الجمهورية الجزائريـــة الديمقراطيـــة الشعبيـــة
وزارة التـــعليـــم العالـــي والبحـث العلمـي
جامعة العقيد أكلي محند أولحاج – البويرة-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الماليـــة والمحاسبـــة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

دور محاسبـــة التسيير في اتخاذ القرار
(دراسة حالة مؤسسة نفطـــال فرع البويرة)

من إعداد الطالبة:
إيمان قارو

تحت إشراف الأستاذ:
د. محمد الصالح بلول

لجنة المناقشة:

د. رزقي حياة	أستاذ مساعد ب	جامعة البويرة	رئيسا
د. بلول محمد الصالح	أستاذ محاضر ب	جامعة البويرة	مشرفا ومقررا
د. جلاخ حسين	أستاذ محاضر ب	جامعة البويرة	مناقشا

الموسم الجامعي: 2024/2023

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

الحمد لله الذي أنار لي درب العلم والمعرفة وأعانني على أداء هذا الواجب ووفقني على إنجاز هذا العمل والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

أتوجه بكامل الشكر والامتنان لأولئك الأخيار الذين مدوا لي يدَ المساعدة خلال هذه الفترة، وفي مقدمتهم المشرف الدكتور «محمد بلول الصالح" الذي لم يبخل علي بالمعلومات حفظه الله ومتّعه بالصحة والعافية فله من الله الأجر ومني كل التقدير.

كما أتقدم بالشكر إلى أساتذتي وأعضاء اللجنة الذين تفضلوا بتخصيص جزء من وقتهم لقراءة هذا العمل المتواضع، والذين ستكون لملاحظاتهم وتوجيهاتهم كل الاهتمام والتقدير، وأخص بالذكر كل طاقم عمل مؤسسة نفطال خصوصا الأستاذ حدوش احمد الذي تعاون معي في كل تفاصيل هذا العمل ولم يدخر جهدا ولا معلومة في سبيل إنجازي للبحث.

أشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد ولو بكلمة طيبة.

إهداء

أهدي فرحة تخرجي إلى من وهبوني الحياة والنشأة ومهدو لي طريق العلم–حفظهم الله لي و أطال في عمرهما–

التي تعجز الكلمات عن وصفها مهما قلت لم أوفيها حقها تلك الإنسانة العظيمة التي طالما تمنت أن تقر عينها برؤيتي في يوم كهذا...

أمي الحبيبة

إلى من تحمل مشقة الحياة من أجل أ، يوفر لي العيش الكريم ومهد لي الطريق ويسر لي الصعوبات..

أبي الحبيب

إلى **إخوتي** الأعزاء على قلبي كل باسمه –حفظهم الله لي–

إلى كل من ساندوني بكل حب في ضعفي

I. الملخص:

تمثل هذه الدراسة محاولة إيضاح دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار، حيث لخصت تعاريف لكل من محاسبة التسيير وعملية اتخاذ القرار بصفة عامة، وتناولت هذه الدراسة إضافة إلى الجوانب النظرية لمحاسبة التسيير طريقة تطبيقها في مؤسسة نفطال، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية بالمؤسسة.

واتضح من خلال الدراسة أن محاسبة التسيير تساعد في اتخاذ القرارات من خلال المعلومات والبيانات المستخلصة منها والتحكم في تكاليف المؤسسة، والأنظمة الحديثة لحساب التكاليف تساعد على توفير المعلومات بدقة وتساعد في اتخاذ القرارات اللازمة، ولقد توصلت الدراسة إلى أنه لا يمكن القول بأن نظام معين أفضل من الآخر لأن كل نظام لا يخلو من العيوب ولا يكمن فرض نظام معين على مؤسسة ما لأن النشاط يختلف من مؤسسة لأخرى، كما في مؤسسة نفطال نجد أن سعر البيع محدد إداريا لا يكمن تغييره أو التحكم فيه فعلى المؤسسة محاولة تخفيض التكاليف قدر الإمكان.

الكلمات المفتاحية : محاسبة التسيير، اتخاذ القرارات، طرق حساب التكاليف، محاسبة التكاليف.

II. Abstract:

Cette étude représente une tentative de clarifier le rôle de la comptabilité de gestion dans la prise de décision, car elle résume les définitions de la comptabilité de gestion et du processus décisionnel en général. Cette étude a abordé, en plus des aspects théoriques de la comptabilité de gestion, et comment. Elle est appliquée au sein de la société Naftal, en menant une étude de terrain au sein de l'organisation.

Il est devenu clair grâce à l'étude que la comptabilité de gestion aide à la prise de décision grâce aux informations et eux données qui en sont extraites pour comparer les coûts, et que les systèmes aident à fournir des informations précises sur les coûts de manière plus fiable pour aider à la prise de décision. on ne peut pas dire qu'un système particulier est meilleur que d'autres car tout système n'est pas sans erreurs, notamment l'imposition d'une spécialisation spécifique à une institution donnée parce que l'activité diffère des autres institutions, comme c'est le cas dans une institution administrative spécifique, il n'y a aucun changement ou l'institution le contrôle et essaie de réduire les coûts autant que possible.

Mots clés: comptabilité de gestion, prise de décision, méthodes de calcul des coûts, comptabilité analytique.

فهـرس المحتــويات

فهرس المحتويات:

فهرس المحتويات	
شكر وعرفان	–
الإهداء	–
الملخص	II
فهرس المحتويات	II
قائمة المختصرات	V
قائمة الجداول	V
قائمة الأشكال	VI
قائمة الملاحق	VIII
مقدمـــــة	ب - د
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية	
تمهيد	2
المبحث الأول: الدراسات السابقة والقيمة المضافة	3
المكلب الأول: عرض الدراسات السابقة	3
المطلب الثاني: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية	7
المطلب الثالث: القيمة المضافة للدراسة الحالية	9
المبحث الثاني: عموميات حول محاسبة التسيير	9
المطلب الأول: مفهوم محاسبة التسيير	9
المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التسيير	12

المطلب الثالث: طرق تحميل التكاليف	14
المبحث الثالث: عموميات حول اتخاذ القرار	21
المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار	21
المطلب الثاني: مراحل اتخاذ القرار	22
المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التسيير واتخاذ القرار	25
خلاصة الفصل	26
الفصل الثاني: واقع محاسبة التسيير في مؤسسة نفطال "فرع البويرة" وآفاق استخدامها	
تمهيد	28
المبحث الأول: بطاقة فنية حول المؤسسة محل الدراسة	29
المطلب الأول: تقديم عام حول المؤسسة	29
المكلب الثاني: تعريف شركة نفطال والهيكل التنظيمي لها	29
المطلب الثالث: الأهداف والمهام الاستراتيجية لشركة نفطال	31
المبحث الثاني: عرض وتحليل ومناقشة الدراسة الميدانية	32
المطلب الأول: التعريف بمنتوجات مؤسسة نفطال	32
المطلب الثاني: حساب التكاليف والنتيجة التحليلية بطريقة التكلفة الكلية	33
المطلب الثالث: دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار	44
خلاصة الفصل	46
خاتمـــة	48
قائمـة المراجـع	51
الملاحـق	55

قائمـــة الجـــداول والأشكـــال

قائمـــة الجـداول:

الرقم	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01	مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية	08
02	التطور التاريخي لمحاسبة التسيير	10
03	طريقة التكلفة المتغيرة	18
04	حساب التكاليف و النتيجة التحليلية État des couts	34
05	حساب النتيجة التحليلية للوحدة	35
06	مقارنة بين النتيجة التحليلية لشهر ديسمبر 2022 مع ديسمبر 2023	35
07	حساب تكلفة التموين	37
08	حساب تكلفة شراء الوحدة	37
09	حساب تكلفة التخزين	38
10	حساب تكلفة التعبئة	39
11	حساب تكلفة تعبئة الوحدة	39
12	تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق حساب النتائج TCR	40
13	سلسلة التعبئة والتوزيع	43
14	المصاريف الرئيسية الواجب التقليل منها	44
15	المقارنة بين المصاريف الرئيسية الواجب التقليل منها لسنتي 2022 و2023	45

قائمـــــة الأشكـــال:

الرقم	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	طرق تحميل التكاليف	14
02	مسار عملية اتخاذ القرار	23
03	المخطط الانسيابي لمراحل اتخاذ القرار	24
04	المخطط التنظيمي لمقاطعة البويرة	30

قائمـــة الملاحـــق

قائمــة الملاحـق:

الرقم	عنوان المحلق	رقم الصفحة
01	التكاليف والنتيجة	56
02	المقارنة بين النتيجة التحليلية ل 2022 و 2023	57
03	تكلفة التموين	58
04	تكلفة التخزين	59
05	تكلفة التعبئة	60
06	جدول حساب النتائج	61
07	تحليل أجور عمال نقل المواد	62
08	تكلفة حضيرة نفطال لنقل سيغاز	63
09	سلسلة التعبئة والتوزيع	64
10	المصاريف الرئيسية الواجب التقليل منها	65
11	المقارنة بين المصاريف الواجب تخفيضها لسنة 2023 و 2022	66

قائمـــة المختصـرات

قائمة المختصرات:

الاختصار	العبارة باللغة العربية	العبارة كاملة
ABC	نظام التكاليف على أساس الأنشطة	Activity based costing
B13	قارورة غاز 13كلغ	BUTANE 13
GPL	غاز البترول المسال	Gaz de pétrole liquéfiés
GPL/c	غاز خاص بالسيارات(سيرغاز)	Sirghaz
TAP	الرسم على النشاط المهني	Taxe sur l'activité professionnelle

مقدمـــــــة

1. توطئة

نظرا للتطور التكنولوجي الحاصل في العالم الذي شهدته المؤسسات الاقتصادية وانفتاحها على السوق وتزايد العرض والطلب على منتجاتها، الأمر الذي يحفزها على التنافس من أجل زيادة الإنتاجية من خلال تطوير عوامل الإنتاج ووظائفها، فمن بين التقنيات التي تستعملها المؤسسات الاقتصادية المحاسبة التحليلية أو ما يعرف بمحاسبة التسيير، التي تعد واحدة من أهم مصادر المعلومات التي تقدم للإدارة، فهي تعمل على تحليلها وتبويبها بما يفيد الغدارة ويساعدها على تخطيط وتقييم النتائج والرقابة على العمليات، وذلك باعتمادها على مجموعة من الطرق المختلفة التي تساعدها في التقليل من التكاليف إلى أدنى حدّ مع تحقيق أكبر ربح ممكن والاستفادة من المعلومات التي يقدمها هذا النظام عند تخطيط العمليات المستقبلية،

كما تساعد محاسبة التسيير الإدارة في عملية اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات الملائمة، بحيث نالت محل اهتمام الكثير من المحاسبين نظرا لأهميتها في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة عن طريق اختيار البدائل المناسبة التي تحقق الأرباح المرجوة.

2. الإشكالية الرئيسية:

على ضوء ما سبق وفي إطار دراستنا التي تتمحور حول " محاسبة التسيير" تبرز معالم إشكالية الدراسة والمتمثلة في التساؤل التالي:

ما هو دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار؟

من أجل معالجة وتحليل هذه المشكلة وبغية الوصول إلى فهم واضح لها، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى تطبيق أساليب محاسبة التسيير في اتخاذ القرار؟
- ماهي طرق حساب التكاليف المعتمدة في مؤسسة نفطال؟
- ما دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار في مؤسسة نفطال ؟

3. فرضيات الدراسة:

للإجابة على التساؤلات المطروحة يمكن طرح الفرضيات التالية:

- توفر محاسبة التسيير معلومات تساعد على عملية اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية؛
- من أهم طرق حساب التكاليف المعتمدة في مؤسسة نفطال طريقة التكاليف الكلية وإحدى الطرق الحديثة،
- تعتمد المؤسسات الجزائرية على محاسبة التسيير لحساب سعر التكلفة وتوظيفها في اتخاذ القرارات.

4. مبررات اختيار موضوع الدراسة:

اختيارنا لهذا الموضوع لم يكن من باب الصدفة بل هناك أسباب عديدة دفعتنا إلى البحث فيه، منها:

- الرغبة في اكتساب معرفة واسعة للاستفادة منها مستقبلا في المجال المهني؛
- الرغبة في التعرف أكثر على واقع محاسبة التسيير في المؤسسات البترولية؛

- حاجتنا كطلبة على وشك التخرج إلى ربط الجانب النظري للمحاسبة بالجانب التطبيقي.

5. أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية هذه الدراسة في:

- إلقاء الضوء على محاسبة التسيير كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط القوة والضعف، ويساعدهم على اتخاذ القرار وليس مجرد طريقة لحساب التكاليف؛
- التعرف على الدور الذي تلعبه محاسبة التسيير في اتخاذ القرار؛
- التعرف على موضوع الدراسة بشكل مفصل ودقيق؛
- تعتبر محاسبة التسيير في وقتنا الحالي ضرورية ومهمة في تحسن أداء المؤسسة وتسهيل عمل المسيرين.

6. أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف، من أهمها ما يلي:

- التعرف على مدى إدراك المسيرين للدور الذي قد تلعبه محاسبة التسيير وإمكانية تطبيقها والاستفادة من مخرجاتها في الواقع العملي للمؤسسات الاقتصادية؛
- معرفة مدى فعالية محاسبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛
- بيان أهمية محاسبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، فقد تجاوزت دورها التقليدي وكونها تقنية محاسبية كمية، وأصبحت تستخدم كأداة محاسبية هامة في مراقبة التسيير بحيث تساعد المسير في اتخاذ القرارات الحيوية والهامة ووضع السياسات المناسبة لتحقيق أهداف المؤسسة؛
- لأن تقنية محاسبة التسيير تعتبر من أهم التقنيات التي تعطي لنا صورة واضحة ودقيقة عن الحالة المادية للمؤسسة.

7. حدود الدراسة:

تتمثل الحدود التي أجريت في إطارها هذه الدراسة فيما يلي:

- **الحدود المكانية:** تمت دراسة الموضوع على مستوى مؤسسة توزيع وتسويق المنتجات النفطية لولاية البويرة.
- **الحدود الزمانية:** تمت هذه الدراسة بمؤسسة نفطال، بناءا على معطيات سنتي 2022 و2023.

8. منهج الدراسة والأدوات المستعملة:

بالنسبة للمنهج المتبع فقد اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري كون الموضوع اقتصادي من خلال تبيان المفاهيم المرتبطة بمحاسبة التسيير وعملية اتخاذ القرار على حد سواء، بالإضافة إلى استخلاص الدراسات السابقة، أما الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على المقابلات الشخصية، الوثائق المحاسبية والملاحظة لمعرفة واقع محاسبة التسيير في مؤسسة نفطال.

9. صعوبات الدراسة:

يمكن إيجاز أهم الصعوبات والعراقيل التي واجهتنا أثناء إعداد الدراسة في النقاط الموالية:

- السبب الرئيسي هو عدم تلقي المعلومات الكافية الخاصة بموضوع بحثنا هذا راجع لسرية المعلومات؛
- صعوبة إسقاط الإطار النظري على الإطار التطبيقي لصعوبة تتبع التكاليف في المؤسسة؛
- افتقار المكتبة الجامعية للمراجع المتعلقة بالموضوع مجل الدراسة.

10. هيكل الدراسة:

بهدف الإجابة على الإشكالية الرئيسية وتساؤلاتها والتأكد من صحة الفرضيات، استهل موضوعنا بمقدمة وأعقب بخاتمة، حيث قسمت الدراسة إلى فصلين تم صياغتهما على النحو التالي:

- **الفصل الأول:** هو الجانب النظري الذي تطرقنا فيه إلى مبحثين، المبحث الأول كان حول الدراسات السابقة والقيمة المضافة، ما المبحث الثاني فيتمحور حول الإطار النظري لمحاسبة التسيير وطرق معالجتهما.
- **الفصل الثاني:** بالنسبة للفصل الثاني فقد تناولنا فيه مبحثين، المبحث الأول جاء فيه تقديم بطاقة فنية للمؤسسة محل الدراسة المتمثلة في مؤسسة توزيع وتسويق المنتجات النفطية لولاية البويرة، أما المبحث الثاني فكان تطبيقيا يتمثل في دراسة حالة تطرقنا من خلالها إلى طريقة حساب النتيجة التحليلية بالاستناد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة.

الفصل الأول: الأدبيـات النظريـــة والتطبيقيـــــة

تمهيد:

يرتبط تسيير المؤسسات الاقتصادية ارتباطا وثيق بالأساليب العلمية حاصة التحليلية منها، إذ تعتبر محاسبة التسيير الأداة المناسبة لذلك التي تعطي التحليل الدقيق للنتائج، حيث أنها تقوم بحساب التكاليف وتحليلها والتحكم فيها، باعتبارها قاعدة أساسية لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية والكمية والمالية التي تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجال التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرار، كما أنها تعمل على نجاح المؤسسة والحصول على أكبر ربح مقابل أقل تكلفة ممكنة.

لذا سنحاول في هذا الفصل التعرف أكثر حول الموضوع من خلال الدراسات والتطرق إلى محاسبة التسيير واتخاذ القرار في المؤسسة، وذلك في ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: الدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع؛

المبحث الثاني: الاطار العام لمحاسبة التسيير؛

المبحث الثالث: الاطار النظري لعملية اتخاذ القرار.

