

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة ابن خلدون تيارت

ميدان علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير
شعبة: علوم التسيير
تخصص: محاسبة وجباية معمقة



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

من إعداد الطالبتين:

زقونادية

حليمي آية

تحت عنوان:

المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة نفضال وحدة تيارت فرع GPL

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	أستاذ محاضر "أ"	د. روتال عبد القادر
مشرفا ومقررا	أستاذ التعليم العالي	د. ستي عبد الحميد
مناقشا	أستاذ محاضر "أ"	د. لعروس لخضر

السنة الجامعية: 1443هـ/1444هـ - 2022م/2023م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

كلمة شكر ونقطة بار

نحمد الله ونشكره الذي هدانا وعلمنا ما لم نعلم فيسر لنا طريقنا نلتمس فيه
علما نافعا، ويسر لنا الأمور ونشكره على أنعمه التي لا تعد ولا تحصى،
ونصلي ونبارك على صفوة خلقه وعلى آله وصحبه وعلى من اهتدى بهديه
إلى يوم الدين.

ويسعدنا بعد حمد الله وشكره أن نتقدم بخالص الشكر والتقدير
للأستاذ "ستي حميد" الذي قبل الإشراف على هذا العمل ولم ييخل علينا
بإرشاداته ونصائحه وتشجيعه الدائم وما لمسناه عنده من إخلاص كبير
وحب صادق للعلم والطالب

ثم نتقدم بجزيل الشكر والعرفان وخالص الدعاء لمن افنيا حياتهما وكل
غايتهما سماع كلمة نجاح أوليائنا الأعزاء ودون أن ننسى أختي التي ساعدتني
في مشواري الدراسي.

كما نشكر لجنة المناقشة لقبولهم مناقشة هذا العمل.

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساهم في عملنا هذا المتواضع من
قريب ومن بعيد، وإلى كل من مد لنا يد المساعدة وزودنا بالمعلومات اللازمة
لإتمام هذا العمل المتواضع.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ
وَالَّذِي جَعَلَ مِنَ
الْمَاءِ الْحَيَاةَ كُلَّ
شَيْءٍ حَيٍّ إِنَّهُ
لَعَلِيمٌ بِذُنُوبِكُمْ

باسم الله أبتدي وبرسوله أقتدي أحمد الله حمدا يليق

بجلالته وعظمته وكماله لا خالق ولا هادي غيره.

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما ومتعهما بالصحة

والعافية.

نادية

الحمد لله وكفى والصلاة على حبيب المصطفى وأهله
ومن وفى أما بعد:

الحمد لله الذي وفقنا لثمين هذه الخطوة في مسيرتنا
الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضلته تعالى

مهداة

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأدامهما نورا لدربي
لكل عائتي الكريمة التي ساندتني وإلى رفيقات المشوار
اللاتي قاسمني لحظاته.

آية

فهرس الموضوعات

بسملة

كلمة شكر وتقدير

إهداء

فهرس الموضوعات

قائمة الجداول والأشكال

أ مقدمة

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير

07 تمهيد

08 المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير

08 المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير

10 المطلب الثاني: أنواع ومراحل مراقبة التسيير

14 المبحث الثاني: ماهية المحاسبة التحليلية

14 المطلب الأول: مفهوم وأهداف ووظائف ومجالات المحاسبة التحليلية

20 المطلب الثاني: مساهمة المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير

32 خلاصة

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية للمحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير

في مؤسسة نفضال وحدة تيارت

34 تمهيد

35 المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

35 المطلب الأول: تقديم عام للمؤسسة نفضال

39 المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة

43 المبحث لثاني: نظام التكاليف في مؤسسة نفضال فرع GPL تيارت

43 المطلب الأول: الطريقة المتبعة في تسجيل التكاليف بالمؤسسة

46 المطلب الثاني: واقع محاسبة التكاليف في المؤسسة

55 المطلب الثالث: مقارنة بين أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC والأساليب التقليدية

57 خلاصة

59 خاتمة

63 قائمة المصادر المراجع

67 قائمة الملاحق

ملخص

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
16	أوجه التشابه بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية	01-01
16	أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية	01-02
21	تصنيف التكاليف	01-03
37	قدرة استيعاب قارورة B13 في المستودع المناوب	02-01
46	حسابات النتائج لسنة 2022/2021	02-02
49	رقم الأعمال المحقق لكل منتج خلال لسنة 2022/2021	02-03
49	المشتريات المستهلكة خلال سنة 2022/2021	02-04
50	جدول التكاليف سير غاز	02-05
51	هامش الربح الغير لمختلف المنتوجات لسنة 2022/2021	02-06
52	هامش ربح التسيير المباشر لمختلف المنتوجات	02-07
53	النتيجة التحليلية الإجمالية للمؤسسة 2022/2021	02-08
54	الربح الودوي لسنة 2022/2021	02-09
55	مقارنة بين ABC والأساليب التقليدية	02-10

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	خطوات مراقبة التسيير	01-01
12	مراحل مراقبة التسيير	01-02
18	وظائف المحاسبة التحليلية	01-03
37	مخطط للطريق العملية داخل المركز	02-01
37	الهيكل التنظيمي للوحدات النفطية	02-02
38	المنطقة ZONE	02-03
39	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	02-04

قائمة الملاحق:

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
67	التكاليف والنتائج	01
68	إدارة السوق ومجال نفوذه	02
69	بيانات الدخل حسب الطبيعة	03
70	سند التسجيل	04
71	مخطط مناطق التوزيع للمؤسسة	05

قائمة المختصرات:

الاختصار	المدلول
ABC	Activity Based Costing
GPL	Gaz de Pétrole liquéfié

مقدمة

عرف القرن المنصرم تطورات هائلة في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية للمؤسسات خاصة منها الصناعية، سواء تعلق الأمر بالتكنولوجيا وأساليب الإنتاج أو طرق التسيير ومجالات التخطيط والبرمجة وطرق التنبؤ وأدوات الرقابة على العمليات التي تقوم بها تلك المؤسسات.

هذا التطور كان مصدره عاملان، العامل الأول يتمثل في التقدم الحاصل للعلوم وأساليب الإدارة والتسيير والبحوث العلمية النظرية والتطبيقية لأغراض أكاديمية وعسكرية وغيرها من المجالات، أما العامل الثاني هو الضغوط المستمرة على المؤسسات لمواجهة فترات الكساد وتضخم التكاليف والمنافسة الشديدة والشرسة في بعض الأحيان بين المؤسسات وانعكاسات ذلك على تصرفات مسيري المؤسسات باتخاذ إجراءات وقرارات كفيلة بمواجهة تلك العوامل ومحاولة التموّج عن طريق كسب حصة من السوق، والكفاح من أجل البقاء وتحقيق الأرباح، فعملوا على تطوير أساليب التسيير والتخطيط وتبني أدوات رقابية كفيلة بترقية الأداء وتصحيح الأخطاء من أجل تحقيق الأهداف المسطرة وذلك بالاستفادة من العامل الأول المتعلق بالتقدم العلمي.

في هذا السياق ونتيجة لكبر حجم المؤسسات وتعدد نشاطاتها وتشعبها وتزايد التحديات المختلفة، ظهرت الحاجة القوية للتخطيط والرقابة لإدارة المؤسسة مع تطوير أدوات مختلفة لإعداد وتنفيذ المخططات والقيام بالمهام الرقابية، فتركزت جهود المهندسين ومسيري المؤسسات وخبراء التسيير على تطوير أساليب وأدوات مختلفة لاستخدامها في إدارة المؤسسات فحصل هناك تراكم مهم لتلك الأدوات.

ومن بين هذه الأدوات نجد المحاسبة التحليلية، هذه الأخيرة، تعد بمثابة أداة بالغة الأهمية في الحياة العملية للمؤسسة تساعد إدارتها في التحكم في تكاليفها وتسيير مواردها، إذ تقوم بتحليل النتائج العامة بصفة دقيقة ومفصلة تسمح بمعرفة النتائج الحقيقية وذلك من خلال دراسة التكاليف كل منتج وكل قسم أو ورشة على حدى هذا ما جعلها تكتسب مكانة هامة في الدول المتقدمة وتعتبر كذلك تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها من أجل مراقبة التسيير بحيث تعد مراقبة التسيير إحدى الوظائف الضرورية لقيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها.

وعلى ضوء ما سبق تيزر لنا الإشكالية التالية:

• كيف تساهم المحاسبة التحليلية في تحسين مراقبة التسيير في مؤسسة نفضال وحدة تيارت؟

لمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي محاور هذا الموضوع عملنا على تحليلها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي أهمية مراقبة التسيير؟
- ما هي مكانة نظام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير؟
- ما هي الطرق المعترف بها لحساب التكاليف والتي تمثل هدف المحاسبة التحليلية؟

- هل طريقة المحاسبة التحليلية المعتمدة في مؤسسة نفطال وحدة تيارت تسمح لنا بتحديد تكلفة المنتج بدقة؟

1- فرضيات البحث:

إن الفرضيات التي اعتمدها كأساس ومنطلق لمناقشة موضوع البحث تمثلت فيما يلي:
- تظهر أهمية مراقبة التسيير في اكتشاف الانحرافات والعمل على إيجاد الحلول لها.
- مراقبة التسيير قائمة على مجموعة من الركائز، حيث تمثل المحاسبة أهمها، باعتبارها قاعدة تزويد المسير بالمعلومات الضرورية لتحليل النتائج واتخاذ القرارات.
- إن التحديات المعاصرة تفرض على المؤسسة الجزائرية وجود نظام المحاسبة التحليلية، يسمح بمعرفة تكاليف المنتجات والعمل على إكسابها ميزة أكثر تنافسية سعرا وجودة.
- تسمح لنا طريقة المحاسبة التحليلية المعتمدة في مؤسسة نفطال وحدة تيارت بتحديد تكلفة المنتج بدقة

2- أسباب ودوافع اختيار موضوع البحث:

من أهم الدوافع التي أدت بنا إلى اختيار هذا الموضوع ما يلي:
- الوضعية الصعبة التي تعيشها اغلب المؤسسات.
- تخلي بعض المؤسسات عن استعمال المحاسبة التحليلية.
- لأن تقنية المحاسبة التحليلية تعتبر من أهم التقنيات التي تعطينا صورة واضحة ودقيقة عن المؤسسة
- لتوسيع معارفنا نظريا وعلميا وهذا من خلال معرفة مدى استعمال المعلومات النظرية في الميدان العلمي.
- والسبب الرئيسي والأهم هو عدم استغلالها أحسن استغلال في المؤسسات حيث لا تستعمل إلا في المؤسسات العمومية.

3- أهمية البحث:

إن هذا الموضوع يشكل أهمية كبرى في تسيير المؤسسات بصفة عامة والصناعية بصفة خاصة، ومن هنا كان لا بد إثراء من الناحية الأكاديمية والناحية التطبيقية نتيجة أهميته كوسيلة فعالة بأيدي مسيري المؤسسات من أجل الوصول إلى الأهداف المنشودة.

4- أهداف البحث:

يرمي هذا البحث إلى:

- التعرف على المحاسبة التحليلية وكيفية تطبيقها في التسيير.
- معرفة الدور المهم الذي تلعبه المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية.

- حتمية تبني المؤسسة الجزائرية للمحاسبة التحليلية كأسلوب تسييري يمكنها من تحسين كفاءته.
- إثراء المكتبة بمصدر جديد للمعلومات يمكن الاستفادة منه.

5- منهج البحث:

من أجل البحث في هذا الموضوع والإجابة بقدر الإمكان عن الإشكالية السابقة، والإلمام بجوانبه اعتمدنا على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، فكان استخدامه عبر كامل فصول البحث حسب ما تقتضيه مرحلة المعالجة وذلك بغرض التعمق في فهم وتبيان العناصر المكونة للموضوع وتحليل مختلف العلاقات بتحديد أثارها وخاصة فيما يتعلق بالجوانب العملية التنفيذية المتعلقة بمراقبة التسيير وطرق المحاسبة التحليلية، وأيضا الاستخدامات المختلفة لها للوصول إلى استنتاجات تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة متضمنة الأسئلة الفرعية للإلمام بالموضوع محل الدراسة.

6- الدراسات السابقة:

تم الاعتماد في هذا البحث على دراسات جامعية تم إعدادها من طرف طلبة سابقين من بينها ما يلي:

الدراسة الأولى: لميس رفاة؛ نهاد الشايشي، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير في مؤسسة اقتصادية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي جيلي (2021/2020)، وجاءت إشكاليته كما يلي: كيف تساهم المحاسبة التحليلية في تحسين مراقبة التسيير في المؤسسة الجزائرية "للجلود ومشتقاته وحدة جيجل".

حيث ركز الباحثين على الإلمام أكثر بأهمية المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير، وقد توصل إلى نتائج عديدة نذر منها أن الطريقة الأقسام المتجانسة المستعملة في المؤسسة الجزائرية في الجلود ومشتقاته وحدة جيجل سمحت لهم بتحديد تكلفة المنتج Extrat بدقة.

الدراسة الثانية: مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير "حالة مؤسسة نفضال"، رسالة ماجستير، تخصص التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2006، وقد طرحت الباحثة الإشكالية التالية: ما أهمية المحاسبة التحليلية كنظام وكأداة في مراقبة التسيير المؤسسة، وبالتالي في تقويم أداءها.

وتهدف الدراسة إلى الإلمام بكل جوانب المتعلقة بالمحاسبة التحليلية وإبراز دورها وأهميتها باعتبارها نظام للمعلومات في مراقبة التسيير، وهذا من خلال كل الطرق التي تتميز بها ولقد توصلت الباحثة إلى أن المحاسبة التحليلية من أهم أدوات مراقبة التسيير، إذ أنه حتى يقوم نظام مراقبة التسيير بدوره على أكمل وجه يجب على أن يعتمد على مخرجات نظام المحاسبة التحليلية لتكون مدخلات له لتقويم وتصحيح أداء المؤسسة ومقارنة النتائج بالأهداف المسطرة ويكمن الاختلاف بين هذه الدراسة وموضوعنا في أننا سنحاول أن نركز أكثر على مساهمة المحاسبة التحليلية في تحسين مراقبة التسيير.

الدراسة الثالثة: بلعربي أسماء؛ حجار آسية، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير "دراسة حالة مطاحن الكبرى للظهرة"، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالي، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2016/2015، حيث جاءت إشكاليته كما يلي: كيف تساهم المحاسبة التحليلية في دعم مراقبة التسيير؟.

حيث ركز الباحثين على الاعتماد على طريقة الأقسام المتجانسة مما فيها من سهولة تحديد تكاليف كل فرع من فروع المؤسسة، حيث توصل الباحث إلى النتائج التالية: أنه لا يمكن لنظام المحاسبة التحليلية لوحده أن يوفر المعلومات الكافية للمسيرين لاتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل المؤسسة، فكل نظام فرعي له دوره في تحسين التسيير، وتختلف هذه الدراسة عن دراستنا في كونها ركزت على المحاسبة التحليلية كنظام معلومات للتسيير، ودورها في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، أما دراستنا تركزت على محاسبة التحليلية وأهميتها في مراقبة التسيير.

7- صعوبات البحث:

لقد حاولنا قدر المستطاع الاستفادة من المراجع والموارد المتوفرة لدينا وتوظيفها بطريقة سليمة، إلا أن الصعوبات التي واجهتنا أثناء انجاز البحث لا تختلف في حقيقتها عن تلك المؤلفوة لدى جل الباحثين، وأهمها قلة المراجع باللغة العربية في مجال مراقبة التسيير.

8- حدود الدراسة:

أ-الحدود الزمانية: عادة تتمثل في الحدود الزمانية الممتدة بين السنوات التالية: 2023-2024.
ب-الحدود المكانية: تناولت هذه الدراسة المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية حيث اقتصرت الدراسة على البيئة الجزائرية من خلال مؤسسة نفطال وحدة تيارت فرع GPL.

9- تقسيمات البحث:

يشتمل موضوع هذه الدراسة "المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية" على محورين رئيسيين تمت معالجتهما في فصلين مقسمة إلى مباحث ومطالب وخلاصة لكل فصل. اعتمدنا هذه الخطة في ترتيب وتسلسل المحاور بهذا الشكل بطريقة تخدم الغرض والموضوع، بالعمل على توضيح الإطار لكل من المكونين الأساسيين للموضوع ألا وهما المحاسبة التحليلية، مراقبة التسيير، وتحديد العلاقات والترابط بينهما وخصائص كل منهما والعمل أيضا على التعمق في تحليل تلك العلاقات والكشف عن عناصرها وإبراز تأثيراتها من خلال الاستخدامات المختلفة للمحاسبة التحليلية في مجال التسيير.

الفصل الأول: تحت عنوان "الإطار النظري للمحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير"، ويتضمن هذا الفصل ثلاث مباحث، تطرقنا في الأول إلى "مفاهيم أساسية حول مراقبة التسيير" والذي بدوره يتضمن مطلبين، فالأول يتحدث عن ماهية مراقبة التسيير أما الثاني فتناولنا فيه عموميات حول مراقبة التسيير. أما

المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى "عموميات حول المحاسبة التحليلية" وهو الثاني قد قسم إلى مطلبين، الأول ماهية المحاسبة التحليلية، أما الثاني فتم فيه مفاهيم حول التكاليف (التكاليف وسعر التكلفة) وفي المبحث الثالث والأخير للفصل الأول ركزنا فيه على "مساهمة المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير"، ففي المطلب الأول قمنا بتقديم طرق المحاسبة التحليلية، وفي الثاني أدوات مراقبة التسيير.

أما **الفصل الثاني** انتقلنا فيه إلى "دراسة حالة بمؤسسة -نفطال- بتيارت"، من خلال مبحثين حيث تم في الأول "تعريف بالمؤسسة محل الدراسة، وقسم المبحث إلى مطلبين في الأول تم تقديم عام للمؤسسة، وفي الثاني استعراض الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومهامه أما المبحث الثاني كان عن "نظام التكاليف في مؤسسة نفطال فرع GPL تيارت، تطرقنا في المطلب الأول إلى الطريقة المتبعة في تسجيل التكاليف بالمؤسسة والثاني إلى واقع محاسبة التكاليف في المؤسسة، أما المطلب الثالث والأخير لهذا الفصل قمنا بمقارنة بين أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC والأساليب التقليدية.

الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة التحليلية

ومراقبة التسيير

تمهيد الفصل:

إن التسيير الاقتصادي والمالي الجيد يستلزم على المؤسسة دراسة المحيط الاقتصادي ومعرفة التقدم التكنولوجي وقد ترتب على هذا التطور تحديد أهداف جديدة للمحاسبة التحليلية تختلف بينا عن الأهداف التقليدية للمحاسبة العامة، بحيث تعد المحاسبة التحليلية لغة أعمال يتم من خلالها توصيل المعلومات الاقتصادية والمالية المتعلقة بمنشآت الأعمال إلى مختلف الأفراد المستفيدة منها وكذلك تعتبر كآلية تسيير ومراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية بحث عند تطور هذه المؤسسات خاصة في أوروبا وأمريكا بعد الثورة الصناعية كثرت نشاطات المؤسسة وعملياتها بحيث تطورت مراقبة التسيير بتطور هذه المؤسسات وهنا يمكننا القول على أن مراقبة التسيير هو نظام يتم من خلاله التحكم في تسيير وترشيد قرارات المؤسسة وتوجيهها.

لذلك سنبرز في هذا الفصل المفاهيم العامة التي تتعلق بالمحاسبة التحليلية مع الإشارة إلى المفاهيم

التي تتعلق بموضوع مراقبة التسيير والذي ينقسم إلى:

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير.

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة التحليلية.

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير:

تحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة وأهمية بالغة داخل المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال قدرة هذا النظام على التحكم في تسيير المؤسسات وترشيد قراراتها وتوجيهها وكشف الانحرافات. ولذلك سوف نعرض لكم في هذا المبحث أهم المفاهيم التي تتعلق بموضوع مراقبة التسيير والذي ينقسم إلى مفهوم مراقبة التسيير، وأنواع ومراحل مراقبة التسيير.

المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير:

إن المهمة الأساسية لإدارة المؤسسة هي التنسيق بين مختلف الموارد من أجل تحقيق غايات محددة في ظل التغيرات المحيطة بالمؤسسة، وذلك من خلال وضع مجموعة من الإجراءات والتنظيمات لغرض تسهيل عمل الأفراد وجعل المؤسسة تخضع لنظام رقابي يسمح بمتابعة سير العمليات.

