



جامعة غرداية  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم  
التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي  
في ميدان: علوم اقتصادية، وعلوم تجارية وعلوم التسيير  
فرع علوم مالية ومحاسبية، تخصص: محاسبة.  
بعنوان

## محاسبة التكاليف المعيارية كأداة لتحليل الانحرافات

دراسة حالة الجزائرية لصناعة الأتابيب الحلزونية بولاية غرداية للفترة 2016-2018

تحت إشراف الأستاذ: د. عجيلة محمد

من إعداد:

الطالبة(ة): بن ناصر مسعودة.

الطالبة(ة): رياحي حنان.

نوقشت و أجزيت علنا بتاريخ: 2019/06/20

أمام اللجنة المكونة من السادة:

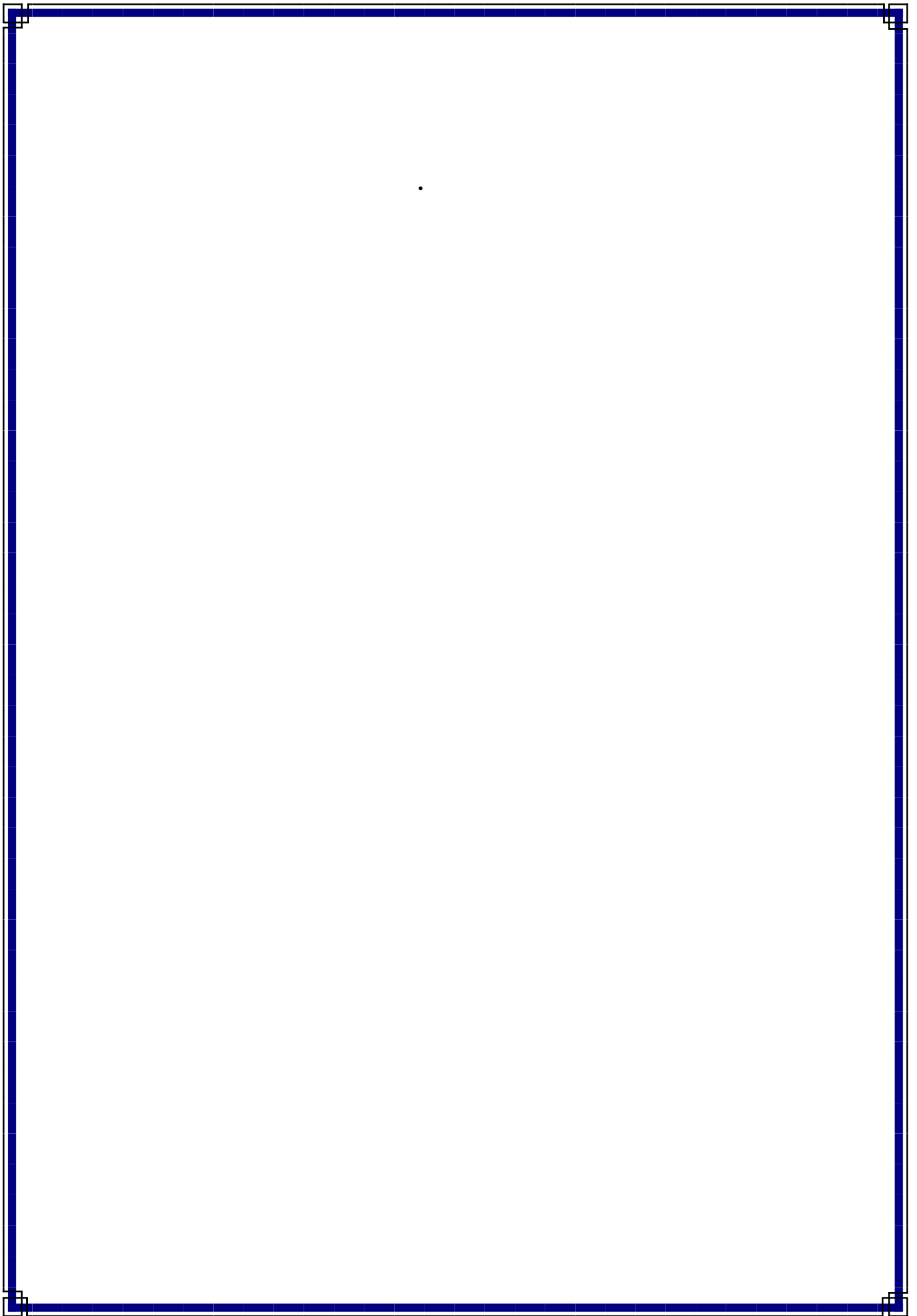
د / بن نوي مصطفى.....محاضر بجامعة غرداية.....رئيسا

أ. د/ عجيلة محمد..... استاذ التعليم العالي بجامعة غرداية.....مشرفا و مقررا

أ. د/ بوخاري عبد الحميد.....استاذ التعليم العالي بجامعة غرداية.....مساعد مشرف

د/ شرع مريم .....محاضر بجامعة غرداية .....مناقشا

السنة الجامعية: 2018/2019







جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم

التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

في ميدان: علوم اقتصادية، وعلوم تجارية وعلوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص: محاسبة.

بعنوان



## محاسبة التكاليف المعيارية كأداة لتحليل الانحرافات

دراسة حالة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية بولاية غرداية للفترة 2016-2018

تحت إشراف الأستاذ: د. عجيبة محمد

من إعداد:

الطالب(ة): بن ناصر مسعودة.

الطالب(ة): رياحي حنان.

نوقشت و أجزيت علنا بتاريخ: 2019/06/20

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/ بن نوي مصطفى.....بجامعة غرداية.....رئيسا

الدكتور/ عجيبة محمد .....بجامعة غرداية.....مشرفا و مقرا

الدكتور(ة)/ شرع مريم .....بجامعة غرداية .....مناقش

السنة الجامعية

# إهداء

إلى روح من كان ينبوع العطاء الفياض بحبه و حكمته

إلى والدي العزيز رحمه الله

إلى من تجرعت كأس الشقاء مرا ليسقني رحيق السعادة، إلى من جعل جنان الخلد تحت قدميها إلى

والدتي الحبيبة

# الاهداء

اذا كان الاهداء يعبر ولو بجزء من الوفاء

فالاهداء

الى

معلم البشرية ومنبع العلم نبينا محمد (ﷺ)

الى.....

مثل الابوة الاعلى... والدي العزيز

الى....

حبيبة قلبي الاولى...امي الحنونة

الى....

رمز الحنان .. الى ام كل الناس... جدتاي الغاليتين

الى....

الحب كل الحب.... اخوتي واخواتي

الى

كافة الاهل والاصدقاء

# شكر و العرفان

قال رسول الله صلى الله عليه و سلم من لم يشكر الناس لم يشكر الله

أولاً نحمد الله و نشكره علي منحنا القدرة و الصبر لإتمام هذا العمل ، كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل

من ساهم في إتمام هذا البحث و نخص بالذكر الأولياء حفظهم الله

و إلى الأساتذة الذين قاموا بالمساعدة استاذ " نعاس صلاح الدين "

وخاصة أستاذنا الفاضل مشرفنا " عجيبة محمد " الذي اعطانا من منابع علمه بالكثير وحمدا لله بأن يسره في

دربنا و يسر به امرنا اطلب من الله أن يطيل عمره .

و نتقدم كذلك بجزيل الشكر إلى عمال الإدارة مؤسسة الوطنية لصناعة الأنابيب بغرداية و أخص بالذكر

استاذ "بوحميده ياسين" لكل ما قدموه لنا من مساعدة و مساندة مكنتنا من المضي بخطى ثابتة في إعداد

هذه المذكرة .

وفي النهاية أن أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من مد لنا يد العون في مسيرتنا العلمية

### ملخص الدراسة:

ولقد هدفت هذه الدراسة إلى محاولة الإجابة على التساؤلات المطروحة والتأكد من الفرضيات المقدمة التعرف على مجالات تطبيق محاسبة التكاليف المعيارية في المؤسسة الاقتصادية، محاولة تسليط الضوء على المحاسبة المعيارية وإبراز أهميتها في اتخاذ القرار في المؤسسة، محاولة الوقوف على واقع محاسبة المعيارية بالمؤسسات الاقتصادية.

والاشكالية الدراسة هي: كيف تساهم محاسبة التكاليف المعيارية في تحليل الانحرافات و الفروقات بالمؤسسة محل الدراسة؟

وللإجابة على إشكالية البحث وإثبات صحة الفرضيات أو عدم صحتها اتبعنا:

المنهج الوصفي والتحليلي للتعرف على المفاهيم الأساسية المتعلقة بموضوع البحث ودراسة طبيعة الدور الذي تقوم به المحاسبة المعيارية كأداة لتحليل الانحرافات التكاليف وذلك من أجل اتخاذ القرارات، وهذا من خلال الاطلاع على مختلف المراجع من الكتب والرسائل العلمية المرتبطة بموضوع البحث، بينما تم الاعتماد على تقنية دراسة الحالة فيما يخص الجانب الميداني، من أجل إسقاط الدراسة على واقع المؤسسات الجزائرية، المنهج التجريبي.

**الكلمات المفتاحية:** تكاليف معيارية، عمليات، اتخاذ القرار، رقابة، انحرافات.



## Résumé

La réalité économique a montré que le prix de cout et le prix de vente ne sont pas déterminés par des décisions aléatoires, mais que ces indicateurs sont soumis à des règles et lois qui montrent le mode de leur compteur ,et leur enregistrement et l'inscrit dans les listes financiers peuvent être exploités par des responsables, quel que soit leur degré de responsabilité. La plupart des institutions économiques souffrent ont le problème d'Utilisation des coûts réels pour mesurer l'efficacité des opérations industrielles ,Ce qui conduit à l'impossibilité d'évaluer leurs performances avec précision et donc la nécessité d'une méthode des coûts standard, qui permette d'évaluer les performances en faisant des comparaisons entre l'application réelle et la planification et en aidant ainsi la direction à s'acquitter de ses fonctions de base afin d'atteindre les objectifs de l'institution économique au moindre coût et au meilleur rendement possible. Pour ce faire, il faut remédier aux écarts, identifier leurs causes et prendre des décisions correctives pour renforcer le suivi de la performance institutionnelle

الاهداء

الشكر

.....	ملخص الدراسة:
.....	قائمة المحتويات:
.....	قائمة الجداول:
.....	قائمة الأشكال البيانية:
.....	قائمة الملاحق:
أ.....	مقدمة:
5.....	الفصل الأول: مدخل إلى التكاليف المعيارية و اتخاذ القرار و الدراسات السابقة.....
5	تمهيد:.....
6	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتكاليف المعيارية واتخاذ القرار. ....
.....	المطلب الأول: مدخل التكاليف المعيارية. ....
14.....	المطلب الثاني: مفهوم اتخاذ القرار. ....
21.....	المطلب الثالث: العلاقة بين التكاليف المعيارية باتخاذ القرار. ....
30.....	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية (الدراسات السابقة).....
30.....	المطلب الأول: الدراسات المحلية.....
31.....	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية.....
33.....	المطلب الثالث: ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة. ....
35.....	خلاصة:.....
37.....	الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية .....
37.....	تمهيد.....
38.....	المبحث الأول: مدخل عام للمؤسسة.....

المطلب الأول: تعريف المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية «ALFA PIPE»:	38
المطلب الثاني: الأهمية الاقتصادية والأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.....	41
المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....	42
المبحث الثاني: تحليل الانحرافات باستخدام طريقة المحاسبة التكاليف المعيارية.....	47
المطلب الأول: دراسة تحليلية للأعباء جدول حسابات النتائج TCR.....	47
المطلب الثاني: القرارات المتعلقة بالتكلفة والسعر ساعات اليد العاملة والمواد المستعملة.....	58
خلاصة:.....	74
الخاتمة:.....	76
قائمة المراجع:.....	80
قائمة الملاحق:.....	84

## قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
47	رقم الاعمال مؤسسة الأنايبب لمدة 3 سنوات	1-2
47	استهلاك السنة المالية للمؤسسة الأنايبب خلال 3 سنوات	2-2
48	القيمة المضافة للمؤسسة الأنايبب خلال 3 سنوات	3-2
48	الفائض الإجمالي للمؤسسة الأنايبب خلال 3 سنوات	4-2
49	النتيجة العملياتية للمؤسسة الأنايبب خلال 3 سنوات	5-2
49	النتيجة المالية للمؤسسة الأنايبب خلال 3 سنوات	6-2
49	نتيجة السنة المالية للمؤسسة الأنايبب خلال 3 سنوات	7-2
50	هامش الربح في مؤسسة الأنايبب خلال 3 سنوات	8-2
52	توزيع التكاليف بالمؤسسة الوطنية لأنايبب الغاز والبتترول من المشروع المنجز	9-2
53	ترتيب الأعباء حسب الوظائف إلى ثابتة ومتغيرة لمؤسسة الأنايبب	10-2
53	توزيع التكاليف بالمؤسسة الوطنية لأنايبب الغاز والبتترول من المشروع المنجز EGDPF 2018	11-2
54	ترتيب الأعباء حسب الوظائف إلى ثابتة ومتغيرة لمؤسسة الأنايبب	12-2
55	تحليل عناصر التكاليف سابقة الذكر للمؤسسة الأنايبب	13-2
56	عينة من ساعات اليد العاملة الحقيقية	14-2
56	التكاليف الحقيقية لعينة من المواد الأولية بالمؤسسة الأنايبب	15-2
57	التكاليف المعيارية الإجمالية لعينة من ساعات اليد العاملة للمشروع المنجز 2017 GR	16-2
57	التكاليف المعيارية الإجمالية لعينة من المواد الأولية للمشروع المنجز 2017	17-2
58	فروقات التكاليف اليد العاملة	18-2
59	فروقات التكاليف للمواد الأولية	19-2
60	انحراف الاجمالي لليد العاملة المباشرة	20-2
60	انحراف المعدل الأجر اليد العاملة المباشرة	21-2
61	انحراف زمن صافي لليد العاملة المباشرة	22-2
62	انحراف الزمن الأجر اليد العاملة المباشرة 01	23-2
62	انحراف الزمن الأجر اليد العاملة المباشرة 02	24-2

## قائمة الجداول

63	انحراف الأجر اليد العاملة المباشرة	25-2
64	انحرافات سعر المواد أولية المباشرة	26-2
65	انحراف كمية المواد الأولية المباشرة	27-2
66	انحراف سعر المواد أولية	28-2
66	انحراف الكمية المواد الأولية	29-2
67	انحراف السعر الصافي للمواد الأولية	30-2
68	انحراف الكمية للمواد الأولية	31-2
69	انحراف الصافي للمواد الأولية	32-2
70	انحراف الكمية الصافي للمواد الأولية	33-2
70	الانحراف المشترك للمواد الأولية	34-2

## قائمة الأشكال البيانية

---

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم
40	اندماج شركة أنابيب الغاز مع ألفا تيس	1-2
43	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز	2-2

رقم	عنوان الملحق
1	جدول الحسابات النتائج 2016
2	جدول الحسابات النتائج 2017
3	جدول الحسابات النتائج 2018
4	هامش الربح 2016-2018
5	توزيع التكاليف المتغيرة والثابتة 2017
6	توزيع التكاليف المتغيرة والثابتة 2018
7	توزيع عدد الساعات والأجور
8	مشتريات المواد الأولية
9	تقديرات عدد الساعات والأجور
10	تقديرات مشتريات المواد الأولية

# مقدمة



## مقدمة:

عرفت المؤسسات الاقتصادية في مختلف المجالات تطورا هائلا مما أدت الحاجة إلى الضروري مواكبة التقدم التكنولوجي في وسائل الإنتاج المختلفة، ومحاولة تطوير الأنظمة الكلاسيكية المتبعة في جميع المستويات خاصة مع كبر حجم المشاريع وتنوع المنتجات وزيادة شدة المنافسة، وما دفعها إلى البحث عن طرق وأساليب وأنظمة محاسبية هذا ما أدى إلى ضرورة استخدام محاسبة التكاليف والتي تعتبر كأداة للتسيير بحيث تهتم بتحديد مختلف التكاليف الإدارة وذلك لمساعدتها في اتخاذ القرارات السليمة لضمان الاستمرار والتطور الذي تسعى إليه كل المؤسسات والذي يعتبر من أهم أهداف.

بزيادة التطور في أنظمة التكاليف أدى ذلك إلى ظهور أنظمة حديثة لنظام التكاليف على أساس محاسبة التكاليف المعيارية التي أصبحت حلقة ربط بين محاسبة التكاليف والموازنات التقديرية لأن بياناته عبارة عن تكاليف مستقبلية، حيث أنها تقود إلى استخراج الانحرافات وتحليلها، أي عملية تقييم أداء مراكز المسؤولة، فلا يصرف أي شيء إلا ويجب معرفة أسباب انحرافه ومن المسؤول عنه بذلك تتحقق الرقابة على عناصر التكاليف.

وعلى ما تم استعراضه يمكن صياغة الإشكالية التالية:

**كيف تساهم محاسبة التكاليف المعيارية في تحليل الانحرافات والفروقات بالمؤسسة محل الدراسة**

وللإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالمحاسبة التكاليف المعيارية؟
  - ماهي أهم الانحرافات والفروقات التي تساعد على اتخاذ القرار؟
  - ما هو واقع تطبيق محاسبة التكاليف المعيارية في مؤسسة الأنابيب بولاية غرداية؟
- للإجابة على هذه التساؤلات يمكن تقديم الفرضيات التالية:
- محاسبة المعيارية جزء من نظام معلومات محاسبة التكاليف وله علاقة قوية مع نظام الموازنات التقديرية في تحديد الانحرافات؛
  - تساهم محاسبة التكاليف المعيارية في اكتشاف الانحرافات والفروقات التي تساعد المسير على اتخاذ القرارات التصحيحية؛
  - يتم مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية من أجل قياس الانحرافات وتشخيص مسبباتها؛
  - تستخدم مؤسسة الأنابيب بدائل عن نظام محاسبة التكاليف المعيارية.

## مبررات اختيار الموضوع:

من بين أهم المبررات التي كانت أساسا لاختيارنا لهذا الموضوع ما يلي:

- ✓ غياب هذا النوع من المحاسبة (المحاسبة المعيارية) في أغلب المؤسسات الوطنية؛
- ✓ محاولة تطبيق المحاسبة المعيارية على أرض الواقع؛

- ✓ الرغبة والميول الشخصي في البحث في هذا الموضوع لأنه ضمن التخصص؛
- ✓ محاولة إثراء المكتبة الجامعية مثل هذا نوع من دراسة.

### أهداف البحث:

- للأمام بالموضوع والإشكالية المطروحة والفرضيات المقدمة يمكن إعطاء الأهداف التالية:
- محاولة الإجابة على الأسئلة المطروحة والتأكد من الفرضيات المقدمة؛
- التعرف على مجالات تطبيق محاسبة التكاليف المعيارية في المؤسسة الاقتصادية؛
- محاولة تسليط الضوء على المحاسبة المعيارية وإبراز أهميتها في تحديد الانحرافات واتخاذ القرار بالمؤسسة؛
- محاولة الوقوف على واقع محاسبة المعيارية بالمؤسسات محل الدراسة.

### منهج الدراسة:

وللإجابة على إشكالية البحث وإثبات صحة الفرضيات أو عدم صحتها اتبعنا: المنهج الوصفي والتحليلي للتعرف على المفاهيم الأساسية المتعلقة بموضوع البحث ودراسة طبيعة الدور الذي تقوم به المحاسبة المعيارية كأداة لتحليل الانحرافات التكاليف وذلك من أجل اتخاذ القرارات، وهذا من خلال الاطلاع على مختلف المراجع من الكتب والرسائل العلمية المرتبطة بموضوع البحث، بينما تم الاعتماد على أسلوب دراسة الحالة فيما يخص الجانب الميداني، من أجل إسقاط الدراسة على واقع المؤسسات الجزائرية، المنهج التجريبي.

### أهمية البحث:

- أما عن أهمية التي يكتسبها هذا البحث فتمثل في:
- الأهمية العلمية يحاول البحث إضفاء قيمة عملية من ناحية الدراسة النظرية لأهم متغيرين في المؤسسة المحاسبة المعيارية وتحليل الانحرافات؛
- الأهمية الميدانية يحاول البحث تسليط الضوء على واقع تطبيق المحاسبة المعيارية في المؤسسات الجزائرية وكيفية استغلالها في اتخاذ القرار.

### صعوبات الدراسة:

- نظرا لخصوصية موضوع البحث والمتعلق بدراسة المحاسبة المعيارية كأداة لتحليل الانحرافات في المؤسسة اعترضتنا مجموعة من المصاعب الاقتصادية:
- ✓ صعوبة تطبيق محاسبة المعيارية على أرض الواقع؛
- ✓ بعد المؤسسة محل الدراسة عن الجامعة أدى إلى خلق صعوبات لاسيما من حيث انعدام التعاون من طرف خدمات النقل الجامعية؛
- ✓ ضيق الوقت المخصص للدراسة بسبب تغير المؤسسة لصعوبة تطبيق موضوع الدراسة؛

✓ عدم وجود دراسة سابقة من أجل تسهيل علينا الارشاد ببعض المعطيات.

### حدود الدراسة:

لهذا البحث حدود نظرية ومكانية وزمنية يمكن تقديم النقاط التالية:

#### ➤ الحدود الزمنية:

امتدت دراستنا لهذا الموضوع خلال الفترة الممتدة ما بين 2016-2018 وقد شملت هذه الفترة إنجاز الدراسة الميدانية من خلال الوثائق ومعطيات القسم المالية والمحاسبية للمؤسسة وإجراء مقابلة مع مسؤول القسم المالية.

#### ➤ الحدود المكانية:

تمت هذه الدراسة بالمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب بمنطقة الصناعية -بنورة-ولاية غرداية- وتحديدًا في الإدارة المالية والمحاسبة.

### تقسيمات البحث:

للمعالجة إشكالية البحث والإجابة عن الأسئلة الفرعية واختبار الفرضيات سنقوم بتقسيم البحث إلى فصلين حيث سيتناول الفصل الأول دراسة موضوع البحث من الناحية النظرية بينما الفصل الثاني الدراسة التطبيقية.

#### 📌 الفصل الأول: الإطار النظري لتكاليف المعيارية واتخاذ القرار.

سننتقل من خلال الفصل الأول الإطار النظري لتكاليف المعيارية واتخاذ القرار إلى مفاهيم حول المحاسبة التكاليف المعيارية، وماهي أهداف التكاليف المعيارية وشروطها؟، ثم دراسة اتخاذ القرار ومختلف أنواعه، ثم سنتطرق إلى العلاقة بين محاسبة التكاليف المعيارية واتخاذ القرارات من خلال تحليل الانحرافات، وكذلك الاطلاع على بعض الدراسات السابقة التي تم إعدادها في إطار إعداد رسائل تخرج ماجستير.

#### 📌 الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب بمنطقة الصناعية بنورة

#### ولاية غرداية.

والذي سنتطرق فيه إلى تقديم المؤسسة محل الدراسة ثم تقديم مختلف دوائرها وأقسامها، بعدها نتطرق إلى دراسة توزيع التكاليف على أساس النشاط وأساس الوظيفي ومقارنة بين التكاليف الحقيقية والمعيارية واتخاذ أهم القرارات المتعلقة بالتكلفة والسعر، وفي الأخير نتطرق إلى أهم الطرق المتبعة في التكاليف المعيارية المتعلقة بالمواد الأولية واليد العاملة المباشرة.

# الفصل الأول

مدخل لتكاليف المعيارية

واتخاذ القرار والدراسات

السابقة

**تمهيد:**

تعد التكاليف المعيارية إحدى أدوات الهامة التي تستخدمها الإدارة في عملية التخطيط للمساعدة في تحقيق كفاءة العمليات وذلك من خلال العوامل التي تؤثر في عناصر التكاليف، وكما يعتبر نظام تكاليف نظام تكاليف المعيارية نظام جيد في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات صائبة حيث يمكن قياس الانحرافات بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية لكل عنصر من عناصر الإنتاج، وتعرف على مسبباتها ومعالجتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

ومن خلال هذا الفصل سنحاول عرض الإطار المفاهيمي للتكاليف المعيارية واتخاذ القرارات التصحيحية وذلك خلال مبحثين:

المبحث الأول: الإطار النظري لتكاليف المعيارية واتخاذ القرار.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة التي لها علاقة بمتغيرات الدراسة.

## المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لتكاليف المعيارية واتخاذ القرار.

في إطار اهتمامنا المستمر بمراقبة نشاط الاستغلال، تسعى إدارة المؤسسة إلى اللجوء إلى عدة طرق لتحقيق هذه المراقبة، وهذه الطرق تسمح بمراقبة التكاليف المختلفة وسعر التكلفة، حيث أن هذه الطرق تهتم بالإضافة إلى، أهداف أخرى بتحليل التكاليف وسعر التكلفة، إلا أن هذا التحليل يعد غير كافي لاتخاذ القرارات في جميع الحالات عليه فيجب أن يكون هذا التحليل عقلانيا وذلك بتحديد معايير لاستعمال وقياس مختلف عناصر التكاليف، هذه المعايير تدعى النموذج حيث يرجع إليه عند تحليل عناصر الحقيقية (الفعلية) في المؤسسة، وتحديد الفروقات التي يمكن أن تنتج بين نوعين من التكاليف أي المعدة مسبقا والمحقة فعليا وتفسر معنى هذه الفروقات وتحديد المسؤولين عنها.<sup>1</sup>

### المطلب الأول : مدخل إلى التكاليف المعيارية

#### تعريف عام التكاليف

التكاليف هي قيمة اقتصادية لأية تضحية اختيارية سواء مادية أو معنوية والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية، وهي نفقات متعلقة بالإنتاج والتي تقابل الإيرادات في الفترة التي يباع فيها هذا المنتج.<sup>2</sup>

التكاليف هي قيمة اقتصادية لأية تضحية اختيارية سواء مادية أو معنوية والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية، وهي نفقات متعلقة بالإنتاج والتي تقابل الإيرادات في الفترة التي يباع فيها هذا المنتج.<sup>3</sup>

#### تكاليف الفعلية (القياسية):

هي التكلفة المتحققة عن تجميع عناصر الإنفاق (الاستخدامات) للنشاط لفترة تكلفية سابقة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> محمد خطيب نمر، اعتماد طريقة الاقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الاسعار، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006، ص46.

<sup>2</sup> علوى رشيد، دور مراقبة التسيير في التقدير التكاليف المعيارية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2017، ص16.

<sup>3</sup> سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جزائر، ط3، 2010، ص33.

<sup>4</sup> صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورد، مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص

### تعريف التكاليف المعيارية:

هي التكاليف المعيارية المحددة مقدما على أساس علمي في ظروف معينة والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية.<sup>1</sup>

هي تكاليف محددة مقدما لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة ويتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية، وتهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. وحتى تستطيع التكاليف المعيارية خدمة أغراضها لابد أن تكون المعايير مسايرة لظروف المنشأة في الحاضر والمستقبل، وبدون ذلك تكون هذه المعايير غير مناسبة وكأنها معايير منشأة أخرى.<sup>2</sup>

هي التكاليف المقدرة سلفا والتي يجب مقارنتها مع التكاليف الفعلية وتوضع التكاليف المعيارية وفق ظروف وإمكانات معينة.<sup>3</sup>

هي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج السلع أو الخدمات وتعتبر هذه التكاليف عن الوقائع حدثت فعلا لها ما يعززها من مستندات وإثباتات ولا مجال فيها لتنبؤ فيها أو التقدير الشخصي.<sup>4</sup>

### الفرق بين طرق التكاليف الفعلية والمعيارية:

نوجز جوهر الفرق بينهما في النقاط الثلاث:

**أولاً:** التكاليف الفعلية لا تظهر إلا في النهاية السنة المالية، بالتالي تعتبر تكلفة تاريخية لأن هذه الوظيفة مرتبطة بالمحاسبة المالية في حين أن التكاليف المعيارية توضع على عامين مسبقا لذلك تمثل تكاليف محددة مقدما؛

**ثانياً:** التكاليف الفعلية قد تتضمن أخطاء وبالتالي لا يمكن اتخاذها أساسا للمراقبة؛

**ثالثاً:** تتعلق أو ترتبط التكاليف الفعلية بتكاليف وظائف الإنتاج والتسويق والإدارة؛ في حين أن التكاليف المعيارية ترتبط فقط بوظيفة الإنتاج.<sup>5</sup>

<sup>1</sup>هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص 66.

<sup>2</sup>جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 27.

<sup>3</sup>رشيدة مراوي، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017، ص 09.

<sup>4</sup>عيادي دنيا، دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الانتاجية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 18.

<sup>5</sup>حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2011، ص 58.

أهداف التكاليف المعيارية:

➤ تحديد أسعار المنتجات:

تقوم محاسبة التكاليف بتحديد تكلفة وحدة الإنتاج، وبذلك يتم تحديد أسعار بيع المنتجات بحيث تحقق هذه الأسعار السياسة الإدارية المرسومة في تحقيق ربح معين، أو الصمود أمام منافسة المشروعات الأخرى، أو تغطية تكاليف الإنتاج في المدى القصير.

➤ المساعدة في التخطيط واتخاذ القرارات:

1. إجراء المقارنات دورياً لعناصر تكلفة الإنتاج بهدف رفع الكفاية الإنتاجية؛
2. الحصول على بيانات عن الفاقد أو التالف من المواد في المخازن أو أثناء الإنتاج لمعالجته؛ وعن الطاقة المستغلة والعاطلة لتحديد إمكانية الاستفادة منها واستغلالها.
3. استخدام بيانات التكاليف في اتخاذ القرارات الإدارية من بين البدائل المتاحة مثل تحديد أسعار المنتجات والحجم الأمثل للإنتاج ... إلخ.

