



جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية و المحاسبية

ميدان العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

شعبة: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق و مراقبة التسيير

بعنوان:

المحاسبة التحليلية كأداة لإتخاذ القرار

دراسة حالة شركة الأنابيب ALFA PIPE

بنورة – غرداية لسنة 2018

تحت إشراف الأستاذ:

- د.بن نوي مصطفى

من إعداد الطالبين:

-نويزي سليم

-فيها خير محمد رياض

الرقم	إسم ولقب الأستاذ (ة)	الدرجة العلمية	الجامعة	الصفة
01	بن قايد الشيخ	أستاذ محاضر (ب)	غرداية	رئيسا
02	بن نوي مصطفى	أستاذ محاضر(ب)	غرداية	مشرفا ومقررا
03	عجيلة حورية	أستاذ مساعد (ب)	غرداية	ممتحنا

السنة الجامعية:

1440هـ - 1441هـ / 2019م - 2020م



جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية و المحاسبية

ميدان العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

شعبة: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق و مراقبة التسيير

بعنوان:

المحاسبة التحليلية كأداة لإتخاذ القرار
دراسة حالة شركة الأنابيب ALFA PIPE
بنورة – غرداية لسنة 2018

تحت إشراف الأستاذ:

-د. بن نوي مصطفى

من إعداد الطالبين:

- نويزي سليم

- فيها خير محمد رياض

الرقم	إسم ولقب الأستاذ (ة)	الدرجة العلمية	الجامعة	الصفة
01	بن قايد الشيخ	أستاذ محاضر (ب)	غرداية	رئيسا
02	بن نوي مصطفى	أستاذ محاضر(ب)	غرداية	مشرفا ومقررا
03	عجيلة حورية	أستاذ مساعد (ب)	غرداية	ممتحنا

السنة الجامعية:

1440هـ - 1441هـ / 2019م - 2020م

أعوذ بالله من الشيطان الرجيم

بسم الله الرحمن الرحيم

* يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ وَرَحْمَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا

تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ .. *

(سورة المجادلة: 11)

* وَأَنَّ لَيْسَ لِلْإِنْسَانِ إِلَّا مَا سَعَى (39) وَأَنَّ سَعْيَهُ سَوْفَ يُرَى (40)

ثُمَّ يُجْزَاهُ الْجَزَاءَ الْأَوْفَى (41) وَأَنَّ إِلَىٰ رَبِّكَ الْمُنْتَهَى (42) .. *

(الآية 39_42 من سورة النجم)

صدق الله العظيم

الإهداء

إلى من كان رضاها أعلى ما أملك

أبي وأمي الحبيين بارك الله فيهما

إلى أعزائي وأحبتي إخوتي عبد الحميد و عبد الرؤوف و معاذ

مروان و فاروق و عبد الرحيم نور الهدى و هاجر

وإلى كل عائلة فيها خير و نويزي

وإلى زملائي في الدراسة ...

إلى كل من وقفوا بجانبني لإنجاز هذا البحث

وإلى كل باحث وطالب علم

شكر وعرفان

بسم الله والحمد لله الذي رزقنا العقل ووهبنا التفكير وحسن التوكل عليه،
ورزقنا من العلم ما لم نكن نعلم، والذي سهل لنا السبيل لإنجاز هذا العمل.

وبعد الصلاة والسلام على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

أتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير إلى:

الأستاذ المشرف: بن نوي مصطفى

على إشرافه وتتبعه لإنجاز هذه المذكرة وتشجيعه لنا لإنهاء هذا العمل مقدماً لنا
كل النصائح والتوجيهات اللازمة وجزاه الله كل خير.

وكذلك لأعضاء لجنة المناقشة الذين شرفونا لمناقشة المذكرة

كما نتقدم بالشكر الخاص لكل الأستاذة، على التوجيهات والإرشادات المقدمة
التي كانوا يوجهوها لنا.

دون أن أنسى أفراد عائلتي الذين كانوا دعماً لي في كل المراحل

الملخص

تهدف المحاسبة الى تقديم المعلومات الاقتصادية التي يحتاج إليها متخذو القرارات والمهتمين بالمشروع ونشاطه، ولهذا فإن وجود المحاسبة التحليلية له دور أساسي وفعال حيث تعطي هذه الأخيرة تحليل دقيق كونها تقوم بحساب التكاليف وتحليلها والتحكم فيها، كما تسمح بتحديد الانحرافات والتقديرية لنشاط المؤسسة وتقييم للمخزونات والاستثمارات وبالتالي تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن مقابل أقل تكلفة وبالتالي فإن نجاح المؤسسة يتوقف على مدى تحقيقها لأرباح معتبرة خلال السنة المالية لذا تقوم المحاسبة التحليلية بتحديد التكلفة النهائية للمنتوجات وسعر تكلفتها بكل دقة و موضوعية وبناء على ذلك يحدد سعر بيعها بتحديد هامش ربح محدد من خلال التحكم في تسيير المؤسسة ومراقبتها واكتشاف الأخطاء الممكنة وتصحيحها .

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تحليل مختلف طرق حساب التكلفة المطبقة في المؤسسة محل البحث وتحليل الانحرافات وتصحيحها ولهذا فإن للمحاسبة التحليلية دور هام وفعال لما توفره من معلومات تسمح للمسيرين بإتخاذ القرارات المختلفة المتعلقة بالمؤسسة وذلك لضمان وتعزيز مكانة تنافسية للمؤسسة .

الكلمات المفتاحية :

المحاسبة التحليلية ، اتخاذ القرار ، حساب التكاليف ، تحليل الانحرافات

Abstract:

Accounting aims to provide the economic information needed by decision makers and those interested in the project and its activity. Therefore, the presence of analytical accounting has a fundamental and effective role as the latter is given accurate analysis as it calculates the costs and analyzes and controls them, as it allows the determination of deviations and estimates of the activity of the institution and an evaluation of stocks and investments and thus enables the institution to obtain the largest possible profit for the lowest cost and therefore the success of the institution depends. The extent of achieving profits is considered during the fiscal year, so analytical accounting determines the final cost of the products and the price of their cost accurately and objectively. And deciding whether the discovery of possible errors and correct them.

To achieve the goals of the study, various methods of calculating the cost applied in the institution in question have been analyzed and deviations analyzed and corrected. Therefore, analytical accounting has an important and effective role for the information it provides that enables the managers to make various decisions related to the institution in order to ensure and enhance a competitive position for the institution.

key words :

Analytical accounting, decision making, account costing, deviations analysis

قائمة المحتويات

X	الإهداء
VI	كلمة شكر
VII	الملخص
XI	قائمة المحتويات
X	قائمة الجداول
XII	قائمة الأشكال
أ - ت	مقدمة عامة
04	الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار
05	تمهيد
36 - 06	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة التحليلية
46- 37	المبحث الثاني: مفهوم إتخاذ القرار
50 - 47	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
52	خلاصة الفصل
78-54	الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الانابيب ALFA PIPE
55	تمهيد
67 - 56	المبحث الأول:مدخل عام حول مؤسسة محل الدراسة والأدوات المستخدمة
78-68	المبحث الثاني:تحليل ومناقشة النتائج
80	خلاصة الفصل
82	الخاتمة
84	قائمة المصادر والمراجع
88	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
36	أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة المالية	01
66	التوزيع غير المباشر	02
67	المواد الأساسية المستهلكة من المشتريات	03
68	إستهلاكات الطاقة	04
69	الخدمات الخارجية	05
70	أجور العمال المباشرة	06
71	أجور العمال الغير مباشرة	07
72	الضرائب و الرسوم المالية و الإستهلاك	08
73	الإهتلاكات مباشرة	09
73	الإهتلاكات غير مباشرة	10
74	بطاقة تكلفة المنتجات	11
75	التكاليف الاجمالية المباشرة والغير مباشرة	12
76	حساب النتيجة التحليلية لكل منتج من سنة 2011 الى 2018	13

قائمة الاشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
10	وظائف المحاسبة التحليلية	01
16	تحديد أعباء المحاسبة التحليلية	02
18	مكونات التكلفة و سعر التكلفة	03
20	طريقة التحميل العقلاني	04
30	الانحراف على اليد العاملة	05
35	العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية و الإدارية	07
37	العلاقة بين المحاسبة التكاليف والمالية والادارية	08
40	تحديد البدائل	09
41	خطوات إتخاذ القرار	10
55	إندماج شركة الغاز مع ألفا تيس	11
63	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأنابيب الحلزونية ALFA-PIPE	12
64	الهيكل التنظيمي لدائرة المالية و المحاسبة	13

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
89	جدول الأصول لميزانية 2016	01
90	جدول الأصول لميزانية 2017	02
91	جدول الأصول لميزانية 2018	03
92	جدول الخصوم لميزانية 2016	04
93	جدول الخصوم لميزانية 2017	05
94	جدول الخصوم لميزانية 2018	06
95	جدول حسابات النتائج 2016	07
96	جدول حسابات النتائج 2017	08
97	جدول حسابات النتائج 2018	09

مقدمة عامة

أ- توطئة:

تهدف المحاسبة التحليلية إلى تقديم المعلومات الاقتصادية والمالية التي يحتاج إليها مسيرو المؤسسات نظرا للتطور الذي تشهده الساحة العالمية في كافة المجالات الاقتصادية والمالية والاجتماعية من أبرزها التغيرات الناتجة عن تعدد الشركات متعددة الجنسيات وبناء على ذلك تعد المحاسبة التحليلية جزءا هاما لتقديم المعلومات الاقتصادية والمالية والتحكم في تسيير المؤسسة ومراقبتها واكتشاف الاخطاء المسجلة وتصحيحها وفي هذا الإطار تعد المحاسبة التحليلية من الأساليب الحديثة والادوات الهامة لمراقبة التسيير التي تساعد المسير على إتخاذ القرار المناسب إذ تقوم بتحليل النتائج بصفة دقيقة وتفصيلية وذلك بحساب النتائج المختلفة وحساب النتائج المحققة على مستوى كل منتج وكل قسم ومركز مسؤولية وهذا ما جعل المحاسبة التحليلية تكتسب مكانة هامة وواسعة في الدول المتقدمة، لذلك أصبحت المحاسبة أمر هاما بالنسبة لأي وحدة إقتصادية لما توفره من تحقيق توازن وتطور والانفتاح بالنسبة للمؤسسة من معلومات داخلية تفصيلية وهي أحد أهم المصادر اللازمة لتأكيد قدرة الوحدة الاقتصادية على المنافسة في بيئة الأعمال المعاصرة.

وبناء على ما تقدم جاءت هذه الدراسة لتحديد وتبسيط الضوء على المحاسبة التحليلية كأداة لإتخاذ القرار في شركة الأنايبب ALFA PIPE بنورة -غرداية.

أ- الإشكالية:

- مدى تأثير المحاسبة التحليلية في إتخاذ القرار؟
- ويمكن أن يتفرع هذا التساؤل إلى عدة تساؤلات فرعية على النحو التالي:
- فيما تتمثل تأثيرات تطبيق المحاسبة التحليلية ؟
- ماهي الأسباب التي أدت الى ظهور المحاسبة التحليلية؟
- ما هي الطرق المعتمدة لحساب التكاليف ؟
- ما هو دور المحاسبة التحليلية في إتخاذ القرار لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

أ. فرضيات الدراسة:

- 1- يظهر تأثير المحاسبة التحليلية في تعظيم الارباح وتخفيض التكاليف.
- 2-تتعدد وتختلف طرق حساب التكلفة وفق طبيعة كل مؤسسة ونشاطها .
- 3- إتخاذ القرار قائم على مجموعة من الركائز من أهمها المحاسبة التحليلية بإعتبارها ركيزة تزود متخذ القرار للمعلومات اللازمة والضرورية لتحليل مختلف النتائج للخروج بقرارات تخدم المؤسسة .

ب. مبررات إختيار الموضوع:

- الرغبة في دراسة المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية لما تشكله من ركيزة لإتخاذ القرارات
- رفع القدرة الشخصية من خلال الدراسة التطبيقية .
- التطور الحاصل في الاقتصاد الجزائري بحيث يدفع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لإعادة النظر في

الطرق وأساليب التسيير الحديثة التي تساعدها في اكتساب مكانة وميزة تنافسية في الاسواق العالمية.
- صلة موضوع بحثنا بالتخصص الذي ندرسه "تدقيق ومراقبة التسيير .

ت. أهداف وأدوات الدراسة

1) أهداف الدراسة

- إبراز دور المحاسبة التحليلية في تحليل النتائج لتحقيق الاهداف واستراتيجيات المؤسسة المسطرة.
- التطرق لكيفيات حساب التكاليف بصفة عامة ومدى الاستفادة منها.

2) الأدوات المستعملة

تم الإعتماد في الجانب النظري على المسح المكتبي بتناول المراجع باللغة العربية والاجنبية ورسائل الماجستير واطروحة الدكتوراه والمطبوعات والدروس وشبكة الأنترنت والجرائد الرسمية وغيرها أما في الجانب التطبيقي تم الإعتماد على الوثائق الرسمية وسجلات المحاسبة والمالية.

ث. حدود الدراسة :

- الحدود الزمنية من أجل الامام بمختلف الجوانب العلمية والعملية قمنا باختيار الفترة الزمنية المتعلقة بسنة 2018

- الحدود المكانية : من اجل اسقاط حيثيات الموضوع قمنا بإجراء دراسة الحالة في مؤسسة الانابيب ALFA PIPE فرع غرداية الذي يقع مقرها في المنطقة الصناعية لبلدية بنورة .

ج. هيكل الدراسة: تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين الأول نظري و الثاني تطبيقي حيث سنتناول في الفصل الأول إلى المحاسبة التحليلية من خلال المفاهيم الأساسية و طرق حساب التكاليف و سعر التكلفة، ثم تطرقنا في نفس الفصل إلى إتخاذ القرارات و العناصر الأساسية المكونة له ،ثم في الفصل الثاني تعرضنا إلى دراسة الحالة للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFA-PIPEبدأ بتقديم نبذة حول المؤسسة من تعريف ونشأة و أهداف بالإضافة إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ثم دراسة المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة و دورها في إتخاذ القرار أما في الخاتمة فقد تم عرض أهم التوصيات و النتائج المتحصل عليها من الدراسة.

ح. المنهج المتبع :

يهدف الإلام بمختلف جوانب الموضوع و الإجابة على الإشكالية المطروحة و اثبات صحة الفرضيات. وإعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي لفهم مكونات الموضوع هذا في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي قمنا بالإعتماد على منهج دراسة الحالة بغرض إسقاط الجانب النظري على أرضية الواقع و إجراء بحث مصدق ومفصل بهدف جمع البيانات والحقائق وتفسيرها.

خ. صعوبات الدراسة:

- عدم وجود الدعم والمساعدة من طرف المؤسسة المستقبلة أثناء فترة التريص التطبيقي
- عدم تطبيق المحاسبة التحليلية بشكل كلي في مؤسسات الإقتصادية الجزائرية

- نقص المعلومات في المؤسسة.
- صعوبة التنقل إلى المكاتب والمؤسسة محل إجراء التريص وذلك للشلل الكبير خلال الظروف الاستثنائية التي تمر بها البلاد في مواجهة جائحة كورونا covid 19.

الفصل الاول:

الإطار النظري للمحاسبة

التحليلية وإتخاذ القرار

تمهيد:

تعد المؤسسة عضو أساسي و محرك للنظام الاقتصادي كونه يجمع بين العنصر البشري و الطبيعي حيث ظهرت المحاسبة لتقوم بتنظيم و ترتيب المعلومات الاقتصادية المالية و القانونية المؤثرة على المؤسسة و من بين أنواع المحاسبة، المحاسبة التحليلية التي تمكن المؤسسة بدراسة تفصيلية لمختلف تكاليف منتجاتها و إستخراج سعر التكلفة الذي على أساسه يتم تحديد سعر البيع و هامش الربح ومعدلات مردوديتها و على إتخاذ القرارات بالنسبة للمؤسسة.

و سنحاول في هذا الفصل الإلمام بما أمكن من مفاهيم المحاسبة التحليلية و إتخاذ القرار و طرق حساب التكاليف و الدراسات السابقة كالتالي:

- المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية
- المبحث الثاني: مفهوم إتخاذ القرار
- المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المبحث الاول: ماهية المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية من بين الأنظمة التي تستخدمها المؤسسات في مراقبة التسيير بحيث تمد المستويات الإدارية المختلفة بمعلومات و بيانات هامة تستطيع من خلالها تقييم الأداء و الرقابة على كفاءة التشغيل واستخدام عناصر التكاليف وتحليلها بصورة دقيقة ومفصلة وذلك بهدف مساعدة المؤسسة على إتخاذ القرار المناسب ورسم السياسات المختلفة .

المطلب الاول : مفهوم المحاسبة التحليلية

الفرع الاول : نشأة المحاسبة التحليلية وتطورها

أدت الثورة الصناعية التي بدأت في القرن الثامن عشر إلى إنتقال طريقة تصنيع الخامات والمواد الأولية من طريقة يدوية إلى طريقة آلية، مما ظهر تطور صناعي وحضاري رافقه تطور في الفكر المحاسبي، مما زادت حاجة الأفراد والشركات لتخفيض الأسعار وتثديد الرقابة على عناصر التكاليف، وظهرت الضرورة إلى معلومات تتناول التكاليف، ولعجز المحاسبة المالية عن ذلك ظهرت المحاسبة التحليلية كأحد فروع علم المحاسبة، فعمدت على تطبيق المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية في تحليل وتسجيل بيانات التكاليف بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة والإستفادة من هذه البيانات في زيادة الكفاية الإنتاجية في المشروعات، كما أنها إستخدمت كأداة فعالة للمحيط الداخلي والخارجي ويمكن تقسيم فترة ظهورها إلى¹:

- المحاسبة التحليلية التقليدية في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير، والسوق هو المرشد للقرارات الإقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية، ولقد أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية إحتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة الضائقة الكبرى لسنة 1929 وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

- المحاسبة التحليلية المعاصرة بدأت المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية بعد عام 1945 حيث تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور وإشتداد المنافسة بين المنتجين ولكي تتمكن المؤسسة من الإستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها : تكاليف تاريخية، تكاليف إقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، لإستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة، ومعرفة عتبة مردوديتها.

¹ عبد الكريم بويقوب ، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005 ص 07-08

الفرع الثاني: تعريف المحاسبة التحليلية

1- تعتبر المحاسبة التحليلية على وجه العموم فرعاً متخصصاً من فروع المحاسبة العامة و تكون مهمتها تجميع و تحليل بيانات التكاليف، وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات، وتقديم المعلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة، وتقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة لنشاط المؤسسة.¹

2- محاسبة التكاليف هي تطبيق لمبادئ المحاسبة العامة في مجال التسجيل و التحليل و التحديد وتفسير تكلفة المواد و الأجور و المصاريف لكل من الوظائف المختلفة و القطاعات و الأقسام والعمليات و وحدات الإنتاج و خطوطها و مناطق البيع.

3- المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة الى مصادر أخرى)، وتحليلها من اجل الوصول الى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة ،كما انها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ او مستوى الادارة ، وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات.²

4- محاسبة التكاليف هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية، وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية، غالباً ما تستعمل في المجال الصناعي.³

5- هي أحد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية، تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل، كما تقوم بتتبع وتسجيل وتحليل التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفعالية.⁴

6- قبل الحديث عن المحاسبة التحليلية نقوم بتعريف المؤسسة، حيث تعبر المؤسسة عن تجمع إنساني متدر تستعمل وسائل فكرية، مادية ومالية لاستخراج، تحويل، نقل وتوزيع السلع أو الخدمات طبقاً لأهداف محددة من طرف المديرية بالاعتماد على حوافز الربح والمنفعة الاجتماعية بدرجات مختلفة.⁵ حيث أن هناك ثلاثة أنواع من المؤسسات.⁶

¹ نفس المرجع السابق، ص 8

² نوال مرابط ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير ، شهادة ماجستير الجزائر سنة 2005

³ علي رحالي ، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1992 ص 1

⁴ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، دار الحامد للنشر و التوزيع عمان الأردن 2006 ص23

⁵ J. M. AURIAC, A. CAVAGNOL et les autres, Economie d'entreprise, Edition Casteilla, Paris, 1995, P.07

⁶ P. D. GAGNON, G. SAVARD et les autres, l'Entreprise, édition Gaetan Morin, 2ème édition, CANADA, 2000 P36

- المؤسسات الخاصة: حيث تكون المؤسسة ملك لشخص واحد أو مجموعة من الأشخاص؛
 - المؤسسات العامة: حيث تكون فيها ملكية المؤسسة تابعة للدولة إما بشكل مباشر أو غير مباشر؛
 - المؤسسات المختلطة: وهي مؤسسة يكون رأسمالها مشترك بين القطاع العام والقطاع الخاص.
- ينظر إلى المحاسبة التحليلية على أنها الأداة الأساسية المساعدة على اتخاذ القرار و الذي يقوم على اختيار بديل معين من بين عدة بدائل لمواجهة موقف معين أو لمعالجة مشكلة تنتظر الحل المناسب. حيث تعمل المحاسبة التحليلية على تسجيل، تبويب، تحليل، ونشر المعلومات عن النشاط تبعا لجدول والاجراءات تحدد مسبقا، وفعالية المحاسبة التحليلية تتحدد بجودة تلك الجداول والاجراءات وشبكة التحليل المعتمدة، فهي توفر للإدارة المعلومات والبيانات التحليلية والنماذج المناسبة للقيام بالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة، وتعتمد في كل ذلك على مبادئ وطرق لمتابعة عناصر التكاليف وتحليلها¹

7- العلم الذي يهتم بتحديد و قياس و تحليل عناصر التكاليف و ترتيبها و قوائم و تقارير توضح تكلفة السلعة المنتجة أو الخدمة المقدمة لمساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات الإدارية و فرض الرقابة على عناصر التكلفة و رسم السياسات و تحسين مستوى الأداء من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المخططة مسبقا و تحديدا أسباب الإنحرافات و معالجتها.²

و من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف شامل على ان المحاسبة التحليلية تقنية تعالج المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة والمحيط الداخلي والخارجي وتحليلها بحيث تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ والادارة كما تساعد المسيرين باتخاذ القرارات اللازمة التي تخدم مصلحة المؤسسة.

¹Xavier Bouin, François-Xavier Simon, **tous gestionnaires**, Dunod, Paris, 2002, p159.

²سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، سنة 1991 ص 5

الفرع الثالث : أهداف المحاسبة التحليلية

1. بحسابها للتكاليف وسعر التكلفة تساعد وتسهل:¹

- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم ، وبهذا تسهل ايضا عملية تحديد النتائج
 - تحديد سعر البيع لمنتجات المؤسسة .
 - مراقبة التكاليف بعد تحليلها وبالتالي مراقبة عمل المؤسسة ومسيرها.
2. دراسة المردودية التحليلية تسمح بمراقبة سياسات الانتاج والاستثمار والتوزيع وذلك بـ:
- تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها (حسب الوظائف او المنتجات)
 - مراقبة التكاليف : التموين ، الانتاج ، التوزيع .

أي السهر على الضغط عليها (خفضها) بقدر الامكان ومراقبة المردودية على مختلف الاقسام في المؤسسة ، أو مختلف المنتجات ، أو مجموعات المنتجات المشابهة ، وهذا بمتابعة تطور التكاليف مع الزمن ومقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقا ، أو مع المبالغ التي تظهر في المؤسسات المتشابهة .

3. تسمح بقياس النتائج التحليلية : بمعرفة التكاليف وسعر التكلفة نستطيع قياس مردودية المنتجات المختلفة أو مجموعات المنتجات والمبيعات ، أو الخدمات كل منها على حدة ، إذ يتحدد سعر البيع على أساس سعر التكلفة وأن المردودية تتحدد على اساس الربح الذي تحققه المؤسسة .

4. تساهم ايضا في وضع الميزانيات التقديرية .

الفرع الرابع : وظائف المحاسبة التحليلية

ترتكز المؤسسة على مجموعة من الوظائف حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية، كما انها تعد مجموعة من الوظائف التي بتحقيقها تساعد على تحقيق أقصى ربح ممكن وضمان الإستمرارية في السوق، وتتمثل الوظائف في:²

1- الوظيفة التسجيلية :هي تختلف حسب الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة في عملية التسجيل، سواء كان أساس دمجها في السجلات المحاسبية ككل أو مسك سجلات مستقلة بالمحاسبة التحليلية

2- الوظيفة التحليلية:تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف، وربطه بمراكز التكلفة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

3- الوظيفة الرقابية: وذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة، لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا، وتحديد الإنحرافات والتي إما أن تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المعايير المحددة، أو غير ملائمة

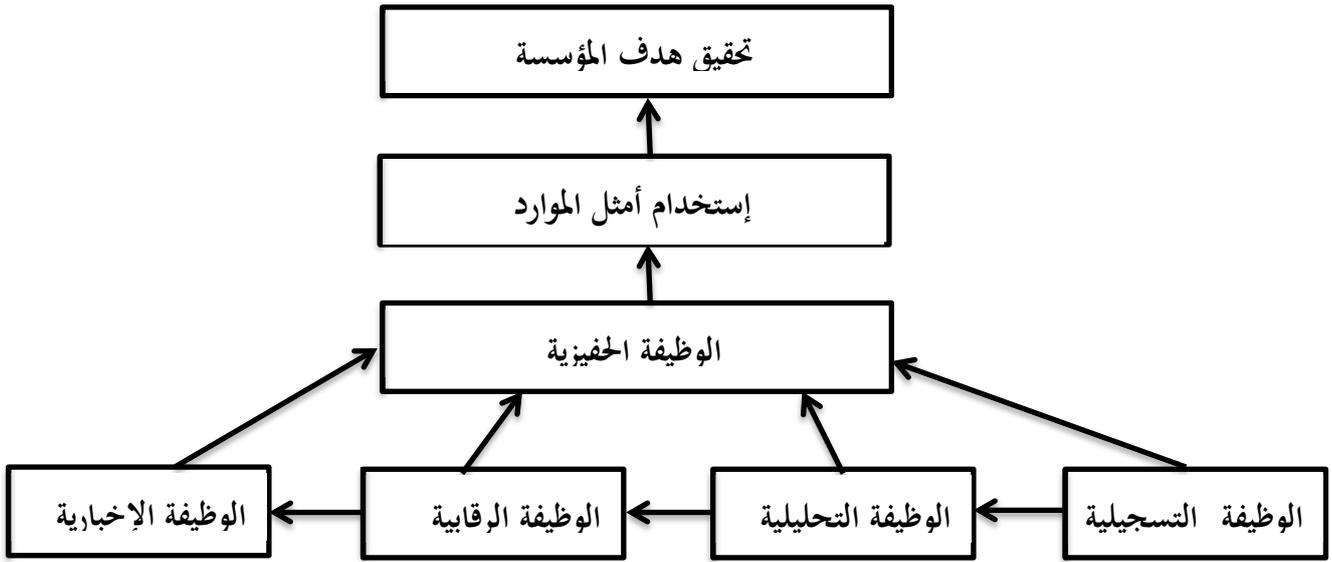
¹ ناصر دادى عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 9

² إسماعيل يحي الكريتي، مرجع سبق ذكره ، ص 24 - 25

عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من المعايير المحددة ويجب أن تدرس أسباب هذه الإنحرافات منها من أجل الحد منها.

