



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

في شعبة: علوم المالية والمحاسبة - تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

المحاسبة التحليلية كأداة لتشخيص نظام الرقابة الداخلية

دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية "ALFA PIPE" غرداية

الفترة (2012-2016)

إشراف الأستاذ:

- أ.د./بوخاري عبد الحميد

- المؤطر: بوحמידة ياسين

من إعداد الطالبتين:

- بوتردين ياسمينة

- بن شهرة فاطمة الزهراء

لجنة المناقشة

| | |
|--------------|------------------------|
| رئيسا | د/ رواني بوحفص |
| مشرفا ومقررا | أ.د./بوخاري عبد الحميد |
| عضوا مناقشا | د/ قطيب عبد القادر |
| عضوا مناقشا | د/ بن النوي مصطفى |

السنة الجامعية : 2017/2018



الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك.. ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك..

ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك.. ولا تطيب الجنة إلا برويتك الله جل جلاله إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة.. ونصح الأمة.. إلى نبي الرحمة ونور العالمين..

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار.. إلى من علمني العطاء بدون انتظار.. إلى من أحمل أسمه بكل افتخار.. أرجو من الله أن يمد في عمرك لتري ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى

كلماتك نجومأهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد.. والدي العزيز

إلى ملاكي في الحياة.. إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني.. إلى بسمه الحياة وسر الوجود

إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب.. أمي الحبيبة

إلى أخي العزيز الذي لا تطيب الدنيا من دونه: محمد ياسين

إلى جداتي.. خيرة و مبروكة، إلى أخوالي وخالاتيو أولادهم..

(قصي، حسام، ندى، أيمن، علي، خديجة، إكرام، فاطمة الزهراء، هيثم، خدوجة، جود، أنس)

إلى خالتي غنية

إلى الطيبة.. سعاد

إلى الأخوات اللواتي لم تلهن أمي.. إلى من معهم سعدت، وبرفتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت إلى صدقاتي:

ياسمينه، نورة العيشاوي، صليحة، خديجة، نورة

إلى كل طلبة تخصص تدقيق ومراقبة التسيير دفعة 2018.

إلى كل من حملته ذاكرتي ولم تحمله مذكرتي

فاطمة الزهراء





الإهداء

لكل طريق بداية، ولكل بداية نهاية نهاية مشوار سنين هذه ثمرة أهديها
من أقف لهما وحدهما عرفاناً وتقديراً وحباً وطاعة بعد الله ورسوله الكريم.
إلى منبع الحنان ورمز العطاء التي رافقتي دعواتها في ظهر الغيب وكانت لي سراجاً على
طريق ونوراً على درب وسترأ في حياة إلى قلب الرحيم ... **أمي الغالية** حفظها الله.
إلى الذي أستلهم من الدروس التضحية والكفاح إلى الذي علمني كيف أتخطى عتراتي وأجتاز
عقباتي حياة الذي شق لإسعادي وتعب لإرتياحي إلى رمز العطاء **أبي العزيز** أطال الله في
عمره.

إلى الذين شاركوني رحم أمي وقسموني مر الحياة وحلوها تحت صقف واحد أشقائي الأعزاء
أمينة، عيسى، عزيزة، اسماعيل، أمال، سعيد، عمر، صالح.
إلى كتاكت العائلة

أسامة، محمد لقمان، عيسى، أميرة، شمس الدين، أنيس، أيمن، محمد ريان

إلى كل عائلة بوتردين وزرقون من الكبير إلى الصغير

إلى خالتي وأولادها أعمامي وعماتي وأولادهم

إلى من كانوا لي الأونس وخير جليس حين يحتبس بي العالم بالأخص **إدريس، محمد**

إلى من لم يولدو من رحمي أمي ولكنهم أخواتي **أم الخير، ربحة، نورة، دلال، أم خليفة،**

لطيفة، وإلى كل زملائي في العمل بالأخص مصلحة المالية والمحاسبة

وإلى زملائي وزميلاتي في المسار الدراسي وكل أساتذتي من الطور الابتدائي إلى الجامعي

ممتنة وشاكرة لهم لما قدموه لي من دعم

وإلى كل من نسيهم قلبي ولم ينساهم قلبي



ياسمينية



الشكر

الحمد لله الذي منا علمينا بالوصول إلى هذه المنزلة التي ما كنا لنبلغها إلا بفضلہ فالحمد لله عزوجل

الذي ألهمنا الصبر والثبات ومدانا بالقوة والعزم على مواصلة مشوارنا الدراسي أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذ الدكتور المشرفه بوخاري عبد الحميد الذي قدم نصائح وإرشادات القيمة التي من خلالها تم بعون الله إنجاز هذا العمل. كما نشكر عمال ومسؤولي مؤسسة الأنابيب الحلزونية ALFA PIPE بالأخص بوحميده ياسين

ونتقدم بالشكر إلى الأساتذة وأعضاء هيئة التدريس في كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد على إنجاز هذا العمل



قائمة المحتويات

| الصفحة | قائمة المحتويات |
|--------|--|
| | الإهداء |
| | الشكر |
| I | الملخص |
| II | قائمة المحتويات |
| III | قائمة الجداول |
| IV | قائمة الأشكال |
| أ | مقدمة |
| - | الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية ونظام الرقابة الداخلية |
| 6 | المبحث الأول: مفهوم المحاسبة التحليلية ونظام الرقابة الداخلية |
| 24 | المبحث الثاني: الدراسات السابقة |
| - | الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية "ALFA PIPE" غرداية |
| 33 | المبحث الأول: تقديم المؤسسة |
| 44 | المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج |
| 75 | الخاتمة |
| 78 | قائمة المراجع |
| 80 | الملاحق |

قائمة الجداول

| رقم الجدول | عنوان الجدول | الصفحة |
|------------|---|--------|
| (1-1) | يوضح تكلفة شراء المواد الأولية لسنة 2012 | 47 |
| (2-1) | يوضح تكلفة إنتاج الأنايبب في سنة 2012 | 48 |
| (3-1) | يوضح تكلفة إنتاج الأنايبب خلال سنة 2013 | 49 |
| (4-1) | يوضح تكلفة إنتاج الأنايبب لسنة 2014 | 50 |
| (5-1) | يوضح تكلفة إنتاج الأنايبب لسنة 2015 | 51 |
| (6-1) | يوضح تكلفة إنتاج الأنايبب لسنة 2016 | 52 |
| (7-1) | يوضح سعر التكلفة للمنتوج تام الصنع الأنايبب الحلزونية لسنوات الخمس | 53 |
| (8-1) | يوضح رقم الأعمال خلال السنوات الخمس | 53 |
| (9-1) | يوضح حساب النتيجة التحليلية للمنتوج تام الصنع الأنايبب الحلزونية لسنوات الخمس | 54 |
| (10-1) | دراسة الفروقات بين التكلفة الفعلية والتكلفة في ميزان المراجعة لسنة 2012 | 55 |
| (11-1) | دراسة الفروقات بين التكلفة الفعلية والتكلفة في ميزان المراجعة لسنة 2013 | 55 |
| (12-1) | دراسة الفروقات بين التكلفة الفعلية والتكلفة في ميزان المراجعة لسنة 2014 | 56 |
| (13-1) | دراسة الفروقات بين التكلفة الفعلية والتكلفة في ميزان المراجعة لسنة 2015 | 56 |
| (14-1) | دراسة الفروقات بين التكلفة الفعلية والتكلفة في ميزان المراجعة لسنة 2016 | 57 |
| (1-2) | يوضح نسب تكاليف الإنتاج في الورشات لسنة 2012 | 58 |
| (2-2) | يوضح نسب تكاليف الإنتاج في الورشات لسنة 2013 | 60 |
| (3-2) | يوضح نسب تكاليف الإنتاج في الورشات لسنة 2014 | 62 |
| (4-2) | يوضح نسب تكاليف الإنتاج في الورشات لسنة 2015 | 64 |
| (5-2) | يوضح نسب تكاليف الإنتاج في الورشات لسنة 2016 | 66 |
| (6-2) | يوضح نسب التغير في سعر الكلفة خلال السنوات الخمس | 68 |
| (7-2) | يوضح النسب في التغير في النتيجة التحليلية لسنوات الخمس | 69 |
| (8-2) | يوضح نسب المقارنة بين التكلفة الحقيقية والتكاليف في ميزان المراجعة لسنتين 2012- 2013 | 70 |
| (9-2) | يوضح المقارنة بين التكلفة الفعلية والتكلفة في ميزان المراجعة لسنوات 2014 إلى 2016 | 72 |

قائمة الأشكال

| الصفحة | عنوان الشكل | رقم الشكل |
|--------|---|-----------|
| 19 | توجيه الأعباء المحملة على التكاليف وفق طريقة مراكز التحليل | (1-1) |
| 20 | تمثيل طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة | (2-1) |
| 23 | تحول تكاليف العمل إلى تكاليف حسب الأنشطة وحسب مراكز التجميع | (3-1) |
| 35 | يوضح كيفية إنشاء وحدة ALFA PLPE | (1-2) |
| 38 | الهيكل التنظيمي لمؤسسة ALFAPIPE الجزائرية لصناعة الأنايبب الناقلة للغاز | (2-2) |
| 42 | نشاط المؤسسة | (3-2) |
| 44 | يوضح الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية | (4-2) |
| 57 | يوضح تكاليف الشراء لسنوات الخمس | (5-2) |
| 59 | يوضح نسب التكاليف المباشرة في الورشات لسنة 2012 | (6-2) |
| 60 | يوضح نسب التكاليف الغير مباشرة في الورشات لسنة 2012 | (7-2) |
| 61 | يوضح نسب التكاليف المباشرة في الورشات لسنة 2013 | (8-2) |
| 61 | يوضح نسب التكاليف الغير مباشرة في الورشات لسنة 2013 | (9-2) |
| 63 | يوضح نسب التكاليف المباشرة في الورشات لسنة 2014 | (10-2) |
| 63 | يوضح نسب التكاليف الغير مباشرة في الورشات لسنة 2014 | (11-2) |
| 65 | يوضح نسب التكاليف المباشرة في الورشات لسنة 2015 | (12-2) |
| 65 | يوضح نسب التكاليف الغير مباشرة في الورشات لسنة 2015 | (13-2) |
| 67 | يوضح نسب التكاليف المباشرة في الورشات لسنة 2016 | (14-2) |
| 67 | يوضح نسب التكاليف الغير مباشرة في الورشات لسنة 2016 | (15-2) |
| 68 | يوضح تغير سعر التكلفة خلال السنوات الخمس | (16-2) |
| 70 | يوضح نسب التغير في سعر التكلفة و النتيجة التحليلية لسنوات الخمس | (17-2) |
| 71 | يوضح الفرق في السنين 2012-2013 | (18-2) |
| 73 | يوضح المقارنة بين التكلفة الفعلية والتكلفة في ميزان المراجعة لسنوات 2014 إلى 2016 | (19-2) |

ملخص:

تعتبر المحاسبة التحليلية وسيلة ضرورية لترتيب و تنظيم المعلومات المالية الاقتصادية و القانونية التي تؤثر علي الذمة المالية للفرد و المؤسسة، و هي أيضا تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها لمساعدة التسيير و تحديد التكاليف ودراستها ومدى مساهمتها في تشخيص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية وتحديد انحرافاتة .

وبغية تحقيق هذه الأهداف اعتمدنا على أسلوب دراسة حالة فتم إسقاط الدراسة على مؤسسة الأنايبب الحزونية "ALFA PIPE" غرداية خلال الفترة الممتدة من بين 2012 إلى 2016. وهذا باستخدام كل من المقابلة و القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة

و كان الهدف من دراستنا، محاولة إبراز أهمية هذه الأداة ودورها باعتبارها نظاما للمعلومات في مراقبة التسيير، وهذا من خلال كل الطرق التي تتميز بها.

الكلمات المفتاحية: محاسبة تحليلية، أداة رقابة، تكلفة معيارية، تكلفة حقيقية.

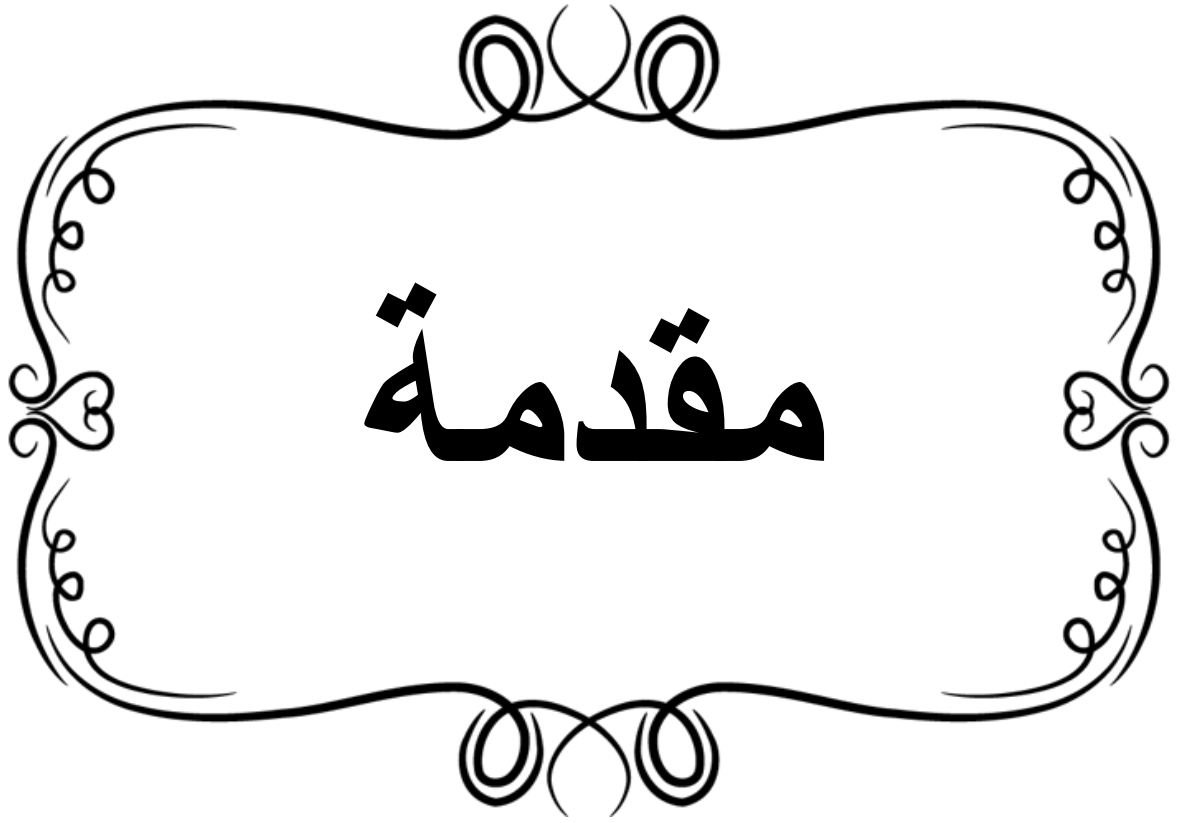
Résumé :

Comptabilité analytique est considérée comme un moyen essentiel pour l'organisation et l'organisation de l'information financière et économique et juridique touchant la divulgation financière de l'individu et l'institution, et est également la technique des techniques que le développement économique était une cause majeure de visibilité pour aider la direction et de déterminer les coûts et l'étude.

Pour atteindre ces objectifs, nous avons adopté la méthode d'étude de cas VTM tomber l'étude sur la conduite Fondation spirale « ALFA PIPE » Ghardaïa au cours de la période entre 2012 à 2016. L'utilisant à la fois l'entrevue et les états financiers de l'institution à l'étude

Le but de notre étude était d'essayer de mettre en évidence l'importance de cet outil et son rôle en tant que système d'information dans le contrôle de la gestion, et ceci à travers toutes les voies qui le caractérisent.

Mots-clés : comptabilité analytique, outil de contrôle, coût standard, coût réel.



مقدمة

أ. توطئة:

تختلف أشكال المحاسبة وفق المجال الذي تطبق فيه، بحيث يمكن التفرقة بين مجموعة من المحاسبات ومنها: المحاسبة العمومية، المحاسبة الوطنية، المحاسبة العامة، محاسبة الشركات والمحاسبة التحليلية.

وفي هذا الإطار يعد أسلوب المحاسبة التحليلية من الأساليب الحديثة والأدوات الهامة لمراقبة التسيير التي تساعد المسير على الرقابة و اتخاذ القرار المناسب، إذ تقوم بتحليل نتائجها العامة بصفة دقيقة وتفصيلية تسمح بمعرفة النتائج الحقيقية وذلك من خلال حساب التكاليف المختلفة، ومن تم التعرف على النتائج المحققة على مستوى كل منتج وكل قسم أو مركز مسؤولية، هذا ما جعلها تكتسب مكانة أكبر بالنسبة للمؤسسة.

ب. الإشكالية

وبناء على ما سبق ولدراسة الأثر بين المتغيرين يمكن صياغة الإشكالية في السؤال التالي:
كيف يمكن للمحاسبة التحليلية أن تشخص أداء نظام الرقابة الداخلية من خلال الناتج عن أدواتها بمؤسسة الأنابيب الحلزونية ALFA PIPE "غرداية"؟

وتندرج ضمن هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- ما الأثر الناتج من اعتماد نظام الرقابة الداخلية على مخرجات المحاسبة التحليلية؟
- كيف يمكن من حساب التكاليف بالمؤسسة من تحديد الانحرافات ؟
- ما مدى اعتماد المؤسسة محل الدراسة على المحاسبة التحليلية كأداة حديثة لمراقبة أداء تسييرها؟

ت. الفرضيات

- اعتماد المؤسسة الاقتصادية على نظام رقابة داخلي فعال في التسيير يمكن تشخيص أدائها للتسيير باستعمال مخرجات المحاسبة التحليلية
- من تطبيق مؤشرات المحاسبة التحليلية ومنها حساب التكاليف يساعد المؤسسة من تحديد الانحرافات في وظائفها (الإنتاج، التوزيع، التموين) ومنها تحديد الوظيفة المسؤولة عن هذا الانحراف.
- تعتمد المؤسسة في مراقبة أداء تسيير وظائفها في تحديد حجم التكاليف على طريقة حساب التكاليف الكلية وتكلفة الوحدة الواحدة و التكاليف المعيارية.

ث. مبررات اختيار الموضوع:

تتمثل أسباب اختيار الموضوع في ما يلي:

- الرغبة و الإهتمام في التعمق في التخصص.
- التعرف أكثر على واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسات.
- التأكيد على أن الرقابة الداخلية في المؤسسة لا يمكن أن تتم بدون المعلومات الدقيقة التي تقدمها المحاسبة التحليلية.

ج. أهداف الدراسة:

- إبراز دور الاعتماد على المحاسبة التحليلية في الرقابة بالمؤسسة.
- الاطلاع على طرق المحاسبة التحليلية المتبعة من طرف "ALFA PIPE"، والكشف عن الهدف منها في تحسين التسيير والرقابة.
- تزويد مكتبة الجامعة بهذا البحث كمرجع يستعان به.

ح. أهمية الدراسة:

- التعرف على الرقابة الداخلية كنظام فعال وضروري لتسيير المؤسسة وتحقيق إستراتيجيتها المسطرة.
- توضيح دور المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمعلومات المالية التي تتحصل عليها من المحاسبة العامة من اجل مساعدة المسير لمتابعة مسار المؤسسة والعمل على أن يكون مطابق للأهداف المسطرة.

خ. حدود الدراسة

- الحدود المكانية: تلقي هذه الدراسة الضوء على مدى إمكانية استخدام المحاسبة التحليلية كأداة لتشخيص نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة الأنابيب الحلزونية ALFA PIPE "غرداية".
- الحدود الزمنية: قد تم الاعتماد على بيانات مالية ومحاسبة للمؤسسة محل الدراسة للفترة الممتدة ما بين (2012-2016).

د. متغيرات الدراسة:

- المتغير المستقل: المحاسبة التحليلية.
- المتغير التابع: نظام الرقابة الداخلية.
- العلاقة بين المتغيرين: أثر تشخيص أدوات المحاسبة التحليلية على نظام الرقابة الداخلية.

ذ. منهج الدراسة:

لدراسة العلاقة بين المتغيرين تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي وهذا من خلال عرض وتحليل البيانات.

ر. صعوبات الدراسة

من أهم الصعوبات التي واجهتنا في إتمام هذا البحث هي:

- قلة المدة المخصصة للتحضير لدراسة.

- نظرا لعدم الحصول على المعلومات الكافية اضطررنا لتغيير المؤسسة محل الدراسة وهذا (من مؤسسة نفضال إلى مؤسسة الأنابيب الحلزونية ALFA PIPE) ورغم ذلك تم الحصول على معلومات بصعوبة نظرا لسرية المعلومات.

- عدم توفر الانترنت بالحي الجامعي.

ز. تقسيمات الدراسة

على أساس ماتم ذكره من قبل وللإجابة على الإشكالية وتأكيد الفرضيات تم تناول الدراسة وفق فصلين بعد المقدمة حيث كان:

- الفصل الأول والمعنون بالإطار النظري للمحاسبة التحليلية ونظام الرقابة الداخلية تم تقسيمه الى مبحثين الأول اعتنى بإبراز المفاهيم الأساسية المرتبطة بالموضوع بطريقة موجزة، أما الثاني فشمل الدراسات السابقة التي اعتنت بموضوع الدراسة والمقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

- الفصل الثاني والمعنون بدراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية ALFA PIPE"غرداية تم تقسيمه هو أيضا إلى مبحثين تم في المبحث الأول تقديم المؤسسة أما المبحث الثاني فابرز ما توصلت إليه الدراسة من النتائج وتفسيرها.

الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة التحليلية

ونظام الرقابة الداخلية

تمهيد

تهدف المحاسبة التحليلية إلى القيام بحساب التكاليف و تحليلها حتى يتسنى للمسیر إعداد التقارير التي تساهم في تشخيص وضعية المؤسسة و مراقبة تسييرها و تقويم أداءها، و من تم اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة.

و بهدف التعرف على مختلف التكاليف و أسعار تكلفتها، يقوم مسيرو المؤسسات إلى اعتماد طريقة أو مجموعة من الطرق التقنية الموجودة لحساب التكاليف، تحليلها و قياس درجة تنافسيتها و مدى خلقها للقيمة، هذا ما سيمكنها من دراسة تأثيرها على أهداف و إستراتيجية المؤسسة.

و بهذا سيتيح حساب التكاليف بإجراء مقارنات بين ما تم تقديره و ما تحقق فعلا، و منه تحديد الأخطاء الموجودة و تصحيحها، وستكون للمؤسسة من خلال ذلك، الفرصة لمعرفة نقاط ضعفها و تجنّبها مستقبلا حتى تكون أكثر دقة و حذر أثناء تحديد و وضع خطط عملها.

سنتناول في هذا الفصل دراسة أهم المفاهيم و المبادئ التي تقوم عليها المحاسبة التحليلية مع بيان تفصيلي لنظام الرقابة الداخلية ، بالإضافة إلى دراسة أهمية المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية و دورها في تزويد المسير بكل المعلومات المحاسبية الضرورية بغرض مساعدته في اتخاذ و ترشيد القرارات .

و لهذا الغرض قسمنا هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:

المبحث الأول: مفهوم المحاسبة التحليلية ونظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المبحث الأول: مفهوم المحاسبة التحليلية ونظام الرقابة الداخلية

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم المحاسبة التحليلية في المطلب الأول، وإلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية في المطلب الثاني، ومن ثم إلى دور مخرجات المحاسبة التحليلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المطلب الثالث.

المطلب الأول: مفاهيم أولية للمحاسبة التحليلية

لقد استمرت المحاسبة التحليلية في تطور وتحول مستمرين، كاستجابة متلازمة مع متطلبات التسيير خاصة على مستوى التكاليف. لتتسم بالثبات لفترة محددة من الزمن، لتعطي انطلاقة وبروز جديدين مع نهاية الثمانينات بظهور ما يعرف بطريقة "محاسبة الأنشطة"، هذه الأخيرة اعتمدت كطريقة مطورة في حساب التكاليف ومراقبة التسيير خاصة فيما يتعلق باتخاذ القرار، كما تعطي الفهم الجيد لسلوك التكاليف العامة وتقوم المحاسبة التحليلية بحساب التكلفة النهائية باستعمال طرق متعددة منها الطرق الكلية والجزئية بالإضافة إلى طريقة التكاليف المعيارية.....

أولاً: مفهوم المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية الأداة الأكثر استعمالاً في مراقبة التسيير خاصة المؤسسات الاقتصادية

1 تعريف محاسبة التحليلية:

التعريف الأول : تعرف المحاسبة التحليلية على أنها الأداة التي تمد الإدارة بالبيانات الواقية التي تلقي الضوء على الاحتمالات المتباينة مما يساعد الإدارة على ترشيد القرارات الإدارية وتحقيق أهداف المشروع¹.