➤ المساعدة في تقييم المخزون السلعي:

يمثل تقييم المخزون السلعي على أساس التكاليف المعيارية ما يجب أن تكون عليه تكلفة هذا المخزون من حيث الأداء الكفاء والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج. وهكذا تستبعد التكاليف المعيارية من كلفة هذا المخزون كل عوامل الهدر والإسراف وعدم الكفاءة.<sup>1</sup>

➤ قياس التكلفة:

وهي مجموعة الأساليب والخطوات اللازمة لتحديد التكاليف بعد وقوعها فعلاً ويساعد هذا في:

- المساهمة في تحديد سعر بيع الوحدة من الإنتاج؛
- المساعدة في ضبط التكاليف من خلال مقارنة الرقم الفعلي والرقم المعياري لتكلفة الوحدة؛
- يساعد في تحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تتحقق عندها أفضل ربحية ممكنة في ظل الظروف والإمكانيات المتوفرة؛
- المساعدة في دراسة اتجاهات التكاليف؛
- مساعدة المحاسب المالي في إعداد قوائم نتائج الأعمال وتقييم المخزون السلعي من الوحدات التامة والمنتجات تحت التشغيل؛
- البيانات الفعلية المستخرجة تعتبر أساساً موضع الخطط اللازمة لتحضير الموازنات التقديرية الخاصة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع السابق، ص 27.

<sup>2</sup> صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مرجع سابق، ص 32.



➤ توفير البيانات اللازمة للتخطيط

توفر محاسبة التكاليف البيانات (بالمبالغ والكميات) اللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية سواء المرحلية أو الإستراتيجية ولكل مرحلة إنتاجية إذ يتم تقدير عناصر التكاليف الإنتاجية والمصاريف التسويقية والإدارية بشكل دقيق وكذلك تقدير الإيرادات للفترة القادمة لتحقيق أهداف الشركة لفترة مالية قادمة.

الرقابة على التكاليف:

يتضح إن الهدف النهائي لكل من الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف هو تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة في المشروع بالإضافة إلى إن تخفيض التكاليف يساهم بقدر كبير في الرقابة على التكاليف عن طريق البحث المستمر عن أفضل الطرق لاستغلال الموارد المتاحة في المشروع. مقارنة نتائج الأداء الفعلي بالأداء المخطط والمستهدف بحسب ما ورد في الموازنة من معايير أداء تتم هذه المقارنة بأعداد ما يدعى بتقارير بتقييم الأداء والتي بواسطتها يتم تحدد انحرافات التنفيذ عما هو مخطط ومستهدف كمقدمة لمناقشة أسباب هذه الانحرافات واتخاذ ما يلزم من الإجراءات التصحيحية لرد التنفيذ الفعلي إلى ما هو مخطط ومستهدف وبالتالي ضمان تحقيق كفاءة وفاعلية.<sup>1</sup>

❖ تقويم الأداء:

الموازنة هي المعيار الذي يمكن من خلاله الحكم على الأداء الفعلي لذلك هي نقطة بداية ممتازة في تقويم أداء الموظفين ويجب أن تكون العملية مستمرة لتصحيح أداء الموظفين من خلال الإجراءات التصحيحية.<sup>2</sup>

❖ الجوائز:

يعتبر وجود المعايير الممكنة المعدة على أساس سليم في حد ذاته حافز للإفراد على التنفيذ بأكثر كفاية، فقد يكون عدم الكفاية ناتج من جهل العاملين وعدم معرفة ما هو مطلوب عمله بوضوح. ووجود هذه المعايير يجعل العمل أكثر وضوحاً، وعند انحراف العاملين عن المعايير فسيعرف المشرفون كمية هذا الانحراف ويعطون شرحاً مناسباً ومعقولاً للعلاج.

وتعتمد كثير من خطط مكافأة العمال والمشرفين على المعايير المحددة مقدماً فإذا كان العمال ينتقدون عن عدم الوصول إلى المعايير فيجب منحهم تعويضاً مناسباً عند تحقيق المعايير أو تجاوزها.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف منهاج علمي وتطبيقي، طبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 17-18.

<sup>2</sup> أمل عبد الحسين كحيط، حوراء إحسان خليل، إمكانية تقويم الأداء في الشركات، مجلة الإدارة والاقتصاد، رقم 07، العدد 25، كلية التقنية الإدارية كوفة، 2018، ص 68.

<sup>3</sup> خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف (تخطيط ورقابة)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 67.

### تعريف نظام التكاليف المعيارية:

يمكن تعريفه بأنه ترجمة العلاقة المباشرة القائمة بين خدمات عناصر المدخلات والمخرجات في صورة معايير فنية، ويعتمد في ذلك على دراسة علمية وتجريبية لتحديد أفضل علاقة بين وحدة المنتج واحتياجاتها من كمية المواد وزمن العمل في ضوء العوامل المؤثرة في هذه العلاقة على مر الزمن، وبالتالي فإنه يفترض أن رقم التكلفة الذي يتحدد يوضح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء بالفعل.

**مكونات نظام التكاليف المعيارية:** يتكون هذا النظام من العناصر التالية:

➤ **المعيار:** هو عبارة عن مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدما:

- المواد الأولية لمنتج معين من حيث التحديد الأمثل للكمية، السعر، الجودة؛
  - اليد العاملة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة، ومعدل الأجور؛
  - الأعباء اللازمة لمنتج معين، بحيث يصبح نموذجا لما يجب ألا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توافر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.
- **معايير الأداء:** تعبر عما يجب أن تكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات وخصائص المخرجات.

➤ **التكلفة المعيارية:** هي التكلفة التي يتم قياسها على أساس المعايير لحجم معين من الإنتاج أو الانجاز تساوي التكلفة المعيارية لوحدة المنتج التكلفة المعيارية لكل من المواد والأجور والمدخلات الأخرى الضرورية لإتمام العملية الإنتاجية على أساس معايير التكلفة المحددة مسبقا.<sup>1</sup>

### مبادئ نظام التكاليف المعيارية:

- يقوم نظام التكاليف المعيارية المتطور، لكي يحقق أهدافه، على مجموعة من المبادئ الرئيسية التالية:
- (1) إقامة قاعدة معيارية واسعة على أساس المعايير الطبيعية والنقدية المبرهنة علميا وفنيا في ظل مستوى الأداء والكفاية الجيدة؛
  - (2) وضع قائمة تكاليف معيارية أو بطاقة معيارية لكل وحدة منتجة نصف مصنوعة أو تامة الصنع من صنف محدد أو مجموعة متجانسة أو طلبية محددة في نطاق مراكز التكاليف؛
  - (3) تصميم وتنميط مجموعة مستنديه ودفترية معيارية كاملة بحيث تعكس خصائص العملية التكنولوجية للإنتاج والسلع المنتجة وتلائم طبيعياً النظام المعياري للتكاليف وأهدافه؛
  - (4) تحديد السياسات والإجراءات والطرق الكفيلة بكشف الانحرافات للمواد والأجور وعناصر التكاليف الأخرى، قبل وخلال وبعد انتهاء العملية الإنتاجية؛<sup>2</sup>

<sup>1</sup> يوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، مذكرة الماجستير، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التجارة وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص 50.

<sup>2</sup> نواف فخر، خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، الناشر الدار العلمية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص 244.

- (5) تسجيل العمليات المالية الفعلية في الدفاتر والسجلات بشكل يبرز التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية والانحرافات المعيارية بالنسبة إلى كل عنصر أو بند من بنود التكاليف.
- (6) تحليل الانحرافات وتحديد طبيعتها وأسبابها ومسببها وأماكن حدوثها؛
- (7) إعداد تقارير فورية ودورية ملائمة تتضمن حقولاً أو خانات للبيانات الفعلية والمعيارية والانحرافات المعيارية وتفسير أسبابها وتوصيلها للإدارة للاطلاع واتخاذ الإجراءات اللازمة لإزالة أسباب الخل؛
- (8) تجديد المعايير أو تعديلها كلما تغيرت الظروف الفنية والتنظيمية والاقتصادية التي أخذت بعين الاعتبار عند وضعها وتحديد تأثير هذا التعديل أو التغيير على تكلفة المنتجات.
- الشروط الملائمة لتطبيق النظام المعياري:**

1. تقسيم الشركة إلى أقسام ومراكز تكلفة بشكل موافق لتسلسل العملية التكنولوجية للإنتاج والهيكل التنظيمي والإداري له.
2. انحرافات تعديل المعايير، وتحليل انحرافات التشغيل إلى أسبابها ومسببها بدقة؛
3. توفير إمكانية قياس الإنتاج أو الخدمات بالنسبة إلى كل عامل أو مجموعة من العاملين في كل مركز تكلفة على حدة؛
4. عندما يستطيع العامل أن يؤثر بعملة بشكل متواصل على كمية الإنتاج، وعندما تكون هناك علاقة طردية بين كمية الإنتاج وزمن الأداء الفعلي؛
5. وضع معايير كمية وزمنية ومالية على أساس منهج علمي في إنشائها، بحيث تغطي أداء كافة مراكز التكاليف وأصناف المنتجات وتكون شاملة لجميع عناصر وبنود التكاليف، لا بد من التعديل المنهجي للمعايير واختبارها دورياً وتقييمها لكي تتمكن من كشف الانحرافات وعدم خلط انحرافات؛
6. وضع دليل واضح لمراكز التكاليف، والمعايير المقامة عليها، ولأصناف المنتجة ولوحدات التكاليف والإنتاج مع ترميزها بشكل مناسب وملائم؛
7. تصميم المستندات والدفاتر والسجلات والخرائط والبطاقات المعيارية بشكل سليم وملائم وتحديد وتنظيم إليه كشف الانحرافات أثناء عملية الإنتاج بشكل مناسب وفعال، وتصميم نماذج التقارير لقياس كفاءة الأداء بشكل يقدم إفصاحاً شاملاً ومفيداً في تقييم الأداء واتخاذ القرارات؛
8. توفر إطرادات خبيرة فنية واقتصادية ومحاسبية، بحيث تمتلك تأهيل علمي وخبرات كافية في مجال هندسة الإنتاج والتكاليف المعيارية وتقوم بوضع جدول زمني لتطبيق النظام المعياري، وتوصيف الأعمال وتحديد الأهداف بشكل معايير ومعدلات معيارية؛
9. استخدام الحاسوب بشكل كامل في تحديد المعايير وتعديلها وحساب التكاليف المعيارية والانحرافات وتحليلها ومعالجتها وإعداد التقارير اللازمة بهذا الخصوص؛<sup>1</sup>

<sup>1</sup>نواف فخر، خليل الدليمي، المرجع السابق، ص 244.

10. التنظيم والتخطيط والرقابة المركزية على معايرة الاقتصاد الوطني، لأنها توفر الإمكانيات والوسائل التقنية والمالية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المعيارية، وتعطي الصفة الرسمية والإلزامية لتنفيذ هذه المهمة الاقتصادية والإدارية الكبيرة؛

11. إن توفير الشروط السابقة يهيئ الأرضية المناسبة لإقامة القاعدة المعيارية الشاملة لعناصر التكاليف وهذا ما يرفع من كفاءة عمليات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء ومحاسبة المسؤولية.

**وظائف وأهداف نظام التكاليف المعيارية:**

**📌 وظائف نظام التكاليف المعيارية:**

إن وظائف محاسبة التكاليف هي ذاتها ووظائف لنظام التكاليف المعيارية، إلا أنها تصبح في ظل النظام المعياري أكثر عمقا وشمولا ودلالة وهذه الوظائف هي:

1. **الوظيفة التسجيلية:** تختلف درجة هذه الوظيفة بحسب نموذج نظام التكاليف المعياري المطبق

(النموذج الإحصائي، نموذج الخطة الجزئية، أو نموذج الخطة الكاملة أو النموذج الثنائي).

فالنموذج الإحصائي يقوم على أساس تسجيل البيانات وفق نظام التكاليف التاريخية ويكتفي بمقارنة بيانات التكاليف المعيارية والفعلية في المستندات والكشوف والتقارير، وإثبات الانحرافات المعيارية بينهما على هذا الأساس.

ويقوم النموذج الجزئي على أساس مختلط من البيانات الفعلية والمعيارية، حيث يتم تسجيل المدخلات من مواد وأجور وعناصر تكاليف صناعية أخرى بشكل فعلي. وتسجيل المخرجات من منتجات تامة الصنع وإنتاج تحت التشغيل بالتكلفة المعيارية، ويجرى إثبات الانحرافات المعيارية محاسبيا.

أما النموذج الكامل فيقوم على التسجيل المعياري الكامل للمدخلات والمخرجات. بالنسبة لكافة عناصر التكاليف، يتم إثبات الانحرافات وإقبالها محاسبيا، وبالنسبة للنموذج الثنائي فإنه يقوم على التسجيل الفعلي والمعيارى للمدخلات والمخرجات جنبا إلى جنب في الدفاتر والسجلات المحاسبية.

2. **الوظيفة التحليلية:** تصبح الوظيفة التحليلية لمحاسبة التكاليف في ظل النظام المعياري أكثر عمقا.

فالبيانات المحاسبية تسجل في المستندات والوثائق والسجلات والتقارير المحاسبية بشكل فعلي ومعيارى وتثبت الانحرافات المعيارية كنتيجة لتفاضلها.

وهذا التحليل يقام بالنسبة إلى كل عنصر أو بند تكلفة في نطاق مراكز التكاليف والطبقات وأصناف المنتجات والوحدات المنتجة. وبالإضافة إلى ذلك يجب تحليل الانحرافات المعيارية بحسب طبيعتها وأسبابها ومسببها. ويجرى أيضا إعداد قوائم التكاليف بحيث تظهر البيانات الفعلية والمعيارية والانحرافات وطبيعتها ومعدلات تنفيذ الخطط (الأهداف).<sup>1</sup>

<sup>1</sup>نواف فخر، خليل الدليمي، مرجع سابق، ص ص 244-254.

3. **الوظيفة الرقابية:** وتعتبر من الوظائف المهمة الأساسية التي تقوم بها محاسبة التكاليف من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق.
  4. **وظيفة الإخبارية:** هذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة بعد تحدد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تدرسها وتتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح الانحرافات.<sup>1</sup>
  5. **الوظيفة التحفيزية:** إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذها ما هو مخطط لها وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق.<sup>2</sup>
- 🚩 **أهداف نظام محاسبة التكاليف:**

- 1) توفير الوسيلة الملائمة لتحقيق فرض الرقابة الفعالة على العلاقة بين تكلفة المدخلات في العملية الإنتاجية والمخرجات الناتجة عنها، بما يؤدي إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على نفس المستوى من الجودة؛
  - 2) توفير البيانات الملائمة في الوقت المناسب لتحديد تكلفة الإنتاج على أساس سليم، ومن ثم المساعدة في تحديد الأسعار وتقييم المخزون، واتخاذ القرارات المطلوبة في هذا الصدد؛
  - 3) يؤدي قيام نظام التكاليف على أساس معياري إلى تخفيض تكلفة الاحتفاظ بالنظام نفسه كما تمكن من أن يكون هذا النظام مستقرا ومتلائما وذلك يمكن تطوير النظام وتعديله بسهولة بما يتلاءم مع الاحتياجات المتغيرة، ظل الظروف، إلى معلومات خاصة عن التكلفة.<sup>3</sup>
- مجالات تطبيق نظام التكاليف المعيارية:**

لقد استخدمت التكاليف المعيارية في تقييم المخزون السلعي الذي بقي في آخر المدة وساهمت في تخفيض الوقت والجهد والتكالي، ونظر للنجاحات الكبيرة والفوائد الملموسة التي تحققت من تطبيق النظام المعياري وخاصة فيما يتعلق بتوفير الرقابة الفعالة والجارية على استخدام الموارد والوسائل الإنتاجية وفي رفع كفاءة الإدارة في القيام بوظائفها المتخلفة، ونتيجة للخبرة المتراكمة واهتمام مدراء الشركات وخبراء التكاليف والجامعات والمعاهد المتخصصة والجهات الرسمية بموضوع المعايير والتنظيم المعياري، والعمل الدؤوب لتطوير مبادئه ومضمونه ووسائل تنفيذه لكي يتلاءم ويتكيف مع طبيعة مع طبيعة العملية الإنتاجية والظروف المتغيرة فقد بدئ بإدخال النظام المعياري في الصناعات المتسلسلة والنمطية ذات الحجم الكبير مثل صناعة

<sup>1</sup>نواف فخر، خليل الدليمي، مرجع سابق، ص 254.

<sup>2</sup>رشيدة مراوي، مرجع سابق، ص 06.

<sup>3</sup>عبد الحي مرعي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص 447-448.

الغزل والنسيج والزجاج والورق والاسمنت والصناعات الغذائية والكيماوية والبر وكيماوية وغيرها. وفي فترة لاحقة توسع استخدام نظام التكاليف المعيارية لكي يشمل الصناعات الفردية التي تعتمد طريقة<sup>1</sup>. أما في قطاع الزراعة فقد بدأ بتطبيق عناصر النظام المعياري للتكاليف في قياس تكاليف عمليات وأنشطة محددة وخاصة فيما يتعلق بالإنتاج الحيواني (إنتاج اللحوم والحليب ومشتقاته...) وأيضاً في معايرة تكاليف العمليات الزراعية مثل: تكاليف إعداد وتسوية الأراضي الزراعية والفلاحة وعمليات الري وجناية المحاصيل.

وهنا نشير إلى أن معايرة التكاليف الزراعية بربطها بوحدة المساحة أسهل بكثير من ربطها بالوحدة المنتجة لأن ظروف الإنتاج الزراعي متغيرة وتتأثر بعوامل مناخية غير ممكن السيطرة عليها<sup>2</sup>.  
**المطلب الثاني: ماهية اتخاذ القرار.**

**مفهوم القرار:**

- الاختيار المدرك (الواعي) بين البدائل المتاحة في موقف معين.
- مسار فعل يختاره متخذ القرار باعتباره أنسب وسيلة متاحة أمامه لإنجاز الهدف أو الأهداف التي يبتغيه<sup>3</sup>.
- يمثل القرار اختيار البديل الأفضل من بين البدائل المطروحة، فإذا كان أمام المدير المالي عدة مصادر للتمويل: فإنه إما أن يلجأ للاقتراض أو يقطع جزء من الأرباح أو يقترح زيادة الأسعار بما يؤدي إلى زيادة الإيرادات فإنه يكون بصدد الحاجة إلى قرار.

**صنع القرار:**

هو العملية التي يتم من خلالها تحديد المشكلة والبدائل المتاحة ثم دراستها وتحليلها للوصول إلى حل لتلك المشكلة. وتشتمل عملية صنع القرار على الجهود المبذولة قبل إجراء عملية الاختيار وبعدها، ولهذا فالمدير المالي في المثل السابق يحتاج إلى تحليل البدائل المطروحة للاختيار تحليلاً شاملاً فإذا تم اختيار بديل الاقتراض فإنه سيفكر في المصدر الذي سيقترض منه وبأي قدر ولأي مدة، وبأي نظام وهكذا<sup>4</sup>.

**تعريف اتخاذ القرار:**

هو عمل من أعمال الاختيار والتفضيل يتمكن بموجبه المدير التوصل إلى ما يجب عمله وما لا يجب عمله في مواجهة موقف معين من مواقف العمل الذي يشرف عليها وهو أيضاً تعبر عن إرادة أو رغبة معينة

<sup>1</sup> عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص 25.

<sup>2</sup> نواف فخر خليل الدليمي، مرجع سابق، ص 251.

<sup>3</sup> نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 8.

<sup>4</sup> حسين ياسين طعمة، نظرية اتخاذ القرارات (أسلوب كمي تحليلي)، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 20.

لدى شخص معين مادي أو معنوي حيث يتم الإعلان عن ذلك بشكل شفهي أو مكتوب من أجل بلوغ هدف معين ويفترض في هذه الحالة توفر البدائل والاختيارات اللازمة لبلوغ ما يصبو إليه متخذ القرار من أهداف. أنواع القرارات:

### 1) القرارات حسب درجة الأهمية:

- تتباين القرارات المراد اتخاذها وفقا لدرجة الأهمية التي تتسم بها والمهام المقترنة فيها، وتوجد هناك العديد المعايير التي يتم في إطار تحديد درجة الأهمية التي تتسم بها القرار المراد إنجازه:
- أ- النتائج التي يتوفى الوصول إليها في مجال تحقيق أهداف المنظمة نتيجة الأساليب المرتبطة باتخاذ القرار معين؛
- ب-إعداد الأفراد الذين يتأثرون بالقرار الذي يتم اتخاذه، فكلما ازداد عدد الأفراد الذين يتأثرون بالقرار كلما ازدادت أهمية ذلك القرار؛
- ج- الفترة الزمنية المراد اتخاذها للقرار في ضوءها، فكلما كان الضغط الزمني لاتخاذ القرار ملحا ولا يمكن التريث في اتخاذه، كلما اتسم ذلك القرار بالأهمية الكبيرة والعكس صحيح؛
- د- درجة تكرار القرار وإذ أن القرارات التي يكرر حدوثها غالبا ما يتسم بأهمية نسبة أقل قياسا بالقرارات غير المتكررة الحدوث.

### 2) القرارات حسب المدى الزمني:

وهي القرارات الإستراتيجية والقرارات التشغيلية والقرارات التنفيذية:

- أ- **القرارات بعيد المدى:** وتمثل القرارات الإستراتيجية التي تكون أكثر من ثلاثة سنوات؛
- ب- **القرارات متوسطة المدى:** وتمثل القرارات التشغيلية التي تكون أكثر من سنة وأقل من ثلاثة سنوات؛
- ج- **القرارات قصيرة المدى:** وتمثل القرارات التنفيذية التي غالبا ما تكون مساوية أو أقل من سنة واحدة.

### 3) القرارات من حيث الجهد المبذول:

- أ- **القرارات المبرمجة:** ويقصد بها تلك القرارات غير المتكررة حدوثها أو اتخاذها إذ أنها متكررة الحدوث ومجدولة الهيكلية وتتسم بالروتينية أو الرقابة في الأداء.
- ب- **القرارات الغير مبرمجة:** ويقصد بها تلك الغير متكررة الحدوث، والتي يتطلب القيام بها بذل الجهود العقلية والفكرية لغرض اتخاذها، كما أنها غالبا ما ترتبط بالعديد من التكاليف أو غالبا ما ترتبط بالعديد من التكاليف أو الصعوبات التي تكتنف حدوثها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>نوال عبد الكريم الأشهب، اتخاذ القرارات الإدارية (أنواعها ومراحلها)، الطبعة العربية، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، ص 19-10.

ج- القرارات شبه البرمجة: وهي تلك القرارات التي يكمن تحديد بعض مراحلها بصورة جيدة ويتوافر قدر من المعلومات بشأنها، أما البعض الآخر منها فيصعب تحديدها بصورة جيدة ويتصف بعدم التأكد، ومن يكن جزء من تلك القرارات، وهذا النوع من القرارات دعمها ومساندتها من خلال نظم المعلومات الإدارية.<sup>1</sup>

#### 4) القرارات وفقا لطريقة اتخاذها:

- **القرارات الفردية:** وهي عادة قرارات بسيطة وروتينية يتم اتخاذها في معظم الأحيان لإشباع رغبات وسد حاجات الفرد. وهذه عادة تكون في مركز شخص المدير نفسه دون مشاركة أحد من حوله وهنا يطلق عليها نظرية الفرد وهذا يتم في حالات أن تكون المشكلة تتطلب حلا سريعا وعاجلا.
- **القرارات الجماعية:** وهنا تتم المشاركة في صنع القرار بالإضافة إلى المدير أشخاص آخرون وهذا نوع من أنواع الديمقراطية ويتم استخدام هذا النوع من القرارات في حالة تعقيد المشكلة وحاجتها إلى أكثر من جهة للمشاركة بها. والمشاركة الجماعية هي من الأساليب الناجحة والبارعة في اتخاذ القرارات وتقبلها من الأفراد ثم العمل على تنفيذها والحقيقة حتى في القرارات الجماعية فإن هذا لا يعني أن الشخص المسؤول قادر على تحمل المسؤولية وتحمل النتائج أمام المسؤولية.

#### القرارات حسب درجة الثقة بالمعلومات المتاحة في اتخاذها:

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

ب- **القرارات في ظل المخاطرة:** وتمثل هذه القرارات بتحديد احتمال حصول حالات معينة في ضوء

تحقيق النتائج المرتقبة لكل بديل والاحتمالات هي النسبة المئوية لعدة مرات حدوث نتيجة معينة؛<sup>2</sup>

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

<sup>1</sup> عديلة مدور، أهمية اليقظة الاستراتيجية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المؤسسة، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص 11.

<sup>2</sup> على حسين، نظرية القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 18.



للمستقبل المبهم أو الظرف والمتغيرات الغير متحكم بها أو المرئية بشأن القرارات التي نرغب في اتخاذها.<sup>1</sup>

### حسب مستويات التسيير:

أ- **القرارات التكتيكية:** وهي قرارات تتعلق بإعادة الهيكل التنظيمي وحدود السلطات والمسؤوليات والعلاقات بين الوظائف، فهذا النوع من القرارات ينصب على تسيير الموارد: اكتساب (اقتناء)، تنظيم وتطوير الموارد المادية، البشرية، المالية والتكنولوجية، لأن التنظيم الإداري الجيد هو الذي يضمن تدفق الموارد الإنتاجية لتنفيذ العمليات الإنتاجية المختلفة. تؤخذ هذه القرارات عند مستوى إداري (الإدارة الوسطى) أقل مما تؤخذ فيه القرارات الإستراتيجية.<sup>2</sup>

ب- **القرارات الإستراتيجية:** تشمل قرارات غير مبرمجة، ووضع الأهداف والخطط طويلة المدى وتعالج مشكلات جديدة وغامضة وغير مألوفة، والمعلومات المتوفرة قليلة، وتحتاج إلى اجتهاد وتفكير إبداعي أخلاق، وتقويم الإدارة العليا بصنع تلك القرارات فهذا النوع من القرارات تمس مبرر وجودها وكيانها وأهدافها السياسي.<sup>3</sup>

### قرارات وفقا لطبيعة العمل الإداري:

أ- **قرارات تخطيطية:** وهي القرارات التي تتعلق بتحديد الأهداف والسياسات والبرامج المستقبلية للمنشأة.  
ب- **قرارات رقابية:** وهي التي تهتم بتحسين الأداء من خلال تحديد الانحرافات ومعرفة مسبباتها إجراء التصحيحات الملائمة بتحسين أداء الانحرافات السالبة وتدعيم الانحرافات الموجبة ومحاولة الاحتفاظ بها لأطول فترة ممكن.<sup>4</sup>

### مراحل اتخاذ القرار:

#### 1. تحديد المشكلة:

#### ➤ المشكلة:

هي انحراف أو عدم توازن بين ما هو كائن وبين ما يجب أن يكون، أي أنها عبارة عن الخلل الذي يتواجد نتيجة اختلاف الحالة القائمة عن الحالة المرغوب في وجودها<sup>5</sup>، وعند تحديد المشكلة يجب التعمق في

<sup>1</sup> على حسين، مرجع سابق، ص 18.

<sup>2</sup> نوال عبد الأشهب، مرجع سابق، ص 21.

<sup>3</sup> العياشي عيدوني، دور نظام المعلومات في اتخاذ القرارات ضمن متطلبات التنمية المستدامة، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2014، ص 45.

<sup>4</sup> ايمان عثمان عبد الله حسين، نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية، مذكرة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2017، ص 78.

<sup>5</sup> نوال عبد الرحمن محمد الحوراني، مقارنة بين كيفية اتخاذ القرار بين المدراء والمدراء، مذكرة الماجستير، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة، 2013، ص 23.

دارستها لمعرفة جوهر المشكلة الحقيقي وليس الأعراض الظاهرة التي توحى للإدارة على أنها المشكلة الرئيسية، وهذا التحديد على جانب كبير من الأهمية لأنه يحدد بدوره مدى فاعلية الخطوات التالية، ففي حالة عدم معرفة المشكلة الحقيقية فإن القرار الذي سيتخذ سيكون قرار غير سليم لعدم ملاءمته للمشكلة التي صدر بصدها، لهذا فإن لهذه المرحلة أهميتها الكبيرة، إذ يجب على متخذ القرار أن يكتسب الخبرة والدراسة اللازمتين لترتيب هذه المشاكل بحسب الأولوية من ناحية، ولتحديد نوعية المشاكل التي تعترض سير العمل في منظمته من ناحية أخرى. فتعيين أولوية كل مشكلة لها أهمية خاصة، إذ أنه ليس من المعقول أن تسعى المؤسسة لحل مشكلة لم يعد لها وجود أو أصبحت في مرتبة ثانوية لمشكلة أخرى.

## 2. أهمية المشكلة أو الفرصة:

تحديد أهمية المشكلة من خلال جمع المعلومات لأنها تساعدنا على وضع البدائل المناسبة لحل المشكلة، تتضمن معلومات موضوعية ويقصد بها محاولة كشف الأطراف الداخلة في المشكلة وزمان ومكان حدوث المشكلة ودرجة تكرار حدوثها في الماضي، ومعلومات ذاتية وهي المعلومات التي تصف آرائنا واتجاهاتنا وأحاسيسنا تجاه المشكلة. في كثير من الحالات لا يستطيع متخذ القرار أن يحصل على جميع المعلومات والحقائق المتعلقة بالمشكلة إما بسبب عدم توافر المعلومات أو لأن الحصول عليها يكلف الكثير من الوقت والمال، فليس من الضروري الحصول على كل الحقائق لاتخاذ القرار سليم، ولكن من الضروري معرفة نوعية المعلومات غير المتوفرة حتى يستطيع أن يحدد درجة المخاطرة التي يتضمنها القرار.<sup>1</sup>

## 3. تحديد الهدف:

فالهدف الذي يرمي الوصول إليه متخذ القرار قد يكون لتحقيق هدف معين أو لتحقيق عدة أهداف يسعى المدير للوصول إليها وقد تكون هذه الأهداف متناقضة. فمثلا تعديل برنامج الدعاية الترويجية لزيادة رقم المبيعات أو تخفيض أسعار البيع لسلعة معينة رغبة في تحقيق هدف زيادة المبيعات وبالتالي فإن القرار ذاته قد يجعل تحقيق زيادة الأرباح أمرا صعبا. وهنا لابد من المعرفة التامة بأنواع الأهداف العامة والخاصة التي يسترشد بها المديرون في مفاضلتهم بين الحلول البديلة لمشكلة قرارية محددة.

