

جامعة عبد الحميد ابن 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 التخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

دور المحاسبة التحليلية في تسيير المؤسسات الاقتصادية
دراسة حالة مصفاة ارزيو، سوناطراك
RA1Z

مقدمة من طرف الطالبة:

عبد الرفيع شيماء

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة
رئيسا	يعقوب مروى	أستاذ محاضر قسم - ب .	جامعة مستغانم
مقررا	زينات أسماء	أستاذ محاضر قسم - ب .	جامعة مستغانم
مناقشا	تمار خديجة	أستاذ محاضر قسم - أ .	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2022/2023

الاهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

" وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا" صدق الله العظيم.

إلى والدي الكريمين، إلى من تعهداني بالتربية في صغري، واللذان لا يفوق فضلهما

عليّ إلا فضل الله تعالى.

إلى من تقاسمت معهم سنوات الدراسة، إلى صديقاتي الغاليات.

شكر وتقدير.

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:

" لا يشكر الله من لا يشكر الناس "

في البداية أشكر الله على نعمه الظاهرة والباطنة، والذي وفقني في مساري الدراسي والعلمي، كما أتقدم الجزيل للأستاذة "زينات أسماء" التي لم تبخل عليّ بالتوجيهات والنصائح، كما أشكر طاقم عمل مصفاة ارزيو عامة وقسم المالية والقانونية خاصة.

فهرس المحتويات.

الصفحة	العنوان
1-2	مقدمة عامة.
3-22	الفصل الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية والتسيير
3	مقدمة الفصل.
4-12	المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية
4	المطلب الأول: نشأة وتطور المحاسبة التحليلية
5-8	المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة التحليلية
8-12	المطلب الثالث: أهداف المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبة المالية
12-21	المبحث الثاني: عموميات حول التسيير
13-16	المطلب الأول: مفهوم التسيير
16-20	المطلب الثاني: ماهية المسير
20-21	المطلب الثالث: أهمية وأهداف التسيير
22	ملخص الفصل.
23-42	الفصل الثاني: تقنيات المحاسبة التحليلية
23	مقدمة الفصل.
24-31	المبحث الأول: تقنيات المحاسبة التحليلية التقليدية
24-27	المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية
27-31	المطلب الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة
32-41	المبحث الثاني: تقنيات المحاسبة التحليلية المعاصرة
32-36	المطلب الأول: طريقة التكلفة على أساس النشاط
36-41	المطلب الثاني: طريقة التكلفة المستهدفة
42	ملخص الفصل
43-68	الفصل الثالث: دراسة ميدانية.
43	مقدمة الفصل
44-55	المبحث الأول: عموميات حول مؤسسة سوناطراك ومصفاة ارزيو
44-49	المطلب الأول: عموميات حول مؤسسة سوناطراك
49-55	المطلب الثاني: عموميات حول مؤسسة مصفاة ارزيو
55-67	المبحث الثاني: تطبيق المحاسبة التحليلية وفق طريقة التكاليف الكلية

55-57	المطلب الأول: تجميع الأعباء حسب مراكز التكلفة
58-60	المطلب الثاني: توزيع الأعباء غير المباشرة على المباشرة.
60-64	المطلب الثالث: تكلفة إنتاج المنتوجات الوسيطة
65-66	المطلب الرابع: تكلفة إنتاج البنزين بدون رصاص.
67	خلاصة الفصل.
68-69	خاتمة عامة.
70-74	قائمة المراجع.

قائمة الأشكال.

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
6	خصائص المحاسبة التحليلية.	1
7	وظائف المحاسبة التحليلية.	2
9	أهداف المحاسبة التحليلية.	3
14	سيرورة عملية التسيير بالمؤسسة.	4
14	التسيير عملية دائرية مستمرة.	5
17	أدوار المسير.	6
18	مستويات المسيرين.	7
26	تحديد التكلفة على أساس طريقة التكاليف الكلية.	8
32	المبدأ الأساسي لتقنية ABC.	9
40	سير عملية التكلفة المستهدفة.	10
49	الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناطراك.	11
53	الهيكل التنظيمي الخاص بمصفاة ارزيو.	12

قائمة الجداول.

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	معايير المقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية.	12
2	شرح طريقة التكلفة المتغيرة.	30
3	مقارنة بين طريقة التكلفة المتغيرة والكلية.	31
4	مقارنة نظام ABC بالطرق التقليدية.	35
5	وحدات المنطقة المعالجة الرابعة.	51
6	تجميع الأعباء حسب مراكز التكلفة.	55
7	جدول أقسام مراكز التكلفة.	57
8	جدول توزيع أعباء غير المباشرة على الأعباء المباشرة.	59
9	تكلفة إنتاج المنتوجات الوسيطة للوحدة 11.	61
10	تكلفة إنتاج المنتوجات الوسيطة للوحدة 12.	62
11	تكلفة إنتاج المنتوجات الوسيطة للوحدة 13.	63
12	تكلفة إنتاج المنتوجات الوسيطة للوحدة 17.	64
13	تكلفة إنتاج البنزين بدون رصاص.	65

تمهيد:

إن نجاح المؤسسة مرتبط بأسلوب التسيير الذي تدار به، ومن أجل تحقيق أسلوب جيد وفعال تعتمد المؤسسات على مجموعة من التقنيات والنظم من أبرز وأهم هذه النظم المحاسبة التحليلية، حيث أصبحت هذه الأخيرة أمراً ضرورياً وحيوياً بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية سواء كانت مؤسسات ذات طابع إنتاجي أو خدماتي.

ويكمن دور المحاسبة التحليلية في أنها تزود المديرين بالمعرفة الحقيقية حول التكاليف التي تنفقها المؤسسة، كما أنها تساعد المديري في متابعة مسار المؤسسة والعمل على أن يكون مطابقاً للأهداف المسطرة مما يؤدي إلى تحقيق مختلف الغايات التي تسعى المؤسسة لتحقيقها وكذا الحفاظ على مكانتها في السوق المحلي والعالمي فهي المحرك الأول لعملية التسيير في المؤسسة.

ومع التطور الذي شهدته المحاسبة التحليلية أدت لظهور طرق وتقنيات مصنفة بين تقليدية وأخرى حديثة تستخدم لحساب التكاليف وقياسها تستخدم كل مؤسسة الطريقة التي تناسبها وتتناسب مع طبيعة نشاطها.

كل هذا عزز من مكانة المحاسبة التحليلية وجعل منها ضرورة حتمية لا بد منها في المؤسسات الاقتصادية، كما أصبحت العديد من الدول لا تستغني عنها.

الإشكالية:

تعتبر المحاسبة التحليلية من بين أهم أدوات التسيير التي تكاد لا تخلو أي مؤسسة منها، نظراً لأهميتها في تحقيق التسيير الفعال، ومن هنا يمكننا أن نطرح الإشكالية التالية:

كيف يمكن للمحاسبة التحليلية أن تساهم في تحقيق التسيير الفعال في المؤسسات الاقتصادية؟
وننتفرع منها للتساؤلات التالية:

1. ماذا يقصد بالمحاسبة التحليلية وما هو دورها؟

2. ماذا يقصد بالتسيير وما دوره بالمؤسسة؟

3. ما هي تقنيات المحاسبة التحليلية؟

الفرضيات:

1. المحاسبة التحليلية هي تقنية تستعمل المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة لحساب التكاليف ويكمن دورها في تزويد المديري بمعلومات جوهرية تساعدهم في اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة.

2. التسيير هو العملية التي من خلالها يتم تنفيذ غرض معين والإشراف عليه باستخدام مختلف الموارد المادية والبشرية ويعتبر القلب النابض للمؤسسة وهو الذي يضمن لها مكانة في السوق.

3. هناك العديد من تقنيات المحاسبة التحليلية مصنفة بين تقليدية من أهمها طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المتغيرة، وتقنيات عصرية من أهمها طريقة التكاليف على أساس النشاط وطريقة التكلفة المستهدفة.

أهمية الدراسة:

المحاسبة التحليلية من أهم العلوم المحاسبية الحديثة التي تساهم في تحسين أداء المؤسسة وتسهيل عمل المسير وتكمن أهمية هذه الدراسة في إبراز دور المحاسبة التحليلية في تسيير المؤسسات الاقتصادية وتقييم أهم تقنيات وطرق المحاسبة التحليلية التقليدية والمعاصرة.

أهداف الدراسة:

تطوير المعارف حول المحاسبة التحليلية وإبراز دورها في تسيير المؤسسات الاقتصادية كذا التعريف مختلف أساليبها وطرق تطبيقها بالمؤسسة الاقتصادية.

المنهج المتبع في الدراسة:

لقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على منهجين هما المنهج الوصفي في عرض المفاهيم والمعلومات، والمنهج التحليلي في تفسير المعلومات وتحليلها.

مقدمة الفصل:

تعتبر وظيفة التسيير القلب النابض للمؤسسة والتي تضمن لها البقاء والاستمرار في الساحة الاقتصادية وتحقيق الأهداف والغايات، ولكن من أجل نجاح وظيفة التسيير تعتمد على مجموعة من الأساليب و الأدوات من أبرزها المحاسبة التحليلية التي أصبحت هي الأخرى تلعب دورا بارزا لترتيب و تنظيم المعلومات المالية، الاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية للفرد أو المؤسسة، فهي تزود المسيرين بالمعلومات الحقيقية حول التكاليف مما يساعدهم في تنفيذ مختلف مهامهم و اتخاذ القرارات، سنحاول من خلال هذه الدراسة التعمق والتوسع أكثر حول مفهومي التسيير والمحاسبة التحليلية.

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية.

المطلب الأول: نشأة وتطور المحاسبة التحليلية.

إن ظهور المحاسبة التحليلية كان موكبا للثورة الصناعية نتيجة ازدياد حاجات المؤسسات لمعرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي، ويمكن تلخيص مراحل تطور المحاسبة التحليلية في أربع فترات بارزة هيا كالآتي:

- الفترة الممتدة من القرن 14 إلى القرن 17:

من خلال السجلات المحاسبية للشركة الإيطالية ميدسي medssie للغزل والنسيج خلال القرن 16 حيث تمكنت من الوصول إلى معرفة التكلفة وتسعير منتجاتها المثلثة في الملابس الجاهزة¹، مما يوحي بظهور بوادر استعمال المحاسبة التحليلية مستقلة تماما منذ نشأتها الأولى من غيرها من فروع المحاسبة الأخرى، إلا أن هذه السجلات لا تعد نظاما متكاملًا لتحديد التكلفة.

- الفترة الممتدة من نهاية القرن 17 إلى القرن 18.

ما ميز هذه الفترة هو توسع المحاسبة التحليلية لتشمل المجال الزراعي وصدور عدة مؤلفات مثل كتاب "introduction to marchandise" للمؤلفة "robert hamilton" عام 1788 وقد تضمن هذا الكتاب قسمين خاص بالزراعة وآخر خاص بالصناعة، حيث تطرق إلى مفهوم التكاليف ومراحل حسابها.

إلا أن قيام الثورة الصناعية في هذا القرن كان له تأثير كبير على المحاسبة التحليلية، إذ زادت الاستثمارات الصناعية بشكل سريع، مما أدى إلى ظهور العديد من المشاكل منها زيادة استخدام المواد الأولية وارتفاع مصاريف العاملين والتوسع في الاستهلاك، بالتالي كثرة المنتجين وزيادة المنافسة، مما استدعى معرفة تكلفة كل عملية من عمليات الإنتاج حتى يتسنى تحديد الحد الأدنى للأسعار التي تضمن تغطية للمصاريف المتغيرة.

- الفترة الممتدة من القرن 18 إلى بداية القرن 20.

من أهم الفترات التي راجت وتطورت فيها المحاسبة التحليلية، حيث برز فيها مجموعة من المؤلفين نذكر منهم المؤلف الإيرلندي "lardner" الذي أصدر كتابه عام 1850 "اقتصاديات النقل بالسكك الحديدية" والذي تطرق فيه إلى ضرورة التفرقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة كما أورد نظاما تفصيليا لتجميع وتصنيف الأعباء الإضافية في مجال السكك الحديدية.

- الفترة الممتدة من بداية القرن 20 إلى يومنا هذا:

تميزت هذه الفترة بثلاث اتجاهات هي:

- الانتقال والاهتمام بتحديد التكلفة الحقيقية

¹ بلكرشة رابع، مطبوعة في المحاسبة التحليلية، مقياس محاسبية تحليلية معمقة، جامعة ابن خلدون - تيارت - كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، سنة 2016 / 2015 ص 6-7

. توسيع الرقابة لتشمل مجالات جديدة كتكاليف البيع والتوزيع.
. إدخال الأساليب العلمية في مجال المحاسبة التحليلية.

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة التحليلية.

أولا: تعريف المحاسبة التحليلية.

اختلفت التعاريف بين الكتاب والأخصائيين في مجال المحاسبة والتسيير حيث سماها البعض بمحاسبة التكاليف وآخرون سموها بالمحاسبة الصناعية نظرا لبروزها أعقاب الثورة الصناعية، والبعض الآخر أطلق عليها اسم المحاسبة التحليلية، وعلى هذا الأساس أيضا ظهر الاختلاف، سنحاول ذكر أهم وأبسط هذه التعاريف.
- التعريف الأول:

هي نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمتية وتشخيصها طبقا لقواعد ومفاهيم محددة، وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة، سواء كانت سلعة أو خدمة، وسواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي، وذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.¹
- التعريف الثاني:

هي مجموعة من القواعد والأسس التي تنظم الإجراءات الخاصة بعمليات الإنتاج وتدفق كميات المواد وعناصر التكاليف لاستخدامها لأغراض تصنيف وتبويب عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة والمباشرة وغير المباشرة واحتساب التكلفة الفعلية للإنتاج.²
- التعريف الثالث:

هي نظام لإدارة التكلفة يعتمد على مجموعة من المبادئ والأسس المحاسبية في تجميع وتسجيل وتبويب عناصر التكاليف المختلفة بغرض تقديم البيانات التاريخية والمحددة مقدما على حد سواء واللازمة لقياس ورقابة تكلفة المنتج النهائي (سلع/خدمات)، وأيضا مساعدة الإدارة في التخطيط ورسم السياسات المستقبلية وكذلك المفاضلة بين بدائل القرارات المختلفة.³
- التعريف الرابع:

هي عبارة عن أداة من أدوات الإدارة الحديثة تدل على تطبيق الأسس والمبادئ المحاسبية في تسجيل وترتيب وتحليل البيانات المحاسبية للأعمال التي تمت داخل المؤسسة لمساعدة الإدارة في التخطيط والقياس وتقييم نتائج الأعمال والرقابة عليها واتخاذ القرارات اللازمة.⁴

¹ درحمون هلال، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004-2005، ص 118

² رفيق أحمد شفا، محاسبة التكاليف، 2017، ص 2

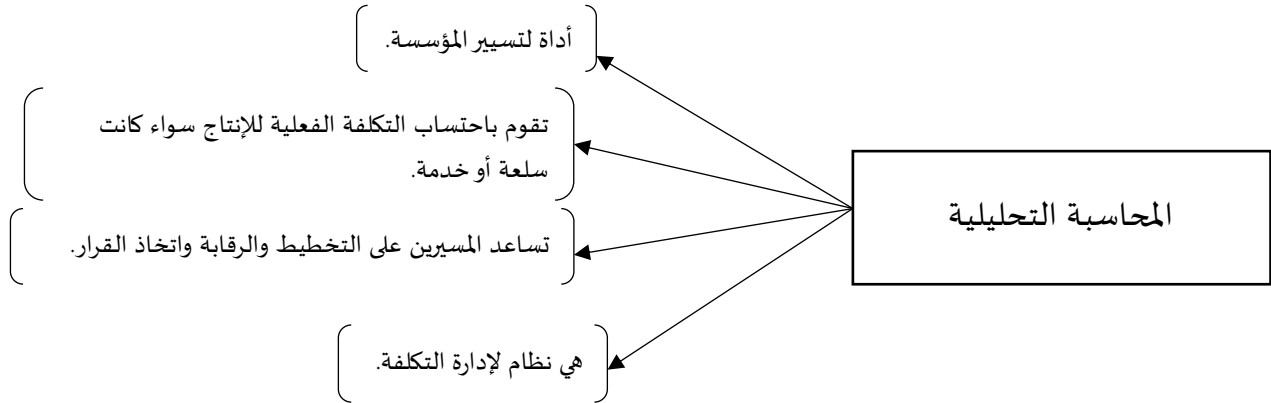
³ سميرة عباس، محمد أبو النيل، مبادئ وأصول محاسبة التكاليف، ص 2

⁴ ناصر دادي عدون، تقنيات محاسبة التسيير، دار المحمدية، الجزائر، 1999، ص 7

- التعريف الخامس:

تعتبر المحاسبة التحليلية أداة تسيير للمؤسسة، حيث تسمح المعلومات المستخرجة منها القيام بقرارات حكيمة فيما يخص اتخاذ القرار.¹
 - من خلال التعاريف السابقة يمكننا حصر مفهوم المحاسبة التحليلية في الخصائص التالية:

الشكل (1): خصائص المحاسبة التحليلية.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على التعاريف السابقة.

ثانيا: أهمية نظام المحاسبة التحليلية:

إن عجز المحاسبة المالية عن مد الإدارة بالمعلومات التفصيلية والتحليلية أدى إلى ظهور المحاسبة التحليلية، حيث استلزم الأمر ضرورة وجود وسيلة تحدد وتقيس تكاليف إنتاج كل سلعة أو خدمة على حدة، وكذلك تكاليف كل قسم أو مركز تكلفة أو مرحلة من مراحل الإنتاج، إضافة إلى معلومات تكاليف كل من النشاط التسويقي والإداري والتمويلي لهذه المنشآت.²

كما تعتبر المحاسبة التحليلية نظام معلومات يسمح لكل مسؤول في المؤسسة، سواء كانت كبيرة أو صغيرة، بمعرفة قيمة التدفقات والأحداث، وبالقدرة على تحليل نتائج قراراته أو التزاماته في إطار صياغته للتقديرات، ويعتمد هذا النظام على سرعة المعلومات التي يوفرها أكثر مما يعتمد على دقتها.³

ثالثا: وظائف المحاسبة التحليلية:

على محاسب التكاليف القيام بمجموعة من الوظائف الرئيسية والتي يقوم بها من أجل تحقيق غايات المؤسسة، ويمكن التعبير عن هذه الوظائف كما يلي:

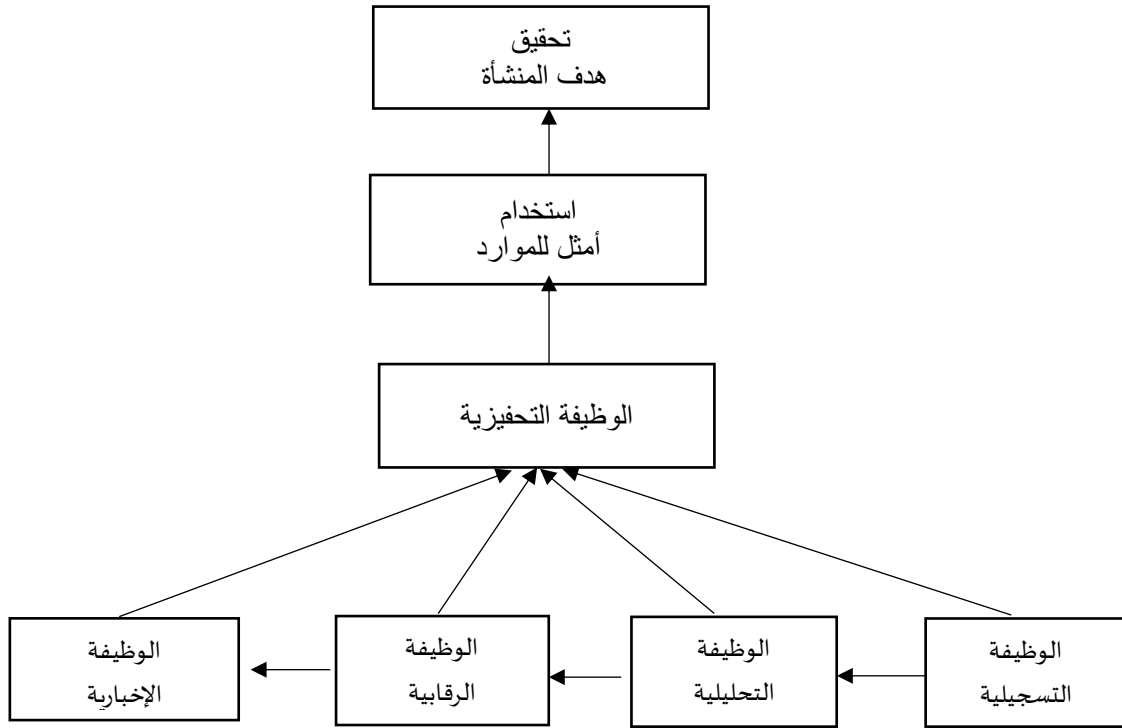
¹ نادية مغني، مطبوعة محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،

2018/2019، ص 7

² فتح الرحمن الحسن منصور، بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف، جامعة السودان المفتوحة، 2012، ص 16.

³ درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 121.

الشكل (2): وظائف المحاسبة التحليلية.



المصدر: الدكتور يحيى التريكتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، عمان - الأردن، دار الحامد للنشر، 2009، ص 24.

1. الوظيفة التسجيلية :

تمثل هذه الوظيفة أساسا في تسجيل مختلف قيم التكاليف وتواريخ حدوثها في وثائق خاصة حتى تكون وسيلة إثبات إذا ما طلبت من أي جهة أخرى لإثبات التكاليف.

