



الموضوع :

إشكالية تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في
المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وأثرها في تفعيل مراقبة التسيير.
دراسة ميدانية : المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز
ببرج بوعريريج

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في العلوم التجارية
تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف الاستاذ:

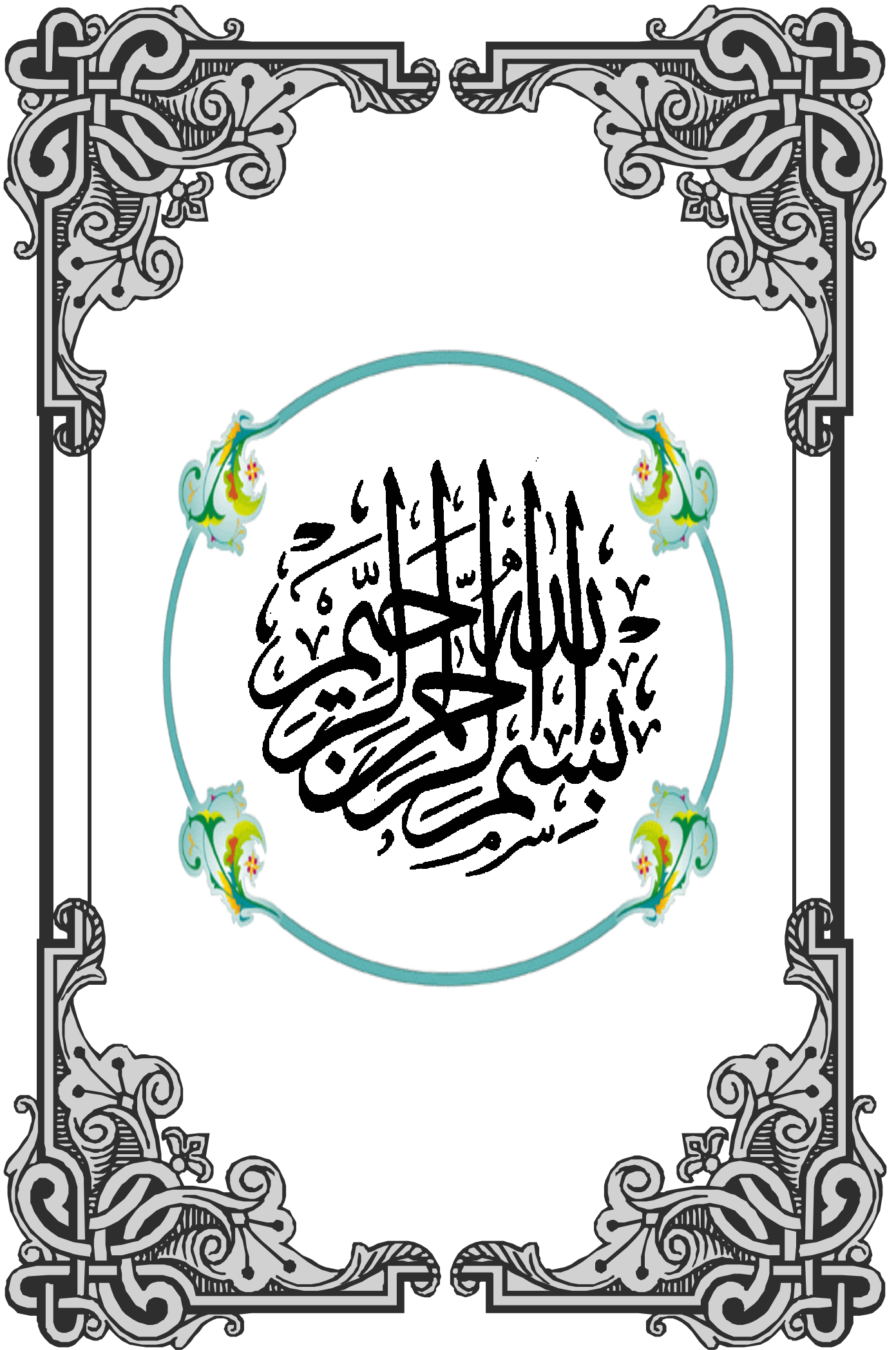
أ. قليل نبيل

إعداد الطالبة:

حمور حفيظة

لجنة المناقشة:

الرتبة	الصفة	أعضاء اللجنة
أستاذ محاضر - ب -	رئيسا	1 د/ غزي محمد العربي
أستاذ مساعد - أ -	مقررا ومشرفا	2 أ/ قليل نبيل
أستاذ مساعد - أ -	مناقشا	3 أ/ عمران عبد الحكيم



كلمة شكر

بعد الحمد والشكر لله عز وجل الذي وفقني في إنجاز هذا العمل المتواضع لا يسعني في النهاية إلا أن ننسب الفضل لذويه.