المبحث الأول: الدراسات السابقة

يتناول هذا المبحث الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة باللغة العربية واللغات الأجنبية وفي بيئات مختلفة محلية وعربية وأخرى أجنبية، وذلك بتقديم ملخص يتطرق إلى أهداف الدراسة وأداتها ثم التطرق لأهم النتائج المتحصل عليها والتعقيب عليها بإبراز أوجه الاختلاف والتوافق بتحديد ما به دراستنا عن الدراسات السابقة المحلية والأجنبية منها.

ولمعالجة مضمون هذا البحث تم تقسيمه إلى ثلاث مطالب يتناول المطلب الأول عرض الدراسات السابقة باللغة العربية والمبحث الثاني للدراسات السابقة باللغات الأجنبية، أما الثالث فيتم فيه تحديد ما تتميز به دراستنا عن الدراسات السابقة المحلية والأجنبية منها.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

أولا: دراسات باللغة العربية

1. الدراسات الوطنية

1.1/ دراسة (**كحول صورية، 2017**)، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه بعنوان: **دور المحاسبة المالية في تحسين اتخاذ قرارات المؤسسة الاقتصادية**"

هدفت الدراسة إلى محاولة إبراز أهمية ودور المحاسبة المالية في تحسين اتخاذ القرارات، المساهمة في إخراج البحث العلمي من المحيط الداخلي للجامعة إلى الميدان العملي، الوقوف على أهم مخرجات المحاسبة المالية وكيفية مساهمتها في تحسين اتخاذ القرار، التعرف على الأسس النظرية لكل من المحاسبة المالية واتخاذ القرار؛ و أهم أداة تم استخدامها فب الجانب التطبيقي استخدام أسلوب دراسة الحالة، بحيث تم التوصل إلى عدة نتائج هي اعتبار القوائم المالية همزة وصل بين المعلومات المحاسبية واتخاذ القرارات أي بين منتج مستخدم المعلومات المحاسبية، إن المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية تمثل المحور الأساسي لعملية اتخاذ القرار، تقاسم منفعة المعلومات المحاسبية بدرجة تأثيرها على القرار وهذا يتوقف على الدقة وتوقيت الحصول عليها، يحتاج منتخب القرار إلى معلومات المحاسبية ليعتمد عليها اتخاذ قراراته ويجب أن تكون هذه المعلومات حاملة بمجموعة من الصفات تؤولها لذلك.

2.1/ دراسة (**عليليش نعيمة وبن صيد إيمان** 2022) مذكرة لنيل شهادة ماستر اكاديمي بعنوان: " **المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار**"

هدفت الدراسة إلى التعرف على نظام المحاسبة التحليلية وأهدافها وكيفية تطبيقها، محاولة إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسة الجزائرية، التعرف على نظام المحاسبة التحليلية وأهدافها وكيفية تطبيقها، الاطلاع على الطرق والأدوات الحديثة في ميدان مراقبة التسيير؛ بحيث اعتمدت هذه الدراسة على المنهج التاريخي، لسرد أصول المحاسبة التحليلية منذ ظهورها إلى أن توصلت إلى أحدث الطرق المكتشفة في هذا المجال ثم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على مفهوم المحاسبة التحليلية كنظام وأداة تساعد المسيرين على اتخاذ القرار، مع محاولة دراسة واقع المحاسبة التحليلية في مؤسسة الكاتمية للفلين–جيجل–. كما

توصل إلى بعض النتائج منها إن المحاسبة التحليلية نظام واجب اعتماده وذلك من خلال نظام يتماشى ونشاط المؤسسة، تنظيمها وحجمها، إن أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال كل الطرق الموضوعة والمتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذي القرار، لا يمكن لنظام المحاسبة التحليلية لوحده أن يوفر المعلومات الكافية للمسيرين لاتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل المؤسسة.

2. دراسات خارج الوطن

1.2/ دراسة **(حسين علي خشارمه، 2017)** رسالة ماجستير في المحاسبة، بعنوان: "**دور المحاسبة في اتخاذ القرارات الإدارية في قطاع المقاولات في الأردن**"

هدفت الدراسة التعرف على مدى مساهمة معايير ونظم المحاسبة والقرارات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، وبالتالي في إنجاح المشاريع التي يقوم بها قطاع المقاولات عن طريق تحديد كلفتها، بحيث تم توزيع استبانة على عينة الدراسة واستخدام الأسلوب الإحصائي الوصفي في تحليل النتائج، تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي والأسلوب الإحصائي أما في الشق التطبيقي تما توزيع استبانة في المؤسسة محل الدراسة، اهم نتيجة تم التوصل إليها هي أنه لإنجاح أي شركة مقاولات يجب تعاون ومشاركة جميع الفنيين وبالأخص محاسب التكاليف في دراسة أي مشروع وإعداد برنامج زمني لتنفيذ وتقسيم البرنامج إلى أجزاء رئيسية.

2.2/ دراسة **(أحمد عبد الهادي شبير، 2019)** رسالة الماجستير في المحاسبة والتمويل بعنوان: "**دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية في شركات المساهمة العامة في فلسطين**"

هدفت الدراسة إلى تحديد وبيان دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية. تم الاعتماد في هذه الدارسة على المنهج الوصفي التحليلي في سرد الاطار النظري للمحاسبة وإجراء التحليلات الإحصائية اللازمة واختبار فرضيات الدراسة، وتم الاعتماد في الاطار العملي على إعداد استبانة، من اهم النتائج المتول إليها هي التزام الشركات المساهمة العامة بنشر معلومات تفصيلية وتوضيحية مرفقة بقوائم مالية لتعزيز الحصول على المعلومات المحاسبية لاستخدامها في اتخاذ القرارات، للمعلومات المحاسبة دور هام وحيوي عند اتخاذ القرارات الإدارية في شركات المساهمة، توافر الخصائص والمتطلبات الأساسية في المعلومات المحاسبية التي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإدارية.

ثانيا: دراسات باللغة الأجنبية

1 . داخل الوطن

1.1/ دراسة **TEBAKH Ali et BENKHALED Abdeslam**، بعنوان « **La comptabilité des gestion un outil d'évaluation des coûts et de prise de décision,** Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention du diplôme de master en comptabilité et finance, ÉCOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE, Alger, 2015

دراسة(**BENKHALED Abdeslam و TEBAKH Ali ,2015**)، مذكرة ماستر في المحاسبة والمالية

بعنوان: "**محاسبة التسيير كأداة لتقييم التكاليف واتخاذ القرار**"

هدفت الدراسة إلى تمكين إنشاء توقعات التكلفة والإيرادات، شرح النتائج من خلال حساب تكاليف نشاط الشركة أو منتجاتها أو خدماتها، معرفة تكلفة الوظائف أو الأنشطة المختلفة التي يقوم بها. تم استخدام المنهج الوصفي على الجانب النظري الذي يؤثر على كلا الموضوعين المحاسبة والاقتصاد وطريقة تحليلية لتطبيق الأساليب المختارة تقييم التكاليف وأثرها على اتخاذ القرار. تم التوصل إلى إن للمعلومات المحاسبية دور هام عند اتخاذ القرارات المالية، تعتمد الإدارة على المعلومات المحاسبية المستمدة من القوائم المالية في اتخاذ القرارات المالية.

2.1/ دراسة **Thiziri Aidli وmouhoubi bahia** ، بعنوان: "**La comptabilité analytique: Rôles et objectifs**", **Mémoire master, Spécialité Finance et Comptabilité**, Université Abderrahmane mira de Bejaia, 2013

دراسة (**Mouhoubi bahia et Aidli thiziri، 2013**) ، مذكرة ماستر بعنوان: " **المحاسبة التحليلية: الوظائف والأهداف** "

هدفت الدراسة إلى تحليل الطريقة المستخدمة داخل شركة cevital وكذلك نظام حساب التكاليف المستخدمة، مما يسمح بأخذ أفضل القرارات المناسبة لهذا الأخير، دور المحاسبة التحليلية كأداة فعالة في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي ليتلاءم مع البحث، أما في الجانب التطبيقي تم استخدام المنهج التجريبي. تم التوصل إلى أن طريقة ABC هي طريقة محاسبة تحليلية تجعل من الممكن تحديد مؤشرات الأداء حسب النشاط، وهي مفيدة جدا للحكم على الأداء العام الجيد للشركة، وتحقيق الأهداف المحددة، إن أهمية سعر التكلفة الذي تم الحصول عليه في طريقة ABC من خلال احترام الروابط السببية بين المنتجات واستهلاك الموارد يمثل بالفعل تقدما كبيرا من حيث المساعدة في اتخاذ القرار، ويبدو انه يكون أساسا موثوقا به لتوجيه سياسات أسعار البيع والتحسين العمليات.

2. دراسات خارج الوطن

1.2/ دراسة **Mulalo Naome Bvumbi** بعنوان **«An Analysis of the Implementation of activity based costing at the water trading entity»**, Submitted in accordance with the requirements for the degree of master of philosophy, Accounting sciences, University of South Africa, 2017.

دراسة **(Mulalo Naome Bvumbi, 2017)**، مذكرة ماستر بعنوان: " **تحليل تنفيذ التكاليف على أساس النشاط في كيان تجارة المياه**"

هدفت الدراسة إلى تحديد ما إذا كانت التكاليف المرتفعة في WTE تتأثر بنجاح أو فشل تنفيذABC ، تحديد الخطوات والعوامل المرتبطة بشكل عام بالتنفيذ الناجح لنظام ABC ، التحقق مما إذا كانت الخطوات والعوامل لتنفيذ نظام ABC الناجح قيد التنفيذ تليها رسوم إدارة الموارد، تقييم ما إذا كانت رسوم إدارة موارد المياه محسوبة وفقا لنظام ABC . توصل الباحث إلى معرفة أن تنفيذ نظام ABC له تأثير ضئيل على زيادة تكاليف إدارة الموارد المائية في WTE كما تضمنه موضوع البحث، ومنه تم استنتاج أنه تم تحقيق جميع أهداف الدراسة.

المطلب الثاني: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية

في ما يخص أوجه الشبه والاختلاف بين الراسات السابقة الذكر ومذكرتنا فهي موضحة في الجدول الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما استفدنا من هذه الدراسات.

الجدول (01): مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية

الدراسات السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
كحول صورية	استخدام نفس منهج وأداة الدراسة(دراسة حالة)	يوجد اختلاف من حيث الأهداف ومكان التربص	التعرف على عملية اتخاذ القرار ومحاسبة التسيير
عليليش نعيمة وبن صيد إيمان	تتشابه الدراستان من حيث المنهج المتبع والتعرف على عملية اتخاذ القرارات	وجود بعض الاختلافات من حيث المضمون والأهداف	معرفة مراحل اتخاذ القرار
حسين علي خشارمه	أهمية تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة	اختلاف البيئة التي أجريت فيها الدراسة، اختلاف أهداف وأداة الدراسة	التعرف على دور المحاسبة في اتخاذ القرار
أحمد عبد الهادي شبير	لاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي في الاطار النظري	اختلاف البيئة وبعض الأهداف	تحديد وبيان دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية
Thiziri Aidli mouhoubi bahia	استخدام نفس المنهج والأداة(دراسة حالة) والتعريف بنظام التكلفة على أساس الأنشطة	يوجد اختلاف من ناحية الأهداف ولغة الدراسة والإشكالية المطروحة	دراسة الخصائص التي تتميز بها محاسبة التكاليف
Mulalo Naome Bvumbi	استخدام نفس المنهج والأداة(دراسة حالة)	يوجد اختلاف في الأهداف ولغة الدراسة	طرق حساب التكاليف

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق من الدراسات السابقة

المطلب الثالث: القيمة المضافة للدراسة الحالية

من خلال الدراسات السابقة، يتبين أن كل دراسة تأتي لتكمل ما بدأته الدراسة التي سبقتها، إذ تعتبر محاسبة التسيير موضوعا أساسيا في العلوم المحاسبية نظرا لأهميتها البالغة في المؤسسات الاقتصادية، تتميز الدراسة الحالية عن السابقة بالحداثة فيرتكز على طريقة المعالجة بالخصوص طريقة التكاليف الكلية، يعود هذا التركيز إلى أسباب رئيسية منها اعتبار محاسبة التسيير نظام معلومات هامة يوفر معلومات تعتبر ركيزة لاتخاذ العديد من القرارات المتخذة في المؤسسة من أجل توفير قاعدة صحيحة للمسيرين تساعدهم على اتخاذ القرارات المتعلقة بتخفيض التكاليف والتحكم فيها.

كذلك قدمت دراستنا قيمة إضافية تميزها عن الدراسات السابقة، حيث ركزت على سد الثغرات المعرفية من خلال تحديد الثغرات المحاسبية الموجودة في المجال وتقديم حلول عملية للتحديات التي تواجهها المؤسسة في عملية المعالجة المحاسبية للنتيجة التحليلية، على سبيل المثال، تقديمها اقتراحات عن كيفية اختيار طرق الحساب المناسبة للتقليل من التكاليف.

كما أسهمت في تقديم واضح وموجز وسهل الفهم باستخدام مصطلحات مباشرة وتجنب المفاهيم المعقدة قدر الإمكان، إضافة لذلك تم تحليل النتائج المحاسبية وتقديم توصيات مع تقييم البيانات المالية للمؤسسة وتحديد الفوائد والتحسينات الممكنة، مما ساهم في تجنب الأخطاء والتكرار بدون فائدة، حيث تمكننا قدر الإمكان من تجنب التكرارات السابقة وتوفير الدقة والجهد.

المبحث الثاني: عموميات حول محاسبة التسيير

تعتبر محاسبة التسيير الأساس المنطقي لكل العلوم المحاسبية والتسييرية، ففي مجملها يتم تلخيص كل تلك العلوم، إذ أن مهمتها الأساسية تكمن في تهيئة المعلومات لجميع الأطراف سواء كان ذلك داخل المؤسسة أو خارجها، بغية استخدامها في عملية اتخاذ القرار.

ولمعالجة مضمون هذا البحث تم تقسيمه إلى ثلاث مطالب يتناول المطلب الأول مفهوم محاسبة التسيير والتطور التاريخي لها، والمطلب الثاني أهداف ووظائف محاسبة التسيير، أما في المطلب الثالث قمنا بشرح مختصر حول طرق تحليل التكاليف.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التسيير

من الصعب إيجاد تعريف مختصر لمحاسبة التسيير يحيط بموضوعها بشكل كامل ولكننا سنحاول بيان طبيعتها وموضوعها من خلال التعاريف التالية:

أولا: المحاسبة تعني نظام توفير للمعلومات المالية.

ثانيا: تعرف محاسبة التسيير بأنها نظام فرعي من النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية يهتم بحصر وتجميع تكلفة الأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، وتحديد تكلفة السلع والخدمات التي تقدمها، وكذلك ترتكز محاسبة التسيير على إنتاج المعلومات المالية وغير المالية التي تمكن إدارة الوحدة الاقتصادية من القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء.[1]

هي تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية، وتحليلها من أجل الوصول إلى النتائج التي يتخذ على ضوئها مسير المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة.[2]

هي عملية قياس، تجميع، تحليل، إعداد، تفسير وتوصيل البيانات المالية وغير المالية للإدارة لاستخدامها في التخطيط، والتقييم والرقابة داخل المؤسسة لضمان الاستخدام الأمثل للموارد والتحديد الواضح للمسؤوليات.[3]

هي المصطلح الذي يصف الأدوات والأنظمة والتقنيات المحاسبية والتي يتم مزجها بالمعارف والقدرات الخاصة من أجل مساعدة إدارة المؤسسة على تحقيق مهمتها المتمثلة في تعظيم الأرباح أو التقليل من الخسائر.

هي نظام معلومات داخلي خاص بهيكل المؤسسة وبطبيعة محيطها الذي يسمح لمسيري المؤسسة ب:

- متابعة تطور التكاليف الوسطية والتكاليف النهائية؛

---

[1] عبد الكريم بويعقوب، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، بن عكنون، الجزائر، 2009

[2] درحمون هال، **المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2005/2004، ص:200

[3] Didier van caillie **principe de comptabilité analytique et comptabilité de gestion**, 2éme édition, juilliet 2005, p 105

- اتخاذ مجموعة من قرارات التسيير.[1]

أعطت التعاريف السابقة اهتماما لدور محاسبة التسيير في خدمة الأغراض الإدارية بالمقارنة مع هدف تحديد تكلفة الإنتاج، وعليه نستطيع القول أن محاسبة التسيير عبارة عن أداة إدارية تزود مختلف أجهزة الشركة بالمعلومات التي تساعدها على اتخاذ القرار المناسب من خلال جمع المعلومات الصحيحة وتصنيفها وتلخيصها وتبويبها.

