

جامعة قاصدي مرياح - ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم الاقتصادية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : علوم اقتصادية، علوم تسيير وعلوم تجارية

الشعبة : علوم اقتصادية

التخصص : اقتصاد وتسيير بترولي

من إعداد الطالب : ياسين يعقوب

بعنوان :

أهمية المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية

" دراسة حالة شركة سوناطراك حوض بركاوي "

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2014/06/12

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ/ محمد بركة (أستاذ مساعد أ - جامعة قاصدي مرياح ورقلة) رئيسا

الأستاذ/ أحمد بضياف (أستاذ مساعد أ - جامعة قاصدي مرياح ورقلة) مشرفا

الأستاذ/ محمد الخطيب نمر (أستاذ مساعد أ - جامعة قاصدي مرياح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2013/2014

الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة على خاتم الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد عليه الصلاة والسلام

أهدي هذا العمل إلى:

من ربّتي وأنارت دربي وأمانتني بالطوائف والدعوات إلى أعلى إنسان في هذا الوجود أمي  
الحبيبة

والى من عمل بك في سبلي وعلمني معنى الكفاح وأوطني إلى ما أنا عليه أبي الكريم أدامه  
الله لي

إلى كل أفراد عائلتي الكريمة وأخص بالذكر أختي الصغيرة **زينب** وابنة أخي **نورمان**

والى جميع طلبة اقتصاد وتسيير بتروولي دفعة 2014/2013

(هدى، يوسف، عبد الآله، خولة، عبد الحق)

كما لا أنسى جميع أصدقائي وأحبائي دون استثناء.

بكتيبين

# الشكر

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى إنجاز هذا العمل.

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى من ساعدنا في إتمام هذا العمل وفي تذليل ما وجهناه من صعوبات

ونخص بالذكر:

الأستاذ **أحمد بضيافة** لقبوله الإشراف على هذا العمل، الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا البحث

كما لا أنسى أستاذي الكريم محمد الخطيب نمر على صبره معنا وتقديمه للنصائح في كل مرة

## ملخص:

يعتبر نظام المحاسبة التحليلية وسيلة ضرورية لترتيب و تنظيم المعلومات المالية الاقتصادية و القانونية التي تؤثر علي الذمة المالية للفرد و المؤسسة، وهي أيضا تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها لمساعدة التسيير و تحديد التكاليف ودراساتها.

وقد اتخذت المديرية الجهوية للإنتاج \_حوض بركاوي\_ التابعة لمؤسسة سوناطراك نظاما محكما وذلك باستعمال مجموعة من الوثائق المحاسبة والرموز التي تستعين بها للحصول على نتائج أكثر دقة وهذا باستعمالها الطريقة المعيارية في حساب سعر التكلفة من أجل اكتساب الوقت والحصول على نتائج تقديرية، ثم استعمالها لطريقة التكلفة الحقيقية

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

**الكلمات المفتاحية:** مراقبة التسيير، أداة رقابة، تكلفة معيارية، تكلفة حقيقية.

## Résumé:

Systeme de comptabilité analytique est un moyen nécessaire pour organiser et organiser l'information économique et financière qui affectent la communication juridique financière de la personne et de l'institution, qui est aussi la technique de technologies que le développement économique était la principale raison de l'émergence de la gestion et pour aider à identifier et étudier les coûts

A pris la Direction régionale de la production \_ bassin Barkawi \_ Sonatrach de la Fondation, un système strict, en utilisant un ensemble de documents comptables et des symboles pour être utilisés par d'obtenir des résultats plus précis et l'utilisation de la méthode standard dans le calcul du prix de revient afin de gagner du temps et d'obtenir les résultats de discrétion, puis utilisez la méthode du coût, la vraie

Et le but de notre étude, une tentative de souligner l'importance de cet outil et de son rôle comme un système d'information dans le contrôle de gestion, et que, par toutes les routes qui sont caractérisées par

**Mots-clés:** contrôle de gestion, le contrôle de l'outil, Le coût d'une norme, le coût réel d'

## فهرس المحتويات

I	الإهداء
II	الشكر
III	ملخص
IV	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
أ-ج	مقدمة
<b>الفصل الأول: الدراسة النظرية للمحاسبة التحليلية في المؤسسة</b>	
2	تمهيد
2	المبحث الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية
6	المبحث الثاني: أساسيات مراقبة التسيير
9	المبحث الثاني: الدراسات والأبحاث العلمية السابقة
11	خلاصة الفصل الأول
<b>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية</b>	
13	تمهيد:
14	المبحث الأول: الطريقة والأدوات
24	المبحث الثاني: النتائج والمناقشة
33	خلاصة الفصل الثاني
35	خاتمة
	قائمة المراجع

## فهرس الجدول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
25	تكلفة عملية الإنتاج بسعر التكلفة المعيارية	(1-1)
26	تكلفة اهتلاكات التطوير	(2-1)
26	تكلفة الخروج من الحقل	(3-1)
27	تكلفة المصاريف الإضافية	(4-1)
28	تكلفة عملية الإنتاج بسعر التكلفة الحقيقية	(1-2)
29	تكلفة اهتلاكات التطوير	(2-2)
29	تكلفة الخروج من الحقل	(3-2)
30	تكلفة المصاريف الإضافية	(4-2)

## فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
23	سعر التكلفة النهائية	(1-2)

مقدمة

## أ. توطئة:

منذ استقلال الجزائر و هي تعمل علي انتهاج سياسة اقتصادية تليق بالطموحات الرامية إلي النهوض بالاقتصاد الوطني، و دفع عجلة التنمية و التطور و الخروج من الاقتصاد الريعي الذي يعتمد علي استخراج و بيع الثروات الطبيعية إلي اقتصاد أكثر حيوية و ديناميكية، فكان من ذلك أن انتهجت سياسة الاقتصاد الموجه الذي يعتمد علي التخطيط المركزي إذ تم إنشاء المؤسسات الصناعية الكبرى و التي كانت علي شكل مركبات ضخمة و هذا علي أمل إنشاء قاعدة صناعية صلبة، فعملت هذه المؤسسات تحت الوصاية المركزية فكانت عمليات الإنتاج دورية، إلا أن عمليات الاستيراد و التصدير كانت حكرًا علي الدولة وبالتالي فرضت الرقابة المشددة علي المنتجات الأجنبية، و هذا في غياب المنافسة الحرة أين كانت أداء المؤسسات معتبر، غير أن ارتفاع تكاليف الإنتاج و سوء التسيير و الإهمال و التسبب و عدم الاعتماد علي آليات عملية جعل ديون هذه المؤسسات تتراكم و تثقل كاهل البنوك الممولة لها بدعم من الدولة التي اعتمدت في سياستها علي مسح ديون هذه المؤسسات من جهة و تغطية الخسائر من جهة أخرى .

غير أن الأزمة الاقتصادية التي لحقت بالجزائر نتيجة لانخفاض الفادح للأسعار البترول جعل الدولة تغير من نهجها الاقتصادي، و كان لزاما علي المؤسسات التي كانت تعمل بسياسات عشوائية أن تضبط سياستها، لأن الدولة قد رفعت دعمها تماما، فصار المنتج معرضا لمؤثرات السوق الحرة من المنافسة علي الجودة و السعر، لذلك كان علي المؤسسات أن تعمل علي تحسين الأداء بدراسة أسعارها و تكاليف إنتاجها، و لا سبيل لذلك إلا بانتهاج نظام المحاسبة التحليلية كأداة فعالة و مثالية لمثل هذا الهدف، فقد سميت بمحاسبة التكاليف نظرا لاهتمامها بترشيد التكاليف عن طريق تقليلها، ووضع كل منها في مكانه، كما تسمح بدراسة و مراقبة المسؤوليات سواء علي المستوى التنفيذي أو الإداري

يعد أسلوب المحاسبة التحليلية من الأساليب الحديثة والأدوات الهامة لمراقبة التسيير التي تساعد المسير على اتخاذ القرار المناسب، إذ تقوم بتحليل نتائجها العامة بصفة دقيقة وتفصيلية تسمح بمعرفة النتائج الحقيقية وذلك من خلال حساب التكاليف المختلفة، ومن ثم التعرف على النتائج المحققة على مستوى كل منتج وكل قسم أو مركز مسؤولية، هذا ما جعلها تكتسب مكانة أكبر وأوسع في الدول المتقدمة، حتى أنها أصبحت تعرف بمحاسبة التسيير

هذه المكانة هي نتيجة للمهام الحساسة التي تقوم بها، إضافة لمحاسبة التكاليف لها دور تحليلي وتقديري كونها تعتمد على عدة معايير هي أساس مراقبة التسيير، كقياس التكاليف المعيارية وكذا قياس المردودية التي تعتبر من أهداف المحاسبة التحليلية في إطار مراقبة التسيير .

## ب. الإشكالية

وانطلقا مما سبق ذكره، يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية فيما يلي :

**" كيف يمكن أن تساهم المحاسبة التحليلية في تحسين مراقبة التسيير في سوناطراك حوض بركاوي ؟ "**

تفرع عن هذه الإشكالية الرئيسية مجموعة من التساؤلات الفرعية :

- 1\_ ماهي مكانة نظام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير ؟
- 2\_ إلى أين وصلت المؤسسة الجزائرية في اعتماد هذا النظام كأداة تسيير حديثة لمراقبة تسييرها وتصحيح أداؤها ؟



### ت. الفرضيات

- 1- مراقبة التسيير قائمة على مجموعة من الركائز، حيث تمثل المحاسبة التحليلية أهمها باعتبارها قاعدة تزويد المسير بالمعلومات الضرورية لتحليل النتائج واتخاذ القرارات.
- 2- إن التحديات المعاصرة تفرض على المؤسسة الجزائرية وجود نظام المحاسبة التحليلية' يسمح بمعرفة تكاليف المنتجات والعمل على إكسابها ميزة أكثر تنافسية سعرا وجوده.

### ث. مبررات اختيار الموضوع

- يوجد عدة أسباب كانت وراء اختيارنا لهذا الموضوع ومن بينها:
- \_ الرغبة في التعرف أكثر على واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسات البترولية.
  - \_ إعطاء صورة واقعية عن المحاسبة التحليلية في مؤسسة سوناطراك.
  - \_ التأكيد على إن مراقبة التسيير في المؤسسة لا يمكن إن تتم بدون المعلومات الدقيقة التي تقدمها المحاسبة التحليلية.