فنخص بالشكر والعرفان الأستاذ المشرف:

نبيل قليل

على قبوله الإشراف على مذكري هذه وكذا متابعته الدائمة وتوجيهاته القيمة التي أفادتني كثيرا في إنجاز هذا البحث.

ومنا عظيم الشكر الى رئيس مصلحة الموارد البشرية لمؤسسة سونلغاز على حسن الاستقبال والضيافة والتسهيلات لتربصنا.

وكذلك نشكر كل أعوان مؤسسة سونلغاز ونخص بالذكر موظفي قسم المالية والمحاسبة:

- مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير: العمري مختار

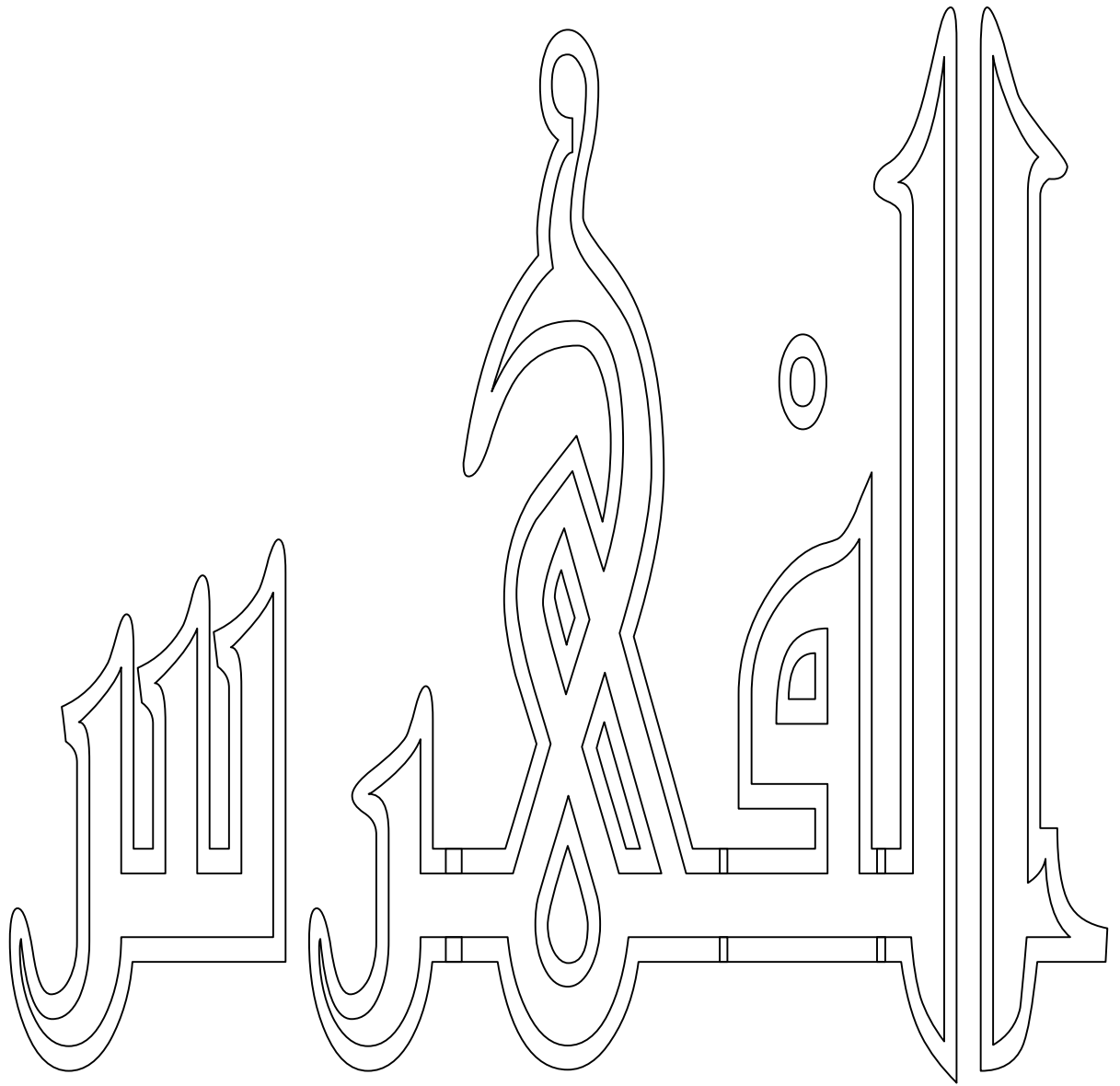
- مصلحة المحاسبة: بلعباس الصديق، زهار فاتح، ناصري غنية، على حسن استقبالهم وعلى ما أجادوا وأفادوا بمعلومات.

