



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي



جامعة ابن خلدون \_ تيارت \_

كلية العلوم الإقتصادية ، التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في ميدان العلوم المالية و المحاسبة تخصص محاسبة و  
جباية معتمدة

و الموسومة بـ :

محاسبة التكاليف و دورها في مراقبة التسيير داخل المؤسسة الإقتصادية

- دراسة حالة - مؤسسة نفطال GPL

من 05/06/2025 الى 14/05/2025

إشراف الأستاذ الدكتور :

إعداد الطالبتين :

- بلكرشة أحمد محمد ادريس صافة محمد
- مهني فارس عبد القادر

نوقشت علنا امام لجنة المناقشة المكونة من:

الاستاذ	الرتبة	الصفة
ساعد محمد	أستاذ تعليم العالي - جامعة ابن خلدون تيارت	رئيسا
صافة محمد	أستاذ تعليم العالي - جامعة ابن خلدون تيارت	مشرفا و مقررا
بن قطيب علي	أستاذ محاضر(ا) - جامعة ابن خلدون تيارت	مناقشا

السنة الجامعية: 2024-2025

# شکر و تقدیر

قبل كل شيء نشكر الله عز وجل الذي رزقنا من العلم مالم نكن نعلم وأعطانا القوة و المقدرة للوصول إلى هذا المستوى و إتمام عملنا المتواضع و ما التوفيق إلا بالله.

و نصلی و نسلم على خاتم الأنبياء و المرسلين محمد صلی الله علیه و سلم

ننقدم بجزيل الشكر و العرفان الى الأستاذ الدكتور "صفا محمد" الذي أشرف على هذه المذكرة، والذي لم يدخل علينا بوقته الثمين و توجيهاته القيمة طوال مراحل هذا البحث، متمنيين له النجاح في مساره العلمي.

كما نتوجه بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة على تفضيلهم بقراءة هذا العمل وتقييمه، و على وقتهم الثمين و ملاحظاتهم البناءة التي ستثري هذه المذكرة، لكم منا وافر الاحترام.

كما لا ننسى في هذا المقام تقديم الشكر للأستاذ "بلكرشة رابح" الذي ساهم أيضا في بناء هذا العمل و لم يدخل علينا بتوجيهاته و نصائحه.

إلى كل من ساهم و لو بالقليل في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد ، من أساتذة و زملاء لكم منا كل التقدير

## الإهداء

أهدي هذا الجهد المتواضع وثمرة سنوات من البحث والعمل، إلى كل من كان له بصمة واضحة في إنجازه، وإلى كل من آمن بقدراتي وساندني في مسیرتي الأكاديمية.

إلى من كان سبباً في وجودي، ومن علمني معنى الصبر والتفاني، إلى من سهر الليالي من أجلني، وأضاء دربي بنور علمه وحكمته، والدّي الكريمين، اللذين كانوا وما زالا السند والعون في كل خطوة من حياتي، وإليهما أهدي ثمرة جهدي واجتهادي.

إلى من أشرف بوجودهم في حياتي، سندًا وعونًا، ورفقاء درب، إلى إخوتي وأخواتي، من شاركوني الفرح والشدة، ومن كان دعمهم دائمًا دافعًا لي نحو التميز.

إلى من رافقوني في مسیرتي العلمية والشخصية، إلى كل صديق وصديقة كان لوجودهم أثر إيجابي في حياتي أهدي هذا العمل، تقديرًا للصحبتكم ودعمكم. راجياً من الله أن يكون هذا العمل بصمة خير، وأن يحمل في طياته النفع والفائدة.

# فارس عبد القادر

## فهرس المحتويات

الشكراط والاهداءات	
فهرس المحتويات.....	4
قائمة الاشكال والجداول.....	7
مقدمة.....	9
الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير.....	14
المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف.....	14
المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف.....	14
المطلب الثاني: اهداف ووظائف محاسبة التكاليف.....	15
المطلب الثالث: طرق محاسبة التكاليف.....	17
المبحث الثاني: مفاهيم نظرية حول مراقبة تسيير.....	21
المطلب الأول: تعريف مراقبة التسيير .....	21
المطلب الثاني: وظائف مراقبة التسيير و أنواع الرقابة .....	24
المطلب الثالث: أهداف مراقبة التسيير و أنواعها : .....	27
المطلب الرابع: أدوات مراقبة التسيير .....	30
المبحث الثالث: استخدامات طريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير.....	34
المطلب الأول: الفروقات الإجمالية .....	34
المطلب الثاني: الفروقات التفصيلية .....	35
المطلب الثالث: تقييم طريقة التكاليف المعيارية .....	36
خلاصة:.....	37
الفصل الثاني: إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفطال باستخدام محاسبة التكاليف دراسة حالة.....	39
المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة نفطال .....	39
المطلب الأول: نشأة المؤسسة نفطال الام .....	39
المطلب الثاني: مؤسسة نفطال فرع تيارت و هيكلها التنظيمي .....	40
المطلب الثالث: اهداف ومهام مؤسسة نفطال .....	49
المبحث الثاني: إجراءات تبويب التكاليف حسب نظام محاسبة التكاليف .....	50
المطلب الأول: معالجة الطلبيات في المؤسسة .....	50
المطلب الثاني: البرمجيات المستخدمة في مؤسسة نفطال (GPL) .....	51

---

53 .....	المطلب الثالث: مصدر معطيات محاسبة التكاليف
المبحث الثالث : إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفطال باستخدام محاسبة التكاليف	
54.....	
65.....	خلاصة:.....
66.....	خاتمة:.....
68 .....	قائمة المصادر والمراجع:.....
70 .....	الملاحق.....
71 .....	ملخص:.....

## قائمة الجداول والاشكال

### قائمة الاشكال والجداول

#### 1-قائمة الجداول

قائمة الجداول
جدول رقم (1-2): قدرة إستعاب قارورة 13B في المستودع المناوب
جدول رقم (2-2): يمثل عناصر المشتريات
جدول رقم (3-2): يمثل عناصر الخدمات
جدول رقم (2-4): يمثل تكاليف الموظفين
جدول رقم (2-5): يمثل الضرائب
جدول رقم (2-6): يمثل الرسوم المالية
جدول رقم (2-7): يمثل المصاريف المتغيرة
جدول رقم (2-8): يمثل جميع العناصر

#### 2-قائمة الاشكال

## قائمة الجداول والاشكال

قائمة الاشكال
الشكل رقم (2-1): مخطط للطريق العملية داخل المركز:
الشكل رقم (2-2) : مخطط للطريق العملية داخل المركز:
الشكل رقم(3-2): الهيكل التنظيمي للمؤسسة نفطال وحدة تيارت
الشكل(2-4): الهيكل الوظيفي لمؤسسة نفطال - تيارت.
الشكل رقم(2-5): البرمجيات المستخدمة في مؤسسة نفطال

### مقدمة

في خضم المناخ الاقتصادي المضطرب الذي تتسارع فيه وتيرة التغيرات وتنصاعد فيه حدة التناقض، برزت محاسبة التكاليف كأداة مركبة لا يمكن الاستغناء عنها في ترسانة الأدوات الإدارية الحديثة.

لقد تجاوزت هذه الآلية المحاسبية التقليدية حدودها الضيقة كأداة حسابية، لتصبح نظاماً متكاملاً يقدم رؤى استراتيجية عميقة تدعم عملية اتخاذ القرار الرشيد. تتمحور الأهمية الاستراتيجية لمحاسبة التكاليف في كونها تشكل العنصر الأساسي لنظام الرقابة الداخلية الفعال. فهي توفر للإدارة خريطة دقيقة لتوزع التكاليف عبر مختلف الأنشطة والعمليات، وتعمل كجهاز إنذار مبكر يكشف عن أي انحرافات أو هدر في الموارد. كما تحول إلى نظام تتبهه مبكر يتبعاً بالمخاطر المالية المحتملة، ويسهم في بناء سياسات مالية وقانونية. الأكثر إثارة أن محاسبة التكاليف تطورت لتصبح أداة ديناميكية توافق متطلبات العصر الرقمي، حيث تندمج مع تقنيات الذكاء الاصطناعي وتحليل البيانات الضخمة لتقديم رؤى تنبؤية استباقية. هذا التحول الجوهرى يجعلها عنصراً لا غنى عنه في بناء المؤسسات الذكية القادرة على التكيف مع التغيرات السريعة في بيئه الأعمال. وبالتالي، لم تعد محاسبة التكاليف مجرد نظام محاسبي تقليدي، بل أصبحت فلسفه إدارية متكاملة تدمج بين الرقابة المالية والتخطيط الاستراتيجي، مما يجعلها حجر الزاوية في بناء مؤسسات قادرة على الصمود والنمو في ظل الظروف الاقتصادية الصعبة.

### 1-الإشكالية:

هل تعتبر محاسبة التكاليف من أهم الوسائل المساعدة على اتخاذ القرارات وعليه وبناء من ما سبق لا يمكننا طرح الإشكالية التالية:

كيف تساهم محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية؟

و تقرع عن هذه الإشكالية الرئيسية مجموعة من التساؤلات الفرعية والمتمثلة في:

1. ما المقصود بمحاسبة التكاليف وما هي أهم طرق محاسبة التكاليف؟
2. من مفهوم مراقبة تسيير وما هي خطوات مراقبة تسيير؟
3. كيف تساهم محاسبة التكاليف في مراقبة تسيير على المستوى مؤسسة نفطال تيارت؟

### 2-فرضيات البحث:

قصد تسهيل الإجابة على الإشكالية المطروحة، سنقوم بوضع بعض الفرضيات التي تكون منطلق دراستنا ويمكن حصرها فيما يلى:

- تساهم محاسبة التكاليف بشكل فعال في تحسين كفاءة مراقبة التسيير داخل المؤسسات الاقتصادية
- تؤدي بعض الطرق لمحاسبة التكاليف (مثل التكاليف المعيارية) إلى تعزيز الرقابة على الأداء المالي

■ كلما زادت دقة نظام محاسبة التكاليف، تحسّنت قدرة الإدارة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية

### 3-أهمية البحث:

تستمد أهمية البحث من أهمية محاسبة التكاليف التي تلعب دوراً كبيراً في منح المسيرين المعلومات الكافية التي تساعدهم على اتخاذ القرار، كما أن للتسهيل دور في المراقبة وكشف الأخطاء التي تقلل من التكاليف والأخطار.

### 4- أهداف البحث:

- دراسة المفاهيم الأساسية والمبادئ المحاسبية المتعلقة بأنظمة التكاليف
- الكشف عن كيفية مساهمة أنظمة التكاليف في تحسين عملية اتخاذ القرار
- تقديم رؤية تذكر كامل شاملة بين الجانب النظري في المحاسبة التكاليف وتطبيقاتها العملية في تحسين جودة التسويق والرقابة داخل المؤسسة

### 5-أسباب اختيار الموضوع:

تلخص أهم الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع فيما يلي:

- استمرارية التطور محاسبة تكاليف خاصة في مجال التسويق
- وندهور الاقتصاد الوطني وعدم تمكّنه من تحقيق النتائج المرجوة منه
- عدم اعتماد بعض المؤسسات على النظام محاسبة تحليلية في التسويق

### 6- منهج البحث:

تم اعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، ففي الجانب النظري تم تقديم مجموعة من المفاهيم والمبادئ النظرية التي تم استخدام فيها المنهج الوصفي، أما الجانب التطبيقي فكان يتعلق بدراسة حالة على مستوى مؤسسة نفطال بتيارت والتي تطلب اعتماد على الجانب التحليلي من أجل تبيان مختلف آثار المحاسبة التكاليف على مراقبة التسويق داخل المؤسسة محل الدراسة.

### 7- صعوبات البحث:

لقد واجهنا أثناء إعداد هذا البحث مجموعة من الصعوبات منها:

- قلة المراجع باللغة العربية المتخصصة في مجال المحاسبة
- صعوبة الحصول على المعلومات الدقيقة حول الموضوع على مستوى مؤسسة نفطال بتيارت

### 8- دراسات سابقة:

دراسة حاج قويدر قورين ، تحت عنوان نظام محاسبة تكاليف ودوره في مراقبة التسويق بالمؤسسات الاقتصادية الصادرة في كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسويق قسم العلوم الاقتصادية بجامعة الشلف في 21/03/2011

يعتبر نظام محاسبة التكاليف من بين أهم الأنظمة التي تستخدمها الإدارات العصرية في مراقبة التسويق من خلال مجموعة من الطرق تستعمل حسب حاجة المؤسسة. ولهذا النظام قدرة على حل مشكل الأساسي الذي وجه أي مؤسسة ألا وهو تسهيل تكاليف وذلك من خلال ما تشمل عليه هذه الأدوات من مجموعة المبادئ والأسس المحاسبية الالزامية لتجمیع بيانات التكاليف وتحليلها وتبویبها بغرض تحديد تکلفة الوحدة المنتجة سواء كانت سلعة أو خدمة والرقابة عليها ومساعدة الإداره في رسم السياسات الإنتاجية

والتسويقية، والاختيار من بين البدائل المتاحة لحل المشاكل الإدارية (مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها من تخطيط وتنسيق ورقابة واتخاذ القرارات ...)

## ٩- خطة البحث

قمنا بتقسيم المذكورة إلى فصلين كله فصل يتكون من ثلاثة مباحث وكلهم بحث يتكون من ثلاثة مطالب في الفصل الأول تطرقنا إلى عموميات محاسبة تكاليف ومراقبة التسيير وطرق محاسبة التكاليف أما في الفصل الثاني يتعلق بدراسة تطبيقية على مستوى مؤسسة نفطال بتيلارت حيث حاولنا من خلالها وإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي



## الفصل الأول:

مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف و مراقبة التسيير

# **الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير**

## **الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير**

تعتبر محاسبة التكاليف أداة أساسية في تعزيز فعالية المؤسسات الاقتصادية، حيث توفر نظاماً شاملاً لقياس التكاليف ومراقبتها، مما يدعم اتخاذ القرارات السليمة ويسهل من جودة التسيير.

### **المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف**

محاسبة التكاليف هي أحد فروع المحاسبة التي تعنى بتحديد، تجميع المصروفات المتعلقة بأنشطة المنشأة أيًّا كان نوعها بحيث تهدف إلى توفير بيانات دقيقة تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الصائبة وضبط التكاليف.