2. الوظيفة التحليلية :

تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث من خلال تتبع عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدامه ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.¹

3. الوظيفة الرقابية :

تقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات بأنواعها والتي إما أن تكون انحرافات ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أقل من المعايير المحددة، أو أن تكون الانحرافات غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أكثر من المعايير المحددة وهنا

¹ يوسف بوكردون، المحاسبة التحليلية الاستشفائية كأداة لضبط وترشيد تسيير نفقات المؤسسات الاستشفائية العمومية، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 01-2016، العدد 14، ص 126.

يجب أن تدرس بدقة أسباب هذه الانحرافات وإخبار الإدارة من أجل اتخاذ القرارات الكفيلة بالحد من هذه الانحرافات.¹

4- الوظيفة الإخبارية :

هذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة الرقابية حيث وبعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تدرسها وتتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية وليس الانتظار إلى نهاية السنة المالية.²

5- الوظيفة التحفيزية :

تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المنشأة من أجل تنفيذ ما هو مخطط لها وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، وبهذا ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المنشأة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بكفاءة، وهذا ما سيساعد المؤسسة على تحقيق هدفها المرسوم.³

المطلب الثالث: أهداف المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبة المالية.

أولاً: أهداف المحاسبة التحليلية:

إن للمحاسبة التحليلية أهداف تسعى لتحقيقها، ومن أهمها ما يلي:

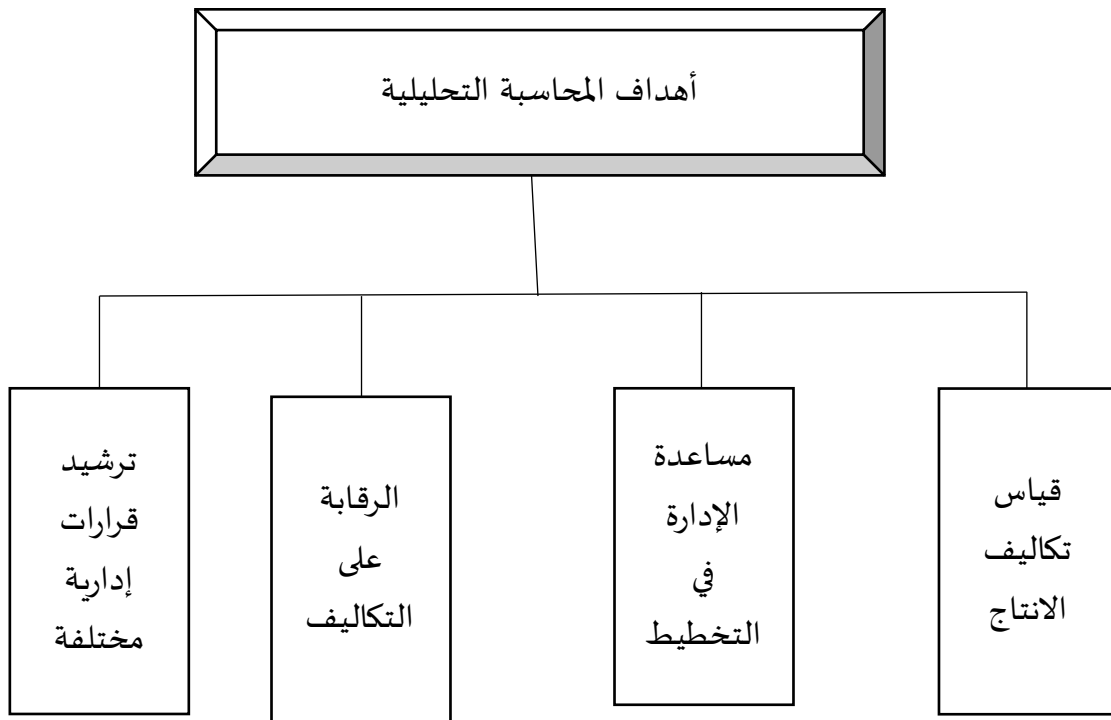
¹ إسماعيل يحيى التريكي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، عمان، الأردن، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى،

2009، ص 25

² إسماعيل يحيى التريكي، مرجع سبق ذكره، ص 25.

³ إسماعيل يحيى التريكي، مرجع سبق ذكره، ص 26.

الشكل (3): أهداف المحاسبة التحليلية.



المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على طلال أبو غزالة، كتاب المحاسبة المالية والتكاليف، الجزء الأول، طبعة 2014، نشر عن طريق المجتمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، ص 180

1. قياس تكاليف الإنتاج :

تقوم المحاسبة التحليلية بتجميع وتسجيل بيانات التكاليف من مواد وأجور ومصروفات بغرض قياس تكلفة الإنتاج خلال فترة معينة من الزمن وتقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل في نهاية الفترة المحاسبية وبالتالي قياس الأرباح عن الفترة عن طريق مقابلة الإيرادات بالتكاليف.¹

2. مساعدة الإدارة في التخطيط :

يعرف التخطيط بأنه تحديد الأهداف، والتنبؤ بالنتائج المحتمل تحقيقها في ظل بدائل تحقيق هذه الأهداف، واتخاذ القرار اللازم للحصول على هذه النتائج، حيث تساهم المحاسبة التحليلية في التخطيط بتوفيرها للبيانات التي تصور اتجاه عناصر التكاليف في الفترات المستقبلية وسلوكها مع تطورات طاقات الإنتاج وحاجات السوق.

3. الرقابة على التكاليف :

إن الهدف من الرقابة على عناصر التكاليف تمكين الإدارة من تتبع هذه العناصر واكتشاف أي سوء استخدام لعوامل الانتاج المتاحة ودراسة مسبباته واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنه، وهذا يتطلب وضع معايير للتكاليف وإمكانية تحويل البيانات المتوفرة في الدورات إلى معلومات تقدم المستويات الإدارية في الوقت المناسب.²

4. ترشيد القرارات الإدارية المختلفة :

من الخطأ الاعتقاد بأن المحاسبة هي مجرد عملية تجميع الأرقام وتبويبها وعرضها في صورة تقارير ختامية، حيث أن المحاسبة التحليلية تلعب دوراً هاماً في اتخاذ القرار ابتداءً من توفير المعلومات اللازمة لتخطيط طرح المنتج بالسوق، وانتهاءً بتقييم الأداء الكلي للمنشأة تحقيقاً للأهداف المسطرة، فهي توفر كافة البيانات المالية والكمية على حد سواء بالشكل الذي يساهم في المفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار البديل الأفضل الذي يحقق أهداف المؤسسة بتكلفة اقتصادية، ومن أمثلة البدائل القرارية الممكنة والمتاحة أمام المؤسسة ما يلي:

- . التصنيع أو الشراء لجزء من أجزاء المنتج.
- . إضافة منتج جديد أو خط إنتاجي حديث.³

. كما أسند الاقتصادي الأمريكي J.M.Clark عشرة أهداف للمحاسبة التحليلية وهي كالتالي:

. المساعدة في تحديد سعر عادي أو مرضي فيما يخص السلع المباعة من طرف المؤسسة.

¹ طلال أبوغزالة " محاسب اداري دولي عربي معتمد"، المحاسبة المالية والتكاليف، الجزء الأول، طبعة 2014، نشر عن طريق المجتمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، ص 180.

² شادي صبيحي أبو شنب، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين، 2008، ص 19.

³ مجاد محمد الكومي وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، جامعة عين الشمس، كلية التجارة، ص 13.

. المساعدة في تحديد الحد الأدنى لتخفيض الأسعار.

. تحديد ماهي المنتجات التي تعود على المؤسسة بالربح والتي تخلق خسارة.

. مراقبة المخزونات.

. تحديد قيمة المخزونات.

. اختيار فعالية مختلف المسارات.

. اختيار فعالية مختلف الدوائر.

. الكشف عن الضياع، التبذير والاختلاسات.

. الفصل ما بين تكلفة نقص النشاط وتكلفة الإنتاج.

. ضمان الترابط مع الحسابات المالية.¹

ثانيا: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية.

اتضح مما سبق أن المحاسبة التحليلية تحقق مجموعة من الأهداف تختلف كثيرا عن تلك الأهداف التي تحققها المحاسبة المالية، فهل معنى ذلك إنهما نظامان مختلفان تماما ولا تربطهما علاقات تعون؟ أم أنهما متكاملان ومترابطان؟²

1. أوجه التعاون بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية :

يعتبر الكثير من الباحثين أن المحاسبة التحليلية نشأت في رحم المحاسبة المالية، حتى نفوا في بداية الأمر استقلالية هذه الأخيرة، كالتقرير الصادر عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة سنة 1948 ومن هنا يتضح وجود علاقة متينة بين المحاسبتين، إذ تعتمد كل واحدة منهما على الأخرى، فالمحاسبة العامة تعتبر المصدر الأساسي والمهم للمعلومات التي تستخدمها المحاسبة التحليلية.³

2. أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية :

. تهتم المحاسبة المالية بالنتائج التاريخية عن فترة زمنية تطول عادة إلى العام، بينما تهتم المحاسبة التحليلية بتقديم بيانات تفضيلية عن جميع أوجه النشاط للرقابة على عناصر التكاليف بأي فترة زمنية ترغب بها.

. تتناول المحاسبة المالية بيانات إجمالية تاريخية بينما تتدخل المحاسبة التحليلية في وضع الخطط المستقبلية ورسم السياسات، تساعد في التنبؤ بالمستقبل.

. تقدم المحاسبة المالية عادة تقريرا واحدا بصورة اجمالية آخر الفترة المالية عن التشغيل والمتاجرة والمركز المالي، عن فترة لا تقل عادة عن سنة مالية، بينما تقدم المحاسبة التحليلية تقارير دورية كل أسبوع أو شهر بهدف الرقابة على عناصر الإنتاج والتعرف على تكاليف أول فأول.

¹ درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 110-111.

² عبد المنعم فليح وآخرون، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، 2016-2017، ص 12.

³ بلكرشة رابع، مرجع سبق ذكره، ص 9.

. تكون أرقام المحاسبة المالية معبرا عنها بوحدة نقدية فقط، بينما المحاسبة التحليلية لا تهتم فقط بقيم العناصر المختلفة بل كذلك بكميات الإنتاج وكمية العمل المستنفذ ومعدل الخدمة الذي دخل في الإنتاج وهكذا، بهدف الرقابة وتحسين الكفاءة الإنتاجية باستخدام كميات أقل لتحقيق أكبر عدد من وحدات المنتج النهائي¹.

. الجدول التالي يوضح أهم معايير المقارنة بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية:

الجدول (1): معايير المقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية.

المحاسبة التحليلية	المحاسبة المالية	معايير المقارنة
غير الزامية	إلزامية	من الجهة القانونية
مفصلة	شاملة	وضعية المؤسسة
آنية ومستقبلية	تاريخية	الزمن
داخلية (توزيع التكاليف بين الأقسام)	خارجية (موردون، زبائن)	طبيعة التدفقات المتابعة
خارجية وداخلية	خارجية	الوثائق المستخدمة
حسب الجهة المخصصة لها	حسب طبيعتها (مستخدمين)	تصنيف الأعباء
اقتصادية	مالية	الأهداف
مرنة ومتطورة	قانونية وغير مرنة	القواعد
جميع المسؤولين	أطراف خارجية (الإدارة المالية)	المستعملون

المصدر: أحمد أبو نقيب، دروس في المحاسبة التحليلية، جامعة محمد البشير ابراهيمي برج بوعريبيج، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2018، ص 4.

¹ نبيل الحلبي، المحاسبة التحليلية، من منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية 2018، ص 8.

المبحث الثاني: عموميات حول التسيير.

المطلب الأول: مفهوم التسيير.

أولاً: تعريف التسيير.

يعتبر التسيير عاملاً مهماً في نشاطات المؤسسة، إلا إنه لا يوجد تعريف محدد وأكد متفق عليه بين الكتاب والباحثين، سنحاول ذكر أهم وأبرز هذه التعاريف:

. التعريف الأول:

عرفها جورج تيري: "التسيير على أنه عملية مميزة تشمل التخطيط، التنظيم، الدفع والرقابة، ويتطلع إلى تحقيق الأهداف بفضل العمل الإنساني بمختلف الموارد"¹

. التعريف الثاني:

عرفها فريديك تايلور: "علم مبني على قوانين وقواعد وأصول عملية قابلة للتطبيق على مختلف النشاطات الإنسانية "

التعريف الثالث:

التسيير هو العملية التي تتكون من أنشطة التخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة بغية ضبط وتحقيق الأهداف من خلال الاستغلال الأمثل للموارد البشرية والمادية.²

التعريف الرابع:

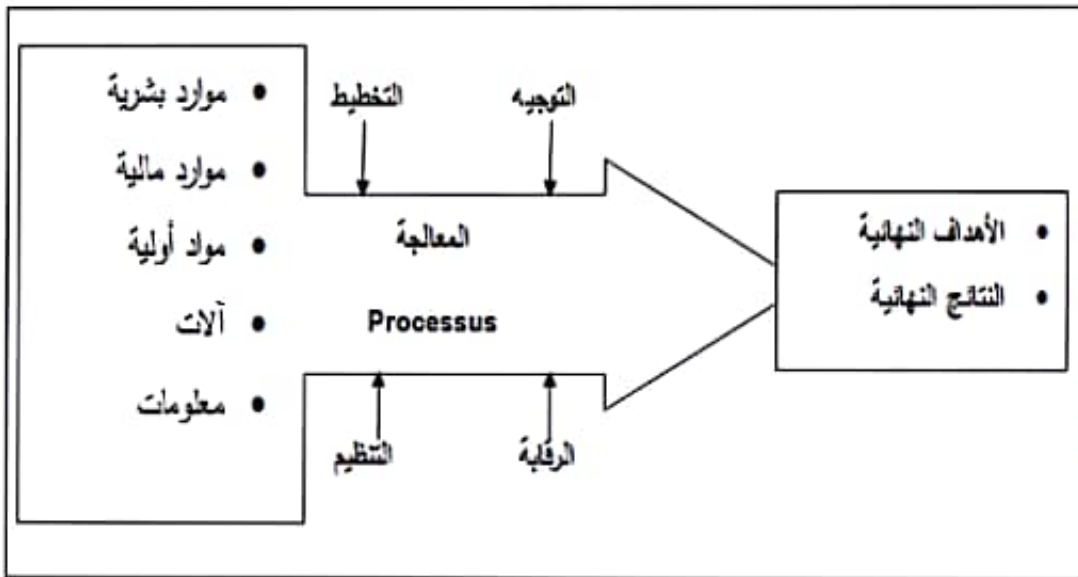
التسيير هو تلك المجموعة من العمليات المنسقة والمتكاملة التي تشمل أساساً التخطيط، التوجيه والرقابة، إنه باختصار تحديد الأهداف وتنسيق جهود الأشخاص لبلوغها، هذا هو جوهر مهمة المسير، إن التنسيق شأنه في ذلك اتخاذ القرارات وظيفية تسييرية مستمرة تصادف في مختلف الوظائف من التخطيط حتى الرقابة.³

¹ صولح سماح، محاضرات في تسيير المؤسسة، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015-2016، ص 3.

² لكحل أمين، تسيير المؤسسة، جامعة ابن خلدون، تيارت، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2021-2022، ص 22, 23.

³ محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، أساسيات، وظائف، تقنيات، الجزء الأول، التسيير والتنظيم والمنشأة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011، ص 13.

الشكل (4): سيرورة عملية التسيير بالمؤسسة.

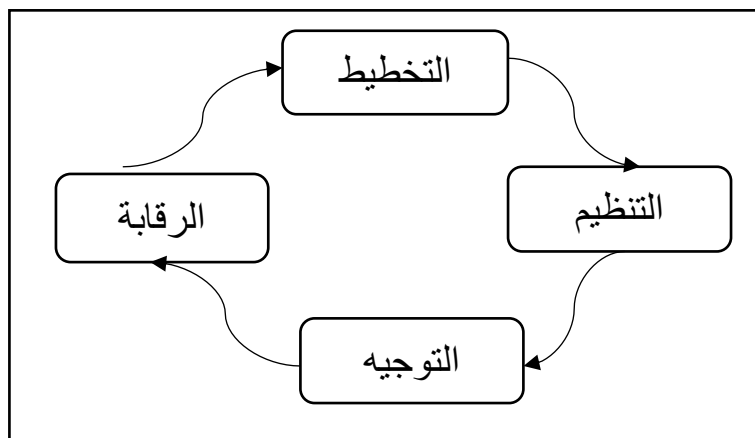


المصدر: لكحل أمين، تسيير المؤسسة، جامعة ابن خلدون، تيارت، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2021-2022، ص 23

ثانيا: التسيير عملية دائرية مستمرة:

يشكل التسيير من منظور حركي عملية دائرية، فلو اعتبرنا أن العملية تبدأ بتحديد الأهداف أي بالتخطيط فإنه يجوز أن نعتبرها تنتهي عند الرقابة، فالرقابة لا بد أن تكشف عن وجود انحرافات، وتصحيح هذه الانحرافات لا بد أن يتطلب إجراء تعديلات جذرية أو طفيفة على السياسات و الإجراءات وغيرها من الخطط بمعنى أن الرقابة تعود من جديد إلى التخطيط.¹

الشكل (5): التسيير عملية دائرية مستمرة.



المصدر: أسماء باحمد، مطبوعة في تسيير المؤسسة، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2018-2019، ص 20.

ثالثا: التسيير علم وفن:

¹ أسماء باحمد، مطبوعة في تسيير المؤسسة، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2018-2019، ص 20.

لقد احتدم النقاش حول طبيعة التسيير باعتباره فنا أم علما بين المشتغلين فيه (الممارسين) والمنشغلين به (المنظرين)، فهو في نظر الممارسين عملية فنية تختص بالناحية البشرية لاستخلاص أفضل النتائج، وهو مرتبط بمواهب الأفراد التي تشكل شبكة معقدة من الذكاء، الخبرة، الطموح، العادات والطباع، ووفقا للظروف المحيطة السياسية والاقتصادية والاجتماعية..... إلخ، أو بعبارة أخرى هو الإبداع في الإدارة أي إبداع قادة العمل لإطلاق الطاقات الإبداعية للعاملين ومن ثم إيجاد حلول إبداعية للمعضلات، وتوليد أفكار جديدة للتطوير، وكل أداء إنساني عندما يحلق في الذرى المرتفعة والأفاق البعيدة يكون فنا، فالفن أعلى حالات المعرفة.

وفي المقابل يرى المنظرين أن التسيير عملية تعتمد على الأسلوب العلمي في جميع وظائفها، أي استخدام الملاحظة، تفسير الظواهر، واستنباط الأحكام والقواعد والقوانين، بحيث تعطينا التجربة التي تتكرر تحت ظروف مماثلة نفس النتائج مثلها مثل باقي العلوم، كما أن التفكير التسييري عرف تطورا هائلا بفضل مساهمة البحوث في شتى الميادين.¹ في الأخير نقول أن التسيير هو علم وفن في آن واحد فهي علم له مبادئ وقواعد ونظريات تحكم العمل التسييري، وفن لأن المسير يحتاج خبرة ومهارة وابداع وذكاء في ممارسته لعمله.

رابعاً: خصائص التسيير:

يحتوي التسيير على الخصائص الآتية:

- يعتبر التسيير نشاطاً إنسانياً يتميز بالشمول والترابط ضمن حلقة التسيير التي تبدأ بالتخطيط وتنتهي بالرقابة والتي تلعب فيها حنكة وبعد نظر المسير دوراً كبيراً في إحكام دائرتها إلى جانب فطنته ومهاراته الفطرية.

- يعتمد التسيير في الوقت الحالي على النماذج الرياضية المعروفة كنظرية المباريات وبحوث العمليات إلى جانب علم الإحصاء والذي يستعين بهما لتكوين فكر علمي مستقل له منهج بحثي مستقل.²

- التسيير مهنة جماعية إذ يتوقف نجاحها على الجهد الذي يقدمه كل أعضائه كأى كيان متكامل.³

- التسيير عملية مستقبلية إذ تهتم بالمستقبل وبمحاولة إيجاد الحلول للعراقيل المحتملة والاستعداد لها وهذا لإنجاح عملية اتخاذ القرار.

- يمارس التسيير في مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة ولكن حسب طبيعة كل مستوى ففي المستوى الأول الإدارة العليا يحتل عنصر التخطيط المرتبة الأولى أما في المستويات الدنيا فإن التركيز الأساسي يكون على عنصر الرقابة والتوجيه في حين المستوى الوسط فإن الممارسة تكون عبارة عن مزيج بين العمليات.

¹ برو هشام، تسيير المؤسسة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، قسم العلوم الاقتصادية، 2019-2020، ص 4-5.

² لكحل أمين، مرجع سبق ذكره، ص 24.

³ زواغي محمد، مطبوعة بيذاغوجية في مقياس تسيير المؤسسة، جامعة ألكلي محند أولحاج، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2017-2018، ص 16.

خامسا: وظائف التسيير:

يتمركز التسيير على أربع وظائف أساسية هي التخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة.