كما أتوجه بالشكر للسادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تكريمهم مناقشة مذكري.

كما أشكر كل أساتذتنا الأجلاء الذين تلقينا عنهم مبادئ البحث العلمي عبر كامل مشوارنا الجامعي والذين ساهموا في تأطيننا وإضافة الكثير إلى رصيدنا العلمي والعملية.

وأخيرا أتقدم بشكري الخالص لكل من ساعدنا.

من قريب أو بعيد.



فهرس المحتوى

الصفحة	قائمة المحتويات
	شكر وتقدير
	الاهداء
III-I	قائمة المحتويات
IV	قائمة الجداول والأشكال
أ-د	مقدمة عامة
الفصل الاول : المحاسبة التحليلية كنظام معلومات أساسي لمراقبة التسيير	
06	تمهيد
07	المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية
07	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة التحليلية وأهدافها
09	المطلب الثاني: وظائف المحاسبة التحليلية والعوامل المساعدة على تطبيقها في المؤسسة
11	المبحث الثاني: المحاسبة التحليلية ضمن نظام المعلومات
11	المطلب الأول : مكانة المحاسبة التحليلية في المؤسسات
12	المطلب الثاني : المحاسبة التحليلية أداة من أدوات مراقبة التسيير
14	المطلب الثالث : المحاسبة التحليلية كنظام معلومات أساسي لمراقبة التسيير
15	المبحث الثالث : تنظيم المحاسبة التحليلية وفقا لطرق حساب التكاليف
15	المطلب الأول : مفاهيم عامة حول التكاليف
18	المطلب الثاني : طرق حساب التكاليف
25	المطلب الثالث : أهمية تحليل التكاليف في عملية مراقبة التسيير
27	خاتمة الفصل
الفصل الثاني : الطريقة الحديثة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	
	مقدمة
30	المبحث الأول : مدخل حول المحاسبة على أساس الأنشطة
30	المطلب الأول : مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
33	المطلب الثاني : أهمية طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
34	المطلب الثالث : الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة
36	المبحث الثاني : تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة
36	المطلب الأول : مزايا وانتقادات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

فهرس المحتوى

39	المطلب الثاني : مبادئ طريقة التكاليف على أساس الأنشطة
40	المطلب الثالث : بناء نموذج طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
41	المبحث الثالث : كيفية تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
41	المطلب الأول : الاجراءات القبلية لتنفيذ طريقة التكاليف على أساس الأنشطة
42	المطلب الثاني : حساب التكاليف باستعمال طريقة تكاليف على أساس الأنشطة
48	المطلب الثالث : أهمية طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في تفعيل نظام مراقبة التسيير
	الفصل الثالث : مراقبة التسيير في المؤسسة
	مقدمة
53	المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول مراقبة التسيير
53	المطلب الأول : ظهور وتطور مراقبة التسيير
54	المطلب الثاني : تعريف وأهداف مراقبة التسيير
57	المطلب الثالث : خصائص وأنواع نظام مراقبة التسيير
59	المبحث الثاني : أدوات مراقبة التسيير
61	المطلب الأول : مسار مراقبة التسيير
63	المطلب الثاني : حدود وأهمية مراقبة التسيير
66	المطلب الثالث: أدوات مراقبة التسيير
68	المبحث الثالث : مراقبة التسيير في المؤسسة
66	المطلب الأول : مراقبة التسيير ومركز المسؤولية
67	المطلب الثاني: صلاحية مراقبة التسيير
68	المطلب الثالث : الصعوبات التي يواجهها مراقبة التسيير
69	خاتمة الفصل
	الفصل التطبيقي: دراسة حالة المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز "سونلغاز"
	مقدمة
72	المبحث الأول : التعريف بالشركة الجزائرية للكهرباء والغاز
73	المطلب الأول : التعريف بالشركة الأم
75	المطلب الثاني : تعريف مؤسسة سونلغاز توزيع شرق (SDE)
76	المطلب الثالث : تعريف المديرية الجهوية للتوزيع برج بوعرييج (DRD)
81	المبحث الثاني : تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسة (DRD)