الفرع الأول: نشأة وتعريف مراقبة التسيير**أولاً: نشأة مراقبة التسيير:**

إن ظهور وظيفة مراقبة التسيير كانت في الفترة ما بين الحربين العالميتين في الو.م. أ وقد ارتبط وجودها بصفة مباشرة بمعهد مراقبي التسيير، الذي نشأ في هذا البلد سنة 1931-1939 حيث عرفت تطورا مع تطور المؤسسات الاقتصادية.

ثانياً: تعريف مراقبة التسيير:

يعد ميدان مراقبة التسيير مجالا هاما، باعتباره مفتاح التحكم في تسيير المؤسسات، بالإضافة إلى ذلك الأداة المساعدة على مسك وقياس وترصد كل القضايا الخاصة بحركية المؤسسة بصفة عامة¹. يعرف أنتوني ودايردن مراقبة التسيير هي الإجراءات التي يتأكد من خلالها المسيرون أن الموارد تم الحصول عليها ويتم استعمالها بفعالية (بالنسبة للأهداف) وفعالية (بالنسبة للوسائل المستعملة) وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة².

ويعرف خبراء المحاسبة ومحافظون المحاسبات مراقبة التسيير هي نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة هذا النظام يسمح بمركزية وتجميع وترتيب المعلومات وتوجيهها قصد الفهم وتبيين نجاعة كل نشاط أو وظيفة في المؤسسة³.

كما يعرف بأنه طريقة عقلانية للتنسيق بين الموارد البشرية والمادية والمالية قصد تحقيق الأهداف المسطرة وتتم هذه الطريقة حسب سيرورة التخطيط التنظيم الإدارة والرقابة للعمليات⁴.

¹ - د. معراج هواري؛ مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، دار النشر ديوان المطبوعات الجامعية 04، 2011، ص 03.

² - المرجع نفسه، ص 05.

³ - المرجع نفسه، ص 06.

⁴ - عبد الرزاق بن الحبيب، اقتصاد مؤسسات، الديوان مطبوعات الجامعية، 2000، ص 103.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف مراقبة التسيير على أنها نظام للمعلومات يساعد على قيادة المؤسسة من خلال توجيه الموارد المتاحة واستعمالها بكفاءة وفعالية وذلك من أجل بلوغ الأهداف الموجودة.

الفرع الثاني: أهمية وأهداف مراقبة التسيير:

إن مراقبة التسيير وظيفة بالغة الأهمية لنظرا لدور الهام الذي تقوم به داخل المؤسسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

أولا: أهمية مراقبة التسيير:

ظهرت أهمية مراقبة التسيير داخل المؤسسة بعد تطورها ونمو حجمها وتنوع أنشطتها الإنتاجية التسويقية، إدارية، تمويلية، ونستخلص أهميتها في ما يلي:

- الوقوف على المشاكل والعقبات بقصد حلها
- اكتشاف الأخطاء فور وقوعها واتخاذ التدابير اللازمة لمعالجتها.
- التأكد من قواعد التطبيق الصحيحة داخل المؤسسة.
- تقييم كفاءة المديرين في جميع المستويات والتأكد من توافر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية.
- التأكد من تطبيق القوانين واحترام القرارات.
- السماح بمعرفة مستوى نمو المنظمة.
- الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل.
- التأكد من توافر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية.

ثانيا: أهداف مراقبة التسيير:

تسعى مراقبة التسيير إلى تحقيق أهداف قصد تسهيل عملية الرقابة على المؤسسة وتمثل هذه الأهداف فيما يلي¹:

- التوفيق والربط بين مختلف ممارسات مراقبة التسيير في مستويات التنظيمية المختلفة.
- القضاء على الآثار السلبية لأنظمة قياس الأداء.
- تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين نشاط الحقيقي والنشاط المعياري.
- تحقيق الفعال ونعني بها تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بموارد المتاحة.
- توفير المعلومات الضرورية لإدارة ومختلف مراكز المسؤولية.
- صيانة نظام محاسبي والتحكم في المعلومات وإعداد لوحة القيادة ومحاولة التقليل من درجة عدم التأكد وتعين الفرص واستغلالها.

¹ - وليد مرغني، تفسير فعالية مراقبة التسيير في مؤسسة اقتصادية، المجلد 08، العدد 01، جامعة الوادي، الجزائر، 2008، ص 11.

المطلب الثاني: أنواع ومراحل مراقبة التسيير

نظرا لأهمية مراقبة التسيير وتطبيقها في مختلف المؤسسات الاقتصادية فإن دراستها يجب أن تكون وفقا لمسار متكون من مراحل ما يجعلها تحتل مكانة هامة في المؤسسة وعليه سوف نتطرق هنا إلى كل من أنواعها ومراحلها.

الفرع الأول: أنواع مراقبة التسيير:

يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب معايير مختلفة منها الزمن - التنظيم - المصدر - الشمولية.

أولاً: من حيث الزمن:

إن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ أو أثناء أو بعد التنفيذ ونجد¹.

1- **المراقبة القبلية (قبل الانجاز):** وهذا النوع من الرقابة يتعلق بالمستقبل ويعتمد على التأكد من توفر متطلبات انجاز العمل قبل البدء في التنفيذ.

2- **المراقبة الآنية (أثناء الانجاز):** وهذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة علاجية أي يتم تصحيح الأخطاء أو الانحرافات إذا حدثت أثناء تنفيذ العمل.

3- **الرقابة اللاحقة (البعديّة):** يتم هذا النوع من المراقبة بعد انجاز النشاط وتتم على شكل دورات أسبوعية شهرية أو أيام محددة.

ثانياً : من حيث التنظيم: هناك ثلاثة أنواع حسب هذا المعيار².

1- **المراقبة المفاجئة:** وهي التي تتم بشكل مفاجئ وبدون إنذار مسبق لغرض اكتشاف الأخطاء والانحرافات وذلك بقيام بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم وسير أعمالهم وفق الخطة المسطرة .

2- **المراقبة الدورية:** وتكون على شكل دورات أسبوعية شهرية وتكون هذه الرقابة وقائية أكثر من علاجية

3- **المراقبة المستمرة:** تكون طوال أيام السنة أي دائمة لمتابعة عملية التنفيذ باستمرار والقيام بعملية التقييم الدائم للأداء.

ثالثاً: من حيث المصدر:

وهناك نوعان من مراقبة التسيير³:

1- **المراقبة الداخلية:** وهي المراقبة الذاتية أي تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة والمهام.

2- **المراقبة الخارجية:** هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالباً لجهاز الدولة كمراقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية ومراقبة مدقي الحسابات لميزانيات المؤسسات.

¹ - محمود أحمد فياض، مبادئ الإدارة وظائف المدير، ط1، دار صفاء النشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 183.

² - علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 29.

³ - زيد منير عبوي، إدارة المؤسسات العامة وأسس تطبيق الوظائف الإدارية، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص

رابعاً: من حيث الشمولية:

تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع¹:

- 1- **على مستوى الأفراد:** تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم والتعرف على سلوك الأفراد أثناء عملهم وهذا باستخدام عدة مؤشرات الكفاءة الإنتاجية معدل الغياب والتأخر.
- 2- **المراقبة على الأنشطة الوظيفية:** وتشمل كل الوظائف وأنشطة المؤسسة مثل التسويق التمويل الإنتاج وإدارة الموارد البشرية وتقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات.
- 3- **المراقبة على أداء المؤسسة الكلي:** ومن خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة وهذا عن طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذا الخصوص.

الفرع الثاني: مراحل مراقبة التسيير:

وسوف نحاول شرح وتبسيط هذه المراحل في ما يلي²:

تعتبر مراقبة التسيير مسار دائم لتعديل والتحكم يشمل جملة من الأنشطة المتتابعة والتي يمكن تجميعها إلى أربعة مراحل أساسية التخطيط التنفيذ المتابعة والتحليل التصحيح.

أولاً: التخطيط:

يتم من خلالها تحديد الاستراتيجيات والأهداف طويلة الأجل ويقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الكمية اللازمة للتفكير الاستراتيجي.

ثانياً: التنفيذ:

بعدما تم التخطيط لما سيشعر في تنفيذه تأتي مرحلة التنفيذ أي القيام بخطط العمل التي تم إعدادها بتحقيقها في الميدان وعلى أرض الواقع.

ثالثاً: المتابعة والتحليل:

يتم أثناء سير العمليات الوقوف دورياً على التنفيذ بقياس النتائج الجزئية المحققة يكون هنا التركيز على فهم أسباب تلك النتائج والتوصل إلى ما يمكن فعله لتصحيح السير أو تعديله

رابعاً: الإجراءات التصحيحية:

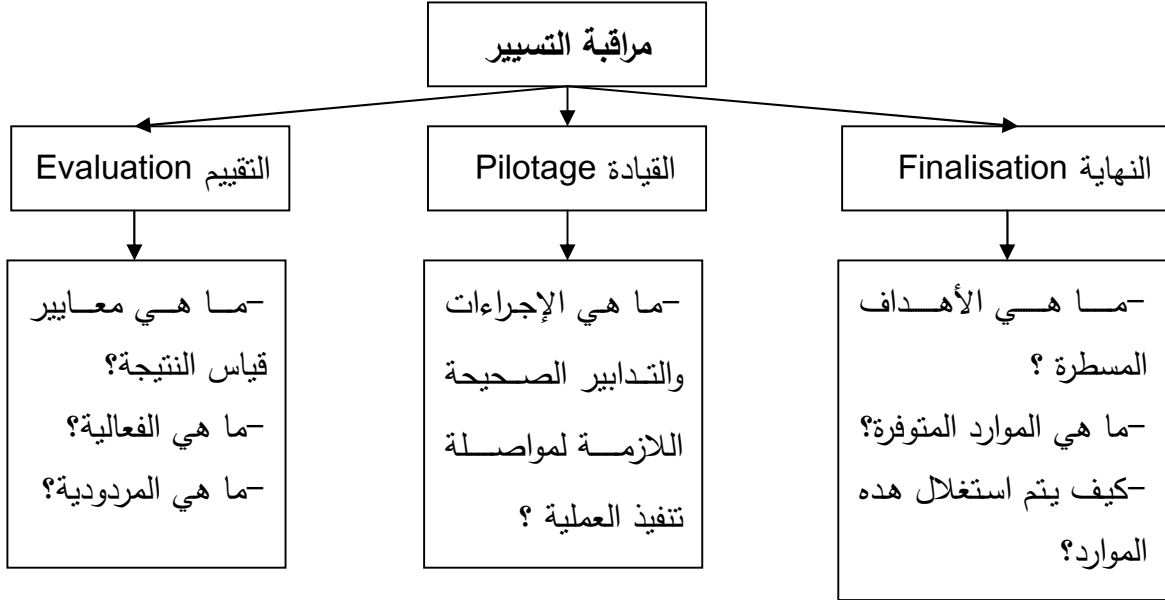
تؤدي المرحلة السابقة منطقياً إلى صياغة مجموعة من الحلول لمواجهة قصور الأداء والتي يتم اختيار أحسنها قد تعود التصحيحات على عمليات القياس التي قد تكون غير صحيحة أو بالتنفيذ غير السليم للعمليات كما قد ترجع التصحيحات على الخطط متوسطة الأجل وحتى الاستراتيجيات نفسها لعدم واقعيتها أو عدم ملاءمتها لوضعية المؤسسة أن دور مراقب التسيير في هذه المرحلة يقتصر فقط على اقتراح تعديلات وتقديم

¹ - عبد السلام أبو قحت وآخرون، نظم الإدارة الحديثة المديرين المنظمات التخطيط الاستراتيجي القرارات الاتصالات، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2011، ص ص 289-291.

² - سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير أدوات ومراحل إقامته في مؤسسة اقتصادية "دراسة حالة مؤسسة فلاش الجزائر"، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002/2001، ص ص 74-76.

توصيات ولا يمكن له بأي حال من الأحوال اتخاذ القرارات لأنها من صلاحيات المسؤولين والشكل الموالي يوضح بشكل عام هذه المراحل:

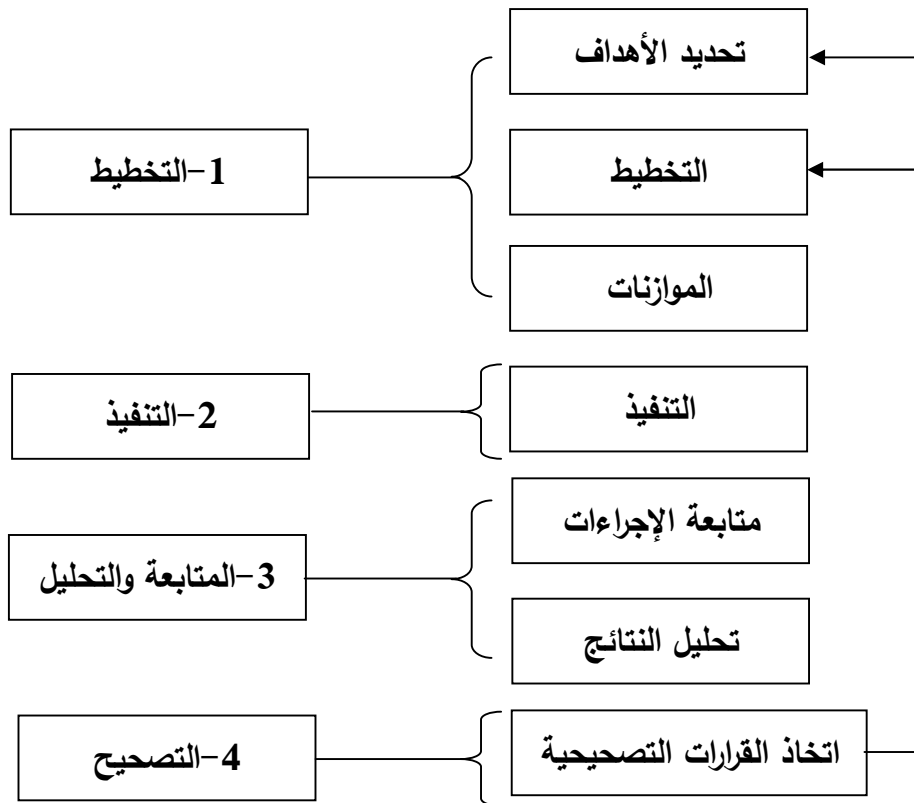
الشكل رقم (01-01): خطوات مراقبة التسيير:



المصدر: العونية بن زكورة، مراقبة التسيير ودورها في تحسين معايير تقييم الأداء للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز لولاية معسكر، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 16، العدد 01، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2020، ص 108.

وسوف نحاول إيجاز ودمج الخطوات السابقة في الشكل التالي:

الشكل رقم (01-02): مراحل مراقبة التسيير



Source: Helene Loning, Le contrôle de gestion, 3ème édition, Dunod éditions, Paris, 2008, p 03.

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة التحليلية

لقد ظهرت المحاسبة التحليلية كوسيلة يستعان بها في تحميل التكاليف أم توزيعها على المنتجات والخدمات وكوسيلة لترتيب وتنظيم ومعالجة الأعباء وتحليلها من أجل وصول نتائج يتخذ على ضوءها المديرون داخل المؤسسة القرارات المتعلقة بالنشاط وتحليل النتائج وكذلك برمجة وتخطيط النشاطات المستقبلية.

المطلب الأول: عموميات المحاسبة التحليلية

إن التسيير الجيد والعقلاني للمؤسسات وبالخصوص الإنتاجية منها سواء كان ذلك في القطاع العام أو الخاص يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في استعمال عوامل الإنتاج بكيفية رشيدة وبالتالي النفقات والمصاريف الخاصة بذلك الاستعمال وتكمن تلك القدرة في كفاءة مسيري المؤسسات في استخدام الأدوات الأزمة استخداما ناجعا وإحدى تلك الأدوات هي المحاسبة التحليلية التي تمكن من تحليل ومراقبة التكاليف بكيفية مفصلة ودقيقة ونافعة.

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة التحليلية**أولا: نشأة المحاسبة التحليلية:**

رغم التطور الذي عرفته المحاسبة العامة المحاسبة المالية وذلك بالانتقال من نظام القيد البسيط إلى حيث نشأة luca pacieli 1499 نظام القيد المزدوج الذي ظهر في إيطاليا على يد الراهب متأخرة عن المحاسبة العامة وهنا يمكننا أن نقول بأنها ظهرت بظهور الثورة الصناعية تعتبر المحاسبة التحليلية كأحد فروع المحاسبة الذي تعمل على المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية في التحليل وتسجيل بيانات التكاليف بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة الاستفادة من هذه البيانات في زيادة الكفاءة الإنتاجية في المشروعات حتى أطلق على محاسبة التكاليف في تطورها المحاسبة الإدارية ويمكن تقسيم فترة ظهورها إلى:

1- المحاسبة تحليلية تقليدية: في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية ونظام المحاسبة العامة هو المنبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في سجلات المحاسبية¹.

2- المحاسبة التحليلية المعاصرة: بدأت بعد تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة مما أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة ومعرفة عتبة مردوديتها².

¹ - عبد الكريم بو يعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2015، ص ص 7-8.

² - السيد السيد عطا الله؛ أوبختي وبوهنة، المفاهيم المحاسبية الحديثة، عمان دار الراية للنشر والتوزيع، 2009، ص ص 315-

ثانيا: تعريف المحاسبة التحليلية:

لقد سميت بالمحاسبة الصناعية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة التحليلية إذ أن هذه الأخيرة أكثر استعمالا وانتشارا ولقد اختلفت هذه التعاريف باختلاف المؤلفين حول المحاسبة التحليلية حيث أنها لم تختلف من حيث المضمون ومن أهم هذه التعاريف نجد:

تعرف على أنها الأداة التي تهتم بتحديد تكاليف نشاط المؤسسة الاقتصادية وتسعير منتجاتها وتلعب دورا مهما في المؤسسة الاقتصادية كما تقوم بتوفير البيانات الأزمنة لتخطيط التكاليف العملية المستقبلية وراقبتها عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية بالمخطط وبيان الانحرافات¹.

وتعرف أيضا على أنها نظام محاسبي يعمل على تجميع المعلومات تصنيفها وتلخيصها وتحليلها والتقرير عنها إلى الإدارة لمساعدتها في أنشطة التخطيط والرقابة².

كما تعرف المحاسبة التحليلية هي التقنية المستخدمة لتحديد وتحليل التكاليف تهدف إلى التحكم في التكاليف في المعلومات والنتائج بحيث يجب تكيفها مع النشاط والهيكل الوظيفي للمؤسسة واحتياجات متخذ القرار من أجل تحسين أداء المؤسسة³.

من خلال هذه التعاريف يمكننا أن نستخلص أن المحاسبة التحليلية أداة من أدوات الإدارة الحديثة تساهم في تحسين أداء المؤسسة والتحكم في تسييرها الداخلي.

ثالثا: العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية:

تهدف المحاسبة المالية إلى توفير المعلومات عن الوضع المالي للمؤسسة أو نتائج أنشطتها وتدفعها النقدي لكل من يطلبها من مستخدمي المعلومات الخارجين المهتمين بمجريات الأمور في المؤسسة أما المحاسبة التحليلية تهدف إلى توفير معلومات تفصيلية عن التكاليف والمخزون السلعي من الإنتاج التام وغير تام وتسعير المنتجات ورقابة عناصر التكاليف وتقييم الأداء لخدمة المستويات الإدارية المختلفة في القيام بأداء وظائفها الرئيسية من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات⁴، وفي الجدولين الموالين سوف نقوم بتبيان العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية وذلك بذكر أوجه التشابه والاختلاف بينهما:

¹ - حمد النيل النور أيمن طه؛ بن أحمد آل الشيخ المبارك إبراهيم، واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مؤسسة المقاولات بالمملكة العربية السعودية، مجلة علوم الاقتصادية والإدارية، 2018، ص 103.

² - تسيير محمد؛ الرجي عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، إصدار (5)، دار وائل للنشر، الأردن، 2009، ص 17.

³ - Béatrice Gandguillot, francis Grandguillot, L'essentiel de la comptabilité de gestion , 6ème édition, Gualion Lextenso édition, paris, 2014, p15.

⁴ - محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، تحليل قياس الرقابة، المكتبة المصرية، مصر، 2008، ص 32.