### **المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف**

لمحاسبة التكاليف تعاريفات عديدة و مختلفة و هذا عائد لاختلاف آراء الكتاب علاوةً على التطورات الجارية لأنها ليست حديثة، بل قديمة و بقاوتها إلى وقتنا الحالي ما هو إلا دليل على أهميتها و بناءً عليه سنورد مجموعة من التعريفات حاول بواسطتها تغطية مفهوم محاسبة التكاليف:

- المحاسبة التحليلية هي طريقة معالجة المعلومات المأخوذة من المحاسبة العامة ومصادر

أخرى و تحليلها بهدف بلوغ استنتاجات تُتَحَذَّزُ على أساسها قرارات مديرى المؤسسة المتعلقة بعملها، وتسمح بدراسة و متابعة الأرباح و تحديد فاعلية هيكلة المؤسسة، وكذلك تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو الإدارة و تُعَدُّ المحاسبة التحليلية أساسية لتسخير المؤسسة.<sup>1</sup>

- إن محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تعنى بتقدير و تجميع و تدوين و توزيع و تحليل و توضيح المعلومات المختصة بالتكلفة الصناعية و البيعية والإدارية، وهي وسيلة هادفة في كل إجراء من إجراءاتها تهدف إلى تلبية حاجة من حاجات الإدارة، هي تعمل على إمداد الإدارة بالمعلومات التي تعتمد عليها في الرقابة على تنفيذ المهام كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل مشكلات المتنوعة التي تواجهها الإدارة.<sup>2</sup>

هي طريقة تساعد الإدارة في المراقبة على استعمال عناصر الإنتاج المتوفرة لديها والتحضير للمستقبل والتي يستخدمها محاسبة التكاليف في تعقب و تسجيل و تدقيق بنود التكاليف لغرض استعمالها بأقصى درجة من الفعالية وهي أحد فروع المحاسبة المالية كأداة تحليلية تضبطها مجموعة من المبادئ والأسس المحاسبية لما هو مدون من مبالغ إجمالية في المحاسبة المالية لعناصر التكاليف وربط هذه البنود بمركز التكلفة بهدف تحديد تكلفة الوحدة المصنوعة في كل قسم إنتاجي تمر عليه، و مراقبة هذه العناصر و مساعدة الإدارة في التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات.<sup>3</sup>

### **المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف**

أولاً: أهداف محاسبة التكاليف<sup>4</sup>:

تقيد المعلومات التكاليفية في الحاضر في خدمة ثلاثة أهداف رئيسية هي:

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير محاسبة تحليلية، دار البحث للطباعة والنشر، الجزائر، 1988، ص 8، الجزء الثاني

<sup>2</sup> بوعيقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 9-10

<sup>3</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 23

<sup>4</sup> الدكتور نائل عدس، الدكتور نضال خلف ، محاسبة التكاليف مدخل حديث، ص 12-10

## **الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير**

قياس الكلفة لأهداف تحديد كلفة الإنتاج و كلفة المخزون، وتوفير معلومات سعرية مفيدة لأهداف تخطيط الإنتاج و استغلال الموارد الإنتاجية المتاحة أفضل استغلال ممكн، و توفير معلومات سعرية تساعد في فرض الرقابة على عناصر الاستعمالات المختلفة من مواد وأجور وعناصر أخرى بهدف تخفيض التكلفة و بناء نظام عادل و فعال للحوافر الإنتاجية.

لتحقيق الغاية الأولى، يُصمم نظام محاسبة التكاليف استناداً إلى طبيعة الصناعة التي يُستخدم فيها. يُراعى تتبع عناصر التكلفة، من مواد وأجور وأعباء صناعية، وتحميلها على المنتجات، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وفقاً للصناعة.

ففي الصناعات التي تنتج طبقاً لأوامر العملاء مثلاً يتم تحويل كل أمر بما يخصه من مواد و أجور بطريقة مباشرة ثم يحمل كل أمر بنصيحة من الأعباء الصناعية طبقاً لمعدلات تحويل فعلية او تقديرية .اما الصناعات التي تنتج انتاجاً مستمراً ، كالصناعات الكيميائية ، تكرير البترول و الغزل و النسيج ، فان عنصري المواد و الأجور يتم تتبعهما على الأقسام او العمليات او المراحل الإنتاجية ، ثم يحمل كل قسم او عملية او مرحلة بنصيحة من باقي الأعباء الصناعية ، ثم يتعدد انتاج كل قسم او عملية او مرحلة في ثورة عدد وحدات نمطية ثم تتحدد تكلفة الوحدة من المنتج باتباع مبدأ المتوسطات أي بقسمة التكلفة على عدد وحدات المنتجة .

اما عن الهدف الثاني إن محاسبة التكاليف تقوم بالبيانات حول القدرة الإنتاجية المتوفرة في كل قطاع أو عملية أو مرحلة و الموارد الإنتاجية الضرورية لإنتاج كل منتج وأيضاً مستلزمات الإنتاج المعيارية من المواد والأجور وساعات تشغيل الآلات وما شابه، الأمر الذي يمكن الإدارة من تصميم برامج الإنتاج للمنتجات المتعددة لتحقيق غايات الوحدة الحسابية والإدارة بأحسن طريقة ممكنة . و في هذا الصدد و في ظل توافر العديد من النماذج التخطيطية و في ظل توافر الحسابات الآلية ، تعتبر المعلومات التكاليفية عن علاقة الموارد و عناصر الاستخدامات بالمنتجات ، و التي منها تتحدد معدلات استخدام الوارد و عناصر الاستخدامات في المنتجات ، و هي نقطة البداية في بناء مختلف الموازنات التخطيطية باعتبارها وسائل و أدوات منظمة تعكس نتائج العمليات التخطيطية ، و التي يتوقع الوصول إليها على مدار الفترات المقبلة ، كما يمكن عن طريق اعداد الموازنات على أساس علمية تنسق أنشطة الأقسام و المراكز و العمليات داخل مشروع بطريقة تسير تحقيق الأهداف بصورة تعاونية ، و ذلك بالإضافة الى ان الموازنات و ما تتطوي عليه من معاملات استخدام هي الأساس في انجاز الهدف الثالث .

و هو الرقابة على التكاليف ، لكي يتحقق هدف الرقابة على افضل صورة ممكنة بحيث تتمكن الإدارة المسئولة عن العمليات من تحقيق أهدافها فلا بد من توفير معلومات حول التكاليف مقارنة عن أداء كل مسؤول و كل مركز مسؤولية على حسب الخريطة التنظيمية للمشروع في صورة وقته منتظمة و مقارنة ، يلزم ان تتطوى المعلومات على كل التفاصيل اللازمة على حسب موقع المسؤول او مركز المسؤولية في الخريطة التنظيمية ، كما يلزم ان تتطوى المعلومات المقارنة ، و خاصة على مستوى الإدارة العاملة على معلومات كمية في صورة وحدات حقيقة بالإضافة الى قيمتها المالية . و هذا ما يطلق عليه محاسبة عليه محاسبة المسئولية و تقارير الأداء في محاسبة التكاليف . لنجاح هذا النظام يجب ان تبع مبدأ التعذية العكسية ، أي يعكس الهدف و ما تم التوصل اليه ، كما يجب توفير أساساً سليماً لاتصال المستويات التنظيمية المختلفة ببعضه البعض ، كما يلزم ان توفر المعلومات اللازمة لتحفيز العمال حيث تكون في صورة عادلة و ملائمة تدفع الى الجودة في الاداء على كافة المستويات  
ثانياً: وظائف محاسبة التكاليف

# الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير

نذكرها في ما يلي:<sup>5</sup>

- 1- **قياس تكلفة الإنتاج والنشاط :** يعتبر قياس تكلفة الإنتاج والنشاط بمثابة المهمة الأولى التي تسعى محاسبة التكاليف لتحقيقها وذلك فإن سجلاتها تصمم إعادة بطريقة تسمح بقياس تكلفة الإنتاج من خلال التتبع المتتالي لمراحل التصنيع التي يمر بها المنتج النهائي
- 2- **ربط ورقابة عناصر تكاليف:** تهدف محاسبة التكاليف إلى ترشيد واستغلال المنشأة لمواردها المنتاحة وبذلك تسعى لتحقيق أكبر إنتاج بأقل مصروف، وتعبر هذه المهمة عن تدفق بنود تكاليف من مواد ورواتب وخدمات للمنشأة بغرض خفض التكلفة.
- 3- **الرقابة على التكلفة النشاط الخدماتي :** لا تقتصر مهام الإنتاج على الأقسام والإدارة التي تساهم مباشرة في الإنتاج ولكنها تمتد لتقديم تسهيلات لازمة لخلق المنتج النهائي مثل الأقسام السينمائية الذي تحقق خدمات تستعيد فيها الأقسام الإنتاجية في الإنتاج وكذلك إدارة المخازن.
- 4- **مقارنة النتائج الفعلية أو بالتقديرية وتحليل الانحرافات:** أي تحفظ وظيفة الرقابة من خلال مقارنة الأداء المخطط له مسبقاً والفعلي من أجل تصحيح الانحرافات واتخاذ القرار المناسب للقليل يمنع تعطى هذه الوظائف إمكانية إدارة المؤسسة على الأقسام بمستوياتها المختلفة.
- 5- **إعداد التقارير للمستويات الإدارية المختلفة:** تعتمد وعلى التخطيط الرقابة والمتابعة وتوجيه المعلومات حتى تصل إلى المهتمين بها لا بد من توافق الاتصال بين مستويات الهيكل الإداري، وهدف هذه الوظيفة هو إعداد تقارير مناسبة وتقديمها لمتخذي القرارات في الوقت المناسب.
- 6- **توفير البيانات المقارنة للقرارات البديلة الممكنة:** تهدف المحاسبة إلى تقديم المعلومات الضرورية للتخطيط واتخاذ القرارات وحتى تتحقق هذه العملية فإنها تتطلب الموازنة بين العديد من الخيارات المطروحة والممكنة واختيار أفضلها لتحقيق الغاية.

## المطلب الثالث: طرق محاسبة التكاليف

- 1- **طريقة التكلفة الحقيقة:** هي الطريقة التي تقوم بتسجيل كل بنود تكاليف المباشرة وغير المباشرة، التي أجرت فعلاً خلال ممارسة المؤسسة لنشاطها سواء كان تجارياً أو صناعياً ويطلق عليها أيضاً منهج التكاليف الإجمالية لكونها تنظر إلى التكاليف بنظرة شاملة ولا تتجه إلى تفصيلها لمتغير أو ثابتة وتجسد مكوناتها في كل المصروفات المحمولة من بضاعة مستهلكة، مواد ولوازم مستخدمة، مصاريف اليد العاملة، نفقات الأعباء غير المباشرة الموزعة على مراحل النشاط تبعاً لمعدلات التحميل المستخدمة ..
- 2- **طريقة التكلفة المتغيرة:** أو الحدية إن هذه الطريقة تعتمد على تحويل الوحدات المنتجة بنصيتها من عناصر التكاليف المتغيرة فقط، والتي ترتبط بحجم الإنتاج وحجم المبيعات، وتستبعد عناصر التكاليف الثابتة باعتبارها تكاليف يتحملها حساب الأرباح والخسائر<sup>6</sup> كما يمكن تعريف قائمة التكاليف المتغيرة كما يلي: قائمة التكاليف الحدية بموجب هذه القائمة يتم تحويل المنتج النهائي التام الصنع وأخر المدة تحت التشغيل بتكليف المتغيرة فقط، وذلك لأن هذه التكاليف جاءت من أجل هذا الإنتاج بحيث تزداد في زیادته وتتحفظ بانخفاضه، وفتضمن التكاليف و المتغيرة كافة العناصر المباشرة مثل مواد طيب و مباشرة وأجور مباشرة ... إلى آخره ، وبالإضافة إلى جزء المتغير فقط من التكاليف الصناعية غير مباشرة مثل مواد غير مباشرة متغيرة ... إلخ<sup>7</sup>

<sup>5</sup> محمد عبد المقصود، "الأصول العلمية في محاسبة التكاليف و علاقتها ببحوث العمليات و الإحصاء الاقتصاد و الإداره" ، دار الكتاب الحديث ، الكويت، 2008 ص 27-28

<sup>6</sup> نائل عدس،**نضال الخلف**،محاسبة التكاليف ،دار اليازوري للنشر والتوزيع ،عمان(الأردن)،2013 ص 84

<sup>7</sup> محمود علي الجبالي، قصي السامراني،"**محاسبة التكاليف**" ، تار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان(الأردن)، 2000، ص 148

# **الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير**

**3-طريقة التكلفة الهاشمية :** تتمثل هذه الطريقة في الفرق بين مجموع الأعباء استغلال للإنتاج وبيع حجم منتج معين، أو مجموع أعباء الاستغلال لهذا الحجم مضاف إليه أو منخفضا منه وحدة واحدة<sup>8</sup> و تقسم التكلفة حسب هذه الطريقة إلى:

التكلفة الهاشمية الإجمالية أو سعر التكلفة الهاشمية: وهي عادة توزع إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة للاستعمال في التحليل.

تكلفة إنتاج هاشمية: وهي التي تمثل التكاليف الإضافية للإنتاج التي استلزمها إنتاج وحدة إضافية  
تكلفة توزيع هاشمية: وهي التي تمثل تكاليف الإضافية للتوزيع عند بيع وحدة إضافية وغالبا تكون في المؤسسات التجارية

## **4-طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:**

التحميل العقلاني هو أسلوب لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية وواقعية، وذلك بتغيير مستوى الفاعلية، و حيث نجد مرتب ت بمقدار ثبات سعر التكلفة بالنسبة للوحدة المنتجة، بحيث نجد أنه من غير العقلي أن يتحمل الإنتاج بكل التكاليف الثابتة عندها ما يتغير مستوى النشاط، أي مستوى الفعالية<sup>9</sup>

كما يكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتافق عليه سابقا كمستوى عادي، أما بالنسبة لكل يوم رحلة تبلغ قيمة الأعباء الثابتة المدمجة في التكاليف قيمتها الحقيقة مضروبة في معامل التحميل<sup>10</sup>

**5-طريقة التكاليف المعيارية:** إن المنشأة تقوم بالرقابة على عناصر التكاليف عن طريق وضع معايير لهذه التكلفة وذلك لمقارنة التكلفة الفعلية بهذه المعايير، حيث أن التكلفة الفعلية التي تحدث في فترة معينة ليس لها أي قيمة دون مقارنتها بأساس معياري ، و لذلك فإن الإدارة العليا لا تهتم فقط بمعرفة التكلفة الفعلية ، ولكن أيضا تقوم بتحديد او معرفة الى ما وصلت هذه التكاليف الى مستوى مرضي بالنسبة للمعايير الموضوعة لها ام لا .<sup>11</sup>

ويعتبر نظام التكاليف المعيارية أساسا لتقدير التكلفة الفعلية التي حدثت معاً معايير محددة مقدمة، حيث ان معايير التكلفة تمثل التكاليف التي ينبغي ان تكون في ظل ظروف الأداء المرضية و الممكنة وليس بالضرورة التكلفة التي ينبغي ان تكون في ظل الظروف المثالية، كما ان التكاليف المعيارية تختلف التكاليف المقدرة مسبقا حيث ان التكاليف العيارية تعتبر اكثر دقة لانها تحدد بطريقة علمية من خلال دراسة الوقت واستخدام الطريقة الهندسية.

كما يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى زيادة وعي المديرين بالتكاليف لأن انحرافات التكاليف تظهر في تقارير الأداء، فمعايير التكلفة تعبر عن الحد الأقصى للتكاليف وبالتالي فإن زيادة التكاليف الفعلية عن هذه المعايير يؤدي إلى فحص هذه الانحرافات والوقوف على أسبابها، كما أن عملية وضع المعايير يمكن أن تساعد في عملية التخطيط لتحقيق كفاءة العمليات عن طريق تحديد العوامل التي تؤثر في عناصر

<sup>8</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية الحامة، الجزء الأول، الجزائر، 1999، ص 179

<sup>9</sup> بوخراز عمر، مبادئ المحاسبة التحليلية، بون رقم الطبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون سنة، ص 79

<sup>10</sup> رحال علي ، صفحة 59

<sup>11</sup> كمال خليفة أبو زيد، دراسة مقدمات في محاسبة التكاليف، جامعة الإسكندرية، 2007، ص 155

## **الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير**

التكاليف واستقطاب جهود الإداريين والمحاسبين والمهندسين في وضع المعايير وتحقيق التنسيق بينهم لتحقيق أهداف المنشأة.