التعريف الثاني: كما يعرفان (Homgren et Foser) المحاسبة التحليلية من حيث اعتبارها محاسبة تسيير هي محاسبة موجهة للاستعمال الداخلي، هي مسار لكشف وقياس وتجميع وتحليل وتحضير وتفسير وتوصيل المعلومات التي تساعد المسيرين على بلوغ أهداف المؤسسة².

التعريف الثالث : هي فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل البيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوماً بعد يوم³.

¹ - محمد كمال عطية، أصول محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، مصر، الطبعة 4، 1985، ص57.

² - فوزي غربية، محاسبة التكاليف-المبادئ-الإجراءات، مكتبة النهضة الإسلامية، مصر، 1989، ص14.

³ - محمد أحمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، دار الجامعات المصرية، 1976، ص23.

التعريف الرابع: كما تعرف محاسبة التكاليف على أنها مجموعة من الإجراءات لتسجيل وتحليل وتخطيط التكاليف المتعلقة بالأنشطة المختلفة، والرقابة طبقاً لأسس وقواعد علمية وواقعية، وعرض نتائج هذه الإجراءات بطريقة دورية ومنظمة في شكل تقارير وملخصات ملائمة لأغراض إدارية مختلفة¹.

التعريف الخامس: المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى) وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسير المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة و مراقبة المر دودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات².

ومن خلال هذه التعاريف يمكن استنتاج تعريف شامل حيث يمكن القول أن المحاسبة التحليلية هي نظام معلومات داخلي بالدرجة الأولى يعتمد على تقنيات جمع وفحص تكاليف المؤسسة من جهة وتحليل مكونات النتائج من جهة أخرى بحيث يساعد المسيرين باتخاذ القرارات اللازمة، فهي إذا أداة لتسيير بحيث تسمح بالكشف على كل نقاط الضعف ونقاط القوة ومن ثم تحديد المسؤوليات وأداة تساعد في اتخاذ القرار على أساس النتائج المحصل عليها من خلال الفحص والتحليل.

2 أهداف المحاسبة التحليلية:

هناك من يعتبر أهداف المحاسبة التحليلية هي نفسها المهام التي ترمي إليها، ومن يعتبر أن الأهداف هي المباني التي يرتكز عليها نظام المحاسبة التحليلية، ولكن مهما كانت الأغراض المنتظرة من هذه المحاسبة، فهي تبقى عبارة عن نظام يهتم به أصحاب القرار³.

كما أن المحاسبة التحليلية تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

أ- حساب التكاليف :

- فحسابها للتكاليف والتكلفة النهائية تساعد على تقييم المخزون باستخدام الجرد الدائم، وبهذا تسهل أيضا عملية حساب النتائج.
- تحديد سعر البيع لمنتجات المؤسسة ابتداء من التكلفة النهائية لتتمكن المؤسسة من تحقيق الربح.

¹- عبد الكريم بويقوب ، محاسبة التحليلية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص10.

²- محمد فيومي محمد، مقدمة في أصول المحاسبة التكاليف، بيروت، دار الجامعية، 1990، ص13.

³- رحمون هلال، محاسبة التحليلية نظام المعلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2005، ص117-118.

ب- مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال :

توجد مصالح المختلفة يؤدي وظائف محددة في إطار نشاطات وعمليات المؤسسة حيث تسمح المحاسبة التحليلية بتحديد¹ :

- التكاليف على مستوى الوظائف، والنشاطات و وسائل الاستغلال
- التكلفة النهائية والنتائج حسب كل نشاط.

كما أن مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال تركز أساسا على المقارنة بين :

- التكاليف الحقيقية المسجلة (التكاليف التاريخية) .
- التكاليف التقديرية (المحددة مسبقا).

ولهذا تلعب المحاسبة التحليلية دور أساسي في المؤسسة لمتابعتها لموازنات التقديرية (تخطيط العمليات).

ج- متابعة مراحل تطور المر دودية واتخاذ القرارات الرشيدة:

المحاسبة التحليلية تسمح بدراسة المر دودية على مستويات مختلفة (ورشات، طلبيات، استثمارات، أقسام، فروع، إنتاج) حيث أن المعرفة المعمقة لمختلف مراحل مرد ودية أقسام المؤسسة تسمح باتخاذ القرارات الموضوعية التالية:

- تشريع وتيرة نشاط المؤسسة أو البحث عن نشاطات أخرى
- التخطيط للموارد النادرة، مصادر التمويل، يد عاملة مؤهلة، مواد أولية.

د- إعداد التقارير الدورية :

حيث تعتبر من أهم أهداف المحاسبة التحليلية حيث تقدم تقارير عن النشاط من اجل تحديد نقاط القوة و الضعف فيه، وكذلك تقوم بتزويد الإدارات بمختلف البيانات، وكميات الإنتاج و الطاقات المشغلة وغير المشغلة، أو مختلف المعدلات الخاصة بالإنتاج و التكاليف وهذا يساعد الإدارة في اتخاذ القرار السليم مما سبق يمكن حصر أهداف المحاسبة التحليلية فيما يلي :

- أحكام الرقابة على التكاليف انطلاقا من استخدام عوامل الإنتاج، وهذا لمتابعتها وتحديد المسؤوليات²؛
- توفير أساس لتقييم الإنتاج وذلك لأغراض التطوير الصحيح لرقم الأعمال؛

¹ - عبد المقصود ديبان، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1999، ص27.

² - محمد توفيق بليغو آخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، دار العربية للنشر والتوزيع، مصر، ص10.

- توفير البيانات المحاسبية لاتخاذ القرار واستعمالها في التخطيط ورسم السياسات المتبعة من طرف المؤسسة¹؛
 - تحديد سعر البيع لمختلف منتجات المؤسسة مع مراقبة سياسة الإنتاج والاستثمار، ودراسة مردودية المؤسسة؛
 - تقديم المعلومات اللازمة لقياس تكلفة الإنتاج لأغراض تحديد تكلفة وحدة المنتج، وعلى هذا الأساس تسمح المحاسبة التحليلية بقياس النتائج، ومعرفة التكاليف والتكلفة النهائية، وتستطيع قياس مردودية المنتجات المختلفة أو مجموعة المنتجات والمبيعات والخدمات كل منها على حدى، إذا يتحدد سعر البيع على أساس التكلفة النهائية وان المردودية تتحدد على أساس الربح الذي تحققه المؤسسة²؛
- ولتحقيق الأهداف السالفة الذكر تمارس المحاسبة التحليلية جملة من الوظائف نذكر منها :

- قياس تكلفة الإنتاج والنشاط
- ضبط ومراقبة التكاليف
- تحليل ومعالجة الانحرافات الناتجة عن مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرات
- التحكم في الأقسام الفرعية
- المفاضلة بين البدائل المتاحة والممكنة وذلك بتوفير البيانات اللازمة لذلك.

3 الطرق المعتمدة في تحديد التكاليف :

أن المحاسبة التحليلية تعتبر من أهم أدوات مراقبة التسيير، والشيء الذي تتميز به هو التطور في تقنياتها وأساليبها، وهذا راجع لطبيعتها الديناميكية وثانيا للحاجات المتزايدة للمؤسسات المتعلقة بطرق التسيير والبحث المتواصل عن أدوات كفيلة لمساعدة الإدارة على التخطيط ومراقبة الأداء والحصول على نتائج تحليلية دقيقة، ولأنها تركز على تكاليف ومن بين أهم الطرق، المعتمدة في تحديد التكاليف تختلف ما بين طرق تقليدية وطرق حديثة.

ثانيا: الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية:

1 طريقة التكاليف الكلية: تعتبر هذه الطريقة من أول الطرق في مجال المحاسبة التحليلية وقد أدت دورا بارزا في النشاط الاقتصادي للمؤسسات خاصة خلال الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها بحيث زاد الاهتمام بها والعمل على تطويرها برزت أهميتها من خلال مساهمتها في وضع قاعدة أساسية لبناء نظام معلومات محاسبي قابل للتطوير استفادت منه بعض الطرق المحاسبية الأخرى

¹ - احمد حسين علي حسين، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص9.

² -Boughaba .A. Comptabilité Analytique .Berti Edition .2^{ème} édition Alger .1994 .p 42. (بتصرف)

تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة و أخرى غير مباشرة، فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكلف المنتج بدون غموض، في حين أن الثانية توزع في مراكز التحليل لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة¹

إن هذه الطريقة بقيت لمدة طويلة من الزمن الطريقة الأحسن و الأكثر استعمالا لما لها من ايجابيات جاءت بها، ولكن بمرور الزمن ومع تغير المحيط الاقتصادي ظهرت سلبيات هذه الطريقة، فمنها يمكن إبراز ايجابيات وسلبيات هذه الطريقة .

أ- ايجابياتها:

تمتاز هذه الطريقة بمجموعة من الايجابيات والتي نذكر منها² :

- 1- تقييم المخزون في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية
- 2- دراسة تطور تكاليف أي منتج، عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع
- 3- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسئولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة
- 4- إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات (في مختلف مراحل الإنتاج، حسب وسائل الاستغلال المستخدمة وحسب الزبائن) التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة، وهذا بهدف تسطير خيارات إستراتيجية (تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعادة تنظيم المسار.....)

ب- سلبياتها:

رغم أيجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أن لها بعض السلبيات نوجزها فيما يلي³ :

- 1- يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء وهذا لا يساعد الإدارة على الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات أو القيام بدراسة الوضعية
- 2- قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل والى التحميل على أساس عامل خارج الأقسام ويتعلق بالأعباء المباشرة المتعلقة بالمواد الأولية أو اليد العاملة المباشرة، أي ليست له رابطة قوية دقيقة مع الأعباء غير المباشرة لذلك القسم إلا بصورة نسبية حتى وان كان يراعى هذا الجانب عند تحديد معايير التحميل واختيار وحدات العمل المناسبة

¹ - حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة- مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير في علوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، 2011، الجزائر، ص47.

² - نفس المرجع، ص51.

³ - نفس المرجع، ص51.

3- لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية

وما يقابلها من المستوى المستغل والغير مستغل

4- عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة

2 طريقة التكاليف الجزئية : تعتمد هذه الطرق على التحميل الجزئي للتكاليف والمتمثلة في :

1-2 طريقة التكاليف المتغيرة : لقد قامت هذه الطريقة على فكر عدم تحميل الوحدات المنتجة للتكاليف الثابتة نظرا لكون هذه الأخيرة غير مرتبطة بالعملية الإنتاجية وبالتالي صعوبة إيجاد وحدة مناسبة لقياسها وتوزيعها، وتعد مناسبة أكثر من الطريقة الكلية وهذا من حيث فائدتها في التحميل¹، وهي تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير الاقتصادي للمؤسسة و كذا من حيث إيجاد المؤشرات المناسبة لاستغلالها في ميدان التخطيط الرقابة على وجه الخصوص. ، تقييم ومتابعة مدى كفاءة التشغيل وتحقيق الفعالية في التسيير .

إن هذه الطريقة تعد من الطرق النادرة الاستعمال نظرا لاعتراض المحاسبين على فكرتها بحل المشكلة، وقد جاءت بمجموعة من الايجابيات والسلبيات نوضحها كما يلي² :

أ- ايجابياتها:

1- تسمح بتحديد عتبة المردودية، وبالتالي اتخاذ بعض القرارات في المدى القصير كإبقاء على إنتاج منتج معين رغم تحقيقه لخسارة.

2- هذه الطريقة مناسبة أحسن بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبات، لان المبيعات تكون مساوية للإنتاج.

3- إذا كان هامش الربح معروفا فان التغيرات في الربح الناتجة عن التغيرات في الأحجام المختلفة للبيع يمكن تحديدها..

ب- سلبياتها :

1- لم تحل الطريقة مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة بالكامل، فما زال المحاسب يواجه مشكلة تحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة.

2- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج و المبيعات، فهناك بعض التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة يعتبرها المحاسب متغيرة أو ثابتة تماما بالنسبة لحجم النشاط، ولذلك يكون عليه دراسة سلوك العنصر اتجاه النشاط خلال فترة

¹ حابي أحمد، مرجع سابق ذكره، ص53.

² حابي أحمد، مرجع سابق ذكره، ص54.

من الزمن، وحين يصل إلى التبوبب المطلوب قد تتغير طبيعة العنصر مما يؤدي إلى إعادة تبوببها من جديد.

3- إذا كان الإنتاج المباع اقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة في الفترة، يصبح مخزون آخر المدة من المنتجات مقيما بالتكلفة المتغيرة فقط.¹

2-2 طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: تسمى أيضا بطريقة التكاليف المستغلة، والتي جاءت لمعالجة نقائص الطرق الأخرى السابقة لها، فهي حاولت إيجاد توافق بين طريقة التكاليف الكلية، وطريقة التكاليف المتغيرة، إن تحميل العقلاني للتكاليف الثابتة هي نتائج مجموعة أبحاث H-GANTT المنتسب للتيار الفكري للتنظيم العلمي للعمال و هذا سنة 1915 قوم على أساس تحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة،² وكما تعتبر الخطوة الأولى نحو التكاليف المعيارية والتسيير التقديري لان تطبيقها يتطلب تحديد مستوى النشاط داخل المؤسسة والذي يكون المرجع لتقييم النتيجة المتحصل عليها³.

طريقة تحميل العقلاني = المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي / المستوى العادي للنشاط الاقتصادي

كغيرها من الطرق السابقة لها مجموعة من الايجابيات والسلبيات نوضحها فيما يلي⁴ :

أ- ايجابياتها:

- استقرار سعر التكلفة وفق هذه الطريقة إلا في حالة تغيير التكلفة المتغيرة للوحدة أو الأعباء الثابتة بشكل إجمالي.
- تسمح بحساب التكلفة النهائية بطريقة عقلانية وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدمجة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج من تغيير حجم النشاط ومدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع.
- تسمح للجميع بالمشاركة في اتخاذ القرارات، خاصة أثناء تحديد حجم النشاط العادي وذلك من خلال مشاركة كل مسؤول قدر مسؤوليته على مستوى قسمة.
- منهجية الطريقة تسمح بالاطلاع على المردودية التقنية وذلك من خلال تصنيف الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة، وزيادة على ذلك فان ارتفاع حجم النشاط أو انخفاضه وفق هذه الطريقة ينجم عنه خسارة أو ربح، لذلك فهي تجبر المسؤولين بذلك من اجل اخذ الإجراءات اللازمة وخاصة عندما يتعلق الأمر بالخسارة نتيجة عدم استغلال كامل الطاقة المتاحة.

¹ - حامي أحمد، مرجع سابق، ص54.

² - حامي أحمد، مرجع سابق، ص54.

³ - هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر - بسكرة.

2013، ص 50 بالتصرف.

⁴ - داددي عدوان ناصر، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص121.

- تعتبر الخطوة الأولى نحو التكاليف المعيارية والتسيير التقديري لان تطبيقها يتطلب تحديد مستوى النشاط العادي داخل المؤسسة والذي يكون المرجع لتقييم النتيجة المتحصل عليها.

ب- سلبياتها:

- على الرغم من الايجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أن لها بعض السلبيات نوجزها فيما يلي¹:
- أول مشكل يطرح هو كيفية تحديد النشاط العادي، لان له انعكاسات على تحميل التكاليف، وبالتالي على تحديد السعر.
- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة خصوصا في حالة وجود تكاليف شبه متغيرة
- قيمة المخزون النهائية (منتجات، مواد أولية) تختلف عن التكلفة الحقيقية.

2-3 طريقة التكلفة المعيارية : تسمح بحساب التكاليف على أساس معطيات تقديرية مستقبلية مع إمكانية المراقبة البعدية لهذه التكاليف من خلال حساب الانحرافات بين التكاليف الحقيقية و التكاليف التقديرية بهدف القيام بالتعديلات اللازمة وتصحيح الانحرافات، وبالتالي توفير معلومات مهمة تساعد المسير على اتخاذ القرارات التسيير خصوصا في مجال تحديد أسعار المنتجات، وهي تحديد مقدما على أساس علمي في ظروف معينة والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية².

أ- ايجابياتها:

إن من بين المزايا التي تحققت طريقة التكاليف المعيارية ما يلي³:

- العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات
- إمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به، وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية
- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها و الانحرافات وذلك من اجل اتخاذ القرارات الرشيدة
- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها وهذا ما يمكن الإدارة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة السير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية والعمل على ملاحظة أي انحراف، ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة

بالرغم من الايجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أنها لم تخل من النقائص وسلبيات فسنقوم بعرضها فيما يلي:

¹- دادي عدون ناصر، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص121.

²- عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ص227.

³- Gérard, MELYON, Comptabilité analytique, Bréal, paris, France, 2001, p 207.

ب- سلبياتها¹:

- إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعاليته الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحاليل مضللة واتخاذ قرارات غير صائبة
- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.
- عند حدوث تغيرات في مستويات التشغيل أو في متطلبات العمليات الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة
- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة

ثالثا: الطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية

أ- تعريف طريقة التكاليف على أساس الأنشطة "ABC":

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها².

¹ - حابي أحمد، مرجع سابق، ص 59.

² - هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، ص 70.

أ- إيجابيات الطريقة¹:

- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة ؛
 - يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة، ويمكن أن تهمل في العملية الاستغلالية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة؛
 - يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فاعلية الرقابة، حيث يرتبط بين ثلاث متغيرات هي: النشاط والموارد التي تم استهلاكها و المسؤول عن هذا النشاط، وبالتالي تقييم أداء دقيق للمسؤولية ؛
- بالرغم من الإيجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أنها لم تخل من النقائص وسلبيات فسنقوم بعرضها فيما يلي:

ب- سلبيات الطريقة²:

- لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة؛
- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب وجود نظام معلومات ذو جودة عالية، وهذا من الصعب توفيره ، مما يؤدي إلى الحصول على معلومات غير دقيقة؛
- وجود بعض المشاكل العلمية مازالت دون حل، مثل اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت في مجال التكاليف واتخاذ القرارات "ABC" الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق نظام الإدارية لم تكتمل بعد؛

¹- نفس المرجع، ص 74.

²- نفس المرجع، ص 74-75.

المطلب الثاني: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

أدى تعدد أصناف المؤسسة وكبر حجمها واتساع رقعتها من حيث النشاط وتنوع عملياتها إلى تقسيم وظائف المؤسسة ونشاطها في شكل مديريات تغطي كل منها وظائف معينة، إذ بانسجامها وتضافرها تستطيع المؤسسات رسم خطط سياستها، ومتابعة تنفيذ هذه السياسات بما يحقق أهدافها.

أولاً: تعريف نظام الرقابة الداخلية:

1- حسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية (OECCA) : نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بتنظيم، وتطبيق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة¹.

2- حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة (IAS) : فإن نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، رقابة واكتشاف الغش والأخطاء تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية وكذلك الوقت المستغرق في إعداد معلومات ذات مصداقية².

3- حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين (AICPA) : تشمل الخطة التنظيمية، ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع، بهدف حماية أصوله، وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية ، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية، وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية³.

ومن خلال هذه التعريفات يلاحظ أن الرقابة الداخلية: هي وظيفة وقائية للتأكد من وجود الحماية اللازمة للأصول وسلامة السياسات الإدارية وتقييمها من حيث أنها تعمل على قياس وتقييم فاعلية نظم وإجراءات الرقابة المطبقة ومدى مساهمتها لتوجهات الإدارة.

¹ - محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية-بن عكنون-الجزائر، 2003، ص84.

² - خالد أمين عبد الله، المراجعة والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص167.

³ - محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسات التطبيقية، مرجع سابق، ص84.

ثانياً: أهداف الرقابة الداخلية¹:

تكمن الأهداف الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية في الأمور التالية:

- أ- **التحكم في المؤسسة:** إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها تحديد أهدافها، هيكلها، طرقها وإجراءاتها، من أجل الوصول والوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.
- ب- **حماية الأصول:** من خلال التعاريف ندرك أن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول، والتي تمكن المؤسسة من البقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة وكذلك دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة.
- ج- **ضمان نوعية المعلومات:** بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج معلوماتية، كما أن تجهيز هذه البيانات المحاسبية يتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص الآتية:
- تسجيل العمليات من المصدر وفي أقرب وقت ممكن؛
 - إدخال المعلومات التي سجلت إلى البرنامج الآلي والتأكد من البيانات المتعلقة بها؛
 - تبويب البيانات على حسب صنفها وخصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة؛
 - احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية؛
 - توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها.
- د- **تشجيع العمل بكفاءة:** إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائلها داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأحسن والكفاء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات فقط بل يعطي تحسناً في مردودية المؤسسة.
- هـ- **تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية:** إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي تطبيق أوامر الجهة المدبرة، لأن تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية من أجل التطبيق الأمثل للأوامر.

¹ - عيد عباد مناور الرشيد، تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية في الكويت، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2010، ص 14.

ثالثاً: أنواع الرقابة الداخلية:

1- الرقابة الداخلية المحاسبية¹

- وتهدف لضمان الدقة وصحة البيانات المحاسبية، ومن إجراءاتها:
- تحديد المسؤوليات المالية والفصل بين الوظائف المتعارضة في الأقسام المالية
- استخدام نظام القيد المزدوج
- استخدام نظام حسابات المراقبة الإجمالية والمساعدة
- عمل موازين مراجعة دورية
- إعداد مذكرة تسوية البنك وبشكل دوري ومنتظم ولفترات قصيرة
- استخدام نظام الجرد المستمر للمخزون
- قيام أشخاص بإعداد قيود التسوية وتصحيح الأخطاء خلاف من يقوموا بعمل قيود اليومية

2- الرقابة الداخلية الإدارية²

- وتهدف لتحقيق الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ، ومن إجراءاتها:
- الموازنات التخطيطية
- نظام التكاليف المعيارية
- الإحصائيات والرسومات البيانية والخرائط والبيانات التحليلية
- دراسة الوقت والحركة
- التقارير الدورية
- البرامج التدريبية للعاملين

3- الضبط الداخلي³

- ويهدف لتحقيق الحماية اللازمة للأصول ، ومن وسائل الضبط الداخلي التي توضع:
- تقسيم العمل
- المراقبة الذاتية (مراقبة الموظف لموظف آخر)
- تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات
- استخدام وسائل الرقابة الحدية والمزدوجة
- التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهده وعلى الممتلكات

- خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع،

¹الأردن، ص 17

²- نفس المرجع، ص 17.

³- نفس المرجع، ص 18.

المطلب الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

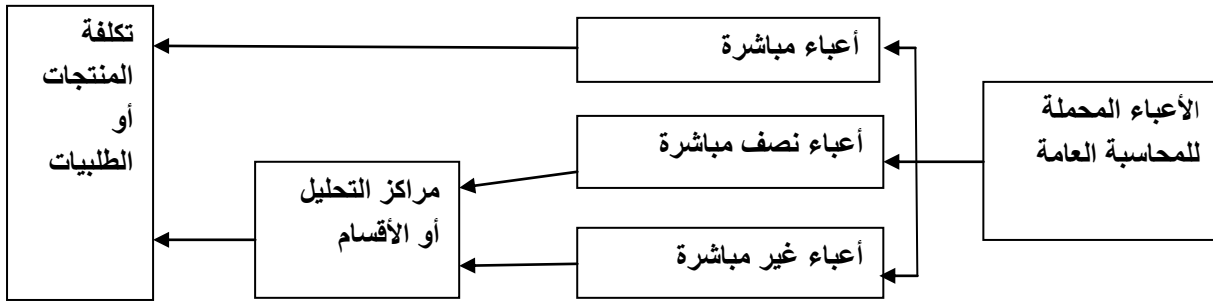
يهدف هذا المطلب إلى الوظائف التي تتركز عليها المحاسبة التحليلية حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية ووظيفة الرقابة وذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة، لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة و مقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا، وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية اقل من المعايير المحددة، أو غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية اكبر من المعايير المحددة ويجب أن تدرس أسباب هذه الانحرافات من اجل الحد منها.

1. طريقة التكاليف الكلية (الطريقة الكلاسيكية)

أ- أسس الطريقة: يرتبط عموما مبدأ الحساب وفق هذه الطريقة بتحديد التكاليف في مراكز التحليل¹، عبر المراحل التالية:

- نقل الأعباء المباشرة
 - توزيع الأعباء غير المباشرة(بالمفهوم الواسع) بين مختلف مراكز التحليل
 - تحميل أعباء مراكز التحليل على مختلف تكاليف المنتجات أو الطلبيات
- وهذا كما يبينه الشكل التالي:

الشكل رقم(1-1): توجيه الأعباء المحملة على التكاليف وفق طريقة مراكز التحليل



المصدر: مرابطي نوال، أهمية المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير حالة المؤسسة-نפטال-مذكرة الماجستير، في العلوم الاقتصادية فرع التحليل الاقتصادي، 2006، الجزائر ص 133.

