

جامعة امحمد بوقرة _ بومرداس
كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص: محاسبة وتدقيق

الموضوع:

المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار في المؤسسة
دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى -
الرغاية-

تحت إشراف:
الاستاذة جيلالي سليمة
تحت تأطير:
السيدة شرقي نعيمة

من إعداد الطالبين:
✓ تشينة شوقي
✓ زرقاني محمد رضا

رقم المذكرة:

157

السنة الجامعية: 2021 / 2022م

جامعة امحمد بوقرة _ بومرداس
كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص: محاسبة وتدقيق

الموضوع:

المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار في المؤسسة
دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى -
الرغاية-

تحت إشراف:
الاستاذة جيلالي سليمة
تحت تأطير:
السيدة شرقي نعيمة

من إعداد الطالبين:
✓ تشينة شوقي
✓ زرقاني محمد رضا

رقم المذكرة:

157

السنة الجامعية: 2021 / 2022م

شكرتكم

قال الله تعالى: " وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ " سورة إبراهيم- الآية 7

الحمد والشكر لله عز وجل أولا وقبل كل شيء على نعمته وتوفيقه لنا في إنجاز هذا العمل الذي أفرقنا بنعمه التي لا تحصى، وأنار دروبنا، فله جزيل الحمد والثناء العظيم.

والشكر موصول الى كل معلم أفادنا بعلمه، من أول المراحل الدراسية حتى هذه اللحظة كما نرفع كلمة الشكر الى الاستاذة المشرفة "جيلالي سليمة" التي ساعدتنا بالدرجة الاولى في انجازنا لهذا العمل من خلال ارشاداتها وتوجيهاتها.

ونتقدم بالشكر كذلك الى مؤطرتنا في المؤسسة محل التبرص السيدة "شرقي نعيمة"

كما نشكر كل من مد لنا يد العون من قريب او من بعيد ولو بكلمة طيبة.

وفي الاخير لا يسعنا الا ان ندعو الله عز وجل أن يرزقنا السداد والرشاد، والعفاف والغنا وأن يجعلنا هداة مهتدين.

إِهْدَاء

الحمد لله الذي وفقنا في انجاز هذا العمل المتواضع.
أهدي ثمرة عملنا هذا الي:

التي جعلت الجنة تحت اقدامها التي غمرتني بعطفها وحنانها وازارت لي درب
الحياة بحبها التي افتقدتها ايما افتقاد أُمِّي العزيزة والغالية رحمها الله واسكنها
فسيح جناته.

الي الذي رباني على الفضيلة والأخلاق وتكبد من أجلي مصاعب الحياة ووفر لي
متطلبات النجاح والتفوق ووجهني الي طريق الخير أبي العزيز حفظه الله من كل
سوء وأطال في عمره.

الي جدتي العزيزة أطال الله عمرها وحفظها إن شاء الله.

الي أُمِّي الثانية التي كانت خير معوض لأُمِّي التي أنجبتني حفظها الله لنا.
الي من ترعرعت معهم وكانوا خير سند لي أختي العزيزة وإخوتي الاعزاء طارق
ومحمد سامي حفظهم الله.

الي أولاد أختي رسيم، نسيم، وسيم حفظهم الله.

الي كل الأصدقاء وكل من ساعدنا في انجاز هذا العمل من قريب او من بعيد.

شوقي

إِهْدَاء

الحمد لله الذي لا يحمد على النعمة سواه، الحمد لله الذي وفقنا ومهد لنا طريق النجاح
وبعد:

أهدي عملنا هذا الى من ربنتني وأنارت دربي وأمانتني بالصلوات والدعوات
وتدفعني الى تحقيق النجاح الى أخلص إنسان في هذا الوجود:
أمي الحبيبة حفظها الله لي ولإخوتي وأطال الله في عمرها.
الى من تحمل مشقة الحياة من أجل ان يوفر لي العيش الكريم ومهد لي الطريق ويسر
لي صعوبات الحياة:
أبي العزيز حفظه الله وأدامه لنا.
الى من لم تنقطع دعواتها عن كل أحمادها وأحببت لنا كل خير في هذه الحياة: جدتي
العزيزة رحمها الله وأسكنها فسيح جناتها.
الى أخواتي البنات الأربعة وأخي الصغير أنيس سدي ومصدر قوتي الاعزاء على قلبي
حفظهم الله.
الى أبناء أخواتي: شمس الدين، سيرين، عبد الرؤوف، هشام، هيثم، أسامة، آلاء،
هارون، شيما، إسراء، رحام الله وهدهم لطاعة والديهم.
وأخيرا الى جميع الاحباب والاصدقاء وفقهم الله ورزقهم مبتغاهم في حياتهم.

محمد رضا

المخلص

الملخص:

تتلخص هذه الدراسة في معرفة مدى مساهمة المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار بالمؤسسة الاقتصادية، لذا تم من خلال هذه الدراسة تحديد مختلف المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة التحليلية وكذا نظامها الذي يساعد على اتخاذ القرار، والذي يشتمل على مدخلات يقوم بمعالجتها سواء بطريقة تقليدية أو طريقة حديثة، ليخلص في الأخير إلى إنتاج مخرجات تفيد في أداء المهام الخاصة بنشاط الوحدات والمصالح لما لها من أهمية خاصة في المؤسسة الاقتصادية، إذ تعد وسيلة يعتمد عليها في اتخاذ بعض الأنواع من القرارات وترشيدها على مختلف المستويات داخل المؤسسة، وهو ما لمسناه من خلال الدراسة الميدانية في المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى حيث تعرفنا فيها على الكيفية التي يتم بها حساب مختلف التكاليف والنتائج التحليلية لمختلف المشاريع بها.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة التحليلية، التكاليف، اتخاذ القرار.

Résumé:

Cette étude résume la mesure dans laquelle la comptabilité analytique contribue à la prise de décision d'une institution économique Dans le cadre de cette étude, divers concept de comptabilité analytique, ainsi que son système décisionnel, ont été identifiés. Qui comprend les intrants qui sont traités à la fois de façon traditionnelle et moderne. afin de conclure enfin la production de produits utiles à l'exécution des tâches de l'activité et des intérêts de l'unité en raison de leur importance particulière dans l'entreprise économique, C'est un moyen fiable de prendre et de rationaliser certains types de décisions à différents niveaux au sein de l'institution C'est ce que nous avons vu à travers l'étude sur le terrain à l'Institut national pour les grands projets pétroliers, où nous avons appris comment les divers coûts et résultats analytiques des différents projets sont calculés.

Mots-clés : comptabilité analytique, coûts, prise de décision.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
I	شكر وتقدير
II	الإهداء
V	الملخص
VII	فهرس المحتويات
X	قائمة الجداول
XII	قائمة الأشكال
XIII	قائمة الملاحق
أ - هـ	المقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية ودورها في عملية اتخاذ القرار	
2	تمهيد.
3	المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية
3	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية
5	المطلب الثاني: أهداف ووظائف المحاسبة التحليلية
8	المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة
9	المبحث الثاني: طرق حساب التكاليف وسعر التكلفة
9	المطلب الأول: مفهوم التكلفة، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية
14	المطلب الثاني: الطرق التقليدية في حساب التكاليف
27	المطلب الثالث: الطرق الحديثة في حساب التكاليف: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة
31	المبحث الثالث: عملية اتخاذ القرار وعلاقتها بالمحاسبة التحليلية
31	المطلب الأول: مفهوم اتخاذ القرار وأنواعه
34	المطلب الثاني: عناصر اتخاذ القرار واساليبه
37	المطلب الثالث: مراحل اتخاذ القرار والعوامل المؤثرة والمعيقة له
43	المطلب الرابع: دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار
45	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: دراسة تطبيقية بالمؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى	
47	تمهيد

48	المبحث الأول: لمحة تعريفية حول المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى
48	المطلب الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى ومهامها
50	المطلب الثاني: موارد ونشاطات المؤسسة وأهم إنجازاتها
55	المطلب الثالث: الإطار التنظيمي للمؤسسة ومديرية المحاسبة والمالية بها
61	المبحث الثاني: نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى
61	المطلب الأول: المخطط المحاسبي التحليلي للمؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى
62	المطلب الثاني: نظام المحاسبة التحليلية وطرق تحميل التكاليف بالمؤسسة
67	المبحث الثالث: دراسة حالة مشروع حاسي بركين (8437) ومشروع عين أمناس (8433)
67	المطلب الأول: تقديم مشروع حاسي بركين (8437) وعين أمناس (8433)
69	المطلب الثاني: حساب وتحليل تكاليف مشروع حاسي بركين (8437) ومشروع عين أمناس (8433)
76	المطلب الثالث: نتائج الدراسة
78	خلاصة الفصل الثاني
80	الخاتمة
84	قائمة المراجع
86	الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
8	أوجه اختلاف بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية	1
16	التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة	2
17	التوزيع التنازلي (البسيط)	3
18	التوزيع التبادلي للأقسام الثانوية	4
22	طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة لحساب النتيجة	5
23	تلخيص الحسابات الرئيسية بطريقة التكلفة المتغيرة المتزايدة	6
50	الموارد البشرية للمؤسسة	7
70	التكاليف التفصيلية لمشروع حاسي بركين ومشروع عين أمناس	8
73	التكاليف المباشرة لمشروع حاسي بركين ومشروع عين أمناس	9
75	التكاليف غير المباشرة لمشروع حاسي بركين ومشروع عين أمناس	10
75	حساب سعر التكلفة والنتيجة النهائية لمشروع حاسي بركين ومشروع عين أمناس	11

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
7	وظائف محاسبة التكاليف	1
33	القرارات الرتيبة والقرارات الغير الرتيبة	2
56	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى	3
58	الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة	4
59	الهيكل التنظيمي لقسم الميزانية ومراقبة التسيير	5
64	سير نظام المحاسبة التحليلية وأهم التكاليف	6
68	البطاقة الفنية لمشروع حاسي بركين (8437)	7
69	البطاقة الفنية لمشروع عين أمناس (8433)	8
74	مخطط توضيحي لكيفية توزيع التكاليف غير المباشرة على المشاريع	9

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
87	ميزانية مشروع حاسي بركان (8437)	1
88	ميزانية مشروع حاسي رمل (8433)	2
89	الترميز والتدوين التحليلي	3
90	مهام ومسؤوليات مصلحة المحاسبة التحليلية	4
91	الهيكل التنظيمي لقسم الميزانية ومراقبة التسيير	5

المقدمة

المقدمة:

شهد العصر الحالي تزايدا كبيرا في حدة المنافسة التي تشهدها المؤسسات الاقتصادية نظرا لانفتاح الأسواق، وأصبح لزاما على المؤسسات بمختلف أنواعها الحفاظ على مكانتها واستمراريتها في الأسواق وذلك من خلال التوظيف الأمثل لموارد المؤسسة والتحكم في تكاليفها من أجل تحقيق أكبر فعالية ممكنة، إلا أن هذه العملية صعبة ومعقدة جدا خاصة في المؤسسات الكبرى نتيجة لعدة عوامل، كالتبادلات التي تتم بين أقسامها وورشاتها والتداخل بين المسؤوليات والوظائف، وبذلك فهي بحاجة إلى وسيلة لمراقبة جميع النشاطات من استهلاك وإنتاج وصيانة وتوزيع، ومن بين أهم هذه الوسائل نجد المحاسبة التحليلية، التي تؤدي دورا فعالا في اتخاذ القرار الأمثل للمؤسسة وهي من أهم الوسائل المساعدة على التحكم في التكاليف.

وقد جاءت المحاسبة التحليلية كامتداد للمحاسبة الصناعية وكنقطة بداية لمحاسبة التسيير، كما تعتبر من أهم أجزاء نظام المعلومات المحاسبي، إذ أنها تعكس المحيط الداخلي للمؤسسة، وكثيرا ما ينظر إلى المحاسبة التحليلية على أنها وسيلة لتحديد مختلف التكاليف فقط، ولكن في حقيقة الأمر هي أوسع من ذلك إذ تعتبر موردا أساسيا للمعلومات التي لا غنى للإدارة عنها في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة، والتي على أساسها تتخذ قراراتها. والمؤسسات الجزائية كبقية المؤسسات تسعى إلى تحقيق النمو والاستمرارية في السوق، واتخاذ القرار الأمثل لذلك، وهذا من خلال التوظيف الفعال لمخرجات المحاسبة التحليلية للوصول إلى الأهداف المرجوة.

• الإشكال الرئيسي للدراسة:

بناء على ما سبق، حاول هذا البحث ضمن طياته معالجة الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن أن تساهم المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار بالمؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى؟

• الأسئلة الفرعية:

ولمعالجة الإشكالية السابقة، قمنا بتفريعها إلى الأسئلة التالية:

المقدمة العامة

- ماهي المحاسبة التحليلية؟ وماهي أهدافها؟
- ماهي الطرق التي تستعملها المحاسبة التحليلية لمساعدة مراكز المؤسسة في اتخاذ القرار؟
- كيف يتم استخدام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى؟ وما مدى تأثيرها على اتخاذ القرار بالمؤسسة؟

• فرضيات الدراسة:

- للإجابة على الأسئلة السابقة، قمنا بطرح مجموعة من الفرضيات كما يلي:
- تعتبر المحاسبة التحليلية وسيلة ذات أهمية للتحكم في التكاليف.
- المحاسبة التحليلية أداة فعالة تساعد المسيرين على اتخاذ القرارات في المؤسسة
- تعتمد المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى على طريقة التكاليف الكلية لحساب التكاليف التي تتحملها و بناءا على ذلك تقوم باتخاذ القرارات المناسبة لها.

• أسباب اختيار الموضوع:

- من بين الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار الموضوع نجد:
- تخصصنا في مجال المحاسبة.
- الأهمية الكبيرة للمحاسبة التحليلية في تحديد وأخذ القرارات.
- الاطلاع على الطرق الجديدة في ميدان المحاسبة التحليلية والكشف عن الهدف منها في اتخاذ القرار.

• أهداف الدراسة:

- من خلال هذا البحث سنحاول الوصول إلى الأهداف التالية:
- محاولة إعطاء مفهوم عام للمحاسبة التحليلية ومختلف التكاليف.
- محاولة إظهار مدى أهمية نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة.

- محاولة إظهار كيفية اتخاذ القرار بالاعتماد على هذه الوسيلة المساعدة.

• أهمية الدراسة:

تتبع أهمية البحث من أهمية الموضوع الذي يتناوله حيث تعتبر المحاسبة التحليلية أداة فعالة في المساعدة على تحسين أداء المؤسسة، كما أنها نظام يساعد المسيرين على اكتشاف نقاط الضعف ونقاط القوة بالمؤسسة وبالتالي المساعدة في اتخاذ القرار الأمثل للمؤسسة.

• حدود الدراسة:

أجريت هذه الدراسة في المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى بالمنطقة الصناعية للرغاية، وذلك في الفترة الممتدة من 1 ماي 2022 إلى غاية 31 ماي 2022، وعلى مشروعين مختلفين للسنة المالية 2017.

• صعوبات الدراسة:

واجهتنا العديد من الصعوبات خاصة من الناحية الميدانية نظرا للانشغالات الكثيرة للمؤطرة بالمؤسسة محل الدراسة، مما انعكس سلبا على طريقة جمعنا للمعلومات الميدانية وكذا تحليلها، بالإضافة إلى ضيق الوقت حيث لم تكن لدينا المدة الكافية للبحث بحرية.

• المنهج المتبع:

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي لسرد أصول المحاسبة التحليلية وللتعريف بها كنظام وأداة تساعد المسيرين على اتخاذ القرار، مع دراسة حالة للمؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى.

• الدراسات السابقة:

من خلال بحثنا في الموضوع، سجلنا تواجد بعض الدراسات السابقة التي تتعلق بالمحاسبة التحليلية واتخاذ القرار ومن بينها كما يلي :

- درحمون هلال: المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2004-2005.

تناولت هذه الدراسة المفاهيم العامة المتعلقة بالتنظيم، المؤسسة، التكاليف، القرارات، وتم التعرض فيها إلى محاولة تصميم نظام معلومات محاسبي للمحاسبة التحليلية، مع دراسة مختلف الطرق التقليدية والأنظمة الحديثة لحساب التكاليف، وبعدها تم دراسة واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وآفاق استخدامها.

- سالمى ياسين: **الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 2009-2010.

تناولت هذه الدراسة تبيان أثر تبني الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف على المؤسسات الاقتصادية وذلك بكونها تعطي النتائج بدقة وأكثر مصداقية، وعلى رأسها نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، حيث تم التطرق إلى المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف والطرق المستخدمة في تحديد التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات في المؤسسة.

- سامية معقاسي: **المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار ومراقبة التسيير في مؤسسة ALFON وهران**، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البويرة 2014-2015 .

تناولت هذه الدراسة موضوع المحاسبة التحليلية ودراسة مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية، وكذا موضوع مراقبة التسيير واتخاذ القرار وعن مدى اعتبار المحاسبة التحليلية كأداة تساعد المسيرين على اتخاذ القرار ومراقبة التسيير، والتعمق أكثر في تقنيات حساب وتحليل التكاليف في الانظمة التقليدية.

• هيكل الدراسة:

تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين، فصل نظري وآخر تطبيقي حيث:

يتطرق الفصل الأول والمعنون بمفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية ودورها في عملية اتخاذ القرار في مبحثه الأول إلى عموميات حول المحاسبة التحليلية، بدءا بمفاهيم وأهداف ووظائف المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبة العامة، بينما المبحث الثاني فقد شمل ماهية التكاليف وطرق تحميلها بإبراز الطرق التقليدية والطرق الحديثة لحساب التكاليف، من خلال تقديم مفهوم لها وأسسها أو مبادئها وطريقة حسابها، أما المبحث الأخير فنعرض فيه اتخاذ القرار بتقديم مفهوم عام له وأنواعه وعناصره ومختلف

مراحل اتخاذه، مع تصنيفاته وأهدافه، ثم إبراز مساهمة المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار بالمؤسسة الاقتصادية.

أما الفصل الثاني وهو الفصل التطبيقي فيستعرض دراسة ميدانية بالمؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى GTP، من خلال ثلاث مباحث تشمل في أولها تقديم المؤسسة ومهامها، بالإضافة إلى موارد ونشاطات المؤسسة وأهم إنجازاتها، وإبراز الهيكل التنظيمي لها والهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية، أما المبحث الثاني فيشمل نظام المحاسبة التحليلية للمؤسسة والمخطط المحاسبي التحليلي لها، مع التطرق إلى الطريقة التي تعتمد عليها في تحميل وتوزيع الأعباء والمصاريف، بينما في المبحث الأخير فيتم من خلاله عرض مشروعين للمؤسسة ممثلان بمشروع حاسي بركين ومشروع عين أمناس، وذلك من خلال ثلاث مطالب بدءا بتقديم المشروعين، ثم دراسة التكاليف التفصيلية لهما وأخيرا عرض مختلف النتائج المتوصل إليها.

واختتم هذا البحث بخاتمة تضمنت ملخصا عاما حول موضوع البحث، متبوعا بأهم النتائج المتوصل إليها، وكذا مختلف التوصيات والاقتراحات، بالإضافة إلى الآفاق الممكنة للبحث.

الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة التحليلية ودورها

في عملية اتخاذ القرار

تمهيد:

تعتبر المحاسبة التحليلية واحدة من أهم الأدوات في الوحدات الاقتصادية، التي تساعد بما توفره من معلومات تفصيلية ودقيقة على إعطاء القدرة للمؤسسة لمواكبة المنافسة في البيئة الجديدة والمعاصرة. وللتمكن من تطبيق المحاسبة التحليلية يتوجب على المسير دراسة التكاليف من خلال تجميعها وتحليلها ومعرفة التكلفة وكذا تصنيفها وتبويبها. وهناك عدة طرق لتحميل التكاليف تختلف باختلاف الهدف من هذه الطريقة، ولهذا تعد المحاسبة التحليلية من الأدوات الحديثة والهامة، التي تساعد على اتخاذ القرار المناسب.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، كالاتي:

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية.

المبحث الثاني: طرق حساب التكاليف.

المبحث الثالث: الإطار النظري لاتخاذ القرار وعلاقته بالمحاسبة التحليلية.

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة محاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية أداة تسيير ووسيلة للإعلام، تساعد وتمد المسيرين بعدة معلومات تحل النظام المتبع والنتائج المتحصل عليها والتكاليف المستهلكة لمختلف المنتجات من السلع والخدمات. ولهذا سنحاول من خلال هذا المبحث توضيح مفهوم المحاسبة التحليلية وأهدافها ووظائفها، وكذا علاقتها بالمحاسبة العامة.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق الى مفهوم المحاسبة التحليلية، أهدافها ووظائفها بالإضافة الى مختلف مجالات استخدامها، كما سنحاول دراسة العلاقة بينها وبين المحاسبة العامة، كما يلي.

1. تعريف المحاسبة التحليلية:

يطلق على المحاسبة التحليلية عدة أسماء منها: محاسبة التكاليف، المحاسبة الصناعية وغيرها من الأسماء، ويمكن تقديم بعض التعاريف للمحاسبة التحليلية كما يلي:

- تمثل المحاسبة التحليلية فرع من فروع علم المحاسبة، له استقلالته التامة عن بقية فروع هذا العلم، ورغم علاقة الترابط مع هذه الفروع، وتتوج استقلالية علم محاسبة التكاليف بمجموعة من المبادئ والفروض والأسس العلمية الخاصة به واللازمة لتحليل وتحميل وتسجيل بيانات التكاليف المتعلقة بوحدة محاسبية معينة. ويتم تحقيق أهداف علم محاسبة لتكاليف بممارسه ووظائفه في مجالات التسجيل والتحليل والرقابة والتقرير¹.
- المحاسبة التحليلية هي تطبيق التكلفة ومبادئ محاسبة التكاليف وتقنياتها ومفاهيمها كعلم وفن، ولممارسة السيطرة على عناصر التكاليف بغرض تحقيق الربحية، وتعني تقديم المعلومات المستخرجة من السجلات لاتخاذ القرارات².

¹ محمد عبد الفتاح العثماني، "محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي و الحديث)" ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى ، الأردن 2013، ص34.

² غسان فلاح سلامة المطارنة، "مقدمة في محاسبة التكاليف"، دار وائل للنشر، طبعة الأولى، الأردن 2003، ص16.

- هي عبارة عن مجموعة من الأساليب والإجراءات المستخدمة في جمع وتبويب وتسجيل بيانات التكاليف، وتحليلها بهدف احتساب تكاليف الإنتاج أو الخدمات أو الأنشطة المختلفة، من أجل تقديم المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض التسعير وممارسة الوظائف الإدارية وتقييم الأداء¹.
 - تعتبر على العموم تخصصاً من فروع المحاسبة، وتكون مهمتها تجميع وتحليل بيانات التكاليف وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة، وتقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة لنشاط المؤسسة وذلك من أجل²:
 - معرفة تكاليف ووظائف المؤسسة.
 - تحديد سعر تكلفة المنتجات والخدمات وكلفة مراحل الإنتاج المختلفة.
 - إمداد إدارة المؤسسة لأسس تقييم بعض عناصر الأصول.
 - تطوير بعض مراكز ميزانية المؤسسة.
 - هي تقنية تحليلية تقوم بتحليل الأعباء والنواتج، بهدف تقييم السلع والمنتجات المباعة، وكذلك مراقبة وتقديم كافة البيانات والإحصائيات الخاصة بها، بشكل يضمن الوصول إلى تكلفة وحدة الإنتاج والاستفادة من تلك المعلومات بغية تحقيق الكفاية الإنتاجية والربح المستهدف.
- ومن خلال التعاريف السابقة، يمكن استنتاج أن المحاسبة التحليلية هي تقنية لمعالجة المعلومات وتحليل الأعباء والنواتج، هدفها التحكم في التكاليف بغية تحقيق أقصى ربح ممكن من أجل الوصول إلى نتائج تساعد في اتخاذ القرارات، وتسمح بدراسة المردودية، ومراقبة المسؤوليات على مستوى الإدارة، وكل هذا بهدف إنجاح المؤسسة أو المشروع.

