

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الدكتور مولاي الطاهر بسعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، تسيير وعلوم تجارية

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

دور وأهمية مراقبة التسيير في ترشيد التكاليف

دراسة حالة مؤسسة نفطال وحدة الغاز المميع سعيدة

تحت إشراف الأستاذ: زروقي إبراهيم

من إعداد الطالبتين:

- خايف صارة

- سهالي سارة

لجنة المناقشة

الدكتور / ذياب الزقاي / رئيسا

الدكتور / زروقي إبراهيم / مشرفا

الدكتور / نزي فاطيمة / مناقشا

السنة الجامعية 2025-2026

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور مولاي الطاهر بسعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، تسيير وعلوم تجارية

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

دور وأهمية مراقبة التسيير في ترشيد التكاليف
دراسة حالة مؤسسة نفطال وحدة الغاز المميع سعيدة

تحت إشراف الأستاذ: زروقي إبراهيم

من إعداد الطالبتين:

- خايف صارة

- سهالي سارة

لجنة المناقشة :

الدكتور / / رئيسا

الدكتور/ زروقي إبراهيم / مشرفا

الدكتور / / مناقش

السنة الجامعية 2025-2026



الإهداء

بسم الجبار خالق الليل و النهار منير البصار

أنا الطالبة خايف صارة

أهدي نجاحي هذا لصاحبة الوقار أساس الهناء والاستقرار لرفيقتي طوال المسار السيدة أمي
الى من كلله اهلل بالهيبة والوقار الى من علمني العطاء دون انتظار الى من أحمل اسمه
بكل افتخار والدي العزيز أطل

*اهل عمره * عبد القادر

الى من وهبني اهلل نعمة وجودهم في حياتي الى العقد المتين الى من كانوا عوناً لي في
مرحلتني إخوتي : محمد رضا ،

يونس عبد الصمد ، آدم عبد الباسط

والى من كاتفوني ونحن نشق الطريق معا نحو النجاح في مسيرتنا العلمية الى رفيقتي :
حنطاز إيمان ، بومدين خيرة، سهالي سارة ، بن عطا الله مختارية.

كما لي الرجاء من جميع من قرأ إهدائي أن يدعو لجدي الراحل :سعيد محمد بالرحمة

2026

الإهداء
الإهداء

بسم الجبار خالق الليل والنهار منير الأبصار



الإهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات

الحمد لله رب العالمين ،حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه كما نبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه.
إلى نفسي اعدك ان هذه ليست النهاية بل خطوة اولى نحو ما هو أكبر فاستحقي الفخر
فأنت من صنعته.

إلى السند الذي لم يتغير والظهر الذي لم ينحن اسأل الله إن يحفظك لي تاجا فوق رأسي
وإن يلبسك ثوب الصحة والعافية.....أبي العزيز.

الي من كان اسمها اول مانطق بيه لساني ورضاها كان اول ما سعيت لأجله وإلى من
وهبتني عمرها ولو جمعت كل كلمات الشكر لما بلغت قدرك ووفيت حقك.... الي امي
الحبيبة

الي امي الحبيبة

إلى الصديق واخ والسند الذي لم افقده يوما واليد التي تمد لي قبل أن تطلب المساعدة :
محمد ،امين.

إلى من كانت اختا وقلبا حنون ومن فرحت لفرحي قبل أن افرح اختي سيهام.

الى اختي التي اختارها القدر لي وصرت جزءا من عائلتنازوجة أخي

إلى اولاد اخوتي :نصر الدين ،نور الدين ،

الإهداء
الأخت

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات

الشكر

الحمد والشكر هـل سبـحانه و تعالى الذي انار طريقنا بالعلم وزينا بالحلم وكرمنا

بالتقوى وانعم علينا بالعافية ، ويسرنا واعاننا إلتـمام هذه الدراسة وتقديـمها على

هذا الذي هي عليه فله الحمد والشكر

وعرفانا بالمساعدات التي قدمت حتى يخرج هذا العمل إلى النور نتقدم بجزيل

الشكر إلى استاذ زروقي ابراهيم

والشكر الموصول الى السيد خمسي جمال الذي لم يبخل علينا وكان خير مرشد

ويطيب لنا في هذا المقام أن نتقدم بأجمل عبارات الشكر و الاحترام لكل من

ساعدنا في انجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد ولو بابتسامة ونتأسف الى

كل من نساهم قلم ولم ينساهم القلب

2026



الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور وأهمية مراقبة التسيير في ترشيد التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية، من خلال دراسة حالة مؤسسة نفطال - وحدة الغاز المميع بسعيدة. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي ومنهج دراسة الحالة، وتم جمع البيانات عبر المقابلات والوثائق المحاسبية. توصلت الدراسة إلى أن أدوات مراقبة التسيير (الموازنات التقديرية، لوحات القيادة، المحاسبة التحليلية) تساهم في الكشف المبكر عن الانحرافات وتحسين تخطيط الموارد، لكن المؤسسة تواجه معوقات هيكلية تحد من فعالية هذه الأدوات كطابعها الاستدراكي وضعف دقة التنبؤ بالتكاليف المتغيرة وهيمنة الأعباء الثابتة.

الكلمات المفتاحية: مراقبة التسيير، ترشيد التكاليف، الموازنات التقديرية، لوحة القيادة، المحاسبة التحليلية، تحليل الانحرافات، مؤسسة نفطال.

Study Summary:

This study aimed to highlight the role and importance of management control in cost rationalization within economic enterprises, through a case study of NAFTAL Corporation - liquefied gas unit in Saida. The study adopted a descriptive analytical approach and case study methodology, with data collected through interviews and accounting documents. The findings revealed that management control tools (budgetary budgets, dashboards, analytical accounting) contribute to early detection of deviations and improvement of resource planning. However, the organization faces structural obstacles limiting these tools' effectiveness, including their remedial nature, weak accuracy of variable cost forecasting, and dominance of fixed charges.

Keywords: Management Control, Cost Rationalization, Budgetary Budgets, Dashboard, Analytical Accounting, Deviation Analysis, NAFTAL Corporation.

فهرس المحتويات

الإهداء	
الشكر	
الملخص :	
مقدمة عامة.....	أ
الفصل الأول : الإطار النظري لمراقبة التسيير	
التمهيد:	8
المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير	9
المطلب الأول : نشأة وتطور مراقبة التسيير:	9
المطلب الثاني: مفهوم وخصائص مراقبة التسيير	11
المطلب الثالث : انواع مراقبة التسيير	15
المبحث الثاني : الإطار الوظيفي لمراقبة التسيير	18
المطلب الأول : مهام مراقبة التسيير	19
المطلب الثاني:صلاحيات مراقبة التسيير	22
المبحث الثالث : منهجية مراقبة التسيير	27
المطلب الأول : مسار مراقبة التسيير	28
المطلب الثاني : خطوات مراقبة التسيير.	30
المطلب الثالث : اهمية مراقبة التسيير.....	32
خلاصة	33
الفصل الثاني : الإطار النظري لترشيد التكاليف	
التمهيد:	36
المبحث الأول: التكاليف في المؤسسة الاقتصادية	37
المطلب الأول: نشأة وتطور التكاليف	37
المطلب الثاني: مفهوم وانواع التكاليف	39

49.....	المطلب الثالث: مكونات التكاليف
50.....	المبحث الثاني: نظام التكاليف
50.....	المطلب الأول: أهداف نظام التكاليف:
52.....	المطلب الثاني: عناصر التكاليف
53.....	المطلب الثالث: تصنيفات التكاليف:
58.....	المبحث الثالث: ادارة وتحليل التكاليف
58.....	المطلب الأول: مفهوم ترشيد التكاليف
60.....	المطلب الثاني : طرق حساب التكاليف
69.....	المطلب الثالث: الأهمية الاستراتيجية والتشغيلية لتحليل التكاليف في المؤسسات الاقتصادية
72.....	خلاصة:
.....	الفصل الثالث : دور و أهمية مراقبة التسيير في ترشيد التكاليف
75.....	المبحث الأول :ادوات مراقبة التسيير في ترشيد التكاليف
75.....	المطلب الأول : الموازنات التقديرية
76.....	المطلب الثاني : لوحة القيادة
79.....	المطلب الثالث : المحاسبة التحليلية
84.....	المطلب الأول : تحديد التكاليف غير الضرورية
86.....	المطلب الثاني : تحسين كفاءة العمليات
89.....	المبحث الثالث : دور مراقبة التسيير في ترشيد التكاليف
89.....	المطلب الأول: تخفيض التكاليف والرقابة عليها
92.....	المطلب الثاني : التحسين المستمر الموارد
96.....	خلاصة

.....	الفصل الرابع :الإطار التطبيقي لدراسة حالة مؤسسة نفضال وحدة الغاز المميع سعيدة
98.....	التمهيد
99.....	المبحث الأول : تقديم مؤسسة نفضال.....
99.....	المطلب الأول : لمحة عن مؤسسة نفضال
103.....	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة:
104.....	المبحث الثاني: نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة.
104.....	المطلب الأول: أدوات مراقبة التسيير
121.....	المطلب الثاني : محاسبة تحليلية
130.....	المبحث الثالث: دور مراقبة التسيير في ترشيد التكاليف
130.....	المطلب الأول : تحليل التكاليف.
135.....	المطلب الثاني: دور أدوات مراقبة التسيير في ترشيد التكاليف.....
136.....	المطلب الثالث : النتائج و المناقشة
138.....	خلاصة الفصل:
139.....	خاتمة عامة
139.....	قائمة مصادر و المراجع.....
139.....	قائمة الملاحق

قائمة الأشكال

- الشكل رقم 01-01 : مفهوم مراقبة التسيير 13
- الشكل رقم 02-01 : أنواع مراقبة التسيير 18
- الشكل رقم 03-01 : مهام مراقبة التسيير 21
- الشكل 04-01 : أهداف مراقبة التسيير 26
- الشكل رقم 05-01 : مسار نظام مراقبة التسيير 29
- الشكل رقم 01-02 : التكاليف الثابتة FC 43
- الشكل رقم 02-02 : التكاليف المتغيرة VC 44
- الشكل رقم 03-02 : التكاليف الكلية TC 45
- الشكل رقم 04-02 : متوسطات التكاليف الثابتة و المتغيرة و التكاليف الحدية 48
- الشكل رقم 05-02 : يوضح كيفية تصنيف التكاليف حسب التصنيف التكاليف : 53
- شكل رقم 06-02 : يوضح التكاليف المتغيرة 55
- الشكل رقم 07-02 : يوضح علاقة التكاليف الثابتة بحجم النشاط 56
- الشكل رقم 08-02 : العلاقات التي ينظمها نظام التكاليف على أساس النشاط 67
- الشكل رقم 09-02 : الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة 68
- الشكل رقم 01-04 : يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفضال 103
- الشكل رقم 02-04 : يوضح مقارنة الحقيقية و المتوقعة لمركز سعيدة 104
- الشكل رقم 03-04 : يوضح مقارنة الحقيقية و المتوقعة لمركز معسكر 108
- الشكل رقم 04-04 : يوضح مقارنة الحقيقية و المتوقعة لمركز البيض 111
- الشكل رقم 05-04 : يوضح مقارنة الحقيقية و المتوقعة لمركز المشرية 113
- الشكل رقم 06-04 : يوضح مقارنة الحقيقية و المتوقعة لمركز عين الصفراء 116
- الشكل رقم 07-04 : يوضح مقارنة الحقيقية و المتوقعة لمركز سيد الشيخ *Erreur ! Signet non défini.*
- الشكل رقم 08-04 : منحنى بياني يمثل تطور تكاليف نشاط التوصيل حسب المنتجات خلال 2024-2023 127
- الشكل رقم 09-04 : منحنى بياني يمثل تطور نشاط التموين حسب المنتجات خلال 2024-2023 128
- الشكل رقم 10-04 : منحنى بياني يمثل تطور مؤشر TK حسب المنتجات خلال 2024-2023 129

قائمة الجداول

الجدول رقم 02-01 : التكاليف الثابتة و المنغيرة و الكلية متوسطات التكاليف والتكاليف الحدية.....	48
الجدول رقم 03-01: يوضح عناصر التكاليف ص.غ.م في علاقتها بأسس التوزيع المناسبة	84
الجدول رقم 04-01: يوضح مقارنة الحقيقية و المتوقعة لمركز سعيدة.....	104
الجدول رقم 04-02: يوضح مقارنة الحقيقية و المتوقعة لمركز معسكر.....	107
الجدول رقم 04-03: يوضح مقارنة الحقيقية و المتوقعة لمركز البيض.....	110
الجدول رقم 04-04: يوضح مقارنة الحقيقية و المتوقعة لمركز المشرية.....	112
الجدول رقم 04-05: يوضح مقارنة الحقيقية و المتوقعة لمركز عين الصفراء.....	115
الجدول رقم 04-06: يوضح مقارنة الحقيقية و المتوقعة لمركز سيد الشيخ.....	118
الجدول رقم 04-07: يمثل التوصيل حساب (TK) لسنة 2024.....	Erreur ! Signet non défini.
الجدول رقم 04-08: يمثل التموين حساب (TK) لسنة 2024.....	123
الجدول رقم 04-09: يمثل التوصيل حساب (TK) لسنة 2023.....	Erreur ! Signet non défini.
الجدول رقم 04-10: يمثل التموين حساب (TK) لسنة 2024.....	Erreur ! Signet non défini.

مقدمة عامة

تعد المؤسسة الاقتصادية كيانًا حيويًا يسعى باستمرار إلى تحقيق البقاء والنمو في بيئة تتسم بشدة المنافسة وتسارع التغيرات. وقد شهدت هذه المؤسسات تحولات عميقة في أساليب التسيير والإنتاج والتسويق، إضافة إلى مختلف الأنشطة المرتبطة بنشاطها، الأمر الذي فرض ضرورة تبني أنظمة حديثة لمواكبة هذه التطورات. وفي هذا السياق برزت مراقبة التسيير كأداة أساسية لمتابعة مختلف الأنشطة وضبطها، بما يتماشى مع بيئة اقتصادية معقدة تتسم بعدم اليقين وتعدد المتغيرات الناتجة عن التطورات المتسارعة في عالم الأعمال

ومن هذا المنطلق، تسعى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى تعزيز مكانتها التنافسية داخل السوق، وهو ما لا يتحقق إلا من خلال تطوير أساليب وتقنيات التسيير. وقد دفعتها هذه الظروف إلى تبني وسائل وقائية تضمن ممارسة أنشطتها بكفاءة وفعالية، بهدف تحقيق أقصى ربح ممكن بأقل التكاليف، مع الحفاظ على مواردها.

وعليه، أصبحت مراقبة التسيير من أهم الأدوات الإدارية التي تعتمد عليها المؤسسات، حيث لم تعد تقتصر على اكتشاف الانحرافات فقط، بل أصبحت أداة استراتيجية تساهم في توجيه الأداء نحو الكفاءة من خلال ترشيد التكاليف. كما استدعى ذلك اللجوء إلى أساليب محاسبية متطورة تساعد على تخطيط التكاليف والتحكم فيها عبر مختلف مراحل الإنتاج والأنشطة الإدارية، بهدف تحقيق أفضل النتائج دون التأثير على جودة المخرجات.

ولتحقيق هذه الأهداف، يتطلب الأمر اعتماد مجموعة من الآليات والأدوات التي تختلف باختلاف حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها. ورغم صعوبة قياس التكاليف، إلا أن التحكم فيها بشكل منهجي يعد عاملاً حاسماً في تحسين الأداء المالي.

إن الربط بين مراقبة التسيير وترشيد التكاليف يمثل جوهر الكفاءة التنظيمية، حيث لم يعد ترشيد التكاليف يعني التقشف فقط، بل أصبح يعكس مفهوماً أوسع يتمثل في حسن إدارة الموارد. ومن خلال استخدام أدوات مثل المحاسبة التحليلية والموازنات ولوحات القيادة، يمكن للمؤسسة تحسين أدائها وتعزيز قدرتها التنافسية في السوق.

❖ طرح الإشكالية:

انطلاقاً مما سبق، يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية كما يلي:

- ما هو الدور الذي تلعبه مراقبة التسيير بأدواتها المختلفة في تفعيل عملية ترشيد التكاليف وتحسين الأداء العام للمؤسسة نفطال وحدة الغاز المميع سعيدة؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات:

- كيف يتم إعداد نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة وما هي أهم أدواته؟
- ما هي أبرز طرق حساب التكاليف؟
- هل تساهم أدوات مراقبة التسيير في تحسين إدارة التكاليف داخل المؤسسة؟

❖ فرضيات الدراسة:

في ضوء الإشكالية المطروحة، يمكن صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: يؤدي تطبيق نظام متكامل لمراقبة التسيير (بما في ذلك المحاسبة التحليلية والموازنات ولوحات القيادة) إلى ترشيد التكاليف من خلال تحسين تخطيط الموارد والكشف المبكر عن الانحرافات.

الفرضية الثانية: تساهم أدوات مراقبة التسيير في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دون التأثير سلباً على جودة المخرجات أو كفاءة العمليات الإنتاجية والإدارية.

الفرضية الثالثة: تختلف درجة فعالية مراقبة التسيير في ترشيد التكاليف باختلاف حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها، مما يستلزم تصميمًا مخصصًا لنظام المراقبة لتحقيق أقصى فائدة تنافسية.

❖ أهمية الدراسة

- الأهمية النظرية: تساهم في إثراء المكتبة العربية بدراسة تربط بين مفهومي مراقبة التسيير وترشيد التكاليف في إطار متكامل.
- الأهمية التطبيقية: تقدم حلولاً عملية ومقترحات قابلة للتطبيق للمؤسسات الجزائرية لتحسين نظام مراقبة التسيير لديها.
- سد الفجوة الدراسة: تتناول موضوعاً يعاني من ضعف الاهتمام به في المؤسسات الجزائرية رغم أهميته البالغة في التسيير الحديث.
- توجيه القرارات الإدارية: تساعد الميسرين على فهم كيفية استخدام أدوات الرقابة لتحسين الأداء المالي دون التأثير على جودة المخرجات.
- مواكبة التطورات: تسلط الضوء على أهمية الانتقال من الدور الاستدراكي لمراقبة التسيير إلى الدور الاستباقي والتنبؤي.

❖ أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

- تسليط الضوء على المفاهيم الحديثة لمراقبة التسيير وتطورها.
- إبراز العلاقة بين أدوات مراقبة التسيير وعملية التحكم في التكاليف.
- توضيح دور مراقبة التسيير في تحسين استخدام الموارد.
- إسقاط الجانب النظري على الواقع من خلال دراسة حالة تطبيقية

❖ أسباب اختيار الموضوع:

ترجع أسباب اختيار هذا الموضوع إلى دوافع ذاتية وموضوعية، من أبرزها:

الأسباب الذاتية:

- الرغبة في تعميق المعرفة في مجال مراقبة التسيير.
- أهمية الموضوع بالنسبة لتخصص المحاسبة والتدقيق.

الأسباب الموضوعية:

- ضعف الاهتمام بتطبيق نظام مراقبة التسيير في بعض المؤسسات الجزائرية.
- أهمية الموضوع في مجال التسيير الحديث.
- الحاجة إلى التوفيق بين الأساليب التقليدية والحديثة في إدارة التكاليف

❖ حدود الدراسة

- الحدود الزمانية: 2025-2026
- الحدود المكانية: تم إنجاز التريص والتطبيق الميداني في مؤسسة نفطال - (NAFTAL) وحدة الغاز المميع، ولاية سعيدة

❖ المنهج المستخدم:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة الجوانب النظرية، وذلك من خلال تحليل مفاهيم مراقبة التسيير وترشيد التكاليف. كما تم استخدام منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي، من خلال تحليل بيانات المؤسسة محل الدراسة اعتمادا على الوثائق المحاسبية والتقارير المالية.

❖ الدراسات السابقة:

فيما يتعلق بالدراسات السابقة، فقد لاحظنا قبل قيامنا بالبحث وجود مجموعة من الدراسات التي اهتمت بموضوع المحاسبة التحليلية ولكن من زاوية أخرى لها علاقة بمراقبة التسيير، وهذه الدراسات هي رسائل ماجستير ودكتوراه تناولت المواضيع التالية:

- دراسة عقون سعاد (2002) بعنوان "نظام مراقبة التسيير، أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية"، حيث كان الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على نظام مراقبة التسيير من حيث الأدوات والمراحل الواجبة لإقامته، ومعرفة مدى ضرورته بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية، وكذا معرفة درجة ملاءمته وانعكاسه على عملية الرقابة على العاملين داخل المنظمة.
- دراسة صفاء لشهب (2006) بعنوان "نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار"، حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام مراقبة التسيير وكيفية مساهمته في اتخاذ القرارات.
- دراسة مريم عمارة (2018) بعنوان "مقارنة رقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل إرساء آليات حوكمة الشركات".
- دراسة سهام تيتيم (2019) بعنوان "دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الإبداع الإداري"، حيث هدفت الدراسة إلى تحليل دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الإبداع الإداري في مؤسسة اتصالات الجزائر وكالة أم البواقي.
- دراسة مزهودة عبد المالك (2007)، أطروحة دكتوراه علوم بعنوان "مساهمة لإعداد مقابلة تسييرية مبنية على الفارق الاستراتيجي"، وهدفت هذه الدراسة إلى المساهمة في إعداد مقابلة تسييرية مبنية على الفارق الاستراتيجي في قطاع الطحن بالجزائر.
- دراسة ملوك منصف (2010)، رسالة ماجستير بعنوان "إشهاد الجودة على المؤسسات الجزائرية حالة المواصفة ISO 9000"، وهدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر إشهاد الجودة ISO 9000 على المؤسسات الجزائرية.

- دراسة أحمد فؤاد المدهون (2017)، رسالة ماجستير بعنوان "أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على تعظيم الربحية في المصارف التجارية المحلية العاملة في فلسطين"، وهدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على تعظيم الربحية في المصارف التجارية المحلية العاملة في فلسطين

❖ هيكل الدراسة:

تم تقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول رئيسية:

- تناول الفصل الأول الإطار النظري لمراقبة التسيير، من خلال عرض مفاهيمه وأهدافه ومنهجيته.
- أما الفصل الثاني فقد خُصص لدراسة الإطار النظري لترشيد التكاليف، حيث تم التطرق إلى مفهوم التكاليف وأنواعها ونظمها.
- وجاء الفصل الثالث لبيان دور مراقبة التسيير في ترشيد التكاليف، من خلال عرض الأدوات والآليات المستخدمة وتأثيرها على الأداء.
- في حين خصص الفصل الرابع للدراسة التطبيقية، حيث تم تحليل واقع مؤسسة نפטال وتقييم نظام مراقبة التسيير فيها، مع عرض النتائج ومناقشتها

❖ صعوبات الدراسة :

- رغم الأهمية الكبيرة لدراسة و للتربص الميداني في مؤسسة نפטال ،الا اننا واجهنا عدة صعوبات حالة دون انجاز عملنا على اكمل وجه نذكر منها:
- قلة الدراسات السابقة.
 - صعوبة تعميم المعلومات.
 - صعوبة الحصول على المعلومات لسرية البيانات في الشركة.
 - ضيق وقت التربص مقارنة بحجم نشاط نפטال .
 - قدم بعض الانظمة المعلوماتية.
 - ضغط العمل على المؤطرين.

الفصل الأول: الإطار
النظري لمراقبة التسيير

تمهيد :

عند ظهور المؤسسات الاقتصادية في القرن السابع عشر كانت عملية التسيير بسيطة، كانت تقتصر على صاحب المؤسسة نظرا لبساطتها ، ومع كبر حجم المؤسسات الاقتصادية وصعوبة التحكم بها حتم عليها اعطاء عناية خاصة لمراقبة التسيير وجعلها وظيفة قائمة بحد ذاتها ، بإعتبارها حلقة رئيسية من حلقات عملية الإدارة و التسيير .

وعليه فإن مراقبة التسيير تكتسب اهمية بالغة داخل المؤسسة بحيث تمكن اهميتها في استخدام الادوات اللازمة لقياس الفعالية ومقارنة النتائج المحققة مع تم التخطيط له مسبقا، وهذا ان دل انما يدل على المكانة التي تحتها مراقبة التسيير ومالها من أثار ايجابية على المؤسسة.

ولإمام بجوانب هذا الموضوع سنتطرق في الفصل الاول إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير .

المبحث الثاني : الإطار الوظيفي لمراقبة التسيير .

المبحث الثالث : منهجية مراقبة التسيير : مسار ،خطوات ،وأهمية

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير.

عرفت مراقبة التسيير تطورات عديدة تزامنت مع كبر حجم المؤسسات وتنوعها وتطورها، اذ تحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة داخل المؤسسات الاقتصادية، فهي اهم الادوات الفعالة التي تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة على مستوى مختلف مستويات، لتبرز معايير الاداء كوسيلة لقياس هذا الاخير وتقييمه ومن ثم استخراج الانحرافات وتصحيحها.

ومن خلال هذا تم التطرق في المطلب الاول الى نشأة وتطور مراقبة التسيير والمطلب الثاني مفهوم وخصائص مراقبة التسيير اما المطلب الثالث انواع مراقبة التسيير

المطلب الأول: نشأة وتطور مراقبة التسيير:

ظهرت مراقبة التسيير لأول مرة في المؤسسات الامريكية ،ويرجع ذلك الى الفترة ما بين الحربين العالميتين. لكن انتشرتها لم يكن إلا بعد الحرب العالمية الثانية وذلك بسبب سيطرة المذهب المنفعي الذي كان سائدا في مرحلة ازدهار المؤسسات الامريكية ،التي لم تكن في هذه الفترة بحاجة الى التحكم في التكاليف وتحديد المسؤوليات نظرا للنتائج المرضية التي كانت تتحققها، غير أن أزمة 1929م وتأثيرها على المؤسسات الامريكية أدى الى توقف الإزدهار وقلة الموارد مما تطلب تطوير أدوات جديدة موجهة لتسيير المؤسسات بالعمل على التحكم في التكاليف وتحدد المسؤوليات¹

بدأت التطورات الاولى في ميدان مراقبة التسيير في مرحلة الثورة الصناعية مع نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين ،وتزامنت مع كبر و حجم وحدات الإنتاج وتنوعها، فأصبح من ضرورة تحديد المهام وان كانت مبادئ وطرق التسيير قد ظهرت ما بين 1850-1910 والمسؤوليات، ووضع مراقبة على المنفذين، في الولايات المتحدة الامريكية واوروبا، فأن تطبيقها بدأ تدريجيا مع تطور احتياجات المؤسسة أين وجد المسيريون أنفسهم في حاجة إلى مراقبة التسيير لتحسين اداء هذه الاخيرة²

¹ ناصر دادي عدون ،واخرون مراقبة التسيير في المؤسسة اقتصادية (حالة البنوك)،[ط.دار المحمدية الجزائر 2004،ص11.

² ناصر دادي عدون وعبد الله قويدر الواحد، مرجع نفسه ، ص 42_43.

وحتى بداية التسعينات من القرن الماضي قامت المؤسسات الفرنسية الكبرى التي طبقت نظرية مراقبة التسيير باتباع نموذج المؤسسات الصناعية الأمريكية التي تميزت بأنها:

- مسار للتخطيط ولتسيير الموازنات مراقبتها وبنية سليمة مجزأة عموديا إلى مراكز مسؤولية.
- نظام قيادة يعتمد على الزاوجة بين الاهداف والوسائل وكذلك حلقة مراقبة التسيير اي هي نظام للرقابة الذاتية مبني على وضع التنبؤات الاهداف و الإمكانيات المخصصة لها ، قياس الانجازات ومقارنتها مع الاهداف، تصحيح الانحرافات .

بعد ذلك اجبرت التحولات الداخلية والخارجية للمؤسسات على اعادة النظر بصورة عميقة في هذا النموذج من حيث أهدافه ، و وسائل استعمالاته¹

وفي مايلي سنحاول عرض ملخص عن اهم المراحل التي مر بها تطور مراقبة التسيير :²

- المرحلة الأولى :تمتد من سنة 1910 الى غاية سنة 1945 وحسب P.Jouault و M. Fiol كان الاهتمام في هذه فترة منصبا على ترشيد العمليات الانتاجية القاعدية .
- المرحلة الثانية :من سنة 1945 الى غاية سنة 1968 وارتكز الاهتمام فيها على البحث عن المثالية والمؤشرات المالية
- المرحلة الثالثة: تمتد من سنة 1968 الى غاية سنة 1980 في هذه الفترة تبلور المفهوم العام لمراقبة التسيير وتم الاهتمام بالابعاد المتعددة لها .
- المرحلة الرابعة: كانت مع بداية 1980،اين ارتكزت على البعد الاستراتيجي والاولويات الاستراتيجية لمراقبة التسيير وازافة القيمة وهي المرحلة المتكاملة لمراقبة التسيير .

¹ مريم عمارة ،مقارنة رقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل ارساء آليات حوكمة الشركات ،اطروحة دكتوراه ،تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر بسكرة ،الجزائر ،2018، 123.

² بن زكورة العوينة ،مراقبة التسيير ودورها في تحسين معايير تقييم الاداء للمؤسسة الاقتصادية ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 16، العدد 1، 2020 ، ص107

المطلب الثاني: مفهوم وخصائص مراقبة التسيير

في هذا المطلب سنتناول مفهوم مراقبة التسيير وكذا الخصائص .

أولاً: مفهوم مراقبة التسيير

قبل التعرف على نظام مراقبة التسيير نتطرق الى مفهومين "المراقبة" و "التسيير" كل منهما على حدى:

• المراقبة:

تعني كلمة المراقبة وضع مايعني القدرة على التحكم فيه وتوجيهه للوجهة المرجوة (المرادة)،اي كل مراقبة تهدف إلى قياس النتائج لفعل ما ومقارنة هذه النتائج مع الاهداف المحددة مسبقا لمعرفة التوافق من عدمه (اي التباعد او الانحراف) ¹

• التسيير:

هو تلك المجموعة من العمليات المنسقة والمتكاملة التي تشمل اساسا التخطيط،التنظيم،التوجيه والرقابة وهو باختصار تحديد الاهداف وتنسيق جهود الأشخاص لبلوغها. ²

¹ ناصر دادى عدون، وآخرون مرجع سبق ذكره، ص08.

² محمد رفيق الطيب، مدخل التسيير: اساسيات، وظائف، تقنيات، الجزء 1، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص21.

• تعريف مراقبة التسيير :

تعدّ مراقبة التسيير من المفاهيم الحديثة في الفكر الإداري، حيث لم تعد تقتصر على وظيفة رقابية تقليدية، بل أصبحت نظاماً متكاملًا للمعلومات يهدف إلى دعم اتخاذ القرار وتحقيق الكفاءة داخل المؤسسة. ويُعرّفها Calude Alazard بأنها مجموعة من الإجراءات والنظم التي تعتمد على جمع ومعالجة المعلومات من أجل مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، وضمان فعالية وانسجام مختلف أنشطة المؤسسة، والتأكد من أن الموارد تُستخدم بكفاءة وفعالية.¹

كما تُعتبر مراقبة التسيير آلية أساسية من آليات القيادة والتعديل الداخلي، إذ تهدف إلى تعبئة الموارد البشرية داخل المنظمة، والعمل على تنسيق جهود مختلف الفاعلين بما يحقق الانسجام في الأداء ويساهم في بلوغ الأهداف المسطرة.²

ومن زاوية أخرى، تُعرّف مراقبة التسيير على أنها مجموعة من الإجراءات التي تقوم على جمع المعلومات واستعمالها لمقارنة النتائج المحققة مع التقديرات المخططة، بهدف تحديد الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة في مختلف وظائف المؤسسة.

كما عرفه PBERGERON هي تلك العملية التي تسمح للمسييرين بتقييم أداءهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات و الأهداف المسطرة وبأخذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة³

وتم تعريف مراقبة التسيير في المعيار الأمريكي على النحو التالي : مراقبة التسيير هي عملية ينفذها مجلس الإدارة وإدارة المنشأة والموظفون الآخرون ، تم تصميمها لاعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف التالية:

✓ الثقة في التقارير المالية

✓ الالتزام

نستخلص من هذه التعاريف:⁴

أ. أن مراقبة التسيير هي عملية يمارسها العامل البشري على كافة المستويات داخل المنشأة

¹ Alazard, C., & Sépari, S., Contrôle de gestion – Manuel et applications, Dunod, Paris, 2010, p. 01.

² عقون، سعاد، نظام مراقبة التسيير: أدواته ومراحله في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003، ص. 60.

³ ناصر داداي عدون ، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص10

⁴ germais Ali ; le contrôle de gestion en action les d'organisation, 1998:P15

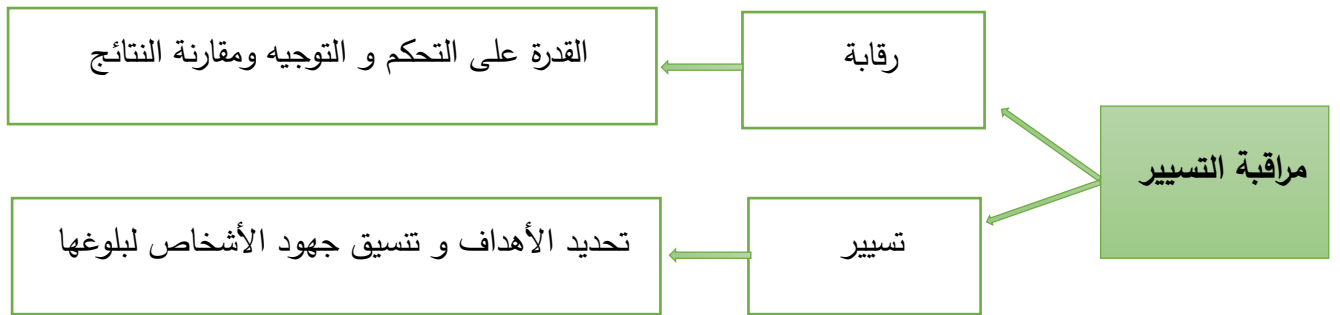
ب. التوجه الرئيسي لمراقبة التسيير الفاعلة في تحقيق الاهداف المتداخلة والمتعلقة بالالتزام بالقوانين واللوائح وكفاءة وفعالية العمليات والقوانين واللوائح الملائمة .

ت. فعالية وكفاءة العمليات

- ومن خلال التعريف السابقة يمكن استخلاص ان مراقبة التسيير يرتكز على ثلاثة مفاهيم أساسية يعتمد عليها مراقبة التسيير في تقييم الاداء وهي: الكفاءة، الفعالية، والملائمة .

المصدر : وثائق داخلية للمؤسسة

الشكل رقم 01-01 : مفهوم مراقبة التسيير



المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على ما سبق

ثانيا: خصائص مراقبة التسيير

تتميز مراقبة التسيير بعدد من الخصائص التي تجعلها أداة فعالة في تحسين الأداء وضبط التسيير داخل المؤسسة، ويمكن عرضها كما يلي¹

- مراقبة التسيير وظيفة إدارية داعمة وليست سلطة رقابية:

تُعتبر مراقبة التسيير وظيفة مساندة للإدارة تهدف إلى توفير المعلومات والتحليلات التي تساعد في اتخاذ القرار، دون أن تمارس سلطة مباشرة على مختلف المصالح، بل تركز على التوجيه والتقييم²

- خاصية الاستمرارية:

تُمارس مراقبة التسيير بشكل دائم ومتواصل، حيث ترافق جميع مراحل النشاط من التخطيط إلى التنفيذ ثم التقييم، مما يسمح بتصحيح المسار بشكل فوري عند ظهور أي انحراف.³

- شمولية التطبيق على مختلف المستويات التنظيمية:

تمتد مراقبة التسيير إلى جميع المستويات الإدارية داخل المؤسسة، إذ تعتمد على نظام اتصال فعال يسمح بتدفق المعلومات بين مختلف المستويات، بما يضمن التنسيق وتحقيق الأهداف المشتركة.

- الاعتماد على نظام معلومات متكامل:

تقوم مراقبة التسيير على تجميع وتحليل البيانات المالية وغير المالية، مما يجعلها نظامًا معلوماتيًا متكاملًا يُستخدم في إعداد التقارير واتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية⁴

- أداة لقياس وتقييم الأداء:

تعتمد على مؤشرات قياس متنوعة، سواء مالية مثل التكاليف والربحية، أو غير مالية مثل الجودة والإنتاجية، بهدف تقييم مدى كفاءة وفعالية الأداء داخل المؤسسة.¹

¹ بن زكورة العوينة، مرجع سبق ذكره، ص 187-188

² Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V., Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 15th ed., Pearson, USA, 2018, p. 12.

³ سعاد عقون، مرجع سبق ذكره، ص 11

⁴ عطية عبد السلام، المحاسبة الإدارية ونظم التكاليف، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014، ص. 88.

- التركيز على تحليل الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية:
- تقوم على مقارنة النتائج الفعلية بالمخططة، مما يسمح باكتشاف الانحرافات وتحليل أسبابها واتخاذ الإجراءات المناسبة لتصحيحها قبل تفاقمها
- الارتباط الوثيق بعملية التخطيط:
- تمثل مراقبة التسيير امتدادًا طبيعيًا لعملية التخطيط، حيث تعتمد على الموازنات التقديرية كمرجع، كما تساهم في تحسين جودة التخطيط المستقبلي.²

المطلب الثالث : انواع مراقبة التسيير

يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب معايير مختلفة منها :¹

¹ بوشريط أحمد، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، 2018، ص. 102.

² بوشريط أحمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 103

أولاً: من حيث الزمن :

- أ- ان وظيفة الرقابة تتطلب قياس الاداء الفعلي سواء قبل او أثناء او بعد التنفيذ ،ونجد :
- ب-المراقبة السابقة (القبلية) : يعتمد هذا النوع من المراقبة على التأكد من توفر متطلبات انجاز العمل قبل البدء في التنفيذ اي انها مراقبة وقائية ،حيث يقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة والفعلية ،كما تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل .
- ت-المراقبة أثناء الانجاز (الأنية) : هذا النوع من المراقبة تعتبر مراقبة إصلاحية او علاجية أثناء عملية الإنجاز اي انه يتم تصحيح الاخطاء والانحرافات إذا حدثت أثناء تنفيذ العمل والتأكد من أنه سيتم أنجازه بالموصفات المطلوبة.وهذا النوع من الرقابة له كذلك تأثير في تفادي وقوع الانحرافات.
- ث-المراقبة اللاحقة (البعدية): تتم هذه المراقبة بعد الانتهاء من تنفيذ النشاطات ومهمتها مراجعة ما تم انجازه ومقارنتها مع ما هو متوقع ومن ثم استخراج الاخطاء والانحرافات إن وجدت ومحاولة إنجاز وسائل تصحيحها

ثانياً: من حيث التنظيم :

- أ- حسب هذا المعيار هناك ثلاثة انواع المراقبة هي :
- ب-المراقبة المفاجئة : تتم هذه المراقبة بشكل مفاجئ وبدون اذار مسبق وهذا من أجل إكتشاف الاخطاء والانحرافات والتمكن من تقييم أفراد ويتم ذلك بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم ومدى تسيير أعمالهم وفق الخطة المسطرة .
- ت-المراقبة الدورية : تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ماتكون اسبوعية او شهرية وذلك بوضع برامج المراقبة الدورية التي يتم تنفيذها مسبق وهدف منها هو وقائي أكثر من علاجي .