4- الوظيفة التحفيزية: تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة وهي تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الإقتصادية بشكل كفاء، وهذا سيساعد ادارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة.

الشكل رقم (01): وظائف المحاسبة التحليلية



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 24

الفرع الخامس: مبادئ المحاسبة التحليلية

تقوم المحاسبة التحليلية على مجموعة من المبادئ، حيث يمكننا هنا أن نذكر أهم هذه المبادئ فيما يلي¹:

1- مبدأ التقسيم الإداري: تستمد المحاسبة التحليلية هذا المبدأ من القواعد المحددة في مجال التسيير والتنظيم، بحيث تمكن الإدارة العليا من الاستفادة من مختلف البيانات التي تعدها المحاسبة التحليلية والتي تساعد في التخطيط والرقابة، ويكون ذلك من خلال تصميم نظام محاسبة التكاليف بما يتماشى مع مبدأ التقسيم الإداري، وبالتالي فالمحاسبة التحليلية تنظر للمؤسسة بأنها مجموعة من الأقسام والمراكز المستقلة، تقيس تكلفة نشاط كل قسم أو مركز وتقيم كفاءته.

2- مبدأ تحليل البيانات: يستخدم هذا المبدأ في العديد من المجالات وتتمثل أغراضه فيما يلي:

- تحليل البيانات لتوزيعه على مراكز التكاليف؛
- تحليل البيانات لتحديد العناصر المباشرة وغير المباشرة التي تدخل في حساب تكلفة الوحدة المنتجة؛

¹ محمد أحمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، دار الجامعات المصرية، مصر، 1977، ص 26

- تحليل البيانات لتحديد عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة لأغراض التخطيط ورسم السياسات؛
- تحليل البيانات على أساس القطاعات المستقلة بالمؤسسة كخطوط الإنتاج المستهدفة، أو تشكيلة العملاء، أو مناطق البيع، وذلك للمقارنة بين هوامش الربح التي يحققها كل قطاع ومدى مساهمته في تغطية أعباء المؤسسة

3- مبدأ تقدير التكاليف: تعتمد المحاسبة التحليلية في المؤسسات الحديثة على مبادئ الميزانية التقديرية والتكاليف المقدرة لاستخدامها في عملية التخطيط والرقابة، حيث تعتبر أكبر فعالية من الاعتماد على البيانات التاريخية، وهذا لا يعنى أن جميع نظم المحاسبة التحليلية المستخدمة حاليا تقوم على هذا المبدأ. وتقوم المحاسبة التحليلية بتحليل الأعباء والإيرادات وفقا لمعايير خاصة بكل مؤسسة، وعملية وضعها لا تنتج عن إطار فكري مستقل وإنما عن دراسة وافية لكافة أعمال ونشاطات المؤسسة وأهدافها وتنافسيتها التي يتطلب تسييرها الأخذ بعين الاعتبار لجانبين مرتبطين ببعضهما وهما كما يلي¹:

- إنتاج المنتجات أو الخدمات التي تتبعها المؤسسة بأقل تكلفة ممكنة؛
 - إنتاج هذه المنتجات أو الخدمات وفقا لخصائص متميزة للحصول على القيمة.
- وهناك نوعين من العوامل التي تتحكم في ذلك والمتمثلة فيما يلي:
- عوامل خارجية (مثل مستوى الأسعار) ترتبط بالمردودية، أي إمكانيات تحقيق الربح؛
 - عوامل داخلية تعرض بواسطة التكلفة مختلف عناصر النشاط: المشتريات، أعباء المستخدمين، مصاريف أخرى، والتي تحدد الإنتاجية.

■ المطلب الثاني: التكاليف وسعر التكلفة

الفرع الأول: مفاهيم حول التكاليف وسعر التكلفة

1- تعريف التكاليف:

يمكن تقديم عدة تعريفات للتكاليف كما يلي²:

أ. هي مجموعة الأعباء التي يتحملها منتج أو خدمة انطلاقا من البداية إلى غاية نهاية جميع العمليات أو المراحل لصنعه أو إنتاجه.

ب. التكلفة هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتج مادي معين ، أو مجموعة منتوجات أو خدمة أو مجموعة خدمات مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع، وهناك عدة تقسيمات للتكاليف وأهمها هو التقسيم حسب مراحل الإنتاج إذا يساهم في حساب سعر تكلفة الإنتاج³

¹ عبد العالي شحتاني، محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة و علوم تسيير جامعة خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010-2011، ص 11

² عبد المقصود نبيان، أساسيات محاسبة التكاليف،

³ نفس المرجع السابق، ص 14

2- تعريف الاعباء:

يمكن تقديم عدة تعريفات منها:

أ- العباء يتقابل مع الناتج الذين يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء: إستهلاك البضائع والمواد واللوازم ومخصصات الإهلاك...إلخ.

في حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه ، فإن الأعباء لها الصفة غير المادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم ،إذن فإن الأعباء هي نظام لتقسيم المصاريف على فترات والناتج عن أن حساب النتيجة يتم على اساس الدورة الإستغلالية وليس على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة ،فهناك إذن فرق في تاريخ تحقيق المصاريف وتاريخ تسجيل أو تحمل الأعباء، ويفيدنا التاريخ الأول في تحديد مستوى الخزينة بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة عكس التسجيل للأعباء إذ تحدد النتيجة على أساس تاريخ تسجيل الأعباء (نظريا) وليس على أساس صرفها، حيث هذه العملية قد تكون قبل أو بعد تسجيل الأعباء بينما تحمل للدورة التي تسجل فيها الأعباء (الأعباء).

ب- هي كل إستهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع و الخدمات، و الموجه لاحتياجات الاستغلال

أو الأهداف الإنتاج و البيع لهذه السلع و الخدمات.

و من الناحية الاقتصادية تعتبر الأعباء مكافأة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع للسلع والخدمات¹.

3- سعر التكلفة :

هو مجموع التكاليف التي يتكلفها منتج معين أو خدمة مقدمة إبتداء من إنطلاق عمليات إعدادها الى مرحلة وصولها الى المرحلة النهائية (مرحلة بيعها) ، وتعد سعر التكلفة للمنتج او الخدمة هو عبارة عن مجموعة التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما وقابلا للبيع، كما يعبر عن إنتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه، وتختلف مكونات سعر التكلفة من المؤسسة الصناعية إلى المؤسسة التجارية، وهذا بسبب إختلاف وظائف كل منها، فسعر التكلفة في المؤسسات الصناعية يضم كل من تكلفة شراء المواد المستعملة و تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة ومصاريف التوزيع، أما في المؤسسات التجارية فسعر التكلفة يتكون من تكلفة شراء الوحدات المباعة و مصاريف التوزيع².

وتكون التكاليف وسعر التكلفة حسب مراحل النشاط في المؤسسة كمايلي:

¹ هلال درحوم ، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة ،اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر،2004،2005،ص31

² عبد الكريم بويقوب، مرجع سبق ذكره، ص33

أ- في المؤسسة التجارية:

-تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة وغير المباشرة)

- سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف واعباء التوزيع (المباشرة وغير المباشرة)

ب- في المؤسسة الصناعية (الانتاجية):

-تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة وغير المباشرة)

-تكلفة الانتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الانتاج المختلفة

- سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع (أعباء التوزيع)

ونلاحظ ان النتيجة في المحاسبة التحليلية تحسب بالفرق بين رقم الاعمال وسعر التكلفة

4- العناصر المكونة للتكاليف وسعر التكلفة

إن أغلب عناصر التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة تؤخذ بنفس المبالغ في حساب التكاليف وسعر التكلفة في المحاسبة التحليلية، وبما ان سعر التكلفة ليس فقط كمبلغ الاعباء المجمعة في التكاليف، فيجب ان تكون هناك عملية تحليل وفصل بين هذه الاعباء واستبعاد بعضها وازافة عناصر أخرى، لذا لا يكفي ان يعبر سعر التكلفة عن الشروط الحقيقية لنشاط المؤسسة ، بل يجب أيضا ان يعبر عن الشروط العادية لهذا النشاط لكي يكون ذو معنى، أي يعبر عن إمكانية المؤسسة ويسمح بمقارنات مع مؤسسات أخرى، وإذا كان غير هذا يصبح دون فائدة، أي ليست الاعباء المتحملة فعلا هي المعبرة او ذات معنى، لكن الاعباء المتعلقة بجل (بأغلبية) العناصر الضرورية للإنتاج وفي شروط عادية فقط.¹ و من بين الاعباء المسجلة في المحاسبة العامة هناك جزء منها فقط يستعمل في المحاسبة التحليلية وهي ما يسمى بالأعباء المعتبرة، أما الجزء الباقي فهو لا يؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية ويسمى بالأعباء غير معتبرة ، وهناك اعباء اخرى تضاف الى التي في المحاسبة العامة ،وهناك الاعباء المحسوبة في المحاسبة التحليلية بمبلغ مختلف عن المحاسبة العامة .

وقد تكون هذه الاختلافات او الفروق موجبة او سالبة ، وهي ناتجة عن الاعباء المعروضة التي تدخل في المحاسبة التحليلية بقيمة اكبر او اصغر من المبالغ المقيدة لها في المحاسبة العامة .

أ. الفروق على المواد المستهلكة :هذا الفرق ينتج عن عملية تعويض تكلفة الوحدة للمواد المستهلكة التي تخرج من المخزون و المحسوبة بإحدى طرق تقييم المخزون بقيمة اخرى قريبة لها وتكون أكثر تلاؤما للحسابات وأكثر حقيقة .

ب. الفروق على مخصصات الاستهلاكات: هذه المخصصات التي تتأثر بالقيود القانونية والضريبية يمكن أن تعوض بأعباء إستعمال أكثر واقعية ، والتي تقيس بصفة جيدة تكلفة إستعمال الإستثمارات بالقيمة الحقيقية لهذه الأخيرة.

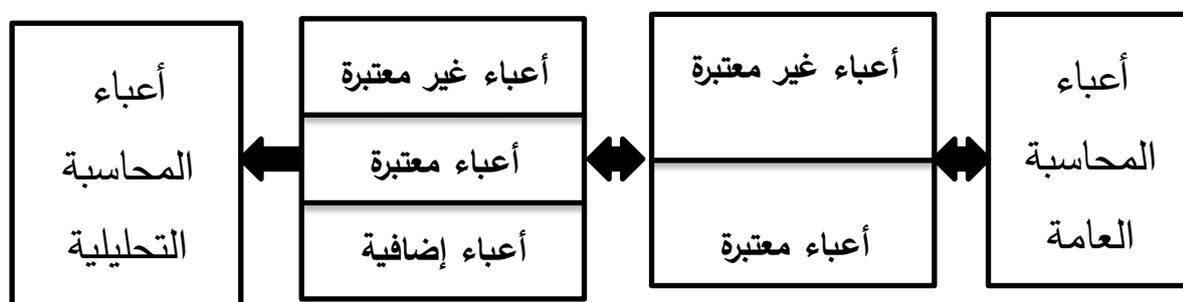
¹ نفس المرجع السابق، ص 19

ج. الفروق الناتجة عن مخصصات المؤونات : ولنفس الهدف فتختلف المبالغ المحددة في المحاسبة العامة عن التي تحدد في المحاسبة التحليلية التي تكون بمقدار الخسارة أو الإنخفاض الحقيقي.
أولاً: الأعباء المعتمدة (المحملة):

الاعباء المعتمدة او المحملة هي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة بعد عملية الفرز وهي مجموعة أعباء المحاسبة التحليلية ، وهي تختلف عن أعباء المحاسبة العامة لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة الأعباء (العناصر الإضافية) وتطرح منها الأعباء غير محملة (غير معتمدة)، أي أن أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + العناصر الإضافية - أعباء غير معتمدة¹

يمكن تلخيص اعباء المحاسبة التحليلية في الشكل التالي:

الشكل رقم (02) : تحديد أعباء المحاسبة التحليلية



المصدر: ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 21

ولكي نحصل في المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية على نفس النتيجة يجب إدخال الفوارق الموجودة بين النوعين من الأعباء في النتيجة التحليلية حتى يتساوى رصيد هذه الأخيرة مع رصيد النتيجة في المحاسبة العامة. أي باستعمال العلاقة : النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية = النتيجة التحليلية + العناصر الإضافية + الأعباء غير معتمدة (غير محملة).

ثانياً: الأعباء الإضافية (العناصر الإضافية) :

هي أعباء ذات صفة نظرية وبهذا المعنى فهي لا تتعلق بالأعباء المسجلة في المحاسبة العامة أو المصاريف المدفوعة ولكن حسابها ضمن سعر التكلفة ، وهي تضاف اذن الى أعباء المحاسبة العامة (عند حساب سعر التكلفة). وتسمى هذه العناصر إضافية لأنها ليست ضمن مصاريف المحاسبة العامة ولا تدخل ضمن تقييم عناصر الأصول في الميزانية وتمثل فيما يلي :
أ- مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص : نحن نعلم ان المؤسسة عند إستخدامها لأموال خارجية (ديون).

¹ مرجع سابق ص 21

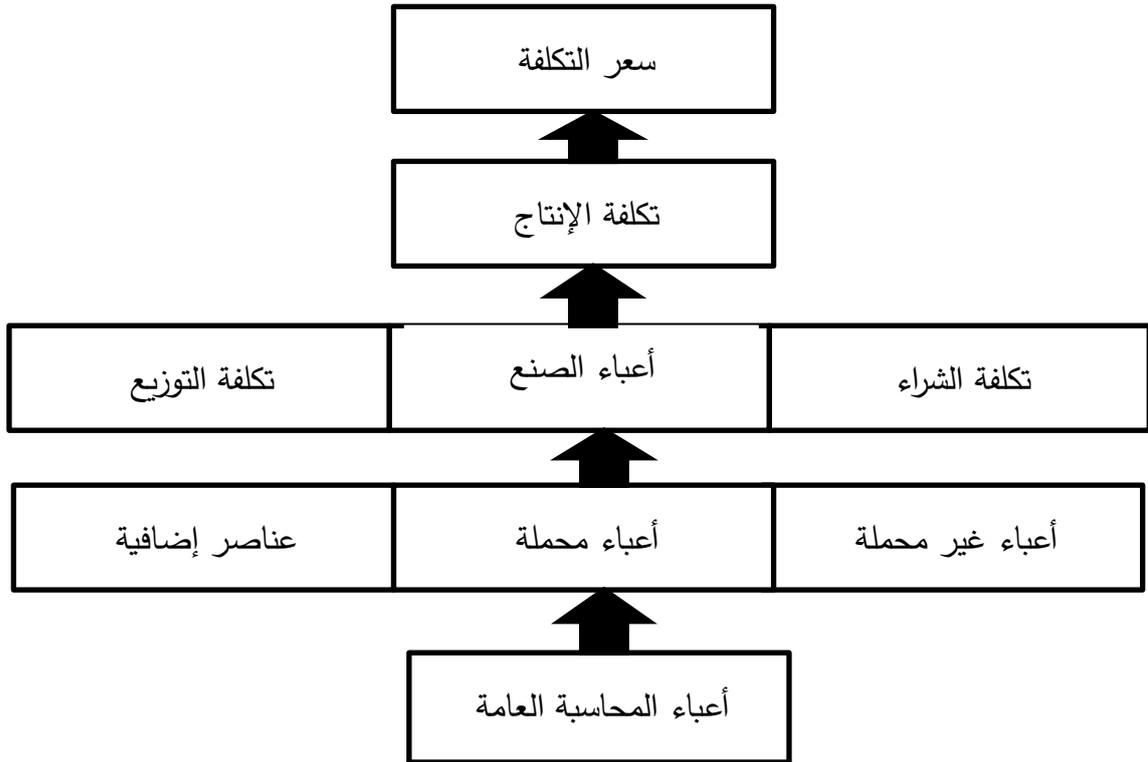
فهي تتحمل عليها فوائد وتحسب ضمن مصاريف المحاسبة العامة عند حساب النتيجة ، وبالعكس فإن رأس المال الخاص فتقابلة النتيجة المحصل عليها إن وجدت موجبة ، واستعماله لا يسبب مصاريف أو أعباء رغم أن الأموال التي تكونه نادرة وأن إستعمالها في دورة معينة يعني التخلي عن استثمارها فب مكان آخر (إستثمار آخر) مثل قرضها بفائدة ، ولها تكلفة ، ولكي يكون سعر التكلفة ذو معنى ويسمح بقياس إمكانية المؤسسة يجب أن يأخذ بعين الإعتبار كل الأموال المستعملة بمختلف مصادرها، وبهذه الطريقة يمكن أن نقارن مثلا وبصفة مقبولة سعر التكلفة لنفس المنتج في المؤسسات مختلفة الهياكل والتمويل، مع العلم أن هذه الفائدة على رؤوس الأموال الخاصة ليست مصاريف مدفوعة ولا يمكن أن تقيم إلا بطريقة نظرية وتقريبية، تبعا للنسب المقترحة .

ب-الدفع لإعمال صاحب المشروع : (أجرة عمل المستغل) :

في المؤسسة الخاصة الفردية عملية التسيير والإدارة يقوم بها صاحب المشروع ويتقاضى مقابلًا يتمثل في نتيجة المؤسسة ، وبهذا فإن أجرة أو مقابل عمله لا يمثل عبئا في المحاسبة العامة ، أما في المؤسسات ذات طابع الشركة فإن هناك على الأقل ، بعض الأعمال الإدارية يقوم بها إطارات ويتقاضون أجورا تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة. كما أن النظرية الإقتصادية لا تضع تمييزا في الربح الإجمالي بين المقابل كأجر والمقابل كريح صافي ، لذا فلكي نحصل على سعر تكلفة ذو معنى ، ولكي نستطيع مقارنته أيضا مع سعر التكلفة لنفس المنتج في المؤسسة خاصة فردية أو في مؤسسة ذات صفة شركة أو في مؤسسة عامة ، يجب الأخذ بعين الإعتبار في سعر التكلفة للمؤسسة الأولى مبلغا نظريا يمثل أجرة صاحب المشروع.

ثالثا : الأعباء غير معتبرة أو غير محملة : هي مجموعة العناصر التي يرى صاحب المؤسسة أن تحميلها أو إدخالها في التكاليف وسعر التكلفة ليس له معنى ، وتعتبر كأنها فوارق تحميل على اعباء أخرى ، وهذه الاعباء قد تكون استثنائية او عادية وتحميلها يجرد التكاليف من معناها مثل الاعباء التي تدخل ضمن النشاط الطبيعي للمؤسسة ولكن لها ميزة عادية في النشاط والتي يجب ان تعتبر كأخطار مثل المؤونات الاستثنائية على تدني القيم للأصول ، أو مؤونة قضية معينة ، أو مصاريف إعداد اللافتات ، او المنح غير العادية التي قد تكون في سنة ولا تكون في أخرى ، بالإضافة إلى الاعباء التي تكون للسنوات السابقة (من الحساب 69 في المحاسبة العامة).

الشكل رقم (03): مكونات التكلفة و سعر التكلفة



source: A.barré. R.Lorey. M.Richez, op-cit ,p32.

5- طرق حساب التكاليف :

أ- طرق التقليدية :

- طريقة التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة :¹

- تعريف : هي طريقة لحساب سعر التكلفة ، تقوم على تقسيم المصاريف الى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة ليتم تحميل الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة .
- المصاريف الثابتة والمصاريف المتغيرة :
- المصاريف الثابتة هي التي لا تتأثر بالنشاط الاقتصادي، اي بالإنتاج أو البيع مثل أجرة الكراء ، الإهلاك ،مصاريف التأمين ، رواتب الاداريين....إلخ، هذا النوع من المصاريف تتحمله المؤسسة مهما كان المستوى النشاط الاقتصادي .
- المصاريف المتغيرة هي التي تزداد أو تنخفض بالتناسب مع حجم الإنتاج أو البيع مثل مصاريف المادة الاولية ،أجرة عمال الورشات ، مصاريف الطاقة المحركة الخ.
- تحميل المصاريف الثابتة بالنسبة للوحدة الواحدة من المنتج غير ثابت فهو غير عقلائي بعكس تحميل المصاريف المتغيرة الفردية. التحميل لا يتم وفق مستوى النشاط (أي بدلالة $y=ax$) ولكن حسب التعريف

¹علي رحال، مرجع سبق ذكره ص59

العام للمصاريف الثابتة والذي ينص على تحميل هذا النوع من المصاريف مهما بلغ مستوى لنشاط (الانتاج).

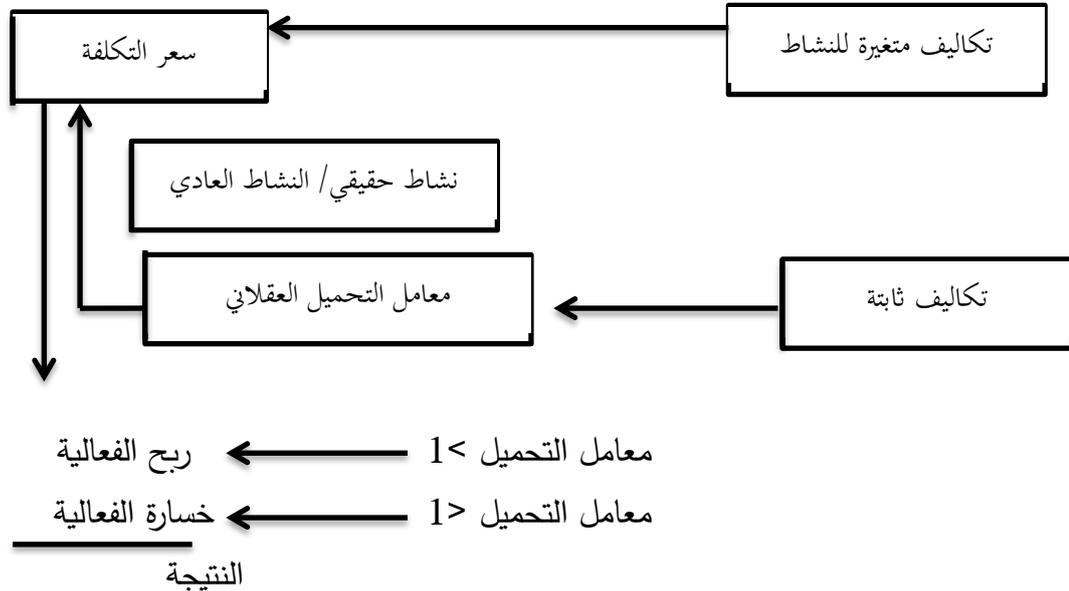
التحميل العقلاني كطريقة لحساب سعر التكلفة جاءت لتجاوز مساوئ هذه الطريقة وإستبدالها بحيث يصبح تحميل المصاريف الثابتة يتم حسب مستوى النشاط الاقتصادي ، أي تثبيت قيمة المصاريف الثابتة الفردية المحملة إلى سعر التكلفة بواسطة معامل التحميل الذي يحسب بالقاعدة التالية :

$$\text{معامل التحميل} = \frac{\text{المستوى للنشاط الحقيقي الاقتصادي}}{\text{المستوى العادي للنشاط الاقتصادي}}$$

وعند حساب معامل تحميل الاعباء الثابتة لدينا ثلاث حالات¹:

- 1- معامل التحميل اكبر من الواحد الصحيح وهذا ينتج عنه فائض المردودية .
- 2- معامل التحميل اكبر من الواحد الصحيح وهذا ينتج عنه تكلفة عطالة.
- 3- معامل التحميل يساوي من الواحد الصحيح وهذا يعني تطابق مستوى النشاط العادي مع النشاط الحقيقي .

الشكل رقم (04): طريقة التحميل العقلاني



المصدر: ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 129

لكن ما المقصود بالنشاط الاقتصادي ؟

يعرف النشاط الاقتصادي إما بمستوى الانتاج او حجم المبيعات.¹

¹دروس نظرية وتطبيقية في المحاسبة التحليلية، السنة الثانية، جامعة الحاج لخضر باتنة، السنة الجامعية 2017-2018

بالنسبة للدول الرأسمالية يقترب مفهوم النشاط الاقتصادي من مستوى البيع حيث عملية الانتاج لا تطرح مشاكل، فالطاقات الانتاجية موجودة وكافية لتلبية الطلب غير ان المشكل يطرح من ناحية البيع ذلك أنه ليس كل ما ينتج يباع، و مستوى النشاط الاقتصادي مرتبط اذن بمستوى البيع وعلى أساسه يحدد مستوى الانتاج .

بالنسبة للدول ذات النظام غير الرأسمالي يرتبط أكثر بمستوى النشاط الاقتصادي بمستوى الانتاج ذلك ان السوق تستوعب كل ما ينتج عادة ومنه فان عملية البيع لا تطرح نفس المشاكل في النظام الرأسمالي. مستوى النشاط الاقتصادي مرتبط اذن بمستوى الانتاج المستوى العادي للنشاط الاقتصادي مرتبط بمستوى الانتاج ، اي بالطاقة الانتاجية للمؤسسة والتي نقصد بها الطاقة الانتاجية المتوسطة ،العادية التي تأخذ بعين الاعتبار طاقة الآلات والتجهيزات ، عدد العمال ، وقت العمل ، أوقات التعطل والصيانة.

أما المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي فهو المستوى الذي تبلغه المؤسسة فعليا من الانتاج في الفترات المختلفة والذي قد يكون أقل ، يساوي ، أو اكبر من المستوى العادي تحمل المصاريف الثابتة للمستوى الحقيقي من النشاط الاقتصادي بواسطة معامل التحميل الذي يأخذ الحالات التالية :

- معامل التحميل أكبر من الواحد الصحيح وهذا ينتج عنه ربح (فائض) المرودية.
- معامل التحميل أقل من الواحد الصحيح وهذا ينتج عنه تكلفة العطالة .
- معامل التحميل يساوي الواحد الصحيح وهذا يعني تطابق أو تساوي مستوى النشاط العادي ومستوى النشاط الحقيقي.

• ايجابيات طريقة التحميل العقلاني:

تساعد طريقة التحميل العقلاني على إلغاء أثر تغير مستوى النشاط على التكاليف الثابتة، و تحديد سعر البيع فيما يخص نظام الأوامر الإنتاجية² .
و بصفة عامة تتمثل إيجابيات هذه الطريقة في³:

- تحديد تكلفة البطالة والتي تبين عدم الاستغلال الكامل للطاقة المتاحة بالمؤسسة، وفي حالة استمرار هذا الخلل على المؤسسة أن تتنازل عن الجزء الغير المستقل في البنية؛
- يعتبر الربح الذي يظهر وفقا لهذه الطريقة أفضل وسيلة لمقارنة الإيرادات بالتكاليف، وذلك من حيث أن المخزونات السلعية من المنتجات التامة و المواد تحملت عند تقييمها نصيبها من التكاليف الثابتة وفقا لما تم استغلاله من إجمالي التكاليف الثابتة؛
- تسمح بتقييم جميع تغيرات النشاط باستخدام تكلفة البطالة أو ربح الفعالية؛

¹ نفس المرجع السابق، ص 64-65

²Dubrelle Louis & Jourdain Didier , op cit, P 225.