## 4. جمع البيانات والمعلومات:

حيث يحدد المدير متخذ القرار المصادر المناسبة التي الحصول من خلالها على البيانات والمعلومات اللازمة وكيفية الحصول عليها وتختلف وتتعدد وفقا لحجم ونوع المشكلة مثل السجلات الرسمية التقارير، القوانين، الأنظمة، الاجتماعات وغيرها، وتعدد طرقها أيضا مثل الاتصالات الإدارية الرسمية وغير الرسمية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>نوال عبد الرحمن محمد الحوراني، مرجع سابق، ص24.

<sup>2</sup>حسن على مشرقي، نظرية القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 1997، ص 22.

### 5. وضع الأولويات لحل المشكلات:

وتعني تصنيف المشكلات التي تواجه المديرين متخذي القرارات في أعمالهم على أساس تحديد طبيعتها وأهميتها، وحجمها، ودرجة إلحاحها، وخطورتها. ودرجة تعقدها وقابليتها للحل ويساعد هذا التصنيف في فهم المشكلات وفي جمع المعلومات المتعلقة بها من أجل اتخاذ قرار بشأنها.

### 6. البحث عن البدائل:

يقصد بهذه المرحلة التفتيش والتحري عن الحلول المختلفة لحل المشكلة التي تم تشخيصها بدقة وهذه المرحلة تعقب مرحلة يعتمد على قدرة الإدارة على التحليل والابتكار لإيجاد حلول جديدة بالاعتماد على التجارب والسجلات السابقة ومعلومات وخبرات الآخرين.

يجب أن يقوم الإداري بوضع أكبر عدد ممكن من الحلول البديلة حتى يضمن عدم وقوعه في الخطأ واختيار البديل المناسب ولهذا السبب يجب أن يوفر في البديل الإسهام في تحقيق بعض النتائج التي يسعى إليها متخذ القرار جزئياً أو كلياً أو أن يكون البديل في حدود الموارد المتاحة لمتخذ القرار معبراً عن هذا البديل بقيم نقدية أو منفعة وذلك بحسب طبيعة المشكلة التي تقتضي اتخاذ قرار بصدها.<sup>1</sup>

### 7. متابعة تنفيذ القرار وتقويمه:

إن عملية المتابعة تنمي لدى متخذ القرارات أو مساعديهم القدرة على تحري الدقة والواقعية في التحليل أثناء عملية التنفيذ مما يساعد على اكتشاف مواقع القصور ومعرفة أسبابها واقتراح سبل علاجها، يضاف إلى ذلك أن عملية المتابعة لتنفيذ القرار تساعد على تنمية روح المسؤولية لدى المرؤوسين وحثهم على المشاركة في اتخاذ القرار.<sup>2</sup>

### نماذج اتخاذ القرار:

#### ❖ النموذج العقلاني:

يعتبر النموذج العقلاني لاتخاذ القرار معياري أكثر من كونه وصفي فهو يحاول وصف الظروف التي يتخذ فيها المدراء القرارات في المنظمات الرسمية بناء على بعض الافتراضات الدقيقة فالنموذج العقلاني يحدد ما يجب على المدير أن يقوم به ليكون متخذ قرار فعال، وهو الطريقة الكلاسيكية في حقل نظرية القرار. ويزود بالأساس للمعرفة الكمية في الاقتصاد والرياضيات والإحصاء نظرية (الرجل الاقتصادي) الكلاسيكية، والرجل العقلاني لنظرية القرار الإحصائية الحديثة، ونظرية اللعبة تساعد على اتخاذ الخيارات المثلى في أوضاع محددة. إن اتخاذ القرار العقلاني هو الاختيار من بين مجموعة من البدائل المعطاة، ولكل بديل مجموعة من النتائج فالبديل هذا نتائج المفضلة لمنفعة متخذ القرار يتم ترتيبه أولاً، حتى يتم ترتيب النتائج حسب درجة التفضيل.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> حسن على مشرفي، مرجع سابق، ص ص 22 - 25.

<sup>2</sup> رابح سرير عبد الله، القرار الإداري، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 77

<sup>3</sup> خليل محمد العزاوي، إدارة اتخاذ القرار الإداري، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 113

❖ النموذج التنظيمي:

يجمع بين المجالات السلوكية والتحليل الكمي على عكس النموذج العقلاني الذي يركز على المجالات الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية. لذلك فإن خيار متخذ القرار يأخذ بالاعتبار العوائق في البيئة الخارجية، ويقدم النموذج الكلاسيكي طريقة كلاسيكية جديدة لاتخاذ القرار المنظمات الرسمية حيث يضع معايير محددة وتفسيرات للنموذج الكلاسيكي واستبداله بطريقة أكثر انفتاحا تزود بالمحددات السلوكية والبيئية التي تفرض على متخذي القرارات الإداري.<sup>1</sup>

❖ نموذج الرشيد المحدود:

المستوى من الرشد فهو الذي يتحقق عندما تتم عملية اتخاذ القرارات عند مستوى أقل من المستوى الأمثل يتلاءم مع الظروف المحيطة والإمكانيات المتاحة، والتي قد لا تكون مثالية هي أيضا. ويتحتم في حالة المثالية الجزئية أن يحدد متخذ القرار المستوى المرضي من النتائج قبل أن يبدأ عملية اتخاذ القرار ويستمر في العملية وفي تحديد البدائل واختيارها حتى يصل تدريجيا إلى القرار الذي يصل به إلى المستوى المقبول ثم يتوقف بعد ذلك حتى ولو كان هناك احتمال للتوصل إلى الوضع المثالي وتحقيق الرشد الكامل والسبب في ذلك يعود إلى عدة أسباب أهمها:

- ✓ أن الواقع يتضمن معلومات غير كاملة، وأن تكاليف الحصول على معلومات كاملة قد يؤدي للوصول للحد الأعلى من التكاليف والجهد والوقت؛
- ✓ وجود ضغط من العامل الزمني؛
- ✓ أن القرار تتدخل فيه عوامل شخصية وتنظيمية وبيئية قد لا تكون مثالية دائما.<sup>2</sup>

نظريات اتخاذ القرارات:

1. النظرية التقليدية (الكلاسيكية):

أعتمد الفكر التقليدي في عملية اتخاذ القرار على منطلقات تتبع من (نموذج الرجل الاقتصادي) الذي يستند في اتخاذ القرارات إلى العقلانية أو الرشد أو الرشد، وتقوم على فكرة أساسية مفادها أن الفرد يستهدف في اتخاذه القرار تحقيق الربح مما يعني ضرورة اختيار البديل الفضل لمعالجة المشكل وتعتمد هذه النظرية على قابلية الفرد على تحديد المشكلة بشكل دقيق وحصر جميع البدائل الممكنة للمعالجة بشكل عقلاني ورشيد.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> خليل محمد العزاوي، مرجع سابق، ص 113

<sup>2</sup> نوال عبد الرحمان محمد الحوراني، مرجع سابق، ص 19.

<sup>3</sup> آمنة مسغوني، سهيلة شوية، آليات اتخاذ القرار داخل التنظيم وعلاقتها بالرضا على الأداء الوظيفي، مذكرة الماستر، كلية العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة حمة لخضر، الوادي، 2015، ص 48.

## 2. النظرية السلوكية:

اعتمدت هذه النظرية في دراسة سلوك الفرد أثناء العمل، إذ تؤكد على أن متخذ القرار كفرد له أفضلياته الخاصة به، وهو متأثر بالقيم والعادات والتقاليد، إلى جانب ما يتسم من دوافع لا شعورية ومهارات ومشاعر. وكل هذه تؤثر في عملية اتخاذ القرار إضافة إلى ذلك، أن متخذ القرار يواجه معلومات غير كاملة عن الموقف وعن البدائل الممكنة وعن نتائج كل بديل.

وقد برز هنا مفهوم «الرشد المحدود» الذي يؤكد على أن متخذ القرار، وفي ضوء عدم اكتمال المعلومات يحدد عددا قليلا من البدائل ويتوقع عددا من البدائل ويتوقع عددا قليلا من النتائج لكل بديل للوصول إلى هدف غير مصاغ بدقة. وهذا يعني أن متخذ القرار إذا استهدف الرشد فإنه يعمل ضمن تلك التي تؤدي إلى تعظيم النتائج، والتالي فإنه عندما يبحث عن الحلول المرضية فإنه يكتفي بعدد من البدائل لكل منها عدد محدود من النتائج.<sup>1</sup>

**3- النظرية العلمية / الكمية:** لقد برزت مؤخرا أهمية استخدام الأساليب العلمية والتحليل الكمي في الإدارة كأداة لاتخاذ القرارات في المجال الإداري، وذلك نتيجة لتوسع حجم المنظمات وزيادة المنافسة بينها فالأساليب التقليدية التي تعتمد على الخبرة السابقة لمتخذ القرار وأسلوب التجربة والخطأ أصبحت غير مجدية لحل المشكلات المتجددة والمعقد.

**4- النظرية الحديثة:** إن السلوك الإداري هو نتيجة لعمليات اتخاذ القرارات وبالتالي فإن فهم ذلك السلوك والتنبؤ به، يقتضيان دراسة كيف تتخذ القرارات ومعرفة المؤثرات التي تحددها.<sup>2</sup>

## المطلب الثالث: العلاقة بين التكاليف المعيارية باتخاذ القرار.

إن عملية وضع معايير خاصة لعناصر التكاليف تعتبر خطوة أساسية في أية عملية رقابية وذلك تمهيدا لمقارنة الأداء الفعلي المتحقق في نهاية الفترة مع التكاليف المعيارية المحددة مقدما، فبمقدار قرب أو بعد الأداء الفعلي من تلك المعايير، يكون ذلك دالا على كفاءة أو عدم كفاءة هذا الأداء، ومن ثم يمكن التعرف على مسببات كل من الكفاءة وعدم الكفاءة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية وفق حجم الانحراف وتهدف عملية تحديد وتحليل انحرافات التكاليف إلى ضرورة اكتشاف النواحي التي انحرفت فيها عناصر التكاليف الفعلية من مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة عن المعايير المرسومة لها بما يؤهل الإدارة لاتخاذ القرارات لمحاربة الإسراف وتنمية الكفاءة وتحقيق أفضل استخدام للمواد.

## مفهوم المعيار وأنواعه:

عرف المعيار بأنه مقياس للمقارنة الكمية والمقارنة النوعية ويمكن تقسيم المعايير إلى:<sup>3</sup>

<sup>1</sup>امنة مسغوني، سهيلة شوية، مرجع سابق، ص 49.

<sup>2</sup> [http://kenanaonline.com/users/alikordi/posts/Date 23/02/2019/Sur une heure 10:15](http://kenanaonline.com/users/alikordi/posts/Date%2023/02/2019/Sur%20une%20heure%2010:15)

<sup>3</sup> منال جبار سرور، دور التكاليف المعيارية والكلف المستهدفة في تخفيض التكاليف، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد14، جامعة واسط، بغداد، 2014.

1. **المعايير المثالية:** وتسمى أيضا بالمعايير النظرية وهي تمثل أقل تكلفة ممكن تحقيقها في الظروف المثالية، أي أنها لا تأخذ بعين الاعتبار المساحات الاعتيادية فهي لا تسمح بالتلف الطبيعي والوقت العاطل بسبب توقف المكائن لذا تكون قليلة الفائدة لأنها بعيدة عن الواقع العملي.

2. **المعايير المتوقعة:** تسمى بالمعايير القابلة لتحقيق وهي معايير ممكنة وقابلة للتحقق عند مستويات الأداء الممكن تحقيقها في الظروف العادية المتوقعة للتشغيل أو أي ضياع طبيعي من وقت ضائع وتلف وفاقذ الذي يعتبر مقبول في ظل ظروف التشغيل الطبيعية، وتعكس هذه المعايير مستوى الأداء الجيد الذي تحققه.

3. **المعايير الجارية:** هذه المعايير تمثل ما يجب إن تكون عليه التكلفة في الأجل القصير الذي ينظر إن ينطبق فيه المعيار وتعتمد هذه المعايير على بيانات الفترة الحالية الجارية في ظل مستوى النشاط الاعتيادي. وترى بان المعايير المتوقعة أفضل أنواع المعايير لأنها تقوم باحتساب التكلفة في ظل الظروف المتاحة أي (الطبيعية) وتكون أكثر فائدة من بقية المعايير لأنها يمكن استعمالها بالتخطيط والرقابة وإنما تتميز بالمرونة والواقعية وانفاقها مع مستوى الطاقة الإنتاجية.

#### معايير عناصر التكاليف:

والتي تتضمن معايير المواد المباشرة، الأجور المباشرة، ومعايير التكاليف الصناعية غير المباشرة:

#### ➤ التكاليف المعيارية للمواد:

تولى إدارة الوحدات الاقتصادية موضوع ترشيد استخدام المواد والرقابة عليها لأن أي توفير في المواد يؤدي إلى تخفيض في التكلفة الإجمالية وبالتالي إلى تحسين الوضع التنافسي للوحدة الاقتصادية في السوق، فان المواد تنقسم إلى:

**أولاً: مواد مباشرة:** ويمكن تعريف المواد بأنها هي المواد التي يمكن تخصيصها مباشرة على وحدة المنتج والتي تدخل مباشرة في تصنيع المنتج إي أنها المواد التي يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة منها مباشرة

**ثانياً: مواد غير مباشرة:** هي كلفة المواد المطلوبة في العملية الإنتاجية لكنها لا تصبح كجزء متكامل في المنتج التام.

#### ➤ التكلفة المعيارية للتكاليف الصناعية غير المباشرة:

تتمثل التكاليف الصناعية غير المباشرة في جميع عناصر التكاليف التي تسبب فيها العملية الإنتاجية إلى غاية وصول المنتج إلى المستهلك لكن دون إن تدخل في التكوين المادي للمنتج، مما يجعل تحميلها على الوحدات المنتجة خاضعا لعمليات حسابية وسيطة، هذا من شأنه إن يخلق بعض الصعوبات في إيجاد أساس سليم يعتمد عليه في إعداد المعايير المتعلقة وكذلك تحليل انحرافات وتصف التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى ثلاثة مجموعات جزئية كما يأتي<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> منال جبار سرور، مرجع السابق.

1. مواد صناعية غير مباشرة: بأنها عبارة عن كل أنواع المواد التي تحتاجها العملية الإنتاجية بخلاف المواد المباشرة والتي يمكن تتبعها وتخصيصها للوحدة المنتجة مثل الزيوت والشحوم.
2. أجور العمال الصناعية غير المباشرة: وتمثل الأجور التي تدفع للعاملين في الوظيفة الصناعية الذين يساهمون بتصنيع المنتج بشكل غير مباشر.
3. تكاليف الخدمات الصناعية غير المباشر الأخرى: مثل مصاريف التدفئة والإنارة التأمينات واستهلاك آلات المصنع والصيانة والإصلاح وتكاليف التشغيل الأخرى للأقسام الصناعية للشركة.<sup>1</sup>

#### تعريف الموازنة:

خطة للعمل لفترة مستقبلية قادمة تهدف إلى تنظيم وتنسيق أوجه النشاط الاقتصادي لمنشأة اقتصادية معينة في حدود الموارد البشرية والمادية والمالية المتاحة لها.

#### تعريف الموازنة المرنة:

بعد أن تم التعرف على معنى الموازنة بشكل عام يمكن توضيح معنى الموازنة المرنة. هي تلك الموازنة التي لها إمكانية الفصل بين رقابة الإنتاج ورقابة التكاليف حيث تتأكد رقابة الإنتاج من تحقيق أهداف الإنتاج في شكل كمية من المخرجات قد أنتجت عند أقل تكاليف ممكنة.<sup>2</sup>

#### النموذج العام لتحليل الانحرافات:

تتشارك التكاليف الفعلية والمعيارية في كونها تمثل حاصل ضرب كمية في سعر، في التكاليف الفعلية تكون الكمية الفعلية مضروبة في السعر الفعلي وفي التكاليف المعيارية تكون الكمية المعيارية مضروبة في السعر المعياري، ويمثل الفرق بين التكاليف الفعلية والمعيارية بالانحراف، والذي يرجع إما إلى انحراف في الكمية أو انحراف في السعر أو المعدل أو كليهما، أي أنه من الضروري تحليل الانحراف الكلي إلى انحراف كمية وانحراف سعر أو معدل مع اعتبار أن القرارات المتعلقة بالأسعار والمعدلات تتم في فترات مختلفة عن القرارات الخاصة بالكميات المستخدمة، ففي حين تكون القرارات المتعلقة بشراء المواد الأولية على سبيل المثال عند القيام بعملية الشراء، مما يستوجب أن تكون الرقابة على أسعارها عند ذلك التاريخ (ويمكن حساب انحراف السعر عند هذا التاريخ) في حين أن الرقابة على كمية المواد المستخدمة تتم عند استخدام تلك المواد في الإنتاج وقد يكون ذلك التاريخ بعد أسابيع أو أشهر من عملية الشراء وعندها يتم حساب انحراف الكمية. إضافة إلى ذلك فإن القسم المسؤول عن الأسعار يختلف عن القسم أو الأقسام المسؤولة عن الكميات المستخدمة في الإنتاج، مما يستدعي محاسبة كل منهما بمعزل عن الأخرى<sup>3</sup>، ومن الطبيعي أن لا يتم تحميل

<sup>1</sup> منار جبار سرور، مرجع سابق.

<sup>2</sup> يحيى على حمادى المرسوى، دور الموازنة في تخطيط ورقابة المصروفات غير المباشرة في المنشآت الصناعية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، رقم مجلد 18، العدد 66، جامعة بغداد، 2013.

<sup>3</sup> عبد الله جميل عبد الله أبو معلق، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية، مذكرة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005، ص 09.

مسؤولية الانحراف لأي مسؤول عن أي بند من بنود التكاليف التي لا تخضع لإشرافه وبناء على ما سبق، فإنه من الضروري تحليل الفروق أو الانحرافات بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية بالنسبة لعناصر التكاليف المتغيرة إلى نوعين من الانحرافات، انحراف كمية وانحراف سعر أو معدل. تعددت نماذج فحص انحرافات التكاليف التي تتناول كيفية اتخاذ قرار فحص تلك الانحرافات، وقد اتخذت نماذج معالجة الانحرافات اتجاهين أساسيين:

**الاتجاه الأول:** ويعتمد على الحنكة الشخصية للمدير المسؤول ومدى خبراته العملية في فحص كافة الانحرافات الناتجة سواء كانت في صالح المنشأة أو في غير صالحها، ثم تطورت إلى فحص جزئي للانحرافات الشاذة تطبيقاً لمبدأ الإدارة بالاستثناء، حيث يركز الفحص على الانحرافات التي تخرج عن نطاق حدود معينة من المعيار، وتجاهل الانحرافات التي داخل نطاق تلك الحدود.

**الاتجاه الثاني:** يعتمد على بعض الأساليب الإحصائية المتطورة للتحقق من معنوية انحرافات التكاليف كالخرائط الرقابية والبرامج الديناميكية وتحليل السلاسل الزمنية، وأيضاً لتحديد ما إذا كانت الانحرافات تستحق الفحص أم لا، كما اعتمدوا على نظرية القرارات الإحصائية، ونظرية الرقابة وغيرها في عملية صنع القرار الخاص بفحص الانحرافات.<sup>1</sup>

#### ➤ تحديد المسؤولية عن الانحرافات:

##### 1. بالنسبة لمادة الأولية:

- انحراف الكمية: وتحمل المسؤولية على كل: قسم الإنتاج، مصلحة المشتريات والمخازن، مراقبة الورشات، مكتب الدراسة والتقدير.
- انحراف السعر: وتحمل المسؤولية على كل من: مصلحة المشتريات، قسم المحاسبة، يمكن أن تكون خارج نطاق المؤسسة.

##### 2. بالنسبة لليد العاملة:

- انحراف الزمن: اليد العاملة، قسم الإنتاج، قسم الصيانة، المهندسين.
- انحراف الأجر: إدارة المستخدمين.

#### ➤ الانحرافات على التكاليف المعيارية وتحليلها:

##### حساب الفروقات الإجمالية:

يمكن حساب الفروقات باستعمال إحدى المعادلتين:

$$\text{الفرق} = \text{التكاليف المعيارية} - \text{التكاليف الحقيقية} \leftarrow (1)$$

$$\text{الفرق} = \text{التكاليف الحقيقية} - \text{التكاليف المعيارية} \leftarrow (2)$$

<sup>1</sup> عبد الله جميل عبد الله أبو معلق، مرجع سابق، ص 09.

<sup>2</sup> محمد خطيب نمر مرجع سابق، ص ص 09-52.



وكلاهما تعطيان نفس القيم في نفس الفترة وفي نفس المؤسسة، إلا أن الفرق بينهما هو أن إشارة نتيجتهما تكون مختلفة، فإذا كانت إشارة نتيجة الأولى موجبة تكون إشارة نتيجة الثانية سالبة، وهذا يعني أن التكاليف المعيارية أكبر من الحقيقية، أي أن المؤسسة قد نجحت في تقليص تكاليفها أثناء العملية الإنتاجية وبالتالي تحصلت على فرق ايجابي أي مطلوب وجيد (أي لم تصل إلى مستوى التكاليف المحدد مسبقا والمبرمج) لذا فإذا كانت إشارة نتيجة المعادلة الأولى موجبة أو إشارة نتيجة المعادلة الثانية سالبة فالفرق جيد وأما إذا كانت إشارة نتيجة المعادلة الأولى سالبة أو إشارة نتيجة المعادلة موجبة، فهذا يعني أن المؤسسة قد تحملت تكاليف حقيقية أكبر من التكاليف المبرمجة أو المقدرة، لذا فهي حالة سيئة، أي فرق غير مرغوب فيه.

ولتحديد الفروقات ننطلق من المعادلة الآتية:

الفرق الإجمالي = التكاليف المعيارية - التكاليف الحقيقية.

$$= (\text{التكلفة المعيارية للوحدة} \times \text{الكمية المتعلقة بالإنتاج الحقيقي}) - (\text{التكلفة الحقيقية للوحدة} \times$$

الكمية الحقيقية)، وبالتعويض بالرموز نجد:

$$ف إ = (ك م \times ت م) - (ك ف \times ت ف) \leftarrow (1)$$

ك م: تمثل الكمية المتعلقة بالإنتاج الحقيقي؛

ك ف: تمثل الكمية الحقيقية

ت م: تمثل التكلفة المعيارية للوحدة؛

ت ف: تمثل التكلفة الحقيقية للوحدة.

ومنه يكون مصدر الفرق ناتج عن:

-الفرق بين الكمية الفعلية والكمية المعيارية؛

-الفرق بين التكلفة المعيارية والتكلفة الفعلية للوحدة.

الفرق في الكمية (▲ ك) = ك م - ك ف ← ك ف = ك م - (▲ ك)

الفرق في الكمية (▲ ت) = ت م - ت ف ← ت ف = ت م - (▲ ت)<sup>1</sup>

بالتعويض قيمة (ك ف) و (ت ف) بالمعادلة ← (1)

نحصل: ف إ = ك م × ت م - [ (ك م - ▲ ك) (ت م - ▲ ت) ]

ف إ = ك م × ت م - [ ك م × ت م - ▲ ك × ت م - ▲ ت × ك م + ▲ ك × ▲ ت ]

ف إ = ك م × ت م - ك م × ت م + ▲ ك × ت م + ▲ ت × ك م - ▲ ك × ▲ ت

ومنه نحصل على:

$$ف إ = ك م \times ت م + \blacktriangle ت \times ك م - \blacktriangle ك \times ت م \leftarrow (2)$$

<sup>1</sup> محمد خطيب نمر، مرجع سابق، ص 52.

نلاحظ منة خلال المعادلة (2) أن الفرق الإجمالي ما هو الا عبارة عن ثلاثة أجزاء وهم:

$$\text{الفرق الإجمالي} = \text{فرق الكمية} + \text{فرق التكلفة} + \text{فرق المشترك}$$

$$ك \times م \triangle = \text{الكمية المعيارية} \times \text{فرق التكلفة ( فرق التكلفة).}$$

$$ك \times ت م = \text{التكلفة المعيارية للوحدة} \times \text{فرق الكمية (فرق الكمية).} \triangle$$

$$\triangle ك \times ت = \text{فرق الكمية} \times \text{فرق التكلفة (فرق مشترك).}$$

بإدخال الفرق المشترك بإحدى المعادلتين نحصل على:

بإخراج (  $\triangle ك$  ): عامل مشترك نحصل على :

$$ف إ = ك م \triangle + ت \triangle + ك \times ت م - ك \times ت \triangle$$

$$ف إ = ك م \triangle + ت \triangle + ك \times ( ت م - ت \triangle )$$

$$\text{ومنه: ف إ} = ك م \triangle + ت \triangle + ك \times ت م$$

بإخراج (  $\triangle ت$  ): عامل مشترك نحصل على:

$$ف إ = ك \times ت م + ت \triangle + ( ك م - ك \triangle )$$

$$\text{و منه: ف إ} = ك \times ت م + ت \triangle + ك م$$

ومنه الفرق الإجمالي = فرق الكمية + فرق التكلفة.

### انحراف تكاليف المواد الأولية:

للحصول على منتج معين قد تستخدم المؤسسة مادة أولية واحدة لكن في الغالب تتطلب المنتجات مجموعة من الأصناف المختلفة للمواد الأولية، في هذه الحالة يتصف تحليل انحراف المواد الأولية بشيء من التعقيد. وقبل التطرق إلى كيفية حساب الانحرافات يستحسن إلقاء الضوء على مسبباتها<sup>1</sup>.

### أسباب انحراف تكلفة المواد الأولية:

#### 1. أسباب انحراف الكمية:

عدم الدقة في معايرة كمية المواد الداخلة في الإنتاج أو في معايرة المسموحات الطبيعية، كاعتماد معايير تاريخية سهلة المنال، دونما بذل جهد واهتمام كافيين، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور انحرافات موجبة تعطى انطباعاً خاطئاً عن تحسن الأداء أو اعتماد معايير مثالية متشددة يصعب أو يستحيل تحقيقها ولو بذل العمال جهداً واهتماماً كافيين في ظروف عمل كفاء، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور انحرافات سالبة.

✓ عدم تعديل معايير استخدام المواد رغم تغير الظروف المحيطة بالعمل، مما يجعل المعايير المعتمدة غير صالحة للمحاسبة وتقييم الأداء<sup>2</sup>؛

<sup>1</sup> محمد خطيب نمر، مرجع سابق، ص 62.

<sup>2</sup> جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 77.

- ✓ استخدام مواد بديلة أو استخدام مواد بمواصفات مخالفة للمواصفات المطلوبة مما يؤثر سلبا على واقعية المعايير؛
  - ✓ تعديل التركيبة الفنية للمنتج النهائي أو مواصفاته، حيث تتغير نتيجة لذلك كمية المواد الداخلة في هذا المنتج؛
  - ✓ عدم الدقة في تحديد مستوى الكفاءة الإنتاجية لليد العاملة أثناء استخدامها للمواد فمثلا العمال الجدد يسببون في بداية مرحلة التعلم والتأقلم مع طبيعة العملية الإنتاجية هدرا وضياعا في المواد؛
  - ✓ قد يقصر العمال القائمون على التنفيذ في تحقيق المعيار نتيجة إهمالهم أو عدم تحفيزهم بشكل كاف، كما قد يحققون المعايير المطلوبة بكفاءة عالية.
- يتضح مما سبق أن الأسباب المؤدية إلى الانحراف الكمي في استخدام المواد الأولية هي عموما أسباب داخلية تستطيع إدارة المؤسسة التحكم فيها من خلال الاهتمام المتزايد من أجل تخفيض التكاليف، كما يلاحظ أن عدم الدقة في المعايرة تظهر في بداية وضع نظام التكاليف المعيارية نتيجة لنقص الخبرة في هذا المجال، لكن استمرارية المؤسسة في تطبيق النظام المعياري واستفادتها من التغذية العكسية يؤدي إلى تطوير نظام التكاليف المعيارية وبذلك تحسين المعايير.<sup>1</sup>
- 2- أسباب انحراف السعر:**

من بين العوامل التي تتسبب في انحراف سعر المواد الأولية نذكر:

- تغير أسعار المواد في السوق؛
- الشراء بكميات كبيرة أو صغيرة مما يؤثر على سعر الوحدة هبوطا أو صعودا؛
- دفع مبالغ إضافية من أجل العناية بالمواد أو توصيلها إلى المؤسسة في أسرع وقت؛
- الشراء من موردين غير الموردين العاديين مما يتطلب في كثير من الأحيان دفع سعر أعلى لنفس المواد؛

○ عدم التمكن من الحصول على الخصومات التجارية التي كان من المقرر الحصول عليها.

### تحليل الانحراف الإجمالي للمواد الأولية:

فرق بين الانحراف الشامل وبين الانحراف الإجمالي حيث:

- **الانحراف الشمال:** يساوي الفرق بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية الموافقة للإنتاج العادي.
- **الانحراف الإجمالي أو الانحراف الاقتصادي:** يساوي الفرق بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>حنان رضوان، حلوة كحالة جبرائيل جوزيف، مرجع ذكره، ص 79.

<sup>2</sup>ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص163.

تحسب قيمة الانحراف الإجمالي للمواد الأولية كما يلي:

$$\text{الانحراف الإجمالي} = (\text{التكلفة الفعلية} \times \text{السعر الفعلي}) - (\text{الكمية للمواد الأولية الضرورية للإنتاج الفعلي} \times \text{السعر المعياري}).$$

يمكن تحليله إلى:

(1) التحليل الثنائي:

أ/ الطريقة الأولى:

$$(\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري} \quad (\text{انحراف الكمية})$$

$$(\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية الفعلية} \quad (\text{انحراف السعر})$$

ب/ الطريقة الثانية:

$$(\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر الفعلي} \quad (\text{انحراف الكمية})$$

$$(\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية} \quad (\text{انحراف السعر})$$

(2) التحليل الثلاثي:

وفيها ينقسم الانحراف الإجمالي إلى ثلاثة أجزاء، أحدهما يمثل التأثير الصافي لعامل السعر، والثاني يمثل التأثير الصافي لعامل الكمية، والثالث يمثل التأثير المزدوج لعامل الكمية والسعر معا. الانحراف الإجمالي لتكلفة المواد الفعلية عن تكلفتها المعيارية كما يلي:

$$(\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري} \quad (\text{انحراف الكمية})$$

$$(\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية} \quad (\text{انحراف السعر})$$

$$(\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \quad (\text{الانحراف المزدوج})$$

تقييم التحليل الثنائي والتحليل الثلاثي:

يستحسن على مراقب التسيير أو محاسب التكاليف أن يستعمل التحليل الثنائي عوض التحليل الثلاثي لغرض الرقابة على التكاليف، لأنه يستبعد الانحراف المزدوج لصعوبة تحميل هذا الأخير على عاتق جهة معينة، كما أن الانحراف المزدوج لا يمكن وصفه في الواقع بكونه ملائماً أو غير ملائم. فلو كان انحراف الكمية وانحراف السعر ملائمين. فإن الانحراف المزدوج يجب أن نعمله بالضرورة على أنه غير ملائم (في غير صالح للمؤسسة)، حتى تكون قيمة الانحراف الإجمالي مساوية إلى قيمة مجموع الانحرافات الثلاثة.