2. مجال استخدام المحاسبة التحليلية:

إن كل نشاط لإنتاج سلع أو خدمات يدخل ضمن نطاق استخدام المحاسبة التحليلية، فمن وجهة

¹ جمعة الربيعي، كمتا حسن، سعدوني مهدي الساقي، "محاسبة التكاليف المتقدمة"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن 2008، ص 16.

² بوعقوب عبد الكريم، "المحاسبة التحليلية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 6، الجزائر 2015، ص: 8-9.

نظر المحاسبة التحليلية وتبعاً لأنواع النشاط فإنها تنقسم وتبويب إلى¹:

أ. **المحاسبة التحليلية الصناعية:** وتستعمل في القطاع الصناعي والمتمثل في جميع العمليات الصناعية، كعملية تحويل المواد إلى منتجات نصف مصنعة أو تامة الصنع أو العمليات الاستخراجية (الصناعة الاستخراجية) وهذا باستعمال عوامل الإنتاج.

ب. **المحاسبة التحليلية الزراعية:** وتستعمل في القطاع الزراعي، وتشمل جميع الأنشطة الزراعية مثل: الفلاحة وتربية المواشي.

ت. **المحاسبة التحليلية للخدمات:** تستعمل في القطاع الخدماتي ويشمل نشاطه على تقييم الخدمات مثل، قطاع النقل...

ث. **المحاسبة التحليلية للوزارات والمصالح الحكومية:** وهي محاسبة تحليلية خاصة بهذه المصالح.

ج. **المحاسبة التحليلية للبنوك وشركات التأمين:** وظهر هذا النوع من المحاسبة التحليلية نظراً للتطور الكبير خاصة في قطاع الخدمات

وفي الحقيقية فإن نظام المحاسبة التحليلية وطبقاً للأصول العملية المتعارف عليها يمكن استخدامها في أي مؤسسة، ولكن مع اختلاف ظروف وإمكانيات المؤسسات فإنه يجب تعديل النظام المحاسبي للتكاليف تبعاً لطبيعة كل مؤسسة.

المطلب الثاني: أهداف ووظائف المحاسبة التحليلية

1. أهداف المحاسبة التحليلية:

المحاسبة التحليلية، والتي تعتبر أداة تسيير داخلي، تهدف أساساً إلى²:

أ- تقييم السلع والخدمات المنتجة والمباعة، أي تحديد التكاليف، سعر التكلفة، سعر البيع والنتيجة.

ب- مراقبة ظروف الاستغلال الداخلية، من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف التقديرية قصد تحديد الانحرافات، والبحث عن أسبابها.

¹ عبد الحكيم البيعي، "مبادئ محاسبة التكاليف"، دار وائل للنشر، الطبعة 5، الأردن 2010، ص 30.

² بديسي فهمية، "المحاسبة التحليلية: دروس وتمارين"، دار الهدى للنشر، الجزائر 2012، ص 10.

ج- تحديد درجة المردودية وتسهيل اتخاذ القرارات الموضوعية، وذلك من خلال تقسيم المؤسسة إلى مراكز للتكاليف (تجميع تكاليف الاستغلال حسب الأقسام)، مراكز للربح (تحديد لكل قسم نصيبه من رقم الأعمال ومساهمته في الربح الإجمالي) ومراكز للمردودية (تحديد مساهمة كل قسم في مردودية النشاط). وهذا ما يمكن من اتخاذ قرارات متعلقة مثلا: بتسريع أو إبطاء أو إلغاء بعض النشاطات والبحث عن أخرى، أو العمل على تخطيط الموارد النادرة، مثل ميزانية العملة الصعبة، اليد العاملة المؤهلة...إلخ.

من هنا يتبين بأن المحاسبة التحليلية، ومن خلال ما تصبوا إلى بلوغه من أهداف، تمثل أداة أساسية ومهمة جدا للتسيير العقلاني للنشاط الاستغلالي والاستثماري للمؤسسة ولمختلف مواردها، ولهذا فهي تعتبر أداة من أدوات مراقبة التسيير الداخلي للمؤسسة.

2. وظائف المحاسبة التحليلية:

تقوم المحاسبة التحليلية بعدة وظائف نذكر منها¹:

- **الوظائف التسجيلية:** وذلك حسب الطريقة المعتمدة من قبل الوحدة الاقتصادية في عملية التسجيل سواء كان على أساس طريقة الاندماج، أي إضافة حقول السجلات المحاسبية الحالية الخاصة بمحاسبة التكاليف، أو على أساس الانفصال أي مسك سجلات مستقلة عن سجلات المحاسبة المالية الخاصة على محاسبة التكاليف.

- **الوظيفة التحليلية:** وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف واقتترنت هذه الوظيفة باسم محاسبة التكاليف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج.

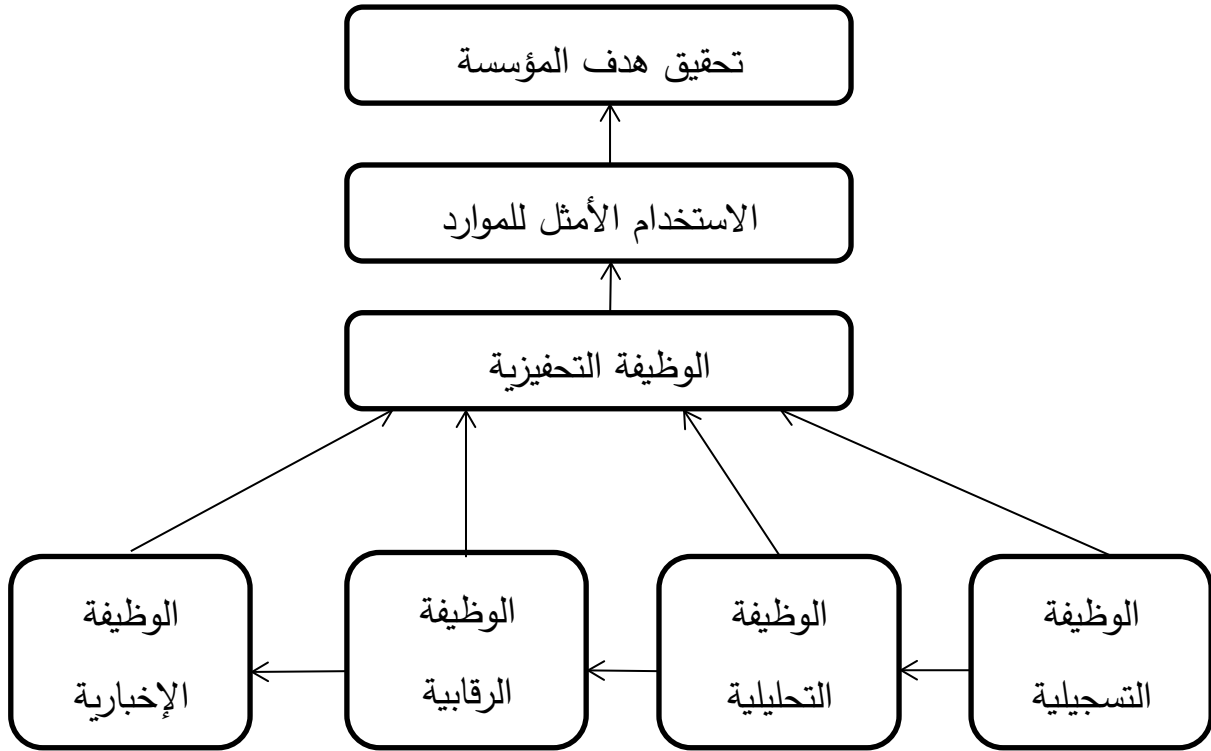
- **الوظيفة الرقابية:** تعمل على تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل رمز تكلفة، بما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة، ومقارنة هذه المعايير بما سبق فعلا لكل عناصر التكاليف، وبالتالي تحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة أو غير ملائمة، كما تبحث عن أسباب هذه الانحرافات وتحليلها، ثم رفع النتائج إلى الجهات المختصة للحد من الانحرافات.

¹ يحي التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف من النظرة إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن 2006، ص24

- **الوظيفة الإخبارية:** ترتبط هذه الوظيفة بالوظيفة السابقة، فبعد اكتشاف الانحرافات ودراسة أسبابها تخبر الإدارة بهذه النتائج وذلك لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها.
- **الوظيفة التحفيزية:** تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل رفع أقسام المؤسسة لأجل تنفيذ ما هو محقق وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الاتفاق، ومن هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل اقتصادي، وهذا ما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها.

ويمكن توضيح مما سبق من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01): وظائف المحاسبة التحليلية.



المصدر: يحي التكريتي إسماعيل، "محاسبة التكاليف من النظرة إلى التطبيق"، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن 2006، ص: 24.

يتضح من خلال الشكل أعلاه أن وظائف محاسبة التكاليف متكاملة، ويتكاملها تعمل على الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة .

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة

تعد المحاسبة العامة المصدر الأساسي لتزويد المحاسبة التحليلية بالمعلومة المحاسبية اللازمة من أجل تحليل النشاط، وذلك من خلال القيام بعمليات القيام بعمليات التصنيف، التوزيع ثم الترتيب لمختلف الأعباء والمصاريف، وهذا وفقا للوظائف والعمليات.

بالإضافة إلى أن عناصر الأعباء والمصاريف تختلف في جزء منها بين المحاسبة العامة والتحليلية، على اعتبار أن هناك أعباء تعتبر غير معتبرة أو غير محملة، مثل بعض الأعباء كمخصصات الاهتلاك، أعباء مالية، أعباء غير مفوترة... إلخ، والتي تعتبر من أعباء المحاسبة العامة دون التحليلية لعدم إمكانية تحديدها في الوقت المناسب، في حين ان هناك أعباء تعد من المحاسبة التحليلية دون العامة والتي تعرف بالعناصر الإضافية، والمتعلقة بالرواتب والرأسمال الخاص¹.

ويمكن توضيح الفروقات بين المحاسبة التحليلية والعامة، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية

العناصر	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
من ناحية القانون	اجبارية	اختيارية
الأهداف	أهداف مالية	أهداف اقتصادية
التوجه	متوجهة نحو الخارج	متوجهة نحو الداخل
المعالجة	الشمولية والاجمالية	تحليلية مفصلة
المستفيدون	المديرية	المسيرون
التصنيف	حسب الطبيعة	حسب الغاية
المعلومات	دقيقة، رسمية، قاطعة	سريعة، مقربة

¹ بديسي فهيمة، مرجع سبق ذكره، ص 11.

الزمن	الماضي والحاضر	الماضي، الحاضر والمستقبل
-------	----------------	--------------------------

المصدر: بويعقوب عبد الكريم، "المحاسبة التحليلية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 6، الجزائر 2015، ص:11.

المبحث الثاني: طرق حساب التكاليف وسعر التكلفة.

إن دراسة وتحليل كل التكاليف الخاصة بالعملية الإنتاجية يؤدي بالمؤسسة إلى تحديد سعر البيع المعقول لمنتجاتها، لهذا أردنا في هذا المبحث توضيح مفهوم التكلفة وسعر التكلفة، مع النتيجة التحليلية وكذا طرق تحميل التكاليف التقليدية والحديثة.

المطلب الأول: مفهوم التكلفة، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية.

1. مفهوم التكلفة:

تعرف التكلفة على أنها القيمة الكمية المستخدمة من عوامل الإنتاج (المدخلات) اللازمة للحصول على خدمة معينة (المخرجات) خلال فترة زمنية معينة، ومن الملاحظ أن هذا المفهوم للتكلفة يصلح لتقييم أداء الوحدة الاقتصادية بشكل إجمالي وذلك لتحديد هامش الربحية لهذه الوحدة¹.

كما تعرف على أنها تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية حاضرة أو مستقبلية، أي هي استنفاد الموارد المتاحة للحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل. إذا فهذا يعني أنه لا بد من توافر عوامل ثلاثة لكي يتحقق هذا المفهوم وهي: التضحية، الحرية في اختيار التضحية، والنية أو الرغبة في الحصول على المنفعة².

2. تصنيف التكاليف:

هناك عدة تصنيفات للتكاليف نذكر أهمها على النحو التالي³:

¹ محمد عبد الفتاح العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص135

² غسان فلاح سلامة المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص16

³ أمينة قهواجي، "مطبوعة في المحاسبة التحليلية"، محاضرات مقدمة لطلبة السنة الثانية تخصص مالية ومحاسبة، جامعة بومرداس، 2017/2018، ص10-12

أ. حسب علاقتها بالمنتجات: تقسم عناصر التكاليف وفق هذا التصنيف إلى:

- **التكاليف المباشرة:** هي المصاريف التي تحمل مباشرة إلى تكلفة معينة أو سعر التكلفة ولا تتطلب أي معالجة محاسبية مسبقة، أي أنها مصاريف مباشرة صرفت من أجل إنتاج منتج معين بذاته، مثل: المواد الأولية واللوازم المستهلكة، اليد العاملة المباشرة التي تتحدد بقيمة العمل المبذول في الإنتاج لتحويل المواد الأولية الأساسية إلى منتجات، تكلفة الخدمات المباشرة (مثل تكلفة الأبحاث والرسوم الهندسية لوحدات الإنتاج). يتم تخصيص المصاريف المباشرة للتكاليف المناسبة لها دون إجراء أي حسابات وسيطيه مسبقة، حيث يتم تحديد هذه المصاريف بالكمية والمبلغ وتحميلها للعنصر مباشرة.

- **التكاليف غير المباشرة:** وهي أعباء تنفق على النشاط الإنتاجي كله وليس على وحدات إنتاج معينة وتتواجد هذه التكاليف في جميع أقسام المؤسسة وتصرف في وقت واحد، مثل: اجار المباني، التأمينات، أقساط الاهتلاكات، الكهرباء، المياه، لوازم الصيانة، تكاليف إدارية ومالية (كأجور الاطارات العاملة في الإدارة والأمن ..). تتم معالجة هذه الأعباء قبل تحميلها للتكاليف وذلك بتحليل وتوزيع الأعباء غير المباشرة في الأقسام المتجانسة .

ب. حسب لحظة حسابها (الفترة الزمنية): تصنف التكاليف وفق هذا التصنيف حسب اللحظة الزمنية التي قيمت فيها إلى:

- **تكاليف فعلية أو تاريخية:** وهي تمثل التكاليف الفعلية المباشرة وغير المباشرة التي تحملتها المؤسسة فعلا من أجل القيام بالإنتاج.

- **تكاليف معيارية أو نموذجية:** وهي ليست حقيقية وتصلح كنموذج أو مرجع للحساب، وهي التكاليف التي يتطلب حسابها القيام بدراسات هندسية وتحليلية لعناصر التكاليف، وعن طريق مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية يمكن تحديد أي انحراف وبالتالي تقييم أداء المؤسسة.

ج. حسب علاقتها بحجم مستوى النشاط: يقوم هذا التوبيخ على تتبع مدى التغيير في إجمالي عنصر التكلفة وفقا للتغيير في حجم النشاط، أو ما يعرف بسلوك التكاليف، حيث تصنف التكاليف وفقا لذلك إلى:

- **تكاليف متغيرة:** تشمل عناصر التكاليف التي يتغير مبلغها الإجمالي مع التغير في حجم النشاط وبنفس نسبة التغير هذه زيادة أو نقصان، مع ملاحظة أن نصيب الوحدة منها يكون ثابتاً.
- **تكاليف ثابتة:** تشمل عناصر التكاليف التي لا يتغير مبلغها الإجمالي مع التغير في حجم النشاط وذلك في حدود طاقة معينة، مع ملاحظة أن نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الإجمالية يتغير بتغير حجم النشاط.
- **تكاليف مختلطة:** هي عناصر تكاليف تتضمن جزءاً ثابتاً وآخر متغير، ومن أمثلة ذلك تكاليف الصيانة والتي يمثل الجزء الثابت منها مرتبات العاملين بقسم الصيانة وغيرها من التكاليف الثابتة، أما الجزء المتغير فيرتبط بعملية الصيانة التي تتم لآلات الإنتاج
- د. **حسب الوظائف الأساسية للمؤسسة:** إن الغرض الأساسي من هذا التوبيخ هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية (تموين، إنتاج، هذا التوبيخ هو حصر تسويق)، من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف، ونميز في هذا التصنيف ما يلي:
- **تكلفة الشراء:** وهي تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتريات، وتشمل سعر الشراء والمصاريف الملحقة بعملية الشراء (النقل، التأمينات، الرسوم الجمركية).
- **تكلفة الإنتاج (الصنع):** تشمل مجموعة الأعباء الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع)، وتشمل ثمن شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة.
- **تكلفة التوزيع:** وهي مجموعة الأعباء المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج، وتشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع والمصاريف الخارجية: كالنقل والإشهار وخدمات ما بعد البيع... الخ، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة (تجارية، إنتاجية، خدمية).

3. سعر التكلفة وكيفية حسابه:

يعرف سعر التكلفة على أنه: "مجموع التكاليف الخاصة بالمنتج، سلعة أو خدمة، وذلك في المرحلة النهائية، أي مرحلة البيع". فسعر التكلفة هو عبارة عن مجموع ما ينفق من أجل إنتاج وبيع سلعة أو خدمة، فهو يمثل مجموع إنفاق الفترة المحددة للاستغلال، أي دورة الاستغلال (المدة الزمنية لإنجاز

النشاط وحساب النتيجة المحاسبية، قد يكون الشهر، الشهرين... أو السنة)، بما فيها التكاليف المتعلقة بعملية إيصال المنتج للزبون، حتى خدمات ما بعد البيع تحتسب ضمن سعر التكلفة¹.

كما ان سعر التكلفة هو السعر الأدنى الذي يمكن للمؤسسة أن تبيع به المنتج دون أن تحقق لا ربح ولا خسارة، ويتم حسابه وفقا للمراحل الموائية لحساب مختلف التكاليف²:

أ. تكلفة الشراء:

عملية الشراء تمثل أول مرحلة في النشاط الاستغلالي للمؤسسة، وتحتسب لها تكلفة تعرف بتكلفة الشراء، وتتمثل في تكلفة شراء البضائع بالنسبة للمؤسسة التجارية، وتكلفة شراء المواد الأولية واللوازم بالنسبة للمؤسسة الإنتاجية. ويتم حسابها وفق العلاقة:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء}$$

حيث أن: ثمن الشراء = عدد الوحدات (الكميات) المشترة × سعر الشراء للوحدة، وهو عبارة عن عبء ذو طبيعة مباشرة. أما مصاريف الشراء فتتمثل في مختلف أوجه الإنفاق المتعلقة بعملية الشراء مثل مصاريف الشحن والنقل (مصاريف مباشرة) ومصاريف إعداد وتحضير الطلبات، الاتصال بالموردين... إلخ (مصاريف غير مباشرة).

ب. تكلفة الإنتاج:

تكلفة الإنتاج لا تعني إلا المؤسسات الإنتاجية أو الصناعية، وهذه التكلفة مرتبطة بمرحلة الإنتاج والتي تمثل ثاني مرحلة في النشاط الاستغلالي لمؤسسة إنتاجية. وتحتسب وفق العلاقة:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة الشراء} + \text{مصاريف الإنتاج}$$

حيث أن تكلفة الشراء تتمثل في تكلفة شراء المواد المستعملة في العملية الإنتاجية، وهي المواد (أو منتجات ذات طبيعة معينة: منتجات نصف مصنعة، منتجات وسطية، منتجات جارية) التي تم شراؤها (إنتاجها) ثم تخزينها، فأخرجها من المخازن إلى ورشات الإنتاج.

¹ بديسي فهمية، مرجع سبق ذكره، ص12.

² نفس المرجع السابق، ص13-14

أما مصاريف الإنتاج فتتمثل في اليد العاملة (مباشرة وغير مباشرة)، ساعات تشغيل الآلات، مصاريف الصيانة... الخ.

ت. سعر التكلفة:

يمثل سعر التكلفة مختلف الأعباء والمصاريف التي تتحملها المؤسسة (تجارية، إنتاجية) في نهاية مرحلة النشاط الاستغلالي، وتحمل مباشرة لسعر التكلفة، وتتمثل في مجموع الأعباء المتعلقة بعملية التوزيع أو البيع. ويمكن حسابها بشكل إجمالي، أو حسب مرحلة التوزيع، أو حسب قناة التوزيع، أو حسب كل منتج على حدى أو حسب الفروع الجغرافية.

بالإضافة إلى تكلفة التوزيع، التي تعد تكلفة خارج النشاط الإنتاجي، هناك أعباء ومصاريف أخرى خارج النشاط الإنتاج وتحمل مباشرة لسعر التكلفة، وتتمثل في المصاريف العامة، أي المصاريف الإدارية والمالية. وعليه فإن سعر التكلفة يتم حسابه حسب العلاقة:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج} + \text{تكلفة التوزيع}$$

أي أن المؤسسة الصناعية أو التجارية تعمل على تحويل أو تكييف المواد والسلع المشتراة وفق رغبات واحتياجات المستهلك، حيث ينتج عن عملية التحويل أو التكييف سعر تكلفة والذي يمثل قيمة نهائية للمنتج، سلعة أو خدمة، والتي تتمثل في:

- قيمة الحصول على المواد المكونة للمنتج .

- القيمة المضافة بفعل عمل المؤسسة.

ث. النتيجة التحليلية:

هي مجموع النتائج المحققة من خلال كل منتج من البضائع أو المنتجات المباعة. وتحسب من خلال العلاقة التالية¹:

$$\text{النتيجة الاجمالية} = \text{رقم الأعمال خارج الرسم} - \text{سعر التكلفة}$$

¹ أمينة قهواجي، مرجع سبق ذكره، ص 13.

حيث أن:

$$\text{رقم الأعمال} = \text{عدد الوحدات المباعة} \times \text{سعر بيع الوحدة}$$

$$\text{النتيجة التحليلية للوحدة} = \text{سعر بيع الوحدة} - \text{سعر تكلفة الوحدة}$$

المطلب الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف.

سنحاول في هذا المطلب التطرق الى مختلف طرق حساب التكاليف التقليدية، والتي من بينها: طريقة التكلفة الكلية، طريقة التكاليف الجزئية، وكذا طريقة التكاليف المعيارية.

1- طريقة التكلفة الكلية (الأقسام المتجانسة):

• مفهوم طريقة التكلفة الكلية: تقوم هذه الطريقة على عملية تحليل التكاليف وفق الخطوات التالية¹:

أ- تحديد الاستهلاكات وتكاليف المواد الأولية، بحيث يجب المعرفة الدقيقة لحركة دخول وخروج المخزونات.

ب- تحديد الزمن المستغرق في العمل والتكاليف المتعلقة به.

ت- تحديد الأعباء غير المباشرة وتحميلها على أساس معين.

وبذلك يمكن تعريف أسلوب التكلفة الكلية على انه أسلوب يضم جميع مصاريف المؤسسة ذات العلاقة بالمنتج سواء مصاريف مباشرة أو غير مباشرة، كما تضم كذلك أعباء التقارب، أعباء إدارية التي تدخل في إطار إنتاج منتج ما في الفترة نفسها. إن هذه الطريقة تعتمد على مبدأ التحميل الكلي للتكاليف سواء كان على الوحدات المنتجة أو على الوحدات المباعة، سواء كانت هذه التكاليف مباشرة أو غير مباشرة ثابتة أو متغيرة ويقر أصحاب هذا الرأي إلى أن لولا وجود الإنتاج لما نشأت هذه التكاليف².

¹ لورنيسة مريم، "محاسبة التسيير ودورها في تفعيل الأداء المالية للمؤسسة الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس 2020، ص 15.

² يحيى التكريتي إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص 59.

• أسس طريقة التكلفة الكلية: الأقسام المتجانسة.