¹ فاطمة نعمان ،دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير ،جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم 2012-2013،ص:16-17

ث-المراقبة المستمرة : وهي المراقبة الدائمة ،وذلك لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار و القيام بعملية التقييم الدائم للأداء وهذا باستخدام سجلات الدوام اليومية لمراقبة الانضباط في العمل .

ج-ثالثا: من حيث المصدر :

أ- حسب هذا المعيار هناك نوعان من مراقبة التسيير :

ب-المراقبة الداخلية : ويقصد بها المراقبة الذاتية ،اي تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة والمهام والغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول الأهداف المرسومة وتقوم بها وحدة ادارية مختصة في مراقبة التسيير .

ت-المراقبة الخارجية: هذه المراقبة تقوم بها الجهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة تكون تتبعيتها غالبا لجهاز الدولة كمراقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية ،ومراقبة مدققين الحسابات لميزانيات المؤسسات

رابعا: من حيث شموليتها :

أ- تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاث انواع :

ب-المراقبة على مستوى الافراد: تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم والتعرف على سلوك الأفراد أثناء العمل وهذا باستخدام عدة مؤشرات منها الكفاءة ،الانتاجية ، معدل التأخر والغياب.

ت-المراقبة على الأنشطة الوظيفية : وتشمل كل الوظائف وأنشطة المؤسسة مثل : التسويق ،التموين ،الانتاج ،أدارة الموارد البشرية ،وتقوم بأداء كل منها بمؤشرات .

ث-المراقبة على الاداء الكلي للمؤسسة : من خلالها يمكن تقييم الاداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية وهنا عن طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذا

ج-الخصوص منها: معدل الانتاجية ،معدل الربحية ، الحصة السوقية للمؤسسات وإلى غير ذلك من المؤشرات ،وهذا من أجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الاهداف المسطرة.

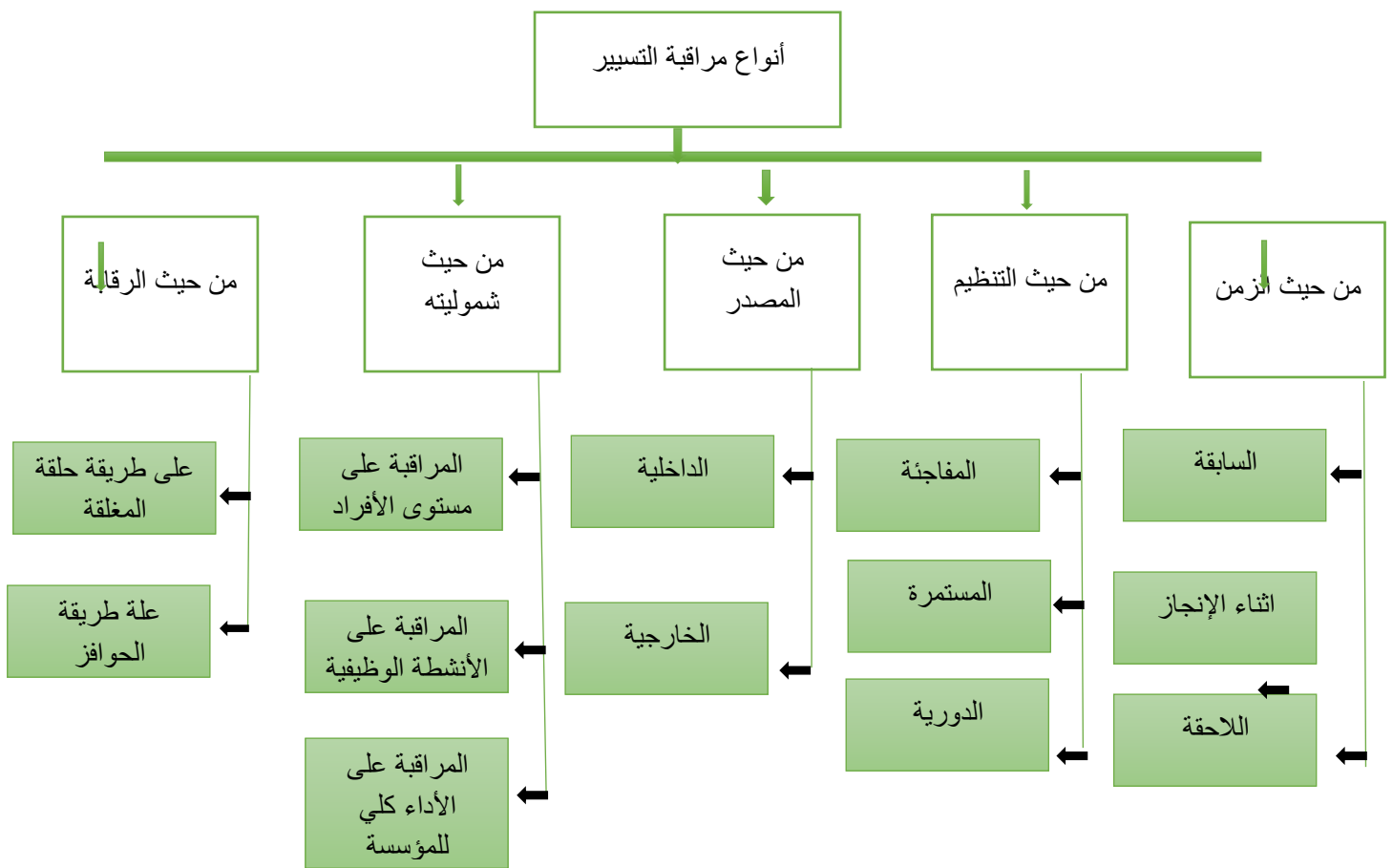
خامسا: حسب المراقبة:

- حسب هذا المعيار هناك نوعين :

أ- الرقابة على طريقة الحلقة المغلقة: عبارة عن مخطط للرقابة قائم على اساس الملاحظة المباشرة لحالة المعايير ثم المقارنة بين الملاحظة

ب- الرقابة بطريقة الحوافز: هي عبارة عن رقابة قائمة على اساس استعمال المعلومات المتحصل عليها من النظام المراقب¹

الشكل رقم 01-02 : أنواع مراقبة التسيير



المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سبق

المبحث الثاني : الإطار الوظيفي لمراقبة التسيير .

¹ فؤاد الشيخ سالم، زياد رمضان ،المفاهيم الادارية الحديثة،مركز الكتب الاردني،الطبعة الخامسة ،1990،ص244.

تقوم مراقبة التسيير على فكرة اساسية هي أن تحكم المسؤولين العمليين في أدائهم التسييري عن طريق مهام تسطرها ،لتمكن من الوصول الى الاهداف من خلال مبادئ واسس تقوم عليها

المطلب الأول : مهام مراقبة التسيير

تتمثل مهام مراقبة التسيير في :

• مراقبة الاداء الوظيفي :

إن مراقبة الاداء الوظيفي في المنظمات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها باعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقديم الأداء بموضوعية ،حيث يعمل القائم بهذه المهمة على الأصغاء للمشاكل والعراقيل التي يعاني منها الأفراد ويسعى إلى جمع معلومات ذات صيغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرارات التي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية ،زيادة الاجر ،مكافأة عقوبات.....الخ. مما يؤدي الى زيادة الثقة في المؤسسة التي نتحقق عن طريق جملة من الخصائص :

المشاركة في تحديد الأهداف: تعتبر مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة

أ- تحسين الاداء وفعالية النشاط:

ان تحسين فعالية النشاط المؤسسة يتطلب من مراقبي التسيير القيام بأعمال منها:

✓ وضع نظام معلومات للتقديرات عن طريق المخططات والموازنات التقديرية وتحليل النتائج ومتابعتها.

✓ معرفة ودراية دقيقة للارادات و التكاليف.

✓ التطوير والاستعمال الامثل لأنظمة المعلومات التسيير

ب- التحكم في التطور :

- ان مسيرة التطور ومحاولة التحكم فيه يجعل مراقبة التسيير يشارك في :
- ✓ تحديد الموازنات التقديرية السنوية التي تكون متناسقة مع الخطط على المدى القصير .
- ✓ وضع تخطيط على المدى المتوسط في إطار إستراتيجية محددة.
- ✓ اعلام الموديرية العامة بالنتائج مع تزويدها بمختلف التفسيرات حول الانحرافات واسبابها.

• مراقبة الجودة:

إدارة الجودة لها اهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى إلى التقدم والتوسع في نشاطها حيث يتطلب منها إنتاج سلع ذات جودة تتلاءم مع رغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي للسلع والمواد المستعملة في انتاجها.¹

• توفر نظام المعلومات ومراقبة :

لمراقبة التسيير دورا في القيادة،هدفها وضع تحت تصرف الاعوان نظام معلومات يسمح لها بتقدير ادائهم لتدعيم علاقتهم وجلب المعطيات لتوضيح قراراتهم فنظام المعلومات يحتوي على ثلاثة انواع من الانظمة:

✓ نظام علاج المعلومات

✓ نظام مساعد في القرارات

✓ نظام المراقبة.

وفي كل مستور استراتيجي يعتبر تواجد هذه الانشطة ضروري على شكل معلومات الى مراكز المسؤولية وقرارات من مراكز المسؤولية .

تعريف مراكز المسؤولية :

يمكن ان تعرف كوجهير التسيير المستعمل ل:

¹ Hamadouche Malika. contrôle de gestion dans l'entreprise publique économique : Cas d' une entreprise d'assurance "LA C.A.A.T", mémoire magistrat l'Ecole Supérieure de commerce,Alger, 2000 , p 09.

✓ نظام مراقبة التسيير يسمح بتقرير النتائج ،نظام النقل ولوحات القيادة لاستعمال الموارد ومقارنتها بالاهداف المسطرة .

✓ يمكن استخلاص اربعة انواع من مراكز المسؤولية : مراكز الربح (الوكالات ،الفروع ،الوحدات). مراكز الخدمات العامة ،مراكز التكاليف الفعلية، مراكز التحليل.

• إعداد التنبؤات:

وحدة من بين المهام الرئيسية لمراقبة التسيير ،تكمن اهميتها في مساعدة وتوجيه التحليل الاستراتيجي للتخطيط وإجراءات الميزانيات من جهة ومن جهة اخرى التنبؤات المتعلقة بالسوق في اعداد التنبؤات يبدأ بدراسة والتحليل الخاص للتطور المحتمل للمحيط والعوامل المختلفة لتسيير التي تنتجها المؤسسة قبل ان تأخذ في الحساب الخطوات التي تخص مجموعة قطاعات النشاط المخطط ،الميزانيات ،والاهداف هي خطوات ادارية مقارنة بالتنبؤات التطورية للقطاع.

• مراقبة وتحليل الانحرافات:

أن التنبؤات تصبح أهداف منتظرة عندما تكون الميزانية ممثلة مع متابعتها والتحقق من بلوغ الاهداف أم لا ، و البحث عن الاسباب التي ادت الى الانحرافات ويمكن ان نجد من خلالها عدة اسباب تتمثل في :

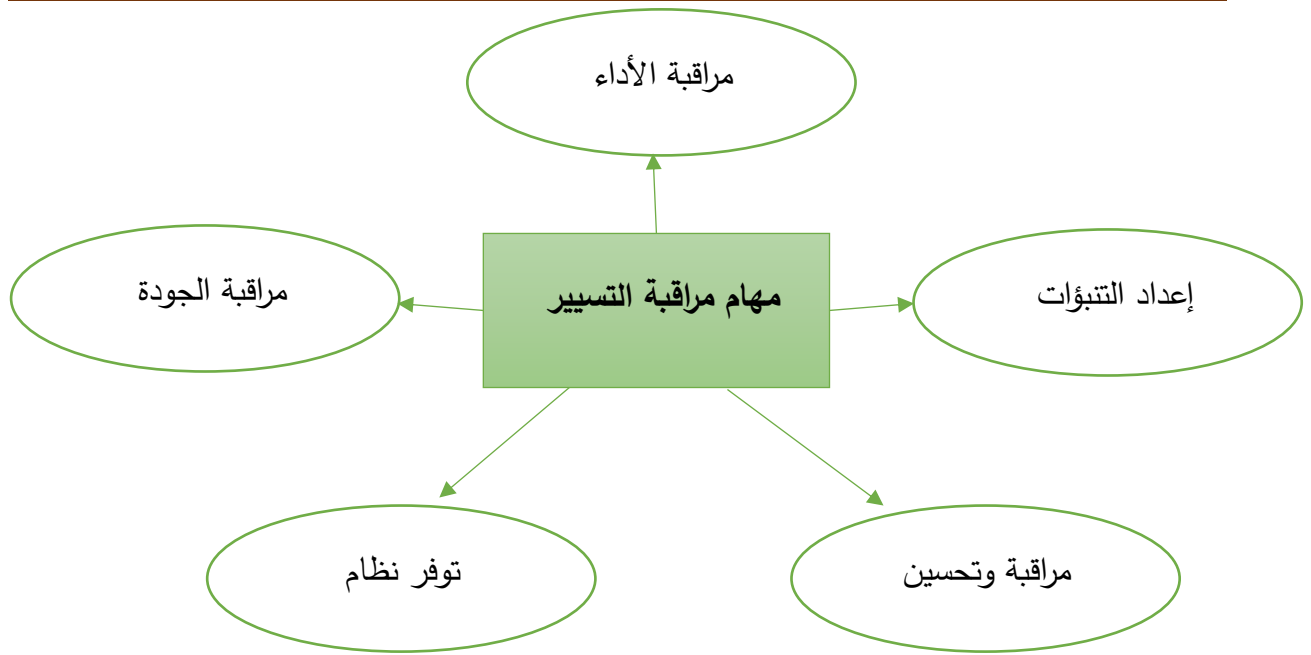
✓ اسباب داخلية متعلقة بالمؤسسة واسباب خارجية تأتي من خلال التحولات التي تجرى في المحيط والاسواق (منافسون جدد).

✓ انحرافات التنبؤات وانحرافات التنفيذ فأولى ناتجة عن سوء التقدير اما الثانية فنتيجة عن سوء التطابق بين الوسائل و الاهداف.

✓ مراقبة التنفيذ والانحرافات يجب ان تكون سريعة¹

الشكل رقم 01-03 : مهام مراقبة التسيير

¹ Michel, Gervais, le contrôle de gestion, 6 édition, paris, Economica, 1998, p76



المصدر : من إعداد طالبتين بل اعتماد على ما سبق

المطلب الثاني :صلاحيات مراقبة التسيير .

يمكن تقسيم صلاحيات مراقبة التسيير إلى صلاحيات كلاسيكية وأخرى جديدة.

أولا الصلاحيات الكلاسيكية :

تختلف الصلاحيات مراقبة التسيير من مؤسسة الى أخرى في جميع الحالات يقوم مراقب التسيير بمايلي :

- يشارك في وضع السياسة العامة للمؤسسة في مخطط طويل أو متوسط المدى.
- يترجم بمساعدة المعنيين: الأهداف العامة الى أهداف خاصة ،كما يساهم في وضع مخطط النشاط وبرنامج العمل للمؤسسة كما يساعد مختلف المسؤولين في وضع موازنتهم .
- ينسق مجموعة البرامج والموازنات ويضمن انسجام النظام.
- يراقب مختلف الانجازات ويقارنها مع التقديرات ليستخرج الفروقات.
- يضع ويطور لوحات القيادة للمسؤولين الذين عليهم ايجاد المعلومة الرئيسية أو النقاط الحساسة ،وبصورة عامة يكون مسؤولا عن المعلومات المالية الداخلية للمؤسسة.

ثانيا صلاحيات الجديدة لمراقب التسيير :

الصلاحيات الجديدة لمراقب التسيير تجعل منه مايلي :

أ- مرافق للتغيرات : لكل مهنة لغتها ورمزها وطرقها وتقنياتها الخاصة بها والتي تبدو صعبة للمبتدئين ، ومن هنا تظهر اهمية التكوين ، ومراقب التسيير هو الذي يتحمل هذه المسؤولية حيث يقوم بتنشيط حصص تكوينية داخلية لصالح الموظفين يهدف من خلالها إلى :¹

- تطور ثقافة التسيير داخل المؤسسة.

- تبليغ الرسائل المتعلقة بمتابعة تحسين النتائج.

- تطور الحوار مع المنفذين .

- المساهمة في تقديم صورة ايجابية عن وظيفته.

عادة ما يعتمد مراقبو التسيير الى تقديم النصائح والتوجيهات للموظفين الجدد قبل مطالبتهم بالارقام و المعلومات وهذا مايسهل عليهم الاندماج مع الموظفين.

ب-برجل حوار التسيير : بهدف حوار التسيير الى التأكد باستمرار أن لكل مسؤول نظرة واضحة على مهمته ومستوى التحسين المطلوب تحقيقه ولمعرفة الاسباب أوالمبررات مستوى التحسين المطلوب تحقيقه والاجراءات المحتملة والتي يمكن تطبيقها بالصورة التي تسمح له بتحقيق الأهداف، وعليه يتوجب على مراقب التسيير أن يتقن تقنيات الحوار وطرق تنشيط الاجتماعات وتقديم المبررات اللازمة.

ت-تصميم نظام معلومات لمراقب التسيير: يقوم مراقب التسيير بتصوير ووضع نظام مراقبة موضع التنفيذ فهو الذي ينشأ أدوات تحليل التكاليف ومراقب الموازنات ويجعلها تتسجم مع هيكله المؤسسة، ومن جهة اخرى يقوم بجمع المعلومات الضرورية، كما ينضم كيفية استقبالها ومعالجتها، واخيرا يعمل على تكييف نظام المعلومات كل ماكان ذلك ضروريا²

المطلب الثالث : أهداف مراقبة التسيير

¹ ناصر دادي عدون ، عبد الله قويدر الواحد، نفس مرجع سابق،ص79

² صفاء لشهب ،نظام مراقبة التسيير وعلاقته بإتخاذ القرار ،مذكرة ماجستير ،جامعة الجزائر ،2006،ص75_74.

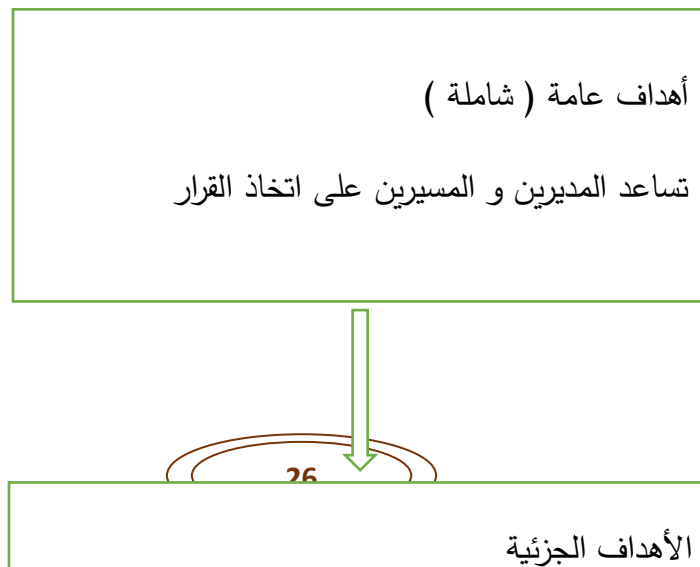
إن الهدف من مراقبة التسيير ضمان نجاعة وفعالية القرارات التسييرية للمسؤولين العمليين نجد انها تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التوفيق بين الاستراتيجية مراقبة التسيير .
- تصحيح التأثيرات والانحرافات الموجودة في اساليب قياس الاداء .
- تطبيق التسيير وسلوك الأفراد .
- إعادة تعريف إكتشاف الاداء .
- تصميم ووضع نظام معلومات جيد للتسيير .
- التمكن من تحقيق اللامركزية .
- المساهمة في تصميم هيكله المؤسسة:يقوم مراقب التسيير بإقتراح المناصب والهيكل الملائم للمؤسسة .
- تحقيق الفعالية: ونعني بها تحقيق الاهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة من اجل تحسين الفعالية يتطلب تطوير ديناميكي لانظمة المعلومات حتى نتمكن من جمع المعلومات في الوقت و الحجم المناسبين ،إضافة الى ضرورة معرفة ايرادات وتكاليف المؤسسة .
- تحقيق الملائمة اي التأكد من ان الاهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة وذلك بتبني استراتيجية مدروسة وتسيير أمثل الأفراد ،اذ ان هذين العاملين يتماشى التسيير الفعال لوسائل الاستغلال وبالتالي تحقيق الاهداف بأقل التكاليف.¹
- تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والمعياري وابرار اسباب ذلك و بالإضافة إلى هذه الأهداف هناك أهداف تشغيلية منها:²

¹ محمد خليل واخرون ،مراقبة التسيير في المؤسسة ،مركز الأبحاث الاقتصادية. www.rr 4ee.Net.=2015/01/29

- ✓ تحسين أداء وفعالية النشاط.
- ✓ التحكم في التطور .
- ✓ الاستعمال الاحسن لوسائل الاستغلال.
- ✓ تحدد نوع المديرية التي تسمح بالمشاركة في التحضيرات.
- لتحقيق الاهداف يجب توفر عدة شروط نذكر منها :
- ✓ تقسيم المهام المطبقة بشكل عام .
- ✓ وضع النماذج في مكانها .
- ✓ تحديد نوع المديرية التي تسمح بالمشاركة في التحضيرات .
- نقف عند عدة عقبات في وجه تحقيق هذه الأهداف كما يلي:
- هناك تفكك بين العمل المطلوب. من مراقبة التسيير وتقديم المعلومات النوعية وهذه الوسيلة تدخل في قياس اداء الأشخاص.
- هناك عجز في بعض الحالات لمراقبة التسيير عن تنفيذ العمل المطلوب منها نظريا والتي تسمح باتخاذ القرارات وتقدير الفوائد.¹

الشكل رقم 01 - 04 : أهداف مراقبة التسيير



¹ ناصر دادى عدون ، ع

المصدر : محمد خليل وآخرون ،مراقبة التسيير في المؤسسة ،مركز الأبحاث الاقتصادية. www.rr
2015/01/29.=4ee.Net

المبحث الثالث : منهجية مراقبة التسيير

تحتل مراقبة التسيير اهم اهتماماتي المؤسسات الحالية ونظرا لاهميتها البالغة وتأثيرها الايجابي على الاداء .لهذا فهي تكون وفقا لمسار وكذلك وفق لخطوات وهذا ما يجعل لها اهمية بارزة و عليه سوف نتطرق إلى كل من مسار وخطوات واهمية مراقبة التسيير

المطلب الأول : مسار مراقبة التسيير

يمكن تتبع المسار الذي يتبعه مراقبة التسيير من خلال :

• مرحلة التخطيط:

تسمح هذه المرحلة بالانتقال من الغايات الى الأهداف المحددة القابلة للتنفيذ وذلك بتصميم مخططات تسمح بتنفيذها، حيث يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتقديم المعلومات اللازمة لإدارة المؤسسة والتي تساعد المديرين على وضع إستراتيجية طويلة المدى، يتم تقسيمها فيما بعد بمساعدة مراقب التسيير الى المدى المتوسط (3-5) سنوات وايضا المدى القصير (سنة) ،عن طريق مايسمى وبالموازنات حيث تسمح هذه الاخيرة بتحقيق أهداف طويلة الأجل .

• مرحلة التنفيذ :

بعد ما يتم التخطيط لما تريد المؤسسة أن تحققه،تبدأ مرحلة التنفيذ وهي تطبيق المخططات التي تم اعدادها على أرض الواقع للوصول إلى الأهداف المحددة.

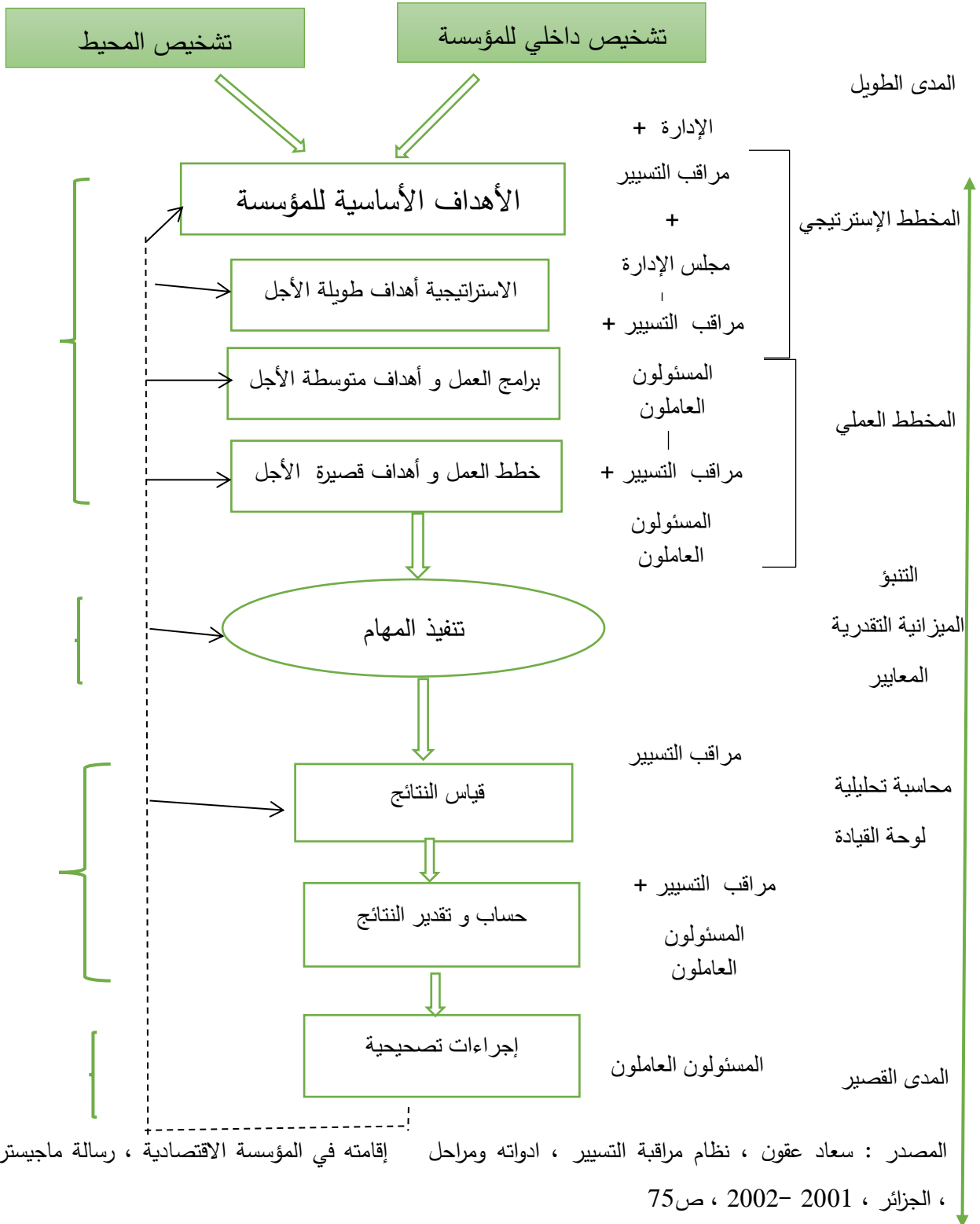
• مرحلة المتابعة والتحليل :

الهدف من هذه المرحلة هو مقابلة ومقارنة النتائج المقاسة بتلك المنتظرة او المتوقعة ،وكذا تحليل الفروقات التي لايمكن إلا تقاديها لتحديد فيما اذا كانت تشكل انحرافا بالنسبة لمخطط النشاط ،او ببساطة اذا كانت هذه الفوارق تندرج ضمن المجال المحدد والمقبول لأي عمل تنبيء و بالتالي فأن هذه المرحلة تمثل مراقبة اولية ،وهي تسمح بتأكد من ان المؤسسة تتوجه بصورة جيدة نحو الاهداف المنتظرة .¹

• مرحلة الاجراءات التصحيحية:

¹ صفاء لشهب ،نظام مراقبة التسيير وعلاقته بإتخاذ القرار ،رسالة ماجستير في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر ،2005_2005،ص66

المرحلة	المسار	المسؤوليات	الوسائل
---------	--------	------------	---------



المطلب الثاني : خطوات مراقبة التسيير.

تتمثل مراقبة التسيير في التأكد من أن ما تم تحقيقه أو ما يتحقق مطابق للأهداف المرسومة لأي نشاط وذلك بإتباع خطوات معينة ،اتفق حولها الكثير من الرواد الادارة والتسيير بإختلاف مدارسهم الفكرية والتي نوجزها فيما يلي :

✓ تحديد المعايير

✓ قياس الاداء .

✓ تقييم الاداء

✓ تصحيح الانحرافات.

- تحديد المعايير الرقابية :تعتبر المعايير الرقابية الأساس الذي تقوم عليه مراقبة التسيير، ففي غياب المعايير لا يمكن تقييم الأداء الفعلي وبالتالي لا يمكن معرفة هل هناك انحراف يستدعي اتخاذ إجراء معين للتصحيح ام لا يوجد انحراف .

يعرف احد الكتاب المعايير الرقابية بأنها "المقاييس الموضوعية التي تستخدم لقياس النتائج الفعلية وهي تمثل الاهداف التخطيطية للمؤسسة. أو احدي اداراتها أو اقسامها والتي تعبر عنها بشكل يجعل من الممكن استخدامها لقياس التحقق الفعلي للواجبات المخصصة " .

ونلاحظ من ذلك أن المعايير الرقابية لها صفة مزدوجة فهي تمثل هدفا يرجى تحقيقه وفي نفس الوقت تمثل أدوات قياس يتم بواسطتها مقارنة الأداء الفعلي .

- قياس الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات:بعد أن يتم تحديد المعايير الرقابية تحديدا واضحا وربطها بمراكز المسؤولية تأتي الخطوة التالية وهي جمع المعلومات اللازمة المعبرة عن مختلف جوانب نشاط مراكز المسؤولية أو نشاط المؤسسة ككل بالاعتماد على نظام المعلومات ،ثم قياس الأداء الفعلي عن طريق إجراء المقارنة بينه وبين الأداء المخطط أو المعايير الرقابية المحددة مسبقا والوصول إلى الانحرافات التي قد تنشأ عن عملية المقارنة .

- تقييم لأداء وتحليل الانحرافات: تمثل عملية تقييم الأداء إحدى الحلقات في سلسلة متكاملة ومرتبطة من عملية التسيير والمراقبة ،تكون بعض وضع المعايير الرقابية وإتمام التنفيذ الفعلي حيث يبدأ دور

التقييم ومعرفة مدى الانحراف مقارنة بالمعايير المحددة مسبقا من أجل تحليل هذه الانحرافات ومعرفة اسبابها وإيجاد الحلول المناسبة لها¹

المطلب الثالث : أهمية مراقبة التسيير

- لقد لقي نظام مراقبة التسيير اهتماما كبيرا من إدارات المؤسسات الاقتصادية منذ أمد طويل ، وذلك للأسباب التالية :
- تقعد وتشعب نطاق الاعمال جعل الإدارة تعتمد على التقارير والتحليلات لأحكام الرقابة على العمليات .
- توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب من أجل اتخاذ القرار .
- التنظيم والتوجيه توزيع الموارد ،حيث ان الموارد المتاحة بأي مؤسسة هي محدودة بطبيعتها،ويقع على عاتق المدراء مسؤولية توزيع هذه الموارد النادرة واستعمالها في المؤسسة وبأقصى كفاءة وفعالية ممكنة ،ويتطلب ذلك تعاون الأنشطة المختلفة وتنظيمها وتوجيهها بحيث يؤدي الى أفضل إستعمال لها .
- الضبط الداخلي والفصح المتأصل في مراقبة التسيير يقلل من مخاطر الضغط البشري واحتمال الاخطاء والغش.
- من المستحيل أن يقوم المراقب في المؤسسة بطريقة اقتصادية بدون الاعتماد على مراقب تسيير .
- التقليل من المخاطر التسيير لاقل حد ممكن لتنفيذ عملية التسيير بالكفاءة المطلوبة ،حيث ان مراقب تسيير يعتمد كثيرا على حكمه المهني.
- جمع وتحفيز وتنشيط الأفراد :يعمل نظام مراقبة التسيير على توحيد الجهود من أجل تحقيق المشاركة في العملية الرقابية وتنشيطها.
- تنظيم وتعظيم الأثر الرجعي للمعلومات او حلقات التغذية .

¹ سعاد عقون، نفس المرجع ،ص75_77

- تقييم الاداء وتصحيح الانحرافات:ترغب إدارة المؤسسة بمعرفة كيفية تنفيذ الخطط المرسومة،ويتم البحث عن اسباب الانحرافات والمتسببين فيها وتصحيحها وبهذه الطريقة تتم الرقابة على الانجاز وتقييمه.¹
- التثبت من أن القوانين مطبقة تماما دون إخلال وأن القرارات الصادرة محل احترام الجميع.
- الوصول الى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات وبخاصة ما يختص منها السياسات العامة للعمل وبأهدافه.²

خلاصة

من خلال دراستنا لهذا الفصل والذي تضمن الإطار النظري لمراقبة التسيير ،تم اعطاء نظرة مختصرة عن مختلف النقاط المتعلقة بجوانب الدراسة والتي تشمل كل جوانب مراقبة التسيير من مفاهيم واهداف

¹ أحمد حسن ظاهر ،المحاسبة الادارية ،دار وائل الطباعة والنشر ،الاردن ،2000،ص9-10

² محمد الصغير قريشي،واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ،مجلة الباحث ،العدد 09/2011،ورقلة،ص167

وكذلك مهام ومبادئ وخطوات مراقبة التسيير وصولاً للأهمية ،اذ نستخلص ان هذه الاخيرة عبارة عن عمليات وإجراءات القصد منها التحكم في التسيير و التأثير على سلوك الافراد. وتهدف الى تجنيد الطاقات لاستخدام الامثل والفعال للموارد من أجل تحقيق الاهداف المسطرة وفقا للاستراتيجية المؤسسة ،حيث يساعد النظام على تحليل المعلومات المالية والادارية وتحديد نقاط القوة و الضعف.

وفي الاخير يمكن القول بأن نظام مراقبة التسيير ذلك النظام الذي يحتل الصدارة فهو ضروري ويفرض نفسه على كل مسير يريد النجاح .

الفصل الثاني : الإطار
النظري لترشيد التكاليف

تمهيد:

يعد التحكم في التكاليف وفهم طبيعتها الركيزة الأساسية التي تقوم عليها استدامة المؤسسات الاقتصادية في ظل المنافسة المتزايدة. فإذا كانت مراقبة التسيير هي الأداة التوجيهية، فإن التكاليف هي المادة الخام التي تعمل هذه الأداة على معالجتها وترشيدها لتحقيق الكفاءة الاقتصادية.

يهدف هذا الفصل إلى تسليط الضوء على الجانب النظري للتكاليف، بدءاً من تتبع تطورها التاريخي ومفاهيمها الأساسية، وصولاً إلى آليات ترشيدها وإدارتها. وسنقوم بتقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

هيكل الفصل الثاني: الإطار النظري لترشيد التكاليف

المبحث الأول: التكاليف في المؤسسة الاقتصادية حيث سنتناول فيه نشأة التكاليف وتطورها عبر العصور

المبحث الثاني: نظام التكاليف حيث يركز هذا المبحث على نظام التكاليف

المبحث الثالث: إدارة وتحليل التكاليف

المبحث الأول: التكاليف في المؤسسة الاقتصادية

تعد التكاليف الركيزة الأساسية التي تقوم عليها الحسابات الاقتصادية والمالية في أي مؤسسة، فهي المرآة التي تعكس مدى كفاءة استغلال الموارد المتاحة لتحقيق الأهداف المسطرة. ونظراً لكون التكاليف مفهوماً ديناميكياً يتأثر بتطور النظم الإنتاجية والبيئة التنافسية، كان إلزاماً علينا تحديد إطارها المفاهيمي والعملية بدقة كخطوة أولى لفهم آليات ترشيدها

المطلب الأول: نشأة وتطور التكاليف

أولاً : نشأة وتطور نظام التكاليف:

إن المتتبع لتاريخ تطور المحاسبة التحليلية، يمكن أن يقسم فترة ظهور نظام التكاليف إلى مرحلتين:

أ- نظام التكاليف التقليدية: لقد تميزت الفترة الممتدة ما بين القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر، بالغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير، ولقد كانت السوق هي المرشد للقرارات الاقتصادية، حيث كان نظام المحاسبة العامة هو المتبع الذي يقوم بتسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية.

وبعد سنة 1929م أصبحت المحاسبة العامة قصيرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة، وقد ترتب على هذا التطور عدة نتائج منها، عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

ب- نظام التكاليف المعاصرة: لقد بدأت المرحلة الثانية لنظام التكاليف بعد سنة 1945م، أين تقدمت وازدهرت الصناعة، واشتدت المنافسة بين المنتجين، الأمر الذي أدى بالمؤسسات الاقتصادية للتفكير في السبيل الذي يدني من حجم التكاليف، أي التركيز على موضوع التكاليف، الذي هو الموضوع الذي تدرسه المحاسبة التحليلية.

ويمكن القول أن نظام التكاليف ما هي إلا تطور طبيعي للمحاسبة العامة، ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي

ثانيا : تعريف نظام التكاليف:

ليس هناك تعريف محدد لنظام التكاليف، فقد أعطيت تعاريف مختلفة باختلاف المؤلفين أو المفكرين الاقتصاديين، وسنعرض مجموعة من هذه التعاريف:

• لقد عرف "أبو يعقوب عبد الكريم"¹ المحاسبة التحليلية، "على وجه العموم هي فرع متخصص من فروع المحاسبة العامة، وتكون مهمتها تجميع وتحليل بيانات، وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات، إضافة إلى تقديم معلومات دقيقة لإدارة المؤسسة، مع تسجيل كافة البيانات النسبية بنشاط المؤسسة" وذلك من أجل:

✓ معرفة تكاليف ووظائف المؤسسة.

✓ تحديد سعر تكلفة المنتجات والخدمات، وتحديد تكلفتها في كافة مراحل العملية الإنتاجية.

✓ تزويد إدارة المؤسسة بأسس تقييم بعض عناصر الأصول.

✓ مقارنة التكاليف الفعلية (بالتكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات، وإعداد الموازنات التقديرية).

✓ السماح لإدارة المؤسسة باتخاذ مختلف القرارات.

• وقد عرفها الدكتور "غسان فلاح المطارنة" كما يلي:

"يعني مفهوم المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف) تطبيق التكلفة ومبادئ محاسبة التكاليف وتقنياتها ومفاهيمها كعلم وفن ولممارسة السيطرة على عناصر التكاليف الربحية، وتعني تقديم المعلومات المستخرجة من السجلات لاتخاذ القرارات الاقتصادية".²

• كذلك تعرف نظام التكاليف على أنها نوع من أنواع المحاسبة التي تهتم بتحديد تكلفة الوحدات المنتجة والرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات.³

¹ أبو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، ص 08.

² غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، ط 04، دار وائل للنشر، 2006، ص 12.

³ عبد الناصر إبراهيم نور، أ. عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، 2002، ص 12.

ومن القرارات التي يمكن لنظام التكاليف المساعدة على اتخاذ ما يلي:

- ✓ اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرارية فيه.
- ✓ الخيار بين شراء الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج أو تصنيعها.
- ✓ إحلال آلة جديدة بدلاً من القديمة.
- ✓ البيع في الأسواق المحلية أو البيع في الأسواق الخارجية.
- ✓ وضع سياسات التسعير الخاصة بالمنتجات والخدمات.