التحليل الثنائي بأي الطريقتين أفضل؟ إن الطريقة الأولى من التحليل الثنائي هي الأفضل لأنها تفصل بصفة أحسن في تحديد المسؤوليات. فربئس الورشة المسؤول عن الكمية المستهلكة غير مسؤول عن سعر شرائها وبالتالي يقيم انحراف الكمية بالسعر المعياري، لهذا يتم العمل غالباً بهذه الطريقة.<sup>1</sup> ملائم (في غير صالح للمؤسسة)، حتى تكون قيمة الانحراف الإجمالي مساوية إلى قيمة مجموع الانحرافات الثلاثة، إذا

<sup>1</sup> ساحل فاتح، مرجع سابق، ص ص 164-165.

التحليل الثنائي فأى الطريقتين أفضل؟ إن الطريقة الأولى من التحليل الثنائي هي الأفضل لأنها تفصل بصفة أحسن في تحديد المسؤوليات. فرئيس الورشة المسؤول عن الكمية المستهلكة غير مسؤول عن سعر شرائها وبالتالي يقيم انحراف الكمية بالسعر المعياري، لهذا يتم العمل غالباً بهذه الطريقة.<sup>1</sup>

#### تحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة:

أن تحليل الانحرافات يعني تلك المراحل في تحليل الفروق بين التكاليف المقدرة لمستوى النشاط الفعلي بالتكاليف الفعلية المترتبة على نفس مستوى ذلك النشاط، ومما يلاحظ أن معرفة أسباب هذه الانحرافات يكون أساساً في اتخاذ الإجراءات المصححة لتجنب حدوث مثل هذه الانحرافات في المستقبل، أي أن تحليل الانحرافات يهدف إلى:

- ✓ تحديد إلى حد اختلفت النتائج الفعلية عن النتائج المتوقعة والمستهدفة؛
- ✓ والهدف الآخر هو لماذا حدث هذا الاختلاف أو الانحراف<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> ساحل فاتح، مرجع سابق، ص 166.

<sup>2</sup> ورفاء خالد عبد الجبار، فريال كاظم عبد الغنى، دور الموازنات المرنة في تحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير مباشرة، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 16، العدد 70، جامعة المستنصرية، بغداد، 2008.

## المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية (الدراسات السابقة).

يعد موضوعي محاسبة التكاليف المعيارية واتخاذ القرارات من المواضيع الحساسة في عصرنا الحالي وذلك يتبين من خلال الكثير من الباحثين عبر العالم إلى هذين الموضوعين من خلال إبراز مفاهيمهما ومختلف عناصرهما من العناصر المدروسة في هذين الموضوعين ومن هذه الدراسات والأبحاث سنحاول، إبراز عينة منها:

### المطلب الأول: الدراسات المحلية.

#### 1. دراسة ساحل فاتح (2003) بعنوان: دراسة التكاليف المعيارية ضمن المعلومات المحاسبية.

الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، وقد تمحورت إشكالية هذا البحث في كيف يساهم نظام التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ القرارات التصحيحية؟ هدفت الدراسة إلى محاولة تحديد العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبي وباقي نظم معلومات الإدارة بتطبيق المنهج التاريخي والمنهج التحليلي، كما هدفت إلى إيجاد طريقة يعتمد عليها في تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف، وكذلك إبراز الدعائم التي يركز عليها إعداد نظام تكاليف معيارية مرنة يتناسب مع نوعية المعلومات التي يحتاجها المسيرين، كما هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إظهار أهمية قياس الانحرافات وتحليلها لاتخاذ القرار، وتطبيق محاسبة المسؤولية ومحاولة تكييف نظام التكاليف المعيارية مع الوقت المنضبط.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج التاريخي، والمنهج التحليلي وبعد التحليل توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- بعدما كانت المحاسبة وسيلة لتذكير الأفراد بكمية وقيمة المبادلات التي حدثت بينهم، تطورت اليوم وأصبحت وظيفة أساسية بالمؤسسة لا يمكن الاستغناء عنها، بل إن منها ما يفرضه القانون وتقوم المحاسبة بتحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات من تكوين رأي لغرض اتخاذ القرارات اللازمة؛
- إذا كان نظام محاسبة التكاليف بسيطاً تكون تكلفة قياس المعلومات منخفضة، لكن قد تكون تكلفة الأخطاء مرتفعة، أما إذا كان النظام معقداً ومجهزاً بأحداث الوسائل التكنولوجية فإنه سيقود إلى معلومات دقيقة وتكون تكلفة الأخطاء منخفضة وقد يؤدي إلى تكلفة قياس مرتفعة، وبالتالي نظام محاسبة التكاليف الأمثل هو الذي يحقق أدنى تكلفة كلية؛
- الطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف مازالت مفيدة في اتخاذ القرارات خصوصاً القصيرة الأجل، رغم الانتقادات الموجهة لها، كاعتماد على وحدات العمل في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وعدم تناسبها مع الأساليب الإنتاجية الجديدة؛

▪ تهدف الرقابة إلى ضمان تحقيق أهداف المؤسسة من خلال ضمان أن كل النشاطات تسيير وفق ما هو مسطر ومرغوب.

## 2. دراسة مزوزي سهام - بن زيادي نادية (2016) بعنوان: أثر محاسبة التكاليف على اتخاذ القرار.

الدراسة عبارة عن مذكرة ماستر في محاسبة وجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة مولاي الطاهر سعيدة، وقد تمحورت إشكالية هذا البحث فيما مدى تأثير محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار؟ هدفت الدراسة إلى تطوير الأنظمة التي تعمل بها المؤسسات من تقليدية إلى الحديثة من أجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج، وكذلك تحديد نقاط القوة والضعف للأسلوبين التقليدي والحديث، كما هدفت هذه الدراسة إلى المساهمة في تحسين أدوات مراقبة التسيير، وكذلك إعداد دراسة لمحاسبة التكاليف سواء من المنظور التقليدي أو الحديث.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج التاريخي، والمنهج التحليلي وبعد التحليل توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- أهمية نظام المحاسبة التكاليف باعتباره أحد أهم نظم المعلومات في المؤسسات الصناعية الذي له دور جوهري في خدمة إدارة المؤسسة وتزويدها بالمعلومات التكلفة اللازمة لمساعدتها في أداء ووظائفها وتحديد أهدافها؛
- إن المتابعة الدقيقة للعمليات تتم بالاعتماد على تقنيات تقسيم الأداء في المؤسسة الاقتصادية الذي هو مجموعة الدراسات التي تهدف إلى التعرف على مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على اتخاذ القرارات المستقبلية؛
- تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة ساعد ذلك على إعداد تقارير مختلفة وإجراء مقارنة مما يعبر عن أداء المؤسسة وسبل اتخاذ القرار.

## المطلب الثاني: الدراسات السابقة العربية.

### 1. دراسة إيمان عثمان عبد الله حسين (2017) بعنوان: نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة

#### وترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية.

الدراسة عبارة عن مذكرة الماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين-سودان، وقد تمحورت إشكالية هذا البحث في هل هناك علاقة بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية ومستوى الرقابة على أداء المنشآت الصناعية؟ هدفت الدراسة إلى قياس أثر تطبيق التكاليف المعيارية على عملية الرقابة بالمنشآت الصناعية، وكذلك قياس أثر تطبيق التكاليف المعيارية على عملية ترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج التاريخي، والمنهج التحليلي وبعد التحليل توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- ✓ التكلفة المعيارية عبارة عن تكاليف موضوعية مسبقا بنيت على دراسات قائمة على أسس علمية وذلك لقياس الأداء المخطط؛
  - ✓ تطبيق نظام التكلفة المعيارية يمكن من زيادة مستوى الرقابة على الأداء المالي بالمصنع؛
  - ✓ استخدام التكاليف المعيارية منع من الاستخدام غير الرشيد لموارد المنشأة؛
  - ✓ تعمل الشركة على إعداد تقارير بانحراف التكلفة الفعلية على المعيارية فيما يتعلق بجميع عناصر التكاليف الرئيسية؛
  - ✓ عند تطبيق نظام التكاليف المعيارية تتمكن المنشأة معرفة الانحراف فمن الممكن العمل على التصحيح السريع مما يساعد على خفض التكاليف وبدوره زيادة الوفرة في العملية الإنتاجية؛
  - ✓ الكفاءة الإنتاجية في المنشأة مرهونة بمعالجة الانحراف في الإنتاج في المصنع؛
  - ✓ كفاءة المستويات الإدارية يتوقف على مقومات الرقابة على الأداء المالي بالمنشأة.
2. دراسة غيث محمد جديد (2015) بعنوان: نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقويم الأداء في شركات صناعة النفط في سورية.

الدراسة عبارة عن مذكرة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين-سورية، وقد تمحورت إشكالية فيما هو النظام التكاليفي المعياري الملائم لشركات تكرير النفط في سورية لتحقيق رقابة فعالة على التكاليف وتقويم للأداء؟ هدفت الدراسة إلى بحث الأصول والأسس العملية النظرية والإجراءات التطبيقية لمعايرة عناصر التكاليف، وكذلك مدى كفاءة النظام التقليدي للتكاليف المعيارية في تحقيق الرقابة وتقويم الأداء، كما هدفت الدراسة إلى الانتقادات الموجهة إلى النظام وإمكانية تطويره بما ينسجم مع الفلسفات والنظم والمداخل الإدارية والتكيفية.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج التاريخي، والمنهج التحليلي وبعد التحليل توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- استطاعت الدراسة التطبيقية إلى حد ما أن تتلمس واقع نظام التكاليف المطبق في الشركة من جوانب عدة، وكشفت عن مدى الحاجة إلى تطوير ذلك النظام استجابة لأغراض الإدارة الحديثة في الرقابة وتقويم الأداء؛
- يركز الإطار المقترح لتحليل انحرافات عناصر التكاليف الصناعية على فعالية عمليات الشراء والإنتاج، والبيع، والانحرافات المتعلقة بها، وتحركات المخزون بكافة أنواعه، كما يركز على انحراف الجودة، والانحرافات الكفاءة المستهدفة، والتميز الاستراتيجي، والمنافسة؛
- معايرة الخرائط وإعداد الخرائط المعيارية لعناصر التكاليف الصناعية وإعداد بطاقة التكاليف المعيارية للمنتجات وفق الإطار المقترح لتحليل الانحرافات.



### المطلب الثالث: ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة.

يجدر بنا بعد تعرضنا إلى بعض الدراسات السابقة التي تناولت إحدى جزئيات موضوع الدراسة الإشارة إلى ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة.

ومن خلال عرض الدراسات والأبحاث السابقة، نلاحظ أنه يوجد اختلاف واضح بين طريقة معالجة كل دراسة ونتائجها، ولكن يمكن القول إن كل دراسة من الدراسات السابقة اتسمت بخاصية معينة حيث إذ أن كل واحدة منها تناولت الموضوع من زاوية أو أكثر من زوايا موضوعنا حيث تبين لنا ما يلي:

#### ➤ دراسة التكاليف المعيارية ضمن المعلومات المحاسبية:

أن الدراسة محل المقارنة هدفت إلى محاولة تحديد طبيعة العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبي وباقي نظم المعلومات الإدارية، كما هدفت إلى إيجاد طريقة يعتمد عليها في تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف، كما اعتمدت على المنهج التاريخي والمنهج التحليلي، وأما دراستنا اعتمدت على المنهج الوصفي والتحليلي والتجريبي دراسة حالة مؤسسة الوطنية لصناعة الأنابيب بولاية غرداية من خلال تحليل الانحرافات (اليد العاملة والمواد الأولية) بالاعتماد على أهم الطرق المحاسبية المعيارية لاكتشاف الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية.

#### ➤ أثر محاسبة التكاليف على اتخاذ القرار:

أن الدراسة محل المقارنة هدفت المساهمة في إعداد دراسة لمحاسبة التكاليف سواء من المنظور التقليدي أو الحديث وكذلك تحسين أدوات مراقبة التسيير، ودراسة حالة مؤسسة الاسمنت بولاية سعيدة، وأما دراستنا اعتمدت على المنهج الوصفي والتحليلي والتجريبي دراسة حالة مؤسسة الوطنية لصناعة الأنابيب بولاية غرداية من خلال تحليل الانحرافات (اليد العاملة والمواد الأولية) بالاعتماد على أهم الطرق المحاسبية المعيارية لاكتشاف الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية.

#### ➤ نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقويم الأداء:

أن الدراسة محل المقارنة هدفت إلى بحث الأصول والأسس العلمية النظرية والإجراءات التطبيقية لمعايرة عناصر التكاليف، وكما هدفت إلى مدى كفاءة النظام التقليدي للتكاليف المعيارية في تحقيق الرقابة وتقويم الأداء، دراسة حالة شركات صناعة النفط سورية، وأما دراستنا اعتمدت على المنهج الوصفي والتحليلي والتجريبي دراسة حالة مؤسسة الوطنية لصناعة الأنابيب بولاية غرداية من خلال تحليل الانحرافات (اليد العاملة والمواد الأولية) بالاعتماد على أهم الطرق المحاسبية المعيارية لاكتشاف الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية.

#### ➤ نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات:

أن الدراسة محل المقارنة هدفت إلى قياس أثر تطبيق التكاليف المعيارية على عملية الرقابة بالمنشآت الصناعية، وهدفت إلى قياس أثر تطبيق التكاليف المعيارية على عملية ترشيد القرارات المالية بالمنشآت، دراسة حالة المنشآت الصناعية بالسودان، جمع المعلومات والبيانات عن طريق تصميم الاستبيان، وأما

دراستنا اعتمدت على المنهج الوصفي والتحليلي والتجريبي دراسة حالة مؤسسة الوطنية لصناعة الأنايب بولاية غرداية من خلال تحليل الانحرافات (اليد العاملة والمواد الأولية) بالاعتماد على أهم الطرق المحاسبة المعيارية لاكتشاف الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية.

### أوجه التشابه:

تتشابه الدراسة الحالية مع العديد من الدراسات السابقة حول توضيح مفهوم التكاليف المعيارية؛  
تتشابه الدراسة الحالية مع دراسة ( إيمان عثمان عبد الله حسين - عبد الله جميل عبد الله أبو معلىق)  
حيث أن الباحثين تطرقنا إلى التكاليف المعيارية كأداة تخطيط و رقابة؛  
تتشابه الدراسة الحالية مع ( دراسة إيمان عثمان عبد الله حسين - عبد الله جميل عبد الله أبو معلىق)  
و(دراسة غيث محمد جديد) و دراسة ( سايح فاتح) من حيث المتغيرات.

### خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تطرقنا إلى جانب النظري للدراسة و تمثل المبحث الأول في التعريف بالتكاليف المعيارية، حيث تناول مفهوم نظام التكاليف المعيارية و شروطه و أهدافه، كما تطرقنا لماهية اتخاذ القرار، بحيث تعرفنا على المفاهيم الأساسية لاتخاذ القرار ، انواعه و مراحلها و أهم نماذجه بالإضافة إلى دراسة التكاليف المعيارية كأداة لتحليل انحرافات و تم التوصل إلى الآتي :

- تمثل المحاسبة التكاليف بصفة عامة هي قيمة اقتصادية لأية تضحية اختيارية سواء مادية أو معنوية و التي يكمن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية، و هي نفقات متعلقة بالإنتاج و التي تقابل الإيرادات في الفترة التي يباع فيها هذا المنتج؛
  - إن معرفة الانحرافات عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية ساهم في مساعدة الادارة المختصة في تشخيص مسبباتها و رفع تقارير من اجل اتخاذ القرارات التصحيحية.
- و سنحاول من خلال الفصل الموالي إسقاط الجانب النظري على الدراسة الميدانية من اجل التحقق من محاسبة كأداة لتحليل انحرافات، و ذلك بدراسة المؤسسة محل الدراسة ( مؤسسة نفضال مركز زفت وحدة غرداية ) كنموذج للدراسة من خلال دراسة حالة نسعي من خلالها الإجابة على إشكالية الدراسة و إثبات أو نفي الفرضيات.

# الفصل الثاني

دراسة حالة مؤسسة الأنايب

الحلزونية للغاز بولاية

غرداية

### تمهيد

بعد عرض الجانب النظري الخاص محاسبة التكاليف المعيارية كأداة لتحليل الانحرافات، سنتناول من خلال هذا الفصل التطبيقي لهذه الدراسة التعرف على النتائج المحققة على جميع المستويات ومن ثم التعرف على كيفية تحليل انحرافات التكاليف المعيارية في المؤسسة الأنبوبية للغاز وعليه سنتناول في هذا الفصل عرض تعريف عن المؤسسة محل الدراسة، وتحليل الانحرافات من خلال مبحثين سنتطرق من خلال المبحث الأول إلى تقديم عام لمؤسسة الأنابيب بغرداية، وأهم التطورات التاريخية للمؤسسة بإضافة إلى التعريف بها من خلال إبراز أهم نشاطاتها والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ثم سنتطرق في المبحث الثاني إلى كيفية تطبيق التكاليف المعيارية في تحليل الانحرافات اليد العاملة والأولية في المؤسسة الأنبوبية إذ نقوم بتحليل نتائجها بصفة دقيقة ومفصلة تسمح بمعرفة النتائج الحقيقية وذلك من خلال حساب الانحرافات وفقا لطرق المحاسبة التكاليف المعيارية.

### المبحث الأول: مدخل عام للمؤسسة.

تعتبر مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز من أهم المؤسسات بالجنوب الجزائري وذلك لكبر حصتها السوقية وارتفاع رقم أعمالها بالإضافة إلى حساسية النشاط الذي تعمل فيه المحتكر من الدولة وتعاملاتها مع الخارج الأمر الذي دفع المؤسسة إلى استغلال كل طاقتها من أجل المحافظة على هذه المكانة.

#### المطلب الأول: تعريف المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية «ALFA PIPE»:

تمثل صناعة الحديد والصلب الركيزة الأساسية وتحديث الاقتصاد الوطني لما توفره من منتجات مصنعة أو شبه مصنعة، تستعمل في مختلف القطاعات الاقتصادية كالزراعة، النقل، البناء وفي الصناعات الأخرى كالصناعة الميكانيكية والبتروولية 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 ISO14004 وشهادة جودة المنتجات البتروولية API-Q1 بالإضافة إلى السعي للتسجيل في المواصلة ISO14001، وتسجيلها في مواصفة ISO18001 الخاصة بنظام الرعاية الصحية والسلامة.

#### النشأة التاريخية للمؤسسة:

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

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

- ✓ شركة SIDRE التي تشرف على مركب الحجار بعنابة؛
- ✓ شركة EMB من اختصاصها صناعة منتجات الخاصة بالتغلب؛
- ✓ شركة ENIPL تقوم بإنتاج الحديد الموجه للبناء والأشغال العمومية؛
- ✓ شركة ENGL متخصصة في صناعة الغازات الصناعية؛
- ✓ شركة ANABIB وهي الشركة الوطنية للأنابيب وتحويل المنتجات مختصة في إنتاج الأنابيب بمختلف أنواعها بالإضافة إلى المنتجات المسطحة وزوايا الأنابيب الفلاحية (PIOUT) ومختلف تجهيزات الري كنتيجة الطلب الداخلي والخارجي على الحديد والصلب وفي هذه الفترة وخاصة في القطاع البتروولي.

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

وفي إطار الإصلاحات الاقتصادية وبعد إصدار القانون رقم: 88-01 تمت إعادة هيكلة الشركة حتى أصبحت تسمى «المؤسسة العمومية الاقتصادية أنابيب» والتي استقلت بمجلس إدارة خاص ورأس مال تابع لدولة حيث تفرعت عنها عدة وحدات وهي:

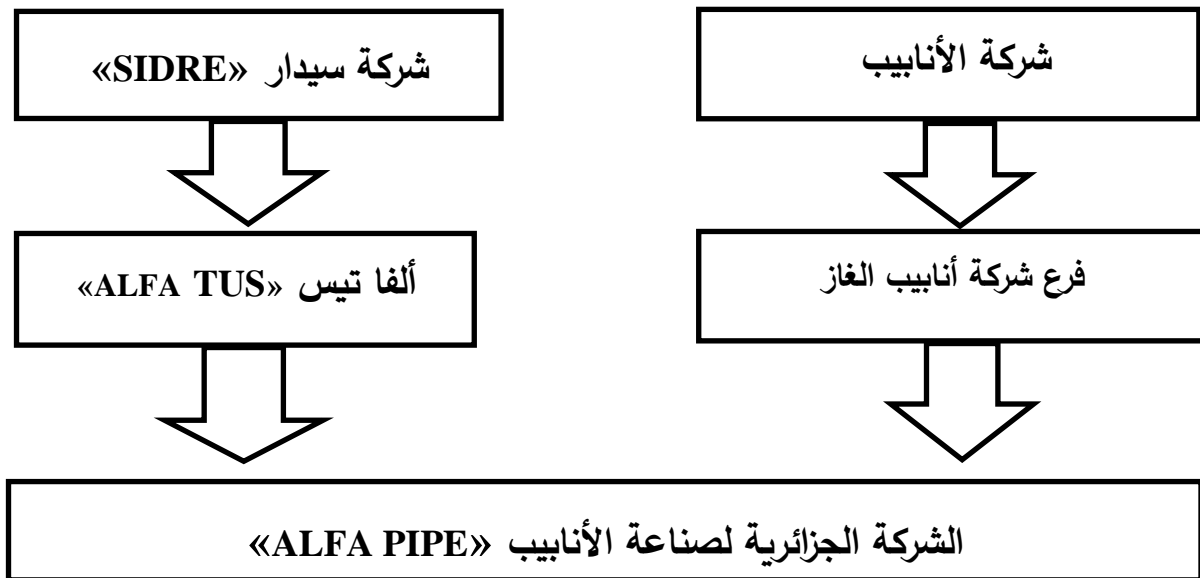
- وحدة أنابيب الغاز - تبسة -TGT؛
  - وحدة الصفائح المفتوحة الناقلة للماء - وهران - TON؛
  - وحدة الأنابيب الصغيرة -الرغاية-PTS؛
  - وحدة الأنابيب الكبيرة - الرغاية - GTR؛
  - وحدة أنابيب وتجهيزات الري - برج بوعرييج -TMIA؛
  - وحدة الأنابيب الحلزونية بغرداية TUSGH، والتي صارت بعد ذلك تسمى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للأنابيب الناقلة للغاز «PIPE GAZ».
- وفي إطار إعادة الهيكلة لسنة 2000 تم تقسيم هذه الوحدات إلى مديريات مشكلة لمجتمع أنابيب هي:
- مديرية غرداية «PIPE GAZ»؛
  - مديرية الرغاية TUPELONGITUDINAL وتضم وحدتي GTR وPTS؛
  - مديرية الثالثة تضم كل من تبسة، وهران، برج بوعرييج.

هذا فيما يخص شركة الحديد والصلب بصفة عامة ومختلف فروعها أهم محطات مسارها الإنتاجي. وأما عن مؤسسة الأنابيب الحلزونية بغرداية 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 والتي تبعد 10 كلم عن وسط الولاية وتتربع على مساحة 23000 متر مربع و969 عامل، كما قامت بتقديم مساعدة لها لمدة 10 سنوات بعد تسليمها للمشروع، وقد مرت هذه الوحدة بعدة مراحل إلى أن أصبحت مؤسسة اقتصادية مستقلة والتي سوف نوضحها فيما يلي:

- في 05 نوفمبر 1983: تم إعادة هيكلتها حسب الجريدة الرسمية رقم 46 بتاريخ 13/11/1983م.
- في سنة 1986: تم إنشاء ورشة التغليف بالزفت في إطار توسيع نشاطها.
- في سنة 1992: انقسمت وحدة غرداية إلى وحدتين هما:
  - وحدة الأنابيب والخدمات القاعدية ISP 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 الجديتين نظرا لفشل التسيير في وحدة الخدمات المختلفة وبعدها أعيدت الوحدة إلى حالتها السابقة أصبحت تسمى وحدة الأنابيب الحلزونية والخدمات القاعدية؛

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

- وفي سنة 2000م: وبعد إعادة الهيكلة للمجموعة أصبحت الوحدة عبارة عن مؤسسة اقتصادية عمومية تحمل اسم مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز «PIPE GAZ» مستقلة ماليا وتابعة إداريا لمجمع الأنابيب «GROUP ANABIB».
  - في 20 جانفي 2011م: تحصلت مؤسسة الأنابيب على شهادة الجودة العالية ISO وعلى شهادة المعهد الأمريكي البترولي API-Q1.
  - في 15 أوت 2003م: تم تجديد هذه الشهادة من طرف المختصة بعد إعطاء ملاحظات على ما يجب تغييره في المؤسسة للمحافظة على هذه الشهادة وقامت بمراقبة مدى دقة المؤسسة في الالتزام بهذه الملاحظات بعد سنتين عند تجديد الشهادة في المرة الثانية.
  - في سنة 2006: فكرت المؤسسة «PIPE GAZ» في مشروع الشراكة مع مؤسسة أنابيب غاز بالرغاية «ALFA TUS» لزيادة رأس مالها.
  - في سنة 2007م: يوضح اندماج شركة أنابيب الغاز مع ألفا تيس.
- الشكل رقم 01: يوضح اندماج شركة أنابيب الغاز مع ألفا تيس.



المصدر: من الوثائق الداخلية للمؤسسة.

وتعتبر وحدة أنابيب الغاز «ALFA PIPE» بغرداية وحدة إنتاجية بالدرجة الأولى ويكون الإنتاج فيها حسب الطلبات وإبرام العقود كما تسعى إلى جلب المستثمرين الصغار لاستغلال الفضلات والمهملات قصد التخلص منها وتوفير السيولة المالية.

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



## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

- **ورشة الإنتاج:** والتي تحوي أربع آلات للإنتاج، وينتج عنها منتج نصف مصنع وأحيانا يكون تام الصنع إن كانت الطلبة تتطلب ذلك؛
- **ورشة التغليف الداخلي:** وهي الورشة المختصة بالتغليف الخارجي بمادة البوليتيلان، 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 وبتلاء المائي.

تشغل المؤسسة بطاقتها الكاملة عن طريق 04 مناوبات بأسلوب عمل مستمر وبدون عطل إن كانت الطلبات 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 إلى 1625 ملم وطوله من 07 أمتار إلى 13 متر.

### المطلب الثاني: الأهمية الاقتصادية والأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

#### أولاً: الأهمية الاقتصادية للمؤسسة:

- إن الأهمية الاقتصادية لهذه المؤسسة تتمثل في الدور الاقتصادي الذي تلعبه على مستوى المحلي أو الوطني أو حتى الدولي وذلك من خلال ما يلي:
- المساهمة في تدعيم عدد من القطاعات المهمة في الاقتصاد الوطني كقطاع الفلاحة والري وقطاع المحروقات، فهي تتعامل مع كل من سوناطراك وسونلغاز ومحاور الرش الخاصة بقطاع الري ... إلخ، حيث تقوم حوالي 60% من احتياجات السوق الوطنية.
- على الصعيد الداخلي فهي تساهم في تشغيل حوالي 930 عامل ما يعني امتصاص جزء من البطالة الموجودة على مستوى المنطقة، والتشغيل يشمل جميع المستويات كسائقين ورجال الأمن الداخلي للمؤسسة، والمسيرين، العمال داخل الورشات، المهندسين ... إلخ.
- كما تساهم في فك العزلة عن مناطق الجنوب بصفة عامة ومنطقة خاصة، ومما يزيد من فعالية دورها موقعها الاستراتيجي والقريب من أهم مناطق الحقول البترولية كحاسي الرمل وحاسي مسعود وعين أميناس.
- المساهمة في زيادة إيرادات الولاية من خلال الضرائب التي تقوم بدفعها إلى مصلحة الضرائب التابعة للولاية.
- أما على مستوى الصعيد الدولي لعبت دورا فعالا في نشر السمعة الحسنة على مستوى الجودة منتجات المؤسسات الوطنية وخاصة بعد تحصيلها على شهادتي ISO 9001 و APIQ1 وعملها على التسجيل في شهادة ISO14001 من خلال العمل على تحقيق متطلبات نظام الإدارة البيئية والمراجعة البيئية مع تنفيذها لنظام الرعاية والسلامة البيئية ESE.

### ثانيا: الأهداف الاستراتيجية:

- تعد الأهداف الاستراتيجية سببا لميزة المؤسسة واستمرارها ودفعها نحو البقاء، من هذه الأهداف التي تبنتها المؤسسة وتسعى إلى تحقيقها بكل ما لها من طاقة:
- المساهمة في تغطية الاحتياجات الوطنية (قطاع المحروقات والري)؛
  - السعي لجلب الكفاءات البشرية والعمل على استقرارها من خلال التدريب والتكوين المستمر؛
  - تخفيض التكاليف لتتمكن من بيع منتوجها 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 في مجال عملها؛
  - المساهمة في التنمية الوطنية وذلك من خلال تمويل الخزينة العمومية؛
  - محاولة كسب مستثمرين أجانب من خلال التسويق الإلكتروني؛
  - العمل على تطوير نظام المعلومات يساعد على اكتساب التقنيات الجديدة في مجال تخصصها؛
  - توفير رؤوس الأموال الأجنبية (العملة الصعبة).
- يقوم بإعدادها المدراء التنفيذيون وذلك بالتنسيق مع أعضاء مجلس الإدارة.