تفترض هذه الطريقة تقسيم المؤسسة إلى مراكز تسمى مراكز التحليل أو العمل أو الأقسام المتجانسة، وتصنف الأقسام المتجانسة إلى صنفين، كما يلي¹:

- الأقسام الرئيسية (الأساسية): مثل التموين، الإنتاج بالورشات المختلفة والتوزيع هي أقسام رئيسية بالإضافة إلى أعبائها الأولية تتحصل على جزء من أعباء الأقسام المساعدة ويتم ذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام.
- الأقسام الثانوية (المساعدة): تسمى أيضا مراكز الخدمات الفنية والإدارية وهي تقوم بعملية التخطيط وضبط الإنتاج وتصميم المنتجات وتطويرها وهذه المراكز يربط نشاطها بالنشاط الصناعي.

وتهتم هذه الطريقة بالفصل بين المصاريف والأعباء وتقسيمها إلى نوعين²:

- أ. الأعباء المباشرة: هي تلك الأعباء التي تتعلق بوحدة المنتج فهي تحسب وتحمل مباشرة في حساب التكاليف دون طرح أي إشكالية. ومن هذه المصاريف:
 - المواد الأولية الأساسية وهي تلك المواد التي تدخل كمادة أساسية في صناعة وتركيب منتج معين مثل الخشب في إنتاج الطاولات والكراسي.
 - المواد المساعدة (أو مستلزمات مستهلكة): وهي تلك المواد التي تدخل كمادة ثانوية في منتج ما وهذا لا إمكانية الاستغناء عنها، ومن ذلك نجد المسامير والغراء في صناعة الطاولات .
 - مصاريف اليد العاملة المباشرة: وهي أجرة ساعات العمل المبذولة في تحويل المواد الأولية إلى منتجات يعني مصنعة .
 - ساعات عمل آلة مباشرة، خدمات مباشرة كالأبحاث والرسوم اللازمة لعملية صنع الوحدات الإنتاجية .
- ب. الأعباء غير المباشرة: هي تلك الأعباء التي لا يمكن حسابها مباشرة في سعر التكلفة لكونها تنفق على النشاط الإنتاجي كله وليس على وحدات إنتاج معينة، وهنا تطرح إشكالية تحميلها لسعر التكلفة،

¹ عراقي عادل، "دروس في المحاسبة التحليلية" مقدمة لطلبة السنة الثانية ليسانس علوم اقتصادية، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2017/2018، ص78

² أمينة قهواجي، مرجع سبق ذكره، ص37، 36

كون هذه التكاليف تخص وترتبط بعدة وظائف لذلك قبل تحميلها يجب معالجتها وتوزيعها على مختلف الأقسام. ومن أمثلة الأعباء غير المباشرة: مصاريف العمال الإداريين، أجور العمال الذين يقومون بالتنظيف في جميع وحدات الإنتاج أي في كل الأقسام... الخ وبالتالي يجب أن تصنف هذه الأعباء حسب الوظائف وتسمى هذه العملية بعملية توزيع الأعباء غير المباشرة.

وبعد الفصل بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة تأتي خطوة توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام، وهذا التوزيع يتم من خلال مرحلتين هما:

✓ **التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة:** يتم هذا التوزيع من خلال حصر الحسابات الضرورية لتوزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام في جدول يسمى: جدول توزيع الأعباء غير المباشرة، ويتم هذا التوزيع من خلال مفاتيح التوزيع حيث توجد أعباء توزع مباشرة في بعض الأقسام، وأخرى توزع بين عدة أقسام بنسب مختلفة. ويظهر جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة كما يلي¹:

الجدول رقم (02): التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

الأقسام الأساسية				الأقسام المساعدة			المجموع	الأعباء غير المباشرة
ز	و	هـ	د	ج	ب	أ		
							لوازم	
							كهرباء	
							إيجار	
							مستخدمين	
							ضرائب	
							إهلاك	
							العناصر الإضافية	
							مجموع التوزيع الأولي	

المصدر: عراقي عادل، "دروس في المحاسبة التحليلية" مقدمة لطلبة السنة الثانية ليسانس علوم

اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2018/2017، ص 79

¹ عراقي عادل، مرجع سبق ذكره، ص 79

✓ التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة: بعد الحصول على المجموع الموزع في التوزيع الأولي تقوم في مرحلة ثانية بتحميل الأعباء غير المباشرة للأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية كل حسب استفادتها، وهذا ما يسمى بالتوزيع الثانوي، هذا ويمكن أن يكون التوزيع الثانوي تنازلي أو تبادلي¹:

- التوزيع التنازلي (البسيط): وهو توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية حسب الترتيب في اتجاه واحد.

الجدول رقم (03): التوزيع التنازلي (البسيط)

الأقسام الرئيسية			الأقسام الفرعية		البيان
توزيع	انتاج	تموين	الصيانة	الإدارة	
Xxx	xxx	xxx	Xxx	Xxx	مج التوزيع الأولي
					التوزيع الثانوي
←	←	←	←	100%	الإدارة
←	←	←	%100	-	الصيانة
Xxx	xxx	xxx	0	0	المجموع

المصدر: أمينة قهواجي، "مطبوعة في المحاسبة التحليلية"، محاضرات مقدمة لطلبة السنة الثانية

تخصص مالية ومحاسبة، جامعة بومرداس، 2018/2017، ص 40

- التوزيع التبادلي للأقسام الثانوية: يمكن في المرحلة الثانية ملاحظة أن الأقسام تتبادل الخدمات فيما بينها، أي تساهم بنشاط بعضها البعض.

¹ أمينة قهواجي، مرجع سبق ذكره، ص 40-43

الجدول رقم (04): التوزيع التبادلي للأقسام الثانوية

الأقسام الرئيسية			الأقسام الفرعية		البيان
توزيع	انتاج	تموين	الصيانة	الطاقة	
xxx	Xxx	xxx	Xxx	Xxx	مج التوزيع الأولي
					التوزيع الثانوي
←	←	←	←	100%	الطاقة
←	←	←	%100	→	الصيانة
xxx	Xxx	xxx	0	0	المجموع

المصدر: أمينة قهواجي، "مطبوعة في المحاسبة التحليلية"، محاضرات مقدمة لطلبة السنة الثانية

تخصص مالية ومحاسبة، جامعة بومرداس 2018/2017، ص 42.

- توزيع الأعباء غير المباشرة مع تبادل الخدمات بين الأقسام الرئيسية: إن عملية استغلال الأقسام لخدمات بعضها البعض لا تقتصر بين قسمين أو أكثر من الأقسام الرئيسية علما أن هذا التبادل لا يتم إلا بعد التوزيع الثانوي.

ويتم حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية حسب طريقة التكلفة الكلية كما يلي¹:

- المرحلة الأولى: حساب تكلفة الشراء

تكاليف الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (مباشرة وغير مباشرة)

- المرحلة الثانية: حساب تكلفة المنتجات

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الانتاج المختلفة (مباشرة وغير مباشرة)

- المرحلة الثالثة: حساب سعر التكلفة

¹بورنيسة مريم، مرجع سبق ذكره، ص 15

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع (مباشرة وغير المباشرة)

- المرحلة الرابعة: حساب النتيجة التحليلية

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

وتجدر الإشارة إلى أن المخزونات يتم تقييمها حسب إحدى الطريقتين¹:

أ. طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة وتحسب بثلاث طرق كما يلي:

- التكلفة الوسيطة المرجحة بعد كل دخول: وتحسب بالعلاقة التالية:

التكلفة الوسيطة المرجحة بعد كل دخول = (تكلفة المخزون المتبقي + تكلفة الإدخال الجديد) / (كمية المخزون المتبقي + كمية الإدخال الجديد)

- التكلفة الوسيطة المرجحة للمجموع الإدخال فقط: وتحسب بالعلاقة التالية:

التكلفة الوسيطة المرجحة للمجموع الإدخال = تكلفة الإدخال / كمية الإدخالات

- التكلفة الوسيطة المرجحة للفترة: وتحسب بالعلاقة التالية:

التكلفة الوسيطة المرجحة للفترة = (تكلفة مخ 1 + تكلفة إدخلات الفترة) / (كمية مخ 1 + كمية إدخلات الفترة)

ب. طريقة استنقاذ المخزون: وتنقسم إلى فرعين:

- طريقة ما دخل أولاً خرج أولاً (FIFO (first in first out).

- طريقة ما دخل أخيراً خرج أولاً (LIFO (last in first out).

2- طريقة التكاليف الجزئية:

نتيجة للصعوبات التي واجهها أسلوب التكاليف الكلية فيما يخص توزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة، اقترح عدد من الممارسين المحاسبين الأمريكيين أسلوب آخر لتوزيع التكاليف ألا وهو أسلوب

¹ عرقابي عادل، مرجع سبق ذكره، ص 51-56.

التكاليف الجزئية، حيث يقوم هذا الأسلوب على استبعاد بعض الأعباء في حساب تكاليف المنتجات وعموما تشمل أساليب التكاليف الجزئية كل من:

- أسلوب التكلفة المتغيرة.
- أسلوب التحميل العقلاني.
- أسلوب التكلفة المعيارية.

أولاً: أسلوب التكلفة المتغيرة.

هي طريقة تعتمد أساساً على الفصل بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الثابتة، وحساب سعر التكلفة يتم فقط بالتكاليف المتغيرة، لأغراض التسيير، وي طرح إجمالي التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال للحصول على هامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية¹.

أ. مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة: هناك مجموعة من المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة، ويمكننا أن نذكر مجموعة منها في النقاط التالية²:

- تتكون التكلفة المتغيرة من تكاليف تتغير تبعاً لتغير حجم النشاط.
- هذه التكاليف هي تكاليف متغيرة، يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج.
- التكاليف الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالياً من أجل تحديد النتيجة. وعليه فإنه يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الـوحدوية، بعبارة أخرى التكاليف الثابتة ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الـوحدوية، كما تسمح طريقة التكاليف المتغيرة بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج، عتبة المردودية بسهولة.

ب. أنواع طريقة التكاليف المتغيرة:

¹ عرقابي عادل، مرجع سبق ذكره، ص 88

² نفس المرجع السابق، ص 89

هناك نوعان لحساب سعر التكلفة وفق طريقة التكاليف المتغيرة، وهما طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة وطريقة التكاليف المتغيرة المتزايدة، وسوف نتطرق لهاتين الطريقتين بالتفصيل فيما سيأتي¹:

• طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة:

تقوم هذه الطريقة على أساس حساب الهامش على التكلفة المتغيرة من خلال الفرق بين رقم الأعمال والتكلفة المتغيرة وحساب النتيجة بطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة، وتتمثل خطوات هذه الطريقة فيما يلي:

- حساب رقم أعمال المؤسسة.

- حصر وتحديد التكاليف إلى تكاليف متغيرة وأخرى ثابتة.

- حساب الهامش على التكلفة المتغيرة.

حيث يمكن حساب الهامش على التكلفة المتغيرة بالعلاقة التالية:

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال - التكاليف المتغيرة

كما يمكن حساب معدل الهامش على التكلفة المتغيرة بالعلاقة التالية :

معدل الهامش على التكلفة المتغيرة = (التكاليف المتغيرة/ رقم الأعمال) * 100

ويتم حساب النتيجة بالفرق بين الهامش على التكلفة المتغيرة والتكاليف الثابتة، ويعبر عنها بالعلاقة التالية :

النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة

ويمكن تلخيص الخطوات السابقة لحساب النتيجة من خلال الجدول التالي:

¹ نفس المرجع السابق، ص 89-92

الجدول رقم (05): طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة لحساب النتيجة

المجموع	المنتج 3	المنتج 2	المنتج 1	النشاط أو المنتجات
XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	1 رقم الأعمال (خارج الرسم)
XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	2 التكلفة المتغيرة الإجمالية (التكلفة المتغيرة للإنتاج + التكلفة المتغيرة للتوزيع)
XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	3 الهامش على التكلفة المتغيرة (1-2)
XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	4 التكاليف الثابتة غير موزعة
XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	5 نتيجة الاستغلال (3-4)

المصدر: عرقابي عادل، "دروس في المحاسبة التحليلية" مقدمة لطلبة السنة الثانية ليسانس علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2018/2017، ص 91.

• طريقة التكلفة المتغيرة المتزايدة:

هي طريقة لحساب التكاليف، وسيطة بين طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة وطريقة التكاليف الكلية، تحمل للمنتجات كما يلي:

- مجموع التكاليف المتغيرة المباشرة؛

- مجموع التكاليف المتغيرة غير المباشرة؛

- مجموع التكاليف الثابتة المباشرة .

ويمثل في هذه الطريقة الهامش على التكلفة الخاصة فرق الهامش على التكاليف المتغيرة والتكاليف

الثابتة الخاصة، ويمكن حساب هذا الهامش بالعلاقة التالية :

الهامش على التكاليف الخاصة = الهامش على التكاليف المتغيرة - التكاليف الثابتة الخاصة

ويمكن تلخيص الحسابات الرئيسية لهذه الطريقة في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): تلخيص الحسابات الرئيسية لطريقة التكلفة المتغيرة المتزايدة

الإنتاج الإجمالي	المنتج 4	المنتج 3	المنتج 2	المنتج 1	عناصر الحساب
XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	1 رقم الأعمال
XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	2 التكلفة المتغيرة
XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	3 الهامش على التكلفة المتغيرة (1-2)
XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	4 التكاليف الثابتة الخاصة
XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	5 الهامش على التكاليف الخاصة أو هامش المساهمة (3-4)
XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	الهامش الإجمالي على التكاليف الخاصة
XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	التكاليف الثابتة المشتركة
XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	النتيجة التحليلية الإجمالية

المصدر: عرقابي عادل، "دروس في المحاسبة التحليلية" مقدمة لطلبة السنة الثانية ليسانس علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 2017/2018، ص 92.

ثانياً: أسلوب التحميل العقلاني.

طريقة التحميل العقلاني هي طريقة من طرق حساب سعر التكلفة ولها نفس المراحل تحديد التكاليف وسعر التكلفة مع طريقة التكلفة الحقيقية (أي الكلية)، إلا أن الاختلاف بين الطريقتين هو في معالجة التكاليف الثابتة بحيث تحمل هذه الأخيرة بطريقة نسبية إلى وحدات الإنتاج أي أن تحميل التكاليف الثابتة بالجزء المناسب لمستوى النشاط فقط¹.

¹أمنية قهواجي، مرجع سبق ذكره، ص 87

1- أسس حساب التكاليف حسب طريقة التحميل العقلاني:

ان حساب التكاليف وسعر التكلفة حسب طريقة التحمل العقلاني لها نفس مراحل تحديد التكاليف وسعر التكلفة مع طريقة التكلفة الكلية غير أن الاختلاف الوحيد يكمن في معالجة التكاليف، حيث يتم فصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة ثم حساب التكاليف المحملة من مؤشر محاسبي يعرف بمعامل التحميل كما سنراه في الخطوات التالي¹:

أ. **تحديد معامل التحميل العقلاني:** يحسب معامل تحميل وفق العلاقة التالية:

$$\text{معامل التحميل} = \text{حجم النشاط الفعلي} / \text{حجم النشاط العادي} \times 100$$

ب. **حساب التكاليف الثابتة المحملة:** عن طريق هذا المعامل تتم معرفة التكاليف الثابتة المحملة وذلك بضرب مبلغ التكاليف الثابتة في معامل التحميل المحمل عليه، ومنه فإن التكاليف الثابتة المحملة لكل قسم تحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة} = \text{التكاليف الثابتة (المحسوبة وفقا للنشاط العادي)} * \text{معامل التحميل}$$

ت. **حساب التكاليف الإجمالية المحملة:** أما التكاليف الإجمالية المحملة فتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{التكاليف الإجمالية المحملة} = \text{التكاليف المتغيرة} + \text{التكاليف الثابتة المحملة}$$

ث. **فرق التحميل العقلاني:** إن تطبيق معامل التحميل العقلاني لتحميل الأعباء الثابتة يؤدي إلى وجود فرق بين التكاليف الثابتة المحملة والتكاليف الحقيقية الإجمالية، ويحسب كما يلي:

$$\text{فرق التحميل} = \text{التكاليف الثابتة المحملة} - \text{التكاليف الثابتة الحقيقية}$$

وقد تكون هذه الفروق موجبة أو سالبة أو معدومة. وتظهر مثل هذه الفروق في الحالات التالية:

الحالة الأولى: معامل التحميل = 01: أي حجم النشاط العادي = النشاط الحقيقي، فالتكاليف الثابتة تستعمل ككلفة على سعر ولا تنتج أي فرق، (التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة الحقيقية)

¹أمينة قهواجي، مرجع سبق ذكره، ص 88-89

الحالة الثانية: معامل التحمل < 01 : أي حجم النشاط العادي أقل من النشاط الحقيقي، فالمؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية، فتتحمل تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف النظرية (زيادة النشاط). الفرق بين التكاليف الثابتة النظرية والتكاليف الثابتة المحملة يعتبر زيادة في النشاط أي ربح فعالية.

الحالة الثالثة: معامل التحميل > 01 : أي حجم النشاط العادي أكبر من النشاط الحقيقي، وهذا يعني أن قدرة المؤسسة لم تستعمل، في هذه الحالة يحمل جزء من التكاليف الثابتة على سعر التكلفة والفرق بين التكاليف الثابتة والتكاليف المحملة يعتبر كتكلفة نقص النشاط (تكلفة بطالة) أي خسارة.

ج. تحميل التكاليف الثابتة للأقسام المتجانسة: حسب هذه الطريقة تفصل الأعباء غير المباشرة الثابتة والمتغيرة في كل قسم، ثم تخضع التكاليف الثابتة للتحميل بواسطة معامل التحميل الذي قد يكون وحيد لمجموع أقسام المؤسسة أو تختلف في المعاملات بين الأقسام، وتستعمل نفس مبادئ توزيع الأقسام المتجانسة المساعدة والأساسية في طريقة التكلفة الحقيقية.

ح. توزيع الخدمات بمعامل تحميل واحد: وفي هذه الحالة يتم توزيع كل الأعباء حسب طبيعتها إلى جزء ثابت وجزء متغير، وضرب الجزء الثابت في معامل التحميل وتحديد المجموع المحمل (أعباء ثابتة محملة + أعباء متغيرة) يوزع على الأقسام بنفس طريقة التوزيع الأولي من الأقسام المتجانسة في طريقة التكلفة الحقيقية ثم يجرى التوزيع الثانوي، وتحسب تكلفة العمل عاديا.

خ. توزيع الخدمات بمعاملات تحميل مختلفة: في هذه الحالة الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة توزع حسب النسب أو المجموع الثابت إلى أجزاء ثابتة والمجموع المتغير إلى أجزاء متغيرة، بعد ذلك نقوم بحساب معاملات التحميل، ونضرب التكاليف الثابتة النظرية أو التكاليف الثابتة قبل التحميل في المعامل، ونحملها مع التكاليف المتغيرة للحصول على المجموع المحمل لكل قسم بعد حساب فرق التحميل.

3- أسلوب التكلفة المعيارية:

- **مفهوم التكلفة المعيارية:** هي التكاليف المعيارية المحددة مقدما على أساس علمي وعملي في ظروف معينة، والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية¹.

¹بوعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 227

• أسس التكلفة المعيارية¹:

هي أداة قياس فعلية للتكاليف، تقوم على إدخال وتنظيم طريقة معيارية على أسس علمية وفنية واقتصادية، وبعيدة عن التقدير العشوائي ومنطلقة من إمكانية المؤسسة، ومتجاوبة مع ظروف عملها ويمكن وضع مستويات معيارية طبيعية لعناصر المواد الأولية، اليد العاملة، المصاريف الغير المباشرة لأقسام الإنتاج.

أثناء سير العملية الإنتاجية تظهر انحرافات عن المعايير، وذلك لأسباب مختلفة ينتج عنها فرق كالتالي:

الفرق = التكاليف المعيارية - التكاليف الحقيقية.

الفرق (التكلفة المعيارية × الكمية المعيارية المتعلقة بالإنتاج) - (التكلفة الفعلية × الكمية الفعلية المتعلقة بالإنتاج الفعلي).

ويمكن أن يكون الفرق:

(1). موجب = التكاليف الفعلية < التكاليف المعيارية.

(2). سالب = التكاليف الفعلية > التكاليف المعيارية.

• تحديد الانحرافات²:

أ. الانحرافات على المواد: تحسب بالعلاقة:

الفروق الإجمالية = قيمة المواد المعيارية - قيمة المواد الفعلية. وتشمل:

- فروق الأسعار: فروق الأسعار = (الكمية الفعلية × السعر المعياري) - (الكمية الفعلية × السعر الفعلي)

أو: فروق الأسعار = الكمية الفعلية × (ثمن الوحدة المعياري - ثمن الوحدة الفعلي)

- فروق الكميات: فروق الكميات = ثمن الوحدة المعياري × (الكمية المعياري - الكمية الفعلية)

¹ نفس المرجع السابق، ص 228

² نفس المرجع السابق، ص 228، 229

أو: فروق الكميات = (الكمية المعيارية للمواد × سعر المعياري) - (الكمية الفعلية للمواد × السعر المعياري)

ب. اليد العاملة المباشرة: تشمل:

- فروق الوقت = معدل السعر المعياري (المدة المعيارية - المدة الفعلية).

- فروق معدل السعر = المدة الفعلية (معدل السعر المعياري - معدل السعر الفعلي).

ج. انحرافات المصاريف الغير مباشرة:

- فروق الميزانية المرنة: تحسب بالعلاقة:

التكلفة المرنة للساعة = (مجموع التكاليف المرنة/ المدة الفعلية) = (التكلفة المتغيرة للساعة/ المدة المتوقعة) + (تكاليف ثابتة إجمالية/ المدة الفعلية)

- فروق الطاقة الإنتاجية: وتحسب كما يلي:

فروق الطاقة الإنتاجية = معدل التحميل النموذجي (مستوى الطاقة الفعلي - مستوى الطاقة المعياري)

- فروق الكفاءة الإنتاجية: تحسب بالعلاقة:

فروق الكفاءة الإنتاجية = معدل التحميل النموذجي (الزمن المعياري لإنتاج الوحدات الفعلية - الزمن الفعلي).

المطلب الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

بدأ ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة بداية عقد الثمانينات على بعض الأكاديميين من أمثال روبين كوبر "و"روبرت كابلان"، حيث أخذوا يثيرون عددا من علامات الاستفهام حول درجة الكفاءة والملائمة العملية لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية على أساس الأنشطة ABC ، وبداية من التسعينيات

قامت الكثير من الشركات بتطبيق نظام ABC لتحليل ودراسة تكاليفها، فقد أشارت دراسة Innes و Mitchpill عام 1995 إلى أن 20 % من شركات إنجلترا تبنت نظام ABC¹.

أولاً: مفاهيم عامة حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

1. مفهوم الأنشطة:

لما كان نظام ABC التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد أساساً على النشاط فلا بد من الاطلاع على مفهوم الأنشطة وتصنيفات الأنشطة كما يلي²:

فالنشاط هو أي طلب تأخذه المؤسسة لصنع صناعة أو تأدية خدمة أو هدف أو مهمة أو جزء من المهمة ذات غرض محدد. ويمكن تصنيف الأنشطة إلى نوعين:

أ. الأنشطة المباشرة: وهي جميع الأنشطة المباشرة في العملية الإنتاجية والمتمثلة بأنشطة العمليات الإنتاجية.

ب. الأنشطة الغير مباشرة: هي جميع الأنشطة التي تخدم العمليات الإنتاجية وليس لها ارتباط واضح في بناء المنتج التام.

2. تعريف نظام الـ ABC وأهدافه: هناك عدة تعاريف لنظام الـ ABC ، نذكر منها:

- يقصد بنظام ABC على أنه: "مجموعة من الأنشطة المختلفة التي تستخدم المواد المتاحة ووحدات المنتج تستخدم تلك الأنشطة، بمعنى آخر نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الأنشطة ومن ثم تحميل تكلفة الأنشطة على المنتجات"³.

¹اسماعيل يحيى التكريتي، محاسب التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، طبع 1، الأردن، 2007، ص158-161

² نفس المرجع السابق، ص163، 162

³لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف منهاج علمي تطبيقي، دار وائل للنشر، الطبعة 1، الأردن 2013، ص510

• هو نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين إذ يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف على مجتمعات الكلف والتي تتمثل بمراكز الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لا نجازها¹.

