

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة تخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار في المؤسسة

"دراسة حالة شركة على مستوى شركة سونطراك - مركب GNL1/Z أريزو"



مقدمة من طرف الطلبة:

➤ بزخامي أميرة

➤ سعدون نوال

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بروبة الحاج أمحمد	أستاذ محاضر-ب-	جامعة مستغانم
مقررا	بوشيخي بوحوص	أستاذ محاضر-أ-	جامعة مستغانم
مناقشا	براهيمي عمار	أستاذ محاضر-ب-	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2022/2021

شكر و عرفان

يا رب نحمدك لأنك المستجيب لدعائنا بان نصل لما وصلنا
إليه، نشكرك لأنك زرعت فينا معنى الصبر عند الشدائد وجعلت لنا لكل
ضيق مخرجا خلال مسيرتنا العلمية، فألف شكر لله الذي وفقنا لإتمام هذا العمل
المتواضع و بعد:

نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف: بوشيشي بوحوص الذي تقبلنا بصدر رحب طيلة عملنا،
ولم يبخل علينا بالنصح و المشورة و التوجيه .
إلى كل الأساتذة الذين ساعدونا من قريب أو بعيد .

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

"وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا"

إلى قبض الحنان ، العين الساهرة لأنام ، إلى التي حملتني جنينا و تعبت عليا رضيعا ، وسهرت معي في

الصغر ، ولا زالت ترعاني ، إلى الحبيبة الغالية أمي حفظها الله .

إلى الذي أشعل لنفسه شمعة لينير لنا دربنا ، إلى الذي تحمل كيد الحياة لنصل نحن ، إلى الذي أعطانا من

سنين عمره أبي الرائع حفظه الله و أطال في عمره .

إلى كل أخواتي و أخي و أولاد أختي

إلى كل الأهل و الأقارب كبيرا و صغيرا وبالأخص التي ساعدتني في إكمال هذا العام الدراسي ابنة عمي أية ،

و كل عائلة بزخامي و سطات

إلى من ساعدني في انجاز هذا العمل زميلتي " سعدون نوال " .

إلى الذين يبقى ذكرهم في القلب أبقي و أسمى و أحلى .

إلى كل هؤلاء ... أشكركم جميعا .

أميرة

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

أهدي عملي المتواضع هذا والذي وفقني الله في إتمامه إلى: من حملتني وهنا على وهنا إلى قرة عيني
إلى التي سهرت لتربيتي وتعليمي وتألمت إلى اعزّ ما لدي في هذا الكون أمي العزيزة حفظها الله وأطال عمرها.
إلى الذي لم يدّخر جهداً لتربيتي والذي لو عبّرت الكلمات لن تعبر عما يحمله قلبي له.
إلى الذي غرس في قلبي حب العلم والتعلم.
إلى الذي لم يبخل علي بنصائحه طوال مشواري الدراسي أبي حفظه الله وأطال عمره.
إلى كل أخواتي و أبناءهم إلى كل عائلة سعدون .
إلى من ساعدني في انجاز هذا العمل زميلتي " بزخامي أميرة " .
وأخيراً إلى كل من ساعدني وساندني من قريب أو بعيد .

نوال

فهرس المحتويات:

الصفحة	العنوان
	شكر
	الإهداء
أ	فهرس المحتويات
ت	قائمة الأشكال
ث	قائمة الجداول
ج	قائمة المختصرات
1	مقدمة
	الفصل الأول : الإطار النظري في المحاسبة التحليلية واتخاذ القرار
4	تمهيد
5	المبحث الأول : ماهية المحاسبة التحليلية
5	المطلب الأول : نشأة المحاسبة التحليلية و مراحل تطورها
6	المطلب الثاني : مفهوم المحاسبة التحليلية
6	المطلب الثالث : أهداف وأهمية المحاسبة التحليلية
8	المطلب الرابع : وظائف و مزايا المحاسبة التحليلية
10	المبحث الثاني : التكاليف و سعر التكلفة
10	المطلب الأول : تعريف التكاليف و سعر التكلفة
11	المطلب الثاني : تصنيف التكاليف و الأعباء
13	المطلب الثالث : عناصر مكونة لتكاليف و سعر التكلفة
15	المطلب الرابع : دراسة و تحليل مكونات سعر التكلفة
16	المبحث الثالث : ماهية اتخاذ القرار
16	المطلب الأول : مفهوم اتخاذ القرار و مرحله
16	المطلب الثاني : أهمية اتخاذ القرار و خصائصه
18	المطلب الثالث : المؤسسة كمركز لاتخاذ القرار
20	المطلب الرابع : دور تحليل التكاليف في اتخاذ القرار
21	خلاصة
26	
	الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية لحالة شركة سونطراك – مركب GNL1/Z - ارزيو

28	تمهيد
29	المبحث الأول : تقديم عام لشركة سونطراك
29	المطلب الأول : ماهية شركة سونطراك
32	المطلب الثاني : نشاط شركة سونطراك
33	المطلب الثالث : أفاق و أهداف شركة سونطراك
34	GNL1/Zالمبحث الثاني : عرض مركب
34	GNL1/Zالمطلب الأول : التعريف بالمركب
36	GNL1/Zالمطلب الثاني :مركب تميع الغاز الطبيعي
37	المطلب الثالث : هيكل التنظيمي لقسم المالية و القانونية
38	المبحث الثالث: تنظيم شركة سونطراك
38	المطلب الأول : دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات في شركة سونطراك
38	المطلب الثاني : حساب سعر التكلفة و النتيجة التحليلية في شركة سونطراك
50	المطلب الثالث : تحليل النتائج
51	خلاصة
52	خاتمة
54	قائمة المصادر و المراجع
	ملخص

قائمة الأشكال :

الصفحة	العنوان	الرقم
9	مخطط وظائف المحاسبة التحليلية	1-1
13	مخطط العناصر الأساسية لحساب التكاليف و سعر التكلفة	1-2
31	الهيكل التنظيمي لشركة سونطراك	2-1
35	الهيكل التنظيمي لمركب GNL1/Z	2-2
37	الهيكل التنظيمي لقسم المالية والقانونية	2-3

قائمة الجداول :

الصفحة	العنوان	الرقم
38	التكاليف المباشرة لكل من قسبي التموين و الإنتاج 2018-2019	1-2
39	التكاليف الغير مباشرة لسنة 2018 – 2019	2-2
40	توزيع الأعباء الثانوي لسنة 2018-2019	3-2
42	حساب تكلفة التموين غاز بوتان و البروبان 2018-2019	4-2
43	حساب تكلفة التموين (B06- B13) 2018 - 2019	5-2
44	حساب تكلفة التموين (P35 – P11) 2018 - 2019	6-2
45	حساب تكلفة الإنتاج (P13 – B03 – B06) 2018 - 2019	7 – 2
46	حساب سعر التكلفة (بوتان – بروبان) 2018 – 2019	8-2
47	حساب سعر التكلفة (B13 – B 03- B06) 2018 – 2019	9-2
48	حساب سعر التكلفة (P35- P11) 2018 - 2019	10-2
49	حساب النتيجة التحليلية 2018- 2019	11 – 2

قائمة المختصرات :

المختصر	شرح المختصر
B13	قارورة بوتان 13 كلغ
B06	قارورة بوتان 06 كلغ
B03	قارورة بوتان 03 كلغ
P11	قارورة بروبان 11 كلغ
P35	قارورة بروبان 15 كلغ

مقدمة عامة

المحاسبة التحليلية من العلوم الاجتماعية بشكل عام، و العلوم المحاسبية بشكل خاص، كما أبرزت العلوم الحديثة نسبيا أهميتها و ضرورتها منذ بداية الثورة الصناعية، مع التعقيد الضروري للأعمال و تضخمها و اتساع حجم المؤسسات و انتشارها بحيث أصبح من الصعب على رفيق المؤسسة أن يكون على اتصال بكافة أقسام المؤسسة حيث أن هذه الحاجة دفعتها للبحث عن طرق و أساليب و أنظمة محاسبية تعتمد على مجموعة من القواعد و المبادئ و الافتراضات و السياسات التي يمكن أن توجه عند تحديد تكاليف الإنتاج و التكلفة النهائية للمنتجات أو الخدمات، بقصد معرفة نتائج أنشطة المنشأة من ربح أو خسارة .

تختلف أشكال المحاسبة باختلاف المجال الذي يتم تطبيقه فيه، حيث تكون المحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف من بين أشكال المحاسبة التي لها دور رئيسي في تعزيز نشاط المؤسسة، الجمهور العام بشكل دقيق و مفصل يسمح بمعرفة النتائج الحقيقية من خلال حساب التكاليف المختلفة، و من ثم التعرف على النتائج المحققة على مستوى كل منتج و كل قسم أو مركز مسؤولية و هذا ما جعله يكتسب مكانة متميزة في المنظمة، حيث أن الوظيفة هي نتيجة المهام بالإضافة إلى التكلفة المعيارية، و كذلك قياس الربحية، و هو احد أهداف المحاسبة التحليلية في إطار الرقابة الإدارية، بالإضافة إلى دورها يلعب في صنع القرار.

وعليه أردنا دراسة النظريات المختلفة لتحليل التكلفة وكيفية معالجتها بطريقة توضح مدى انحراف الأداء عن الأهداف المحددة مسبقا و إجراء تعديلات الحجاب، مما يسمح للعملية باتخاذ القرارات، خاصة القرارات المالية، من اجل تحقيق أهداف المؤسسة.

1- الإشكالية :

ما هو دور تحليل التكاليف في اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية ؟

2- الأسئلة الفرعية :

إن الإشكالية الرئيسية تتفرع منها مجموعة من التساؤلات الفرعية التي يمكن صياغتها على النحو التالي :

(1) ما ضرورة وجود المحاسبة التحليلية في المؤسسة الجزائرية؟

(2) ما هو دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة ؟

(3) هل تواجه مؤسسة سونطراك صعوبات إذا لم تطبق المحاسبة التحليلية ؟

مقدمة عامة

3- الفرضيات :

- 1) الأعباء و التكاليف عنصر أساسي و مهم في أي مؤسسة اقتصادية تسعى إلى تحديدها و مراقبتها و محاولة تقليصه بشكل دائم و بالتالي وجود نظام محاسبة التحليلية يسمح لها بحساب و تحليل العبء و التكلفة .
- 2) تعتبر المحاسبة التحليلية أداة مهمة في المؤسسة لأنها تساعد في حساب التكاليف المختلفة و تحديد النتيجة من أجل اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة الاقتصادية .
- 3) لم ترقى سونطراك بالجزائر لدرجة التقدير لتطبيق المحاسبة التحليلية بالرغم من توفر أنظمة محاسبية سليمة .

4- أسباب اختيار الموضوع :

يمكن حصر أهم الأسباب الدافعة إلى اختيار هذا الموضوع فيما يلي :

أ) الأسباب الموضوعية :

- إبراز الأهمية الكبيرة لهذه التقنية في إعطاء الصورة الحقيقية للمؤسسة بحيث تمكننا من معرفة النفقات بتفصيلها والذي يساعدنا على اتخاذ القرار إنتاج من عدمه.
- الوضع الاقتصادي الذي تعيشه المؤسسات الجزائرية سعيها نحو تدنية التكاليف والتحكم فيها وكذا تحديد المسؤوليات واتخاذ القرارات .
- إظهار دور المحاسبة التحليلية في معالجة مشاكل المؤسسة ومواجهتها للتغيرات والتطورات الاقتصادية المتسارعة.

ب) الأسباب الذاتية :

- اهتمام شخصي للبحث في هذا الموضوع لما له من أهمية فعالة.
- محاولة التعرف والتعمق أكثر في هذا الموضوع من خلال هذه الدراسة.
- معرفة كيفية عمل هذه الأداة في الواقع والسعي للتحكم أكثر في مصطلحاتها وعملياتها.

5- أهداف وأهمية البحث :

- التعرف على مفهوم المحاسبة التحليلية وأهميتها في المؤسسة.
- دراسة مختلف الطرق لحساب التكاليف في المؤسسة.
- توضيح دور تحليل التكاليف في اتخاذ القرارات في المؤسسة.
- تقديم مختلف طرق حساب التكاليف وتقييمها وكشف نقاط القوة ونقاط الضعف والمساعدة على اتخاذ القرارات المناسبة والسليمة.
- قلة المراجع التي تعالج هذا الموضوع من الناحية النظرية، فإغلب الكتب الموجودة في المكتبات الوطنية والجامعية تتضمن تقنيات الحساب فقط .

6- منهج البحث :

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المناهج التالية :

* **المنهج التحليلي:** الذي شرح فيه كيفية تطبيق المحاسبة التحليلية بدقة وكذا طرق العمل لاستخراج مختلف التكاليف وسعر التكلفة.

* **المنهج الوصفي:** الذي وضع فيه الجوانب المختلفة لتحليل التكاليف وكيفية استخدامها في التسيير و اتخاذ القرارات الملائمة.

* **المنهج الرياضي:** من خلال تطبيق المحاسبة التحليلية وذلك بتحليل التكاليف رياضيا باطلاع أحد الطرق المحاسبية لحساب التكاليف وسعر التكلفة.

7- تبويب الدراسة :

يشمل موضوع الدراسة "المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرار على ثلاثة فصول مقسمة إلى مباحث ومطالب وفروع وخلاصة لكل فصل .

اعتمدنا في هذه الخطة في ترتيب وتسلسل الفصول والمباحث بهذا الشكل بطريقة تخدم الغرض والموضوع بالعمل على توضيح الإطار لكل من المكونين الأساسيين للموضوع أولا هما المحاسبة ودورها في اتخاذ القرار وتحديد العلاقات بينهما وخصائص كل منهما وأيضا على التحقق في تحليل تلك العلاقات وإبراز تأثيراتها من خلال الاستخدامات المختلفة للمحاسبة التحليلية.

8- هيكل البحث :

للإجابة على الإشكالية و الإلمام بجميع جوانب الموضوع تم تقسيم البحث إلى فصلين:

الفصل الأول : حيث تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة التحليلية و اتخاذ القرار و الذي تناول ثلاث مباحث حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى المحاسبة التحليلية و المبحث الثاني إلى التكاليف و سعر التكلفة أما المبحث الثالث إلى اتخاذ القرار.

الفصل الثاني : الجانب التطبيقي سنتناول فيه دراسة حالة على مستوى مؤسسة سونطراك مركب GNL1/Z ارزيو بحيث يضم ثلاث مباحث حيث تطرقنا في المبحث الأول تقديم عام لمؤسسة سونطراك و الثاني عرض مركب GNL1/Z أما الثالث تنظيم شركة سونطراك .

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار

تمهيد :

كل مؤسسة إنتاجية تجارية تسعى إلى تحقيق هدف الربح و ذلك لا يتحقق إلا بوجود نظم تسيير فعال داخل المؤسسة و المحاسبة التحليلية تقنية لم تكن وليدة الصدفة و إنما كان ظهورها مرتبطا بتطور و كبر حجم المؤسسات و تنوع منتوجاتها و صعوبة تسييرها بالمستوى المطلوب الأمر الذي كان السبب الرئيسي لبروزها و على ذلك.

تعتبر المحاسبة التحليلية أهم عنصر في نظام المعلومات في المؤسسة لاتخاذ القرارات الدقيقة و الواضحة و من اجل توضيح و تفصيل كل هذه المعلومات تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث و هما :

المبحث الأول : ماهية المحاسبة التحليلية

المبحث الثاني : التكاليف وسعر التكلفة

المبحث الثالث : ماهية اتخاذ القرار .

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار

المبحث الأول : ماهية المحاسبة التحليلية

تعد المحاسبة التحليلية أداة فعالة في تجميع و تحليل بيانات التكاليف و توزيع المصروفات من اجل تحديد تكلفة المنتجات و تقديم معلومات إلى إدارة المؤسسة .

المطلب الأول : نشأة المحاسبة التحليلية ومراحل تطورها

الفرع الأول : نشأته

رغم التطور الكبير الذي عرفته المحاسبة العامة (المحاسبة المالية) و ذلك بالانتقال من نظام القيد البسيط إلى نظام القيد المزدوج الذي ظهر في ايطاليا على يد الراهب الايطالي " loca Pacioli " 1494¹ ، إلا إن المحاسبة التحليلية قد نشأة متأخرة عن المحاسبة العامة ، بحيث يمكننا أن نقول بان المحاسبة التحليلية قد ظهرت بظهور الثورة الصناعية و احتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي ، فقد كتب احد الكتاب في ميدان التكاليف في انجلترا سنة 1899 م " EG . Smith " عن مدى منفعة معرفة تكلفة الشيء الذي يتم إنتاجه² .

الفرع الثاني : مراحل التطور المحاسبة التحليلية

يمكن تقسيم فترة ظهور المحاسبة التحليلية إلى³ :

(أ) – المحاسبة التحليلية التقليدية :

في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر ، كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير ، و السوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية ، و النظام المحاسبة العامة هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية . أصبحت المحاسبة العامة قاصرة و عاجزة عن تلبية احتياجات و متطلبات المؤسسة و خاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة 1929 ، و قد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها و نواتجها الخاصة لكل منتج .

(ب) – المحاسبة التحليلية المعاصرة :

المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية ، بدأت بعد 1945 ، تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور و اشتداد المنافسة بين المنتجين ، و لكي تتمكن المؤسسة من الاستقرار في حياتها و جب عليها أن تخفض تكاليفها إلى الحد الأدنى و الحصول على اكبر فائدة ممكنة، مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها – تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية ، تكاليف تقديرية معيارية ، تكاليف ثابتة ، تكاليف متغيرة ، تكاليف شبه متغيرة، لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة ، و معرفة عتبة مرد وديتها.

تعتبر ولادة المحاسبة التحليلية تطورا طبيعيا للمحاسبة العامة و مرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي⁴.

¹ Olivero B , comptabilité en Italie , Encyclopédie de comptabilité , contrôle de gestion et audit ,Economica , France , 2000 , p334.

² عبد الحي مرعي و عبد الله هلال، أساسيات محاسبة التكاليف (دراسة شاملة)، دار المطبوعات الجامعية للنشر و التوزيع، مصر ،2008، ص28.

³ بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 01 يناير 2004، ص07.

⁴ بوعقوب عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره ، ص08 .

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار

المطلب الثاني : مفهوم المحاسبة التحليلية

التعريف 1: المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة و التي يتم تحليلها من اجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسير المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها و تسمح بدراسة و مراقبة المردودية ، تحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما تسمح بمراقبة المستويات ساء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة و تعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسة .

كما أنها تقنية تختص بتحليل و تسجيل و تقرير للبيانات المتعلقة بالتكاليف في المؤسسة بهدف تحقيق الرقابة على التكاليف بعد تسجيلها ، إضافة إلى توفير البيانات اللازمة للقيام ببعض الدراسات الخاصة التي تساعد على رسم البيانات المتعلقة بالمبيعات ، و طرق الإنتاج¹.

التعريف 2 : المحاسبة التحليلية هي تقنية كمية للتسيير و التي تسمح بتحديد تكاليف المنتجات في مختلف الإنتاج حتى مرحلة التوزيع، و كذلك معرفة دقيقة للشروط الداخلية للعمل و التي تمكن من القيام بتعديلات ضرورية لتحسين النوعي².

التعريف 3 : محاسبة التكاليف تمثل مجموع المفاهيم و المبادئ و الطرق و الإجراءات التي تتخذ في سبيل إنتاج المعلومات اللازمة للتخطيط و رقابة نشاطات الوحدات الاقتصادية و قياس و تقييم أداء هذه الوحدة³.

المطلب الثالث : أهداف أهمية المحاسبة التحليلية

الفرع الأول : أهداف المحاسبة التحليلية

إن أهداف المؤسسة التحليلية تحدد حسب طبيعة و نظام المؤسسة ويمكن اختصارها في :

1- بحسابها للتكاليف و سعر التكلفة تساعد و تسهل على تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم و تحديد سعر بيع المنتوجات.

2- تحديد تكلفة الإنتاج : فالمحاسبة التحليلية تقوم بقياس التكاليف الفعلية لكل عنصر من عناصر الإنتاج بغرض تحديد التكلفة الإجمالية أو الحدية لوحدات النشاط⁴.

3- ضبط و مراقبة العناصر التكاليف : يعتبر ضبط عناصر التكاليف من مواد و أجور و خدمات في المؤسسة الاقتصادية و ضبط استخدامها مهمة أساسية لتخفيض التكلفة .

4- مراقبة التسيير : من خلال مراقبة القيم المحاسبية و مقارنة القيم المسجلة مع القيم المقدرة و تحليل الانحرافات¹.

¹ الهام بروب و احمد قايد نور الدين، المحاسبة التحليلية و دورها في المراجعة الداخلية، ص 11 ص 12.

² محمد زعتري، المحاسبة التحليلية، anale CMTC، سلسلة ص 76-83.

³ سعيد عبد المقصود ديبان، أساسيات محاسبة التكاليف، ص 24 .

⁴ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير (المحاسبة التحليلية)، دار المجدية العامة، الجزائر، 1999، ص 8.

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار

5- الرقابة على العناصر و بنود التكاليف لتحديد الاستخدام العقلاني و الأمثل لموارد العمل و للموارد المادية و المالية .

ولكشف احتياطات الإنتاج الداخلية غير المستمرة و التي تساعد على زيادة الكفاية على ما يلي :

- الرقابة على تنفيذ خطة التموين المادي و التقني .

- الرقابة على تنفيذ خطة الإنتاج كما و نوعا و تشكيلة .

- الرقابة على تنفيذ خطة تسويق و بيع المنتجات .

- الرقابة على تنفيذ خطة تكاليف و بيع المنتجات .

- الرقابة على تنفيذ خطة التكاليف الإنتاج .

6- إمداد إدارة المؤسسة في الوقت المناسب بجميع البيانات اللازمة التي تغطي أوجه النشاط الاقتصادي و التي تمكننا من تقسيم بعض عناصر الأول و إعداد الحسابات الختامية الدورية خلال المدة التجارية .

7- مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية و تحليل الانحرافات مهمة محاسبة التكاليف تكمن في اتخاذ الإجراءات و الطرق و الوسائل التي تكفل إمكانية التحليل كل من البيانات المعبرة عن الخطط و البيانات الممثلة للتنفيذ الفعلي و المقارنة بينهما و تحديد الانحرافات الناتجة مسندة إلى أسبابها و تحديد المسؤولية عنها و اتخاذ القرارات الصحيحة المناسبة².

الفرع الثاني : أهمية المحاسبة التحليلية

إذا كان تواجد نظام للمحاسبة المالية في أي مؤسسة من المؤسسات يعد أمرا إلزاميا بحكم القانون، فإن الأمر

يختلف بالنسبة لتواجد نظام المحاسبة التكاليف، الذي يبقى أمرا اختياريا يتوقف على مدى تقدير إدارة المؤسسة بأهمية وجود هذا النظام فيها .

إن الحديث السابق كان صحيحا و مقبولا في وقت لم تصل فيه التطورات و التغيرات في بيئة الأعمال إلى قمة

الإثارة، مما أدى إلى ظهور أفكار و مفاهيم إدارية جديدة جعلت وجود نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية، ضرورة لا مفر منها، و ذلك نظرا لتزايد أهمية في الوقت الحاضر و تصاعد الدور الذي يمكن أن يؤديه في المؤسسات الاقتصادية، إذ تعتمد عليه الإدارة في توفير البيانات و المعلومات اللازمة للعملية الإدارية، سواء في مجال التخطيط أو مجال الرقابة أو اتخاذ القرارات حتى تستطيع المؤسسة البقاء في السوق و الاستمرار في المنافسة و رفع معدلات الربحية التي تحققها³.

المطلب الرابع : وظائف و مزايا المحاسبة التحليلية

¹ عبد الحكيم كراجه، محاسبة التكاليف، دار للنشر و التوزيع، الأردن، 2001، ص 9.

² جعلي نبيل، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر 03 معهد التربية البدنية و الرياضة، 2016/2015، ص 5.

³ نور أحمد، و حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2003، ص 22.

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار

الفرع الأول : وظائف المحاسبة التحليلية

ترتكز المحاسبة التحليلية على مجموعة من الوظائف حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية. كما أنها تعد مجموعة من الوظائف التي بتحققها تساعد على تحقيق أقصى ربح ممكن و ضمان الاستمرارية في السوق، وتمثل الوظائف في¹:

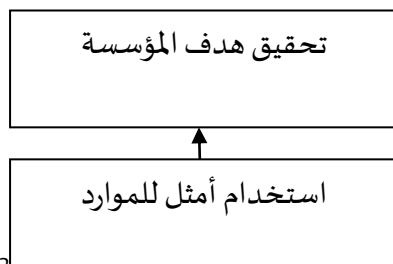
*الوظيفة التسجيلية : هي تختلف حسب الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة في عملية التسجيل، سواء كان أساس دمجها في السجلات المحاسبية ككل أو مسك سجلات مستقلة بالمحاسبة التحليلية.

*الوظيفة التحليلية : تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف، وربطه بمراكز التكلفة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

*الوظيفة الرقابية : وذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة، لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة و مقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا، و تحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية اقل من المعايير المحددة، أو غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية اكبر من المعايير ويجب أن تدرس أسباب هذه الانحرافات من اجل الحد منها .

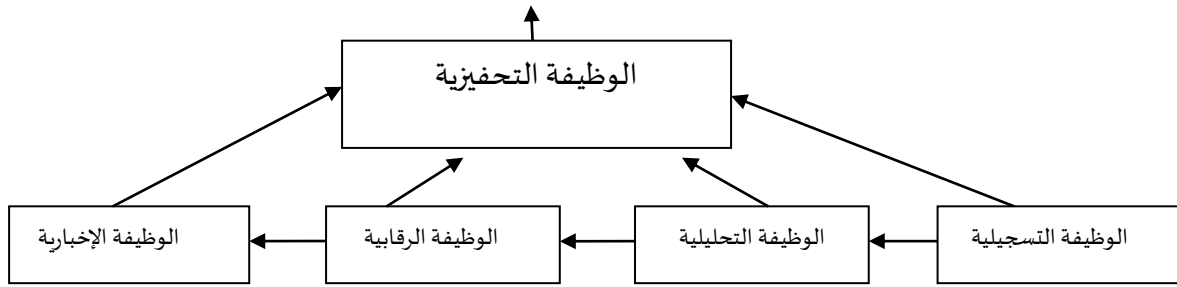
*الوظيفة التحفيزية : تتحقق هذه الوظيفة بعد انجاز الوظائف السابقة وهي تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من اجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية بشكل كفاء، وهذا سيساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة. ويمكننا من خلال ما سبق أن نقوم بعرض وظائف المحاسبة التحليلية في الشكل الذي سيظهر فيما يلي:

الشكل رقم(1-1): وظائف المحاسبة التحليلية



¹ اسماعيل يعي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، ص 24-25.

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار و مكتبة الحامد للنشر و التوزيع، الأردن، 2006، ص2

الفرع الثاني : مزايا المحاسبة التحليلية

تكمن مزايا المحاسبة التحليلية في النقاط المتعددة التالية¹:

- توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المؤسسة، و التي تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمؤسسة من ربح أو خسارة، و تساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلية المناسبة للمبيعات .
- تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي للمؤسسة.
- تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات المزايدات و المناقصات.
- مراقبة وضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام وأجور ومصاريف صناعية.
- تحديد أسباب الربح والخسارة في المؤسسة.
- تزويد البيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة.
- الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المؤسسة و ذلك عن طريق حصر التالف من المواد ومعرفة الوقت الضائع.

المبحث الثاني : مفاهيم أساسية حول التكاليف وسعر التكلفة

في هذا المبحث سنتعرف على مفهوم العام للتكلفة واهم المصطلحات و التصنيفات و مفاهيم التكلفة المتعارف عليها التي يمكن الاستعانة بها .

المطلب الأول : تعريف التكاليف وسعر التكلفة

1-1- التكلفة : تعرف بأنها الموارد المضحى من اجل الوصول إلى غاية معينة².

¹- فلاح سلامة المطارنة غسان ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2003، ص 18 – 19 .

²سليمان سفيان و مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية، دار الشروق للنشر و التوزيع، الأردن، 2002، ص 35.

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار

1-2- المصاريف : هي النفقة التي لا ترتبط ارتباطا مباشرا بكل من السلعة و الخدمة المنتجة أو المشتراة و ليس لها علاقة مباشرة بالإيراد المحقق مثل مصاريف الكهرباء و إيجار المعارض¹.

1-3- الأعباء : إن العبء يتقابل مع الناتج ، الذين يعملان على تحديد نتيجة الدورة و من بين الأعباء استهلاك البضائع ، و الموارد و اللوازم و مخصصات الاهتلاك ... الخ فان الأعباء هي نظام تقسيم المصاريف على الفترات و الناتج عن حساب النتيجة يتم على أساس العمليات و مدة حياة المؤسسة².

1-4 - سعر التكلفة : يعرف سعر التكلفة على انه " مجموعة التكاليف التي تنفق على المنتج حتى يصل إلى مرحلة نهائية " و هذه التكاليف هي :

- تكاليف محسوبة بعد الإنتاج الفعلي أي بعد معرفة كل أعباء المؤسسة .

- تكاليف محسوبة على أساس الأعباء الفعلية للاستغلال .

و يكون حساب سعر التكلفة في المؤسسة الإنتاجية كما يلي :

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج

سعر التكلفة = سعر الإنتاج + مصاريف التوزيع³

وحدة التكلفة : هي الوحدة واحدة من المنتج أو الخدمة أو عدد معين من الوحدات الإنتاج أو الخدمة و مثال ذلك عن طريق قياس التكلفة الطن في صناعات الصلب و الحديد و المتر الطولي بالقماش و البرميل في الصناعات النفطية⁴.

المطلب الثاني : تصنيف التكاليف و الأعباء

إن لتصنيف التكاليف و تبويبها أنواع عديدة و هذا وفقا لمعايير ووجهات نظر مختلفة و من بين تصنيفات التكاليف نجد مايلي⁵:

1- التقسيم السلوكي للتكاليف : ويطلق عليه أيضا تقسيم التكاليف حسب علاقتها بالتغيير في حجم الإنتاج و تشمل :

¹ رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص 18.

² ناصر دادي عدون، المرجع سبق ذكره، ص 32.

³ سمير حازوري، التكاليف و أسعار التكلفة، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1989، ص 8.

⁴ Jaques Margerie et Gerard Ausset, comptabilité analique, 5éme édition sédéfor, France, 1984, p70.

⁵ عبد الناصر إبراهيم و عليان شريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، عمان الأردن، 2006، ص 30.

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار

- أ- تكاليف متغيرة : هي التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج و بنفس النسبة مثل تكلفة المواد الأولية.
- ب- تكاليف ثابتة : هي التكاليف التي ينعقد ارتباطها تماما بالتغيرات في أحجام الإنتاج و من ثم فان هذه التكاليف تظل ثابتة مهما تغير حجم الإنتاج مثل رواتب العاملين في الإدارة ، و الاهتلاكات.
- ج- تكاليف شبه متغيرة : و هي التكاليف التي لا تظل ثابتة مع التغيرات حجم الإنتاج و إنما تتغير لكن تغيرها يكون تغيرا جزئيا أي نسبة التغير تكون اقل من نسبة التغير في حجم الإنتاج مثل مصاريف الصيانة .

2- تقسيم التكاليف من حيث علاقتها بوحدة المنتج :

و تصنف هذه التكاليف إلى¹:

- أ- تكاليف مباشرة : هي التكاليف التي تخصص مباشرة لإنتاج سلعة معينة فعلى سبيل المثال إذا كانت الوحدة التنظيمية موضع الدراسة هو منتج معين فان كل من تكلفة المواد و العمل الخاصة بالمنتج ستكون تكاليف مباشرة .
- ب- تكاليف غير مباشرة : هي التكاليف التي لا تدخل في تشكيل وحدة المنتج كالزيت و الوقود و بالتالي فهي تكاليف مهمة لكنها لازمة لهيئة العمل و قد تكون مباشرة على قسم الإنتاج لكنها غير مباشرة على وحدة المنتج.

3 – تقسيم التكاليف من حيث توقيت احتسابها : تصنيف التكاليف إلى²:

- أ- تكاليف فعلية (تاريخية) : هي عبارة عن التكاليف التي أنفقت أو حدثت فعلا خلال فترة زمنية سابقة .
- ب- تكاليف المعيارية : يعبر عنها بأنها التكلفة التي يتوقع أن تحدث في الفترة التالية و يتم استخدامها كأساس للمقارنة مع التكاليف الفعلية بهدف تحديد الانحرافات و تحليلها.

4 – تقسيم التكاليف حسب أغراض التخطيط واتخاذ القرارات و الرقابة : تصنيف التكاليف إلى³:

- أ- تكاليف تفاضلية : و هي عبارة عن الفرق بين مجموع التكاليف إذ توفر للإدارة بدلين و اختارت إحدهما فمثلا الفرق بين التكاليف الكلية بين إنتاج سلعة معينة أو التوقف عن إنتاجها و الفرق بين إجمالي التكاليف عند زيادة الإنتاجية أو ثباته.
- ب- تكاليف غارقة (المستغرقة) : هي عبارة عن التكاليف التي تتحملها المؤسسة.
- ج- تكاليف المناسبة : هي التكاليف المرتبطة بقرار معين فإذا لم ينفذ القرار تلغى تلك التكاليف .
- د- تكلفة الفرصة البديلة : هو كل ما يضحى به نتيجة رفض الاستعلامات البديلة للموارد .
- هـ – التكاليف القابلة للرقابة : هي التكاليف التي تكون خاضعة لرقابة شخص مسؤول عنها يكون قادرا على التأثير في مقدارها لذلك يحاسب على الانحراف فيها .

¹ الهام بروية و احمد قايد نور الدين ، المرجع سبق ذكره، ص 17.

² الهام بروية و أحمد قايد نور الدين ، المرجع نفسه ، ص 17- 18 .

³ احمد نور و آخرون ، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 54.

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار

و- تكاليف غير خاضعة للرقابة : و هي التكاليف التي يمكن للإدارة التحكم أو التأثير فيها في المستقبل و قد يكون ذلك بسبب التزام الإدارة بعقد معين يجب تنفيذه مثل : تعاقد المشروع على شراء مواد خامة من احد الموردين بكمية معينة و سعر معين لفترة عامين مثلا يكون من الصعب على الإدارة تغيير الكمية أو السعر.

5- التقسيم الوظيفي للتكاليف : تصنف التكاليف إلى¹:

أ- تكاليف إنتاجية : و هي مختلف النفقات التي تتفق خلال مرحلة الإنتاج مثل : تكاليف المواد المستعملة في الإنتاج تكاليف التصنيع غير المباشرة و تكاليف العمل أو الأجور المتعلقة بالعاملين في الإنتاج مباشرة ، تكاليف التصنيع غير المباشرة.

ب - تكاليف تسويقية : و هي تشمل النفقات المتعلقة بالتوزيع و دعاية الإعلان .

ج- تكاليف إدارية : وهي كافة النفقات التي تنشأ في كافة الإدارات و هي لا تخص وظيفة الإنتاج أو وظيفة التسويق مثل مصاريف التأمين على المباني ، و المطبوعات و مواد النظافة و الأجور التي تدفع للمديرية ... الخ

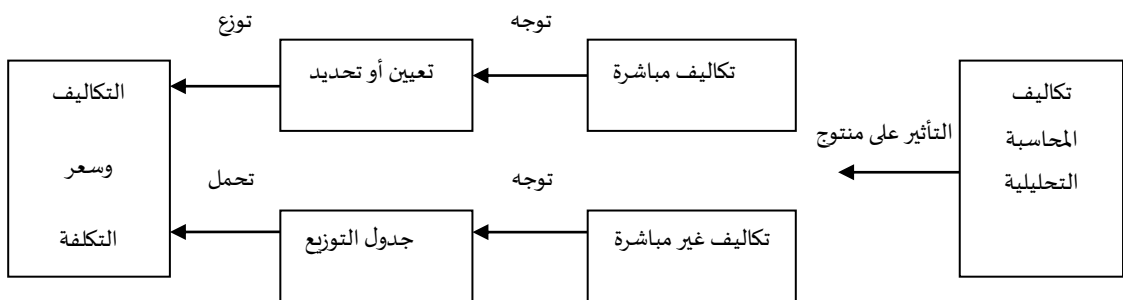
6 - التقسيم وفق الفترة المحاسبية : تصنف التكاليف إلى²:

أ- تكاليف إيرادية : هي النفقات التي تخص السنة المالية و غالبا ما تكون سببا في تحقيق الإيراد مثل أثمان الرواتب و الأجور ، الكهرباء .

ب- تكاليف الرأسمالية : هي مجموع النفقات التي تخص و تستفيد منها أكثر من سنة مالية كالأثاث و الأراضي و المعدات ... الخ .

يمكن انجاز العناصر الأساسية لحساب التكاليف و سعر التكلفة بالمخطط التالي :

الشكل(2-1): مخطط العناصر الأساسية لحساب التكاليف و سعر التكلفة



¹ الهام بروبعة و أحمد قايد نور ، المرجع سبق ذكره ، ص 19.

