

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة غرداية - الجزائر -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في ميدان العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبة: تخصص محاسبة

الموضوع:

دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار

دراسة حالة: مؤسسة الأنابيب ALFA PIPE غرداية

- من إعداد الطالبة:

مقعمز عائشة

- تحت إشراف الأستاذ:

* قراش عمر

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
شرع مريم	جامعة غرداية	رئيسة لجنة
بن نوي مصطفى	جامعة غرداية	ممتحنا
قراش عمر	جامعة غرداية	مشرف

السنة الجامعية 2025/2024

الإهداء

اهدي هذا العمل

الى كل من الوالدين الكريمين حفظهم الله

الى اخواتي وجميع ابنائهم.

الى العائلة الكريمة والاهل والاقارب.

الى وزملائي في الدراسة فردا فردا.

الى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في اتمام هذا العمل

الى كل هؤلاء اهدي ثمة هذا العمل المتواضع

حفظكم الله ورعاكم

الشكر والعرفان

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم

(ن لايت انسان لايت الله)

الحمد لله والشكر لله أولاً، الذي شرح صدري ويسر امري، وخفف عني وزري واحلل عقدة لساني، وأفقه قولي، ووفقني في اتمام هذا العمل المتواضع، ملك الملوك به استعنت وعليه توكلت فهو خير المتوكلين.

لا يسعني في هذا المقام الا ان اتقدم بالشكر الجزيل والتقدير لكل من أسهم في اخراج هذه المذكرة الى النور، وخص بالذكر استاذي الفاضل **قراش عمر** على تفضله قبول الاشراف على هذه المذكرة، وعلى كل ما قدمه من النصيح والتوجيه طيلة مساري الجامعي،

والى كل أستاذة علوم المالية والمحاسبة بجامعة غرداية

كما لا أنسى ان اشكر الاساتذة اعضاء لجنة المناقشة فشكر الله الجميع، وكل من شارك ولو بكلمة طيبة فجزاهم الله خير الجزاء

الملخص باللغة العربية

تركز هذه الدراسة على أهمية المحاسبة التحليلية كأداة فعالة في تحسين جودة القرارات الإدارية داخل المؤسسات الاقتصادية. وتم تطبيق الدراسة ميدانيًا في شركة الأنابيب الحلزونية ALFA PIPE بولاية غرداية، حيث جُمعت البيانات من خلال مقابلة مع مسؤول المؤسسة. وقد تمحورت إشكالية البحث حول: كيف تساهم المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار؟ تهدف إلى إبراز العلاقة بين تحليل التكاليف ودعم عمليات اتخاذ القرار، خاصة في المؤسسات الصناعية. تناولت الدراسة الإطار النظري للمحاسبة التحليلية، موضحة نشأتها، أهدافها، ووظائفها في تحديد التكاليف ومراقبتها. كما أبرزت مراحل اتخاذ القرار الإداري والعوامل المؤثرة فيه، وتم تطبيق المنهج الوصفي في الدراسة النظرية ومنهج دراسة حالة في جانب التطبيقي، وقد توصلنا من خلال هذه الدراسة الى مجموعة من نتائج أهمها: تتجلى أهمية عملية اتخاذ القرارات الإدارية عندما تكون المخرجات النتائج التحليلية صحيحة ودقيقة، ذلك يضمن تلبية الاحتياجات بدقة، مما يقلل من أخطار اتخاذ القرارات غير سليمة ويساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها.

الكلمات المفتاحية:

المحاسبة التحليلية، اتخاذ قرار، تكاليف مباشرة، تكاليف غير مباشرة، نتيجة تحليلية

Résumé en Français

Cette étude se concentre sur l'importance de la comptabilité analytique en tant qu'outil efficace pour améliorer la qualité des décisions managériales au sein des organisations économiques. La question de recherche est centrée sur les points suivants : comment la comptabilité analytique contribue-t-elle à la prise de décision ? Comment la comptabilité analytique contribue-t-elle à la prise de décision ? Cette étude vise à mettre en évidence la relation entre l'analyse des coûts et l'aide à la prise de décision, en particulier dans les organisations industrielles. L'étude a abordé le cadre théorique de la comptabilité analytique, en expliquant ses origines, ses objectifs et ses fonctions dans l'identification et le contrôle des coûts. La méthode descriptive a été appliquée à l'étude théorique et la méthode de l'étude de cas à l'étude médicale, et cette étude a permis d'obtenir une série de résultats, dont les plus importants sont les suivants : L'importance du processus décisionnel administratif est évidente lorsque les résultats analytiques sont corrects et précis, ce qui garantit que les besoins sont satisfaits avec exactitude, ce qui réduit le risque de prendre des décisions inappropriées et aide l'organisation à atteindre ses objectifs. L'étude a été appliquée sur le terrain à la société ALFA PIPE à Ghardaïa, où les données ont été collectées par le biais d'un entretien avec le responsable de l'organisation.

Mots-clés :

Comptabilité analytique, prise de décision, coûts directs, coûts indirects, résultat analytique.



قائمة المحتويات



فهرس المحتويات

	العنوان
	إهداء
	شكر وعرفان
	الملخص
	الفهرس
	قائمة الجدول والأشكال
	قائمة الاختصارات والرموز
	قائمة الملاحق
	مقدمة
	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار
07	المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار
08	المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية
31	المطلب الثاني: ماهية اتخاذ القرار
40	المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية باتخاذ القرار
	خلاصة الفصل
42	المبحث الثاني: دراسات سابقة
42	المطلب الأول: دراسات محلية
45	المطلب الثاني: دراسات أجنبية
50	المطلب الثالث: مقارنة بين دراسة حالية مع الدراسات السابقة
	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الدراسة حالة للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية ALFA PIPE
50	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية ALFA PIPE
50	المطلب الأول: تعريف المؤسسة وطبيعة نشاطها وهيكلها التنظيمي
56	المطلب الثاني: الأهمية والأهداف المؤسسة اقتصاديا
57	المطلب الثالث: تقديم عام لمصلحة المالية والمحاسبة والهيكل التنظيمي لها
	خلاصة الفصل
61	المبحث الثاني: تحليل تكاليف المؤسسة ودورها في اتخاذ القرار
61	المطلب الأول: تحليل تكاليف المباشرة وغير مباشرة في المؤسسة

72	المطلب الثاني: نتيجة المحاسبة التحليلية
74	المطلب الثالث: نتائج المقابلة وتحليلها
	خلاصة الفصل
	الخاتمة

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول رقم (1.1)	يمثل مقارنة بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية	15
الجدول رقم (2.1)	توزيع الأعباء غير مباشرة	25
الجدول رقم (3.1)	طرق تحليل التكاليف ملائمة لاتخاذ القرار	45
الجدول رقم (4.1)	المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسة المحلية	50
الجدول رقم (5.1)	المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات الأجنبية	51
الجدول رقم (1.2)	توزيع الأعباء الغير المباشرة لسنة 2022	61
الجدول رقم (2.2)	توزيع الأعباء الغير المباشرة لسنة 2023	64
الجدول رقم (3.2)	توزيع الأعباء الغير المباشرة لسنة 2024	65
الجدول رقم (4.2)	يوضح توزيع تكاليف مباشرة لسنة 2022	67
الجدول رقم (5.2)	يوضح توزيع تكاليف مباشرة لسنة 2023	68
الجدول رقم (6.2)	يوضح توزيع تكاليف مباشرة لسنة 2024	70
الجدول رقم (7.2)	يمثل توزيع تكاليف مباشرة لثلاثة سنوات	71
الجدول رقم (8.2)	النتيجة التحليلية	72

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
14	وظائف المحاسبة التحليلية	الشكل رقم (1.1)
16	التبويب حسب علاقتها بالوحدة المنتجة	الشكل رقم (2.1)
17	العلاقة بين اجمالي التكاليف المتغيرة وحجم النشاط	الشكل رقم (3.1)
18	العلاقة بين تكلفة الوحدة المتغيرة وحجم النشاط	الشكل رقم (4.1)
19	العلاقة بين اجمالي التكاليف الثابتة وحجم النشاط	الشكل رقم (5.1)
20	العلاقة بين تكلفة الوحدة الثابتة وحجم النشاط	الكل رقم (6.1)
22	العلاقة بين التكاليف المتغيرة وشبه متغيرة	الشكل (7.1)
23	العلاقة بين التكاليف المتدرجة وحجم النشاط	الشكل (8.1)
23	تبويب حسب العلاقة بحجم النشاط	الشكل رقم (9.1)
28	حساب وتحليل تكلفة وفقا لطريقة الأقسام متجانسة	الشكل رقم (10.1)
52	اندماج شركة أنابيب الغاز مع alfa tus	الشكل رقم (1.2)
55	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ALFA PIPE	الشكل رقم (2.2)
58	الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة المالية	الشكل رقم (3.2)
68	أثر التكاليف المباشرة على الكلفة الإجمالية لسنة 2022	الشكل رقم (4.2)
70	أثر التكاليف المباشرة على التكلفة الإجمالية لسنة 2023	الشكل رقم (5.2)
72	أثر التكاليف الغير مباشرة على التكلفة الإجمالية لسنة 2024	الشكل رقم (6.2)

قائمة الملحق

رقم الملحق	عنوان الملحق باللغة العربية	رقم الصفحة
01	يمثل توزيع تكاليف مباشرة وغير مباشرة لسنة 2022	89
02	يمثل توزيع تكاليف مباشرة وغير مباشرة لسنة 2023	90
03	يمثل توزيع تكاليف مباشرة وغير مباشرة لسنة 2024	91
04	يمثل توزيع الأعباء غير مباشرة لسنة 2022	92
05	يمثل توزيع الأعباء غير مباشرة لسنة 2023	93
06	يمثل توزيع غير مباشرة لسنة 2024	94
07	يمثل طبيعة قائمة دخل لسنة 2022	95
08	يمثل طبيعة قائمة دخل لسنة 2023	96
09	يمثل طبيعة قائمة دخل لسنة 2024	97



المقدمة



المقدمة:

يعتمد نجاح المؤسسة على قدرتها على تحقيق أرباح الملحوظة خلال السنة المالية، لذلك تلعب المحاسبة التحليلية دوراً مهماً في تحديد التكلفة النهائية للمنتجات وسعر تكلفتها، بناءً على ذلك يتم تحديد سعر البيع من خلال تحديد هامش الربح، وبالتالي تقوم المحاسبة التحليلية بدراسة الجوانب المالية للمؤسسة، مما يساعدها في تحقيق أهدافها.

في سابق كانت عملية اتخاذ القرار تعتمد بشكل أساسي على الخبرة والتجارب السابقة، وفي بعض الأحيان، كان يتم الاعتماد على الفطرة ومفاهيم الصواب والخطأ، ومع ظهور النظريات الحديثة والتقدم العلمي الملحوظ، بالإضافة إلى انتشار الحواسيب والتكنولوجيا، أصبحت هذه العملية تعتمد على الأساليب الرياضية والإحصائية وتقنيات الحاسوب، مما يساعد في اتخاذ القرارات السليمة تستند على بيانات ومعلومات دقيقة، من خلال ذلك يمكن تكوين نماذج وإيجاد حلول لها وإجراء التحليلات الرياضية اللازمة، مما يؤدي إلى توثيق القرارات وانتظار النتائج.

تعتبر المحاسبة التحليلية بمفهومها الحديث نتيجة لانفتاحها على أساليب التحليل العلمي، مما يمكن المؤسسات من توفير البيانات اللازمة لأصحاب القرار في إدارة العمليات، يتم ذلك من خلال تحليل ومراقبة التكاليف بشكل مفصل ودقيق، مما يساعدهم في اتخاذ قراراتهم بشكل مدروس، بغض النظر على طبيعة تلك القرارات.

في هذا الإطار، تأتي هذه الدراسة لتسلط الضوء على واقع المحاسبة التحليلية داخل مؤسسة صناعية جزائرية وهي شركة ألفا بيب بولاية غرداية، من خلال تحليل دورها في اتخاذ القرارات الإدارية والتشغيلية، والكشف عن مدى توظيفها الفعلي لهذه الأداة المحاسبية في بيئة العمل الواقعية

ب. طرح الإشكالية:

على ضوء ما تم تقديمه يمكن صياغة إشكالية كما يلي:

إلى أي مدى تساهم المحاسبة التحليلية في تحسين جودة القرارات الإدارية داخل مؤسسة ألفا بابب غرداية؟
وتتفرع تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ما المقصود بالمحاسبة التحليلية، وما هي أبرز وظائفها وأدواتها داخل المؤسسة الاقتصادية؟
- ✓ ما الدور الذي تؤديه المعلومات المحاسبية التحليلية في دعم اتخاذ القرارات الإدارية بمختلف أنواعها؟
- ✓ ما مدى مساهمة البيانات التي تقدمها المحاسبة التحليلية في تعزيز جودة القرارات التشغيلية والاستراتيجية داخل المؤسسة؟
- ✓ ما أهم الصعوبات التي تواجهها مؤسسة ألفا بابب في توظيف المعلومات التحليلية بفعالية ضمن آلية اتخاذ القرارات الإدارية؟

ت. فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية الدراسة، يمكن الاعتماد على الفرضيات التالية والتي تشكل الأساس لدراستنا:

➤ الفرضية الرئيسية:

تسهم المحاسبة التحليلية، عبر أدواتها ومخرجاتها المعلوماتية، في دعم عملية اتخاذ القرار وتحسين جودته داخل المؤسسات الاقتصادية.

➤ الفرضيات الفرعية

1. تتنوع أساليب حساب التكاليف من قطاع إلى آخر، إلا أن مبادئ تصميم نظام المحاسبة التحليلية تظل ثابتة في جميع القطاعات.
2. تُعتبر المحاسبة التحليلية أحد النظم المحاسبية الداخلية التي تهدف إلى توفير معلومات تفصيلية حول التكاليف وتقييم الأداء، بما يساعد في ترشيد القرارات التشغيلية والاستراتيجية داخل المؤسسات الاقتصادية.
3. تطبق مؤسسة ألفا بابب غرداية نظام محاسبة تحليلية يعتمد أساسًا على أدوات تقليدية، مع وجود قصور في التحديث والاستغلال الأمثل.

ث. أهداف الدراسة:

- محاولة إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسة.
- تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة على المؤسسة بهدف تحديد سعر التكلفة.

ج. أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة هذا الموضوع في:

- تُسهم هذه الدراسة في إثراء الأدبيات العلمية الخاصة بالمحاسبة التحليلية، من خلال إبراز دورها المحوري في تزويد الإدارة بمعلومات مالية دقيقة تُسهم في اتخاذ قرارات رشيدة.
- كما تسلط الضوء على العلاقة الوثيقة بين النظام المحاسبي الداخلي وفعالية القرار الإداري، وهو ما يعكس التكامل بين المحاسبة والإدارة ضمن إطار علمي ومنهجي.
- وتوفّر هذه الدراسة إطارًا مرجعيًا مهمًا للباحثين والطلبة في مجالات العلوم المالية والمحاسبة والإدارة، عبر تقديم عرض مفاهيمي دقيق وأدوات تحليلية قابلة للتوظيف في السياقين الأكاديمي

والبحثي

- تسلط هذه الدراسة الضوء على واقع المحاسبة التحليلية داخل مؤسسة صناعية جزائرية فعلية، ممثلة بشركة "ألفا بيب" بغرداية، مما يمنح البحث طابعًا تطبيقيًا يعكس الممارسات الواقعية.
- كما تكشف عن مدى مساهمة المعلومات المحاسبية التحليلية في دعم القرارات الإدارية المرتبطة بالتسعير، وضبط التكاليف، وتخطيط الإنتاج، مما يبرز الدور العملي لهذا النظام في البيئة الصناعية.
- وتوفر الدراسة تشخيصًا دقيقًا لمواطن القوة والقصور في تطبيق نظام المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة، مع اقتراح مجموعة من الحلول القابلة للتنفيذ لتحسين الأداء العام.
- كما تساهم في رفع وعي مسؤولي "ألفا بيب" والإدارة بأهمية دمج المعلومات التحليلية ضمن عملية اتخاذ القرار، بما يعزز من كفاءة التسيير وجودة النتائج المحققة.

ح. دوافع اختيار الدراسة:

إن اختيار هذا الموضوع للدراسة له عدة مبررات، بعضها موضوعي والآخر ذاتي، ومن أبرزها:

❖ دوافع ذاتية:

- الرغبة في التعمق والبحث في موضوع المحاسبة التحليلية.

❖ دوافع موضوعية:

- فهم مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بالمحاسبة التحليلية.
- سعيًا لتعزيز المعرفة حول تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

خ. حدود الدراسة:

❖ حدود المكانية:

تم إجراء الدراسة في مؤسسة الأنابيب الحلزونية "ALFA PIPE" غرداية وهيا أهم المؤسسات في جنوب الجزائري فهي تقوم بتقديم الدعم عدد من القطاعات المهمة في اقتصاد الوطني.

❖ حدود الزمنية:

المدة الزمنية التي تم انجاز هذه الدراسة كانت خلال السنة الجامعية 2024-2025.

ح. منهجية الدراسة:

تم استعمال المنهج الوصفي التحليلي من خلال إجراء مسح شامل لمختلف الأدبيات النظرية المتعلقة بموضوع المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرار، والمنهج التحليلي لتحليل تركيبة التكاليف المباشرة وغير مباشرة لمؤسسة ألفا بايب خلال الفترة الممتدة من 2022 إلى غاية 2024.

ط. تقسيمات البحث:

من أجل المعالجة هذه الدراسة تم تقسيم على نحو التالي:

قمنا بتحديد **الفصل الأول** بعنوان: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، بالتطرق إلى مبحثين رئيسيين، ففي **المبحث الأول** يتم استعراض المفاهيم الأساسية لمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار أما **المبحث الثاني** فهو تحت عنوان الدراسات السابقة والذي تطرقنا من خلاله إلى الدراسات المحلية والدراسات الأجنبية السابقة المرتبطة بالموضوع الدراسة، وإجراء مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسة السابقة

أما **الفصل الثاني** بعنوان: الدراسة التطبيقية في مؤسسة الأنابيب الحلزونية "ALFA PIPE"

وفي أخير نختم موضوعنا هذا بتلخيص واختبار الفرضيات التي طرحت في مقدمة البحث، ثم عرض النتائج المتوصل إليها، وأخيرا قمنا بتقديم اقتراحات بناء على النتائج المتوصل إليها إضافة إلى آفاق البحث.

ي. نموذج الدراسة:

المتغير المستقل: المحاسبة التحليلية

المتغير التابع: اتخاذ القرار

ك. صعوبات الدراسة:

خلال انجازنا لهذه الدراسة اعترضنا بعض الصعوبات من أهمها ما يلي:

* عدم توفر مراجع حديثة.

* نظرا لعدم حصول على المعلومات الكافية وضياح وقت لتقديم المعلومات توجب علينا تغيير المؤسسة

محل وهذا (من مؤسسة سونلغاز الى مؤسسة الأنابيب الحلزونية (ALFA PIPE).

* صعوبة التنقل الى المؤسسة من أجل إجراء تريبص بسبب مقر السكن.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية
للمحاسبة التحليلية و دورها
في اتخاذ القرار في
المؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

شهدت المحاسبة التحليلية العديد من التطورات منذ بداية القرن العشرين، وذلك لتلبية احتياجات البيئة الاقتصادية المعاصرة، فقد أصبحت أداة أساسية لا غنى عنها للمديرين في اتخاذ القرار، سواء كانت تلك القرارات تتعلق بالحاضر أو بالمستقبل، كما أنها أثبتت فعاليتها في إدارة الأعمال، مما جعلها تعرف اليوم بمحاسبة التسيير.

ومن خلال هذا الفصل سنتطرق إلى الجانب النظري للدراسة من خلال المبحثين، المبحث الأول بعنوان الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار، أما المبحث الثاني يعرض الأدبيات للدراسة والذي جاء في الدراسات السابقة محلية وأجنبية والتي تناولت الموضوع متغيرين معا أو إحداهما، وما توصلت إليه من نتائج وتوصيات ومقارنتها بدراسة الحالية.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

تعد المحاسبة التحليلية أحد الفروع الأساسية في علم المحاسبة، حيث تقوم بجمع المعلومات اللازمة لخدمة الأغراض الإدارية المتنوعة، ولهذا السبب يطلق عليها أيضا "المحاسبة الإدارية" نظرا لدورها في تزويد الإدارة بالبيانات التي تساعد على أداء مهامها المختلفة مثل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية.

المطلب الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية

تلعب المحاسبة دورا أساسيا ومهما في تحليل التكاليف المختلفة وتحديد التكلفة المنتجات، مما يجعلها الأساس الذي يعتمد عليه في وضع الأسعار بدقة.

الفرع الأول: تعريف محاسبة التحليلية

سنتطرق الى معرفة نشأة وتطور المحاسبة تحليلية وتعريفها ووظائفها وانوعها

أولا: نشأة وتطور المحاسبة التحليلية:¹

في بداية كانت المحاسبة تهتم بعملية تقديم تقارير مالية سنوية لإخلاء مسؤولية الإدارة، والعمل على تزويد الأطراف المهتمة بالمعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات الاستثمارية مع مرور الزمن، وتطور الأنشطة الاقتصادية، وكبر حجم المشروعات، وتنوع الإنتاج، واشتداد حدة المنافسة في الأسواق أصبح من الضروري تطوير الأسس والأساليب المحاسبية لزيادة دقة التقارير المالية وتقديم المعلومات اللازمة للقرارات الإدارية المختلفة، وهذا أدى الى ظهور محاسبة التكاليف لتهتم بتحديد تكلفة وحدات الإنتاج لرفع دقة التقارير المالية عن طريق زيادة دقة أرقام تكلفة بضاعة المباعه وتكلفة بضاعة آخر مدة، وفي نهاية القرن التاسع عشر ظهرت عدة طرق لزيادة دقة أرقام تكاليف الإنتاج، فتم استخدام طرقا لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة ومعالجة تكاليف الطاقة العاطلة، وهنا ذكر ألكزندر هاميلتون شيرش عام 1900، بأن معظم الشركات الصناعية حينها كان لديها طرقا لتحديد تكاليف مواد والأجور التي تصرف على أوامر الإنتاج، وشهد النصف الأول من القرن العشرين عدة محاولات لتطوير أنظمة التكاليف، منها استخدام أنظمة التكاليف المعيارية والموازنات

التخطيطية وهذه الأنظمة عملت توسيع نطاق اهتمام محاسبة التكاليف من موضوع تحديد تكلفة الإنتاج الى موضوع الرقابة على التكاليف.

وفي الفترة من 1950-1960 اكتشف المحاسبون بأن بيانات التكاليف التي يعدونها لأغراض تحديد تكلفة الإنتاج يتم استخدامها من قبل المديرين في اتخاذ قرارات الإدارية مثل: التسعير، وتحديد خلطة الإنتاج، واستغلال المصادر النادرة، وعندها قام المحاسبون بدراسة بعض القرارات الإدارية فتم إنشاء عدة نماذج محاسبية للعديد من هذه القرارات لتحديد التكاليف والإيرادات المناسبة التي يتوقع حدوثها عند اتخاذ تلك القرارات أو يتم تجنب حدوثها عند عدم اتخاذ تلك القرارات، وهذا ما أدى الى توسيع نطاق اهتمام محاسبة تكاليف من تحديد تكلفة الإنتاج الى خدمة القرارات الإدارية، مما دفع البعض الى ان يطلق على محاسبة التكاليف اسم محاسبة الإدارية.

وفي سنة 1970 تم تكوين مجلس معايير محاسبة التكاليف في الولايات المتحدة، بهدف تحقيق التوحيد وتطبيق المنظم لمبادئ محاسبة التكاليف من قبل مقاولي صناعة الأسلحة، وتم حل هذا المجلس سنة 1980 بعد أن أنجز أهدافه، وخلال فترة وجوده أصدر عدة معايير تحكم تحديد وتوزيع التكاليف على المنتجات وأوامر الإنتاج، وهذا أثري محاسبة التكاليف لأنه قدم حولا للمشكلات الصعبة التي كانت تواجهها عملية تحديد تكلفة الإنتاج، خصوصا توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، ومن التطورات الحديثة استخدام نظام تكاليف الأنشطة بهدف زيادة دقة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة واستخدام نظام المخزون عند الحاجة.¹

ثانيا: تعريف المحاسبة التحليلية

- **التعريف الأول:** محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تعتبر نظاما فرعيا ضمن عناصر (أجزاء) نظام المعلومات المحاسبي على مستوى المنشأة، ويتكون نظام محاسبة التكاليف (كغيره من نظم) من المجموعة من الأجزاء أو العناصر (نظم فرعية) تعمل معا وفق إجراءات وقواعد محددة بغية تحقيق مجموعة من الأهداف المحددة أيضا.²

¹ - محمد تيسير، محاسبة التكاليف، ط 5، دار وائل، عمان، 2010، ص 15-16. مصدر سابق

² - زايد سالم أبو شنن، عماد سعيد الزمر، سيف الإسلام محمود، مرد السيد حسن، أساسيات التكاليف، ط 1، القاهرة، 2018/2019، ص 2.

• **التعريف الثاني:** هي مجموعة من المبادئ والمفاهيم والأساليب الفنية والطرق التحليلية التي تنتفع بها إدارة المؤسسات على اختلاف أنواعها سواء كانت خدماتية أو تجارية أو إنتاجية في رسم السياسات الإدارية وفي التخطيط والرقابة واتخاذ القرار.

• **التعريف الثالث:** هي مجموعة من المبادئ والمفاهيم والأساليب الفنية والطرق التحليلية التي تنتفع بها إدارة المؤسسات على اختلاف أنواعها سواء كانت خدماتية أو تجارية أو إنتاجية في رسم السياسات الإدارية وفي التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بغرض التوصل إلى تحديد سليم للتكاليف المنتجات ولنتائج الأعمال من حيث الربح أو الخسارة عن فترة تكاليف معينة.¹

الفرع الثاني: أهمية وأهداف ووظائف المحاسبة التحليلية

سننتظر في هذا الفرع إلى أهمية محاسبة التحليلية مع ذكر أهدافها ووظائفها في المؤسسات.