### ج. أهداف وأهمية الدراسة

- هناك عدة أهداف يرمي إليها بحثنا هذا نوجز أهمها فيما يلي :
1. إظهار أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط القوة ونقاط الضعف ويساعدهم على اتخاذ القرار، وليس مجرد طريقة لحساب التكاليف .
  2. الاطلاع على طرق المحاسبة التحليلية المتبعة من طرف سوناطراك، والكشف عن الهدف منها في تحسين التسيير واتخاذ القرار .
  3. توفير مرجع إضافي يمكن أن يستفيد منه الطلبة الذين يرغبون في الاتجاه نحو هذا الموضوع .

تتجسد أهمية هذه الدراسة في :

- I. التعرف على مراقبة التسيير كنظام فعال وضروري لتسيير المؤسسة وتحقيق إستراتيجيتها المسطرة .
- II. توضيح دور المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمعلومات المالية التي تحصل عليها من المحاسبة العامة من أجل مساعدة المسير لمتابعة مسار المؤسسة والعمل على أن يكون مطابق للأهداف المسطرة.

### ح. حدود الدراسة

- الحدود المكانية: تلقي هذه الدراسة الضوء على مدى إمكانية استخدام المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير في مؤسسة سوناطراك ناحية حوض بركاوي .
- الحدود الزمنية: كانت الدراسة في السداسي الثاني من الموسم الجامعي 2013/ 2014 .
- الحدود الموضوعية: اهتمت بموضوع المحاسبة التحليلية في مؤسسة سوناطراك.

### خ. منهج أدوات الدراسة

اعتمدنا في دراستنا هذه على المنهج التاريخي عند تناول الإطار النظري حيث قدمنا مفاهيم حول المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير، ومن بين أدوات البحث كذلك استخدمنا المسح المكتبي، بهدف التعرف على مختلف المراجع والبحوث المتناولة لموضوع الدراسة

واعتمدنا في الجانب التطبيقي على منهج دراسة الحالة من خلال المقابلة التي قمنا بها في مؤسسة سوناطراك ناحية حوض بركاوي.

### د. مرجعية الدراسة

ارتكزت هذه الدراسة على مجموعة من أطروحات الدكتوراه والمجستير التي كان موضوعها الأساسي هو المحاسبة التحليلية، إضافة إلى مجموعة من الكتب المتعلقة بالمحاسبة التحليلية.

### ذ. صعوبات الدراسة

من أهم الصعوبات التي واجهتنا في إتمام هذا البحث هي :  
عدم وجود الدعم والمساعدة والتوجيه من طرف المؤسسة أثناء قيامي بالتربص التطبيقي، لغياب تشجيع البحث العلمي من جهة، وربط معونة الطالب ولو بالقليل من جهة أخرى، وهذا دون أن ننسى أهم مشكل وهو سرية معلومات المؤسسة واستحالة منحها لأشخاص من خارجها، كل هذه الصعوبات إلى جانب معوقات أخرى ما كانت لتثني على عزيمتنا وإصرارنا على إنجاز هذا العمل بالشكل الذي هو عليه، والذي نعتقد بأنه لا يخلو من بعض النقائص كأني جهد بشري.

### ر. هيكل الدراسة

على أساس ما تم ذكره من قبل وللإجابة على الإشكالية وتأكيد الفرضيات تم تناول الدراسة وفق فصلين بعد المقدمة حيث كان :  
\_ الفصل الأول والمعنون بالدراسة النظرية للمحاسبة التحليلية في المؤسسة تم تقسيمه إلى مبحثين الأول اعتنى بإبراز المفاهيم الأساسية المرتبطة بالموضوع بطريقة موجزة، أما الثاني فشمل الدراسات التطبيقية التي اعتنت بموضوع الدراسة  
\_ الفصل الثاني والمعنون بالمحاسبة التحليلية في مؤسسة سوناطراك قسم الإنتاج تم تقسيمه هو أيضا إلى مبحثين تم في المبحث الأول شرح الطريقة المتبعة في المؤسسة ' أما المبحث الثاني فابرز ما توصلت إليه الدراسة من النتائج وتفسيرها.  
أما الخاتمة لقد استعرضنا فيها نتائج الدراسة حسب الفرضيات وقدمنا بعض التوصيات المقترحة.

# الفصل الأول

الدراسة النظرية للمحاسبة التحليلية في المؤسسة

## تمهيد:

لقد ظهرت المحاسبة التحليلية كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية ، الاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية للفرد أو المؤسسة، إذا تركز هذه الأخيرة على تقنية لمراقبة عمليات المشاريع والعمليات التجارية والمالية التي تقتضيها هذه المؤسسة، وعلى مواجهة المنافسة، وتعتبر المحاسبة التحليلية تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها لمساعدة التسيير وتحديد التكاليف وحسابها، وبعد أن أصبح التحكم في هذه الأخيرة صعبا وبالتالي يستوجب أدوات علمية لمراقبتها .

على ضوء ما سبق سنحاول في هذا الفصل إبراز المفاهيم النظرية للمحاسبة التحليلية، ضمن مبحثين يتضمن الأول إطارا نظريا للأدبيات النظرية لكل من المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير، أما الثاني فشمل مجموعة من الدراسات السابقة التي شملت الموضوع.

## المبحث الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية

إن التسيير الجيد و العقلاني للمؤسسات و بالخصوص الإنتاجية منها سواء كان ذلك في القطاع العام أو الخاص يتوقف بالدرجة الأولى علي التحكم في استعمال عوامل الإنتاج بكيفية رشيدة و بالتالي في النفقات و المصاريف الخاصة بذلك الاستعمال و تكمن تلك القدرة في كفاءة مسيري المؤسسات في استخدام الأدوات اللازمة استخداما ناجعا .

احدى تلك الأدوات هي المحاسبة التحليلية التي تمكن من تحليل و مراقبة التكاليف بكيفية مفصلة و دقيقة و نافعة.

### المطلب الأول: مفهوم المحاسبة التحليلية

#### الفرع الأول: نظرة حول نشأة المحاسبة التحليلية

تعتبر محاسبة التحليلية كأحد فروع المحاسبة الذي يعمل علي تطبيق المبادئ و الأسس و القواعد المحاسبية في تحليل و تسجيل بيانات التكاليف بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة و الاستفادة من هذه البيانات في زيادة الكفاءة الإنتاجية في المشروعات و استخدمت محاسبة التكاليف كأداة فعالة للمحيط الداخلي و الخارجي حتى أطلق على محاسبة التكاليف في تطورها " المحاسبة الإدارية " و يمكن تقسيم فترة ظهورها إلى :

#### 1. المحاسبة التحليلية التقليدية:<sup>1</sup>

في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمي من المؤسسات ذات الحجم الصغير ، و السوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية ، و نظام المحاسبة العامة هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية ، أصبحت المحاسبة العامة قاصرة و عاجزة عن تلبية احتياجات و متطلبات المؤسسة وخاصة الضائقة الكبرى لسنة 1929 وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج .

#### 2 المحاسبة التحليلية المعاصرة:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بويعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية ، دار المطبوعات الجامعية ، الجزائر 1998. (ص: 7)

<sup>2</sup> بويعقوب عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره (ص: 8)

المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية ، بدأت بعد 1945 ، تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور و اشتداد المنافسة بين المنتجين و لكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وحب عليها أن تخفض تكاليفها إلى الحد الأدنى و الحصول علي أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها :تكاليف تاريخية - تكاليف اقتصادية - تكاليف تقديرية معيارية - تكاليف ثابتة- تكاليف متغيرة - تكاليف شبه متغيرة - لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة ، و معرفة عتبة مرد وديتها، تعتبر ولادة المحاسبة التحليلية تطورا طبيعيا للمحاسبة العامة و مرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي .

### الفرع الثاني: تعريف المحاسبة التحليلية

يطلق علي المحاسبة التحليلية أسماء عديدة منها : محاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية و غيرها من الأسماء و مهما كثرت و تنوعت فإنها في الغالب ما تؤكد :

(1) "إن محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية تمد الإدارة بتكلفة إنتاج أو بيع الوحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها للغير ."

(2) "تعتبر محاسبة التكاليف عن المبادئ و الأساليب و النظم التي تطبقها المنشأة لتخطيط و مراقبة الموارد المضحي لها من قبل المنشأة"<sup>1</sup>

و كخلاصة لكل ما سبق يمكن اختصار تعريف المحاسبة التحليلية كالتالي:

"إنها علم يدرس الأسس و المبادئ العلمية لمعاني التكلفة و نظرياتها و نظم تطبيقها في مختلف المشروعات و علي ضوء هذه المعطيات يتخذ المسيرين القرارات الملائمة تم المؤسسة ."

### المطلب الثاني: أهمية و أهداف المحاسبة التحليلية

#### الفرع الأول: أهمية المحاسبة التحليلية

<sup>1</sup> صالح الرزق ،عطا الله خليل بن وارد، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهدان للنشر والتوزيع، عمان الأردن ، 1997، ص14

أ- موضوعها: إن موضوع المحاسبة التحليلية بصفة عامة هو دراسة التكاليف بكل أنواعها أي معالجتها استخراجها، تحديدها و حسابها و منه حسب تعريفها بأنها كيفية لمعالجة المعلومات المحاسبية و الاقتصادية، فان موضوعها الأساسي هو الوضع و السماح للمؤسسات عن طريق معالجة جيدة ما يلي:

- معرفة و تحديد كل التكاليف اللازمة لنشاطها "تكاليف السلع و الخدمات.
- تقييم مر دودية أسعار البيع.
- يسمح التحليل الجيد للتكاليف بالوصول إلى بعض المعلومات التكلفة الحدية عتبة المر دودية التي توضح درجة النشاط التي يجب أن تأخذ.

- تطور المراقبة الداخلية للنشاط .  
و منه نجد إن المحاسبة التحليلية تظهر لنا عن طريق هذا الموضوع بأنها محاسبة تسيير ووسيلة لانتخاذ القرارات و خاصة في التخطيط للمدى القصير و بالتالي فان فائدة المحاسبة التحليلية هي إعطاء القدرة للمؤسسة علي:

- معرفة تكاليف منتوجاتها .
- توضيح القرارات التي يجب أخذها.
- مراقبة التكاليف التي تسيير نشاط المؤسسة .

ب - شروط نجاح المحاسبة التحليلية: حتى يكون إعداد و تطبيق المحاسبة التحليلية جيدا مفيدا و ذات أبعاد اقتصادية للمؤسسة يستلزم مساهمة كل المهتمين و العاملين بها أينما كانوا ضمن الهيكل التنظيمي ،إن صيرورة محاسبة تحليلية بالزامية استعمالها في المستقبل يستلزم أيضا توحيد الإطار العام حتى يسهل علي المؤسسات في مختلف النشاطات من الاستعانة بها في مراقبة التكاليف في تحسين التسيير و في المساهمة في خدمة الاقتصاد الوطني.