² الهام بروبعة و أحمد قايد نور ، المرجع نفسه ، ص 19-20.

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار

المصدر: ناصر دادي عدون " المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير " دار البحث، قسنطينة، 1988، ص 17

المطلب الثالث : عناصر مكونة للتكاليف وسعر التكلفة

إن حساب التكاليف و سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية بأخذ اغلب عناصر التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة و بنفس المبلغ و التي تدعى بالأعباء المعتبرة .

إما باقي الأعباء فيتم الاستغناء عنها و تسمى بالأعباء غير المعتبرة بالإضافة إلى إن المحاسبة التحليلية تأخذ المصاريف غير المسجلة في المحاسبة العامة و تدعى بالعناصر الإضافية و بالتالي فالغاية من تحديد التكاليف هو تحديد دقيق للنتيجة التحليلية للمؤسسة حسب المنتج ، القسم ...ولا يمكن الوصول إليها بإهمال الأعباء المعتبرة و غير المعتبرة لذا يستلزم إن يكون هناك عملية تحليل و فصل بين الأعباء و إلغاء بعضها و إضافة عناصر أخرى للتعبير عن الشروط العادية التي تساهم في تسيير أحسن لنشاط المؤسسة الاقتصادية .

الفرع الأول : مفهوم الأعباء المباشرة

تمثل هذه الأعباء الجزء الأكبر في حساب التكاليف و التكلفة النهائية و تدخل ضمن عملية التشغيل الفعلي و تدرج في المخطط الوطني المحاسبي في المجموعة السادسة أي المصاريف وهي نوعان :

- أعباء الإنتاج : و تشمل البضائع و الموارد اللازمة المستهلكة و الخدمات .

- أعباء الاستغلال: تشمل مصاريف المستخدمين ضرائب و رسوم باستثناء التي ليست عبأ على المؤسسة بصفة نهائية كالرسوم على القيمة المضافة بالإضافة إلى المصاريف المالية و المصاريف المتنوعة مخصصات الاهتلاك و المؤونات باستثناء الاهتلاكات و المؤونة المسجلة في الصنف التاسع و مثلا : حساب 69 الذي هو عبأ استثنائيا¹.

الفرع الثاني : مفهوم الأعباء غير المعتبرة

هي الأعباء المسجلة هي المحاسبة العامة و التي لا تأخذ بعين الاعتبار في حساب التكلفة و سعرها لأنها أعباء يرى رئيس المؤسسة إن تحميلها ليس عقلانيا و مجرد التكاليف من معناها .

و نميز فيها مجموعتين :

* المجموعة الأولى : و تتمثل أساسيا في تكاليف خارج الاستغلال ، تكاليف استثنائية حصص استثنائية .

* المجموعة الثانية : و هي الأعباء غير المسجلة في المحاسبة العامة مثل : التكاليف المتعلقة بالحصول على الاستثمارات و تخفيضات تجارية ممنوحة للزبائن².

الفرع الثالث : العناصر الإضافية

¹ ناصر دادي عدون " المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير "، دار البحث، قسنطينة، 1988، ص 18.

² ناصر دادي عدون " المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير "، دار البحث، قسنطينة، 1988، ص 18 .

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار

هي الأعباء الوهمية المعوضة للتكاليف الحقيقية التي كان من المفروض أن تكون قد تحملتها المؤسسة لو كانت بعض ظروف الاستغلال المتوفرة .

و هي أعباء لا تدخل المحاسبة العامة أثناء حساب سعر التكلفة لذا فهي تضاف إلى أعباء المحاسبة التحليلية لحساب سعر التكلفة و لذا سميت بالأعباء الإضافية و تسمح بالموازنة الخارجية للتكاليف و سعر التكلفة لعدة مؤسسات خلال السنة المالية الواحدة و نجد منها :

مبلغ الفائدة المحسوب على المال الخاص : إن حساب هذا المبلغ يسمح بإجراء مقارنة بين التكاليف المحصل عليها و تكاليف المؤسسات أخرى ممولة بقروض .

الدفع لأعمال حساب المشروع (أجره عمل المشغل) : الهدف من إضافة هذه النفقة هو الحصول على تكاليف تسمح بإجراء مقارنة في مؤسسات ذات شكل قانوني آخر .

و أخيرا أعباء المحاسبة التحليلية تختلف عن أعباء المحاسبة العامة لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة عناصر إضافية و تطرح منها أعباء غير معتبرة¹.

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة

أي إن الفروق الموجودة في النتيجتين التحليليتين و العامة هي الفروق في التكاليف و الأعباء و لكي نتحصل على نفس النتيجة يجب إدخال الفوارق الموجودة بين النوعين من الأعباء حيث :

النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية = نتيجة المحاسبة التحليلية الإجمالية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة

المطلب الرابع : دراسة وتحليل مكونات سعر التكلفة

كما هو معلوم يعتبر سعر التكلفة كمؤشر اقتصادي يشمل كل المصاريف المترتبة عن عمليات التمويل ، الإنتاج و التوزيع و قد يتضمن كذلك المصاريف المحتملة من طرف المؤسسة قبل عملية التمويل و بعد عملية التوزيع .

¹ناصر دادي عدون ، المرجع نفسه ص 19 .

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار

ويعتبر سعر التكلفة عنصر أساسي في إبراز الربح من خلال مقارنته من رقم الأعمال حيث كل ما تنخفض المصاريف يرتفع بالمقابل حجم الربح الذي يوجه جزء منه إلى الاستثمار و توسع القاعدة الإنتاجية و جزء آخر للعمال في شكل مكافئات .

إن الربح الذي تحققه المؤسسة عن طريق رفع أسعار البيع لا يدل على فعاليتها الاقتصادية إذ أن هذه الأخيرة تقضي أن يكون مصدر الربح إنتاجية العمل و السعي إلى تخفيض التكاليف .

إن التخفيض من سعر التكلفة هو بمثابة الزيادة في القيمة المضافة و بالتالي في حجم الدخل الوطني إذا كان ذلك هو اتجاه اغلب المؤسسات .

يمكن الهدف الرئيسي من وراء دراسة و تحليل سعر التكلفة في معرفة كيفية استعمال موارد المؤسسة المادية منها و البشرية و كذلك المالية في مختلف العمليات الاقتصادية .

دراسة مكونات سعر التكلفة هي دراسة تركيبته و التي هي العلاقة بين سعر التكلفة و المصاريف المكونة له بالنسب المئوية¹.

المبحث الثالث : ماهية اتخاذ القرار

تمثل عملية اتخاذ القرار جوهر العملية الإدارية و هي عبارة عن عملية اختيار بديل من البدائل حيث يعتمد على ما يتوفر عن هذه البدائل من المعلومات، ولكي تكون المعلومات ذات فائدة لاتخاذ القرار لابد أن تكون على مستوى عالي من الجودة.

¹رحال علي (أستاذ محاضر – جامعة باتنة)، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، أنجز طبعه على المطابع، الجزائر، ص19.

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار

المطلب الأول : مفهوم اتخاذ القرار ومراحله

الفرع الأول : مفهوم القرار

نظرا لتعدد التعاريف و اختلاف المفكرين فيما يخص القرار هناك تعريفين شاملين وواضحين هما :

" القرار ما هو إلا اختيار بين بدائل مختلفة فان عدم اتخاذ قرار تجاه حالة تما يعتبر قرار في حد ذاته " .

إن عملية اتخاذ القرار تتعلق بالمستقبل المجهول الذي يتميز بحالة عدم التأكد مما يحدث في المستقبل و على هذا فان اتخاذ القرار يكون بمثابة مخاطرة تتوقف نتيجتها على مطابقة الافتراضات التي وضعت عن المستقبل ذاته .

"ومما سبق نستنتج بأن القرار هو الثبات على اختيار بين بدائل مختلفة و ذلك باعتماد افتراضات تتعلق بالمستقبل المجهول المتميز بعدم التأكد" .

***تعريف عملية اتخاذ القرار:**

وردت تعريفات كثيرة لعملية اتخاذ القرار من بينها مايلي:

التعريف 1 : " الاختيار القائم على أساس بعض المعايير لبدل واحد من بين بديلين محتملين أو أكثر"

و منه الاختيار يقوم على أساس بعض المعايير مثل :

- اكتساب حصة أكبر من السوق .

- تخفيف التكاليف .

- توفير الوقت .

- زيادة حجم الإنتاج و المبيعات .

هذا بالنسبة إلى الفرع الأول من التعريف – الاختيار – أما فيما يخص "بديلين أو أكثر" فهنا تحتوي عملية اتخاذ القرارات على بديلين أو مجموعة من البدائل ، نظرا لأنه إذ لم يوجد إلا بدلا واحدا فليس هناك قرار يتخذ ، و منه فان أساس عملية اتخاذ القرارات هو وجود البدائل حتى يمكن القيام بعملية الاختيار¹ .

التعريف 2: ويعرفه HARRISON بأنه : "مرحلة في عملية مستمرة لتقييم البدائل من اجل انجاز هدف معين"² .

التعريف 3 : عملية اتخاذ القرار هي عملية تبنى على الدراسة و التفكير الموضوعي للوصول إلى البديل. المعين أي الاختيار بين البدائل³ .

التعريف 4 : يقصد بعملية اتخاذ القرار تحقيق مجموعة من الأهداف أو هدف معين وبذلك يتضح أن للقرار عناصر لا بد أن تتوفر حتى يمكن القول بان هناك قرارات و هي :

*** عملية المفاضلة " الاختيار" .**

*** وجود على الأقل بديلين متميزين .**

¹ جميل أحمد توفيق، إدارة الأعمال مدخل وظيفي، دار النهضة العربية، طبعة 1986، ص 118.

² سكيينة بن حمود، مدخل للتسيير و العمليات الإدارية، دار الأمة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2012، ص 179.

³ ايوب نادية، نظرية القرارات الإدارية، مطبعة طربين، دمشق، 1989، ص 14.

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار

*وجود هدف أو عدة أهداف¹.

الفرع الثاني : مراحل اتخاذ القرار

نتيجة لآثر القرارات على مستقبل المنشأة فان عملية اتخاذها تمر بعدة مراحل نوجزها فيما يلي :

1- وضع الأهداف :

تعتبر خطوة وضع الأهداف التي ينبغي تحقيقها من أهم مراحل اتخاذ القرار، فالقرار المتخذ يجب أن يبني على هدف واضح و محدد . و قد يكون الهدف المنشأة أما تعظيم الربح أو تعظيم العائد الاجتماعي أو دعم المركز التسويقي أو غيرها .

و من الجدير بالذكر أن أهداف المنشأة ليست ثابتة إلى ما لا نهاية فهي تختلف من منشأة إلى أخرى و من وقت إلى آخر . بمعنى أن تحقيق أكبر ربح ممكن ليس هو الهدف الوحيد للمنشآت في القطاع الخاص بل قد يكون إرضاء المستهلكين و العملاء أو استمرار المنشأة على المدى الطويل أو زيادة حجمها أهداف أخرى للمنشأة يجب مراعاتها وقت اتخاذ القرار .

و باختصار يمكن القول أن أهداف المنشأة في أي وقت هي أهداف الفئة المسيطرة عليها في ذلك الوقت .

2- تحديد المشكلة :

إن تحديد أو التعرف على الموضوع أو المشكلة التي تحتاج إلى اتخاذ قرار تعد خطوة بالغة الأهمية لاتخاذ قرار سليم. و قد تتمثل المشكلة في منشأة ما بكيفية تعظيم الأرباح بينما تتمثل في منشأة أخرى في كيفية استثمار رؤوس الأموال و قد تكون بالنسبة للدولة في تحديد أفضل المشروعات للمجتمع².

3- تحديد الحلول البديلة للمشكلة :

و في هذه الخطوة يجب البحث عن كافة البدائل التي يمكن إتباعها لحل المشكلة. إن عدم الإلمام بكافة البدائل التي يمكن من خلالها حل للمشكلة يؤدي إلى التسرع في اتخاذ القرار و قد ينتج عن ذلك نتائج غير دقيقة. فمثلا إذا كان مستثمر يريد أن يستثمر أمواله فان لديه البدائل التالية التي تبين له أين يستثمر هذه الأموال : الاستثمار في مشروعات فردية أو في أسهم أو في سندات الشركات الأخرى أو في ودائع مصرفية أو في حسابات توفير أو في مشروعات صناعية أو زراعية مختلفة، ... الخ، فهذه جميعا بدائل استثمار يمكن للمستثمر أن يختار من بينها.

4- تجميع البيانات اللازمة عن كل بديل :

لاتخاذ قرار رشيد يجب تجميع المعلومات الكافية و المناسبة لدراسة بديل كل مقترح لحل المشكلة . و من الجدير بالذكر أن المعلومات التي تجمع تختلف من مشكلة إلى أخرى و من و لآخر و من شخص لآخر. و في كل الحالات يجب

¹البدوي منصور، الأساليب الكمية واتخاذ القرارات، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية، 1987، ص11.

²د.خليل عواد أبو حشيش (رئيس قسم المحاسبة - جامعة البترا)، محاسبة التكاليف (قياس و تحليل)، دار وائل للنشر والتوزيع الأردن، ص 12.

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار

أن يكون نظام المعلومات المحاسبية في الشركة أو في المنظمة موضوع اتخاذ القرار قادرا على تزويد متخذي القرارات بكمية المعلومات المناسبة التي تمكنهم من اتخاذ القرار المناسب .

5- مقارنة بدائل المتوفرة لاتخاذ القرار:

بعد أن تجمع المعلومات عن البدائل الممكنة لحل المشكلة يجب أن تقارن هذه البدائل لتقرير أيها يحقق أهداف المنشأة بدرجة أكبر لاختياره و من ثم اتخاذ قرار بشأنه .

6- تنفيذ القرار:

بعد أن تقرر الإدارة أي البدائل أفضل و اتخاذ القرار المناسب بذلك يجب إصدار الأوامر بالتنفيذ .

7- متابعة القرار:

بعد أن يتم تنفيذ القرار يجب تجميع المعلومات حول النتائج الفعلية للقرار لبيان هل كان القرار المتخذ لحل المشكلة مربحا حقا ؟ و هل أدى إلى تحقيق أهداف المنشأة كما كان متوقعا ؟¹ .

المطلب الثاني : أهمية اتخاذ القرار وخصائصه

الفرع الأول : أهمية اتخاذ القرار

لا يمكن أداء نشاط ما لم يتخذ بصدد قرار، فاتخاذ القرارات هي أساس عمل المدير، و التي يمكن من خلالها انجاز كل أنشطة المنظمة، و تحديد مستقبلها، ولا يمكن أداء أي وظيفة بالمنظمة، أو أداء أي وظيفة إدارية (كالتخطيط و التنظيم و التوجيه و الرقابة) ما لم يصدر قرار يحدد من يقوم بها، و متى، و أين، و مع من، و بأي تكلفة، و غير ذلك.²

و تتجلى أهمية اتخاذ القرار في النقاط التالية :

أ – اتخاذ القرارات عملية مستمرة : في المجال الإداري نلاحظ أن عملية التسيير، ما هي إلا مجموعة مستمرة و متنوعة من القرارات في مختلف الأقسام الموجودة كالتنظيم و الإنتاج ، التخطيط ، التسويق

ب- اتخاذ القرارات أداة المدير في عمله : تعتبر عملية اتخاذ القرار أداة المدير من خلالها يمكنه ممارسة العمل الإداري داخل المؤسسة ، حيث يقرر ما يجب أن يعمل به ؟ و متى يقوم به ؟ و من يقوم به ؟ و أين يقوم به ؟ حيث انه كلما كانت قدرة المدير في اتخاذ القرارات كلما زادت فعالية الأداء .

ج- القرارات الإستراتيجية تحدد مستقبل المنظمة : ترتبط القرارات بالمدى الطويل في المستقبل .

و مثل هذه القرارات يكون لها تأثير كبير على نجاح المنظمة أو فشلها، فلا شك أن قرار شركات السيارات اليابانية بإنتاج السيارة الصغيرة منذ وقت بعيد، مكن هذه الشركات من النجاح في إنتاج السيارات الصغيرة، و صعوبة و عدم مقدرة الشركات الأمريكية منافستها، كما أن فشل شركة "IBM" في اتخاذ قرارات فعالة في مواجهة إنتاج

¹ د . خليل عواد أبو حشيش، المرجع سبق ذكره ، ص13.

² د . احمد ماهر، الإدارة المبادئ و المهارات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003-2004، ص280.

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار

الشركات المنافسة لأجهزة الكمبيوتر الشخصي بتكلفة منخفضة، أدى إلى فقدان الشركة لمركز الصدارة في سوق الكمبيوتر الشخصي، و أصبحت مهددة بترك هذا السوق، و هذا الحال ينطبق تماما على الأمم و الشعوب، حيث تلعب القرارات الإستراتيجية دورا هاما في مصيرها و مكاتها بين دول العالم .

د- اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية : تمثل عملية اتخاذ القرارات أساسا في جميع الوظائف الإدارية كالخطيط ، التنسيق ، الرقابة، التوجيه ...

هـ- اتخاذ القرارات أساس الإدارة أووظائف المنظمة : أن كل وظيفة داخل المنظمة ، تتضمن مجموعة متعددة من القرارات، مثلا في الإنتاج، نجد جملة من القرارات، من المسؤول عن الإنتاج في فترة زمنية محددة ؟ ما هو الحجم الأنسب للإنتاج ؟ ما هي المدة الزمنية للخطة الإنتاجية¹؟

الفرع الثاني : خصائص عملية اتخاذ القرار

تتسم عملية اتخاذ القرارات بالخصائص التالية :

- إنها عملية ذهنية ، فهي نشاط فكري يعتمد على إتباع المنطق و التفكير المنهجي الصحيح .
- هي عملية إجرائية، رغم أن اختيار هو أساس اتخاذ القرار، فهناك إجراءات أخرى كالتحديد المشكلة ، إيجاد البديل ...
- أن إيجاد مجموعة من البدائل يعد مهما في عملية اتخاذ القرارات .
- تتم عملية اختيار البدائل على أسس و قواعد تؤدي في الأخير إلى الوصول إلى أفضل بديل .
- أن اختيار البديل الأنسب يكون وفقا للظروف المؤثرة في اتخاذ القرار، و المعطيات الواقعية .
- أن عملية اتخاذ القرار تتم في الوقت الحاضر، لكن نتائجها و انعكاساتها في المستقبل و هنا تظهر صعوبة لأنها تعتمد على الرؤية المستقبلية².

المطلب الثالث : المؤسسة كمركز لاتخاذ القرار

تقوم المؤسسة من خلال نشاطاتها المختلفة باتخاذ مجموعة من القرارات في مختلف مستوياتها، وهناك العديد من القرارات تم التمييز فيما بينها سواء حسب المدة: طويلة أو متوسطة أو قصيرة، أو حسب درجة أهميتها: استراتيجية، تكتيكية أو عملية، أو حسب إمكانية برمجتها: غير مبرمجة، مبرمجة.