[1] نصيرة أوبختي وبوهنة كلثوم، **المحاسبة التحليلية ودورها في عملية اتخاذ القرار**، مجلة معارف، المجلد3، العدد1

الجدول (02): التطور التاريخي لمحاسبة التسيير

الفترة	تطور مفهوم محاسبة التسيير	الأحداث
1900	الظهور على شكل تشريع مالي	الاهتمام بالناحية المالية
1920- 1933	العمل على ضمان حقوق المؤسسة والمتعاملين معها نتيجة الأزمة(1920-1933)	معالجة آثار الإفلاس، إعادة تنظيم المشاريع، الاهتمام بالسيولة النقدية
1935- 1945	دراسة ربحية المؤسسة	تعظيم الأرباح وقيمة الأسهم
1946- 1959	استخدام النماذج الرياضية وتحليل القوائم المالية	دراسة الهياكل المالية وإجراء التحليلات المالية لموجودات المؤسسة، الاهتمام بأنشطة المؤسسة
1960- 1970	ظهور التقنيات المستخدمة كالتخطيط والرقابة كوسيلة لمساعدة إدارة للنهوض بمهامها	دراسات قرارات التمويل الاستثماري
1970- 1980	ظهور محاسبة التكاليف واستخدامها في كل الميادين	الاهتمام بالتخطيط للاستثمارات طويلة الأجل
1980- 1990	التطور الواسع في المجال الاقتصادي والتكنولوجي	دراسة تكلفة راس المال تنويع الحقبة المالية
1990- 2000	صناعة المعلومات خدمة للقرارات الإدارية، ظهور نظم المعلومات المحاسبية	تطوير الأنظمة المحاسبية كإطار معبر لاستخدام البيانات المحاسبية والإدارية لرسم السياسة الاستثمارية
بعد 2000	توحيد الجهود بين كل من الأكاديميين والممارسين في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية	ظهور أسالب حديثة كنظام Abc، سلسلة القيمة، إدارة الجودة الشاملة، إعادة هندسة العمليات

المصدر: يوحنا عبد آل أدم، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، الطبعة الثانية، دار الحمد، عمان،2006، ص:13

المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التسيير

تسعى محاسبة التسيير إلى تنفيذ مجموعة من الوظائف من أجل مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها العديدة، تتمثل الوظائف والأهداف الأساسية لمحاسبة التسيير في ما يلي:

أولا: أهداف محاسبة التسيير

يمكننا تجسيدها في ما يلي:

1. تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة: هو الهدف الأساسي والرئيسي لنظام محاسبة التسيير حتى تتمكن المنشأة من تحديد نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة، وبالتالي تحديد المركز المالي في نهاية الفترة.

2. الرقابة على التكاليف: يقصد به تحقيق الكفاءة في استخدام عوامل الإنتاج وإمداد الإدارة ببيانات حول أول النشاط المختلف بها، وقد تتحقق الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة الحالية بتكاليف فترات سابقة.

3. المساعدة في اتخاذ قرار تسعير المنتجات والخدمات: تحدد المنشآت أسعار منتجاتها وخدماتها بحيث تكفل لها تحقيق فائض بعد تغطية واسترداد التكاليف التي تحمتها في سبيل الإنتاج، كما يرغب المستهلك في دفع أسعار منخفضة مقابل الحصول على أكبر قدر من المنتجات والخدمات، إذ يلاحظ هنا أنه لا يوجد تعارض بين وجهتي نظر المنتج والمستهلك.[1]

4. **ترشيد القرارات الإدارية:** تعتبر عملية اتخاذ القرار عصب الإدارة، ولكي يكون القرار رشيدا فإنه من الضروري أن يكون البديل المختار هو أفضل البدائل التي تساهم في تساهم في تحقيق أهداف المنشأة بتكلفة اقتصادية.

5. التخطيط للمستقبل: تعتبر الموازنة التقديرية خطة عينية ومالية تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في المنشأ' لفترة محددة مقبلة، كما تعتبر أداة تعبر عن الأهداف والسياسات التي ساهمت الإدارة العليا في وضعها سواء للمنشأة أو للوحدات الإدارية فيها، ومن ثم فإنه يوجد بجانب الموازنة التقديرية العامة عدة موازنات فرعية خاصة بالأنشطة المختلفة فيها أ, الإدارات أو الفروع.[2]

يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- المساعدة في تحديد سعر مناسب أو مرضي فيما يخص السلع المباعة من طرف المؤسسة؛
- المساهمة في تحديد الحد الأدنى لتخفيض الأسعار؛
- تحديد المنتجات التي تعود على المؤسسة بالربح والتي تخلق خسارة؛
- مراقبة المخزونات وتحديد قيمتها؛
- اختيار فعالية مختلف المسارات والدوائر؛

[1] نعيمة عليليش وبن صيد إيمان، **المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار**، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2022/2021، ص:70

[2] عبد الناصر نور وعليان شريف، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار المسير للنشر والتوزيع، عمان،2002، ص:33

- الكشف عن الضياع، التبذير والاختلاس؛
- الفصل بين تكلفة النشاط وتكلفة الإنتاج؛
- ضمان الترابط مع الحسابات المالية.

ثانيا: وظائف محاسبة التسيير

ترتكز محاسبة التسيير على مجموعة من المهام والوظائف حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية الذي يتمثل في تحقيق أقصى ربح ممكن وضمان الاستمرارية في السوق، تتمثل الوظائف في:

1. الوظيفة التسجيلية: تختلف حسب الطريقة المعتمدة لدى المؤسسة في عملية التسجيل، سواء كان على أساس دمجها في السجلات ككل أو مسك سجلات مستقلة بمحاسبة التسيير.

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

3. الوظيفة الرقابية: تعتبر وظيفة أساسية تقوم بها محاسبة التسيير، حيث تهتم بالتحكم في عناصر التكاليف وإخضاعها لأداء مخطط له، وذلك لتقليل التكلفة ومنع الضياع والفقدان، وكذلك تحديد الانحرافات التي إما أن تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من التقديرية أو غير ملائمة عندما تكون التكاليف عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من التقديرية إذ يجب أن تدرس أسباب هذه الانحرافات من أجل الحد منها.

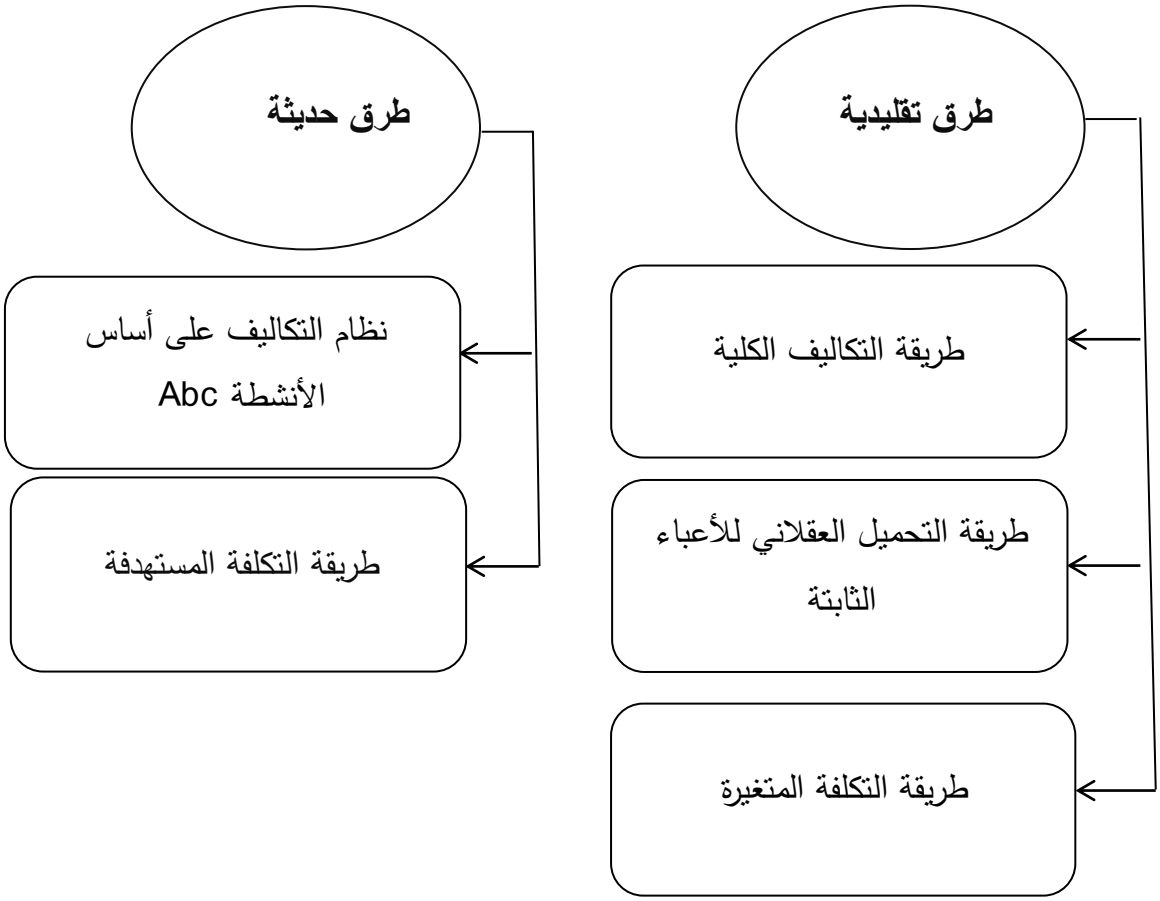
4. الوظيفة التحفيزية: تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف وتمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة لذلك ستحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفء واقتصادي وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة على تحقيق هدفها المرسوم.[1]

المطلب الثالث: طرق تحميل التكاليف

هناك اختلاف في كيفية تحميل التكاليف لوحدات المنتج النهائي، فيرى بعض المحاسبين أنه ليس من الضروري تحميل كل عناصر التكاليف لوحدة المنتج وأنه يكفي تحميل الوحدة بالعناصر المباشرة التي تعطي معنى واضح لثمن التكاليف خاصة وأنه ليس من السهل تحميل بعض العناصر لوحدات التكلفة بطريقة دقيقة.

[1] حمزة بن كسيرات، **المحاسبة التحليلية كتقنية لاتخاذ القرارات**، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر،2011، ص:44

الشكل رقم(01): طرق تحميل التكاليف



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على المراجع السابقة

أولا: الطرق التقليدية

تشكل الطرق التقليدية القاعدة الأساسية نظرا لاعتمادها على القواعد المبدئية لنظام المعلومات المحاسبية، لذلك سوف نتطرق إلى توضيح مختلف هذه الطرق.

1. طريقة التكلفة الكلية (الحقيقية أو الأقسام المتجانسة)

عبارة عن نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية أو النسب المئوية.

1.1/ خطوات طريقة التكلفة الكلية:

لتطبيق طريقة التكلفة الكلية نتبع الخطوات التالية:

- معالجة وتخصيص الأعباء المباشرة للسلع والخدمات المعنية بالأمر (التوزيع الأولي)؛
- معالجة التكاليف غير مباشرة(التوزيع الثانوي): هي التكاليف التي لا يمكن أن تكون مباشرة في التكلفة لأنها تتعلق بمجموعة المنتجات أو الوظائف أو الأقسام أو تتعلق بنشاط المؤسسة؛
- تحميل تكاليف المنتجات الرئيسية: تأتي هذه المرحلة بعد إتمام توزيع التكاليف الغير مباشرة من خلال تحصيل عناصر التكاليف الواردة في الأقسام الرئيسية حسب نوعها (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة) لمختلف المنتجات؛

- تحديد وحساب النتيجة التحليلية.[1]

2.1/ مراكز التحليل:

نشاط المؤسسة (تجارية أو صناعية)، مقسم إلى مراكز تحليل أين يتم تجميع الأعباء غير المباشرة قبل تحميلها علما بان مراكز التحليل تتمثل في:

- قسم حقيقي، يعرف بمركز العمل مثل الورشة، المخزن وهذا حسب التقسم الهيكلي للمؤسسة؛
- قسم وهمي، كالإدارة العامة، تسيير الموارد البشرية.

3.1/ تصنيف الأقسام المتجانسة:

يتم تصنيف الأقسام المتجانسة حسب مدى تجانس الأداء والخدمات المقدمة من الأقسام وطبيعة الأقسام الرئيسية:

- **قسم التموين:** وحدة القياس في هذا القسم هي الكمية المشترات، تتم فيه عمليات الشراء والتخزين ويتم قياسه بالكميات المشترات من المواد والمنتجات التي يتم شراؤها وتخزينها في المؤسسة؛
- **قسم الإنتاج:** يتمثل نشاطه في عمليات الإنتاج والتصنيع داخل المؤسسة، وحدات القياس فيه تختلف فقد تكون الكمية أو عدد ساعات العمل؛
- **قسم التوزيع** : نشاطه الأساسي هو البيع، وحدة القياس قد تكون تكلفة الإنتاج المباع، رقم الأعمال، وحدات المباعة؛
- **الأقسام الثانوية:** تعتبر ذات نشاط يصعب قياسه مباشرة بسبب طبيعة خدماتها ودورها الداعم للأقسام الرئيسية داخل المؤسسة، من بين هذه الأقسام الثانوية قسم الصيانة وقسم الإدارة.[2]

4.1/ المزايا والعيوب:

المزايا: تميز طريقة التكاليف الكلية بما يلي:

- تتماشى مع الأصول المحاسبية في تطوير نتائج الأعمال؛
- لا يقل سعر بيع المنتج عن التكلفة الكلية والتي سبق وان حملت بكاملها على المنتوج.

العيوب: يعاب على هذه الطريقة ما يلي:

- تذبذب وحدة التكاليف المنتجة وذلك تبعا لتغير حجم الإنتاج فإذا زاد حجم الإنتاج، تقل تكلفة الوحدة الواحدة وإذا نقص فإن التكلفة تزداد وذلك نتيجة لتحميل التكاليف غير المباشرة بالكامل على المنتجات لذلك نجد أن تكلفة الوحدة الواحدة ترتفع وتنخفض بارتفاع وانخفاض الطاقة المستعملة؛
- إن تقييم المخزون السلعي حسب تكلفة الإنتاج يؤدي إلى تحويل جزء من التكاليف الثابتة التي تقع ضمن المصروفات الصناعية غير المباشرة إلى الفترات المقبلة وهذا يتنافى مع مبدأ استقلالية الفترات المالية؛

---

[1] GUYAUBERE, T. et MULLER,: **Comptabilité de gestion et éléments d'analyse financière**, Edition, Groupe Revue Fiduciaire. (2000) p:90

التكاليف المتغيرة فعند هذا المستوى تصل المؤسسة إلى عتبة المردودية والتي تتحقق بعدها الربحية ويمكن التعبير عن هذا من خلال العلاقة:

رقم الأعمال = مجموع الأعباء أو **رقم الأعمال – مجموع الأعباء=0**

ثانيا: الطرق الحديثة

بعد فشل نظم حساب التكاليف التقليدية في استيعاب كل التكاليف وتوزيعها بشكل عادل، وبالنظر إلى الانتقادات التي واجهتها بسبب عدم قدرتها على تحقيق تخفيضات في التكاليف أو إزالة التكاليف التي لا تضيف قيمة، بدأ الباحثون في المجال في استكشاف وابتكار أنظمة جديدة تعالج هذه النقائص وتوفر حلولًا أفضل، من بين الأنظمة الجديدة والمتقدمة التي تم اقتراحها لتعزيز فعالية حساب التكاليف وتحسينها، يمكن ذكر النقاط التالية:

1. نظام التكاليف على أساس الأنشطةABC

تعتبر من الأنظمة الأكثر شهرة التي تهدف إلى تخصيص التكاليف بدقة إلى أنشطة الإنتاج والخدمات بدلاً من تخصيصها إلى الأقسام النظامية، تسمح ABC بتحديد تكاليف الأنشطة المتعددة التي تساهم في إنتاج منتجات معينة، مما يساعد على تحسين دقة تقديرات التكاليف واتخاذ القرارات.

1.1/ مبادئ طريقةABC :

يجب تنقيحRefiniang نظام الكلفة عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض كلفة أساسية، وتحسب كلفة هذه الأنشطة ومن ثم تخصص لأهداف الكلفة مثل المنتجات والخدمات والزبائن على أساس أن الأنشطة مطلوبة للإنتاج كل من هذه المنتجات والخدمات، إذ أن فلسفة هذا النظام يقوم على فكرة أن الأنشطة تستهلك للمواد، وأن المنتجات تستهلك للأنشطة.[1]

2.1/ مزايا وعيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطةABC:

المزايا: إن استخدام نظام ABC يحقق المزايا التالية:

- يعزز ABC دقة تخصيص التكاليف عن طريق ربطها بالأنشطة الفعلية التي تستهلك الموارد، بدلاً من تخصيص التكاليف بناءً على توزيع غير دقيق للنفقات العامة؛
- يوفر ABC معلومات دقيقة تساعد على اتخاذ القرارات الإدارية بشأن تحسين الأداء وزيادة الربحية من خلال تحديد الأنشطة التي تستهلك الكثير من التكاليف وتستحق التحسين؛
- يمكن لـ ABC ربط التكاليف بشكل أفضل بالأداء الفعلي للمنتجات أو الخدمات، مما يسهل على الإدارة تحديد التكاليف الزائدة واتخاذ الإجراءات اللازمة؛
- يعزز ABC القدرة على تحديد أسعار منتجات وخدمات عادلة تعكس التكاليف الحقيقية لكل منتج، مما يساعد في تحقيق التسعير المناسب وتحقيق أرباح أكبر؛

[1] عبد الكريم بويعقوب، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005، ص:63

- يساعد ABC على التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة حقيقية للمؤسسة وتسهم في تحقيق أهدافها الاستراتيجية بدلاً من التركيز على الأنشطة غير الضرورية.