أولاً: أهمية محاسبة التحليلية

تكمن أهمية المحاسبة التحليلية في²:

- ♣ تحديد تكلفة الإنتاج وحساب تكلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالأجور والمواد الأولية.
- ♣ تحديد تكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل لغرض إعداد الحسابات الختامية والميزانية.
- ♣ توفير المعلومات الضرورية للمؤسسة من أجل تمكينها من القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط، تنظيم، توجيه ورقابة.
- ♣ توفير المعلومات الضرورية لأغراض اتخاذ القرارات عن طريق المفاضلة بين بدائل، وكذلك تقييم أداء المؤسسة.
- ♣ توفير المعلومات الضرورية لإعداد الموازنات التخطيطية والرقابة على عناصر التكاليف وترشيد استخدامها واستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة من أجل تخفيض التكاليف وتحقيق الكفاءة الإنتاجية وزيادة ربحية المؤسسة.
- ♣ مساعدة المؤسسة في تحديد الأسعار وفي السياسات السعرية السليمة للمنتجات التي تقوم المؤسسة بإنتاجها.

¹دريس مفيدة، دور نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، الوادي، الجزائر، المجلد: 08، العدد: 02، جانفي 2024، ص 290، 227

²خشعي عفاف، استخدام أساليب المحاسبة التحليلية لتحقيق تنافسية المؤسسة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2022، ص 7.

ثانيا: أهداف المحاسبة التحليلية¹

تعددت أهداف محاسبة التكاليف بشكل يتلاءم مع أهداف المختلفة للمؤسسة، إلا أنه يمكن تحديد الأهداف الرئيسية لمحاسبة التكاليف فيما يلي:

1. **قياس تكلفة الأداء**: قياس تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المستخدمة في الإنتاج وتكاليف المراحل والأقسام، والمراكز، وأصناف المنتجات، ووحداتها.

2. **المساهمة في التسعير المنتجات**: تساعد محاسبة التكاليف في تسعير المنتجات التي تنتجها المؤسسة والخدمات التي تقدمها بحيث يغطي على الأقل تكلفتها، وفي بعض الأحيان تقدم محاسبة التكاليف البيانات التي يمكن الاسترشاد بها لتخفيض أسعار البيع إذا ما دعت الضرورة إلى ذلك بهدف زيادة المبيعات وتحسين الأرباح.

3. **قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية**: تهتم محاسبة تكاليف بقياس أداء الفعلي على مستوى جميع أوجه نشاط المؤسسة وبصورة تفصيلية، ولا شك أن قياس الأداء بهذه الصورة يعد أولى مراحل الرقابة وتقييم الأداء الأمر الذي لا توفره المحاسبة المالية (العامة).

4. **مساعدة إدارة المؤسسة في التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية**: تساعد محاسبة التكاليف في إمداد إدارة المؤسسة بالبيانات التي تساعد في أداء وظيفة التخطيط وإجراء المقارنات الدورية وإعداد الموازنات التخطيطية لتحقيق أهداف المؤسسة.

5. **مساعدة إدارة المؤسسة في الرقابة على عناصر التكاليف**: تمد محاسبة التكاليف إدارة المؤسسة بتقارير دورية عن التكاليف الفعلية لحجم النشاط مقارنة بما يجب أن تكون عليه تلك التكاليف وفقا للمعايير المحددة مقدما وإيجاد الانحرافات بينهما واقتراح الوسائل الكفيلة لتلاقي مسببات تلك الانحرافات في فترات المقبلة، ولا شك أن هذه التقارير تساعد إدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات الصحيحة في الوقت المناسب.

6. **مساعدة إدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات**: تتعرض المؤسسة لكثير من المشاكل التي تتطلب بيانات تفصيلية لاتخاذ القرار المناسب، ومحاسبة التكاليف تقوم بتوفير تلك بيانات التي تساعد في التعرف على البدائل المتاحة لمواجهة هذه المشكلات وتقييم تلك البدائل والمفاضلة بينهما ثم اتخاذ القرارات اللازمة ولا شك أن كفاءة تلك القرارات تعتمد إلى حد كبير على مدى الدقة في تجميع البيانات وتحليلها وتقديمها للمستويات الإدارية في الوقت المناسب.

¹مراوي رشيدة، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2023، ص 4.5.

ثالثا: وظائف المحاسبة التحليلية

إن لمحاسبة التكاليف لديها مجموعة من الوظائف التي بتحقيقها ستساعد إدارات المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة وتتمثل هذه الوظائف في ¹:

1. **الوظيفة التسجيلية:** وتعني أن يقوم محاسب التكاليف بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها، وفق المعايير المتفق عليها وبشكل أوضح ودقيق، بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة.

2. **الوظيفة التحليلية:** ويتم من خلال هذه الوظيفة التحليل البيانات التكاليفية التي وقعت في المشروع فعلا، وتصنيفها وربطها بمنتج معين، أو أمر إنتاجي معين، أو مرحلة معينة، أو قسم معين.

3. **الوظيفة الرقابية:** تحدد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا لكل عناصر التكاليف، وتحديد الانحرافات التي إما أن تكون ملائمة أو غير ملائمة وتبحث عن أسباب هذه الانحرافات وتحليلها ودراستها، ثم رفع النتائج إلى الجهات المختصة للحد من الانحرافات.

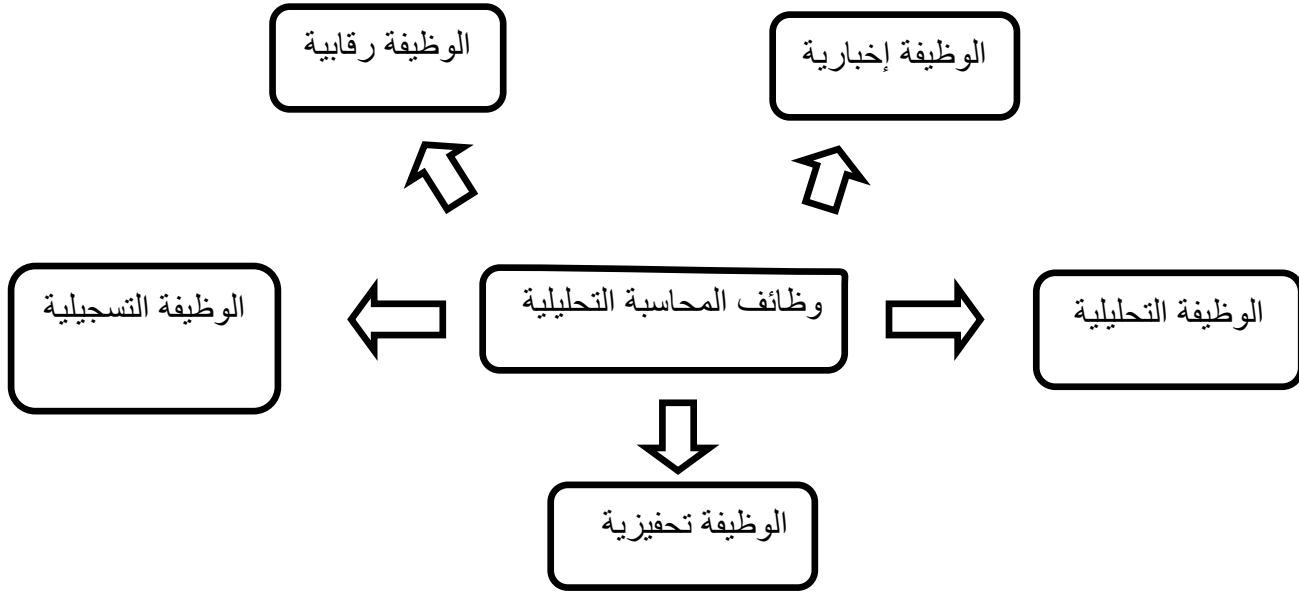
4. **الوظيفة الإخبارية:** وترتبط هذه الوظيفة بالوظيفة السابقة، فمع اكتشاف الانحرافات ودراسة أسبابها، تختبر الإدارة بهذه النتائج وذلك لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها.

5. **الوظيفة التحفيزية:** تتحقق هذه الوظيفة بعد انجاز الوظائف السابقة، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع أقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير السابقة في استخدام مواردها بشكل كفاء واقتصادي، هذا ما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها ².

¹ ياسين سيف مقبل علي، علاقة محاسبة التكاليف باتخاذ القرارات المالية والرقابة عليها، مجلة جامعة البيضاء، اليمن، المجلد 04، العدد 02، أغسطس 2022، ص510.

² ياسين سيف مقبل، مرجع سبق ذكره

الشكل رقم (1.1) لوظائف المحاسبة التحليلية



المصدر: من إعداد الطالبة

فرع الثالث: علاقة المحاسبة المالية بالمحاسبة التحليلية¹

المحاسبة التحليلية ليست بديلا عن المحاسبة المالية إنما متكاملات، إذا أن هناك علاقة وطيدة بين المحاسبتين نظرا لأن المحاسبة المالية تعتبر مصدرا مهما للمعلومات التي تحتاجها المحاسبة التحليلية، حيث توفر لهذه الأخيرة معلومات حول تكاليف الإنتاج، كما تحدد تكلفة وحركة المخزون بأنواعه وهناك بعض الماليين يعتبرون النوعين بنفس الأهمية.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه هناك اختلافات وفروقات بين المحاسبتين من أبرزها فيما يلي:

¹ بن مراد كوثر، بن حليلة فاطمة الزهراء، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جلال، خميس مليانة، 2023 / 2022، ص 12/11

جدول رقم (1.1) يمثل مقارنة بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية

معايير المقارنة	المحاسبة المالية	المحاسبة التحليلية
من ناحية القانون	إجبارية (إلزامية)	اختيارية
الفترة المدروسة	الماضي	الماضي، القريب، الحاضر، المستقبل.
الأهداف	مالية	اقتصادية
مصدر توجه مختلف التدفقات	خارجية وداخلية (الضرائب مساهمة البنوك)	داخلية (متخذي القرارات، المساهمين)
نظرة المؤسسة	عامة (إجمالية)	تفصيلية (جزئية)
مستعملي المعلومات	الإدارة والأطراف الخارجية	مسؤولي المؤسسة
القواعد المتبعة	ثابتة، مفروضة، غير مرنة	مرنة مع التطورات
طبيعة المعلومات المتحصل عليها	دقيقة، مبررة، جازمة	مرنة مع التطورات
تصنيف التكاليف	حسب طبيعتها	حسب وظيفتها
مصدر وثائق الرئيسة للمعالجة	نقدية	فنية
الوثائق المعتمد عليها	خارجية	خارجية، داخلية
تكرار حسب النتيجة	سنة، سداسي، ثلاثي، شهر	يوم، أسبوع، شهر

المصدر: بن مراد كوثر، بن حليلة فاطمة الزهراء، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جلالي، خميس مليانة، 2022/ 2023.

من خلال مما سبق نجد أن المحاسبة التحليلية هي مكمل للمحاسبة المالية تقدم لها قواعد وأسس تقييم بعض العناصر أصول المؤسسة.

فرع الرابع: أنواع التكاليف وطرق حسابها

تعتبر المحاسبة التحليلية من أهم أدوات مراقبة الإدارة، حيث تتميز بتطور تقنياتها وأساليبها، ويعود ذلك إلى طبيعتها الديناميكية وازدياد احتياجاتها المؤسسات التي تسعى إلى تحسين أساليب التسيير.

أولاً: أنواع التكاليف المحاسبة التحليلية

اختلفت التصنيفات التكاليف استناداً إلى معايير متنوعة، وذلك نتيجة لتغير سلوكها، وعلاقتها بالمنتج أو مستوى النشاط، وأهمها ما يلي:

1. من حيث علاقتها بالإنتاج: وقد تم تصنيفها ما يلي¹:

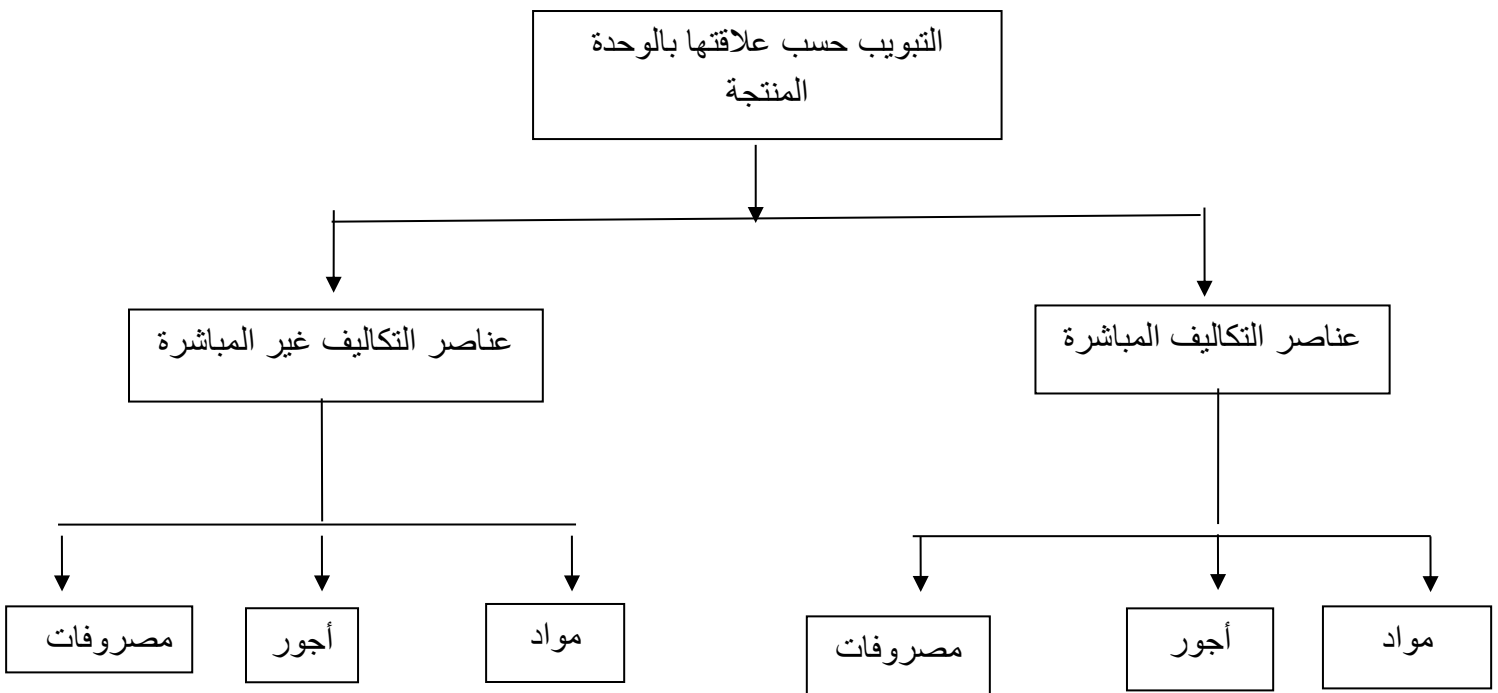
1.1 التكاليف المباشرة: وهي تلك التكاليف التي تخصص وتحمل لحساب تكلفة منتج معين دون

مفتاح توزيع وسيط، وعادة تكون مكونة من: المواد الأولية ولوازم والتي تستعمل في إنتاج منتج، يد العاملة المباشرة

1.2 التكاليف غير المباشرة: وهي تلك التكاليف التي يتعذر تحميلها بشكل مباشر للمنتج، وتعد

تكاليف مشترك ولا تنفق خصيصاً من أجل وحدة نشاط معين، ولكن من أجل النشاط ككل، ولذلك تحتاج إلى مفاتيح التوزيع معينة لتحميلها للمنتجات.

الشكل رقم (2.1) التوزيع حسب علاقتها بالوحدة المنتجة



المصدر: اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، ط 1، دار الحامد،

عمان ص 38.

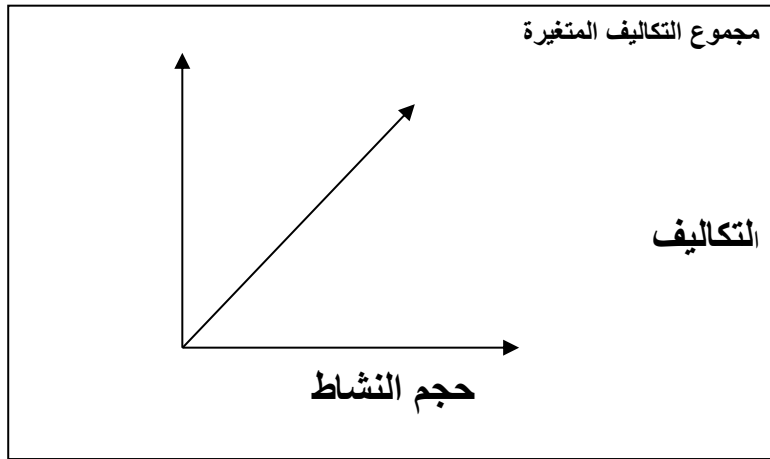
¹لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف، ط 1، دار وائل، عمان، 2013، ص 34.35

2. من حيث علاقتها بالنشاط: وتتمثل في:

1.2 التكاليف المتغيرة: وهي التكاليف التي تتغير بمجموعها طرديا بالزيادة أو النقصان وبنفس بنسبة كلما تغير حجم الإنتاج، ولكنها ثابتة للوحدة الواحدة مثل المواد الخام أو أجور العمال الانتاج فهذه التكاليف تزداد كلما زاد الإنتاج وتنخفض إذا نقص الإنتاج ويلاحظ هنا أن المشروع إذا توقف عن الإنتاج فإنه لا يتحمل هذه التكاليف لأن هذه التكاليف مرتبطة بحجم الإنتاج فإذا لم يكن هنالك إنتاج كانت التكاليف المتغيرة صفر ومن خصائص هذا النوع من التكاليف¹.

أ. تتغير إجمالي التكاليف المتغيرة مباشرة وبنفس النسبة طرديا مع تغير حجم الانتاج يمكن تمثيل هذه العلاقة بالشكل التالي:

الشكل (3.1) العلاقة بين اجمالي التكاليف المتغيرة وحجم النشاط



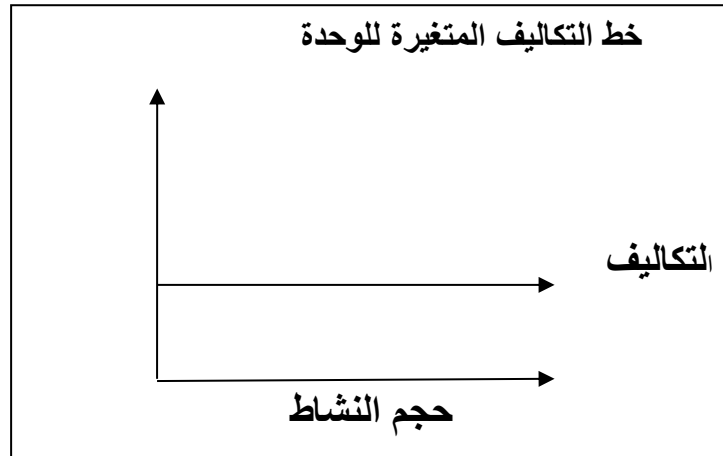
المصدر: لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف، ط1، دار وائل، عمان، 2013

ب. تبقى التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة ثابتة على الرغم من تغير حجم الإنتاج ويمكن تمثيل هذه

العلاقة بالشكل التالي²:

¹لبنى هاشم نعمان العاني، مرجع سبق ذكره ص 37
²لبنى هاشم نعمان العاني، مرجع سبق ذكره ص38.39

الشكل (4.1) العلاقة بين تكلفة الوحدة المتغيرة وحجم النشاط



المصدر: لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف، ط1، دار وائل، عمان، 2013

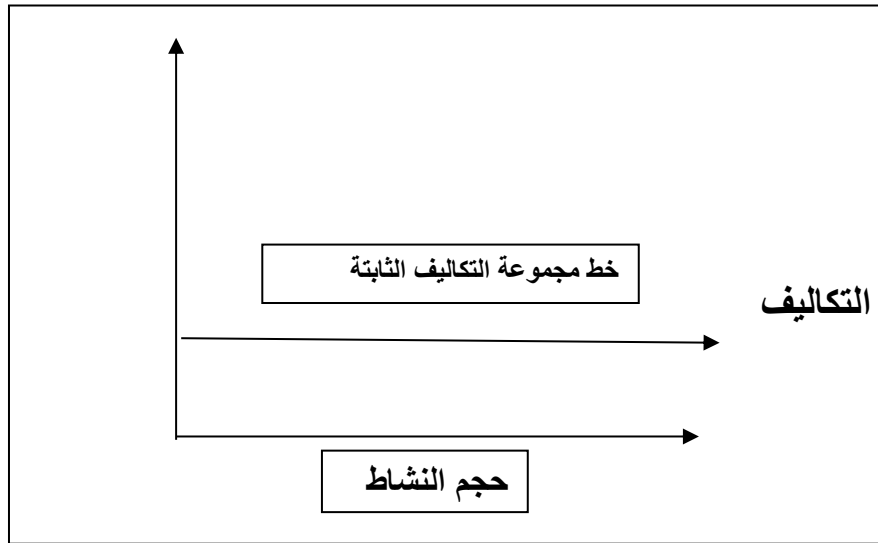
وتتضمن عناصر التكاليف المتغيرة البنود التالية:

- * عناصر التكاليف الصناعية مباشرة
- * عناصر التكاليف الصناعية غير مباشرة المتغيرة
- * عناصر التكاليف التسويقية المتغيرة

2.2 التكاليف الثابتة: وهي التكاليف التي لا تتغير بمجموعها ضمن مدى معين مع التغير في حجم الإنتاج أو المبيعات، ولكنها متغيرة للوحدة الواحدة مثل الإيجار ورواتب المديرين ويلاحظ أن المشروع يتحمل هذه التكاليف، حتى لو توقف الإنتاج نهائياً ومن خصائص هذا النوع من التكاليف¹.
أ. تبقى التكاليف الثابتة بمجموعها ثابتة مهما تغير حجم الانتاج ويمكن التمثيل هذه العلاقة بشكل التالي²:

¹لبنى هاشم نعمان العاني، مرجع سبق ذكره ص 39.40

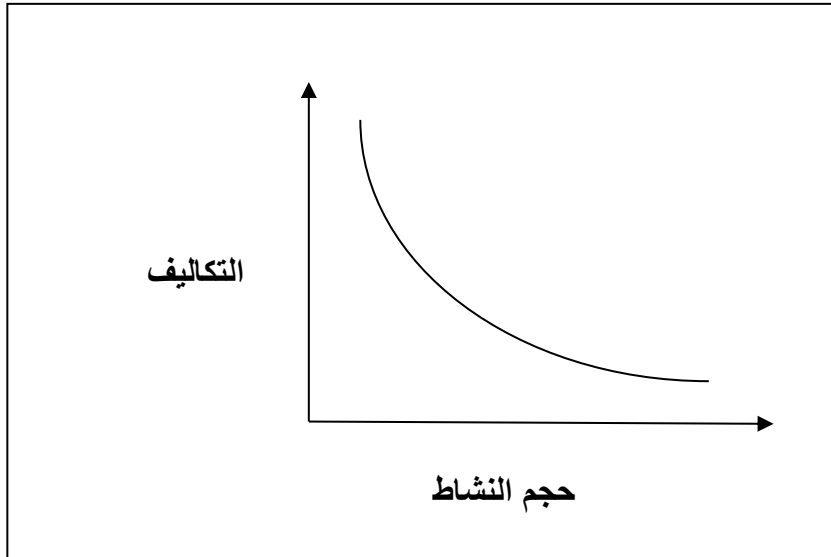
الشكل (5.1) العلاقة بين اجمالي التكاليف الثابتة وحجم النشاط



المصدر: لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف، ط1، دار وائل، عمان، 2013

ب. تتناقص تكلفة الوحدة الثابتة بزيادة عدد الوحدات المنتجة بمعنى ان تكلفة الوحدة الواحدة تتغير عكسيا مع تغيير حجم الإنتاج فكلما زاد حجم الإنتاج قل نصيب الوحدة الواحدة من التكلفة والعكس صحيح ويمكن التمثيل هذه العلاقة بالشكل التالي:

الشكل (6.1) العلاقة بين تكلفة الوحدة الثابتة وحجم النشاط



المصدر: لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف، ط1، دار وائل، عمان، 2013

وتتضمن عناصر التكاليف الثابتة البنود التالية:

* عناصر تكاليف الصناعية غير مباشرة ثابتة

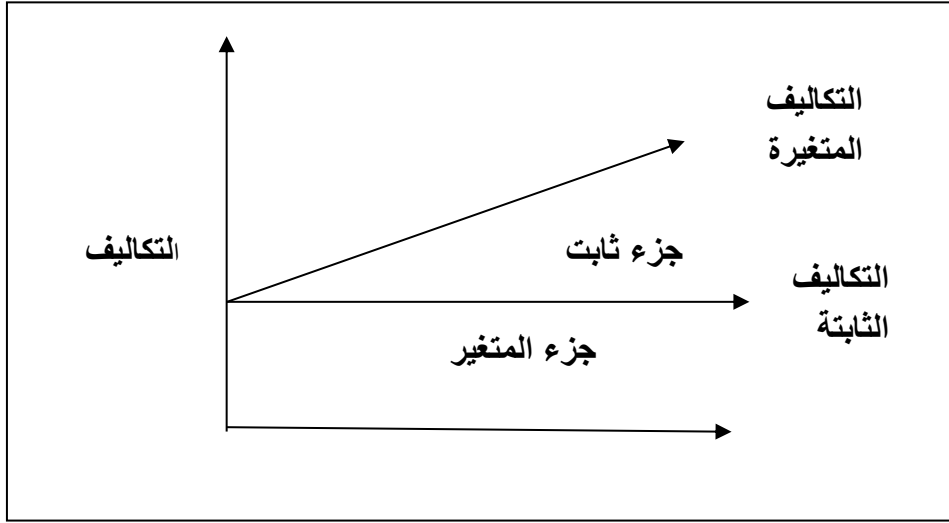
* عناصر التكاليف التسويقية ثابتة

* عناصر التكاليف الادارية

3.2 التكاليف شبه متغيرة: وهي التكاليف التي تتغير بمجموعها مع تغير حجم الإنتاج ولكن بشكل غير منتظم فهي تجمع بين خصائص التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، وتتكون التكاليف شبه متغيرة من جزئين احدهما ثابت والآخر متغير يتغير بتغير حجم الإنتاج ولكن بشكل غير منتظم أي ليس وفق علاقة طردية ويمكن القول بأن التكاليف شبه متغيرة هي في الأساس متغيرة لكنها لا تستمر في التغير بنفس نسبة التغير في حجم الإنتاج ومن الأمثلة على التكاليف شبه المتغيرة مصاريف الصيانة الكهرباء والقوى المحركة والهاتف، فما تتحمله المنشأة من مصاريف صيانة في حالات التشغيل العادية (الصيانة الدورية) وحتى في حالة توقف الإنتاج لفترة معينة تمثل جزء الثابت ولكن عند الزيادة الانتاج تزداد ساعات التشغيل وعليه تزداد مصاريف الصيانة ولكن بنسبة أقل من نسبة الزيادة في حجم الإنتاج وهذه التكاليف القوى المحركة فما تتحمله المنشأة من مصاريف إعداد وتجهيز الآلات في بداية الدورية يمثل جزء الثابت من التكاليف إذا تعتبر هذه التكاليف تكلفة لابد من حدوثها سواء تم إنتاج وحدة واحدة أو أكثر إذا لابد من تشغيل الآلات لفترة محددة قبل عملية الإنتاج وبعد أن تتم عملية إعداد وتجهيز الآلات يتم الإنتاج الفعلي وعليه تحدث تكلفة أخرى متغيرة تتغير بتغير عدد الوحدات المنتجة وهذا ما يمثل الجزء المتغير من التكاليف أما بالنسبة لمصاريف الكهرباء والهاتف وإذا تتكون إجمالي هذه التكاليف من جزئين جزء ثابت يغطي مبلغ الاشتراك الدوري لتوفير الخدمة وجزء متغير يزداد بازدياد حجم النشاط.