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

ومن التعارف السابقة نستنتج أن نظام ABC هو:

- نظام لتوزيع التكاليف على الأنشطة ومن ثم تحميلها للمنتج النهائي.
- نظام متكامل فهو يشمل كل مكونات النظام، مدخلات وعمليات التشغيل، مخرجات وتغذية عكسية.
- نظام يقوم بتخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة.

إن نظام ABC يسعى لتحقيق الأهداف التالية³:

- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.
- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف الغير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- يساعد إدارة المؤسسة في إعطاءها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدا.

¹اسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص163

²سامي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر، 2010، ص93

³اسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص164

- يساعد نظام الـ ABC إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة.

- تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

ثانياً: مزايا تطبيق نظام ABC.

يتمتع نظام ABC بالمزايا التالية¹:

1. يساعد نظام ABC في تعيين الفرصة المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكلفة بكل دقة ووضوح، حيث يبين المراحل والعلميات التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة، أو إلغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج التام.

2. يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبذل العاملين في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكاليف، وبمساعدة نظام ABC فقد تم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وأن من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين الآن هو هدف تخفيض التكاليف وخصوصاً تكلفة وحدة العامل الموجه.

3. يساهم نظام ABC في زيادة كفاءة أداة الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.

4. يساهم في تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها لذا يتطلب عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام، حيث يمكن ربطه مثلاً بنظام الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تحقيق التكاليف.

5. يقدم معلومات مفيدة عن التغييرات السلوكية لأنه يسمح للمصممين أن يصنعوا قرارات التصميم على أساس التكلفة بدقة (تحسينات في صنع القرارات).

¹ اسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 166، 165

المبحث الثالث: عملية اتخاذ القرار وعلاقتها بالمحاسبة التحليلية

اتخاذ القرار هو وظيفة أساسية يقوم بها المسير عند سعيه المستمر لتسيير أموره المهنية، مستخدماً المعلومات والحقائق المجتمعة عنده وذلك بعد دراستها وتحليلها، ولهذا سنوضح في هذا المبحث مفهوم اتخاذ القرار وأنواعه وعناصره، وكذا الأساليب المستخدمة في اتخاذه ومختلف مراحلها مع العوامل المؤثرة والمعيقة له، وكذلك علاقته مع المحاسبة التحليلية.

المطلب الأول: مفهوم اتخاذ القرار وأنواعه.

1- مفهوم اتخاذ القرار:

تعتبر عملية اتخاذ القرار من المهام الرئيسية للمؤسسات أياً كان نوعها، حيث يتوقف عليها مدى النجاح في تحقيق الأهداف المرسومة لها، ومن هنا فقد أصبحت عمليات التفكير في الأعمال الإدارية تركز بشكل أساسي على عملية اتخاذ القرارات والمناهج المتبعة والعوامل التي تؤثر عليها، لذلك فإن عملية اتخاذ القرارات تعتبر جوهر العملية الإدارية ومحوراً أساسياً من المحاور التي تستند عليها.

ويتحدد مفهوم القرار كما يلي:

- القرار الإداري هو عمل فكري وموضوعي يسعى إلى اختيار أنسب بديل لحل مشكلة معينة من بين مجموعة من البدائل المتاحة لصناع القرار، أي أنها مرحلة إنهاء عملية الاختيار والاستقرار على بديل واحد وهو القرار الصادر عن المسؤول الذي يملك القوة، القدرة الرغبة والمعلومة، بالشكل الذي يحدده القانون واللوائح، حيثما أمكن ذلك¹.
- يعرف القرار على أنه اختيار أنسب وليس أمثل البدائل المتاحة أمام القرار لإنجاز الهدف أو الأهداف الموجودة أو حل المشكلة التي تنتظر الحل المناسب².

بينما يعرف اتخاذ القرار على أنه:

✓ أن اتخاذ القرار في المؤسسة من اختصاص الإدارة العليا والقيادة، وهذه العملية تختلف باختلاف وتنوع الأساليب الإدارية والمدارس الإدارية المطبقة في المؤسسات، حيث الإدارة العلمية،

¹ بورنيسة مريم، مرجع سبق ذكره، ص 195.

² حسين بلعجوز، نظرية القرار مدخل إداري وكمي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر 2008، ص 101

السلوكية، الظرفية، الكمية والإدارة بالأهداف، فالإدارة العلمية تنظر إلى عملية اتخاذ القرار على أنها عملية فردية مقتصرة على شخصية المدير في الإدارة العلمية العليا فقط¹.

✓ تعرف عملية اتخاذ القرار بأنها إصدار حكم معين عما يجب أن يفعله الفرد في موقف ما، وذلك عند الفحص الدقيق للبدائل المختلفة التي يمكن إتباعها. أو هي لحظة اختيار بديل معين بعد تقييم بدائل مختلفة وفقاً لتوقعات متخذ القرار².

2- أنواع القرارات

يمكن تبويب القرارات بعدد من المجموعات المتجانسة، بحسب القاعدة المستعملة في التبويب. ويمكن اختيار قاعدتين أساسيتين هما: القرارات الرتيبة (الروتينية)، وغير الرتيبة (غير الروتينية)، من جهة، والقرارات بحسب البيانات المتوفرة عنها وذلك في ظروف التأكد، والمخاطر، وعدم التأكد، من جهة أخرى، وذلك كما يلي³:

أ. القرارات الرتيبة وغير الرتيبة :

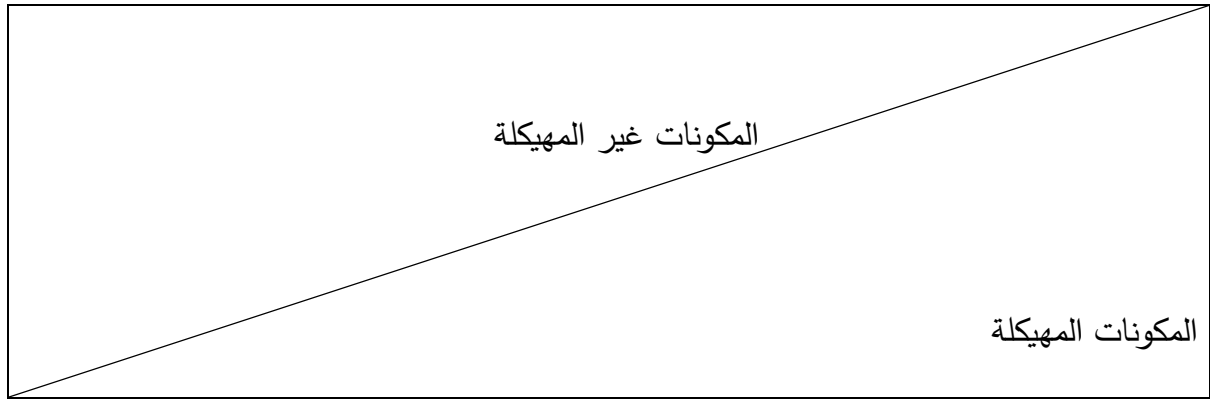
يعكس الشكل رقم (02) تمييزاً مفيداً عند دراسة عملية اتخاذ القرار، وكما يظهر منه، فإن معظم القرارات تتضمن مواقف تشتمل على مكونات مهيكلة (أي محددة أو معروفة جيداً)، وغير مهيكلة (غير محددة، أو غير معروفة جيداً). فالقرارات التي تقترب من النهاية الأولى - أي ذات المكونات المهيكلة - هي القرارات الرتيبة، فهي تتميز بالتكرار، وتتطوي على إجراءات نمطية في اتخاذها، وتتخذ في ظروف يسودها الحد الأدنى من عدم التأكد، مثال ذلك، اتخاذ قرار بصرف الرواتب المعروفة مسبقاً، أو بإعادة طلب المخزون ضمن قواعد محددة.

¹فريد فهمي زيارة، المبادئ والأصول للإدارة والأعمال، مطبعة الشعب، الأردن 2004، ص149

²بورنيسة مريم، مرجع سبق ذكره، ص196

³ خليل محمد الشماع، مبادئ الإدارة مع التركيز على إدارة الأعمال، دار المسيرة، طبعة7، الأردن 2016، ص110-

الشكل رقم (02): القرارات الرتيبة والقرارات غير الرتيبة



رتيبة ← قرارات → غير رتيبة

المصدر: خليل محمد الشماخ، مبادئ الإدارة مع التركيز على إدارة الأعمال، دار المسيرة، طبعة 7، الأردن 2016، ص 110.

ويعتمد متخذ القرار هنا على مجموعة من السياسات، والقواعد، والإجراءات والطرق النمطية في المعالجة والحساب.

أما القرارات في النهاية الأخرى من الشكل أعلاه فهي تتخذ في مواقف غير مهيكلة، أو ذات طبيعة جديدة وغير متكررة، ويزداد تعقيدها بسبب المعلومات غير المتكاملة وغياب الطرق المعتمدة في الحل. وهي لا تقتصر على القرارات الرئيسية والأساسية (مثل شراء مؤسسة أخرى) فحسب، بل تمتد إلى قرارات أقل أهمية منها (مثل شراء آلة حاسبة جديدة، أو القيام بحملة ترويجية جديدة). ومن سمات هذه القرارات صعوبة انتقاء الحل الأفضل للمشكلة المعينة، إلى جانب ممارسة درجة أعلى من الاجتهاد الشخصي.

ب. القرارات المتخذة في ظروف التأكد، المخاطرة، وعدم التأكد:

يتخذ المدير القرار في واحد من ثلاثة ظروف أساسية هي:

1. **التأكد:** تسود حالة التأكد عندما يعرف المدير، بوثوق، البدائل المتاحة أمامه والظروف المرتبطة

بكل بديل والنتائج أو المكافآت المتوقعة منها، مثلاً: قد تتبلور أمامه ثلاثة مواقف تمثل إمكانية

إيداع النقدية الفائضة لأجل في المصارف بحيث أن أحد المصارف يدفع (5%) والثاني (7%)

والثالث (9%)، ومع تساوي شروط الإيداع الأخرى فإن المدير يختار في هذه الحالة من التأكد، البديل الثالث، باعتباره أفضلها. وفي العصر الحالي نادراً ما تتخذ المؤسسة القرار في حالة التأكد، لأن تعقيد وتقلب البيئة، والظروف المنظمة، تجعل هذه القرارات قليلة العدد، إذ أنه في حالة المثال أعلاه، قد لا تتوفر للمدير كل البدائل الأخرى (مصارف أخرى بديلة)، أو فرص الاستثمار الأخرى البديلة، لغرض المفاضلة بينها قبل اتخاذ القرار.

2. المخاطرة: تسود ظروف المخاطرة لدرجة أكبر في المواقف الإدارية التي تتخذ فيها القرارات، وتتميز حالة المخاطرة بوجود تقديرات أو توزيعات احتمالية، لكل من: البدائل المتاحة، والنتائج المتوقعة لكل بديل، والتي تتضمن الكلف والمكافآت المقترن به، ففي مجال التسويق مثلاً، قد يختار المدير بين بديلين، أحدهما دخول الأسواق الجديدة ذات المردود الأعلى والمخاطرة الأعلى مقابل البقاء في الأسواق الحالية ذات المردود الأدنى والمخاطر الأقل، ويمكن عندئذ للمدير أن يختار بديل الأسواق الجديدة باعتباره الأفضل، بعد ترجيح نسبة المردود باحتمال تحققه، في كل حالة.

3. عدم تأكد: تتخذ معظم القرارات في المؤسسات المعاصرة في ظروف عدم تأكد، حيث لا يعرف المدير كل البدائل، ولا نتائجها، ولا توزيعاتها الاحتمالية. وتتشأ حالة عدم تأكد من التعقيد المتزايد والديناميكية (الحركية) التي تتميز بهما البيئة والمؤسسة معاً. ففي حالة أن المؤسسة تواجه مشكلة الإبداع التكنولوجي، وذلك في إطار توسيع تسهيلات الإنتاج لمواكبة التطورات في السوق ومواجهة تحركات المنافسين، ومن بين الحلول المطروحة أمامها إنشاء مصنع جديد يستوعب التكنولوجيا المتطورة. غير أن هناك احتمال بروز تكنولوجيات جديدة في غضون سنتين أو ثلاث تجعل هذا المصنع متقادماً، قياساً بما يحتمل أن يقوم به المنافسون في السوق، ثم أنه ليس من المعروف الآن أي تكنولوجيا سوف تسود، وفي أي وقت، وبأية نتائج. وهناك وسائل عديدة لمعالجة حالة عدم تأكد.

المطلب الثاني: عناصر اتخاذ القرار وأساليبه.

1- عناصر القرار: يمكن تلخيص عناصر اتخاذ القرار كما يلي¹:

¹على عباس، أساسيات علم الإدارة، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان 2007، ص103، 102

- **الهدف من اتخاذ القرار:** لا يتخذ القرار إلا إذا كان هناك هدف معين، وتعتمد أهمية القرار على درجة أهمية الهدف المراد تحقيقه، وكلما كان الهدف واضحاً ساعد ذلك على اتخاذ القرار السليم.
- **الدافع:** لا يتخذ القرار إلا إذا كان وراءه دافع معين لتحقيق الهدف، مثلاً هدف مضاعفة قيمة المؤسسة، الدافع وراءه درجة الوضوح في المشروع الذي يتم اختياره هو الربح، أي أن الدافع هنا هو تحقيق الربح المرغوب فيه.
- **التنبؤ:** وهو أمر يتعلق بتقدير ما سيحدث في المستقبل في حالة اتخاذ قرار معين، ذلك أن معظم القرارات تتعامل مع المستقبل واتجاهاته، والمتغيرات المحتملة وتحديد انعكاساتها على الشركة.
- **البدائل:** البديل هو الحل الذي يتم اختياره من بين عدة بدائل حلول، وعادة ما يضع المدير عدداً من الحلول لمشكلة واحدة، فمتخذ القرار لا يحشر نفسه في وضع حل واحد، وإنما عدة حلول ثم يقوم باختيار بديل الحل المناسب الذي يعتقد أنه يحقق هدفه.
- **قيود اتخاذ القرار:** يواجه متخذ القرار قيوداً عند اتخاذ قراراً معيناً، مثل هذه القيود: درجة المخاطرة، درجة التأكد من المردود، مصادر التمويل، الخبرة، مدة تنفيذ القرار... الخ. لذا عليه أخذها في الاعتبار، ودراستها حتى يتمكن من التأكد من صحة وسلامة قراره وانعكاساته على الشركة في المستقبل الذي يكتنفه الغموض.

2- أساليب اتخاذ القرار: من أساليب اتخاذ القرارات ما يلي¹:

- أ. **الأساليب التقليدية:** يقصد بالأساليب التقليدية أو (غير الكمية) تلك التي تفنقر للتدقيق العلمي ولا تتبع المنهج العلمي في اتخاذ القرارات وتعود جذورها إلى الإدارات القديمة، التي كانت تستخدم أسلوب التجربة والخطأ في حل مشكلاتها، معتمدة اعتماداً كلياً على الخبرة السابقة والتقدير الشخصي.
- ب. **الأساليب الحديثة:** تعددت في السنوات الأخيرة المداخل الكمية أو الرياضية لتطوير المهارة الإدارية في اتخاذ القرارات، وقد ساعد على انتشار وتنامي هذه المداخل، دخول الحاسوب إلى حياتنا من أوسع الأبواب، فالحاسوب يوفر أداة جيدة وفعالة لمواجهة ما تطلبه المداخل الكمية من عمليات حسابية ضخمة ومعقدة. وبصفة علمية، فإن هذه الأساليب الكمية قد وفرتها المدرسة الرياضية للفكر الإداري ولعل من أهم

¹بورنيسة مريم، مرجع سبق ذكره، ص 198-200

الأدوات الكمية التي انتشر استخدامها في مجال اتخاذ القرارات، بحوث العمليات، البرمجة الخطية ومباريات الأعمال، كما توجد أساليب علمية أخرى لاتخاذ القرار نعرضها على النحو التالي:

• أسلوب دراسة الحالات:

يعتبر هذا الأسلوب العلمي من الأساليب الهامة المستخدمة في مجال اتخاذ القرارات، إذ انه يساعد على تطوير وتحسين قدرات ومهارات المديرين على التحليل والتفكير الابتكاري لحل المشاكل الإدارية التي تواجههم. ومن الوسائل الهامة لتطبيق أسلوب دراسة الحالات بفعالية، أسلوب التدريب على اتخاذ القرار المسمى IN-BASKET TECHNIQUE والذي يهدف إلى تدريب المدير على كيفية اتخاذ القرارات في المواقف المشابهة للمواقف الفعلية التي تواجهه في عمله، وذلك عن طريق تلقيه مجموعة من الرسائل البريدية تتضمن مشاكل وحالات مختلفة ويطلب منه اتخاذ القرارات فيها على ما تتضمنه من معلومات. ومثل هذا الأسلوب التدريبي على دراسة الحالات التي يتلقاها المدير يهدف إلى تدريب متخذي القرارات على كيفية استخدام قدراتهم في التحليل والتفكير في حل المشاكل التي تواجههم.

• أسلوب شجرة القرارات:

تعتمد طريقة شجرة القرارات التي هي من صنع ODONNELL و KOONTZ على إتاحة الفرصة امام المدير للتفكير في عملية اتخاذ القرارات بشكل شامل يبدأ من تحديد هدف محدد ثم التوصل إلى عدد من القرارات أو الحلول البديلة، التي تساعد في تحقيق الهدف المحدد، مما يتيح الفرصة لاختيار أنسب وأفضل القرارات أو الحلول وذلك بالاعتماد على مقاييس كمية معينة عند تطبيق كل قرار معين .

وتشمل مراحل تطبيق أسلوب شجرة القرارات ست خطوات هي:

- تحديد المشكلة أو الموقف المطلوب اتخاذ قرار بشأنه بدرجة مدققة.
- تحديد الحلول أو القرارات البديلة.
- تحديد التصرفات أو الأحداث الممكن حدوثها ترتيباً عن كل قرار على حدى.
- حساب احتمالات حدوث كل تصرف أو حدث من الأحداث الممكنة.
- حساب الناتج المتوقع من كل تصرف أو حدث وفقاً للمقاييس المتفق عليها.

- اختيار أفضل الحلول أو القرارات البديلة .

ومن الطبيعي أن تحليل شجرة القرارات يمكن أن يمتد من مرحلة واحدة (مركز قرارات واحد ومركز أحداث واحد) إلى عدة مراحل متتالية وفقا للحالة موضوع الدراسة، وعدد ونوع القرارات البديلة والأحداث الممكنة، وما يترتب على ذلك من اقتراح قرارات بديلة على ضوء هذه الأحداث والتصرفات المترتبة عليها، وهكذا إلى أن يتم تغطية كل أبعاد الموقف والمتغيرات المؤثرة فيه.

• أسلوب تحليل التعادل:

يقوم هذا الأسلوب على أساس تحليل العلاقة بين الإيرادات والتكاليف الخاصة بكل بديل من البدائل، والتكاليف هنا تشمل التكاليف الثابتة وهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة سواء أنتجت أم لم تنتج مثل الإيجارات وأقساط امتلاك الآلات، المباني وفوائد القروض... الخ، والتكاليف المتغيرة هي التي ترتبط بالإنتاج مثل تكلفة المواد الخام، الكهرباء، الوقود... الخ. وأسلوب تحليل التعادل يمكن استخدامه في اتخاذ العديد من القرارات مثل:

- قرارات تحديد الطاقة الإنتاجية أو حجم الإنتاج المطلوب ومن ثم تحديد حجم القوى العاملة المطلوبة.
- قرارات تخطيط الأرباح واتخاذ القرارات السابقة من خلال تحليل التعادل، فإن الأمر يتطلب حساب ذلك الحجم من الإنتاج الذي تتساوى عنده الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية، أي أن المؤسسة عند هذا الحجم لا تحقق أرباحا ولا تتحمل خسائر.

المطلب الثالث: مراحل اتخاذ القرار والعوامل المؤثرة والمعيقة له

1- مراحل اتخاذ القرار.

إن اتخاذ القرار يجب أن يكون بطريقة منهجية لكي لا يكون هناك اتخاذ لقرار سيئ يؤدي الى تبديد المال و تقهقر الأداء، لذا يجب أن نتبع مجموعة من الخطوات لاتخاذ القرار هي¹:

الخطوة الأولى: تحديد الأهداف.

¹ نعيم أبراهيم الظاهر، أساسيات إدارة الأعمال ومبادئها، دار النشر إربد، طبعة الأولى، الأردن 2010، ص 178-186

لا بد من التعرف بداية على ما هو الهدف من هذا القرار والتفكير في النتائج التي تترتب عن القرار. فتحديد الأهداف هو بداية انطلاق اتخاذ القرار الصائب، وقد تكون الأهداف:

أ. **أهداف إجمالية:** وهي التي يتم بلوغها على المدى البعيد، وتساعد في تشكيل حالة المستقبل، وهي تؤثر على القرار النهائي المتخذ، سواء كان القرار استراتيجياً أو قراراً جاهزاً للتنفيذ أو غير ذلك، ولا شك أن معرفة الأهداف الإجمالية تمنح متخذ القرار الحرية والوضوح لاتخاذ القرارات الصائبة .

ب. **أهداف فورية:** وهي الأهداف التي يتم بلوغها من خلال اتخاذ قرار محدد في مدة زمنية محددة.

الخطوة الثانية: جمع المعلومات

تعتبر جمع المعلومات هي الخطوة الثانية من اتخاذ القرار، ويجب أن تكون المعلومات:

- ذات صلة وارتباط بالموضوع لترشيد الوقت والتكاليف الإدارية.
- مزودة بالتفاصيل خصوصاً في اتخاذ القرارات الجاهزة للتنفيذ.
- دقيقة، ففوة القرار تتبع من دقة المعلومات التي ارتكز عليها اتخاذ هذا القرار.
- كاملة، فاكتمال المعلومات مثله مثل دقة المعلومات تزيد من قوة اتخاذ القرار.
- حادثة في الوقت المناسب، تكون المعلومات مفيدة إذا وصلت صاحب القرار قبل اتخاذ القرار، لذلك معلومات أقل أفضل من الانتظار للحصول على معلومات أكثر.

الخطوة الثالثة: تحديد الخيارات البديلة.

عند اتخاذ القرار يتخذ الخيار الأكثر سهولة، ولكن الحل الأمثل قد لا يكون بارزاً لذا يجب التعمق وراء الأمور لاكتشاف الحلول المثلى بطرق وأفكار مبتكرة، وذلك كما يلي:

- ذكر الخيارات: إن عملية اتخاذ القرار تكون بذكر كل التصرفات المحتملة والمتاحة ويمكن فعل ذلك بطريقة عقلانية عند وضوح الهدف من القرار أو تحديد معايير محددة من القرار.
- الطريقة الإبداعية: التفكير الإبداعي هو عكس التفكير المنطقي المعتمد عند كثير من المدراء وهو أسلوب يستخدم فيه الخيال لتوليد حلول جديدة بطرق غير مألوفة.

الخطوة الرابعة: الانتقاء بين الخيارات

هذه المرحلة هي أهم مراحل اتخاذ القرار، وهي تقييم الخيارات المتاحة للقرار ومن ثم اختيار الخيار الأفضل، بيد أن هذا الاختيار يقع تحت تأثير مفاهيم متخذ القرار وقيمه وآرائه، إضافة لكيفية انتقاء الخيار عن طريق التصويت أو التفاوض أو التوصل إلى تفاهم.

❖ **تقييم الخيارات:** عملية تقييم الخيارات المتاحة واختيار أفضلها ملاءمة هي التي من خلالها سوف يتخذ القرار، إن القرارات الروتينية قد تتخذ من واقع الخبرة أو الفطرة السليمة أو المنصب، بينما هناك قرارات أكثر جدلاً وصعوبة، والتي تؤثر في العمل، وتتطلب طرق تقييم أكثر منهجية كالملاءمة من حيث المهارات المطلوبة في التنفيذ، الشروط المالية المطلوبة، وكذا المقبولية، ودرجة المخاطر.