العيوب: على الرغم من مزايا نظام ABC والمتمثلة في توفير المعلومات تتصف بالدقة التي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام، يمكننا ذكرها في ما يلي:

- قد يكون تطبيق نظام ABC مكلفا ومعقدا، حيث يتطلب التعرف على وتحديد جميع الأنشطة بدقة وتخصيص التكاليف لكل منها؛
- من الممكن أن يكون من الصعب تقدير معدلات تكاليف الأنشطة بدقة، خاصة في الأنشطة التي تتضمن موارد مشتركة بين عدة أنشطة؛
- نظام ABC قد يفتقر إلى المرونة في التعديلات السريعة، خاصة مع التغيرات السريعة في بيئة الأعمال والتكاليف؛
- قد يكون فهم نظام ABC معقدًا للموظفين غير المتخصصين في المالية، مما يتطلب تدريبًا إضافيًا لفهم التكاليف والأنشطة بشكل صحيح؛
- في المؤسسات الكبيرة، قد يكون من الصعب تطبيق نظام ABC بشكل كامل وفعال نظرًا للتنظيمات الكبيرة والهياكل المعقدة.[1]

بالرغم من هذه الانتقادات، فإن نظام ABC يبقى أداة فعالة لإدارة التكاليف في الشركات التي تسعى لتحقيق تفصيل دقيق لتكاليف الأنشطة وفهم استهلاك الموارد بشكل أفضل، مما يمكنها من اتخاذ قرارات مالية استراتيجية أكثر تأثيرا.

2. طريقة التكلفة المستهدفة

التكلفة التقديرية للوحدة من المنتج أو الخدمة على المدى الطويل هي التي تساعد المؤسسة في تحقيق الدخل التشغيلي المستهدف عند بيعها بالسعر المحدد. تشمل هذه التكلفة تكاليف التصنيع وتسويق المنتج، مع الأخذ في الاعتبار الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق العائد المطلوب، يتم تحديد تكلفة الوحدة المستهدفة باستخدام المعادلة التالية:

تكلفة الوحدة المستهدفة = سعر الوحدة المستهدف – ربح الوحدة المستهدف

1.2/ مزايا وعيوب الطريقة:

المزايا: تتميز هذه الطريقة ب:

- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين؛
- تسهل العمل الجماعي بإيجاد لغة مشتركة وهدف مشترك يعمل كل أعضاء الفريق على تحقيقه؛

[1] مرجع سابق، ص: 64

- يصبح السعر مسببا لعملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح.

العيوب: على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة والمزايا التي يمكن تحقيقها من وراء تطبيقها، إلا أن لها نقاط ضعف يمكن أن ندرج بعضا منها فيما يلي:

- نظام التكلفة المستهدفة يفرض ضغوطًا كبيرة على العمال لتحقيق الأهداف المحددة من حيث التكاليف في فترات زمنية محدودة. هذا يمكن أن يؤدي إلى زيادة الضغط النفسي على الموظفين، خاصةً إذا كانت هناك عوامل خارجة عن سيطرتهم تؤثر على أدائهم مثل تأخيرات في التسليم أو مشاكل في الإمدادات؛
- من الصعب تحديد التكلفة المستهدفة بدقة، خاصة فيما يتعلق بتنبؤات السوق المستقبلية للمنتجات، فإذا وجدت تغييرات في الأسعار أو التكاليف الخارجية يمكن أن تؤثر بشكل كبير على قدرة المؤسسة على تحقيق التكلفة المستهدفة؛
- إدارة التكلفة المستهدفة تتطلب جهودًا متواصلة ومنسقة لتحقيق التوازن بين الكفاءة التشغيلية والحفاظ على جودة المنتجات والخدمات، مع مواكبة التحديات التكنولوجية والسوقية المتغيرة.[1]

[1] بالقاسم بن خليفة، **الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات باستعمال طريقة التكاليف الكلية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد03 ،2010 ، ص:10

المبحث الثالث: الاطار النظري لعملية اتخاذ القرار

عملية اتخاذ القرار في أي مؤسسة تعد من أهم العمليات التي يتمتع بها القادة والمديرون، حيث تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة وتوجيهها نحو النمو والنجاح. الاتخاذ الفعال للقرارات يتطلب استخدام نظام معلوماتي يدعم هذه العملية، ويساهم في توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتحليل والتقييم. فيما يلي بعض الجوانب الأساسية لعملية اتخاذ القرارات في المؤسسات:

المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار

يعتبر اتخاذ القرار من المواضيع ذات الأهمية الكبرى التي شغلت بال علماء الإدارة والاقتصاد وحظيت بدراسات معمقة لما للقرار أهمية وتأثير على مستقبل المؤسسات والمنظمات، في هذا المجال سيتم عرض بعض التعاريف و الأسباب التي تدفع المؤسسات لاتخاذ القرار.

أولا: تعريف عملية اتخاذ القرار

هي عملية اختيار دقيق بعد دراسة تحليلية موسعة لعدد من البدائل المتاحة التي يمكن إتباعها للوصول إلى الأهداف المسطرة.

هي أنشطة يتم اتباعها لتحديد المشكلة، بدائل الحل، تقييم البدائل ثم اختيار البديل المناسب لحلها، بحيث أهم خطوة في عملية اتخاذ القرار هي اختيار البديل الأفضل والمناسب.

يقصد به موقف أو مشكلة معينة، وذلك بعد دراسة شاملة للجوانب المتعلقة بموضوع القرار، على أن يتم الاختيار بين مجموعة من الحلول المطروحة، ثم اختيار الأنسب منها لتحقيق الأهداف على أحسن وجه.[1]

نشاط ذهني، فكري، وموضوعي يسعى متخذ القرار من خلاله لاختيار البديل الأنسب والأفضل للمشكلة بالاعتماد على مجموعة من الخطوات اللازمة.[2]

إن مختلف التعاريف السابقة تؤكد لنا بأن عملية اتخاذ القرار هي دراسة المشكلة واختيار بديل مناسب لها لتحقيق الأهداف المسطرة.

ثانيا: أسباب اتخاذ القرار

عملية اتخاذ القرار تعد حاسمة في إدارة المؤسسات، ويتم تحديد القرارات بناءً على عدة أسباب رئيسية تشمل:

- ندرة الموارد وعدم كفايتها: تتطلب الموارد المحدودة اتخاذ قرارات استراتيجية لتحقيق أقصى استفادة من الموارد المتاحة وتلبية احتياجات المؤسسة بكفاءة؛
- تقليل التكاليف الزائدة: يتم اتخاذ القرارات لتحديد وتطبيق إجراءات لتقليل التكاليف الزائدة وتحسين الكفاءة والإنتاجية؛

---

[1] زكرياء بلواحد ومحمد عبد الواحد، **المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرار**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2011، ص:36

[2] صفاء حمادي وأية ذيابي، **دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات لدى المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماستر، جامعة محمح خيضر، بسكرة،2022، ص:55

- الاستثمار في مشاريع جديدة: يُعتبر اتخاذ القرارات هنا أساسيًا لتحديد الاستثمارات المستقبلية التي تدعم نمو المؤسسة وتعزز قدرتها التنافسية؛
- تحديد أسعار السلع والخدمات: تشمل القرارات تحديد أسعار المنتجات والخدمات بناءً على تحليل السوق واحتياجات العملاء والتكاليف المرتبطة؛
- تمويل المشاريع الجديدة: يتم اتخاذ القرارات لتحديد مصادر التمويل المناسبة للمشاريع الجديدة، سواءً كان ذلك من خلال التمويل الذاتي أو القروض أو استراتيجيات تمويل أخرى.
- التحكم في أسعار المبيعات وتكثيف الحملات الإشهارية؛ ويتم اتخاذ القرار في حالة وجود تعارض بين الأهداف المشروعة والموارد؛
- المفاضلة بين البدائل واختيار الأفضل: يتطلب اتخاذ القرارات تقييمًا دقيقًا للبدائل المتاحة واختيار الخيار الأمثل الذي يحقق أهداف المؤسسة ويواكب التحديات الحالية والمستقبلية.[1]

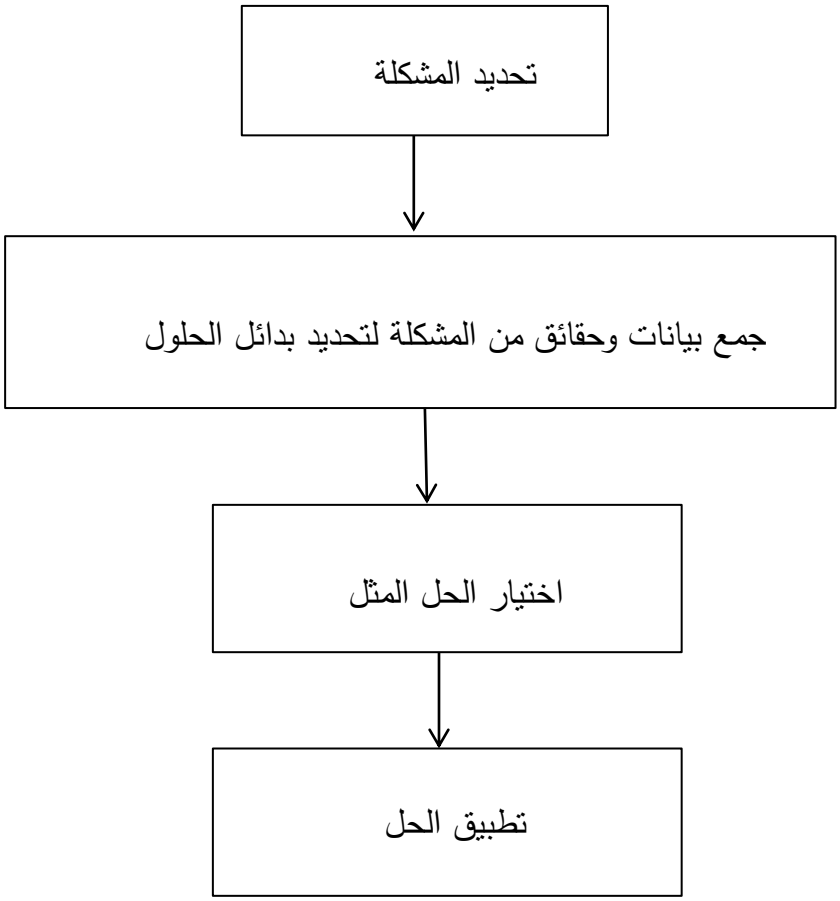
المطلب الثاني: مراحل اتخاذ القرار

عملية اتخاذ القرار تتبع خطوات محددة، وتختلف هذه الخطوات وفقًا للمنهجيات المختلفة في علم الإدارة، توضح الجداول التالية كيف يمكن أن يختلف عدد الخطوات بين وجهات النظر المختلفة، في الجدول الأول، سأقدم خطوات مختصرة لعملية اتخاذ القرار، بينما في الجدول الثاني سأعرض المخطط الانسيابي الذي يبين مراحل عملية اتخاذ القرار وحل المشكلات.

يمكن عرض المراحل الأساسية كما يلي:

[1] محمد أمين شنه، **دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2014، ص:66

الشكل رقم (02): مسار عملية اتخاذ القرار



المصدر: من إعداد الطالبة

هذه الخطوات تساعد في تنظيم وتسهيل عملية اتخاذ القرارات داخل المؤسسات، مما يضمن التفاعل الفعال بين المعنيين وتحقيق الأهداف المحددة بكفاءة، سنقوم بتحليل مختلف الخطوات كما يلي:

1. تحديد المشكلة: تحديد المشكلة يُعد أساسيًا في عملية اتخاذ القرارات، حيث يقوم المتخذ للقرار بتحديد المشكلة التي ينبغي حلها أو الفرصة التي يجب استغلالها. تكمن أهمية هذه المرحلة في توجيه القرار نحو الأهداف المرجوة بدقة وفعالية. يتطلب تحديد المشكلة من المسؤول عن اتخاذ القرار أن يكون لديه خبرة وقدرة على تحليل السياق بدقة لضمان تحديد المشكلة بشكل صحيح وتحديد أفضل البدائل الممكنة للتعامل معها.

2. جمع بيانات وحقائق من المشكلة: بعد تحديد المشكلة والتعرف عليها، يأتي دور جمع البيانات والحقائق المتعلقة بها، يهدف ذلك إلى إنشاء قاعدة معلوماتية دقيقة وشاملة للمشكلة المحددة، وذلك من أجل إجراء تحليل عميق ودراسة شاملة. إن اتخاذ القرارات يتطلب وجود معلومات دقيقة وشاملة، حيث يجب على المتخذ للقرار اختيار البيانات والإحصاءات المناسبة التي تساعده في فهم جوانب المشكلة بشكل كامل ودقيق. يتعين أيضًا على المسؤول عن اتخاذ القرار التحقق من صحة المعلومات وتقييم درجة الدقة والموثوقية لها، بالإضافة إلى

ذلك، ينبغي عليه تحديد المعلومات الإضافية اللازمة والطرق المناسبة للحصول عليها، بهدف تقدير وتقييم الخطر المحتمل وفهم تأثيرات القرار المحتملة بشكل أفضل.[1]

3. تحديد بدائل الحلول: تعتبر تحديد بدائل الحلول خطوة أساسية في عملية اتخاذ القرار، حيث يعرف البديل كالوسيلة المتاحة لحل المشكلة الموجودة، يتطلب اختيار البديل النظر إلى عدة معايير، بما في ذلك:

- القدرة على حل المشكلة؛
- أن يكون في حدود الموارد والإمكانيات المتاحة.

ينفي عدم توفر أي من هذين الشرطين عن البديل صفة القابلية للاختيار، حيث يعتبر البديل الناجح هو الذي يوفر الحل الأمثل دون تجاوز الموارد المحدودة المتاحة.

4. تقييم البدائل: يعتبر خطوة حاسمة في عملية اتخاذ القرار، حيث يعتمد نجاح هذه العملية على دقة وحداثة البيانات المتاحة وكذلك على وقت وصول هذه المعلومات، يجب أن تكون البيانات المستخدمة في التقييم موثوقة ومحدثة لضمان أن القرارات المتخذة تعكس الواقع بدقة.

5. اختيار الحل الأمثل: اختيار الحل الأمثل يُعتبر أصعب مرحلة في عملية اتخاذ القرار، حيث يتم التفضيل والاختيار بين البدائل المدروسة بعد إجراء التقييم. يتم ذلك من خلال مقارنة البدائل المختلفة واختيار البديل الأفضل الذي يتناسب مع متطلبات المشكلة المطروحة، تتطلب هذه العملية خبرة ودراسة علمية دقيقة لضمان اتخاذ قرار مدروس وصائب يعكس الأهداف المرجوة ويحقق أفضل النتائج الممكنة.

6. تحويل القرار إلى عمل فعال ومتابعته: بعد اختيار البديل المناسب، تكمل عملية اتخاذ القرار بتحويله إلى عمل فعّال من خلال تنفيذه ومتابعته بشكل دقيق. يتم ذلك عبر التعاون مع الفريق المعني، حيث يُطلع متخذ القرار المعنيين على التفاصيل والمهام التي يجب تنفيذها، ويُشجعهم على العمل بجدية لتنفيذ القرار بكفاءة وفعالية، تكمن أهمية هذه المرحلة في تحويل القرارات النظرية إلى أفعال ملموسة وواقعية، مما يضمن تحقيق الأهداف المنشودة والتأكد من نجاح القرار في إحداث التغيير المطلوب.[2]

---

[1] رزيقة مخوخ، **استخدام الأساليب الكمية في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر،2017، ص:115

[2] مرجع سابق، ص:91

الشكل رقم(03): المخطط الانسيابي لمراحل اتخاذ القرار

إدارة المشكلة
تعريف المشكلة
جمع المعلومات الضرورية
تحليل المعلومات
وضع البدائل الممكنة
اختيار البديل الأمثل
تطبيق البديل الأمثل
تقييم البديل
هل تم تحقيق النتائج المرجوة؟
نعـــــم
اتخاذ القرار في التنفيذ مع المتتابعة المنتظمة

المصدر: ياسين سالمي، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، ص:32

المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التسيير واتخاذ القرار

العلاقة بين محاسبة التسيير واتخاذ القرار تعكس كيفية استخدام المعلومات المحاسبية والمالية لدعم عملية اتخاذ القرارات داخل المؤسسات، إليك بعض النقاط المهمة حول هذه العلاقة:

- **توفير المعلومات الدقيقة:** محاسبة التسيير تقدم معلومات دقيقة وموضوعية حول الأداء المالي للمؤسسة، مثل تكاليف الإنتاج، والإيرادات، والنفقات، والأرباح. هذه المعلومات تساعد القادة الإداريين على فهم الوضع الحالي للمؤسسة واتخاذ القرارات بناءً على أسس مالية قوية.
- **دعم الخطط والاستراتيجيات:** تساعد محاسبة التسيير في تحديد التكاليف والربحية للمشاريع والأنشطة المختلفة داخل المؤسسة. هذا يمكن أن يساعد في تقييم فعالية الاستراتيجيات المختلفة واختيار الخيارات الأمثل لتحقيق أهداف المؤسسة.
- **رصد الأداء والتحسين المستمر:** من خلال مراقبة وتحليل الأداء المالي، يمكن للمديرين استخلاص الدروس والتعلم من التجارب السابقة واتخاذ تحسينات تلبي متطلبات السوق وتحسين كفاءة العمليات داخل المؤسسة.