فهرس المحتوى

81	المطلب الأول : تقديم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة (DRD)
88	المطلب الثاني : كيفية تطبيق المحاسبة التحليلية بالمديرية الجهوية للتوزيع ب.ب.ع بطريقة (ABC)
97	المطلب الثالث : أثر تطبيق طريقة (ABC) في تفعيل نظام مراقبة التسيير في المؤسسة
99	خاتمة الفصل
101	الخاتمة العامة
	اختبار الفرضيات
	نتائج البحث
	التوصيات
	أفاق البحث
105	المراجع
110	الملاحق

1- قائمة الأشكال :

رقم الصفحة	عنوان الشكل 12	رقم الشكل
08	المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف	01
12	مكانة المحاسبة التحليلية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة	02
13	هيكل مؤسسة تحتوي على نظام مراقبة التسيير	03
26	نظام المحاسبة التحليلية و مراقبة التسيير	04
44	يوضح حساب التكاليف النهائية لمعالجة الأعباء حسب منظور الأنشطة	05
47	أحكام تنظيم (ABC) و (ABM) في جزئها المتعلق بالتكاليف	06
49	استعمال المعلومات الناتجة عن طريقة (ABC)	07
60	دورة التخطيط	08

2- قائمة الجداول:

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
18	أهم تصنيفات التكاليف في المحاسبة التحليلية	01
35	مثال توضيحي على مسببات النشاط	02
41	مقارنة أنظمة تحليل التكاليف التقليدية والحديثة (ABC)	03

مَقَامًا

مَقَامًا

تسعى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية جاهدة إلى احتلال مكانة مرموقة في سوق يتميز بالمزاحمة وهذا لا يأتي إلا بالعمل على ترقية طرق وتقنيات التسيير والرفع من مستوى الأداء من خلال القيام بمطابقة إنتاجها للمعايير والمقاييس الدولية.

ولقياس فعالية التسيير في ظل نظام معلومات فعال مع الأخذ بعين الاعتبار كل العوامل والمتغيرات من خلال التطور الاستراتيجي للمؤسسة لاتخاذ القرار السليم والرشيد، وجب وضع نموذج لحساب التكاليف كمؤشر لمردودية المؤسسة وتحسين الأداء.

ومن الطرق المعتمدة نجد المحاسبة التحليلية (محاسبة التسيير) لذلك كان اختيارنا للموضوع من منطلق ضرورة إتباع الطرق العلمية في الإدارة والتسيير من خلال الرقابة المحكمة على جميع الأنشطة والوظائف وعلى كل المستويات داخل المؤسسة، خاصة التحكم في التكاليف وتتبع سلوكها عن طريق نظام محكم وهو نظام المحاسبة التحليلية الذي هو موضوع دراستنا نظرا لأهميته في تطوير وسائل الرقابة وترشيد اتخاذ القرار داخل المؤسسة وعلاقته بمراقبة التسيير.

الإشكالية :

يفرض المنطق الاقتصادي على المؤسسة حتمية التحكم في أوجه الإنفاق المتعددة، مما دفع بمسؤوليها لتوجيه عناية فائقة الأهمية لموضوع محاسبة التسيير من تتبع ودراسة التكاليف ومحاولة فهم سلوكها وتكرست هذه الحقيقة أكثر في العصر الحديث مع اشتداد حدة المنافسة بهدف إيجاد مكانة في السوق، وتحقيق الربح كهدف اقتصادي مع الوصول إلى ضمان النمو والاستمرار في النشاط وهذا مع توسع حجم المؤسسات وتنوع وتعدد منتجاتها. وبناء على ذلك يعد نظام المحاسبة التحليلية جزءا هاما من نظم المعلومات التي يحتاج إليها المسير للتحكم في تسيير المؤسسة و مراقبتها.

