



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور مولاي الطاهر

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، تسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

المحاسبة التحليلية كأداة لتسيير الإنتاج (دراسة حالة مؤسسة نفظال GPL بولاية سعيدة)

تحت إشراف الأستاذة :

حرمل سليمة

من إعداد الطالب:

مهدي لحسن

نوقشت وأنجزت علنا بتاريخ: 23/09/2020

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذة(ة): حريق خديجة رئيسا

الأستاذة(ة): حرمل سليمة مشرفا

الأستاذة(ة): قدوري هدى سلطان مناقشا

السنة الجامعية: 2019-2020

شكر وتقدير

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم :

(من لم يشكر الناس لم يشكر الله ومن أسدى إليكم معروفا فكافئوه فان لم تستطيعوا فادعوا له)

نشكر الله عز و جل

على منحنا نعمة العقل والصحة وأمدنا بالقدرة على انجاز هذا العمل المتواضع .

الإهداء

اهدي هذا العمل وثمره جهدي إلى كل المعلمين و الأساتذة و الدكاترة الذين تعلمت على أيديهم خلال رحلة حياتي

سواء كان ذلك معهم مباشرة أو عن طريق علومهم و ثرواتهم العلمية.

من كانت سندا لي وشاركتني لإعداد هذا العمل المتواضع وحفزتني على مواصلة دراستي الجامعية

وثقتها بي زادنتي ثقة في نفسي أختي العزيزة مهدي كريمة حفظها الله لي وجعلها خير بنات حواء.

وإلى من رباني على الاجتهاد وتربية الحسنة و ثقة بالنفس...الوالدين الكريمين

أطال الله في عمرهما و إلى أُمي نصيرة التي تعبت حقا من اجلنا و هي السبب الرئيسي لوصولي إلى هذه المرحلة من الحياة و تحقيق هذا الهدف.

إلى اعز صديقة وأروع أخت صدقتها في حياتي وهي أيضا سند في حياتي

أختي مليكه كل شكر و تقدير لكي و الله يوفقك أيضا في حياتك.

إلى كل من ساهم في بناء هذا العمل وساعدني في انجاز هذا العمل و لم تبخلني بنصائحها القيمة الأستاذة حرملة سليمة.

وإلى كل من سعى لتقديم الدعم المعنوي أو المادي لإتمام عملي هذا لكي يكون نورا بإذن الله سبحانه و تعالى في الطريق إلى النجاح.

- مهدي لحسن

الملخص :

تهدف هذه الدراسة التي تمت في مؤسسة (نפטال GPL سعيدة) عن طريق استخدام لمنهج دراسة الحالة إلى جانب المقابلة، لتوضيح دور المحاسبة التحليلية في تسيير الإنتاج ومدى مساهمتها في ذلك. وقد خلصت النتائج بان المحاسبة التحليلية تعتبر حلقة وصل التي تساعد في التسيير واتخاذ القرارات والرقابة وذلك لما توفره من معلومات ضرورية. وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة من أدوات الإدارة الحديثة التي تساهم في تحسين أداء المؤسسة والتحكم في تسييرها الداخلي والتأقلم مع محيطها الخارجي.

حيث تعتمد مؤسسة (نפטال GPL سعيدة) على المحاسبة التحليلية وبضبط تطبيق الطريقة الكلية مما تشكل بعدا استراتيجيا للمؤسسة من حيث استخدامها في المجال ألتسييري والذي يتطلبه العمل الإنتاجي من اجل الوصول إلى أفضل أداء وذلك من خلال الإستراتيجية المنتهجة كتخفيض تكلفة المنتجات ورفع الإنتاج وتحقيق الأرباح على مستوى الوحدات.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة التحليلية, تسيير الإنتاج, سعر التكلفة

Abstract:

This study aims to clarify the crucial role of analytical accounting in the management of production and the extent of contribution in its generation. The study was conducted in the corporation of NAFTAL GPL - Saida and implemented the case assessment and interviewee valuation methodologies.

The results of the study concluded that analytical accounting can potentially be considered as a link tool that would help in the management, decision-making and control due to its power in providing necessary information. Analytical accounting is considered to be one of the modern management tools that contribute to improving the corporation's performance, controlling its internal management and adapting to its external environment.

The corporation (NAFTAL GPL -Saida) relies on analytical accounting and precisely applies the method in its major operations. This constitutes a strategic dimension of the corporation in the overall management, the feature required to enable the best performance and effectively lead to reducing the cost of products, raising production and achieving profits at the level of units.

Keywords: analytical accounting, production management, Cost price

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
IV	الإهداء
IV	شكر وتقدير
III	الملخص
IV	قائمة المحتويات
VI	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الملاحق
أ	المقدمة العامة
01	الفصل الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية وتسيير الإنتاج
02	مقدمة الفصل الأول
03	المبحث الأول: إطار العام حول المحاسبة التحليلية
03	المطلب الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية
06	المطلب الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية
11	المطلب الثالث: وظائف المحاسبة التحليلية وأهدافها
13	المبحث الثاني: إطار العام حول التكلفة وسعر التكلفة
13	المطلب الأول: عموميات حول التكلفة وسعر التكلفة
14	المطلب الثاني: تصنيف التكاليف وتحديد مكوناتها
22	المطلب الثالث: أنظمة التكاليف
23	المبحث الثالث: إطار العام حول تسيير الإنتاج
23	المطلب الأول: عموميات حول تسيير الإنتاج
27	المطلب الثاني: وظائف تسيير الإنتاج وعلاقته بباقي وظائف المؤسسة
28	المطلب الثالث: أهداف تسيير الإنتاج
31	خلاصة الفصل الأول
32	الفصل الثاني: دور المحاسبة التحليلية في تسيير الإنتاج
33	مقدمة الفصل الثاني
34	المبحث الأول: نمط تسيير الإنتاج

34	المطلب الأول: تخطيط و تنظيم الإنتاج
35	المطلب الثاني: مرحلة ما قبل الإنتاج واختيار الموقع
36	المطلب الثالث: مرحلة الإنتاج والعمليات الإنتاجية والصيانة
39	المبحث الثاني: المحاسبة التحليلية وقياس تكلفة الإنتاج
39	المطلب الأول: مساهمة المحاسبة التحليلية في تخطيط الإنتاج
47	المطلب الثاني: مساهمة المحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج
53	المطلب الثالث: التكاليف المعيارية
59	المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف
59	المطلب الأول: الطريقة الكلية (الإجمالية, التقليدية)
66	المطلب الثاني: الطريقة الجزئية
72	المطلب الثالث: الطريقة الحديثة (التكاليف على أساس الأنشطة ABC)
82	خلاصة الفصل الثاني
83	الفصل الثالث: واقع اعتماد المحاسبة التحليلية كأداة لتسيير الإنتاج في مؤسسة نفطال GPL سعيده
84	مقدمة الفصل الثالث :
85	المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة نفطال GPL سعيده
85	المطلب الأول: تقديم عام لمؤسسة نفطال
87	المطلب الثاني: نبذه تاريخية عن مؤسسة نفطال ومقاطعة غاز البترول المميع GPL سعيده
88	المطلب الثالث: تعريف مقر وحدة نفطال سعيده (غاز البترول المميع)
92	المبحث الثاني: المحاسبة التحليلية في مؤسسة نفطال GPL سعيده
92	المطلب الأول: الوظائف المختلفة لوحدة GPL سعيده
94	المطلب الثاني: الأدوات المحاسبية المستعملة في الوحدة GPL سعيده
96	المطلب الثالث: نظام المحاسبة التحليلية المطبق في وحدة GPL سعيده
98	المبحث الثالث: أهمية المحاسبة التحليلية كأداة لتسيير الإنتاج بمؤسسة نفطال GPL بسعيده
98	المطلب الأول: حساب مختلف التكاليف (سعر التكلفة والنتيجة التحليلية)
118	المطلب الثاني: قسم الإنتاج وعلاقته بالمحاسبة التحليلية
120	المطلب الثالث: دور المحاسبة التحليلية في دعم عملية تسيير الإنتاج
122	خلاصة الفصل الثالث
123	الخاتمة العامة
128	قائمة المراجع والمصادر
133	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
08	المقارنة بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية	01-01
24	تلخيص للتطور التاريخي لتسيير الإنتاج	02-01
26	المراحل التي مر بها تاريخيا تسيير الإنتاج	03-01
98	توزيع الأعباء	01-03
100	تكلفة التموين Butane	02-03
100	تكلفة التموين PROPAN	03-03
102	تكلفة تموين B06	04-03
102	تكلفة التموين B03	05-03
103	تكلفة تموين B13	06-03
103	تكلفة تموين P11	07-03
104	تكلفة تموين P35	08-03
105	تكلفة الإنتاج SIRGHAZ	09-03
107	تكلفة الإنتاج B06	10-03
108	تكلفة الإنتاج B03	11-03
109	تكلفة الإنتاج B13	12-03
110	تكلفة الإنتاج ل P11	13-03
111	تكلفة الإنتاج ل P35	14-03
112	رقم الأعمال لكل منتج	15-03
113	سعر تكلفة BUTANE	16-03
113	سعر تكلفة PROPANE	17-03
114	سعر تكلفة SIR GHAZ	18-03
115	سعر تكلفة B06	19-03
116	سعر التكلفة B03	20-03
116	سعر التكلفة B13	21-03
117	سعر التكلفة P11	22-03
117	سعر التكلفة P35	23-03

118	الكميات المقدرة للإنتاج لشهر جانفي 2015	24-03
119	الكميات الفعلية المنتجة لشهر جانفي 2015	25-03
119	تحليل الفوارق بين الإنتاج الفعلي و المقدر جانفي 2015	26-03

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
10	العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة المالية و المحاسبة الإدارية	01-01
18	تصنيف التكاليف	02-01
21	تحديد أعباء المحاسبة التحليلية	03-01
37	نموذج للخريطة البسيطة	01-02
64	توزيع الأعباء حسب طبيعتها	02-02
70	طريقة التحميل العقلاني	03-02
73	تخصيص التكاليف وفقا لطريقة (ABC)	04-02
79	مراحل حساب التكلفة وفق نظام ABC	05-02
90	المخطط الهيكلي لمؤسسة نפטال gpl سعيدة	01-03
91	الهيكل التنظيمي للمقاطعة المركزية GPL سعيدة	02-03

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
134	GRAND LIVRE ANALYTIQUE DIRSTRIC GPL SAIDA 275604 FRIAS DE DISTRIBUTION CONDITIONNE CE 201 SAIDA	01
135	GRAND LIVRE ANALYTIQUE DIRSTRIC GPL SAIDA 725204 RAVITAILLEMENT PRODUITS CONDITIONNES CE 201 SAIDA	02
136	GRAND LIVRE ANALYTIQUE DIRSTRIC GPL SAIDA 725304 EEMPLISSAGE CONDITIONNE CE 201 SAIDA	03
137	GRAND LIVRE ANALYTIQUE DIRSTRIC GPL SAIDA 725600 FRAIS DE DISTRIBUTION PRODUIT VRAC CE 201 SAIDA	04
138	GRAND LIVRE ANALYTIQUE DIRSTRIC GPL SAIDA 725303 FABRICATION SIRGHAZ CE 201 SAIDA	05
139	GRAND LIVRE ANALYTIQUE DIRSTRIC GPL SAIDA725600 FABRICATION SIRGHAZ CE 201 SAIDA	06
140	GRAND LIVRE ANALYTIQUE DIRSTRIC GPL SAIDA725600 FRAIS DE DISTRIBUTION PRODUIT VRAC CE 201 725604 FRAIS DE DISTRIBUTION CONDITIONNE CE 201 SAIDA	07
141	GRAND LIVRE ANALYTIQUE DIRSTRIC GPL SAIDA725304 EEMPLISSAGE CONDITIONNE CE 201 SAIDA	08
142	GRAND LIVRE ANALYTIQUE DIRSTRIC GPL SAIDA725204 RAVITAILLEMENT PRODUITS CONDITIONNES CE 201 SAIDA	09
143	GRAND LIVRE ANALYTIQUE DIRSTRIC GPL SAIDA725204 RAVITAILLEMENT PRODUITS CONDITIONNES CE 201 SAIDA	10
144	GRAND LIVRE ANALYTIQUE DIRSTRIC GPL SAIDA725303 FABRICATION SIRGHAZ CE 201	11
145	GRAND LIVRE ANALYTIQUE DIRSTRIC GPL SAIDA725604 FRAIS DE DISTRIBUTION CONDITIONNE CE 201 SAIDA	12
146	GRAND LIVRE ANALYTIQUE DIRSTRIC GPL SAIDA 725304 EEMPLISSAGE CONDITIONNE CE 201 SAIDA	13

147	GRAND LIVRE ANALYTIQUE DIRSTRICT GPL SAIDA725600 FRAIS DE DISTRIBUTION PRODUIT VRAC CE 201 SAIDA	14
148	GRAND LIVRE ANALYTIQUE DIRSTRICT GPL SAIDA725204 RAVITAILLEMENT PRODUIT CONDITIONNES CE 201 SAIDA	15
149	GRAND LIVRE ANALYTIQUE DIRSTRICT GPL SAIDA 725303 FABRICATION SIRGHAZ CE 201 SAIDA	16
150	GRAND LIVRE ANALYTIQUE DIRSTRICT GPL SAIDA725204 RAVITAILLEMENT PRODUIT CE 201 SAIDA	17
151	BILAN PRODUITS GPL QUANTITE UM : TM CRG : 725 CE 201 SAIDA	18
152	COUTS ET RESULTAT (UM : VRAC DA/TM, COND DA/UNITE CRG : 725/3201 CE 201 SAIDA	19
153	TABLEAU DE CONCORDANCE CA ET CG FILTER PAR LCRG : 725 CE 201 SAIDA	20

المقدمة

أصبحت الحياة الاقتصادية اليوم عالما غير الذي مضى فهي مليئة بالتغيرات والتطورات الهائلة في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية للمؤسسات خاصة منها الصناعية سواء تعلق الأمر بمجالات التخطيط أو التنظيم أو البرمجة أو طرق التنبؤ وأدوات الرقابة على العمليات وتكنولوجيات وأساليب الإنتاج أو طرق التسيير التي تقوم بها تلك المؤسسات.

وفي هذا السياق ونتيجة لكبر حجم المؤسسات وتعدد نشاطها وتشعبها أظهرت الحاجة القوية للتخطيط السليم والرقابة المحكمة لإدارة المؤسسة خاصة مع تطور مختلف الأدوات من جهة، وما شهده العالم في العديد من التطورات من جهة أخرى وظهور ما يسمى بالثورة الصناعية والتي أضافت قطعة هامة في المؤسسة وجاءت بالعديد من الأمور كظهور العديد من أنواع المؤسسات و التي أصبح من الصعب لهذه المؤسسات أن تبقى في الواجهة خصوصا مع ظهور مؤسسات متعددة الجنسيات والتي أدت إلى زيادة المنافسة بينهما، وأصبح من الصعب البقاء في الواجهة مما أدى إلى بحث وتطوير مختلف الوسائل لكي تسهم في إنجاح وتحقيق جل الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها.

ومن بين الأساليب الهامة نجد المحاسبة التحليلية والتي تعتبر من أهم ما تعتمد عليه المؤسسات الجزائرية في تحديد التكاليف وبدقة، فمع تغير المحيط الاقتصادي أصبح نجاح المؤسسة لا يقتصر فقط على مدى تحقيقها لأكبر رقم أعمال ولكن لحنكتها وتمكنها من تحقيق اقل تكلفة ممكنة مع الحفاظ على توازنها وجودة سلعها وذلك لضمان مكانتها التنافسية والبقاء في المقدمة من خلال تسيير امثل يضمن للمؤسسة تحقيق نموها و استمراريتها وطموحاتها وللمجتمع تقدمه وازدهاره من خلال العمل وبشراسة لإنجاح عملية التسيير بصفة عامة و عملية تسيير الإنتاج بصفة خاصة، وذلك باعتبار المحاسبة التحليلية العمود الفقري للمؤسسة وذلك انطلاقا من التخطيط للإنتاج إلى غاية آخر مرحلة تقوم بها المؤسسة لدعم هذه العملية الهامة بمختلف ما توفره المحاسبة التحليلية من آليات ومعلومات ضرورية.

- إشكالية الدراسة :

إن غياب استعمال المحاسبة التحليلية والعجز في استخدام تقنياتها بما يضمن الوصول إلى هدفها الحقيقي و هو التسيير الفعال للمؤسسة لا سيما التسيير الفعال للعملية الإنتاجية بما في ذلك التحكم في التكاليف و التخطيط لها و مراقبتها و اتخاذ القرارات كان من أهم المشاكل والأسباب التي تعاني منها مؤسساتنا في الوقت الحاضر لاسيما الأزمات و المخاطر التي قد تتعرض لها خاصة في ظل تغير البيئة الاقتصادية، لذا وجب على مسيري هذه المؤسسات إعادة النظر في المنظومة التسييرية، وأساليبها بشكل جدي و التفكير في إقامة هذا النظام والعمل على إنجاحه من خلال مختلف أدواته و التي تساهم في تحقيق تسيير جيد يضمن استمرارية المؤسسة و بقائها، فنظام المحاسبة التحليلية يعتبر من بين هذه الأدوات التي تساهم في إنجاح عملية التسيير داخل المؤسسة من خلال مختلف أدواته والتي تعمل على تثبيت ركائز المؤسسة، وعليه ومن خلال ما سبق يمكن بلورة هذه الإشكالية و التي ارتأى الباحث أن يطرحها في إحدى أهم فروع المؤسسات الاقتصادية في الجزائر و بالضبط في ولاية سعيدة لما لها من دور كبير في الاقتصاد الوطني في السؤال الرئيسي التالي:

- كيف يساهم نظام المحاسبة التحليلية في تسيير الإنتاج بمؤسسة الاقتصادية (نفعال GPL سعيدة) ؟

ومن خلال إشكالية المطروحة نصغ الأسئلة الفرعية التالية لتمهد لنا الإجابة عن الإشكالية المطروحة والتي هي كالتالي:

- ما هي المحاسبة التحليلية وأهم وظائفها؟

- ما هو نمط تسيير الإنتاج و كيف تساهم المحاسبة التحليلية في تخطيطه؟

- ما هي أهم طرق حساب التكاليف و كيف تساهم في إنجاح عملية تسيير الإنتاج؟

- الفرضيات:

- الفرضية الأولى: إن نظام المحاسبة التحليلية يعتبر نظاما فعالا في ترشيد القرارات الإستراتيجية بالمؤسسة الاقتصادية (نفعال GPL سعيدة).

- الفرضية الثانية: تعتمد المؤسسة الاقتصادية (نفعال GPL سعيدة) على المحاسبة التحليلية كوسيلة رقابية لكشف مختلف الانحرافات ومسببتها.

- الفرضية الثالثة: تعمل المحاسبة التحليلية على تنظيم عملية الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة (نفعال GPL سعيدة).

مبررات اختيار الموضوع :

أ- نوع التخصص العلمي وهو المحاسبة والتدقيق ضمن علوم التسيير وموضوع البحث هو في صلب التخصص.

ب- محاولة إظهار وإسقاط الجانب النظري المتعلق بالمحاسبة التحليلية على أرض الواقع لمعرفة مدى مساهمتها في تسيير الإنتاج وتعزيزه.

ت- انعدام الاهتمام بهذه الأداة التسييرية في المؤسسات الجزائرية رغم أنها تمثل نظام معلومات جد هام لصالحها وتأكيد على أن التسيير السليم في المؤسسة لا يمكن أن يتم بدون معلومات دقيقة التي تقدمها المحاسبة التحليلية

أهداف الدراسة و أهميتها :

1- الأهداف:

بالإضافة إلى الإجابة على إشكالية الدراسة واختبار صحة الفرضيات المطروحة فان هذه الدراسة تهدف إلى :

- التعرف على نظام المحاسبة التحليلية كنظام فعال وضروري لتسيير المؤسسة وتحقيق خططها وأهدافها المسطرة.
- إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسات.
- إبراز ضرورة وحتمية وجوب تبني هذا النوع من المحاسبة رغم عدم الزاميته من الناحية القانونية وذلك لأثرها العميق في اكتشاف الثغرات والنقائص التي قد تتم بقصد أو بدون قصد سواء على مستوى مراكز المسؤولية أو مراكز الإنتاج.

2- الأهمية :

تكمن أهمية هذه الدراسة في التركيز على دور المحاسبة التحليلية في التسيير لأنها تقنية تستخدم في معالجة المعلومات بدقة عالية من اجل اتخاذ القرارات السليمة وفقا لنتائج تضمن استمراريتها من اكتساب مكانة تنافسية قوية وتوضيح تقنية المحاسبة التحليلية التي تعتبر من أهم التقنيات التي تعطينا صورة واضحة ودقيقة عن المؤسسة وتوضيح مدى مساهمتها في تسيير الإنتاج وذلك من خلال استخداماتها التي تساعد على تقديم المعلومات المفضلة للإدارة.

1- **الحدود النظرية** : يعتبر موضوع الدراسة واسعاً جداً سواء من ناحية الشق الأول والذي سلطنا الضوء فيه على مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية وتسيير الإنتاج أما الشق الثاني يعتبر الأساس الذي بني عليه الجانب النظري وهو دور المحاسبة التحليلية في تسيير الإنتاج من خلال إبراز نمط تسيير الإنتاج من خلال التخطيط و تنظيم الإنتاج إلى مرحلة ما قبل الإنتاج واختيار الموقع ثم مرحلة الإنتاج والعمليات الإنتاجية والصيانة وبعدها انتقلنا إلى دور المحاسبة التحليلية في التخطيط والرقابة على الإنتاج من خلال توضيح مساهمة المحاسبة التحليلية في تخطيط الإنتاج ومساهمة المحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج وفي الأخير طرق حساب التكاليف أما في الجانب التطبيقي فقد تم التطرق إلى المحاسبة التحليلية بناءً على الوثائق المستلمة من طرف المؤسسة إلى جانب الموازنة ناهيك عن المقابلة التي تم الاعتماد عليها لإزالة الكثير من الغموض حول دور المحاسبة التحليلية في عملية تسيير الإنتاج بالمؤسسة محل الدراسة (نפטال gpl سعيدة) وتمثلت الحدود الزمنية والمكانية فيما يلي:

2- **الحدود المكانية**: مؤسسة نפטال GPL في ولاية سعيدة هي المكان التي تمت فيه الدراسة.

3- **الحدود الزمنية** : من 04 / 4 إلى 14 / 07 / 2020 (حيث كانت مدة التبرص بالضبط 20 يوم وكانت خلال فترات متقطعة نظراً للحجر الصحي والأوضاع التي كانت تسود البلاد كانت هناك فترات صعبة جداً خاصة في تلقي المعلومة من قبل العمال في المؤسسة بسبب الوباء.

منهج الدراسة:

- لقد تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري وذلك لما يحتويه من مفاهيم ومصطلحات وتقنيات من أجل توضيح الجديد لمختلف جوانب الموضوع حيث تم الاعتماد على المصادر العربية والأجنبية من الكتب وأطروحات الدكتوراه رسائل الماجستير.
- ولقد تم استخدام منهج دراسة الحالة وذلك لمعرفة واقع الدراسة في الجانب العملي حيث تم الاعتماد على مختلف الوثائق المستخرجة من المؤسسة إلى جانب المقابلة.

هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة ومعالجتها والإجابة على الأسئلة الفرعية واختبار الفرضيات قد تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول حيث سيتناول الفصل الأول والثاني دراسة موضوع البحث من الناحية النظرية بينما يتناول الفصل الثالث الدراسة التطبيقية.

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية وتسيير الإنتاج

سنتطرق من خلاله إلى إطار العام حول المحاسبة التحليلية والذي يضم ثلاث نقاط أساسية: أولاً عموميات حول المحاسبة التحليلية والتي سنوضح فيها (نشأة المحاسبة التحليلية وتطورها ومفاهيم المحاسبة التحليلية)، ثانياً سنتطرق إلى علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية وإبراز نقاط الاختلاف والتشابه بينهما وفي الأخير نوضح العلاقة التي تجمع بين كل من المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، ثالثاً سوف نتطرق إلى وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية، ثم بعد ذلك سوف نتطرق إلى عموميات حول التكلفة وسعر التكلفة ثم سنتطرق إلى إطار العام لتسيير الإنتاج وتوضيح كل من عموميات حول تسيير الإنتاج (نشأة تسيير الإنتاج ومفاهيم تسيير الإنتاج) ثم وظائف تسيير الإنتاج وعلاقته بباقي وظائف المؤسسة وفي الأخير أهداف تسيير الإنتاج.

الفصل الثاني: دور المحاسبة التحليلية في تسيير الإنتاج

سنتطرق إلى نمط تسيير الإنتاج وتوضيح كل من (تخطيط وتنظيم الإنتاج، مرحلة ما قبل الإنتاج واختيار الموقع، مرحلة الإنتاج والعمليات الإنتاجية والصيانة). بعدها سنتطرق إلى المحاسبة التحليلية وقياس تكلفة الإنتاج وتوضيح كل من (مساهمة المحاسبة التحليلية في تخطيط الإنتاج، مساهمة المحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج، التكاليف المعيارية). وفي الأخير نتطرق إلى طرق حساب التكاليف وأهميتها في تسيير الإنتاج وتوضيح كل من (الطريقة الكلية "الإجمالية، التقليدية"، الطريقة الجزئية، الطريقة الحديثة " التكاليف على أساس الأنشطة ABC").

الفصل الثالث: واقع اعتماد المحاسبة التحليلية كأداة لتسيير الإنتاج في مؤسسة نفضال GPL سعيدة

سيتناول هذا الفصل دراسة التطبيقية والذي سنتطرق فيه إلى المؤسسة محل الدراسة من خلال عرض لتقديم المؤسسة ثم التعرف على نظام المحاسبة التحليلية و بعدها سنتطرق إلى إبراز أهمية المحاسبة التحليلية كأداة لتسيير الإنتاج بمؤسسة نفضال GPL سعيدة من خلال حساب مختلف التكاليف بحساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية، ثم سنتطرق إلى قسم الإنتاج وعلاقته بالمحاسبة التحليلية، ثم إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في دعم عملية تسيير الإنتاج من خلال المقابلة.

الدراسات السابقة:

❖ درحمن هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير و المساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية-دراسة مقارنة-واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية و أفاق استخدامها، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية-فرع نقود و مالية-جامعة يوسف بن خده-كلية العلوم الاقتصادية و علوم تسيير قسم العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2004-2005.

تهدف هذه الدراسة إلى إظهار أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط الضعف ونقاط القوة ويساعدهم في اتخاذ القرار وليس مجرد طريقة حساب التكاليف فقط. ومن خلال الدراسة التطبيقية

لوضعية المؤسسات الوطنية (العمومية منها وخاصة) بينت النتائج أن التنظيم هو أساس نجاح أي مؤسسة اقتصادية وأن وظائف التي تحتويها لا يمكن أن تعطي معلومات مفيدة إلى إذا اعتمدت هي الأخرى على هذا التنظيم، ولا يمكن لنظام المحاسبة التحليلية لوحده أن يوفر المعلومات الكافية للمسيرين لاتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل المؤسسة.

و أهم ما يميز دراستنا عن هذه الدراسة هي أن دراستنا شملت مختلف جوانب المحاسبة التحليلية من خلال التطرق إلى عرض ووصف مختلف مفاهيم و أدوات هذا النظام الهام إلى جانب التطرق إلى تسيير الإنتاج بمختلف جوانبه بالإضافة إلى إبراز دور محاسبة التحليلية في تعزيز عملية تسيير الإنتاج.

❖ **مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، دراسة حالة نفضال، رسالة ماجستير، فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2005-2006**

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية المحاسبة التحليلية واستخدامها كأداة في مراقبة التسيير واتخاذ القرار في المؤسسات ومن خلال الدراسة التطبيقية لمؤسسة ناضال تم التوصل إلى نتائج التالية أن نظام المحاسبة التحليلية واجب اعتماد، وذلك من خلال نظام يتماشى مع نشاط المؤسسة تنظيمها وتحليلها، وكل الأدوار التي أصبحت تؤديها اليوم أهلها لتكون من أهم أدوات مراقبة التسيير.

و أهم ما يميز دراستنا عن هذه الدراسة هي أن دراستنا شملت مختلف جوانب المحاسبة التحليلية من خلال التطرق إلى عرض ووصف مختلف مفاهيم و أدوات هذا النظام الهام إلى جانب التطرق إلى تسيير الإنتاج بمختلف جوانبه بالإضافة إلى إبراز دور محاسبة التحليلية في تعزيز عملية تسيير الإنتاج.

❖ **بوزيان بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، دراسة حالة شركة الاسمنت حامة بوزيان، رسالة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014**

تهدف هذه الدراسة إلى العمل على المساهمة في إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في جانب مهم من الإدارة المؤسسات ألا وهو الرقابة على الإنتاج ومن خلال الدراسة التطبيقية لشركة الاسمنت حامة بوزيان تم توصل إلى احتلال أنظمة المعلومات المحاسبية على مستوى المؤسسة مكانة هامة، بحيث أصبحت من أهم الموارد التي تعتمد عليها المؤسسة في تحقيق النجاح وتميز.

و أهم ما يميز دراستنا عن هذه الدراسة هي أن دراستنا شملت مختلف جوانب المحاسبة التحليلية من خلال التطرق إلى عرض ووصف مختلف مفاهيم و أدوات هذا النظام الهام إلى جانب التطرق إلى تسيير الإنتاج بمختلف جوانبه بالإضافة إلى إبراز دور محاسبة التحليلية في تعزيز عملية تسيير الإنتاج.

الفصل الأول :

مفاهيم عامة حول المحاسبة

التحليلية و تسيير الإنتاج

مقدمة الفصل الأول :

ظهرت المحاسبة التحليلية كنمو طبيعي لنمو المحاسبة لتلبي احتياجات إدارة الوحدة الاقتصادية في استخدامها الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج والرقابة عليها وتوفير المعلومات والبيانات اللازمة لتخطيط المستقبلي لهذه العوامل.

وهذه الأخيرة لها دور الأساس في اتخاذ القرارات لدى المؤسسة وكذا توفير المعلومات والبيانات اللازمة عن نشاطها وعلى أساسها يتم اختيار الحلول واتخاذ القرارات الرشيدة وتقوم المحاسبة التحليلية بشكل أساسي بعرض التكاليف المتعلقة بمنتجات المؤسسة ونظرا لزيادة المنافسة، ازداد اهتمام المؤسسات بضرورة ضبط التكاليف ورقابة عليها للوصول لأقل تكلفة ممكنة وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية.

سنحاول في هذا الفصل إدراج عموميات حول المحاسبة التحليلية وكذا عموميات حول تسيير الإنتاج وسوف نتطرق إلى دراسة مختلف التكاليف وبيان هذا في إطار وفي صورة مبسطة وواضحة.

المبحث الأول: الإطار العام للمحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية من فروع المحاسبة التي شهدت في أونة الأخيرة العديد من التطورات واهتمام من قبل الأكاديميون منشأة المستخدمة لهذا الفرع. واعتبرت الأداة التي تقوم بشكل أساسي بتحليل المعلومات المحصل عليها من المحاسبة المالية وتقوم بتبويبها وتجميعها وقياس وتسجيل وعرض التكاليف المتعلقة بالإنتاج سلعة أو تقديم خدمة أو قسم معين بما يفيد الإدارة على التخطيط والرقابة وتقييم الإنتاج ونتائج وعلى ضوء هذه المعلومات والمعطيات يتخذ المديرون القرارات التي تهم وتساعد المؤسسة.

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب هامة الأول عموميات حول المحاسبة التحليلية وسوف نتطرق فيه إلى نشأة وتطور المحاسبة التحليلية ومفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية ثم المطلب الثاني سوف نوضح فيه العلاقة بين كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية من خلال إبراز العلاقة وأوجه التشابه والاختلاف والمقارنة بينهم وتوضيح علاقة تجمع الفروع الثلاث والمطلب الثالث سوف نتطرق فيه إلى أهم وظائف وأهداف التي تسعى إليها المحاسبة التحليلية.

المطلب الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية

أولاً: نشأة المحاسبة التحليلية وتطورها

لقد ظهرت المحاسبة التحليلية كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية للفرد و المؤسسة. واتخذت عدة أنظمة منذ القديم (منذ عهد بابل) إذ كانت تعتمد أساساً على القيد الوحيد في المحاسبة العامة، وتطورت هذه الأخيرة إلى أن ظهر القيد المزدوج في أواخر القرن الخامس عشر وبتحديد سنة 1914 على يد الإيطالي (ليك بيبولي) ومن أسباب ظهور هذا التطور في إيطاليا بذات الازدهار الاقتصادي التجاري إذ اقتضت مشروعات كبيرة وعلاقات تجارية واسعة هذه الوسيلة التي تسمح بمراقبة عمليات المشاريع والعمليات التجارية والمالية، وكانت المحاسبة بعد هذا التاريخ تتعقب تطور ونمو اقتصادي في أوروبا. لقد تطور النظام الاقتصادي تطوراً سريعاً منذ ظهور الثورة الصناعية في أواخر القرن الثامن عشر وصاحب هذا التطور، النمو السريع في المحاسبة بشكل العام وأدى إلى ظهور محاسبة متخصصة تلبى احتياجات التطور المتواصل في النمو الاقتصادي.¹

¹ ناصر دادي عدون، " تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية"، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، 1999، ص 07

لقد أدى ظهور الثورة الصناعية وما صاحبها من الإنتاج كبير إلى الحاجة لعوامل الإنتاج بشكل يلبي تلك الحاجات، ولما كانت عوامل الإنتاج غير متاحة بكمية المطلوبة والوقت المطلوب والسعر المطلوب فقد كان لزاماً أن يكون هناك استخدام رشيد وكفئ لعوامل الإنتاج متى تم الحصول عليها.¹

وهكذا ظهرت المحاسبة التحليلية كنمو طبيعي لنمو المحاسبة لتلبي احتياجات الوحدة الاقتصادية في استخدامها الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج والرقابة عليها و توفير المعلومات والبيانات اللازمة لتخطيط المستقبلي لهذه العوامل، لقد كانت المحاسبة المالية عاجزة عن سد الاحتياجات الإدارية إلى بيانات والمعلومات التفصيلية وتحليلية عن الاستخدام الكمي وقيمي لعوامل الإنتاج وأدى هذا القصور إلى ظهور محاسبة التحليلية لكي توفر للإدارة البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات الرشيدة. تطورت هذه المحاسبة باستمرار منذ ظهورها لكي تواكب التطور الذي حصل في كافة العلوم المعرفة ذات صلة معها سواء كانت في الاقتصاد أما لإدارة أما لإحصاء أم الرياضيات أم البحوث العمليات أو الحسابات بحيث استطاعت أداء دورها الرئيس في تحديد تكلفة عوامل الإنتاج المستخدمة تفصيلاً و رقابة على استخدام هذه العوامل و مساعدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بهذه العوامل. فبعد إن كانت المحاسبة التحليلية تستخدم بشكل أساسي من قبل القطاع الشركات الصناعية أصبحت العديد من الشركات ومن مختلف القطاعات تستخدم هذا الفرع من المحاسبة وامتد استخدام المحاسبة التحليلية لبعض منشآت القطاع العام حيث أصبحت تلك المنشآت بحاجة إلى استخدام أساليب محاسبة التحليلية لغاية اتخاذ القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد المحدودة والرقابة وتخطيط.²

تطورت باستمرار وأصبحت ذات أهمية كوسيلة ضرورية لتسيير المؤسسات بمختلف أنواعها (تجارية صناعية خدماتي ..) و تزداد أهمية في المؤسسات الصناعية خاصة، وقد أصبحت ذات مفهوم وتطبيق واسع بعد الحرب العالمية الثانية لتشمل ما يسمى بمحاسبة التسيير وأدخلت فيها أساليب جديدة للتليل بعد أن كانت تستعمل أساليب التكاليف وسعر التكلفة حقيقي أو تاريخي فقط.³

¹ محمد احمد السيدية، "دراسة نظرية و إجراءات التطبيقية"، المحاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار الزهراء لنشر و توزيع، 2012، ص 07

² ابونصار محمد حسين، "محاسبة التكاليف"، الطبعة الأولى، عمان، 2008، ص 02

³ ناصر دادي عدوان، "تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية"، مرجع سبق ذكره، ص 08

ثانيا: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية

لا يمكن إيجاد مفهوم واحد و شامل للمحاسبة التحليلية لذا من صعب على الباحث في هذا المجال تحديد مفهوم واحد أو تعريف دقيق وواحد لهذا الفرع أو النظام, وسوف نحاول فيما يلي تقديم مجموعة من التعارف التي من خلالها سوف نتوصل إلى بيان طبيعتها وموضوعها كما يلي :

أ- **المحاسبة التحليلية** : هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من اجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها, وتسمح بدراسة ومراقبة المرودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسة.¹

ب- **تعتبر المحاسبة التحليلية**: على وجه العموم فرعا متخصصا من فروع المحاسبة العامة, وتكمن مهمتها في تجميع وتحليل البيانات التكاليف وتوزيع المصروفات من اجل تحديد ثمن تكلفة المنتج أو الخدمة وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة وتقوم بالتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة بنشاط المؤسسة وذلك من اجل² :

- ✓ معرفة تكاليف ووظائف المؤسسة.
- ✓ تحديد سعر التكلفة المنتجات والخدمات أو كلفة مراحل الإنتاج المختلفة.
- ✓ البحث عن النتيجة كل جدع من النشاط على حدة (نتيجة تحليلية).
- ✓ تطوير بعض مراكز الميزانية مؤسسة.

ت- **الوسيلة** التي تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لديها وتخطيط للمستقبل والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتحليل عناصر تكاليف عوامل الإنتاج لغرض استخدامها بأقصى درجة³.

ومن خلال التعارف السابقة يمكننا أن نستنتج بان **المحاسبة التحليلية** : هي عبارة عن أداة تحليلية ورقابية هامة محكومة بمجموعة من الطرق و مبادئ والقواعد والأصول النظرية أخرى تمتد مستويات الإدارة المختلفة بمعلومات وبيانات داخلية هامة يستطيع من خلالها وبواسطتها تقييم الأداء والرقابة على كفاءة تشغيل والاستخدام عناصر التكاليف وذلك بمقارنة البيانات الفعلية مع المؤشرات التخطيطية والمعيارية المحددة مسبقا وكشف

¹ ناصر دادي عدوان, "تقنيات مراقبة التسيير, المحاسبة التحليلية", نفس مرجع سابق, ص 08

² عبد كريم وبيعقوب, "المحاسبة التحليلية", دار المطبوعات الجامعية 1998, الجزائر, ص 10

³ منير سالم, "محاسبة التكاليف", دار النهضة العربية, 1999, ص 02

الانحرافات وأسبابها ومسبباتها في نطاق كل مركز تكلفة أو عملية أو منتج محدد بهدف اتخاذ فإجراءات الفنية والتنظيمية والإدارية الفعالة وسريعة التي تكفل القضاء على الإسراف وموقع الخلل وتكريس النتائج الايجابية.

المطلب الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية

رغم وجود بعض التداخل بين ما تقدمه المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية من بيانات ومعلومات مالية، إلا أن هناك اختلافات جوهرية سيتم إيضاحها من خلال الفقرات التالية في هذا الجزء. ويمثل نظام المحاسبة التحليلية احد الأنظمة الفرعية للمحاسبة داخل المنشأة الذي يندرج تحت نظام المحاسبة بشكل عام. أما النظام المحاسبي فيعتبر جزء من الأنظمة الإدارية التي تساهم في توفير المعلومات الملائمة للإدارة للقيام بأعمالها ووظائفها المختلفة. ويتكون النظام المحاسبي من أجزاء وأنظمة فرعية متعددة منها على سبيل المثال محاسبة التحليلية ومحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية.

● **المحاسبة المالية:** تنطوي الوظيفة الأساسية للمحاسبة المالية على القيام بتسجيل العمليات المالية التي تحدث داخل المنشأة ومعالجتها و تلخيصها ومن ثم تحضير القوائم المالية التي تبين نتيجة عمل المنشأة من ربح وخسارة خلال فترة محددة وضعها الملي في نقطة زمنية معينة وذلك بهدف تزويد الأطراف الخارجية للمنشأة بهذه المعلومات.¹

● **المحاسبة الإدارية:** هي عملية تجميع ومعالجة البيانات المالية و غير مالية وفق أساليب وقواعد محددة من اجل الوصول إلى معلومات تخدم إدارات المختلفة في المنشأة للوصول إلى أهدافها وتنفيذ وظائفها المختلفة من اتخاذ القرارات والرقابة وتخطيط وتنسيق وتقييم الأداء.²

أولا :علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية :

❖ الاختلافات :

على رغم من وجود علاقة تكاملية بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية إلا انه توجد بينهما بعض الاختلافات لهما كالتالي:

➤ **الالتزام بالمعايير المحاسبية:** يلتزم المحاسب المالي بتطبيق المعايير المحاسبية مقبولة قبولاً عاماً عند إعداد التقارير المالية. فهذه المعايير تهدف إلى توحيد المعالجة المحاسبية في نواحي التي تغطيها وهذا يؤدي إلى زيادة إمكانية المقارنة التقارير المالية المنشورة و ثم زيادة فائدتها أما هذه المعايير فهي غير موجودة نوعاً ما في محاسبة التحليلية فكل منشأة تحدد محتوياتها وشكل تقاريرها بما يتلاءم مع طبيعة نشاطها واحتياجات قراراتها.³

¹ محمد أبو نصار، "محاسبة التكاليف"، مرجع سبق ذكره، ص 06

² محمد أبو نصار، "محاسبة التكاليف"، مرجع سبق ذكره، ص 07

³ محمد أبو نصار، "محاسبة التكاليف"، مرجع سبق ذكره، ص 07

- **طبيعة البيانات :** تهتم المحاسبة المالية بالبيانات الإجمالية دون الدخول في تفصيل التحليلي لهذه البيانات الإجمالية في حين تأخذ المحاسبة التحليلية كافة البيانات التفصيلية لكافة العناصر وهي بدورها تساعد في تخطيط للمستقبل
- **التوقيت :** لا تستطيع المحاسبة المالية من تقديم المعلومات إلى الإدارة إلا في نهاية الفترة المالية وعادة تكون سنة غير إن المحاسبة التحليلية التي من أهدافها رقابة على عناصر التكاليف حين استخدام هذه العناصر تستطيع مد الإدارة بكافة المعلومات اللازمة عن سلوك هذه العناصر تأثير أي سوء استخدام لتلك العناصر.
- **التقارير :** تغطي تقارير المحاسبة المالية المنشأة كوحدة واحدة وبالتالي تساعد في قياس كفاءة المنشأة ككل ولكن لا يمكن استخدامها في تقييم الأداء أقسام مختلفة التي تتكون منها المنشأة وعلى جانب آخر تقوم المحاسبة التحليلية بإعداد تقارير بعضها يتعلق بوحدة الإدارة التشغيلية وبعضها يتعلق بوحدة الإدارة الوسطى وبعضها يتعلق بالإدارة العليا وبعض هذه التقارير يحتوي على بيانات تاريخية وبعضها يحتوي على بيانات تقديرية إضافة إلى ذلك، عادة تكون التقارير المحاسبة التحليلية أكثر دورية من تقارير المحاسبة المالية عادة تقارير الإجمالية في نهاية الفترة المحاسبية (كشف التشغيل, كشف الدخل).
- **العلاقة :** تهتم المحاسبة المالية بعلاقة المنشأة مع الغير (الأطراف الخارجية) في حين تهتم المحاسبة التحليلية بالعمليات الداخلية للمشروع وذلك فان المحاسبة المالية تهتم بتحديد نتيجة النشاط المشروع مربح أو خسارة بتعامله مع أطراف الخارجية أما المحاسبة التحليلية فتقوم بالاهتمام بعناصر التكاليف الداخلية
- **القياس :** تقوم المحاسبة المالية بقياس الأحداث المالية بها بوحدة نقدية فقط أما المحاسبة التحليلية فتقوم بتحديد كميات العناصر إضافة قيمتها وبذلك تستطيع أن تراقب الكميات القيم للعناصر وتحديد مواطن الإسراف بسوء الاستخدام لتلك العناصر مثال ذلك تحديد كمية المستخدم من موارد وساعات العمل المبذولة ومعدل الخدمة الداخلة في الإنتاج إضافة إلى تحديد قيمة ذلك.
- **الدقة :** إن المحاسبة المالية تكون بياناتها دقيقة لاعتمادها على العمليات المتحققة فعلا أما المحاسبة التحليلية فان بياناتها قد تكون دقيقة أولا تكون دقيقة بنفس دقة بيانات المحاسبة المالية وذلك لأنها تحتوي على بيانات تعتمد على التنبؤ بالمستقبل وتقدير له¹.

¹ ينظر إلى :

- محمد علي احمد سيدي، "محاسبة التكاليف"، مرجع سبق ذكره، ص 16
- محمد علي احمد سيدي، "محاسبة التكاليف"، مرجع سبق ذكره، ص 17

ويمكن تلخيص الفرق بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية كما في الجدول رقم (01-01)

جدول رقم (01-01)

المقارنة بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية¹

المحاسبة التحليلية	المحاسبة المالية	أوجه الاختلاف
غير موجودة	موجودة و ملزمة	المعايير
غير الإلزامية بيانات تفصيلية تحليلية بيانات تكاليف الماضي , الحاضر , المستقبل	الإلزامية بيانات الإجمالية عامة بيانات تاريخية عن علاقة المنشأة بالغير	الإلزامية
بيانات مالية و كمية بيانات عن التكاليف بيانات تتسم بالمرونة و سرعة	بيانات مالية بيانات عن النفقات و الإيرادات بيانات موضوعية قابلة لتحقيق	صفات المعلومات
تحديد تكلفة الوحدات المنتجة و تكلفة الإنتاج تحت التشغيل على تكاليف و خدمة القرارات الإدارية	تحديد نتائج الأعمال المنشأة و تصوير مركزها المالي و تدفقاتها النقدية	الهدف من تقديم البيانات
إدارة المشروع نفسه	المستثمرون و المقرضون و ذوي العلاقة من خارج المشروع	المستفيد الرئيسي من البيانات
تكون قصيرة نسبيا و متكررة و تتوقف على هدف من إعدادها	عادة ما تكون سنة	فترة التقرير

المصدر: 20 محمد تسيير رجبى, "محاسبة التكاليف", الطبعة الثانية, الشركة العربية للمتحدة لتسويق, القاهرة, ,

2013, ص 19

¹محمد تسيير رجبى, "محاسبة التكاليف", الطبعة الثانية, الشركة العربية للمتحدة لتسويق, القاهرة, 2013, ص 19

❖ التشابه :

إن الاختلافات الموجودة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية لا تعني عدم وجود صلة بينهما فهناك أوجه تقارب تجعل منهما أداتان بيد الإدارة كل منهما يقدم البيانات التي تحتاجها وأوجه الارتباط بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية يمكن إيجازها بما يلي :

- **الدفاتر** : هناك بعض الدفاتر والسجلات التي تخدم كلا من المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية تهدف إلى النقياس وتسجيل وتجميع البيانات المالية الخاصة بالمشروع مثل سجلات الأجر، المواد، المصروفات.
- **البيانات التفصيلية** : عناصر التي تجهزها لنا المحاسبة التحليلية ما هي إلا بيانات عن الحسابات الإجمالية مقابلة في المحاسبة المالية وبالتالي فإن التوازن بينهما يجب أن يتطابق وبذلك يمكن اعتبار بيانات التكاليف بيانات تفصيلية لبيانات المحاسبة المالية الإجمالية. وتقوم المحاسبة التحليلية بتقديم المعلومات لأغراض إعداد القوائم المالية ومنها تكلفة بضاعة المبيعة وتكلفة مخزون آخر مدة عن مواد الأجر والمصروفات لمحاسبة التحليلية لتقوم بتحليلها وتحميلها على وحدات إدارية وعلى منتجات مختلفة.
- **اشترك المحاسبة التحليلية مع المحاسبة المالية** : في إعداد الحسابات الختامية قائمة المركز المالي حيث أن هذه القوائم تحتاج إلى: تكلفة إنتاج تحت التشغيل، تكلفة إنتاج تام، تكلفة مخزون المواد، تكلفة التصنيع، وكل البيانات التي يحتاجها المحاسب المالي يزود بها من قبل المحاسبة التحليلية وهكذا نجد أن المحاسبة التحليلية تحتاج هي الأخرى إلى بيانات المحاسبة المالية لغرض استكمال نشاطها.

ومن هنا نجد أن كل من المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية هما فرعان من أصل واحد وإن البيانات كل منهما تكمل الأخرى¹.

ثانيا: العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية:

ظهر في سنوات الأخيرة اصطلاح المحاسبة الإدارية ومن ممكن القول بان هذا النوع من المحاسبة يهدف إلى الاستخدام كافة البيانات المحاسبية وتحويلها إلى معلومات مفيدة تخدم الإدارة في تحقيق أهدافها.

أي أن النظام المحاسبي يجب أن يقدم تقارير للإدارة تتضمن:

- تقارير تحوي على المعلومات تساعد الإدارة في التخطيط ورقابة العمليات العادية للمشروع.
- تقارير تحتوي على معلومات تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات بخصوص الموضوعات غير عادية التي تصادف المشروع.
- تقارير تحتوي على معلومات تفيد المستثمرين و المالكين والحكومة والأطراف الخارجية الأخرى للتصرف على طبيعة ومسار المشروع.

¹بوشاشي بوعلام, "منير في محاسبة التحليلية", دار الهومة, الجزائر, 2002, ص- ص 16 17

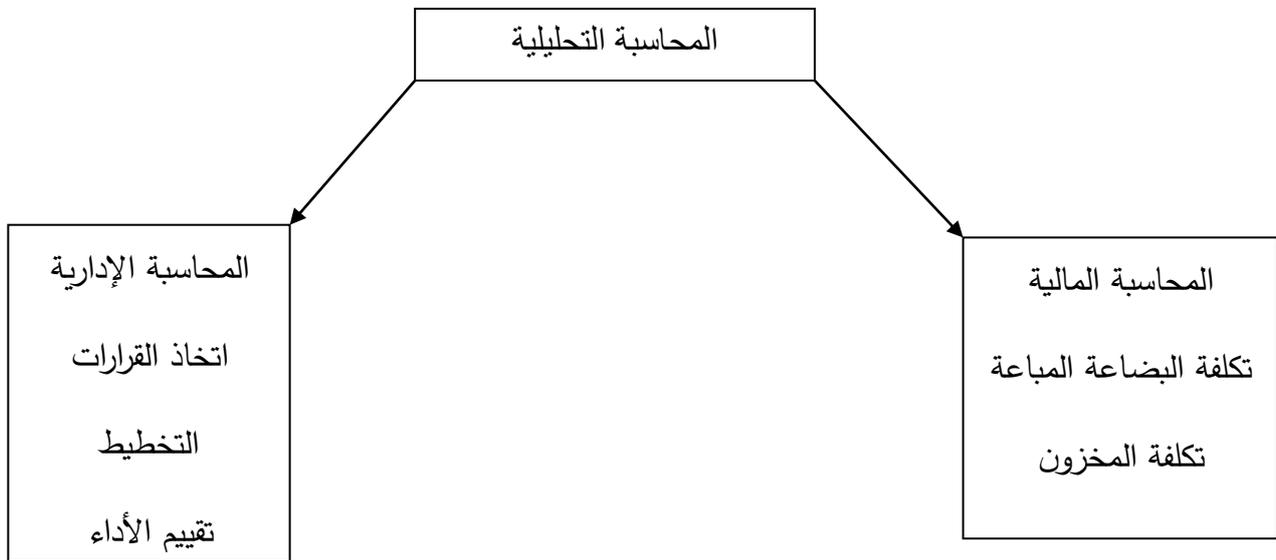
كانت المحاسبة التحليلية في سابق تهم بالبيانات التاريخية واليوم أصبحت المحاسبة التحليلية منبع البيانات والمعلومات التي تحتاجها الإدارة والتي تستخدمها المحاسبة الإدارية حتى أصبح الكثير من الكتاب لا يرون وجه التفرقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية من حيث كلاهما تهدف إلى مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وهكذا نجد إن كافة كتب التكاليف التي تكتب الآن تحوي نوعين من المحاسبة و يمكن فصل الموضوعات احدهما عن الأخرى ومن هنا نجد أن العلاقة المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية يمكن عدّها أو اعتبارها فرعيين يصبان في مصب واحد وهو مساعدة في تحقيقي أهداف المشروع.¹

ثالثاً: العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية :

أما عن طبيعة العلاقة بين الفروع الثلاث فنلاحظ أن المحاسبة التحليلية وكما يبين الشكل رقم (01 - 02) تخدم كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية وذلك عن طريق تقديم معلومات تتعلق بتكاليف وتحتاجها المحاسبة المالية والإدارية فعملية تحديد تكلفة الإنتاج سلعة معينة يفيد المحاسبة المالية في تحديد تكلفة بضاعة مباعه عند إعداد القوائم المالية (قائمة الدخل) كما يخدم عملية تحديد كافة مخزون المتبقي في نهاية الفترة المالية أما المحاسبة الإدارية فتحتاج إلى معرفة تكلفة السلعة أو الخدمة المقدمة في نواحي عديدة منها التسعير والرقابة على التكاليف واكتشاف الانحرافات والتخطيط.²

الشكل رقم (01-01)

العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية³



المصدر: محمد أبو نصار , "محاسبة التكاليف", مرجع سبق ذكره, ص 07.