الجدول رقم (01-01): أوجه التشابه بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

المحاسبة المالية	المحاسبة التحليلية
-تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات والمطلوبات تمهيدا لتصوير الحسابات الختامية والمركز المالي أي أن كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية	-تعتبر مكملة للمحاسبة المالية حيث تؤيدها بالبيانات التفصيلية فعند إعداد الحسابات الختامية تقدم محاسبة التكاليف تكلفة المخزون السلعي وتكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل وقسط اندثار الموجودات الثابتة.
-في الميزانية العمومية تحت فقرة الموجودات المتداولة هناك مخزون سلعي آخر المدة وهذا الفرع يقوم باحتساب المحاسبة التحليلية	-تتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية.
المحاسبة المالية.	المحاسبة التحليلية.
-تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات والمطلوبات تمهيدا لتصوير الحسابات الختامية والمركز المالي أي أن كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية.	-تعتبر مكملة للمحاسبة المالية حيث تؤيدها بالبيانات التفصيلية فعند إعداد الحسابات الختامية تقدم محاسبة التكاليف تكلفة المخزون السلعي وتكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل وقسط اندثار الموجودات الثابتة.
-في الميزانية العمومية تحت فقرة الموجودات المتداولة هناك مخزون سلعي آخر المدة وهذا الفرع يقوم باحتساب المحاسبة التحليلية.	-تتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية.

المصدر: محمود علي الجبالي؛ قصير السامرائي، محاسبة تكاليف، ط1، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2000، ص 12.

الجدول رقم (01-02): أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

المحاسبة التحليلية	المحاسبة المالية	زاوية المقارنة
تهتم بتزويد الإدارة بالبيانات التحليلية للقيام بمهام التخطيط والرقابة.	تسجيل عمليات المنشأة الخارجية ممثلة في قيم نقدية وفي شكل إجمالي.	1-النطاق
تتمثل في اقل (وحدة تنظيمية كمراكز الأقسام الإدارات) داخل المنشأة.	تتمثل الوحدة المحاسبية في المنشأة ككل أو في جزء متكامل منها كفرع أو مصنع.	2- الوحدة المحاسبية
تعالج العمليات بطريقة تحليلية وتفصيلية لتوفير البيانات عن التكاليف	تعالج العمليات المالية بطريقة إجمالية وتهتم بالعمليات التي تحدث بين المنشأة	3- المعالجة المحاسبية

مع الغير مما ينشأ عنها علاقات مديونية ودائنية.	كل نوع من العمليات والمنتجات والنشاطات.
4-الأهداف	تهدف إلى تحديد نتيجة النشاط من الربح أو الخسارة والتعرف على المركز المالي للمنشأة كوحدة واحدة لسنة مالية واحدة.
5- إعداد البيانات	تهتم بالبيانات الفعلية التي تعبر عن قيم العمليات التي تمت في الماضي (إيرادات ونفقات).
6- الجهة المستفيدة	أصحاب المنشأة والجهات الخارجية.
7- نوع البيانات	تهتم بالعمليات المالية من إيرادات ونفقات من عملية المنشأة.
	تهتم بالبيانات الفعلية والبيانات التقديرية (المحددة مقدما) للتكاليف فقط.
	إدارة المنشأة بوضع الخطط والرقابة عليها واتخاذ القرارات الرشيدة.
	تهتم بالبيانات الكمية والمالية (قيم) المتعلقة بأوجه النشاط المختلفة.

المصدر: نائل عدس؛ نضال الخلف، محاسبة التكاليف، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 21.

رابعاً: أهداف ووظائف ومجالات المحاسبة التحليلية

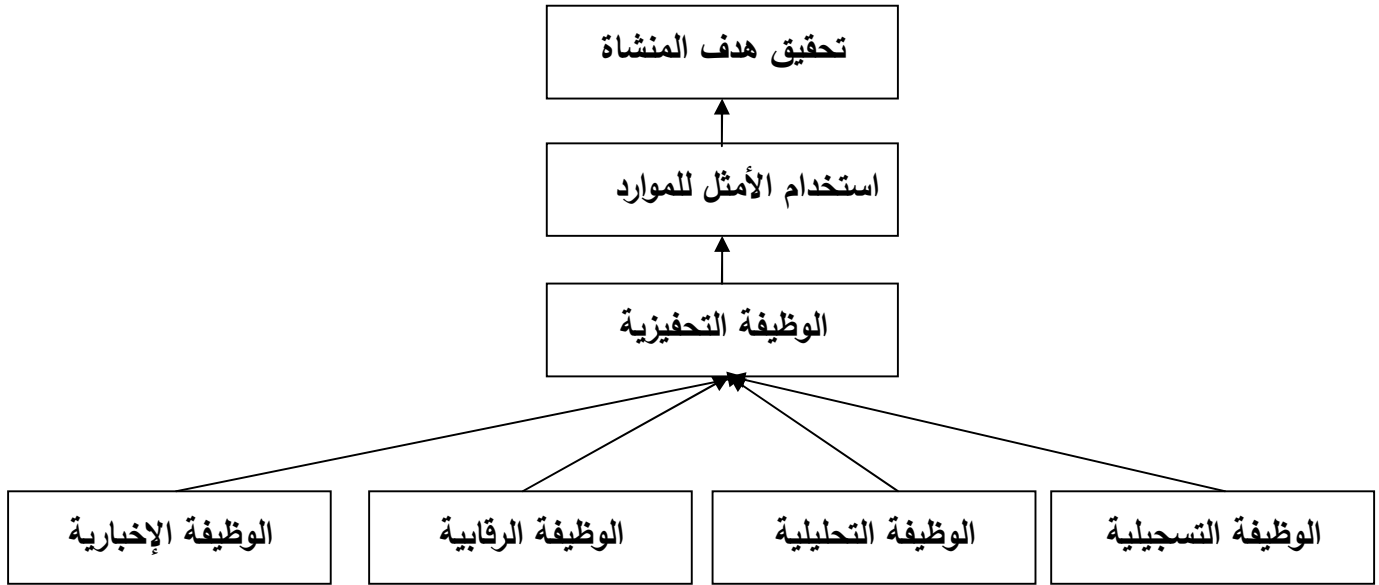
ترتكز المحاسبة التحليلية على مجموعة من الأهداف والوظائف حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية حيث يتحقق هذه الأهداف والوظائف تساعد المؤسسة على تحقيق أقصى ربح ممكن وضمان الاستمرارية في السوق.

1-أهداف المحاسبة التحليلية: إن للمحاسبة التحليلية عدة أهداف باعتبارها محاسبة موجهة لتسيير المنظمات وتتنحصر في ما يلي:

- تحديد التكاليف سعر التكلفة وسعر البيع.
 - تقدير المردودية واتخاذ القرارات الهادفة.
 - مراقبة ظروف النشاط الداخلية وتحليل الانحرافات.
 - تحديد قيمة المحزونات.
 - تقديم وسائل تبرير الأسعار.
- 2-وظائف المحاسبة التحليلية:**

ترتكز المحاسبة التحليلية على مجموعة من الوظائف والتي تساعد إدارة المنشأة على تحقيق أهدافها تتمثل في الشكل التالي:

الشكل (03-01): وظائف المحاسبة التحليلية



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف، ط1، دار الحامد، الأردن، 2006، ص 24.

وفيما يلي شرح لهذه الوظائف:

- أ- الوظيفة التسجيلية: تختلف حسب الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة في عملية التسجيل.
 - ب- الوظيفة التحليلية: تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربطه بمراكز التكلفة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.
 - ج- الوظيفة الرقابية: وذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات.
 - د- الوظيفة التحفيزية: تحقق هذه الوظيفة بعد انجاز الوظائف السابقة وتمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط له.
 - هـ- الوظيفة التفسيرية (الإخبارية): بعد تسجيل كل التكاليف وتحليلها يجب على المحاسب صياغة النتائج المتوصل إليها في شكل قوائم وتقارير توضع أمام الإدارة حتى تتمكن من اتخاذ القرارات.
- 3- مجالات المحاسبة التحليلية:

تتعدد مجالات استعمال المحاسبة التحليلية نظراً لدورها الهام في الحياة العملية، لذلك سوف نقوم بالتطرق إليها، وتستعمل المحاسبة التحليلية في عدة مجالات وذلك لأهميتها البالغة وتشمل هذه المجالات وهي كالتالي¹:

أ-دوافع نظام التكاليف في الأنشطة المختلفة: يمكن أن تحمل هذه الدوافع ما يلي:

¹- محمد العشماوي، محاسبة التكاليف، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2011، ص ص 49-56.

-انتقال المحاسبة التحليلية من هدف قياس تكلفة الإنتاج التام وغير التام إلى خدمة هدف الرقابة على التكاليف وتوفير المعلومات الأزرمة لترشيد القرارات الإدارية في المجالات المختلفة.

-إن لكل نشاط مهما اختلفت طبيعة التكاليف الخاصة به دون غيره من الأنشطة الأخرى ومن ثم فإن المحاسبة التحليلية قابلة للتطبيق والاستخدام في كل نشاط.

-الحاجة إلى استخدامات المحاسبة التحليلية في مراقبة أوجه الأنشطة المختلفة.

ب-الأنشطة الاقتصادية: حيث تستعمل لمحاسبة التحليلية ما يلي:

-النشاط الصناعي: يحتاج النشاط الصناعي إلى المحاسبة التحليلية لخدمة أغراض القياس الرقابة وترشيد القرارات الإداري.

-النشاط الزراعي: يحتاج النشاط الزراعي إلى خدمات المحاسبة التحليلية في المجالات التالية:

• قياس تكلفة أداء العمليات الزراعية المختلفة.

• قياس تكلفة الإنتاج المحاصيل الحقلية.

• توفير البيانات الأزرمة لترشيد القرارات المزرعية.

-نشاط الإسكان والتعمير: حيث يشمل هذا على أعمال البناء وإقامة مشروعات البنية الأساسية الفوقية والتحتية ويتم تنفيذ الأعمال في هذا النشاط من خلال عقود المقاولات.

-النشاط المصرفي: ولاشك في أن أهمية توظيف معلومات التكاليف في خدمة هذا النشاط وخاصة فيما يتعلق بقياس وتحليل تكاليف وظائف الاقتراض والحسابات الجارية والاعتمادات المستندية وغير ذلك.

-النشاط الفندقية: وتعمل المحاسبة التحليلية على إمداد الإدارة الفندقية بالمعلومات الكافية والدقيقة والتفصيلية حول:

• قياس تكاليف الأغذية والمشروبات والحفلات.

• قياس وتحليل وتحميل تكاليف العمالة والمغسلة والتنظيف والتدفئة.

• تسعير الخدمات الفندقية.

-النشاط الحكومي: تلعب المحاسبة التحليلية دورا بارزا في خدمة النشاط الحكومي السيادي المتمثل في صورة حكومية مركزية وحكومية محلية وهيئات خدمية.

المطلب الثاني: مفاهيم حول التكاليف (التكاليف وسعر التكلفة)

إن دراسة وتحليل كل التكاليف الخاصة بالعملية الإنتاجية يؤدي بالمؤسسة إلى تحديد سعر البيع المعقول لمنتجاتها لهذا أردنا هنا توضيح مفهوم التكاليف وسعر التكلفة مع الإشارة إلى مكونات وتصنيف عناصر التكاليف.

الفرع الأول: تعريف التكلفة وسعر التكلفة:**أولاً: تعريف التكلفة وسعرها:**

سوف نقوم في هذا المبحث بتقديم تعريف للتكلفة وسعر التكلفة مع التطرق إلى الفرق بين العبء والتكلفة.

1- تعريف التكلفة:

تعرف التكلفة بأنها القيمة الاقتصادية لأية تضحية اختيارية سواء كانت مادية أو معنوية والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على المنفعة الحاضرة أو المستقبلية¹. كما يعرفها المحاسبون على أنها مورد يتم التضحية به أو يتم إنفاقه للحصول على هدف محدد وفي المعتاد يتم قياسه على أنه مبلغ نقدي يجب سداؤه للحصول على السلع والخدمات².

على ضوء هذه التعاريف توصلنا إلى أن التكلفة تحمل معاني عديدة إلى أنها تعبر عن منظور المحاسبة المالية وعن مقدار التضحية التي تتكبدها المؤسسة في سبيل الحصول على عنصر وقيمة اقتصادية وهذا العنصر قد يكون على شكل مادي ملموس أو على شكل غير ملموس.

2- تعريف سعر التكلفة:

سعر تكلفة المنتج أو الخدمة هو مجموع التكاليف التي تم صرف هذا المنتج أم الخدمة حتى أصبح تاماً وقابلاً للبيع³.

3- الفرق بين العبء والتكلفة:

العبء هو الذي يتحمله المنتج القابل للتقييم ولا يتصف بالصفة المادية مثل استهلاك المادة الأولية أما التكلفة في مجموع الأعباء والمصاريف خلال مرحلة معينة من الإنتاج مثل تكلفة الشراء وتكلفة الإنتاج.

ثانياً: خصائص التكلفة وعناصرها وتصنيفها:**1- خصائص التكلفة:**

تتميز التكلفة إلى ثلاثة خصائص أساسية مستقلة وهي:

أ- مجال التطبيق: إن مجال التطبيق معقد ويمكن أن يطبق على:

- الوظيفة الاقتصادية للمؤسسة (تمويل، إنتاج، إدارة).

¹ - صالح رزق عطا الله؛ خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997، ص 14.

² - ثناء علي القباني، قياس وتخصيص ومحاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 24.

³ - عبد الكريم بو يعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2015، ص 32.

-وسائل الاستغلال (محل، مصنع، ورشة).

-النشاط (منتج، مجموعة من المهام).

ب-مراكز المسؤولية: وهي عن نظام فرعي للمؤسسة تكون له أهداف قابلة للقياس ويتميز بالاستقلالية من أجل تحقيق هذه الأهداف (الإدارة، التجارة، المدير التقني).

ج-فترة الحساب: يمكن حساب التكلفة عن بعد وهي عبارة عن تكلفة حقيقية كما يمكن حسابها من قبل والتي هي عبارة عن تكاليف معيارية.

د-المحتوى: هناك نوعين من التكاليف تكاليف جزئية وأخرى كلية ويمكن الحصول على التكاليف الجزئية بالأخذ بعين الاعتبار جزء فقط من الأعباء ويمكن حساب التكاليف الكلية بأخذ كل الأعباء...

2-عناصر التكاليف:

تنقسم العناصر التي تساهم خلق الإنتاج أو النشاط إلى ثلاثة عناصر وهي¹:

أ-المواد: وهي تشمل كافة المستلزمات السلعية التي تحتاجها العملية الإنتاجية في المؤسسة الصناعية.

ب-الأجور: يمثل العمل العنصر الأساسي الذي يعمل إلى تحويل المواد الخام إلى منتجات وبيع كما يتم تسويق هذه المنتجات.

ج-الخدمات: تتعدد الخدمات إلى ثلاثة أنواع خدمات إنتاجية وتسويقية وخدمات إدارية وتمويلية بحيث تعد أمرا ضروريا لاستكمال دورة الإنتاج والبيع.

3-تصنيف التكاليف:

حسب ما جاء في تعريف التكاليف فإن هذه الأخيرة هي كل ما ينفق من أجل عملية إنتاجية معينة حيث تساعد في تحديد تكلفة المنتجات النهائية، ولهذا فأنا نجد عدة تصنيفات للتكاليف وهنا نقوم بتصنيفها وفق الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-01): تصنيف التكاليف

تصنيف التكاليف		
تتعلق بعملية الشراء والتخزين.	تكلفة التموين	حسب الوظيفة
تتعلق بعملية الإنتاج.	تكلفة التصنيع	
تتعلق نقل المنتجات إلى نقاط البيع.	تكلفة التسويق	
تتعلق بسير الإدارة.	تكلفة إدارة عامة	حسب التأثير على المنتج
كل ما يتعلق بإنتاج نوع معين دون سواه.	تكاليف مباشرة	
كل ما يتعلق بإنتاج أكثر من منتج في أن واحد.	تكاليف غير مباشرة	

¹ - بوريش مهني، سياسات تخفيض التكاليف وأهميتها في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية -دراسة مقارنة-، أطروحة دكتوراه كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2018/2019، ص 12-13.

حسب الأقسام	قسم الإنتاج	هي التي تجري في عملية الإنتاج.
	قسم الخدمات	هو الذي لا يقوم مباشرة بأعمال الإنتاج.
حسب الأغراض البرمجة واتخاذ القرارات	تكلفة الفرصة البديلة	هي كل ما يضحى به نتيجة رفض الاستعمالات البديلة للموارد.
	تكاليف التفاضلية	هي الفرق في التكلفة الكلية على مستوى معين من الإنتاج والتكلفة الكلية للإنتاج عند مستوى آخر.
	تكاليف ضمنية	تكاليف تحسب ضمن التكلفة الفعلية.
	تكاليف المعيارية	مقارنة ما يجب ان تكون وما هو كائن.
حسب حجم النشاط	ثابتة	تكاليف التي تبقى ثابتة مهما تغير حجم النشاط.
	متغيرة	تكاليف التي تتغير بتغير حجم النشاط.

المصدر: صالح عبد الرزاق عطا الله؛ وراد خليل، مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري والعلمي، ص 25.

الفرع الثاني: مساهمة محاسبة التحليلية في مراقبة التسيير:

إن إدخال نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية يساهم في تحسين مراقبة التسيير حيث تعتبر المحاسبة التحليلية من أهم تقنيات مراقبة التسيير وذلك لاستعمالها عدة طرق محاسبية لتسيير إدارة المؤسسات أحسن تسيير وهذا راجع للمعلومات الكاملة والدقيقة التي تقدمها والتي بدونها لا يمكن أن تتخذ المؤسسة قراراتها بصفة علمية، وفي هذا الفرع سوف نعرض لكم طرق المحاسبة التحليلية ونتطرق إلى أدوات مراقبة التسيير.

أولاً: طرق المحاسبة التحليلية:

1- طريقة مراكز التحليل:

مع مرور الوقت تعقدت عملية الإنتاج مع تطوير منتجات أكثر تعقيدا حيث هنا يمر المنتج بعدة مراحل إنتاجية وفي وجود هذه المنتجات المختلفة لا تستطيع المحاسبة التحليلية أن تقوم بحساب التكاليف بالطريقة القديمة أولاً هي طريقة الأقسام المتجانسة وهنا ما أدى إلى تطوير طريقة الأقسام المتجانسة إلى طريقة مراكز التحليل¹.

¹ -Boisselier patrick et autre, Contrôle de gestion, Vuibert édition, paris, 2013.

أ- تعريف طريقة مراكز التحليل:

يعرف على انه قسم من نظام محاسبي والذي يتم فيه التحليل بداية بتحميل الأعباء غير المباشرة لحسابات تكاليف المنتجات المعينة حيث يقوم بنشاط معين وبالسعي لتحقيق هدف معين¹.

ب- تصنيف مراكز التحليل:

صنف المخطط المحاسبي بين نوعين أساسيين من مراكز التحليل وهما المراكز التشغيلية ومراكز البنية حيث أن²:

- المراكز التشغيلية: تكون فيها وحدات العمل مادية بحيث قسمت إلى صنفين رئيسيين وهما:
 - ✓ المراكز الرئيسية: وهي مراكز توضع فيها وسائل الإنتاج والبيع الخاصة بالمؤسسة.
 - ✓ المراكز المساعدة: وهي المراكز التي تهدف إلى تسيير عوامل الإنتاج الموضوعية في المؤسسة.
- مراكز البنية: تكون فيها وحدات العمل نقدية.

ج- أهمية الطريقة في مراقبة التسيير:

إن معرفة التكلفة الكلية للمنتجات المشتراة المنتجة والمباعة يعد عنصر معلومات لا يمكن تجاهلها عندما يتعلق الأمر بقيادة المؤسسة ومراقبة تسييرها بحيث تسمح ب³:

- تقييم المحزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية.
- دراسة تطور تكاليف أي منتج عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع.
- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية.
- إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات.
- إعداد سعر تجاري لسلمة أو خدمة.
- تساهم في تسيير العقلاني للمؤسسة.
- تحديد التكلفة التي يمكن للمؤسسة تحقيقها.

2- طريقة التكاليف المتغيرة:

تعتمد هذه الطريقة على فصل التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لإغراض التسيير ونعد هذه طريقة مناسبة أكثر من الطريقة الكلية وهذا من حيث فائدتها في التحليل التسيير الاقتصادي للمؤسسة وهنا سيتم تسليط الضوء على مفهوم الطريقة وعناصرها مع الإشارة إلى أهميتها في التسيير.

¹ - إسماعيل حجازي؛ سعاد معاليم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 62.

² - المرجع نفسه، ص 64.

³ - نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص 117.

أ- تعريف طريقة التكاليف المتغيرة:

هي التكاليف التي تتغير إجمالاً مع التغيرات في حجم الإنتاج بنسبة ثابتة حيث أن إجمالي التكاليف المتغيرة هو الذي يتغير مع تغيرات في حجم الإنتاج أما متوسط التكلفة المتغيرة للوحدة فهو ثابت¹.

ب- عناصر التكلفة المتغيرة: تتمثل عناصر التكاليف المتغيرة في²:

- التكاليف المباشرة = مواد مباشرة + الأجور المباشرة + المصاريف الصناعية المباشرة.

- التكاليف غير مباشرة يكون جزء منها متغير والآخر يكون ثابت.