بناء على ما سبق ذكره، فان الإشكالية التي نسعى إلى بلورتها يمكن حصرها في طرح السؤال التالي:

ما هو أثر تطبيق طريقة ABC على وظيفة مراقبة التسيير و على المؤسسة الاقتصادية ؟

للإجابة على هذا التساؤل قمنا بطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- كيف يتم وضع نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة ؟ وما هي أهم أدواته ؟
- كيف يمكن وضع نظام للمحاسبة التحليلية باعتباره نظام جزئي من النظام الكلي ؟
- ما هي أهم طرق حساب التكاليف ؟
- ما هو أثر تطبيق طريقة (ABC) في المؤسسة بالنسبة لمراقبة التسيير ؟

فرضيات البحث:

- انطلاقاً من الأسئلة الفرعية السابقة يمكننا تحديد الفرضيات التالية للبحث:
- يمكن للمؤسسة تبني نظام مراقبة التسيير وتحديد أهم أدواته منها: المحاسبة التحليلية التي تعتبر قاعدة معلومات صلبة توفرها إحدى تقنيات مراقبة التسيير وباعتبارها إحدى أهم طرق الرقابة لذلك فإن مراقبة التسيير العملية المتبعة داخل الوحدة الاقتصادية للتأكد من الاستعمال الأمثل للطاقات والموارد للوصول إلى الهدف المسطر.
 - تعتبر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة من أهم الطرق الحديثة لنظام محاسبة التكاليف فهي تهتم بتحليل التكاليف وتحديد سعر التكلفة ولها أهمية بالغة في تفعيل نظام مراقبة التسيير.

أهداف البحث:

- تهدف من خلال هذا البحث الإجابة على التساؤلات السالفة الذكر من خلال تحقيق الأهداف التالية:
- تقديم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة وأهم أدواته.
 - تقديم نظام المحاسبة التحليلية بالمؤسسة.
 - تقديم طريقة حساب التكاليف الحديثة وتقييمها.
 - الإشارة إلى تطبيق نظام المحاسبة التحليلية بطريقة (ABC) وأثرها في تفعيل مراقبة التسيير.

أسباب اختيار الموضوع:

- اختيارنا لهذا الموضوع كان لجملة من الأسباب تمثلت فيما يلي:
- يكتسي الموضوع أهمية خاصة بالنسبة لتخصص محاسبة وتدقيق حيث يعتبر كلا من أنظمة المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير ومن أهم محاوره الأساسية.
 - انعدام الاهتمام بنظام مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية رغم أنها تمثل نظام معلومات جدهام لصالحها.
 - التأكد على أن مراقبة التسيير في المؤسسة لا يمكن أن تتم بدون المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية.
 - الأوضاع الاقتصادية العالمية الجديدة التي دخلت المؤسسة الجزائرية في نطاقها، والتي تحتم عليها إعادة النظر في أساليب تسييرها وتبني الأساليب التي تساعدتها لتكون أكثر تنافسية في الأسواق الخارجية.

المنهج المستخدم:

- يهدف الإمام بكل جوانب الموضوع اعتمدت في دراسة إشكالية البحث على المنهج الوصفي التحليلي من أجل إيضاح ومحاولة الإجابة بقدر الإمكان على الإشكالات الرئيسية والتساؤلات الفرعية.

كما اعتمدت من جهة ثانية على منهج دراسة الحالة كمحاولة لإسقاط الجانب النظري على أرضية الواقع من خلال التطرق إلى كل ما يخص نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة المستقبلية شكلا ومضمونا.
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 هذه 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 ضروريته بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية ومعرفة نسبة تلائمه وانعكاسه على عملية الرقابة على العاملين داخل المنظمة.

وقد خلصت الدراسة النتائج التالية:

المؤسسة الاقتصادية كغيرها من المنظمات نظام ديناميكي هدف وقابل للتكيف، له أهداف وسياساته التي يحاول بها تفادي تأثيرات المحيط عليه، وأيضاً التأثيرات فيه، تشمل العديد من الأنظمة التي تعمل كل منها على حد وفي الوقت نفسه تتفاعل وتتداخل وتتكامل فيما بينها لتكون نظام واحد متكامل.

ومن توصيات الدراسة:

- يؤدي نظام مراقبة التسيير المطبق في المؤسسة دور هاماً، إذ تعتمد عليه الإدارة في توفر البيانات والمعلومات اللازمة لتسيير المؤسسة، سواء في مجال التخطيط أو مجال المراقبة واتخاذ القرارات.
- يجب النظر لنظام مراقبة التسيير على أنها عملية مستمرة، بحيث يتطلب الأمر متابعته ومراقبته وتحديثه.
- دراسة صفاء لشهب (2006) بعنوان **"نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار"** حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام مراقبة التسيير وعلى كيفية مساعدته على اتخاذ القرارات.