¹ محمد علي احمد سيدي, "محاسبة التكاليف", مرجع سبق ذكره, ص 18

² محمد علي احمد سيدي, "محاسبة التكاليف", مرجع سبق ذكره, ص 19

³ محمد أبو نصار , "محاسبة التكاليف", مرجع سبق ذكره, ص 07

المطلب الثالث : وظائف المحاسبة التحليلية وأهدافها

أولا :وظائف المحاسبة التحليلية : تقوم التقنيات المحاسبة التحليلية من خلال النتائج المتوصل إليها على إنارة رأي المسير من اجل بلورت قرارات فعالة, هذه التقنيات ستساعد المسير في الحصول على معلومات حول تسيير المؤسسة في الماضي والحاضر وكذا محاولة تقديم سيناريوهات مستقبلية بهذا يمكن القول أن تقنيات المحاسبة التحليلية تقوم بالوظائف الثلاث التالية¹:

- **المحاسبة التحليلية كأداة لما يحدث :** في هذه الحالة تقوم المحاسبة التحليلية بدراسة معطيات الدورات السابقة و معالجتها باستعمال تقنيات التسيير الأزمنة, المعلومات التي تتحصل عليها ستفيد المسؤولية حول نوعية التسيير السابق من حيث التكاليف الناتجة.
 - **المحاسبة التحليلية كأداة لتسيير ما يحدث :** في هذا الصدد تعمل المحاسبة التحليلية على مقارنة ما يحدث حاليا مع ما حدث من قبل وذلك لاستنتاج الفروق وحصر المسؤوليات لغرض تعديل الخلل أن وجد من اجل ذلك تعتمد المحاسبة التحليلية على تنظيم نشاط المؤسسة وتقسيمه إلى مراكز مسؤولية لامركزية ستلقى التطابق الموزعة لغرض تسهيل حصر المسؤولية وتحديد مواطن الضعف.
 - **المحاسبة التحليلية كأداة لتسيير ما سيحدث :** تسمح المحاسبة التحليلية للمسير من أن يوظف المعلومات المتحصل عليها من الدورات السابقة والحالية من اجل بناء نماذج تقدير لما سيحدث هذه البرامج ستركز على معظم الحوادث المحتملة وهذا لغرض احتواء المستجدات والاستعداد لمختلف السيناريوهات المحتملة بسبب المحيط المتقلب الذي تنشط فيه مختلف المؤسسات.²
- إذن فالمحاسبة التحليلية تسير التطور نشاط المؤسسة عبر الزمن محاولتنا ربط ما حدث بما يحدث وبما سيحدث مستقبلا من اجل تنسيق نشاطها وجعله أكثر استقرارا على الرغم من أن المحيط التي تعمل فيه يتميز بالاستقرار .

ثانيا :أهداف المحاسبة التحليلية:

تلعب المحاسبة التحليلية دورا هاما في تزويد العديد من أطراف داخل المنشأة بالبيانات والمعلومات المتعلقة بالتكلفة لتسهيل مهمة هذه الأطراف على قيام بأعمالها وتحقيق أهداف المؤسسة وقلنا أن المحاسبة التحليلية تعد وسيلة للرقابة على عناصر التكاليف سواء كانت هذه العناصر خاصة بالسلعة معينة أو قسم معين أو إدارة معينة و من المفروض في الوسيلة الرقابة هذه أن تحقق أهداف والغايات المرسومة لها, وعليه فان المحاسبة التحليلية يفترض بيها أن تحقق الأهداف التالية³:

¹ناصردين عيساوي, "محاسبة التحليلية تقنيات مراقبة التسيير بالاعتماد على", طبعة أولى, 2006, ص 13
²عبد العزيز محمد الجازي "محاسبة التكاليف الفعلية", دار النهضة العربية القاهرة 1995, طبعة الأولى, ص 26
³ محمد على احمد سيديدة, "محاسبة التكاليف", مرجع سبق ذكره, ص 11

❖ **قياس تكاليف الأداء:** إن أهداف المؤسسة الأساسية لمحاسبة التحليلية تسجيل وتبويب وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف عن طريق تصميم المستندات والسجلات لإثبات تكلفة كل عنصر وبذلك يمكن أن يصل إلى الغايات التالية :

- تحديد تكلفة كل عنصر.
- تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل مراكز التكلفة.
- تحديد التكاليف الإجمالية.
- إن الهدف من قياس التكاليف الأداء يعد بحد ذاته وسيلة لتحقيق هدفين كبيرين للمنشأة هما الرقابة والتخطيط.

❖ **الرقابة على عناصر التكاليف :** الرقابة على عناصر التكاليف أصبحت هدفا أساسيا للمحاسبة التحليلية لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج وإن استخدام المحاسبة التحليلية في مجال الرقابة يتمثل بشكل أساسي في مقارنة التكاليف المقدره أو المعيارية مع التكاليف الفعلية ففي العديد من الشركات الصناعية والخدمية يتم تقدير التكاليف اللازمة للإنتاج سلعة معينة وتقديم خدمة بشكل، مسبق ليتم المقارنة تلك التكاليف مع التكاليف الفعلية المنفقة مما يعطي مقدار الانحراف الحاصل بينهما وهذا يمثل دور رقابي على العاملين للحد من الإسراف والزيادة في التكاليف غير مبررة حيث يتم محاسبة الأشخاص والإدارات التي يظهر لديها الانحراف السلس غير مبرر.

❖ **مساعدة في اتخاذ القرارات:** الإدارة الناجحة هي الإدارة التي تستطيع اتخاذ قرار المناسب في الوقت المناسب وتواجه الإدارة لان مشكلات متعددة ومتنوعة وباستمرار سواء كانت تتعلق بوظائف المشروع (وظيفة الصناعية، الوظيفة التسويقية، الوظيفة الإدارية) أو بعوامل الإنتاج (رأس المال العمل الموارد) والمعلومات التي تستخرج من البيانات الواردة في سجلات تساعد في: تحديد المشكلة، تعرف على البدائل المتاحة، تقويم تلك البدائل، المفاضلة بين البدائل المتاحة. وتعتبر المعلومات المتعلقة بالتكلفة والتي تقدمها المحاسبة التحليلية وتستخدم من قبل الإدارة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية من أهم الوظائف التي تطلع بها المحاسبة التحليلية، فلا يكاد يخلو القرار الإداري من وجود قرار تكلفة تترتب على عملية اتخاذه وبالتالي لابد للإدارة التعرف على ماهية التكاليف التي ينطوي تحته لأهداف الفرعية التالية :

- تقديم تقارير دورية للإدارة بخصوص المشكلات المطروحة.
- تقديم المعلومات اللازمة لوضع السياسات المستقبلية أو تعديل السياسات الحالية.
- القيام بالدراسات و البحوث على عناصر التكاليف بهدف تخفيضها و استخدامها الاستخدام الأمثل.

وتسعى المحاسبة التحليلية إلى خدمة مجموعة من الأهداف أخرى نضمها في النقاط التالية:

- أحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج وعلى استخدام عوامل الإنتاج وذلك بمتابعتها على مستوى الإشراف والمسؤولية.
- توفير الأساس السليم للتقويم الإنتاج التام وغير تام والأعمال تحت تنفيذ في الفترة المالية وذلك لإغراض التصوير الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية والحسابات الاقتصادية القومية.
- توفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنات التخطيطية طبقاً لمراكز المسؤولية ومراكز التكلفة.

المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول التكلفة وسعر التكلفة

هذا المبحث خصص لكل ما يتعلق بالتكلفة وذلك من خلال التطرق إلى تعريفها وتصنيفها وتبويبها وتحديد مكوناتها وسعر التكلفة وكذا أنظمتها.

المطلب الأول: عموميات حول التكلفة وسعر التكلفة

مصطلحات المصاريف والأعباء والتكاليف هي ليست ذات المعنى الواحد كما يعتقد الكثير فكل مصطلح يختلف عن الآخر من حيث المعنى والاستعمال والأثر المحاسبي والمدلول التسييري الناتج عن استعماله وبالتعمق في المعاني الحقيقية تدل على أن التميز بينهما أمر ضروري حتى يتسنى الفهم الواضح لكل مصطلح.

1. مفهوم الأعباء : هي كل استهلاك تقوم بيه المؤسسة يخصص سلع والخدمات الموجهة لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج والبيع لهذه السلع والخدمات ومن الناحية الاقتصادية تعتبر أعباء مكافئة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع للسلع والخدمات.¹

2. تعريف المصاريف : هو عملية الخروج الحقيقي للقيم الجاهزة مباشرة أو بعبارة أخرى خروج النقود أو مصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر التحصيل على النقود.²

3. مفهوم التكلفة : التكلفة هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو المنتج مادي معين أو مجموعة المنتجات أو خدمة أو مجموعة الخدمات مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع.³

- **تعرف التكلفة** عادة بأنها التضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض محاسبية مالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين وهو الأمر الذي يعني انه ينتهي بانتهاء الغرض أو هدف ينتهي وجود التكلفة في حد ذاتها.⁴

¹ y pesqueux b martory, «la nouvelle comptabilité des cout editio tionpuf», France 1995, p 30

² ناصر دادي عدوان, "تقنيات مراقبة التسيير, المحاسبة التحليلية," مرجع سبق ذكره, ص 13

³ ناصر دادي عدوان, "تقنيات مراقبة التسيير, المحاسبة التحليلية," مرجع سبق ذكره, ص 13

⁴ محمد ساسي, "راضي مبادئ محاسبة التكاليف," دار الجامعية إسكندرية 2003, ص 18

- **سعر التكلفة¹:** هو مجموعة التكاليف التي يتحملها منتج معين أو خدمة مقدمة أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموع خدمات في مرحلة بيعها ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية وتحسب فيها تكاليف البيع وبمعنى آخر فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر التكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق بيه.

المطلب الثاني: تصنيف التكاليف و تحديد مكوناتها و سعر التكلفة

1. تصنيف التكاليف: تصنف التكاليف حسب طبيعتها وفق الحسابات المعتمدة في النظام المحاسبي المالي, حيث يقوم هذا التصنيف على مراعاة التدفقات الخارجية للمؤسسة في علاقتها مع محيطها الخارجي (موردون, عملاء, مؤسسات مالية....) وهو تصنيف غير كاف لحساب وتحليل مختلف التكاليف في المحاسبة التحليلية والتي تهتم بشكل اكبر بالتدفقات الداخلية للمؤسسة.

والغرض منها إلى التقسيمات التالية²:

- أولا :التصنيف حسب علاقة التكلفة بحجم النشاط المؤسسة :

- ✓ **التكاليف المتغيرة:** وهي التكاليف التي تتغير مع تغير حجم الإنتاج بنفس النسبة وفي نفس الاتجاه فمجموعها الكلي يتغير بينما التكلفة المتغير للوحدة الواحدة تبقى ثابتة.
- ✓ **التكاليف الثابتة:** وهي التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج بل تبقى ثابتة إلى مدى معين من الإنتاج ومن خصائصها أنها ثابتة بالإجمالي المتغير للوحدة الواحدة أي كلما زاد حجم الإنتاج انخفضت التكلفة الثابتة للوحدة.
- ✓ **التكاليف المختلطة:** وهي تكاليف شبه ثابتة أو شبه متغيرة لي أنها تجمع بين خصائص التكاليف الثابتة وخصائص التكاليف المتغيرة.

ثانيا:التصنيف حسب علاقة التكلفة بوظائف المؤسسة: يتم تصنيف التكاليف وفق هذا التصنيف على أساس علاقة التكلفة بالنشاطات التي استفادة منها هذه التكلفة بما يساعد على قياس تكاليف كل نشاط على حده ويساعد تقييم الأداء المسؤولين عن تلك الوظائف وتنقسم الوظائف حسب هذا التصنيف إلى:

✓ **وظيفة التموين:** أعباء التموين أو الشراء.

✓ **وظيفة الإنتاج:** أعباء الإنتاج.

¹ناصر دادي عدوان,"تقنيات مراقبة التسيير, المحاسبة التحليلية,"مرجع سبق ذكره ص 14

² ينظر إلى :

- غسان فلاح المطارنة, " مقدمة في محاسبة التكاليف", دار وائل لنشر عمان, طبعة 02, 2002, ص 29-34
- احمد حسن ظاهر, "المحاسبة الإدارية", دار وائل لنشر, عمان الأردن, طبعة 200201, ص25-30
- ناصر نوردين عبد لطيف, "مبادئ محاسبة التكاليف", دار الجامعية الإسكندرية, مصر,, 2009, ص 93-51
- محمد تسيير رجبى, " محاسبة التكاليف", مرجع سبق ذكره, ص 36-53

- ✓ وظيفة التوزيع: أعباء التوزيع.
- ✓ وظيفة الإدارة: أعباء الإدارة.
- ✓ وظيفة التمويل: أعباء التمويل

ثالثا: تصنيف لأغراض اتخاذ القرارات:

- ✓ **التكلفة التفاضلية:** عند وجود بديلين أو أكثر متاحين للمشروع للاختيار بينهما لتنفيذ مهمة أو القيام بالعمل ما فمن الطبيعي أن يكون لكل بديل تكاليف خاصة بيه والفرق بين التكاليف البديلين وهو الذي يسمى بالتكلفة التفاضلية.
- ✓ **تكلفة الفرصة البديلة:** وهي التكلفة التي يتم فقدانها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة أي هي البدائل التي سيفقدونها المشروع نتيجة لفقدانه للبديل التالي لأفضل بديل تم اختياره.
- ✓ **التكلفة الغارقة:** وهي التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الماضي ولا تستطيع الإدارة إيقافها أو التحكم فيها ولا يوجد لها أي ارتباط بالقرارات المستقبلية.

رابعا: التصنيف حسب علاقة التكلفة بوحدة المنتج:

- ✓ **التكاليف المباشرة:** وهي التكاليف التي يمكن أن نجد ارتباطها مع الغرض من التكلفة أو المنتج وتتكون من العناصر التالية:
- ✓ **المواد المباشرة:** أي المواد التي تدخل في صناعة المنتج وهي من المكونات الرئيسية للوحدات المنتجة مثل الخشب في صناعة الأثاث والحديد في صناعة السيارات....
- ✓ **الأجور المباشرة:** وهي أجور العمال الذين يقومون بتصنيع المنتج مباشرة ويعملون على خطوط الإنتاج.
- ✓ **التكاليف الغير مباشرة :** وهي كل التكاليف الأخر بما عدا تكاليف المواد المباشرة والأجور المباشرة فهي تكاليف التي يمكن تتبعها وتخصيصها لوحدة الإنتاج كما انه لا يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة من هذه العناصر بدقة ومنها :
- ✓ **المواد غير مباشرة :** كمواد صيانة الآلات والأجور الغير مباشرة والتي تمثل كافة الأجور التي لا يوجد لها ارتباط مباشر مع الوحدة المنتجة كأجور المساعدين وأجور المشرفين الفنيين...
- ✓ **المصاريف الغير مباشرة :** وهي كل المصاريف التي تحدث داخل الوظيفة الإنتاجية ما عدا المصاريف المباشرة كتأمين على المصنع مثلا..

خامسا: التصنيف لأغراض الرقابة : تصنف التكاليف حسب هذا التبويب إلى :

- ✓ **تكاليف قابلة للرقابة:** وهي التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة في حدود زمنية معينة و في أقطار وظروف تشغيل محددة ولكن لا يعني بضرورة أن تكون

درجة التحكم في التكاليف مطلقة بل يكفي أن تكون هناك قدرة على تأثير في هذه التكاليف بصورة واضحة.

✓ **التكاليف الغير قابلة للرقابة** : وهي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها عند مستوى إداري معين ليس لدى الإدارة السلطة للتحكم في تحقيقها مثل تكاليف مركز الإنتاج التي تخصص لكل قسم أو مركز الإنتاج فهي تعتبر غير خاضعة للرقابة أقسام ومراكز الإنتاج.

سادسا: **تصنيف لأغراض التخطيط** : و تصنف التكاليف وفق ذلك إلى ¹:

✓ **تكاليف فعلية** : وتمثل في تكاليف التي تم إنفاقها فعلا في سبيل إنتاج سلعة أو تقديم خدمة معينة حيث يتم الحصول عليها من واقع السجلات التي تحتفظ بها المؤسسة لتتم مقارنتها مع التكاليف المعيارية.

✓ **تكاليف المعيارية** : وتتمثل في تكاليف المقدرة مسبقا لإنتاج سلعة أو تقديم خدمة أو مبنية على معايير و أسس محددة حيث تستخدم التكاليف المعيارية في إعداد الموازنات التقديرية كما تستخدم للرقابة على كفاءة استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة عن طريق مقارنتها مع التكاليف المنفقة فعليا وبالتالي تحديد حجم الانحرافات وأسبابها.

✓ **تكاليف مثالية** : وهي تكاليف محددة مسبقا ولازمة للإنتاج و ذلك ضمن كفاءة إنتاجية عالية جدا حيث يفترض وفق هذا التصنيف عدم وجود تالف أو فاقد استغلال مثالي لوقت العمال والآلات.

سابعا : **تكاليف خارج المحاسبة والقرارات**: هناك نوع من التكاليف لا تسجل في المحاسبة ولكن يمكن أن تتأثر سلبا على مرد ودية المؤسسة إذ أخذت بعين الاعتبار وبموجب هذه التكاليف تتأثر القرارات المتخذة نظرا لما لها من أهمية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها وهي كما يلي ²:

✓ **التكاليف الخارجية** : هي عبارة عن تحويل جزئي أو كلي لمسؤولية تمويل التكاليف نشاط معين لجماعات خارج المؤسسة (الزبائن الموردون المحيط) وتتمثل هذه التكاليف في الفرق بين التكاليف التي تحملتها المؤسسة فعلا والتكاليف التي كان من المفروض تحملها. في حالة تحمل مسؤوليتها اتجه الأعمال التي قامت بها من خلال عملية التحويل فقد تنهرب المؤسسة من بعض التكاليف التي تكون على عاتق المحيط مثل غلاف مستهلك (كقارورات الزجاج مثلا) أو بعض المواد الكيماوية التي تنتج عن عملية تحويلها كبقايا ونفايات لا تكون موضوع رقابة من طرف السلطات. والتي قد تؤثر سلبا

¹ محمد أبو نصار، "محاسبة التكاليف"، مرجع سبق ذكره، ص 32

² ينظر إلى :

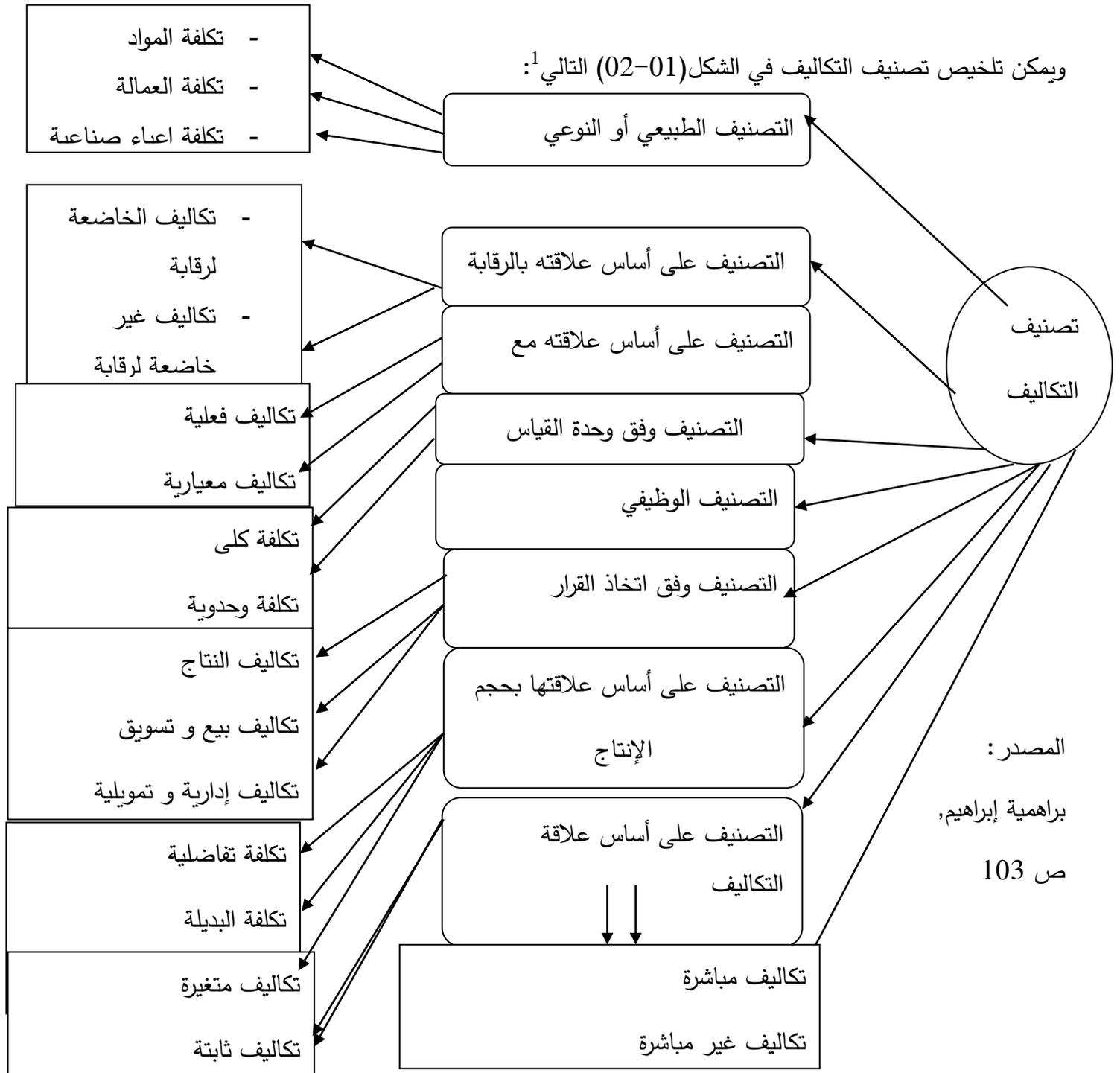
- درحمنون هلال، "المحاسبة التحليلية نظام للمعلومات التسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية"، دراسة مقارنة رسالة دكتوراه ،

فيالعلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص 50-52

- Claude ALAZARD, sabine SEPARI, « CONTROLE DE GESTIO », dunod, paris, 4eme edition, 1998, p137-138

على المحيط وتكلف مبالغ هائلة لإزالتها أو نقلها هذه التكاليف قد تتحملها الجماعات المحلية بدلا من أن تكون على عاتق المؤسسة وهي تكاليف تبقى غير ظاهرة للمؤسسة مما يجعلها تعتقد إنها تحقق الرشاد في التكاليف الداخلية ولكن في الحقيقة هذا يتم على حساب المحيط الذي تتواجد بيه.

✓ **التكاليف الخفية (المخبأة) :** تم اكتشاف هذا النوع من التكاليف من قبل المدرسة السوسولوجية الاقتصادية ولا يقصد بمصطلح الخفية نية المؤسسة في حجبها وإنما عدم قدرتها على حسابها أي عدم وجود وثائق تسمح بتسجيلها محاسبيا وتتمثل مؤشرات التكاليف الخفية من داخل المؤسسة في: الغياب، حوادث عمل، دوران العمال، نوعية المنتجات، فارق الإنتاج المباشر وأما من خارج المؤسسة فتتجم من خلال السلع والخدمات المشتربة من طرف المؤسسة لمواجهة الاختلال في نظام العمل كاللجوء لتوظيف المؤقت لتعويض الغياب، شراء مواد أولية لتعويض النفايات، واللجوء إلى توجيهه السريع للعمل وجهد المكلف لتعويض التأخر في الإنتاج. فأخطاء والعيوب المرتكبة في عملية الإنتاج تكون نتيجتها الخسائر في الوقت والأموال والطاقات البشرية وكل هذا الاختلال نهايته ازدياد التكاليف التي لا يمكن تسجيلها في المحاسبة نظرا لعدم إمكانية عدّها مباشرة والتي يمكن تمثيلها بالنزيف الذي يضعف المؤسسة تدريجيا حتى يكاد يقضي عليها إذ لم تتخذ الإجراءات للحد من هذه الآفة وإذ كان من الصعب تقييم هذا النوع من التكاليف ماديا فهناك إمكانية لتفاديها أو تقليصها عن طريق الاحتراز منها وذلك بتحسين المعاملات مع أعضاء المؤسسة و السهر على متابعة ومراقبة الجودة لكل مراحل التي يمر عبرها الناتج أو الخدمة.



¹براهمية ابراهيم, " تدنيه التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية_دراسة حالة مؤسسة الاسمنت و مشتقاته شلف_", الأكاديمية

للدراستات الاجتماعية والإنسانية العدد الخامس, 2011, ص 103

2. مكونات التكاليف وسعر التكلفة: من بين الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة هناك جزء منها فقط يستعمل في المحاسبة التحليلية وهي ما تسمى بأعباء المعبرة أما الجزء الباقي لا يؤخذ بعين الاعتبار ويسمى بأعباء الغير معبرة وهناك أعباء أخرى تضاف إلى الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة وكما سبق القول حسب التصنيف الوظيفي فان التكلفة تمثل مجموع الأعباء التي يتحملها قسم أو منتج أو خدمة معينة خلال مرحلة من مراحل الإنتاج (الشراء الإنتاج التوزيع) وهذا خلال فترة زمنية معينة.

ويتم حساب سعر التكلفة حسب نشاط المؤسس وفق المراحل التالية¹:

أولاً: حالة المؤسسة الخدمائية: يتمثل نشاط هذه المؤسسات في تقديم خدمة لزبون ويحسب سعر التكلفة وفق العلاقة التالية: **سعر التكلفة = تكلفة الخدمة المقدمة + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة**

ثانياً: حالة المؤسسة التجارية: يتمثل نشاط هذه المؤسسات في شراء السلع وإعادة بيعها دون إجراء أي تحويل عليها وتوجد 3 مراحل أساسية هي: مرحلة الشراء, مرحلة التخزين, ثم مرحلة البيع.

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة وغير مباشرة

حيث أن ثمن الشراء = عدد الوحدات (كمية) المشتربة * سعر شراء الوحدة الواحدة

سعر التكلفة = تكلفة شراء سلعة البضاعة المباشرة + مصاريف التوزيع المباشرة وغير مباشرة

ثالثاً: حالة المؤسسة الصناعية (الإنتاجية) : تقوم هذه المؤسسات بشراء المادة الأولية وإجراء تعديلات عليها حيث تحول المواد الخام إلى سلع قابلة للبيع أي أن دورة الاستغلال بهذه المؤسسات تمر بمراحل الأساسية التالية :

- مرحلة شراء المادة الأولية.
- مرحلة تحويلها (الإنتاج) .
- مرحلة بيع المنتجات المصنعة.

وعلى هذا الأساس يتم حساب التكاليف وفق العلاقة التالية :

تكلفة الشراء = تكلفة شراء المواد الأولية + مصاريف الشراء المباشرة وغير مباشرة

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير مباشرة

حيث أن تكلفة الإنتاج المباع = عدد الوحدات المنتجة * تكلفة الإنتاج الوحدة الواحدة

¹باديسي فهيمه, " المحاسبة التحليلية دروس وتمارين ", دار الهدى, الجزائر, 2012, ص 17

الأعباء التي تعالج محاسبيا في إطار المحاسبة التحليلية ليس كل مصدرها المحاسبة المالية لذلك يجب إخضاع المحاسبة المالية لبعض التغييرات للحصول على تكاليف مبررة اقتصاديا ومن هناك يمكن التمييز بين¹ :

➤ **الأعباء المعتمدة** : هي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة بعد عملية الفرز وهي تعبر عن أعباء المحاسبة التحليلية وهي أعباء مشتركة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة وتتمثل في عناصر المجموعة السادسة (من حساب 60 إلى حساب 68) أي أعباء الناتجة عن نشاط الاستغلال وتختلف عن أعباء المحاسبة العامة لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة العناصر الإضافية وي طرح منها الأعباء غير معتمدة أي :

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + العناصر الإضافية - الأعباء غير معتمدة

وهذه الأعباء يمكن حصرها فيما يلي :

1. استهلاك بضائع.
2. استهلاك المواد الأولية ولوازم.
3. مصاريف عمال.
4. اهتلاكات ومثونات.
5. أعباء أخرى مثل الضرائب الرسوم مالية وتأمينات.

➤ **أعباء العناصر الإضافية**: هي أعباء ذات صفة النظرية التي كانت ستتحملها المؤسسة لو تغيرت ظروف الاستغلال فهي أعباء غير مسجلة في المحاسبة العامة وتسمى إضافية لأنها ليست ضمن مصاريف المحاسبة العامة لأنها لا تمثل مصاريف المدفوعة لكنها تحسب ضمن سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية وتتكون من:

✓ **مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص** : إن المؤسسات عند استخدامها لأموال خارجية فهي تدفع عنها فوائد وتحسب ضمن مصاريف المحاسبة العامة ولكن استعمال رأس المال الخاص لا يتم دفع عليه فوائد وبالتالي فهي غير مسجلة ضمن أعباء المحاسبة العامة لذلك فإنه يجب أن يأخذ بعين الاعتبار هذا العنصر عند حساب التكاليف.

✓ **الدفع للضرائب والأعباء صاحب المؤسسة** : في المؤسسة الخاصة فإن عملية الإدارة يقوم بها صاحب المؤسسة ويتقاضى مقابل يتمثل في نتيجة المؤسسة أي الربح الصافي الموزع وبهذا فإن الأجرة أو مقابل عمله لا يمثل عبا في المحاسبة العامة بالمقابل ففي المؤسسات التي يديرها المسيرون يتقاضون أجور تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة لذلك فلكي نحصل على سعر التكلفة ذو معنى ولكي نستطيع مقارنته أيضا مع سعر التكلفة لنفس المنتج في المؤسسة خاصة أو في مؤسسة يديرها مسيرون يجب أخذ بعين الاعتبار أجرة صاحب المؤسسة.

➤ **الأعباء الغير معتمدة**: وهي الأعباء المحاسبية التي تعتبر غير عادية أما أنها ليست لديها علاقة مع النشاط العادي للمؤسسة أو لأنها تخص دورة محاسبية أخرى وبالتالي فهي تحسب ضمن تكاليف المحاسبة العامة ولا تحسب ضمن سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية وتتضمن ما يلي¹ :

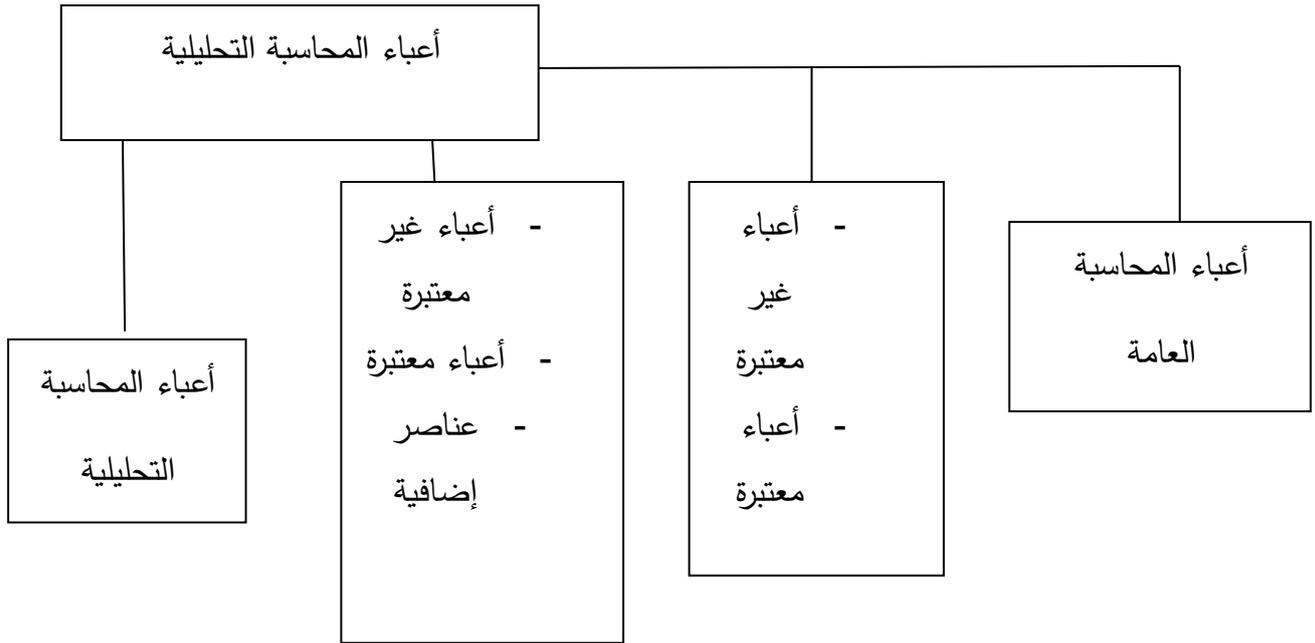
¹باديسي فهيمه، " المحاسبة التحليلية دروس وتمارين "، مرجع سبق ذكره ص 18

1. فروق التحميل وهي أعباء خارج الاستغلال.
 2. أعباء متعلقة بالاستغلال ولكن ليس لها علاقة بانبساط العادي للمؤسسة مثل الرسوم المسترجعة مخصصات المئونات الاستثنائية (مئونات نقص المخزون والذمم, ومئونات الخسائر والتكاليف المحتملة).
 3. خسارة متعلقة بالسابق.
- أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العمدة + العناصر الإضافية - الأعباء غير معتبرة
 - النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية = النتيجة التحليلية + العناصر الإضافية - الأعباء غير معتبرة
 - نتيجة المحاسبة التحليلية الإجمالية + أو - فروق التحميل - نتيجة المحاسبة التحليلية = نتيجة المحاسبة العامة

فروق التحميل = تكاليف المحاسبة التحليلية - تكاليف المحاسبة العامة

ويتم فرز الأعباء الخاصة بالمحاسبة التحليلية بعد إجراء التعديلات على التكاليف وفق الشكل (03-01)²

الشكل (03-01) : تحديد أعباء المحاسبة التحليلية



المصدر : ناصر دادي عدوان, "تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية", مرجع سبق ذكره, ص 21.

¹c.c.Raulet, « comptabilité analytique et control de gestion », paris, édition, dunod, 1982 ,p22

² 4 ناصر دادي عدوان, "تقنيات مراقبة التسيير, المحاسبة التحليلية", مرجع سبق ذكره, ص 21

المطلب الثالث : أنظمة التكاليف

تختلف أنظمة التكاليف المستخدمة في الشركات الصناعية من شركة لأخرى تبعا لاختلاف أنواع المنتجات لدى الشركة ومراحل تصنيع و احتياجات الإدارة من بيانات التكاليف, توجد أنظمة متعددة لتتبع التكاليف تتبع أسعار التكلفة لمتوج معين أو نشاط أو طلبيه ما وبشكل عام يوجد ثلاث أنواع من أنظمة التكاليف هي¹:

➤ نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية.

➤ نظام تكاليف المراحل.

➤ نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

ويعتبر كل من نظام التكاليف الأوامر الإنتاجية ونظام تكاليف المراحل من الأنظمة التقليدية والتي توصف بعدم الدقة بيانات التكاليف التي توفرها في الكثير من الحالات وبالمقابل يوصف النظام التكاليف المبني على الأنشطة بأنه من أنظمة التكاليف الحديثة والذي تم شيوعه واستخدامه في الآونة الأخيرة من قبل العديدي من الشركات الصناعية والخدمية في العديد من الدول المتقدمة نظرا لما يوفره من معلومات أكثر دقة مقارنة مع أنظمة التكاليف التقليدي.

وترتكز هذه الأنظمة أيضا في الغالب على²:

1. تحديد الأسلوب أو الطريقة لحساب التكاليف وسعر التكلفة:توجد طرق متعددة ومختلفة حسب الغرض وحسب طبيعة البيانات المتوفرة من الأداء والخبرة المتوفرة عبر الزمن على أن تقارب النتائج الحساب مع البيانات المعيارية بهدف دراسة وتحليل الفروق الناتجة عن ذلك قصد التحكم في التكاليف وعناصرها بكفاءة عالية.
2. تحديد قيمة عناصر التشغيل المادية:أي تجهيزات النتاج المستغلة في الإنتاج وهذا من خلال اهتلاكات وفق الإقساط العادية إضافة إلى كل المصاريف الأخرى التي قد تواكب عمليات الأداء بصفة غير مباشرة من قريب ومن بعيد.
3. تحديد القيمة وفق العمل المستغرق أثناء عملية التشغيل: وذلك لترجمة الجهد البدني المبذول للحصول على الخدمة أو لمن توجو هذا انطلاق من عدد العمال ضمن كل منصب أو عدد المناصب العمل أو من خلال الجور والرواتب ويتم حساب هذه الأخيرة على أساس مقدار ساعات العمل الفعلية ولإضافة المستغرقة في العملية الإنتاجية والأعمال الملحقة بها.
4. حساب قيمة المواد واللوازم خلال عملية التشغيل:وذلك بناءا على كمية المواد واللوازم المستهلكة فعلا أثناء ممارسة التحويل خلال العملية الإنتاجية أو أداء الخدمة من طرف المؤسسة أو وحدة الإنتاجية المعينة

¹ محمد ابو نصار, "محاسبة التكاليف", مرجع سبق ذكره, ص 113

² أحمد طرطار, "الترشيد لاقتصادي لطاقات الإنتاجية في المؤسسات", ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 1993, ص 102-104

بالحصول على المنتج المستهدف أو الخدمة المطلوبة ويتم تثمين هذه الكمية اعتماداً على طريقة التسعير المطبقة والتي تعتمد في الغالب طريقة التحميل الحقيقي (فعلي) وفق منهجية خاصة.

5. توزيع التكاليف تبعاً لمراكز الأنشطة المتعددة: سواء كان ذلك عبر الورشات ومكاتب الدراسات أو عبر مصالح التجارية كأقسام الشراء البيع التوزيع أو عبر مصالح العامة كالإدارة المالية والمحاسبة وغيرها من باقي المصالح.

فاعتماد هذا التقسيم استناداً إلى نشاط هذه المصالح إلى نشاط هذه الأقسام والمراكز هو مصدر التكاليف من أجل التعرف على التكاليف المعبرة ومراكز ناتجة منها في فترة ما لمعرفة حجم التكاليف لكل نشاط على حدٍ أو مقارنة هذا الحجم بمثيله في الأقسام والمراكز الأخرى وبالتالي تقويم أدائها وترشيد تكاليفها.

المبحث الثالث: الإطار العام حول تسيير الإنتاج

تعد وظيفة الإنتاج وتسيير الإنتاج إحدى الوظائف الرئيسية والأساسية للمؤسسات بشكل عام والمؤسسات الصناعية لاقتصادية بشكل خاص حيث تحولت العمليات الإنتاجية من الإدارة التقليدية تهتم بالإنتاج سلع وخدمات، وتهتم بفحص المنتج وضبط الإحصائي للجودة ثم تأكيد أو ضمان جودة إلى تسيير الإنتاج والإستراتيجية.

وقد أدى إلى ظهور تكتلات اقتصادية وتطور التقني متصارع لمختلف الأنشطة إلى زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية الساعية إلى نمو والاستمرارية وتحقيق الربح على المدى البعيد مما دفعني إلى إعادة النظر في هذا المبحث ودفعني إلى التطرق في المطلب الأول إلى عموميات حول تسيير الإنتاج سأوضح فيه كل من نبده تاريخية حول تسيير الإنتاج ثم سأنتقل إلى مفاهيم عامة حول تسيير الإنتاج وفي المطلب الثاني سوف نوضح وظائف تسيير الإنتاج الأساسية وأتطرق إلى علاقته بهذه الوظائف وأوضح العلاقة مع باقي وظائف المؤسسة وفي المطلب الثالث والأخير سوف نتطرق إلى أهداف تسيير الإنتاج.

المطلب الأول : عموميات حول تسيير الإنتاج

أولاً:نبده تاريخية حول تسيير الإنتاج:

يعتبر آدم سميث أول من اهتم بالاقتصاديات الإنتاج في عام 1779 عرض في كتابه المسمى (ثروت الأمم) المزايا الاقتصادية الثلاث لتقسيم العمل وهي:تنمية المهارات نتيجة قيام الفرد بجزء معين من العملية الإنتاجية لمرات متعددة ومتكررة خلال اليوم، والتخلص من الوقت الضائع نتيجة لعدم قيام العمال بانتقال من عملية الإنتاجية إلى أخرى واستخدام الآلات والعدد المتخصصة لأداء العمليات الإنتاجية المطلوبة وبالغرم من أن المفاهيم تسيير العمليات الإنتاجية قد ظهرت وانتشر استخدامها خلال الثورة الصناعية فيعتبر (بابج) أول من حول المفاهيم العلمية فيها حيث انه في كتابه المسمى(اقتصاد الآلات والتصنيع) الذي صدر في عام 1832 أيد وناقش بتوسيع مزايا آدم سميث حيث أضاف مبدأً جديد بنص على ربط الأجر المدفوع للفرد مع متطلبات العملية الإنتاجية من حيث الخبرة والمهارة المطلوبة وليس مع مقدار الخبرة والمهارة التي يمتلكها ذلك الفرد انه ارتئ وجوب تقسيم الوظيفة الواحدة إلى

وظائف متعددة يسمح للإدارة من خلال ذلك أن توظف عدد ونوع ودرجة المهارة للأفراد المطلوبين لكل وظيفة، كما انه يرى أيضا وجوب تحديد الوقت اللازم لانجاز العمل بكل وظيفة.¹

ويعتبر (فريدريك تايلور) من الشخصيات المهمة في التاريخ التسيير، وبرغم من أن اتجاهاته في التسيير تشبه إلى حد كبير اتجاهات (باباج) إلا انه (تايلور) أول من حاول إدخال التفكير العلمي في التسيير ولأنه تدرج في جميع الوظائف وعاش الظروف المحيطة بها، فقد كان على علم بالمشاكل الإدارية من أساسها ومن أهم المبادئ التي تضمنتها فلسفة تايلور هي: تجميع البيانات الضرورية عن كل جزء من أجزاء أو مكونات العمليات الإنتاجية ومن تم استنباط طريقة عملية تمكن كل فرد من تأدية مهام وظيفته في اقصر وقت وبأقل مجهود ممكن. ومن خلال هذا المبدأ فقد ادخل تايلور علم دراسة الحركة والوقت وقد تطورت هذه الدراسة بشكل كبير وأصبحت تطبق في كل مجال من مجالات الإنتاج. ومن رواد الأوائل لحركة التسيير والإدارة (فرانك و ليلين كيل برث) أول من ناقش دراسة الحركة والإرهاق أثناء تأدية العمليات الإنتاجية ومن رواد أيضا (هنري كانت) الذي وضع مخططات اعتمدت في تخطيط الإنتاج والرقابة على العمليات الإنتاجية وعرفت هذه المخططات باسمه ومازالت تستخدم من حين إلى آخر في بعض الشركات الصناعية حتى الوقت الحاضر.²

توالت الدراسات والأبحاث في مجال التسيير، حيث تعبر كل وجهة نظر عن مرحلة تاريخية معينة في أقطار تطور الفكر الإداري و جدول التالي يلخص التطور التاريخي لتسيير الإنتاج :

الجدول رقم (01-02) يبين تلخيص للتطور التاريخي لتسيير الإنتاج³

المساهمة	الشخص أو الجماعة ذات العلاقة	الزمن بشكل تقريبي
التخصص في العمل وتقسيم العمل وإدراك المنافع الاقتصادية	ادم سميث	1776
قدم أجزاء متبادلة محاسبة التكاليف والرقابة على الجودة	إلى وتتي	1800
استخدام كثرات المثقبة وأحداث الثورة الصناعية الغزل	يومن ماري ، باك واردي	1801
تقسيم العمل على أساس المهارات وتخصيص الوظائف على أساس المهارات وأساسيات دراسة الوقت	جالس بايجه	1832

¹د.منعمزمير، "إدارة الإنتاج و العمليات"، دار الزهراء لنشر و توزيع، 2012، ص 19

²د.منعمزمير، "إدارة الإنتاج و العمليات"، مرجع سبق ذكره، ص 20 21

³سليمان خالد عبيدات، "إدارة الإنتاج و العمليات"، الطبعة الأولى، دار المسيرة لنشر و توزيع، كلية الأعمال الجامعة الأردنية، عمان، 2008، ص-ص 21 22

الإدارة العلمية دراسة الوقت والحركة	فريدريك تايلور	1881
دراسة الحركة	فرانك لجبرت	1900
نظرية الانتظام واستخدامها لصناعة	اير لنج	1905
أول من استخدم مخطط نقطة تعادل	نوابل	1908
تحريك وتنسيق الخط التجميعي	هنري فورد جاراي سورن سون	1913
تطوير نموذج الحجم الأمثل EQQ	ها ر س	1914
تطوير مخططات جانت للمساعدة في جدولة الأوقات العمال والمكان و كذلك ووظائف المصانع	هنري جانت	1916
الرقابة الإحصائية على الجودة	ولتر ستيوارت	1924
تطوير عينات العمل	تربت	1934
تأسيس المجمع	المجمع الأمريكي لرقابة على الجودة	1946
استخدام البرمجة الخطية	جورج دانترع	1947
تطوير نظام الرقابة على الجودة	ادوارد ديمتج	1950
البرمجة الرياضية العمليات غير خطية والاحتمالية	جانس كوبر و غيرهم	1950
تحليل المخزون على أساس التوزيع	فود ديكي	1951
تطوير النموذج وتقويم مراجعة المشاريع	بون ألن و هاملتون	1958
تخطيط احتياجات الموارد	جو اورلكي	1960
مدخل نظم الإدارة	جيف ورسن	1961
تطوير نموذج GERT	ألن بارتسكو	1963
تكامل العمليات مع الإستراتيجية و السياسة العامة تطوير عدة برامج حاسوبية للتعامل مع بعض المشاكل في مجال التسيير الإنتاج والعمليات	سكتر	1970
الجودة و الإنتاجية وتطبيقها في اليابان	ديمج	1980
بالإضافة إلى استخدام الحاسوب في تصميم والتصنيع و اعتماد ISO	وجوران	1990

مصدر : سليمان خالد عبيدات إدارة الإنتاج و العمليات الطبعة الأولى دار المسيرة لنشر و توزيع كلية الأعمال الجامعة الأردنية عمان 2008 ص-ص 21 22

و يبين الشكل رقم (01-03) مراحل التي مر بها تاريخيا تسيير الإنتاج

الحرف اليدوية 1800 إلى 1850	الثورة الصناعية 1850 إلى 1900	الإدارة العلمية 1950	بحوث العمليات والأنظمة الحاسوبية 2000
--------------------------------	----------------------------------	-------------------------	--

مصدر : سليمان خالد عبيدات إدارة الإنتاج والعمليات مرجع سبق ذكره ص 23

2. مفاهيم عامة حول تسيير الإنتاج:

نظرا لكثرة التعارف والمصطلحات في تسيير الإنتاج لا يمكن إيجاد تعريف واحد وشامل لتسيير الإنتاج سوف أحاول تقديم مجموعة من التعارف أهمها:

- **الإنتاج** : يعرف الإنتاج بأنه مجموعة من الأنشطة والفعاليات المتعلقة بالعملية التكنولوجية التي تؤدي إلى إجراء تغيير أو تحويل شكل المادة إلى شكل آخر مقصودة سلع وفق مواصفات محددة بواسطة عمليات معينة تسمى أنظمة العمليات.¹
- **التسيير** : هو جميع النشاطات التي تعمل من (تخطيط تنظيم توجيه رقابة) لغرض الاستخدام الأمثل للموارد والإمكانيات المنظمة بهدف تحقيق أهداف المنظمة بكفاءة وفعالية وضمن البيئة المحيطة بالمنظمة.²

وفي ضوء التعريفات الموضحة أعلاه نستطيع معرفة مفهوم التسيير الإنتاج³:

- **يعتبر تسيير الإنتاج** : تسيير الموارد اللازمة لإنتاج السلع والخدمات، ويتمثل ذلك في العمليات والتدابير اللازمة لسير العملية الإنتاجية وحسن استغلالها لتحقيق أهداف المنظمة (أهم هذه الأهداف توفير القدرات التنافسية).
- **يعرف تسيير إنتاج**: بأنه العملية التي تهدف إلى تصميم و تخطيط ومراقبة العمليات حيث ترتبط نشاطات التصميم بتعريف خصائص النظام الإنتاجي (الطاقة التكنولوجية مستعملة.. الخ) بينما يعمل

¹حمدي هاشم رضا،"الإدارة العمال والعمليات"، مرجع نفسه ص 12

²د.محمد حكمت،"أنظمة إدارة الإنتاج الحديثة و المتقدمة مدخل استراتيجي علمي حديث في أنظمة إدارة الإنتاج الحديثة والمتقدمة"، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، عمان،،2015 ص 15

³ ينظر إلى :

- حمدي هاشم رضا،"الإدارة العمال والعمليات"، مرجع نفسه، ص17
- د.محمد حكمت،"أنظمة إدارة الإنتاج الحديثة والمتقدمة مدخل استراتيجي علمي حديث في أنظمة إدارة الإنتاج الحديثة والمتقدمة"، مرجع سبق ذكره، ص 15
- سليمان خالد عبيدات،"مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات"، مرجع سبق ذكره ، ص 17
- د.منعم زمرير،"إدارة الإنتاج والعمليات"، مرجع سبق ذكره، ص24

التخطيط بوصف طريقة عمل النظام الإنتاجي في أبطار سعيه إلى تلبية الطلب المعبر عنه وبمعنى آخر هدف التخطيط هو تنسيق بين الطاقة المتوفرة والطلب المعبر عنه في حين تعني المراقبة تقييم مدى التوائم بين النتائج المتحصل عليها وتلك المخطط لها. وتقع مسؤوليات تسيير الإنتاج ضمن المهام الإدارية المعرفة (التخطيط التنظيم وتوجيه والرقابة على عملية الإنتاجية ونشطاتها).

