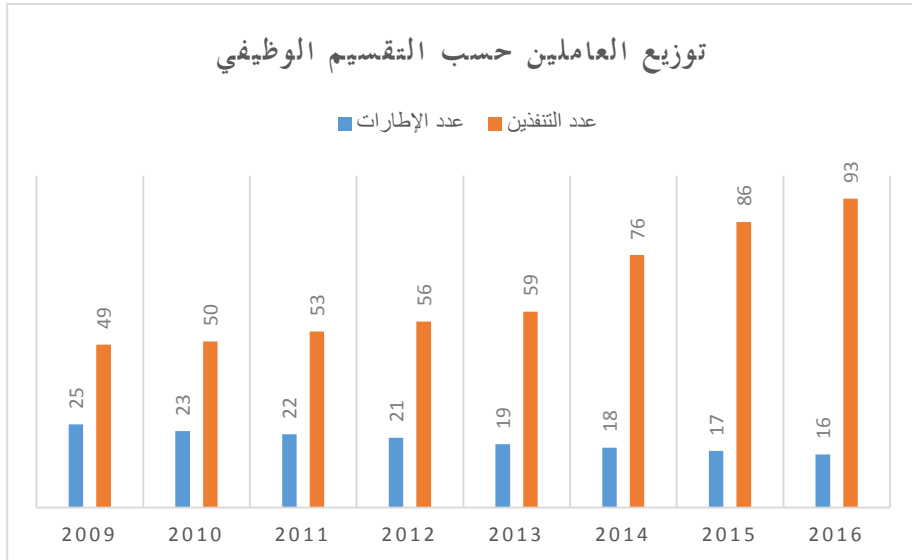


المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على إحصائيات قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

من المنحنى تظهر لنا نسبة التغير الكبيرة في عدد العاملين التنفيذيين بسنة 2014 حيث تكاد تصل الى 30% كما نلاحظ إنخفاض بنسبة 10% في ما يخص عدد الإطارات بسنة 2013.

اما الشكل التالي يبين توزيع عدد العاملين حسب التقسيم الوظيفي وتطور عدد الإطارات والتنفيذيين:

الشكل رقم (15.3): توزيع عدد العاملين وفق التقسيم الوظيفي من سنة 2009 الى غاية سنة 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على إحصائيات قسم تسيير المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

نلاحظ تناسب عكسي بين عدد التنفيذيين والإطارات، كما نلاحظ أن الفرق بينهما تطور بصفة كبيرة حيث كان الإطارات يمثلون $\frac{1}{2}$ من عدد التنفيذيين ليصبح عدد تنفيذيين يمثل 6 اضعاف عدد الإطارات بسنة 2016.

ثالثا: توزيع العاملين وفق للعقد والتقسيم الوظيفي

جدول رقم (13.3): توزيع عدد العاملين وفق العقد والتقسيم الوظيفي

السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
إطارات	مرسمين	18	18	17	17	16	15	14
	متعاقدين	7	5	4	4	2	2	2
تنفيذيين	مرسمين	37	37	37	38	39	40	41
	متعاقدين	12	13	16	18	21	37	52
إجمالي عدد العاملين		74	73	75	77	94	103	109

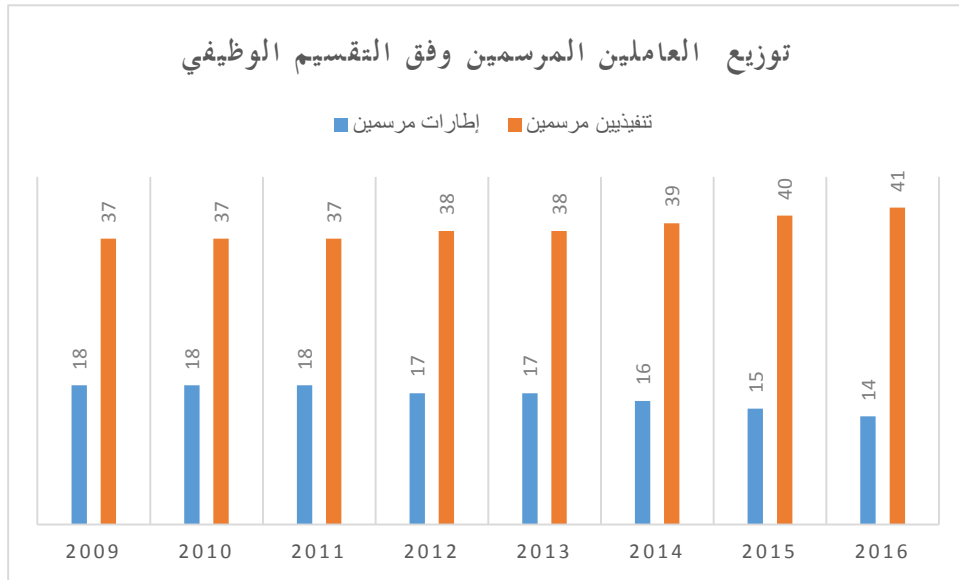
المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد بإحصائيات المقدمة من قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

من الجدول السابق نلاحظ ان عدد الإطارات سواء مرسمين او متعاقدين في انخفاض من سنة 2009 الى غاية 2016 حيث أصبح عدد الإطارات المرسمين 14 بعدما كان 18 إطار مرسم في الثلاث سنوات الأولى ثم انخفض بإطار مرسم واحد ليصبح 17 في كل من السنتين 2012 و 2013 وبعد ذلك انخفض بمعدل إطار مرسم واحد في كل سنة خلال 3 سنوات الأخيرة، اما فيما يخص الإطارات المتعاقدين فقد انخفض عددهم بـ 5 إطارات متعاقدين ليصبح عددهم 2 في سنة 2013 ل يبقى العدد ثابت الى غاية 2016.

في المقابل نلاحظ زيادة فيما يخص العاملين التنفيذيين المرسمين منهم والمتعاقدين ولكن الشيء الملاحظ، اما فيما يخص التنفيذيين المتعاقدين فهم يمثلون أكبر زيادة مستمرة في كل سنة حيث تجاوز معدل الزيادة من 2009 الى 2016، 3 اضعاف مكان عليه في سنة 2009.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

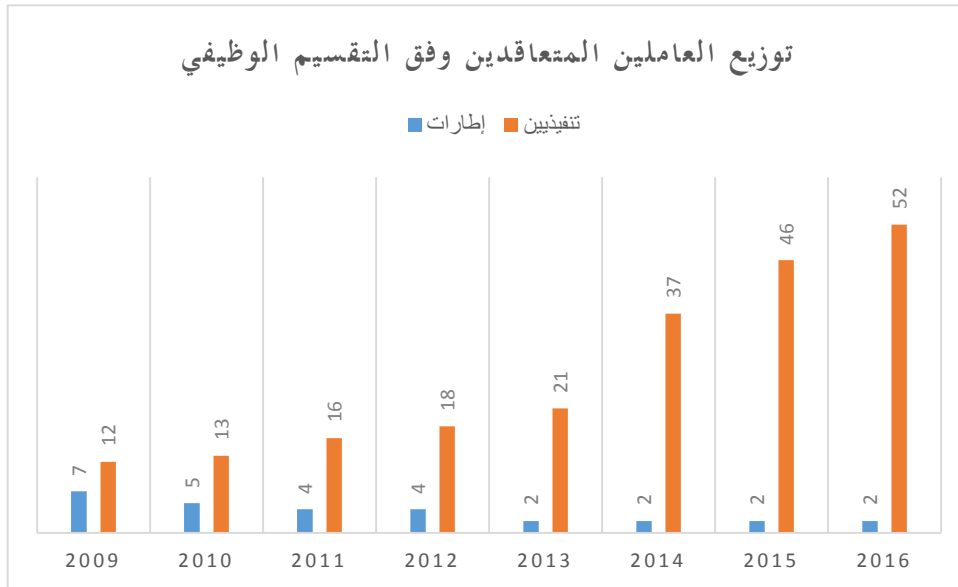
الشكل رقم (16.3): توزيع عدد العاملين المرسمين حسب التقسيم الوظيفي سنة 2009 الى غاية سنة 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على إحصائيات قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

من المنحنى نلاحظ أنه لا يوجد تطور كبير في عدد العاملين المرسمين حيث ان عدد التنفيذيين ارتفع بـ 4 عاملين فقط و هو نفس العدد الذي انخفض به عدد الإطارات المرسمين.

الشكل رقم (17.3): توزيع عدد العاملين المرسمين حسب التقسيم الوظيفي سنة 2009 الى غاية سنة 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على إحصائيات قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

نلاحظ ان هناك الفرق بين عدد العاملين المتعاقدين التنفيذيين والإطارات قد زاد بشكل كبير حيث كان الفرق بينهما 5 عاملين فقط ليصبح 50 عامل بسنة 2016.

على العموم فالشيء من الشككين السابقين وكذلك الجدول هو انخفاض مستمر في الإطارات وزيادة مستمرة في التنفيذيين خاصة منهم المتعاقدين وبالتالي فالمؤسسة تتجه نحو التقليل من الإطارات وزيادة في التنفيذيين وكذا زيادة في المتعاقدين.

رابعاً: تحليل تكاليف العاملين وفق لطبيعة العقد

1. توزيع تكاليف العاملين وفق طبيعة العمل:

جدول رقم (14.3): تحليل تكاليف العاملين وفق طبيعة العمل

الوحدة: مليون/دج

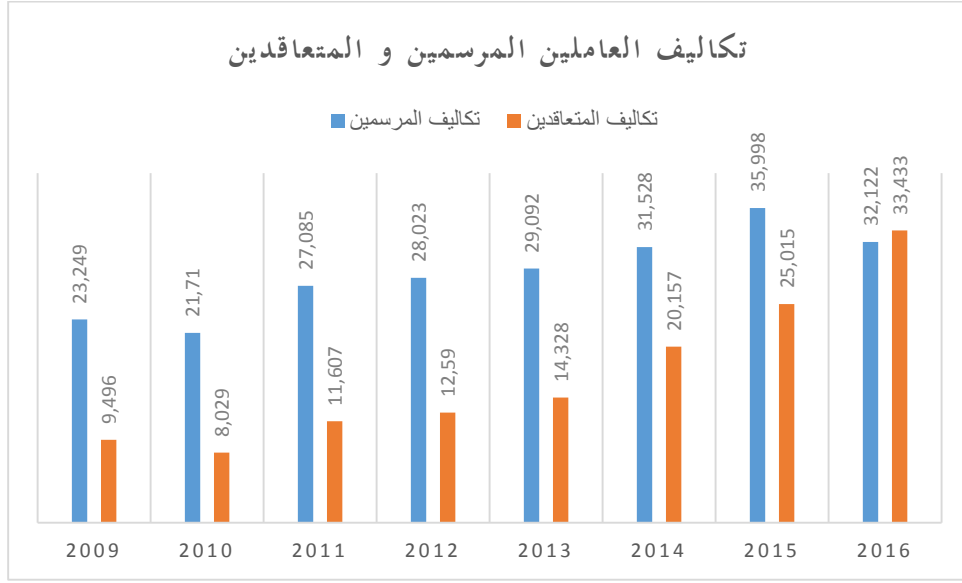
السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
تكاليف المرسمين	23,249	21,71	27,085	28,023	29,092	31,528	35,998	32,122
تكاليف المتعاقدين	9,496	8,029	11,607	12,59	14,328	20,157	25,015	33,433
إجمالي تكاليف العاملين	32,745	29,739	38,693	40,613	43,421	51,686	61,014	65,556

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد إحصائيات المقدمة من قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

نلاحظ ان هناك زيادة إجمالية في تكاليف العاملين حيث ان الإجمالي إرتفع بأكثر من 1/2 في الفترة المدروسة وهذه الزيادة كانت بسبب ارتفاع تكاليف العاملين المرسمين وكذا المتعاقدين، لكن نلاحظ من الجدول أعلاه ان الزيادة الأكبر كانت في تكاليف المتعاقدين إذا ما قمنا بمقارنتها مع تكاليف المرسمين من خلال الشكل البياني التالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

الشكل رقم (18.3): توزيع تكاليف العاملين المرسمين حسب طبيعة العقد سنة 2009 الى غاية سنة 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على إحصائيات قسم تسيير الموارد البشرية لمؤسسة ENAMARBRE

نلاحظ أنه بسنة 2009 كانت تكاليف المتعاقدين لا تصل حتى الى $\frac{1}{2}$ من تكاليف المرسمين التي كانت تمثل 23,249 مليون دينار جزائري، وبسنة 2016 تجاوزت تكاليف العاملين المتعاقدين قيمة تكاليف المرسمين بنسبة زيادة تقدر بـ 252,07% وهي زيادة جد معتبرة مقارنة بالمدة التي إرتفعت فيها.