وعلى محاسب التكاليف تحليل وفصل التكاليف مختلطة الى شقيها الثابت والمتغير بحيث يتم إضافة جزء المتغير إلى عناصر المتغيرة جزء الثابت إلى العناصر الثابتة لكي يتعامل مع كافة العناصر على أنها ثابتة ومتغيرة ويمكن تمثيل هذه العلاقة بالشكل التالي:

الشكل (7.1) العلاقة بين التكاليف المتغيرة وشبه متغيرة

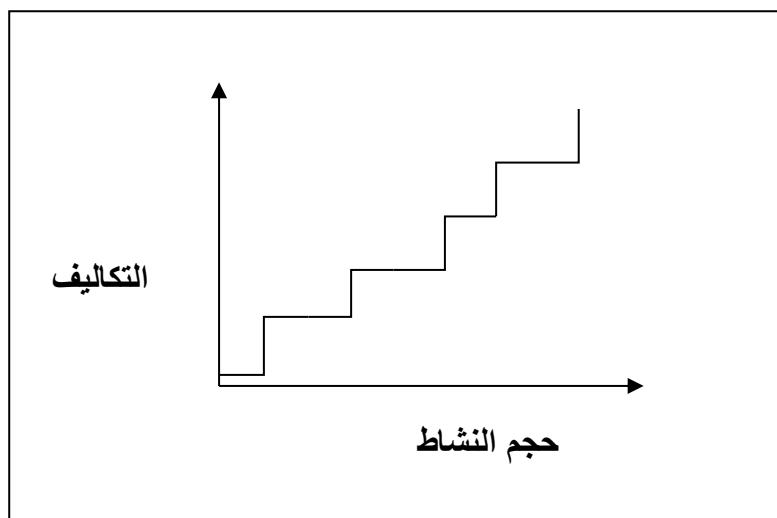


المصدر: لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف، ط1، دار وائل، عمان، 2013

4.2 التكاليف متدرجة: وهي التكاليف التي تبقى ثابتة عند مستوى معين من الإنتاج ثم تزداد عندما يزداد حجم لإنتاج وتبقى ثابتة عند هذا مستوى الجديد من الإنتاج ثم تزداد مرة أخرى إذا زاد الإنتاج وهكذا ولذلك تسمى بالتكاليف المتدرجة أو السليمة لأنها بقفزاتها المتعددة تأخذ بشكل سلمي أو متدرج ومن أمثلة التكاليف متدرجة التكاليف مراقبة الجودة فمثلا يكفي مراقب واحد لفحص 200 وحدة يوميا وبأجر 30 دينار يوميا ولكن في حالة زيادة الإنتاج الى 300 وحدة يوميا سنحتاج الى شخصين لفحص ومراقبة الجودة وعليه سترتفع التكاليف المراقبة بمقدار 60 دينار أي بمقدار ما يتقاضاه المراقب الذي تم تعيينه بمعنى أن التكاليف هذه تتغير معا تغير في مجموعها وبصورة منتظمة مع التغير في حجم الإنتاج ولكن ليس بنفس نسبة التغير في حجم الإنتاج ويمكن تمثيل هذه العلاقة بالشكل التالي¹:

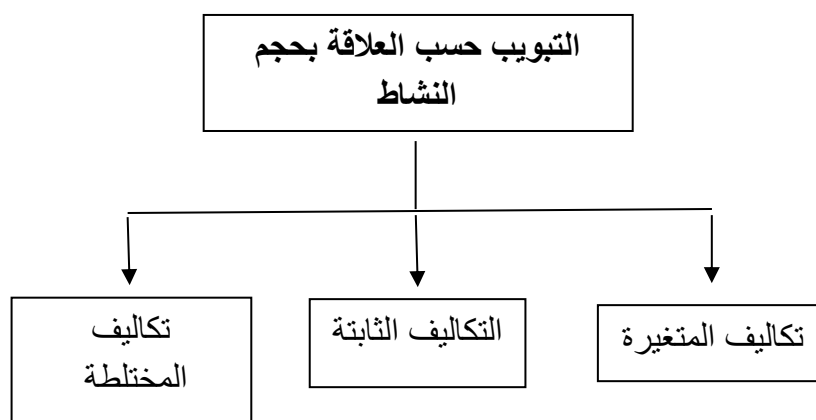
¹لبنى هاشم نعمان العاني، مرجع سبق ذكره ص 42.43

الشكل (8.1): العلاقة بين التكاليف المتدرجة وحجم النشاط



المصدر: لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف، ط1، دار وائل، عمان، 2013

الشكل (9.1) تبويب حسب العلاقة بحجم النشاط



المصدر: اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، ط1، دار الحامد، عمان

ثانيا :طرق حساب التكاليف

تقوم المحاسبة التحليلية بالبحث المستمر عن أدوات فعالة تساعد الإدارة في التخطيط ومراقبة الأداء وتحقيق النتائج دقيقة، تركز المحاسبة التحليلية على التكاليف، وتستخدم في تحديدها مجموعة من الطرق التي تتنوع بين التقليدية والحديثة.

1. طريقة التقليدية:

1.1 تعريف طريقة الأقسام المتجانسة (التكلفة الكلية):¹

ظهرت طريقة التكاليف الكلية المعتمدة على تقسيم المؤسسة الى مجموعة من الأقسام المتجانسة خلال سنوات الثلاثينيات في مختلف الدول العالم كالولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، ألمانيا، كما يطلق عليها تسمية طريقة مراكز التحليل أو طريقة مراكز التكلفة، وقد تم تحسين استعمالها بإدخال بعض التعديلات عليها من طرف المنظمين الفرنسيين، وهما لجنة الدراسات العامة لتنظيم العلمي (CEGOS) والمجلس الوطني للتنظيم الفرنسي (CNOF) خلال سنوات الأربعينات.

فهي طريقة واسعة الاستعمال خاصة في المؤسسات الانتاجية لكونها تعطي نتائج تحليلية جد تفصيلية حسب كل منتج أو طلبية، وتكمل المحاسبة العامة عن طريق تقييم المخزونات والاستثمارات التي تنجزها المؤسسة المتعلقة بالمنتجات المخزنة باستثناء مصاريف التوزيع التي يتم تحميلها فقط للمنتجات المباعة، وأثناء القيام بحساب التكاليف المنتجات موضوع نشاط المؤسسة يتم استثناء الأعباء غير قابلة للإدماج والتي ليس لها علاقة بالنشاط، كما تضيف الأعباء أخرى تسمى الأعباء الإضافية وذلك باعتبار أن الأعباء المحاسبة العامة لا تعبر عن الصورة الحقيقية لتكاليف التي تتحملها المؤسسة فعلا للأسباب اقتصادية معينة.

2.1.1 خطوات تنظيم طريقة الاقسام المتجانسة:

تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل الأقسام متجانسة: يعرف القسم المتجانس على أنه نظام محاسبي تجمع في عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر إلى مختلف الاقسام باستخدام وحدات القياس معينة أو نسب مئوية تعطى قصد توزيع عناصر هذه التكاليف، فهو عبارة عن مراكز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك، وهما نوعان أقسام المتجانسة رئيسية وأخرى ثانوية يجب أن تتوفر هذا القسم على مجموعة من الشروط منها:

¹درويش عمار، محاسبة التسيير، مطبوعة موجهة لطلبة سنة أولى ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، عين تموشنت، 2022/2021، ص21.22.23.24.25

أن يشغل مساحة محددة من المؤسسة حتى يتسنى الإشراف على نشاطه استخدام المساحة كأساس لتوزيع بعض المصاريف غير المباشرة كالتأمين، والإيجار

- أن يشتمل مراكز على مجموعة من الآلات بالنسبة للمؤسسات الصناعية التي تستخدم في العملية الانتاجية المحددة، وغالبا ما يسمى هذا المركز باسم العملية الانتاجية التي يقوم بها.
- أن يشتمل كل مراكز على عمال مباشرين يتم تحديدها حتى تسهل عملية تحميل أجور العمال الى أقسام الصناعية التي ينشطون بها.
- أن يعين مسؤول عن نشاط المركز، وهو الرئيس المباشر لمجموعة العمال المباشرين بهذا المركز.

3.1.1 تحديد مفاتيح التوزيع: تعتبر مفاتيح التوزيع الوسيلة التي تسمح بالتوزيع الأعباء

غير مباشرة حسب طبيعتها على مختلف مراكز التحليل في شكل توزيع أولي، والجدول الموالي يوضح كيفية توزيع هذه الأعباء¹

الجدول رقم (1-2) توزيع الأعباء غير المباشرة

الأعباء حسب طبيعتها	المجموع	اقسام الفرعية			اقسام الثانوية	
		الصيانة	النقل	الادارة	التموين	الانتاج
المجموع						

المصدر: درويش عمار، محاسبة التسيير، مطبوعة موجهة لطلبة سنة أولى ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير، عين تموشنت، 2021/2022

بعد التوزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف مراكز التحليل يتم تحميل تكاليف المراكز الثانوية إلى مراكز الرئيسية فيما يعرف بالتوزيع الثانوي، وقد يأخذ اشكال حسب ظروف العمل في المؤسسة، وحجم المصاريف غير المباشرة الخاضعة للتوزيع، فهناك ثلاث حالات ممكنة نذكر منها:

❖ الطريقة المباشرة: والتي تقوم على أساس التوزيع الاجمالي للمصاريف غير المباشرة

التابعة للأقسام الفرعية، وفق أسس متناسبة مع الأقسام الرئيسية، وهناك توزيع اجمالي، وتوزيع فردي، وتمتاز هذه الطريقة بسهولة تطبيقها في الحياة العملية إلا أنها لا تعبر عن التكلفة الحقيقية لتجاهلها تبادل الخدمات بين الأقسام.

¹ مرجع السابق

❖ **طريقة التوزيع التنازلي:** تقوم هذه الطريقة على توزيع المصاريف غير مباشرة للأقسام ثانوية على الأقسام الرئيسية في اتجاه واحد، ولا تراعي تبادل الخدمات بين الأقسام الفرعية بمعنى أن القسم الفرعي الذي توزع مصاريف لا يعاد تحميله من الأقسام الفرعية.

❖ **طريقة التوزيع التبادلي:** تقوم طريقة التوزيع التبادلي على مبدأ التبادل الخدمات والمنافع بين الأقسام، فقد يستفيد هذا القسم من خدمات الأقسام الأخرى كما قد يقدم بدوره خدمات الأقسام أخرى، ولتحديد نسبة الخدمات التي يقدمها كل قسم للأخر يمكن إتباع الطريقة الجبرية في حالة ضالة عدد مراكز التحليل في المؤسسة، وذلك يجعل المجهول هو مجموع مصاريف كل قسم يتضمن الخدمات المتبادلة، وعند إجراء الحسابات يتم افتراض مجاهيل س و ص كتكلفة وحدة عمل لقسمين متبادلين للخدمات فيما بينهما، أما في حالة تعدد مراكز التحليل، يمكن الاعتماد على الحساب المصفوفاتي لتحديد نسبة الخدمات المتبادلة، كما أنه هناك طريقة أخرى للتوزيع المتبادل للخدمات تسمى بطريقة التكلفة النظرية إلا أنه يعاب عليها التقريب الكبير في الأرقام.

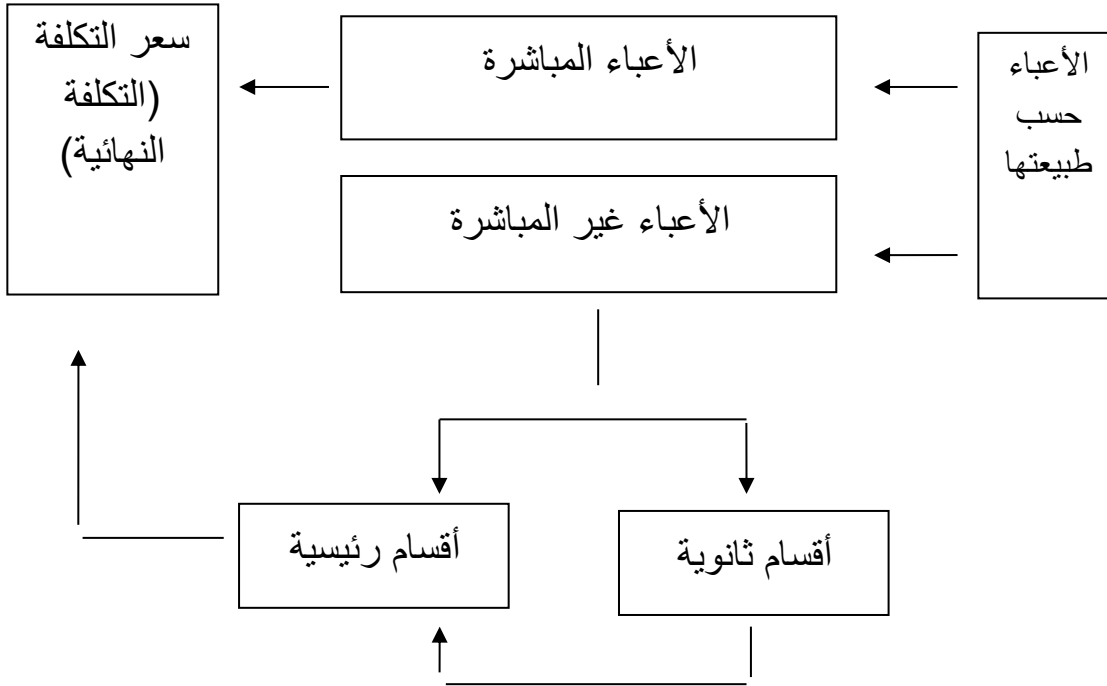
2. مراحل حساب التكاليف وفقا لطريقة الأقسام المتجانسة:

بما أن كل نظام محاسبة تسيير يجب أن يخضع لدورة الاستغلال التي تفتح بالشراء ثم لإنتاج فالتوزيع نظام التكلفة الكلية أو الأقسام المتجانسة يمر بثلاثة مراحل أساسية تتمثل فيما يلي:

- **المرحلة (1):** تجميع الأعباء حسب طبيعتها وإعادة تصنيفها إلى مباشرة وغير مباشرة.
- **المرحلة (2):** الأعباء المباشرة توجه مباشرة إلى تكاليف مراحل أي تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع، أما التكاليف غير المباشرة توزع على مختلف مراكز التحليل للمؤسسة (التوزيع الأولي) ثم يتم تحويل تكاليف المراكز الثانوية إلى مراكز الرئيسية (التوزيع الثانوي).
- **المرحلة (3):** يتم تحميل التكاليف غير مباشرة للمراكز الرئيسية إلى تكاليف المراحل (شراء، إنتاج، بيع) ثم بعد ذلك تحديد التكاليف النهائية (سعر التكلفة) حسب كل منتج، أو طلبية، أو خدمة، أو نشاط.

يمكن تلخيص دورة حساب وتحليل التكلفة وفقا لطريقة الأقسام المتجانسة حسب المخطط الموالي

الشكل (10.1) حساب وتحليل تكلفة وفقا لطريقة أقسام متجانسة



المصدر: درويش عمار، محاسبة التسيير، مطبوعة موجهة لطلبة سنة أولى ماستر، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، عين تموشنت، 2022/2021

3. تقييم طريقة الأقسام المتجانسة:

يتم التقييم كما يلي:

2.1 إيجابيات طريقة الأقسام المتجانسة

- ✓ ممتاز بالشمولية بحيث تبحت عن الحساب بطريقة أكثر جدية عن مختلف التكاليف المؤسسة عن طريق إدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، فهي تساعد المؤسسات التي تحتوي على وظائف متعددة على التحكم في تكاليفها نتيجة عجز الطرق البسيطة القيام بذلك.
- ✓ المساعدة على إيجاد صيغة لتقييم المنتجات بحيث يجب أن يكون سعر البيع أكبر أو على الأقل مساو للتكلفة الكلية لهذه المنتجات.
- ✓ تعتبر قاعدة المعلومات جد مهمة بالنسبة للمديرين خاصة إذا ما كانت طبيعة صناعة تقتضي الإنتاج بالسلاسل بحيث تكون الأحداث متكررة، وبالتالي معرفة التكاليف الكلية لهذه السلسلة من المنتجات قد يفيد في التخفيض من تكاليف السلسلة الموالية.

3.3 سلبيات طريقة الأقسام المتجانسة

- يعتبر نظام الطريقة الأقسام المتجانسة جد مكلف بالنسبة للمؤسسة التي تتبناه من ناحية الموارد البشرية المسؤولة عن تسييره أو من ناحية تعقيد مراحلها أو التدقيق فيها، وذلك لكونه شمولي ويخضع المعلومات لمعالجة خاصة.
- تقسيم المؤسسة إلى مراكز رئيسية وأخرى ثانوية يجعل من نظام محاسبة التكاليف عرضة للتغيير وإعادة تحديد مراكز التحليل كلما طرأ أي تغيير على الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- تعدد التوزيعات للتكاليف غير مباشرة بالاعتماد على مفاتيح توزيع عشوائية قد تؤثر على صحة المعلومات التي تقدمها التكاليف النهائية، خاصة مع ازدياد وتوسع قاعدة التكاليف الثابتة بإدخال الآلات والتكنولوجية الانتاجية وتراجع نسبة التكاليف المباشرة وبالتالي توفير معلومات مضللة للمديرين قد تؤثر سلباً على قراراتهم.

3. طريقة تحميل التكاليف المباشرة:

وفقا لهذا الأسلوب يتم تحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، باعتبارها انفقت من أجلها، كما تحمل بنصيبها من التكاليف التسويقية المباشرة والتي انشأت بسببها، أما التكاليف غير المباشرة بمختلف أنواعها لا تحمل على وحدات الإنتاج، بل تحمل على حساب الأرباح والخسائر باعتبارها نفقات زمنية¹.

1.2 خصائص أسلوب تحميل التكاليف المباشرة:

يتميز الأسلوب بالخصائص التالية:

- ✓ سهولة تحديد تكلفة وحات الإنتاج والمبيعات، حيث يتم تخصيص عناصر التكاليف المباشرة لوحدات الإنتاج (التكاليف المباشرة/عدد الوحدات = تكلفة الوحدة الواحدة المباشرة).
- ✓ تقييم المخزون التام تحت التشغيل في أول الفترة وآخرها بثمان التكلفة المباشرة فقط.
- ✓ توزيع عناصر التكاليف المباشرة على وحدات الإنتاج دون أية مشقة أو اللجوء للأساليب التقديرية.

يبقى نصيب وحد الإنتاج من التكلفة ثابتا، ولا تتأثر بالتقلبات التي تطرأ على أحجام النشاط بالزيادة أو النقصان.

2.2 الانتقادات الأسلوب التحميل التكاليف المباشرة:

يؤخذ على هذا الأسلوب ما يأتي:

- لا تعبر عن التكلفة الحقيقية لأنها تشمل سوى التكاليف المباشرة فقط.
- تستبعد التكاليف غير مباشرة ولا تعتبرها تكاليف تحمل على الإنتاج خاصة أن جزء منها يساهم في عملية لإنتاج السلعة أو الخدمة، ونخص بالذكر التكاليف غير مباشرة المتغيرة والمستغلة.
- لا يحمل المخزون التام وتحت التشغيل في أول الفترة وآخرها نصيبه من التكاليف الصناعية غير المباشرة على حساب الأرباح والخسائر.
- لا يمكن الاستفادة من هذا الأسلوب في اتخاذ القرارات في الأجل القصير، أو في مجال تسعير المنتجات في الأجل القصير.

3.2 معادلات أسلوب التحميل التكاليف المباشرة:

1. التكلفة الأولية = المواد المباشرة + الأجور المباشرة + الخدمات المباشرة.

2. تكلفة الناتج خلال الفترة = التكلفة الأولية.

¹ عبد السلام محمد مهدي عيناء، محاسبة التكاليف، ط 5، دار الكتب بصنعاء، جامعة إقليم سبأ، 2018، ص 73

3. **تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج خلال الفترة = تكلفة الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة - تكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة.**

4. **تكلفة الإنتاج المباع = تكلفة الإنتاج التام + تكلفة الإنتاج أول الفترة - تكلفة الإنتاج التام آخر الفترة.**

5. **تكلفة المبيعات = تكلفة الإنتاج المباع + التكاليف التسويقية (المباشرة).**

6. **صافي الربح = إيرادات المبيعات - تكلفة المبيعات - التكاليف الإدارية والتمويلية - التكاليف الصناعية غير المباشرة (المتغيرة والثابتة) - التكاليف التسويقية غير المباشرة (المتغيرة والثابتة).**

3. طريقة تحميل التكاليف المتغيرة:

طبقا لهذا الأسلوب تتحمل وحدات الإنتاج بكافة البنود المتغيرة فقط، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وتستبعد البنود الثابتة غير المباشرة، حيث تعتبر في ظل هذا الأسلوب تكاليف زمنية تحمل على حساب الأرباح أو الخسائر.

1.3 خصائص طريقة تحميل التكاليف المتغيرة¹:

يتميز هذا الأسلوب بالخصائص التالية:

- ♣ تساعد في حل مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة جزئيا، وذلك عبر تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة التي ترتبط بحجم النشاط، أما التكاليف الثابتة فتعامل باعتبارها تكاليف زمنية تحمل على حساب الأرباح، وهو ما يؤدي الى عدم تباين نتائج من فترة إلى أخرى.
- ♣ تزود المنشأة ببيانات عن علاقة الربح والحجم والتكلفة التي تستخدمها الإدارة في تخطيط الربح.
- ♣ تساعد الإدارة في التخطيط ووضع سياسات التسعير في الأجل القصير وإعداد الموازنات التخطيطية واتخاذ القرارات الإدارية العليا.
- ♣ هذا الأسلوب مناسب للمنشأة التي تعمل بنظام الطلبات.

¹ عبد السلام محمد مهدي عيلاء، مرجع سبق ذكره

2.3 الانتقادات لطريقة تحميل التكاليف المتغيرة:

يؤخذ على هذا الأسلوب كما يلي:

- صعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، حيث هناك تكاليف تعتبر ثابتة عند الحدود معينة من إنتاج ثم تأخذ في التغير بتغير حجم الإنتاج، وهناك تكاليف متغيرة، ولكنها تتغير بنفس نسبة تغيير حجم الإنتاج (تكاليف شبه الثابتة والتكاليف شبه المتغيرة).
- لا تعبر عن التكلفة الحقيقية لأنه يتم تحميل وحدات الإنتاج والمبيعات بما يخصها من التكاليف المتغيرة فقط ولا تحمل بالتكاليف ثابتة.
- يقيم الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام أول وآخر الفترة بالتكلفة المتغيرة فقط.
- لا يناسب هذا الأسلوب في ظل عدم ثبات أسعار عوامل الإنتاج وأسعار بيع المنتجات النهائية.

3.3 معادلات طريقة تحميل التكاليف المتغيرة

أ. التكلفة الأولية = المواد المباشرة + الأجور المباشرة + الخدمات المباشرة.

ب. تكلفة الإنتاج خلال الفترة = التكلفة الأولية = التكاليف الصناعية غير المباشرة (المتغيرة).

ج. تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج خلال الفترة + تكلفة الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة - تكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة.

د. تكلفة الإنتاج المباع = تكلفة الإنتاج التام + تكلفة الإنتاج أول الفترة - تكلفة الإنتاج التام آخر الفترة.

هـ. تكلفة المبيعات = تكلفة الإنتاج المباع + التكاليف التسويقية (المباشرة وغير المباشرة متغيرة).

و. صافي الربح = إيرادات المبيعات - تكلفة المبيعات - التكاليف الإدارية والتمويلية - التكاليف

الصناعية غير المباشرة الثابتة - التكاليف التسويقية غير المباشرة الثابتة.