○ فتسيير الإنتاج هو القوة الأساسية التي تعمل على تنسيق الأنشطة الخاصة بالنظم الفرعية داخل المؤسسة وكذلك ربطها بالبيئة المحيطة أي أنها تعمل على التكامل بين الموارد المختلفة لكي تنظم في شكل نظام كلي (المؤسسة) لتحقيق الأهداف المنشودة.

المطلب الثاني: وظائف تسيير الإنتاج وعلاقته بباقي وظائف المؤسسة

أولاً: وظائف تسيير الإنتاج

من المعروف أن نجاح أي مؤسسة يعتمد على الأداء الجيد والمرضي لتلك المؤسسة في كافة المجالات وبشكل خاص في مجال وظائف الثلاث الأساسية للمؤسسة وهي التسويق، التمويل، الإنتاج حيث أن¹:

(1) **وظيفة التسويق:**مسئولة عن خلق الطلب والسلع أو الخدمات المنشأة وتحمل الإدارة المالية

المسؤولية توفير الاحتياجات المالية قصيرة وطويلة الأجل للمؤسسة وذلك لضمان الاستمرارية عملياتها.

(2) **وظيفة الإنتاج:** وبتالي إدارتها فهي المسؤولة عن خلق السلع أو الخدمات لأشبع الطلب المتوقع

ولمنع تركيز كل الإدارة على تحقيق أهدافها الخاصة ولتوجيهها لخدمة الأهداف العامة فان على الإدارة العليا أن تقوم بتنسيق الأنشطة لهذه الإدارات والسيطرة عليها حيث تقوم الإدارة العليا بتطوير الاستراتيجيات ووضع سياسات الهادفة إلى إنجاح المؤسسة ككل.

(3) **وظيفة التمويل :** هو لمسئول عن إيجاد المصادر المالية من الخارج ويتولى الإدارة رأس المال

المؤسسة الإنتاجية.

ثانياً: علاقة تسيير الإنتاج بوظائف المؤسسة:²

(1) **علاقة تسيير الإنتاج بالتسويق والمالية :** يمثل التسويق والتمويل والإنتاج المهام الوظيفية الرئيسية لمجال

عمل أي مؤسسة الإنتاجية، فتسويق هو معبر المؤسسة الإنتاجية نحو العالم الخارجي وهو الذي يحدد

الصورة المناسبة لتقديم المنتجات للمستهلكين ويكشف اتجاهاتهم وميولهم و تفضيلهم لمنتجات معينة.

¹سليمان خالد عبيدات، "مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات"، مرجع سبق ذكره، ص 23

²حمدي هاشم رضا، "الإدارة العمال والعمليات"، مرجع نفسه، ص 24

أما تسيير الإنتاج فهو الذي يتولى تحويل المواد الخام إلى منتجات أو تقوم بتوفير الخدمات معينة ولا بد من إيجاد تنسيق محكم بين هذه المجالات الثلاث لضمان كفاءة عمل الإنتاج.

(2) علاقة تسيير الإنتاج بوظيفة الموارد البشرية: إن أهم متطلبات التي تحتاجها الإدارة الموارد البشرية هي البيانات عن برامج الإنتاج كما يحتاج الإنتاج إلى بيانات متعلقة بالكفاءات المتوفرة وما سوف يكون مستقبلاً.

(3) علاقة تسيير الإنتاج بوظيفة الشراء: تحتاج الإدارة المشتريات بيانات عن احتياجات الإنتاج حتى تتمكن من وضع خطط لعمليات الشراء من أجل الاستفادة قدر الإمكان من خصومات كما تحتاج وظيفة الإنتاج إلى بيانات عن المواعيد المتوقعة لاستلام المشتريات.

(4) علاقة تسيير الإنتاج بوظيفة التخزين: تحتاج إدارة المخازن المنتج النهائي إلى بيانات عن رقم المخزون الواجب الاحتفاظ به للوفاء باحتياجات السوق فمن المعروف أن هناك معدلات للإنتاج المبيعات والذي يحدد هذه المعدلات هو إدارة المخزون كذلك فإن تسيير الإنتاج على علم بالبيانات التي تتعلق برقم المخزون الفعلي وذلك يساعد على تقدير الاحتياجات الفعلية لكمية الإنتاج المناسبة في الفترة المطلوبة.

المطلب الثالث: أهداف تسيير الإنتاج

يمكن حصر أهم أهداف تسيير الإنتاج فيما يلي¹:

(1) تحقيق الرضا للمستهلكين و العمال: إن النظام الإنتاجي يسعى أساساً إلى الإنتاج السلع أو تقديم الخدمات التي يتطلبها ويرغب المستهلكون والعملاء وبناء على ذلك فإن تسيير الإنتاج والعمليات تصنع على عاتقها أولاً السعي نحو الإنتاج السلع المطلوبة وفي الوقت المناسب وبالجودة المطلوبة وبأحسن و أرخص الطرق وذلك حتى يمكنها تحقيق الاستمرارية رضاء المستهلكين والعملاء عن المنظمة وما تنتجه من سلع أو ما تقدمه من خدمات.

(2) تدعيم المركز المالي للمنظمة: هذا التدعيم يتم من خلال تسيير الإنتاج والعمليات رشيدة الخاصة بالمنظمة سواء كانت هذه التكاليف متعلقة بعملية الإنتاج نفسها أو ببعض النفقات والمصروفات المتصلة بهذه العمليات حيث يمكنها العمل على خفض تكلفة الوحدة من سلعة أو تقديم هذه الخدمة أما من خلال زيادة كفاءة استخدام كل عنصر من هذه العناصر عن طريق توفير كمية الخدمات المستخدمة وتخفيض نسب التكاليف والعدم والفاقد من هذه الخدمات أو من خلال شراء المواد الخام المطلوبة أو من خلال

¹ محمد حكمة، "الأنظمة الإنتاج الحديثة المتقدمة"، الأردن، زمزم ناشرون و موزعون، الطبعة الأولى.

ترشيد القرارات الإنتاجية بصفة عامة كقرارات شراء الآلات أو المعدات الرأس مالية وعدم التوسع في خطوط الإنتاج وغير ذلك من القرارات.

(3) **تدعيم مركز التنافسي للمنظمة**: إن تسيير الإنتاج والعمليات يسعى إلى تدعيم المركز التنافسي للمنظمة حيث يترتب على تخفيض التكاليف الإنتاج الكلية تمكن المنظمة من مواجهة المنظمات المنافسة لها فتستطيع بيع منتجاتها بأسعار اقل من الأسعار التي تباع بها المنتجات تلك المنظمات.

ويمكن تسيير الإنتاج أيضا تدعيم المركز التنافسي للمنظمة من خلال مساهمتها في تدعيم علاقاتها مع جماهيرها المختلفة من العملاء و الموردون ... الخ بحيث تتكون المنظمة صورة طيبة في أذهان هذه الجماهير.

(4) **زيادة إنتاجية المنظمة**: تعتبر الإنتاجية والعمل على زيادتها من أهم الموضوعات التي استحوذت على اهتمام في الدول والمنظمات المعاصرة خاصة بعد ظهور الكثير من العوامل ومتغيرات البيئة التي أصبحت تسيطر على هذه الدول والمنظمات وتفرض عليها الكثير من التحديات مما استوجب هذا الأمر من هذه الدول والمنظمات ضرورة العمل على زيادة إنتاجيتها باعتبارها احد المقومات الأساسية لمواجهة هذه التحديات.

ويمكن تلخيص أهداف تسيير الإنتاج على المدى القصير بما يلي¹:

- ✓ تحديد خصائص المنتج (سلعة أو الخدمة).
- ✓ تحديد خصائص العمليات.
- ✓ إيصال المنتجات المطلوبة للعملاء.
- ✓ إنتاج الكميات تتناسب مع الطلب المتوقع.
- ✓ تقديم المنتجات المطلوبة في الوقت المناسب.
- ✓ إنتاج المنتجات (سلع أو خدمة) بمستوى الجودة المرغوب بيه من قبل العملاء.

ولتحقيق الأهداف السابق ذكرها بكفاءة وذلك من خلال :

- ✓ علاقات عمالية فاعلة و سيطرة على كلفة الإنتاج.
- ✓ السيطرة على كلفة المواد.
- ✓ السيطرة على الكلفة المتعلقة باستخدام الطاقة الإنتاجية.

¹سليمان خالد عبيدات، "الإدارة الإنتاج و العمليات، الطبعة الأولى"، دار المسيرة للنشر و توزيع و طباعة، 2008

- ✓ أما على الأجل الطويل فان تسيير الإنتاج والعمليات تهدف إلى استخدام المصادر المتاحة وبشكل يمكن المنظمة من مواجهة الطلب على المدى البعيد.
- ✓ وبافتراض تحقق هذا الهدف فان ذلك سيؤدي إلى تحقيق الأموال اللازمة للحصول على الموارد الإضافية اللازمة للعملية الإنتاجية وتطوير منتجات جديدة وامتلاك تكنولوجيات حديثة ومتطورة وهكذا.....

خلاصة الفصل الأول :

من خلال ما تم التطرق إليه نستخلص أن المحاسبة التحليلية هي فرع من فروع المحاسبة العامة، إذ تعتبر تقنية هامة تعمل على معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة ومختلف مصادر المعلومات وذلك لمعرفة تكاليف المؤسسة معرفة مفصلة، إلى جانب تحديد تكلفة المنتجات والخدمات، وتكمن علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية والإدارية في كون أن المحاسبة التحليلية تخدم كل من هادين الفرعين وذلك نتيجة لما توفره من مختلف المعلومات الضرورية من تحديد لتكلفة الإنتاج أو البضاعة و من معلومات تساهم في التخطيط والرقابة و اتخاذ مختلف القرارات، و تعتبر التكاليف جزءا هاما باعتباره من أهم عناصر ومكونات المحاسبة التحليلية وجزءا حساسا في أي مؤسسة كانت والتي بدورها تعمل المؤسسات على تقليصها إلى أقصى قدر ممكن مع الحفاظ على جودة المنتج ولا يتم ذلك إلى بالتسيير الجيد للإنتاج من خلال تسيير الموارد اللازمة لإنتاج السلع والخدمات من جهة و ذلك عن طريق مختلف التدابير، باعتبار أن تسيير الإنتاج يعتبر القوة الأساسية التي تعمل على التنسيق بين الأنشطة الخاصة بالنظم الفرعية داخل المؤسسة وربطها مع المحيط الخارجي من جهة أخرى.

الفصل الثاني :

دور المحاسبة التحليلية

في تسيير الإنتاج

مقدمة الفصل الثاني :

يتمثل دور المحاسبة التحليلية في تحليل النتيجة و تفسيرها مع توضيح الأسباب التي أدت إلى هذه النتيجة المعينة وتصحيح الوضع واتخاذ القرارات اللازمة في حالة النتيجة سلبية أو تشجيع الوضع في الحالة العكسية داخل المؤسسة لمعرفة مستوى المصاريف كل قسم في سعر التكلفة وخاصة الرئيسية منه كالتسويق والإنتاج والتمويل على مستوى كل طلبيه ومراقبة مستوى المصاريف والمبيعات وبالتالي تطورات النتيجة بواسطة التحليل الاقتصادي وإعطاء قاعدة حسابية لتحديد السعر للبيع للمنتجات مع اخذ بعين الاعتبار معطيات المنافسة والمساعدة على إعداد وتقييم المخزون وتحديد الكميات المنتجة والمباعة والمتبقية لكل منتج ونفس الأمر بالنسبة للمواد المستعملة ومساعدة على ضبط كمية المواد ومنع الإسراف أثناء استخدامها في العمليات الإنتاجية وتقييم أداء المشرفين على مختلف المراكز والوحدات ومدى قدرتهم على تنفيذ الخطة المرسومة.

سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى ثلاث مباحث نوضح فيها دور المحاسبة التحليلية كأداة لتسيير الإنتاج وذلك من خلال: أولاً المبحث الأول وهو نمط تسيير الإنتاج الذي سوف نوضح فيه كل من نمط تسيير الإنتاج التخطيط وتنظيم الإنتاج مرحلة ما قبل الإنتاج واختيار الموقع مرحلة الإنتاج وعمليات الصيانة ثم نتطرق في المبحث الثاني إلى محاسبة التحليلية وقياس تكلفة الإنتاج الذي سنوضح فيه كل من مساهمة المحاسبة التحليلية تخطيط الإنتاج ومساهمة المحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج والتكاليف المعيارية ثم في أخير نتطرق إلى طرق محاسبة التكاليف التي لها دور مهم في المؤسسة وذلك من خلال تطرق إلى الطريقة الكلية الطريقة الجزئية والطريقة الحديثة (التكاليف على أساس الأنشطة ABC).

المبحث الأول: نمط تسيير الإنتاج

إن تسيير الإنتاج يعني مجموعة النظم والقواعد المطبقة في الأقسام الإنتاج ومراكز الدعم والخدمات المرتبطة بها لضمان استخدام الإمكانيات المتاحة للحصول على ناتج ممكن وبأقل تكلفة ممكنة وفقاً للمواصفات جودة الموضوعات ورغبات الزبون.

المطلب الأول: تخطيط وتنظيم الإنتاج

أولاً: تخطيط و تنظيم الإنتاج:

إن تخطيط الإنتاج يشير إلى خطة الإنتاج التي تعطي فترة زمنية عادة ما تكون سنة وتعد على أساس التقديرات الإجمالية للمخرجات من مستويات الإنتاج والعمالة والمخزون عن طريق وحدة القياس عامة ويكون هدف هذه الخطة هو:

تحقيق واستخدام الأمثل للموارد وتحديد أفضل سبيل لمقابلة مستويات الطلب المتوقعة وفي حدود وبما يؤدي إلى تحديد نطاق وحدود القرارات المتصلة بجدولة ورقابة الإنتاج.¹

حيث يقوم مدير الإنتاج بتحديد أهداف لأنظمة الإنتاج والعمليات الفرعية كما يقوم بتحديد السياسات والإجراءات اللازمة بتحقيق هذه الأهداف. وفي هذه المرحلة يتم توضيح دور العمليات والإستراتيجية العامة للمنظمة كما تتضمن هذه المرحلة تخطيط المنتج وتصميم التسهيلات واستخدام عمليات التحويل والمعالجة.²

أما فيما يتعلق بالتنظيم فقد شهدت نظم الإنتاج تطوراً في اتجاه عمودي أفقي، ويتعلق ذلك بتعدد طرق الإنتاج وتنوع ميدانه فإذا كانت متطلبات الإنتاج لفترة مقل الثمانينات ترتكز على كمية والإنتاجية، فإن تحديات الصناعة الحديثة لما بعد الفترة المذكورة ترتكز على كمية المتنوعة والإنتاجية، الأجل، مرونة الإنتاج، الجودة، السعر، خدمات ما بعد البيع وأنماط جديد لتسيير الإنتاج في ظل التكنولوجيات الرقمية المتطورة واستعمال الروبوتيك وخدمات الانجاز، الرسم، الصيانة، الصنع، المساعدة بالإعلام الآلي واستعمال الانترنت في قطاع الخدمات (التجارة الإلكترونية، خدمات البورصة، الدفع الإلكتروني وغيره).³

إضافة إلى ذلك فيقوم مدير العمليات بوضع الأدوار وتدفق المعلومات خلال أنظمة الإنتاج والعمليات الفرعية، كذلك يتم تحديد الأنشطة اللازمة لتحقيق أهداف الأنظمة الفرعية وتحديد السلطة والمسؤولية تنفيذ هذه الأهداف.⁴

¹ مؤيد الفضل، "إدارة الإنتاج والتكاليف"، عمان، دارالزهراء، 2006، ص 212

² د محمد حكمت، "أنظمة إدارة الإنتاج الحديثة والمتقدمة"، الأردن زمزم ناشرون موزعون، الطبعة 1، 2015، ص 30

³ Jean-Pierre, Jalar Pierre, Grégory « gestion dollar », paris, 1995, p531

⁴ د-محمد حكمت، "أنظمة إدارة الإنتاج الحديثة والمتقدمة"، مرجع سبق ذكره، ص 30

المطلب الثاني: مرحلة ما قبل الإنتاج واختيار الموقع

ثانيا:مرحلة ما قبل الإنتاج واختيار الموقع :

أولا:مرحلة ما قبل الإنتاج :

نظرا لاعتبارات المتعلقة بالتعقيدات التي تعمل في ظلها المؤسسة, يتطلب الأمر دراسة كل جوانب التقنية الاقتصادية للقرارات المتعلقة بانجاز المشروع بداية من اختيار الموقع إلى التخطيط الداخلي للمصنع وانجازه على ارض الواقع. وهذا يتطلب دراسة السوق والمعلومات تخص التكلفة ومدى توفير الموارد وتوافق تنظيم المصنع مع العمليات الإنتاجية الحالية وإمكانية تطويرها مستقبلا.¹

ثانيا:اختيار الموقع :

قرار اختيار الموقع الملائم لقيام المشروع جديد أو لتغيير الموقع الحالي لعمل قائم له تتأثر جوهرى على المصنع حاضرا أو مستقبلا.ومن بين أهم العوامل التي تؤثر على اختيار الموقع الملائم من بين مجموعة المواقع البديلة هي توفر القوى العاملة في الموقع المختار ويجب إن يكون بكمية ونوع العمالة المطلوبة وتوفير مواد الخام والتي يفضل للمصنع أن يكون بالقرب منها خاصة إذا كانت سريعة التلف كما في صناعة تعليب الخضروات والفواكه.... الخ وكذلك القرب من الطرق المؤسسة الرئيسية والتي يفضل أن يمتاز الموقع المصنع منها, لأنها تسهل عملية نقل المواد الأولية إلى المصنع والمنتجات التامة الصنع منه, وأيضا يجب على الموقع المصنع إلى أن يكون قريب من السوق وذلك لإعطاء المستهلكين خدمات أفضل وتوفير جزء الكبير من تكاليف النقل.²

إضافة إلى قرب المصنع من :

- ✓ القرب من مصادر الماء.
- ✓ توفر شبكة صرف جيدة.
- ✓ القرب من مصانع الأخرى.

¹ بشير محمد التجني, "مفاهيم وآراء حول تنظيم الإقليم وتوطن الصناعة", ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 1999, ص 59

² منعم زمير, "إدارة الإنتاج والعمليات", جامعة دبلن, إيرلندا, دار الزهراء الطبعة الأولى, 2012, ص 35

المطلب الثالث : مرحلة الإنتاج والعمليات الإنتاجية وصيانة

ثالثا:مرحلة الإنتاج والعمليات الإنتاجية وصيانة

أولاً:مرحلة الإنتاج : بعد اختيار الموقع تبدأ المؤسسة في النشاط الإنتاجي وممارسة وظائفها المترابطة, التي تهدف من خلالها للوصول للأهداف التي أسست من أجلها, تتمثل هذه الوظائف في مايلي :

(التوظيف,التحويل,التخزين,الإنتاج, التوزيع) ومن هنا تواجه المؤسسة عدة تحديات مرتبطة بالوظائف السابقة والموارد الواجب استخدامها وكميات الإنتاج المناسبة وكذلك تنظيم العمليات الإنتاجية وما تفرضه من سياسات تتعلق بالإنتاج والصيانة وغيرها بمتطلبات التسيير المؤسسة. كل تلك الاهتمامات توزع على مستويات اتخاذ القرار في المؤسسة حسب أهميتها في نجاح واستمرارية المؤسسة وعلاقتها بزمين (طويل المدى, متوسط المدى, قصير المدى)وتتطلب عدة تقنيات لتسييرها بناءا على معطيات كمية وغير كمية ويتم معالجتها بأساليب مختلفة للحصول على نتائج معينة يتم على ضوءها اتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة بمشاكل تعترض الإنتاج.¹

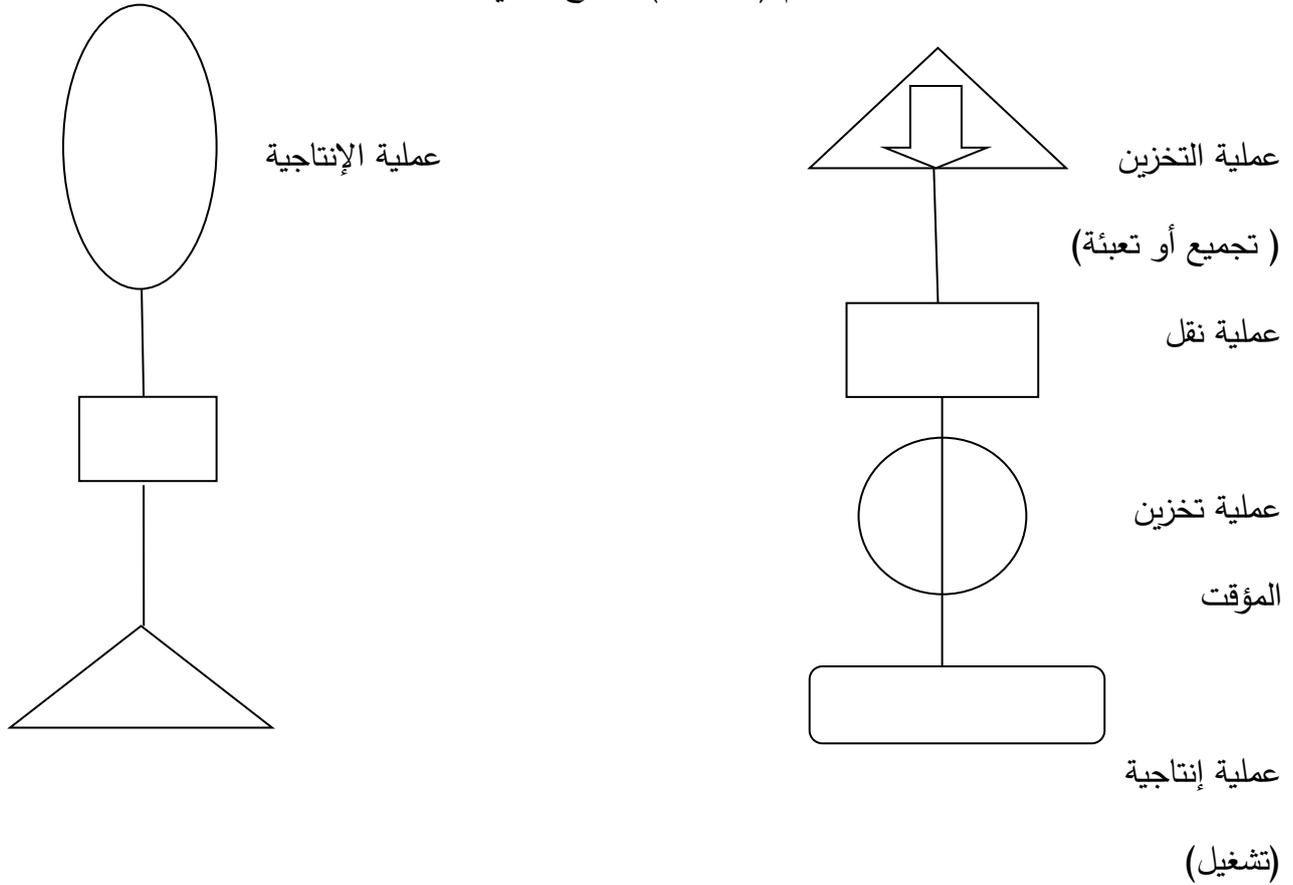
ثانياً:العمليات الإنتاجية و الصيانة :إن الشروع في الإنتاج الفعلي لسلع يتطلب تحديد العمليات الصناعية والإنتاجية حتى تتم بأسلوب اقتصادي يضمن الإنتاجية لعوامل الإنتاج ومهمة دراسة العمليات الإنتاجية تكون على عاتق ثلاث جهات داخل المؤسسة, وتتمثل في²:

مكتب الدراسات الذي يعمل على تحديد المنتج ووسائل الإنتاج والمواد والمكونات الضرورية, مكتب الطرق الذي يبحث في كيفية صنع المنتجات بأقل التكاليف وذلك بتحديد أفضل مزيج من المواد واليد العاملة والطرق العملية لصنع مع تحديد دور مراكز العمل في ذلك, مكتب التنظيم والأمر بالإنتاج الذي يعمل على تنسيق الجود الإنتاج وتقادي كل الانقطاع أو انتظار يعطل مسار الإنتاج, ويتطلب الإجابة على الأسئلة التالية : متى تتطلق عملية صنع؟ من يقوم بصنع؟ أين؟ كم ينبغي من وقت لصنع؟ ثم تأتي عملية التنفيذ وترافقها عملية المراقبة التي تعمل على متابعة التنفيذ ومراقبة الأداء والجودة بالنسبة لمخرجات وتعمل كل الجهات كل فيما يخصه على تحديد الدقيق لمواصفات وتصميم المنتج وتحديد طرق الصنع المناسبة بالتجهيزات اللازمة المحققة للإنتاجية والجودة في أيطار شروط الإنتاجية ملائمة مع توفر الأنظمة الرقابة كافية مع كل العناصر المتعلقة بالعمليات الإنتاجية؟ يعبر عن العمليات الإنتاجية بخريطة التسلسل التشغيلي, ويستخدم عدد من الرموز لتعبير عن العمليات المنجزة عبر مراحل الإنتاج, وتوجد ثلاث أنواع من الخرائط (الخرائط البسيطة, الخرائط المنكمشة, الخرائط المتسعة).

¹ منعم زميرير, " إدارة الإنتاج والعمليات", جامعة دبلن, أيرلندا, دار الزهراء, الطبعة الأولى, 2012, ص 36-37-38

²Jean-Pierre, Jalar Pierre, Grégory « gestion dollar », Paris, 1995, p523

الشكل رقم (01-02) نموذج للخريطة البسيطة¹



المصدر : علي شرقاوي -إدارة النشاط الإنتاجي-دار الجامعية بيروت- لبنان-1995-ص95

○ الخريطة البسيطة: هي وصف لعمليات الإنتاجية التي تستعمل نوع واحد من المواد وتنتهي بإنتاج سلعة واحدة.

○ الخريطة المنكشمة: هي سلسلة العمليات التي تبدأ بعدد من المواد، تنتهي بإنتاج سلعة واحدة.

○ الخريطة المتسعة: تبدأ بمادة أو عدة مواد، وتنتهي بإنتاج عدة سلع.

ثالثاً: أما فيم يخص الصيانة فمن بين المشكلات التي تتعرض العمل الإنتاجي، هي المتعطلات التي تحدث خلال النشاط الإنتاجي سواء ما يتعلق بالأقسام الإنتاجية أو الأقسام المساعدة إذ المشكل لا يرتبط فقط بالة الإنتاج، وإنما بكل الوسائل المستخدمة في المؤسسة لذلك فان سياسة الصيانة لا بد وأن تأخذ بعين الاعتبار في إستراتيجية تسيير المؤسسة، وذلك للحفاظ على الديمومة الإنتاجية، وتجنب الآثار السلبية على برامج الإنتاج.

لذلك فان وظيفة الصيانة ضرورية داخل المؤسسة و تنقسم إلى نوعين¹:

¹علي شرقاوي، " إدارة النشاط الإنتاجي"، دار الجامعية، بيروت، لبنان، 1995، ص 95

1. **الصيانة الوقائية :** هي كل الإجراءات التي تكفل عدم توقف الآلات عن العمل و ضمان سيرها الحسن, وأحسن وقت للقيام بذلك يكون عند فترات الراحة أو الانتهاء من العمل وقد يصاحب العملية الإنتاجية وهذا حسب برنامج وأهداف القيام بالعملية, وبدورها تنقسم إلى نوعين:
 - **الصيانة الروتينية:** وهي العملية التي يتم القيام بها دوريا وفق برنامج محدد حسب طبيعة الآلات مثل التشحيم وتغيير الألوان وكذلك حسب وقت التشغيل مثل ساعات عمل الآلة أو حسب استهلاك الطاقة... الخ
 - **التفتيش:** هو قيام دوريا بتفحص أجزاء الآلات لتأكد من سلامتها أو مراقبتها أثناء العمل لملاحظة أي تغيير في سير عملها من خلال إشارات, سماع صوت المحرك, أداء العمليات الإنتاجية... الخ
2. **صيانة الإصلاحية:** هي عملية القيام بالتدخل الاضطراري نتيجة توقف الأداة عن العمل بسبب تعطل احد أجزائها أو خلل فبالسير الحسن لها, وفي هذه الحالة تعمل مصلحة الصيانة على تصليح الآلة أو تغيير الأجزاء المتآكلة ويوجد بديلين:
 - تغيير الأجزاء المتسببة الرئيسية في العطل.
 - القيام بتغيير أجزاء أخرى متآكلة نسبيا في نفس الوقت مع الأجزاء المتسببة الرئيسية في العطل, للاستفادة من توقف الآلات حتى تضمن عدم تعطل الأخر في فترة قريبة.
3. **تنفيذ أعمال الصيانة :** القيام بأعمال الصيانة يمكن أن يتم من قبل احد الأطراف التالية :
 - العاملين المباشرين على التجهيزات عند التعطلات الخفيفة, ويمكن لهم التدخل نظرا لتجربتهم مع الآلة ومعرفة كل الأحوال الخاصة لها, وقد يتطلب من المؤسسة القيام بتكوين العاملين على الإصلاحات الخفيفة أو البسيطة.
 - مصالح الصيانة المختصة بالمؤسسة وهذا عند التعطلات المعقدة التي تتطلب أعمال دقيقة.
 - مصالح الصيانة خارج المؤسسة, تمثل المؤسسات مختصة تلجا إليها المؤسسة عند حصول تعطلات في التجهيزات تتطلب مهارات خاصة غير متواجدة على مستوى المؤسسة ويتم ذلك عن طريق عقود سنوية أو طلبها عند الحاجة.
4. **التكلفة الإجمالية لصيانة :** تعبر الصيانة بنوعها ضرورية إلى أنها مكلفة, ويمكن تحديد عناصر تكلفة الصيانة فيما يلي²:

¹ عادل حسن, "مشاكل الإنتاج الصناعي", مؤسسة شبان, الجامعة الإسكندرية, مصر, 2000, ص112

²Boris evgrafaff, « systèmes de gestion de la production », Sirey, paris, 2011, p67

- أعباء تسيير المصالح الاقتصادية بالمؤسسة (مكاتب, تجهيزات خاصة, مهندسين..) .
- أعباء قطع الغيار ولوازم الخاصة بالتنظيف.
- أعباء مهمات الصيانة وما يتبعها الموكلة لجهات خارج المؤسسة.
- العلاقة بين الصيانة الوقائية والصيانة الإصلاحية: إن الملاحظة المبدئية التي يمكن أن نسوقها لتحديد العلاقة, هي انه كلما كان معدل الصيانة الوقائية مرتفعا كلما كان معدل الصيانة الإصلاحية منخفضا (علاقة عكسية), ويؤثر ذلك على كل من نوعين وعلى الكلفة الإجمالية لنوعين, لذلك المؤسسة تبحث عن أحسن توليفة يمكن من خلالها تخفيض كلفة الصيانة.

المبحث الثاني : محاسبة التحليلية و قياس تكلفة الإنتاج

إن عملية تخطيط الإنتاج ومراقبته في المؤسسة الإنتاجية هي مسلك من خلال تحقيق المؤسسة للهدف المنشود الذي تسعى إليه من تحقيق أقصى ربح ممكن بالدرجة الأولى, أقصى كمية سلع منتجة أقصى, استغلال لطاقة الإنتاجية بأدنى تكلفة إنتاج ممكنة من تكاليف النقل ومصاريف مستخدمين وغيرها من مصاريف الأخرى وهذا يكون تحت الرقابة وتسيير جيد فبالخطيطة ومراقبة الإنتاج يمكن اكتشاف الانحرافات والمخاطر التي يمكن أن تواجهنا, فبهذه الأخيرة يمكن تقليص نسبة المخاطر واتخاذ القرار السليم الذي يساعد المؤسسة على تحقيق ذاتها واستمراريتها وأن باستخدام طرق محاسبة التكاليف يمكن تخطيط ومراقبة الإنتاج بكيفية جيدة وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة.

المطلب الأول : مساهمة المحاسبة التحليلية في تخطيط الإنتاج

أولا: الموازنات التقديرية: الموازنات التقديرية لها العديد من التعارف سوف أحاول التطرق إلى أهم مفاهيم للموازنات التقديرية :

- تعرف الموازنات التقديرية بأنها وسيلة من وسائل التخطيط والرقابة والتنسيق بين مختلف نشاطات المنشأة.
- ويعرف (شيلي نق أن جوردون) الموازنة التقديرية بأنها خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوبة وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامها كأساس في تقييم الأداء في المنشأة.
- وقد عرفت أيضا بأنها عرض منظم لنتائج المتوقعة لخطة أو مشروع أو إستراتيجية ما¹.

¹ مؤيد الفضل, "تخطيط ومراقبة الإنتاج", دار المريخ لنشر, الرياض, 2007, ص 147

ثانياً: أهداف الموازنة التقديرية: تتمثل الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها من خلال الموازنات التقديرية في النقاط التالية¹:

- **الرقابة** : ذلك من خلال تقسيم المنشأة إلى مراكز المسؤولية وتحليل العلاقة بين كل المراكز أو الأقسام بوضع وحدات قياس لتحقيق هدفين هما:
 - ✓ القيام بالملاحظة و تسجيل الانحرافات وتحليلها, ثم تحديد أسبابها ومن تم تصحيحها.
 - ✓ قياس الأداء لمختلف المسؤولين والمراكز عليها.
 - **التخطيط**: من خلال إعداد العناصر التي يشملها نشاط المنشأة, وذلك عن طريق وضع خطة شاملة بجميع الأنشطة والعمل على تحقيقها بأفضل النسب, إضافة إلى توزيع المخصصات المالية على مختلف المركز وترجمة الإستراتيجية العامة وتوزيعها على مختلف الفترات ومراكز المسؤوليات.
 - **التنسيق**: من بين أهداف الموازنات التقديرية التنسيق والذي يعني تحقيق التوافق والالتزام بين مجهدات الأفراد والجماعات, مما يضمن السير الحسن وإبقاء على الأهداف المنشودة كما يحفز الأطراف داخل المنشأة على تحمل المسؤولية في التنفيذ ومراقبة وضعية السيولة.
- ثالثاً: أهمية الموازنات التقديرية: تتمثل أهمية الموازنات التقديرية في النقاط التالية²:
- ✓ تساعد في التقدير للإنتاج والمخزون.
 - ✓ تعتبر الموازنة التقديرية مقياساً لتقييم الأداء وبالتالي لتصحيح الانحرافات.
 - ✓ تجبر كل فرد على وضع خطة مستقبلية تتماشى مع خطط الأقسام الأخرى.
 - ✓ تعتبر الموازنة أداة فعالة للمحافظة على المركز المالي للمنشأة من خلال تنظيم المدفوعات والإيرادات.
 - ✓ مراقبة تنفيذ الخطط الموضوعية ومعرفة تأثيرها على أنشطة المنشأة.
 - ✓ السماح لكل الأفراد بطرح خطط والمشاركة في تحديد المسؤوليات وطرح الأفكار.
 - ✓ تكون المنشأة مجبرة على وضع نظام فعال للمحاسبة العامة بفضل الموازنة التقديرية.
 - ✓ تحسن عملية التخطيط للبرامج ورسم السياسات عن طريق وضع خطط واضحة وذلك بارتكازها على الموارد الاقتصادية المتاحة.

رابعاً: إعداد الموازنات التقديرية: لا تأتي الموازنات من فراغ فهي تمثل منتج كثير من التفكير التنظيمي وغالبا المناقشات الداخلية ومعظم المنظمات الكبيرة تلتزم بإشراك الموارد البشرية كثيرة في إعداد الموازنات فمدير أو مراقب

¹اركوس محمد, "الموازنات التقديرية", ديوان الطبعة الجامعية, الجزائر, 2001, ص08

²طارق عبد العال حماد, "الموازنات التقديرية", نظرة متكاملة, دار الجامعية لنشر الإسكندرية, مصر, 2006, ص1018

الموازنة الذي يكون له عادة دور في إعداد التفصيلي للموازنات الفردية المسئول عن إعداد وتنسيق العام للموازنة يساعده غالبا لجنة الموازنة المشكلة من أعضاء الإدارة العليا من كل أقسام الوظيفية للمنظمة وفيما يلي سوف أوضح شروط و إجراءات إعداد الموازنات التقديرية في النقاط التالية¹:

- ✓ ضرورة الربط بين النظام المحاسبي ونظام التكاليف من جهة ونظام الموازنات من جهة أخرى لان الموازنة تتوقف على معطيات محاسبية وذلك لتسهيل عملية الرقابة على التكاليف بطريقة فعالة.
- ✓ يجب أن تشمل الموازنة على كل أنشطة المنشأة بنود التكاليف والإيرادات وكل مستويات الإدارية وكذلك الجوانب الكمية و المالية.
- ✓ إشراك جميع المسؤولية عن تنفيذ في إعداد الموازنة وذلك لرفع معنوياتهم وتحفيزهم على تحقيق التقديرات.
- ✓ المشاركة تجعلهم أكثر اطمئنانا على مستقبلهم نظرا لمعرفةهم بخطط المستقبلية للمنشأ وأهدافها وهذا يما يؤدي إلى رفع من أدائهم.
- ✓ اعتماد الموازنة على التنبؤ والتي تشمل دراسات إحصائية لفترات سابقة وكذلك دراسة الاتجاهات في المستقبل وعلى ضوء هذه الدراسات توضع افتراضات للفترة القادمة مع الخد بعين الاعتبار ظاهرة الخطر وعدم التأكد.
- ✓ ضرورة توفر تنظيم إداري تكون فيه المراكز المسؤولية واضحة حتى تتمكن من ربط الموازنات بتلك المراكز وبالتالي إمكانية تحديد المراكز وتقييم الأداء، ولإعداد الموازنات التقديرية لا بد من توفر بعض الإجراءات.
- ✓ مقارنة الانجازات مع الموازنات في فترات القصيرة وتحديد الانحرافات.
- ✓ جمع الموازنات الأساسية والتي تسمح بإعداد الحسابات الاستغلال التقديرية، الميزانية التقديرية موازنة الخزينة، المخطط المالي.
- ✓ تعديل كل هذه الموازنات بما يتماشى مع الصعوبات التي تواجهها في فترة إعدادها.
- ✓ تحديد الفترة الزمنية للموازنة سنة أو أكثر التي تتضمن من فترات القصيرة الملائمة.
- ✓ تجميع الوثائق الضرورية لتحديد الأهداف الفردية المعبر عنها بقيمة الإيرادات والتكاليف والتي تسمى الموازنات.

خامسا: الموازنات التقديرية للإنتاج: عند إعداد موازنة الإنتاج فإنه يلزم اتخاذ قرارات كثيرة لماذا كل نشاط ضروري ومتى وبأي وسائل يمكن تحقيق التكاليف المختلفة كذلك يلزم تجنب حالت الضياع في المخزون والتي تشمل:

¹طارق عبد العال حماد، " الموازنات التقديرية "، مرجع سبق ذكره، ص 1019

- فاقد زيادة الإنتاج
- فاقد النقل و التخزين
- فاقد انتظار بدء الإنتاج
- فاقد معالجة زائدة ذاتها
- فاقد المخزون
- فاقد الحركة
- فاقد صنع المنتجات المعيبة

سادسا: التغيرات إلى نظام التكاليف: هناك حاجة متزايدة لدراسة منتظمة لتحديد دورة إدارة التكلفة في ضل بيئة الإنتاج الحديثة وقد أظهرت دراسات عديدة أسباب حالات الفشل لنظام محاسبة التحليلية الحالية ومن أهمها:

- أنها مزعجة بسبب ارتفاع التكلفة غير مباشرة نتيجة النقص في تتبع التكلفة.
- أنها لا تفضل تكاليف الأنشطة الغير ضرورية التي تصنف التكاليف الغير ضرورية بدلا من قيمة المنظورة للعميل للمنتج.
- أنها لا تعاقب الإنتاج الزائد وفلسفة استيعاب التكاليف الغير مباشرة من خلال توزيعها على أساس حجم الإنتاج وهذا الأمر يشجع على وجود مخزون الزائد.
- إنها لا تحدد بدرجة الكافية وتقرر تكلفة نقص الجودة في المنتجات أو التشغيل.
- إنها تركز على رقابة عملية الإنتاج بينما تكاليف الهامة التي تحدد مراحل التصميم والتطوير لدورة حياة المنتج فلا يتم تحديدها بدرجة الكافية.
- أنها تستخدم مقاييس الأداء تتعارض غالبا مع الأهداف الإستراتيجية لصنع.
- أنها لا تستطيع التقييم الكافي لأهمية المقاييس غير المالية مثل الجودة والكمية العمل والمرونة وما إلى ذلك.

سابعا: التعاون: يتعين أن تقدم موازنة النتاج خطة لتنسيق قدر معين من نشاط الإنتاج المباشر والخدمات المتخصصة المطلوب توريدها في عمليات التحويل ويجب توفير الوظائف التالية بصرف النظر عن وجود مدير لكل منها¹ :

- هندسة المنتج أو تصميم لصنع.
- هندسة العمليات.
- هندسة المصنع (صيانة الآلات و المعدات).
- المخازن والشحن.

¹ طارق عبد العال حماد، "الموازنات التقديرية"، مرجع سبق ذكره، ص 1020

- التوزيع المادي.

- إدارة الموارد (رقابة المخزون و الإنتاج).

- الهندسة الصناعية (الأفراد المناسبين والملحقات والتخطيط).

ثامنا:الموازنة لا تضمن الربح : الموازنة ليست صانعة للربح هذا المفهوم يجب أن نلاحظه ولذلك فإنه يجب التغييرات الوظيفية المتزامنة بمعنى التزود بأدوات الصحيحة والتدريب والهندسة التصميم والتخطيط والجدولة ويوضح المديرون أسباب فشل في تحقيق أهداف الموازنة بما يلي :

- تنبؤات المبيعات اعلي من اللازم.

- التوسع بسرعة أكثر من اللازم.

- تصميم الجيد للمنتج و لكنه لا يباع.

- منافسة اشد مما يتصور .

- إدارة سيئة للتقديرة.

- عدم كفاية رأس المال.

- مشكلات غير متوقعة في الجودة.

- طرق إنتاج عفا عليها الزمن.

- تخلف التكنولوجي.

تاسعا:مشكلات إعداد موازنة الإنتاج: عادة ما يكون الأسلوب المتبع في إعداد موازنة الإنتاج هو تجنب أي تغييرات هامة عن الماضي القريب خوفا من المغامرة ويسري التغيير عندما توجد مخاطر حقيقية كذلك إن وجدت إمكانية تحقيق إيرادات غير متوقعة في الفترات التالية فإن التغييرات تتم في حدودها الدنيا لتوفير الأمان. كذلك فإن المديرين قد يعتقدون أن التغييرات الكبيرة قد لا تمكنهم من عمل الرقابة الفعالة ويذكر (هال ودالف) " بينما تهتم الإدارة القديمة بالكفاءة في عملية الإنتاج وقوة العمل المباشر فلن الإدارة الجديدة تسعى إلى الاستخدام الأمثل لكل الموارد مع المرونة بدلا من الجمود في وصف الوظائف وخطوط السلطة." ومعنى هذا التعاون أكثر بين المديرين.

فالتحدي الملحوظ في عملية الموازنة هو جعل هذه العملية مغامرة في طبيعتها ومتحركة من التساؤل (عن ماذا يتوقع) الذي يتعلق بالموقف الحالي إلى وصف ماذا ينبغي أن يكون متوقع وذلك عند أحداث الإبداع.

ولتقدير الوضع الذي ينبغي أن نكوته يأتي عن طريق¹ :

- التخطيط أكثر.

- التحليل أكثر.

¹طارق عبد العال حماد, "الموازنات التقديرية", مرجع سبق ذكره, ص 1021

- إدخال أكثر الأسئلة ماذا...لو..

- المناقشات المستمرة بين المديرين حول أي برامج تنسيق إضافية.

وهي التي يمكن أن تزيد من الإيرادات أو تنقيص التكاليف وعند إعداد الموازنة يجب مراعاة والنظر في بعض

الاعتبارات مثل:

- مدى جدوى تأجيلات الاستثمارات الرأس مالية.

- مدى جدوى تأجيل المصروفات التشغيلية على تطوير المنتج أو صيانة التسهيلات الرأس مالية.

- مدى جدوى إنقاص المصروفات التشغيلية بإنقاص قوة العمل المؤثرة على خدمة العملاء أو

علاقات العمل.

- إنقاص المخزون بجدولة أكثر دقة لتقدير التسليمات والخدمة للأسواق.

- إنقاص خدمة العاملين وخدمة الجودة أو كفاءة المخرج.

- التغييرات التشغيلية الأخرى التي تؤثر على المزيج المنتج وتسليم والسياسات التسعير.

عاشرا: الأسلوب الفني : ينبغي أن تكون موازنة الإنتاج إدارة رقابة وليست مجرد مستند محاسبي وذلك بان تحدد

العمل اللازم القيام به في المستقبل وتقدر التكاليف المتوقعة التي يتم تحملها في إنتاج المنتج بمستوى معين

مفترض للمخرجات ويجب أن تعكس كلا من الاستراتيجيات والسياسات والإجراءات.

وينبغي أن تقدم الموازنة المعايير لما يلي¹ :

- ملاذي ينبغي تحسينه؟ ومتى يحدث ذلك؟

- ما هي احتياجات العمل والتوريد اللازمة؟

- كم من الوقت يلزم بواسطة من ومتى؟

- من يعمل ماذا؟ وما هو المتوقع من كل شخص؟

والقرارات التي تتخذ فيما يتصل بالإنتاج تشمل الأحكام الدقيقة على ما يلي :

- تصميم المنتج الذي يتم شحنه ومواصفات الجودة له.

- ترتيبات لتسهيلات الإنتاج.

- الجدول لكل العمليات صنع الجزاء و استمرارها.

¹ طارق عبد العال حماد، "الموازنات التقديرية"، مرجع سبق ذكره، ص 1021-1022

إحدى عشر: تحديد متطلبات الإنتاج: يواجه المديرون مهمة مبدئية هي تحديد متطلبات الإنتاج لتقرير مستوى النشاط وعليهم بداية وضع الجدول الرئيسي للإيرادات المؤكدة شهر بشهر، ويجب وضع الجدول في عدد الوحدات التي تبيعها الشركة وليس قيمة هذه الوحدات وكذلك يأخذ في اعتبار إذا ما كان سيتم الاستعانة بمخزون أول مدة وكميات المقدرة لمخزون آخر مدة كذلك يجب أن تصنع الشركة في اعتبارها الطاقة المتاحة بإضافة إلى الأمور التالية¹:

- مدى توافر تصميم المنتج والوقت اللازم لدعم الشحن في تلك الفترة.
- مدى إتاحة مواد الخام التي يتم الحصول عليها.
- وضع خطة لسد أي نقص في القطع أو المواد لاستمرار خطوط الإنتاج والتخطيط لمتطلبات المواد والرقابة العمليات اللازمة لذلك.
- خطة توزيع لتلبية طلبات المبيعات الشاملة طريقة النقل والوقت المطلوب والجدولة وخطة بالنسبة لطاقة الثابتة.
- طاقة تصنيع المنتجات على أساس المعدات والإفراد ووقت العملية.
- برنامج التوازن بين المقوضات والمدفوعات ومستويات المخزون لوضع مستويات رأس المال العامل.

ويحتوي روتين الجدول الرئيسي على تتابع التالي للأحداث:

- الخطوة أولى: تحديد الأساس لعروض المنتج الممكن تخطيطه.
- الخطوة الثانية: الحصول على توقعات المبيعات وتواريخها (كل شهر أو أسبوع حسب الأحوال).
- الخطوة الثالثة: جدولة ظهور المنتج الجديد أو المعدل في جدول الإيرادات.
- الخطوة رابعة: تحديد تغيرات المخزون الضرورية لتحقيق الجدول.
- الخطوة خامسة: وضع الطاقات الفعلية للورش.
- الخطوة سادسة: نشر الجدول الرئيسي وتقرير التقدم.

كما أن في الواقع موازنة الإنتاج توضح أمر مجموع الوحدات المطلوب إنتاجها مع التكاليف المتوقعة لذلك إضافة إلى تحديد الحاجات الفعلية إلى مستلزمات الإنتاج من المواد الأولية الأساسية المساعدة أو حجم الأجرور الواجب دفعها كل شهر وبالتالي فإن الموازنة تؤدي وظيفة مزدوجة ففي الوقت الذي تعتبر فيه وسيلة من وسائل التخطيط

¹ مؤيد الفضل، "تخطيط ومراقبة الإنتاج"، مرجع سبق ذكره، ص 148-151

فتعتبر أيضا وسيلة رقابة على نشاطات ومهام تسيير الإنتاج من خلال متابعة الإنتاج الفعلي ومقارنته مع الإنتاج المخطط لاكتشاف الانحرافات إن وجدت ثم معالجتها وتصحيحها.

هذا وتلعب الموازنة دورا مهما في التنسيق وبين الخطط الأخرى المعدة من قبل إدارة المبيعات، المشتريات، المخازن وغيرها. وبما أن موازنة التقديرية للإنتاج هي خطة مستقبلية فمن الطبيعي أن يقوم بإعداد هذه الخطة مدير الإنتاج أو مكلف من قبله له خبرة علمية وعملية في مثل هذا المجال. ومن بين العوامل التي تساعد في فعالية الموازنة التقديرية للإنتاج نجد: المدخلات الدقيقة للموازنة ومستمدة من بيانات مركزية وأهم من ذلك توفر الإطارات المختصة في بناء وتصميم هذه الموازنات ومتابعتها خلال التنفيذ.

ويمكن توضيح هذه العوامل المؤثرة في موازنة الإنتاج فيما يلي¹:

- **حجم المبيعات:** فإذا كانت المنشأة لديها طاقة إنتاجية تزيد عن كمية الإنتاج الممكن بيعه فهنا يتم وضع برنامج إنتاجي يعادل حجم كمية ممكن بيعها والتي هي اقل من الطاقة المتاحة وبالتالي فالعامل المتحكم هو حجم المبيعات.
- **رأس مال العامل:** إن أي زيادة في حجم الإنتاج يتطلب زيادة في رأس مال العامل لاستثماره في مستلزمات الإنتاج اللازمة لزيادة حجم الإنتاج وعدم توفر رأس المال العامل يعرقل تنفيذ البرنامج وبالتالي يكون عاملا متحكما في الموازنة التقديرية.
- **مستلزمات برامج الإنتاج:** إذا توفر للمنشأة برنامج إنتاج معين يمكنها تسويقه وبيعه لكنه يتطلب توفر مستلزمات الإنتاج كاليد العاملة المواد الولية وللوازم، فيصعب عليها إيجاد اليد العاملة ذات المهارة العالية أو المواد اللازمة لسبب ما فالعامل المتحكم هنا هو مستلزمات الإنتاج.
- **الطاقة الإنتاجية المتاحة:** إذا كانت الطاقة الإنتاجية المتاحة للمنشأة اقل من الطاقة الإنتاجية ممكن تسويقها، فهنا يكون العمل المتحكم هو الطاقة الإنتاجية المتاحة.

¹فركوس محمد، "الموازنات التقديرية"، مرجع سبق ذكره، ص 12

المطلب الثاني : مساهمة المحاسبة التحليلية في الرقابة على الإنتاج

انه من الواضح انه هناك ضرورة ماسة وملحة لممارسة الأنشطة الرقابية باستمرار وفي مختلف الأوقات والأزمنة لان تنفيذ الأعمال والمهام لا يتم غالبا بشكل تام ومنتقن, ولان تطبيق الخطط يتم غالبا من قبل البشر ومن معروف أن هؤلاء متفاوتون في قدراتهم ودافعيتهم وأمانتهم وأدائهما لأمر الذي يفترض وجود رقابة مستمرة ذلك حتى يمكن إزالة أسباب الاحتكاك أو نزاع وصراع بين العاملين في المؤسسات وللسهر على توفير سبل الاتصال داخل المستويات المختلفة للهياكل التنظيمية.