- تكلفة المبيعات = التكاليف المباشرة + التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة + التكاليف التسويقية المتغيرة.

ج- أهمية طريقة التكلفة المتغيرة في مراقبة التسيير:

تظهر أهمية حساب التكاليف وتبويب عناصرها وفق طريقة التكاليف المتغيرة من خلال استخداماتها المختلفة في مراقبة التسيير³.

- تسمح بدراسة مسلك التكاليف التي تعتبر في غاية الأهمية بالنسبة لاتخاذ بعض القرارات.

- تستعمل كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة.

- يتم وفقها دراسة العلاقة بين التكلفة والحجم والربح الذي يمثل أساس عملية تخطيط الأرباح المستقبلية.

- تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة.

3- طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

إن ظهور طريقة التكاليف على أساس الأنشطة بدأ 1987م في الكتب العلمية المحاسبية بحيث تزايدت الكتابات حول هذا النظام لتباع جميع أفكاره والآثار المترتبة على استخدامه⁴.

وسيتم التطرق إلى تعريف هذه الطريقة مع الإشارة إلى خصائص ومراحل العمل به وكيفية استخدامه في مراقبة التسيير.

أ- تعريف طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

عرفت بأنها مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية كما انه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين لتكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء⁵.

¹ - أحمد حسين علي حسين، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، دار الجامعية للنشر وتوزيع للطباعة، الإسكندرية، 2006، ص 19.

² - صالح عبد الله الرزق عطا الله؛ وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 103.

³ - نوال مرابطي، مرجع سبق ذكره، ص ص 119-120.

⁴ - أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط abc للاستخدامات الإدارية، دار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 70.

⁵ - إسماعيل حجازي؛ سعاد معاليم، مرجع سبق ذكره، ص 98.

ب- خصائص طريقة التكاليف على أساس الأنشطة: حيث يتميز بالخصائص التالية¹:

- تساهم في زيادة كفاءة أداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.

- تساهم في تعظيم الإنتاج وتعتبر تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض الكلف بكل دقة ووضوح

ج- مراحل عمل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة: تتبع المراحل الآتية²:

- التخطيط: إن أهمية هذه المرحلة تتركز في إعداد فريق عمل مناسب من أجل تصميم وتنفيذ النظام وتحديد المشاكل التي تواجه الشركة.

- تحديد وتجميع الأنشطة: وذلك من بداية طلب الموارد مروراً بالعملية الإنتاجية وانتهاءً بالأنشطة وضع المنتج في السوق.

- تسجيل كلفة الأنشطة: بعد انتهاء من تحديد الأنشطة وفعاليتها يتم تسجيل كلف هذه الفعاليات لكل نشاط حيث أن كلف النشاط تساوي مجموع كلف الفعاليات المؤلفة للنشاط المحدد.

- تحديد مراكز النشاط: إن مركز النشاط هو القسم من عملية الإنتاج والذي تسجل الإدارة من خلاله كلف الأنشطة.

- اختيار موجهاً التكلفة: أي تحليل سلوك الكلفة بناء على مقاييس من نوع مختلف.

- تحديد كلفة أهداف الكلفة: بعد أن يتم تجميع الأنشطة في مجموعات الكلف وتحديد موجهاً الكلفة المناسبة يتم احتساب كلفة الوحدة الواحدة من مقياس النشاط.

د- استخدام طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في مراقبة التسيير

تعمل طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة على توفير المعلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة ومن خلال دقة هذه المعلومات تتحقق عملية الرقابة على التسيير ويمكن تلخيص استخدامات هذه الطريقة في مراقبة التسيير في ما يلي³:

- توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة معبراً عنها في شكل تكلفة وتحديد مجالات الوفرة أو الإسراف هذه التكلفة ويمكن للإدارة اتخاذ القرارات المرتبطة بتخفيض الموارد طبقاً لأهداف كل نشاط.

- تحديد علاقة التكاليف بالإفراد وبالتالي تقييم مسؤوليتهم اتجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم ويساعد ذلك الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء.

- يعتبر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة مدخلاً فعالاً لتقييم وقياس الأداء على أساس القيمة المضافة أو المساهمة التي تحقق الأنشطة للإدارة وبالتالي التعرف على جدول كل نشاط.

- توفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة أو السلعة المقدمة.

¹ - إسماعيل يحيى، التكريري محاسبة تكاليف المتقدمة، ط 2، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 165-166.

² - إسماعيل يحيى تيكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 167-175.

³ - [http://univ-blida2.dz/face-souciaux/wp-\(m21p57\)](http://univ-blida2.dz/face-souciaux/wp-(m21p57))

4- طريقة التكلفة المستهدفة:

إن استخدام طريقة التكلفة المستهدفة يؤدي بالمؤسسة إلى تحقيق مزايا تنافسية متعددة في مجال التكلفة والأسعار وتحسين الجودة حيث اعتبرت هذه الطريقة متميزة عن غيرها من أنظمة التكاليف السابقة لان نشاطه لا يقتصر على إدارة التكاليف فحسب إنما يتعداها ليهتم بعملية التنسيق والتنظيم لجميع إدارة وأقسام المشروع¹. وسوف نشير هنا إلى مفهوم طريقة وخصائص ومميزات التكلفة المستهدفة مع الإشارة إلى معوقات التي تواجهها في التطبيق.

أ-تعريف طريقة التكلفة المستهدفة:

مدخل حديث للتحكم في تكاليف الإنتاج هدفه الأساسي هو خفض تكاليف الإنتاج في مؤسسة ما يضمن لها الربحية المرغوبة ويتحقق ذلك من خلال قيمها بدراسات السوق التي توفر لها كل المعلومات المتعلقة باحتياجات ورغبات العملاء المتباينة والعمل على تلبيتها من خلال توفير منتجات ذات تكلفة منخفضة وبسعر مناسب يتماشى مع أسعار المنافسين ويضمن للمؤسسة المكانة السوقية المرغوبة².

ب-خصائص طريقة التكلفة المستهدفة:

يتميز نظام التكاليف المستهدفة بالعديد من الخصائص أهمها³:

- نظام مفتوح لأنه يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع وبيئته.
- نظام يشجع على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازنة.
- يقوم بتحليل عناصر التكاليف ويدرس تأثير كل عنصر على ربحية المنتج.
- يستخدم كأداة جديدة للرقابة ويتميز بكونه رقابة مانعة أو وقائية لأنه يتفادى حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج.

ج- مزايا طريقة التكلفة المستهدفة:

تتميز طريقة التكلفة المستهدفة ب⁴:

¹ - محمد العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2011، ص 329.

² - مجيد نبو أحمد بن الدين، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد القرارات التسعير في المؤسسة الخدمية دراسة تطبيقية بالشركة الجزائرية للتأمين، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، مجلد08، العدد05، جامعة أدرار، الجزائر، 2019، ص 468.

³ - مسكين الحاج، الإدارة الحديثة للتكاليف ودورها في التنافسية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة، الجبلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2016/2017، ص 189.

⁴ - أبو عودة علي عنان، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010، ص 40.

-يؤدي أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحسين جودة المنتج عن طريق وضع أسلوب التكلفة المستهدفة كهدف واضح إلى جانب الأخذ بعين الاعتبار جودة المنتج.
-تؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتجات بشكل ملحوظ.
-تعمل على ترابط الأقسام الداخلية والعمل كفريق واحد يأخذ على عاتقه مس مسؤولية التخطيط وتطوير المنتج.
د- المعوقات التي تواجه تطبيق التكلفة المستهدفة:

بالرغم من تعدد المزايا التي تقدمها طريقة التكلفة المستهدفة إلا أنها تواجه في تطبيقها العديد من المعوقات تتمثل في¹:
-عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق الأساليب الحديثة لخفض التكلفة في إطار المحافظة على مستوى الجودة والأداء الوظيفي.
-صعوبة التحديد الدقيق للعناصر الأساسية لتطبيق هذا المدخل وهي الأسعار والأرباح ومن ثم التكلفة المستهدفة نتيجة لعدم توافر قواعد البيانات الملائمة خصوصا في دول العالم النامية.
-عدم وضوح كيفية تخصيص الخفض المستهدف في تقديرات التكلفة الحالية أو المتوقعة لعمليات المنشأة لتساوي مع التكلفة المستهدفة.
-صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة في إطار تطور تكنولوجي سريع ومتزايد ودخول منافسين جدد للأسواق.

ثانيا: أدوات مراقبة التسيير:

تقوم عملية تصميم نظام مراقبة التسيير على اقتراح إقامة مجموعة من الأدوات التي تعمل بصورة جيدة ومنتاسقة مع الإجراءات المحددة والتي تساعد على تحقيق الأهداف المسطرة وبالتالي زيادة كفاءة وفعالية المؤسسة.
وهنا سوف نقوم بعرض هذه الأدوات والمتمثلة في المحاسبة التحليلية، التحليل المالي، الموازنة التقديرية ولوحة القيادة.

1- المحاسبة التحليلية:

تعد المحاسبة التحليلية من بين أهم أدوات مراقبة التسيير وهي أداة لتحليل المعلومات وعلى ضوء هذا التحليل يتخذ المديرون القرارات الملائمة التي تهم المؤسسة.
أ- تعريف المحاسبة التحليلية: تعرف المحاسبة التحليلية بأنها مجموعة من الإجراءات المنظمةة طبق المنهج المنطقي وتشكل مجموعة من الوظائف لها هدف معين وتقوم على قواعد علمية من ناحية وعلى تطبيق واقعي في الحياة العلمية² من ناحية أخرى.

¹ - مسكين الحاج، مرجع سبق ذكره، ص ص 203-204.

² - العلكاوي طلال جيجان، دور نظام محاسبة التكاليف في تطوير الصناعة السياحية في مملكة البحرين دراسة نظرية وتطبيقية، مجلة تنمية الرافدين، 2011، ص 217.

- ب- أهداف المحاسبة التحليلية: تتلخص أهداف المحاسبة التحليلية في:
- تقديم التقارير الداخلية للإدارة بغرض تخطيط الكلفة والرقابة عليها وتقييم أداء الأفراد والأقسام.
 - توفير البيانات المتعلقة بتقييم المخزون لغرض إعداد التقارير المالية.
 - قياس تكلفة الأداء.
 - تحليل النتائج وإظهار مختلف العناصر المكونة لها وهذا لتسهيل عملية مراقبة المردودية.
- ج- علاقة المحاسبة التحليلية بمراقبة التسيير: تعتبر المحاسبة التحليلية جزء من التسيير والتنظيم داخل المؤسسة لأنها تعتمد على تنبؤات تسمح بمراقبة التسيير وتقوم ب¹:
- المراقبة الفعالة للمصاريف النفقات.
 - قياس مردوديات التصنيع.
 - التزويد العام بكل المعلومات الضرورية لتسيير المؤسسة.
- هذا وأن كل مؤسسة ناجحة يجب تقسيمها إلى أقسام بغية تحديد المسؤولية في كل قسم وإن المحاسبة التحليلية هي التي تحدد علاقات الأقسام ببعضها وعلى ذلك فإنه يمكن تقسيم المؤسسة إلى الأقسام التالية:
- أقسام خاصة بإنتاج تسمى بمراكز الإنتاج.
 - أقسام خاصة بالخدمات تسمى بمراكز الخدمات.
 - أقسام المحاسبة العامة ويتفرع بعضها لقسم المحاسبة التحليلية بحيث يعد من أهم أقسام المصنع الرئيسية الهامة ويقوم بإجراء المراقبة الكاملة على كافة الأقسام بينما نرى في الأقسام الأخرى كل قسم مسؤول عن مراقبة قسمه فقط.

2- التحليل المالي:

- يعتبر التحليل المالي أداة للكشف عن نقاط القوة والضعف في المركز المالي وفي السياسات المختلفة التي تؤثر على الربح.
- أ- تعريف التحليل المالي يعرف بأنه عبارة عن عملية منظمة تهدف إلى التعرف على نقاط القوة في وضع المؤسسة لتعزيزها وعلى نقاط الضعف لمعالجتها²، ويكون ذلك عن طريق ما يلي:
- القراءة الواعية للقوائم المالية المنشورة.
 - الاستعانة بالمعلومات المتاحة وذات العلاقة مثل أسعار الأسهم المؤشرات الاقتصادية ... الخ.

¹ - قايد نور الدين أحمد وآخرون، ماهية مراقبة التسيير المفهوم والأهداف والمهام وأدوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة، ملتقى وطني حول مراقبة التسيير كآلية لحكومة المؤسسات وتفعيل الإبداع، 2017/4/25، جامعة البليدة 02 الجزائر.

² - أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة الجزائرية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1990، ص 28.

ب- أهداف التحليل المالي:

- الرقابة: حيث تسعى إلى معرفة درجة أداء المؤسسة من خلال التقارير المالية التي أعدتها في السابق وكذلك القيام بالدراسات التفصيلية للبيانات المالية الخاصة بها وبالتالي اكتشاف الإيجابيات والسلبيات في السياسة المالية المطبقة خلال فترة معينة.

- اتخاذ القرارات المالية: تتمثل القرارات المالية في قراري الاستثمار ومصادر التمويل فالأول يعني اختيار المشاريع المناسبة للاستثمارات بينما القرار الثاني فهو إيجاد مصادر كافية لتمويل المشاريع ومن أهمها رأس مال المؤسسة الخاصة وكذلك القروض.

ج- استعمال التحليل المالي في مراقبة التسيير:

يلعب التحليل المالي دورا هاما في تحسين وتسهيل عملية مراقبة التسيير وذلك من خلال تحليل البيانات المتضمنة في القوائم المالية وكذلك السعي إلى الكشف عن الخلل في النظام الرقابي ومحاولة إصلاحها وتفاديها وكذلك تحديد أسباب قوة المؤسسة وتعزيزها وتقييم الوضعية المالية ومعرفة قدرة المؤسسة على تسديد ديونها والضمانات التي تقدمها.

3- الميزانية التقديرية:

الميزانية التقديرية هي أداة تخطيطية ورقابية ذات توجه مستقبلي تهدف المؤسسة من خلالها إلى التنبؤ بمستوى النشاط الممكن تحقيقه.

أ- تعريف الميزانية التقديرية: إن الميزانية التقديرية عبارة عن خطة رقمية لنشاط المؤسسة المستقبلي على المدى القريب أو المتوسط توضع هذه الخطة بعد قيام المؤسسة بدراسة كافة العوامل المحيطة بها¹:

ب- أهداف الميزانية التقديرية: يهدف إعداد الميزانية التقديرية إلى تحقيق الغايات التالية²:

- استخدام أصول المؤسسة بكفاية وربحية.

- إجبار إدارة المؤسسة على توجيه المستقبلي في تفكيرها وتوقع ما قد يتم في المستقبل.

- تحديد الاحتياجات التمويلية المستقبلية للمؤسسة.

- وضع التخطيط في مكانه الصحيح أي في مقدمة أذهان مسؤولي الإدارة العليا.

- وضع الأسس لأخذ الإجراءات التصحيحية في حالة انحراف الناتج عن المتوقع هذا بالإضافة إلى كون إن الميزانية التقديرية تعد أداة تخطيطية فأنها أيضا تعد أداة رقابة تساعد الإدارة المؤسسة في تحقيق التالي³:

¹ - صالح خالص صافي، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 213.

² - مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص ص 424-425.

³ - فيصل محمود الشاورة، مبادئ الإدارة المالية إطار نظري ومحتوي عملي، دار مسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط 1، 2003، ص 180.

- التعرف على الوضع المالي في نهاية الفترة.

- تقييم سياسات القائمة.

- تقييم السيولة والربحية والنشاط والمديونية.

- تقييم مدى كفاءة التخطيط.

- تقدير الاحتياجات المالية والمصادر الأزمة للتمويل.

ج-وظائف الميزانية التقديرية¹:

- **التخطيط:** هو وضع أهداف وإعداد التنظيمات الأزمة لتحقيقها وتوضع الأهداف في صورة خطط طويلة الأجل وخطط قصيرة الأجل بالنسبة للمؤسسة وبالنسبة لكل قسم من أقسامها.

- **التنسيق:** وهو العملية التي بموجبها يتم توحيد الجهود بين الأقسام المختلفة للمؤسسة بحيث يعمل كل قسم منها نحو تحقيق الهدف الموضوع.

- **الرقابة:** وهي عملية متابعة تنفيذ الخطط والأهداف الموضوعية واستخدام الميزانيات التقديرية للرقابة يحتم ضرورة إبلاغ الإدارة بمدى ملائمة خطط وأهداف ومقارنة نتائج العمليات الفعلية في جميع أقسام المشروع بالخطط والأهداف الموضوعية مقدما ومتابعة الانحرافات التي تحدث نتيجة للتنفيذ الفعلي

د- **دور الميزانية التقديرية في مراقبة التسيير:** أن ما توفره الميزانية التقديرية من معلومات وما تستعمله من أدوات المحاسبة الإحصاء تجعل مراقب التسيير يفضلها عن باقي الأدوات لأنها شاملة من جهة ومن جهة أخرى تساعده على إعداد جداول القيادة بدقة وتقديم تقاريره حول نشاط المؤسسة بكل وضوح ومصداقية.

4- لوحة القيادة:

لوحة القيادة هي إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير وهي تنتمي إلى نظام المعلومات التسييري الكلي للمؤسسة بحيث تساعد على توفير أهم المعلومات الخاصة بمختلف نشاطات المؤسسة كما تضمن تقديم المعلومات المرتدة عن تحقيق الأهداف ليتم تفسيرها وتصحيحها.

أ-تعريف لوحة القيادة:

تعتبر وسيلة للاتصال واتخاذ القرار والتي تسمح بمراقبة التسيير للفت نظر المسؤول إلى النقاط الهامة أو نقاط المفاتيح المتعلقة بالسير وذلك قصد تحسينها².

ب- **أهداف لوحة القيادة:** لوحة القيادة الجيدة هي اللوحة التي تكون لها مجموعة من الأهداف الأساسية وضعت من أجلها نذكر منها³:

¹ - د. محمد خليل عبد الحميد أحمد؛ عبد السلام منى، مراقبة تسيير في المؤسسة، د.ت، تاريخ الاسترداد 2018/07/02، من الموقع: www.r4ee.net، ص 26.

² - د. معارج هواري؛ الباهي مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 78.

³ - زهية بركان؛ حورية كتمير، لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية، ملتقى وطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، 2017/04/25، جامعة البليدة 2، الجزائر، ص 35.

- معرفة وضعية المؤسسة في كل وقت.

- متابعة تحقيق الأهداف المسطرة.

- تصحيح الانحرافات بين الأهداف والنتائج.

- توجيه المؤسسة والمساعدة في اتخاذ القرارات.

- الحوار بين مختلف المستويات التنظيمية.

ج- أنواع لوحة القيادة:

- لوحة قيادة الاستغلال الوظيفية: تعتبر وسيلة مساعدة لتقييم أداء ما حيث توفر معلومات المباشرة والمفهومة وتتفرع إلى¹:

1- لوحة قيادة مالية تمدنا بجميع المعلومات المتعلقة بالحالة المالية للمؤسسة.

2- لوحة قيادة اجتماعية تمدنا بجميع المعلومات بالمستخدمين المهنية منها والاجتماعية.

3- لوحة قيادة تقنية تمس الجانب التقني عدد الآلات حالات العطب الصيانة.

4- لوحة قيادة الخزينة تمدنا بجميع حقوق المؤسسة أرصدة مختلف الحسابات الديون.

- لوحة قيادة التسيير: وهي تتعلق بكل جوانب نشاط المؤسسة أي أنها حصيلة تفاعل مختلف الأنواع السابقة تحتوي على مؤشرات والمعلومات الأساسية لمتابعة النشاط حسب الاتجاهات والسياسات المسطرة وهدفها متابعة النتائج ومراقبة التنفيذ المحقق بين مستويات المؤسسة توجه إلى المديرية العامة².

