



جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم علوم التجارة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكايمي

الشعبة : العلوم التجارية التخصص : المالية و التجارة الدولية  
الموضوع :

### أهمية تدنيه التكاليف بتطبيق محاسبة التحليلية

دراسة على شركة سونطراك ارزيو

اشراف الدكتور :  
بن شني يوسف

اعداد الطالبة :  
- عيساوي مريم  
- معزوز زوليخة

الاسم واللقب	الرتبة	جامعة	الصفة
بن شني عبد القادر	استاذ محاضر -أ-	- جامعة مستغانم	- رئيسا
بن شني يوسف	استاذ محاضر - أ-	- جامعة مستغانم	- مقرر
بسدادت كريمو	استاذة محاضرة -أ-	- جامعة مستغانم	- مناقشا

السنة الدراسية : 2020/2019

## فهرس المحتويات

I	الشكر
II	الإهداء
III	الملخص
VI	قائمة الجداول والأشكال
1- أ	المقدمة
<b>الفصل الأول : الإطار النظري لتدنيه تكاليف</b>	
01	مقدمة الفصل
02	- المبحث الأول : ماهية التكاليف و تنديتها
02	المطلب الأول : تعريف التكاليف
03	المطلب الثاني : مفهوم تدنيه التكاليف
04	- المبحث الثاني : أهمية تدنيه تكاليف وأساليب العامة لها
04	المطلب الأول : أهمية تدنيه التكاليف
05	المطلب الثاني : أساليب لعامة لدنية التكاليف لتعزيز الميزة التنافسية
07	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني : طريقة حساب تكاليف بالمحاسبة التحليلية</b>	
09	مقدمة الفصل
10	- المبحث الأول : ماهية المحاسبة التحليلية
10	المطلب الأول : تعريف و أهمية المحاسبة التحليلية
12	المطلب الثاني : مقومات وظائف و مزايا المحاسبة التحليلية
15	- المبحث الثاني : طرق تخفيض و حساب التكاليف
15	لمطلب الأول : أساليب و طرق تخفيض التكاليف
18	المطلب الثاني : طرق حساب التكاليف و الكلفة النهائية
19	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثالث : دراسة حالة شركة سونا طراك ارزيو</b>	
21	مقدمة الفصل
22	- المبحث الأول : تقديم عام شركة سون طرا
22	المطلب الأول : ماهية شركة سونطراك
24	المطلب الثاني : تنظيم شركة سونطراك
25	- المبحث الثاني : حساب تكاليف و دراستها
25	المطلب الأول : حساب التكاليف
35	المطلب الثاني : تحليل النتائج
36	خلاصة الفصل
38	الخاتمة
	قائمة المراجع

## الشكر

قبل وكل شيء نشكر الله عز و جل ونحمده الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم  
ووهبنا من القوة والصبر نحتاجها لوصول إلى هذا المستوى وإتمام دراستنا علمنا

المتواضع هذا،  
نفعنا الله بيه و إياكم ،

كما أتقدم بجزيل الشكر و العرفان ، و فائق الاحترام و التقدير

إلى الأستاذ "بشني يوسف " على قبوله الإشراف على هذه المذكرة و على كل النصائح  
السديدة و التوجيهات القيمة التي قدمها في سبيل إتمام هذا العمل ،

كما أتقدم بخالص التقدير و جميل العرفان إلى كل أعضاء اللجنة الموقرة على قبول مناقشة

موضوع المذكرة و حضورهم للمشاركة في إثراء جوانبه،

## إهداء

أهدي ثمرة جهدي و عملي المتواضع هذا أولاً و قبل كل شيء  
إلى مالكي في الحياة إلى معنى الحنان و التفاني إلى بسمه الحياة و سر الوجود

إلى من كان دعائها سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي  
إلى أعلى الحبايب أُمي الحبيبة أطال الله في عمرها.  
إلى من علمني العطاء بدون انتظار لي من أحمل اسمه بكل افتخار  
إلى من أشعل مصباح عقلي و أطفأ ظلمة جهلي  
و كان لي خير مرشد أبي العزيز أطال الله في عمره.  
إلى من أتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية إخوتي

إلى من أنجبتهم الحياة لي و كانوا سندا و عوناً خطوة بخطوة أصدقائي.

قائمة الجداول

صفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
25	التكاليف المباشرة لكل من قسمي التموين و الإنتاج 2018-2017	01
26	التكاليف غير مباشرة لسنة 2018-2017	02
27	توزيع الأعباء الثانوية لسنة 2018-2017	03
29	حساب تكلفة التموين غاز بوتان و البروبان 2018-2017	04
30	حساب تكلفة التموين (B06-B13) 2017-2018	05
30	حساب تكلفة التموين (P35-P11) 2018-2017	06
32	حساب تكلفة الإنتاج (P13-B03-B06) 2018-2017	07
33	حساب سعر التكلفة (بوتان- بروبان) 2018-2017	08
34	حساب سعر تكلفة (B13-B03-B06) 2018-2017	09
34	حساب سعر تكلفة (P11-P35) 2018-2017	10
35	حساب النتيجة التحليلية 2018-2017	11

# المقدمة

## مقدمة:

تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيق عدة أهداف أساسية عموماً في الفعالية الاقتصادية الكفيلة بتحقيق البقاء والنمو، حيث يكون المؤسسة من التغلب على القوى التنافسية العالية في العصر الحالي. و لا يمكن تحقيق الأهداف السابقة إلا من خلال التحكم الجيد و الفعال في التكاليف ، الأمر الذي يمكن أن يكون مؤسسة من الوصول إلى أعلى درجات المرودية و الربحية.

نسعى من خلال هذه المداخلة إلى دراسة الأدوات و التقنيات التي تضمن للمؤسسة تدني تكاليفها إلى الحد الأمثل الذي يؤدي إلى تحقيق الأرباح و من ثم ضمان أعلى درجات التمويل الذاتي للاحتياجات المالية المستقبلية ، و هذا هو السبيل الوحيد الذي يحقق هدف البقاء و النمو ، و من ثم الاندماج مع المحيط الاقتصادي و الاجتماعي . و لتحقيق ذلك تتبع المؤسسة عدة استراتيجيات و سياسات تمكن من تدخين التكاليف ، و امتصاص التكاليف الثابتة ، و التي تعتبر المحور الأساسي لتدنيه التكاليف الكلية إلى الحد الذي يمكن أن تكون من المنظمات سياسات تسعير قوية .

تعتبر المحاسبة التحليلية من العلوم الاجتماعية بصفة عامة، و العلوم المحاسبية بصفة خاصة، كما تعد من العلوم الحديثة نسبياً و قد أبرزت أهميتها و ضرورتها منذ بداية الثورة الصناعية، مع ما ألزمها من تعقد العمال و تضخمه و اتساع حجم المؤسسات و انتشارها بحيث أصبح من الصعب أن يلم صاحب المؤسسة ب كل جزئيات مؤسسة حيث دفعته تلك الحاجة إلى البحث عن طرق و أساليب و أنظمة محاسبية تعتمد على مجموعة من القواعد و لمبادئ و الفروض و السياسات التي يمكن أن يسترشد بها عند تحديد تكاليف النتائج و التكلفة النهائية للمنتجات أو الخدمات بقصد معرفة نتائج أعمال أنشطة مؤسسة من ربح أو خسارة.

تكتسي طريقة المحاسبة التحليلية أهمية بالغة للتحكم في التكاليف و تحسين فعالية التسيير، و تنبع أهميتها في التحديد الدقيق للتكاليف و دراسة هيكلتها و سلوكها بغرض التحكم فيها بشكل أفضل، و إن الهدف الأساسي و الأولي ألي مؤسسة كانت هو الحصول على الأرباح و تعظيم تلك الأرباح، فبدون تحقيق هذا الهدف فإنها لن تستطيع البقاء طويلاً، و تستطيع هذه المؤسسات تحقيق هذا الهدف عن طريق تحكمها في أنشطتها بحيث تعطي أفضل منتج و بأقل سعر، فعندما تكون معلومات عن تكاليف المنتجات و الأنشطة داخل المؤسسة محددة بشكل دقيق، توفر للمسيرين قاعدة صحيحة لاتخاذ القرارات المتعلقة بتخفيض هذه التكاليف و التحكم فيها و من ثم تستطيع لمنافسة في السوق مع مثيلاتها من المؤسسات الأخرى .

### 1. إشكالية الدراسة :

يعد أسلوب المحاسبة التحليلية من الأساليب الحديثة والأدوات المهمة لتقدير التكلفة في قطاع المحروقات تساعد على اتخاذ القرار المناسب، إذ تقوم بتحليل نتائجها العامة بصفة دقيقة و تفصيلية حيث تسمح بمعرفة النتائج الحقيقية وذلك من خلال التكاليف المختلفة، و من ثم التعرف على النتائج المحققة على

مستوى كل نتوج و كل قسم أو مركز مسؤولية، هذا ما جعلها تكتسب مكانة اكبر و أوسع في الدول المتقدمة، حتى أنها أصبحت تعرف بمحاسبة التسيير و مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية :

إلى أي مدى يمكن تطبيق نظام المحاسبية التحليلية في المؤسسة لحساب تكاليفها في مؤسسات الجزائرية و لتبسيط الإشكالية ندرج الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى ضرورة وجود المحاسبة التحليلية في المؤسسة الجزائرية؟

- ما دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار داخل المؤسسة ؟

- هل تواجه مؤسسة سوناطراك صعوبات في حال عدم تطبيق المحاسبة التحليلية ؟

2 فرضية الدراسة :

- تعتبر الأعباء و التكاليف عنصرا أساسيا و مهما في أي مؤسسة اقتصادية بحيث تسعى إلى تحديدها و مراقبتها و محاولة تخفيضها بشكل دائم و بالتالي وجود نظام للمحاسبة التحليلية يسمح لها بحساب و تحليل الأعباء و تحديد التكاليف .

-تعتبر المحاسبة التحليلية أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف و تحديد النتيجة من اجل اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة الاقتصادية .

-لم ترقى مؤسسة سوناطراك بالجزائر إلى درجة تقدير لتطبيق المحاسبة التحليلية بالرغم من توفر أنظمة محاسبية سليمة.

3- أهمية و أهداف الدراسة :

- التعريف بمحاسبة التكاليف و إبراز طرق حساب التكاليف في رفع كفاءة الإدارة

- معرفة مدى فعالية محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

- معرفة ما أضافته طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" عن طرق التكاليف التقليدية

4 - المنهج المستخدم :

سيتم استخدام المنهج الوصفي و المنهج التحليلي ليتلاءم مع البحث، أما في الجانب التطبيقي استخدمنا المنهج التجريبي ,

5- مبررات اختيار الموضوع :

تم اختيار هذا الموضوع بناءا على عدة أسباب منها سببين جوهريين هما :

اختصاصي في مجال المالية و التجارة الدولية كان السبب الاول في اختيار هذا الموضوع

قلة لدراسات حول موضوع تطبيق المحاسبة التحليلية

رغبة الباحث في توسيع معلوماته حول تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية لجزائرية .

6 خطوات البحث :

محاولة الإجابة على أسئلة الموضوع وسعيا لتأكيد صحة الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثالث فصول :

الفصل الأول : سنطرق الى ماهية التكاليف

المبحث الأول : مفهوم تدينه تكاليف و المبحث الثاني حول أهمية تدنيها و الأساليب العامة لتعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة .

الفصل الثاني : سنتطرق إلى طريقة حساب تكاليف بالمحاسبة التحليلية بحيث ينقسم إلى: مباحث المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية و الثاني: طرق تخفيض و حساب التكاليف .

أما الفصل الثالث: سنتناول فيه دراسة حالة على مستوى مؤسسة سوناطراك ارزيو بحيث يضم 1 مباحث :المبحث الأول: تقديم عام مؤسسة سوناطراك و الثاني حساب التكاليف و دراستها.

# الفصل الأول :

الإطار النظري لتكاليف النقل

## مقدمة الفصل :

نشاط الإنتاج للمؤسسات والشركات عملية معقدة. يتكون من مراحل مختلفة. هذا ، على سبيل المثال ، إنشاء ، تخزين ، توزيع ، نقل البضائع. يرتبط كل من هذه الروابط في سلسلة الإنتاج بعدد من الصعوبات والمخاطر والتكاليف. وكقاعدة عامة ، يجب التعبير عنها من الناحية النقدية. تسمى الأرقام الناتجة التكاليف اللوجستية. هذا يدل على جميع الجوانب المالية لعمل الشركة ، ويحدد ربحية المنظمة .

## المبحث الأول : ماهية التكاليف و تدنيها

تعتبر عملية تدنيه التكاليف من العمليات الهامة في المؤسسة الاقتصادية بحيث يساهم فيها مختلف العمال بالمؤسسة في مختلف التخصصات سواء كانت إدارية، محاسبية، هندسية... اخل. والمؤسسة التي ترغب في تدنيه تكاليفها عليها أن تحسن توجيه نفقاتها حتى تتمكن من تخفيض تكلفة إنتاجها وتحسين استغلال مواردها وهو مطلب تزداد الحاجة إليه كل يوم خاصة في ظل وجود منافسة شديدة بني المؤسسات يف الوقت الحاضر

### المطلب الأول : تعريف التكاليف

التكلفة لها دور هام في مختلف القرارات الاقتصادية، لذلك فهي تتطلب فهما جيدا، خاصة وأنها من المصطلحات الشائعة الاستعمال بشكل كبير، ولها معاني كثيرة تختلف بين الأطراف البت تستعملها، أو حتى من ناحية الاختلاف في مضمونها بين فترة زمنية وأخرى لذلك من الصعوبة بمكان تحديد مفهوم دقيق لها.

### مفهوم التكلفة

قصد الوقوف على مختلف المفاهيم الخاصة بها وفهم معانيها، ينبغي التعرض إل العناصر الأساسية التي تساعد على فهم معنى هذا المصطلح .

#### 1- مفهوم التكلفة عند الاقتصاديين :

من بني الخلافات القائمة بين الاقتصاديين والمحاسبين هي طريقة تفسري أو صياغة معلومات التكلفة ويمكن الحديث عن مفهوم تكلفة الفرصة البديلة، باعتبار الاقتصاديين يعتمدون بصفة كبيرة على هذا المفهوم والذي يتعلق بتضحيات ببدائل لم يتم استفادة منها نظرا لاستخدام الموارد المتاحة في بديل معني بدل البدائل الأخرى، فاستخدام حجم معني من الموارد في إنتاج سلعة معينة يعين التضحية بسلع أخرى، كان يمكن أن توجه هذه الموارد لإنتاجها أي أن تكلفة الفرصة البديلة تعين من الناحية الاقتصادية الإيرادات أو الأموال المفقودة على أحسن البدائل المعروضة رغم أن نتيجة لتوظيف الأموال يف استخداماتها الحالية هناك صعوبة لتحديد أفضل الاستخدامات لرأس المال مثال، بالدقة الكاملة واللازمة.

#### 2- مفهوم التكلفة عند المحاسبين

عند المحاسبين التكلفة تتعلق بكل ما تضحى به المؤسسة قصد بلوغ الأهداف المسطرة مع قبول ما يتم التضحية به للقياس الكمي، حيث يتم إظهار مجمل الربح أو الخسارة وصافي الربح والخسارة على ضوء مقابلة جميع التكاليف بالإيرادات، وباعتبار التكلفة متصل تخفيضا لإيرادات لمؤسسة، ومن ثم تنقص قيمة الربح، وكون المحاسبة تسعى الى تحدي

الأرباح بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية، هذا ما جعل مفهوم التكلفة يأخذ موضعا واضحا ومهما بالنسبة للمحاسبين

## المطلب الثاني : مفهوم تدنيه التكاليف :

تهدف المؤسسة الاقتصادية الى زيادة أرباحها وتعمل على تحسين قدرتها التنافسية من خلال الحصول على تكلفة أقل من منافسيها وتقديم متوج بالجودة المطلوبة يف السوق، وتتضمن عملية تدنيه التكاليف جعلها أقل مما هي عليه. ويمكن إعطاء مفهوم لتدنية التكاليف على أنها تخفيضات حقيقية ودائمة يف تكلفة الوحدة من الإنتاج أو الخدمات المقدمة بدون ألتأثري على مالنتها للاستخدام (7)، (ومن ثم البحث عن الوسائل والطرق الخلاصة المطلوب بتحسني تصميم المنتجات من أجل تدنيه التكاليف المرتبطة بها، وبذلك فهي تدل على الانتقال من مستوى التكلفة الحالي الى مستوى أقل منه، ويتطلب ذلك تغري يف الظروف التي نحتسب على أساسها التكاليف بحيث يمكن للوحدة الاقتصادية من إنتاج نفس المنتوج بتكلفة أقل، أو يكون باستعمال آلة جديدة تؤدي نفس العمليات بتكلفة أقل، أو تعطي إنتاج أكر ب بنفس التكلفة، أو عندما يستخدم يف الإنتاج مادة خام جديدة ذات تكلفة أقل من تكلفة المادة المستخدمة من قبل، أو عن طريق تغيري نظام العمل كوسيلة للقضاء على الوقت الضائع أو بتخفيض تكلفة وقت العمل الضائع على المؤسسة أن تعمل على تدنيه تكاليفها مع مراعاة درجة مرونة طلب العملاء بالنسبة للسعر الذي تضعه بعد عملية الإنتاج، و الأخذ بعني الاعتبار أيضا رد فعل المنافسين، حيث أنهم بدون شك سيعملون على رفع جودة منتجاتهم وتدنيه تكاليفهم بقدر ما يستطيعون، لذلك على المؤسسة التي تعتمد على تدنيه تكاليفها لتحسني قدرتها التنافسية أن تعمل على الحفاظ على جودة المنتج، التقيد بالتوقيت المناسب لتسليم المنتج، وأن يكون السعر متناسب مع السعر السائد يف السوق قصد إرضاء الزبائن.

## المبحث الثاني : أهمية تدنيه التكاليف و الاساليب العامة

### المطلب الأول : أهمية تدنيه التكاليف :

تكمن أهمية تدنيه التكاليف يف المؤسسة الاقتصادية يف زيادة أرباحها ومن ثم تحسين قدرتها التنافسية باعتبار أن هامش الربح يعد أهم المؤشرات التي تساهم يف استمرارية ونمو المؤسسات الاقتصادية . كما تعد الربحية الهدف الأساسي للمؤسسات الصناعية واليت تتحقق بإحدى الطرق التالية :

زيادة المبيعات، زيادة الإنتاجية و تدنيه التكاليف .ويمكن اعتبار تدنيه التكاليف ذات أهمية كبيرة في تحقيق ربحية أكبر بالنسبة للمؤسسة، خاصة في ظل وجود صعوبات تواجهها زيادة المبيعات مثل وجود عدة منافسي، محدودية السوق والتكاليف التي تتبع تحقيق ذلك .وإذا اجتهنا إلى زيادة الإنتاجية فتواجهنا ضرورة توفر المؤسسة على قدرات إنتاجية التي يتم من خالها إنشاء خطوط إنتاجية جديدة وذلك يلزم توفري استثمارات مالية جديدة، لذلك تصبح عملية تدنيه التكاليف من العمليات التي يمكن تطبيقها داخل المؤسسة دون وجود الصعوبات السابقة .ويف كثري من الأحيان تعتبر عملية تدنيه التكاليف من أهم الأساليب التي تختارها المؤسسة لزيادة ربحيتها وذلك لكونها طريقة سلمية وبسيطة تعتمد على جدية المؤسسة و عملها الدائم والمستمر دون أن تتأثر بدرجة كبيرة بظروف السوق على عكس العناصر الأخرى التي يمكن أن ترفع من ربحية المؤسسة كزيادة أسعار المنتجات ،تحسين نوعية المنتجات واليت تتأثر بدرجة كبيرة بظروف السوق والطاقة المتوفرة لدى المؤسسة .إن تدنيه التكاليف تعتبر من الأمور المهمة، التي تعمل المؤسسة على تجسيدها ويمكن إبراز أهميتها يف كونها تحقق مجموعة أغراض كالاستخدام المثل ملا هو متوفر من إمكانيات متاحة للمؤسسة الاقتصادية وبالشكل الذي حقق ومفورات مالية مناسبة، المساهمة يف تحقيق الرقابة على المؤسسة الاقتصادية، الوصول إلى المستوى الذي يعزز المركز التنافسي للمؤسسة الاقتصادية و إيجاد أفضل السبل للاستثمار الأمثل للطاقات الإنتاجية مكان، آلات، أيدي منتجة المتوفرة والمتاحة للمؤسسة.

## المطلب الثاني : الأساليب لتدنيه التكاليف لتعزيز تنافسية المؤسسة

إن أساليب تدنيه التكاليف يف المؤسسة الاقتصادية عديدة ومتعددة، وكل منها يخدم الآخر، ويساهم يف تحسني القدرة التنافسية للمؤسسة، ولكن من أهم هذه الأساليب، يمكن التطرق إلى :

أ- أثر التعلم التعلم يساعد المؤسسة على تحقيق إستراتيجياتها التنافسية من خلال الاعتماد على العنصر البشري لتحسني قدرتها التنافسية، وذلك عن طريق اكتسابه للخبرة يف طرق تنظيم العمل وتنفيذه بما يؤدي إلى تخفيض التكلفة وزيادة الجودة ، وهو يتعلق بكل الإجراءات التي يتم بواسطتها إما تعديل أنماط سلوكية حالية أو تطوير أنماط أخرى جديدة، بحيث أن المؤسسة الاقتصادية تختار الأفراد الملائمين واستعدادهم للعمل، وتظهر أهمية التعلم يف كونه يسمح للمؤسسة الاقتصادية عند إنتاج منتج جديد بتدنيه يف نسبة مئوية من التكلفة الوحوية يف كل مرة عند تضاعف وتراكم الإنتاج من هذا المنتج أي أن عند إنتاج هذا المنتج الجديد يتم اكتساب خربات ومهارات يتم من خلالها معرفة أسباب عيوب المنتج كلما مت إنتاج عدد أكبر، ومن ثم يتم التعلم مع مرور الوقت، وبذلك فإن المؤسسة التي هلا عدة سنوات من أخيرة يف إنتاج منتج معني تكون تكلفتها منخفضة مقارنة مع مؤسسة أخرى بدأت الإنتاج يف السنة الحالية و كلما تضاعف حجم الإنتاج تنخفض تكلفة الوحدة المنتجة.