ومن نتائج هذه الدراسة إلى ما يلي:

تقوم العملية التسييرية على مجموعة من الوظائف المتكاملة التي يمارسها المسيرين لتحقيق أهداف المؤسسة إذ تتطلب هذه الأخيرة من رجال التسيير قدرة كبيرة على اتخاذ القرارات لذلك تعتبر عملية اتخاذ القرارات جوهر العملية التسييرية ككل.

ومن التوصيات التي تم التوصل إليها:

- يجب النظر إلى مراقبة التسيير على أنها وسيلة وليست غاية فهي تعمل على تزويد المسيرين المسؤولين بمختلف المعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة، كما تعمل على تطوير القدرات والكفاءات من خلال تحديد الانحرافات وتفسيرها بما يسمح بعدم تكرارها مستقبلاً وبالتالي فهي تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة ككل.

صعوبات البحث:

- أثناء إنجاز البحث واجهتنا عدة صعوبات أهمها:
- نقص التعاون على مستوى المؤسسة صعب من الوصول إلى نتائج أكثر دقة.
- ضيق الفترة المخصصة للبحث وخاصة فيما يتعلق بالدراسة التطبيقية.

خطة البحث:

بما أن مساهمتنا ستكون بمحاولة التعريف بهذه التقنية كأداة من أدوات التسيير وإبراز أهميتها وضرورة وجودها في المؤسسة الاقتصادية كنظام للمعلومات يساعد المسير على التشخيص وقياس الأداء في إطار مراقبة التسيير، ارتأينا أن نعالج الموضوع من خلال ثلاثة فصول نظرية والفصل التطبيقي. تضمنت المقدمة العامة، دوافع اختيار الموضوع وأهميته وإشكالية البحث، أهدافه، المنهج العلمي المتبع، الدراسات السابقة، صعوبة البحث.

حيث تناولنا في الفصل الأول المحاسبة التحليلية كنظام معلومات أساسي من خلال التطرق إلى عموميات حول المحاسبة التحليلية إضافة إلى المبحث الثاني المحاسبة التحليلية ضمن نظام المعلومات، في المبحث الثالث تنظيم المحاسبة التحليلية وفق حساب التكاليف، في الفصل الثاني تعرضنا إلى محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حيث تضمن مدخل حول (ABC) وتقييمها وكيفية تطبيقها.

في الفصل الثالث الذي كان يتضمن المبحث الأول مفاهيم حول مراقبة التسيير، المبحث الثاني أدوات مراقبة التسيير، المبحث الثالث مراقبة التسيير في المؤسسة أما الفصل الرابع فخصصناه إلى دراسة تطبيقية على مستوى المديرية الجهوية للتوزيع الكهرباء و الغاز "برج بوعرييج" من خلال تعريف بالمؤسسة والوقوف على عند نظام مراقبة التسيير مع التركيز على طريقة ABC وتطبيقها على مستوى المؤسسة وبيان أهميتها في تفعيل نظام مراقبة التسيير.

الفصل

والله

تمهيد :

يعتبر نظام المحاسبة التحليلية من أهم أنظمة المعلومات الذي يقوم عليها نظام مراقبة التسيير على أنه أداة مهمة.

مراقبة التسيير وظيفة أساسية في المؤسسة تقوم على مسار محدد لتحديد الأهداف : التخطيط ، الموازنة العمل ، متابعة الانجازات وتحليل النتائج وأخيرا الاجراءات التصحيحية .

سنتطرق في هذا الفصل الى نظام المحاسبة التحليلية ومكانتها في المؤسسة ، باعتبارها على أنها أداة من أدوات مراقبة التسيير .

ينصب اهتمامنا في هذا الفصل على دراسة مختلف طرق حساب التكاليف التقليدية والحديثة وذلك بالاعتماد على العناصر التالية :

المبحث الأول : عموميات حول المحاسبة التحليلية

المبحث الثاني : المحاسبة التحليلية ضمن نظام معلومات المؤسسة

المبحث الثالث : تنظيم المحاسبة التحليلية وفق طرق حساب التكاليف

المبحث الأول : عموميات حول المحاسبة التحليلية

ظهرت المحاسبة التحليلية نتيجة لتطوير الفكر المحاسبي والطرق المحاسبية وتكييفها بصورة من احتياجات الادارة الى بيانات تفصيلية لاستخدام عوامل الانتاج إلا أن أصبحت المحاسبة التحليلية أداة لمراقبة التسيير .

المطلب الأول : مفهوم المحاسبة التحليلية وأهدافها :

سننتظر في هذا المطلب الى مفهوم المحاسبة التحليلية ثم التوصل الى أهدافها .