ج . مجال تطبيق نظام المحاسبة التحليلية: أما تشغيل نظام المحاسبة قيم أساسا باعتبار التكاليف الخاصة بالمنتجات والتكاليف غير الخاصة بها أي التكاليف العامة وانطلاقا من هذا تتم مراقبة تسيير المراكز والأقسام أي استخراج البيانات المتعلقة بالأداء الإيجابي والسلبي .

كل هذه المعلومات يستخدم أو يشتد إليها لاتخاذ القرارات وكذلك برمجة وتخطيط النشاطات المستقبلية .

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية

إن للمحاسبة التحليلية عدة أهداف باعتبارها محاسبة موجهة لتسير المنظمات وتتحصر فيما يلي:

أ - تحديد التكاليف: سعر التكلفة وسعر البيع وذلك حتى يمكن للمؤسسة أن تساير متغيرات السوق وتتجنب كل العوامل المؤدية إلى الخسارة وذلك ب :

(1) تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم للمخزونات ؛

(2) تحديد التكاليف ومراقبتها؛

(3) تحديد سعر لتكلفة؛

(4) تحديد سعر البيع للمنتجات .

ب - تقدير المردودية واتخاذ القرارات الهادفة: إذ أن المحاسبة التحليلية تدرس المردودية على مستويات مختلفة (استثمار... الخ. ) وكذلك على ضوء النتائج المحاسبية ، المؤسسات تتخذ قرارات مناسبة مثل الزيادة في الإنتاج أو التخفيض منه ، أو توقيف هذا النوع من الإنتاج تماما .<sup>1</sup>

ج - مراقبة ظروف النشاط الداخلية وتحليل الانحرافات: بما أن المحاسبة التحليلية هي التي تسمح بتحديد مختلف التكاليف في كل مستويات النشاط وكذلك تحديد سعر التكلفة ونتيجة النشاط وبالتالي:

تكون المراقبة الداخلية مهمة ومراقبة الظروف الداخلية للاستغلال تعتمد على المقارنة بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية.

د - تحديد قيمة المخزونات :عن طريق تقدير الإخراجات اعتمادا على قيمة الإدخالات

هـ - تقديم وسائل تبرير الأسعار : وذلك بالاعتماد على تحليل تكاليف الإنتاج ، وتقديم هذه المبررات عادة لمراقبي الأسعار في حالة الزيادة في الأسعار .

<sup>1</sup> Abdallah boughabra « Comptabilité Analytique» p 06 .



## المبحث الثاني: أساسيات مراقبة التسيير

إن مراقبة التسيير وظيفة حديثة في مجال التسيير ظهرت في عام 1939 عندما تم إنشاء المعهد الأمريكي للمراقبين ( Controller's Institute of America ) في حين انه لم يبدأ في فرنسا إلا بعد الحرب العالمية الثانية، وقد ارتبط في الظهور بالوظيفة الإنتاجية ليشهد فيما بعد تحولات واسعة مع مرور الزمن مرتبطة بالأهداف الإستراتيجية والأداء .

### المطلب الأول: ماهية مراقبة التسيير

#### الفرع الأول: تعريف مراقبة التسيير

- إن أولى تعاريف مراقبة التسيير، هو الذي قدمه Anthony عام 1965 بطريقة الآتية : "مراقبة التسيير هو المسار الذي من خلاله يضمن المسيرون، إن الموارد المتاحة ' استخدمت بفعالية مقارنة بالأهداف، وبكفاءة مقارنة بالموارد المستخدمة، من أجل تحقيق أهداف المنظمة"

- يعرفه المخطط المحاسبي العام ' pcg ' 1982 أنه " مجموعة الترتيبات المتخذة، التي تقدم للمسيرين وللعديد من المسؤولين، المعلومات اللازمة بالأرقام، وبصفة دورية والتي تعكس سير المؤسسة "<sup>1</sup> ومنه نستنتج التعريف الشامل

" مراقبة التسيير هو المسار المستخدم داخل الوحدة الاقتصادية ' لضمان تجنيد فعال ودائم للطاقات والموارد ' بغية تحقيق الأهداف المسطرة التي تطمح لها "

#### الفرع الثاني: أهداف مراقبة التسيير

و من جملة الأهداف التي ترمي إليها مراقبة التسيير ما يلي:

- توفير المعلومات الضرورية للإدارة و مختلف مراكز المسؤولية ؛
- صيانة النظام المحاسبي و التحكم في المعلومات و إعداد لوحات القيادة ؛
- محاولة التقليل من درجة عدم التأكد و تعيين الفرص و استغلالها ؛
- تكوين مقياس للنجاح و المؤثرات حول فاعلية التسيير من خلال التطرق إلى مختلف مستويات مراكز المسؤولية ؛

<sup>1</sup> A.khmakhem, J.L Ardoin, introduction aucontrôle de gestion, BORDAS, 1971,P9

- قيادة المسؤولين إلى التعاون من أجل إيجاد هيكل مكيف و محدد بين قواعد العمل و المسؤولية و العمل على التنسيق في إطار الصلاحيات المخولة لمراقبة التسيير ؛
- تطبيق السياسة العامة للمؤسسة من خلال تحديد الأهداف بوضوح ؛
- يسمح باتخاذ القرارات و الإجراءات الصحيحة للحد من الانحرافات .

### المطلب الثاني: وظائف وأنواع مراقبة التسيير

مراقبة التسيير تعتبر كأداة ضرورية داخل المؤسسة و ذلك لشموليتها لجميع الوظائف داخل المؤسسة المتمثلة بالتخطيط و وضع الميزانيات التقديرية و تتخذ من التنظيم سبيلا لبلوغ هدف الرقابة و بالرقابة كأسلوب لضمان تحقيق الخطط المرسومة و المسطرة .

#### الفرع الأول: وظائف مراقبة التسيير

- تحديد الأهداف أي توضيح التوجيهات المعتمدة لتحقيق الأهداف المحددة؛
- إعطاء بناء هيكلي يساعد على تحقيق هذه الأرباح و توزيع العمل بين الأفراد المجموعة من جهة و وضع و تحديد العلاقات الأساسية للعمل من جهة أخرى؛
- العمل على بحث الحيوية في هذا الهيكل و تنشيطه عن طريق تنشيط الأفراد و حثهم على بذل أقصى مجهوداتهم؛
- إذا كانت مراقبة التسيير تسعى إلى هدف أساسي و المتمثل في احترام بعض المعايير و توافقها مع المخطط فإن جميع الجهود المبذولة تكون متآزرة لتحقيق الهدف فإن المراقبة ليست مجرد نشاط الذي تقوم به من خلاله بالمراجعة و التدقيق بهدف تصحيحي و لا مراجعة الأصول بالرجوع إلى ما حدث سابقا و إنما هي وسيلة تساعد المنظمين و المسيرين على اتخاذ الإجراءات و التدابير المناسبة في الوقت المناسب.

#### الفرع الثاني: أنواع مراقبة التسيير

هناك أنواع مختلفة للرقابة حسب الزمن و حسب المسائل ( طرق )

#### 1 - حسب الزمن :

تتطلب وظيفة الرقابة قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ العمليات أو إتمامها أو بعدها.

- الرقابة القبليّة: و تكون من خلال التنبؤ بما سيكون عليه الواقع الفعلي و يمكن أن نسميها كذلك "الرقابة الوقائية".
- الرقابة الحاليّة: و هي رقابة أثناء التنفيذ العمليات و لها تأثير في تجاوز الانحرافات قبل وقوعها.
- الرقابة البعديّة: و تكون في نهاية العمليات أي بعد الإنجاز الفعلي و تسمى بالرقابة العلاجية.

## 2- حسب الوسائل (الطرق) :

- مراقبة الحلقات المغلقة: و هي عبارة عن مخطط للرقابة قائمة على أساس الملاحظة المباشرة في حالة المعايير ثم المقارنة بين هذه الملاحظة بالأهداف.
- الرقابة بالحوافز: هو عبارة عن رقابة قائمة على أساس استعمال المعلومات المتحصل عليها و المستخلصة من نظام المراقب و لكن لا تعطي المعلومات حول حالة المعايير.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> مرابطي نوال ' أهمية المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير ' مذكرة ماجستير ' جامعة الجزائر ' 2005 2006

## المبحث الثاني : الدراسات والأبحاث العلمية السابقة

1\_ دراسة بعنوان : " المحاسبة التحليلية : نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية"

قام بها درحمون هلال في إطار مذكرة دكتوراه غير منشورة بجامعة يوسف بن خده الجزائر 2005 : تدور إشكالية الدراسة حول كيف يمكن لنظام المحاسبة التحليلية أن يكون أداة فعالة للتسيير ووسيلة تسمح للمسير باتخاذ القرار؟ وكيف يجب أن تتأقلم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع تسيير أحسن في ظل التحولات الجارية في الاقتصاد الوطني باستخدام أدوات التسيير؟

الهدف من هذه الدراسة إبراز أهمية توفر المؤسسة على أدوات التسيير واختبار فعاليتها في المدى المتوسط والمدى الطويل في تحسين نوعية المنتج وضمان بقاء المؤسسة , بحيث اعتمد المنهج التاريخي لسرد أصول المحاسبة التحليلية منذ ظهورها إلى أن توصلت إلى أحدث الطرق المكتشفة في هذا المجال، ثم المنهج الوصفي التحليلي للتعرف بمفهوم المحاسبة التحليلية كنظام وأداة تساعد المسيرين على اتخاذ القرار، مع محاولة دراسة واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

كما توصل الباحث من خلال دراسته إلى انه لا يمكن لنظام المحاسبة التحليلية لوحده أن يوفر المعلومات الكافية للمسيرين لاتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل المؤسسة . فكل نظام فرعي له دوره في تحسين التسيير، لكن أهمية نظام المحاسبة التحليلية تكمن في أنه يذهب إلى أعماق التحليل فيما يخص المعطيات التي يحصل عليها من الأنظمة الفرعية الأخرى لذلك ، لا يمكن له أن يستغني عن الآليات الأخرى مثلا المحاسبة العامة، المراقبة الموازنة، المراجعة ...بل أنه يعتبر مكملا لها.