ب- اقتصاديات الحجم يسمح الإنتاج الكبرى بتدنيه التكلفة ويسمى هذا القانون يف علم الاقتصاد باقتصاديات الحجم، ويعين ذلك أن المنتج تقل تكلفته كلما زاد الحجم وذلك ألن التكلفة الثابتة يتم توزيعها على حجم الإنتاج، وهذا ما يجعل التكلفة الثابتة لوحدة المنتج تقل، ولذلك يمكن القول أن اقتصاديات الحجم الكبرى هي و يحصل عليها المشروع أو الوحدة الإنتاجية نتيجة للكرب، فكلما زاد حجم المشروع أو المصنع كلما تمكن من الحصول على انخفاض تكاليف الإنتاج بالنسبة تعمل لكل وحدة يقوم بإنتاجه.

ج- تكنولوجيا الإنتاج إن التكنولوجيا هي الجهد المنظم الرامي لاستخدام نتائج البحث العلمي يف تطوير أساليب أداء العمليات الإنتاجية، بالمعنى الواسع الذي يشمل الخدمات من الأنشطة الإدارية والتنظيمية وذلك بهدف التوصل ل أساليب جديدة وتفيد تكنولوجيا يفترض أنها مفيدة للمجتمع الإنتاج المؤسسة يف رفع إنتاجية عاملها ويحتسني أدائهم، وهي تأخذ شكل اختراعات أجهزة حديثة أو ابتكارات منهجية حديثة، وتساهم على انجاز أعمال ومهام اقرب باستثمار موارد أقل من الاعتماد على الطريقة التقليدية يف الإنتاج، كما متكون من تحقيق ذلك يف زمن أقصر وتؤدي إلى إنتاج أفضل نوعية، وبذلك فتكنولوجيا الإنتاج تساعد يف توسيع قدرات الإنسان وتزيد من الإنتاجية في المؤسسة.

د- تصميم المنتج لقد تزايد الاهتمام بتصميم المنتج وأصبحت له أهميته يف خلق العالقة بني المؤسسة المنتجة وزبائنها، إلى درجة جعلت الكثير من رجال البحوث ينظرون إلى هذه العالقة باعتبارها يف بعض احتمالات تعين الفرق بني النجاح والفشل، لذلك فإن التصميم الجيد للمنتج يساعد يف تحقيق رغبات المنتج والزبون معا، رغم تعارض مصالحهما بشأنه.

## خاتمة الفصل :

لقد أصبحت المؤسسات تعيش يف بيئة تنافسية جديدة الى تختلف عن البيئة العمالية ،مما أصبح ضروري أن تدعم قدرتها التنافسية وتحسنها باستخدام أساليب تسمح هلا بمواجهة هذا الواقع ، خاصة وأنها كغيرها من المؤسسات على مستوى الدول النامية الي زالت تفتقر لعامل التكنولوجيا ، قلة المهارة والإبداع ، مما يفرض عليها أحسن استغلال لمواردها ح تغطية النقص الموجود بها وكذلك المشاكل والتحديات التي تقف أمامها، لذلك جند المؤسسة الجزائرية تحاول ابتداء بعض أساليب العمل المتطور للتفوق على منافسيها وكلها أساليب تستهدف تدنيه تكاليفها

# الفصل الثاني :

طريقة حساب تكاليف بالمحاسبة  
التحليلية

## مقدمة الفصل :

يتميز عصرنا الراهن بأنه عصر العولمة و انفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض، كما أنه عنصر التطور الهائل في التكنولوجيا و المعلومات، و قد لعبت محاسبة التكاليف دورا هاما و حيويا في الحياة الاقتصادية باعتبارها قاعدة أساسية لإنتاج البيانات و المعلومات الداخلية و الكمية و النقدية التي تساندهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط و الرقابة الأداء و محاسبة المسؤولية .

كما تقوم المحاسبة التحليلية بدور مهم في إعداد التقارير المالية لكون تكلفة المنتج تمثل عنصرا أساسيا من العناصر اللازمة لتحديد الدخل و المركز المالي للمؤسسة و خاصة الصناعية، و تهتم محاسبة التكاليف بشكل أساسي بتجميع و تحميل تكاليف الناتج على الوحدات المنتجة .

سننظر في هذا الفصل إلى لعناصر التالية :

المبحث الأول : ماهية المحاسبة التحليلية .

المبحث الثاني : طرق تخفيض وحساب التكاليف .

## المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

إن موضوع محاسبة التكاليف يكمن أساسا في دراسة و حساب التكاليف و تحليلها و مراقبتها لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي مثل: تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة و النتيجة التحليلية للمؤسسة.

### المطلب الأول : تعاريف، أهداف وأهمية المحاسبة التحليلية

إن هدف أي مؤسسة هو تحقيق ربح، و هذا يتم من خلال كون الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة تكون أكبر من التكاليف التي تتحملها خلال الفترة المالية ، فالتكاليف إذن مفردة مهمة جدا ومن الواجب دراستها و الاهتمام بها بدقة، لكونها تعتبر العنصر الرئيسي و الذي يساهم في تحقيق الهدف من خلال استخدامها بشكل أمثل و بشكل اقتصادي، و محاسبة التكاليف من العلوم التي تساعد إدارة المؤسسة على ذلك.

### الفرع الأول: تعريف المحاسبة التحليلية

لقد تعددت تعريفات محاسبة التكاليف بتعدد كتبها و وجهات نظرهم بسبب شموليتها من ناحية و مواكبتها للتطورات من ناحية أخرى، لذا فإن تعدد التعاريف يرجع إلى غنية كل كاتب في إبراز بعض النواحي، وفي حقيقة الأمر دهم يتفقون جميعا من حيث الدور، وفي هذا الصدد سنحاول عرض أهم التعريف كما يلي :

**التعريف الأول:** "المحاسبة التحليلية هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها و تحميلها على الأقسام الإنتاجية، و تسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية، غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي".

**التعريف الثاني:** " المحاسبة التحليلية هي تقنية تحليل الأعباء، و المنتجات بهدف تقييم السلع و المنتجات المباعة، و كذا مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال".

**التعريف الثالث:** "هي أحد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحكمها بمجموعة من مبادئ و الأصول المحاسبية، تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها و التخطيط للمستقبل، كما تقوم بتتبع و تسجيل و تحليل التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفعالية".

**التعريف الرابع:** "هي تطبيقات التكلفة و مبادئ حسابات التكاليف، الطرق والتقنيات لعلم وقت أساليب التحقق من التكاليف، و السيطرة عليها و مراقبتها، و تحديد مقدار الربحية و عرض المعلومات لإغراض اتخاذ القرارات الإدارية".

1رحال علي , سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية , ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر , 1992, ص1,

AROPIM ET PALY. comptabilite anaytique d exploitation . DUNOD . paris . 2edition 2

3 اسماعيل يحي التكريتي ' محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق , دار النشر و التوزيع , عمان , الاردن , 2006 , ص 23

4 عماد يوسف الشيخ , محاسبة التكاليف , دار اثراء للنشر و التوزيع , عمان , الاردن و 2008,ص13

إن للمحاسبة التحليلية أربع استخدامات كبيرة و متميزة و هي :

1- تحديدا سعر المبيعات

2- إعطاء عناصر تسمح باتخاذ القرار

3- تجهيز قسم مراقبة التسيير بالمعلومات

4 - التسعير الجيد للخدمات

و من هذه التعارف يمكن القول أن المحاسبة التحليلية هي أداة لمعالجة المعلومات وفق مبادئ و قواعد محاسبية للوصول إلى النتائج، كما تعتبر أداة من أدوات مراقبة التسيير يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات .

### الفرع الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية

من النتائج التي إليها المحاسبة التحليلية ما يلي :

1 - بحسابها للتكاليف و سعر التكلفة تساعد و تسهل على :

تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم، وبهذا تسهل أيضا في عملية تحديد النتائج.

تحديد سعر البيع لمنتجات المؤسسة.

مراقبة التكاليف، و بالتالي مراقبة عمل المؤسسة و مسيرتها .

2 - دراسة المرودية التحليلية تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك ب :

تسجيل المصاريف وتخفيضها، التموين، الإنتاج، التوزيع.

تسمح بقياس النتائج التحليلية.

تساعدهم في وضع الميزانيات التقديرية.

### الفرع الثالث: أهمية المحاسبة التحليلية

إذا كان تواجد نظام للمحاسبة المالية في أي مؤسسة من المؤسسات يعد أمرا إلزاميا بحكم القانون، فإن الأمر يختلف بالنسبة لتواجد نظام محاسبة التكاليف، الذي يبقى أمرا اختياريا يتوقف على مدى تقدير إدارة المؤسسة بأهمية وجود هذا النظام فيها. إن الحديث السابق كان صحيحا و مقبولا في وقت لم تصل فيه التطورات و التغييرات في بيئة الأعمال إلى قمة الثارة، مما أدى إلى ظهور أفكار و مفاهيم إدارية جديدة جعلت وجود نظام ل حاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية، ضرورة لا مفر منها، و ذلك نظرا لتزايد أهمية في الوقت الحاضر و تصاعد الدور الذي يمكن أن يؤديه في المؤسسات الاقتصادية، إذ تعتمد عليه الدارة في توفير البيانات و المعلومات اللازمة للعملية الادارية سواء في مجال التخطيط أو مجال الرقابة أو اتخاذ القرارات حتى تستطيع المؤسسة البقاء في السوق و الاستمرار في المنافسة و رفع معدلات الربحية التي تحققها.

## المطلب الثاني: مقومات، وظائف و مزايا المحاسبة التحليلية

سنقوم في هذا المطلب بعرض مقومات، وظائف و مزايا محاسبة التكاليف .

### الفرع الأول: مقومات المحاسبة التحليلية

تتفق معظم أدبيات المحاسبة على أن هناك عدة مقومات رئيسية يتأسس عليها أي نظام محاسبة للتكاليف يمكن أن يؤدي وظائفه بكفاءة أمام الإدارة، ولهذه المقومات شروط يجب مراعاتها و هي كالتالي:

البساطة و الوضوح مانع حدوث الأخطاء .

تقليل عدد الدفاتر والمستندات دون التأثير سلبا على سير العمل وبشكل يحقق الأهداف المحددة .

تحقيق المستند أو التقرير أو السجل للهدف الذي صمم من أجله .

وبعد توفر الشروط المفروضة أعلاه يمكن تلخيص هذه المقومات بما يلي :

#### تحديد مجموعة مستنديه و دفترية سليمة :

حيث أن تصميم المستندات و مجموعتها الدفترية و دورتها من المقومات الأساسية لأي نظام سليم للتكاليف باعتبارها الوسيلة التي تعتمد عليها الإدارة في تجميع البيانات الخاصة بعناصر التكاليف، لغرض تسجيلها وتبويبها و الرقابة عليها، و لا شك أن لكل عنصر من عناصر التكلفة الثالثة تكلفة المواد ، تكلفة اليد العاملة وتكاليف أخرى دورة مستندة خاصة به، يتم من خلالها حصر تكلفة كل عنصر منها، تمهيدا لتحميلها على وحدة التكلفة التي استفادت منها، ثم إلى مراكز التكلفة المسؤولة عن إنتاج هذه لوحدات . يقصد بالمجموعة المستهدوية كل الوثائق التي تم إعدادها داخل المؤسسة أو تم الحصول عليها من طرف معاملها، و هي بذلك تكون المصدر الأول للبيانات والتي تحدد نوعية مداخل النظام التكاليف

#### تحديد أساس قياس التكلفة :

هذا الأساس الي يقل أدهميه و ضرورية عن غيره من الأسس والأركان اللازمة لتصميم أي نظام للتكاليف، حيث يتم اعتماد أحد الطرق في قياس التكلفة و يكون اعتماد هذه الطرق وفقا للظروف المناسبة للمؤسسة، فقد تكون هذه الطرق إما طرقا تقليدية أو حديثة.