هذا الإرتفاع في إجمالي تكاليف العاملين الكبير و الذي يكمن في زيادة تكاليف المتعاقدين يرجع الى إرتفاع عدد العاملين المتعاقدين والذي لوحظ في الجدول رقم (11.3) سابقا، وبالتالي فإن أكثر ما يؤثر على إجمالي التكاليف هو تكاليف المتعاقدين التي تعتبر السبب رئيسي في الزيادة.

كل هذا تستثنى منه سنة 2010 و هي السنة الوحيدة التي إنخفضت فيها تكاليف العاملين خاصة منها تكاليف المرسمين.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

2. تحليل نسب تكاليف العاملين وفق طبيعة العمل

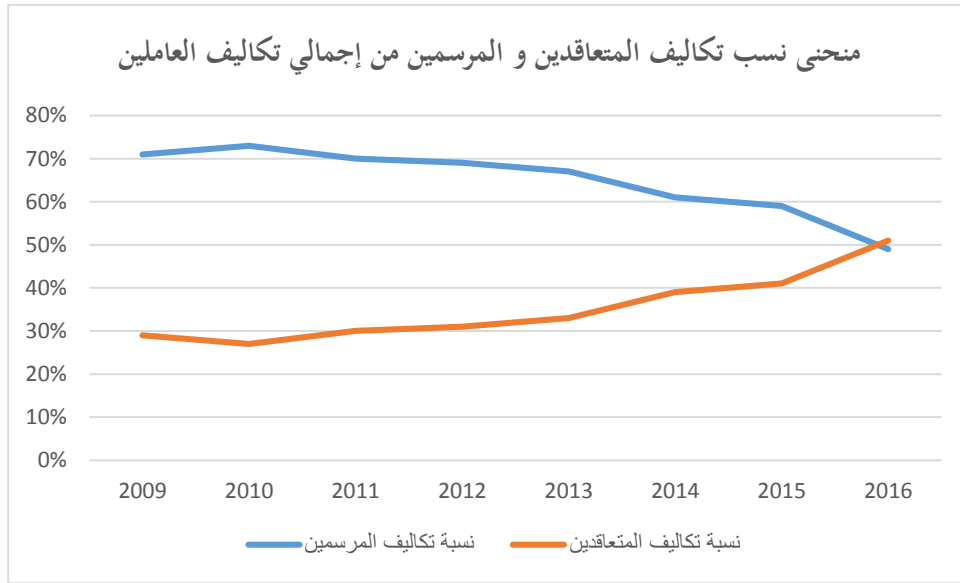
جدول رقم (15.3): توزيع نسب تكاليف العاملين وفق طبيعة العمل

السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
نسبة تكاليف المرسمين	71%	73%	70%	69%	67%	61%	59%	49%
نسبة تكاليف المتعاقدين	29%	27%	30%	31%	33%	39%	41%	51%
إجمالي تكاليف العاملين (100%)	32,745	29,739	38,693	40,613	43,421	51,686	61,014	65,556

المصدر: نسب مقدمة من قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

لاحظنا سابقا ان كل من تكاليف المرسمين و المتعاقدين في ارتفاع لكن عند مشاهدة نسب ماتمثلة تكاليف كل منهما من إجمالي تكاليف العاملين يظهر انخفاض مستمر في نسبة تكاليف المرسمين يقابله ارتفاع مستمر في نسبة تكاليف المتعاقدين و توضح العلاقة بينهما من خلال المنحنى البياني التالي:

الشكل رقم (19.3): تغير نسب تكاليف العاملين حسب طبيعة العقد سنة 2009 الى غاية سنة 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على إحصائيات قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

من الشكل نلاحظ أن هناك تناسب عكسي بين نسبة تكاليف المتعاقدين ونسبة تكاليف المرسمين، حيث أنه سنة 2016 تجاوزت نسبة تكاليف العاملين المتعاقدين 50 % لتصبح أكبر نسبة تكاليف للعاملين وهو نفس ما لاحظناه سابقا في ما يخص قيمة تكاليف المتعاقدين و عددهم.

خامسا: تحليل تكاليف العاملين وفق لتقسيم الوظيفي

1. تكاليف العاملين وفق لتقسيم الوظيفي

جدول رقم (16.3): توزيع تكاليف العاملين وفق التقسيم الوظيفي

الوحدة: مليون/دج

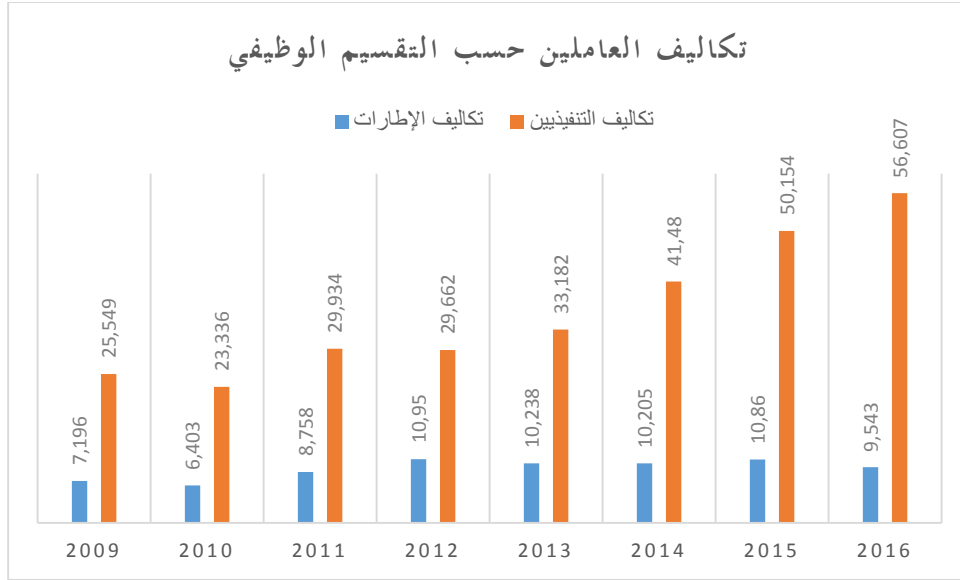
السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
تكاليف الإطارات	7,196	6,403	8,758	10,95	10,238	10,205	10,86	9,543
تكاليف التنفيذيين	25,549	23,336	29,934	29,662	33,182	41,48	50,154	56,607
تكاليف العاملين	32,745	29,739	38,693	40,613	43,421	51,686	61,014	65,556

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد إحصائيات المقدمة من قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

نلاحظ من الجدول ان أكبر قيمة من إجمالي تكاليف العاملين تتمثل في تكاليف التنفيذيين، وكذلك أكبر زيادة طوال فترة الدراسة كانت على مستوى تكاليف العاملين التنفيذيين وهذا راجع الى الزيادة المستمرة والمعتبرة في عدد التنفيذيين مثلما لاحظنا سابقا في الجدول رقم (12.3)، اما فيما يخص تكاليف الإطارات فقد شهدت انخفاض في التكاليف في كل من سنة 2010، 2014 و 2016، ولكن الاتجاه العام للتكاليف الإطارات يميل الى الزيادة لكن بشكل طفيف هذا على عكس عدد الإطارات الذي كان في انخفاض وبالتالي تناسب عكسي بين تكاليف الإطارات وعددهم.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

الشكل رقم (20.3): توزيع تكاليف العاملين حسب التقسيم الوظيفي سنة 2009 الى غاية سنة 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على إحصائيات قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

من الشكل البياني نلاحظ ان تكاليف التنفيذيين في ارتفاع بوتيرة أسرع من تكاليف الإطارات هذا ما يجعل حجم الفرق بينهما. حيث ان تكاليف التنفيذيين كانت تمثل حوالي 3 أضعاف تكاليف الإطارات بسنة 2009 لترتفع الى 6 أضعافها بسنة 2016. والأغلب ان الزيادة في تكاليف الإطارات هي عبارة عن تحسين في الأجور في حين الزيادة في تكاليف التنفيذيين فهي مرتبطة أكثر بالزيادة في عددهم.

2. تحليل نسب تكاليف العاملين وفق التقسيم الوظيفي

جدول رقم (17.3): توزيع نسب تكاليف العاملين وفق لتقسيم الوظيفي

السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
نسبة تكاليف الإطارات	22%	22%	23%	27%	24%	20%	18%	15%
نسبة تكاليف التنفيذيين	78%	78%	77%	73%	76%	80%	82%	86%
إجمالي تكاليف العاملين (100%)	32,745	29,739	38,693	40,613	43,421	51,686	61,014	65,556

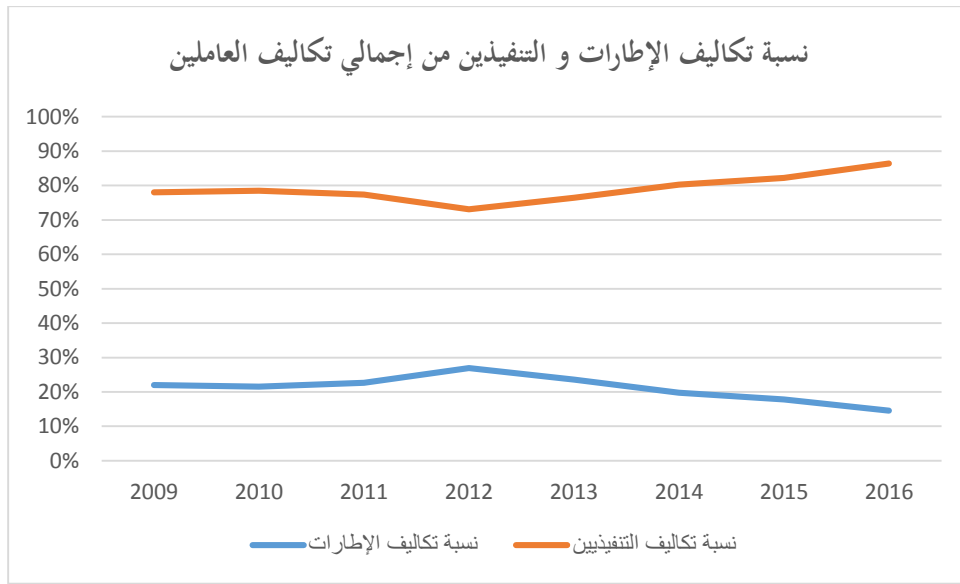
المصدر: نسب مقدمة من قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