المطلب الثاني: مفهوم وانواع التكاليف

أولاً مفهوم التكاليف :

هناك عدة تعاريف للتكلفة منها :

- هي تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل، أي استفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختيارياً بهدف الحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر والمستقبل.¹
- هي عبء يتعلق من جهة أما بمرحلة إنتاج معينة أو بوظيفة أو بقسم أو بمصلحة تابعة لمؤسسة صناعية أو تجارية أو التي تتعلق من جهة أخرى بمنتج أو منتجات أو بخدمة أو خدمات عند نهاية جميع العمليات أو المراحل اللازمة للمصنع أو الإنتاج.²
- هي تساوي تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما تكلفة المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافاً إليها تكاليف أخرى الملترزم بها خلال عمليات الإنتاج أي الأعباء المباشرة³ وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقياً بالسلعة أو الخدمة المنتجة، تستبعد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية عند تحديد تكلفة إنتاج الأصل.

¹ السيد عبد المقصود محمد دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 59.

² محمد سعيد أوكيل، مرجع سبق ذكره، ص 09.

³ الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، الصادرة 25/03/2009، مبادئ عامة، ص 7.

- هي مجموعة الأعباء التي يتحملها منتج انطلاقاً من البداية إلى غاية نهاية جميع العمليات أو المراحل اللازمة لصنعه أو لإنتاجه.¹
 - هي تلك النفقات المتعلقة بالإنتاج والتي تقابل مع الإيرادات في الفترة التي تباع فيها هذا المنتج أو هي الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة والمقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى مرحلة البيع والأداء
- ونستنتج أن التكلفة هي القيمة النقدية التي تدفع في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة ما أو خدمة معينة من البداية إلى نهاية المراحل للإنتاج.

ثانياً أنواع التكاليف:

- التكاليف الصريحة والتكاليف الضمنية **Explicit costs and Implicit costs**
 - أ- التكاليف الصريحة: هي التكاليف الفعلية أو المباشرة اللازمة لإنتاج السلع والخدمات التي يتم إنفاقها فعلاً مثل أجور المباني وأجور العمال وقيمة مستلزمات الإنتاج والفوائد المدفوعة على رأس المال والضرائب المدفوعة وتكاليف الاندثار. وهي عادة ما تسجل في الدفاتر والسجلات الخاصة بالإنتاج أو المؤسسات الإنتاجية لذا يطلق عليها بالتكاليف المحاسبية أو الظاهرية.
 - ب- التكاليف الضمنية: وهي التكاليف التي تدفعها المنشأة بشكل مباشر ويطلق عليها أحياناً بتكلفة الفرصة البديلة والتي تعني أن التكاليف المخصصة لإنتاج السلع ما هي بالحقيقة إلا تعبير عن قيمة السلع الأخرى التي كانت من الممكن إنتاجها والحصول عليها لو تم استخدام نفس المواد في إنتاجها. وعادة فإن كلفة الفرصة البديلة (الكلفة الضمنية) قد لا تكون مساوية للكلفة المحاسبية لنفس السلعة، لذا يمكن القول أن هناك اختلافاً بين وجهة نظر المحاسب والاقتصادي إلى التكاليف، فالمحاسب يهتم باحتساب التكاليف الصريحة التي يتم إنفاقها فعلاً للحصول على مستلزمات الإنتاج، أما الاقتصادي فإنه ينظر إلى التكاليف بأنها تشمل جميع التكاليف سواء كانت فعلية أو ضمنية.²

¹ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 14.

²عاطف الأخرس، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2001، ص18

العوامل المحددة أو (المؤثرة)¹

أ- كمية الإنتاج: إن زيادة كمية الإنتاج لابد أن يرافقها زيادة في التكاليف الكلية للإنتاج لكن بنفس الوقت فإن زيادة الإنتاج تؤدي إلى انخفاض متوسط الوحدة الواحدة من التكاليف الكلية كما تؤدي إلى زيادة التكاليف المتغيرة.

ب- أسعار عناصر الإنتاج: يمكن القول أن هناك علاقة طردية بين زيادة أسعار عناصر الإنتاج وزيادة تكاليف الإنتاج، إذ أن ارتفاع أسعار عناصر الإنتاج سيؤدي إلى ارتفاع التكاليف الكلية للإنتاج والعكس صحيح.

ج- وفي هذه الحالة يمكن لإدارة المشروع التخفيف عن ذلك الارتفاع من خلال البحث عن البدائل لتلك العناصر وإحلالها محل العناصر التي ارتفعت أسعارها، مثلاً إحلال الخيوط الصناعية ذات الأسعار المنخفضة محل الخيوط الطبيعية في صناعة معينة، وهذا بالضرورة سيؤدي إلى انخفاض التكاليف.

د- إنتاجية عناصر الإنتاج: فكلما ترتفع إنتاجية عناصر الإنتاج كلما انخفضت تكاليف الإنتاج كما أن إحلال عنصر إنتاجي ذات إنتاجية عالية محل عنصر إنتاجي ذات إنتاجية منخفضة سيؤدي إلى انخفاض التكاليف، وهناك طرق عديدة لزيادة الإنتاجية فالعمل يمكن زيادة إنتاجيته من خلال التدريب والتعليم.

هـ- التطور التكنولوجي: يلعب التطور التكنولوجي دوراً فعالاً في تخفيض تكاليف الإنتاج لما لها أهمية في زيادة الإنتاج والإنتاجية، وإن التنافس بين المشروعات في الوقت الحاضر هو قائم على اعتماد التكنولوجيا الحديثة لتخفيض تكاليف الإنتاج.

و- ترشيد القرارات الإدارية: يعني أن الإدارة كلما اعتمدت في قراراتها على الموضوعية والعلمية كلما كانت القرارات أكثر نجاحاً وما لذلك من أثر في تخفيض تكاليف الإنتاج.

ز- طبيعة سوق عناصر الإنتاج: فكلما سادت المنافسة في سوق عناصر الإنتاج كلما انعكس ذلك على انخفاض أسعار عناصر الإنتاج وبالتالي انخفاض تكاليف الإنتاج.

¹ عاطف الأخرس، مرجع سبق ذكره ، ص20

• التكاليف حسب الفترة الزمنية

أ- التكاليف في المدى القصير (costs in short run)

هناك تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة، حيث لا تستطيع الإدارة تغيير التكاليف الثابتة فهي تتحملها سواء تم الإنتاج أم لا، أي أنها لا ترتبط بالإنتاج. أما التكاليف المتغيرة فهي ترتبط بالإنتاج وعادة ترتفع التكاليف المتغيرة كلما زاد الإنتاج، لماذا؟ ذلك يعود إلى طبيعة عوامل الإنتاج والتكاليف الثابتة مثل الأبنية والمكائن.¹

ب- التكاليف في المدى الطويل (costs in long run)

أما في المدى الطويل فكل تكاليف الإنتاج تعد متغيرة ولا وجود للتكاليف الثابتة، أي أن الإدارة تستطيع أن تتحكم بكل تكاليف الإنتاج ويعد ذلك لأن كل عوامل الإنتاج تصبح متغيرة في المدى الطويل. يتضح من ذلك أن التكاليف في المدى القصير ترتبط بحجم الإنتاج أما في المدى الطويل فإنه يرتبط بتغير حجم المشروع وطاقته الإنتاجية.

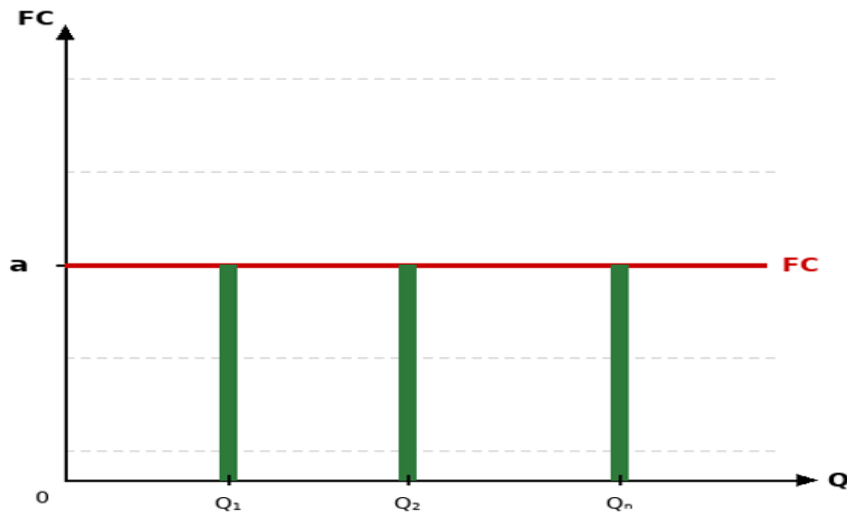
¹ محمد سامي راضي ، محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية الإسكندرية ، 2010، ص 18

ثالثاً : التكاليف في المدى القصير

أ- التكاليف الثابتة (fixed cost)

وهي التكاليف التي يتحملها المنتج سواء أنتج أم لم ينتج، أي أنها لا ترتبط بالإنتاج، لذلك نمثلها بيانياً بخط مستقيم يوازي المحور الأفقي كما موضح في الشكل التالي :¹

الشكل رقم 01-02: التكاليف الثابتة FC



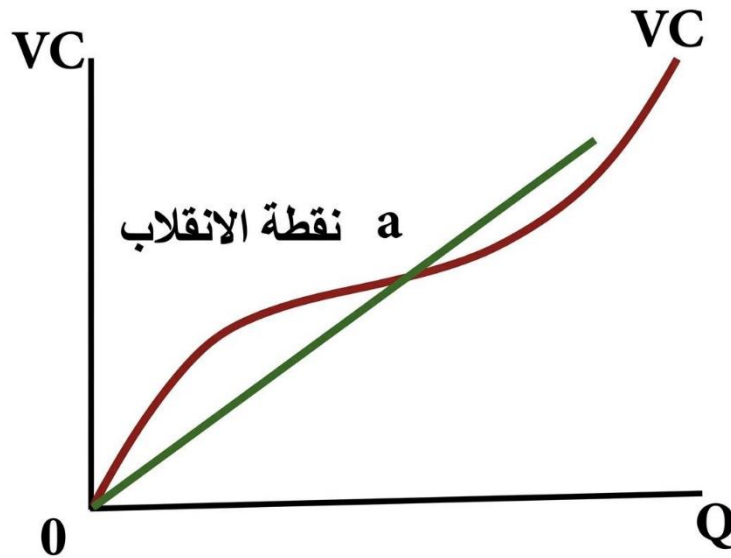
المصدر : عماد زودة ، أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الصناعية في الجزائر (دراسة تطبيقية)، أطروحة دكتوراه ، جامعة باتنة 1- الحاج لخضر ، 2024-2025 .

¹ عماد زودة ، أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الصناعية في الجزائر (دراسة تطبيقية)، أطروحة دكتوراه ، جامعة باتنة 1- الحاج لخضر ، 2024-2025 ، ص 60

ب- التكاليف المتغيرة (VC – variable cost)

وهي التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج ويتحملها المنتج حالما يبدأ بالعملية الإنتاجية، وهي تتزايد مع تزايد حجم الإنتاج مثل ذلك أجور العمال وشراء مستلزمات الإنتاج... الخ. وشكل منحنى الكلفة المتغيرة يتحدد أولاً ثم يتقعر وله نقطة انقلاب (a). وسبب التقعر يعني التكاليف المتغيرة في البداية تتزايد بمعدل متناقص وذلك يعود إلى أثر قانون الغلة المتناقصة، إذ أن ارتفاع إنتاجية العمل تؤدي إلى تزايد التكاليف المتغيرة في البداية بمعدل متناقص، وبعد نقطة الانقلاب فإن التكاليف المتغيرة تتقعر وتتزايد بمعدل متزايد وذلك يعود إلى انخفاض إنتاجية العمل (أي سببه قانون الغلة المتناقصة في الإنتاج) كما موضح في الشكل رقم 05¹

الشكل رقم 02-02: التكاليف المتغيرة VC



المصدر : عماد زودة ، أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الصناعية في الجزائر (دراسة تطبيقية)، أطروحة دكتوراه ، جامعة باتنة 1- الحاج لخضر ، 2024-2025 .

¹ عماد زودة ، مرجع سبق ذكره ، ص 62

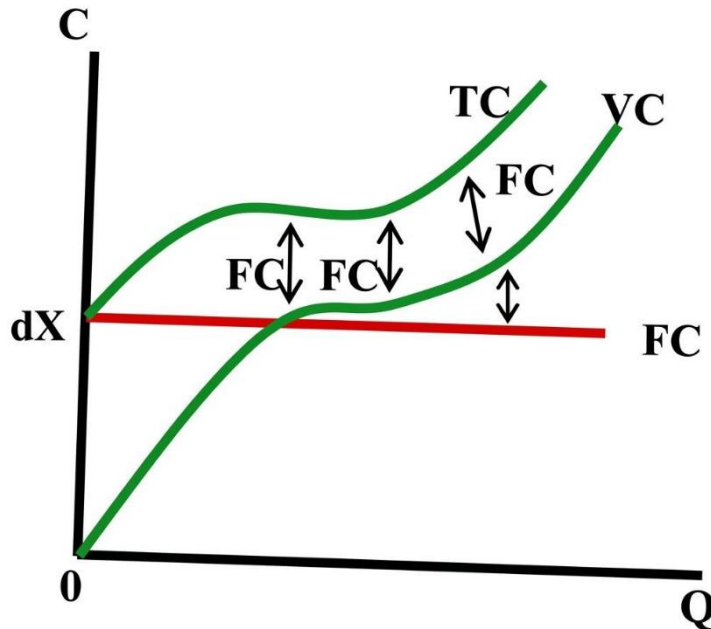
ت- التكاليف الكلية (TC – total cost)

وهي حاصل جمع كل من التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، وهذه التكاليف تسلك سلوك منحنى الكلفة المتغيرة تتحدب أولاً ثم تتقعر، وبيانياً تبدأ التكاليف الكلية (TC) من التكاليف الثابتة (FC)، لذا تكون أكبر من التكاليف المتغيرة (VC) بمقدار التكاليف الثابتة (FC).¹

$$TC = FC + VC$$

وهي كذلك تبدأ بزيادة (محدبة) متناقصة ثم تصبح (مقعرة) زيادة متزايدة بعد نقطة الانقلاب ولنفس السبب (قانون الغلة المتناقصة) كما موضح في الشكل

الشكل رقم 02-03: التكاليف الكلية TC



¹ عماد زودة ، مرجع سبق ذكره ، ص 65

المصدر : عماد زودة ، أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الصناعية في الجزائر (دراسة تطبيقية)، أطروحة دكتوراه ، جامعة باتنة 1- الحاج لخضر ، 2024-2025 .

رابعاً: التكاليف المتوسطة والتكاليف الحدية

أ- متوسط التكاليف الثابتة (Average Fixed cost – AFC)

وهي عبارة عن نصيب الوحدة المنتجة الواحدة من التكاليف الثابتة، ونحصل عليها من خلال قسمة التكاليف الثابتة على الإنتاج.¹

$$AFC = FC / Q$$

بما أن التكاليف الثابتة لا تتغير مع تغير الإنتاج فإن متوسط الكلفة الثابتة يتناقص مع حجم الإنتاج (بسبب انخفاض نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة مع زيادة الإنتاج)، ولهذا السبب فإن منحنى (AFC) سينحدر من أعلى اليسار إلى أسفل اليمين أي يكون ذو ميل سالب.

ب- متوسط التكاليف المتغيرة (Average variable cost – AVC)

هي نصيب الوحدة الواحدة من المنتج من التكاليف المتغيرة ونحصل عليها من خلال قسمة التكاليف المتغيرة على الإنتاج.²

$$AVC = VC / Q$$

نلاحظ أن منحنى (AVC) يأخذ شكل حرف (U)، أي أن (AVC) تأخذ في الانخفاض في بداية الإنتاج ثم تصل إلى أدنى مستوى لها (أفضل مستوى للإنتاج يدني التكاليف)، ثم ترتفع بعد ذلك (يعود ذلك إلى قانون الغلة المتناقصة).

¹ نائل عدس ، نضال خلف ، محاسبة التكاليف مدخل حديث ، دار البازوري العلمية ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن ، 2012 ، ص 45

² نائل عدس ، نضال خلف ، مرجع سبق ذكره ، 46

ت-متوسط التكاليف الكلية (Average total cost – ATC)

وهي نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الكلية ويمكن الحصول عليها من خلال قسمة:¹

$$ATC = TC / Q$$

وهي تأخذ شكل حرف (U) أيضاً، تأخذ في الانخفاض في بداية الإنتاج ثم ترتفع بعد ذلك ويعود ذلك (سببه) كذلك إلى قانون الغلة المتناقصة في الإنتاج. إن منحنى (ATC) أعلى من (AVC) بمقدار التكاليف الثابتة، وذلك لأن:

$$ATC = AFC + AVC$$

ث-التكلفة الحدية (Marginal cost – MC)

وهي نصيب الوحدة الأخيرة من المنتج أي تكلفة المنتج الأخير ويمكن الحصول عليها من خلال:

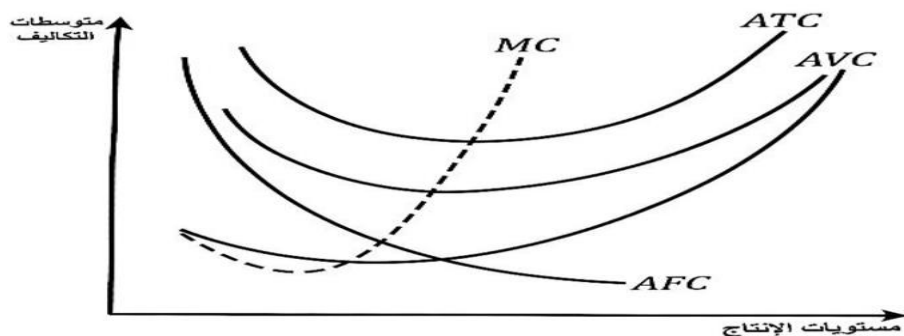
$$MC = \Delta TC / \Delta Q$$

أي مقدار التغير في التكلفة الكلية مقسوماً على التغير في الإنتاج. والتكلفة الحدية تأخذ شكل حرف (U) وعلامة صح كذلك بسبب (قانون الغلة المتناقصة في الإنتاج). وإن (MC) يقطع منحنى (ATC) و (AVC) عند أدنى نقطة²

1

تراد عبد الستار ، إدارة التكاليف الإستراتيجية – مدخل معاصر في محاسبة التكاليف ، دار البازوري العلمية ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن ، 2012 ، ص 56

الشكل رقم 02-04: متوسطات التكاليف الثابتة و المتغيرة و التكاليف الحدية



جدول رقم 02-01 : التكاليف الثابتة و المتغيرة و الكلية متوسطات التكاليف و التكاليف الحدية

الكمية المنتجة Q	التكاليف الثابتة FC	التكلفة المتغيرة VC	التكلفة الكلية TC	التكلفة الحدية MC	متوسط التكاليف الكلية ATC	متوسط التكاليف الثابتة AFC	متوسط التكاليف المتغيرة AVC
صفر	250	صفر	250	-	-	-	-
1	250	70	320	70	320	250	70
2	250	90	340	20	170	125	45
3	250	101	351	11	117	83.3	33.6
4	250	110	360	9	90	62.5	27.5
5	250	120	370	10	74	50	24
6	250	136	386	16	64.3	41.6	22.6
7	250	156	406	20	58	35.7	22.2
8	250	206	456	50	57	31.2	25.7
9	250	290	540	84	60	27.7	32.2
10	250	400	650	110	65	25	40

المصدر : عماد سعدون الشافعي، مبادئ الاقتصاد 2 (المحاضرة الأولى: التكاليف)، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى، كلية العلوم الإدارية، قسم إدارة الأعمال، جامعة المستقبل، (ب.س.ن)، ص 01.

المطلب الثالث: مكونات التكاليف

أولاً : مكونات التكاليف والأعباء المكونة لها:

تنقسم مكونات التكاليف التي تساهم في خلق الإنتاج أو النشاط والتي تعتمد عناصر الإنتاج إلى ثلاث عناصر كما يلي:

- المواد: وهي العنصر الأساسي الذي يدمج في عملية التصنيع من أجل تكوين المنتج، ويكون على شكل مواد ولوازم أولية أو مواد نصف مصنعة وتتمثل في:

أ- المواد الأولية الخام: وهي تلك المواد التي تدخل في تشكيل المنتج والذي يعتبر عنصر أساسي¹
ب-المهمات والإجراء: وهذه لا تتدخل في تشكيل المنتج بصفة مباشرة لكن تساعد على إنتاج المنتج النهائي.²

- الأجور: الأجر ناتج عن العمل وهذا الأخير يعتبر العنصر الأساسي والرئيسي الذي يعمل على تحويل المواد الخام إلى منتجات وبيع كما يمثل تسويق هذه المنتجات أو أي عمل يقوم به العنصر البشري في مختلف الإدارات سواء كان يدوياً أو آلياً فالنفقة من هذا الشكل يطلق عليها تكلفة الأجور تتحملها المؤسسة³

- التكاليف المباشرة الأخرى: وهي تكلفة الخدمة الإنتاجية التي تؤدي لوحدة الإنتاج أو المركز التكلفة بصورة مباشرة

- التكاليف غير المباشرة: هي تلك المصاريف التي تصرف في سبيل الإنتاج، ولا يمكن إتباعها لسلعة أو عملية معينة

¹ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 21.

²ناصر نور الدين عبد اللطيف، شحاتة سيد شحاتة، نظم قياس الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال المعاصرة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ص 48.

³عاطف الأخرس، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2001، ص 27-28.

- الخدمات: هي تلك الخدمات اللازمة لإتمام عملية الإنتاج، وتشمل هذه الخدمات كافة المصاريف التي تنفق داخل الوظيفة الصناعية أو الإدارية أو التسويقية أو جميعها ويطلق على مجموع هذه النفقات تكلفة عنصر الخدمات¹

المبحث الثاني: نظام التكاليف

بعد أن تناولنا في المبحث السابق ماهية التكاليف في المؤسسة الاقتصادية وتطورها التاريخي، بالإضافة إلى تصنيفاتها الأساسية، كان إلزاماً علينا الانتقال من المفهوم المجرد للتكلفة إلى الإطار الهيكلي الذي ينظم هذه التكاليف، وهو ما يعرف بـ 'نظام التكاليف'.

يعتبر نظام التكاليف الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسة في تجميع ومعالجة البيانات المالية والتشغيلية، وتحويلها إلى معلومات قيمة تخدم عملية اتخاذ القرار. فلا يمكن الحديث عن ترشيد الإنفاق أو الرقابة على الأداء دون وجود نظام متكامل يحدد الأهداف والوظائف بدقة. ومن هذا المنطلق، يسعى هذا المبحث إلى تسليط الضوء على الأهداف التي يؤديها هذا النظام، مع استعراض عناصره الجوهرية وكيفية تصنيفها، وصولاً إلى فهم شامل لكيفية بناء نموذج تكاليفي يخدم استراتيجية المؤسسة."

المطلب الأول: أهداف نظام التكاليف:

تتمثل الأهداف الرئيسية لنظام التكاليف في النقاط التالية:²

أ- إعداد البيانات المالية:

يهدف نظام التكاليف إلى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة المنتجات المصنعة والبضاعة المباعة، والتي تعتبر العناصر الرئيسية لإعداد حساب الإنتاج، وحساب مبيعات البضاعة، كما أن بياناتها تستخدم في تقييم مخزون الإنتاج التام والنصف مصنع.

ب- المساهمة في تسعير المنتجات:³

¹ محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 23.

² غسان فلاح المطارنة ، محاسبة التكاليف (قياس، رقابة، واتخاذ قرارات)، ط 2 ، : عمان، الأردن ، : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة،

2011 ، ص 44

³ عماد زودة ،مرجع سبق ذكره ، ص 103.

يمكن لنظام التكاليف المساهمة في تسعير منتجات المؤسسة والخدمات التي تقدمها، بحيث تغطي على الأقل تكلفتها، وفي بعض الأحيان تقدم البيانات التي يمكن الاسترشاد بها لتخفيض أسعار البيع إذا ما دعت الضرورة إلى ذلك بهدف زيادة المبيعات وزيادة أرباح المؤسسة ككل.

ت- قياس تكاليف الأداء :

إن الهدف الرئيسي لنظام التكاليف هو تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف عن طريق تصميم المستندات والسجلات لإثبات تكلفة كل عنصر، مما يؤدي لتحقيق الأهداف التالية:

- ✓ تحديد تكلفة كل عنصر .
- ✓ تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل كل مركز تكلفة.
- ✓ تحديد تكلفة كل منتج أو نشاط.
- ✓ تحديد التكلفة الإجمالية (أسعار التكلفة) لتحديد أسعار بيع المنتجات.

ث- الرقابة على عناصر التكاليف:

تعتبر الرقابة على عناصر التكاليف أحد أهم أهداف نظام التكاليف لتحقيق الكفاءة والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج. وعملية القرارات المتعلقة بعناصر التكاليف تتطلب وضع الدورات المستندية المتعلقة بعناصر التكاليف بهدف مراقبتها والسيطرة عليها.

وتعتبر الرقابة إحدى الوظائف المهمة في حالة وضع الموازنات، حيث تساعد في رقابة العمليات بمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة، فإذا ما حدث انحراف كبير في الموازنة سيتم إبلاغ الإدارة لاتخاذ القرارات المناسبة.

ج- اتخاذ القرارات:

يقوم نظام التكاليف بإعداد التقارير التي تساعد إدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات المناسبة على مختلف المستويات، فهي تقدم تقارير عن الوقت الضائع أو تلف بعض المنتجات في إحدى مراحل الإنتاج، وهنا تقوم الإدارة بدراسة التقارير واتخاذ القرارات الإدارية اللازمة.¹

¹ غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص48

ح- مساعدة الإدارة في التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية: تساهم نظم التكاليف في إمداد الإدارة بالبيانات التي تساعد في التخطيط، وإعداد الموازنات التخطيطية لتحقيق أهداف المؤسسة.¹

المطلب الثاني: عناصر التكاليف

تنقسم التكاليف التي تتحملها المؤسسات (سواء كانت إنتاجية، تجارية، أو خدمية) إلى مجموعتين رئيسيتين:²

أولاً: تكاليف التصنيع (المنتج)

تضم هذه التكاليف العناصر التالية التي تدخل مباشرة في عملية الإنتاج:

أ- المواد المباشرة: وهي عبارة عن جميع المواد التي تدخل مباشرة في تشكيل المنتج، ويمكن تتبعها بسهولة.

ب- العمل المباشر: وهو عبارة عن قيمة العمل المبذول في صناعة المنتج، وقد يكون العمل يدوياً أو آلياً.

ت- ج- تكاليف الصناعة غير المباشرة (تكاليف التصنيع الإضافية): وهي عبارة عن جميع المصاريف التي لا يمكن تحميلها لمنتج معين، وعادة ما يصعب تتبعها.³

ثانياً: التكاليف غير الصناعية

وتشمل هذه التكاليف العناصر التالية:

ث- تكاليف التسويق أو الإدارية: تشمل هذه التكاليف جميع ما تتحمله المؤسسة من تكاليف أثناء القيام بإجراءات البيع، من إعداد الطلبات وتنفيذها والاتصال بالعملاء، ونقل المنتجات. ومثال على ذلك: تكاليف التسويق والإعلان، وشحن البضائع، ورواتب رجال البيع.

¹ غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 48

² خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف، قياس وتحليل، دار وائل للنشر، جامعة البتراء، الطبعة 2، 2009، ص 34.

³ خليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره ، ص 34.

ج- التكاليف العامة والإدارية: وهي عبارة عن جميع التكاليف التي تتحملها الإدارة بشكل عام، ولا يمكن تحميلها إلى تكاليف الإنتاج أو المبيعات. ومثال على ذلك: تكاليف البحث والتطوير، وتكاليف العلاقات العامة.

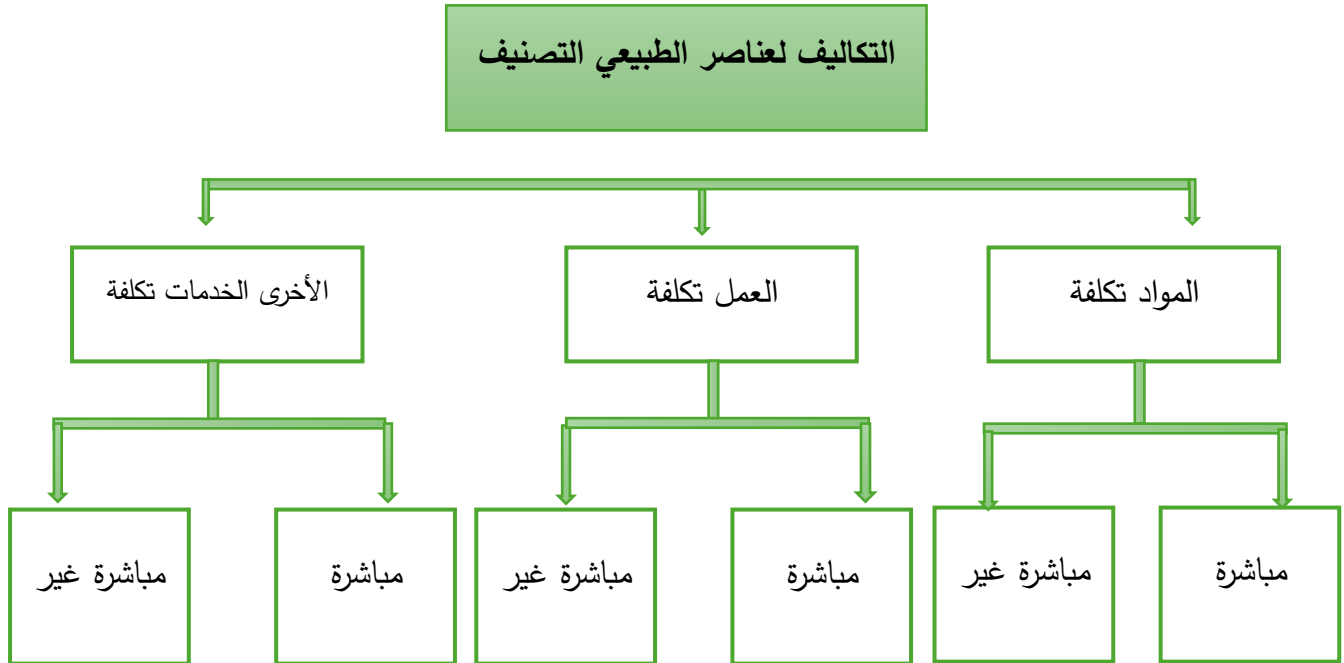
المطلب الثالث: تصنيفات التكاليف:

يمكن تصنيف عناصر التكاليف حسب عدة معايير أو عدة مداخل هي: (التبويب الطبيعي، التبويب الوظيفي، التبويب وفقاً لعلاقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط).¹

أ- التصنيف حسب الأساس الطبيعي:

يهدف هذا التصنيف لعناصر التكاليف إلى تحديد تكلفة كل عامل من عوامل الإنتاج الداخلة أي قياس تكلفة المنتج النهائي وهي المواد والعمل والخدمات الأخرى، كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم 02-05: يوضح كيفية تصنيف التكاليف حسب التصنيف التكاليف :



المصدر : من إعداد الطالبتين بإعتماد على ما سبق

¹ محمد تسيير، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل، 2010، ط 04، ص 51

ب-التصنيف حسب الزمن :

حسب هذا التقسيم يمكن أن تنقسم التكاليف إلى تكاليف معيارية وتكاليف فعلية.

✓ التكاليف الفعلية: تعرف التكاليف الفعلية بأنها التكاليف التي حدثت فعلاً في سبيل إنتاج السلع والخدمات التي تقدمها المؤسسات، فهي تعكس الأداء الفعلي بما يحتويه من كفاءة أو عدم كفاءة.¹

✓ التكاليف المعيارية: تعرف التكاليف المعيارية بأنها التكاليف المحددة مسبقاً لما يجب أن تكون عليه التكاليف في المستقبل فهي، فهي لم تحدث فعلاً ولكن تعكس ما قد يحدث في فترة لاحقة²

ت-التصنيف حسب وظائف المؤسسة:

حسب هذا النوع تقسم التكاليف إلى أربعة أقسام:³

- ✓ تكاليف الإنتاج.
- ✓ تكاليف التوزيع.
- ✓ تكاليف الإدارة.
- ✓ تكاليف مالية.

¹ محمد تيسير، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 56.

² محمد تيسير، نفس المرجع ، ص 56.

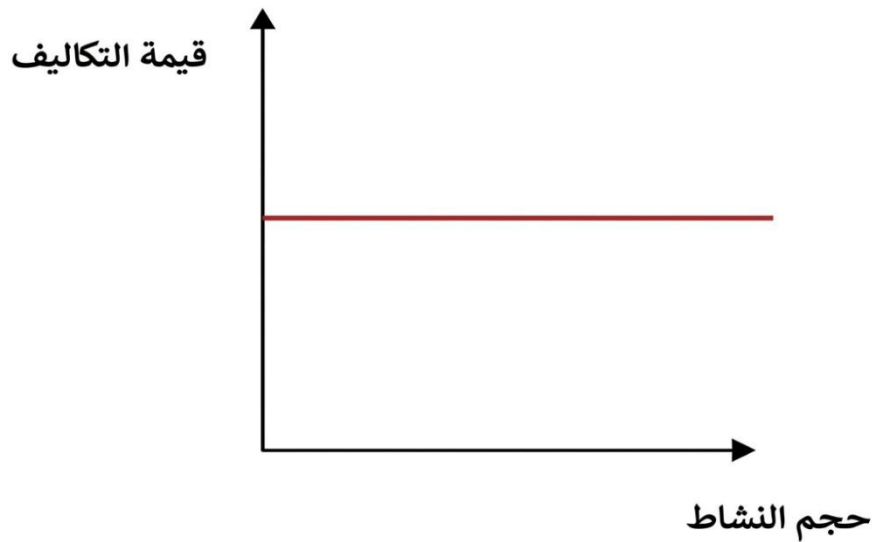
ث- التصنيف حسب سلوك التكاليف:

يقوم هذا التبويب بدراسة تغير قيمة التكاليف بتغير حجم نشاط المؤسسة، وعلى هذا الأساس يمكن تقسيم التكاليف إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغير، وتكاليف مختلطة.¹

✓ التكاليف المتغيرة:

تعرف التكاليف المتغيرة بأنها التكاليف التي يتغير مجموعها طردياً مع حجم النشاط،² فمثلاً إذا تغير حجم النشاط بـ 10% فإن قيمة التكاليف تتغير بـ 10%، وبالتالي التكلفة المتغيرة للوحدة تكون ثابتة، تمثل دالة التكاليف المتغيرة كما في الشكل التالي:

شكل رقم 02-06: يوضح التكاليف المتغيرة



¹ Abdullah Bouahaba, Comptabilité Analytique, Berté Editions, 1998 P10

² محمد تيسير، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 57.

المصدر : عماد زودة ، أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الصناعية في الجزائر (دراسة تطبيقية) ، أطروحة دكتوراه ، جامعة باتنة 1- الحاج لخضر

✓ التكاليف الثابتة

تعرف التكاليف الثابتة أنها التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع التغير في حجم النشاط طالما كان التغير في المدى الملائم. أي أنه مهما تغير حجم النشاط بالزيادة أو النقصان فإن هذه التكاليف تبقى ثابتة.

من أمثلة هذه التكاليف:

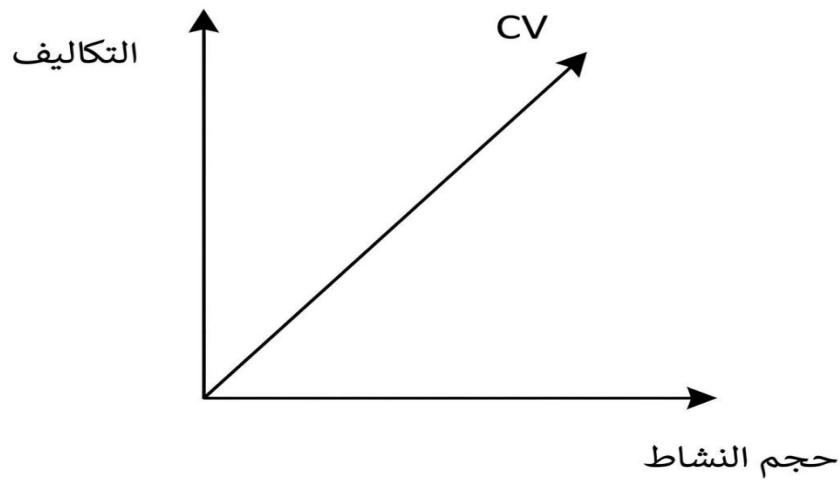
الإيجار.

الرسوم والضرائب السنوية.

رواتب الوظائف الإدارية الرئيسية.

وبالنسبة للتكلفة الثابتة للوحدة، فإنها تتغير بعلاقة عكسية مع حجم النشاط. ويتم تمثيل دالة التكاليف الثابتة كما في الشكل الآتي:

الشكل رقم 02-07: يوضح علاقة التكاليف الثابتة بحجم النشاط.



المصدر : عماد زودة ، أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الصناعية في الجزائر (دراسة تطبيقية)، أطروحة دكتوراه ، جامعة باتنة 1 - الحاج لخضر

ج- التصنيف حسب علاقتها بالإنتاج:

تُصنف التكاليف حسب هذا المعيار إلى نوعين من التكاليف، تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة.

✓ التكاليف المباشرة: هي عبارة عن التكاليف التي تدخل مباشرة في إنتاج محدد فحساب هذه التكاليف يتم مباشرة دون حسابات وسطية، فهي تُحمل على المنتج مباشرة، مثل: (تكلفة الخشب في صناعة الطاولات).

✓ التكاليف غير مباشرة: هي عبارة عن التكاليف التي ليس لها علاقة مباشرة بالإنتاج محدد، ويتم حسابها عن طريق معالجة خاصة، ثم تُحمل للمنتجات فيما بعد، ومن أمثلتها: (تكاليف إدارية، إهلاك الآلات).¹

¹ محمد تيسير ، مبادئ محاسبة التكاليف ، عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع ، 2010، ص62

المبحث الثالث: إدارة وتحليل التكاليف

"لا يكتمل بناء النظام التكاليفي في المؤسسة الاقتصادية بمجرد حصر الأعباء وتصنيفها، بل تبرز الحاجة الملحة إلى تحويل تلك البيانات الجامدة إلى أداة استراتيجية فعالة؛ وهذا ما يتجسد في مفهوم 'إدارة وتحليل التكاليف'. فإذا كان نظام التكاليف هو الهيكل، فإن الإدارة والتحليل هما الروح المحركة له والضامنة لتحقيق الكفاءة الاقتصادية.

يهدف هذا المبحث إلى الانتقال من الدور التقليدي للمحاسبة (القياس) إلى الدور الحديث (الترشيد والتحليل الاستراتيجي). حيث سنناقش من خلاله السبل العلمية لترشيد التكاليف وتقليص الهدر دون المساس بجودة المنتج، مع استعراض الطرق المختلفة لحساب التكاليف التي تتناسب مع طبيعة نشاط المؤسسة، وصولاً إلى إبراز الأهمية البالغة لعملية التحليل في كشف الانحرافات ودعم صانع القرار في بيئة أعمال تتسم بالتنافسية الشديدة

المطلب الأول: مفهوم ترشيد التكاليف

يعد ترشيد التكاليف من المفاهيم المحورية في الإدارة المالية المعاصرة، إذ يتجاوز كونه مجرد أداة لتخفيض النفقات إلى كونه فلسفة إدارية شاملة تهدف إلى تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة. ففي ظل بيئة الأعمال شديدة التنافسية، لم يعد بإمكان المؤسسات الاقتصادية الاستمرار والازدهار دون تبني آليات فعالة لترشيد تكاليفها، مع الحفاظ على جودة منتجاتها وخدماتها. ويعكس مفهوم الترشيح تحولاً في الفكر الإداري من مجرد التركيز على خفض التكاليف إلى التركيز على تحسين كفاءة استخدام الموارد وتجنب الهدر والإسراف.