- **دعـم القـرارات الاسـتراتيجية:** المعلومـات المحاسـبية تلعـب دوراً حيويـاً فـي اتخـاذ القـرارات الاستراتيجية مثل توسيع الأعمال، والاستثمار في تكنولوجيا جديدة، وتطوير منتجات جديدة. تساعد محاسبة التسيير في تقديم تقارير وتحليلات تدعم هذه القرارات وتحقق استدامة ونجاح المؤسسة.
- **الامتثـال والتقـارير الماليـة:** يعتبر جزءًا أساسيًا من محاسبة التسيير تحقيق الامتثال المالي والتقارير الدورية للمستثمرين والجهات الرقابية. تلعب هذه التقارير دورًا هامًا في بناء الثقة وتعزيز الشفافية أمام جميع أطراف العمل. [1]

باختصار، تعد محاسبة التسيير أداة حيوية لدعم عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات، حيث تقدم معلومات مالية دقيقة وشاملة تسهم في التخطيط الاستراتيجي، والرقابة، وتحقيق الأهداف بكفاءة وفعالية.[2]

[1] ياسين سالمي، الطرق **الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة**، مذكرة الماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2009، ص:119

[2] ياسين سالمي، الطرق **الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة**، مذكرة الماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2009، ص:119

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تم استعراض مختلف الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع بحثنا منها داخل الوطن وخارج الوطن، فتمت الاستفادة منها من الجانب النظري والتطبيقي، كما تطرقنا إلى إعطاء مفاهيم عامة حول محاسبة لتسيير اتخاذ القرار فنستخلص أن الهدف الأساسي والأولي للمؤسسة هو الحصول على الأرباح وتعظيمها، ومن خلال هذا يمكن إبراز الدور الذي تلعبه محاسبة التسيير في اتخاذ القرارات في المؤسسة.

فنلاحظ أنـع يمكن الوصول إلى تحديد تكلفة المنتج بعدة طرق وكل واحدة من هذه الطرق لها أسلوب خاص في حساب التكاليف بحيث توفر معلومات دقيقة ومفصلة حول التكاليف، هذا ما يساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ العديد من القرارات بشكل أكثر موضوعية وواقعية، ومن ثم تستطيع المنافسة في السوق مع مثيلتها لأن عملية اتخاذ القرار عملية إدارية هامة في حد ذاتها يرتبط بها نجاح المؤسسة أو فشلها، فمن هنا سوف نقوم في الفصل القادم بإسقاط إحدى الطرق في مؤسسة نفطال فرع البويرة وحساب التكاليف المتعلقة بها ثم تحديد النتيجة التي تبين لنا دور محاسبة التسيير في المؤسسة.

الفصل الثاني: واقع محاسبة التسيير في مؤسسة نفطال "فرع البويرة" وآفاق استخدامها

تمهيد:

تعتبر الجزائر من الدول التي تسعى جاهدة إلى التطور والتقدم وتنمية اقتصادها، من أجل ذلك فهي تعتمد على قطاع المحروقات فمداخيل الجزائر من العملة الصعبة والتي تمثل حوالي 97% من الدخل الوطني هي ممن قطاع المحروقات الذي يعد قطاع استراتيجي وحيوي، من المؤسسات التي تساهم بفعالية في تحريك هذا القطاع وتنميته لدينا مؤسسة " نفطال " التي تعد من أحسن المؤسسات في الجزائر.

في هذا الفصل سنتطرق في المبحث الأول إلى تقديم نبذة تاريخية عن نشأة مؤسسة "نفطال" وتعريفها لأنها خطوة مهمة تسمح لنا بالتعرف عليها أكثر، بالنسبة للمبحث الثاني سنقوم بدراسة أهم العمليات التي تقوم بها المديرية المالية والمحاسبية من حساب التكاليف وصولا إلى النتيجة التحليلية حسب الطريقة المنتهجة لدى المؤسسة، وفي الأخير سنتطرق لدراسة مختلف الوثائق في أقسامها.

ولتحقيق ذلك تم تقسيم الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: بطاقة فنية لمؤسسة نفطال

المبحث الثاني: عرض وتحليل ومناقشة الدراسة الميدانية

المبحث الأول: البطاقة الفنية لمؤسسة نفطال

المؤسسة عبارة عن خلية حيث يكون نشاطها جمع لمجموعة معنية من الوسائل العملية عن طريق توفير هذه الوسائل والتجهيزات والعلاقة الموجودة بينهما أمرا أساسيا يسمح بالتعرف على الهيكلة التنظيمية للمؤسسة هذه الهيكلة تنمو وتتطور حسب البيئة التي تتواجد فيها المؤسسة وطبيعة نشاطها.

إذن ما هو تاريخ مؤسسة نفطال؟ كيف نشأت وتطورت؟ وما هو الهيكل التنظيمي لها؟

ما هي أهداف المؤسسة ومهامها الاستراتيجية؟.

المطلب الأول: تقديم عام حول المؤسسة محل الدراسة

نشأت المؤسسة NAFTAL أو ERDP بفضل المرسوم الرئاسي رقم 80/101 في 1981/04/06، بدأت تنشط في 1982/01/01 وهي تهتم بصناعة وبتصفية البترول وتوزيع المواد البترولية تحت علامة NAFTAL، وفي 1987 عدلت وقسمت بفعل المرسوم رقم 187 /87 إلى مؤسستين:

- NAFTAL مؤسسة مختصة في تسويق وتوزيع المواد البترولية ومشتقاتها؛
- NAFTEC مؤسسة مختصة في تصفية البترول.

بداية من 1998/04/18 قامت مؤسسة NAFTAL بإعادة الهيكلة الداخلية والتي تعتبر نقطة مهمة في حياة المؤسسة وذلك بتغيير طابعها أو قانونها، من مؤسسة عمومية اقتصادية إلى SPA شركة مساهمة براس مال قدر 00 00 500 66 مقسمة إلى 655 سهم بقيمة 10 ملايير لكل سهم.

وهي تابعة 100% للمؤسسة الأم SONATRACH دورها الأساسي هو توزيع وتسويق المواد البترولية على التراب الوطني، تتدخل في المجالات التالية:

- ملء GPL/c؛
- صياغة الزفت؛
- تخزين وتوزيع الوقود، الغز، البترول المميع، زيوت التشحيم، الزفت، العجلات والمواد الخاصة.[1]

المطلب الثاني: تعريف شركة نفطال والهيكل التنظيمي

نفطال هي شركة مساهمة سبا برأسمال قدره 160.000.000.000دج، تأسست عام 1982 وهي شركة فرعية مملوكة بالكامل لمجموعة سوناطراك ويرتبط بالنشاط التسويقي.

تتمثل مهمتها الرئيسية في توزيع وتسويق المنتجات النفطية ومشتقاتها في السوق الوطنية، وتعمل أيضًا في مجال:

- تسرب غاز البترول المسال؛
- صياغة Bitumes؛
- توزيع وتخزين وتسويق الوقود، غاز البترول المسال، مواد التشحيم، البيتومين، غاز البترول المسال ومنتجات الوقود الخاصة؛

[1] معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

- نقل المنتجات البترولية؛

لضمان توفر المنتج في جميع أنحاء البلاد تستخدم شركة نفطال عدة وسائل نقل:

- كابوتاج وأنابيب لتزويد المستودعات؛
- الطريق لتسليم العملاء وإعادة إمداد المستودعات التي لا تخدمها السكك الحديدية.

تقديم منطقة GPL البويرة:

اسم الشركة: NAFTAL DISTRICT GPL البويرة

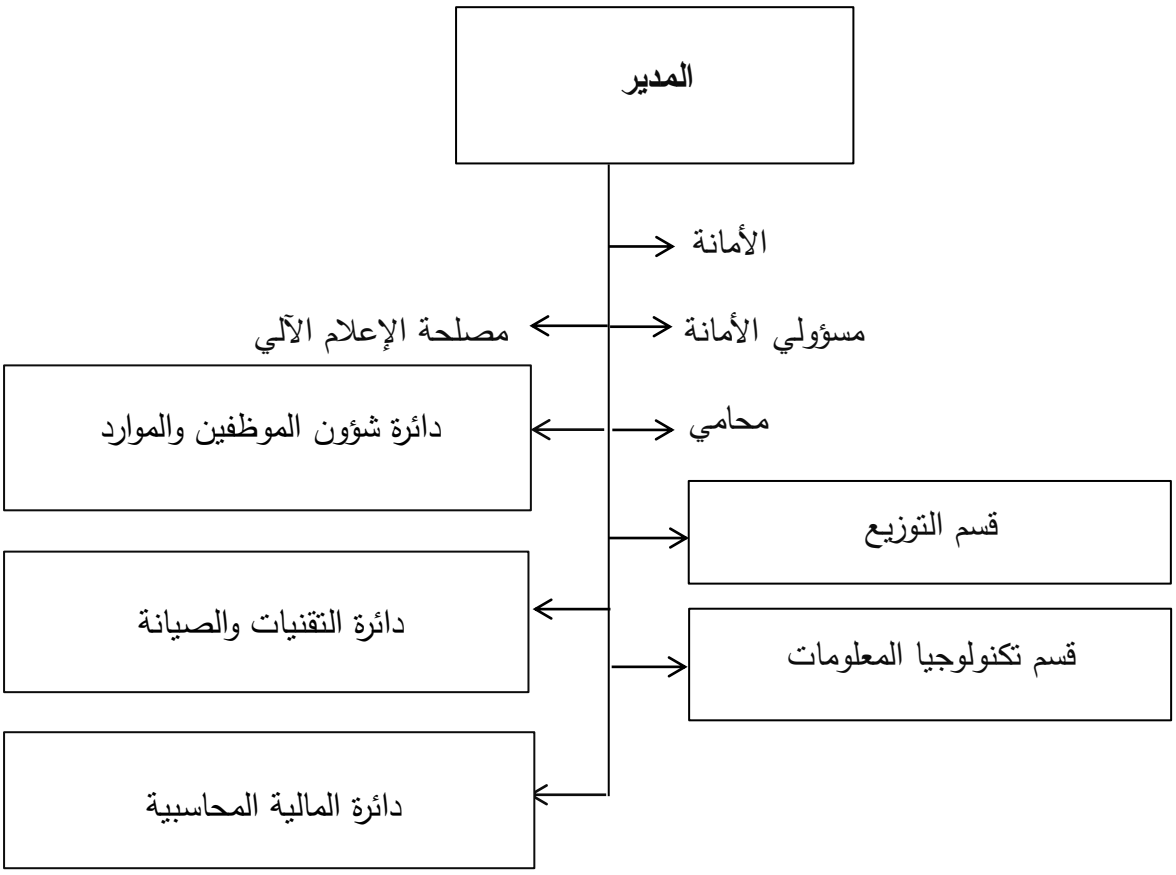
المكتب الرئيسي: CITE 130 LOGEMENT BP 81 البويرة

النشاط الرئيسي: تسويق وتوزيع المنتجات البترولية

تاريخ الإنشاء: 24 نوفمبر 1984 (مرجع UND البويرة، القرار رقم S-70)[1]

يتم عرض تنظيم GPL لفرع البويرة من خلال المخطط التنظيمي التالي:

الشكل رقم(04): المخطط التنظيمي لمقاطعة GPL البويرة



المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة GPL البويرة

تمتلك المؤسسة مستودعات ومراكز تعبئة هي:

- مركز تعبئة سيدي خالد يقع في جهة واد البردي؛
- مستودع تتابع في قادرية؛

[1] معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

- مركز التعبئة المصغر ببني سليمان؛
- مستودع تتابع في Mezrenna.

الوسائل والمواد:

لضمان مهمتها الأساسية المتمثلة في توزيع وتسويق المحروقات، قامت الوكالة التجارية بتجهيز نفسها بأسطول نقل موزع على النحو التالي:

- الجرارات؛
- شاحنة مسطحة؛
- مقطورة صهريج؛
- مركبات الخدمة.[1]

المطلب الثالث: الأهداف والمهام الاستراتيجية لشركة نفطال

مهمة شركة نفطال تتركز على تسويق المواد والمنتجات البترولية من خلال المنظمة وتسيير شبكة التوزيع على معظم التراب الوطني.

تتركز الأهداف الأساسية للشركة على ما يلي:

- تنظيم وتطوير النشاط التسويقي للمواد البترولية؛
- تخزين ونقل جميه المواد والمنتجات البترولية وتسويقها على كافة التراب الوطني؛
- الشهر على احترام وتطبيق جميع المعايير الاستراتيجية لحماية المنشآت الصناعية؛
- تعريف وتطوير السياسة المنتهجة على أساس تخزين ومراقبة ووضع الكفاءات العامة للأنظمة المنتهجة للمعلومات؛
- تطوير ووضع كفاءات عملية للعمليات الموجهة للاستعمال والاختيار الأحسن للموارد البشرية والوسائل والخدمات.

[1] معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

المبحث الثاني: عرض وتحليل ومناقشة الدراسة الميدانية

اعتمدت مؤسسة نفطال على طريقة التكاليف الكلية لحساب سعر تكلفة منتجاتها التي سنتطرق لتعريفها في المطلب الأول، وعلى أساسها سنقوم بحساب التكاليف والنتيجة التحليلية المتحصل عليها في المطلب الثاني، أما المطلب الثالث سنقوم باستنتاج دور محاسبة التسيير في مؤسسة نفطال.

المطلب الأول: التعريف بمنتوجات مؤسسة نفطال

كأي مؤسسة اقتصادية تمتلك مؤسسة نفطال عدة منتوجات، هي:

1. بوتان Butane :

البوتان يطلق عيه أيضا n–butane، هو ألكان غير متفرع يتكون من أربعة ذرات كربون، يباع في أسطوانات كمصدر للوقود لاستخدامه في الطبخ والتخييم في هذه الحالة يطلق عليه الاسم التجاري غاز البترول المسال أو غاز التسخين، كما يستخدم كمكون في صناعات البترول لإنتاج البتروكيمياويات السفلى في التكسير البخاري كما يستخدم في ملء ولاعات السجائر وأيضا كمادة لدفع الرذاذ في المنتجات التي تعتمد على الرض بطريقة الرذاذ.

يتم تعبأته في قارورات ويطلق عليه كما يلي:

B03: قارورة غاز سعة 03 كلغ.

B06: قارورة غاز سعة 06 كلغ.

B13: قارورة غاز سعة 13 كلغ.

2. البروبان Propane:

يعتبر كيميائي التركيب كما يعرف أيضا باسم الغاز النفطي المسال، ويعد هيدروكربون أليفاني أي من الألكانات، ولاشتقاق غاز البروبان يتم تقطير النفط أو من خلال العمليات المرافقة لاستخراج الغاز الطبيعي، يحتل غاز البروبان من ناحية استخدامه كوقود المرتبة الثالثة بعد البنزين والديزل.

استخداماته عديدة حيث يستخدم في صناعة تسمى صناعة التبريد وهو مبرد لامتصاص الغاز مع وجود الكثير من المبردات التي مازالت تعمل إلى هذه الآونة علما بأنها تم صنعها بفترة الثلاثينات، يستخدم أيضا كوقود كما في الحافلات والسيارات الخفيفة التي صممت بالعمل فقط على البروبان، كما يدخل استخدامه في بعض أنواع المسدسات وفي صناعة البتروكيماويات السفلى.

يتم استخدام بخار غاز الربوبان كبديل للبخار العادي الناتج عن الماء حيث تعمل به مولدات الطاقة، الكهربائية وذلك يرجع لخواصه التي تجعل منه الغاز الأنسب للتوليد من خلال درجات حرارية اقل من تلك الحرارة التي في الماء، مع الإشارة إلى أن غاز البروبان من الغازات ذات القابلية العالية على الاشتعال لذا كان من الواجب الحرص باتخاذ بعض الإجراءات المختصة باستخدام أنابيب أو أسطوانات الغاز وتخزينها بشكل آمن.[1]

[1] معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

يتم تعبأته في قارورات ويطلق عليه كما يلي:

P11: قارورة بروبان سعة 11 كلغ.

P35: قارورة بروبان سعة 35 كلغ.

3. البرومو Bromopropane:

هو سائل عديم اللون يستخدم لإدخال المجموعة الوظيفية ايزو بروبيل في التخليق العضوي، يتم تحضير هذا المركب عن طريق تسخين اليزوبروبانول مع حمض الهيدروبروميك.

4. مواد أخرى: تتمثل في الأطر المطاطية والزفت، و....[1]

المطلب الثاني: حساب التكاليف والنتيجة التحليلية بطريقة التكلفة الكلية

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى الطريقة التي اعتمدتها المؤسسة لحساب مختلف تكاليفها وهي طريقة التكلفة الكلية.

1. حساب التكاليف والنتيجة التحليلية État des couts :

النتيجة التحليلية هي مجموع النتائج المحققة من كل منتج من المنتجات المباعة، تحسب بالعلاقة التالية:

النتيجة التحليلية= رقم الأعمال – مجموع التكاليف

وذلك كما يبينه الجدول التالي:

[1] معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

الجدول رقم(04): حساب التكاليف والنتيجة التحليليةÉtat des couts

العناصر	GPL/c	B13
رقم الأعمال	28697720,6	8490421.36
- المشتريات المستهلكة	9263098,75	1883526,2
= الهامش(marge tiers)	19434621,8	6606895,16
+ الهامش	16718506,7	6166098,22
= هامش الربح الإجمالي	36153128,5	12772993,4
+ فائض القيمة	1605656,33	109427,267
= هامش الربح الصافي	37758784,9	12882420,6
- مجموع التكاليف	56244518,7	17564701,2
= النتيجة التحليلية	-18485733,8	-4682280,58

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الملحق 01

تبين لنا من خلال الجدول أن النتيجة التحليلية للوحدة بالسالب للمنتوجين Sirghaz وB13 ب-18485733,8 و-4682280,58 على التوالي ويدل ذلك على أن مؤسسة نفطال حققت خسارة.