#### تحديد دليل التكاليف :

يقصد بدليل التكاليف إعطاء كل حساب رقما خاصا به، و يمثل دليل التكاليف في الشركات المختلفة الخطة الرقمية الخاصة بتبويب الحسابات، (مراكز التكلفة، وحدات النشاط و عناصر التكاليف.)

## تحديد فترة التكلفة :

في محاسبة التكاليف يجب تحديد الفترة الزمنية و التي تعتبر من المقومات الأساسية .  
هذه الفترة يتم فيها حصر التكاليف على أساسها و توزيعها على مراكز التكلفة المختلفة لقياس تكلفة  
النتاج 1 خاصة ألن فترات احتساب عناصر التكاليف المختلفة .

## تقارير التكاليف :

يتكون نظام محاسبة التكاليف كغيره من الأنظمة من ثلاثة أركان رئيسية و هي المداخلات، المعالجة  
والتشغيل، المخرجات، ويتم تجهيز مخرج انتظام التكاليف من خلال تقارير تقدم لإدارة المؤسسة

## الفرع الثاني: تقارير التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف بعدة وظائف منها:

### 1 - الوظيفة التسجيلية :

تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف(مواد، أجور، مصروفات.)

2 - الوظيفة التحليلية :و تعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر  
من عناصر التكاليف بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر .

3 - الوظيفة الرقابية :تقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، و لكل مركز تكلفة ملا ينبغي  
أن تحتاجها لوحدة المنتجة، و مقارنة هذه المعايير بما ينفق فعال و كل عناصر التكلفة، وتحديد الانحرافات  
وأسباب الحد منها.

4 - الوظيفة الإخبارية :ترتبط هذه الوظيفة بالوظيفة السابقة، فبعد اكتشاف الانحرافات ودراسة أسبابها،  
تخبر إدارة بهذه النتائج وذلك لاتخاذ القرارات اللزوم لتصحيح هذه الانحرافات و عدم تكرارها .

5- الوظيفة التحفيزية :تتحقق هذه الوظيفة بعد انجاز الوظائف السابقة، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع  
الأقسام المؤسسة من أجل تنفيذها ما هو مخطط و عدم تجاوز المعايير المحددة في عملية النفاق، و من  
دهنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفاء و اقتصادي، هذا يساعد الإدارة على  
تحقيق أهدافها.

1 الاخرس عاطف و اخرون مرجع سبق ذكره , ص 31

2 اسماعيل يحي التكريتي , مرجع سبق ذكره ص 24-25

## الفرع الثالث: مزايا المحاسبة التحليلية

1 تكمن مزايا المحاسبة التحليلية في النقاط متعددة التالية :

توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المؤسسة، و التي تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة منها في النتائج النهائية للمؤسسة من ربح أو خسارة، و تساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلية المناسبة للمبيعات .

- تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي للمؤسسة.

- تساعد الدارة على اتخاذ قرارات المزايدات و المناقصات.

- مراقبة وضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام وأجور ومصاريف صناعية

- تحديد أسباب الربح والخسارة في المؤسسة .

- تزويد البيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة

- الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المؤسسة و ذلك عن طريق حصر التالف من المواد ومعرفة

الوقت الضائع.

## المبحث الثاني: طرق تخفيض وحساب التكاليف

كما هو معروف أن هدف أي مؤسسة اقتصادية هو تحقيق الربح بالدرجة الأولى، ويتوقف تحقيق هذا الهدف على كون إيرادات المؤسسة تكون أكبر من تكاليفها هذا من المحاسبية، فمن هنا تبرز أهمية المؤسسة بالاهتمام بجانب التكاليف من ناحية تحديدها تحديدا دقيقا، وكذلك العمل إلى تخفيضها، فسعي المؤسسة على تحقيق هذا الهدف يتطلب منها استعمال طرق وأساليب تساعد على تحقيق ذلك

### المطلب الأول : أساليب وطرق تخفيض التكاليف

مع زيادة حدة المنافسة و التطورات الهائلة في التكنولوجيا كان البد من تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة مما جعلها تركز على التكلفة، من خلال تخفيضها و التقليل منها، بحيث تعتبر هاتين الأخيرتين أحد أدهم اهتمامات إدارة التكلفة، و التي تسعى للبحث عنها من خلال مجموعة من الأساليب و الطرق التي تسمح بتحقيقها و تحديد المستوى الأمثل للتكاليف .

### الفرع الأول : التحسين والتطوير المستمر

تعتبر فكرة التحسين و التطوير المستمر بمثابة هدف تطويري لأداء يسعى نحو تنظيم منفعة المستهلك عن طريق العمل على تخفيض التكلفة، لذا فهو يتعلق بصفة أساسية بالنواحي التشغيلية للمؤسسة، فهو يعد من أدهم طرق و أساليب تخفيض التكاليف و الرفع من الجودة، و يعتمد على فلسفة إزالة الفقد من كافة الأنشطة و المسارات الخاصة بعملية إنتاجية معينة داخل المؤسسة، الأمر الذي يؤدي إلى تطويرها و تخفيض تكاليفها، ويكون ذلك من خلال إحكام الرقابة على تكاليف التخزين من خلال ضبط توقيت استلام المواد اليوم و استعمالها غدا، و ضبط توقيت الانتهاء<sup>2</sup> من النتاج إلى تسليمها للزبائن . الفرع الثاني: التكلفة المستهدفة ظهرت هذه الطريقة أول مرة في شركة (TOYOTA) اليابانية سنة 3903 ثم تطورت و عرفت إقبال كبيرا لدى المؤسسات الأوروبية و الأمريكية،<sup>3</sup> فتهدف طريقة التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية بصفة أساسية إلى تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات، و هي تقوم في سبيل تحقيق ذلك بتناول العملية الإنتاجية بصفة متكاملة من داخل المؤسسة و خارجها، مستعينا ببعض النظام الإدارية و الإنتاجية المتطورة و التي تتفق معه في أهمية التركيز على العمل و على إشباع رغباته بتقديم منتجات متقدمة و ذات جودة و تكاليف مناسبة<sup>4</sup> فطريقة التكلفة المستهدفة كغيرها من الطرق الأخرى لها أهدافها ومبادئها سنوجزها كالآتي :

1- أهداف طريقة التكلفة المستهدفة :

تهدف طريقة التكلفة المستهدفة بصورة أساسية إلى التخفيض في التكاليف و التطوير في المنتجات، كما تهدف إلى تحقيق إلى أهداف الفرعية الآتية :

1-1 السعر يؤدي إل التكلفة :استنادا لهذا المبدأ تضع طريقة التكلفة المستهدفة هداف تكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافس ي، و هذا ما يعبر عنه بالمعادلة الآتية:

**التكلفة المستهدفة= سعر البيع – هامش الربح المستهدف**

### 2-1 التركيز على العميل :

أي التركيز على المتطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة و الوقت و التي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج و العمليات و في نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها

### 3-1 التركيز على مرحلة التصميم:

في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج و العملية، لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية النتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض من إطلاق منتوجات جديدة في السوق .

### 4-1 تخفيض تكلفة دورة الحياة:

يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين و العملاء، و تتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة و التوزيع .

### 5-1 إدماج سلسلة القيمة :

يعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات و العملاء في طريقة التكلفة المستهدفة.

## 2 مبادئ طريقة التكلفة المستهدفة:

ترتكز طريقة التكلفة المستهدفة في تحقيق أهدافها على مجموعة من المبادئ تتمثل في التي :تقوم طريقة التكلفة المستهدفة على أساس تخطيط المتوسط و الطويل الأجل للتكاليف والأرباح .

تؤكد على أهمية تشغيل فريق عمل ذي مهارة ملائمة للمهام المنسوبة إليه، سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها كامل و ردين و الوسطاء و الموزعين . تهتم بتوثيق العالقة مع الموردين و تجعل أساس التعامل معهم الثقة لسنوات طويلة، أو تجعل منهم شركاء –للمؤسسة أو طرفا أساسيا في عملية التخطيط و التعميم للمنتجات . تتنادي بأهمية بإنتاج العديد من المنتجات في المؤسسة الواحدة، حتى تسهل عملية

تحقيق الأرباح المستهدفة - للمجموعة ككل. تقوم بإشراك جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية، مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية - تعتمد على أساس دقيق و صحيح من المعلومات الجديدة من داخل و خارج المؤسس

### الفرع الثالث: محاسبة المسؤولية

بنظام رقابي يهدف إلى ربط التكاليف والإيرادات بالأشخاص المسؤولين عن حدوثها ضمن مراكز المسؤولية و محاسبتهم وفق الصلاحيات والمسؤوليات المحولة لهم. و تقوم على تحديد الأهداف المحددة، و تتم الرقابة على أدائه و تقييم كفاءته و إذا وجدت أي الانحرافات تتم 2محاسبته. و محاسبة المسؤولية هدف أساس ي يتمثل في تمكين المستويات الدارية المختلفة في المؤسسة و مالسؤوليين عن وحدات الإشراف من الرقابة على عناصر الإيرادات، كما تمكن من قياس الاداء داخل وحدات الهيكل التنظيمي، و تسمح للمسولين باتخاذ لإيرادات الصحيحة داخل المؤسسة، كما توجد مجموعة أخرى من الأهداف نذكر منها:

يهتم بأسلوب محاسبة المسؤولية بإيجاد عالقة مباشرة بين التكاليف و الإيرادات و الأشخاص المسؤولية عنها على أساس إمكانية التحكم و القابلية للرقابة، لتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف و الإيرادات - تحتوي محاسبة المسؤولية على مبادئ و أسس التنظيم و نظم المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف و التقارير مع ربط هذه النظم بالمستويات الإدارية .

