

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم المالية والمحاسب التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

تحت عنوان

المحاسبة التحليلية كألية من اليات مراقبة التسيير

تحت إشراف الاستاذ:

حمو محمد عكرمي

مقدمة من طرف الطالب:

حمامي محمد رضا

أعضاء لجنة المناقشة

الجامعة	الرتبة	الاسم واللقب	الصفة
	استاذ		رئيسا
	استاذ		مقرا
	استاذ		مناقشا

السنة الجامعية: 2020-2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

لِيُحْمَدَ اللَّهُ أَنَّهُ لَا إِلَهَ إِلَّا هُوَ

وَالْمَلَائِكَةُ وَأُولُو الْعِلْمِ قَائِمًا بِالْقِسْطِ

لَا إِلَهَ إِلَّا هُوَ الْعَزِيزُ الْحَكِيمُ

صدق الله العظيم

الآية 18 من سورة آل عمران

تشكرات

أتقدم بجزيل الشكر وخالص الثناء إلى كل الأساتذة على ما قدموه

في مشوارنا الدراسي

وأخص بالذكر الأستاذ حمو محمد عكرمي على كل ما قدمه

إلي من معلومات ونصائح.

كما أتقدم بجزيل الشكر في آخر هذه الكلمة

إلى قسم السنة الثانية ماستر تدقيق ومراقبة التسيير وأخص بذلك

زملائي وأتمنى لهم النجاح إن شاء الله.

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى والدي

الذين لم يبخلا على يومنا بشيء وإلى إخوتي أقول لهم شكرا على كل شيء

وإلى كل عائلتي على دعمهم لي لأتم هذا

المشوار الدراسي بنجاح

ثم إلى كل من علمني حرفا سنا برقه يضيء الطريق أمامي

فهرس المحتويات

I	صفحة الإهداء
II	قائمة الأشكال
III	قائمة الجداول
IV	المقدمة العامة
	الفصل 01: مدخل لمراقبة التسيير
01	تمهيد
01	المبحث 01: ماهية التسيير
01	المطلب 01: مفهوم التسيير
02	المطلب 02: اليات التسيير
03	المبحث 02: الإطار العام لمراقبة التسيير
03	المطلب 01: مفهوم وخصائص مراقبة التسيير
03	أولاً: مفهوم مراقبة التسيير
04	ثانياً: واقع مراقبة التسيير في المؤسسة
06	ثالثاً: خصائص مراقبة التسيير
07	المطلب 02: الأدوات التقليدية
07	أولاً: أهداف مراقبة التسيير
07	ثانياً: مهام مراقبة التسيير
07	أ- الأداء الوظيفي
08	ب- مراقبة الجودة
08	ج- إدارة الجودة
09	د- التنسيق الهيكلي
09	المطلب 03: مكانة ودور مراقبة التسيير
09	أولاً: دور مراقبة التسيير
09	ثانياً: مكانة مراقبة التسيير
09	ثالثاً: مكانة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي
10	المطلب 04: التطور التاريخي لمراقبة التسيير
10	أولاً: مراحل مراقبة التسيير
12	ثانياً: مراقبة التسيير في مدارس التسيير
12	أ- المدرسة الكلاسيكية
12	ب- مدرسة العلاقات الإنسانية
12	ج- نظرية الأنظمة
13	المبحث 03: علاقة مراقبة التسيير بالمحاسبة والتدقيق
13	المطلب 01: علاقة مراقبة التسيير بالمحاسبة
14	المطلب 02: علاقة مراقبة التسيير بالتدقيق
14	أولاً: تعريف التدقيق
15	ثانياً: علاقة مراقبة التسيير بالتدقيق

15	المبحث 04: أدوات مراقبة التسيير
16	المطلب 01: الأدوات التقليدية
16	أولاً: المحاسبة العامة
16	ثانياً: المحاسبة التحليلية
17	المطلب 02: الأدوات الحديثة
17	أولاً: التحليل المالي
17	أ- تعريف التحليل المالي
17	ب- أهداف التحليل المالي
18	ج- طبيعة التحليل المالي
18	ثانياً: لوحة القيادة
18	أ- تعريف لوحة القيادة
18	ب- أهداف لوحة القيادة
19	ج- مراحل اعداد لوحة القيادة
21	ثالثاً: الموازنات التقديرية
22	أ- تعريف الموازنة التقديرية وخصائصه
22	ب- أهداف الموازنة التقديرية
23	ج- أهم وظائف الميزانية التقديرية
23	الخلاصة
	الفصل 02: المحاسبة التحليلية
	تمهيد
25	المبحث 01: مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية
25	المطلب 01: نبذة عن نشأة المحاسبة التحليلية
26	أولاً: محاسبة التكاليف
26	ثانياً: المحاسبة الصناعية
26	ثالثاً: المحاسبة التحليلية للاستغلال
27	المطلب 02: تعريف المحاسبة التحليلية
28	المبحث 02: أهمية وأهداف المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبات الأخرى
28	المطلب 01: أهداف المحاسبة التحليلية ووظائفها
28	أولاً: أهداف المحاسبة التحليلية
29	ثانياً: وظائف المحاسبة التحليلية
30	ثالثاً: أهمية نظام المحاسبة التحليلية والعوامل المؤثرة
31	المطلب 02: علاقة المحاسبة التحليلية مع المحاسبة المالية
32	أولاً: أوجه التشابه
33	ثانياً: أوجه الاختلاف
36	المطلب 03: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة الادارية
36	أولاً: أوجه التشابه
36	ثانياً: أوجه الاختلاف
37	المبحث 03: تصنيف التكاليف وترتيب الأعباء ومحاسبة المخزونات

المطلب 01: تصنيف التكاليف وترتيب الأعباء 37

1- تصنيف التكاليف وترتيب الأعباء 37

أ- التكاليف 37

ب- المصاريف 38

ج- الأعباء 38

د- سعر التكلفة 38

2- العوامل المؤثرة في اعداد عناصر التكاليف 39

3- تصنيف التكاليف 39

أ- تصنيف التكاليف حسب الهيكل التنظيمي 39

ب- تصنيف التكاليف حسب حجم النشاط 39

ج- تصنيف التكاليف حسب وحدة النشاط 40

د- تصنيف التكاليف حسب وظائف المؤسسة 40

هـ- تصنيف التكاليف حسب الفترة المحاسبية 41

و- تصنيف التكاليف حسب الاشراف والمسؤولية 41

4- مكونات التكاليف وسعر التكلفة 42

أ- الأعباء المعتمدة 42

ب- الأعباء الغير معتمدة 42

ج- الأعباء التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال العادي 43

د- العناصر الإضافية 43

المطلب 02: محاسبة المخزونات 44

أ- تعريف المخزونات 44

ب- أهمية المخزونات 45

ج- طريقة تقييم المخزون 45

د- طريقة التكلفة الوسطية المرجعية 48

هـ- قاعدة التكلفة أو السوق أيها أول 49

الخلاصة

الفصل 03: دراسة حالة شركة سوناطراك

تمهيد 56

المبحث 1: التعريف بشركة سوناطراك 56

المطلب 1: مدخل عام حول شركة سوناطراك 56

أولاً: التطور التاريخي لشركة سوناطراك وأهدافها 56

ثانياً: التعريف بمنتجات سوناطراك وعملائها 58

ثالثاً: التعريف بمصفاة أرزيو 58

1- مصفاة أرزيو 59

2- مناطق المعالجة 60

المطلب 2: دراسة الهيكل التنظيمي لمجمع سوناطراك 62

الخلاصة 63

الخاتمة العامة 64

قائمة الاشكال

04	الشكل 01: مثلث مراقبة التسيير
05	الشكل 02: مفهوم مراقبة التسيير
11	الشكل 03: مراحل عملية مراقبة التسيير
20	الشكل 04: موقع لوحة القيادة ضمن حلقة التسيير
21	الشكل 05: وظائف التحليل المالي في اتخاذ القرار
36	الشكل 06: العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية
48	الشكل 07: ما دخل أولا خرج أولا LIFO
49	الشكل 08: ما دخل أولا خرج اخرا FIFO
62	الشكل 09: مخطط الدائرة المالية والقانونية

قائمة الجداول

13	الجدول رقم 01: تطور مفهوم مراقبة التسيير
33	الجدول رقم 02: أوجه التشابه بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية
34	الجدول رقم 03: اوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالي

المقدمة العامة

ان المكان الاقتصادي لأي دولة تتعزز مؤسساتها داخل الاقتصاد الوطني ومرهونا بمدى كفاءتها ومساهمتها في التنمية الاقتصادية، وفي خلق قيمة مضافة على الصعيد الاقتصادي وكذا بقدرتها على المنافسة وفرض وجودها في محيط يتسم بعدم الاستقرار والتغير المستمر، بالخصوص في الوقت الحاضر الذي يشهد اوضاع عالمية جديدة فرضتها القوى المهيمنة على الاقتصاد العالمي من خلال " العولمة الاقتصادية " هذه الظاهرة التي باتت امرا حتميا لا مفر منه خاصة على الدول النامية.

كل هذه المستجدات تفرض عليها القيام بإصلاحات اقتصادية عديدة على مستوى نشاطها، وتبني اساليب متطورة وحديثة تتماشى مع المقاييس المعمول بها على المستوى الدولي في ظل منافسة اقتصاد السوق، هذه الاصلاحات يجب ان تطبق بالدرجة الاولى على المؤسسة باعتبارها عصب النشاط الاقتصادي من جهة و طرفا فعالا فالعملية الإنتاجية و تحقيق المردودية من جهة اخرى، هذه المردودية لن تتحقق الا اذا اعتمدت المؤسسة الاقتصادية العمل بمعايير الجودة العالمية في الانتاج، و انتاج اساليب تسيير فعالة ترفع من مستوى ادائها وتأهلها للمنافسة الداخلية والخارجية. وعليه فان نجاح المؤسسة مرتبط بضرورة توفرها على نظام شامل ومتكامل، ذلك انه يعد عنصرا مهما في التسيير الجيد تعتمد عليه للحصول على معلومات سريعة وملائمة لتحليلها، معالجتها، صياغتها واستغلالها من خلال تصحيح الانحرافات اي تصحيح الانحرافات التي قد تحدث خلال دورة الاستغلال، ومن ثم اختيار الحلول المناسبة التي تتماشى مع المشكل المطروح، بناء على ذلك يعد نظام المحاسبة التحليلية جزءا هاما من نظام المعلومات التي يحتاج اليها المسير للتحكم في تسيير مؤسسته ومراقبتها واكتشاف الاخطاء المسجلة وتصحيحها، باعتبار المحاسبة تهتم بالجانب الاقتصادي للمؤسسة من الناحية المالية.

وتختلف اشكال المحاسبة وفق المجال الذي تطبق حسبه حجم المنشأة بحيث يمكن التفرقة بين مجموعة من المحاسبة منها: المحاسبة العمومية، المحاسبة الوطنية، المحاسبة العامة، محاسبة الشركات والمحاسبة التحليلية.

وفي هذا الاطار يعد اسلوب المحاسبة التحليلية من الاساليب الحديثة والادوات الهامة لمراقبة تسيير التي تساعد المسير على اتخاذ القرار المناسب، اذ تقوم بتحليل نتائجها العامة بصفة دقيقة ومفصلة تسمح بمعرفه النتائج الحقيقية وذلك من خلال تكاليف المختلفة ومن ثم التعرف على النتائج المحققة على مستوى كل منتج وكل قسم او مركز مسؤولية، هذا ما جعلها تكتسب مكانة اكبر وواسعة في الدول المتقدمة حتى انها اصبحت تعرف بمحاسبة التسيير، هذه المكانة هي نتيجة للمهام الحساسة التي تقوم بها اضافة الى حساب التكاليف لها دور تحليلي وتقديري كونها تعتمد على عدة معايير هي اساس مراقبة التسيير، كقياس التكاليف المعيارية وكذا قياس المردودية التي تعتبر من اهداف المحاسبة التحليلية في اطار مراقبة التسيير، ولكن على الرغم من اهميتها كأداة فعالة في مراقبة التسيير الا أنها قد تكون غير موجودة في بعض من مؤسساتنا وذلك نتيجة لعدم وعي بعض مسؤولي المؤسسات بالمعنى الحقيقي لها.

ان غياب استعمال المحاسبة التحليلية كان من اهم اسباب ضعف مؤسساتنا لذا وجب على مسيرها إعادة النظر في اساليب تسييرهم والتفكير في اقامة هذا النظام الاستراتيجي خاصة بعد دق ناقوس الخطر في المؤسسات الجزائرية ودخولها في رهانات الحفاظ على بقائها في ظل العولمة والمنافسة الشديدة وكذا بوادر انضمام الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة مستقبلا.

وانطلاقا مما سبق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

كيف يمكن للمحاسبة التحليلية بتقنياتها المختلفة ان تعمل على مراقبة التسيير؟

وعليه يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

فيما تتجلى اهمية مراقبة التسيير في المؤسسة؟

كيف تتم مراقبة التسيير في المؤسسة؟ وما هي الاساليب المستعملة في ذلك؟

ما الاسباب التي ادت الى ظهور المحاسبة التحليلية كأداة متخصصة؟

ما هي الشروط الواجب توفرها لتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة؟

ما هي الأساليب والطرق التي تستعملها المحاسبة التحليلية لتوفير المعلومات كمراقبة التسيير؟

فرضيات الدراسة:

مراقبة التسيير قائمة على مجموعة من الركائز، حيث تمثل المحاسبة التحليلية أهمها باعتبارها قاعدة لتزويد المسير بالمعلومات الضرورية لتحليل النتائج واتخاذ القرارات.

اعتماد المحاسبة التحليلية لم يكن هدفا في حد ذاته، لكنه اساس لاكتشاف الاخطاء وتحديد المسؤوليات.* المحاسبة التحليلية تسمح بمعرفة التكاليف المنتجات والعمل على اكتسابها ميزة أكثر تنافسية سعرا وجوده.

أهمية الموضوع:

- توضيح دور نظام المحاسبة التحليلية من اجل مساعدة المسير لمتابعة نشاط والعمل على ان يكون مطابقا للأهداف المسطرة.

- التعرف على مراقبة التسيير كنظام فعال وضروري لتسيير المؤسسة وتحقيق استراتيجيتها المسطرة.
- إبراز ضرورة وحتمية التبني هذا النوع من المحاسبة، رغم عدم الزاميتها من الناحية القانونية وذلك لأثرها العميق في اكتشاف الثغرات والنقائص التي تتم بقصد او بدون قصد، سواء على مراكز المسؤولية او مراكز الانتاج.

المنهج المستخدم:

يهدف الامام بكل جوانب الموضوع، اعتمدنا في دراسة اشكالية البحث على المنهج الوصفي من اجل ايضاح ومحاولة الإجابة قدر الامكان على الاشكال الرئيسية والأسئلة الفرعية، كما اعتمدنا من جهة ثانية على منهج دراسة الحالة كمحاولة لإسقاط الجانب النظري على ارض الواقع من خلال التطرق الى كل ما يخص نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة المستقبلية شكلا ومضمونا.

اسباب اختيار الموضوع:

ان اختيارنا لهذا الموضوع كان لجملة من الاسباب تمثلت في:

- ✓ انعدام الاهتمام بهذه الاعداد التسييرية في المؤسسات الجزائرية.
- ✓ التأكيد على ان مراقبة التسيير في المؤسسة لا يمكن ان تتم دون المعلومات الدقيقة التي تقدمها

المحاسبة التحليلية.

✓ الاوضاع الاقتصادية العالمية الجديدة التي دخلت المؤسسة الجزائرية فيها والتي تحكم عليها اعادة النظر

في اساليب تسييرها وتبني اساليب جديدة تساعد على لتكون أكثر تنافسية.

خطه الدراسة:

في محاولتنا بالتعريف بالمحاسبة التحليلية كأداة من أدوات مراقبة التسيير، وابرار اهمية وجودها في المؤسسة كنظام للمعلومات يساعد المسير على التشخيص وقياس الاداء في إطار مراقبة التسيير، ارتأينا أن نعالج الموضوع من خلال خطة تتضمن فصلين نظريين ودراسة حالة حيث تناولنا في الفصل الاول الاساسيات عن مراقبة التسيير والمحاسبة التحليلية وذلك من خلال ثلاثة مباحث تتمثل في عموميات عن التسيير، أساسيات حول مراقبة التسيير ثم تطرقنا الى أساسيات عن المحاسبة التحليلية في الفصل الثاني. أما في الفصل الثالث قمنا بدراسة حالة مؤسسة سوناطراك.

صعوبات البحث:

من بين الصعوبات التي واجهتنا خلال قيامنا بالدراسة لهذا الموضوع، صعوبة ترجمة بعض المصطلحات نظرا لعدم وجود نظام موحد لترجمة الكتب في بعض الدول العربية، بالإضافة الى عدم تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسستنا الوطنية وأيضا عدم القيام بالتريص بسبب فيروس كورونا

الفصل الأول: مدخل لمراقبة التسيير

تمهيد

المبحث 01: ماهية التسيير

المطلب 01: مفهوم التسيير

المطلب 02: اليات التسيير

المبحث 02: الإطار العام لمراقبة التسيير

المطلب 01: مفهوم وخصائص مراقبة التسيير

أولاً: مفهوم مراقبة التسيير

ثانياً: واقع مراقبة التسيير في المؤسسة

ثالثاً: خصائص مراقبة التسيير

المطلب 02: الأدوات التقليدية

أولاً: أهداف مراقبة التسيير

ثانياً: مهام مراقبة التسيير

المطلب 03: مكانة ودور مراقبة التسيير

أولاً: دور مراقبة التسيير

ثانياً: مكانة مراقبة التسيير

ثالثاً: مكانة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي

المطلب 04: التطور التاريخي لمراقبة التسيير

أولاً: مراحل مراقبة التسيير

ثانياً: مراقبة التسيير في مدارس التسيير

المبحث 03: علاقة مراقبة التسيير بالمحاسبة والتدقيق

المطلب 01: علاقة مراقبة التسيير بالمحاسبة

المطلب 02: علاقة مراقبة التسيير بالتدقيق

أولاً: تعريف التدقيق

ثانياً: علاقة مراقبة التسيير بالتدقيق

المبحث 04: أدوات مراقبة التسيير

المطلب 01: الأدوات التقليدية

أولاً: المحاسبة العامة

ثانياً: المحاسبة التحليلية

المطلب 02: الأدوات الحديثة

أولاً: التحليل المالي

ثانياً: لوحة القيادة

ثالثاً: الموازنات التقديرية

الخلاصة

عند ظهور المؤسسات الاقتصادية في القرن السابع عشر كانت عملية التسيير بسيطة، حيث كانت على صاحب المؤسسة نظرا لبساطتها وعدم تعقدها ولكن مع التطورات التي شهدتها المؤسسات خاصة في اوربا وامريكا بعد الثورة الصناعية كثرت نشاطات المؤسسات وعملياتها وبالتالي:

- تعقد عمليات التسيير مما عقد عمليه الرقابة، ومع عقد الادوات العامة المستعملة في عملية الرقابة آنذاك جعل المؤسسات تحاول البحث عن طرق واساليب جديدة تضمن لها السير الحسن لعملياتها وتمكنها من تقييم نشاطها والكشف عن مدى كفاءة عملياتها ونجاعة عمليه التسيير.

فلوعدنا الى ما قبل العشرينات من القرن ال 20 لوجدنا ان مراقبة تسيير كانت تقتصر على الجانب المحاسبي فقط ولكن بعد ازمه 1929 وبداية نمو المؤسسات وتطورها تغير مفهوم مراقبة التسيير من مجرد مفهوم محاسبي الى مفهوم أشمل وهو كل المعايير والمقاييس والادوات المحاسبية والغير المحاسبية التي من شأنها تدعيم عملية التسيير داخل المؤسسة والتي لها قدره على تقييم الاداء ليس المالي فقط وانما كل انواع الأداء داخل المؤسسة فنجد انه إدخال لوحه القيادة وكل الادوات المحاسبة مثل : المحاسبة التحليلية والتي لم تكن موجودة من قبل ، هذا بدل على المكانة التي تحتلها مراقبة التسيير وما لها من اثار ايجابية على المؤسسة.

المبحث 01: ماهية التسيير

ان وصف استخدامات التسيير يؤدي الى تصنيف القرارات التي تخدم المؤسسة، أو بصفة عامة أهم النشاطات التسييرية المستخدمة لها.

المطلب 01: مفهوم التسيير

هناك عدة تعاريف للتسيير فلقد تعددت التيارات الفكرية بين هذه المفاهيم ما يلي:

تعرف المدرسة التقليدية" الكلاسيكية مثل تابور " علم مبني على قواعد واصول علمية قابلة للتطبيق على مختلف النشاطات الإنسانية¹.