4. طريقة تحميل التكاليف المستغلة:

ظهر أسلوب تحميل التكاليف المستغلة كحل وسط وعادل لمشكلة تحميل التكاليف الثابتة، والتي اختلف الأساليب السابقة في معالجتها، حيث نجد أن أسلوب التكاليف الكلية يعتبرها من ضمن تكاليف الإنتاج ويحملها على الوحدات الإنتاج والمبيعات أما أسلوب التكاليف المتغيرة فلا يعتبرها من ضمن تكلفة الإنتاج، بل يعتبرها من ضمن تكاليف الفترة تحمل على الدخل، لذلك ظهر أسلوب التكاليف المستغلة الذي يقتضي ضرورة تحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف الصناعية المتغيرة مضافا إليها جزء من التكاليف الصناعية الثابتة بنسبة الطاقة المستغلة، كما يتم تحميل وحدات المبيعات بنصيبها من التكاليف البيعية المستغلة، أما التكاليف الصناعية

الثابتة غير المستغلة، والتكاليف البيعية غير المستغلة تعتبر تكاليف زمنية تحمل على حساب الخسائر الأرباح والخسائر.

1.4 خصائص طريقة تحميل التكاليف المستغلة:

يتميز هذا الأسلوب بالخصائص التالية:

- ♣ يتلافى الأسلوب العيوب والانتقادات الموجهة للأساليب السابقة، ويحقق كثيرا من العدالة عند تحديد تكلفة الوحدة الواحدة، نظرا لتحميل الوحدة بنصيبها من التكاليف المتغيرة، وكذلك من تكاليف التي استغلت عند إنتاجها.
- ♣ يساعد في توجيه نظر الإدارة الى وجود طاقة الإنتاجية غير مستغلة، فتعمل مستقبلا على تلافي هذه الخسائر.
- ♣ يميل متوسط التكلفة الوحدة في ظل هذا الأسلوب الى الثبات النسبي رغم الاختلاف في حجم النشاط.
- ♣ إن تحديد سعر بيع الوحدة سوف يخفف على المستهلك كي يتحمل أعباء التكاليف غير المستغلة التي لم يستفيد منها.
- ♣ توفر بيانات مفيدة لعملية التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على معادلات استغلال الطاقة.

2.4 الانتقادات طريقة التحميل التكاليف المستغلة:

يؤخذ على هذا الأسلوب ما يلي:

- صعوبة تحديد المستغل من طاقة، وذلك نظرا لتعدد المراحل الإنتاجية واختلاف قدرات الآلات.
- يتنافى هذا الأسلوب مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف، وخاصة المخزون السلعي من الإنتاج تحت التشغيل، والإنتاج التام يتضمن جزءا من التكاليف الثابتة.
- لم يحل هذا الأسلوب نهائيا مشكلة توزيع تكاليف غير المباشرة، وذلك لصعوبة توزيع التكاليف الطاقة المستغلة على الوحدات الإنتاج بأسس عملية بدون الاجتهاد والتقدير.
- لا تتناسب مع المبدأ التغطية الشاملة للتكاليف مما يؤدي الى اختلاف النتائج المستخرجة في ظلها عن النتائج المستخرجة من الحسابات المالية.

المطلب الثاني: ماهية اتخاذ القرار

سنتطرق إلى تعريف القرار واركانه ومراحل التي يمر بها صنع القرار وأهميته وأنواعه

أولاً: تعريف اتخاذ القرار

- **التعريف الأول:** هو اختيار المدرك بين البدائل المتاحة في الموقف معين أو هو عملية المفاضلة بين حلول بديلة لمواجهة مشكلة معينة مع اختيار الحل الأمثل من بينها.¹
- **التعريف الثاني:** القرار الإداري هو "سلوك أو تصرف واع ومنطقي ذو طابع جماعي، ويمثل الحل أو التصرف أو البديل الذي تم اختياره على أساس المفاضلة بين عدة بدائل وحلول ممكنة متاحة لحل مشكلة، ويعتبر هذا البديل الأكثر كفاءة وفاعلية بين تلك البدائل المتاحة لمتخذ القرار."²

ثانياً: أركان القرار

هما ركنان أساسيان:

- أن يكون هناك أكثر من بديل متاح إزاء موقف معين، وتكفي حتى نكون بصدد قرار أن يكون هناك بديلين كحد أدنى وأن يكون الشخص ملزماً بالاختيار بينهما.
- أن يختار الشخص وبإدراك بين البدائل المتاحة لمواجهة الموقف فالقرارات تكون مقصودة وشعورية فهي لا يمكن أن تكون عفوية.

ثالثاً: أهمية اتخاذ القرار

إن أهمية اتخاذ القرارات في المؤسسات المعلومات تتبع من ارتباطها بالسلوك التنظيمي، حيث أن فهم السلوك التنظيمي والتنبؤ به في المؤسسات المعلومات والأرشيف يتطلبان دراسة دقيقة لكيفية اتخاذ القرارات التنظيمية الفعلية ومعرفة المؤثرات التي تؤثر في هذا المجال، ويجمع الخبراء والمختصون في المجال الإداري أن عملية اتخاذ القرارات الإدارية لا تعد وظيفة مستقلة من وظائف إدارة المكتبة أو مركز المعلومات، ولكنها "جوهر العملية الإدارية فيها وترتبط وثيقاً بكل وظائفها كما أن عملية اتخاذ القرارات هي التي تحدد مدى نجاح المكتبة وفعاليتها وكفاءتها، واستمراريتها ووجودها."³

¹ خليل محمد العزاوي، إدارة اتخاذ القرار الإداري، ط 1، دار كنوز المعرفة، عمان، 2006، ص 21

² مفتاح محمد دياب، اتخاذ القرارات الإدارية وأهميته في مؤسسات المعلومات، مجلة الدولية لدراسات الإنسانية، جامعة طرابلس، ليبيا، المجلد الأول، العدد الثاني، 2022، ص 46

³ مفتاح محمد دياب، اتخاذ القرارات الإدارية وأهميته في مؤسسات المعلومات، المجلة الدولية للدراسات الإنسانية، جامعة طرابلس، ليبيا، المجلد 1، العدد 2، 2022-12-01، ص 49

رابعاً: أنواع القرارات¹:

1. القرارات حسب درجة الأهمية:

- تتباين القرارات المراد اتخاذها وفقاً لدرجة الأهمية التي تتسم بها والمهام المقترنة فيها، وتوجد هناك العديد من المعايير التي يتم في إطارها تحديد درجة الأهمية التي تتسم بها القرار المراد إنجازها:
- أ. النتائج التي يتوفى الوصول إليها في مجال تحقيق أهداف المنظمة نتيجة الأساليب المرتبطة باتخاذ القرار المعين.
 - ب. إعداد الأفراد الذين يتأثرون بالقرار الذي يتم اتخاذه، فكلما ازداد عدد الأفراد الذين يتأثرون بالقرار كلما ازدادت أهمية ذلك القرار.
 - ت. الفترة الزمنية المراد اتخاذها للقرار في ضوءها، فكلما كان الضغط الزمني لاتخاذ القرار ملحا ولا يمكن التريث في اتخاذه، كلما اتسم ذلك القرار بالأهمية الكبيرة والعكس صحيح.
 - ث. درجة تكرار القرار وإذ أن القرارات التي يكرر حدوثها غالباً ما يتسم بأهمية نسبة أقل قياساً بالقرارات غير المتكررة الحدوث.
 - ج. درجة المرونة التي يتسم بها القرار من حيث التغيير، إذ أن القرارات التي تكون أقل قابلية للتغيير بعد اتخاذها نتيجة العديد من المتغيرات فهي قرارات لا تتسم بالأهمية قياساً بالقرارات التي يتعذر تغييرها وتشكل آثار ذات أهمية كبيرة بالنسبة للأنشطة التي تمارسها المنظمة وهكذا.

2. القرارات حسب المدى الزمني:

وهي القرارات الاستراتيجية والقرارات التشغيلية والقرارات التنفيذية:

- أ. **القرارات بعيد المدى:** وتمثل القرارات الاستراتيجية وغالباً ما تكون لأكثر من ثلاثة سنوات.
- ب. **القرارات متوسطة المدى:** وتمثل القرارات التشغيلية التي تكون أكثر من سنة وأقل من ثلاثة سنوات.
- ت. **القرارات قصيرة المدى:** وتمثل القرارات التنفيذية التي غالباً ما تكون مساوية أو أقل من سنة واحدة.

¹نوال عبد الكريم الأشهب، اتخاذ القرارات الإدارية أنواعها ومراحلها، ط العربية، دار أمجد، 2014، عمان، الأردن ص 19.

3. القرارات من حيث الجهد المبذول:

- أ. **القرارات المبرمجة:** ويقصد بها تلك القرارات غير المتكررة حدوثها أو اتخاذها إذ أنها متكررة الحدوث ومجدولة الهيكلية وتتسم بالروتينية أو الرقابة في الأداء.
- ب. **القرارات غير المبرمجة:** ويقصد بها تلك غير المتكررة الحدوث، والتي يتطلب القيام بها بذل الجهود العقلية والفكرية لغرض اتخاذها، كما أنها غالبا ما ترتبط بالعديد من التكاليف أو الصعوبات التي تكتنف حدوثها.

4. القرارات وفقا لطريقة اتخاذها:

- أ. **القرارات الفردية:** وتتمثل بالقرارات التي غالبا ما يتم اتخاذها من قبل المدير أو الرئيس دون أن يستعين بمشاورة أو مشاركة الآخرين في الرأي المتخذ وغالبا ما تمثل هذه القرارات النزعة الفردية أو الاستبدادية في اتخاذ القرارات وتعتبر عن القيادات الاورقراطية المستبدة، اذ أنها تقوم على النزعة الدكتاتورية في اتخاذ القرارات دون المشاورة أو المشاركة في القرار
- ب. **القرارات الجماعية:** وتتمثل في القرارات التي تستفيد إلى المشاركة والمشاورة والتفاعلية في اتخاذ القرارات، أن النمط من القرارات تمثل الاتجاهات أو الأنماط الديمقراطية التي يتم من خلالها الاستعانة بأراء العقلية وخلق روح التفاعل الإيجابي البناء في أنماط القرارات التي يتم اتخاذها وتمثل هذا النمط من القرارات المساهمة في تفجير طاقات الأفراد واعطائهم مساحة من التعامل والتفاعل في بناء القرارات المراد اتخاذها إزاء الظواهر المختلفة.¹

5. القرارات وفقا لطبيعة الجهة التي قامت باتخاذها:

- أ. **القرارات التنظيمية:** وتتمثل بالقرارات التي باتخاذها المدير أو الرئيس استنادا لطبيعة الإطار الوظيفي أو الرسمي الذي يشغله في المنظمة وغالبا ما يأتي هذا القرار أو القرارات انعكاسا لسياسة العامة التنظيمية لها من حيث القوانين أو الأنظمة أو التعليمات التي تسير في إطارها تلك المنظمة.
- ب. **القرارات الشخصية:** وتمثل هذه الأنماط من القرارات النزاعات الذاتية والشخصية للرئيس أو المدير اذ أنها تتأثر بالميلول الشخصية وطبيعة الخبرة المتراكمة لديه في اتخاذ مثل هذه القرارات لا يتم تحويل صلاحيات اتخاذها لأي مستوى إداري معين بعكس القرارات التنظيمية التي يستطيع المدير أو الرئيس تحويل اتخاذها للمستوى الإداري المناسب في اتخاذها.

¹ - نوال عبد الكريم الأشهب، مرجع سابق.

6. القرارات حسب درجة الثقة بالمعلومات المتاحة في اتخاذها:

أ. **القرارات المؤكدة:** وتمثل القرارات التي تتسم بدرجة عالية من التأكيد من حيث المعلومات المتوفرة بشأنها بحيث لا تتضمن أي متغيرات غير مؤكدة الحصول مثل دعوة المدير لعقد اجتماع اعتيادي أو طارئ لمرؤوسين بعد أن يتأكد من عدم وجود أي ظرف يحول دون حضور أي منهم لذلك الاجتماع.

ب. **القرارات في ظل المخاطرة:** وتمثل هذه القرارات بتحديد احتمال حصول حالات معينة في ضوء تحقيق النتائج المرتقبة لكل بديل والاحتمالات هي النسبة المئوية لمدة مرات حدوث نتيجة معينة.

ت. **حالة عدم التأكد:** وتمثل القرارات التي لا يتم تحديد احتمالات حدوثها بنسبة معينة وفقا لطبيعة البدائل المتاحة لذلك أولها اقل تحديدا أو وضوحا في حالة المخاطرة إذ أن المدير أو الرئيس لا يستطيع أن يتخذ القرارات بصورة الاحتمالات نظرا لتحكم العديد من المتغيرات غير المحتسبة بشأنها إذ أن حالات عدم الاستقرار أو الثبات في الظروف التي يتخذ بها القرارات كبيرة ولا تتسم بالدقة الواضحة ولذا غالبا ما يتم استخدامه العديد من الخبرة المتراكمة لديه أو الاستعانة بالاستشارية والخبراء المتخصصة أو بنوك المعلومات والإحصاءات تساهم بقدر معين في تقليص دائرة المجهولة للمستقبل المبهم أو الظروف والمتغيرات الغير متحكم بها أو المرئية بشأن القرارات التي نزع من في اتخاذها¹.

خامسا: العوامل المؤثرة على اتخاذ القرارات²

للاتخاذ القرارات يجب أن تمر بعوامل التي لها دور في اتخاذ القرارات الصائبة ومن بينها:

العوامل الإنسانية السلوكية:

- ✓ الاعتماد بالدرجة الأولى على الخبرات السابقة.
- ✓ عدم الاهتمام من يتخذ القرارات من مقاومة التغيير من قبل المرؤوسين.
- ✓ مدى قبول أو الإقناع بالقرار من قبل المرؤوسين
- ✓ الذاتية والاعتماد على العواطف.

--1 نوال عبد الكريم الأشهب، مرجع سابق.

²قاسمي العطرة، عملية اتخاذ القرار وأثرها على أداء العاملين في المؤسسة، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2021/2020، ص 18.17

العوامل التنظيمية وخصائص المنظمة:

- ✓ وجود بعض الغموض في العلاقات التضامنية بين العاملين والإدارة كذلك الأقسام.
- ✓ عدم توفير نظام جيد للمعلومات.
- ✓ الاعتماد على المركزية وحجم المنظمة كبير.
- ✓ الأهداف العاملة للمؤسسة غير واضحة ودقيقة.
- ✓ التطور التكنولوجي الكبير في المؤسسة ومعدلات النمو.
- ✓ مستوى المنافسة في السوق.
- ✓ عامل الزمن.
- ✓ التغيرات والتحولات الاقتصادية والسياسية.
- ✓ وجود تعارض بين أهداف المنظمة وأهداف العاملين فيها.

سادسا: مراحل اتخاذ القرار:

هناك سبع مراحل تمر بها عملية اتخاذ القرار هي¹:

❖ مرحلة الأولى: تحديد المشكلة: تبدأ عملية اتخاذ القرار عندما يدرك متخذ القرار أن هناك

حاجة لاتخاذ القرار معين هذا عندما تكون هناك مشكلة ما تحتاج إلى حل وتنشأ المشكلة نتيجة وجود اختلاف بين الحالة القائمة عن الحالة المرغوب الوصول إليها أي وجود تفاوت بين الأهداف ومستوى الإنجاز أو الأداء الفعلي.

ويقصد بتحديد المشكلة دراسة حالة القائمة وضبط كل جوانبها من حيث المكان والزمان والانعكاسات ويكون ذلك بالتحري حول الظروف المحيطة بالمشكلة من حيث تاريخ صدورها ومدى خطورتها والأسباب التي أدت إليها ويمكن تقسيم المشاكل الى الأصناف التالية:

- مشاكل روتينية وهي من المشاكل التي تتكرر شبه يومي.
- مشاكل حيوية وهي المتعلقة بالخطط والسياسات المتبعة في المؤسسة.
- مشاكل طارئة وهي التي تحدث دون وجود مؤشرات على حدوثها ويعتمد علاجها على قدرة اتخاذ القرارات بسرعة وحزم.

❖ المرحلة الثانية: جمع البيانات والمعلومات: إن فهم المشكلة فهما حقيقيا يتطلب جمع

البيانات والمعلومات ذات الصلة بالمشكلة محل الدراسة، ذلك أن عملية اتخاذ القرار الفعال

¹بن جلول خالد، نظرية اتخاذ القرار، مطبوعة موجهة لسنة الثالثة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قلمة، الجزائر، 2018.2019، ص 10..13

يعتمد على مدى القدرة في الحصول على أكبر قدر ممكن من البيانات الدقيقة والمعلومات المحايدة والملائمة زمنيا من مصادرها المختلفة، ومن ثم تحليلها تحليلًا دقيقًا للخروج بالمؤشرات ومعلومات تساعد على الحصول إلى القرار المناسب من أنواع المعلومات التي يستخدمها متخذ القرار نجد البيانات الأولية والثانوية، البيانات الكمية والنوعية إلخ.

❖ **مرحلة الثالثة: البحث عن البدائل الممكنة:** يقصد بالبدائل مجموعة التصرفات التي يجب القيام بها لحل مشكلة المقصود وتحقيق الأهداف ويتم تحديد البدائل باستخدام الطرق التالية:

- الاعتماد على الخبرات السابقة في المواقف المماثلة.
- الاعتماد على مواقف الآخرين في نفس المجال مع ضرورة ملاحظة الفوارق بين الظروف.

ويتوقف عدد البدائل الممكنة ونوعها على مجموعة من العناصر منها: وضعية المؤسسة، سياساتها، امكانياتها المالية، الوقت المتاح لأخذ القرار إلخ.

❖ **المرحلة الرابعة: تقييم البدائل:** بعد تحديد مختلف البدائل المتاحة يجب على متخذ القرار أن يقوم بتقييم البدائل كل بديل على حدى وذلك بتحديد النتائج المترتبة عن كل قرار وتكلفة كل بديل وهذا بناء على مجموعة من المعايير المالية، الفنية، اجتماعية، اقتصادية إلخ. وتعتبر هذه المرحلة صعبة نوعا ما لأنها تعتمد على التنبؤ بحوادث مستقبلية وظروف العمل التي تؤثر على القرار وهذا يقوم على صفة عدم التأكد.

❖ **المرحلة الخامسة: الاختيار بين البدائل المتاحة:** تعتبر عملية اختيار البديل الأمثل جوهر عملية اتخاذ القرار، فبعد عملية التقييم يتم اختيار البديل الأفضل والأحسن وذلك في حدود الإمكانيات والموارد المتاحة وأن يكون قابل لتطبيق، والتوصل إلى بدائل الأمثل وأمر يتطلب توفر عناصر خاصة في متخذ القرار: الخبرة، التصرف السليم إلخ

❖ **المرحلة السادسة: تنفيذ القرار:** تأتي هذه المرحلة لجعل القرار واقعي وملمس خاصة بعد أن يضمن متخذ القرار تعاون وتفاعل الجميع على تنفيذ القرار.

❖ **المرحلة السابعة: المتابعة والملاحظة والمراقبة:** إن مهمة متخذ القرار لا تنتهي باتخاذ القرار، بل يجب عليه متابعة عملية التنفيذ للتأكد من سلامة التنفيذ وفعالية القرار بالإضافة إلى تقييم نتائج القرار والوقف على النتائج لسلبية وعلاجها في الوقت المناسب.

سابعا: صعوبات اتخاذ القرار الرشيد¹:

القرار الرشيد هو القرار المعبر عنه بأفضل البدائل التي تتوخى أفضل السبل لبلوغ الهدف الذي من أجله اتخذ القرار وهناك مجموعة من المعايير للحكم على مدى رشادة القرار .

- ✓ القرار الرشيد هو الذي يحقق الفعالية
- ✓ الكفاءة في تحقيق الأهداف المطلوبة بأفضل شروط
- ✓ القانونية: أن يتم القرار طبقا للشروط القانونية
- ✓ الأبداع والتطوير: يجب أن يضمن القرار استمرارية المنظمة في مستقبل
- ✓ القبول: القرار الرشيد هو الذي يربط بين أهداف المنظمة وأهداف العاملين المرتبطين بالقرار
- ✓ موافقته للظروف المحيطة

ونجد من صعوبات اتخاذ القرار الرشيد ما يلي:

- ❖ ارتفاع درجة عدم التأكد التي تتصف بها العديد من عناصر المشكلات الإدارية.
- ❖ التطور التكنولوجي الذي أدى إلى كثرة وتنوع البدائل المتاحة أمام متخذ القرار .
- ❖ تعدد وتضارب أهداف المشاركين في صنع القرارات الجماعية.
- ❖ تعدد العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة: اقتصادية، اجتماعية، بيئية، سياسية.... إلخ

ثامنا: عناصر عملية اتخاذ القرارات الإدارية²

في ضوء التعريف السابق نجد أن عملية اتخاذ القرار الإداري، إنما تتكون من مجموعة من العناصر الأساسية التي تشكل في مجموعها مضمون هذه العملية، وفيما يلي هذه العناصر:

1. **متخذ القرار:** قد يكون فردا أو جماعة حسب حالة، وأيا كان متخذ القرار، فلديه السلطة الرسمية المفتوحة له بموجب القانون (أو النظام الداخلي) أو المفاوضة له من جهة الرسمية تمتلك هذه السلطة، التي تعطيه الحق في اتخاذ القرار، وضمن الهيكل التنظيمي للمنطقة وعبر مستوياتها الإدارية هناك مراكز السلطة أو مراكز لاتخاذ القرارات، وهذا يعني أن الحق في اتخاذ القرارات ليس حكرا على مستوى إداري معين أو فرد معين، إلا في حالة واحدة وهي المركزية التامة في اتخاذ القرارات، التي يمكن اعتبارها غير عملية ولا يمكن أن نجدها في الواقع، إلا في المنظمات الصغيرة الحجم جدا.

¹المرجع السابق

² ياسر احمد عربيات، المفاهيم الإدارية الحديثة، دار يافا العلمية، 2008 ص 78..80

2. **موضوع القرار:** ويمثل المشكلة التي تستوجب من متخذ القرار تبني حل أو التصرف أو عمل معين من أجل حلها ومعالجتها، والمشكلة بوجه عام عبارة عن انحراف عن مستوى (مسار) معين أو توقع منتظر، فعلى سبيل المثال يؤدي التغيير التكنولوجي السريع إلى أن تتعرض منتجات المنظمة للتقادم، كذلك المقاول الذي يوافق على إنجاز مبنى جديد في تاريخ معين، تنشأ لديه مشكلة إذا لم يستطيع أن يفي بهذا التعهد، وإذا كان العقد والاتفاق يقضي توقيع غرامة مالية عن كل يوم تأخير إذا لم ينجز المبنى في التاريخ المحدد، تنشأ لدى المقاول مشكلة أخرى في هذه الحالة، ولا شك أن المشاكل كثيرة جداً ومتنوعة لا حصر لها، ومنها الخطير الذي قد يؤدي إلى كارثة، ومنها قليل الأهمية

3. **الأهداف والدوافع:** القرار المتخذ إنما هو تعبير عن سلوك أو تصرف معين يراد القيام به من أجل تحقيق هدف أو غاية معينة، فكما هو معروف في مجال العلوم السلوكية والدافعية الإنسانية وراء كل عمل أو سلوك دافع، وراء كل دافع حاجة معينة يراد إشباعها، إذن فالهدف هو تجسيد للحاجة، فتحقيق الهدف يعني حدوث عملية الإشباع، وبناء عليه لا يتخذ قرار إلا إذا كان وراءه دافع لتحقيق هدف معين، وتتبع أهمية القرار وقوة الدافع من وراء اتخاذه من مدى أهمية الهدف المراد تحقيقه من القرار المتخذ، وعليه يمكن القول أخيراً أن الهدف يبرر اتخاذ القرار¹

4. **المعلومات والبيانات:** عند اتخاذ قرار حيال موضوع أو مشكلة ما، لا بد من جمع معلومات وبيانات كافية عن طبيعة المشكلة أو الموضوع وأبعادها، وذلك لإعطاء متخذ القرار رؤية واضحة عنهما، والمعلومات تكون عن الماضي والحاضر والمستقبل عن طريق عملية التنبؤ، انطلاقاً من معلومات مفادها أن الحاضر إنما هو امتداد للماضي، والمستقبل كذلك هو امتداد للحاضر، فالمعلومات والبيانات مسألة حيوية يتوقف عليها نجاح القرار، والمنظمات الحديثة اليوم لديها نظام متكامل للمعلومات يوفر لمتخذ القرار ما يشاء من معلومات وبيانات الإحصائية بسرعة متناهية من خلال استخدام الحاسبات الإلكترونية، ونظام المعلومات هذا لا يقف عند هذا الحد، بل يقدم لمتخذ القرار معلومات مرتدة عن القرار الذي وضعه حيز التنفيذ، بما يساعده على تقييم مسار القرار المتخذ بشكل مستمر كلما اقتضت الضرورة ذلك.

5. **التنبؤ:** هو شيء أساسي لمتخذ القرار، وذلك لأن معظم القرارات تتعامل مع متغيرات مستقبلية معظم اتجاهاتها مجهولة يجب التنبؤ بها وتقديرها، وتحديد انعكاسها وتأثيرها في المنظمة، (كما مر معنا في الفصل السابق) يساعد متخذ القرار في أن يستطلع ما سوف يحدث في المستقبل،

وعليه فهو ركن أساسي من أركان عملية اتخاذ القرار، ويساعد المدير في إدراك أبعاد المشاكل التي تواجهه، أو أبعاد المشكلة التي يريد اتخاذ قرار حيالها ومعالجتها.

6. البدائل: البديل أو الحل يمثل مضمون القرار الذي يتخذ لمعالجة موضوع أو مشكلة ما، والواقع من النادر أن يكون هناك حل واحد للموضوع أو المشكلة، فعلى الأغلب هناك أكثر من حل واحد، وبالتالي فمتخذ القرار الجيد هو الذي يضع أكثر من بديل واحد، وبالطبع يجب ألا تكون البدائل كثيرة كي لا تختلط الأمور عليه

7. القيود: يواجه متخذ القرار عددا من القيود البيئية الداخلية والخارجية تضع معوقات أمامه عند اتخاذ القرار، وهذه القيود عليه أن يحسن التعامل معها، وأن يخفف من آثارها السلبية قدر الإمكان، ومن أمثلة هذه القيود: الإمكانيات المالية، مستوى الدخل، مستوى كفاءة العاملين ... إلخ.