¹ -Jerome depuis, **le contrôle de gestion dans les organisations publiques** . 1^{ere} édition , puff paris, 1991, p 127

² -Claude alazard et sabine se paris , **Contrôle de Gestion** , épreuve n 07 DECF , 3^{eme} édition . ed dunod, Paris, 1996, P 333.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا في هذا الفصل توصلنا إلى أن مراقبة التسيير تعتبر مفتاح التحكم في تسيير المؤسسات وكذلك نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة حيث تطرقنا إلى ماهية مراقبة التسيير وأهميتها وأهدافها مع الإشارة إلى الأنواع المتعددة لها حيث أنها تصنف وفق معايير مختلفة أهمها الزمن التنظيم المصدر الشمولية مع ذكر مراحلها التي تبدأ بالتخطيط ثم التنفيذ والمتابعة والتحليل مع الوصول إلى التصحيح وفي الأخير قمنا بعرض الأدوات المتمثلة في التحليل المالي الموازنة التقديرية لوحة القيادة والمحاسبة التحليلية والتي تعتبر آلية من آليات مراقبة التسيير التي تعد بدورها من أهم الركائز التي يقوم عليها النظام المحاسبي ومن أهم مصادر المعلومات داخل المؤسسة باعتبارها تمثل أساس معالم اقتصاد السوق بتقديمها كل المواصفات الكمية والنوعية ومن هذا المنطلق فقد قمنا بعرض ماهية المحاسبة التحليلية التي تتفرع إلى أهداف ووظائف ومجالات مع الإشارة إلى علاقتها مع المحاسبة المالية وفي الأخير قمنا بعرض مفاهيم حول التكاليف بغرض توفير المعلومات الضرورية لمساعدة المسيرين على اتخاذ مختلف القرارات.

الفصل الثاني

دراسة تطبيقية للمحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة

التسيير في مؤسسة نفضال وحدة تيارت

تمهيد:

من خلال هذا الفصل، سيكون هدف الدراسة، محاولة إسقاط الجانب النظري على الواقع، من خلال دراسة تجربة المؤسسة "نفضال" في تصميم نظام المحاسبة التحليلية، بعد أن لمست أهمية هذه الأداة لمراقبة التكاليف التي تعد جزءا من مراقبة التسيير، خاصة في ظل العولمة التي تحكمها المنافسة، حيث تعمل المؤسسة كغيرها من المؤسسات (التي تسعى إلى حفظ وجودها وتحقيق الأهداف التي ترغب الوصول إليها، والتي هي بالدرجة الأولى تعظم أرباحها تحت قيد تدنية التكاليف)، ملزمة بتقديم الأفضل وبأسعار منافسة، خاصة وأنها تعرض منتجات إستراتيجية على مستوى الأسواق الداخلية وحتى الخارجية، وبما أن المحاسبة التحليلية أداة غير موجودة في مؤسساتنا الوطنية، باستثناء القليل منها والتي تعد على الأصابع، والتي تعد نفضال من بينها، فإن هدفي في هذا الفصل التطبيقي هو التطرق إلى كل الجوانب التي خصت تصميم النظام من البداية إلى النهاية. ومن هذا المنطلق ستتصب الدراسة التطبيقية في المباحث التالية:

المبحث الأول: تعريف بالمؤسسة محل الدراسة.

المبحث الثاني: نظام التكاليف في مؤسسة نفضال فرع GPL تيارت.

المبحث الأول: تعريف بالمؤسسة محل الدراسة

من خلال هذا المبحث سنتعرض إلى تقديم المؤسسة نפטال، بالتعرض إلى نشأتها ثم التعرف إلى مهام هيكلها التنظيمي بالإضافة إلى تنظيمها.

المطلب الأول: تقديم عام مؤسسة نפטال

أولاً: لمحة تاريخية عن مؤسسة الام نפטال بالشرافة ونشأتها

تعد مؤسسة نפטال مؤسسة وطنية على قدر كبير من الأهمية تختص بتوزيع وتسويق مختلف المواد البترولية على المستوى الوطني برأس مال يقدر: 15.650.000.000.00 دج وهي تابعة لمجمع سونطراك المحتكر لسوق المحروقات بالجزائر.

1990: تم إلغاء مركزية النشاط بالنسبة (للمخزونات، المبيعات والزيائن)، وتعزز بنظام تم إنشاء المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المنتجات البترولية ERDP بموجب المرسوم رقم 101/80 المؤرخ بـ 06 أفريل 1981، لتخفيض الضغط المتزايد على شركة سونا طراك، التي كانت قبل ذلك تقوم بكل المهام الاقتصادية من بحث واستكشاف، تنقيب، إنتاج، استغلال، تكرير والتوزيع للداخل والخارج للمنتجات البترولية، فضلا عن البحث العلمي، خاصة في البتر وكيمياء.

وقد دخلت ميدان النشاط في 01 جانفي 1982، لتكون مسئولة عن صناعة تكرير وتوزيع المواد البترولية.

وفي عام 1987، تم فصل نشاط التكرير عن نشاط التوزيع وذلك بموجب المرسوم رقم 189/87 الذي تشكلت بموجبه مؤسستان هما:

مؤسسة **NAFTEC**: أوكلت لها مهمة تكرير المواد البترولية.

مؤسسة **NAFTAL**: أوكلت لها مهمة توزيع وتسويق المنتجات البترولية ومشتقاتها، ضمن تزويد السوق الوطني باحتياجاته منها.

مع العلم أن أصل رمز المؤسسة NAFTAL يرجع إلى:

NAFT: نפט.

AL: الجزائر.

ليحمل الرمز في طياته معنى "نפט الجزائر".

ثانياً: تعريف مؤسسة نפטال (وحدة تيارت):

تفرعت وحدة تيارت من ENCC

ENCC: Entreprise Nationale de charpente et chaudronnerie

بتاريخ 1983/06/05 وبدأت أشغالها في 1984/10/15 وبما أن الولاية تتميز بشتاء بارد تنخفض درجات ابتداء من شهر أكتوبر إلى شهر أفريل تقريبا وصيف حار وجاف فإن رقم أعمالها يختلف اختلافا كبيرا بالنسبة للفصلين في فصل الشتاء وينخفض في فصل الصيف.

موقعها الجغرافي:

تقع وحدة نفضال في المنطقة الصناعية زعرورة جنوب شرق ولاية تيارت على بعد 05 كلم إذ تقدر مساحتها بـ 08 هكتار 4000م منها مبنية وهي مساحة شاسعة تتلاءم مع كبر المؤسسة وتنوع نشاطها ويعتبر هذا الموقع استراتيجيا نظرا لطبيعة المنتوجات الخطرة على السكان والبيئة وعدد عمالها 160 عامل والتي تحتوي على مركزين:

-الأول متعدد المنتوجات.

-الثاني مركز الملاء ومستودع عين مناد (BR) بالسوقر والشلالة وكذا شركة التوزيع أي المحطات الخدمائية ونقاط البيع.

1- مركز متعدد المنتوجات CM:

هذا المركز يهتم بكل أنواع الزيوت التي يحتاجها الزبائن، ولهذا المركز يهتم بإفراغ الشاحنات المحملة بأنواع الزيوت SUPER-PETROL-GAZOIL-ESSENCE القادمة من وحدة الإنتاج أرزيو في خزانات كبيرة قدرها حوالي 35م³ عددها أربعة عشر صهريج (خزان) ويحتوي هذا المركز على مخزينين:
أ-المخزن الأول: يتم فيه تخزين الزيوت التي تنتجها وحدة تيارت وتبلغ مساحة هذا المخزن حوالي 7000 طن شهريا.

ب-المخزن الثاني: مخصص لتخزين العجلات المطاطية والتي يتم استلامها من وحدة وهران بالحفظ وكلها مستوردة 100%.

2- مركز الملاء: "Centre Enfetter CE":

في هذا المركز تتم عملية ملء (تعبئة) قارورات الغاز بكل أحجامها مع العلم أن "B" هو البوتان و "P" هو البروبان.

يتم إفراغ الشاحنات القادمة من وحدة أرزيو في خزانات، غاز البوتان يفرغ في خزانات دائرية الشكل سعنتها حوالي 2م³.

غاز البروبان يفرغ في خزائين أسطوانية الشكل أفقيين ثم يتم ضخه عن طريق الأنابيب إلى مركز الملاء حيث يتم تعبئته في قارورات.

وهذين المركزين يتبعان أسلوب أمني حريص جدا لتفادي وقوع حوادث الحريق، كما يوجد أيضا مركز متعدد المنتوجات بدائرة فرندة مخصص بإنتاج الزيوت الاصطناعية يحتوي أيضا على مستودع مناوب لتخزين توزيع مادة "MAZOUTE" مازوت حيث تقدر استيعاب هذا المستودع لهذه المادة حوالي 1000م².

- وتقدر قدرة إنتاج هذا المركز من 12000 إلى 16000 قارورة من نوع B13 يوميا

3- شبكات التوزيع:

أ- بالنسبة للوقود: يوجد 42 محطة خدمية مستغلة عبر الولاية بقدرات إستيعاب مختلفة منها 24 محطة ذات قدرة إستيعاب كبيرة 08 محطات ذات قدرة إستيعاب صغير وتوجد 03 فقط تتضمن توزيع مادة السير غاز Sirgaz، كما توجد 12 محطة خدمية على قيد التنفيذ.

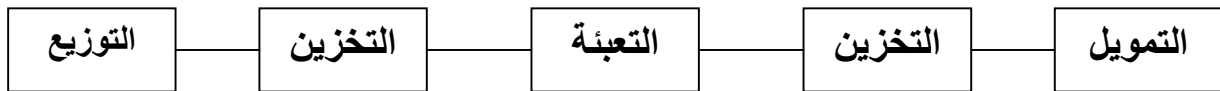
ب- بالنسبة لغاز بترول المميع GPL: حتى يلبي مركز الملاء كل الاحتياطات ويغطي كل تراب الولاية تم تشكيل 03 مستودعات مناوبة لتوزيع قارورات الغاز من نوع B13. وهي مبنية كآلاتي في الجدول مع قدرة استيعابها.

الجدول رقم (01-02): قدرة استيعاب القارورة B13 في المستودع المناوب

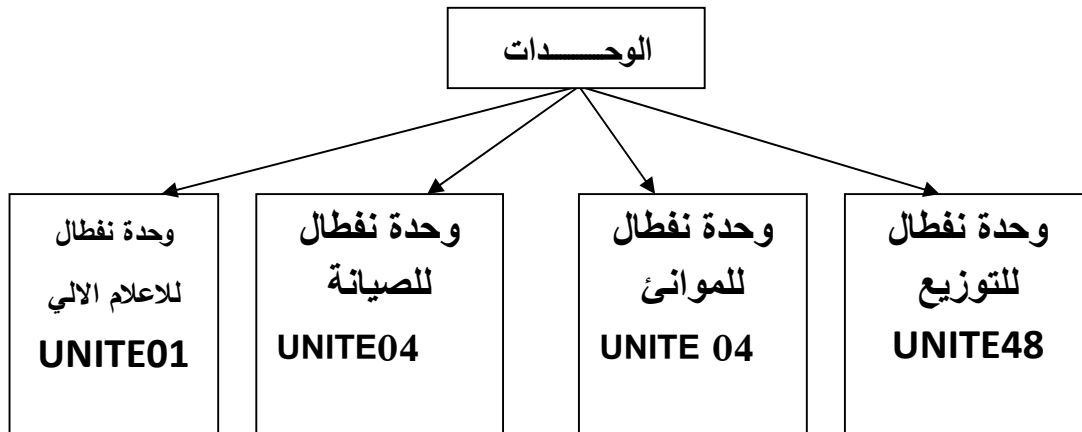
المستودع المناوب	قدرة الاستيعاب بالقارورة B13
فرندة	25000
السوقر	20000
آفلو	25000
قصر الشلالة	25000

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على قسم "المحاسبة التحليلية".

الشكل رقم (1-2): مخطط للطريق العملية داخل المركز

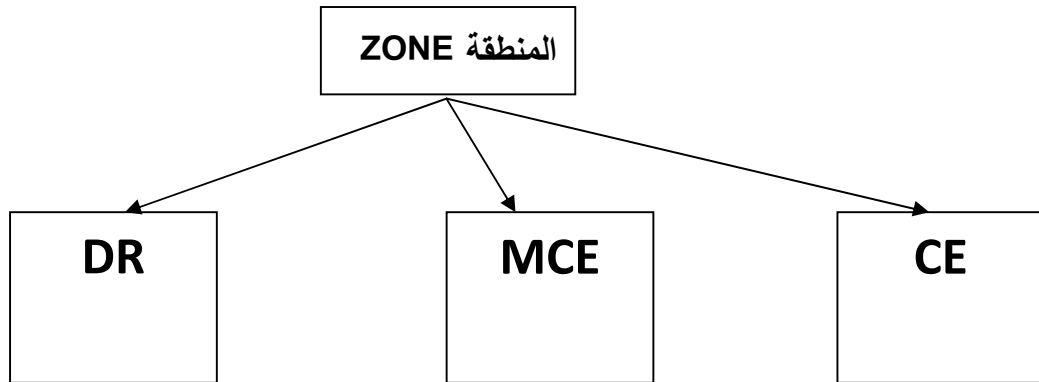


الشكل رقم (2-2): الهيكل التنظيمي للوحدات النفطية:



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معلومات مصلحة الإدارة العامة.

1. وحدات نفضال للتوزيع: وهي وحدات مكلفة بتنفيذ ووضع سياسة المبيعات التموينات وتوزيع المواد البترولية وهي متواجدة بكل ولايات القطر الجزائري.
 2. وحدات نفضال للموانئ: وهي وحدات جهوية للخدمات مكلفة بكل عمليات العبور بالنسبة للمواد التي تستوردها من الخارج والمتواجدة ب: وهران، الجزائر، سكيكدة، وعنابة.
 3. وحدات نفضال للصيانة: وهي وحدات جهوية للخدمات كذلك مكلفة بعمليات الصيانة وتجديد هياكل المؤسسة ومتواجدة ب: وهران، الجزائر، بشار، قسنطينة.
 4. وحدة نفضال للإعلام الآلي: وهي وحدة مكلفة بتنفيذ ووضع سياسة معلوماتية بالمؤسسة ومتواجدة بالعاصمة.
- منتجات مؤسسة نفضال: تتمثل منتجات نفضال في:
1. الفحم والزيوت الموجهة للطيران والبحرية.
 2. غاز البترول المميع (Gaz de pétrole liquéfié) (بوتان وبروبان).
 3. الزفت Bitumes
 4. العجلات المطاطية
 5. سير غاز GPL CARBURANT
 6. غاز طبيعي فحمي GAZ Natural Carburant
- الشكل (2-3): مناطق نشاط المؤسسة

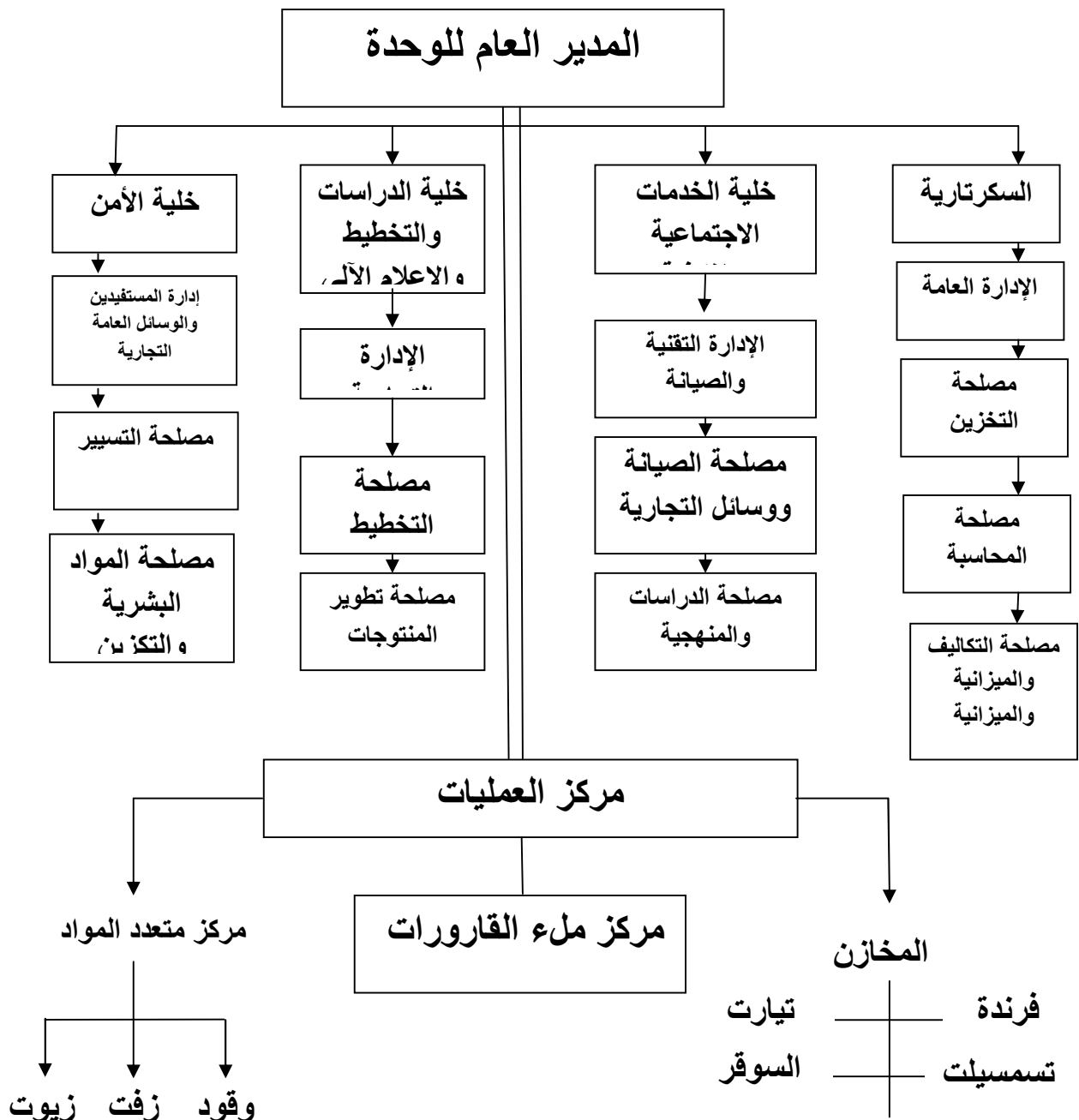


المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معلومات مصلحة الإدارية العامة.

- CENTRE ENFUTEUR: مركز التعمير 141 لتعمير المواد البترولية والتخزين والتوزيع.
 –MINI CENTRE ENFUTEUR MCE: ملحق مركز تعميم المواد البترولية والتخزين والتوزيع.
 – DEPÔT REILIER DR : مستودع للتخزين والتوزيع المواد البترول

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومهامه
 أولاً: الهيكل التنظيمي:

إن المؤسسة عبارة عن نظام مركب ناتج عن تنسيق بين مختلف الإمكانيات المساهمة في النشاط ولكون المؤسسة مسيرة بشكل فعال يجب أن تكون وحداتها أو مصالحها منظمة ومرتبطة حسب الوظائف.
 الشكل رقم (2-4) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة



ثانيا: شرح وتفصيل الهيكل التنظيمي لوحدة نفضال تيارت

أ-مجموعة الدعم:

المدير العام ← السكرتارية ← خلية الأمن ← خلية Epic ← مصلحة الخدمات اجتماعية

وهناك مديريات.

1- مديرية الموارد البشرية: مكلفة ببلورة ومتابعة سياسة المؤسسة الداخلية وتنظيم كل ما يتعلق بالمستخدمين وتوفير كل متطلباتهم.

2- المديرية التجارية: مكلفة بسياسة التطوير والترويج التجاري لمنتجات المؤسسة وكذا صيانة واستثمار مراكز وشبكات البيع

3- المديرية التقنية والصيانة: مكلفة بعمليات الصيانة لكل معدات المؤسسة وتسيير واستغلال العتاد والتجهيزات الموفرة للمؤسسة.

ب- مجموعة قاعدية أو مراكز العمليات:

1- مركز الملء.

2- مراكز متعددة المواد.

ويتشكل أيضا من 3 أقسام مساعدة علي السير الحسن لنشاطها والتي تتمثل في:

- مصلحة المحاسبة : ومن مهام هذه المصلحة نذكر إجراء عمليات المحاسبية اليومية لمراكز التخزين وللمراكز المتعددة المنتجات بتيارت فرندة، وكذا مراكز الملأ بوحدة تيارت ومستودعات المناوبة بالسوقر وقصر الشلالة.

- محاسبة سندات الخزينة لمراكز التخزين.

- محاسبة المحطات العمومية Gérance directe المتواجدة في كل من تيارت سوقر -عين الذهب-قصر الشلالة - حمادية وادي ليلي - مديرية عين الحديد.

- تقديم الضرائب والرسوم الواجبة مع العلم أنه أضيف رسم جديد على الموارد البترولية.

- متابعة معالجة لسلسلة الوثائق المتسلسلة.

- محاسبة المشتريات - المقبوضات المبيعات - إفراغ المخازن وحساب الهامش.

- حساب مصاريف النقل - التعبئة

- مصلحة الخزينة: ومن مهامها:

- وضع الفواتير للمنتوجات المباعة على مستوى المستودعات والمحطات مع احترامها الأسلوب الدفع اليومي respectement du règlement de la journée

- مراقبة التساوي بين blf وقسيمة تسليم الفاتورات

مع العلم أن المداخل تستعمل لتغطية مصاريف مؤسسة نفضال كدفع أجور العمال وشراء المواد الممونة

الاحتياجات مثل الأوراق السجلات.