من الجدول أعلاه نلاحظ ان أكبر نسبة من إجمالي تكاليف العاملين هي من نصيب العاملين التنفيذيين

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

كما نلاحظ أن هناك تناسب عكسي بين نسبة تكاليف الإطارات ونسبة تكاليف التنفيذيين حيث كانت نسبة تكاليف الإطارات في ارتفاع الى غاية سنة 2012 لتبدأ في الانخفاض في السنوات التي تليها على عكس تكاليف التنفيذيين التي كانت في انخفاض الى غاية سنة 2010 لترتفع بعدها لغاية سنة 2016. نبين ذلك من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (21.3): تغير نسب تكاليف العاملين حسب التقسيم الوظيفي سنة 2009 الى غاية سنة 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على إحصائيات قسم المستخدمين لمؤسسة ENAMARBRE

من المنحنى البياني نلاحظ على العموم توازن في نسبة تكاليف كل من الإطارات والتنفيذيين.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

المطلب الرابع: تطور المردودية الاقتصادية الإجمالية بمؤسسة ENAMARBRE

جدول رقم (18.3): مراحل تطور المردودية الاقتصادية الإجمالية بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016

الوحدة: مليون/دج

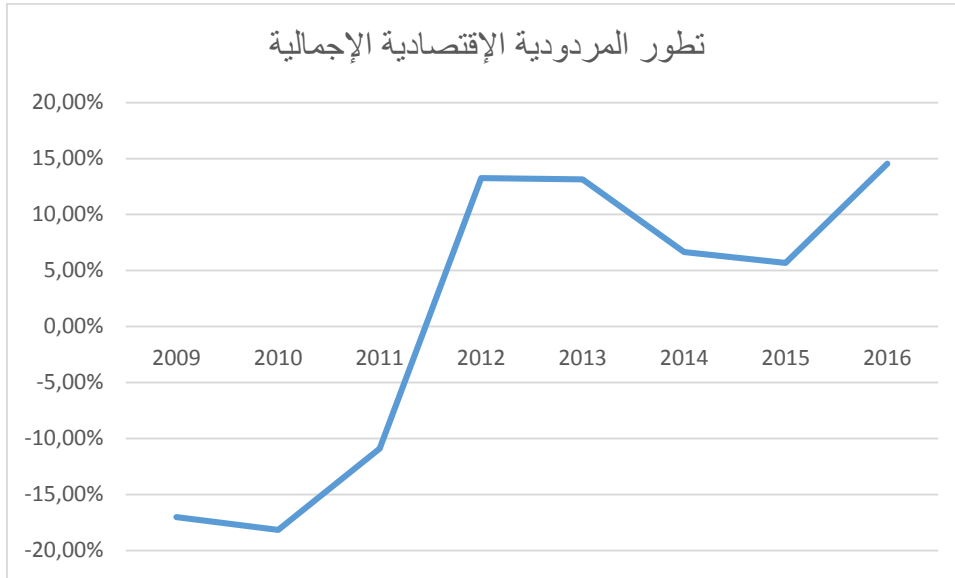
السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
الفائض الإجمالي عن الإستغلال	-18,779	-18,426	-14,789	17,166	31,784	21,389	20,139	52,506
الأصول الاقتصادية	110,371	101,403	135,531	129,439	241,764	321,246	354,807	361,059
المردودية الاقتصادية الإجمالية	-17,01%	-18,17%	-10,91%	13,26%	13,15%	6,66%	5,68%	14,54%

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة ENAMARBRE

من الجدول نلاحظ أن المردودية الاقتصادية الإجمالية ارتفعت وانتقل من الحالة السالبة في السنوات الأولى للدراسة إلى حالة موجبة ابتداءً من سنة 2012، وهو نفس الأمر بالنسبة لفائض الإجمالي للاستغلال الذي هو في ارتفاع مستمر ويفسر ذلك بالقيمة المضافة التي كانت تمثل نصف تكاليف العاملين وارتفعت للتجاوزها ابتداءً من سنة 2012 حيث ان الفائض الإجمالي للاستغلال هو حاصل طرح تكاليف العاملين من القيمة المضافة، أما فيما يخص الأصول الاقتصادية فهي أيضاً في ارتفاع مستمر.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

الشكل رقم (22.3): منحى بياني لتطور المردودية الاقتصادية الإجمالية بمؤسسة ENAMARBRE من سنة 2009 إلى 2016



المصدر: من إعداد الطلبة

من المنحنى البياني نلاحظ ان المردودية الاقتصادية تجاوزت عتبة المردودية (نقطة الصفر) بالتالي حققت انتقال جيد من الحالة السالبة الى الموجبة ونجحت المؤسسة في تشغيل أصولها وزيادة نسبة مساهمتها ما يسمح للمؤسسة في زيادة توسعها الاستثماري.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات

نقوم في هذا المبحث بإجراء اختبار فرضيات الدراسة المتعلقة بمدى تأثير مردودية المؤسسة بتكلفة العاملين بالمؤسسة الوطنية للرخام بولاية قلمة مستعينين في هذا على برنامجي Excel و SPSS.

المطلب الأول: الفرضية الأولى: هناك علاقة لتكلفة العاملين مع المردودية

من خلال البيانات السابقة تم بناء نموذج انحدار خطي بسيط بين كل المتغيرين المتمثلين في تكلفة العاملين والمردودية، حيث اعتمدت المردودية المعادلة التالية:

$$Re = \frac{EBE}{\sum A} = \frac{(VA - CP - T)}{\sum A}$$

فائض الإجمالي للإستغلال

المردودية الاقتصادية الإجمالية =

الأصول الاقتصادية

القيمة المضافة - تكاليف العاملين - الضرائب والمدفوعات المتشابهة

المردودية الاقتصادية الإجمالية =

الأصول الاقتصادية

وقد تبين أن هناك علاقة وأثر إيجابي بين تكلفة العاملين والمردودية من خلال نموذج الانحدار الخطي البسيط ويمثل هذا الأثر وفق المعادلة التالية:

$$Re = - 34,41 + 0,78 CP$$

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

نلاحظ أن هناك أثر لتكلفة العاملين على المردودية بحيث إذا زادت تكلفة العاملين بوحدة واحدة فإن المردودية الاقتصادية تزيد بـ 0,78 وحدة.

الجدول رقم (19.3): معاملات نموذج الدراسة لمؤسسة ENAMARBRE

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig
	B	Std. Error	Beta		
Constant) 1 CP	34,412-	14,478	0,718	2,377-	0,055
	0,777	0,308		2,524	0,045

a. Dependent Variable : Re

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

من خلال اختبار (t) لاختبار الفرضية التالية لمعلمية الميل (b) نلاحظ أن (P-value) لمعلمية الميل هي 0,045 وهي أقل من 0,05 وهي معنوية هذا ما يعكس أهمية متغير تكلفة العاملين في النموذج.

الجدول رقم (20.3): معامل الارتباط ومعامل التحديد بين تكلفة العاملين والمردودية ENAMARBRE

Mode 1	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,718a	0,515	0,434	10,51951

a. Predictors: (Constant), CP

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

كما أن معامل التحديد (R Square) يبين أن 51,5 % من التباينات في قيم المتغير تفسرها العلاقة الخطية في نموذج الانحدار وأن 49 % ترجع إلى عوامل عشوائية أخرى كأن تكون هناك متغيرات لم تتضمن في النموذج.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

ويعبر معامل الارتباط بيرسون (R) 0,72 على أن هناك علاقة طردية قوية بين كل من تكلفة العاملين والمردودية.

من خلال هذه المعادلة يتبين لنا انه كلما زادت قيمة تكاليف العاملين أدت إلى زيادة قيمة المردودية رغم أن التكاليف تأخذ كمتغير سلبي حيث نقوم بطرحها من القيمة المضافة قبل تقسيم القيمة المتحصل عليها على مجموع الأصول لتتحصل على معدل المردودية، وهذا يدل على ان المؤسسة نجحت في تحقيق مردودية من العاملين وهذا ما جعل المردودية تنتقل من حالة عجز سالبة في السنوات المدروسة الأولى الى مردودية إيجابية بعد السنة الثالثة. ومنه فالعامل يقوم بتحقيق إيراد أكبر بكثير مما يتقاضى وخاصة منهم التنفيذيين الذين كانوا مركز الزيادة في العدد وكان لهم الأثر الكبير في زيادة تكاليف العاملين.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية: هناك علاقة لتكلفة العاملين مع رقم الأعمال

قمنا باختيار هذه الفرضية من خلال إنشاء نموذج انحدار خطي بسيط حيث نلاحظ الأثر لتكلفة العاملين على رقم الأعمال من خلال المعادلة التالية:

$$CA = 22,32 + 1,39 CP$$

من المعادلة نلاحظ ان هناك أثر لتكلفة العاملين على رقم الأعمال بحيث كلما زادت تكلفة العاملين بوحدة واحدة فإن رقم الأعمال يزيد بـ 1,39 وحدة.

الجدول رقم (21.3): معاملات نموذج الدراسة لمؤسسة ENAMARBRE

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig
	B	Std. Error	Beta		
Constant)) 1 CP	22,320	11,488	0,918	1,943	0,100
	1,388	0,244		5,678	0,001

a. Dependent Variable: CA

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

ويبين لنا نموذج الانحدار الخطي ان هناك علاقة بين كل من تكلفة العاملين ورقم الأعمال، ومن خلال اختبار (t) لمعلمية الميل نلاحظ أن (P-value) هي أقل من 0,05 وذلك يبين أهمية تكلفة العاملين في رقم الأعمال.

الجدول رقم (22.3): معامل الارتباط ومعامل التحديد بين تكلفة العاملين والمردودية ENAMARBRE

Mode 1	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,918a	0,843	0,817	8,34699

a. Predictors: (Constant), CP

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

كما يوضح النموذج ان معامل التحديد هو 84,4 % وهي تمثل النسبة التي يعبر عنها النموذج، في حين أن 15,7 % ترجع لعوامل أخرى.

ويعبر معامل الارتباط بيرسون (R) 0,918 على أن هناك علاقة طردية قوية بين كل من تكلفة العاملين والمردودية.

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة: هناك علاقة لتكلفة العاملين مع القيمة المضافة

تم اختبار هذه الفرضية من خلال نموذج انحدار خطي بسيط حيث نلاحظ الأثر لتكلفة العاملين على القيمة المضافة من خلال المعادلة التالية:

$$CA = -63,231 + 2,684 CP$$

من المعادلة نلاحظ ان هناك أثر لتكلفة العاملين على رقم الأعمال بحيث كلما زادت تكلفة العاملين بوحدة واحدة فإن رقم الأعمال يزيد ب 2,68 وحدة.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

الجدول رقم (23.3): معاملات نموذج الدراسة لمؤسسة ENAMARBRE

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig
	B	Std. Error	Beta		
Constant) 1 CP	-63,231	21,359	0,924	-2,960	0,025
	2,684	0,454		5,907	0,001

a. Dependent Variable : VA

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

وبين لنا نموذج الانحدار الخطي ان هناك علاقة بين كل من تكلفة العاملين ورقم الأعمال، ومن خلال اختبار (t) لمعلمية الميل يتبين لنا أن (P-value) أقل من 0,05 وذلك يبين أهمية تكلفة العاملين في القيمة المضافة.