وأنا لأجهزة الرقابية هي التي تساهم في ربط أجزاء العمليات الإدارية مع بعضها البعض وغياب العملية الرقابية يؤدي إلى تفكيك عناصرها, فهي تطور التنظيم وتنشيط الأداء في المؤسسة لذا فإنها تحتاج إلى مهارات عالية وخبرات كافية وأساليب متطورة لرفع من الإنتاج و تحسينه. وتعد الرقابة العملية الموائية لتخطيط والمصاحبة لتقيد, وهي عملية مستمرة تشمل كل وظائف المنشأة التي لها اثر على جودة المنتجات وتكلفتها.

ولان المنشأة تهدف إلى تحقيق أقصى الأرباح بأقل تكاليف فهي تعمل على الإنتاج وتسويق ما أمكن بطرق اقتصادية, وبشكل عام تطبيق مبدأ الرشد الاقتصادية فسيبيل إلى ذلك هو إقامة نظام رقابة متكامل ودائم لكل عناصر التكاليف على مستوى كامل المراحل يهدف إلى ضبط استهلاك الموارد بشكل اقتصادي, وقبل ذلك كيفية الحصول عليها وتعامل معها (شراء, فحص, تحصيل, تخزين, تصنيف.... الخ) بطرق اقتصادية.

ذلك النظام يسمح بالحصول على المعلومات بشكل دائم لاستغلالها في تقييم الأداء وتحسين طرق العمل, وتلك العناصر تتمثل في الأعباء المباشرة (المواد والعمل) والأعباء غير مباشرة (صناعية, الإدارية, تسويقية) ويتم ضبطها ومراقبتها بشكل الإجمالي وتحليلي إلى عناصر مختلفة وتتبعها مستقبلا من مرحلة إلى أخرى في شكل حسابات.

أولا: الرقابة على الأجور: وتتمثل في:¹

تعد الأجور العنصر الثاني من الأعباء المباشرة, وهي تقابل العمل الذي يشكل عاملا رئيسيا من عوامل الإنتاج ومهمة ضبط ومراقبة الأجور تهدف إلى تهدف إلى ترشيد الاستغلال هذه المواد الهامة وتفعيل مساهمتها في المر دودية والإنتاجية وللقيام بذلك يتم إعداد دليل وظيفي لكل المهمات داخل المنشأة وتحليلها إلى عمليات عبر كامل الأقسام وما تتطلبه من مستوى تكويني وجهد وما بلائها من مقابل اجري بالإضافة إلى علاوات والامتيازات أخرى

¹طريبية احمد, " المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج", مذكرة لنيل مقدمة شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التخطيط و تنمية, جامعة

وحقوق الضمان الاجتماعي. وينبغي إعداد معايير مختلفة للعمل حسب طبيعة كل مهمة, يتم من خلالها مقارنة النشاط داخل الأقسام وتحليل الفروق والبحث عن الأسباب وهكذا تمكن للقائمين على المنشأة من :

- معالجة الأسباب حسب الحالات بتكوين الإضافي.
- توفير ظروف أحسن للإنتاج.
- تغيير طرق الإنتاج.
- وضع إجراءات تنسيق وتنظيم جيدة و اتخاذ قرارات بإعطاء أجور تشجيعية للإنتاج الذي يزيد عن المعدل المعياري.
- تحديد المسؤولية وما يترتب عن ذلك من انجازات وعقوبات.

إن عامل التحفيز والتشجيع اظهر واثبت فعاليته ونجا عته في كل القطاعات الإدارية والإنتاجية وإن اختلفت معايير التقييم, بحيث يزيد من الإنتاجية ويرجع ذلك إلى عاملين:

1. **العامل المادي** : رغبة العامل في الحصول على الأجر الإضافي وبتالي يزيد من مجهوده ويعمل على البحث عن أفضل الطرق التي تمكنه من زيادة الإنتاجية (تكوين إضافي تقليد ومحاكاة زملاءه الماهرين... الخ)
2. **العامل النفسي** : هو الارتياح النفسي الناتج عن الشعور بالتفوق والاعتراف بالجهد ويعد من بين النواتج التي تدل على مواصلة أو الاحتفاظ بالمستوى الإنتاجي بالنسبة للعمال الذين حققوا أرقاما قياسية في الإنتاج وبعث على بدل جهود إضافية بالنسبة للعمال الذين حققوا أرقاما متوسطة في الإنتاج ويرغبون في تحقيق أرقاما قياسية التي حصل عليها زملائهم (الرقم القياسي المحقق يصبح كمعيار غير رسمي لدى العاملين) وبالنسبة للعمال الذين حصلوا على معدلات ضعيفة في الإنتاج فيعملون على تطوير مستوياتهم إلى مستويات مقبولة.

وبهذا المؤسسة تكون قد حققت وقرات في الإنتاج وما يتعلق بيه من أعباء بإضافة إلى تحقيق الرقابة الذاتية للعمال.

هناك عدة طرق للأجور التشجيعية والمكاسب سنوضحها في النقاط التالية¹:

- ❖ **طريقة جانت:** هذه الطريقة تجمع بين الأجر الزمني والأجر بالقطعة بحيث يتم تحديد وقت معياري لإنتاج حجم معين وكذلك اجر معين على أساس الزمن فإذا تجاوز العامل ذلك المستوى فيتم منحه الأجر العادي على أساس الزمن زائد نسبة معينة لقاء الوحدات المنتجة تلقائياً.
- ❖ **طريقة تاييلور:** يتم تحديد الفئات الجارية لمستويات الإنتاجية، وبناءاً على ذلك يحصل العامل على معدل الأجر للوحدة اعلي عند كل مستوى إنتاجي.
- ❖ **طريقة ميرك:** يتم تحديد ثلاث مستويات للأجر، للعامل ذي الكفاءة، للعامل ذي متوسط الكفاءة، وللعامل المنخفض الكفاءة فنجد أن العمل ذي الكفاءة العالية قد يحصل على مكافئتين وهناك من يحصل على مكافئة واحدة وهناك من يحصل على اجر عادي فقط دون مكافئة.
- ❖ **طريقة راون:** يتم وفق هذه الطريقة حساب الأجر والمكافئة كالتالي:

الأجر على الوقت الفعلي = الوقت الفعلي * معدل الأجر الساعي

المكافئة = الأجر على الوقت الفعلي * المدة القصيرة / المدة المعيارية

الأجر المدفوع = الأجر على الوقت الفعلي + المكافئة

- ❖ **طريقة هلسي:** يتم تحديد المعيار وقي لأداء عمل معين فإذا قام العامل بانجاز العمل في مدة اقل من الوقت المعياري فانه يحصل على اجر عادي للمدة التي قضاها في العمل زائد المكافئة وهي نسبة معينة من الوقت المقتصد وتحسب الأجر كالتالي :

الأجر المدفوع = معدل الأجر * (المدة الفعلية + % من المدة المقتصدة)

إن الرقابة على العمل تهم جهات عديدة داخل المنشأة وتعمل على زيادة الكفاءة الإنتاجية وتطوير الأساليب المتعلقة بعمل الإنتاج، فمنها ما يتعلق بتخطيط الإنتاج ومنها ما يتعلق بمصلحة التكاليف والمحاسبة بالعمل على متابعة الأجور وتحليلها وتبويبها وتحديد نسبة التحصيل لكل قسم أو نشاط حتى يمكن تحليل الفروق عن طريق دراسة تقارير وكفاية الإنتاجية والوقت الضائع.

ثانياً : الرقابة على المواد²: تتركز مهمة الرقابة على المواد على المسؤولية وتنسيق بين مختلف المصالح في المنشأة المتعاملة بعنصر المواد، وبالتالي فمهمة الضبط والرقابة موزعة على كافة الأطراف المعنية وأي تهاون لأي جهة قد يكلف المنشأة أعباء إضافية ويشكل خلافاً في سير حسن لها، فنجد النشاطات الممارسة على المواد المتمثلة

¹ طريبيه احمد، " المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج"، مرجع سبق ذكره ، ص 154 - 156

² ، طريبيه احمد، " المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج"، مرجع سبق ذكره، ص 157-158

في التموين التخزين المناولة المعالجة الصناعية أو الاستخدام التقييم ونجد أن المصالح المعنية بالمواد تتمثل في مصلحة الإنتاج مصلحة الرقابة والفحص تلك المصالح المعنية بالمواد تتمثل في مصلحة التصميم, مصلحة المشتريات مصلحة التخزين مصلحة المحاسبة مصلحة الإنتاج مصلحة الرقابة والفحص تلك المصالح تحتاج إلى معلومات ومعايير وبدورها تقدم معلومات سواء كانت محاسبية أو تقنية أو تقارير عن مختلف الوضعيات المتعلقة بتلك المواد وبالتالي تستنتج أن مهمة الرقابة مستمرة وموزعة بداية من دراسة المواصفات وإبداء الرغبة في التموين إلى غاية الاستخدام النهائي لتلك المواد.

يجب الإشارة أن المواد يقصد بها جميع عناصر المخزون وإن كانت تتفاوت في نسبة الأهمية (مواد الأولية, لوازم, عناصر الطاقة, قطع غيار, مواد تعبئة وتغليف, منتجات نصف مصنعة) ومن أجل التحكم الجيد في تسيير المواد ينبغي إقامة الرقابة يتميز بالخصائص التالية :

- ✓ وجود نظام معياري يشتمل على المعايير تقنية ومحاسبية من أجل قياس كل انحراف قد يحصل أثناء معالجة المواد سواء على مستوى الكمية أو السعر الجودة.
- ✓ وضع نظام لضبط الداخلي لحركة المواد ومناولتها يهدف إلى القضاء على عوامل التبذير واختلاس والتلف.
- ✓ استخدام طرق سليمة لتقييم المواد الصادرة مع القيام بالجرد الفعلي لمطابقة البيانات مع الجرد الدفترى بوسائل وطرق المناسبة وغير مكلفة.
- ✓ تحديد مسؤولية كل مصلحة تتعامل بالمواد مع ضرورة توضيح مسارات الوثائق والمستندات الخاصة بالمواد (طلب الشراء أمر الشراء صرف المواد نقل المواد).
- ✓ معالجة وتصرف في مخلفات المواد الناتجة عن العمليات الصناعية عن طريق إجابة استخدامها في العمليات الصناعية العادية إذا أمكن أو العمليات الصناعية الثانوية أو إمكانية بيعها على حالها.
- ✓ وضع نظام روتيني للعمليات الشراء والاستلام و التخزين وصرف المواد يشتمل على الإجراءات ووثائق نموذجية تهدف إلى ضبط كل العمليات المتعلقة بالمواد وتحكم فيها بصفة دقيقة.
- وفي كل الحالات يجب تقييمها و تحديد تكلفتها ولا بد من تحديد معدلات تلك المخلفات ومقارنتها مع المعدلات المسموح بها فإذا تجاوزتها يتم البحث عن الأسباب وتحديد المسؤوليات عن ذلك.

وتتحقق الرقابة على المواد عن طريق العديد من الأساليب ونذكر أهمها في النقاط التالية :

أولاً: الرقابة من خلال إعداد المعايير و الموازنات التقديرية: لأغراض الرقابة الفعالة خلال المواد الأولية, يجب إعداد المعايير والموازنات الخاصة باستهلاك المواد والأسعار الشراء وكميات المخزون من المواد كما يجب تحديد نسب الفضلات والمحملات الناتجة عن الإنتاج .

ويعتبر إعداد المعايير والموازنات بمثابة الخطوة الأولى في الرقابة وتتطلب خطوات أخرى فيما يلي :

- البحث عن أسباب الانحرافات والبحث عن المسؤولين عنها.
- تقديم التقارير إلى الإدارة عن نتائج تصحيح الأخطاء.
- القيام بتمرينات اللازمة لتصحيح الأوضاع ومنع حدوث الانحرافات.
- إعداد التقارير التي توضح البيانات الفعلية والانحرافات.
- قياس الاستخدام الفعلي من المواد والأسعار الفعلية التي يتم بها الشراء.
- مقارنة المقادير الفعلية بالمقادير التي توضحها المعايير والموازنات التقديرية وتحديد الاختلافات بينها (ويطلق عليها عادة انحرافات التكاليف).

استنتج بأنه يجب التركيز على القياس الصحيح واستخدام السجلات السليمة، وتطبيق النظام الجيد لتقارير.

ثانيا: الأعباء المباشرة: تتمثل في التكاليف المرتبطة بالإنتاج وهي تتألف من¹:

- المواد الأولية المباشرة التي تدخل في تركيب السلعة المنتجة.
- الجور المباشرة المدفوعة للعمال الذين ساهموا مباشرة في إنتاج السلعة.
- مصاريف مباشرة أخرى.

ومهما كانت نسبة الأعباء المباشرة في التكاليف الإجمالية فإن مهمة الرقابة عليها تعد ضرورية من أجل رفع الإنتاجية إلى أقصى درجة واستغلال الإمكانيات بالشكل العقلاني.

وقد تختلف أهمية وحجم الأعباء المباشرة من مؤسسة إلى أخرى وانك كان الاتجاه الحالي سيسجل نسبة تزايد الأعباء غير مباشرة في هيكله تكاليف المنشأة إلى انه وكلما أسلفنا فإن مهمة الرقابة والضبط ضرورية لكل عناصر التكاليف مهما كانت طبيعتها وحجمها.

وتقوم فكرة التكاليف المباشرة على نفس الأسس التي يقوم عليها تحليل التعادل وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح و بذلك يقوم مدخل التكاليف المباشرة على ثلاث أسس رئيسية هي:

- اعتبار عناصر التكلفة المتغيرة من مكونات الإنتاج التي يجب أن تتحمل وحدة المنتج بنصيبها منها، واعتبار عناصر التكلفة الثابتة من أعباء الفترة المحاسبية ولا يستدعي الأمر تحصيل المنتجات بأي حصة منها.
- دراسة العلاقة بين عناصر التكلفة المختلفة وحجم الإنتاج

¹ عمر صغيري، " اقتصاد مؤسسة "، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 81

- التفرقة بين تكلفة العناصر التي تتغير في مقدارها بتغيرات في حجم الإنتاج، والتكلفة التي لا ترتبط في مقدارها بما يطرأ من تقلبات في حجم الإنتاج، واعتبار المجموعة الأولى بمثابة عناصر التكلفة متغيرة واعتبار المجموعة الثانية بمثابة التكاليف الثابتة.

ثالثاً: الأعباء الغير مباشرة¹: الأعباء الغير مباشرة أصبحت تشكل نسبة كبيرة من حجم التكاليف الإجمالية بعد توسع الوظائف داخل المؤسسة وعدم اقتصرها على وظيفة الإنتاج، فزادت أهمية الإدارة والمراكز المساعدة للإنتاج (بحوث، صيانة، نقل، خدمات، طاقة...) ومن جانب آخر فإذا كانت الأعباء المباشرة سهلة التحصيل والتحديد فإن الأعباء الغير مباشرة معقدة إلى حد ما وتتطلب جهوداً إضافية لمعالجة المعلومات الخاصة بها وتحصيلها، ولتحكم فيها يستوجب القيام بعمليات تحليلية لسلوكها تخص الجوانب التقنية والمحاسبية من أجل الوصول إلى توزيعها بشكل دقيق فهذا يخص جميع المراحل (مرحلة التوزيع الأولي على الأقسام الرئيسية أو مجمعات الأنشطة مرحلة التوزيع والتحصيل على أهداف التكلفة منتجات...).

❖ **على الأعباء الرقابة الغير مباشرة :** تركز جميع أساليب الرقابة التكاليف على هدف إبقاء

التكاليف داخل حدود المعروفة ومحددة ومن جهة نظر الشخص أو الأشخاص المسؤولين عن

ممارسة الرقابة فإنه من الملائم أن تقول بان التكلفة تخضع لرقابة بواسطة :

- الشخص الذي يستطيع أن يخفض أو يعد من التكلفة، وفي هذا المعنى نجد بان التكلفة في المدى القصير تكون أكثر قابلية للرقابة من التكلفة التي تنتمي إلى قرار طويل الأجل.
- الشخص الذي يستطيع التأثير بواسطة التصرف يقوم بيه بنفسه بصورة جوهرية على مقدار التكلفة، وذلك باستخدام الخدمات التي يقدمها القسم الآخر.

إن أول عمل ينبغي القيام به هو تسجيل وحصر مختلف الأعباء غير مباشرة وتصنيفها حسب طبيعتها وعلاقتها بمختلف الوظائف والمصالح في المنشأة ثم تحليلها من أجل إيجاد تفسير لسلوكها ومن ثم تحديد النموذج الذي يمثلها والمعايير والأسس ومراقبة تلك الأعباء، وأفضل الوسائل التي تقدمها المحاسبة التحليلية في هذا الإطار نجد طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، ABC في ضل طريقة الإطار للتكاليف المعيارية مع اعتماد تقنيات الموازنة التقديرية.

❖ **خصائص الأعباء الغير مباشرة :** تتمثل خصائص الأعباء غير مباشرة في النقاط التالية:

- استخدام عدة مقاييس وأسس في توزيعها عبر عدة مراحل.
- صعوبة الرقابة عليها و لذا تتطلب نظام رقابة أكثر دقة و مرونة ونجد أن نظام أو طريقة التكاليف على الأنشطة ABC توفر هذا المطلوب.

¹طرييبة احمد، " المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج"، مرجع سبق ذكره، ص 158- 159

- تتميز بتعددتها و اختلاف سلوكها من عنصر إلى آخر وعلاقتها المتعددة اتجاه أهداف التكلفة (منتجات والزيائن).
- الطريقة الحديثة (التكاليف على أساس الأنشطة ABC) بفضل تطبيقها يمكن جعل بعض الأعباء الغير مباشرة أعباء مباشرة بفضل مفهوم الأنشطة والتدقيق في العمليات وتحديد مسببات التكلفة أكثر دقة التي ترجع استهلاك الموارد إلى أنشطة خاصة بكل هدف تكلفة.
- ❖ **أسس توزيع الأعباء الغير مباشرة :**
 - مساحة المراكز والورشات, عدد ساعات عمل الآلات, عدد العمال, أجور العمال, المواد واللوازم المباشرة, قيمة البيانات, والآلات...الخ.
 - معدلات تحصيل تقديرية.
 - أسس الحديثة لتوزيع وقد أتت بها طريقة التكاليف على أساس الأنشطة وتتمثل في مسببات التكلفة.

المطلب الثالث : التكاليف المعيارية

التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مقدما تبين ما يجب أن تكون عليه التكلفة وحدة المنتج. لذلك ينظر إليها على أنها مقياس, أو نمط, أو أداة قياس لمدى كفاءة وفعالية الأداء الفعلي. لذلك لا تعتبر هذه التكاليف بديلا عن التكاليف الفعلية, لأنها تستخدم كأساس لمقارنة التكاليف الفعلية لتحديد الانحراف بينهما, ومعرفة أسبابه وتقديمه للإدارة بالتالي تستخدم للحكم على الكفاءة وفعالية الأداء. ويقصد بالفعالية تحقيق الأهداف المحددة, ويقصد بالكفاءة النسبة بين المدخلات والمخرجات وتعتبر تقارير الانحرافات الوسيلة التي تستخدم لتوصيل المعلومات عن كفاءة وفعالية الأداء إلى الإدارة.

ويعتبر استخدام التكاليف المعيارية كأساس للمقارنة أفضل من استخدام التكاليف الفعلية للفترة السابقة. لان تكلفة المعيارية تعكس توقعات الإدارة حول الكفاءة والفعالية أداء الفترة الجارية. وهذه بطبيعة الحال تتوقف على ظروف المتوقعة في الفترة الجارية أما التكلفة الفعلية للفترة السابقة فإنها تعكس ظروف العمل في الفترة السابقة لذلك فان المقارنة هنا تتم بين أشياء مختلفة حيث أن التكلفة الفعلية للفترة السابقة قد تختلف عن تكاليف الفترة الجارية لاختلاف ظروف العمل بينهما مما يجعلها عاجزة عن التعبير عن الأداء المتوقع للفترة الجارية.

إذن فمقارنة التكلفة الفعلية للفترة الجارية مع التكلفة الفعلية للفترة السابقة لا يعطي مؤشرات سليمة عن أداء الفترة الجارية وأن كل ما يعطيه هو معرفة اتجاه أو تغير التكاليف من فترة السابقة إلى الفترة الجارية. إضافة إلى ذلك تفشل مقارنة التكاليف الفعلية مع بعضها في إعطاء المعلومات خصوصا إذا تغيرت المعلومات من فترة إلى أخرى.

أولاً : تعريف التكاليف المعيارية :

- (أ) هي تكاليف مخططة تعد مسبقاً تحدد التكلفة المتوقعة لإنتاج سلعة أو تقديم خدمة. وعند إعداد التكاليف المعيارية للمنشآت الصناعية يتم إعطاء تفاصيل لتكاليف المواد المباشرة والعمل المباشر والتكاليف الصناعية الغير مباشرة اللازمة لإنتاج وحدة واحدة من سلع جاهدة الصنع.¹
- (ب) تتحدد التكلفة المعيارية لكل عناصر التكاليف، وهي تكلفة المواد المباشرة، والأجور المباشرة، والمصروفات الصناعية الغير مباشرة، ويمكن تعريف التكاليف المعيارية على أنها تكاليف محددة مقدما لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة، ويتم تحديدها باستخدام أساليب العلمية والعملية وتهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.²
- (ت) ومن هذه التعارف يجب أن نلاحظ أن التكلفة المعيارية تحدد قبل بدا العمل في الإنتاج وأنها تحدد تكلفة الوحدة المنتجة ويستخدم في تحديدها أساليب العلمية الحرص العلمي. وحتى تستطيع التكاليف المعيارية خدمة أغراضها لا بد من أن تكون المعايير مسايرة لظروف المنشأة في الحاضر والمستقبل وبدون ذلك تصبح المعايير غير مناسبة وكأنها معايير منشأة أخرى.
- ثانياً: فوائد استخدام التكاليف المعيارية³:

يساعد استخدام التكاليف المعيارية الإدارة في تحقيق عدة فوائد أهمها :

1. **المساعدة في التخطيط :** ويتم ذلك عن طريق تقديم البيانات اللازمة لإعداد الموازنة التخطيطية فالموازنة هي تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها وتحتوي على تقديرات عن الإيرادات والمصروفات ومركز المالي للمنشأة خلال الفترة الموازنة. ويتم تقديم التقديرات المصروفات من قبل التكاليف المعيارية لأنها تقوم بتحديد على مستوى وحدة المنتج ولذلك عند إعداد الموازنة المصروفات والإنتاج فإنه يلزم فقط ضرب تكاليف وحدة المنتج في مستوى النشاط المتوقع في الموازنة.
2. **المساعدة في الرقابة :** ويتم ذلك عن طريق الأساس اللازم لمقارنة التكلفة الفعلية وكشف ما بينهما من انحراف ودراسة أسباب حدوث الانحرافات وتبسيط الضوء على لانحرافات الهامة وبهذا تسهل التكاليف المعيارية تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء. ومن هذا المجال تعتبر تقارير الانحرافات تغذية عكسية ضرورية لمساعدة الإدارة في تأكد من أن الأنشطة المنشأة تسيير حسب الخطط الموضوعة.

¹ محمد أبو نصار، "محاسبة التكاليف"، مرجع سبق ذكره، ص 312

² د. محمد تسيير رجي، "محاسبة التكاليف"، مرجع سبق ذكره، ص 200

³ د. محمد تسيير رجي، "محاسبة التكاليف"، مرجع سبق ذكره، ص 200-201

3. يؤدي وضع المعايير إلى اكتشاف مناطق عدم الكفاية في استخدام التكاليف وإن معالجة أسباب ذلك يؤدي إلى خفض التكاليف.

4. تؤدي إلى وفر في الأعمال الكتابية فعند مسك بطاقات مخزون المواد الخام مثلا بالتكلفة المعيارية يتم مسك هذه البطاقات بالكمية بدلا من الكميات والقيم كما في حالة التكلفة الفعلية.

5. تؤدي إلى تسهيل تسعير المنتجات والخدمات لأن تكاليف هذه المنتجات تحدد مقدما عند إعداد التكاليف المعيارية وعلى أسس علمية، وبالتالي يمكن استخدامها في تسعير الأوامر الشراء الخاصة التي تقدم إلى المنشأة وتحديد الأسعار العادية في حالات الاحتكار مثل التسعير قطع الغيار للسيارات في وكالات تجارة السيارات.

ثالثا: مكونات التكلفة المعيارية

تتكون التكلفة المعيارية لكل عنصر من شقين¹:

- الأول: هو معيار الكمية وهذا يبين الكمية اللازمة من عنصر الإنتاج وحدة المنتج يتم التعبير عنها باستخدام وحدة قياس كمية العنصر مثل: الكيلو غرام من مواد الخام، أو متر مكعب من الخشب أو ساعة العمل مباشرة.
- الثاني: فهو معيار السعر و يمثل سعر وحدة قياس الكمية مثل سعر كيلو غرام من مواد الخام ومعدل اجر ساعة العمل المباشرة و تحديد التكلفة المعيارية لوحدة المنتج.
- ويتم تحديد التكلفة المعيارية لحجم الإنتاج بضرب عدد وحدات الإنتاج الفعلي في التكلفة المعيارية للوحدة.

رابعا: تحديد التكاليف المعيارية

إن عملية تحديد التكاليف المعيارية لبندود المواد المباشرة والعمل المباشر والتكاليف الصناعية غير مباشرة وسيتم في هذا الجزء تحديد كيفية تحديد التكاليف المعيارية المختلفة.

❖ المواد المباشرة:

يتطلب تحديد التكاليف المعيارية للمواد المباشرة بيان التفصيل المتعلقة بالكميات وجودة وأسعار المواد الرئيسية المستخدمة في تصنيع السلع. فقد يتطلب إنتاج سلعة معينة استخدام أكثر من مادة خام واحدة مما يقتضي تحديد الكميات اللازمة لكل مادة وجودتها وأسعرها. ويحدد الكمية اللازمة من المواد وجودتها مهندس مسئول عن الإنتاج بالتساوي مع قسم الإنتاج وقسم المشتريات وقسم

¹ خليفة على اذو، "محاسبة التكاليف نظريات وتطبيقات"، الشركة العامة لنشر والتوزيع، ليبيا، 1987، ص 322

التسويق. أما أسعار المواد والتي تحدد في ضوء جودة المواد المستخدمة والكمية المتوقع شرائها فتحدد بالعادة من قبل قسم المشتريات. ويشتمل سعر كل مادة على سعر الشراء من المورد مضافا إليها المصاريف المنفقة على عملية الشحن المواد وتأمين والتحميل وتنزيل ويخصم من ثمن خصم المشتريات إن وجد.

البنود التي تدخل في احتساب السعر المعياري للمواد المباشرة	
سعر شراء من الموارد	**
+ رسوم جمركية	**
+ مصاريف نقل و شحن و تأمين خلال الشحن	**
+ مصاريف تنزيل	**
- خصوم مشتريات	
- السعر المعياري	

أما بالنسبة لتحديد الكمية المعيارية من المواد المباشرة اللازمة لتصنيع الوحدة فيتم تحديدها في ضوء جودة المواد المطلوبة كفاءة الآلات والأيدي العاملة ويتم الأخذ بعين الاعتبار مدى وجود فاقد أو تالف في المواد خلال مرحلة التصنيع.

❖ العمل المباشر :

يتم وضع تكاليف العمل المباشرة لكل وحدة مصنعة عن طريق تحديد التفاصيل الخاصة بفئات العمال اللازمة لعملية التصنيع وعدد ساعات العمل المطلوبة لتصنيع الوحدة ومعدل اجر الساعة الواحدة. ونظرا لوجود فئات عديدة من العمال (مهارة و اقل مهارة وغير مهارة) فقد يتم استخدام متوسط الأجر لعمال كل قسم كأساس لتحديد معدل الأجر المعياري بدلا من استخدام عدة معدلات للأجور ويتضمن معدل أجرة الساعة المعياري الأجر المدفوع للعامل مضافا إليه المنافع الأخرى التي يحصل عليها العامل مثل التأمين الصحي والادخار والضمان الاجتماعي.

أما عدد ساعات المعيارية المطلوبة لإنتاج كل وحدة فيؤخذ بالحسبان عن تحديدها أوقات الراحة للعمال واحتمالية تعطل الآلات أو انقطاع التيار الكهربائي كمل يراعي في ذلك أيضا الإجازات التي يحصل عليها العمال.

❖ التكاليف الصناعية الغير مباشرة :

التكاليف الصناعية غير مباشرة إلى متغيرة وثابتة. ويجري تقدير التكاليف المعيارية لكل نوع على حدي في بالنسبة للتكاليف المتغيرة يتم اختيار المسبب الواحد مثل عدد ساعات تشغيل الآلات أو عدد ساعات العمل المباشرة أو قيمة المواد الخام المستخدمة في الإنتاج. ففي حالة عدد ساعات تشغيل الآلات كمسببة للتكلفة تحدد تكلفة الساعة الواحدة ثم يحدد عدد ساعات اللازمة لتصنيع الوحدة.

أما بالنسبة لتكاليف الصناعية الغير مباشرة الثابتة فرغم أن هذه التكاليف لا تتغير في العادة ضمن مستوى الإنتاج معين إلا أن نظام التكاليف المعيارية يتطلب تقدير هذه التكاليف خلال الفترة المالية القادمة ومن ثم تحديد مستوى الطاقة أو النشاط المتوقع وذلك من اجل تحديد معدل التحميل المعياري لهذه التكاليف ويتم تحديد معدل التحميل باستخدام مسبب التكلفة المناسب وبشكل المشابه للتكاليف الصناعية الغير مباشرة المتغيرة. وعليه يحسب معدل تحميل التكاليف الصناعية الغير مباشرة المعياري على النحو التالي :

- التكاليف الصناعية الغير مباشرة الثابتة المقدرة في الموازنة / مستوى النشاط المتوقع

وهناك عدة مستويات للنشاط أو طاقة يمكن اختيار من بينها وهي :

- مستوى الطاقة النظري أو المثالي.
- مستوى الطاقة العملي.
- مستوى الطاقة الطبيعي أو العادي.
- مستوى الطاقة المتوقع.

يمثل مستوى الطاقة النظري أقصى طاقة يمكن إنتاجها من قبل المنشأة خلال الفترة في ظل

الظروف عمل المثالية تخلو من تعطل للآلات أو استراحة العمال أو وجود عطل رسمية وهذا

المستوى من النشاط في العادة لا يمكن الوصول إليه.

أما مستوى الطاقة العملي فيمثل مستوى النشاط الذي يمكن تحقيقه في ظروف العمل عادية حيث

يراعي في تقديره الأعطال العادية للآلات واستراحة العمال وغيرها.

أما بالنسبة لمستوى الطاقة العادي أو الطبيعي فيتم تقديره خلال فترة طويلة الأجل تتراوح بين

5- 10 سنوات وذلك بناء على ظروف المنشأة خلال هذه الفترة بناء على نشاط الفترات السابقة

وفترات المستقبلية.

أما مستوى الطاقة المتوقع فيمثل مستوى النشاط المتوقع للفترة القادمة أي انه يمثل النشاط المتوقع للفترة القصيرة الأجل.¹

تتوقف القيود المحاسبية على الطريقة التي تستخدمها المنشأة في تجميع التكلفة المعيارية، وفي هذا المجال يوجد في الحياة العملية طريقتان هما: الطريقة التكاليف المعيارية الجزئية وطريقة التكاليف المعيارية الكلية.

ويقع الاختلاف بين هاتين الطريقتين في مبالغ التي تسجل حساب الإنتاج تحت التشغيل ففي حالة طريقة التكاليف المعيارية الجزئية يجعل هذا الحساب دائماً بالتكلفة المعيارية للبضاعة التامة الصنع أما تكاليف المواد المباشرة وأجور المباشرة تحمل على أساس الفعلي وبالتالي يتكون رصيد نهاية المدة لهذا الحساب من انحرافات عناصر هذه التكاليف والتكلفة المعيارية للإنتاج تحت تشغيل آخر مدة أما في الطريقة الثانية فيحمل حساب الإنتاج تحت التشغيل بالتكلفة المعيارية لعناصر التكاليف ويجعل دائماً بالتكلفة المعيارية للإنتاج التام المحول وبالتالي تحدد الانحرافات وتحمل لحساباتها عند تسجيلها في الدفاتر. ويمكن أن يوجد بين هاتين الطريقتين طرق تقف في أي نقطة بينهما.

❖ غايات استخدام التكاليف المعيارية :

تستخدم التكاليف المعيارية من قبل العديد من المنشآت سواء الربحية أو غير الربحية منها. ففي مجال المؤسسات الربحية فان التكاليف المعيارية تستخدم من قبل المنشآت الخدمية والصناعية. فرغم أن التكاليف المعيارية استخدمت في الماضي بشكل أساس من قبل الشركات الصناعية، أصبحت العديد من المنشآت الخدمات، كالبنوك والمستشفيات ومكاتب التدقيق تستخدم التكاليف المعيارية بشكل واضح.

1. التخطيط: فعند وضع الموازنات التخطيطية وبعد تحديد مستوى المبيعات والإنتاج المتوقع

يتم ومن خلال استخدام التكاليف المعيارية تقدير تكاليف المواد المباشرة والعمل المباشر وتكاليف الصناعية الغير مباشرة المتوقع صرفها خلال الفترة القادمة.

2. التنفيذ : تستخدم التكاليف المعيارية خلال مرحلة التنفيذ أو الأداء الفعلي وذلك للمساعدة

في تحديد الكمية المواد الخام الواجب شرائها وتحضيرها والأيدي العاملة اللازمة لتنفيذ العمل المطلوب.

3. المراجعة و تقييم : بعد انتهاء الإنتاج الفعلي يجري في العادة إعداد التقرير الدوري قد

يكون يومي أو أسبوعياً و شهري يوضح التكاليف الفعلية المنفقة والتكاليف المعيارية لما

¹محمد أبو نصار , "محاسبة التكاليف", مرجع سبق ذكره, ص 316

تم انجازه أو إنتاجه خلال الفترة ثم تحديد الانحرافات بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية وتستخدم الانحرافات المحسوبة كأداة رقابية يتم التعرف من خلالها على مواطن الضعف والاختلال والهذر ليتم اتخاذ الإجراءات اللازمة للتخلص من الأخطاء الحاصلة في الفترات الماضية ومحاولة منع تكرارها في الفترات القادمة. كما تستخدم الانحرافات لدى المنشآت كأداة تقييم مساندة يتم من خلالها تقييم أداء الأقسام المختلفة من خلال مدى التزامها بالتكاليف المعيارية المحددة.

4. **اتخاذ القرارات:** تستعمل التكاليف المعيارية من قبل الإدارة في عملية اتخاذ العديد من القرارات الإدارية مثل التسعير السلع والخدمات وعروض الشراء المقدمة من قبل العملاء, كما تستخدم لغايات إدارة المخزون, وتقييم المشاريع الرأس مالية¹.

المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف

يهدف هذا المبحث إلى دراسة مختلف طرق التكاليف وتعرض لكل طريقة على حدي وعرض مبادئها وإبراز أهميتها ومساهماتها في تسيير من خلال ذكر محاسنها وتم طرح مشاكل التي تطرحها.

المطلب الأول: الطريقة الكلية (الإجمالية, التقليدية) والطريقة الجزئية

تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة, فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكلفة المنتج بدون غموض في حين أن الثانية توزع في مراكز التحليل لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة.

تطلق على طريقة التكاليف الكلية عدة مصطلحات منها: طريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة مراكز التحليل وكذلك طريقة مراكز التكاليف حيث يعود تاريخ ظهورها إلى سنوات الثلاثينات من القرن العشرين وقد أجريت عليها بعض التحسينات في نهاية الأربعينات من القرن ذاته من طرف المنظمتين الفرنسيتين (لجنة دراسات العامة لتنظيم العلمي CEGOS) و(المجلس الوطني لتنظيم الفرنسي CNOF).

تعتمد هذه الطريقة على اعتماد التكلفة الكلية بإدخال جميع أعباء المؤسسة المتعلقة بالمنتجات المخزنة باستثناء مصاريف التوزيع التي يتم تخصيصها للمنتجات المباعة فقط وإذا كان الحساب يأخذ بعين الاعتبار تكاليف المنتجات موضوع نشاط المؤسسة وتدعى " بأعباء المعتمدة " فان الأعباء التي ليس لها علاقة بالنشاط تستثنى من التكلفة الكلية والمقصود هنا " الأعباء الغير قابلة للإدماج " أو الغير المعتمدة أو العكس من ذلك فان المؤسسة ولأسباب مختلفة بإمكانها أعباء غير القابلة للإدماج أو غير المعتمدة وعلى من ذلك فان المؤسسة ولأسباب مختلفة

¹محمد أبو نصار , "محاسبة التكاليف", مرجع سبق ذكره, ص 314

بإمكانها اعتبار الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة لا تمثل مجموع الأعباء التي يجب إدماجها في التكاليف وبالتالي تقوم بإضافة أعباء أخرى يطلق عليها " الأعباء المكملة أو العناصر المكملة" (الإضافية).¹

وتقوم النظرية التكاليف الكلية (الحقيقية) أو الأقسام المتجانسة على عدة مبادئ من أهمها ما يلي :

- ✓ فصل التكاليف المباشرة على التكاليف الغير مباشرة
 - ✓ تقييم المخزون النهائي السلعي من الناتج التام الصنع وكذلك الإنتاج تحت التشغيل (غير التام) سواء في أول الفترة أو في آخرها على أساس التكلفة الكلية .
 - ✓ تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية المستهلكة، أجور....) وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع...)
 - ✓ تحليل ضرورة تحميل جميع عناصر التكاليف سواء مباشرة وغير مباشرة منها على وحدات الإنتاج النهائي، ويترتب على ذلك تحميل كافة تكاليف النشاط على وحدات المباعه بحيث لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون تحميل على الوحدات.
 - ✓ معالجة التكاليف غير تكاليف باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف)
- أولا: مراحل حساب التكلفة الكلية :

❖ تقسيم المؤسسة إلى مراكز التحليل أو الأقسام متجانسة : يعرف المخطط الوطني المحاسبي

القسم المتجانس على انه: نظام المحاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر إلى مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعينة أو نسب المؤية تعطي قصد توزيع عناصر هذه التكاليف. كما يعرف أيضا على انه جزء من المؤسسة ذو الطابع المحاسبي أين تجمع عناصر التكاليف غير مباشرة قبل تحميلها على المنتجات النهائية حيث لا يمكن تحميلها مباشرة لتكاليف المنتجات المعينة. فالقسم المتجانس هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك وتصنف المراكز إلى مراكز أو أقسام رئيسية وأخرى ثانوية أو مساعدة فالأقسام الرئيسية هي التي تقوم بتوريد المواد وتصنيع المنتجات و توزيعها مثل أقسام التموين الإنتاج و التوزيع أما الأقسام الثانوية أو المساعدة هي تلك التي تستفيد نشاطاتها أقسام أخرى مثل الصيانة والنقل والإدارة.²

وأما فيما يتعلق بعددها فيختلف من مؤسسة إلى أخرى بحسب هيكلها التنظيمي طبيعية نشاطها وحجمها. ومن الشروط الواجب على المؤسسة احترامها عند إنشاء الأقسام أو المراكز ما يلي³ :

¹ درحمون هلال، "المحاسبة التحليلية نظام للمعلومات التسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره، ص 193- 194

² ببعقوب عبد كرم، " محاسبة التكاليف المتقدمة"، قضايا المعاصرة، دار حامد للنشر وتوزيع، طبعة 2، 2008، ص 93

³ محمد الفيومي، " مقدمة في أصول محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، بيروت، لبنان 1990، ص 317

- ✓ أن يتم تحديد بكل مركز العمال المباشرين حتى يسهل تحليل عنصر الأجور وتحميلها على الأقسام الصناعية.
- ✓ أن يتم تعيين على رأس كل مركز مشرفا يكون مسئولا مباشرة لمجموعة العمال المباشرين وعن نشاط المركز.
- ✓ أن يشغل المركز مساحة محددة من الصنع حتى يتسنى الإشراف على نشاط واستخدام المساحة كأساس لتوزيع بعض المصاريف الصناعية الغير مباشرة كالإيجار أو تأمين...
- ✓ أن يشمل المركز على مجموعة من الآلات خاصة بالنسبة للمؤسسات الصناعية التي تستخدم في تنفيذ عملية صناعية محددة وغالبا ما يدعى المركز باسم العملية الصناعية نفسها.
- ❖ **توزيع الأعباء الغير مباشرة على مراكز التحليل:** بعد تحديد الأقسام تأتي المرحلة التي يتم فيها توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل وهي كما يلي :

أولا : التوزيع الأولي : يحدد عدد مراكز التحليل وحدة العمل الملائمة لكل مركز حيث يتم جميع الأعباء المتجانسة مع وحدة العمل التي تم اختيارها والتي يجب أن تكون قادرة على التعبير عن التغيير في تكلفة المراكز التي تقيس نشاطاتها. الأعباء الغير مباشرة توزع على الأقسام المتجانسة الرئيسية والمساعدة، بعد هل يتم حساب مجموع التوزيع الأولي للأعباء للحصول على تكلفة كل مركز. وتتم العملية بإعداد جدول يحتوي على الأعباء مبنية حسب طبيعتها ويتم توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التكاليف المختلفة وفق مفاتيح التوزيع المناسبة ثم تجمع هذه المبالغ لتعطي ما يعرف بالمجموعة الأولى للأقسام الناتجة عن التوزيع الأولي.

يقصد بمفاتيح التوزيع الطريقة التي تسمح بتوزيع الأعباء غير مباشرة (مرتبة حسب طبيعته) بين مختلف مراكز التحليل وهي نسبة ثابتة مطبقة على عبء ما حيث تحدد الحصة التي تخص مركز معين معبر عنها بالنسبة مئوية على الأقسام الرئيسية.¹

ثانيا التوزيع الثانوي: تعد هذه المرحلة استمرارية للمرحلة السابقة أي انه بعد توزيع التكاليف غير مباشرة على مختلف مراكز التحليل يتم الحصول على الأعباء الإجمالية للأقسام الرئيسية وهذا بعد تحميل التكاليف المراكز الثانوية إلى مراكز رئيسية حيث أن مجموع الأعباء المراكز الثانوية لا تحمل مباشرة على التكلفة بل توزع بدورها باستخدام مفاتيح التوزيع (وحدات العمل أو معدلات مصاريف) وهناك ثلاث حالات نذكرها في الأتي :

¹A.Burlaud, C.Simon, « Comptabilité de gestion », couts, contrôle, ED, Vuibert, paris, 2000, p 35

- (1) **الطريقة المباشرة** : والتي تقوم على التوزيع الإجمالي للتكاليف غير مباشرة التابعة للأقسام الثانوية وفق الأسس المتناسبة مع الأقسام الرئيسية وهناك التوزيع الإجمالي والذي يتم على أساسه توزيع أعباء المراكز الثانوية مرة واحدة على المراكز الإجمالية وذلك بتباع أسس توزيع واحد توزيع الانفرادي حيث من خلاله يتم توزيع مراكز الخدمات بصورة انفرادية أو مستقلة عن بعضها على المراكز الرئيسية على أساس التوزيع المناسب له وتمتاز هذه الطريقة بسهولة تطبيقها في الحياة العملية إلا أنها لا تعبر عن التكلفة الحقيقية لتجاهلها تبادل الخدمات بين الأقسام.
- (2) **طريقة التوزيع التنازلي**:تقوم هذه الطريقة على توزيع التكاليف غير المباشرة للأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية في اتجاه واحد, ولا تراعي تبادل الخدمات بين الأقسام الثانوية, بمعنى أن القسم الثانوي الذي توزع تكاليفه لا يعاد تحميله من الأقسام الثانوية الأخرى.
- (3) **طريقة التوزيع التبادلي**: تقوم طريقة التوزيع التبادلي على مبدأ تبادل الخدمات ومنافع بين الأقسام فقد يستفيد قسم ما من خدمات الأقسام الثانوية الأخرى, كما قد يقدم بالمقابل خدمات لتلك الأقسام ولتحديد نسبة الخدمات التي يقدمها كل قسم لأخر يمكن إتباع الطريقة الجبرية في حالة ضالة عدد مراكز التحليل في المؤسسة, وذلك بجعل مجهول هو مجموع تكاليف كل قسم يتضمن الخدمات المتبادلة وعند إجراء الحسابات يتم افتراض (ا و ب) كقيم تكلفة وحدة العمل في قسمين متبادلين للخدمات فيما بينهما.
- (4) **أما في حالة تعدد مراكز التحليل** يمكن الاعتماد على الحساب المصفوفاتي لتحديد نسبة الخدمات المتبادلة, كما أن هناك طريقة أخرى لتوزيع التبادلي للخدمات تسمى بطريقة التكلفة النظرية إلا انه يعاب عليها تقريب الكبير في الأرقام.

ثالثا تحديد وحدات العمل و تكلفتها: بعد تحديد مجاميع التوزيع الثانوي للأقسام الرئيسية تأتي مرحلة تحديد الكمية أو عدد وحدات العمل, والتي هي عبارة عن مقياس يسمح بتحديد نصيب المنتج من الأعباء الغير مباشرة لمركز معين, وقد تختلف وحدات القياس بالنسبة للمراكز الرئيسية حسب الوحدات التي تميز نشاط هذه المراكز, فإذا كان مستوى نشاط المركز يمكن وصفه ماديا أو قياسه عدديا, كعدد المنتجات, عدد ساعات العمل, تسمى مراكز التحليل هذه (وحدة العمل) أو (مراكز العمليات) ومنه يتم إيجاد تكلفة وحدات العمل الخاصة بيه ويمكن صياغته كالآتي:

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \text{تكلفة المركز} / \text{عدد وحدات العمل}$$

أما في حالة تعذر إيجاد وحدة عمل مادية لقياس نشاط المركز, فيتم قياس نشاطه بمقدار نقدي يدعى (معدل المصاريف) ويكون بالتالي بديل لوحدة العمل, كما تسمى المراكز التي لا يمكن قياس نشاطها بمقادير مادية, (بمراكز الهيكل أو مراكز المصاريف) يتم حساب معدل المصاريف كآتي :

معدل المصاريف = تكلفة المركز / قيمة قاعدة المصاريف

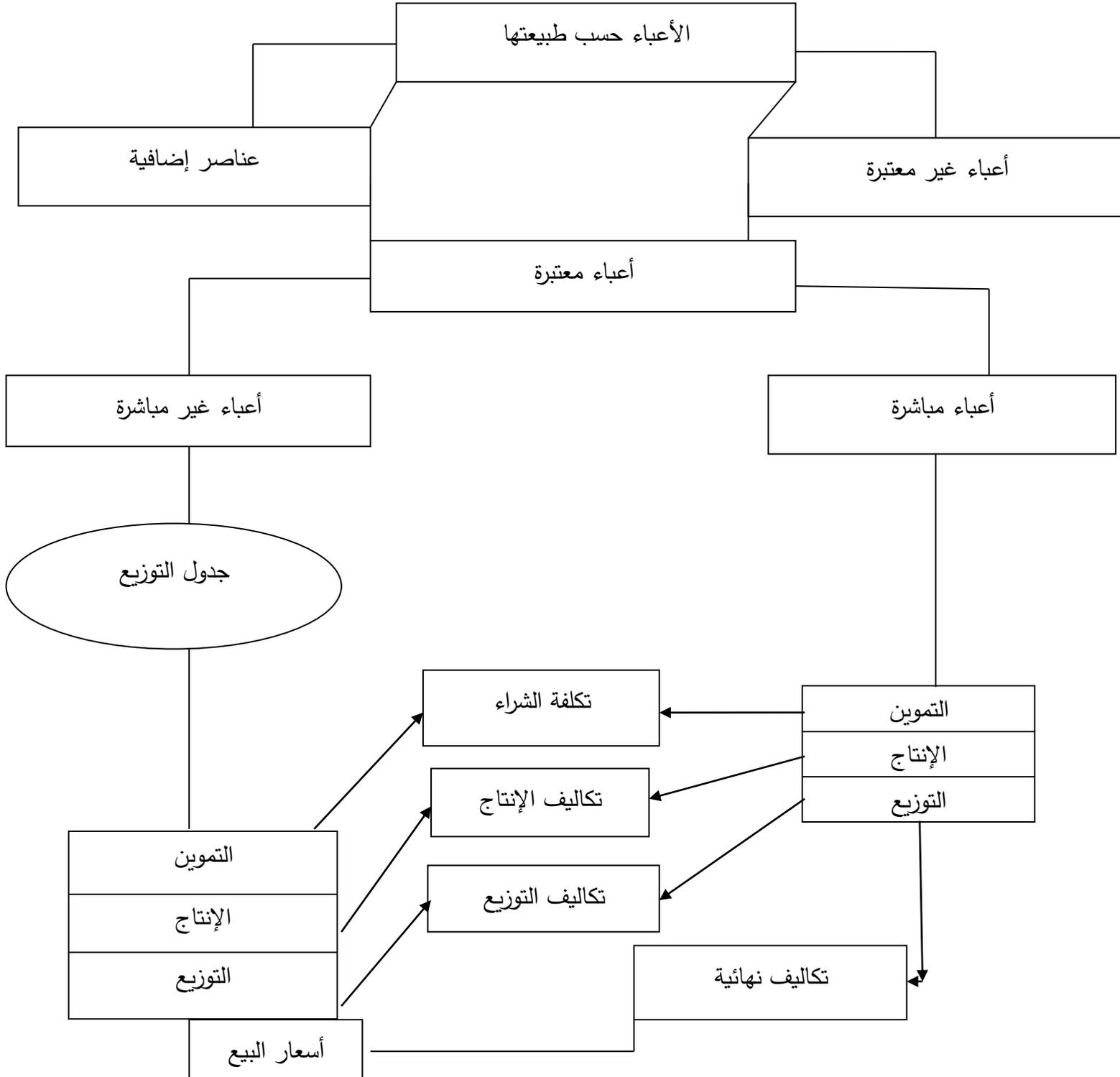
وبما أعباء المراكز الهيكلية هي أعباء خارج الإنتاج فيتم تحميلها مباشرة لتكاليف النهائية (سعر التكلفة) أي بعد حساب تكلفة الإنتاج ويعتمد في تحديد قاعد المصاريف: للمراكز الهيكلية في غالب على تكلفة الإنتاج التام المباع أو رقم الأعمال (خارج الرسم المحقق).¹

بعدها تتم عملية تحميل الأعباء الغير مباشرة على المنتجات بصرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج مضافا إليها الأعباء المباشرة لإيجاد تكلفة الإنتاج.