³MENDOZA Carla et autres, **Coûts et décisions**, Gualino éditeurs, Paris, France, 2002, p 158.

- تقدم معلومات هامة للمسؤولين من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة وخاصة عندما يتعلق الأمر بالخسارة نتيجة عدم استغلال كامل الطاقة المتاحة؛
- تعتبر الخطوة الأولى نحو التكاليف المعيارية و التسيير التقديري لأن تطبيقها يتطلب تحديد مستوى النشاط داخل المؤسسة و الذي يكون المرجع لتقييم النتيجة المتحصل عليها
- سلبيات طريقة التحميل العقلاني:
يعتبر مشكل تحديد النشاط العادي داخل المؤسسة من أهم السلبيات التي تواجهها طريقة التحميل العقلاني نظرا لكون ذلك له انعكاسات على تحميل التكاليف و من ثم تحديد السعر¹.
- كما هو الحال في طريقة التكاليف الكلية، فإن طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة لا تقضي على مشكل التحميل أو التوزيع العشوائي للأعباء غير المباشرة على مختلف المنتجات؛
- تتطلب هذه الطريقة اللجوء إلى حسابات جد معقدة على مستوى التوزيع والتحميل للأعباء مما يثقل عملية الحصول على النتائج، بالإضافة إلى أن عملية وضعها قد تستغرق وقت طويل، وهذا ما لا يشجع المؤسسات للجوء إليها كنظام لتحديد التكاليف؛
- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة خصوصا في حالة وجود تكاليف شبه متغيرة؛
- قيمة المخزونات النهائية (منتجات، مواد أولية) تختلف عن التكلفة الحقيقية، إذ تطرح مشكلة الجرد الدائم و تقييم المخزونات في نهاية دورة الاستغلال وأثرها على النتيجة لأن المخزونات لا تقيم بتكلفتها الحقيقية لأنه تم تحميل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني و تكون:
- القدرة بالنقصان لأن النشاط الحقيقي أقل من النشاط العادي كونها لا تتضمن إلا جزء من التكاليف الثابتة؛
- مقدرة بالزيادة إذا كان حجم النشاط الحقيقي أكبر من نظيره العادي لأنها تتضمن على تكاليف ثابتة أكثر من نصيبها، وعليه فقيمة المخزونات الناتجة عن الجرد الدائم ينبغي أن تكون حقيقية.
- ب- طريقة التكاليف المتغيرة :
- تعريف: يعرف النظام التكاليف المتغيرة (النسبية) كطريقة لدراسة العلاقات بين حجم المبيعات والربح معتمد على تحديد عتبة المردودية أو خطأ الربح².
وتعتمد هذه الطريقة على تقسيم المصاريف الى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة وتهتم بدراسة مستوى المردودية، أكثر مما تهتم بمستوى سعر التكلفة ، تركيبته وتطوره مع أن الاول مرتبط بالثاني ومن غير الممكن أن نتكلم على المردودية مع تهيمش سعر التكلفة.

¹Van Caillie, Didier Kabwigiri Charles, **L'approche En Coût Client- Une Méthodologie de Calcul des Coût Propre à L'entreprise Orientée Client**, Communication Présentée Lors du 23eme Congrès de L'Association Française de comptabilité- Toulouse- France, 16&17 Mai, 2002.p 13

²علي رحالي، مرجع سبق ذكره، ص 78

• محتوى الطريقة :

محتوى هذه الطريقة بسيط وبديهي حيث أن رقم الاعمال :

- يغطي التكاليف المتغيرة.

- يغطي التكاليف الثابتة.

- يعطي ربحا للمؤسسة.

من هذا المطلق نستنتج أن:

- مبلغ المصاريف الثابتة تتحمله الكميات المباعة وليست الكميات المنتجة

- تقييم المخزن (الكميات المنتجة وغير المباعة) يكون بواسطة التكاليف المتغيرة فقط.

• مراحل الحساب: نقدمها من خلال النقاط التالية:

1. حساب الهامش على التكاليف المتغيرة (MCV) بطرح رقم الاعمال (CA) من التكاليف المتغيرة (CV)

2. على هامش التكاليف المتغيرة اذن ان يغطي المصاريف الثابتة (CF) ويعطي ربحا (R) .

مما سبق نتبين ثلاثة حالات:

- أن يكون الهامش اكبر من المصاريف الثابتة وتكون في هذه الحالة النتيجة موجبة.

- أن يكون الهامش اقل من المصاريف الثابتة وتكون في هذه الحالة النتيجة سالبة.

- أن يكون الهامش يساوي تماما المصاريف الثابتة . في هذه الحالة تكون النتيجة=0.

وفي الحالة الاخيرة يقال ان النشاط الاقتصادي او الاستغلال قد بلغ عتبة المردودية اي ان المبيعات تساوي التكاليف.

كوضع حسابي داخل المؤسسة تأخذ عتبة المردودية ،في نفس الوقت ،المفاهيم التالية:

- أن الهامش على التكاليف المتغيرة يساوي التكاليف الثابتة .

- أن النتيجة التحليلية تساوي صفر .

- أن رقم الاعمال يغطي تماما المصاريف الثابتة والمتغيرة ويسمى في هذه الحالة برقم الاعمال يغطي تماما المصاريف الثابتة والمتغيرة ويسمى في هذه الحالة برقم الاعمال الحاسم (CAC).

$$CAC = CV + CF$$

حساب عتبة المردودية :

$$CAC = \frac{CA \times CF}{MCV}$$

اما طريقة استنتاج القاعدة هذه فهي كالتالي :

نفترض أن $bcv = cv$ فيصبح لدينا بعد التعويض :

$$CF + Bca = CA$$

$$CF = bCA - CA$$

$$\frac{CF \times CA}{CV - CA} = \frac{CF}{CV} = \frac{CF}{b - 1}$$

$$\frac{CA \times CF}{MCV} = CAC$$

• مجالات الاستعمال:

تستعمل طريقة التكاليف المتغيرة في الحالات التالية:

- دراسة نشاط قسم معين داخل المؤسسة.
 - دراسة نشاط المؤسسة ككل .
 - دراسة التسيير التقديري لقسم واحد أو على مستوى المؤسسة ككل.
- عتبة المردودية وتغيير المصاريف الثابتة :

تغيير المصاريف الثابتة خلال السنة يؤثر على عتبة المردودية ونقطة التعادل. تغيير المصاريف الثابتة يتم عند القيام باستثمار مثلا ، توسيع المصنع ، شراء آلة جديدة ، توظيف عمال اداريين جدد ، ارتفاع اسعار التأمينات والمصاريف الاخرى خلال الفترة الحسابية ...إلخ

ت- طريقة التكاليف المعيارية :

إن فعالية التحكم في التكاليف تقتض أن تقوم المؤسسة بصفة دورية ومنظمة بمقارنة نتائج فترة معينة بتقديرات مرجعية وذلك بإعداد معايير تستخدم في تقييم عوامل الإنتاج، و هذا يتم عن طريق التكلفة المعيارية التي تساهم في تسيير نشاط المؤسسة من خلال تعميمها على جميع عناصر التكاليف وسعر التكلفة من مواد أولية مستعملة و اليد العاملة المباشرة و الأعباء المباشرة والغير المباشرة للأقسام مما يؤدي إلى مقارنتها مع التكاليف و سعر التكلفة الحقيقية لتحديد مختلف الفروق. تعتبر التكاليف المعيارية "تكاليف تقديرية" محسوبة على أساس معايير اقتصادية و تقنية لنشاط عادي، كما أن المعايير يحددها خبراء متخصصين و ذلك على أساس علمية، بهدف استخدامها لتحقيق الرقابة على تكاليف المنتجات، حيث سوف نتطرق إلى تعريفها و طرقها وكذا أهدافها.

• تعريف التكاليف المعيارية:¹

تعرف التكاليف المعيارية على أنها: ترجمة العلاقة المباشرة القائمة بين خدمات عناصر المدخلات والمخرجات في فورة معايير فنية، ويعتمد في ذلك على دراسة علمية وتجريبية لتحديد أفضل علاقة بين وحدة المنتج و احتياجاتها من كمية المواد و زمن العمل في ضوء العوامل المؤثرة في هذه العلاقة واحتياجاتها على مر الزمن كما تعرف التكاليف المعيارية على أنها: التكاليف المرجعية التي تقارن بها

¹شدري معمر سعاد، مطبوعة الدروس التطبيقية والنظرية ،

التكاليف الفعلية من أجل تحديد الانحرافات، و التي تساعد على المراقبة الفعالة للتسيير الداخلي لظروف الاستغلال الداخلي للمؤسسة.

وعليه فالتكاليف المعيارية هي عبارة عن التكاليف المقدمة مسبقا وفق أسس علمية و عملية لتحديد نشاط المؤسسة من حيث الكمية و القيمة ضمن المحاسبة التحليلية بهدف إستخراج الفروق بين الأعباء الحقيقية و الأعباء المتوقعة وهي التكاليف محددة مسبقا قبل بداية عملية الإنتاج وتنقسم الى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة:

المباشرة وتخص مصاريف المادة الأولية واليد العاملة، و غير المباشرة وتخص كل المصاريف الأخرى التي تنقسم بدورها الي مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة.

التكاليف المعيارية هي تكاليف خاصة بالإنتاج و تعتمد على تحديد المعيار الكمي و القيمي للمادة الأولية، اليد العاملة و المصاريف الغير مباشرة، إذ أنها لا تهتم بمصاريف التوزيع.

• طرق التكاليف المعيارية:

يمكن استعمال إحدى الطرق التالية لحساب التكاليف المعيارية:

- الأعباء المحسوبة إنطلاقا من التكاليف الحقيقية للفترة المحاسبية السابقة؛

- التكاليف الوسطية الحقيقية للفترات المحاسبية السابقة؛

- التكاليف المحسوبة على أساس مستوى أو حجم نشاط المؤسسة المتغيرة كنشاط عادي (تكاليف التحميل العقلاني)؛

- التكاليف المحسوبة بناء على تحليل المواد الأولية و اليد العاملة و جميع هذه الأعمال تنجز من

طرف مكتب الدراسات و البحوث العلمية التابعة للمؤسسة و ذلك بعد إجراء عملية تحليل دقيقة؛

- تستخر هذه الأعباء من الميزانية التقديرية الخافة باستغلال المدة المعدة مسبقا للفترة المعتمدة.

-وعليه فالتكاليف المعيارية تمثل أحد الأساليب الرقابية على التكاليف الفعلية، وتتكون من:

1- المعيار: وهو مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدما وفقا لموافقات هندسية لتقدير كل من:

- المواد اللازمة لمنتوج معين من حيث التحديد الأمثل للكمية والمعايير؛

- العمالة اللازمة لمنتوج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة ومعدل الأجور؛

- الأعباء الإضافية اللازمة لمنتوج معين لكي يصبح نموذجا لما يجب أن لا تتعداه التكلفة الفعلية في

ظل توفر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.

2- معايير الأداء: تعبر عن ما يجب أن تكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات

والمخرجات.

3- معايير التكلفة: هي التي تتحدد مسبقا على أساس علمي ليتم اعتمادها كنموذج لما يجب أن لا

تتجاوزه التكلفة الفعلية لتحقيق الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة

4- التكلفة المعيارية: وهي التكلفة التي يتم قياسها على أساس المعايير، لحجم معين من الإنتاج أو الإنجاز والذي يمكن أن يكون وحدة واحدة.

• أهداف التكلفة المعيارية:

• هناك مجموعة من الأهداف تحققها التكلفة المعيارية و هي:¹

1- البرمجة: يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية و ليا على ما حدث فعلا.

2- الرقابة: نستطيع تحقيق رقابة عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية.

3- التسعير: يمكن استعمال طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتجات.

4- الإعلام: تزويد إدارة المؤسسة بتقارير دورية و كشف تفصيلية بالانحرافات عن معايير المصروفات المحددة وتحليل الفروق.

حيث تستخدم التكاليف المعيارية في مختلف مجالات الاقتصاد الصناعية، الخدمية .. الخ، وتطبق بشكل خاص في المؤسسات الصناعية، وتقوم التكاليف المعيارية بتقسيم سريع للإنتاج المحقق كونها محددة عندها يتم ضربها في التكلفة المعيارية الوحيدة للحصول على قيمة تكلفة الإنتاج التقديرية الموافقة للإنتاج الحقيقي.

تقوم التكاليف المعيارية بمراقبة ظروف الاستغلال الداخلية باعتبارها تسمح بالمقارنة بين:

• ما يجب إنتاجه داخل كل قسم في المؤسسة و ما أنتج فعلا.

• عملية المقارنة تعطي انحرافات و التي يتم تحليلها من أجل:

- معرفة أسباب الاختلاف بين التكاليف التقديرية و الحقيقية؛

- اتخاذ القرارات التصحيحية إذا كانت الانحرافات سالبة.

تقوم التكاليف المعيارية على مجموعة من الافتراضات للرقابة على التكاليف داخل المؤسسة، وهذه الافتراضات هي:

- سلوك العلاقة بين عناصر المدخلات والمخرجات يتأثر بالعديد من العوامل الديناميكية مما يجعل هذه العلاقة غير خطية، من هذه العوامل نذكر:

• تعقد الموصفات الفنية والهندسية للمنتجات النهائية؛

• تعقد العمليات الصناعية اللازمة للحصول على ذلك المنتج؛

• حجم الإنتاج المخطط والمحقق؛

• طول زمن دورة التشغيل.

- إذا توفرت إمكانيات الإحلال بين أصناف المواد أو اليد العاملة تتم بمعاملات متناقصة مما يتماشى مع قانون تناقص الغلة في الفكر الاقتصادي مما يعني أن تقلبات الأسعار النسبية لعناصر المدخلات يكون

¹ نفس المرجع السابق، ص 86

لها أثر كبير في تحديد تشكيلة الاحتياجات التي تؤدي إلى الإنتاج المرغوب فيه بأقل تكلفة؛ - أي انحراف يمكن أن يرجع إلى عدم كفاءة التخطيط والتنبؤ بما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء خلال تلك الفترة؛

- ضرورة تحليل هذا الانحراف لتحديد العوامل الحقيقية المسببة له وتحديد المسؤول عنها، من أجل تحديد الأداء مستقبلا.

• مراحل حساب التكاليف المعيارية¹:

تمر عملية حساب التكاليف بعدة مراحل و تتمثل أساسا في مرحلة التحديد فمرحلة القياس و أخيرا مرحلة التحليل، حيث أن:

1- مرحلة التحديد: تتمثل في تحديد أو حساب التكاليف التقديرية و التي تعتبر تكاليف عادية مرتبطة بنشاط عادي داخل المؤسسة.

2- مرحلة القياس: تتمثل في قياس أو حساب الانحرافات بين التكاليف الحقيقية المسجلة خلال دورة الإستغلال و كذا التكاليف المعيارية لنفا الفترة.

3- مرحلة التحليل: وتتمثل في تحليل الانحرافات، أي البحث و بالتالي تحديد الأسباب التي أدت إلى التباين بين التكاليف الحقيقية و التكاليف المعيارية من أجل اتخاذ القرارات المناسبة. و يتم حسابها وفق العلاقة التالية:

التكاليف المعيارية = التكلفة المعيارية للوحدة × الكمية التقديرية
أو عن طريق العلاقة التالية:

التكلفة المعيارية = السعر المعياري × الكمية المعيارية

و تتكون التكاليف المعيارية أساسا من أعباء مباشرة و أعباء غير مباشرة.

1- الأعباء المباشرة:

تتمثل في تكلفة المواد المستعملة في العملية الإنتاجية و تكلفة اليد العاملة، وهي بصفة عامة:

❖ أعباء متغيرة مباشرة؛

❖ أعباء ثابتة مباشرة

أ. حساب الأعباء المتغيرة المباشرة²:

ما دام الأمر يتعلق بالأعباء المتغيرة، فإنه من الأبسط التفكير بالدرجة الأولى في تكلفة المنتج التام وعند الاقتضاء يمكن الحصول على التكلفة الإجمالية بضرب هذه التكلفة في عدد الوحدات التي تسعى المؤسسة إلى إنجازها.

¹بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية دروس و تمارين، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص207

²شدري معمر سعاد، مرجع سبق ذكره ، ص123

• فيما يتعلق بالمواد الأولية: هناك نوعان من التقديرات يجب على المؤسسة القيام بهما:
- المعيار الكمي الذي يتم حسابه من خلال لائحة معدة و مطورة من طرف مكتب المناهج وحسب طبيعة المعيار المعمول به (المعيار النظري أو العادي) يتم إدماج نسب مقبولة من البقايا و النفايات؛
- أما بالنسبة لسعر المواد فهو يخضع لشروط خار المؤسسة، فمعيار السعر عادة ما يركز إما على تحليل تاريخي للتكاليف التي تحملتها المؤسسة سابقا، أو إلى سعر شراء مستهدف يتفاوض عليه.
• بالنسبة ليد العاملة المباشرة: هناك نوعان من التقديرات:

- معيار الوقت المتوسط الضروري لكل مرحلة من مراحل الصنع لإنجاز منتج تام و ذلك بالقيام بفرضيات على المردود المنتظر، مع الأخذ بعين الاعتبار الوقت الإنتاجي ولكن مدفوع الأجر (أوقات الراحة المسموح بها، ضبط الآلات)؛

- معيار التكلفة الساعي، مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة الساعات الإضافية المحتملة.
ب. حساب الأعباء الثابتة المباشرة

يتم أولا تقييم المبلغ الإجمالي لإيجاد تكلفة المنتج الواحد و ذلك بتقسيمه على عدد المنتجات المراد إنجازها و هذا يتطلب القيام بتقديرات الإنتاج.

2- حساب الأعباء غير المباشرة: تحدد الأعباء التقديرية لكل مركز تحليل، حسب نوعها إما ثابتة أو متغيرة، بعدها يتم إجراء التوزيع الثانوي للوصول إلى تكلفة وحدة العمل، ثم التحميل إلى مختلف المنتجات و ذلك بالمرور على مختلف المراكز الأساسية، و تتمثل أساسا في الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة، و تحسب الأعباء المباشرة و الغير المباشرة وفق العلاقات التالية¹:

الأعباء المباشرة:

المواد الأولية = التكلفة المعيارية للوحدة × الكمية المعيارية

اليد العاملة = المعدل المعياري لأجر الساعة × ساعات العمل المعيارية

الأعباء الغير المباشرة = تكلفة وحدة القياس المعيارية × عدد وحدات القياس المعيارية

إن التكاليف المعيارية يتم تحديدها انطلاقا من دراسة مفصلة لعمليات الإنتاج و تتم على مرحلتين:
- وضع المعايير التقنية التي تحدد كميات المواد و اليد العاملة اللازمة لإنتاج وحدة واحدة؛
- تحديد التكاليف التي تقيم على أساسها الكميات المعيارية.

و تحدد هذه المعايير التقنية من قبل قسم الدراسات التقنية بالتعاون مع قسمي المشتريات و المحاسبة

• أهداف التكاليف المعيارية: إن الغرض من دراسة التكاليف المعيارية هو تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد الانحرافات من جراء مقارنة التكاليف المعيارية التكاليف الحقيقية .
- تحليل الانحرافات قصد تحديد مستوى و أسباب وقوعها و المسؤول عليها .
- تقييم تحركات المنتج.

¹شكري معمر سعاد، مرجع سبق ذكره ، ص124

- تحديد تأثير تغيرات السعر و المردودية على سعر التكلفة .
- إنجاز نظام حسابي معياري: بإمكان المؤسسة الإنتاجية وضع نظام حسابي معياري إنطلاقاً من: المصاريف الحقيقية للفترة أو الفترات السابقة و اعتمادها كمصاريف معيارية ، إلا أن هذه الطريقة غير محفزة لتحسين الوضعية الاقتصادية داخل المؤسسة و هذا لعدم التحقيق من أن المصاريف الحقيقية هي مصاريف مثالية يمكن اعتبارها كمعيار.
- دراسة عميقة للعملية التكنولوجية، أي عملية الإنتاج ككل وما تتطلبه من مصاريف مباشرة و غير مباشرة .

كيفية تحديد الفروقات وأسبابها

تحديد الفروق:¹

تسمح طريقة التحليل بواسطة التكلفة المعيارية من تقديم إمكانيات المؤسسة، وذلك بحساب الفروقات بينها وبين الحقيقية وهذا لمختلف عناصر التكلفة، ثم تحديد المسؤوليات على الأسباب التي أدت إلى حدوثها، والواقع أن حساب الفروقات لا يكون أوتوماتيكياً بعد كل دورة، بل حسب الحاجة إلى ذلك مع العلم أن هناك مستويات من الفروق لا تراقب لأنه مسموح بها. أثناء إجراء عملية التحليل، يجب أن تكون القواعد التي تحدد بها التكاليف الحقيقية والمعيارية متشابهة، فتكون الكميات المعيارية المستعملة في التحليل ليست التي حددت من قبل النشاط، ولكن الكميات التي كان يجب أن تستعمل للحصول على الإنتاج المحقق، أي أن الكميات المعيارية تحول دائماً بدلالة المنتوجات الحقيقية. وهناك أساساً ثلاثة عناصر، التي يمكن حساب فروقاتها وهي المواد الأولية المستعملة، اليد العاملة، والأعباء غير مباشرة للإنتاج. بحيث أن حساب معدلات كل منها وفق المعدلات التالية:

أولاً: الفروقات على المواد الأولية

ونميز فيها نوعين من التحليل:

- التحليل الثنائي لانحراف المواد:

$$\Delta \text{السعر} = (\text{السعر الفعلي} \times \text{السعر المعياري}) \text{ الكمية الفعلية}$$

$$\Delta \text{الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} \times \text{الكمية المعيارية}) \text{ السعر المعياري}$$

$$\Delta \text{الإجمالي} = (\text{السعر الفعلي} \times \text{السعر الحقيقي}) \text{ (الكمية الفعلية} \times \text{الكمية المعيارية)}$$

- التحليل الثلاثي لانحراف المواد:

$$\text{إنحراف السعر} = (\text{السعر الفعلي} \times \text{السعر المعياري}) \text{ الكمية المعيارية}$$

$$\text{إنحراف الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} \times \text{الكمية المعيارية}) \text{ السعر الفعلي}$$

$$\Delta \text{إجمالي} = (\text{السعر الفعلي} \times \text{السعر الإجمالي}) \text{ (الكمية الفعلية} \times \text{الكمية المعيارية)}$$

¹ إسماعيل إبراهيم جمعة، محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، الجزائر 1999 ص 327-335

ثانيا: الفروق على اليد العاملة

$$\Delta \text{الوقت} = (\text{المدة المعيارية} \times \text{المدة الفعلية}) \times \text{معدل السعر المعياري}$$

$$\Delta \text{السعر} = (\text{معدل السعر المعياري} \times \text{معدل السعر الفعلي}) \times \text{المدة الفعلية}$$

ثالثا: الفروق على الأعباء الغير مباشرة للإنتاج¹

الفروق على الموازنة = (التكلفة المرنة للساعة × لتكلفة الحقيقية للساعة) المدة المتوقعة للساعة
 الفروق في النشاط = (التكلفة المعيارية للساعة × التكلفة المرنة للساعة) المدة المتوقعة للإنتاج الحقيقي
 الفروق في المردودية = (المدة المتوقعة للإنتاج الحقيقي × المدة الحقيقية للإنتاج) التكلفة المعيارية
 للساعة مع العلم أن:

الفرق المشترك = (التكلفة المعيارية للساعة × التكلفة الحقيقية للساعة) (المدة المتوقعة للإنتاج × المدة الحقيقية للإنتاج)

التكلفة المرنة للساعة = (التكاليف المرنة / المدة الحقيقية) = (التكلفة المتغيرة + التكلفة الإجمالية الثابتة) / المدة الحقيقية

- تحديد الأسباب:

يمكن خلال فترة محددة ملاحظة مجموعة من الانحرافات السلبية، التي يجب العمل حتى لا تتكرر في الفترة المقبلة، لذا يجب أن ينصب الاهتمام، لبس على الانحراف الإجمالي فحسب، بل على الانحرافات الجزئية المحسوبة عند التحليل والتي تخص كل من السعر والكمية. وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين أسباب داخلية وخارجية².

أولاً: أسباب الانحراف على المواد الأولية

• الانحراف على السعر:

- الأسباب الداخلية: وغالبا ما ترجح للأسباب منها غياب دراسة مقارنة للأسعار، عدم تحديد شروط تنافسية للموردين بمواصفات نوعية تكون نفسها، وهنا تكون المؤسسة هي المسؤولة عن الانحراف المسجل.

- الأسباب الخارجية: الارتفاع العام لأسعار المواد الأولية، مما يستوجب على المؤسسة إقامة تقديراتها المستقبلية على أساس الأسعار الجديدة.

• الانحراف على الكمية:

يمكن أن يكون سبب الاستهلاكات الزائدة راجع الى التبذير، السرقة، التلف المستمر الناتج عن سوء التخزين، لذلك يجب اتخاذ الإجراءات اللازمة حتى تكون المعايير المقدرمة محترمة إلى أقصى درجة ممكنة إضافة إلى أن التنظيم الأفضل للعمل يمكن أن يقلل من استهلاكات المواد الأولية.

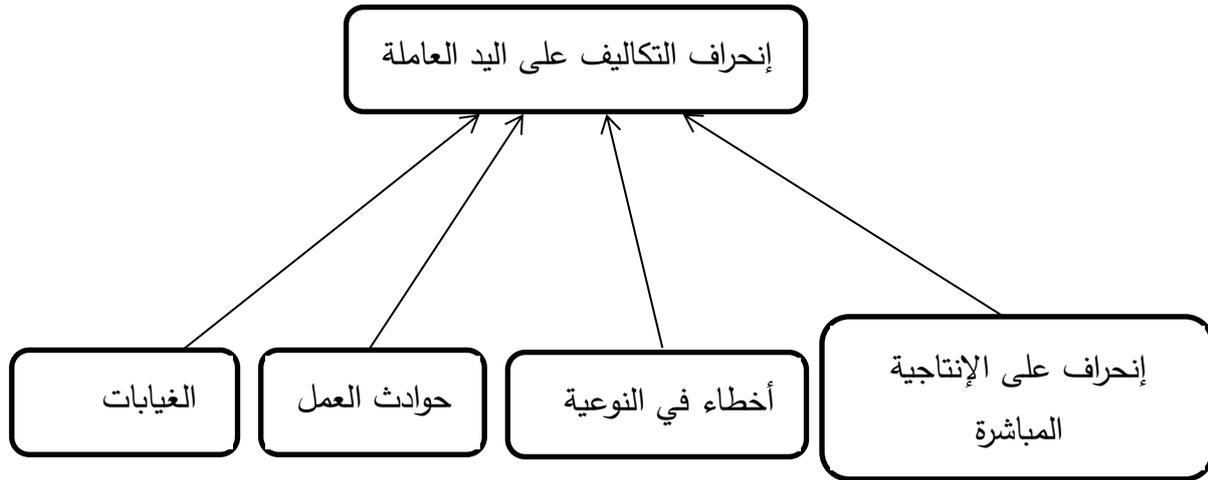
¹ بوعلام بوشاشي ، مرجع سبق ذكره ص 236

² سليمان قدام، محاسبة التكاليف النموذجية ، سوريا، 1976، ص 166.