الجدول رقم (24.3): معامل الارتباط ومعامل التحديد بين تكلفة العاملين والقيمة المضافة لمؤسسة

ENAMARBRE

Mode 1	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,924a	0,853	0,829	15,520

a. Predictors: (Constant), CP

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

كما يوضح النموذج ان معامل التحديد هو 85,3 % وهي تمثل النسبة التي يعبر عنها النموذج، في حين أن 14,7 % ترجع لعوامل أخرى و نلاحظ ان قيمة الارتباط بلغت 0,924 و تعتبر علاقة قوية طردية قوية بين كل من تكلفة العاملين والمردودية.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE

المطلب الرابع: الفرضية الرابعة: تتطابق بين متوسطات تكاليف العاملين حسب التعاقد والتقسيم الوظيفي

$$H_0 : \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4$$

$$H_1 : \mu_1 \neq \mu_2 \neq \mu_3 \neq \mu_4$$

من خلال هذه الفرضية نقوم باختبار ما إذا كان يوجد تطابق بين متوسطات تكاليف العاملين حسب

التعاقد والتقسيم الوظيفي، بالاعتماد على اختبار تحليل التباين ANOVA

جدول رقم (25.3): تحليل التباين ANOVA

إحصائيات F	متوسطات المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التغير
$F = \frac{MSR}{MSE}$ $F = \frac{158}{701}$ $F = 4,44$	$MSR = \frac{SSR}{c - 1}$ $MSR = 701$	$C - 1$ $4 - 1 = 3$	$SSR = 2104$	بين المتوسطات
	$MSE = \frac{SSE}{c(r - 1)}$ $MSE = \frac{3312}{21}$ $MSE = 157.71 \approx 158$	$c(r - 1)$ $4(8 - 1) = 21$	$SSE = 3312$	داخل العينات
		$rc - 1$ $8(4) - 1 = 31$	$SST = 5416$	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على برنامج EXCEL

لدينا f الجدولية هي جدول توزيع فيشر بدرجة حرية بسط 3 ودرجة حرية مقام 21 ومستوى معنوية 5% هي 3,07.

وبما أن f المحسوبة أكبر من f الجدولية، فإننا نرفض فرضية العدم H_0 و نقبل الفرضية البديلة H_1 وهذا يعني عدم وجود تطابق بين متوسطات تكاليف العاملين حسب تصنيفاتهم وفق التقسيم الوظيفي والتعاقد.

خلاصة الفصل الثالث:

تناولنا من خلال هذا الفصل دراسة حالة المؤسسة ENAMARBRE حيث كنت دراسة تحليلية مالية لوضعية المؤسسة انطلاقا من رقم أعمالها والقيمة المضافة التي تحققها ومختلف توزيعات العاملين وتكاليفهم وصولا إلى المردودية التي تحققها، هذا بالاستناد الى بيانات ومعلومات مالية للفترة 2009-2016، أدركنا من خلال هذا الفصل قدرة العاملين على خلق قيمة مضافة والمساهمة في رفع المردودية رغم استمرار تكلفتهم في الارتفاع وكذا عددهم. واستخلصنا مجموعة من النقاط نوجزها فيما يلي:

- ارتفاع ملحوظ لنسبة لتكاليف العاملين في المؤسسة مقارنة بمختلف العناصر المالية الأخرى.
- تمكنت المؤسسة رفع العديد من العناصر كرقم الأعمال، القيمة المضافة للاستغلال وإجمالي الفائض للاستغلال في فترة زمنية قصيرة.
- يوجد تأثير علاقة إيجابية بين تكلفة العاملين وكل من المردودية، رقم الأعمال والقيمة المضافة.

الخاتمة العامة

خلاصة

تعتبر الموارد البشرية من بين أبرز الموارد التي تؤثر في سيرورة عمل المؤسسة ومثلما يمكن ان تكون نعمة قد تكون نقمة على المؤسسة العمومية الاقتصادية، ومن هنا فإن التحكم الجيد في تكلفة العاملين والاستغلال الجيد لهم يحقق أرباحا للمؤسسة ونجاحا لخططها المستقبلية وضمان لبقاء واستمرارية المؤسسة من خلال تحقيقها لمردودية إيجابية، المردودية التي تلعب دورا رئيسيا في وفعالا في تحديد فعالية المؤسسة ومدى مشاركتها في الاقتصاد الوطني وكذا خصوصا في ظل الأزمات اين تصبح المؤسسة وسيلة لمعالجة اجتماعية.

وفي دراستنا تناولنا جانبين نظري وتطبيقي، حاولنا من خلال الجانب عرض أهم المفاهيم المتعلقة بالتكلفة والمردودية من مختلف النواحي وكذا أبرز النظريات الخاصة بالتكلفة إضافة الى تبين مختلف أنماط التكاليف من مختلف الزوايا الوظيفية الإدارية القرارات ومدى الارتباط بالعملية الإنتاجية لتتعرف على موضع تكلفة العاملين في وسط كل هذا، كما قمنا بعرض اهم خصائص وأنواع المردودية ومختلف معادلاتها وكيفية قياسها وكذا العلاقة بين المردودية التكلفة وضعيتها في المؤسسات الجزائرية.

أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد حاولنا فيه إسقاط أحد كل من مفهوم تكلفة العاملين والمردودية التي تناولناها في الجانب النظري على مؤسسة اقتصادية عمومية على مستوى ولائي تمثل في المؤسسة الوطنية للرخام بولاية قلمة وذلك بإجراء تحليل لتطور مختلفة القيم والأرقام ذات العلاقة بالوضعية المالية للمؤسسة وتكلفة العاملين ومدى تأثيرها على المردودية الاقتصادية الإجمالية للمؤسسة.

ويمكن إنجاز أهم ما توصلت اليه هذه الدراسة فيما يلي:

أولا: النتائج الرئيسية

من خلال الجمع بين الجانب النظري والجانب التطبيقي في هاته الدراسة توصلنا الى النتائج الرئيسية التالية:

1. بالنسبة للفرضية الأولى والتي تتعلق بوجود أثر لتكلفة العاملين على المردودية في المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE فتم إثباتها من خلال نموذج انحدار خطي حيث أن قيمة P-Value بلغت 0,045 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 وهو ما يجسد أهمية تكلفة العاملين في النموذج وعليه نقبل الفرضية الأولى.

2. بالنسبة للفرضية الأولى والتي تتعلق بوجود أثر لتكلفة العاملين على رقم الأعمال في المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE" فتم إثباتها من خلال نموذج انحدار خطي حيث أن قيمة P-Value بلغت 0,001 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 وهو ما يبين وجود أثر لتكلفة العاملين على رقم الأعمال وعليه نقبل الفرضية الثانية.
3. بالنسبة للفرضية الأولى والتي تتعلق بوجود أثر لتكلفة العاملين على القيمة المضافة بالمؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE" فتم إثباتها من خلال نموذج انحدار خطي حيث أن قيمة P-Value بلغت 0,001 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 وهو ما يبين وجود أثر لتكلفة العاملين على القيمة المضافة وعليه نقبل الفرضية الثالثة.
4. بالنسبة للفرضية الرابعة والتي تتعلق بوجود تتطابق بين متوسطات تكاليف العاملين حسب التعاقد والتقسيم الوظيفي بالمؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE فتم إثباتها من خلال اختبار التباين ANOVA حيث أن f المحسوبة أقل من مستوى المعنوية 0,05 و هو ما يثبت عدم وجود تتطابق بين متوسطات تكاليف العاملين حسب التعاقد و التقسيم الوظيفي.

ثانيا: النتائج الثانوية

1. تتغير التكاليف وفق للأتماط تقسم وفق لعدد من الاعتبارات منها مدى ارتباطها بالعملية الإنتاجية وأخرى حسب التقسيم الإداري الوظيفي وكذا القرارات.
2. التكاليف ليست مجرد عبء على المؤسسة الاقتصادية إنما هي اهم العوامل التي تمكن من خلق قيمة في ظل التسيير الجيد.
3. تعتبر تكلفة العاملين اهم التكاليف التي تتحملها المؤسسة والتي تحتاج الى مقاييس معيارية لتجنب إساءة تقييمها وتحمل مصاريف زائدة عن حاجة المؤسسة.
4. عند حساب نسبة المردودية الاقتصادية او المالية يمكن بسهولة الحكم على مدى فعالية المؤسسة.
5. ليست بالضرورة خضوع المؤسسة العمومية الاقتصادية للجانب الاجتماعي يؤدي الى عجز او خسارة.
6. الاتجاه الاجتماعي للدولة الجزائرية في المجال الاقتصادي كان من أهم العوامل المؤثر على مردودية المؤسسات الاقتصادية العمومية.

7. تعتبر المردودية مقياسا ومعيارا لفعالية أنشطة المؤسسة بواسطة مختلف نسب ومعدلات المردودية الاقتصادية، المردودية التجارية والمردودية المالية.
8. كفاءة وفعالية المؤسسة الوطنية للرخام في تحقيق قيمة مضافة رغم ارتفاع نسبة تكاليف العاملين وكذا الزيادة المستمرة في عدد العاملين من جهة وفي تكاليفهم من جهة أخرى.

ثالثا: المقترحات

1. في إمكان المؤسسة الوطنية للرخام التوجه نحو التمويل عن طريق القروض من أجل توسيع نشاطها الاستثماري حيث أن المردودية الاقتصادية لها إيجابية وهي تدل على كفاءة وفعالية المؤسسة في تحقيق أرباح وهي عادة ما يثير اهتمام المقرضين.
2. تفعيل الرقابة على أداء العاملين والرقابة على مردودية العاملين حيث أن الاستمرار في زيادة العاملين لديه حد يتحول فيه الأثر من الإيجاب إلى السالب.
3. تفعيل التخطيط للقوة العاملة لتجنب الوقوع في عدم اتزان في العاملين في المستقبل.
4. المواصلة في منهج تشغيل العاملين كمتعاقدين تنفيذيين حيث يسمح هذا بدوران العمل وكذا التنوع في اليد العاملة.

رابعا: الدراسات المقترحة

- تناولنا من خلال هذه الدراسة أثر تكلفة العاملين على المردودية في المؤسسة العمومية الاقتصادية، غير أن الموضوع يبقى مفتوح لإجراء دراسات أخرى يمكن أن تساهم في اثرائه وبذلك يمكن أن نقترح بعض الدراسات في أفاق البحث كما يلي:
1. تطبيق دراسة مقارنة لنفس الموضوع على مجموعة من المؤسسات العمومية الاقتصادية وكذا المؤسسات الخاصة.
 2. دراسة قدرة المؤسسات العمومية الاقتصادية على خلق ثروة في ظل الأزمات الاقتصادية.
 3. دراسة ما مدى تأثير القرارات الحكومية وإعاناتها على توظيف العاملين بالمؤسسة العمومية الاقتصادية.
 4. دراسة الأثر الاجتماعي والاقتصادي للمؤسسة العمومية الاقتصادية على المجتمع.
 5. إجراء دراسة تحليلية مقارنة لمختلف أنواع المردودية (الاقتصادية، التجارية، المالية) بالمؤسسات العمومية الاقتصادية.