كما أن هناك ثلاثة أنشطة رئيسية لنظام التكاليف المعيارية تتمثل في:

- إعداد المعايير: وهي أول خطوة أو مرحلة في نظام التكاليف المعيارية التي يمكن استخدامها كأساس لقياس وتقييم الأداء، وهذه الخطوات يجب أن تلقى العناية والاهتمام حتى يتم وضع معايير يمكن الاعتماد عليها.
- تجميع التكاليف الفعلية: إن وجود التكاليف المعيارية ال ينفي الحاجة إلى التكاليف الفعلية، بل بالعكس هي جزء ال يتجزأ من نظام التكاليف المعيارية والتي يجب أن تكون متاحة لمقارنتها بالتكاليف المعيارية للحصول على ما قد ينشأ من انحرافات.
- تحليل الانحرافات: تحدث الانحرافات عندما تتغير الإيرادات أو التكاليف الفعلية عن التكاليف المعيارية والتي يمكن تحليلها إلى انحرافات فرعية وذلك لتسهيل التحليل ولزيادة المعلومات المقدمة لتخاذل القرار.

**المبحث الثاني: مفاهيم نظرية حول مراقبة تسيير**  
**المطلب الأول: تعريف مراقبة التسيير**

# **الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير**

تزامن نضام مراقبة التسيير مع ظهور الأزمة الاقتصادية العالمية سنة 1929 وتم تطويره بصفة ملحوظة في أوروبا سنة 1950 من قبل مسيري المؤسسات الفرنسية ، نظراً لعقد نشاطها وكبر حجمها وذلك للتحكم أكثر في تسييرها ، ونظراً لأهميتها البالغة أعطيت عدة تعريفات لمراقبة التسيير منها

**1: لمحات تاريخية عن مراقبة التسيير<sup>12</sup>:**

ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن العشرين في المؤسسات الأمريكية و مع تطور نشاط هذه المؤسسات و تعدد العمليات التي تقوم بها ، فضلاً على ما سببته الأزمة الاقتصادية العالمية لها أنا ذاك و بسبب عجز الطرق الرقابية الكلاسيكية المستعملة في إخراج هذه المؤسسات من أزمتها، حاولت إيجاد طرق وأساليب رقابية جديدة منها المحاسبة التحليلية و طرق رياضية أخرى مثل بحوث العمليات هذه التي ابتكرتها هذه المؤسسات كانت هي بداية ميلاد مراقبة التسيير الحديثة ومن أبرز المؤسسات التي ساهمت في ذلك نجد شركة "فورد" و "جينيرال موتورز" و شركة "DU PONT" "هذه الشركات التي أدخلت طرق و أساليب جديدة على نظام مراقبة التسيير من أجل تدعيم وتنمية الفعالية الاقتصادية وذلك للتحكم في إدارة المؤسسة مما كبر حجمها وتعددت وظائفها.

ولقد شهدت مسيرة مراقبة التسيير أربعة مراحل:

**المرحلة الأولى:** في البداية و كمرحلة أولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبة العامة ، وإعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتعلقة بعلاقة المردودية بالنشاط ، و المنتجات المحققة و المباعة من طرف المؤسسة . و هكذا وضعت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي و شاع نظام النسب و تطور داخل المؤسسات الكيميائية الأمريكية خاصة مثل مؤسسة "DUPONT" سنة 1907 و هذا النظام وضع لأول مرة في علاقة مع حسابات الميزانية وحسابات النتائج من أجل إبراز مختلف خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية.

**المرحلة الثانية:** تعتبر هذه المرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة حيث تم وضع ميكانيزمات التنظيم وتقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية، البحث و التطوير ، بالإضافة إلى فرض نظام استقلالية الأقسام في التسيير و إجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات الجديدة وتطويرها .

**المرحلة الثالثة<sup>13</sup>:** المرحلة التي تأسس فيها نظام مراقبة التسيير والتي جاءت بعد الحرب العالمية الثانية في عصر الطرق التقنية للتسيير والتبؤ التقريبي والتي طبقت في المؤسسات الخاصة ، هذه الأخيرة خصت إستراتيجية تخطيط العمليات والموازنة عن طريق الأقسام التي تعتبر ذات أهمية في المستقبل بالنسبة للمسيرين ، ولكن ذلك في تخطيط عملياتهم وتسخير الميزانية الداخلية من أجل مطابقة الموارد مع الاهتمامات الخاصة.

**المرحلة الرابعة:** هذه المرحلة التي تعتبر من أهم المراحل التطور مراقبة التسيير ظهرت في السنتين مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف التي أنشأت نمط التنظيم التسليلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف

12- خيري مصطفى كنانه ، " إدارة الأعمال " ، ط 1 ، دار حرير ، عمان 2007 ، ص 19-20 .

13- محمد رفيق الطيب ، " مدخل للتسيير " ، د ط ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ج 1 ، الجزائر ، ص 21 - 22 .

## **الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير**

ومقارنتها بالنتائج الموازية، و الذي استدعي عن طريق مراقبة التسيير تصميم مراكم المسؤولية وبذلك رسمت مراقبة التسيير أولى مستويات المسؤوليات التسلسلية.

\* ولقد تعددت التعريفات التي قدمت لنظام مراقبة التسيير و التي ذكر من أهمها :

- تعريف مراقبة التسيير في المعيار الأمريكي على النحو التالي :

"مراقبة التسيير هي عملية ينفذها مجلس الإدارة وإدارة المنشأة والموظفو الآخرون ، تم تصميمها لاعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف التالية"<sup>(1)</sup>:

- الثقة في التقارير المالية.

- الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة.

- فعالية وكفاءة العمليات.

- تعريف المعيار البريطاني و المعيار الدولي : استخدم كلاهما التعريف التالي:

"مراقبة التسيير تتكون من بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة ، و تتضمن كل السياسات والإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة و إدارة الشركة للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقق بقدر المستطاع من انتظام وكفاءة إنجاز الأعمال، متضمنا الالتزام باللوائح في التحقق ، حماية الأصول ، منع واكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء."

إذن مراقبة التسيير هي مجموع العمليات و الإجراءات التي تسمح للمسؤولين بتقييم أدائهم ونتائجهم المحققة بالمقارنة مع ما كان مخطط و تحديد الانحرافات و تصحيحها ، أي مراقبة مدى نجاعة وفعالية الأداء داخل المؤسسة من أجل بلوغ أهدافها المسطرة .

و بالتالي يمكن الوصول إلى أن مراقبة التسيير ترتكز على ثلاثة مفاهيم أساسية وهي معايير يعتمد عليها مراقب التسيير في تقييم الأداء وهي الكفاءة، الفعالية والملائمة

- شرح مفاهيم ارتكاز مراقبة التسيير<sup>14</sup>:

- الفعالية: هي مقارنة النتائج المحققة بالأهداف الموضوعية أي إلى أي درجة تمكنت المؤسسة من تحقيق أهدافها المسطرة.

- النجاعة: هي مقارنة النتائج المحققة بمدى الوسائل (الموارد) المستعملة ، أي ما هي النتيجة المحققة باستعمال وحدة واحدة من المدخلات أو الوسائل.

- الملائمة: هي العلاقة بين الأهداف و الوسائل.

### **المطلب الثاني: وظائف مراقبة التسيير و أنواع الرقابة<sup>15</sup>**

<sup>14</sup> محمد رفيق الطيب ، " مدخل للتسيير " ، ط ، مرجع سبق ذكره ، ج 2 ، ص 11

<sup>15</sup> 2 - عبد الرزاق بن الحبيب ، " اقتصاد وتسيير مؤسسة " ، ط 3 : ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2006 ، ص 107-108

# **الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير**

إن مراقبة التسيير تعتبر أداة أساسية لدفع الاقتصاد الوطني و من ثمة تتفيد إستراتيجية المؤسسة ، فبعدما كان مراقب التسيير في الماضي لا يولى له اهتمام كبير و لا يحضا بالعناية الكافية في المؤسسة، أصبح في الوقت الحالي يحتل مكانة معتبرة داخل المؤسسة لكونه يساعد على اتخاذ القرارات، و يمكن إبراز ذلك بالطرق إلى العناصر التالية :

## **1 مراقبة الأداء الوظيفي :**

إن مراقبة الأداء الوظيفي في المنظمات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلص عنها، باعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقدير الأداء، حيث يعمل القائم بهذه المهمة على الإصغاء للمشاكل و العرائض التي يعاني منها الأفراد، إذ أنه يسعى إلى جمع المعلومات ذات صبغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار و التي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية (زيادة الأجر ، مكافآت ، عقوبات ..) مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة و التي تتحقق عن طريق جملة من الخصائص :

- **المشاركة في تحديد الأهداف :** تعتبر مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة دافعاً معنواً من أجل تحقيقها مع ضرورة إحداث نوع من التوازن بين أهداف الفرد و أهداف المؤسسة.

- **عدالة التوزيع :** و تعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بين الإدارة و العمال و ذلك من خلال توزيع الأجور كل حسب طبيعة عمله، إضافة إلى التوزيع العادل للأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة

- **عدالة التعاملات :** إن عدالة التعاملات تكون بالاتصال الدائم لممثلي العمال بمختلف المسؤولين من أجل طرح مشاكلهم على الإدارة لاتخاذ القرارات المنصفة أو العادلة المتعلقة بالعمل و مستقبل العمال

## **2 مراقبة الجودة :**

تعتبر إدارة الجودة ذات جودة تتلاءم و رغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي للسلع و المواد المستعملة إنتاجها و منه فإن موضوع إدارة الجودة لها اهتمام كبير من طرف الباحثين الذين حاولوا تقديم شروط و عوامل تحسين الجودة حسب مرجعية التنظيم الدولي ISO ، و بالتالي فعلى مراقب التسيير أن يتبع باستمرار هذه العملية للمحافظة على الجودة العالمية و بالتالي تلبية رغبات و متطلبات المستهلكين و من ورائها ضمان استمرارية المؤسسة

## **3 - ادارة الوقت :**

يكسب عنصر الزمن أهمية كبرى لا سيما أنه غير قابل للشراء و البيع كما لا يمكن تخزينه لذا وجب التفكير في استغلاله حيث يعتبر كرأسمال للمؤسسة

لذا من الواجب مراقبة تسيير الوقت و إدارته عن طريق :

- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب الخطة المسطرة

- تنفيذ الأهداف عن طريق جدولة زمنية باستخدام بحوث العمليات Recherche Opérationnelles

- تحديد الأولويات فيما يخص الأهداف

- وضع خطة لتحقيق الأهداف

- العمل على تطوير بعض الكفاءات و القدرات الشخصية للتغلب على إشكاليات الطارئ

ثانياً : أنواع مراقبة التسيير.

هناك عدة تصنيفات لمراقبة التسيير<sup>16</sup>

# **الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير**

**أـ المراقبة الوقائية:** وتسمى كذلك بالمراقبة التنبؤية التي تسعى و تهدف إلى توقع الخطأ و اكتشافه قبل حدوثه

**بـ المراقبة المتزامنة:** وهي التي تراقب سير العمل, فتقيس الأداء الحالي وتقيمه بمقارنة مع

نفاذ الخطاء.

**جـ المراقبة اللاحقة:** ويطلق عليها المراقبة البعدية وتم بعد الانتهاء من تنفيذ العمل حيث يقارن الانجاز الفعلي مع المعايير المحددة للإبلاغ عن الانحرافات مع الحلول المقترحة لعلاجها ودعم الواقع فيها مرة أخرى في المستقبل

**المراقبة من حيث شموليتها:** تصنف إلى ثلاثة أنواع: 2-

**أـ المراقبة الشاملة:** يسعى هذا النوع من المراقبة إلى تقسيم الأداء الكلي للمؤسسة ومدى معرفة كفاءتها وتحقيق الأهداف العامة المطلوبة.

**بـ المراقبة على مستوى الفرد:** يسعى هذا النوع من المراقبة إلى تقسيم الأداء الأفراد , ومعرفة مستوى كفاءتهم في العمل وكذا سلوكهم.

**جـ المراقبة على مستوى الوحدة الإدارية :** قياس وتقسيم الأداء والإنجازات الفعلية لمعرفة مدى كفاءتها في أداء مهامها لتحقيق الأهداف المطلوبة منها.

**المراقبة من حيث المصدر:** تصنف هذه المراقبة : 3-

**اـ المراقبة الداخلية :** وهي التي تتم داخل المؤسسة وتمارس من قبل كافة الرؤساء وعلى اختلاف مستوياتهم الإدارية ومجال عملهم , وقد تمارس من قبل وحدة إدارية متخصصة بعملية المراقبة .

**بـ المراقبة الخارجية:** وهي التي تتم من قبل أجهزة متخصصة من الخارج المؤسسة وتكون تبعيتها في الغالب للدولة.

**المراقبة من حيث نوعية الانحراف:** 4-

**اـ المراقبة ايجابية:** تسعى إلى تحديد الفروق الايجابية ذات النفع .

**بـ المراقبة سلبية :** وهي التي تسعى تحديد وكشف الانحرافات السلبية ومعرفة الأسباب التي أدت إليها للعمل على علاجها وعدم الوقوف فيها ثانية .

**من حيث تنظيمها:** تصنف إلى ثلاثة أنواع: 5-

**اـ المراقبة المفاجئة :** هي التي تتم بشكل مفاجئ من أجل مراقبة العمل , وضبطه دون تحضير مسبق.

**بـ المراقبة الدورية :** وهي التي تنفذ كل فترة زمنية أسبوع ، شهر ..... الخ.

**المطلب الثالث: أهداف مراقبة التسيير و أنواعها :**

# **الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير**

يمكن تحديد الأهداف<sup>17</sup> التي تسعى مراقبة التسيير لتحقيقها وهذا من أجل الزيادة في مستوى الانتاج وتحقيق

أعلى مردودية ويمكن تلخيصها في ما يلي :

**1-1 تحديد الانحرافات وموقع حدوثها** : بعد أن تجمع المعلومات والوثائق الكافية بالموضوع أو المجال الذي نريد مراقبته يمكن للمراقب أن يحدد نقاط الضعف ويبحث عن مصدر الانحراف وهذا في الوقت المناسب حتى لا تؤثر على بقية العمال

**1-2 تحديد المسئولية عن وقوع الخطأ** : بعد أن يحدد المسؤول موقع الخطأ يمكن له بعد أن يعرف من المتسبب في وقوعه وأن الانحراف يأتي بعد خطوات متسللة فإن لم يؤدي العمل في بدايته فإن

الانحراف يمس جوانب أخرى من الاعمال اللاحقة ، فهذا فإن المراقب يجب عليه ادراك النقطة الأولى بدأها الانحراف لتصحيح الاخطاء لأن النظام الفعال يجب أن يستفيد من الاخطاء و الانحرافات التي يقع فيها ..