- مصلحة التكاليف والميزانيات: وهي معالجة كل التكاليف أو المصاريف التي تحققت خلال العمليات التي قامت بها المؤسسة وكل الميزانيات التي سجلت في عمليات التحليل المالي.

ج- قسم المستخدمين ووسائل العمل: تتكون من ثلاث مصالح

1- مصلحة التسيير.

2- مصلحة الموارد البشرية والتكوين.

3- مصلحة الوسائل العامة.

مهامه:

• استقبال الملفات الإدارية للمستخدمين.

• مراجعة وتنظيم الملفات.

• الإشراف على تسليم العمال للرواتب.

• إجراء تكوينات خبرة العمال

• الإشراف على أجور العمال.

وهذا القسم مسؤول عن متابعة تسيير المستخدمين الدائمين والمتقاعدين.

أ- مصلحة الدراسات والمناهج.

ب- مصلحة الصيانة.

ت- مصلحة وسائل النقل.

مهامه:

• صيانة العتاد والآلات.

• الإشراف على تموين الوحدة بقطع الغيار.

• تجديد الأجهزة والآلات.

وتقوم أيضا بدراسة والمتابعة والمراقبة لوسائلها:

- سكرتارية: ومن مهامها: تنظيم مواعيد المدير، الرد على الهاتف وضبط المواعيد، استعمال الفاكس للإرسال والمراسلات ومختلف الوثائق، تسجيل الرسائل عند وصولها وكذلك عند البحث بواسطة السجل الصادر والوارد للإثبات أن الوثيقة وصلت وأُسلت وترتيب وتنظيم الوثائق.

استعمال منهجية مناسبة للحفظ والفهرسة، استعمال الحاسوب لكتابة رسائلها حفظ أسرار المدير والعمل بصفة عامة ومن صفات أمينة المديرية اللباقة والبساطة في العمل واستعمال المجاملات مع العمال.

- قسم التجارة: يتكون من ثلاثة مصالح :

أ- مصلحة Programmation approvisionnement distribution

البرمجة - التمويل - التوزيع

ب- مصلحة المبيعات.

ج- مصلحة شبكة التوزيع: مهامها:

- برمجة ويعني بها التنبؤ بالكميات التي يحتاج إليها الزبائن.
- إبرام العقود مع الخواص.
- التوقيع على طلبيات الزبائن بعد الموافقة.
- إعداد شبة التوزيع.
- الاتصال مع المديرية العامة بالجزائر لتلقي التعليمات فيما يخص النشاطات التالية التخزين-التمويل-التوزيع.

المبحث الثاني: نظام التكاليف في مؤسسة نفضال فرع GPL تيارت

باعتبار مؤسسة نفضال من أهم المؤسسات الاقتصادية الوطنية فان تكاليفها هي تكاليف متعددة ومختلفة وبناء على ذلك فهي تتبنى نظام محاسبي متطور خاص بهذه التكاليف سواء من حيث تسجيلها أو كيفية عرضها وسنتطرق في هذا المبحث إلى عرض هذا النظام من خلال تقسيمه إلى ثلاثة مطالب ندرج في المطلب الأول الطريقة المتبعة في تسجيل التكاليف بالمؤسسة، أما في الثاني فسنعرض واقع محاسبة التكاليف في المؤسسة، وفي المطلب الثالث سنقوم بمقارنة بين أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة المتبعة في مؤسسة نفضال مع الأساليب التقليدية.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في تسجيل التكاليف بالمؤسسة

قبل التطرق إلى كيفية تسجيل التكاليف، وعرض البرمجيات التي تعمل فيما بينها عن طريق شبكة عنكبوتية بين مختلف مصالح قسم المحاسبة سنتعرف على ما يلي:

أولاً: ترميز مراكز التبعئة ومستودعات التخزين

تتميز مؤسسة نفضال باستخدامها للرموز وأرقام الحسابات الخاصة بكل رمز وهي:

- منطقة تسمييلت رمزها ECM وهو ملحق مركز تعمير المواد البترولية والتخزين والتوزيع ورقم حسابها 718.
- منطقة فرندة رمزها Dr 145 مستودع للتخزين والتوزيع المواد البترولية رقم حسابها 780.
- منطقة افلو رمزها Dr 035 مستوع للتخزين وتوزيع المواد البترولية رقم حسابها 779.
- منطقة شلالة رمزها Dr142 مستودع لتخزين وتوزيع المواد البترولية رقم حسابها 787.

ثانياً: رموز الوثائق المستعملة في المؤسسة

Br 010: وصل دخول للمخزن.

Br 032: وصل التميرين.

STB: وصل تحول المخزون.

IMB: وصل تحرك للمخزون.

ثالثاً: البرمجيات المستخدمة في المؤسسة

1- برنامج NAFTACOM نفضال للتسويق: يعتبر بمثابة يومية المحاسبة للمؤسسة حيث تسجل في مختلف العمليات اليومية بما فيها الخاصة بالتكاليف ويكون التسجيل فيه من خلال إدراج البيانات التي تعتمد على الترميز التالي: عند بيع 4414 قارورة غاز البوتان B03 بمبلغ 196984.84 دج. لزبون معين، يقوم محرر الفاتورة بتحرير وصل خروج المنتج وتقييده في البرنامج مثل ذلك: Br 031 (وهو وصل خروج المخزون).

وأيضاً إدراج رمز المنتج B03 بالإضافة إلى إدراج رقم الزبون يكون مسجل في سجلات الزبائن (حتى يدرج اسم الزبون في البرنامج يجب عليه تقديم ملف لمصلحة المستخدمين).

2- برنامج **NAFT COMPTA** نפטال للمحاسبة: يقوم هذا البرنامج بتسجيل العمليات المحاسبية من خلال معطيات البرنامج نפטال للتسويق ويمكن الاطلاع على جميع العمليات المسجلة محاسبيا وأيضا تصحيح الأخطاء التي قد تحدث.

3- برنامج **Agregacom**: يهتم هذا البرنامج بتجميع المعلومات المسجلة في برنامج نפטال للتسويق وذلك من خلال مراقبة التسجيلات وتصحيحها إذا كانت تتضمن أخطاء وعند الانتهاء من المراقبة وكذا التصحيح تجمع التسجيلات وترسل إلى برنامج آخر خاص بتكاليف يسمى **Wincanal**.

4- برنامج **Wincanal**: وهو خاص بمحاسبة التكاليف يتكون من ثلاث أجزاء وهي:

4-1- مصدر معطيات تسجيل التكاليف:

أ- مدخلات نظام المحاسبة العامة:

المعلومات الخاصة بمجمعات التسيير من أجل:

- تحميل الأعباء الغير المباشرة الوظيفية على العناصر المكونة للتكاليف.

- تحديد مؤشرات التكاليف الخاصة بأنشطة المؤسسة.

ب- المعالجة: تتم من خلال تنظيم توزيع الأعباء غير المباشرة على تكاليف الأنشطة والمنتجات.

ج- المخزونات: دفتر الأستاذ وميزان المراجعة التحليلي وهي وثائق تفيد في:

- تحليل وتسجيل المعلومات.

- إعداد التكاليف لمختلف مستويات النشاط وفق الحسابات التحليلية.

د- الكشوف الخاصة، النتائج التحليلية والتكاليف: وتشمل: التموين، التموين الداخلي بين الوحدات وداخل أقسام

الوحدة نفسها، التحويل، التوريد، التخزين، النتائج التحليلية حسب مراكز المسؤولية، حسب النشاط وحسب خط

المنتجات.

مثال تطبيقي:

اشترت مؤسسة نפטال قطاع غيار بمبلغ قدره 2000.

1- إعداد الفاتورة:

الاسم: محمد
اللقب: رابح
العنوان: تيارت
رقم السجل التجاري: 1565067186
تاريخ الفاتورة: 2021/12/28
رقم الفاتورة: 0812018

المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	البيان
2000	10	200	قطاع الغيار
2000	مجموع HT		
380	19 %TVA		
2380	مجموع TTC		

أوقفت هذه الفاتورة بمبلغ: ألفين وثمانية وثلاثين ألفا شاملا الضريبة.

ثم تمر هذه الفاتورة دون أجل إعداد وثيقة الطلب والأمر بالدفع وأخير وثيقة دخول المواد الأولية وكل

هذا في المحاسبة العامة.

وثيقة الدخل:

البيان	دخول	ملاحظة
قطاع غيار	2000.00	
مجموع	2000.00	

المصدر: من إعداد الطالبتين

التسجيل:

البيان	مدين	دائن		
مشتريات قطاع غيار	2000.00		38	
المورد		2000.00	401	
دخول مادة أولية	2000.00		31	
مشتريات		2000.00	38	

المصدر: من إعداد الطالبتين.

ثم المرحلة الثانية: المحاسبة المالية

الدائن	مدين	البيان		
	2000.00	خروج مادة اولية		60
2000.00		المخزونات	31	
	2000.00	الموارد		401
2000.00		البنك	512	

المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثاني: واقع محاسبة التكاليف في المؤسسة

سنحاول في هذا المطلب عرض واقع محاسبة التكاليف في المؤسسة وكذا مقارنة بين التكاليف في المؤسسة وصولاً إلى النتيجة التحليلية للمنتجات ومعرفة أسباب اختلاف بين النتيجتين. ملاحظة: جميع المبالغ في الجدول بالدينار الجزائري.

1-جدول حسابات النتائج:

حيث يعرض هذا الجدول مختلف التكاليف والمصاريف المتمثلة في حسابات مجموعة رقم 06 من النظام المحاسبي المالي بإضافة إلى النواتج المختلفة والمتمثلة في حسابات الصنف 07 ويمكن حصرها في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-2): حسابات النتائج لسنة 2022/2021

UM : Millier DA

رقم ح	البيان	2022	2021	الفرق	النسبة
70	المبيعات	936292	914242	22050	2%
72	الإنتاج المخزن	55097	57100	2003	-4%
73	الإنتاج المثبت		857	857	-100%
74	إعانات الاستغلال				
1	إنتاج سنة	991389	972199	19190	2%
60	المشتريات المستهلكة	451660	463186	-11526	-2%
61/62	المواد الأولية	143962	101971	41991	41%
2	الاستهلاك	595622	565157	30465	5%
3	القيمة المضافة	395767	407042	-11275	-3%
63	أعباء المستخدمين	542920	586283	-43363	-7%
64	ضرائب والرسوم المماثلة	19795	17652	2143	12%

4	إجمالي فائض الاستغلال	-196893	-166948	29945	-15%
75	منتجات العملياتية الأخرى	12029	15713	3684	31%
65	الأعباء العملياتية الأخرى	762	507	-255	-33%
68	مخضضات الاستهلاك وخسائر القيمة	98817	108860	10043	10%
78	استرجاع خسائر القيمة	4482	2241	-2241	-50%
5	النتيجة العملياتية الأخرى	-279961	-258361	21600	-8%
76	منتجات مالية	2079	4386	-15693	-78%
66	الاعباء المالية	2123	1327	1114	523%
6	النتيجة المالية	19866	3059	-16807	-85%
7	النتيجة العملياتية	-260095	-255302	4793	-2%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

أ- شرح حسابات الصنف 06 وهي أعباء تخص المؤسسة:

ح/60 المشتريات المستهلكة: وهي المشتريات من السلع والمواد المستعملة في الإنتاج.

ح/61 المواد الأولية: تتمثل المادة الأولية في البوتان والريوبان الخامين.

ح/62 خدمات خارجية: تتمثل في الإيجارات التي تقوم بها المؤسسة وأقساط التامين والصيانة والإصلاحات التي تقوم بها المؤسسة للعتاد والتجهيزات.

ح/63 أعباء المستخدمين: تتمثل في مختلف الأجور التي يتحصل عليها العمال واشتراكات الهيئات الاجتماعية وأعباء العاملين الأخرى.

ح/64 الضرائب والرسوم: وهي مختلف الضرائب التي تتحملها المؤسسة مثل الضريبة على رقم الأعمال والرسم على القيمة المضافة.

ح/65 الأعباء العملائية الأخرى: تتمثل في العقوبات التي تتحملها المؤسسة والغرامات المفروضة من طرف مصلحة الضرائب.

ح/66 الأعباء المالية: وهي الأعباء المالية التي تدفعها المؤسسة كأعباء الفوائد وخسائر الصرف.

ح/68 مخصصات الإهلاكات وخسائر القيمة: هي مصاريف تتحملها المؤسسة نتيجة إهلاك الأصول التي تمتلكها المؤسسة ومخصصات خسائر القيمة.

ب- تحليل نتائج الجدول:

على رغم من أن مبيعات المنتج غاز البترول المسال قد زادت بنسبة 2% إلا أن نتيجة نشاط لا تزال تعاني من عجز، قدره 255 مليون دج بانخفاض 2% مقارنة بعام 2021 والذي كان حوالي 260 مليون دج وكان هذا بسبب:

- دوران بحوالي 22 مليون دج.
- زيادة تكاليف الملاحة الساحلية بحوالي 3 مليون دج.
- انخفاض تكاليف الموظفين بنحو 43 مليون دج.
- زيادة الاستهلاك والمخصصات بنحو 10 مليون دج.
- الزيادة في مخصصات المكافآت الاستثنائية المنسوبة إلى FED بمبلغ 03 مليون دج.
- إنقاص المالحة الساحلية بنحو 305 مليون دج عكس خسارة قيمة طلب 2 مليون دج.
- تخفيض مشتريات مستهلكة بنحو 3.5 مليون دج.
- الزيادة في الضرائب والرسوم بنحو 12% أي مبلغ 21 مليون دج.

ج- التوصيات:

- تقليل تكاليف النقل بوسائل NAFTAL عن طريق زيادة معدل التسليم وتقليل استخدام العملاء أو وسائل التأجير.
- مراجعة شروط تجهيز RDS وتخصيص خصم النقل من خلال مراجعة مخططات النقل بوسيلة نפטال.
- منح مكافأة للسائقين والناقلات عن أي كمية تزيد عن تلك المقدمة للبيع المباشر أو لبقية العملاء على حساب أولئك المخصصين للتزود بالوقود الذاتي DR.
- ضمان نقل الاسطوانة p35 الخاضعة لسداد الخدمة من قبل العميل لتجاوز المعوقات الإدارية (تصريح النقل).
- الترويج على مستوى DR لبيع منتجات أخرى غير المنتج المعبأ وتفضيل البيع المباشر.
- حظر إزالة المنتج من مراكز إعادة التزود بالوقود بمعدل DR وإعادة التزود بالوقود ذاتيا.

2- عرض تحليلي لجدول حسابات النتائج حسب نظام التكاليف بالمؤسسة محل التطبيق:

الجدول رقم (3-2): رقم الأعمال المحقق لكل منتج خلال سنة 2022/2021

2022			2021			البيان
رقم الاعمال	سعر الوحدة/دج	الكمية المباعة	رقم الاعمال	سعر الوحدة /دج	الكمية المباعة	
15.649.947,70	5.514.10	283817	1315148600	55814.09	2.385.07	غاز البروبان
134,449,177,0	6.634.48	20.272.76	11902907100	7020.85	16.953.66	سير غاز
61.361.88	561.26	1.197.00	7089404	94.43	750.00	B06
196.986.84	44.63	4.414.00	23194899	50.73	4217.00	B03
269.428,68	1.19	227.211.00	2,7864E+10	123.09	2263633.00	B13
1.996.780,68	135.78	14.706,00	1875593389	135.51	1384100	P11
6.365.016,58	373.49	17042.0	5.483.712,29	373.83	14.669,00	P35
10.250.114,5			8;335;036,13			مواد اخرى

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

رقم الأعمال يتضمن المبيعات المحققة لمختلف المواد التي تسوقها مؤسسة نفضال ويضم كل المبيعات المبنية في الجدول أعلاه حيث أن الكميات المباعة لغازي البروبان والبوتان بالميتر المكعب وأما البوتان البروبان يقاس بعدد القارورات، من خلال الجدول نلاحظ أن رقم الأعمال المحقق لمختلف المواد لسنة 2021 أكبر مقارنة رقم الأعمال لسنة 2022 وذلك بسبب زيادة الكميات المباعة وأيضا انخفاض سعر البيع للوحدات مثل سيرغاز.

الجدول رقم (4-2): المشتريات المستهلكة خلال سنة 2022/2021

المشتريات المستهلكة 2022	المشتريات المستهلكة 2021	البيان
5.063.293,55	4254956.09	البروبان
56.889.154,04	54.615.407,97	السير غاز
9.389,77	11.600,89	B06
30.177,04	35.464,97	B03
59.654.104,31	67.181.204,09	B13
452.992,36	42.6579,62	P11
1.671.308,94	1.438.588,83	P35
780.941,43	753.953,86	المواد الأخرى

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المشتريات المستهلكة لسنة 2021 كانت مرتفعة بالنسبة للبروبان والسير غاز والعكس خلال سنة 2022 بينما انخفضت قيمة المشتريات لسنة 2021 بالنسبة لكل من B03.B06.B13.

الجدول رقم (5-2): جدول التكاليف سيرغاز

البيان	سير غاز 2021	سير غاز 2022
مصاريف التمويل	0.00	0.00
مصاريف الامدادات	0.00	0.00
مصاريف التخزين	0.00	0.00
مصاريف ملاحه البحرية	162.2936915	514378849
المخرجات الخامة	321.9738322	522.7332748
مصاريف التعبئة	0.00	0.00
تكاليف التوزيع	212.3738322	792.5359927
مصاريف المنطقة الغير مباشرة	007.4644610	767.7496425
مصاريف القرع	296.6903413	505.5546010
مصاريف الإدارة المركزية	126730652.6	348.0337616
مجموع التكاليف	126730652,6	45603138,541

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

- 3- مجموع التكاليف والأعباء الإجمالية: وتضم مختلف التكاليف المبينة في الجدول أعلاه وتحسب كالتالي:
- مجموع التكاليف الإجمالية = (مصاريف التمويل + م.الإمدادات+م.التخزين + م.الملاحه البحرية +المخرجات الخامة + مصاريف التعبئة + م.المنطقة غ.مباشرة + م.القرع+م. الإدارة المركزية)
- حيث أن مجموع التكاليف لسنة 2021 اكبر من مجموع التكاليف لسنة 2022

الجدول رقم (6-2): هامش الربح الغير لمختلف المنتجات لسنة 2022/2021

2022			2021			
هامش الربح للغير 1-2	المشتريات المستهلكة 2	رقم الاعمال	هامش الربح للغير 1-2	المشتريات المستهلكة	رقم الاعمال 1	البيان
10.586.654,15	5.063.293,55	15.649.947,70	8.896.530,49	4.254.956,09	13.151.486	غاز الروبان
77.610.022,91	56.889.154,04	134.499.177,00	64.377.662,83	54.651.407,97	119.029.070,80	سير غاز
51.972,11	9.389.77	61.361.88	59.293.15	11.600,89	70.894.04	B06
166.807?80	30.177.04	196.984.84	178.484.02	35.464.97	213.948.99	B03
209.774.581,20	59.654.104,31	269.428.685,50	278.637.640,00	67.181.204,49	278.637.639,10	B13
1.543.788,32	45425.992.36	1.996.3780,68	211.456.435,00	426.579.62	5.483.712,29	P11
4.603.707,64	1.761.308,94	6.365.016,58	1.449.014,27	1.438.588,83	1.87.593,89	P35
9.469.173,11	780.941,43	10.250.114,54	7.581.082,27	753.953.86	8.335.036,13	المواد الاخرى

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

- هامش ربح الغير: وهو هامش ربح الخواص ويتضمن هامش ربح الخواص الموزعين لمواد نפטال ويحسب بالعلاقة التالية:

هامش ربح الغير = رقم الأعمال - المشتريات المستهلكة

الجدول رقم (7-2): هامش ربح التسيير المباشر لمختلف المنتجات

البيان	هامش ربح التسيير المباشر 2021	هامش ربح التسيير المباشر 2022
غاز البروبان		
سير غاز	40.208.999,17	47.460.776,58
B06	4.408.20	43.041.89
B03		18.344.90
B13	53.855.226,77	54.056.3517,09
P11		
P35		
مواد أخرى		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

- هامش ربح التسيير المباشر: ويتم حسابه بالاعتماد على المعطيات من طرف محطات التوزيع التابعة لوحدة نفضال بتيارت كما هو موضح في الجدول أعلاه.