قائمة المراجع

الكتب باللغة العربية:

1. أبو حشيش، خليل عواد، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل، الاردن، 2005.
2. أحمد نور، عبد المقصود ديبان، محاسبة التكاليف الصناعية، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة، مصر، 1989.
3. أيمن الشنطي، عمر شقر، الإدارة والتحليل المالي، دار البداية، عمان، 2005.
4. الدلاهمة سليمان مصطفى، المحاسبة الادارية، دار الوراق، الأردن، 2014.
5. السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000.
6. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، دار الحامد، الأردن، 2010.
7. بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2005.
8. بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
9. بلعور سليمان، التسيير المالي محاضرات وتطبيقات، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، الجزائر، 2016.
10. ديبان عبد المقصود، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1999.
11. هيثم محمد الزعبي، الإدارة والتحليل المالي، دارالفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2000.
12. زغيب مليكة، بوشنقىر ميلود، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، سكيكدة، 2010.
13. كحالة جبرائيل جوزيف، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة، الطبعة الرابعة، الاردن، 2011.
14. لؤي محمد وديان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الإعصار العلمي، الأردن، 2011.
15. محمد الصيرفي، التحليل المالي من وجهة نظر المحاسبة الإدارية، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2014.
16. محمد الغيومى محمد، أموال محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة، مصر، 1993.
17. محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والإئتماني، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
18. محمود الرجحي نضال، المحاسبة الإدارية، دار الفكر للنشر والتوزيع، مصر، 2007.
19. مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، دار المجتمع العربي، عمان، 2009.

20. ناصر دادي عدون، التحليل المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1989.
21. عبد الحي مرعي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993.
22. عبد الحكيم الرجحي، محمد تيسير، المحاسبة الإدارية، دار وائل، الطبعة الرابعة، الكويت، 2008.
23. عبد الحلیم كراجه وآخرون، الإدارة والتحليل المالي، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
24. عبد الحق لعميري، عشرية الفرصة الأخيرة للاقتصاد الجزائري الازدهار أو الانهيار، منشورات الشهاب، الجزائر، 2015.
25. عطية عبد الحي مرعي، أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009.
26. علي عبد الرحيم وآخرون، أساسيات التكاليف والمحاسبة الادارية، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 1990.
27. علي الشرفاوي، ادارة النشاط الانتاجي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2000.
28. عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
29. عقيل جاسم عبد الله، أبو رغيف طارق عبد الحسن العكيلى، تخطيط الموارد البشرية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.
30. ثناء علي القباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية، مصر، 2006.
31. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف، دار وائل، الأردن، 2005.
32. غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل، الأردن، 2003.

الكتب باللغة الفرنسية:

1. André philipps, et autre, Analyse Comptable et Comptable Et financière, 10eme édition, paris, 2005.
2. Hervé HutinL , la gestion financière, Edition d'organisation, paris, 2000.
3. Lauzale.p, Contrle de gestion et budget, serey, paris, 1986, p 134.
4. Patrice Vizzavona, gestion financière, 8éme Editions, paris, 1993.

الاطروحات و الرسائل:

1. بوطغان حنان، تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، 2007.
2. بوربيعة غنية، محددات اختيار الهيكل المالي للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2012.
3. درحون هلال، المحاسبة التحليلية، نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005.
4. حاجي أسماء، قلقول خالدة ياسمين، دور تحديث الخدمات البنكية في تحسين مردودية البنك، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص مالية مؤسسات، جامعة 8 ماي 1945.
5. مبارك مبروكي، فيصل سويقات، أثر الرفع المالي على المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص مالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011.
6. سالمى ياسين، محاسبة وتدقيق الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، محاسبة ودقيق، جامعة الجزائر، 2009.
7. عادل عشي، قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2002.

الملحق رقم 02

اسم الشركة :

حساب النتائج

عنوان الشركة :

حساب الطبيعة

الرقم الجبائي : 098321010010161

الفترة من 01/01/2016 الى 31/12/2016

N-1	N	ملاحظة	
98 999 244.38	121 379 491.86		رقم الأعمال
6 957 104.96	11 339 159.43		تغير مخزونات المنتجات المصنعة
10 291 961.73	3 661 603.05		الإنتاج المثبت
30 791 037.39	38 524 316.71		إعانات الاستغلال
112 541 215.08	144 903 046.09		1- إنتاج السنة المالية
17 378 714.06	18 698 804.43		المشتريات المستهلكة
12 405 665.63	6 799 556.79		الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
29 784 379.69	25 498 361.22		2- استهلاك السنة المالية
82 756 835.39	119 404 684.87		3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)-
61 014 320.35	65 556 162.26		أعباء المستخدمين
1 602 884.52	1 341 544.85		الضرائب و الرسوم و المدفوعات المتشابهة
20 139 630.52	52 506 977.76		4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
697 342.36	695 189.78		المنتجات التشغيلية الأخرى
506 187.42	257 243.94		الأعباء التشغيلية الأخرى
16 000 629.50	16 437 032.87		المخصصات للأهلاكات و الموزونات
52 488.00	5 511 222.97		استئناف عن خسائر القيمة و الموزونات
15 564 398.95	10 592 411.91		
19 947 042.91	52 611 525.61		5- النتيجة التشغيلية
1 421 359.38			المنتجات المالية
			الأعباء المالية
-1 421 359.38			6- النتيجة المالية
2 961 284.58	42 019 113.70		7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
92 791 969.78	116 246 745.18		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
125 894 159.81	119 682 757.05		الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
			مجموع منتجات الأنشطة العادية
			مجموع أعباء الأنشطة العادية
-33 102 190.03	-3 436 011.87		النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية - المنتجات (يطلب بيانها) -
			العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها) -
-33 102 190.03	-3 436 011.87		9- النتيجة غير العادية
			النتيجة الصافية للسنة الـ



الملحق رقم 03

اسم الشركة :

ميزانية

عنوان الشركة :

الرقم الجبائي : 098321010010161

السنة المالية المقفلة في 31/12/2016

N-1 صافي	N صافي	N اهتلاك رصد	N إجمالي	ملاحظة	الأصل
196 025.00	155 200.00	159 300.00	314 500.00		اصول غير جارية تثبيات معنوية
18 090 000.00	18 090 000.00		18 090 000.00		تثبيات عينية اراض
65 014 668.04	61 545 965.86	150 594 119.87	212 140 085.73		مبان
168 846 450.49	164 771 704.60	139 112 356.59	303 884 061.19		
29 557 462.62	27 376 828.19	19 080 374.29	46 457 202.48		تثبيات عينية اخرى
2 017 999.53	1 949 623.47		1 949 623.47		تثبيات ممنوح امتيازها تثبيات بجرى انجازها تثبيات مالية
60 696.20	60 696.20		60 696.20		سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات اخرى و حسابات دائنة ملحقة بها قروض و اصول مالية اخرى غير جارية
283 783 301.88	273 950 018.32	308 946 150.75	582 896 169.07		ضرائب مؤجلة على الاصل مجموع الاصل غير الجاري
60 702 656.60	81 036 088.56	1 279 897.90	82 315 986.46		اصول جارية مخزونات و منتجات قيد التنفيذ
299 695.27	321 266.61	3 072 815.79	3 394 082.40		حسابات دائنة و استخدامات مماثلة الزبائن
821 184.67	822 774.70		822 774.70		المدنيون الاخرون
	132 757.66		132 757.66		الضرائب و ما شابهها حسابات دائنة اخرى و استخدامات مماثلة
9 200 452.55	4 796 157.36		4 796 157.36		الموجودات و ما شابهها
71 023 989.09	87 109 044.89	4 352 713.69	91 461 758.58		الاموال الموضفة و الاصول المالية الجارية الاخر الخرينة
354 807 290.97	361 059 063.21	313 298 864.44	674 357 927.65		مجموع الاصول الجارية المجموع العام للأصول



ميزانية

السنة المالية المغفلة في 31/12/2016

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم اصداره علاوات و احتياطات- احتياطات مدمجة فارق المعادلة فارق المعادلة رؤوس أموال خاصة اخرى / ترحيل من جديد
-33 102 190.03	-3 436 011.87		
333 786 376.85	314 149 640.06		
300 684 186.82	310 713 628.19		المجموع 1
			الخصوم غير الجارية قروض و ديون مالية (ضرائب (مؤجلة و مرصود لها ديون اخرى غير جارية مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا مجموع الخصوم غير الجارية (2)-
25 490 139.62	20 555 137.97		
25 490 139.62	20 555 137.97		
			الخصوم الجارية موردون و حسابات ملحقة ضرائب ديون اخرى خزينة سلبية مجموع الخصوم الجارية (3)-
15 578 460.26	15 454 953.57		
2 202 766.91	2 575 166.91		
10 851 737.36	11 760 176.57		
28 632 964.53	29 790 297.05		
354 807 290.97	361 059 063.24		مجموع عام للخصوم



الملحق رقم 04

اسم الشركة :

عنوان الشركة :

الرقم الجبائي : 098321010010161

حساب النتائج

حسب الطبيعة

الفترة من 01/01/2015 الى 31/12/2015

N-1	N	ملاحظة	
88 666 199.64 4 500.00 6 153 914.06 3 273 384.77 4 514 499.91 23 956 079.37	98 999 244.38 6 957 104.96 10 291 961.73 30 791 037.39		رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة الانتاج المثبت اعانات الاستغلال
105 231 749.81	112 541 215.08		1- انتاج السنة المالية
17 412 182.53	17 378 714.06		المشتريات المستهلكة
12 857 625.77	12 405 665.63		الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الاخرى
30 269 808.30	29 784 379.69		2- استهلاك السنة المالية
74 961 941.51	82 756 835.39		3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)-
51 686 582.08	61 014 320.35		✓ اعباء المستخدمين
1 885 824.68	1 602 884.52		✓ الضرائب و الرسوم و المدفوعات المتشابهة
21 389 534.75	20 139 630.52		4- الفائض الاجمالي عن الاستغلال
2 042 070.04 314 624.02	697 342.36 506 187.42		المنتجات العملية الأخرى ✓ الأعباء العملية الأخرى
16 777 900.59 130 377.60	16 000 629.50 52 488.00		المخصصات للاهلاكات و المؤونات استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات
11 466 886.08	15 564 398.95		5- النتيجة العملية
17 936 343.86	19 947 042.91		المنتجات المالية الأعباء المالية ✓
	1 421 359.38		6- النتيجة المالية
	-1 421 359.38		7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
87 962 617.99 112 401 625.75	92 791 969.78 125 894 159.81		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية ✓ مجموع أعباء الأنشطة العادية
-24 439 007.76	-33 102 190.03		النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية - المنتجات (يطلب بيانها) - العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها) -
			9- النتيجة غير العادية
-24 439 007.76	-33 102 190.03		النتيجة الصافية للسنة الـ



الملحق رقم 05

ميزانية

السنة المالية المغلقة في 31/12/2015

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره علاوات و احتياطات- احتياطات مدمجة فارق المعادلة فارق المعادلة
-24 439 007.76	-33 102 190.03		رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
305 920 734.08	333 786 376.85		
281 481 726.32	300 684 186.82		المجموع 1
			الخصوم غير الجارية قروض و ديون مالية (ضرائب (موجلة و مرصود لها ديون أخرى غير جارية مؤونات و منتجات ثابتة مسبقاً مجموع الخصوم غير الجارية (2)-
23 581 790.82	25 490 139.62		
23 581 790.82	25 490 139.62		
			الخصوم الجارية موردون و حسابات ملحققة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية مجموع الخصوم الجارية (3)-
9 371 217.76	15 578 460.26		
1 775 948.84	2 202 766.91		
5 035 778.24	10 851 737.36		
16 182 944.84	28 632 964.53		
321 246 461.98	354 807 290.97		مجموع عام للخصوم



اسم الشركة :

عنوان الشركة :