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية باتخاذ القرار¹:

قدم لنا "إيدري ونايت" تحليلاً نظرياً عن العلاقة بين البيانات المحاسبية وعملية تحليل القرار، حيث إنه يميز في هذا التحليل بين ثلاثة عوامل أساسية لعملية اتخاذ القرار.

- مدخلات القرار: العوامل والمعلومات المتحصل عليها لاتخاذ القرار.
- مخرجات القرار: أي القرار المتخذ.
- العلاقة التي تربط بين القرار ومجموعة من مدخلات القرار، ويكون تسلسل اتخاذ القرار كالاتي:

- يتم تحديد التكاليف وحسابها بالطريقة الملائمة.
- يتم مراقبة هذه التكاليف ومقارنتها لتحديد عناصر المشكل.
- متابعة تطور التكاليف الحقيقية مع التكاليف التقديرية عند مستوى نشاط معين لتحديد انحراف المسؤول عنه.
- يتم الحصول على التكاليف وتحليلها في شكل تقارير ومستندات دورية عند تحديد عناصر المشكل نلجأ الى تحديد مجموعة من البدائل التي تحقق الاستغلال الأفضل للمواد، الإنتاج الكمية اللازمة بأحسن نوعية.
- وكل طريقة من الطرق تحليل التكاليف تكون ملائمة لاتخاذ قرار معين في ذلك وفق الجدول التالي:

¹ أوبختي نصيرة، بوهنة كلثوم، المحاسبة التحليلية ودورها في عملية اتخاذ القرارات، مجلة الإستراتيجية والتنمية، مستغانم، مجلد 4، عدد 6، جانفي 2014، ص 319.320

جدول (3.1) طرق تحليل التكاليف ملائمة لاتخاذ القرار

طريقة التكاليف الملائمة	نوع القرار المتخذ
محاسبة النشاط: كونها تحدد تكلفة كل نشاط يساهم في الإنتاج.	- إلغاء أو إضافة نشاط معين
طريقة التكاليف المتغيرة: هي الوحيدة التي تستطيع حساب ومعرفة حجم التعادل.	- تحديد سعر البيع لفترة طويلة
طريقة تكاليف متغيرة.	- تحديد عتبة مردودية
طريقة التحميل العقلاني: لأنها تبين مدى فعالية التنظيم عن طريق تحميل التكاليف الثابتة.	- تغيير هيكل المؤسسة أو بقاءه
طريقة الأقسام المتجانسة: لأنها تحدد تكلفة كل قسم يشارك في الإنتاج	- تحسين فعالية استغلال الأقسام

المصدر : أوبختي نصيرة، بوهنة كلثوم، المحاسبة التحليلية ودورها في عملية اتخاذ القرارات، مجلة

الإستراتيجية والتنمية، مستغانم، مجلد 4، عدد 6، جانفي 2014

وتبقى طريقة الأكثر استعمالا لاتخاذ القرار هي طريقة التكاليف المعيارية: فهي لا تعمل على حساب التكاليف التقديرية فقط والمتعلقة بنشاط مستقبلي، بل تقوم أيضا بمقارنة هذه التكاليف مع التكاليف الحقيقية وذلك لتحديد الانحرافات التي تحدد مدى فعالية الاستغلال من الأقسام وبذلك تمكن من اتخاذ إجراءات تسييرية لتحسين استغلال ورفع فعالية مؤسسة، ونستعمل هذه الطريقة في القرارات الإستراتيجية التي تخص تنظيم النشاط ككل، ولهذا سوف نقوم بدراسة طريقة التكاليف المعيارية في المؤسسة المعنية.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

سنتناول في هذا المبحث عرض أبرز الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، من خلال تحليل المتغيرات ذات صلة، حيث تباينت الدراسات في تناول مواضيعها بهدف الوصول الى النتائج المرجوة وبالتالي، تعتبر هذه الدراسة بمثابة محاولة لاستكمال أو استكشاف بعض الجوانب التي لم يتم تناولها في الدراسات السابقة.

المطلب الاول: دراسات المحلية

حيث يركز هذا المطلب على أهم الدراسات المحلية والأجنبية التي لها علاقة بالمتغيرين بين محاسبة التحليلية واتخاذ القرار، أو الدراسات التي تناولت متغيرين معا وفيما سلس بعض الدراسات التي تم اطلاق عليها:

1. دراسة ناجي شيماء، مراح نجا، بعنوان: استخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، سنة (2023)، الجزائر، تيارت، عبارة عن مذكرة ماجستير، جامعة ابن خلدون، حيث عالج الباحث اشكالية: كيف تساهم المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية في الجزائرية؟ 'وافترض أن المحاسبة التحليلية تلعب دورا هاما في عملية اتخاذ القرار، كما أن حساب التكاليف وتحليلها يقدم عدة تسهيلات في عملية المفاضلة بين البدائل المتوفرة وافترضنا أيضا أن المؤسسات الجزائرية اعتمدت على المحاسبة التحليلية لحساب سعر التكلفة وتضيفها في اتخاذ القرارات واتبع منهج التاريخي ومنهج الوصفي التحليلي، كما تم اعتماد على طريقة التكاليف المتغيرة، حيث توصل إلى النتائج من بينها: المحاسبة التحليلية تقوم بتقديم التحليل والتفسير الدقيق حيث تقوم بحساب التكاليف وتحليلها والتحكم فيها والتي على اساسها يتم اتخاذ القرارات المبنية على أسس سليمة، طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج، عتبة المردودية، هامش الأمان بسهولة، تساهم في العمل على اتخاذ القرارات صائبة بهدف زيادة والتخلي عن النشاط أو منتج معين.¹
2. دراسة خشعي عفاف، بعنوان استخدام الأساليب المحاسبة التحليلية لتحقيق تنافسية المؤسسة² دراسة حالة المؤسسة بيسكو، 2021/2022، الجزائر، عبارة عن أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، حيث عالجت الباحثة اشكالية كيف يتم تحقيق تنافسية المؤسسة باستخدام أساليب المحاسبة

¹ ناجي شيماء، مراح نجا، استخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة

ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون، تيارت، 2023

² خشعي عفاف، استخدام الأساليب المحاسبة التحليلية لتحقيق تنافسية المؤسسة دراسة حالة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2022/2021.

التحليلية، وافترض أن تعتبر المحاسبة التحليلية عنصرا أساسيا داخل المؤسسة، توفر الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية معلومات تفيد في تخفيض التكلفة وتحقيق التنافسية، تعتمد إدارة مؤسسة بيسكو فروي في تحقيق التنافسية على المعلومات ونتائج المحاسبة التحليلية، واتبع منهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري ومنهج دراسة حالة من أجل إسقاط محتويات الجانب النظري على أرض الواقع، وطريقة تكلفة على أساس الأنشطة، توصلت الى النتائج أهمها التالية:

- ✓ إن الأساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية توفر للمؤسسة معلومات دقيقة عن التكاليف بغرض ادارتها بشكل أفضل للمساعدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخفيض هذه التكاليف من أجل إعطاء منج أقل تكلفة بأقل سعر لكي يمكنها من التنافس مع الحفاظ على مستوى جودته.
- ✓ إلا أن تطبيق أحد أساليب الحديثة للمحاسبة التحليلية يتطلب مهارات عالية للموارد البشرية
- ✓ تحليل جيد للبيئة المنافسة

3. دراسة تميم بثينة، صابر رميساء، بعنوان **المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية**، 2023، قالمة، عبارة عن مذكرة ماستر، جامعة 8 ماي 1945، حيث عالجت اشكالية كيف يمكن للمحاسبة التحليلية أن تكون أداة فعالة لاتخاذ القرارات في مؤسسة مطاحن مرمورة قالمة، وافترض أن تطبق مؤسسة مطاحن مرمورة المحاسبة التحليلية من خلال استخدام مجموعة من الطرق والتقنيات، تؤثر المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار داخل مطاحن مرمورة، تعتبر المعلومات المقدمة من المحاسبة التحليلية أساسا للقيام بعملية اتخاذ القرارات، واتبع منهج الوصفي، وطريقة التقليدية لأقسام المتجانسة، حيث توصل الى النتائج¹:

- ✓ تعتبر المحاسبة التحليلية من أهم الأنظمة التي تعتمد عليها مؤسسة مطاحن مرمورة في حساب تكاليف إنتاجها.
- ✓ تمثل المحاسبة التحليلية أداة فعالة في اتخاذ قراراتها المتعلقة بالإنتاج والإنتاجية أو تلك التي تتعلق بالأقسام.
- ✓ بالرغم مما توفره الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف من معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال بما يساعد الإدارة في اتخاذ قرارات إلا أن المؤسسة مطاحن مرمورة لم تتوجه نحو تطبيق الأنظمة الحديثة وهذا راجع لنقص التأطير والوعي المحاسبي لدى العاملين والإدارة.

¹ تميم بثينة، صابر رميساء، **المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، الجزائر، 2023/2022.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة اجنبية

1. دراسة مهند جعفر حسين حبيب، بعنوان دور نظام محاسبة التكاليف في تحسين اتخاذ القرارات الإدارية في الشركات الصناعية السودانية، 2021، السودان، عبارة عن مجلة، جامعة الطائف، حيث عالج الباحث إشكالية هل يلعب نظام محاسبة التكاليف دورا في تحسين اتخاذ القرارات الإدارية في الشركات الصناعية السودانية، وافترض أنها توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية السودانية وتوفير المعلومات إدارية لمتخذي القرار، واتبع منهج التاريخي وذلك لتتبع واستعراض الدراسات السابقة ومنه استنبطي لتحديد محور الدراسة ومنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات ومنهج الوصفي التحليلي لتحليل بيانات الدراسة الميدانية، حيث توصل الى النتائج نذكر منها: يوفر نظام محاسبة التكاليف بيانات دقيقة تساعد المصنع في عملية تقييم الأداء، نظام مراحل الإنتاجية يستخدم في المصنع ومعتمد محاسبيا، بيانات التكلفة في مصنع إسمنت السلام تحلل دوريا¹
2. دراسة ياسين سيف مقبل علي، بعنوان علاقة محاسبة التكاليف باتخاذ القرارات المالية والرقابة عليها (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بأمانة العاصمة في الجمهورية اليمنية)، 2022، اليمن، عبارة عن مجلة، جامعة البيضاء، حيث عالج الباحث إشكالية ما علاقة محاسبة التكاليف باتخاذ القرارات المالية والرقابة عليها في الشركات الصناعية بأمانة العاصمة باليمن، وافترض أن يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 بين محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات المالية بالشركات الصناعية باليمن، ويوجد أيضا علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 بين محاسبة التكاليف والرقابة المالية بالشركات الصناعية باليمن، حيث توصل إلى نتائج نذكر أهمها يتبين من خلال النتائج الإحصائية وجود علاقة بين محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات المالية بالمنشأة الصناعية محل الدراسة وبذلك تتحقق الفرضية الفرعية الأولى حيث بلغ متوسط الحسابي 0.02 وانحراف المعياري 0.38، يتبين من خلال النتائج الإحصائية وجود علاقة بين محاسبة التكاليف والرقابة المالية بالمنشآت الصناعية محل الدراسة وبذلك تتحقق الفرضية الفرعية الثانية حيث بلغ متوسط الحسابي 2.39 وانحراف المعياري 20.61².
3. دراسة أحمد عبد الهادي شبير، بعنوان دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين"، 2006، قدمت هذه الرسالة

¹ تميم بنينة، صابر رميساء، مرجع سابق.

² ياسين سيف مقبل علي، علاقة محاسبة التكاليف باتخاذ القرارات المالية والرقابة عليها، مجلة جامعة البيضاء، اليمن، المجلد 4، العدد 2 اغسطس 2022،

استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة ماستر في المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية، حيث عالج الباحث إشكالية ما دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية في الشركات المساهمة العامة في فلسطين، وافترض ان يتم الاعتماد على القوائم التالية في الحصول على معلومات المحاسبية عند اتخاذ القرارات الإدارية، تتوافر الخصائص المطلوبة في المعلومات المحاسبية التي يتم الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في الشركات المساهمة العامة في فلسطين، واتبع منهج الوصفي التحليلي، ومن بين أهم النتائج: المعلومات المحاسبية دور هام وحيوي عند اتخاذ القرارات الإدارية في شركات المساهمة، هناك اعتماد كبير على القوائم المالية في الحصول منها على معلومات محاسبية تستخدم في اتخاذ القرارات الإدارية، تتوفر الخصائص والمتطلبات الأساسية في المعلومات المحاسبية التي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإدارية¹.

المطلب الثالث: المقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة:

يركز هذا المطلب على المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة من خلال ذكر أهم أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين دراستنا ودراسات السابقة التي نذكر .

الفرع الأول: المقارنة بين الدراسة الحالية مع الدراسات المحلية

تلخيص أهم الفروقات بين دراستنا والدراسات المحلية في الجدول التالي:

¹ احمد عبد الهادي شبير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، مذكرة ماستر، جامعة اسلامية غزة، فلسطين، كلية التجارة، 2006.

الجدول رقم (4-1): الدراسة الحالية مع الدراسة المحلية

الدراسات السابقة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
الدراسة الحالية مع دراسة ناجي شيماء سنة 2023	استخدام منهج علمي متقارب حيث اعتمدت الدراستان على منهج الدراسة الميدانية مثل المقابلات مع المسؤولين وتحليل بيانات فعلية لسنوات ماضية لفهم أثر محاسبة التكاليف في الواقع العملي، وتم تطبيق الدراستين في نفس المجال.	اختلفت الدراستين في موقع الدراسة مما يعكس بيئة العمل والمواد المستعملة في الدراسة.
الدراسة الحالية مع دراسة خشعي عفاف سنة 2021/2022	دققت كلتا الدراستين في أهمية المعلومات المستخرجة من المحاسبة التحليلية في دعم القرارات داخل المؤسسة سواء كانت متعلقة بالتكاليف أو التسعير أو الجودة.	تتناول دراستنا المحاسبة التحليلية كإطار عام لدعم القرار، بينما تتبنى دراسة خشعي عفاف مقارنة تطبيقية متخصصة في أسلوب (ABC) لتحقيق الميزة التنافسية، مما يعكس تبايناً في الأهداف والمنهج بين الدراستين.
الدراسة الحالية مع دراسة تميم بثينة، صابر رميساء سنة 2023	التركيز على المعلومات المستخلصة في دعم اتخاذ القرار حيث من خلال التحليلات والاستنتاجات تساهم في عملية اتخاذ القرار. استخدمت كلتا الدراستان المنهج الوصفي إلى جانب دراسة حالة تطبيقية بهدف الربط بين الجانب النظري والتطبيقي مما يؤدي إلى تحليل واقع المؤسسات الجزائرية.	استخدمت دراسة تميم بثينة وصابر رميساء المنهج الوصفي الكلاسيكي، في حين دمجت دراستنا بين الجانب النظري والتطبيقي، مما أضفى عليها بعداً تحليلياً أعمق وأشمل.

الفرع الثاني: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات الأجنبية

يمكن تلخص أهم الفروقات بين دراستنا والدراسات باللغة الأجنبية في الجدول التالي:

الجدول رقم (5-1): الدراسة الحالية مع الدراسات الأجنبية

الدراسات السابقة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
الدراسة الحالية مع دراسة مهند جعفر حسين حبيب 2021	تشابهت الدراستان من ناحية نفس الموضوع نفس المتغير وهي محاسبة تحليلية، نفس الأداة وهي دراسة حالة	اختلفت الدراستين من حيث الحدود المكانية والزمانية بحيث تمت الدراسة في الشركة الصناعية (شركة الإسمنت بالسودان) خلال سنة 2021
الدراسة الحالية مع دراسة ياسين سيف مقبل علي 2022	دقت كلتا الدراستين في أهمية المعلومات المستخرجة من المحاسبة التحليلية، نفس الأداة وهي دراسة حالة	اختلفت الدراستين من حيث طريقة الدراسة حيث اعتمدت على أداة الاستبانة لجمع البيانات
الدراسة الحالية مع دراسة أحمد عبد الهادي شبير سنة 2006	تشابهت الدراستان من ناحية نفس المنهج. نفس الأداة وهي دراسة حالة	اختلفت الدراستين من حيث الحدود المكانية والزمانية بحيث تمت الدراسة في الشركة المساهمة خلال سنة 2006

خلاصة الفصل:

تعرفنا من خلال هذا الفصل على أساس النظرية لمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار في مؤسسة اقتصادية، حيث تطرقنا لمفهوم محاسبة التحليلية، وطرق المعتمدة في تحديد التكاليف وكل ما يتعلق بمفاهيم وأهداف اتخاذ القرار، ولمعرفة أكثر عن الموضوع البحث في الفصل الثاني، تم استعراض مجموعة من الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع.

سنحاول في الفصل الثاني من الدراسة الى تطبيق ما تم استخلاصه، بهدف معرفة دور استخدام المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات في المؤسسة الأنابيب الحلزونية الناقلة للغاز ALFA PIPE غرداية.

الفصل الثاني:

دراسة حالة مؤسسة

ALFA PIPE

المبحث الأول: التقديم العام للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية ALFA PIPE

تمثل صناعة الحديد والصلب الركيزة الأساسية لتطوير وتحديث الاقتصاد الوطني، لما توفره من منتجات مصنعة أو شبه مصنعة، تستعمل في مختلف القطاعات الاقتصادية كالزراعة، النقل، البناء، وفي الصناعات الأخرى كالصناعات الميكانيكية والبتروولية، زيادة على تثمين الثروات الطبيعية وتوفير فرص للعمل، ومن أهم مؤسسات هذه صناعة نجد المؤسسة العمومية الاقتصادية "الجزائرية لصناعة الأنابيب" ALFA PIPE التي حصلت على شهادة الجودة المتمثلة في IOS 1900 وشهادة جودة المنتجات البتروولية API-Q1 بالإضافة إلى السعي للتسجيل في المواصفة إيزو 14001، وتسجيلها في الموصفات 18001، الخاصة بنظام الرعاية الصحية والسلامة وكذا إسقاط معايير الإيزو 31000 لي إدارة المخاطر على واقع المؤسسة، وكذا تحصلها على إيزو 45001 سنة 2022 وسنتقدم في هذا المبحث إلى جوانب وحدة الأنابيب الحلزونية غرداية ALFA PIPE

المطلب الأول: تعريف المؤسسة وطبيعة نشاطها وهيكلها التنظيمي

تعتبر وحدة الأنابيب من المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية المساهمة في تنمية الاقتصادية الجزائرية المساهمة في التنمية الاقتصادية الوطنية والمحلية لولاية غرداية، حيث إن نشاطها يتجلى في تغطية السوق الداخلية وتلبية حاجيات المؤسسات بأساليب تكنولوجية حديثة محددة، وتسعى أيضا إلى تصدير منتوجها للحصول على مكانة اقتصادية عالمية وجلب العملة الصعبة، سنتطرق في هذا المبحث إلى التعريف بالمؤسسة.

الفرع الأول: نشأة التاريخية لمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFA PIPE

وتعود نشأة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب إلى الشركة الوطنية للتحديد والصلب SNS التي تعتبر أول شركة أسستها الجزائر في ميدان صناعة الحديد والصلب، ولقد بدأت هذه الشركة نشاطها بعد الاستقلال وأخذت في التوسيع خاصة بعد تأميم الوحدتين "ALTIMEL" و"VOLLVEC" بغرض المساعدة في التسيير التقني كما تم إنشاء مركب الحجار الذي يعتبر الركيزة الأساسية في صناعة الحديد والصلب في الجزائر.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة

وفي إطار الإصلاحات الاقتصادية وعد الإصدار قانون 88/01 تمت هيكلة الشركة حيث أصبحت تسمى بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للأنابيب والتي بمجلس الإدارة الخاص بها ورأس مال تابع للدولة تفرغت منها وحدات عديدة:

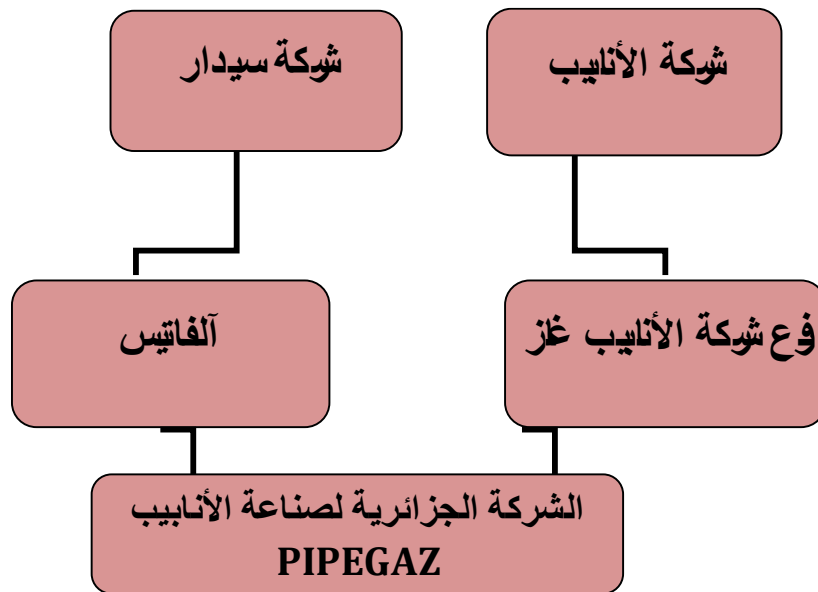
- وحدة أنابيب -تبسة -
- وحدة الصفائح المفتوحة الناقلة للماء -وهران -
- وحدة الأنابيب الصغيرة -الرباط-
- وحدة الأنابيب وتجهيزات الري -برج بوعريج-
- وحدة الأنابيب الحلزونية غرداية، والتي أصبحت تسمى المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية للأنابيب الناقلة للغاز PIPE GAZ

هذا فيما يخص شركة الحديد والصلب بصفة عامة ومختلف فروعها وأهم مسارها الإنتاجي أما عن مؤسستنا محل الدراسة فقد تم إنشاؤها بغرداية عام 1974 برأس مال 7000000000 دج، وقد تم إنجاز هذه الوحدة على يد الشركة الألمانية HUCH بالمنطقة الصناعية بنورة والتي تبعد 10 كم عن وسط المدينة غرداية وتترجع علا مساحة 23000م² وتضم 969 عامل كما قامت بتقديم مساعدة لها منذ 10 سنوات بعد تسليمها المشروع وقد مرت هذه الوحدة بعدة مراحل إلى أن أصبحت مؤسسة اقتصادية مستقلة والتي ستوضحها فيما يلي:

- ❖ في 1983/11/05: تم إعادة هيكلتها حسب الجريدة الرسمية رقم 46 بتاريخ 1983/11/13.
- ❖ في سنة 1986: تم إنشاء ورشة للتغليف بالزفت في إطار توسيع نشاطها.
- ❖ في سنة 1992: انقسمت وحدة غرداية إلى وحدتين هما:
 - وحدة الأنابيب والخدمات القاعدية "ISP" والتي تضم حوالي 390 عامل.
 - وحدة الخدمات المختلفة "UPD" والتي تضم 350 عامل.
- ❖ في سنة 1993: تم إنشاء وحدة تغليف الخارجي بمادة البوليتيلان.
- ❖ في سنة 1994: تم ضم الوحدتين الجدينتين نظرا لفشل تسيير في وحدة الخدمات المختلفة وبعدها أعيدت الوحدة لحالتها السابقة والتي أصبحت تسمى وحدة الأنابيب الحلزونية والخدمات القاعدية.
- ❖ في أكتوبر 2000: وبعد الهيكلة للمجموعة أصبحت الوحدة عبارة عن مؤسسة عمومية اقتصادية تحمل اسم المؤسسة الأنابيب للغاز "PIPE GAZ" مستقلة ماليا وتابعة اداريا لمجمع الأنابيب.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة

- ❖ في جانفي 2001: تحصلت مؤسسة الأنابيب على شهادة الجودة العالمية IOS9001 وعلى شهادة المعهد الأمريكي للبترول APIQ1.
 - ❖ في 15 أوت 2003: تم تجديد هذه الشهادة ممن طرف الهيئة المختصة بعد إعطاء ملاحظات على ما يجب تغييره في المؤسسة للمحافظة على هذه الشهادة وإقامة مراقبة مدى دقة المؤسسة في الالتزام بهذه الملاحظات بعد عامين من تجديد الشهادة في المرة الثانية.
 - ❖ في سنة 2006: فكرت المؤسسة PIPEGAZ في مشروع شراكة مع المؤسسة مع مؤسسة أنابيب غاز الرغاية "ALFATUS" لزيادة رأس المال.
 - ❖ في 2007: تم دمج المؤسستين وأصبحت تحمل اسم "ALFAPIPE".
- الشكل (1.2) اندماج شركة أنابيب الغاز مع alfa tus



المصدر: من اعداد طالبة بناء على وثائق المؤسسة

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة

الفرع الثاني: تعريف بالمؤسسة وطبيعة نشاطها المؤسسية:

1- تعريف:

تمثل صناعة الحديد والصلب الركيزة الأساسية لتطوير وتحديث الاقتصاد لما توفره من منتجات مصنعة أو شبه مصنعة تستعمل في مختلف القطاعات الاقتصادية كالزراعة، البناء والصناعات الأخرى كالصناعة الميكانيكية والبتروولية، زيادة على تثمين الثروات الطبيعية وتوفير فرص العمل، ومن أهم مؤسسات هذه الصناعة نجد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لصناعة الأنابيب "ALFA PIPE" والتي تحصلت على شهادة الجودة مؤخرا ISO9001 وشهادة جودة المنتجات البتروولية API Q1 بالإضافة إلى السعي لتسجيل في الموصفات ISO14001 والموصفات ISO 18001 الخاصة بنظام الرعاية الصحية والسلامة.