أولا : مفهوم المحاسبة التحليلية .

1- نظرة تاريخية حول المحاسبة التحليلية :

يمتد تاريخ المحاسبة التحليلية عبر العصور لأن الإنسان وضع تنظيما لحياته حيث تم وضع قوانين تجعله يحلل حساباته في جميع نشاطاته وللمحاسبة التحليلية ثلاث مراحل هي :

1-1- المرحلة الأولى : محاسبة التكاليف :

نجد في هذه المرحلة الأسلوب المعتمد هو القيد الوحيد في المحاسبة لإعداد مركز مال المسلمين وهذا في عصر بابل ثم تطورت حتى ظهور القيد المزدوج في أواخر القرن 15 سنة 1494 على يد الايطالي " ليك باسيوني" تميزت هذه المرحلة بنظام الصناعة المنزلية حيث اقتصرنا على فتح مجموعة حسابات التكاليف الرئيسية من أجل اثبات حركة الموارد الواردة والصادرة ثم ظهرت نظرية الجرد المستمر حيث ظهرت مشاكل محاسبية لاختيار وحدة التكاليف .

1-2- المرحلة الثانية : المحاسبة الصناعية : في فترة (1600-1800) ظهرت كتب في إنجلترا ثم

انتشرت في الدول الأخرى ومن هذه الكتب : " جون كولتر " الذي يبين فيه الاختلاف بين حسابات المصانع وحسابات التجار وتميزت هذه المرحلة ب:

• ابراز أهمية التكاليف كأداة للرقابة ؛

• دراسة الأسعار في المشاريع المطلوبة مع تحليل التكاليف الى ثابتة ومتغيرة؛

1-3- المرحلة الثالثة : المحاسبة التحليلية للاستغلال : توسعت وشملت القطاع الاداري لتصبح وسيلة

لخدمة هذه الأخيرة بغية تحقيق الكفاية الادارية نتيجة عوامل اقتصادية واجتماعية أهمها: الأزمة المالية الاقتصادية 1929 ولقد تغير مفهومها بحيث لم تصبح حكرا على المؤسسات ،فقد ترتب عن هذا التطور الذي يحدد أهداف جديدة تختلف عن الأهداف التقليدية .

يتضح لنا أن المحاسبة التحليلية ليست وليدة القرن 20 بل أن جذورها تمتد الى عدة قرون سابقة .

2- مفهوم المحاسبة التحليلية :

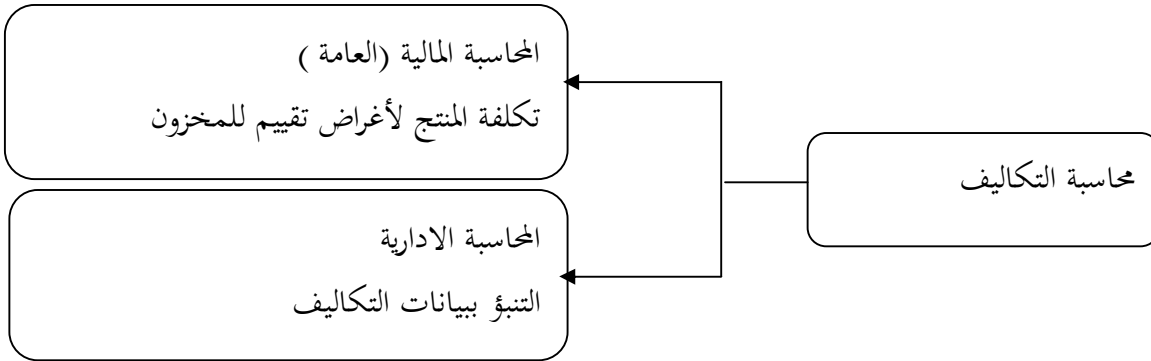
عرفها محمد تسيير على أنها : مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بتجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف على أهداف التكلفة.¹

محاسبة التكاليف هي تجميع وتخصيص وتحليل تكلفة الانتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة في اعداد التقارير الخارجية ، والتخطيط والرقابة للأعمال الجارية ولاتخاذ القرارات الخاصة.²

نستنتج أن :

محاسبة التكاليف هي مجموعة من الاجراءات التي تهتم بتوفير المعلومات المالية للمحاسب المالي والمحاسب الاداري فتقدم بيانات التكلفة .

الشكل رقم 02 : يوضح المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف



المصدر : محمد الفيومي محمد ،مقدمة في أصول التكاليف ، الدار الجامعية ، بيروت ،1990، ص 21 .