1. التخطيط :

يرى هارولد كونتز أن التخطيط هو مهمة ذهنية تتضمن الاختيار الواعي للحلول وتأسيس القرارات طبقا للأغراض والوقائع والتقديرات المدروسة، ويعتبر التخطيط أساس العملية التسييرية حيث أنه يحدد اتجاه المؤسسة واطار موحد لاتخاذ القرارات كما يساعد على معرفة الفرص والمخاطر المستقبلية ويسهل عملية الرقابة ويعمل على زيادة الكفاءة والفعالية الإدارية.¹

2. التنظيم :

التنظيم هو عملية إدارية تهتم بتجميع المهام والأنشطة المراد القيام بها في وظائف أو أقسام وتحديد السلطات والصلاحيات والتنسيق فيما بين الأنشطة والأقسام من أجل تحقيق الأهداف مع حل المشكلات التي تواجه كافة الأنشطة والأقسام من خلال أفراد التنظيم وبشكل ملائم.²

3. التوجيه (التنسيق) :

بما أن أي مشروع من المشروعات الاقتصادية يتكون من جملة من النشاطات والفعاليات المهيأة لخدمة أهدافه، فالتسيير هنا يجب أن يتمتع بمقدرة كافية لخلق التفاعل الصحيح بين هذه الأنشطة والفعاليات ولتوحيد الجهود كافة بغية الوصول إلى هدف المؤسسة النهائي وهذا ما نسميه بوظيفة التوجيه في المؤسسة الاقتصادية.³

4. الرقابة :

الرقابة عبارة عن وظيفة إدارية تحاول أن تحقق وتتأكد من أن العمل المحدد بناء على خطة معينة يسير وفق الأهداف المبرمجة لها وفي الوقت المخصص، فهي صورة حتمية لا يمكن الاستغناء عنها في أي حال من الأحوال، وهذا من أجل المساهمة في استكمال وملاحظة الأعمال المنجزة.⁴

المطلب الثاني: ماهية المسير.**أولا: تعريف المسير.**

هو ذلك الشخص الذي يستطيع القيام بالأعمال وإنجاز المهام من خلال الآخرين فهم مخطط، منشط ومراقب ومنسق لجهود الآخرين لبلوغ غرض مشترك، وعليه يعتبر من الناحية الأصولية، مسيرا كل مسؤول عن أعمال الآخرين، ولا بد أن تكون للمسير سلطة معينة لاتخاذ القرارات، وإلا فإنه يفقد صفته كمسير ويتحول عمليا إلى منفذ فحسب.⁵

¹ بوسنة محمد، مطبوعة بيداغوجية في تسيير المؤسسة، جامعة محمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2019-2020، ص 38.

² زواي عقيلة، الوظائف الإدارية في المؤسسات الرياضية، المجلة العلمية للتربية البدنية والرياضية، المجلد 21، العدد (2022)، ص 105.

³ فاطمة بدر، أساسيات الإدارة، من منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2018، ص 49.

⁴ كمال بودانة، عبد العالي دبله، الرقابة الإدارية، مجلة العلوم الاجتماعية، المجلد 14، العدد 2، سبتمبر 2020، ص 105.

⁵ محمد رفيق الطيب، مرجع سبق ذكره، ص 18.

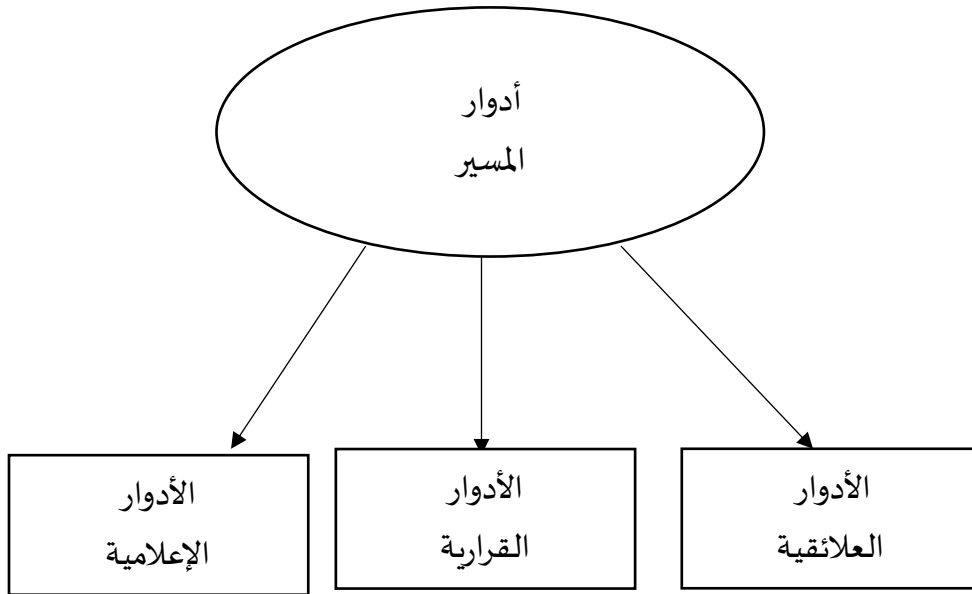
كما يعرف أيضا:

أنه الشخص الذي يراقب الأعمال والمهام، هو الذي ينظمها، أو ينظم مجهودات العمال، طاقاتهم، تجاربهم، دوافعهم، علاقاتهم وخبراتهم كلها تستغل وتوجه وتراقب من أجل إنجاز الأعمال.¹

- ثانيا: أدوار المسير.

الدور هو العمل الحقيقي للمسير وهو كالتالي:

الشكل (6): أدوار المسير.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على صولح سماح، مرجع سبق ذكره، ص 5.

1. الأدوار العلائقية :

تتمثل في الأنشطة الخاصة بالعلاقات بين الأفراد ويتمثل هذا الدور في توجيه المرؤوسين ونصحهم وتدريبهم أي المشاركة في كل الخطط المتعلقة بالعمال، يمثل المسير دور وسيط وهمزة وصل بين المؤسسة ومسيرين آخرين داخل المؤسسة وخارجها.²

2. الأدوار القرارية :

تتمثل في اتخاذ القرار، يقوم المسير هنا بالمبادرات اللازمة للتكيف والتطوير وزيادة المردودية، كما يتفادى المشاكل قبل وقوعها ويقوم بمعالجتها عندما تقع، ويوزع المهام والوسائل ويحدد الأشخاص المعنيين بأداء المهام، كما يقوم المسير أيضا بإبرام العقود، قبول الالتزامات ويقدم التنازلات.³

3. الأدوار الإعلامية :

تستهدف الحصول على المعلومات وإيصالها إلى الجهات المعنية:

¹ أحمد معروف، شروط المدير الناجح، الطبعة الأولى، وهران، الجزائر، دار الغرب للنشر والتوزيع، 2003، ص 138.

² صولح سماح، مرجع سبق ذكره، ص 5.

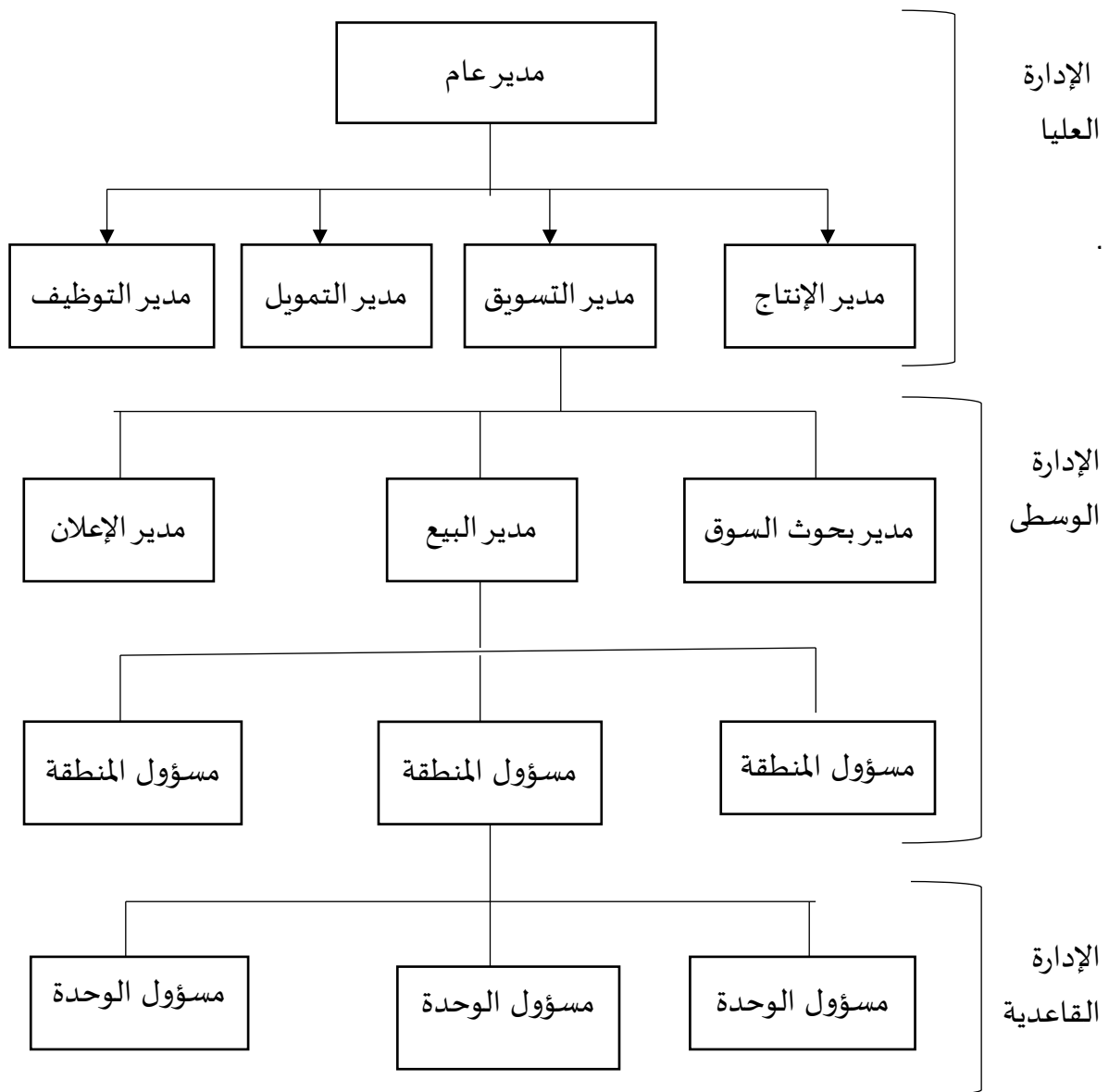
³ راجح مراد يزة، تسيير الموارد البشرية بالإدارة العامة، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد الثاني عشر، ص 217-218.

- . الملتقط: للمعلومات التي تفيده في تسيير شؤون وحدته.
- . الموصل: لتعريف المرؤوسين على مجريات الأمور.
- . المتحدث: مع الجهات الرسمية أو صاحبة النفوذ في الداخل والخارج.

ثالثا: مستويات المسيرين.

هناك ثلاث مستويات للمسيرين وهي كالآتي:

الشكل (7): مستويات المسيرين.



المصدر: محمد رفيق طيب، مدخل للتسيير، الطبعة الثالثة، 2011-11، ص 23.

1. المسيرون القاعديون :

يقومون بالإشراف على المستخدمين، وعلى استعمال الموارد في أذنى المستويات التنظيمية، ويجري انتقائهم عادة بالنظر إلى خبرتهم ومهارتهم وعامل الثقة.

2. المسيرون الأواسط :

يلعبون دور الوسطاء بين المسيرين القاعديين من جهة والإدارة العليا من جهة أخرى، ويتمثل دورهم في تنظيم استعمال ومراقبة الموارد للتأكد من حسن سير التنظيم.

3. الإدارة العليا :

يمارس المسيرون هنا مهامهم في قمة الهرم التنظيمي، ويقومون برسم المسار العام للمنشأة أما عملهم الأساسي فيتمثل في التخطيط ورسم السياسات العامة، وتنسيق أنشطة الإدارة الوسطى والتأكد من سلامة المخرجات النهائية في مستوى القاعدة، وتجري ترقية هؤلاء المسيرين من الإدارة الوسطى، وخاصة من التخصصات الأساسية.¹

رابعاً: مهارات المسيرين:²

1- المهارة التقنية :

هي القدرة على استعمال التقنيات والإجراءات والأساليب المتخصصة في مجال معين، وهذه المهارة هي الأكثر أهمية بالنسبة للمسير القاعدي، الذي يشترط فيه أن يكون قادراً على أداء العمل بكفاءة عالية، إذ بدون ذلك سيصعب عليه توجيه مرؤوسيه وحل المشكلات التي تعترضهم في معرض قيامهم بأعمالهم.

2. المهارة الإنسانية :

تتمثل في القدرة على الاتصال والتحفيز، وقيادة الأفراد والمجموعات، هذه المهارة في العلاقات الإنسانية كبيرة الأهمية بالنسبة للمسير الأوسط الذي يترتب عليه أن يوازن بين جهات ذات مصالح مختلفة، وأن يكون قادراً على الإقناع والتفاوض والتنسيق مع كل من يكون تعاونه معه حيويًا وضروريًا لنجاح مهمته، تلك المهمة التي تتطلب أن يركز على نتيجة العمل لا على مجرد أداء الدور الرسمي المكلف له.

3. المهارة النظرية :

تتمثل في القدرة على التخطيط، والتنسيق وتحقيق التكامل بين مختلف المصالح والأنشطة داخل التنظيم، وكذا القدرة على الموازنة بين متطلبات مختلف الأقسام والدوائر والوحدات، وبين هذه المتطلبات متطلبات البيئة الخارجية، حيث أن فهم ظروف المحيط وخصوصيات البيئة المحلية أمر ضروري جداً للمسير في البلدان النامية على وجه الخصوص، حيث يتطلب الأمر تسخير تقنيات ونظريات عن البيئة وعن المجتمع المحليين من أجل خدمتهما، وتزداد أهمية النظرية بالنسبة للمسير

¹ رابح مراد يزة، مرجع سبق ذكره، ص 216.

² محمد رفيق طيب، مرجع سبق ذكره، ص 24-25.

على مستوى القمة، ذلك أن أهمية المهارة التقنية تتناقض مع ارتفاع المستوى التسييري، بينما تتزايد أهمية المهارة الإنسانية، ومن ثم المهارة التنظيرية.
المطلب الثالث: أهمية وأهداف التسيير.

أولاً: أهمية التسيير¹.

يمثل التسيير العامل الأكثر أهمية بالمؤسسة ويمكننا تلخيص أهميته في النقاط الثلاث الآتية:

1. انجاز وتحقيق أهداف المجموعة : ويعني :
. مدى كفاءة وفعالية استخدام واستغلال الموارد المادية والبشرية.
. تكيف المؤسسة مع محيط المؤسسة كالمعرفة بالمنافسين وحاجيات الزبائن.
. إلى أي مدى نجحت سياسات الأعمال في تحقيق الغايات والأهداف.
هذا يحقق الكفاءة والفعالية في كل نشاطات المؤسسة كما يسمح بإجراء تعديلات أو تغيير في استراتيجية المؤسسة.
2. انجاز الأعمال بكفاءة وفعالية :
. تتحقق الكفاءة والفعالية بأي مؤسسة على أساس الخبرة والمهارات وتحفيز العمال والموظفين، حيث أن أهمية التسيير هنا تكمن في التأكد من أن العمال يتقنون وظائفهم ومساعدتهم في تحسين مهاراتهم وقدراتهم في أداء الوظائف.
3. هيكل تنظيمي سليم للمؤسسة :
تكمن أهمية التسيير هنا في تأسيس هيكل تنظيمي سليم يتوافق مع الأهداف المسطرة للمنشأة، يؤسس علاقات السلطة والمسؤولية، من يقود من، من المسؤول عن من، من يكون مسؤولاً عن من.

ثانياً: أهداف التسيير².

يعتبر التسيير العملية التي تقود العمل الجماعي بفعالية، كما هو نظام يوجه وينسق نشاطات المؤسسة أو المنظمة، كم تهدف لتخفيض التكاليف وتعظيم الفوائد، تصنف أهداف التسيير إلى أهداف قصيرة الأجل وأهداف قصيرة الأجل:
الأهداف قصيرة الأجل:
تحقيق الأرباح.
زيادة حصة المؤسسة في السوق.
تخفيض التكاليف.
تحقيق رضا الزبائن.

¹ D.K.kanaka duruga , reader in commerce , hindu college, guntur, introduction, meaning, and importance of management, page 17.

² Académie canadienne de mangement et de technologie(canada-academy.com), mangement/gestion : le guide complet, page 7.

- الأهداف طويلة الأجل:

تطوير منتجات أو خدمات لتلبية الحاجات المستقبلية وتحقيق نمو المؤسسة.
زيادة حجم المبيعات أو الحصة السوقية لزيادة قاعدة رأس المال للاستثمارات المستقبلية.

خلاصة الفصل:

يعتبر التسيير علم يقوم على أربعة وظائف أساسية يحقق من خلالها الأهداف المنشودة وهي التنظيم، التخطيط، التوجيه والرقابة، والشخص الذي يقوم بالعملية التسييرية بالمؤسسة يدعى المسير وهو مخطط، مراقب ومنسق بالمؤسسة يقوم باستخدام شتى الموارد المادية والبشرية لتحقيق الغايات واتخاذ القرارات، ولكي يؤدي المسير مهامه بكفاءة وفعالية يعتمد على مجموعة من التقنيات من أبرزها المحاسبة التحليلية والتي تعتبر أداة فعالة للتسيير تقوم باحتساب تكلفة فعلية لمنتج أو خدمة، كما تعتبر مصدرا للبيانات والمعلومات التي تفيد المسير في عمليات التخطيط وذلك بتوفيرها للبيانات التي تصور اتجاه عناصر التكاليف في الفترات المستقبلية، كما تساهم في عمليات اتخاذ القرارات والرقابة، من خلال هذا الفصل تبين لنا أن هنالك علاقة متكاملة بين التسيير والمحاسبة التحليلية.

مقدمة الفصل:

تقوم المحاسبة التحليلية على عدة تقنيات مبنية على أسس وقواعد علمية ووفقا لأهداف المسطرة للمؤسسة وطبيعة نشاطها، وتنوعت هذه التقنيات حسب الظروف السائدة في مجال التسيير، وصنفت بين تقنيات تقليدية وأخرى معاصرة، من أبرزها نذكر طريقة التكاليف الكلية أو الإجمالية (الأقسام المتجانسة) وطريقة التكاليف المتغيرة واللذان يعتبران من التقنيات التقليدية للمحاسبة التحليلية، وهناك تقنيات عصرية تشمل طريقة التكلفة على أساس النشاط وطريقة التكلفة المستهدفة.

سنحاول خلال هذا الفصل التعرف أكثر على هذه التقنيات.

المبحث الأول: تقنيات (طرق) المحاسبة التحليلية التقليدية.

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية.

أولاً: مفهوم طريقة التكاليف الكلية.

تعد أقدم طرق المحاسبة التحليلية، وتعتمد هذه الطريقة على التسجيلات الخاصة بالتكاليف التي تمت خلال العملية الانتاجية وتشمل جميع عناصر التكاليف أي يتم التحليل المحاسبي لمجموع الأعباء المباشرة وغير المباشرة سواء كانت ثابتة أو متغيرة من أجل حساب سعر تكلفة المنتجات أي تعتمد أساساً على تصنيف التكاليف إلى صنفين، مباشرة وغير مباشرة وهذا التقسيم مهم بالنسبة لهذه الطريقة، حيث يعرفها بعض الباحثين على أنها الطريقة التي تقوم على مبدأ جمع كل التكاليف المرتبطة بالمنتج النهائي بغض النظر إن كانت متغيرة أو ثابتة.¹

وظهرت هذه الطريقة خلال الثلاثينيات بفرنسا، وسميت فيما بعد بمراكز التحليل وقد كان لها مجال واسع في التطبيق بحيث اعتبرت على أنها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي أساساً، وكذلك المراحل المختلفة التي يمر بها المنتج من تكلفة (الشراء، التخزين، الإنتاج، التوزيع).²

ثانياً: مراحل تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة (التكاليف الكلية).³

- المرحلة الأولى: جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

تسجل وترتب الأعباء غير المباشرة حسب طبيعتها في جدول توزيع الأعباء غير المباشرة، ويرفق هذا الأخير بمفاتيح التوزيع، وهي مؤشرات تختلف حسب حجم المؤسسة وطبيعة أعبائها، وهذا بغية إعادة ترتيبها وتوزيعها حسب الوظائف (الأقسام) الموجودة في المؤسسة، ويتم تقسيم (ترتيب) هذه الأقسام إلى أقسام رئيسية وأخرى مساعدة.

- المرحلة الثانية: التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة.

يسمح لنا التوزيع الأولي بتحديد حصة كل قسم أو مركز تحليلي للتكلفة غير المباشرة، يجب علينا الأخذ بعين الاعتبار كل التوزيعات المتعلقة بهذا التوزيع حتى نتأكد من تحديد حصة كل قسم بصفة دقيقة.

أو بمعنى آخر هو تحديد مجموع الأعباء التي تعود إلى كل قسم في المرحلة الأولى (أقسام أساسية كانت أو مساعدة).

¹ حافظ فتحي، ساسي نور الدين، الأنظمة الكلية والجزئية لحساب التكاليف وتحسين أداء مؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة أفاق علوم الإدارة والاقتصاد، المجلد 5، العدد (2021)، ص 36.

² سامي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL البلدية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرع محاسبة وتدقيق، 2009-2010، ص 48.

³ بلقاسم بن خليفة، الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات باستعمال طريقة التكاليف الكلية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الثالث، 2010، ص 36_37.

. المرحلة الثالثة: التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة.

هو توزيع للمصاريف غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، وتحميل نصيب كل قسم رئيسي من هذه الخدمات المقدمة من طرف الأقسام الفرعية المساعدة، وذلك حسب نسبة استفادتها من خدماتها التي تقاس بواسطة وحدات متجانسة أو نسب مئوية، وهذا التوزيع يتخذ طريقتين:

1- طريقة التوزيع التنازلي :

تقوم هذه الطريقة على توزيع المصاريف غير المباشرة للأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية في اتجاه واحد، ولا تراعي تبادل الخدمات بين الأقسام الفرعية، بمعنى أن القسم الفرعي الذي توزع مصاريفه لا يعاد تحميله من الأقسام الفرعية الأخرى.