طبيعة النشاط:

إن أهم نشاط للمؤسسة يتمثل في إنتاج الأنابيب المصنوعة من الحديد والصلب بغرض نقل البترول والغاز الطبيعي والماء وكل الموانع تحت الضغط العالي، بحيث تبلغ الطاقة الإنتاجية للمؤسسة في الحالات العادية 128500 طن سنويا، وتنتج المؤسسة أنابيب يتراوح قطرها ما بين 406 إلى 1825 ملم، وهذا القطر يميزها عن بقية المؤسسات الأخرى الأم تساهم بـ: 70% من إنتاج المجتمع، كما أنها تسعى دائما لتغطية السوق الداخلي وتلبية حاجيات أكبر القطاعات صناعة الأنابيب الخاصة بنقل البترول، الماء، تتمثل المواد الأولية التي تقوم المؤسسة باستعمالها على شكل لفافات حديدية والتي تقوم بشرائها من مصنع الحجار "SIDER" أو تستوردها من الخارج كألمانيا واليابان وفرنسا، ويصل وزن اللفافات الحديدية 30 طن، وتعمل المؤسسة بثلاث خطوات إنتاجية.

الورشة الأولى: خاصة بالتحويل المادة الأولية "LES BOBINES" إلى أنابيب حلزونية بالتلحيم الإلكتروني الداخلي والخارجي.

الورشة الثانية: خاصة بالتغليف الخارجي

- أنابيب موجهة لنقل البترول يتم تغليفها من الخارج فقط.

الورشة الثالثة: خاصة بالتغليف الداخلي

- أنابيب الغاز يتم تغليفها من الداخل والخارج.

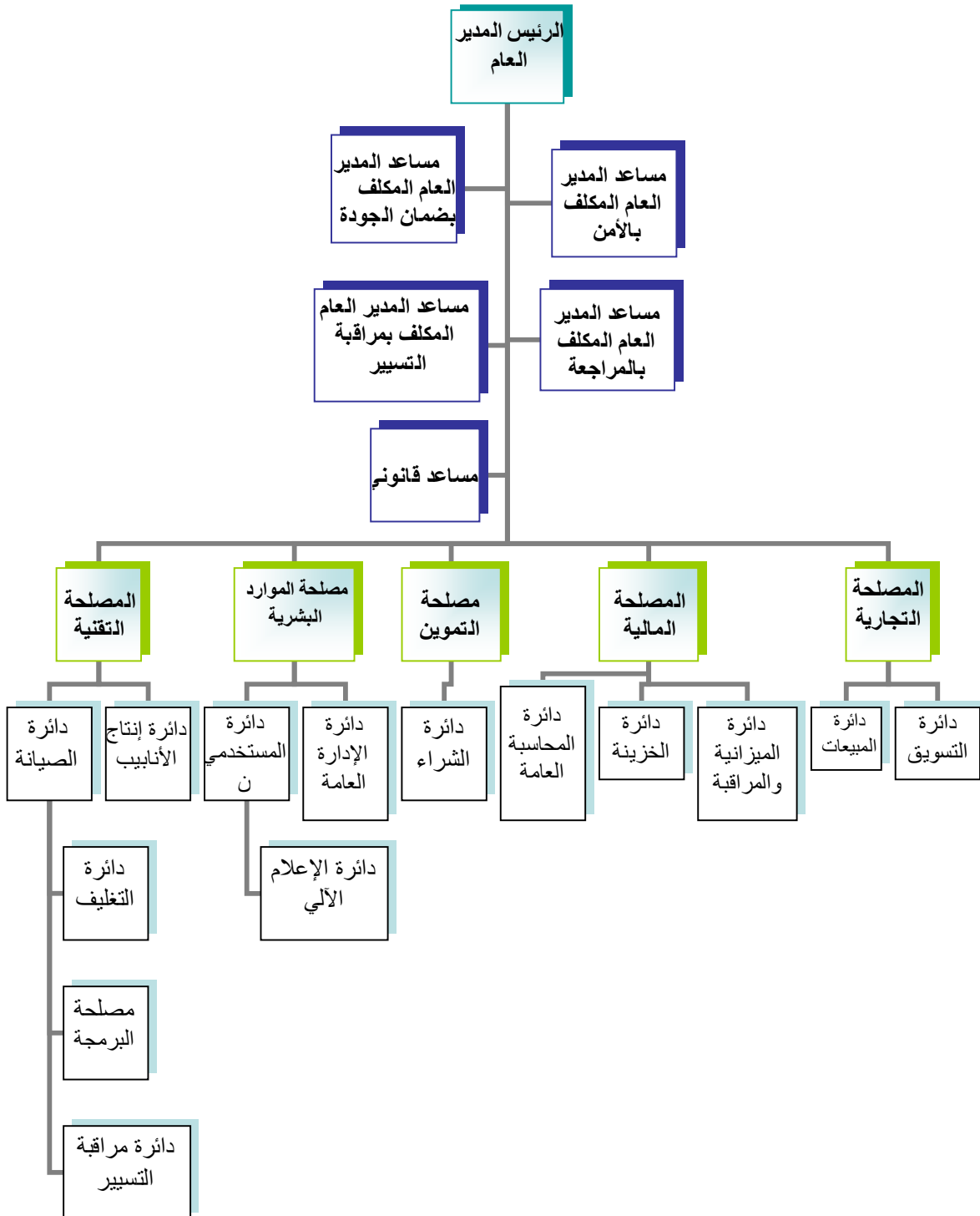
- أنابيب المياه تظلي من الداخل ضد الصدأ.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة

الفرع الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة

المؤسسة هي وحدة متكاملة تتألف من مجموعة من الإدارات المتناسقة والمكملة لبعضها البعض ومن خلال دراسة الهيكل التنظيمي يمكننا تحليل الإدارات المكونة لمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFAPIPE في الشكل التالي:

الشكل رقم (2.2): الهيكل التنظيمي لمؤسسة ALFAPIPE



المصدر: مقدم من طرف المؤسسة

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المؤسسة الاقتصادية

الفرع الأول: الأهمية الاقتصادية للمؤسسة

إن الأهمية الاقتصادية لهذه المؤسسة تتمثل في الدور الاقتصادي الذي تلعبه على مستوى المحلي أو الوطني أو حتى الدولي وذلك من خلال ما يلي:

المساهمة في تدعيم عدد من القطاعات المهمة في الاقتصاد الوطني كقطاع الفلاحة والري، وقطاع المحروقات، فهي تتعامل مع كل من سوناطراك وسونلغاز ومحاور الرش الخاصة بقطاع الري الخ، حيث تقوم بتغطية حوالي 60 % من احتياجات السوق الوطنية.

على الصعيد الداخلي فهي تساهم في تشغيل حوالي 930 عامل ما يعني امتصاص جزء من البطالة الموجودة على مستوى المنطقة، والتشغيل يشمل جميع المستويات كسائقين ورجال الأمن الداخلي للمؤسسة، والمسيرين، العمال داخل الورشات المهندسين الخ.

كما تساهم في فك العزلة عن مناطق الجنوب بصفة عامة ومنطقة غرداية بصفة خاصة، ومما يزيد من فعالية دورها موقعها الاستراتيجي والقريب من أهم مناطق الحقول البترولية كحاسي الرمل وحاسي مسعود وعين أميناس.

المساهمة في زيادة إيرادات الولاية من خلال الضرائب التي تقوم بدفعها الى مصلحة الضرائب التابعة للولاية.

أما على مستوى الصعيد الدولي لعبت وما زالت تلعب دورا فعالا في نشر السمعة الحسنة على مستوى الجودة منتجات المؤسسات الوطنية وخاصة بعد تحصلها على شهادتي ISO 9001 و APIQ1 وعملها على التسجيل في شهادة الأيزو 14001 من خلال العمل على تحقيق متطلبات نظام الإدارة البيئية والمراجعة البيئية مع تنفيذها لنظام الرعاية الصحية والسلامة البيئية HSE.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة

الفرع الثاني: الأهداف الاقتصادية للمؤسسة

تعد الأهداف الاستراتيجية سببا لتمييز المؤسسة واستمرارها ودفعها نحو البقاء من هذه الأهداف التي تبنتها المؤسسة وتسعى إلى تحقيقها:

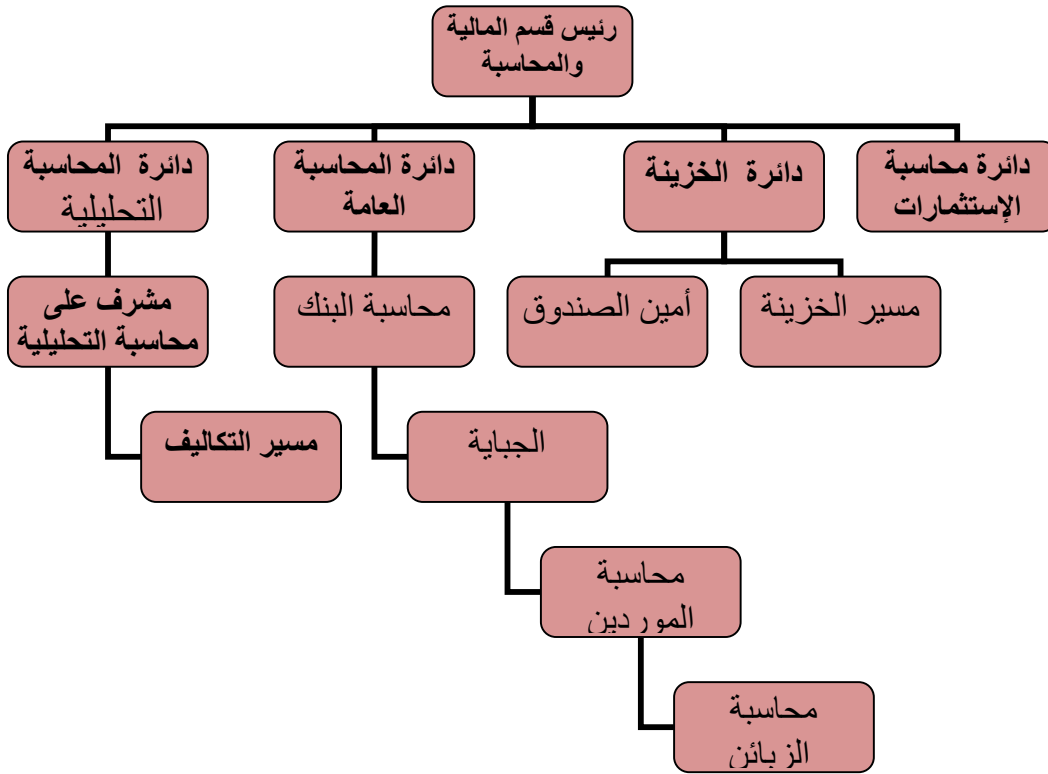
- المساهمة في تنمية الاستثمارات في المنطقة وذلك بفك العزلة عنها.
- الاحتكاك بالمؤسسات الأجنبية من أجل اكتساب الخبرة والتكنولوجيا الجديدة.
- محاولة كسب مستثمرين أجانب من خلال التعريف بالمؤسسة.
- تغطية مختلف الحاجات الوطنية للمؤسسات "سوناطراك، سونلغاز، البناء، الري".
- إيجاد أسواق داخلية وخارجية لتصريف المنتجات للحصول على المادة الأولية.
- المشاركة في المشاريع الوطنية الكبرى.
- تلبية طلبات المستهلكين كما ونوعا في الوقت المناسب.
- توفير العملة الصعبة عن طريق بيع المنتجات لعملاء الأجانب.
- التخفيض من ديون المؤسسة.
- تسعى إلى التغيير والتطوير في كافة المجالات في إطار عمال.

المطلب الثالث: تقديم عام لمصلحة المالية ومحاسبة والهيكل التنظيمي لها

الفرع الأول: تعريف المصلحة المالية والمحاسبة:

تقوم بالعمليات المالية والمحاسبية وتطبيق إجراءات وأنظمة المحاسبة بتحليل الحسابات ومراقبة مختلف التصريحات من رقم الأعمال وضرائب، كما تقوم بإعداد مختلف الدفاتر والسجلات المحاسبية، بالإضافة إلى ذلك تقوم بمراقبة التسيير والشؤون المالية وفيما يلي تقديم الهيكل التنظيمي لدائرة المالية والمحاسبة.

الشكل رقم (3.2): الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية



المصدر: مقدم من طرف المؤسسة

الفرع الثاني: تحليل وتوصيف إدارة المحاسبة والمالية

تنقسم إدارة المحاسبة والمالية إلى ثلاث مديريات أو دوائر:

دائرة الخزينة والعلاقات البنكية: تهتم بكل ما يتعلق بالمعاملات مع البنوك وهي المسؤولة عن المال

الموضوع في المؤسسة نقدا ويتمثل ذلك في الصندوق، وتتفرع هذه الدوائر إلى مصلحتين وهما:

- مصلحة الخزينة.
- مصلحة الصندوق.

دائرة المحاسبة العامة: تلعب دورا محوريا ومهما فكل العمليات المحاسبية في المؤسسة تمر على

مصالح هذه الدائرة ومن بينها:

- مصلحة محاسبة الاستثمارات.
- مصلحة محاسبة الجباية.
- مصلحة محاسبة الموردين.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة

- مصلحة محاسبة الزبائن.
- مصلحة محاسبة البنوك.

مصلحة الميزانيات والمراقبة: تهتم هذه الدائرة بإعداد الميزانيات التقديرية ومراقبة التسيير في المؤسسة،

وتنقسم إلى ثلاثة مصالح:

- مراقبة التسيير.
- محاسبة المواد.
- مراقبة حسابات المستخدمين.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا المبحث حاولنا تقديم الإطار نظري للمؤسسة الجزائرية للأنايب ALFAPIPE، توصلنا إلى أن المؤسسة تلعب دورا فعال في تنمية الاقتصاد الوطني وكذا التنمية للمنطقة بفضل دعمها الكبير لقطاع المحروقات والذي يمثل العمود الفقري للاقتصاد الجزائري، وتتميز بالسمعة الطيبة التي تحظى بها لدى المؤسسات الوطنية خاصة سوناطراك باعتبارها الزبون الرئيسي للمؤسسة، وهذا بفضل الجودة العالية للمنتوج.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة

المبحث الثاني: تحليل تكاليف المؤسسة ودورها في اتخاذ القرار:

تحليل التكاليف يلعب دورا حاسما في اتخاذ القرارات في المؤسسات، حيث يساعد في تحديد التكاليف الفعلية وتحسين الكفاءة وزيادة الربحية، من خلال تحليل التكاليف، يمكن للمؤسسات اتخاذ قرارات واضحة حول التسعير.

المطلب الأول: تحليل تكاليف المباشرة وغير مباشرة في المؤسسة

يساهم تتبع المؤشرات المحاسبية على مدى ثلاث سنوات في تقديم قراءة تحليلية شاملة لمسار تطور المؤسسة، من حيث الكفاءة التشغيلية، هيكل التكاليف، ومستوى الأداء العام.

الفرع الأول: تحليل الأعباء المباشرة خلال سنوات 2022-2024

سنقوم بتحليل الأعباء كل سنة على حدى كالتالي:

أولا: جدول (1.2) توزيع الأعباء الغير المباشرة لسنة 2022

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة

رقم / ح	الإجمالي	الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	ورشة تلحيم	ورشة مراقبة	ورشة تغليف داخلي	ورشة تغليف خارجي	التوزيع
		0.0400	0.0100	0.0200	0.0300	0.1870	0.2125	0.2210	0.2295	0.0500
64 الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة	2.969.856.26	118.794.25	296.98.56	59.397.13	89.095.69	555.363.12	631.094.46	656.338.23	681.582.01	148.492.81
		0.0300	0.0200	0.0300	0.0200	0.1869	0.2124	0.2209	0.2298	0.0500
65 الأعباء العمالية أخرى	6.551.693.65	196.550.81	131.033.87	196.550.81	131.033.87	1.224.511.54	1.391.579.73	1.447.269.13	1.505.579.20	327.584.68
		0.0200	0.0300	0.0300	0.0300	0.3070	0.2360	0.1485	0.1485	0.0500
66 الأعباء المالية	1.431.310.699.42	28.626.213.99	42.939.320.98	42.939.320.98	42.939.320.98	439.412.384.72	337.789.325.06	212.549.638.86	212.549.638.86	71.565.534.97
		0.0150	0.0500	0.0200	0.0200	0.3730	0.2120	0.1300	0.1300	0.0500
62 الخدمات الخارجية الأخرى	422.538.414.33	6.338.076.21	211.269.20.72	8.450.768.29	8.450.768.29	157.606.828.55	89.578.143.84	54.929.993.86	54.929.993.86	21.126.920.72
مج	1.863.370.663.66	35.279.722.04	64.226.974.13	51.646.037.20	51.610.218.83	598.799.087.93	429.390.143.09	269.583.240.09	269.666.793.94	93.168.533.18
الإدارة		1.00	0.05	0.04	0.06	0.35	0.20	0.10	0.10	0.1
		36.302.722.04	66.042.110.24	1.452.108.88	2.178.163.32	12.718.949.61	7.260.544.41	3.630.272.20	3.630.272.20	3.630.272.20
الصيانة		0.05		1.00	0.05	0.45	0.07	0.15	0.05	0.08
		1.023.086.78		6.604.211.02	3.302.105.51	29.718.949.61	4.622.947.72	9.906.316.54	3.302.105.51	5.283.368.82
				1	0.55					0.45
النقل				59.702.357.11	32.836.296.41					26.866.060.70
مج ت				89.926.784.07	641.223.990.25	441.273.635.21	283.119.828.83	276.599.171.66	128.948.234.91	
ط و ق				455.00.00	40.265.68	38.408.97	44.815.89	33.747.10	39.636.66	
				1.976.41	15.924.83	11.488.82	6.317.40	8.196.24	3.253.26	

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة

ثانيا: جدول (2.2) توزيع الأعباء الغير المباشرة لسنة 2023

رقم / ح	الإجمالي	الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	ورشة تلحيم	ورشة مراقبة	ورشة تغليف داخلي	ورشة تغليف خارجي	التوزيع
		0.0400	0.0100	0.0200	0.0300	0.1870	0.2125	0.2210	0.2295	0.0500
64 الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة	6.721.386.13	268.855.45	67.213.86	134.427.72	201.641.58	1.256.899.21	1.428.294.55	1.485.426.33	1.542.558.12	336.069.31
		0.0300	0.0200	0.0300	0.0200	0.1869	0.2124	0.2209	0.2298	0.0500
65 الأعباء العمالية الأخرى	4.939.617.98	148.188.54	98.792.36	148.188.54	98.792.36	923.214.60	1.049.174.86	1.091.161.61	1.135.124.21	246.980.90
		0.0200	0.0300	0.0300	0.0300	0.3070	0.2360	0.1485	0.1485	0.0500
66 الأعباء المالية	295.601.769.15	5.912.035.38	8.868.053.07	8.868.053.07	8.868.053.07	90.749.743.13	69.762.017.52	43.896.862.72	43.896.862.72	14.780.088.46
		0.0150	0.0500	0.0200	0.0200	0.3730	0.2120	0.1300	0.1300	0.0500
62 الخدمات الخارجية الأخرى	183.291.968.36	2.749.379.53	9.164.598.42	3.665.839.37	3.665.839.37	68.367.904.20	38.857.897.29	23.827.955.89	23.827.955.89	9.164.598.42
مج	490.554.741.62	9.078.458.89	18.198.657.71	12.816.508.70	12.834.326.39	161.297.761.13	111.097.384.22	70.301.406.55	70.402.500.93	24.527.737.08
الإدارة		1.00	0.05	0.04	0.06	0.35	0.20	0.10	0.10	0.1
		10.101.545.67	505.077.28	404.061.83	606.092.74	3.535.540.99	2.020.309.13	1.010.154.57	1.010.154.57	1.010.154.57
		0.05		1.00	0.05	0.45	0.07	0.15	0.05	0.08
الصيانة		1.023.086.78	18.703.735.00	1.870.373.50	935.186.75	8.416.680.75	1.309.261.45	2.805.560.25	935.186.75	1.496.298.80
				1	0.55					0.45
النقل				15.090.944.03	8.300.019.22					6.790.924.81
مج ت					22.675.625.09	173.249.982.87	114.426.954.81	744.117.121.37	72.347.842.25	33.825.115.26
ط و ق					16.500.00	15.115.81	20.741.47	19.686.86	19.620.35	17.220.23
					1.374.28	11.461.51	5.516.82	3.764.80	3.687.39	1.964.27

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة

ثالثا: جدول (3.2) توزيع الأعباء الغير المباشرة لسنة 2024

رقم / ح	الإجمالي	الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	ورشة تلحيم	ورشة مراقبة	ورشة تغليف داخلي	ورشة تغليف خارجي	التوزيع
		0.0400	0.0100	0.0200	0.0300	0.1870	0.2125	0.2210	0.2295	0.0500
64 الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة	8.516.686.40	340.667.46	85.166.86	170.333.73	255.500.59	1.592.620.36	1.809.795.86	1.882.187.69	1.954.579.53	425.834.32
		0.0300	0.0200	0.0300	0.0200	0.1869	0.2124	0.2209	0.2298	0.0500
65 الأعباء العمالية الأخرى	2.452.923.38	73.587.70	49.058.47	73.587.70	49.058.47	458.451.38	521.000.93	541.850.77	563.681.79	122.646.17
		0.0200	0.0300	0.0300	0.0300	0.3070	0.2360	0.1485	0.1485	0.0500
66 الأعباء المالية	132.538.394.67	2.650.767.89	3.976.151.84	3.976.151.84	3.976.151.84	40.689.287.16	31.279.061.14	19.681.951.26	19.681.951.26	6.626.919.73
		0.0150	0.0500	0.0200	0.0200	0.3730	0.2120	0.1300	0.1300	0.0500
62 الخدمات الخارجية الأخرى	80.542.609.66	1.208.139.14	4.027.130.48	1.610.852.19	1.610.852.19	30.042.393.40	17.075.033.25	10.470.539.26	10.470.539.26	4.027.130.48
مج	224.050.614.11	4.273.162.20	8.137.507.65	5.830.925.46	5.891.563.09	72.782.752.30	50.684.891.18	32.576.529.33	32.670.752.19	11.202.530.71
الإدارة		1.00	0.05	0.04	0.06	0.35	0.20	0.10	0.10	0.1
		5.296.248.98	264.812.45	211.849.96	317.774.94	1.853.687.14	1.059.249.80	529.624.90	529.624.90	529.624.90
الصيانة		0.05	1.00	0.10	0.05	0.45	0.07	0.15	0.05	0.08
		1.023.086.78	8.402.320.10	840.232.01	420.116.01	3.781.044.05	588.162.41	1.260.348.02	420.116.01	672.185.61
					0.55					0.45
النقل					3.785.654.09					3.097.353.34
مج تت					10.415.108.12	78.417.483.49	52.332.303.38	34.366.502.25	33.620.493.09	15.501.694.56
ط و ق					28.700.00	27.639.97	26.820.27	27.465.73	27.824.73	27.482.46
					362.90	2.837.10	1.951.22	1.251.25	1.208.30	564.06

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

نلاحظ من خلال توزيع الأعباء الغير مباشرة لسنوات 2022-2024 لشركة جزائرية لصناعة الانابيب والذي يتضمن اقسام الإدارة وصيانة والتموين وموزعة على اربع ورشات بحيث يمكننا القول ان ورشة 1 في كل سنوات تتحمل اكبر نسبة من 35 بالمئة الادارة و 45 بالمئة الصيانة مقارنة بالورشات الأخرى ويدل ارتفاع النسبة في الإدارة على ان الورشة تعتمد بشكل كبير على الرقابة الإدارية (للتخطيط ومراقبة الجودة) اما بالنسبة لصيانة هذا يدل على ان المؤسسة تستعمل الآلات قديمة او معرضة لتعطل او خطوط الإنتاج تتطلب صيانة مستمرة ، اما الورشات الباقية ف نسبها معقولة مقارنة ب الورشة اولى ويرجع سبب لتنظيم اداري جيد و معدات حديثة او فعالة لا تحتاج صيانة كبيرة .

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة

الفرع الثاني: تحليل تكاليف مباشرة للمؤسسة خلال سنوات تالية 2022-2024

سنقوم بإعداد جداول لتوزيع تكاليف مباشرة لسنوات ثلاث وتقديم ملاحظات وقرارات ناتجة عنها

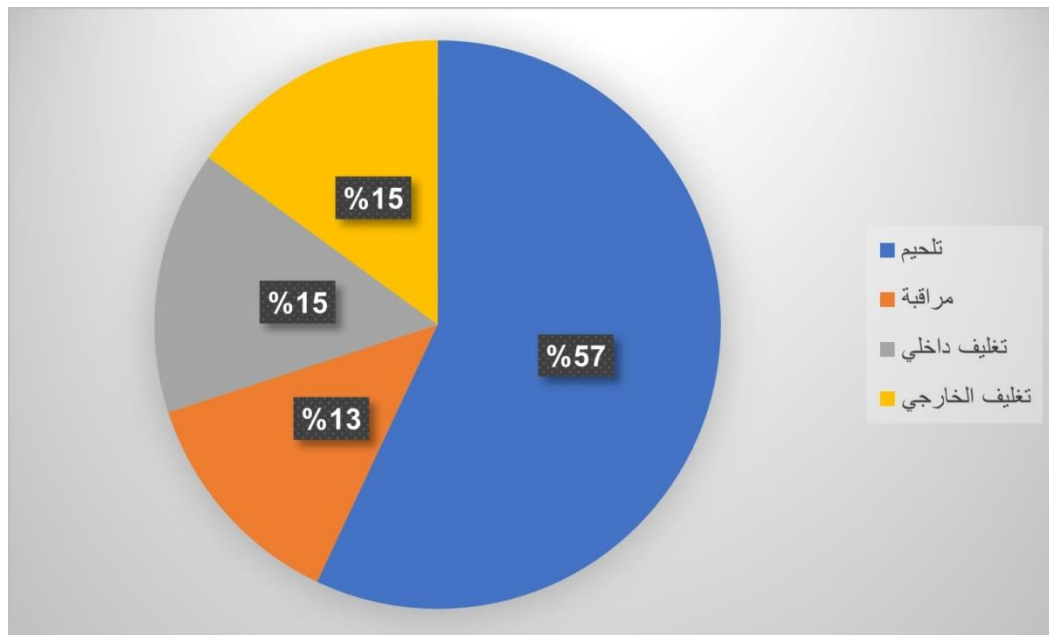
أولاً: توزيع تكاليف مباشرة خلال سنة 2022 كما يلي:

جدول رقم (4.2) يوضح توزيع تكاليف المباشرة لسنة 2022

ورشات	تلحيم	مراقبة	تغليف داخلي	تغليف خارجي	اجمالي
تكاليف مباشرة للمواد أولية	7.514.772.728.50	784.389.30	601.153.805.42	220.810.176.81	8.337.521.100.03
تكاليف مباشرة أخرى	1.113.022.613.19	1.027.405.489.10	1.241.448.299.33	898.979.802.96	4.280.856.204.59
اجمالي (دج)	8627.795.341.69	1.028.189.878.4	1.842.602.104.75	1.119.789.979.77	12618.377.304.62
كمية المنحة (طن)	40.265.68	38.408.97	44.815.89	33.747.10	
سعر وحدة (طن / دج)	214271.69	26769.52	41.114.92	33181.81	315337.94
نسبة مساهمة الورشات في التكاليف المباشرة	0.62	0.11	0.15	0.12	100

المصدر: من اعداد طالبة باعتماد على ملحق رقم (1)

الشكل رقم (4.2): أثر التكاليف المباشرة على التكلفة الإجمالية



الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول وبرنامج Excel

نلاحظ من خلال الجدول أن ورشة تلحيم تتحمل حوالي 62 بالمئة من إجمالي تكاليف المباشرة وهذا راجع لي استعمال المادة الأساسية لإنتاج الأنبوب ألا وهي اللفائف الحديدية التي تمثل حوالي 68 بالمئة¹ من إجمالي تكلفة المشتريات المستهلكة وكذا راجع لي ارتفاع الأسعار العالمية بعد جائحة كورونا ناهيك على كبر حجم القطر المراد إنتاجه في الأنبوب فكلما زاد القطر زادت كمية الحديد المنتجة في المتر الواحد مما يتوجب على مسؤولي المؤسسة إيجاد أسواق بديلة أقل تكلفة في سعر الشراء من أجل تخفيض التكاليف المباشرة التي ينتج عنها انخفاضاً في سعر تكلفة الوحدة.