وفي الأخير يتسنى تحديد نتيجة المحاسبة التحليلية، والتي تساوي:

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

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

¹ - مرابطي نوال، أهمية المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير حالة المؤسسة-نפטال-مذكرة الماجستير، في العلوم الاقتصادية فرع التحليل الاقتصادي، 2006، الجزائر، ص 132.

ب- أهمية الطريقة واستعمالاتها في نظام الرقابة الداخلية: إن معرفة التكلفة الكلية للمنتجات المشتراة المنتجة و المباعة يعد عنصر معلومات لا يمكن تجاهله عندما يتعلق الأمر بقيادة المؤسسة و مراقبة تسييرها بحيث تسمح:

- بتقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية و البيعية؛
- دراسة تطور التكاليف أي منتج عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج و البيع؛
- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة؛

2. الطريقة الجزئية:

أ- طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

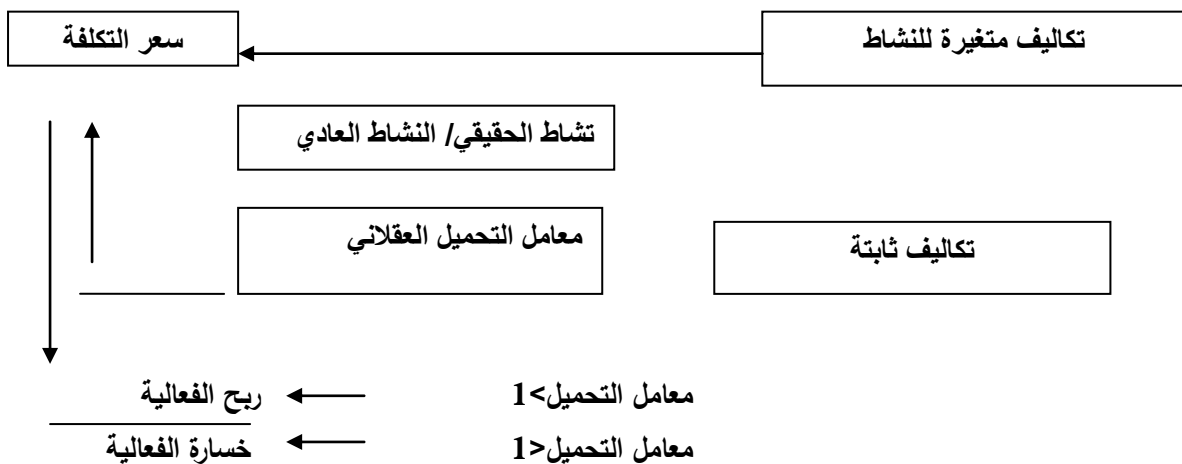
1-أسس الطريقة: تعتمد الطريقة على مبدأ التفرقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، وهذا لإيجاد النصيب الذي تم استغلاله من التكاليف الثابتة، والجدوى منها إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة، عن طريق إستخدام معامل التحميل العقلاني¹، وهذا الأخير يعبر عن مستوى الفاعلية الذي يساوي:

$$\text{معامل التحميل} = \frac{\text{النشاط الحقيقي}}{\text{النشاط العادي}}$$

و يكون سعر التكلفة وفقا لذلك مستقلا عن حجم النشاط، وبغرض التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، يتم حساب معامل التحميل والذي من خلاله يتعرف المسؤولون على فروق التحميل التي قد تأخذ ثلاثة حالات:

- 1 $D >$ النشاط الحقيقي < النشاط العادي ربح مردودية .
- 1 $D =$ النشاط الحقيقي = النشاط العادي
- 1 $D <$ النشاط الحقيقي > النشاط العادي تكلفة عطالة.

الشكل رقم(1-2): تمثيل طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة



النتيجة

المصدر: نوال مرابطي المرجع السابق ص 140.

¹ طوايبية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، 2003، جامعة الجزائر، ص 104.

2- أهمية الطريقة واستعمالاتها في نظام الرقابة الداخلية: لقد وصلت هذه الطريقة إلى حد ما إلى معالجة القصور الذي تميز به طريقة التكاليف الكلية خاصة فيما يخص المعلومات التي تخص اثر تغير مستويات النشاط على أداء المؤسسة. لذلك فهي تساهم من خلال أهميتها في مراقبة تسيير المؤسسة من خلال: - مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظة التغيرات التي تحدث في مستويات النشاط من خلال الفروق التي تحققها معاملات التحميل العقلاني التي تعتبر مؤشرات رقابة فعالة هذا ما يساعد في البحث عن أسباب الفروق و اتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة غير المستغلة و تحسينها والعمل على تحديد عوامل زيادة الفاعلية من اجل دراستها و تعميمها.

ب- طريقة التكاليف المتغيرة:

1- أسس الطريقة: بإيجاز فإن طريقة التكاليف المتغيرة تتمثل فيما يلي:

- اعتبار التكاليف المتغيرة من مكونات تكلفة الإنتاج، في حين ترتبط الأعباء الثابتة بأعباء الفترة المحاسبية.
- حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج على حدى.
- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج سواء كانت ثابتة أو متغيرة.
- تحميل التكاليف الثابتة مباشرة على النتيجة باعتبارها ثابتة.
- ضرورة وجود رقم أعمال يغطي كل الأعباء المتغيرة ومختلف التكاليف ويسمح بتحقيق هامش ربح لصالح المؤسسة.

باختصار فإن سير الطريقة يترجم كتالي:

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال - التكلفة المتغيرة

النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة

2- أهمية الطريقة و استعمالاتها في نظام الرقابة الداخلية: تظهر أهمية حساب التكاليف و تبويب

عناصرها وفق طريقة التكاليف المعتمدة من خلال استخداماتها المختلفة في:¹

- تسمح التكاليف المتغيرة بالرقابة الداخلية للمؤسسة حيث تمكن من متابعة تطور التكاليف التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة في المدى القصير و مقارنتها بالأرقام المثالية و السهر على التخفيض من مبالغها؛
- تستعمل كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة و الثابتة و كذا سعر البيع أو هامش الربح الذي سيتحقق في عملية البيع سواء لكل منتج على حدى أو للنشاط العام للمؤسسة أيضا د دراسة التكاليف و تحديد أثرها و دراسة مختلف التغيرات المتوقعة فيها و في رقم الأعمال بالرجوع إلى المعطيات الحالية لسوق و لظروف المؤسسة و كل التنبؤات المتعلقة بالزيادة أو الانخفاض في أسعار البيع، الوحدات المباعة، أسعار المواد الأولية و باقي المعطيات الإستراتيجية التي تؤثر سلبا أو إيجابا على سلوك التكاليف و نشاط المؤسسة؛

¹ - طريبيبة أحمد، المرجع السابق، ص105.

ج- طريقة التكاليف المعيارية

1- أسس الطريقة: تتصف هذه الطريقة بالعملية الواقعية وبعيدة عن التقديرات العشوائية وأن تكون مرنة تراعي التغيرات الحاصلة المتعلقة بالنشاط الإنتاجي.

- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنات المناسبة له.

- العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية) وحساب لانحرافات مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية.

- العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور تقنيات ومعايير الجودة... الخ.

2- أهمية الطريقة واستعمالاتها في نظام الرقابة الداخلية: لقد أثبتت التكاليف المعيارية فعالية كبيرة في

الميدان فيما يخص مراقبة تسيير المؤسسة وكل مراكزها و على اختلاف مستوياتها من خلال متابعة الأداء و

تقويمه بعد تحليل النتائج الفعلية و مقارنتها بالمعيارية وتحديد الانحرافات و تشخيص الأسباب ثم اتخاذ

الإجراءات التصحيحية المناسبة التي تحول دون تكرار الانحرافات مستقبلا¹

- تحسين شروط الاستغلال بناء على تحليل الانحرافات و تحديد المسؤوليات؛

- الوقاية ضد الانفعالية والروتين وهذا في إطار أنها أداة تسمح بمتابعة قيادية ومراقبة المسؤوليات؛

- تعتبر وسيلة فعالة لتحقيق هدف التكاليف؛

- زيادة كفاءة نتيجة المفاضلة المستمرة بين النتائج الفعلية والمقاييس المعيارية؛

د- طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (الطريقة الحديثة)

1- أسس الطريقة: تركز طريقة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة على أسس عديدة لتحميل الأعباء

غير مباشرة لتلائم مع طبيعة الأنشطة ودرجة استهلاكها للموارد المخصصة، وذلك وفق ما تم صرفه في

عملية الإنتاج (النشاط) من وقت وجهد أو عناصر أخرى ملائمة، تحدد في إطار النشاطات المسببة

للأعباء، ومقدار استخدام أهداف التكلفة لتلك الأنشطة.

2- أهمية الطريقة واستعمالاتها في نظام الرقابة الداخلية: لقد أظهرت هذه الطريقة إمكانيات هائلة في

الميدان الصناعي الذي يتميز بتكنولوجيا عالية في التسيير والتصنيع، حيث توفر نموذج للمعلومات

المحاسبية الدقيقة التي تساعد في مهام التخطيط والرقابة وكذا اتخاذ القرارات خاصة تلك التي تخص التشكيلة

الإنتاجية وتسعير المنتجات. وفي هذا الصدد فإنها توفر فوائد عديدة لخدمة المسير وممارسة الرقابة، وهذا

لأنها:²

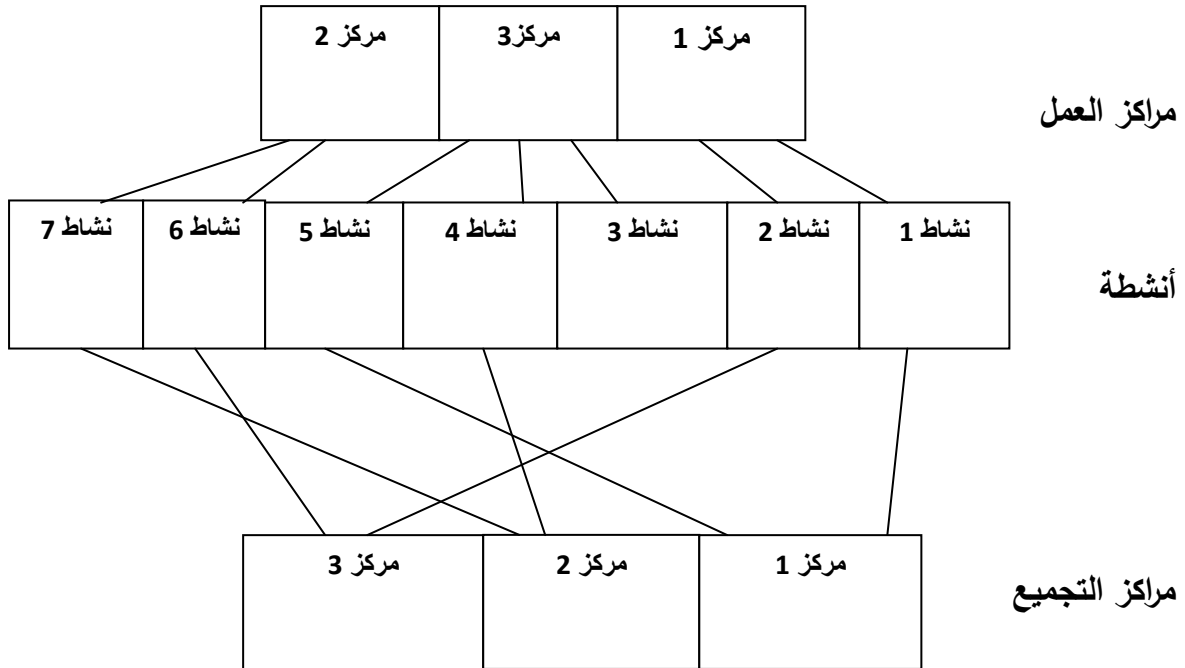
- توضح ضرورة متابعة دورة الموارد عبر مختلف الأنشطة وأهداف التكلفة الخاصة بالمؤسسة؛

¹- مرابطي نوال، مرجع سابق، ص153.

²-مرابطي نوال، مرجع سابق، ص 158.

- في إطار تقسيم الأنشطة، نجد أن الطريقة يمكن أن توفر تخطيط جيد ومفصل لعمل المؤسسة فيما يتعلق بطرق العمل وأساليب التكاليف من البداية وحتى بعد بيع المنتجات؛
- على الصعيد الاستراتيجي، النظام يسمح بقياس كل الحوادث التي تقع على أنشطة المؤسسة المتعلقة بأي قرار قد يمس منتج معين. فانطلاقاً من هيكل تكاليف أسعار التكلفة توجد إمكانية لتقييم مختلف مراكز المسؤولية؛

الشكل رقم (1-3): تحول تكاليف العمل إلى تكاليف حسب الأنشطة وحسب مراكز التجميع



المصدر: نوال مرابطي المرجع السابق ص 157

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

يهتم هذا المبحث بالدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، وقد تم التنوع فيها من بحوث علمية ومقالات، ودراسات أجنبية وأخرى وطنية، ويضم هذا المبحث مطلبين تناول الأول الدراسات الوطنية، والمطلب الثاني الدراسات الأجنبية.

المطلب الأول: الدراسات الوطنية

تم مراجعة ثلاثة دراسات سابقة وطنية والمتمثلة فيما يلي:

أولاً: دراسة طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التخطيط والتنمية، جامعة الجزائر، 2004.

تناولت هذه الدراسة المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، تدور إشكالية الدراسة حول ما مكانة ودور المحاسبة التحليلية ضمن الأدوات الأخرى المستخدمة لتخطيط ومراقبة الإنتاج على أساس أنها تشكل نظام معلومات متكامل؟

الهدف من هذه الدراسة إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في جانب مهم من إدارة المؤسسات ألا وهو التخطيط والرقابة على الإنتاج، ولمعالجة هذا البحث اعتمد الباحث المنهج التحليلي، فكان استخدامه عبر كامل فصول البحث حسب ما تقتضيه مرحلة المعالجة وذلك بغرض التعمق في فهم وتبيان العناصر المكونة للموضوع وتحليل مختلف العلاقات بتحديد أثارها وخاصة فيما يتعلق بالجوانب العملية التنفيذية المتعلقة بالتخطيط والرقابة أو وضع نظام وطرق المحاسبة التحليلية.

كما توصل الباحث من خلال دراسته إلى:

- شكل نظام المحاسبة التحليلية القاعدة الأساسية للتخطيط والرقابة على الإنتاج بما يوفره من معلومات وتقنيات.

- اعتبار أن المحاسبة التحليلية مصدر معلومات متعدد المداخل من خلال تعدد الطرق، فكل طريقة يمكن أن توفر معلومات بشكل مغاير بقصد التحليل والكشف على مختلف الجوانب التي تؤثر في مسار التكاليف و التوجهات الخاصة بنشاط المؤسسة الإنتاجية، إلا أن هناك طرق يمكن إحلالها محل طرق الأخرى نظرا لدرجة الدقة التي توفرها وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليهما في نفس الغرض فمثلا طريقة التكاليف المتغيرة على أساس الأنشطة تعد أكثر دقة من طريقة الأقسام المتجانسة.

ثانيا: دراسة ميمون حسام الدين، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية مذكرة الماستر في علوم التسيير تخصص فحص محاسبي، 2016، بسكرة.

تعالج هذه الدراسة موضوع دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية اعتمد الباحث المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، أما الجانب التطبيقي فاعتمدنا منهج الاستقصاء ومنهج الاستنتاج. تهدف هذه الدراسة إلى إبراز طبيعة الرقابة الداخلية والأساليب الممكنة للقيام بعملية الرقابة، حيث تكمن أهمية الموضوع في التوصل إلى مدى تشخيص نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية وأيضا في كونه يسلط الضوء على العلاقة التي تجمع بين الرقابة الداخلية ومدى تقييم فاعليتها في المؤسسة.

وبعد تحليل ومناقشة الفرضيات توصلت الدراسة إلى أهم النتائج وهي كالتالي:

- إن الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات والقوانين التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها المالية والإدارية وضمان استقرارها، إذن فهو ضرورة حتمية في جميع المؤسسات.
- يكمن الهدف الرئيسي في ضمان صحة البيانات والمعلومات، التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة، كما تعبر عن مدى قدرة المؤسسة في حماية ممتلكاتها.

ثالثا: دراسة محمد الخطيب نمر، إشكالية تطبيق المحاسبة التحليلية في الإدارة العمومية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص دراسات اقتصادية، 2014 ، ورقة.

تتناول هذه الدراسة إشكالية تطبيق المحاسبة التحليلية في الإدارات العمومية دراسة حالة قطاع الخدمات الجامعية بالجزائر، و للإلمام بمختلف جوانب الموضوع ودراسة الإشكالية الرئيسية واستخلاص النتائج حول الفرضيات المطروحة، استخدم الباحث المنهج الاستقرائي بمختلف فروع حسب ما يقتضيه البحث انطلاق من الجزء نحو الكل، ففي الجانب النظري استخدم المنهج الوصفي لسرد أصول المحاسبة التحليلية منذ نشأتها إلى أن توصلت إلى أحدث الطرق المبتكرة في هذا المجال، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فاستخدم أسلوب دراسة الحالة.

هدفت هذه الدراسة إلى التطرق لمفهوم المحاسبة التحليلية كنظام للمعلومات، وكذا مفهوم الخدمة العمومية والنظام المحاسبي الحالي المطبق في الإدارات العمومية، كما قانت بتصميم نظام للمحاسبة التحليلية بالاعتماد على نموذج الخدمات الجامعية بورقلة -دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سرير كعينة للقطاع. وتمثلت أهم نتائج في: الدراسة في إمكانية تطبيق نظام ABC وقدرته على تخصيص وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق للخدمات الجامعية المقدمة، وكذا مد الإدارة بمختلف التقارير المالية وغير المالية اللازمة، متجاوزا هذا قصور النظام المحاسبي الحالي المعتمد في القطاع العام.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

تم مراجعة دراستين ثلاثه دراسات أجنبية والمتمثلة فيما يلي:

أولاً: دراسة عيد عباد مناور الرشيد، تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية في الكويت، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2010.

تناولت هذه الدراسة تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية في الكويت، قامت الدراسة على أربعة فرضيات، وتم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS حيث قام الباحث بتصميم استبانته شملت (61) فقرة وذلك لجمع المعلومات الأولية من عينة الدراسة، تكونت عينة الدراسة من (173) فرداً.

هدفت الدراسة إلى تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية في الكويت، بالإضافة إلى بيان دور الرقابة الداخلية في العمل المصرفي للبنوك التجارية الكويتية. وتشخيص أهم المشكلات والمعوقات التي تحول دون تحقيق رقابة داخلية فاعلة في البنوك التجارية الكويتية.

وبعد إجراء عملية التحليل لبيانات وفرضياتها توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كان أهمها:

- تتسم نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية الكويتية وبشكل عام بمستوى متوسط من الفاعلية، وذلك بمكوناتها الثلاثة الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية والمالية ونظم الضبط الداخلي.
- كما أن مستوى التزام البنوك التجارية الكويتية بتطبيق معايير الرقابة الداخلية المقبولة والمتعارف عليها بشكل عام متوسط.

ثانياً: دراسة عبد الشكور عبد الرحمن الفراء، قياس فاعلية نظام محاسبة التكاليف، مجلة جامعة الأزهر بغزة، سلسلة العلوم الإنسانية 2012، المجلد 14، العدد 2

تناولت هذه الدراسة قياس فاعلية نظام محاسبة التكاليف دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية، اعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، كما استخدم الاستبيان والمقابلات الشخصية كوسائل رئيسية لتجميع البيانات والمعلومات الصحيحة حيث تم تحليل وتصنيف نتائج الاستبيان وأدوات البحث الأخرى حسب فرضية البحث، بغية الوصول إلى النتائج والتوصيات اللازمة.

يهدف هذا البحث إلى قياس كفاءة وفعالية نظام محاسبة التكاليف المستخدم في الشركات الصناعية السعودية واستطلاع آراء المختصين والمهنيين. كانت الفرضية تدور حول: إذا كان نظام محاسبة التكاليف المطبق في الشركة غير متكامل ولا ينسجم مع نظام المحاسبة المالية فإنه يؤدي إلى عدم دقة البيانات

والمعلومات الخاصة بتكاليف الإنتاج، ولا يقدم البيانات والتحليلات المطلوبة، ويقلل من دوره في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

من أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة: اتضح أن كل الشركات تستخدم طريقة التكاليف الكلية لاحتماب تكلفة الإنتاج نظراً لسهولة تطبيقها وملاءمتها لظروف العمل، وأيضاً اتضح أن كل الشركات تقوم بإعداد تكلفة معيارية لمنتجاتها ينحصر استخدامها في عمل المقارنات وتكوين فكرة عن مدى الانحرافات في التكلفة وإمكانية تقييم الأداء.

ثالثاً: دراسة عبد الوهاب احمد عبد الله مسعود عياش، دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء

المالي، مجلة جامعة الناصر، العدد الرابع يوليو-ديسمبر 2014.

تناولت هذه الدراسة دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي، وقد تم استخدام المنهج الوصفي لوضع الإطار النظري للدراسة، كما تم إجراء دراسة ميدانية لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم خلالها جمع البيانات من خلال استبانته وزعت على شركات الاتصالات اليمنية.

هدفت الدراسة إلى التعرف على عناصر هيكل الرقابة الداخلية، وتقويم نظم الرقابة الداخلية في شركات الاتصالات اليمنية ومعرفة مدى وجود علاقة بين عناصر الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي في شركات الاتصالات اليمنية.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: أظهرت الدراسة تمتع شركات الاتصالات اليمنية بهياكل رقابة داخلية جيدة ومقبولة، كما أكدت الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين عناصر الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي، اتضح أن وجود عناصر رقابة داخلية جيدة يؤدي بالضرورة إلى تحسين الخصائص النوعية للبيانات والمعلومات المالية التي تساعد الإدارة على ترشيد ودعم قراراتها.

المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

خلال دراستنا لموضوع البحث تم الاطلاع على بعض الدراسات السابقة التي تتعلق بالمحاسبة التحليلية أو تتعلق بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة و التي تم إعدادها في إطار إعداد أطروحات الدكتوراه أو رسائل تخرج ماجستير وفيما يلي أهم التعليقات حول المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

أولاً: المتغيرات

اتفقت الدراسات السابقة المذكورة سلفاً على إشكالية المحاسبة التحليلية كأداة للرقابة وذلك بالتطوير من الطرق التقليدية في حساب التكاليف ودراسة فاعلية تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسات الاقتصادية.

وهذا ما ألفت الضوء عليه دراستنا الحالية وهو المحاسبة التحليلية كأداة لتشخيص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية من خلال تصميم نموذج خاص بمؤسسة الأنابيب الحلزونية الناقلة للغاز "ALFA PIPE" غرداية.

انطلاقاً من إشكالية الدراسة ومتمثلة في:

كيف يمكن للمحاسبة التحليلية من خلال أدواتها تشخيص أداء نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة

الأنابيب الحلزونية "ALFA PIPE" غرداية؟

الأهداف

هدفت بعض الدراسات إلى إبراز طبيعة الرقابة الداخلية والأساليب الممكنة للقيام بعملية الرقابة، حيث تكمن أهمية الموضوع في التوصل إلى مدى تشخيص نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية وأيضاً في كونه يسلط الضوء على العلاقة التي تجمع بين الرقابة الداخلية ومدى تقييم فاعليتها في المؤسسة.

كما هدفت بعض الدراسات في إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في التحقق من مدى ملاءمة مخرجاتها لاحتياجات الإدارة ومدى الاعتماد عليها في عملية الرقابة

وهذا ما تنفق عليه دراستنا الحالية وهو محاولة تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محال الدراسة من خلال أداة من أدوات مراقبة التسيير وهي المحاسبة التحليلية .

أدوات جمع البيانات

تم من خلال الدراسات السابقة إلى تصميم استبيان لعينة البحث، وقد تم استخدام أكثر من مؤسسة واحدة، وقد توصلت هذه الدراسات إلى الأهداف المرجوة منها باستخدام منهج دراسة الحالة، هو نفس ما تهدف إليه دراستنا الحالية.

هدفت دراستنا إلى محاولة تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال أداة المحاسبة التحليلية وهي من أهم أدوات مراقبة التسيير، الأدوات المستعملة في جمع البيانات هي المقابلة والملاحظة تم معالجتها باستعمال برنامج Excel 2007.

خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل الأسس النظرية لكل من المحاسبة التحليلية ونظام الرقابة الداخلية، حيث تطرقنا لمفهوم المحاسبة التحليلية، الطرق المعتمدة في تحديد التكاليف وكل ما يتعلق بمفاهيم وأهداف نظام الرقابة الداخلية، ولمعرفة أكثر عن موضوع البحث ركزنا في الجزء الثاني من الفصل على مجموعة من الدراسات السابقة حول الموضوع.

ومن خلال ذلك سوف نحاول في الفصل الثاني من الدراسة، تطبيق ما تم استخلاصه ومعرفة أثر تطبيق المحاسبة التحليلية كأداة لتشخيص نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة الأنابيب الحلزونية الناقلة للغاز "ALFA PIPE" غرداية.

الفصل الثاني

دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية

"ALFA PIPE" غرداية

تمهيد:

بعد تطرقنا في الفصل السابق للجانب النظري، سنحاول خلال هذا الفصل القيام بدراسة تطبيقية من شأنها أن تساعدنا على تحديد وإبراز مدى مطابقة موضوع بحثنا للواقع المعيشي داخل المؤسسات الصناعية الجزائرية، وهذا من خلال إسقاط دراستنا على عينة من هذه المؤسسات والمتمثلة في مؤسسة الأنابيب الحزونية "ALFA PIPE" غرداية،

بحيث سنتطرق في هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:

المبحث الأول: تقديم المؤسسة

المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج

المبحث الأول: تقديم لمؤسسة الأنابيب الحلزونية "ALFA PIPE" غرداية

تعتبر وحدة الأنابيب الحلزونية من المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية المساهمة في تنمية الاقتصاد الوطني و المحلي لولاية غرداية، حيث يتجلى نشاطها في تغطية السوق الداخلية و تلبية حاجات المؤسسات بأساليب تكنولوجية محددة و تسعى أيضا إلى تصدير منتوجها للحصول على مكانة اقتصادية عالمية و جلب العملة الصعبة، و سنقدم في هذا المبحث وحدة الأنابيب الحلزونية غرداية "ALFA PIPE"

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة

قبل التطرق للتعريف بالمؤسسة سنعطي لمحة تاريخية لنشأتها.

أولا: نشأة المؤسسة¹

تعود نشأة المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية *ALFA PIPE* إلى الشركة الوطنية للحديد والصلب *SNS* التي تعتبر أول شركة أسستها الجزائر في ميدان صناعة الحديد والصلب ، ولقد بدأت هذه الشركة نشاطها بعد الاستقلال وأخذت في التوسع خصوصا بعد إعادة تأميم الوحدتين *SOTUABL* و *ALTUMEL* وتمت عملية التأميم بعد إمضاء وثيقة التعاون التقني لثلاثة سنوات من عام 1968 إلى عام 1972 مع مؤسسة *VOLLOVEC* بغرض المساعدة في التسيير التقني ، كما تم إنشاء مركب الحجار الذي يعتبر الركيزة الأساسية لصناعة الحديد والصلب في الجزائر .

وفي هذا الإطار إعادة هيكلة الشركة الوطنية للحديد والصلب *SNS* إلى عدة شركات وهي :

- ✓ شركة *SIDRE* التي تشرف على مركب الحجار بعنابة .
- ✓ شركة *EMB* من اختصاصها صناعة منتجات الخاصة بالتغليف.
- ✓ شركة *ENIPL* تقوم بإنتاج الحديد الموجه للبناء والأشغال العمومية.
- ✓ شركة *ENGL* متخصصة في صناعة الغازات الصناعية .
- ✓ شركة *ANABIB* وهي الشركة الوطنية للأنابيب و تحويل المنتجات مختصة في إنتاج الأنابيب بمختلف أنواعها بالإضافة إلى المنتجات المسطحة و زوايا الأنابيب الفلاحية (*PIOUUT*) ومختلف تجهيزات الري كنتيجة الطلب الداخلي

والخارجي على الحديد والصلب وفي هذه الفترة وخصوصا في القطاع البترولي وفي إطار الإصلاحات الاقتصادية وبعد إصدار القانون رقم : 01/88 تمت إعادة هيكلة الشركة حتى أصبحت تسمى (المؤسسة العمومية الاقتصادية أنابيب) والتي استقلت بمجلس إدارة خاص و رأس مال تابع للدولة حيث تفرعت عنها عدة وحدات و هي :

¹-بناءا على معلومات من مصلحة المستخدمين

- ✓ وحدة أنابيب الغاز - تبسة - TGT .
- ✓ وحدة الصفائح المفتوحة الناقلة للماء - وهران - TON .
- ✓ وحدة الأنابيب الصغيرة - الرغاية - PTS .
- ✓ وحدة الأنابيب الكبيرة - الرغاية - GTR .
- ✓ وحدة أنابيب و تجهيزات الري - برج بوعرييج - TMIA .
- ✓ وحدة الأنابيب الحلزونية بغرداية TUSGH ، و التي صارت بعد ذلك تسمى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للأنابيب الناقلة للغاز PIPE GAZ .

وهذه الأخيرة هي محل الدراسة وسنتطرق إلى التعريف بالمؤسسة وأهم التطورات التي أقيمت عليها في الآونة الأخيرة.

ثانيا: تعريف المؤسسة¹

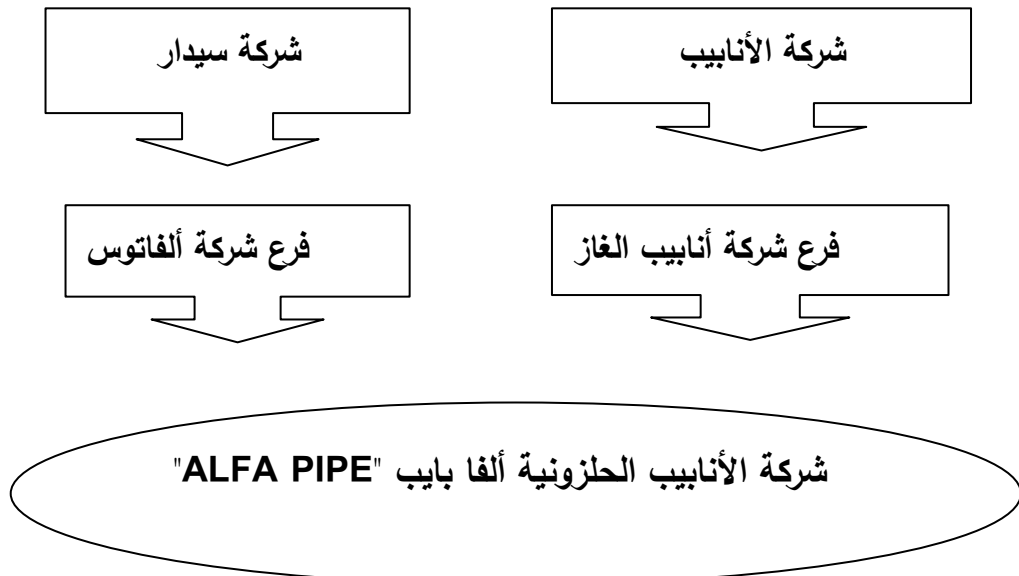
هي المؤسسة العمومية الاقتصادية للأنابيب الناقلة للغاز PLPE GAZ والتي تم إنشائها سنة 1974 على شكل وحدة للأنابيب الحلزونية بغرداية وكانت تابعة للمؤسسة الوطنية للأنابيب وتحويل المنتجات المسطحة برأس مال قدره 70 مليون دينار جزائري، وقد تم إنجاز هذه الوحدة على يد الشركة الألمانية (HOCH) بالمنطقة الصناعية بنورة و التي تبعد 10 كلم عن وسط الولاية وتتربع على مساحة 23000 متر مربع و 969 عاملا ، كما قامت بتقديم مساعدة لها لمدة 10 سنوات بعد تسليمها للمشروع ، وقد مرت هذه الوحدة بعدة مراحل إلى أن أصبحت مؤسسة اقتصادية مستقلة والتي سوف نوضحها فيما يلي :

- في 05 نوفمبر 1983: تم إعادة هيكلتها حسب الجريدة الرسمية رقم 46 بتاريخ 13/11/1983 م
- في سنة 1986 : تم إنشاء ورشة التغليف بالزفت في إطار توسيع نشاطها .
- في سنة 1992 انقسمت وحدة غرداية إلى وحدتين هما :
 - وحدة الأنابيب والخدمات القاعدية SP/والتي كانت تضم حوالي 390 عامل.
 - وحدة الخدمات المختلفة UPD والتي كانت تضم حوالي 350 عامل.
- وفي سنة 1993 تم إنشاء ورشة الحديد للتغليف الخارجي للأنابيب بمادة البوليتيلان .
- وفي سنة 1994 تم ضم الوحدتين الجديدتين نظرا لفشل التسيير في وحدة الخدمات المختلفة وبعدها أعيدت الوحدة إلى حالتها السابقة أصبحت تسمى وحدة الأنابيب الحلزونية والخدمات القاعدية .
- وفي سنة 2000م: وبعد إعادة الهيكلة للمجموعة أصبحت الوحدة عبارة عن مؤسسة اقتصادية عمومية تحمل اسم مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز * PIPE GAZ * مستقلة ماليا و تابعة إداريا لمجمع الأنابيب * GROOP ANABIB *

¹-بناءا عن معلومات مصلحة الموارد البشرية

- في 20 جانفي 2001 م : تحصلت مؤسسة الأنابيب على شهادة الجودة العالية ISO 9001 وعلى شهادة المعهد الأمريكي البترولي APIQ 1
- في 15 أوت 2003 م : تم تجديد هذه الشهادة من طرف المختصة بعد إعطاء ملاحظات على ما يجب تغييره في المؤسسة للمحافظة على هذه الشهادة وقامت بمراقبة مدى دقة المؤسسة في الالتزام بهذه الملاحظات بعد سنتين عند تجديد الشهادة في المرة الثانية .
- في سنة 2006 : فكرت المؤسسة * PIPE GAZ * في مشروع الشراكة مع مؤسسة أنابيب غاز بالرغاية * ALFA TUS * لزيادة رأس مالها .
- في سنة 2007 م : تم دمج المؤسستين وأصبحت تحمل اسم "ALFA PIPE" إلى يومنا هذا لم تحدث أي تغييرات.

الشكل رقم(2-1): يوضح كيفية إنشاء وحدة ALFA PIPE



من إعداد الطالبتين بناء على معطيات المؤسسة

المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة

تتجلى أهمية الهيكل التنظيمي للمؤسسة في تحديد مختلف المسؤوليات وكذلك المهام، وهذا من أجل الوصول إلى الأهداف السابقة، وكذلك من أجل المساعدة في الرقابة والتنظيم والسير الحسن لمختلف العمليات والأنشطة، ومحاولة التنسيق بين الوظائف للبلوغ إلى الأهداف بأقل التكاليف. سنحاول من خلال دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة التطرق لمختلف المديريات والدوائر والمصالح المكونة لها والموضحة على النحو التالي:

أولاً: الرئيس المدير العام: يمثل أعلى سلطة في المؤسسة، حيث يقوم بالإشراف على المديريات التابعة لها، كما يقوم بإصدار الأوامر والتعليمات واتخاذ القرارات من أجل تحقيق وتنمية وتطوير المؤسسة.

ثانياً: مساعد المدير العام

1- مساعد المدير العام للأمن: مهمته تولى كل ما يخص الأمن الداخلي والخارجي للمؤسسة، كما أنه يقوم بإعطاء التعليمات للعامل لتفادي الحوادث المحتمل وقوعها، وتوعيتهم بمختلف إجراءات الوقاية، بالإضافة إلى إقامة دوريات مراقبة يومية حول الورشات والمصالح لضمان سير نشاط على أحسن الظروف.

2- مساعد المدير العام للمراجعة: هو ذلك الجهاز من العاملين المنظم والمساعد للمدير والمسؤولين في إنجاز وأداء أعمالهم الوظيفية والذي يقدم مساعدات وخدمات للإدارة سواء فنية أو مكتبية، ويقوم بمعاونة تلك الوحدات الإدارية، ويعتبر القلب النابض الذي يمد كافة الأجهزة بما يلزمها من معطيات وبيانات، وبمراقبة المديريات الأخرى وتتبع الانحرافات أثناء حدوثها للتقليل من الأخطار.

3- مساعد المدير العام لمراقبة الجودة: وهو الذي يسير على تطبيق المواصفات العالمية للجودة

على جميع الأعمال التي تقام في المؤسسة، بمراقبة مدى تطبيق المديريات المختلفة للتعليمات الواجب إتباعها بعملها، وحرص على أن تكون مقرات العمل مؤهلة للقيام بذلك العمل.

4- مساعد المدير العام لمراقبة التسيير: مهمته السهر على مراقبة ومتابعة مختلف العمليات لمديريات المؤسسة، وحرص على تطبيق جميع الأوامر والقرارات بكل صرامة وجدية، وذلك من خلال الربط والتنسيق بين المهام المختلفة لجميع المديريات ومصالحها، بالإضافة إلى متابعة العمل.

5- مساعد المدير العام القانوني: والذي من اختصاصه جميع المعاملات القانونية المتعلقة بالمؤسسة كالعقود المبرمة مع المؤسسات الأخرى، الإنشاءات الجديدة، مختص بحل جميع المنازعات و القضايا المرفوعة في المحكمة سواء مع المؤسسات الأخرى أو مع المؤسسة و موظفيها.

ثالثاً: المديريات:

1- المديرية التقنية: وتعد الركيزة الأساسية الإنتاجية، إذ تقوم بوضع البرامج الإنتاجية انطلاقاً من تحديد معايير الإنتاج والمدة اللازمة لعمليات الإنتاج، وهي تحرص على تقديم مختلف الخصائص والمواصفات

المتعلقة بالاستثمارات الجديدة، وتضم الدوائر والمصالح التالية: دائرة صنع الأنابيب، دائرة ضمان الجودة، دائرة التغليف، دائرة الصيانة، مصلحة البرمجة.

2- **مديرية الموارد البشرية:** تتولى هذه المديرية السهر على مصالح المستخدمين، سواء من حيث التوظيف، والتدريب، والتأهيل، والتحفيز، والترقية، وتوزيع الأجور، والمكافآت، والعطل، وتوفير التأمين الشامل لهم، والوظيفة الاجتماعية اتجاه الضمان الاجتماعي وذلك على أساس معلومات المديرية من مختلف الإدارات الأخرى، كما تضم ثلاثة دوائر وهي:

أ- **دائرة المستخدمين:** حيث تسهر على كل ما يرتبط بالمستخدمين والمشاكل و المنازعات التي تواجههم كما تقوم بإعداد و التخطيط للسياسات المتعلقة بالأفراد و تميتهم و الإشراف على تنفيذها بالتنسيق مع الدوائر الأخرى.

ب- **دائرة التسيير:** تسهر على السير الحسن للعمل في المؤسسة وذلك بتسيير كل ما يتعلق بالعمال من خلال العمل على راحتهم و الحفاظ على أمنهم و حقوقهم.

ج- **دائرة الإعلام الآلي:** تتكفل بمختلف العمليات المرتبطة بالجانب الإداري للعاملين من جداول ووثائق إدارية وما شابه.

3- **المديرية المالية:** تعد من أهم المديريات لدى المؤسسة وذلك لأن عملها حساس نوعا ما مقارنة مع باقي المديريات، إذ تهتم بمختلف عمليات المالية والمحاسبية وذلك بتحليل الحسابات ومراقبة مختلف التصريحات من رقم العمال لمعرفة الضرائب واجبة الدفع، كما تهتم بإعداد مختلف الدفاتر والسجلات المحاسبية، إضافة إلى القيام بإعداد مختلف الميزانيات ومراقبتها ، وهذا كله بهدف تحديد الوضعية أو الحالة المالية العامة للمؤسسة ومتابعة سير النشاط، وهي تضم: إدارة الميزانية والمراقبة، دائرة المحاسبة العامة، دائرة الخزينة.

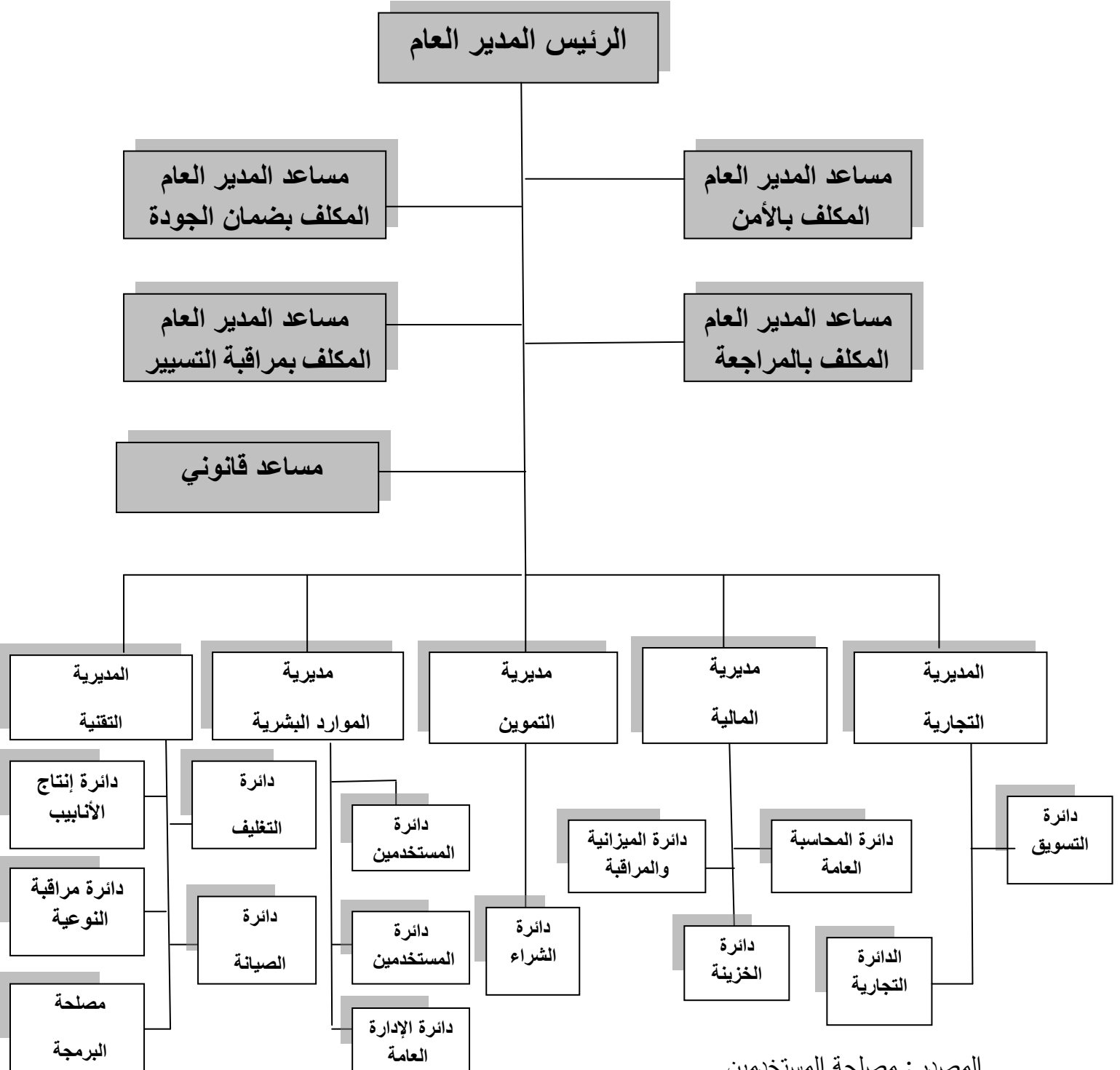
4- **المديرية التجارية:** تعتبر همزة وصل بين الشركة والزبائن حيث تقوم بتلقي كافة الطلبات والعروض المقدمة لدراستها، كما تهتم بكل الإجراءات صرف المنتج وتعمل على تلبية أكبر عدد ممكن من الطلبات وتضم:

أ- **دائرة التجارة:** تشرف على العمليات المتعلقة بها، إذ تقوم بمتابعة عمليات البيع الخاصة بالمنتج من بداية التعاقد و حتى خروجه من المؤسسة.

ب- **دائرة التسويق:** تعد الأساس في عمليات التعاقد و إعداد الصفقات، إذ أن عملها يتركز على عرض و إشهار و ترويج المنتج لتلقي الطلبات من الزبائن، ومن تم العمل على دراستها لتحديد بنود الاتفاق كالمدة و السعر، المواصفات المطلوبة.

5- مديرية التّموين: تعتبر هذه المديرية وسيطاً بين المؤسسة والمورّد، فيقوم بإعداد برنامج التّموين إمّا عن طريق جلب الاحتياجات المختلفة للمؤسسة من الدّاخل أو عن طريق الاستيراد، إضافة إلى حرصها على التّخزين الأمثل وتوفير ما تحتاجه المؤسسة من مواد أولية ولوازم بالكمّية المطلوبة وأقل سعر وفي الوقت المناسب، وتضم: دائرة الشّراء.

الشكل رقم(2-2): الهيكل التنظيمي لمؤسسة ALFAPIPE الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز



المصدر: مصلحة المستخدمين

المطلب الثالث: أهمية ونشاط المؤسسة

أولاً: الأهمية

تقوم وحدة الأنابيب الحلزونية " ALFA PIPE " دورا كبيرا في التنمية الاقتصادية على الصعيد الوطني و المحلي، حيث تتعامل مع كل من شركة سوناطراك و سونلغاز و محاور الرش الخاصة بقطاع الري الخ، حيث تقو بتغطية حوالي % 60¹ من احتياجات السوق الوطنية.

على الصعيد المحلي : فهي تساهم في تشغيل حوالي² 969 عاملا مما يعني امتصاص جزء من البطالة الموجودة على مستوى المنطقة و التشغيل يشمل جميع المستويات، كرجال الأمن الداخلي، السائقين، المسيرين، العمال داخل الورشات، المهندسين ... الخ، كما تساهم في فك العزلة عن مناطق الجنوب بصفة عامة، منطقة غرداية بصفة خاصة، مما يزيد من فعالية دورها و موقعها الإستراتيجي و القريب من أهم مناطق تواجد الحقول البترولية كحاسي مسعود، حاسي الرمل، عين آميناس مع مساهمتها في زيادة إيرادات الولاية من خلال الضرائب التي تقوم بدفعها إلى مصلحة الضرائب.

على الصعيد الدولي : لعبت الوحدة دورا فعال في نشر السمعة الحسنة على مستوى جودة منتجات المؤسسات الوطنية، وذلك بعد تحصلها على شهادتين: الأولى في الجودة العالمية ISO 9001 والثانية شهادة المعهد الأمريكي البترولي " APIGI " ، مما يعني الجودة العالية لمنتجاتها، مع احترام مواعيد تسليمات الطلبات قدر الإمكان، كما تسعى المؤسسة إلى الحفاظ على مركزها في السوق.

ثانياً: أهداف المؤسسة

تسعى المؤسسة لتحقيق العديد من الأهداف وهذا لتغطية الاحتياج الوطني وخاصة لمؤسسات سوناطراك، سونلغاز، قطاع الري والبناء، ويمكن تلخيص هذه الأهداف في:

- المساهمة في تغطية الاحتياجات الوطنية (قطاع المحروقات و الري .
- السعي لجلب الكفاءات البشرية والعمل على استقرارها من خلال التدريب والتكوين المستمر
- تخفيض التكاليف لتتمكن من بيع منتجاتها بسعر تنافسي يضمن لها حصتها السوقية وبالتالي تحقيق معدلات الربحية المطلوبة
- العمل على تخفيض الديون لتفادي العوائق الناجمة عنها .
- المساهمة في تنمية المنطقة ، والعمل على امتصاص البطالة وذلك بخلق مناصب شغل جديدة .
- تطبيق مقاييس الجودة العالمية لمنتجاتها .

¹ - مصلحة المالية والمحاسبة.

² - نفس المرجع.

- العمل على الاحتكاك بالمؤسسات الأجنبية من أجل اكتساب التكنولوجيا الجديدة في مجال عملها.
- المساهمة في التنمية الوطنية وذلك من خلال تمويل الخزينة العمومية .
- محاولة كسب مستثمرين أجانب من خلال التسويق الإلكتروني.

ثالثا: نشاط ومعاملات المؤسسة

1- نشاط المؤسسة:

يتمثل نشاطها الأساسي في إنتاج الأنابيب المصنوعة من الصلب بغرض نقل البترول و الغاز الطبيعي و الماء و كل السوائل الواقعة تحت الضغط العالي.