**3-1 تحقيق الارباح** : من الاهداف الاساسية التي تسعى المراقبة إلى تحقيقها بمختلف اساليبها هي تحقيق أقصى ربح ممكن و ذلك بالتعطية و التحكم في التكاليف المباشرة وغير المباشر ، و لهذا يسعى المراقبون إلى اداء عملهم على احسن وجه ليساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في رفع مستوى المردودية و بالتالي تحقيق مستوى أعلى للأرباح

**2- انواع مراقبة التسيير** : هناك عدة تقنيات المراقبة التسيير " .

2-1 المراقبة من حيث توقيت حدوثها : وهناك ثلاثة انواع :

**2-1-1 المراقبة الوقائية** : وتسمى كذلك بالمراقبة التنبؤية التي تسعى و تهدف إلى توقع الخطأ و اكتشافه قبل حدوثه وذلك للعمل والاستعداد لمواجهة مسبقا.

**2-1-2 المراقبة المتزامنة** : و هي التي تراقب سير العمل، فتقيم الاداء الحالي و تقيمه بمقارنته مع المعايير المحددة و اكتشاف الخطأ ساعة وقوعه .

**2-2 المراقبة اللاحقة** ويطلق عليها تسمية المراقبة البعدية" وتم بعد الانتهاء من تنفيذ العمل حيث يقارن الانجاز الفعلي مع معايير المحددة للإبلاغ الانحرافات مع الحلول المقترنة لمعالجتها و عدم الوقوع فيها ثانية في المستقبل.

**2- المراقبة من حيث شموليتها** : تصنف إلى ثلاثة أنواع :

**2-2-1 المراقبة الشاملة** : يسعى هذا النوع إلى تقسيم الأداء الكلى للمؤسسة و معرفة كفاءتها وتحقيق الأهداف العامة المطلوبة

<sup>17</sup> حروبى مليكة مراقبة التسيير والتحليل المالى، مذكرة تخرج نيل شهادة ليسانس - كلية العلوم التجارية - جامعة تيارت 2005 ص 26 (1)

# **الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير**

**2-2-2 المراقبة على مستوى الفرد :** يسعى هذا النوع إلى تقسيم الأداء الفردي، ومعرفة مستوى كفاءة كل فرد في العمل وكذا سلوكهم

**2-2 المراقبة على مستوى الوحدة الإدارية** قياس و تقسيم الاداء والإنجاز الفعلي لمعرفة مدى كفاءتها في اداء مهامها لتحقيق الأهداف المطلوبة منها

**2- المراقبة من حيث المصدر :** تصنف هذه المراقبة إلى :

**3-1 المراقبة الداخلية :** هي تتم داخل المؤسسة ، وتمارس من قبل كافة الرؤساء و على اختلاف مستوياتهم الإدارية و مجال عملهم وقد تمارس من قبل وحدة إدارية متخصصة بعملية المراقبة

**3-2 المراقبة الخارجية:** وهي التي تتم من قبل أجهزة مراقبة متخصصة من خارج المؤسسة وتكون تبعيتها في الغالب للدولة

**4- مراقبة من حيث نوعية الانحراف :**<sup>18</sup>

**4-1 مراقبة ايجابية** تسعى إلى تحديد الفروق الايجابية ذات النفع

**4-2 مراقبة سلبية** وهي التي تسعى إلى تحديد وكشف الانحرافات السلبية ومعرفة الأسباب التي أدت إليها ، للعمل على علاجها وعدم الوقوع فيها ثانية

**2- المراقبة من حيث تنظيمها:** تصنف إلى ثلاثة أنواع:

**5-1 المراقبة المفاجئة :** وهي التي تتم بشكل مفاجئ من أجل مراقبة العمل وضبطه دون تحضير مسبق

**5-2 المراقبة المستمرة:** وهي التي تتم عن طريق المتابعة المستمرة و التقسيم المستمر لأداء العمل حتى يكون نظام مراقبة التسيير فعال يجب توفر الخصائص التالية:

- تقديم معلومات صحيحة فالمعلومات الخاطئة تضلل عملية اتخاذ القرارات وكثيراً ما تؤدي إلى نتائج أسوأ من المتوقع

2 حسن توقيت المعلومات المقدمة حيث تفقد المعلومات المتأخرة معناها وفائتها جزئياً أو كلياً

-3- الاقتصاد في التكاليف: لا يعتبر اقتصادياً إذا كانت التكاليف لا توازي الفوائد المحصل عليها

-4- سهولة الفهم إذا لم يفهم المسير جيداً نظام مراقبة التسيير وطبيعة النتائج والمعلومات التي يقدمها، فإنه سيسيء تقديرها ، الأمر الذي يؤدي إلى اتخاذ القرارات الخاطئة

- التركيز الجذب انتباه المسير بسرعة الانحرافات التي تعرقل سير العمل وانسحاب الانتاج

6- تسهيل اتخاذ القرارات وذلك بتقديم معلومات واضحة ومحددة تصلح أساساً لاتخاذ القرار دون الحاجة للتقسيير والتحليل ، تلك الأمور التي تستهلك وقت المسير وتعقد مهمته .

<sup>18</sup> خروبي مليكة، مرجع سبق ذكره من

# الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير

## المطلب الرابع : أدوات مراقبة التسيير<sup>19</sup>

حتى تقوم وظيفة مراقبة التسيير بأداء مهامها على أحسن وجه يتعزز عليها استعمال أدوات وتقنيات دقيقة في البحث والوصول إلى المعلومة بدقة كاملة

1- المحاسبة بمختلف أنواعها (فروعها): المحاسبة عبارة عن أداة لكشف وتصوير المركز المالي للمؤسسة وتحديد نتائج نشاطها من حين لآخر ، واظهار مكونات أثر هذه النتائج لا سيما بين دورة مالية وأخرى، وتسجيل كل المعطيات المتولدة عن نشاط المؤسسة ولهذا يمكن حصد ثلاثة أصناف في المحاسبة ".

1-1 محاسبة المؤسسة: وهي تلك المحاسبة الموجهة خصيصا لخدمة غرض أو أغراض المؤسسات ويمكن تسيير ثلات أنواع منها:

1-1-1 المحاسبة المالية ويطلق عليها البعض لفظ العامة وتعني مجموعة من الاجراءات، الوثائق و السندات الموجهة المسابقة نشاط المؤسسة على امتداد السنة المالية الواحدة، قصد تقويمه واثباتاته أثره على مكونات الذمة المالية للمؤسسة استنادا الى نظام محاسبي موحد

1-1-2 المحاسبة التحليلية ويطلق عليها البعض لفظ محاسبة التكاليف وتعني مجموعة من الاجراءات والتقنيات الموجهة المسابقة تكاليف الأداء على امتداد فترة زمنية محددة، قصد تقويم المنتوجات أو الخدمات المنبثقه عن النشاط من جهة ومراقبة شروط التشغيل الداخلي من جهة أخرى

1-1-3 المحاسبة التقديرية ويطلق عليها البعض المعيارية، وتعني اعتماد محاسبة تحليلية بقيم تقديرية متوقعة للزمن القادم (مستقبل لذلك فالمحاسبة التقديرية امتداد للمحاسبة التحليلية لذلك فهي أداة للمراقبة كونها تعمل مباشرة على المقارنة بين الأداء التقديرى والفعلي واتخاذ كافة الاجراءات لتحقيق التوازن فيها

## 2- التحليل المالي وتحليل نقاط التعادل:

2-1 التحليل المالي: هو مجموعة من العمليات التي تعنى بدراسة وفهم البيانات والمعلومات المالية المتاحة

<sup>19</sup> أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكnon الجزائر 1999

# **الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير**

في القوائم المالية للمؤسسة وتحليلها وتفسيرها حتى يمكن الاستفادة منها للحكم على مركز المؤسسة المالي<sup>20</sup> وتكوين معلومات تساعد في تكوين القرارات وتساعد أيضاً في تقسيم أداء المؤسسة وكشف الحراقة والتنبؤ بالمستقبل ..

وبعد التحليل المالي عمليّة دقيقة ومدروسة تسعى إلى تعزيز القرارات التي أثبتت القوائم المالية نجاحها، ومن جهة أخرى تعديل القرارات التي تبين وجود ثغرات فيها وأيضاً تكوين منظومة معلومات يستند إليها المدير المالي في عملية التخطيط واتخاذ القرارات

بعد التحليل المالي الوسيلة الفعالة والناجحة لتحقيق هدف مراقبة التسيير وتحليل أداء نشاطات المؤسسة وعملياتها

## **2-2 تحليل التعادل:**

-1- مفهوم التعادل أو تغطية التكاليف يعني أساساً بتحديد حجم المبيعات أو رقم الأعمال الذي يؤمن تغطية التكاليف بكاملها دون ربح أو خسارة التعادل المقصود بهذا التحليل معناه أن :

رقم الأعمال المبيعات) - مجموع التكاليف - التكاليف الثابتة + التكاليف المتغيرة أي أن حجم النشاط الذي يحقق نتيجة تساوي الصفر

-3- استعمال الميزانية التقديرية والمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مراقبة التسيير :

3-1 الميزانية التقديرية: هي أداة فعالة في مراقبة التسيير التي تسمح بإبلاغ الادارة بمدى ملائمة المخطط والأهداف والسياسات الموضوعية مقدماً تستعملها الادارة لتحقيق أعمال المشروع وعملية المراقب تتطلب مقارنة التوقعات مع الانجازات بهدف تحديد وتحليل الانحرافات التي تحدث بينهما والبحث عن العوامل التي أدت إلى حدوثها وعلى ضوء هذه المقارنة يمكن اتخاذ القرارات إما بتحسين الأداء العقلي أو لتعديل الموازنة التقديرية والمتطلبات الأساسية لنظام المراقبة عن طريق الميزانية التقديرية هي :

- تحديد دقيق للتنظيم والوظائف الإدارية المختلفة

- دراسة تفصيلية لأهداف المشروع والأقسام المختلفة فيه

التقديرات الموضوعية مقدماً

النتائج الفعلية

الانحرافات بين النتائج الفعلية والبالغ المدرجة بالميزانية التقديرية

مراقبة التسيير

3- المراجعة هي وجه آخر من أوجه التحليل المالي ، وهو عبارة عن تقييم مستقل للنظم المحاسبية والمالية والتشغيلية التي تطبق في المنظمة المعينة والمراجعة تتقسم إلى خارجية وداخلية:

<sup>20</sup> كورة محمد، مرجع سبق ذكره ص 22

( ) محمد رفيق الطيب، مدخل للتسير 2 - ديوان المطبوعات الثانية الساحة المركزية بن عكرون الجزائر من 229  
أحمد نور، المحاسبة الإدارية، دار النهضة العربية للطبعات والنشر بيروت 1986 م 70-69

## **الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير**

3-1-2-3 المراجعة الخارجية يتولى مهمة المراجعة الخارجية خبراء متخصصون من خارج المنظمة ، وعادة ما يكونوا ممثلين المكاتب مستقلة متخصصة ، والهدف الاساسي للمرجعين الخارجيين هو التقىيم الدقيق المدى ملائمة نظام التقرير الرقابي في المنظمة وكذلك اجراءات الرقابة المتتبعة ، ويقوم المرجعون بعد ذلك بإبلاغ نتائج هذا التقىيم إلى جهات خارجية أهمها حملة الأسهم أو الشركات الاستثمارية التي تتعامل في شراء وبيع الأوراق المالية في البورصة وعادة ما يكون المرجعون الخارجيون في منتهى النزاهة والحرص والدقة حتى أنهم كثيراً ما يزورون المخازن ليروا بأنفسهم ويتأكدو من صدق سجلات المنظمة وقوائمها المالية في عملية المخزون ، ويرجع هذا الحرص من جانب المرجعين إلا أن أي خطأ يقعون فيه يؤثر سلباً على سمعتهم ، كما أن تكرار الخطأ في يؤدي إلى سحب ترخيص مزاولة المهنة وعادة ما تتم المراجعة الخارجية بطريقة دورية وعلى أساس سنوي

3-2- المراجعة الداخلية: يمارسها أفراد متخصصون أيضاً، ولكنهم يعملون في نفس المنظمة، ورغم أن علهم الأساس يتتشابه مع المرجعين الخارجيين. تقىيم نظام التقارير إلا أن لهم دور أشمل من ذلك من حيث اهتمامه بعنصر الكفاءة ، على سبيل المثال لو أن النظام المحاسبي في المنظمة يتميز بالدقة ولكنه منخفض الكفاءة ، فإن الدقة هي التي يهتم بها المراجع الخارجي والداخلي أيضاً) أما كفاءة النظام فتمثل مسؤولية المراجع الداخلي فقط، ولعل هذه الحقيقة هي السبب في أن العديد من المنظمات يفضلون الاعتماد على المرجعين الداخليين لأنهم أقل تكلفة ، علاوة على أن مدى مسؤولياتهم أكثر اتساعاً. من الأسباب الأخرى التي تزيد من قيمة أعمال المرجعين الداخليين أنهم بخلاف قدرتهم على كشف المشاكل في جميع أرجاء المنظمة. يكونون معايشين لظروف العمل الفعلية وأكثر إلماماً بها ، ولكن على الرغم من كل ذلك فإن المنظمة لا يمكن أن تستغني عن خدمات المرجعين لأنهم يقدمون للأطراف الخارجية وجهة نظر محيدة ومستقلة ..

# الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير

**المبحث الثالث: استخدامات طريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير**  
الهدف من تحديد تذكر لي فالمعيار يا هو اكتشاف الفروقات وتحليل الأسباب التي أدت إلى حدوثها ولتحقيق هذا الهدف يجب يتم تحليل ثلاثة عناصر أساسية في العملية الإنتاجية وهي: المواد الأولية، اليد العاملة والمصاريف غير مباشرة

**المطلب الأول: الفروقات الإجمالية<sup>21</sup>**  
تستعمل إحدى الطريقتين ذكرهما :

الفرق = التكاليف الحقيقة - التكاليف المعيارية او

الفرق = التكاليف المعيارية - التكاليف الحقيقة

إذا كانت المعادلة الجولة موجبة الثانية تكون ثانوي سالبة ولهم نفس التقسيير ، ويعني أن تكاليف المقدرة أقل من الحقيقة، وبالتالي فالمؤسسة لم تصل إلى ما ترغب فيه.

أما إذا كانت المعادلة الأولى سالبة فالثانية تكون موجبة ولهم نفس التقسيير ، ويعني أن التكاليف المقدرة أكبر من الحقيقة وبالتالي في المؤسسة استطاعت تدنئ تكاليفها وهو ما ترغب فيه.