تساعد محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الاقتصادية ككل، فهي أسلوب لرقابة تنفيذ الخطط عن طريق متابعة تنفيذ الأحداث و تقييم أداء كل وحدة من وحدات الإشراف، و التعرف على الانحرافات و اتخاذ الإجراءات اللازمة للتوصل إلى الحلول المناسبة . يتجه مضمون محاسبة المسؤولية إلى تبويب و تجميع و تحليل عناصر التكاليف و الإيرادات بالنسبة لوحدة المسؤولية، و عليه يمكن تحديد حجم المشاكل الدارية و الانحرافات بالنسبة لكل فرد أو مستوى إداري مسؤول، تمهيدا لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

### الفرع الرابع: مقياس الأداء المتوازن :

إن مقياس الأداء المتوازن يعد إطارا متكامل لأداء لاستراتيجي لتنظيم الأعمال، فهو أداة التي تستخدم لنقل و توصيل إستراتيجية المؤسسة إلى الوحدات و المستويات الدارية المختلفة، و هي أداة لترجمة إستراتيجيات المؤسسة إلى أهداف تشغيلية و مؤشرات عملية تحقق رؤية و مهمة المؤسسة، وأيضا لقياس نماذج التنفيذ في هذه الوحدات و استخدامها بشكل يضمن تحقيق النتائج المستهدفة بما يدعم قوة المؤسسة و موقفها التنافسي، فهو يجمع بين المقاييس المالية و غير المالية و يهتم بالأهداف في الأجل قصير المدى و طويل المدى و يربط بين الاستراتيجيات و العمليات بما يحقق التوازن بين حاجات الأطراف المعنية بتنظيم الأعمال و دهم المستثمرين و العمال و العاملون و المجتمع

## المطلب الثاني: طرق حساب التكاليف و التكلفة النهائية

لمحاسبة التكاليف عدة الطرق في احتساب التكاليف و التكلفة النهائية، بحيث نجد كل طريقة تختلف عن الأخرى فبكيفية التعامل مع التكاليف ، ويكمن هذا لاختلاف ،ويكمن هذا الاختلاف في الدقة عند احتساب التكاليف و التكلفة لنهائية فتمتازا لطرق الحديثة بأكثر دقة عن الطرق التقليدية. 0 .

### 1- طرق التكاليف الفعلية :

هي التكاليف التي تمت فعال في سبيل إنتاج أو الخدمات، و يسميها البعض التكلفة التاريخية للدالة على أنها حدثت فعلا وليست تكلفة مخططة للمستقبل ، و تحتوي على مجموعة من الطرق

### 2- طريقة التكاليف المعيارية :

هي تكاليف محددة مسبقا و تتميز بصيغة معيارية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة فيفتر معينة و قياس قدراتها وإمكاناتها في تحقيق برامجها، و هذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعال من كمية و قيمة العناصر التكاليف و ما يحدد من قبل، فهي إذن طريقة موجهة إلى المستقبل و ليست تاريخية، و يمكن تحديد التكاليف النموذجية بعدة طرق تتلقى [كلها ذات عالقة بالميزانية التقديرية أو برنامج نشاط المؤسسة للفترة.

### 3- طريقة حساب التكلفة على أساس الأنشطة :

هي أحد أنواع طرق محاسبة التكاليف الحديثة و التي تهتم بتحليل الأنشطة و اعتبار تكلفة السلعة المنتجة أو الخدمة المقدمة على أنها تكلفة الأنشطة ذات القيمة المضافة و التي ساهمت في إنتاجها، حيث تتيح هذه الطريقة تحديد تكلفة المنتج بشكل أدق إضافة إلى زيادة الكفاءة الإنتاجية بسبب إلغاء الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة و لتؤثر على جودة المنتج .

## خالصة الفصل :

تعد المحاسبة التحليلية من أدهم الركائز التي يقوم عليها النظام المحاسبي، و من أدهم مصادر المعلومات داخل المؤسسة باعتبارها تمثل أساس معالم اقتصاد السوق، بتقديمها كل المواصفات الكمية و النوعية، و التي على أساسها يتوقف اتخاذ مجموعة من القرارات الهادفة إلى تحقيق المرودية المالية للمؤسسة و تحسين أدائها باستمرار .

ومن جهة أخرى نجد أنها تكتسح مكانة أكبر هذه المكانة هي نتيجة للمهام الحساسة التي تقوم بها كقياس التكاليف المعيارية وكذا قياس المرودية التي تعتبر من أهداف محاسبة التكاليف.

# الفصل الثالث :

دراسة حالة شركة سونطراك اريزو



## مقدمة الفصل:

بعد الانتهاء من الدراسة النظرية لتطبيق المحاسبة التحليلية ف، سوف نحاول إسقاط ذلك على واقع " مؤسسة سونا طراك مركب Z/GP1 لتكون تقال لدراسة الميدانية هذه من خلال دراسة إشكالية إلى أي مدى يمكن تطبيق نظام المحاسبية التحليلية في المؤسسة و ما هي الأسباب التي تحول دون تطبيقها في المؤسسات الجزائرية .

و إذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مباحث و هي على النحو التالي :

المبحث الأول : تقديم عام لشركة سونا طراك .

المبحث الثاني: حسابا لتكاليف ودراستها .

## المبحث الأول : تقديم عام لشركة سونا طراك

سنعرض في هذا المبحث إلى التعريف بالمؤسسة والتي هي محل الدراسة وأدهم الوظائف والمصالح التي تتكون منها، ثم نتناول في الأخير نشاط المؤسسة وأ أهميتها الاقتصادية .

### مطلب الأول : ماهية شركة سونا طراك

سننظر في هذا المطلب إلى التعريف بالشركة

### أولا : نبذة تاريخية عن سونا طراك

لنشأت المؤسسة الوطنية للبحث والتنقيب والنقل والبحث وتسويق المحروقات المعروفة بسونا طراك بموجب المرسوم رقم 10-293 المؤرخ في 13-31-3900 و قد توسع مهامها بموجب المرسوم رقم 11-190 المؤرخ في 11-69-3900 لتصبح مؤسسة وطنية للتنقيب، الإنتاج، التحويل و التسويق كما أن المرسوم التشريعي المؤرخ في 16-60-3970 يعطي للشركة حق الاحتكار و التوزيع الشامل للطاقة و المنتجات البترولية و قد انضمت الجزائر من خلال سونا طراك ضمن الدول المصدرة للنفط . و بتاريخ 12-61-3973 أعلن الرئيس "دهوري بومدين" امتداد لروح الحرية و السيادة الوطنية قراراته التاريخية بتأميم المحروقات و قد فرض هذا اليوم نفسه كمركز لوحدة مصير شركة سونا طراك و الجزائر ككل . و بعد التأميم أصبح على عاتق سونا طراك مهمة جمع موارد التحويل بالعملية الصعبة بغية المساهمة في التطور الاقتصادي للوطن، حيث ركزت جمودها على تقويم المحروقات وذلك من خلال سياسة استثمارية مكثفة، ومن خلال تطوير جميع فروع الصناعة البترولية، و قد نتج عن تعدد بروز شركة توظف أكثر من 366 ألف عامل و قد تمثلت نشاطاتها فيما يلي :

البحث .

-التنقيب .

-إنتاج البترول الخام.

- إنتاج الغاز .

- الخدمات البترولية.

- النقل بالأنابيب البتر و كيمياء .

- تسويق المحروقات .

## ثانيا: تعريف شركة سونا طراك

مؤسسة سونا طراك، مؤسسة وطنية نفطية و غازية، تأسست سنة 1963 و لها مهمة :

- تموين الطاقة الوطنية.

- تنمية و تطوير الحفاظ على الاحتياط النفطية الوطنية.

- تقديم و تسويق المتغطيات السائلة و الغازية .

وتشغل ما يقارب من 37000 عامل، و بعد إعادة هيكلتها سنة 1980 ركزت مؤسسة سونا طراك

مهمتها الإستراتيجية على النشاطات التالية:

- نشاط استغلال و البحث عن المحروقات.

- نشاط تطوير و استغلال آبار المحروقات.

- نشاط نقل المحروقات عبر الأنابيب .

- نشاط تمييع و تكرير الغاز .

و قيم الناتج الصافي للمحروقات ب105,8 مليون طن منها 84,2 مليون طن و جهت للتصدير .

و اغلب آبار الزيت و الغاز المكتشفة لحد الآن تقع بضواحي منطقة حاسي مسعود و حاسي الرمل أين تم

اكتشاف اكبر الآبار سنة1956.

## ثالثا: أهداف و أفاق شركة سونا طراك

1- أهداف شركة سونا طراك :

1-1 أهداف شركة سونا طراك الإستراتيجية

- التحكم مع الاستعمال الأمثل للوسائل و التقنيات بهدف الترقية و التحسين الدائم لشهرتها و عالماتها

- تلبية الحاجيات الوطنية المتزايدة في الجزائر - . توصيل التكامل الوطني بتقوية الدعم للقواعد

الصناعية.

- المشاركة في الصناعية و التجارية في الخارج حتى تكون أكثر قربا الزبون النهائي

- لانجازات تنويع منتجاتها

2-1 أهداف شركة سونا طراك على المستوى الدولي:

- أن تكون القائد فيتصدر الغاز الطبيعي، لاسيما عن طريق أنابيب الغاز

- أن تكون القائد في ميدان تكامل النشاطات الصناعية على مستوى الاقتصاد الوطني و المغرب العربي

- إن هدف شركة سونا طراك هو أن تصبح مجمع بترولي دولي و لهذا الغرض يجب عليها:

\_ تسطير أهدافها.

\_ توضيح إستراتيجيتها.

## المطلب الثاني: تنظيم شركة سونا طراك :

المخطط الهيكل بالكلي لسونا طراك يتمحور حول المديرية العامة، النشاطات العملية والمديرية الوظيفية .

### 1 - المديرية العامة للمجموعة:

هي مؤمنة من طرف رئيس المدير العام المكلف بتوفير الدعم الأساسي في تنسيق إدارة المجموعة إحضار تنسيقي التنفيذ و تنسيقي الاختيار و التوجيه المكلف بدراسة الملفات و سجل التوصية إلى تنسيقي التنفيذ .مصلحة الأمن الداخلي المؤسسة SIE مرتبط مباشرة بالمديرية العامة.