أولاً: تعريف الترشيح لغة واصطلاحاً

• التعريف اللغوي

وردت كلمة "ترشيح" في المعاجم العربية من الجذر "رَشَدَ" الذي يدل على الاستقامة والصلاح وإصابة الصواب. فالرُّشْدُ هو خلاف الغيِّ، والرَّشَاد هو الهداية إلى الصواب. وعليه، فإن الترشيح لغةً يعني: تقنين الاستخدام، والتقليل من الشيء إلى القدر الذي تحتاجه الحاجة دون إسراف أو تبذير. يقول بعض اللغويين: "الترشيح ليس المقصود به الاستغناء، بل هو التقليل من الشيء الذي تحتاجه".¹ كما عرّفه آخرون بأنه "التقليل من استخدام الشيء وأخذ الحاجة منه فقط"²

ثانياً : التعريف الاصطلاحي

عرف الباحثون والمتخصصون ترشيح التكاليف بعدة تعاريف، نذكر منها:

- ترشيح التكلفة هو توفير الموارد الاقتصادية، وهذا التعريف يركز على البعد الاقتصادي للترشيح من خلال الحفاظ على الموارد.³
- الاستخدام المعتدل للتكاليف بعيداً عن الإسراف والتبذير"، ويؤكد هذا التعريف على الاعتدال في الإنفاق وتجنب الإفراط.⁴
- تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) الترشيح هو "عملية تحديد وتقييم ومراقبة التكاليف بهدف تحقيق أقصى قيمة ممكنة من الموارد المستخدمة، مع تقليل الهدر والأنشطة غير الضرورية."
- تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) الترشيح هو "مجموعة الإجراءات والتدابير التي تهدف إلى تحسين كفاءة استخدام الموارد المتاحة، من خلال تطبيق مبادئ الاقتصاد والإدارة الرشيدة في جميع مراحل العمليات الإنتاجية والخدمية."

¹ ابن منظور، لسان العرب، مادة "رشد"، دار صادر، بيروت، ج 6، ص 123.

² الزبيدي، تاج العروس من جواهر القاموس، مادة "رشد"، دار الهداية، الكويت، ج 12، ص 345.

³ ناصر دادى عدون، محاسبة التكاليف وتحليلها، دار حمور للنشر، الجزائر، 2018، ص 36.

⁴ عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2015، ص 32

- تعريف الخبير المحاسبي هورنجرين (Horngren) عرف ترشيد التكاليف بأنه "فلسفة إدارية تهدف إلى تحقيق التوازن الأمثل بين مستوى التكاليف ومستوى الجودة والأداء، وذلك من خلال الاستخدام الفعال للموارد والقضاء على الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة"¹

المطلب الثاني : طرق حساب التكاليف

تتعدد طرق حساب التكاليف انطلاقاً من الطرق التقليدية وصولاً إلى الطرق الحديثة بالإضافة إلى طرق أخرى، ولطالما عانت كل طريقة من عيوب ونقائص أدت لظهور طرق أخرى تكملها، لذلك سنحاول في هذا المطلب معرفة مختلف الطرق وطريقة عملها والعيوب التي عانت منها

أولاً : الطريقة الكلية الحقيقية

• تعريف الطريقة الكلية الحقيقية

سميت هذه الطريقة أيضاً بمراكز التحليل، ولقد طبقت في العديد من المؤسسات على اعتبار أنها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى أقسام ووحدات حسب الهيكل التنظيمي الموجود فيها، وتقوم على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة تحمل مباشرة لتكلفة المنتج، وأخرى غير مباشرة توزع على مراكز التحليل لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات عمل متجانسة.²

• أهداف الطريقة الكلية الحقيقية:

تهدف هذه الطريقة إلى حساب التكاليف بطريقة أكثر جدية من خلال إدخال الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة للمؤسسات التي تخلق وظائف متخصصة تزود مصالح أخرى بخدماتها وتتميز بمراحل مختلفة في عملية التصنيع، كما تهدف هذه الطريقة إلى صيغة للتقييم والاستجابة للضغوطات الخارجية حيث أنها تشكل معلومة حيوية بالنسبة لمسيرى المؤسسة³

¹ Horngren, C.T., Datar, S.M., & Rajan, M.V. (2015). Cost Accounting: A Managerial Emphasis (15th ed.). Pearson Education, p. 28.

² LASSEGUE Pierre, Gestion de l'entreprise et comptabilité, 9^{ème} édition, Dalloz, Paris, 1993, p591

³ ناصر دداي عدون ، مرجع سبق ذكره ، ص37

• طرق أخرى لحساب التكاليف

نظراً للانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف الكلية وخاصة كونها لا تفرق بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، حيث أن التكلفة النهائية وفق هذه الطريقة تأخذ في الحسبان كل عناصر التكاليف التي تدخل في العملية الإنتاجية، والتي بدورها تتغير بتغير حجم النشاط، وإجابة على هذه الانتقادات ظهرت عدة طرق لحساب التكاليف والتكلفة النهائية، بحيث نجد كل طريقة تختلف عن الأخرى في كيفية التعامل مع التكاليف.

أ- طريقة التحميل العقلاني

• تعريفها:¹

هي طريقة لحساب التكلفة النهائية، تقوم على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة. ويكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه في المؤسسة كمستوى عادي بالنسبة لكل مرحلة، فتبلغ قيمة الأعباء الثابتة المدمجة في التكاليف قيمتها الحالية مضروبة في معامل التحميل.²

• مبادئ طريقة التحميل العقلاني:

يقوم على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وذلك لتحميل الجزء الثابت المتعلق بحجم النشاط على المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، فعملية التحميل لهذه التكاليف تعتمد على حساب معامل التحميل وفق العلاقة التالية:³

$$\text{معامل التحميل} = \frac{\text{حجم النشاط الحقيقي}}{\text{حجم النشاط العادي}}$$

¹ عبد الغني دادن، الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001/2002، ص 48.

² ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 57.

³ عبد المقصود ديان، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية (مصر)، 2004، ص ص 32-37.

إن تحديد مستوى النشاط العادي يهدف إلى مراقبة إجمالي التكاليف ويستند عند تحميل هذه الأخيرة القدرات الفعلية وطاقة المؤسسة والتي تشمل عدد المستخدمين والطاقة الآلية للمؤسسة وهيكلتها وظروف الاستغلال الداخلية.

أما النشاط الفعلي هو النشاط الناتج عما تحققه المؤسسة أثناء القيام بالعملية الإنتاجية.¹

وعند تطبيق العلاقة نكون أمام ثلاث حالات:

النشاط الفعلي > النشاط العادي: بالنسبة لهذه الحالة فإن مستوى الفعالية أو معامل التحميل العقلاني يكون أصغر من 1، ففي هذه الحالة المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي، وطبقاً لهذه الطريقة يتم تحميل جزء فقط من الأعباء الثابتة والفرق بين الأعباء الثابتة والجزء المحمل يعد كأعباء نقص الفعالية.

ب - طريقة التكاليف المباشرة:

• تعريفها:

إن نظرية التكاليف المباشرة تتطوي على تبويب عناصر التكاليف إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة وتحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، أما عناصر التكاليف غير المباشرة فلا تحمل على الإنتاج، بينما تحمل وفق هذه الطريقة على حساب الأرباح والخسائر. وهذا يعني أن هذه الطريقة تعتبر عناصر التكاليف غير المباشرة أعباء عامة لا تدخل ضمن التكاليف وبالتالي تحمل هذه العناصر على حساب الأرباح والخسائر في نهاية الفترة المالية وذلك من منطلق أن الوحدات المنتجة والمباعة مسؤولة عن تحقيق التكاليف المباشرة فقط.²

• حساب النتيجة بالتكلفة المباشرة:

تهدف طريقة التكاليف المباشرة إلى تحديد أهمية كل منتج من خلال الهامش على التكلفة المباشرة، ويتم حساب النتيجة وفق هذه الطريقة كما يلي:³

¹ PIGET Patrick et CHA Gilbert, comptabilité analytique, 3ème édition, Economica, Paris, 2001, p67

² طوابيبة أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص 98.

³ مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 116.

أ. حساب رقم أعمال الفترة؛

ب. إحصاء وتوزيع الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة قابلة للتحميل بدون صعوبة؛

ج. حساب الهامش على التكلفة المباشرة: وهو الفرق بين رقم الأعمال والتكلفة المباشرة للمنتج؛

د. حساب النتيجة التحليلية: هي الفرق بين الهامش على التكلفة المباشرة والأعباء المشتركة (غير المباشرة).

ت-طريقة التكاليف المتغيرة :

• تعريفها:¹

تعتمد هذه الطريقة على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند حساب النتيجة الصافية، فتطرح هذه الأخيرة من الهامش على التكاليف المتغيرة مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج، وهذه الطريقة تطبق في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة.²

• مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة:

من أهم المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة نذكر:

- ✓ تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعاً لتغير حجم النشاط، فهذه الأعباء هي أعباء متغيرة ويتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج ومن ثم حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج على حدى؛
- ✓ الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالاً من أجل تحديد النتيجة. إذن يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف اللاحقة؛
- ✓ ضرورة تحقيق رقم أعمال يغطي كل الأعباء المتغيرة ومختلف التكاليف ويسمح بتحقيق هامش ربح لصالح المؤسسة.

¹ طوايبيية أحمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 101

² عبد المقصود ديان ، مرجع سبق ذكره ، ص 45

باختصار فإن النتيجة، وفق هذه الطريقة، تحسب كما يلي:

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

$$\text{الهامش على التكلفة المتغيرة (ه.ت.م)} = \text{رقم الأعمال} - \text{التكاليف المتغيرة}$$

$$\text{النتيجة} = \text{الهامش على التكلفة المتغيرة} - \text{التكاليف الثابتة}$$

بالتالي من أجل الوصول إلى النتيجة التحليلية يجب حساب كل عناصر التكاليف المتغيرة لجميع المراحل ليتم طرحها من رقم الأعمال، سواء تعلق الأمر بحساب النتيجة لكل منتج أو حساب النتيجة بصفة إجمالية للمؤسسة ككل، وهذا من أجل استخراج معامل الهامش على التكلفة المتغيرة، الذي بدوره يساعد على إعداد تقديرات حساب النتائج، حيث أنه يحسب كما يلي:¹

$$\text{معامل الهامش على التكلفة} = \text{ه.ت.م} / \text{رقم الأعمال}$$

وكذا عتبة المردودية تحسب بالعلاقة التالية:²

$$\text{عتبة المردودية} = \text{رقم الأعمال} \times \text{التكاليف الثابتة} / \text{هامش التكلفة المتغيرة} .$$

ث- طريقة التكلفة المعيارية :

• تعريفها:

التكاليف المعيارية هي تكاليف خاصة بالإنتاج وتعتمد على تحديد المعيار الكمي والقيمي للمادة الأولية، اليد العاملة والمصاريف غير المباشرة، إذ أنها لا تهتم بمصاريف التوزيع. كما يمكن تعريف طريقة التكاليف المعيارية بأنها الطريقة التي تعتمد على تحديد التكاليف مسبقاً، وتتميز بصيغة معيارية تهدف

¹ عبد الغاني ددان ، مرجع سبق ذكره ، ص 66

² مرابطي نوال ، مرجع سبق ذكره ، ص 136

إلى مراقبة نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة وقياس إمكانياتها وقدراتها في تحقيق برامجها، وهذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعلاً من كمية وقيمة عناصر التكاليف وما يحدد من قبل.¹

• تحديد الفروقات وتحليلها:

تسمح طريقة التحليل بواسطة التكاليف المعيارية بتقييم إمكانيات المؤسسة وذلك بحساب الفروقات بين التكلفة المعيارية والحقيقية لمختلف عناصر التكلفة ثم تحديد المسؤوليات على الأسباب التي أدت إلى حدوث هذه الفروقات. ويمكن حساب الفروقات باستعمال إحدى المعادلتين:²

$$\text{الفروقات} = \text{التكاليف المعيارية} - \text{التكاليف الحقيقية}$$

أو

$$\text{الفروقات} = \text{التكاليف الحقيقية} - \text{التكاليف المعيارية}$$

- إذا كانت إشارة النتيجة الأولى موجبة تكون إشارة النتيجة الثانية سالبة، وهذا يعني أن التكاليف المعيارية أكبر من الحقيقية، أي أن المؤسسة قد نجحت في تقليص تكاليفها.. (فرق إيجابي).
- أما إذا كانت الإشارة الأولى سالبة أو الثانية موجبة، فهذا يعني أن المؤسسة قد تحملت تكاليف حقيقية أكبر من التكاليف المبرمجة.. (حالة سيئة).

ينتج عن هذا التحليل حساب انحرافين:

$$\text{الانحراف على السعر} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية}$$

$$\text{الانحراف على الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر}$$

¹ محمد العشماوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، دار البازوري، عمان، 2011، ص300

² محمد العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص 331-333.

ومنه يكون الانحراف الإجمالي مساوياً إلى:¹

$$\text{الانحراف الإجمالي} = [(س.ف.س.م.ك.ف.) + ((ك.ف.ك.م.س.م.)]$$

"بمجرد الحصول على هذه المعلومات يجب توجيهها إلى المصالح المعنية بالمؤسسة، ففيما يخص الانحراف على الكميات فإن المسؤولية ترجع إما إلى الورشات أو مصلحة المناهج. وأما الانحراف على الأسعار، فالمسؤولية تخص مصلحة التموينات. وإذا كان التحليل على أساس هاذين الانحرافين المنبثقين من الانحراف الإجمالي لا يكفي لتحديد المسؤوليات، فإنه بالإمكان التدقيق أكثر فيما يتعلق بالانحراف على الكميات وذلك بالأخذ بعين الاعتبار حجم النشاط."

ج- الطرق الحديثة لحساب التكاليف

• تعريفها

- عرفها DAVIDSON بأنها "طريقة أو نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين، إذ يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على مجموعات التكاليف والتي تتمثل بمراكز الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها". كما يعرف النشاط بأنه "كل طلب تأخذ المنشأة لصنع منتج أو تأدية خدمة".²

¹ خير الدين داحو، أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في إدارة وتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة سوناطراك، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2013-2014، ص 85

² خير الدين داحو، مرجع سبق ذكره، ص 85

إذ يساهم في إبراز علاقيتين أساسيتين وهما:

- ✓ العلاقة بين الأنشطة والموارد: كيف تستهلك الأنشطة الموارد؟
 - ✓ العلاقة بين المنتجات والأنشطة: كيف تكون المنتجات هي المسؤولة عن إحداث هذه الأنشطة
- الشكل رقم 02-08: التي ينظمها نظام التكاليف على أساس النشاط



المصدر : من إعداد الطالبتين بل إعتما على ما سبق

ح- طريقة التكلفة المستهدفة (Target Costing):

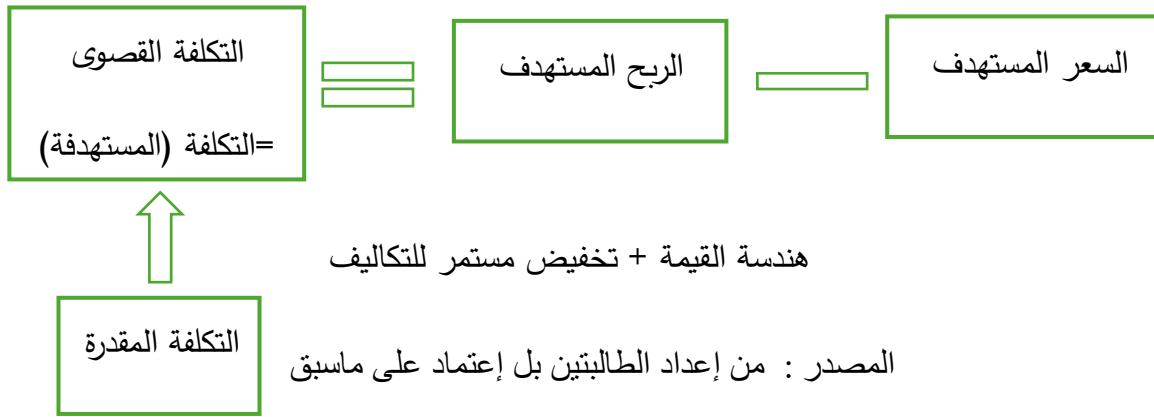
• تعريفها:

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها التكلفة التي يتم تحديدها وتخطيطها مقدماً للمنتج أو الخدمة بالموصفات التي يرغبها العميل بالجودة المناسبة وفي الوقت المناسب وبالسعر المناسب. فهي عبارة عن تكلفة مقترحة وليست فعلية تعمل المنشأة على تحقيقها وفق مواصفات المنتج.¹

• الخطوات المتبعة لحسابها:

وفق هذه الطريقة، يتطلب تحديد التكلفة إتباع خطوات متسلسلة يمكن تلخيصها في الشكل الموالي:

الشكل رقم 02-09: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة



من خلال الشكل السابق تحدد الخطوات المتبعة لتحديد التكلفة المستهدفة وفقاً لما يلي:²

أولاً: تحديد سعر البيع المستهدف: يعد منطلق هذه العملية ويتم ذلك بناءً على دراسة السوق فيما يخص المنافسين، من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزبائن، من حيث رغباتهم وتقييمهم للمنتج، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته، بالإضافة إلى كمية المبيعات المتوقعة؛

ثانياً : تحديد الربح المستهدف: تعد الخطوة الثانية بناءً على إستراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من بيع منتج معين؛

¹ يوسف قاسم خضر، محاسبة التكاليف، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص45

² محمد العشماوي، مصدر سبق ذكره ، ص343.

ثالثاً : تحديد التكلفة المستهدفة: فيتم ذلك عن طريق استخدام العنصرين السابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف.

رابعاً : تصميم أجزاء ومكونات السلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة: تمثل الخطوة الأخيرة في القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول إلى أسلوب الإنتاج المناسب.¹

المطلب الثالث: الأهمية الاستراتيجية والتشغيلية لتحليل التكاليف في المؤسسات الاقتصادية

لم يعد تحليل التكاليف مجرد أداة محاسبية تقليدية تُستخدم لحصر النفقات، بل تحول إلى نظام معلوماتي استراتيجي يغذي مختلف المستويات الإدارية بالبيانات الدقيقة التي تدعم اتخاذ القرار. وفي بيئة اقتصادية تتسم بالتقلب والتنافسية الحادة، يصبح التحكم في التكاليف بمثابة "لغة البقاء" التي تتقنها المؤسسات الناجحة. فالمؤسسة التي تفهم تكاليفها بعمق تستطيع أن تتاور، تُسعر بذكاء، وتُحسن تخصيص مواردها، بينما تظل الأخرى أسيرة قرارات عشوائية مكلفة. وتتجلى أهمية تحليل التكاليف في بعدين متكاملين: استراتيجي يوجه المسار العام للمؤسسة، وتشغيلي يضبط الأداء اليومي بكفاءة.

أولاً: الأهمية في مجال اتخاذ القرارات الإدارية

يُعد تحليل التكاليف أساساً عقلانياً لاتخاذ القرارات، حيث يزود الإدارة بالمعلومات الكمية التي تقلل من درجة عدم التأكد.

• دعم اتخاذ القرارات التشغيلية وترشيد الاختيارات²:

يساهم تحليل التكاليف في توجيه قرارات حاسمة مثل قبول أو رفض الطلبات الخاصة، وذلك من خلال التركيز على التكاليف الملائمة (Relevant Costs) فإذا كان سعر البيع المقترح يغطي التكاليف المتغيرة ويحقق هامش مساهمة إيجابي، فإن القرار يميل إلى القبول. كما يظهر دوره في قرارات "الصنع

¹ يوسف قاسم خضر، مرجع سبق ذكره، 2013، ص46

² Drury, C., Management and Cost Accounting, 11th ed., Cengage Learning, UK, 2021, p. 245.

أو الشراء"، حيث تتم المقارنة بين التكلفة الداخلية والتكلفة الخارجية مع الأخذ بعين الاعتبار الطاقة الإنتاجية المتاحة والآثار غير المباشرة.

- دعم القرارات الاستراتيجية وقياس الربحية¹:

يمتد دور تحليل التكاليف ليشمل تقييم المشاريع الاستثمارية طويلة الأجل، حيث تعتمد الإدارة على أدوات مثل صافي القيمة الحالية ومعدل العائد الداخلي لتقدير جدوى المشاريع. كما يساعد في تحليل ربحية المنتجات والخطوط الإنتاجية، مما يسمح بإعادة توجيه الموارد نحو الأنشطة الأعلى قيمة مضافة.

- تحديد التكلفة بدقة وصياغة سياسة تسعير فعالة:

يُعد تحديد التكلفة الحقيقية للمنتج حجر الأساس في بناء سياسة تسعيرية تنافسية. ففي الأسواق التي يحدد فيها السعر خارجياً، تعتمد المؤسسات على مفهوم "التكلفة المستهدفة"، حيث يتم ضبط التكلفة بما يحقق هامش الربح المطلوب. ويبرز هنا دور تحليل التكاليف في مرحلة التصميم، إذ تُحدد النسبة الأكبر من تكلفة المنتج قبل دخوله حيز الإنتاج.

ثانياً: الأهمية في مجال الرقابة وتقييم الأداء

- الرقابة على التكاليف وكشف الانحرافات:

يسمح تحليل التكاليف بمقارنة الأداء الفعلي بالمخطط، مما يكشف عن الانحرافات سواء كانت في الأسعار أو الكميات أو الكفاءة.²

- تفعيل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء الإداري:

¹ بن عطية، محمد الأمين، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2019، ص 118.

² Levstushenko, O., & Hodge, G., Review of Cost Estimation Techniques and Their Strategic Importance, ResearchGate, 2012, p. 7.

يساهم تصنيف التكاليف حسب مراكز المسؤولية في تحميل كل مدير مسؤولية التكاليف التي يمكنه التحكم فيها، مما يعزز الشفافية والمساءلة داخل المؤسسة.¹

- تحسين الكفاءة التشغيلية باستخدام النظم الحديثة (ABC) : تُعد طريقة التكاليف على أساس النشاط من الأدوات المتقدمة التي تعيد توزيع التكاليف غير المباشرة بشكل أكثر دقة، من خلال ربطها بالأنشطة المسببة لها.²

¹ بن عطية محمد أمين ، مرجع سبق ذكره ، ص 119

² Altynbekov, M. A., et al., The Concept of Costs in Management Accounting, SHS Web of Conferences, Vol.

163, 2023, p. 4.

خلاصة:

من خلال دراستنا لهذا الفصل، والذي تضمن الإطار النظري لترشيد التكاليف، تم إعطاء نظرة مفصلة عن مختلف النقاط المتعلقة بجوانب التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، بدءاً من تتبع نشأتها وتطورها، وصولاً إلى تحديد مفاهيمها، أنواعها، وعناصرها الأساسية، مع تسليط الضوء على مختلف أنظمة وطرق حساب التكاليف التقليدية والحديثة.

إذ نستخلص أن التكاليف ليست مجرد أعباء مالية تتحملها المؤسسة، بل هي أداة قياس جوهرية لمدى كفاءة العملية الإنتاجية والتشغيلية. ويهدف نظام التكاليف إلى توفير معلومات دقيقة وشاملة تساعد في تحديد مواطن الهدر والانحرافات، من أجل الوصول إلى 'الترشيد' الذي يضمن الاستخدام العقلاني للموارد المتاحة دون المساس بجودة المنتج أو الخدمة، مما يساهم مباشرة في تعزيز الربحية وتنافسية المؤسسة.

الفصل الثالث: دور و أهمية
مراقبة التسيير في ترشيد
التكاليف

تمهيد

ظهرت أهمية وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية نتيجة لتوسع حجمها وتنوع نشاطها في هي أداة تحكم وقياس ورصد لنشاط المؤسسة وباعتبارها أداة أساسية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة في ظل التحديات الاقتصادية والمالية التي تواجه المؤسسة، أصبحت مراقبة تسيير ضرورة حتمية لضمان استمرار النشاط وتحسين الاداء وترشيد التكاليف ، باعتبار نظام تكاليف ذو أهمية بالغة داخل المؤسسة حيث انه مصدر معلومات حول التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل تحويل الموارد الى وحدات إنتاج قابلة للاستعمال، ومن ثم بيعها بهامش ربح مقبول. وذلك من خلال مجموعة من آليات وادوات تبرز دور مراقبة التسيير في ترشيد التكاليف التي سوف نفصلها في هذا الفصل من خلال :

- المبحث الاول: ادوات مراقبة التسيير في ترشيد التكاليف .
- المبحث الثاني: آليات مراقبة التسيير في ترشيد التكاليف .
- المبحث الثالث: تأثير مراقبة التسيير على ترشيد التكاليف.

المبحث الأول :ادوات مراقبة التسيير في ترشيد التكاليف

تقوم عملية تصميم نظام مراقبة التسيير على إقتراح إقامة مجموعة من الادوات والوسائل التي تعمل بصورة جيدة ومتناسقة مع الإجراءات المحددة لها ،بعضها بسيط واساسي في الرقابة وبعضها اكثر تعقيدا ،وبعضها يكون أسلوب رقابيا واداليا يستخدمه الجهاز التنفيذي للمؤسسة.

المطلب الأول : الموازنات التقديرية

أولا : تعريف الموازنات التقديرية:

- عرفها المؤتمر العربي الخاص للعلوم الإدارة بأنها تعبير كمي عن الأهداف الحالية للإدارة وخططها المتعلقة بعمليات تمويل المنشأة خلال السنة¹
- وهي تعرف بأنها أداة للتنبؤ بالمستقبل، حيث تهدف الشركة إلى تقدير مستوى النشاط الذي يمكن تحقيقه والنتائج المالية التي يمكن تحقيقها مع مرور الوقت.مستوى النشاط المستقبلي المتوقع²
- على ضوء هذه التعاريف يمكن أن نعرف الموازنة التقديرية بأنها تعبير رقمي لخطة شاملة لأوجه نشاط المؤسسة المرغوب تنفيذها مستقبلا³
- وتعتبر الخطة الشاملة بمثابة المسار الذي يجب على الجميع المساهمة في وصفه واحترامه لبلوغ الهدف المنشود، كما أنها تعتبر نظاما للمعلومات يساعد على اتخاذ القرارات، المراقبة وتقييم الأداء.

ثانيا :اهمية الموازنات التقديرية:

لنظام الموازنات التقديرية عدة فوائد في المؤسسة نذكر منها: ⁴

- -وضع خطط واضحة وتحديد الأهداف ورسم السياسات والبرامج.
- -تحديد نقاط الاختلاف واسبابها والمسؤولين عن حدوثها ووضع الحلول اللازمة لتجاوزها.
- -متابعة التنفيذ ومعرفة مدى الملائمة والتقدم في أنشطة المؤسسة وتقييم الخطة بشكل إجمالي؛

¹ يوحنا عبد آل، صالح الرزق، المحاسبة الادارية والسياسات الادارية المعاصرة، ط، 01 دار مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006 ص

² فلاح عقل، مقدمة في الإدارة المالية ، 1 ط ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2009 ، ص 278

³ نعيمة يحيوي، سلسلة محاضرات في مراقبة التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، ص 45.

⁴ فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ط، 02 ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 1995 ص 13 . 14

- -لاشك أن تخطيط دون رقابة يصبح عديم الجدوى ،ومن هنا تبرز دور الموازنات كأداة تتأكد المؤسسة بها في سير العمليات كما هو مخطط له ومدى قدم الحاصل فيها.
- لا شك في أن إعداد الموازنات يتيح للمسير معرفة ودراسة المشاكل التي يتعرض لها خلال فترة معينة.
- تحديد تأثير تغيرات السعر والمردودية على سعر التكلفة.

المطلب الثاني : لوحة القيادة

أولا : مفهوم لوحة القيادة :

- قد تختلف تعاريف لوحة القيادة باختلاف منظور الباحثين والاقتصاديين .
- حسب (Alazard et S.Sépari) هي مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني، كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها.¹
 - ويضيف (saulou vesjean.y) أن لوحة القيادة " عرض ألهم المعلومات التي يحتاجها المسؤول والتي تسمح بإظهار الانحراف الناتج عن سوء التسيير كما تعتبر أداة تنبؤ تسمح بتقدير التطورات المتوقعة القتناص الفرص وتخفيض نسبة الخطر.²
 - كما يمكن تعريف لوحة القيادة بأنها "مجموعة من المؤشرات والمعلومات المهمة تسمح بإعطاء نظرة عامة و كشف الاضطرابات و أخذ القرارات التوجيهية و السير للوصول إلى الأهداف التي وضعتها الاستراتيجية ، كما تسمح كذلك بمخاطبة أعضاء المؤسسة بلغة مشتركة³ تظهر المعلومات المتعلقة بالتسيير بواسطة نسب في جداول رقمية أو منحنيات أو رسوم بيانية،
 - فلوحة :هي تشخيص دائم في المؤسسات يركز على إبراز وضعيتها بصفة منتظمة ودورية،حيث تظهر المعلومات المتعلقة بالتسيير بواسطة نسب في جداول رقمية أو منحنيات أو رسوم بيانية في

Alazard et S.Sépari¹، Contrôle de gestion، 5ème édition، Paris، 2001، p:591.

J. Y. Saulou² ، Le Tableau de Bord du Décideur ، Les Editions D'organisation ، Paris 1982 p40.

GUEDJ Norbert. Contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise .eme éditions

d'organisation. Paris. 2000 . p 285.

لوحة القيادة في التسيير موجزة، معبرة، يستطيع من خلالها المسير تقديم تسلسل تقديم تسلسل الأحداث، ويعيد فحص ومواجهة التوجهات وتصحيح القرارات¹

• بشكل عام، تعرف لوحة القيادة ايضا باسم لوحة المعلومات أو لوحة القياس الحيوي وهي عبارة عن أداة تحتوي على مجموعة من المؤشرات والمعلومات المهمة التي تساعد المديرين والمسؤولين على اتخاذ القرارات بشأن أداء العمل وتطوير الاستراتيجيات المستقبلية. يتم جمع هذه المعلومات من مصادر مختلفة داخل المؤسسة وتنظيمها في شكل يسهل القراءة والتحليل. وتهدف هذه الأداة إلى توفير نظرة شاملة ومحدثة بشكل مستمر عن أداء العمل ومنح القادة الإداريين والمديرين القدرة على اتخاذ القرارات السليمة والتغييرات اللازمة في الوقت المناسب.

ثانيا : خصائص لوحة القيادة .

تمتاز لوحة القيادة بجملة من الخصائص ، نذكر منها:²

- تتاسق المعلومات: تتميز البيانات المرفقة فيها بالدقة والوضوح -
- المؤشرات المناسبة: حيث يتم اختيار المؤشرات حسب طبيعة النشاط وقياس مستوى الأداء في كل مركز مسؤولية، تتعلق هذه المؤشرات إما بنشاط فترة سابقة، أو بالتنبؤ بمستوى نشاط أو هدف معين، تظهر في شكل نسب، جداول، أشكال بيانية.
- القدرة على التكاليف: يمكن تخصيص لوحة القيادة للاحتياجات المستخدم وأهداف العمل. يمكن تصميمه لمتابعة مقاييس محددة أو مشاريع محددة.
- استخدام البيانات في الوقت الفعلي: غالبًا ما توفر لوحات المعلومات تصورًا للبيانات في الوقت الفعلي، مما يسمح باتخاذ القرار في الوقت الفعلي.
- وسيلة للتنبؤ: وتظهر بعد تحديد الانحرافات في كل مستوى ومعرفة أسبابها والقيام بالإجراءات التصحيحية، حيث تشخص هذه العملية وضعية المؤسسة، مما يؤدي بالمسؤولين إلى اعتمادها كوسيلة تنبؤ تساعد في اتخاذ القرارات المستقبلية¹

¹ناصر دادى عدون، الإدارة والتخطيط الإستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، ص13

- أداة لقياس الأداء والمساعدة في اتخاذ القرارات: تسمح لوحات القيادة بإظهار النتائج المالية (رقم الأعمال، الهوامش، والنتائج غير المالية.....)، والنتائج غير المالية (عدد الوحدات المنتجة.....)، ومقارنتها بالأهداف المحددة، مما يسمح بقياس أداء المسؤولين، كما أنها تعتبر أداة هامة تساعد المسؤولين على اتخاذ القرارات، كونها تزودهم بمعلومات حول المتغيرات الأساسية في عملية التسيير اليومي.
- أداة حوار واتصال: تسهل لوحة المعلومات الاتصال وتبادل المعلومات بين المديرين وتحفز النقاش. ويشجع على تبادل المعلومات والابلاغ الإدارة والمساءلة، لأنه يعرف ما هو المستهدف وما يتم قياسه. عن طريق إشراك المدراء في التفكير حول القياسات، يشعرون بالتحكم أكثر خاصة إذا ساعدوا في صياغة الأهداف والنتائج المتوقعة وتحديد المؤشرات التي ستستخدم لقياس تحقيقها.²
- أداة للتحفيز ولتنمية مهارات المسؤولين: تعتبر لوحة القيادة مرآة تعكس أداء المسؤولين وتظهر قابليتهم على رفع التحديات التي واجهوها في لوحة القيادة تولد لديهم شعورا بالتقدم نحو تحقيق الأهداف وتحفزهم على ذلك. كما أن التحسيس المستمر بالنقاط الأساسية في عملية التسيير، والقيام بعمليات التفكير والتحليل لإيجاد أفضل الحلول، والاطلاع على المشاكل التي واجهها المسؤولين في الأقسام المختلفة من المؤسسة، ينمي مهارات وقدرات المسؤولين ويمنحهم القدرة على اتخاذ القرارات والتواصل مع 3 الأعضاء في المؤسسة بغرض تحفيزهم ودفعهم نحو تحقيق أداء أفضل.³
- تعد لوحات المعلومات مهمة للأعمال لأنها تساعد في تتبع الأداء واتخاذ قرارات تعتمد على البيانات. هذا يساعد في تجنب الأخطاء في الحكم على أساس الافتراضات ويحسن الإنتاجية. وتلخص أهميته في الوظائف التي يقوم بها.
- تسمح لوحات القيادة بعملية الحوار ما بين مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة، فمن خلالها يستطيع كل مسؤول أن يعلق على نتائجه ويشرح أسباب الانحرافات والإجراءات التي اتخذها، كما يمكن كما يمكن لأي مسؤول أن يحصل على التوجيهات التي تساعد في إدارة عملياته، مما يسمح

براق عيسى. مكانة لوحة القيادة ضمن أنظمة مراقبة التسيير. لملتقى الوطني حول : مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع 2017 جامعة البليدة. 02صفحة 5

²براق عيسى..مصدر سبق ذكره صفحة 6 .

Voyer, Pierre .Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance .2éd. 2006 Presses de l'Université du Québec.page 48³

للمسؤولين على جميع المستويات بالتواصل فيما بينهم ومع الإدارة العليا من خلال الاطلاع على النتائج والأهداف الظاهرة في لوحات القيادة بمختلف المصالح بالمؤسسة.¹

المطلب الثالث : المحاسبة التحليلية .

أولا : مفهوم المحاسبة التحليلية

تعددت تعريفات المحاسبة التحليلية بتعدد كتابها ووجهاتها نظريتها من يعرفها بأنها : " نظام محاسبي لمعلومات التكاليف له مدخلاته وعملياته التشغيلية ومخرجاته ، يرتكز اهتمامه في مجموعة من النظريات والاساليب والاجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف ومتابعة تدفقها فيما بين مراكز النشاط المختلفة داخل المنشأة ، وتحليلها ثم عرضها ، بهدف تحديد (قياس) تكلفة المنتجات النهائية ، ورقابة على التكاليف ، ومساعدة الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات.²

نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء انتاجية أو خدماتية وتشخيصها طبقا لقواعد ومفاهيم محددة ، وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة ، سواء كانت سلعة أو خدمة ، وسواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي ، وذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.³

تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (ومن مصادر أخرى) ، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها⁴

تعد نظام داخلي خاص بهيكل المؤسسة وبطبيعة محيطها الذي يسمح للمسيرى المؤسسة بمتابعة تطور التكاليف الوسيطة والتكاليف النهائية ، واتخاذ القرارات التسييرية باختلاف أنواعها .

تعتبر طريقة كمية تعمل على تجميع وتصنيف ، تلخيص وتفسير المعلومات من خلال وضع ثلاثة أهداف رئيسية هي : أنشطة التخطيط والرقابة ، اتخاذ القرارات غير العادية ، تقييم المنتج

¹ رحيم حُسين، بونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، مجلة الأبحاث الاقتصادية وإدارية، العدد الرابع، ديسمبر، 2008، ص4.

² محمود محمود سجاىي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية ، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ، مصر ، 2008 ، ص18

³ درحومن هلال ، المحاسبة التحليلية ، نظام معلومات للتسيير ، ومساعد على اتخاذ القرار ، اطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004-2005 ، ص118.

³ ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، الجزء الاول، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 1999 ، ص 8

تعتبر محاسبة التكاليف عن المبادئ والاساليب والنظم التي تطبقها المنشأة التخطيط ومراقبة الموارد المضحى بها من قبل المنشأة
ثانيا: أهداف المحاسبة التحليلية:

تسعى محاسبة التكاليف لتحقيق مجموعة من الاهداف والتي نذكر منها¹
تحديد اجمالي التكاليف الفعلية لكل نشاط من أنشطة المؤسسة، وتحديد متوسط تكلفة الوحدة المنتجة.
توفير اساس سليم لتقويم المنتجات التامة وغير التامة المتبقية بالمخازن في نهاية الفترة المالية.
امداد ادارة المؤسسة بالمعلومات التي تساعد في القيام بوظائفها من تخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات السليمة.

كما أن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الأهداف الرئيسية التي تنطوي ضمنها مجموعة من الأهداف الفرعية تم التطرق إليها كما يلي²:

قياس تكاليف الاداء: تعمل محاسبة التكاليف على قياس تكاليف الاداء بغية تحقيق الاهداف التالية:
قياس تكلفة العناصر من المواد أو المستلزمات ومن الاجور أو العمالة ومن المصروفات أو الخدمات.
توزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة أو على الادارات والاقسام بالمؤسسة.
قياس تكلفة النشاط الانتاجي والتسويق الاداري.
قياس تكلفة المنتج أو الخدمة.

ب- الرقابة على التكاليف: تتحقق الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة المحاسبية بتكاليف فترة أو عدة فترات سابقا، كما يتطلب تحقيقها ايضا استخدام مقاييس في صورة تكاليف تقديرية (معيارية) وذلك على النحو التالي³:

تعد التكاليف التقديرية للفترة القادمة على اساس متوسطة التكاليف الفعلية لفترة أو عدة فترات زمنية سابقة.

¹الفضيل محمد الصديق، المقارنة بين الادوات التقليدية والحديثة للمحاسبة الادارية وأثرها على تحسين الاداء في المؤسسات الاقتصادية - دراسة حالة، اطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2017-2018، ص24.

²محمد عبد الفتاح العثماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، دار اليازوري العلمية، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012، ص37.