ثانيا: أسباب الانحراف على اليد العاملة

أما فيما يخص الفروق في اليد العاملة فنجد أسباب مختلفة منها ارتفاع الرواتب أو الأعباء الاجتماعية، عدم توفر اليد العاملة المؤهلة، عدم كفاية الإشراف على العمل، عدم واقعية المعايير.

الشكل رقم: (05): الإنحراف على اليد العاملة



المصدر: H.Svall. V. Zardat. Le nouveau contrôle de gestion. P51

ثالثا: أسباب الانحراف على الأعباء الغير مباشرة

ترجع هذه الفروق أساسا إلى أسباب تتعلق بطبيعة هذا النوع من الأعباء، الذي يتسم بالتعقيد والترابط على كل من مستوى الأنشطة، الأقسام ومختلف العمليات، هذا ما يجعل صعوبة في تحديد أسبابها ودرجة تأثيرها.

وعموما ترتبط أسباب الفروقات هذه بعوامل عدة نذكر منها: الكفاية الإنتاجية للعمال، الطاقة الإنتاجية للآلات، ظروف الطلب والعرض في السوق الذي يجعل من عامل الكمية يؤثر على الأعباء غير المباشرة الإجمالية، والأعباء الغير مباشرة لوحدة المنتج.

لذا وجب القيام بدراسات محاسبية لبناء نماذج إحصائية، تهدف لمتابعة سلوك الأعباء باستمرار، وفي ظل مستويات مختلفة من الإنتاج، مما يعطي إمكانية التعرف على مختلف التأثيرات الحاصلة وتحديد مصدرها، وبالتالي ضمان مراقبة مستمرة تكون لصالح أداء المؤسسة .

أهمية الطريقة¹:

لقد أثبتت طريقة التكاليف المعيارية فعالية كبيرة في ميدان مراقبة تسيير المؤسسة وكل مراكزها وعلى اختلاف مستوياتها، من خلال مراقبة الأداء وتقييمه، بعد تحليل النتائج الفعلية ومقارنتها بالمعيارية وتحديد

¹توال مرابطي مرجع سبق ذكره ص 153

الانحرافات وتشخيص الأسباب، ثم إتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة التي تحول دون تكرارها مستقبلا.

كما أنها توفر للمؤسسة أداة لمراقبة الأعباء والمساعدة في تحديد مصادر الخلل أو حسن الأداء، وهذا ما يسهل إعتداد ونشر التعليمات التي تطور الأداء وترفع من الإنتاجية وتؤدي بها إلى الرقي لمستويات أعلى.

✓ تحسين شروط الاستغلال بناء على تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات .

✓ تعتبر وسيلة فعالة لتحقيق هدف الرقابة على التكاليف.

✓ زيادة كفاءة الإنتاج، نتيجة المفاضلة المستمرة بين النتائج الفعلية والمقاييس المعيارية.

✓ إمداد الإدارة بتقارير دورية توضح الانحرافات الناتجة عن المعايير المحددة مقدما.

✓ توفر المعلومات التي تخدم الإدارة عن أسعار وكميات الإنتاج والطاقة الإنتاجية، وتكلفة الطاقة العاطلة والتكاليف المتوقعة، وكذا معدلات التكاليف في الفترات المختلفة واتجاهاتها، مما يساعد الإدارة في ترشيد قراراتها.

✓ مساعدة الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات المتمثلة في:

❖ قرارات تسعير المنتجات.

❖ قرارات اختيار طرق الصنع.

❖ قرارات توفير الطاقة الإنتاجية.

❖ قرارات التوسع في حجم الإنتاج.

❖ قرارات اختيار طرق البيع وأساليب الإعلان.

ومع هذا فهي لا تخلو من بعض النقائص نتيجة سوء استخدامها خاصة مع غياب المرونة والدقة

في إعداد المعايير المتعلقة بها، وفيما يلي بعض هذه النقائص:

✓ قد تكون المعايير الموضوعية في مستوى كبير من المثالية، مما يجعل مستويات النتائج صعبة التحقيق في أرض الواقع.

✓ صعوبة تعديل النموذج المعياري المطبق في العمليات الإنتاجية في حال حدوث تغيرات في مستويات التشغيل إلا بعد نهاية الدورة.

✓ إمكانية تحريف قاعدة أسعار البيع.

✓ دفع المؤسسة في بعض الأحيان إلى مراجعة معاييرها دون الحاجة إلى ذلك مما يرفع من التكاليف.

■ **المطلب الثالث: علاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة الأخرى**

الفرع الأول: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية

أ- أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية¹

1. تعتمد كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية على نفس مصادر تسجيل البيانات المتمثلة بمستندات الوارد و الصادر المخزني و بطاقات و قوائم الأجور و غيرها من المستندات لإعداد التقارير و القوائم المالية التي يمكن استخدامها لأغراض الرقابة على البيانات الإجمالية و البيانات التفصيلية

2. اشترك محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية في إعداد الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي إذ تقوم محاسبة التكاليف بإحتساب تكلفة عناصر الإنتاج من مواد و أجور و مصروفات أخرى واحتساب تكلفة الإنتاج التام و تقييم المخزون آخر الفترة من مواد و إنتاج تحت التشغيل و إنتاج تام و التي تعتمد عليها المحاسبة المالية لإظهار نتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة خلال فترة مالية معينة

3. تهتم محاسبة التكاليف بالبيانات التفصيلية و التحليلية بينما تظهرها المحاسبة المالية بصورة إجمالية بحيث تتساوى إجماليات المبالغ الظاهرة في كل من سجلات محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية.

ب-أوجه الإختلاف بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية:

1. تهتم محاسبة التكاليف بتحديد تكلفة الإنتاج سواء كانت سلعة أو خدمة و في كل مرحلة من مراحل الإنتاج

و تقييم المخزون و فرض الرقابة على عناصر التكاليف لتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة بينما تهتم المحاسبة المالية بقياس نتيجة أعمال المشروع كله من حيث الربح و الخسارة عن فترة زمنية معينة عن طريق التقارير و القوائم الدورية.

2. تعتبر محاسبة التكاليف أداة لخدمة إدارة المشروع إذ تهتم بالعمليات الداخلية المتمثلة بحركة الإنتاج و عناصر الإنتاج بين المراكز المختلفة بينما تهتم المحاسبة المالية بالعمليات المالية التي تنشأ بين المشروع و الغير (العملاء، المجهزين، البنوك... إلخ) كعمليات البيع و الشراء و دائنية و مديونية المشروع مع الغير.

3. بيانات محاسبة التكاليف فعلية و تقديرية تتضمن معلومات عن الفترة السابقة و تقديرات عن الفترة القادمة و التي على أساسها يتم رسم سياسات الفترة المقبلة بينما تعتبر المحاسبة المالية محاسبة تاريخية (فعلية) إذ أنها لا تهتم إلا بالبيانات الفعلية التي حدثت فعلا.

¹ جمال الدين لعويسات، الإدارة و عملية إتخاذ القرار، دار هومه، بوزريعة الجزائر 2005 ص 18-19

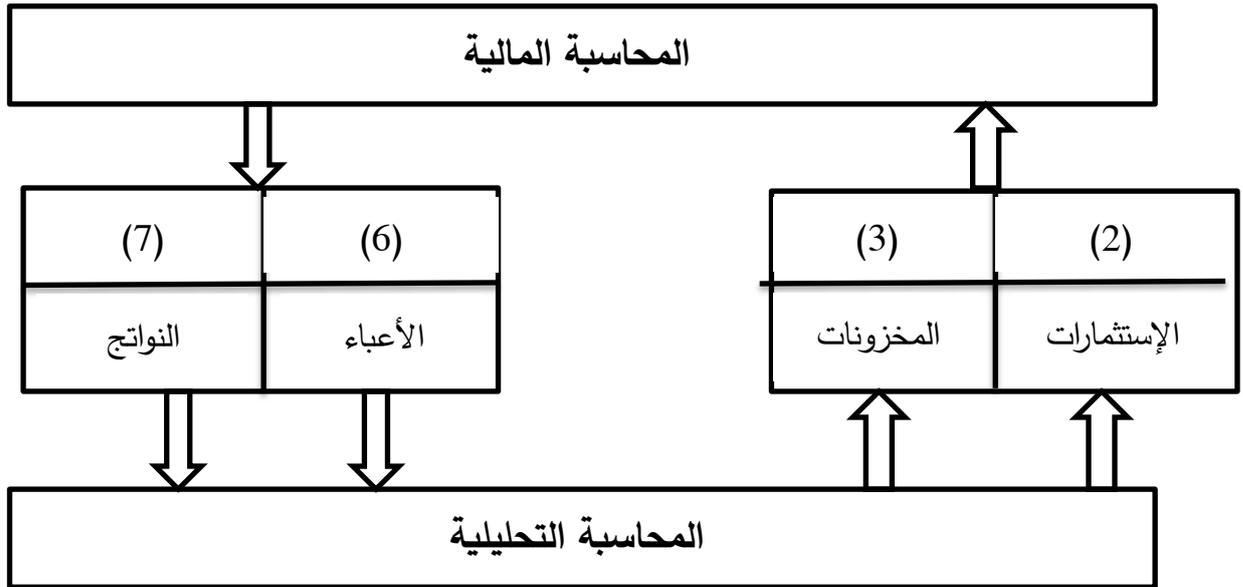
4. تهتم المحاسبة المالية بالنتائج الإجمالية من إجمالي تكلفة الإنتاج و إجمالي المصاريف بينما تركز محاسبة التكاليف على تفاصيل العمليات المتعلقة بعناصر التكاليف كحصة المنتج من المواد المباشرة و الأجر المباشرة و المصاريف الصناعية غير المباشرة.

5. تركز المحاسبة المالية على البيانات المالية فقط بينما تركز محاسبة التكاليف على البيانات الكمية والمالية.

6. تقوم محاسبة التكاليف بإعداد تقارير دورية تتعلق بالإدارات التشغيلية و الإدارات الوسطى تحتوي على بيانات فعلية وتقديرية بينما تعد المحاسبة المالية تقارير فعلية سنوية أو فصلية تتعلق بالمشروع ككل .

7. تلتزم المحاسبة المالية بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد تقارير المالية بينما لا تلتزم محاسبة التكاليف بهذه المبادئ بحيث يستطيع كل مشروع أن يحدد شكل ومحتوى التقارير و بما يتلاءم مع احتياجاته وطبيعة نشاطه

الشكل رقم (06): العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة المالية



المصدر: جرادى عيسى، محاسبة التكاليف، دروس نظرية، دار الشباب، باتنة الجزائر، ص 8

الجدول رقم (01): أوجه الإختلاف بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة المالية

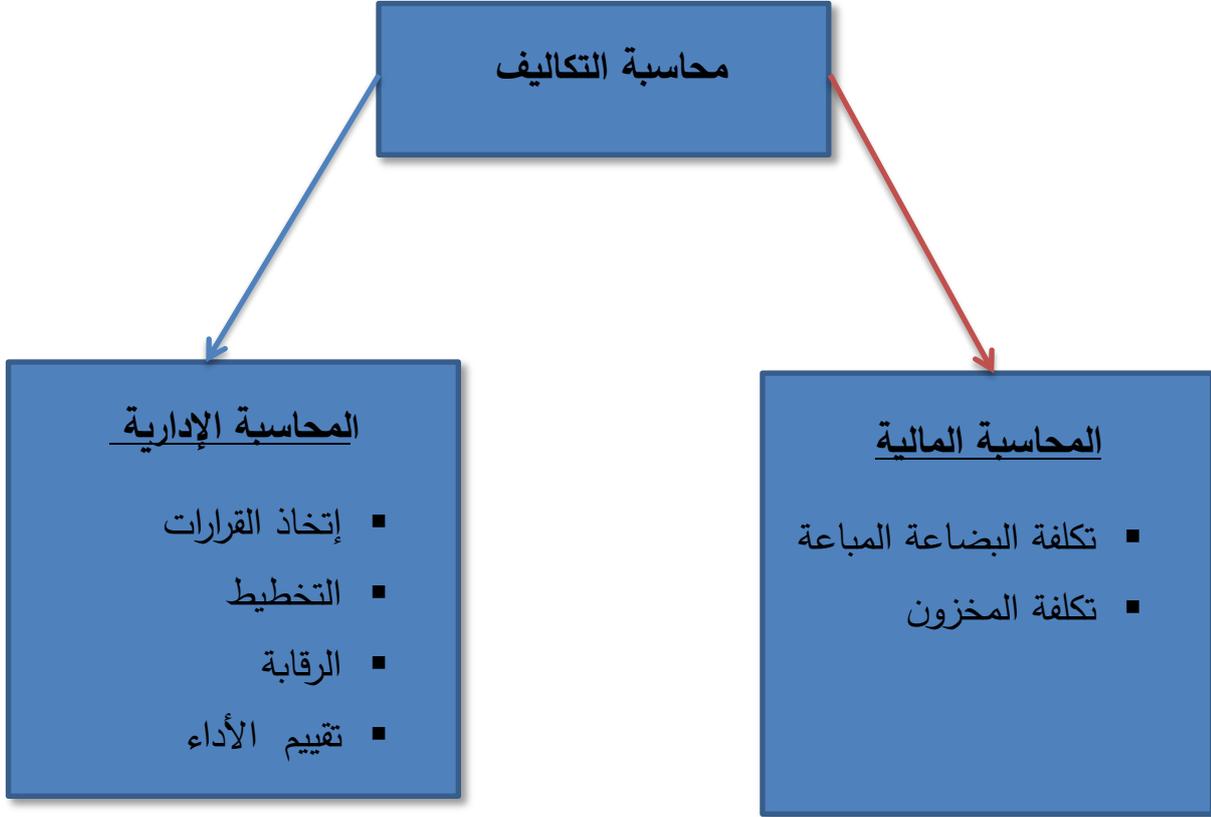
المحاسبة المالية	المحاسبة التحليلية
تهتم بالعمليات المالية التي تحدث بين المؤسسة و الغير	تهتم بالعمليات المالية التي تتعلق بالإدارة و الأقسام الموجودة في المؤسسة
تعالج المعاملات المالية بشكل إجمالي و تقدمها للإدارة بشكل عام	تقدم المعلومات بأسلوب تحليلي و تفصيلي لكل قسم ونوع من أنواع الإنتاج و الخدمات
إن أهداف العمل المحاسبي هو تحليل و تسجيل و ترحيل العمليات المالية بهدف معرفة النتائج الأعمال و تحديد المركز المالي	تهدف إلى حصر التكاليف بهدف تحديد تكلفة السلعة أو الخدمة المقدمة و الرقابة على التكاليف و إتخاذ القرارات
اهتمامها فقط بالبيانات الفعلية و التي تمت بالماضي.	تهتم بالبيانات الفعلية و المحددة مقدما (التقديرية) و إستخدام الموازنات التقديرية و التكاليف المعيارية

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

الفرع الثاني: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية

تتشابه محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية من ناحية الأهداف فكلهما يهدف إلى توفير المعلومات والبيانات اللازمة للإدارة لمساعدتهما في إتخاذ القرارات الادارية و لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء لذلك يرى الكثير من المحاسبين و الأكاديميين بأنه ليس هناك حد فاصل بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية. فمحاسبة التكاليف تقدم البيانات التفصيلية إلى المحاسبة الإدارية لإعداد الموازنات التخطيطية والقيام بعمليات التحليل المالي و الإحصائي للبيانات واحتساب نقطة التعادل وغيرها وعلى الرغم من تشابه أهداف الفرعين إلا إن هذا لا يمنع من وجود بعض الاختلافات بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية يتمثل في أن المحاسبة التكاليف تهتم بأحداث الماضي و الحاضر وتتعامل مع متغيرات المستقبل بينما تهتم المحاسبة الإدارية بمكونات و متغيرات المستقبل اعتمادا على ما تقدمه المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف من معلومات وبيانات.

الشكل رقم (07): العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية و الإدارية



المصدر: سالم ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و إتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة الجزائر 2010 ص 21

المبحث الثاني : مفهوم إتخاذ القرار

قصد ضمان المؤسسة لاستمراريتها ونجاحها وبقائها لمدة طويلة في الاسواق بتحسين تنافسيتها وجب على المؤسسة الامام بعملية مهمة ألا وهي عملية اتخاذ القرار، سنحاول في هذا المبحث التعرف على عملية اتخاذ القرار وأهم الجوانب المتعلقة بها.

المطلب الاول : تعريف اتخاذ القرار

- 1- يتضمن اتخاذ القرار الإداري خيارا واعيا، فعندما يفضل المدير خيارا دون سواه، فإنه بذلك يصل إلى استنتاج معين و يصطفي مسار عمل محدد، من بين عدد من البدائل، و الهدف من اتخاذ القرار هو اختيار ذلك البديل الأفضل، من حيث قدرته على تحقيق أكبر مجموعة من النتائج المرغوبة، و أقل عدد من النتائج الغير المرغوبة.¹
- 2- عرفه برنارد على أنه عملية تقوم على الإختيار المدرك للغايات التي تكون في الغالب إستجابات أوتوماتيكية أو رد فعل مباشر.²
- 3- هو الإختيار المدرك بين البدائل المتاحة في موقف معين أو هو المفاضلة بين حلول بديلة لمواجهة مشكلة معينة، و إختيار الحل الأمثل من بينها³
- 4- و الإختيار القائم على أساس بعض المعايير لبديل واحد من بين بديلين محتملين أو أكثر.⁴
- 5- كلمة القرار هي كلمة لاتينية معناها الفصل أو القطع، بمعنى تغليب أحد الجانبين على الآخر، فإتخاذ القرار نوع من السلوك يتم إختياره بطريقة معينة تقطع أو توقف عملية التفكير و تنهي النظر في الإحتمالات الأخرى⁵

خطوات اتخاذ القرار :

تمر عملية إتخاذ القرار بعدة خطوات، وقد إختلف الباحثين في علم الإدارة في تحديد عدد الخطوات، ومرد هذا الإختلاف يكمن في درجة التفصيل في الخطوات، وليس الإضافة أو الحذف، وتتمثل هذه الخطوات فيما يلي:⁶

أ- **مرحلة تحليل المشكلة:** الهدف في هذه المرحلة هو الوصول إلى فهم وتشخيص المشكلة، وكما يقال أن التشخيص السليم للمشكلة يعتبر نصف الحل، أي تخصيص وقتا كبيرا في تحديد المشكلة،

¹ ماجد عبد المهدي المساعدة و آخرون، مبادئ علم الإدارة، دار المسيرة الطبعة الأولى عمان 2013 ص42

² نواف كنعان، إتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص83

³ إبراهيم عبد العزيز شيحا، أصول الإدارة العامة، منشأة المعارف للنشر و التوزيع، مصر 1993، ص 341

⁴ جمال أحمد توفيق، إدارة الأعمال مدخل وظيفي، دار النهضة العربية، 1986، ص118

⁵ نوال عبد الرحمان محمد الحوراني، مقارنة بين كيفية إتخاذ القرار بين المدراء و المديرات، دراسة حالة على برنامج التربية و التعليم بوكالة الغوث

الدولي غزة، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2013، ص 9

⁶ فريد بونخلة، تأثير القادة على عملية اتخاذ القرارات في التنظيم الصناعي الجزائري، دراسة ميدانية في مصنع صيدال فرع - فرمال - بمدينة

غابطة مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علم الاجتماع تنمية الموارد البشرية، جامعة منتوري قسنطينة، 2006-2007، ص 113

ومرحلة تحليل المشكلة تمر بالخطوات التالية:

تحديد المعايير، ملاحظة الانحرافات عن المعايير، وصف الانحرافات بدقة، وتحديد أسباب الانحراف.

1- تحديد المعايير: المعايير عبارة عن علامات تستخدم لمعرفة مشكلة ما، وإذا لم توجد المعايير فلن نعرف أبدا المشكلة الموجودة، أو نعرف بوجودها بعد أن تصل إلى مستوى خطير، وتحديد المعايير مسؤولية تقع على عاتق المشرف عادة على الرغم من أنها يمكن أن تحدد في بعض المجالات من قبل الإدارة العليا.

2- لاحظ الانحرافات عن المعيار: تعد الخطوة الثانية بعد تحديد المعايير، وهي مراقبة أي إنحراف في الأداء عن المعيار، ويمكن أن نجد نوعين من الانحرافات:

فنية أو إنسانية، ويمكنها أن تكون أعلى أو أقل من المعيار.

3- صف الانحرافات بدقة: إذا أردنا أن نصل إلى حل مشكلة معينة، فيجب أن نصف كل الأسباب والظروف المحيطة بها بشكل دقيق، فمثلا: لا فائدة من أن نقول أن مردود الإنتاج قد انخفض، بل نقول كم انخفض؟ وفي أي الأقسام؟ وما هو حجم الانخفاض؟ إن الإجابة على هذه الأسئلة تعطينا صورة واضحة عن الانحرافات الموجودة.

4- حدد سبب الانحراف: في هذه المرحلة الاعتماد على المعلومات التي تم جمعها في الخطوات الثلاثة السابقة، وبعض الأخطاء التي تتم في هذه الخطوة هو أن نستنتج أولا ثم نقوم بجمع المعلومات، أو نعمل على تحديد المشكلة بالاعتماد على الخبرات الشخصية وهذا ما يؤدي إلى الذاتية والتحيز في الرأي.

ب- مرحلة صنع القرار:

في هذه المرحلة وبعد تحديد ومعرفة المشكلة وجمع كل المعلومات، يتم الوصول إلى القرار المناسب لحل المشكلة وهذا بإتباع الخطوات التالية:

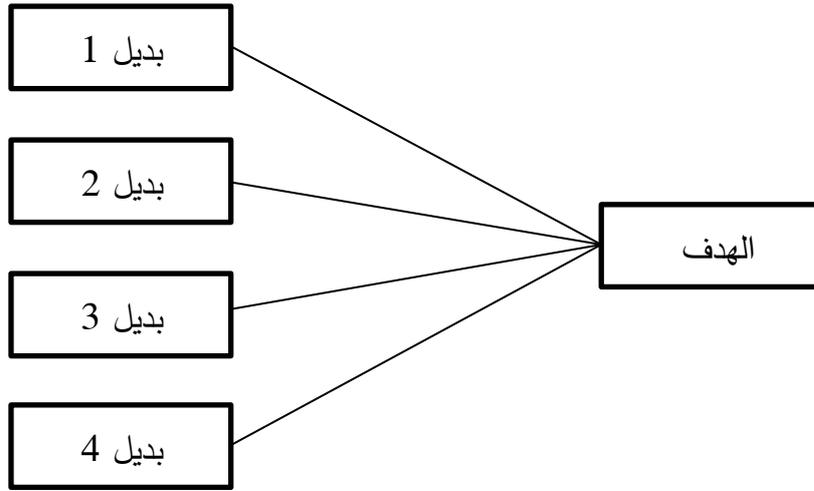
1- حدد أهداف القرار: ويعني أن نحددها ينبغي أن يكون عليه الموقف بعد حل المشكلة، وهذا يبين لنا مدى تقدمنا في هذا المجال.

2- حدد الحلول البديلة: في هذه الخطوة نقوم بإيجاد عدد من البدائل لحل المشكلة، وذلك من خلال الإبداع، وهناك بعض الأخطاء التي تحدث هنا، كالاعتماد على حلول تمت تجربتها في السابق بنجاح، لكن نلاحظ أن المشكلات ليست متشابهة حسب الظروف وهذا سيؤدي إلى فشل الحل وكذلك يقلل من بذل جهود والابتكار في إيجاد حلول وبدائل جديدة.

3- قيم الحلول البديلة: وهي تعتمد على قياس بديل بالمقابل مع كل هدف محدد للقرار، ويتم جمع كل البيانات عن كل بديل .

يتضح من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم: (08) تحديد البدائل



المصدر: جمال لعويسات، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، ص 26.

إختر أفضل بديل: في هذه المرحلة ، يتم اتخاذ القرار ، ولكن قبل اتخاذ القرار لا بد أن تتم مراجعة الهدف ومطابقته مع البديل الذي تم اختياره والتأكد من أن هذا البديل سيحقق الهدف المطلوب.

ج- **مرحلة التنفيذ** : بعد إجراء كل الخطوات السابقة، من جمع للمعلومات، وتحديد المشكلة، واختيار

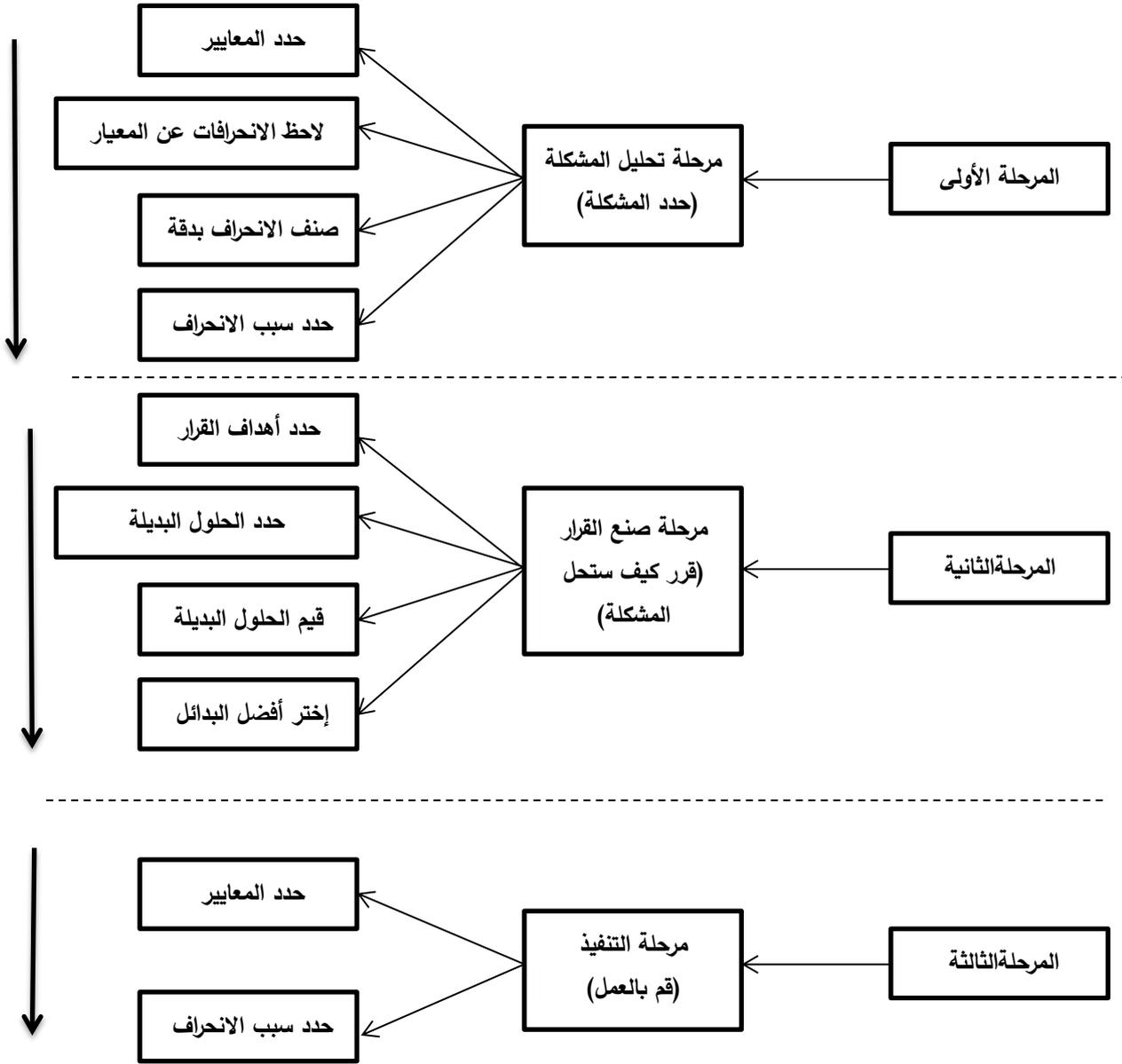
أفضل البدائل، نصل في هذه المرحلة إلى التطبيق وتنفيذ القرار وتنقسم هذه الخطوات إلى قسمين هما:

1- تنفيذ الحل: بعد اتخاذ القرار لابد من تحديد خطة أو برنامج تنفيذ وبيان أسلوب التنفيذ وخطواته وفي هذه المرحلة ننظر إلى أن عملية التنفيذ يقوم بها المرؤوسين، بعد إعطاء الأوامر من قبل القائد، ومقدار القبول والتنفيذ يرجع إلى المشاركة للأخريين بإبداء آراءهم ، ومستوى المشاركة يحددها أهمية القرار، وطبيعة الموقف، والمرؤوسين.