❖ **تحديد الخيار الأفضل:** هذه الخطوة تقضي بانتقاء الخيار الأفضل من بين الخيارات العديدة التي أنشأتها وقيمتها، هناك عدة تقنيات مساعدة على ذلك منها:

- الحجج المؤيدة والحجج المعارضة: تعتبر من أكثر الطرق المستخدمة للتوصل إلى قرار ما، وتشمل ذكر الفوائد والمحاسن والعوائق والمساوي لكل خيار، ومن ثم اختيار الخيار الأكثر عدداً من الفوائد، أو هو عمل موازنة بين الخيارات واختيار الخيار الأكثر إيجابية.

- الإجماع: ونحصل على هذه الطريقة عبر استمرار التواصل مع فريق العمل حتى التوصل إلى قرار مجمع ومتفق عليه، غير أن هناك شروطاً لنجاح هذه الطريقة هي: أن يكون الجميع صادقاً في مشاعره وآرائه، مع شعور الجميع أن القرار اتخذ نتيجة لنقاشات ملائمة وانفاق شامل.

- التصويت: تأتي هذه الطريقة عندما يصعب التوصل إلى إجماع لقرار محدد، بشرط أن يلتزم الجميع بنتيجة التصويت، عند ذلك يمكن اعتماد هذه الطريقة.

- جمع الآراء: جمع الأفكار أو الآراء يكون على شكل فئات أو مجموعات من دون فقدان أي منها ومن ثم مناقشتها وتقييمها.

- التفاوض: التفاوض هو طريقة للتوصل إلى تسوية أو نتيجة يمكن اعتمادها عند قبول الأطراف المتفاوضة لها، فالتفاوض يعني أن كلا الفريقين يشعر بالفوز وتحقيق مكاسب له.

الخطوة الخامسة: القرار ومراقبته

لا يعني اتخاذ القرار انتهاء العملية، بل يجب التأكد من أن الأمور تجري كما توقعت، وذلك بمراقبة آثار القرار بعد تنفيذه، كما أن مراقبة آثار القرار تتيح فرصة التعلم من الأخطاء والنجاح في تصحيحها، فعوى اتخاذ القرار تزداد مع الخبرة والممارسة الفعالة في اتخاذ القرارات.

2- العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار:

تقع مسؤولية اتخاذ القرار في كافة المراحل السابقة على فرد واحد أو جماعة وفي معظم الحالات، يأتي القرار نتيجة لجهود أكثر من شخص واحد ونتيجة لدراسة وأبحاث لجنة أو عدد من اللجان المعدة والمشكلة لهذه الغاية. وقد تتأثر القرارات الإدارية بعوامل عديدة قد تعيقها عن الصدور بالصورة الصحيحة أو قد تؤدي إلى التأخر في إصدارها أو تلقي الكثير من المعارضة سواء من المنفذين لتعارض القرارات مع مصالحهم، أو من المتعاملين مع المؤسسة لعدم تحقيقها لغاياتهم ومصالحهم. ومن هذه المؤثرات¹:

- **تأثير البيئة الخارجية:** إن المؤسسة تشكل خلية من خلايا المجتمع فهي تتأثر به مباشرة أو غير مباشرة، ومن أهم الظروف التي تؤثر على عملية اتخاذ القرار ظروف اقتصادية، سياسية اجتماعية، تقنية، القيم والعادات ويضاف إليها مجموعة القرارات التي تتخذها المؤسسات الأخرى في المجتمع سواء كانت منافسة للتنظيم أو متعاملة معه. إذ أن كل قرار يتخذ في مؤسسة ما لا بد أن يتأثر ويعمل ضمن إطار القرارات التي اتخذتها المؤسسة الأخرى كالمؤسسات والوزارات والتنظيمات المتعددة.

- **تأثير البيئة الداخلية:** يتأثر القرار بعوامل البيئة الداخلية في المؤسسة من حيث حجم المؤسسة ومدى نموها وعدد العاملين فيها والمتعاملين معها، ويظهر هذا التأثير بنواح أساسية متعددة ترتبط الناحية الأولى بالظروف الداخلية المحيطة باتخاذ القرار وترتبط الناحية الثانية بتأثيره على مجموعة الأفراد في المؤسسة، الناحية الثالثة فتتعلق بالموارد المالية والبشرية والفنية. ومن العوامل البيئية التي تؤثر على اتخاذ القرار، تلك التي تتعلق بالهيكل التنظيمي وطرق الاتصال والتنظيم الرسمي وغير الرسمي وطبيعة العلاقات الإنسانية السائدة وإمكانات الأفراد وقدراتهم ومدى تدريبهم وتوافر مستلزمات التنفيذ المادية والمعنوية والفنية .

¹ بورنيسة مريم، مرجع سبق ذكره، ص 204-206

• **تأثير متخذ القرار:** تتصل عملية اتخاذ القرار بشكل وثيق بصفات الفرد النفسية ومكونات شخصيته وأنماط سلوكه التي تتأثر بظروف بيئية مختلفة، كالأوضاع العائلية أو الاجتماعية أو الاقتصادية، مما يؤدي إلى حدوث أربعة أنواع من السلوك عند متخذ القرار هي: المجازفة والحذر والتسرع والتهور. كذلك فإن مستوى نكاه متخذ القرار وما اكتسبه من خبرات ومهارات وما يملك من ميول وانفعالات تؤثر في اتخاذ القرار. يضاف إلى ذلك أهداف متخذ القرار الشخصية ومدى إدراكه لأهداف التنظيم، فغالبا ما تؤثر في نوعية القرار المتخذ وأسلوب اتخاذه، حيث أنها تعكس أفكاره وقيمه ومعتقداته وأهدافه المادية والاجتماعية والسياسية، التي قد تتفق مع أهداف التنظيم أو قد تتعارض معه في بعض النواحي وبهذا فإن متخذ القرار قد يتأثر بعوامل واعتبارات غير موضوعية لا تتعلق بالمشكلة أساسا لكنها تعكس أفكاره وطريقة استيعابه للأمور متأثرا بتكوينه الشخصي ودوافعه واتجاهاته وبيئته الاجتماعية من تنافس أو رغبة في التعاون مع الأفراد الآخرين في التنظيم عند إصدار القرار، كما يتأثر بتقاليد البيئة التي يعيش فيها وعاداتها ويعكس من خلال تصرفاته قيمها ومعتقداتها التي يؤمن بها.

• **تأثير مواقف اتخاذ القرار:** تختلف مواقف اتخاذ القرار الإداري من حيث تؤكد الإدارة أو متخذ القرار من النتائج المتوقعة للقرار، ويقصد بالموقف الحالة الطبيعية للمشكلة من حيث العوامل والظروف المحيطة بالمشكلة والمؤثرة عليها ومدى شمولية البيانات ودقة المعلومات المتوفرة للإدارة عنها، ويمكن التمييز بين أربعة مواقف وهي: القرار في حالة التأكد والقرار في حالة المخاطرة والقرار في حالة عدم التأكد التام والقرار في حالة الاختلاف.

3- العوامل المعيقة في عملية اتخاذ القرار:

يمكن تلخيص أهم الصعوبات التي تعترض أي قرار في النقاط التالية على سبيل المثال¹:

- **عدم إدراك المشكلة وتحديدها بدقة:** صعوبة تحديد المشكلة من طرف متخذ القرار يجعل كل قرارات تنصب على حل المشاكل الفرعية من هذه المشكلة وعدم التعرض إلى المشكلة الحقيقية .

¹ بورنيسة مريم، مرجع سبق ذكره، ص 206-207

- **عدم القدرة على تحديد الأهداف التي يمكن أن تتحقق باتخاذ القرار:** يجب إدراك الأهداف الرئيسية حتى لا تتعارض مع الأهداف الفرعية للمنظمة مما يؤدي إلى صعوبة تحقيق الأهداف حسب الأولوية من حيث الأهمية .

- **صعوبة تحديد المعايير:** تتم على أساسها التعرف على مزايا وعيوب البديل المتوقع بسبب البيئة التي تعمل فيها المؤسسة والمتمثلة في الظروف الاقتصادية، المالية، السياسية التشريعات الحكومية والقوانين، التغيرات والتطورات التكنولوجية، العلاقات الإنسانية، العادات والتقاليد .

- **كفاءة متخذ القرار:** وتشمل درجة ذكائه، وخبراته وقدراته العلمية والعقلية والجسدية وموقعه داخل التنظيم، إضافة إلى مدى تأثيره ببعض العوامل كالقيود الداخلية، التي تشمل التنظيم الهرمي الذي تقرره السلطة السياسية وما ينجم عنه من بيروقراطية وجمود وضرورة التقيد بالإجراءات الداخلية أو قيود خارجية، وبالتالي ينجم عنها خضوع الإدارة للسلطة الأعلى كالسلطة السياسية التي تحدد الغايات الكبرى الواجب تحقيقها، مما ينعكس سلباً على أفكار وتطلعات متخذ القرار وبالتالي يؤثر على القرار من ثم على المؤسسة ونجاحها .

- **نقص المعلومات والخوف من اتخاذ القرارات:** تعد المعلومات مادة الإداري في اتخاذ القرارات ويجب أن تكون ممثلة للظاهرة المدروسة وجوهرية، بحيث تستطيع الإدارة استخدامها ووضع التقديرات اللازمة حول الأوضاع القائمة والتنبؤ بما سيكون عليه الأمور مستقبلاً، وبالتالي فإن أي نقص في المعلومات الضرورية يضعف من قدرة الإدارة على التقدير والتنبؤ بالتغيرات المستقبلية ويرفع من درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار، مما ينتج عنه تخوفاً من اتخاذ القرار .

- **مساهمة نظام المعلومات المحاسبية في تحسين عملية اتخاذ القرارات:** تعتمد إدارة المؤسسات على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية وحتى يمكن الحصول على معلومات محاسبية مناسبة، يجب أن يكون لدى المؤسسة نظام معلومات محاسبية سليم تستطيع الإدارة الاعتماد عليه في الحصول على هذه المعلومات، كما تنشأ الحاجة إلى دراسة نظم المعلومات نتيجة للمشاكل، التي تواجه إدارة المؤسسة في الحصول على البيانات المناسبة لاتخاذ القرارات والتي غالباً ما تكون نتيجة مباشرة أو غير مباشرة لسوء تدفق المعلومات المحاسبية بين أقسام وإدارات المؤسسة المختلفة.

المطلب الرابع: دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار.

تعتبر المحاسبة التحليلية من الأدوات المحاسبية المساعدة في عملية صنع القرار، ولتحديد مدى هذه المساهمة، نقوم بعرض علاقتها ودورها في اتخاذ القرار كما يلي¹:

أولاً: العلاقة بين المحاسبة التحليلية واتخاذ القرار:

تكمن العلاقة بين المحاسبة التحليلية واتخاذ القرار في أنها تقدم لنا تحليلاً يبين العلاقة بين البيانات المحاسبية وعملية تحليل القرار حيث يميز التحليل بين ثلاثة عوامل أساسية لعملية اتخاذ القرار هي:

- مدخلات القرار: العوامل والمعلومات المتحصل عليها لاتخاذ القرار.
- مخرجات القرار: أي القرار الذي تم اتخاذه.
- العلاقة التي تربط بين القرار ومجموعة من مدخلات القرار: ويكون هنا تسلسل اتخاذ القرار كالاتي:
 - تحديد التكاليف وحسابها بالطريقة الملائمة.
 - مراقبة هذه التكاليف ومقارنتها لتحديد عناصر المشكل.
 - متابعة تطور تكاليف الاستغلال من فترة لأخرى وذلك لتحديد العنصر المؤثر على ارتفاع أو انخفاض هذه التكاليف.
 - يتم الحصول على التكاليف وتحليلها في شكل تقارير ومستندات دورية عند تحديد عناصر المشكل ونلجأ إلى تحديد مجموعة من البدائل التي تحقق الاستغلال الأفضل للمواد لإنتاج الكمية اللازمة بأحسن نوعية.

ثانياً: دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار

يكون دور المحاسبة التحليلية في أنها أداة مساعدة على اتخاذ القرار حيث أنها تقوم بـ:

¹ بورنيسة مريم، مرجع سبق ذكره، ص 222-224 (بتصرف).

- تزويد القيادة الموجودة على مستويات مختلفة من الإدارة بالمعلومات اللازمة للقرارات والتخطيط، سواء كان ذلك لصياغة الخطط لتحقيق الأهداف (التخطيط الاستراتيجي) ، أو الخطط التشغيلية قصيرة الأجل.
- مساعدة المديرين في قيادة الأنشطة والتحكم بها عن طريق اختيار بدائل التمويل وإدارة الموارد المالية (الإدارة المالية) وتسجيل المعاملات (المحاسبة المالية و معلومات التكاليف).
- تحفيز المديرين والموظفين الآخرين وفرض الإجراءات التصحيحية من أجل تحقيق الخطط.
- قياس أداء أنشطة المديرين والموظفين الآخرين.
- تحديد الانحرافات عن الأداء المتوقع وبالتالي معرفة مواطن الخلل، واتخاذ القرارات لتصحيحها.

خلاصة الفصل:

تبين لنا من خلال هذا الفصل أن المحاسبة التحليلية هي أداة عملية لتحقيق أهداف وغايات محددة، حيث تكون مهمتها تجميع وتحليل وإبراز ومعرفة التكلفة، فهي تعد من التقنيات المهمة في الوحدات الاقتصادية حيث تساعدها بما توفره من معلومات تفصيلية ودقيقة على تأكيد قدرة المؤسسة على المنافسة في العصر الحالي.

ونتيجة للخصائص التي تتميز بها المحاسبة التحليلية فقد ظهرت عدة طرق تعتمد كلها على قاعدة واحدة من المعطيات إلا أن الاختلاف يكمن في طريقة معالجة تلك المعطيات، حيث تتميز كل طريقة بتقسيم معين للتكاليف نقوم بدراستها بعد جمعها وتحليلها واتخاذ القرار المناسب للمؤسسة، هذا الأخير الذي يستند الى عدة أساليب ويمر بعدة مراحل لاتخاذها، فالعلاقة بين المحاسبة التحليلية واتخاذ القرار تكمن في أنها تزود متخذ القرار بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرار، كما تقدم تحليلا يبين العلاقة بين البيانات المحاسبية وعملية تحليل القرار.

الفصل الثاني

دراسة تطبيقية بالمؤسسة الوطنية للأشغال
البتروولية الكبرى

تمهيد:

تعتبر المحاسبة التحليلية أداة رئيسة لاتخاذ القرار في المؤسسات، وهو ما تم التطرق اليه في الفصل السابق من هذه الدراسة، وسنحاول من خلال هذا الفصل اسقاط المفاهيم النظرية السابقة على ارض الواقع من خلال اجراء دراسة ميدانية بوحدة من أهم المؤسسات الوطنية، ممثلة بالمؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى.

حيث سنقدم تعريف عام للمؤسسة وأهم مهامها التي تقوم بها والتعريف بمواردها ونشاطاتها، مع التعرض الى أهم إنجازاتها ودراسة نظام المحاسبة التحليلية الخاص بها، كما سنحاول شرح كيفية تحميل وتوزيع الاعباء بطريقة التكلفة الكلية من خلال مشروعين خاصين بالمؤسسة وحساب التكاليف والايرادات التي يحققها هذين المشروعين مع تحديد المردودية منهما، وأثرها على اتخاذ القرار الخاص بهما.

حيث سنتطرق في هذا الفصل الى :

المبحث الأول: لمحة تعريفية حول "الشركة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى"

المبحث الثاني: نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى

المبحث الثالث: دراسة حالة مشروع حاسي بركين (8437) وعين أمناس (8433).

المبحث الأول: لمحة تعريفية حول المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى ENGTP

تعتبر المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى من أهم فروع شركة سوناطراك، فهي مؤسسة اقتصادية ذات طابع صناعي متخصصة في صناعة الخطوط وأنابيب الغاز والنفط، وسنحاول من خلال هذا المبحث إعطاء لمحة للتعريف بالمؤسسة ومختلف وظائفها ومواردها، إضافة الى تنظيمها القانوني والإداري.

المطلب الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى ومهامها.

1. التعريف بالمؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى ENGTP .

المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى هي مؤسسة تحقيق وإنجاز المشاريع المتعلقة بالنشاطات الصناعية خاصة في مجال محطات الطاقة البترولية، الغازية، وتتخصص في مجال التلحيم فهي تقوم بتلحيم جميع أنواع الحديد والصلب والمعادن المطلوبة في المنشآت والمجمعات الصناعية التي تنجزها، حازت على شهادة الجودة العالمية ISO 9001 بطابع 2000 والتي تم تجديدها في سنة 2007¹.

يقع المقر الرئيسي لها في المنطقة الصناعية "بالرغاية" ولاية الجزائر، وتتنوع عنها عدة وحدات حيث تأخذ كل وحدة رمز معين كالآتي²:

- وحدة "الرغاية" أين يوجد المقر الرئيسي يعبر عنها بالرقم 0.
- وحدة "أرزيو" يعبر عنها بالرقم: 2.
- وحدة "سكيكدة" يعبر عنها بالرقم : 3
- وحدة "حاسي مسعود" يعبر عنها بالرقم: 4.
- وحدة "حاسي الرمل" يعبر عنها بالرقم: 5.
- وحدة التلحيم والخبرة يعبر عنها بالرقم: 6، وهي متواجدة في "أرزيو" وتمتثل مركز التكوين في مجال التلحيم ومختلف التخصصات التي تحتاج إليها المؤسسة في ورشاتها.

¹معلومات ووثائق مقدمة من طرف مديرية المحاسبة والمالية بالمؤسسة.

² معلومات ووثائق مقدمة من طرف مديرية المحاسبة والمالية بالمؤسسة.

ولقد عرفت المؤسسة عدة تطورات منذ انشاءها، كما يلي¹:

- 1968: ميلاد المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى تحت اسم "الترا" ALTRA وهي شركة مختلطة بين شركة سوناطراك 51% من الأسهم، والباقي لصالح المؤسسات الفرنسية UIE (Union Inter Professional)، برقم أعمال قدره 24 مليون دينار و بـ 600 عامل.
- 1972: نهاية الشركة المختلطة في شهر جويلية، بعد شراء أسهم الشريك الأجنبي، لتتحول الترا «ALTRA» إلى فرع من فروع سوناطراك برقم أعمال قدره 122 مليون دج و 1500 عامل.
- 1978: تحديدا في شهر أفريل تم إدماج ALTRA ضمن سوناطراك.
- 1980: بعد إعادة هيكلة سوناطراك، تكونت المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى، وهي مؤسسة اشتراكية ذات طابع اقتصادي برقم أعمال قدره 600 مليون وبـ 6700 عامل.
- 1989: تتحول إلى شركة مساهمة، مساهمها الرئيسي هو صندوق المساهمة للمناجم والمحروقات، برقم أعمال قدره 770 مليون دج و 7400 عامل.
- 1995: بعد حل صناديق المساهمة، أصبحت الشركة العمومية القابضة للإنجازات والأشغال الكبرى هي المساهم الرئيسي في المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى، حيث قدر رقم أعمالها بـ 6886 مليون دج و 9800 عامل.
- 1999: تضاعف رأسمال المؤسسة من 570 مليون دج إلى 1650 مليون دج، وأصبحت الأسهم تقسم بين شركة سوناطراك بنسبة 49% وأصبحت توظف حاليا 7800 عامل.
- 2004: بلغ رأسمال المؤسسة 2790 مليون دج وعدد عمالها 8163 عامل.
- 2007: بعدما كانت تقسيمات الأسهم بنسبة 51% لصالح شركة سوناطراك و 49% لصالح الشركة العمومية القابضة، أصبحت في هذه الأونة كلها لشركة سوناطراك بنسبة 100%، وبرأس مال قدره 6390 مليون دج.
- 2015: مضاعفة رأس مالها من 6390 مليون دج إلى 16500 مليون دج.

¹ معلومات ووثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة.

2. مهام المؤسسة: تكمن مهام المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى في¹:

- دراسة وانجاز المشاريع الخاصة بإقامة المنشآت الصناعية في ميادين المحروقات، والصناعات المرتبطة بها.

- الدراسة العامة للمجمعات الصناعية، ومعالجة المشاكل التقنية الاقتصادية والمعاينة فحص واستلام المواد والتجهيزات الصناعية.

المطلب الثاني: موارد ونشاطات المؤسسة وأهم إنجازاتها.

يمكن توضيح موارد ونشاطات المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى وأهم إنجازاتها فيما يلي:

1- موارد المؤسسة: تتوفر مؤسسة ENGTP على موارد وإمكانيات يمكن تلخيصها فيما يلي²:

• الموارد البشرية:

توظف المؤسسة حاليا حوالي 7936 عامل يتوزعون في جميع الميادين منهم 4593 عامل بنسبة 58% عمال دائمون، و3343 مؤقتون بنسبة 42%، كما يبين الجدول التالي:

الجدول رقم (07): الموارد البشرية للمؤسسة.

النسبة	عدد العمال	الميادين
13%	1226	إطارات
38%	3606	متحكمون
49%	4678	منفذون
100%	9510	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين باستخدام وثائق داخلية مقدمة من طرف مديرية المحاسبة والمالية بالمؤسسة.

¹ معلومات ووثائق مقدمة من طرف مديرية المحاسبة والمالية بالمؤسسة.

² معلومات ووثائق مقدمة من طرف مديرية المحاسبة والمالية بالمؤسسة.

• **الموارد المادية:** وهي متنوعة نظرا لأن مؤسسة الأشغال البترولية الكبرى متواجدة في 4 جهات من الوطن: أرزيو في الغرب، سكيكدة في الشرق، وحاسي مسعود وحاسي الرمل في الجنوب، الأمر الذي يتطلب موارد مادية جد مهمة منها:

- معدات الإعلام الآلي المتطورة.
- 22 بنايات أشغال، وورشات ومخازن.
- 12 بنايات مختلفة.
- 09 ورشات عمل وتصليح.
- عدد جد مهم من السيارات والشاحنات بمختلف أنواعها موزعة على وحداتها.
- موارد مادية من أجل أنشطتها (أجهزة الرفع، الحفر، التلحيم، البناء، الملحقات وغيرها...الخ).

2- طبيعة عمل ونشاطات المؤسسة:

تعمل المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى في مجال المحروقات (بترول وغاز)، وهي مؤسسة خدماتية أكثر منها إنتاجية لأنها تقوم بإنجاز المشاريع لصالح مؤسسات أخرى وطنية مثل سوناطراك أو أجنبية مثل المؤسسات الأمريكية، ويتم ذلك عن طريق تعاقد بينها وبين هذه المؤسسات التي تكون متخصصة في مجال استخراج المحروقات وتسويقها، بحيث تعتمد أكثر على خدمات المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى، فعند اختيار أي مؤسسة لمكان استخراج البترول فإنها تلجأ إلى المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى كونها تملك وسائل متطورة في الحفر والتنقيب والاستخراج.

تقوم المؤسسة الزبونة بتقديم طلب إلى المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى تطلب منها إنجاز المشروع، فتقوم هذه الأخيرة بدراسة المشروع المقدم لها لأنها تضع حد أدنى لمردودية المشاريع، فإذا رأت في دارستها انه لا يحقق نسبة في المردودية، فإنها لا تقوم بإنجازه، أما في حالة الإيجاب فتعمل جراء ذلك على إمضاء التعاقد مع المؤسسة الزبونة، و في حالة فشل المشروع أو عدم تحقيق المردودية المرجوة

بسبب ظروف طارئة، خاصة وأن المشاريع تتأثر بالظروف الطبيعية وظروف السوق الوطنية والعالمية، فإنه لا يمكن للمؤسسة أن تتراجع في تنفيذ المشروع¹.