هي كلها تقسيمات تسمح بتناول موضوع القرارات بشكل أكثر دقة، وقد وضعت مراحل القرارات حسب المدرسة الكلاسيكية للإدارة في بداية الأمر كما يلي:

¹ د. احمد ماهر، المرجع سبق ذكره ، ص 281-282 .

² بونخلة فريد، تأثير القادة على عملية اتخاذ القرارات في التنظيم الصناعي الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علم الاجتماع تنمية الموارد البشرية، جامعة متنوري - قسنطينة، 2006/2007، ص 125.

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار

- الشعور بوجود مشكلة.
- جمع المعلومات حولها وتحليلها.
- وضع الاختيارات الممكنة من القرار.
- اختيار أحدها.
- التنفيذ ثم المراقبة.

ومن جهة أخرى فإن قرارات الإدارة بالمؤسسة تعتبر مسؤولة عنها أمام هيئة المالكين، ويرتبط جانب القرار في المؤسسة بالقانون، وبما يسمح للمؤسسة من حركة وحقوق وواجبات، من خلال شكلها القانوني، والنشاط والإمكانات التي توفرها لأداء ذلك النشاط، ويتناقض هامش اتخاذ القرار في المؤسسات العمومية خاصة فيما يتعلق بنشاطها، من خلال دفا تر الشروط إلى أن تنعدم هذه الحرية، واتخاذ القرار يتم من خلال عدة إمكانيات ومنها عملية التخطيط التي تعد من أهم المهام والوسائل المساعدة في إدارة المؤسسة¹.

وقد قدم "ريمون بار" ثلاثة مهام أساسية للمؤسسة يتضح من خلالها دور المنظم في القرار وفي المسؤولية عليه:

- 1- المؤسسة محل تنظيم الإنتاج: يعني أن المنظم يدرس الوضع الإقتصادي ويحدد برنامج انتاجه، ويسهر على التسيير الإداري، ويراقب تنفيذ البرنامج.
 - 2- المؤسسة مركز تحمل للمسؤولية ومواجهة كل الأزمات الإقتصادية: لأن المنظم يتخذ قرارات ومبادرات ويستعد لصد كل العراقيل التي تحول دون وصول إلى أهدافه.
 - 3- المؤسسة مركز تسيير للإنتاج ومركز سلطة: لأن المنظم يتحكم في كل الأفراد الذين يعملون تحت مسؤوليته².
- ومن أهم الأساليب المستعملة داخل المؤسسة لاتخاذ أحسن القرارات نذكر:

أسلوب تحليل التعادل:

هذا الأسلوب يقوم على أساس تحليل العلاقة بين الإيرادات والتكاليف الخاصة بكل بديل من البدائل والتكاليف هنا تشمل التكاليف الثابتة:

وهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة سواء أنتجت أو لم تنتج، والتكاليف المتغيرة وهي التي ترتبط بالإنتاج مثل تكلفة الخامات، الإضاءة الوقود... الخ .

ويستخدم هذا الأسلوب في اتخاذ قرارات مثل :

¹ ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة الجزائر، طبعة 1998، ص 17 .

² ناصر دادي عدون، المرجع نفسه ص 18 .

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار

- قرارات تحديد الطاقة الإنتاجية ومن ثم تحديد كمية المدخلات الأزمة لتحقيق هذا الحجم.
- قرارات التسعير.
- قرارات تحديد حجم القوى العاملة المطلوبة.
- قرارات تخطيط الأرباح .

ولاتخاذ هذه القرارات من خلال تحليل التعامل فإنه يجب حساب ما يسمى بحجم التعادل¹.

حجم التعادل: هو حجم من الإنتاج الذي تتساوى عنده الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية أي مؤسسة في حالة لا ربح ولا خسارة².

أسلوب القيمة المتوقفة :

ويستخدم هذا الأسلوب في ظل الخطر:

الخطر: هو عبارة عن حدث من الممكن توقعه ومن ثم يمكن تقدير احتمالات حدوثه مثل الحريق والفرق بين حالة عدم التأكد وحالة الخطر، فعدم التأكد حدث لا نستطيع توقعه وبالتالي لا يمكن حساب احتمالات حدوثه³.
أسلوب أو نموذج المراجعة بالقوائم:

يعتمد هذا الأسلوب على الحكم الشخصي ولكن هذا الحكم يكون في ضوء المعايير أو المؤشرات الموضوعية⁴.

المطلب الرابع : دور تحليل التكاليف في عملية اتخاذ القرار

الفرع الأول : دور التكلفة المعيارية في اتخاذ القرار

المفهوم العلمي للتكاليف المعيارية في الفكر المحاسبي قد تعددت وتنوعت حسب آراء الكتاب والتكاليف المعيارية تتضمن :

- التحديد المسبق لعناصر التكاليف قبل البدء في الاستخدام الفعلي.

- استخدام الأساليب العلمية والخبرات الذاتية عند إعدادها.

- استعمال أداة تمن أدوات القياس فهي تستخدم في قياس الانحرافات وتحليلها.

- تنفيذ الإدارة في اتخاذ القرارات المصححة لرفع الكفاية الإنتاجية.

- خطة محددة مقدما لوحدة التكاليف⁵.

أما أفضل التعاريف وأشملها هو: "تحضير واستخدام التكاليف ومقارنتها بتكاليف فعلية وتحليل الانحرافات وفقا لمسببتها ومواطن حدوثها".

¹ أبو قحف عبد السلام، أساسيات الإدارة، الدار الجامعية، سنة 1995، ص 51-52 بتصريف.

² أبو قحف عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص 157.

³ أبو قحف عبد السلام، مرجع نفسه، ص 152.

⁴ أبو قحف عبد السلام، مرجع نفسه، ص 157 بتصريف.

⁵ أحمد حلمي جمعة عطا الله خليل خالد ابراهيم طراونة، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الصفاء للنشر والتوزيع طبعة أولى، ص 63.

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار

وتتمثل أهداف نظام المحاسبة (محاسبة التكاليف) في المنشآت في العصر الحديث في هدفين رئيسيين هما:

1- توفير احتياجات إدارة الاحتياجات الاقتصادية من معلومات وتكاليف .

2- إنتاج هذه المعلومات في حدود اقتصاديات المعلومات

ونظام التكاليف له ثلاثة استخدامات رئيسية هي:

(1) - قياس التكاليف الفعلية للمنتجات والخدمات.

(2) - تحقيق الرقابة على استخدام عناصر التكاليف.

(3) - مساعدة الإدارة في تخطيط عمليات الوحدة الاقتصادية واتخاذ القرار وأهم هذه القرارات هي:

• قرار تسعير المنتجات.

• قرارات توفير الطاقة الإنتاجية.

• قرارات اختيار طرق الصنع.

• قرارات التوسع في حجم النشاط.

• قرارات طرق البيع وأساليب الصنع¹.

وتمكن أهمية استخدام التكاليف المعيارية فيما يلي²:

- تحديد تكلفة الإنتاج مقدما على أساس علمي.

- أساس في اعداد الموازنات التخطيطية.

- تحديد سعر البيع للمنتجات.

- دراسة دقائق العمل وظروفه واحتياجاته.

- وسيلة فعالة لتحقيق هدف الرقابة على التكاليف.

- تبسيط الإجراءات ، التكاليف والظروف المحيطة بالتشغيل.

- زيادة كفاءة الإنتاج نتيجة للمفاضلة المستمرة بين النتائج الفعلية والمقاييس المعيارية.

- زيادة التعاون بين الأقسام المتجانسة.

- تمد الإدارة بتقارير دورية توضح الانحرافات الناتجة عن المعايير المحددة مقدما.

- توفير معلومات عن الأسعار وكميات الإنتاج والطاقت الإنتاجية وتكلفة الطاقة العاطلة والتكاليف المتوقعة

ومعدلات التكاليف في الفترات المختلفة واتجاهاتها مما يساعد الإدارة على اتخاذ قراراتها الرشيدة.

¹ نشرة المصطلحات الصادرة في المعهد المحاسبي بلندن عام 1966.

² أحمد حلمي جمعة عطا الله خليل خالد ابراهيم طراونة. المرجع سبق ذكره، ص 70.

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار

- التكاليف المعيارية تؤدي إلى معرفة أفضل الطرق في احتساب التكاليف المعيارية لوحدة المنتج بتحديد كل من معيار تكلفة المواد، معيار تكلفة الأجور ومعيار التكاليف غير المباشرة .

الفرع الثاني: سعر التكلفة في اتخاذ القرار

إن سعر التكلفة لمنتج أو لخدمة يتمثل في مجموع التكاليف التي يتكلفتها حتى يصل إلى مرحلة نهائية، وهذا ما يدل على أن سعر التكلفة في مؤسسة ما يشمل كل الأعباء العادية (المحملة) للإستغلال و المتعلقة بالمنتجات المنتجة و المباعة¹.

وهذه التكاليف هي:

- محسوبة بعد الإنتاج الفعلي أي بعد معرفة كل الأعباء المؤسسة

- محسوبة على أساس الأعباء الفعلية للإستغلال

- تشمل كل المصاريف العادية و المحملة و المحددة على أساس:

- تحليل استهلاك المواد

- تحليل مصاريف المستخدمين

- توزيع الأعباء

و تقوم الطريقة الحقيقية بتوزيع الأعباء على عدة أسس:

- الفصل بين الأعباء المباشرة و غير المباشرة: إذ تتمثل الأعباء المباشرة في الأعباء التي لها علاقة مباشرة مع المنتج، أما الأعباء غير المباشرة فهي الأعباء التي لا يمكن أن تكون محسوبة مباشرة في التكلفة أو سعر تكلفة معينة. إذ هي عبارة عن خدمات تقدمها بعض الأقسام و ليس لها علاقة بالإنتاج أو الشراء أو البيع.

- من أهم الطرق التي تستعملها المؤسسة في تحميلها هي طريقة الأقسام المتجانسة، و هي طريقة لمراقبة التسيير من خلال لامركزية المسؤوليات و يمكن التمييز بين ثلاث (3) مستويات:

- المراقبة البسيطة و الدورية للأقسام الملاحظة

- مقارنة القيم الملاحظة مع القيم المقدرة مسبقا و تحميل الفروق

- مراقبة التسيير مع المساهمة الخلاقة للمسؤولين.

و تسمح هذه الطريقة أساسا باتخاذ القرارات فيما يخص المبيعات و الأسعار من خلال مقارنة سعر التكلفة بسعر السوق ، و بالتالي تحديد هامش ربحها ، و بهذا يمكن اتخاذ قرار بشأن المنتج إما : مواصلة إنتاجه أو العزوف عنه .

- بعدما كان سعر التكلفة يتأثر ب: - حجم الإنتاج و المبيعات ، - مكونات سعر التكلفة أو تكلفة عوامل الإنتاج ، - المرودية التقنية للإنتاج . أصبح من الضروري الفرز بين عناصر سعر التكلفة من خلال التكاليف الثابتة و المتغيرة ، إذ تتمثل التكاليف الثابتة في التكاليف الهيكلية و هي لا تتغير في مجموعها تبعا لتغير حجم الإنتاج طالما بقي في

¹ناصر دادي عدون " تقنيات مراقبة التسيير " الجزء الأول ، دار البعث، قسنطينة، 2000، ص32.

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار

حدود مدى معين. ، لان دورها الأساسي يتمثل في ضمان طاقة إنتاجية كافية للمؤسسة سواء استخدمت هذه الطاقة أو لم تستخدم.

أما التكاليف المتغيرة فهي تكاليف ثابتة للوحدة الواحدة ، و متغيرة لمجموعها بشكل مباشر مع تغير حجم النشاط. - و من فوائد الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة هو حساب عتبة المردودية التي تعتبر كنقطة انطلاق للسياسة المنهجية في المؤسسة¹.

الفرع الثالث : التكلفة والقرار في اختيار بين البدائل.

تختلف القرارات باختلاف نوعية النشاط الذي تقوم به المؤسسة، والأكثر استعمالاً من بين هذه القرارات نجد قرارات التصنيع، الشراء والتسعير.

1- قرارات الشراء وقرارات التصنيع:

يجب على صاحب القرار أن يختار بين عملية الشراء أي قرار الشراء وبين عملية التصنيع قرار التصنيع وذلك فيما يخص مواد الخام أو منتوجات نصف تامة التي تكون بدورها جزءاً في المنتوجات النهائية وكذلك ما يمس بالأنشطة الإدارية أو الخدماتية.

- يمكن توضيح هذه المرحلة بالمثال الآتي²:

تقوم مؤسسة صناعية ضخمة باقتناء آلات جديدة ويجب عليها أن تختار إما أن توظف عمال لديها لصيانتها أو تتعاقد مع شركة خاصة في صيانة الآلات للقيام بإدارة هاته الخدمة.

إن هذا الإجراء المتخذ في هذا النوع من القرار نجده نفسه بالنسبة لباقي المنتجات مثلا المادية والخدماتية. وذلك لأن متخذ القرار يقوم بتحديد التكاليف المناسبة لإيجاد أنجع قرار يخدم مصلحة المؤسسة وذلك باختلاف البدلين، ومن أجل هذا فإن التكاليف المتوقعة في حالة التصنيع والسعر المتوقع في حالة الشراء ونظراً لصعوبة تحديد التكاليف فإنه يجب استخدام تكلفة الوحدة.

2- قرارات التسعير:

فيما يخص هذا النوع يعتبر من أهم القرارات التي تتخذها إدارة المنشأة لكون هذا الأخير يهدف لتحقيق الربح مما يلزم المسؤول على المراجعة للأسعار ونفس الشيء بالنسبة للمؤسسة التي تهدف إلى تحقيق ربح وذلك من أجل تحديد رسوم ما تقدمه من خدمات.

- إن قرارات تغيير سعر بيع المنتج يؤثر على الوحدات المباعة فنجد الإدارة تسعى لتغيير السعر، إما في زيادة الربحية رغم إمكانية انخفاض حجم المبيعات .

من بين أسباب تغيير السعر يكون عبارة عن ردة فعل ناتجة عن المنافسة. إن عدم القدرة على التنبؤ بالآثار المتعلقة بتغيير الأسعار إلا أنه يمكن وضع ملاحظات وفق ما يلي:

¹ ناصر دادى عدون " تقنيات مراقبة التسيير " الجزء الأول ، المرجع سبق ذكره، ص 40 .

² حمزة شمخي وابراهيم خزراوي، إدارة مالية حديثة، دار الزهران ، القاهرة، 2006، ص 150

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار

- ارتفاع الأسعار وتدهور نسبة الاستهلاك وذلك لانخفاض حجم المبيعات رغم هذا لا يمكن أن يؤدي إلى انخفاض الطلب أي لم يؤثر على إجمالي الإيراد ومنه هذا المنتج غير مرن. والمقصود بالمرونة وجود مادة غير قابلة للتغيير أو وجود بديل لها تصبح هاته المادة غير مرنة أما إذا توفرت عدة بدائل سيكون سعرها مرن .

وتعدد البدائل يعقد عملية اتخاذ القرار وذلك لسببين هما:

أولاً: يجب على متخذ القرار أن يقوم بتجميع مختلف المعلومات المتعلقة بالموضوع ووضعها في قالب منطقي.

ثانياً: مشكل حساب وتحليل تكاليف يصح أكثر تعقيد أو صعوبة غير أنه لا يمكن اعتبار تحاليلها مستحيلة. وهذا راجع إلى متخذ القرار الذي يقوم بتحليل المعلومات المجمعة من جوانب مختلفة، ويقوم بتحديد عيوب ومزايا كل بديل حتى يصل إلى البديل الأمثل .

خلاصة الفصل:

حاولنا في هذا الفصل أن نقدم صورة عن المحاسبة التحليلية حيث قمنا بالتطرق إلى نشأة المحاسبة التحليلية وعموميات تتمثل في المفهوم والأهمية والأهداف، كما خصصنا جزءاً أظهرنا فيه المفاهيم الأساسية حول التكاليف وسعر التكلفة والعناصر المكونة لها .

وتعتمد عملية اتخاذ القرار في جوهرها على الاختيار والمقارنة بين البدائل المتاحة، و من اجل اختيار البديل الأفضل، يجب أن يتم ذلك في ضوء معلومات كافية و مناسبة و محددة بإتباع نظام المحاسبة التحليلية و طرق مختلفة لدراسة و تحليل التكاليف لتلافي الخسارة و تحقيق الربح .

الفصل الثاني : دراسة تطبيقية لحالة

شركة سوناطراك - مركب GNL1/Z -
ارزيو

تمهيد :

نظرا لما تزخر به الجزائر من ثروات ومن أبرزها المحروقات التي تعتبر الممول الرئيسي للاقتصاد الجزائري ، ومن أهم الشركات في هذا المجال شركة سوناطراك التي تحظى بالمكانة والمركز مهم في تسيير الإقتصاد الجزائري خاصة في مجال الطاقة والمناجم وهنا يظهر الدور الذي تلعبه شركة سوناطراك في هذه الإستراتيجية التطورية عن طريق إستخراج النفط والغاز ثم تحويله ليصبح مادة قابلة للإستعمال والتوزيع نحو الخارج .

وهذه السلسلة الطاقوية تؤدي إلى استثمارات معتبرة هذا ما يفرض على الشركة هيكلًا ماليًا و محاسبيًا يضمن فعالية الشركة إذ تعتبر التنمية حتمية تسعى للوصول إليها لتحقيق الإنطلاقة المرجوة، وبإعتبار تعدد وظائف الشركة بإختلاف نشاطاتها الممارسة تبعا للقطاع الذي تنتمي إليه فهي تعتمد على السياسات المثلى والمناهج العلمية والطاقة البشرية والمادية ، لإنتاج السلع وتقديم الخدمات الكفيلة بتحقيق الأهداف المسطرة ومن تم الوصول إلى زيادة رقم أعمالها (أكبر ربح ممكن) مع ضمان سيرورة نشاط المؤسسة وإستمراريته .