اما بالنسبة للمدرسة القرارية وعلى رأسها سيمون فإن التسيير والشؤون يجب ان نفكر فيها كعملية اخذ قرار بقدر ما هي عملية تنطوي على فعل وهناك مفهوم آخر معناه تحديد واختيار الاهداف والوسائل

¹ دكتور عبد الرزاق عبد الحميد: اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية طبعه 2002 الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر

الكفيلة بتحقيقها انطلاقاً من سلطة المسير على اتخاذ قرارات ملائمة في اطار السياسة التسييرية بالاعتماد على جهاز تنفيذي كفء وفعال لضمان نمو واستمرار اي مؤسسة¹، ومع تطور المؤسسات وانفصال التسيير عن الملكية، تبلورت الوظائف أكثر فأكثر فاصبح مفهوم التسيير يشير الى مجموعة العمليات المنسقة والمتكاملة والتي تشمل أساساً: التخطيط، التنظيم، التوجيه، الرقابة²، ونستخلص بان التسيير هو الطريقة او الاسلوب الذي يتم من خلاله ادماج وتنسيق وتوجيه الموارد البشرية والمادية لتحقيق جميع الأهداف المبرمجة سابقاً ويتجسد هذا الاسلوب من خلال عدده عمليات منها:

التخطيط يشير على صيغة التفكير فيما ينبغي ان تكون عليه المؤسسة مستقبلاً، الشيء الذي يستدعي رصد عدد من الاهداف ضمن فترات زمنية محددة وهو ما يعرف بالتخطيط قصير الاجل، كما يجب تحديد الوسائل الكفيلة بتحقيق هذه الغايات والاهداف وجعلها تمش مختلف عمليات التنظيمية للعمل، ومن هنا يأتي دور عملية

التنظيم لتحديد البنية الهيكلية والتنسيقات الإدارية، وتوظيف المهام المطلوب تأديتها وتحديد الأنشطة قصد جعل انجاز المهام المطلوب تأديتها وتحديد أنشطة تصب في نفس الاتجاه، تأتي عملية التوجيه لتعبئة الطاقات وتركيز مختلف مجهودات الفاعلين باتجاه التحقيق الاهداف المسطرة، الامر الذي يتطلب معرفة بطبيعة السلوك الانساني بعوامل الدعم والتحفيز، في حين تعتبر الرقابة والمراجعة كأخر عملية سلسلة عمليات حيث تهدف الى تقويم الانجازات، وذلك باستخدام معايير محددة لإدخال التصحيحات الضرورية في حالة الانحراف اي تهتم بتتبع الاداء وقيامه، وبشكل عام نستطيع القول بان التسيير عملية دائرية مستمرة فهي تبدأ بالتخطيط ولا تنتهي عند الرقابة او المراجعة لأن هذه الأخيرة تشكل تغذية أساسية للتخطيط.

المطلب 02: آليات التسيير

هناك عدة مفاهيم اساسية التي تقدمها النظرية العامة للنظم والتي يعتبر علم السيار نيتيك اساسياً للدراسة، تحليل الأنظمة وهو يعني بدراسة عمليتي الاقتصاد والرقابة في الأنظمة الحيوية والالية، وتتجلى

¹ le control; de gestion manuel et application, 3eme Edition. Paris. C Alazarrd c et separis 1996

² محمد رفيع الطيب: مدخل للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية 1998 ص

اهميته بانه ينظم العمليتين المذكورتين اضافة الى عملية اخرى مثل التوازن والتقرير في شكله والحدة بكيفية تسمح بتمكين الانتظام التلقائي للنظام المعني من خلال المعلومات فيه اي من خلال التغذية العكسية تعتبر ذات مغزى كبير لعملية التسيير،

التنظيم هو نظام مفتوح باعتباره واقع استمراري للبيئة المحيطة الموجودة فيه والتي بموجها يتلقى منها المعلومات والطاقة والموارد اللازمة في اصلاح المؤسسات العمومية يكمن في اصلاح الأنظمة حتى يمكنها التفاعل مع البيئة وذلك لتجنب الفساد واهدار الاموال.

المبحث 02: الإطار العام لمراقبة التسيير

ان الأهمية البالغة التي تكتسبها مراقبة التسيير داخل المؤسسة تكمن في تحقيق الاهداف المرجوة وذلك عن طريق ضمان قدرة التحكم والتسيير في المسار الصحيح مع تقديم النصائح والارشادات اللازمة والكافية لتجنب الانحراف السلبية التي تعيق تحقيق تلك الأهداف.

المطلب 1: مفهوم وخصائص مراقبة التسيير

اولا: مفهوم مراقبة التسيير

تعني كلمة الرقابة القدرة على متابعة وتوجيه والتقسيم عمل ما من خلال نسق معين (معلومات، قرارات، اجراءات، مراقبة النتائج)، وتعد الرقابة احدى العمليات الأساسية التي تمارسها المؤسسات وهي احدى الوظائف الإدارية المتمثلة في (التخطيط، التنظيم، التنسيق، التنفيذ، الرقابة).

وقد حظي مفهوم الرقابة بأهمية كبيرة من طرف المفكرين والباحثين لما فيه من اهمية كبيرة في تحقيق اهداف المؤسسة فقد عرفها البعض بأنها: "الوظيفة الإدارية الخاصة بضبط وتنظيم مختلف العوامل اللازمة لإتمام الاعمال كما خطط لها، وذلك بغرض تحقق من ان كل فرد قد انجز العمل المطلوب منه في المكان والوقت المناسب والموارد المحددة"¹.

كما تعرف الرقابة بأنها "تابعت عمليات التنفيذ لتبين ماذا تحقق الاهداف المراد ادراكها في وقتها، والتحديد مسؤولية كل ذي سلطة والكشف عن مكان الخلل حتى يمكن تفاديها والوصول بالإدارة الى أكبر كفاءة

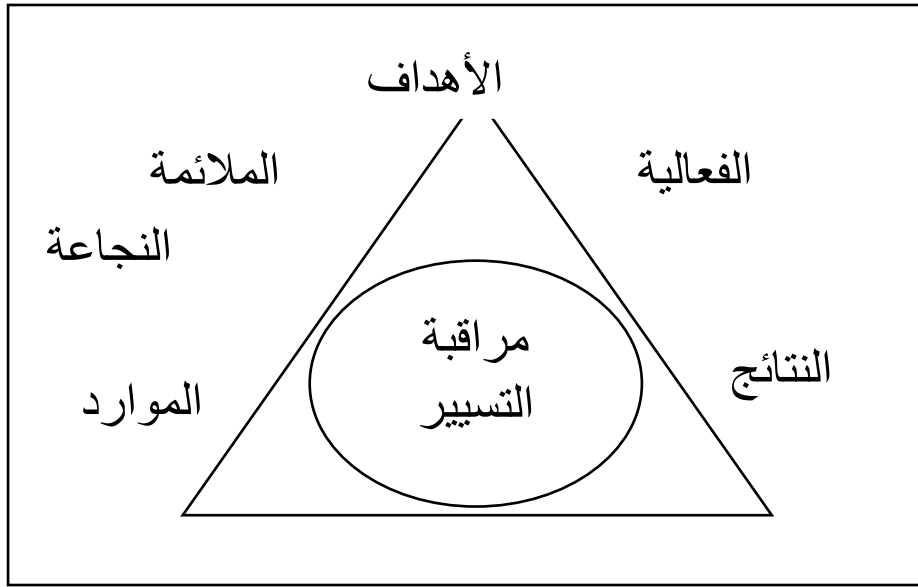
¹ محمد عبد الفتاح باغي: "الرقابة في الإدارة العامة" (ط 2)، عمان، الاردن، مركز احمد ياسين الفني 1994 ص 16.

ممكنة" ¹.

ويرى البعض الآخر ان الرقابة " نسق متكامل يمكن الجهات المختصة بمتابعة الاعمال التي تقوم بها المؤسسة من خلال وضع الاهداف المرجوة والوسائل اللازمة لتحقيقها ثم قيادة الاجراءات والانجازات واخيرا تقييم النتائج واستخراج الانحرافات وتحليلها " ².

فمراقبة التسيير إذا هي مجموعة الاجراءات والعمليات التي تسمح لمختلف المسيري بكل طاقاتهم من اجل تحقيق اهدافها المسطرة والتأكد من تحقيقها، فهي التي تسمح بالتأكد من الاستعمال العقلاني للموارد والطاقات المتاحة وكذلك تحديد الاهداف واخيرا التأكد من الوصول لهذه الاهداف. وعليه فان مراقبة التسيير تركز على ثلاثة مفاهيم اساسيه كما هو مبين في الشكل.

الشكل رقم 1-1: مثلث مراقبة التسيير



Source : H. Ioning et Y. Pesoeus et coll « le control de gestion » edition ellpes, paris, 2001 p 06

ثانيا: مفاهيم ارتكاز مراقبة التسيير

الفعالية: مقارنة النتائج المحققة بالأهداف الموضوعة أي الى أي درجة تمكنت المؤسسة من تحقيق

اهدافها المسطرة.

¹ محمد حسين احمد حسين: " الرقابة الداخلية أداة لتقييم الاداء " ص 07.

² عبد اللطيف خماسم: 14 p 14 dynamique de contrôle gestion. France. 1977

النجاحة: هي مقارنة النتائج المحققة بمدى الوسائل (الموارد) المستعملة، أي ما هي النتيجة المحققة

باستعمال وحدة واحدة من المدخلات او الوسائل.

الملاءمة: هي العلاقة بين الاهداف والوسائل.

اما إذا جمعنا هذه المفاهيم الثلاثة فنحصل على ما يسمى بالأداء. ان وجود مراقب للتسيير يبقى غير

كافي لتحقيق هذه النوعية.

إن مراقبة التسيير هي طريقة من طرق التسيير حيث من خلاله يتأكد المسيرون في المؤسسة من مدى

فعالية وجدية الوسائل المستعملة من اجل تحقيق الاهداف المؤسسة غير ان تعريف R.NAWTON الذي يعتبر

من الاوائل الذين وضعوا نظريات لهذا الاختصاص سنة 1965، يبدو تعريف دقيق وغني حيث ادخل ضمن

التعريف التقليدي المعروف والذي يقول بأن "مراقبة تسيير هو مسار يهدف الى تحفيز المسؤولية وحثهم على

تأدية وجه بهم على أكمل وجه، من أجل المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة"¹.

من خلال التعريفين الاخرين نجد انهما ركزا على ثلاث مميزات اساسية لمراقبة التسيير وهي:

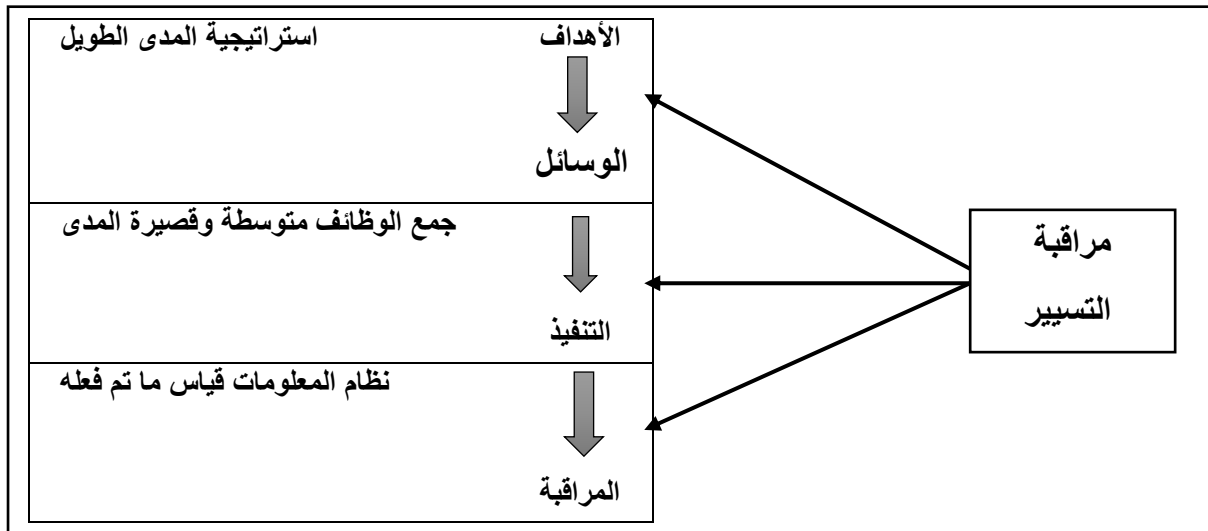
✓ مراقبة التسيير ليست بنشاط معزول وانما يتعلق الامر بمسار.

✓ تحديد الصيغة النهائية لهذا المسار وهي تحقيق الاهداف.

✓ وفي الاخير نلاحظ ان "Ancony" أبرز اهمية البعد التحفيزي لهذا المسار.

وفي الاخير وكحوصلة او خلاصة لما سبق نكتشف ان مراقبة التسيير هي عملية ومسار ذات اهداف

معينة ترتكز على جانب الحث على التحفيز ويمكن ابراز مفهوم مراقبة التسيير من خلال الشكل التالي:



¹ Michel Geuvas « contrôle de gestion 7eme édition économique, 2000 p 02.

الشكل رقم 1-2: مفهوم مراقبة التسيير

Source : AlAzard.c et separis, le contrôle de gestion et application 3eme édition, paris 1996 p 07.

ثالثا: خصائص مراقبة التسيير

- من خلال دراسة التعاريف السابقة لمراقبة تسيير يمكن استخلاص خصائص التاريخ¹:
- ✓ مراقبة تسيير ليست عملية معزولة مؤقتة بل هي مسار دائم لتأكد والتحكم في التسيير.
 - ✓ لهذا المسار الطبيعي هادفة إذ انه توجد غايات منتظرة من العمل او نشاط والمعرفة الجيدة للأهداف تكون في معرفة الوجهة وسواء للفرد او الجماعة وتكون بذلك حافزا ودافعا للعمل.
 - ✓ لمختلف الافراد المتكونة منهم المؤسسة اهداف مختلفة بحسب الاختصاصات والمهام، تسعى كلها منسجمه والى تحقيقها يا مشتركة وهي حياة المؤسسة وتطويرها وهذا مرتبط بمدى تحقيق اهدافها ولهذا وجبت التحكم في اداء هذه المجموعة عن طريق مراقبه التسيير.
 - ✓ يجمع مفهوم مراقبه التسيير بين مفهومين هما:
 - المراقبة بمعنى التحكم، اي القدرة على ان تجعل شيئا ما يتصرف على النحو الذي تريده ان يكون.
 - المراقبة بمعنى العقاب والثواب.
 - ✓ مراقبة التسيير هي مراقبة امامية وخلفية للأداء، ويظهر هذا جليا من خلال مسارها، لها مهام في الإطار التقديري (الخطط والميزانيات التقديرية) تتابع النشاطات والتنفيذ وتوفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات كما تقوم لما تم بعد الأداء اي مراقبة لاحقا لما تم باستعمال لوحة القيادة والمحاسبة التحليلية.
 - ✓ تستدعي مراقبة تسيير المشاركة الفعالة لكل المسؤولين اي تعود نسبة كبيرة من كفاءة نظام مراقبة تسيير لشروط اسامي وهو وضع النظام ومشاركة كافة مسؤولي المؤسسة.
 - ✓ تختص مراقبة التسيير بالتوفير المعلومات للأطراف الداخلية للمؤسسة والتي تشمل الإدارة على كافة مستوياتها وتصدر مراقبه تسيير تقارير ومعلومات داخلية.
 - ✓ تعتمد مراقبة التسيير في تقديمها للمعلومات على الخبراء في مجالات المحاسبة والتمويل والتسويق والإدارة والانتاج وغيرها، ولا تخضع مراقبة التسيير لقواعد وقوانين وانظمة محددة.

¹ حسي سفيان عبد القادر " دور مراقبة التسيير في التحكم للأداء المالي للبنك " مذكرة لنيل شهادة ماستر الجامعية قاصدي مرياح، ورقلة 2014-2015 ص 17.

المطلب 02: اهداف ومهام مراقبة التسيير

أولاً: اهداف مراقبة التسيير

يتضح لنا من خلال دور واهمية مراقبة التسيير انها وظيفة ضرورية تساهم بشكل كبير في مساعدة المسيرين على اتخاذ القرار حتى نجد ما تسعى الى:

- ✓ تحقيق الفعالية يعتبر المبدأ الاساسي في النظرية النيو كلاسيكية من الاستعمال العقلاني والرشيد لموارد المؤسسة ويتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية ثم مقارنة بين ما خطط له وما تم تحقيقه¹.
- ✓ الوقوف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لمعالجتها وتصحيحها على أحسن وجه واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها وتطويرها بصوره دائمة ومستمرة.
- ✓ تحقيق الفعالية وهذا بتحقيق الاهداف التي وضعت مقارنة من موارد المتاحة ومن اجل تحسين الفعالية يتطلب تطور ديناميكي لأنظمة المعلومات حتى تتمكن من جمع المعلومات في الوقت المناسب.
- ✓ تحليل الانحرافات التي تكون نتيجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري واطهار وابرار الاسباب التي ادت الى هذه الانحرافات وذلك عن طريق الميزانيات التقديرية.
- ✓ التأكد من صحة ملائمة الاهداف المسطرة او المبرمجة وتماشيمها مع الوسائل المتاحة باتخاذ وتبني استراتيجية مدروسة وتسيير فعال وامثل للأشخاص، وبالتالي تحقيق الاهداف في أقرب وقت وبأقل تكاليف ممكنة.

ثانياً: مهام مراقبه التسيير

لمراقبة تسيير مهام عديده تؤديها:

أ- مراقبة الاداء الوظيفي

ان مراقبة الاداء الوظيفي في المنظمات (المؤسسات) تعتبر من اهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها باعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقديم الأداء بالموضوعية حيث

¹ ماندي بوكال، ترجمة احمد شقرون، محاسبة التسيير، دارالافاق، طبعه 2003 ص 35.

يعمل القائم بهذه المهنة على الإصغاء للمشاكل والعراقيل التي يعاني منها الافراد اذ انه يسعى الى جمع المعلومات ذات صيغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار والتي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية، زيادة الاجر، مكافاة، عقوبات... الخ، مما يؤدي الى زيادة الثقة في المؤسسة و التي يتحقق عن طريق عدد من الخصائص :

المشاركة في تحديد الاهداف: تعتبر مشاركة العمال في تحديد الاهداف التي تسعى اليها المؤسسة رافعا معنويا من اجل تحقيقها مع ضرورة احداث نوع من التوازن بين اهداف الفرد واهداف المؤسسة.
عدالة التوزيع: وتعتبر من اهم العوامل التي تؤدي الى تقوية الثقة بين الإدارة والعمال وذلك من خلال توزيع الاجور كل حسب طبيعة عمله اضافة الى التوزيع العادل للأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة.
عدالة التعاملات: ان عدالة التعاملات تكون بالاتصال الدائم لممثلي العمال بمختلف المسؤولين من اجل طرح مشاكلهم على الإدارة.

ب- مراقبة الجودة

ان ادارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى الى التقدم والتوسع في نشاطها حيث يتطلب منها انتاج سلع ذات جودة تتلاءم ورغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي للسلع والمواد المستعملة لإنتاجها.

ج- ادارة الوقت

ان للوقت اهمية كبيرة في المنظمة " المؤسسة" وكلما استطعت المؤسسة استغلاله مثالي كلما كانت لها القدرة على التنافس وذلك من خلال تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة والعكس صحيح وعليه فمن الواجب استغلاله ومراقبته بالوسائل التالية:

- ✓ العمل على تطوير للكفاءة عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشكلات الطارئة.
- ✓ تأدية العمليات على المستويات الحسابية كالإنتاج والتمويل... الخ، مثل: استعمال الحاسوب لربح الوقت.
- ✓ تنفيذ الاهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات.
- ✓ تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروسة سابقا.

د- التنسيق الهيكلي

يعتبر التنسيق من مستويات المؤسسة ضروري باعتبارها كلها متماسكة ولذلك لابد على مراقب التسيير

التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص:

- وضع الأهداف.
- وضع الميزانيات.
- وضع مؤشرات التقييم.

المطلب 03: مكانة ودور مراقبة التسيير

أولاً: دور مراقبة التسيير

يقوم مراقب التسيير داخل المؤسسة بدور مهم والذي يبرز من خلال وظائف التي يؤديها هذا النظام داخل المؤسسة والمتمثل خاصة في التخطيط والرقابة ومن طبيعة العلاقة التي تربطه بين مختلف الوظائف داخل المؤسسة سواء مع الإدارة العليا او الوسطى او التشغيلية ولهذا سنتطرق الى الدور او المكانة التي تحظى بها مراقبه التسيير.

ثانياً: مكانة مراقبة التسيير

لتبيان موقع ومكانة مراقبة تسيير داخل المؤسسة سنقوم بتبيان مستويات مراقبة التسيير وعلاقته بمختلف المستويات الأخرى.

مستويات مراقبة التسيير بصفة عامة توجد ثلاث مستويات من مراقبة التسيير وهي: المستوى المركزي، مستوى الاقسام، المستوى القاعدي.

بحيث ان المستوى المركزي يقوم بتجميع المعلومات الأساسية ويقدمها للإدارة العامة وكذا يقوم بتصميم لوحة القيادة وتسيير اجراءات الميزانية السنوية وهذا المستوى من التسيير غريباً ما يتكفل به فريق اذ يقوم بتقديم التوجيهات الاستراتيجية وبعدها يقوم بإبلاغ مختلف المستويات.