و تبلغ الطاقة الإنتاجية للمؤسسة في الحالة العادية 100000^1 طن سنويا، حيث تستطيع المؤسسة إنتاج أنابيب يتراوح قطرها ما بين 106 ملم و 1625^2 ملم و هو أعلى قطر يميز الوحدة عن باقي المؤسسات الأخرى في المجمع و طوله بين 7 أمتار إلى 13 مترا، و من أهم الأنشطة التي تقوم بها الوحدة هي:

- صناعة الأنابيب الخاصة بنقل البترول والغاز.
- بيع منتجات أنابيب إلى بعض المؤسسات الخاصة.
- بيع مشتقات وبقايا الحديد إلى مؤسسات خاصة.

إن المواد الأولية المستعملة في الإنتاج تكون على شكل ملفوفات حديدية " La bobine " أي لفائف حديد خام بالدرجة الأولى يتم الحصول عليها إما من مجمع الحديد و الصلب بالحجار أو عن طريق الاستيراد من الخارج ألمانيا، اليابان، فرنسا، وصل وزن هذه الملفوفات في الحالات العادية إلى حوالي 20 طن.

تعمل وحدة الأنابيب الحلزونية بثلاثة فرق عمل وبمعدل 24/24 ساعة بتناوب في اليوم وباستمرار دون توقف حتى أيام العطل والأعياد الدينية والوطنية، في حالة ما إذا كان هنالك طلبات كثيرة كما أنها تعمل بثلاثة خطوط إنتاجية أي بالترتيب في عملية الإنتاج.

مراحل الإنتاج: تمر بثلاثة ورشات

أ- الورشة الأولى:

هي الخاصة بتحويل المادة الأولية La bobine acier إلى الأنابيب حلزونية بالتلحيم وتتم هذه

العملية كما يلي:

- يتم أولا وضع الشريط الملفت من الصلب La bobine في الآلة M3 التي تقوم بفتحه.
- تهيئة التدفقات من طرف الآلة M4 حيث تستقبل الشريط من الآلة M3 ثم تقوم بتهيئة جوانب

¹- مصلحة المالية والمحاسبة.

²- نفس المرجع.

الشريط تم يذهب إلى التلحيم.

- تقطيع الأنبوب طول بين 7 متر، 13 متر ثم تنظف من التلحيم من الداخل والخارج من طرف الآلات M10، M9 ، M17
- مراقبة بصرية داخل و خارج الأنبوب تتم هذه المراقبة بالعين المجردة كما تستعمل الآلات اليدوية للتأكد من عدم وجود خلل داخل الأنبوب حيث تتم هذه العملية بتسليط الضوء داخل الأنبوب و تدويره.
- مراقبة بالفحص الإشعاعي من طرف الآلة "Radiographie" M23 تتم مراقبة الأنبوب أولاً بالأشعة X1 لملاحظة تحت البنية الكيميائية وذلك بتوصيل جهاز الإشعاع بشاشة مرئية.
- تجارب مقاومة الضغط من طرف منصة التجارب المائية M 24 الخاصة بتوازن السوائل.
- الشحذ الطرفي للأنابيب من طرف الآلة M25 (Chanfrinage)
- مراقبة مستمرة بالموجات الصوتية من طرف NDT
- مراقبة بالتخطيط الإشعاعي من طرف الآلة M29 يتم عرض الأنبوب للأشعة X2 ويتم تسجيل على شريط فيم ، ويتم عرض الأنبوب على جهاز الإضاءة حيث تتم المراقبة لكامل الأنبوب. بعد تكملة هذه المرحلة يرسل إلى الورشتين الخاصتين بالتغليف.

ب- الورشة الثانية:

التغليف الخارجي: قبل تغليفه يجب تنظيفه ثم تجفيفه إن الهدف من التغليف الخارجي للأنبوب هو الحماية من عوامل البيئة المحيطة به كالحرارة و الرطوبة يحتوي هذا التغليف على طبقة أو طبقتين حسب طلب الزبون وذلك باستعمال إحدى الطرق التالية:

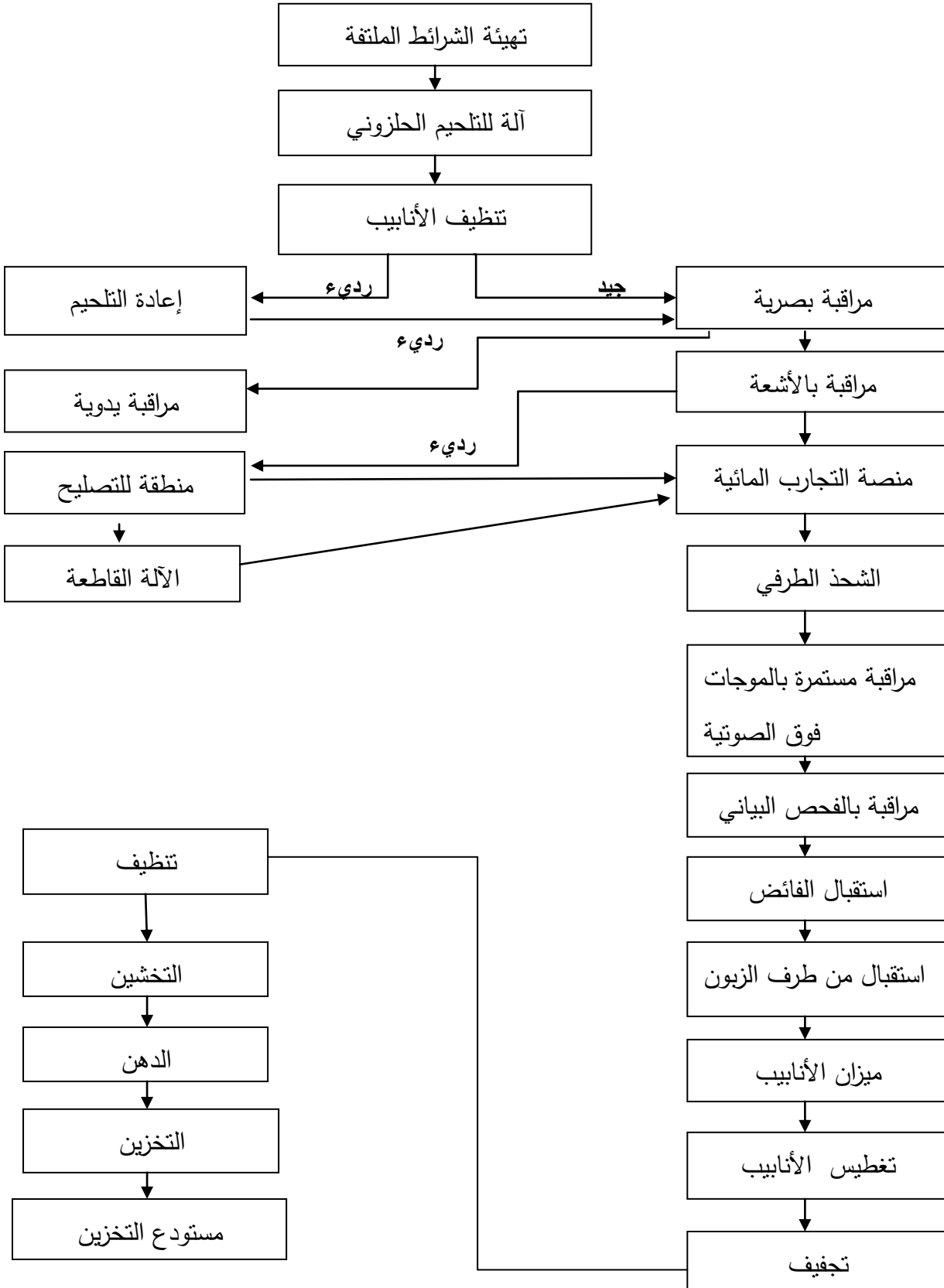
- التغليف باستعمال المواد الرطبة الهيدروكربونية (غاز الفحم) ، طبقة أو طبقتين من طلاء.
- التغليف البولييثيلان polyéthylène من خلال شريط ملتف على الأنبوب بعد تسخينه لإزالة الرطوبة ،ثم استعمال المساحيق الحاكة خارجيا لإزالة قشور الأكسيد و الصدئ، وضع طبقة من البلاستيك أبيض لمنع الحرارة ثم يتم صب البولييثيلان ثم وضع طبقة من البلاستيك أسود الواقي من الرطوبة ، وفي الأخير تتم عملية التبريد برش الماء.

ج- الورشة الثالثة:

التغليف الداخلي : يتم هذا التغليف بنوعين بعد عملية التنظيف الداخلي كما يلي:

- التغليف ب Grenaille حيث يتم وضع هذه المادة داخل الأنبوب وهو في حالة تدوير بسرعة كبيرة جدا.
- التغليف بالإبوكسي epoxy حيث يوضع الأنبوب في حالة دوران وتلتصق هذه المادة بواسطة جهاز للرش القائم على سطح يتحرك داخل الأنبوب ، ويتم التجفيف بالهواء الساخن.

الشكل رقم (2-3): نشاط المؤسسة



المصدر: من دائرة الإنتاج

2- معاملات المؤسسة¹

أ- فئة الموردين:

1- الموردون داخليين:

- ❖ مؤسسة ALFA SID التي تختص ببيع المادة الأولية ملفوفة الفولاذ. La bobine acier
- ❖ مؤسسة NAFTAL مختصة في بيع الزيوت و الوقود.
- ❖ مؤسسة ENGI تهتم ببيع الأكسجين و الآزوت.
- ❖ مؤسسة ENTPL تمون المؤسسة بسلك التلحيم.
- ❖ مؤسسة ENAPCI مختصة في بيع مواد الطلاء.
- ❖ مؤسسة ENAP SIG مختصة في الغاز و الكهرباء.

2- الموردون خارجيين:

- ❖ مؤسسة ATOFIN الفرنسية تهتم بإنتاج مواد التغليف بالبوليثلان Polyéthylène
- ❖ مؤسسة PER MAX –INDUSTRIES U.KLTD متعددة الجنسيات بلندن تهتم ببيع ملفوفة الفولاذ.
- ❖ مؤسسة SGG الألمانية يتعلق نشاطها بإنتاج قطع الغيار الخاصة بالماء.
- ❖ مؤسسة HEELARBATOR ALLEVORD الفرنسية تنتج Grenaille
- ❖ مؤسسة CONTROLAB الفرنسية تختص بإنتاج وسائل المراقبة المخبرية.
- ❖ مؤسسة VALMECA SA فرنسية تختص في قطع الغيار ميكانيكي.
- ❖ مؤسسة W. K المملكة المتحدة.
- ❖ مؤسسة STROWAG ألمانية تختص في قطع الغيار كهرباء.
- ❖ مؤسسة GUY فرنسية تختص في قطع الغيار.
- ❖ مؤسسة AVY فرنسية تختص في قطع الغيار كهرباء.
- ❖ مؤسسة ACELOR فرنسية تختص في حديد و صلب.

فئة العملاء

- ❖ عملاء الدائمين مثل سوناطراك، سونالغاز .
- ❖ عملاء مؤقتين مثل مقاولين البناء.
- ❖ فئة الوسطة و يمثلون تجار الجملة و التجزئة و الوكلاء وهم تابعين لمؤسسة.
- ❖ الحكومة :باعتبارها المشرع الأول و الأخير للقوانين و التشريعات المتعلقة بنشاط المؤسسة في مجال الضرائبالخ.

¹-بناءا عن معلومات مصلحة الموارد البشرية

المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج

نقوم في هذا المبحث بتقديم المصلحة وذلك في المطلب الأول تم في المطلب الثاني عرض القوائم أما في المطلب الثالث نقوم بتحليل النتائج.

المطلب الأول: عرض النتائج

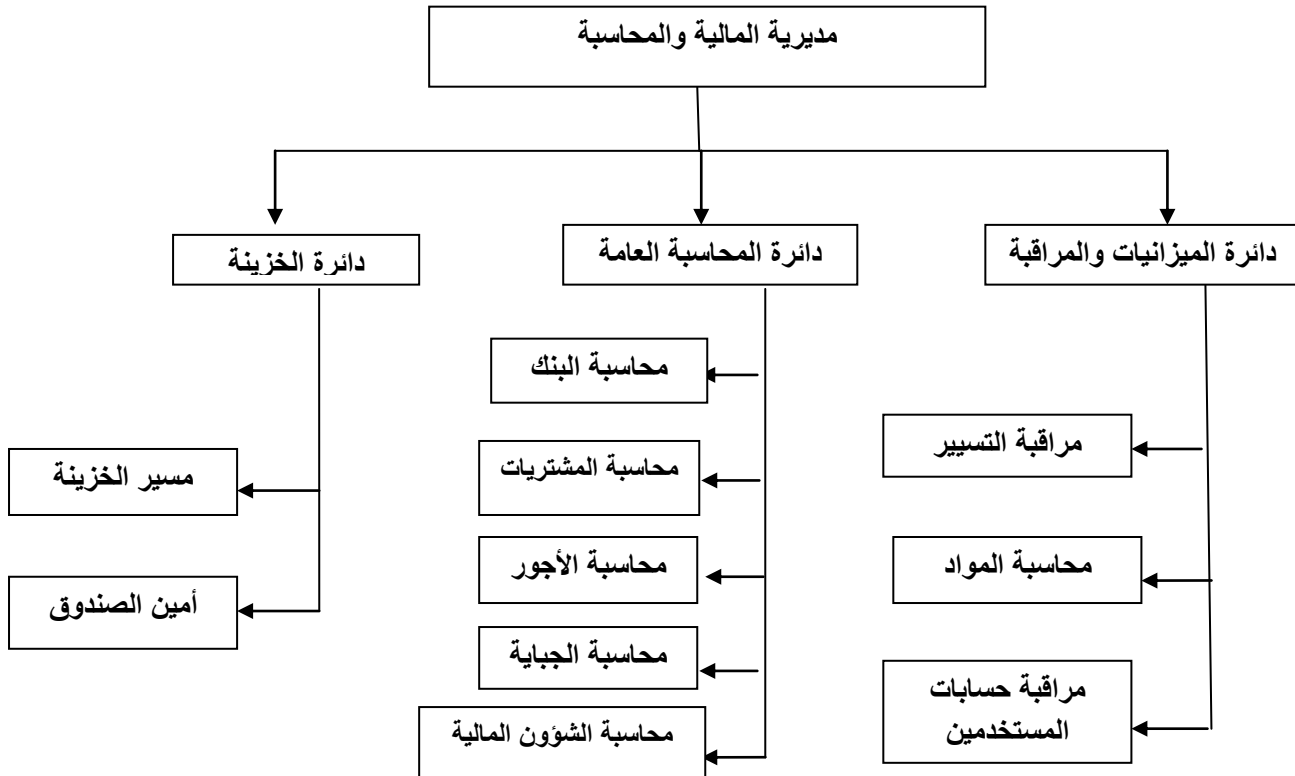
أولاً: تقديم إدارة المحاسبة والمالية

تعد دائرة (إدارة) المحاسبة والمالية من أهم المديريات لدى المؤسسة وذلك لأن عملها حساس نوعاً ما مقارنة مع باقي المديريات، وفي ما يلي تحليل وصفي لإدارة المحاسبة والمالية وهيكلها التنظيمي

1: تعريف مديرية المالية و المحاسبة:

تقوم بالعمليات المالية و المحاسبية و تطبيق إجراءات و أنظمة المحاسبة بتحليل الحسابات ومراقبة مختلف التصريحات من رقم الأعمال والضرائب كما تقوم بإعداد مختلف الدفاتر و السجلات المحاسبية كما تقوم بمراقبة التسيير و الشؤون المالية.

الشكل رقم (2-4): يوضح الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات دائرة المحاسبة والمالية للمؤسسة

2- تحليل وتوصيف مديرية المالية و المحاسبة: تنقسم إلى ثلاثة (مديريات) أو دوائر:

أ- دائرة الخزينة: تهتم بكل ما يتعلق بالمعاملات مع البنوك وهي المسؤولة عن المال الموضوع في المؤسسة نقدا ويتمثل ذلك في الصندوق وتتكون هذه الدائرة من:

- مسير للخزينة
- أمين الصندوق

ب- دائرة المحاسبة والعمامة: تلعب دورا محوريا ومهما فكل العمليات المحاسبية في المؤسسة تكون من المصالح التالية:

- محاسبة البنك
- محاسبة المشتريات
- محاسبة الأجور
- محاسبة الجباية
- محاسبة الشؤون المالية

ج- دائرة الميزانيات والمراقبة: تهتم هذه الدائرة بإعداد الميزانيات التقديرية ومراقبة التسيير في المؤسسة وتنقسم إلى ثلاثة مصالح:

- مراقبة التسيير
- محاسبة المواد
- مراقبة حسابات المستخدمين

نستج من الشكل أن محاسبة المواد التي تعتبر من بين أدوات المحاسبة التحليلية تتبع دائرة الميزانيات والمراقبة وهذا لأهمية في تحديث الانحرافات التي تساعد نظام الرقابة في اتخاذ القرار.

ثانيا: الأدوات والبيانات

1- الأدوات المستعملة في جمع البيانات

بعد اختيار عينة الدراسة يتم تحديد أدوات البحث المستعملة في جمع البيانات ومعالجتها، ومن بين هذه الأدوات:

1- المقابلة

لقد تم الاعتماد في اغلب الحالات على أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد عينة الدراسة، والمتمثلين في رئيس المركز وكذا رؤساء الفروع في المؤسسة وبالأخص رئيس فرع المحاسبة والمالية، وهذا بغرض الحصول على البيانات بشكل أدق، حتى يتسنى لنا تحديد النتائج بشكل واضح، فمن جهة المعلومات اللازمة لإتمام¹

2-القوائم المالية

تم الحصول على بعض القوائم المالية والمتمثلة في: الميزانيات و ميزان المراجعة وجدول حسابات النتائج لسنوات (2012 إلى 2016) وهذا من أجل معالجة بياناتها للوصول إلى العلاقة الموجودة بين متغيري الدراسة.

¹ - أنظر الملحق (1).

2- عرض البيانات

تم عرض البيانات حسب نوع التكاليف والنتيجة وفي الأخير تم تحليل كل نوع على حدى لاكتشاف الانحرافات.

أ. تكاليف شراء المواد الأولية

جدول رقم(1-1): يوضح تكلفة شراء المواد الأولية لسنوات (2012-2016)

| 2016 | 2015 | 2014 | 2013 | 2012 | |
|-------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|--------------------------|-------------------------|
| 2 291 296 804,48 | 7 563 728 361,98 | 4 706 779 413,91 | 6 211 770 251,57 | 8 745 661 633,92 | سعر الشراء |
| 237 840 592,14 | 785 128 154,87 | 488 571 886,74 | 644 792 552,39 | 907 814 883,50 | الجمارك |
| 148 650 370,08 | 490 705 096,79 | 305 357 429,21 | 402 995 345,24 | 567 384 302,19 | وكيل العبور |
| 23 784 059,21 | 78 512 815,49 | 48 857 188,67 | 64 479 255,24 | 90 781 488,35 | تأمين |
| 247 651 516,56 | 817 514 691,26 | 508 725 477,07 | 671 390 245,17 | 945 262 247,44 | النقل |
| 657 926 537,99 | 2 171 860 758,41 | 1 351 511 981,69 | 1 783 657 398,04 | 2 511 242 921,48 | مجموع تكاليف مباشرة |
| 5 946 014,80 | 19 628 203,87 | 12 214 297,17 | 16 119 813,81 | 22 695 372,09 | اليد العاملة |
| 17 838 044,41 | 58 884 611,62 | 36 642 891,51 | 48 359 441,43 | 68 086 116,26 | مصاريف أخرى |
| 23 784 059 21 | 78 512 815,49 | 48 857 188,68 | 64 479 255,24 | 90 781 488,35 | مجموع تكاليف غير مباشرة |
| 2 973 007 401,68 | 9 814 101 935,88 | 6 107 148 584,28 | 8 059 906 904,85 | 11 347 686 043,75 | تكلفة الشراء |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 02.

ب. تكاليف الإنتاج

جدول رقم (1-2): يوضح تكلفة إنتاج الأنابيب في سنة 2012

| رقم الحساب | البيان | الورشات | | | |
|-----------------------|------------------------|------------------|-----------------|-----------------|----------------|
| | | تلحيم | التغليف الخارجي | التغليف الداخلي | |
| | | | | التغليف بـ PE | التغليف بـ EPX |
| 601 | مواد الأولية المستعملة | 6 185 109 524,73 | 10 006 052,52 | 293 985 536,95 | 69 803 546,58 |
| التكاليف المباشرة | | | | | |
| 602 | طاقة وزيوت | 15 812 615,70 | 11 859 461,84 | 10 871 173,37 | 10 871 173,07 |
| 602 | قطع غيار مستعملة | 60 061 085,70 | 45 045 814,27 | 41 291 996,42 | 41 291 996,42 |
| 62 | خدمات | 115 873 144,51 | 105 941 160,69 | 105 941 160,69 | 3 310 661,27 |
| 63 | مصاريف المستخدمين | 149 008 260,17 | 219 984 692,31 | 159 778 209,83 | 112 158 514,40 |
| | التكاليف المباشرة | 340 755 106,08 | 382 831 129,11 | 317 882 540,30 | 167 632 345,15 |
| التكاليف الغير مباشرة | | | | | |
| 64 | ضرائب ورسوم | 32 402 031,10 | 24 301 523,33 | 22 276 396,38 | 22 276 396,38 |
| 65 | مصاريف خارج الاستغلال | 371 917,65 | 278 938,24 | 255 693,39 | 255 693,39 |
| 66 | مصاريف مالية | 94 209 504,70 | 70 657 128,53 | 64 769 034,48 | 64 769 034,48 |
| 68 | مصاريف اهتلاك ومؤونة | 18 394 908,88 | 6 925 875,49 | 5 372 489,07 | 5 227 018,42 |
| | التكاليف الغير مباشرة | 145 378 362,34 | 102 163 465,58 | 92 673 613,32 | 92 528 142,67 |

| | منتوج نصف مصنع Soudage | منتوج نصف مصنع Parachevment | منتوج تام الصنع أنابيب | |
|-------------------------------|------------------------|-----------------------------|------------------------|----------------|
| المبالغ الاجمالية | 6 671 242 993,15 | 495 000 647,22 | 704 541 690,58 | 329 964 034,41 |
| الكمية | 222 256,38 | 161 954,31 | 152 645,84 | 151 021,09 |
| سعر تكلفة الانتاج الوحدوية | 30 015,98 | 3 056,42 | 4 615,53 | 2 184,89 |

المصدر: من إعداد الطالبتين وبالاعتماد على الملحق رقم 03 و الملحق رقم 04.

جدول رقم (1-3): يوضح تكلفة إنتاج الأنابيب خلال سنة 2013

| رقم الحساب | البيان | الورشات | | | |
|-----------------------|------------------------|------------------|-----------------|-----------------|----------------|
| | | تلحيم | التغليف الخارجي | التغليف الداخلي | |
| | | | | PE التغليف بـ | EPX التغليف بـ |
| 601 | مواد الأولية المستعملة | 7 035 494 071,35 | 10 809 196,29 | 603 440 836,44 | 140 272 916,20 |
| التكاليف المباشرة | | | | | |
| 602 | طاقة وزيت | 15 628 175,19 | 17 759 289,99 | 18 469 661,59 | 19 180 033,19 |
| 602 | قطع غيار مستعملة | 39 257 649,09 | 44 610 964,88 | 46 395 403,48 | 48 179 842,07 |
| 62 | خدمات | 47 729 804,06 | 54 238 413,71 | 56 407 950,26 | 58 577 486,81 |
| 63 | مصاريف المستخدمين | 237 384 928,84 | 226 300 493,94 | 170 009 604,88 | 158 395 131,41 |
| المجموع | | 340 000 557,19 | 342 909 162,52 | 291 282 620,20 | 284 332 493,47 |
| التكاليف الغير مباشرة | | | | | |
| 64 | ضرائب ورسوم | 57 524 402,68 | 65 368 639,41 | 67 983 384,98 | 70 598 130,56 |
| 65 | مصاريف خارج الاستغلال | 7 643 886,20 | 8 686 234,32 | 9 033 683,69 | 9 381 133,07 |
| 66 | مصاريف مالية | 105 639 681,18 | 120 045 092,25 | 124 846 895,94 | 129 648 699,63 |
| 68 | مصاريف اهتلاك ومؤونة | 16 700 620,92 | 3 913 346,71 | 7 409 982,72 | 4 296 817,15 |
| المجموع | | 187 508 590,98 | 198 013 312,69 | 209 273 947,33 | 213 924 780,40 |

| | منتوج نصف مصنع Soudage | منتوج نصف مصنع Parachevment | منتوج تام الصنع أنابيب | |
|-------------------------------|---------------------------|--------------------------------|------------------------|----------------|
| المبالغ الاجمالية | 7 563 003 219,52 | 551 731 671,49 | 1 103 997 403,97 | 638 530 190,07 |
| الكمية | 236 638,52 | 268 397,24 | 279 060,00 | 280 732,78 |
| سعر تكلفة الانتاج الوحدوية | 31 960,15 | 2 055,65 | 3 956,13 | 2 274,51 |

من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 03 والملحق رقم 05.