2\_ دراسة بعنوان : " المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج" قام بها طوابية أحمد في إطار مذكرة الماجستير في

العلوم الاقتصادية فرع التخطيط والتنمية جامعة الجزائر 2004 : تدور إشكالية الدراسة حول ما مكانة ودور المحاسبة التحليلية ضمن الأدوات الأخرى المستخدمة لتخطيط ومراقبة الإنتاج على أساس أنها تشكل نظام معلومات متكامل ؟

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

لها للوصول إلى استنتاجات تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة متضمنة الأسئلة الفرعية للإلمام بالموضوع محل الدراسة ، وتم استخدام العرض التحليلي (تحليل مضمون) والأشكال البيانية كأدوات بحث لخدمة غرض هذه الدراسة .

كما توصل الباحث من خلال دراسته إلى:

- I. يشكل نظام المحاسبة التحليلية القاعدة الأساسية للتخطيط والرقابة على الإنتاج بما يوفره من معلومات وتقنيات؛
- II. اعتبار أن المحاسبة التحليلية مصدر معلومات متعدد المدخل من خلال تعدد الطرق، فكل طريقة يمكن أن توفر معلومات بشكل مغاير بقصد التحليل والكشف على مختلف الجوانب التي تؤثر في مسار التكاليف و التوجهات الخاصة بنشاط المؤسسة الإنتاجية، إلا أن هناك طرق يمكن إحلالها محل طرق الأخرى نظرا لدرجة الدقة التي توفرها وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليهما في نفس الغرض فمثلا طريقة التكاليف المتغيرة على أساس الأنشطة تعد أكثر دقة من طريقة الأقسام المتجانسة.
- III. المحاسبة التحليلية كفيلة بالإجابة على الانشغالات المستجدة المتعلقة بدقة المعلومات، والتكاليف الاقتصادية.

3\_ دراسة بعنوان : "أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة دراسة حالة وحدة الأمينات

والإسمنت ببرج بوغويريج " قام بها اليزيد الساحري في إطار مذكرة الماجستير في العلوم التجارية فرع إدارة أعمال جامعة الحاج

لخضر باتنة 2008 :تدور إشكالية الدراسة حول ما مدى قابلية المؤسسة الصناعية الجزائرية لتطبيق نظام ABC ؟

الهدف من هذه الدراسة تسليط الضوء على آلية عمل نظام ABC، معرفة خصائص وشروط تطبيق هذا النظام و محاولة تطبيق نظام ABC في الشركة محل الدراسة، بحيث اعتمد المنهج الوصفي التحليلي الذي قام من خلاله بجمع البيانات المتبعة في حساب سعر التكلفة وبعد ذلك تحليل البيانات ومحاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط .

كما توصل الباحث من خلال دراسته إلى إن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بالمؤسسة محل الدراسة يمكنها من

تحسين مردوديتها وهذا من خلال تتبع استهلاكات الموارد من طرف الأنشطة بأكثر دقة وقد بينت أن تطبيق نظام ABC ساهم في تخفيض سعر التكلفة الإجمالي مقارنة بالنظام التقليدي المطبق ؛

- رغم وجود طريقة لحساب تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة إلا أنه ما يعاب عليه إن الإدارة تستخدم معايير حكمية في توزيع الموارد المستهلكة على كل من مراكز التحليل بمعنى إن لا توجد هناك دقة في تتبع الموارد المستهلكة وعليه يمكن الحكم بعدم وجود دقة كبيرة في حساب سعر التكلفة.

## خلاصة الفصل الأول

تعد المحاسبة التحليلية من أهم الركائز التي يقوم عليها النظام المحاسبي، ومن أهم مصادر المعلومات داخل المؤسسة باعتبارها تمثل أساس معالم اقتصاد السوق، بتقديمها كل المواصفات الكمية والنوعية، والتي على أساسها يتوقف اتخاذ مجموعة من القرارات الهادفة إلى تحقيق المردودية المالية للمؤسسة وتحسين أدائها باستمرار.

ومن جهة أخرى نجد أنها تمثل إحدى أدوات مراقبة التسيير، الذي يسعى إلى مقارنة الانجازات بما تم تسطيره من قبل من خلال مجموعة من الوسائل، معتمدا في ذلك على نظام معلومات، وما يوفره من بيانات استراتيجية لمراقبة مسار المؤسسة.

شكلت الدراسات السابقة نظرة عن موضوع الدراسة، خاصة ما تعلق منها بالمحاسبة التحليلية كأداة رقابة ومن خلال ماتم استعراضه في الفصل الأول، يحاول الفصل الثاني أن يوضح الطريقة المتبعة لحساب التكاليف في مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

**تمهيد:**

منذ أن أصبحت الجزائر سيدة نفسها و المسؤولة الوحيدة عن تسيير شؤونها الاقتصادية، السياسية و الاجتماعية و هي عرضة لتقلبات هيكلية عديدة في مختلف هذه القطاعات عامة، في القطاع الاقتصادي خاصة بما في ذلك الصناعة، بالزراعة وخاصة قطاع المحروقات الذي لعب دورا مميّزا في الاقتصاد الجزائري.

لكن مع كامل ما عرفته من تحولات إلا أنها لم تنحصر على النتائج المرغوب فيها و ذلك راجع للصعوبات و العوائق التي مرت بها خاصة في السنوات العشرية الأخيرة.

فبالرغم من الصعوبات و العراقيل التي يعاني منها الاقتصاد الجزائري، تسعى مؤسساتها جاهدة إلى الرفع من مستواها و ذلك لمحاولة تطويرها و تحقيق الفعالية و الكفاءة المرغوبة، أما عن طريق إعادة الهيكلة بعضها أو تطهير البعض الآخر لغرض تحقيق التوازن على مستوى الاقتصاد الكلي و الجزائري معاً، و لتأخذ المؤسسة الوطنية سوناطراك كحالة تطبيقية لدراستنا هذه .

تتم هذه المؤسسة بإنتاج المحروقات و تسويقها حسب المعايير المعمول بها دولياً و تسعى هذه المؤسسة إلى تحقيق أهدافها و منافسة الشركات الكبرى في ميدان المحروقات.

تملك المؤسسة الوطنية سوناطراك لهذا الغرض عدّة وحدات موزعة عبر التراب الوطني، منها 10 وطنية و الأخرى مع متعاملين أجنبى و هي ذات تنظيم مميز وتتكون كل وحدة من عدّة أقسام و مصالح تخضع بدورها إلى مديريات عامة تابعة إلى مركز المؤسسات نفسه.

تمحورت دراستنا هذه حول المصلحة الخاصة بالمحاسبة التحليلية بحيث سنتعرض إلى تبيان القسم المسؤول عن تحليل التكاليف و مختلف الدوائر المختصة بذلك مع توضيح الطرق المعتمدة لمحاسبة و تحليل تكاليف المؤسسة (التكاليف الحقيقية، التكاليف المعيارية).



**المبحث الأول : الطريقة والأدوات****المطلب الأول: المحاسبة التحليلية بطريقة التكلفة المعيارية**

إن الطريقة المتبعة في مؤسسة سوناطراك ( قسم الإنتاج ) هي الطريقة الأقسام المتجانسة و تقوم المحاسبة على مبدأ التكلفة التاريخية أي أنها تقوم أساسا على تقسيم التكاليف و الأعباء الحقيقية المتعلقة بالدورة المحاسبة المعنية. غير أن عيوبها يكمل بضرورة تقرب مختلف التكاليف المعروفة من اجل إيجاد النتائج و مقارنتها مع الميزانية التقديرية تعد هذه الطريقة ملائمة لمراقبة الميزانية التي توجب السرعة و الدقة في المعلومات حيث تسمح بإنشاء قيد أكثر فعالية بين الميزانية المقدرة و الأهداف المسطرة.

إن التكلفة المعيارية هي تكلفة تقديرية تجري مسبقا لمعرفة المقادير و المبالغ المنفقة على المواد و الوسائل المستعملة في مختلف المراكز و هذا بهدف إنتاج كميات معتبرة من البترول و الغاز الخام و هذا باتخاذ طرق تقنية متطورة.

و يتم استخراج الميزانيات النموذجية شهريا بالنسبة لكل الفواتير المتعلقة بتلك الفترة حيث أن هناك اختلاف من شهر إلى آخر في مسك الحسابات و هذا بسبب ظروف اقتصادية تؤثر على حساب سعر التكلفة.

**مزايا طريقة التكلفة المعيارية:**

- السرعة في مسك الحساب.

- تعديل الفروقات.

**مساوى طريقة التكلفة المعيارية:**

- تتمثل هذه المساوى في الملفات القاعدية.

- و النظام يتأثر في بعض الأحيان بنسبة الفروقات.

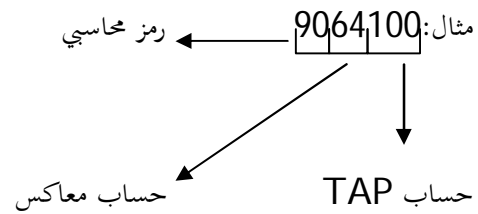
الفرع الأول : الجداول المحاسبية الأساسية في هذه الطريقة:

## (1) المخطط التحليلي (مخطط المحاسبة التحليلية) : Maître Analytique

تعريف: يضم حسابات المستعملة في المحاسبة التحليلية و هو من الوثائق الأكثر أهمية التي تستعمل يوميا و يضم حسابات الصنف 9 للمحاسبة العامة في المخطط الفرنسي.

تترتب الرموز المحاسبة بانتظام من القسم 0 الى 7 مهملة بذلك الرقم 9 الذي يمثل المحاسبة التحليلية في النظام المحاسبي العام PCG هذه الأرقام تصنف كما يلي:

0: الحساب المعاكس



للمذكر يتم معالجة الحسابات المعاكسة و ذلك بإضافة الرقم 0 لمحاسبة العامة:

- حسابات تجمع التكاليف؛
- حسابات حسب مجموعة الأقسام؛
- حساب سعر التكلفة لاستغلال البترول؛
- حساب سعر التكلفة لاستغلال الغاز؛
- حساب سعر التكلفة لاستثمار البترول؛
- حساب سعر التكلفة لاستثمار الغاز؛
- حسابات فروقات التحميل.

## (2) جدول خاص بوسائل النقل le fichier Véhiculés :

تعريفه: هو وثيقة تصف مختلف وسائل النقل ( لمختلف الأصناف ) الموجودة في موقف السيارات لشركة سونا طراك في مديرية قسم الإنتاج و مختلف المناطق الأخرى .

و هذا المستند مقسم إلى 5 خانات تظم كل خانة المعلومات الآتية:

الخانة 1 : تحتوي على 4 أرقام تمثل رقم موقف السيارات مصنفة حسب مختلف وسائل النقل الموجودة .

مثال: اقل >4999: السيارات ذات الوزن الخفيف VLE

>7999: السيارات ذات الوزن الثقيل PLO

>8999: آلات النقل و التفريغ.