2- المتابعة والرقابة: المتابعة خلال عمليات الإنجاز وذلك بمراجعة إجراءات العمل وطرق الإنجاز وتصويب الأخطاء والتغيرات التي تبرز بين النظريات التي تم اعتمادها كفوائد للعمل في البداية وبين تطبيق العملي الذي قد يكون مخالفا لما تم تصوره في المرحلة الأولى للمشروع.

بعد تنفيذ القرار يجب مراقبته بشكل متواصل لكي نحدد مدى فاعليته في حل المشكلة، ومراقبة أي انحرافات أو أخطاء يمكنها أن تحدث، فمثلا يمكن أن يكون القرار قد عمل على حل مشكلة واحدة لكنه في المقابل أوجد مشكلة أو مشكلات أخرى غير منتظرة، لذا فإن عملية المتابعة والمراقبة تعد عملية ضرورية لنجاح عملية اتخاذ القرار وتنفيذه بصورة جيدة.

الشكل رقم (09): يمثل خطوات إتخاذ القرار



المصدر: فريد بونخلة ، مرجع سبق ذكره، ص123

العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار:

من أهم هذه العوامل:¹

- 1- القيم والمعتقدات: للقيم والمعتقدات تأثير كبير في اتخاذ القرار، ودون ذلك يتعارض مع حقائق وطبيعة النفس البشرية وتفاعلها في الحياة

¹ نوال عبد الرحمان محمد الحوراني مرجع سبق ذكره ص 27

- 2- مؤثرات الشخصية: لكل فرد شخصيته التي ترتبط بالأفكار والمعتقدات التي يحملها والتي تؤثر على القرار الذي سيتخذه، وبالتالي يكون القرار متطابقاً مع تلك الأفكار والتوجهات الشخصية للفرد.
- 3- الميول والطموحات: للطموحات الفرد وميوله دور مهم في إتخاذ القرار لذلك يتخذ الفرد القرار النابع من ميوله وطموحاته دون النظر إلى النتائج المادية أو الحسابات الموضوعية المترتبة على ذلك.
- 4- العوامل النفسية: تؤثر العوامل النفسية على إتخاذ القرار وصوابيته، فإزالة التوتر النفسي والاضطراب والحيرة والتردد لها تأثير كبير في إنجاز العمل وتحقيق الأهداف والطموحات والآمال التي يسعى إليها الفرد
- 5- البيئة الخارجية: باعتبار أن المؤسسة كنظام مفتوح فإنها تؤثر و تتأثر بمحيطها الخارجي، و من العوامل البيئية الخارجية التي قد تؤثر في اتخاذ القرار هي الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في المجتمع، والمنافسة الموجودة في السوق والمستهلكين، والتشريعات والتطورات التقنية والعادات الاجتماعية، ضف إلى ذلك القرارات التي تتخذها المؤسسات الأخرى سواء كانت منافسة أو متعاملة.

أساليب إتخاذ القرار:

تتعدد الأساليب المساعدة لإتخاذ القرارات الإدارية من الأسهل إلى الأصعب من حيث الجهد و الوقت و التكلفة، و الحدس و التخمين و الرأي الشخصي إزاء حل معين لمشكلة قائمة أسهل وسائل إتخاذ القرارات و تتدرج بعد ذلك هذه الوسائل في صعوبة لتصل إلى إستخدام الطرق العلمية و الرياضية المعقدة.¹

و يتوقف إستخدام أحد هذه الأساليب دون الأخرى على طبيعة المشكلة و على تقدير المدير وعموماً يمكن القول بأنه لا يوجد أسلوب أو مجموعة من الأساليب تعتبر أفضل من غيرها يمكن تطبيقها في شتى الظروف بل أن كل الظروف بل أن كل ظرف يملئ نوع الأسلوب الذي يمكن تطبيقه أي أنه بمعنى آخر فإن اختيار أسلوب دون آخر يتوقف على عدة عناصر هي رأي المدير وتقديره للموقف، طبيعة المشكلة طبيعة الظروف الحاضرة و كذلك الإمكانيات المتوفرة لاستخدام هذا الأسلوب.

أنواع القرار:

تكتسب دراسة أنواع القرارات أهمية خاصة نظراً لما يترتب عليها من تحديد الأساليب والأطر التي تعتمد لإتخاذ كل نوع منها، وكذلك تحديد وسائل تنفيذها ومعرفة الآثار التي تترتب عليها. كما أن عملية التصنيف الأنواع القرارات لا تخضع لمعايير واعتبارات ثابتة، كما أن عملية التصنيف نفسها تخضع لإعتبارات وعوامل متعددة نابعة من طبيعة عملية إتخاذ القرارات وتعدد جوانبها. و توصلت الدراسات

¹ ماجد عبد المهدي المساعدة و آخرون، مبادئ علم الإدارة، دار المسيرة، عمان 2013 ص 71

التي قام بها علماء الإدارة إلى عدة تصنيفات لأنواع القرارات الإدارية تقوم على معايير متعددة و متباينة إلى أن هذه التصنيفات لا تمثل جميع القرارات الإدارية بالرغم من تعدد التصنيفات فالتصنيفات الأكثر شيوعا هي:

1- طبقا لإمكانية برمجتها:¹

أ- القرارات المبرمجة وهي القرارات التي يتم إتخاذها بشكل روتيني أو متكرر و تتخذ في مواقف محددة و تخضع لقواعد معينة و هذا النوع من القرارات غالبا ما تكون مستمدة من الخبرات السابقة أو المعرفة الفنية بخصوص الأعمال التي يتم تنفيذها في مواقف محددة أو أساليب إحصائية و تتطلب إتخاذ إجراءات فورية و هذه القرارات غالبا ما يتم إتخاذها من قبل المستوى الإشرافي التنفيذي في الإدارة، ويكثر إستخدامها في الإدارة الوسطى، و يقل إستخدامها في الإدارة العليا.

ب- القرارات الغير مبرمجة وهي القرارات التي لا يمكن معها تطبيق القواعد و الإجراءات المحددة سلفا، و تشمل حالة من عدم اليقين و ذلك أن القرارات جديدة أو أنها غير محددة بشكل واضح، هذه القرارات ما يتم إتخاذها من قبل الإدارة العليا، فإنها تحتاج إلى مهارات متطورة في إتخاذ القرارات. و يمكننا القول: " بأن القرارات الغير المبرمجة تكون غير روتينية و غير متكررة و قرارات إبداعية و بالتالي تتطلب من متخذها جهدا أكبر في جمع المعلومات و طرح البدائل و المقارنة بين هذه البدائل و من ثم الإختيار من بينها. و تجدر الإشارة هنا أن متخذي القرارات الغير مبرمجة لا يكون في الغالب واثقين بدرجة عالية من القرار الذي يتخذونه لذا فإن درجة المخاطرة تكون عالية جدا.

2- وفقا لأهميتها: حسب هذا المعيار هناك ثلاثة أنواع من القرارات ، قرارات استراتيجية وقرارات تنظيمية وقرارات تنفيذية

أ- القرارات الاستراتيجية: هي القرارات التي تتعلق بكيان التنظيم الإداري ومستقبله والبيئة المحيطة به، وتتميز القرارات الاستراتيجية بالثبات النسبي طويل الأجل، وبضخامة الاستثمارات أو الاعتمادات المالية اللازمة لتنفيذها، وبأهمية الآثار والنتائج التي تحدثها في مستقبل التنظيم، ما يتطلبه إتخاذها من عناية خاصة وتحليلات لأبعاد مالية واقتصادية واجتماعية . ونظرا لأهمية آثار ونتائج القرارات الاستراتيجية على حاضر المنظمة ومستقبلها، فإن الاختصاص في إتخاذها يكون منوطاً بالإدارة العليا.

ب- القرارات التنظيمية أو التكتيكية: هي القرارات التي يتخذها في الغالب رؤساء الأقسام أو الإدارات او ما يسمى بالإدارة الوسطى وغالبا ما تهدف هذه القرارات إلى تقرير الوسائل المناسبة لتحقيق الأهداف وترجمة الخطط أو بناء الهيكل التنظيمي أو تحديد مسار العلاقات بين الموظفين، او تقسيم العمل أو تفويض الصلاحيات. كما ان هذه القرارات تتعلق بكيفية استغلال الموارد اللازمة لاستمرار العمل سواء كان مصادر مالية أو بشرية بما يحقق أعلي معدل من الأداء.

¹ نوال عبد الرحمان محمد الحوراني مرجع سبق ذكره ص 15

ت-القرارات التنفيذية: وهي القرارات التي تتعلق بمشكلات العمل اليومي وتنفيذه والنشاط الجاري في المنظمة وتعتبر هذه القرارات من اختصاص الإدارة المباشرة أو التنفيذية، كما ان هذه القرارات تتميز بأنها ال تحتاج إلى المزيد من الجهد من قبل متخذها، بل يتم اتخاذها في ضوء الخبرات السابقة لمتخذها، كما ان اتخاذها يتم بطريقة فورية تلقائية وهي قرارات قصيرة المدى فهي تتعلق بأسلوب العمل الروتيني وتقرر باستمرار.

3- وفقا لظروف صناعتها:

- تتضمن البيئة التي يتخذ فيها القرار عددا من المتغيرات و المؤثرات الإنسانية و الطبيعية التي تؤثر في نوع القرارات المتخذة، و يمكن تقسيم القرارات بحسب تأثير البيئة المحيطة إلى:
- القرارات تحت ظروف التأكد الكامل: كل المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار تكون معروفة بتأكد كامل مع وجود استقرار أو ثبات، وبالتالي تكون النتائج مضمونة ومؤكدة.
- القرارات تحت ظروف المخاطرة: يكون احتمال حدوث كل حالة معروفا أو يمكن تقديره. وبذلك يستطيع متخذ القرار تحديد درجة المخاطرة في قراره بدلالة التوزيعات الاحتمالية، وبذلك يكون المدخل المناسب لاتخاذ هذا القرار هو استخدام مفهوم القيمة المتوقعة
- القرارات تحت ظروف عدم التأكد الكامل: يتخذ على أساس من غموض كامل حيث لا تتوفر معلومات كافية وصحيحة، وبالتالي فإن النتائج المتوقع الحصول عليها تكون غير مؤكدة، ولا يمكن صياغتها على شكل توزيع احتمالي مما يؤدي إلى كارثة.

4- وفقا لطريقة اتخاذها :

تصنف لقرارات فردية وقرارات جماعية:

أ- قرارات فردية: قرارات غالبا ما يتم اتخاذها من قبل الرئيس أو المدير دون أن يستعين بمشاورة أو مشاركة الآخرين، تمثل هذه القرارات النزعة الفردية أو الاستبدادية في اتخاذ القرار.

ب-قرارات الجماعية: تتمثل بالقرارات التي تستفيد من المشاركة والمشاورة والتفاعلية في اتخاذ القرار .

هذا النمط من القرارات يساهم في تفجير طاقات الأفراد و بناءالقرارات المراد اتخاذها للظواهر المختلفة .

5- وفقا لأساليب اتخاذها:

تصنف لنوعين قرارات كيفية (وصفية)، وقرارات كمية (معيارية)

أ- القرارات الكيفية: يتم اتخاذها بالاعتماد على الأساليب التقليدية القائمة علي التقدير الشخصي

للمدير متخذ القرارات وخبراته وتجاربه ودراساته للأراء والحقائق المرتبطة بالمشكلة، ومن هنا فإن مثل

هذه القرارات تتأثر بالاعتبارات التقديرية الذاتية مثل أحاسيس وإدراك وإتجاهات المدير الذي يتخذها.

يفترض القائلون بهذا التصنيف عدم توافر المعلومات المطلوبة والملائمة التي تمكن متخذي القرارات

الوصفية من وضع البدائل واختيار البديل الأنسب من بينهما، وأن عملية البحث عن البديل المناسب تتم

من خلال الاختيارات المتتالية للبدائل. إلا أن إعتقاد متخذ القرارات على التقديرات الذاتية التي تحكمها عوامل شخصية تؤدي به في الغالب إلى إتخاذ الحل الرضائي بدلا من الحل المثالي.

ب-القرارات الكمية: هي قرارات يتم اتخاذها بالاعتماد على الرشد والعقلانية لمتخذها، والاعتماد كذلك على القواعد والأسس العلمية التي تساعده على القرار الذي يؤدي لزيادة ومضاعفة عائدات وأرباح المنظمة من بين مجموعة من البدائل المتاحة، ويفترض في مثل هذه القرارات وضوح الأهداف ومعقوليتها، وموضوعية متخذها، وكفاية المعلومات المطلوبة ودقتها، وتوفر الخبرات والاختصاصات، والاعتماد على الأسلوب العلمي الذي يمكنهم من تحديد المشكلة وتوضيح الأهداف وإيجاد البدائل

6- وفقا للنمط القيادي لمتخذها:

بناء علي هذا المعيار تقسم القرارات إلى:

- قرارات ديمقراطية: يعرض المدير علي مرؤوسيه المشاركة في عملية صنع القرار.
- قرارات توسلية: يقوم المدير بتفويض سلطته لمرؤوسيه، ويتنازل عن حقه في صنع القرار.
- قرارات أوتوقراطية: يحتكر فيها المدير كافة السلطات ويمتنع عن تفويض السلطة كما لا يسمح بالمشاركة في اتخاذ القرارات.

7- وفقا لطريقة ايصالها للعاملين:

بناء على هذا المعيار تنقسم القرارات إلى:

- أ- قرارات مكتوبة: يصدرها المدير في شكل لوائح وقوانين مكتوبة تنظم العمل الإداري
- ب- قرارات شفوية: قرارات يلقيها المدير في اجتماع العاملين تتعلق بحسن سير العمل.

8- وفقا لمؤشر الزمن:

من حيث المدة التي يغطيها القرار

أ- قصيرة المدى (تكتيكية) وهي القرارات التي تغطي فترة زمنية قصيرة تتراوح بين أصغر وحدة زمنية عملية وعام.

ب-متوسطة المدى: وهي القرارات التي تغطي فترة زمنية طويلة نسبيا تتراوح بين عام وخمسة أعوام.

ت-طويلة المدى (استراتيجية) وهي القرارات التي تغطي فترة زمنية طويلة تزيد عن خمسة أعوام لتصل إلى خمسة عشر عاما.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المطلب الأول : الدراسات الوطنية

أولاً : الدراسة الأولى

درحمن هلال، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية بعنوان: "المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، فرع: نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة -الجزائر-2004-2005.

حيث تمحورت إشكالية الدراسة حول إمكانية نظام المحاسبة التحليلية أن يكون أداة فعالة للتسيير ووسيلة تسمح للمسير باتخاذ القرار، وكيف يجب أن تتأقلم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع تسيير أحسن في ظل التحولات الجارية في الإقتصاد الوطني باستخدام أدوات التسيير. حيث هدفت الدراسة إلى توفير مرجع إضافي يمكن أن يستفيد منه الطلبة الذين يرغبون في الإتجاه نحو هذا التخصص، الإطلاع على الطرق الجديدة في ميدان المحاسبة التحليلية والكشف عن الهدف منها في تحسين التسيير واتخاذ القرار وكذا إظهار أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط الضعف ونقاط القوة ويساعدهم على إتخاذ القرار، وليس مجرد طريقة لحساب التكاليف، تم الإعتماد في هذه الدراسة على المنهج التاريخي، لسرد أصول المحاسبة التحليلية كما تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف بمفهوم المحاسبة التحليلية كنظام وأداة تساعد المسيرين على إتخاذ القرار. حيث توصل الباحث من خلال الدراسة إلى أن التنظيم هو أساس نجاح أي مؤسسة إقتصادية وأن الوظائف التي تحتويها لا يمكن أن تعطي معلومات مفيدة إلا إذا إعتمدت هي الأخرى على هذا التنظيم، كما توصل كنتيجة لواقع المؤسسة الإقتصادية الجزائرية أنها مازالت تجهل فائدة نظام المحاسبة التحليلية كأداة تسمح بمراقبة التسيير واتخاذ القرار.

ثانيا: الدراسة الثانية

صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، دفعة (2005-2006).

وقد تناولت هذه الدراسة اشكالية كيف يساعد نظام مراقبة التسيير المسيرين والمسؤولين في عملية اتخاذ القرارات، باعتباره وسيلة فعالة للتحكم في التسيير وتناولت أيضا مدخلا حول التسيير ومراقبة المؤسسة، ودراسة نظام مراقبة التسيير وأدواته، والأدوات المساعدة على اتخاذ القرار، والتي من بينها محاسبة التكاليف باستخدام الأنظمة التقليدية والحديثة، حيث هدف هذه الدراسة الى توضيح طريقة تصميم نظام مراقبة التسيير وكيفية إقامة أدواته، مع تبين كيفية مساعدة هذه الأخيرة في عملية اتخاذ القرارات، وقد تمت معالجة الموضوع وفق المنهج لأول هو المنهج الوصفي لمحاولة الوصول إلى معرفة دقيقة وتفصيلية لنظام مراقبة التسيير وكيفية مساعدته على اتخاذ القرارات، والمنهج التجريبي من خلال إجراء

دراسة حالة للتعرف على خصائص الحالة المدروسة بشكل دقيق ومفصل والوصول إلى نتائج محددة يتم على ضوءها اقتراح توصيات بخصوص تطبيق هذا النظام في المؤسسات.

حيث توصلت الطالبة الى التعرف على نظام مراقبة التسيير وعلى كيفية مساعدته على اتخاذ القرارات وعلى هذا الأساس قامت بتقسيم دراستها إلى قسمين أساسيين، الأول نظري تطرقت فيه إلى نظام مراقبة التسيير حيث قامت بعرض مفهوم هذا النظام واستخرج أهم الخصائص والأهداف المتعلقة به كما تطرقت إلى كيفية تصميمه ودرست أهم أدواته مع توضيح كيفية مساعدتها على اتخاذ القرارات، أما القسم الثاني فقد خصص للدراسة التطبيقية واخترت مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية لتكون مثالاً عن مؤسسة الاقتصادية، حاولت من خلال هذا القسم أن تقوم بدراسة تقييمية لنظام مراقبة التسيير المتواجد بالمؤسسة.

ثالثاً: الدراسة الثالثة

سالمي يسين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية بعنوان الطرق الحديثة لحساب التكاليف إتخاذ القرار في المؤسسة، فرع محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر 3 2010-2009 .

تمحورت إشكالية هذه الدراسة حول ما مدى تأثير الطرق الحديثة لحساب التكاليف و التي تسعى المؤسسات الاقتصادية جاهدة لتطبيقها مما يساعدها على رفع مردوديتها و تحسين قراراتها؟ و من خلال هذه الدراسة هدف الباحث إلى تطوير الأنظمة التي تعمل بها المؤسسات من تقليدية إلى حديثة من أجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج المساهمة في تحسين أدوات مراقبة التسيير، حيث تم الإعتماد في هذه الدراسة على المنهج التاريخي لمحاسبة التكاليف و مدى تطورها ثم اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي في سرد مختلف طرق محاسبة التكاليف و ثم الإعتماد على المنهج التطبيقي في ما يخص المؤسسة محل الدراسة، حيث توصل الباحث من خلال الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه مختلف المؤسسات الاقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها على الطرق التقليدية فهناك مؤسسات تطبق طريقة التكاليف المتغيرة و أخرى تطبق التكاليف المعيارية و إعداد الموازنات و تحليل الإنحرافات و هناك مؤسسات بدأت تتوجه نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي بدوره يساعد على إعطاء النتائج بصورة دقيقة رغم توفر الأنشطة المحاسبية في المؤسسة و رغم تطورها إلا أن المؤسسات لم تتوجه في مجملها نحو تطبيق الأنظمة الحديثة و ذلك راجع إلى نقص التأطير و التكاليف الباهظة التي يتكلفتها النظام من أجل تصميمها ، و تمتلك مؤسسة نفضال نظام معلومات حول المحاسبة العامة و محاسبة التكاليف لكنها مازالت تطبق طريقة التكاليف الكلية و ذلك لنقص المؤطرين في هذا المجال.

رابعاً: الدراسة الرابعة

بوكساني رشيد، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، بعنوان المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات، رسالة ماجستير غير منشورة ،المدرسة العليا للتجارة الجزائر،(1998-1999).

تناول الباحث مختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بمحاسبة التكاليف وكيفية استخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الجزائرية بصفة عامة، ولم يتم التعرض لمختلف طرق تحليل التكاليف، كما تم تدعيم الرسالة بفصل تطبيقي من خلاله عرض نبذة تاريخية على مؤسسة الحليب والجبن بودواو وإسقاط الدراسة النظرية على المؤسسة.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية.

أولاً: الدراسة الأولى

أحمد عبد الهادي شبير، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، بعنوان دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية في شركات المساهمة العامة في فلسطين، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.

تمحورت اشكالية هذه الدراسة حول ما دور معلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية في شركات المساهمة العامة فلسطين؟ ومن خلال هذه الدراسة هدف الباحث الى تحديد وبيان دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، حيث تما الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في سرد الاطار النظري للمحاسبة واجراء التحليلات الاحصائية اللازمة واختبار فرضيات الدراسة، وتم الاعتماد في الاطار العملي على اعداد استبانة، حيث توصل الباحث من خلال الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها: التزام الشركات المساهمة العامة بنشر معلومات تفصيلية وتوضيحية مرفقة بقوائم مالية لتعزيز الحصول على المعلومات المحاسبية لاستخدامها في اتخاذ القرارات، للمعلومات المحاسبية دور هام وحيوي عند اتخاذ القرارات الإدارية في شركات المساهمة، توافر الخصائص والمتطلبات الاساسية في المعلومات المحاسبية التي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإدارية.

ثانياً: الدراسة الثانية

حسين علي خشارمه، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول درجة الماجستير في المحاسبة، بعنوان دور المحاسبة في اتخاذ القرارات الإدارية في قطاع المقاولات في الأردن، الاردن، 2003.

حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة معايير ونظم المحاسبة والقرارات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، وبالتالي في إنجاح المشاريع التي يقوم بها قطاع المقاولات عن طريق تحديد كلفتها. وقد تم توزيع استبانة على عينة الدراسة واستخدام الأسلوب الإحصائي الوصفي في تحليل النتائج. تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي و الاسلوب الاحصائي اما في الشق التطبيقي تما توزيع استبانة في المؤسسة محل الدراسة.

ومن أهم النتائج التي توصل اليها الباحث من خلال هذه الدراسة أهمها أنه لإنجاح أي شركة مقاولات يجب تعاون ومشاركة جميع الفنيين وبالأخص محاسب التكاليف في دراسة أي مشروع وإعداد برنامج زمني لتنفيذ وتقسيم البرنامج إلى أجزاء رئيسية.

المطلب الثالث: أوجه الاختلاف والتشابه

- **مقارنة مع الدراسة الأولى:** كانت الدراستان مشتبهتان من حيث الشكل و حتى المنهج المتبع في البحث و هذا بالنسبة للجانب النظري لكن الجانب التطبيقي لم يتم إتباع نفس المنهج، أما من ناحية طرح الإشكالية هناك إختلاف بين الدراستين حيث تم التطرق في دراستنا إلى الإشكالية التالية: ما مدى تأثير المحاسبة التحليلية في إتخاذ القرار و دورها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بينما تمحورت الدراسة المقارن بها على الإشكالية التالية: إمكانية نظام المحاسبة التحليلية أن يكون أداة فعالة للتسيير ووسيلة تسمح للمسير بإتخاذ القرار و كيف يجب أن تتأقلم معها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- **مقارنة مع الدراسة الثانية :** تما التطرق في الدراستان إلى نفس المنهج المتبع و هو الوصفي التحليلي و هذا في الجزء النظري إلا أن هناك إختلاف من ناحية المضمون، حيث تطرقت الدراسة إلى الطرق الحديثة لحساب التكاليف و إتخاذ القرار في المؤسسة حيث تطرقنا في هذه الدراسة إلى دور المحاسبة التحليلية في إتخاذ القرارات داخل المؤسسات الجزائرية.
- **مقارنة مع الدراسة الثالثة:** كانت أوجه التشابه في الدراستان من حيث الشكل و المنهج المتبع للدراسة بالإضافة إلى التشابه من حيث المضمون ، أما أوجه الإختلاف لم يتم التعرض لمختلف طرق حساب التكاليف على عكس دراستنا التي تم التطرق فيها إلى طرق حساب التكاليف.
- **مقارنة مع الدراسة الرابعة:** تتشابه الدراستان من حيث الشكل حثة المنهج المتبع في البحث و هذا بالنسبة للجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي وجود إختلاف حيث قام الطالب في هذه الدراسة إلى إعداد إستبانة عكسالدراسة التي قمنا بها و ذلك إجراء عملية دراسة ميدانية تحليلية.
- **مقارنة مع الدراسة الخامسة:** بالنسبة لهذه الدراسة لقد كانت أوجه الإختلاف من حيث المنهج المتبع حيث تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، و يكمن التشابه في الدراستان من حيث الشكل والهدف هو دور المحاسبة في إتخاذ القرارات.