ثالثاً: مكانة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي

ان مراقبة التسيير هي العملية التي من شأنها ان تقوم بجمع المعلومات ومعالجتها وتحليلها وتقديمها للمصالح المعنية للاستفادة منها في شكل توجيهات وارشادات لذلك فان مكانة مراقبة التسيير داخل الهيكل

التنظيمي داخل المؤسسة يعتبر مشكلة صعبة الحل منذ القديم وعلى العموم فان مراقبة التسيير لها علاقة وطيدة بـ:

✓ طريقة تسيير المؤسسة تسيير مركزي ولا مركزي.

✓ حجم الامكانيات الموجودة.

✓ حجم المؤسسة.

✓ الاهداف المسطرة من طرف الإدارة العامة.

المطلب 04: التطور التاريخي لمراقبة التسيير

اولا: مراحل مراقبه التسيير

ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن العشرين في المؤسسات الأمريكية، ومع تطور نشاطها وتعدد عملياتها وما سببته الازمة الاقتصادية العالمية في ذلك الوقت، وبسبب عجز طرق الرقابية الكلاسيكية المستعملة في النهضة بالمؤسسات من هذه الازمة حاولت ايجاد طرق واساليب رقابية جديدة كالمحاسبة التحليلية. وقد تم ابتكار هذه الطرق في بداية ميلاد مراقبة تسيير الحديثة ومن ابرز المؤسسات التي ساهمت في ذلك نجد مؤسسه "فورد" و " جنيرال موتورز " حيث ادخلت اساليب جديدة على مراقبة التسيير من اجل التقدم في ادارة المؤسسة مهما كبر حجمها.

ولقد شهدت مراقبة التسيير اربع مراحل¹:

المرحلة الاولى: في البداية كمرحلة اولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبة العامة المالية في اعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتعلقة بعلاقة المردودية بالنشاط والمنتجات المحققة والمباعة من طرف المؤسسة وهكذا وضعت النقاط الاولى للاستعمال انظمة النسب.

وهذا النظام ووضع لأول مره في علاقة حسابات الميزانية وحسابات النتائج.

المرحلة الثانية: تعتبر هذه المرحلة مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة وضعت من طرف " SLOAM " الذي وضع ميكانيزمات التنظيم وتقسيم هيكل المؤسسة الى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية، البحث والتطوير وايضا تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات.

¹ Michal Rouch « Le contrôle de gestion bancaire et finance 4eme édition paris 2002 p (28-30)

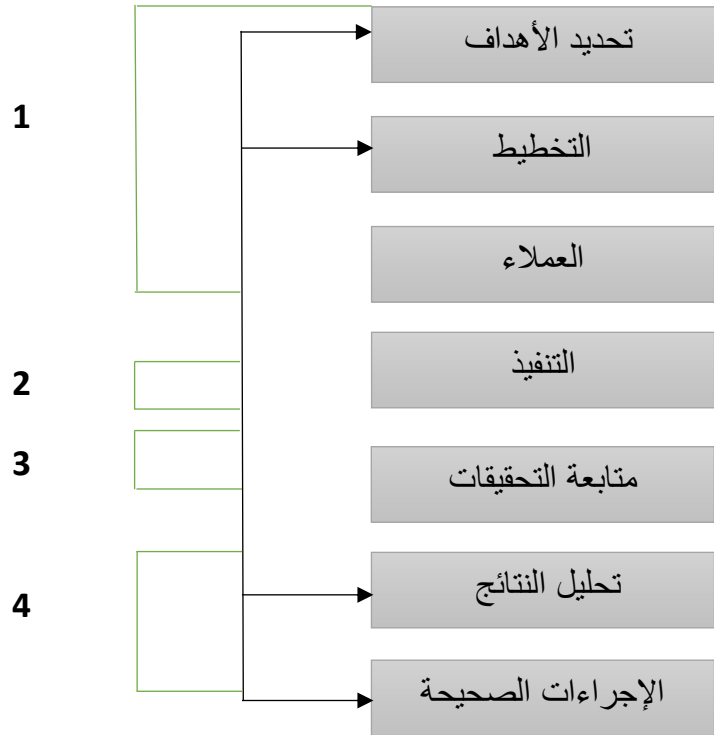
المرحلة الثالثة : هي المرحلة التي تأسس فيها نظام مراقبة التسيير والتي ظهرت بعد الحرب العالمية الثانية في

عصر الطرق التقنية للتسيير والتنبؤ التقديري والتي طبقت في المؤسسات الخاصة، هذه الأخيرة خاصة

استراتيجية تخطيط العمليات والموازنة عن طريق الاقسام التي تعتبر ذات اهمية في المستقبل بالنسبة للمسييرين.

المرحلة الرابعة: هذه المرحلة تعتبر من اهم مراحل تطور مراقبة التسيير مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف التي

انشئت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الاهداف مقارنة بالنتائج الموازية.



الشكل 03: مراحل عملية مراقبة التسيير.

نلاحظ ان هنالك أربع مراحل: تتمثل الاولى في تحديد الاهداف والتخطيط ومعرفة العملاء. اما الثانية

فتمثل في التنفيذ. اما الثالثة فهي متابعه التحقيقات، وتتمثل المرحلة الرابعة في الاجراءات التصحيحية.

يشكل تحديد الاهداف، التخطيط، التسيير التقديري (الموازنة) المرحلة الاولى من عملية مراقبة التسيير

والتي تدخل ضمن إطار التخطيط، وتعتمد هذه المرحلة بشكل كبير على التشخيص وتحليل المعلومات الداخلية

والخارجية للمؤسسة، والتي يجب ان تكون على درجة كبيرة من الدقة والمصدقية لضمان سلامة القرارات التي

ستتخذ في هذه المرحلة. ثم تليها مرحلة التنفيذ حيث تتخذ المعلومات الواردة بالموازنات كدليل للعمل وكجهاز

للإنذار في حاله الانحراف عن المسار المحدد فيها. وفي مرحلة المتابعة التي هي جزء من مرحلة التنفيذ يسجل

النتائج المحققة بشكل مفصل ودقيق.

وبعد الانتهاء من التنفيذ تبدأ مرحلة التحليل الذي تعتبر عنصر اساسيا للتعلم والاثر، ومصدر الاعمال التصحيحية التي عادة ما تتعلق بالأعمال التي ستنجز والوسائل التي تستخدم في الدورة القادمة.

ثانيا: مراقبة التسيير في مدارس التسيير

يمكن عرض رؤية المدارس التسيير كما يلي¹ :

أ- المدرسة الكلاسيكية

كانت الرؤيا في بادئ الامر لمفهوم التسيير في المؤسسة على انه كمية السلع أو الخدمات المنتجة بدلالة السعر الذي كان يمثل الهدف الاول بالنسبة للمؤسسة الصناعية حيث كان لا بد لها ان تنتج كميات كبيرة من السلع لتلبية الطلب عليها والتخفيض من تكلفة الوحدة، ولكن رغم هذا فانه لم يغب عن أذهان رواد هذه المدرسة اهمية الرقابة وهذه الهامات بعض المفكرين :

« F.W.TAYLOR » أدخل مفهوم التنظيم العلمي للعمل.

« Bedeaux » قسم الحركات وقام بقياس الوقت لإتمام كل عملية وهذا من اجل تقييم المهام والغاء كل ما هو يعيق عملياته الانتاج.

« Max Weber » وضع معايير وقواعد للعمل يجب عليهم احترامها والسير وفقها.

« H.Fayol » اشتهر بشعاره (p.o.e.c.c) التنبؤ، التنظيم، القيادة، التنسيق، والرقابة) حيث حدد الوظائف الأساسية للتحكم في المؤسسة في وظيفه المراقبة.

ب- مدرسة العلاقات الانسانية

لقد بيانات العديد من الدراسات التي اجريت ماذا تحفيز العاملين من خلال العمل على ايجاد مناخ سليم ومناسب للعلاقات الإنسانية بالتوفير المعاملة الحسنة للعمال ومساعدتهم على حل مشاكلهم، وايضا توفير الحرية في التفكير والراي وحتى اشراكهم في رسم خطط المؤسسة واهدافها.

ج- نظرية الأنظمة

الجديد في هذه النظرية انها ترفض النظرية الكارتزية التقليدية التي تنص التقييم المركب الى اجزاء بسيطة يمكن فهمها ودراسة كل جزء منها ولكن بالعكس من ذلك اعتمدت هذه النظرية على فكرة "ارسطو" التي

¹ C. Alazard et sepris op – p15

مفادها ان الكل أكبر من مجموع اجزائه فالنظام هو مجموعة اهداف مشتركة اي ان مجموعة هذه العناصر متناسقة ومتبادلة التأثير بغرض الوصول الى مجموعة من الاهداف.

ويمكن ادراج فكرة عامة مفادها ان النجاح يتوقف على قدرة المسيرين على التأقلم السريع وبلمسات بسيطة مع الظروف المتغيرة، اي ان طريقة تسيير الاكثر النجاعة هي تلك التي تعتمد على القياس الآن للنتائج المحققة والقيام بالتعديلات اللازمة. ومنه فالمراقبة تصبح أداة للضبط ايضا الى جانب القيادة.

الجدول رقم 1-1: تطور مفهوم مراقبة التسيير

التيار	مفهوم مراقبة التسيير
النظرية الكلاسيكية	- مراقبة محاسبية ومالية - التركيز على التدقيق - تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات
مدرسة العلاقات الإنسانية	- مراقبة اجتماعية واقتصادية - مراجعة اجتماعية - مشاركة – تحفيز – اتصال
مدخل النظام	- قيادة المؤسسة - نظام قائم على العلاقة بين الاتصال والمعلومات والأداء - نظام قائم على العلاقة بين الهيكل التنظيمي، الأهداف والأداء

Source : Plauzel et R. teller : contrôle de gestion et budgets sirez « ed 7eme paris 1994 p 8.

المبحث 03: علاقة مراقبة التسيير بالمحاسبة والتدقيق

المطلب 01: علاقة مراقبة التسيير بالمحاسبة

الوظيفة المالية في تعريفها البسيط هي مجموعة المهام والعمليات التي تسعى في مجموعها الى البحث عن الاموال في مصادرها الممكنة بالنسبة للمؤسسة وهنا يكمل دور المحاسبة في اعطاء كامل التفاصيل والمعلومات من ناحية الجانب المحاسبي والمالي من اجل ان يتخذ المسيرين الاجراءات والقرارات اللازم، وفي إطار محيطها المالي

بعد تحديد الحاجات التي تريدها من الاموال من خلال برامجها وخطتها الاستثمارية وكذا برامج تمويلها وحاجياتها¹

ومراقبة التسيير له علاقة مع الوظيفة المحاسبية والمالية بحيث تقوم على تقدير احتياجات المؤسسة من الموارد المالية للقيام بوظائفها.

وتمارس مراقبة التسيير في الوظيفة المالية والمحاسبية لأنها تدرس وتحلل كيف تكتب او تحصل على الايرادات وايضا تقوم بمعالجه وتسجيل كل العمليات التي قامت بها المؤسسة وايضا كيفية الطرق من اجل إنفاق هذه الايرادات اي تهتم بمراقبة تسيير الخزينة.

من كل ما سبق نستنتج ان مراقبة التسيير توجد في كل اركان المؤسسة ووظائفها والعلاقة التي تربط هذا النظام بوظائف المؤسسة هي تلك العلاقة التي يمكن للمؤسسة ان تستطيع بفضلها تحقيق أهدافها².

المطلب 02: علاقة مراقبة التسيير بالتدقيق

اولا: تعريف التدقيق

يعتبر التدقيق من اهم الوظائف التي تركز عليها المؤسسات وأحد أهم الأنظمة الرقابية الموجودة بها فهي أداة بيد الإدارة تراقب بواسطتها كل ما يحدث داخل المؤسسة.

ونقصد بالتدقيق " فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة فحصا دقيقا يطمئن

المدقق من ان التقارير المالية سواء كانت تقريراً عن نتيجة المشروع خلال فتره زمنية " ³.

كما عرفت منظمة العمل للمحاسبة والتدقيق الفرنسية التدقيق على انه " مسعى او طريقة منهجية

مقدمة بشكل منسق من طرف مني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغرض اصدار حكم محلل ومستقل " ⁴.

ثانيا: علاقة مراقبة التسيير بالتدقيق

¹ ماهر احمد، الإدارة، المبادئ والمهارات، الدارالجامعية، الإسكندرية 2001 ص 53.

² مرابطي نوال، اهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة لرقابة التسيير، رسالة ماجستير الجزائر 2005-2006 ص 56.

³ كمال عبد السلام علي، خالد المعتصم، اصول علم المراجعة، المنصورة 2002 ص 18.

⁴ مسعود صديقي، دور المراجعة audit في استراتيجية التأهيل الاداري للمؤسسة، مجله الباحث العدد الاول 2012 ص 65.

هما نوعان من الرقابة متكاملان وضروريان معا ان صحة مراقبة الاداء تركز اساسا على صدق مختلف

المعلومات والمراقبة والتأكد من هذا الصدق يعتبر من مهام المدقق المحاسبي والمالي بالإضافة ايضا الى مراقبة التسيير تهتم بمراقبة الموازنة ومقارنتها بالنتائج، فهي اذن تقوم بمقارنة وموازنة الفحص المحاسبي والمالي مع النتائج التي حققها وذلك لتقييم ادائها. فهاتان الوظيفتان اذن لا بد من توفرهما معا لضمان معلومات ذات كفاءة وجودة في الاستعمال وريح الوقت ¹.

ان حرص التدقيق الداخلي على سلامة البيانات الواردة في مختلف الوثائق والدفاتر يضمن سلامة مخرجات المحاسبية وبالتالي دقة النتائج المتحصل عليها هذه النتائج التي يهتم مراقبة التسيير بمراقبتها بعد ذلك تحديد الانحرافات بدقة والتقييم جيد للأداء ².
ان عملية التدقيق تسمح بـ ³:

- ✓ تحسين جودة المعلومات المستخدمة في النظام المحاسبي.
- ✓ الاحترام الاجراءات والقوانين المعمول بها في المؤسسة.
- ✓ تقييم مدى فعالية الادوات الرقابية الموجودة بالمؤسسة، فالتدقيق هو مراقبة الانواع الاخرى من الرقابة.

وهنا يقوم المدقق بمساعدة مراقب التسيير من خلال توفير معلومات ذات جودة مناسبة، كما يضمن المدقق احترام الاجراءات المعمول بها في المؤسسة ويقوم بمعاينة المعلومات المتواجدة في مختلف الميزانيات، وفي الجهة المقابلة يقوم مراقب التسيير بكشف الاخطاء في العمل ويوجه عمل المدقق كما ساهم مراقب التسيير في اعداد الميزانية الخاصة بوظيفة التدقيق الداخلي للمؤسسة ⁴.

المبحث 04: ادوات مراقبة التسيير

نظرا للأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير، كان لا بد من التركيز على الادوات التي تمارسها، بعضها يكون اسلوبا رقابيا داخليا يستخدمه الجهاز التنفيذي للمؤسسة المعنية وبعضها الاخر يكون اسلوبا رقابيا خارجيا،

¹ ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير والاداء في المؤسسة، دارالمحمدية العامة الجزائر 2010 ص 26.

² [http://www.4shared.com/office/cite consulté le 24/02/2014 à 11:12.](http://www.4shared.com/office/cite consulté le 24/02/2014 à 11:12)

³ C. Alazard et séparis, op.cit, p18

⁴ A. Dayan Manuel de gestion, volume1, ed Ellipses, paris, France 1999, p802.

كما ان هذه الادوات تقيس عددا من المؤشرات التي تحكم على الاداء الكلي للمؤسسة والمركز المالي ومدى تميزها عن منافسيها.

المطلب 01: الادوات التقليدية

يمكن القول ان الواجهة او الركيزة الأساسية لمراقبة التسيير هي المحاسبة لاسيما المالية منها باعتبارها الاداة الاقرب للقيام بمتابعة ورصد التدفقات المجسدة لحركة اداء المؤسسة سواء على المستوى الداخلي (انتاج، صيانة، تخزين، متابعة...الخ) او على المستوى الخارجي (شراء، بيع، تفاوض، عقد صفقات)

اولا: المحاسبة العامة

تعتبر المحاسبة العامة من التقنيات القديمة حيث وجدت منذ الحضارة الاولى وتطورت فيما بعد لتصبح اليوم من اهم اسس التقنيات الاخرى بما توفره من معلومات ومعطيات في المؤسسة وعلى المستوى الوطني حيث تقدم المجامع الوطنية من الاستثمار، قيمة مضافة، ديون، وهي العناصر المستعملة في المحاسبة¹. المحاسبة نظام اعلامي يهتم بالعمليات التي يقوم بها مختلف الاعوام الاقتصاديين².

اهداف المحاسبة العامة

- تهدف المحاسبة العامة الى تسجيل كل النشاطات التجارية والمالية للمؤسسة وحساب النتيجة العامة للنشاط وكذا تبيان الذمة المالية للمؤسسة عن طريق الميزانية³. ولها اهداف اخرى تتمثل في⁴:
- ✓ تأمين مختلف المعلومات المالية المتعلقة بتبيان الوضع المالي للمؤسسة في وقت محدد بشكل يمكن مختلف الاطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من التعرف على مركزها المالي.
 - ✓ قياس تطورات الوضع الاقتصادي للمؤسسة من خلال فترة محددة من الزمن نتيجة ممارستها للنشاط التي انشئت من اجله.
 - ✓ الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وذلك لأن المحاسبة تعتبر من الوسائل الرقابية.
 - ✓ توفير المعلومات التي تخدم المستخدمين الخارجيين عن المؤسسة مثل المساهمين والمقرضين.

¹ ناصر دادي عدون، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2001 ص 178.

² محمد بوتين، حسب العامة للمؤسسة، الجزائر ديوان المطبوعات الجامعية 1998 ص 01.

³ Hamadouche Malika op.cit p51.

⁴ بوعقوب عبد الكريم، اصول المحاسبة العامة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية 1999 ص 12.

✓ توفير المعلومات التي تخدم اغراض المستخدمين الداخلية ولتشمل بشكل اساسي مدخلات التقارير

المالية والداخلية التي تخدم الاغراض الإدارية كالتخطيط والرقابة والتنسيق وتقييم الاداء¹.

ثانيا: المحاسبة التحليلية (مرحل دراستنا). سنتطرق لها فيما بعد بالتفصيل.

المطلب 02: الادوات الحديثة

اولا: التحليل المالي

يتضمن التحليل المالي ايجاد العلاقات ذات الدلالة بين ارصدة القوائم المالية فهو يشمل كل انواع

التحليل التفصيلي للبيانات المالية التاريخية قبل التخطيط للمستقبل اي قراءة الماضي للتنبؤ بالمستقبل.

أ- تعريف التحليل المالي

التحليل المالي يعرف بانه "عبارة عن عملية منظمة تهدف الى التعرف على نقاط القوة في وضع المؤسسة

لتعزيزها وعلى نقاط الضعف لمعالجها"².

ويكون ذلك عن طريق ما يلي:

- القراءة الواعية للقوائم المالية المنشورة.
- الاستعانة بالمعلومات المتاحة وذات العلاقة، مثل اسعار الاسهم، المؤشرات الاقتصادية...الخ.

ب- اهداف التحليل المالي

يهدف التحليل المالي الى ما يلي:

- ✓ التعرف على حقيقة المركز المالي للمؤسسة.
- ✓ تحديد المركز الائتماني للمؤسسة.
- ✓ تعظيم القيمة الاستثمارية للمؤسسة.
- ✓ اختيار مدى كفاءة وفعالية العمليات المختلفة.
- ✓ تحديد مدى صلاحية السياسات المالية للمؤسسة.
- ✓ التخطيط المالي للمؤسسة.

¹ احمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية 1990 ص 28.

² ايمن الشنطي وعامر شقر " مقدمة في الإدارة والتحليل المالي " الاردن، دار السلام 2007 ص 125.

✓ تحديد مدى كفاءة اداره المؤسسة.

من خلال الاهداف يتضح لنا اهمية التحليل المالي للمستثمرين والمساهمين والعاملين والدائنين

والمصارف، فهو يمثل اداة هامة لمراقبة وتقييم القرارات المالية.

ج- طبيعة تحليل المالي

للتحليل المالي اسس عامة تتمثل في¹:

✓ تحديد الهدف الذي يسعى اليه.

✓ تحديد الفترة التي يشملها تحليل القوائم المالية.

✓ تحليل وتحديد المعلومات التي يحتاجها المحلل للوصول الى غايته.

✓ اختيار اسلوب واداة التحليل الامثل للتعامل مع مشكلة موضع الدراسة.

✓ استعمال المعلومات والمقاييس التي جمعها المحلل لاتخاذ القرار او الاجراءات المطلوبة.

✓ تحديد الانحراف على المعيار المقاس عليه للوقوف على اهمية الانحراف بالأرقام المطلقة والنسبية.

✓ تحليل اسباب الانحراف.

ثانيا: لوحة القيادة

أ- تعريف لوحة القيادة

لوحة القيادة تطابق نظام المعلومات يسمح في أقرب وقت ممكن بمعرفة المعلومات الضرورية لمراقبة

مسيرة المؤسسة في مدة قصيرة، وشمل لهذه الأخيرة ممارسة المسؤوليات " ² من خلال التعريف يتبين ان لوحة

القيادة تتميز بـ:

✓ تسهيل عملية الاتصال من اجل تسهيل عملية المراقبة واتخاذ القرار.