كما قمنا بتطبيق العلاقات التالية على العناصر الأخرى:

الهامش الصافي = رقم الأعمال – المشتريات المستهلكة+ هامش الربح الإجمالي +- فائض ناقص القيمة

سعر التكلفة= الهامش الصافي- مجموع التكاليف

يتم حساب التكاليف الكلية وفق العلاقة التالية:

التكلفة الكلية= مجموع تكاليف المباشرة + مجموع تكاليف غير مباشرة

الجدول رقم(05): حساب النتيجة التحليلية للوحدة

العناصر	GPL/c	B13
هامش الربح	6785,97089	122,385365
+ فائض القيمة	301,382967	1,04848532
= الهامش الصافي	7087,35386	123,43385
– مجموع التكاليف	168,297462	10557,1408
= النتيجة التحليلية للوحدة الواحدة	−44,8636119	−3469,7869

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الملحق 01

الهامش الصافي = هامش الربح+ فائض القيمة

النتيجة التحليلية للوحدة الواحدة= الهامش الصافي –مجموع التكاليف

تكاليف المؤسسة اكبر بكثير من رقم أعمالها هذا ما أدى إلى النتيجة السالبة، وبما أن النتيجة التحليلية لشهر ديسمبر 2023 سالبة سنقوم بمقارنتها مع ديسمبر 2022 لمعرفة أين الخلل. (انظر الملحق رقم 02)

الجدول رقم(06): مقارنة بين النتيجة التحليلية لشهر ديسمبر 2022 مع ديسمبر 2023

العناصر	ديسمبر 2022		ديسمبر 2023	
	GPL/c	B13	GPL/c	B13
النتيجة التحليلية للوحدة الواحدة	−2585.711	− 30.391	− 3469.786	− 44.863
النتيجة التحليلية الإجمالية	−12763041,343	−2773853,1	−18485734	−4682281

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الملحق 02

بعد مقارنة النتيجة التحليلية لشهري ديسمبر 2022 و2023 ، توصلنا إلى أن النتيجة التحليلية لمؤسسة نفطال غالبا ما تكون سالبة، يعود ذلك إلى:

- **رقم الأعمال:**

ب بالنسبة ل GPL/c زاد ب 11% يعود الارتفاع في المبيعات إلى توجه المواطنين المالكين للسيارات إلى استعماله بدلا من البنزين وذلك نظرا للتشجيعات الممنوحة من طرف الحكومة باستعمال سير غاز وذلك للتقليل من اثأر التغيرات المناخية (سعر منخفض، إعفاء السيارات المستخدمة ل سيرغاز من شراء قسيمة السيارات.

أما B13 يعود الارتفاع ب 11 % إلى زيادة استخدام المواطنين لهذا المنتج بسبب انخفاض درجة الحرارة لهذا الشهر وكذلك توجه مربيي الدواجن لاستخدامه.

- **المشتريات مستهلكة:**

GPL/c زادت ب 11% نظرا لزيادة المبيعات ب 11% أي بصفة تناسبية مع الكميات المباعة.

B13 زادت ب 8%، نسبة غير متناسبة مع المبيعات يرجع ذلك إلى تطبيق توجيهات الإدارة المركزية بتقليل المصاريف ذلك بمحاربة التبذير في استخدام الموارد.

- **تكاليف التموين:**

زادت ب 55% راجع لارتفاع الكمية بنسبة 51 %(انظر الملحق 03).

- **تكاليف التعبئة:**

نلاحظ أن مصاريف ملء القارورات لمنتوج B13 لشهر ديسمبر 2023 سالب، وذلك لأن تصحيح الأخطاء للتسجيلات المحاسبية لمصاريف المستخدمين ل 12 شهر تم في شهر ديسمبر (تحسين أداء التطبيق)؛

- **مصاريف التوزيع:**

نلاحظ ارتفاع GPL ب 58 % و17 % ل B13 بسبب ارتفاع الكمية المباعة بنسبة 8 % ل GPL و6 % ل B13 بطريقة تناسبية، نلاحظ ارتفاع مصاريف التوزيع ل Sirghaz و13B ليس بطريقة تناسبية مع تغير الكميات ذلك بسبب أن هناك تكاليف متغيرة وأخرى ثابتة تتغير حسب الكمية والتكاليف الثابتة لا علاقة لها بتغير الكميات.

- **التكاليف الغير مباشرة للوحدة:**

تتعلق بمصاريف الإدارة والمالية لمديرية الوحدة على مستوى البويرة نلاحظ ارتفاع 8 % و14 % لGPL وB13 على التوالي فهي تكاليف ثابتة ليس لها علاقة بمستوى الإنتاج.

2. حساب تكلفة التموين cout de ravitaillement:

نقوم بحساب تكاليف B13 فقط.

الجدول رقم(07): حساب تكلفة التموين

العناصر	B13
ثمن الشراء	559013.06
+ مصاريف النقل	25553.92
+ مصاريف	17504.80
= تكلفة التموين	602071.78

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الملحق 03

تكلفة التموين = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

= 602 071.78

حساب تكلفة شراء الوحدة:

يتم حساب تكلفة شراء الوحدة كما يلي:

الجدول رقم (08): حساب تكلفة شراء الوحدة

العناصر	B13
ثمن الشراء	261.34
+ مصاريف النقل	11.95
+ مصاريف	8.18
= تكلفة التموين	281.473

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الملحق 03

لدينا الكمية المشترات: 2139

تكلفة التموين = ثمن الشراء × كمية الشراء

281.473 × 2139 =**602071.78**

3.حساب تكلفة التخزين cout de stockage:

تخضع كل المنتوجات للتخزين لذا فإن حساب تكاليف التخزين عملية مهمة لدى مؤسسة نفطال.

الجدول رقم(09): حساب تكلفة التخزين

العناصر	Vrac	سعر وحدوي	Condit	سعر وحدوي
الكمية المخزنة	10 423.40	0.00	3 546.18	0.00
+ معالجة المخزون	2 124 005.69	203.77	8 224 723.40	2 319.32
+ الصيانة	0.00	0.00	277 482.44	78.25
+ الاستهلاك و التامين	210 450.99	20.19	0.00	0.00
+ تكاليف غير مباشرة	494 154.40	47.19	66 844.57	18.85
+ تكاليف أخرى	0.00	0.00	646 749.24	182.38
= تكلفة التخزين	2 828 611.08	271.37	9 215 799.65	2 598.79

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الملحق 04

تحسب تكلفة التخزين وفق العلاقة التالية:

تكلفة التخزين = الكمية المخزنة + مصاريف التخزين

Vrac= 2828611.08 / condit= 9215799.65

أو بالعلاقة التالية:

تكلفة التخزين = الكمية المخزنة × تكلفة تخزين الوحدة

Vrac= 10423.40 × 271.37= 2828611.08

Condit= 3546.18 ×2598.79= 9215799.65

4. حساب تكلفة التعبئة Cout d'emplissage:

يتم تعبئة كل العناصر في قارورات مختلفة الحجم، لذل سنقوم بحساب تكاليف التعبئة لعنصرين أساسين فقط كما يلي:

الجدول رقم(10): حساب تكلفة التعبئة

العناصر	B13	GPL/c
تكاليف BUTANE VRAC	22 676 049.8	17 630 800
+ تكاليف PROPANE VRAC	0.00	26 689 648.2
+ اليد العاملة المباشرة	- 8 018 231.35	0.00
+ تكاليف الإنتاج	2 973 669.05	0.00
+ charges communes	2 156 380	0.00
= تكلفة التعبئة	19 787 867.5	44 320 448.3

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق 05

لدينا الكمية المعبأة:

B13 : 263499

GPL/c : 5371.15

حساب تكلفة التعبئة للوحدة:

الجدول رقم(11): حساب تكلفة تعبئة الوحدة

العناصر	B13	GPL/c
تكاليف Butane Vrac	86,0574417	3 282.50247
+ تكاليف Propane Vrac	0.00	4 969.0789
+ اليد العاملة المباشرة	−30,429836	0.00
+ تكاليف الإنتاج	11,2853144	0.00
+ charges communes	8,18363639	0.00
= تكلفة التعبئة الوحدوية	75,0965565	8 251.58137

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق 05

∑ التكاليف=

75,0965565=**B13**

8251,58137=**GPL/c**

5. تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق حساب النتائج TCR:

هي عملية أساسية لدى المؤسسة، إذ يمكننا تحديد النتيجة المحاسبية بطرح مجموع أعبائها المالية من مجموع إيراداتها الخاصة بنفس الدورة.

النتيجة المحاسبية= مجموع الإيرادات – مجموع الأعباء

= ح/7 – ح/6

وذلك كما يبينه الجدول الموالي:

الجدول رقم(12): تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق حساب النتائج TCR

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
70	رقم الأعمال	32 665 354.48	95 227 988.98
72	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	20 841 413.63	38 884 143.27
73	الإنتاج المثبت	0.00	0.00
74	إعانات الاستغلال	0.00	0.00
	1) إنتاج السنة المالية	**0.00**	**77 605 364.14**
60	المشتريات المستهلكة	36 662 327.75	4 000.00
62-61	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	9 630 106.78	0.00
	2) استهلاك السنة المالية	**46 288 434.53**	**0.00**
	3) القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	**0.00**	**31 316 929.61**
63	أعباء المستخدمين	21 097 156.72	0.00
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	430 508.38	0.00
	4) إجمالي فائض الاستغلال	**0.00**	**9789 264.06**
75	المنتوجات العملياتية الأخرى	0.00	421 245.80
65	الأعباء العملياتية الأخرى	150 699.34	0.00
68	المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	6 628 089.26	0.00

78	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	0.00	0.00
	5) النتيجة العملياتية	**0.00**	**3 431 721.26**
76	المنتوجات المالية	0.00	0.00
66	الأعباء المالية	0.00	0.00
	6) النتيجة المالية	**0.00**	**0.00**
	7) النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**0.00**	**3 431 721.26**
698-695	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	0.00	0.00
693-692	الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية	0.00	0.00
	مجموع منتوجات الأنشطة العادية	0.00	0.00
	مجموع أعباء الأنشطة العادية	0.00	0.00
	8) النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**0.00**	**3 431 721.26**
77	عناصر غير عادية -منتوجات-	0.00	0.00
67	عناصر غير عادية -أعباء-	0.00	0.00
	9) النتيجة غير العادية	**0.00**	**0.00**
	10) صافي نتيجة السنة المالية	**0.00**	**3 431 721.26**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق 06

تكون النتيجة المحاسبية ربح إذا كان مجموع الإيرادات أكبر من مجموع الأعباء، أي أن الفرق بينهما يكون موجبا، والعكس بالنسبة للخسارة التي يكون فيها مجموع الإيرادات أقل من مجموع الأعباء وبالتالي الفرق بينهما يكون سالبا.

كما هو الحال في شركة نفطال التي حققت ربحا وهذا راجع إلى إيراداتها التي فاقت أعباءها بمبالغ معتبرة.

6. مؤشرات الأداء:

من مخرجات نظام محاسبة التسيير في مؤسسة نفطال مؤشرات الأداء من بين هذه المؤشرات نجد ما يلي:

1.6/ تحليل أجور عمال نقل المواد: يتكون هذا الجدول من العناصر التالية: (أنظر الملحق 07)

- 085CRG سائقي الشاحنات المواد البترولية الغير معبأة Vrac بروبان؛

- 086CRG سائقي شاحنات المواد المعبأة B13؛
- CRG603 سير غاز؛
- Atelier garage CRG072؛
- CRG020 الإدارة والمالية للمركز تم اختيار هذا المؤشر نظرا للدور الفعال الذي يلعبه عمال النقل في نشاط المؤسسة.

تم تحليل هذا المؤشر نظرا لأنه يمثل نشاط رئيسي بالنسبة للمؤسسة.

2.6/ تكلفة حضيرة نفطال لنقل سيرغاز: (أنظر الملحق 08)

تم حساب تكلفة حضيرة سير غاز بتجميع جميع عناصر التكاليف التي تساهم في نقل منتوج سيرغاز من الزيوت والعجلات والوقود قطع الغيار التامين والمساعدات التقنية.

7. سلسلة التعبأة والتوزيع:

نظرا لأهمية الأنشطة الثلاثة لشركة نفطال يتم تحليلها.

في هذا الجدول تم توزيع التكاليف من ح/60 إلى ح/68 حسب سيرورة مراحل الإنتاج من التموين إلى التوزيع.

الجدول رقم(13): سلسلة التعبئة والتوزيع

	60	61 +	62 +	63 +	64 +	65+	66 +	68+	المبلغ
التموين	9445.6	6546.5	0.00	22652.8	10.8	0.00	0.00	1584	40240
التخزين	86318.7	11953	24868	890344	41.3	0.00	0.00	189168	921579
التعبئة	133774	363726	319474	0.00	1353.8	0.00	0.00	291981	0.00
الاستغلال	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
الاستغلال	0.00	0.00	0.00	444413	0.00	0.00	0.00	184335	628749
التوزيع	490972	342819	144777	116300	79845	0.00	0.00	83149	230457
التوزيع	119901	89633	31921	186663	22623	0.00	0.00	22181	472925
TAP	0.00	0.00	0.00	0.00	413586	0.00	0.00	0.00	413586
التحويل	651874	444932	199223	160247	794	0.00	0.00	107152	300645
المجموع	2969267	125961	720265	707842	518255	0.00	0.00	879554	1315223
المخزون النهائي	124267	38228.5	564170	244186	79	0.00	0.00	162562	113349
التكلفة	257199	122138	156095	683423	518176	0.00	0.00	716991	120188

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق 09

تم الحساب في الجدول عن طريق جمع كل الحسابات، كما يلي:

ح/60+ ح/61+ ح/62+ ح/63+ ح/64+ ح/65+ ح/66+ ح/67+ ح/68

التكلفة= التموين+ التخزين التعبئة+ الاستغلال+ التوزيع+ TAP+ التحويل– المخزون النهائي

المطلب الثالث: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار في مؤسسة نفطال

بعد القيام بالدراسة الميدانية في مؤسسة نفطال تبين لنا دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار، إذ تعتمد عليها الإدارة في توفير البيانات والمعلومات المالية باتباع احدى الطرق لتحديد مختلف التكاليف، وهذا يشمل تحليل التكاليف المباشرة والغير مباشرة المرتبطة بنشاط المؤسسة، مما يسمح لنا بالوصول إلى النتيجة النهائية التي بها يتم اتخاذ القرار، توصلنا أيضا إلى أن التكلفة لا تتعلق فقط بتقييم المنتوج في حد ذاته وإنما تأخذ بعين الاعتبار عناصر أخرى تتعلق بالمورد، الزبون والمحيط الذي تنمو فيه المؤسسة سواء في الداخل أو الخارج.

ففي حالة هذه المؤسسة نستنتج أنها تسعى جاهدة لتخفيض التكاليف الممكنة رغم كثرة المصاريف التي تقوم المؤسسة بصرفها إلا أن أسعار البيع محددة من قبل الحكومة فالمؤسسة ليس لها الحق في تحديد الأسعار التي تتماشى أو تغطي المصاريف التي صرفت على مختلف المنتجات.

لذلك سنقوم بعرض بعض المصاريف التي على المؤسسة التقليل منها: (أنظر الملحق 10)

الجدول رقم(14): المصاريف الرئيسية الواجب التقليل منها

العناصر	المبالغ
الاستهلاكات	492 665,00
+ صيانة وإصلاح المعدات	4 290 590,52
+ قطع الغيار	4 079 930,33
+ بضائع منخفضة القيمة	–
+ البعثات والاستقبال	1 034 771,08
+ المنتجات المقننة المخصصة للاستهلاك الداخلي	2 753 881,30
= المجموع	12 651 838,23

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الملحق 10

نتيجة المؤسسة تقف على عنصرين هما رقم الأعمال ومجموع التكاليف رقم الأعمال في مؤسسة نفطال محدد إداريا من طرف الدولة، فالمؤسسة بقي لها عنصر واحد (مجموع التكاليف) يمكن أن تؤثر عليه داخليا ولهذا السبب تقوم المؤسسة بملاحظة التكاليف من سنة إلى أخرى.

لذا سنقوم بمقارنة تكاليف بين سنة 2022 و2023، كما يلي:

الجدول رقم(15): المقارنة بين المصاريف الرئيسية الواجب التقليل منها لسنتي 2022 و2023

	2022	2023		
العناصر	**المبلغ**	**المبلغ**	**الفرق**	**النسبة**
الاستهلاكات	599 419,56	492 665,00	-106754,56	-0.18
+ صيانة وإصلاح المعدات	4 850 058,70	4 290 590,52	-559 468,18	-0,13
+ قطع الغيار	3 037 079,72	4 079 930,33	1 042 850,61	0,34
+ بضائع منخفضة القيمة	-	-	-	-
+ البعثات والاستقبال	1 077 283,42	1 034 771,08	-42 512,34	-0,04
+ منتجات للاستهلاك الداخلي	5 787 416,54	2 753 881,30	-3 033 535,24	-1,10
= المجموع	15 351 257,94	12 651 838,23	-2 622 419,71	-1.11

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الملحق 11

تمت العمليات بالطريقة التالية:

(-106754,56) =492 665 -599 419.56

الفرق= (-106754,56)

النسبة المئوية= -106754,56 ÷ 599 419,56= (-0.178) ؛ = (-18%)

قمنا من خلال الجدول بحساب مجموع المصاريف الرئيسية التي بإمكان المؤسسة التقليل منها والفرق بين سنتي 2022 و2023، بحيث نجد أنها نجحت في تقليل أغلبية المصاريف بنسب متفاوتة كالاستهلاكات (لوازم المكتب، الخردوات والكهرباء) بنسبة 18%، صيانة وإصلاح المعدات ب13%، أي النسبة الكلية هي 111%، ما عدا عنصر واحد الذي يتمثل في قطع الغيار زادت بنسبة 34% مقارنة بسنة 2022 لأن المؤسسة لا تستطيع التحكم فيه باعتباره عنصر أساسي.