المبحث الأول : تقديم عام لشركة سوناطراك



المطلب الأول : ماهية شركة سوناطراك

أولا : نبذة تاريخية عن شركة سوناطراك

أنشأت المؤسسة الوطنية للبحث والتنقيب والإنتاج والنقل والبحث وتسويق المحروقات المعروفة بسوناطراك بموجب المرسوم رقم 36-491 المؤرخ في 1963/12/31 وقد توسع مهامها بموجب مرسوم رقم 22-296 المؤرخ في 1966/09/22 لتصبح مؤسسة وطنية للتنقيب، الإنتاج، التحويل والتسويق كما أن المرسوم التشريعي المؤرخ في 1976/08/30 يعطي للشركة حق الاحتكار والتوزيع الشامل للطاقة والمنتجات البترولية وقد انضمت الجزائر من خلال سوناطراك ضمن الدول المصدرة للنفط وبتاريخ 1971/02/24 أعلن الرئيس "هواري بومدين" امتداد لروح الحرية والسيادة الوطنية قراراته التاريخية بتأميم المحروقات وقد فرض هذا اليوم نفسه كمركز لوحدة مصير شركة سوناطراك والجزائر ككل، وبعد التأميم أصبح على عاتق سوناطراك مهمة جمع موارد التحويل بالعملة الصعبة بغية المساهمة في التطور الاقتصادي للوطن، حيث ركزت جهودها على تقويم المحروقات وذلك من خلال سياسة استثمارية مكثفة، ومن خلال تطوير جميع الفروع الصناعة البترولية، بداية من المنبع إلى البتروكيميائية في المنصب، وقد نتج عن التعدد بروز شركة توظف أكثر من 100 ألف عامل وقد تمثلت نشاطاتها في : البحث، التنقيب، إنتاج البترول الخام، إنتاج الغاز، الخدمات البترولية، النقل بالأنابيب البتروكيميائية، تسويق المحروقات.

الفصل الثاني : دراسة حالة شركة سوناطراك – مركب GNL1/Z - ارزيو

كما وصلت سوناطراك في وقت قصير جدا إلى التكامل العمودي و أفقي لنشاطات متعددة، بدءا بالاستغلال، التوزيع النهائي وعلى غرار المؤسسات الوطنية وحسب قاعدة توجهات المخطط الخماسي [1980.1984] تمت إعادة هيكلتها و التي نشأ عنها 17 مؤسسة صناعية .

ومع إعادة الهيكلة تفرعت سوناطراك لمهمتها الأساسية وهذا خاصة بعد سنة 1986 والتي فيها أصبحت تتمتع بالاستقلال الذاتي وهذا ما أدى إلى انسحابها من النشاطات البترولية والبيetroكيميائية والتكرار والتوزيع، غير أنها بقيت تلعب دورا حاسما في قطاع المحروقات .

ثانيا : تعريف شركة سوناطراك

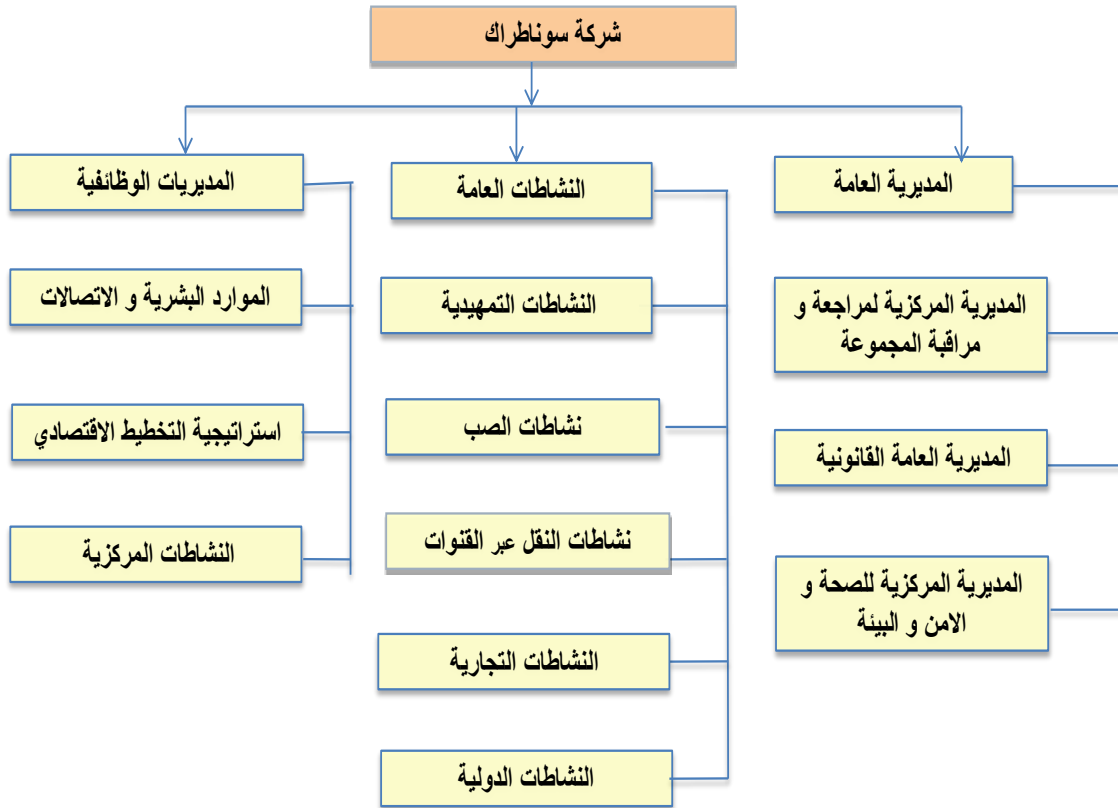
سوناطراك " اختصار الشركة العامة لأبحاث وإنتاج ونقل وتحويل وتجارة الهيدروكربونات " هي شركة عمومية جزائرية شكلت لإستغلال الموارد البترولية في الجزائر وهي الآن متنوعة الأنشطة تشمل جميع جوانب الإنتاج و الاستكشاف و الاستخراج والنقل والتكرير. وقد تنوه في أنشطتها البيetroكيمياويات وتحلية مياه البحر.

وتساهم هذه الأخيرة ب 23% من الإنتاج الوطني الخام كما تمثل 50% من الميزانية الوطنية وتحتل السوناطراك مركز الثاني عشر في ترتيب شركات النفط في العالم في تقرير الدولي لأفضل 100 شركة نفطية لعام 2004 حسب ما أورده بيان صدر عن وزارة الطاقة والمناجم الجزائرية وذلك بفضل :

- أهمية احتياجاتها الطاقوية منها 70 من الغاز الطبيعي .
- طاقتها لإنتاج المحروقات السائلة والغازية .
- طاقتها التكنولوجية والبشرية مصنفة باستمرار ضمن العشر الشركات البترولية العالمية الكبرى .
- سوناطراك توجه نشاطاتها الإستراتيجية مثل :
 - ❖ البحث و التنقيب عن الآبار البترولية
 - ❖ نقل المحروقات
 - ❖ استغلال الموارد البشرية
 - ❖ تمبيع الغاز الطبيعي
 - ❖ المبادلات التجارية للمنتجات البترولية

ثالثا : الهيكل التنظيمي لشركة سوناطراك

الشكل (1-1): الهيكل التنظيمي لشركة سونطراك



المصدر: وثائق مقدمة من شركة سونطراك

المطلب الثاني: نشاط شركة سونطراك

1. نشاط التنقيب والإنتاج :

هي المسؤولة عن البحث والتطوير والنفط والغاز وترتكز مهامها بشكل رئيسي على تطوير الاحتياطيات المكتشفة، تحسين معدل الإسترداد وتحديث الاحتياطيات، البحث والاستكشاف و استغلال ودائع الهيدروكربونية، جهود الاستكشاف(في شخص أو تركيبة) لاكتشاف حقول جديدة وتحقيق الاستخدام الأمثل للودائع القديمة.

2. نشاط النقل عن طريق القنوات :

هي مسؤولة عن نقل الهيدروكربونات السائلة والغازية عبر خطط أنابيب وتطوير وإدارة وتشغيل شبكة النقل والتخزين والتسليم وتحميل النفط . سونطراك لديها أنابيب عابرة للقارات واحدة نحو إسبانيا عبر المغرب، والأخرى إلى إيطاليا عبر جزيرة صقلية وقامت الشركة إلى زيادة صادراتها من الغاز إلى 87 مليار في عام 2011 .

3. نشاط التمييع والتكرير والبتروكيميائي:

سونطراك لديها من خلال أعمال التمييع والتكرير والبتروكيميائي لأربعة مجمعات للغاز شركة الطبيعي المسال وغاز البترول لمجمعين GPL و GNL للبتروكيمياويات ووحدة من PEHD المملوكة التابعة للشركة الوطنية لصناعة البتروكيمياويات، وخمسة مصاف تابعة لجمعية التكرير المحلي و وحدة استخراج الهليوم واثنين من صيانة الفرعية و إدارة المنطقة الصناعية صوميز و صوميك حيث من الواجبات الأساسية للمرافق القائمة لتسييل الغاز الطبيعي وغاز البترول المسال للفصل والتكرير .

4. النشاط التجاري :

السونطراك مسؤولة عن إدارة العمليات و مبيعات الشحن التي تتم بالتعاون مع الشركات التابعة مثل نفضال لتوزيع المنتجات النفطية ،SNTM HYPROC للنقل البحري للنفط، كما أن تواجهها مستمر ومتزايد في الأسواق الإسبانية و الإيطالية فضلا عن احتمال دخول البرازيلية توضح نجاح إستراتيجية الشراكة التي تبنتها المجموعة .

المطلب الثالث: آفاق وأهداف شركة سونطراك:

أولا: آفاق شركة السونطراك:

الفصل الثاني : دراسة حالة شركة سوناطراك – مركب GNL1/Z - ارزيو

تحديد مرحلة البداية في إنشاء مجموعة بترولية فعالة، صادق عليها المجلس الوطني للطاقة في اجتماعه بتاريخ 24 جانفي 1998 على قوانين الأساسية الجديدة لسوناطراك بنشاطات البتروكيميا والتوزيع، ويسمح لها بالمساهمة في الشركات شبه بترولية للخدمات لإعادة ضمها إلى الشركات التي انفصلت عنها سابقا .

ثانيا : أهداف شركة سوناطراك

1. أهداف شركة سوناطراك على مستوى الإستراتيجية

- توصيل التكامل الوطني بتقوية الدعم للقواعد الصناعية
- تنوع منتجاتها
- التحكم مع الإستعمال الأمثل للوسائل والتقنيات بهدف الترقية والتحسين الدائم لشهرتها و علامتها
- المشاركة في الإنجازات التجارية والصناعية في الخارج حتى تكون أكثر قربا من الزبون النهائي
- تلبية الحاجيات الوطنية في الجزائر

2. أهداف شركة سوناطراك على المستوى الدولي

- أن تكون القائد في ميدان تكامل النشاطات الصناعية على مستوى الإقتصاد الوطني و المغرب العربي.
- أن تكون القائد في تصدير الغاز الطبيعي، لاسيما عن طريق أنابيب الغاز
- هدف الشركة أن تصبح مجمع بترولي دولي ولهذا الغرض يجب عليها :
 - ترجمة أهدافها على الجانب الوطني وتحديد المسؤوليات
 - توضيح إستراتيجياتها
 - تسطير أهدافها

المبحث الثاني: عرض مركب GL1/Z

المطلب الأول : التعريف بالمركب GL1/Z

أولاً : نبذة تاريخية عن مركب تمييع الغاز الطبيعي GL1/Z

« COMPLEXE DE LIQUEFACTION DU GAZ NATUREL 1/ARZEW »

إن إحصاء ما تخفيه الجزائر في باطن أرضها من غاز طبيعي، هي عملية حسابية صعبة وضخمة وممن أجل توسيع هذه المهمة وتقييم هذه الثروة وقعت شركة سوناطراك عقد مع الشركة الأمريكية « Alpzo.Natran.Gaz.Company » في سنة 1969 ومضمون الاتفاقية هو تسليم عشر ملايين م³ من الغاز الطبيعي في السنة على شكل غاز طبيعي ممييع لمدة 25 سنة .

ولتنفيذ هذه اتفاقية تتم إنشاء مركب الغاز الطبيعي GNL1/Z بأرزيو وهذا بموجب القرار الوزاري رقم: 71/06 المؤرخ في 06 أبريل 1971 والذي اطلق عليه إسم "مركب تمييع الغاز الطبيعي GNL1/Z أرزيو" . وتم إسناد مهمة تأسيس المركب على شركة أمريكي " شيموكو" طبقاً للاتفاقية المبرمة في سنة 1971 ، أما بالنسبة لإنطلاق النشاط بالمركب فكان في 1973 وهذا إلى غاية نوفمبر 1975 و فيها قامت شركة " شيموكو" بالتخلي عن المشروع وعلى اثر ذلك أو وكلت شركة سوناطراك للشركة الأمريكية "باكتال" المشروع بموجب عقد تم توقيعه في 1976 لإكمال عملية الإنتاج ابتداء من 1976/05/01، وبدأت الخدمات الإنتاجية في 1987 بإحتياطي 400 مليار متر مكعب من الغاز ببلدية بطيوة على مقدار 8 كلم شرق أرزيو.

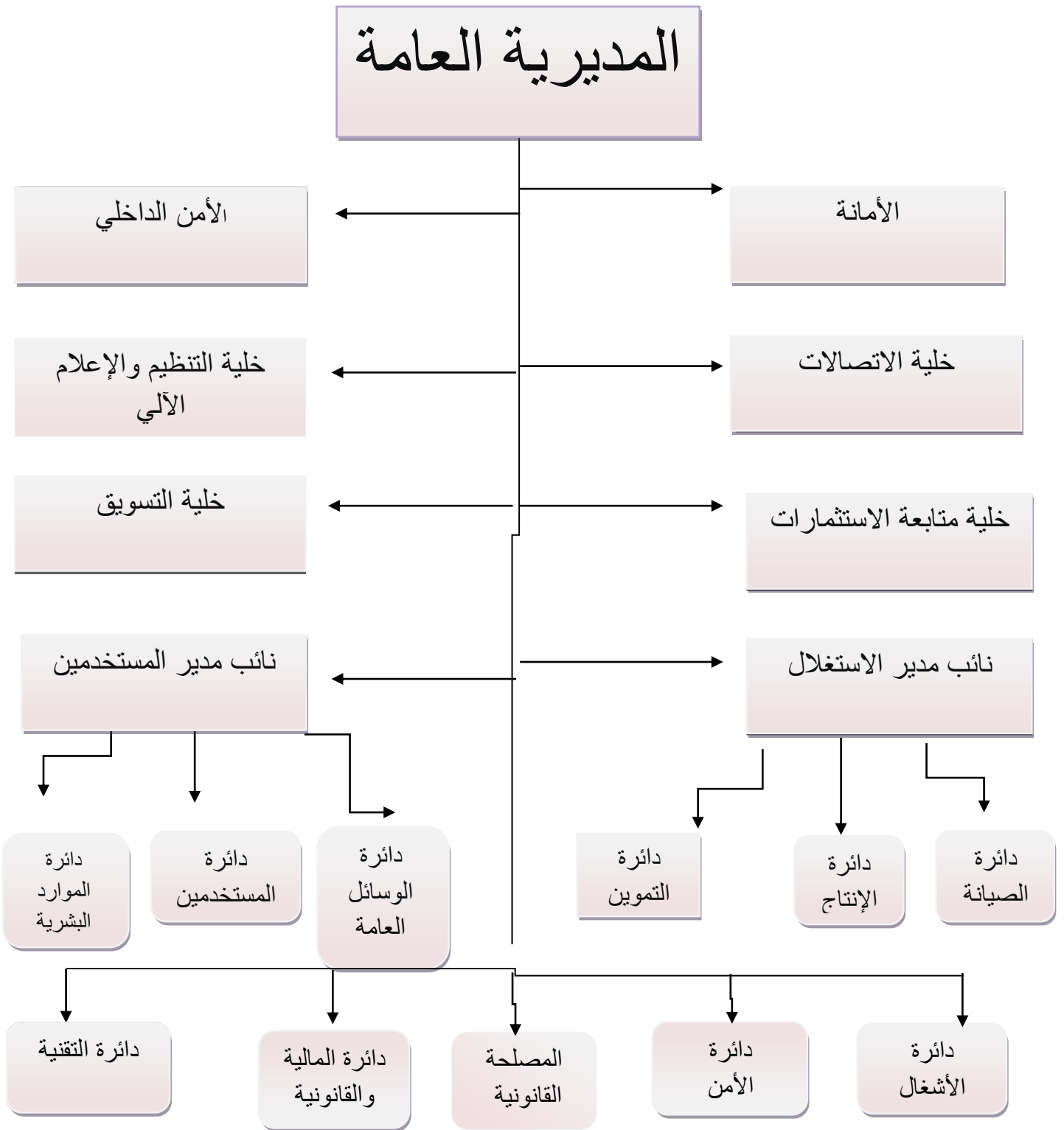
ثانياً : تعريف مركب تمييع الغاز الطبيعي GNL1/Z

المركب هو منطقة صناعية مختصة في معالجة و تمييع الغاز الطبيعي الآتي من الحقل الغازي لحاسي الرمل والذي يعتبر المصدر الأساسي للغاز الطبيعي والمتواجد على بعد 40 كلم من ولاية وهران و 500 كلم شمال منطقة حاسي الرمل .

كما أن أهمية المركب تكمن في موقعه الجغرافي الإستراتيجي حيث عملية النقل تتم من خلال النقل البحري أي بسفن الميثان لإرسال الغاز الطبيعي الممييع عبر البحر الأبيض المتوسط والمحيط الأطلسي إذ تشغل مساحته 72 هكتار.