الخانة 2 : تحتوي على 4 أرقام مصنفة كما يلي:

سيارة خفيفة:01

سيارة ثقيلة : 10 شاحنات.

وسائل نقل السلع : 20.

وسائل نقل مشتركة : 30.

الخانة 3 : تضم لوحة ترقيم النقل.

الخانة 4 : تتكون من أصفار(000...) وضعت من اجل إحصاءات التي تقوم بها مصلحة موقف السيارات ( يوم العمل، يوم الوصول...).

الخانة 5 : تضم تاريخ العمل أي تاريخ استعمال وسيلة النقل مقسمة إلى 6 خانات تمثل (اليوم، الشهر، السنة).

### (3) جدول الطبايع (tablin) le tableau des nateurs

هو عبارة عن جدول يضم جميع طبايع التكاليف الخاصة بالحاسبة العامة و الحاسبة التحليلية .

### (4) جدول الحسابات المقابلة (La table contre parties

تعريف هو جدول يقوم بتجميع كل الحسابات التحليلية التي تتلقى التكاليف و الفواتير من طرف الحسابات الأخرى كوسيط لمختلف رموز الكتابة .

يضم جميع حسابات التجميع و الأقسام و بعض حسابات سعر التكلفة و مختلف العناصر الإضافية التي تلعب دور الأقسام التي تفوتر (تقدم الفاتورة) بمساعدة وثائق تحليلية أو معيارية (حساب المصفوفات) و هو مقسم عموديا إلى عدة خانات كما يلي:

خانة 1الى3: رمز البطاقة +رمز الكتابة في ثلاثة وضعيات .

خانة 4 الى 12: تعريف الحساب الدائن ( المورد ) في تسع وضعيات.

خانة 13 إلى 15 : تعريف طبيعة التكلفة التحليلية.

خانة 16 : رمز CMS (حسب إنشاء . شطب أو تعديل ) .

### (5) جدول قيم وحدة العمل le tableau des valeurs

يختص هذا الجدول بإعادة الفوترة بالتكلفة المعيارية للأعباء حسابات تجميع الأقسام بعض حسابات العناصر الإضافية المتحصل عليها من المحاسبة العامة و العمليات الداخلية التحليلية لأقسام أخرى أو سعر التكلفة كل حسب طبيعتها و وسيلة فوترتها هي وحدة السير العامة بالنسبة المثوية بعد تعيينها على القاعدة بالتكلفة الحقيقية للنسبة الماضية، تكون هذه النسب ثابتة خلال السنة لا تتحمل أي تغيير بإنشاء النسب المتعلقة بالوقود التي تتعرض لتذبذبات.

### (6) الجدول التحليلي le tableau Analytique

هو وثيقة محاسبية تستعمل أساسا لتوزيع بواسطة النسبة المثوية كل الأعباء المجمعة في حسابات تجميع الأعباء، الأقسام أو حتى مختلف العناصر الإضافية على الحسابات الموافقة أو المناسبة.

### الفرع الثاني: مستندات التسجيل

هي وسائل داخلية تساعد على العمليات التحليلية اليومية، هذه الوثائق هي:

\* رمز الكتابة 61 دليل العمليات المقيمة:

### \* Bordereau des opérations chiffrées

هي وثيقة محاسبة تهتم بفوترة العمليات المرقمة بالدينار ( الخدمات الداخلية ). كما يمكن استعمالها لتعديل القيود المحاسبة للتكلفة المعيارية و ذلك بتوزيع الأعباء ما بين الوحدات في نهاية السنة المالية بالتكلفة الحقيقية ( مصاريف مالية، مصاريف العامة، الخ...) التي قيدت في يومية المحاسبة العامة. تسمح كذلك بمعالجة القيود المحاسبة الخاصة في نهاية السنة المالية و تستعمل كمتتم بقية الرموز الكتابية.

### \* Fiche de travail 62 وثيقة العمل

هي وثيقة محاسبية تسجل ساعات العمل و تهدف إلى فوترة الخدمات المقدمة للمستخدمين، هذه الفوترة تتم في وقت حصولها لإعطاء معلومات كاملة دقيقة حول النظام المعمول به.

\* رمز الكتابة **71: Feuille mensuelle de bord** ( ورقة الشهرية )

تستعمل هذه الوثيقة لفوترة المصالح المعنية باستعمال وسائل النقل الموجودة في موقف السيارات الخاص بالمؤسسة.

\* رمز الكتابة **71: feuille journalière de bord**

تستعمل هذه الوثيقة لفوترة يوميا للمصلحة المعنية باستعمال وسائل النقل تحول مختلف الفواتير إلى قسم المحاسبة التحليلية لتعطي في الأخير الإحصائيات التقنية و المالية.

\* رمز الكتابة **72: fiche de carburant** (مستند تقييد الوقود)

تستعمل هذه الورقة قصد حساب عدد لترات الوقود المستهلكة في الشهر للمراقبة لمعرفة فعالية وسائل النقل و ذلك بمقارنة التكاليف مع النتائج التي يحققها.

\* رمز الكتابة **81: bordereau de passage Aérien BPA**

يستعمل كدليل عبور الجوي لجميع الطائرات المختصة بنقل العمال في اتجاه منطقة الجزائر، توجد طبعة واحدة لجميع المراكز الجغرافية، هذه الطبعة تعتبر كبطاقة طلب أو دعامة للمحاسبة التحليلية فهي تختص مصلحة التخطيط للسير الذاتي من جهة و مصلحة مكتب المسافرين من جهة أخرى.

دليل العبور الجوي يكتب من طرف مصلحة السير الذاتي (التخطيط) للمناطق الموافقة و يكمل من طرف مصلحة مكتب المسافرين.

\* رمز الكتابة **90: Bordereau des opérations diverses**

تستعمل هذه الوثيقة لفوترة مختلف الخدمات و المتمثل في:

- . مسؤول عن الوثائق (السكن، المطعم)
- . الفوترة للعمال و المستخدمين بوحدة اليد العاملة لمختلف أنواع الخدمات و المتمثلة في :
  - . المياه
  - . الكهرباء
  - . النقل الجوي لمراقبة الآبار
  - . الصيانة و الإقامة العائلية

. الموظفين التقنيين للآبار

### \* رمز الكتابة 61/90 Rapport journalier de production

يتمثل دورها أساسا في معرفة مختلف العمليات اليومية التي يقوم بها مختلف المصالح الإنتاج واستغلال الحقول و تحليل التكاليف و حساب سعر التكلفة للاستغلال.

### المطلب الثاني: المحاسبة التحليلية بالتكلفة الحقيقية

#### الفرع الأول: حساب سعر بالتكلفة الحقيقية

طريقة التكلفة الحقيقية هي طريقة أو عملية تسمح بتصحيح المعيار المتوقع بالحقيقية، حيث تسمح بتعديل سعر وحدة القياس المعمول بها خلال السنة و يتم حساب سعر التكلفة الحقيقي كما يلي :

**سعر التكلفة :** مجموعة التكاليف و المصاريف الناتجة عن صناعة أو خدمة، وفي حالة سوناتراك فتتمثل في إنتاج المحروقات .

#### طبيعة تقسيم الحساب التحليلي :

\* تكاليف مباشرة: مصاريف تكاليف مباشرة : مصاريف الموظفين، الرسوم و الضرائب، النقل مصاريف أخرى . و مجموع النهائي لهذه المصاريف لا يقبل أي تصحيح لسعر التكلفة (تكاليف صادرة من المحاسبة العامة).

\* الفوترة الداخلية: تتكون من مجموعة الخدمات المقدمة من طرف الأقسام الثانوية و الخاصة (الصيانة، موقف السيارات، تقديم الطاقة، المواد... الخ)

\* مصاريف موزعة علي نفقات عامة: (المديرية المركزية، المناطق الأخرى، الحقول) بالإضافة إلي مصاريف إدارية (الحقول، أعمال الاستغلال و الغاز).

\* الأرباح: تتمثل الحساب المقابل للفوترة الداخلية .

**ملاحظة :** تبقي قيمة الوحدة العاملة للخدمات و معدلات المصاريف العامة ثابتة في المحاسبة التحليلية بالتكلفة المعيارية خلال السنة المالية

الفرع الثاني: الجداول المحاسبية الأساسية في هذه الطريقة

### 1) جدول المؤشرات: tableau des indices

دورها الأساسي يتمثل في مراقبة:

. إذا كان الحساب يمثل مصلحة مقدمة للخدمات ( استثمار، استغلال الحقول ) ا و سعر التكلفة.

. إذا كان الحساب ينتمي لتكلفة المصاريف الموزعة ( المصاريف العامة).

. إذا كان الحساب يضم المصاريف العامة الموزعة نسبيا.

ملاحظة:

جدول المؤشرات يمكنه حمل الحسابات التحليلية الموجودة في Maitrana

. تقديم:

$P=0$  الحساب الذي لا يدخل في حساب المصفوفة ( إعداد بطاقة TF ).

$P=1$  حساب المصفوفة ( حساب التعريف الحقيقية LVO ).

$P=4$  حساب التي تدخل في المصفوفة ( سعر التكلفة ) و هي الحسابات التي تخضع لتوزيع المصاريف العامة .

مثال: تحويل قسم الصيانة إلى أقسام أخرى.

### 2) جدول القيم: Tabval et Tablin

\*Tablin: تسمح بمعرفة جميع أصناف طبيعة المصاريف و تحتوي على 5 خانات مقسمة إلى: حسابات المحاسبة العامة

(حساب 6،7،8،9) و حسابات المحاسبة التحليلية.

\*Tabval: يستعمل هذا الملف من بداية السنة قصد إعطاء النسب ثابتة نموذجية خلال السنة و هذه الوثيقة تستعمل آليا.

تطبق المحاسبت التحليلية بشكل دقيق حيث يتم إعادة تقييم الحسابات التي تم تقديرها و ذلك بعد مقارنتها بالقيم المحققة فعلا

فتقوم هذه العملية مرة واحدة خلال السنة المالية.

حساب سعر التكلفة النهائي يكون على الشكل التالي :

أ. تكلفة الحقل: تكلفة الإنتاج + تكلفة الإهلاكات .

ب. سعر التكلفة النهائي: تكلفة الحقل + تكلفة النقل + مصاريف بين المديرية + مصاريف الأخرى.

عرض دفاتر المحاسبة التحليلية المستخرجة آليا (بواسطة الإعلام الآلي):

### \* دفتر الأستاذ: Grand Livre Analytique

ينقسم عموديا إلى 15 عمود، تكون على الشكل التالي:

العمود 1: رمز المنطقة.