جدول رقم(1-4): يوضح تكلفة إنتاج الأنابيب لسنة 2014

| رقم الحساب | البيان | تلحيم | الورشات | | |
|-----------------------|------------------------|------------------|-----------------|-----------------|----------------|
| | | | التغليف الخارجي | التغليف الداخلي | |
| | | | | التغليف بـ PE | التغليف بـ EPX |
| 601 | مواد الأولية المستعملة | 3 891 172 959,14 | 6 977 907,18 | 230 921 872,02 | 50 504 279,24 |
| التكاليف المباشرة | | | | | |
| 602 | طاقة وزيوت | 10 054 317,26 | 10 563 337,69 | 10 148 959,46 | 10 249 920,97 |
| 602 | قطع غيار مستعملة | 48 492 896,73 | 42 431 284,64 | 31 823 463,48 | 28 792 657,43 |
| 63 | مصاريق مستخدمين | 382 619 989,92 | 333 032 413,97 | 240 416 584,02 | 221 692 409,95 |
| 68 | مصاريق اهتلاك و مؤونة | 19 510 102,38 | 4 982 277,32 | 12 724 132,12 | 4 664 535,64 |
| المجموع | | 460 677 306,29 | 391 009 313,62 | 295 113 139,07 | 265 399 523,99 |
| التكاليف الغير مباشرة | | | | | |
| 64 | ضرائب ورسوم | 30 444 213,98 | 26 638 687,23 | 19 979 015,42 | 18 076 252,05 |
| 65 | مصاريق خارج الاستغلال | 440 428,93 | 385 375,32 | 289 031,49 | 261 504,68 |
| 66 | مصاريق مالية | 86 829 291,90 | 75 975 630,41 | 56 981 722,81 | 51 554 892,07 |
| 62 | خدمات | 23 316 952,26 | 20 402 333,23 | 15 301 749,92 | 13 844 440,41 |
| المجموع | | 141 030 887,08 | 123 402 026,19 | 92 551 519,65 | 83 737 089,20 |

| | منتوج نصف مصنع Soudage | منتوج نصف مصنع Parachevment | منتوج تام الصنع أنابيب | |
|-------------------------------|------------------------|-----------------------------|------------------------|----------------|
| المبالغ الاجمالية | 4 492 881 152,51 | 521 389 246,99 | 618 586 530,74 | 399 640 892,44 |
| الكمية | 162 042,86 | 138 009,15 | 102 168,98 | 95 590,29 |
| سعر تكلفة الانتاج الوحدوية | 27 726,50 | 3 777,93 | 6 054,54 | 4 180,77 |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 03 والملحق رقم 06.

جدول رقم (1-5): يوضح تكلفة إنتاج الأنابيب لسنة 2015

| رقم الحساب | البيان | الورشات | | | |
|-----------------------|------------------------|------------------|-----------------|-----------------|----------------|
| | | تلحيم | التغليف الخارجي | التغليف الداخلي | |
| | | | | PE التغليف بـ | EPX التغليف بـ |
| 601 | مواد الأولية المستعملة | 8 576 992 571,05 | 14 667 318,22 | 801 722 767,84 | 167 567 569,82 |
| التكاليف المباشرة | | | | | |
| 602 | طاقة وزيوت | 66 359 029,61 | 58 603 757,24 | 62 845 313,98 | 63 171 587,57 |
| 602 | قطع غيار مستعملة | 16 900 255,19 | 14 925 149,72 | 16 005 385,40 | 16 088 480,45 |
| 63 | مصاريف مستخدمين | 505 628 547,20 | 426 657 079,12 | 414 660 029,51 | 399 636 228,77 |
| 68 | مصاريف اهتلاك و مؤونة | 27 549 179,25 | 13 992 970,82 | 24 829 881,56 | 21 833 995,38 |
| المجموع | | 616 437 011,25 | 514 178 956,91 | 518 340 610,44 | 500 730 292,17 |
| التكاليف الغير مباشرة | | | | | |
| 62 | خدمات | 79 993 247,89 | 70 644 566,50 | 75 757 599,36 | 76 150 909,58 |
| 64 | ضرائب ورسوم | 56 518 012,49 | 49 912 843,86 | 53 525 379,46 | 53 803 266,81 |
| 65 | مصاريف خارج الاستغلال | 398 752,49 | 352 150,93 | 377 638,52 | 379 599,10 |
| 66 | مصاريف مالية | 50 603 876,53 | 44 689 883,39 | 47 924 397,44 | 48 173 206,21 |
| المجموع | | 187 513 889,40 | 165 599 444,69 | 177 585 014,77 | 178 506 981,70 |

| | منتوج نصف مصنع Soudage | منتوج نصف مصنع Parachevment | منتوج تام الصنع أنابيب | |
|-------------------------------|------------------------|-----------------------------|------------------------|----------------|
| المبالغ الاجمالية | 9 380 943 471,70 | 694 445 719,81 | 1 497 648 393,05 | 846 804 843,69 |
| الكمية | 348 046,27 | 307 340,93 | 329 677,79 | 331 394,73 |
| سعر تكلفة الانتاج الوحدوية | 26 953,15 | 2 259,53 | 4 542,76 | 2 555,28 |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 03 والملحق رقم 07.

جدول رقم (1-6): يوضح تكلفة إنتاج الأنابيب لسنة 2016

| رقم الحساب | البيان | الورشات | | | |
|-----------------------|------------------------|------------------|-----------------|-----------------|----------------|
| | | تلحيم | التغليف الخارجي | التغليف الداخلي | |
| | | | | PE التغليف بـ | EPX التغليف بـ |
| 601 | مواد الأولية المستعملة | 2 450 811 171,98 | 8 442 704,12 | 348 590 382,93 | 74 541 823,63 |
| التكاليف المباشرة | | | | | |
| 602 | طاقة وزيت | 70 835 903,55 | 75 432 671,17 | 69 551 092,72 | 69 693 849,48 |
| 602 | قطع غيار مستعملة | 13 021 631,43 | 13 866 646,61 | 12 785 447,06 | 12 811 689,77 |
| 63 | مصاريف مستخدمين | 390 723 585,85 | 240 176 843,70 | 229 288 241,04 | 229 580 631,40 |
| 68 | مصاريف اهتلاك و مؤونة | 17 968 070,58 | 19 134 075,97 | 49 112 917,69 | 25 079 139,57 |
| المجموع | | 492 549 191,41 | 348 610 237,44 | 360 737 698,51 | 337 165 310,22 |
| التكاليف الغير مباشرة | | | | | |
| 62 | خدمات | 65 976 423,83 | 70 257 844,32 | 64 779 753,50 | 64 912 716,87 |
| 64 | ضرائب ورسوم | 17 219 827,63 | 18 337 277,14 | 16 907 497,02 | 16 942 200,42 |
| 65 | مصاريف خارج الاستغلال | 1 141 942,89 | 1 216 047,21 | 1 121 230,51 | 1 123 531,88 |
| 66 | مصاريف مالية | 23 933 556,47 | 25 486 681,25 | 23 499 453,27 | 23 547 686,96 |
| المجموع | | 108 271 750,82 | 115 297 849,92 | 106 307 934,30 | 106 526 136,13 |

| | منتوج نصف مصنع Soudage | منتوج نصف مصنع Parachevment | منتوج تام الصنع أنابيب | |
|-----------------------------|------------------------|-----------------------------|------------------------|----------------|
| المبالغ الاجمالية | 3 051 632 114,21 | 472 350 791,48 | 815 636 015,73 | 518 233 269,98 |
| الكمية | 118 628,56 | 126 306,64 | 116 467,79 | 116 679,03 |
| سعر تكلفة الانتاج الوحدي | 25 724,26 | 3 739,71 | 6 003,07 | 3 889,98 |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 03 والملحق رقم 08.

ج. سعر التكلفة والنتيجة التحليلية

جدول رقم(1-7): يوضح سعر التكلفة للمنتوج تام الصنع الأنابيب الحلزونية لسنوات الخمس

| سعر التكلفة | مصاريف التوزيع | تكلفة الإنتاج المباع | |
|-------------------|-------------------|----------------------|------|
| 7 029 731 305,48 | 6 699 767 271,07 | 329 964 034,41 | 2012 |
| 11 225 184 582,88 | 10 586 654 392,81 | 638 530 190,07 | 2013 |
| 3 470 251 633,44 | 3 070 610 741,00 | 399 640 892,44 | 2014 |
| 13 028 577 354,21 | 12 181 772 510,52 | 846 804 843,69 | 2015 |
| 4 192 082 301,03 | 3 673 849 031,05 | 518 233 269,98 | 2016 |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملاحق السابقة والملحق رقم 10.

بعد تحميل كل المصاريف غير المباشرة للمنتوج، وحساب سعر التكلفة، يتم حساب النتيجة التحليلية لكل منتوج، من خلال رقم الأعمال الموضح في الجدول التالي، ويتم حساب النتيجة التحليلية من خلال العلاقة التالية:

$$\text{النتيجة التحليلية} = \text{رقم الأعمال} - \text{سعر التكلفة}$$

جدول رقم(1-8): يوضح رقم الأعمال خلال السنوات الخمس

| منتوج النهائي الانابيب | رقم الأعمال | | |
|------------------------|-------------|------------|------|
| | س ب و | ك | |
| 6 631 659 009,05 | 43912,14 | 151 021,09 | 2012 |
| 13 104 863 401,85 | 46680,92 | 280 732,78 | 2013 |
| 4 794 469 330,17 | 50156,45 | 95 590,29 | 2014 |
| 17 975 726 368,74 | 54242,64 | 331 394,73 | 2015 |
| 6 271 481 102,28 | 53749,86 | 116 679,03 | 2016 |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المؤسسة والملحق رقم 11-12-13.

وفيما يلي جدول يبين حساب النتيجة التحليلية للمنتوج تام الصنع الأنابيب الحزونية:

الجدول رقم(1-9): يوضح حساب النتيجة التحليلية للمنتوج تام الصنع الأنابيب الحزونية لسنوات الخمس

| نتيجة تحليلية | سعر التكلفة | رقم | |
|------------------|-------------------|-------------------|------|
| -398 072 296,43 | 7 029 731 305,48 | 6 631 659 009,05 | 2012 |
| 1 879 678 818,97 | 11 225 184 582,88 | 13 104 863 401,85 | 2013 |
| 1 324 217 696,73 | 3 470 251 633,44 | 4 794 469 330,17 | 2014 |
| 4 947 149 014,53 | 13 028 577 354,21 | 17 975 726 368,74 | 2015 |
| 2 079 398 801,25 | 4 192 082 301,03 | 6 271 481 102,28 | 2016 |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدولين السابقين

د- الفروقات (الانحرافات)

جدول رقم(1-10): دراسة الفروقات بين التكلفة الفعلية والتكلفة في ميزان المراجعة لسنة 2012

| 2012 | | |
|----------------|-----------------------|------------|
| الفرقات | التعيين | رقم الحساب |
| - | مواد أولية مستعملة | 601 |
| 923 854,85 | طاقة وزيوت | 602 |
| - | قطع غيار مستعملة | 602 |
| 38 525 305,24 | مادة اولية غير مخزنة | 607 |
| 49 091 064,10 | خدمات | 62 |
| 159 496 254,38 | مصاريف المستخدمين | 63 |
| 5 153,07 | ضرائب ورسوم | 64 |
| 1 586 028,24 | مصاريف خارج الاستغلال | 65 |
| - | مصاريف مالية | 66 |
| - | مصاريف اهتلاك ومؤونات | 68 |
| 249 627 659,88 | المجموع | |

من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المؤسسة والملحق رقم 09.

جدول رقم(1-11): دراسة الفروقات بين التكلفة الفعلية والتكلفة في ميزان المراجعة لسنة 2013

| 2013 | | |
|----------------|-----------------------|------------|
| الفرقات | التعيين | رقم الحساب |
| - | مواد أولية مستعملة | 601 |
| - | طاقة وزيوت | 602 |
| - | قطع غيار مستعملة | 602 |
| 56 001 868,52 | مادة اولية غير مخزنة | 607 |
| 245 859 820,98 | خدمات | 62 |
| 375 785 421,47 | مصاريف المستخدمين | 63 |
| - | ضرائب ورسوم | 64 |
| - | مصاريف خارج الاستغلال | 65 |
| - | مصاريف مالية | 66 |
| - | مصاريف اهتلاك ومؤونات | 68 |
| 677 647 110,97 | المجموع | |

من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المؤسسة والملحق رقم 09.

جدول رقم(1-12): دراسة الفروقات بين التكلفة الفعلية والتكلفة في ميزان المراجعة لسنة 2014

| 2014 | | |
|----------------|-----------------------|------------|
| الفرقات | التعيين | رقم الحساب |
| - | مواد أولية مستعملة | 601 |
| 5 308 149,87 | طاقة وزيوت | 602 |
| - | قطع غيار مستعملة | 602 |
| 32 265 506,85 | مادة اولية غير مخزنة | 607 |
| 46 183 699,12 | خدمات | 62 |
| 90 602 842,28 | مصاريف المستخدمين | 63 |
| - | ضرائب ورسوم | 64 |
| 728 507 375,55 | مصاريف خارج الاستغلال | 65 |
| - | مصاريف مالية | 66 |
| - | مصاريف اهتلاك ومؤونات | 68 |
| 902 867 573,68 | المجموع | |

من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المؤسسة والملحق رقم 09.

جدول رقم(1-13): دراسة الفروقات بين التكلفة الفعلية والتكلفة في ميزان المراجعة لسنة 2015

| 2015 | | |
|------------------|-----------------------|------------|
| الفرقات | التعيين | رقم الحساب |
| 65 325 841,11 | مواد أولية مستعملة | 601 |
| 963 671 789,46 | طاقة وزيوت | 602 |
| 65 697 292,65 | قطع غيار مستعملة | 602 |
| 60 541 714,72 | مادة اولية غير مخزنة | 607 |
| 202 696 075,31 | خدمات | 62 |
| 61 418 560,80 | مصاريف المستخدمين | 63 |
| 260,00 | ضرائب ورسوم | 64 |
| 1 125 714,08 | مصاريف خارج الاستغلال | 65 |
| - | مصاريف مالية | 66 |
| - | مصاريف اهتلاك ومؤونات | 68 |
| 1 420 477 248,13 | المجموع | |

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على معلومات المؤسسة والملحق رقم 09.

جدول رقم(1-14):دراسة الفروقات بين التكلفة الفعلية والتكلفة في ميزان المراجعة لسنة 2016

| 2016 | | |
|------------------|-----------------------|------------|
| الفروقات | التعين | رقم الحساب |
| - | مواد أولية مستعملة | 601 |
| - | طاقة وزيوت | 602 |
| 117 843 504,36 | قطع غيار مستعملة | 602 |
| 49 213 077,63 | مادة أولية غير مخزنة | 607 |
| 661 227 995,35 | خدمات | 62 |
| 606 898 230,54 | مصاريف المستخدمين | 63 |
| 14 428 310,00 | ضرائب ورسوم | 64 |
| 7 022 930,15 | مصاريف خارج الاستغلال | 65 |
| - | مصاريف مالية | 66 |
| - | مصاريف اهتلاك ومؤونات | 68 |
| 1 456 634 048,03 | المجموع | |

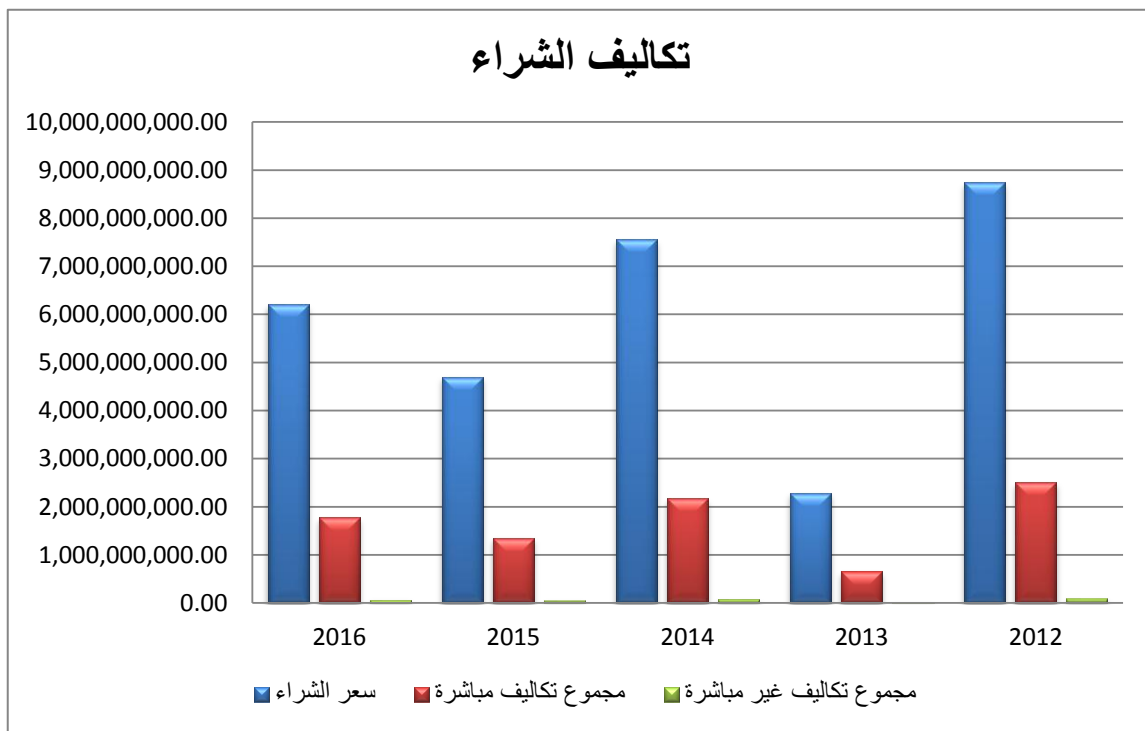
المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على معلومات المؤسسة والملحق رقم 09.

3- تحليل النتائج المعروضة

توجد عدة أسباب تؤدي إلى ظهور الانحرافات منها ما يتعلق بالكمية وما يتعلق بالسعر، وتتجه الأنظار إلى الانحرافات غير الملائمة، لما تسببه من سوء التسيير والابتعاد عن الأهداف المحددة، ولكن نظرا لتعدد مكونات عناصر التكلفة، من مواد ولوازم مستهلكة وكذا تعدد الأقسام ومراكز المسؤولية، إذا لم يعاد النظر في صلاحيات التقديرات، فان التفسير الذي يمكن أن يعطى على الانحرافات غير الملائمة هو التالي:

أ- تحليل نتائج تكاليف الشراء

الشكل رقم(2-5): يوضح تكاليف الشراء لسنوات الخمس



المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم(1-1).

يعتمد نشاط المؤسسة في صناعة الأنابيب الحلزونية الناقلة لغاز حسب الطلبية المطلوبة من طرف الزبون وشروط تلييته فإن مادتها الأساسية المستعملة في أغلب الأحيان يتم اقتنائها من الخارج مما يلاحظ من خلال الشكل رقم تفاوت في أسعار شراء بسبب عدم استقرار أسعار سوق المحلية والخارجية¹.

نلاحظ أن في سنة 2012 تم تحديد نسبة شراء المادة الأولية بقيمة 29,63 والذي تعتبر أكبر قيمة من السنوات الأخرى رغم تحقيقها لخسارة في نفس السنة إلا أن المؤسسة أرادت بذلك كسب زبون دائم لها لقبولها مشروع بالخسارة، وذلك للحصول على أرباح مستقبلية (أي تحمل تكاليف أنية من أجل أرباح مستقبلية).

في سنة 2013 و 2015 كان المشروع جيد حيث حققت ربحا ملحوظا مع ذلك حقق تكاليف مباشرة أقل من السنوات الأخرى.

أما بنسبة لتكاليف الغير مباشرة لسنوات الخمس فكانت تتمتع باستقرار نسبي.

ب-تكاليف الإنتاج

جدول رقم(2-1): يوضح نسب تكاليف الإنتاج في الورشات لسنة 2012

| رقم الحساب | البيان | الورشات | | | |
|-----------------------|------------------------|---------|-----------------|-----------------|----------------|
| | | تلحيم | التغليف الخارجي | التغليف الداخلي | |
| | | | | التغليف بـ PE | التغليف بـ EPX |
| التكاليف المباشرة | | | | | |
| 601 | مواد الأولية المستعملة | 94,78 | 2,55 | 48,05 | 29,40 |
| 602 | طاقة وزيوت | 0,24 | 3,02 | 1,78 | 4,58 |
| 602 | قطع غيار مستعملة | 0,92 | 11,47 | 6,75 | 17,39 |
| 62 | خدمات | 1,78 | 26,97 | 17,31 | 1,39 |
| 63 | مصاريف المستخدمين | 2,28 | 56,00 | 26,11 | 47,24 |
| التكاليف الغير مباشرة | | | | | |
| 64 | ضرائب ورسوم | 22,29 | 23,79 | 24,04 | 24,08 |
| 65 | مصاريف خارج الاستغلال | 0,26 | 0,27 | 0,28 | 0,28 |
| 66 | مصاريف مالية | 64,80 | 69,16 | 69,89 | 70,00 |
| 68 | مصاريف اهتلاك ومؤونة | 12,65 | 6,78 | 5,80 | 5,65 |

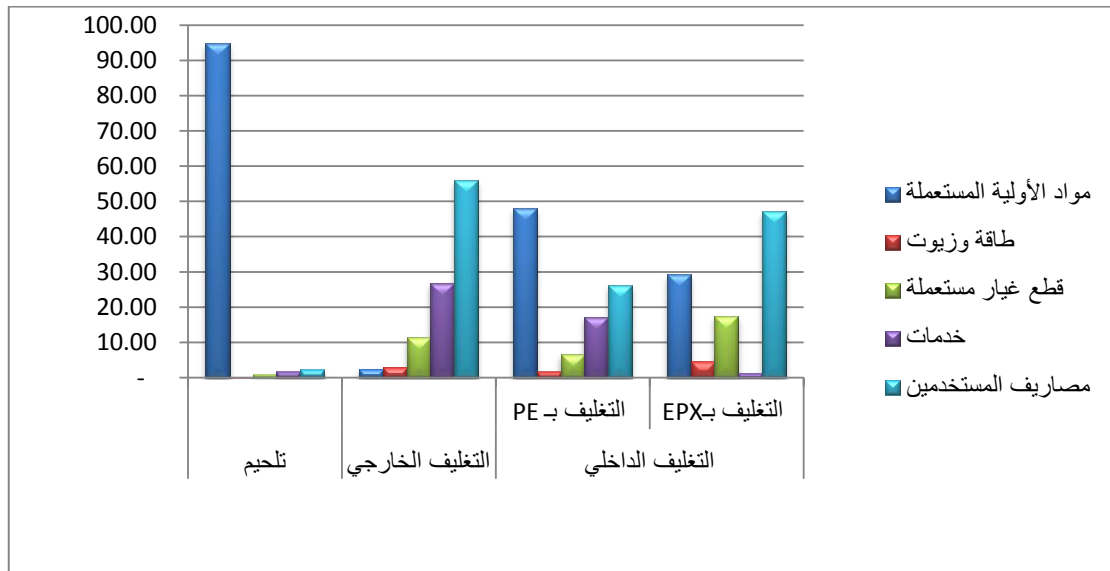
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (2-1).

¹-انظر الملحق رقم 01.