2- طريقة التوزيع التبادلي :

تعمل هذه الطريقة على مبدأ تبادل الخدمات والمنافع بين الأقسام، فقد يستفيد قسم ما من خدمات الأقسام الأخرى، وقد يقدم هذا القسم خدمات لتلك الأقسام، وتقسم طريقة التوزيع التبادلي إلى نوعين:

أ. توزيع تبادلي بين الأقسام المساعدة: تعتبر الأقسام المساعدة أقسام ثانوية، بحيث تعتبر تكاليفها في المحاسبة التحليلية هي تكاليف الأقسام الأساسية بحيث يجب تحميلها إليها.

ب - توزيع تبادلي بين الأقسام الأساسية: يكون هذا التوزيع التبادلي بنسبة معينة فقط، فالقسم الأساسي يقدم خدمة لقسم رئيسي آخر، وفي المقابل يتحصل على خدمة من قسم آخر.

. المرحلة الرابعة: تحديد طبيعة وعدد وحدات القياس.

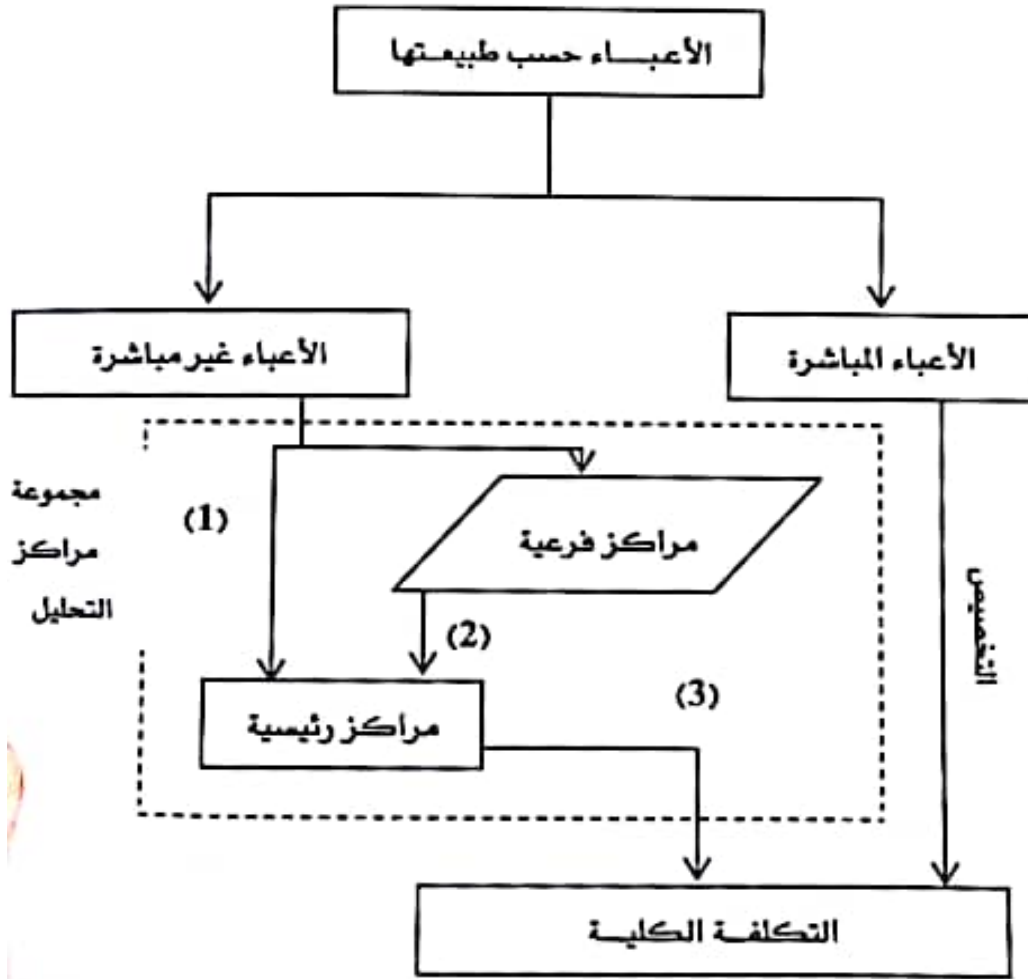
بعد الحصول على مجموع التوزيع الثانوي للأقسام الأساسية، ننتقل إلى تحديد طبيعة وحدة القياس المثلى لكل قسم، وعلى هذه الأخيرة تحديد وحدات القياس المقابلة لها.

ملاحظة: طبيعة وحدة القياس لكل قسم يجب أن تكون متجانسة معه، أي لها علاقة به.

. المرحلة الخامسة: تكلفة وحدة القياس.

وهي عبارة عن حاصل قسمة مجموع التوزيع الثانوي على عدد وحدات القياس، ومن ثم تحميل كل صنف (بضاعة، منتج، طلبية.... إلخ)، جزء من أعباء القسم، وذلك بضرب تكلفة وحدة القياس في عدد الوحدات التي يستفيد منها الصنف.

الشكل (8): تحديد التكلفة على أساس طريقة التكاليف الكلية.



المصدر: إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، ص 60.

ثالثاً: أهداف طريقة التكاليف الكلية.

. تهدف طريقة التكاليف الكلية لتحقيق ثلاث أهداف رئيسية:¹

1. البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على وجه الخصوص إلى المؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدمتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج.
2. البحث عن صيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمناً شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار، وباستثناء بعض الحالات الخاصة، لا بد أن يكون السعر أكبر أو يساوي التكلفة الكلية.
3. الاستجابة لمتطلبات التسيير الداخلية، حيث تشكل معلومة محاسبية مهمة للمسيرين.

¹ هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، ص 42.

رابعاً: مزايا طريقة التكاليف الكلية.

- .سهولة الاستخدام.
- .تساعد المؤسسة على تحديد سياسات التسعير في الأمد البعيد، حيث تؤمن هذه الطريقة بأن السعر يجب أن يغطي التكاليف الاجمالية أو يزيد عن ذلك.
- .تعطي صورة واضحة لمستوى التكاليف ومقارنتها بالإيرادات.¹
- .تتفق مع وجهة نظر أصحاب المنشأة وهو أسلوب تغطية واستيراد شامل لكافة عناصر التكاليف بمعنى تحديد سعر بيع لا يقل عن التكلفة الإجمالية تجنباً لتحقيق الخسارة.²

خامساً: الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف الكلية.³

- .الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء، وهذا لا يساعد المسيرين في الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات.
- .قصورها في مجال مراقبة التسيير نظراً لعدم دقة التحميل.
- .محدودية هذه الطريقة في تزويد المسيرين بالمعلومات الكافية واللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل.
- .لا تأخذ بعين الاعتبار تغير مستوى النشاط، وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل والغير مستغل.
- .أهم عيب يوجه لهذه الطريقة أنها طريقة طويلة الحسابات في توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة، ولا تمكن المسيرين من معرفة سعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال، في حين أنهم يحتاجون لمعرفته خلال الدورة وهذا لاتخاذ القرارات المتعلقة بحجم وأسعار المبيعات قبل حساب التكاليف.
- .تؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى الفترة التالية علماً أن التكاليف الثابتة هي تكاليف زمنية، وهذا يخالف فرض استقلال الدورات المالية.

المطلب الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة.**أولاً: تعريف طريقة التكاليف المتغيرة.**

طبقاً لمفهوم هذه الطريقة تتحمل وحدات النشاط بكل التكاليف المتغيرة لهذا النشاط، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، فهذه الطريقة إذن تستبعد التكاليف الثابتة ولا تحملها على وحدات النشاط وتحملها على قائمة الدخل.

¹ سعاد حمديّة، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2010-2011، ص 43.

² أحمد بركات، مقياس محاسبة التكاليف، جامعة الجزائر، دروس في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، منشورات دار بلقيس، ص 37.

³ نادية مغني، مرجع سبق ذكره، ص 34.

وتتبلور حجة هذه الطريقة في أن التكاليف المتغيرة للنشاط تبدأ معه وتستمر باستمراره وتتوقف بتوقفه، أي أن التكاليف المتغيرة تعتبر تكاليف نشاط، فيصبح بذلك النشاط مسؤولاً عنها وبذلك يجب أن يتحملها، أما التكاليف الثابتة فلأنها موجودة وثابتة سواء كان هناك نشاط خلال الفترة ولا يوجد (خاصة التكاليف الثابتة الإلزامية) فإن النشاط لا يعتبر مسؤولاً عن وجودها، وبالتالي لا يتحملها، ومن ثم فهي تحمل على قائمة الدخل مع باقي الأعباء العامة للمؤسسة.¹

ثانياً: أهداف طريقة التكاليف المتغيرة.

- . تقييم ومتابعة مدى كفاية التشغيل وتحقيق الفعالية في التسيير.
- . تخفيض التكاليف وذلك عن طريق الاختيار السليم للمراحل الإنتاجية والتحكم في المصاريف القطاعية.
- . التمييز بين المنتجات ذات الهامش السلبي والإيجابي بهدف تحسين الهامش السلبي أو التخلي عنه والاهتمام بالإيجابي وخاصة في مجال التوزيع والتسويق.
- . تطبيق سياسة أسعار صحيحة بالنسبة للمنتجات المختلفة على حسب قوة تصريفها، ومدى المنافسة التي تصادفها في الأسواق ومدى مرونة الطلب عليها.
- . دراسة تخطيط الأرباح وعلاقتها بحجم المبيعات.
- . العمل على اتخاذ قرارات صائبة بهدف زيادة أو التخلي عن نشاط قطاع أو منتج معين.
- . دراسة وتحليل المردودية انطلاقاً من المعلومات التي تبرزها قوائم المحاسبة.

ثالثاً: مبادئ وأسس طريقة التكلفة المتغيرة.

1. مبادئ طريقة التكاليف الكلية.

- تقوم طريقة التكلفة المتغيرة على المبادئ التالية:
- . تتكون التكلفة من تكاليف تتغير تبعاً لتغير حجم النشاط.
- . هذه التكاليف هي تكاليف متغيرة، يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج.

. التكاليف الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالياً من أجل تحديد النتيجة. عليه فإنه يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوحودية، بعبارة أخرى التكاليف الثابتة ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الوحودية.

- . طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج، عتبة المردودية بسهولة.²

2- أسس طريقة التكلفة المتغيرة.

¹ زايد سالم أبو شناف وآخرون، أساسيات التكاليف، كلية التجارة، جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، 2019-2018، ص 91.

² عراقي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية، جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2018-2017، ص 89.

تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على الأسس التالية:¹

1. تبويب عناصر التكلفة إلى :

- أ. تكاليف متغيرة: هي التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج وبنفس النسبة مثل تكلفة المواد الأولية.
- ب. تكاليف ثابتة: هي التكاليف التي ينعقد ارتباطها تماما بالتغيرات في أحجام الإنتاج ومن ثم فإن هذه التكاليف تظل ثابتة مهما تغير حجم الإنتاج مثل رواتب العاملين في الإدارة والإهتلاكات.
- ج. تكاليف شبه متغيرة: وهي التكاليف التي لا تظل ثابتة مع تغيرات حجم الإنتاج وإنما تتغير جزئياً أي نسبة التغير تكون أقل من نسبة التغير في حجم الإنتاج مثل مصاريف الصيانة.²
- د. تكاليف شبه ثابتة: هي التكاليف التي تشكل فيها التكاليف الثابتة الأهمية النسبية الأكثر مقارنة بالتكاليف المتغيرة المحتواة في إجمالي التكلفة.³

2. تحميل الإنتاج بعناصر التكاليف المتغير التي تتضمن :

- أ. التكاليف المباشرة: وتشمل المواد والأجور والمصروفات المباشرة.
- ب. التكاليف الصناعية غير المباشرة: وتشمل المواد والأجور والمصروفات الصناعية غير المباشرة وجزء من هذه التكاليف متغير وجزء آخر ثابت، ويحمل الجزء المتغير للإنتاج.
- ج. تكاليف التسويق: حيث جزء من هذه التكاليف متغير مثل عمولة وكلاء البيع وجزء ثابت مثل إيجار المعارض ويحمل الجزء المتغير للإنتاج المباع.

تكلفة المبيعات = تكاليف مباشرة + تكاليف صناعية غير مباشرة + تكاليف تسويق متغيرة.

3. تسعير المنتج بما لا يقل عن التكاليف المتغيرة : واعتبار الفرق بين الإيراد الناتج من بيع المنتجات وبين التكاليف المتغيرة ممثلاً للربح الحدي (هامش المساهمة).

الربح الحدي = المبيعات - تكلفة المبيعات المتغيرة (مجموع التكاليف المتغيرة).

4. صافي الربح من النشاط الطبيعي : هو الفرق بين الربح الحدي والتكاليف الثابتة جميعها.

صافي الربح من النشاط الطبيعي = الربح الحدي - (التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة + تكاليف التسويق الثابتة + التكاليف الإدارية جميعها).

صافي الربح النهائي = (صافي الربح من النشاط الطبيعي + إيرادات عرضية متنوعة - أعباء

التمويل).

5. يقوم المخزن السلعي في نهاية الفترة المالية : لأغراض إعداد القوائم المالية على أساس التكاليف المتغيرة.

¹ محمد سامي راضي، محاسبة التكاليف، منشور من طرف دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2011، ص 122-123.

² إلهام بروب، أحمد قايد نورالدين، المحاسبة التحليلية ودورها في المراجعة الداخلية، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2016، ص

17.

³ عرقابي عادل، مرجع سبق ذكره، ص 26.

الجدول (2): شرح طريقة التكلفة المتغيرة.

تصنيفات الأعباء	الأعباء المتغيرة	الأعباء الثابتة
الأعباء المباشرة		
الأعباء غير المباشرة		

المصدر: لخضاري صالح، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ص 93.

رابعاً: مزايا وعيوب طريقة التكاليف المتغيرة.

1- مزايا طريقة التكلفة المتغيرة.¹

- يتم تقويم المخزون بالتكلفة المتغيرة فقط والتكلفة الثابتة تحمل لقائمة نتائج الأعمال، وبالتالي لا يحدث نقل للتكاليف الثابتة من الفترة الحالية إلى فترة مقبلة وذلك تطبيقاً لمبدأ سنوية المحاسبة (استقلال السنوات).

- تساعد النظرية المسيرين في القيام بوظائفهم من اتخاذ القرارات في مجال:

أ - تحديد سعر بيع الوحدة.

ب - تحديد حجم الإنتاج.

ج - اتخاذ القرار بالاستمرار أو التوقف.

د - الشراء من الخارج أو التصنيع الداخلي.

- تساعد هذه التقنية في حل مشكلة توزيع وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة نظراً لمعالجة الجزء الثابت من التكاليف غير المباشرة على أساس أنها تكاليف زمنية ترحل لقائمة الدخل دون الحاجة إلى استخدام معدلات تحميل لتوزيعها على الوحدات المنتجة.

2- عيوب طريقة التكاليف المتغيرة.²

- لم تحل الطريقة مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة بالكامل، فمازال المحاسب يواجه مشكلة

تحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة.

- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة الربط بين عناصر التكاليف وحجم

الإنتاج والمبيعات، فهناك بعض التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة يعتبرها المحاسب متغيرة أو ثابتة

¹ أحمد بركات، مرجع سبق ذكره، ص 39.

² حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، 2010-2011، ص 54.

تماما بالنسبة لحجم النشاط، ولذلك يكون عليه دراسة سلوك العنصر اتجاه النشاط خلال فترة من الزمن، وحين يصل إلى التبويب المطلوب قد تتغير طبيعة العنصر مما يؤدي إلى إعادة تبويبها من جديد. إذا كان الإنتاج المباع أقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة في الفترة، يصبح مخزون آخر مدة من المنتجات مقيما بالتكلفة المتغيرة فقط.

خامسا: مقارنة بين طريقة التكاليف المتغيرة والكلية.

إن الفرق الرئيسي بين التقنيتين هو التوقيت، فنظرية التكاليف المتغيرة تحمل قائمة الدخل بكل التكاليف الثابتة للمدة مباشرة، أما نظرية التكاليف الكلية فتوزع التكاليف الثابتة على الوحدات المنتجة خلال المدة، لذلك فإن مبلغ التكاليف الثابتة الذي يحمل إلى قائمة الدخل (كجزء من تكلفة المبيعات) وذلك الذي يظهر في الميزانية (كجزء من تكلفة المخزون) يتوقف على حجم المبيعات مقارنة بالإنتاج.

وبناء على ذلك فإن العلاقة بين الأرباح التي تظهرها كلا الطريقتين تتوقف على العلاقة بين حجم الإنتاج وحجم البيع.¹

الجدول (3): مقارنة بين طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المتغيرة.

طريقة التكلفة المتغيرة.	طريقة التكلفة الكلية.	
تعامل تكاليف الإنتاج التي تتغير بتغير الإنتاج على أنها تكاليف المنتج وتشمل المواد المباشرة والعمل المباشر والتكاليف الإضافية المتغيرة فقط.	تعامل كل تكاليف الإنتاج على أنها تكاليف منتج وتشمل المواد المباشرة والعمل المباشر والتكاليف الإضافية المتغيرة والتكاليف الإضافية الثابتة.	معاملة تكاليف الإنتاج.
التكاليف المتغيرة/ عدد الوحدات	التكاليف الكلية/ عدد الوحدات	تكلفة الوحدة الصناعية.
التكاليف الصناعية المتغيرة+ كافة تكاليف البيع المتغيرة.	التكاليف الصناعية الكلية + كافة تكاليف البيع الثابتة والمتغيرة.	تكلفة الوحدة المبيعة
لا تتضمن إلا الجزء المتغير من تكاليف الإنتاج.	تتضمن جزء من التكاليف الإضافية الثابتة.	تكلفة وحدة المنتج من المخزن

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على "مصعب محمد، عوض محمد"، قياس التكلفة بين الأساليب التقليدية والحديثة ودوره في دعم القرارات الاستراتيجية، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، أكتوبر 2014، ص 70-71.

¹ خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2009، ص 352.

المبحث الثاني: تقنيات (طرق) المحاسبة التحليلية المعاصرة.

المطلب الأول: طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC).

أولاً: مفهوم طريقة التكلفة على أساس النشاط.

تعددت التعاريف حول هذا النظام أو الطريقة، سنذكر أبسط هذه التعاريف:

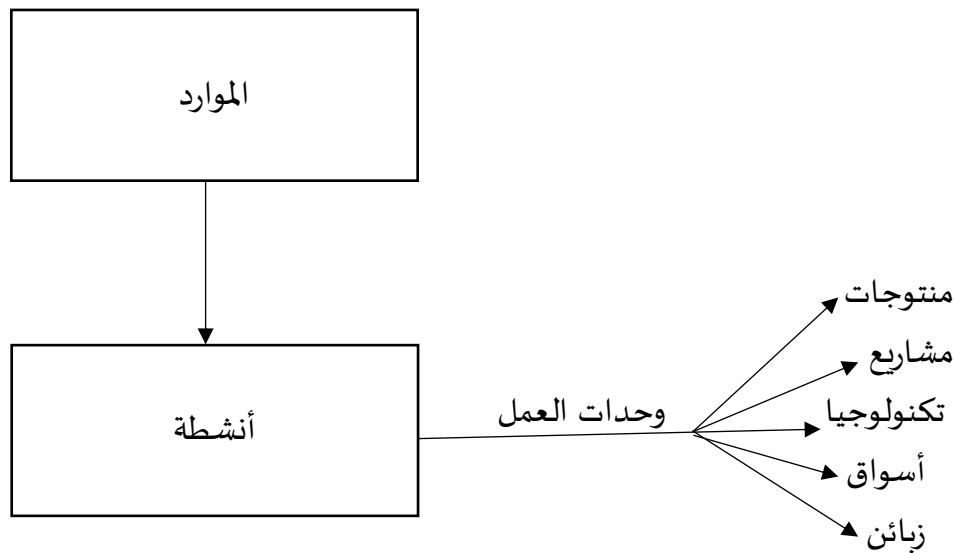
التعريف الأول:

يعرف على أنه مدخل تكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، حيث يستخدم تكلفتها كأساس لتحديد تكلفة أغراض تكلفة أخرى كالمنتجات والخدمات وهو طريقة تعود إلى تحسين الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة أو ما يسمى بالموارد على الأنشطة التي استفادت منها ومن تم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات.¹

التعريف الثاني:

هو أسلوب لتوزيع وتخصيص التكاليف غير المباشرة، على أغراض التكلفة (منتجات، خدمات، زبائن) من خلال تحليل العمليات إلى أنشطة فرعية باعتبارها هدفا لحساب التكلفة الأساسية (غير المباشرة)، ومن ثم تجميع تكاليف كل نشاط ثم تحمل تلك التكاليف إلى أغراض التكلفة باستخدام مسيبات التكلفة.²

الشكل (9): المبدأ الأساسي لتقنية ABC.



المصدر: إسماعيل حجازي، معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، ص 99.

¹ حسين يحيى، استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة الصناعية الجزائرية للسباكة، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 22، العدد 1، 2022/6/15، ص 271.

² دلال خطاب، نور الدين زعبيط، دراسة وتقييم أنظمة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 7، العدد 1، جوان 2020، ص 121.

ثانياً: مبررات وأهداف طريقة التكلفة على أساس النشاط.

1. مبررات الانتقال إلى نظام ABC.¹

. عدم دقة نظام التكاليف التقليدي في تخصيص التكاليف غير المباشرة وما نتج عنه من تشوه لتكلفة المنتج.

. استخدام أنظمة تصنيع متقدمة في الإنتاج أدى إلى تخفيض تكلفة العمل المباشر، لصالح التكاليف غير المباشرة.

. زيادة حدة المنافسة، الأمر الذي يستدعي ضرورة التحكم في تكلفة المنتج.

. تغيرات في البيئة التشغيلية للمؤسسة وحاجتها لمعلومات أكثر دقة حول التكاليف.