العمود 2: يتضمن رقم الحساب التحليلي.

العمود 3: يصنف بها الحسابات المعتبرة و الغير معتبرة.

العمود 4: رمز الكتابة للمحاسبة التحليلية أو العامة.

العمود 5: التاريخ، الشهر، سنة التسجيل.

### \* ميزان المراجعة: Balance Analytique

يحتوي على جميع حسابات المحاسبة التحليلية التي تضم 6 الخانات مرتبة تسلسليا حسب رمز المنطقة ، و نظم 7 أعمدة هي:

العمود 1: رمز المنطقة؛

العمود 2: الحساب التحليلي؛

العمود 3: البيان؛

العمود 4: رأس مال الدائن؛

العمود 5: رأس مال المدين؛

العمود 6: رصيد الدائن؛

العمود 7: رصيد المدين.

3) جدول سعر التكلفة :

هو جدول محاسبي يتم شهريا من طرف قسم المحاسبة التحليلية و هو يحتوي على كل حسابات التكلفة المتعلقة باستغلال و

استثمار الغازات و الزيوت و يحتوي هذا الجدول على 12 عمود تكون كما يلي:

العمود 1: رمز المنطقة.

العمود 2: العمود المحاسبي.



العمود 3: الرمز N.1 و يمثل الحسابات المعتبرة و غير المعتبرة.

العمود 4: طبيعة النفقة ( تحليلية، عامة).

العمود 5: رمز النفقة ( 1 الى 3).

العمود 6: بيان التكاليف.

العمود 7: مجموع النفقات في نهاية الشهر.

العمود 8: مجموع النفقات التي تمثل مختلف العمليات النشاط في نهاية الشهر.

العمود 9: عدد وحدات العمل.

العمود 10: قيمة وحدات العمل .

العمود 11: بيان الحسابات التحليلية.

العمود 12: رمز المنطقة.

\*تحليل الأجرور في قسم الإنتاج:

تحلل المحاسبة التحليلية الأجرور المحضرة من طرف CTI (centre traitement informatique).

مركز معالجة الأجرور في جدول محاسبي يسمى IPCP واجهة الأجرور لقسم الإنتاج.

و تتم معالجة الأجرور الخاصة لشركة سوناتراك بعد القيام بمقارنة بين الملفات المقدمة من طرف مديرية المواد البشرية DRHO و

الجدول IPCP المقدمة من طرف مركز التحليل الإعلام الآلي.

هذه المقاربة الهدف منها الوصول إلى نفس النتائج أي الفرق يكون مساويا للصفر.

\*تحليل المخزونات :

تحليل الرقابة للمخزونات له وجه تشابه مع الأجرور، إذ تقوم المحاسبة التحليلية بالمقارنة الجداول الثلاثية مقدمة من طرف مديرية

تموين و نقل ( DAT ) ، هذه المديرية تقوم بتسيير المخزونات على الشكل التالي:

. مدخلات . مخرجات . تحويلات .

تتم معالجة المخزونات عند إقفالها في جدولين أساسيين هما :

\*الإقفال الأول: **Tube** : يتم به تقديم كل العمليات المتعلقة بتحويلات الآلات أو قطاع الغيار ، أدوات...، المتعلقة مباشرة بالإنتاج.

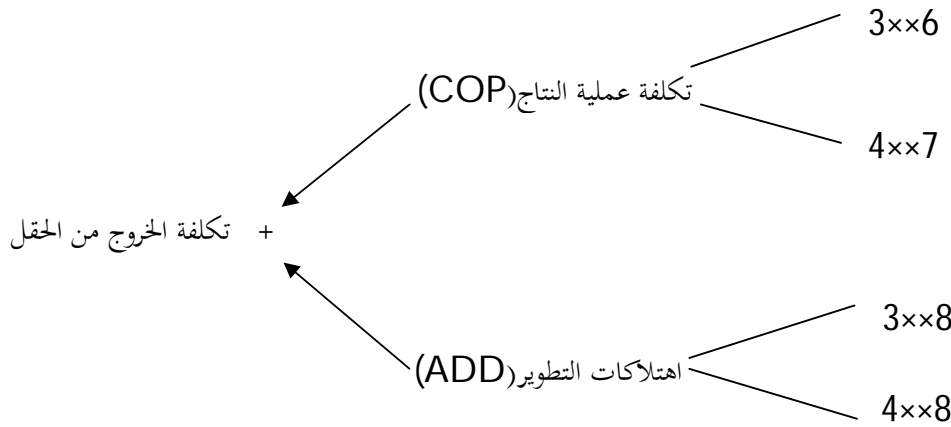
الإقفال الثاني: **Hors Tube** : ويتم به تقديم كل العمليات المتعلقة بالمواد و اللوازم الاستهلاكية (لوازم المكتب) لا تتعلق بالإنتاج مباشرة.

دراسة حالة حساب سعر التكلفة النهائي:

سعر التكلفة النهائي = تكلفة عملية الإنتاج+اهتلاكات التطوير+تكاليف ما بين المديریات+تكاليف مختلفة.

تكلفة عملية الإنتاج+اهتلاكات التطوير=تكلفة الخروج من الحقل.

الشكل رقم (1.2) : سعر التكلفة النهائية



التكاليف المختلفة تتمثل في:

1. تكاليف الحفر.
2. مصاريف إيرادات مالية.
3. اهتلاكات الحفر.
4. ضريبة الإنتاج. (ح/6211)
5. مصاريف النقل.
6. تكاليف البيع.
7. المصاريف العامة.
8. المصاريف العامة للحفر.

المطلب الثالث : الأدوات المستخدمة في الجمع

استعنا في عملية جمع المعلومات على الأدوات التالية :

1. **المقابلة :** تعتبر الأداة الأساسية في توجيه عملية البحث وهي عبارة عن جلسات مباشرة مع مسؤولي وموظفي قسم المالية .

2. **الاطلاع الأرشيفي :** قمنا بالاطلاع على مايلي :

- التقارير الشهرية والسنوية لقسم المالية سواء الورقية أو الالكترونية المخزنة في برامج تسيير المالية GFAO ( gestion de la

finance assistée par ordinateur ) : نظام لإدارة وظيفة المالية خاصة العمليات المحاسبية

- الكتب والبحوث وتقارير التريص التي أجريت في المؤسسة

المبحث الثاني : النتائج والمناقشةالمطلب الأول : نتائج الدراسة

قمنا بحساب سعر تكلفة حقل بترولي ( حقل يحتوي على بترول فقط ) فتوصلنا إلى النتائج التالية:

الجدول 1-1 : تكلفة عملية الإنتاج بسعر التكلفة المعيارية

القيمة : دج

الأرصدة		المبالغ		رمز المنطقة	البيان	حساب التحليلي
دائن	مدين	دائن	مدين			
	20.000.000.000.00	4.000.000.000.00	240.000.000.00	A	سعر تكلفة الأشغال (الدراسات).	311600
	49.000.000.000.00	9.000.000.000.00	58.000.000.000.00	A	سعر تكلفة الأشغال (معالجة)	311601
	54.204.500.000.00	34.000.000.000.00	88.204.500.000.00	A	سعر تكلفة قياسات و تجارب	311602
	100.950.000.000.00	10.000.000.000.00	110.950.000.000.00	A	سعر تكلفة صيانة الأكيار و محطات التجمع	311603
	200.000.000.000.00	30.000.000.000.00	230.000.000.000.00	A	سعر تكلفة عمليات خاصة	311604
	500.000.000.000.00	10.000.000.000.00	510.000.000.000.00	A	سعر تكلفة إعادة تطوير الأكيار	311605
	100.000.000.000.00	40.000.000.000.00	140.000.000.000.00	A	سعر تكلفة الضغط .	311606
	4.000.000.000.00	900.000.000.00	4.900.000.000.00	A	سعر تكلفة تحقيق الغاز	311607
	39.000.000.000.00	8.000.000.000.00	47.000.000.000.00	A	سعر تكلفة محافظة ضغط المياه	311608
	74.000.000.000.00	4.000.000.000.00	78.000.000.000.00	A	سعر تكلفة المياه الصناعية	311611
	3.400.000.000.00	300.000.000.00	3.700.000.000.00	A	سعر تكلفة الغاز المستورد من قاسي طويل	311640
				A		
	1.100.454.500.000.00	548.200.000.000.00	1.294.754.500.000.00		تكلفة عملية الإنتاج	

الجدول 1-2 : تكلفة اهتلاكات التطوير

الارصدة	المبالغ		رمز المنطقة	البيان	الحساب التحليلي	
	مدن	دائن				
	3.000.000.000	30.000.000.000	33.000.000.000	A	سعر تكلفة اهتلاك المنتجة	311220
	35.000.000.000	5.000.000.000	40.000.000.000	A	سعر تكلفة اهتلاك الآبار الغير منتجة و المغلقة	311821
	10.000.000.000	1.000.000.000	11.000.000.000	A	سعر تكلفة آبار التحقيق	311822
	150.000.000.000	50.000.000.000	200.000.000.000	A	سعر تكلفة اهتلاك وسائل الإنتاج و محطات للتوزيع	311830
	17.000.000.000	7.000.000.000	24.000.000.000	A	سعر تكلفة وسائل التحقين	311831
	502.000.000.000	3.000.000.000	308.000.000.000		تكلفة اهتلاكات التطوير	

الجدول 1-3 : تكلفة الخروج من الحقل :

المبالغ	البيان
1.100.454.500.000	تكلفة عملية الانتاج +
502.000.000.000	تكلفة اهتلاكات التطوير
1.602.454.500.000	تكلفة الخروج من الحقل

الجدول 1-4 : تكلفة المصاريف الإضافية:

الأرصدة		المبالغ		رمز المنطقة	البيان	حساب التحليلي
دائن	مدين	دائن	مدين			
	12.000.000.000.00	2.000.000.000.00	14.000.000.000.00	A	مصاريف و منتجات مالية قسم الحفر	311908
	70.000.000.000.00	50.000.000.000.00	120.000.000.000.00	A	مصاريف و منتجات مالية	311909
	72.000.000.000.00	2.000.000.000.00	74.000.000.000.00	A	اهتلاكات الحفر التوسيعي و التجارب	311910
	2.500.000.000.000.00	500.000.000.000.00	3.000.000.000.000.00	A	ضريبة على البترول الخام	311921
	84.000.000.000.00	4.000.000.000.00	88.000.000.000.00	A	ضريبة الغاز	311922
	120.000.000.000.00	20.000.000.000.00	140.000.000.000.00	A	ضريبة على الغاز و البترول المميع	311924
	250.000.000.000.00	50.000.000.000.00	300.000.000.000.00	A	مصاريف نقل البترول	311931
	45.000.000.000.00	5.000.000.000.00	50.000.000.000.00	A	مصاريف نقل البترول و الغاز المميع	311934
	240.000.000.000.00	40.000.000.000.00	280.000.000.000.00	A	مصاريف تجارة البترول	311951
	7.000.000.000.00	5.000.000.000.00	12.000.000.000.00	A	مصاريف تجارية للمنتجات الأخرى	311953
	26.000.000.000.00	6.000.000.000.00	32.000.000.000.00	A	مصاريف تجارية للغاز و البترول المميع	311954
	36.000.000.000.00	4.000.000.000.00	40.000.000.000.00		مصاريف عامة المديرية العامة	311981
	3.462.000.000.000.00	693.000.000.000.00	414.000.000.000.00		تكلفة المصاريف الإضافية	

سعر التكلفة = تكلفة الخروج من الحقل + تكلفة المصاريف المختلفة .