³نائل حسن عدس، نضال محمد الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2013، ص21

تقارن النتائج الفعلية بالتكاليف التقديرية الموضوعة مسبقا وتحليل الانحرافات بينهما. التعرف على الاسباب التي ادت إلى حدوث انحرافات ومتابعتها بهدف الاستفادة منها في اعداد تقديرات التكاليف عن الفترة أو الفترات التالية¹.

ج- ترشيد القرارات:

تعمل محاسبة التكاليف إلى تقديم المعلومات اللازمة للإدارة التي تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب وذلك لتحقيق مجموعة من الأهداف.

تقديم القرارات الدورية للإدارة بخصوص المشكلات المطروحة.

تقديم المعلومات اللازمة لوضع السياسات المستقبلية أو تعديل السياسات الحالية.

القيام بدراسات والبحوث على عناصر التكاليف بهدف تخفيضها واستخدامها الاستخدام الأمثل.

ثالثا: وظائف المحاسبة التحليلية:

تقوم المحاسبة التحليلية بعدة وظائف نذكر منها²:

الوظيفة التسجيلية: وهي اول الوظائف التي تقوم وهي اول الوظائف التي تقوم بها المحاسبة التحليلية، وإن الوحدة الاقتصادية هي التي تختار الطريقة المناسبة للتسجيل لاسيما وأن هناك طريقتين للتسجيل اما على اساس (طريقة الاندماج) أي إضافة حقول السجلات المحاسبية المالية خاصة بالمحاسبة التحليلية حيث تقوم بتسجيل كل ما ينفق عن عناصر التكاليف (مواد، اجور، مصروفات).

الوظيفة التحليلية: يتم من خلال هذه الوظيفة تحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة من المراكز الموجودة في الوحدة الاقتصادية.

الوظيفة الرقابية: تحدد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة بها ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة المعايير بما ينفق فعلا لكل عناصر التكاليف. وتحدد الانحرافات وتحليلها ودراستها ثم رفع النتائج الى الجهات المختصة للحد من الانحرافات.

الوظيفة الاخبارية: ترتبط هذه الوظيفة بالوظيفة السابقة، فبعد اكتشاف الانحرافات ودراسة اسبابها، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا وذلك لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها.

¹ محمد أحمد على السيدية، محاسبة التكاليف دراسة نظرية واجراءات تطبيقية، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الاردن، 2010، ص 15، 16.

² اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الاردن، 2010، ص 24، 25.

الوظيفة التحفيزية: تتحقق هذه الوظيفة بالوظيفة السابقة، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع للاقسام من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الانفاق، ومن هنا سوف نحفز اقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفاء واقتصادي، هذا ما يساعد الإدارة على تحقيق اهداف.

رابعا : أهمية نظام المحاسبة التحليلية والعوامل المؤثرة في تصميمه:

تعتبر المحاسبة التحليلية نظام معلومات يسمح لكل مسؤول في المؤسسة بمعرفة قيمة التدفقات والأحداث، والقدرة على تحليل نتائج قراراته أو التزاماته في إطار صياغة التقديرات، ويعتمد هذا النظام على سرعة المعلومات التي يوفرها أكثر مما يعتمد على دقتها.

ويعد النظام المحاسبي من بين الوسائل التي تمكن إدارة المؤسسة من تجميع وتشغيل وتقرير البيانات الضرورية عن نتيجة الأعمال التي تمت توجيهها والإشراف عليها ويشتمل النظام المحاسبي على مجموعة النماذج والسجلات والإجراءات والوسائل المستخدمة في تسجيل وتلخيص وتقرير البيانات المالية المطلوبة بواسطة الإدارة لتحقيق الرقابة على الأنشطة، وتقديمها إلى الجهات الخارجية المهمة بالمؤسسة كما يعتبر النظام مجموعة من الترتيبات تساعد على تحقيق الأهداف، وهو عبارة عن الوسائل العلمية التي تساعد على تنسيق العمالة وتدفق الخدمات وتوفير الآلات وتنظيم الأنشطة المختلفة في المشروع لتحقيق الأهداف المرجوة، وبذلك فإن النظام في المشروع يعتبر وسيلة أو وسيط لترجمة القرارات الإدارية إلى نتائج هادفة، ويمكن تعريف النظام المحاسبي بأنه الأداة التي يمكن عن طريقها تحقيق ما يلي:

تساعد الإدارة على ممارسة مهامها الأساسية في الرقابة وإصدار القرارات الرشيدة.

يمكن أصحاب المصالح في المشروع من مساهمين ومقرضين وعاملين بالمشروع ومستهلكين لإنتاجه من تحديد مواقفهم تجاهه.

ترشيد الدولة في توجيه سياستها المالية والاقتصادية الوجهة الصحيحة للمحافظة على التوازن بين الإنتاج والتوزيع وتوفير الرخاء لأفراد الشعب.

ويعرف نظام معلومات المحاسبة التحليلية على أنه مجموعة الإجراءات المنتظمة لتسجيل وتحليل وتخطيط التكاليف المتعلقة بالأنشطة المختلفة والرقابة عليها طبقاً لأسس وقواعد علمية وواقعية، وعرض نتائج هذه الإجراءات بطريقة دورية ومنتظمة في شكل تقارير وملخصات ملائمة للأغراض الإدارية المختلفة.

كما يعرف هذا النظام على أنه وسيلة منظمة لتسجيل وتحليل البيانات الخاصة بالمؤسسة طبقاً لأسس ومبادئ علمية، وعرض هذه البيانات بطريقة منظمة ومحددة وذلك لتحقيق أهداف التكاليف في تحديد

تكلفة الإنتاج بغرض التسعير، التخطيط والرقابة، ويمر نظام المحاسبة التحليلية بعدة مراحل لتطبيقه، وتتمثل أساساً في¹:

مرحلة جمع المعلومات: وتخص المعلومات المستخرجة من المحاسبة ومن مصادر أخرى.

مرحلة التصفية والتحليل: حيث يتم استخراج الأعباء غير القابلة للتحميل، كنفقات التأسيس، كما يتم إعادة توزيع الأعباء حسب طبيعتها إلى توزيع حسب المراكز.

مرحلة تحميل وحساب التكاليف: وتأتي أساساً من: الأقسام أو الوظائف، الوحدات المنتجة أو الطلبات

مرحلة الاستفادة من النظام المعلوماتي: وذلك من خلال تحليل النتائج واتخاذ القرارات، البرمجة والتخطيط، مراقبة التسيير.

تحديد طبيعة العملية الإنتاجية المراد قياس تكلفتها والنظام المتبع فيها: توجد منتجات ذات مواصفات متجانسة، وهناك منتجات طبقاً لمواصفات كل عميل (غير متجانسة)، والطريقة المتبعة في تحديد تكلفة وحدات الإنتاج في الحالة الأولى تختلف عنها في الحالة الأخيرة.

حجم المؤسسة وهيكلها التنظيمي: يؤثر حجم المؤسسة على اختيار النظام المناسب للتكاليف الذي يطبق فيها، حيث يوضح الهيكل التنظيمي دور كل إدارة من أجل تحقيق الأهداف العامة وتوضيح المهام الموكلة وتحديد المسؤوليات والوظائف، مما يجعل المحاسب قادراً على تبويب التكاليف وتوزيعها على وحدات المنتج النهائي.

حجم وطبيعة النشاط ومراحله: يحدد النشاط حجم العمليات التي تقوم بها المؤسسة، ثم تحديد حجم النظام الذي يناسب عملياته ونظام الرقابة الداخلية، كما يساعد المحاسب في التعرف على مختلف الأنشطة مع إمكانية تحديد تكلفة كل مرحلة من مراحل النشاط، وتحديد مشاكل القياس والتحميل².

المبحث الثاني : آليات مراقبة التسيير لترشيد التكاليف

باعتبار مراقبة التسيير من أدوات الأساسية التي تهدف لتحقيق الأهداف الأساسية للمؤسسة، وكذا عملية ترشيد التكاليف باعتبارها عملية مستمرة تهدف إلى تحسين كفاءة استخدام الموارد وتقليل التكاليف، وبذلك

¹ حمد توفيق بليغ وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار العربية للنشر والتوزيع، مصر، 1998، ص: 22.

² محمد كمال عطية، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، مصر، 1982، ص: 09.

تلعب أليات مراقبة التسيير دورا هاما في ترشيد التكاليف من خلال تحديد التكاليف غير الضرورية وتحسين كفاءة العمليات و تحليل سلسلة القيمة.

المطلب الأول : تحديد التكاليف غير الضرورية

أولا :المفهوم:إنها التكاليف التي تنشأ داخل الوظيفة الصناعية وإل يمكن ربطها أو تتبعها لوحدة التكلفة بسهولة وبالنتيجة يجري توزيعها وتحميلها على المنتجات وفق خطوات معينة هي:

أ- تقسيم الوحدة الاقتصادية الى مراكز كلفة : يتم تقسيم المصنع الى أجزاء وكل جزء يطلق عليه مركز كلفة او قسم والذي بموجبه يتم تجميع عناصر التكاليف التي تخص المركز وكذلك تحديد حجم النشاط الذي يمارسه المركز خلال فترة زمنية معينة ، وتقسم مراكز الكلفة الى نوعين وهما مراكز إنتاجية (التي تخص العمليات الإنتاجية) والمراكز الخدمية (المساعدة للمراكز الانتاجية)¹.

ب-حصر التكاليف الصناعية غير المباشرة : ويتم اما عن طريق الحصر الفعلي من واقع السجلات والمستندات او عن طريق الحصر التقديري ويتم عن طريق اعداد الموازنة المرنة كأساس للوصول لتقديرات عناصر التكاليف الصناعية غير المباشر.

ت-تخصيص ت.ص.غ.م : اعتماداً على ربط السبب بالنتيجة أي ربط التكاليف بكل مركز انتاجي ، يتم تحميل تلك التكاليف على المركز الخاص بها ، اما التكاليف التي تقدم خدمة لأكثر من مركز انتاجي فيتم توزيع التكاليف بين المراكز اعتماداً على أسس مناسبة ، وفي ادناه توضيح لبعض الأسس وعلاقتها بعنصر التكلفة.

جدول رقم 03-01: يوضح عناصر التكاليف ص.غ.م في علاقتها بأسس التوزيع المناسبة

عناصر التكلفة	أساس التوزيع
---------------	--------------

¹.عزالدين الحسيني .المحاسبة عن التكاليف الصناعية غير المباشرة، قسم المحاسبة ،جامعة المستقبل ،ص1-4.

الوقود المستخدم في تشغيل الآلات و المكائن	ساعات إشتغال الآلات
الكهرباء و الإضاءة	عدد المصابيح إذا كانت من نوع واحد ، أو قدرة كل مصباح إذا اختلفت المصابيح ، أو المساحة
التأمين الاجتماعي	أجور العمال
التدفئة و التبريد	المساحة أو الحجم إذا كان هناك اختلاف في الارتفاعات
اندثار الآلات و المكائن	ساعات الاشتغال إذا كانت نفس المكائن في جميع الأقسام ، قيمة الآلات و المكائن
أجور الاشراق	عدد العاملين
المزايا العينية	عدد العاملين
الإيجار	المساحة
تأمين مباني المصنع	المساحة
صيانة الآلات	ساعات دوران الآلات
القوى المحركة	ساعات دوران الآلات

المصدر: محاسبة عن التكاليف الصناعية الغير المباشرة الدكتور عز الدين الحسيني.

ث-إعادة توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج : بعد الانتهاء من تخصيص وتوزيع عناصر ت.ص.غ.م. على مراكز الكلفة الإنتاجية والخدمية ونظرا لأن معدلات التحميل تعد

فقط للمراكز الإنتاجية ، لذلك يستلزم القيام محاسب التكاليف بإعادة توزيع التكاليف المجمعة في مراكز كلفة الخدمات على مراكز الكلفة الإنتاجية ، وهنا يجب مراعاة ما يأتي:

- الأساس الملائم لإعادة توزيع تكاليف مراكز الخدمات .
- الطريقة الملائمة لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات

الجدول رقم 03-02: يوضح الأسس المعتمدة

مراكز تكلفة الخدمات الإنتاجية	الأساس الملائم لإعادة التوزيع
مركز صيانة المباني	المساحة المشغولة
مركز القوى المحركة	ساعات دوران أو اشتغال الآلات
مركز صيانة الآلات	ساعات دوران أو اشتغال الآلات
مركز مخازن المواد	قيمة الموارد الصادرة ، عدد مستندات الصرف
مركز الخدمة الطبية	عدد العاملين ، عدد ساعات العمل
مركز الرقابة على جودة	الساعات اللازمة لرقابة الإنتاج ، عدد الوحدات المعيبة
مركز التصاميم	عدد مرات التصميم ، ساعات الخدمة المنفذة

المصدر: محاسبة عن التكاليف الصناعية الغير المباشرة الدكتور عز الدين الحسيني

اما الطريقة الملائمة لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج فيوجد أربعة طرق وكما يأتي:

- ✓ طريقة التوزيع الإجمالي
- ✓ طريقة التوزيع الانفرادي
- ✓ طريقة التوزيع التنازلي
- ✓ طريقة التوزيع التبادلي¹

المطلب الثاني : تحسين كفاءة العمليات.

¹. عزالدين الحسيني ، مرجع سبق ذكره ، ص 1-4.

تعتبر إدارة العمليات والجودة من المفاهيم الهامة في إدارة المنظمات، حيث تهدف إلى ضمان تنفيذ العمليات بأعلى مستويات الكفاءة والفاعلية وتحقيق الجودة المطلوبة ومن بين أساسيات هذه الإدارة العمليات القائمة على التحسين المستمر¹

• التحسين المستمر هو عملية مستمرة ومنهجية لتحسين أداء وكفاءة العمليات والجودة في إطار إدارة العمليات ويعتبر التحسين المستمر أحد العناصر الرئيسية في إدارة العمليات والجودة، ويشمل العديد من المفاهيم والممارسات التي تهدف إلى تحقيق تحسين مستمر ومستدام في الأداء التشغيلي للمنظمة^{2,30}

• يتم تحقيق التحسين المستمر من خلال تحليل العمليات الحالية وتحديد المشاكل والعوائق التي تواجهها، ثم تطوير خطط لتحسين هذه العمليات ويمكن تحقيق ذلك باستخدام مفهوم « PDCA خطة، نفذ، تحليل، تحسين» الذي يساعد في مراقبة أداء العمليات وتحسينها بشكل مستمر يتطلب التحسين المستمر تعاون جميع أف ارد المنظمة، حيث يجب أن يشعروا بالمسؤولية المشتركة في على تحسين عمليات المنظمة ويتم تشجيع الموظفين على تقديم توصيات واقتراحات لتحسين العمليات بناء خبراتهم وملاحظاتهم، وتحفيزهم على المشاركة الفعالة في تنفيذ هذه التحسينات.

• تعتبر أدوات وتقنيات مثل تحليل الأسباب الجذرية، وتحليل العمليات، وتصميم التجارب، واستخدام برامج ضمن توجيه الاهتمام إلى:

✓ إدارة الجودة المثلى من العناصر الأساسية لتحقيق التحسين المستمر كما يجب أي متابعة وقياس أداء العمليات بشكل مستمر، واستخدام المؤشرات الرئيسية للأداء لتقدير تأثير التحسينات التي تم تنفيذها

✓ يتطلب التحسين المستمر وجود رؤية واضحة لأهداف المرجوة حيث يجب على المنظمة تحديد الأهداف الرئيسية لتحسين العمليات وتحقيق الجودة، وضمان توجيه جميع الجهود والمبادرات نحو تحقيق هذه الأهداف، كما يتضمن التحسين المستمر تحليل العمليات الحالية لتحديد الفجوات والمشاكل والفرص للتحسين

¹صالح، انجي واحمد، محمود، (2022) دور الجودة الشاملة في تعزيز الأولويات التنافسية، المجلة العربية لإدارة، مجلد 42 عدد 3

²صالح، انجي واحمد، محمود، 2022، دور الجودة الشاملة في تعزيز الأولويات التنافسية، المجلة العربية لإدارة، مجلد 42، عدد 3

- ✓ كما يتم استخدام أدوات وتقنيات مثل تحليل سلسلة القيمة وتحليل تدفق العمل ومخططات الاستجابة للجودة بتحديد المناطق التي يمكن تحسينها يتضمن التحسين المستمر استخدام مجموعة متنوعة من الأدوات والتقنيات لتحقيق التحسين ويمكن استخدام أدوات مثل تحليل الأسباب الجذرية وتصميم التجارب وتقنيات إدارة الجودة الشاملة لتحقيق تحسينات
- ✓ كما يجب أن يتم رصد ومراقبة أداء العمليات بشكل مستمر باستخدام مؤشرات الأداء الرئيسية والبيانات المحددة بوضوح ويساعد ذلك في تحديد النقاط الضعيفة وتقديم المدخلات اللازمة لاستمرارية التحسين.
- ✓ يعتبر تعزيز ثقافة المشاركة والابتكار أحد جوانب التحسين المستمر ويجب تشجيع جميع أفراد المنظمة على المشاركة في عمليات التحسين وتقديم الأفكار الجديدة والابتكارات التي تساهم في تحسين الجودة والعمليات، ويجب أن يكون التحسين المستمر عملية دائمة ومستمرة وي القيمة تطلب الأمر تقييم النتائج وتحليلها وتطبيق التحسينات المستمرة على العمليات والأنظمة لضمان استمرارية التحسين وتحقيق الأداء المثلى ويمكن للمنظمات تحسين جودة المنتجات والخدمات، وزيادة الكفاءة التشغيلية، وتحقيق التكلفة المنخفضة، وتعزيز رضا العملاء، وتحقيق التنافسية في سوق الأعمال¹

¹ سهام تيتيم ، 2019 ، دور إدارة الشاملة في تحقيق الإبداع الإداري، دراسة حالة مؤسسة الاتصالات الجزائرية وكالة اماليوفاي، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي - ام البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، الجزائر

المبحث الثالث : دور مراقبة التسيير في ترشيد التكاليف

مراقبة التسيير تلعب دورا عامة في ترشيد التكاليف من خلال تحديد المجالات واتخاذ القرارات الصحيحة لتحسين. سنناقش في هذا المبحث دور مراقبة التسيير في تخفيض التكاليف والرقابة عليها و كذلك في تحديد التكاليف الغير ضرورية وكذلك التحسين المستمر.

المطلب الأول: تخفيض التكاليف والرقابة عليها

أولاً: مفهوم تخفيض التكاليف:

- أن تخفيض التكاليف بالمعنى المطلق هو تخفيض في الرقم الاجمالي للنقود، وهذا النوع قد يتم بدون تخطيط أو جهود إدارية مثل أن يكون سبب الإنخفاض هو التخفيض في كمية الإنتاج وبهذا تكون النتيجة الفعلية هي ارتفاع التكلفة وليس إنخفاضها ،وهذا ليس هو المقصود وإنما المقصود هو تخفيض مجالات الإسراف والضياع الحتمي والتخلص من تلك الأنشطة التي لاتضيف قيمة¹

- كما عرف على أنه: "تحقيق التخفيض الحقيقي والدائم في تكلفة الأنشطة التي تزاولها المؤسسة أو تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمات المقدمة بدون التأثير على ملاستها للاستخدام المطلوب

2 . "

¹ نبيه بن عبد الرحمن الجبر ،نحو منهج مقترح لتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية السعودية -دراسة ميدانية ،مجلة الدراسات المالية والتجارية -العلوم الادارية ،كلية التجارة بني سويف ،جامعة القاهرة ، العدد 3،سبتمبر 1997 ،ص187.

² عدنان هاشم السامرائي ، محاسبة التكاليف -المبادئ الاساسية - جامعة المفتوحة - الجزء الاول ،طرابلس ، 1998 ، ص 242.

ثانيا: التميز بين تخفيض التكاليف والرقابة عليها.

- تعرف الرقابة على التكاليف على انها : "مجموعة الأنشطة التي تمارسها المستويات الإدارية المختلفة في وحدة اقتصادية معينة للتأكد من توافق الأداء المحقق مع الأداء المخطط طبقا للمعايير الموضوعه¹

لهذا الغرض إن فرض الرقابة الفعالة على التكلفة سيكون لها دورا كبيرا في تخفيض التكاليف عن طريق المقارنة المستمرة بين الأداء الفعلي والمعياري ،وتحديد الانحرافات ودراسة اسبابها واتخاذ القرارات الكفيلة بالحد من حدوث هذه الانحرافات ، لذلك فالرقابة على التكاليف هي محاولة لجعل الواقع مطابق للمعايير الموضوعه اما تخفيض التكاليف يتحدى المعايير²

من خلال عرضنا مفهومي تخفيض التكاليف والرقابة على التكاليف يمكن أن نستنتج مايلي:

- تخفيض التكاليف يعني أداء نفس الشئ بتكلفة أقل من التكلفة الفعلية السابقة أو التكلفة المعيارية ،بينما الرقابة على التكاليف تعني الحفاظ على التكلفة في نطاق الحدود المخطط له مسبقا.
- الرقابة على التكاليف تركز على مرحلة الإنتاج بينما تخفيض التكاليف يشمل كل المستويات بينا فيها مرحلة تصميم المنتج
- الرقابة على التكاليف تنظر إلى المعيار على أنه هدف بينما تخفيض التكاليف ينظر اليه بأنه هدف يمكن إدخال تعديلات عليه بما تقتضيه ضرورة الحركة الإقتصادية المستمرة والظروف البيئية المحيطة بالنشاط³

¹ عبد الحي مرعي وآخرون ،محاسبة التكاليف -القسم الثاني ،الدار الجامعية، ط ،الامكندرية ، 2001 ،ص.51.

² اسماعيل يحس التكريتي ،محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار حامد النسر والتوزيع ، ط2عمان ، الأردن ، 2008 ،ص355

³ اسماعيل يحس التكريتي ، مرجع سبق ذكره ، ص355

ثالثا: اهمية تخفيض التكاليف.

- أن تخفيض التكاليف تعتبر من الأمور المهمة التي تعمل المؤسسة على تجسيدها ،ويمكن إبراز أهميتها في كونها تحقق الأغراض التالي¹
- الاستخدام الأمثل لما هو متوفر من إمكانيات متاحة للمؤسسة الاقتصادية وبالشكل الذي يحقق وفورات المالية مناسبة .
- حث الإدارة المختلفة (العليا ،الوسطى ،التنفيذية)على تقييم أسباب ومعايير العمل المعتمدة من قبلها بالشكل الذي يخدم عملية التطور المستمر والمطلوبة بالشكل الذي يؤدي بالنتيجة لتحقيق أهداف المؤسسة.²
- المساهمة في تحقيق الرقابة على المؤسسة والوصول إلى المستوى الذي يعزز مركزها التنافسي.
- إيجاد أفضل السبل للإستثمار الأمثل للطاقات الإنتاجية المتاحة للمؤسسة .
- نتيجة للإرتباط عملية تخفيض التكلفة بالجانب المالي ،فإنها تمثل البرنامج الرئيسي في تطوير كفاءة الأداء لمنظمات الأعمال ،فهي تساعد على توفير الأموال اللازمة التي يمكن أن تستخدمها المؤسسة في الظروف الطارئة في تسديد الألتزامات المالية المترتبة عليها³
- كما ان التحكم الجيد والسيطرة على التكاليف وإيقافها في أدنى مستوى يعطي فعالية المؤسسة في إستعمال مواردها ويسمح لها بتحقيق العديد من المزايا اهمها:
- ✓ إبراز سيولة اعلى للمنافسين
- ✓ النمو بمعدل اسرع
- ✓ المقاومة أكثر في حالة الإنكماش.
- ✓ التمكن من المحافظة على اسبقية التكاليف.
- ✓ تحقيق رضا الزبائن من خلال تقديم المنتج بالجودة والمواصفات المميزة وبأقل سعر ممكن مقارنة بأسعار المنافسين¹

¹ على قاسم حسن العبيدي ، اهمية تخفيض التكاليف التسويقية والتحكم فيها لمنظمات الأعمال ،مجلة جامعة كربلاء العلمية ، المجلد ، العدد 4 ،افريل 2010، ص134.

² مزهودة عبد المالك ،مساهمة لإعداد مقابلة تسييرية مبنية على الفارق الاستراتيجي (دراسة حالة قطاع الطحن بالجزائر) ،اطروحة دكتوراه علوم ، تخصص علوم التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر ،باتنة ، الجزائر ، 2007 ، ص 77.

المطلب الثاني : التحسين المستمر الموارد

أولا : مفهوم التحسين المستمر:

يعتبر التحسين المستمر للعمليات الإدارية هو أحد مبادئ إدارة الجودة الشاملة، حيث يشترك جميع العاملين في تحسين العمليات الداخلية للمنشأة عبر فرق تحسين المستمر من خلال منهجية تطبيقية محددة، والحديث عن تحسين المؤسسة لفعاليتها و كفاءتها يقودنا مباشرة إلى الحديث عن واحدة من المقاربات الإدارية الحديثة القائمة على هذا الأساس و نقصد بها مقارنة، Kaizen ومعناها في لغة الدولة التي ظهرت فيها و هي اليابان " التغيير الهادئ " إلا أن المصطلح المتداول لها في لغة الجودة هو "التحسين المستمر"، مؤدى هذه المقاربة أن على كل فرد في المؤسسة، من المدير العام إلى العامل البسيط، أن يساهم بثبات في تحسين نشاطات المؤسسة، عملياتها، أنظمتها الإدارية، تكنولوجيتها، طرقها.. إلخ، و بتعبير آخر، تتمثل مقارنة Kaizen في إرساء ذهنية لدى أفراد المؤسسة بضرورة استغلال جميع فرص التحسين الممكنة مهما كانت بساطتها في الارتقاء بمستوى أداء المؤسسة²

- عرف العكيلي التحسين المستمر على أنه عملية البحث المنسق الذي يتناول أفضل السبل النجاز الأشياء وأن الهدف من عملية التحسين المستمر هو التفوق على المعايير الحالية للصناعة و تحديد المشكلات و حلها بمهارة لخلق ميزة تنافسية جديدة.³
- وعرفه أتكينسون (Atkinson) وآخرون بأنه الجهود المستمرة في العمليات القائمة الاستكشاف أفضل الطرائق في التنفيذ والتي تتضمن البحث المركز على الأنشطة التي تهتم بها المنظمة لمواجهة متطلبات الزبائن⁴

¹ عاطف عبد المجيد عبد الرحمان ، إطار مقترح بتحليل وإدارة التكلفة من منظور استراتيجي بهدف تعظيم ربحية المنشأة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، جامعة جنوب الوادي ، كلية التجارة بسوهاج ، القاهرة ، العدد 2 ، ديسمبر 2003 ، ص 127.

² ملوك منصف، 2010، أثر إشهاد الجودة على المؤسسات الجزائرية حالة المواصفة، ISO 9000، رسالة ماجستير، جامعة فرحة عباس سطيف ، ص 30.

³ وليد، حسين، 2015، اعتماد التحسين المستمر كمسار لتطوير رأس المال الاجتماعي، مجلة العلوم الاقتصادية بغداد، العدد، 444-46، 421، ص: 427.

⁴ علاء، جاسم سليمان، 2014، استعمال تقنية التحسين المستمر في تطوير أداء المنظمة، بالتطبيق على بنك سبا الإسلامي ، مجلة العلوم الاقتصادية، بغداد، 296-41، 279، ص 283.

- والتحسين المستمر حسب "جيمس وبايتس" ينطوي على تأسيس البنية التحتية اللازمة لتطورها، فالخطوة الأولى هي تحديد عمال الإنتاج الرئيسيين و تزويدهم بالموارد و التدريب والتحفيز للإلزامين لجعلهم أشخاصاً فعالين وناجحين¹

تؤكد فلسفة إدارة الجودة الشاملة على أهمية التحسين المستمر لمختلف الأنشطة الوظيفية و العمليات التسييرية في المؤسسات، و يؤكد هذا المبدأ فرضية أن الجودة النهائية ما هي إلا نتيجة لسلسلة من الخطوات و النشاطات المرتبطة.

إن فكرة التحسين المستمر تعتمد على تدعيم البحث و التطوير و تشجيع الإبداع و تنمية المعرفة و مهارت لدى الكفاءات البشرية المتاحة بالمؤسسة، كما يعد عنصراً أساسياً في تخفيض الانحرافات على جميع مستويات النشاط، ذلك أن التركيز على التحسين المستمر لأنظمة العمليات الانتاجية و المالية و التسويقية و للموارد البشرية يحقق بالضرورة أعلى مستوى من الرضا للمستهلك كنتيجة لتقديم قيمة في المنتج النهائي، لذا يتطلب الأمر إجراء الدراسات المستمرة و تحليل النتائج للوصول إلى كفاءة عالية لأنظمة العمليات المختلفة من جهة، و تطوير جودة المخرجات من السلع والخدمات من جهة أخرى.²

وقد أوردت الباحثة "حريق" في أطروحتها حول (استراتيجية التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة) "بأن التحسين المستمر فلسفة إدارية تهدف إلى العمل على تطوير العمليات والأنشطة المتعلقة بالآلات والمواد و الأفراد وطرق الإنتاج بشكل مستمر، وفلسفة التحسين المستمر هي إحدى ركائز منهجية دارة الجودة الشاملة والتي تحتاج إلى دعم الإدارة العليا وتشجيعها من خلال منح الحوافز المادية والمعنوية المناسبة.³

إن فلسفة كايزن هي إحدى وسائل التغيير على مستوى المنظمات التي لم يتعرف عليها عالمنا العربي بعمق حتى الآن. فلقد طبقت اليابان أسلوب (بقاء الحال من المحال)، وبقيت معظم المؤسسات والشركات العربية تحتفظ بمنهج (تغيري الحال من المحال)

¹ جيمس ماكريث، بوب بايتس، 2015، الكتاب الصغير لنظريات الإدارة الكبيرة و كيفية استخدامها، ترجمة مكتبة جرير، السعودية: دار جرير للنشر والتوزيع، ص. 196

² سملاي، يحضية، 2003، إدارة الجودة الشاملة: مدخل لتطوير الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، بحث مقدم للملتقى الوطني بجامعة ورقلة، حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ص. 178

³ قصير بن عودة، 2020، منظومة الحواف وعلاقتها بتعزيز عملية التحسين المستمر، مجلة جيل للعلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد، 64، ص. 36

ثانيا : عناصر تطبيق تقنية التحسين المستمر :

إن التحسين المستمر يقوم على مبدأ إحداث تغييرات تدريجية نحو الأفضل بشكل متواصل، ويستند إلى مجموعة من العناصر الأساسية التي يُرمز لها بمنهجية S5، وهي خمس مفاهيم يابانية تبدأ جميعها بالحرف S، ويمكن عرضها كما يلي¹:

✓ التصفية : Seiri S1 تمثل الخطوة الأولى، حيث تركز على إزالة الأنشطة غير الضرورية داخل بيئة العمل، وذلك من خلال استخدام ما يُعرف بالبطاقة الحمراء، التي تُعد نقطة انطلاق لتشخيص المشكلات الخفية وتعزيز المساءلة داخل موقع العمل.

✓ التنظيم : Seiton S2 يهتم هذا العنصر بتحسين كفاءة العمليات الإنتاجية أو الخدمية عبر اعتماد أساليب تنظيم فعّالة، بما يضمن سهولة الوصول إلى الأدوات والموارد الضرورية، وتقليل الوقت الضائع.

✓ التنظيف : Seiso S3 يقوم على الفحص والتنظيف المستمر لمكان العمل، مما يساهم في الحد من الأعطال، خاصة المتعلقة بالآلات والمعدات.

✓ التقييس : Seiketsu S4 يعني وضع معايير واضحة للأداء يمكن الرجوع إليها لتحديد الانحرافات وتصحيح الأخطاء، بما يضمن استقرار العمليات.

✓ الانضباط والتدريب : Shitsuke S5 يعد من أهم وأصعب العناصر، لارتباطه بتدريب العاملين على الالتزام بالممارسات السابقة، وترسيخها كسلوك دائم داخل بيئة العمل.

✓ وتتميز هذه العناصر الخمسة بترابطها وتكاملها، حيث تهدف مجتمعة إلى تحقيق تحسين مستمر في الأداء، ورفع كفاءة العمل، وتعزيز جودة المخرجات².

¹مدحت محمد أبو النظر، 2015، إدارة الجودة الشاملة استراتيجية الكايزن اليابانية في تطوير المنظمات ، المجموعة العربية للتدريب، القاهرة،

²وليد، حسين، 2015، مرجع سبق ذكره، ص، 428

ثالثا: خطوات التحسين المستمر :

- لضمان نجاح أي منظمة في تطبيق التحسين المستمر ، ينبغي اتباع الخطوات التالية :
- ✓ التخطيط: يتم في هذه المرحلة تحديد الأهداف ووضع الخطط والعمليات اللازمة لتحقيق منتج أو خدمة مطابقة للمواصفات المطلوبة.
 - ✓ التنفيذ: تُترجم الخطط إلى واقع عملي من خلال تطبيق ما تم تحديده مسبقاً.
 - ✓ التقييم: يتم تحليل النتائج المتحصل عليها، ومقارنتها بالأهداف المسطرة لقياس مدى الفعالية.
 - ✓ التحسين: بناءً على نتائج التقييم، تُجرى التعديلات والتحسينات اللازمة على العمليات أو المنتجات أو الخدمات، لتُعاد بعدها دورة التحسين من جديد بشكل مستمر¹.

¹ Christian ,D .(2013). La Qualité, itcic édition, Blida, Alger ,p39

خلاصة

يتناول هذا الفصل دور واهمية مراقبة التسيير في ترشيد التكاليف ،من خلال ادواتها مثل الموازنات التقديرية ،المحاسبة التحليلية ، وكذا لوحات القيادة. وإبراز دور مراقب التسيير في ترشيد التكاليف من خلال تحديد التكاليف الغير الضرورية، وتخفيض التكاليف والرقابة عليها ، ،وهذا من أجل تحسين اداء المؤسسة وتحقيق أهدافها

الفصل الرابع :الإطار التطبيقي

لدراسة حالة مؤسسة نفضال

وحدة الغاز المميع سعيدة

تمهيد

بعد تناولنا للجانب النظري المتعلق بمراقبة التسيير ودورها في ترشيد التكاليف، ننتقل في هذا الفصل إلى الجانب التطبيقي من خلال إسقاط المفاهيم النظرية على واقع مؤسسة نفاطال للغاز المميع وحدة سعيدة. قُسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث: نبدأ بتقديم المؤسسة، ثم نحلل نظام مراقبة التسيير بها، ونختتم بدور هذه المراقبة في ترشيد التكاليف مع عرض النتائج ومناقشتها.

المبحث الأول : تقديم مؤسسة نפטال

المطلب الأول : لمحة عن مؤسسة نפטال

1. **النشأة :** لقد نشأت شركة نפטال بموجب المرسوم 80-101 الصادر بتاريخ 06 أفريل 1980 من خلال التحويلات التي أخذتها من مرسوم 08-106 الصادر بنفس التاريخ السابق ، هذه التحويلات التي لحقت المؤسسة سونطراك من تقسيم و تغيير فيها و التي كانت مؤسسة نפטال إحدى فروعها :هته الأخيرة نجدها قد اختصت في تكرير ة توزيع المواد البترولية و من تم فقد كانت بداية شروع المؤسسة في عملها بتاريخ 01 جانفي 1982، وقد أعيدت هيكلة هذه المؤسسة بموجب المرسوم 87-189 الصادر بتاريخ 28 أوت 1987 تحت تسمية المؤسسة الوطنية لتسويق و توزيع المواد البترولية

2. **التسمية :** هذه التسمية هي مختارة في إطار مسابقة داخلية تعطي للنفط مقطعين هما :

3. **(نفط naft) :** هي كلمة جامعة و مشهورة تعني البترول

4. **ال al :** إشارة الى الجزائر algérie

– إذن نפטال تعني نفط الجزائر

5. **مهامها:** تنازلت مؤسسة نפטال عن مهمة التكرير لشركة نفتاك من 27 أوت 1987 ومنذ هذا التاريخ أصبحت مؤسسة نפטال مكلفة بتسويق وتوزيع المواد البترولية عبر كامل التراب الوطني والمتمثلة في :

– جمع أنواع الوقود وزيوت التشحيم

– غاز البترول المميع (بوتان بروبان)

– الزفت بجميع أنواعه

– الإطارات المطاطية

– غاز البترول كوقود سير الغاز

– الغاز الطبيعي كالوقود

6. تجسيدها : هناك نشاطات جديدة شرعت فيها مؤسسة نفطال، كاستعمال غاز البترول المميع كوقود "سير غاز"، حيث يعتبر أحد الأهداف التي تصبوا إليها مؤسسة نفطال وتسعى جاهدة بغية تحقيقها، أضف إلى ذلك العمل الجاد من أجل تحديد نموذج استهلاك طاقي وطني، وفعلا لقد تم هذا الهدف ميدانيا وتحقيقه على أرضية الواقع وذلك بإنجاز :

– 44 مركز للتحويل.

– 50 % من إجمالي محطات الخدمات (2200 محطة) مزودة بمضخات "سير غاز".

– 700 000 سيارة حولت إلى استعمال « سير غاز (2021) ».

7. تنظيمها: من خلال التقسيم الإداري الأخير لمؤسسة نفطال نجد أن المؤسسة قد بلغت عدد وحداتها 56 وحدة منها 4 وحدات صيانة و4 وحدات أخرى مبنائية، في حين أن باقي الوحدات مختصة بتوزيع المواد البترولية أي بمجموع 48 وحدة أي تغطية كامل التراب الوطني.

8. وسائلها: تمول البلاد بما يقارب 7.6 مليون طن بما يساوي البترول منها 51 % استهلاك وطني للطاقة النهائية. وتحتوي بصفة عامة على :

– مركز ومخزن لتوزيع وتخزين: الوقود Carburant ، الزيت Lubrifiant، المطاط Pneumatique.

– 44 مصنع للتعبئة (GPL غاز بترولي مميع).

– 16 وحدة لاستخراج الزيت.

9. لمحة تاريخية عن شركة نفطال . مقاطعة الغاز المميع بسعيدة: لقد أنشأت وحدة نفطال بسعيدة في 01 جانفي 1981 في إطار السياسة اللامركزية من طرف مديرية CLP ، وهو يغطي احتياجات الولاية التي تضم 06 دوائر و16 بلدية. تضم منطقة سعيدة 16 نقاط ومراكز بيع.

10. مقاطعة سعيدة: هي وحدة توزيع المواد الطاقوية المستخلصة من المحروقات، مكلفة بتمويل وتوزيع في الولايات التالية: سعيدة، معسكر، البيض والنعامة بمادة الغاز المميع سواء المعبأ في القارورات مختلفة الأحجام أو الخام ووقود السيرغاز. GPL/ C

11. شركة نفطال مقاطعة سعيدة تغطي أربع ولايات: معسكر، سعيدة، البيض والنعامة وهذا بعض ضم شركات نفطال السابقة البيض والنعامة في أبريل 1992.

12. تغطي المقاطعة مساحة إجمالية تقدر ب 105.305 كلم².

- ولاية سعيدة : 6613 كلم²
- ولاية معسكر : 5135 كلم²
- ولاية البيض (الأبيض سيد الشيخ) : 66420 كلم².
- النعامة (مشرية، عين الصفراء) : 27137 كلم².
- مقاطعة سعيدة تحتوي على ثلاثة مراكز للتخزين والتوزيع وثلاثة مستودعات إضافة إلى محطتين للخدمات لوقود سيرغاز .