إذا من هنا يظهر لنا دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار في مؤسسة نفطال، بما أن سعر البيع محدد من طرف الحكومة فهي تسعى إلى خفض التكاليف قدر الإمكان.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى كيفية تحديد النتيجة التحليلية، جدول حساب النتائج وحساب تكاليف المؤسسة، بحيث تم التوصل إلى أن الطريقة المعمول بها (طريقة التكاليف الكلية) في مؤسسة نفطال البويرة تتخللها عيوب، خاصة بحكم أن عملية الإنتاج في هذه المؤسسة تتسم بتعقيد كبير أو يمكن القول بانها منعدمة تماما، زيادة على ذلك كثرة المصاريف التي عليها فهي غالبا ما تؤدي إلى نتائج سالبة التي ليست لصالح المؤسسة.

توصلنا أيضا إلى أن النتيجة التحليلية تعتبر الأساس الذي يعتمد عليه لاتخاذ القرارات داخل المؤسسة، فمن خلالها يتم محاولة تخفيض التكاليف مما يساعد في رفع مردوديتها وتحسين أداءها والتأثير في عملية اتخاذ القرار.

الخاتمـــــــة

1. توطئة:

قمنا بعرض موضوع الدراسة في فصل واحد حيث حاولنا الربط بين الجانب النظري والتطبيقي بتقديم بطاقة فنية عن المؤسسة محل الدراسة المتمثلة في مؤسسة نفطال فرع GPL البويرة، كما سلطنا الضوء على دراسة حالة لتحديد وحساب النتيجة التحليلية حسب ما يقتضيه موضوع مذكرتنا بالاعتماد على الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة وهي طريقة التكاليف الكلية؛

فمن خلال دراستنا لمختلف جوانب الموضوع النظرية والميدانية تحت عنوان " دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار"، تبين لنا أن النتيجة التحليلية في هذه المؤسسة غالبا ما تكون سالبة وذلك بسبب كثرة التكاليف منها المباشرة والغير مباشرة التي يصعب تحديدها، أما فيما يخص جدول حساب النتائج فيتم فيه تحديد الفرق بين المنتوجات والأعباء استنادا على القواعد المحاسبية المعمول بها.

2. نتائج الدراسة:

على ضوء هذه الدراسة توصلنا لمجموعة من النتائج، نذكر منها:

- تحتل محاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا فرعيا للمعلومات له تقنياته الخاصة لجمع وفحص وتبويب التكاليف، من أجل تحليلها، حيث تسمح بحساب التكاليف لأهداف تقييم الأداء واتخاذ القرار؛
- بالرغم من الانتشار الواسع الذي عرفته طريقة التكاليف الكلية إلا أنها واجهت الكثير من الصعوبات لذا أصبح يطلق عليها النظام التقليدي لمحاسبة التسيير؛
- رغم توفر الأنظمة المحاسبية في المؤسسة ورغم تطورها، إلا أن المؤسسات لم تتوجه في مجملها نحو تطبيق الأنظمة الحديثة، وهذا راجع إلى نقص التأطير والتكاليف الباهظة التي يتكلفها النظام من أجل تصميمه؛
- لا يمكن القول بأن نظام معين أفضل من الآخر لأن كل نظام لا يخلو من العيوب، ولا يمكن فرض نظام معين على مؤسسة ما لأن النشاط يختلف من مؤسسة لأخرى.
- بغرض تسيير التكاليف يمكن للمؤسسة استعمال عدة أدوات لذلك.

3. اختبار فرضيات الدراسة:

بهدف الوصول إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية التي تم طرحها، سنحاول التأكد من صحة الفرضيات التي بنيت عليها دراستنا، وهذا ما سنقوم بإبرازه من خلال الأسطر الموالية:

- توفر محاسبة التسيير معلومات تساعد على عملية اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، إثبات صحة الفرضية حيث أن محاسبة التسيير تقوم بتحديد النتيجة وتحليلها وتوجيهها نحو الأفضل مما يساعدها في اختيار القرارات المناسبة؛
- من أهم طرق حساب التكاليف المعتمدة في مؤسسة نفطال طريقة التكاليف الكلية وإحدى الطرق الحديثة، عدم صحة الفرضية حيث تعتمد مؤسسة نفطال على طريقة التكاليف الكلية فقط؛

- تعتمد المؤسسات الجزائرية على محاسبة التسيير لحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة وتوظيفها في اتخاذ القرارات، هذا ما تم تأكيده في الدراسة الميدانية.

4. اقتراحات الدراسة:

انطلاقا من النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة الحالية، يمكننا تقديم جملة من الاقتراحات والتوصيات كما يلي:

- تقليل الاستعانة بالخارج في نشاطات المؤسسة (نقل العمال إلى مقر العمل، نقل المواد البترولية)؛
- تعميم استخدام وسائل الاتصال الجديدة (الإنترنت) للتحاضر عن بعد لتقليل تكاليف تنقل العمال؛
- نقترح استخدام طرق أخرى في حساب التكاليف، مثلا طريقة التكلفة المتغيرة للتفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة للتمكن من التحكم فيها أو طريقة ABC للاستغناء عن النشاطات الغير ضرورية؛
- ما دام سعر البيع محدد إداريا من طرف الدولة وكذلك الهامش المؤسسة يجب عليها خفض المصاريف وتكلفة المنتوجات للحصول على نتيجة إيجابية والرفع من كمية المنتوجات المنتجة والمباعة لكي تستطيع تقسيم التكاليف الثابتة على أكبر كمية ممكنة économe d'échelle؛
- ضرورة تطبيق الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الجزائرية من أجل تحديد التكاليف بدقة والتحكم فيها؛
- يجب على الجهات الوصية أن تقوم بإرساء قوانين تحص على إلزامية المؤسسات على تطبيق نظام محاسبة التكاليف.

5. أفاق الدراسة:

استنادا إلى النتائج التي تم التوصل إليها والتوصيات المقترحة، يكننا اقتراح بعض المواضيع لتكون دراسات مستقبلية نذكر منها:

- المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية؛
- دور محاسبة التسيير في اتخاذ القرار؛
- طرق حساب التكاليف.

قائمـــــة المـراجـــع

قـائـمـــــة المـراجـــــــع:

أولا: المراجع باللغة العربية:

1. الكتب:

- عبد الحليم كراجة، **محاسبة التكاليف**، دار الأمل للنشر والتوزيع، الأردن،2001
- عبد الكريم بويعقوب، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005
- عبد الناصر نور وعليان شريف، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار المسير للنشر والتوزيع، عمان،2002.
- يوحنا عبد آل آدم، **المحاسبة الإدارية المعاصرة**، الطبعة الثانية، دار الحمد، عمان، 2006
- علي رحال، **سعر التكلفة والنتيجة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999

2. أطروحات دكتوراه:

- رحمون هال، **المحاسبة التحليلية كنظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر،2005
- رزيقة مخوخ، **استخدام الأساليب الكمية في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر،2017
- صورية كحول، **دور المحاسبة المالية في تحسين اتخاذ قرارات المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، جامعة بسكرة،2017

3. رسائل الماجستير:

- حمزة بن كسيرات، **المحاسبة التحليلية كتقنية لاتخاذ القرارات**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر، دفعة2011
- نعيمة عليليش وإيمان بن صيد، **المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار**، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2022/2021.
- محمد أمين شنه، **دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.
- محمد علي قاسم، **المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار**، مذكرة تخرج المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2006.
- ياسين سالمي، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة**، مذكرة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2009.

4. مذكرات الماستر:

- خديجة شادي، **تدقيق داخلي كأداة فعالة في تحسين عملية اتخاذ القرار**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2020.
- زكرياء بلواحد وعبد الواحد محمد، **المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرار**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2011
- سيف الدين يحياوي، **المحاسبة التحليلية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.
- صفاء حمادي وذيابي أية، **دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات لدى المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

5. المجلات:

- بالقاسم بن خليفة، **الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات باستعمال طريقة التكاليف الكلية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 03، 2010.
- نصييرة أوبختي وبوهنة كلثوم، **المحاسبة التحليلية ودورها في عملية اتخاذ القرار**، مجلة معارف، المجلد 03، العدد1.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

1. الكتب:

- CUYAUBERE, T. et MULLER,: **Comptabilité de gestion et éléments d'analyse financière**, Edition, Groupe Revue Fiduciaire. (2000),
- Didier van caillie **principe de comptabilité analytique et comptabilité de gestion**, 2éme édition, juilliet 2005,
- Mohamed DOUIRI et Bouchaib ALHAMANY, **comptabilité analytique**, les éditions TOUBKAL 2003,

2. مذكرات الماستر:

- KAMISSOKO Abdoulaye et AGYEMANG Enoch Kofi Ansah ,Mémoire en YXH GH O¶REWHQWLRQ GX GLSO{PH GH 0DVWHU Spécialité : Audit & Contrôle de Gestion, UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI - TIZI-OUZOU2022
- Thiziri AIDLI et MOUHOUBI Bahia **La Comptabilité Analytique: Rôles et Objectifs** (Q YXH GH O¶REWHQWLRQ GX GLSO{PH GH Spécialité : Finance et Comptabilité Option : Comptabilité, Contrôle et Audit Université Abderrahmane Mira de Bejaia2013/2012

قائمـــــة الملاحـــق

الملحق: 01

NAFTAL SPA

BRANCHE

DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2023 / 12

EDITE LE 20/05/2024 09:24:50

710 DISTRICT GPL BOUIRA

COUTS ET RESULTAT (UM:VRAC DA/TM, COND DA/UNITE

CRG: 714 / 3102 CE SIDI- KHALED

RUB	ELEMENTS	BUTANE	PROPANE	GPL/C	B06	B03	B13	PROMO	P11	P35	AUTRE	TOTAL
01	CHIFFRE D'AFFAIRE	0.00	1 317 696.74	28 697 720.57	2 966.10	9 674.76	8 490 421.36	0.00	93 349.52	413 453.43	10 088.24	39 035 370.72
02	PREST/TRANSPORT	0.00	523 679.18	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	523 679.18
03	ACHAT CONSOMME	0.00	426 319.97	9 263 098.75	385.50	855.81	1 883 526.20	0.00	12 543.74	108 563.49	3 098.43	11 698 391.89
04	MARGE TIERS	0.00	1 415 055.95	19 434 621.82	2 580.60	8 818.95	6 606 895.16	0.00	80 805.78	304 889.94	6 989.81	27 860 658.01
05	MARGE GD	0.00	0.00	16 718 506.72	1 323.00	12 367.52	6 166 098.22	0.00	0.00	0.00	0.00	22 898 295.46
06	MARGES BRUTE	0.00	1 415 055.95	36 153 128.54	3 903.60	21 186.47	12 772 993.38	0.00	80 805.78	304 889.94	6 989.81	50 758 953.47
07	COULAGE ET EXCEDENT	0.00	0.00	1 605 656.33	39.77	39.46	109 427.27	0.00	305.45	2 827.89	0.00	1 718 296.16
08	MARGE NETTE	0.00	1 415 055.95	37 758 784.87	3 943.37	21 225.93	12 882 420.65	0.00	81 111.23	307 717.83	6 989.81	52 477 249.63
												.00
10	FRAIS D'APROV	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
11	FRAIS RAVITAILLEMENT	0.00	1 847 329.28	0.00	0.00	0.00	234 445.03	0.00	0.00	0.00	0.00	2 081 774.31
12	FRAIS STOCKAGE	0.00	64 374.01	0.00	32 972.37	17 100.46	6 313 960.48	0.00	11 634.80	138 824.22	0.00	6 578 866.33
13	QUOTE-PART CABOTAGE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
14	SORTIE VRAC	0.00	0.00	43 961 355.94	635.50	2 078.59	8 829 988.93	0.00	30 536.03	257 131.36	0.00	53 081 729.37
15	FRAIS EMPLISSAGE	0.00	0.00	0.00	-80.94	-264.74	-1 124 649.92	0.00	-3 218.69	-27 100.57	0.00	-1 155 314.86
16	FRAIS DISTRIBUTION	0.00	472 925.58	8 200 576.80	313.35	1 427.43	2 271 256.82	0.00	3 622.55	27 952.40	0.00	10 978 074.94
17	CHARGES IND DISTRICT	0.00	183 123.05	4 082 585.97	183.91	659.79	1 039 699.89	0.00	3 430.75	29 690.47	0.00	5 339 373.83
18	CHARGES IND BRANCHE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
19	CHARGES IND SIEGE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
20	TOTAL CHARGES	0.00	2 567 751.92	56 244 518.71	34 024.19	21 001.53	17 564 701.23	0.00	46 008.45	426 497.88	0.00	76 904 503.91
21	RESULTAT ANALYTIQUE	0.00	-1 152 695.97	-18 485 733.84	-30 080.82	224.40	-4 682 280.58	0.00	35 102.78	-118 780.06	6 989.81	-24 427 254.28
												.00
23	QUANTITE VENDUE (UM:	0.00	238.97	5 327.63	40.00	287.00	104 367.00	0.00	407.00	1 107.00	0.00	6 967.69
												.00
25	MARGES BRUTE	0.00	5 921.50	6 785.97	97.59	73.82	122.39	0.00	198.54	275.42	0.00	0.00
26	COULAGE ET EXCEDENT	0.00	0.00	301.38	0.99	0.14	1.05	0.00	0.75	2.55	0.00	0.00
27	MARGE NETTE	0.00	5 921.50	7 087.35	98.58	73.96	123.43	0.00	199.29	277.97	0.00	0.00
												.00
29	FRAIS D'APROV	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
30	FRAIS RAVITAILLEMENT	0.00	7 730.41	0.00	0.00	0.00	2.25	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
31	FRAIS STOCKAGE	0.00	269.38	0.00	824.31	59.58	60.50	0.00	28.59	125.41	0.00	0.00
32	QUOTE-PART CABOTAGE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
33	COUT SORTIE VRAC	0.00	0.00	8 251.58	15.89	7.24	84.61	0.00	75.03	232.28	0.00	0.00
34	FRAIS EMPLISSAGE	0.00	0.00	0.00	-2.02	-0.92	-10.78	0.00	-7.91	-24.48	0.00	0.00
35	FRAIS DISTRIBUTION	0.00	1 979.02	1 539.25	7.63	4.97	21.76	0.00	8.90	25.25	0.00	0.00
36	CHARGE IND DISTRICT	0.00	766.30	766.30	4.60	2.30	9.96	0.00	8.43	26.82	0.00	0.00
37	CHARGE IND BRANCHE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
38	CHARGE IND SIEGE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
39	TOTAL CHARGE	0.00	10 745.13	10 557.14	850.60	73.18	168.30	0.00	113.04	385.27	0.00	0.00
40	RESULTAT ANALYTIQUE	0.00	-4 823.62	-3 469.79	-752.02	0.78	-44.86	0.00	86.25	-107.30	0.00	0.00

Edité par logiciel WINCANAL " Comptabilité analytique " MAJ le 29/02/2024 Concep le 18/03/2024 REF 01 C DEF

CPT[C:\wincanal6\DON2024] DB [C:\SAVE_WINCANAL\710_2023\12_DECEMBRE]

Scanné avec CamScanner

الملحق 02

Doc :01
COUTS ET RESULTAT (UM:VRAC DA/TM, COND DA/UNITE

CRG: 714

	2022		2023		variation		pourcentage	
ELEMENTS	GPL/C	B13	GPL/C	B13	GPL/C	B13	GPL/C	B13
CHIFFRE D'AFFAIRE	25957385.5	7644631.53	28697720.6	8490421.36	2740335.08	845789.83	11%	11%
PREST/TRANSPORT	0	0	0	0	0	0		
ACHAT CONSOM.ME	8378568.89	1737534.8	9263098.75	1883526.2	884529.86	145991.4	11%	8%
MARGE TIERS	17578816.6	5907096.73	19434621.8	6606895.16	1855805.17	699798.43	11%	12%
MARGE GD	15916644.8	5044802.5	16718506.7	6166098.22	801861.87	1121295.72	5%	22%
MARGES BRUTE	33495461.5	10951899.2	36153128.5	12772993.4	2657667.04	1821094.17	8%	17%
COULAGE ET EXCEDENT	429967.61	37523.5077	1605656.33	109427.267	1175688.72	71903.7593	273%	192%
MARGE NETTE	33925429.1	10989422.7	37758784.9	12882420.6	3833355.83	1892997.86	11%	17%
	0	0	0	0	0	0		
FRAIS D'APROV	0	0	0	0	0	0		
FRAIS RAVITAILLEMENT	0	151368.52	0	234445.027	0	83076.5075		55%
FRAIS STOCKAGE	0	1335796.68	0	6313960.48	0	4978163.8		373%
QUOTE-PART CABOTAGE	0	0	0	0	0	0		
SORTIE VRAC P/PRODUCTION	37715894.6	7096664.73	43961355.9	8829988.93	6245461.34	1733324.2	17%	24%
FRAIS EMPLISSAGE	0	2325348.54	0	-1124649.92	0	-3449998.46	#DIV/0!	-148%
FRAIS DISTRIBUTION	5182642.88	1943055.55	8200576.8	2271256.82	3017933.92	328201.265	58%	17%
CHARGES IND DISTRICT	3789932.97	911041.905	4082585.97	1039699.89	292652.996	128657.985	8%	14%
CHARGES IND BRANCHE	0	0	0	0	0	0		
CHARGES IND SIEGE	0	0	0	0	0	0		
TOTAL CHARGES	46688470.4	13763275.9	56244518.7	17564701.2	9556048.29	3801425.28	20%	28%
RESULTAT ANALYTIQUE	-12763041.3	-2773853.18	-18485733.8	-4682280.58	-5722692.46	-1908427.4	45%	69%
	0	0	0	0	0	0		