ويمكن تقسيم الفرق باستخدام أحد المعادلتين على النحو التالي:

الفرق = التكاليف المعيارية - التكاليف الحقيقة

الفرق = التكلفة المعيارية للوحدة × الكمية المعيارية بدلاًة الإنتاج الحقيقي - التكلفة الحقيقة للوحدة × الكمية الحقيقة

**المطلب الثاني: الفروقات التفصيلية**

<sup>21</sup> بلكرشة راجح ، مطبوعة في المحاسبة التحليلية ، 2015، ص48

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير

انطلاقاً من المعادلة السابقة، وإذا رمزنا للتكلفة المعيارية للوحدة بـ  $\Delta$ ، والتكلفة الحقيقة للوحدة بـ  $\Delta$ ، و الكمية المعيارية بـ  $K_n$  ، الكمية الحقيقة بـ  $K_h$  ، والفرق بـ  $\Delta$  فتصبح المعادلة:

$$K_h \times \Delta - K_n \times \Delta = \Delta \quad (1)$$

$$\Delta = K_h - K_n \quad \text{فرق الكمية} \triangleq K_h - K_n$$

$$\Delta = \Delta - \Delta + K_n - K_h \quad \text{وفرق التكلفة} = \Delta - \Delta$$

$$\Delta = \Delta - [K_n \times \Delta - K_h \times \Delta] \quad \text{ففي المعادلة (1) فتصبح: } \Delta = K_h \times \Delta - K_n \times \Delta$$

$$\Delta = K_h \times \Delta - K_n \times \Delta \quad \text{لأن: } K_h \times \Delta - K_n \times \Delta = \Delta$$

$$\Delta = K_h \times \Delta - K_n \times \Delta \quad (2)$$

من المعادلة نلاحظ ان الفرق الإجمالي قد وزع الى:

ت.  $\Delta$  و يسمى فرق الكمية لأن ت.  $\Delta$  مثبتة، و  $\Delta$ .  $\Delta$  ت. يسمى فرق التكلفة لأن  $\Delta$  ثابت،  $\Delta$ .  $\Delta$ .  $\Delta$  يسمى الفرق المشترك بين الكمية و التكلفة

و يتم حساب كل الفروقات لـ : المواد الأولية ، اليد العاملة و المصارييف غير مباشرة حيث يجزئ الفرق فيها الى فرق الميزانية، فرق النشاط و فرق المردودية و فرق مشترك<sup>22</sup>

**الفرق في الميزانية:** هي عبارة عن الفرق بين الأعباء النموذجية للقسم و تكلفة الساعة للميزانية المرنة

**الفرق في النشاط:** يعرف فرق النشاط على أنه الفرق بين الأعباء لثباته المعيارية و التكلفة الثابتة المعدلة حسب النشاط الحقيقي .

**الفرق في المردودية:** هي عبارة عن ناتج تكلفة الوحدة المعيارية في الفرق بين النشاط الحقيقي أو الفعلي و النشاط المعياري المعدل حسب الانتاج الفعلي أو الحقيقي .

$$\Delta = K_h \times \Delta - K_n \times \Delta + \Delta \times K_h - \Delta \times K_n$$

### المطلب الثالث: تقييم طريقة التكاليف المعيارية

لهذه الطريقة أهمية كبرى في تحسين شروط الاستغلال للمؤسسة ،بناءاً على تقديرها للتكاليف و مقارنتها بالتكاليف الفعلية قصد ابراز الانحرافات من اجل دراستها و تحليلها ، و تحديد المسؤوليات لتنفذ القرارات المناسبة ، التي من شأنها تعديل ما يجب تعديله و تجنب الفروقات الغير مرغوب فيها ، ومن ثم بناء خطة متزنة . رغم مزايا هذه الطريقة الا ان تطبيقها في المؤسسات يفرز عيوباً نتيجة عدم الدقة في

<sup>22</sup> الدكتور محمد دوة و الدكتور محمد بداوي ،محاسبة التسيير الجزء الأول، الجزائر ،2024، ص 50

# **الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير**

إيجاد معايير مناسبة في تقدير التكاليف، مما ينجز عنها معلومات خاطئة التي تؤدي إلى انحرافات بعيدة عن الصحة، وبالتالي قرار غير صائب<sup>23</sup>

## **خلاصة:**

في هذا الفصل، تم تناول الإطار النظري لمحاسبة التكاليف وصلتها بمراقبة التسيير داخل الشركات الاقتصادية، حيث بدأنا بتعريف محاسبة التكاليف كأداة محاسبية تهدف إلى تحديد وتجميع وتحليل التكاليف بهدف توفير معلومات دقيقة تدعم عملية اتخاذ القرارات الإدارية. كما تم استعراض الغايات الرئيسية لمحاسبة التكاليف والتي تشمل تحديد كلفة المنتجات بدقة، ومراقبة التكاليف، ومساعدة الإدارة في التخطيط ووضع الميزانيات، بالإضافة إلى وظائفها الأساسية المتمثلة في القياس والتحليل والرقابة والتبيؤ. من ناحية أخرى، تم التطرق إلى مفهوم مراقبة التسيير من خلال لمحات تاريخية توضح تطوره من مجرد رقابة مالية تقليدية إلى نظام متكامل يشمل الرقابة الداخلية والاستراتيجية، مع بيان وظائفه الأساسية في متابعة الأداء وتحليل الانحرافات وتقييم المخاطر. كما تم تصنيف أنواع مراقبة التسيير إلى رقابة مسبقة ومصاحبة ولاحقة، كل حسب وقت تطبيقها. أما فيما يخص أساليب محاسبة التكاليف، فقد ركزنا في هذا الفصل على أسلوب التكاليف المعيارية، موضحاً كيفية استخدامها في تحديد المعايير المثالية للتكاليف وتحليل الفروقات بين التكاليف الفعلية والمعيارية، مع تقييم هذه الطريقة من حيث المميزات التي تقدمها في توفير معايير قياس واضحة وكشف نقاط الهدر، والعيوب التي تتمثل في الحاجة إلى تحديث دوري

<sup>23</sup> سليمان قداح، «محاسبة التكاليف المعيارية»، مطبعة خالد بن الوليد، سوريا، 1978، ص 153

## **الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير**

للمعايير وعدم مرونتها في بعض البيانات المتغيرة. وبهذا، يبرز الفصل الأول الدور الحيوى الذى تلعبه محاسبة التكاليف في تعزيز فعالية مراقبة التسيير ودعم القرارات الإدارية داخل الشركات الاقتصادية.

**الفصل الثاني:**  
**إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفط الـ**  
**باستخدام محاسبة التكاليف دراسة حالة**

## **الفصل الثاني: إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفطال باستخدام محاسبة التكاليف (دراسة حالة)**

### **الفصل الثاني: إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفطال باستخدام محاسبة التكاليف دراسة حالة**

بعد تأسيس الأسس النظرية، يسلط هذا الفصل الضوء على الجانب التطبيقي عبر اختبار مدى مساهمة محاسبة التكاليف - خاصةً المعيارية - في تعزيز الرقابة المالية. وذلك من خلال تحليل انحرافات التكاليف وتأثيرها على قرارات التسيير في بيئه مؤسسية فعلية.

#### **المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة نفطال**

من خلال هذا المبحث سنعرف على مؤسسة "نفطال" بالتعرف إلى نشأتها ثم التعرض إلى مهام هيكلها التنظيمي بالإضافة إلى أهدافها وسياساتها.

#### **المطلب الأول: نشأة المؤسسة نفطال الام**

تم إنشاء المؤسسة الوطنية لتكريير وتوزيع المنتجات البترولية ERDP بموجب المرسوم رقم 101 المؤرخ بـ 06 أبريل 1981، لتخفيض الضغط المتزايد على شركة سونطراك، التي كانت قبل ذلك تقوم بكل المهام الاقتصادية من بحث واستكشاف، تنقيب، إنتاج، استغلال، تكرير والتوزيع للداخل والخارج للمنتجات البترولية، فضلاً عن البحث العلمي، خاصةً في البتر وكيمايء.

وقد دخلت ميدان النشاط في 01 جانفي 1982، لتكون مسؤولة عن صناعة تكرير وتوزيع المواد البترولية. وفي عام 1987، تم فصل نشاط التكرير عن نشاط التوزيع وذلك بموجب المرسوم رقم 87 / 189 الذي تشكلت بموجبه مؤسسات 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:

نفط NAFT

الجزائر AL

ليحمل الرمز في طياته معنى "نفط الجزائر".

**المطلب الثاني: مؤسسة نفطال فرع تيارت و هيكلها التنظيمي**  
**أولاً: مؤسسة نفطال فرع تيارت**

Entreprise Nationale de charpente et chaudronnerie : ENCC)

بتاريخ 1983/06/05 وبدأت أشغالها في 15/10/1984 وبما أن الولاية تتميز بشتاء بارد تتحفظ درجات ابتداء من شهر أكتوبر إلى شهر أبريل تقريباً وصيف حار وجاف فإن رقم أعمالها يختلف اختلافاً كبيراً بالنسبة للفصلين فيزيد في فصل الشتاء وينخفض في فصل الصيف.

موقعها الجغرافي:

## **الفصل الثاني: إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفط طال باستخدام محاسبة التكاليف (نواتة ٢٠١٩)**

تقع وحدة نفط طال لقارورة الغاز الممبيع تيارت (GPL) في المنطقة الصناعية زعوررة جنوب شرق ولاية تيارت على بعد 05 كلم إذ تقدر مساحتها 08 هكتار، و هي مبنية وهي مساحة شاسعة تتلائم من كبر المؤسسة وتتنوع نشاطها ويعتبر هذا الموقع استراتيجيا نظرا الطبيعة المنتوجات الخطيرة على السكان والبيئة وعدد عمالها 400 عامل والتي تحتوي على مركزين: الأول متعدد المنتوجات مركز ملا للقارورات الغاز الممبيع (141CE tiaret)، و عدد عمالها 160 عامل، والثاني مركز لمنتوج واحد بتسميلت (381MCE) و عدد عماله 80 عامل، وكذلك يوجد 04 مستودعات تخزين قارورة الغاز (DR)، سوقر، قصر الشالة، آفلو، فرندة ويوجد كذلك محطات الخدمة ونقط 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 35 م<sup>3</sup> عددها أربعة عشر صهريج (خزان) ويحتوي هذا المركز على مخزنين:

**المخزن الأول:** يتم فيه تخزين الزيوت التي تتجهها وحدة تيارت وتبلغ مساحة هذا المخزن حوالي 7000 طن شهري.

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

### **"CentreEnfetter"**

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

يتم إفراغ الشاحنات القادمة من وحدة أرزيو في الخزانات، غاز البوتان يفرغ في خزانات دائيرية الشكل سعتها حوالي 2 م<sup>3</sup>.

غاز البروبان يفرغ في خزانين أسطواني الشكل أفقيين ثم يتم ضخه عن طريق الأنابيب إلى مركز الملا حيث يتم تعبئته في قارورات.

وهذين المركزين يتبعان أسلوب أمني حريص جدا لقادي وقوع حوادث الحرائق، 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 1000 م<sup>2</sup>.

وتقدير قدرة إنتاج هذا المركز من 12000 الى 16000 قارورة من نوع B13 يوميا.

### **- شبكة التوزيع**

**أ- بالنسبة للوقود:** يوجد 42 محطة خدمية مستغلة عبر الولاية بقدرات استيعاب مختلفة منها 124 محطة ذات قدرة استيعاب كبيرة 03 محطات ذات قدرات صغيرة وتوجد 03 فقط تتضمن توزيع مادة السيرغاز (SIRGAZ)، كما توجد 12 محطة خدمية على قيد التنفيذ.

## الفصل الثاني: إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفط الابناء

بـ \_ بالنسبة لغاز بترول الممیع **GPL**: حتى يلبي مركز الملاك الاحتياطات ويغطي كل التراب الولاية تم تشكيل 04 مستودعات مناوبة لتوزيع قارورات الغاز من نوع 13B وهي كالآتي في الجدول مع القدرة استيعابها.

جدول رقم (1-2): قدرة استيعاب قارورة 13B في المستودع المناب

المستودع المناب	قدرة الاستيعاب لقارورة 13B
فرندة	25000
السوق	20000
أفلو	25000
قصر الشالة	25000

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على قسم المحاسبة

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

الشكل رقم(2-2) : مخطط للطريق العمليه داخل المركز:



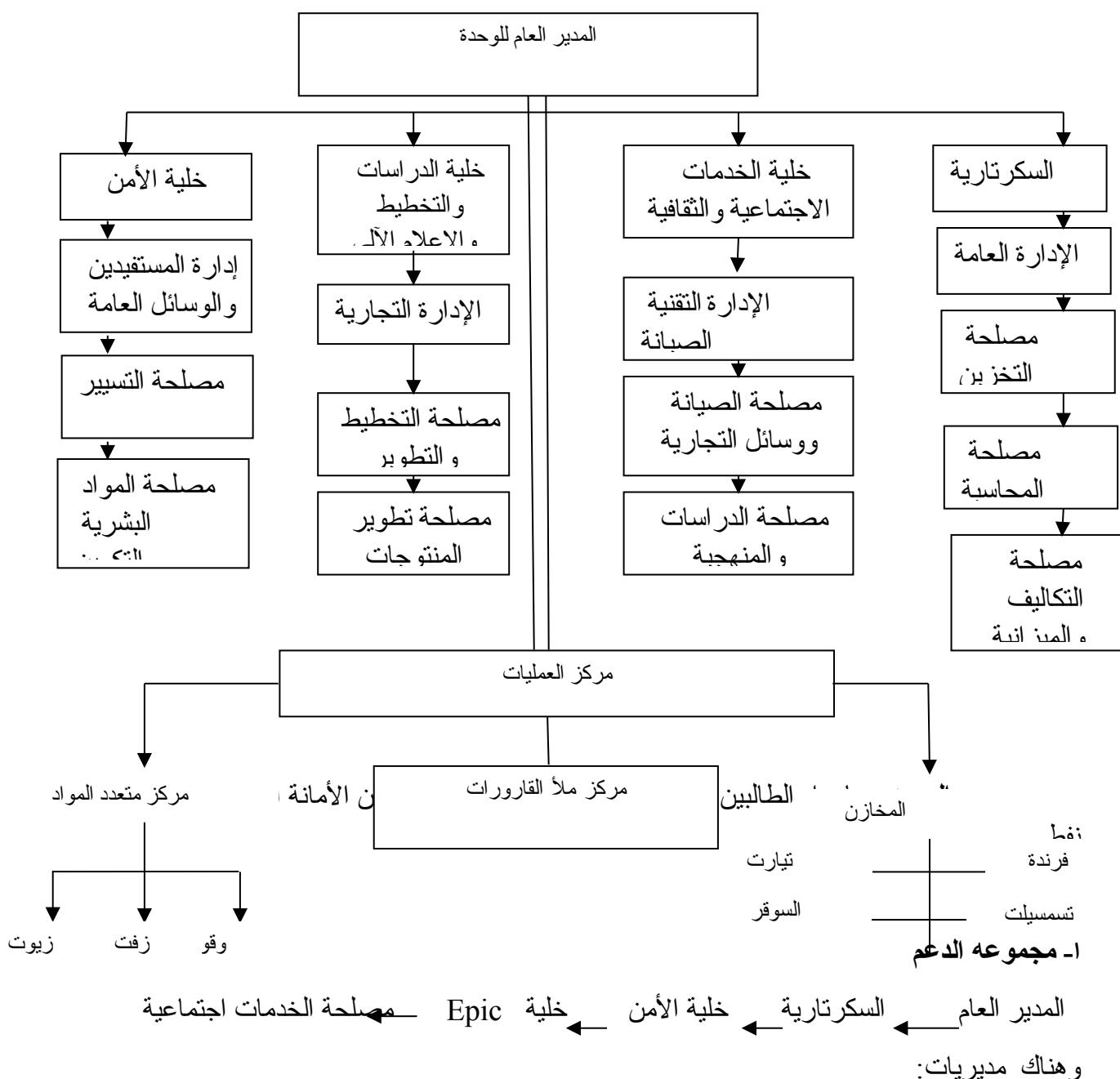
## الفصل الثاني: إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفطال باستخدام محاسبة

~~الاتكالية (براعة ملائمة)~~

ثانياً : هيكلها التنظيمي

إن المؤسسة عبارة عن نظام مركب ناتج عن تنسيق بين مختلف الإمكانيات المساهمة في النشاط ولكن المؤسسة مسيرة بشكل فعال يجب أن تكون وحداتها أو مصالحها منظمة ومرتبة حسب الوظائف.