أما باقي الورشات تمثل نسب مختلفة تتراوح ما بين 11 بالمئة و 15 بالمئة ويشكل مجموع تكاليفها حوالي 38 بالمئة ويمكن القول إنه رغم انخفاض نسبتها إلا أنه من ضروري إيجاد أسواق للمواد الأولية اقل تكلفة.

ثانياً: توزيع تكاليف مباشرة خلال سنة 2023 كما يلي:

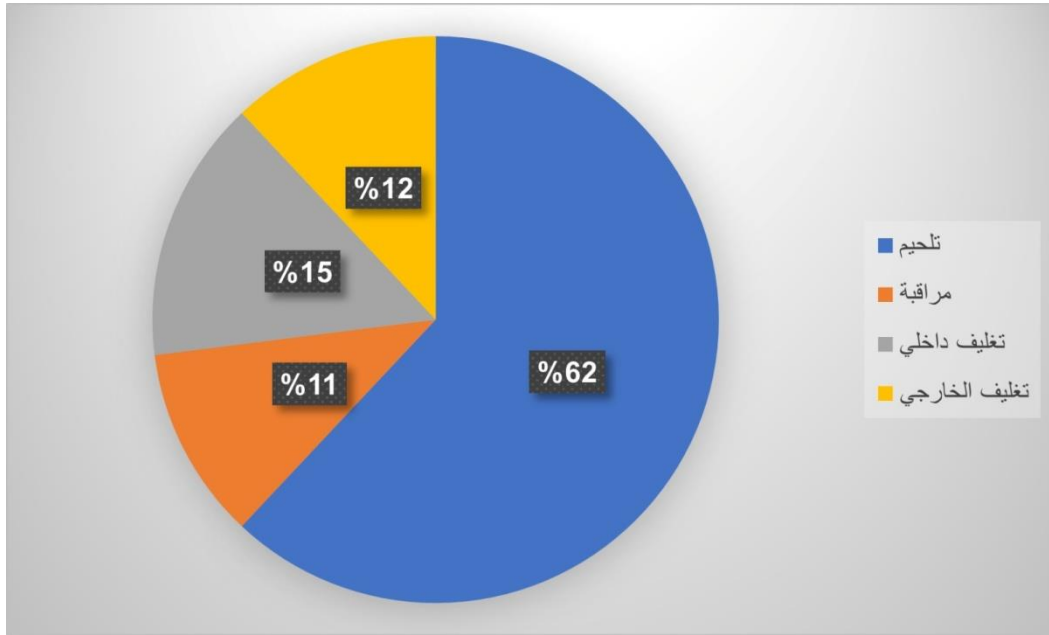
جدول (5.2) يوضح توزيع تكاليف المباشرة لسنة 2023

ورشات	تلحيم	مراقبة	تغليف داخلي	تغليف الخارجي	اجمالي
تكاليف مباشرة للمواد أولية	2.287.940.948.11	1.318.250.00	158.025.345.37	108.022.532.47	2.555.307.075.95
تكاليف مباشرة أخرى	590.955.241.51	827.337.338.11	768.241.813.96	768.241.813.96	2.954.776.207.53
اجمالي (دج)	2878.896.189.62	828.655.588.11	926.267.159.33	876.264.346.43	5.510.083.283.48
كمية المنتجة (طن)	15.115.81	20.741.47	19.686.86	19.620.35	
سعر وحدة (طن / دج)	190.455.96	39951.63	47050.02	44.660.99	322118.61
نسب	0.57	0.13	0.15	0.15	1

المصدر: من اعداد طالبة بالاعتماد على ملحق رقم (2)

¹ مقدمة من طرف المؤسسة

الشكل رقم (5.2) أثر التكاليف المباشرة على التكلفة الإجمالية



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول وبرنامج Excel

نلاحظ أنه من خلال جدول في السنة المالية قد انخفضت نسبة تكاليف مباشرة في الورشة الأولى إلى 57 بالمئة وساهم في انخفاض سعر التكلفة الإجمالي إلى 345446.79 دج للطن رغم أن سعر تكلفة للتكاليف المباشر أرتفع الى 322118.61 دج للطن مع نقص في الأعباء المالية كما سنلاحظه في تكاليف غير مباشرة لنفس السنة وكذلك راجع لي انخفاض الانتاج في سنة 2023 واستعمالها لمخزون سنة 2022 في الورشة الثانية وكذلك يرجع تراجع الإنتاج بسبب صعوبة مالية للمؤسسة.

أما الورشات المتبقية بقيت تحافظ تكاليف المباشرة على نفس النسب تقريبا.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة

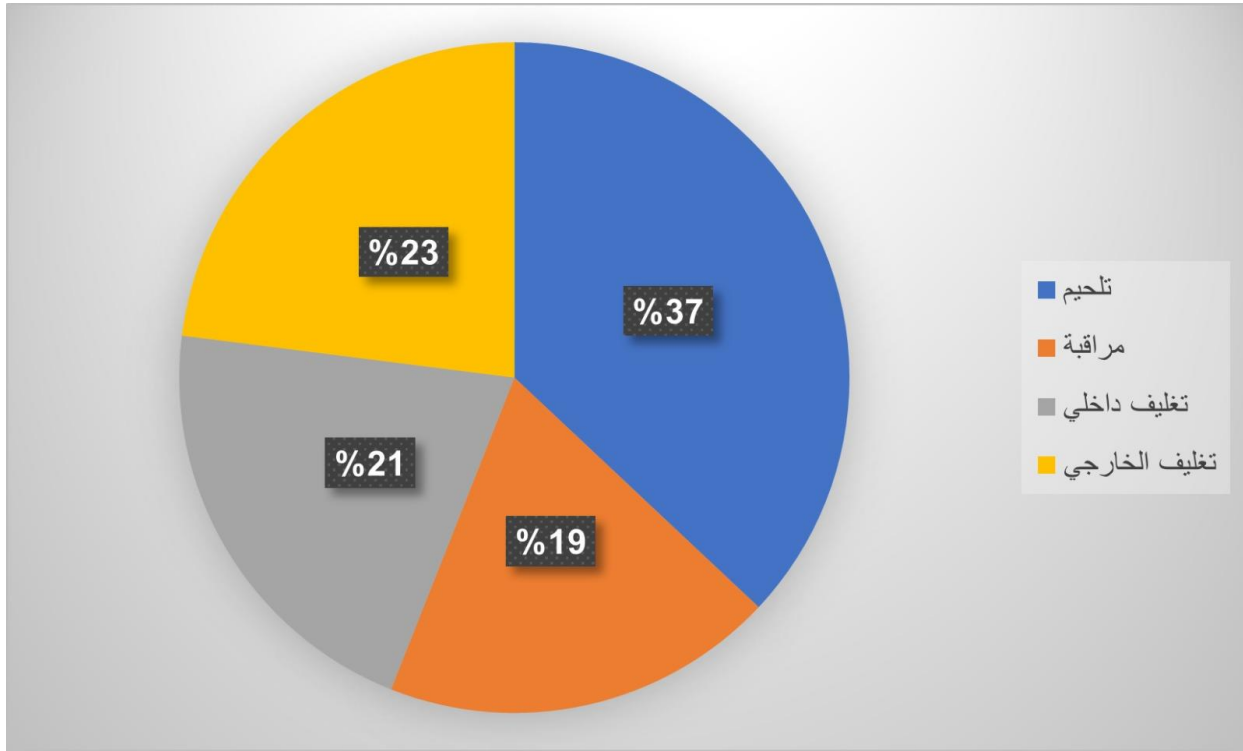
ثالثاً: توزيع تكاليف مباشرة خلال سنة 2024 كما يلي:

جدول (6.2) يوضح توزيع تكاليف مباشرة لسنة 2024

ورشات	تلحيم	مراقبة	تغليف داخلي	تغليف خارجي	اجمالي
تكاليف مباشرة للمواد أولية	682.693.453.71	1.590.607.62	72.482.661.01	66.881.610.69	823.648.333.02
تكاليف مباشرة أخرى	751.625.462.95	721.560.444.43	751.625.462.95	781.690.481.47	3.006.501.851.80
اجمالي (دج)	1434.318.916.66	723.151.052.05	824.108.123.96	848.572.092.16	3.830.150.184.82
كمية منتجة (طن)	27.639.97	26.820.27	27.465.73	27.824.73	
سعر وحدة (طن / دج)	51.892.92	26.962.85	30.004.96	30.497.05	139.357.78
نسبة	0.37	0.19	0.21	0.23	1

المصدر: من اعداد طالبة بالاعتماد على ملحق رقم (3)

الشكل (6.2) أثر التكاليف المباشرة على التكلفة الإجمالية



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول وبرنامج Excel

نلاحظ من خلال الجدول أن في سنة 2024 تراجعت نسبة التكاليف المباشرة في الورشة الأولى الى 37 بالمئة وهي نسبة جيدة مقارنة بسنتين 2022 و 2023 ويرجع سبب إلى توجه مؤسسة إلى تقليل من حجم القطر وكذا شراء المادة الأولية الأساسية وهي اللفائف الحديدية من السوق المحلية بأسعار منخفضة فالملاحظ أنه في سنة 2023 رغم إنتاج حوالي 15 ألف طن إلا أنها كانت نسبة 57 بالمئة وفي سنة 2024 رغم إنتاج 53482.75 طن إلا أن نسبة تكلفة المباشرة انخفضت إلى 37 بالمئة ويعتبر ذلك من قرارات نتائج تحليل تكاليف المباشرة لسنتين 2023 و 2024 مما خفض سعر تكلفة الوحدة إلى 145762.77 دج للطن الواحد.

رابعاً: جدول (7.2) يوضح توزيع تكاليف مباشرة لثلاث سنوات

2024	2023	2022	سنوات نوع التكاليف
3.830.150.184.82	5.510.083.283.48	12618.377.304.62	مجموع تكاليف (مواد أولية)

المصدر: من اعداد طالبة باعتماد على جداول رقم (1) (2) (3)

نلاحظ من خلال الجدول تراجع إجمالي التكاليف المباشرة في سنوات الثلاث بشكل تدريجي ففي سنة 2023 تراجعت التكاليف بنسبة 43 بالمئة وفي سنة 2024 بنسبة 30 بالمئة مقارنة بسنة 2022 مما يعكس مدى تأثير حجم التكاليف المباشرة على سعر تكلفة الوحدة وهذا ما يوضحه جدول حسابات والنتائج للسنوات ثلاث في انخفاض قيمة الخسارة بشكل لافت. (انظر الملاحق).

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة

المطلب الثاني: نتيجة المحاسبة التحليلية

جدول (8.2) نتيجة التحليلية

سنوات/	كمية المبيعة	سعر البيع	مجموع رقم الأعمال	مجموع تكاليف	فارق
2022	39.636.66	176.125.50	7.033.849.858.38	14.347.256.614.6 3	-7.313.406.756.25
2023	17.220.23	161.843.84	2.786.988.274.61	5.948.673.369.64	-3.161.685.095.03
2024	27.482.46	78.560.53	2.159.036.406.04	4.005.919.135.53	-1.846.882.729.49

المصدر: من اعداد طالبة باعتماد على ملحق رقم (7) (8) (9)

نلاحظ في سنة 2022 رغم أن رقم الأعمال كان مرتفعة هناك مقارنة بسنوات 2023 و 2024 إلا أنه كانت الخسارة مرتفعة كذلك وهذا راجع لي ارتفاع تكلفة مواد مستهلكة التي تمثل أغلب تكاليف مباشرة واستدراك مسيري شركة ذلك في سنتي 2023 و 2024 رغم انخفاض رقم الأعمال إلا أن خسارة تراجعت بنسبة 50 بالمئة تقريبا وذلك راجع لي تخفيض الأعباء المالية وتكلفة المواد المستهلكة باعتماد منتج يتمشى مع مواصفات المادة الأولية المحلية مما جعل التكاليف في تراجع تدريجي حتى لسنة 2025 حسب ما هو مبين في الجدول و من بين الأسباب التي أدت الى تدهور المؤسسة و رقم أعمالها مقارنة بفترة ما قبل الفترة المدروسة هي فترة جائحة كورونا التي أثرت بالسلب على المؤسسة حالها حال كل المؤسسات في تلك الفترة.

المطلب الثالث: عرض مقابلة ومناقشتها

إن النتائج المتوصل إليها سألنا من خلال تحليلنا للبيانات الممنوحة من قبل المؤسسة ، ارتئينا تقصيصها من خلال لإجراء مقابلة مع رئيس قسم المالية (أولاد سعيد جمال) بتاريخ 10 ماي ، وفق ما هو موضح في الدليل الموالي

سؤال 1: ما هو نشاط الرئيسي لمؤسستكم ؟ وماهي أهم المنتجات أو الخدمات التي تقدمونها ؟

سؤال 2: كيف تصفون حجم المؤسسة من حيث عدد العمال و طاقة الإنتاج ؟

سؤال 3: هل لديكم نظام محاسبة تحليلية مفعّل؟ وإن وجد ، منذ متى تم تطبيقه ؟

سؤال 4: ما مدى استقلالية المحاسبة التحليلية عن المحاسبة العامة في مؤسستكم ؟

سؤال 5: ما هو النظام المستخدم لديكم (تكاليف كلية ، متغيرة ، معيارية...)

سؤال 6: كيف تتم عملية تحديد تكلفة المنتج في المؤسسة؟ وما مدى دقة البيانات؟

سؤال 7: ماهي أنواع القرارات التي يتم دعمها من خلال نتائج المحاسبة التحليلية؟

سؤال 8: ماهي الصعوبات أو التحديات التي تواجهكم في تطبيق محاسبة تحليلية فعال؟

سؤال 9: ما تقييمكم العام لدور المحاسبة التحليلية في المساعدة على اتخاذ بعض القرارات الإدارية لمؤسستكم؟

سؤال 10: هل ترون أن المؤسسات الإنتاجية الجزائرية عموما تعطي الأهمية الكافية للمحاسبة التحليلية وتعتمد على نتائجها في التسيير؟

سؤال 11: هل ترحبون بتوصيات من البحث الأكاديمي لتحسين نظام التكاليف ولاتخاذ القرار في مؤسستكم؟

نثبت أن هذه الأسئلة دليل مقابلة هادفة تم تحكيمة من قبل الأساتذة الأتية أسمائهم

1 - استاذ بادي عبد المجيد تعليم عالي جامعة غرداية

2 - استاذة نصيب أميرة استاذة محاضرة جامعة غرداية

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة

جواب 1: تمارس المؤسسة نشاط صناعيا، فهي مؤسسة منتجة ونشاطها الرئيسي هو صناعة الأنابيب حلزونية من مادة الحديد ب أقطار مختلفة من 40 سم الى 155 سم صالحة لنقل المياه أو الغاز أ، البترول تساهم في دعم تنمية الاقتصاد الوطني.

جواب 2: طاقة إنتاج المؤسسة مرتفعة تعكس حجم العمال الذي تتطلبه لتغطية قوة الإنتاجية فالمؤسسة حاليا بلغت 1117 عامل بعد تشغيل خطوط الإنتاج الأربع

مناقشة: نرى أن هناك علاقة واضحة بين حجم الإنتاج وعدد العمال، وهذه العلاقة تعكس تطور في نشاط المؤسسة، وكان أثر هذا التوسع على مردودية المؤسسة.

جواب 3: يوجد نظام محاسبة تكاليف لكن لم يرقى الى مواكبة نظام محاسبة تحليلية كليا لكن يعمل بأهم أركان نظام محاسبة تحليلية وهو حساب تكاليف مباشرة وغير مباشرة وتوزيعها على كميات منتجة في كل ورشة بحيث يمكن معرفة سعر التكلفة الوحودية للمنتوج في كل ورشة على حدى ومعرفة سعر تكلفة اجمالية للوحدة منتجة (1 طن)

مناقشة: نعم مؤسسة تعتمد على نظام محاسبة تكاليف لكن ليس كليا، لكنها تعمل ب جزء من اركانها وهو حساب تكاليف مباشرة وغير مباشرة كما تطرقنا اليه في جزء التطبيق من الدراسة وتوزع تكاليف على كميات منتجة فكل ورشة من اجل معرفة تكلفة وحودية لكل منتوج في كل ورشة ومعرفة سعر تكلفة اجمالي للوحدة المنتجة (1 طن)، وعدم وصول الى نظام محاسبة تحليلية متكامل قد يقيد القدر على تحليل الدقيق واتخاذ القرارات الاستراتيجية.

جواب 4: يتجسد في هيكل تنظيمي بحيث تم فصل بينهما فلكل منها قسم خاص في هيكل تنظيمي ف نجد دائرة محاسبة عامة مستقلة بذاتها ودائرة محاسبة المواد التي تقوم بحساب تكاليف وتتبع كميات منتجة وحساب سعر تكلفة

جواب 5: النظام المستعمل هو نظام التكاليف الكلية أو ما يعرف بطريقة الأقسام المتجانسة، وذلك من خلال تجميع كل من التكاليف المباشرة والتكاليف غير مباشرة ثم توزيعها على الورشات بحيث يكون لدينا لكل ورشة تكلفتها ثم تقسيمها على الكمية المنتجة وبالتالي حصول على سعر تكلفة لكل ورشة حسب طول خط الإنتاج

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة

مناقشة: تستعمل مؤسسة نظام التكاليف كلية او طريقة الأقسام المتجانسة، كما قمت به في جزء التطبيق، حيث قمنا بجمع كل تكاليف مباشرة وغير مباشرة وتوزيعها على الورشات، لان كل ورشة لديها تكاليف خاصة بها ثم تقسيمها على الكمية المنتجة للحصول على سعر تكلفة كل ورشة على حدى، وهذه الطريقة توفر رؤية اجمالية لتوزيع تكاليف داخل المؤسسة وبالتالي تساعد على تقييم الأداء الانتاجي لكل ورشة.

جواب 6: قد أشرت في الجواب السابق لتكلفة المنتج كما أضيف أن لكل ورشة مواد أولية خاصة بها ويتم تسجيلها في خانة تكاليفها بدقة لأن مواد أولية تعتبر تكاليف مباشرة وتشكل 65 بالمئة من إجمالي تكاليف والباقي تعتبر غير مباشرة وتوزع حسب نسبة كل كمية منتجة في الورشة على إجمالي الإنتاج.

جواب 7: أهم القرارات غالبا تكون قبل ذلك معرفة أين تتركز التكلفة القصوى في إجمالي تكاليف، ثم تحديد الأسباب ثم معالجتها مثل تخفيض تكاليف الاستيراد وإجراء مناقصات لإيجاد أسواق أقل سعر للمشتريات المستهلكة التي تشكل معظم التكاليف وزيادة قوة انتاجية شهرية وتجنب العراقيل التي تؤثر على صرف تكاليف عمالة بدون مردودية.

مناقشة: مؤسسة تتخذ القرار قبل من خلال فهم لمصدر التكلفة الأكبر ثم تقوم بتحليل الأسباب ومن ثم تقوم بوضع حلول عملية لمعالجتها، ومن بين هذه الحلول البحث على اسواق تتوفر لديها المادة الأولية بسعر اقل وتعمل على تعظم القوة انتاجية وتجنب كل العراقيل التي تواجهها، هذه الخطوات تساهم في تعزيز الكفاءة وتقليل الهدر المالي.

جواب 8: الصعوبات التي تواجه المؤسسة كونها أنشئت بطابع عمومي تابع للدولة في وقت لم تكن منافسة لكن رغم هذا المؤسسة تسعى لي ارساء نظام محاسبة تحليلية بداية ب إجراء دورات تكوينية لعمال والمحاسبين ثم طرح النظام لتقادي مشاكل دهنيات فالمؤسسة تسعى في مستقبل قريب لتطبيق فعال لنظام محاسبة تحليلية في ظل وجود منافسين جدد وقد تكون من بين قرارات تخفيض عدد عمال وهو أمر من صعوبات كون تأخذ طابع الاجتماعي للدولة وعامل المنطقة.

جواب 9: للمحاسبة التحليلية دور هام في ظل وجود منافسين فكلما ارتفع سعر بيع تفقد نسب من الحصة السوقية وقد ادى الى فقدان السوق نهائيا ويؤدي ذلك لغلق المؤسسة أو تعريضها لتصفية والبيع ومن هنا نستنتج مدى أهمية محاسبة التحليلية في معالجة سعر التكلفة ومعرفة أين تكمن النسب الأكبر للتكاليف للعمل على تقليصها.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة

مناقشة: على المؤسسة دائما البحث على حلول أفضل من اجل تقليص التكاليف التي تؤثر على سعر المنتج بهدف ضمان مكانتها في الأسواق ومحافظة على متعاملين الدائمين

جواب 10: عموما لا نرى اعطاء أهمية للمحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية وهذا راجع لطبيعة نظام الاشتراكي المعتمد فصاحب مؤسسة خاصة يسعى للعمل جاهدا لتقليص تكاليف لإيجاد سعر تنافسي يضمن له البقاء .

جواب 11: نعم، وهذا ما سعت إليه المؤسسة في إبرام اتفاقيات مع الجامعات للاستفادة من دراسات الأكاديمية خاصة التي تمس الإنتاج وتكاليف وكل قرارات مناسبة من شأنها مساعدة المؤسسة لضمان استقرارها واستمراريتها.

خلاصة الفصل

تتناول هذه الدراسة دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار، بعد تقديم الدراسة، تم تحديد مجموعة الأدوات المستخدمة في تصنيف البيانات التي تم جمعها وتحليلها بهدف الوصول الى النتائج الدراسة واختبار فرضيات البحث.

تعتبر المحاسبة التحليلية داخل المؤسسات من الأمور الهامة، لكنها تتطلب عوامل وموارد تساهم في استمرارية النشاط، إن فهمنا لمفهوم المحاسبة التحليلية وأهدافها يزيل كثير من الغموض، خلال فترة تربصنا في مؤسسة الأنابيب، لاحظنا أن تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة يساعد على تحديد سعر التكلفة بطريقة تتماشى مع أسلوب متابعة الأقسام المتجانسة، كما يساهم في اتخاذ القرار من خلال تحليل الوظائف ومراكز التحميل مما يساهم في اتخاذ القرارات.



الخاتمة



الخاتمة

أوضحت الدراسة أن المحاسبة التحليلية تلعب دوراً مهماً في دعم اتخاذ القرارات الإدارية، فهي تساعد في تحليل التكاليف وفقاً للأقسام المتجانسة، وتساهم في تحديد سعر التكلفة، مما يسهل اتخاذ قرارات إدارية أكثر فعالية، كما تناولت الدراسة بعض جوانب المحاسبة التحليلية ووظائفها وأهميتها، مشيرة إلى أنها تعتبر أداة فعالة لمراقبة الإدارة، وترتبط ارتباطاً وثيقاً بوظائف المؤسسة.

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع النظرية والعلمية وإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي مؤسسة الفا بابيب محل الدراسة ومن أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية المطروحة تم توصل إلى مجموعة من النتائج:

أولاً: نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

1. اختبار الفرضية الأولى: بما أن المحاسبة التحليلية تهدف إلى تحديد سعر تكلفة الوحدة أو تكلفة المنتج أو الخدمة فهي تنفرد بهذا القرار الاستراتيجي فنجد أساليب حساب التكاليف تعتمد طرقاً مختلفة لتحديد حجم التكاليف فمرة تعتمد طريقة التكاليف حسب الأنشطة ومرة تكاليف بطرق مختلفة إلا أن نظام محاسبة تحليلية يبقى ثابتاً في المبدأ

2. اختبار الفرضية الثانية: إن تحديد سعر تكلفة بطريقة دقيقة والسعي لتخفيضه لتعظيم الربح من أهم القرارات الاستراتيجية لمجلس الإدارة لهذا نجد هذا الأخير يولي اهتماماً في السعي للعمل على إرساء نظام محاسبي للتكاليف ومركزها وهذا تتوفر عليه مبادئ المحاسبة التحليلية التي يجعل منها من الأساس التي يتخذ بها القرارات التشغيلية والإدارية لتخفيض التكاليف.