. التغير الجوهرى في بيئة التكاليف، وتزايد أهمية التكاليف غير المباشرة.

. زيادة استخدام الأنشطة المساعدة كالصيانة والتصميم الهندسي والتسويق.

. توفر أنظمة محاسبية حديثة قادرة على توفير معلومات دقيقة وتفصيلية لأغراض وتحديد وقياس

العلاقة بين التكلفة ومسبباتها.

2. أهداف طريقة التكلفة على أساس النشاط.²

- مساعدة المديرين على اتخاذ القرارات من خلال تقديم المعلومات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.

- توزيع التكاليف غير المباشرة بصورة عادلة بين مختلف المنتجات.

- إدماج التكاليف المرتبطة بالتطور التكنولوجي في المنتجات وتوسيع الأنظمة الآلية للإنتاج.

- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم

استغلال كل مورد داخل كل نشاط.

- توفير معلومات أكثر دقة حول التكاليف وتتصف بموضوعية تمكن المديرين من اتخاذ القرارات مثل

قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة.

- تحديد مستويات الإنتاج، اختيار قنوات التسويق والتوزيع، قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة.

- يتيح هذا النظام للمديرين معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ

قرارات معينة كإدخال تحسينات على العملية الإنتاجية أو إجراء تعديل في تصميم المنتج.

¹ شلابي عمار، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حجار السود، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 4، العدد 1، 2019، ص 45.

² عبدالله قويدر الواحد، أحمد مصنوعة، تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الجزائرية، مجلة العلوم التجارية، المجلد 20، العدد 1، 2 ديسمبر 2019، ص 241-242.

ثالثا: خطوات تطبيق طريقة ABC.

1- تحديد الأنشطة :

يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة أنشطة¹، بعد دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العملية الإنتاجية، من خلال تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة إلى أنشطة رئيسية وفرعية، وتحليلها ووصفها بمساعدة كل مسؤول بالمؤسسة، عن طريق المقابلات الشخصية مع أكبر عدد من الأفراد، حيث يساهم كل من فريق العمل وعمال المؤسسة في تحديد قائمة الأنشطة، يحتاج الأمر إلى تعريف الأنشطة المتعلقة بالتصميم، التصنيع، التوزيع، المحاسبة والإدارة.

2- تحديد مسببات التكلفة :

يتم تحديد سبب واحد أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة²، وذلك انطلاقا من علاقة السبب والنتيجة بين تغير موجة أو مسبب التكلفة وبين أحداث التكلفة نتيجة التغير وغالبا تكون موجبات (مسببات) التكلفة عبارة عن مقاييس كمية عددية مثل عدد ساعات عمل الآلات، عدد مرات إعداد الآلات، عدد مرات شحن المواد، عدد مرات طلب المواد أو عدد ساعات الفحص واختيار الصلاحية.

3- تحديد أوعية التكلفة :

يخصص لكل نشاط رئيسي وعاء تكلفة تراكم فيه تكلفة هذا النشاط، وقد يخصص لمجموعة أنشطة متجانسة تخضع لمسبب تكاليفي واحد ووعاء تكاليفي واحد، ويمتاز نظام ABC بتعدد أوعية التكاليف وتعدد مسببات التكلفة بحيث تتحقق علاقة السبب والنتيجة بصورة دقيقة، عكس النظام التقليدي ذا الأوعية الأقل ففي نظام التكاليف المتغيرة يعتمد وعاءان، وعاء التكاليف المتغيرة ووعاء التكاليف الثابتة مما يؤدي إلى تخصيص غير دقيق للتكاليف المشتركة أو غير المباشرة.

4- ربط تكاليف الأنشطة :

إن تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو فئات العملاء يتم استنادا إلى العلاقة المسببة وفق مسببات التكلفة، إن المؤسسة تستفيد من خبرات تطبيق النظام، إذ أنها تعتمد معدلا طبيعيا لموجة التكلفة استنادا إلى دراسة طبيعية تقديرية تحدد وفقها التكلفة الطبيعية للنشاط والعدد الطبيعي لموجة التكلفة، ثم يتم التأكد من مدى الدقة عند المقارنة بين القيمة التقديرية والفعالية، مما يسمح بتعديل معدلات موجبات التكلفة لتصبح أكثر دقة وملاءمة والتأكيد على الاستفادة من التدفق العكسي أو المرتد للمعلومات.

رابعا: مقارنة بين تقنية ABC والتقنيات التقليدية.

¹ معمر بوطالبي، التكامل بين أنظمة التكاليف، الإدارة والموازنة على أساس الأنشطة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، المجلد 32، العدد 1، ص 3.

² رفيق أحمد شفا، مرجع سبق ذكره، ص 59.

الجدول (4): مقارنة نظام ABC بالطرق التقليدية.

نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC	الأنظمة التقليدية
يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.	يقدم معلومات كلفة كاملة عن وطيفة كاملة وتكون مجمعة لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام، التي يمر لها الإنتاج ويصعب تحليلها.
التركيز على الأنشطة واعتمادها الهدف الأساس.	التركيز على المنتجات واعتمادها هدف الكلفة.
يتم التشغيل بالحاسبات المتقدمة جدا.	يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحاسبات.
تحدد كلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت بساته.	تحدد كلفة المنتج بقسمة مجموع الكلف على كمية الإنتاج.
تعدد استخدام مجاميع الكلف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل احتساب كلفة وحدة النشاط.	استخدام مجمع واحد للكلف الصناعية غير المباشرة في كل قسم.

المصدر: رشيد قريرة، أسامة عمامرة، دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط ABC في إعادة تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الوادي، الجزائر، المجلد 2، العدد 1، جوان 2018، ص 49.

خامسا: مزايا وعيوب طريقة التكلفة على أساس النشاط.

1. مزايا طريقة ABC :

- . تخفيض التكاليف من خلال تقييم الأنشطة المختلفة بحيث يتم استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج النهائي.
- تساعد هذه الطريقة المديرين في اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

- فعالية الدور الرقابي في هذا النظام مقارنة بنظم التكاليف التقليدية، طالما أنه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج، الأمر الذي يزيد من إمكانية عدم وجود انحرافات.¹
- 2- عيوب طريقة ABC:²
- إن العيب الرئيسي لنظام ABC هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي، الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام.
- إن استعمال هذا النظام لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هنالك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة التوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة.
- إن كفاءة نظام ABC يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس سهلا ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط دراسة الآثار السلوكية لها.
- لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة.
- من الواضح أن هنالك بعض المشاكل العلمية مازالت دون حل، مثل اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولا تطبيق نظام ABC في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم يكتمل بعد.
- يحتاج النظام في مراحل التصميم إلى جهد كبير من الإدارات المختلفة لوصف الأنشطة المختلفة وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على تلك الأنشطة ومن ثم تحديد محركات التكلفة، وهذا يتطلب تضافر الجهود من مختلف الإدارات.

المطلب الثاني: طريقة التكلفة المستهدفة.

أولا: مفهوم طريقة التكلفة المستهدفة.

¹ زكريا دمدوم، بوقفة عبدالحق، إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية للصحة، مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية، العدد 1، المجلد 5، سنة 2020، ص 185.

² محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 13، جوان 2018، ص 274.

تم استخدام التكلفة المستهدفة أولاً من قبل مؤسسة TOYOTA في بداية الستينات من القرن الماضي، ويتم استخدامها منذ ذلك الحين من قبل صناعة السيارات اليابانية، فتم تطوير هذه الطريقة بشكل أساسي كتقنية لإدارة التكاليف.¹

وقد دعم كل من Slagmulder و cooper أن مصطلح هذا المفهوم يجب أن يكون "إدارة التكلفة"، وليس "خفض التكلفة".

إذ تعرف طريقة التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة التكاليف، وخفض التكاليف الإجمالية للإنتاج، ضمن مختلف الأقسام الإنتاجية والتقنية والبحث والتصميم، وتركز هذه الطريقة على تقليل تكلفة المنتج من خلال تغييرات في تصميمه يتم تطبيقها أثناء مرحلة التصميم من دورة حياة المنتج. كما يمكننا تعريف التكلفة المستهدفة للوحدة على أنها التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج (أو الخدمة) التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف.²

ثانياً: مبادئ تقنية التكلفة المستهدفة.³

تقوم التكلفة المستهدفة على مجموعة من المبادئ الأساسية وهي كالتالي:

- السعر يؤدي إلى التكلفة:
- حسب هذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة أي تحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج.
- التركيز على العميل:
- أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت والتي تأخذ بالعين في قرارات المنتج.
- التركيز على تصميم المنتج:
- تعد هندسة التصميم عنصر أساسي في التكلفة المستهدفة إذ يجب تصميم المنتج وفق حدود التكلفة المستهدفة.
- التركيز على مرحلة التصميم:
- وذلك بفحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة كما يجب تصميم المنتجات وفق التكلفة المستهدفة.
- دورة حياة التكاليف:

¹ إسماعيل بوغازي وآخرون، تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة لدعم الميزة التنافسية في المؤسسة، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 13، العدد 1، مارس 2022، ص 573.

² هادي خالد، مرجع سبق ذكره، ص 76.

³ عواد عبد القادر وآخرون، استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 4، العدد 2، ديسمبر 2019، ص 75.

عند تحديد التكلفة المستهدفة يجب أخذ جميع العوامل ذات العلاقة بدورة حياة المنتج بعين الاعتبار. - فرق متداخلة المهام:

يتطلب تصنيع منتج في حدود التكلفة المستهدفة باستخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات كالمختصين في بحوث التسويق والبيع وهندسة التصميم.

- الاستناد إلى مفهوم سلسلة القيمة:

يعتمد هذا النظام على إشراك ممثلين لكافة مراحل سلسلة القيمة مثل الموردين والوكلاء والقائمين بخدمات ما بعد البيع في نظام التكلفة المستهدفة ويهدف ذلك إلى بث مفاهيم وجهود خفض التكلفة خلال مراحل سلسلة القيمة من خلال تنمية وتطوير روح التعاون بين كل أعضاء المؤسسات المرتبطة بالمنتج.

ثالثاً: أهداف تقنية التكلفة المستهدفة.

تهدف تقنية التكلفة المستهدفة إلى¹:

- تكلفة المنتج قبل حدوثها.

- زيادة وتحسين جودة المنتج وتميزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد ومن ثم خفض الوقت

المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج أو الخدمة حتى يقدم فعلياً للزبون.

- يركز على دراسة البيئة الخارجية للمؤسسة من رغبات واحتياجات العميل ومواصفات وخصائص

المنتج أو الخدمة وإمكانيات وظروف المنافسين مما يمكن من تحديد الميزة التنافسية للمؤسسة.

- إدارة تشكيلة المنتجات أو الخدمات، كما يساعد في تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة المستهدفة.

رابعاً: خطوات تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.

1- تحديد السعر المستهدف :

يحدد السعر المستهدف الذي يعتبر نقطة هامة في تحديد التكلفة المستهدفة للمنتجات، فالسعر

المستهدف هو السعر المستقبلي أو سعر البيع الذي يحدد بناءً على القيمة التي يحددها تصور المستهلك

اتجاه المنتج، وعند تحديد سعر البيع المستهدف يجب الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية:

- الأسعار التي يتقبلها العميل ويمكن المؤسسة من تحقيق حصة سوقية مرغوب فيها للمنتج المقترح أو

توسيع نطاق الحصة السوقية الحالية وكسب أسواق جديدة.

- ألا يزيد السعر في أي حل من الأحوال على الأسعار التنافسية.

- الأسعار التي تحقق الربح المستهدف والذي يمثل أدنى هامش ربح تهدف إلى تحقيقه الإدارة ولا يمكنها

التنازل عنها.

2- تحديد الربح المستهدف :

¹ زعرور نعيمة وآخرون، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، العدد الأول، جوان 2017، ص 397-398.

بعد تحديد المؤسسة لسعر البيع المستهدف لمنتجاتها يأتي الدور على الربح المستهدف أي المقدار التي ترغب المؤسسة في تحقيقه أو الوصول له من بيعها لمنتجاتها، الربح المستهدف هو النقطة الجوهرية الثانية في هذا الأسلوب ويحدد من قبل إدارة المؤسسة على أساس المنتج يحقق أرباحا تغطي تكاليف المنتج، ويستند الربح المستهدف على استراتيجية طويلة الأجل لتحقيق النتائج المالية المطلوبة وعلى استراتيجية قصيرة الأجل لتضمن المؤسسة حصة سوقية.¹

3- تحديد التكلفة المستهدفة :

يمكن حساب التكلفة المستهدفة عن طريق الفرق السعر المستهدف والربح المستهدف، ويطلق عليها أحيانا طريقة الخصم لأنه يتم تحديدها عن طريق طرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، كذلك يمكن الحصول على التكلفة المستهدفة عن طريق الإضافة، وهو أن يتم تقرير التكلفة لكل جزء أو نشاط بدءاً بمستوى التكلفة الحالي مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات المحتملة في التكلفة، ويتم تجميع هذه التكلفة لكل منتج طبقاً للوظائف التي يحققها المنتج حتى يتم التوصل إلى التكلفة المستهدفة للمنتج.²

4- تصميم أجزاء ومكونات السلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة :

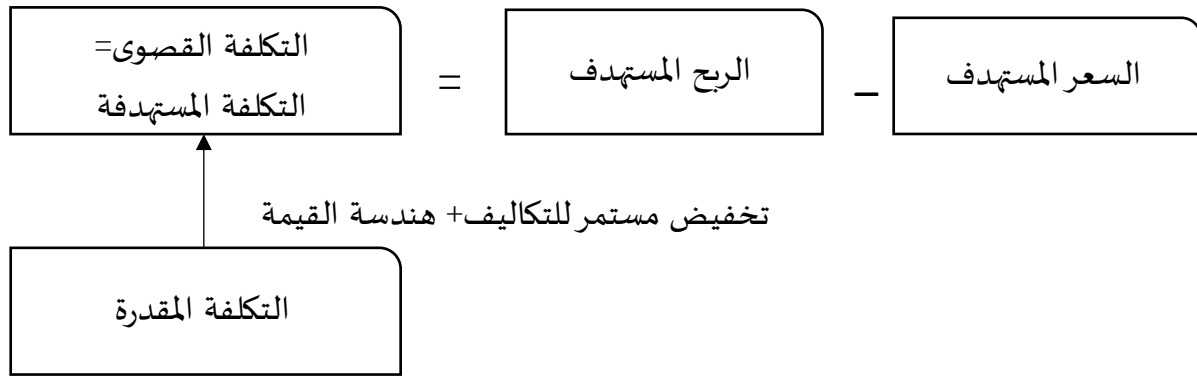
تتمثل الخطوة الأخيرة في القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول إلى الأجزاء والعناصر وأسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة، والتي تم تحديدها في الخطوة الثالثة. وتتطلب هذه الخطوة عناية خاصة بتحديد مراحل وخطوات الإنتاج لمحاولة إلغاء مراحل الإنتاج التي لا تتضمن إضافة أي قيمة للسلعة، وذلك لتوفير تكلفة الأنشطة عديمة القيمة.³

¹ خشعي عفاف، عبد القادر الشيخ، مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف، مجلة الحوكمة، المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة، المجلد 3، العدد 2، ص 21-22.

² مهني بوريش، أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيد قرار تسعير المنتجات، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 3، ديسمبر 2020، ص 20.

³ سالي ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 123.

الشكل (10): سير عملية التكلفة المستهدفة.



المصدر: سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، محاسبة وتدقيق، 2009-2010، ص 123.

خامسا: مزايا وعيوب طريقة التكلفة المستهدفة.

1- مزايا طريقة التكلفة المستهدفة.

- حصر التصميم وعمليات الإنتاج في حدود تكلفة محددة مسبقا بناءً على معطيات السوق، بالإضافة لمساهمته في كبح جماح مهندسي التصميم، فإنه سيؤدي إلى الضغط على المسؤولين في كافة الأنشطة للسعي للحد من الفاقد والضياع من خلال إعادة تنظيم أنشطتهم بدأ من تطوير المنتج وانتهاء بخدمات ما بعد البيع، مما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل لموارد المجتمع وتعظيم القيمة ليس فقط للعملاء والمساهمين، بل أيضا على مستوى الاقتصاد الكلي.
- إتاحة الفرصة للحصول على وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير ووفقا للمنافسة وليس وفقا للتكلفة.

- يوسع من دور المعلومات المحاسبية بدءا من مرحلة التصميم، وبالتالي ينقل العمل المحاسبي من موقع الانتظار لحين وقوع الحدث أي تصميم وإنتاج المنتج بغية تتبع الحدث فمثلا في مشاركة في مراحل التصميم والإنتاج بتوفيره المعلومات المتعلقة بتكلفة عناصر الإنتاج الواجب العمل في إطارها.
- إيجاد فهم حقيقي للتكاليف المتخصصة خلال دورة حياة المنتج، بدءاً من مرحلة تطوير وتصميم المنتج والتي تشكل من 80% إلى 90% من تكلفة المنتج خلال هذه المرحلة، وانتهاء بتكاليف التصنيع والتسويق وتقديم المنتج للمستهلك.¹

2- عيوب طريقة التكلفة المستهدفة.²

- يفرض أسلوب التكلفة المستهدفة ضغوطا كبيرة على العمال من أجل بلوغ التكلفة المستهدفة.

¹ شلابي عمار، تيريات أيمن، إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيدة، مجلة الرسالة للدراسات والبحوث الإنسانية، المجلد 6، العدد 3، جويلية 2021، ص 112.

² صالح سميرة شهرزاد، مسكين الحاج، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثالث، ص 267.

- إن أسلوب التكلفة المستهدفة كما سبق ذكره يبدأ عمله بتحديد السعر المستهدف لتحديد التكلفة المستهدفة، وهذا أمر في غاية الصعوبة خاصة عند تحديد سعر مستقبلي لمنتج جديد.
- كما أن تحديد السعر المستقبلي مبني على أساس منافسين وأسلوب تكنولوجي معين ومع مرور الوقت يمكن دخول منافسين جدد وظهور أساليب تكنولوجيا جديدة.

خلاصة الفصل:

قمنا في هذا الفصل بذكر والتعرف أكثر بأهم تقنيات وطرق المحاسبة التحليلية، شرعنا بالطرق التقليدية، ذكرنا طريقة التكاليف الكلية التي تعتبر أقدم تقنية ظهرت لحساب التكاليف وهي تقوم بجمع كل التكاليف المرتبطة بالمنتج النهائي متغيرة وثابتة، من أهم مزايا هذه الطريقة أنها تعطي صورة واضحة لمستوى التكاليف ومقارنتها بالإيرادات، وأهم عيب يوجه لهذه الطريقة أنها لا تمكن المسيرين من معرفة سعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال، كما ذكرنا طريقة التكاليف المتغيرة وهي طريقة تقوم باستبعاد التكاليف الثابتة، من أهم ميزاتنا أنه يتم تقويم المخزون بالتكلفة المتغيرة فقط، وبالتالي لا يحدث نقل للتكاليف الثابتة من الفترة الحالية إلى فترة مقبلة، كما يعتبر أهم عيب فيها أنها لم تحل الطريقة مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة بالكامل، كما قمنا بذكر طرق معاصرة لحساب التكاليف، عرفنا بتقنية ABC وهي طريقة تقوم على مبدأ التركيز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، من أهم ميزاتنا توفر فعالية الدور الرقابي في هذا النظام مقارنة بنظم التكاليف التقليدية، وأهم عيب فيه هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، وقمنا أيضا بذكر طريقة التكلفة المستهدفة وتعرف طريقة التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة التكاليف، من أهم ميزاتنا أنها تتيح الفرصة للحصول على وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير، من أهم عيوبها أنه يفرض أسلوب التكلفة المستهدفة ضغوطا كبيرة على العمال من أجل بلوغ التكلفة المستهدفة.

مقدمة الفصل:

بعد أن قمنا بعرض مختلف المفاهيم النظرية حول التسيير والمحاسبة التحليلية والطرق التقليدية والمعاصرة لها، سنحاول من خلال هذا الفصل اسقاط المادة العملية على الواقع من خلال دراسة حالة مصفاة ارزيو (مركز تكرير البترول) التابعة لمؤسسة سوناطراك والتي تعتبر من أهم المؤسسات الاقتصادية في الوطن والممول الرئيسي للاقتصاد الجزائري.

المبحث الأول: عموميات حول مؤسسة سوناطراك ومصفاة ارزيو.

المطلب الأول: عموميات حول مؤسسة سوناطراك:

تعتبر اهرام شركة اقتصادية اسمها الكامل "الشركة الوطنية للبحث والتنقيب ونقل وتسويق المحروقات"، وهي الشركة الوحيدة المسؤولة في الجزائر عن استغلال المصادر النفطية والغازية وبيعها، الصادرة بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية في 31-63/491 تأسست المؤسسة لتوكلها جميع المهام خاصة بنقل وتسويق المحروقات التي كانت تحت السيطرة الأجنبية قبل الإستقلال.