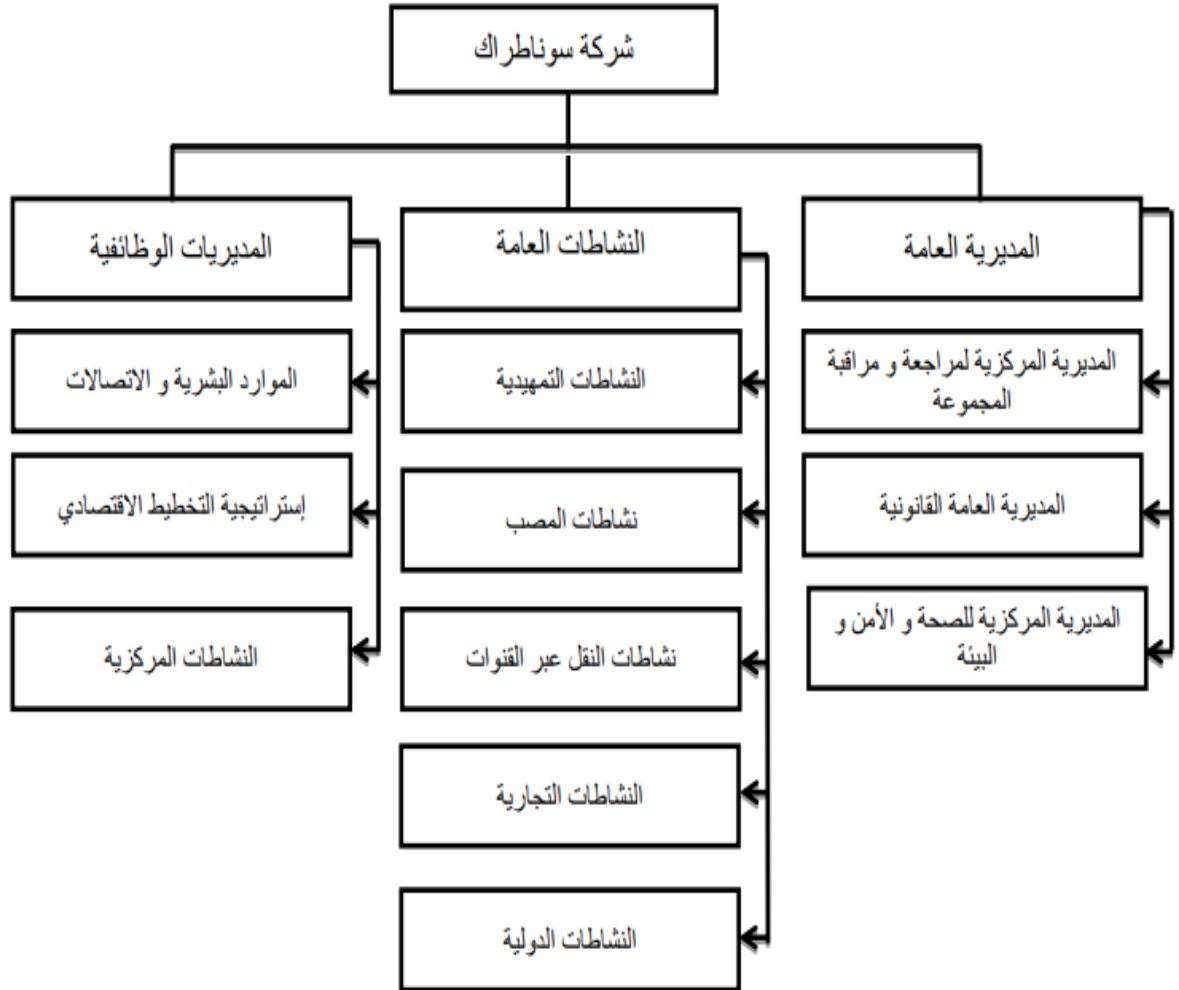
### 2- النشاطات العملية:

هذه النشاطات التنفيذية لها وزن اقتصادي كبير و دولي بواسطة ميدانها النشاطي المتمثل في الصناعة البترولية والغازية .تمارس المجموعة مهامها و تطور إمكانياتها في الجزائر والخارج عن طريق 3 أنشطة موضوعة تحت سيطرة نائب الرئيس .

### 3- المديرية الوظيفية:

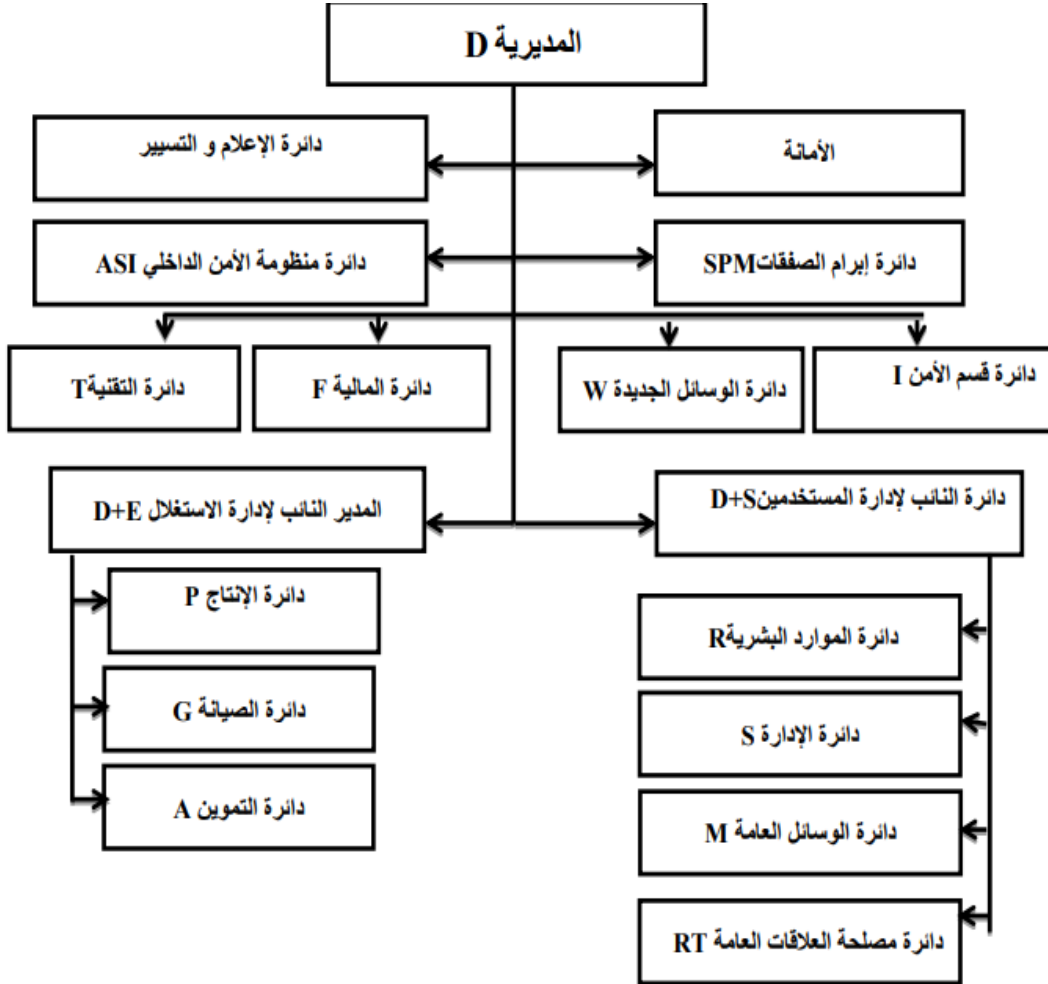
تسهر على تطبيق السياسات و الاستراتيجيات في المجموعة ، تقوم بإعداد وسائل قيادة المجموعة، توفر الخبرة و الدعم اللازمين للأنشطة العملية لها .

الهيكل التنظيمي العام لشركة سوناطراك



المرجع: من إعداد الطالبتين استنادا إلى وثائق المؤسسة

الهيكل التنظيمي لمركب GP1/Z



المراجع: من إعداد الطالبتين استنادا إلى وثائق المؤسسة

## المبحث الثاني: حساب تكاليف ودراستها

سنقوم في هذا المبحث بحساب التكاليف ودراستها

### المطلب الأول: حساب التكاليف

سيتم في هذا المطلب توزيع التكاليف إلى مباشرة و غير مباشرة بإتباع مفاتيح التوزيع المعمول بها في الشركة محل الدراسة.

#### اولا : التكاليف المباشرة :

جدول رقم 1 يوضح التكاليف المباشرة لكل من قسمي التموين و الانتاج 2017- 2018

قسم الإنتاج		قسم التموين	البيان
إنتاج منتجات تامة الصنع	تكاليف اليد العاملة المباشرة	مصاريف التموين	
1524812,51	0,00	0,00	ح /60 المشتريات المستهلكة
87994,76	0,00	0,00	ح /61 الخدمات الخارجية
0,00	0,00	2445219,94	ح /62 الخدمات الخارجية الأخرى
0,00	1896597,77	0,00	ح /63 أعباء المستخدمين
0,00	0,00	0,00	ح /64 الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة
1905841,31	0,00	0,00	ح /68 المخصصات للاهتلاكات و المؤونات
3518648,58	1896597,77	2445219,94	المجموع

المرجع: من إعداد الطالبتين استنادا إلى وثائق المؤسسة

## ثانيا: التكاليف الغير مباشرة

أولا سيتم حصر جميع التكاليف غير المباشرة للأقسام الثانوية لكي يتم توزيعها على الأقسام الرئيسية وفقا لما هو معمول بهدفي شركة سونا طراك والجدول التالي يبين كيفية توزيع هذه لتكاليف.

جدول رقم 2 يوضح التكاليف غير المباشرة توزيع اعباء اولي 2017-2018

جدول توزيع أعباء الأولي							
البيان	أعباء مشتركة	أعباء حظيرة الشاحنات	أعباء نقل المواد الأولية	أعباء نقل المواد التامة	أعباء تموين المادة الأولية(بوتان)	أعباء تموين المادة الأولية(بروبان)	أعباء تخزين المواد الأولية
ح/ 60	1719129,33	5227623,24	0,00	0,00	14116484,37	369546,70	0,00
ح/ 61	364107,62	2249091,75	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ح/ 62	3721137,32	307656,49	827482,26	154074,33	0,00	0,00	0,00
ح/ 63	53013617,30	3564864,54	10674496,89	10378601,25	0,00	0,00	3288997,16
ح/ 64	773659,51	114430,29	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ح/ 68	1606787,37	4420987,66	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	61198438,45	15884653,97	11501979,15	10532675,58	14116484,37	369546,70	3288997,16

المرجع: من إعداد الطالبتين استنادا إلى وثائق المؤسسة

جدول رقم 3 يوضح توزيع اعباء الثانوي 2017 - 2018

جدول توزيع أعباء الثانوي						
قسم التموين		قسم الإنتاج		قسم التوزيع		
أعباء مشتركة	مصاريف التموين	تموين المواد التامة الصنع	تكاليف اليد العاملة المباشرة	إنتاج منتجات تامة الصنع	مصاريف التوزيع	توزيع المواد التامة
أعباء حظيرة الشاحنات	22316901,28	264676,18	16319402,94	-	5765921,88	16531536,17
أعباء نقل المواد الأولية	9536872,44	139169,55	-	-	3031783,06	3176828,92
أعباء نقل المواد التامة	8727497,38	-	-	-	2774481,77	-
أعباء تموين المادة الأولية (بوتان)	-	442047,16	-	-	-	10090628,42
أعباء تموين المادة الأولية (بروبان)	-	-	-	14116484,37	-	-
أعباء تخزين المواد الأولية	-	-	-	369546,70	-	-
المجموع	40581271,10	854892,89	16319402,94	17775028,23	11572186,71	29798993,51
طبيعة وحدة القياس	كمية مشتراة	كمية مشتراة	كمية منتجة	كمية منتجة	كمية مباعة	كمية مباعة
عدد وحدات القياس (طن)	31538,819	374,596	23096,839	6054,636	5501,977	20778,525
تكلفة الوحدة	1286,71	2258,15	706,56	2935,77	2103,28	1434,12

المرجع: من إعداد الطالبتين استنادا إلى وثائق المؤسسة

### ثالثا: حساب تكلفة التموين و تكلفة الإنتاج

تحسب تكلفة التموين وفقا لطريقة التكاليف الكلية بجمع ثمن الشراء زائد مصاريف الشراء المباشرة و غير المباشرة، ومن ثم نحسب تكلفة الوحدة المشتراة وذلك بقسمة التكلفة الجمالية مضافا لها مخزون بداية المدة و تقسم في الأخير على الكمية الجمالية (كمية مشتراة، كمية مخزون بداية المدة)، أما بالنسبة لتكلفة النتاج فيتم جمع تكلفة المادة الأولية لمستعملة زائد المصاريف المباشرة والغير مباشرة .