ويمكن تمثل المراحل المتعلقة بالتكلفة الكلية في الشكل الموالي :

¹ IJ.A.COLLOMB, J.A.MELYON, G.NOQUER, « Comptabilité financière et de gestion », édition, neska, 1999, p615

الشكل رقم (02-02) توزيع الأعباء حسب طبيعتها¹



المصدر: درحمون هلال، "المحاسبة التحليلية نظام للمعلومات التسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية"

نتائج معتبرة

¹درحمون هلال، "المحاسبة التحليلية نظام للمعلومات التسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره، ص 206

ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية" مرجع سبق ذكره ص 206

وفي أخير سيتسنى تحديد النتيجة المحاسبية التحليلية :

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية + عناصر إضافية - أعباء غير مباشرة

رابعاً: تقييم طريقة التكاليف الكلية: كما هو المعلوم فقد بقيت طريقة التكاليف الكلية مدة

طويلة من الزمن وهي الطريقة الأحسن والأكثر استعمالاً لكن مع تغير الظروف المحيط

الاقتصادي برزت نقائص لهذه الطريقة وعليه يمكن الحديث عن مزايا ونقائص هذه الطريقة.¹

خامساً: مزايا الطريقة التكاليف الكلية: تمتاز هذه الطريقة بمجموعة من المزايا نذكر منها مايلي :

1. إنها تفيد في قرارات التسعير لأجل الطويل لان وحدة الإنتاج تتحمل بنصيبها من كافة التكاليف الثابتة
2. عندما يكون حجم الإنتاج ثابتاً نسبياً وحجم المبيعات متقلبا فان التغيرات في نتيجة النشاط تكون اقل فإنها تقدم حساب الربحية بشكل منطقي أكثر.
3. أنها تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بخصوص تقييم المنتجات قيد التشغيل ومخزون الإنتاج التام وكذا مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات للفترة نفسها.
4. تعتبر قاعدة معلومات مهمة جداً بالنسبة للمسيرين خاصة ما إذا كانت طبيعة الصناعة تقتضي الإنتاج بسلاسل بحيث تكون الأحداث متكررة وبالتالي معرفة التكاليف الكلية لهذه السلسلة من المنتجات قد يفيد في تخفيض من التكاليف السلسلة الموالية.
5. تعتبر طريقة واسعة الاستعمال خاصة في المؤسسات الإنتاجية باعتبار أنها تعطي نتائج تحليلية حسب كل منتج أو حسب كل طلبيه.... كما تسمح بتقييم المحزونات في كل مراحل الدورة الإنتاجية والبيعة وحتى الاستثمارات التي تنجزها المؤسسة لنفسها فهي بذلك تكمل المحاسبة العامة التي تكتفي بإعطاء نتيجة إجمالية.

سادساً: نقائص الطريقة التكاليف الكلية: رغم الايجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أن لها بعض

النقائص نذكر بعضها منها في الآتي :

- 1- إن تحميل التكاليف الكلية على وحدات الإنتاج لا يسمح ببيان مدى استغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة والتكاليف للجزء المستغل والجزء غير مستغل فقد يتم تحميل وحدة المنتج بأعباء ليست سببا في إيجادها.

¹ ينظر إلى :

- عبد الشكور عبد الرحمان، " قياس التكلفة الفعلية نظام محاسبة التكاليف "، دراسة ميدانية على مشروعات الصناعية، مجلة جامعة الأزهر، غزة، سلسلة العلوم الإنسانية، مجلد 14، العدد 02، 2012، ص 268

- درحمون هلال، "المحاسبة التحليلية نظام للمعلومات التسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره، ص 207

- 2- يصعب الاعتماد على أرقام التكلفة الكلية في مجال التخطيط الرقابة والتسعير في الفترات الأولى من بداية حياة المؤسسة لارتفاع التكلفة الكلية للوحدة المنتجة بسبب كبر حجم التكاليف الثابتة وقلة الإنتاج.
- 3- هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار تأثير حجم النشاط على التكاليف بحيث أن تغيير عدد الوحدات المنتجة في حالة تعدد المنتجات قد يظهر تكاليف نهائية مرتفعة لبعض المنتجات على حساب منتجات الأخرى دون أن تتغير الكمية الإجمالية للمنتجات ودون أن يطرأ أي تغيير عاددا لأعباء غير المباشرة للمنتجات مما يجعل المؤسسة عاجزة على اتخاذ القرارات زيادة تنوع منتجاتها، أو إلغاء منتج معين...
- 4- أنها لا تفرق بين تكاليف الثابتة وتكاليف المتغيرة مما يؤدي إلى تذبذب تكلفة الوحدة المنتجة تبعا للتغير في حجم الإنتاج ذلك أن التكاليف الكلية تتضمن تكاليف ثابتة وأن متوسط تكلفة الوحدة من التكاليف الثابتة يتأثر بالارتفاع والانخفاض تبعا لحجم الإنتاج الفعلي.
- 5- تقسيم المؤسسة إلى مراكز رئيسة وأخرى ثانوية يجعل من نظام المحاسبة التحليلية عرضة للتغيير وإعادة تحديد مراكز التحليل كلما طرأ أي تغيير على الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- 6- تعتبر طريقة جد مكلفة بالنسبة للمؤسسة التي تتبناه سواء من ناحية الموارد البشرية المسؤولة عن تسييره (تكوين و تنفيذ) أو من ناحية تعقيد مراحلها والتدقيق فيها (الخدمات المتبادلة، مفاتيح التوزيع، تحاليل مختلفة) وذلك بحكم شموليتها و بتالي فان المعلومات فيها تخضع لمعالجة خاصة.

المطلب الثاني : طريقة التكاليف الجزئية و المعيارية

❖ **طريقة التحميل العقلاني:** عرفنا سابقا بان سعر التكلفة يأخذ في الحسبان كل عناصر التكاليف التي تدخل في العملية الإنتاجية، والتي بدورها بتغير حجم النشاط، حيث أن سعرا لتكلفة هي مجموع التكاليف المباشرة وغير مباشرة، موزعة على الأعباء والمصاريف المرحلية لمختلف المنتجات، ويرتكز هذا خاصة على طبيعة التكاليف حسب مراحل عملية الإنتاج ونظرا للانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف الكلية وخاصة في عدم تبت التكلفة الوحودية المنتجة، أي أن في بعض حالات السعر يكون مرتفعا وفي بعض الحالات يكون منخفضا، ويرجع هذا إلى طريقة التكاليف الكلية لا تفرق بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وبالتالي فهي غير كافية لتحليلي الاقتصادي ووصول لنتيجة الأدق ولا يمكن مراقبة طرق العمل في المؤسسة وطرق سيرها وتطويرها. ولتجاوز هذه الإشكالية جاءت طريقة التحميل العقلاني التي وضعت أسلوبا لتحميل الأعباء الثابتة بطريقة عقلانية، ويعود الفضل في ظهورها إلى Harry Lawrence Gantt المنتسب إلى التيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل سنة 1951، حيث تقضي هذه الطريقة بتحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة وفقا لمعامل التحميل العقلاني، كما تهدف هذه الطريقة إلى القضاء

على تدبب تكلفة الوحدة المنتجة وبالتالي فهي تأخذ مسالة الأعباء الثابتة بعين الاعتبار وتتوصل إلى تكلفة وحدوية ثابتة وهذه الأخيرة تقيد المؤسسة كثيرا في تقدير التكاليف المنتجات في مستويات النشاط المختلفة وتخطيط الأسعار في الفترة القصيرة.

أولا: مفهوم طريقة التحميل العقلاني :

هو عبارة عن وسيلة لتعديل التغيرات مستوى النشاط على تكلفة وحدة العمل وانطلاقا من هذا التعريف فان هدف التحميل العقلاني هو ثبات التكاليف الإجمالية في نفس ظروف الاستغلال أي تغير مستوى النشاط لا بد أن يسايره تغير في الأعباء الإجمالية المحملة ولا سيما الثابتة.¹

ثانيا :مزايا طريقة التحميل العقلاني :

يرى أصحاب هذه الطريقة أنها تحقق المزايا التالية²:

- هذه الطريقة لا تتعارض مع طريقة التكاليف الجمالية مما يؤدي إلى عدم إهمال كل التكاليف الثابتة .
- تتماشى هذه الطريقة مع طريقة التكاليف المتغيرة و أن الإنتاج يحمل بالتكاليف الخاصة بيه والتي لا تتأثر بحجمه.
- تمثل احد عناصر الإنتاج ولكن جزء منها فقط لا يمثل تكاليف بل هو إسراف.
- يؤدي استخدام هذه الطريقة إلى عدم نقل جزء غير محمل من التكاليف الثابتة على عاتق المستهلك عند تحديد أسعار المنتجات.
- تساعد هذه الطريقة في توجيه نظر الإدارة على الطاقة غير المستغلة وتكلفتها واتخاذ الإجراءات المناسبة لعلاجها.

ثالثا :مبادئ طريقة التحميل العقلاني :

- التميز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة.
 - تأتي طريقة التحميل العقلاني كوسيلة لتحليل التكاليف وسعر التكلفة بفصل الثابت عن الجزء المتغير وعلى هذا الأساس تقوم بالفصل بين التكاليف.
 - استخدام معامل التحميل العقلاني والذي يتم حسابه وفق العلاقة التالية :
- معامل التحميل العقلاني = النشاط الفعلي / النشاط العادي

¹دادن عبد الغاني, " الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف",مذكرة ماجستير , جامعة الجزائر, 2000,ص48
² محمد كمال عطية, " أصول المحاسبة التكاليف",الطبعة الرابعة, دار الجامعات المصرية, الإسكندرية, مصر, 1975, ص 294

- تحديد المقدار المراد تحميله من الأعباء الثابتة وانطلاقا من العلاقة السابقة فإنه يتم حساب كل من الأعباء الثابتة وفروق التحميل بحيث:

الأعباء الثابتة المحملة = معامل التحميل * الأعباء الثابتة الإجمالية ومنه:

فرق التحميل = الأعباء الثابتة المحملة - الأعباء الثابتة الإجمالية

فرق التحميل = الأعباء الثابتة * (النشاط العادي - النشاط الفعلي) / النشاط العادي

عند تحميل التكاليف الثابتة فإننا نجد أنفسنا أمام ثلاث حالات و هذا حسب معمل التحميل :

الحالة الأولى: معمل التحميل يساوي واحد :

أي حجم النشاط الفعلي يساوي حجم النشاط العادي ومنه أن التكلفة الإجمالية الثابتة تساوي هي أيضا التكلفة الثابتة المحملة وبالتالي ليس هناك فرق تحميل لان المؤسسة استخدمت كافة طاقاتها النظرية.¹

الحالة الثانية : معامل التحميل اقل من الواحد : ومنه أن حجم النشاط الفعلي اقل من حجم النشاط العادي معناه أن المؤسسة لم تستخدم كامل طاقاتها الإنتاجية، ومنه فان سعر التكلفة يحمل بالجزء الذي يعينه فقط ولفرق الناشئ بين تكلفة الإجمالية الثابتة والتكلفة الثابتة المحملة يسمى بخسارة نقص الفعالية.

الحالة الثالثة: معامل التحميل اكبر من الواحد: معناه أن حجم النشاط الفعلي اكبر من حجم النشاط العادي وهذا يعني أن المؤسسة تحملت تكاليف ثابتة اكبر من تكاليف نظرية عادية والفرق الناتج بين التكاليفتين يسمى بربح زيادة الفعالية.²

رابعا: مفهوم مستوى النشاط العادي والحقيقي:

1- تعريف مستوى النشاط: يمكن التميز بين نوعين من نشاطات المؤسسة وهما :

- **النشاط العادي:** هو حجم المبيعات والإنتاج الذي تحققه المؤسسة في ظروف الإنتاج العادية الملائمة مع اخذ بعين الاعتبار التوقعات العادية الفصلية (عدم وجود عطب في الآلات حضور جميع العمال عدم وجود انقطاع في التيار الكهربائي تمويل العادي من المادة الأولية وهي بالتقريب اقل من النشاط العظمي ب 10% و 25%)
- **النشاط الفعلي :** وهو عبارة عن النشاط الذي تحققه المؤسسة فعلا لتناء العملية الإنتاجية ويكون اقل أو اكبر أو يساوي للنشاط العادي.

¹سفيان بن بالقاسم، حسين ليهي، " المحاسبة التحليلية منهجية حساب السعر التكلفة "، دار الأفاق، الجزائر، دون التاريخ النشر، ص 82

²G. Gelbertp, piger, Op, Cit, P46

- تحميل الأعباء الثابتة على الأقسام المتجانسة: حسب هذه الطريقة تفصل الأعباء الغير مباشرة الثابتة والمتغير لكل قسم تخضع التكاليف الثابتة للتحميل بواسطة معامل التحميل الذي قد يكون وحيد في مجموع أقسام المؤسسة أو تختلف المعاملات بين الأقسام وتستعمل نفس المبادئ في توزيع الخدمات بين الأقسام المساعدة والأساسية في طبقة التكاليف الحقيقية.¹
- توزيع الخدمات بمعامل توزيع واحد: في هذه الحالة يجب أن توزع كل الأعباء حسب طبيعتها إلى جزء ثابت والآخر متغير فالجزء الثابت يضرب في معامل التحميل، بالتحديد المجموع المحمل أي (الأعباء الثابتة المحملة + الأعباء المتغير). توزع على الأقسام بنفس طريقة التوزيع الأولي من الأقسام المتجانسة في التكاليف الحقيقية ثم يجري التوزيع الثانوي وتحسب تكلفة وحدات العمل عاديا.
- توزيع الخدمات بمعاملات تحميل مختلفة: يجري التحميل في هذه الحالة بإتباع إحدى الطريقتين التاليتين:
 - أ- ازدواج حقول التوزيع داخل جدول واحد.
 - ب-فتح والاستعانة بجدول الملحق.
- الطريقة الأولى: ازدواج حقول التوزيع داخل جدول واحد:
 - إن خطوات العمل بهذه الطريقة كما يلي:
 - ✓ يخصص حقلان لكل قسم الأول لتكاليف المتغيرة والثاني الثابتة.
 - ✓ توزيع التكاليف وفق النسب والمفاتيح المعطاة.
 - ✓ أما الفرق بين مبلغ النفقات الثابتة الإجمالية والمبلغ المحصل حسب الفعالية فيسجل في حقل فورقات التحميل حسب طبيعته.
 - ✓ ثم يتم إكمال التوزيعات كالمعتاد.
- الطريقة الثانية: فتح والاستعانة بجدول الملحق: تستعمل هذه الطريقة عندما يكون عدد الأقسام مرتفعا ويعتذر السير وفقا للطريقة السابقة بفتح جدولين أو حقلين لكل قسم في هذه الحالة يجري استعمال جداول ملحق بإتباع الخطوتين التاليتين:
 - تحديد الجزء من النفقات الثابتة الواجب تحميله وبالنسبة لكل نوع من أنواع النفقات ذلك في جدول ملحق (ثانوي) بفتح جدول لكل نوع من النفقات الثابتة.
 - جدول التوزيع الأعباء غير المباشرة

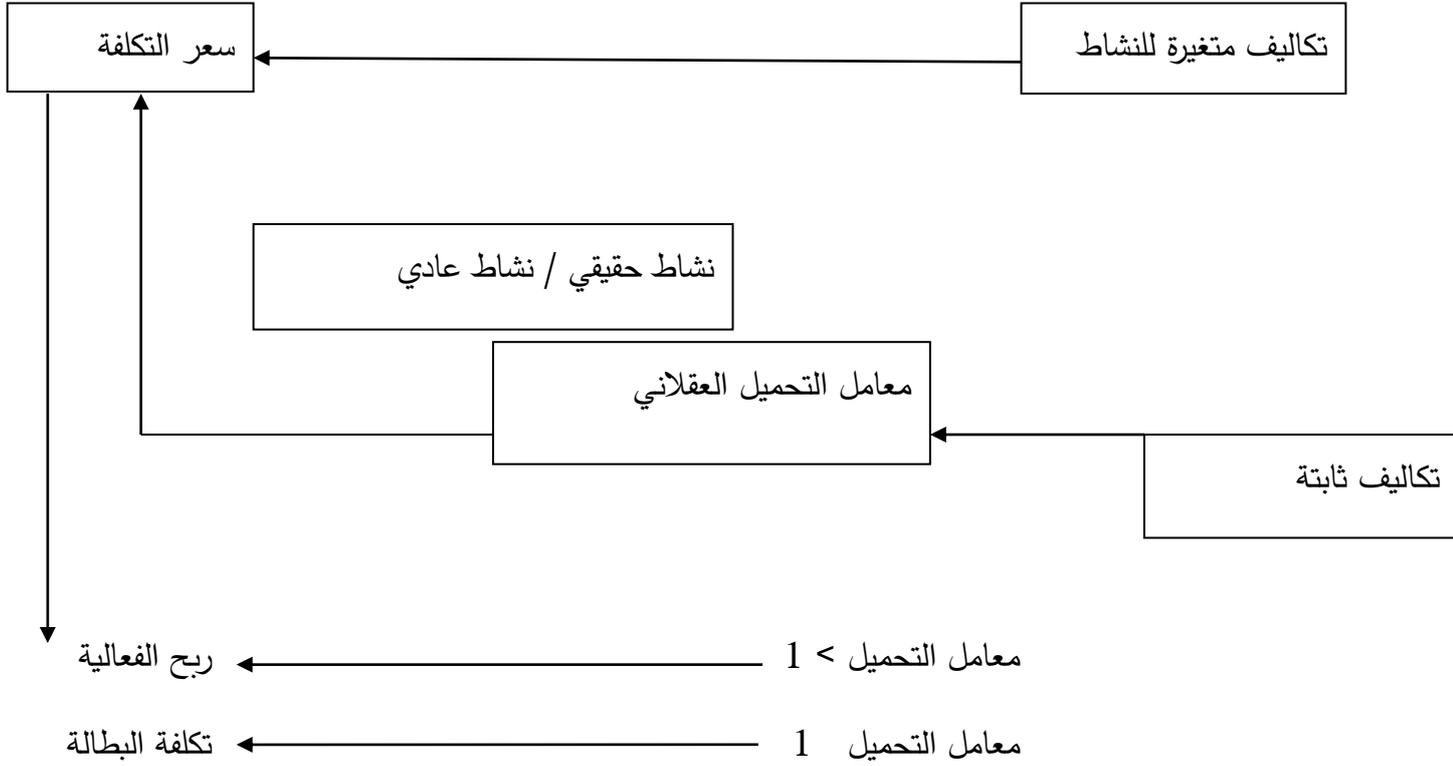
¹ناصر دادي عدوان، "تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية"، مرجع سبق ذكره، ص 124

تكاليف ثابتة محملة = تكاليف ثابتة حقيقية * معامل التحميل

فرق التحميل العقلاني = تكاليف ثابتة محملة - تكاليف ثابتة حقيقية

مجموع التوزيع الثانوي بعد التحميل = مجموع التوزيع الثانوي قبل التحميل + أو - فرق التحميل العقلاني

شكل رقم (02-03) : يوضح تمثيل طريقة التحميل العقلاني¹



المصدر: ناصر دادي عدوان، "تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية"، مرجع سبق ذكره، ص 129.

¹ناصر دادي عدوان، "تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية"، مرجع سبق ذكره، ص 129

خامسا: تقييم طريقة التحميل العقلاني :

لقد عالجت هذه الطريقة إلى حد ما القصور الذي تشتمل عليه طريقة الأقسام المتجانسة خاصة فيما يتعلق بالمؤشرات التسرية التي تخص اثر تغير مستويات النشاط على الأداء العام للمؤسسة وفيما يلي نستعرض مزايا وعيوب هذه الطريقة :

➤ المزايا¹:

- 1- منهجية الطريقة تسمح بالاطلاع على المردود دية التقنية وذلك من خلال تصنيف الأعباء الثابتة ومتغيرة و زيادة عن ذلك فان ارتفاع حجم النشاط أو انخفاضه وفق هذه الطريقة ينجم عنه خسارة أو ربح فلذلك فهي تخبر المسؤولين بذلك من اجل الإجراءات اللازمة وخاصة عندما يتعلق الأمر بالخسارة نتيجة عدم استغلال كامل الطاقة المتاحة.
- 2- تسمح للجميع بالمشاركة في اتخاذ القرارات خاصة أثناء تحديد حجم النشاط العادي وذلك من خلال مشاركة كل المسؤول قدر مسؤوليته على مستوى قسمه.
- 3- استقرار سعر التكلفة وفق هذه الطريقة إلا في حالة تغير التكلفة المتغيرة للوحدة الأعباء الثابتة يشكل اجمالى.

- 4- تسمح بحساب سعر التكلفة بطريقة عقلانية وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدمجة وفق معامل التحميل وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج من تغير حجم النشاط أو مدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع.

➤ العيوب²:

1. صعوبة تحديد حجم النشاط العادي للمؤسسة.
2. الجرد الدائم للمحزونات لنهاية دورة الاستغلال ليس مقيم بقيمة الحقيقية وتكون :
 - مقدرة بالزيادة إذا كان حجم النشاط الحقيقي اكبر من نظيره العادي لأنها تتضمن على تكاليف ثابتة أكثر من نصيبها وعليه فقيمة المحزونات الناتجة عن الجرد الدائم ينبغي أن تكون حقيقية.
 - مقدرة بالنقصان إذا كان النشاط الحقيقي اقل من النشاط العادي لأنها لا تتضمن إلا على جزء من التكاليف الثابتة.
3. صعوبة الفصل بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة خاصة عند وجود الأعباء شبه متغيرة.

¹ ناصر دادي عدوان، "تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية"، مرجع سبق ذكره، ص 132

² صالح الرزق، عطاء الله خليل بن ودا، "مبادئ المحاسبة التكاليف"، الإطار النظري و العملي دار الزهراء، الأردن، 1997، ص 143

المطلب الثالث: الطريقة الحديثة (التكاليف على أساس الأنشطة ABC)

أولاً: نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة :

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ثمرة جهود العديد من الباحثين بغية تحسين نوعية معلومات محاسبة التحليلية، يعود الفضل في نشر هذا النظام إلى المنظمة الدولية CAM-I: و ذلك في منتصف الثمانينات من القرن الماضي، حيث وضعت هذه المنظمة مشروعاً لتحسين تقنية محاسبة التحليلية، وقد نصب فريق بحث من أجل ذلك كان من بينهم كل من (KAPLAN ET COPER)الذين قاما بتطبيق هذا النظام بشكل علمي، وقد نشر العديد من المقالات الحماسية والمقنعة التي تثير الفضول لدى المتمين بقراءة هذه الأفكار والاهتمام بها ومنها : " قيسوا جيداً أسعار تكاليفهم، نظام التكلفة الواحدة لا يكفي، قياس التكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح غير انه، وحسب ما قام بيه الباحث في جامعة (Claremont) الأستاذ (T.JOHNSON) في إطار تتبعه (General Electric) فريقاً من الباحثين والمراقبين لتطور نموذج تحليل التكلفة أساسه النشاط لتحسين نوعية معلوماتها على تكاليف غير مباشرة و السيطرة عليها، إذا استخدم هؤلاء الباحثين تعبير النشاط لوصف وتحليل العمل الذي يسبب التكاليف، كما قد سبقت ذلك المبادرات من قبل الباحثين الألمان الذين اقترحوا أساساً لتخصيص التكاليف غير مباشرة في الأقسام المساعدة، معتقدين في ذلك أنها مبادرة الأولى لتوضيح موجّهات التكلفة ومنذ ظهور هذا النظام وتطوره في الولايات المتحدة الأمريكية في العقد الأخير من القرن الماضي، تأثر اهتمام باحثي البلدان المتطورة الأخرى مثل كندا، أوروبا، استراليا، واليابان، حيث تبنته العديد من مؤسساتها.¹

ثانياً: مفاهيم نظام التكاليف على أساس الأنشطة :

لقد حظي نظام التكاليف على أساس الأنشطة بعدد من التعريف نذكر منها :

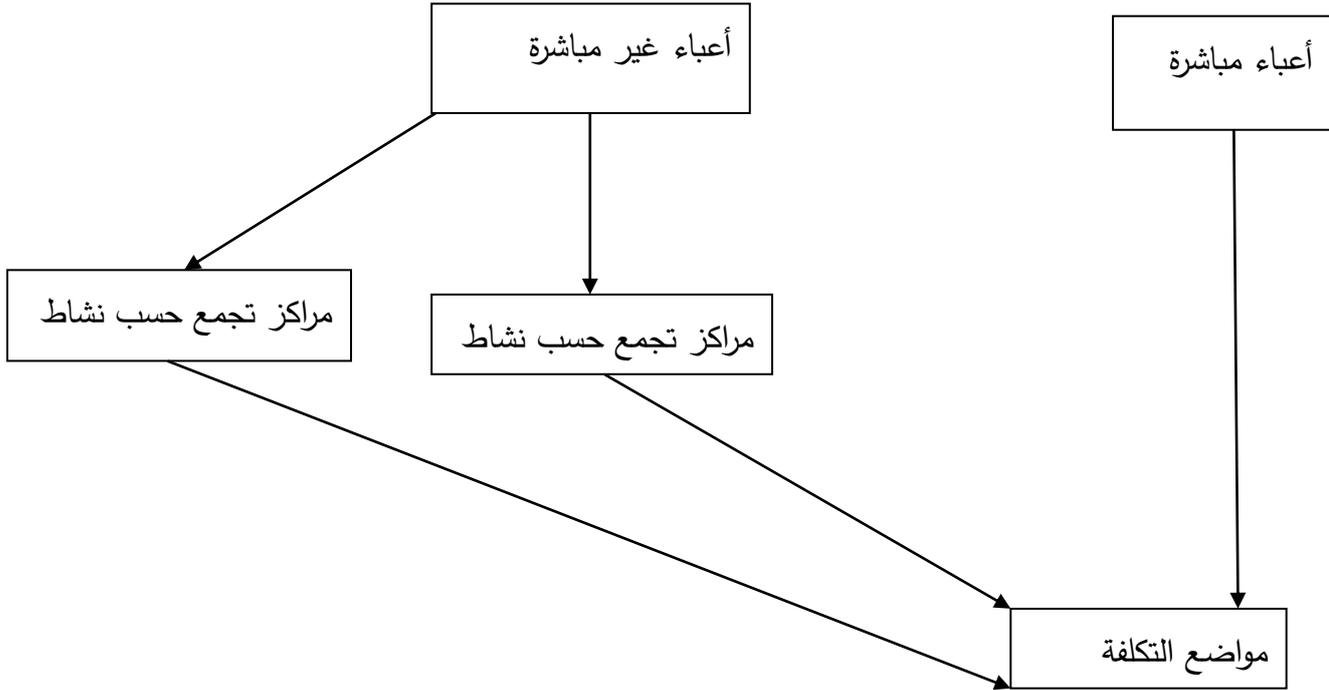
(أ) يعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه²: تقنية لتخصيص التكاليف غير مباشرة على مرحلتين: حيث يتم في المرحلة الأولى تجميع تكلفة الأنشطة على أحواض الكلف، والتي تمثل الأنشطة (يتم تجميع على أساس العلاقة بين حدوث النشاط وتحقيق التكلفة)، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لانجازها، باستخدام مسببات التكلفة.

¹إسماعيل يحي التريكتي، " محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا المعاصرة "، دار حامد للنشر وتوزيع، طبعة 2، 2008، ص 160 - 163

² عبد صمد نجوى، " دور نظام abc في تحسين تنافسية منشأة الأعمال الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية و تحولات المحيط "، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 30/29 أكتوبر، ص 61

(ب) و يعرف أيضا على انه : طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف, عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية لتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف غير مباشرة أو ما يسمى تكلفة الموارد التي استغادة منها ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات¹.
و يمكن توضيح آلية عمل نظام التكاليف على أساس أنشطة في الشكل الموالي :

الشكل رقم (02-04) تخصيص التكاليف وفقا لطريقة (ABC)



Source: ô.jokung-nguena et les autres, « introduction au management de valeur »,
édition, DUNOD,p109

¹ نمر محمد خطيب, وسويسي هوري, " محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة abc في قطاع الخدمات الجامعية " ,دراسة حالة إقامة الجامعية 2000 سرير , بور قلة, مجلة الأداء المؤسسات الجزائرية, جامعة قاصدي مرباح, ورقلة, العدد الرابع, 2013, ص 74

ثالثا: مبدأ تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة :

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة بتخصيص التكاليف و توزيعها على المنتجات كما يلي :

- تحميل وتوزيع تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات انطلاقا من مسببات التكلفة.
- تخصيص التكاليف غير المباشرة إلى العمليات الإنتاجية الرئيسية في المؤسسة. أي تحديد المراكز الأنشطة (مجمعات الأنشطة)، وتتمثل العوامل التي يتم على أساسها اختيار مجتمعات الأنشطة في :
نوعية الإنتاج تكرر، الأنشطة طبيعية، الأنشطة داخل المؤسسة، درجة التعقيد في هذه الأنشطة.

رابعا: مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة : يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على العناصر التالية¹ :

- **الموارد** : تمثل الموارد مدخلات الأنشطة أنها العنصر الاقتصادي الذي يوجه لأداء الأنشطة المختلفة، حيث انه من صعوبة التحليل والإدارة الأنشطة دون التعرف على الموارد المستخدمة، كما يصعب كذلك تحديد تكلفة نشاط إذ لم يتعرف على تكلفة المدخلات من الموارد. وحتى يمكن إيجاد تكاليف استخدام مورد معين يجب العمل على تحديد المداخلات المورد ثم اختيار وحدة مادية لقياس مدخلا ته، ثم قياس استخداماته في شكل وحدات مادية وأخيرا العمل على تسعير هذه الوحدات. إذن الموارد هي كل الوسائل المستخدمة في المؤسسة، والتي يتم التنسيق بينها تحت نشاط ما لتوليد هذا النشاط مثل موارد البشرية، المعدات، التجهيزات، المواد، المعلومات، التكنولوجية، والخدمات....
- **الأنشطة** : تعد الأنشطة محور نظام التكاليف المبني على الأنشطة انه الحدث الذي يسبب استخدام الموارد في المؤسسة فالمؤسسة وفق نظام التكاليف هذا تقسم إلى أنشطة يتفاعل بعضها مع بعض بدلا من تقسيمها إلى وظائف كما هو الشأن في الأنظمة التقليدية للتكاليف.
- أ- ويمكن تعريف النشاط على انه: مهمة محددة أو مجموعة من المهام المنجزة من نفس الطبيعة حيث تسمح هذه الطبيعة بإضافة قيمة لإنتاج منتج معين.
- ب- ويعرف النشاط أيضا على انه القيام بفعل ما وبكيفية معينة مستهلكة في ذلك حجما من الموارد أي يعني أن وراء كل نشاط من كل موارد ولتحديد إجمالي التكلفة النشاط تتبع وحصر كل الموارد اللازمة لأداء النشاط بالإضافة إلى تجميع التكاليف التي يستفيد بها النشاط من الأنشطة الأخرى.
- **وتتميز الأنشطة بالخصائص التالية¹ :**

¹ فهمي على محمود، " ترشيد القرارات التخطيط و قياس الأداء باستخدام مدخل المحاسبة التكلفة النشاط"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر

- ✓ تهدف الأنشطة إلى تحويل المدخلات (مادية أو معلوماتية) إلى مخرجات ذات قيمة مضافة .
- ✓ يحدد النشاط المهارة الفردية أو الجماعية المتفردة تسمح بتحقيق ناتج إجمالي مشترك و وحيد
- ✓ يتكون النشاط من مهمة خاصة أو مجموع المهام المتجانسة للاستجابة لقوانين السلوك الاقتصادي (التكاليف و الأداء) بطريقة صحيحة و متناسقة.

➤ تصنيف الأنشطة :

تصنيف الأنشطة حسب عدة معايير منها:

1- تصنيف P.LORINO تصنيف الأنشطة وفق عدة أسس منها :

- تصنيف حسب طبيعة الأنشطة وتضم أنشطة التصوير أنشطة الانجاز وأنشطة الصيانة.
- التصنيف حسب التخصيص لإغراض التكلفة وتضم أنشطة أولية وأنشطة ثانوية.

2- تصنيف M.PORTER قسم هذا الأخير المؤسسة إلى مجموع من الأنشطة المترابطة

والمتناسقة والتي تسعا في مجموعها إلى تقديم قيمة للزبون من خلال ما يسميه سلسلة

القيمة حيث تقسم أنشطة سلسلة القيمة إلى فئتين رئيسيتين هما:

- **الأنشطة الرئيسية :** وهي التي لها علاقة مباشرة في إنشاء قيمة المنتج بالنسبة للزبون وهذه الأنشطة بدورها تصنف إلى خمسة أنشطة هي:الإمداد الداخلي الناتج الإمداد الخارجي التسويق والبيع خدمات ما بعد البيع.

- **الأنشطة الداعمة:** فهي تعمل على مساعدة الأنشطة الرئيسية حيث بدونها لا

يمكن لهذه الأخيرة انجاز أعمالها كما ينبغي وتتمثل في التموين التطوير

التكنولوجي تسيير الموارد البشرية بنية المؤسسة.

3- تصنيف (Kaplan et Cooper) يختلف التصنيف الذي قدماه هذان الأخيران عن

سابقهما وذلك بالاعتماد على المستوى التسلسل ساو الطبقي للأنشطة حيث وفقه تصنف

الأنشطة إلى أربع فئات رئيسة هي :

- **أنشطة على مستوى الوحدة المنتجة :** وهي الأنشطة بواسطة التي يتم أدائها عند إنتاج كل وحدة منتجة.

- **أنشطة على مستوى الدفعة الإنتاجية:** وهي الأنشطة التي يتم أداؤها في كل مرة يتم فيها الإنتاج دفعة من دفعات الإنتاج وذلك بصرف النظر عن عدد وحدات الإنتاج الخاصة بكل دفعة.

¹ محمد يحيوي نعيمة، " دور نظام بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية "، بحث مقدم ضمن الملتقى العلمي الوطني، استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سعيدة أيام 10 و 11 نوفمبر 2009،

- أنشطة على مستوى نوعية المنتج: وهي الأنشطة التي يتم أداؤها لدعم نوع معين من المنتجات بصرف النظر عن عدد وحدات الإنتاج لذلك النوع أو عدد دفعاته.
- أنشطة على مستوى المصنع (التسهيلات): وهي الأنشطة على مستوى المؤسسة ككل وهي التي تمكنها من القيام بوظائفها الكاملة .

خامسا مسببات التكلفة: يفترض نظام التكاليف على أساس الأنشطة أن الذي يحرك التكلفة ويسبب وجودها ليس حجم الإنتاج وإنما العمليات والأنشطة المساندة ويمكن أن يطلق على مسببات التكلفة اسم محرركات التكلفة أو موجبات التكلفة ويعتبر مصطلح مسببات التكلفة جوهر الإضافات التي جاء بها النظام ABC في مجال تحسين حساب التكاليف وتحسين الأداء حيث يتوقف نجاح هذا النظام على مدى دقة في تحديد مسببات التكاليف ولكل نشاط ويعد مسبب التكلفة وسيلة ربط بين التكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات وعليه فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط.¹

➤ **ويعرف مسبب النشاط** على أنه وحدة قياس لتحديد المستوى أو الكميات التي ينجزها النشاط انه المقياس الذي يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو مجمع التكلفة كما يعتبر العامل الذي يقود أو يوجه تكاليف النشاط بغرض تكلفة معينة نحو سلوك معين وضمن مدى ملائم وخلال فترة معينة كما يتعين عند اختياره أن تكون هناك علاقة سببية واضحة بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط حيث يوجد مستويان للمسببات :

- **المستوى الأول:** يتعلق بأسباب الحقيقة المؤثرة على النشاط أي انه يخص تلك المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة أو مجمعات الأنشطة.
 - **المستوى الثاني:** فيخص المسببات التي تستخدم لتخصيص وتتبع التكاليف الأنشطة على الأغراض التكلفة أي هي وحدات قياس التي تسمح بقياس مستوى الاستهلاك من كل نشاط والذي سيتبع لأغراض حسب استعادتها منه.²
- و من أمثلة على ذلك:

¹ خليل الدليمي, " نظام التكاليف المبني على الأنشطة و إمكانية تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة في الأردن", دراسة ميدانية, مجلة أبحاث اليرموك, سلسلة العلوم الإنسانية, والاجتماعية المجلد 21 العدد 3 2005 ص 605

² محمد يحيوي نعيمة مرجع سبق ذكره ص 07

النشاط	مسبب(مولد)تكلفة النشاط
تشغيل الآلات	ساعة عمل الآلة
طلب المواد	عدد أوامر الشراء(طلابيات)
صيانة الآلات	الصيانة
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء

➤ وتقسم غالبا مسببات التكلفة حسب (Kaplan et cooper) إلى نوعين هما¹

أ- مسببات خاصة بالعمليات: يركز هذا النوع من المسببات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد وهي تستخدم إذا كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى قدر نفسه من النشاط وأمثلتها الأنشطة الخاصة بجدولة تشغيل الآلات الإنتاج وعدد أوامر الشراء وأوامر صيانة الآلات...

ب-مسببات خاصة بالفترة الزمنية: وهي مسببات تهتم بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لتأدية منتج معين وتستخدم في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب تأديته باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي ومن أمثلتها عدد ساعات العمل المباشر ساعات الفحص وساعات تهيئة الآلة التشغيل ..

➤ خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة²:

للولصول إلى تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتم تتبع الخطوات التالية :

1- مرحلة تجميع الأعمال على هيئة أنشطة: في هذه المرحلة يتم القيام بإحصاء كافة

الأنشطة والعمليات التي تقوم بها المؤسسة وكذا الموارد التي استهلكها تلك الأنشطة. من

خلال إعداد م ايسمى خريطة تدفق الأنشطة التي يتم فيها تتبع عملية التصنيع خطوة

بخطوة من بداية استلام المواد إلى غاية فحص المنتج النهائي وبعد توصيف الأنشطة

التي تتم في المؤسسة وتحليلها إلى أنشطة مضيضة للقيمة وأنشطة غير مضيضة للقيمة.

2- مرحلة تحديد المسببات لكل نشاط: وهي مرحلة التي يتم فيها تحديد وفهم كل نشاط

رئيسي حيث أن مسببات حدوث التكلفة التي هي في طبيعتها عوامل متغيرة تؤثر على

تكاليف وترتبط معها بعلاقة سببية واضحة وقوية وتتمثل في معظمها بمقاييس كمية سهلة

¹ سالم عبد الله حلس، " نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات"، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الخامس عشر، العدد 01 فلسطين يناير 2007، ص 223.

² محمد يحيى نعيمه مرجع سبق ذكره ص 08

الربط بمنتج معين أو خط إنتاجي معين ومن أمثلتها تكلفة المواد المباشرة ساعات عمل الآلات ...

إن الفهم الواضح لمسببات التكاليف المتعلقة بكل نشاط يحقق وفورات اقتصادية هامة في جانب التطبيقي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث يتضح ذلك جليا من خلال إنشاء ما يسمى بمراكز الأنشطة أو أحواض الكلف.

3- **مرحلة مراكز الأنشطة:** نظرا لعدد الهائل والمتنوع للأنشطة التي تحتوي عليها المؤسسة لذا فإن تحليلها يحتاج إلى عناية كبيرة وهو ما يكلف المؤسسة لذا يلجا مصمم النظام إلى تجميع الأنشطة التي تتميز بمواصفات متشابهة (متجانسة) في مركز تجميع واحد وأوماً يسمى بحوض الكلفة حيث يكون لها نفس المسبب وتهدف هذه المرحلة إلى تحديد كيفية إعداد التقارير التكاليف على مستوى المراكز.

4- **مرحلة تتبع لمراكز الأنشطة :** يتم في هذه المرحلة تخصص الموارد على المراكز الأنشطة التي تتميز بالتعدد ويتم تعيين التكاليف مباشرة للمراكز وفي حالة عدم إمكانية يتم اللجوء إلى استخدام مسببات التكلفة من مستوى الأول والخاصة بهذه المرحلة وهي ما تعرف بمسببات الموارد (هي مفاتيح توزيع تستخدم التقسيم الموارد على الأنشطة تستعمل لتسيير التكاليف).

5- **مرحلة تحميا تكاليف الثابتة لأغراض التكلفة :** تتمثل هذه المرحلة في تعيين التكاليف من مراكز الأنشطة إلى المنتجات أو أي غرض تكلفة أخر بالاعتماد على مسببات التكلفة من المستوى الثاني وخاصة بكل نشاط أو مركز تكلفة.

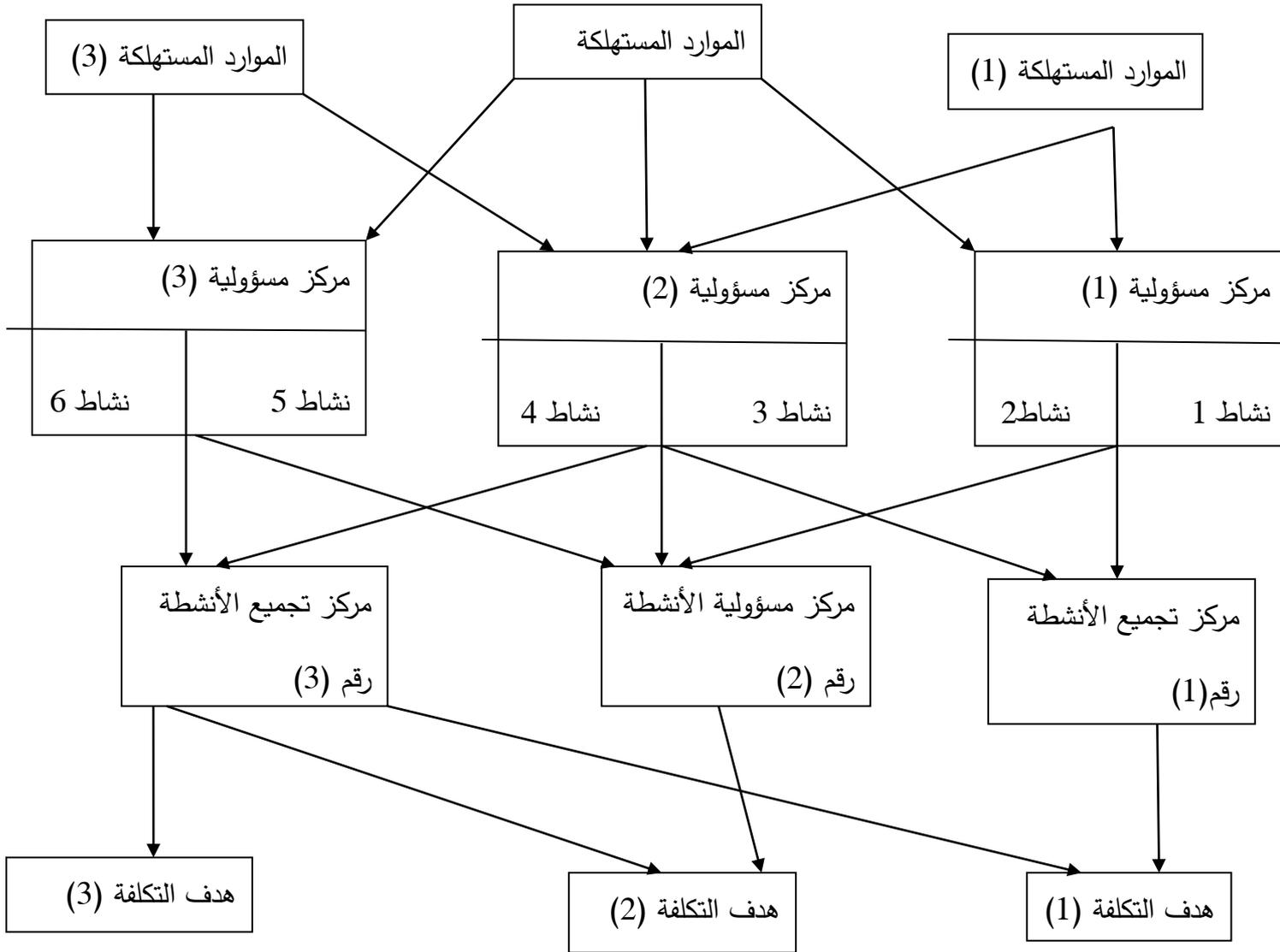
بعد تحديد مسببات التكلفة المناسبة لكل نشاط أو وعاء تكلفة يتم تحميل وعاء التكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة وفقا لحاجة كل من هذه الأغراض للموارد المستهلكة في انجاز الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل للتكاليف غير مباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب ويتم حساب معدل تحميل كل نشاط أو مركز تكلفة وفق العلاقة التالية :

$$\text{معدل التحميل تكلفة المركز (التكلفة الوحودية للمسبب)} = \text{إجمالي تكاليف المركز / عدد المسببات.}$$

بعد تحميل كافة تكاليف المراكز الأنشطة المباشرة للأنشطة والتكاليف غير مباشرة الناتجة عن مراكز الأنشطة والجزء من التكاليف غير مباشرة الذي لم يحمل للأغراض وفقا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة.

ويمكن تلخيص خطوات حساب التكلفة النهائية وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشكل:

الشكل رقم (02-05) مراحل حساب التكلفة وفق نظام ABC¹



Source : Patrick Piaget, « Comptabilité analytique », 3eme édition , Economique, paris, 2001, P 61

¹Patrick Piaget, « Comptabilité analytique », 3eme édition , Economique, paris, 2001, P 61

➤ تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة :

1) تتمثل مزايا هذا النظام في الآتي¹ :

- يوفر مزايا تطبيق نظام معلومات دقيقة حول الأنشطة باستخدام مسببات تكلفة من أجل تخصيص تكاليف النشاط على أغراض التكلفة، أي انه يوفر معلومات حول التكاليف دقيقة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية كقرار التوقف عن الإنتاج معين أو التوسع في إنتاجه، وغير ذلك من القرارات كتلك المتعلقة بالتسعير تحسين العمليات وتقييم الأداء.
- يقدم الانتظام إمكانية جديدة لربط التكاليف بموضوع التكلفة، كما يسمح بربط تكاليف الأنشطة بالفئات المختلفة للعملاء على اعتبار أنهم الذين يطلبون الأنشطة معينة ويتسببون في أحداث التكلفة، وهذا ما يساعد الإدارة في فهم الأفضل طريقة لتوليد الأرباح على مستوى المنتجات والعملاء، وبالتالي إعادة النظر في مزيج منتجات العملاء.
- يقوم هذا النظام على التحليل العميق لكافة الأنشطة في المؤسسة مع محاولة ربطها بمسبباتها، وهذا ما يؤدي إلى فهم أفضل لجميع العمليات والعلاقات المتبادلة داخل المؤسسة، هذا الذي يسمح بمراقبة أحسن على التكلفة، واعتماد إستراتيجية تخفيض التكلفة بصورة منتظمة ومستمرة لتحقيق ميزة تنافسية هامة في بيئة تتصف بالتنافس الشديد.
- يسمح تحليل الأنشطة في هذا النظام بتقديم الأنشطة لتحديد الأنشطة المضيفة للقيمة والتي يتم التركيز عليها والأنشطة غير مضيفة للقيمة والتي يتم الاستغناء عنها أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن، مما يساعد على تحسين الأداء في المؤسسة.
- العدالة والموضوعية في تخصيص التكاليف غير مباشرة عن طريق اختيار مسببات التكلفة التي توضح العلاقة السببية لسلوك التكاليف...

¹ ينظر إلى :

- قورين حاج قويدر مرجع سبق ذكره ص 18
 - ماهر موسى درغام، " مدى توفر مقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة "، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة العلوم الإنسانية، الجامعة الإسلامية، بغزة، المجلد 15، العدد 2، 2007، ص 692

على الرغم من وجود المزايا المتعددة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة إلا أن هناك عدة انتقادات قد وجهت له نذكر منها¹ :

(2) تتمثل عيوب هذا النظام في الآتي :

- إن استعمال هذا النظام لا يقضي على تخصيص العشوائي للتكاليف الغير مباشرة وذلك لصعوبة تحديد المسببات التكلفة المتعلقة ببعض الأنشطة, مما يؤدي إلى عدم دقة التكاليف المنتجة نتيجة للتوزيع العشوائي للتكاليف غير مباشرة كاهلاك المباني أو التأمين عليها أو ضريبة سنوية المدفوعة عليها....
- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب نظام معلومات ذي جودة عالية, وهذا لا يوجد في كل الأحيان, مما يؤدي إلى الحصول على معلومات مضللة.
- صعوبة تحديد مسببات التكلفة الخاصة في كل حالة وجود عدد كبير من الأنشطة المحددة للتكلفة, ذلك انه لا يوجد معيار مطلق لاختيار مسبب التكلفة ملائم كما يفترض النظام وجود علاقة خطية بين استخدامات الأنشطة وتخفيض التكلفة غير مباشرة.
- عند التعمق في مضمون الأنشطة ومسببات تكلفة, يتبين أن الأساس الذي يعتمد عليه نظام ABC مشابه, إذ لم يكن نفس الأساس الذي يعتمد عليه في طريقة الأقسام المتجانسة فكل نشاط له أهمية من حيث التكلفة, يمكن اعتباره قسم من الأقسام كما أن كل مسبب التكلفة قد يصلح كوحدة عمل, لذا فأمر إذن يتعلق بإعادة تصنيف الأعباء على مستوى الأقسام بشكل معبر فقط لذلك إذا كانت طريقة الطرح مختلفة بين مؤيدي طريقة التكلفة الكلية التقليدية ومؤيدي نظام ABC, فإن مضمونها واحد.
- إن إكثار الأنشطة يجعل نظام التكاليف جد مكلفه سواء من ناحية وضعه أو من ناحية تشغيله, كما أن إعادة هيكلة نظام التكاليف لا يؤدي إلى الحصول على تكاليف منتجات دقيقة, وحتى تتمكن المؤسسة من تخصيص الموارد المستهلكة ضمن نشاط معين للمنتجات لا بد أن تكون كل الموارد المستهلكة على نفس الأساس لكن هذه الحالة تكاد تنعدم في الواقع.

¹ ينظر إلى :

- احمد حسن ظاهر, " المحاسبة الإدارية ", دار وائل لنشر, عمان, الأردن, طبعة 01, 2002 مرجع سبق ذكره ص 213
- زينات محرم وآخرون, "أصول المحاسبة التكاليف", الدار الجامعية الإسكندرية, مصر, 2000, ص 408
- درحمون هلال, "المحاسبة التحليلية نظام للمعلومات التسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية", مرجع سبق ذكره ص 266

خلاصة الفصل الثاني :

من خلال ما سبق ستخلص أن المحاسبة التحليلية تلعب دورا هاما في تسيير الإنتاج إذ تساهم في مختلف مراحلها بداية من تخطيط الإنتاج إلى غاية آخر نقطة تقوم بها المؤسسة في هذه العملية الهامة، حيث تعمل المحاسبة التحليلية على دعم عملية تخطيط الإنتاج باعتبارها نقطة البداية والخطوة الهامة في تسيير الإنتاج إذ تقوم بتوفير المعلومات الضرورية في التنبؤ السليم والذي يضمن تخطيطا محكما من خلال مختلف الأدوات كالموازنة التقديرية وذلك بمختلف أنواعها، بالإضافة كذلك إلى دعم عملية الرقابة على الإنتاج من خلال الرقابة على الأجور، المواد... الخ، وإلى جانب دور المحاسبة التحليلية الكبير في تحديد حساب التكاليف وذلك بمختلف الطرق وإن كانت حديثة أو تقليدية، كلية أو جزئية.

الفصل الثالث:

واقع اعتماد المحاسبة

التحليلية كأداة لتسيير الإنتاج

بمؤسسة نفضال GPL

على ضوء ما قد تطرقنا إليه في الفصلين السابقين سوف نحاول إسقاط تلك المفاهيم النظرية وتجسيدها ميدانياً، وذلك من خلال قيامي بالتربص في إحدى المؤسسات الوطنية "مؤسسة نفضال فرع GPL بسعيدة" والتي تعتبر رائدة في الوطن في مجال عمليات التوزيع وبيع المنتجات البترولية في كامل السوق الوطني كما أنها تعمل على تعميم الغاز البترول المميع داخل القارورات وإعادة تكوينه ولذلك كان من ضروري البحث عن تسيير الأمثل لوظيفة توزيع أمنتجاتها من أجل الاستغلال أحسن لإمكانيتها المادية والبشرية ورفع الطاقة الإنتاجية للبلاد وبالتالي زيادة المر دودية وتقليل من التكاليف الإجمالية وحتى يتسلى لي معرفة أكثر لنشاط المؤسسة والمشاكل التي قد تواجهها ومقارنتها مع ما تم التطرق إليه في الجانب النظري قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث أقسام أي (ثلاث مباحث) المبحث الأول خصصته فيه (قدمت فيه) نظرة عامة حول مؤسسة نفضال فرع GPL بسعيدة من حيث تقديم المؤسسة أهدافها شبكة إمداد في المؤسسة.... أما في المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى وظائف المختلفة لوحدة GPL بسعيدة والأدوات المحاسبية المستعملة في الوحدة ثم تطرقنا إلى نظام المحاسبة التحليلية المطبق في المؤسسة أما في المبحث الثالث وهو الأساس في هذا الفصل ومن خلال كل ما تطرقنا إليه عملت على حساب أسعار تكلفة المنتجات وذلك لمحاولة الربط بين عملية التسيير داخل المؤسسة والمحاسبة التحليلية.