خلاصة الفصل:

للمحاسبة التحليلية دور اساسي وهام داخل المؤسسة واداة مساعدة لاتخاذ القرار حيث خصصنا في هذا الفصل عرضا للمفاهيم الاساسية للمحاسبة التحليلية وطرق حساب التكاليف وسعر التكلفة تم تطرقنا الى اتخاذ القرار من مفاهيم اساسية والمراحل التي يمر بها اتخاذ القرار داخل المؤسسة وعليه من خلال دراستنا لهذا الفصل تبين لنا ان المحاسبة التحليلية هي احد الاساليب العلمية المستخدمة في اتخاذ القرار داخل المؤسسات الاقتصادية كونها تقوم على تحديد التقديرات اي تهتم بالحاضر و المستقبل بصفة عامة تقوم على مساعدة المؤسسة على تحقيق أكبر ربح ممكن بأقل تكلفة ممكنة وفق المتابعة و المراقبة المستمرة لمختلف التكاليف لأن نجاح المؤسسة مرتبط بمدى الاستغلال الأمثل و العقلاني للموارد المتاحة في المؤسسة.

الفصل الثاني:

دراسة حالة مؤسسة

ALFA PIPE الأنابيب

تمهيد:

من خلال الدراسة النظرية السابقة تبين لنا أن المحاسبة التحليلية هي نظام معلومات الذي يساعد في إتخاذ القرارات المتعلقة بالتسيير و تساهم في تجميع و تحليل بيانات التكاليف و تحديد ثمن المنتجات أو الخدمات من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة في إتخاذ القرارات.

كما سنحاول في هذا الفصل أو الجانب التطبيقي التعرف على مؤسسة صناعة الأنابيب الحلزونية ALFA-PIPE شكلا و مضمونا من خلال هيكلها التنظيمي و كذلك معرفة طرق حساب التكاليف وسنقوم أيضا بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال حساب التكاليف لمؤسسة الأنابيب مع تحليل و تفسير النتائج المتحصل عليها.

المبحث الأول : عرض وتقديم شامل لمؤسسة الأنابيب ALFA PIPE غرداية

المطلب الأول: تقديم عام للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية*ALFA PIPE* تعتبر مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز من أهم المؤسسات بالجنوب الجزائري وذلك لكبر حصتها السوقية وارتفاع رقم أعمالها بالإضافة الى حساسية النشاط الذي تعمل فيهو المحتكر من طرف الدولة وتعاملاتها مع الخارج، الأمر الذي دفع المؤسسة الى استغلال كل طاقتها من اجل المحافظة على هذه المكانة ، ولمعرفة الظروف الأخرى التي تعمل من خلالها المؤسسة خصص هذا المبحث وفق ثلاثة مطالب وهي :

الفرع الاول : النشأة التاريخية للمؤسسة

تعود نشأة المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية ALFA PIPE الى 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 الى عام 1972 مع مؤسسة VOLLOVEC بغرض المساعدة في التسيير التقني ، كما تم إنشاء مركب الحجار الذي يعتبر الركيزة الأساسية لصناعة الحديد والصلب في الجزائر .

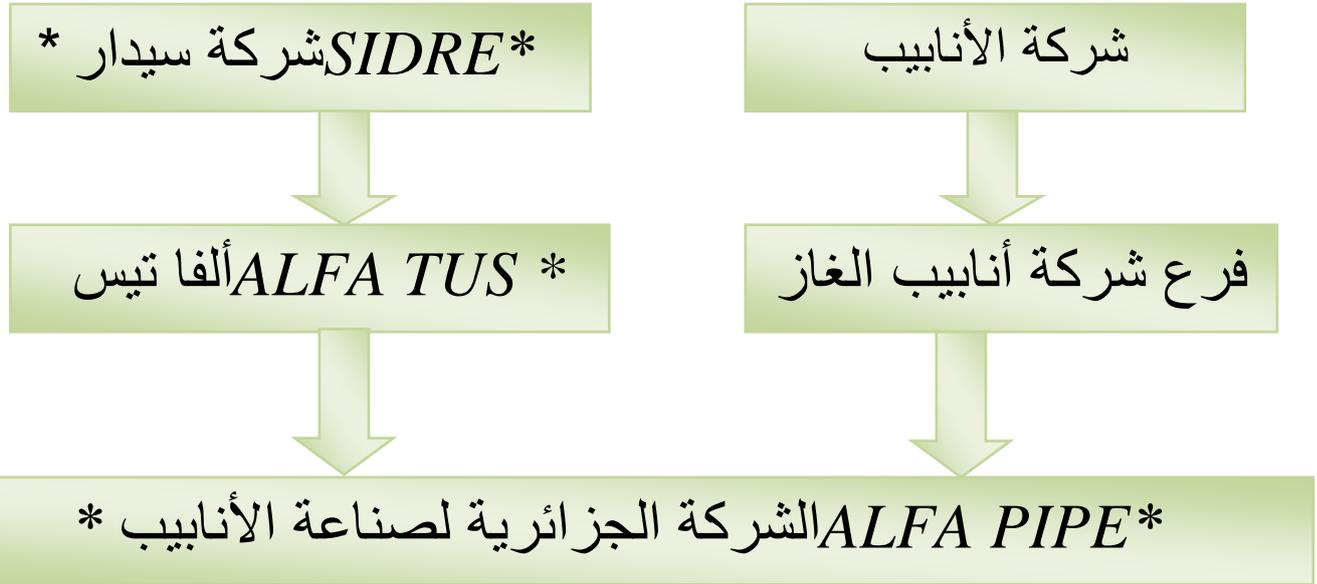
وفي هذا الإطار إعادة هيكلة الشركة الوطنية للحديد والصلب SNS الى عدة شركات وهي :

- ✓ 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 الى 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 لدولة حيث تفرعت عنها عدة وحدات و هي :
- ✓ 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 بوغيريج - *TMIA* .
- ✓ وحدة الأنابيب الحلزونية بغرداية *TUSGH* ، و التي صارت بعد ذلك تسمى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للأنابيب الناقلة للغاز *PIPE GAZ* .
- وفي إطار إعادة الهيكلة لسنة 2000 تم تقسيم هذه الوحدات الى مدرجات مشكلة لمجمع أنابيب هي :
 - مديرية غرداية *PIPE GAZ*
 - مديرية الرغاية *TUPELONGITUDINAL* وتضم وحدتي *GTR* و *PTS*
 - مديرية الثالثة تضم كل من تبسة ، وهران ، برج بوغيريج .
- هذا فيما يخص شركة الحديد و الصلب بصفة عامة ومختلف فروعها أهم محطات مسارها الإنتاجي .
- وأما عن مؤسستنا محل الدراسة فقد تم إنشاؤها بغرداية سنة 1974 برأس مال قدره (7.000.000.000 دج) وقد تم إنجاز هذه الوحدة على يد الشركة الألمانية (*HOCH*) بالمنطقة الصناعية بنورة و التي تبعد 10 كلم عن وسط الولاية وتتربع علة مساحة 23000 متر مربع و 969 عامل ، كما قامت بتقديم مساعدة لها لمدة 10 سنوات بعد تسليمها للمشروع ، وقد مرت هذه الوحدة بعدة مراحل الى أن أصبحت مؤسسة اقتصادية مستقلة والتي سوف نوضحها فيما يلي :
- في 05 نوفمبر 1983: تم إعادة هيكلتها حسب الجريدة الرسمية رقم 46 بتاريخ 1983/11/13
- في سنة 1986 : تم إنشاء ورشة التغليف بالزفت في إطار توسيع نشاطها .
- في سنة 1992 انقسمت وحدة غرداية الى 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 وبعدما أعيدت الوحدة الى حالتها السابقة أصبحت تسمى وحدة الأنابيب الحلزونية والخدمات القاعدية .
- وفي سنة 2000م : وبعد إعادة الهيكلة للمجموعة أصبحت الوحدة عبارة عن مؤسسة إقتصادية عمومية تحمل اسم مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز * *PIPE GAZ* * مستقلة ماليا و تابعة إداريا لمجمع الأنابيب * *GROOP ANABIB* *
- 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 بالرعاية * ALFA TUS * لزيادة رأس مالها .
- في سنة 2007 م : يوضح اندماج شركة أنابيب الغاز مع ألفا تيس :

الشكل رقم (10) يوضح اندماج شركة أنابيب الغاز مع ألفا تيس



المصدر: بناء على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

وتعتبر وحدة أنابيب الغاز * ALFA PIPE * بغرداية وحدة إنتاجية بالدرجة الأولى و يكون الإنتاج فيها حسب الطلبات و إبرام العقود كما تسعى الى جلب المستثمرين الصغار لاستغلال الفضلات والمهملات قصد التخلص منها وتوفير السيولة المالية .

تقوم هذه المؤسسة بصناعة الأنابيب الخاصة بنقل المحروقات وخاصة البترول والغاز ، إضافة الى الأنابيب الخاصة بنقل المياه ، عن طريق تحويل المادة الأولية والمتمثلة في لفائف الحديد الخام بالدرجة الأولى والتي تحصل عليها إما من مجمع الحديد و الصلب بالحجار أو عن طريق استيراد من ألمانيا أو فرنسا أو اليابان مرورا بثلاث ورشات وهي على الترتيب :

✓ ورشة الإنتاج : والتي تحوي أربع آلات للإنتاج ، وينتج عنها منتج نصف مصنع وأحيانا يكون تام الصنع إن كانت الطلبية تتطلب ذلك .

✓ ورشة التغليف الخارجي : وهي الورشة المختصة بالتغليف الخارجي بمادة البولييثيلان ، ينتج عنها منتج نصف مصنع ويكون تام بالنسبة للأنابيب الموجه لنقل البترول .

✓ ورشة التغليف الداخلي: ويكون التغليف بطلاء غازي إذا كان الأسلوب موجه لنقل المحروقات، وطلاء المائي إن كان موجه لنقل المائي .

تشتغل المؤسسة بطاقتها الكاملة عن طريق 04 مناوبات بأسلوب عمل مستمر وبدون عطل إن كانت الطلبيات بالحجم الكبير ، أما إن كانت غير ذلك فتشغل المؤسسة بجزء من طاقتها باستخدام مناوبتين فقط بأسلوب عمل مستمر يكفي للإيفاء بالطلبية ، وتبلغ القدرة الإنتاجية للمؤسسة حوالي 120 ألف طن ، وأما الصافية فتبلغ 100 ألف طن ، ويتراوح حجم الأنبوب المصنوع من 508 ملم الى 1625 ملم وطوله من 07 أمتار الى 13 متر.

الفرع الثاني : نشاط وجهات التي تتعامل معها المؤسسة

أولاً : نشاط المؤسسة

يتمثل النشاط الاساسي لمؤسسة في انتاج الانابيب المصنوعة من الصلب بغرض نقل البترول والغاز الطبيعي والماء وكل السوائل الواقعة تحت الضغط العالي.

حيث تبلغ الطاقة الانتاجية للمؤسسة في الحالة العادية 100000 طن سنويا. وذلك لتمكن المؤسسة من انتاج انابيب يتراوح قطرها ما بين 106 ملم و 1625 ملم وهو اعلى قطر يميز الوحدة عن باقي المؤسسات الاخرى في المجمع وطوله بين 7 أمتار الى 13 مترا ، ومن أهم الانشطة التي تقوم بها الوحدة هي :

- صناعة الانابيب الخاصة بنقل البترول والغاز .
 - بيع منتج الانابيب الى بعض المؤسسات الخاصة .
 - بيع مشتقات وبقايا الحديد الى مؤسسات خاصة.
- ان المواد الاولية المستعملة في انتاج تكون على شكل ملفوفات حديدية "la bobine" اي لفائف الحديد الخام بالدرجة الاولى يتم الحصول عليها اما من مجمع الحديد والصلب للحجار او عن طريق الاستيراد من المانيا، اليابان ، فرنسا يصل وزن هذه الملفوفات في الحالات العادية الى حوالي 20 طن.
- تعمل وحدة الانابيب الحلزونية بثلاثة فرق عمل وبمعدل 24/24 ساعة بتناوب في اليوم وباستمرار دون توقف حتى ايام العطل والاعياد الدينية والوطنية في حالة ما اذا كان هنالك طلبات كثيرة كما انها تعمل بثلاثة خطوط انتاجية اي بترتيب في عملية الانتاج .
 - مراحل الانتاج : تمر بثلاثة ورشات
- أ. الورشة الاولى:
- تختص هذه الورشة بتحويل المواد الاولية "la bobine acier" الى الانابيب حلزونية بالتحليم وتتم هذه العملية كما يلي:
- يتم اولاً وضع الشريط الملتف من الصلب "la bobine" في الالة M3 التي تقوم بفتحه.
 - تهيئة التدفقات من طرف الالة M4 حيث تستقبل الشريط من الالة M3 تم تقوم بتهيئة الجوانب شريط تم يذهب الى التحليم .

- تقطيع الانبوب طول بين 7 متر، 13 متر ثم تنظف من التلحيم من الداخل والخارج من طرف الآلات M10، M9، M17
- المراقبة البصرية داخل وخارج الانبوب تتم هذه المراقبة بالعين المجردة كما تستعمل الآلات اليدوية للتأكد من عمد وجود خلل داخل الانبوب حيث تتم هذه العملية بتسليط الضوء داخل الانبوب وتدويره
- مراقبة بالفحص الاشعاعي من طرف الالة " Radiographie، M23 " تتم مراقبة الانبوب اولا بالأشعة X1 لملاحظة تحت البنية الكيميائية وذلك بتوصيل الجهاز الاشعاعي بشاشة المرئية
- تجارب مقاومة الضغط من طرف منصة التجارب المائية M24 الخاصة بتوازن السوائل .
- الشحذ الطرفي للأنابيب من طرف الالة M25 (chanfrinage).
- مراقبة المستمرة بالموجات الصوتية من طرف NDT.
- مراقبة بالتخطيط الاشعاعي من طرق الالة M29 يتم عرض الانبوب الأشعة X2 ويتم تسجيل على شريط فيم ، ويتم عرض الانبوب على جهاز الاضاءة حيث تتم المراقبة الكاملة للأنبوب. بعد تكملة هذه المراحل يرسل الى ورشتين الخاصتين بالتغليف.
- ب. الورشة الثانية : التغليف الخارجي قبل تغليف الانبوب يجب تنظيفه ثم تجفيفه و الهدف من التغليف الخارجي للأنبوب هو الحماية من العوامل البيئية المحيطة به مثل الحرارة والرطوبة بحيث يحتوى هذا التغليف على طبقة او طبقتين حسب طلب الزبون وذلك باستعمال إحدى الطرق التالية :
 - ❖ التغليف باستعمال المواد الرطبة الهيدروكربونية (غاز الفحم)، طبقة او طبقتين من طلاء.
 - ❖ التغليف البولييثيلان polyéthylène من خلال شريط ملتف على الانبوب بعد تسخينه لإزالة الرطوبة، ثم استعمال المساحيق الحاكة خارجيا لإزالة قشور الاكسيد والصدى ، وضع طبقة من البلاستيك ابيض لمنع الحرارة ثم صب البولييثيلان ثم وضع طبقة من البلاستيك أسود واقى من الرطوبة ، وفي الاخير تتم عملية التبريد برش الماء .
- ج. الورشة الثالثة :
 - التغليف الداخلي : يتم هذا التغليف بنوعين بعد عملية التنظيف الداخلي كما يلي :
 - ❖ التغليف بـ Grenaille حيث يتم وضع هذه المادة داخل الانبوب وهو في حالة تدوير بسرعة كبيرة جدا.
 - ❖ التغليف بالابوكسي epoxy حيث يوضع الانبوب في حالة دوران وتلصق هذه المادة بواسطة جهاز للرش القائم على سطح يتحرك داخل الانبوب ، ويتم التجفيف بالهواء الساخن .
- ثانيا : معاملات المؤسسة
- أ- فئة الموردين :
- 1- الموردين داخليين :
- مؤسسة ALFA SID التي تختص ببيع المادة الاولية ملفوفة الفولاذ . La bobine acier

- مؤسسة NAFTAL مختصة في بيع الزيوت والوقود.
- مؤسسة ENGI تهتم ببيع الأكسجين والازوت .
- مؤسسة ENTPL تمون المؤسسة بمسلك التلحيم.
- مؤسسة ENAPCI مختصة في بيع مواد الطلاء .
- مؤسسة ENAP SIG مختصة في الغاز و الكهرباء .

2- الموردین الخارجيين :

- مؤسسة ATOFIN الفرنسية تهتم بانتاج مواد التغليف بالبوليثلان polyéthylène.
- مؤسسة U.KLTD INDUSTRIES PER MAX متعددة الجنسيات بلندن تهتم ببيع ملفوفة الفولاذ .
- مؤسسة SGG الالمانية يتعلق نشاطها بانتاج قطع الغيار الخاصة بالماء .
- مؤسسة HEELARBATOR ALLEVORD الفرنسية تنتج Grenaille.
- مؤسسة CONTROLAB الفرنسية تختص بانتاج وسائل المراقبة المخبرية .
- مؤسسة VALMECA SA فرنسية تختص في قطع الغيار الميكانيكي.
- مؤسسة W.K المملكة المتحدة .
- مؤسسة STROWAG المانية تختص في قطع غيار الكهرباء .
- مؤسسة GUY فرنسية تختص في قطع الغيار .
- مؤسسة AVY فرنسية تختص في قطع غيار الكهرباء .
- مؤسسة ACELOR فرنسية تختص في الحديد والصلب .

ب. فئة العملاء :

- عملاء الدائمين مثل سوناطراك ، سونلغاز .
- عملاء مؤقتين مثل مقاولين البناء .
- فئة الوساطة ويمثلون تجار الجملة والتجزئة والوكلاء وهم تابعين للمؤسسة.
- الحكومة باعتباره المشرع الاول والأخير للقوانين والتشريعات المتعلقة بنشاط المؤسسة في مجال الضرائب... الخ.

المطلب الثاني : الأهمية الاقتصادية و الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة

الفرع الأول: الأهمية الاقتصادية للمؤسسة

تمثل صناعة الحديد والصلب الركيزة الأساسية للاقتصاد الوطني لما توفره من منتجات مصنعة أو شبه مصنعة ، تستعمل في مختلف القطاعات الاقتصادية كالزراعة ، النقل ، البناء و في الصناعات الأخرى كالصناعة الميكانيكية و البترولية ن وزيادة على تثمين الثروات الطبيعية وتوفير فرص العمل ، ومن أهم

- مؤسسات هذه الصناعة نجد المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية لصناعة الأنابيب *ALFA PIPE* والتي حصلت مؤخرا على شهادة الجودة المتمثلة في *ISO 9001* وشهادة جودة المنتجات البترولية *API-Q1* بالإضافة الى السعي للتسجيل في المواصفة *ISO 14001* ، و تسجيلها في مواصفة *ISO 18001* الخاصة بنظام الرعاية الصحية والسلامة .
- حيث تلعب دور اقتصادي هام على مستوى المحلي أو الوطني أو حتى الدولي وذلك من خلال مايلي :
- ❖ المساهمة في تدعيم عدد من القطاعات المهمة في الاقتصاد الوطني كقطاع الفلاحة و الري ، وقطاع المحروقات ، فهي تتعامل مع كل من سوناطراك وسونلغاز ومحاور الرش الخاصة بقطاع الري...الخ، حيث تقوم بتغطية حوالي 60 % من احتياجات السوق الوطنية.
 - ❖ على الصعيد الداخلي فهي تساهم في تشغيل حوالي 930 عامل ما يعني امتصاص جزء من البطالة الموجودة على مستوى المنطقة ، والتشغيل يشمل جميع المستويات كسائقين و رجال الأمن الداخلي للمؤسسة ، والمسيرين ، العمال داخل الورشات للمهندسين...إلخ
 - كما تساهم في فك العزلة عن مناطق الجنوب بصفة عامة ومنطقة غرداية بصفة خاصة ، ومما يزيد من فعالية دورها موقعها الاستراتيجي والقريب من أهم مناطق الحقول البترولية كحاسي الرمل و حاسي مسعود و عين أميناس.
 - ❖ المساهمة في زيادة إيرادات الولاية من خلال الضرائب التي تقوم بدفعها الى مصلحة الضرائب التابعة للولاية
 - ❖ أما على مستوى الصعيد الدولي لعبت وما زالت تلعب دورا فعالا في نشر السمعة الحسنة على مستوى الجودة منتجات المؤسسات الوطنية وخاصة بعد تحصلها على شهادتي *ISO 9001* و *APIQ1* وعملها على التسجيل في شهادة الإيزو 14001 من خلال العمل على تحقيق متطلبات نظام الإدارة البيئية والمراجعة البيئية مع تنفيذها لنظام الرعاية الصحية والسلامة البيئية *HSE*.
- الفرع الثاني: الأهداف الإستراتيجية :**
- تعد الأهداف الإستراتيجية سببا لتمييز المؤسسة واستمرارها ودفعها نحو البقاء ، من هذه الأهداف التي تبنتها المؤسسة وتسعى الى تحقيقها بكل ما لها من طاقة :
- ❖ المساهمة في تغطية الاحتياجات الوطنية (قطاع المحروقات و الري).
 - ❖ السعي لجلب الكفاءات البشرية والعمل على استقرارها من خلال التدريب والتكوين المستمر.
 - ❖ تخفيض التكاليف لنتمكن من بيع منتجها 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 .

- ❖ 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 أجنبى من خلال التسويق الإلكتروني.
 - ❖ العمل على تطوير نظام المعلومات يساعد على اكتساب التقنيات الجديدة في مجال تخصصها .
 - ❖ توفير رؤوس الأموال الأجنبية (العملة الصعبة) .
 - ❖ إيجاد أسواق داخلية و خارجية لتصريف منتجاتها وللحصول على المادة الأولية.
- يقوم بإعدادها المدراء التنفيذيون وذلك بالتنسيق مع أعضاء مجلس الإدارة

المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي :

تتجلى أهمية الهيكل التنظيمي للمؤسسة في تحديد مختلف المسؤوليات وكذا توزيع المهام ن وهذا من أجل المساعدة على الرقابة والتنظيم من جهة و التسيير الحسن لمختلف العمليات والأنشطة من جهة أخرى ، بالإضافة الى محاولة التنسيق بين مختلف الوظائف لبلوغ الأهداف ، وسنحاول من خلال دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز * ALFA PIPE *

التطرق لمختلف المديرات والدوائر و المصالح المكونة لها الموضحة على النحو التالي :

• الرئيس المدير العام:

وهو أعلى سلطة في المؤسسة ، المسؤول عن استراتيجياتها العامة ، يعمل على التنسيق بين جميع المديرات لتحقيق الأهداف العامة ، يصدر الأوامر ويتخذ القرارات اللازمة وهو الواصل بين المؤسسة ومجموعة أنابيب التابعة لها إداريا.

• مساعدو المدير العام:

✓ مساعد المدير العام للأمن :

وهو الشخص المختص بتوفير الأمن الداخلي اللازم للمؤسسة وعمالها ، يسهر على تطبيق قواعد الأمن ، مسؤول على التعرف على أي دخول للمؤسسة ، له جميع الوسائل التي تمكنه من ذلك ، مع تفويض من قبل الإدارة العامة باتخاذ القرارات الخاصة بمجال عمله وله فريق عمل تابع له يساعده على القيام بهذه الوظائف .

✓ مساعد المدير العام لمراقبة الجودة :

وهو الذي يسهر على تطبيق كل المواصفات العالمية للجودة على جميع الأعمال التي تقام في المؤسسة ، بمراقبة مدى تطبيق المديرات المختلفة للتعليمات الواجب إتباعها للقيام بعملها ، والحرص على أن يكون مقرات العمل مؤهلة للقيام بذلك العمل .