03 : الملحق

NAFTAL SPA
BRANCHE
DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2023 / 12
EDITE LE 20/05/2024 09:27:28

710 DISTRICT GPL BOUIRA

COUT DE RAVITAILLEMENT

CRG: 714 / 3102 CE SIDI- KHALED

RUB	ELEMENTS	BUTANE	PROPANE	SIRGHAZ	B06	B03	B13	P11	P35	TOTAL
01	PRIX DE CESSION	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
02	PRESTATION RECUE	32 469 611.62	22 607 136.78	0.00	0.00	0.00	559 013.06	0.00	0.00	55 635 761.46
03	TRANSPORT TIERS	2 099 694.08	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	2 099 694.08
04	CANALISATION	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
05	TRANSPORT MOYENS NAFTAL	4 361 604.05	4 655 905.69	0.00	0.00	0.00	25 553.92	0.00	0.00	9 043 063.67
06	CHARGES COMMUNES CDS	3 694 395.63	2 342 912.15	0.00	0.00	0.00	17 504.80	0.00	0.00	6 054 812.58
07	COUT RAVITAILLEMENT	42 625 305.38	29 605 954.62	0.00	0.00	0.00	602 071.78	0.00	0.00	72 833 331.78
09	QUANTITE RAVITAILLEMENT	5 868.68	3 721.80	0.00	0.00	0.00	2 139.00	0.00	0.00	0.00
11	PRIX DE CESSION	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
12	PRESTATION RECUE	5 532.69	6 074.25	0.00	0.00	0.00	261.34	0.00	0.00	0.00
13	TRANSPORT TIERS	357.78	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
14	CANALISATION	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
15	TRANSPORT MOYENS NAFTAL	743.20	1 250.98	0.00	0.00	0.00	11.95	0.00	0.00	0.00
16	CHARGES COMMUNES CDS	629.51	629.51	0.00	0.00	0.00	8.18	0.00	0.00	0.00
17	COUT RAVITAILLEMENT	7 263.18	7 954.74	0.00	0.00	0.00	281.47	0.00	0.00	0.00

Edité par logiciel WINCANAL " Comptabilité analytique " MAJ le 29/02/2024 Concep le 18/03/2024 REF 03 C DEF
CPT[C:\wincanal\DON\2024] DB [C:\SAVE_WINCANAL\710_2023\12_DECEMBRE]

Scanné avec CamScanner

الملحق : 04

NAFTAL SPA
BRANCHE
DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2023 / 12
EDITE LE 20/05/2024 09:47:42

710 DISTRICT GPL BOUIRA

COUT DE STOCKAGE

CRG: 714 / 3102 CE SIDI- KHALED

RUB	ELEMENTS	STOCKAGE VRAC	S.V UNITAIRE	STOCKAGE CONDIT	S.C UNITAIRE
01	QUANTITE STOCKEE (UM:TM)	10 423.40	0.00	3 546.18	0.00
03	MANUTENTION DE STOCKAGE	2 124 005.69	203.77	8 224 723.40	2 319.32
04	MAINTENANCE ET ENTRETIEN	0.00	0.00	277 482.44	78.25
05	AMORTISSEMENT ET ASSURANCE	210 450.99	20.19	0.00	0.00
06	CHARGES INDIRECTE	494 154.40	47.41	66 844.57	18.85
07	AUTRE CHARGES	0.00	0.00	646 749.24	182.38
08	COUT DE STOCKAGE	2 828 611.08	271.37	9 215 799.65	2 598.79

Edité par logiciel WINCANAL " Comptabilité analytique " MAJ le 29/02/2024 Concep le 18/03/2024 REF 06 C DEF
CPT[C:\wincanal6\DON2024] DB [C:\SAVE_WINCANAL\710_2023\12_DECEMBRE]

Scanné avec CamScanner

الملحق : 6

NAFTAL SPA
BRANCHE
DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2023 / 12
EDITE LE 20/05/2024 09:28:27

710 DISTRICT GPL BOUIRA

COUT D'EMPLISSAGE

CRG: 714 / 3102 CE SIDI- KHALED

RUB	ELEMENTS	B06	B03	B13	P11	P35	SIRGHAZ	TOTAL
01	FRAIS BUTANE VRAC	794.38	9 393.50	22 676 049.84	0.00	0.00	17 630 800.02	40 317 037.73
02	FRAIS PROPANE VRAC	0.00	0.00	0.00	43 294.90	340 751.32	26 689 648.25	27 073 694.46
03	MAIN D'OUVRES DIRECTS	-280.89	-3 321.53	-8 018 231.35	-12 668.17	-99 704.53	0.00	-8 134 206.48
04	FRAIS DE PRODUCTION	104.17	1 231.84	2 973 669.05	4 698.16	36 976.77	0.00	3 016 679.99
05	CHARGES COMUNES CDS	75.54	693.28	2 156 380.00	3 406.91	26 814.00	0.00	2 187 569.73
06	COUT D'EMPLISSAGE	693.20	8 197.08	19 787 867.54	38 731.80	304 837.56	44 320 448.26	64 460 775.43
								0
08	QUANTITE CONDITIONNEE (UM: GPL\C TM ,	20.00	473.00	263 499.00	492.00	1 217.00	5 371.15	0.00
								0
10	FRAIS DE DISTOCKAGE BUTANE VRAC	39.72	19.86	86.06	0.00	0.00	3 282.50	0.00
11	FRAIS DE DISTOCKAGE PROPANE VRAC	0.00	0.00	0.00	88.00	279.99	4 969.08	0.00
12	MAIN D'OUVRES DIRECTS	-14.04	-7.02	-30.43	-25.75	-81.93	0.00	0.00
13	FRAIS DE PRODUCTION	5.21	2.60	11.29	9.55	30.38	0.00	0.00
14	CHARGES COMUNES CDS	3.78	1.89	8.18	6.92	22.03	0.00	0.00
15	COUT D'EMPLISSAGE UNITAIRE	34.66	17.33	75.10	78.72	250.48	8 251.58	0.00

Edité par logiciel WINCANAL " Comptabilité analytique " MAJ le 29/02/2024 Concep le 18/03/2024 REF 05 C DEF
CPT[C:\wincanal6\DON2024] DB [C:\SAVE_WINCANAL\710_2023\12_DECEMBRE]

Scanné avec CamScanner

الملحق 06

NAFTAL SPA
BRANCHE

COMPTES DE RESULTAT PAR NATURE

EDITE LE : 20/05/2024 09:48:55

Unité Comptable : 710 DISTRICT GPL BOUIRA

Période Comptable : 2023 / 12

Filtrer par LCRG:714 CE SIDI- KHALED

DESIGNATION	CUMUL DEBIT	CUMUL CREDIT	INTERNES DEBIT	INTERNES CREDIT	EXTERNES DEBIT	EXTERNES CREDIT
70 Vente et produits annexes	32 665 354.48	95 227 988.98	32 470 735.64	55 369 031.11	194 618.84	39 858 957.87
72 Variation stocks produits finis	20 841 413.63	35 884 143.27	9 572 440.18	9 572 440.18	11 268 973.45	26 311 703.09
73 Production immobilisée	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
74 Subvention d'exploitation	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
I- PRODUCTION	0.00	77 605 364.14	0.00	22 898 295.47	0.00	54 707 068.67
60 Achats consommés	36 662 327.75	4 000.00	0.00	0.00	36 662 327.75	4 000.00
61/62 Service extérieurs et autre	9 630 106.78	0.00	534 371.25	0.00	9 095 735.53	0.00
II- CONSOMMATION	46 288 434.53	0.00	534 371.25	0.00	45 754 063.28	0.00
III- VALEUR AJOUTEE D'EXP	0.00	31 316 929.61	0.00	22 363 924.22	0.00	8 953 005.39
63 Charge de personnel	21 097 156.72	0.00	0.00	0.00	21 097 156.72	0.00
64 Impôts, taxe et versem assimilés	430 508.83	0.00	0.00	0.00	430 508.83	0.00
IV- EXCEDENT BRUT D'EXP	0.00	9 789 264.06	0.00	22 363 924.22	12 574 660.16	0.00
75 Autre produits opérationnels	0.00	421 245.80	0.00	0.00	0.00	421 245.80
65 Autre charges opérationnelles	150 699.34	0.00	0.00	0.00	150 699.34	0.00
68 Dotation aux amortts,provision	6 628 089.26	0.00	0.00	0.00	6 628 089.26	0.00
78 Reprise sur pertes de valeur	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
V-RESULTAT OPERATIONNEL	0.00	3 431 721.26	0.00	22 363 924.22	18 932 202.96	0.00
76 Produits financiers	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
66 charge financières	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
VI- RESULTAT FINANCIER	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
VII- RESULTAT ORDINAIRE	0.00	3 431 721.26	0.00	22 363 924.22	18 932 202.96	0.00
695/698 Impôts exigibles sur result	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
692/693 Impôts différés sur résultats	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
IX-RESULTAT NET DE L'EXER	0.00	3 431 721.26	0.00	22 363 924.22	18 932 202.96	0.00

Edité par logiciel WINCANAL " Comptabilité analytique " MAJ le 29/02/2024 Concep le 18/03/2024 CPT[C:\wincanal6\DON2024] DB [C:\SAVE_WINCANAL\710_2023\12_DECEMBRE] DEF

Scanné avec CamScanner

NAFTAL SPA
BRANCHE
DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2023 / 12
EDITE LE 20/05/2024 09:56:27

710 DISTRICT GPL BOUIRA

ANALYSE CHARGES PERSONNEL RELATIVES AU TRANSPORT

CRG: 714 / 3102 CE SIDI- KHALED

RUB	COMPTE	63*	STC C/63811	Congés	G. M. C/63817	C. O C/6378	Charge	Effectif	Période	Salaire
01	CRG085: CHAUFFEUR VRAC	3 719 324.79	0.00	0.00	0.00	82 098.38	3 637 226.41	26.00	1.00	139 893.32
02	CRG086 :CHAUFFEUR &	1 559 686.10	0.00	0.00	0.00	34 888.97	1 524 797.13	12.00	1.00	127 066.43
03	CRG603: SIRGHAZ VRAC	1 043 398.98	0.00	0.00	0.00	23 045.45	1 020 353.53	7.00	1.00	145 764.79
04	CRG072: ATELIER GARAGE	-1 746 670.95	0.00	0.00	0.00	35 406.51	-1 782 077.46	10.00	1.00	-178 207.75
05	CRG003: CANALISATION	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1.00	0.00
06	CRG020: ADM UNITE	3 708 681.32	0.00	0.00	0.00	50 189.62	3 658 491.70	19.00	1.00	192 552.19
07	CRG021: SURET INTERNE	4 334 636.08	0.00	0.00	0.00	96 277.16	4 238 358.92	29.00	1.00	146 150.31
08	CRG040: SERVICE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1.00	0.00
09	CRG070: SERVICE INSP ET	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1.00	0.00

Edité par logiciel WINCANAL " Comptabilité analytique " MAJ le 29/02/2024 Concep le 18/03/2024 REF 49 I DEF
CPT[C:\wincanal\DON2024] DB [C:\SAVE_WINCANAL\710_2023\12_DECEMBRE]

Scanné avec CamScanner

NAFTAL SPA

BRANCHE

DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2023 / 12

EDITE LE 16/05/2024 10:34:21

710 DISTRICT GPL BOUIRA

COÛT DU PARC NAFTAL SIRGHAZ 603

CRG: 714 / 3102 CE SIDI- KHALED

LIBELLE	MONTANT (DA)
Consommation Carburants (C/602140*+C/60703+60704+60705)	511 489.52
Consommation Lubrifiants (C/602141*)	40 106.16
Consommation Pneumatiques (C/602142*)	0.00
Consommation Autres Produits Codifies (C/602148*)	0.00
1- Consommation	551 595.68
Entretien/Reparation Externe (C/615*)	418 190.28
Entretien/Reparation Interne (C/89615*)	30 400.00
Pièce de rechange PDR (C/602250*+C/8962214*)	127 400.00
2- Entretien, Réparation et PDR	575 990.28
Assurance Automobile (C/616*)	81 752.16
Contrôle technique (Assistance Technique) (C/62200*)	274 546.25
Vignette (C/64584*)	0.00
3- Contrôle technique et Vignette	356 298.41
4- Dotation aux amortissements (C/6811*)	1 885 188.23
I- Parc matériel roulant (Exploitation) (CRG603)	3 369 072.60
Salaire (C/63*)	1 043 398.98
Indemnité de déplacement et frais de missions (C/625*)	114 696.00
Effets Vest. Protect. et Médecine Travail	0.00
II-Chauffeurs et Convoyeurs Sirghaz (CRG603)	1 158 094.98
Total Coût NAFTAL SIRGHAZ 603	4 527 167.58

Nombre de chauffeurs Sirghaz	7.00

Scanné avec CamScanner

الملحق: 09

NAFTAL SPA
BRANCHE
DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2023 / 12
EDITE LE 20/05/2024 09:58:54

710 DISTRICT GPL BOUIRA

LA CHAINE EMFUTAGE ET DISTRIBUTION

CRG: 714 / 3102 CE SIDI- KHALED

RUB	STRUCTURE	60	61	62	63	64	65	66	68	SOMME
01	RAVITAILLEM	9 445.62	6 546.54	0.00	22 652.8	10.83	0.00	0.00	1 584.19	40 240.0
02	STOCKAGE	86 318.7	11 953.2	24 868.5	8 903 44	41.37	0.00	0.00	189 168.	9 215 79
03	EMPLISSAGE	1 337 74	363 726.	319 474.	-	1 353.88	0.00	0.00	291 981.	-
04	EXPLOITATIO	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
05	EXPLOITATIO	0.00	0.00	0.00	444 413.	0.00	0.00	0.00	184 335.	628 749.
06	DISTRIBUTION	490 972.	342 819.	144 777.	1 163 00	79 845.0	0.00	0.00	83 149.5	2 304 57
07	DISTRIBUTION	119 901.	89 633.2	31 921.6	186 663.	22 623.7	0.00	0.00	22 181.9	472 925.
08	TAP	0.00	0.00	0.00	0.00	413 586.	0.00	0.00	0.00	413 586.
09	TRANSFERT	651 874.	444 932.	199 223.	1 602 47	794.36	0.00	0.00	107 152.	3 006 45
10	TOTAL	2 696 26	1 259 61	720 265.	7 078 42	518 255.	0.00	0.00	879 554.	13 152 3
11	STOCK FINAL	124 267.	38 228.5	564 170.	244 186.	79.01	0.00	0.00	162 562.	1 133 49
12	COUTS	2 571 99	1 221 38	156 095.	6 834 23	518 176.	0.00	0.00	716 991.	12 018 8

Edité par logiciel WINCANAL " Comptabilité analytique " MAJ le 29/02/2024 Concep le 18/03/2024 REF 17 I DEF
CPT[C:\wincanal\DON2024] DB [C:\SAVE_WINCANAL\710_2023\12_DECEMBRE]

Scanné avec CamScanner

Doc :31

Principales dépenses a réduire

CRG

	2023
LIBELLE	MONTANT "DA"
CONSOMMATION ET FOURNITURE (BUREAUX,QUINCAILLERIE ET ELECTRI	492 665,00
ENTRETIENS ET REPARATION EQUIPEMENTS	4 290 590,52
PIECES DE RECHANGE	4 079 930,33
BIENS DE FAIBLE VALEUR	-
DEPLACEMENT, MISSION ET RECEPTIONS	1 034 771,08
PRODUITS CODIFIES DESTINES A LA CONSOMMATION INTERNE	2 753 881,30

Doc :31

Principales dépenses a réduire

CRG

	2022	2023		
LIBELLE	MONTANT "DA"	MONTANT "DA"	variation	pourcentage
CONSOMMATION ET FOURNITURE (BUREAUX,QUINCAILLERIE ET ELECTRI	599 419,56	492 665,00	-106754,56	-0.18
ENTRETIENS ET REPARATION EQUIPEMENTS	4 850 058,70	4 290 590,52	-559 468,18	-0,13
PIECES DE RECHANGE	3 037 079,72	4 079 930,33	-1 042 850,61	0,34
BIENS DE FAIBLE VALEUR	-	-	-	-
DEPLACEMENT, MISSION ET RECEPTIONS	1 077 283,42	1 034 771,08	-42 512,34	-0,04
PRODUITS CODIFIES DESTINES A LA CONSOMMATION INTERNE	5 787 416,54	2 753 881,30	-3 033 535,24	-1,10