كما تتمثل أهم نشاطات المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى من خلال الهياكل التابعة لها في إنشاء البنايات الصناعية الموجهة لإنتاج، تحويل، نقل وتوزيع المحروقات بطاقة انجاز 9 مليون ساعة، مدعمة بمجموعة 7000 عامل و 4000 معدات بناء، عن طريق توزيعها في أهم المواقع الصناعية في الشمال، وفي مجموعة الشبكات البترولية والغازية في الجنوب، المؤسسة لديها قدرة إنجاز سنوية مقدرة بـ 9 مليون ساعة وتتمثل نشاطات مؤسسة الأشغال البترولية الكبرى في الميادين التالية²:

- أ. **ميدان الهندسة والشراء:** ويشمل النشاطات التالية: الدراسات الأساسية والمجزئة، رقابة البناء، المشتريات، وضع في الخدمة الانجازات، تخزين المحروقات، التجهيز.
- ب. **ميدان الهندسة المدنية والمباني:** يتمثل فيما يلي: الحفر، المعدات والقطاعات، المباني التقنية الصناعية والإدارية، الهياكل القاعدية الاجتماعية الضرورية لاستغلال الوحدات الصناعية، الهندسة المدنية المتعلقة بوضع القنوات.
- ج. **ميدان التركيب الصناعي:** ويتمثل فيما يلي: تركيب القطع المعدنية، تركيب الأنابيب والركائز، تركيب المعدات الميكانيكية، مناطق الخزانات، إنجاز الأجهزة الكهربائية، وضع ووصل أسلاك MI و MB.
- د. **ميدان الصنع المسبق:** ويشمل: الهياكل المعدنية المسبقة الصنع، الأنابيب المسبقة الصنع.
- هـ. **ميدان الأنابيب:** ويشمل ما يلي: الجمع والتنقيب، شحن الأنابيب، تركيب الأنابيب، النقاط الخاصة للأنابيب.
- و. **ميدان عمليات التلحيم:** ويشمل ما يلي: التلحيم بالقوس اليدوي، أسلاك التلحيم شبه الصلبة للسيارات، تلحيم السيارات تحت التمويه .
- ز. **ميدان الرقابة والتجريب:** ويشمل ما يلي: عن طريق الأشعة السينية وتسجيل جهاز الفيديو، عن طريق الجر، الطي والتجريب المجهري.

¹ معلومات ووثائق مقدمة من طرف مديرية المحاسبة والمالية بالمؤسسة.

² معلومات ووثائق مقدمة من طرف مديرية المحاسبة والمالية بالمؤسسة.

ح. ميدان المعالجة الحرارية: ويشمل ما يلي: كل أنواع الأنايب، الخزانات الكروية، الأعمدة.

ط. الصيانة الصناعية: هي خدمة تقدمها المؤسسة لزيائنها، حيث تقوم بإنجاز مجمعات صناعية تتدخل في عملية صيانتها ومراقبتها منذ أكثر من 20 سنة وذلك بوضع موارد بشرية ومادية متخصصة، كما قامت المؤسسة بإنجاز أكثر من 20 اتفاق يمثل 2.500.000 ساعة عمل سنوية، وتشمل على التدخل المستمر والدائم (اتفاق سنوي)، التدخل المبرمج (قرار الصيانة السنوية)، التدخل الطارئ.

3- أهم انجازات المؤسسة: وتشمل¹:

• أهم الانجازات في الجزائر:

اولا: في قطاع المحروقات: حيث تم انجاز:

- معمل تكرير النفط بحاسي مسعود (120 طن/ سنة).
- وحدة اغناء البترول الخام بحاسي مسعود.
- شبكات الجمع والتوزيع بحاسي مسعود، حاسي الرمل وأدرار.
- محطات ضخ، وتكثيف وحقن الغاز والماء بحاسي مسعود.
- مركز تعبئة غاز البروبان المميع بالعلمة، تيارت، البويرة والخروب (1200 قارورة/ ساعة).
- مراكز التخزين والتوزيع بالرمشي، تبسة غرداية والعلمة.
- وحدات المعالجة واسترجاع الغاز الطبيعي بحمرة (1500 طن/ سنة).
- وحدة التهذيب بالحفر بسكيكدة.
- وحدة معالجة الزيت بئر ربع شمال (45000 م³/ يوم).
- تجديد وحدات معالجة الغاز الطبيعي بحاسي الرمل.
- وحدات ضخ غاز البروبان المميع في حاسي مسعود (24000.000 م³/ يوم).

¹معلومات ووثائق مقدمة من طرف مديرية المحاسبة والمالية بالمؤسسة.

ثانيا: في قطاع الطاقة: وتتمثل أهم انجازاتها في:

- محطة كهرو حرارية ا و II بمرسى الحجاج.
- محطة للغاز بحاسي مسعود.
- محطات كهربائية بحاسي الرمل، تيارت، جيجل وأدرار.

ثالثا في قطاع مواد البناء: ومن أهم الانجازات:

- تركيب تجهيزات مركب الاسمنت بمفتاح (1000.000 طن/ سنة).
- تركيب تجهيزات بعين الكبيرة (1000.000 طن/ سنة).

• أهم الانجازات في الخارج:

أولا: في مالي: من أهم انجازاتها:

- انجاز دراسة تقنية اقتصادية لمستودعات تخزين المواد البترولية ب: تمبوكتو، قاو، كاياس، موبى وسيكسو.

ثانيا: في موريتانيا:

- انجاز كامل لمركز تعبئة القوارير بنواكشط (600 قارورة/ ساعة).
- توسيع مصنع تكرير البترول في نواذيبو.
- تركيب وحدتين لتحلية مياه البحر .

ثالثا: في المغرب:

- انجاز أشغال تركيب محطة توليد الكهرباء في طان طان، ديازال.

رابعا: في اليمن:

- انجاز منشآت صناعية.

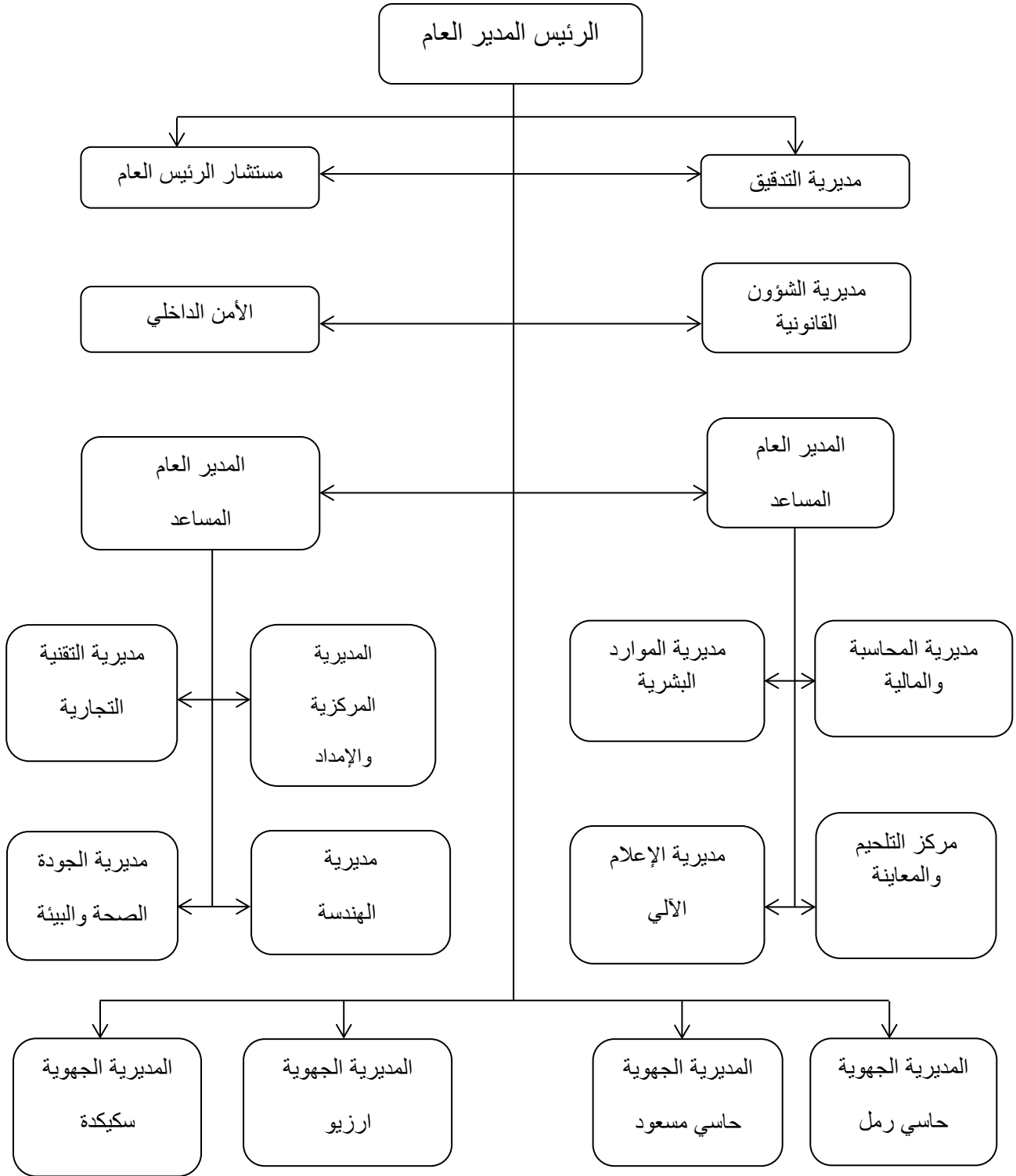
المطلب الثالث: الإطار التنظيمي للمؤسسة ومديرية المحاسبة والمالية بها.

سوف نتطرق فيما يلي للإطار التنظيمي للمؤسسة من خلال عرض هيكلها التنظيمي ومختلف المديريات المكونة له، بالإضافة الى الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية.

1- تنظيم المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى:

يمكن توضيح سير العملية الإدارية في المؤسسة وفق هيكلها التنظيمي، حيث تندرج الإدارة من المدير العام مرورا بمختلف مراكز المسؤولية الموجودة في المؤسسة وصولا إلى المديرين الجهويين للمديريات الجهوية التابعة لها، وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى



المصدر: من اعداد الطالبين بناء على وثائق مقدمة من طرف مديرية المحاسبة والمالية بالمؤسسة.

من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة، يمكن متابعة مسار العملية الإدارية ابتداء من قمة الهيكل التنظيمي، الرئيس المدير العام مرورا بمختلف مراكز المسؤولية المتواجدة على مستوى المؤسسة، وصولا إلى المدراء الجهويين للمديريات الجهوية التابعة لها.

وحسب المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى، فقد تم إعداد هذا الهيكل التنظيمي للمؤسسة وفقا للبيان العام الصادر في 11 جويلية 2010، والذي يتبين لنا من خلاله أن المؤسسة تحتوي على عدة مديريات وأن العملية التنظيمية تتبع النمط التالي¹:

❖ الرئيس المدير العام «PDG»: هو المسؤول الأساسي والمدير الأعلى للمؤسسة وصاحب القرار بمشاركة أعضاء مجلس الإدارة والذي يشرف على مديريات أخرى متمثلة في: مديرية التدقيق، مستشار الرئيس المدير العام، مديرية الشؤون القانونية، الأمن الداخلي.

ونجد على مستواها نائبين للمدير العام هما: المدير العام المساعد للتسيير والتخطيط، المدير العام المساعد للبناء.

❖ المدير العام المساعد للتسيير والتخطيط «DGAP»: وهو مكلف بإدارة مديريات مركزية هي:

مديرية المالية والمحاسبة، مديرية الموارد البشرية، مديرية الإعلام الآلي، مركز التلحيم والمعينة بأرزيو.

❖ المدير العام المساعد التقنية «DGAT»: وهو مكلف بإدارة مديريات مركزية هي: مديرية التقنية التجارية، مديرية المركزية للإمداد، مديرية الهندسة، مديرية الجودة، الصحة والبيئة.

تتمثل مهمة هذه المديريات في مساعدة المديرية العامة في الشؤون الإدارية وتحقيق النشاطات وتطويرها.

2- تنظيم مديرية المحاسبة والمالية، وقسم الميزانية ومراقبة التسيير بها.

إن الوظائف الأساسية لمديرية المحاسبة والمالية تتمثل في²:

- ضمان متابعة محاسبة الاستثمارات الخاصة بالمؤسسة.
- تنظيم وضمان أعمال الإدماج المحاسبي.

¹ معلومات ووثائق مقدمة من طرف مديرية المحاسبة والمالية بالمؤسسة.

² معلومات ووثائق مقدمة من طرف مديرية المحاسبة والمالية بالمؤسسة.

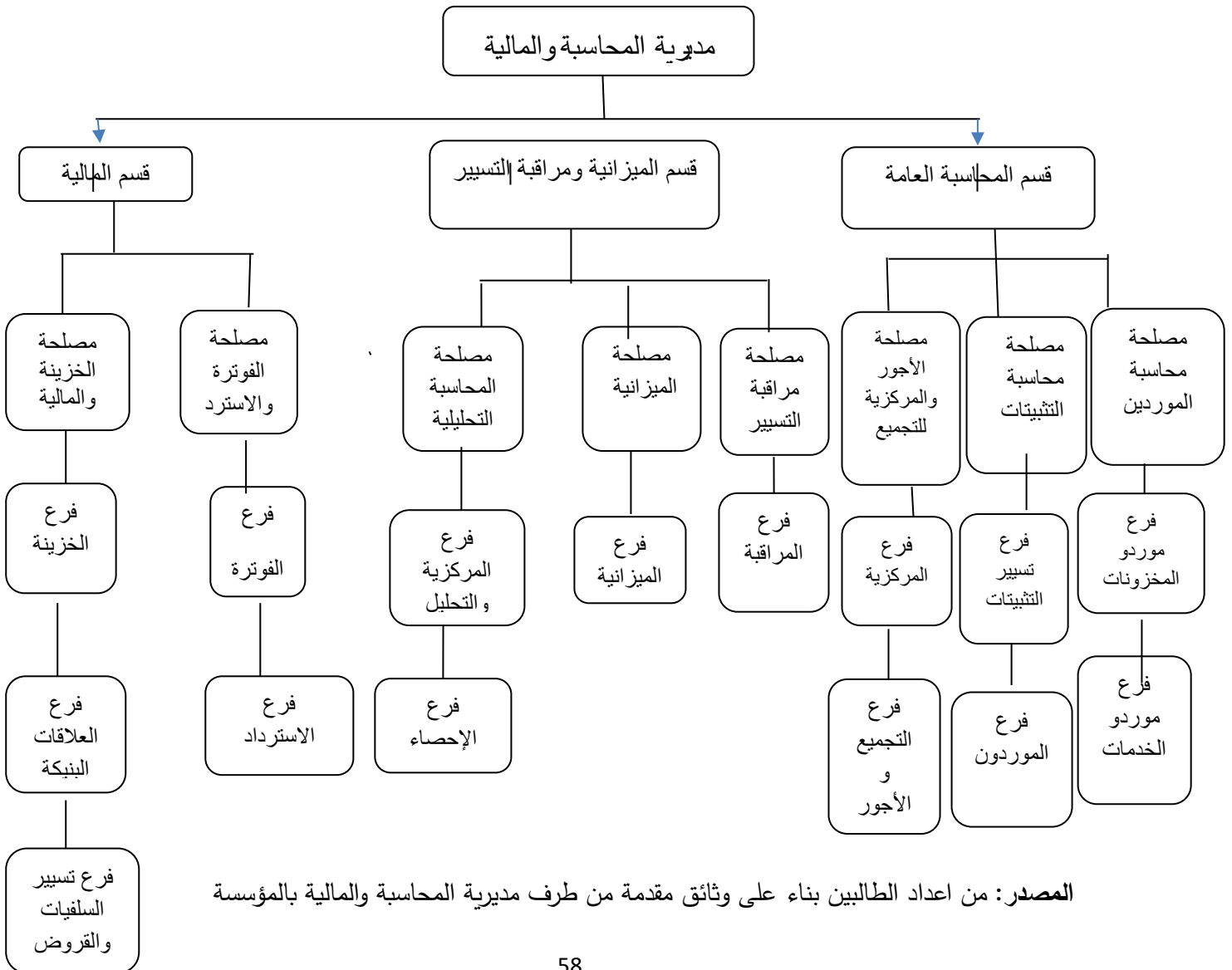
- ضمان العلاقات بين المؤسسة والبنوك والهيئات الخارجية.
- تنظيم وضمان التسيير المالي تماشيا مع الإجراءات المعمول بها.
- إعداد الميزانية السنوية للمؤسسة وإعداد التقديرات والضرائب والرسوم التي تخضع لها نشاطاتها.

تنقسم مديرية المحاسبة والمالية إلى ثلاثة مصالح متمثلة في:

- قسم المالية.
- قسم الميزانية ومراقبة التسيير.
- قسم المحاسبة العامة.

والهيكل التنظيمي التالي لمديرية المحاسبة والمالية يوضح لنا الأقسام الثلاث ومصالحها.

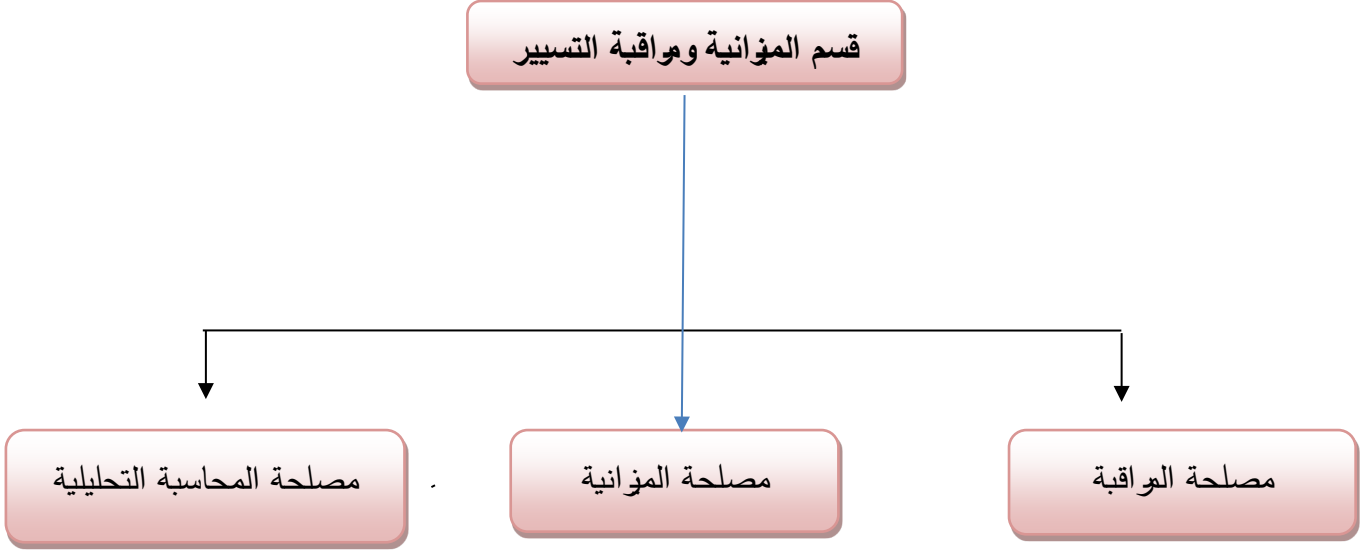
الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة



المصدر: من اعداد الطالبين بناء على وثائق مقدمة من طرف مديرية المحاسبة والمالية بالمؤسسة

ويمكن عرض الهيكل التنظيمي لقسم الميزانية ومراقبة التسيير Département Budget et Contrôle de Gestion، والذي يضم مصلحة المحاسبة التحليلية التي اجرينا دراستنا فيها، كما يلي:

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لقسم الميزانية ومراقبة التسيير.



المصدر: من إعداد الطالبين باستخدام وثائق مقدمة من طرف قسم الميزانية ومراقبة التسيير بالمؤسسة¹.

ويعتبر قسم الميزانية ومراقبة التسيير ذو أهمية كبيرة في المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى، حيث تم تحديث مهامها في 1 مارس 2017² حيث تمثلت مهامها ومسؤولياتها في³:

- وضع واقتراح تصاميم الموحدة للتقارير الدورية لمتابعة تنفيذ الخطة والميزانية.
- المشاركة في تطوير لوحة القيادة الشركة.
- مراقبة تنفيذ الميزانية المعتمدة.
- قيام ببناء التسلسل الهرمي حسب الطلب بأي دراسة في المجالات التي تخصها.

¹ انظر الملحق رقم: 05.

² انظر الملحق رقم: 03.

³ معلومات ووثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة.

- تقديم المساعدة والمشاورة لهياكل المؤسسة فيما يتعلق بالرقابة الإدارية.
 - تنفيذ سياسة الجودة والصحة والسلامة والبيئة للمؤسسة، والتأكد من تطبيق الإجراءات وطرق التشغيل المتعلقة بنظام إدارة الجودة والصحة والسلامة والبيئة.
 - تفقد الموارد البشرية والمادية وكذلك الشروط اللازمة للسيطرة على المخاطر والحوادث.
 - ضمان تطبيق الأشخاص الخاضعين لسلطتها الإجراءات وتعليمات الصحة والسلامة المهنية المعمول بها داخل المؤسسة.
 - ضمان الاتصال الفعال مع الهياكل الداخلية أو المنظمات الخارجية المعنية بنشاط الخدمة.
 - تقديم تقرير نشاط الخدمة بشكل دوري.
- وتعتبر مصلحة المحاسبة التحليلية جزءاً هاماً من قسم الميزانية ومراقبة التسيير بالمؤسسة، حيث تتمثل مهامها ومسؤولياتها كالتالي¹:
- ضمان الامتثال لقواعد وإجراءات نظام محاسبة التكاليف في اعداد مخطط حسابات المؤسسة سنويًا والتأكد من الامتثال لها.
 - تحديد كل تكاليف المشاريع والهياكل وضمان نشرها.
 - ضمان إنشاء حسابات تحليلية وكفالة الامتثال للآثار المترتبة على هذه الحسابات.
 - اتباع حسابات المحاسبة بين الوحدات.
 - التأكد من استلام مختلف الفواتير المرسله من هياكل التعاقد ومورديها والتحقق من امتثالها وتسجيلها، وفقاً لنظام الرقابة المطبق.
 - مشاركة في تطوير الميزانية العمومية للمؤسسة من خلال توفير العناصر المتعلقة بمحاسبة التكاليف في هذا المجال، ولا سيما العمل الجاري، وقوائم الجرد،... إلخ.
 - تطوير النشرة الإحصائية للمؤسسة على الساعات المنسوبة، الكتلة، وتكلفة التدريب المهني، وما إلى ذلك.

¹ أنظر الملحق رقم: 04

- ضمان علاقات وثيقة مع هياكل المؤسسة بشكل عام ومديري المشاريع بشكل خاص بهدف تحسين سيولة معلومات التكلفة.
- تنظيم الخدمة وتشغيلها بطريقة تضمن أفضل الظروف للمهام المذكورة أعلاه.
- تقديم تقرير دوري عن نشاط الخدمة.

المبحث الثاني: نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى.

بما أن المحاسبة التحليلية أصبحت ضرورة على المؤسسات الجزائرية من أجل تحليل تكاليفها ودراسة مردوديتها، تقوم مصلحة المحاسبة التحليلية للمؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى بوضع المخطط المحاسبي التحليلي، le plan comptable des projets، والذي يستخدم لشرح طرق حساب تكاليف المشروعات، وذلك بالاعتماد على النظام الخاص بالمحاسبة التحليلية، والذي يعتبر نظام يعالج مختلف البيانات الخاصة بمحاسبة التكاليف، وهو ما سنأتي على تفصيله ضمن هذا المبحث من الدراسة.

المطلب الأول: المخطط المحاسبي التحليلي للمؤسسة الوطنية للأشغال الكبرى.

تقوم مصلحة المحاسبة التحليلية بالمؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى بوضع مخطط محاسبي تحليلي خاص بمحاسبة مختلف تكاليف المشاريع التي تشرف على إنجازها، حيث تستند إلى هذا المخطط لتجميع مختلف الحسابات التحليلية لمشاريعها، ثم مقارنتها بالمعايير الموضوعية سلفا.

ويضم هذا المخطط جميع حسابات التجميع والأقسام، وكذا حسابات سعر التكلفة، إذ يتم فتح حساب تحليلي لأي مشروع جديد بعد عملية الطلب التي تتم من طرف المدير الجهوي للوحدة المعنية، حيث يفتح الحساب من طرف قسم المحاسبة التحليلية الذي يقوم بإعطاء رقم الحساب الجديد وبعد نهاية المشروع يتم غلق الحساب التحليلي، وتشمل هذه الحسابات على نوعين مختلفين: الحساب (8) والحساب (9)¹،

- الحساب (8): خاص بالمشاريع التي تقوم المؤسسة بإنجازها.