- ✓ مساعد المدير العام لمراقبة التسيير :
- وهو المسؤول عن مراقبة المديرية المختلفة في المؤسسة ومدى احترامها لتحقيق أهدافها وتتبع الانحرافات أثناء حدوثها للتقليل من الأخطار التي يمكن أن تنتج عنها ، خاصة المحاسبة العامة والمالية
- ✓ مساعد المدير العام القانوني:
- وهو الذي من اختصاصه جميع المعاملات القانونية المتعلقة بالمؤسسة كالعقود المبرمة مع المؤسسات الأخرى ، الإنشاءات الجديدة ، مختص بحل المنازعات و القضايا المرفوعة في المحكمة سواء مع المؤسسات الأخرى أو مع المؤسسة و موظفيها .
- ✓ مساعد المدير العام للمراجعة :
- المديرية:
- المديرية الفنية: ولها دور مهم يتمثل في:
1. تحديد مواصفات المواد الأولية وقطع الغيار .
 2. تعمل على تصليح الأعطاب على مستوى الآلات أو وسائل النقل.
 3. تقوم بإنتاج بعض أنواع قطع الغيار الخاصة بالطلبية المقدمة للمؤسسة ، كما أنها مسؤولة عن جميع عمليات الرقابة لضمان جودة منتجات المؤسسة تشمل دائرة الإنتاج التغليف دائرة الصيانة دائرة رقابة النوعية مصلحة البرمجة
- مديرية الموارد البشرية: تهتم هذه المديرية بمختلف الشؤون العاملين خاصة الإدارية و الاجتماعية منها حيث تقوم بالسهر و الإشراف على مختلف عمليات التوظيف و التكوين التأهل والتحفيز الترقيعية و توزيع الأجور و المكافآت و العطل الوضعية الاجتماعية اتجاه الضمان الاجتماعي كما تقوم بإعداد التقارير التي تتعلق بتطور عدد العمال و معدل دورانهم و الغيابات و... الخ. و تحرص أيضا على ربط العمل بالمؤسسة أكثر فأكثر و ذلك على أساس المعلومات المحصلة من مختلف المديرية الأخرى يلخص هذا كله ضمن مهمة كل دائرة من دوائر المديرية التالية :
- ❖ دائرة المستخدمين: حيث تسهر على كل ما يرتبط بالمستخدمين و المشاكل و النزاعات التي تواجههم كما تقول بالإعداد و التخطيط للسياسات المتعلقة بالأفراد و تنميتهم و الإشراف على تنفيذها بالتنسيق مع دوائر الأخرى.
- ❖ دائرة التسيير: تسهر على السير الحسن للعمل في المؤسسة و ذلك بتسيير كل ما يتعلق بالعمال من خلال العمل على راحتهم و الحفاظ على أمنهم و حقوقهم .
- ❖ دائرة الاعلام الالي : تتكفل بمختلف العمليات المرتبطة بالجانب الإداري للعاملين من جداول و وثائق إدارية وما شابه.
- مديرية التموين: تعتبر هذه المديرية بمثابة الوسيط بين المؤسسة و المورد حيث تقوم بالتفاوض مع هذا الأخير سواء كان محليا أو أجنبيا لتوريد، ما تحتاج إليه (مواد أولية، مواد ولوازم، قطع الغيار)

وذلك بعد إعداد برامج التمويل و تحديد الاحتياجات العامة و المختلفة للمؤسسة كما تعمل على التسيير الحسن لعمليات الاستيراد و كل ما يتعلق بها إضافة الى حرصها على التسيير الأمثل للمحزونات و تضم هذه المديرية :

❖ دائرة الشراء : تهتم بشراء كل المواد التي تحتاج إليها المؤسسة بناء على طلب مركز التخزين أو أي جهة من الجهات الأخرى الممثلة في إحدى المديريات و الملفات أو البرامج الخاصة بالمشتريات - مديرية المالية: تعد من المديريات الرئيسية و ذلك لان عملها حساس نوعا ما إذا ما قورن بباقي المديريات الأخرى ، إذ تهتم بمختلف العمليات المالية ، و المحاسبية حسب طبيعتها ، و ذلك من خلال تحليل مختلف الحسابات و مراقبة جميع التصريحات المالية ، كما تقوم بإعداد مختلف الدفاتر و التسجيلات المحاسبية ، إضافة الى القيام بإعداد مختلف الميزانيات و مراقبتها ، و هذا كله بهدف تحديد الوضعية أوالحالة المالية للمؤسسة و متابعة سيرالنشاط فيها و تضم هذه المديرية الدوائر التالية :

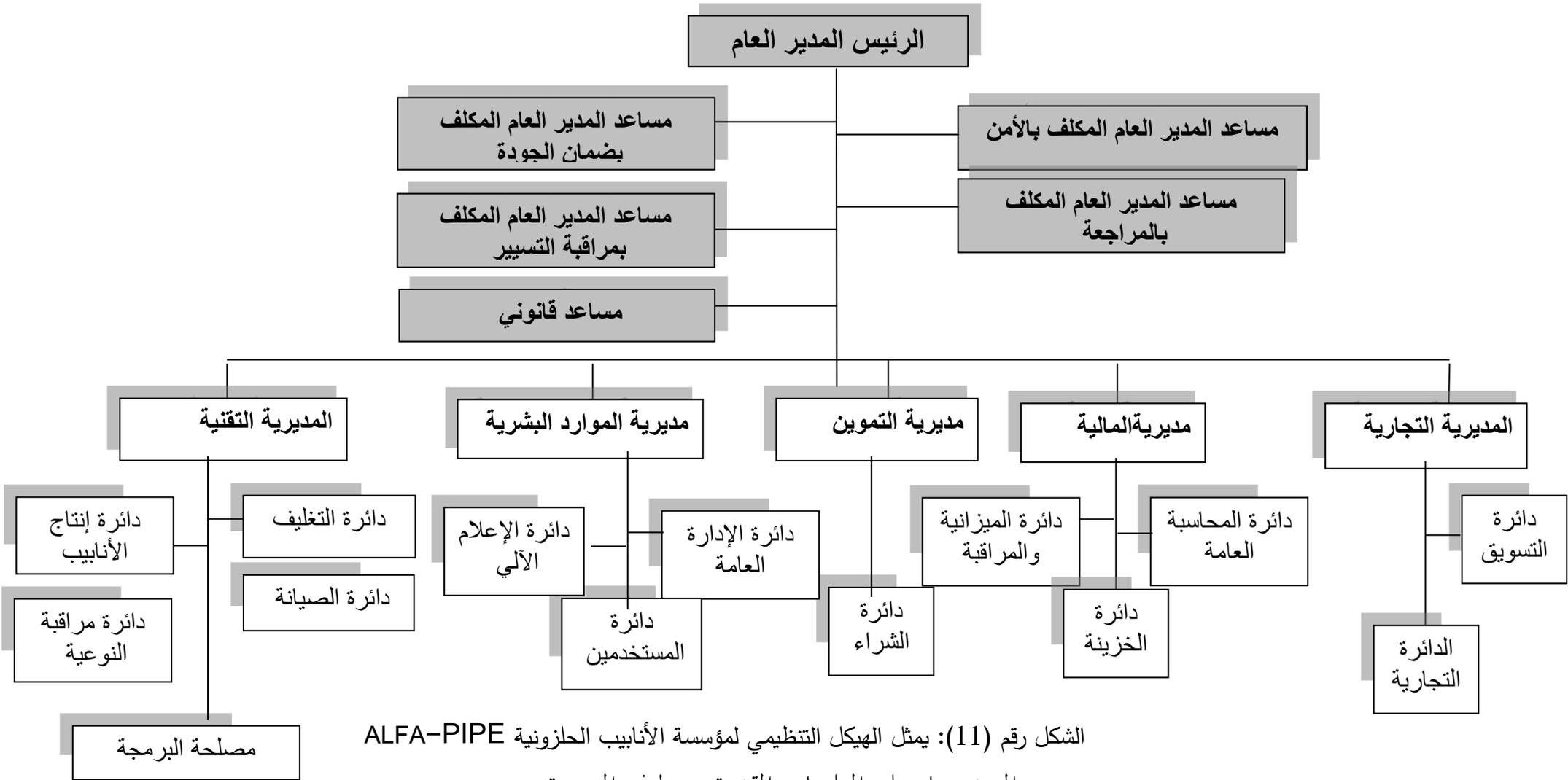
❖ دائرة المحاسبة العامة: تقوم هذه الدائرة بتسجيل العمليات المحاسبية (شراء و بيع) التي تقوم بها المؤسسة في إطار ممارسة نشاطها و من ثم مراقبتها

❖ دائرة الخزينة : تقوم هذه الدائرة بالتكفل بكل ما يهم المصالح المالية للمؤسسة و تعمل على حفظ التوازن المالي لها

- المديرية التجارية : و تعتبر بمثابة الوسيط بين المؤسسة و الزبون ، حيث تقوم بالتفاوض مع هذا الأخير على الصفقات التي تريد إبرامها معه فيما يخص الطلبيات ، السعر و الوقت...إلخ ذلك بعد الإطلاع على العرض المقدم من طرفه و دراسته ، كما تعمل على تلبية أكبر عدد ممكن من الطلبيات ، إضافة الى الإهتمام بكل ما يتعلق بعمليات البيع و التسويق المرتبطة بالمنتوج و هذا بالتنسيق مع مختلف المديريات الأخرى، تضم دائرتين هما:

❖ دائرة التجارة : تشرف على العمليات المتعلقة بمتابعة عمليات البيع الخاصة بالمنتوج من بداية التعاقد وحتى خروجه من المؤسسة.

❖ دائرة التسويق: تعد الأساس في عمليات التعاقد وإعداد الصفقات ، إذ إن عملها يتركز على عرض وإشهار وترويج المنتج لتلقي الطلبات من الزبائن ، ومن ثم العمل على دراستها لتحديد بنود الاتفاق كالمدة والسعر ، المواصفات المطلوبة ، هذا في حالة ما إذا تم هذا الأخير فعلا ، إضافة الى هذا فإن مهمتها الرئيسية تتمثل في القيام بمختلف عمليات التسويق والتعاقد مع الزبائن حتى يصل المنتج النهائي بالمواصفات المطلوبة.



الشكل رقم (11): يمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأنابيب الحلزونية ALFA-PIPE

المصدر بناء على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة

المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج

سنتطرق في هذا المبحث الى تقديم المصلحة في المطلب الاول ثم سنقوم بعرض مختلف القوائم والبطاقات الخاصة بالإنتاج والتكاليف المختلفة ثم في المطلب الثالث سنتطرق الى تحليل مختلف النتائج.

المطلب الاول: عرض النتائج

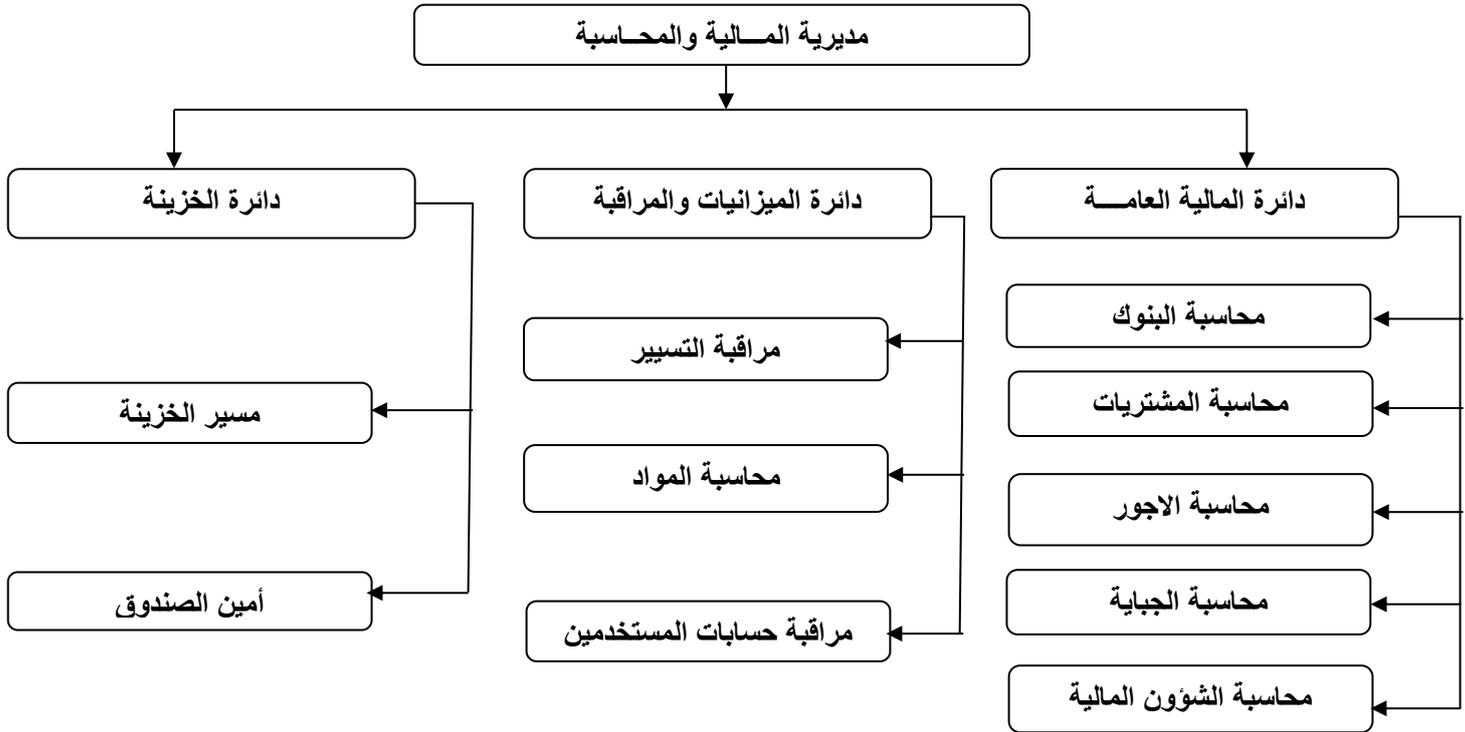
الفرع الاول : تقديم ادارة المالية والمحاسبة

تعد ادارة المحاسبة والمالية من اهم الادارات في المؤسسة وذلك راجع لطبيعة عملها الذي يتطلب دقة وشفافية في الممارسات الادارية على باقي الادارات الاخرى وفي ما يلي سيتم وصف وتحليل للإدارة المالية والمحاسبة وتعريف بهيكلها التنظيمي.

1. تعريف مديرية المالية والمحاسبة:

تقوم بالعمليات المالية والمحاسبة وتطبيق إجراءات وانظمة المحاسبة بتحليل الحسابات بدقة ومراقبة مختلف التصريحات من رقم اعمال والضرائب كما تقوم بإعداد مختلف الدفاتر والسجلات المحاسبية كما تقوم بتسيير الشؤون المالية و مراقبة التسيير .

الشكل رقم (12) يوضح الهيكل التنظيمي لدائرة المالية والمحاسبة



المصدر : من اعداد الطالبين بناء على معلومات دائرة المالية والمحاسبة لمؤسسة

تحليل مديرية المالية والمحاسبة: تنقسم الى ثلاثة (مديريات) دوائر :

- أ. دائرة المحاسبة العامة: تلعب دورا محوريا ومهما فكل العمليات المحاسبية في المؤسسة تتكون من المصالح التالية:
- محاسبة البنك
 - محاسبة المشتريات
 - محاسبة الأجور
 - محاسبة الشؤون المالية
- ب. دائرة الخزينة: تهتم بكل مايتعلق بالمعاملات مع البنوك وهي المسؤولة عن المال داخل المؤسسة نقدا ويتمثل ذلك في الصندوق وتتكون هذه الدائرة من :
- مسير الخزينة
 - أمين الصندوق
- ت. دائرة الميزانيات والمراقبة : تهتم هذه الدائرة بإعداد الميزانيات التقديرية ومراقبة التسيير في المؤسسة وتنقسم الى ثلاثة مصالح :
- مراقبة التسيير
 - محاسبة المواد
 - مراقبة حسابات المستخدمين
- نستنتج من الشكل أن محاسبة المواد التي تعتبر من بين أدوات المحاسبة التحليلية تتبع دائرة الميزانيات والمراقبة وهذا لأهميتها في تحديد الانحرافات التي تساعد المسير في اتخاذ القرار.
- الفرع الثاني : عرض البيانات**
- من خلال ماسيتم التطرق اليه من عرض بيانات حسب نوع التكاليف والنتيجة بحيث في الاخير نتوصل الى تحليل كل نوع على حدى لاكتشاف الانحرافات.
- أ. قسم التوزيع: وهو قسم ثانوي ونعتبر كل مصاريفه أنها غير مباشرة لأنها ليست النشاط الرئيسي للمؤسسة

الجدول رقم(02) يوضح التوزيع الغير المباشر 2019

CLEF DE REPARTITION DES CHARGES INDIRECT GHARDAIA

وحدة القياس: دينار

جزائري

Les Ateliers	Soudage	Parache- vement	Revetment Exterieur	Revetment Interieur	Total
Production Periode T	65 817,40	60 985,51	61 478,03	61 935,75	250 216,69
Production Periode ML	156 085,09	144 605,36	145 767,44	146 847,88	593 305,77
Clef de Répartition	26,30%	24,37%	24,57%	24,75%	100,00%

المصدر : من اعداد الطالبين بناء على وثائق مصلحة الميزانية والمراقبة

أ. **قسم المشتريات**: ونجد فيه تكلفة المواد الرئيسية المستعملة لانتاج الفترة وهي مأخوذة من قسم المخزونات أي أن التكلفة هي تم الحساب بها عند الانتاج.

استهلاكات متنوعة : نجد في هذا القسم كل الاستهلاكات الفترة من العناصر المساعدة في الانتاج مثل : المطرقات،مسدسات التلحيم،قطع غيار الالات في قسم الانتاج.....الخ.

الجدول رقم 3: استهلاكات الفترة من العناصر المساعدة في الإنتاج

وحدة القياس: دينار جزائري

Clef de Répartition		26,30%		24,37%		24,57%		24,75%		100,00%
N° Compte	LIBELLE	Soudage		Parache-vement		Revetment Exterieur		Revetment Interieure		Total
		DIRECT	INDIRECT	DI	NDIRECT	DI	INDIRECT	DI	INDIRECT	
602110	CONSOM CARBURANT LUBRIFIANT		1 375 595,01		1 274 607,61		1 284 901,47		1 294 467,87	5 229 571,96
602111	CONSOM. GASOIL ADM		126 996,49		117 673,22		118 623,56		119 506,74	482 800,00
602112	CONSOM. LUBRIFIANT		1 504 030,54		1 393 614,22		1 404 869,19		1 415 328,79	5 717 842,74
602120	CONSOM PNEUMATIQUE		2 561 822,34		2 373 749,71		2 392 920,35		2 410 736,23	9 739 228,62
602130	CONSOM .PDR.INSTALATION		19 602 126,75		18 163 063,84		18 309 750,54		18 446 071,12	74 521 012,25
602140	CONSOM PDR AUTOMOBILE		829 088,58		768 222,19		774 426,43		780 192,23	3 151 929,43
602150	CONSOM FOURNIT ELECTRIQU		1 205 535,75		1 117 033,01		1 126 054,28		1 134 438,03	4 583 061,08
602160	CONSOM PETIT OUTILLAGE		2 197 733,83		2 036 390,25		2 052 836,34		2 068 120,21	8 355 080,63
602170	CONSOM QUINCAIL VISSERI		41 572,97		38 520,95		38 832,05		39 121,16	158 047,14
602180	CONSOM BROSSE METALLIQUE		15 320,57		14 195,83		14 310,48		14 417,02	58 243,90
602190	CONSOM HABILLEMENT EFFET		2 047 801,07		1 897 464,60		1 912 788,71		1 927 029,89	7 785 084,26
602200	CONSOM FOURNIT BUREAU		658 888,76		610 517,35		615 447,95		620 030,11	2 504 884,18
602210	CONSOM SCOTCH					5 214 836,26				5 214 836,26
602211	CONSOM PDTS PHARMACEUTIQ		7 783,37		7 211,97		7 270,21		7 324,34	29 589,90
602231	CONSOMM PEINTURE		82 672,31		76 603,04		77 221,69		77 796,63	314 293,67
602210	CONSOM AUTRES PDTS CHIMI		1 859,33		1 722,83		1 736,74		1 749,67	7 068,56
602280	CONSOM AUTRES PDTS CHIMI		14 855,74		13 765,12		13 876,29		13 979,60	56 476,75
602990	CONSOM AUTRES MAT SECOND		1 979 839,51		1 834 492,34		1 849 307,88		1 863 076,43	7 526 716,16
Total		-	34 253 522,89	-	31 738 848,09	5 214 836,26	31 995 174,17	-	32 233 386,08	135 435 767,49

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مصلحة الميزانية و المراقبة

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الأنابيب ALFA-PIPE

استهلاكات الطاقة: ونجد في هذا القسم كل استهلاكات الفترة من الطاقة بكل أشكالها (سائلة أو غازية أو كهربائية) مثل: البنزين + الكهرباء + الغاز بأنواعه إلخ

جدول رقم (4) يوضح استهلاكات الطاقة .

وحدة القياس: دينار جزائري

Clef de Répartition		26,30%	24,37%	24,57%	24,75%	100%
N° Compte	LIBELLE	Soudage	Parache- vement	Revetment Exterieur	Revetment Interieur	Total
607100	CONSOM OXYGENE GAZEUX	1 052,17	974,92	982,80	990,11	4 000,00
607110	CONSOM OXYGENE LIQUIDE	1 806 249,67	1 673 646,36	1 687 162,89	1 699 724,23	6 866 783,14
607150	CONSOM EAU	46 448,11	43 038,19	43 385,77	43 708,79	176 580,86
607160	CONSOM ELECTRICITE	8 375 962,82	7 761 053,15	7 823 732,18	7 881 981,78	31 842 729,94
607180	GAZ ARGON CONSOMMEE	326 446,31	302 480,71	304 923,57	307 193,80	1 241 044,39
607190	GAZ NATUREL CONSOMMEE	43 452,37	40 262,37	40 587,54	40 889,72	165 192,00
608000	FRAIS D'ACCESOIRE D'ACHAT	101 074,41	93 654,18	94 410,54	95 113,45	384 252,57
Total		10 700 685,86	9 915 109,87	9 995 185,28	10 069 601,88	40 680 582,9

المصدر: من اعداد الطالبين بناء على وثائق مصلحة الميزانية والمراقبة

الخدمات الخارجية: ونجد في هذا القسم كل الخدمات الخارجية مثل: النقل أو الصيانة أو أشغال بناء إلخ

وحدة قياس: دينار جزائري

الجدول رقم 5: يوضح الخدمات الخارجية لكل ورشة

N° Compte	LIBELLE	Soudage	Parache-vement	Revetment Exterieur	Revetment Interieur	Total
613110	LOCATION TERRAINS	1 957 178,28	1 813 494,76	1 828 140,72	1 841 751,68	7 440 565,44
613120	LOCATION BTIMENTS	106 531,85	98 710,96	99 508,16	100 249,02	405 000,00
613150	LOCATION MATERIEL TRANSP	1 315,21	1 218,65	1 228,50	1 237,64	5 000,00
613170	LOCATION EMBALLAGE RECUP	6 385 375,82	5 916 602,33	5 964 385,39	6 008 791,70	24 275 155,24
615100	ENTRETIEN INSTALLAT COMP	1 244 904,87	1 153 511,91	1 162 827,79	1 171 485,33	4 732 729,90
615110	ENTRETIEN MATERIEL OUTIL	578,69	536,21	540,54	544,56	2 200,00
615120	ENTRETIEN MATERIE TRANSP	293 829,39	272 258,31	274 457,10	276 500,50	1 117 045,30
615130	ENTRETIEN EQUIP BUREAU	162 082,50	150 183,44	151 396,34	152 523,52	616 185,80
615150	ENTRETIEN AGENCEM INSTAL	556 561,49	515 702,30	519 867,17	523 737,71	2 115 868,67
616400	ASSUR MATERIEL ROULANT	1 002 440,21	928 847,45	936 348,92	943 320,26	3 810 956,84
616900	AUTRE ASSURANCE	4 530 759,33	4 198 139,92	4 232 044,52	4 263 553,12	17 224 496,89
618000	DOCUMENTATIONS	570 497,77	528 615,47	532 884,62	536 852,08	2 168 849,95
622000	HONORAIRES DES TIERS	905 989,82	839 477,84	846 257,54	852 558,14	3 444 283,34
623000	PUBLICITE INCERTION	40 285,61	37 328,10	37 629,56	37 909,73	153 153,00
624100	AUTRES FRAIS ET TRANSPOR	2 135 570,21	1 978 790,29	1 994 771,20	2 009 622,76	8 118 754,46
625100	FRAIS DE VOYAGE EN ALG	588 251,52	545 065,85	549 467,86	553 558,78	2 236 344,00
625110	FRAIS DE VOYAGE A L'ETRA	710 677,92	658 504,49	663 822,64	668 764,96	2 701 770,00
625910	AUTRE FRAIS DE RECEPTION	2 754 198,76	2 552 003,08	2 572 613,31	2 591 767,05	10 470 582,21
626000	TELEPHONE	24 518,53	22 718,53	22 902,01	23 072,52	93 211,59
626900	AUTRES FRAIS POSTAUX	169 988,01	157 508,57	158 780,63	159 962,79	646 240,00
627400	COMMISSIONS DIVERS	4 974 454,16	4 609 261,52	4 646 486,37	4 681 080,60	18 911 282,65
Total		29 115 989,96	26 978 480,00	27 196 360,88	27 398 844,44	110 689 675,28

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مصلحة الميزانية ومراقبة

جدول رقم 6 يوضح اجور العمال الغير مباشرة

وحدة القياس: دينار جزائري

COBE		CLEF DE REPARTITION	%26.30	24,37%	24,57%	24,75%
N° Compte	LIBELLE	Soudage	Parache- vement	Revetment Exterieur	Revetment Interieur	
		DIRECT	DIRECT	DIRECT	DIRECT	
631110	TRAIT.SALAIRE PERS.ALGER	-	-	-	-	
631120	TRAIT.SAL.APPRENTIS ET PRE EMP	-	-	-	-	
631130	HEUR SUP.PERS ALGERIEN	-	-	-	-	
631210	P.R.I.	-	-	-	-	
631220	PRC PERSONNEL ALGERIEN	-	-	-	-	
631230	PRIME DE PANIER	-	-	-	-	
631270	PRIME COPEO CME	-	-	-	-	
631280	PRIME DE COMMANDEMENT	-	-	-	-	
631290	AUTRE PRIME PERS ALGERIE	-	-	-	-	
631310	IND ZONE	-	-	-	-	
631320	IND SALAIRE UNIQUE	-	-	-	-	
631330	I E P	-	-	-	-	
631340	IFF	-	-	-	-	
631350	IND NUISANCE CUMULEE	-	-	-	-	
631360	ITP	-	-	-	-	
631370	IND DE TRANSPORT	-	-	-	-	
631410	CONGE PAYE	-	-	-	-	
635110	COTISATION SEC SOCIALE CNAS	-	-	-	-	
638110	FORMATION EN ALGERIE	-	-	-	-	
637000	COTISAT FOND OUVRE SOC	-	-	-	-	
Total		81 762 561,24	69 204 916,36	49 014 187,91	49 014 187,91	

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مصلحة الميزانية والمراقبة

جدول 7 يوضح اجور العمال غير مباشرة

وحدة القياس: دينار جزائري

COBE		CLEF DE REPARTITION	%26.30	24,37%	24,57%	24,75%
N° Compte	LIBELLE	Soudage	Parache- vement	Revetment Exterieur	Revetment Interieur	
		INDIRECT	INDIRECT	INDIRECT	INDIRECT	
631110	TRAIT.SALAIRE PERS.ALGER	-	-	-	-	
631120	TRAIT.SAL.APPRENTIS ET PRE EMP	-	-	-	-	
631130	HEUR SUP.PERS ALGERIEN	-	-	-	-	
631210	P.R.I.	-	-	-	-	
631220	PRC PERSONNEL ALGERIEN	-	-	-	-	
631230	PRIME DE PANIER	-	-	-	-	
631270	PRIME COPEO CME	-	-	-	-	
631280	PRIME DE COMMANDEMENT	-	-	-	-	
631290	AUTRE PRIME PERS ALGERIE	-	-	-	-	
631310	IND ZONE	-	-	-	-	
631320	IND SALAIRE UNIQUE	-	-	-	-	
631330	I E P	-	-	-	-	
631340	IFF	-	-	-	-	
631350	IND NUISANCE CUMULEE	-	-	-	-	
631360	ITP	-	-	-	-	
631370	IND DE TRANSPORT	-	-	-	-	
631410	CONGE PAYE	-	-	-	-	
635110	COTISATION SEC SOCIALE CNAS	-	-	-	-	
638110	FORMATION EN ALGERIE	-	-	-	-	
637000	COTISAT FOND OUVER SOC	-	-	-	-	
Total		218242632,77	202220653,03	203835807,07	205371584,57	

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مصلحة الميزانية والمراقبة

الضرائب والمصاريف المالية:

جدول رقم 8 يوضح الضرائب والرسوم المالية والاستهلاك ورسوم التشغيل الأخرى

Clef de Répartition		26,30%	24,37%	24,57%	24,75%	100%
N° Compte	LIBELLE	Soudage	Parache- vement	Revetment Exterieur	Revetment Interieur	Total
661000	CHARGES D'INTERÊTS	3 942 704,17	3 653 256,02	3 682 760,07	3 710 179,13	14 988 899,38
661200	AGIOS BANCAIRES	18 639 865,82	17 271 445,96	17 410 931,87	17 540 560,52	70 862 804,19
661300	COMMISSIONS SUR CAUTIONS	17 359 229,28	16 084 825,57	16 214 728,22	16 335 450,84	65 994 233,90
666000	Pertes de change	909 602,10	842 824,93	849 631,66	855 957,38	3 458 016,07
Total des Charges Financiers		40 851 401,37	37 852 352,48	38 158 051,83	38 442 147,87	155 303 953,54
Total		40 851 401,37	37 852 352,48	38 158 051,83	38 442 147,87	155 303 953,54

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مصلحة الميزانية والمراقبة

الاهتلاكات:

جدول رقم 9: يوضح الاهتلاكات مباشرة

Clef de Répartition		26,30%	24,37%	24,57%	24,75%	100%
N° Compte	LIBELLE	Soudage	Parache- vement	Revetment Exterieur	Revetment Interieur	Total
		DIRECT	DIRECT	DIRECT	DIRECT	
681200	DOTATION AUX AMORTISSMEN	95 964 429,69	9 734 262,52	9 452 058,54	15 739 556,57	177 540 628,32
Total		95 964 429,69	9 734 262,52	9 452 058,54	15 739 556,57	177 540 628,32