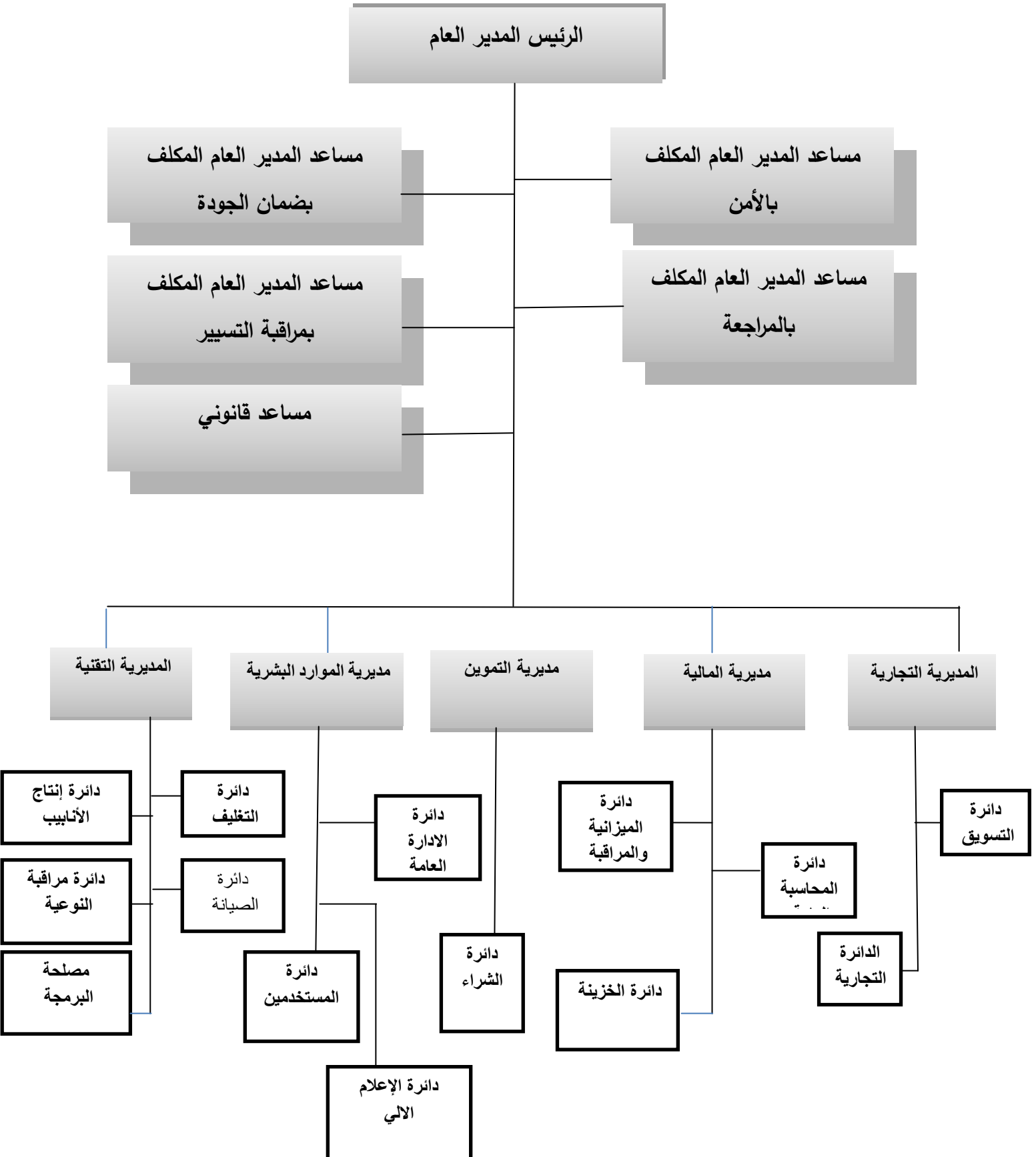
### المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

تتجلى أهمية الهيكل التنظيمي للمؤسسة في تحديد مختلف المسؤوليات وكذا توزيع المهام وهذا من أجل المساعدة على الرقابة والتنظيم من جهة والتسيير الحسن لمختلف العمليات والأنشطة من جهة أخرى بالإضافة إلى محاولة التنسيق بين مختلف الوظائف لبلوغ الأهداف.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> وثيقة داخلية من المؤسسة مصلحة المستخدمين.

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

الشكل رقم 02 الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز



المصدر: من الوثائق الداخلية للمؤسسة

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

### ➤ الرئيس المدير العام:

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

### ➤ مساعد والمدير العام:

#### ➤ مساعد المدير العام للأمن:

وهو الشخص المختص بتوفير الأمن الداخلي اللازم 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 تابع له يساعده على القيام بهذه الوظائف.

#### ➤ مساعد المدير العام لمراقبة الجودة:

وهو الذي 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 التسيير:

وهو المسؤول عن مراقبة المديریات 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 والقضايا المرفوعة في المحكمة سواء مع المؤسسات الأخرى أو مع المؤسسة وموظفيها.

#### ➤ مساعد المدير العام للمراجعة:

### ➤ المديریات:

#### 1. المديرية الفنية:

ولها دور مهم يتمثل في:

- تحديد مواصفات المواد الأولية وقطع الغيار؛
- تعمل على تصليح الأعصاب على مستوى الآلات أو وسائل النقل؛
- تقوم بإنتاج بعض أنواع قطع الغيار الخاصة بالطلبیات المقدمة للمؤسسة، كما أنها مسؤولة عن جميع عمليات الرقابة لضمان جودة منتجات المؤسسة تشمل دائرة الإنتاج التغليف دائرة الصيانة دائرة رقابة النوعية مصلحة البرمجة.

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

### 2. مديرية الموارد البشرية:

تهتم هذه المديرية بمختلف الشؤون العاملين خاصة الإدارية والاجتماعية منها حيث تقوم بالسهر والإشراف على مختلف عمليات التوظيف والتكوين التأهيل والتحفيز الترقية وتوزيع الأجور والمكافآت والعطل الوضعية الاجتماعية اتجاه الضمان الاجتماعي كما تقوم بإعداد التقارير التي تتعلق بتطور عدد العمال ومعدل دورانها والغيابات و... إلخ. وتحرص أيضا على ربط العمل بالمؤسسة أكثر فأكثر وذلك على أساس المعلومات المحصلة من مختلف المديريات الأخرى يلخص هذا كله ضمن مهمة كل دائرة من دوائر المديرية التالية:

❖ **دائرة المستخدمين:** حيث تسهر على كل ما يرتبط بالمستخدمين والمشاكل والنزاعات التي تواجههم كما تقول بالإعداد والتخطيط للسياسات المتعلقة بالأفراد وتنميتهم والإشراف على تنفيذها بالتنسيق مع دوائر الأخرى.

❖ **دائرة التسيير:** تسهر على السير الحسن للعمل في المؤسسة وذلك بتسيير كل ما يتعلق بالعمال من خلال العمل من خلال العمل راحتهم والحفاظ على أمنهم وحقوقهم.

❖ **دائرة الاعلام الالي:** تتكفل بمختلف العمليات المرتبطة بالجانب الإداري للعاملين من جداول ووثائق إدارية وما شابه.

### 3. مديرية التموين:

تعتبر هذه المديرية بمثابة الوسيط بين المؤسسة والمورد 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 التموين وتحديد الاحتياجات العامة والمختلفة للمؤسسة كما تعمل على التسيير الحسن لعمليات الاستيراد وكل ما يتعلق بها إضافة إلى حرصها على التسيير الأمثل للمخزونات وتضم هذه المديرية:

❖ **دائرة الشراء:** والتي تهتم بشراء كل المواد التي تحتاج إليها المؤسسة بناء على طلب مركز التخزين أو أي جهة من الجهات الأخرى المتمثلة في إحدى المديريات والملفات أو البرامج الخاصة بالمشتريات.

### 4. مديرية المالية:

تعد من المديريات الرئيسية وذلك لأن عملها حساس نوعا ما إذا ما قرن بباقي المديريات الأخرى، إذ تهتم بمختلف العمليات المالية، والمحاسبية حسب طبيعتها وذلك من خلال تحليل مختلف الحسابات ومراقبة جميع التصريحات المالية كما تقوم بإعداد مختلف الدفاتر والتسجيلات المحاسبية، إضافة إلى القيام بإعداد مختلف الميزانيات ومراقبتها، وهذا كله بهدف تحديد الوضعية أو الحالة المالية للمؤسسة ومتابعة سير النشاط فيها وتضم هذه المديرية الدوائر التالية:

❖ **دائرة المحاسبة العامة:** تقوم هذه الدائرة بتسجيل العمليات المحاسبية (شراء وبيع) التي تقوم بها المؤسسة في إطار ممارسة نشاطها ومن ثم مراقبتها.

### 5. المديرية التجارية:

وتعتبر بمثابة الوسيط بين المؤسسة والزيون، حيث تقوم بالتفاوض مع هذا الأخير على الصفقات التي إبرامها معه فيما يخص الطلبيات، السعر، والوقت... إلخ، وذلك بعد الاطلاع على العرض المقدم من طرفه ودراسته، كما تعمل على تلبية أكبر عدد ممكن من الطلبيات، إضافة إلى الاهتمام بكل ما يتعلق بعمليات البيع والتسويق المرتبطة بالمنتج وهذا بالتنسيق مع مختلف المديريات الأخرى، تضم دائرتين هما:

❖ **دائرة التجارة:** تشرف على العمليات المتعلقة بمتابعة عمليات البيع الخاصة بالمنتج 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 إلى هذا فإن مهمتها الرئيسية تتمثل في القيام بمختلف عمليات التسويق والتعاقد مع الزبائن حتى يصل المنتج النهائي إليهم بالمواصفات المطلوبة.

## المبحث الثاني: تحليل الانحرافات عن طريق المحاسبة المعيارية.

### المطلب الأول: دراسة تحليلية للأعباء جدول حسابات النتائج TCR.

#### جدول حساب النتائج:

هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، يبرز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة).

تلخص نشاط المؤسسة دوريا بشكل يعطي مجموعة مستويات من النتائج، ومن أجل حساب هذه المستويات تستخدم في ذلك مجموعتين من حسابات، المجموعة السادسة - مجموعة الأعباء، والمجموعة السابعة - مجموعة الإيرادات إن عملية مقارنة هذه الأعباء بالإيرادات تؤدي إلى تحديد النتيجة.

انطلاقا من المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة الوطنية للأنابيب الحلزونية والمتمثلة في جدول حسابات من 2016 إلى 2018 نلاحظ: نطلق على المبيعات اسم رقم الأعمال وهو يحسب على أساس سعر البيع خارج الرسم بعد طرح التخفيضات الممنوحة للزبائن.

#### جدول رقم 01: يوضح رقم الأعمال مؤسسة الأنابيب لمدة 3 سنوات.

البيان	2016	2017	2018
رقم الأعمال	6540144838.63	8368947937.91	2825741656.53

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة (أنظر الملاحق 1-2-3).

نلاحظ من خلال الجدول التالي أن رقم الأعمال ارتفع في سنة 2017 مقارنة بسنة 2016 بمبلغ 8368947937.91 دج، هذا رجع إلى ارتفاع حجم المبيعات المؤسسة في تلك الفترة، ثم ينخفض رقم الأعمال في سنة 2018، وذلك بسبب ارتفاع التكاليف البيع التي تحملتها المؤسسة في سبيل توفير البضاعة للزبائن.

#### استهلاك السنة المالية:

يتمثل في مجموع استهلاكات المؤسسة خلال السنة المالية من مشتريات السلع والخدمات، خدمات واستهلاكات أخرى بهدف ممارسة أنشطته.

#### جدول رقم 02: يوضح استهلاك السنة المالية للمؤسسة للأنابيب خلال 3 سنوات.

البيان	2016	2017	2018
مشتريات المستهلكة	3167920857.58	3896014906.54	2869952786.05
الخدمات	363715579.82	381702266.71	134295280.55
استهلاك السنة المالية	3531636437.40	4277717173.25	3004248066.60

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة (أنظر الملاحق 1-2-3).

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

نلاحظ من خلال الجدول التالي أن التكاليف مشتريات المستهلكة والخدمات كانت متذبذبة في المؤسسة بين سنوات 3، في سنة 2017 كانت مرتفعة مقارنة 2016 و 2018، هذا ما أدى إلى ارتفاع استهلاك السنة المالية في سنة 2017 ثم انخفض في سنة 2018 وهذا راجع إلى انخفاض التكاليف مشتريات المستهلكة والخدمات بسبب تخزين فائض من المواد المستهلكة

**القيمة المضافة:**

تعتبر القيمة المضافة مقياساً لحجم المؤسسة نستنتج أن المؤسسة تستخدم عدداً هاماً من العمال والتجهيزات في نشاطها.

**جدول رقم 03: يوضح القيمة المضافة للمؤسسة الأنابيب خلال 3 سنوات.**

البيان	2016	2017	2018
القيمة المضافة	2610427287.40	3376076767.80	933208263.46

**المصدر:** من إعداد الطالب استناداً على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة (أنظر الملاحق 1-2-3).  
نلاحظ من خلال الجدول أن المؤسسة حققت قيمة مضافة جيدة في سنة 2016-2017 مقارنة بسنة 2018 حيث حققت فيها المؤسسة قيمة منخفضة، وهذا راجع إلى انخفاض رقم الأعمال وارتفاع التكاليف مخصصات الاهتلاكات و المورنات.

**إجمالي فائض الاستغلال:** يعتبر هذا الحساب عن القيمة الخام المحصل عليها من نشاط الاستغلال بعد طرح مصاريف العمال و الضرائب و الرسوم، كما يمكن لهذا الحساب من قياس مدى نجاح نشاط المؤسسة.

**جدول رقم 04: يوضح إجمالي فائض الاستغلال للمؤسسة الأنابيب خلال 3 سنوات.**

البيان	2016	2017	2018
القيمة المضافة	2610427287.40	3376076767.80	933208263.46
أعباء المستخدمين	(1696667532.53)	(1183714060.10)	(1208805328.94)
الضرائب والرسوم	(83835112.21)	(85621483.96)	(31310091.20)
الفائض الإجمالي	829924642.66	2106741223.74	-306907155.58

**المصدر:** من إعداد الطالب استناداً على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة (أنظر الملاحق 1-2-3)  
من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المؤسسة حققت فائضا ايجابيا في سنة 2016-2017 وهذا راجع إلى أن القيمة المضافة الموزعة أكبر من تكاليف المستخدمين والضرائب والرسوم مما جعل المؤسسة القدرة على تحميل تكاليفها، في سنة 2018 حققت المؤسسة فائض سلبي لأن القيمة المضافة التي حققتها في تلك فترة أقل من التكاليف المستخدمين والضرائب والرسوم التي تم تحميلها.

**النتيجة العملية:**



## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

عبارة عن إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليه المنتجات العملياتية الأخرى و مطروحا منه الأعباء العملياتية الأخرى و كذا مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة و مضافا إليه استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات .

أن هذا الرصيد يتم حسابه بعد الأخذ بالاعتبار الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.  
جدول رقم 05: يوضح النتيجة العملياتية للمؤسسة الأنابيب خلال 3 سنوات.

البيان	2016	2017	2018
إجمالي فائض الاستغلال	829924642.66	2106741223.74	-306907155.58
المنتجات العملياتية الأخرى	16732824.22	119839334.06	72503985.35
الأعباء العملياتية الأخرى	(11625682.64)	(11653232.27)	(7196124.57)
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	(894254096.70)	(1220181516.76)	(609437175.74)
الاسترجاعات عن خسائر	704448583.07	447721361.91	717973082.01
<b>النتيجة العملياتية</b>	<b>645226270.5</b>	<b>1442467171</b>	<b>-133063388.4</b>

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة (أنظر الملاحق 1-2-3).  
نلاحظ من خلال الجدول السابق أن المؤسسة حققت نتيجة العملية إيجابية، وهذا راجع إلى قدرة المؤسسة على تحميل تكاليفها الأعباء العملية ومخصصات الاهتلاكات والمؤونات من خلال فائض الإجمالي، وفي سنة 2018 حققت نتيجة العملية خسارة وهذا راجعا إلى عجز في الفائض الإجمالي وتكاليف مخصصات الاهتلاكات والمؤونات هذا ما أثر سلبا على نتيجة العملياتية للمؤسسة.  
**النتيجة المالية:**

يتم تحقيقها من خلال العمليات المالية التي تقوم المؤسسة بالقيام بها حيث تمثل الفرق بين المنتجات المالية والأعباء المالية، وتساعد على مراقبة أداء المؤسسة من النواحي المالية.

جدول رقم 06: يوضح النتيجة المالية للمؤسسة الأنابيب خلال 3 سنوات.

البيان	2016	2017	2018
ايرادات المالية	32795746.74	6062781.25	9940845.39
أعباء المالية	96467377.95	46683004.61	173794897.54
<b>النتيجة المالية</b>	<b>-63671631.21</b>	<b>-40620223.36</b>	<b>-163854052.15</b>

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

**المصدر:** من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة (أنظر الملاحق 1-2-3).  
نلاحظ من خلال الجدول السابق أن الاعباء المالية أكبر من الايرادات المالية في سنوات 3، فهي في تزايد مستمر من 2016 إلى 2018 مما أدى بالمؤسسة بتحقيق نتيجة مالية سالبة.  
**نتيجة السنة المالية:**

تسمح هذه النتيجة بتحليل نشاط المؤسسة بهدف زيادة الربح.

**جدول رقم 07: يوضح نتيجة السنة المالية للمؤسسة الأنابيب خلال 3 سنوات.**

البيان	2016	2017	2018
نتيجة السنة المالية	583003799.94	1510135614.23	-281821941.50

**المصدر:** من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة (أنظر الملاحق 1-2-3)  
من خلال الجدول التالي نلاحظ أن نتيجة السنة المالية ارتفعت من 2016 إلى 2017 حققت المؤسسة ربح، هذا يدل أن المؤسسة قد نجحت في سيطرة على تكاليفها، وفي سنة 2018 حققت نتيجة خسارة هذا راجعا إلى ضعف رقم أعمالها والقيمة المضافة لا تغطي مصاريف العمال والضرائب والرسوم بالإضافة إلى ارتفاع مصاريف مالية مقارنة بالإيرادات المالية وارتفاع تكاليف خصوصا تكلفة الاهتلاكات والمؤونات على لمخزونات المخزنة في المخازن.

**هامش الربح:** يعبر عن مقدار الارباح التي حققتها المؤسسة.

و هو الفرق بين رقم أعمال الدورة و المتمثل في مبيعاتها من البضائع و المنتجات المصنعة و الخدمات المقدمة و المنتجات الملحقة و تكلفة هذه المبيعات من بضاعة مستهلكة و مواد أولية و مختلفة الاستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات.

**جدول رقم 08: يوضح هامش الربح في مؤسسة الأنابيب خلال 3 سنوات.**

البيان	2016	2017	2018
هامش الربح	2108911885.15	1070872750.30	276271017.53

**المصدر:** من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة (أنظر الملحق رقم 04).  
نلاحظ من خلال الجدول التالي أن هامش الربح كان مرتفعا في سنة 2016 ثم بدأ في الانخفاض مستمر خلال الفترة 2017 إلى 2018 وهذا راجع إلى ضعف رقم الأعمال وحجم نشاط المؤسسة.

**دراسة بعض النسب المتعلقة بالتسيير لسنة 2017:**

1. مؤشر إجمالي فائض الاستغلال: يعتبر هذا المؤشر المصدر الحقيقي لأرباح المؤسسة.

مؤشر إجمالي فائض الاستغلال = إجمالي فائض الاستغلال / رقم الأعمال \* 100%

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

$$\text{مؤشر إجمالي فائض الاستغلال} = 100 * 8368947937.91 / 2106741223.74 = 25.17 =$$

الهامش الإجمالي يمثل 25.17 من رقم الأعمال كلما ارتفع هذا المؤشر دل ذلك على تحسين مردودية المؤسسة.

2. **مؤشر النتيجة العملياتية:** يعبر عن مدى دور رقم الأعمال في تحقيق النتيجة العملياتية. تسمح هذه النسبة بمعرفة مدى تمكن المؤسسة من تحقيق فائض مالي في نشاطها، و يطلق عليها كذلك مؤشر ربحية الاستغلال.

$$\text{مؤشر النتيجة العملياتية} = (\text{النتيجة العملياتية} / \text{رقم الأعمال}) * 100\%$$

$$\text{مؤشر النتيجة العملياتية} = \frac{1442467170.68}{8368947937.91} * 100 = 1.72 =$$

النتيجة العملياتية تمثل 1.72 من رقم الأعمال المحقق كلما ارتفعت هذه النسبة سمحت للمؤسسة بمعرفة مدى تحقيق فائض مالي في نشاطها.

3. **مؤشر القيمة المضافة:** يقيس هذا المؤشر درجة التكامل في المؤسسة بين عملية الإنتاج ومختلف أعبائها.

$$\text{مؤشر القيمة المضافة} = (\text{القيمة المضافة} / \text{رقم الأعمال}) * 100\%$$

$$\text{مؤشر القيمة المضافة} = \frac{337607676.80}{83668947937.91} * 100 = 4.03 =$$

القيمة المضافة تمثل 4.03 من رقم الأعمال يعبر هذا المؤشر عن إجمالي نشاط المؤسسة بعد كل العمليات المتعلقة بالاستغلال، هناك عدة عوامل متحركة في زيادة أو تخفيض هذا المؤشر باستخدام النسب التالية: **مؤشر أعباء المستخدمين:** يقيس هذا المؤشر كم تمثل أعباء المستخدمين من القيمة المضافة، كما أنه يتحكم بزيادة أو انخفاض مؤشر القيمة المضافة.

$$\text{مؤشر أعباء المستخدمين} = (\text{اعباء المستخدمين} / \text{القيمة المضافة}) * 100\%$$

$$\text{مؤشر أعباء المستخدمين} = 33760767.80 / 11839334.06 * 100 = 35.06 =$$

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

أعباء المستخدمين تمثل 35.06 من رقم الأعمال المحقق هذا يدل بأن المؤسسة تحقق تكاملا قويا. مؤشر الضرائب و الرسوم: يقيس هذا المؤشر كم تمثل مخصصات الضرائب و الرسوم من القيمة المضافة، كما أنه يتحكم بزيادة أو انخفاض مؤشر القيمة المضافة.

$$\text{مؤشر الضرائب و الرسوم} = \left( \frac{\text{الضرائب و الرسوم}}{\text{القيمة المضافة}} \right) * 100\%$$

$$\text{مؤشر الضرائب و الرسوم} = \frac{85621483.96}{3376076767.80} * 100\% = 25.36 =$$

الضرائب و الرسوم تمثل 25.36 من رقم الأعمال المحقق هذا يدل بأن المؤسسة تحقق تكاملا قويا. نلاحظ أن نسبة مصاريف المستخدمين مرتفعة عن نسبة الضرائب و الرسوم هذا يدل بأن المؤسسة تستعمل اليد العاملة بكثير في الإنتاج.

### دراسة بعض النسب المتعلقة بالتسيير لسنة 2018:

1. مؤشر إجمالي فائض الاستغلال: يعتبر هذا المؤشر المصدر الحقيقي لأرباح المؤسسة.

$$\text{مؤشر إجمالي فائض الاستغلال} = \left( \frac{\text{إجمالي فائض الاستغلال}}{\text{رقم الأعمال}} \right) * 100\%$$

$$\text{مؤشر الهامش الإجمالي} = \frac{-306907156.68}{2825741656.53} * 100 = -10.86$$

إجمالي فائض الاستغلال يمثل 10.86 - نلاحظ أن هذا المؤشر في انخفاض دل ذلك إلى تدهور مردودية المؤسسة.

2. مؤشر النتيجة العملياتية: يعبر عن مدى دور رقم الأعمال في تحقيق النتيجة العملياتية.

$$\text{مؤشر النتيجة العملياتية} = \left( \frac{\text{النتيجة العملياتية}}{\text{رقم الأعمال}} \right) * 100\%$$

$$\text{مؤشر النتيجة العملياتية} = \frac{-1333063389.63}{2825741656.53} * 100 = -47.17$$

النتيجة العملياتية تمثل 47.17- من رقم الأعمال المحقق ضعف قدرة المؤسسة على تحقيق فائض مالي في نشاطها.

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

3. مؤشر القيمة المضافة: يقيس هذا المؤشر درجة التكامل في المؤسسة بين عملية الإنتاج ومختلف أعبائها.

$$\text{مؤشر القيمة المضافة} = (\text{القيمة المضافة} / \text{رقم الأعمال}) * 100\%$$

$$\text{مؤشر القيمة المضافة} = \frac{933208263.46}{2825741656.53} * 100 = 33.02$$

القيمة المضافة تمثل 33.02 عن اجمالي نشاط المؤسسة بعد كل العمليات المتعلقة بالاستغلال، و هناك عدة عوامل متحركة في زيادة أو تخفيض هذا المؤشر باستخدام النسب التالية :

4. مؤشر أعباء المستخدمين: يقيس هذا المؤشر كم تمثل أعباء المستخدمين من القيمة المضافة، كما أنه يتحكم بزيادة أو انخفاض مؤشر القيمة المضافة.

$$\text{مؤشر أعباء المستخدمين} = (\text{أعباء المستخدمين} / \text{القيمة المضافة}) * 100\%$$

$$\text{مؤشر أعباء المستخدمين} = \frac{933208263.46}{1208805328.94} * 100\% = 129.143$$

أعباء المستخدمين تمثل 129.143 من رقم الأعمال المحقق هذا يدل بأن المؤسسة تحقق تكاملا داخليا.  
5. مؤشر الضرائب و الرسوم: يقيس هذا المؤشر كم تمثل الضرائب والرسوم من القيمة المضافة، كما أنه يتحكم بزيادة أو انخفاض مؤشر القيمة المضافة.

$$\text{مؤشر الضرائب و الرسوم} = (\text{ضرائب و الرسوم} / \text{القيمة المضافة}) * 100\%$$

$$\text{مؤشر الضرائب و الرسوم} = \frac{933208263.46}{31310091.20} * 100\% = 3.35$$

الضرائب و الرسوم تمثل 3.35 من رقم الأعمال المحقق هذا يدل على عدم قدرة المؤسسة في سيطرة على تكاليف الضرائب و الرسوم تحقق حالة سيئة.

نلاحظ أن نسبة أعباء المستخدمين مرتفعة عن نسبة أعباء الضرائب و الرسوم هذا يدل بأن المؤسسة تستعمل اليد العاملة بشكل مرتفع في عملية الإنتاج .

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

توزيع التكاليف على أساس النشاط والوظائف:

توزيع عناصر التكاليف على أساس النشاط لسنة 2017:

جدول رقم 09: يوضح توزيع التكاليف بالمؤسسة الوطنية لأنابيب الغاز والبتترول من المشروع المنجز.

الأعباء	المبلغ الموزع	أعباء المتغيرة	أعباء الثابتة
مواد أولية مستهلكة	4198189439.78	4198189439.78	0
خدمات	393785269	393785269	0
مصاريف العمال	1183770959	1091174406.75	92596553.35
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات	220096431.03	0	220096431.03
مصاريف المالية	46683004.61	0	46683004.61
<b>المجموع</b>	<b>5648739834</b>	<b>5683149114</b>	<b>359375989</b>

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على معطيات قسم المالية والمحاسبة (أنظر الملحق 04).

➤ **تكاليف متغيرة:** الأعباء المتغيرة مرتبطة بمستوى نشاط المؤسسة الوطنية لأنابيب: مواد أولية والخدمات جزء من مصاريف العمال.

التكاليف المتغيرة الإجمالية = التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة \* حجم النشاط

حجم النشاط: هو كمية الإنتاج 136562.17 وحدة، و لدينا التكاليف المتغيرة الاجمالية 5683749114 دج و منه التكلفة المتغيرة للوحدة تساوي:

$$\text{تكلفة المتغيرة للوحدة} = 136562.17 / 5683749114 = 41620.2$$

أي أن كل وحدة منتجة تتحمل 41620.2 دج كتكلفة متغيرة، ومادامت الأعباء المتغيرة متناسبة مع حجم

النشاط فإن معادلة التكاليف المتغيرة في مؤسسة الأنابيب هي:  $CV = 41620.2 \cdot x$

تسمح لنا المعادلة بحساب مبلغ التكاليف عندما يتغير حجم النشاط، اجمالي التكاليف المتغيرة تتغير طرديا مع تغير حجم النشاط.

➤ **التكاليف الثابتة:** الأعباء التي تتحملها المؤسسة الوطنية لأنابيب بصفة دائمة ومستمرة ولا تتأثر بتقلبات

حجم النشاط: جزء من مصاريف العمال، مخصصات للاهتلاكات والمؤونات ، مصاريف المالية.

التكاليف الثابتة الإجمالية: 359375989 للمؤسسة الوطنية لأنابيب

التكلفة الثابتة للوحدة = التكاليف الثابتة الإجمالية / حجم النشاط

$$\text{التكلفة الثابتة للوحدة} = 136562.17 / 359375989 = 2631.6$$

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

تكلفة الثابتة للوحدة 2631.6 هو مقدار ما تتحمله وحدة واحدة من حجم النشاط من الأعباء الثابتة

$$\text{التكاليف الإجمالية} = 5289363845 + 35937589 = 5325301434$$

5325301434 هو مجموع التكاليف المتغيرة الإجمالية والتكاليف الثابتة الإجمالية في المؤسسة الأنايب.

توزيع عناصر التكاليف على أساس الوظائف:

جدول رقم 10: يوضح ترتيب الأعباء حسب الوظائف إلى ثابتة ومتغيرة لمؤسسة الأنايب.

الأعباء حسب الوظائف	المبلغ الموزع	الأعباء المتغيرة	الأعباء الثابتة
مصاريف الشراء	4198189439.78	4198189439.78	0
مصاريف التوزيع	393785269	393785269	0
مصاريف الإدارة والمالية	1183770959	1091174406.75	359375989
<b>المجموع</b>	<b>1997445668</b>	<b>5683149114</b>	<b>359375989</b>

المصدر: من اعداد الطلب استنادا على جدول سابق.

من خلال جدول يتضح أن مصاريف الشراء تتضمن مصاريف مشتريات من البضائع في هي كلها متغيرة لها علاقة مباشرة مع حجم النشاط، ومصاريف التوزيع متغيرة كليا ونلاحظ مصاريف الادارة والمالية تضم جزء من الاعباء المتغيرة وجزء من الأعباء الثابتة.