لمحة تاريخية عن المؤسسة¹:

حتى تحقق الجزائر سيادتها الإقتصادية و خاصة في مجال المناجم ، قامت الجزائر بإنشاء شركة "سوناطراك" لإستغلال الحقول البترولية التي كانت محتكرة من قبل الشركات الأجنبية ، خاصة الشركة الفرنسية و منه فقد عرفت هذه الشركة تطورات عدة على إثر التغيرات الإقتصادية التي حدثت في البلاد وبالنظر إلى الأحداث الدولية التي شهدتها سوق البترول خلال العشرينات الثلاثة الماضية ، فقد لعبت شركة "سوناطراك" دورا كبيرا في تنمية الإقتصاد الوطني خلال هذه الفترة و مع الإنتقال إلى اقتصاد السوق و تفتح السوق الجزائرية على المنافسات الأجنبية ، كانت لهذه الشركة تحديات كبيرة فهي اليوم ترغب في أن تصبح مجموعة بترولية عالمية تنافس أكبر المؤسسات البترولية في العالم . و على هذا الأساس عرفت "سوناطراك" تعديلات هامة على مستوى قدراتها و هيكلها خاصة بعد انعقاد المجلس الوطني للطاقة الذي أعاد هيكلة هذه الشركات و حولها إلى شركة مساهمة برأسمال يقدر ب 245 مليار دج ، و إعادة ضمها إلى جميع المؤسسات التي انفصلت عنها في السابق .

إنما هذا الطموح يعود إلى الإكتشافات التي حققتها الشركة في ميدان الحقول الغازية و البترولية وذلك بعد إحداث تعديلات على قانون الإستثمارات ، الذي فسح المجال للشركات الأجنبية هذا من جهة و من جهة أخرى يعود إلى النمو المتزايد في الطلب على الطاقة في العالم ، ومن الأفضليات منتجات "سوناطراك" أنها منتجات تتلائم مع المقاييس التي تطالب بها الأسواق العالمية للبترول و الغاز إلى جانب الإستعمالات الجديدة التي تم اكتشافها لهذه المنتجات.

و لمواجهة هذا التحدي قامت مؤسسة "سوناطراك" بوضع مخطط تنموي يرمي إلى تحقيق عدة أهداف استراتيجية في كافة المجالات منها : الإنتاج – التسويق المحلي و الدولي و برامج الإستثمار في مجال البحث

¹ وثائق داخلية، مصفاة ارزيو، سوناطراك، ارزيو، 2023.

والتطوير ، لتخفيض تكاليف الإنتاج وترقية قنوات التوزيع وإحداث سياسة اتصالية قادرة على صنع الصورة الحقيقية لشركة "سوناطراك" لدى جمهورها المحلي والدولي .
التسمية: تسمى "سوناطراك" بالشركة الوطنية لبحث ، الإنتاج ، النقل وتحليل المحروقات وتحويلها .
-مقر الشركة: يوجد مقر الشركة "سوناطراك" بمدينة الجزائر العاصمة (جنان الملك) "بحيدرة"
-رأسمال الشركة: تتوفر الشركة على رأسمال مبلغه مائتان و خمسة و أربعون مليار دينار موزعة على مائتان وخمسة و أربعين ألف سهم ، قيمة كل واحد مليون دينار تكتتها وتحريها الدولة دون سواها
-التطور التاريخي لشركة "سوناطراك":

نظرا للإزدهار الكبير الذي تلعبه المحروقات في بناء الإقتصاد الوطني ، قررت الجزائر أن تأخذ هذا القطاع بماخذ الجد وعلى أثر اتفاقية ايفيان ل 18 مارس 1962م، تمت الموافقة على انشاء تنظيم الصحاري و الذي كانت مهمته الأساسية هي اقتراح المسائل النفطية بالجزائر وكذا السهر على تطوير البنية التحتية الصحراوية ، غير أن القانون النفطي الصحراوي المعدل قبل جويلية 1962 كان يمنح احتكارا معتبرا للشركات الفرنسية في استغلال البترول الجزائري بالإضافة إلى التهرب بنسبة 60 من عائدات الصادرات البترولية الإجمالية للجزائر إلى جانب تمتعها بامتيازات جبائية جد مهمة على حساب الخزينة الجزائرية إلخ¹.

ورغم أن الدولة الجزائرية نصبت منذ البداية مديرية الطاقة و الوقود بهدف تأمين المراقبة التحكم في تسيير قطاع المحروقات و إعطائه العناصر الأساسية لتوضيح سياستها البترولية ، ظهرت مؤشرات تعبر عن تطور لا يتناسب مع مستقبل قطاع المحروقات من بينها : تباطئ في أعمال البحث و التنقيب و تقهقر المجال المنجمي و النقل و غيرها إلا أن هذه الوضعية لا تلائم اطلاقا استراتيجية تطوير قطاع المحروقات في الجزائر وبالتالي قررت وضع حد لهذه الحالة عازمة على أنها قادرة على المراقبة الفعلية لمواردها البترولية.

الوحدات تجهزت بعدها الجزائر بأداة تسمح بتنفيذ سياستها الطاقوية و ذلك عن طريق إنشاء يوم 12 ديسمبر 1963 بموجب المرسوم رقم 63-491 المؤسسة الوطنية لنقل و تسويق المحروقات "سوناطراك" برأسما قدره أربعين مليون دينار جزائري "ملك الدولة" ، مع انشاء و تشغيل أنبوب النقل الرابط بين أرزيو و حوض الحمرة بطول قدره 805 كلم ، و تكون "سوناطراك" قد قامت بالتجربة الأولى من نوعها في بلاد سائرفيطريق النمو و مؤكدة بهذا الإنجاز شهادة ميلادها الذي اعتبر من قبل الأوساط الفرنسية

¹ وثائق داخلية، مصفاة أرزيو، سوناطراك، أرزيو، 2023.

بمثابة خرق لاتفاقيات "ايفيان" مما أدى بالطرفين في مطلع 1964 إلى الجلوس على مائدة المفاوضات و التي خرجت يوم 29 جويلية 1965 باتفاق جزائري فرنسي يقتضي تسوية المسائل المتعلقة بالمحروقات و التّأطور الصناعي بالجزائر.

-اتساع حقل النشاط :

تم تغيير الشكل القانوني للمؤسسة حسب المرسوم 66-292 الموافق ل22 سبتمبر 1966 حيث أصبحت "سوناطراك" الشركة الوطنية : للبحث ، الإنتاج ، تحويل و تسويق المحروقات . كما أن المرسوم التشريعي ل30 أوت 1967 يعطي لشركة سوناطراك حق احتكار التوزيع الشامل للطاقة و المنتجات البترولية.

و في أكتوبر 1968 ، عقدت اتفاقية الجمع بخلق نوع جديد من العلاقات مع المؤسسات البترولية العامة بالجزائر ، هذا الإتفاق يسمح "لسوناطراك" بتقوية موقعها بشكل حاسم . و في سنة 1969 انضمت الجزائر "سوناطراك" ضمن منظمة المصدرة للنفط OPEP و OPEC حاليا . وهكذا أخذت "سوناطراك" على عاتقها قطاع المناجم متوجهة نحو البحث على اسمها و رمزها باللون الأسود الذي يمثل البترول و اللون البرتقالي الذي يرمز إلي الصحراء

-تأميم المحروقات 24 فيفري 1971:

بقيت ادارة الجزائر في استعادة ثرواتها الطبيعية و تأمين استغلالها و التحكم الكامل فيها ، ففي 24 فيفري 1971 أعلن الرئيس بومدين امتداد لوح الحرية و السيادة الوطنية قراراته التاريخية بتأميم المحروقات و قد فرض هذا اليوم نفسه كرمز لوحدة مصير شركة "سوناطراك" و "الجزائر" ككل . وهكذا دعمت الجزائر استقلالها السياسي باستقلالها الإقتصادي و أصبحت بذلك "سوناطراك" الوسيط الوحيد للثروات البترولية و الغازية بالجزائر.

تجسدت قرارات 24 فيفري 1971 على أرض الواقع بتوقيع مرسوم 12 أفريل 1972 لإصدار القانون الأساسي للمحروقات مجددا بذلك الإطار العام الذي تشغل فيه المؤسسة الأجنبية في ميدان التنقيب و استغلال المحروقات بالجزائر و قد توج قرارات تأميم المحروقات مسارا طويلا ، كان يرمي إلى التحكم في قطاع المحروقات ، حيث يسير السبيل أمام ازدهار جديد للشركة من خلال استرجاع الوطن موارده من المحروقات.

-حركات التطور:

عقب التأميم مباشرة أصبح على عاتق "سوناطراك" مهمة جمع موارد تحويل العملة الصعبة ، بغية المساهمة في التطور الإقتصادي للوطن . و من أجل الوصول إلى هذا الهدف ... جمع "سوناطراك" منذ بداية السبعينات على تقويم المحروقات من خلال سياسة استثمارية مكثفة ، و من خلال تطوير جميع

فروع الصناعة البترولية ، بداية من المنبع إلى البيروكيميا في المنصب وقد نتج عن هذا التعدد بروز شركة كبيرة توظف أكثر من 100 ألف شخص حيث وصل معدل النمو خلال هذه العشرية على نسبة 32 وقد تمثلت نشاطاتها فيما يلي :

البحث ، التنقيب ، إنتاج البترول الخام ، إنتاج الغاز ، الخدمات البترولية ، النقل بالأنابيب البتروكيميائية وتسويق المحروقات .
-إعادة الهيكلة :

وصلت "سوناطراك"¹ في وقت قصير جدا إلى درجة تكامل عمودي و أفقي لنشاطات متعددة، بدء بالإستغلال التوزيعي النهائي و على غرار كل المؤسسات الوطنية و طبق للمخطط الخماسي الأول 1980- 1984 ...أعيد هيكلة مؤسسة "سوناطراك" ، وتم انشاء 17 مؤسسة مستقلة عن المؤسسة الأم تهتم بكل نشاطات الإنجاز وكل المصالح المتعلقة بميدان المحروقات حيث تنقسم إلى²:

- 3 مؤسسات للإنجاز .
- 4مؤسسات مختلفة.
- 6مؤسسات للخدمات .
- 4مؤسسات لتسيير المناطق الصناعية الموجودة بأرزيو ،سكيكدة ،حاسي الرمل ،حاسي مسعود مع إعادة هيكلة. تفرغت "سوناطراك" لمهمتها الأساسية (حيث بعد 1986 أصبحت ذات استقلال ذاتي) و انسحبت من النشاطات البترولية و البتروكيمياوية و التكرير و التوزيع لكنها بقيت تلعب دورا حاسما في قطاع المحروقات و تضم نشاطاتها ميادين البحث و الإنتاج و النقل إضافة إلى ميداني معالجة الغاز الطبيعي و تسويق المحروقات .

و خلال سنة 1986 تمت المصادقة على قانون المحروقات الذي يجعل الشركة خيارا استراتيجيا لأنها تسمح بتقاسم العناصر الصناعية و المالية المتعلقة بنشاطها ، تركز "سوناطراك" اليوم على وظائفها الأساسية التي تتمثل في التنقيب ، البحث ، و التطوير ، الحفر ، الإنتاج ، النقل (نقل الأنابيب) ، النقل البحري و تلميع المحروقات و تسويقها .
-"سوناطراك" اليوم:

¹ وثائق داخلية، مصفاة ارزيو، سوناطراك، ارزيو، 2023.

تعد اليوم "سوناطراك" من أهم الشركات البترولية الدولية الإثني عشر بعدما قطعت أشواط حاسمة وتحولت من شركة فنية إلى المجموعة التي تعرفها اليوم ، حيث لم يترك التطور الإقتصادي العالمي للمحروقات أي خيار "لسونا طراك" غير انتهاج شروط في العمل و التغيير الجذري للسلوكات إذا اقتضت الحاجة .

المهمة التي أوكلت "لسونا طراك" هي تغطية الحاجيات الوطنية من المحروقات على المدى الطويل وتوفير العملة الصعبة الضرورية لتحويل الاقتصاد الوطني بغرض مساندة العصرية تتم بتوضيح المراحل التالية :

1. المرحلة الأولى:

1992. 1995: أن تكون مجمعا بترولي و صناعي عمومي جزائري يتكفل بالنشاطات القاعدية.

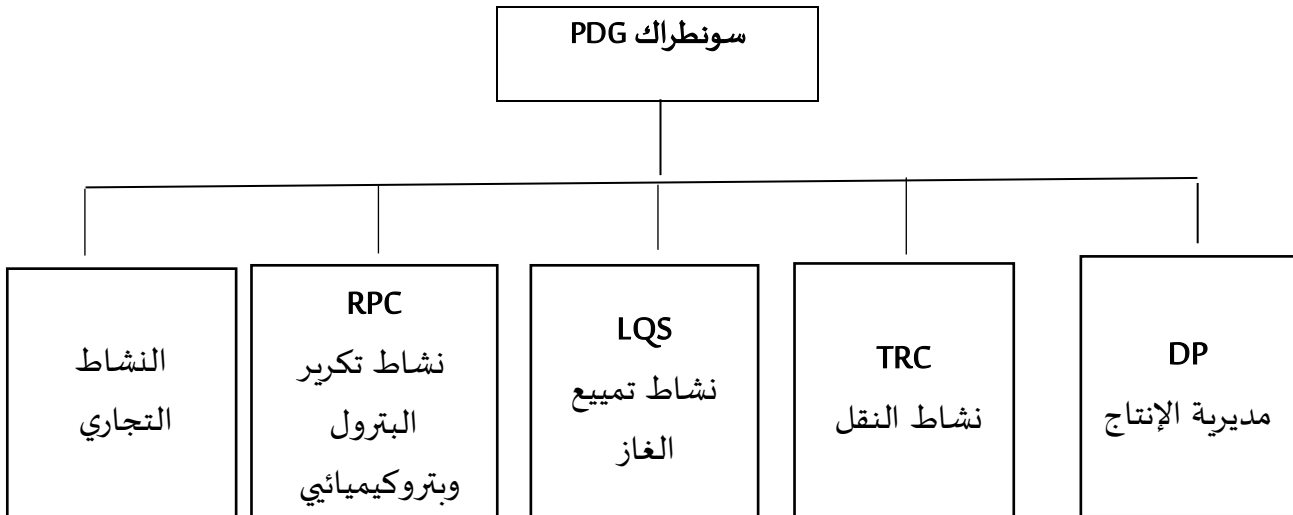
2. المرحلة الثانية:

1995. 2000: أن تكون مجمع بترولي و صناعي جزائري دولي يتكفل بكل فرع الطاقة ، الكيمياء و الخدمات المشتركة .

3. المرحلة الثالثة:

بعد سنة 2000... تكملة النشاطات البترولية ، الطاقة ، الكيمياء ، بنشاطات أخرى تتطلب معرفة مماثلة مثل خدمات المناجم ... إلخ ، إذ بفضل الإنجازات الماضية و التوسعات الحالية على الصعيد الوطني و الدولي تكون شركة "سوناطراك" اليوم قاعدة صناعية ناجحة قابلة للتطور في محيط تنافسي و مواجهة التحديات خاصة بعد فتح الإقتصاد الوطني على التسوق الخارجي و الدخول إلى اقتصاد السوق.

الشكل (11): الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناطراك.



المصدر: وثائق داخلية، مصفاة ارزيو، سوناطراك، ارزيو، 2023.

المطلب الثاني: عموميات حول مصفاة ارزيو

تعريف المؤسسة¹:

مؤسسة تكرير البترول - ارزيو - هي عبارة عن احدى المؤسسات التحويلية التي تملكها الدولة وضعت تحت رمز (RA1Z) الهدف الأساسي الذي انشأت من اجله هو عملية الإنتاج المتمثلة في تحويل البترول الخام (المحلي والمستورد) الى منتجات جاهزة من اجل التجارة بها الداخلية والخارجية.

أهم المصافي الموجودة على مستوى القطر الجزائري:

* (RA1K): مصفاة سكيكدة: اذ تبلغ معالجتها للبترول الخام ب: 15 مليون طن / السنة بالإضافة الى الخام المحول المستورد الذي يقدر ب 277 ألف ن/السنة.

* (RA1Z): مصفاة ارزيو قدرة معالجتها للبترول الخام ب 1.5 مليون طن / السنة بالإضافة الى الخام المحول المستورد الذي يقدر ب 320 ألف طن / السنة.

* (RA1G): مصفاة الجزائر الخاصة فقط لمعالجة البترول الخام التي تبلغ قدرة المعالجة في 2.5 مليون طن.

* (RA1D): مصفاة أدرار تبلغ قدرة معالجتها للبترول الخام حوالي 1.3 مليون طن / السنة

لقد تم انشاء هذه المصافي تنفيذا للاستراتيجية الشركة التي تهدف الى الاندماج في نظام الاقتصادي للسوق لكي تستجيب بصورة واقعية وفعلية لمقتضيات الظروف المحيطة بها. من خلال عصرنة التسيير وعملية التفتح على السوق الخارجي من الداخل في السوق العالمية.

المناطق المعالجة

المنطقة 04: يوجد فيها 3 وحدات :وحدة (11) ، وحدة (12) ، وحدة (13)، الوحدة(17).

¹ وثائق داخلية، مصفاة ارزيو، سوناطراك، ارزيو، 2023.

الجدول (5): وحدات المنطقة المعالجة الرابعة.

الوحدة 11: وحدة التقطير الجوي .	الوحدة 12: وحدة التهذيب الحفازي	الوحدة 13: وحدة معالجة الغازات	الوحدة (17): وحدة المعالجة المائية وأزمة النفط الخفيفة
- إنها الوحدة الأساسية على المركب لمعالجة البترول الخام الصحراوي ، فالمنتجات المستخلصة على مستوى هذه الوحدة ، وهي كالتالي : - غاز البترول المميع . - النفط الثقيل . - النفط الخفيف . - الكيروسين و المازوت . فالنفط الخام المشبع و المستخلص من وحدات التقطير الفراغي ينتج منه الزيوت القاعدية و الفاض يصدر على أساس الفيوول .	فالنفط الثقيل لوحدة التقطير الجوي تعالج في هذه الوحدة لغرض إنتاج قاعدة برقم الاكتان العالي (المهذب) لغاز البترول المميع و الغاز الغني الهيدروجين .	فغاز البترول المميع المستخلص من وحدات التقطير الجوي و التهذيب الحفازي تعالج في هذه الوحدة حيث تفصل إلى منتوجين نقيين و هما البروبان و البوتان	يعالج النفط الخفيف (ISOMERAT) من التقطير الجوي مما يحسن عدد الأوكتان للبتزين الخفيف المحتوي على هيدروكربونات C5 و C6 ، والتي لا يمكن معالجتها عن طريق وحدة التهذيب الحفازي

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق داخلية من المؤسسة.

المنطقة 10: متخصصة بإنتاج الزيت و يوجد بها وحدتين : الوحدة (14) و الوحدة (15)

الوحدة 14: وحدة الوميذ الفراغي .

فالخام المستورد و الاسفلت بالبروبان يجرأ إلى مازوت فراغي و إلى منتوج لچ و المحصل عليه من قاع العمود و الذي يعالج في فرع النفط في الهواء للحصول على الزيت المسى بزفت الطرق .
فخصيات هذا الزيت هما الصلابة و درجة الليونة أو عملية الإرسال تتم عن طريق الشاحنات أو البواخر هناك خطوط مسخنة كهربائيا تصل المصفاة بالميناء .

الوحدة 15: وحدة الزفت المؤكسد :

إن الزفت الممزوج بالمازوت يكون طاقة لهذه الوحدة أو بعبارة أخرى خلط الزفت بالمازوت وعن طريق الأكسدة المدفوعة بالهواء نحصل على الزفت المؤكسد وهذا الزفت يكيف في أكياس بلاستيكية ذات سعة 25 كلغ وفي البراميل ذات سعة 180 كلغ .

تمتلك مصفاة أرزيو :

. سلسلتان لإنتاج الزيوت القاعدية بمقدار :

50000 طن . م سنويا

120000 طن . م سنويا

المنطقة 7:

وحدتي (21 و100): وحدتي التقطير الفراغي :

تعالج بقايا لوحدة التقطير الفراغي عن طريق المذيبات الإنتقالية البروبان حيث أن خاصيته تقضي الإسفلت ، فالمنتوج المحصل عليه يسمى الزيت الخالي من الإسفلت .

وحدتي (23 و300): وحدة السحب بالفيرفرال :

يستعمل الفيروفرال كمذيب إنتقالي في إزالة العطريات النفشين ويقوم بتحسين رقم اللزوجة ل:

-ثلاث مستقطرات المحصل عليها في وحة التقطير الفراغي .

-و الزيت الخالي من الإسفلت المحصل عليه من وحدة إزالة الإسفلت بالبروبان نحصل على أربعة مكررات والتي هي كالتالي :

-سبندل - نصف لزجة أون أه - نصف لزجة أون أه - لزجة أون أه 30 - الزيت الثقيل .