- الحساب (9): خاص بمختلف الهياكل مثل المقر.

¹ انظر الملحق رقم: 03

وتتبع هذه الحسابات بأرقام الوحدات من 1 إلى 6، والتي تبين الوحدة التي ينتمي إليها المشروع. مثلا الرمز 85xx: حيث الرقم 8 يمثل المشاريع داخل المؤسسة، بينما الرقم 5 فيمثل رمز الوحدة، أما الأرقام المتبقية فتمثل الرقم التسلسلي للمشروع¹.

المطلب الثاني: نظام المحاسبة التحليلية وطرق تحميل التكاليف بالمؤسسة.

يتم تحديد تكلفة المشاريع في المؤسسة بإتباع طريقة التكاليف الكلية عن طريق برنامج إعلام آلي مطور من قبل مركز الإعلام الآلي التابع للمؤسسة، هذا البرامج المطبق يدمج من خلال ربط حسابات التسيير الصنف (6) والصنف (7) مع الحسابات التحليلية.

هذا النظام يتحصل على مختلف المعلومات من أنظمة فرعية تتمثل في:²

- تسيير الموارد البشرية.
- تسيير المخزونات التنازل بين الوحدات.
- خدمات خارجية (ضرائب ورسوم).

ويتم تحميل وتوزيع مختلف تكاليف وأعباء مشاريع المؤسسة كما يلي:³

1. **الاستهلاكات والمواد ومصاريف العاملين:** ويتم تحميلها على كل وحدة من وحدات المؤسسة حسب احتياجات كل وحدة منها، وكمثال على ذلك خروج المواد من المخازن إلى وحدة معينة، حيث تحمل تكلفة المواد مباشرة على الوحدة الطالبة ويتم التسجيل بالطريقة التالية: الرقم الحسابي التحليلي للوحدة الطالبة والوحدة المصدرة، اسم المواد وعدد الوحدات أو الخدمة المقدمة، مصاريف المستخدمين، حيث تتحمل كل وحدة مصاريف المستخدمين الخاصة بها

2. **الضرائب والرسوم:** وعادة ما تمثل بنسبة 02% من قيمة تكلفة الإنتاج.

¹معلومات مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية للمؤسسة.

²معلومات مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية للمؤسسة.

³معلومات مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية للمؤسسة..

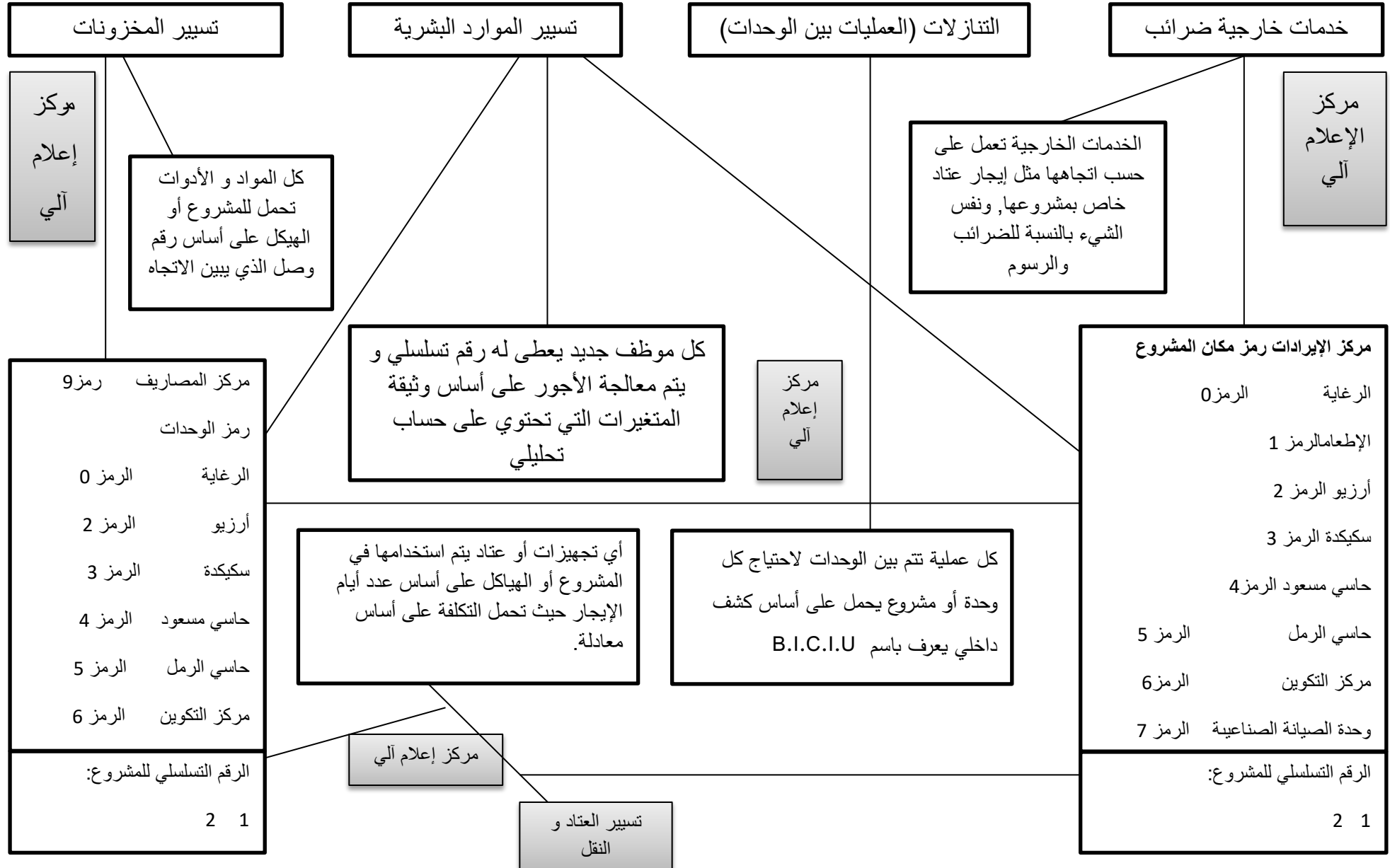
3. المصاريف المالية: هي عبارة عن مصاريف القروض التي تتحملها كل وحدة: مثال ذلك احتياج تحمل وحدة الصيانة الصناعية لتكاليف قرض بنكي نظرا لاحتياجها إلى عتاد جديد.

4. مصاريف مختلفة: تتمثل غالبا في مصاريف التأمين .

5. تكاليف المقر وتكاليف الإنتاج: توزع تكاليف المقر والإنتاج على مختلف وحدات المؤسسة، وذلك بمفتاح توزيع يمثل مساهمة كل وحدة في القيمة المتولدة عن الإنتاج .

ويمكن توضيح سير نظام المحاسبة التحليلية وأهم التكاليف التي تتحملها المؤسسة في الشكل التالي.

شكل رقم (06): سير نظام المحاسبة التحليلية بالمؤسسة.



المبحث الثالث: دراسة حالة مشروع حاسي بركين (8437) ومشروع عين امناس (8433)

من أجل التعرف على تطبيقات المحاسبة التحليلية بالمؤسسة الوطنية الكبرى للأشغال ومدى مساهمتها في اتخاذ القرار، سنحاول فيما يلي دراسة حالة مشروعين من مشاريع المؤسسة، وذلك بالاعتماد على المعلومات الخاصة بالمؤسسة والمتحصل عليها من مصلحة المحاسبة التحليلية بالمؤسسة، وذلك كما يلي:

المطلب الأول: تقديم مشروع حاسي بركين (8437) ومشروع عين امناس (8433)

1- مشروع حاسي بركين (8437):

يتعلق مشروع حاسي بركين بإنجاز قنوات توصيل بين 7 آبار بترولية بمنطقة حاسي بركين، يحمل هذا المشروع الرمز (8437)، وهو مرتبط بالسنة المالية 2017، إذ شرع في انجازه بتاريخ 2017/02/16 وتم الانتهاء من المشروع في الشهر 12 من سنة 2018، أي لمدة تقارب 23 شهراً¹. والشكل التالي يوضح البطاقة الفنية للمشروع كما يلي:

¹ أنظر الملحق رقم: 01

الشكل رقم (07): البطاقة الفنية لمشروع حاسي بركين (8437)

المهندس المسؤل				رقم الأعمال المتعاقد:
رقم المشروع: 8437				بداية الأشغال: 16/02/2017
البيان: إنجاز قنوات توصيل بين (7) آبار حاسي بركين				مدة تنفيذ المشروع :
				مدة التعاقدية لإنهاء المشروع: 00/00/0000
حالة التوقف في: 12/2018				ملحقات: 0 آخر وضعية:
المجموع	الشهر	السابق		رقم الأعمال / النتيجة
712370322	0	712370322		المتعاقدين (a)
0	0	0		ملاحق (a)
0	0	0		أعمال إضافية (a)
0	0	0		تعويضات المصاريف (b)
0	0	0		مال منجزة و غير مفوترة (c)
353051811	1323184	351728627		مصاريف (d)
49865923	0	49865923		المصاريف العامة للمقر (e)
309452588	-1323184	310775772		الربح (f) $f=(a+b+c)-(e+d)$

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية بالمؤسسة

وما يمكن ملاحظته من الشكل السابق أن المشروع عرف ربحا قدر بـ: 309452588 دج والذي

تم حسابه من خلال المعادلة التالية: إيرادات العقد - التكاليف المباشرة - التكاليف غير المباشرة

2- مشروع عين امناس (8433):

يرتبط مشروع عين امناس بإنجاز محطة ضغط بموقع عين امناس، بمدة إنجاز قدرت بـ 25 شهرا،

وهو مشروع مرتبط بالسنة المالية 2017، حيث شرع في إنجازها في الشهر الثاني من سنة 2017، كما

تم ترميز هذا المشروع بالرمز (8433)¹.

¹ - انظر الملحق رقم: 02.

ويمكن توضيح البطاقة الفنية للمشروع كما في الشكل التالي:

الشكل رقم (08): البطاقة الفنية للمشروع (8433) (عين أمناس)

المهندس المسؤول	2163219250	رقم الأعمال المتعاقد:
رقم المشروع: 8433	02/06/11	بداية الأشغال:
البيان: إنجاز محطة ضغط عين أمناس	25	مدة تنفيذ المشروع:
	00/00/0000	مدة التعاقدية لإنهاء المشروع:
حالة التوقف في 12/2018	آخر وضعية:	ملحقات: 0
المجموع	السابق	رقم الأعمال / النتيجة
5209538649	5209538649	المتعاقدين (a)
0	0	ملاحق (a)
0	0	أعمال إضافية (a)
16945358	16945358	تعويضات المصاريف (b)
0	0	مال منجزة و غير مفوترة (c)
5624436524	5624427627	مصاريف (d)
365853880	365853880	المصاريف العامة للمقر (e)
-763806397	-763797500	الربح (f) f=(a+b+c)-(e+d)

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية بالمؤسسة

من خلال البطاقة الفنية السابقة نلاحظ أن المشروع عرف نتيجة سلبية، وهو ما يمثل خسارة قدرت ب: (-763806397)، إذ أن تكاليف هذا المشروع كانت مرتفعة بشكل يفوق العوائد المرجوة منه.

المطلب الثاني: حساب وتحليل تكاليف مشروع حاسي بركين (8437) ومشروع عين امناس (8433).

1- التكاليف التفصيلية للمشروعين: حاسي بركين (8437) وعين امناس (8433):

من خلال نظام المحاسبة التحليلية للمؤسسة، ومن خلال المخطط المحاسبي التحليلي، تحمل المشروعان محل الدراسة، مشروع حاسي بركين ومشروع عين امناس، تكاليف بإجمالي: 353051811 دج¹، و5624436524 دج²، على التوالي.

ويوضح الجدول أدناه مختلف التكاليف التي تحملها المشروعان بشكل تفصيلي كما يلي:

الجدول رقم(08): التكاليف التفصيلية لمشروع حاسي بركين ومشروع عين امناس

البيان	مشروع حاسي بركين	مشروع عين امناس
معدات وتجهيزات:		
معدات وتجهيزات وأدوات صغيرة	50907246	421111888
وقود و مواد التشحيم	2996826-	42944116
تجهيزات مكتب وطباعة	5992	1844260
مواد غذائية ومعيشة	3000024	28960958
تحصيلات	19205000	136262208
خدمات:		
النقل و تنقلات العاملين	1589181	202358696
نقل السلع والعتاد	4108765	43775915
إيجار العتاد والمعدات	5074725	17181690
صيانة و إصلاحات	0	29500
استقبالات	0	0
اعمال و تنازلات مستقبلية من طرف المقاولين الفرعيين	35271200	75602139
خدمات أخرى	3424335	4546065
إيواء وتغذية	0	0

¹ أنظر الملحق: 01.

² أنظر الملحق: 02.

مصاريف العاملين:		
973944492	18756729	أجور وأعباء
1081053438	20836227	تعويضات
135361996	6121169	منح
ضرائب ورسوم:		
105966247	14247406	TAIC S/CA
0	0	ضرائب ورسوم أخرى
مصاريف مختلفة:		
4003287	7346209	مصاريف مختلفة
تبادل داخلي:		
970439960	46603920	إيجار العتاد والأدوات
0	0	نقل السلع والعتاد
17484378	0	الصناعة المسبقة
0	0	مراقبة التلحيم
682122370	26942367	إيواء وتغذية
679442921	92608142	مصاريف الهياكل القاعدية
0	0	صيانة وإصلاحات
0	0	تنازلات أخرى
365853880	49865923	مصاريف العامة للمقر
5990290404	402917734	مجموع المصاريف الملزمة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية بالمؤسسة

نلاحظ من الجدول السابق أن تكاليف المؤسسة تشمل الأعباء والمصاريف التالية:

- المعدات والتجهيزات: والتي تضم: معدات وتجهيزات وأدوات صغيرة، وقود ومواد التشحيم، تجهيزات مكتب وطباعة، مواد غذائية ومعيشة، تحصيلات ومثلت نسبة التكاليف الخاصة بالمعدات والتجهيزات حوالي 20% من قيمة مجموع تكاليف مشروع عين امناس، و11% من تكاليف للمشروع الثاني.

- الخدمات: حيث تضم: النقل وتنقلات العاملين، نقل السلع والخدمات، إيجار العتاد والمعدات، صيانة وإصلاحات، استقبالات، أعمال وتنازلات مستقبلية من طرف المقاولين الفرعيين، خدمات أخرى، إيواء وتغذية. وبلغت نسبة هذه التكاليف من إجمالي تكاليف المشروع الأول حوالي 14%، و6% لمشروع عين امناس.
- مصاريف العاملين: وتضم: أجور وأعباء، تعويضات، منح مختلفة. ولقد كانت نسبة هذه التكاليف أكثر ارتفاعا بالنسبة لمشروع عين امناس حيث بلغت 39%.
- الضرائب والرسوم: وتضم: ضريبة TAIC S/CA، ضرائب ورسوم أخرى، حيث مثلت من مجموع التكاليف ما نسبته 4% و2% للمشروعين على التوالي.
- مصاريف إضافية مختلفة: وكانت نسبتها أقل من 1% من مجموع تكاليف مشروع عين امناس، في حين بلغت ما يقارب 2% في مشروع حاسي بركين.
- تكاليف مرتبطة بالتبادل الداخلي: وتضم: إيجار العتاد والأدوات، نقل السلع والعتاد، الصناعات المسبقة، مراقبة التلحيم، إيواء وتغذية، مصاريف الهياكل القاعدية، صيانة وإصلاحات، تنازلات أخرى. ومثلت نسبة المصاريف الخاصة بالتبادل الداخلي حوالي 47% من مجموع تكاليف المشروع الأول، بينما بلغت 41,7% من مجموع تكاليف المشروع الثاني.

2- التكاليف المباشرة وغير المباشرة للمشروعين: حاسي بركين (8437) وعين امناس (8433)

من خلال المعلومات المتوفرة من نظام المحاسبة التحليلية للمؤسسة، أمكن التعرف على التكلفة النهائية التي تحملها كلا المشروعين والتي بلغت 402917734 دج للمشروع الأول، و5990290404 دج للمشروع الثاني.

أ. التكاليف المباشرة:

من خلال مناقشة التكاليف الكلية للمشروعين مع السيدة المؤطرة بمصلحة المحاسبة التحليلية، تمكنا من تحديد التكاليف المباشرة للمشروعين كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(09): التكاليف المباشرة لمشروع حاسي بركين ومشروع عين أمناس

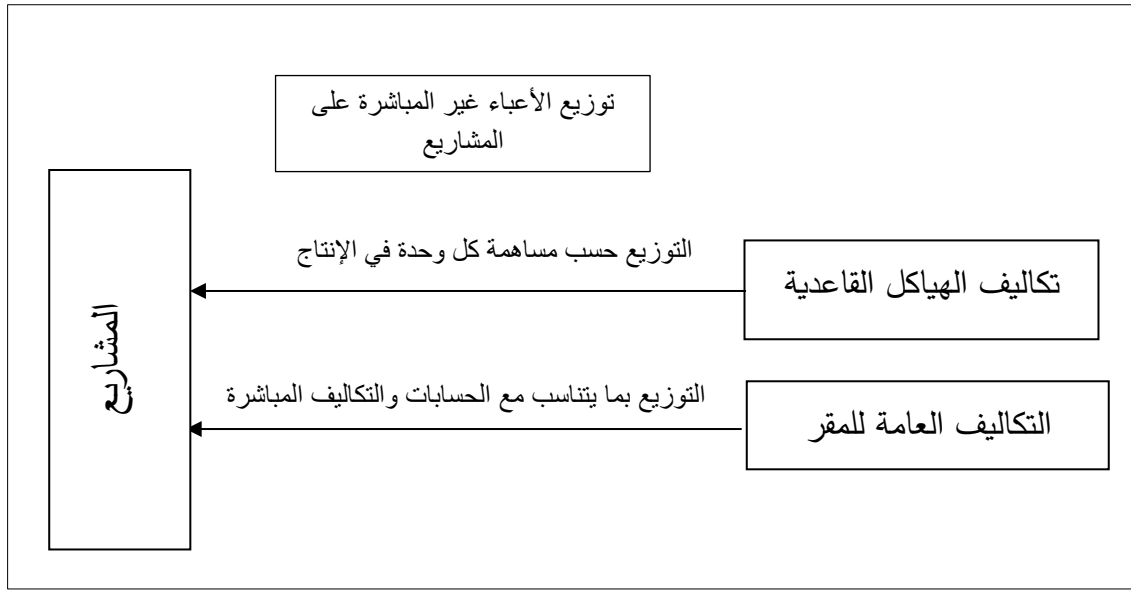
البيان	مشروع حاسي بركين	مشروع عين امناس
المعدات والتجهيزات	70121436	631123430
الخدمات	49468206	343494005
مصاريف العاملين	45714125	2190359926
ضرائب ورسوم	14247406	105966247
مصاريف مختلفة	7346209	4003287
تكاليف التبادل الداخلي (ماعدات تكاليف الهياكل القاعدية)	73546287	1670046708
المجموع	260443669	4944993603

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية المؤسسة

ب. التكاليف غير المباشرة:

تتكون التكاليف غير المباشرة للمشاريع بالمؤسسة من مجموع تكاليف الهياكل القاعدية والتكاليف العامة للمقر، حيث يتم توزيع حسابات هذه التكاليف على المشاريع وفقا لوحدات توزيع مفتاحية مختلفة حسب التكاليف المباشرة للمشروع. ويمكن توضيح ذلك من خلال المخطط التوضيحي التالي:

الشكل رقم (09): مخطط توضيحي لكيفية توزيع التكاليف غير المباشرة على المشاريع



المصدر: من اعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة طرف مصلحة المحاسبة التحليلية بالمؤسسة.

وبالتمعن في المخطط المحاسبي التحليلي للمؤسسة، نلاحظ أن تكاليف الهياكل القاعدية والتجهيزات والعتاد تحمل على أساس عدد أيام الإيجار، حيث يتم التحميل على أساس عدد الأيام الفعلية في نهاية السنة. بينما العمليات التي تتم على أساس التبادل الداخلي، فتحمل على أساس كشف داخلي يعرف باسم (B.I.C.I.U)¹.

وفيما يخص النفقات العامة للمقر، فيتم توزيعها بناء على نسبة مئوية محددة مسبقا من التكاليف المباشرة المسجلة في مختلف المشاريع.

ويمكن توضيح التكاليف غير المباشرة المتعلقة بالمشروعين محل الدراسة، والتي تتعلق بتكاليف الهياكل القاعدية وتكاليف المقر، في الجدول التالي:

¹ معلومات مقدمة من السيدة: نعيمة شرقي، مسؤولة مصلحة المحاسبة التحليلية بالمؤسسة.

الجدول رقم (10): التكاليف غير المباشرة لمشروع حاسي بركين ومشروع عين أمناس

المشروع عين امناس	المشروع حاسي بركين	البيان
679442921	92608142	تكاليف الهياكل القاعدية
365853880	49865923	التكاليف العامة للمقر
1045296801	142474065	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية المؤسسة

ج. حساب سعر تكلفة والنتيجة التحليلية للمشروعين: حاسي بركين (8437) وعين امناس (8433):

بعد حساب التكاليف المباشرة وغير المباشرة للمشروعين، يتم حساب سعر تكلفتيهما من اجل تحديد النتيجة النهائية المحققة بعد الانجاز، وذلك حسب المعادلة:

النتيجة النهائية (ربح/خسارة) = الإيرادات الكلية - (التكاليف المباشرة + التكاليف غير المباشرة)

حيث يمثل مجموع التكاليف المباشرة وغير المباشرة سعر تكلفة المشروع وهذا كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (11): حساب سعر التكلفة والنتيجة النهائية لمشروع حاسي بركين ومشروع عين أمناس

المشروع عين امناس	المشروع حاسي بركين	البيان
4944993603	260443669	التكاليف المباشرة
التكاليف غير المباشرة:		
679442921	92608142	تكاليف الهياكل القاعدية
365853880	49865923	التكاليف العامة للمقر
1045296801	142474065	مجموع التكاليف غير المباشرة
5990290404	402917734	سعر التكلفة

5226484007	712370322	الإيرادات الكلية للمشروع
763806397-	309452588	النتيجة النهائية (ربح/خسارة)

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية المؤسسة وما يمكن ملاحظته أن المشروع الأول حقق نتيجة ايجابية قدرت بـ: 309452588 دج في حين شهد المشروع الثاني خسارة بـ 763806397 دج.

المطلب الثالث: نتائج الدراسة

بالنظر إلى طبيعة عمل المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى التي تقوم بإنجاز المشاريع لصالح مؤسسات أخرى وطنية مثل سوناطراك أو أجنبية مثل المؤسسات الأمريكية والفرنسية، عن طريق التعاقد، حيث تقوم هذه الأخيرة بدراسة المشروع المقدم لها وتضع حد أدنى لمردودية المشاريع، فإذا رأت في دارستها انه لا يحقق نسبة في المردودية، فإنها لا تقوم بإنجازه، أما في حالة الإيجاب فتعمل جراء ذلك على إمضاء التعاقد مع المؤسسة الزبونة، وفي حالة فشل المشروع أو عدم تحقيق المردودية المرجوة بسبب ظروف طارئة، خاصة وأن المشاريع تتأثر بالظروف الطبيعية وظروف السوق الوطنية والعالمية، فإنه لا يمكن للمؤسسة أن تتراجع في تنفيذ المشروع، وعليه لا يمكنها اتخاذ قرار التوقف عن الانجاز، غير انه يمكنها اتخاذ قرارات إعادة التفاوض مع الشركات الزبونة حول تعديل بعض شروط العقد، أو اتخاذ قرارات تصحيحية لمشاريع مستقبلية، من خلال دراسة وتحديد أسباب الانحراف وعدم تحقيق المردودية المرجوة من المشروع، وذلك استنادا إلى مختلف طرق المحاسبة التحليلية التي تعمل على تحديد التكاليف التفصيلية للمشروع وانحرافاتهما.