الشكل رقم(3-2): الهيكل التنظيمي للمؤسسة نفطال وحدة تيارت



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.

## **الفصل الثاني: إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفطال باستخدام محاسبة التكاليف (نراة ملأة)**

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

ب- مجموعة قاعدية أو مراكز العمليات

1- مركز الملأ.

2- مراكز متعددة المواد.

ويتشكل أيضا من 03 أقسام معايدة على السير الحسن لنشاطها والتي تتمثل في:

**أ- مصلحة المحاسبة:** ومن مهام هذه المصلحة ذكر إجراء عمليات المحاسبة اليومية لمراكز التخزين وللمراكز المتعددة المنتجات بتيرات، تسميلات وكذلك مراكز الملاو ومستودعات المناوبة بالسوق وقصر الشلال، فرنسا، آفلو.

- محاسبة سندات الخزينة لمراكز التخزين.

- محاسبة المحطات العمومية Gérance directe المتواجدة في كل من تيرات سوق - عين الذهب قصر الشلال - 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 - المقبولان المبيعات - إفراغ المخازن وحساب الهاشم حساب مصاريف النقل - التعبئة.

**ب- ب- 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 وقيمة تسليم الفاتورات.

مع العلم أن المداخيل تستعمل لتغطية مصاريف مؤسسة نفطال كدفع أجور العمال وشراء المواد الممنونة الاحتياجات مثل الأوراق السجلات.

**ج- ب- مصلحة التكاليف والميزانية:** وهي معالجة كل التكاليف أو المصاريف التي تتحقق خلال العمليات التي قامت بها المؤسسة وكل الميزانية التي سجلت في المحاسبة العامة والمالية.

**ج- قسم المستخدمين ووسائل العمل:** تتكون من ثلاثة مصالح:

1- مصلحة التسيير

2- مصلحة الموارد البشرية والتقويم

3- مصلحة الوسائل العامة

## **الفصل الثاني: إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفطال باستخدام محاسبة**

**الاتكالية (رواية ملائمة)**

مهامه:

- استقبال الملفات الإدارية للمستخدمين.
- مراجعة وتنظيم الملفات.
- الإشراف على تسلیم العمال للرواتب.
- إجراء تكوینات خبرة العمال.
- الإشراف على أجور العمال.

وهذا القسم مسؤول عن متابعة تسيير المستخدمين الدائمين والمتقاعدين

- مصلحة الدراسات والمناهج
- مصلحة الصيانة
- مصلحة وسائل النقل

مهام مصلحة وسائل النقل:

- صيانة العتاد والآلات
- الإشراف على تموين الوحدة بقطع الغيار
- تجديد الأجهزة والآلات

وتقوم أيضا بدراسة والمتابعة والمراقبة لوسائلها

**د - سكرتارية:**

ومن مهامها :

- تنظيم مواعيد المدير - الرد على الهاتف وضبط المواعيد

- استعمال الفاكس للإرسال المراسلات ومختلف الوثائق

تسجيل الرسائل عند وصولها وكذلك عند البحث بواسطة السجل الصادر والوارد للإثبات أن الوثيقة وصلت وأُسللت ترتيب وتنظيم الوثائق.

- استعمال منهجية مناسبة لحفظ والفهرسة، استعمال الحاسوب لكتابية رسائلها حفظ أسرار المدير والعمل بصفة عامة ومن صفات أمينة المديرية البقاء والبساطة في العمل.

**ه - قسم التجارة :** يتكون من ثلاثة مصالح :

**1- مصلحة Programmation approvisionnement distribution** : البرمجة - التمويل - التوزيع

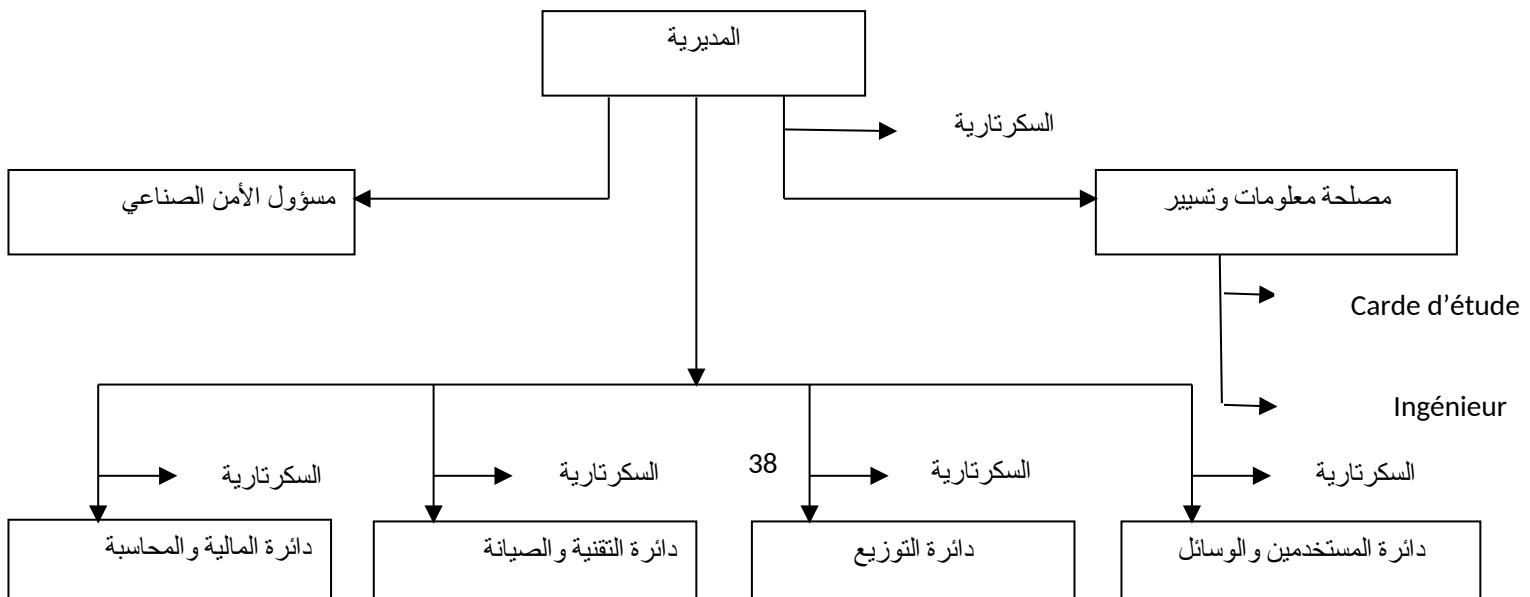
2- مصلحة المبيعات

3- مصلحة شبكة التوزيع: ومهامها:

## **الفصل الثاني: إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفطال باستخدام محاسبة التكاليف (رواية ١١٠)**

- برمجة ويعني بها التبؤ بالكميات التي يحتاج إليها الزبائن
  - إبرام العقود مع الخواص
  - التوقيع على طلبيات الزبائن بعد الموافقة
  - إعداد شبكة التوزيع
- الاتصال مع المديرية العامة بالجزائر لتلقي التعليمات فيما يخص النشاطات التالية:  
**التخزين\_ التمويل\_التوزيع.**

الشكل(4-2): الهيكل الوظيفي لمؤسسة نفطال - تيارت-



## **الفصل الثاني: إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفطال باستخدام محاسبة الاتكالية (دراسة حالة)**

**المصد: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مستخرجة من مصلحة المحاسبة التابعة لمؤسسة نفطال وكالة تيارت**

**المطلب الثالث: اهداف ومهام مؤسسة نفطال من بين أهداف ومهام المؤسسة ذكر:**

-تنظيم وتسيير النشاطات التجارية وتوزيع المواد البترولية.

-تخزين ونقل كل مادة بترولية عبر الولاية.

-السهر على شروع في تطبيق الأعمال التي تهدف للاستعمال العقلاني للمواد الطاقوية.

-تطوير منشآت التخزين والتوزيع لضمان تغطية أفضل لحاجات السوق.

-تطبيق القرارات الحكومية قصد التطوير لتخزين الإستراتيجية.

-ضمان صيانة التجهيزات والمنشآت ومعدات النقل التابعة لممتلكاتها.

-الترقية والمشاركة والسهر على تطبيق الضوابط والمعايير. وكذا مراقبة نوعية المواد المسروقة من طرفها.

-تجمیع المعلومات الخاصة بالاحتیاطات في مجال المواد البترولية قصد التخطیط ولضمان تموین السوق.

-القيام بكل الدراسات المتعلقة بالسوق فيما يخص استعمال واستهلاك المواد البترولية المشاركة والشرع في العمليات التي تساعده على تدعیم الإدماج الاقتصادي.

-التطوير والشرع في العمليات التي تساعده على عمليات المفروض العقلاني للهيابل والوسائل.

## **الفصل الثاني: إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفطال باستخدام محاسبة التكاليف (رواية ملأة)**

- السهر على الشروع في الإجراءات الخاصة بالوقاية والحماية البيئية بالاتصال مع الجهات المعنية.
- تغطية غایات المستهلكين.
- تطوير العلاقات التجارية بين الوحدات.
- زيادة رأس المال.
- تحقيق هامش الربح.
- استغلال أكبر قدر من العلاقات البشرية.

### **المبحث الثاني: إجراءات تبويب التكاليف حسب نظام محاسبة التكاليف**

تبني المؤسسة نظام محاسبي فعال ومتطور خاص بالتكاليف سواء من ناحية التسجيل المحاسبي أو عرضها للتكاليف وذلك من خلال اعتمادها على نظام اعلام آلي سريع ومنتظر.

#### **المطلب الأول: معالجة الطلبيات في المؤسسة**

نلاحظ أن مختلف العمليات التي تقوم داخل المؤسسة أو خارجها لا تتم إلا بوثائق مرقمة ومرقمنة.

تمثل تلك الوثائق في:

- وصل تحويل المخزون (BTS): وهو وثيقة خاصة بمؤسسة نفطال (GPL) وب بواسطتها يتم تحويل المادة الأولية (بوتان، بروبان الخام) من مؤسسة Rafinri (أرزيو) إلى مؤسسة نفطال وذلك عن طريق شاحنات العامة والخاصة ويكون في هذا الوصل ما يلي: (إسم السائق، رقم الوصل، رقم الشاحنة قيمة والكمية)، يكون هذا الوصل مرقم بأربعة نسخ، نسختين يحملهما السائق من طرف الوحدة الممونة الأولى يقدمها عند خروجه من المركز للتبرير أمام الحارس والثانية يحملها معه ليسلمها عند دخوله للوحدة لكي يتتأكد من التطابق بينها وبين وثيقة تحويل المخزون(BTS)، نسخة توجه إلى مصلحة الإدارة المالية والمحاسبة، نسخة توجه إلى الأرشيف.

عند دخول المادة الأولية إلى المخزن (LSFAR) يقوم المحاسب بتحرير وصل دخول المادة إلى المخزن 010BR (وصل دخول مخزون) ويسجل فيه نفس معلومات وصل تحويل المخزون (BTS) ويقوم بتسجيل BTS و 010BR في برنامج نفطال للتسويق(NAFTCOM) وفي الآخر الشهر تقوم وحدة آرزيو بإرسال وثيقة تسمى بسند قيد بين الوحدات يتم تسجيل فيها كل عمليات الشهر مصحوبة بوصول تحويل المخزون الأصلي(BTS) ثم تقوم إدارة المحاسبة والمالية بمراقبة النسخة الأصلية مع النسخة التي أرسلت إلى مصلحة المحاسبة.

-فاتورة البيع (BLF): وهي وثيقة يتم فيها تسجيل كل عمليات البيع وت تكون من: (القيمة، الكمية ضريبة، رقم الفاتورة، رقم المنتوج، إسم الزبون، التاريخ، وما إذا كان الدفع بشيك أو نقدا).

-وصل تموين المنتوج التام إلى الوحدات المركز الأخرى(031BR): وهو وثيقة تدوين أو تسجيل خروج المنتوج.

- وصل تموين المنتوج التام بين الوحدات(032BR): وهو وثيقة تموين تأتي وتقوم بتسجيل دخول المنتوج.

## **الفصل الثاني: إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفطال باستخدام محاسبة التكاليف (برأة ملالة)**

- **وصل التقارب (03BR)**: وهو وثيقة تقارب بين وصل تموين المنتوج التام إلى الوحدات الأخرى (031BR) ووصل تموين المنتوج التام بين الوحدات (032BR) ويقوم بمراقبة إذا كان هناك تطابق بينهما.

- **وصل إستهلاك المخزون (BMI)**: وهو وثيقة تقوم بتسجيل إستهلاك المادة الأولية خام.

### **المطلب الثاني: البرمجيات المستخدمة في مؤسسة نفطال (GPL)**

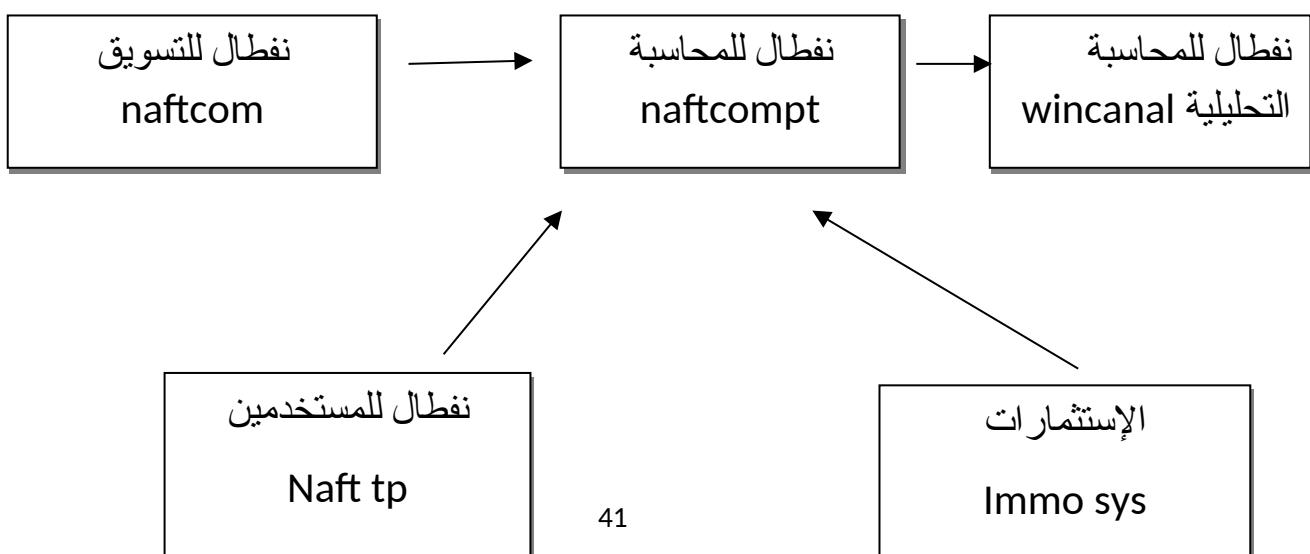
1- **برنامج نفطال للتسويق (NAFTCOM)**: وهو بمثابةاليومية المحاسبية للمؤسسة حيث تسجل فيه كل العمليات اليومية (البيع، الشراء، التوزيع، الإستهلاك ..)، عند آخر الشهر تقوم الوحدة بالإغفال الشهري بحيث لا يستطيع تسجيل أي عملية محاسبية ويقوم بإرسالها إلى مصلحة الإعلام الآلي بحيث تقوم بعملية المراقبة قبل 05 أيام من الشهر إلى المديرية العامة، وتقوم تلك المصلحة بإرسالها إلى إدارة المحاسبة والمالية "Activites" وتقوم بأخذ المعلومات وإدخالها في برنامج آخر يسمى بنفطال للمحاسبة "NAFTCOMPTA" لقراءتها محاسبيا.