سعر التكلفة النهائي = 3.462.000.000.000.00 + 1.602.454.500.000.00 = 5.064.454.500.000.00

## الجدول 2-1: تكلفة عملية الإنتاج بسعر التكلفة الحقيقية :

الأرصدة		المبالغ		رمز المنطقة	البيان	الحساب التحليلي
دائن	مدين	دائن	مدين			
	21.000.000.000.00	5.000.000.000.00	26.000.000.000.00	A	سعر تكلفة الاستغلال (الدراسات)	311600
	50.000.000.000.00	10.000.000.000.00	60.000.000.000.00	A	سعر تكلفة الاستغلال (معالجة)	311601
	55.204.500.000.00	35.000.000.000.00	90.204.500.000.00	A	سعر تكلفة قياسات و تجارب	311602
	110.950.000.000.00	11.000.000.000.00	130.950.000.000.00	A	سعر تكلفة صيانة الآبار محطات التجميع	311603
	210.000.000.000.00	40.000.000.000.00	250.000.000.000.00	A	سعر تكلفة عمليات خاصة	311604
	510.000.000.000.00	11.000.000.000.00	530.000.000.000.00	A	سعر تكلفة إعادة تطوير الآبار	311605
	110.000.000.000.00	50.000.000.000.00	160.000.000.000.00	A	سعر تكلفة الضغط	311606
	50.000.000.000.00	1.000.000.000.00	51.000.000.000.00	A	سعر تكلفة تحقيق الغاز	311607
	40.000.000.000.00	9.000.000.000.00	49.000.000.000.00	A	سعر تكلفة محافظة ضغط المياه	311608
	75.000.000.000.00	5.000.000.000.00	80.000.000.000.00	A	سعر تكلفة ضربية على المياه الصناعية	311611
	3.500.000.000.00	400.000.000.00	39.000.000.000.0	A	سعر تكلفة الغاز المستورد من قاسي الطويل	311640
	1.150.654.500.000.00	494.400.000.000.00	1.665.054.500.000.00		تكلفة عملية الإنتاج	

## الجدول 2-2 : تكلفة اهتلاكات التطوير

الأرصدة		المبالغ		رمز المنطقة	البيان	الحساب التحليلي
دائن	مدين	دائن	مدين			
	310.000.000.000.00	40.000.000.000.00	350.000.000.000.00	A	سعر تكلفة اهتلاك المنتج.	311220
	36.000.000.000.00	6.000.000.000.00	42.000.000.000.00	A	سعر تكلفة اهتلاك الآبار الغير منتجة و المغلقة.	311821
	11.000.000.000.00	2.000.000.000.00	13.000.000.000.00	A	سعر تكلفة آبار التحقيق	311822
	16.000.000.000.00	60.000.000.000.00	220.000.000.000.00	A	سعر تكلفة اهتلاك وسائل الإنتاج و محطات التوزيع	311830
	18.000.000.000.00	80.000.000.000.00	260.000.000.000.00		سعر تكلفة وسائل التحقين	311831
	391.000.000.000.00	188.000.000.000.00	579.000.000.000.00		تكلفة اهتلاكات التطوير	

## الجدول 3-2 : تكلفة الخروج من الحقل :

المبالغ	البيان
1.150.654.500.000.00	تكلفة عملية الإنتاج +
391.000.000.000.00	تكلفة اهتلاكات التطوير
1.541.654.500.000.00	تكلفة الخروج من الحقل



الجدول 2-4: تكلفة المصاريف الإضافية

الأرصدة		المبالغ		رمز المنطقة	البيان	الحساب التحليلي
دائن	مدين	دائن	مدين			
	13.000.000.000.00	3.000.000.000.00	16.000.000.000.00	A	مصاريف ومنتجات مالية قسم الحفر	311908
	80.000.000.000.00	60.000.000.000.00	140.000.000.000.00	A	مصاريف ومنتجات مالية	311909
	73.000.000.000.00	3.000.000.000.00	76.000.000.000/00	A	اهتلاكات الحفر التوسيعي و التجارب	311910
	2.600.000.000.000.00	600.000.000.000.00	3.200.000.000.000.00	A	ضريبة على البترول الخام	311921
	85.000.000.000.00	5.000.000.000.00	90.000.000.000.00	A	ضريبة الغاز	311922
	130.000.000.000.00	30.000.000.000.00	160.000.000.000.00	A	ضريبة على الغاز و البترول المميع	311924
	260.000.000.000.00	60.000.000.000.00	320.000.000.000.00	A	مصاريف نقل البترول و الغاز المميع	311931
	46.000.000.000.00	6.000.000.000.00	52.000.000.000.00	A	مصاريف تجارة البترول	311934
	250.000.000.000.00	50.000.000.000.00	300.000.000.000.00	A	مصاريف تجارية للمنتجات الأخرى	311951
	8.000.000.000.00	6.000.000.000.00	14.000.000.000.00	A	مصاريف تجارية للغاز و البترول المميع	311953
	27.000.000.000.00	7.000.000.000.00	34.000.000.000.00	A	مصاريف عامة المديرية العامة	311954
	27.000.000.000.00	5.000.000.000.00	60.000.000.000.00			
	3.619.000.000.000.00	813.000.000.000.00	4.432.000.000.000.00		تكلفة المصاريف الإضافية	

سعر التكلفة النهائي = تكلفة الخروج من الحقل + تكلفة المصاريف المختلفة.

$$5.160.654.500.000.00 = 3.619.000.000.000.00 + 1.541.654.500.000.00 = \text{سعر التكلفة النهائي}$$

## المطلب الثاني : مناقشة نتائج الدراسة

نحاول في هذا المطلب مناقشة بعض النتائج التي توصلنا إليها

## أولا : تفسير وتحليل النتائج

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

## الانحرافات على المواد الأولية:

## 1. الانحرافات على الكمية: إن الاستهلاك المفرط في المواد قد يتأتى من الإهمال من جانب في عملية المناولة

والاستخدام، مما يترتب عليه وجود عوادم وتوالف في المواد الأولية، وجود كميات هائلة من البقايا والنفايات، تكوين غير كافي للعمال، صيانة غير كافية للآلات، عدم إرجاع المواد غير المستخدمة إلى المخازن أو عدم جردها في قسم الإنتاج.

## 2. الانحرافات في السعر: هناك أسباب خارجية لا تخضع لرقابة المؤسسة مثل تقلبات الأسعار، وأسباب داخلية راجعة

إلى الشراء من أسواق بعيدة، مما يؤدي إلى زيادة تكاليف النقل، عدم تأهيل الإطارات المكلفة بالتفاوض مع الموردين.

## الانحرافات على اليد العاملة المباشرة:

## 1. الانحراف على الوقت: من الأسباب التي تؤدي إلى ظهور انحرافات غير ملائمة في الوقت نجد التأهيل غير كافي

للعامل، عدم التخصيص الجيد حسب مراكز العمال، تأطير غير مؤهل أو غير كافي، تنظيم سيئ للعمال، المماثلة الإرادية للعمال، إما لعدم إشراكهم في وضع المعايير أو أن المعايير ضعيفة مقارنة بما يمكن إن ينجزه العمال أو عدم تحفيزهم بالعلاوات.

## 2. الانحراف في المعدل الساعي: عادة ما يظهر هذا النوع من الانحرافات، نتيجة التعديل القانوني أو التعاقدية للأجور

أو الأعباء الاجتماعية، اللجوء إلى الساعات الإضافية والتي تؤثر على المعدل الحقيقي الوسطي أو اللجوء إلى عمال ذوي كفاءة عالية، مما يكلف أجور أكثر حسب نوع العمل المراد إنجازه.

ثانيا : ربط النتائج بالفرضيات

1. فيما يخص الفرضية الأولى فهي تقضي بأن ظهور المحاسبة التحليلية كان وليد حاجة لم يكن في أماكن المحاسبة العامة تلبيتها حيث كان الهدف الأول منها، متابعة حركة النقدية الناتجة عن المعاملات المالية من خلال تسجيلها، تبويبها واستغلال بياناتها في توضيح الحالة المالية لذمة المؤسسة، وليس حساب التكاليف وإبراز مساهمة كل منتج .
2. أما الفرضية الثانية فهي تعتبر أن مراقبة التسيير تقوم على مجموعة من الركائز والتي تمثل المحاسبة التحليلية أهمها. وهذا صحيح لأنها تعد مصدر توفير المعلومات اللازمة لكل ما يخص أسعار تكلفة المنتجات وهذا سيساعد المسير على مقارنة النتائج وتحليلها واكتشاف الثغرات الموجودة ومعالجتها باتخاذ القرارات الملائمة.
3. الفرضية الأخيرة، فتنص بان التحديات المعاصرة، تفرض على المؤسسة الجزائرية ضرورة وجود نظام محاسبة تحليلية يسمع بمعرفة التكاليف والعمل على ترشيدها وجعل أسعار منتجاتها أكثر تنافسية، سواء من ناحية السعر أو الجودة. كما يتحتم عليها تبني مراقبة مستمرة لأدائها، حتى تصل إلى العمل بالمعايير العالمية وبالتالي مسايرة الدول المتقدمة والرائدة في هذا المجال.