المطلب الأول : تقديم عام لمؤسسة نפטال:

أولاً: تعريف بالمؤسسة: إن الجزائر من الدول التي تسعى جاهدة إلى التطور والتقدم والتنمية اقتصادها ومن أجل هذا فهي تعتمد بقوة على قطاع المحروقات فمدا خيل الجزائر من العملة الصعبة والتي تمثل 98% من الدخل الوطني هي قطاع من المحروقات الذي يعد قطاع استراتيجي وحيوي ومن أهم المؤسسات الوطنية التي تساهم بفعالية في تحريك هذا القطاع وتنمية نجد مؤسسة نפטال التي تعد رائدة على المستوى الوطني في مجال التخزين ونقل توزيع المنتجات البترولية ومشتقاتها تاريخيا وبضبط بعد الاستقلال الجزائر كان نشاط التخزين وتوزيع المحروقات من المهام المؤسسة سون طراك إلى أن اصدر مرسوم رقم 101/80 في 6 ابريل 1980 والذي اقتضى إنشاء المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المنتجات البترولية (ERDP) بدأت المؤسسة نشاطها في الفاتح من جانفي 1982 واهتمت بصناعة وتكرير وتوزيع المنتجات البترولية عدلت وقسمت فيما بعد وفق المرسوم 189/89 في 25 أوت 1987 إلى مؤسستين وطنيتين :

- مؤسسة مختصة في تصفية وتكرير البترول نפטاك (NAFTEC)
- مؤسسة مختصة في توزيع المنتجات البترولية ومشتقاتها على المستوى التراب الوطني تحت علامة (NAFTAL) وعرفت على الصعيد الوطني والدولي باسم المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية.
- يتكون مصطلح الأجنبي لمؤسسة نפטال (NAFTAL) من:
 - (NAFT) مصطلح ويعني نפט.
 - (AL) اختصار الجزائر (ALGERIA).
- بداية من 18 ابريل 1998 أصبحت مؤسسة ناف طال مؤسسة مساهمة (SPA) برأس مال قدره 6.500.000.000 دج مقسمة إلى 665 سهم أي بقيمة 10 ملايين دينار جزائري لكل سهم تابعة 100% لمؤسسة سون طراك اصب حراس مالها 15.650.000.000 دج في السنوات الأخيرة.
- يقع مقر الرئيسي للمؤسسة في الشراكة الجزائر العاصمة ورمزها يتكون من 5 خطوط تمثل فروع مؤسسة نפטال وهي الفروع : الوقود, فرع الغاز المميع, فرع الزفت والعجلات وأخيرا فرع الشراكة والنشاطات الدولية.

- الدور الرئيسي لشركة النفطال هو التسويق وتوزيع المواد البترولية ومشتقاتها عبر كامل التراب الوطني وتتدخل أساسا في المجالات التالية :

○ نقل المواد البترولية ومشتقاتها من مراكز التكرير وتصنيع إلى مراكز الرئيسية وإلى الزبائن عبر وسائل النقل المتاحة والمتمثلة في الأنابيب, الشاحنات, الباخرات وكذا عربات والسكك الحديدية.

- في سنة 2003 قامت شركة نفطال بتوزيع وتسويق:

1. 7.500.000 طن من الوقود (CARBURANTS).

2. 1.570.000 طن من غاز البترول المميع (GPL).

3. 94.000 طن من الزيوت (LUBRIFIANTS).

4. 350.000 طن من الزفت (LES BITUMES).

5. 23.000 طن من المنتجات الخاصة.

- سنة 2004 قامت الشركة بتسويق ما يقارب 9.6 مليون طن من المنتجات مقابل 9.2 مليون طن في 2002 وقد عرف رقم أعمالها ارتفاعا مهما حيث في سنة 2004 كان 178 مليار دينار جزائري في حين لم يتجاوز رقم أعمال 163 مليار دينار سنة 2002 يعود هذا الارتفاع في رقم أعمال شركة نفطال إلى زيادة استثماراتها والذي قارب 5.3 مليار دينار جزائري في مجال نشاطها. كما أن مؤسسة نفطال تشهد عملية تجديد في هيكلها التنظيمي لمسايرة التطورات العالمية بحيث أنها كما ذكرت سابقا أنها أصبحت تنقسم إلى 4 فروع عملية تسعى وتسهر على تمويل الذاتي الكلي للسير وكل هذا في سنة 2001. مؤسسة نفطال تعمل على إنتاج أكثر من 9.000.000 طن من المواد البترولية في السنة برقم أعمال يتجاوز 3 مليار دولار. كما أننا نجد مؤسسة نفطال تستمر مع المؤسسات العالمية الأجنبية الأخرى وذلك لمسايرة التطور التكنولوجي ورفع قارورات مواردها البشرية وتجديد وسائل التوزيع لديها وذلك من اجل تغطية شاملة للسوق.

المطلب الثاني : تقديم نبذة عن مقاطعة غاز البترول المميع GPL سعيدة

- مقاطعة GPL سعيدة تقع على بعد 2 كلم شمال غرب ولاية سعيدة في المنطقة الصناعية الطريق الوطني رقم 06 وهي تغطي أربع ولايات: سعيدة,البيض,النعامة, معسكر .
- مركز تعمير القارورات سعيدة :

هو أول مركز من حيث النشأة في المقاطعة " LE Centre Enfuteure " Ce GPL SAIDA
CE201 والذي دخل الخدمة في أواخر سنة 1973 ويقع بجانب المركز الإداري GPL سعيدة
كما انه يوجد مركزين لتعمير القارورات و « ENFUTEURE » MCE,MINI بمعسكر والبيض و
ثلاث مراكز للتخزين dépôt De Stock ومركز لبيع قارورات الغاز والمتواجد بكل من:المشربة
عين صفراء والأبيض سيدي الشيخ.

كما أن الوحدة تلعب دورا هاما في مجال تأمين وتمويل مختلف المحطات التابعة CJ/GPL سير
غاز ولكن زبائن شركات محطات....التي تستعمل غاز البوتان VRAC BUTAN وذلك بتعبئة
الصهاريج LES CUTERNES التابعة والمتواجدة لدى مختلف الزبائن (المدارس المؤسسات
مصانع ثكنات عسكرية...).يقوم مركز تعمير القارورات سعيدة بجلب مستحقات (مواد أولية) من
ارزيو MINI ENFUTEURE CENTRE معسكر فالأولى (الارزيو) يمول المخازن التي تربط
عين صفراء ومشربة والثانية معسكر يغطي حاجياته الذاتية على مستوى ولاية معسكر أما مركز
CE البيض يمول من حاسي الرمل IDRالأبيض سيدي الشيخ غاز البترول المميع.

المطلب الثالث: تعريف مقر وحدة نפטال سعيدة (غاز البترول المميع)

هي عبارة عن مقاطعة لغاز البترول المميع تتحكم في جميع مراكز التعمير قارورات الغاز التابعة لها اقليميا و تحتوي على أربع دوائر متنافسة فيما بينها أهمها :

1) دائرة تجارية : تعتبر الوظيفة إستراتيجية إذ لا يمكن الاستغناء عنها كونها تقوم بتسطير البرامج و الأهداف المتعلقة و كذلك الإنتاج بالإضافة إلى وظائف الأخرى و لها علاقتين الخارجية و الداخلية كما يوجد في الدائرة التجارية مصلحتين هما :

- **مصلحة البيع :** و تختص بمتابعة الزبائن من حيث مطابقة محلاتهم للمعايير الأمنية (توفر مطافئ, عدم البناءات المغلقة مكشوفة السطح) كما تقوم بمتابعة الديون عن طريق الزبون لديون المقسطة التي تبلغ مدتها شهر , حيث تقوم الشركة بمراسلة الزبائن قصد إبلاغهم بتسديد المبلغ الدائن و الزبائن المعنيون هم الإداريون, العسكريون, أما بالنسبة لنقاط البيع الأخرى يكون تسديد نقدا إلا المسير المباشرين التابعين لمؤسسة نافتال.
- **مصلحة الاستغلال :** و تختص بمعدلات النقل (المداخلات, المخرجات, الصيانة,) و أيضا تقييم المخزون.

2) **دائرة المستخدمين:** تتكون هذه الدائرة من ثلاث مصالح تقوم كل واحدة منها بوظائفها حيث تقوم **مصلحة المستخدمين** بمراقبة التغيب أو حضور العمال تامين المستخدمين و تحضير اجر العمال و تعمل على مراعاة الحالة الاجتماعية للعمال رغم أن هذه الأخيرة غائبة في مؤسسات الاقتصادية في الوقت الراهن كما أنها تقوم بجميع الوثائق الذي يطلبها العامل من إدارته لاحتياجاته الشخصية كشهادة العمل و كشوف راتب السنوي.... , **مصلحة الموارد البشرية** و التكوين تقدم كل الاهتمام فيما يخص تكوين العمال و كذا التقديرات المخصصة للتكوين و التسيير , وأخيرا **مصلحة الوسائل العامة** تسهر على تزويد المؤسسة بالوسائل المكتبية و كل مستلزماتها الأساسية.

3) **دائرة المالية** تتكون هذه الدائرة من ثلاث مصالح تقوم كل واحدة منها بوظيفتها التي وجدت من اجلها كما تقوم على العموم بتسيير المالي للمؤسسة و من بين هذه المصالح نجد :

➤ **مصلحة المحاسبة العامة.**

➤ **مصلحة الخزينة.**

➤ **مصلحة المحاسبة التحليلية و تسيير الميزانية.**

4) **الدائرة التقنية** تنقسم الدائرة التقنية الى ثلاث مصالح

➤ مصلحة صيانة العتاد المتنقل.

➤ مصلحة صيانة التركيبات الثابتة.

➤ مصلحة التخطيط.

(5) بطاقة الفنية عن مركز تعميم قارورات الغز المميع سعيدة :

❖ بداية الانجاز: 1973

❖ بداية الإنتاج: 1975

❖ طاقة التخزين: تباع طاقة التخزين على مستوى مركز تعميم قارورات حوالي 1200 طن بالنسبة لغاز

البوتان أي ما يعادل 2061 متر مكعب و 150 طن بالنسبة لغاز البروبان اي ما يعادل 306 متر مكعب.

❖ المساحة: يتربع المركز على 4 هكتارات

❖ الموقع: منطقة صناعية سعيدة

(6) منطقة النشاط يتم توزيع غاز بترول المميع انطلاقا من مركز كما يلي :

➤ غاز البوتان: يشمل توزيع سعيدة _ نعامة

➤ غاز البروبان: يشمل توزيع كل من ولاية سعيدة _ نعامة _ البيض

❖ اليد العاملة : يبلغ عدد العمال الذين يشتغلون بالمركز حوالي 171 عاملا

❖ الطاقة الإنتاجية: إن المهمة الأساسية للمركز في التخزين و توزيع غاز البترول المميع مرورا بالنتائج حيث

يبلغ الإنتاج السنوي لقارورات غاز البوتان من صنف 13 كغ حوالي 29645 طن أي ما يعادل 2.280.385 قارورة.

❖ التوزيع و التزويد: يتم توزيع و تسويق حوالي 17200 طن سنويا مما يعادل 1.323.077 قارورة على

مستوى ولاية سعيدة فيما يتم تزويد ولاية النعامة ب 12455 طن سنويا أي ما يعادل 957308 قارورة. و

يتم توزيع و تسويق 11367 طن سنويا أي ما يعادل 22305882 لتر من البروبان المستعمل كوقود

للسيارات سير غاز على مستوى ولاية سعيدة _ البيض _ النعامة موزعة على 13 محطة للبنزين تشمل

الولايات الثلاثة.

- البنية الهيكلية لوحدة GPL سعيدة يتضمن الجداول الآتية :

○ الشكل رقم (01-03) : يوضح المخطط الهيكل نفطال

○ الشكل رقم (02-03) : يوضح الهيكل التنظيمي للمقاطعة المركزية GPL سعيدة.

الفصل الثالث واقع اعتماد المحاسبة التحليلية كأداة لتسيير الإنتاج

المدير

الأمثلة العامة

المسئول عن الأمن الصناعي

المسير

مصلحة معلومات التسيير

دائرة التوزيع

دائرة المحاسبة العامة

دائرة الموارد البشرية و الوسائل العامة

دائرة تقنية

مصلحة

الاستغلال

مصلحة

مبيعات

مصلحة
محاسبة
التحليلية
و تسيير

مصلحة

المحاسبة

مصلحة

الخزينة

مصلحة

العمال

مصلحة

الوسائل

مصلحة

الموارد

مصلحة

التخطيط

مصلحة

النقل

فرع

التسيير

فرع

الخدمات

فرع

الأجور

فرع

الوسائل

فرع

مشتريات

فرع التكوين

مصلحة

الصيانة

DR 203

مركز تخزين

DR 321

مركز تخزين و بيع

DR 322

مركز تخزين و بيع

DR 201

مركز التعمير القارورات

MCE 293

مركز تعمير قارورات

MCE 202

مركز تعمير القارورات

(7) مركز تعميم القارورات « CE201 » سعيدة يمارس نشاطا تجاريا و صناعيا والمتمثل في تعميم القارورات

الغاز المتمثلة في :

➤ قارورة B 13

➤ قارورة B 06

➤ قارورة B 03

➤ قارورة p 11

➤ قارورة p 35

وكذلك تحويل غاز البوتان والبر وبن إلسير غاز حيث أن عملية الإنتاج تتم حسب البرنامج الذي تم إعداده من طرف إدارة وحدة GPL ولاية سعيدة.

وتكون هناك حالات استثنائية مثلا فصل الشتاء وذلك بزيادة الإنتاج ومن هنا تتم عملية البيع وفق الشروط المنفق عليها :

(1) قسم التموين : يعتبر من أهم الوظائف الموجودة في المركز لأنه يقوم بتوفير متطلبات التصنيع

التمثلة في المواد الأولية مثل غاز البر وبن و غاز البوتان الآتية من منبع التمويل ارزيو بالإضافة إلى قطع غيار الشاحنات.

وتتم عملية الشراء وفق الاحتياجات الأساسية التي تتطلبها الوحدة والتي تتمثل في :

- غاز البوتان : BUTANE و المتكون من التركيبة الكيماوية C₃H₈

- غاز البر وبن Propane : و المتكون من تركيبة الكيماوية C₄H₁₀

حيث تتم هذه الأخيرة من المركز الرئيسي القريب ارزيو عن طريق شحن CITERNES وتتم عملية تحويل التعبئة بعد ذلك في القارورات السابقة الذكر .

أما منتج السير غاز فهو مزيج متكون من 50% البوتان 50% من البر وبن تتم هذه العملية (استقبال المن توج عن طريق BR100) يعني « BON DE RECEPTION » فهي وثيقة استقبال المنتجات الآتية من وحدة GPL لي ما بين الوحدات فهي الوثيقة التي تحول المخزون. كما انه يكون ملحقا أو مرفقا ب BON DE

TRANSFRET STOCK BTSBON DE وتكون احتياجات الوحدة أو متطلباتها تتماشى مع احتياجات السوق في الكمية التي ستباع و ذلك باستعمال التوقعات.

(2) مصلحة الإنتاج (الاستغلال): تحتوي هذه المصلحة على ورشة واحدة إذ تقوم بتعمير القارورات بغاز البوتان أو البر وبان في قارورات P11/P35, B13/B03 و الإنتاج سير غاز يتم مزج غاز البوتان مع غاز البر وبان وتتضمن ورشة العمل على فوجان في الشتاء وفوج واحد في الفصول الحارة (الصيف) وكل هذا للسهر على تطبيق البرنامج اليومي ويستقبل أوامر الصنع من المصلحة التجارية.

(3) مصلحة تسيير المخزون :

أو مكتب الإعلام الآلي المرتبطة بحركة المخزون كما يقوم بتحليل الوضعية (شهرياً ثلاثي سداسي سنوي) بالنسبة لحركة المخزون بطريقة المرجحة وضمان الوضع اليومي الجيد لحالات المخزون.

ويقوم التسيير المخزون بالمهام التالية والمتمثلة في:

- يقوم المنتج بدمج المواد حتى توضع لكل قطعة رقمها (CODE) و الرقم المحاسبي لتسهيل عملية الإنتاج بمساعدة الإعلام الآلي.

- التحليلات المفصلة الكمية و المدة و وضع مدونة الاستهلاك و الشراء.

- تحديد التكاليف الشراء للمواد المستهلكة و غير مستهلكة.

(4) مصلحة النقل: تقوم هذه المصلحة بصيانة الشاحنات والعتاد كما تقوم بوضع برنامج النقل للمواد الأولية في حالة استقبال والمواد المصنعة للتوزيع.

(5) مصلحة الإدارة مركز التعمير: تقوم بإعداد المحاسبة والفواتير وكما تقوم بإعداد اليومية المحاسبية وتقديمها على قسم المالية والمحاسبة وعلى مستوى الإدارة العامة.

(6) المصلحة التجارية: تعتبر الوظيفة الإستراتيجية لا يمكن الاستغناء عنها لأنها هي التي تقوم بالمبيعات بالإضافة إلى الوظائف الأخرى.

(7) مصلحة الصيانة: وهي الطرق التي تعمل على الفحص اليومي لوسائل الإنتاج وهناك برنامجين

تستعملها مصلحة الصيانة البرمجة التصحيحية والبرمجة الوقائية فيما يخص البرمجة الوقائية تحصل في الأوقات التي لا يكون فيها الإنتاج أي خارج أوقات العمل أما البرمجة التصحيحية تحصل في الأوقات غير المنتظرة مثل وقوع خلل في الآلات وهنا يدخل مسئول الصيانة.

(8) مصلحة الأمن: ومن مهامها السهر على حماية محيط المؤسسة مراقبة دخول وخروج العمال تحسين ظروف العمل وذلك عن طريق تدعيم عمال بملابس العمل برمجة إجراء الفحوصات الطبية للعمال.

9) **مصلحة المحاسبة:** هي الركيزة الأساسية لتدعيم المعلومات على مستوى المؤسسة لأنها تضمن التسهيل الزمني للعمليات المنجزة من طرف المؤسسة (البيع الشراء دفع الأجور..). وتقوم كذلك بانجاز الميزانية وجدول حسابات النتائج.

10) **مصلحة المستخدمين:** تقوم هذه المصلحة بمراقبة تغيب وحضور العمال تامين المستخدمين وتحضير أجور العمال وتعمل على مراعاة الحالة الاجتماعية للعمال.

المطلب الثاني: أدوات المحاسبة التحليلية المستخدمة في الوحدة

❖ **إستراتيجية المؤسسة :**

لمؤسسة نفضال عدة استراتيجيات مستقبلية مبنية على أسس تم دراستها من خلال التخطيط الجيد للمؤسسة والتحكم في مختلف نشاطاته ومن هذه الاستراتيجيات مايلي :

- 1- تخفيف تكلفة المنتجات ورفع الإنتاج.
- 2- تحقيق الأرباح على مستوى الوحدات و على مستوى المؤسسة الأم ...
- 3- إدخال تقنيات حديثة على مستوى الوسائل والآلات الإنتاجية.
- 4- التحكم في مختلف الطاقات والإمكانات المتاحة وتسييرها أحسن الاستغلال.
- 5- البحث عن أسواق خارجية من اجل عملية التصدير.
- 6- رفع المستوى الرقابي لجودة المخزون.
- 7- تحسين الأداء.
- 8- الزيادة في رأس المال.

❖ **المحاسبة التحليلية في الوحدة :**

➤ **تعريف المحاسبة التحليلية في الوحدة:** تقوم بحساب التكاليف وإعطاء تكلفة كل منتج

وتكلفة كل وظيفة كل منتج على حدى وهي تعتبر وسيلة جد مهمة ولا يمكن الاستغناء عنها في تسيير المؤسسة.

➤ **دور المحاسبة التحليلية في الوحدة :** تلعب المحاسبة التحليلية دورا هاما في الوحدة حيث تقوم

بي :

- 1- المتابعة الدقيقة للمعلومات وتقينتها.
- 2- مراقبة مختلف الوظائف من الشراء والإنتاج و البيع والمخزون.
- 3- جمع الملوامات والتحكم فيها ووضع برنامج سنوي يهدف إلى تحقيق الأهداف وتسهيل اخذ القرارات.

➤ أهداف المحاسبة التحليلية في الوحدة:

تهدف المحاسبة التحليلية في الوحدة على حسن التسيير في المؤسسة وتحقيق الأرباح والتقليل من الخسائر والبحث عن الخلل والنقص وخاصة تحقيق أقصى ربح ممكن للمؤسسة واستخراج نقاط القوة في المؤسسة من أجل تدعيمها وكذلك استخراج نقاط الضعف من أجل الاقتراح لمجموعة الأساليب للقضاء عليها.

➤ الأدوات المحاسبة التحليلية المستعملة في الوحدة:

أ- برنامج نفط كوم **Naft.Com** : حيث يقدم لنا هذا البرنامج ما يلي:

- ✓ الكميات المباعة.
- ✓ المخزون
- ✓ عمليات النقل.

ب- مستخلصات التسيير **Les AGERIAS** حيث يقدم لنا:

- ✓ الكميات المباعة
- ✓ نقل حسب المنتج

ث- برنامج المحاسبة العامة **C.C.G.A** يقدم:

- ✓ تكاليف حسب الطبيعة
- ✓ جدول حسابات النتائج

ج- برنامج المحاسبة التحليلية **WIN CANAL** يقدم هو الآخر:

- ✓ سعر التكلفة (CMP)
- ✓ تكاليف النقل
- ✓ تكاليف المخزون
- ✓ تكاليف التصنيع

المطلب الثالث: نظام المحاسبة التحليلية المطبق في المؤسسة:

إن أهمية وضع نظام للمحاسبة التحليلية في المؤسسة كوسيلة معلومات إلا بعد مرور المؤسسة إلى مؤسسة ذات أسهم حيث أن علاقتها بمحافظ الحسابات سنة 1992 أظهرت عدم الكفاية العامة لأنظمة المؤسسة وبالخصوص غياب محاسبة التحليلية التي تسمح بي:

- التقسيم حسب فرع النشاط لنتيجة الاستغلال.
- تمثل قاعدة لتقييم المحزونات.
- الحصول على المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الواضحة والسريعة.

كما يدخل هذا الاهتمام في إطار تحضير المؤسسات الوطنية لجعلها قادرة على التكيف والخوض في غمار المنافسة الدولية باعتبارها أن المعيار الذي يحكم هذه الأخيرة هو المعيار المردي ودية الاقتصادية والذي لم يكن موجودا من قبل في الاقتصاد المخطط. هذه المردي ودية لا يمكن أن تقاس إلا في ظل تقنيات التسيير المحددة حيث تعد المحاسبة التحليلية من أهمها باعتبارها تقوم في مضمونها على تحديد الأسعار التكلفة وبالتالي إمكانية التعرف على هامش الربح.

ومن الأدوات المستعملة في نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة ما يلي :

- الدفتر التقني لوضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة التحليلية
- جدول الترميز
- دليل تشخيص الحسابات
- إجراءات التوزيع و المصاريف

➤ تطبيق المحاسبة التحليلية في الوحدة :

○ الشرح الرقمي التحليلي :

أ- الشرح CRG :

C : المركز

R : غاز البترول المميع (GPL)

○ للرقم التحليلي 6 أرقام وهذا حسب البرنامج المحاسبة وحسب الوظيفة لمؤسسة نفضال حيث ثلاث

أرقاما لأوائل تكون حسب المركز والثلاث أرقاما لأواخر تكون حسب الوظيفة.

- CRG0 : حسابات الانتظار (les comptes d'attente)

- CRG1 : تموين ما بين نفضاك ونفضال.

- CRG2 : ما بين وحدات النفطال.

- CRG3 : وظيفة تعمير و تحميل.

- CRG4 : سعر الوحدة المرجح.

- CRG5 : تحويل (transfert)

- CRG6 : توزيع (livraison)

- CRG7 : رقم الأعمال.

- CRG :سعر التكلفة (prix de revient)

- CRG9 : النتيجة (résultat)

○ الهدف من الرقم التحليلي :الهدف منه هو تحديد أوظيفة هذه الأعباء يستعمل لتحديد مركز الأعباء.

المبحث الثالث: أهمية المحاسبة التحليلية كأداة لتسيير الإنتاج بمؤسسة نפטال GPL بسعيدة

- سنتطرق في هذا المبحث إلى حساب تكلفة التمويل و تكلفة الإنتاج و سعر التكلفة وصولا إلى النتيجة التحليلية بعد ضبط التكاليف الخاصة بمؤسسة نافتال GPL بسعيدة و ذلك من أجل معرفة الأهمية التي تقدمها المحاسبة التحليلية في عملية تسيير الإنتاج.

المطلب الأول : حساب مختلف التكاليف

- حساب مختلف التكاليف في مؤسسة نافتال GPL بسعيدة مقاطعة غاز البترول المميع: سنحاول فيما يلي توضيح المراحل المتبعة في حساب مختلف التكاليف وصولا إلى النتيجة التحليلية.
- تطرقنا في هذا العنصر إلى حساب النتيجة التحليلية لكل من البوتان والبر وبن والسير غاز و B03 B06-B13-P11-P35 وذلك كما يلي:

❖ **جدول توزيع الأعباء:** هذا الجدول هو الذي سيكون الطريق التي ستساعدنا في الوصول إلى النتائج المرغوب فيها وهو عبارة عن همزة الوصل بين مختلف التكاليف لما يحتوي عليه من مصاريف التي تتعلق بكل تكلفة و هي كالتالي:

📊 **جدول توزيع الأعباء (01-03)**

- مبالغ بدينار جزائري

مبالغ	مصاريف	الملاحق
73353706,12	مصاريف التمويل مادة الأولية	RAVITAILLEMENE VRAC 725200
570073,03	مصاريف التمويل للمادة المصنعة	RAVITAILLEMENT COND 725204
48761363,48	مصاريف التصنيع (سير غاز)	FABRICATION SIRGHAZ 725303
44344475,91+ 47868074.14	مصاريف التعمير المباشرة و غير مباشرة	MOVEMENT INTERNE COND 725304
31483121,54	مصاريف التوزيع المادة المصنعة	INVRAISIO VRAC 725600
25435986,31	مصاريف التوزيع مادة الأولية	INVRAISON COND 725604

• المصدر: من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة.

❖ حساب تكلفة التموين لكل المنتجات

➤ تكلفة التموين: ("VRAC" BUTANE + PROPANE) :

- كمية البوتان بالجملة (BUTAN VRAC) = (25738.78+506.62) = 26245.4 طن
- كمية البر وبان بالجملة (PROPANE VRAC) = (9683.72+32.32) = 9707.0 طن
- كمية آل BUTAN البوتان بالجملة = 26245.4 طن
- كمية ألبر وبان PROPANE بالجملة = 9707.0 طن
- ثم نقوم بجمع كل من كمية البوتان بالجملة والبر وبان بالجملة من اجل استخراج مصاريف التموين الخاصة بكل منتج على حدى أي : 26245.4 طن + 9707.0 طن = 35952.44 طن
- استخراج مصاريف التموين للبوتان و البر وبان بالجملة: لدينا 73353706.12 تمثل الأعباء المباشرة والأعباء الغير مباشرة أي مصاريف التموين المادة الأولية.

$$725200 \text{ RAVITAILLEMENE VRAC} = 73353706.12$$

- بعدما تم استخراج كمية البوتان والبر وبان بالجملة واستخراج مصاريف التموين لكل من البوتان والبر وبان بالجملة الآن نستعمل الطريقة الثلاثية من اجل استخراج مصاريف التموين الخاصة بكل منتج على حدى و هي كالتالي :

▪ مصاريف التموين الخاصة ب: البوتان (BUTAN VRAC)

$$35952.44 \longrightarrow 73353706.12$$

$$26245.4 \longrightarrow \text{مصاريف التموين}$$

$$\text{مصاريف التموين الخاصة بوتان BUTAN VRAC} = 73353706.12 * 26245.4$$

$$35952.44$$

- مصاريف التموين الخاصة بوتان بالجملة = 53548447.86 دج
- مصاريف التموين الخاصة بالبر وبان : (propane vrac)
- بنفس الطريقة نقوم بحساب مصاريف التموين الخاصة البر وبان أي بعدما استخرجنا كمية البر وبان بالجملة ولدينا مصاريف التموين لكل من البر وبان والبوتان بالجملة إذا نستعمل الطريقة الثلاثية من اجل استخراج مصاريف التموين الخاصة بالبر وبان بالجملة

▪ مصاريف التموين الخاصة ب: البر وبان propane vrac

$$35952.44 \longrightarrow 73353706.12$$

$$9707.04 \longrightarrow \text{مصاريف التموين}$$

▪ مصاريف التموين الخاصة ب propane vrac = $9707.04 * 73353706.12$

35952.44

▪ مصاريف التموين الخاصة بالبر وبان = 19805258.26

✚ جدول رقم (02-03) حساب تكلفة التموين Butane :

كمية بدينار الجزائري

كمية بالأطنان

المبلغ الإجمالي (دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	البيان
46821793,6	1784	26245,4	ثمن الشراء
53548447,86	-	-	اعباء مباشرة و اعباء غير مباشرة
100370241,5	3824,29	26245,4	تكلفة الشراء
5917874,2	11060	535,07	مخزون اول مدة
106288115,7	3968,866	26780,47	تكلفة وسيطية المرجحة

• من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

• نلاحظ من خلال الجدول رقم (02-03) والمتعلق بحساب تكلفة التموين ل Butane حيث

بلغت تكلفة التموين ب 106288115,7 دج كتكلفة إجمالية، وقدرت التكلفة الوسطية

المرجحة ب 3968.866 للوحدة الواحدة.

✚ جدول رقم (03-03) حساب تكلفة التموين PROPAN :

كمية بدينار الجزائري

كمية بالأطنان

المبلغ الإجمالي (دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	البيان
17317359.36	1784	9707.4	ثمن الشراء
19805258.26	-	-	اعباء مباشرة و اعباء غير مباشرة
37122617.62	3824,29	9707.04	تكلفة الشراء
558774.791	8462,3	66.031	مخزون اول مدة
37681392.41	3855.63	9773.071	تكلفة وسيطية المرجحة

• من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

• نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-03) والمتعلق بحساب تكلفة التموين لPROPAN حيث

بلغت تكلفة التموين ب 37681392,41 دج كتكلفة اجمالية، وقدرت التكلفة الوسيطة

المرجحة ب 3855.63 للوحدة الواحدة.

- تتمثل تكلفة التموين لكل من PROPAN و BUTAN في ثمن التموين والذي هو ضرب الكمية في السعر.

- أما الأعباء المباشرة وغير مباشرة فنستخرجها بالطريقة الثلاثية لان كل من PROPAN و BUTAN عبارة عن (مواد الأولية) يشتركان في الأعباء كما هو موضح في أعلى الجدولين.

➤ **تكلفة التموين (B03.B06.B13.P11.P35) :**

كل من B03.B06.B13.P11.P35 هم عبارة عن قارورات الغاز كما ذكرنا سابقا في تقديمنا للمؤسسة وعرفنا بأنها تمارس نشاطا تجاريا وصناعيا والمتمثل في تعميم القارورات الغاز المذكورة سابقا بعدما قمنا بحساب تكلفة التموين لكل من مادتي البوتان والبر وبان سوف نتطرق الآن إلى حساب تكلفة التموين لكل قارورة على حدي.

من اجل حساب تكلفة التموين لكل منتج يجب استخراج مصاريف التموين الخاصة بكل منتج على حدي و يتم ذلك بتباع ما يلي : لدينا 570057303 و التي تمثل جميع مصاريف التموين للمادة المصنعة ولدينا الكمية الخاصة بكل منتج B03.B06.B13.P11.P35 إذا :

- نقوم بجمع جميع المدخلات من اجل استخراج الكمية بالجملة

$$0.121 = P11$$

$$0.396 = B06$$

$$17.64 = P35$$

$$0.147 = B03$$

$$190.385 = B13$$

- مجموع كمية المدخلات (B03 + B06 + B13 + P11 + P35)

- لدينا (0.396 + 0.147 + 190.385 + 0.121 + 17.64) = 208.689

$$725204 = \text{RAVITAILLEMENT COND} = 570073.03 \text{ DA}$$

- حساب مصاريف التموين B06 :

- و منه 2018.689 → 570073.03

0.396 → مصاريف التموين

$$DA \ 1081.74 = \frac{570073.03 * 0.396}{B06} = \text{مصاريف التموين}$$

208.689

ويتم حساب الباقي أي كل من (B03.B13.P11.P35) بنفس الطريقة أي بعدما تم استخراج مجموع المدخلات واستخراج مصاريف التموين الخاصة بالمادة المصنعة نستعمل الطريقة الثلاثية من اجل استخراج المصاريف الخاصة بكل منتج على حدى وهي كالتالي:

$$B03 \checkmark = 401.55 \text{ دج}$$

$$B13 \checkmark = 520072.23 \text{ دج}$$

$$P11 \checkmark = 330.53 \text{ دج}$$

$$P35 \checkmark = 48186.95 \text{ دج}$$

جدول (04-03) تكلفة تموين B06 :

كمية بالدينار الجزائري

كمية بالأطنان

البيان	الكمية (طن)	سعر الوحدة (دج)	مبلغ الإجمالي (دج)
ثمن التموين	0,396	3968,86	1571,67
مصاريف التموين	-	-	1081,74
تكلفة التموين	0,396	6700,53	2653,41

• من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

- نلاحظ من خلال الجدول رقم (04-03) المبين أعلاه والمتعلق بحساب تكلفة التموين ل B06 حيث بلغت تكلفة التموين ب 2653,41 دج كتكلفة إجمالية، وقدرت التكلفة الوسطية المرجحة ب 6700,53 للوحدة الواحدة.

جدول (05-03) تكلفة التموين B03 :

كمية بالدينار الجزائري

كمية بالأطنان

البيان	الكمية (طن)	سعر الوحدة (دج)	مبلغ الإجمالي (دج)
ثمن التموين	0.147	3968.86	583.42
مصاريف التموين	-	-	401.55
تكلفة التموين	0.147	6700.49	984.97

- من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة
- نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-05) المبين أعلاه والمتعلق بحساب تكلفة التمويل ل B06 حيث بلغت تكلفة التمويل ب 984.97 دج كتكلفة إجمالية، وقدرت التكلفة الوسطية المرجحة ب 49,6700 للوحدة الواحدة.
- ✚ جدول (03-06) تكلفة تمويل B13 :

كمية بالدينار الجزائري

كمية بالأطنان

البيان	الكمية (طن)	سعر الوحدة (د ج)	مبلغ الإجمالي (د ج)
ثمن التمويل	190.385	3968.86	755611.41
مصاريف التمويل	-	-	520072.23
تكلفة التمويل	190.385	6700.54	1275683.64

- من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة
- نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-06) المبين أعلاه والمتعلق بحساب تكلفة التمويل ل B13 حيث بلغت تكلفة التمويل ب 1275683.64 دج كتكلفة اجمالية، وقدرت التكلفة الوسطية المرجحة ب 54,6700 للوحدة الواحدة.
- ✚ جدول رقم (03-07) تكلفة تمويل P11 :

كمية بالدينار الجزائري

كمية بالأطنان

البيان	الكمية (طن)	سعر الوحدة (د ج)	مبلغ الإجمالي (د ج)
ثمن التمويل	0,121	3855,63	466.53
مصاريف التمويل	-	-	330.53
تكلفة التمويل	0,121	6587,28	797.06

- من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة .
- نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-07) المبين أعلاه والمتعلق بحساب تكلفة التمويل ل p11 حيث بلغت تكلفة التمويل ب 797.06 دج كتكلفة إجمالية، وقدرت التكلفة الوسطية المرجحة ب 28,6587 للوحدة الواحدة.

جدول رقم (03-08) تكلفة تموين P35 :

كمية بالدينار جزائري

كمية بالأطنان

البيان	الكمية (طن)	سعر الوحدة (د ج)	مبلغ الإجمالي (دج)
ثمن التموين	17.64	3855,63	68013.31
مصاريف التموين			48186.95
تكلفة التموين	17.64	6587,3	116200.27

• من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة .

• نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-08) المبين أعلاه والمتعلق بحساب تكلفة التموين ل

p35 حيث بلغت تكلفة التموين ب 116200.27 دج كتكلفة إجمالية، وقدرت التكلفة

الوسطية المرجحة ب 3,6587 للوحدة الواحدة.

- إن تكلفة تموين كل من B06. B03. B13 تتمثل في مبلغ التموين والذي بدوره يتمثل في كمية ضرب التكلفة الوسطية المرجحة للمادة الأولية BUTAN ومن التسمية يتضح بان البوتان يخرج لنا ثلاث أنواع من القارورات وهما B06. B03. B13 ومن اجل حساب كنا نقوم بضرب كمية كل منتج في التكلفة الوسطية المرجحة للمادة الأولية بوتان (butan).
- و نفس الطريقة تستعمل مع كل من P11. P35 أي تتمثل في مبلغ التموين والذي بدوره يتمثل في كمية ضرب التكلفة الوسطية المرجحة للمادة الأولية بروبان (PROPANE) ومن تسمية يتضح بان البروبان يخرج لنا نوعين من القارورات وهما P11. P35
- و أما فيما يخص مصاريف التموين المادة الأولية المصنعة وكما ذكرنا سابقا نظرا لاشتراك كل من (B03.B06.B13.P11.P35) في هذه المصاريف قمنا بجمع جميع المدخلات ومن تم استعملنا الطريقة الثلاثية لاستخراج مصاريف كل مادة.

❖ حساب تكلفة الإنتاج لكل المنتجات:

إن منتج سير غاز ليس له مادة الأولية و لهذا ليس له تكلفة التموين (الشراء) لان مزيج من البوتان والبر وبان (BUTAN+PROPANE)

وتحسب تكلفة الإنتاج بضرب المادة الأولية المستعملة من كل مادة أي مادة البوتان و مادة البر وبان في التكلفة الوسطية المرجحة لكل مادة أي مادة البوتان و مادة البر وبان مضافا إليها مصاريف التصنيع.

➤ تكلفة الإنتاج SIRGHAZ:

📊 الجدول رقم (03-09)

725303 : FABRICATION SIRGHAZ = ح 48767363.78

كمية بالدينار الجزائري

كمية بالأطنان

البيان	الكمية (طن)	سعر الوحدة (د ج)	مبلغ الإجمالي (دج)
مادة الأولية مستعملة	-	-	-
البوتان بالجملة	4178,1	3968,86	16582293,97
البر وبان بالجملة	8922,856	3855,63	34403231,28
مصاريف التصنيع	-	-	48761363,78
التكلفة الوسطية المرجحة	12589,212	7923,2	99746889,03

• من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

• نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-09) المبين أعلاه والمتعلق بحساب تكلفة إنتاج

SIRGAZ حيث بلغت تكلفة التموين ب 99746889,03 دج كتكلفة إجمالية، وقدرت

التكلفة الوسطية المرجحة ب 7923,2 للوحدة الواحدة.

➤ تكلفة الإنتاج لكل من: (B03.B06.B13.P11.P35)

كل من B03.B06.B13.P11.P35 هم عبارة عن قارورات الغاز كما ذكرنا سابقا في تقديمنا للمؤسسة وعرفنا بأنها تمارس نشاطا تجاريا وصناعيا والمتمثل في تعميم القارورات الغاز المذكورة سابقا بعدما قمنا بحساب تكلفة الإنتاج ل السير غاز سوف نتطرق الآن إلى حساب تكلفة الإنتاج لكل مادة على حدي.

من اجل حساب تكلفة الإنتاج لكل مادة يجب استخراج مصاريف التموين الخاصة بكل مادة على حدي و يتم ذلك بتباع ما يلي : لدينا (4434475.91 + 47868074.14) والتي تمثل جميع مصاريف التعمير ولدينا الكمية الخاصة بكل مادة B03.B06.B13.P11.P35 إذا :

○ مجموع كمية المخرجات :

$$20.292 = B06 \quad \checkmark$$

$$10.662 = B03 \quad \checkmark$$

$$21277.945 = B13 \quad \checkmark$$

$$6.281 = P11 \quad \checkmark$$

$$598.925 = P35 \quad \checkmark$$

$$- \text{ الأعباء المباشرة} = 4434475.91$$

$$- \text{ الأعباء الغير مباشرة} = 47868074.14$$

$$- \text{ مجموع المخرجات} = (598.925 + 6.281 + 21277.945 + 10.662 + 20.292) =$$

$$21884.105 \text{ دج}$$

- مصاريف التعمير:

$$725304 = \text{MOVEMENT INTERNE COND} = (4434475.91 + 47868074.14)$$

- حيث أن :

- قدرة الأعباء المباشرة لكل من (B03.B06.B13.P11.P35) ب (4434475.91)

$$+ \text{ ولدينا مجموع المخرجات قدر بي (21884.105)}$$

- من اجل حساب مصاريف المباشرة الخاصة بكل مادة نستعمل الطريقة الثلاثية من اجل استخراج

كل مصروف على حدي:

$$21884.105 \longrightarrow 443447.91$$

$$20.292 \longrightarrow \text{مصاريف التعمير المباشرة B06}$$

$$\checkmark \text{ مصاريف التعمير المباشرة B06} = 411.860 \text{ دج}$$

$$\checkmark \text{ مصاريف التعمير المباشرة B03} = 2160.48 \text{ دج}$$

$$\checkmark \text{ مصاريف التعمير المباشرة B13} = 4311646.94 \text{ دج}$$

$$\checkmark \text{ مصاريف التعمير المباشرة P11} = 1272.74 \text{ دج}$$

$$\checkmark \text{ مصاريف التعمير المباشرة P35} = 115283.28 \text{ دج}$$

- قدرة الأعباء الغير مباشرة لكل من (B03.B06.B13.P11.P35) ب (47868074.14)
- ولدينا مجموع المخرجات قدر بي (21884.105)
- من اجل حساب مصاريف الغير المباشرة الخاصة بكل مادة نستعمل الطريقة الثلاثية من اجل استخراج كل مصروف على حدي:

21884.105 → 47868074.17

20.292 → مصاريف التعمير الغير مباشرة ل B06

- ✓ مصاريف التعمير الغير مباشرة ل B06 = 44385.94 دج
- ✓ مصاريف التعمير الغير مباشرة ل B03 = 23321.46 دج
- ✓ مصاريف التعمير الغير مباشرة ل B13 = 46542193.5 دج
- ✓ مصاريف التعمير الغير مباشرة ل P11 = 13738.71 دج
- ✓ مصاريف التعمير الغير مباشرة ل P35 = 1244434.904 دج
- حساب تكلفة الإنتاج لكل من (B03.B06.B13.P11.P35)

✚ حساب تكلفة الإنتاج لمادة B06 :

✚ جدول (10-03) تكلفة الإنتاج B06 :

كمية بالدينار الجزائري

كمية بالأطنان

البيان	كمية (طن)	سعر وحدة (د ج)	مبلغ الإجمالي (دج)
استعمالات	20,292	3968,86	80536,22
مصاريف التعمير	-	-	-
أعباء مباشرة	-	-	4111,86
أعباء غير مباشرة	-	-	44385,592
تكلفة إنتاج	20,292	6358,84	129033,67
مخزون أول مدة	0,138	11928,33	1646,109
تكلفة تموين	0,396	6700,53	2653,41
تكلفة وسطية مرجحة	20,826	6402,24	133333,189

• من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

- نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-10) المبين أعلاه والمتعلق بحساب تكلفة الإنتاج B06 حيث بلغت تكلفة الإنتاج ب 133333,189 دج كتكلفة إجمالية، وقدرت التكلفة الوسطية المرجحة ب 6347,84 للوحدة الواحدة.

حساب تكلفة الإنتاج لمادة B03 :

جدول رقم (03-11) تكلفة الإنتاج B03 :

كمية بالدينار الجزائري

كمية بالأطنان

البيان	كمية (طن)	سعر وحدة (د ج)	مبلغ الإجمالي (دج)
استعمالات	10,662	3968,86	42315,98
مصاريف التعمير	-	-	-
أعباء مباشرة	-	-	2160,48
أعباء غير مباشرة	-	-	23321,46
تكلفة إنتاج	10,662	-	67767,92
مخزون أول مدة	0,048	11016,66	528,79
تكلفة تمويل	0,147	6700,49	984,97
تكلفة وسطية مرجحة	10,857	6384,05	69311,68

- من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

- نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-11) المبين أعلاه والمتعلق بحساب تكلفة الإنتاج B03 حيث بلغت تكلفة الإنتاج ب 69311.68 دج كتكلفة إجمالية، وقدرت التكلفة الوسطية المرجحة ب 6384.05 للوحدة الواحدة.

✚ حساب تكلفة الإنتاج لمادة B13 :

✚ جدول رقم (03-12) تكلفة الإنتاج B13 :

كمية بالدينار الجزائري

كمية بالأطنان

البيان	كمية (طن)	سعر وحدة (د ج)	مبلغ الإجمالي (دج)
استعمالات	21277.945	3968.86	84449184.79
مصاريف التعمير	-	-	-
أعباء مباشرة	-	-	4311646.90
أعباء غير مباشرة	-	-	46542193.5
تكلفة إنتاج	10,662	6358,83	135303025.2
مخزون أول مدة	0,048	12538,46	292421.96
تكلفة تموين	190,385	6700,541	1275683.64
تكلفة وسطية مرجحة	21491.652	6902.77	148352130.8

• من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

• نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-12) المبين أعلاه والمتعلق بحساب تكلفة الإنتاج ل

B13 حيث بلغت تكلفة الإنتاج ب148352130.8 دج كتكلفة إجمالية، وقدرت التكلفة

الوسطية المرجحة ب6902.77 للوحدة الواحدة.

حساب تكلفة الإنتاج لمادة P11 :

جدول رقم (03-13) تكلفة الإنتاج ل P11 :

كمية بالدينار الجزائري

كمية بالأطنان

البيان	كمية (طن)	سعر وحدة (د ج)	مبلغ الإجمالي (دج)
استعمالات	6.281	3855.63	24217.21
مصاريف التعمير	-	-	-
أعباء مباشرة	-	-	1272.74
أعباء غير مباشرة	-	-	13738.71
تكلفة إنتاج	6.281	6245.60	39228.66
مخزون أول مدة	0.143	10187.27	1456.77
تكلفة تموين	0.121	6587.28	797.06
تكلفة وسطية مرجحة	6.545	6338.042	41482.49

• من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

• نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-13) المبين أعلاه والمتعلق بحساب تكلفة الإنتاج ل

p11 حيث بلغت تكلفة الإنتاج ب 41482.49 دج كتكلفة إجمالية، وقدرت التكلفة

الوسطية المرجحة ب 6338.042 دج للوحدة الواحدة.

حساب تكلفة الإنتاج لمادة: P35

جدول رقم (03-14) تكلفة الإنتاج ل P35 :

كمية بالدينار الجزائري

كمية بالأطنان

البيان	كمية (طن)	سعر وحدة (دج)	مبلغ الإجمالي (دج)
استعمالات	568.925	3855.63	2193564.29
مصاريف التعمير	-	-	-
أعباء مباشرة	-	-	115283.28
أعباء غير مباشرة	-	-	1244434.904
تكلفة إنتاج	568.925	6245.60	3553282.474
مخزون أول مدة	2.45	10072	24676.4
تكلفة تموين	17.64	6587.31	116200.27
تكلفة وسطية مرجحة	589.015	6271.75	3694159.144

• من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

- نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-14) المبين أعلاه والمتعلق بحساب تكلفة الإنتاج ل p35 حيث بلغت تكلفة الإنتاج ب 3694159.144 دج كتكلفة إجمالية، وقدرت التكلفة الوسطية المرجحة ب 6271.75 دج للوحدة الواحدة.

إن تكلفة الإنتاج (التعمير) للمواد المنتجة (B03.B06.B13.P11.P35) تتكون الاستعمالات من المواد الأولية وذلك حسب نوع كل منتج ف(B03.B06.B13) تستعمل المادة الأولية المتمثلة في أل BUTAN أما المنتجين (P11.P35) نستعمل فيهما أل PROPANE كمادة أولية مضافة إليها تكلفة الإنتاج الأعباء المباشرة والأعباء الغير مباشرة لتتوصل على تكلفة الإنتاج. ويقانون تكلفة الوسطية المرجحة تتحصل على أل CMEP.

- يتكون سعر التكلفة (SIRGHAZ. BUTANE. PROPANE) من الكمية المباعة والتي هي المبيعات ضرب السعر (التكلفة الوسيطة المرجحة CMEP تكلفة الإنتاج) مضاف إليها مصاريف التوزيع والتي يشترك فيها كل من (SIRGHAZ. BUTANE. PROPANE) وباستعمال الطريقة الثلاثية نستخرج مصاريف كل واحد.