الجدول رقم (8-2): النتيجة التحليلية الإجمالية للمؤسسة 2022/2021

2022			2021			
النتيجة التحليلية الإجمالية	مجموع التكاليف الإجمالية	هامش الربح الإجمالي	النتيجة التحليلية الإجمالية	مجموع التكاليف الإجمالية	هامش الربح الإجمالي	البيان
10.346.573	20.968.118,23	10.621.544,31	12.498.415,38	21.394.945,87	8.896.6930,49	غاز البروبان
13.333.893	138.603.451,5	125.269.557,61	22.143.990,15	126.730.652,69	104.586.662,54	سير غاز
243.134.16	339.210.76	95.076.60	218.893.26	282.594.61	63.701.35	B06
784.668.30	970.3174.64	185.506.34	710.003.41	888.487.43	178.484.02	B03
86.552.30	350.773.952	264.221.096,76	88.534.114,81	353.845.776,58	265.311.661,77	B13
192.544.35	1.353.212,26	1.545.756,71	41.144.36	1.407.969,91	1.449.014,27	P1
3.346.098,5	8.046.740,36	4.700.641,81	2.524.974,37	6570.097.83	4.045.123,46	P35
9.469.173,1		9.469.173,11	7581.082,27		7581.082.27	مواد اخرى

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

- النتيجة التحليلية الإجمالية: وتحسب بطرح مجموع التكاليف من مجموع الأرباح حيث أن:

النتيجة التحليلية الإجمالية = مجموع الأرباح - مجموع التكاليف

الجدول رقم (9-2): الربح الوحدوي لسنة 2022/2021

2022			2021			
الربح الوحدوي	الكميات المباعة	هامش الربح الاجمالي	الربح الوحدوي	الكميات المباعة	هامش الربح الاجمالي	البيان
3.742.39	2.838.17	10.621.544,31	3.730.10	2.385.07	8.896.6930,49	غاز البروبان
6.179.21	20.272.76	125.269.557,61	6.168.97	16.953.66	104.586.662,54	سير غاز
79.43	1.197.,00	95.076.60	84.94	750.00	63.701.35	B06
42.03	4.414.00	185.506.34	42.32	4.217.00	178.484.02	B03
119.71	2.207.210,00	264.221.096,76	117.21	2.263.633,00	265.311.661,77	B13
105.11	14.706.00	1.545.756,71	104.69	13.841.00	1.449.014,27	P11
275.83	17.042.00	4.700.641,81	275.76	14.669.,00	4.045.123,46	P35
		9.469.173,11			7.581.082,27	مواد أخرى

المطلب الثالث: مقارنة بين أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة والأساليب التقليدية

تعتمد كثير من المؤسسات في تحسين نظمها الحالية لحساب التكاليف ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة، فقد واجهت نظم التكاليف التقليدية انتقادات شديدة خصوصا في مجال تخصيص، توزيع وتحميل التكاليف مما أدى إلى ظهور تطورات حديثة في أساليب المحاسبة الإدارية، حيث أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة (abc) اعتبر كوسيلة في تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة واعتبر هذا الأخير كنظام معتمد من قبل مؤسسة نفضال وقبل وضع مقارنة بين التكاليف على أساس الأنشطة والأساليب التقليدية يجب ذكر أسباب عجزها.

1-أسباب عجز الأساليب التقليدية:

أ-تجميع الانحرافات بشكل إجمالي على مستوى الأقسام وعدم حصرها بالمنتجات التي تسبب حدوث هذه الانحرافات.

ب-إن أهم الأولويات التي ركزت عليها الإدارة في الآونة الأخيرة هي عملية التكاليف ولكن عملية التخفيض لن تكون محاولة فعالة إذا لم تدرك المؤسسة أساس كلفها.

ج-التركيز على النتائج المالية وليست الأنشطة الفعلية.

د-تعتمد على الاساليب التقليدية على بعض المقاييس المرتبطة بحجم ساعات يد العمل المباشرة.

هـ-بسبب التخصيصات الشاملة لتكاليف فقد وأصبحت التقارير الدورية مشوهة.

و-أن تضمن الكلف الغير مباشرة للمخزون ستشجع على زيادة المخزون وليس إنقاصه، وهذا لا يتناسب مع المؤسسات التي ترغب بتبني الأنظمة الحديثة مثل التصنيع في الوقت المحدد.

2- مقارنة بين التكاليف على أساس الأنشطة والأساليب التقليدية:

يمكن إيضاح المقارنة في الجدول التالي:

الجدول رقم (1.1) مقارنة بين ABC وأساليب التقليدية

الأساليب التقليدية	أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة
يقدم معلومات كاملة عن الوظيفة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليله.	يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل المؤسسة.
التركيز على المنتجات واعتبارها هدف الكلفة.	التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف الكلفة الأساسي.

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية للمحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير في مؤسسة نفضال وحدة تيارت

يستخدم كمؤشر للكلفة في كل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، ويتم قياسه بقسمة كلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط أي العامل الموجه للكلف هو النشاط.	يستخدم معدل تحميل الواحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل المعمل أو يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم إنتاجي ويتم تحديده لقسمة مجموع الكلف غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار.
تعدد استخدام الكلف في تقسيم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل احتساب الكلفة ووحدة النشاط.	استخدام مجمع واحد للكلف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجمعات للمؤسسة.
تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع الكلف غير المباشرة وفي تحميل هذه الكلف هي نفسها العامل الموجه (ذات الاحتمال العالي).	قد تكون أسس التوزيع والتحميل هي نفسها العامل الموجه (احتمال ضعيف).
في الغالب لا يستند العامل الموجه إلى متغيرات مالية بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج.	تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية مثل كلفة العمل المباشرة أو كلفة المواد.
تحديد كلفة المنتج لتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببنائه.	تحديد كلفة المنتج بقسمة مجموع الكلف على كمية الإنتاج.
يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا.	يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحسابات.

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، ط1، الأردن، 2008، ص 164.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل تم تجسيد أهم ما تطرقنا إليه في الفصل الأول على مؤسسة نفضال وحدة تيارت حيث توصلنا إلى أن المحاسبة التحليلية هي الأداة التي تعتمد عليها المؤسسة لمراقبة التسيير. حيث اتخذت نفضال نظام محكم وذلك باستعمال مجموعة من الوثائق المحاسبية والرموز التي تستعين بها للحصول على نتائج أكثر دقة وهذا باستعمالها طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في حساب سعر التكلفة من أجل اكتساب الوقت والحصول على نتائج تقديرية ثم استعمالها الطريقة التقليدية والمقارنة بينهما.

وكنا الهدف من دراستنا، محاولة إبراز أهمية هذه الأداة ودورها باعتبارها نظاما للمعلومات في مراقبة التسيير، وهذا من خلال كل طرق التي تتميز بها.

خاتمة

شهد الاقتصاد الجزائري تحولات عميقة اثر الوضعية المعقدة التي عرفها، مما أدى إلى ظهور إطارات مؤهلة للتسيير فبعدما اقتصرت المؤسسة الوطنية على استعمال المحاسبة العامة فقد عمل نظام اقتصاد السوق على الاهتمام بالمحاسبة التحليلية كتقنية لمراقبة التسيير واتخاذ القرارات يتم اختيار المؤسسات لتقنية من تقنيات المحاسبة التحليلية على حسب معلومات نظامها الداخلي، الذي يقدمها ويساعد على معالجة تكاليفها والتحكم فيها وحسن التسيير، وهذا ما دفعنا لمعرفة مدى نجاح اختيار هذه المؤسسات لإحدى هذه التقنيات.

ولحصر الموضوع من كل جوانبه ارتأينا أن نبدأ بحثنا بالتعرف على مراقبة التسيير وإبراز أهميتها وأهدافها في المؤسسة كما تناولنا مختلف أنواعها ومراحلها وأهم الخطوات التي تمر بها، وكيفية معالجة التكاليف وطرق معالجة التكاليف المتمثلة في التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، والمستهدفة والتكاليف على أساس الأنشطة ABC حيث هذه الطرق تختلف في المراحل المتبعة لحساب التكاليف وسعر التكلفة، لكنها تشترك في عملية التحليل وعليه فقد تمت هذه الدراسة التحليلية على نشاط المؤسسة المتمثل في إنتاج أنواع الغاز.

ثم التعرف على المحاسبة التحليلية وإبراز أهميتها ووظائفها وأهدافها في المؤسسة ثم تطرقنا إلى مختلف مجالاتها وإبراز العلاقة بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية.

ومن خلال ترصنا التطبيقي في المؤسسة نفضال حاولنا أن نعرف كيف تكون المحاسبة التحليلية أداة لمراقبة التسيير، واختيار صحة الفرضيات وجدنا أن الهدف الرئيسي من تطبيق المحاسبة التحليلية هو حساب التكاليف التي تتحملها المؤسسة بصفة عامة، وتخصيصها حسب كل منتج.

وأثناء الدراسة التطبيقية التي قمنا بها، تعرفنا إلى مشاكل التي تواجهها هذه الوحدة الخاصة في مجال عملية التوزيع الناتجة عن عدة عوامل على:

العامل الطبيعي: ويعتبر من أهم العوامل التي تؤثر على عملية التوزيع فهو الذي يوجه سلوك المستهلك إلى الاستهلاك أو عدم الاستهلاك (الشتاء - الصيف).

العامل الصناعي: تعاني المؤسسة من معدات النقل وإذا كانت موجودة فهي قديمة.

أ- تكلفة القارورات: تكون على عاتق المؤسسة لأن مدة استعمال القارورة محدود ستة سنوات، وبالتالي تشكل خطرا على المستهلك ولهذا تقوم المؤسسة يوميا بعملية الرقابة للقارورات مع إزالة كل قارورات الغير صالحة لتكسيدها ثم بيعها على شكل فضلات.

ب- بعد مراكز التموين: إن بعد مراكز التموين على مقر مراكز التعمير يكلف المؤسسة تكاليف كبيرة في مجال النقل ونظرا تقدم الوسائل داخل المؤسسة يدفع هذه الأخيرة إلى استثمار وسائل نقل من الخواص لأجل القيام بهذه العملية بحيث أن 70 من المواد يتم شحنها من طرف الخواص أما 30 فتقوم المؤسسة بشحنها وهذا ما يكلف المؤسسة مبالغ باهظة ويقدر تكلفة النتيجة الواحدة من أرزيو إلى تيارت 125.000 دج.

ويجب على المؤسسة التقليل من هذه التكاليف للحفاظ على موقعها الوطني فهي ذات منافع اقتصادية كبيرة باعتبارها تساهم أيضا في تقليل نسبة البطالة وذلك بتشغيل عدد كبير من اليد العاملة. أما من جهة التسيير في الإدارة نجد أن المحاسبة التحليلية لها أهمية كبيرة في مواجهة مشاكلها ومساعدتها في إيجاد نقاط الضعف ومحاولة تحسين وضعيتها.

ومن خلال مختلف الفصول النظرية والفصل التطبيقي، الذي أردنا من خلاله أن يكون إسقاطا على الواقع، لتتعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية بالمعارف التطبيقية، تمكنا من الوصول إلى مجموعة من النتائج والتوصيات المتعلقة بالفصول النظرية ودراسة الحالة، نذكرها فيما يلي:

فيما يخص اختيار الفرضيات، فقد أدت معالجة الموضوع إلى النتائج التالية:

-النتائج:

توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج، تتمثل فيما يلي:

-الفرضية الأولى فور وقوعها والسعي إلى تصحيحها، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية التي جاءت صيغتها كالأتي "تظهر أهمية مراقبة التسيير في اكتشاف الانحرافات والعمل على إيجاد الحلول لها".

- أما الفرضية الثانية تعتبر أن مراقبة التسيير تقوم على مجموعة من الركائز والتي تمثل المحاسبة التحليلية أهمها. وهذا صحيح لأنها تعد مصدر توفير المعلومات اللازمة لكل ما يخص أسعار تكلفة المنتجات وهذا سيساعد المسير على مقارنة النتائج وتحليلها واكتشاف الثغرات الموجودة ومعالجتها باتخاذ القرارات الملائمة.

- أما الفرضية الثالثة، فتتضمن بأن التحديات المعاصرة، تفرض على المؤسسة الجزائرية ضرورة وجود نظام المحاسبة التحليلية، يسمح بمعرفة التكاليف والعمل على ترشيدها وجعل أسعار منتجاتها أكثر تنافسية، سواء من ناحية السعر أو الجودة. كما يتحتم عليها تبني مراقبة مستمرة لأدائها، حتى تصل إلى العمل بالمعايير العالمية وبالتالي مسايرة الدول المتقدمة والرائدة في هذا المجال. فحقيقة أن ناقوس الخطر قد دق على كل مؤسسة تريد الحفاظ على وجودها، حتى تتمكن من مواجهة التيار التنافسي لمنتجات دول الاتحاد الأوروبي خاصة والمتميزة كما نعلم جميعا بالجودة وانخفاض الأسعار، وهذا لا يكون إلا بعقلنة التكاليف والذي لا يتحقق بدوره إلا في ظل المحاسبة التحليلية.

- أما الفرضية الأخيرة، تعاني الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية التي اشرنا إليها في بحثنا والمتمثلة في طريقة مراكز التحليل وطريقة التكاليف المتغيرة من قصور في تحديد تكلفة المنتج بشكل عادل وصحيح، على عكس الطرق الحديثة والتي تشمل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة وطريقة التكلفة المستهدفة تساعد في الحصول على بيانات دقيقة وملائمة في الوقت المناسب.

2- أما فيما يتعلق بنتائج البحث، فهي كما يلي:

- لقد عرفت المحاسبة ظهورها، منذ العصور القديمة وتطورت بتطور المجتمعات وحاجات الأفراد ومعاملاتهم المالية والتجارية، لتصبح علما له مبادئه وقواعده التي تحكمه، لتنتقل بعد ذلك ومع مرور

الوقت ونتيجة لتعدد العمليات الاقتصادية من الشمولية إلى التخصص، فظهرت بذلك إلى الوجود مجموعة من المحاسبات المختلفة والتي تهتم كل واحد منها بموضوع معين، ومنها المحاسبة التحليلية التي هي موضوع دراستنا، والتي وجدت لتهتم بكل ما يتعلق بنشوء التكلفة، بحسابها مروراً بتحليلها ودراسة تغيراتها من خلال حساب الانحرافات ومن ثم تصحيحها بإجراءات تخدم مصالح وأهداف المؤسسة مستقبلاً، لتكون أكثر ربحية وتنافسية.

- كل هذه الأدوار التي تؤديها أهلتها اليوم لتكون من أهم أدوات مراقبة التسيير، ذلك أنها تمثل نظاماً للمعلومات. إذ أنه حتى يقوم نظام مراقبة التسيير بدوره على أكمل وجه، فهو يعتمد على مخرجات نظام المحاسبة التحليلية، لتكون مدخلات له، للتقويم وتصحيح أداء المؤسسة ومقارنة النتائج بالأهداف المسطرة.

- ذلك أن مراقبة التسيير باعتبارها مساراً، فهي تنصب في التأكد بأن أداء المؤسسة يمتاز بالفعالية، الكفاءة والملائمة في تحقيقها لأهدافها الأساسية.

- إن المحاسبة التحليلية نظام واجب الاعتماد، وذلك من خلال نظام يتماشى ونشاط المؤسسة، تنظيمها وحجمها، مع العلم أن هذا التصميم في حد ذاته مهمة صعبة ومعقدة وتكلف باهظاً.

3- أما فيما يخص التوصيات التي نقترحها لنجاح نظام المحاسبة التحليلية لتحقيق الأهداف المرجوة من إقامته فهي:

- العمل على مواكبة المستجدات، وذلك بتبني المحاسبة التحليلية كأداة لتقويم الأداء ومراقبة التسيير، وذلك بتوعية الأفراد وتحسيسهم بأهميتها من خلال تكوينهم في هذا المجال، حتى يكون التطبيق في الميدان صحيحاً.

- ضرورة توعية أفراد المؤسسة، بضرورة المحاسبة التحليلية كأداة وتشجيعهم على التعاون وتنسيق الجهود واحترام كل التعليمات التي تملئها الإدارة من خلال دورات توعية وتكوين، تحسباً لرصيدهم العلمي في هذا المجال وتجسيده في الميدان.

- إن فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة، تتوقف على فعالية أدواته والتي تعتبر المحاسبة التحليلية أهمها، لذا يجب أن تكون المعلومات التي تنتجها دقيقة، سريعة، ملائمة وفي الوقت المناسب.

- منح أولوية التسيير لأهل الاختصاص والاهتمام بالإطارات الجدد، وفتح المجال أمامهم لتجسيد معارفهم وتطويرها، وذلك ضمن إعطاء نفس جديد لمؤسساتنا.

- يجب على المؤسسة التوجه للطرق الحديثة لحساب التكاليف، والتي تسمح بإنتاج المعلومة بصفة سريعة، لتكون في خدمة المسير ومتخذي القرار في الوقت المناسب لحاجتهم إليها.

وختاماً لا يسعنا إلا أن نشكر الله عز وجل على إنجاز هذا العمل، فإن وقفنا فمن فضله علنا،

وإن أخطأنا فمن أنفسنا، والله الحمد من قبل ومن بعد.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المراجع:

أولاً: الكتب:

1. أحمد حسين علي حسين، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، دار الجامعية للنشر وتوزيع للطباعة، الإسكندرية، 2006.
2. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط abc للاستخدامات الإدارية، دار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
3. أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة الجزائرية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1990.
4. إسماعيل حجازي؛ سعاد معاليم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
5. إسماعيل يحي، التكريتي محاسبة تكاليف المتقدمة، ط 2، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
6. تسيير محمد؛ الرجي عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، إصدار (5)، دار وائل للنشر، الأردن، 2009.
7. ثناء علي القباني، قياس وتخصيص ومحاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
8. زيد منير عبوي، إدارة المؤسسات العامة وأسس تطبيق الوظائف الإدارية، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
9. السيد السيد عطا الله؛ أوبختي وبوهنة، المفاهيم المحاسبية الحديثة، عمان دار الراية للنشر والتوزيع، 2009.
10. صالح خالص صافي، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
11. صالح رزق عطا الله؛ خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997.
12. صالح عبد الله الرزق عطا الله؛ ورا خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
13. عبد الرزاق بن الحبيب، اقتصاد مؤسسات، الديوان مطبوعات الجامعية، 2000.
14. عبد السلام أبو قحت وآخرون، نظم الإدارة الحديثة المديرين المنظمات التخطيط الاستراتيجي القرارات الاتصالات، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2011.
15. عبد الكريم بو يعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2015.
16. عبد الكريم بو يعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2015.

17. علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
18. فيصل محمود الشواورة، مبادئ الإدارة المالية إطار نظري ومحتوي عملي، دار مسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط 1، 2003.
19. محمد العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2011.
20. محمد العشماوي، محاسبة التكاليف، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2011.
21. محمود أحمد فياض، مبادئ الإدارة وظائف المدير، ط1، دار صفاء النشر والتوزيع، عمان، 2010.
22. محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، تحليل قياس الرقابة، المكتبة المصرية، مصر، 2008.
23. معراج هوارى؛ مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، دار النشر ديوان المطبوعات الجامعية 04، 2011.
24. مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

ثانيا: الرسائل والمذكرات الجامعية:

1. أبو عودة علي عنان، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010.
2. بوريش مهني، سياسات تخفيض التكاليف وأهميتها في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية - دراسة مقارنة-، أطروحة دكتوراه كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2018/2019.
3. سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير أدوات ومراحل إقامته في مؤسسة اقتصادية "دراسة حالة مؤسسة فلاش الجزائر، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001/2002.
4. مسكين الحاج، الإدارة الحديثة للتكاليف ودورها في التنافسية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة، الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2016/2017.
5. نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2005/2006.

ثالثا: المجلات العلمية:

1. أحمد النيل النور أيمن طه؛ بن أحمد آل الشيخ المبارك إبراهيم، واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مؤسسة المقاولات بالمملكة العربية السعودية، مجلة علوم الاقتصادية والإدارية، 2018.
2. العلكاوي طلال جيجان، دور نظام محاسبة التكاليف في تطوير الصناعة السياحية في مملكة البحرين دراسة نظرية وتطبيقية، مجلة تنمية الرافدين، 2011.
3. مجيد نبو أحمد بن الدين، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد القرارات التسعير في المؤسسة الخدمية دراسة تطبيقية بالشركة الجزائرية للتأمين، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، مجلد 08، العدد 05، جامعة أدرار، الجزائر، 2019.
4. وليد مرغني، تفسير فعالية مراقبة التسيير في مؤسسة الاقتصادية، المجلد 08، العدد 01، جامعة الوادي، الجزائر، 2008.

رابعا: الملتقيات العلمية:

1. زهية بركان؛ حورية كتمير، لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية، ملتقى وطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، 2017/04/25، جامعة البليدة 2، الجزائر.
2. فايد نور الدين أحمد وآخرون، ماهية مراقبة التسيير المفهوم والأهداف والمهام وأدوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة، ملتقى وطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، 2017/4/25، جامعة البليدة 02 الجزائر.