نلاحظ من خلال الجدول أن كميات المواد الأولية المستعملة في ورشة التلحيم أكبر من الورشات الأخرى بنسبة % 94,78 هذا ما نلاحظه في الشكل رقم (2-6) ويرجع ذلك لأن في الورشة الأول يتم استعمال المواد الأولية بكمية أكبر لأنها هي المادة الأساسية للمنتوج ومن تم نلاحظ أن الكمية في الورشات التالية تقل،

نلاحظ مصاريف المستخدمين تقدر بـ % 56,00 كأكبر نسبة في ورشة التغليف الخارجي يليها مباشرة الورشة الأخيرة (التغليف بـ EPX) لإتمام المنتج النهائي بنسبة % 47,24 وذلك موضح في الشكل أدناه يتم استعمال اليد العاملة لانها الورشتين تحتاج إلى مراقبة للمنتوج

الشكل رقم(2-6): يوضح نسب التكاليف المباشرة في الورشات لسنة 2012

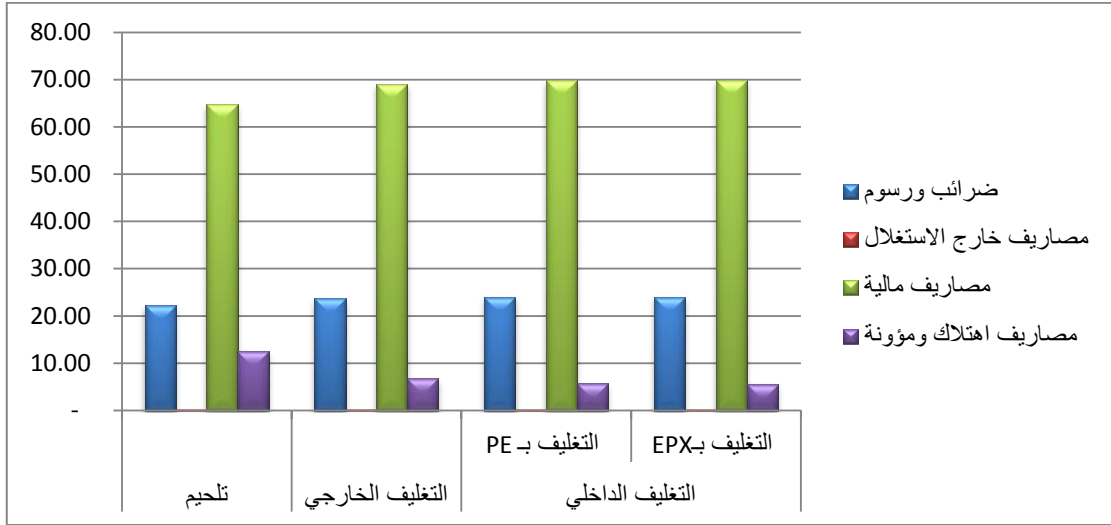


المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق.

نلاحظ ارتفاع في مصاريف مالية على مستوى الورشات، أكبر نسبة في ورشة التغليف بـ EPX قدرت بـ % 70 ويرجع ذلك إما بارتفاع أسعار المواد المستعملة في التغليف الداخلي .

وهو ما يبينه الشكل الموالي.

الشكل رقم (2-7): يوضح نسب التكاليف الغير مباشرة في الورشات لسنة 2012



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق.

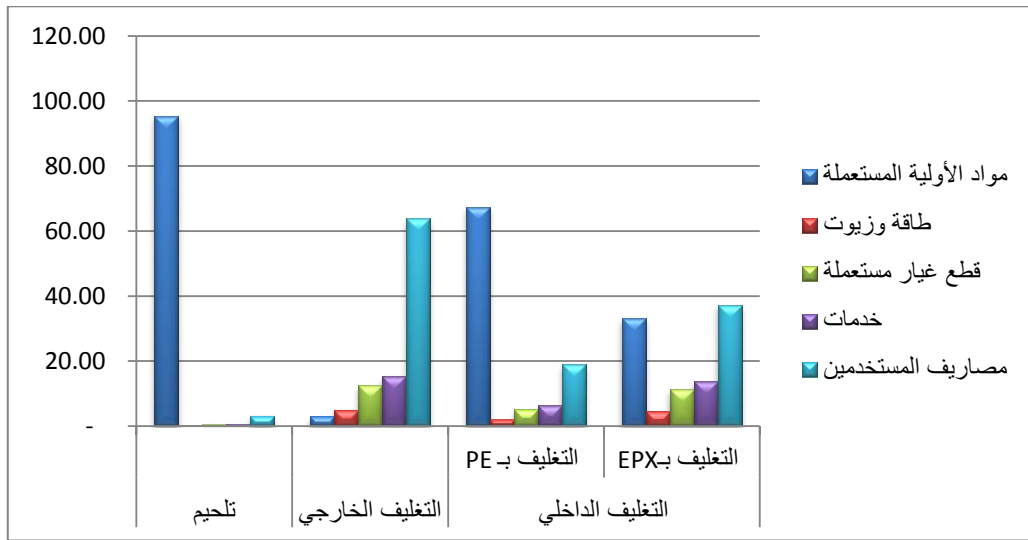
جدول رقم (2-2): يوضح نسب تكاليف الإنتاج في الورشات لسنة 2013

| رقم الحساب | البيان | الورشات | | | |
|-----------------------|------------------------|---------|-----------------|-----------------|---------------|
| | | تحميل | التغليف الخارجي | التغليف الداخلي | |
| | | | | التغليف ب-PE | التغليف ب-EPX |
| تكاليف مباشرة | | | | | |
| 601 | مواد الأولية المستعملة | 95,39 | 3,06 | 67,44 | 33,04 |
| 602 | طاقة وزيوت | 0,21 | 5,02 | 2,06 | 4,52 |
| 602 | قطع غيار مستعملة | 0,53 | 12,61 | 5,19 | 11,35 |
| 62 | خدمات | 0,65 | 15,33 | 6,30 | 13,80 |
| 63 | مصاريف المستخدمين | 3,22 | 63,98 | 19,00 | 37,30 |
| التكاليف الغير مباشرة | | | | | |
| 64 | ضرائب ورسوم | 30,68 | 33,01 | 32,49 | 33,00 |
| 65 | مصاريف خارج الاستغلال | 4,08 | 4,39 | 4,32 | 4,39 |
| 66 | مصاريف مالية | 56,34 | 60,62 | 59,66 | 60,60 |
| 68 | مصاريف اهتلاك ومؤونة | 8,91 | 1,98 | 3,54 | 2,01 |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (1-3).

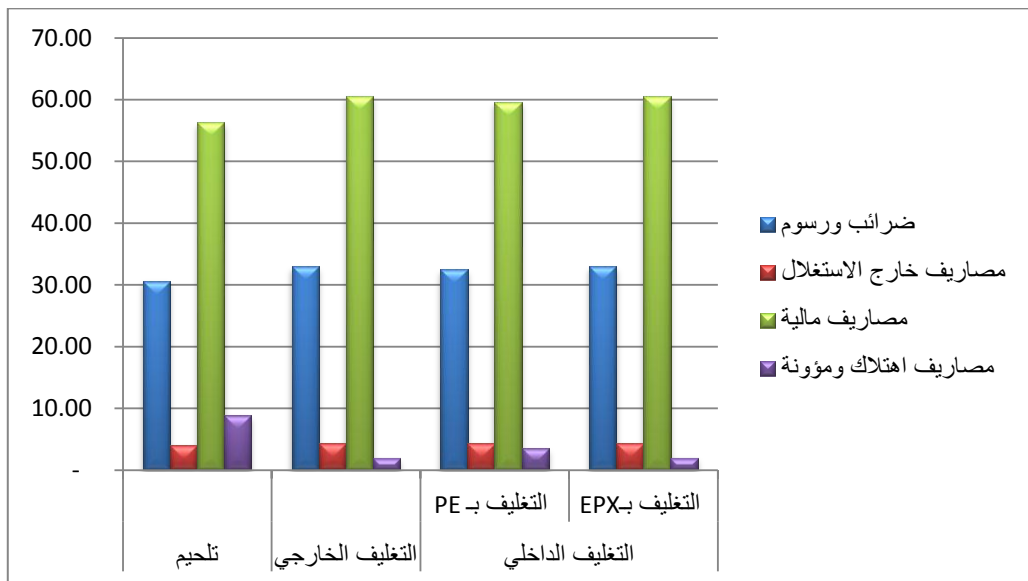
نلاحظ زيادة نسبة استعمال المواد الأولية بـ 59,39% مع العلم سنة 2013 حقق المشروع نتيجة جيدة مع زيادة معتبرة في مصاريف المستخدمين للورشات، حيث ظهرت النسب على التوالي: التغليف الخارجي بأعلى نسبة تقدر بـ 63,98 ويليه بنسبة تقدر بـ 37,30 لتغليف بـ EPX وهذت راجع عن نفس الأسباب المذكورة سابقا في الشكل (2-6).

الشكل رقم(2-8): يوضح نسب التكاليف المباشرة في الورشات لسنة 2013



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق.

جدول رقم(2-9): يوضح نسب التكاليف الغير مباشرة في الورشات لسنة 2013



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق.

نلاحظ تراجع في المصاريف المالية بنسب على التوالي: التغليف بـ EPX %60,60، التغليف الخارجي بـ %60,62 التغليف بـ PE %59,66، التلحيم بـ %56,34 (نفس الأسباب المذكورة سابقا في الشكل رقم (2-7)).

وهذا ما يبينه الشكل أعلاه.

كانت المؤسسة منذ سنة 2006 إلى غاية 2013 تتبع سياسة التوزيع العادي لمصاريفها المباشرة وغير مباشرة¹.

جدول رقم(2-3): يوضح نسب تكاليف الإنتاج في الورشات لسنة 2014

| رقم الحساب | البيان | الورشات | | | |
|-----------------------|------------------------|---------|-----------------|-----------------|----------------|
| | | تلحيم | التغليف الخارجي | التغليف الداخلي | |
| | | | | التغليف بـ PE | التغليف بـ EPX |
| تكاليف مباشرة | | | | | |
| 601 | مواد الأولية المستعملة | 89,41 | 1,75 | 43,90 | 15,99 |
| 602 | طاقة وزيوت | 0,23 | 2,65 | 1,93 | 3,24 |
| 602 | قطع غيار مستعملة | 1,11 | 10,66 | 6,05 | 9,11 |
| 63 | مصاريف المستخدمين | 8,79 | 83,68 | 45,70 | 70,18 |
| 68 | مصاريف اهتلاك ومؤونة | 0,45 | 1,25 | 2,42 | 1,48 |
| التكاليف الغير مباشرة | | | | | |
| 64 | ضرائب ورسوم | 21,59 | 21,59 | 21,59 | 21,59 |
| 65 | مصاريف خارج الاستغلال | 0,31 | 0,31 | 0,31 | 0,31 |
| 66 | مصاريف مالية | 61,57 | 61,57 | 61,57 | 61,57 |
| 62 | خدمات | 16,53 | 16,53 | 16,53 | 16,53 |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم(1-4).

نتيجة لتغير سياسة توزيع التكاليف لمؤسسة تم تحويل حساب 62 خدمات من مصاريف مباشرة إلى مصاريف غير مباشرة وحساب 68 مصاريف إهلاك ومؤونات من غير مباشر إلى مباشر وذلك كان نتيجة قرار اتخذته المؤسسة الأم إلى وحدات غرداية².

نظرا لضعف المشروع في هذه السنة نلاحظ انخفاض في نسبة المواد الاولية المستعملة بـ % 89,41

¹ - الملحق رقم 01.

² - نفس الملحق.

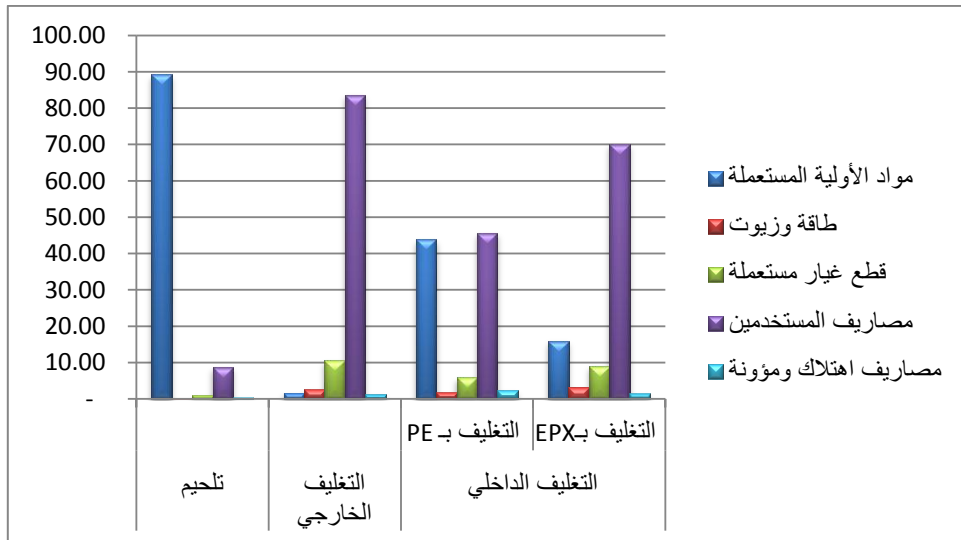
وذلك لضعف الطلبية.

زيادة مرتفعة في مصاريف المستخدمين والتي كانت على التوالي: التغليف الخارجي %83,68،
التغليف بـ EPX % 70,18 التغليف بـ PE % 45,70 التلحيم % 8,79 نفس الأسباب المذكورة سابقا
في الشكل رقم (2-7)).

ثبات النسب في التكاليف الغير مباشرة في كل ورشة وهذا ما يظهر في الإشكال لسنوات 2014 إلى
2016.

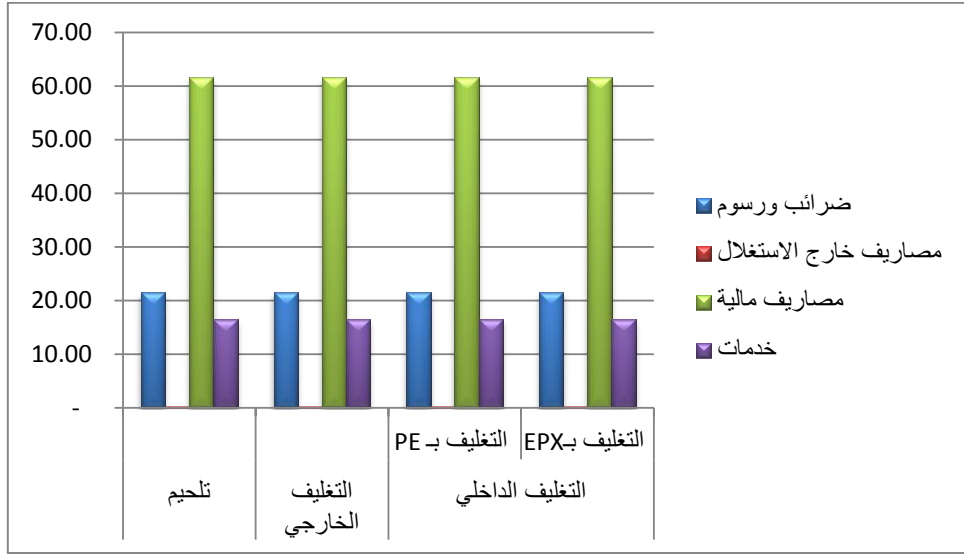
وهذا ما يبينه الشكلين التاليين:

الشكل رقم(2-10): يوضح نسب التكاليف المباشرة للورشات سنة 2014



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق.

الشكل رقم(2-11): يوضح نسب التكاليف الغير مباشرة لورشات لسنة 2014



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق.

جدول رقم(2-4): يوضح نسب تكاليف الانتاج في الورشات لسنة 2015

| رقم الحساب | البيان | الورشات | | | |
|-----------------------|------------------------|---------|-----------------|-----------------|----------------|
| | | تلحيم | التغليف الخارجي | التغليف الداخلي | |
| | | | | التغليف بـ PE | التغليف بـ EPX |
| تكاليف مباشرة | | | | | |
| 601 | مواد الأولية المستعملة | 93,29 | 2,77 | 60,73 | 25,07 |
| 602 | طاقة وزيت | 0,72 | 11,08 | 4,76 | 9,45 |
| 602 | قطع غيار مستعملة | 0,18 | 2,82 | 1,21 | 2,41 |
| 63 | مصاريف المستخدمين | 5,50 | 80,68 | 31,41 | 59,80 |
| 68 | مصاريف اهتلاك ومؤونة | 0,30 | 2,65 | 1,88 | 3,27 |
| التكاليف الغير مباشرة | | | | | |
| 62 | خدمات | 42,66 | 42,66 | 42,66 | 42,66 |
| 64 | ضرائب ورسوم | 30,14 | 30,14 | 30,14 | 30,14 |
| 65 | مصاريف خارج الاستغلال | 0,21 | 0,21 | 0,21 | 0,21 |
| 66 | مصاريف مالية | 26,99 | 26,99 | 26,99 | 26,99 |

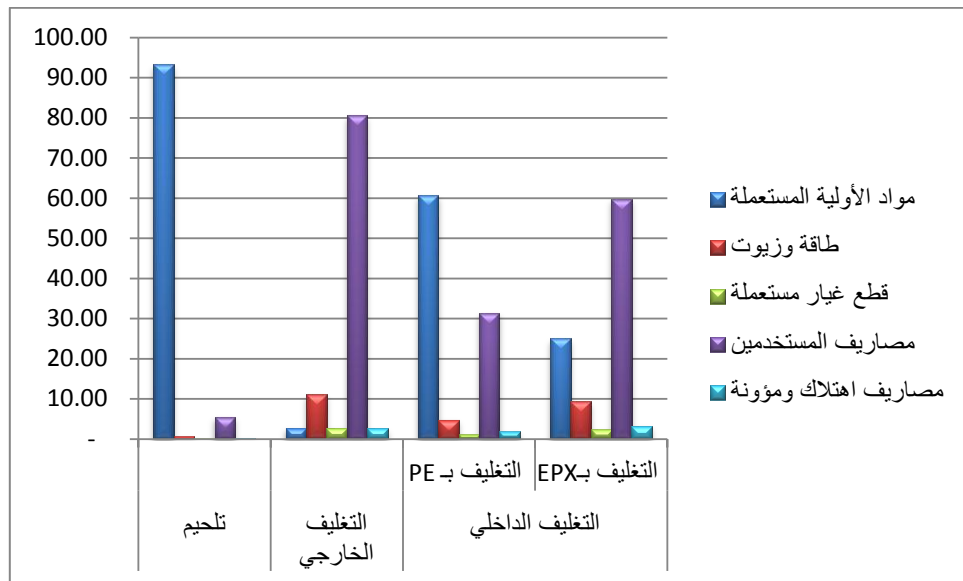
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم(1-5).

نظرا للمشروع الجيد في هذه السنة ولي الطلبة الكبيرة تم استعمال مواد أولية أكثر من السنوات السابقة بنسبة تقدر بـ % 93,29 في ورشة التلحيم والتي تعتبر الأكثر استعمالا للمواد الأولية.

مع الزيادة في مصاريف المستخدمين قدرت في ورشة التغليف الخارجي بـ % 80,69 (نفس الأسباب المذكورة سابقا في الشكل رقم (2-7)).

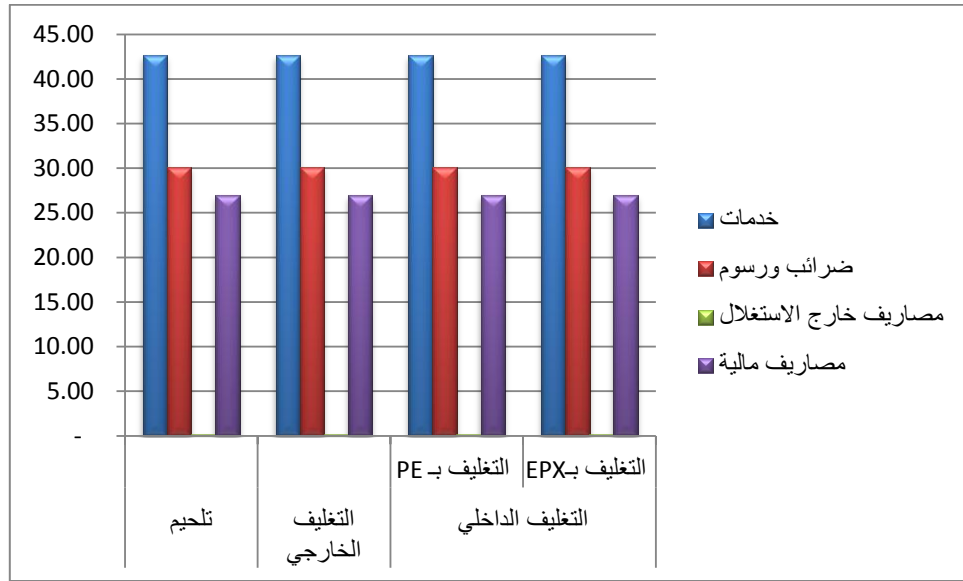
يوضح الشكلين التاليين نسب التكاليف في الورشات.

الشكل رقم(2-12): يوضح نسب التكاليف المباشرة للورشات لسنة 2015



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق.

الشكل رقم(2-13): يوضح نسب التكاليف الغير مباشرة للورشات لسنة 2015



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق.

جدول رقم(2-5): يوضح نسب تكاليف الإنتاج في الورشات لسنة 2016

| رقم الحساب | البيان | الورشات | | | |
|-----------------------|------------------------|---------|-----------------|-----------------|----------------|
| | | تلحيم | التغليف الخارجي | التغليف الداخلي | |
| | | | | التغليف بـ PE | التغليف بـ EPX |
| تكاليف مباشرة | | | | | |
| 601 | مواد الأولية المستعملة | 83,27 | 2,36 | 49,14 | 18,11 |
| 602 | طاقة وزيت | 2,41 | 21,13 | 9,81 | 16,93 |
| 602 | قطع غير مستعملة | 0,44 | 3,88 | 1,80 | 3,11 |
| 63 | مصاريف المستخدمين | 13,27 | 67,27 | 32,32 | 55,76 |
| 68 | مصاريف اهتلاك ومؤونة | 0,61 | 5,36 | 6,92 | 6,09 |
| التكاليف الغير مباشرة | | | | | |
| 62 | خدمات | 60,94 | 60,94 | 60,94 | 60,94 |
| 64 | ضرائب ورسوم | 15,90 | 15,90 | 15,90 | 15,90 |
| 65 | مصاريف خارج الاستغلال | 1,05 | 1,05 | 1,05 | 1,05 |
| 66 | مصاريف مالية | 22,11 | 22,11 | 22,11 | 22,11 |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم(1-6).

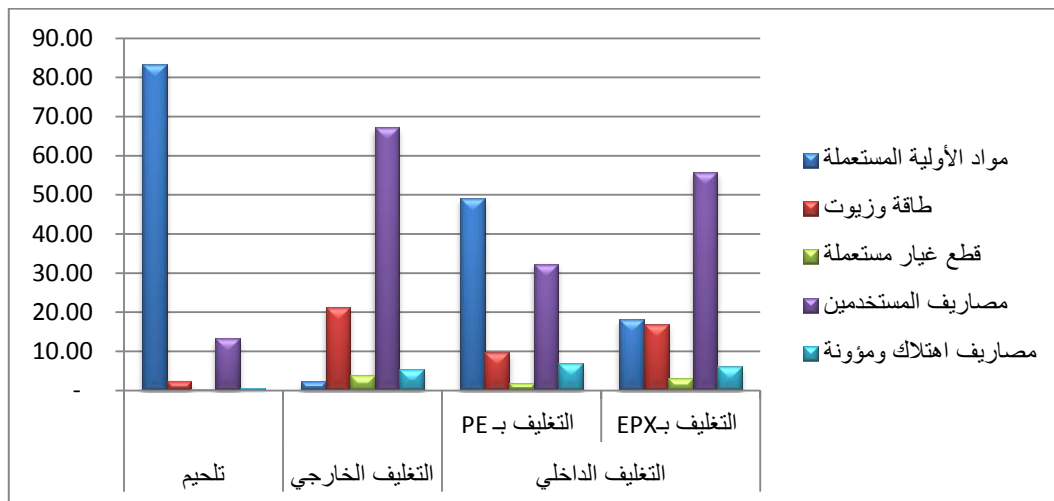
تراجع في النسب ملاحظ خاصة المواد الأولية المستعملة وبالأخص ورشة التلحيم بنسبة تقدر بـ % 83,27

وأيضاً في مصاريف المستخدمين (نفس الأسباب المذكورة سابقاً في الشكل رقم (2-7)).

مع بقاء نفس الملاحظة على التكاليف الغير مباشرة بمعنى (ثبات النسب في كل ورشة لكل من السنوات (2014-2015-2016)).

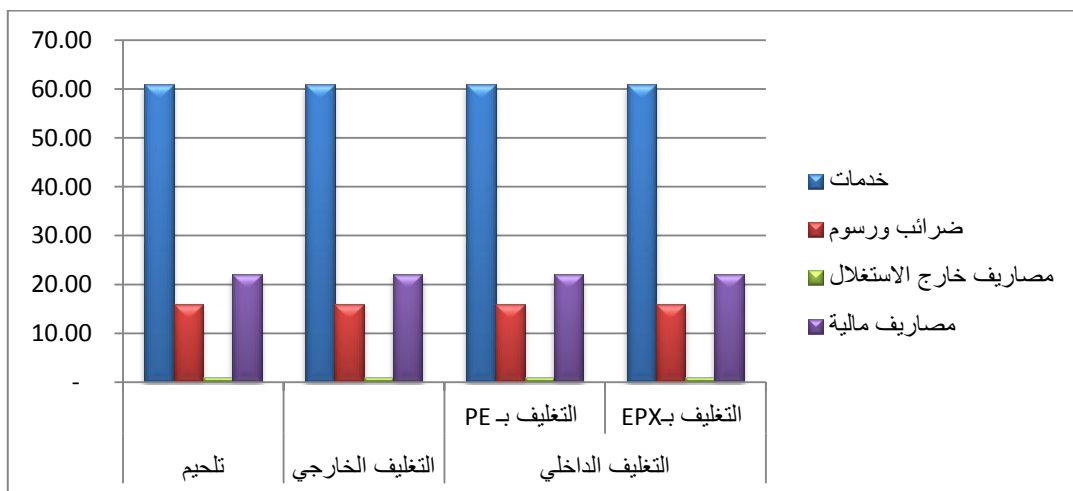
وذلك موضح في الشكلين أدناه.