توزيع عناصر التكاليف على أساس النشاط لسنة 2018:

جدول رقم 11: يوضح توزيع التكاليف بالمؤسسة الوطنية لأنابيب الغاز والبترول من المشروع المنجز

### .2018 EGDPF

الأعباء	المبلغ الموزع	أعباء المتغيرة	أعباء الثابتة
مواد أولية مستهلكة	2869952786.05	2869952786.05	0
خدمات	175095700.6	88384737.86	86710962.7
مصاريف العمال	1208805328	103678752.17	1105126576.77
المخصصات الاهتلاكات والمؤونات	260315051.31	0	260315051.31
مصاريف المالية	173794897.54	0	173794897.54
<b>المجموع</b>	<b>4687963763</b>	<b>3062016276</b>	<b>1625947488</b>

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على معطيات قسم المالية والمحاسبة (أنظر الملحق رقم 05)

➤ تكاليف متغيرة: الأعباء المتغيرة مرتبطة بمستوى نشاط المؤسسة الوطنية لأنابيب: مواد أولية مستهلكة

الخدمات الخارجية الأخرى ، جزء متغير من مصاريف العمال.

حجم النشاط هو كمية الإنتاج 128464.66 ظن والتكاليف المتغيرة الاجمالية 3062016276، ومنه:

$$\text{تكلفة المتغيرة للوحدة} = 128464.66 / 3062016276 = 238017.7 \text{ دج}$$

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

أي أن كل وحدة واحدة منتجة تتحمل 238017.7 دج كتكلفة متغيرة، ومادامت الأعباء المتغيرة متناسبة مع حجم النشاط فإن معادلة التكاليف المتغيرة في مؤسسة الأنابيب هي:  $cv=238017.7.x$  تسمح لنا المعادلة بحساب مبلغ التكاليف عندما يتغير حجم النشاط، اجمالي التكاليف المتغيرة تتغير طرديا مع تغير حجم النشاط.

➤ **التكاليف الثابتة:** الأعباء التي تتحملها المؤسسة الوطنية لأنابيب بصفة دائمة ومستمرة ولا تتأثر بتقلبات حجم النشاط: جزء من مصاريف العمال ، الخدمات الخارجية ،مخصصات الاهتلاكات والمؤونات ، مصاريف المالية.

التكاليف الثابتة الإجمالية: 1625947488 للمؤسسة الوطنية لأنابيب.

تكلفة الثابتة للوحدة الواحدة =  $128464.66 / 1625947488 = 126565.8$  دج

تكلفة الثابتة 126565.8 دج هو مقدار ما تتحمله وحدة واحدة من حجم النشاط من الأعباء الثابتة.

➤ **التكاليف الإجمالية** =  $3062016276 + 1625947488 = 4687963764$

4687963764 هو مجموع التكاليف المتغيرة الإجمالية والتكاليف الثابتة الإجمالية في المؤسسة.

توزيع عناصر التكاليف على أساس الوظائف

جدول رقم 12: 1 يوضح ترتيب الأعباء حسب الوظائف إلى ثابتة ومتغيرة لمؤسسة الأنابيب.

الأعباء حسب الوظائف	المبلغ الموزع	الأعباء المتغيرة	الأعباء الثابتة
مصاريف الشراء	28699527886.05	2869952786.05	0
مصاريف التوزيع	175095700.6	88384737.86	86710962.7
مصاريف الإدارة والمالية	1642915277	103678752.17	1539236525
<b>المجموع</b>	<b>3051753886</b>	<b>3062016276</b>	<b>1625947488</b>

**المصدر:** من اعداد الطلب استنادا على جدول سابق.

تنقسم الوظائف الرئيسية في المؤسسة الوطنية لأنابيب الغاز والبتترول إلى:

- 1- عناصر تكاليف الإنتاج؛
- 2- عناصر تكاليف التسويق؛
- 3- عناصر تكاليف التمويل والادارة.



## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

جدول رقم 13: يوضح تحليل عناصر التكاليف سابقة الذكر للمؤسسة الأنابيب.

عناصر التكلفة	تصنيف حسب النوع	تصنيف حسب الوظيفة	تصنيف حسب علاقة التكلفة النشاط	تصنيف حسب التكلفة بحجم النشاط
تكلفة سلك التلحيم	مواد	إنتاجية	مباشرة	متغيرة
أجور عمال الإنتاج	أجور	إنتاجية	مباشرة	متغيرة
تكلفة مواد لف وحزم	مواد	تسويقية	مباشرة	متغيرة
صيانة الآلات	مصروفات	إنتاجية	غير مباشرة	ثابتة
أجور عمال حراسة	أجور	تسويقية	غير مباشرة	ثابتة
تكلفة إنارة	مصروفات	إنتاجية	غير مباشرة	ثابتة
التأمين على مبنى الإدارة	مصروفات	إدارية وتمويلية	غير مباشرة	ثابتة
أجور المشرفين	أجور	إنتاجية	غير مباشرة	ثابتة

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على معطيات قسم المالية والمحاسبة.

### عناصر تكاليف الإنتاج:

أ- تكلفة المواد: وتشمل كافة عناصر الاساسية التي تدخل في إنتاج الأنابيب بشكل مباشر كسلك التلحيم مادة التلحيم ولفائف فولادية ولاصقة ثلاثة طبقات؛

ب- تكلفة العمالة: كل ما يتحمله المشروع من مرتبات وأجور العاملين في مجال الانتاج ومجال الخدمات الانتاجية. 1800 عامل، 800 عامل مؤقت و 1000 عامل دائم،

ج- المصروفات الصناعية: صيانة الآلات، والإنارة والتأمين على الآلات الإنتاجية.

### عناصر تكاليف التسويق:

أ- تكلفة المواد: مواد اللف والحزم؛

ب- مصروفات: صيانة وسائل النقل الخاصة بأقسام البيع.

عناصر تكاليف إدارية وتمويلية:

أ- تكلفة مواد: معدات مكتبية مثل الأدوات الكتابة ... إلخ؛

ب- تكلفة عمالة: أجور العاملين في الأقسام الإدارية؛

ج- المصروفات: تجهيزات مثل أثاث الإدارة والتأمين عليها.

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

**المطلب الثاني: القرارات المتعلقة بالتكلفة والسعر ساعات اليد العاملة والمواد المستعملة.**  
**(1) التكاليف الفعلية:**

الجدول التالي يوضح تكلفة الحقيقية لساعات اليد العاملة بالمؤسسة الوطنية لأنابيب الغاز والبترو من مشروع المنجز في GR 2017:

ساعة للعامل/ سنويا = عدد ساعات الاسبوعية 40 ساعة \* عدد الاسبوع 52 = 2080

معدل أجر = تكلفة اجر العامل / ساعة للعامل

تكلفة أجر عامل الانتاج 100800، ساعة للعامل (سنويا) = 2080

معدل أجر الفعلي = 2080 / 100800 = 48.64

تكلفة أجر عامل انظر الملحق 06 ، و نفس العملية لباقي العمال للحصول على معدل أجر الفعلي

**جدول رقم 14: يوضح عينة من ساعات اليد العاملة الحقيقية.**

البيان	زمن الفعلي / سنويا (دج)	معدل أجر الفعلي (دج)	تكلفة الإجمالية/ دج
الانتاج	2080	48.46	100796.8
حراسة	2080	31.15	64792
المشرفين	2080	77.88	161990.4
الإدارة والمالية	2080	72.69	151195.2
المصلحة التجارية	2080	53.65	111592
الصيانة	2080	43.26	89980.8
الأمن الصناعي	2080	34.61	71988.8
النقل	2080	41.53	86382.4
مصلحة التقنية	2080	50.19	104395.2

**المصدر:** من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة (أنظر الملحق رقم 06).

من خلال الجدول التالي نلاحظ أن أكبر معدل أجر هو لعمال المشرفين بـ 77.88 دج بتكلفة إجمالية

161990.4 دج، وأقل معدل أجر هو لعمال الحراسة بـ 31.15 دج بتكلفة 64792 دج.

**جدول رقم 15: يوضح التكاليف الحقيقية لعينة من المواد الاولية بالمؤسسة الأنابيب.**

البيان	الكمية / طن	السعر/ دج	التكلفة الإجمالية / دج
سلك التلحيم	187.025	150195.615	28090334.9
مادة التلحيم	538.250	126302.666	67982409.97
مسحوق ثلاثي طبقات	76.954	385448.570	29661809.26

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

322529297.7	179994.418	1791.885	مادة كيميائية
60385279.66	289409.440	208.650	لاصقة ثلاثة طبقات
38717464.61	285259.857	135.727	ألوان زيتية
991815900	152.940	6485000 / لتر	غاز دوليون
3168599735	53155.740	59609.738	لفائف فولاذية
1109648.85	25.145	44130.000 / قطعة	قطب كهربائي
9068896.66	93493.780	97	مادة صلبة

**المصدر:** من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة (أنظر الملحق رقم 07). نظرا لاختلاف وحدات قياس الكمية سنلاحظ المواد التي وحدة قياسها طن، من خلال جدول يتضح أن أكبر كمية مستعملة هي لفائف فولاذية بـ 59609.738 طن بسعر 53155.740 دج وأقل كمية مستعملة هي مسحوق ثلاثي طبقات 76.954 طن بسعر 385448.570 دج.

### 2) التكاليف المعيارية:

**جدول رقم 16:** يوضح التكاليف المعيارية الإجمالية لعينة من ساعات اليد العاملة للمشروع المنجز GR 2017.

معدل أجر = تكلفة اجر العامل / ساعة للعامل

تكلفة أجر عامل الانتاج 106848، ساعة للعامل (سنويا) = 200

معدل أجر المعيارى = 106848 / 200 = 534.24

تكلفة أجر عامل انظر الملحق 09 ، و نفس العملية لباقي العمال للحصول على معدل أجر المعيارى

البيان	زمن المعيارى	معدل الأجر المعيارى	التكلفة الإجمالية / دج
الانتاج	200	534.2	106840
الحراسة	100	686.8	68680
المشرفين	190	903.7	171703
الإدارة والمالية	155	1393.6	216008
المصلحة التجارية	120	985.8	118296
الصيانة	95	1004.2	96403.2
الأمن الصناعي	136	561.1	76309.6
النقل	160	572.4	91584
مصلحة التقنية	182	553.09	100662.4

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

**المصدر:** من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة (أنظر الملحق رقم 09).  
من خلال الجدول نلاحظ أكبر تكلفة العمل لمصلحة التقنية بتكلفة 100662.4 بمعدل أجر 553.09  
دج، وأقل تكلفة لعمال الحراسة بتكلفة 68680 بمعدل أجر 686.8 دج.

**جدول رقم 17: يوضح التكاليف المعيارية الإجمالية لعينة من المواد الأولية للمشروع المنجز 2017.**

البيان	الكمية /طن	السعر/دج	التكلفة الإجمالية /دج
سلك التلحيم	198.246	31562220.51	6257083967
مادة التلحيم	570.545	76385035.87	4358110029
مسحوق ثلاثي طبقات	81.571	33327970.81	2718596418
مادة كيميائية	1899.398	3623933899.7	68832928
لاصقة ثلاثة طبقات	221.169	67848900.22	1500609597
ألوان زيتية	143.870	43502755.7	6258741463
غاز دوليون	6874 /لتر	1114378.51	7660237878
لفائف فولاذية	631186.322	211363554.7	1334097847
قطب كهربائي	46777.8 /قطعة	1246768703	5832109704
مادة صلبة	102.82	10189812.2	1047716490

**المصدر:** من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة (أنظر الملحق رقم 10).  
نظرا لاختلاف وحدات قياس الكمية سنلاحظ المواد التي وحدة قياسها طن، من خلال الجدول يتضح أن أكبر كمية مستعملة هي لفائف فولاذية بـ 631186.322 طن بسعر 211363554.7 دج وأقل كمية مستعملة هي مادة مسحوق ثلاثي طبقات 81.571 طن بسعر هو 33327970.81 دج.  
مقارنة بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية من أجل اتخاذ القرارات:

الانحرافات في أجر اليد العاملة: الإخلال بشروط إعداد الزمن المعياري في أي مرحلة من مراحل إعداد الأجر، اختلاف مهارة وكفاءة العمال المستخدمين عن المهارة والكفاءة المطلوبة حيث أن أي اختلاف في مزيج العمال من حيث الكفاءة والمهارة للعمليات الإنتاجية يؤدي إلى جود انحرافات.

**جدول رقم 18: يوضح فروقات التكاليف اليد العاملة.**

العمال	التكلفة المقدره الإجمالية /دج	الفرق	
		+	-
الانتاج	106840	6043.2	
الحراسة	68680	3888	
المشرفين	171703	9712.6	
		100796.8	161990.4

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

	64812.8	151195.2	216008	الإدارة والمالية
	107104	11192	118296	المصلحة التجارية
13671.2		89980.8	76309.6	الصيانة
	4319.8	71989.8	76309.6	الأمن الصناعي
	5201.6	86382.4	91584	النقل
3732.8		104395.2	100662.4	مصلحة التقنية

**المصدر:** من اعداد الطالب استنادا على مصلحة المالية والمحاسبة.

من خلال الجدول يتبين لنا بأن المؤسسة أغلب تقديراتها كانت أكبر من التكلفة الفعلية، هذا يدل أن المؤسسة قد نجحت في تقليص تكاليفها وبالتالي تحصلت على فرق أي إيجابي قدره 201082 وكانت معظم تقديراتها أقل من التكلفة الفعلية، ونلاحظ أيضا أن المؤسسة لديها انحرافات سالبة مقدرة ب 25739.5887 لدى عمال الصيانة و مصلحة التقنية. عند وقوع الانحرافات تتخذ المؤسسة مجموعة من القرارات:

- تصريح أو تقليل عدد من العمال مؤقتين (عمال عقود التشغيل)؛
- الزيادة في حجم المبيعات؛
- الغاء المكافآت وعلاوات؛
- الغاء الساعات الإضافية لتجنب زيادة في الأجر العادي؛
- تباعد بين تعويضات الخبرة المهنية؛
- إجراء الرقابة الداخلية لتقليل من المصاريف غير الضرورية؛
- وضع هيكل لها يساعد على التأكد بأن ما يدفع من أجر يتناسب مع حجم العمل؛
- تحديد مستوى الكفاءة لكل عامل.

### جدول رقم 19: يوضح فروقات التكاليف للمواد الأولية.

المادة الأولية	وحدة القياس	التكلفة المعيارية	التكلفة الفعلية	الفرق	
				-	+
سلك التلحيم	طن	31562220.51	28090334.9	3471885.61	
مادة التلحيم	طن	7685035.87	67982409.97	60297374.1	
مسحوق ثلاثي طبقات	طن	33327910.81	29661809.26	3666101.55	
مادة كيميائية	طن	362393899.7	322529297.7	39864602	
لاصقة ثلاثة طبقات	طن	67848900.22	60385279.66	7463620.56	
ألوان زيتية	طن	43502755.7	3817464.61	39685291.09	

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

990701521.5		991815900	1114378.51	لتر	غاز دوليون
2957236180		3168599735	211363554.7	طن	لفائف فولاذية
	1245659054	1109648.85	1246768703	طن	قطب كهربائي
	1120915.54	9068896.66	10189812.2	قطعة	مادة صلبة

**المصدر:** من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة.

**ملاحظة:** إن أغلب المواد الأولية التي تستعملها المؤسسة حوالي 80% تستوردها من الخارج، وبالتالي فأسعارها تخضع للسوق العالمي إضافة إلى فروقات سعر الصرف.

من خلال الجدول السابق يتبين لنا بأن المؤسسة أغلب تقديراتها كانت أكبر من التكلفة الفعلية، هذا يدل أن المؤسسة قد نجحت في تقليص تكاليفها أثناء العملية الإنتاجية وبالتالي تحصلت على فرق إيجابي في كان تقديراتها أقل من التكلفة الفعلية، في حالة أن المؤسسة قد تحملت تكاليف حقيقية أكبر من التكاليف المقدرة دل هذا أنها في حالة سيئة، مما يجعل المؤسسة تتخذ مجموعة من القرارات:

- تخزين فائض من المواد الأولية الأساسية في عملية الإنتاج؛
- تأهيل العمال إلى كيفية استغلال الأمثل للمواد؛
- خلق قوة المساومة عند الموردين؛
- العقلانية في استهلاك المواد المستعملة؛
- تحقيق أقصى ربح من المبيعات؛
- تجنب الاستهلاك الزائد من المواد المستعملة؛
- تجنب التعامل مع موردين غير مصرح لهم؛
- تجنب تسديد الموردين خلال فترة تعجيل الدفع من أجل الاستفادة من الخصومات المتاحة؛
- تخفيض الانتاج في حالة ارتفاع اسعار المواد المستعملة.

**المطلب الثالث: تحليل انحرافات اليد العاملة المباشرة والمواد الأولية لسنة 2017.**

**جدول رقم 20: يوضح انحراف الاجمالي لليد العاملة المباشرة.**

العمال	التكلفة الفعلية الإجمالية/دج	التكلفة المعيارية الإجمالية
مجموع التكاليف	842713.6	15692706837
الانحراف الإجمالي		-1569189412

**المصدر:** من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة.

نلاحظ من خلال الجدول أن التكلفة الفعلية الإجمالية أقل من التكلفة المعيارية الإجمالية مما جعل المؤسسة تحقق انحراف إجمالي للعمال قدره -1569189412- فإن هذا الانحراف الذي حققته المؤسسة مقبول.

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

أولاً: طريقة التحليل الثنائي لانحرافات الأجور:

انحراف في المعدل يظهر نتيجة التعديل التعاقدى للأجور أو الأعباء الاجتماعية، أن اللجوء إلى الساعات الإضافية يؤثر على المعدل الحقيقي مما يكلف أجور أكبر.

1. الانحراف المشترك مع انحراف المعدل:

جدول رقم 21: يوضح انحراف المعدل الأجر اليد العاملة المباشرة.

العمال	معدل الفعلي	معدل المعياري	*الزمن الفعلي	انحراف معدل
الانتاج	48.46	534.2	2080	-1010339.2
الحراسة	31.15	686.8	2080	-1363752
المشرفين	77.88	903.7	2080	-1717705.6
الإدارة والمالية	72.69	1393.6	2080	-2747492.8
المصلحة التجارية	53.65	985.8	2080	-1938872
الصيانة	43.26	1004.2	2080	-1998755.2
الأمن الصناعي	34.61	561.1	2080	-1095099.2
النقل	41.53	572.4	2080	-1104209.6
مصلحة التقنية	50.19	553.09	2080	-1046032
المجموع انحراف المعدل				-9597818.4

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية.

نلاحظ من خلال الجدول أن أكبر معدل فعلي حققه عمال المشرفين يقدر بـ 77.88 ونجد أقل معدل فعلي عند عمال الحراسة يقدر بـ 31.15 ونلاحظ أن أكبر معدل معياري حققه عمال الإدارة المالية يقدر بـ 1393.6 وأقل معدل معياري حققه عمال الانتاج يقدر بـ 534.2، وكما نلاحظ أن انحرافات المعدل الأجر في اليد الذي حققته المؤسسة ملائم في أغلب العمال المؤسسة يقدر بـ -9597818.4 فهذا في صالح المؤسسة.

جدول رقم 22: يوضح انحراف زمن صافي لليد العاملة المباشرة.

العمال	زمن الفعلي	زمن المعياري	*معدل المعياري	انحراف زمن صافي
الانتاج	2080	200	534.2	1004296
الحراسة	2080	100	686.8	1359864
المشرفين	2080	190	903.7	1707993
الإدارة والمالية	2080	115	1393.6	2738424
المصلحة التجارية	2080	120	985.8	1932168

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

1993337	1004.2	95	2080	الصيانة
1090778.4	561.1	136	2080	الأمن الصناعي
1099008	572.4	160	2080	النقل
1049764.82	553.09	182	2080	مصلحة التقنية
13975633.22	مجموع انحراف زمن صافي			

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة.

نلاحظ من خلال الجدول أن الزمن الفعلي ثابت ونجد أكبر زمن معياري حققه عمال الانتاج يقدر بـ 200 وأقل زمن معياري حققه عمال الصيانة يقدر بـ 95، ونلاحظ أيضا أن المؤسسة حققت انحراف زمن صافي لليد العاملة غير ملائم في أغلب عمالها يقدر بـ 13975633.22 فهذا في غير صالح المؤسسة.

### 2. الانحراف المشترك مع انحراف الزمن:

جدول رقم 23: يوضح انحراف الزمن الأجر اليد العاملة المباشرة 01.

العمل	معدل الفعلي	معدل المعياري	الزمن المعياري	انحراف الزمن
الانتاج	48.46	534.2	200	-97148
الحراسة	31.15	686.8	100	-65565
المشرفين	77.88	903.7	190	-156905.8
الادارة والمالية	72.69	1393.6	115	-151904.65
المصلحة التجارية	53.65	985.8	120	-111858
الصيانة	43.26	1004.2	95	-91289.3
الأمن الصناعي	34.61	561.1	136	-71602.64
النقل	41.53	572.4	160	-84939.2
المصلحة التقنية	50.19	553.09	182	-91527.8
مجموع انحراف الزمن				-922740.39

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة.

نلاحظ من خلال الجدول أن أكبر معدل فعلي حققه عمال المشرفين يقدر بـ 77.88 وأقل معدل فعلي حققه عمال الحراسة يقدر بـ 31.15، ونلاحظ أن أكبر معدل معياري حققه عمال الادارة و المالية وأقل معدل معياري حققه عمال الانتاج يقدر بـ 534.2 ونلاحظ أيضا أن المؤسسة حققت انحراف زمن الأجر اليد العاملة ملائم ويقدر بـ -922740.39 فهذا في صالح المؤسسة.



## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

جدول رقم 24: يوضح انحراف الزمن الأجر اليد العاملة المباشرة 02.

العمل	الزمن الفعلي	الزمن المعياري	*معدل الفعلي	انحراف الزمن
الانتاج	2080	200	48.46	91104.8
الحراسة	2080	100	31.15	61677
المشرفين	2080	190	77.88	147193.2
الادارة والمالية	2080	115	72.69	142835.85
المصلحة التجارية	2080	120	53.65	105154
الصيانة	2080	95	43.26	85871.1
الأمن الصناعي	2080	136	34.61	67281.84
النقل	2080	160	41.53	79737.6
المصلحة التقنية	2080	182	50.19	103792.92
مجموع انحراف الزمن				884648.31

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة.

نلاحظ من خلال الجدول أن الزمن الفعلي ثابت في جميع العمال، وكما نلاحظ أن أكبر زمن معياري حققه عمال الانتاج يقدر ب 200 وأقل زمن معياري حققه عمال الصيانة يقدر ب 95 ونلاحظ أيضا أن المؤسسة حققت انحراف زمن اليد العاملة غير ملائم ويقدر ب 884648.31 + فهذا في غير صالح المؤسسة.

ثانياً: طريقة التحليل الثلاثي لانحرافات الأجور:

- يتم انحراف السعر عن تغيير معدل على أساس الزمن الفعلي وليس المعياري.

جدول رقم 25: يوضح انحراف الأجر اليد العاملة المباشرة.

العمل	معدل الفعلي	معدل المعياري	الزمن المعياري	انحراف معدل الأجر
الانتاج	48.46	534.2	200	-97148
الحراسة	31.15	686.8	100	-65565
المشرفين	77.88	903.7	190	-156905.8
الادارة والمالية	72.69	1393.6	115	-151904.65
المصلحة التجارية	53.65	985.8	120	-111858
الصيانة	43.26	1004.2	95	-91289.3
الأمن الصناعي	34.61	561.1	136	-71602.64
النقل	41.53	572.4	160	-84939.2
المصلحة التقنية	50.19	553.09	182	-91527.8

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

-9227440.39

مجموع انحراف معدل الأجر

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة.

نلاحظ من خلال الجدول أن أكبر معدل فعلي حققه عمال المشرفين يقدر بـ 77.88 وأقل معدل فعلي يقدر بـ 31.15 حققه عمال الحراسة، وكما نلاحظ أن أكبر معدل معياري حققه عمال الإدارة و المالية يقدر بـ 1393.6 وأقل معدل معياري حققه عمال الانتاج يقدر بـ 534.2، ونلاحظ أيضا أن المؤسسة حققت انحراف زمن لليد العاملة ملائم في أغلب العمال ويقدر بـ 91527.8- فهذا في صالح المؤسسة. تحليل انحرافات المواد الأولية المباشرة:

انحراف السعر: أن المؤسسة تستورد من الخارج اغلب المواد الأولية التي تستعملها في دورة الانتاج فالتالي فالأسعار تخضع للأسواق العالمية مما يجعلها تتعرض لتقلبات الاسعار، بالإضافة إلى اسباب داخلية راجعة إلى زيادة تكاليف النقل المواد. في فترة ما بين 2016-2018 شهدت أسعار المواد استقرارا عالميا. انحراف الكمية: الاستهلاك الغير عقلاني للمواد وهذا ناتج عن عدم كفاءة العمال مما يؤدي إلى اتلاف المواد الأولية.

جدول رقم 26: يوضح انحرافات سعر المواد أولية المباشرة.

المواد	السعر الفعلي /دج	السعر المعياري / دج	انحراف السعر / دج
سلك التلحيم	150195.615	159207.351	-9011.736
مادة التلحيم	126302.666	133880.826	-7578.16
مسحوق ثلاثي طبقات	385448.570	408575.083	-23126.513
ماد كيميائية	179994.418	190794.083	-10799.665
لاصقة ثلاثة طبقات	289409.440	306774.0064	-17364.5664
الوان زيتية	28529.857	302375.448	-273845.591
غاز دوليون	152.940	162.115	-9.175
لفائف فولاذية	53155.740	3345.084	49810.656
قطب كهربائي	25.145	26.653	-1.508
مادة صلبة	93493.780	99103.406	-5609.626
المجموع	1449438.17	1604244.06	-154805.89

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة (أنظر الملحق 10-09).

نلاحظ من خلال الجدول أن أكبر سعر فعلي حققه مسحوق ثلاثي طبقات يقدر بـ 385448.570 وأقل سعر فعلي حققه قطب كهربائي يقدر بـ 25.145، وكما نلاحظ أن أكبر سعر معياري حققه مسحوق ثلاثي طبقات يقدر بـ 408575.083 وأقل سعر معياري حققه قطب كهربائي يقدر بـ 26653 ونلاحظ

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

أيضا من خلال الجدول أن السعر المعياري أكبر من السعر الفعلي أي أن المؤسسة قد نجحت في تقليص تكاليف المواد وبالتالي تحصلت فرق إيجابي، فهذا يعني أن المؤسسة امكانيات جيدة نظرا لظروف السوق وفي هذه الحالة بالذات فإن قسم الشراء قد أحسن إمكانية، أي أن ارتفاع الأسعار غير المنتظر والذي لا يتحكم فيه مسؤولو المشتريات، كان أكبر من ارتفاع التكاليف الفعلية .

**ملاحظة :** تقدر المؤسسة المواد الاولية المستعملة عن طريق المشتريات.

### جدول رقم 27: يوضح انحراف كمية المواد الأولية المباشرة.

المواد	الكمية الفعلية	الكمية المعيارية	انحراف الكمية
سلك التلحيم	187.025	198.246	-11.221
مادة التلحيم	538.250	570.545	-32.295
مسحوق ثلاثي طبقات	76.954	81.571	-4.617
مادة كيميائية	1791.885	1899.398	892.487
لاصقة ثلاثة طبقات	208.650	221.169	-12.519
الوان زيتية	135.727	143.870	-8.143
غاز دوليون	6485000	6874	6478126
لفائف فولاذية	59609.738	631186.322	-571576.584
قطب كهربائي	44130.000	46777.8	-2647.8
مادة صلبة	97	102.82	-5.82
<b>المجموع</b>	<b>6591775.23</b>	<b>688055.741</b>	<b>5903719.489</b>

**المصدر:** من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة (أنظر الملحق 10)

من خلال الجدول نلاحظ أن أكبر كمية هي مادة غاز دوليون يقدر بـ 6485000 طن وأقل كمية هي مادة مسحوق ثلاثي طبقات يقدر بـ 76.954 طن، ويلاحظ أن أكبر كمية معيارية هي مادة لفائف فولاذية تقدر بـ 631186.322 طن وأقل كمية معيارية هي مادة مسحوق ثلاثي طبقات يقدر بـ 81.571 طن، ونلاحظ أيضا من خلال الجدول أن الكميات المعيارية أكبر من الكميات الفعلية أي أن المؤسسة قد نجحت في تقليص تكاليف المواد وبالتالي تحصلت فرق إيجابي، فهذا يعني أن المؤسسة امكانيات جيدة.

### أولاً: طريقة التحليل الثنائي للمواد الأولية المباشرة:

- وطبقا لهذه الطريقة يتحدد كل من انحرافي انحراف السعر وانحراف الكمية الصافي.
- 1) الانحراف المشترك مع انحراف السعر:** يتم انحراف السعر عن الفرق الأسعار على أساس الكميات الفعلية وليس المعيارية.

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

جدول رقم 28: يوضح انحراف سعر المواد أولية.

المواد	فرق سعر	*الكمية الفعلية	انحراف السعر / دج
سلك التلحيم	-9011.736	187.025	-1685419.925
مادة التلحيم	-7578.16	538.250	-4078944.62
مسحوق ثلاثي طبقات	-23126.513	76.954	-177677.681
ماد كيميائية	-10799.665	1791.885	-19351757.72
لاصقة ثلاثة طبقات	17364.5664	208.650	3623116.779
ألوان زيتية	-273845.591	135.727	-37168240.53
غاز دوليون	-9.175	6485000	-59499875
لفائف فولاذية	49810.656	59609.738	2969200154
قطب كهربائي	-1.508	44130.000	-66548.04
مادة صلبة	-5609.626	97	-544133.722
المجموع	-154805.89	6591775.23	-2850250674

المصدر: الجدول سابق من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية ومالية.

نلاحظ من خلال الجدول أن أكبر فرق في سعر حقيقته مادة الالوان زيتية يقدر بـ -273845.591 وأقل فرق في سعر حقيقته مادة قطب كهربائي يقدر بـ -1.508 ونلاحظ أيضا من خلال الجدول أن المؤسسة حققت انحراف سعر المواد الأولية ملائم في أغلب المواد يقدر بـ -2850250674 إلا في المادتين لاصقة ثلاثة طبقات ولفائف فولاذية كان انحراف سعر غير ملائم يقدر بـ 2972823271.