ثالثاً : الهيكل التنظيمي لمركب GNL1/Z

الشكل (2-2): الهيكل التنظيمي لمركب GNL1/Z



المصدر: وثائق مقدمة من شركة سوناطراك

المطلب الثاني: نظام مركب تمييع الغاز الطبيعي GNL1/Z

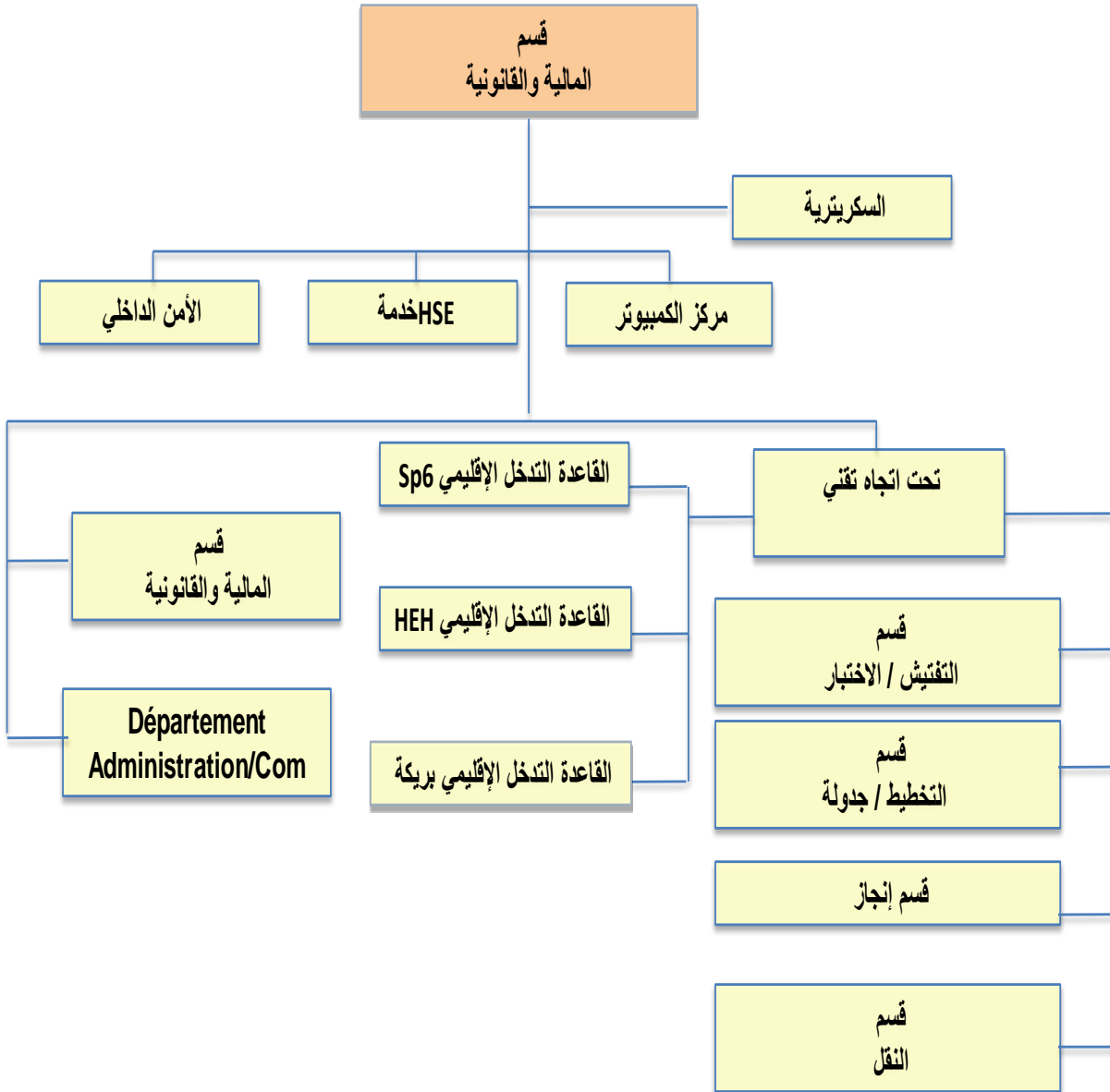
ينقسم المركب إلى 3 مناطق:

الفصل الثاني : دراسة حالة شركة سوناطراك – مركب GNL1/Z - ارزيو

- المنطقة الاستفادة: تؤمن بداية عمل المسارات الستة للتمميع وهذا بتزويد الطاقة وأيضا مهما كانت مختلفة بخصوصه أن كل الهياكل الأخرى تضمن الإنتاج كالبخار، الكهرباء، الماء المقطر والأزوت وغيره .
- منطقة المعاملة "التصرف": تكمن هذه المنطقة في معالجة الغاز الطبيعي تمييعه ثم تخزينه في 3 أحواض .
- منطقة التعبئة النهائية: نجد على جانب كل محطة 5 أدرع للتعبئة بعد تعبئته يكون جاهزا للإرسال لمختلف المناطق خصوصا أوروبا و الولايات المتحدة الأمريكية .

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لقسم المالية والقانونية

الشكل (2-3): الهيكل التنظيمي لقسم المالية والقانونية



المصدر: وثائق من المؤسسة

المبحث الثالث: تنظيم شركة سوناطراك

الفصل الثاني : دراسة حالة شركة سوناطراك – مركب GNL1/Z - ارزيو

المطلب الأول: دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات في شركة سوناطراك

تعتبر المحاسبة التحليلية في مؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى أداة مهمة في تقديم التكاليف حسب ما تقتضيه طبيعة النشاط في إطار نظام متجانس في التنظيم والعمل .

وتعتبر أيضا كنظام معلومات متكامل بشكل مصدر لتوفير المعلومات لمسؤولين حيث تساعدهم في اتخاذ القرارات التي تخص الأعباء و النفقات التي تتحملها المؤسسة، و الهدف من هذه العملية هو الوصول إلى أهداف المؤسسة و تحقيق أقصى ربح ممكن باستخدام آليات للتقليل من التكاليف و ذلك بتقديم تفاصيل دقيقة و مدروسة تعكس النشاط الحقيقي للمؤسسة.

المطلب الثاني: حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية

أولا: التكاليف المباشرة

جدول رقم (2_1) يوضح تكاليف المباشرة لكل من قسسي التموين و الإنتاج 2019/2018

البيان		قسم التموين	قسم الإنتاج
		مصاريف التموين	تكاليف اليد العاملة المباشرة
ح/60 المشتريات المستهلكة	0.00	0.00	1524812.51
ح/61 الخدمات الخارجية	0.00	0.00	87994.76
ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى	2445219.94	0.00	0.00
ح/63 أعباء المستخدمين	0.00	1896597.77	0.00
ح/64 الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	0.00	0.00	0.00
ح/68 المخصصات للاهتلاكات و المؤونات	0.00	0.00	1905841.31
المجموع	2445219.94	1896597.77	3518648.58

المصدر: من إعداد الطالبان استنادا إلى وثائق المؤسسة

يتم توزيع التكاليف المباشرة على المواد على أساس الكمية و هذا ما سنوضحه فيما يلي

الفصل الثاني : دراسة حالة شركة سوناطراك – مركب GNL1/Z - اريزو

ثانيا: التكاليف الغير مباشرة

أولا سيتم حصر جميع التكاليف غير المباشرة للأقسام الثانوية لكي يتم توزيعها على الأقسام الرئيسية وفقا لما هو معمول به بشركة سوناطراك و الجدول التالي يبين توزيع هذه التكاليف.

الجدول (2-2) يوضح التكاليف غير المباشرة (توزيع أعباء أولي) 2019/2018 الوحدة: دج

جدول توزيع أعباء الأولي							
البيبا ن	أعباء مشتركة	أعباء حظيرة الشاحنات	أعباء نقل المواد الأولية	أعباء نقل المواد التامة	أعباء تموين المادة الأولية (بوتان)	أعباء تموين المادة الأولية (بروبان)	أعباء تخزين المواد الأولية
60/ح	1719129.33	5227623.24	0.00	0.00	14116484.37	369546.70	0.00
61/ح	364107.62	2249091.75	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
62/ح	3721137.32	307656.49	827482.26	154074.33	0.00	0.00	0.00
63/ح	53013617.30	3564864.54	10674496.89	10378601.25	0.00	0.00	3288997.16
64/ح	773659.51	114430.29	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
68/ح	1606787.37	4420987.66	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	61198438.45	15884653.97	11501979.15	10532675.58	14116484.37	369546.70	3288997.16

المصدر: من إعداد الطالبتان استنادا لوثائق المؤسسة

الجدول (2-3) يوضح توزيع أعباء الثانوي 2019/2018 الوحدة : دج

الفصل الثاني : دراسة حالة شركة سوناطراك – مركب GNL1/Z - اريزو

جدول توزيع أعباء الثانوي						
قسم التوزيع		قسم الإنتاج		قسم التموين		
توزيع المواد التامة	مصاريف التوزيع	إنتاج منتجات تامة الصنع	تكاليف اليد العاملة المباشرة	تموين المواد التامة الصنع	مصاريف التموين	أعباء مشتركة
16531536.17	5765921.88	-	16319402.94	264676.18	22316901.28	أعباء حظيرة الشاحنات
3176828.92	3031783.06	-	-	139169.55	9536872.44	أعباء نقل المواد الأولية
-	2774481.77	-	-	-	8727497.38	أعباء نقل المواد التامة
10090628.42	-	-	-	442047.16	-	أعباء التموين المادة الأولية (بوتان)
-	-	14116484.37	-	-	-	أعباء التموين المادة الأولية (بروبان)
-	-	369546.70	-	-	-	أعباء تخزين المواد الأولية
29798993.51	11572186.71	17775028.23	16319402.94	854892.89	40581271.10	المجموع
كمية مباعه	كمية مباعه	كمية منتجة	كمية منتجة	كمية مشتراه	كمية مشتراه	طبيعة وحدة القياس
20778.525	5501.977	6054.636	23096.839	374.596	31538.819	عدد وحدات القياس (طن)
1434.12	2103.28	2935.77	706.56	2258.15	1286.71	تكلفة الوحدة

المصدر: من إعداد الطالبان استنادا لوثائق المؤسسة

ثالثا: حساب تكلفة التموين وتكلفة الإنتاج

الفصل الثاني : دراسة حالة شركة سوناطراك – مركب GNL1/Z - ارزيو

تحسب تكلفة التمويل وفقا لطريقة التكاليف الكلية بجمع ثمن الشراء زائد مصاريف الشراء المباشرة و غير المباشرة ومن ثم نحسب تكلفة الوحدة المشتراة و ذلك بقسمة التكلفة الإجمالية مضافا لها مخزون بداية المدة وتقسم في الأخير على الكمية الإجمالية (كمية مشتراة، كمية مخزون بداية المدة)، أما بالنسبة لتكلفة الإنتاج فيتم جمع تكلفة المادة الأولية المستعملة زائد المصاريف المباشرة و الغير مباشرة.

1. حساب تكلفة التمويل

يتم تمويل هذا المركز بالمواد التالية:

✓ غاز بوتان: التمويل الداخلي= 23978,45 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

التمويل الخارجي= 679,138 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

التمويل بداية المدة = 43,155 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

✓ غاز بروبان: التمويل الداخلي= 6524,60 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

التمويل الخارجي= 351,431 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

مخزون بداية المدة= 0,00

✓ قارورة B06 = التمويل الداخلي = 2,52 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

التمويل الخارجي = 0,00

مخزون بداية المدة = 11,658 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

✓ قارورة B03: التمويل الداخلي = 0,00

التمويل الخارجي: 0,00

مخزون بداية المدة = 2,079 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

✓ قارورة B13: التمويل الداخلي = 0,00

التمويل الخارجي= 134,355 طن بسعر 3880 دج للطن الواحد

مخزون بداية المدة = 57,33 طن بسعر دج للطن الواحد

✓ قارورة B11: التمويل الداخلي = 0,00

التمويل الخارجي = 4,026 طن بسعر 3880 دج للطن الواحد

التمويل الخارجي= 351,431 طن بسعر 3880 دج للطن الواحد

✓ قارورة P35: التمويل الداخلي = 0,00

التمويل الخارجي= 233,695 طن بسعر 3880 للطن الواحد

مخزون بداية المدة= 2,52 طن بسعر 3880 للطن الواحد

الفصل الثاني : دراسة حالة شركة سوناطراك – مركب GNL1/Z - اريزو

الجدول (2-4) حساب تكلفة التموين (غاز بوتان و البروبان) 2019/2018 الوحدة : دج

تكلفة التموين						
بروبان			بوتان			البيان
القيمة الإجمالية	السعر الوحدوي	الكمية	القيمة الإجمالية	السعر الوحدوي	الكمية	
23258560,78	3380,00	6881,231	83342647,44	3380,00	24657,588	ثمن شراء المواد الأولية
533505,18	77,53	6881,231	1911714,76	77,53	24657,588	مصاريف الشراء المباشرة
8854139,38	1286,71	6881,231	31727131,68	1286,71	24657,88	مصاريف الشراء الغير المباشرة
32646205,38		6881,231	116981493,88		24657,588	تكلفة الشراء
	3380,00	0,00	145863,90	3380,00	43,155	مخزون بداية المدة
32646205,38		6881,231	117127357,78		24700,743	تكلفة الشراء الإجمالية
	4744,24			4741,86		تكلفة الوسطية المرجحة للشراء

المصدر : من إعداد الطالبتين استنادا لوثائق المؤسسة

مصاريف الشراء المباشر توزع بين المواد حسب الكمية المشتراة بحيث يكون تكلفة الوحدة تساوي مجموع المصاريف غير المباشرة الخاصة بتموين المواد الأولية (727200) على مجموع الكمية المشتراة المصاريف المباشرة للوحدة =
 $(6881,231 + 24657,588) / 2445219,94$
 تكلفة الوحدة = 77,53

إذن التكاليف المباشرة بالنسبة لغاز البوتان = 1911714,76

التكاليف المباشرة بالنسبة لغاز البروبان = 77,53X6881,231

إذن التكاليف المباشرة بالنسبة لغاز البروبان = 533505,18

الفصل الثاني : دراسة حالة شركة سوناطراك – مركب GNL1/Z - ارزيو

كذلك المصاريف غير المباشرة الخاصة بتموين المواد الخام (بوتان _ بروبان) توزع بنفس الطريقة التكاليف الغير المباشرة للوحدة = $(6881,231 + 24657,588) / 40581271,10$

تكلفة الوحدة = 1286,71

المصاريف الغير المباشرة بالنسبة لغاز البوتان = $1286,71 \times 24657,588$

المصاريف الغير مباشرة لغاز البوتان = 31727131,86

المصاريف الغير المباشرة لغاز البروبان = $1286,71 \times 6881,231$

مصاريف الغير المباشرة بالنسبة لغاز البروبان = 885439,42

الجدول (2-5) حساب تكلفة التموين (B06-B13) 2019/2018 الوحدة : دج

تكلفة التموين						
B13			B06			البيان
القيمة الإجمالية	السعر الوحدوي	الكمية	القيمة الإجمالية	السعر الوحدوي	الكمية	
454119.90	3380.00	134.355	8517.60	3380.00	2.52	ثمن شراء البضاعة
303393.36	2258.15	134.355	5690.53	2258.15	2.52	مصاريف الشراء الغير المباشرة
757513.26		134.355	14208.13		2.52	تكلفة الشراء
	5638.15			5638.15		تكلفة الوسطية المرجحة

المصدر من إعداد الطالبتين استنادا إلى معلومات المؤسسة

الفصل الثاني : دراسة حالة شركة سوناتراك – مركب GNL1/Z - اريزو

الجدول (2-6) حساب تكلفة التموين (P11-P35) 2019/2018 الوحدة : دج

P35			P11			البيان
القيمة الإجمالية	السعر الوحدوي	الكمية	القيمة الإجمالية	السعر الوحدوي	الكمية	
789889.10	3380.00	233.695	13607.88	3380.00	4.026	ثمن شراء البضاعة
527717.70	2258.15	233.695	9091.30	2258.15	4.026	مصاريف الشراء الغير المباشرة
1317606.80		233.695	22699.18		4.026	تكلفة الشراء
8517.60	3380.00	2.52	743.60	3380.00	0.22	مخزون بداية المدة
1326124.40		236.215	23442.78		4.246	تكلفة الشراء الإجمالية
	5614.06			5521.14		تكلفة الوسطية المرجحة

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى معلومات المؤسسة

$$\text{التكاليف الغير المباشرة للوحدة} = (233,695+4,026+134,355+2,52)/845892,89$$

$$\text{تكلفة الوحدة} = 2258,15$$

$$\text{التكاليف الغير مباشرة لمادة B06} = 2258,15 \times 2,52$$

$$\text{التكاليف الغير مباشرة لمادة B06} = 5690,53$$

$$\text{التكاليف الغير مباشرة لمادة B13} = 2258,15 \times 134,355$$

$$\text{التكاليف الغير مباشرة لمادة B13} = 303393,3$$

$$\text{التكاليف الغير مباشرة لمادة P11} = 2258,15 \times 4,026$$

$$\text{التكاليف الغير مباشرة لمادة P11} = 9091,30$$

$$\text{التكاليف الغير مباشرة لمادة P35} = 2258,15 \times 233,695$$

$$\text{التكاليف الغير مباشرة لمادة P35} = 527717,70$$

2. حساب تكلفة الإنتاج

الفصل الثاني : دراسة حالة شركة سوناطراك – مركب GNL1/Z - ارزيو

- قارورة B06: تم إنتاج 1,536 طن
- قارورة B03: تم إنتاج 50,436 طن
- قارورة B13: تم إنتاج 2344,84 طن

الجدول (2-7) حساب تكلفة الإنتاج (B13-B03-B06) 2019/2018 الوحدة: دج

تكلفة الإنتاج									البيان
B13			B03			B06			
القيمة الإجمالية	الثمن	الكمية	القيمة	الثمن	الكمية	القيمة	الثمن	الكمية	
109275304.78	4741.86	23044.84	239288.26	4741.86	50.463	7283.49	4741.86	1.536	تكلفة
3510726.88	152.34	23044.84	7687.70	152.34	50.463	234.00	152.34	1.536	مصاريف
1892327.78	82.12	23044.84	4143.77	82.12	50.463	126.13	82.12	1.536	اليد
16282662.30	706.56	23044.84	35655.36	706.56	50.463	1085.28	706.56	1.536	مصاريف
130961021.83		23044.84	286775.09		50.463	8728.90		1.536	تكلفة
757513.26		134.355	0.00	0.00	0	14208.13		2.52	تكلفة
193775.40	3380.00	57.33	7027.02	3380.00	2.079	39404.04	3380.00	11.658	مخزون
131912310.49	5676.94	23236.525	293802.11	5591.76	52.542	62341.07	3967.23	15.714	تكلفة
									الوسيطة
									المرجحة

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى معلومات المؤسسة

المصاريف المباشرة : نأخذ كل مادة نصيبها من المصاريف المباشرة و ذلك بقسمة هذه المصاريف على الكمية الإجمالية للمواد و هكذا نحصل على التكلفة الوحودية المباشرة نفس الشيء بالنسبة لمصاريف اليد العاملة المباشرة و المصاريف غير المباشرة.

$$\text{المصاريف المباشرة (للوحة)} = (23044,84+50,463+1,636)/3518648,58$$

$$\text{المصاريف المباشرة (للوحة)} = 152,34$$

$$\text{مصاريف اليد العاملة المباشرة} = (23044,84+50,463+1,636)$$

$$\text{مصاريف اليد العاملة المباشرة (للوحة)} = 82,12$$

$$\text{المصاريف غير المباشرة (للوحة)} = (1,636+50,463+23044,84)/16319402,94$$

$$\text{المصاريف غير المباشرة (للوحة)} = 706,56$$

الفصل الثاني : دراسة حالة شركة سوناطراك – مركب GNL1/Z - اريزو

رابعاً: حساب سعر التكلفة والنتيجة

بعد حساب كل من تكلفة التمويل و الإنتاج يمكننا الآن حساب التكلفة و بالتالي حساب النتيجة التحليلية حسب طريقة التكاليف و ذلك بطرح سعر التكلفة من رقم الأعمال .

1.سعر التكلفة :

تحسب سعر التكلفة بناء على التكلفة التمويل أو إنتاج المنتجات أو المواد المباعة مضافا لها تكاليف التوزيع المباشرة و غير المباشرة .