✓ تهتم بالسير الحسن وذلك باستغلال مفاتيح التسيير.

✓ كل مسؤول له لوحة قيادة خاصة به.

✓ أداة لاتخاذ القرار.

¹ ايمن الشنطي وعامر شقر " مقدمة في الإدارة والتحليل المالي " الاردن، دارالسلام 2007 ص 125.

² معراج هوارى، مصطفى الباهي " مدخل الى مراقبة التسيير، الجزائر، الديوان المطبوعات الجامعية، 2011 ص 85.

ب- اهداف لوحة القيادة

من بين اهداف لوحة القيادة نجد:

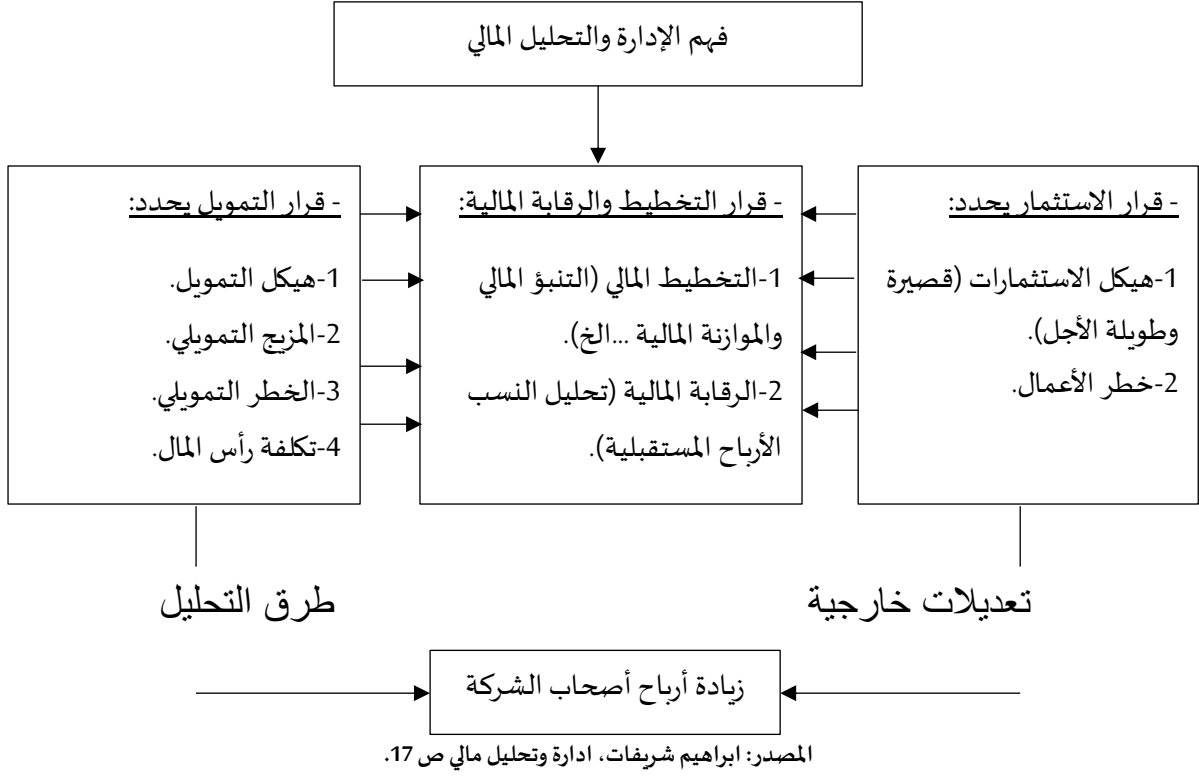
- ✓ لوحة القيادة كأداة للمراقبة: تسمح لوحة القيادة بالمراقبة المستمرة على ما تحقق ومقارنة الاهداف المحققة مع المحددة وتسمح بالتشخيص وفحص نقاط الضعف واظهار النقائص تأثير مباشر على نتيجة المؤسسة.
- ✓ بمجرد صدور لوحة القيادة تصبح كأداة للاتصال بين مختلف مستويات الهرم الاداري ويجب ان تسمح للمنفذين بمناقشة النتائج وكذلك نقاط القوة والضعف وتسمح كذلك بطلب وسائل اضافية او تحديد أكثر لما هو مطلوب ومنتظر منهم.
- ✓ اما المسؤول في التسلسل الهرمي فيجب عليه ان ينسق الاجراءات والقرارات التصحيحية الملزم القيم بها قصد تعظيم النتائج.
- ✓ لوحة القيادة كأداة اتخاذ القرار: تعطي عن نقاط القوة والضعف للمسير، هذه المعرفة تسمح بوضع خطة تصحيحية محددة المدى وبالتالي فهي تؤدي دور اداة مساعدة على اتخاذ القرار ثم كوسيلة من الوسائل المهمة في عمليه التسيير.

ج- مراحل اعداد لوحة القيادة

تتمثل فيما يلي:

- ✓ دراسة الهرم الداخلي للمؤسسة حيث يشترط معرفة دقيقة حول تقييم مراكز المسؤولية حسب البناء الهرمي لكل مؤسسة.
- ✓ اكتشاف معايير الدراسة، العوامل الإنسانية لتسيير او المتغيرات الاستراتيجية لكل مركز من مراكز المؤسسة.
- ✓ اختيار المؤشرات.
- ✓ دراسة جميع المعلومات والتحديد المعلومات الضرورية وتصنيفها حسب الطبيعة والمصدر.
- ✓ تقديم لوحة القيادة بشكل واضح حتى تستطيع ان تبني الاستغلال الجيد لها، ولذا يجب ابراز هذه الانحرافات وعرض هذه المعلومات على شكل جداول ورسومات وبطاقه معلومات.

الشكل 1-5: تخطيط يبين لنا وظائف تحليل المالي في اتخاذ القرار



من خلال الشكل التخطيطي السابق نلاحظ انه من اجل تحقيق هدف تعظيم ثروه المساهمين، عن

طريق اتخاذ القرار الامثل بشأن عمليه الاستثمار، على الإدارة ان تتبع الوظائف التالية :

التحليل والتخطيط المالي: وذلك من خلال تحليل البيانات المالية وتحويلها الى معلومات يمكن استخدامها

لإعداد الموازنات المتعلقة بالإيرادات والمصاريف التي تخص المشروع في المستقبل.

تحديد هيكل اصول المشروع: من حيث تحديد حجم الاستثمارات في كل من الاصول القصيرة وطويلة الاجل،

وكذلك التوجيه باستخدام الاصول الثابتة الملائمة.

تحديد الهيكل المالي للمشروع: اذ يجب تحديد المنهج الامثل والاكثر ملائمة من تمويل قصير الاجل وطويل

الاجل، كذلك تحديد طبيعة ديون المشروع سواء كانت الملكية او عن طريق الاقتراض.

ثالثاً: الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنة التقديرية من اهم الوسائل التخطيطية التي تستخدم في مراقبه التسيير لأنها تساعد إدارة

المؤسسة على انجاز مهامها الوظيفية على الوجه المطلوب عن طريق تمكينها من اتخاذ القرارات اللازمة، والتي

تضمن السير الحسن للمؤسسة.

أ- تعريف الموازنة التقديرية وخصائصها

يعرفها معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين في إنجلترا بأنها " خطة كمية وقيمة ومراقبته عليها قبل فترة محددة تبين عدد الإيراد المنتظر تحقيقه والتنفقات المنتظر تحميلها خلال هذه الفترة والاموال التي تستعمل لهدف معين " ¹.

حسب الدليل الفرنسي للمحاسبة فيعرف الموازنة " بأنها تقدير كمي قيمي لكل العناصر الموافقة لبرامج محددة فموازنة الاستغلال المعين لفترة محددة " ². من خلال التعاريف السابقة نستخلص الخصائص التالية ³:
انها تعبير كمي: اذ ان تحقيق البرامج قصيرة الاجل يستدعي ترجمة الاهداف الى كمية وكذا تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها.

انها تحدد في شكل برامج عمل: اذ يجب ان ترفق بقرارات عملية فيما تهدف الى تحقيق الاهداف المسطرة وليس المعرفة والتنبؤ بالمستقبل من اجل المعرفة فقط.

انها تحدد لفترة معينة: تحدد لي فترة معينة وقد تكون سنة واحدة او اقل هذا وفق لنشاط المؤسسة واهدافها.
فالموازنة اذن هي ترجمة كمية لبرامج العمل المحددة والتي هي امتداد لمخططات المتوسطة والطويلة الاجل.

ب- اهداف الموازنة التقديرية

تتمثل اهداف الموازنات التقديرية فيما يلي:

✓ مراقبة الأنشطة وذلك لاستخراج الفروقات بين التقديرات والوقائع.

✓ تساعد على تخطيط العمليات المبرمجة في السنة.

✓ دفع مسؤولي المؤسسة الى تحمل مسؤولياتهم.

✓ تقدير كفاءة المسؤولين.

✓ تحسين الإيرادات وذلك بزيادة الأرباح.

¹ محمد فوكوس للموازنات التقديرية " أداة فعالة للتسيير " الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011 ص 05.

² محمد فوكوس، نفس المرجع ص 05.

³ عثمان إحدادن، مدى ملائمة مراقبة التسيير، رسالة لنيل شهادة الماجستير، المدرسة العليا للتجارة 1994 ص 32

ج- اهم وظائف الميزانية التقديرية

1. وظيفة التخطيط: وهو وضع الاهداف واعداد التنظيمات اللازمة لتحقيقها وتوضع الاهداف في صورة خطط طويلة الاجل وخطط قصيرة الاجل.
2. وظيفة التنسيق: وهو العملية التي بموجبها يتم توحيد الجهود بين الاقسام المختلفة للمؤسسة بحيث يعمل كل قسم منها نحو تحقيق الهدف الموضوع.
3. وظيفة الرقابة: الرقابة هي عملية متابعة تنفيذ الخطط والاهداف الموضوعة واستخدام الميزانيات التقديرية للرقابة يحتم ضرورة ابلاغ الادارة.

الخلاصة

من خلال ما سبق يمكن استخلاص أن مراقبة التسيير هي عمليات واجراءات القصد منها التحكم في التسيير والتأثير على سلوك الافراد من اجل تحقيق الاهداف المستخلصة من استراتيجية المؤسسة وذلك بإيجاد الطبيعة المثلى للتوفيق بين موارد المؤسسة المالية والبشرية والاهداف المسطرة وذلك لضمان الملائمة وكذا التمكن من بلوغ الاهداف المسطرة لتحقيق الفعالية واستخدام موارد اقل مما حدد لتحقيق الكفاءة. ولهذا يعمل مراقب التسيير على ايجاد علاقة دائمة بين ثلاث عناصر للأداء هي:

الأهداف المنتظرة، الموارد المتاحة، والنتائج المحققة، ومن ثم تحقيق المعايير الثلاثة التي تركز عليها

مراقبة التسيير

الفصل الثاني: المحاسبة التحليلية

تمهيد

المبحث 01: مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية

المطلب 01: نبذة عن نشأة المحاسبة التحليلية

أولاً: محاسبة التكاليف

ثانياً: المحاسبة الصناعية

ثالثاً: المحاسبة التحليلية للاستغلال

المطلب 02: تعريف المحاسبة التحليلية

المبحث 02: أهمية وأهداف المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبات الأخرى

المطلب 01: أهداف المحاسبة التحليلية ووظائفها

أولاً: أهداف المحاسبة التحليلية

ثانياً: وظائف المحاسبة التحليلية

ثالثاً: أهمية نظام المحاسبة التحليلية والعوامل المؤثرة

المطلب 02: علاقة المحاسبة التحليلية مع المحاسبة المالية

أولاً: أوجه التشابه

ثانياً: أوجه الاختلاف

المطلب 03: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة الإدارية

أولاً: أوجه التشابه

ثانياً: أوجه الاختلاف

المبحث 03: تصنيف التكاليف وترتيب الأعباء ومحاسبة المخزونات

المطلب 01: تصنيف التكاليف وترتيب الأعباء

1- تصنيف التكاليف وترتيب الأعباء

2- العوامل المؤثرة في اعداد عناصر التكاليف

3- تصنيف التكاليف

4- مكونات التكاليف وسعر التكلفة

المطلب 02: محاسبة المخزونات

الخلاصة

تمهيد:

توصف المحاسبة بشكل عام بأنها لغة الأعمال حيث يتم من خلالها توصيل المعلومات الاقتصادية و المالية المتعلقة بمنشآت الأعمال إلى مختلف الأفراد المستفيدة منها و الحقيقة أن المحاسبة في وقتنا الحالي، لا يقتصر دورها على توصيل المعلومات إلى الذين لهم علاقة مباشرة بمنشآت الأعمال المستثمرين الدائمين بل يتعدى ذلك إلى أفراد المجتمع كافة، خاصة و أن عصرنا الحالي شهد ظهور منشآت كبيرة و ذات أثر اقتصادي واضح و ملموس في المجتمع بأسره، كما أن البحث في تواريخ نشأة المحاسبة هو أمر في غاية الصعوبة لكن مالا يقبل الشك أنها ظهرت في كل الحضارات.

ومع كبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها اشتدت حاجة أصحاب المشروع إلى مزيد من البيانات التحليلية عن أنشطتها المختلفة وقد أدى ذلك إلى ظهور محاسبة التكاليف كأحد فروع المحاسبة، والذي يعمل على تطبيق المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية في تحليل وتسجيل بيانات التكاليف بغرض تحديد الوحدة المنتجة والاستفادة من هذه البيانات في زيادة الكفاءة الإنتاجية في المشروعات واستخدمت محاسبة التكاليف كأداة فعالة للإدارة.

المبحث 01: مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة العامة أحد التقنيات المستعملة في المؤسسة كونها تقوم بتقديم صورة شاملة للنتائج المحققة مع التفرقة بين السلع والأعباء الأخرى حسب نوعيتها لكن رغم أهميتها فالمعلومات المحتويات فيها ليست كافية لتحليل النشاط مما أدى بظهور نقص دفع بالمسيرين بالبحث عن وسيلة أو تقنية أخرى توضح الاستغلال الأمثل فجاءت المحاسبة التحليلية لتدارك هذا النقص باعتبارها أداة فعالة في تفسير النشاط وعناصره خصوصا وأن التسيير الاقتصادي والمالي يفرض على المؤسسة دراسة محيطها الاقتصادي ومعرفة التقدم التكنولوجي لأنه يترتب على هذا التطور وأهداف وعلاقات جديدة للمحاسبة التحليلية نجعل لها ميزة تختلف عن المحاسبات الأخرى.

المطلب 01: نبذة عن نشأة المحاسبة التحليلية

لقد عرفنا المحاسبة التحليلية ثلاث مراحل أساسية في تطورها عبر التاريخ وهي¹

¹ ملبدة حفيظ شباكي، المحاسبة التحليلية: مطبوعات جامعة منصورى قسنطينة 2002، ص19، 20

أولاً: محاسبة التكاليف

نجد في هذه المرحلة أن الأسلوب المتبع هو القيد الوحيد في المحاسبة لإعداد مركز مال المسلمين وهذا في عصر بابل ثم تطورت حتى ظهور القيد المزدوج في أواخر القرن 15 على يد الايطالي ليك باسيوني، تميزت هذه المرحلة بنظام الصناعة المنزلية حيث اقتصر على فتح مجموعة حسابات التكاليف الرئيسية من أجل اثبات حركة المواد الواردة والصادرة والرصيد كما ظهرت نظرية الجرد المستمر حيث تحددت خلال هذه الفترة مشاكل محاسبية باختيار وحدة التكاليف.

ثانياً: المحاسبة الصناعية

في فترة (1600-1800) ظهرت كتب في انجلترا ثم انتشرت في الدول الأخرى ومن هذه الكتب كتاب جون كولنز الذي يبين فيه الاختلاف بين حسابات المصانع وحسابات التجار وكذا كتاب روجر نورث حيث اهتم فيه بطريقة محاسبة كل نشاط مع ملخص أسبوعي كل سنة وتميزت هذه المرحلة بـ:

- ✓ ابراز أهمية التكاليف كأداة للرقابة
- ✓ دراسة الأسعار في المشاريع المطلوبة مع تحليل التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة.
- ✓ استخدامها لأغراض مالية تتمثل في تكلفة المخزون، تكلفة البضاعة بالتالي تسهيل مهمة اعداد الحسابات الختامية.
- ✓ استخدامها لتطوير قوائم التكاليف وحساب التكلفة الاجمالية لوحدة الانتاج ولكن في هذه المرحلة ظهرت مشاكل في اختيار تكلفة الوحدة و....عناصر واختيار أساس التحليل لعناصر التكاليف غير المباشرة فيها إلى وحدات التكلفة.

ثالثاً: المحاسبة التحليلية للاستغلال

إذ أنها توسعت وشملت القطاع الإداري لتصبح وسيلة لخدمته هذا الأخير بغية تحقيق الكفاية الإدارية نتيجة عوامل اقتصادية واجتماعية أهمها:

الأزمة الاقتصادية 1929 ولقد تغير مفهومها بحيث لم يصبح حكراً على المؤسسات وقد ترتب عن هذا التطور أن تحددت أهداف جديدة تختلف عن الأهداف التقليدية للمحاسبة المالية مما تقدم يتضح لنا أن المحاسبة التحليلية ليست وليدة القرن 20 بل ان جذورها تمتد إلى عدة قرون سابقة.

المطلب 02: تعريف المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية فرعا متخصصا من فروع المحاسبة المالية وتكمن مهمتها في تجميع وتحليل بيانات التكاليف وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات وتقديم معلومات دقيقة لإدارة المؤسسة وتقوم بتسجيل كل العمليات الخاصة بنشاط المؤسسة وذلك من أجل¹:

✓ معرفة تكاليف ووظائف المؤسسة.

✓ تحديد سعر تكلفة المنتوجات والخدمات وتكلفة مراحل الانتاج المختلفة

✓ معرفة شديدة لكل جدع من النشاط على حدي (نتيجة تحليلية)

✓ امداد ادارة المؤسسة رأس تقييم بعض عناصر الأصول.

✓ تطوير بعض مراكز المؤسسة.

✓ شرح النتائج وتحليلها وحساب تكاليف المنتجات والخدمات.

وفيما يلي مجموعة من تعاريف بعض الباحثين للمحاسبة التحليلية.²

التعريف الأول: ان محاسبة التكاليف (المحاسبة التحليلية) امتداد للمحاسبة المالية، تمتد الادارة بتكلفة الانتاج أو بيع الوحدات من الانتاج والخدمات التي تقدمها للغير.

التعريف الثاني: محاسبة التكاليف تطبيق لمبادئ المحاسبة العامة في مجال التسجيل والتحليل وتفسير تكلفة المواد والأجور والمصاريف لكل من الوظائف المختلفة والقطاعات والأقسام والعمليات ووحدات الانتاج وخطوطها ونشاط البيع.

التعريف الثالث: ان محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير و.... وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكاليف الصناعية و.... والإدارية فهي تعمل على مدى الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الاشراف على تنفيذ المهام كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوما بعد يوم.

¹ يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2001، الجزائر، ص10.

² يعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص10.

المبحث 02: أهمية وأهداف المحاسبة التحليلية وعلاقتها مع المحاسبة المالية

المطلب 01: أهداف المحاسبة التحليلية ووظائفها

أولاً: أهداف المحاسبة التحليلية

ان المحاسبة التحليلية عدة أهداف باعتبارها محاسبة موجهة لتسيير المنظمات وتساعد أصحاب القرار في اتخاذ القرار المناسب وتمثل أهدافها فيما يلي:

قياس تكاليف الأداء: الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من أجل اثبات تكلفة كل عنصر مما يؤدي للوصول إلى الأهداف التالية:

✓ تحديد تكلفة كل عنصر

✓ تحديد التكاليف داخل كل مركز تكلفة.

✓ تحديد التكلفة الاجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات.

✓ تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم للمخزونات.

قياس تكلفة الانتاج: تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد ووقت وكذلك مدى استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة، الخ.... ساهمت في عملية الانتاج لتحديد سعر البيع وتقييم المخزون السلعي.

الرقابة على عناصر التكلفة: وذلك لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الانتاج¹ وتتم من خلال

المستندات وذلك لمقارنة النتائج الفعلية بالمخططات، لتصحيح الانحرافات واتخاذ الاجراءات المناسبة.

اتخاذ القرارات: يجب أن تعتمد الادارة قرار من أفضل البدائل المتاحة لديها والذي يحقق أهداف المؤسسة ومن بين القرارات التي تساعد المحاسبة التحليلية في اتخاذها نجد.

✓ تحديد العلاقة بين التكلفة، الحجم، الربح.

✓ اتخاذ القرار بتوفيق خط انتاجي معين أو الاستمرار فيه.

✓ شراء أو انتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج.

✓ تغيير الآلات

¹ بالاعتماد على محمد شفيق حسين طيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن 1998، ص26.

✓ توسيع النشاط.

اعداد الكشوف المالية: تهدف المحاسبة التحليلية إلى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الانتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة والبضائع المباعة، وتستخدم بيانات التكاليف في اعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة.