جدول رقم الأعمال لكل منتج (03-15) :

مبالغ بالدينار الجزائري

PRODUIT (المنتج)	CHIFFERE D'AFFAIRES (رقم الأعمال)
BUTANE	5061.85
PROPANE	1539007.07
SIRGHAZ	66561157.99
B06	65483.60
B03	80903.60
B13	119525646.99
P11	6911.01
P35	1165975.77

المصدر: مؤسسة نפטال

○ سعر التكلفة (SIRGHAZ. BUTANE. PROPANE)

725600 INVRAISIO VRAC = DA 31483121.54

✚ قدرة مصاريف التوزيع ب (31483121.54)

1 حساب مصاريف التوزيع BUTANE :

$$12338.651 = ((6222.961 + 5835.663) + 279.109 + 0.918)$$

SIR GHAZ

PROPANE V

BUTANE V

$$12338.651 \longrightarrow 31483121.54$$

0.918 BUTANE \longrightarrow مصاريف التوزيع

$$0.918 * 31483121.41$$

$$\underline{\hspace{10em}} \\ 12338.651$$

$$= 2342.355 \text{ دج}$$

✓ مصاريف التوزيع BUTANE = 2342.355 دج

✓ مصاريف التوزيع PROPANE = 19805258.26 دج

✓ مصاريف التوزيع SIR GHAZ = 30768607.78 دج

○ حساب سعر التكلفة لكل من (SIRGHAZ. BUTANE. PROPANE)

✚ حساب سعر التكلفة (BUTAN) :

✚ جدول رقم (03-16) سعر تكلفة BUTANE :

كمية بالدينار الجزائري

كمية بالأطنان

البيان	كمية (طن)	سعر وحدة (دج)	مبلغ إجمالي (دج)
الكمية المباعة	0.918	3968.866	3643.418
مصاريف التوزيع	-	-	2342,355
سعر التكلفة	-	-	5985.773
رقم العمال	-	-	5061.85
النتيجة التحليلية	-	-	- 923.923

• من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

• نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-16) المبين أعلاه والمتعلق بحساب التكلفة

ل BUTANE حيث بلغ سعر التكلفة ب 5985.773 دج ، وتم تحقيق نتيجة سالبة

قدرت ب - 923.923

✚ حساب سعر التكلفة (PROPANE) :

✚ جدول رقم (03-17) سعر تكلفة (PROPANE) :

كمية بالدينار الجزائري

كمية بالأطنان

البيان	كمية (طن)	سعر وحدة (دج)	مبلغ إجمالي (دج)
الكمية المباعة	279.109	3855.63	1076141.034
مصاريف التوزيع	-	-	712170.44
سعر التكلفة	-	-	17883112.474
رقم العمال	-	-	1539007.07
النتيجة التحليلية	-	-	-249304.404

- من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة
- نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-17) المبين أعلاه والمتعلق بحساب التكلفة لPROPANE حيث بلغ سعر التكلفة ب 17883112.474 دج كتكلفة إجمالية ، و تم تحقيق نتيجة سالبة قدرت ب 249304.404 - .
- ✚ حساب سعر التكلفة (SIR GHAZ) :
- ✚ جدول رقم (03-18) سعر تكلفة (SIR GHAZ) :

كمية بالدينار الجزائري

كمية بالأطنان

البيان	كمية (طن)	سعر وحدة (دج)	مبلغ إجمالي (دج)
الكمية المباعة	12058,624	7923,2	95542889.68
مصاريف التوزيع	-	-	30768608.74
سعر التكلفة	-	-	126311498.4
رقم العمال	-	-	66561157.99
النتيجة التحليلية	-	-	59750340.43

- من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة
- نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-18) المبين أعلاه والمتعلق بحساب التكلفة ل SIRGHAZ حيث بلغ سعر التكلفة ب 126311498.4 دج كتكلفة إجمالية ، و تم تحقيق نتيجة ايجابية قدرت ب 59750340.43 دج.
- حساب سعر التكلفة لكل من (B03.B06.B13.P11.P35)
- قدرة مصاريف التوزيع خاصة ب (B03.B06.B13.P11.P35) ب 25435986.31 دج

725604 INVRAISON COND = DA 25435986.31

✓ مبيعات B06 = 0.654+3.822

✓ مبيعات B03 = 4.722

✓ مبيعات B13 = 3197.792+9987.211

✓ مبيعات P11 = 0.561

✓ مبيعات P35 = 109156

$$+ 0.561) + (3197.792 + 9987.211) + 4.722 + ((0.654 + 3.822)) \text{ لدينا } \circ$$

$$13303.927 = (109156$$

$$13303.927 \longrightarrow 25435986.31$$

$$4.722 \longrightarrow \text{مصاريف التوزيع B03}$$

$$\frac{4.722 * 25435986.34}{13303.927} = \text{مصاريف التوزيع B03} \checkmark$$

$$9028.056 =$$

$$\frac{(0.654 + 3.822) * 25435986.34}{13303.927} = \text{مصاريف التوزيع B6} \checkmark$$

$$\text{مصاريف التوزيع B6} = 8557.73 \text{ دج} \checkmark$$

$$\text{مصاريف التوزيع B13} = 25208613.65 \text{ دج} \checkmark$$

$$\text{مصاريف التوزيع P11} = 1072.58 \text{ دج} \checkmark$$

$$\text{مصاريف التوزيع P35} = 208714.27 \text{ دج} \checkmark$$

○ حساب سعر التكلفة لكل من (B03.B06.B13.P11.P35)

✚ حساب سعر التكلفة ل B06 :

✚ جدول رقم (03-19) سعر تكلفة B06 :

كمية بالدينار الجزائري

كمية بالأطنان

البيان	كمية (طن)	سعر وحدة (دج)	مبلغ إجمالي (دج)
الكمية المباعة	4.476	6402.24	28656.42
مصاريف التوزيع	-	-	8557.73
سعر التكلفة	-	-	37214.15
رقم العمال	-	-	65483.60
النتيجة التحليلية	-	-	28269.45

• من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

- نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-19) المبين أعلاه والمتعلق بحساب التكلفة ل B06 حيث بلغ سعر التكلفة ب 37214.15 دج كتكلفة إجمالية ، وثم تحقيق نتيجة موجبة قدرت ب 28269.45 دج.

✚ حساب سعر التكلفة ل B03 :

✚ جدول (03-20) سعر التكلفة B03 :

كمية بالدينار الجزائري

كمية بالأطنان

البيان	كمية (طن)	سعر وحدة (دج)	مبلغ إجمالي (دج)
الكمية المباعة	4.722	6384.05	30145.48
مصاريف التوزيع	-	-	9028.065
سعر التكلفة	-	-	39173.54
رقم العمال	-	-	80903.60
النتيجة التحليلية	-	-	41730.05

- من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

- نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-20) المبين أعلاه والمتعلق بحساب التكلفة ل b03 حيث بلغ سعر التكلفة ب 39173.54 دج كتكلفة إجمالية ، وثم تحقيق نتيجة موجبة قدرت ب 41730.05 دج

✚ حساب سعر التكلفة ل B13 :

✚ جدول رقم (03-21) سعر التكلفة B13 :

كمية بالدينار الجزائري

كمية بالأطنان

البيان	كمية (طن)	سعر وحدة (دج)	مبلغ إجمالي (دج)
الكمية المباعة	13185.003	6902.77	91013043.16
مصاريف التوزيع	-	-	25208613.65
سعر التكلفة	-	-	116221656.8
رقم العمال	-	-	119525646.99
النتيجة التحليلية	-	-	3303990.1

• من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

• نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-21) المبين أعلاه والمتعلق بحساب التكلفة B13 حيث بلغ

سعر التكلفة ب 116221656.8 دج كتكلفة إجمالية ، وتم تحقيق نتيجة موجبة قدرت

ب 3303990.1 دج.

✚ حساب سعر تكلفة ل P11 :

✚ جدول رقم (03-22) سعر التكلفة P11 :

كمية بالدينار الجزائري

كمية بالأطنان

البيان	كمية (طن)	سعر وحدة (دج)	مبلغ إجمالي (دج)
الكمية المباعة	0.561	6338.042	3555.64
مصاريف التوزيع	-	-	1072.58
سعر التكلفة	-	-	4628.22
رقم العمال	-	-	6911.01
النتيجة التحليلية	-	-	2282.79

• من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

• نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-22) المبين أعلاه والمتعلق بحساب التكلفة لp11

حيث بلغ سعر التكلفة ب 4628.22 دج كتكلفة إجمالية ، وتم تحقيق نتيجة موجبة قدرت

ب 2282.79 دج

✚ حساب سعر التكلفة ل P35 :

✚ جدول رقم (03-23) سعر التكلفة P35 :

كمية بالدينار الجزائري

كمية بالأطنان

البيان	كمية (طن)	سعر وحدة (دج)	مبلغ إجمالي (دج)
الكمية المباعة	109.165	6271.75	684655.58
مصاريف التوزيع	-	-	208714.27
سعر التكلفة	-	-	893369.85
رقم العمال	-	-	1165975.77

272605.92	-	-	النتيجة التحليلية
-----------	---	---	-------------------

• من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

- نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-23) المبين أعلاه والمتعلق بحساب التكلفة لp35 حيث بلغ سعر التكلفة ب 893369.85دج كتكلفة إجمالية ، و تم تحقيق نتيجة موجبة قدرت ب 272605.92 دج.

❖ إن سعر التكلفة المنتجات التامة الصنع (B03.B06.B13.P11.P35) تتكون من الكمية

المباعة والتي هي (CMEP تكلفة الإنتاج) لكل منتج مضروبة في المبيعات.

❖ مضاف إليها مصاريف التوزيع لتتوصل على سعر التكلفة والذي نطرحه من رقم الأعمال لكي نحصل على النتيجة التحليلية.

المطلب الثاني: قسم الإنتاج وعلاقته بالمحاسبة التحليلية

- يقوم قسم الإنتاج بوضع ميزانية تقديرية عن كميات المنتجة والمستهلكة حسب كل مرحلة من مراحل الإنتاج والجدول التالي يوضح التقديرات شهر جانفي 2015 .

- من ميزانية تقديرية بكميات شهر جانفي 2015

الجدول رقم (03-24) الكميات المقدرة للإنتاج لشهر جانفي 2015

الكميات ب طن	البيان
4123.2	البوتان
8892.26	البر و بان
10.698	B03
20.315	B06
10.704	B13
6.292	P11
548.945	P35

• من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة

الجدول رقم (03-25) الكميات الفعلية المنتجة لشهر جانفي 2015

البيان	الكميات ب طن
البوتان	4178.1
البروبان	8922.85
B03	10,662
B06	20,292
B13	10,662
P11	6.281
P35	568.925

- من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة
- سنتطرق إلى تحليل الفرق بين ما تم تقديمه من طرف قسم الإنتاج وقسم المحاسبة التحليلية ودوره في رقابة على الإنتاج وذلك من خلال الرقابة على التكاليف :
- الانحراف = الكمية الفعلية - الكمية التقديرية

الجدول رقم (03-26) تحليل الفوارق بين الإنتاج الفعلي و المقدر جانفي 2015

البيان	الكمية الفعلية	الكمية المقدرة	الفارق	تكلفة الطن	قيمة الفارق
البوتان	4178.1	4123.2	54.9	3968,86	217.890,41
البروبان	8922.85	8892.26	30.59	3855,63	117.943,72
B03	10,662	10.698	-0.036	6356.02	- 228,81
B06	20,292	20.315	-0.023	6358.84	- 146,25
B13	10,662	10.704	-0.042	6358,83	- 413,32
P11	6.281	6.292	-0.011	6245.60	- 68,70
P35	568.925	548.945	19.98	6245.60	124.787,08
المجموع	13717.772	13612.414	78.358	33039.38	460177.45

- من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة

- من خلال الجدول رقم (03-26) والذي يبين تحليل الفوارق بين الإنتاج الفعلي والمقدر لشهر جانفي 2015 لمؤسسة نفطال والذي يمثل الكميات المنتجة الفعلية والمقدرة حيث تم تسجيل انحرافات سالبة في المنتجات التالية: P11, B13, B06, B03, وانحرافات موجبة في المنتجات التالية: البوتان، البروبان، P35، ووجود الانحرافات يعني فشل ما تم التخطيط له وهذا مكشفته الرقابة من خلال الانحرافات

المطلب الثالث: دور المحاسبة التحليلية في دعم عملية تسيير الإنتاج:

بعد أن تم تحليل مختلف الوثائق المتحصل عليها من طرف المؤسسة محل الدراسة واستخراج المعلومات الهامة، ولإثراء موضوع البحث من أجل الوصول إلى فهم واضح ودقيق ثم إجراء المقابلة والتي تمت على مستوى مؤسسة نفطال وذلك لمحاولة إزالة الغموض عن بعض الأمور والوصول إلى معلومات ذات مصداقية، والتي تمت من خلال طرح مجموعة من الأسئلة على أعوان مصلحة المالية والمحاسبة فيما يتعلق بمدى أهمية نظام المحاسبة التحليلية كوسيلة لدعم عملية تسيير الإنتاج، ولقد أسفرت نتائج المقابلة عن ما يلي:

تعتمد مؤسسة نفطال على نظام المحاسبة التحليلية كنظام هام تقوم من خلاله بحساب تكاليف مختلف منتجاتها من خلال تحديد وقياس التكاليف الفعلية لكل عنصر من عناصر الإنتاج و تكلفة كل وظيفة ومثال على ذلك حساب تكاليف أهم منتجاتها كمنتج SURGAZ و BUTAN و PROPANE إلي تتم من خلال القيام بحسابات مفصلة ودقيقة من خلال تحديد الأعباء بدقة والتي تسمح برسم سياسة تسعيرية سليمة لا تؤدي بالمؤسسة إلى الخسارة والانهيار، كذلك تعتمد عليها المؤسسة في معرفة تقييم قيمة المخزون من خلال الجرد الدائم ومعرفة رصيد المؤسسة من المحزونات الجاهزة وقيد التنفيذ، حيث أن استخدام نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة يكون من خلال أدوات مساعدة تعمل على بناء أسس هذا النظام وتساوم في جعل المعلومات سلسلة وبدون أي عوائق تعيق سير هذا النظام ومن بين هذه الأدوات:

- الدفتر التقني لوضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة التحليلية.
- جدول الترميز.
- دليل تشخيص الحسابات.
- إجراءات التوزيع والمصاريف.
- البرمجيات كنفط كوم ومستخلصات التسيير وغيرها ...

أما فيما يخص اتخاذ القرار في المؤسسة فإن القرارات الهامة والإستراتيجية تتخذ من طرف الإدارة العليا للمؤسسة وللمحاسبة التحليلية دور هام في تعزيز اتخاذ القرار و إنجاح هذه العملية وذلك بمختلف مراحلها حيث تساهم المحاسبة التحليلية في تقديم معلومات ذات أهمية كبيرة تساهم في تقديم الحلول الممكنة والبدائل اللازمة وذلك من

خلال دراسة التكاليف والتي تساهم في دعم القرارات المالية المستقبلية، إلى جانب قرارات تحديد سعر المنتجات كقرارات التسعير وقرارات تسعير الطلبات كتخفيض سعر المنتجات لبعض الموردين المفضلين في المؤسسة لكن هذا التخفيض يكون في حدود معينة أي من خلاله لا تخسر المؤسسة وهذه المعلومات توفرها المحاسبة التحليلية، كذلك كاتخاذ قرارات بعض التكاليف المتغيرة وغيرها من القرارات.

كذلك تعتمد المؤسسة على الموازنات التقديرية في تقدير مختلف الكميات والتكاليف والتي تعتبر كوسيلة هامة لبناء أسس وركائز عملية التخطيط في المؤسسة بحيث أن المحاسبة التحليلية تعمل على توفير مختلف المعلومات والتي تعتبر كركيزة أساسية لعمليتي التخطيط والرقابة إذ أنها تعمل على كشف مختلف جوانب الخلل من خلال مقارنة ما تم التخطيط له والذي كان بناء على ما وفرته المحاسبة التحليلية مع ثم فعلا والذي كان بالاعتماد على ما يوفره هذا النظام الهام وبالتالي كشف مختلف الانحرافات والفروق وتحقيق هاتين العمليتين، فكلما كانت المحاسبة التحليلية مبينيه على بيانات وأرقام سليمة كلما ساهم في إنجاز هاتين العمليتين.

أما فيما يخص مدى اعتماد المحاسبة التحليلية في تسيير الإنتاج فإنه يعمل على دعم إستراتيجية المؤسسة من خلال خفض تكلفة الإنتاج إلى أقصى قدر ممكن وذلك بالتحكم في مختلف التكاليف والأعباء بطريقة رشيدة مع الحفاظ على جودة المنتج لتقدمه في السوق وبأفضل حالاته.

خلاصة الفصل الثالث :

ما يمكننا استخلاصه في نهاية هذا الفصل التطبيقي وذلك بداية من الدراسة التي قمنا بها على مستوى مؤسسة نפטال GPL سعيدة لمقاطعة غاز البترول المميع لمحاولة تقريب ما تم التطرق إليه في الجانب النظري على أرض الواقع ولمحاولة إبراز مختلف جوانب الدراسة وذلك من خلال معرفة واقع اعتماد المحاسبة التحليلية بمختلف عناصرها و إبراز الدور الذي تلعبه في تسيير الإنتاج وبمختلف مراحلها وعناصره..من خلال دور المحاسبة التحليلية في تسيير الإنتاج وتبين أن مؤسسة نפטال تعتمد فعلا على المحاسبة التحليلية و ذلك من خلال حساب مختلف التكاليف من تكاليف التمويل، الإنتاج، سعر التكلفة وغيرها من التكاليف وصولا الى النتيجة التحليلية، و نجد أن نظام المحاسبة التحليلية في مؤسسة نפטال يمثل مصدرا رئيسيا و له اهتماما واسعا وذلك لما يوفره من معلومات هامة يتم استخدامها في أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة و هي عملية تسيير الإنتاج سواء من تخطيط أو اتخاذ القرار أو رقابة، و يعتبر كمفتاح نجاح لإستراتيجية المؤسسة والتي تسعى دائما لتحقيقها من خلال تخفيض تكلفة المنتج مع ضمان جودته.

الخاتمة العامة

من خلال هذه الدراسة ومن خلال ما تطرقنا إليه يمكن القول بان المحاسبة التحليلية تعتبر وسيلة ضرورية لتنظيم وترتيب المعلومات المالية القانونية والاقتصادية التي تؤثر على الذمة المالية للمؤسسة والفرد وتعتبر أيضا تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في ظهورها لمساعدة التسيير وتحديد التكاليف وكذا حساب التكلفة النهائية لكل منتج وبالتالي اتخاذ القرار المناسب من اجل زيادة مرد ودية المؤسسة وتحسين تسييرها.

ويعتبر تحديد تكلفة الإنتاج وسواء كانت سلع أو خدمات احد الأهداف الأساسية للمحاسبة التحليلية ويهدف استخدامها في اتخاذ القرارات والرقابة. وللوصول إلى هذه الأهداف يتم تطبيق طرق متعددة منها طريقة التكلفة الكلية التي تعتمد على تحميل المنتجات سلع كانت أو خدمات بإجمالي التكاليف وطريقة التكلفة الجزئية التي تضم طريقة التكلفة المتغيرة، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة الذي يعتمد على تحميل السلع والخدمات بجزء فقط من إجمالي التكاليف أما طريقة على أساس الأنشطة (ABC) الذي يقوم على فكرة تخصيص التكلفة على الأنشطة. كما يمكن للمؤسسة الاعتماد على أكثر من طريقة لان كل الطرق السابقة تتكامل فيما بينها من اجل الحصول على معلومات تتميز بالمصداقية لاتخاذ القرار المناسب، ومن خلال دراستي تبين أن المحاسبة التحليلية تسعى إلى تحديد تكلفة الإنتاج ونقوم بجمع وتخصيص وتصنيف التكاليف على المنتجات. بقصد تقديم بيانات ومعلومات محاسبية بصفة مستمرة لمساعدة الإدارة في عمليات التسيير لمنتجاتها.

ومن خلال مختلف الفصول النظرية والفصل التطبيقي الذي أراد الباحث من خلاله أن يكون إسقاطا على الواقع لتتعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية بالمعارف التطبيقية استخلص الباحث أن نظام المحاسبة التحليلية له أهمية كبيرة في عملية تسيير الإنتاج لأنه يعد مصدر لتوفير المعلومات اللازمة لكل ما يخص أسعار تكلفة المنتجات وذلك لجعل المنتجات أكثر تنافسية سواء من ناحية السعر أو الجودة، أي ضمان الربحية والتنافسية وفي ظل التطورات التكنولوجية وحدة المنافسة أصبحت المؤسسة مجبرة على تحديد تكلفة منتجاتها سلع أو خدمات تسمح لها بتحقيقها هامش ربح من اجل الحفاظ على مكانتها في السوق وضمان استمراريتها وهذا يتم إذا كانت المؤسسة قادرة على التحكم في تكاليفها اعتمادا على معلومات توفرها المحاسبة التحليلية تساعد على الرقابة واتخاذ قرارات سليمة، ولقد تم الخروج بمجموعة من النتائج والتي تمكننا من تأكيد أو نفي صحة فرضيات الدراسة.

- **الفرضية الأولى:** لقد تم إثبات صحة الفرضية الأولى بحيث أن المحاسبة التحليلية هي عبارة عن نظام فعال وذلك من خلال توفيره للمعلومات الهامة التي تعمل على دعم وترشيد مختلف القرارات الإستراتيجية بالمؤسسة الاقتصادية محل الدراسة (نفضال سعيدة GPL).

- **الفرضية الثانية:** لقد تم إثبات صحة الفرضية الثانية وذلك لأن كون المحاسبة التحليلية كوسيلة رقابية تعتمد عليها المؤسسة محل الدراسة (نفضال سعيدة GPL) في كشف مختلف الانحرافات والفروق وأسبابها وذلك من خلال مقارنة ما تم تقديره من خلال مختلف الموازنات التقديرية مع ما تم تحقيقه فعلا من كميات وأعباء وغيرها من العناصر.

- **الفرضية الثالثة:** لقد تم إثبات صحة الفرضية الثالثة حيث أن المحاسبة التحليلية تعمل على دعم عملية تسيير الإنتاج وذلك من خلال تحقيقه لإستراتيجية المؤسسة محل الدراسة فيما يخص التحكم في مختلف الأعباء بطريقة رشيدة مع الحفاظ على جودة المنتج.

نتائج الدراسة:

❖ ومن خلال دراسة توصلنا إلى جملة من النتائج التالية :

- إن المحاسبة التحليلية هي عبارة عن فرع من فروع المحاسبة العامة تعتبر كأداة تحليلية ورقابية ترتكز على مجموعة من القواعد والمبادئ والأصول النظرية.
- إن تسيير الإنتاج هو مجموعة القواعد والنظم المترابطة فيما بينها والتي تضمن استخدام الإمكانيات المتاحة بكفاءة وفعالية.
- يتم الاعتماد على نظام المحاسبة التحليلية في مؤسسة نفضال لحساب مختلف التكاليف ومعرفة قيمة مخزنها ورصيدها من منتجات نهائية ونصف مصنعة.
- يتم الاعتماد على مختلف الأدوات لبناء أسس نظام المحاسبة التحليلية لجعل هذا النظام أكثر سلاسة وبدون عوائق.
- يتم اتخاذ مختلف القرارات الإستراتيجية من طرف مؤسسة نفضال بالاعتماد على مات وفره المحاسبة التحليلية من معلومات.
- تعتمد مؤسسة نفضال على المعلومات التي توفرها المحاسبة التحليلية لبناء أسس التخطيط من خلال ما تقوم بتقديره من خلال الموازنات التقديرية ودعم عملية الرقابة وكشف مختلف الانحرافات والفروق.
- تجعل المحاسبة التحليلية من عملية تسيير الإنتاج عملية ناجعة تساهم في إنجاح مختلف العمليات التسييرية من جهة وإنجاح لمختلف الاستراتيجيات من جهة أخرى.

- إن المحاسبة التحليلية تعتبر بمثابة القلب النابض للمؤسسة وذلك بضخه لمختلف المعلومات والتي تساهم في إنجاز لمختلف العمليات من الخطط والقرارات المتخذة و جعل الرقابة فعالة من جهة و إنجاز لمختلف الاستراتيجيات المستهدفة من قبل المؤسسة من جهة أخرى

❖ **آفاق الدراسة:** لقد ركزت دراستنا على معرفة الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية في تعزيز تسيير الإنتاج وذلك من خلال ما تم دراسته وما تم التطرق إليه في الجانب النظري إلى جانب الدراسة الميدانية لمعرفة دور هذه الأداة الهامة على أرض الواقع، ومن خلال دراستنا الميدانية والتي تمت على مستوى مؤسسة نافطال واجهتنا العديد من التساؤلات والتي هي عبارة عن بعض المواضيع التي تحتاج إلى دراسة معمقة والتي من الممكن أن تكون مواضيع بحث للدراسات اللاحقة والتي يجب أن تكون في دراسة ميدانية ومدعمة بالجانب النظري وهذه البحوث يمكن وضعها في شكل آفاق لتلقى جانب من الاهتمام من طرف الباحثين في بحوث لاحقة وهي:

- المحاسبة التحليلية و دورها في تفعيل مراقبة التسيير داخل المؤسسات الاقتصادية.
- دور بيانات المحاسبة التحليلية في اتخاذ قرارات الإدارية مناسبة.
- المحاسبة التحليلية كأداة لرقابة و تقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية.

- ❖ **أما فيما يخص التوصيات التي اقترحها لنجاح هذا النظام ومن أجل تحقيق الأهداف المرجوة من إقامته:**
- ✓ يتعين على الإدارة العليا للمؤسسات الحرص من أجل القضاء على الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام المحاسبة التحليلية حتى تستطيع الاستفادة من مزايا هذا النظام.
 - ✓ ضرورة توعية أفراد المؤسسة بضرورة المحاسبة التحليلية كأداة وتشجيعهم على التعاون وتنسيق الجهود واحترام كل التعليمات التي تملئها الإدارة من خلال دورات التوعية وتكوين تحسينا لرصيده العلمي في هذا المجال وتجسيده في الميدان.
 - ✓ توفير الإمكانيات المادية والمالية والمعنوية من أجل وضع هذا النظام في الخدمة في المؤسسات الاقتصادية.
 - ✓ تنظيم دورات تكوينية وتعليمية للإطارات قصد التعرف أكثر على هذه الأساليب وكيفية تطبيق تقنياتها لمواجهة الصعوبات التي تواجهها.
 - ✓ منح أولوية التسيير لأهل الاختصاص والاهتمام بالإطارات الجدد وفتح المجال أمامهم لتجسيد معارفهم وتطويرها وذلك لإعطاء نفس جديد للمؤسسة.

قائمة المراجع والمصادر

الكتب العربية:

1. ابونصار محمد حسين, " محاسبة التكاليف ", الطبعة الأولى, عمان, 2008
2. احمد حسن ظاهر, " المحاسبة الإدارية ", دار وائل لنشر, عمان, الأردن, طبعة 01, 2002
3. احمد طرطار, " الترشيد لاقتصادي لطاقت الإنتاجية في المؤسسات ", ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 1993
4. اركوس محمد, " الموازنات التقديرية ", ديوان الطبعة الجامعية, الجزائر, 2001
5. باديسي فهمه, " المحاسبة التحليلية دروس وتمارين ", دار الهدى, الجزائر, 2012
6. بشير محمد التجني, " مفاهيم وآراء حول تنظيم الإقليم وتوطن الصناعة ", ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 1999
7. بشاشي بعلام, " منير في محاسبة التحليلية ", دار الهومة, الجزائر, 2002
8. ببيقوب عبد كريم, " محاسبة التكاليف المتقدمة ", قضايا المعاصرة, دار حامد للنشر وتوزيع, طبعة 2, 2008
9. خليفة على ضو, " محاسبة التكاليف نظريات وتطبيق ", الشركة العامة لنشر والتوزيع, ليبيا, 1987
10. زينات محرم وآخرون, " أصول المحاسبة التكاليف ", الدار الجامعية الإسكندرية, مصر, 2000
11. سفيان بن بالقاسم, حسين لبهي, " المحاسبة التحليلية منهجية حساب السعر التكلفة ", دار الأفاق, الجزائر, دون التاريخ النشر
12. سليمان خالد عبيدات, " إدارة الإنتاج والعمليات ", الطبعة الأولى, دار المسيرة لنشر وتوزيع, كلية الأعمال, الجامعة الأردنية, عمان, 2008
13. صالح الرزق, عطاء الله خليل بن وداد, " مبادئ المحاسبة التكاليف الإطار النظري والعملي ", دار الزهراء, الأردن, 1997
14. طارق عبد العال حماد, " الموازنات التقديرية نظرة متكاملة ", دار الجامعية لنشر الإسكندرية, مصر, 2006
15. عادل حسن, " مشاكل الإنتاج الصناعي ", مؤسسة شبان, الجامعة الإسكندرية, مصر, 2000
16. عبد العزيز محمد أجازي, " محاسبة التكاليف الفعلية ", دار النهضة العربية, القاهرة, طبعة أولى, مصر, 1995

17. عبد العليم عبد المجيد, "أسس النظرية محاسبة التكاليف", مكتبة الإشعاع الفنية, مصر, 1994
18. عبد كريم وبيعقوب, "المحاسبة التحليلية", دار المطبوعات الجامعية, الجزائر, 1998
19. علي شراوي, "إدارة النشاط الإنتاجي", دار الجامعية بيروت, لبنان, 1995
20. غسان فلاح المطارنة, "مقدمة في محاسبة التكاليف", دار وائل لنشر, عمان, طبعة 02, 2002
21. محمد احمد السيدية, "دراسة نظرية وإجراءات التطبيقية", والمحاسبة التكاليف, الطبعة الأولى, دار الزهراء لنشر وتوزيع, 2012
22. محمد الفيومي, "مقدمة في أصول محاسبة التكاليف", الدار الجامعية, بيروت, لبنان, 1990
23. محمد تسيير رجبى, "محاسبة التكاليف", الطبعة الثانية, الشركة العربية للمتحدة لتسويق, القاهرة, 2013
24. محمد حكمت, "أنظمة إدارة الأنتاج الحديثة والمتقدمة", زمزم ناشرون وموزعون, الطبعة 1, الأردن, 2015
25. محمد حكمت, "مدخل استراتيجي علمي حديث في أنظمة إدارة الإنتاج الحديثة والمتقدمة", الطبعة الأولى, زمزم ناشرون وموزعون, الأردن, عمان, 2015
26. محمد ساس راضي, "مبادئ محاسبة التكاليف", دار الجامعية إسكندرية, مصر, 2003
27. محمد كمال عطية, "أصول المحاسبة التكاليف", الطبعة الرابعة, دار الجامعات المصرية, الإسكندرية, مصر, 1975
28. منعم زمير, "إدارة الإنتاج والعمليات", جامعة دبلن, أيرلندا, دار الزهراء, الطبعة الأولى, 2012
29. منير سالم, "محاسبة التكاليف", دار النهضة العربية, 1999
30. مؤيد الفضل, "إدارة الإنتاج والتكاليف", عمان, دار الزهراء, 2006
31. مؤيد الفضل, "تخطيط ومراقبة الإنتاج", دار المريخ لنشر, الرياض, 2007
32. ناصر دادي عدون, "تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية", الجزء الأول, دار المحمدية, الجزائر, 1999

33. ناصر نور دين عبد لطيف, " مبادئ محاسبة التكاليف " ,دار الجامعية الإسكندرية, مصر ,

2009

34. ناصر دين عيسوي, " محاسبة التحليلية تقنيات مراقبة التسيير " ,طبعة أولى, 2006

أطروحات التخرج:

35. درحمون هلال, " المحاسبة التحليلية نظام معلومات التسيير و مساعدة على اتخاذ القرار في

المؤسسة الاقتصادية " ,أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية, جامعة يوسف بن خده, الجزائر ,

2005-2004

36. فهمي على محمود, " ترشيد القرارات التخطيط و قياس الأداء باستخدام مدخل المحاسبة

التكلفة النشاط" ,أطروحة دكتوراه,كلية التجارة, جامعة القاهرة,مصر , 1996

مذكرات التخرج:

37. دادن عبد الغاني, " الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف " ,مذكرة ماجستير ,

جامعة الجزائر , 2000

38. طربية احمد, " المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج " , مذكرة لنيل مقدمة شهادة

الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التخطيط تنمية, جامعة الجزائر , 2003

المدخلات:

39. برهمية إبراهيم, " تدنيه التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة

الاقتصادية_دراسة حالة مؤسسة الاسمنت و مشتقاته شلف" , الأكاديمية للدراسات الاجتماعية

والإنسانية العدد الخامس, 2011

40. خليل الدليمي, " نظام التكاليف المبني على الأنشطة وإمكانية تطبيقية في الشركات

الصناعية المساهمة في الأردن دراسة ميدانية" ,مجلة أبحاث اليرموك سلسلة العلوم الإنسانية

والاجتماعية, المجلد 21 ,العدد 3, 2005

41. سالم عبد الله حس, " نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية

بالجامعات " ,مجلة الجامعة الإسلامية,سلسلة الدراسات الإنسانية, المجلد الخامس عشر, العدد 01,

فلسطين, يناير, 2007

42. عبد الشكور عبد الرحمان الفراء، "قياس التكلفة الفعالية نظام محاسبة التكاليف"، دراسة ميدانية على مشروعات الصناعية، مجلة جامعة الأزهر، غزة، سلسلة العلوم الإنسانية، مجلد 14، العدد 02، 2012
43. ماهر موسى درغام، "مدى توفر مقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف الأنشطة"، في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة العلوم الإنسانية، الجامعة الإسلامية، بغزة، المجلد 15، العدد 2، 2007
44. نمر محمد خطيب، وسويسي هوارى، "محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة abc في قطاع الخدمات الجامعية"، دراسة حالة إقامة الجامعية 2000 سرير، بور قلة، مجلة الأداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد الرابع، 2013

ملتقيات :

45. عبد صمد نجوى، "دور نظام abc في تحسين تنافسية منشأة الأعمال"، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية و تحولات المحيط، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 30/29 أكتوبر
46. محمد يحيوي نعيمة، "دور نظام بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية"، بحث مقدم ضمن الملتقى العلمي الوطني، استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعيدة، أيام 10 و 11 نوفمبر، 2009

المراجع بالغة الأجنبية :

47. A. Burla ûd, C. Simon, « **Comptabilité de gestion** couts contrôle », ED ,Vuibert ,paris,2000.
48. Boris evg rafaff, « **systemes de gestion de la production** », Sirey, paris, 2011
49. Claude ALAZARD, sabine SEPARI, « **CONTROLE DE GESTION** », dunod, paris,4eme édition,1998
50. G. Gilbert, P , piger, Op,C it
51. J.A.COLLOMB.J.A.MELYON G.NOQUERA , « **Comptabilité financière et de gestion** », édition eska ,1999
52. Jean-Pierre, jalard-pierre,« **grégary-gestion-dolez-** »,paris,1995.
53. Patrick Piaget, « **Comptabilité analytique** », 3eme édition, Economico, paris,2001
54. y pesqueux b martory, «**la nouvelle comptabilité des cout édition puff**», France, 1

الملاحق

NAFTAL SPA

GRAND LIVRE ANALYTIQUE

Unité Comptable : 720 DISTRICT GPL SAIDA

Période Comptable : 2015 / 01:13

Page : 1

Code Analytique : 725604 FRAIS DE DISTRIBUTION CONDITIONNE CE 201 SAIDA
FILTRE PAR COMPTE ANALYTIQUE : 725604

N°BORD					Montant du mois	
N°Cles	Code_CG	Val.Cles	ATD	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
27	60	0.1416894		CHARGES COMMUNES CDS CE	394 718.08	0.00
27	61	0.1416894		CHARGES COMMUNES CDS CE	24 190.62	0.00
27	62	0.1416894		CHARGES COMMUNES CDS CE	465 390.35	0.00
27	63	0.1416894		CHARGES COMMUNES CDS CE	11 173 115.91	0.00
27	64	0.1416894		CHARGES COMMUNES CDS CE	141 325.01	0.00
27	68	0.1416894		CHARGES COMMUNES CDS CE	377 900.88	0.00
27	8962	0.1416894		CHARGES COMMUNES CDS CE	58 271.14	0.00
Synthèse : [7 Ecriture(s) détail] pour le compte :725010					12 634 911.99	0.00
38	602140	0.1638420		PARC MATERIEL ROULANT	728 679.00	0.00
38	602141	0.1638420		PARC MATERIEL ROULANT	92 495.95	0.00
38	602142	0.1638420		PARC MATERIEL ROULANT	622 357.81	0.00
38	602250	0.1638420		PARC MATERIEL ROULANT	573 653.43	0.00
38	615240	0.1638420		PARC MATERIEL ROULANT	378 519.58	0.00
38	6160	0.1638420		PARC MATERIEL ROULANT	445 621.28	0.00
38	62	0.1638420		PARC MATERIEL ROULANT	7 534.03	0.00
38	62200	0.1638420		PARC MATERIEL ROULANT	105 052.92	0.00
38	63	0.1638420		PARC MATERIEL ROULANT	1 439 924.31	0.00
38	63100	0.1638420		PARC MATERIEL ROULANT	89 304.11	0.00
38	63110	0.1638420		PARC MATERIEL ROULANT	30 695.29	0.00
38	63120	0.1638420		PARC MATERIEL ROULANT	20 893.62	0.00
38	63123	0.1638420		PARC MATERIEL ROULANT	21 904.05	0.00
38	63129	0.1638420		PARC MATERIEL ROULANT	252.23	0.00
38	63500	0.1638420		PARC MATERIEL ROULANT	43 370.69	0.00
38	6353	0.1638420		PARC MATERIEL ROULANT	3 481.36	0.00
38	63800	0.1638420		PARC MATERIEL ROULANT	12 929.65	0.00
38	63803	0.1638420		PARC MATERIEL ROULANT	931.01	0.00
38	63805	0.1638420		PARC MATERIEL ROULANT	7 788.61	0.00
38	63820	0.1638420		PARC MATERIEL ROULANT	5 898.31	0.00
38	63824	0.1638420		PARC MATERIEL ROULANT	1 542.83	0.00
38	63828	0.1638420		PARC MATERIEL ROULANT	1 149.40	0.00
38	68	0.1638420		PARC MATERIEL ROULANT	3 222.28	0.00
38	6811	0.1638420		PARC MATERIEL ROULANT	2 010 966.74	0.00
38	89615240	0.1638420		PARC MATERIEL ROULANT	736 327.78	0.00
Synthèse : [25 Ecriture(s) détail] pour le compte :725081					7 384 496.27	0.00
31	62	0.5273250		CHAUFFEURS ET CONVOYEURS	886 802.50	0.00
31	63	0.5273250		CHAUFFEURS ET CONVOYEURS	4 529 775.55	0.00
Synthèse : [2 Ecriture(s) détail] pour le compte :725086					5 416 578.05	0.00
Synthèse : [34 Ecriture(s) détail] CHARGES ET PRODUITS INDIRECTES (02)-->					25 435 986.31	0.00
66	60	0.0003364		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-132.80	0.00
65	602140	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-67.79	0.00
65	602141	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-8.60	0.00
65	602142	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-57.90	0.00
65	602250	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-53.37	0.00
66	61	0.0003364		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-8.14	0.00
65	615240	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-35.21	0.00
65	6160	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-41.46	0.00
65	62	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-0.70	0.00
66	62	0.0003364		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-156.58	0.00
65	62	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-82.50	0.00
65	62200	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-9.77	0.00

NAFTAL SPA

GRAND LIVRE ANALYTIQUE

Unité Comptable : 720 DISTRICT GPL SAIDA

Période Comptable : 2015 / 01:13

Page : 1

Code Analytique : 725204 RAVITAILLEMENT PRODUITS CONDITIONNES CE 201 SAIDA
FILTRE PAR COMPTE ANALYTIQUE :725204

N°BORD					Montant du mois		
N°Cles	Code_CG	Val.Cles	ATD	LIBELLE	DEBIT	CREDIT	
27	60	0.0022225		CHARGES COMMUNES CDS CE	6 191.65	0.00	
27	61	0.0022225		CHARGES COMMUNES CDS CE	379.46	0.00	
27	62	0.0022225		CHARGES COMMUNES CDS CE	7 300.24	0.00	
27	63	0.0022225		CHARGES COMMUNES CDS CE	175 264.52	0.00	
27	64	0.0022225		CHARGES COMMUNES CDS CE	2 216.86	0.00	
27	68	0.0022225		CHARGES COMMUNES CDS CE	5 927.86	0.00	
27	8962	0.0022225		CHARGES COMMUNES CDS CE	914.06	0.00	
Synthèse : [7 Ecriture(s) détail] pour le compte :725010					198 194.65	0.00	
38	602140	0.0047597		PARC MATERIEL ROULANT	21 168.53	0.00	
38	602141	0.0047597		PARC MATERIEL ROULANT	2 687.06	0.00	
38	602142	0.0047597		PARC MATERIEL ROULANT	18 079.84	0.00	
38	602250	0.0047597		PARC MATERIEL ROULANT	16 664.95	0.00	
38	615240	0.0047597		PARC MATERIEL ROULANT	10 996.21	0.00	
38	6160	0.0047597		PARC MATERIEL ROULANT	12 945.55	0.00	
38	62	0.0047597		PARC MATERIEL ROULANT	218.87	0.00	
38	62200	0.0047597		PARC MATERIEL ROULANT	3 051.85	0.00	
38	63	0.0047597		PARC MATERIEL ROULANT	41 830.61	0.00	
38	63100	0.0047597		PARC MATERIEL ROULANT	2 594.33	0.00	
38	63110	0.0047597		PARC MATERIEL ROULANT	891.72	0.00	
38	63120	0.0047597		PARC MATERIEL ROULANT	606.97	0.00	
38	63123	0.0047597		PARC MATERIEL ROULANT	636.33	0.00	
38	63129	0.0047597		PARC MATERIEL ROULANT	7.33	0.00	
38	63500	0.0047597		PARC MATERIEL ROULANT	1 259.94	0.00	
38	6353	0.0047597		PARC MATERIEL ROULANT	101.14	0.00	
38	63800	0.0047597		PARC MATERIEL ROULANT	375.61	0.00	
38	63803	0.0047597		PARC MATERIEL ROULANT	27.05	0.00	
38	63805	0.0047597		PARC MATERIEL ROULANT	226.26	0.00	
38	63820	0.0047597		PARC MATERIEL ROULANT	171.35	0.00	
38	63824	0.0047597		PARC MATERIEL ROULANT	44.82	0.00	
38	63828	0.0047597		PARC MATERIEL ROULANT	33.39	0.00	
38	68	0.0047597		PARC MATERIEL ROULANT	93.61	0.00	
38	6811	0.0047597		PARC MATERIEL ROULANT	58 419.71	0.00	
38	89615240	0.0047597		PARC MATERIEL ROULANT	21 390.73	0.00	
Synthèse : [25 Ecriture(s) détail] pour le compte :725081					214 523.75	0.00	
31	62	0.0153190		CHAUFFEURS ET CONVOYEURS	25 762.11	0.00	
31	63	0.0153190		CHAUFFEURS ET CONVOYEURS	131 592.52	0.00	
Synthèse : [2 Ecriture(s) détail] pour le compte :725086					157 354.63	0.00	
Synthèse : [34 Ecriture(s) détail]					CHARGES ET PRODUITS INDIRECTES (02)-->	570 073.03	0.00
50	60	0.0018975			-11.75	0.00	
49	602140	0.0017627			-37.31	0.00	
49	602141	0.0017627			-4.74	0.00	
49	602142	0.0017627			-31.87	0.00	
49	602250	0.0017627			-29.38	0.00	
50	61	0.0018975			-0.72	0.00	
49	615240	0.0017627			-19.38	0.00	
49	6160	0.0017627			-22.82	0.00	
50	62	0.0018975			-13.85	0.00	
49	62	0.0017627			-45.41	0.00	
49	62	0.0017627			-0.39	0.00	
49	62200	0.0017627			-5.38	0.00	

NAFTAL SPA

GRAND LIVRE ANALYTIQUE

Unité Comptable : 720 DISTRICT GPL SAIDA

Période Comptable : 2015 / 01:13

Page : 1

Code Analytique : 725304 EMBLISSAGE CONDITIONNE CE 201 SAIDA
FILTRE PAR COMPTE ANALYTIQUE : 725304

N°BORD					Montant du mois	
N°Cles	Code_CG	Val.Cles	ATD	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
601310	1			PROD CODI DEST A LA CONS-	136 500.00	0.00
601311	1			PROD COD DEST A LA CONS-	362 213.18	0.00
602148	1			AUTRES PROD.CODIFIES	1 447 761.91	0.00
60701	1			ELECTRICITE INDUSTRIELLE	1 293 227.73	0.00
60702	1			EAU	968 027.23	0.00
6168	1			ASSUR.TOUS RISQUE	31 554.86	0.00
6811	1			DOT AUX AMORT	195 191.00	0.00
Synthèse : [7 Ecriture(s) détail] pour le compte :725304					4 434 475.91	0.00
Synthèse : [7 Ecriture(s) détail] CHARGES DIRECTES (01)-->					4 434 475.91	0.00
27	60	0.2330700		CHARGES COMMUNES CDS CE	649 285.87	0.00
27	61	0.2330700		CHARGES COMMUNES CDS CE	39 792.02	0.00
27	62	0.2330700		CHARGES COMMUNES CDS CE	765 537.22	0.00
27	63	0.2330700		CHARGES COMMUNES CDS CE	18 379 057.68	0.00
27	64	0.2330700		CHARGES COMMUNES CDS CE	232 470.56	0.00
27	68	0.2330700		CHARGES COMMUNES CDS CE	621 622.66	0.00
27	8962	0.2330700		CHARGES COMMUNES CDS CE	95 852.28	0.00
Synthèse : [7 Ecriture(s) détail] pour le compte :725010					20 783 618.30	0.00
71	62	1		MAIN D'OUEVRE DIRECT	12 700.00	0.00
71	63	1		MAIN D'OUEVRE DIRECT	22 928 164.63	0.00
Synthèse : [2 Ecriture(s) détail] pour le compte :725043					22 940 864.63	0.00
41	62	1		MAINTENANCE DES	55 500.00	0.00
41	63	1		MAINTENANCE DES	4 088 091.24	0.00
Synthèse : [2 Ecriture(s) détail] pour le compte :725071					4 143 591.24	0.00
Synthèse : [11 Ecriture(s) détail] CHARGES ET PRODUITS INDIRECTES (02)-->					47 868 074.17	0.00
53	60	0.0009272		EMPLISSAGE B06 CE 201 SAIDA	-602.05	0.00
53	601310	0.0009272		EMPLISSAGE B06 CE 201 SAIDA	-126.57	0.00
53	601311	0.0009272		EMPLISSAGE B06 CE 201 SAIDA	-335.86	0.00
53	602148	0.0009272		EMPLISSAGE B06 CE 201 SAIDA	-1 342.43	0.00
53	60701	0.0009272		EMPLISSAGE B06 CE 201 SAIDA	-1 199.14	0.00
53	60702	0.0009272		EMPLISSAGE B06 CE 201 SAIDA	-897.60	0.00
53	61	0.0009272		EMPLISSAGE B06 CE 201 SAIDA	-36.90	0.00
53	6168	0.0009272		EMPLISSAGE B06 CE 201 SAIDA	-29.26	0.00
53	62	0.0009272		EMPLISSAGE B06 CE 201 SAIDA	-11.78	0.00
53	62	0.0009272		EMPLISSAGE B06 CE 201 SAIDA	-51.46	0.00
53	62	0.0009272		EMPLISSAGE B06 CE 201 SAIDA	-709.84	0.00
53	63	0.0009272		EMPLISSAGE B06 CE 201 SAIDA	-17 041.95	0.00
53	63	0.0009272		EMPLISSAGE B06 CE 201 SAIDA	-3 790.68	0.00
53	63	0.0009272		EMPLISSAGE B06 CE 201 SAIDA	-21 260.10	0.00
53	64	0.0009272		EMPLISSAGE B06 CE 201 SAIDA	-215.56	0.00
53	68	0.0009272		EMPLISSAGE B06 CE 201 SAIDA	-576.40	0.00
53	6811	0.0009272		EMPLISSAGE B06 CE 201 SAIDA	-180.99	0.00
53	8962	0.0009272		EMPLISSAGE B06 CE 201 SAIDA	-88.88	0.00
Synthèse : [18 Ecriture(s) détail] pour le compte :725305					-48 497.45	0.00
53	60	0.0004872		EMPLISSAGE B03 CE 201 SAIDA	-316.33	0.00
53	601310	0.0004872		EMPLISSAGE B03 CE 201 SAIDA	-66.50	0.00
53	601311	0.0004872		EMPLISSAGE B03 CE 201 SAIDA	-176.47	0.00
53	602148	0.0004872		EMPLISSAGE B03 CE 201 SAIDA	-705.35	0.00

Edité par logiciel WNCANAL " Comptabilité analytique "

DEF

C:\Wncanal6\DON2017\DB[C:\SAVE_WNCANAL\720_201501_13_CONSOL]

NAFTAL SPA

GRAND LIVRE ANALYTIQUE

Unité Comptable : 720 DISTRICT GPL SAIDA

Période Comptable : 2015 / 01:13

Page : 1

Code Analytique : 725600 FRAIS DE DISTRIBUTION PRODUIT VRAC CE 201 SAIDA
FILTRE PAR COMPTE ANALYTIQUE :725600

N°BORD					Montant du mois		
N°Cles	Code_CG	Val.Cles	ATD	LIBELLE	DEBIT	CREDIT	
27	60	0.1314090		CHARGES COMMUNES CDS CE	366 079.02	0.00	
27	61	0.1314090		CHARGES COMMUNES CDS CE	22 435.45	0.00	
27	62	0.1314090		CHARGES COMMUNES CDS CE	431 623.62	0.00	
27	63	0.1314090		CHARGES COMMUNES CDS CE	10 362 442.44	0.00	
27	64	0.1314090		CHARGES COMMUNES CDS CE	131 071.07	0.00	
27	68	0.1314090		CHARGES COMMUNES CDS CE	350 482.01	0.00	
27	8962	0.1314090		CHARGES COMMUNES CDS CE	54 043.24	0.00	
Synthèse : [7 Ecriture(s) détail] pour le compte :725010					11 718 176.85	0.00	
38	602140	0.2868820		PARC MATERIEL ROULANT	1 275 893.00	0.00	
38	602141	0.2868820		PARC MATERIEL ROULANT	161 957.37	0.00	
38	602142	0.2868820		PARC MATERIEL ROULANT	1 089 728.08	0.00	
38	602250	0.2868820		PARC MATERIEL ROULANT	1 004 448.31	0.00	
38	615240	0.2868820		PARC MATERIEL ROULANT	662 775.34	0.00	
38	6160	0.2868820		PARC MATERIEL ROULANT	780 268.23	0.00	
38	62	0.2868820		PARC MATERIEL ROULANT	13 191.84	0.00	
38	62200	0.2868820		PARC MATERIEL ROULANT	183 944.20	0.00	
38	63	0.2868820		PARC MATERIEL ROULANT	2 521 260.17	0.00	
38	63100	0.2868820		PARC MATERIEL ROULANT	156 368.57	0.00	
38	63110	0.2868820		PARC MATERIEL ROULANT	53 746.45	0.00	
38	63120	0.2868820		PARC MATERIEL ROULANT	36 584.04	0.00	
38	63123	0.2868820		PARC MATERIEL ROULANT	38 353.28	0.00	
38	63129	0.2868820		PARC MATERIEL ROULANT	441.65	0.00	
38	63500	0.2868820		PARC MATERIEL ROULANT	75 940.65	0.00	
38	6353	0.2868820		PARC MATERIEL ROULANT	6 095.75	0.00	
38	63800	0.2868820		PARC MATERIEL ROULANT	22 639.39	0.00	
38	63803	0.2868820		PARC MATERIEL ROULANT	1 630.17	0.00	
38	63805	0.2868820		PARC MATERIEL ROULANT	13 637.61	0.00	
38	63820	0.2868820		PARC MATERIEL ROULANT	10 327.75	0.00	
38	63824	0.2868820		PARC MATERIEL ROULANT	2 701.45	0.00	
38	63828	0.2868820		PARC MATERIEL ROULANT	2 012.57	0.00	
38	68	0.2868820		PARC MATERIEL ROULANT	5 642.10	0.00	
38	6811	0.2868820		PARC MATERIEL ROULANT	3 521 136.71	0.00	
38	89615240	0.2868820		PARC MATERIEL ROULANT	1 289 285.75	0.00	
Synthèse : [25 Ecriture(s) détail] pour le compte :725081					12 930 010.43	0.00	
30	62	0.4161958		CHAUFFEURS ET CONVOYEURS	602 805.52	0.00	
30	63	0.4161958		CHAUFFEURS ET CONVOYEURS	6 232 128.74	0.00	
Synthèse : [2 Ecriture(s) détail] pour le compte :725085					6 834 934.26	0.00	
Synthèse : [34 Ecriture(s) détail]					CHARGES ET PRODUITS INDIRECTES (02)-->	31 483 121.54	0.00
62	60	7.4400353		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-27.24	0.00	
61	602140	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-95.15	0.00	
61	602141	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-12.08	0.00	
61	602142	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-81.27	0.00	
61	602250	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-74.91	0.00	
62	61	7.4400353		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-1.67	0.00	
61	615240	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-49.43	0.00	
61	6160	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-58.19	0.00	
62	62	7.4400353		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-32.11	0.00	
61	62	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-0.98	0.00	
61	62	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-44.95	0.00	
61	62200	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-13.72	0.00	

IAFTAL SPA

GRAND LIVRE ANALYTIQUE

Unité Comptable : 720 DISTRICT GPL SAIDA

Période Comptable : 2015 / 01:13

Page : 1

Code Analytique : 725303 FABRICATION SIRGHAZ CE 201 SAIDA
FILTRER PAR COMPTE ANALYTIQUE :725303

N°BORD					Montant du mois	
N°Cles	Code_CG	Val.Cles	ATD	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
118	60	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	123 325.25	0.00
118	602140	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	243 478.94	0.00
118	602141	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	30 906.36	0.00
118	602142	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	207 953.05	0.00
118	602250	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	191 679.09	0.00
118	61	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	7 558.09	0.00
118	615240	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	126 477.56	0.00
118	6160	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	148 898.76	0.00
118	62	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	262 956.92	0.00
118	62200	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	35 102.11	0.00
118	624010	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	1 102 809.29	0.00
118	63	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	5 161 326.11	0.00
118	63100	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	29 839.85	0.00
118	63110	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	10 256.45	0.00
118	63120	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	6 981.34	0.00
118	63123	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	7 318.96	0.00
118	63129	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	84.28	0.00
118	63500	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	14 491.77	0.00
118	6353	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	1 163.25	0.00
118	63800	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	4 320.28	0.00
118	63803	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	311.09	0.00
118	63805	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	2 602.47	0.00
118	63820	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	1 970.85	0.00
118	63824	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	515.52	0.00
118	63828	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	384.06	0.00
118	64	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	44 155.42	0.00
118	68	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	119 147.58	0.00
118	6811	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	671 939.29	0.00
118	89615240	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	246 034.68	0.00
118	8962	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	18 206.17	0.00
118	896299	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	590 712.78	0.00
118	8962999	0.1583768		RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC	7 289 692.41	0.00
Synthèse : [32 Ecriture(s) détail] pour le compte :725201					16 702 600.02	0.00
119	60	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	261 390.04	0.00
119	602140	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	111 664.98	0.00
119	602141	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	14 174.36	0.00
119	602142	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	95 372.00	0.00
119	602250	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	87 908.39	0.00
119	61	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	16 019.50	0.00
119	615240	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	58 005.49	0.00
119	6160	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	68 288.36	0.00
119	62	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	362 102.13	0.00
119	62200	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	16 098.63	0.00
119	624010	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	5 922 157.04	0.00
119	63	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	8 165 144.76	0.00
119	63100	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	13 685.23	0.00
119	63110	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	4 703.84	0.00
119	63120	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	3 201.80	0.00
119	63123	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	3 356.64	0.00
119	63129	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	38.65	0.00
119	63500	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	6 646.26	0.00
119	6353	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	533.49	0.00
119	63800	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	1 981.38	0.00

dité par logiciel WINCANAL " Comptabilité analytique "
PT[C:\wincanal6\DON2017]DB[C:\SAVE_WINCANAL\720_201501_13_CONSOL]

DEF

NAFTAL SPA

GRAND LIVRE ANALYTIQUE

Unité Comptable : 720 DISTRICT GPL SAIDA

Période Comptable : 2015 / 01:13

Page : 2

Code Analytique : 725303 FABRICATION SIRGHAZ CE 201 SAIDA
FILTRER PAR COMPTE ANALYTIQUE :725303

N°BORD					Montant du mois	
N°Cles	Code_CG	Val.Cles	ATD	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
119	63803	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	142.67	0.00
119	63805	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	1 193.55	0.00
119	63820	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	903.88	0.00
119	63824	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	236.43	0.00
119	63828	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	176.14	0.00
119	64	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	93 588.19	0.00
119	68	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	250 747.15	0.00
119	6811	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	308 166.65	0.00
119	89615240	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	112 837.10	0.00
119	8962	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	38 588.29	0.00
119	896299	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	91 948.69	0.00
119	8962999	0.9076011		RAVITAILLEMENT PROPANE	9 696 797.33	0.00
Synthèse : [32 Ecriture(s) détail] pour le compte :725202					25 807 799.07	0.00
119	60	0.9076011		STOCKAGE DESTOCKAGE VRAC	1 079 412.53	0.00
118	60	0.1583768		STOCKAGE DESTOCKAGE VRAC	516 144.34	0.00
118	61	0.1583768		STOCKAGE DESTOCKAGE VRAC	410 160.36	0.00
119	61	0.9076011		STOCKAGE DESTOCKAGE VRAC	857 768.27	0.00
118	62	0.1583768		STOCKAGE DESTOCKAGE VRAC	1 975.02	0.00
119	62	0.9076011		STOCKAGE DESTOCKAGE VRAC	4 130.36	0.00
119	63	0.9076011		STOCKAGE DESTOCKAGE VRAC	2 276 077.20	0.00
118	63	0.1583768		STOCKAGE DESTOCKAGE VRAC	1 088 355.31	0.00
119	64	0.9076011		STOCKAGE DESTOCKAGE VRAC	370.01	0.00
118	64	0.1583768		STOCKAGE DESTOCKAGE VRAC	176.93	0.00
118	68	0.1583768		STOCKAGE DESTOCKAGE VRAC	473.10	0.00
119	68	0.9076011		STOCKAGE DESTOCKAGE VRAC	989.39	0.00
119	8961	0.9076011		STOCKAGE DESTOCKAGE VRAC	9 949.02	0.00
118	8961	0.1583768		STOCKAGE DESTOCKAGE VRAC	4 757.34	0.00
119	8962	0.9076011		STOCKAGE DESTOCKAGE VRAC	152.56	0.00
118	8962	0.1583768		STOCKAGE DESTOCKAGE VRAC	72.95	0.00
Synthèse : [16 Ecriture(s) détail] pour le compte :725400					6 250 964.69	0.00
Synthèse : [80 Ecriture(s) détail] CHARGES ET PRODUITS INDIRECTES (02)-->					48 761 363.78	0.00
84	60	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-1 595 556.87	0.00
84	60	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-123 325.25	0.00
84	60	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-261 390.04	0.00
84	602140	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-111 664.98	0.00
84	602140	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-243 478.94	0.00
84	602141	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-30 906.36	0.00
84	602141	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-14 174.36	0.00
84	602142	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-95 372.00	0.00
84	602142	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-207 953.05	0.00
84	602250	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-191 679.09	0.00
84	602250	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-87 908.39	0.00
84	61	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-16 019.50	0.00
84	61	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-1 267 928.64	0.00
84	61	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-7 558.09	0.00
84	615240	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-126 477.56	0.00
84	615240	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-58 005.49	0.00
84	6160	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-66 288.36	0.00
84	6160	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-148 898.76	0.00
84	62	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-6 105.38	0.00
84	62	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-262 956.92	0.00
84	62	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-362 102.13	0.00

Edité par logiciel WINCANAL " Comptabilité analytique "

DEF

CPT[C:\wincanal6\DON2017] DB [C:\SAVE_WINCANAL720_201501_13_CONSOL.]