### حساب تكلفة التمويل

تم تمويل هذا المركز بالمواد التالية :

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

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

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

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

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

مخزون بداية المدة = 0,00

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

التمويل الخارجي= 0,00

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

قارورة B03 : التمويل الداخلي = 0,00

التمويل الخارجي = 0,00

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

قارورة B13 : التمويل الداخلي = 0,00

التمويل الخارجي= 134,355 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

مخزون بداية المدة = 57,33 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

قارورة P11: التمويل الداخلي= 0,00

التمويل الخارجي= 4,026 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

مخزون بداية المدة = 0,22 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

قارورة : P35 التمويل الداخلي = 0,00

لتمويل الخارجي = 233,695 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

مخزون بداية المدة = 2,52 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

جدول رقم 4 حساب تكلفة التموين غاز بوتان و البروبان 2017- 2018

تكلفة التموين						
بروبان			بوتان			البيان
القيمة الإجمالية	السعر الوحدوي	الكمية	القيمة الإجمالية	السعر الوحدوي	الكمية	
23 258 560,78	3 380,00	6 881,231	83 342 647,44	3380,00	24657 ,588	ثمن شراء المواد الاولية
533 505,18	77,53	6 881,231	1 911 714,76	77,53	24 657,588	مصاريف الشراء المباشرة
8 854 139,42	1 286,71	6 881,231	31 727 131,68	1 286,71	24 657,588	مصاريف الشراء الغير مباشرة
32 646 205,38		6 881,231	116 981 493,88		24 657,588	تكلفة الشراء
	3 380,00	0,00	145 863,90	3 380,00	43,155	مخزون بداية المدة
32 646 205,38		6 881,23	117 127 357,78		24 700,743	تكلفة الشراء الإجمالية
	4 744,24			4 741,86		تكلفة الوسطية المرجحة للشراء

المصدر : من إعداد الطالبين استنادا الى وثائق المؤسسة

مصاريف الشراء المباشر توزع بين المواد حسب الكمية المشتربة بحيث يكون تكلفة الوحدة تساوي مجموع المصاريف غيرا لمباشرة الخاصة بتموين المواد الاولية 727200 على مجموع الكمية المشتربة .

$$\text{المصاريف المباشرة للوحدة} = \frac{(6881.231+2465)}{2445219,94}$$

$$\text{تكلفة الوحدة} = 77,53$$

$$\text{اذن التكاليف المباشرة بالنسبة لغاز البوتان} = 1911714,76$$

$$\text{التكاليف المباشرة بالنسبة لغاز البروبان} = 6881,231 \times 77,53$$

$$\text{اذن التكاليف المباشرة بالنسبة لغاز البروبان} = 533505,18$$

كذلك المصاريف غيرا لمباشرة الخاصة بتموين المواد الخام بوتان \_بروبان توزع بنفس الطريقة.

$$\text{التكاليف الغير مباشرة للوحدة} = \frac{(24657,588+6881,231)}{40581271,10}$$

$$\text{تكلفة الوحدة} = 1286,71$$

$$\text{المصاريف الغير مباشرة لغاز البوان} = 24654,588 \times 1286,71$$

$$\text{المصاريف الغير المباشرة لغاز البوتان} = 31727131,68$$

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

المصاريف الغير مباشرة لغاز البروبان = 8854139,42

جدول رقم 5 حساب تكلفة التمويين (B13-B06) 2018-2017

B13			B06			البيان
القيمة الإجمالية	التمن الوحدوي	الكمية	القيمة الإجمالية	التمن الوحدوي	الكمية	
454 119,90	3 380,00	134,355	8 517,60	3 380,00	2,52	تمن شراء البضاعة
303 393,36	2 258,15	134,355	5 690,53	2 258,15	2,52	مصاريف الشراء الغير مباشرة
757 513,26		134,355	14 208,13		2,52	تكلفة الشراء
	5 638,15			5 638,15		التكلفة الوسطية المرجحة

المصدر : من اعداد الطالبتين استنادا الى وثائق المؤسسة

جدول رقم 6 حساب تكلفة تمويين ( P11- P36 ) 2018 -2017

P35			P11			البيان
القيمة الإجمالية	التمن الوحدوي	الكمية	القيمة الإجمالية	التمن الوحدوي	الكمية	
789 889,10	3 380,00	233,695	13 607,88	3 380,00	4,026	تمن شراء البضاعة
527 717,70	2 258,15	233,695	9 091,30	2 258,15	4,026	مصاريف الشراء الغير مباشرة
1 317 606,80		233,695	22 699,18		4,026	تكلفة الشراء
8 517,60	3 380,00	2,52	743,60	3 380,00	0,22	مخزون بداية المدة
1 326 124,40		236,215	23 442,78		4,246	تكلفة الشراء الإجمالية
	5 614,06			5 521,14		التكلفة الوسطية المرجحة

المصدر : من اعداد الطالبتين استنادا الى وثائق المؤسسة

التكاليف الغير مباشرة للوحدة =  $(2,52+134,355+4,026+233,696)/845892,89$

تكلفة الوحدة = 2258,15

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

التكاليف الغير مباشرة لمادة B06 = 5690,53

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

التكاليف الغير مباشرة لمادة B13 = 303393,3

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

التكاليف الغير مباشرة لمادة P11 = 9091,30

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

التكاليف الغير مباشرة لمادة P35 = 527717,70

## 2 حساب تكلفة الانتاج

- قارورة B06 : تم انتاج 1,536 طن

- قارورة B03 : تم انتاج 50,463 طن

- قارورة B13 : تم انتاج 23044,84 طن

جدول رقم 7 حساب تكلفة الانتاج ( B13 - B03 - B06 ) 2017 - 2018

تكلفة الانتاج									البيان
B13			B03			B06			
القيمة الإجمالية	الثلث الوحدوي	الكمية	القيمة الإجمالية	الثلث الوحدوي	الكمية	القيمة الإجمالية	الثلث الوحدوي	الكمية	
109 275 304, 78	4 741,8 6	23044,8 4	239 288, 26	4741,8 6	50,46 3	7283,49	4741,8 6	1,53 6	تكلفة المواد المستعم لة
3 510 726,88	152,34	23044,8 4	7 687,70	152,34	50,46 3	234,00	152,34	1,53 6	مصاريف ف مباشرة
1 892 327,78	82,12	23044,8 4	4 143,77	82,12	50,46 3	126,13	82,12	1,53 6	اليد العاملة
16 282 662,3 0	706,56	23044,8 4	35 655,3 6	706,56	50,46 3	1085,28	706,5 6	1,53 6	مصاريف ف غير مباشرة
130 961 021, 83		23044,8 4	286 775, 09		50,46 3	8728,90		1,53 6	تكلفة الانتاج
757 513,26		134,355	0,00	0,00	0	14208,1 3		2,52	تكلفة التصوين
193 775,40	3 380,0 0	57,33	7 027,02	3380,0 0	2,079	39404,0 4	3380,0 0	11,65 8	مخزون بداية مدة
131 912 310, 49	5 676,9 4	23236,5 25	293 802, 11	5591,7 6	52,54 2	62341,0 7	3967,2 3	15,71 4	التكلفة الوسيط ية المرجد ة

المصدر من اعداد طالبتين استنادا لوثائق مؤسسة

المصاريف المباشرة : تاخذ كل مادة نصيبها من المصاريف المباشرة و ذلك بقسمة هذه المصاريف على كمية الاجمالية لمواد و هكذا نحصل على تكلفة الوحديبة نفس الشي بالنسبة لمصاريف اليد العاملة و المصاريف غير المباشرة .

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

$$\text{المصاريف المباشرة للوحدة} = 152,34$$

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

$$\text{مصاريف اليد العاملة المباشرة للوحدة} = 82,12$$

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

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

#### رابعاً : حساب سعر التكلفة و النتيجة

بعد حساب كل من تكلفة التمويل و الانتاج يمكننا الان حساب سعر التكلفة و بالتالي حساب النتيجة التحليلية حسب طريقة التكاليف الكلية و ذلك بطرح سعر التكلفة ن رقم الاعمال

#### 1 سعر التكلفة

تحسب سعر التكلفة بناء على التكلفة التمويل او انتاج المنتج او المواد المباعة مضافا لها تكاليف التوزيع المباشرة و غير المباشرة .

جدول رقم 8 حساب سعر التكلفة بوتان و بروبان 2017- 2018

سعر التكلفة						البيان
غلز بروبان			غاز بوتان			
القيمة الإجمالية	الثلث الوحدوي	الكمية	القيمة الإجمالية	الثلث الوحدوي	الكمية	
4179864,44	4744,24	881,04	5 591975,53	4 741,86	1179,28	تكلفة شراء المواد المباعة
1853071,97	2103,28	881,04	2480353,58	2 103,28	1179,28	مصاريف التوزيع
6032936,42			8072329,11			سعر التكلفة

المصدر : من اعداد الطالبتين استنادا الى وثائق المؤسسة

جدول رقم 9 حساب سعر التكلفة ( B06 - B03 - B13 ) 2018 - 2017

سعر التكلفة									البيان
B13			B03			B06			
القيمة الإجمالية	السعر الوحدوي	الكمية	القيمة الإجمالية	السعر الوحدوي	الكمية	القيمة الإجمالية	السعر الوحدوي	الكمية	
116 417 886,11	5 676,94	20507,162	223 765,35	5 591,76	40,017	4 094,18	3967,23	1,032	تكلفة انتاج المواد تامة الصنع المباعة
29 409 825,16	1 434,12	20507,162	57 389,36	1 434,12	40,017	1 480,02	1434,12	1,032	مصاريف التوزيع
145 827 711,27			281 154,71			5 574,20			سعر التكلفة

المصدر : من اعداد الطالبتين استنادا الى وثائق المؤسسة

جدول 10 حساب التكلفة ( P11 - P35 ) 2018 -2017

سعر التكلفة						البيان
P35			P11			
القيمة الإجمالية	السعر الوحدوي	الكمية	القيمة الإجمالية	السعر الوحدوي	الكمية	
1 270 517,17	5 614,06	226,31	22 106,66	5 521,14	4,004	تكلفة المواد تامة الصنع المباعة
324 556,73	1 434,12	226,31	5 742,23	1 434,12	4,004	مصاريف التوزيع
1 595 073,90			27 848,90			سعر التكلفة

المصدر : من اعداد الطالبتين استنادا الى وثائق المؤسسة

### خامسا : حساب النتيجة التحليلية

سيتم في هنا الفرع حساب النتيجة التحليلية لجميع المواد و ذلك بطرح سعر التكلفة لكل منتج من رقم الاعمال , كما هو موضح في الشكل الاتي :

النتيجة = الاعمال - سعر التكلفة

جدول لحساب النتيجة التحليلية 2017-2018

النتيجة الاجمالية			
البيان	رقم الاعمال	سعر التكلفة	النتيجة الاجمالية
غازبوتان	6502549,92	807329,11	1569779,19
غازبروبان	4858054,53	6032936,42	1174881,89
B06	17691,60	5574,20	12117,40
B03	63919,35	281154,71	358040,64
B13	230194890,35	145827711,27	84367179,06
P11	49325,64	27848,90	21476,74
P35	2417184,78	1595073,90	822110,88
المجموع	285929963,57	195172604,45	90757359,12
مردودية المؤسسة	0,32		

المصدر : من إعداد

الطالبتين استنادا الى وثائق المؤسسة

المطلب الثاني : تحليل النتائج

نلاحظ من خلال هذه النتيجة المتحصل عليها بان الشركة تحقق نتائج جيدة في ظل تطبيق طريقة التكاليف الكلية , انها تحقق ارباحا لاباس بها في المادتين بوتان و بروبان , كما نلاحظ ان باقي المواد تحقق نتائج ايجابية خاصة المادة B13 فهي تحقق نتيجة عالية جدا بالمقارنة مع باقي المواد .