تقليل المردودية: تدرس المردودية على مستويات مختلفة وكذلك على ضوء النتائج المحاسبية تتخذ القرارات المناسبة سواء زيادة الانتاج أو تخفيضه أو التوقف تماما عنه.

ثانيا: وظائف المحاسبة التحليلية

تركز المحاسبة على مجموعة من الوظائف حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية، كما أنها تعد مجموعة من الوظائف التي بتحقيقها تساعد على تحقيق أقصى ربح ممكن وضمان الاستمرارية في السوق وتتمثل الوظائف في:¹

❖ الوظيفة التسجيلية: تختلف حسب الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة في عملية التسجيل سواء كان

أساس دمجها في السجلات المحاسبية ككل أو مسك سجلات مستقلة بالمحاسبة التحليلية.

❖ الوظيفة التحليلية: تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربطه بمراكز التكلفة بهدف تحديد

نصيب كل منتج من هذه العناصر.

❖ الوظيفة الرقابية: وذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة، لما

ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا وتحديد الانحرافات والتي اما أن

تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أول من المعايير المحددة والعكس صحيح.

❖ الوظيفة التحفيزية: تتحقق هذه الوظيفة بعد انجاز الوظائف السابقة وهي تمثل عامل دفع لأقسام

المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الانفاق، ونتيجة لذلك

ستحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية بشكل كفاء وهذا يساعد ادارة المؤسسة

على تحقيق أهدافها المرسومة.

¹ اسماعيل يحي التكري، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص24-25.

❖ الوظيفة التفسيرية أو الاخبارية: بعد تسجيل كل التكاليف وتحليلها يجب على المحاسب صياغة النتائج

المتوصل إليها في شكل قوائم وتقارير توضح أمام الادارة حتى تتمكن من اتخاذ القرارات.

ثالثا: اهمية نظام المحاسبة التحليلية والعوامل المؤثرة

تعتبر المحاسبة التحليلية نظام معلومات يسمح لكل مسؤول في المؤسسة بمعرفة قيمة النفقات 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.

ويعد النظام المحاسبي من بين الوسائل التي يمكن ادارة المؤسسة من تجميع وتشغيل وتقرير البيانات

الضرورية عن نتيجة الأعمال التي تمت بتوجيهها وبأشرافها ويشتمل النظام المحاسبي على مجموعة النماذج

والسجلات، الاجراءات والوسائل المستخدمة في تسجيل وتلخيص وتقرير البيانات المالية المطلوبة بواسطة الإدارة

لتحقيق الرقابة على الأنشطة ولتقديمها إلى الجهات الخارجية المهمة بالمؤسسة.

كما يعتبر النظام مجموعة من الترتيبات تساعد على تحقيق الأهداف، وهي عبارة عن الوسائل العلمية التي

تساعد على تنسيق العمالة وتدفع الخدمات وتوفير الآلات وتنظيم الأنشطة المختلفة في المشروع لتحقيق

الأهداف المرجوة، ويمكن تعريف النظام المحاسبي بأنه الأداة التي يمكن عن طريقها تحقيق ما يلي:

✓ تساعد الادارة على ممارسة مهامها في الرقابة واصدار القرارات الرشيدة.

✓ يمكن أصحاب المصالح في المشروع من مساهمين ومقرضين وعاملين بالمشروع ومستهلكين لإنتاجهم

تحديد موافقتهم اتجاهه.

✓ ترشيد الدولة في توجيه سياستها المالية والاقتصادية، الوجهة الصحيحة للمحافظة على التوازن

بين الانتاج والتوزيع وتوفير الرخاء لأفراد الشعب.

ويعرف النظام معلومات المحاسبة التحليلية على أنه مجموعة الاجراءات المنتظمة لتسجيل وتحليل

وتخطيط التكاليف المتعلقة بالأنشطة المختلفة والرقابة عليها طبقا لأسس وقواعد علمية وواقعية وعرض نتائج

هذه الاجراءات بطريقة دورية ومنتظمة في شكل تقارير وملخصات ملائمة للأغراض الادارية المختلفة.¹

¹ محمد توفيق بليغ وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار العربية للنشر والتوزيع، مصر، 1998، ص22.

كما يعرف هذا النظام على أنه وسيلة منظمة لتسجيل وتحليل البيانات الخاصة بالمؤسسة طبقاً لأسس ومبادئ علمية وذلك لتحقيق أهداف التكاليف في تحديد تكلفة الانتاج بغرض التسعير، التخطيط والرقابة¹.

ويمر نظام المحاسبة التحليلية بعدة مراحل تطبيقية وتتمثل في:

- ✓ مرحلة جمع المعلومات: وتخص المعلومات المستخرجة من المحاسبة ومن مصادر أخرى.
- ✓ مرحلة التصفية والتحليل: حيث يتم استخراج الأعباء الغير قابلة للتحميل كنفقات التأسيس.
- ✓ مرحلة تحميل وحساب التكاليف: وتأتي أساساً من الأقسام أو الوظائف، الوحدات المنتجة أو الطلبات.

- ✓ مرحلة الاستفادة من النظام المعلوماتي: وذلك من خلال تحليل النتائج واتخاذ القرارات البرمجة والتخطيط، مراقبة التسيير.

المطلب 02: علاقة المحاسبة التحليلية مع المحاسبة المالية

يهدف نظام معلومات المحاسبة المالية إلى توفير معلومات عن الوضع المالي للمؤسسة أو نتائج أنشطتها وتدفعها النقدي لكل من يطلبها من مستخدمي المعلومات الخارجية المهتمين بمجريات الأمور في المؤسسة ويهدف نظام معلومات محاسبة التكاليف إلى توفير معلومات تفصيلية عن التكاليف والمخزون السلعي من الانتاج التام والغير التام وتسعير المنتوجات ورقابة عناصر التكاليف وتقييم الأداء لخدمة المستويات الادارية المختلفة في القيام بأداء وظائفها الرئيسية من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات.²

كما يتم حصر التكاليف في مجموعات تكلفة المواد، العمالة، الشحن، ويتم تلخيصها لتحديد التكاليف الكلية للشهر أو لربع السنة أو للسنة وتحلل لتقييم كيفية تغيير التكاليف بالنسبة للإيرادات من فترة لأخرى، وتوفر النظم المحاسبية، معلومات بالقوائم المالية (قائمة الدخل، الميزانية العمومية، قائمة التدفقات النقدية)، وتقارير الأداء ويستخدم المديرون المعلومات المحاسبية في:

- ✓ ادارة مجالات النشاط أو الوظيفة والمسؤولين عنها.
- ✓ تنسيق هذه الأنشطة أو الوظائف داخل إطار المنظمة ككل.

¹ محمد كمال عطية، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، مصر 1982، ص 09.
² محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، تحليل قياس رقابة، المكتبة المصرية، مصر 2008، ص 32.

✓ يرغب المديرون دوماً في التقرير عن معلومات النظام المحاسبي وعرضها بشكل مختلف فعلى سبيل المثال، عند عرض معلومات عن أوامر البيع فإن مدير المبيعات قد يهتم بإجمالي مبلغ المبيعات لتحديد العمولات الواجب دفعها في حين يهتم مدير التوزيع بكميات أوامر البيع موزعة على المناطق الجغرافية وبيانات التسليم للعملاء، للتأكد من التسليم في التوقيت المناسب أما مدير الانتاج فقد يهتم بكميات المنتجات المختلفة وتواريخ تسليمها المحددة حتى يقوم بجدولة الانتاج.

أولاً: أوجه التشابه

يسقى نظام معلومات المحاسبة المالية ونظام معلومات محاسبة التكاليف البيانات من المستندات داخلية وخارجية ثم يقوم كل نظام منها بعمليات تشغيلية تتفق على الأهداف التي يصبوا إلى تحقيقها مما أدى إلى وجود علاقة ارتباط بينهما يمكن انجازها فيما يلي:¹

استخدام بيانات من أجل الرقابة: بنظرة فاحصة إلى الحسابات الختامية التي تمثل مخرجات نظام معلومات المحاسبة المالية يمكن ملاحظة وجود بيانات تعبر عن تكاليف اجمالية فمثلا تكلفة المبيعات وتكلفة المشتريات وتكلفة المخزون أول المدة وتكلفة المخزون آخر مدة وبنفس النظرة الفاحصة إلى دفاتر وسجلات نظام معلومات محاسبة التكاليف يمكن ملاحظة وجود نفس البيانات السابق ذكرها ولكن بشكل تحليلي وتفصيلي لدرجة يمكن القول بأن البيانات المستمدة من نظام معلومات محاسبة التكاليف، تعتبر وسيلة للرقابة والضبط، للتأكد من صحة وسلامة البيانات المستمدة من نظام معلومات المحاسبة المالية، ومن المسلم به ضرورة تساوي تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف التحليلية، كما تعالج في محاسبة التكاليف مع نظيره الاجمالي في المحاسبة المالية حتى لو تطلب الأمر القيام بعمل التسويات اللازمة من أجل هذا الغرض.²

استخدام بيانات من المحاسبة المالية: حتى يتسنى لنظام معلومات المحاسبة التحليلية القيام بتحديد التكلفة لكل عنصر، يلزمها بيانات من المحاسبة المالية مثل:

ثمن الشراء المواد لكل صنف من الأصناف المستخدمة في النشاط وبيان أجور العمالة المستخدمة بحسب أنواعها، سواء عمالة عادية أو ماهرة، وبيان أثمان وأسعار الخدمات المختلفة من مياه وكهرباء وهادف

¹ تشارلز مورجن، سريكانت داتار، جورج فوستر، تغريب أحمد حامد حجاج، محاسبة، محاسبة التكاليف، مدخل اداري، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009، ص20.

² محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، المكتبة المصرية، مصر 2008، ص32، ص34.

وغيرها من وسائل الاتصال الحديثة، وجميع هذه البيانات تثبت في دفاتر وسجلات المحاسبة المالية أولاً بأول وبشكل إجمالي يتم تحليلها في دفاتر وسجلات محاسبة التكاليف.

استخدام مجموعة واحدة من السجلات: بعد أن كانت سجلات التكاليف مستقلة عن سجلات المحاسبة المالية في ظل نظام انفصال كل منهما عن الآخر ونتيجة لزيادة الاهتمام بدور محاسبة التكاليف في تحقيق الرقابة على الانفاق، فإن الواقع يقض بأهمية ادماج حسابات التكاليف والحسابات المالية ومن ثم الاحتفاظ بمجموعة واحدة من السجلات واستخدام حسابات المراقبة التي تتمثل على بيانات إجمالية عن عناصر التكاليف التي تظهر بشكل تفصيلي في حسابات تكلفة المواد والأجور والمصروفات الأخرى.

الاهتمام بتحديد نتائج الأعمال (النشاط): تهتم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف بتحديد نتائج الأعمال أو النشاط للمنشأة ككل وبشكل إجمالي على حين تقوم محاسبة التكاليف بتحديد الأداء لكل نشاط على حدي ولكل مرحلة ولكل عملية ولكل منتج أي بشكل تفصيلي يفيد في تحقيق أغراض الرقابة لتفادي أي ضياع أو اسراف ثم تقوم بعد ذلك بتحديد نتيجة الأعمال أيضاً كل نشاط ولكل مرحلة ولكل عملية ولكل منتج من المنتوجات.

الشكل رقم II-2: أوجه التشابه بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية

وجه الشبه	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
١ - كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية، ويتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية.	تتقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون الباقي في نهاية المدة إلى المحاسبة المالية وهذا يساعدها على إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمنشأة.	تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات تمهيداً لتصوير الحسابات الختامية والمركز المالي.
٢ - تحقق كل منهما رقابة على بعضهما البعض.	تتناول محاسبة التكاليف الأرقام بشكل تحليلي وتفصيلي، مثال: تبين محاسبة التكاليف والإيرادات والنفقات بشكل تحليلي على مستوى مراكز التكلفة والأقسام والفروع وأصناف السلع ووحدات الإنتاج.	تتناول المحاسبة المالية الأرقام بشكل إجمالي ولا تدخل في التفاصيل، مثال: الإيرادات والنفقات تظهر بشكل إجمالي في القوائم المالية.

المصدر: عماد يوسف الشيخ - محاسبة التكاليف - مكتبة جامعة الشارقة الأردن 2008 ص 14

ثانياً: أوجه الاختلاف

على الرغم من وجود العلاقة التكاملية بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية إلا أنه توجد بينهما

بعض الاختلافات¹.

الالتزام بالمعايير المحاسبية: يلتزم المحاسب المالي بتطبيق المعايير المقبولة قبولاً عاماً عند إعداد التقارير المالية،

فهذه المعايير تهدف إلى توحيد المعالجات المحاسبية في النواحي التي تغطيها وهذا يؤدي إلى زيادة فائدتها أما هذه

المعايير فهي غير موجودة في محاسبة التكاليف، فكل منشأة تحدد محتويات وشكل تقاريرها بطبيعة نشاطها

واحتياجات قراراتها².

الجدول رقم II-3: أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

وجه الاختلاف	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1 - مستخدمو التقارير المالية.	أطراف داخلية في المنشأة - جميع المستويات الإدارية في المنشأة	أطراف خارجية للمنشأة وتشمل ملاك المنشأة، والدائنين، والمستثمرون، والجهات الحكومية
2 - التقارير.	تعتبر تقاريرها اختيارية وتبعاً لطبيعة نشاط المنشأة وحاجة الإدارة إليها. ويحكم كمية المعلومات في التقرير التكلفة و المنفعة.	تعتبر تقاريرها إلزامية على جميع المنشآت الاقتصادية. ويحكم كمية المعلومات في التقرير الضوابط والتعليمات.
3 - معايير إعداد التقرير.	لا يتم إعداد التقارير وفقاً لمعايير محاسبية متفق عليها. وإنما وفقاً للأسس والقواعد و التعليمات التي تضعها إدارة المنشأة والتي تعتمد على هذه التقارير.	يتم إعداد التقارير وفقاً لمعايير محاسبية متفق عليها.
4 - المعلومات التاريخية و المستقبلية.	تهتم بالماضي والحاضر والمستقبل فهي تستخدم البيانات الفعلية للاستنادة منها في إلقاء الضوء على ما قد يحدث في المستقبل حتى يمكن اتخاذ القرارات ولذلك فهي أقل دقة لأنها خاضعة للتبؤ و الحكم الشخصي.	تهتم بالبيانات التاريخية (الفعلية) عن عمليات حدثت فعلاً، كذلك هي أكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات.
5 - كمية البيانات و المعلومات	تتصف البيانات و المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف بأنها تفصيلية ولجميع أوجه النشاط التي تقوم بها المنشأة وقد تعرض بعض تلك البيانات و المعلومات بالقيمة و الكمية معاً.	تتصف البيانات و المعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية بالشمول وأنها تعرض نتائج المنشأة ككل بصورة إجمالية وبالقيمة فقط.

المصدر: عماد يوسف الشيخ - محاسبة التكاليف - مكتبة جامعة الشارقة الأردن 2008 ص 15

مفاهيم عامة: لقد ترتب على البند السالف أصبح الكثير من مصطلحات المحاسبة المالية مصطلحات نمطية

مثل مصطلح الميزانية، الأصول المتداولة والأصول الثابتة ويرجع الفضل في ذلك تكرار استخدام هذه المصطلحات

1

2 محمد بشير عبد الحكيم الرجي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 07، 09.

في المعايير المحاسبية المنشورة ولكن لسوء الحظ، فإن هذا التمييز غير شائع بين مصطلحات محاسبة التكاليف، فمثلا لا يمكن استخدام التكاليف الصناعية غير المباشرة والأعباء الصناعية الإضافية للدلالة على الشيء نفسه، وان البعض يستخدم كلمة كلفة بدلا من كلمة تكلفة.

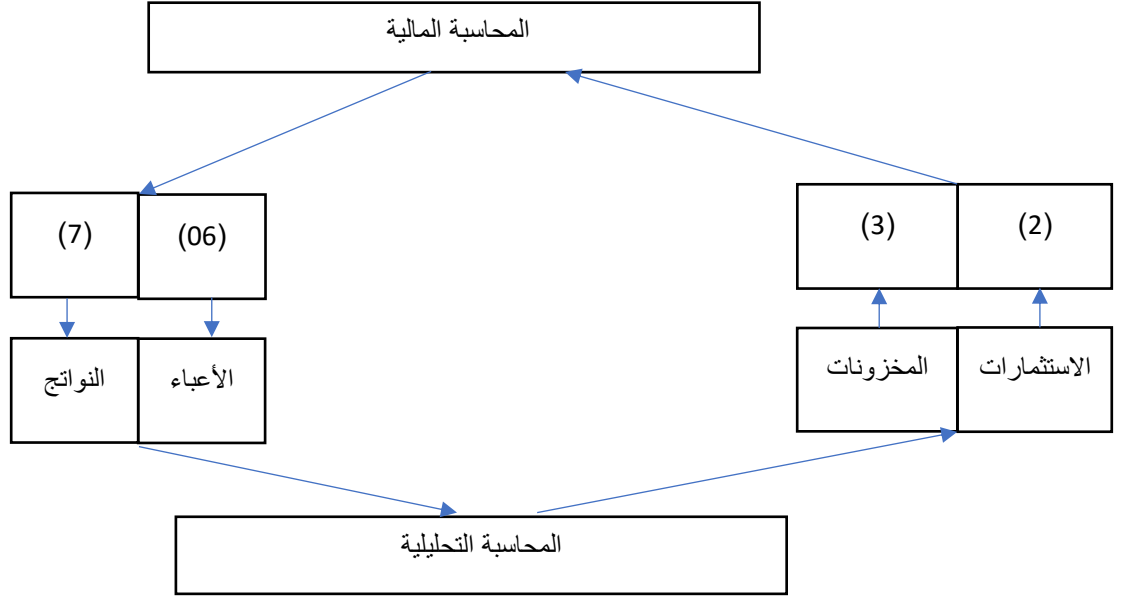
الالزامية: تتطلب قوانين عالية بلدان العالم أن تمسك منشآت الأعمال حسابات مالية منتظمة، وعلى الجانب الآخر لا تعتبر محاسبة التكاليف اجبارية على هذه المنشآت وبالتالي فإن استخدام نظام محاسبة التكاليف يتوقف على شعور الادارة بأهمية المعلومات التي تقدمها وعلى كفاءتها في توفير المعلومات اللازمة وعلى قدرة المحاسب على اقناع الادارة بضرورتها.

نوع المعلومات: تقوم المحاسبة المالية بتشغيل البيانات التاريخية وعلى الرغم من الانتقادات الموجهة لهذه الأرقام، فإنه لم يسمح لحد الآن باستبدالها بطرق قياسية محاسبية أخرى مثل طريقة التكاليف الجارية، طريقة التكاليف التاريخية المعدلة بالأرقام القياسية مما يعني أن كل محاولات التحديث التي تم اقتراحها وأكثر من ذلك فقد اعترت البيانات التي تعدها طرق القياس المقترحة بيانات مالية اضافية.

أما المحاسبة التحليلية فلا تقتصر على استخدام أرقام التكاليف التاريخية، اذ يمكنها تقديم تقارير تعتمد على التنبؤات كما هو الحال عند اعداد الموازنات التخطيطية وعند تقديم بيانات لاتخاذ قرارات ادارية خاصة مثل قرار الاستمرار في تشغيل أحد الأقسام، فهذه القرارات تعتمد على مفهوم التكاليف المناسبة وأهم صفاتها انها مستقبلية وتفاضلية.

موضوع التقدير: تغطي تقارير المحاسبة المالية المنشأة كوحدة واحدة وبالتالي تساعد في قياس كفاءة المنشأة ككل ولكن لا يمكن استخدامها في قيم أداء الأقسام المختلفة التي تتكون منها المنشأة وعلى الجانب الآخر تقوم محاسبة التكاليف بأعداد تقارير بعضها يتعلق بالإدارة التشغيلية والوسطى والعليا وبعض هذه التقارير تحتوي على بيانات تاريخية وبعضها يحتوي على بيانات تقديرية، اضافة إلى ذلك ما تكون تقارير محاسبة التكاليف أكثر دورية من تقارير المحاسبة المالية.

الشكل II-6 : العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية



المصدر: جرادى عيسى، محاسبة التكاليف، دروس نظرية، دار التهاب، باتنة الجائر بدون النشر، ص8. يتضح لنا من خلال الشكل أعلاه أن العلاقة المتبادلة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية تكمن في

أن كل منهما تزود الأخرى بالمعلومات، حيث أن المحاسبة المالية تزود المحاسبة التحليلية بجزء من المخلات الأولية والمتمثلة في الأعباء والنواتج، أما المحاسبة المالية بتكلفة كل من المخزونات وبعض عناصر الثبات.

المطلب 03: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة الادارية

ظهر مفهوم المحاسبة الادارية نتيجة التطور الكبير في علم الإدارة ونظريات القرارات ومعنى المحاسبة

الادارية هو الادارة من خلال المحاسبة.

ان مخرجات المحاسبة التحليلية هي جزء من مدخلات المحاسبة الادارية المتمثلة في المعلومات التي

تقدمها المحاسبة التحليلية والتي تساعد في اتخاذ مجموعة من القرارات الادارية.

نتيجة لما سبق يمكن القول بأن نطاق اهتمام كل من المحاسبة التحليلية والمحاسبة الادارية هو

بالضرورة مرتبط ومتداخل.