الجدول (8 - 2) حساب سعر التكلفة (بوتان-بروبان) 2019/2018 الوحدة: دج

سعر التكلفة						البيان
غاز بروبان			غاز بوتان			
القيمة الإجمالية	التمن الوحدوي	الكمية	القيمة الإجمالية	التمن الوحدوي	الكمية	
4179864.44	4744.24	881.04	5591975.53	4741.86	1179.28	تكلفة شراء المواد المباعة
1853071.97	2103.28	881.04	2480353.58	2103.28	1179.28	مصاريف التوزيع
6032936.42			8072329.11			سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبتين باستناد إلى معلومات المؤسسة

الجدول (9-2) حساب سعر التكلفة (B13-B03-B06) 2019/2018 الوحدة: دج

الفصل الثاني : دراسة حالة شركة سوناطراك – مركب GNL1/Z - ارزيو

سعر التكلفة									البيان
B13			B03			B06			
القيمة الإجمالية	الثلث الوحدوي	الكمية	القيمة الإجمالية	الثلث الوحدوي	الكمية	القيمة الإجمالية	الثلث الوحدوي	الكمية	
116417886.11	5676.94	20507.162	223765..35	5591.76	40.017	4094.18	3967.23	1.032	تكلفة الإنتاج المواد تامة الصنع المباعة
29409825.16	1434.12	20507.162	57389.36	1434.12	40.017	1480.02	1434.12	1.032	مصاريف التوزيع
145827717.27			281154.71			5574.20			سعر التكلفة

المصدر : من إعداد الطالبتين باستناد إلى معلومات المؤسسة

الجدول (2-10) حساب سعر التكلفة (P35-P11) 2019/2018 الوحدة: دج

الفصل الثاني : دراسة حالة شركة سوناتراك – مركب GNL1/Z - ارزيو

سعر التكلفة						البيان
P35			P11			
القيمة الإجمالية	التمن الوحدوي	الكمية	القيمة الإجمالية	التمن الوحدوي	الكمية	
1270517.17	5614.06	226.31	22106.66	5521.14	4.004	تكلفة المواد تامة الصنع المباعه
324556.73	1434.12	226.31	5742.23	1434.12	4.004	مصاريف التوزيع
1595073.90			27848.90			سعر التكلفة

المصدر : من إعداد الطالبين باستناد إلى معلومات المؤسسة

خامسا :حساب النتيجة التحليلية

سيتم في هذا الفرع حساب النتيجة التحليلية لجميع المواد و ذلك بطرح سعر التكلفة لكل منتج من رقم الأعمال كما

هو موضح في الشكل التالي:

الفصل الثاني : دراسة حالة شركة سوناطراك – مركب GNL1/Z - اريزو

النتيجة = رقم الأعمال – سعر التكلفة

الجدول(11-2) الحساب النتيجة التحليلية 2019/2018 الوحدة: دج

النتيجة الإجمالية			
البيان	رقم الأعمال	سعر التكلفة	النتيجة الإجمالية
غاز بوتان	6502549.92	807329.11	1569779.19
غاز بروبان	4858054.53	6032936.42	1174881.89
B06	17691.60	5574.20	12117.40
B03	63919.635	281154.71	358040.64
B13	230194890.35	145827711.27	84367179.06
P11	49325.64	27848.90	21476.74
P35	2417184.78	1595073.90	822110.88
المجموع	285929963.57	195172604.45	90757359.12
مردودية المؤسسة	0.32		

المصدر: من إعداد الطالبتين

مردودية الشركة = النتيجة الإجمالية/ رقم الأعمال الإجمالي

المطلب الثالث: تحليل النتائج

الفصل الثاني : دراسة حالة شركة سوناتراك – مركب GNL1/Z - ارزيو

نلاحظ من خلال هذه النتيجة المتحصل عليها بأن الشركة تحقق نتائج جيدة في ظل تطبيق طريقة التكاليف الكلية. أنها تحقق أرباحا لا بأس بها في المادتين (بوتان وبروبان) .
كما نلاحظ إن باقي المواد تحقق نتائج إيجابية خاصة المادة B13 فهي تحقق نتيجة عالية جدا بالمقارنة مع باقي المواد .

خلاصة الفصل :

الفصل الثاني : دراسة حالة شركة سوناتراك – مركب GNL1/Z - اريزو

لقد قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة مؤسسة سوناتراك مركب GNL1/Z ، حيث يتم التطرق إلى الجانب النظري للمؤسسة من حيث نشأتها وتطورها، ثم التعريف بالمركب الذي يعتبر المركب الأساس ي في هذه المؤسسة. كما قمنا في المبحث الثالث بمحاولة حساب التكاليف في المؤسسة و ذلك بتوزيع الأعباء غير المباشرة على مستوى كل الأنشطة و المنتجات من خلال مفاتيح التوزيع و محاولة التركيز على تقدير التكلفة الوحودية في قطاع المحروقات .

خاتمة عامة

خاتمة عامة :

في هذا السياق سعينا من خلال هذه الدراسة إلى تغطية المحاسبة التحليلية، و التركيز على النقاط التي تركز عليها لتطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة سونطراك، والتي يمكن أن يكون لها تأثير فعال على المؤسسة، و كمحاولة لدراسة هذا المجال، يتم ذلك من خلال التعرف على الإطار العام لأساسيات المحاسبة التحليلية و إظهار مختلف العناصر التي يعتمد عليها تشغيل نظامها في قطاع المحروقات، و كذلك كيف أن فعالية هذا النظام تزيد من كفاءة الإدارة شركة سونطراك قطاع المحروقات، أجرينا بدراستها تحت عنوان " دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار في شركة سونطراك " الذي ركز على الجوانب النظرية و الميدانية من اجل تغطية مشكلة البحث و التساؤلات المرافقة له .

1- اختبار الفرضيات :

من خلال ما تم عرضه سيتم التطرق إلى اختبار الفرضيات الموضوعة التي ذكرناها في المقدمة العامة - تم إثبات صحة الفرضية الأولى، حيث أدى إلى عدم توفر وجود نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة يجعلها تقوم بتحديد أسعار منتجاتها و خدماتها بطريقة عشوائية و تقريبية لا تستند إلى أسس علمية واضحة مما يجعل أسعارها عقبة أمام تحقيق أهدافها .

- تم إثبات صحة الفرضية الثانية حيث تبين أهمية المحاسبة التحليلية في سونطراك لما لها من تأثير مباشر على حسن سير تقدير التكلفة و أداة مفيدة للإدارة العليا للمؤسسة .

- ثبت عدم صحة الفرضية الثالثة، لأنه إذا لم يتم تطبيق المحاسبة التحليلية في سونطراك فإنها حتما ستكون هناك صعوبات و عقبات تواجهها مستقبلا بسبب عدم تنفيذ الأمر الذي سيؤثر سلبا على الإيرادات في المؤسسة سيكون هناك ما يسمى بالعشوائية في العمل و غياب كامل للتحكم في التكاليف مما سيؤدي إلى ظهور الغش و النهب ... الخ

وقد تم التوصل إلى عدد من النتائج ظهرت من خلالها آفاق أخرى للموضوع.

2. نتائج الدراسة :

نقتبس منهم على النحو التالي :

- تعتبر المحاسبة التحليلية من الأدوات المهمة التي تعتمد عليها القرارات داخل المؤسسة، كونها الطريقة الأكثر فاعلية للتحكم في التكاليف وتحقيق التوجيه الاقتصادي. وأن غياب هذه الأداة الإدارية كان لا يزال من أهم أسباب المشكلات التي تعاني منها مؤسستنا ، مثل عجز وعدم الكفاءة ، حيث أنه أداة ذات صلة وثيقة مع وظائف أخرى مختلفة للمؤسسة ، من خلال تلقي البيانات وتزويدها بالمعلومات التي يحتاجها المحيط الداخلي للمؤسسة على جميع المستويات ، مما يسهل اتخاذ القرار.

خاتمة عامة

- توفير بيانات تفصيلية عن الأنشطة المختلفة للمؤسسة، مما يفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منهما في النتائج النهائية للمؤسسة سواء كانت ربحاً أو خسارة، ويساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار النموذج المناسب للمبيعات.

- لأن الاقتصاد الجزائري يعتمد كلياً على قطاع المحروقات في سوناطراك ، فإن ذلك يكاد يكون مستحيلًا .
- يحتل قطاع المحروقات موقعاً ليس مهمّاً فحسب، بل يحتل أيضاً موقعاً رائعاً بسبب تعليق جميع الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية...الخ على عائدات تصدير المحروقات، حيث تعتبر قاطرة النمو الاقتصادي .
- أهمية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات السليمة و خاصة في مواجهة خصمه .

3.أفاق وتوصيات البحث :

بعد أن تناولنا هذا الموضوع، نظرياً وعملياً، يمكن القول إنه فتح مجالاً واسعاً للبحث حول بعض القضايا المتعلقة بتطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة الجزائرية، التي أصبحت محل اهتمام العديد من الدارسين أنه من المهم تقديم معلومات تحليلية أكثر دقة، والتي لها تأثير كبير على استمرارية المؤسسة وبقائها في خضم هذه المنافسة الشديدة ، وبالتالي يمكن طرح بعض التساؤلات للدراسات المستقبلية، تذكر ما يلي:
- توافر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية.
- الإستراتيجية المثلى لاستغلال المحروقات في الجزائر.
- التطبيق الإلزامي للمحاسبة التحليلية في المؤسسة الجزائرية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

قائمة المراجع :

أولا : الكتب باللغة العربية

- 1- أبو قحف عبد السلام، أساسيات الإدارة، الدار الجامعية، سنة 1995
- 2- أحمد حلمي جمعة عطا الله خليل خالد ابراهيم طراونة، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الصفاء للنشر والتوزيع طبعة أولى، مصر، 2003 .
- 3- أحمد نور و آخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 4- الهام بروبعة و احمد قايد نور الدين، المحاسبة التحليلية و دورها في المراجعة الداخلية .
- 5- أيوب نادية، نظرية القرارات الإدارية، مطبعة طربين، دمشق، 1989 .
- 6- بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 01 يناير 2004 .
- 7- جميل أحمد توفيق، إدارة الأعمال مدخل وظيفي، دار النهضة العربية، طبعة 1986.
- 8- حمزة شمخي و ابراهيم خزراوي، إدارة مالية حديثة، دار الزهران، القاهرة، 2006.
- 9- د. احمد ماهر، الإدارة المبادئ و المهارات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003-2004 .
- 10- د. خليل عواد أبو حشيش (رئيس قسم المحاسبة – جامعة البترا)، محاسبة التكاليف (قياس و تحليل)، دار وائل للنشر والتوزيع الأردن، 1999 .
- 11- رحال علي (أستاذ محاضر – جامعة باتنة)، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، أنجز طبعه على المطابع، الطبعة 94 ، الجزائر. 1992.
- 12- رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، 2000.
- 13- سعيد عبد المقصود دبيان، أساسيات محاسبة التكاليف ، القاهرة، 2003.
- 14- سكيينة بن حمود، مدخل للتسيير و العمليات الإدارية، دار الأمة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2012.
- 15- سليمان سفيان و مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية، دار الشروق للنشر و التوزيع، الأردن، 2002 .
- 16- سمير حازورلي، التكاليف وأسعار التكلفة، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1989 .
- 17- عبد الحلیم كراجة، محاسبة التكاليف، دار للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى، الأردن، 2001 .
- 18- عبد العلي مرعي و عبد الله هلال، أساسيات محاسبة التكاليف (دراسات شاملة)، دار المطبوعات الجامعية للنشر و التوزيع، مصر، 2008 .
- 19- عبد الناصر إبراهيم و عليان شريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر ، عمان الأردن، 2006.

قائمة المراجع

- 20- محمد زعتري، المحاسبة التحليلية CMTC .
- 21- ناصر دادي عدون " تقنيات مراقبة التسيير" الجزء الأول ، دار البعث، قسنطينة، 2000.
- 22- ناصر دادي عدون "المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير"، دار البعث، قسنطينة، 1988.
- 23- ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة الجزائر، 1998.
- 24- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير (المحاسبة التحليلية)، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
- 25- نشرة المصطلحات الصادرة في المعهد المحاسبي بلندن عام 1966.
- 26- نور أحمد، و حسين علي ، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية.
- 27- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى تطبيق، دار حامد للنشر و التوزيع، الأردن، 2006.
- 28- البدوي منصور، الأساليب الكمية و اتخاذ القرارات، الدار الجامعية للطباعة و النشر التوزيع، الإسكندرية، 1987.

الكتب باللغة الفرنسية :

- 1-Jaques Margerie et Gerard Ausset, comptabilité analique, 5éme édition sédéfor, France, 1984.
- 2- Olivero B , comptabilité en Italie , Encyclopédie de comtabilité , contrôle de gestion et audit, Economica , France , 2000.

الرسائل الجامعية :

- 1- بونخلة فريد، تأثير القادة على عملية اتخاذ القرارات في التنظيم الصناعي الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علم الاجتماع تنمية الموارد البشرية، جامعة متنوري - قسنطينة، 2007 / 2006.
- 2- جعلي نبيل ، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر 03 معهد التربية البدنية و الرياضة، 2016/2015.

الملخص

نظام محاسبة التكاليف هو وسيلة ضرورية لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية والقانونية التي تؤثر على الإفصاح المالي للفرد والمؤسسة، وهي أيضًا من الأساليب التي كانت التنمية الاقتصادية سببًا رئيسيًا وراء ظهور المساعدة الإدارية وتحديد التكلفة ودراستها .
نظامًا محكمًا و ذلك باستعمال مجموعة من اعتمد قطاع المحروقات - سونطراك - مجمع GNL1/Z بارزيو نظامًا محكمًا و ذلك باستعمال مجموعة من المستندات والرموز المحاسبية التي تستخدمها للحصول على نتائج أكثر دقة باستخدام محاسبة التكاليف في الحساب جميع التكاليف من أجل كسب الوقت والحصول على النتائج المقدرة .
كان الهدف من دراستنا هو محاولة تطبيق أهمية تقدير التكلفة الفردية ودور محاسبة التكاليف كاعتبار، نظام معلومات في قطاع المحروقات .

الكلمات المفتاحية :

المحاسبة التحليلية ، التكاليف ، المحروقات ، سونطراك .

Summary

The cost accounting system is a necessary means of arranging and regulating financial, economic and legal information that affects the financial disclosure of the individual and the enterprise, and is also a method that economic development has been a major reason for the emergence of administrative assistance and cost determination and study.

The burning sector - Sontarac - Barzio GNL1/Z Complex has adopted a tight system using a set of documents and accounting codes that it uses to obtain more accurate results by using cost accounting in the calculation of all costs in order to gain time and estimated results .

The aim of our study was to try to apply the importance of single cost estimation and the role of cost accounting as an information system in the burning sector .

Keywords :

analytical accounting, costs, burns, sontarac

الملاحق



TABLEAU COMPTE DE RESULTAT
Exercice 2018 [PROVISOIRE]
[COMPLEXE GL1Z]

الملاحق 01

Compte	Designation	EXERCICE en cours (N)			EXERCICE (N-1)		
		Externes	Internes (89...)	Totaux	Externes	Internes (89...)	Totaux
70	Ventes et produits annexes	102 486,44	9 217 998 867,45	9 218 101 355,89	-1 028 536 835,06	9 356 387 313,41	9 356 387 313,41
72	Variation des Stocks de produits finis et en cours	-750 459 588,84		-750 459 588,84			-1 028 536 835,06
73	Production immobilisée						
74	Subvention d'exploitation						
	1. Production de l'exercice	-750 348 100,40	9 217 998 867,45	8 467 650 767,05	-1 028 536 835,06	9 356 387 313,41	8 327 850 478,35
60	Achats consommés	1 776 946 980,54	9 285 825,17	1 786 232 805,71	1 176 688 272,15	4 156 342,27	1 180 824 814,42
61	Services extérieurs et autres consommations	2 098 618 652,10		2 098 618 652,10	1 829 670 178,70	783 144,15	1 830 453 322,85
62	Autres Services extérieurs	179 249 928,76	939 020 225,80	1 118 270 154,56	213 581 191,81	1 103 012 449,41	1 316 593 641,22
	2. Consommation de l'exercice	4 054 815 561,40	948 306 050,97	5 003 121 612,37	3 219 919 642,66	1 107 951 935,83	4 327 871 578,49
	3. Valeur ajoutée (1-2)	-4 805 163 661,80	8 269 692 816,48	3 464 529 154,68	-4 248 456 477,72	8 248 435 377,58	3 999 978 899,86
63	Charges de personnel	1 974 586 699,81		1 974 586 699,81	1 835 517 577,33		1 135 517 577,33
64	Impôts, taxes et versements assimilés	34 477 994,85		34 477 994,85	27 198 620,34		27 198 620,34
	4. Excédent brut d'exploitation	-6 814 228 356,46	8 269 692 816,48	1 455 464 460,02	-6 111 172 676,39	8 248 435 377,58	2 137 262 702,19
75	Autres produits opérationnels	82 562 050,80		82 562 050,80	19 687 378,63		19 687 378,63
65	Autres charges opérationnelles	81 193 016,58		81 193 016,58	19 286 086,46	9 636 932,42	28 923 018,88
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de val.	1 483 135 273,38		1 483 135 273,38	2 207 736 103,02		2 207 736 103,02
78	Reprises sur pertes de valeur et provisions	18 033 476,00		18 033 476,00	44 028 254,00		44 028 254,00
	5. Résultat opérationnel (Exploitation)	-8 277 961 119,62	8 269 692 816,48	-8 268 303,14	-8 274 481 232,24	8 238 798 445,16	-35 682 787,08
76	Produits financiers	2 921 519,92		2 921 519,92			33 530 344,04
66	Charges financières	30 118 062,35		30 118 062,35	33 530 344,04		-33 530 344,04
	6. Résultat financier	-27 196 542,43		-27 196 542,43	-33 530 344,04		-69 213 131,12
	7. Résultat ordinaire avant impôts (5+6)	-8 305 157 662,05	8 269 692 816,48	-35 464 845,57	-8 308 011 576,28	8 238 798 445,16	-69 213 131,12
695+8	Impôts exigibles sur résultats ordinaires			-35 464 845,57	-69 213 131,12		-69 213 131,12
692+3	Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires	-35 464 845,57		-35 464 845,57	-964 823 202,43	9 356 387 313,41	8 391 564 110,98
TPAO	Total des Produits des Activités ordinaires	-646 831 053,68	9 217 998 867,45	8 571 167 813,77	7 273 975 242,73	1 117 588 868,25	8 391 564 110,98
TCAO	Total des Charges des Activités ordinaires	7 622 861 762,80	948 306 050,97	8 571 167 813,77	-8 238 798 445,16	8 238 798 445,16	
	8. Résultat Net des Activités ordinaires	-8 269 692 816,48	8 269 692 816,48				
77	Produits sur éléments extraordinaires						
87	Charges sur éléments extraordinaires						
	9. Résultat extraordinaire						
	10. Résultat net de l'exercice	-8 269 692 816,48	8 269 692 816,48		-8 238 798 445,16	8 238 798 445,16	