## خلاصة الفصل

لقد قمنا في هذا الفصل لدراسة حالة مؤسسة سونا طراك ، حيث يتم التطرق إلى الجانب النظري للمؤسسة من حيث نشأته او تطورها ، كما تطرقنا الى تحديد إستراتيجية المؤسسة على المدى الطويل من تخفيض التكاليف وزيادة الارباح والمحافظة على البقاء و غيرها .كما قمنا في المبحث الثاني بمحاولة حساب التكاليف في المؤسسة و ذلك بتوزيع الأعباء غير المباشرة على مستوى كل الأنشطة و المنتجات من خلال مفاتيح التوزيع و محاولة التركيز على تقدير التكلفة الوحيدة في قطاع المحروقات.

الختامة

## الخاتمة العامة :

في هذا الاطار سعينا من خلال دراستنا هذه ان نبني الدور الذي يمكن أن تلعبه عملية تدنيه التكاليف يف المؤسسة ، وما يمكن أن يؤدي إليه استعمال هذا الأسلوب في تحسين القدرة التنافسية ،وقد سلطنا الضوء على بعض الأساليب العامة والتي لها أهمية كبيرة في تدنيه التكاليف التي من أبرزها تتمثل يف أثر التعلم، اقتصاديات الحجم تكنولوجيا الإنتاج و تصميم المنتج، وكل هذه الأساليب تسمح بتدنيه تكاليف الصنع ،كما تؤدي الى تحسين الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج ،وتمكن من زيادة الربحية في المؤسسة و تؤدي إلى رفع حصتها السوقية من خلال قدرتها على تخفيض أسعار منتجاتها،و هي كلها مؤشرات لقياس لقدرة التنافسية وهذا ما يظهر طبيعة العالقة الموجودة بين تدنيه التكاليف في المؤسسة الاقتصادية وتحسين قدرتها التنافسية ودعمها. وسعينا إلى إحاطة بالمحاسبة التحليلية ، و التركيز على النقاط التي تركز عليها لتطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة سونا طراك، و التي بإمكانها إحداث اثر فعال في المؤسسة، و كمحاولة من الدراسة هذا المجال، و هذا بالتعرف على الإطار العام لأساسيات المحاسبة التحليلية وتبين مختلف العناصر التي يعتمد عليها عمل نظامها في قطاع المحروقات،وكذا كيفية فاعلية هذا النظام في رفع كفاءة ادارة مؤسسة سونا طراك قطاع المحروقات،قمنا بدراستنا هذه تحت عنوان " تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة الجزائرية"،والتركز على جانبين نظري وميداني من اجل الإحاطة بإشكالية البحث و التساؤلات المرافقة لها

## نتائج صحة الفرضيات:

- لقد تحققت الفرضية الأولى كون أن عدم توفر نظام المحاسبة التحليلية لدى المؤسسة يجعلها تقوم بتحديد أسعار منتجاتها و خدمتها بطريقة عشوائية و تقريبية غير مبنية على أسس علمية واضحة مما يجعل أسعارها عائقا أمام تحقيق أهدافها.
- لقد تحققت الفرضية الثانية حيث تظهر أهمية المحاسبة التحليلية في مؤسسة سونا طراك ملا لها تأثير مباشر على السير الحسن لتقدير التكاليف وأداة في يد إدارة العليا للمؤسسة.
- لم تتحقق الفرضية الثالثة لأنه في حال عدم تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة سونا طراك حتما سيكون هناك صعوبات و معوقات تواجهه في المستقبل و ذلك لعدم تطبيقها ما يؤثر سلبا على عائدات المؤسسة سيكون هناك ما يسمى بالعشوائية في العمل و غياب تام لمراقبة التكاليف ما يخلف لظهور غش و نهب....الخ.

## نتائج الدراسة :

- تعتبر المحاسبة التحليلية من الأدوات الهامة التي يعتمد عليها في اتخاذ القرار داخل المؤسسة كونها من أنجع سبل التحكم في التكاليف و تحقيق الرشد الاقتصادية. وان غياب هذه الأداة التسييرية كان و مازال من أدهم أسباب المشاكل التي تتخبط منها مؤسستنا من عجز و الكفاءة، كونها أداة ذات صلة وثيقة بمختلف الوظائف الأخرى للمؤسسة، من خلال استقبالها للبيانات و إمدادها بالمعلومات التي يحتاجها المحيط الداخلي للمؤسسة بكل مستوياته، مما يسهل اتخاذ القرار.

- توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المؤسسة، و التي تفيد الدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمؤسسة من ربح أو خسارة، و تساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلية المناسبة للمبيعات

- كون أن الاقتصاد الجزائري يعتمد اعتمادا كليا على قطاع المحروقات بمؤسسة سونا طراك ف بالكاد يحتل قطاع المحروقات مكانة ليست بهامة فقط وإنما مكانة عظمى نظرا لتوقف كل الأنشطة الاقتصادية، الاجتماعية،..... الخ على عائدات تصدير المحروقات، حيث انه يعتبر قاطرة النمو الاقتصادي.

- أهمية تطبيق لنظام المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات السليمة وبالأخص لمواجهة خصمها.

#### أفاق البحث :

بعد تناولنا لهذا الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي،فانه يمكن القول انه فتح لنا مجال واسعا للبحث في بعض المسائل المتعلقة بتطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة الجزائرية، و الذي أضحى اهتمام الكثير من الدارسين ملا لها أهمية في تقديم معلومات تحليلية أكثر دقة، والتي يكون لها اثر كبير على استمرارية المؤسسة و بقائها في خضم هذه المنافسة الحادة، و عليه يمكن عرض بعض التساؤلات لدراسات مستقبلية تذكرها كالآتي:

- مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية.

- الإستراتيجية المثلى استغلال المحروقات في الجزائر.

- إلزامية تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة الجزائرية.

## قائمة المراجع

### مراجع باللغة العربية

#### الكتب :

- الاخرس عاطف , الهنيني ايمان . حمودة سمير و الجميري احمد , محاسبة التكاليف الصناعية , دار للنشر و التوزيع , عمان , الاردن , 2001
- خالد عبد الرحيم ،أكرم أمحد الطويل ، مجال محمد النعيمي، أساسيات التنظيم الصناعي ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان، 1997
- رحال علي , سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية , ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر ,1992,
- عمر محي الدين، عبد الرحمن يسرى أحمد، مبادئ علم الاقتصاد، دار النهضة العربية للطباعة والنشر،بيروت،1974
- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، مصر، 2003
- اسماعيل يحي التكريتي ' محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق , دار النشر و التوزيع , عمان , الاردن , 2006 ,
- عماد يوسف الشيخ , محاسبة التكاليف , دار اثناء للنشر و التوزيع , عمان , الاردن و 2008,
- محمد هديب عمر , نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية و علاقته بالاداء المالي , دار اللبركة للنشر و التوزيع , الاردن , 2009
- ناصر داداي عدون , المحاسبة التحليلية , دار المحمدية العامة ' الجزائر , 1999 ص09
- نور احمد و حسين علي , مبادئ المحاسبة الادارية , الدار الجامعية للنشر , الاسكندرية , 2003
- فلاح سلامة المطانة غسان , مقدمة في محاسبة التكاليف , دار وائل للنشر و التوزيع , عمان , الاردن , 2003
- نور احمد و عبيد حسين و السيد شحاته , مبادئ المحاسبة التكاليف , الدار الجامعية , الاسكندرية , مصر , 2007

#### مراجع باللغة الفرنسية :

- français Engel et Fredenic Klets . cours de analytique. mines paris .2005
- comptabilite
- AROPIM ET PALY. comptabilite anaytique d exploitation . DUNOD . paris .
- 2edition

## الملخص

في ظل التقدم الحديث والسريع يف بيئة الأعمال تحتاج المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى سرعة التكيف مع التغيرات الخارجية في البيئة المحيطة بها، وضرورة مسايرة التحولات الاقتصادية التي تحدث، وأن لا تتجاهل ردود أفعال منافسيها، وهذا ما يتطلب منها وضع طرق واستراتيجيات لدعم قدرتها التنافسية والتفكير في كيفية المحافظة على موقعها في السوق أطول فترة ممكنة. وحتى تتمكن المؤسسة من بلوغ هذه الأهداف، عليها أن تحسن استخدام مواردها المتاحة أفضل استغلال وأن تعمل على التحكم يف مختلف تكاليفها وإيجاد السبل الكفيلة بتدنيها، ذلك لان التكاليف لم تعد مجرد وسيلة لقياس ما تم من مصاريف فعلية داخل المؤسسة وانما أصبحت تدنيها تشكل عملية مهمة يف خفض أسعار المنتجات . ولتحقيق هذا الانتقال البد من انتهاج طرق وأساليب تعتمد على ترمجة الخيارات التي يتم تبنيها من قبل هذه المؤسسات إلى عمل منتج، وجعل أدائها أفضل من منافسيها. ومن بني ما يمكن التطرق إليه يف هذا الخصوص هو ضرورة البحث عن الأساليب اللازمة لتدنيها التكاليف مع أن ذلك لن يتحقق إلى بوجود عمل جاد ومستمر , يعتبر نظام محاسبة التكاليف وسيلة ضرورية لترتيب و تنظيم المعلومات المالية, الاقتصادية و القانونية التي تؤثر على الذمة المالية للفرد و المؤسسة, و هي أيضا تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزه المساعدة التسيير وتحديد التكاليف ودراستها.

و كان الهدف من دراستنا, محاولة تطبيق أهمية تقدير التكلفة الوحوية و دور محاسبة التكاليف باعتبارها نظاما للمعلومات في قطاع المحروقات.

الكلمات المفتاحية : تدنية التكاليف , المحاسبة التحليلية

**Abstract :**

In light of recent and rapid progress in the business environment, Algerian economic institutions need to quickly adapt to external changes in the surrounding environment, and the necessity to keep pace with the economic transformations that take place, and not to ignore the reactions of their competitors, and this is what requires them to develop methods and strategies to support their competitiveness and think about how Maintaining its position in the market as long as possible. In order for the institution to achieve these goals, it must improve the best use of its available resources and work to control its various costs and find ways to minimize it, because costs are no longer just a way to measure the actual expenditures that have taken place within the organization, but their depreciation has become an important process in Reducing product prices. To achieve this transition, it is necessary to adopt methods and methods that depend on coding the choices that are adopted by these institutions into productive work and making their performance better than their competitors. Among what can be addressed in this regard is the need to search for the methods necessary to minimize costs, even though this will not be achieved until there is a serious and continuous work. The cost accounting system is a necessary means for arranging and organizing financial, economic and legal information that affects the financial liability of the individual and The institution, which is also one of the techniques that economic development was a major reason for its emergence in assisting the .management and determining the costs and studying them

The aim of our study was to attempt to apply the importance of unit cost estimation and the role of cost accounting as an information system in .the hydrocarbon sector