أولاً أوجه التشابه

تتمثل أوجه التشابه في:

كان الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية هو حساب التكلفة التاريخية للوحدات المنتجة لأهداف عدة منها التسعير، قياس هامش الربح، تقييم المخزون وغيرها ثم تطورت هذه الأهداف لتشمل قياس التكلفة بهدف توفير المعلومات والبيانات الملائمة والمفيدة للإدارة ومساعدتها في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية¹ يمكن القول إن المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية يتشابهان من ناحي الهدف وهو خدمة الإدارة، كذلك ان البيانات التكاليف عنصر مشترك بينهما.²

ثانيا أوجه الاختلاف

ان مواضيع اهتمام المحاسبة الادارية تتميز بأنها في معظمها تتعلق بظروف وأحداث مستقلة قد تتراعى حدودها الزمنية لما يسمى بالمدى الطويل³، بينما المحاسبة التحليلية تجمع بين أحداث الماضي وظروفه وأحداث المستقبل وحقائقه والتي من الممكن ان تستخدم في التنبأ بالمستقبل القريب⁴.

ينحصر نطاق المحاسبة التحليلية في البيانات والمعلومات المتعلقة بالتكاليف وتمتد المحاسبة التحليلية خارج هذا النطاق مطلقا، أما نطاق المحاسبة الادارية فإنه يمتد ليشمل جميع مجالات النشاط⁵ ويلتمس جميع العمليات.

- دخل نطاق المحاسبة الادارية موضوعات لا تتناولها المحاسبة التحليلية مثل محاسبة المسؤوليات وتقييم الاداء ومؤشرات.

ان المحاسبة التحليلية يحددها وقت معين ألا وهو فترة التكاليف أما المحاسبة الادارية لا تحددها فترة زمنية معينة.⁶

ان المحاسبة التحليلية تتميز بدرجة كبيرة من الدقة والموضوعية وخاصة عند حصر المخزون أما المحاسبة الادارية تتسم بالعدم الشخصي والتنبؤ وتكون أقل دقة من المحاسبة التحليلية.

¹ فلاح سلامة، المطارنة عثمان، رجع سابق، ص22.
² حاج أحمد، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، العلوم التجارية، جامعة الجزائري 03، 2010، 2011، ص37.

³ عبد المجيد، مرجع سبق ذكره، ص24.

⁴ فلاح سلامة المطارنة عثمان، مرجع سبق ذكره، ص22.

⁵ جوزيف كحالة جبريل، حلوة حنان رضوان، مرجع سابق، ص29.

⁶ جالي أحمد، مرجع سابق، ص38.

مما سبق عرضه من العلاقة بين المحاسبة التحليلية والادارية نستطيع القول بأن المحاسبة التحليلية والمحاسبة الادارية مترادفين ولكنهما في نفس الوقت ليس مستقلين بشكل كامل حيث أن بيانات التكاليف عنصر مشترك في كليهما ولكن لكل منهما نطاق مختلف.

المبحث 03: تصنيف التكاليف وترتيب الأعباء: مفاهيم عامة حول التكاليف والأعباء

تتحمل المؤسسة عدة تكاليف في جميع مراحل العملية الانتاجية، والهدف الأساسي من حساب مختلف التكاليف هو الوصول إلى سعر التكلفة وبالتالي تحديد النتيجة التحليلية، وذلك بعد تحديد أعباء كل مرحلة من مراحل نشاط المؤسسة ومن أجل التحكم بالتكاليف.

المطلب 01: تصنيف التكاليف وترتيب الأعباء

1- تصنيف التكاليف وترتيب الأعباء

أ- التكاليف

تحمل التكاليف معاني عديدة إلا أنها تعبر عن منظور المحاسبة المالية عن مقدار التضحية التي تتكبدها المؤسسة في سبيل الحصول على عنصر وقيمة اقتصادية وهذا العنصر قد يكون على شكل مادي ملموس (مواد، آلات، بضاعة... الخ) أو على شكل غير ملموس (اجور، اضاءة) ويمكن قياس التضحية بمقدار النقص الحاصل في الأصول، كما يتم الحصول على العنصر الاقتصادي نقداً أو بالاستغناء عن بعض ممتلكات المنشأة أو بتقديم خدمات للمنشأة الماكثة لهذا العنصر.¹

وتعرف التكلفة أيضاً بأنها تضحية بمجموعة من المواد الاقتصادية النادرة قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعني أنه بانتقاء الغرض أو الهدف وجود الكلفة بحد ذاتها²

ب- المصاريف

¹ خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف، قياس وتحليل دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص34.
² محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر 2003، ص18

هي عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة أو بعبارة أخرى خروج النقود والمصرف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود ومن الوهلة الأولى يبادر إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة¹

ج- الأعباء

يتقابل العبء مع النتائج اللذان يعملان مع تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء، استهلاك البضائع والمواد واللوازم ومخصصات الاهتلاك..... الخ.

ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها الصفة غير المادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم²

د- سعر التكلفة

هي مجموعة التكاليف التي يتكفلها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية اعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها وبعد سعر التكلفة بالمنتج أو الخدمة هو عبارة عن مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج حتى أصبح تاما وقابلا للبيع كما يعبر على انتهاء عمليتي الانتاج والبيع للمنتج النهائي، وتختلف مكونات سعر التكلفة من المؤسسات الصناعية إلى المؤسسات التجارية، وهذا بسبب اختلاف وظائف كل منها: مؤسسة صناعية: تكلفة شراء المواد المستعملة، تكلفة انتاج للوحدات المباعة ومصاريف التوزيع، أمام التجارية، فسعر التكلفة يكون: تكلفة شراء الوحدات المباعة ومصاريف التوزيع³.

2- العوامل المؤثرة في اعداد عناصر التكاليف

قيمة عنصر التكلفة وأهمية النسبية: كلما زادت قيمة العنصر التكلفة زادت أهميته بالنسبة لباقي

عناصر التكاليف الأخرى

تكرار حدوث عنصر التكلفة: تهتم المؤسسة بعناصر التكاليف التي يتكرر حدوثها وإذا كانت مبيعاتها

كبيرة، فتعمل على وضع حساب متنقل.

¹ ناصر دادي عدون، تقنيات مراوية التسيير، المحاسبة التحليلية، دروس وتمارين، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر 1999، ص13.

² ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص14.

³ بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص32.

مدى سهولة حصر عنصر التكلفة وربطه بدليل الحسابات.

تكرار حاجة الادارة إلى البيانات: لا يعد المحاسب بيانات لا تحتاجها المؤسسة بصفة دورية ومنتظمة بعكس البيانات التي تطلبها الادارة بشكل دوري فيقوم بالتوسع فيها والتفصيل في اعداد دليلها، ويترتب على ذلك عدم ارتفاع تكلفة اعداد دليل لتصنيف التكاليف.

3- تصنيف التكاليف

حسب ما جاء في تعريف التكاليف فإن هذه الأخيرة هي كل ما ينفق من أجل عملية انتاجية معينة ولهذا فإننا نجد عدة تصنيفات للتكاليف هي كما يلي:

أ- تصنيف التكاليف حسب الهيكل التنظيمي:¹

- الأعباء الهيكلية: تنتج عن سير مختلف أنشطة المؤسسة (المستخدمين، الوسائل)
- الأعباء العملية: وهي تنتج عن استخدام موارد المؤسسة.

ب- تصنيف التكاليف حسب حجم النشاط:² وينقسم إلى

تكاليف ثابتة: وهي تلك التي لا تتأثر بتغير حجم الانتاج، فلا تزيد بزيادة ولا تنقص بنقصانه بل تظل ثابتة بصرف النظر عن تقلبات حجم النشاط ويرجع ذلك إلى ارتباط التكاليف الثابتة بعامل الزمن، والثبات المقصود هنا هو في اجمالي التكاليف حيث ان نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة يتغير من فترة إلى أخرى في ظل طاقة معينة وخلال الأجل القصير أما في الأجل الطويل فإن جميع عناصر التكاليف تعتبر متغيرة حيث لا يوجد إلا حجم نشاط واحد.

تكاليف متغيرة: تتمثل في العناصر التي تتغير طرديا مع التغير في حجم النشاط فتزيد بزيادته وتنقص بنقصانه، وليس شرط أن تكون الزيادة في عنصر التكلفة متزايدة مع نسبة الزيادة في حجم النشاط، فالمهم هو أن يكون عنصر التكلفة حساسا تجاه تقلبات احجام النشاط.

¹ Plasséque, gestion de l'entreprise comptabilité 11em Édition dallez, paris 1996, p26.

² محمود محمود السجاعي، مرجع سابق، ص118، 124

تكاليف شبه ثابتة وشبه متغيرة: تشمل عناصر التكاليف التي لا تعتبر ثابتة كلها ولا متغيرة كلها، فإذا كان عنصر التكلفة يميل إلى التغير فإنه يعتبر شبه متغير والعكس إذا كان الجزء الثابت يزيد عن الجزء المتغير تعتبر شبه ثابتة، فيجب إضافة الجزء المتغير إلى التكاليف المتغيرة والجزء الثابت إلى التكاليف الثابتة.

ج- تصنيف التكاليف حسب وحدة النشاط:¹ وتنقسم إلى:

التكاليف المباشرة: هي تلك التي تخصص دون حساب وسيط لحساب تكلفة منتج معين، وعادة تكزن مكونة من المواد الأولية واللوازم التي تستعمل في إنتاج المنتج اليد العاملة المباشرة. التكاليف الغير مباشرة: وهي تلك تعذر تحميلها مباشرة على المنتج وتعد تكاليف مشتركة ولا تنفق خصيصا من اجل وحدة نشاط معين ولكن من اجل النشاط ككل، لذا تحتاج إلى توزيع أولي الذي يتم بطريقة شبه عشوائية حيث يعتمد على طريقة اختيار مفاتيح التوزيع ويجدر بالذكر أنه في الآونة الاخيرة أصبح وزن الأعباء غير مباشرة أكبر من المباشرة نظرا لتعدد تقنيات الانتاج المستعملة والنمو حجم المؤسسات.

د- تصنيف التكاليف حسب وظائف المؤسسة:² ويترتب عنها:

تكاليف الوظيفة الانتاجية: وتتكون من جميع العناصر التي تتحملها المؤسسة في سبيل قيامها بالعمليات الانتاجية، ويأتي تحملها بدورها على وحدات الانتاج النهائي، وتمثل تكلفة المواد واللوازم، تكلفة الأجور وتكلفة المصروفات.

تكاليف الوظيفة التسويقية: تتكون من المواد التسويقية التي تتحملها المؤسسة في سبيل تخزين المنتجات التامة والاعلان عنها وبيعها، اضافة إلى بحوث التسويق اللازمة لتصريف المنتجات وتمثل في: تكلفة المواد المستخدمة في التعبئة والتغليف، تكلفة الاجور النقدية لموظفي البيع والتوزيع وعمولاتهم. تكاليف الوظيفة الادارية: تتضمن كافة التكاليف المرتبطة بالخدمات الادارية والتمويلية في المؤسسة وتشمل الأجور والمصاريف الادارية والأدوات والتجهيزات..

هـ- تصنيف التكاليف حسب الفترة المحاسبية: تتضمن:³

تكاليف ادارية: تستفيد منها الفترة المحاسبية التي انقضت فيها، ولا يوجد لها منافع مستقبلية.

¹ J orsoni, comptabilité analyté édition viert, paris,1987, p27.

² أحمد نور، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الجامعية، مصر، 1999، ص36.

³ فوزي غرابية، محاسبة التكاليف، منشورات مكتبة النهضة الإسلامية، الأردن 1979، ص1.

تكاليف رأس مالية: وهي تلك التي تستفيد منها عدة درات مالية مستقبلية، وتصنف كأصل.

و- تصنيف التكاليف حسب الاشراف والمسؤولية:¹ تتمثل في:

تكاليف خاضعة للرقابة: والتحكم: تشتمل على عناصر التكاليف التي يمكن تغييرها بصورة فعالة بواسطة

المسؤول المباشر خلال الأجل القصير ويزداد التحكم فيها كلما انخفض المستوى الإداري وتعد من المفاهيم

العامة للإدارة في مجال التخطيط والرقابة وتقويم كفاية الأداء.

تكاليف غير خاضعة للتحكم: تخضع لرقابة مسؤول في مستوى اداري اعلى، لذا ينبغي أن يرتبط مركز المسؤولية

بشخص معين يمكن محاسبته ومن أمثلتها المواد والأجور وغير المباشرة: التكاليف الخاصة بالخدمات التي تؤديها

أقسام أخرى معينة، مصاريف الايجار ومرتب مدير المصنع واهتلاك المباني التأمين.

وفي ضوء تصنيف التكاليف حسب الاشراف والمسؤولية نستنتج الآتي:

ان التكاليف غير القابلة للرقابة عند مستوى اداري معين تكون قابلة للرقابة عند مستوى اداري معين تكون

قابلة للرقابة عند مستوى اداري أعلى بمعنى كلما ارتفعنا في الهيكل التنظيمي ازدادت الكلف الخاضعة للرقابة

وكلما انخفضنا في الهيكل التنظيمي قلت الكلف الخاضعة للرقابة.

ان التكاليف غير القابلة للرقابة في الأجل القصير تكون قابلة للرقابة في الأجل الطويل، فالاندثار ومثلا يكون أكثر

قابلية للرقابة في الأجل الطويل عنه في القصير، إذ أنه في الأجل الطويل عنه في القصير، يمكن اتخاذ قرارات

ادارية خاصة بشراء الآلات جديدة.

4- مكونات التكاليف وسعر التكلفة:

عناصر التكاليف خلال الفترة المحاسبية ويجب اظهار مختلف الأعباء المكونة لها وهي مختلفة عن الأعباء

المحاسبية المالية وعليه يمكن التمييز بين ثلاث مكونات وهي:

أ- الأعباء المعتبرة

وهي الأعباء المشتركة بين المحاسبة التحليلية والمالية

¹ قاسم حسين العبيدي، أهمية تخفيض التكاليف التسويقية والتحكم فيها المنظمات الأعمال، الدراسة التطبيقية، شركة زين للاتصالات، المجلد 8، العدد 4، مجلة جامعة كربلاء، العلمية، العراق، 2010، 133.

✓ أعباء مسجلة في التكاليف بنفس المبلغ المحسوب في المحاسبة العامة ويتعلق الأمر هنا بتلك الأعباء

المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة مثل: مصاريف اليد العاملة... الخ

✓ اعباء مسجلة في التكاليف بمبلغ يختلف عن المبلغ المسجل في المحاسبة العامة: أي تسجيل يقيم أكبر أو

أصغر من قيم هذه الأخيرة وتتضمن ما يلي:

فرق الادمج على المواد: استعمال طريق والمخرجات المواد تختلف عن تلك المستعملة في المحاسبة العامة مما

يؤدي حتما الى ظهور فرق في قيمة هذه المواد

✓ أعباء الاستخدام: وتسمى أيضا بالامتلاك التقني أو الامتلاك الاقتصادي.

✓ الأعباء الموزعة على عدة سنوات والمؤونات: قد تظهر الفروقات في عدة الأعباء الموزعة على عدة سنوات

او في قيمة المؤونات نتيجة تسجيلها في المحاسبة العامة:

كارتفاع أسعار المواد الأولية او تقلبات أسعار الصرف او حتى تكوين مؤونات للخسائر المحتملة

ب- الاعباء الغير معتبرة

إذا كانت اغلبية الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة، تدمج في حساب التكاليف فالبعض منها على العكس لا

يؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية، وتسمى هذه الأخيرة بالأعباء الغير قابلة للتحميل ويتعلق الأمر ب:

* الأعباء الاستثنائية: مثل: اطفاء المصاريف الاعدادية، الاهتلاكات الاستثنائية الخاصة بالأراضي وشهرة المحل،

المؤونات بكل انواعها.

ج- الأعباء التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال العادي

وهي أعباء ليس لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة ويمكن اعتبارها كاستهلاكات وأعباء لم تساهم في انتاج

المؤسسة مثل: أقساط التأمين على الحياة لصاحب العمل

د- العناصر الاضافية

هي عبارة عن اعباء وهمية غير مسجلة في المحاسبة العامة وتدمج في التكاليف على مستوى المحاسبة التحليلية

بغرض اعطائها مضمون اقتصادي جد مناسب، يسمح بإقامة مقارنة بين المؤسسات مهما كان شكلها القانوني

ومهما كانت استراتيجيتها المقبلة وتصنف إلى صنفين:

مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص: عند استخدام المؤسسة للديون المقدمة من طرف داءنها فهي تدفع عنها فوائد وتحسب وتسجل ضمن أعباء المحاسبة المالية ولكن عندما تقوم باستعمال مالها الخاص لا تقوم بتسديد مستحقات وبالتالي لا تكون مسجلة ضمن أعباء المحاسبة لذلك يتم اضافة اعباء تتمثل في مكافأة الاموال الخاصة تناسب مع معدل فائدة المعمول بها من طرف البنوك ويجب ان يؤخذ بعين الاعتبار هذا العنصر عند حساب التكاليف.

أجرة عمل المستغل: (صاحب المشروع) يقوم عادة صاحب المشروع بالإدارة ويتقاضى مقابلا يتمثل في نتيجة المؤسسة، وهذا فإن أجره او مقابل عمله لا يمثل عبء في المحاسبة العامة، وبالمقابل في المؤسسات التي يديرها مسيرون يتقاضون اجورا تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة بذلك فلكي نحصل على سعر التكلفة ذو معنى ولكي نستطيع مقارنته أيضا مع سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة او في مؤسسة يديرها مسيرون، يجب الأخذ بعين الاعتبار أجرة صاحب المؤسسة.

يمكن التعبير عن المعالجات المحاسبية المختلفة والتي تسمح بالانتقال من أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء المحاسبة التحليلية بالعلاقة التالية.¹

أعباء المحاسبة التحليلية = (أعباء المحاسبة العامة + العناصر الاضافية - أعباء غير معتبرة).

المطلب 02: محاسبة المخزونات

يجب أن ترتب وتراقب المخزونات وفق معايير واضحة ودقيقة، حيث يتم تسجيل كل العمليات المتعلقة بمدخلات ومخرجات المخزون بالكميات والقيم وهذا ما يسمى «حركة المخزون» لذا وجب على المؤسسة حساب تكلفة مخزونات وتحصيلها على مختلف التكاليف وسعر التكلفة.

أ- تعريف المخزونات

يقصد بالمخزونات جميع العناصر المادية التي تشتريها الشركة أو المؤسسة الانتاجية وتقوم بالاحتفاظ بها في المخازن وذلك بغرض استعمالها المباشر أو غير المباشر في الصنع أو في البيع إلى الغير كما يمثل المخزون عادة أهم

¹ بالتصرف احمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقت الانتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص102، 104.

المفردات التي تظهر في الميزانية العمومية وقائمة الدخل ويؤدي عدم تحديد قيمة المخزون بدقة إلى التأثير في كل من الميزانية العمومية والحسابات الختامية إذ أن زيادة المخزون أو نقصه يؤدي إلى زيادة أو نقص الربح المحاسبي الذي يظهر في الحسابات الختامية¹

كما يعرف المخزون على أنه: البضاعة التي تمتلكها المنشأة في آخر الفترة المالية سواء كانت موجودة في مخزونها أو أرج هذه المخازن وتختلف نوعية مفردات هذه المواضع بحسب طبيعة نشاط المنشأة ويختلف المخزون السلعي وفقا لنشاط المؤسسة كما يلي:

✓ مؤسسة تجارية: يكون نشاطها شراء بضاعة جاهزة لإعادة بيعها فتكون البضاعة الجاهزة هي التي تمثل المخزون السلعي.

✓ مؤسسة صناعية: عبارة عن مواد ومستلزمات، منتجات نصف مصنعة وتامة.

ويعتبر المخزون السلعي ليس فقط ما يوجد في مخازن المنشأة وإنما أيضا البضاعة خارج المخازن وتمثل فيما يلي:²

✓ بضاعة مرسلة إلى الوكلاء لغرض البيع بالعمولة ولم يتم بيعها في نهاية الفترة المالية.

✓ بضاعة مشتراة ومازالت في الطريق أي لم تدخل مخازن المنشأة بعد.

✓ بضاعة مرسلة إلى بعض العملاء تحت نظام البيع أو الرد ولم تبلغ المنشأة بعد ما إذا كان العميل قد قبل شراء البضاعة من عدمه.

كما نتوكل لوظيفة التخزين بأنها الوظيفة التي توكل إليها المهام التالية:³

✓ استقبال المواد الخام والأجزاء والقطع والأدوات والأجهزة والأصناف الأخرى وإضافتها إلى عهده.

✓ حفظ وتخزين الأصناف المختلفة والمحافظة عليها.

تزويد الأقسام المستهلكة والمستخدمة بالأصناف اللازمة.

ب- أهمية المخزونات

¹ يوسف، محمود جربوع، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، ط1، مكتبة الطالب الجامعي، فلسطين، 2002، ص333.

² عبد الإله جعفر، المحاسبة المالية، مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي، مكتبة الفلاح للنشر، الأردن، 2003، ص497.