2- **برنامج نفطال للمحاسبة (Naftcompta)**: يقوم هذا البرنامج بتجميع المعلومات المسجلة في برنامج نفطال للتسويق ويمكن الإطلاع على جميع المعلومات المسجلة محاسبيا وأيضا تصحيح الأخطاء التي قد تحدث.

3- **برنامج نفطال للاستثمارات (Immo sys)**: وهو برنامج تسجل فيه كل عمليات التثبيتات بالقيمة والإهلاك (ح/68).

4- **برنامج جداول التسيير (Agregacom)**: يقوم هذا البرنامج بتجميع المعلومات المسجلة في برنامج نفطال للتسويق، وذلك من خلال مراقبتها وتصحيحها بحيث تسجل فيه جداول التسيير بالكمية، وفي الأخير عند التأكد من صحة المعلومات المسجلة ترسل إلى برنامج آخر خاص بالتكاليف يسمى "Wincanal".

5- **برنامج نفطال للمحاسبة التحليلية (Wincanal)**: هو آخر برنامج الذي تدخل فيه جميع المعلومات المسجلة في البرامج السابقة، وهو خاص بالحسابات (6، 7، 8)، بحيث يتكون من ثلاثة أجزاء الشكل رقم (5-2): البرمجيات المستخدمة في مؤسسة نفطال



## **الفصل الثاني: إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفطال باستخدام محاسبة التكاليف (دراسة حالة)**

المصدر: من اعداد الطالبين بمساعدة قسم المحاسبة

**المطلب الثالث: مصدر معطيات محاسبة التكاليف**

**1- مدخلات نظام محاسبة التكاليف (مصدر المعطيات المحاسبية)**

مدخلات نظام المحاسبة العامة

المعلومات الخاصة بمجموعات التسيير من أجل:

تحميل الأعباء غير المباشرة الوظيفية على العناصر المكونة للتكاليف

✓ تحديد مؤشرات الخاصة بأنشطة المؤسسة

**2- المعالجة:** تتم من خلال تنظيم توزيع الأعباء الغير المباشرة على تكاليف الأنشطة والمنتجات

**3- المخرجات:** دفتر الأستاذ وميزان المراجعة التحليلي، وهي وثائق تتفيد في:

(١) تحليل وتسجيل المعلومات المحاسبية

✓ إعداد التكاليف لمختلف مستويات النشاط وفق الحسابات التحليلية

**4 الكشوف الخاصة بالنتائج التحليلية والتكاليف:** وتشمل ما يلي:

(٢) التموين

✓ التموين الداخلي بين الوحدات وداخل أقسام الوحدة نفسها

✓ التحويل

✓ التوريد

✓ التخزين

## الفصل الثاني: إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفطال باستخدام محاسبة التكاليف (دراسة ملأة)

✓ النتائج التحليلية حسب مراكز المسؤولية

✓ النتائج التحليلية حسب النشاط

Périodes		Réalisations		Ecarts sur	
		Rubriques	Mois (2)	Mois (4)	Mois 7=(4)-(2)
<b><u>1- Achat Biens:</u></b>	10,040	8,874	-	1,166	
1.1 Sonatrach					
1.2 importations					
1.3 Autres Achats	10,040	8,874	-	1,166	

✓ النتائج التحليلية حسب خط المنتجات

## المبحث الثالث : إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفطال باستخدام محاسبة التكاليف تحليل فروقات عنصر المشتريات Achat

جدول رقم (2-2): يمثل عناصر المشتريات

المصدر: الميزانية التقديرية بمؤسسة نفطال gpl تيارات سنة 2013

يكون التحليل حسب الوضعيات التي تصادفها المؤسس ووفق المعادلة المستخدمة وتكون أمام هذه الحالات

- ✓ إذا كان:  $cs > cr$  في هذه الحالة اذا كان الفارق موجبا فهو فارق ملائم بمعنى ان المؤسسة استطاعت أن تتحكم في تقليص التكاليف والعكس (الفارق سالب) هو فارق غير ملائم
- ✓ إذا كان:  $Cr < Cs$  في هذه الحالة اذا كان الفارق موجبا فهو فارق غير ملائم بمعنى ان المؤسسة لم تستطع أن تتحكم في تقليص التكاليف والعكس (الفارق سالب) هو فارق مرغوب فيه أي ملائم
- ✓ و إذا كان  $Cs = Cr$  بمعنى أن الفارق ملائم ومرغوب فيه جدا بمعنى أن التوقعات كانت مساوية لتكاليف الحقيقة .

وعليه تكون التحليلات كالتالي وبناءا على المعادلة المستخدمة من طرف المؤسسة

## الفصل الثاني: إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفطال باستخدام محاسبة التكاليف (دراسة ملأة)

$$-ET = Cs - Cr$$

نلاحظ من الجدول أن المؤسسة استخدمت معادلة التكاليف المعيارية - التكاليف الحقيقية  
**AutresAchats الأخرى** **المشتريات** **عنصر**

**بالنسبة للمشتريات أن المؤسسة**

نلاحظ بالنسبة لعنصر المشتريات أن المؤسسة كان الفارق سالباً هذا يعني أن أنها لم تفلح في تقليص تكاليفها في هذا العنصر

### تحليل فروقات عنصر الخدمات Services

جدول رقم (2-3): يمثل عناصر الخدمات

<b>Périodes</b>	<b>Prévisions</b>	<b>Réalisations</b>	<b>Ecart sur</b>
			<b>Mois</b> <b>7=(4)-(2)</b>
<b>2-Services :</b>	<b>31,835</b>	<b>8,874</b>	<b>- 22,961</b>
2.1. Transport	9,752	9,618	- 134
2.1.1 SNTM HYPROC			

**الفصل الثاني: إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفطال باستخدام محاسبة التكاليف (برأة ملالة)**

2.1.2 STPE				
2.1.3 SNTR				
2.1.4 Tiers	8,632	8,868	236	
2.1.5. Autres transports	1,120	750	-	370
2.2. Loyers et charges locatives	75		-	75
2.3. Entretiens et réparations	6,007	2,575	-	3,432
2.4. Travaux à façon et prest. diverses				-
2.5. Documentation				-
2.6. Rémunération des tiers	3,495			
2.7. Publicité				-
2.8. Déplacement	2,348	1,350	-	998
2.9. PT	406	62	-	344
2.10.Divers services				-
Rémunerations d'intermédiaires et honoraires				-

المصدر: الميزانية التقديرية بمؤسسة نفطال gpl تيارت سنة 2013

**عنصر وسائل نقل Transport**

نلاحظ بالنسبة لعنصر وسائل نقل Transport ان المؤسسة كان الفارق سالبا هذا يعني انها لم تقلح في تقليص تكاليفها في هذا العنصر

**عنصر الطرف الثالث Tiers**

نلاحظ بالنسبة لعنصر الطرف الثالث Tiers ان المؤسسة كان الفارق ملائم ومرغوب فيه جدا بمعنى أن التوقعات كانت مساوية للتكاليف الحقيقة

**عنصر وسائل نقل اخرى Autres transports**

نلاحظ بالنسبة لعنصر وسائل نقل اخرى Autres transports ان المؤسسة كان الفارق سالبا هذا يعني انها لم تقلح في تقليص تكاليفها في هذا العنصر

**عنصر الاجارات ورسوم الاجار Loyers et charges locatives**

نلاحظ بالنسبة لعنصر الاجارات ورسوم الاجار Loyers et charges locatives ان المؤسسة كان الفارق سالبا هذا يعني انها لم تقلح في تقليص تكاليفها في هذا العنصر

**عنصر الصيانة والإصلاحات Entretiens et réparations**

نلاحظ بالنسبة لعنصر الصيانة والإصلاحات Entretiens et réparations ان المؤسسة كان الفارق سالبا هذا يعني انها لم تقلح في تقليص تكاليفها في هذا العنصر

## الفصل الثاني: إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفطال باستخدام محاسبة التكاليف (رواية ملحة)

### عنصر التحويل Déplacement

نلاحظ بالنسبة لعنصر التحويل Déplacement ان المؤسسة كان الفارق سالبا هذا يعني انها لم تقلح في تقليص تكاليفها في هذا العنصر

### عنصر pt

نلاحظ بالنسبة لعنصر pt ان المؤسسة كان الفارق سالبا هذا يعني انها لم تقلح في تقليص تكاليفها في هذا العنصر

### عنصر الخدمات

نلاحظ بالنسبة لعنصر الخدمات ان المؤسسة كان الفارق سالبا هذا يعني انها لم تقلح في تقليص تكاليفها في هذا العنصر

### تحليل الفروقات بالنسبة لتكاليف الموظفين Frais de personnel جدول رقم (4-2): يمثل تكاليف الموظفين

Périodes Rubriques	Prévisions Mois (2)	Réalisations Mois (4)	Ecarts sur
			Mois 7=(4)-(2)
<b>3. Frais de personnel</b>	<b>80 571</b>	<b>50 921</b>	- 29 650
3.1. Rémunération du personnel	55 271	31 620	- 23 651
3.2. Indemnités	9 887	8 526	- 1 361
3.3. Contribution aux activités sociales			-
3.4. Cotisations sociales	15 413	10 775	- 4 638
3.5. Divers			-
			-

المصدر: الميزانية التقديرية بمؤسسة نفطال gpl تيارت سنة 2013

### بالنسبة لتكاليف الموظفين Frais de personnel

### عنصر مكافأة الموظفين Rémunération du personnel

نلاحظ بالنسبة لعنصر مكافأة الموظفين Rémunération du personnel ان المؤسسة كان الفارق سالبا هذا يعني انها لم تقلح في تقليص تكاليفها في هذا العنصر

### عنصر التعويض Indemnités

## الفصل الثاني: إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفطال باستخدام محاسبة التكاليف (رواية ملامة)

نلاحظ بالنسبة لعنصر التعويض Indemnités ان المؤسسة كان الفارق سالباً هذا يعني أنها لم تفلح في تقليص تكاليفها في هذا العنصر

### عنصر المساهمات الاجتماعية Cotisations sociales

نلاحظ بالنسبة لعنصر المساهمات الاجتماعية Cotisations sociales ان المؤسسة كان الفارق سالباً هذا يعني أنها لم تفلح في تقليص تكاليفها في هذا العنصر

### عنصر التكاليف الموظفين Frais de personnel

نلاحظ بالنسبة لعنصر تكاليف الموظفين Frais de personnel ان المؤسسة كان الفارق سالباً هذا يعني أنها لم تفلح في تقليص تكاليفها في هذا العنصر

### تحليل الفروقات بالنسبة للضرائب والرسوم Impôts et taxes جدول رقم (5-2): يمثل الضرائب

Périodes Rubriques	Prévisions Mois (2)	Réalisations Mois (4)	Ecarts sur
			Mois 7=(4)-(2)
<b>4. Impôts et taxes</b>	<b>23 635</b>	<b>520</b>	- 23 115
4.1. TAP			-
4.2. TPP			-
4.3. TVA			-
4.4. Autres impôts et taxes	1 632	520	- 1 112
taxe fonciere			
taxe sur l'activité polluante	21 081		
Vignettes auto	921		
Taxe de destockage déchets			
Droit de timbre	1		- 1

المصدر: الميزانية التقديرية بمؤسسة نفطال gpl تيارت سنة 2013

### بالنسبة للضرائب والرسوم Impôts et taxes

### عنصر الضرائب والرسوم الأخرى Autres impôts et taxes

نلاحظ بالنسبة لعنصر الضرائب والرسوم الأخرى Autres impôts et taxes ان المؤسسة كان الفارق سالباً هذا يعني أنها لم تفلح في تقليص تكاليفها في هذا العنصر

### عنصر الضرائب والرسوم Impôts et taxes

## الفصل الثاني: إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفطال باستخدام محاسبة التكاليف (رواية ملائمة)

نلاحظ بالنسبة لعنصر الضرائب والرسوم Impôts et taxes ان المؤسسة كان الفارق سالباً هذا يعني انها لم تفلح في تقليص تكاليفها في هذا العنصر

### تحليل فروقات بالنسبة للرسوم المالية

جدول رقم (2-6) يمثل الرسوم المالية

Périodes Rubriques	Prévisions Mois (2)	Réalisations Mois (4)	Ecarts sur Mois 7=(4)-(2)
<b>5. Frais Financières</b>	121	19	- 102
5.1. Intérêts Bancaires			-
5.2. Frais de Banques	121	19	- 102
5.3. Autres Frais			-

المصدر: الميزانية التقديرية بمؤسسة نفطال gpl تيارت سنة 2013

### بالنسبة للرسوم المالية

#### Frais de Banques

نلاحظ بالنسبة لعنصر رسوم البنك Frais de Banques ان المؤسسة كان الفارق سالباً هذا يعني انها لم تفلح في تقليص تكاليفها في هذا العنصر

#### عنصر الرسوم المالية

نلاحظ بالنسبة لعنصر الرسوم المالية Frais Financières ان المؤسسة كان الفارق سالباً هذا يعني انها لم تفلح في تقليص تكاليفها في هذا العنصر

### تحليل الفروقات بالنسبة للمصاريف المتنوعة

جدول رقم (2-7) يمثل المصاريف المتنوعة

**الفصل الثاني: إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفطال باستخدام محاسبة  
الاتكالية (رواية ملقة)**

Périodes  Rubriques	Prévisions  Mois (2)	Réalisations  Mois (4)	Ecarts sur  Mois 7=(4)-(2)
<b>6. Frais Divers</b>	7 270	6 669	- 601
6.1. Assurances	7 270	6 669	- 601
6.2. Autres Frais			-

المصدر: الميزانية التقديرية بمؤسسة نفطال gpl بتاريخ سنة 2013

**Frais Divers**

**عنصر التامين Assurances**

نلاحظ بالنسبة لعنصر التامين Assurances ان المؤسسة كان الفارق سالبا هذا يعني انها لم تقلح في تقليص تكاليفها في هذا العنصر