الرقم الجبائي : 098321010010161

ميزانية

السنة المالية المقفلة في 31/12/2015

N-1 صافي	N صافي	N اهتلاك رصد	N إجمالي	ملاحظة	الأصل
18 125.00	196 025.00	118 475.00	314 500.00		اصول غير جارية
18 090 000.00	18 090 000.00		18 090 000.00		تثبيتات معنوية تثبيتات عينية اراض
68 477 612.10	65 014 668.04	147 125 417.69	212 140 085.73		مبان
141 224 428.81	168 846 450.49	117 598 373.13	286 444 823.62		
16 236 959.90	29 557 462.62	16 876 125.48	46 433 588.10		تثبيتات عينية اخرى
22 586 951.48	2 017 999.53		2 017 999.53		تثبيتات ممنوح امتيازها تثبيتات يجرى انجازها
48 032.37	60 696.20		60 696.20		تثبيتات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات اخرى و حسابات دائنة ملحقة بها
266 682 109.66	283 783 301.88	281 718 391.30	565 501 693.18		قروض و اصول مالية اخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الاصل
50 772 247.08	60 702 656.60	1 308 587.38	62 011 243.98		مجموع الاصل غير الجاري اصول جارية مخزونات و منتجات قيد التنفيذ
185 836.45	299 695.27	3 072 815.79	3 372 511.06		حسابات دائنة و استخدامات مماثلة الزبائن
491 542.57	821 184.67		821 184.67		المديون الاخرون الضرائب و ما شابهها
963 818.13					حسابات دائنة اخرى و استخدامات مماثلة الموجودات و ما شابهها
2 150 908.09	9 200 452.55		9 200 452.55		الاموال الموضفة و الاصول المالية الجارية الاخرى الخزينة
54 564 352.32	71 023 989.09	4 381 403.17	75 405 392.26		مجموع الاصول الجارية
321 246 461.98	354 807 290.97	286 099 794.47	640 907 085.44		المجموع العام للأصول



الملحق رقم 06

اسم الشركة :

حساب النتائج

عنوان الشركة :

حساب الطبيعة

الرقم الجبائي : 098321010010161

الفترة من 01/01/2014 الى 31/12/2014

N-1	N	ملاحظة	
91 531 236.75	88 666 199.64		رقم الأعمال
	4 500.00		
20 861 462.19	6 153 914.06		تغير مخزونات المنتجات المصنعة
7 189 054.86	3 273 384.77		الانتاج المثبت
			اعانات الاستغلال
3 481 896.18	4 514 499.91		
32 164 982.31	23 956 079.37		
106 541 915.55	105 231 749.81		1- انتاج السنة المالية
20 621 661.56	17 412 182.53		المشتريات المستهلكة
8 351 322.87	12 857 625.77		الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الاخرى
28 972 984.43	30 269 808.30		2- استهلاك السنة المالية
77 568 931.12	74 961 941.51		3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)-
43 421 094.94	51 686 582.08		اِعباء المستخدمين
2 362 972.61	1 885 824.68		الضرائب و الرسوم و المدفوعات المتشابهة
31 784 863.57	21 389 534.75		4- الفائض الاجمالي عن الاستغلال
6 210 423.59	2 042 070.04		المنتجات العملياتية الأخرى
288 312.61	314 624.02		الأعباء العملياتية الأخرى
8 456 826.07	16 777 900.59		المخصصات للاهلاكات و المؤونات
1 261 075.27	130 377.60		استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات
15 288 303.45	11 466 886.08		
45 799 527.20	17 936 343.86		5- النتيجة العملياتية
42 393.34			المنتجات المالية
			الأعباء المالية
42 393.34			6- النتيجة المالية
30 553 617.09	6 469 457.78		7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
85 372 721.62	87 962 617.99		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
98 790 494.11	112 401 625.75		الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
			مجموع منتجات الأنشطة العادية
			مجموع أعباء الأنشطة العادية
-13 417 772.49	-24 439 007.76		النتيجة الصافية للأنشطة العادية-
			العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها) -
			العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)-
			9- النتيجة غير العادية
-13 417 772.49	-24 439 007.76		النتيجة الصافية للسنة ال



الملحق رقم 07

اسم الشركة :

ميزانية

عنوان الشركة :

الرقم الجبائي : 098321010010161

السنة المالية المقفلة في 31/12/2014

N-1 صافي	N صافي	N اهتلاك رصدد	N إجمالي	ملاحظة	الأصل
42 226.00	18 125.00	102 375.00	120 500.00		اصول غير جارية
					تثبيبات معنوية
18 090 000.00	18 090 000.00		18 090 000.00		تثبيبات عينية
					اراض
71 373 607.07	68 477 612.10	143 662 473.63	212 140 085.73		مبان
8 741 968.69	141 224 428.81	104 108 316.91	245 332 745.72		
185 783.84	16 236 959.90	13 357 260.97	29 594 220.87		
					تثبيبات عينية اخرى
					تثبيبات ممنوح امتيازها
96 201 840.97	22 586 951.48		22 586 951.48		تثبيبات جري انجازها
					تثبيبات مالية
					سندات موضوعة موضع معادلة
42 400.00	48 032.37		48 032.37		مساهمات اخرى و حسابات دائنة ملحقة بها
					قروض و اصول مالية اخرى غير جارية
194 677 826.57	266 682 109.66	261 230 426.51	527 912 536.17		ضرائب مؤجلة على الاصل
					مجموع الاصل غير الجاري
43 451 597.99	50 772 247.08	1 361 075.38	52 133 322.46		اصول جارية
					مخزونات و منتجات قيد التنفيذ
95 100.61	185 836.45	3 072 815.79	3 258 652.24		حسابات دائنة و استخدامات مماثلة
436 671.44	491 542.57		491 542.57		الزبن
398 387.36	963 818.13		963 818.13		المدينون الآخرون
					الضرائب و ما شابهها
					حسابات دائنة اخرى و استخدامات مماثلة
					الموجودات و ما شابهها
2 705 042.91	2 150 908.09		2 150 908.09		الاموال الموضفة و الاصول السالفة الجارية الآخر
47 086 800.31	54 564 352.32	4 433 891.17	58 998 243.49		الخزينة
					مجموع الاصول الجارية
241 764 626.88	321 246 461.98	265 664 317.68	586 910 779.66		المجموع العام للاصول



ميزانية

السنة المالية المغلقة في 31/12/2014

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره علاوات و احتياطات- احتياطات مدمجة فارق المعادلة فارق المعادلة رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
-13 417 772.49	-24 439 007.76		
227 001 725.68	305 920 734.08		
213 583 953.19	281 481 726.32		المجموع 1
			الخصوم غير الجارية قروض و ديون مالية (ضرائب مؤجلة و مرصود لها ديون أخرى غير جارية مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا مجموع الخصوم غير الجارية (2)-
20 858 208.24	23 581 790.82		
20 858 208.24	23 581 790.82		
			الخصوم الجارية موردون و حسابات ملحققة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية مجموع الخصوم الجارية (3)-
1 831 419.41	9 371 217.76		
1 709 443.65	1 775 948.84		
3 781 602.39	5 035 778.24		
7 322 465.45	16 182 944.84		
241 764 626.88	321 246 461.95		مجموع عام للخصوم



ENAMARBRE -Unité GUELMA
098321010010161

Date : 31/12/2013

Heure 10:38:14

Utilisateur UG

COMPTE DE RESULTAT

Période du : 01/01/2013 Au : 31/12/2013

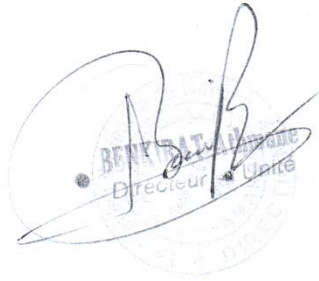
Type Edition : PROVISOIRE

	NOTE	N (2013)	N-1 (2012)
Ventes et produits annexes		91 531 236.75	69 400 156.46
Prestations de SERVICE			
Variation stocks produits finis et en cours		-20 861 462.19	-14 694 733.72
Production immobilisée		7 189 054.86	1 039 834.40
Subventions d'exploitation			
Cessions matières premières faites		-3 481 896.18	-1 271 174.60
cessions matières premières recues		-32 164 982.31	-21 281 196.70
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		106 541 915.55	75 755 279.24
Achats consommés		20 621 661.56	10 983 539.40
Cessions matières premières			
Cessions produits			
Services extérieurs et autres consommations		8 351 322.87	4 953 267.58
II- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		28 972 984.43	15 936 806.98
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		77 568 931.12	59 818 472.26
Charges de personnel		43 421 094.94	40 613 915.53
Impôts , Taxes et Versements Assimilés		2 362 972.61	2 037 702.20
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		31 784 863.57	17 166 854.53
Cessions produits			
Autres produits opérationnels		6 210 423.59	323 276.42
Autres charges opérationnelles		288 312.61	212 538.33
Cessions charges			
Dotations aux amortissements , provisions et pertes de valeur		8 456 826.07	8 767 885.02
Reprises sur pertes de valeur et provisions		1 261 075.27	204 094.84
cessions charges communs faites			
cessions charges communs recus		15 288 303.45	4 911 511.29
V - RESULTAT OPERATIONNEL		45 799 527.20	13 625 313.73
Produits financiers		42 393.34	3 427.63
Charges financières			
VI - RESULTAT FINANCIER		42 393.34	3 427.63
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)		45 841 920.54	13 628 741.36
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		85 372 721.62	56 276 056.03
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		98 790 494.11	72 480 359.35
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-13 417 772.49	-16 204 303.32

X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-13 417 772.49	-16 204 303.32
-------------------------------	--	----------------	----------------



KHETATBA Abdelghani
 Chef Service Comptabilité
 et Finances P/1



BEN SAÏD
 Directeur Unité

2013

الملحق رقم 09

ENAMARBRE -Unité GUELMA
098321010010161

BILAN

Date : 31/12/2013

Heure: 10:36:31

Utilisateur UG

Période : 01/01/2013 au 31/12/2013

Type Edition : PROVISoire

ACTIF	NOTE	N (2013)		N- (2012)	
		BRUT	AMORT. PROV.	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)		120 501.00	78 275.00	42 226.00	66 326.00
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		18 090 000.00		18 090 000.00	18 090 000.00
Batiments		211 809 683.68	140 436 076.61	71 373 607.07	74 663 660.21
Autres immobilisations corporelles		131 690 371.87	122 762 619.34	8 927 752.53	6 879 105.98
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		96 201 840.97		96 201 840.97	
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence - entreprises associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prets et autres actifs financiers non courants		42 400.00		42 400.00	42 400.00
Impôts différés actifs					
TOTAL ACTIF NON COURANT		457 954 797.52	263 276 970.95	194 677 826.57	99 741 492.19
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		44 074 459.44	622 861.45	43 451 597.99	24 693 112.58
Créances et emplois assimilés					
Clients		3 167 916.40	3 072 815.79	95 100.61	307.20
Autres débiteurs		436 671.44		436 671.44	195 626.47
Impôts		398 387.36		398 387.36	844 669.91
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		2 705 042.91		2 705 042.91	3 964 696.38
Tresorerie					
TOTAL ACTIF COURANT		50 782 477.55	3 695 677.24	47 086 800.31	29 698 412.54
TOTAL GENERAL ACTIF		508 737 275.07	266 972 648.19	241 764 626.88	129 439 904.73