وحدتي (24 و400): وحدة غزالة البرافين:

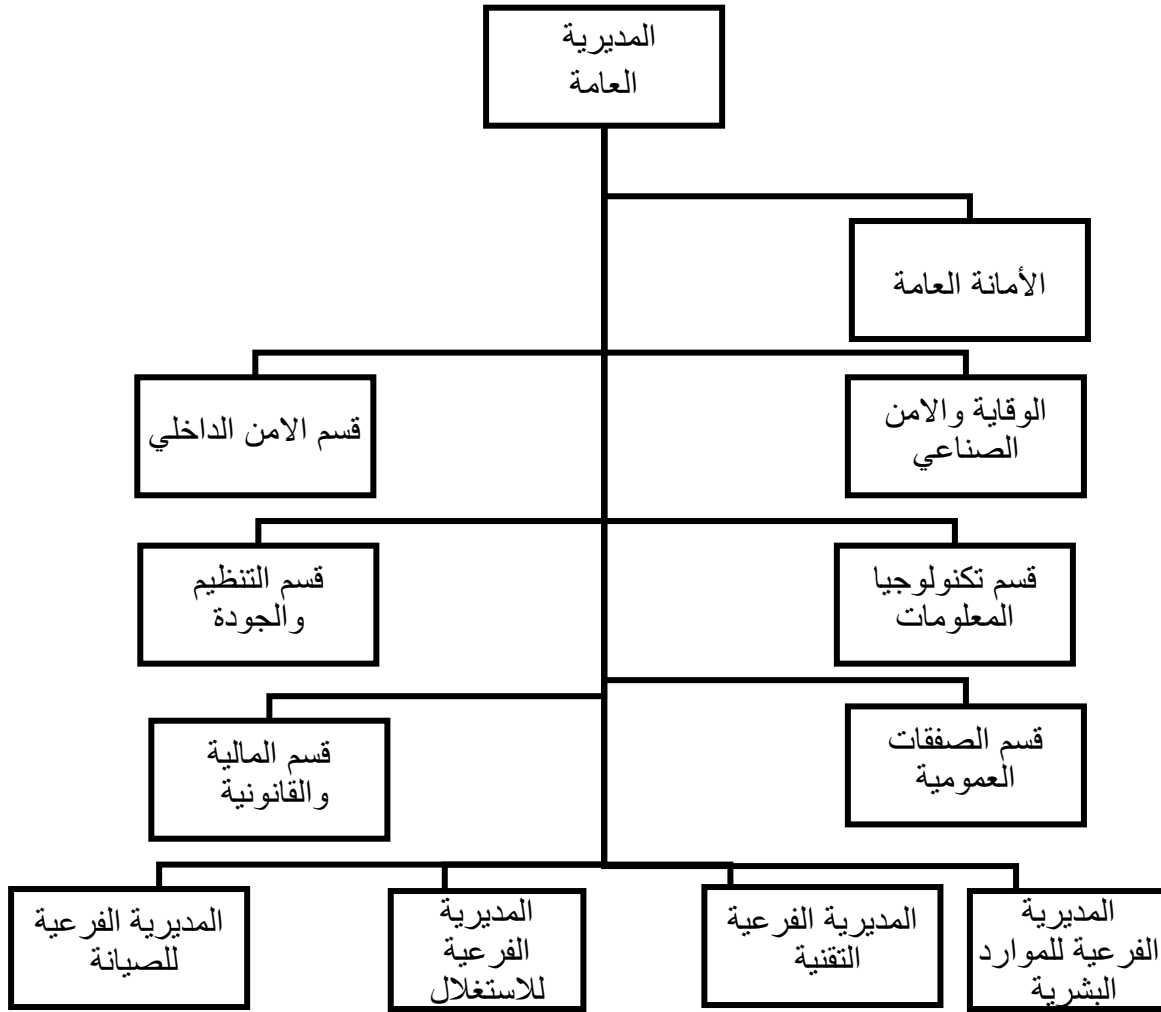
من الزيوت وإزالة الزيوت من البرافين ، إن مزج المتيل الأتيل \ الخلون و التولين كمذيب إنتقالي لعرض

وحدتي 25 و 500: وحدة معالجة الزيوت .

إن الزيوت الأربعة الخالية البرافين تعالج بالتناوب بواسطة الهيدروجين في مفاعل يحتوي حفاز مركبا أساسا من الحديد والميدان¹.

¹وثائق داخلية، مصفاة ارزيو، سوناطراك، ارزيو، 2023.

الشكل (12): الهيكل التنظيمي الخاص بمصفاة ارزيو



المصدر: وثائق داخلية، مصفاة ارزيو، سوناطراك، ارزيو، 2023..

شرح الهيكل التنظيمي¹:

المديرية العامة:

تعتبر اعلى المستويات القيادية في الشركة. مهمتها المحافظة على سلامة واستمرارية الشركة والسهر على التسيير الجيد للمركب. تكون قراراتها محصورة في يد المدير الذي يعمل على تحقيق مهام المديرية فيقوم بوضع الخطة العامة التخطيط لمختلف البرامج التنسيق بين دوائر المؤسسة المصادقة على التقارير المتعلقة بنشاط المؤسسة.

الأمانة العامة:

¹ وثائق داخلية، مصفاة ارزيو، سوناطراك، ارزيو، 2023

لها علاقة مباشرة بالمدير حيث تقوم بتنفيذ مهامها من اتصالات وتوزيع قرارات المدير على مختلف الدوائر والمصالح وتقوم بتنظيم عمل المدي كتسجيل المواعيد.

الوقاية والأمن الصناعي:

يعتبر هذا القسم من الأقسام الضرورية التي تعتمد عليها المؤسسات الصناعية والإنتاجية، فبالنسبة لسوناطراك هذا القسم يلعب دور مهم جدا حيث مهمته الحفاظ على صحة وحياة العمال وهذا نظرا لخطورة المكان، حيث يفرض على العمال هندام معين يتكون من قبعة واقية وزى رسمي موحد به شريط مضيء ليلا لمعرفة الأشخاص في الأماكن المظلمة، كما له دور كبير في المحافظة وحماية معدات المؤسسات والتقليل من الخسائر في حالة ما إذا حدث أمر خطير.

قسم تكنولوجيا المعلومات:

هذا القسم له دور كبير في تطوير التطبيقات التي يستخدمها الموظفون لتسهيل عليهم العمل، كما يقومون بمراقبة وحماية الشبكة المعلوماتية والحفاظ على جلب التكنولوجيا للمؤسسة حتى لا تقع مشاكل تقنية أو تطبيقية (software et hardware) .

قسم الصفقات العمومية:

مهمة هذا القسم تحضير دفتر الشروط وتنظيمه حسب القانون الداخلي للمؤسسة.

قسم الامن الداخلي:

مهمته تحقيق الامن والسهرة على حماية محيط المؤسسة من التدخلات الخارجية بالإضافة الى مراقبة دخول وخروج العمال.

قسم التنظيم والجودة:

تنظيم الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومراقبة الجودة.

قسم المالية والقانونية:

ينقسم الى ستة مصالح:

مصلحة الخزينة: التسجيل المحاسبي للحركة المالية (الصندوق والبنك)

مصلحة المحاسبة العامة: تسجيل المعاملات المحاسبية

مصلحة محاسبة المخزونات والاستثمارات:

المصلحة القانونية: يتكفل بالمسائل القانونية (المنازعات والعقود ومراجعة العقود من ناحية الشكل القانوني)

مصلحة المحاسبة التحليلية: حساب التكلفة

مصلحة الميزانية (budget): اعداد الميزانية ومراقبتها بشكل دوري

المديرية الفرعية للموارد البشرية:

تنقسم الى ثلاث اقسام وهي: قسم الوسائل العامة وقسم الموارد البشرية وقسم الاجتماعي

المديرية الفرعية التقنية:

تنقسم الى ثلاث اقسام وهي: قسم المخبر وقسم التفتيش وقسم الدراسات والهندسة

المديرية الفرعية للاستغلال:

ينقسم الى خمسة اقسام وهي: قسم انتاج الوقود والزفت وقسم انتاج الزيوت والشحوم وقسم انتاج

الزيوت النهائية وقسم مراقبة النفايات الصناعية وقسم برمجة الإنتاج

المديرية الفرعية للصيانة:

تنقسم الى أربعة اقسام: قسم الصيانة وقسم التخطيط والتوجيه (وضع برنامج الصيانة ومراقبة

الصيانة كماً، أما التوجيه هو توجيه عمال الصيانة عن مرجع القطع مثلاً)، قسم تحضير برنامج

الصيانات الكبرى، وقسم التموين.

- المبحث الثاني: تطبيق المحاسبة التحليلية وفق طريقة التكاليف الكلية.

. يعتمد المجمع على طريقة التكاليف الكلية Coût Complet وهي طريقة موصى بها من طرف الإدارة

العامة لسوناطراك، لأنها طريقة المثلى لحساب جميع التكاليف والطريقة الواضحة والأمثل من أجل

اتخاذ القرارات، ولم يتم أخذ طريقة ABC مثلاً لأنه لا يوجد طريقة تحديد تكاليف كل نشاط.

الوسائل المستخدمة في حساب تكلفة الإنتاج، وفيما يلي الخطوات المتبعة في مصفاة أرزيو لسنة

2022.

- المطلب الأول: تجميع الأعباء حسب مراكز التكلفة.

1 - (Concordance): وهو جدول يحتوي على كل مراكز التكلفة (غير المباشرة والمباشرة).

من خلال أرقام الحسابات.

الجدول (6): تجميع الأعباء حسب مراكز التكلفة (concordance)

مركز التكلفة	الاسم	المبلغ
100100	وحدة التحكم منطقة 04	231728181,33
100200	الوحدة 11	781234938,36
100300	الوحدة 12	187143207,17
100400	الوحدة 13	80574024,01
100500	منطقة خلط البنزين 28	23676836,69

18525716,03	مخزون مواد المنطقة 28	100501
14155750,42	وحدة التحكم منطقة 28	100600
3438855,48	تفريغ مادة MTBE	100601
77489951,61	الوحدة 17	100700
78 134 029,20	وحدة الشعلة الخارجية	100900
475 659 216,98	وحدة تحكم لإنتاج الزيوت المنطقة 07	110100
345 429 118,93	الوحدة 21	110300
267 773 133,47	الوحدة 22	110400
55 396 211,05	الوحدة 23	110500
507 943 218,10	الوحدة 24	110600
597 228 730,68	الوحدة 25	110700
156 932 509,21	وحدة مزج الزيوت القاعدية 51	110800
267 626 374,52	وحدة انتاج الزيوت 51	110900
18 469 344,04	وحدة إنتاج القارورات البلاستيكية 5ل	110953
722 376 582,99	وحدة انتاج الشحوم	111000
2 870 165 666,98	وحدة التحكم منطقة 10	120200
1 003 466 017,89	الوحدة 14	120300
20 299 206,74	الوحدة 15	120400
44 995 160,12	وحدة تعليب الزيت	120500
1 152 451,78	الإشراف على انتاج الوقود والزفت	190100
696 676,53	الإشراف على انتاج الزيوت القاعدية والمصنعة	190300
534 938 693,55	قسم النفايات الصناعية	190400
78 663 900,65	قسم على برنامج الإنتاج والتخطيط	190500
218 180 462,85	مخزن المنتجات	200100
5 688 564,25	الإشراف على النقل البحري	200400
5 525 446,98	الإشراف على المؤونات والتخزين	310100
60 619 294,62	مصلحة الميكانيك	330100
12 421 791,17	مصلحة المستودع	330120
1 999 774,86	مصلحة الكهرباء	330200

380200	وحدة انتاج الكهرباء	1 109 458,01
380300	وحدة انتاج البخار	304 743,71
390100	الاشراف على التموين	14 588 926,28
390200	الاشراف على الصيانة	41 609 149,70
390300	الاشراف على المراقبة التقنية	2 850 984,41
400100	الإدارة العامة	73 596 916,79
400120	قسم الأمانة العامة	159 945 017,15
400300	قسم الإدارة المالية الصفقان العمومية وتسيير الموارد البشرية	119 154 008,13
400400	قسم التموين والنقل	49 607 993,03
410100	وحدة المطبخ	23 530 064,16
410200	وحدة النقل	44 595 379,17
410400	وحدة التدخل والحماية	12 114 861,47
410700	وحدة المخبر	48 568 556,42

المصدر: وثائق داخلية، مصفاة ارزيو، سوناطراك، ارزيو، 2023.

2-مراكز التكلفة Centre de Cout : وهو تقسيم كل عناصر المجمع لتسهيل حساب التكلفة وعدم استخدام أسماء العناصر وحتى العمل احترافي ومفهوم للجميع في حالة ما إذا تم توحيد مراكز التكلفة وتم تقسيم مراكز التكلفة إلى 09 أقسام وهي موضحة في الجدول التالي:
الجدول (7): جدول أقسام مراكز التكلفة.

الترميز	القسم
1	الإنتاج Production
2	Stockage Et Expédition Des Produits Finis التخزين وشحن المنتجات النهائية
3	Unités Des Service وحدات الخدمات
4	Frais Administratifs Et Frais Communs مصاريف الإدارة والأعباء الأخرى
5	Frais Généraux Et Autre أعباء الإدارة العامة وغيرها
6	Prix De Revient De L'entretien En Cours سعر الكلفة للصيانة الجارية
7	Prix De Revient Des Projet En Cours Et Autre Prix De Revient سعر التكلفة للمشاريع الجارية وما غير ذلك
8	Prix De Revient Des Produits سعر تكلفة منتجات المجمع
9	Compte De Résultat حساب النتائج

المصدر: وثائق داخلية، مصفاة ارزيو، سوناطراك، ارزيو، 2023.

- المطلوب الثاني: توزيع الأعباء غير المباشرة على المباشرة.
- بعد تجميع الأعباء حسب مراكز التكلفة نقوم بتحديد مفاتيح التوزيع ثم توزيع الأعباء غير المباشرة.
- تحديد مفاتيح التوزيع (Clé de répartition): وهي عبارة عن نسب يتم تحديدها حسب منطق مسار الإنتاج لتوزيع الأعباء غير المباشرة على الأعباء المباشرة، وعلى سبيل المثال: يتم توزيع أعباء الإدارة على وحدات الإنتاج الأربعة (P1, P2 P3,P4) بنسب عادلة، ثم نوزع أعباء وحدة الإنتاج P1 على مراكز المراقبة الثلاثة ومفتاح التوزيع المستخدم هو كمية المادة الأولية التي دخلت للمنطقة: مركز مراقبة المنطقة 4، مركز مراقبة المنطقة 7، مركز مراقبة المنطقة 10 ثم Salle de contrôle Z 04 توزيع أعباءها الإجمالية على وحدات الإنتاج التابعة لها حسب كمية المنتجات الثانوية أو النهائية الخاصة بها، وهي:
 - الوحدة 11 (Unité 11).
 - الوحدة 12 (Unité 12).
 - الوحدة 13 (Unité 13).
 - الوحدة 17 (Unité 17).

- Déversement: وهو جدول يحتوي على مراكز التكلفة عموديا وأفقيا، من خلاله يتم توزيع الأعباء غير المباشرة على الأعباء المباشرة باستخدام مفاتيح التوزيع وعلى سبيل المثال.

جدول (8): جدول توزيع الأعباء غير المباشرة على المباشرة (Déversement)

	100100	100200	100300	100301	100400	100500	100501	100600	100601	100700	100701
	SALLE DE CONTRÔLE ZONE 4	DISTILLATION ATMOSPHERIQUE U .11	REFORMING CATALYTIQUE U .12	STOCKAGE INTREMEDIAIRE U .12	GAZ PLANT U .13	CENTRE MELANGE ESSENCES ZONE 28	STOCKAGE UNITE ESSENCES ZONE 28	SALLE DE CONTRÔLE OFF SITE ZONE 28	DECHARGEMENT MTBE	U .17	STOCKAGE INTREMEDIAIRE U .17
	231 728 181,33	781 234 938,36	187 143 207,17	-	80 574 024,01	23 676 836,69	18 525 716,03	14 155 750,42	3 438 855,48	774 809 951,61	-
SALLE DE CONTRÔLE ZONE 4	<u>3 538 172 636,02</u>	3 257 157 768,35	2 064 888,24	-	142 409 273,43	-	-	-	-	136 540 706,00	-
DISTILLATION ATMOSPHERIQUE U .11	-	<u>5 510 605 351,90</u>	-	-	-	-	-	-	-	-	-
REFORMING CATALYTIQUE U .12	-	-	<u>314 339 061,67</u>	-	-	-	-	-	-	-	-
STOCKAGE INTREMEDIAIRE U .12	-	-	-	<u>2 064 888,24</u>	-	-	-	-	-	-	-
GAZ PLANT U .13	-	-	-	-	<u>367 478 666,14</u>	-	-	-	-	-	-
CENTRE MELANGE ESSENCES ZONE 28	-	-	-	-	-	<u>69 608 455,91</u>	-	-	-	-	-
STOCKAGE UNITE ESSENCES ZONE 28	-	-	-	-	-	-	<u>20 612 869,91</u>	-	-	-	-
SALLE DE CONTRÔLE OFF SITE ZONE 28	-	-	-	-	-	-	-	<u>28 060 117,01</u>	-	-	-
DECHARGEMENT MTBE	-	-	-	-	-	-	-	-	<u>24 174 330,73</u>	-	-
U .17	-	-	-	-	-	-	-	-	-	<u>1 073 230 158,90</u>	-
STOCKAGE INTREMEDIAIRE U .17	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	<u>29 201 397,87</u>

المصدر: وثائق داخلية، مصفاة ارزيو، سوناطراك، ارزيو، 2023.

يوضح الجدول السابق توزيع الأعباء غير المباشرة على المباشرة، ويظهر لنا Salle de contrôle Z04 في العمود الأول : بقيمة 231 728 181,33 دج وهي أعباء القسم فقط المتحصل عليها من (concordance) و 3 538 172 636,02 دج هي قيمة الأعباء غير المباشرة والمباشرة المتحصل عليها من توزيع الأعباء غير المباشرة للعناصر الأخرى (الإدارة والمديرية الفرعية P1).
ثم توزيع 3 538 172 636.02 دج على وحدات الإنتاج 11 Unité ، 12 Unité ، 13 Unité ، 17 Unité ،
الوحدة 11، الوحدة 12 ، الوحدة 13، الوحدة 17.
والتي بدورها سوف توزع تكلفتها على منتجاتها.
. **المطلب الثالث: تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطة.**
- بعد جدول التوزيع Déversement، نقوم بحساب تكاليف الإنتاج المنتجات الوسيطة أو المنتجات النصف مصنعة (Produits intermédiaire) ، نأخذ مثالا تكاليف الإنتاج الخاصة بوحدات المنطقة 04 والموضحة في الجداول التالية :

الجدول (9): تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطة للوحدة 11.

الإنتاج			المخزون الأولي				
مجموع الإنتاج المخزن	مجموع الإنتاج	الكمية	مجموع المخزون الأولي	تكلفة الإنتاج	الكمية		
2 304 153 037,46	12 938,57	178 084,000				800102	G P L vers U13
6 278 892 817,45	12 938,57	485 284,758				800103	L S R N
10 147 140 926,59	12 938,57	784 254,959	69 264 829,37	12 440,42	5 567,725	800105	H S R N
10 726 902 585,49	12 938,57	829 063,734				800107	K E R O
13 396 538 385,07	12 938,57	1 035 395,264				800108	GASOLE
14 905 562 273,02	12 938,57	1 152 025,108	178 745 700,27	12 440,42	14 368,142	800109	B R A
		27 427,736			20 819,992	800110	SLOP
57 759 190 025,08		4 491 535,557	248 010 529,64		40 755,859		

الوحدة
11

مخزون نهائي			الإستهلاك		
Total مخزون نهائي	تكلفة العملية	الكمية	Total Déstocké	تكلفة العملية	الكمية

			2 304 153 037,46	12 938,57	178 084,00	800102	G P L vers U13
			6 278 892 817,45	12 938,57	485 284,76	800103	L S R N
121 966 103,14	12 938,57	9 426,549	10 094 439 652,83	12 938,57	780 396,13	800105	H S R N
			10 726 902 585,49	12 938,57	829 063,73	800107	K E R O
			13 396 538 385,07	12 938,57	1 035 395,26	800108	GASOLE
191 189 726,11	24 644,75	14 776,723	14 893 118 247,18	12 938,57	1 151 616,53	800109	B R A
		29 311,251			18 936,48	800110	SLOP
313 155 829,25		53 514,523	57 694 044 725,47		4 478 776,893		

الوحدة
11

المصدر: وثائق داخلية، مصفاة ارزيو، سوناطراك، ارزيو، 2023.

الجدول (10): تكلفة إنتاج المنتوجات الوسيطة للوحدة 12.

الإنتاج			المخزون الأولي		
مجموع الإنتاج المخزن	تكلفة الإنتاج	الكمية	مجموع المخزون الأولي	تكلفة الإنتاج	الكمية

			611 715 981,65	12 455,67	49 111,462	800415	G P L vers U11
289 524 097,93	13 871,41	20 872,000	243 246 706,96	12 455,67	19 529,000	800201	G P L vers U13
			5 038 889,97	12 455,67	404,546	800202	UNIFINAT
3 567 399 983,60	13 871,41	257 176,425	4 933 676,96	12 455,67	396,099	800203	Reformat

الوحدة
12

3 856 924 081,53	278 048,425	864 935 255,54	69 441,107
------------------	-------------	----------------	------------

مخزون نهائي			الإستهلاك		
Total مخزون نهائي	تكلفة التخزين	الكمية	مجموع الاستهلاك	تكلفة الاستهلاك	الكمية

623 545 139,76	12 696,53	49 111,462	-11 829 158,12			800415	G P L vers U11
270 894 792,47	13 871,41	19 529,000	261 876 012,42	12 546,76	20 872,00	800201	G P L vers U13
5 038 889,97	24 402,70	395,677			8,87	800202	UNIFINAT
7 222 899,38	13 871,41	520,704	3 565 110 761,18	13 869,23	257 051,82	800203	Reformat

الوحدة
12

906 701 721,60	3 815 157 615,48	277 932,689
----------------	------------------	-------------

المصدر: وثائق داخلية، مصفاة ارزيو، سوناطراك، ارزيو، 2023.

الجدول (11): تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطة للوحدة 13.

الإنتاج			المخزون الأولي					الوحدة 13
مجموع الإنتاج المخزن	تكلفة الإنتاج	الكمية	مجموع المخزون الأولي	تكلفة التخزين	الكمية			
358 030 653,85	13 110,27	27 309,172				810200	PROPANE	
1 188 432 326,51	13 110,27	90 648,950				810201	BUTANE	
		80 997,878				800415	G P L vers FUEL GAZ	
1 546 462 980,36		198 956,000	0,00		0,000			

مخزون نهائي			الإستهلاك					الوحدة 13
Total مخزون نهائي	تكلفة التخزين	الكمية	مجموع الاستهلاك	تكلفة الاستهلاك	الكمية			
			358 030 653,85	13 110,27	27 309,17	810200	PROPANE	
			1 188 432 326,51	13 110,27	90 648,95	810201	BUTANE	
					80 997,88	800415	G P L vers FUEL GAZ	
0,00		0,000	1 546 462 980,36		198 956,000			

المصدر: وثائق داخلية، مصفاة ارزيو، سوناطراك، ارزيو، 2023.