NAFTAL SPA

GRAND LIVRE ANALYTIQUE

Unité Comptable : 720 DISTRICT GPL SAIDA

Période Comptable : 2015 / 01:13

Page : 2

Code Analytique : 725600 FRAIS DE DISTRIBUTION PRODUIT VRAC CE 201 SAIDA

FILTRE PAR COMPTE ANALYTIQUE : 725600

N°BORD					Montant du mois	
N°Cles	Code_CG	Val.Cles	ATD	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
61	63	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-464.77	0.00
62	63	7.4400353		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-770.97	0.00
61	63	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-188.03	0.00
61	63100	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-11.66	0.00
61	63110	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-4.01	0.00
61	63120	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-2.73	0.00
61	63123	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-2.86	0.00
61	63129	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-0.03	0.00
61	63500	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-5.66	0.00
61	6353	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-0.45	0.00
61	63800	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-1.69	0.00
61	63803	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-0.12	0.00
61	63805	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-1.02	0.00
61	63820	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-0.77	0.00
61	63824	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-0.20	0.00
61	63828	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-0.15	0.00
62	64	7.4400353		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-9.75	0.00
62	68	7.4400353		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-26.08	0.00
61	68	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-0.42	0.00
61	6811	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-262.59	0.00
61	89615240	7.4576098		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-96.15	0.00
62	8962	7.4400353		COUT LIVRAISON BUTANE VRAC	-4.02	0.00
Synthèse : [34 Ecriture(s) détail] pour le compte :725601					-2 345.83	0.00
62	60	0.0226207		COUT LIVRAISON PROPANE	-8 280.97	0.00
61	602140	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-28 753.57	0.00
61	602141	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-3 649.88	0.00
61	602142	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-24 558.15	0.00
61	602250	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-22 636.28	0.00
62	61	0.0226207		COUT LIVRAISON PROPANE	-507.51	0.00
61	615240	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-14 936.33	0.00
61	6160	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-17 584.15	0.00
61	62	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-13 584.85	0.00
61	62	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-297.29	0.00
62	62	0.0226207		COUT LIVRAISON PROPANE	-9 763.63	0.00
61	62200	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-4 145.37	0.00
61	63	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-56 819.21	0.00
62	63	0.0226207		COUT LIVRAISON PROPANE	-234 405.77	0.00
61	63	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-140 447.48	0.00
61	63100	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-3 523.93	0.00
61	63110	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-1 211.23	0.00
61	63120	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-824.46	0.00
61	63123	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-864.33	0.00
61	63129	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-9.95	0.00
61	63500	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-1 711.40	0.00
61	6353	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-137.37	0.00
61	63800	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-510.20	0.00
61	63803	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-36.74	0.00
61	63805	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-307.34	0.00
61	63820	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-232.75	0.00
61	63824	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-60.88	0.00
61	63828	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-45.36	0.00
62	64	0.0226207		COUT LIVRAISON PROPANE	-2 964.92	0.00
62	68	0.0226207		COUT LIVRAISON PROPANE	-7 928.15	0.00
61	68	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-127.15	0.00

NAFTAL SPA

GRAND LIVRE ANALYTIQUE

Unité Comptable : 720 DISTRICT GPL SAIDA

Période Comptable : 2015 / 01:13

Page : 2

Code Analytique : 725204 RAVITAILLEMENT PRODUITS CONDITIONNES CE 201 SAIDA
FILTRE PAR COMPTE ANALYTIQUE : 725204

N°BORD	N°Cles	Code_CG	Val.Cles	ATD	LIBELLE	Montant du mois	
						DEBIT	CREDIT
49	63		0.0017627			-73.74	0.00
50	63		0.0018975			-332.58	0.00
49	63		0.0017627			-231.96	0.00
49	63100		0.0017627			-4.57	0.00
49	63110		0.0017627			-1.57	0.00
49	63120		0.0017627			-1.07	0.00
49	63123		0.0017627			-1.12	0.00
49	63129		0.0017627			-0.01	0.00
49	63500		0.0017627			-2.22	0.00
49	6353		0.0017627			-0.18	0.00
49	63800		0.0017627			-0.66	0.00
49	63803		0.0017627			-0.05	0.00
49	63805		0.0017627			-0.40	0.00
49	63820		0.0017627			-0.30	0.00
49	63824		0.0017627			-0.08	0.00
49	63828		0.0017627			-0.06	0.00
50	64		0.0018975			-4.21	0.00
50	68		0.0018975			-11.25	0.00
49	68		0.0017627			-0.17	0.00
49	6811		0.0017627			-102.98	0.00
49	89615240		0.0017627			-37.71	0.00
50	8962		0.0018975			-1.73	0.00
Synthèse : [34 Ecriture(s) détail] pour le compte :725205						-1 031.60	0.00
50	60		0.0007043		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-4.36	0.00
49	602140		0.0007197		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-15.24	0.00
49	602141		0.0007197		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-1.93	0.00
49	602142		0.0007197		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-13.01	0.00
49	602250		0.0007197		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-12.00	0.00
50	61		0.0007043		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-0.27	0.00
49	615240		0.0007197		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-7.91	0.00
49	6160		0.0007197		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-9.32	0.00
49	62		0.0007197		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-18.54	0.00
50	62		0.0007043		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-5.14	0.00
49	62		0.0007197		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-0.16	0.00
49	62200		0.0007197		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-2.20	0.00
49	63		0.0007197		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-94.72	0.00
49	63		0.0007197		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-30.11	0.00
50	63		0.0007043		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-123.46	0.00
49	63100		0.0007197		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-1.87	0.00
49	63110		0.0007197		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-0.64	0.00
49	63120		0.0007197		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-0.44	0.00
49	63123		0.0007197		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-0.46	0.00
49	63129		0.0007197		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-0.01	0.00
49	63500		0.0007197		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-0.91	0.00
49	6353		0.0007197		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-0.07	0.00
49	63800		0.0007197		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-0.27	0.00
49	63803		0.0007197		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-0.02	0.00
49	63805		0.0007197		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-0.16	0.00
49	63820		0.0007197		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-0.12	0.00
49	63824		0.0007197		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-0.03	0.00
49	63828		0.0007197		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-0.02	0.00
50	64		0.0007043		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-1.56	0.00
49	68		0.0007197		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-0.07	0.00
50	68		0.0007043		RAVITAILLEMENT B03 CE 201	-4.18	0.00

Edité par logiciel WINCANAL " Comptabilité analytique "
CPT[C:\wincanal\DON2017\]DB[C:\SAVE_WINCANAL\720_201501_13_CONSOL]

DEF

NAFTAL SPA

GRAND LIVRE ANALYTIQUE

Unité Comptable : 720 DISTRICT GPL SAIDA

Période Comptable : 2015 / 01:13

Page : 2

Code Analytique : 725604 FRAIS DE DISTRIBUTION CONDITIONNE CE 201 SAIDA
FILTRE PAR COMPTE ANALYTIQUE : 725604

N°BORD					Montant du mois	
N°Cles	Code_CG	Val.Cles	ATD	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
65	63	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-421.40	0.00
66	63	0.0003364		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-3 759.11	0.00
65	63	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-133.95	0.00
65	63100	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-8.31	0.00
65	63110	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-2.86	0.00
65	63120	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-1.94	0.00
65	63123	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-2.04	0.00
65	63129	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-0.02	0.00
65	63500	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-4.03	0.00
65	6353	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-0.32	0.00
65	63800	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-1.20	0.00
65	63803	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-0.09	0.00
65	63805	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-0.72	0.00
65	63820	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-0.55	0.00
65	63824	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-0.14	0.00
65	63828	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-0.11	0.00
66	64	0.0003364		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-47.55	0.00
66	68	0.0003364		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-127.14	0.00
65	68	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-0.30	0.00
65	6811	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-187.08	0.00
65	89615240	9.3027794		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-68.50	0.00
66	8962	0.0003364		COUT LIVRAISON B06 CE 201	-19.60	0.00
Synthèse : [34 Ecriture(s) détail] pour le compte :725605					-5 441.77	0.00
66	60	0.0003549		COUT LIVRAISON B03 CE 201	-140.10	0.00
66	61	0.0003549		COUT LIVRAISON B03 CE 201	-8.59	0.00
66	62	0.0003549		COUT LIVRAISON B03 CE 201	-165.18	0.00
66	63	0.0003549		COUT LIVRAISON B03 CE 201	-3 965.71	0.00
66	64	0.0003549		COUT LIVRAISON B03 CE 201	-50.16	0.00
66	68	0.0003549		COUT LIVRAISON B03 CE 201	-134.13	0.00
66	8962	0.0003549		COUT LIVRAISON B03 CE 201	-20.68	0.00
Synthèse : [7 Ecriture(s) détail] pour le compte :725606					-4 484.54	0.00
66	60	0.9910609		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-391 189.69	0.00
65	602140	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-728 611.22	0.00
65	602141	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-92 487.34	0.00
65	602142	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-622 299.91	0.00
65	602250	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-573 600.06	0.00
66	61	0.9910609		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-23 974.38	0.00
65	615240	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-378 484.36	0.00
65	6160	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-445 579.83	0.00
65	62	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-886 720.00	0.00
65	62	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-7 533.33	0.00
66	62	0.9910609		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-461 230.22	0.00
65	62200	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-105 043.14	0.00
65	63	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-4 529 354.16	0.00
65	63	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-1 439 790.36	0.00
66	63	0.9910609		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-11 073 239.26	0.00
65	63100	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-89 295.80	0.00
65	63110	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-30 692.44	0.00
65	63120	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-20 891.67	0.00
65	63123	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-21 902.02	0.00
65	63129	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-252.21	0.00
65	63500	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-43 366.65	0.00
65	6353	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-3 481.04	0.00

Edité par logiciel WINCANAL " Comptabilité analytique "

DEF

CPT[C:\wincanal\BDON2017] DB [C:\SAVE_WINCANAL\720_201501_13_CONSOL] 6

NAFTAL SPA

GRAND LIVRE ANALYTIQUE

Unité Comptable : 720

DISTRICT GPL SAIDA

Période Comptable : 2015 / 01:13

Page : 3

Code Analytique : 725303 FABRICATION SIRGHAZ CE 201 SAIDA
FILTRE PAR COMPTE ANALYTIQUE :725303

N°BORD	N°Cles	Code_CG	Val.Cles	ATD	LIBELLE	Montant du mois	
						DEBIT	CREDIT
84	62200	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-35 102.11	0.00
84	62200	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-16 098.63	0.00
84	624010	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-1 102 809.29	0.00
84	624010	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-5 922 157.04	0.00
84	63	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-3 364 432.50	0.00
84	63	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-5 161 326.11	0.00
84	63	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-8 165 144.76	0.00
84	63100	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-13 685.23	0.00
84	63100	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-29 839.85	0.00
84	63110	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-10 256.45	0.00
84	63110	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-4 703.84	0.00
84	63120	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-6 981.34	0.00
84	63120	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-3 201.80	0.00
84	63123	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-7 318.96	0.00
84	63123	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-3 356.64	0.00
84	63129	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-38.65	0.00
84	63129	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-84.28	0.00
84	63500	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-14 491.77	0.00
84	63500	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-6 646.26	0.00
84	6353	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-533.49	0.00
84	6353	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-1 163.25	0.00
84	63800	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-1 981.38	0.00
84	63800	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-4 320.28	0.00
84	63803	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-142.67	0.00
84	63803	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-311.09	0.00
84	63805	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-2 602.47	0.00
84	63805	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-1 193.55	0.00
84	63820	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-903.88	0.00
84	63820	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-1 970.85	0.00
84	63824	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-515.52	0.00
84	63824	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-236.43	0.00
84	63828	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-176.14	0.00
84	63828	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-384.06	0.00
84	64	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-44 155.42	0.00
84	64	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-546.93	0.00
84	64	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-93 588.19	0.00
84	68	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-1 462.49	0.00
84	68	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-119 147.58	0.00
84	68	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-250 747.15	0.00
84	6811	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-671 939.29	0.00
84	6811	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-308 166.65	0.00
84	8961	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-14 706.37	0.00
84	89615240	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-112 837.10	0.00
84	89615240	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-246 034.68	0.00
84	8962	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-18 206.17	0.00
84	8962	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-225.51	0.00
84	8962	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-38 588.29	0.00
84	896299	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-91 948.69	0.00
84	896299	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-590 712.78	0.00
84	8962999	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-9 696 797.33	0.00
84	8962999	1			MOUVEMENT DE STOCKE	-7 289 692.41	0.00
Synthèse : [72 Ecriture(s) détail] pour le compte :725403						-48 761 363.78	0.00
Synthèse : [72 Ecriture(s) détail] CHARGES ET PRODUITS DEVERSEE (04)->						-48 761 363.78	0.00

Edité par logiciel WINCANAL " Comptabilité analytique "
CPT[C:\wincanal\DON2017] DB [C:\SAVE_WINCANAL\720_201501_13_CONSOL]

DEF

NAFTAL SPA

GRAND LIVRE ANALYTIQUE

Unité Comptable : 720 DISTRICT GPL SAIDA

Période Comptable : 2015 / 01:13

Page : 2

Code Analytique : 725304 EMBLISSAGE CONDITIONNE CE 201 SAIDA
FILTRE PAR COMPTE ANALYTIQUE :725304

N°BORD					Montant du mois	
N°Cles	Code_CG	Val.Cles	ATD	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
53	60701	0.0004872		EMPLISSAGE B03 CE 201 SAIDA	-630.06	0.00
53	60702	0.0004872		EMPLISSAGE B03 CE 201 SAIDA	-471.63	0.00
53	61	0.0004872		EMPLISSAGE B03 CE 201 SAIDA	-19.39	0.00
53	6168	0.0004872		EMPLISSAGE B03 CE 201 SAIDA	-15.37	0.00
53	62	0.0004872		EMPLISSAGE B03 CE 201 SAIDA	-27.04	0.00
53	62	0.0004872		EMPLISSAGE B03 CE 201 SAIDA	-6.19	0.00
53	62	0.0004872		EMPLISSAGE B03 CE 201 SAIDA	-372.97	0.00
53	63	0.0004872		EMPLISSAGE B03 CE 201 SAIDA	-8 954.33	0.00
53	63	0.0004872		EMPLISSAGE B03 CE 201 SAIDA	-11 170.67	0.00
53	63	0.0004872		EMPLISSAGE B03 CE 201 SAIDA	-1 991.73	0.00
53	64	0.0004872		EMPLISSAGE B03 CE 201 SAIDA	-113.26	0.00
53	68	0.0004872		EMPLISSAGE B03 CE 201 SAIDA	-302.86	0.00
53	6811	0.0004872		EMPLISSAGE B03 CE 201 SAIDA	-95.10	0.00
53	8962	0.0004872		EMPLISSAGE B03 CE 201 SAIDA	-46.70	0.00
Synthèse : [18 Ecriture(s) détail] pour le compte :725306					-25 481.96	0.00
53	60	0.9723013		EMPLISSAGE B13 CE 201 SAIDA	-631 301.54	0.00
53	601310	0.9723013		EMPLISSAGE B13 CE 201 SAIDA	-132 719.14	0.00
53	601311	0.9723013		EMPLISSAGE B13 CE 201 SAIDA	-352 180.37	0.00
53	602148	0.9723013		EMPLISSAGE B13 CE 201 SAIDA	-1 407 660.87	0.00
53	60701	0.9723013		EMPLISSAGE B13 CE 201 SAIDA	-1 257 407.08	0.00
53	60702	0.9723013		EMPLISSAGE B13 CE 201 SAIDA	-941 214.19	0.00
53	61	0.9723013		EMPLISSAGE B13 CE 201 SAIDA	-38 689.83	0.00
53	6168	0.9723013		EMPLISSAGE B13 CE 201 SAIDA	-30 680.83	0.00
53	62	0.9723013		EMPLISSAGE B13 CE 201 SAIDA	-53 962.73	0.00
53	62	0.9723013		EMPLISSAGE B13 CE 201 SAIDA	-744 332.88	0.00
53	62	0.9723013		EMPLISSAGE B13 CE 201 SAIDA	-12 348.23	0.00
53	63	0.9723013		EMPLISSAGE B13 CE 201 SAIDA	-3 974 856.66	0.00
53	63	0.9723013		EMPLISSAGE B13 CE 201 SAIDA	-17 869 982.74	0.00
53	63	0.9723013		EMPLISSAGE B13 CE 201 SAIDA	-22 293 085.60	0.00
53	64	0.9723013		EMPLISSAGE B13 CE 201 SAIDA	-226 031.44	0.00
53	68	0.9723013		EMPLISSAGE B13 CE 201 SAIDA	-604 404.56	0.00
53	6811	0.9723013		EMPLISSAGE B13 CE 201 SAIDA	-189 784.47	0.00
53	8962	0.9723013		EMPLISSAGE B13 CE 201 SAIDA	-93 197.30	0.00
Synthèse : [18 Ecriture(s) détail] pour le compte :725307					-50 853 840.45	0.00
53	60	0.0002870		EMPLISSAGE P11 CE 201 SAIDA	-186.35	0.00
53	601310	0.0002870		EMPLISSAGE P11 CE 201 SAIDA	-39.18	0.00
53	601311	0.0002870		EMPLISSAGE P11 CE 201 SAIDA	-103.96	0.00
53	602148	0.0002870		EMPLISSAGE P11 CE 201 SAIDA	-415.53	0.00
53	60701	0.0002870		EMPLISSAGE P11 CE 201 SAIDA	-371.17	0.00
53	60702	0.0002870		EMPLISSAGE P11 CE 201 SAIDA	-277.84	0.00
53	61	0.0002870		EMPLISSAGE P11 CE 201 SAIDA	-11.42	0.00
53	6168	0.0002870		EMPLISSAGE P11 CE 201 SAIDA	-9.06	0.00
53	62	0.0002870		EMPLISSAGE P11 CE 201 SAIDA	-15.93	0.00
53	62	0.0002870		EMPLISSAGE P11 CE 201 SAIDA	-219.72	0.00
53	62	0.0002870		EMPLISSAGE P11 CE 201 SAIDA	-3.65	0.00
53	63	0.0002870		EMPLISSAGE P11 CE 201 SAIDA	-5 275.01	0.00
53	63	0.0002870		EMPLISSAGE P11 CE 201 SAIDA	-6 580.66	0.00
53	63	0.0002870		EMPLISSAGE P11 CE 201 SAIDA	-1 173.33	0.00
53	64	0.0002870		EMPLISSAGE P11 CE 201 SAIDA	-66.72	0.00
53	68	0.0002870		EMPLISSAGE P11 CE 201 SAIDA	-178.41	0.00
53	6811	0.0002870		EMPLISSAGE P11 CE 201 SAIDA	-56.02	0.00
53	8962	0.0002870		EMPLISSAGE P11 CE 201 SAIDA	-27.51	0.00
Synthèse : [18 Ecriture(s) détail] pour le compte :725308					-15 011.46	0.00

Edité par logiciel WINCANAL " Comptabilité analytique "
CPT[C:\wincanal\BDDON2017]DB[C:\SAVE_WNCANAL\720_201501_13_CONSOL.]

DEF

NAFTAL SPA

GRAND LIVRE ANALYTIQUE

Unité Comptable : 720 DISTRICT GPL SAIDA

Période Comptable : 2015 / 01:13

Page : 3

Code Analytique : 725600 FRAIS DE DISTRIBUTION PRODUIT VRAC CE 201 SAIDA
FILTRE PAR COMPTE ANALYTIQUE : 725600

N°BORD					Montant du mois	
N°Cles	Code_CG	Val.Cles	ATD	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
61	6811	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-79 352.46	0.00
61	89615240	0.0225360		COUT LIVRAISON PROPANE	-29 055.39	0.00
62	8962	0.0226207		COUT LIVRAISON PROPANE	-1 222.50	0.00
Synthèse : [34 Ecriture(s) détail] pour le compte :725602					-710 496.94	0.00
62	60	0.9773048		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-357 770.82	0.00
61	602140	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-1 247 044.28	0.00
61	602141	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-158 295.41	0.00
61	602142	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-1 065 088.66	0.00
61	602250	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-981 737.12	0.00
62	61	0.9773048		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-21 926.28	0.00
61	615240	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-647 789.59	0.00
61	6160	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-762 625.88	0.00
62	62	0.9773048		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-421 827.88	0.00
61	62	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-589 175.72	0.00
61	62	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-12 893.57	0.00
61	62200	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-179 785.11	0.00
61	63	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-6 091 216.50	0.00
61	63	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-2 464 252.94	0.00
62	63	0.9773048		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-10 127 265.71	0.00
61	63100	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-152 832.98	0.00
61	63110	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-52 531.21	0.00
61	63120	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-35 756.85	0.00
61	63123	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-37 486.09	0.00
61	63129	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-431.66	0.00
61	63500	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-74 223.59	0.00
61	6353	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-5 957.92	0.00
61	63800	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-22 127.50	0.00
61	63803	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-1 593.31	0.00
61	63805	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-13 329.25	0.00
61	63820	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-10 094.24	0.00
61	63824	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-2 640.37	0.00
61	63828	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-1 967.06	0.00
62	64	0.9773048		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-128 096.40	0.00
61	68	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-5 514.53	0.00
62	68	0.9773048		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-342 527.78	0.00
61	6811	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-3 441 521.66	0.00
61	89615240	0.9773893		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-1 260 134.21	0.00
62	8962	0.9773048		COUT LIVRAISON SIRGHAZ	-52 816.72	0.00
Synthèse : [34 Ecriture(s) détail] pour le compte :725603					-30 770 278.77	0.00
Synthèse : [102 Ecriture(s) détail] CHARGES ET PRODUITS DEVERSEE (04)-->					-31 483 121.54	0.00

Sous total par compte analytique :

Synthèse pour ce compte : [136 Ecriture(s)]

RECAPITULATIF :

CHARGES DIRECTES (CD)	0.00
PRODUITS DIR (PR)	0.00
CHARGES ET PRODUITS IND	31 483 121.54
CHARGES ET PRODUITS DEV	-31 483 121.54

Montant du mois :	0.00	0.00
Solde du mois :	0.00	0.00

NAFTAL SPA

GRAND LIVRE ANALYTIQUE

Unité Comptable : 720

DISTRICT GPL SAIDA

Période Comptable : 2015 / 01:13

Page : 3

Code Analytique : 725303 FABRICATION SIRGHAZ CE 201 SAIDA
FILTRER PAR COMPTE ANALYTIQUE :725303

N°BORD					Montant du mois	
N°Cles	Code_CG	Val.Cles	ATD	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
84	62200	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-35 102.11	0.00
84	62200	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-16 098.63	0.00
84	624010	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-1 102 809.29	0.00
84	624010	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-5 922 157.04	0.00
84	63	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-3 364 432.50	0.00
84	63	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-5 161 326.11	0.00
84	63	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-8 165 144.76	0.00
84	63100	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-13 685.23	0.00
84	63100	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-29 839.85	0.00
84	63110	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-10 256.45	0.00
84	63110	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-4 703.84	0.00
84	63120	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-6 981.34	0.00
84	63120	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-3 201.80	0.00
84	63123	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-7 318.96	0.00
84	63123	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-3 356.64	0.00
84	63129	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-38.65	0.00
84	63129	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-84.28	0.00
84	63500	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-14 491.77	0.00
84	63500	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-6 646.26	0.00
84	6353	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-533.49	0.00
84	6353	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-1 163.25	0.00
84	63800	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-1 981.38	0.00
84	63800	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-4 320.28	0.00
84	63803	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-142.67	0.00
84	63803	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-311.09	0.00
84	63805	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-2 602.47	0.00
84	63805	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-1 193.55	0.00
84	63820	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-903.88	0.00
84	63820	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-1 970.85	0.00
84	63824	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-515.52	0.00
84	63824	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-236.43	0.00
84	63828	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-176.14	0.00
84	63828	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-384.06	0.00
84	64	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-44 155.42	0.00
84	64	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-546.93	0.00
84	64	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-93 588.19	0.00
84	68	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-1 462.49	0.00
84	68	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-119 147.58	0.00
84	68	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-250 747.15	0.00
84	6811	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-671 939.29	0.00
84	6811	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-308 166.65	0.00
84	8961	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-14 706.37	0.00
84	89615240	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-112 837.10	0.00
84	89615240	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-246 034.68	0.00
84	8962	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-18 206.17	0.00
84	8962	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-225.51	0.00
84	8962	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-38 588.29	0.00
84	896299	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-91 948.69	0.00
84	896299	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-590 712.78	0.00
84	8962999	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-9 696 797.33	0.00
84	8962999	1		MOUVEMENT DE STOCKE	-7 289 692.41	0.00
Synthèse : [72 Ecriture(s) détail] pour le compte :725403					-48 761 363.78	0.00
Synthèse : [72 Ecriture(s) détail] CHARGES ET PRODUITS DEVERSEE (04)->					-48 761 363.78	0.00

Edité par logiciel WINCANAL " Comptabilité analytique "
CPT[C:\wincanal\DON2017] DB [C:\SAVE_WINCANAL\720_201901_13_CONSOL]

DEF

NAFTAL SPA

GRAND LIVRE ANALYTIQUE

Unité Comptable : 720 DISTRICT GPL SAIDA

Période Comptable : 2015 / 01:13

Page : 3

Code Analytique : 725604 FRAIS DE DISTRIBUTION CONDITIONNE CE 201 SAIDA
FILTRE PAR COMPTE ANALYTIQUE :725604

N°BORD	N°Cles	Code_CG	Val.Cles	ATD	LIBELLE	Montant du mois		
						DEBIT	CREDIT	
	65	63800	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-12 928.45	0.00	
	65	63803	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-930.92	0.00	
	65	63805	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-7 787.89	0.00	
	65	63820	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-5 897.77	0.00	
	65	63824	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-1 542.69	0.00	
	65	63828	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-1 149.30	0.00	
	66	64	0.9910609		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-140 061.70	0.00	
	66	68	0.9910609		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-374 522.82	0.00	
	65	68	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-3 221.98	0.00	
	65	6811	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-2 010 779.66	0.00	
	65	89615240	0.9999069		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-736 259.28	0.00	
	66	8962	0.9910609		COUT LIVRAISON B13 CE 201	-57 750.25	0.00	
Synthèse : [34 Ecriture(s) détail] pour le compte :725607						-25 321 851.79	0.00	
	66	60	4.2168000		COUT LIVRAISON P11 CE 201	-16.64	0.00	
	66	61	4.2168000		COUT LIVRAISON P11 CE 201	-1.02	0.00	
	66	62	4.2168000		COUT LIVRAISON P11 CE 201	-19.62	0.00	
	66	63	4.2168000		COUT LIVRAISON P11 CE 201	-471.15	0.00	
	66	64	4.2168000		COUT LIVRAISON P11 CE 201	-5.96	0.00	
	66	68	4.2168000		COUT LIVRAISON P11 CE 201	-15.94	0.00	
	66	8962	4.2168000		COUT LIVRAISON P11 CE 201	-2.46	0.00	
Synthèse : [7 Ecriture(s) détail] pour le compte :725608						-532.79	0.00	
	66	60	0.0082054		COUT LIVRAISON P35 CE 201	-3 238.85	0.00	
	66	61	0.0082054		COUT LIVRAISON P35 CE 201	-198.50	0.00	
	66	62	0.0082054		COUT LIVRAISON P35 CE 201	-3 818.75	0.00	
	66	63	0.0082054		COUT LIVRAISON P35 CE 201	-91 680.69	0.00	
	66	64	0.0082054		COUT LIVRAISON P35 CE 201	-1 159.64	0.00	
	66	68	0.0082054		COUT LIVRAISON P35 CE 201	-3 100.86	0.00	
	66	8962	0.0082054		COUT LIVRAISON P35 CE 201	-478.14	0.00	
Synthèse : [7 Ecriture(s) détail] pour le compte :725609						-103 675.42	0.00	
Synthèse : [89 Ecriture(s) détail]						CHARGES ET PRODUITS DEVERSEE (04)-->	-25 435 986.31	0.00

Sous total par compte analytique :

Synthèse pour ce compte : [123 Ecriture(s)]

RECAPITULATIF :		Montant du mois :		
CHARGES DIRECTES (CD)	0.00	0.00	0.00	0.00
PRODUITS DIR (PR)	0.00	0.00	0.00	0.00
CHARGES ET PRODUITS IND	25 435 986.31			
CHARGES ET PRODUITS DEV	-25 435 986.31			

NAFTAL SPA

GRAND LIVRE ANALYTIQUE

Unité Comptable : 720 DISTRICT GPL SAIDA

Période Comptable : 2015 / 01:13

Page : 4

Code Analytique : 725303 FABRICATION SIRGHAZ CE 201 SAIDA
FILTRE PAR COMPTE ANALYTIQUE : 725303

N°BORD					Montant du mois	
N°Cles	Code_CG	Val.Cles	ATD	LIBELLE	DEBIT	CREDIT

Sous total par compte analytique :

Synthèse pour ce compte : [152 Ecriture(s)]

RECAPITULATIF :					
CHARGES DIRECTES (CD)	0.00		Montant du mois :	0.00	0.00
PRODUITS DIR (PR)	0.00		Solde du mois :	0.00	0.00
CHARGES ET PRODUITS IND	48 761 363.78				
CHARGES ET PRODUITS DEV	-48 761 363.78				

NAFTAL SPA

GRAND LIVRE ANALYTIQUE

Unité Comptable : 720 DISTRICT GPL SAIDA

Période Comptable : 2015 / 01:13

Page : 4

Code Analytique : 725204 RAVITAILLEMENT PRODUITS CONDITIONNES CE 201 SAIDA
FILTRE PAR COMPTE ANALYTIQUE : 725204

N°BORD					Montant du mois	
N°Cles	Code_CG	Val.Cles	ATD	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
50	63	0.0005798		RAVITAILLEMENT P11 CE 201	-101.62	0.00
49	63100	0.0003231		RAVITAILLEMENT P11 CE 201	-0.84	0.00
49	63110	0.0003231		RAVITAILLEMENT P11 CE 201	-0.29	0.00
49	63120	0.0003231		RAVITAILLEMENT P11 CE 201	-0.20	0.00
49	63123	0.0003231		RAVITAILLEMENT P11 CE 201	-0.21	0.00
49	63129	0.0003231		RAVITAILLEMENT P11 CE 201	0.00	0.00
49	63500	0.0003231		RAVITAILLEMENT P11 CE 201	-0.41	0.00
49	6353	0.0003231		RAVITAILLEMENT P11 CE 201	-0.03	0.00
49	63800	0.0003231		RAVITAILLEMENT P11 CE 201	-0.12	0.00
49	63803	0.0003231		RAVITAILLEMENT P11 CE 201	-0.01	0.00
49	63805	0.0003231		RAVITAILLEMENT P11 CE 201	-0.07	0.00
49	63820	0.0003231		RAVITAILLEMENT P11 CE 201	-0.06	0.00
49	63824	0.0003231		RAVITAILLEMENT P11 CE 201	-0.01	0.00
49	63828	0.0003231		RAVITAILLEMENT P11 CE 201	-0.01	0.00
50	64	0.0005798		RAVITAILLEMENT P11 CE 201	-1.29	0.00
49	68	0.0003231		RAVITAILLEMENT P11 CE 201	-0.03	0.00
50	68	0.0005798		RAVITAILLEMENT P11 CE 201	-3.44	0.00
49	6811	0.0003231		RAVITAILLEMENT P11 CE 201	-18.88	0.00
49	89615240	0.0003231		RAVITAILLEMENT P11 CE 201	-6.91	0.00
50	8962	0.0005798		RAVITAILLEMENT P11 CE 201	-0.53	0.00
Synthèse : [34 Ecriture(s) détail] pour le compte :725208					-235.09	0.00
50	60	0.0845276		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-523.37	0.00
49	602140	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-1 451.11	0.00
49	602141	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-184.20	0.00
49	602142	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-1 239.38	0.00
49	602250	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-1 142.39	0.00
50	61	0.0845276		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-32.07	0.00
49	615240	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-753.79	0.00
49	6160	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-887.42	0.00
50	62	0.0845276		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-617.07	0.00
49	62	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-1 766.00	0.00
49	62	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-15.00	0.00
49	62200	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-209.20	0.00
49	63	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-9 020.69	0.00
50	63	0.0845276		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-14 814.71	0.00
49	63	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-2 867.50	0.00
49	63100	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-177.84	0.00
49	63110	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-61.13	0.00
49	63120	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-41.61	0.00
49	63123	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-43.62	0.00
49	63129	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-0.50	0.00
49	63500	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-86.37	0.00
49	6353	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-6.93	0.00
49	63800	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-25.75	0.00
49	63803	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-1.85	0.00
49	63805	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-15.51	0.00
49	63820	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-11.75	0.00
49	63824	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-3.07	0.00
49	63828	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-2.29	0.00
50	64	0.0845276		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-187.39	0.00
49	68	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-6.42	0.00
50	68	0.0845276		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-501.07	0.00
49	6811	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-4 004.68	0.00
49	89615240	0.0685501		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-1 466.34	0.00

Edité par logiciel WINCANAL " Comptabilité analytique "
CPT[C:\wincanal\DON2017] DB [C:\SAVE_WINCANAL\720_201501_13_CONSOL]

DEF

NAFTAL SPA

GRAND LIVRE ANALYTIQUE

Unité Comptable : 720 DISTRICT GPL SAIDA

Période Comptable : 2015 / 01:13

Page : 5

Code Analytique : 725204 RAVITAILLEMENT PRODUITS CONDITIONNES CE 201 SAIDA
FILTRE PAR COMPTE ANALYTIQUE : 725204

N°BORD					Montant du mois	
N°Cles	Code_CG	Val.Cles	ATD	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
50	8962	0.0845276		RAVITAILLEMENT P35 CE 201	-77.26	0.00
Synthèse : [34 Ecriture(s) détail] pour le compte :725209					-42 245.26	0.00
Synthèse : [170 Ecriture(s) détail] CHARGES ET PRODUITS DEVERSE (04)-->					-570 073.03	0.00

Sous total par compte analytique :

Synthèse pour ce compte : [204 Ecriture(s)]

RECAPITULATIF :		Montant du mois :		
CHARGES DIRECTES (CD)	0.00	0.00	0.00	
PRODUITS DIR (PR)	0.00	0.00	0.00	
CHARGES ET PRODUITS IND	570 073.03			
CHARGES ET PRODUITS DEV	-570 073.03			
		Solde du mois :		

NAFTAL SPA

BRANCHE

Unité Comptable : 720 DISTRICT GPL SAIDA
 Filter par LCRG:725 CE 201 SAIDA

Tableau de Concordance CA et CG

Période Comptable : 2015 / 01:13

DESIGNATION	ACT:8*-9* RESL:ANALYT	ACT:4* STOCK FINAL	ACT:5* TRANSFERT	ACT:000-003 NON INCORP	ACT:1*-2*-3*-6*-7* NON DEVERSEE	PRESTATION CONNEXES ACT INTER:005-009	ACT INTRA:004	TOTAL GENERAL
70 Vente et produits annexes	303 500 969,90	0,00	103 513 955,51	(41 216 560,74)	0,00	(1 029 236,23)	(104 983 891,33)	259 785 237,10
72 Variation stocks produits finis	(100 107 295,59)	0,00	0,00	168 807 370,24	0,00	0,00	(324 885,08)	68 375 209,57
73 Production immobilisée	177 819,74	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	(177 819,74)	0,00
74 Subvention d'exploitation	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
I- PRODUCTION	203 571 494,05	0,00	103 513 955,51	127 590 809,50	0,00	(1 029 236,23)	(105 486 576,15)	328 160 446,57
60 Achats consommés	(21 308 673,04)	(12 744,36)	(7 522 386,76)	(156 573 107,34)	0,00	0,00	4 337 804,79	(181 079 106,71)
61/62 Service extérieurs et autre	(112 954 291,24)	(276 859,65)	(31 136 787,64)	26 799 714,44	0,00	56 711 505,07	21 181 788,88	(39 674 930,13)
II- CONSOMMATION	(134 262 964,28)	(289 604,01)	(38 659 174,40)	(129 773 392,90)	0,00	56 711 505,07	25 519 593,67	(220 754 036,64)
III- VALEUR AJOUTEE D'EXP	69 308 529,76	(289 604,01)	64 854 781,11	(2 182 583,40)	0,00	55 682 268,84	(79 966 982,48)	107 406 409,83
63 Charge de personnel	(173 495 050,67)	35 265,80	(55 840 430,58)	0,00	0,00	0,00	60 442 554,01	(168 857 661,44)
64 Impôts, taxe et versement assimilés	(4 231 072,84)	(357,92)	(307 652,70)	0,00	0,00	0,00	888 550,20	(3 650 533,25)
IV- EXCEDENT BRUT D'EXP	(108 417 593,75)	(254 696,12)	8 706 697,83	(2 182 583,40)	0,00	55 682 268,84	(18 635 878,28)	(65 101 784,86)
75 Autre produits opérationnels	0,00	0,00	0,00	9 132 752,89	0,00	0,00	(3 279 066,43)	5 853 686,46
65 Autre charges opérationnelles	0,00	0,00	0,00	(189 067,07)	0,00	0,00	84 829,07	(104 238,00)
68 Dotation aux amortis,provision	(20 732 581,22)	13 936,68	(8 708 209,80)	0,00	0,00	0,00	3 740 326,82	(25 686 522,52)
78 Reprise sur pertes de valeur	170 276,72	0,00	0,00	1 179 602,00	0,00	0,00	(170 276,72)	1 179 602,00
V-RESULTAT OPERATIONNEL	(128 979 898,25)	(240 756,44)	(1 511,97)	7 940 704,42	0,00	55 682 268,84	(18 260 063,53)	(83 859 256,92)
76 Produits financiers	6 733 673,52	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	(6 733 673,52)	0,00
66 charge financières	(986 124,43)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	986 124,43	0,00
VI- RESULTAT FINANCIER	5 747 549,09	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	(5 747 549,09)	0,00
VII- RESULTAT ORDINAIRE	(123 232 349,16)	(240 756,44)	(1 511,97)	7 940 704,42	0,00	55 682 268,84	(24 007 612,62)	(83 859 256,92)
695/698 Impôts exigibles sur résultats	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
695/693 Impôts différés sur résultats	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
IX-RESULTAT NET DE L'EXER	(123 232 349,16)	(240 756,44)	(1 511,97)	7 940 704,42	0,00	55 682 268,84	(24 007 612,62)	(83 859 256,92)

NB : " (9 999 999,99) <=> - 9 999 999,99 " parenthèse indique le signe négatif

UC 720 / DISTRICT GPL SAIDA

BILAN PRODUITS GPL

QUANTITE UM:TM

CRG:725 CE 201 SAIDA

R O D E	Nom C1	ENTREE				SORTIE										C14	C15	C16	
		STOCK INITIAL	ENTREE	RAVIT INTER	RAVIT INTRA	PRODUCTIO N	AUTRE- ENTREE	VENTE TIERS	TRANSF INTER	TRANSF INTRA	TRANSF GD	VRAC PIEMPLI	VRAC P/ SIRGH	CONSO MM	AUTRE SORTIE				COULAG- EXEDENTI
01	BUTANE	535.07	-	25 738.78	506.62	-	-	0.918	124.52	643.04	-	-	21 308.899	4 178.10	-	-	22.50	248.145	750.638
02	PROPANE	66.031	-	9 683.72	23.32	-	-	279.109	1.913	33.906	-	-	575.206	8 922.856	-	-	34.94	99.596	24.737
03	SIRGHAZ	-	-	-	-	-	-	5 835.663	-	530.584	-	-	-	-	-	-	-	-	0.004
05	B06	0.138	-	-	0.396	-	-	3.822	-	16.296	-	-	0.654	-	-	-	-	-	0.054
06	B03	0.048	-	-	0.147	-	-	4.722	-	5.526	-	-	-	-	-	-	-	-	0.609
07	B13	23.322	-	-	190.385	-	-	9 987.211	14.209	8 285.244	-	-	3 197.792	-	-	-	-	-	27.196
08	P11	0.143	-	-	0.121	-	-	0.561	-	5.885	-	-	-	-	-	-	-	-	0.099
09	P95	2.45	-	-	17.64	-	-	109.165	-	477.47	-	-	-	-	-	-	-	-	2.38
10	B13_PRO MO	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		627.202	-	35 422.50	738.629	34 473.317	-	16 221.171	140.642	9 977.951	9 421.407	21 894.105	13 100.956	-	-	57.44	347.741	805.717	-

NAFTAL SPA

BRANCHE

DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2015 / 01:13

720 DISTRICT GPL SAIDA

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

CRG: 725 / 3201 CE 201 SAIDA

RUB	ELEMENTS	BUTANE	PROPANE	GPL/C	B06	B03	B13	PROMO	P11	P35	AUTRE	TOTAL
	CHIFFRE D'AFFAIRE	5 061,85	1 539 007,07	66 561 157,99	65 483,60	80 903,60	119 525 646,99	0,00	6 911,01	1 165 975,77	488 086,10	189 438 233,98
	ACHAT CONSOMME	1 637,71	497 930,50	30 561 113,84	10 707,97	13 237,34	27 987 238,21	0,00	1 571,82	305 880,33	0,00	59 379 317,72
	MARGE TIERS	3 424,14	1 041 076,57	36 000 044,15	54 775,63	67 666,26	91 538 408,78	0,00	5 339,19	860 095,44	488 086,10	130 058 916,26
	MARGE GD	0,00	0,00	38 389 280,79	8 008,23	0,00	31 613 863,68	0,00	0,00	0,00	0,00	70 011 152,70
	TOTAL MARGES	3 424,14	1 041 076,57	74 389 324,94	62 793,86	67 666,26	123 152 272,46	0,00	5 339,19	860 095,44	488 086,10	200 070 068,96
	FRAIS D'APPROV	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	FRAIS RAVITAILLEMENT	3 689,85	807 273,93	0,00	1 845,40	1 091,03	2 220 392,55	0,00	172,56	56 947,16	0,00	3 081 392,47
	FRAIS STOCKAGE	444,29	132 279,39	0,00	4 215,50	4 327,35	21 779 021,20	0,00	514,77	99 505,18	0,00	22 020 307,68
	QUOTE-PART CABOTAGE	956,12	290 699,77	12 559 391,70	4 661,88	4 918,09	13 732 546,71	0,00	584,30	113 698,38	0,00	26 707 456,95
	SORTIE VRAC	0,00	0,00	46 706 286,57	20 299,89	21 002,72	58 724 899,03	0,00	1 833,87	359 788,33	0,00	105 831 090,41
	FRAIS EMPLOISAGE	0,00	0,00	0,00	10 825,58	11 200,39	31 316 988,03	0,00	1 302,01	253 312,80	0,00	31 593 526,81
	FRAIS DISTRIBUTION	2 416,31	731 925,00	31 697 029,88	6 347,78	5 603,90	27 008 454,37	0,00	628,41	119 807,47	0,00	59 572 213,10
	CHARGES IND DISTRICT	1 205,79	366 607,94	15 838 927,67	5 879,20	6 202,32	17 318 419,49	0,00	736,87	143 387,55	0,00	33 681 366,82
	CHARGES IND BRANCHE	810,54	246 435,73	10 647 008,02	3 952,03	4 169,23	11 641 529,97	0,00	495,33	96 385,84	0,00	22 640 786,69
	CHARGES IND SIEGE	650,27	197 709,66	8 541 847,19	3 170,62	61 859,90	9 338 729,05	0,00	397,39	77 328,12	0,00	18 164 177,17
	TOTAL CHARGES	10 153,17	2 772 931,40	126 990 471,04	61 197,86	61 859,90	193 081 978,38	0,00	6 665,51	1 317 160,83	0,00	323 302 418,12
	RESULTAT ANALYTIQUE	-6 729,03	-1 731 854,83	-51 601 146,10	1 585,98	5 806,36	-69 929 705,92	0,00	-1 326,32	-457 065,39	488 086,10	-123 232 349,16
	QUANTITE VENDUE (UM:	0,92	279,11	12 058,62	746,00	1 574,00	1 014 231,00	0,00	51,00	3 119,00	0,00	25 642,58
	TOTAL MARGES	3 730,00	3 730,00	6 168,97	84,16	42,99	121,42	0,00	104,69	275,76	0,00	0,00
	FRAIS D'APPROV	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	FRAIS RAVITAILLEMENT	3 997,65	2 892,32	0,00	2,47	0,69	2,19	0,00	3,38	18,26	0,00	0,00
	FRAIS STOCKAGE	483,98	473,93	0,00	5,65	2,75	21,47	0,00	10,09	31,90	0,00	0,00
	QUOTE-PART CABOTAGE	1 041,53	1 041,53	0,00	6,25	3,12	13,54	0,00	11,46	36,45	0,00	0,00
	COUT SORTIE VRAC	0,00	0,00	3 873,27	27,21	13,34	57,90	0,00	35,96	114,39	0,00	0,00
	FRAIS EMPLOISAGE	0,00	0,00	0,00	14,51	7,12	30,88	0,00	25,53	81,22	0,00	0,00
	FRAIS DISTRIBUTION	2 632,14	2 622,36	2 628,58	8,51	3,56	26,63	0,00	12,32	38,41	0,00	0,00
	CHARGE IND DISTRICT	1 313,49	1 313,49	1 313,49	7,88	3,94	17,08	0,00	14,45	45,97	0,00	0,00
	CHARGE IND BRANCHE	882,94	882,94	882,94	5,30	2,65	11,48	0,00	9,71	30,90	0,00	0,00
	CHARGE IND SIEGE	708,36	708,36	708,36	4,25	2,13	9,21	0,00	7,79	24,79	0,00	0,00
	TOTAL CHARGE	11 060,09	9 934,94	10 448,16	82,03	39,30	190,37	0,00	130,70	422,30	0,00	0,00
	RESULTAT ANALYTIQUE	-7 330,09	-6 204,94	-4 279,19	2,13	3,69	-68,95	0,00	-26,01	-146,54	0,00	0,00

Edité par logiciel WINCANAL " Comptabilité analytique "

REF 01 C

DEF

CP1 C:\win\cra\big\DON2017\DB\CS\SAVE_WINCANAL\20_201501_13_CONSOL