KHETATBA Abdelghani
Chef Service Comptabilité
et Finances B/I

RENTIRAT Abmane
Directeur

ENAMARBRE -Unité GUELMA
098321010010161

Date : 31/12/2013

Heure: 10:36:33

Utilisateur UG

BILAN

Période : 01/01/2013 au 31/12/2013

Type Edition : PROVISoire

PASSIF	NOTE	N (2013)	N-1 (2012)
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Capital non appelé			
Primes et réserves -(réserves consolidées)			
Ecart de réévaluation			
Resultat Net		-13 417 772.49	-16 204 303.32
Autres capitaux propres - Report ... nouveau			
Liaisons inter-unités		227 001 725.68	116 038 290.53
TOTAL I		213 583 953.19	99 833 987.21
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (diff,r,s et provisionn,s)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilis,d'avance		20 858 208.24	20 853 015.88
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		20 858 208.24	20 853 015.88
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattach,s		1 831 419.41	2 433 984.57
Impôts		1 709 443.65	2 413 973.41
Autres dettes		3 781 602.39	3 904 943.66
Tresorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		7 322 465.45	8 752 901.64
TOTAL GENERAL PASSIF		241 764 626.88	129 439 904.73



 KHETATBA Abdelghani

 Chef Service Comptabilité

 et Finances



 BENKIRAT Ahmane

 Directeur d'Unité

الملحق رقم 10

ENAMARBRE -Unité GUELMA
098321010010161

Date : 18/02/2012

Heure 10:52:55

COMPTE DE RESULTAT

Période du : 01/01/2012 Au : 31/12/2012

Utilisateur UG

Type Edition : PROVISoire

	NOTE	N (2012)	N-1 (2011)
Ventes et produits annexes		69 400 156.46	79 927 016.06
Autres Prestations de Services			
Variation stocks produits finis et en cours		-14 694 733.72	-22 929 854.22
Production immobilisée		1 039 834.40	
Subventions d'exploitation			
Cessions matières premières Faites		-1 271 174.60	2 070 870.40
Cessions matières premières Recues		-21 281 196.70	17 681 123.84
Cessions produits Finis Faites			
Cessions produits Finis Recues			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		75 755 279.24	41 386 908.40
Achats consommés		10 983 539.40	8 408 373.33
Cessions Charges Faites / services EX et autres			
Cessions Charges Recues / services EX et autres		4 953 267.58	6 755 802.23
Services extérieurs et autres consommations			
II- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		15 936 806.98	15 164 175.56
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		59 818 472.26	26 222 732.84
Charges de personnel		40 613 915.53	38 693 050.65
Cessions Charges du Personnels Faites			
Cessions Charges du Personnels Recues			
Impots , Taxes et Versements Assimil,s		2 037 702.20	2 319 113.27
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		17 166 854.53	-14 789 431.08
Cessions produits opérationnels Faites		323 276.42	102 035.47
Autres produits opérationnels		212 538.33	160 818.28
Autres charges opérationnelles			
Cessions charges opérationnelles Recues			
Dotations aux amortissements , provisions et pertes de valeur		8 767 885.02	10 244 607.03
Reprises sur pertes de valeur et provisions		204 094.84	3 147 534.56
Cessions Charges Communes Faites			
Cessions Charges Communes recues		4 911 511.29	5 929 120.54
V - RESULTAT OPERATIONNEL		13 625 313.73	-16 016 165.82
Produits financiers		3 427.63	8 247.60
Charges financières			
VI - RESULTAT FINANCIER		3 427.63	8 247.60
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)		8 717 230.07	-21 937 038.76
Impots exigibles sur résultats ordinaires			
Impots différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		56 276 056.03	77 979 303.31
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		72 480 359.35	90 235 209.17

VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-16 204 303.32	-12 255 905.86
Eléments extraordinaires (produits) (... préciser)			21 812.00
Eléments extraordinaires (charges) (... préciser)			-21 812.00
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-16 204 303.32	-12 277 717.86

2012



الملحق رقم 11

ENAMARBRE -Unité GUELMA
098321010010161

BILAN

Date : 31/12/2012

Heure: 16:32:23

Période : 01/01/2012 au 31/12/2012

UtilisateurUG

Type Edition : PROVISoire

ACTIF	NOTE	N (2012) BRUT	N (2012) AMORT. PROV.	N (2012) Net	N-: (2011) Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		120 501.00	54 175.00	66 326.00	90 426.00
Immobilisations corporelles					
Terrains		18 090 000.00		18 090 000.00	18 090 000.00
Batiments		211 672 076.80	137 008 416.59	74 663 660.21	78 141 775.71
Autres immobilisations corporelles		122 955 266.92	116 076 160.94	6 879 105.98	8 726 353.08
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence - entreprises associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		42 400.00		42 400.00	42 400.00
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		352 880 244.72	253 138 752.53	99 741 492.19	105 090 954.79
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		24 842 452.78	149 340.20	24 693 112.58	18 429 541.38
Créances et emplois assimilés					
Clients		3 073 122.99	3 072 815.79	307.20	
Autres débiteurs		195 626.47		195 626.47	459 256.75
Impôts		844 669.91		844 669.91	
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Tresorerie		3 964 696.38		3 964 696.38	11 556 135.77
TOTAL ACTIF COURANT		32 920 568.53	3 222 155.99	29 698 412.54	30 444 933.90
TOTAL GENERAL ACTIF		385 800 813.25	256 360 908.52	129 439 904.73	135 535 888.69



BILAN

Période : 01/01/2012 au 31/12/2012

Type Edition : PROVISOIRE

PASSIF	NOTE	N (2012)	N-1 (2011)
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Capital non appelé			
Primes et réserves -(réserves consolidées)			
Ecart de réévaluation		-16 204 303.32	-12 277 717.86
Resultat Net			
Autres capitaux propres - Report ... nouveau		116 038 290.53	122 910 554.14
Liaisons inter-unités		99 833 987.21	110 632 836.28
TOTAL I			
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (diff,rs et provisionn,s)			
Autres dettes non courantes		20 853 015.88	18 836 883.64
Provisions et produits comptabilis,s d'avance		20 853 015.88	18 836 883.64
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattach,s		2 433 984.57	1 374 344.02
Impôts		2 413 973.41	1 582 826.57
Autres dettes		3 904 943.66	3 104 760.12
Tresorerie passif		8 752 901.64	4 238.06
TOTAL PASSIFS COURANTS III			6 066 168.77
TOTAL GENERAL PASSIF		129 439 904.73	135 535 888.69



الملحق رقم 12

ENAMARBRE -Unité GUELMA

PIECE D'IMPUTATIONS COMPTABLES

JOURNAL : 63 JOURNAL SALAIRES

Date 09/05/2017

Heure 15:14:59

Page 1

Date 30/ 5/16

Utilisateur UG

N° Piece 8

Utilisateur UG

Compte	Tiers	Libelle Compte	Libellé écriture	N° Document	Debit	Credit
6311110000		SALAIRES DE BASE	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		-19 223.60	
6311110000		SALAIRES DE BASE	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		-5 532.70	
6311110000		SALAIRES DE BASE	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		-24 628.70	
6311130000		PRES-SALAIRES	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		10 800.00	
6311110000		SALAIRES DE BASE	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		1 897 042.00	
6311110000		SALAIRES DE BASE	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		4 290.00	
6311110000		SALAIRES DE BASE	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		22 295.40	
6311120000		ECHELONS DE MERITE	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		58 018.30	
6312110000		HEURES SUPPLEMENTAIRES	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		881.30	
6312110000		HEURES SUPPLEMENTAIRES	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		13 852.70	
6313111000		INDEMNITES D'EXPERIENCE	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		354 932.10	
6313133000		PRIMES DE CAISSE	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		1 000.00	
6313140000		INDEMNITES DE NUISSANCI	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		218 255.20	
6313150000		INDEMNITES DE TRAVAIL PI	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		147 838.70	
6313160000		INDEMNITES DE DISPONIBI	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		24 746.60	
6313170000		PRIMES DE RESPONSABILIT	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		41 170.00	
6313171000		INDEMNITES DE SUJETION	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		21 454.40	
6313172000		INDEMNITES DE RISQUE ET	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		14 302.90	
6313181000		INDEMNITES DE REMPLACEI	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		60 524.30	
6313182000		INDEMNITES DE FONCTION	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		7 200.00	
6313183000		PRIMES DE TRAVAIL EN CAF	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		11 130.00	
4311210000		COTISATIONS OUVRIERES	CONST SAL MOIS DE MAI 2016	2849548.90		256 459.60
6316110000		INDEMNITES DE TRANSPOR	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		22 612.50	
6316120000		INDEMNITES D'AMORTISSEI	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		41 200.00	
6316130000		INDEMNITES DE PANIER	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		599 360.00	
4421120000		IRG RETENUES SUR SALAIR	CONST SAL MOIS DE MAI 2016	3256261.80		366 739.60
6316210000		INDEMNITES DE RESIDENC	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		29 849.00	
6316220000		INDEMNITES DE FEMME AL	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		102 200.00	
6316220000		INDEMNITES DE FEMME AL	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		1 400.00	
4321110000		COTISATIONS SOCIALES (C	CONST SAL MOIS DE MAI 2016			820.40
4221150000		RETENUS/SAL.FAV. SCE SOC	CONST SAL MOIS DE MAI 2016			2 000.00
4221160000		RETENUE/SAL OS ELECTROI	CONST SAL MOIS DE MAI 2016			137 212.60
4211110000		REMUNERATIONS DUES AU	CONST SAL MOIS DE MAI 2016			2 893 738.20
6351110000		COTISATIONS ASSURANCE	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		356 193.61	
6351130000		COTISATIONS ACCIDENT DE	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		28 495.49	
6351120000		COTISATIONS RETRAITE & I	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		242 211.66	
6351120000		COTISATIONS RETRAITE & I	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		14 247.74	

PIECE D'IMPUTATIONS COMPTABLES

JOURNAL : 63 JOURNAL SALAIRES

Date 09/05/2017

Heure 15:14:59

Page 2

Date 30/ 5/16

Utilisateur UG

N° Piece 8

Utilisateur UG

Compte	Tiers	Libelle Compte	Libellé écriture	N° Document	Debit	Credit
6351150000		COTISSATIONS ASSURANCE	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		71 238.72	
4311110000		COTISSATIONS PATRONALES	CONST SAL MOIS DE MAI 2016			712 387.22
4221110000		FONDS DES O S. A VERSER .	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		28 495.49	
4311110000		COTISSATIONS PATRONALES	CONST SAL MOIS DE MAI 2016			28 495.49
6371110000		COTIS.P/CONGES PAYES ET	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		347 929.92	
4321110000		COTISSATIONS SOCIALES (C/	CONST SAL MOIS DE MAI 2016			347 929.92
6371110000		COTIS.P/CONGES PAYES ET	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		820.40	
4321110000		COTISSATIONS SOCIALES (C/	CONST SAL MOIS DE MAI 2016			820.40
6371120000		COTIS.MEDCINE DE TRAVAI	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		3 704.41	
4322110000		COTISSATIONS SOCIALES (O/	CONST SAL MOIS DE MAI 2016			3 704.41
6318100000		CONTRIBUTIONS FINANCIER	CONST SAL MOIS DE MAI 2016		157 576.85	
4221110000		FONDS DES O S. A VERSER .	CONST SAL MOIS DE MAI 2016			157 576.85
Total Piece					4 907 884.69	4 907 884.69