الجدول (12): تكلفة إنتاج المنتوجات الوسيطة للوحدة 17.

الإنتاج			المخزون الأولي				
مجموع الإنتاج المخزن	تكلفة الإنتاج	الكمية	مجموع المخزون الأولي	تكلفة التخزين	الكمية		
		0,000				800703	G P L vers U13
		19 033,968				800704	G P L vers FUEL GAZ
2 324 420 348,96	13 754,22	168 996,836	72 941 566,28	18 652,79	3 910,490	800702	ISOMERAT

الوحدة 17

2 324 420 348,96	188 030,804	72 941 566,28	3 910,490
------------------	-------------	---------------	-----------

63 940 534 455,58	4 957 614,786	1 185 887 351,47	45 466,994
-------------------	---------------	------------------	------------

مخزون نهائي			الإستهلاك				
Total مخزون نهائي	تكلفة الإنتاج	الكمية	مجموع الاستهلاك	تكلفة الإنتاج	الكمية		

						800703	G P L vers U13
						800704	G P L vers FUEL GAZ
13 557 662,45	13 754,22	985,709	2 383 804 252,80	13 865,65	171 921,62	800702	ISOMERAT

الوحدة 17

13 557 662,45	985,709	2 383 804 252,80	171 921,617
---------------	---------	------------------	-------------

1 233 415 213,29	55 416,613	63 893 006 593,75	4 928 631,199
------------------	------------	-------------------	---------------

المصدر: وثائق داخلية، مصفاة ارزيو، سوناطراك، ارزيو، 2023

- المطلب الرابع: تكلفة إنتاج البنزين بدون رصاص.

- من أجل أخذ عينة عن كيفية حساب تكلفة إنتاج مادة معينة، أخذنا دراسة حالة إنتاج البنزين من دون رصاص، وتتم العملية بالطريقة التالية :

- الجدول يوضح تكلفة العملية لكل وحدة، لإنتاج البنزين بدون رصاص نحتاج المواد التالية:

1 - تكلفة الإنتاج.

الجدول (13): تكلفة إنتاج بنزين بدون رصاص.

تكلفة عملية إنتاج بنزين من دون رصاص			المادة المستخدمة
المجموع	تكلفة الوحدة (طن)	الكمية	
		32 707,513	MTBE
332 088 843,45	2 163,06	153 527,600	REFORMAT
12 926 896,92	1 232,40	10 489,200	LSRN
36 479 371,87	1 225,26	29 772,701	HSRN
232 665 446,24	2 159,47	107 741,804	ISOMERAT
19 003 190,92			CENTRE MELANGE ESSENCES ZONE 28
5 627 337,90			STOCKAGE UNITE ESSENCES ZONE 28
37 557 319,93			STOCKAGE PRODUITS
5 804 420,79			EXPEDITION TERRE
682 152 828,027	2 040,91	334 238,818	مجموع

تكلفة الإنتاج بنزين من دون رصاص			المادة المستخدمة
المجموع	تكلفة الوحدة (طن)	الكمية	
3 912 657 585,80	11 706,17	334 238,818	BRUT
3 863 612 683,46	118 126,15	32 707,513	MTBE
7 776 270 269,253	21 191,85	366 946,331	مجموع

8 458 423 097,28	23 050,85	366 946,331	المجموع الكلي
------------------	-----------	-------------	---------------

المصدر: وثائق داخلية، مصفاة ارزيو، سوناپراك، ارزيو، 2023.

ينقسم الجدول إلى جزئين:

- الجزء الأول: وهو حساب تكلفة العملية فقط دون حساب كميات المواد الأولية

لإنتاج البنزين من دون رصاص نحتاج للمواد التالية:

LSRN : يتم انتاجه في الوحدة 11، نستخدم منه كمية : 10 489,200

HSRN : يتم انتاجه في الوحدة 11، نستخدم منه كمية : 29 772,701

REFORMAT : يتم انتاجه في الوحدة 12، نستخدم منه كمية : 153 527,600

ISOMERAT : يتم انتاجه في الوحدة 17، نستخدم منه كمية : 107 741,804 .
يتم إرسال الكميات السابقة من المنتوجات للمنطقة Z 28 , من أجل الخلط ومن ثم تخزين بنفس المنطقة , حيث بلغت تكلفة هذه العملية: 19 003 190,92 .

- الجزء الثاني: تكلفة الإنتاج المواد الأولية:

. يتم حساب تكلفة إنتاج البنزين من دون رصاص بالإضافة لتكلفة المادة الأولية البترول الخام (BRUT)، نستخدم 334238,818 طن منه , نضيف لها 32707,513 طن من مادة ميثيل ثلاثي بوتيل الإيثر (MTBE).

2- أسعار التكلفة :

في مجمع مصفاة أرزيو تعتبر مهمة مصلحة المحاسبة التحليلية تحديد تكاليف الإنتاج بحيث هنالك مجمع آخر "النشاط التجاري" مسؤول عن تحديد أسعار التكلفة.

3- المبيعات :

تعتمد سياسة سوناطراك على تقسيم الأنشطة، فمجمع تكرير البترول مهمته هو تكرير البترول وإنتاج المواد البترولية، أما بيع المنتجات فهو من تكليف قسم التجاري.

خلال السنة يرسل هذا القسم كشوفات حسب المبيعات، تحتوي هذه الكشوفات على الكميات المباعة سواء كانت بنزين أو زيوت قاعدية أو زيوت نهائية، أو مواد نصف مصنعة، ويحتوي على المبلغ الإجمالي، ولا يحتوي على سعر البيع لأنه ليس من اختصاص مجمع التكرير البترول أرزيو، ويحتوي على الجهة التي اشترت المنتج.

لدى مجمع تكرير البترول أرزيو نوعان من الزبائن، زبون خاص بالدولة وهو مؤسسة نافطال، وزبائن خاصين.

- حيث قدرت مبيعات البنزين بدون رصاص لسنة 2022 ب: 305805,354 طن بقيمة:

.7698682733,413

4- النتيجة التحليلية :

يقوم مجمع " النشاط التجاري" المسؤول عن تحديد أسعار التكلفة وعمليات البيع بمؤسسة سوناطراك بحساب النتيجة التحليلية، ومن ثم يرسل هذا المجمع كشوفات حساب النتيجة التحليلية وأسعار التكلفة وكذا المبيعات للمركز الرئيسي لمؤسسة سوناطراك المتواجد بحيدرة- الجزائر العاصمة حيث يتواجد مسيرو الإدارة العليا ويقومون باستخدامها من أجل مساعدتهم على الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.

ملخص الفصل:

تعتبر مؤسسة سوناطراك من أهم الشركات الوطنية والعالمية في مجال المحروقات والتي تلعب دورا هاما في الاقتصاد الوطني وهي شركة أسست سنة 1963 وموقعها الرئيسي بالجزائر العاصمة بـ "حيدرة"، وقمنا بالتعريف بمصفاة ارزيو أو مركز تكرير البترول وهي المسؤولة عن عمليات الإنتاج المتمثلة في تحويل البترول الخام الى منتجات جاهزة من اجل التجارة بها الداخلية والخارجية، وقد قمنا بدراسة ميدانية لدى مصفاة ارزيو في قسم المالية والقانونية لدى مصلحة المحاسبة التحليلية لدراسة مراحل تطبيق المحاسبة التحليلية في مصفاة ارزيو والتي تطبق وفق طريقة التكاليف الكلية، قمنا في بدلية الأمر بتحديد مفاتيح التوزيع في جدول يسمى تقرير النشاط ثم نقوم بتوزيع الأعباء غير المباشرة على الأعباء المباشرة وذلك وفق مفاتيح التوزيع، ثم تقوم المصلحة بحساب تكاليف الإنتاج المتعلقة بالمنتجات الوسيطة والتي تستخدم في انتاج المنتجات النهائية التي نذكر منها البنزين والنفث المؤكسد والمازوت، ثم قمنا بتجميع الأعباء حسب مراكز التكلفة في جدول، ومن ثم حساب تكاليف إنتاج المواد النهائية ومن أجل أخذ مثال قمنا بحساب تكلفة إنتاج البنزين بدون رصاص.

نظرا للوضعية الاقتصادية التي تعيشها مختلف المؤسسات الاقتصادية، والحاجة الماسة والمستمرة لمسيرها للمعلومات والبيانات المالية، تقوم المؤسسات باستخدام مختلف الأدوات التسييرية، من أبرزها المحاسبة التحليلية التي أصبحت كبرى المؤسسات الوطنية والعالمية لا تستغني عن وجودها، وقد عرضنا في هذه المذكرة مفهوم ودور المحاسبة التحليلية في تسيير المؤسسات الاقتصادية، مركز تكرير البترول - سوناطراك والتي تعتبر ذات نشاط واسع ولا يمكن الحصول فيها على دراسة جزئية ودقيقة مفصلة للتكاليف والتي تفيد وتخدم المسيرين في أداء مختلف مهامهم إلا عن طريق المحاسبة التحليلية.

- اختبار الفرضيات:

- تم إثبات صحة الفرضية الأولى: حيث تعتبر المحاسبة المالية المنبع الأساسي للمحاسبة التحليلية، وهي مجموعة من القواعد والأسس التي تنظم الإجراءات الخاصة بعمليات الإنتاج وتدفع كميات المواد وعناصر التكاليف، ويكمن دورها الأساسي في تزويدها للمسؤولين بالمعلومات بسرعة ودقة وذلك يمكنهم من القدرة على تحليل نتائج قراراتهم.

- تم إثبات صحة الفرضية الثانية: فالتسيير يعتبر القلب النابض للمؤسسة ونجاح أي مؤسسة مرتبط به وهو عبارة عن علم وفن يشمل التخطيط، التنظيم، الرقابة والتوجيه ويقوم على استغلال الموارد المادية والبشرية المتاحة، ودوره يكمن في تنظيم العمل وإنجاز المهام بكفاءة وتحقيق الأهداف المختلفة للمؤسسة.

- تم إثبات صحة الفرضية الثالثة: تعتبر طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المتغيرة من أبرز التقنيات التقليدية للمحاسبة التحليلية، كما هنالك طرق أخرى معاصرة أهمه نظام ABC ونظام التكلفة المستهدفة، إلا أن لكل تقنية منهم مزاياها وعيوبها.

- نتائج الدراسة:

- تعتبر المحاسبة التحليلية ضرورة حيوية في المؤسسات الاقتصادية ذات النشاط الواسع، وخصوصا ذات الطابع الإنتاجي منها.

- تمثل المحاسبة المالية المصدر الأساسي للمعلومات المستخدمة في المحاسبة التحليلية من أجل مساعدة المسير في متابعة مسار المؤسسة، والعمل على أن يكون مطابقا للأهداف المسطرة.

- من خلال الدراسة التطبيقية لدى مصفاة ارزيو، توصلنا إلى أن طريقة التكاليف الكلية تعتبر من أفضل الطرق، نظرا لقيامها على مبدأ الفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة.

- تحتل مؤسسة سوناطراك مكانة عظمى وذلك لكون الاقتصاد الجزائري يعتمد بالدرجة الأولى على عائدات تصدير المحروقات، فهي تعتبر قاطرة النمو الاقتصادي.

- لم تعد المحاسبة التحليلية قاصرة على تحديد تكلفة الإنتاج فقط بل أصبحت تزود المسيرين بمعلومات تساعدهم في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

- يمكن تحديد تكلفة المنتج وفق كل طريقة حسب أسلوبها في حساب التكاليف، حيث تتميز كل طريقة بتقسيم معين للتكاليف.
- تعتبر طريقة التكلفة المستهدفة من أنجع وأفضل الطرق المعاصرة لحساب التكاليف، وذلك نظرا لقدرتها على إدارة التكلفة.
- **الاقترحات:**
- يجب على المؤسسة النظر في سياسات جديدة من أجل إدارة التكاليف والتحكم فيها، من أجل تعظيم أرباح المؤسسة، وتسهيل اقتناء منتجاتها من طرف المواطن الجزائري.
- إلزام مؤسسة سوناطراك وحداتها بالمحاسبة التحليلية ووفق طريقة التكاليف الكلية دليل على أنها أسلوب تسييري ناجح.
- ضرورة توعية أفراد المؤسسة بأهمية المحاسبة التحليلية، وحثهم على المشاركة في دورات تكوينية لتحسين رصيدهم العلمي في هذا المجال.
- تنمية الوعي لدى مسيري المؤسسات الاقتصادية بأهمية تطبيق المحاسبة التحليلية، لما تقدمه من معلومات دقيقة وسليمة حول التكاليف.

قائمة المراجع:

- الكتب:

- بلكرشة راجح ، مطبوعة في المحاسبة التحليلية ، مقياس محاسبة تحليلية معمقة ، جامعة ابن خلدون . تيارت . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، سنة 2015/2016 ص 6-7 ، ص 9
- 9 . رفيق أحمد شفا، محاسبة التكاليف، 2017، ص 2، ص 9، ص 59.
- . سميرة عباس، محمد أبو النيل، مبادئ وأصول محاسبة التكاليف، ص 2
- . ناصر دادي عدون، تقنيات محاسبة التسيير، دار المحمدية، الجزائر، 1999، ص 7
- . نادية مغني، مطبوعة محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2018/2019، ص 7، ص 34.
- . فتح الرحمن الحسن منصور، بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف، جامعة السودان المفتوحة، 2012، ص 16.
- . إسماعيل يحيى التريكتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، عمان، الأردن، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009، ص 25، ص 24، ص 26
- طلال أبوغزالة " محاسب اداري دولي عربي معتمد"، المحاسبة المالية والتكاليف، الجزء الأول، طبعة 2014، نشر عن طريق المجتمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، ص 180.
- مجاد محمد الكومي وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، جامعة عين الشمس، كلية التجارة، ص 13.
- عبد المنعم فليح وآخرون، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، 2016-2017، ص 12.
- نبيل الحلبي، المحاسبة التحليلية، من منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية 2018، ص 8.
- صولح سماح، محاضرات في تسيير المؤسسة، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015-2016، ص 3، ص 5.
- لكحل أمين، تسيير المؤسسة، جامعة ابن خلدون، تيارت، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2021-2022، ص 22، ص 23، ص 23
- . محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، أساسيات، وظائف، تقنيات، الجزء الأول، التسيير والتنظيم والمنشأة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011، ص 13، ص 18، ص 24-25، ص 23.
- أسماء باحمد، مطبوعة في تسيير المؤسسة، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2018-2019، ص 20.
- برو هشام، تسيير المؤسسة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، قسم العلوم الاقتصادية، 2019-2020، ص 4-5.

- زواغي محمد، مطبوعة بيداغوجية في مقياس تسيير المؤسسة، جامعة أكلي محند أولحاج، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2017-2018، ص 16.
- بوستة محمد، مطبوعة بيداغوجية في تسيير المؤسسة، جامعة محمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2019-2020، ص 38.
- فاطمة بدر، أساسيات الإدارة، من منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2018، ص 49.
- أحمد معروف، شروط المدير الناجح، الطبعة الأولى، وهران، الجزائر، دار الغرب للنشر والتوزيع، 2003، ص 138.
- أحمد بركات، مقياس محاسبة التكاليف، جامعة الجزائر، دروس في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، منشورات دار بلقيس، ص 37، ص 39.
- زايد سالم أبو شناف وآخرون، أساسيات التكاليف، كلية التجارة، جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، 2018-2019، ص 91.
- عرقابي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية، جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017-2018، ص 89، ص 26.
- محمد سامي راضي، محاسبة التكاليف، منشور من طرف دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2011، ص 122-123.
- إلهام بروبة، أحمد قايد نورالدين، المحاسبة التحليلية ودورها في المراجعة الداخلية، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2016، ص 17.
- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2009، ص 352.
- أحمد أبو نقيب، دروس في المحاسبة التحليلية، جامعة محمد البشير ابراهيمي برج بوعريبيج، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2018، ص 4.
- إسماعيل حجازي، معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، ص 60، ص 99.
- الرسائل الجامعية.
- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004-2005، ص 118، ص 121، ص 110-111.
- شادي صبيعي أبو شنب، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين، 2008، ص 19.

- سامي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL البليدة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرع محاسبة وتدقيق، 2009-2010، ص 48، ص 123.
- هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، ص 42، ص 76
- حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، 2010-2011، ص 54.
- "مصعب محمد، عوض محمد"، قياس التكلفة بين الأساليب التقليدية والحديثة ودوره في دعم القرارات الاستراتيجية، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، أكتوبر 2014، ص 70-71
- سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2010-2011، ص 43
- لخضاري صالح، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ص 93.
- الأوراق البحثية.
- يوسف بوكردون، المحاسبة التحليلية الاستشفائية كأداة لضبط وترشيد تسيير نفقات المؤسسات الاستشفائية العمومية، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 01-2016، العدد 14، ص 126.
- زواي عقيلة، الوظائف الإدارية في المؤسسات الرياضية، المجلة العلمية للتربية البدنية والرياضية، المجلد 21، العدد (2022)، ص 105.
- كمال بودانة، عبد العالي دبله، الرقابة الإدارية، مجلة العلوم الاجتماعية، المجلد 14، العدد 2، سبتمبر 2020، ص 105.
- رابح مراد يزة، تسيير الموارد البشرية بالإدارة العامة، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد الثاني عشر، ص 217-218، ص 216.
- حافظ فتحي، ساسي نور الدين، الأنظمة الكلية والجزئية لحساب التكاليف وتحسين أداء مؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة أفاق علوم الإدارة والاقتصاد، المجلد 5، العدد (2021)، ص 36.
- بلقاسم بن خليفة، الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات باستعمال طريقة التكاليف الكلية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الثالث، 2010، ص 36_37.

- حسين يحيى، استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة الصناعية الجزائرية للسباكة، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 22، العدد 1، 2022/6/15، ص 271.
- دلال خطاب، نور الدين زعييط، دراسة وتقييم أنظمة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 7، العدد 1، جوان 2020، ص 121.
- شلابي عمار، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حجار السود، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 4، العدد 1، 2019، ص 45.
- عبدالله قويدر الواحد، أحمد مصنوعة، تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الجزائرية، مجلة العلوم التجارية، المجلد 20، العدد 1، 2 ديسمبر 2019، ص 241-242.
- معمربوطالبي، التكامل بين أنظمة التكاليف، الإدارة والموازنة على أساس الأنشطة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، المجلد 32، العدد 1، ص 3.
- زكريا دمدوم، بوقفة عبدالحق، إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية للصحة، مجلة الأفق للدراسات الاقتصادية، العدد 1، المجلد 5، سنة 2020، ص 185.
- محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 13، جوان 2018، ص 274.
- إسماعيل بوغازي وآخرون، تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة لدعم الميزة التنافسية في المؤسسة، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 13، العدد 1، مارس 2022، ص 573.
- عوادي عبد القادر وآخرون، استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 4، العدد 2، ديسمبر 2019، ص 75.
- زعرور نعيمة وآخرون، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، العدد الأول، جوان 2017، ص 397-398.
- خشعي عفاف، عبد القادر الشيخ، مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف، مجلة الحوكمة، المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة، المجلد 3، العدد 2، ص 21-22.
- مهني بوريش، أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات تسعير المنتجات، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 3، ديسمبر 2020، ص 20.
- صالح سميرة شهرزاد، مسكين الحاج، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثالث، ص 267.
- شلابي عمار، تيريرات أيمن، إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيكدة، مجلة الرسالة للدراسات والبحوث الإنسانية، المجلد 6، العدد 3، جويلية 2021، ص 112.

- رشيد قريرة، أسامة عمامرة، دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط ABC في إعادة تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الوادي، الجزائر، المجلد 2، العدد 1، جوان 2018، ص 49.

- مراجع باللغات الأجنبية:

-D.K.kanaka duruga , reader in commerce , hindu college, guntur, introduction, meaning, and importance of management, page 17.

-Académie canadienne de mangement et de technologie(canada-academy.com), mangement/gestion : le guide complet, page 7.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى أهمية ودور المحاسبة التحليلية في تسيير المؤسسات الاقتصادية، وتعتبر المحاسبة التحليلية أحد أهم الأدوات المحاسبية والتسييرية، تهتم بتجميع وتسجيل وتبويب عناصر التكلفة ويستخدمها المسكرون لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وهذا جعل منها ضرورة في العديد من الدول، غير أن هذه الأخيرة تقوم على عدة تقنيات وطرق تنوعت وصنفت بين تقليدية وأخرى عصرية حسب الظروف السائدة في مجال التسيير، وقد ذكرنا أهم هذه الطرق ففي التقليدية ذكرنا طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المتغيرة، أما التقنيات المعاصرة فذكرنا طريقة ABC وطريقة التكلفة المستهدفة، أما في الفصل التطبيقي قمنا بدراسة ميدانية للمحاسبة التحليلية لدى وحدة مصفاة ارزيو التابعة لمؤسسة سوناتراك والتي تعتمد على طريقة التكلفة الكلية وهي تقنية معتمدة من طرف المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة التحليلية، التسيير، المؤسسات الاقتصادية، مصفاة ارزيو، سوناتراك

Abstract:

- this study aims to underline the importance and role of analytical accounting in the management of economic enterprises , analytical accounting is one of the most important accounting and management tools , concerned with the collection , recording, and tabulation of cost elements , it is used by managers for planning , control and decision- making purposes , making it a necessity in many countries , analytical accounting relies on several techniques that have varied and have been classified as traditional and modern depending on the prevailing circumstances in the field of management , the most important techniques have been mentioned , in traditional methods , the full cost method and the variable cost method were mentioned , in the third chapter , we conducted a field study on analytical accounting at the Arzew refinery unit of the sonatrach corporation , which relies on the total cost method , which is an approved by the company.

Keywords : analytical accounting , management , economic enterprises, arzew refinery, sonatrach.