- يتم انحراف الكمية عن فرق الكمية على أساس سعر المعياري وليس الفعلي.

جدول رقم 29: يوضح انحراف الكمية المواد الأولية.

المواد	فرق في الكمية	سعر المعياري / دج	انحراف الكمية الصافي
سلك التلحيم	-11.221	159207.351	-1786465.686
مادة التلحيم	-32.295	133880.826	-4323681.276
مسحوق ثلاثي طبقات	-4.617	408575.083	-1886391.158
مادة كيميائية	892.487	190794.083	170281238.8
لاصقة ثلاثة طبقات	-12.519	306774.0064	-3840503.786
الوان زيتية	-8.143	302375.448	-2462243.273
غاز دوليون	6478126	162.115	1050201396
لفائف فولاذية	-571576.584	3345.084	-1911971686

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

-70571.8134	26.653	-2647.8	قطب كهربائي
-576781.8229	99103.406	-5.82	مادة صلبة
-804549299	1604244.06	5904719.489	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة.

نلاحظ من خلال الجدول سابق أن أكبر فرق في كمية هي مادة لفائق فولاذية -571576.584 وأقل فرق في كمية هي -4.164 ونلاحظ أيضا من خلال الجدول أن المؤسسة حققت انحراف الكمية المواد الأولية ملائم في أغلب المواد ويقدر بـ -80454929 فهذا في صالح مؤسسة، وكما حققت انحراف الكمية غير ملائم في مادة كيميائية وغاز دوليون.

### 3. الانحراف المشترك مع انحراف الكمية:

• طبقا لهذه الطريقة يتم تحديد كل من انحرافي السعر الصافي والكمية.

يتم انحراف السعر الصافي عن التغير الأسعار على أساس الكميات المعيارية.

### جدول رقم 30: يوضح انحراف السعر الصافي للمواد الأولية.

المواد	فرق في سعر	*الكمية المعيارية	انحراف السعر الصافي
سلك التلحيم	-9011.736	198.246	-1786540.615
مادة التلحيم	-7578.16	570.545	-4323681.297
مسحوق ثلاثي طبقات	-23126.513	81.571	-1886452.792
مادة كيميائية	-10799.665	1899.398	-20512862.1
لاصقة ثلاثة طبقات	17364.5664	221.169	3840503.786
الوان زيتية	-273845.591	143.870	-39398165.18
غاز دوليون	-9.175	6874	-63068.95
لفائف فولاذية	49810.656	631186.322	3143980476
قطب كهربائي	-1.508	46777.8	-70540.9224
مادة صلبة	-5609.626	102.82	-576781.7453
المجموع	-154805.89	688055.741	-3079202886

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة.

نلاحظ من خلال الجدول أن أكبر فرق في سعر حققته مادة الالوان زيتية يقدر بـ -273845.5664 وأقل فرق في سعر حققته مادة قطب كهربائي يقدر بـ -1.508 ونلاحظ أيضا من خلال الجدول أن المؤسسة حققت انحراف السعر الصافي ملائم في أغلب المواد يقدر بـ -3079202886 فهذا في صالح المؤسسة.

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

- يتم انحراف الكمية عن تغيير الكمية على أساس سعر الفعلي.

### جدول رقم 31: يوضح انحراف الكمية للمواد الأولية.

المواد	الفرق في الكمية	*سعر الفعلي/ دج	انحراف الكمية
سلك التلحيم	-11.221	150195.615	-1685344.996
مادة التلحيم	-32.295	126302.666	-4078944.598
مسحوق ثلاثي طبقات	-4.617	385448.570	-1779616.048
مادة كيمياوية	892.487	179994.418	160642678.1
لاصقة ثلاثة طبقات	-12.519	289409.440	-3623116.779
الوان زيتية	-8.143	28529.857	-232318.6256
غاز دوليون	6478126	152.940	990764590.4
لفائف فولاذية	-571576.584	53155.740	-3038257629
قطب كهربائي	-2647.8	25.145	-66578.931
مادة صلبة	-5.82	93493.780	544133.7996
المجموع	5904719.489	1449438.17	-1897772147

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة.

نلاحظ من خلال الجدول أن أكبر فرق في الكمية حققته مادة لفائف فولاذية تقدر بـ -571576.584 طن وأقل فرق في الكمية حققته مادة الصلبة يقدر بـ -5.82 طن ونلاحظ أيضا من خلال الجدول أن المؤسسة حققت انحراف كمية المواد الأولية ملائم في أغلب المواد الأولية ويقدر بـ -1897772147 فهذا في صالح المؤسسة وحققت انحراف غير ملائم في مادة كيمياوية ومادة صلبة.

### ثانياً: طريقة التحليل الثلاثي:

✓ تعتبر طريقة التحليل الثلاثي بمثابة تطوير لأسلوب التحليل الثنائي استهدف التغلب على القصور الأخير عن الوفاء بمتطلبات الرقابة من حيث التحديد الوثيق للمسؤولية عن انحراف السعر أو الكمية. يترتب على ذلك إمكانية تحليل المواد المباشرة ثلاثياً بتطبيق انحراف السعر، انحراف الكمية، الانحراف المشترك.

✓ يتم انحراف السعر الصافي عن تغيير الأسعار على أساس الكميات المعيارية.

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

جدول رقم 32: يوضح انحراف الصافي للمواد الأولية.

المواد	الفرق في سعر	*الكمية المعيارية	انحراف السعر الصافي
سلك التلحيم	-9011.736	198.246	-1786540.615
مادة التلحيم	-7578.16	570.545	-4323681.297
مسحوق ثلاثي طبقات	-23126.513	81.571	-1886452.792
مادة كيمياوية	-10799.665	1899.398	-20512862.1
لاصقة ثلاثة طبقات	17364.5664	221.169	3840503.786
الوان زيتية	-273845.591	143.870	-39398165.18
غاز دوليون	-9.175	6874	-63068.95
لفائف فولاذية	49810.656	631186.322	3143980476
قطب كهربائي	-1.508	46777.8	-70540.9224
مادة صلبة	-5609.626	102.82	-576781.7453
المجموع	-154805.89	688055.741	-3079202886

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة.

نلاحظ من خلال الجدول أن أكبر فرق في سعر حقيقته مادة الالوان زيتية يقدر -273845.591 وأقل فرق في سعر حقيقته مادة 1.508- ونلاحظ ايضا من خلال الجدول أن المؤسسة حققت انحراف السعر الصافي ملائم في أغلب المواد الأولية ويقدر -3079202886 فهذا في صالح المؤسسة، وحققت انحراف غير ملائم في المادتين فقط لاصقة ثلاثة طبقات ولفائف فولاذية.

- يتم انحراف الكمية الصافي عن تغيير الكمية على أساس سعر المعياري.

## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

جدول رقم 33: يوضح انحراف الكمية الصافي للمواد الأولية:

المواد	الفرق في الكمية	سعر المعياري/ دج	انحراف الكمية الصافي
سلك التلحيم	-11.221	159207.351	-1786465.686
مادة التلحيم	-32.295	133880.826	-4323681.276
مسحوق ثلاثي طبقات	-4.617	408575.083	-1886391.158
مادة كيميائية	892.487	190794.083	170281238.8
لاصقة ثلاثة طبقات	-12.519	306774.0064	-3840503.786
الوان زيتية	-8.143	302375.448	-2462243.273
غاز دوليون	6478126	162.115	1050201396
لفائف فولاذية	-571576.584	3345.084	-1911971686
قطب كهربائي	-2647.8	26.653	-70571.8134
مادة صلبة	-5.82	99103.406	-576781.8229
<b>المجموع</b>	<b>5904719.489</b>	<b>1604244.06</b>	<b>-804549299</b>

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة.

نلاحظ من خلال الجدول أن أكبر فرق في الكمية حققته مادة لفائف فولاذية يقدر بـ -571576.584 وأقل فرق في الكمية حققته مادة صلبة يقدر بـ -5.82 ونلاحظ أيضا من خلال الجدول أيضا أن المؤسسة حققت انحراف كمية ملائم في أغلب المواد الأولية ويقدر بـ -804549299 فهذا في صالح المؤسسة وحققت انحراف غير ملائم في المادتين فقط مادة الكيماوية وغاز دوليون.

- يتم الانحراف المشترك سعر عن تغيير الأسعار على أساس التغير في الكمية.

جدول رقم 34: يوضح الانحراف المشترك للمواد الأولية.

المواد	الفرق في السعر	الفرق في الكمية	الانحراف المشترك
سلك التلحيم	-9011.736	-11.221	101120.6897
مادة التلحيم	-7578.16	-32.295	244736.6772
مسحوق ثلاثي طبقات	-23126.513	-4.617	106775.1105
مادة كيميائية	-10799.665	892.487	-96385606.617
لاصقة ثلاثة طبقات	17364.5664	-12.519	-217387.0068
الوان زيتية	-273845.591	-8.143	2229924.648
غاز دوليون	-9.175	6478126	59436806.05
لفائف فولاذية	49810.656	-571576.584	-284706046



## الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة الأنابيب الحلزونية للغاز بولاية غرداية

3992.8824	-2647.8	-1.508	قطب كهربائي
32648.02332	-5.82	-5609.626	مادة صلبة
-319153036	5904719.489	-154805.89	المجموع

المصدر: الجدول السابق من إعداد الطالب استنادا على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة.

نلاحظ من خلال الجدول أن أكبر فرق في سعر حقيقته مادة الالوان زيتية يقدر -273845.591 وأقل فرق في سعر حقيقته مادة 1.508-، وأكبر فرق في الكمية حقيقته مادة لفائف فولاذية يقدر بـ -571576.584 وأقل فرق في الكمية حقيقته مادة صلبة يقدر بـ 5.82- نلاحظ من خلال الجدول أن المؤسسة حققت انحراف غير ملائم في مادة سلك التلحيم ومادة التلحيم ومسحوق ثلاثي طبقات والوان زيتية وغاز دوليون وقطب كهربائي والمادة صلبة، وانحراف ملائم في مادة كيميائية ولاصقة ثلاثة طبقات ولفائف فولاذية ومنه حققت انحراف المشترك يقدر بـ -319153036 بإشارة سالبة أي الانحراف المشترك دائن.

### خلاصة الفصل الثاني:

من خلال الدراسة الميدانية تطرقنا إلى لمحة تاريخية عن المؤسسة الوطنية لصناعة الأنابيب كم تم التعريف بالمؤسسة محل الدراسة وكذلك الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأنابيب وكذلك تمكنا من تحديد الانحرافات داخل المؤسسة والتعرف على أهم التكاليف الموجودة في المؤسسة، من خلال هذه التكاليف حدد انحراف المواد الأولية واليد العاملة وتحليلها من أجل اتخاذ القرار عن طريق تطبيق محاسبة التكاليف المعيارية.

الخطمة

### الخاتمة:

أن تطبيق التطور والتقدم الذي يشهده العالم يفرض على الجميع واقعا جديدا لا بد من مواكبته، مما أدى إلى ضرورة وجود مفاهيم جديدة وطرق حديثة تمكن من إيجاد الحلول المناسبة لمختلف المشاكل التي تعاني منها المؤسسة خصوصا ما يتعلق منها بجانب الرقابة، ولعل من أهم التحديات التي تواجه المسير في هذا المجال لتحقيق أهداف المؤسسة هي محاولة إيجاد طرق لضمان عملية رقابية ناجحة والتي لا يمكن تحقيقها الا بوجود معلومات دقيقة.

لقد أثبتت المحاسبة المعيارية دورا هاما في مساعدة المسيرين في اتخاذ قرارات التسيير وخاصة مجال تحديد و ضبط التكاليف، و قد تبين لنا من خلال الدراسة النظرية والميدانية السابقة أنه بوجود محاسبة التكاليف المعيارية في المؤسسة تمكن المسير من معرفة الانحرافات التي تساعده على اتخاذ القرارات التصحيحية و تساهم في التحكم في الوظائف بشكل دقيق و من خلال مقارنة الجانب الميداني بالجانب النظري و التي أظهرت غياب محاسبة التكاليف المعيارية من واقع المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وأن نسبة كبيرة من مسؤولين هذه المؤسسة ليس لديهم المعلومات الكافية المتعلقة بأسس وطرق المحاسبة المعيارية فضلا عن إدراك دورها و أهميتها في مراقبة التسيير.

نتحصل في الاخير إلى جملة من النتائج التي من خلالها يمكن إثبات أو نفي فرضيات البحث ومن ثم الإجابة على إشكالية البحث المطروحة.

### نتائج الدراسة:

- نظام محاسبة المعيارية لها علاقة قوية مع نظام الموازنات التقديرية في تحديد الانحرافات.
- للمحاسبة المعيارية أهمية كبيرة في اكتشاف الانحرافات والفروقات التي تساعد المسير على اتخاذ القرارات التصحيحية.
- يرتبط تحليل الانحرافات بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكلفة المعيارية وتشخيص مسبباتها والاشخاص المسؤولين عنها.
- تعمل المحاسبة المعيارية على خلق العقلانية في استهلاك المواد الأولية.
- تطبيق محاسبة التكاليف المعيارية يمكن من زيادة مستوى الرقابة على الإداء المالي بالمؤسسة.
- انطلاقا من الدراسة التطبيقية اتضح صعوبة تطبيق محاسبة التكاليف المعيارية في المؤسسة الوطنية لصناعة الأنابيب.
- تستخدم مؤسسة الوطنية لصناعة الأنابيب على نظام الموازنات التقديرية.
- استرداد نسبة كبير من المواد الأولية المستورد من الخارج والتي تفوق في بعض الأحيان النسبة قيمة المضافة.

- عدم تحكم المؤسسة الوطنية لصناعة الأنابيب في تكلفة منتجاتها بسبب التغيرات أسعار المواد الأولية لأنها مرتبطة سوق العالمية وسعر.
- عدم استخدام المؤسسة الوطنية لصناعة الأنابيب طريقة علمية واضحة في تحديد مختلف التكاليف.
- عدم الاعتماد على التكاليف المعيارية في اتخاذ القرارات الادارية المتعلقة بالإنتاج والبيع؛
- عدم التحكم المؤسسة الوطنية لصناعة الأنابيب في التكاليف المواد الأولية واجور المستخدمين.

### اختبار الفرضيات:

- بالنسبة للفرضية الأولى التي تنص على أن " محاسبة المعيارية جزء من نظام معلومات محاسبة التكاليف وله علاقة قوية مع نظام الموازنات التقديرية في تحديد الانحرافات" قد توصل إلى صحة هذا الافتراض من خلال الدراسة حيث وجدنا أن نظام محاسبة التكاليف المعيارية هي جزء من نظام معلومات محاسبة التكاليف يساعد في تحديد البيانات، وتربطه علاقة قوية مع نظام الموازنات التقديرية في اكتشاف الانحرافات وتقييم الاداء.
- تم التأكد من صحة الفرضية الثانية " تساهم محاسبة التكاليف المعيارية في اكتشاف الانحرافات والفروقات التي تساعد المسير على اتخاذ القرارات التصحيحية" أثبتت صحة الفرضة من خلال النتيجة أن للمحاسبة المعيارية دورا كبيرا في اكتشاف الانحرافات والفروقات ومعرفة اسبابها التي تساعد المسير على اتخاذ القرارات التصحيحية من اجل تجنب ظواهر الاسراف وهدر الاموال.
- بالنسبة للفرضة الثالثة التي تنص على أن «يتم مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية من أجل قياس الانحرافات وتشخيص مسبباتها» قد توصل إلى صحة هذه الفرضة وجدنا أن الرقابة والمتابعة وتقييم الاداء يتم وفق تحليل الانحرافات عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية والتي لها دورا فعالا داخل المؤسسة.
- اما الفرضية الرابعة التي تنص على أن" تستخدم مؤسسة الأنابيب بدائل عن لنظام محاسبة التكاليف المعيارية «قد توصل إلى صحة هذا الافتراض من خلال الدراسة أن مؤسسة الوطنية لصناعة الأنابيب تعتمد على نظام الموازنات التقديرية في الرقابة وتقييم الاداء.

### الاقتراحات:

- من خلال النتائج المذكورة يمكن اقتراح التوصيات:
- ضرورة إنشاء قسم خاص بمحاسبة التكاليف
- ضرورة تطبيق محاسبة التكاليف المعيارية لأنه يعمل على توفير المعلومات الدقيقة لاتخاذ القرارات الصائبة
- ضرورة القيام بتكوين المسؤولين في المؤسسة من أجل التعرف بمحاسبة المعيارية وأهميتها وكيفية استخدامها.

- استخدام التكاليف المعيارية في اتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد اسعار بيع المنتجات.
- توعية المؤسسة بأهمية وضع معايير للتكلفة في مجال الرقابة.
- زيادة مستوى الرقابة على الاداء المالي بالمؤسسة باستخدام محاسبة التكاليف المعيارية.
- أهمية تبني محاسبة التكاليف المعيارية نظرا لدورها الرقابي على الموارد والادارة الجيدة لتكاليف.

### آفاق البحث:

- مساهمة التحكم في التكاليف الاقتصادية باستخدام محاسبة التكاليف المعيارية.
- استخدام محاسبة التكاليف المعيارية لتحقيق رقابة فعالة على الإداء.
- حرص على تطبيق التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في المؤسسة.
- تقييم الاداء عن طريق محاسبة التكاليف المعيارية وسيلة من وسائل التخطيط.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: الكتب:

1. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2011
2. حسن على مشرقي، نظرية القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 1997
3. حسين ياسين طعمة، نظرية اتخاذ القرارات (أسلوب كمي تحليلي)، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010
4. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف (تخطيط ورقابة)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2012
5. خليل محمد العزاوي، إدارة اتخاذ القرار الإداري، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، 2006
6. رابح سرير عبد الله، القرار الإداري، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2012
7. صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورد، مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان 2013
8. عبد الحى مرعى، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993
9. على حسين، نظرية القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2013،
10. لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف منهاج علمي وتطبيقي، طبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2013
11. نواف فخر، خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، الناشر الدار العلمية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2003
12. نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009
13. نوال عبد الكريم الأشهب، اتخاذ القرارات الإدارية (أنواعها ومراحلها)، الطبعة العربية، دار امجد للنشر والتوزيع، عمان



### ثانياً: الأطروحات والمذكرات:

1. أمّنة مسغوني، سهيلة شوية، آليات اتخاذ القرار داخل التنظيم وعلاقتها بالرضا على الأداء الوظيفي، مذكرة الماستر، كلية العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة حمة لخضر، الوادي، 2015
2. ايمان عثمان عبد الله حسين، نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية، مذكرة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2017
3. بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الانتاج، مذكرة الماجستير، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014
4. حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و امكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، جامعة الجزائر3، 2011
5. رشيدة مراوي، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017
6. ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003
7. سالم ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جزائر ، 2010
8. عبد الله جميل عبد الله أبو معلق، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط و رقابة في الشركات الصناعية، مذكرة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005
9. عديلة مدور، أهمية اليقظة الاستراتيجية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المؤسسة، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013
10. علوى رشيد، دور مراقبة التسيير في التقدير التكاليف المعيارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2017
11. عيادي دنيا، دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الانتاجية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015
12. العياشي عيدوني، دور نظام المعلومات في اتخاذ القرارات ضمن متطلبات التنمية المستدامة، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2014
13. محمد خطيب نمر، اعتماد طريقة الاقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الاسعار، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006
14. هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014

### ثالثاً: المجالات:

1. أمل عبد الحسين كحيط، حوراء إحسان خليل، إمكانية تقويم الأداء في الشركات، مجلة الإدارة الاقتصادية، رقم 07، العدد 25، كلية التقنية الإدارية كوفة، 2018
2. منال جبار سرور، دور التكاليف المعيارية والكلف المستهدفة في تخفيض التكاليف، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد14، جامعة واسط، بغداد، 2014
3. وراق خالد عبد الجبار، فريال كاظم عبد الغنى، دور الموازنات المرنة في تحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير مباشرة، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 16، العدد 70، جامعة المستنصرية، بغداد، 2008
4. يحي على حمادى المرسوى، دور الموازنة في تخطيط ورقابة المصروفات غير المباشرة في المنشآت الصناعية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، رقم مجلد 18، العدد 66، جامعة بغداد، 2013.

### رابعاً: مواقع الانترنت:

1. <http://kenanaonline.com/users/alikordi/posts> /Date 23/02/2019/Sur une heure 10:15

# قائمة الملاحق

## قائمة الملاحق:

ملحق رقم 01: جدول حسابات النتائج 2016.

ALFAPIPE GHARDAIA

EDITION\_DU:18/03/2019 9:11

EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16

## COMPTE DE RESULTAT/NATURE -

	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			
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>6 142 063 724.80</b>	<b>17 629 517 169.02</b>
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
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-3 531 636 437.40</b>	<b>-10 317 096 596.38</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>2 610 427 287.40</b>	<b>7 312 420 572.64</b>
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
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>- 829 924 642.66</b>	<b>5 290 660 364.63</b>
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
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>645 226 270.61</b>	<b>4 256 227 234.12</b>
Produits financiers		32 795 746.74	113 089 938.45
Charges financières		-96 467 377.95	-191 391 363.57
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-63 671 631.21</b>	<b>-78 301 425.12</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>581 554 639.40</b>	<b>4 177 925 809.00</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		1 449 160.54	-4 658 492.04
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>6 896 040 878.83</b>	<b>18 018 245 485.38</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-6 313 037 078.89</b>	<b>-13 844 978 168.42</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>583 003 799.94</b>	<b>4 173 267 316.96</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>583 003 799.94</b>	<b>4 173 267 316.96</b>

## قائمة الملاحق

ملحق رقم 02: جدول حسابات النتائج 2017.

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

### COMPTES DE RESULTAT/NATURE -

	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			
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>7 653 793 941.05</b>	<b>6 142 063 724.80</b>
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
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-4 277 717 173.25</b>	<b>-3 531 636 437.40</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>3 376 076 767.80</b>	<b>2 610 427 287.40</b>
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
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>2 106 741 223.74</b>	<b>829 924 642.66</b>
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
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>1 442 467 170.68</b>	<b>645 226 270.61</b>
Produits financiers		6 062 781.25	32 795 746.74
-Charges financières		-46 683 004.61	-96 467 377.95
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-40 620 223.36</b>	<b>-63 671 631.21</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>1 401 846 947.32</b>	<b>581 554 639.40</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		108 288 666.91	1 449 160.54
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>8 227 417 418.27</b>	<b>6 896 040 878.83</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-6 717 281 804.04</b>	<b>-6 313 037 078.89</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>1 510 135 614.23</b>	<b>583 003 799.94</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>1 510 135 614.23</b>	<b>583 003 799.94</b>

ملحق رقم 03: جدول حسابات النتائج 2018.

ALFAPIPE GHARDAIA

EDITION\_DU:18/03/2019 9:16

EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -

	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			
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>3 937 456 330.06</b>	<b>7 653 793 941.05</b>
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
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-3 004 248 066.60</b>	<b>-4 277 717 173.25</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>933 208 263.46</b>	<b>3 376 076 767.80</b>
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
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>-306 907 156.68</b>	<b>2 106 741 223.74</b>
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
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>-133 063 389.63</b>	<b>1 442 467 170.68</b>
Produits financiers		9 940 845.39	6 062 781.25
Charges financières		-173 794 897.54	-46 683 004.61
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-163 854 052.15</b>	<b>-40 620 223.36</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>-296 917 441.78</b>	<b>1 401 846 947.32</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		15 095 500.28	108 288 666.91
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>4 737 874 242.81</b>	<b>8 227 417 418.27</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-5 019 696 184.31</b>	<b>-6 717 281 804.04</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-281 821 941.50</b>	<b>1 510 135 614.23</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>-281 821 941.50</b>	<b>1 510 135 614.23</b>

قائمة الملاحق

ملحق رقم 04: هامش الربح 2016-2018.

هامش الربح لكل منتج خلال  
2016 - 2018

R CAE PAR PRODUITS	2018	2017	2016
TUBES S P16"	120 600.00		
TUBES S.N.P 28"		526 318.87	
TUBES S.P 48"			766 756.57
TUBES S.P 52"	28 418 930.00		22 489 870.00
TUBES S.P 56"		1 783 749.36	
TUBES S.P 59"	8 671 414.73		
TUBES S.P 60"	1 736 346.42		
TUBES S.P 64"			
TUBES REVETUS EXT 24"		-1 099 127.65	-495 583.09
TUBES REVETUS EXT 28"			377 067.30
TUBES REVETUS EXT 48"	229 092 299.51		
TUBE REVETU (INT-EXT) 42"	7 648 174.59	-486 715 429.17	164 711 722.91
TUBE REVETU (INT-EXT) 48"		1 543 018 230.51	1 914 805 594.13
TUBE DECLASSE 24"		168 067.17	
TUBE DECLASSE 42"	974 734.24	7 500 277.22	
TUBE DECLASSE 48"	692 516.76		
FERRAILLE	-2 259 998.72	5 690 663.99	6 256 457.33
TOTAL	276 271 017.53	1 070 872 750.30	2 108 911 885.15

قائمة الملاحق

CPT SCF	Achats consommés	total charges	charges variables	charges fixes
60000000	CONS MARCHANDISES		0,00	0,00
60042000	CONS TUBES IMPORTER 42"		0,00	0,00
60048000	CONS TUBES IMPORTER 48"		0,00	0,00
60056000	CONS TUBES IMPORTER 56"		0,00	0,00
60110000	CONSOM.FIL DE SOUDAGE	28 090 334,86	28 090 334,86	0,00
60111000	CONSOM.FLUX DE SOUDAGE	39 554 556,10	39 554 556,10	0,00
60112000	CONSOM.FILMS		0,00	0,00
60113000	CONSOM.EPOXY	29 661 948,00	29 661 948,00	0,00
60114000	CONSOM. POLYTHELENE	306 357 655,32	306 357 655,32	0,00
60115000	CONSOM.ADHESIF	48 817 217,27	48 817 217,27	0,00
60116000	CONSOM.PEINTURE	33 941 127,75	33 941 127,75	0,00
60117000	CONSOM.DILUANT	991 813,05	991 813,05	0,00
60118000	CONSOM.BOBINE ACIER	3 168 599 735,27	3 168 599 735,27	0,00
60119000	CONSOM.ELECTRODE	1 109 662,53	1 109 662,53	0,00
60122000	RESINE CONSOMMEE		0,00	0,00
60123000	DURCISSEUR CONSOMMEE		0,00	0,00
60129000	CONSOM.GRENAILLE	9 068 896,66	9 068 896,66	0,00
60211000	CONSOM. CARBURANT LUBRIFIA	13 382 258,01	13 382 258,01	0,00
60212000	CONSOM.PNEUMATIQUE	2 110 609,53	2 110 609,53	0,00
60213000	CONSOM.PDR INSTALLATION	104 661 302,11	104 661 302,11	0,00
60214000	CONSOM. PDR AUTOMOBILE	3 499 701,89	3 499 701,89	0,00
60215000	CONSOM. FOURNIT ELECTRIQUE	7 072 949,14	7 072 949,14	0,00
60216000	CONSOM.PETIT OUTILLAGE	12 119 146,62	12 119 146,62	0,00
60217000	CONSOM. QUAINCAIL. VISSERI	590 575,51	590 575,51	0,00
60218000	CONSOM.BROSSE METALLIQUE	31 769,40	31 769,40	0,00
60219000	CONSOM.HABILLEMENT EFFET	3 260 206,57	3 260 206,57	0,00
60220000	CONSOM. FOURNIT. BUREAU	2 087 377,75	2 087 377,75	0,00
60221000	CONSOM.SCOTCH	3 802 162,96	3 802 162,96	0,00
60222000	CONSOM PRDUITS DEVELOPEM	291 344,28	291 344,28	0,00
60223000	FILMS CONSOMMEE	6 514 278,30	6 514 278,30	0,00
60224000	COLLE CONSOMMEE	18 677,88	18 677,88	0,00
60225000	BOUCHON MOUSSE CONSOMMEE		0,00	0,00
60226000	MATIERE PLASTIQUE CONSOMMEE		0,00	0,00
60227000	PEINTURE CONSOMME	381 301,22	381 301,22	0,00
60228000	AUTRES PDT CHIMIQ CONSOMME	51 848,17	51 848,17	0,00
60229000	CONSOM AUTRES MAT-SECOND		0,00	0,00
60230000	DETERGENT CONSOMMEE	40 824,04	40 824,04	0,00
60231000	DETERGENT CONSOMMEE		0,00	0,00
60232000	DETERGENT CONSOMMEE		0,00	0,00
60233000	DETERGENT CONSOMMEE		0,00	0,00
60240000	PDTS PHARMACEUTIQU CONSOMMEE		0,00	0,00
60299000	AUTRES MAT SECONDA CONSOMMEE	12 064 041,42	12 064 041,42	0,00
60500000	ACHATS DE MATÉRIELS, ÉQUIPEMENTS ET TRAVAUX		0,00	0,00
60710000	CONSOM. OXYGENE GAZEUX	1 350,00	1 350,00	0,00
60711000	CONSOM. OXYGENE LIQUIDE	12 846 456,53	12 846 456,53	0,00
60712000	CONSOM. AZOTE GAZEUX		0,00	0,00
60714000	AIR COMPRIME CONSOMMEE		0,00	0,00
60715000	CONSOM.EAU	493 383,44	493 383,44	0,00
60716000	CONSOM.ELECTRICITE	42 048 376,18	42 048 376,18	0,00
60717000	VAPEUR CONSOMMEE		0,00	0,00
60718000	CONSOM, GAZ	1 895 135,24	1 895 135,24	0,00
60719000	AUTRES ACHAT NON STOCKS	555 995,01	555 995,01	0,00
60790000	CONSOM, GAZ		0,00	0,00

ملحق رقم 05: توزيع التكاليف المتغيرة والثابتة 2017.