ومن خلال دراسة مشروع حاسي بركين (8437) وعين امناس (8433) أمكن الوقوف على النتائج التالية:

- حقق مشروع حاسي بركين مردودية ايجابية تمثلت في ربح قدر بـ: 309452588 دج ، بينما عرف مشروع عين امناس خسارة قدرت بـ 763806397 دج ، يمكن تفسيرها بمجموعة من الانحرافات السلبية التي تم تحديدها عن المشروع والتي تعود لعدة أسباب، من بينها تأخر انجاز المشروع بشهرين عن المدة المحددة له، حيث تم انجازه في مدة 25 شهرا، في حين انه كان مقدر

أن يتم الانتهاء منه في غضون 23 شهر، حيث نتج عن هذا التأخير وقت إضافي في استئجار الآلات المستخدمة، فبعض الآلات والمعدات يتم دفع مبلغها بالأيام، ومنها تلك المتعلقة بالحفر تحتسب بالساعات. بالإضافة إلى أن هذا التأخير ينجر عنه عمل إضافي للعمال وما يترتب عليه من تعويضات للساعات الإضافية، وكذا ارتفاع تكاليف السكن والإيواء وإطعام الموظفين في الموقع¹.

- تعتمد المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى على نظام محاسبة تحليلية يسمح لها بحساب مختلف التكاليف التفصيلية لمشاريعها، وتحديد تكاليفها المباشرة وغير المباشرة، حيث تقوم بوضع مخطط محاسبي تحليلي للمؤسسة، مع ترميز مشاريعها المختلفة من خلال نظام وطريقة معينة بما يسمح بحساب تكلفة كل مشروع على حدى.
- يتم توزيع وتحمل التكاليف غير المباشرة للمؤسسة على مشاريعها وفق أسس موضوعية، مرنة قابلة للتعديل حسب الظروف المحيطة المتغيرة بالمشروع.
- تعمل المؤسسة على تحديد الانحرافات وأسبابها، وكذا الجهات المسؤولة عنها، غير أن هذه العملية لا تتبعها إجراءات تصحيحية نظرا لارتباط المؤسسة بعقود انجاز هذه المشروعات، وإنما يمكن الاستفادة من تحديد هذه الانحرافات هو تجنبها مستقبلا قدر الإمكان.
- بالرغم من أن المؤسسة تملك نظام محاسبة تحليلية دقيق يسمح لها بمعرفة وتحديد تكاليف مشاريعها بدقة، إلا أنه لا يساهم في اتخاذ القرار بالمؤسسة نظرا لارتباط هذه الأخيرة بعقود المشاريع التي تقوم بالموافقة على انجازها مسبقا، حيث تعمل على تقدير المردودية الناتجة عن المشروع مسبقا وبناءا عليها تقوم باتخاذ قرار قبول المشروع أو رفضه، وبالتالي إذا أسفرت نتائج المحاسبة التحليلية عن أي انحرافات أو تكاليف إضافية يترتب عنها خسارة في المشروع، فإنه لايمكنها اتخاذ قرار التوقف عن انجاز المشروع.

¹ - معلومات مقدمة من طرف المؤطرة: ن. شرقي، مسؤولة مصلحة المحاسبة التحليلية بالمؤسسة.

خلاصة الفصل:

إن إدخال نظام المحاسبة التحليلية داخل المؤسسات ليس بالأمر الهين لكنه يتطلب عوامل ومؤهلات تساعد على استمراريتها في النشاط، فإدراكنا لمفهوم نظام المحاسبة التحليلية وأهدافها أزال كثير من الغموض والتردد في التوجه نحو نظام أفضل ودفع بنا إلي السعي وراء مفاهيم أخرى وتجارب كمفاهيم التكلفة وأنواعها وأهم طرق حسابها أو كيفية تطبيق إحدى هذه الطرق داخل مؤسسة اقتصادية بحجم راق كمؤسسة **ENGTP**، حيث لاحظنا خلال فترة دراستنا الميدانية في مؤسسة **ENGTP** بقسم المحاسبة التحليلية طريقة حساب مختلف تكاليف مشاريع المؤسسة بالتركيز على مشروعات حاسي بركين و عين أمناس.

حيث تتخذ مؤسسة **ENGTP** نظاما محكما وذلك باستعمال مجموعة من الوثائق المحاسبية والرموز التي تستعين بها للحصول على نتائج أكثر دقة وهذا باستعمالها في طريقة التكلفة الكلية لحساب سعر التكلفة ومقارنته مع الأرقام التقديرية المسبقة للمشروع، غير ان هذه النتائج ليس لها تأثير كبير على عملية اتخاذ القرار، نظرا لان قرارات المؤسسة ترتبط بالعقود المتفق عليها سابقا.

الختمة

الخاتمة:

تحتل المحاسبة التحليلية مكانة هامة في مجال اتخاذ القرار باعتبارها أداة من الأدوات التي يرتكز عليها التسيير، وتبين لنا من خلال هذه الدراسة مدى مساهمة هذه الأداة في تقييم المؤسسة ككل والمحافظة على استمراريتها ومدى توليدها لمعلومات ذات مصداقية ومعبرة عن حقيقة المؤسسة. والمؤسسة كوحدة اقتصادية لها أغراض اقتصادية فهي تعتمد في أدائها على المحاسبة التحليلية لتزويدها بالبيانات اللازمة، هذه الأخيرة تساعد على تفصيل وتحليل جميع البيانات من أجل تسيير جيد للمؤسسة وتحقيق الكفاءة والفعالية اللازمة.

ولقد أصبحت المحاسبة التحليلية من أهم التقنيات المستخدمة في اتخاذ القرار، فعبر وسائلها وأدواتها يمكن لأخذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية أن يقف على أهم النتائج وتطورها بطريقة تتيح اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، فهي تعتبر أداة جيدة ومناسبة من أجل التحكم في التسيير، إذ أنها تسهل على المسيرين أداء عملهم على أكمل وجه واتخاذهم للقرارات الصائبة والملائمة.

وبالنظر إلى الطرق المختلفة التي تستعملها المحاسبة التحليلية يمكن تنويع التقييم والمتابعة بحسب الأهداف المحددة من قبل المؤسسة، فمثلا طريقة التكلفة الكلية التي تقوم بجمع مصاريف المؤسسة ذات العلاقة بالمنتوج سواء المباشرة أو غير المباشرة تعتبر طريقة فعالة في قياس نجاعة التسيير المتعلقة بالتكاليف، وتسهل بصورة جلية عمليات المتابعة والتنفيذ، وهذا ما يؤكد أن المحاسبة التحليلية تعتبر أداة فاعلة في مجال اتخاذ القرار فيما يتعلق بعدة جوانب، والتي قمنا بتقديمها كمجموعة من النتائج والتي من خلالها يمكن تأكيد صحة أو خطأ الفرضيات، ومن ثم الإجابة على إشكالية الموضوع.

• اختبار الفرضيات:

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بكل من المحاسبة التحليلية واتخاذ القرار تم توضيح صحة أو خطأ فرضيات الدراسة كما يلي:

الفرضية الأولى: تعتبر المحاسبة التحليلية وسيلة ذات أهمية للتحكم في التكاليف، وهذا ما تم تأكيده في الجانب النظري حيث توصلنا إلى أن أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال الطرق الموضوعية والمتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذي القرار.

الخاتمة

الفرضية الثانية: المحاسبة التحليلية أداة فعالة تساعد المديرين في اتخاذ القرارات في المؤسسة، وهذا ما تأكده في الجانب النظري من خلال ان المحاسبة التحليلية:

- تزود المسؤولين على مستويات مختلفة بالمعلومات اللازمة لقرارات التخطيط والتسيير .
- تقوم بمساعدة المدراء في قيادة الأنشطة والتحكم بها عن طريق اختيار بدائل التمويل وإدارة الموارد المالية.

الفرضية الثالثة: تعتمد المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى على طريقة التكاليف الكلية لحساب التكاليف التي تتحملها مشاريعها المختلفة، وبناءا على ذلك تقوم باتخاذ القرارات المناسبة لها، هي فرضية غير مؤكدة، حيث توصلنا من خلال الدراسة الميدانية إلى أن المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى تعتمد على طريقة التكلفة الكلية في حساب تكاليفها ومقارنتها مع الأرقام التقديرية للمشاريع غير أن هذه النتائج لا تساهم بشكل كبير في عملية اتخاذ القرار نظرا لأن قرارات المؤسسة ترتبط بعقود متفق عليها مسبقا

• نتائج الدراسة:

مكنتنا الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي من استخلاص النتائج الآتية:

✓ النتائج النظرية:

- تلعب المحاسبة التحليلية دورا مهما في المؤسسة الاقتصادية لما توفره من معلومات ومعطيات مهمة تساعدها على اتخاذ القرار .
- تعتبر التكاليف غير المباشرة هي المحور الأساسي في المحاسبة التحليلية نظرا لصعوبة تتبعها للمنتجات أو مواضع التكلفة بشكل عام، عكس التكاليف المباشرة التي يمكن تتبعها وحسابها .
- طريقة التكاليف على أساس الأنشطة تساعد في الحصول على بيانات دقيقة وملائمة في الوقت المناسب وتحديد بنية وهيكل تكاليف المنتجات وتقدير ربحيتها .

الخاتمة

- تعتبر عملية اتخاذ القرار من المهام الرئيسية للمؤسسات أيا كان نوعها، حيث يتوقف عليها مدى النجاح في تحقيق الأهداف المرسومة لها، لذلك فإن عملية اتخاذ القرارات تعتبر جوهر العملية الإدارية ومحورا أساسيا من المحاور التي تستند عليها

- تكمن العلاقة بين المحاسبة التحليلية واتخاذ القرار في أنها تقدم تحليلا يبين العلاقة بين البيانات المحاسبية وعملية تحليل القرار، مع تزويد القيادة الموجودة على مستويات مختلفة من الإدارة بالمعلومات اللازمة للقرارات والتخطيط، سواء كان ذلك لصياغة الخطط لتحقيق الأهداف، أو الخطط التشغيلية قصيرة الأجل.

✓ النتائج التطبيقية:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها في المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى التي شملت دراسة مشروعين من المشاريع التي تقوم بها المؤسسة في منطقتين مختلفتين مشروع خاص بحاسي بركين ومشروع خاص بعين أمناس أمكن الوقوف على النتائج التالية:

- تعتمد المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى على نظام محاسبة تحليلية يسمح لها بحساب مختلف التكاليف التفصيلية لمشاريعها، وتحديد تكاليفها المباشرة وغير المباشرة، حيث تقوم بوضع مخطط محاسبي تحليلي للمؤسسة، مع ترميز مشاريعها المختلفة من خلال نظام وطريقة معينة بما يسمح بحساب تكلفة كل مشروع على حدى.

- يتم توزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة للمؤسسة على مشاريعها وفق أسس موضوعية، قابلة للتعديل حسب الظروف المحيطة المتغيرة بالمشروع.

- بالرغم من أن المؤسسة تملك نظام محاسبة تحليلية دقيق يسمح لها بمعرفة وتحديد تكاليف مشاريعها بدقة، إلا انه لا يساهم في اتخاذ القرار بالمؤسسة نظرا لارتباط هذه الأخيرة بعقود المشاريع التي تقوم بالموافقة على انجازها مسبقا، حيث تعمل على تقدير المردودية الناتجة عن المشروع مسبقا وبناءا عليها تقوم باتخاذ قرار قبول المشروع او رفضه، وبالتالي اذا أسفرت نتائج المحاسبة التحليلية عن أي انحرافات او تكاليف اضافية يترتب عنها خسارة في المشروع، فانه لا يمكنها اتخاذ قرار التوقف عن انجاز المشروع، غير أنه يمكن الاستفادة من دراسة هذه الانحرافات لتجنبها مستقبلا قدر الإمكان.

• التوصيات والإقتراحات :

بناء على ما تم تقديمه من نتائج يمكننا اقتراح الآتي:

- استعمال المحاسبة التحليلية في مختلف فروع وهيئات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من أجل ضمان السير الحسن وعدم ارتكاب الأخطاء واكتشافها مبكرا من أجل تصحيحها.
- الاعتماد على المحاسبة التحليلية كوسيلة أو ركيزة لاتخاذ مختلف القرارات من أجل اختيار البديل الأمثل لحل المشكلة بأقل تكلفة وبأسرع وقت.
- إشراك القائمين بوظيفة المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات للخروج بنتائج سليمة ودقيقة.
- تحديث نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية بالاعتماد على الطرق الجديدة.

• آفاق الدراسة:

- بالنظر إلى محددات البحث التي دفعتنا إلى التركيز على أحد أهم التقنيات المساعدة في اتخاذ القرار، فإننا نقترح بعض العناوين البحثية التي نأمل أن تكون موضوع بحوث مستقبلية وذلك كالآتي:
- المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير.
 - المحاسبة التحليلية كنظام معلومات لمراقبة التسيير وعقلنة القرارات.
 - التكاليف المعيارية ودورها في تقييم أداء المؤسسة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

✓ الكتب:

1. اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرة إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
2. اسماعيل يحيى التكريتي، محاسب التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، طبعة 1، الأردن، 2007 .
3. بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية: دروس وتمارين، دار الهدى للنشر، الجزائر، 2012.
4. بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 6، الجزائر، 2015.
5. جمعة الربيعي، كمتا حسن، سعدوني مهدي الساقى، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
6. حسين بلعجوز، نظرية القرار مدخل إداري وكمي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر 2008.
7. خليل محمد الشماخ، مبادئ الإدارة مع التركيز على إدارة الأعمال، دار المسيرة، طبعة 7، الأردن 2016.
8. عبد الحكيم البيبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة 5، الأردن 2010.
9. على عباس، أساسيات علم الإدارة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان 2007.
10. غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، طبعة الأولى 2003.
11. فريد فهمي زيارة، المبادئ والأصول للإدارة والأعمال، مطبعة الشعب، الأردن، 2004.
12. لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف منهاج علم تطبيقي، دار وائل للنشر، الطبعة 1، الأردن 2013.

13. محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة 1، الاردن 2013.

14. نعيم أبراهيم الظاهر، أساسيات إدارة الأعمال ومبادئها، دار النشر إربد، الأردن، طبعة 1، 2010.

✓ المذكرات والرسائل والأطروحات:

1. بورنيسة مريم، محاسبة التسيير ودورها في تفعيل الأداء المالية للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس 2020

2. ياسين سالمى، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر 2010.

المطبوعات الجامعية:

1. أمينة قهواجي، مطبوعة في المحاسبة التحليلية مقدمة للسنة الثانية تخصص مالية ومحاسبة، جامعة بومرداس 2017/2018.

2. عرقابي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية مقدمة لطلبة السنة الثانية ليسانس علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 2017/2018.

الملاحق

الملحق رقم (01): ميزانية مشروع حاسي بركان (8437)



Direction Finances et Comptabilité
Département : Budget et Contrôle
Sec: Comptabilité analytique

Réalisation budgétaire

الملحق 1

Chiffre d'affaires contractuel :		AFFAIRE N° : 8437
Date début travaux :	16/02/17	DESIGNATION: REALISATION DU
Durée des travaux :		RACCORDEMENT DES SEPT
Date contractuelle d'achèvement:		(07) PUITES MLSE HASSI BERK
Av.Contractuel:	DER SITUATION:	SITUATION ARRÊTÉE AU MOIS: 12 / 2018

Chiffre d'affaire/resultat	Antérieur	Mois	Cumul
Contractuel	712 370 322	0	712 370 322
Avenants	0	0	0
Travaux supplémentaires	0	0	0
Remboursement de débours	0	0	0
Travaux réalisés et non facturés	0	0	0
Dépense engagées	351 728 627	1 323 184	353 051 811
Frais généraux siège	49 865 923	0	49 865 923
Bénéfice / Perte	310 775 773	-1 323 184	309 452 589
Mpower	Antérieur	Mois	Cumul
H. Imputées (Manpower+pers improductifs)	0	0	0
Manpower (Pers productifs)	0	0	0
Coefficient de productivité	0	0	0
Détail des dépenses engagées	Antérieur	Mois	Cumul
Matières et fournitures:			
Matière, fourniture et petits outillages	50 677 446	229 800	50 907 246
Carburants et lubrifiants	-2 996 826	0	-2 996 826
Fournitures de bureau et imprimés	5 992	0	5 992
Denrées et vivres	3 000 024	0	3 000 024
Procurement & Achat de travaux	19 205 000	0	19 205 000
Services:			
Transports et déplacements du personnels	1 577 556	11 625	1 589 181
Transports de marchandises et matériels	3 565 885	542 880	4 108 765
Location matériels et outillages	5 074 725	0	5 074 725
Entretiens et réparations	0	0	0
Réception	0	0	0
Trav. et prest. reçus des sous-traitants	35 271 200	0	35 271 200
Autres services	3 424 335	0	3 424 335
Hébergement et nourritures par tiers	0	0	0
Frais personnels:			
Salaires et charges	18 442 200	314 529	18 756 729
Ifri et indemnités	20 653 646	182 581	20 836 227
Primes	6 079 400	41 769	6 121 169
Impôts et taxes:			
T.A.I.C S/c.a	14 247 406	0	14 247 406
Autres impôts et taxes	0	0	0
Frais divers:			
Autres Charges Opérationnelles	7 346 209	0	7 346 209
Prestations internes:			
Location matériels et outillages	46 603 920	0	46 603 920
Transports de marchandises et matériels	0	0	0
Préfabrications	0	0	0
Contrôle soudage	0	0	0
Hébergement et nourritures	26 942 367	0	26 942 367
Frais de structures base	92 608 142	0	92 608 142
Entretien et réparation	0	0	0
Autres Prestations	0	0	0
Total des dépenses engagées	351 728 627	1 323 184	353 051 811

INGENIEUR RESPONSABLE: -

الملحق رقم (02): ميزانية مشروع حاسي رمل (8433)



Direction Finances et Comptabilité
Département : Budget et Contrôle
Sec: Comptabilité analytique

Réalisation budgétaire

الملحق رقم (02)

Chiffre d'affaires contractuel : **2163219250**
Date début travaux : **02/06/11**
Durée des travaux : **25**
Date contractuelle d'achèvement:

AFFAIRE N° : **8433**
DESIGNATION: **REALISATION DE STATIONS
DE COMPRESSION IN AMENAS.**

Av. Contractuel: DER SITUATION:

SITUATION ARRÊTÉE AU MOIS: **12 / 2018**

Chiffre d'affaire/resultat	Antérieur	Mois	Cumul
Contractuel	5 209 538 649	0	5 209 538 649
Avenants	0	0	0
Travaux supplémentaires	0	0	0
Remboursement de débours	16 945 358	0	16 945 358
Travaux réalisés et non facturés	0	0	0
Dépense engagées	5 624 427 627	8 897	5 624 436 524
Frais généraux siège	365 853 880	0	365 853 880
Bénéfice / Perte	-763 797 500	-8 897	-763 806 397
Mpower	Antérieur	Mois	Cumul
H. Imputées (Manpower+pers improductifs)	0	0	0
Manpower (Pers productifs)	0	0	0
Coefficient de productivité	0	0	0
Détail des dépenses engagées	Antérieur	Mois	Cumul
Matières et fournitures:			
Matière, fourniture et petits outillages	421 111 888	0	421 111 888
Carburants et lubrifiants	42 944 116	0	42 944 116
Fournitures de bureau et imprimés	1 844 260	0	1 844 260
Denrées et vivres	28 960 958	0	28 960 958
Procurement & Achat de travaux	136 262 208	0	136 262 208
Services:			
Transports et déplacements du personnels	202 358 696	0	202 358 696
Transports de marchandises et matériels	43 775 915	0	43 775 915
Location matériels et outillages	17 181 690	0	17 181 690
Entretiens et réparations	29 500	0	29 500
Réception	0	0	0
Trav. et prest. reçus des sous-traitants	75 602 139	0	75 602 139
Autres services	4 546 065	0	4 546 065
Hébergement et nourritures par tiers	0	0	0
Frais personnels:			
Salaires et charges	973 944 492	0	973 944 492
Ifri et indemnités	1 081 053 438	0	1 081 053 438
Primes	135 361 996	0	135 361 996
Impôts et taxes:			
T.A.I.C S/c.a	105 966 247	0	105 966 247
Autres impôts et taxes	0	0	0
Frais divers:			
Autres Charges Opérationnelles	4 003 287	0	4 003 287
Prestations internes:			
Location matériels et outillages	970 431 063	8 897	970 439 960
Transports de marchandises et matériels	0	0	0
Préfabriations	17 484 378	0	17 484 378
Contrôle soudage	0	0	0
Hébergement et nourritures	682 122 370	0	682 122 370
Frais de structures base	679 442 921	0	679 442 921
Entretien et réparation	0	0	0
Autres Prestations	0	0	0
Total des dépenses engagées	5 624 427 627	8 897	5 624 436 524

INGENIEUR RESPONSABLE: -

الملحق 3

4.1.3 – Codification Analytique:

Tout compte analytique comportera six (6) chiffres.

a) Le premier chiffre désignera la classe :

- P0** Pour les projets (au stade de négociation),
- 8** pour les affaires (projets concrétisés devenus affaires),
- 9** pour les centres de frais (structures et centres prestataires).

b) Le deuxième chiffre désignera la localité ou l'entité de rattachement :

- 0** : pour la région de réghaïa,
- 2** : pour la région d'Arzew,
- 3** : pour la région de Skikda,
- 4** : pour la région de Hassi Messaoud & In-Aménas,
- 5** : pour la région de Hassi R'Mel,
- 6** : pour le centre de soudure et d'expertise Arzew.

b) Le troisième et quatrième chiffre désigneront :

- Pour les classes " 0" et " 8" le numéro chronologique,
- **Pour la classe " 9" :**
 - Le numéro chronologique pour les structures,
 - Le numéro chronologique et la nature d'activité pour les centres prestataires.

c) Le cinquième et sixième chiffre désigneront : les corps d'état

Au système actuel de codification dont l'utilisation s'arrête aux quatre (4) premiers chiffres, nous proposons de lui adjoindre les deux (2) autres chiffres qui serviront à identifier les différents corps de métier selon le tableau ci-après :

DESCRIPTION DES MISSIONS

الملحق رقم 4

TITRE : SERVICE COMPTABILITE ANALYTIQUE

TACHES ET RESPONSABILITES

Veiller au respect de règles et procédures du système de comptabilité analytique en vigueur dans l'Entreprise,

Elaborer annuellement le plan comptable de l'Entreprise et veiller au respect de son utilisation,

Déterminer les coûts et les prix de revient des projets et des structures et assurer leur diffusion,

Assurer la création des comptes analytiques et veiller au respect des imputations sur ces comptes,

Suivre les imputations comptables inter-unités,

Assurer la réception, le contrôle de la conformité et l'enregistrement des différentes factures transmises par les structures contractantes et les fournisseurs de l'Entreprise, en respect du dispositif de contrôle mis en œuvre,

Participer à l'élaboration du bilan de l'Entreprise en fournissant les éléments liés à la comptabilité analytique en la matière, notamment, des travaux en cours, des stocks, des investissements, etc.,

Elaborer le bulletin statistique de l'Entreprise relatif aux heures imputées, masse salariale, coût de formation professionnelle etc..

Assurer d'étroites relations avec les structures de l'Entreprise en général et les chefs de projets en particuliers en vue d'une meilleure fluidité des informations relatives aux coûts et prix de revient,

Mettre en œuvre la politique QHSE de l'Entreprise et veiller à l'application des procédures et modes opératoires liés au système management QHSE,

Mettre en œuvre les moyens humains et matériels ainsi que les conditions nécessaires à la maîtrise des risques et incidents,

Veiller à l'application, par les personnes placées sous son autorité, des procédures et instructions SST en vigueur au sein de l'Entreprise,

Rendre compte à sa hiérarchie de toute anomalie, dysfonctionnement et proposer les améliorations à apporter au système de management SST (ou QHSE),

Organiser et faire fonctionner le service de manière à assurer dans les meilleures conditions les tâches ci-dessus énumérées,

Fournir périodiquement un rapport d'activité de service.

الملاحق 5