الملحق رقم 13

EPE SPA ENAMARBRE
UNITE GUELMA

ETAT RECAPITULATIF DES INVESTISSEMENTS ET AMORTISSEMENT AU 31 - 12 - 2015

DESIGNATIONS	LIBELLES	VAL D'ACQUISITIONS	CUMMUL AMORT AU 31/12/2014	AMORTISS 2015 nouveau dotation	CUMMUL AMORT AU 31/12/2015	V,N,C
2041110000	LOGICIELES INFORMATIQUE	314 500,00	102 375,00	16 100,00	118 475,00	196 025,00
2112110000	TERRAINS INDUSTRIELS	18 090 000,00	0,00	0,00	0,00	18 090 000,00
2131110000	BATIMENTS INDUSTRIELS	188 745 000,00	124 881 819,02	3 244 854,95	128 126 673,97	60 618 326,04
2131150000	LOGEMENTS DE FONCTIONS	10 870 000,00	6 913 320,00	152 180,00	7 065 500,00	3 804 500,00
2132111100	INSTALLATIONS EAU	842 249,55	842 249,55	0,00	842 249,55	0,00
2132111200	INSTAL. ELECTRICITE	5 758 545,11	5 366 125,11	42 045,00	5 408 170,11	350 375,00
2132111300	INSTALLATIONS GAZ	24 533,08	24 533,08	0,00	24 533,08	0,00
2132111400	INSTALLATIONS CHAUF & CLIM.	464 191,66	199 660,54	23 264,11	222 924,65	241 267,01
2132111500	INSTALLATIONS TELECOMMUN	269 169,45	268 369,45	600,00	268 969,45	200,00
2132111600	INSTALLATIONS SECURITAIRE	2 284 965,24	2 284 965,24	0,00	2 284 965,24	0,00
2132121000	AGENCEMENTS BATIMENTS	190 491,64	190 491,64	0,00	190 491,64	0,00
2132133000	AMENAGTS. LOGTS PERSONNE	236 440,00	236 440,00	0,00	236 440,00	0,00
2133120000	VOIES DE TERRE (ROUTES ET P	2 454 500,00	2 454 500,00	0,00	2 454 500,00	0,00
2151111000	INSTA . FORAT. CARR. A BLOCS	7 941 245,15	7 941 245,15	0,00	7 941 245,15	0,00
2151122000	INSTA CONCASSAGE	74 288 798,53	2 271 953,73	2 473 871,43	3 298 495,24	70 990 303,29
2151131000	INSTAL CHAINE DE TRAITEMEN	129 091 631,16	76 181 998,74	3 435 873,79	79 090 439,64	50 001 191,52
2151142000	INSTA. LEVAGE & MANUTENT	631 409,89	631 409,89	0,00	631 409,89	0,00
2155111000	MATERIEL D'ATELIER ET DE M	1 864 579,26	1 781 670,92	20 700,00	1 802 370,92	62 208,34
2155120000	MATERIEL DE CARRIERE. (RO	53 408 036,04	9 577 492,22	2 148 999,94	18 896 462,88	34 511 573,16
2155130000	MATERIEL DE FORAGE	8 723 619,05	2 323 619,05	128 000,00	2 451 619,05	6 272 000,00
2155150000	MATERIEL D'EXHAURE	1 259 873,01	311 585,63	146 474,62	458 060,25	801 812,76
215516000	MAT DE MANUT LAVAGE ET ST	1 744 940,37	261 741,06	139 595,23	348 988,08	1 395 952,29
2155163000	MATERIEL DE SECURITE	141 581,46	132 314,79	9 266,67	141 581,46	0,00
2155180000	AUTRES MATERIEL INDUSTRIE	7 544 109,70	2 665 285,73	211 684,68	2 509 700,58	5 034 409,12
2157320000	AMENAGTS.ET INSTAL. EAU, E	28 000,00	28 000,00	0,00	28 000,00	0,00
2182110000	VEH.DE TRANSPORT	38 321 106,20	5 759 321,72	1 782 342,94	9 161 758,89	29 159 347,31
2182120000	VEH.DE TOURISM ET LIAISON	3 268 764,95	3 268 764,95	0,00	3 268 764,95	0,00
2182190000	MAT DE TRANSPORT REFORMI	2 465 380,80	2 465 380,80	0,00	2 465 380,80	0,00
2183110000	MOBILIER DE BUREAU	667 767,20	539 167,62	21 170,00	560 337,62	107 429,58
2183120000	MATRIELS DE BUREAU	81 219,87	57 713,20	4 890,00	62 603,20	18 616,67
2183130000	MATRIELS INFORMATIQUES	1 471 875,88	1 134 889,21	86 406,66	1 221 295,87	250 580,01
2183150000	EQUIP.DE COMMUNICATION	39 606,84	3 857,11	3 960,68	7 817,79	31 789,05
2185121000	MOBILIER ET EQUIP LOGTS PE	122 101,93	122 101,93	0,00	122 101,93	0,00
2185122000	EQUIPEMENTS DE CANTINES	6 064,43	6 064,43	0,00	6 064,43	0,00
2325211000	installations chaine de traitem	68 376,06	0,00	0,00	0,00	68 376,06
2371130000	frais d'investissemnts	1 949 623,47	0,00	0,00	0,00	1 949 623,47
TOTAL IMMOBILISATIONS		565 674 296,98	261 230 426,51	14 092 280,70	281 718 391,31	283 955 905,68

ENAMARBRE -Unité GUELMA

Page: 1

Date: 09/05/2017

Heure 15:20:35

Utilisateur UG

BALANCE GENERALE AU MOIS DE DECEMBRE(14) 2015

Type Edition : DEFINITIVE

Compte	Libelle Compte	Soldes à Nouveau		Mouvements du Mois		Cumuls de l'Exercice		Solde	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
6421110000	TAXES SUR ACTIVITE PROFESSIC					1 568 000.00		1 568 000.00	
6451101000	DROITS D'ENREGISTREMENT ET					5 068.28		5 068.28	
6451160000	TAXES SUR LES VH					29 500.00		29 500.00	
6451180000	AUTRES DROITS ,IMPOTS ET TA)					316.24		316.24	
64	IMPOTS ET TAXES					1 602 884.52		1 602 884.52	
Total Classe =====: 6						1 602 884.52		1 602 884.52	
Total General =====						1 602 884.52		1 602 884.52	

BALANCE GENERALE AU MOIS DE DECEMBRE(14) 2015

Type Edition : DEFINITIVE

Compte	Libelle Compte	Soldes à Nouveau		Mouvements du Mois		Cumuls de l'Exercice		Solde	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
6561110000	AMENDES ET CONTRAVENTIONS					800.00		800.00	
6563110000	DONS ET LIBERALITES					198 000.00		198 000.00	
6571120000	ECARTS NEGATIFS DE MSES					400.00		400.00	
6571122000	ECARTS NEGATIFS DE A.APRO.					1 381.93		1 381.93	
6571125100	ECARTS NEGATIFS PD.INTERMEI					590.96		590.96	
6571125500	ECARTS NEGATIFS PD.FINIS					303 950.51		303 950.51	
6571128000	AUTRES CHARGES EXCEPTIONNE					1 064.02		1 064.02	
65	AUTRES CHARGES OPERATIONNI					506 187.42		506 187.42	
	Total Classe =====: 6					506 187.42		506 187.42	
	Total General =====					506 187.42		506 187.42	

ملحق رقم: 15

```

GET
  FILE='C:\Users\Seven\Desktop\SPSS Outputs\SPSS 1.sav'.
DATASET NAME DataSet0 WINDOW=FRONT.
REGRESSION
  /MISSING LISTWISE
  /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA
  /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
  /NOORIGIN
  /DEPENDENT Re
  /METHOD=ENTER CP.

```

Regression

[DataSet1] C:\Users\Seven\Desktop\SPSS Outputs\SPSS 1.sav

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	CP ^a	.	Enter

- a. All requested variables entered.
 b. Dependent Variable: Re

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,718 ^a	,515	,434	10,51951

- a. Predictors: (Constant), CP

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	704,856	1	704,856	6,370	,045 ^a
	Residual	663,961	6	110,660		
	Total	1368,817	7			

- a. Predictors: (Constant), CP
 b. Dependent Variable: Re

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-34,412	14,478		-2,377	,055
	CP	,777	,308	,718	2,524	,045

a. Dependent Variable: Re

REGRESSION

```

/MISSING LISTWISE
/STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA
/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
/NOORIGIN
/DEPENDENT CA
/METHOD=ENTER CP.
    
```

Regression

[DataSet1] C:\Users\Seven\Desktop\SPSS Outputs\SPSS 1.sav

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	CP ^a	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: CA

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,918 ^a	,843	,817	8,34699

a. Predictors: (Constant), CP

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2246,517	1	2246,517	32,244	,001 ^a

a. Predictors: (Constant), CP

b. Dependent Variable: CA

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Residual	418,033	6	69,672		
	Total	2664,550	7			

a. Predictors: (Constant), CP

b. Dependent Variable: CA

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	22,320	11,488		1,943	,100
	CP	1,388	,244	,918	5,678	,001

a. Dependent Variable: CA

REGRESSION

/MISSING LISTWISE

/STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA

/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)

/NOORIGIN

/DEPENDENT VA

/METHOD=ENTER CP.

Regression

[DataSet1] C:\Users\Seven\Desktop\SPSS Outputs\SPSS 1.sav

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	CP ^a	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: VA

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,924 ^a	,853	,829	15,520

a. Predictors: (Constant), CP

ANOVA_b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	8405,703	1	8405,703	34,898	,001 ^a
	Residual	1445,190	6	240,865		
	Total	9850,893	7			

a. Predictors: (Constant), CP

b. Dependent Variable: VA

Coefficients_a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-63,231	21,359		-2,960	,025
	CP	2,684	,454	,924	5,907	,001

a. Dependent Variable: VA

الملخص:

تهدف من خلال دراستنا هذه إلى إبراز أثر تكلفة العاملين على المردودية في المؤسسة العمومية الاقتصادية والتي غالبا ما تخضع لقيود اجتماعه تفرض عليها بحكم انها ملك للدولة، ولتحقيق هذا تناولنا في موضوعنا من الجانب النظري مفهومين من أهم المفاهيم في عالم الأعمال وهما التكلفة والمردودية، حيث قمنا بإسقاط الضوء على مختلف الجوانب الخاصة بهما من تعاريف وخصائص نظريات وكذا المعدلات المعيارية للقياس. وتمت دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENAMARBRE خلال الفترة الممتدة ما بين سنة 2009 وسنة 2016 من خلال بناء نموذج يتضمن التكلفة كمتغير مستقل والمردودية ورقم الأعمال والقيمة المضافة كمتغيرات تابعة.

وتوصلت الدراسة الى بيان وجود تأثير لتكلفة العاملين على المردودية وفقا لعلاقة إيجابية طردية، وفي ظل هذه النتيجة نوصي الى ضرورة تحليل تكاليف العاملين والعمل على التسيير الأمثل للقوى العاملة للرفع من أدائهم وبالتالي تحقيق مردودية بالمؤسسات العمومية الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية:

التكلفة، تكلفة العاملين، المردودية، المردودية الاقتصادية، المؤسسة العمومية الاقتصادية، ENAMARBER.

Abstract:

The aim of our conducted study is to highlight the impact of the labor cost on profitability in public economic enterprise, which is often subject to social constraints imposed on it due to its ownership to the state. In order to achieve this, we discussed two of the most important concepts in the world of business which are: Cost and Profitability. We shed light on various aspects of the two concepts, from definitions to characteristics of theories, as well as the standard rates of measurements.

The case of the National Marble Enterprise ENAMARBRE during the period between 2009 and 2016 was studied, by building a model that includes cost as an independent variable, and profitability, business number, and the added value as dependent variables.

The study concluded that there is an impact of the labor cost on profitability according to a positive direct relationship. In light of this result, we recommend the need to analyze the labor cost, and work on the optimal management of laborforce to increase their performance and thus achieve profitability in public economic enterprises.

Key Words:

Cost, labor cost, profitability, economic profitability, Public Economic Enterprise, ENAMARBER.