13. تقدر الطاقة الإنتاجية والتخزينية للمقاطعة ب:

- مركز سعيدة: (CE 201)
- إنتاج 14000 قارورة من B 13 (غاز البوتان) يوميا
- إنتاج 600 قارورة من P 35 (غاز البروبان) يوميا
- قدرة تخزين 1000 طن من غاز البوتان
- قدرة تخزين 150 طن من غاز البروبان
- مركز معسكر: (MCE 293)
- إنتاج 7000 قارورة من B 13 (غاز البوتان) يوميا
- إنتاج 200 قارورة من P 35 (غاز البروبان) يوميا
- قدرة تخزين 100 طن من غاز البوتان
- قدرة تخزين 50 طن من غاز البروبان
- مركز البيض: (202 MCE)
- إنتاج 7000 قارورة من B 13 (غاز البوتان) يوميا
- إنتاج 200 قارورة من P 35 (غاز البروبان) يوميا
- قدرة تخزين 50 طن من غاز البوتان
- قدرة تخزين 50 طن من غاز البروبان

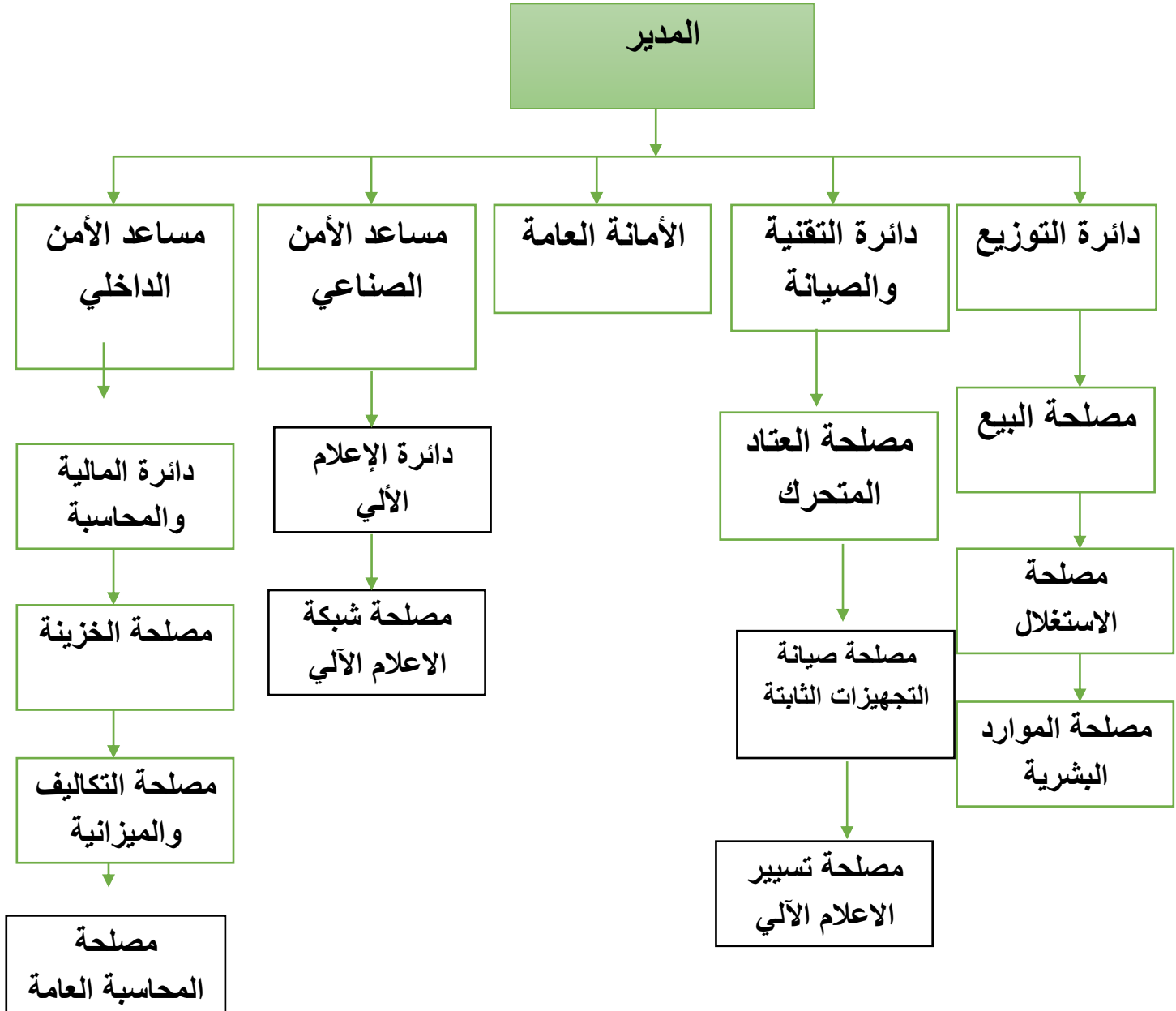
14. تقع مقاطعة الغاز سعيدة (مركز 201+ المديرية) في المنطقة الصناعية رقم 01، يحدها من الشمال الطريق الوطني رقم 06 (طريق الرباحية) وجنوبا السكة الحديدية الرابطة بين محمديّة وبشار وغربا مؤسسة المواد الكاشطة وشرقا شركة المياه المعدنية، تتربع على مساحة تقدر بـ 4 هكتارات منها:

– المساحة المغطاة لعملية الإنتاج : 3200 CE م2.

– المساحة المغطاة للإدارة : 800 م2.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الشكل رقم 04-01: يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال



المصدر : وثائق داخلية لمؤسسة

المبحث الثاني: نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة.

المطلب الأول: أدوات مراقبة التسيير

أولا الموازنة التقديرية :

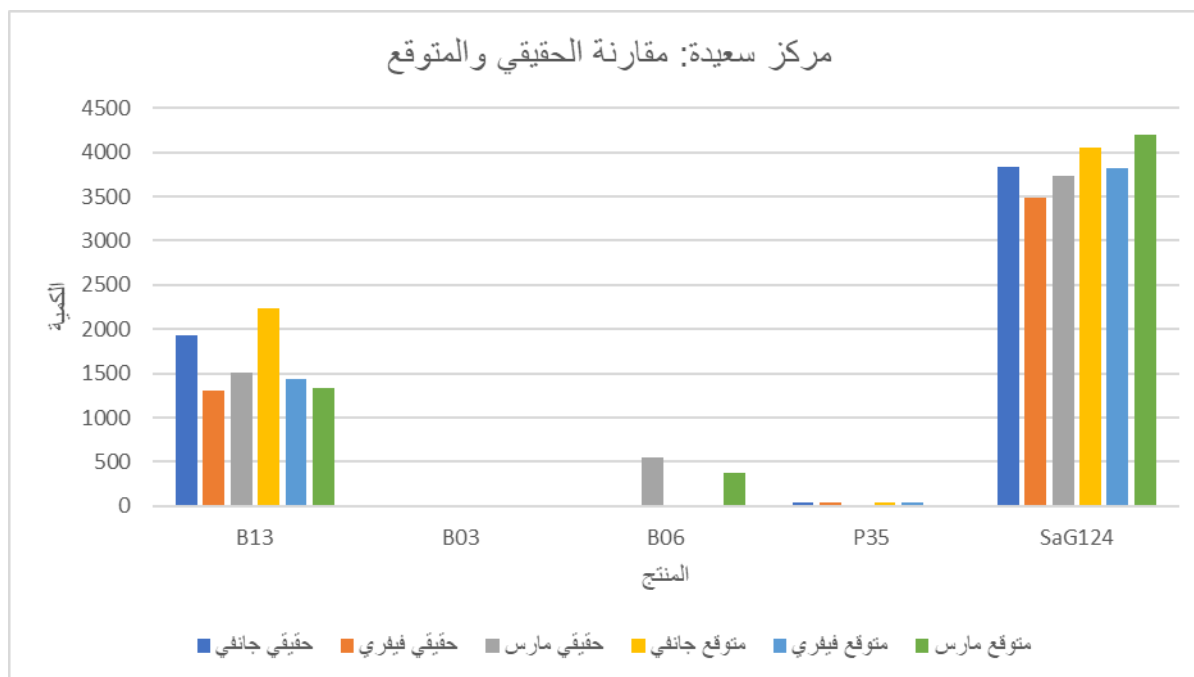
1. مركز سعيدة

الجدول رقم 04-01: يوضح مقارنة الحقيقية و المتوقعة لمركز سعيدة سنة 2026

	الحقيقي			المتوقع		
	جانفي	فيفري	مارس	جانفي	فيفري	مارس
غاز البوتان B13	1936.363	1297.855	1509.638	2236	1438	1327
غاز البوتان B03	0.591	0.504	0.504	1	1	1
غاز البوتان B06	0.402	0.24	546.221	1	1	375
غاز البروبان P35	40.040	39.235	/	44	34	/
سيرغاز SaG124	3827.453	3487.829	3731.980	4055	3815	4205

المصدر : وثائق داخلية من المؤسسة

الشكل رقم 04-02: يوضح مقارنة الحقيقية و المتوقعة لمركز سعيدة سنة 2026



المصدر : من إعداد الطالبتين

شهر جانفي

- أظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات سالبة في مبيعات غاز البوتان B13 كانت توقعات 2236 طن أما نتائج المحققة كانت 1936,363 طن.
- أظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات سالبة في مبيعات قارورات غاز البوتان من نوع B03 كانت 1 طن وأما المحقق فكان 0,591 طن.
- أظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات سالبة في مبيعات B06 كانت التوقعات كذلك 1 طن بينما المحقق 0,402 طن.
- كشفت المقابلة بين الأرقام المتوقعة والبيانات الفعلية عن عدم توازن بحيث كان غاز البروبان P35 المتوقع 44 طن مقابل الحقيقي كان 40,040 طن، اذ نستنتج أنه كان بعيد جدا عن تقديرات المخطط لها.

- كانت توقعات مبيعات سير غاز بعيدا جدا عن ماتم تحقيقه بحيث كان متوقع 4055 طن أما المحقق 3827,453 طن.
- نلاحظ حالة استثنائية مقارنة بالمنتجات السابقة حيث كان المحقق أكبر من المتوقع بحيث كان المتوقع 520 طن والمحقق كان 792,93 طن
- شهر فيفري:
- اظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات سالبة في مبيعات غاز البوتان B13 كانت التوقعات 1438 طن والمحقق 1297,855 طن بحيث كانت بعيدة جدا من المخطط له.
- لاحظنا أن المتوقع مبيعات البروتان B03 حيث كان المتوقع 1 طن والمحقق كان 0,504 طن وهذا امر سلبي.
- توقعات مبيعات غاز البوتان B06 لعام 2026 حيث كان المتوقع 1 طن بينما الحقيقي 0,24 طن وهي نتائج بعيدة جدا.
- كشفت المقابلة بين الارقام المتوقعة والبيانات الفعلية حيث كانت نتائج ايجابية في مبيعات غاز البروبان P35 كان المتوقع 34 طن والمحقق 39,235 طن وهذا شيء ايجابي للمؤسسة.
- كانت توقعات مبيعات سير غاز بعيدة عن ماتم تحقيقه بحيث كان المتوقع 3815 طن بينما الحقيقي 3487,829 طن.
- نلاحظ ان توقعات مبيعات غاز البروبان كانت 444 طن مقارنة بالنتائج المحققة التي كانت 540,484 طن وهذه نتائج إيجابية.
- شهر مارس:
- لقد قمنا بالمقارنة بين الموازنة التقديرية لشهر مارس 2026 ولاحظنا أنه كان بعيد جدا حيث كان المحقق 1509,638 طن مقارنة بالمتوقع الذي كان 1327 طن.
- كانت توقعات مبيعات غاز البوتان من نوع B03 هي 1 طن مقارنة بالنتائج التي تم تحقيقها حيث كان المحقق 0,504 طن وهذه نتائج سلبية.
- اظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والمحققة لشهر مارس 2026 لاحظنا أن النتائج التقديرية 375 طن بينما كانت المحققة 546,221 وهذه نتائج ايجابية للمؤسسة.

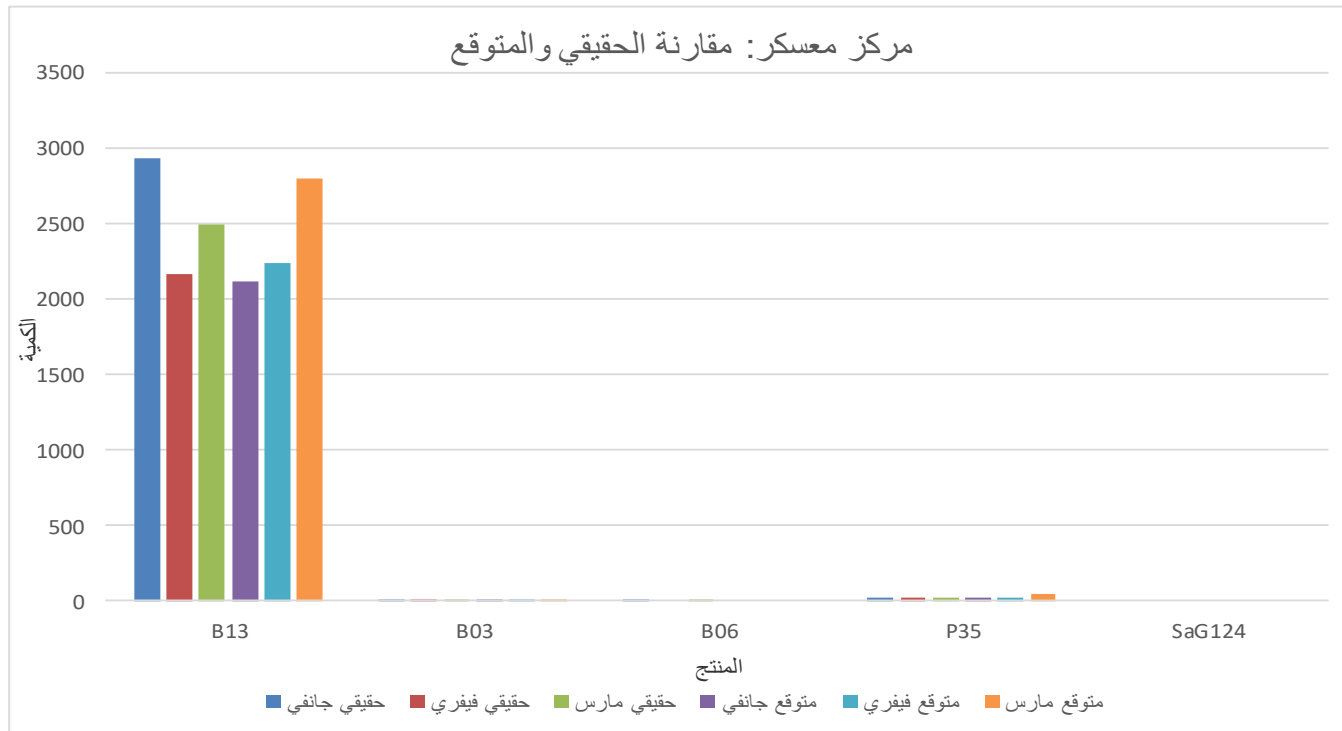
– كانت توقعات مبيعات سير غاز 4205 طن بينما المبيعات المحققة كانت بعيدة عنها إذ كانت 3731,980طن.

2. مركز معسكر :

الجدول رقم 04-02: يوضح مقارنة الحقيقية و المتوقعة لمركز معسكر سنة 2026

المتوقع			الحقيقي			
مارس	فيفري	جانفي	مارس	فيفري	جانفي	
2797	2238	2121	2497.768	2161.0.29	2932.215	غاز البوتان B13
5	5	5	1.095	2.586	4.050	غاز البوتان B03
0	/	0	0.006	/	0.084	غاز البوتان B06
47	19	23	18.165	21.735	24.920	غاز البروبان P35
/	/	/	/	/	/	سيرغاز SaG12

المصدر : وثائق داخلية من المؤسسة



الشكل رقم 04-03: يوضح مقارنة الحقيقية و المتوقعة لمركز معسكر سنة 2026

المصدر : من إعداد الطالبتين

• شهر جانفي:

- اظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات موجبة في مبيعات غاز البوتان B13 كانت التوقعات 2112 طن أما نتائج المحققة كانت 2932,215 طن
- اظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات سالبة في مبيعات غاز البوتان B03 كانت نتائج المتوقعة 5 طن أما المحققة كانت 4,050 طن.
- اما بالنسبة للمبيعات غاز البوتان B06 كانت توقعات معدومة بينما تم تحقيق نتيجة 0,084 طن وهذا امر ايجابي.
- اظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات موجبة في مبيعات غاز البروبان P35 كان المتوقع 23 طن والمحقق 24,920 طن

• شهر فيفري:

- أظهرت المقارنة بين المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات سالبة في مبيعات غاز البوتان B13 كانت توقعات 2238 طن أما النتائج المحققة 2161,029 طن.
- كشفت المقابلة بين الارقام المتوقعة والبيانات الفعلية عن عدم توازن في مبيعات غاز البوتان من نوع B03 بحيث كانت التوقعات 5 طن بينما المحقق كان 2,586 طن وهذه نتائج سلبية.
- أظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات موجبة في مبيعات غاز البروبان نوع P35 كانت توقعات 19 طن بينما المحقق كان 21,735 طن.

• شهر مارس:

- أظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود سالبة في مبيعات غاز البوتان من نوع B13 كان المتوقع 2797 طن والمحقق 2497,768 طن.
- أظهرت المقارنة في مبيعات غاز البوتان B03 بحيث كان المتوقع 5 طن بينما المحقق كان 1,095 طن وهذه نتائج سالبة وبعيدة جدا.
- أما بالنسبة للمبيعات غاز البوتان B06 كانت التوقعات معدومة بينما النتائج المحققة 0,006 طن وهذا امر إيجابي.
- أظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لشهر مارس 2026 وجود انحرافات سالبة في مبيعات غاز البروبان P35 حيث كانت التوقعات 47 طن بينما المحقق 18,165 طن.

3. مركز البيض :

الجدول رقم 04-03: يوضح مقارنة الحقيقية و المتوقعة لمركز البيض سنة 2026

المتوقع			الحقيقي			
مارس	فيفري	جانفي	مارس	فيفري	جانفي	
760	761	904	646.087	559.780	827.099	غاز البوتان B13
2	1	1	0.927	0.870	1.179	غاز البوتان B03
	1	1		0.870	13.650	غاز البوتان B06
8	9		8.505	10.870		غاز البروبان P35
/	/	/	/	/	/	سيرغاز SaG124

المصدر : وثائق داخلية من المؤسسة



الشكل رقم 04-04 : يوضح مقارنة الحقيقية و المتوقعة لمركز البيض سنة 2026

المصدر : من إعداد الطالبتين باعتماد على ما سبق

● شهر جانفي :

- أظهرت مقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات سالبة في مبيعات قارورات غاز البوتان من نوع B13 حيث كانت التوقعات 904 طن أما النتائج المحققة كانت 827,099 طن.
- أظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات موجبة في مبيعات قارورات غاز البوتان B03 كانت النتائج المتوقعة 1 طن اما النتائج المحققة 1,179 طن.
- كشفت المقابلة بين الارقام المتوقعة والبيانات الفعلية أنه وجود انحرافات موجبة وجيدة جدا في مبيعات قارورات B06 حيث كانت التوقعات 1 طن بينما الحقيقي 13,650 طن.

● شهر فيفري :

- أظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات سالبة في مبيعات قارورات الغاز من نوع B13 حيث كانت النتائج المتوقعة 761 طن اما النتائج المحققة 559,780 طن.
- كشفت المقابلة بين الارقام المتوقعة والبيانات الفعلية أنه وجود انحرافات سالبة في مبيعات غاز البوتان B03 حيث كانت النتائج المتوقعة 1 طن أما النتائج المحققة 0,870 طن.
- أظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات سالبة في مبيعات غاز البوتان B03 حيث كان المتوقع 1 طن بينما الفعلي 0,870 طن.

– اظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات موجبة في مبيعات غاز البوتان P35 حيث كانت النتائج المتوقعة 9 طن بينما المحققة 10,780 طن.

• شهر مارس

– اظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لشهر مارس عام 2026 وجود انحرافات سالبة في مبيعات غاز البوتان B13 حيث كانت التوقعات 760 طن بينما الحقيقي كان 646,087 طن.

– اظهرت المقارنة التقديرية والنتائج المحققة وجود انحرافات سالبة في مبيعات غاز البوتان B03 حيث كان المتوقع 2 طن بينما المحقق كان 0,927 طن.

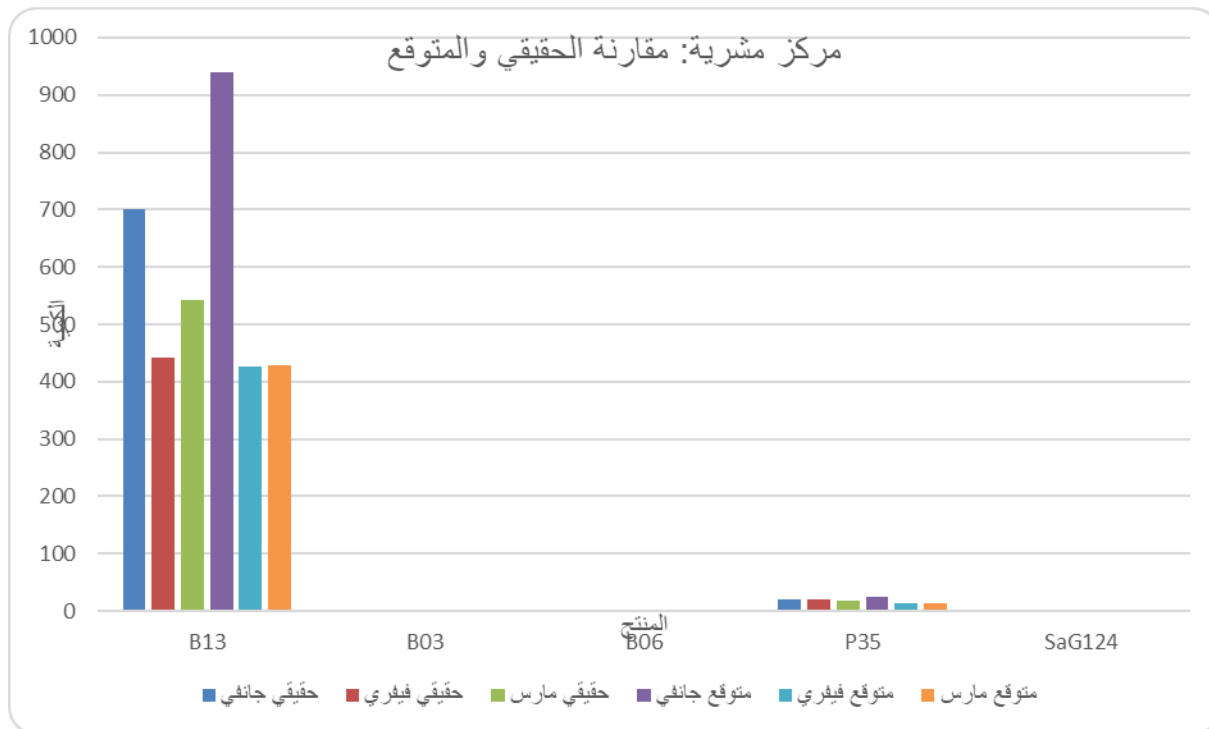
– اظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة وجود انحرافات موجبة في مبيعات غاز البروبان P35 حيث كان المتوقع 8 طن أما المحقق 8,505 طن.

4. مركز مشرية :

الجدول رقم 04-04: يوضح مقارنة الحقيقية و المتوقعة لمركز المشرية سنة 2026

	الحقيقي			المتوقع		
	جانفي	فيفري	مارس	جانفي	فيفري	مارس
غاز البوتان B13	701,545	440,947	542,763	939	426	429
غاز البوتان B03		1,602	0,288		0	0
غاز البوتان B06	0,036		0,078	1		1
غاز البروبان P35	19,53	19,495	18,48	24	14	13
سيرغاز SaG124	/	/	/	/	/	/

المصدر : وثائق داخلية من المؤسسة



الشكل رقم 04-05: يوضح مقارنة الحقيقية و المتوقعة لمركز المشرية سنة 2026

المصدر : من إعداد الطالبتين باعتماد على ما سبق

• شهر جانفي:

- اظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات سالبة في مبيعات قارورات غاز البوتان من نوع B13 كانت التوقعات 939طن اما نتائج المحققة كانت 701,545طن
- اظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات سالبة ايضا مبيعات قارورات غاز البوتان من نوع B06 كانت التوقعات 1طن بينما النتائج المحققة كانت 0,036طن.

- كشفت المقابلة بين الارقام المتوقعة والبيانات الفعلية عن نتائج سالبة في مبيعات غاز البروبان من نوع P35 اذ كان المتوقع 24طن مقابل الحقيقي الذي كان 19,530طن.

• شهر فيفري:

– اظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات موجبة في مبيعات قارورات غاز البوتان من نوع B13 كانت التوقعات 426 طن بينما النتائج المحققة كانت 440.947 طن.

– أنا بالنسبة للمبيعات قارورات غاز البوتان B03 كانت توقعات معمدومة بينما النتائج المحققة كانت 1,602 طن وهذا جيد جدا.

– كشفت المقابلة بين الارقام المتوقعة عن عدم توازن في مبيعات غاز البروبان حيث كان المتوقع 14 طن مقابل الحقيقي الذي كان 19,495 طن.

• شهر مارس:

– اظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات موجبة في مبيعات قارورات غاز البوتان من نوع B13 كانت التوقعات 429 طن بينما النتائج المحققة كانت 542,763 طن.

– اما بالنسبة للمبيعات قارورات غاز البوتان من نوع B03 كانت معمدومة بينما النتائج المحققة 0,288 طن وهذا جيد للمؤسسة.

– اظهرت المقابلة بين الارقام المتوقعة والبيانات الفعلية على نتائج سالبة في مبيعات غاز البوتان B06 كانت التوقعات 1 طن بينما البيانات الفعلية 0,078 طن.

– اظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات سالبة في مبيعات قارورات غاز البروبان P35 كانت التوقعات 13 طن بينما النتائج المحققة كانت 18.480 طن.

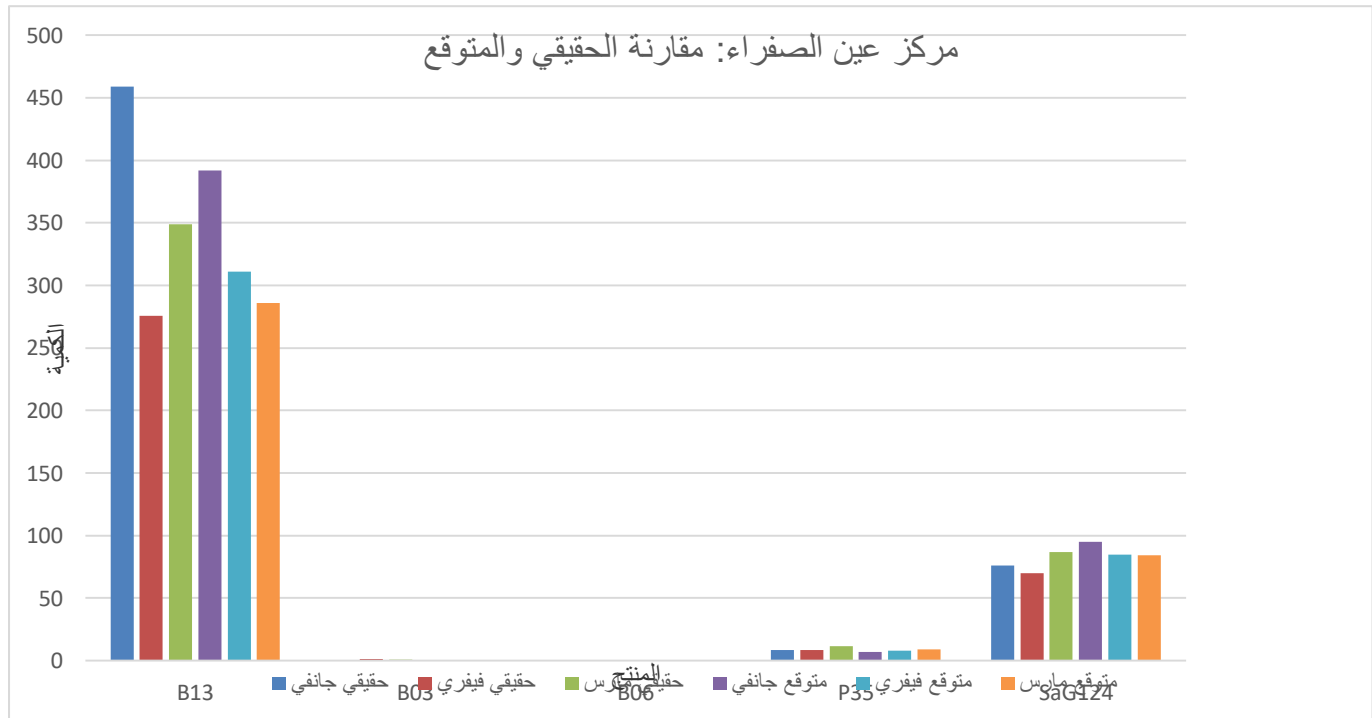
الجدول رقم 04-05: يوضح مقارنة الحقيقية و المتوقعة لمركز عين الصفراء سنة

المتوقع			الحقيقي			
مارس	فيفري	جانفي	مارس	فيفري	جانفي	
429	426	939	542,763	440,947	701,545	غاز البوتان B13
0	0		0,288	1,602		غاز البوتان B03
1		1	0,078		0,036	غاز البوتان B06
13	14	24	18,48	19,495	19,53	غاز البروبان P35
/	/	/	/	/	/	سيرغاز SaG12

2026

• المصدر : وثائق داخلية من المؤسسة

الشكل رقم 04-06: يوضح مقارنة الحقيقية و المتوقعة لمركز عين الصفراء سنة 2026



المصدر : من إعداد الطالبين باعتماد على ما سبق

• شهر جانفي:

- اظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات موجبة في مبيعات غاز البوتان B13 كانت توقعات 392 طن أما النتائج المحققة كانت 458,913 طن .
- اظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات سالبة في مبيعات غاز البروبان P35 كانت النتائج المتوقعة 7 طن والنتائج المحققة كانت 8,470 طن.
- كانت توقعات مبيعات سير غاز بعيدة جدا عما تم تحقيقه بحيث كان المتوقع 95 طن أما المحقق 75,906 طن.

• شهر فيفري:

- اظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات سالبة في مبيعات غاز البوتان كانت توقعات 311 طن بينما النتائج المحققة كانت 275,834 طن.

- بالنسبة للمبيعات قارورات غاز البوتان من نوع كانت التوقعات معدومة بينما كانت هناك نتائج محققة ب 1,170 طن حيث كانت نتائج جيدة جدا للمؤسسة.
- كشفت المقابلة بين الأرقام المتوقعة والبيانات فعلية عن عدم توازن في مبيعات غاز البروبان بحيث كان المتوقع 8 طن بينما كان المحقق 8,575 طن وهذه نتائج جيدة. .
- كانت توقعات مبيعات سير غاز بعيدة جدا عن ماتم تحقيقه بحيث كان المتوقع 85 طن والمحقق 69,925 طن.

• شهر مارس :

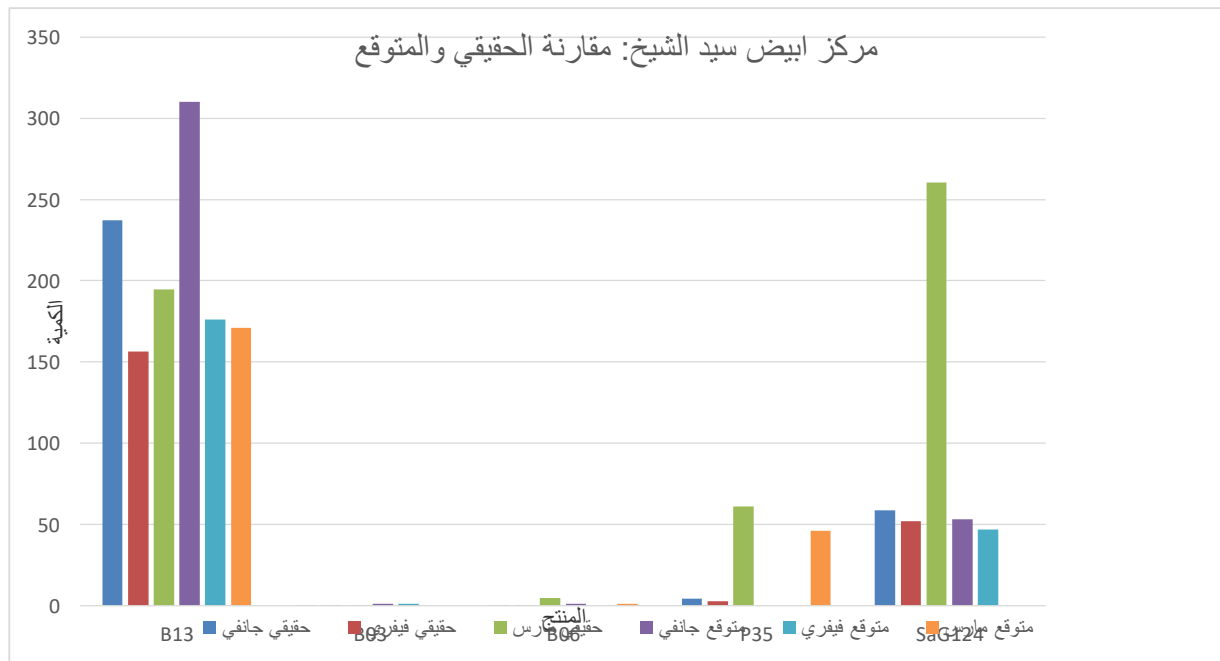
- اظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات موجبة في مبيعات غاز البوتان كانت توقعات 286 طن اما النتائج المحققة كانت 349,011 طن.
- كانت التوقعات معدومة بينما كانت النتائج المحققة 0,585 طن B03 أما بالنسبة للمبيعات قارورات غاز البوتان من نوع B06 كشفت المقابلة بين الأرقام المتوقعة والبيانات الفعلية عن عدم توازن في مبيعات غاز البوتان من نوع B06 حيث كانت التوقعات 9 طن بينما النتائج المحققة 11,445 طن وهذه نتائج إيجابية.
- اظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات موجبة في مبيعات سير غاز بحيث كانت التوقعات 84 طن بينما المحقق 86,634 طن.

6.مركز ابيض سيد الشيخ:

الجدول رقم 04-06: يوضح مقارنة الحقيقية و المتوقعة لمركز سيد الشيخ سنة 2026

المتوقع			الحقيقي			
مارس	فيفري	جانفي	مارس	فيفري	جانفي	
171			194,571	156,338	237,12	غاز البوتان B13
0	1		0,027	0,147	0,456	غاز البوتان B03
1	0		4,76	0,024	0,072	غاز البوتان B06
46			61,13	2,66	4,41	غاز البروبان P35
	47		260,488	52,152	58,655	سيرغاز SaG12

المصدر : وثائق داخلية من المؤسسة



الشكل رقم 04-07: يوضح مقارنة الحقيقية و المتوقعة لمركز سيد الشيخ سنة 2026

المصدر : من إعداد الطالبتين باعتماد على ما سبق

• شهر جانفي:

- اظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات سالبة في مبيعات قارورات غاز البوتان من نوع B13 كانت التوقعات 310طن أما النتائج المحققة كانت 237,120 طن.
- اظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات سالبة في مبيعات قارورات غاز البوتان من نوع B03 بحيث كان المتوقع 1 طن بينما المحقق 0,456 طن اظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات سالبة ومنخفضة جدا في مبيعات قارورات غاز البوتان من نوع B06 حيث كان المتوقع 1 طن أما المحقق فكان 0,072 طن.
- كانت توقعات مبيعات سير غاز بعيدة عن ما تم تحقيقه بحيث كان متوقع 53 طن أما محقق 58,655 طن.

• شهر فيفري :

- اظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات سالبة في مبيعات غاز البوتان كانت التوقعات 176 طن بينما كانت المحققة 13156,338 B .
- اظهرت المقارنة بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات سالبة في مبيعات غاز البوتان حيث كان المتوقع 1طن بينما كان المحقق 0,147 طن.
- كشفت المقابلة بين الارقام المتوقعة والبيانات الفعلية على عدم توازن في مبيعات سير غاز بحيث كان المتوقع 47 طن مقابل الحقيقي الذي كان 52,152طن اذا نستنتج نتائج جيدة جدا مقابل ما كان متوقع.

• شهر مارس :

- بين الموازنة التقديرية والنتائج المحققة لعام 2026 وجود انحرافات موجبة في مبيعات قارورات غاز البوتان نوع B13 حيث كانت التوقعات 171 طن بينما النتائج المحققة 194,571 طن.
- اما بالنسبة للمبيعات قارورات غاز البوتان من نوع B03 كانت توقعات معدومة بينما كانت النتائج المحققة 0,027 طن.
- كذلك مبيعات غاز البروبان P35 لم تكن اي توقعات اظهرت المقارنة بينما لاحظنا نتائج موجبة ب 4,760 طن.
- كشفت المقابلة بين الارقام المتوقعة والبيانات الفعلية عن عدم توازن بحيث كان المتوقع 46 طن مقابل الحقيقي 61,130طن.

المطلب الثاني: محاسبة تحليلية

من أجل معرفة المحاسبة التحليلية المعتمدة في المؤسسة قمنا بالتقريب من مصلحة الميزانية والتكلفة وقمنا بإجراء مقابلة مع رئيس المصلحة السيد " كافي قادة " الذي وضح لنا عدة نقاط خاصة بالمحاسبة التحليلية المعتمدة في مقاطعة غاز المميع سعيدة.

وضح لنا السيد " كافي قادة " الذي وضح لنا عدة نقاط خاصة بالمحاسبة التحليلية المعتمدة في مقاطعة غاز مميح سعيدة.

وضح لنا السيد " كافي قادة " أن المقاطعة الغاز المميح سعيدة مثلها مثل أي مؤسسة إنتاجية تعتمد على محاسبة تحليلية من أجل مراقبة ومعالجة التكاليف ومعرفة التكلفة النهائية لمنتجات النهائية ، إلا أن فرع الغاز المميح لمؤسسة نפטال بصفة عامة وقاطعة الغاز المميح سعيدة بصفة خاصة تقابل معوقات في تطبيق المحاسبة التحليلية ولعل أهم هذه المعوقات هي :

❖ إن الممول الأساسي والوحيد لمواد الأولية (البوتان والبروبان) هي مؤسسة سونطراك أي عدم وجود منافس أو خيارات لأقتناء هذه المواد .

فرع الغاز المميح بصفة عامة وقاطعة الغاز المميح سعيدة بصفة خاصة لها جانب تتموي يغطي على الجانب الاقتصادي بإعتبار أن المنتجات النهائية (غاز البوتان والبروبان) منتجات أساسية في عملية التنمية.

❖ الأسعار النهائية لمنتجات (بروبان والبوتان) لا تتحكم فيهم مؤسسة نפטال بل تتحكم فيها وزارة الطاقة والمناجم وهي الجهة الأساسية التي تقترح وتحدد أسعار هذه المنتجات ضمن السياسة الاقتصادية للدولة ومرتبطة بقانون المالية ودعم الحكومة.