جدول رقم 10: يوضح الاهتلاكات غير مباشرة

Clef de Répartition		26,30%	24,37%	24,57%	24,75%	100%
N° Compte	LIBELLE	Soudage	Parache- vement	Revetment Exterieur	Revetment Interieur	Total
		INDIRECT	INDIRECT	INDIRECT	INDIRECT	
681200	DOTATION AUX AMORTISSMEN	12270975,36	11370118,75	11461944,95	11547281,94	177 540 628,32
Total		12270975,36	11370118,75	11461944,95	11547281,94	177 540 628,32

المصدر من اعداد الطلبين بالاعتماد على وثائق مصلحة الميزانية والمراقبة

وحدة القياس : دينار الجزائري

جدول رقم 11 بطاقة تكلفة المنتجات

LIBELLE	LES ATELIERS				Total
	Soudage	Parache-vement	Revetment Exterieur	Revetment Interieur	
N° Compte	Consommation Matiers Principale				
61010000	Fil de Soudage	42 369 109,07			42 369 109,07
61011000	Flux de Soudage	57 989 508,67			57 989 508,67
61013000	Epoxy			27 633 317,37	27 633 317,37
61014000	Polyéthylene			362 829 814,23	362 829 814,23
61015000	Adhésif			53 693 171,24	53 693 171,24
61016000	Peinture Epoxy			53 694 597,19	53 694 597,19
61017000	Diluant			536 359,00	536 359,00
61018000	Bobine Aciers	5 419 744 995,47			5 419 744 995,47
61019000	Electrode		1 375 133,25		1 375 133,25
61029000	Grenaille			4 809 706,22	4 809 706,22
	Total de Consommation Matiers Principale	5 520 103 613,21	1 375 133,25	421 332 691,69	86 673 979,78
					6 029 485 417,93

المصدر : من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مصلحة الميزانية ومراقبة

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الأنابيب ALFA-PIPE

التكاليف المباشرة وغير المباشرة :

وحدة القياس : دينار جزائري

جدول رقم 12: يوضح التكاليف المباشرة

رقم الحساب	التكاليف المباشرة	Soudage	Parachevement	Revetment Exterieur	Revetment Interieur	Total
602	Consommables et PDR	-	-	5 214 836,26		5 214 836,26
607	Energies et fluides	-	-	-	-	-
61 و 62	Services extérieurs	-	-	-	-	-
63	Charges de Personnel	81 762 561,24	69 204 916,36	49 014 187,91	49 014 187,91	248 995 853,41
66	Charges Financiers	-	-	-	-	-
681	Dotations amortissements	95 964 429,69	9 734 262,52	9 452 058,54	15 739 556,57	130 890 307,32
مجموع التكاليف المباشرة		177 726 990,93	78 939 178,88	63 681 082,71	64 753 744,48	385 100 996,99

جدول رقم 12: يوضح التكاليف الغير المباشرة

رقم الحساب	التكاليف الغير مباشرة	Soudage	Parachevement	Revetment Exterieur	Revetment Interieur	Total
602	Consommables et PDR	34 253 522,89	31 738 848,09	31 995 174,17	32 233 386,08	130 220 931,23
607	Energies et fluides	10 700 685,86	9 915 109,87	9 995 185,28	10 069 601,88	40 680 582,90
61 و 62	Services extérieurs	29 115 989,96	26 978 480,00	27 196 360,88	27 398 844,44	110 689 675,28
63	Charges de Personnel	218 242 632,77	202 220 653,03	203 853 807,07	205 371 548,57	829 688 641,44
66	Charges Financiers	40 851 401,37	37 852 352,48	38 158 051,83	38 442 147,87	155 303 953,54
681	Dotations amortissements	12 270 975,36	11 370 118,75	11 461 944,95	11 547 281,94	46 650 321,00
مجموع التكاليف الغير مباشرة		345 435 208,21	320 075 562,21	322 660 524,18	325 062 810,78	1 313 234 105,39

المصدر : من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مصلحة الميزانية والمراقبة

جدول رقم 13 النتائج التحليلية حسب كل منتج انطلاقاً من سنة 2011 الى غاية 2018

R CAE PAR PRODUITS	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011
TUBES S P16"	120 600,00					19 531 850,00		
TUBES S.N.P 24"					-1 279 412,88	-3 392 755,02	-514 425,07	99 279,00
TUBES S.N.P 28"		526 318,87		393 658,09				2 959 758,66
TUBES S P32"						1 387 660,02	31 909,39	
TUBES IMPORTER 48"						662 529 971,39		
TUBES S.P 42"				1 507 658,79	462 680,39	1 369 539,06	110 539,18	120 084,68
TUBES S.P 48"			766 756,57	1 492 149,98	873 363,49	2 237 692,60	2 729 237,48	164 522,97
TUBES S.P 52"	28 418 930,00		22 489 870,00	22 955 000,00	2 195 327,26	1 366 715,02	7 911 401,65	
TUBES S.P 56"		1 783 749,36		191 805,55		4 566 624,00		
TUBES S.P 59"	8 671 414,73							
TUBES S.P 60"	1 736 346,42							
TUBES REVETUS EXT 24"		-1 099 127,65	-495 583,09	-934 374,85	-729 872,00			-2 226 094 698,75
FERRAILLE	-2 259 998,72	5 690 663,99	6 256 457,33	9 044 596,34	2 975 012,47	3 925 571,96	7 235 001,33	687 110,37
DECHET PE	1 176 000,00							
TOTAL	37 863 292,43	6 901 604,57	29 017 500,81	34 650 493,90	4 497 098,73	692 135 209,01	17 471 754,57	2 222 063 943,07
R CAE	1 820 344 995,71	1 339 662 909,25	855 764 207,36	5 536 020 850,35	104 659 455,58	3 599 287 211,56	1 549 475 473,07	97 151 041,27
ECART (C N I)	1 858 208 288,14	1 346 564 513,82	826 746 706,55	5 501 370 356,45	109 156 554,31	2 907 152 002,55	1 566 947 227,64	2 124 912 901,80

المصدر : من عداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مصلحة الميزانية والمراقبة

المطلب الثاني: تحليل و تفسير نتائج الدراسة الميدانية:

قامت هذه الدراسة بتسليط الضوء على دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسات الاقتصادية وتحديد الطرق والاساليب التي تساعد المسير في اتخاذ قرارات تساهم في مواكبة التطورات واعطاء روح المنافسة و المحافظة على مكانتها في السوق وعبي جودة السلع المؤسسة .

ان النتائج المتوصل عليها في هذه الدراسة تساهم في التعرف على واقع تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية كما انها تقدم وبشكل واضح تأثيرها على مردودية المؤسسة وذلك من خلال مساهمتها في الحصول على معلومات دقيقة ومفصلة تساعد على اتخاذ القرارات وذلك لرفع كفاءة المؤسسة .

وفيما يلي اهم النتائج التي تم التوصل اليها خلال هذه الدراسة :

المنتج التام في هذه المؤسسة ALFAPIPE هو عبارة عن انابيب لنقل الغاز والبتترول حسب طلبات الزبائن والمنتج المشار اليه في الجدول TUBES و SP هو سمك كل منتج ونلاحظ فيما يلي ان المؤسسة حققت ارباح في منتجات وخسائر في منتجات اخرى وهو مايعكس القرارات المتخذة ازاء كل منتج ونذكر على سبيل المثال المنتج TUBES REVETUS EXT 24 والذي حققت المؤسسة من خلاله خسائر في كل سنة مالية بداية 2017،2016،2015،2014،2011 بحيث بلغت هذه الخسائر مايقدر ب 34،2229353656 دج بينما نجد العكس من خلال المنتج TUBES S.P 52 والذي حققت المؤسسة من خلاله ارباح في كل سنة والتالي بلغت 85377243،93 دج حيث نجد ان المؤسسة قد توقفت عن انتاج TUBES REVETUS EXT 24 في كل من سنة 2018 و 2019 في حين ان المنتج TUBES S.P 52 نجده في سنة 2018 وهذا مايعكس قرار المؤسسة في الابقاء على المنتج TUBES S.P 52 لما تحققه من نتائج ايجابية من خلال هذا المنتج كما لاننسى ان نذكر بعض الملاحظات ان المؤسسة قد تلجأ الى انتاج بعض المنتجات الغير ربحية وهذا للحفاظ على الوفاء لزيائنها حيث هذه الخسائر قد تعوضها في منتجات اخرى .

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية لمؤسسة الأنايب تم التعرف على مختلف الدوائر و المصالح بالإضافة إلى التعرف على النظام التي تعمل به المؤسسة في تسيير منتجاتها و هو نظام الطلبيات والمنافسة في هذا المجال ضعيفة جدا، ما يجعل المؤسسة تحظى بحصة الأسد في السوق الجزائرية، من خلال نوع هذا النشاط حيث استنتجنا ان تحليل المنتجات ليس له الاثر الكبير في اتخاذ القرارات لان من يحدد قرارات المؤسسة هي طلبيات الزبائن .

الخصائص العامة

من أهم التقنيات والأدوات المستعملة في المؤسسة الاقتصادية نجد المحاسبة التحليلية التي تقوم بإمكانية تحديد الاسعار المختلفة للمنتوجات وذلك حسب موقع المؤسسة في السوق ونوع الإستراتيجية التي تعتمد عليها المؤسسة، اذ يوجد عدة طرق لحساب التكاليف أهمها التكاليف الكلية التي تسمح لتحميل الاعباء المباشرة على المنتجات أو الانشطة والتي استقبلت عدة انتقادات مما ادى الى ظهور طريقة التحميل العقلاني التي بدورها تعرضت ايضا للانتقاد وذلك لعدم وجود أسس فعالة لتعتمد عليها في توزيع الاعباء الى جانب طريقة التكاليف المتغيرة والتكاليف المعيارية كما سمحت المحاسبة التحليلية بتحليل الانحرافات وتقييم مستويات الاداء فكل المعطيات المتأتية من مختلف مراكز المؤسسة وتحويلها الى معلومات تكون الركيزة الاساسية لإتخاذ القرار أكثر وضوحا ودقة وتسعى لتحقيق أهداف مسطرة تساعد المسيرين في اتخاذ قرارات او بدائل افضل لاستراتيجية المؤسسة.

نتائج الدراسة :

- بناء على الدراسة التي قمنا بها توصلنا إلى مجموعة من النتائج و التي تتمثل في ما يلي:
- 1- المحاسبة التحليلية لها دور هام في عملية إتخاذ القرار المناسب من أجل تحسين تسيير المؤسسة و زيادة مردوديتها.
 - 2- غالبية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تعتمد على المحاسبة التحليلية، مما يؤدي إلى عدم الوصول إلى نتائج تعطي صورة دقيقة للمؤسسة، و بالأخص مؤسسة ALFA-PIPE تمارس جزء من المحاسبة التحليلية.
 - 3- تسمح المحاسبة التحليلية بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة بحيث تمكنها من تعظيم الأرباح وتخفيض التكاليف .
 - 4- يعتبر تحديد تكلفة الإنتاج من أحد الأهداف الأساسية للمحاسبة التحليلية
 - 5- تشكل المحاسبة التحليلية ركيزة أساسية لإتخاذ مختلف القرارات لما توفره من معلومات ضرورية لمساعدة المسيرين.

مقترحات الدراسة :

- 1- لكي تعمل المؤسسة بتحليل التكاليف للمنتجات التي تعمل على صناعتها، وجب على شركة الأنايب دخول غمار السوق العالمية و عدم الإقتصار على السوق الوطنية و ذلك من خلال الإلتزام بمعايير الجودة، حيث تمتلك المؤسسة جزء منها و هذه بعض إمكانيات المؤسسة و التي تسمح لها بدخول إلى السوق العالمية.
- 2- ضرورة توجه المؤسسة إلى إستخدام طرق حديثة لحساب التكاليف حيث تتميز هذه الطريقة بالسرعة و الدقة مما تسهل الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لمتخذي القرار
- 3- مشاركة متخذي القرار مع الموظفين القائمين على مهنة المحاسبة التحليلية في إتخاذ القرار للوصول إلى نتائج سليمة و دقيقة.
- 4- الأخذ بعين الإعتبار تطبيق القوانين و المعايير الخاصة بالمحاسبة و ذلك من أجل الحصول على قوائم مالية صادقة و معبرة بصورة عادلة على الوضعية المالية للمؤسسة.
- 5- الإستغلال الأمثل لعناصر الإنتاج البشرية منها أو المادية و ذلك بهدف الوصول إلى التسيير الرشيد خدمة لمصلحة المؤسسة.



قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ- الكتب:

1. بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005
2. رحالي علي، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1992
3. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، دار الحامد للنشر و التوزيع عمان الأردن 2006
4. سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، سنة 1991
5. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999
6. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الثاني، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999
7. محمد أحمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، دار الجامعات المصرية، مصر، 1977
8. عبد المقصود ديبان اساسيات محاسبة التكاليف، دار الألفا، الجزائر، 1999 .
9. اسماعيل ابراهيم جمعة، محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، الجزائر، 1999
10. بوعلام بوشاشي، الرائد في المحاسبة، دار الملكية، 2003
11. سليمان قذاح، محاسبة التكاليف النموذجية، سوريا، 1976
12. جمال الدين عويسات، الادارة وعملية إتخاذ القرار، دار هومة، بوزريعة الجزائر، 2005
13. عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، مكتبة جامعة الشارقة، الاردن، 2008
14. ماجد عبد المهدي المساعدة و آخرون، مبادئ علم الإدارة، دار المسيرة الطبعة الأولى عمان 2013
15. نواف كنعان، إتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2007،
16. إبراهيم عبد العزيز شيحا، أصول الإدارة العامة، منشأة المعارف للنشر و التوزيع، مصر 1993،
17. جمال أحمد توفيق، إدارة الأعمال مدخل وظيفي، دارالنهضة العربية ، 1986

ب- البحوث العلمية :

- 01- عبد العالي شحتاني، محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة و علوم تسيير جامعة خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010-2011
- 02- نوال مرابط، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير، شهادة ماجستير الجزائر سنة 2005
- 03- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004، 2005
- 04- سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و إتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة الجزائر 2010
- 05- نوال عبد الرحمان محمد الحوراني، مقارنة بين كيفية إتخاذ القرار بين المدراء و المديرات، دراسة حالة على برنامج التربية و التعليم بوكالة الغوث الدولي غزة، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2013
- 06- بونخلة فريد، تأثير القادة على عملية اتخاذ القرارات في التنظيم الصناعي الجزائري، دراسة ميدانية في مصنع صيدال فرع - فرمال - بمدينة عنابة مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علم الاجتماع تنمية الموارد البشرية، جامعة منتوري قسنطينة، 2006-2007.

ت-مطبوعات

- 1- علي رحال و آخرون، مطبوعة في المحاسبة التحليلية، السنة الثانية، جامعة الحاج لخضر باتنة، السنة الجامعية 2017-2018.
- 2- شكري معمر سعاد، مطبوعة المحاسبة التحليلية دروس تطبيقات،
- 3- بديسي فيهيمه، المحاسبة التحليلية، دروس وتمارين، دار الهدى، الجزائر، 2012
- 4- جرادى عيسى، محاسبة التكاليف، دروس نظرية، دار الشباب، باتنة الجزائر

ثانيا:المراجع باللغة الأجنبية :

1. J. M. AURIAC, A. CAVAGNOL et les autres, Economie d'entreprise, Edition Casteilla, Paris, 1995,
2. P. D. GAGNON, G. SAVARD et les autres, l'Entreprise, édition Gaetan Morin, 2éme édition, CANADA, 2000
3. Xavier Bouin, François-Xavier Simon, tous gestionnaires, Dunod, Paris, 2002
4. A.barré. R.Lorey. M.Richez,
5. MENDOZA Carla et autres, Coûts et décisions, Gualino éditeurs, Paris, France, 2002
6. Dubrelle Louis & Jourdain Didier
7. Van Caillie, Didier Kabwigiri Charles, L'approche En Coût Client- Une Méthodologie de Calcul des Coût Propre à L'entreprise Orientée Client, Communication Présentée Lors du 23eme Congrès de L'Association Française de comptabilité- Toulouse- France, 16&17 Mai, 2002

الملاحق

الملحق رقم 01

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2016			2015
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments		2 331 386 412.06	2 241 352 294.08	90 034 117.97	94 416 328.45
Autres immobilisations corporelles		2 492 852 062.44	1 802 824 718.89	690 027 345.55	789 331 881.79
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		1 550 705 127.31		1 550 705 127.31	1 392 673 276.08
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		71 605 000.00	70 000 000.00	1 605 000.00	1 030 000.00
Impôts différés actif		371 150 552.57		371 150 552.57	389 701 392.03
TOTAL ACTIF NON COURANT		6 817 699 154.37	4 114 177 010.97	2 703 522 143.40	2 647 152 878.35
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		3 483 612 829.18	385 407 640.09	3 118 205 189.09	3 233 250 661.27
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 898 293 202.50	145 014 831.18	1 753 278 371.32	533 066 060.50
Autres débiteurs		1 635 550 494.09	882 247 199.09	753 303 295.00	725 010 219.49
Impôts et assimilés		14 490 166.00		14 490 166.00	8 936 627.63
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		387 667 566.59		387 667 566.59	533 749 990.55
TOTAL ACTIF COURANT		7 419 614 258.36	1 392 669 670.36	6 026 944 588.00	5 034 013 559.44
TOTAL GENERAL ACTIF		14 237 313 412.73	5 506 846 681.33	8 730 466 731.40	7 681 166 437.79

الملحق رقم 02

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2017			2016
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments		2 600 358 607.94	2 259 984 632.30	340 373 975.64	90 034 117.97
Autres immobilisations corporelles		3 812 498 156.98	3 003 010 600.88	1 809 487 556.32	690 027 345.55
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		656 192 476.14		656 192 476.14	1 550 705 127.31
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		72 078 500.00	71 030 000.00	1 048 500.00	1 605 000.00
Impôts différés actif		479 439 219.48		479 439 219.48	371 150 552.57
TOTAL ACTIF NON COURANT		7 620 566 960.54	334 025 232.96	3 286 541 727.58	2 703 522 143.40
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		1 978 045 957.22	447 574 212.18	1 530 471 745.04	3 118 205 189.09
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 075 648 080.87	180 207 672.88	895 440 407.99	1 753 278 371.32
Autres débiteurs		1 822 470 924.82	881 099 686.07	941 371 258.55	752 662 136.67
Impôts et assimilés		6 859 844.35	6 859 844.35		14 490 166.00
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		70 949 944.52		70 949 944.52	387 667 566.59
TOTAL ACTIF COURANT		4 953 974 751.38	515 741 395.28	3 438 233 356.10	6 026 303 429.67
TOTAL GENERAL ACTIF		12 574 541 711.92	849 766 628.24	6 724 775 083.68	8 729 825 573.07

الملحق رقم 03

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2018			2017
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments		2 605 969 160.44	2 278 956 804.71	327 018 355.73	340 373 975.64
Autres immobilisations corporelles		3 889 048 029.21	2 244 347 163.89	1 644 700 865.32	1 809 487 558.32
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		599 932 900.87		599 932 900.87	656 192 476.14
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		72 078 500.00	71 030 000.00	1 048 500.00	1 048 500.00
Impôts différés actif		382 765 668.16		382 765 668.16	479 439 219.48
TOTAL ACTIF NON COURANT		7 549 794 258.68	2 524 327 968.60	2 955 466 290.08	3 286 541 727.58
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		5 698 073 769.71	459 751 371.02	5 238 322 398.69	1 530 471 745.04
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 172 183 290.79	129 306 533.91	1 042 874 756.88	895 440 407.99
Autres débiteurs		962 580 222.43	881 699 668.07	81 480 558.36	151 487 709.79
Impôts et assimilés		7 939 994.01	6 859 844.35	1 080 149.66	
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		224 795 740.27		224 795 740.27	70 949 944.52
TOTAL ACTIF COURANT		8 065 573 017.21	477 619 415.35	6 588 553 601.86	2 648 349 807.34
TOTAL GENERAL ACTIF		15 615 367 275.89	2 001 947 383.95	9 544 019 891.94	5 934 891 534.92

الملحق رقم 04

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2016	2015
<u>CAPITAUX PROPRES</u>			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		583 003 799.94	4 173 267 316.96
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		583 003 799.94	4 173 267 316.96
<u>PASSIFS NON-COURANTS</u>			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		111 769 051.60	111 769 051.60
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		1 840 072 375.43	1 793 996 994.07
TOTAL II		1 951 841 427.03	1 905 766 045.67
<u>PASSIFS COURANTS:</u>			
Fournisseurs et comptes rattachés		361 879 285.76	526 343 409.66
Impôts		23 033 320.00	10 779 048.00
Autres dettes		5 810 708 898.67	1 065 010 617.50
Trésorerie passif			
TOTAL III		6 195 621 504.43	1 602 133 075.16
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		8 730 466 731.40	7 681 166 437.79

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم 05

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2017	2016
<u>CAPITAUX PROPRES</u>			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		1 510 135 614.23	583 003 799.94
Autres capitaux propres - Report à nouveau		20 326 069.18	
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		1 530 461 683.41	583 003 799.94
<u>PASSIFS NON-COURANTS</u>			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		111 769 051.60	111 769 051.60
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		2 190 610 678.93	1 840 072 375.43
TOTAL II		2 302 379 730.53	1 951 841 427.03
<u>PASSIFS COURANTS:</u>			
Fournisseurs et comptes rattachés		382 089 297.29	361 238 127.43
Impôts		11 501 182.00	23 033 320.00
Autres dettes		2 498 343 190.45	5 810 708 898.67
Trésorerie passif			
TOTAL III		2 891 933 669.74	6 194 980 346.10
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		6 724 775 083.68	8 729 825 573.07

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم 06

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2018	2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		-281 821 941.50	1 510 135 614.23
Autres capitaux propres - Report à nouveau			20 326 069.18
Comptes de liaison		5 338 330 617.62	1 221 813 491.26
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		5 056 508 676.12	2 752 275 174.67
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			111 769 051.60
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		1 696 799 597.11	2 190 610 678.93
TOTAL II		1 696 799 597.11	2 302 379 730.53
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 289 313 868.63	382 730 455.62
Impôts		15 559 123.00	11 501 182.00
Autres dettes		1 485 838 627.08	486 004 992.10
Trésorerie passif			
TOTAL III		2 790 711 618.71	880 236 629.72
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		9 544 019 891.94	5 934 891 534.92

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم 07

COMpte DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2016	2015
Ventes et produits annexes		6 540 144 838.63	18 154 475 045.33
Variation stocks produits finis et en cours		-403 662 691.85	-534 715 813.44
Production immobilisée		5 581 578.02	9 757 937.13
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		6 142 063 724.80	17 629 517 169.02
Achats consommés		-3 167 920 857.58	-9 811 854 197.74
Services extérieurs et autres consommations		-363 715 579.82	-505 242 398.64
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-3 531 636 437.40	-10 317 096 596.38
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		2 610 427 287.40	7 312 420 572.64
Charges de personnel		-1 696 667 532.53	-1 808 000 445.39
Impôts, taxes et versements assimilés		-83 835 112.21	-213 759 762.62
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		829 924 642.66	5 290 660 364.63
Autres produits opérationnels		16 732 824.22	19 535 039.02
Autres charges opérationnelles		-11 625 682.64	-2 633 855.12
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-894 254 096.70	-1 307 437 653.30
Reprise sur pertes de valeur et provisions		704 448 583.07	256 103 338.89
V- RESULTAT OPERATIONNEL		645 226 270.61	4 256 227 234.12
Produits financiers		32 795 746.74	113 089 938.45
Charges financières		-96 467 377.95	-191 391 363.57
VI-RESULTAT FINANCIER		-63 671 631.21	-78 301 425.12
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		581 554 639.40	4 177 925 809.00
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		1 449 160.54	-4 658 492.04
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		6 896 040 878.83	18 018 245 485.38
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-6 313 037 078.89	-13 844 978 168.42
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		583 003 799.94	4 173 267 316.96
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		583 003 799.94	4 173 267 316.96

الملحق رقم 08

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2017	2016
Ventes et produits annexes		8 368 947 937.91	6 540 144 838.63
Variation stocks produits finis et en cours		-720 249 822.20	-403 662 691.85
Production immobilisée		5 095 825.34	5 581 578.02
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		7 653 793 941.05	6 142 063 724.80
Achats consommés		-3 896 014 906.54	-3 167 920 857.58
Services extérieurs et autres consommations		-381 702 266.71	-363 715 579.82
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-4 277 717 173.25	-3 531 636 437.40
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		3 376 076 767.80	2 610 427 287.40
Charges de personnel		-1 183 714 060.10	-1 696 667 532.53
Impôts, taxes et versements assimilés		-85 621 483.96	-83 835 112.21
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		2 106 741 223.74	829 924 642.66
Autres produits opérationnels		119 839 334.06	16 732 824.22
Autres charges opérationnelles		-11 653 232.27	-11 625 682.64
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-1 220 181 516.76	-894 254 096.70
Reprise sur pertes de valeur et provisions		447 721 361.91	704 448 583.07
V- RESULTAT OPERATIONNEL		1 442 467 170.68	645 226 270.61
Produits financiers		6 062 781.25	32 795 746.74
Charges financières		-46 683 004.61	-96 467 377.95
VI-RESULTAT FINANCIER		-40 620 223.36	-63 671 631.21
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		1 401 846 947.32	581 554 639.40
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		108 288 666.91	1 449 160.54
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		8 227 417 418.27	6 896 040 878.83
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-6 717 281 804.04	-6 313 037 078.89
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 510 135 614.23	583 003 799.94
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		1 510 135 614.23	583 003 799.94

الملحق رقم 09

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2018	2017
Ventes et produits annexes		2 825 741 656.53	8 368 947 937.91
Variation stocks produits finis et en cours		1 108 018 048.09	-720 249 822.20
Production immobilisée		3 696 625.44	5 095 825.34
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		3 937 456 330.06	7 653 793 941.05
Achats consommés		-2 869 952 786.05	-3 896 014 906.54
Services extérieurs et autres consommations		-134 295 280.55	-381 702 266.71
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-3 004 248 066.60	-4 277 717 173.25
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		933 208 263.46	3 376 076 767.80
Charges de personnel		-1 208 805 328.94	-1 183 714 060.10
Impôts, taxes et versements assimilés		-31 310 091.20	-85 621 483.96
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-306 907 156.68	2 106 741 223.74
Autres produits opérationnels		72 503 985.35	119 839 334.06
Autres charges opérationnelles		-7 196 124.57	-11 653 232.27
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-609 437 175.74	-1 220 181 516.76
Reprise sur pertes de valeur et provisions		717 973 082.01	447 721 361.91
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-133 063 389.63	1 442 467 170.68
Produits financiers		9 940 845.39	6 062 781.25
Charges financières		-173 794 897.54	-46 683 004.61
VI-RESULTAT FINANCIER		-163 854 052.15	-40 620 223.36
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-296 917 441.78	1 401 846 947.32
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		15 095 500.28	108 288 666.91
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		4 737 874 242.81	8 227 417 418.27
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-5 019 696 184.31	-6 717 281 804.04
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-281 821 941.50	1 510 135 614.23
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-281 821 941.50	1 510 135 614.23