**Frais Divers**

نلاحظ بالنسبة لعنصر المصارييف المتنوعة Frais Divers ان المؤسسة كان الفارق سالبا هذا يعني انها لم تقلح في تقليص تكاليفها في هذا العنصر

**تحليل الفروقات الإجمالية لجميع العناصر**

جدول رقم (2-8) يمثل جميع العناصر

Périodes  Rubriques	Prévisions  Mois (2)	Réalisations  Mois (4)	Ecarts sur  Mois 7=(4)-(2)
<b>1- Achat Biens:</b>	10 040	8 874	- 1 166

**الفصل الثاني: إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفط Algeria باستخدام محاسبة**

**الإتكالية (برأة ملحة)**

1.1 Sonatrach			
1.2 importations			
1.3 Autres Achats	10 040	8 874	- 1 166
<b>2-Services :</b>	<b>31 835</b>	<b>8 874</b>	<b>- 22 961</b>
2.1. Transport	9 752	9 618	- 134
2.1.1 SNTM HYPROC			
2.1.2 STPE			
2.1.3 SNTR			
2.1.4 Tiers	8 632	8 868	236
2.1.5. Autres transports	1 120	750	- 370
2.2. Loyers et charges locatives	75		- 75
2.3. Entretiens et réparations	6 007	2 575	- 3 432
2.4. Travaux à façon et prest. diverses			-
2.5. Documentation			-
2.6. Rémunération des tiers	3 495		
2.7. Publicité			-
2.8. Déplacement	2 348	1 350	- 998
2.9. PT	406	62	- 344
2.10.Divers services Rémunérations d'intermédiaires et honoraires			-
<b>3. Frais de personnel</b>	<b>80 571</b>	<b>50 921</b>	<b>- 29 650</b>
3.1. Rémunération du personnel	55 271	31 620	- 23 651
3.2. Indemnités	9 887	8 526	- 1 361
3.3. Contribution aux activités sociales			-
3.4. Cotisations sociales	15 413	10 775	- 4 638
3.5. Divers			-
<b>4. Impôts et taxes</b>	<b>23 635</b>	<b>520</b>	<b>- 23 115</b>

**الفصل الثاني: إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفطال باستخدام محاسبة التكاليف (رواية ملقة)**

4.1. TAP			-
4.2. TPP			-
4.3. TVA			-
4.4. Autres impôts et taxes	1 632	520	
taxe fonciere			
taxe sur l'activite polluante	21 081		
Vignettes auto	921		
Taxe de destockage dechets			
Droit de timbre	1		- 1
<b>5. Frais Financières</b>	<b>121</b>	<b>19</b>	<b>- 102</b>
5.1. Intérêts Bancaires			-
5.2. Frais de Banques	121	19	- 102
5.3. Autres Frais			-
			-
<b>6. Frais Divers</b>	<b>7 270</b>	<b>6 669</b>	<b>- 601</b>
6.1. Assurances	7 270	6 669	- 601
6.2. Autres Frais			-
			-
<b>TOTAL</b>	<b>153 472</b>	<b>75 877</b>	<b>- 77 595</b>

المصدر: الميزانية التقديرية بمؤسسة نفطال gpl تيارت سنة 2013

**بالنسبة لجميع العناصر**

نلاحظ بالنسبة لجميع العناصر ان المؤسسة كان الفارق سالبا هذا يعني انها لم تفلح في تقليص تكاليفها في جميع العناصر

## **الفصل الثاني: إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفطال باستخدام محاسبة التكاليف (دراسة حالة)**

### **خلاصة:**

تناول الفصل الثاني التطبيق العملي لمحاسبة التكاليف في المؤسسة محل الدراسة، حيث بدأ بعرض نظرة عامة عن المؤسسة، ثم شرح إجراءات تبويب التكاليف حسب نظام المحاسبة المتبعة. ركز الجزء الرئيسي على تحليل الفروقات باستخدام التكاليف المعيارية، وكشف كيفية تحديد الانحرافات بين التكاليف الفعلية والمخطط لها. أظهرت النتائج فعالية هذا النظام في تقييم الأداء وتحديد مجالات التحسين، مما يؤكد قيمته العملية في دعم قرارات الإدارة ومراقبة التسيير.

## **الفصل الثاني: إجراءات مراقبة التسيير في مؤسسة نفطال باستخدام محاسبة**

**الاتكالية (رواية ملقة)**

### خاتمة:

تُعد محاسبة التكاليف أداة محورية في مراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية، حيث تهدف إلى تجميع وتحليل المعلومات المتعلقة بتكاليف الإنتاج أو تقديم الخدمات، مما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات رشيدة ترتكز على بيانات دقيقة. تلعب محاسبة التكاليف دوراً أساسياً في تحديد تكلفة المنتجات أو العمليات، مما يمكن من تعديلاها بطريقة مدروسة، وتقييم مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة. ومن خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية، يتم الكشف عن الانحرافات وتحليل أسبابها، وهو ما يسمح بتصحيح المسار وتحسين الأداء. كما تساهم في إعداد الميزانيات التقديرية وتنبئ بتنفيذها، مما يجعلها أداة فعالة لمراقبة التسيير وضبط النفقات وتوجيه النشاطات نحو الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة. بذلك، فإن محاسبة التكاليف لا تقتصر على الجانب المحاسبي فقط، بل تتعداه لتكون نظاماً داعماً للرقابة والتخطيط والتقييم داخل المؤسسة، وتلعب دوراً جوهرياً في تحقيق الكفاءة والفعالية في مختلف جوانب التسيير.

#### الفرضيات:

**الفرضية الأولى:** تقتضي بان تطبيق نظام تكاليف يؤدي الى استخدام امثل لامكانية المؤسسة فقد تبين انه المؤسسات التي تطبق أنظمة تكاليف تكون اكثر كفاءة في استخدام الموارد

**الفرضية الثانية:** تقتضي بان مراقبة التسيير المبنية على محاسبة التكاليف لها دور في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة فقد تبين ان محاسبة التكاليف تساهم في تحقيق الأهداف الاستراتيجية عبر تحسين التخطيط والرقابة

**فرضية الثالثة:** تقتضي بان ضبط تكاليف المؤسسة وعلاقتها بالربحية المؤسسة فقد تبين ان هناك علاقة طردية بين ضبط التكاليف وزيادة الربحية

ومن خلال الفصل النظري والفصل التطبيقي تمكنا من الوصول الى مجموعة من النتائج بالإضافة الى مجموعة من الاقتراحات ذكرها فيما يلي:

تشكل منظومة محاسبة التكاليف النواة الأساسية لمراقبة التسيير والرقابة الفعالة داخل المنظمات.

تنوع مصادر المحاسبة تكاليف كونها توفر كم هائل من المعلومات والبيانات خاصة في مجال تسيير

تتميز محاسبة التكاليف بالمرونة، بحيث تساعده في جميع الوضعيات

ضرورة توعية افراد المنظمات باستعمال محاسبة التكاليف كاداة مهمة لمراقبة

ضرورة استعمال الرقمنة في حساب التكاليف وفي مراقبة التسيير



### قائمة المصادر والمراجع:

1. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير محاسبة تحليلية، ج2، دار البحث للطباعة والنشر، الجزائر، 1988.
2. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى ،دار الحامد للنشر و التوزيع ،الأردن ،2006
3. الدكتور نائل عدس،الدكتور نضال خلف ، محاسبة التكاليف مدخل حديث.
4. محمد عبد المقصود،"الأصول العلمية في محاسبة التكاليف و علاقتها ببحث العمليات و الإحصاء الاقتصاد و الإدارة" ،دار الكتاب الحديث ،الكويت ،2008.
5. محمود علي الجبالي، قصي السامراني،"محاسبة التكاليف " ،تار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى ،عمان(الأردن) ،2000.
6. ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية الحامة، الجزء الأول،الجزائر،1999.
7. بوخراز عمر، مبادئ المحاسبة التحليلية، بون رقم الطبعة، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ، بدون سنة.
8. رحال علي ، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية الديوان اوطني للمطبوعات الجامعية . 1992،
9. كمال خليفة أبو زيد ،دراسة مقدمات في محاسبة التكاليف،جامعة الإسكندرية 2007،
10. محمد دوة و محمد بداوي ،محاسبة التسيير الجزء الأول ،الجزائر ،2024.
11. سليمان قداح ،محاسبة التكاليف المعيارية،مطبعة خالد بن الوليد ،سوريا ،1978 .
12. خيري مصطفى كتاته ، " إدارة الأعمال " ، ط 1 ، دار حرير ، عمان 2007 .
13. محمد رفيق الطيب ، " مدخل للتسير " ، د ط ،ديوان المطبوعات الجامعية ، ج 1 ، الجزائر .
14. عبد الرزاق بن الحبيب ، " اقتصاد وتسير مؤسسة " ، ط 3 ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ، 2006 .
15. حروبي مليكة مراقبة التسيير والتحليل المالي، مذكرة تخرج نيل شهادة ليسانس - كلية العلوم التجارية - جامعة تيارت 2005
16. أحمد طرطار ، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكnon الجزائر 1999
17. محمد رفيق الطيب، مدخل للتسير 2 - ديوان المطبوعات الثانية الساحة المركزية بن عكnon الجزائر.

## قائمة المصادر والمراجع

---

18. أحمد نور ، المحاسبة الإدارية ، دار النهضة العربية للطبعات والنشر بيروت  
م 1986
19. بلكرشة راجح ، مطبوعة في المحاسبة التحليلية ،محاضرة خاتمة بالسنة الثانية  
ماستر كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير ،2015،ص48
- 1 THERRY MARRAUD " comptabilité analytique et contrôle de gestion "  
EDITION FOUCHER PARIS .

الملاحق

Annexe 2  
Budget d'Exploitation

Fiche de Suivi Mensuel des Appels de Fonds

Structure: TIARET		Mois Décembre 2023						
		Unité: millier de DA						
Périodes		Prévisions		Réalisations		Taux de Consommation %	Ecarts sur	
Rubriques		Budget Annuel Alloué (1)	Mois (2)	Cumul (3)	Mois (4)	Cumul (5)	6=(5)/(1)	Mois 7=(4)-(2) Cumul 8=(5)-(3)
<b>1- Achat Biens:</b>		94 195	10 040	94 195	8 874	40 027	0,42	- 1 166 - 54 168
1.1 Sonatrach								
1.2 Importations								
1.3 Autres Achats		94 195	10 040	94 195	8 874	40 027	0,42	- 1 166 - 54 168
<b>2-Services :</b>		255 371	31 835	298 667	8 874	270 612	1,06	- 22 961 - 28 055
2.1 Transport		91 489	9 752	91 489	9 618	111 916	1,22	- 134 20 427
2.1.1 SNTM/HYPROC								
2.1.2 STPE								
2.1.3 SNTR								
2.1.4 Tiers		80 986	8 632	80 986	8 868	96 748	1,19	236 15 762
2.1.5. Autres transports		10 503	1 120	10 503	750	9 651	0,92	- 370 - 852
2.2. Loyers et charges locatives		704	75	705			-	- 75 - 705
2.3. Entretiens et réparations		56 359	6 007	56 359	2 575	26 982	0,48	- 3 432 - 29 377
2.4. Travaux à façon et prest. diverses							#DIV/0!	-
2.5. Documentation							#DIV/0!	-
2.6. Rémunération des tiers		32 791	3 495	32 790		24 938		
2.7. Publicité							#DIV/0!	-
2.8. Déplacement		22 024	2 348	22 025	1 350	FAUX	-	- 998 - 22 025
2.9. PT		3 809	406	3 810	62	377	0,10	- 344 - 3 433
2.10. Divers services		-					#DIV/0!	-
Rémunérations d'intermédiaires et honoraires							#DIV/0!	-
<b>3. Frais de personnel</b>		755 897	80 571	755 896	50 921	623 311	0,82	- 29 650 -132 585
3.1. Rémunération du personnel		518 539	55 271	518 538	31 620	402 124	0,78	- 23 651 -116 414
3.2. Indemnités		92 753	9 887	92 753	8 526	69 738	0,75	- 1 361 - 23 015
3.3. Contribution aux activités sociales							#DIV/0!	-
3.4. Cotisations sociales		144 605	15 413	144 605	10 775	151 449	1,05	- 4 638 6 844
3.5. Divers							#DIV/0!	-
<b>4. Impôts et taxes</b>		38 489	23 635	15 315	520	10 546	0,27	- 23 115 - 4 769
4.1. TAP							#DIV/0!	-
4.2. TPP							-	-
4.3. TVA							-	-
4.4. Autres impôts et taxes		15 315	1 632	15 315	520	10 546	0,69	- 4 769
taxe foncière		1 160				524		
taxe sur l'activité polluante		21 081	21 081	21 081		7 970		
Vignettes auto		921	921	921		830		
Taxe de destockage déchets								
Droit de timbre		12	1	10			- 1	- 10
<b>5. Frais Financières</b>		7 270	121	1 131	19	198	0	- 102 - 933
5.1. Intérêts Bancaires							-	-
5.2. Frais de Banques		1 131	121	1 131	19	198	- 102	- 933
5.3. Autres Frais							-	-
<b>6. Frais Divers</b>		7 270	7 270	6 669	6 669		-	- 601 - 6 669
6.1. Assurances		7 270	7 270	6 669	6 669		-	- 601 - 6 669
6.2. Autres Frais							-	-
<b>TOTAL</b>		1 158 492	153 472	1 171 873	75 877	944 694	82%	- 77 595 -227 179

**ملخص:**

**باللغة الفرنسية:**

La comptabilité analytique est un outil essentiel de suivi de gestion au sein d'une organisation économique. Elle vise à collecter et analyser les informations relatives aux coûts de production ou de service, aidant ainsi la direction à prendre des décisions éclairées sur la base de données précises. Elle joue un rôle fondamental dans la détermination du coût des produits ou des processus, permettant une tarification éclairée et l'évaluation de l'efficacité de l'utilisation des ressources disponibles. La comparaison des coûts réels avec les coûts standards permet d'identifier les écarts et d'analyser leurs causes, permettant ainsi la mise en place de mesures correctives et l'amélioration des performances. La comptabilité analytique contribue également à la préparation et au suivi des budgets, ce qui en fait un outil efficace de suivi de gestion, de maîtrise des dépenses et d'orientation des activités vers les objectifs stratégiques de l'organisation. Par conséquent, la comptabilité analytique ne se limite pas à la comptabilité ; elle va au-delà et devient un système d'aide au contrôle, à la planification et à l'évaluation au sein d'une organisation, jouant un rôle fondamental dans l'efficacité et l'efficience de divers aspects de la gestion.

Cost accounting is a pivotal tool for monitoring management within an economic organization. It aims to collect and analyze information related to production or service costs, helping management make informed decisions based on accurate data. Cost accounting plays a fundamental role in determining the cost of products or processes, enabling informed pricing and assessing the efficient use of available resources. By comparing actual costs with standard costs, deviations are identified and their causes analyzed, allowing for corrective action and improved performance. Cost accounting also contributes to the preparation and tracking of budgets, making it an effective tool for monitoring management, controlling expenses, and directing activities toward the organization's strategic objectives. Therefore, cost accounting is not limited to accounting alone; it extends beyond that to become a support system for control, planning, and evaluation within an organization, playing a fundamental role in achieving efficiency and effectiveness across various aspects of management.