❖ وهو عبارة عن تكلفة نقل طن واحد من TK ونتيجة هذه المعوقات قامت مؤسسة نפטال بإنشاء معامل الغاز بالكلم الواحد وذلك من أجل مراقبة ومعالجة التكاليف الخاصة بنشاط التوزيع الذي يمكن التحكم فيه نسبيا ، حيث قمنا بمقارنة سنة 2024 و 2025 WINCAMEL المعطيات المحصل عليها كانت من لمعرفة معامل.

❖ أظهرت نتائج تحليل معامل TK انخفاض سنة 2024 مقارنة بنسبة 2023 من أجل معرفة أسباب هذا الانخفاض نحن إلى مصلحة التكلفة و الميزانية وقمنا بإجراء مقابلة مع رئيس المصلحة السيد " كافي قادة ".

❖ اكد لنا السيد رئيس مصلحة الميزانية على ضرورة المحاسبة التحليلية في المقاطعة باعتبارها أداة لمقارنة التكاليف في المقاطعة كما اكد على وجود تقارير شهرية تعرض على مجلس الإدارة لمعالجة انحرافات التكاليف والمراقبة الدقيقة لها باعتبارها العامل الاساسي لتحديد النتيجة المالية السنوية للمقاطعة في ظل تقنين اسعارها ومنتجاتها وعدم التحكم في أسعار المواد الأولية.

التمرين رقم 2024

نافطال - التوصيل حساب (TK)

الجدول رقم 04-07: يمثل التوصيل حساب TK لسنة 2024

نوع منتج	VRAC سائب	SIRGHAZ	CONDITIONNÉ معبأ
رمز منتج	0	0	0
مركز التوزيع CDS	3201	3201	3201
عائلة المنتج	0	1	1
TK	13.55	9.20	22.13
المسافة	232.70	115.32	28.93
عدد الدورات	927.00	7817.00	4740.00
عدد الكيلومترات	215712.00	901475.00	137109.13
الكمية المحسوبة	1486.22	49539.29	8763.50
التكلفة الإجمالية	4686171.05	52564079.00	5610271.32
الرمز CRG	725	725	725

المصدر : وثائق داخلية من المؤسسة

نافطال - التموين حساب (TK)

الجدول رقم 04-08: يمثل التوصيل حساب TK لسنة 2023

نوع المنتج	VRAC سائب	CONDITIONNÉ معبأ
TK	13,55	22,13
المسافة	127,51	187,77
عدد الكيلومترات KMP	244 050,00	180 448,00
عدد الدورات	1 914,00	961,00
الكمية المحسوبة	33 196,10	6 523,08
التكلفة الإجمالية	57 353 932,21	27 108 138,87
رمز المنتج	0	0
عائلة المنتج	0	1
مركز التوزيع CDS	3021	3021
الرمز CRG1	725	725

المصدر : وثائق داخلية من المؤسسة

التمرين N-1 لسنة 2023

نافطال - التوصيل حساب (TK)

الجدول رقم 04-09: يمثل التوصيل حساب TK لسنة 2024

نوع منتج	VRAC سائب	SIRGHAZ	CONDITIONNÉ معبأ
رمز منتج	0.00	0.00	0.00
مركز التوزيع CDS	3201	3201	3201
عائلة المنتج	0	1	1
TK	18.26	13.74	28.79
المسافة	244.49	116.05	29.60
عدد الدورات	796.00	7535.00	4531.00
عدد الكيلومترات	194614.00	874416.00	134118.63
الكمية المحسوبة	1262.82	45617.94	8006.78
التكلفة الإجمالية	5637716.54	72760471.40	6824078.55
الرمز CRG	725	725	725

المصدر : وثائق داخلية من المؤسسة

نافطال - التموين حساب (TK)

الجدول رقم 04-10: يمثل التموين حساب TK لسنة 2024

نوع المنتج	VRAC سائب	CONDITIONNÉ معبأ
TK	18.26	28.79
المسافة	126.64	191.73
عدد الكيلومترات KMP	240439.00	160558.00
عدد الدورات	837.00	1899.00
الكمية المحسوبة	32861.82	5599.79
التكلفة الإجمالية	7599347.54	30929246.20
رمز المنتج	0	0
عائلة المنتج	0	1
مركز التوزيع CDS	3021	3021
الرمز CRG1	725	725

المصدر : وثائق داخلية من المؤسسة

التحليل :

1- فئة الوقود السائل: (Vrac)

• سنة 2023:

بلغت التكلفة الإجمالية 5637716,54 دج لنقل كمية قدرها 1262,82 طن عبر مسافة إجمالية تقدر بـ 194614,00 كلم.

تكلفة الوحدة (الطن): 4464,38 دج للوحدة.

تكلفة الوحدة = التكلفة الإجمالية / الكمية

$$= 5637716,54 / 1262,82$$

$$= 4464,38 \text{ دج.}$$

• سنة 2024:

انخفضت التكلفة الإجمالية إلى 4686171,05 دج رغم ارتفاع الكمية المنقولة إلى 1486,22 طن وزيادة المسافة المقطوعة إلى 215712,00 كلم.

تكلفة الوحدة: 3153,11 دج للوحدة.

2- فئة سيرغاز: (Sirghaz)

• سنة 2023:

بلغت التكلفة الإجمالية 72637716,54 دج لكمية تقدر بـ 45617,97 طن عبر مسافة بلغت 874416,00 كلم.

$$= 72637716,54 / 45617,97$$

$$= 5159,00 \text{ دج للوحدة.}$$

• سنة 2024:

انخفضت التكلفة الإجمالية إلى 52564079,00 دج مع زيادة الكمية المنقولة إلى 49539,29 طن وارتفاع المسافة إلى 901475,00 كلم.

$$= 1061,06 \text{ دج للوحدة.}$$

3- فئة المعبأ / قارورات الغاز: (Conditionné)

• سنة 2023:

بلغت التكلفة الإجمالية 6824078,55 دج لكمية تقدر بـ 8006,78 طن.

تكلفة الوحدة = $8006,78 / 6824078,55$

= 29,852 دج للوحدة.

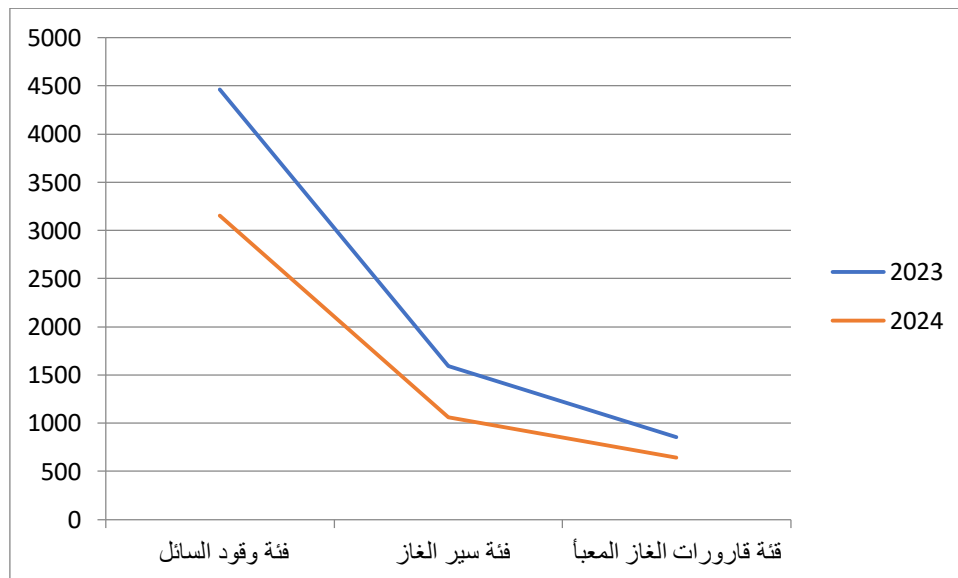
• سنة 2024:

انخفضت التكلفة الإجمالية إلى 5610271,32 دج مع زيادة الكمية المنقولة إلى 8763,50 طن.

تكلفة الوحدة = $640,18$ دج للوحدة.

الشكل رقم 04-08: منحنى بياني يمثل تطور تكاليف نشاط التوصيل حسب المنتجات خلال 2023-

2024



المصدر : من إعداد الطالبتين باعتماد على ما سبق

4- تحليل نشاط التموين: حركة نقل المخزون ما بين المستودعات المركزية ومراكز التوزيع

المركز الأول:

• سنة 2023:

بلغت التكلفة الإجمالية 75992347,54 دج لكمية تقدر بـ 32861,82 طن.

تكلفة الوحدة = 483122 دج للوحدة.

• سنة 2024:

انخفضت التكلفة الإجمالية إلى 57353932,21 دج مع استقرار نسبي في الكمية التي بلغت

33196,10 طن.

تكلفة الوحدة = 1727,73 دج للوحدة.

المركز الثاني:

• سنة 2023:

بلغت التكلفة الإجمالية 30929246,20 دج لكمية قدرت بـ 5599,79 طن.

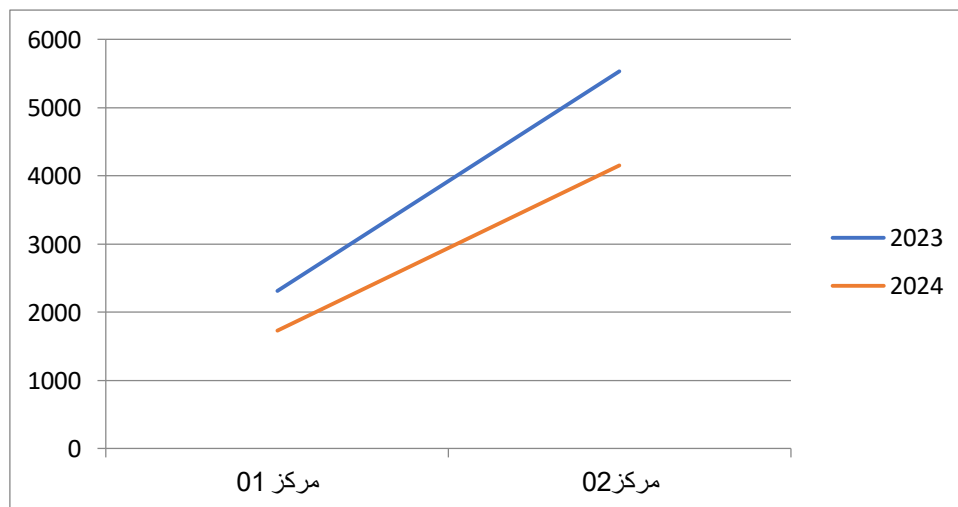
تكلفة الوحدة = 5532,29 دج للوحدة.

• سنة 2024:

انخفضت التكلفة الإجمالية إلى 27108138,87 دج مع زيادة الكمية المشحونة إلى 6523,08 طن.

تكلفة الوحدة = 4155,72 دج للوحدة.

الشكل رقم 04-09: منحنى بياني يمثل تطور نشاط التموين حسب المنتجات خلال 2023-2024



المصدر : من إعداد الطالبتين باعتماد على ما سبق

5- تحليل TK طن/كلم:

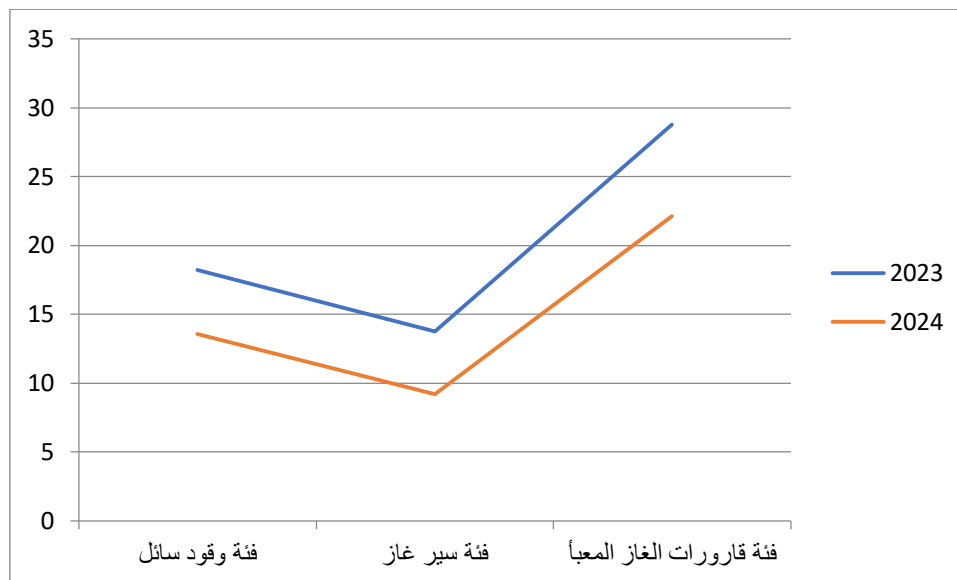
طريقة حساب TK :

$$TK = \frac{\text{الكمية المنقولة} \times \text{المسافة المقطوعة}}{\text{التكلفة الإجمالية}}$$

بلغت تكلفة TK سنة 2023 لفئة الوقود السائل 18,23 دج، ثم انخفضت إلى 13,55 دج سنة 2024. أما فئة سيرغاز فقد بلغت تكلفة TK سنة 2023 حوالي 13,74 دج، وانخفضت إلى 9,20 دج سنة 2024.

بالنسبة لفئة قارورات الغاز المعبأ، بلغت تكلفة TK سنة 2023 حوالي 28,79 دج، ثم انخفضت إلى 22,13 دج سنة 2024.

الشكل رقم 10-04: منحنى بياني يمثل تطور مؤشر TK حسب المنتجات خلال 2023-2024



المصدر : من إعداد الطالبتين باعتماد على ما سبق

المبحث الثالث: دور مراقبة التسيير في ترشيد التكاليف

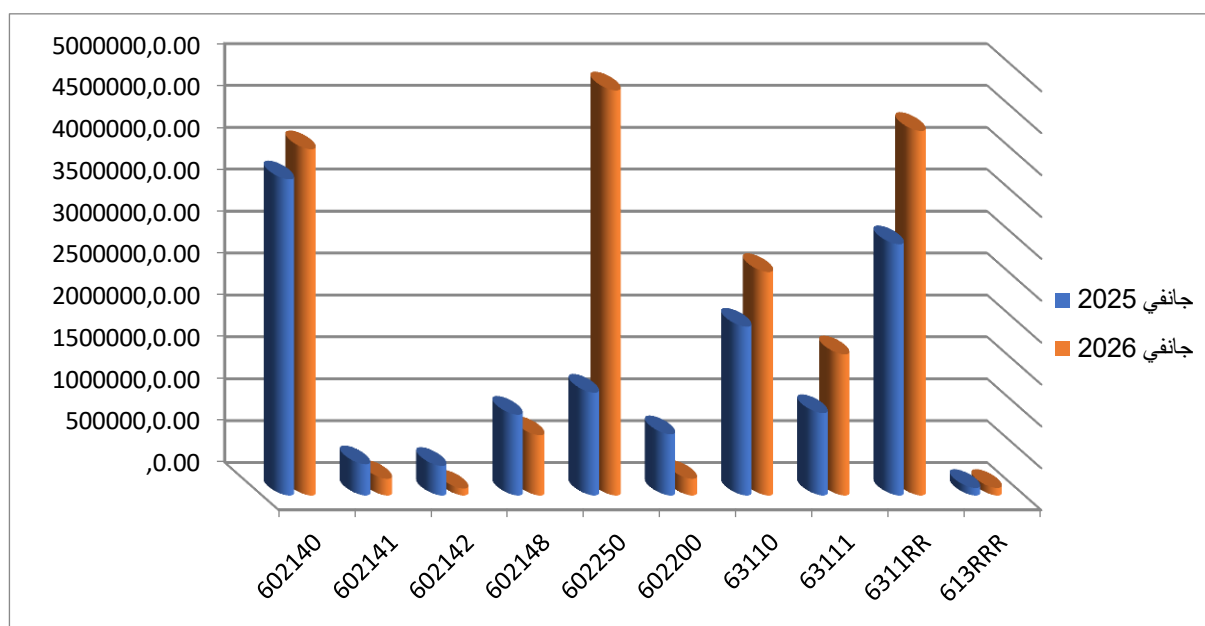
المطلب الأول : تحليل التكاليف.

قمنا في هذا المبحث با سقاط الجانب النظري على مقاطعة الغاز المميع سعيدة حيث قمنا بمرافقة السيد "فضيل قادة" الذي يشغل منصب مراقب التسيير في دائرة المالية والمحاسبة حيث قمنا بمرافقته في احد أعماله الشهرية التي تتمثل في متابعة التكاليف الشهرية المتغيرة كما اننا قمنا باجراء عدة مقابلات مع إدارات المقاطعة خاصة قسم التسويق ذلك من أجل إيجاد تبريرات لانحرافات المسجلة.

الشكل رقم 04-11:وضعية الأعباء المتغيرة لشهر جانفي 2026 مقارنة بشهر جانفي 2025

القسم	رقم الحساب	الحساب	جانفي 2025	جانفي 2026	الفارق	%
01	62422	منتجات الملاحاة				
	602140	استهلاكات وقود الديزل	3 773 219,63	4 132 519,17	359 299,54	10%
	602141	استهلاك مواد التشحيم	372 960,00	198 546,84	-174 413,16	-47%
	602142	استهلاكات الاطارات	353 467,49	83 156,04	-270 311,45	-76%
	602148	استهلاكات مختلفة	963 606,83	720 069,18	-243 537,65	-25%
02		الاستهلاك الداخلي	5 463 253,95	5 134 291,23	-328 962,72	-6%
	602250	استهلاك (قطع الغيار و مواد الصيانة العامة)	1 227 323,35	4 834 570,63	3 607 247,28	294%
	602200	استهلاك (قطع الغيار "لغة تقنية محددة")	730 894,71	198 715,42	-532 179,29	-73%
03		استهلاك (قطع الغيار بشكل عام)	1 958 218,06	5 033 286,05	3 075 067,99	157%
	63110	عمال دائمين	2 014 666,00	2 666 436,50	651 770,50	32%
	63111	عمال مؤقتين	983 560,25	1 684 729,00	701 168,75	71%
04	6311RR	ساعات اضافية	2 998 226,25	4 351 165,50	1 352 939,25	45%
05	62432	نقل العمل				
06	613RRR	التأجير	90 000,00	90 000,00		
07	6070RR	الكهرباء و الماء				
08	62203	اتوات				
09	6265	اشتراك جيببلس				
		المجموع	10 509 698,26	14 608 742,78	4 099 044,52	39%

المصدر : وثائق داخلية من المؤسسة



المصدر من إعداد الطالبتين

منتجات الملاحه:

- نلاحظ زيادة استهلاك وقود الديزل في شهر جانفي لسنة 2026 مقارنة بشهر جانفي 2025 ب 10 مئة حيث كان الفرق بينهم هو : 359299.54
- نلاحظ نقصان استهلاك ب 47 بالمئة في شهر جانفي 2026 مقارنة بشهر جانفي 2025 و الذي كان : 174413.16
- نلاحظ نقصان في نسبة استهلاك الإطارات ب 76 بالمئة في شهر جانفي 2026 ب : 270311.45
- نلاحظ نقصان استهلاكات مختلفة ب : 25 بالمئة في شهر جانفي 2026 مقابل شهر جانفي 2025 بمبلغ قدره : 243537.65

استهلاك داخلي:

- نلاحظ نقصان في الاستهلاك الداخلي لشهر جانفي 2026 ب 6 بالمئة حيث كان : 328962.72
 - نلاحظ زيادة كبيرة في استهلاك قطع الغيار العامة لشهر جانفي 2026 ب : 294 بالمئة مقارنة بشهر جانفي 2025 الذي كان الفارق بينهم هو ك 3607247.28
 - نلاحظ نقصان في استهلاك (قطع الغيار "لقئة تقنية محددة ") لشهر جانفي 2026 ب : 73 بالمئة مقابل شهر جانفي 2025 ب : 532179.29
- استهلاك (قطع الغيار بشكل عام):

- نلاحظ زيادة كبيرة في استهلاك قطع الغيار ب : 157 بالمئة لشهر جانفي 2026 مقارنة بشهر جانفي 2025 ب : 3075067.99
- نلاحظ ساعات عمل إضافية لعمال الدائمين ب : 32 بالمئة لشهر جانفي 2026 مقابل شهر جانفي 2025 ب : 651770.50
- زيادة عدد عمال المؤقتين لشهر جانفي 2026 ب 71 بالمئة مقابل شهر جانفي 2025 ب : 701168.75

- نلاحظ زيادة مساحات إضافية ب : 45 بالمئة لشهر جانفي 2026 مقابل شهر جانفي

2025 ب: 1352939.25

- نلاحظ زيادة في سعر التأجير .

- نلاحظ زيادة الأعباء المتغيرة لشهر جانفي 2026 ب: 39 بالمئة مقابل شهر جانفي

2025 بمبلغ : 4099044.52

وضعية الأعباء المتغيرة لشهر فيفري 2026 مقارنة بشهر فيفري 2025

قسم	رقم الحساب	الحساب	فيفري 2025	فيفري 2026	الفرق	%
01	62422	منتجات الملاحه				
	602140	استهلاكات وقود الديزل	6 830 464,92	7 504 487,74	674 022,82	10%
	602141	استهلاك مواد التشحيم	1 221 917,51	798 042,68	-423 874,83	-35%
	602142	استهلاكات الاطارات	921 101,14	366 879,64	-554 221,50	-60%
02	602148	استهلاكات مختلفة	2 018 805,46	2 143 419,88	124 614,42	6%
		الاستهلاك الداخلي	10 992 289,03	10 812 829,94	-179 459,09	-2%
	602250	استهلاك (قطع الغيار و مواد الصيانة العامة)	7 235 979,96	8 130 997,10	895 017,14	12%
	602200	استهلاك (قطع الغيار "الفة تقنية محددة")	929 306,38	296 256,30	-633 050,08	-68%
03		استهلاك (قطع الغيار بشكل عام)	8 165 286,34	8 427 253,40	261 967,06	3%
	63110	عمل دائمين	4 820 481,75	5 667 749,00	847 267,25	18%
04	63111	عمل مؤقتين	1 727 667,50	2 752 470,50	1 024 803,00	59%
	6311RR	ساعات اضافية	6 548 149,25	8 420 219,50	1 872 070,25	29%
	62432	نقل العمال	90 000,00	90 000,00		
	613RRR	التأجير				
07	6070RR	الكهرباء و الماء				
08	62203	أوتوات				
09	6265	استهلاك جيببلاس				
	المجموع		25 795 724,62	27 750 302,84	1 954 578,22	8%

المصدر : وثائق داخلية للمؤسسة

فيفري 2026

فيفري 2025

7 504 487,74	6 830 464,92	602140
798 042,68	1 221 917,51	602141
366 879,64	921 101,14	602142
2 143 419,88	2 018 805,46	602148
8 130 997,10	7 235 979,96	602250
296 256,30	929 306,38	602200
5 667 749,00	4 820 481,75	63110
2 752 470,50	1 727 667,50	63111

8 420 219,50	6 548 149,25	6311RR
90 000,00	90 000,00	613RRR

36 170 522,34

32 343 873,87

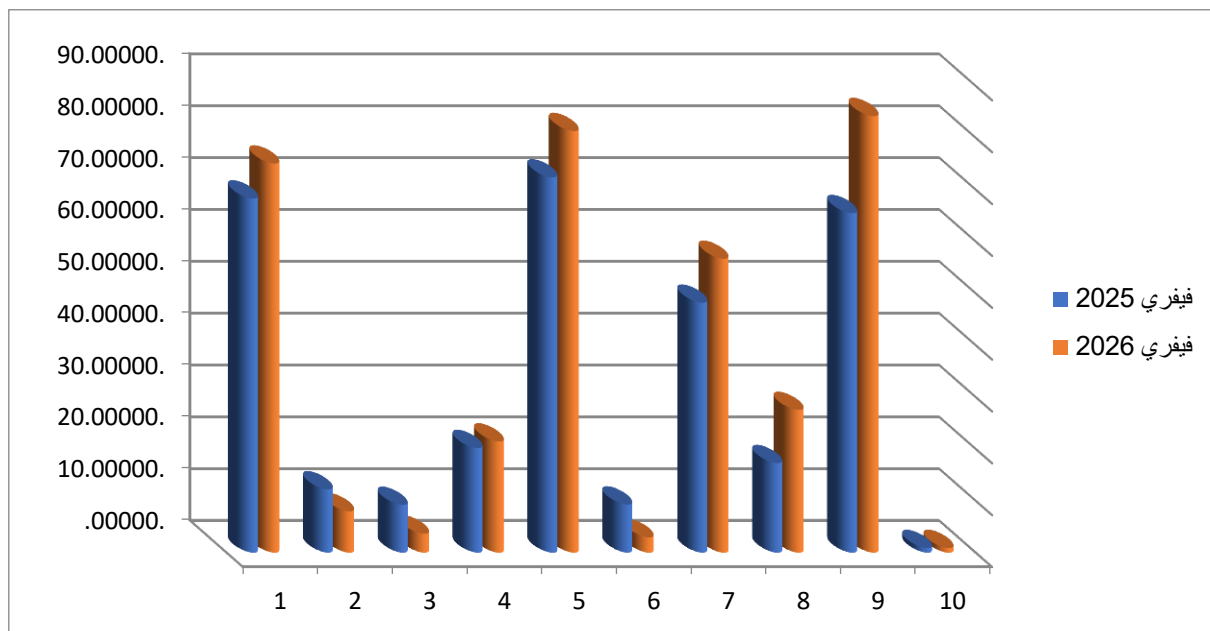
2026

2025

55 130 430,62

45 851 798,38

100 982 229,00



منتجات الملاحية:

- نلاحظ وجود زيادة طفيفة بنسبة 10 بالمائة حي كان الفرق بين شهري فيفري 2025 و 2026 بنسبة 674022.82.
- هناك انخفاض كبير في استهلاك مواد التشحيم بنسبة 35 - بلمئة حيث كان الفرق بينهما هو: 423874.83 -

- هناك انخفاض كبير و ممتاز جدا في استهلاكات الإطارات حيث قدرت نسبة ب : 60 بالمئة و كان الفرق : 554221.50 -

- هناك زيادة طفيفة في لستهلاكات مختلفة بنسبة 6 بالمئة حيث كان الفرق : 124614.42

الاستهلاك الداخلي :

- هناك انخفاض طفيف بنسبة 2 - بالمئة حيث كان الفرق : 179459.09 -
- هناك زيادة بنسبة 12 بالمئة في استهلاك (قطع غيار مواد الصيانة العامة) حيث كان الفرق : 895017.14
- نلاحظ أكبر نسبة انخفاض في استهلاك (قطع الغيار " لفئة تقنية محددة ") حيث كانت : 68 - بالمئة حيث قدر الفرق : -633050.08

استهلاك (قطاع الغيار بشكل عام) :

- هناك تزايد ملحوظ بنسبة 3 بالمئة حيث قدر الفرق ب : 261967.06.
- هناك زيادة معتبرة بنسبة 18 بالمئة في العمال الدائمين حيث قدر الفرق ب : 847267.25.
- هناك زيادة ضخمة جدا بنسبة 59 بالمئة في عمال مؤقتين حيث قدر الفرق ب : 1024803.00

ساعات إضافية :

- هناك زيادة بنسبة 29 بالمئة حيث قدر الفرق ب : 1872070.25.
- هناك ثبات في التأجير حيث قدر ب : 90000.00.
- نلاحظ زيادة طفيفة في المجموع بنسبة 8 بالمئة حيث زادت المصاريف من 25 مليون سنة 2025 ال 27 مليون سنة 2026 وقدر الفرق ب : 1954578.22.

المطلب الثاني: دور أدوات مراقبة التسيير في ترشيد التكاليف

إن المطلع على الوضعية المالية لمقاطعة الغاز المميع بسعيدة يدرك جيداً الصعوبات التي تواجهها في التحكم وترشيد التكاليف والأعباء التشغيلية. فرغم الدور المحوري الذي تلعبه أدوات مراقبة التسيير في ضبط النشاط وتوجيه القرار، كما تم توضيحه في الحالات التطبيقية الواردة في المبحث الثاني، إلا أن المقاطعة لا تزال عاجزة عن تحقيق الترشيح الأمثل لنفقاتها والخروج من دائرة الاختلالات المالية. ويمكن إرجاع هذا العجز إلى جملة من الأسباب الهيكلية والظرافية التي تحد من فعالية نظام مراقبة التسيير، نذكر منها:

1. الطابع الاستدراكي لأدوات مراقبة التسيير : تُستعمل أدوات مراقبة التسيير في المقاطعة كآليات للمعالجة بعد وقوع الانحرافات وليس لمنعها. فالتركيز ينصب على تبرير التجاوزات في نهاية الدورة بدل التنبؤ بها ووضع إجراءات وقائية، مما يفقد النظام طابعه الديناميكي ويحوّله إلى مجرد إجراء محاسبي شكلي.
2. ضعف دقة التنبؤ بالأعباء والتكاليف المتغيرة : تتسم دورة استغلال مقاطعة الغاز المميع بالتقلب الشديد، حيث ترتبط التكاليف بعوامل خارجية يصعب التحكم فيها كأسعار النقل، وتكاليف الصيانة، ومعدلات استهلاك الطاقة. هذا التعقيد يجعل الموازنات التقديرية غير قادرة على عكس الواقع بدقة، فتنتج عنها انحرافات كبيرة بين المخطط والمنجز.
3. هيمنة الأعباء الثابتة وعلى رأسها أعباء المستخدمين : رغم ضخامة رقم الأعمال المحقق، إلا أن هيكل التكاليف في المقاطعة يعاني من ثقل الأعباء الثابتة، خاصة أعباء المستخدمين التي تلتهم جزءاً كبيراً من الإيرادات. هذه الوضعية تقلص هامش الربح بشكل ملحوظ، وتجعل المنتجات المسجلة غير كافية لتغطية إجمالي الأعباء، مما يضعف القدرة على الترشيح.
4. تأثير العوامل الاستثنائية والقرارات السيادية : تأثرت المقاطعة بشكل مباشر بالظروف الاستثنائية كجائحة كورونا التي شلت حركة التوزيع، وسوء الأحوال الجوية الذي يعطل عمليات التموين. إضافة إلى ذلك، فإن بعض القرارات السيادية المتعلقة بالتوجه الاقتصادي العام، كسياسة الحد من فاتورة الاستيراد والإلزامية الاعتماد على المنتج الوطني مثل العجلات

المطاطية "IRIS" ، تفرض تكاليف إضافية غير متوقعة لم تدرج في التخطيط الأولي، فتزيد من الأعباء وتعمق الانحرافات.

المطلب الثالث : النتائج و المناقشة

تعتبر مراقبة التسيير أداة للرقابة الداخلية تعتمد عليها مقاطعة الغاز المميع بسعيدة لمراقبة التكاليف والتحكم فيها. غير أنه، وبعد قيامنا بدراسة الحالات التطبيقية السابقة، اتضح لنا أن صعوبة التحكم في التكاليف لا ترجع إلى قصور في أدوات مراقبة التسيير كآليات رقابية، وإنما إلى طبيعة الوضعية المالية المعقدة للمقاطعة والدور الاستراتيجي الهام الذي تضطلع به في مجال التنمية الاقتصادية المحلية، تماشياً مع التوجه الاقتصادي العام للدولة.

فالمقاطعة لا تهدف إلى تحقيق الربحية فقط، بل تُعتبر أداة لتنفيذ السياسات العمومية في مجال الطاقة، مما يفرض عليها أعباء والتزامات اجتماعية واقتصادية تحد من مرونة نظام مراقبة التسيير في ترشيد التكاليف فعلى سبيل المثال، فإن إلزامية التمويل المنتظم للمناطق النائية أو الالتزام بالأسعار المقننة يحول دون تطبيق منطق الترشيح المالي الصرف.

وخلاصة لتحليل البيانات المسجلة وخاصة الانحرافات لشهر جانفي: 2025_2026

حاولنا إيجاد تبريرات لهذه الانحرافات المسجلة وذلك بقيامنا بمقابلة رئيس التسويق لإعطائنا تبريرات لهذه الانحرافات المسجلة (رئيس الدائرة: مقري سليمان)

وضح لنا رئيس دائرة التسويق السيد مقري سليمان ان هذه الانحرافات طبيعية جدا كما ان المقاطعة كان لها رؤية مستقبلية و تنبؤات لهذه الانحرافات لعدة أسباب منها:

- مقاطعة الغاز المميع سعيدة بصفة خاصة و فرع الغاز المميع بصفة عامة له جانب تنموي يطفو ولا يغطي علل الجانب الاقتصادي باعتبار أن الغاز المعبئ و وقود سير غاز منتجان أساسيان في السوق الجزائرية

- مؤسسة نפטال مؤسسة مواطنة ترافق المواطن في جميع الأحوال الطبيعية و الاجتماعية... الخ مثال: جائحة كورونا ونلاحظ في سنة 2026 الانخفاض الحاد في درجة الحرارة خاصة شهر جانفي مما أدى الى زيادة دورة الاستغلال وبالتالي استهلاك أكبر لقطاع غيار العربات وقطاع غيار المنشآت الثابتة.

- كما وضع لنا السيد مدير دائرة التسويق ان هذه الانحرافات يمكن معالجتها (أو التحكم فيها) لدراسة التنبؤات المستقبلية وهو دور أساسي لمراقب التسيير وبعد عرض ومناقشة الحالات التطبيقية السابقة مع السيد فضيل قادة، بصفته مراقب تسيير على مستوى المقاطعة، تم الوقوف على هذه الإشكالية بشكل أدق. وقد قدم لنا جملة من المقترحات العملية للخروج من هذه الوضعية الصعبة وتحسين فعالية أدوات مراقبة التسيير، تتمحور أساساً حول إعادة هيكلة توزيع غاز البروبان في المناطق النائية وفق مبدأ الأولوية الاستراتيجية وحصر المراكز ذات الأولوية القصوى كمراكز الامنية، ومراكز العلاج، المدارس وترشيد توزيع غاز البروبان للخواص وتزويدهم بغاز البوتان المعبأ في القارورات كما كان الحال سابقاً.
- زيادة وسائل التوزيع الخاصة بغاز البروبان سواء بالتعاقد مع الخواص كحل عاجل أو اقتناء وسائل جديدة كحل طويل المدى.
- زيادة مساحات التخزين الخاصة بغاز البروبان وإنشاءها في المراكز التي تمتلك مساحات تخزين كمستودع عين الصفراء ومستودع الأبيض، سيدي الشيخ.
- إنشاء محطات ضخ جديدة ووضعها في أقصى مناطق المقاطعة لتخفيض اعباء النقل.
- ربط لوحة القيادة بلوحة تسيير الازمات والسلامة.
- الانتقال من الدور الاستدراكي إلى الدور الاستباقي من خلال تطوير نظام للإنذار المبكر يعتمد على مؤشرات أداء آنية للتنبؤ بالانحرافات قبل وقوعها.
- إعادة هيكلة هيكل التكاليف عبر التفاوض لتخفيف بعض الأعباء الثابتة، وترشيد أعباء المستخدمين دون المساس بالكفاءة التشغيلية.
- تكييف النظام مع خصوصية القرارات السيادية بإدراج هامش مرونة في الموازنات التقديرية لاستيعاب أثر القرارات الفجائية، كإلزامية الاعتماد على المنتج الوطني.

خلاصة الفصل :

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها على مؤسسة نפטال للغاز للجميع - وحدة سعيدة تبين لنا أن نظام مراقبة التسيير يلعب دوراً محورياً في التحكم بالتكاليف وترشيدها. فبعد عرضنا لهيكل المؤسسة وأدوات الرقابة المعتمدة، لاحظنا أن الاعتماد على لوحات القيادة والموازنات التقديرية ساهم في ضبط المصاريف وتحليل الانحرافات، غير أن النظام لا يخلو من بعض النقائص التنظيمية التي تؤثر على فعاليته وبناءً على النتائج المتوصل إليها، نقترح أن تفعيل أدوات مراقبة التسيير بشكل أفضل سيتمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها في ترشيد التكاليف ورفع كفاءتها الاستراتيجية.

خاتمة عامة

في ختام هذه المذكرة ،يمكننا قول أن مراقبة التسيير لم تعد مجرد وظيفة تقنية في المؤسسة بل هي وظيفة تعتمد على أدوات المراقبة والتخطيط من أجل ضبط جميع التقديرات والتوقعات الى كافة وظائف المؤسسة وإن أهميتها تكمن في قدرتها على تحويل الأرقام المحاسبية إلى معلومات قابلة للاستغلال تسمح للمسير اكتشاف مراكز القوة والضعف و التدخل في الوقت المناسب لتفادي اي انزلاق في التكاليف ،وقد تبين دور الحقيقي لمراقبة التسيير في ترشيد التكاليف لا يقتصر على خفض التكاليف بل يتعداه الى ترشيد القرارات وتوجيه الإنفاق نحو الأنشطة التي تخلق قيمة مضافة حقيقية اي انفاق الموارد في مكانها الصحيح لتحقيق أقصى عائد من خلال كشف المبكر على الانحرافات وترشيد الاستهلاك الموارد وتوجيه النفقات .

وبناء عليه، فإن نجاح المؤسسة في بيئة تنافسية متغيرة مرهون لمدى اعتمادها على نظام مراقبة تسيير فعال ومرن ومتوافق مع طبيعة نشاطها، وان غيابها أو ضعفها يؤدي إلى ارتفاع غير مبرر في التكاليف وضعف في القدرة التنافسية وصعوبة في تحقيق الأهداف المسطرة بالمقابل فإن تفعيل هذه الوظيفة بأدواتها الحديثة كالموازنات التقديرية، تحليل الانحرافات، لوحة القيادة يساهمون بشكل كبير في تحقيق اقتصاد في النفقات دون المساس بجودة المنتج أو الخدمة.

وفي الأخير يمكن القول أن ترشيد التكاليف لا يتحقق بالتقشف العشوائي وإنما بإرساء نظام محكم لمراقبة التسيير يجعل من كل دينار مصروف قرارا مدروسا يخدم أهداف المؤسسة، فهو يبدأ من معلومة صحيحة وقرار صائب ومتابعة مستمرة، ويبقى الاستثمار في تطوير أدوات وأساليب مراقبة التسيير استثمارا مباشرا وإن نجاح المؤسسة مرتبط مباشرة بمدى فاعلية نظام مراقبة التسيير المعتمد لديها.

نتائج الدراسة :

تبين لنا مما سبق أن الدراسة الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة نفطال بسعيدة عن طريق مقابلة وبعد تحليل المعطيات التي تم جمعها من مؤسسة نفطال بولاية سعيدة والاعتماد على المقابلات ووثائق المؤسسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- اعتماد المؤسسة على أدوات تقليدية وحديثة كموازنة التقديرية، لوحة القيادة، تحليل التكاليف.
- التنسيق الواضح بين مختلف الوظائف
- توجه المؤسسة نحو الرقمنة في عملياتها ومراقبة التحولات التكنولوجية
- أكدت المقابلة أن المؤسسة تعتمد نظام مراقبة تسيير منظم يهدف إلى المتابعة.

نتائج اختيار الفرضيات: بعد محاولتنا لمعالجة مختلف جوانب الموضوع في الفصول الاربعة توصلنا لنتائج خاصة باختيار الفرضيات

الفرضية الأولى : يؤدي تطبيق نظام متكامل لمراقبة التسيير (بما في ذلك المحاسبة التحليلية والموازنات التقديرية ولوحات القيادة) الى ترشيد التكاليف من خلال تحسين تخطيط الموارد والكشف المبكر عن الانحرافات.