³ عبد الغفار حقيقي إدارة المواد والامداد - الدار الجامعية، مصر، 1998، ص203.

تكتسي المخزونات أهمية كبرى في المؤسسات كون وظيفة التخزين في المؤسسة مرتبطة بجميع الأنشطة حيث تقوم بعملية الاحتفاظ بالموجودات لفترة من الزمن والمحافظة عليها بحالتها أو أحداث تغيير عليها نظرا لتعرضها لظروف طبيعية ومن خلال وظيفة التخزين تقوم المؤسسة بتوفير احتياجاتها وفقا لما هو متوفر لديها في المخازن وتمثل أهمية المخزون في¹:

- ضمان سير عمل المؤسسة وعدم التعرض لمخاطر النفاد وفي نفس الوقت عدم زيادته إلى درجة أن يتحول إلى مخزون راكد لأن ذلك يؤدي إلى تجميد رؤوس الأموال.
- يساهم في تحقيق التكامل بين مختلف أنشطة المؤسسة كإدارة المشتريات، الانتاج، التسويق.
- امكانية تفادي طول فترات التوريد وامكانية تقلب الأسعار وخاصة بالنية للسلع الموسمية.
- امكانية تفادي حجم المبيعات وارتفاع معدلات الطلب عن معداتها المتوسطة وبالتالي تفادي عدم الوفاء بمتطلبات العملاء.
- ضمان وكسب ثقة العملاء.

ج- طريقة تقييم المخزون

ان تحليل التكلفة يستخدم في أداء العمليات من أجل مقابلة الإيرادات و التكاليف لتحديد نتيجة المؤسسة وفي تحديد تكلفة المخزون في نهاية السنة وتمثل المخزونات بمختلف أنواعها استثمارا هاما يؤدي دورا حيويا في المؤسسة وتظهر في الميزانية وجدول حساب النتائج مثل : مصاريف التخليص بالنسبة للواردات الخارجية ، يجب اختيار الطريقة الملائمة لتقويمه بسعره الحقيقي علما أنه يتم تسجيل تكلفة المواد الواردة للمخازن في السجلات والدفاتر وبالتكلفة الاجمالية الفعلية للمواد ، فالمدخلات من البضائع والمواد واللوازم تقيم بتكلفة الشراء بما تتضمنه من سعر الشراء والمصاريف الأخرى المتعلقة به كمصاريف النقل والتأمين والرسوم الجمركي ومصاريف التخليص بالنسبة للواردات الخارجية بالإضافة إلى مصاريف الشراء الأخرى مثل عمولة وكلاء الشراء ومصاريف الانتشار وغيرها.

هناك عدة طرق لتقييم المخزون وهي تتمثل في:

- تقييم الادخالات: يمكن أن نميز بغرض التوضيح بين 03 أنواع من الادخالات.

¹ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الأولى، مكتبة الطالب الجامعي، فلسطين، 2002، ص333.

▪ الإدخالات المشتراة: تسجيل وفقا لتكلفة الشراء وتضم ثمن الشراء، نفقات الشراء مباشرة وغير مباشرة.

▪ ادخالات المنتجات التامة: تقييم عادة بتكلفة انتاجها.

▪ المردودات: تقييم بنفس قيمتها عند الاخراج أي إذا شراء سلعة ووجد بها اختلاف.

▪ تقييم الاخراجات: يحتاج إلى معالجة خاصة وذلك لأسباب رئيسية التالية:

- تختلف قيمة المشتريات حسب الموردين والأسواق، ووسائل النقل.... الخ.
- قيمة المشتريات المطابقة عند الاخراج هي نفسها عند دخولها المخازن لذا تعتمد المؤسسة في تقييم مخرجاتها على احدى الطرق التالية:

❖ طريقة التكلفة الفعلية أو طريقة التمييز المحدد:

يمكن تحديد التكاليف للمنتجات من قبل المؤسسة سواء كانت مشتراة أو منتجة، فوجب عليها تقييم المتبقي من هذه المنتجات في نهاية الفترة بتكلفة الفعلية المحددة وتكون هذه الطريقة مناسبة في حالة قلة عدد مكونات المخزون.¹

❖ طريقة نفاذ المخزون:

تعتمد هذه الطريقة على ابعاد المخزونات الداخلية بنفس القيمة التي تدخل بها وتخرج بها أيضا أي دون الخلط (نظريا) بين القيم والكميات للمخزونات التي تدخل إلى المخزون وتتفرع هذه الطريقة إلى نوعين.

➡ ما دخل أولا خرج أول: (FIFO)

-تعتبر الطريقة أن المؤسسة تستعمل المواد التي تخرج من المخزون بنفس الترتيب الذي دخلت به، أي أن المواد الأولية التي دخلت أولا تخرج ثم تتابع الخروج حسب الاقدام في الدخول إلى ان نصل إلى اخراج الادخالات الأخيرة.

من أهم مزايا هذه الطريقة:

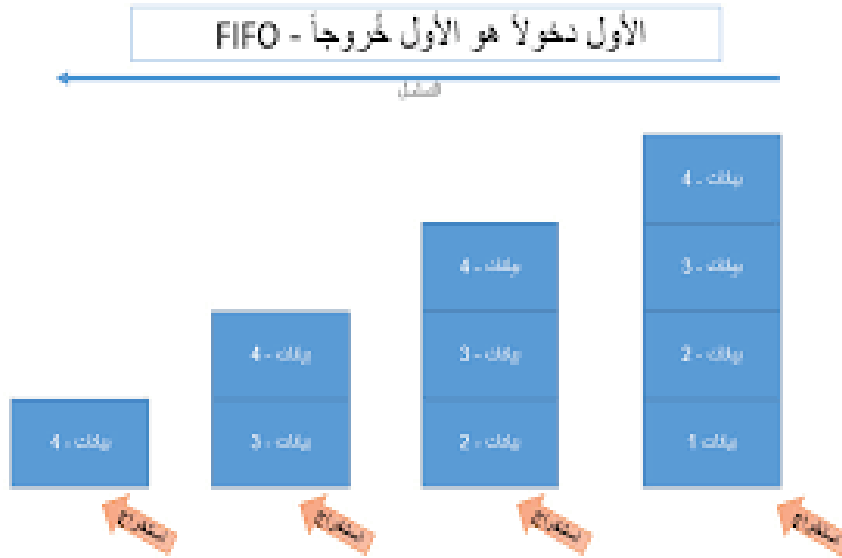
- يكون التدفق المادي للمخزون بشكل منطقي ومعقول.
- يتحرك المخزون في شكل بدل على رقابة فعال، فمواد الأقدام تصرف أولا حتى لا تفسد أو تصبح قديمة.
- تكون تكاليف المخزون آخر المدة أحدث التكاليف ومن ثم فهي قريبة من القيمة السوقية.
- يتماشى تدف التكلفة مع تدفق المادي للمخزون وهذا التدفق لا يخضع لرغبة المستهلكين أو المديرين.²

ومن عيوب هذه الطريقة:

- عدم الاهتمام بقاعدة المقابلة لتحديد الدخل حيث تستمر المقابلة بين التكاليف التاريخية مع الإيرادات الجارية.
- عدم الفصل بين الأرباح والخسائر العادية للمنشأة وبين الأرباح والخسائر الناتجة عن التغيرات في الأسعار.

¹ خيرت ضيف، خيرت، أحمد عبد العال، المدخل في المحاسبة المالية، دار النهضة العربية للنشر، القاهرة.
² فائق شقير، عاطف الأخرس، عليان الشريف، سمير حمودة، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثامن، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2000، ص76.

- لا يفضل استخدامها في حالة ميل الأسعار للارتفاع لأنه سيؤدي إلى زيادة في الأرباح.



الشكل رقم II-7: ما دخل أولا خرج أول: (FIFO)

محمد مطر المحاسبة المالية، مشاكل القياس والافصاح والتليل، الجزء الثاني، دار حنين، الاردن، 2000-130.

طريقة ما دخل آخر خرج أول: (LIFO)

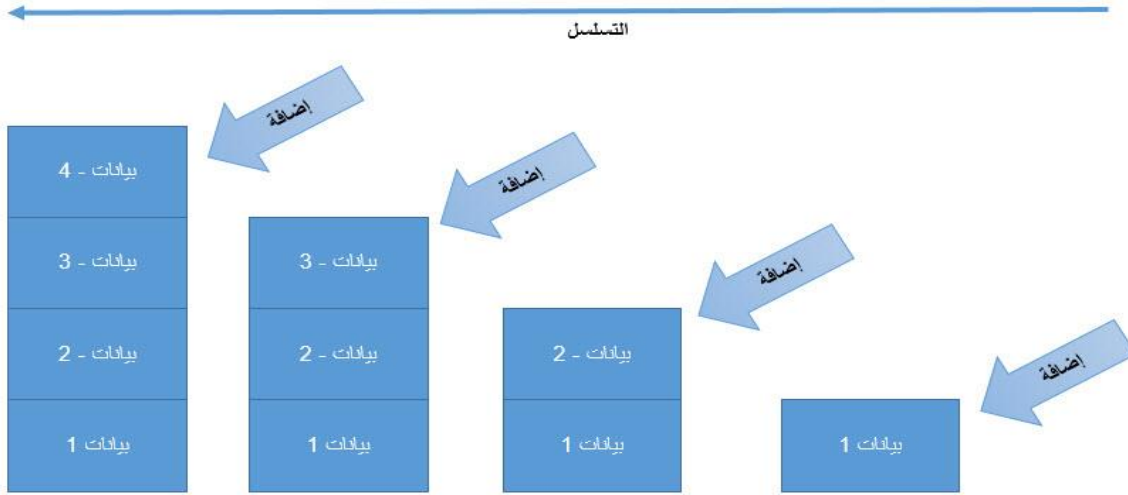
حسب هذه الطريقة فإن المخرجات تخرج وفق ترتيب عكسي من دخولها أي الأحداث دخولا هو الذي يخرج أولا إلى أن نصل إلى الأول دخولا، ومنه ينتج أن سعر التكلفة بحسب تكلفة المواد التي اشترت حديثا والمخزون النهائي يبقى بتكلفة المواد المتحصل عليها أولا.

وتتميز طريقة ما دخل آخر أولا بما يلي:¹

- ينتج عن استخدامها من خفض الأرباح في فترات ارتفاع الأسعار بسبب تقييم بضاعة آخر المدة بأسعار منخفضة وبالتالي تخفيض مقدار الضرائب على المنشأة.
- تعد من أفضل الطرق المستخدمة في تسعير المخزون لأن قياس الدخل لا بد ان يعتمد على الأسعار السائدة في السوق لارتباطها بأحدث أسعار مشتريات البضاعة لغرض قياس الدخل.
- سهولة اجراء المقابلة بين التكاليف الجارية والايادات الجارية
- تؤدي إلى استخراج رقم واقعي للأرباح العادية وذلك لأنها تقارن الدخل الحديث بالتكاليف الحديثة للإنتاج.
- تتماشى مع مبدأ الحيطة والحذر في حالة ارتفاع الأسعار لأن مخزون يكون مقوم بأقدم الأسعار.
- تعمل في حالة تغلب الأسعار على تحقيق توازن في ارباح الفترة بحيث لا يحدث تقلبات كثيرة في نتائج الأعمال نتيجة لتقلبات الأسعار وتستبعد الأرباح والخسائر الصورية الناتجة عن تقلب الأسعار.
- ومن عيوب استخدام هذه الطريقة:²

¹ بالاعتماد على دليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره، ص97، فائق شقير، عاطف، الأخرس، مرجع سبق ذكره، ص77، 27
² جعفر عبد الاله، مرجع سابق ذكره، ص513.

- كلما زادت التغيرات في مستويات الأسعار صعودا وهبوطا كلما بعد رقم المخزون عن التكلفة الجارية.
- تقييم المخزون بأقدم الأسعار يجعل رصيد المخزون في قائمة المركز المالي يعبر عن التكلفة الحقيقية في تاريخ اعداد القائمة.
- تعمل على زيادة الأرباح في حالة انخفاض الأسعار.
- لا تتماشيا مع التدفق المادي لصرف المواد.
- ومن هنا يمكن اعتبار الطريقتين لنفاذ المخزون لهما نفس الهدف وهو الاحتفاظ بالمخزون لآخر الشهر بأقل تكلفة على الانتاج.



الشكل رقم II-8: طريقة ما دخل آخر خرج أول: (LIFO)

محمد مطر المحاسبة المالية، مشاكل القياس والافصاح والتحليل، الجزء الثاني، دار حنين، الاردن، 2000-127.

د- طريقة التكلفة الوسطية المرجعية

تأخذ هذه الطريقة بعين الاعتبار قيمة الادخالات وكمياتها وذلك بضرب كل تكلفة الوحدة لكن ادخال في تاريخ معين في عدد الوحدات التي دخلت في هذا التاريخ، ومجموع هذه القيم تعتم وترجع بالكميات

➤ التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول بما في ذلك مخزون أول المدة وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\begin{aligned} & \text{مخزون أول مدة} + \text{كل الادخالات بالقيمة} \\ & \text{ت.و.م.و} = \\ & \text{مخزون أول المدة} + \text{كل الادخالات بالكمية} \end{aligned}$$

➤ التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات: وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\begin{aligned} & \text{ت.و.م.و} = \text{تكلفة الادخالات} \\ & \text{كمية الادخالات} \end{aligned}$$

➤ التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات + مخزون أول مدة وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\begin{aligned} & \text{ت.و.م.و} = \text{تكلفة مخزون أول مدة} + \text{تكلفة ادخالات الفترة} \\ & \text{كمية مخزون أول مدة} + \text{كمية ادخالات الفترة} \end{aligned}$$

تتمثل مزايا طريقة التكلفة الوسطية المرجحة فيما يلي:¹

- ✓ عند حساب المخزون بهذه الطريقة تظهر قيم الأرباح بصورة معقولة بعيدة عن المغالاة.
- ✓ تسمح لكل سعر ان يؤثر على قيمة المخزون السلعي آخر مدة وعلى تكلفة البضاعة المباعة.
- ✓ تظهر بضاعة آخر المدة في الميزانية بقيمة معقولة.
- ✓ تحديد إثر تقلبات الأسعار، حيث تكون أسعار شراء البضاعة متنقلة صعودا وهبوطا.
- ✓ طريقة سهلة التطبيق، خاصة في حالة المواد المتكونة من وحدات كثيرة ذات تكلفة بسيطة²

هـ- قاعدة التكلفة أو السوق ايهما أول

يتم تقييم المخزون آخر مدة بالتكلفة أو السوق ايهما أول وفق الحالات التالية:³

إذا كانت تكلفة البضاعة أقل فيتم تقييمها حسب التكلفة ولا يؤخذ بالحسبان أي زيادة حصلت في القيمة السوقية أو البيعية للبضاعة. أما إذا كانت القيمة السوقية هي الأول.

الخلاصة

تعتبر المحاسبة التحليلية نظام معلومات يسمح لكل مسئول في المؤسسة سواء كانت كبيرة أو صغيرة بمعرفة قيمة التدفقات والأحداث وبالقدرة على تحليل النتائج في إطار صياغته للتقديرات الموازية ويعتمد هذا النظام على سرعة المعلومات التي يوفرها.

تقدم المحاسبة التحليلية معلومات اقتصادية ومالية حول الماضي القريب والحاضر والمستقبل فهي مدمجة ضمن نظام تسيير شامل.

كما أنها تعتبر وظيفة أساسية ولا بد من الاعتماد عليها داخل المؤسسة.

¹ محمد مطر المحاسبة المالية، مشاكل القياس والافصاح والتحليل، الجزء الثاني، دار حنين، الاردن، 2000-127.
² وليد الحياتي، بدر علوان، المحاسبة المالية في القياس والانحراف والافصاح المحاسبي، الوراق للنشر والتوزيع.
³

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة سوناطراك

تمهيد

المبحث 1: التعريف بشركة سوناطراك

المطلب 1: مدخل عام حول شركة سوناطراك

أولاً: التطور التاريخي لشركة سوناطراك وأهدافها

ثانياً: التعريف بمنتجات سوناطراك وعملائها

ثالثاً: التعريف بمصفاة أرزيو

1- مصفاة أرزيو

2- مناطق المعالجة

المطلب 2: دراسة الهيكل التنظيمي لمجمع سوناطراك

الخلاصة

تطرقنا في الفصلين السابقين إلى التسيير وتعمقنا فيه، وذلك من أجل معرفة أدواته في الشركة أي أدوات مراقبة التسيير وهناك منها الحديثة والقديمة وأيضا تطرقنا في الفصل الثاني إلى المحاسبة التحليلية كأداة أو كآلية لمراقبة التسيير، ولذلك وبقصد الانتقال من الجانب النظري إلى الجانب التطبيقي وإسقاط المادة العلمية على الواقع من خلال دراسة حالة مؤسسة اقتصادية والتعمق في فهم مختلف جوانب الموضوع من حوله. سنتطرق في هذا الفصل إلى دراسة حالة مؤسسة اقتصادية وطنية (شركة سوناطراك - وهران-) باعتبارها قاطرة الاقتصاد الجزائري والمؤسسة الاستراتيجية الأكبر وطنياً.

المبحث 01: التعريف بشركة سوناطراك

تعتبر شركة سوناطراك عن نموذج نجاح جزائري على المستوى العالمي يستوجب الدراسة بما تحققه من انجازات وإمكانيات تضعها في صدارة مجال نشاطها، ولذلك فسنتطرق خلال هذا المبحث إلى إطار عام يوضح التطور التاريخي لهذه الشركة وأهدافها، فالتعريف بأهم منتجاتها وعمالها، ثم دراسة هيكلها التنظيمي.

المطلب 01: مدخل عام حول شركة سوناطراك

يعكس هذا المدخل التطور التاريخي لسوناطراك وأهدافها، كما يتم خلاله التعريف بمنتجات الشركة

وعمالها

أولاً: التطور التاريخي لسوناطراك:

تعتبر دراسة التطور التاريخي لسوناطراك من الأهمية بما كان لفهم الأنشطة المتنوعة والوحدات الفرعية المتعددة لهذه الشركة العملاقة، ومن ثم استعراض أهم الأهداف التي تسعى لتحقيقها في هذا الإطار بقصد التخلص من تداعيات قانون النفط الصحراوي الصادر قبل الاستقلال، والمكرس لاحتكار الشركات الفرنسية للنفط الجزائري أنشأت الحكومة الجزائرية باستقلالها، إدارة الطاقة والمحروقات، تضمن مراقبة وتسيير هذا القطاع، كما تسعى لإنهاء السياسة النفطية السائدة، ومن أجل دعم هذه الإدارة صدر المرسوم التنفيذي رقم 491/63 الصادر في 1963/12/31 المقرر لإنشاء شركة وطنية لنقل وتسويق المحروقات (NATRACHOS). سوناطراك وانطلاقاً من الاتفاق الجزائري-الفرنسي الناتج عن مفاوضات 1964 لتنظيم قطاع المحروقات وتطوير الصناعة الجزائرية، تم استبدال قانون النفط الصحراوي باتفاق شراكة يضمن مساهمة

سوناطراك بمختلف الموارد في مجال نقل وتسويق المحروقات عبر كل مراحل هذه الصناعة بالجزائر، وينتهي احتكار الشركات الفرنسية لها. لينتقل هذا الدول انطلاقا من القرار رقم 292/66 الصادر بتاريخ 1966/09/22 من النقل والتسويق إلى شركة وطنية للبحث، إنتاج، نقل، تحويل وتسويق المحروقات.

أما في 1971/02/24 تم تأميم قطاع المحروقات من طرف السلطة العمومية الجزائرية، فأصبحت سوناطراك بذلك يد هذه السلطة على القطاع.

وفي 1981 أعيد هيكلتها تبعا للتطورات الحاصلة لاسيما الاقتصاد منها، بإنشاء 17 مؤسسة فرعية لها وضائف تكميلية.

وقد توالى التطورات التي مرت بها سوناطراك حتى أصبحت شركة بالمنظور القانوني مجمع طاقتي من المنظور الاقتصادي ذات محفظة أنشطة متنوعة تضم 154 مؤسسة فرعية على المستويين الوطني والدولي (105 مؤسسة على المستوى الوطني و49 على المستوى الدولي) حاضرة في العديد من الدول من أهمها: البيرو، انجلترا، اسبانيا، ايطاليا، مالي، النيجر، مصر وليبيا (1).

كما يقدر حجم عمالة سوناطراك بحوالي 120 ألف، ويحتل الصدارة عالميا من خلال كونه: (2)

أ: أول شركة نفطية وغازية في إفريقيا

ب: أول شركة غازية في البحر الأبيض المتوسط

ج: ثالث مصدر في العالم لغاز البترول المميع (GPL)

د: رابع مصدر في العالم للغاز الطبيعي المميع (GNL)

هـ: خامس مصدر في العالم للغاز الطبيعي

و: سادس شركة عالميا من حيث احتياطات وإنتاج الغاز الطبيعي

ز: في المرتبة 12 عالميا كشركة بترولية، و25 من حيث عدد الموظفين إلى أن مهامها استمرت كما يلي:

أ- تلبية احتياجات السوق الجزائرية للمحروقات، خاصة الغاز الطبيعي الذي يعتبر من أولوياتها

ب- تموين السوق العالمية بالمحروقات السائلة والغازية والطاقة العامة

ج- ضمان تنمية صناعة المحروقات (شرط استمراريتهما)

ثانيا- أهدافها:

سوناطراك مجموعة من الأهداف التي تسعى لتحقيقها من أهمها:

أ- الإبقاء على نمو سوناطراك وتعزيز قيادتها في الجزائر وإفريقيا، ومكانتها بين قادة الصناعة والتجارة العالميتين في مجال المحروقات السائلة والغازية.