الشكل رقم(2-14): يوضح نسب التكاليف المباشرة في الورشات لسنة 2016



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق.

الشكل رقم(2-15): يوضح نسب التكاليف الغير مباشرة في الورشات لسنة 2016



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق.

ج- سعر التكلفة والنتيجة التحليلية

جدول رقم (2-6): يوضح نسب التغير في سعر الكلفة خلال السنوات الخمس

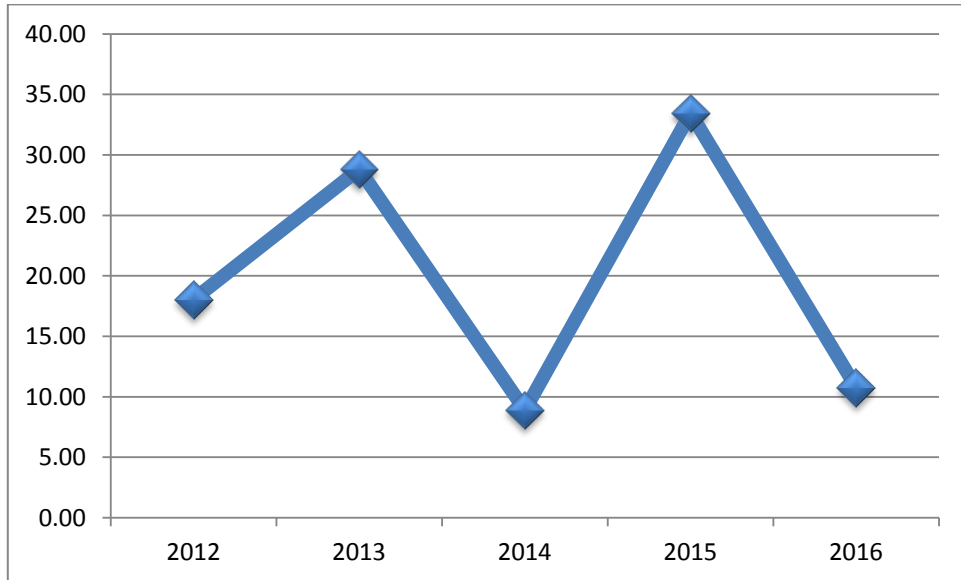
| السنوات | سعر التكلفة |
|---------|-------------|
| 2012 | 18,05 |
| 2013 | 28,82 |
| 2014 | 8,91 |
| 2015 | 33,45 |
| 2016 | 10,76 |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (1-7).

يتضح من الشكل رقم (2-16) أن سعر التكلفة في سنة 2015 قدر بنسبة % 33,45 وهذا الارتفاع لأن الطلبية كانت بصفة كبيرة وفي سنة 2013 بنسبة % 28,82 ، سنة 2012 بنسبة % 18,05 أما السنتين 2014 و 2016 فقد ظهرتنا على التوالي: % 8,91 ، % 10,76 .

الشكل أدناه يوضح تطور التغير في سعر التكلفة لسنوات الخمس.

الشكل رقم (2-16): يوضح تغير سعر التكلفة خلال السنوات الخمس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق.

جدول رقم(2-7): يوضح النسب في التغير في النتيجة التحليلية لسنوات الخمس

| السنوات | نتيجة تحليلية |
|---------|---------------|
| 2012 | -4,05 |
| 2013 | 19,12 |
| 2014 | 13,47 |
| 2015 | 50,31 |
| 2016 | 21,15 |

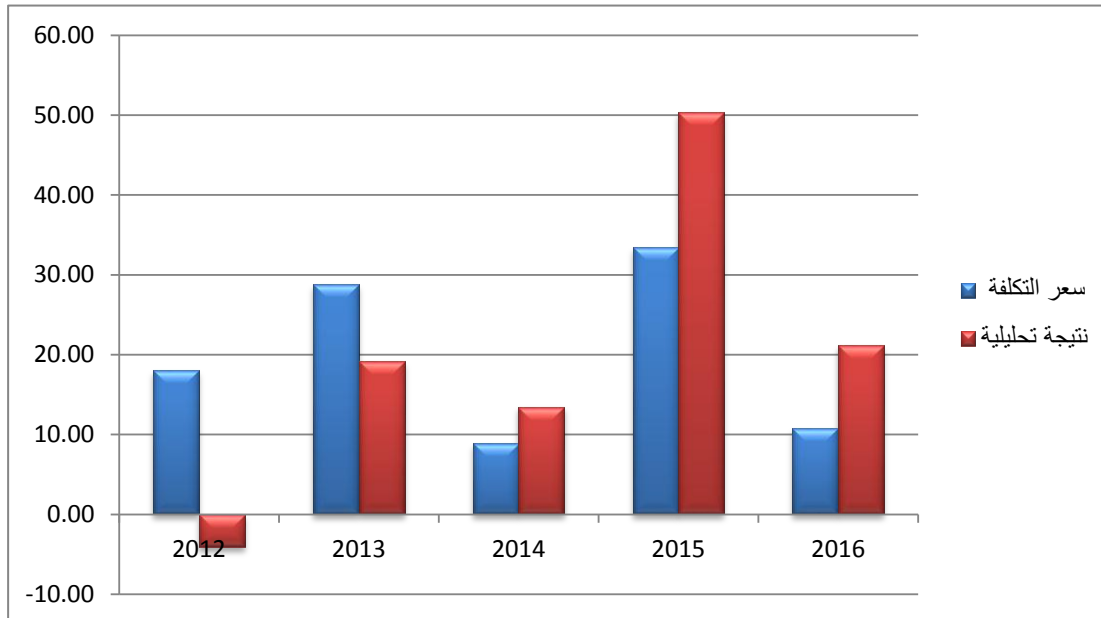
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم(1-9).

نلاحظ من الشكل رقم(2-17) أن سنة 2012 ظهرت بنتيجة سالبة وبنسبة % -4,05 وهذا دال على تحقيقها لخسارة إلا أن المؤسسة أرادت بذلك كسب زبون دائم لها لقبولها المشروع بالخسارة، وذلك للحصول على أرباح مستقبلية (أي تحمل تكاليف على حساب الربح).

نلاحظ أكبر نسبة ظهرت في سنة 2015 بـ % 50,31 والسبب يعود لوجود طلبية كبيرة.

الشكل المقابل يوضح نسب التغير في سعر و التكلفة النتيجة التحليلية لسنوات الخمس.

الشكل رقم(2-17): يوضح نسب التغير في سعر التكلفة و النتيجة التحليلية لسنوات الخمس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدولين السابقين.

د - الفروقات

جدول رقم(2-8): يوضح نسب المقارنة بين التكلفة الحقيقية والتكاليف في ميزان المراجعة لسنتين 2012-2013

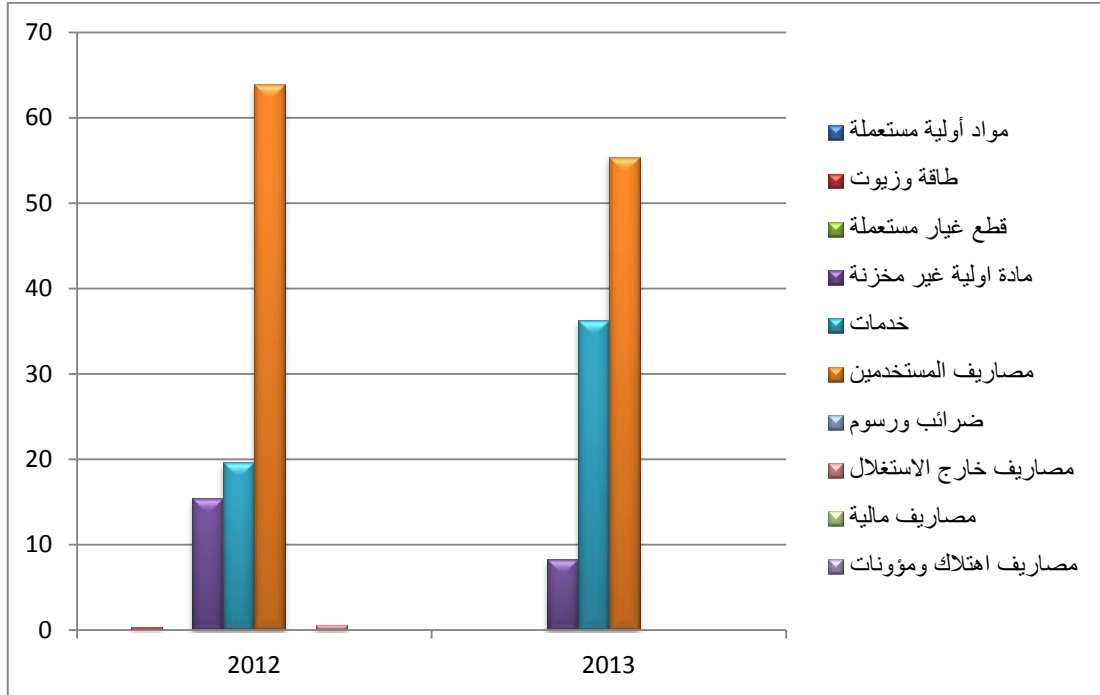
| نسبة | التعين | رقم الحساب |
|-------|-----------------------|------------|
| | 2012 | |
| | مواد أولية مستعملة | 601 |
| 0,37 | طاقة وزيوت | 602 |
| | قطع غيار مستعملة | 602 |
| 15,43 | مادة اولية غير مخزنة | 607 |
| 19,67 | خدمات | 62 |
| 63,89 | مصاريف المستخدمين | 63 |
| 0,002 | ضرائب ورسوم | 64 |
| 0,64 | مصاريف خارج الاستغلال | 65 |
| | مصاريف مالية | 66 |
| | مصاريف اهتلاك ومؤونات | 68 |
| | 2013 | |
| | مواد أولية مستعملة | 601 |
| | طاقة وزيوت | 602 |
| | قطع غيار مستعملة | 602 |
| 8,26 | مادة اولية غير مخزنة | 607 |
| 36,28 | خدمات | 62 |
| 55,45 | مصاريف المستخدمين | 63 |
| | ضرائب ورسوم | 64 |
| | مصاريف خارج الاستغلال | 65 |
| | مصاريف مالية | 66 |
| | مصاريف اهتلاك ومؤونات | 68 |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدولين رقم(1-10) و(1-11).

نلاحظ من خلال الشكل (2-18) أن حساب 63 مصاريف المستخدمين في السنتين يظهر بنسب أعلى وذلك لاعتماد على اليد العاملة في عملية الإنتاج ومراقبة المنتج .

يرجع السبب في الاختلاف في حساب 62 خدمات من سنة 2012 و سنة 2013 لارتفاع في الطلبية في السنة الخيرة، هناك احتمال في تحمل المؤسسة أجور الوسطاء والأتعاب أو بسبب العاملون الخارجيون عن المؤسسة.

الشكل رقم (2-18): يوضح الفرقات في السنتين 2012-2013



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق.

جدول رقم(2-9): يوضح المقارنة بين التكلفة الفعلية التكلفة في ميزان المراجعة لسنوات 2014 إلى 2016

| رقم الحساب | التعین | نسبة |
|------------|-----------------------|-------|
| 2014 | | |
| 601 | مواد أولية مستعملة | |
| 602 | طاقة وزيوت | 0,59 |
| 602 | قطع غيار مستعملة | |
| 607 | مادة اولية غير مخزنة | 3,57 |
| 62 | خدمات | 5,12 |
| 63 | مصاريف المستخدمين | 10,04 |
| 64 | ضرائب ورسوم | |
| 65 | مصاريف خارج الاستغلال | 80,69 |
| 66 | مصاريف مالية | |
| 68 | مصاريف اهتلاك ومؤونات | |

2015

| | | |
|-----|-----------------------|-------|
| 601 | مواد أولية مستعملة | 4,6 |
| 602 | طاقة وزيوت | 67,84 |
| 602 | قطع غيار مستعملة | 4,63 |
| 607 | مادة اولية غير مخزنة | 4,26 |
| 62 | خدمات | 14,27 |
| 63 | مصاريف المستخدمين | 4,32 |
| 64 | ضرائب ورسوم | |
| 65 | مصاريف خارج الاستغلال | 0,08 |
| 66 | مصاريف مالية | |
| 68 | مصاريف اهتلاك ومؤونات | |

2016

| | | |
|-----|-----------------------|-------|
| 601 | مواد أولية مستعملة | |
| 602 | طاقة وزيوت | |
| 602 | قطع غيار مستعملة | 8,09 |
| 607 | مادة اولية غير مخزنة | 3,38 |
| 62 | خدمات | 45,39 |
| 63 | مصاريف المستخدمين | 41,66 |
| 64 | ضرائب ورسوم | 0,99 |
| 65 | مصاريف خارج الاستغلال | 0,48 |
| 66 | مصاريف مالية | |
| 68 | مصاريف اهتلاك ومؤونات | |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (1-12) و (1-13) و(1-14).

نلاحظ في الشكل (2-19) أن سنة 2014 وجود ارتفاع في حساب 65 مصاريف خارج الاستغلال

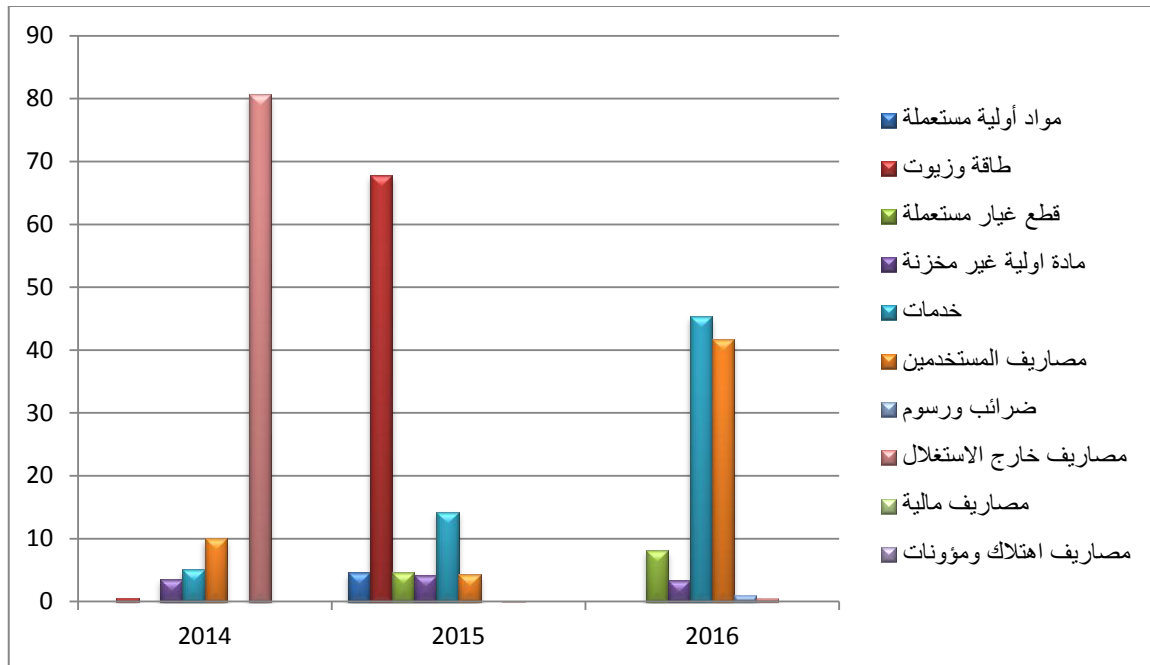
يعود السبب إما من الأعباء الاستثنائية للتسيير أو عن حساب خسائر دائنة.

نلاحظ في الشكل أن سنة 2015 ظهور فرق في حساب 602 طاقة وزيوت بنسبة % 67,84 يعود بسبب الاستعمال الكبير نظرا لحجم الطلبية في السنة.

نلاحظ في الشكل أن سنة 2016 ظهور فرق واضح في حساب 24 خدمات بنسبة % 45,39، هناك احتمال يعود على العاملون الخارجيون عن المؤسسة أو نقل السلع و النقل الجماعي للعاملين.

الشكل رقم(2-19): يوضح المقارنة بين التكلفة الفعلية والتكلفة في ميزان المراجعة لسنوات 2014 إلى

2016



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق.

خلاصة الفصل:

من خلال هذه الدراسة تم التعرف عمليا على طبيعة العلاقة بين المحاسبة التحليلية ونظام الرقابة الداخلية فبعد عرض الدراسة وتحديد مختلف الأدوات المستخدمة فيها تم تبويب البيانات المتحصل عليها وتحليلها بغرض تحديد نتائج الدراسة وبالتالي اختبار فرضيات البحث.

يعتبر اعتماد نظام المحاسبة التحليلية داخل المؤسسات ليس بالأمر الهين لكنه يتطلب عوامل ومؤثرات تساعد على إستمراريتها في النشاط فإدراكنا لمفهوم المحاسبة التحليلية وأهدافها يزيل كثير من الغموض و التردد في التوجه نحو نظام أفضل ويدفع بنا إلي السعي وراء مفاهيم أخرى وتجارب كمفاهيم التكلفة وأنواعها وأهم طرق حسابها أو كيفية تطبيق إحدى هذه الطرق داخل مؤسسة اقتصادية بحجم مؤسسة الأنابيب الحزونية ALFA PIPE غرداية، بما يسمح لها بتحديد سعر التكلفة عن طريق متابعتها لطريقة الأقسام المتجانسة، ومراقبة التسيير وهذا ما يساعد المسيرين على اتخاذ القرارات.



الخاتمة

حاولنا في هذه الدراسة الإلمام ببعض الجوانب المتعلقة بالمحاسبة التحليلية كأداة وإبراز دورها وأهميتها باعتبارها أداة من أدوات نظام مراقبة التسيير، وهذا من خلال الطرق التي تتميز بها، ذلك أنها تمثل أحد الدعائم التي يعتمد عليها عن طريق مخرجاتها التي تستعمل كمدخلات للقياس واتخاذ القرار. ولإجابة عن إشكالية البحث واختبار الفرضيات قدمنا البحث في فصلين رئيسيين، ومن خلال هذا الخاتمة، سنعرض نتائج البحث واقتراحاته، ثم تقديم آفاقها كما يلي:

أولاً: إثبات صحة الفرضيات

- 1 تمت صحة الفرضية الأولى على أن مخرجات المحاسبة التحليلية تساعد نظام الرقابة الداخلية في تشخيص فعالية أداء التسيير بالمؤسسة وهذا ما يظهر في عرض بيانات المحاسبة التحليلية.
- 2 إثبات صحة الفرضية الثانية بأنه من خلال تطبيق مؤشرات المحاسبة التحليلية ومنها حساب التكاليف تساعد المؤسسة في تحديد الانحرافات الناجمة عن تسيير وظائفها وهذا ما تم إثباته، قياس وحساب التكاليف في هذه الوظائف (الإنتاج، التوزيع، التمويل).
- 3 إثبات صحة الفرضية الثالثة بأن تحديد حجم التكاليف وطرق حسابها، التكاليف الكلية، تكلفة الوحدة الواحدة، التكاليف المعيارية، يساهم في مراقبة أداء التسيير بالمؤسسة.

ثانياً: نتائج الدراسة

1. - تساعد أدوات المحاسبة التحليلية في تشخيص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال تحديد الانحرافات.
2. - يتم استعمال المواد الأولية حسب الطلبية لذا يترتب عليها وجود ترشيد للمخزون.
3. -
4. - تظهر هنا أسباب خارجية لاتخاذ مراقبة المؤسسة مثل تقلبات الأسعار، وأسباب داخلية راجعة إلى الشراء عن أسواق بعيدة، مما يؤدي إلى زيادة تكاليف النقل، عدم تهيئة لإطار التكاليف بالنقا وضمعا للموردين.
4. - تظهر أهمية المحاسبة التحليلية من خلال كل الطرق والموضوعات المتعارف عليها الحسابات التكاليف وتحليلها، وكذلك الامتيازات التي تقدمها الخدمة المسير ومتخذيا القرار كما نتجلاً أهميتها في كونها

أداة اتصال وثيقة بمختلف الوظائف لأخرى للمؤسسة، يظهر ذلك في جمع البيانات من طرف جميع الوظائف والقيام بمعالجتها، مما يسهل اتخاذ القرار وممارسة الرقابة باستمرار .

5. -

كغيره من الأنظمة يحتاج نظام المحاسبة التحليلية إلى أن يبين علماً مستمحلها بتحقيق مبادئها الأساسية المتمثلة في المدخلات، المعالجة والمخرجات، كما تستمحلها التأقلم مع كل التحولات التي قد تفرضها المؤسسة كالمنافسة، التطور، التكنولوجيا، الإستراتيجية، مسارات العمل، أنواع الأنشطة، كما يحتاج هذا النظام إلى المساهمة الجماعية تأسيسه، وإلى القدرة على التعديل كإلزاماً من الضرورة لذلك، وبالمرونة في الاستغلال وبساطة طريقة التشغيل.

ثالثاً: الاقتراحات:

- 1- بإمكان المؤسسة الاعتماد على فعالية تطبيق المحاسبة التحليلية وهذا من خلال الفصل بين المصالح.
- 2- من الأحسن للمؤسسة أن يتم تجديد الوسائل والمعدات ورقمنة الإدارة وهذا للتقليل من التكاليف.
- 3- نظراً لاعتماد المؤسسة على تلبية الشروط المطلوبة من طرف الزبون مما يضطرها على التمويل بالمواد الأولية من الأسواق الخارجية وهنا تظهر زيادة حجم التكاليف وللتقليل منها يلزمها تبني نظام رقابة فعال.
- 4- يتم التنسيق بين المؤسسات الاقتصادية والجامعات لقياس ميدان الأكاديمي للمعلومات ومحاولة تطبيقها ميدانياً.

رابعاً: آفاق الدراسة:

تم التطرق إلى العلاقة بين المحاسبة التحليلية ومخرجاتها يتم تشخيص نظام الرقابة الداخلية وهذا من أجل تحديد الانحرافات، يمكن للمبوحث القادمة ترقية الإجابة على هذه الإشكالية ونأمل أن بحثنا أعطى قيمة إضافية ونقترح بعض العناوين منها:

- أثر مؤشرات المحاسبة التحليلية في تحديد الانحرافات لمتخذي القرار.
- دور نظام المحاسبة التحليلية في ترشيد مخرجات نظام اتخاذ القرار.



أولاً: المراجع باللغة العربية

الكتب:

- 1- خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
- 2- خالد أمين عبد الله، المراجعة والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، الأردن، 1998.
- 3- دادي عدوان ناصر، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
- 4- كريمة علي الجوهر وآخرون، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات بحوث محكمة منتقاة، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر.
- 5- بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، دار زهدان للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 1997.

الأطروحات والمذكرات:

- 6- محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية-بن عكنون-الجزائر، 2003
- 7- عيد عباد مناور الرشدي، تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية في الكويت، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2010.
- 8- طوايبيبة أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التخطيط والتنمية ، جامعة الجزائر، 2004.
- 9- ميمون حسام الدين، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية مذكرة الماستر في علوم التسيير تخصص فحص محاسبي، 2016، بسكرة.
- 10- محمد الخطيب نمر، إشكالية تطبيق المحاسبة التحليلية في الإدارة العمومية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص دراسات اقتصادية، 2014 ، جامعة ورقلة.

11- مرابطي نوال، أهمية المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير حالة المؤسسة-نفطال-مذكرة الماجستير، في العلوم الاقتصادية فرع التحليل الاقتصادي، 2006، الجزائر.

12- حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة- مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير في علوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، 2011، الجزائر.

الملتقيات والدوريات:

13- عبد الشكور عبد الرحمن الفراء، قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف، مجلة جامعة الأزهر بغزة، سلسلة العلوم الإنسانية 2012، المجلد 14، العدد 2 .

14- عبد الوهاب احمد عبد الله مسعود عياش، دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي، مجلة جامعة الناصر، العدد الرابع يوليو-ديسمبر 2014.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

15 -Gérard, MELYON, Comptabilité analytique, Bréal, paris, France, 2001

16 -Boughaba .A. Comptabilité Analytique .Berti Edition .2^{eme} édition Alger .1994