تأكدت هذه الفرضية من خلال نتائج الدراسة الميدانية حيث تبين ان هناك تكامل بين مختلف ادوات مراقبة التسيير من المحاسبة التحليلية والموازنات التقديرية ولوحات القيادة لمؤسسة نفطال ساهم بشكل كبير ومباشر في ترشيد التكاليف، وذلك عبر التخطيط المحكم للموارد والكشف عن الانحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب.

الفرضية 2: تساهم ادوات مراقبة التسيير في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دون التأثير سلبا على جودة المخرجات أو كفاءة العمليات الانتاجية والإدارية أكدت الفرضية حيث تبين أن ادوات مراقبة التسيير ساهمت في تحسين الاداء المالي لنفطال من خلال ترشيد التكاليف ورفع المردودية ولم تأثر كفاءة عمليات التخزين والتوزيع بل ساهمت في تنظيمها وضبطها بشكل أفضل.

الفرضية 3: تختلف فعالية مراقبة التسيير في ترشيد التكاليف باختلاف حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها تصميميا مخصصا لنظام المراقبة لتحقيق أقصى فائدة تنافسية أكدت الفرضية حيث تبين أن فعالية ادوات مراقبة التسيير في ترشيد التكاليف بمؤسسة نفطال تتأثر بحجمها الكبير وطبيعة نشاطها البترولي. كما

استلزم تصميم نظام مراقبة مخصص يمنحها ميزة تنافسية في تحكم في التكاليف ومقارنة بباقي المؤسسات.

التوصيات:

- تزويد المناطق النائية بغاز البروبان وتوجيه الزبائن حسب الطلب
- زيادة وسائل توزيع غاز البروبان واقتناء الشاحنات الصهرجية
- توسيع الطاقات التخزينية وانشاء الخزانات في مستودعات
- انشاء محطات ضخ طرفية لتقليص المسافات وتخفيض اغنياء النقل
- تطوير لوحة القيادة وربطها بلوحة تسيير الازمات والسلامة
- تطوير ادوات مراقبة التسيير لتنماشى مع حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها

أفاق الدراسة:

من خلال عرضنا لموضوع بحثنا تبين للباحث مواضيع أخرى نأمل أن تكون محل الدراسات مستقبلية نذكرها كما يلي :

- أثر الرقمنة على ترشيد التكاليف عبر المراقبة التسيير
- دور موازنة التقديرية في ترشيد تكاليف المحروقات

قائمة مصادر و المراجع

أولاً: الكتب

- أبو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 2000.
- اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
- ابن منظور، لسان العرب، دار صادر، بيروت.
- الزبيدي، تاج العروس من جواهر القاموس، دار الهداية، الكويت.
- السيد عبد المقصود محمد دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- عبد الكريم بوعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2015.
- عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، 2002.
- عطية عبد السلام، المحاسبة الإدارية ونظم التكاليف، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014.
- عاطف الأخرس، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.
- غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، ط4، دار وائل للنشر، 2006.
- غسان فلاح المطارنة، محاسبة التكاليف: قياس، رقابة واتخاذ قرارات، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011.
- فؤاد الشيخ سالم، زياد رمضان، المفاهيم الإدارية الحديثة، مركز الكتب الأردني، الطبعة الخامسة، 1990.
- فلح عقل، مقدمة في الإدارة المالية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- محمد أحمد علي السيدية، محاسبة التكاليف: دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2010.
- محمد رفيق الطيب، مدخل التسيير: أساسيات، وظائف، تقنيات، الجزء الأول، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- محمد سامي راضي، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.

- محمد تيسير، مبادئ محاسبة التكاليف، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- محمد عبد الفتاح العثماوي، محاسبة التكاليف: المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري العلمية، عمان، الأردن، 2012.
- محمد كمال عطية، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، مصر، 1982.
- مراد عبد الستار، إدارة التكاليف الاستراتيجية: مدخل معاصر في محاسبة التكاليف، دار اليازوري العلمية، عمان، الأردن، 2012.
- نائل حسن عدس، نضال محمد الخلف، محاسبة التكاليف: مدخل حديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
- ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة البنوك)، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004.
- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
- ناصر دادي عدون، محاسبة التكاليف وتحليلها، دار حمور للنشر، الجزائر، 2018.
- ناصر دادي عدون، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- ناصر نور الدين عبد اللطيف، شحاتة سيد شحاتة، نظم قياس الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال المعاصرة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- يوسف قاسم خضر، محاسبة التكاليف، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- يوحنا عبد آل، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، ط1، دار مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- حمد توفيق بلبع وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار العربية للنشر والتوزيع، مصر، 1998.
- محمود محمود سجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008.

ثانيا: المجالات

- بن زكورة العوينة، "مراقبة التسيير ودورها في تحسين معايير تقييم الأداء للمؤسسة الاقتصادية"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 16، العدد 1، 2020.

- محمد الصغير قريشي، "واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"، مجلة الباحث، ورقلة، 2011.
- رحيم حسين، بونقيب أحمد، "دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير"، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد الرابع، 2008.
- صالح إنجي، أحمد محمود، "دور الجودة الشاملة في تعزيز الأولويات التنافسية"، المجلة العربية للإدارة، المجلد 42، العدد 3، 2022.

ثالثا: الأطروحات والمذكرات

- بوشريط أحمد، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، 2018.
- بن عطية محمد الأمين، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2019.
- خير الدين داحو، أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في إدارة وتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة سوناطراك، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2013-2014.
- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004-2005.
- سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير: أدواته ومراحلها في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003.
- صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2006.
- طوايبي أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002-2003.
- عبد الغني دادن، الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2001-2002.
- عماد زودة، أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الصناعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة باتنة 1، 2024-2025.

- فاطمة نعمان، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2012-2013.
- مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2005-2006.
- مريم عمارة، مقارنة رقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل إرساء آليات حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018.
- سهام تيتيم، دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الإبداع الإداري: دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2019.

رابعاً: المراجع الأجنبية

- Alazard C., & Sépari S., Contrôle de gestion: Manuel et applications, Dunod, Paris, 2010.
- Alazard C., & Sépari S., Contrôle de gestion, 5ème édition, Dunod, Paris, 2001.
- Abdullah Bouahaba, Comptabilité Analytique, Berté Editions, 1998.
- Alain Fernandez, Les nouveaux tableaux de bord des décideurs, 2ème édition, Editions d'Organisation, Paris, 2000.
- Drury C., Management and Cost Accounting, 11th ed., Cengage Learning, UK, 2021.
- Gervais Michel, Le contrôle de gestion, 6ème édition, Economica, Paris, 1998.
- Germain Ali, Le contrôle de gestion en action, 1998.
- GUEDJ Norbert, Contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, Editions d'Organisation, Paris, 2000.
- Horngren C.T., Datar S.M., & Rajan M.V., Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 15th ed., Pearson Education, 2015.

- LASSEGUE Pierre, Gestion de l'entreprise et comptabilité, 9ème édition, Dalloz, Paris, 1993.
- Levtushenko O., & Hodge G., Review of Cost Estimation Techniques and Their Strategic Importance, ResearchGate, 2012.
- PIGET Patrick & CHA Gilbert, Comptabilité analytique, 3ème édition, Economica, Paris, 2001.
- Saulou J.Y., Le Tableau de Bord du Décideur, Les Editions d'Organisation, Paris, 1982.
- Voyer Pierre, Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance, Presses de l'Université du Québec, 2006.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01 : تقرير مراقب التشغيل



Optimisation des coûts & rationalisation des dépenses
 Comparaison des charges du " Mois janvier 2026 " / au Mois janvier 2025

UM:DA

N° RUB	Code	Désignation	Jan-25	Jan-26	Variation	%
01	62422	Cabotage produits			-	
	602140	Consommation Gaz oil	3,773,219.63	4,132,519.17	359,299.54	10%
	602141	Consommation Lubrifiants	372,960.00	198,546.84	-174,413.16	-47%
	602142	Consommation Pneumatiques	353,467.49	83,156.04	-270,311.45	-76%
	602148	Consommation autre produit	963,606.83	720,069.18	-243,537.65	-25%
02		Consommation interne	5,463,253.95	5,134,291.23	-328,962.72	-6%
	602250	Consommation PDR MRO	1,227,323.35	4,834,570.63	3,607,247.28	294%
	602200	Consommation PDR MIF	730,894.71	198,715.42	-532,179.29	-73%
03		Consommation PDR	1,958,218.06	5,033,286.05	3,075,067.99	157%
	63110	personnel permanent	2,014,666.00	2,666,436.50	651,770.50	32%
	63111	personnel occasionnel	983,560.25	1,684,729.00	701,168.75	71%
04	6311RRR	Heures supplémentaires	2,998,226.25	4,351,165.50	1,352,939.25	45%
05	62432	Transport du personnel			-	
06	613RRR	Location	90,000.00	90,000.00		
07	6070RR	Électricité et Eaux			-	
08	62203	Redevances			-	
09	6265	Abonnement GPS			-	
Total			10,509,698.26	14,608,742.78	4,099,044.52	39%



Optimisation des coûts & rationalisation des dépenses
 Comparaison des charges du " Mois février 2026 " / au Mois février 2025

N° RUB	Code	Désignation	Feb-25	Feb-26	Variation	%
01	62422	Cabotage produits				
	602140	Consommation Gaz oil	6,830,464.92	7,504,487.74	674,022.82	10%
	602141	Consommation Lubrifiants	1,221,917.51	798,042.68	-423,874.83	-35%
	602142	Consommation Pneumatiques	921,101.14	366,879.64	-554,221.50	-60%
	602148	Consommation autre produit	2,018,805.46	2,143,419.88	124,614.42	6%
02		Consommation interne	10,992,289.03	10,812,829.94	-179,459.09	-2%
	602250	Consommation PDR MRO	7,235,979.96	8,130,997.10	895,017.14	12%
	602200	Consommation PDR MIF	929,306.38	296,256.30	-633,050.08	-68%
03		Consommation PDR	8,165,286.34	8,427,253.40	261,967.06	3%
	63110	personnel permanent	4,820,481.75	5,667,749.00	847,267.25	18%
	63111	personnel occasionnel	1,727,667.50	2,752,470.50	1,024,803.00	59%
04	6311RRR	Heures supplémentaires	6,548,149.25	8,420,219.50	1,872,070.25	29%
05	62432	Transport du personnel			-	
06	613RRR	Location	90,000.00	90,000.00		
07	6070RR	Électricité et Eaux			-	
08	62203	Redevances			-	
09	6265	Abonnement GPS			-	
Total			25,795,724.62	27,750,302.84	1,954,578.22	8%

الملحق رقم 02 : التكاليف المتغيرة

Branche GPL	Prevision de cloture 2026													EQ BGPL CL 01 V2	
														Date d'application : 31/12/2014	
	Page 26 sur 224														
PREVISIONS DE VENTE GPL MENSUELLES PAR CDS ET PAR DISTRICT															
BUTANE 13 Kg															
REGION OUEST												2759			UM / TM
MOIS DISTRICT/CDS	JANV	FEV	Mars	Avril	Mai	Juin	1 er SEM.	Juillet	Aout	SEPT	OCT	NOV	DEC	2 eme SEM.	TOTAL
CE SAIDA	2035	1582	1460	986	752	461	7276	428	489	701	807	1190	1604	5219	12495
MCE EL BAY	801	617	644	491	388	360	3300	349	341	405	490	616	763	2964	6265
DR E.S.CHEIKH	277	203	197	167	116	130	1089	120	121	120	155	163	188	867	1957
DR MECHERI	663	469	472	344	267	237	2451	213	222	201	255	376	843	2110	4561
DR AIN SEFR	433	342	315	241	192	181	1704	165	161	203	253	274	329	1385	3088
MCE MASCAI	3004	2258	2508	1735	1561	1255	12321	1196	1187	1527	1649	1988	2588	10135	22456
SAIDA	7213	5471	5596	3963	3275	2623	28142	2472	2521	3157	3609	4607	6315	22681	50822

Branche GPL	Prevision de cloture 2026													EQ BGPL CL 01 V2		
														Date d'application : 31/12/2014		
																Page 30 sur 224
PREVISIONS DE VENTE GPL MENSUELLES PAR CDS ET PAR DISTRICT																
BUTANE 03 Kg																
REGION OUEST															UM / TM	
MOIS DISTRICT/CDS	JANV	FEV	Mars	Avril	Mai	Juin	1 er SEM.	Juillet	Aout	SEPT	OCT	NOV	DEC	2 eme SEM.	TOTAL	
CE SAIDA	1	1	0	0	1	0	3	0	0	0	0	1	1	3	6	
CE L BAYADH	2	1	1	1	1	1	7	1	1	1	1	1	1	6	12	
DR B.S.CHEIKH	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	2	3	
DR MECHRIA	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	2	3	
DR AIN SEFR	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	1	
MCE MASCAI	4	3	2	3	1	4	17	0	0	2	4	4	5	15	33	
SAIDA	7	6	4	4	3	6	28	2	1	3	7	7	9	29	57	

Branche GPL	Prevision de cloture 2026													EQ BGPL CL 01 V2	
														Date d'application : 31/12/2014	
	Page 34 sur 224														
PREVISIONS DE VENTE GPL MENSUELLES PAR CDS ET PAR DISTRICT															
BUTANE 06 Kg															
REGION OUEST														UM / TM	
MOIS	JANV	FEV	Mars	Avril	Mai	Juin	1 er SEM.	Juillet	Aout	SEPT	OCT	NOV	DEC	2 eme SEM.	TOTAL
DISTRICT/CDS															
CE SAIDA	1	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	1	1	2	4
CE L BAYADH	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	1	1	1	4	5
DR B.S.CHEIKH	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1
DR MECHRIA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	2	2
DR AIN SEFRA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	2	2
MCE MASCARA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
SAIDA	1	0	0	1	0	1	3	1	1	1	3	4	3	12	15

Branche GPL	Prevision de cloture 2026													EQ BGPL CL 01 V2		
														Date d'application : 31/12/2014		
																Page 38 sur 224
PREVISIONS DE VENTE GPL MENSUELLES PAR CDS ET PAR DISTRICT																
BUTANE CONDITIONNE																
REGION OUEST															UM / TM	
MOIS DISTRICT/CDS	JANV	FEV	Mars	Avril	Mai	Juin	1 er SEM.	Juillet	Aout	SEPT	OCT	NOV	DEC	2 eme SEM.	TOTAL	
CE SAIDA	2037	1583	1460	987	752	462	7281	428	490	701	807	1192	1606	5224	12505	
CE L BAY	803	618	645	492	389	361	3308	351	342	407	492	618	765	2974	6282	
DR B.S.CHEIKH	277	203	197	167	116	130	1090	120	121	120	155	164	190	871	1961	
DR MECHERI	663	470	472	344	267	237	2452	213	222	201	257	377	844	2114	4566	
DR AIN SEFR	434	342	315	241	192	181	1704	165	161	203	255	275	329	1388	3092	
MCE MAS	3009	2261	2511	1738	1562	1259	12339	1197	1187	1529	1653	1992	2593	10151	22489	
SAIDA	7221	5477	5600	3968	3278	2629	28174	2474	2523	3161	3619	4618	6327	22722	50895	

Branche GPL	Prevision de cloture 2026													EQ BGPL CL 01 V2	
														Date d'application : 31/12/2014	
	Page 42 sur 224														
PREVISIONS DE VENTE GPL MENSUELLES PAR CDS ET PAR DISTRICT															
BUTANE VRAC															
REGION OUEST														UM / TM	
MOIS DISTRICT/CDS	JANV	FEV	Mars	Avril	Mai	Juin	1 er SEM.	Juillet	Aout	SEPT	OCT	NOV	DEC	2 eme SEM.	TOTAL
CE SAIDA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CE L BAY	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
DR B.S.CHEIKH	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
DR MECHERI	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
DR AIN SEFR	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
MCE MAS	0	138	49	97	95	125	504	190	98	140	150	120	80	778	1282
SAIDA	0	138	49	97	95	125	504	190	98	140	150	120	80	778	1282

Branche GPL	Prevision de cloture 2026	EQ BGPL CL 01 V2
		Date d'application : 31/12/2014
		Page 46 sur 224

PREVISIONS DE VENTE GPL MENSUELLES PAR CDS ET PAR DISTRICT															
total butane															
REGION OUEST															UM / TM
MOIS	JANV	FEV	Mars	Avril	Mai	Juin	1 er SEM.	Juillet	Aout	SEPT	OCT	NOV	DEC	2 eme SEM.	TOTAL
DISTRICT/CE SAIDA	2037	1583	1460	987	752	462	7281	428	490	701	807	1192	1606	5224	12505
CE L BAY	803	618	645	492	389	361	3308	351	342	407	492	618	765	2974	6282
DR B.S.CH	277	203	197	167	116	130	1090	120	121	120	155	164	190	871	1961
DR MECH	663	470	472	344	267	237	2452	213	222	201	257	377	844	2114	4566
DR AIN SE	434	342	315	241	192	181	1704	165	161	203	255	275	329	1388	3092
MCE MAS	3009	2399	2560	1835	1657	1384	12843	1387	1285	1669	1803	2112	2673	10929	23771
SAIDA	7221	5615	5649	4065	3373	2754	28678	2664	2621	3301	3769	4738	6407	23500	52177

Branche GPL	Prevision de cloture 2026	EQ BGPL CL 01 V2
		Date d'application : 31/12/2014
		Page 50 sur 224

PREVISIONS DE VENTE GPL MENSUELLES PAR CDS ET PAR DISTRICT															
PROPANE 35 Kg															
REGION OUEST															UM / TM
MOIS	JANV	FEV	Mars	Avril	Mai	Juin	1 er SEM.	Juillet	Aout	SEPT	OCT	NOV	DEC	2 eme SEM.	TOTAL
DISTRICT/CE SAIDA	29	19	29	24	19	23	142	14	19	15	14	21	31	114	257
CE L BAY	13	11	9	6	5	3	47	4	3	6	8	10	15	46	93
DR B.S.CH	4	2	3	3	2	2	16	3	1	0	0	0	0	5	21
DR MECH	20	16	16	15	16	8	92	14	7	12	5	10	14	62	154
DR AIN SE	10	9	12	11	9	6	57	8	8	5	5	6	6	38	95
MCE MAS	34	26	21	22	16	16	135	15	13	19	21	22	26	115	251
SAIDA	110	83	91	81	67	58	491	57	52	57	53	69	92	380	871

Branche GPL	Prevision de cloture 2026	EQ BGPL CL 01 V2
		Date d'application : 31/12/2014
		Page 54 sur 224

PREVISIONS DE VENTE GPL MENSUELLES PAR CDS ET PAR DISTRICT															
PROPANE 11 Kg															
REGION OUEST															UM / TM
MOIS	JANV	FEV	Mars	Avril	Mai	Juin	1 er SEM.	Juillet	Aout	SEPT	OCT	NOV	DEC	2 eme SEM.	TOTAL
DISTRICT/CE SAIDA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CE L BAY	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
DR B.S.CH	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
DR MECH	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
DR AIN SE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
MCE MAS	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
SAIDA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Branche GPL	Prevision de cloture 2026	EQ BGPL CL 01 V2
		Date d'application : 31/12/2014
		Page 58 sur 224

PREVISIONS DE VENTE GPL MENSUELLES PAR CDS ET PAR DISTRICT															
PROPANE CONDITIONNE															
REGION OUEST															UM / TM
MOIS	JANV	FEV	Mars	Avril	Mai	Juin	1 er SEM.	Juillet	Aout	SEPT	OCT	NOV	DEC	2 eme SEM.	TOTAL
DISTRICT/CE SAIDA	29	19	29	24	19	23	142	14	19	15	14	21	31	114	257
CE L BAY	13	11	9	6	5	3	47	4	3	6	8	10	15	46	93
DR B.S.CH	4	2	3	3	2	2	16	3	1	0	0	0	0	5	21
DR MECH	20	16	16	15	16	8	92	14	7	12	5	10	14	62	154
DR AIN SE	10	9	12	11	9	6	57	8	8	5	5	6	6	38	95
MCE MAS	34	26	21	22	16	16	135	15	13	19	21	22	26	115	251
SAIDA	110	83	91	81	67	58	491	57	52	57	53	69	92	380	871

Branche GPL	Prevision de cloture 2026	EQ BGPL CL 01 V2
		Date d'application : 31/12/2014
		Page 62 sur 224

PREVISIONS DE VENTE GPL MENSUELLES PAR CDS ET PAR DISTRICT															
PROPANE PETIT VRAC															
REGION OUEST															UM / TM
MOIS	JANV	FEV	Mars	Avril	Mai	Juin	1 er SEM.	Juillet	Aout	SEPT	OCT	NOV	DEC	2 eme SEM.	TOTAL
DISTRICT/CE SAIDA	520	444	413	314	210	118	2019	101	130	147	119	175	242	914	2933
CE L BAYADH	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
DR B.S.CHEIKH	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
DR MECHRIA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
DR AIN SEFRA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
MCE MASCAR	308	213	128	123	99	35	906	44	36	110	115	140	150	595	1501
SAIDA	828	657	541	437	309	153	2925	145	166	257	234	315	392	1509	4434

Branche GPL	Prevision de cloture 2026													EQ BGPL CL 01 V2		
														Date d'application : 31/12/2014		
														Page 66 sur 224		
PREVISIONS DE VENTE GPL MENSUELLES PAR CDS ET PAR DISTRICT																
PROPANE GROS VRAC																
REGION OUEST														UM / TM		
MOIS DISTRICT/C	JANV	FEV	Mars	Avril	Mai	Juin	1 er SEM.	Juillet	Aout	SEPT	OCT	NOV	DEC	2 eme SEM.	TOTAL	
CE SAIDA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
CE L BAY	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
DR B.S.CH	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
DR MECH	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
DR AIN SE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
MCE MAS	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
SAIDA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	

Branche GPL	Prevision de cloture 2026													EQ BGPL CL 01 V2	
														Date d'application : 31/12/2014	
	Page 70 sur 224														
PREVISIONS DE VENTE GPL MENSUELLES PAR CDS ET PAR DISTRICT															
TOTAL PROPANE VRAC															
REGION OUEST														UM / TM	
MOIS DISTRICT/C	JANV	FEV	Mars	Avril	Mai	Juin	1 er SEM.	Juillet	Aout	SEPT	OCT	NOV	DEC	2 eme SEM.	TOTAL
CE SAIDA	520	444	413	314	210	118	2019	101	130	147	119	175	242	914	2933
MCE EL B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
DR E.S.CH	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
DR MECH	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
DR AIN SE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
MCE MAS	308	213	128	123	99	35	906	44	36	110	115	140	150	595	1501
SAIDA	828	657	541	437	309	153	2925	145	166	257	234	315	392	1509	4434

Branche GPL	Prevision de cloture 2026													EQ BGPL CL 01 V2	
														Date d'application : 31/12/2014	
														Page 74 sur 224	
PREVISIONS DE VENTE GPL MENSUELLES PAR CDS ET PAR DISTRICT															
TOTAL PROPANE															
REGION OUEST														UM / TM	
MOIS DISTRICT/C	JANV	FEV	Mars	Avril	Mai	Juin	1 er SEM.	Juillet	Aout	SEPT	OCT	NOV	DEC	2 eme SEM.	TOTAL
CE SAIDA	549	463	442	338	229	141	2161	115	149	162	133	196	273	1028	3190
MCE EL B	13	11	9	6	5	3	47	4	3	6	8	10	15	46	93
DR E.S.CH	4	2	3	3	2	2	16	3	1	0	0	0	0	5	21
DR MECH	20	16	16	15	16	8	92	14	7	12	5	10	14	62	154
DR AIN SE	10	9	12	11	9	6	57	8	8	5	5	6	6	38	95
MCE MAS	342	239	149	145	115	51	1041	59	49	129	136	162	176	710	1752
SAIDA	938	740	632	518	376	211	3416	202	218	314	287	384	484	1889	5305

Branche GPL	Prevision de cloture 2026													EQ BGPL CL 01 V2	
														Date d'application : 31/12/2014	
														Page 78 sur 224	
PREVISIONS DE VENTE GPL MENSUELLES PAR CDS ET PAR DISTRICT															
GPL/C															
REGION OUEST														UM / TM	
MOIS DISTRICT/C	JANV	FEV	Mars	Avril	Mai	Juin	1 er SEM.	Juillet	Aout	SEPT	OCT	NOV	DEC	2 eme SEM.	TOTAL
CE SAIDA	3792	3601	3545	3894	4182	3984	22998	4073	4096	4731	3918	3927	4027	24771	47769
MCE EL B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0				0	0
DR E.S.CH	69	69	51	73	71	62	396	62	61	52	47	42	41	305	701
DR MECH	0	0	0	0	0	0	0	0	0						0
DR AIN SE	102	90	88	98	100	96	574	100	91	99	109	110	107	616	1190
MCE MAS	1347	1310	1373	1466	1401	1230	8126	1417	1509	1850	1800	1790	1750	10116	18242
SAIDA	5310	5070	5056	5531	5755	5371	32093	5652	5757	6732	5874	5869	5925	35809	67902

Branche GPL	Prevision de cloture 2026														EQ BGPL CL 01 V2	
															Date d'application : 31/12/2014	
															Page 82 sur 224	
PREVISIONS DE VENTE GPL MENSUELLES PAR CDS ET PAR DISTRICT																
TOTAL GPL																
REGION OUEST																UM / TM
MOIS DISTRICT/C	JANV	FEV	Mars	Avril	Mai	Juin	1 er SEM.	Juillet	Aout	SEPT	OCT	NOV	DEC	2 eme SEM.	TOTAL	
CE SAIDA	6377	5647	5447	5219	5163	4587	32440	4616	4735	5594	4858	5315	5906	31024	63464	
MCE EL B	816	629	654	498	394	364	3355	354	345	413	500	628	780	3020	6376	
DR E.S.CH	349	275	252	243	189	194	1502	186	184	172	202	206	231	1180	2683	
DR MECH	683	486	488	359	283	245	2544	227	229	213	262	387	858	2176	4720	
DR AIN SE	546	441	414	350	301	283	2335	273	260	307	369	391	442	2042	4377	
MCE MAS	4698	3947	4082	3446	3173	2664	22010	2862	2843	3648	3739	4064	4599	21755	43765	
SAIDA	13469	11425	11337	10115	9504	8337	64186	8518	8595	10347	9930	10991	12816	61197	125384	

Prévisions B13 / 12540 TM													
Pévision de cloture									ANNEE 2024	708	888	1123	1851
Mois	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre	total
CE SAIDA	2035	1582	1460	986	752	461	428	489	701	807	1190	1604	12495
Prévisions 2025	1652	1499	1372	1012	778	641	503	515	725	850	1247	1744	12540
	2035	1438	1327	896	683	419	389	445	637	734	1082	2454	12540
Prévisions vente B13 année 2026													
Mois	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre	total
CE SAIDA	2236	1438	1327	896	683	419	389	445	637	734	1082	2254	12540
TR	91	110	110	110	110	110	110	110	110	110	110	71	
							12540						
							22484						
							6324						
							4768						
							3115						
							1686						

Prévisions P35 / 291 TM								51018	101	50917				
Pévision de cloture								ANNEE 2024		16	22	24	31	
Mois	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre	total	
CE SAIDA	29	19	29	24	19	23	14	19	15	14	21	31	257	
Prévisions 2025	31	23	31	23	23	15	21	21	15	14	21	31	269	
	44	34	27	22	17	21	12	18	14	13	29	40	291	
Prévisions vente P35 année 2026														
Mois	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre	total	
CE SAIDA	44	34	27	22	17	21	12	18	14	13	29	43	294	
TR	65%	56%	109%	108%	109%	109%	114%	108%	107%	108%	72%	72%		

Prévisions Prop vrac 3043 TM													
Pévision de cloture								ANNEE 2024	161	239	334	467	
Mois	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre	total
CE SAIDA	520	444	413	314	210	118	101	130	147	119	175	242	2933
Prévisions 2025	374	284	312	177	152	89	167	178	147	119	175	242	2416
	520	444	375	285	191	107	92	118	134	108	159	242	2776
Prévisions vente propane vrac année 2026													
Mois	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre	total
CE SAIDA	520	444	375	285	191	107	92	118	134	118	159	510	3053
TR	100%	100%	110%	110%	110%	110%	110%	110%	120%	203%	210%	92%	

قائمة الملاحق :

Prévisions GPL/C 54059 TM													
Pévision de cloture													
ANNEE 2024									3829	4150	3783	3851	
Mois	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre	total
CE SAIDA	3792	3601	3545	3894	4182	3984	4073	4096	4731	3918	3927	4027	47769
Prévisions 2025	4103	3568	3490	3955	3958	4799	8583	8521	4731	3918	3927	4027	57580
	4055	3815	4205	4905	4705	4205	4805	4900	4950	4705	4805	4004	54059
Prévions vente GPL/C année 2026													
Mois	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre	total
CE SAIDA	4055	3815	4205	4355	4505	4855	4905	4900	4950	4705	4805	4004	54059
TR	94%	94%	84%	89%	93%	82%	83%	84%	77%	88%	79%	96%	
	135	127	140	145	150	162	164	163	165	157	160	133	
	0,075010637	0,070571043	0,077785383	0,080560129	0,083334875	0,089809282	0,090734198	0,090641706	0,091566622	0,087034536	0,088884367	0,074067223	

Moyens NAFTAL													
	1185	914	776	547	429	314	341	366	331	420	548	1010	
Mois	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre	total
CE SAIDA	786	699	596	448	336	269	228	223	276	343	461	769	5434
	13	12	10	8	6	5	4	4	5	6	8	13	
	151%	131%	130%	122%	128%	117%	150%	164%	120%	122%	119%	131%	

Moyens RD													
Mois	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre	total
CE SAIDA	1317	548	541	299	233	57	98	163	273	311	521	1365	5726

Moyens AR													
Mois	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre	total
CE SAIDA	133	191	190	149	114	93	63	59	88	80	100	120	1380



Saida, le 27/09/2025

Monsieur le chef CE 201 Saida

Dans le cadre de la mise en exécution du plan de production et distribution de l'année 2026, nous vous transmettons les quantités annuelles approuvées déglobalisées

U: T.M

Mois	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOÛT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
prévision de production butane conduit 2026	3572	2177	2044	1427	1103	800	735	794	1067	1272	1806	3653	20450
													U: T.M
prévision de production propane conduit 2026	140	88	76	67	57	49	43	43	51	55	70	141	880
													U: T.M
prévision vente (B13) 2026	2236	1438	1327	896	683	419	389	445	637	734	1082	2254	12540
prévision de vente (B03) 2026	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	6
prévision de vente (B06) 2026	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	4
Total des ventes But conduit 2026	2238	1440	1328	896	684	419	389	445	637	734	1084	2256	12550
													U: T.M
prévision vente B13 (MOY NAFTAL) 2026	786	699	596	448	336	269	228	223	276	343	461	769	5434
													U: T.M
prévision vente B13 (RD) 2026	1317	548	541	299	233	57	98	163	273	311	521	1365	5726
													U: T.M
prévision vente B13 (AUTO RAV) 2026	133	191	190	149	114	93	63	59	88	80	100	120	1380
													U: T.M
prévision vente (P35) 2026	44	34	27	22	17	21	12	18	14	13	29	43	294
													U: T.M
prévision vente (GPL/C) 2026	4055	3815	4205	4355	4505	4855	4905	4900	4950	4705	4805	4004	54059
													U: T.M
prévision vente (propane vrac) 2026	520	444	375	285	191	107	92	118	134	108	159	510	3043

Salutations
le chef département distribution

Saida, le 27/09/2025



Monsieur le chef MCE 293 Mascara

Dans le cadre de la mise en exécution du plan de production et distribution de l'année 2026, nous vous transmettons les quantités annuelles approuvées déglobalisées

U: T.M

Mois	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
prévision de production butane conduit 2026	2802	2117	2243	2179	1681	1372	1183	1184	1529	1653	1992	2593	22528
prévision vente (B13) 2026	2797	2112	2238	2175	1678	1370	1181	1181	1527	1649	1988	2588	22484
prévision de vente (B03) 2026	5	5	5	4	3	2	2	3	2	4	4	5	44
prévision de vente (B06V) 2026	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Total des ventes But conduit 2026	2802	2117	2243	2179	1681	1372	1183	1184	1529	1653	1992	2593	22528
prévision vente B13 (MOY NAFTAL) 2026	700	590	600	550	300	210	200	263	232	290	446	590	4971
prévision vente B13 (RD) 2026	2001	1447	1548	1538	1291	1080	895	837	1203	1264	1447	1881	16432
prévision vente B13 (AUTO RAV) 2026	96	75	90	87	87	80	86	81	92	95	95	117	1081
prévision vente (P35) 2026	47	23	19	20	15	14	13	12	13	15	16	50	257
prévision vente (GPL/C) 2026	1319	1288	1420	1470	1521	1639	1658	1704	1671	1589	1622	1352	18253
prévision vente (propane vrac) 2026	389	194	126	122	90	32	40	33	80	114	115	222	1557
prévision vente (butane vrac) 2026	0	60	100	120	150	160	165	185	130	130	120	80	1400

Salutations

le chef département distribution

Saida, le 27/09/2025

Branche GPL
District Saida
Département distribution

Madame le chef depot Mecheria



Dans le cadre de la mise en exécution du plan de production et distribution de l'année 2026, nous vous transmettons les quantités annuelles approuvées déglobalisées

DR 321 Mecheria

U: T.M

Mois	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
prévision vente (B13) 2026	939	426	429	312	243	215	194	202	215	267	360	966	4768
prévision de vente (B03) 2026	0	0	1	0	0	0	1	0	0	1	0	1	4
prévision de vente (B06) 2026	1	0	0	0	1	1	1	0	0	1	1	0	6
Total des ventes But conduit 2026	940	426	430	312	244	216	196	202	215	269	361	967	4778

U: T.M

prévision vente B13 (MOY NAFTAL) 2026	474	311	302	221	151	136	117	109	143	136	261	496	2857
prévision vente B13 (AUTO RAV) 2026	465	115	127	91	92	79	77	93	72	131	99	470	1911

U: T.M

prévision vente (P35) 2026	18	14	13	13	14	6	10	5	12	13	9	15	142
----------------------------	----	----	----	----	----	---	----	---	----	----	---	----	-----

Salutations

le chef département distribution

Branche GPL
District Saïda
Département distribution



MCE 202 El Bayadh

Saïda, le 27/09/2025

Monsieur le chef MCE 202 El Bayadh

Dans le cadre de la mise en exécution du plan de production et distribution de l'année 2026, nous vous transmettons les quantités annuelles approuvées déglobalisées

MCE 202 El Bayadh

U: T.M

Mois	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
prévision de production butane conduit 2026	1218	940	760	592	457	441	424	416	455	504	738	1277	8222
prévision vente (B13) 2026	904	761	585	446	353	327	318	310	349	384	593	994	6324
prévision de vente (B03) 2026	1	1	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	13
prévision de vente (B06V) 2026	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	7
Total des ventes But conduit 2026	906	763	588	447	354	328	319	311	351	386	595	996	6344
prévision vente B13 (M0Y NAFTAL) 2026	528	518	455	365	280	260	240	235	245	352	360	576	4414
prévision vente B13 (AU/TO RAV) 2026	376	243	130	81	73	67	78	75	104	32	233	418	1910
prévision vente (P35) 2026	24	9	8	5	4	3	3	3	5	6	7	26	103

Salutations

le chef département distribution

Saida, le 27/09/2025

Branche GPL
District Salda
Département distribution

Monsieur le chef depot Ain Sefra

DR 203 AIN SEFRA



En vue de la mise en exécution du plan de production et distribution de l'année 2026, nous vous transmettons les quantités annuelles approuvées déglobalisées

Mois	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
													U: T.M
prévision vente (B13) 2026	392	311	286	219	174	164	150	147	215	267	360	430	3115
prévision de vente (B03) 2026	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	3
prévision de vente (B06V) 2026	1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	0	4
													2 0 0 0 0 1 1 0 0 2 1 0
Total des ventes But conditionné 2026	394	311	286	219	175	165	150	147	215	269	361	430	3122
prévision B13 (MOY NAFTAL) 2026	392	311	286	219	174	164	150	147	215	267	360	430	3115
													U: T.M
prévision vente (P35) 2026	7	8	9	7	7	5	5	5	7	8	9	7	84
													U: T.M
prévision vente (GPL/C) 2026	95	85	84	90	94	89	91	82	87	97	98	95	1087

Salutations

le chef département distribution

Saida, le 27/09/2025

Branche GPL
District Salda
Département distribution

Monsieur le chef depot E.A.S.Cheikh



En vue de la mise en exécution du plan de production et distribution de l'année 2026, nous vous transmettons les quantités annuelles approuvées déglobalisées

DR 203 E,A,S,Cheikh

Mois	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
													U: T.M
prévision vente (B13) 2026	310	176	171	145	101	113	104	105	104	118	142	279	1868
prévision de vente (B03) 2026	1	1	0	0	1	0	1	0	0	0	1	1	6
prévision de vente (B06) 2026	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	1	4
													312 177 172 145 103 113 105 105 104 118 143 281
Total des ventes But conditionné 2026	312	177	172	145	103	113	105	105	104	118	143	281	1878
prévision vente but conditionné 2026 (MOY NAFTAL)	310	176	171	145	101	113	104	105	104	118	142	279	1868
													U: T.M
prévision 2026 (GPL/C)	53	47	46	50	52	49	50	45	48	54	54	53	601

المحق رقم 03 : الموازنات التقديرية للمبيعات

EXERCICE N 2024											
NAFTAL LIVRAISON CALC TK											
CRG	COUT_TOTAL	QTE_CALC	KMPAR	NombreRotation	DISTANCE1	TK	FAM_PROD	CDS	CODE_PRD	WIN	
725	4 686 171,05	1 486,22	215 712,00	927,00	232,70	13,55	0	3201	0		VRAC
725	52 564 079,00	49 539,29	901 475,00	7 817,00	115,32	9,20	1	3201	0		SIRGHAZ
725	5 610 271,32	8 763,50	137 109,13	4 740,00	28,93	22,13	1	3201	0		CONDITIONNE
NAFTAL RAVITAILLEMENT CALC TK											
CRG1	CDS	FAM_PROD	CODE_PRD	COUT_TOTAL	QTE_CALC	NombreRotation	KMP	DISTANCE	TK		
725	3201	0	0	57 353 932,21	33 196,10	1 914,00	244 050,00	127,51	13,55		VRAC
725	3201	1	0	27 108 138,87	6 523,08	961,00	180 448,00	187,77	22,13		CONDITIONNE

EXERCICE N-1 2023											
NAFTAL LIVRAISON CALC TK											
CRG	COUT_TOTAL	QTE_CALC	KMPAR	NombreRotation	DISTANCE1	TK	FAM_PROD	CDS	CODE_PRD	WIN	
725	5 637 716,54	1 262,82	194 614,00	796,00	244,49	18,26	0	3201	0,00		VRAC
725	72 760 471,40	45 617,97	874 416,00	7 535,00	116,05	13,74	1	3201	0,00		SIRGHAZ
725	6 824 078,55	8 006,78	134 118,63	4 531,00	29,60	28,79	1	3201	0,00		CONDITIONNE
NAFTAL RAVITAILLEMENT CALC TK											
CRG1	CDS	FAM_PROD	CODE_PRD	COUT_TOTAL	QTE_CALC	NombreRotation	KMP	DISTANCE	TK		
725,00	3 201,00	0,00	0,00	75 992 347,54	32 861,82	1 899,00	240 493,00	126,64	18,26		VRAC
725,00	3 201,00	1,00	0,00	30 929 246,20	5 599,79	837,00	160 558,00	191,83	28,79		CONDITIONNE

الملحق رقم 03: معامل TK