## قائمة الملاحق

60800000	FRAIS D'ACCESSOIRE ACHAT	888,53	888,53	0,00
61100000	SOUS-TRAITANCE GÉNÉRALE		0,00	0,00
61310000	LOCATION DE MATERIEL		0,00	0,00
61311000	LOYERS TERRAINS	7 440 565,44	0,00	7 440 565,44
61312000	LOCATION BATIMENTS		0,00	0,00
61313000	LOCATION INSTAL.COMPLEXES		0,00	0,00
61314000	LOCATION MATERIEL OUTILLAGE		0,00	0,00
61315000	LOCATION MATERIEL TRANSPORT	650 047,85	0,00	650 047,85
61317000	LOYER EMBALLAGE RECUP	23 365 110,97	0,00	23 365 110,97
61319000	LOCATION LOGT PERSONNEL		0,00	0,00
61320000	LOCATION MATERIEL SOCIAL		0,00	0,00
61510000	ENTRETIEN INSTALLAT.COMPL	9 686 059,74	0,00	9 686 059,74
61511000	ENTERTIEN MATERIEL OUTILLA		0,00	0,00
61512000	ENTRETIEN MATERIE TRANSPOR	716 197,47	0,00	716 197,47
61512900	ENTRETIEN MATERIE TRANSPOR NON DEDUC	392 476,79	0,00	392 476,79
61513000	ENTRETIEN EQUIP.BUREAU	988 981,36	0,00	988 981,36
61514000	ENTRETIEN EMBALLAGE RECUP		0,00	0,00
61515000	ENTERTIEN AGENCEMENT INSTA	3 114 525,09	0,00	3 114 525,09
61516000	ENTRETIEN TERRAIN		0,00	0,00
61600000	ASSURANCE PERSONNEL	24 986,01	0,00	24 986,01
61610000	ASSUR.RESPONS.CIVILE		0,00	0,00
61620000	ASSURANCE VOL ET INCENDIE	309 220,23	0,00	309 220,23
61640000	ASSURANCE MATERIEL ROULANT	11 270 286,51	0,00	11 270 286,51
61650000	ASSURANCE CHANTIER		0,00	0,00
61690000	AUTRE ASSURANCE	8 555 166,73	0,00	8 555 166,73
61800000	DOCUMENTATIONS	2 786 913,25	0,00	2 786 913,25
62200000	HONORAIRES AUTRES TIERS	595 070,64	0,00	595 070,64
62210000	HONORAIRES ASSIST TECH DA		0,00	0,00
62210100	HONOR.ASSIST.TECH.DV		0,00	0,00
62212000	DIVERS HONORAIRES	3 500 193,67	0,00	3 500 193,67
62220000	FORMATION EN ALGERIE	0,00	0,00	0,00
62221000	FORMATION A ETRANGER		0,00	0,00
62250000	FRAIS ACTES ET CONTENTIEUX	278 106,78	0,00	278 106,78
62300000	FRAIS DE PUBLICITE INCERTION	192 008,88	0,00	192 008,88
62340000	FRAIS DE PUBLICITE		0,00	0,00
62390000	AUTRE FRAIS DE PUBLICITE		0,00	0,00
62400000	TRANSPORT SUR VENTES	92 663 100,00	92 663 100,00	0,00
62410000	AUTRES FRETS ET TRANSPORTS	79 168 511,88	79 168 511,88	0,00
62510000	FRAIS DE VOYAGE EN ALGERIE	2 865 924,00	2 751 287,04	114 636,96
62511000	FRAIS DE BANQUE ET RECOUV	205 960,59	197 722,17	8 238,42
62520000	FRAIS DE SEJOUR EN ALGERIE	3 753 078,00	3 602 954,88	150 123,12
62521000	FRAIS DE SEJOUR A L'ETRANG	130 861,00	0,00	130 861,00
62591000	AUTRE FRAIS DE RECEPTION E	5 042 675,22	4 840 968,21	201 707,01
62600000	P & T	119 636,47	114 851,01	4 785,46
62610000	AFFRANCHISSEMENT		0,00	0,00
62690000	P ET I AUTRES FRAIS	484 495,62	465 115,80	19 379,82
62700000	FRAIS DE BANQUE ET RECOUV		0,00	0,00
62710000	COM OUVERTURE CREDIT CAUTI	108 474 377,07	104 135 401,99	4 338 975,08
62718000	CONSOMMATION GAZ		0,00	0,00
62740000	COMMISSIONS DIVERSES	14 827 729,45	14 234 620,27	593 109,18
62800000	COTISATIONS ET DONS	100 000,00	0,00	100 000,00
89600000	FRAIS DE SIEGE		0,00	0,00
	<b>Services extérieurs et autres</b>	<b>4 277 717 173,25</b>	<b>4 198 189 439,78</b>	<b>79 527 733,47</b>
63100000	TRAIT.SALAIRE PERS.ALGER	324 311 762,95	0,00	#####
63102000	TRAIT.SAL.APPRENTIS	1 738 800,00	0,00	1 738 800,00
63110000	HEUR SUP.PERS ALGERIEN	11 640 361,70	11 174 747,23	465 614,47
63120000	PRIME IMPOSABLE PERS ALG		0,00	0,00
63121000	PRIME NON IMPO PRES ALGERI		0,00	0,00

## قائمة الملاحق

63122000	P.R.I.	46 438 288,18	44 580 756,65	1 857 531,53
63123000	PRC PERSONNEL ALGERIEN	36 784 149,47	36 784 149,47	0,00
63129000	AUTRE PRIME PERS ALGERIEN	266 229 542,96	0,00	#####
63130000	CONGE PAYER PERS ALGERIEN	102 628 732,22	0,00	#####
63140000	INDEM.IMPO PERS ALGERIEN	151 855 685,20	0,00	#####
63150000	PRIME NON IMPO PERS ALGER		0,00	0,00
63164000	AUTRE INDEMN PERSON ALGERIEN		0,00	0,00
63500000	COTISATION SEC SOCIALE	199 125 626,64	0,00	#####
63700000	CHARGE FONDS SOCIAL	29 775 331,78	0,00	29 775 331,78
63740000	FRAIS DE FORMATION	13 185 779,00	0,00	13 185 779,00
63741000	FORMATION A L'ETRANGER		0,00	0,00
	<b>Charges de personnel</b>	<b>1 183 714 060,10</b>	<b>92 539 653,35</b>	#####
68120000	DOTATIONS AUX AMORTISSEMEN	220 096 431,03	0,00	#####
	<b>Dotations aux amortissements</b>	<b>220 096 431,03</b>	<b>0,00</b>	<b>220 096 431,03</b>
66100000	INTERET EMPRUNT BANCAIRE		0,00	0,00
66120000	AGIOS BANCAIRES		0,00	0,00
66600000	PERTES DE CHANGE	46 683 004,61	0,00	46 683 004,61
	<b>chbarges franci'res</b>	<b>46 683 004,61</b>	<b>0,00</b>	<b>46 683 004,61</b>
	<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>5 728 210 668,99</b>	<b>4 290 729 093,14</b>	#####

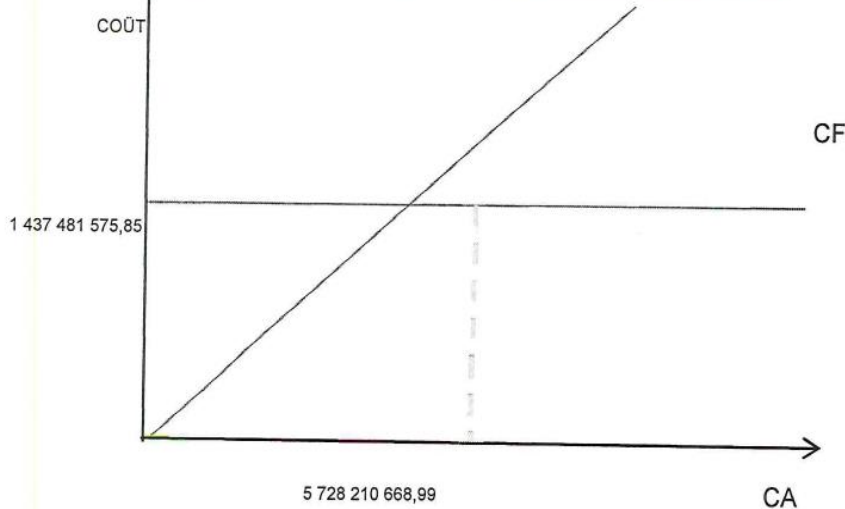
0

METHODE DE DIRECT COSTING

25,09%

CPT SCF	Produits	total produits
70000000	VENTES DE MARCHANDISES	1 549 710,30
70100000	VENTE TUBES HYDROCARBURES	
70101000	VENTE TUBES HYDROCARBURES EXONOREE	8 319 954 774,78
70110000	VENTE TUBES HYDRAULIQUES	12 582 410,31
70112000	VENTE TUBES HYDRAULIQUES EXO	5 749 974,63
70200000	VENTE TUBES DECLASSES	
70210000	VENTE TUBES REBUTES	21 973 257,67
70320000	VENTES DECHETS ET REBUTS	4 487 598,40
70390000	AUTRES PRODUIT VENDUS	
70600000	PRESTATIONS FOURNIES	2 622 711,82
70620000	PRESTATIONS FOURNIES EXO	27 500,00
	chiffre d'affaire	8 368 947 937,91
	charges variables	#####
	marge sur charges variables	4 078 218 844,77
	charges fixes	#####
	résultat	2 640 737 268,92

74,91%



## قائمة الملاحق

ملاحق رقم 06: توزيع التكاليف المتغيرة والثابتة 2018

CPT SCF	Achats consommés	total charges	charges variables	charges fixes
60000000	CONS MARCHANDISES	0,00	0,00	0,00
60042000	CONS TUBES IMPORTER 42"	0,00	0,00	0,00
60048000	CONS TUBES IMPORTER 48"	0,00	0,00	0,00
60056000	CONS TUBES IMPORTER 56"	0,00	0,00	0,00
60110000	CONSOM.FIL DE SOUDAGE	24 228 582,13	24 228 582,13	0,00
60111000	CONSOM.FLUX DE SOUDAGE	27 785 104,98	27 785 104,98	0,00
60112000	CONSOM.FILMS	0,00	0,00	0,00
60113000	CONSOM.EPOXY	29 650 902,64	29 650 902,64	0,00
60114000	CONSOM. POLYTHELENE	287 020 542,78	287 020 542,78	0,00
60115000	CONSOM.ADHESIF	53 437 999,49	53 437 999,49	0,00
60116000	CONSOM.PEINTURE	38 423 623,73	38 423 623,73	0,00
60117000	CONSOM.DILUANT	1 348 512,80	1 348 512,80	0,00
60118000	CONSOM.BOBINE ACIER	2 398 797 484,87	2 398 797 484,87	0,00
60119000	CONSOM.ELECTRODE	908 081,84	908 081,84	0,00
60122000	RESINE CONSOMMEE	0,00	0,00	0,00
60123000	DURCISSEUR CONSOMMEE	0,00	0,00	0,00
60129000	CONSOM.GRENAILLE	10 237 568,91	10 237 568,91	0,00
60211000	CONSOM. CARBURANT LUBRIFIA	14 930 914,89	14 930 914,89	0,00
60212000	CONSOM.PNEUMATIQUE	922 779,78	922 779,78	0,00
60213000	CONSOM.PDR INSTALLATION	167 647 581,81	167 647 581,81	0,00
60214000	CONSOM. PDR AUTOMOBILE	2 681 337,41	2 681 337,41	0,00
60215000	CONSOM. FOURNIT ELECTRIQUE	6 405 035,06	6 405 035,06	0,00
60216000	CONSOM.PETIT OUTILLAGE	10 115 995,59	10 115 995,59	0,00
60217000	CONSOM. QUAINCAIL. VISSERI	318 468,02	318 468,02	0,00
60218000	CONSOM.BROSSE METALLIQUE	223 307,76	223 307,76	0,00
60219000	CONSOM.HABILLEMENT EFFET	6 255 285,16	6 255 285,16	0,00
60220000	CONSOM. FOURNIT. BUREAU	3 363 000,00	3 363 000,00	0,00
60221000	CONSOM.SCOTCH	3 013 056,20	3 013 056,20	0,00
60222000	CONSOM PRDUITS DEVELOPPEM	229 178,70	229 178,70	0,00
60223000	FILMS CONSOMMEE	7 305 443,58	7 305 443,58	0,00
60224000	COLLE CONSOMMEE	48 661,47	48 661,47	0,00
60225000	BOUCHON MOUSSE CONSOMMEE	0,00	0,00	0,00
60226000	MATIERE PLASTIQUE CONSOMMEE	0,00	0,00	0,00
60227000	PEINTURE CONSOMME	307 421,52	307 421,52	0,00
60228000	AUTRES PDT CHIMIQ CONSOMME	20 259,00	20 259,00	0,00
60229000	CONSOM AUTRES MAT-SECOND	0,00	0,00	0,00
60230000	DETERGENT CONSOMMEE	59 099,05	59 099,05	0,00
60231000	DETERGENT CONSOMMEE	0,00	0,00	0,00
60232000	DETERGENT CONSOMMEE	0,00	0,00	0,00
60233000	DETERGENT CONSOMMEE	0,00	0,00	0,00
60240000	PDTs PHARMACEUTIQU CONSOMMEE	0,00	0,00	0,00
60299000	AUTRES MAT SECONDA CONSOMMEE	23 022 550,78	23 022 550,78	0,00
60500000	ACHATS DE MATÉRIELS, ÉQUIPEMENTS ET TRAVAUX	0,00	0,00	0,00
60710000	CONSOM. OXYGENE GAZEUX	112 086,00	112 086,00	0,00
60711000	CONSOM. OXYGENE LIQUIDE	5 869 484,24	5 869 484,24	0,00
60712000	CONSOM. AZOTE GAZEUX	0,00	0,00	0,00
60714000	AIR COMPRI ME CONSOMMEE	0,00	0,00	0,00
60715000	CONSOM.EAU	147 938,16	147 938,16	0,00
60716000	CONSOM.ELECTRICITE	27 749 639,36	27 749 639,36	0,00
60717000	VAPEUR CONSOMMEE	0,00	0,00	0,00
60718000	CONSOM, GAZ	5 487 048,58	5 487 048,58	0,00
60719000	CONSOM, GAZ	0,00	0,00	0,00
60790000	CONSOM, GAZ	0,00	0,00	0,00
60800000	FRAIS D'ACCESSOIRE ACHAT	9 846 881,29	9 846 881,29	0,00
61100000	SOUS-TRAITANCE GÉNÉRALE	0,00	0,00	0,00
61310000	LOCATION DE MATERIEL	0,00	0,00	0,00
61311000	LOYERS TERRAINS	9 138 013,92	0,00	9 138 013,92
61312000	LOCATION BATIMENTS	0,00	0,00	0,00
61313000	LOCATION INSTAL.COMPLEXES	0,00	0,00	0,00

## قائمة الملاحق

61314000	LOCATION MATERIEL OUTILLAGE	3 164 850,00	0,00	3 164 850,00
61315000	LOCATION MATERIEL TRANSPORT	0,00	0,00	0,00
61317000	LOYER EMBALLAGE RECUP	1 435 218,95	0,00	1 435 218,95
61319000	LOCATION LOGT PERSONNEL	0,00	0,00	0,00
61320000	LOCATION MATERIEL SOCIAL	0,00	0,00	0,00
61510000	ENTRETIEN INSTALLAT.COMPL	11 228 235,28	0,00	11 228 235,28
61511000	ENTERTIEN MATERIEL OUTILLA	42 269,35	0,00	42 269,35
61512000	ENTRETIEN MATERIE TRANSPOR	9 730 359,62	0,00	9 730 359,62
61513000	ENTRETIEN EQUIP.BUREAU	1 169 177,76	0,00	1 169 177,76
61514000	ENTRETIEN EMBALLAGE RECUP	0,00	0,00	0,00
61515000	ENTERTIEN AGENCEMENT INSTA	1 885 507,42	0,00	1 885 507,42
61516000	ENTRETIEN TERRAIN	117 000,00	0,00	117 000,00
61600000	ASSURANCE PERSONNEL	22 959,60	0,00	22 959,60
61610000	ASSUR.RESPONS.CIVILE	0,00	0,00	0,00
61620000	ASSURANCE VOL ET INCENDIE	0,00	0,00	0,00
61640000	ASSURANCE MATERIEL ROULANT	4 820 966,07	0,00	4 820 966,07
61650000	ASSURANCE CHANTIER	0,00	0,00	0,00
61690000	AUTRE ASSURANCE	15 757 712,44	0,00	15 757 712,44
61800000	DOCUMENTATIONS	1 753 570,89	0,00	1 753 570,89
62200000	HONORAIRES AUTRES TIERS	0,00	0,00	0,00
62210000	HONORAIRES ASSIST TECH DA	0,00	0,00	0,00
62210100	HONOR.ASSIST.TECH.DV	0,00	0,00	0,00
62212000	DIVERS HONORAIRES	8 864,50	0,00	8 864,50
62220000	FORMATION EN ALGERIE	0,00	0,00	0,00
62221000	FORMATION A ETRANGER	0,00	0,00	0,00
62250000	FRAIS ACTES ET CONTENTIEUX	336 860,00	0,00	336 860,00
62300000	FRAIS DE PUBLICITE INCERTION	0,00	0,00	0,00
62340000	FRAIS DE PUBLICITE	0,00	0,00	0,00
62390000	AUTRE FRAIS DE PUBLICITE	0,00	0,00	0,00
62400000	TRANSPORT SUR VENTES	37 513 500,00	37 513 500,00	0,00
62410000	AUTRES FRETS ET TRANSPORTS	16 000 292,00	16 000 292,00	0,00
62510000	FRAIS DE VOYAGE EN ALGERIE	2 271 746,00	2 180 876,16	90 869,84
62511000	FRAIS DE BANQUE ET RECOUV	21 600,00	20 736,00	864,00
62520000	FRAIS DE SEJOUR EN ALGERIE	3 832 511,00	3 679 210,56	153 300,44
62521000	FRAIS DE SEJOUR A L'ETRANG	134 644,00	0,00	134 644,00
62591000	AUTRE FRAIS DE RECEPTION E	24 934 085,44	23 936 722,02	997 363,42
62600000	P & T	256 789,03	246 517,47	10 271,56
62610000	AFFRANCHISSEMENT	0,00	0,00	0,00
62690000	P ET I AUTRES FRAIS	484 736,00	465 346,56	19 389,44
62700000	FRAIS DE BANQUE ET RECOUV	0,00	0,00	0,00
62710000	COM OUVERTURE CREDIT CAUTI	200 966 434,50	192 927 777,12	8 038 657,38
62718000	CONSOMMATION GAZ	0,00	0,00	0,00
62740000	COMMISSIONS DIVERSES	13 523 675,94	12 982 728,90	540 947,04
62800000	COTISATIONS ET DONS	3 164 000,11	0,00	3 164 000,11
89600000	FRAIS DE SIEGE		0,00	0,00
	<b>Services extérieurs et autres</b>	<b>3 531 636 437,40</b>	<b>3 457 874 564,37</b>	<b>73 761 873,03</b>
63100000	TRAIT.SALAIRE PERS.ALGER	410 232 803,71	0,00	410 232 803,71
63102000	TRAIT.SAL.APPRENTIS	1 467 818,64	0,00	1 467 818,64
63110000	HEUR SUP.PERS ALGERIEN	20 754 544,14	19 924 362,37	830 181,77
63120000	PRIME IMPOSABLE PERS ALG	0,00	0,00	0,00
63121000	PRIME NON IMPO PRES ALGERI	0,00	0,00	0,00
63122000	P.R.I.	52 371 052,44	50 276 210,34	2 094 842,10
63123000	PRC PERSONNEL ALGERIEN	53 515 713,87	53 515 713,87	0,00
63129000	AUTRE PRIME PERS ALGERIEN	282 054 552,20	0,00	282 054 552,20
63130000	CONGE PAYER PERS ALGERIEN	83 566 491,85	0,00	83 566 491,85
63140000	INDEM.IMPO PERS ALGERIEN	477 285 449,22	0,00	477 285 449,22
63150000	PRIME NON IMPO PERS ALGER	0,00	0,00	0,00
63164000	AUTRE INDEMN PERSON ALGERIEN	1 508 400,00	0,00	1 508 400,00
63500000	COTISATION SEC SOCIALE	248 838 308,46	0,00	248 838 308,46
63700000	CHARGE FONDS SOCIAL	52 551 773,40	0,00	52 551 773,40
63740000	FRAIS DE FORMATION	12 520 624,60	0,00	12 520 624,60
63741000	FORMATION A L'ETRANGER	0,00	0,00	0,00
	<b>Charges de personnel</b>	<b>1 696 667 532,53</b>	<b>123 716 286,59</b>	<b>1 572 951 245,94</b>
64200000	T.A.P.	63 593 188,00	63 593 188,00	0,00

## قائمة الملاحق

64210000	TAXE FORMAT. PROFESSIONNEL	0,00	0,00	0,00
64500000	VIGNETTE AUTOMOBILE	280 257,00	0,00	280 257,00
64510000	DROITS D'ENREGISTREMENT	0,00	0,00	0,00
64511000	DROITS DE TIMBRES	9 155,27	0,00	9 155,27
64512000	DROIT DOUNES EXPORTATION	0,00	0,00	0,00
64590000	AUTRE DROIT IMPOT TAXE	19 952 511,94	0,00	19 952 511,94
	<b>Impôts, taxes et versements assimilés</b>	<b>83 835 112,21</b>	<b>63 593 188,00</b>	<b>20 241 924,21</b>
68120000	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENT	111 294 203,81	0,00	111 294 203,81
	<b>Dotations aux amortissements</b>	<b>111 294 203,81</b>	<b>0,00</b>	<b>111 294 203,81</b>
66100000	INTERET EMPRUNT BANCAIRE		0,00	0,00
66120000	AGIOS BANCAIRES	87 826 564,18	0,00	87 826 564,18
66600000	PERTES DE CHANGE	8 640 813,77	0,00	8 640 813,77
	<b>chbarges fnanci'res</b>	<b>96 467 377,95</b>	<b>0,00</b>	<b>96 467 377,95</b>
	<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>5 519 900 663,90</b>	<b>3 645 184 038,96</b>	<b>1 874 716 624,94</b>

0

METHODE DE DIRECT COSTING

33,96%

CPT SCF	Produits	total produits	
70000000	VENTES DE MARCHANDISES	-4 297 308,55	
70100000	VENTE TUBES HYDROCARBURES	0,00	
70101000	VENTE TUBES HYDROCARBURES EXONOREE	6 245 575 679,85	
70110000	VENTE TUBES HYDRAULIQUES	29 109 315,73	
70112000	VENTE TUBES HYDRAULIQUES EXO	58 947 630,00	
70200000	VENTE TUBES DECLASSES	0,00	
70210000	VENTE TUBES REBUTES	18 582 959,28	
70320000	VENTES DECHETS ET REBUTS	7 581 600,00	
70390000	AUTRES PRODUIT VENDUS	23 265,00	
70600000	PRESTATIONS FOURNIES	3 724 186,48	
70620000	PRESTATIONS FOURNIES EXO	71 500,00	
	<b>chiffre d'affaire</b>	<b>6 359 318 827,79</b>	
	<b>charges variables</b>	<b>-3 645 184 038,96</b>	
	<b>marge sur charges variables</b>	<b>2 714 134 788,83</b>	
	<b>charges fixes</b>	<b>-1 874 716 624,94</b>	
	<b>résultat</b>	<b>839 418 163,89</b>	

66,04%

## FICHE DE SALAIRE DES OUVRIERS

période

ouvriers	Les heures d'ouvrier (H)	COÛT SALAIRE D'OUVRIER(DA)
PRODUCTION	2080	100800
CORRESPONDANCE	2080	64800
MODERATEURE	2080	162000
ADMINISTRARTION ET FINANCE	2080	151200
SERVICE COMMERCIALE	2080	111600
ENTRETIEN	2080	90000
SECURITE INDUSTRIEL	2080	72000
TRANSPORT	2080	86400
SERVICE TECHNIQUE	2080	104400
LE TOTALE DES SALAIRES (DA)		943200
LE TOTALE DES HEURES (DA)		18720

ملحق رقم 08: مشتريات المواد الأولية.

STOCKS MATIERES PRINCIPAL AU 31/12/2017

N°CPT	DESIGNATION	U.M	STOCKS INITIAL			ENTREE			CONSUMMATION			STOCKS FINAL	
			QTT	PU	MONTANT	QTT	PU	MONTANT	QTT	PU	MONTANT	QTT	PU
31010000	FIL DE SOUDAGE	TONNE	331.10	167 651.92	55 509 551.93	205.483	138 734.995	28 507 683.05	187.025	150 195.615	28 090 334.86	349.558	159 993.192
31011000	FLUX DE SOUDAGE	TONNE	617.75	124 365.38	76 826 712.06	331.000	116 318.965	38 501 577.52	538.250	126 302.666	67 982 409.98	410.500	115 337.100
31013000	PÔUDRE TRICOUCHE	TONNE	89.04	366 677.24	32 647 108.29	30.941	413 061.924	12 780 548.98	76.954	385 448.570	29 661 948.00	43.027	366 417.393
31014000	POLYTHILENE	TONNE	775.64	177 612.04	137 762 114.97	1 371.200	181 432.248	248 779 898.51	1 791.885	179 994.418	322 529 298.52	354.955	180 340.367
31015000	ADHESIF TRICOUCHE	TONNE	157.38	279 964.00	44 059 334.99	64.275	288 530.438	18 545 293.88	208.650	289 489.440	60 385 279.66	13.005	170 653.534
31016000	PEINTURE	TONNE	40.45	243 549.27	9 852 298.66	127.430	289 409.717	36 879 480.25	135.727	285 259.857	38 717 464.65	32.153	249 255.567
31017000	DILUAN GAZ	LIT	3 690.00	190.46	702 808.88	5 385.000	147.528	794 439.80	6 485.000	152.940	991 813.05	2 590.00	195.149
31018000	BOBINE ACIER IMPORTE	TONNE	8 947.47	50 186.26	449 040 083.82	57 099.005	54 173.114	3 093 230 908.93	59 609.738	53 155.740	3 168 599 735.27	6 436.737	58 052.901
31019000	ELECTRODES	PI	28 101.00	40.84	1 147 551.26	78 035.000	23.221	1 812 041.16	44 130.000	25.145	1 109 662.53	62 006.00	29.835
31029000	GRENAILLE D'ACIER	TONNE	178.00	96 087.52	17 103 578.92				97	93 493.780	9068896.66	81.000	99 193.608
					824 651 143.78			3 479 831 872.07			3 727 136 843.19		

# قائمة الملاحق

SPA ALFAPIPE  
TUS-GHARDALA

## ETAT DES STOCKS MATIERS PREMIER EX 2016

31.12.2016

CPT	DESIGNATION	UM	PRIX U	INITIAL		ENTREE		CESSION		CONS		FINAL	
				QUANTITE	VALEUR	QUANTITE	VALEUR	QUANTITE	VALEUR	QUANTITE	VALEUR	QUANTITE	VALEUR
31010000	FIL DE SOUDAGE	T	172 228,03	451,78	77 977 921,24	11,20	1 760 212,82	-	-	131,88	24 228 582,13	331,100	55 509 551,93
31011000	FIL X DE SOUDAGE	T	126 198,98	915,90	115 672 117,87	10,00	1 175 519,60	95,00	12 225 820,43	213,15	27 785 104,98	617,750	76 826 712,06
31013000	POUDRE TRICOUCHE	T	359 506,75	151,31	52 779 527,79	66,000	25 344 883,11	45,28	15 835 566,90	83,02	29 650 902,64	89,010	32 637 941,36
31014000	POLYETHYLENE	T	178 170,56	1 472,10	262 235 628,18	912,01	162 542 589,27	-	-	1 608,50	287 020 542,78	775,610	137 757 674,67
31015000	ADHESIF TRICOUCHE	T	273 611,00	2,00	538 398,31	354,31	96 951 937,07	-	-	198,96	53 437 999,49	157,350	44 052 335,89
31016000	PEINTURE	T	314 216,31	206,92	66 923 591,56	55,200	15 438 787,82	105,81	34 084 752,15	115,85	38 423 623,73	40,460	9 854 003,50
31017000	DILUANT	L	168,77	3 590,00	595 327,31	9 035,00	1 535 351,67	190,00	79 357,30	8 745,00	1 348 512,80	3 690,000	702 808,88
31018000	BOBINE ACIER IMPACT	T	50 015,21	6 437,81	390 181 521,60	50 308,15	2 447 979 440,98	-	-	47 797,89	2 390 621 385,06	8 948,070	447 539 577,52
31019000	ELECTRODES F.A	PT	27,17	68 049,00	1 766 725,15	7 600,00	288 907,95	-	-	47 448,00	908 081,84	28 201,000	1 147 551,26
31020000	GRENAILLE D'ACIER	T	95 099,64	287,50	27 341 147,83	-	-	-	-	109,50	10 237 568,91	178,000	17 103 578,92
					996 011 906,84		2 753 017 630,29	62 235 496,78			2 863 662 304,36		823 131 735,99



## FICHE D'ESTIMATION DES SALAIRES

période

ouvriers	Les heures d'ouvrier (H)	COÛT SALAIRE D' OUVRIER(DA)
PRODUCTION	200	106848
CORRESPONDANCE	100	68688
MODERATEURE	190	171720
ADMINISTRARTION ET FINANCE	115	160272
SERVICE COMMERCIALE	120	118296
ENTRETIEN	95	95400
SECURITE INDUSTRIEL	136	76320
TRANSPORT	160	91584
SERVICE TECHNIQUE	182	110664
<b>LE TOTALE DES SALAIRES (DA)</b>		<b>999792</b>
<b>LE TOTALE DES HEURES (DA)</b>		<b>1298</b>

**STOCK MATIÈRES PRINCIPALE**

période

CONSOMMATION MATIERS PRINCIPALE			
DESIGNATION	QTT ( TONNE)	PU (DA)	MONTANT (DA)
FIL DE SOUDAGE	198.246	31562220.51	31562220.51
FLUX DE SOUDAGE	570.545	76385035.87	76385035.87
POUDRE TRICOUCHE	81.571	33327970.81	33327910.81
POLYTHILENE	1899.398	362393899.7	362393899.7
ADHESIF TRICOUCHE	221.169	67848900.22	67848900.22
PEINTURE	143.870	43502755.7	43502755.7
DILUANT GAZ	6874/L	1114378.51	1114378.51
BOBINE ACIER IMPORTE	631186.322	211363554.7	211363554.7
ELECTRODES	46777.8 PI	1246768703	1246768703
GRENAILLE D'ACIER	102.82	10189812.2	10189812.2

ملحق رقم 10: تقيرات مشتريات المواد الأولية