Directeur
 du Complexe GL1Z
 O. BOURI



02 المراجعة

(Edition Définitive)

EDITE LE: 03/05/20 11:37:30

SONATRACH s.p.a		TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS						EN DINARS
UNITE	COMPLEXE GL-IZ ARZEW	6010	31 DECEMBRE 2019					
CPTE	DESIGNATION	N			N-1			
		EXTERNES	INTERNES	TOTAL	EXTERNES	INTERNES	TOTAL	
70	Ventes et produits annexes	2 935 175,09	9 885 778 144,76	9 888 713 319,85	102 488,44	9 217 998 867,45	9 218 101 355,89	
72	Production stockée ou destockée	- 1 025 349 312,70		- 1 025 349 312,70	- 750 450 588,84		- 750 450 588,84	
73	Production immobilisée							
74	Subventions d'exploitation							
	I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	- 1 022 414 137,61	9 885 778 144,76	8 863 364 007,15	- 750 348 100,40	9 217 998 867,45	8 467 650 767,09	
60	Achats consommés	1 087 975 833,11	11 015 365,30	1 098 991 198,41	1 776 946 980,54	9 285 825,17	1 780 232 805,71	
61	Services extérieurs	2 304 234 235,14	116 400,00	2 304 350 635,14	2 098 018 052,10		2 098 618 652,10	
62	Autres services extérieurs	219 373 424,89	1 016 976 785,31	1 236 350 210,20	179 249 928,76	939 020 225,80	1 118 270 154,50	
	II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	3 611 583 493,14	1 028 108 550,61	4 639 692 043,75	4 054 815 561,40	948 306 050,97	5 003 121 612,37	
	III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	- 4 633 997 630,75	8 857 669 594,09	4 223 671 963,34	- 4 805 163 661,80	8 269 692 816,48	3 464 529 154,68	
63	Charges de personnel	2 661 285 946,30		2 661 285 946,30	1 974 586 699,81		1 974 586 699,81	
64	Impôts, taxes et versements assimilés	53 404 693,34		53 404 693,34	34 477 994,85		34 477 994,85	
	IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	- 7 348 688 270,39	8 857 669 594,09	1 508 981 323,70	- 6 814 228 356,46	8 269 692 816,48	1 455 464 460,02	
75	Autres produits opérationnels	11 207 751,70		11 207 751,70	82 562 050,80		82 562 050,80	
65	Autres charges opérationnels	36 386 248,05	2 400,00	36 388 648,05	81 193 016,58		81 193 016,58	
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	1 547 239 681,51		1 547 239 681,51	1 483 135 273,38		1 483 135 273,38	
78	Reprises sur pertes de valeur et provisions	30 877 122,78		30 877 122,78	18 033 476,00		18 033 476,00	
	V. RESULTAT OPERATIONNEL	- 8 890 229 326,37	8 857 667 194,09	- 32 562 132,28	- 8 277 961 119,62	8 269 692 816,48	- 8 268 303,14	
76	Produits financiers	17 355 410,58		17 355 410,58	2 921 519,92		2 921 519,92	
66	Charges financières	37 703 490,40		37 703 490,40	30 118 062,35		30 118 062,35	
	VI. RESULTAT FINANCIER	- 20 348 079,90		- 20 348 079,90	- 27 196 542,43		- 27 196 542,43	
	VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V+VI)	- 8 910 577 406,27	8 857 667 194,09	- 52 910 212,18	- 8 305 157 662,05	8 269 692 816,48	- 35 464 845,57	
695/8	Impôts exigibles sur résultats ordinaires							
692/3	Impôts différés (variations) sur résultat ordinaires	- 52 910 212,18		- 52 910 212,18	35 464 845,57		35 464 845,57	
	- TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRE (c)	- 962 973 852,63	9 885 778 144,76	8 922 804 292,13	- 646 831 053,68	9 217 998 867,45	8 571 167 813,77	
	- TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRE (d)	7 894 693 341,40	1 028 110 950,67	8 922 804 292,13	7 622 861 762,80	948 306 050,97	8 571 167 813,77	
	VIII. RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRE (c-d)	- 8 857 667 194,09	8 857 667 194,09		- 8 269 692 816,48	8 269 692 816,48		
77	Eléments extraordinaire (produits)							
67	Eléments extraordinaire (charges)							
	IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE							
	X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE	- 8 857 667 194,09	8 857 667 194,09		- 8 269 692 816,48	8 269 692 816,48		

الملاحه 03

M:<Tous> Année N:2018

Type Cout	Objet Cout	Cumul	Cumul N-1	Ecart Valeur Absolu Cumul	Ecart Valeur Relatif Cumul
CD		11 692 238 109,60	11 477 435 705,99	214 802 403,61	0,98
	Consommation Mat interne	1 367 696 744,46	1 980 903 863,66	613 207 119,20	1,45
	Cout securite service Intervention	344 392 538,24	89 839 997,10	254 552 541,14	0,26
	Cout Assurances equipement	1 506 059 330,19	1 256 525 944,02	249 533 386,16	0,83
	Cout autresutilités	0,00	0,00	0,00	--
	cout craft electricité	784 003 264,12	352 636 087,20	431 367 176,92	0,45
	cout craft Instrumentation	905 930 881,43	769 724 490,02	136 206 391,41	0,85
	cout craft Maintenance Industrielle	220 057 335,97	14 285 230,84	205 772 105,13	0,06
	cout craft Mecanique	900 925 834,76	827 395 427,55	73 530 407,21	0,92
	Cout craft Mecanique (Equipements Statiques)	1 285 544 662,02	1 701 989 557,87	416 444 895,85	1,32
	Cout d'air	0,00	0,00	0,00	--
	Cout d'ammortissement	4 215 633 339,65	4 336 671 089,02	121 037 749,37	1,03
	Cout de Gaz industriel	0,00	0,00	0,00	--
	Cout d'eau industrielle	0,00	0,00	0,00	--
	Cout d'elecricite	0,00	0,00	0,00	--
	Cout Inspection interne	159 621 443,32	147 464 018,71	12 157 424,61	0,92
	cout securite interne prevention	2 372 735,44	0,00	2 372 735,44	0,00
	inspection externe	0,00	0,00	0,00	--
	Utilite eau potable	0,00	0,00	0,00	--
	Utilite vapeur	0,00	0,00	0,00	--
CIND		27 472 754 207,95	33 969 167 236,31	6 496 413 028,36	1,24
	Cout Indirect	27 472 754 207,95	33 969 167 236,31	6 496 413 028,36	1,24
CSD		9 377 660 786,84	7 862 323 424,64	1 515 337 362,20	0,84
	Cout Semi Direct .. APPRO..	266 761 819,80	472 193 778,04	205 431 958,24	1,77
	Cout Semi Direct PROD.	2 929 121 023,36	2 852 929 492,18	76 191 531,18	0,97
	Cout Semi Direct ZONE SECURITE.....	2 643 910 727,70	3 170 132 855,74	526 222 128,04	1,20
	Cout Semi Direct Detp SECURITE	1 439 269,45	30 808 345,14	29 369 075,69	21,41
	Cout Semi Direct TECH.	599 458 699,58	443 928 968,54	155 529 731,04	0,74
	Sous traitance Maintenance externe	2 936 969 246,95	892 329 985,00	2 044 639 261,95	0,30

M: <Tous>	Année N: 2019
-----------	---------------

المرجع 04

Type Cout	Objet Cout	Cumul	Cumul N-1	Ecart Valeur Absolu Cumul	Ecart Valeur Relatif Cumul
CD		10 146 280 716,81	11 689 865 374,16	1 543 584 657,35	1,15
	Consommation Mat interne	1 234 241 563,85	1 367 696 744,46	133 455 180,61	1,11
	Cout securite service Intervention	53 523 660,03	344 392 538,24	290 868 878,21	6,43
	Cout Assurances equipement	1 650 205 952,72	1 506 059 330,19	144 146 622,53	0,91
	cout craft electricité	318 489 278,92	784 003 264,12	465 513 985,20	2,46
	cout craft Instrumentation	543 361 921,89	905 930 881,43	362 568 959,54	1,67
	cout craft Maintenance Industrielle	775 402 533,30	220 057 335,97	555 345 197,33	0,28
	cout craft Mecanique	487 688 336,02	900 925 834,76	413 237 498,74	1,85
	Cout craft Mecanique (Equipements Statiques)	476 429 033,83	1 285 544 662,02	809 115 628,19	2,70
	Cout d'ammortissement	4 189 488 050,43	4 215 633 339,65	26 145 289,22	1,01
	Cout de Gaz industriel	0,00	0,00	0,00	--
	Cout d'eau industrielle	0,00	0,00	0,00	--
	Cout Inspection interne	412 548 584,70	159 621 443,32	252 927 141,38	0,39
	cout securite interne prevention	4 901 801,12	0,00	4 901 801,12	0,00
	inspection externe	0,00	0,00	0,00	--
Utilite eau potable	0,00	0,00	0,00	--	
Utilite vapeur	0,00	0,00	0,00	--	
CIND		28 976 952 741,75	27 472 754 207,95	1 504 198 533,80	0,95
	Cout Indirect	28 976 952 741,75	27 472 754 207,95	1 504 198 533,80	0,95
CSD		12 713 756 902,95	9 246 332 028,11	3 467 424 874,84	0,73
	Cout Semi Direct .. APPRO..	153 232 793,99	266 761 819,80	113 529 025,81	1,74
	Cout Semi Direct PROD.	5 937 996 309,44	2 929 121 023,36	3 008 875 286,08	0,49
	Cout Semi Direct ZONE SECURITE.....	4 060 579 408,80	2 643 910 727,70	1 416 668 681,10	0,65
	Cout Semi Direct Detp SECURITE	13 406 754,03	1 439 269,45	11 967 484,58	0,11
	Cout Semi Direct TECH.	1 643 610 495,44	599 458 699,58	1 044 151 795,87	0,36
	Sous traitance Maintenance externe	904 931 141,24	2 805 640 488,22	1 900 709 346,98	3,10

Mois(M):<Tous> Produits:<Tous>

05 المارتي

		A 2018				
Type Cout	Objet Cout	Cout De Process	Cout De Process M-I	Ecart Valeur Absolu	Ecart Valeur Relatif	Cumul
CD		1 356 708 327,75	1 253 420 724,13	103 287 603,62	0,92	9 209 201 749,86
	Consommation Mat interne	170 220 648,79	153 213 781,72	17 006 867,07	0,90	1 214 587 107,75
	Cout securite service Intervention	104 142,21	86 229,38	17 912,83	0,83	362 830,35
	Cout Assurances equipement	215 715 523,34	196 475 060,08	19 240 463,27	0,91	1 371 810 830,04
	cout craft electricité	19 349 750,76	18 586 727,81	763 022,95	0,96	158 606 601,90
	cout craft Instrumentation	77 602 991,66	75 691 129,26	1 911 862,40	0,98	583 933 912,80
	cout craft Maintenance Industrielle	22 321 704,04	18 104 783,50	4 216 920,54	0,81	143 893 093,28
	cout craft Mecanique	46 280 330,90	45 146 232,90	1 134 098,00	0,98	362 919 626,69
	Cout craft Mecanique (Equipements Statiques)	137 622 165,08	133 708 770,88	3 913 394,20	0,97	1 057 421 422,26
	Cout d'ammortissement	643 889 372,64	590 336 210,04	53 553 162,60	0,92	4 192 163 240,27
	Cout Inspection Interne	23 601 698,33	22 071 798,56	1 529 899,77	0,94	123 503 084,53
	inspection externe	0,00	0,00	0,00	--	0,00
CIND		2 400 813 132,57	2 400 813 132,57	0,00	1,00	20 583 645 407,36
	Cout Indirect	2 400 813 132,57	2 400 813 132,57	0,00	1,00	20 583 645 407,36
CSD		1 298 717 201,00	1 196 071 406,20	102 645 794,79	0,92	8 066 153 723,91
	Cout Semi Direct .. APPRO..	34 017 991,61	32 442 694,76	1 575 296,85	0,95	216 371 217,21
	Cout Semi Direct PROD.	423 180 435,16	388 405 123,53	34 775 311,63	0,92	2 206 538 231,53
	Cout Semi Direct ZONE SECURITE.....	275 458 273,68	275 458 273,68	0,00	1,00	2 240 097 312,59
	Cout Semi Direct Detp SECURITE	622 326,28	622 326,28	0,00	1,00	1 244 652,56
	Cout Semi Direct TECH.	88 934 433,54	83 669 928,39	5 264 505,15	0,94	491 423 744,62
	Sous traitance Maintenance externe	476 503 740,72	415 473 059,55	61 030 681,16	0,87	2 910 478 565,39
Coût de process globale		5 056 238 661,31				

Mois(M):<Tous> Produits:<Tous>

الملاحق 06

		A 2019				
Type Cout	Objet Cout	Cout De Process	Cout De Process M-1	Ecart Valeur Absolu	Ecart Valeur Relatif	Cumul
CD		1 364 132 842,38	1 210 033 638,42	154 099 203,96	0,89	8 531 251 446,90
	Consommation Mat interne	159 132 538,40	105 148 033,99	53 984 504,41	0,66	955 609 796,78
	Cout securite service Intervention	217 210,24	217 210,24	0,00	1,00	1 395 412,45
	Cout Assurances equipement	233 237 802,93	211 645 095,93	21 592 707,00	0,91	1 503 108 378,50
	cout craft electricité	14 220 372,38	13 618 590,84	601 781,54	0,96	91 144 918,16
	cout craft Instrumentation	63 270 444,69	59 868 877,44	3 401 567,25	0,95	382 027 277,34
	cout craft Maintenance Industrielle	108 586 887,45	107 036 626,43	1 550 261,02	0,99	532 741 151,20
	cout craft Mecanique	34 846 896,08	28 922 148,58	5 924 747,50	0,83	219 239 593,86
	Cout craft Mecanique (Equipements Statiques)	70 087 132,77	58 864 033,41	11 223 099,36	0,84	422 444 669,28
	Cout d'ammortissement	638 603 842,28	586 007 866,40	52 595 975,88	0,92	4 166 052 085,88
	Cout Inspection interne	41 929 715,16	38 705 155,16	3 224 560,00	0,92	257 488 163,45
	inspection externe	0,00	0,00	0,00	--	0,00
CIND		4 417 797 473,79	3 724 820 022,80	692 977 450,99	0,84	26 931 064 509,57
	Cout Indirect	4 417 797 473,79	3 724 820 022,80	692 977 450,99	0,84	26 931 064 509,57
CSD		1 743 813 960,15	1 546 354 749,47	197 459 210,68	0,89	10 282 740 489,46
	Cout Semi Direct .. APPRO..	29 615 937,09	28 421 414,84	1 194 522,25	0,96	118 001 681,31
	Cout Semi Direct PROD.	705 818 193,87	624 865 547,19	80 952 646,68	0,89	4 495 539 101,11
	Cout Semi Direct ZONE SECURITE.....	570 186 438,88	507 365 571,59	62 820 867,29	0,89	3 399 805 960,10
	Cout Semi Direct Detp SECURITE	3 138 628,92	2 496 356,56	642 272,36	0,80	11 308 553,69
	Cout Semi Direct TECH.	265 338 891,70	243 937 971,20	21 400 920,49	0,92	1 370 410 849,06
	Sous traitance Maintenance externe	169 715 869,69	139 267 888,09	30 447 981,60	0,82	887 674 344,18
Coût de process globale		7 525 744 276,33				

07/2011

BILAN 2018					
Actif			Passif		
Actif non courant :	Brut	Amortissement	Net	Capitaux propres :	
Immobilisations incorporelles	29 602,10	29 435,37	166,73	Résultat Net	
Immobilisations corporelles	82 975 643,85	78 794 023,53	4 181 620,32	Autres capitaux propres - Report à nouveau	9 318 056,00
Immobilisations en cours	70 843,41		70 843,41	Comptes de liaison	
Immobilisations financières	233 193,26		233 193,26		
Prêts et autres actifs financiers non courants	-				
Impôts différés actifs	117 244,81		117 244,81		
Total actif non courant	83 426 527,43	78 823 458,90	4 603 068,53	Total Capitaux propres	9 318 056,00
Actif courant :				Passif non courant :	
Stock en cours	5 629 181,61	78 236,88	5 550 944,73	Provisions et produits comptabilisés d'avance	578 315,03
Créances et emplois assimilés	711 814,35	610,10	711 204,25		
Clients	-				
Autres débiteurs	-				
Impôts	-				
Autres actifs courants	-				
Disponibilités et assimilés	100,01		100,01		
Placements et autres actifs financiers courants	-				
Trésorerie	-				
Total actif courant	6 341 095,97	78 846,98	6 262 248,99	Total passif courant	968 946,49
Total actif	89 767 623,40	78 902 305,88	10 865 317,52	Total Passif	10 865 317,52

08 (2011)

BILAN 2019					
Actif			Passif		
Actif non courant :	Brut	Amortissement	Net	Capitaux propres :	
Immobilisations incorporelles	29 602,10	29 435,37	166,73	Résultat Net	
Immobilisations corporelles	83 172 651,81	80 131 320,11	3 041 331,70	Autres capitaux propres - Report à nouveau	9 036 343,89
Immobilisations en cours	629 412,82		629 412,82	Comptes de liaison	
Immobilisations financières	285 435,96		285 435,96		
Prêts et autres actifs financiers non courants	285 435,96		285 435,96		
Impôts différés actifs	170 155,02		170 155,02		
Total actif non courant	84 287 257,71	80 160 755,48	4 126 502,23	Total Capitaux propres	9 036 343,89
Actif courant :				Passif non courant :	
Stock en cours	5 885 204,15	82 953,17	5 802 250,98	Provisions et produits comptabilisés d'avance	712 814,17
Créances et emplois assimilés	799 189,21	578,88	798 610,33		
Clients					
Autres débiteurs					
Impôts					
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés	6 228,04		6 228,04		
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie					
Total actif courant	6 690 621,40	83 532,05	6 607 089,35	Total Passif non courant	712 814,17
				Passif courants :	
				Fournisseurs et comptes attachés	727 096,90
				Impôts	
				Autres dettes	257 336,62
Total actif courant	6 690 621,40	83 532,05	6 607 089,35	Total passif courant	984 433,52
Total actif	90 977 879,11	80 244 287,53	10 733 591,58	Total Passif	10 733 591,58