## خلاصة الفصل الثاني

إن إدخال نظام المحاسبة التحليلية داخل المؤسسات ليس بالأمر الهين لكنه يتطلب عوامل و مؤهلات تساعد علي استمراريتها في النشاط فإدراكنا لمفهوم نظام المحاسبة التحليلية و أهدافها يزيل كثير من الغموض و التردد في التوجه نحو نظام أفضل و يدفع بنا إلي السعي وراء مفاهيم أخرى و تجارب كمفاهيم التكلفة و أنواعها و أهم الطرق حسابيا أو الكيفية تطبيق إحدى هذه الطرق داخل مؤسسة اقتصادية بحجم راق كمؤسسة سوناطراك و لخصنا خلال فترة تربصنا في مؤسسة سوناطراك قسم الإنتاج التي تعتبر الأولى في تطبيق المحاسبة التحليلية في الجزائر. بما سمح لها بتحديد سعر التكلفة عن طريق متابعتها لطريقة الأقسام المتجانسة، ومراقبة التسيير من خلال تقسيم الوظائف ومراكز التحليل .

وقد اتخذت سوناطراك نظاما محكما وذلك باستعمال مجموعة من الوثائق المحاسبة والرموز التي تستعين بها للحصول على نتائج أكثر دقة وهذا باستعمالها الطريقة المعيارية في حساب سعر التكلفة من أجل اكتساب الوقت والحصول على نتائج تقديرية ، ثم استعمالها لطريقة التكلفة الحقيقية والمقارنة بينهما

خاتمة

## خاتمة:

إن النمو الاقتصادي الحديث لا يتحقق إلا بامتلاك المعارف والتقنيات الحديثة والتي يجب إن تستغلها المؤسسات لازدهارها. ولعل المحاسبة التحليلية من أهمها كونها من أنجع سبل التحكم في التكاليف وتحقيق الرشادة الاقتصادية. وان غياب هذه الأداة التسييرية كان ومزال من أهم أسباب المشاكل التي تتخبط منها مؤسساتنا من عجز ولا كفأه، مردها إلى غياب مراقبة تعمل على تقويم الأداء، ترجمة الانحرافات وكشف أسبابها ومن تم تحديد المسؤوليات والقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة.

إن إدخال نظام المحاسبة التحليلية داخل المؤسسات ليس بالأمر الهين لكنه يتطلب عوامل و مؤهلات تساعد علي استمراريتها في النشاط فإدراكنا لمفهوم نظام المحاسبة التحليلية وأهدافها يزيل كثير من الغموض والتردد في التوجه نحو نظام أفضل ويدفع با إلي السعي وراء مفاهيم أخرى وتجارب كمفاهيم التكلفة وأنواعها وأهم الطرق حسابها أو الكيفية تطبيق إحدى هذه الطرق داخل مؤسسة اقتصادية بحجم راق كمؤسسة "سوناطراك" ولحظنا خلال فترة تربصنا في مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي التي تعتبر الأولى في تطبيق المحاسبة التحليلية في الجزائر. بما سمح لها بتحديد سعر التكلفة عن طريق متابعتها لطريقة الأقسام المتجانسة، ومراقبة التسيير من خلال تقسيم الوظائف ومراكز التحليل.

ولقد كان الهدف من بحثنا هذا، محاولة منا للإلمام بكل جوانب المتعلقة بهذه الأداة وإبراز دورها وأهميتها باعتبارها نظاما للمعلومات في مراقبة التسيير، وهذا من خلال كل الطرق التي تتميز بها، ذلك أنها تمثل أحد الدعائم التي يعتمد عليها هذا نظام، عن طريق مخرجاتها التي تستعمل كمدخلات له للتقويم، القياس، التحليل وكذا التصحيح .

وقد اتخذت سوناطراك نظاما محكما وذلك باستعمال مجموعة من الوثائق المحاسبة والرموز التي تستعين بها للحصول على نتائج أكثر دقة وهذا باستعمالها الطريقة المعيارية في حساب سعر التكلفة من أجل اكتساب الوقت والحصول على نتائج تقديرية، ثم استعمالها لطريقة التكلفة الحقيقية والمقارنة بينهما .

من خلال معالجتنا لهذا الموضوع تمكنا من الإطلاع عن كتب لإمكانيات التي يوفر بها نظام المحاسبة التحليلية في تحديد مر دودية مختلف الأقسام المعالجة و هذا بالاعتماد علي طرق معالجة حديثة تقوم علي أسس علمية مبنية في أغلبها علي مبدأ الفصل بين الأعباء المباشرة و غير المباشرة و حساب مختلف التكاليف بالرغم من الانتقادات و النقائص التي واجهتها مختلف هذه الطرق .

## أولاً: نتائج الدراسة

- 1- وجدت المحاسبة التحليلية لتتجهم بكل ما يتعلق بنشوء التكلفة، بدءاً بحسابها ومروراً بتحليلها ودراسة تغيراتها بإجراءات تخدم مصالح وأهداف المؤسسة مستقبلاً، لتكون أكبر ربحية وتنافسية.
- 2- كل هذه الأدوار التي تؤديها، أهلتها لتكون من أهم أدوات مراقبة التسيير، ذلك أنها تمثل نظام للمعلومات. إذ أنه حتى يقوم نظام مراقبة التسيير بدوره على أكمل وجه، فهو يعتمد على مخرجات نظام المحاسبة التحليلية، لتكون مدخلات له، للتعقيم وتصحيح أداء المؤسسة ومقارنة النتائج بالأهداف.
- 3- ذلك أن مراقبة التسيير باعتبارها مساراً، فهي تنصب في التأكيد بأن أداء المؤسسة يمتاز بالفعالية، الكفاءة والملائمة في تحقيقها لأهدافها الأساسية.
- 4- إن أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال كل الطرق الموضوعية والمتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها، وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذي القرار. كما تتجلى أهميتها في كونها أداة ذات صلة وثيقة بمختلف الوظائف الأخرى للمؤسسة، من خلال استقبالها للبيانات وإمدادها بالمعلومات التي يحتاجها المحيط الداخلي للمؤسسة بكل مستوياته، مما يسهل اتخاذ القرار وممارسة المراقبة باستمرار.

## ثانياً: توصيات الدراسة وآفاقها

1. العمل على مواكبة المستجدات، وذلك بتبني المحاسبة التحليلية كأداة لتقويم الأداء ومراقبة التسيير، وذلك بتوعية الأفراد وتحسينهم بأهميتها من خلال تكوينهم ورسكلتهم في هذا المجال، حتى يكون التطبيق في الميدان صحيح.
2. تفعيل دور الأفراد من خلال تحفيزهم ليس مادياً فحسب بل معنوياً على وجه الخصوص، هذا التحفيز يكون من خلال فرص الإدلاء بأرائهم وإشراكهم في اتخاذ القرار وتحسينهم بمدى أهمية أداءهم على مستقبل المؤسسة وتطويرها.
3. إن فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة، تتوقف على فعالية أدواتها والتي تعتبر المحاسبة التحليلية أهمها، لذا يجب أن تكون المعلومات التي تنتجها دقيقة، سريعة، ملائمة وفي الوقت المناسب.
4. منح أولوية التسيير لأهل الاختصاص والاهتمام بالإطارات الجدد، وفتح المجال أمامهم لتحسين معارفهم وتطويرها، وذلك ضمن إعطاء نفس جديد لمؤسساتنا.

5. ضرورة توعية أفراد المؤسسة، بضرورة المحاسبة التحليلية كأداة وتشجيعهم على التعاون وتنسيق الجهود واحترام كل التعليمات التي تملئها الإدارة من خلال دوائر توعية وتكوين، تحسينا لرصيدهم العلمي في هذا المجال وتجسيده في الميدان.

6. يجب على المؤسسة التوجه للطرق الحديثة لحساب التكاليف، والتي تسمح بإنتاج المعلومة بصفة سريعة، لتكون في خدمة المسير ومتخذي القرار في الوقت المناسب لحاجاتهم إليها



# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### باللغة العربية:

أ-الكتب:

1. بويعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية ، دار المطبوعات الجامعية ، الجزائر 1998
2. صالح الرزق ،عطا الله خليل بن وارد، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهدان للنشر والتوزيع، عمان الأردن ، 1997.

### ب- الرسائل الجامعية

3. مرابطي نوال، أهمية المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2005 2006
4. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية :نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة دكتوراه غير منشورة، بجامعة يوسف بن خده الجزائر، 2005
5. طوايبيبة أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج مذكرة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004
6. اليزيد الساحري، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة دراسة حالة وحدة التأمينات والإسمنت بـرج بوعريـيج، مذكرة الماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008
7. محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2006
8. مداني بلغيت، فعالية نظام المحاسبة التحليلية في التسيير واتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 1998
9. سعاد عقون، محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية' 2001.2002

### باللغة الأجنبية

1. Abdallah boughabra, Comptabilité Analytique d'exploitation, BERTI édition, 1998.
2. A.khmakhem, J.L Ardoin, introduction aucontrôle de gestion, BORDAS, 1971

## فهرس

I	الإهداء
II	الشكر
III	ملخص
IV	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
أ-ج	مقدمة
<b>الفصل الأول: الدراسة النظرية للمحاسبة التحليلية في المؤسسة</b>	
2	تمهيد
2	المبحث الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية
2	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة التحليلية
2	الفرع الأول: نظرة حول نشأة المحاسبة التحليلية
3	الفرع الثاني: تعريف المحاسبة التحليلية
4	المطلب الثاني: أهمية و أهداف المحاسبة التحليلية
4	الفرع الأول: أهمية المحاسبة التحليلية
5	الفرع الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية
6	المبحث الثاني: أساسيات مراقبة التسيير
6	المطلب الأول: ماهية مراقبة التسيير
6	الفرع الأول: تعريف مراقبة التسيير
7	الفرع الثاني: أهداف مراقبة التسيير
7	المطلب الثاني: وظائف وأنواع مراقبة التسيير
7	الفرع الأول: وظائف مراقبة التسيير
8	الفرع الثاني: أنواع مراقبة التسيير
9	المبحث الثاني : الدراسات والأبحاث العلمية السابقة
11	خلاصة الفصل الأول
<b>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية</b>	
13	تمهيد:

14	المبحث الأول : الطريقة والأدوات
14	المطلب الأول: المحاسبة التحليلية بطريقة التكلفة المعيارية
15	الفرع الأول : الجداول المحاسبة الأساسية في هذه الطريقة
17	الفرع الثاني: مستندات التسجيل
19	المطلب الثاني: المحاسبة التحليلية بالتكلفة الحقيقية
19	الفرع الأول: حساب سعر بالتكلفة الحقيقية
20	الفرع الثاني: الجداول المحاسبة الأساسية في هذه الطريقة
24	المطلب الثالث : الأدوات المستخدمة في الجمع
24	المبحث الثاني : النتائج والمناقشة
24	المطلب الأول : نتائج الدراسة
31	المطلب الثاني : مناقشة نتائج الدراسة
33	خلاصة الفصل الثاني
35	خاتمة
	قائمة المراجع