ب- الإسراع والإنهاء بنجاح عملية التكيف مع الشروط الجديدة التي حددها قانون المحروقات الجديد (07/05) للتقدم إلى المعايير العالمية.

ت- التكفل كمؤسسة وطنية ناجحة ومتطورة لبلد نفطي وغازي في تحسين تقييم الموارد الوطنية للمحروقات وخلق الثروات لصالح التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد.

ث- الاستمرار في جعل أنشطة المنبع أساس تقدم سوناطراك، ومحور أساسي لتوسيع احتياطات الجزائر وتدعيم نشاطها في الخارج.

ج- تنويع أنشطة المصب (VALA) ورفع مساهمتها في أرباح الشركة بالجزائر وخارجها.

ح- الاستمرار في التحكم وتخفيض التكاليف لضمان البقاء: الأولى في الجزائر، الأولى في إفريقيا وقائد الصناعة الغازية في المنطقة الأورومتوسطية، وفي الصدارة العالمية.

تقديم مؤسسة سوناطراك: مصفاة أرزيو

ثالثا- التعريف بمصفاة أرزيو:

بنيت مصفاة أرزيو في إطار المخطط الخماسي الأول 1970 – 1973 وقد صممت لغرض معالجة:

- ✓ النفط الخام لحاسي مسعود.
- ✓ النفط المستورد لإنتاج الزيت.
- ✓ تلبية الاحتياجات الاستهلاكية من الوقود، الزيوت، الزيت للسوق الوطني.
- ✓ تصدير المنتجات الزائدة للنفط، الكير وزين والفيول، عهد بناء المركب أو الشركة اليابانية جانب غازولين.

✓ وضع الحجر الأساسي في 19 جوان 1970.

✓ تمتد مصفاة على مساحة 150 هكتار.

✓ بدأ انطلاق الوحدات في الإنتاج في شهر جويلية سنة 1972 بوحددة المنافع.

✓ انطلاق الوحدات الأخرى للمصفاة في العمل في شهر مارس 1973 واستلمت مؤقتا في 17 جوان 1973.

ولتلبية طلب السوق من الزفت، فإن حجم الوحدات الإنتاجية من الزفت زاد من 65000 طن إلى

120000 طن سنويا والزفت المؤكسد من 5000 طن إلى 20000 طن سنويا فالأشغال بدأت في سنة 1975

واستمرت لمدة سنين.

وفي سنة 1978 ونظرا للاحتياجات الهامة من الزيوت أنشئت مجموعة إنتاجية متكاملة لإنتاج 120000

طن سنويا للزيوت وعلى أساسها انطلقت هذه المجموعة تضم الوحدات التالية:

Avantages

- المنافع

Hasalesb uiles

- الزيوت القاعدية

Bougies

- البروققات أو الشموع

Mconditionement et elange

- المزج والتكليف

Rbase de huiles`d envoi et eception

- استلام وإرسال الزيوت القاعدية

وقد عهد ببناء هذه المجموعة إلى اتحاد الشركات الأوروبية المكونة من المؤسسات التالية:

✓ نمساوية فوست البين وسمترنج غاز بوكر

✓ ألوكينز الألمانية

✓ فوستر ويلر الفرنسية

1- مصفاة أرزيو:

تعالج 2.5 مليون طن في السنة من البترول الخام الصحراوي و280000 طن من الخام المشيع المستورد

لإنتاج الزفت. حجم مختلف الوحدات الإنتاجية كالتالي: لمعدل مختلف الوحدات يوميا

✓ البروبان 1500 طن يوميا.

✓ البوتان 70000 طن يوميا.

✓ البنزين الممتاز 70000 طن يوميا.

✓ البنزين العادي 49000 طن يوميا.

✓ النفط 160000 طن يوميا.

✓ الكير وزين 120000 طن يوميا.

✓ المازوت 980000 طن يوميا.

✓ الفيول الخفيف 550000 طن يوميا.

✓ الفيول الثقيل 70000 طن يوميا.

✓ الزيوت 160000 طن يوميا.

✓ الشحوم 7000 طن يوميا.

✓ البرافين 4000 طن يوميا.

✓ زفت الطرق 120000 طن يوميا.

✓ زفت المؤكسد 20000 طن يوميا.

2- مناطق المعالجة:

1.2 - المنطقة (4): يوجد فيها 3 وحدات: وحدة (11)، وحدة (12)، وحدة (13).

أ- الوحدة (11): وحدة التقطير الجوي

وهي الوحدة الأساسية على مستوى المركب لمعالجة البترول الخام الصحراوي، فالمنتجات على مستوى

هذه الوحدة هي:

- غاز البترول المميع.

- النفط الثقيل

- النفط الخفيف

- الكير وزين والمازوت

فالنفط الخام المشيع والمستخلص من وحدات التقطير الفراغي ينتج منه الزيوت القاعدية والفائض

يصدر على أساس الفيول.

ب- الوحدة (12): وحدة التهذيب الحفازي

فالنفط الثقيل لوحدة التقطير الجوي تعالج في هذه الوحدة لغرض إنتاج قاعدة برقم الاكتان العالي (المهدب)

لغاز البترول المميع والغاز العفي الهيدروجين.

ج- الوحدة (13): وحدة معالجة الغازات

فغاز البترول المميع المستخلص من وحدات التقطير الجوي والتهذيب الحفازي تعالج في هذه الوحدة حيث

تفصل إلى منتوجين نقيين وهما:

- البروبان

- البوتان

2.2- المنطقة 10: تضم:

أ- الوحدة (14): وحدة الوميذ الفراغي

فالخام المستورد والإسفلت المساعدين من الوحدة إزالة الإسفلت بالبروبان يجزأ إلى مازوت فراغي وإلى منتوج لزج والمحصل عليه من قاع العمود والذي يعالج في فرع النفط في الهواء للحصول على الزفت المسى بزفت الطرق. فخصايات هذا الزفت هما الصلابة ودرجة الليونة أو عملية الإرسال تتم عن طريق الشاحنات أو البواخر هناك خطوط مسخنة كهربائيا تصل المصفاة بالميناء.

ب- 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 يكيّف في أكياس بلاستيكية ذات سعة 25 كلغ في البراميل ذات سعة 180 كلغ. تمتلك مصفاة أرزيو:

سلسلتان لإنتاج الزيوت القاعدية بمقدار: 50000 طن/م سنويا 120000 طن/م سنويا

لكل وحدة منها: - وحدتان للتصنيع، للمزج وتكليف الزيوت المصنعة.

- وحدتان لإنتاج وتكليف الشحوم.

- وحدتان للمعالجة وفولبة البرافين.

السلسلتان الإنتاجيتان للزيوت القاعدية تضم الوحدات التالية:

- التقطير الفراغي

- إزالة الإسفلت بالبروبان

- فصل العطريات بالفورال

- إزالة البرافيل بالمنيل أتيل نلوان والطولين

- معالجة الزيوت بالهيدروجين عن طريق الحفاز

3.2- المنطقتان (7) و(8):

وحدتي (21 و100) وحدة التقطير الفراغي: يجزئ خام البترول لوحدة التقطير الجوي في وحدة التقطير الفراغي

للحصول على منتجات نصف مصنعة

- المازوت الفراغي

- مستقطرات سبندل نصف لزج 10NAHO لزج 30AHN

- بقايا

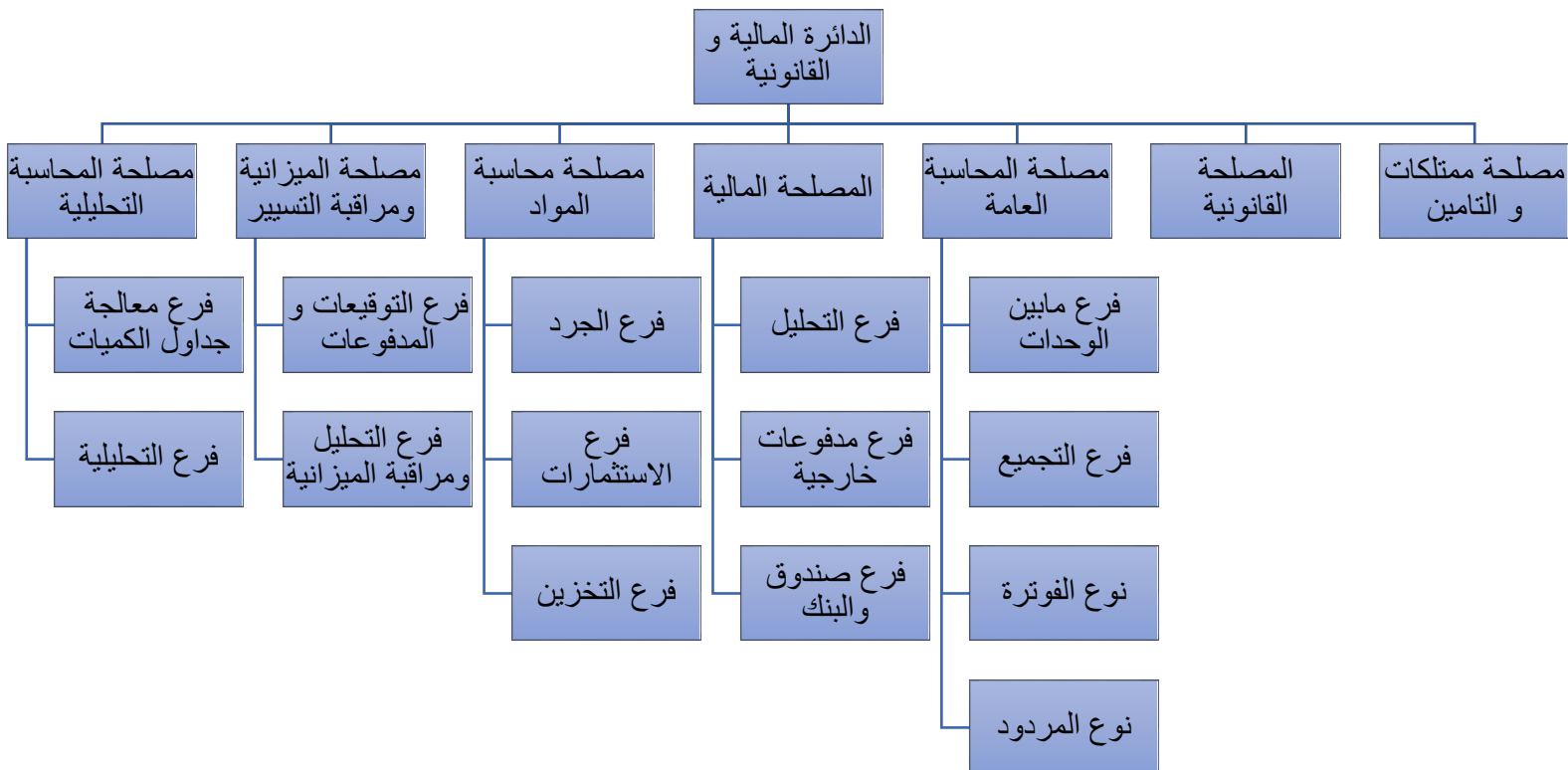
وحدتي (22 و200): وحدة إزالة الإسفلت بالبروبان: تعالج البقايا لوحدة التقطير الفراغي عن طريق المذيبات

الانتقائية للبروبان حيث أن خاصيته تقضي الإسفلت.

فالمنتج المحصل عليه يسمى الزيت الخالي من الإسفلت.

المطلب 02: دراسة الهيكل التنظيمي لمجمع سوناطراك

مخطط الدائرة المالية والقانونية



الخاتمة العامة

ان رهانات العولمة وانضمام الجزائر لمنظمة التجارة العالمية وتفاعلات الشراكة مع الاتحاد الاوروبي التي تقضي بإنشاء منطقة للتبادل الحر بين ضفتي الحوض المتوسط، فوض اعادة تأهيل مؤسستنا الوطنية حتى يكون في وسعها رفع التحدي الذي أصبح واقعا لا مفر منه، هذا ما يعني ان منتجاتنا اصبحت مهددة في هذه الفضاءات ان لم ترفع من قدرتها التنافسية في السوق الوطنية شكلا ومضمونا .

كما ان النمو الاقتصادي المنشود لا يتحقق الا بامتلاك المعارف والتقنيات الحديثة، والتي يجب ان تستغلها المؤسسة لتطورها ولعل المحاسبة التحليلية من أهمها لكونها من أنجع سبل التحكم في التكاليف وتحقيق الرشادة الاقتصادية .

وان غياب هذه الاداة التسييرية كان وما زالت من أهم أسباب المشاكل التي تتخبط فيها مؤسساتنا، والذي يؤدي الى ضعف الرقابة التي تعمل على تقويم الاداء، ترجمة الانحرافات وكشف أسبابها ومن ثم تحديد المسؤوليات والقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة .

ولقد كان الهدف من بحثنا هذا محاولة الامام بكل الجوانب المتعلقة بهذه الاداة، وابرار دورها واهميتها، باعتبارها نظام للمعلومات في مراقبة التسيير، وهذا من خلال كل الطرق التي تتميز بها، ذلك انها تمثل أحد الدعائم التي يعتمد عليها هذا النظام.

ومن خلال الفصلين النظريين والفصل التطبيقي الذي أردنا ان يكون إسقاط على الواقع، لنتعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية بالمعارف التطبيقية تمكنا من الوصول الى مجموعة من النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات والتساؤلات المطروحة، اضافة الى مجموعة من النتائج والتوصيات نذكر منها :

أ- فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة الموضوع إلى :

فيما يخص الفرضية الأولى فهي تعتبر أن مراقبة التسيير تقوم على مجموعة من الركائز والتي تعتبر المحاسبة التحليلية من أهمها، وهذا صحيح لأنها تعد مصدر توفير المعلومات اللازمة لكل ما يخص اسعار تكلفة

المنتجات وهذا يساعد المسير على مقارنة النتائج وتحليلها واكتشاف الثغرات الموجودة ومعالجتها باتخاذ القرارات الملائمة .

أما الفرضية الثانية فانطلقت من أن اعتماد نظام المحاسبة التحليلية ليس هدفا للمؤسسة في حد ذاته وإنما يتخذ كأساس لاكتشاف الأخطاء وتحديد المسؤوليات وهذا صحيح لأن المحاسبة التحليلية تقوم بمقارنة النتائج وما تحقق فعلا مع ما تم تقديره، وهذا ما يؤدي الى اكتشاف الاخطاء وقياس مصداقية المعايير واتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة .

أما فيما يخص الفرضية الاخيرة فتتضمن أن المحاسبة التحليلية تسمح بمعرفة تكاليف المنتجات والعمل على اكتسابها ميزة تنافسية سواء من ناحية السعر أو الجودة، وهذا أيضا صحيح ومسلم به كون الهدف الاساسي لوجود المحاسبة التحليلية هو عقلنة التكاليف بالتالي رفع سعر منتجات .

ب- أما فيما يخص نتائج البحث فهي كما يلي :

كل هذه الأدوار التي تؤديها أهلها لتكون من أهم أدوات مراقبة التسيير، ذلك أنها تمثل نظاما للمعلومات، كما أن مراقبة التسيير تعتمد على مقومات نظام المحاسبة التحليلية للعمل على تقويم وتصحيح أداء المؤسسة

إن المحاسبة التحليلية نظام واجب الاعتماد عليه وذلك من خلال نظام يتماشى ونشاط المؤسسة تنظيمها وحجمها .

إن أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال الطرق الموضوعية والمتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها، وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذي القرار، والتي تشمل الطرق الجزئية والكلية كما تتجلى أهميتها في كونها أداة ذات صلة وثيقة بمختلف الوظائف الاخرى للمؤسس

قائمة المراجع

الكتب والمجلات

- 1- أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي، للطاقت الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1993
- 2- سعيد عبد الرزاق بن حسين، اقتصاد وتسيير مؤسسة، دوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2002
- 3- السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمة الاعمال، دار المريخ للنشر الرياض 2000.
- 4- ايمن الشنطي وعامر الشقر، مقدمة في الإدارة والتحليل المالي، دار البداية الأردن 2007.
- 5- بوعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، دوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999.
- 6- خالص صافي صلاح، رقابة تسيير المؤسسة في ضل اقتصاد السوق، دوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 2، الجزائر 2010.
- 7- خليل الشماع، مبادئ الإدارة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان 1999.
- 8- محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، دوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
- 9- محمد عبد الفتاح باغي، الرقابة في الإدارة العامة، الطبعة 2، مركز احمد يسين الفني، عمان الاردن، 1924.
- 10- محمد إبراهيم، الإدارة المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان الاردن، 2007.
- 11- محمد فركوس، الموازنات التقديرية، أداة فعالة للتسيير، دوان المطبوعات الجامعية، 2001.
- 12- مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة، العدد 1 2012.
- 13- محمد محمود يوسف، البعد الإستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن، المنظمة العربية للتنمية الادارية، مصر 2005.
- 14- ناصر دادي عدون، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي، دوان المطبوعات الجامعية، 2001.

المذكرات والاطروحات

- 1- بعجي سعاد، تقييم فعالية النظام لتقييم أداء العاملين في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة، توزيع وتسويق المنتجات البترولية المتعددة نفضال المسيلة، مذكرة مكملة لنيل ماجيستر في إدارة الاعمال، جامعة محمد بوظيايف المسيلة.
- 2- سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير ادواته ومراحل اقامته في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجيستر، جامعة الجزائر.
- 3- عادل العشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر، كلية علوم التسيير جامعة خضر بسكرة.
- 4- عثمان حدادن، مدى ملائمة مراقبة التسيير لقطاع البريد والمواصلات، رسالة انيل شهادة الماجيستر فرع مالية، المدرسة العليا للتجارة.

- 5- قنديل فوزية، المورد البشري وتمهين أداء المؤسسة، دراسة تطبيقية لبنك الفلاحة والتنمية الريفية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة الاعمال، جامعة الجزائر.
- 6- محمد حسين أحمد حسين، الرقابة الداخلية أداة لتقييم الأداء، رسالة ماجستير، جامعة حلوان الية التجارة وإدارة الاعمال.

المراجع باللغة الفرنسية

1. A.khemakhem,dynamique de contrôle de gestion, éd dunod,france,1977
2. Bernard Martory, contrôle de gestion so9cial, librairie Vuibert, Paris, 1999
3. C-ALAZARD.C et SEPARI.S, le contrôle de gestion manuel et application, 3eme Edition, DUNOD, paris, 1996
4. Cloude Alazar, Sabine Separi « Contrôle de gestion « 5 eme édition. 2001 DUNOD
5. Frédéric gutier,Anne pezet ,contrôle de gestion ,Darios et Pearson éducation , France,2006
6. H. LONING et Y. PESQUEUX et COLL ; le contrôle de gestion éditionELLIPES ;paris ;2001
7. MichelGervais, control de gestion, 7eme Edition, ECONOMICA, 2000
8. Michel Rouch, le contrôle de gestion bancaire et financier, 4eme édition, paris, 2002
9. Michel Gervais, contrôle de gestion, édition Dunod, paris, 1976
10. P.lauzel et R.teller ,contrôle de gestion et budgets,sirey Ed 7ème,paris,1994

الملخص

تعد المحاسبة التحليلية أداة من أدوات الإدارة الحديثة، تساهم في تحسين أداء المؤسسة و التحكم في تسييرها الداخلي و التأقلم مع محيطها الخارجي و بذلك أصبحت تقنية بارزة لها دور فعال في استقرار المؤسسة الاقتصادية و تطورها، فبعدها كان هدف المؤسسة من تطبيق تقنية المحاسبة التحليلية هو حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة لأغراض تقييم الإنتاج و المخزون، أصبح في الفترة الأخيرة من خلال النتائج المتحصل عليها يساعد إدارة المؤسسة في القيام بالعديد من الوظائف أهمها التخطيط، اتخاذ القرار، الرقابة، هذا كله يساعد في تحسين الأداء العام للمؤسسة خاصة إذا عرفت كيفية استغلال المعلومات التي توفرها المحاسبة التحليلية بصورة دقيقة جداً إذا أنها تقوم بتحميل التكاليف كل شهر على حدة و ذلك من أجل تحديد الانحرافات بدقة، و هذا يساعد على القيام بوظائف، التخطيط و اتخاذ القرار و الرقابة.

Abstract

Analytical accounting is a tool of modern management tools, contributed to the improvement in the performance of the enterprise and control the internal functioning and coping with external surroundings, and thus become a prominent technology have very important Mole in economic development and stability of institutions, as was the goal of the institution of the application og the technical analytical accounting is the expense of the various costs and the price of the cost for the assessment of production and inventory, it has become in last period of the results obtained though the help of the institution in many of the post, the most important decision-Making planning and control, all this contributes to the improned performance of the enterprise, especially if I knew how to make use of the information provided by analytical accounting.