رابعا: المراجع باللغة الأجنبية:

1. Béatrice Gandguillot, francis Grandguillot, L'essentiel de la comptabilité de gestion , 6ème édition, Gualion Lextenso édition, paris, 2014.
2. Boisselier patrick et autre, Contrôle de gestion, Vuibert édition, paris, 2013.
3. Claude alazard et sabine se paris , **Contrôle de Gestion** , épreuve n 07 DECF , 3^{eme} édition . ed dunod, Paris, 1996.
4. Jerome depuis, **le contrôle de gestion dans les organisations publiques** . 1^{ere} édition , puff
5. paris, 1991.

المواقع الالكترونية:

1. [http://univ-blida2.dz/face-souciaux/wp-\(m21p57\)](http://univ-blida2.dz/face-souciaux/wp-(m21p57))
2. www.rr4ee.net.

قائمة الملاحق

NAFTAL SPA

BRANCHE

DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2022 / 12

EDITE LE 02/05/2023 13:51:30

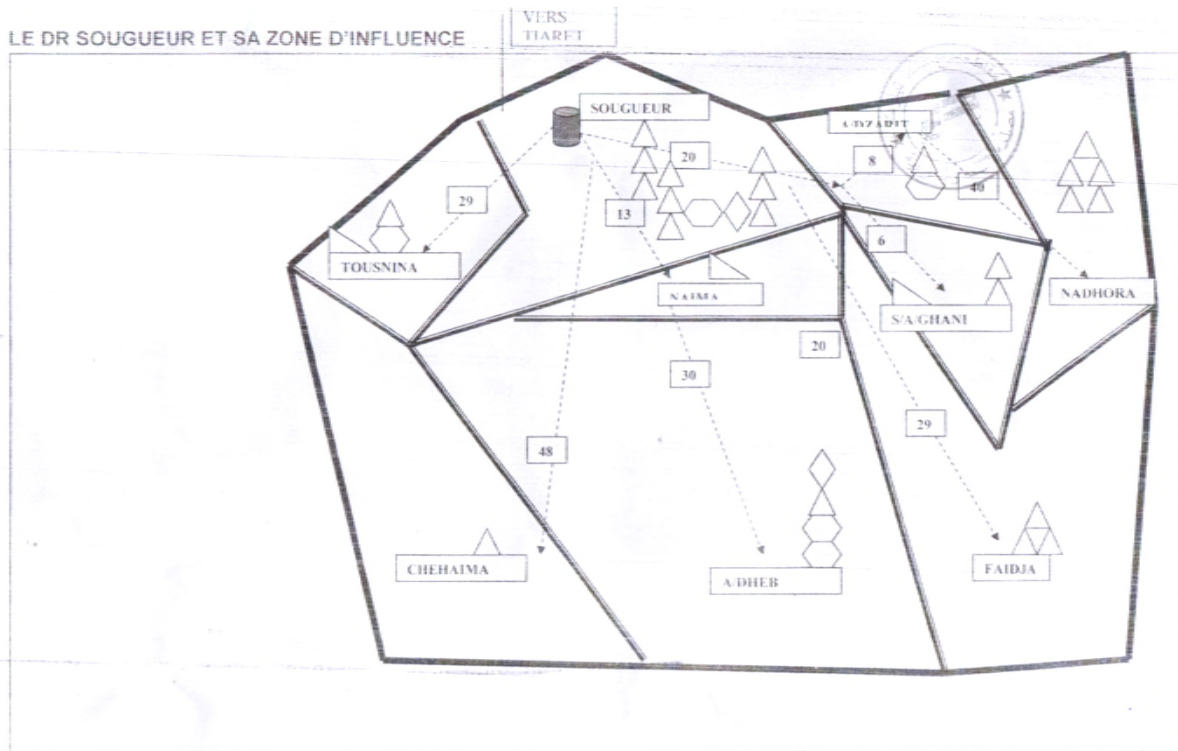
714 DISTRICT GPL TIARET

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

CRG: 717 / 3141 CENTRE EMPLEUSEUR TIARET

RUB	ELEMENTS	BUTANE	PROPANE	GPL/C	B06	B03	B13	PROMO	P11	P35	AUTRE	TOTAL
01	CHIFFRE D'AFFAIRE	0.00	3 946 303.55	36 637 769.81	8 348.90	18 441.08	11 145 854.10	0.00	102 316.32	664 438.71	116 656.56	52 640 129.03
02	PREST/TRANSPORT	0.00	2 364 270.12	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	2 364 270.12
03	ACHAT CONSOMME	0.00	1 276 764.21	11 826 001.28	1 079.40	2 066.28	2 502 795.60	0.00	20 217.92	174 466.53	58 533.12	15 861 924.34
04	MARGE TIERS	0.00	5 033 809.46	24 811 768.53	7 269.50	16 374.80	8 643 058.50	0.00	82 098.40	489 972.18	58 123.44	39 142 474.81
05	MARGE GD	0.00	0.00	12 702 640.10	0.00	1 809.15	1 610 480.90	0.00	0.00	0.00	0.00	14 314 930.15
06	MARGES BRUTE	0.00	5 033 809.46	37 514 408.63	7 269.50	18 183.95	10 253 539.40	0.00	82 098.40	489 972.18	58 123.44	53 457 404.96
07	COULAGE ET EXCEDENT	0.00	0.00	486 358.29	25.37	16.62	17 397.61	0.00	117.15	1 173.36	0.00	505 088.41
08	MARGE NETTE	0.00	5 033 809.46	38 000 766.92	7 294.87	18 200.57	10 270 937.01	0.00	82 215.55	491 145.54	58 123.44	53 962 493.37
10	FRAIS D'APROV	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
11	FRAIS RAVITAILLEMENT	0.00	2 488 383.13	0.00	0.00	2 550.90	35 692.57	0.00	0.00	358.62	0.00	2 526 985.23
12	FRAIS STOCKAGE	0.00	80 700.21	0.00	236.87	512.64	2 710 260.30	0.00	4 069.57	35 115.28	0.00	2 830 894.88
13	QUOTE-PART CABOTAGE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
14	SORTIE VRAC	0.00	0.00	17 788 122.24	977.09	1 998.51	2 610 486.71	0.00	24 908.11	220 841.01	0.00	20 647 333.66
15	FRAIS EMPLOI	0.00	0.00	0.00	380.94	779.17	1 017 761.29	0.00	6 293.44	55 799.12	0.00	1 081 013.97
16	FRAIS DISTRIBUTION	0.00	2 634 107.75	2 956 952.86	170.43	723.31	2 988 230.94	0.00	2 886.98	24 692.24	0.00	8 607 764.51
17	CHARGES IND DISTRICT	0.00	187 359.58	1 447 258.64	109.95	237.97	297 668.40	0.00	1 889.11	16 300.62	0.00	1 950 824.26
18	CHARGES IND BRANCHE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
19	CHARGES IND SIEGE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
20	TOTAL CHARGES	0.00	5 390 550.67	22 192 333.73	1 875.28	6 802.50	9 660 100.22	0.00	40 047.21	353 106.89	0.00	37 644 816.51
21	RESULTAT ANALYTIQUE	0.00	-356 741.21	15 808 433.20	5 419.59	11 398.07	610 836.79	0.00	42 168.34	138 038.65	58 123.44	16 317 676.86
23	QUANTITE VENDUE (UM:	0.00	715.68	5 528.23	70.00	303.00	87 464.00	0.00	656.00	1 779.00	0.00	7 451.75
25	MARGES BRUTE	0.00	7 033.65	6 785.97	103.65	60.01	117.23	0.00	125.15	275.42	0.00	0.00
26	COULAGE ET EXCEDENT	0.00	0.00	87.98	0.36	0.05	0.20	0.00	0.18	0.66	0.00	0.00
27	MARGE NETTE	0.00	7 033.65	6 873.95	104.21	60.07	117.43	0.00	125.33	276.08	0.00	0.00
29	FRAIS D'APROV	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
30	FRAIS RAVITAILLEMENT	0.00	3 476.97	0.00	0.00	8.42	0.41	0.00	0.00	0.20	0.00	0.00
31	FRAIS STOCKAGE	0.00	112.76	0.00	3.38	1.69	30.99	0.00	6.20	19.74	0.00	0.00
32	QUOTE-PART CABOTAGE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
33	COUT SORTIE VRAC	0.00	0.00	3 217.69	13.96	6.60	29.85	0.00	37.97	124.14	0.00	0.00
34	FRAIS EMPLOI	0.00	0.00	0.00	5.44	2.57	11.64	0.00	9.59	31.37	0.00	0.00
35	FRAIS DISTRIBUTION	0.00	3 680.59	534.88	2.43	2.39	34.17	0.00	4.40	13.88	0.00	0.00
36	CHARGE IND DISTRICT	0.00	261.79	261.79	1.57	0.79	3.40	0.00	2.88	9.16	0.00	0.00
37	CHARGE IND BRANCHE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
38	CHARGE IND SIEGE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
39	TOTAL CHARGE	0.00	7 532.12	4 014.37	26.79	22.45	110.45	0.00	61.05	198.49	0.00	0.00
40	RESULTAT ANALYTIQUE	0.00	-498.47	2 859.58	77.42	37.62	6.98	0.00	64.28	77.59	0.00	0.00

الملحق رقم (02): إدارة السوقر ومجال نفوذه



الملحق رقم (03): بيانات الدخل حسب الطبيعة

NAFTAL SPA
BRANCHE

COMPTES DE RESULTAT PAR NATURE

EDITE LE : 02/05/2023 13:55:48

Unité Comptable : 714 DISTRICT GPL TIARET

Période Comptable : 2022 / 12

Filtrer par LCRG:717 CENTRE EMPLISSEUR TIARET

DESIGNATION	CUMUL		INTERNES		EXTERNES	
	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
70 Vente et produits annexes	22 499 425.46	91 902 028.98	20 831 244.17	35 163 294.14	1 668 181.29	56 738 734.84
72 Variation stocks produits finis	20 999 841.83	36 191 317.17	6 473 214.82	6 473 214.82	14 526 627.01	29 718 102.35
73 Production immobilisée	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
74 Subvention d'exploitation	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
I- PRODUCTION	0.00	84 594 078.86	0.00	14 332 049.97	0.00	70 262 028.89
60 Achats consommés	40 943 778.30	25 979.40	25 979.40	25 979.40	40 917 798.90	0.00
61/62 Service extérieurs et autre	20 064 543.83	0.00	1 310 612.50	0.00	18 753 931.33	0.00
II- CONSOMMATION	60 982 342.73	0.00	1 310 612.50	0.00	59 671 730.23	0.00
III- VALEUR AJOUTEE D'EXP	0.00	23 611 736.13	0.00	13 021 437.47	0.00	10 590 298.66
63 Charge de personnel	15 210 390.79	0.00	0.00	0.00	15 210 390.79	0.00
64 Impôts, taxe et versement assimilés	608 075.89	0.00	0.00	0.00	608 075.89	0.00
IV- EXCEDENT BRUT D'EXP	0.00	7 793 269.45	0.00	13 021 437.47	5 228 168.02	0.00
75 Autre produits opérationnels	0.00	43 995.39	0.00	0.00	0.00	43 995.39
65 Autre charges opérationnelles	669.74	0.00	0.00	0.00	669.74	0.00
68 Dotation aux amortis, provision	12 352 338.94	0.00	0.00	0.00	12 352 338.94	0.00
78 Reprise sur pertes de valeur	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
V-RESULTAT OPERATIONNEL	4 515 743.84	0.00	0.00	13 021 437.47	17 537 181.31	0.00
76 Produits financiers	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
66 charge financières	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
VI- RESULTAT FINANCIER	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
VII- RESULTAT ORDINAIRE	4 515 743.84	0.00	0.00	13 021 437.47	17 537 181.31	0.00
695/698 Impôts exigibles sur result	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
692/693 Impôts différés sur résultats	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
IX-RESULTAT NET DE L'EXER	4 515 743.84	0.00	0.00	13 021 437.47	17 537 181.31	0.00

الملحق رقم (04): سند التسجيل

سند تسجيل
FICHE D'ENREGISTREMENT

NAFTAL DIRECTION : _____ مديرية
UNITE : _____ وحدة Fournisseur : _____ المورد
PAGE : 1 صفحة

CODE CARTE F R 3 2	CODE LOT	UNITE COMPTABLE	NUMERO F.E.	TYPE FICHE 9	CODE TIERS	COMPT. GENERAL 28	P.T. 29
MONTANT EN DINARS S			MONTANT DEVISES C			40916	
CODE CARTE F R 3 2	REFERENCE DOCUMENT FOURNISSEUR NO DOCUMENT DATE	16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31 32 33 34 35 36 37 38 39 40 41 42 43 44 45 46 47 48 49 50 51 52 53 54 55 56 57 58 59 60 61 62 63 64 65 66 67 68 69 70 71 72 73 74 75 76 77 78 79 80 81 82 83 84 85 86 87 88 89 90 91 92 93 94 95 96 97 98 99 100	REF. DOCUMENT ENGAGEMENT TYPE NUMERO	DEPART. RESPON. CODE DATE			

DEPARTEMENT FINANCES

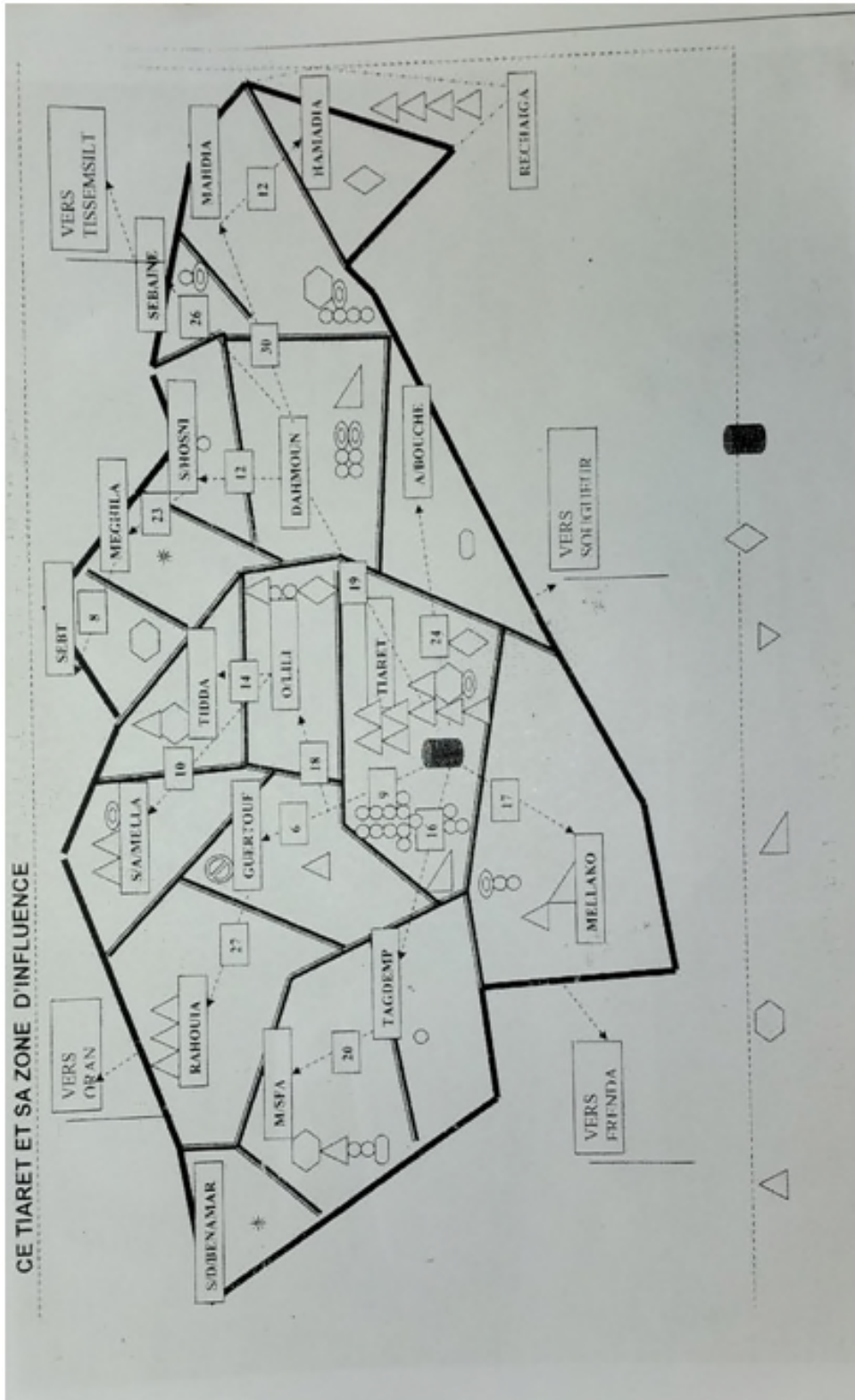
LIGNE	C. GENERAL	C. ANALYTIQUE	DEBIT	CREDIT
0 1	15256	113076	20000	
0 2	15256	113076	30000	
0 3				
0 4				
0 5				
0 6				
0 7				
0 8				
0 9				
1 0				
TOTAUX				

CADRE RESERVE AU - DEPARTEMENT RESPONSABLE	IMPUTATION	MONTANT FACTURE : _____ I) AVANCE ACCORDEE : _____ II) RETENUE DE GARANTIE : _____ NET A PAYER : _____	COMPTABILISE PAR
	C. ANALYTIQUE MONTANT		NOM الاسم DATE بتاريخ الايضاء VISA
CADRE RESERVE AU SERVICE TRESORERIE	REFERENCES DU REGLEMENT		CONTROLE PAR
	CHEQUE/VIREMENT N° : _____ DATE DU REGLEMENT : _____ REGISTRE DE TRESORERIE N° : _____ VISA _____		NOM الاسم DATE بتاريخ الايضاء VISA
		OBSERVATIONS :	VERIFICATEUR
			NOM الاسم DATE بتاريخ الايضاء VISA
			LIVIDATEUR
			NOM الاسم DATE بتاريخ الايضاء VISA
			ORDONNATEUR
			NOM الاسم DATE بتاريخ الايضاء VISA

ملاحظات :

FR-01 - 03) 106 44774

الملحق رقم (05): مخطط مناطق التوزيع للمؤسسة



ملخص:

تعد المحاسبة التحليلية لغة أعمال يتم من خلالها، توصيل المعلومات الاقتصادية والمالية المتعلقة بـمنشأة أعمال إلى مختلف الأفراد المستفيدة منها، وكذلك تعتبر كآلية تسيير ومراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية، الهدف منها التحكم في التكاليف والمعلومات والنتائج. بالإضافة إلى أنها تساعد المسيرين، في توفير المعلومات الملائمة لهم من أجل اتخاذ القرارات بدقة وذلك باعتمادها على طرق تختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب طبيعة نشاطها. وللإجابة على التساؤل الرئيسي للدراسة الذي تمحور حول كيفية مساهمة المحاسبة التحليلية في تحسين مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، تطرقنا في الجانب النظري إلى ماهية مراقبة التسيير وماهية المحاسبة التحليلية، وفي الجانب التطبيقي إلى مساهمة المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير في مؤسسة نفضال وحدة تيارت فرع **GPL** وقد توصلنا في هذه الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها: إن النتيجة التحليلية للمنتج وفق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة **ABC** في مؤسسة محل الدراسة كانت سالبة بنسبة 2% أي أنها حققت خسارة، وبالتالي علاقة المحاسبة التحليلية بمراقبة التسيير هي كشف أسباب الأخطاء والانحرافات التي أدت إلى الوقوع في خسارة ومحاولة تفاديها في المستقبل. **الكلمات المفتاحية:** المؤسسة الاقتصادية، المحاسبة التحليلية، مراقبة التسيير، طرق المحاسبة التحليلية، التكاليف، النتيجة التحليلية.

Abstract :

Analytical accounting is a business language through which economic and financial information related to a business enterprise is communicated to the various beneficiaries. It is also considered as a management and control mechanism for the economic enterprise, its aim is to control costs, information and results.

In order to answer the main question of the study, which centered on how analytical accounting contributes to improving management control in the economic enterprise, we discussed, on the theoretical side, what management control is and what analytical accounting is, and on the practical side, the contribution of analytical accounting to management control in the Oil Corporation, Tiarat unit, **GPL** branch. In this study, we reached a number of results, the most important of which are: The analytical result of the product according to the cost method based on **ABC** activities in the institution under study was negative at a rate of 2%, meaning that it achieved a loss, and therefore the relationship of analytical accounting with management control is to reveal the causes of errors and deviations that led to the occurrence loss and try to avoid it in the future.

Keywords: economic institution, analytical accounting, management control, analytical accounting methods, costs, analytical result.