3. اختبار الفرضية الثالثة: إن إنشاء الشركة جاء في ظل عدم وجود منافسة وشركة ذات طابع وطني يهدف لتعزيز التنمية الاقتصادية تكاملية تتماشى وامتلاك الجزائر لي ثروات باطنية قابلة لنقل عبر الانابيب، لكن هذا يمنع أن تقوم بإرساء أسس لمحاسبة تحليلية فعالة تتواكب في ظل جو تنافسي فرض عليها في خمس سنوات الأخيرة بوجود منافس جديد يتمثل في مركب توسيالي التركي.

ثانيا: النتائج العامة للدراسة:

من خلال هذه الدراسة الميدانية توصلنا إلى نتائج التالية:

- ✓ من الضروري أن تحتوي كل مؤسسة على قسم محاسبة التحليلية، وذلك بهدف التحكم الفعال في عناصر تكاليفها وإدارتها بشكل جيد.
- ✓ تتجلى أهمية عملية اتخاذ القرارات الإدارية عندما تكون مخرجات النتائج التحليلية صحيحة ودقيقة، ذلك يضمن تلبية الاحتياجات بدقة، مما يقلل من أخطار اتخاذ القرارات غير سليمة ويساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها.
- ✓ لقد تبين لنا أن التنافسية تعتمد على عنصرين أساسيين: التحكم الفعال في عناصر التكاليف والتميز في تقديم المنتجات، تسعى المؤسسات الى تقديم منتجات فريدة بأسعار أقل مع الحفاظ على جودتها، وذلك لتلبية احتياجات العملاء، ومن الضروري أن يدرك العملاء قيمة هذه المنتجات لضمان تحسين أداء المؤسسة وزيادة أرباحها.
- ✓ تعتبر المحاسبة الإدارية الأداة الأساسية لتطبيق نظم المحاسبة في المؤسسات الصناعية، حيث تساعد الإدارة في تحديد أسعار المنتجات، وقياس تكلفة الإنتاج، واتخاذ القرارات السليمة.

ثالثا: الاقتراحات:

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن صياغة الاقتراحات التالية:

- ❖ على المؤسسة تحسين نظام المحاسبة التحليلية من خلال اعتماد الأساليب الحديثة في تحديد التكاليف، مما سيوفر لها العديد من الفوائد.
- ❖ يمكن للمؤسسة تعزيز فعالية تطبيق المحاسبة التحليلية من خلال فصل المصالح.
- ❖ تتعلق صعوبة الحصول على المعلومات المحاسبية بتطوير برنامج شامل وفعال، بالتعاون مع الجهات المعنية ذات صلة.

❖ ننصح بإبرام عقود بين الجامعات والمؤسسات الاقتصادية، مع التركيز على الخدمات إعادة التأهيل وتطوير الكفاءات وتسهيل إدماج جميع العاملين.

رابعاً: آفاق الدراسة:

حاولنا من خلال هذه الدراسة الإلمام بجوانب الموضوع النظرية والميدانية قدر الإمكان، ومن أجل مواصلة البحث في هذا الموضوع نقترح بعض المواضيع كأفاق مستقبلية للدراسة أهمها:

- ✓ دور نظام المحاسبة التحليلية في تحسين نتائج نظام اتخاذ القرار.
- ✓ دور الأساليب الحديثة في المحاسبة التحليلية في تعزيز قرارات تسعير الخدمات.



قائمة المراجع



قائمة المراجع

أ. الكتب:

1. محمد تيسير، محاسبة التكاليف، ط 5، دار وائل، عمان، 2010، ص 15-16.
2. رايد سالم أبو شناف، عماد سعيد الزمر، سيف الإسلام محمود، مرد السيد حسن، أساسيات التكاليف، ط 1، القاهرة، 2019/2018، ص 2.
3. لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف، ط 1، دار وائل، عمان، 2013، ص 34-35.
4. عبد السلام محمد مهدي عيناء، محاسبة التكاليف، ط 5، دار الكتب بصنعاء، جامعة اقليم سبأ، 2028، ص 73.
5. خليل محمد العزاوي، ادارة اتخاذ القرار الاداري، ط 1، دار كنوز المعرفة، عمان، 2006، ص 21.
6. نوال عبد الكريم الأشهب، اتخاذ القرارات الادارية وانوعها ومراحلها، ط العربية، دار أمجد، 2014، عمان، الأردن، ص 19-20-21-22-23.
7. ياسر احمد عربيات، المفاهيم الادارية الحديثة، دار يافا العلمية، 2008، ص 78-79-80.

II. المطبوعات العلمية:

1. درويش عمار، محاسبة التسيير، مطبوعة موجهة لطلبة سنة أولى ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، عين تموشنت، 2021/2022، ص 21-22-23-24-25.
2. بن جلول خالد، نظرية اتخاذ القرار، مطبوعة موجهة لسنة الثالثة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير، قالمة، الجزائر، 2019/2018، ص 10-11-12-13.

III. الرسائل والأطروحات العلمية:

1. خشعي عفاف، استخدام أساليب الحديثة لتحقيق تنافسية في المؤسسة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية المحاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2022، ص 7.
2. مراوي رشيدة، استخدام أساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2023، ص 4-5.

3. بن مراد كوثر، بن حليمة فاطمة الزهراء، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي، خميس مليانة، الجزائر، 2023/2022، ص 11-12.
 4. قاسمي العطرة، عملية اتخاذ القرار وأثرها على أداء العاملين في المؤسسة، مذكرة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2021/2020، ص 17-18.
 5. ناجي شيماء، مراح نجا، استخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون، تيارت، 2023.
 6. تميم بثينة، صابر رميساء، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، قلمة، الجزائر، 2023/2022.
- IV. المجالات العلمية:
1. دريس مفيدة، دور نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، الوادي، الجزائر، المجلد 8، العدد 2، جانفي 2024، ص 227-290.
 2. ياسين سيف مقبل علي، علاقة محاسبة التكاليف باتخاذ القرارات المالية والرقابة عليها، مجلة جامعة البيضاء، اليمن، المجلد 04، العدد 02، اغسطس 2022، ص 510.
 3. مفتاح دياب، اتخاذ القرارات الإدارية وأهميته في مؤسسات المعلومات، مجلة الدولية لدراسات الإنسانية، جامعة طرابلس، ليبيا، المجلد الأول، العدد الثاني، 2022، ص 46.
 4. أوبختي نصيرة، بوهنة كلثوم، المحاسبة التحليلية ودورها في عملية اتخاذ القرارات، مجلة الاستراتيجية والتنمية، مستغانم، مجلد 4 عدد 6، جانفي 2014، ص 319-320.



قائمة الملاحق



الملحق رقم (1) يمثل توزيع تكاليف مباشرة وغير مباشرة لسنة 2022

SPA ALFAPIPE
TUS GHARDAIA

PRIX DE REVIENT EX 2022

CPT	LIBELLE	MANTANT	ATELIER			
			SOUDEAGE	PARA / EMENT	PE	EPX
			MONTANT	MONTANT	MONTANT	MONTANT
60110000	CONSOM.FIL DE SOUDAGE	25,884,266.64	25,884,266.64	-	-	-
60111000	CONSOM.FLUX DE SOUDAGE	70,646,546.88	70,646,546.88			
60113000	CONSOM.EPOXY	72,145,235.61				72,145,235.61
60114000	CONSOM. POLYTHELENE	450,581,627.06			450,581,627.06	
60115000	CONSOM.ADHESIF	77,015,494.00			77,015,494.00	
60116000	CONSOM.PEINTURE	75,108,256.84				75,108,256.84
60117000	CONSOM.DILUANT	558,060.60	-		279,030.30	279,030.30
60118000	CONSOM.BOBINE ACIER	7,418,241,914.98	7,418,241,914.98			
60119000	CONSOM.ELECTRODE	784,389.30		784,389.30		
60129000	CONSOM.SRENAILLE	146,555,308.12			73,277,654.06	73,277,654.06
	TOTAL	8,337,521,100.03	7,514,772,728.50	784,389.30	601,153,805.42	220,810,176.81
CHARGE DIRECTS						
602/607	ENERGIES ET FLUIDES ET PE	255,655,822.87	66,470,513.95	61,357,397.49	74,140,188.63	53,687,722.80
61	AUTRE CONS	134,491,353.65	34,967,751.95	32,277,924.88	39,002,492.56	28,243,184.27
63	FRAIS DE PERSONNEL	2,040,617,064.79	530,560,436.85	489,748,095.55	591,778,948.79	428,529,583.61
68	DOTATION AMORT	1,850,091,963.28	481,023,910.45	444,022,071.19	536,526,669.35	388,519,312.29
	TOTAL	4,280,856,204.59	1,113,022,613.19	1,027,405,489.10	1,241,448,299.33	898,979,802.96
CHARGE INDIRECTS						
62	SERVICE	288,047,060.68	74,892,235.78	69,131,294.56	83,533,647.60	60,489,882.74
64	IMPOTS ET TAXE	2,969,856.26	772,162.63	712,765.50	861,258.32	623,669.81
65	MOIS VALUES SUR SORTIE	6,551,693.65	1,703,440.35	1,572,406.48	1,899,991.16	1,375,855.67
66	CHARGE FINANCIER	1,431,310,699.42	372,140,781.85	343,514,567.86	415,080,102.83	300,575,246.88
	TOTAL	1,728,679,310.01	449,508,620.60	414,931,034.40	501,374,999.90	363,064,655.10
PRESTATION						
TOTAL GENERAL			9,077,303,962.30	1,443,120,912.80	2,343,977,104.65	1,482,854,634.88
QUANTITE PROD EN TONNE			40,265.68	38,408.97	44,815.89	33,747.10
DA/T			225,435.26	37,972.50	52,302.37	43,940.21
QUANTITE PROD EN ML			195,845.90	187,685.15	207,908.92	105,591.97
ML/T			46,113.74	7,689.01	11,274.06	14,043.25
1.0000			0.2600	0.2400	0.2500	0.2100
EX 2022						
			TONNE		ML	
TUBE SOUDE NON PARCHEVER			225,435.26		46,113.74	
TUBE SOUDE PARACHEVER			263,007.76		53,802.75	
TUBE S, P, PE			315,310.12		65,076.81	
TUBE S, P, PE, EPX			359,250.33		79,120.06	

الملحق رقم (2) يمثل توزيع تكاليف مباشرة وغير مباشرة لسنة 2023

SPA ALFAPIPE
TUS GHARDAIA

PRIX DE REVIENT EX 2023

CPT	LIBELLE	MANTANT	ATELIER			
			SOUDEAGE	PARA / EMENT	PE	EPX
			MONTANT	MONTANT	MONTANT	MONTANT
60110000	CONSOM.FIL DE SOUDAGE	9,692,809.04	9,692,809.04	-	-	-
60111000	CONSOM.FLUX DE SOUDAGE	21,441,732.27	21,441,732.27			
60113000	CONSOM.EPOXY	20,523,422.87				20,523,422.87
60114000	CONSOM.POLYTHELENE	123,106,674.96			123,106,674.96	
60115000	CONSOM.ADHESIF	20,664,944.22			20,664,944.22	
60116000	CONSOM.PEINTURE	73,245,383.41				73,245,383.41
60117000	CONSOM.DILUANT	804,022.25	-		402,011.13	402,011.13
60118000	CONSOM.BOBINE ACIER	2,256,806,406.80	2,256,806,406.80			
60119000	CONSOM.ELECTRODE	1,318,250.00		1,318,250.00		
60129000	CONSOM.GRENAILLE	27,703,430.13			13,851,715.07	13,851,715.07
TOTAL		2,555,307,075.95	2,287,940,948.11	1,318,250.00	158,025,345.37	108,022,532.47
CHARGE DIRECTS						
602/607	ENERGIES ET FLUIDES ET PDR	209,427,825.85	41,885,565.17	58,639,791.24	54,451,234.72	54,451,234.72
61	AUTRE CONS	51,064,655.46	10,392,931.09	14,550,103.53	13,510,810.42	13,510,810.42
63	FRAIS DE PERSONNEL	1,682,672,558.47	336,534,511.69	471,148,316.37	437,494,865.20	437,494,865.20
68	DOTATION AMORT	1,010,711,167.75	202,142,233.55	282,999,126.97	262,784,903.62	262,784,903.62
TOTAL		2,954,776,207.53	590,955,241.51	827,337,338.11	768,241,813.96	768,241,813.96
CHARGE INDIRECTS						
62	SERVICE	131,327,312.90	26,265,462.58	36,771,647.61	34,145,101.35	34,145,101.35
64	IMPOTS ET TAXE	6,721,386.13	1,344,277.23	1,881,988.12	1,747,560.39	1,747,560.39
65	MOIS VALUES SUR SORTIE	4,939,617.98	987,923.60	1,383,093.03	1,284,300.67	1,284,300.67
66	CHARGE FINANCIER	295,601,769.15	59,120,353.83	82,768,495.36	76,856,459.98	76,856,459.98
TOTAL		438,590,086.16	87,718,017.23	122,805,224.12	114,033,422.40	114,033,422.40
PRESTATION			245,610,448.25	228,066,844.80	228,066,844.80	
TOTAL GENERAL			2,966,614,206.85	951,460,812.23	1,040,300,581.73	990,297,768.83
QUANTITE PROD EN TONNE			15,115.81	20,741.47	19,686.86	19,620.35
DA/T			196,259.03	45,872.39	52,842.38	50,472.99
QUANTITE PROD EN ML			31,076.61	45,640.98	43,526.50	43,366.97
ML/T			95,461.32	20,846.63	23,900.40	22,835.30
1.0000			0.2000	0.2800	0.2600	0.2600
			EX 2023			
			TONNE		ML	
TUBE SOUDE NON PARCHEVER			196,259.03		95,461.32	
TUBE SOUDE PARACHEVER			242,131.42		116,307.95	
TUBE S, P, PE			294,973.80		140,208.35	
TUBE S, P, PE, EPX			345,446.79		163,043.65	

الملحق رقم (1) يمثل توزيع تكاليف مباشرة وغير مباشرة لسنة 2022

SPA ALFAPIPE
TUS GHARDAIA

PRIX DE REVIENT EX 2022

			ATELIER			
CPT	LIBELLE	MANTANT	SOUDEGE	PARA / EMENT	PE	EPX
			MONTANT	MONTANT	MONTANT	MONTANT
60110000	CONSOM.FIL DE SOUDAGE	25,884,266.64	25,884,266.64	-	-	-
60111000	CONSOM.FLUX DE SOUDAGE	70,646,546.88	70,646,546.88			
60113000	CONSOM.EPOXY	72,145,235.61				72,145,235.61
60114000	CONSOM.POLYTHELENE	450,581,627.06			450,581,627.06	
60115000	CONSOM.ADHESIF	77,015,494.00			77,015,494.00	
60116000	CONSOM.PEINTURE	75,108,256.84				75,108,256.84
60117000	CONSOM.DILUANT	558,060.60	-		279,030.30	279,030.30
60118000	CONSOM.BOBINE ACIER	7,418,241,914.98	7,418,241,914.98			
60119000	CONSOM.ELECTRODE	784,389.30		784,389.30		
60129000	CONSOM.SRENAILLE	146,555,308.12			73,277,654.06	73,277,654.06
	TOTAL	8,337,521,100.03	7,514,772,728.50	784,389.30	601,153,805.42	220,810,176.81
CHARGE DIRECTS						
602/607	ENERGIES ET FLUIDES ET PE	255,655,822.87	66,470,513.95	61,357,397.49	74,140,188.63	53,687,722.80
61	AUTRE CONS	134,491,353.65	34,967,751.95	32,277,924.88	39,002,492.56	28,243,184.27
63	FRAIS DE PERSONNEL	2,040,617,064.79	530,560,436.85	489,748,095.55	591,778,948.79	428,529,583.61
68	DOTATION AMORT	1,850,091,963.28	481,023,910.45	444,022,071.19	536,526,669.35	388,519,312.29
	TOTAL	4,280,856,204.59	1,113,022,613.19	1,027,405,489.10	1,241,448,299.33	898,979,802.96
CHARGE INDIRECTS						
62	SERVICE	288,047,060.68	74,892,235.78	69,131,294.56	83,533,647.60	60,489,882.74
64	IMPOTS ET TAXE	2,969,856.26	772,162.63	712,765.50	861,258.32	623,669.81
65	MOIS VALUES SUR SORTIE	6,551,693.65	1,703,440.35	1,572,406.48	1,899,991.16	1,375,855.67
66	CHARGE FINANCIER	1,431,310,699.42	372,140,781.85	343,514,567.86	415,080,102.83	300,575,246.88
	TOTAL	1,728,879,310.01	449,508,620.60	414,931,034.40	501,374,999.90	363,064,655.10
PRESTATION						
TOTAL GENERAL		9,077,303,962.30	1,443,120,912.80	2,343,977,104.65	1,482,854,634.88	
QUANTITE PROD EN TONNE		40,265.68	38,408.97	44,815.89	33,747.10	
DA/T		225,435.26	37,972.50	52,302.37	43,940.21	
QUANTITE PROD EN ML		195,845.90	187,685.18	207,508.92	105,591.97	
ML/T		46,113.74	7,689.01	11,274.06	14,043.25	
1.0000			0.2600	0.2400	0.2900	0.2100
EX 2022						
			TONNE		ML	
TUBE SOUDE NON PARCHEVER			225,435.26		46,113.74	
TUBE SOUDE PARACHEVER			263,007.76		53,802.75	
TUBE S, P, PE			315,310.12		65,076.81	
TUBE S, P, PE, EPX			359,250.33		79,120.06	

الملحق رقم (3) يمثل توزيع تكاليف مباشرة وغير مباشرة لسنة 2024

SPA ALFAPIPE
TUS GHARDAIA

PRIX DE REVIENT EX 2024

			ATELIER			
CPT	LIBELLE	MONTANT	SOUDEAGE	PARA / EMENT	PE	EPX
			MONTANT	MONTANT	MONTANT	MONTANT
60110000	CONSOM.FIL DE SOUDAGE	17,778,784.98	17,778,784.98	-	-	-
60111000	CONSOM.FLUX DE SOUDAGE	21,648,444.71	21,648,444.71			
60113000	CONSOM.EPOXY	18,518,573.22				18,518,573.22
60114000	CONSOM. POLYTHELENE	56,163,914.27			56,163,914.27	
60115000	CONSOM.ADHESIIF	12,131,652.76			12,131,652.76	
60116000	CONSOM.PEINTURE	44,175,943.49				44,175,943.49
60117000	CONSOM.DILUANT	794,428.20	-		397,214.10	397,214.10
60118000	CONSOM.BOBINE ACIER	643,266,224.02	643,266,224.02			
60119000	CONSOM.ELECTRODE	1,590,607.62		1,590,607.62		
60120000	CONSOM.GRENALE	75,797,799.75			3,789,879.88	3,789,879.88
TOTAL		823,648,333.02	682,693,453.71	1,590,607.62	72,482,661.01	66,881,610.69
CHARGE DIRECTES						
602007	ENERGIES ET FLUIDES ET PDR	581,395,672.37	45,348,918.09	43,534,961.37	45,348,918.09	47,162,874.82
61	AUTRE CONS	48,281,663.40	12,070,415.85	11,587,599.22	12,070,415.85	12,553,232.48
63	FRAIS DE PERSONNEL	1,893,259,013.30	473,313,253.33	454,380,723.19	473,313,253.33	492,245,783.46
68	DOTATION AMORT	881,571,502.72	220,892,875.68	212,057,160.66	220,892,875.68	229,728,590.71
TOTAL		3,006,508,851.80	751,625,462.95	721,560,444.43	751,625,462.95	781,690,481.47
CHARGE INDIRECTES						
62	SERVICE	32,240,946.26	8,065,236.57	7,742,627.10	8,065,236.57	8,387,846.03
64	IMPOTS ET TAXE	8,516,686.40	2,129,171.60	2,044,004.74	2,129,171.60	2,214,338.46
65	MOIS VALUES SUR SORTIE	2,452,923.38	613,230.85	588,701.61	613,230.85	637,760.08
66	CHARGE FINANCIER	132,138,194.67	33,134,598.67	31,809,214.72	33,134,598.67	34,459,982.61
TOTAL		175,768,930.71	43,942,237.68	42,184,548.17	43,942,237.68	45,699,927.18
PRESTATION			84,389,056.38	87,884,475.36	91,399,824.37	
TOTAL GENERAL			1,478,261,154.34	765,335,600.22	868,050,361.63	894,272,019.34
QUANTITE PROD. EN TONNE			27,639.97	26,820.27	27,485.73	27,824.73
DAIT			53,482.73	28,535.72	31,604.85	32,138.47
QUANTITE PROD. EN ML			80,538.00	57,028.00	59,730.00	60,099.00
MLT			24,418.73	13,426.11	14,532.80	14,879.88
1.0000			0.2500	0.2400	0.2500	0.2600
EX 2024						
			TONNE		ML	
TUBE SOUDE NON PARACHEVER			53,482.73		24,418.73	
TUBE SOUDE PARACHEVER			82,018.45		37,838.84	
TUBE S, P, PE			113,623.30		52,371.75	
TUBE S, P, PE, EPX			145,762.77		67,251.73	

قائمة الملاحق

الملحق رقم (4) يمثل توزيع الأعباء غير مباشرة لسنة 2022

رقم فاج		الاحتمالي	الاذارة	الصيانة	النقل	التعميم	الورشة1	الورشة2	الورشة3	الورشة4	التوزيع
64	2 969 856,26	118 794,25	29 698,56	59 397,13	89 095,69	555 363,12	631094,46	656 338,23	681582,01	148 492,81	0,0500
65	6 551 693,65	196 550,81	131033,87	196 550,81	131033,87	1224 511,54	1391579,73	1447 269,13	1505 579,20	327 584,68	0,0500
66	1 431 310 699,42	28 626 213,39	42 939 320,98	42 939 320,98	42 939 320,98	439 412 384,72	337 789 325,06	212 549 638,86	212 549 638,86	71565 534,37	0,0500
62	422 538 414,33	6 338 076,21	21 126 920,72	8 450 788,29	157 606 826,55	89 578 143,84	54 923 993,86	54 923 993,86	54 923 993,86	21 126 920,72	0,0500
مجم	1 863 370 663,66	35 279 635,26	64 226 974,13	51 646 037,20	51 610 218,83	598 799 087,93	429 390 143,09	269 583 240,09	269 666 793,94	93 168 533,18	0,1
الصيانة	36 302 722,04	1815 136,10	1452 108,88	2 178 163,32	12 705 952,72	7 260 544,41	3 630 272,20	3 630 272,20	3 630 272,20	3 630 272,20	0,08
النقل	66 042 110,24	1023 086,78	6 604 211,02	3 302 105,51	29 718 949,61	4 622 947,72	9 906 316,54	3 302 105,51	5 283 368,82	0,45	0,05
مجم ت ت	39 636,66	33 747,10	44 815,89	38 408,97	40 265,68	45 500,00	3 253,26	8 196,24	6 317,40	11 488,82	15 924,83
رقم فاج	الاحتمالي	الاذارة	الصيانة	النقل	التعميم	الورشة1	الورشة2	الورشة3	الورشة4	التوزيع	رقم فاج

الملحق رقم (5) يمثل توزيع الأعباء غير مباشرة لسنة 2023

[illegible]

قائمة الملاحق

الملحق رقم (6) يمثل توزيع الأعباء غير مباشرة لسنة 2024

[illegible]

الملحق رقم (7) يمثل طبيعة قائمة دخل لسنة 2022

ALFAPIPE GHARDAIA

EDITION_DU:07/05/2025 9.57

EXERCICE:01/01/22 AU 31/12/22

N° D'IDENTIFICATION:000616097230141

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2022	2021
Ventes et produits annexes		7 033 849 858,38	
Variation stocks produits finis et en cours		-62 940 640,86	
Production immobilisée		7 128 376,59	
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		6 978 037 594,11	
Achats consommés		-8 593 176 922,90	
Services extérieurs et autres consommations 61-62		-422 538 414,33	
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-9 015 715 337,23	
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		-2 037 677 743,12	
Charges de personnel		-2 040 617 064,79	
Impôts, taxes et versements assimilés		-2 969 856,26	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-4 081 264 664,17	
Autres produits opérationnels		3 382 792,44	
Autres charges opérationnelles		-6 551 693,65	
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-1 850 091 963,28	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		57 241 668,43	
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-5 877 283 860,23	
Produits financiers		48 228 944,28	
Charges financières		-1 431 310 699,42	
VI-RESULTAT FINANCIER		-1 383 081 755,14	
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-7 260 365 615,37	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		60 739 503,11	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		7 086 890 999,26	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-14 286 517 111,52	
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-7 199 626 112,26	
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-7 199 626 112,26	

الملحق رقم (8) يمثل طبيعة قائمة دخل لسنة 2023

ALFAPIPE GHARDAIA

B.P 78 ZONE INDUSTRIELLE BOUNOURA -GHARDAIA

N° D'IDENTIFICATION:000616097230141

EDITION_DU:07/05/2025 9:54

EXERCICE:01/01/23 AU 31/12/23

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2023	2022
Ventes et produits annexes		2 786 988 274,61	
Variation stocks produits finis et en cours		-391 629 772,40	
Production immobilisée		5 869 742,48	
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		2 401 228 244,69	
Achats consommés		-2 764 734 901,80	
Services extérieurs et autres consommations		-183 291 968,36	
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-2 948 026 870,16	
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		-546 798 625,47	
Charges de personnel		-1 682 672 558,47	✓
Impôts, taxes et versements assimilés		-6 721 386,13	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-2 236 192 570,07	
Autres produits opérationnels		11 729 835,84	
Autres charges opérationnelles		-4 939 617,98	
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-1 010 711 167,75	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		413 768 884,19	
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-2 826 344 635,77	
Produits financiers		402 641,80	
Charges financières		-295 601 769,15	
VI-RESULTAT FINANCIER		-295 199 127,35	
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-3 121 543 763,12	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		5 391 439,88	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 827 129 606,52	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-5 943 281 929,76	
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-3 116 152 323,24	
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-3 116 152 323,24	

الملحق رقم (9) يمثل طبيعة قائمة دخل لسنة 2024