ثانيا : أهداف المحاسبة التحليلية لقد حددت مختلف الدراسات المتعلقة بالمحاسبة التحليلية أهدافها كمايلي :

1- حساب التكاليف وسعر التكلفة : تمكننا المحاسبة التحليلية من قياس التكلفة لمختلف المراحل الصناعية التي تمر عليها لتشكيل المنتجات وهذا بهدف حساب التكلفة الاجمالية لوحدات النشاط ، كما يمكن استخدامها في تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة أو قيد الانجاز .

¹ محمد تسيير ، عبد الحكيم الرجيني ، مبادئ ومحاسبة التكاليف ، دار النشر والتوزيع ، الطبعة الرابعة ، عمان ، الأردن ، 2009 ، ص 17 .

² ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية وتقنيات التسيير ، الجزء الثاني ، بدون دار النشر ، قسنطينة ، 1988 ، ص 8 .

2- **المساهمة في تسعير المنتجات** : يمكن للمحاسبة التحليلية المساهمة في تسعير المنتجات التي تنتجها المؤسسة أو الخدمات التي تقدمها بحيث تغطي على الأقل تكلفتها وفي بعض الأحيان تقدم محاسبة التكاليف البيانات التي يمكن الاسترشاد بها لتغيير أسعار البيع اذا ما دعت الضرورة لذلك بهدف زيادة المبيعات وتحسين أرباح الوحدة.¹

3- **شرح النتائج بمقارنة التكاليف وسعر البيع** : يمكن اعتبار بأن الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية يكمن في تحليل ، تكوين النتيجة الاجمالية ، وتحديد مساهمة كل أنواع النشاطات التي تقوم بها المؤسسة في تحقيق هذه النتيجة ، فهي تسمح بشرح النتيجة الاجمالية على أنها المجموع الجبري للنتائج حسب كل نشاط.

4- **ضبط عناصر التكاليف ومراقبتها** : يكون ذلك من خلال المعلومة المقدمة من طرف المحاسبة التحليلية ، بحيث يعتمد عليها لوضع الاجراءات التنظيمية الخاصة ورقابة نشاط العمال ومختلف مراحل الدورة للتخطيط .

5- **توفير قاعدة لتقييم بعض عناصر الميزانية** : اقتراح طرق تسمح بحساب تكاليف المخزونات ، مما يبين ضرورة المحاسبة التحليلية ضمن نظام معلومات المؤسسة ، بما أن التقارير المالية يجب أن تعد وتقدم من طرف المحاسبة العامة لمختلف المستعملين الخارجيين .

6- **دراسة المردودية التحليلية** :² تسمح مراقبة سياسات الانتاج والاستثمار والتوزيع وذلك من خلال :

- تسجيل مصاريف حسب اتجاهاتها (حسب الوظائف والمنتجات) ؛
- مراقبة التكاليف وتخفيضها ، التمويل ، الانتاج ، التوزيع ؛
- تسمح بقياس النتائج التحليلية .

7- **مساعدة الادارة في اتخاذ القرارات** : تتعرض ادارة المؤسسة لكثير من المشاكل التي تتطلب بيانات تفصيلية لاتخاذ القرار المناسب ، ومحاسبة التكاليف توفر تلك البيانات التي تساعد في التعرف على البدائل المتاحة لمواجهة تلك المشاكل ، وتقييم تلك البدائل والمفاضلة بينها واتخاذ القرار المناسب من خلال اتخاذ البديل الملائم . نستنتج مما سبق أن المحاسبة التحليلية تعتبر وسيلة هامة من وسائل التسيير ، اذ تقوم المعلومات الضرورية للمؤسسة من اتخاذ القرارات الملائمة وتحديد السياسات الخاصة بتسيير نشاط المؤسسة ، وهذا بغرض تحقيق أعلى الأرباح وبالتالي تحقيق أهداف البقاء والنمو والاستقرار .

المطلب الثاني : وظائف المحاسبة التحليلية والعوامل المساعدة على تطبيقها في المؤسسة :

تتمثل محاسبة التكاليف في مجموعة من المفاهيم والطرق التي تتخذ في سبيل انتاج المعلومات اللازمة ، لذلك فإنها ترتبط بمجموعة من الوظائف الأساسية ، بالإضافة الى العوامل المساعدة لتطبيقها في المؤسسة .

¹ زكرياء فريد عبد الفتاح ، محاسبة التكاليف ، دراسة نظرية وتطبيقية ، الدار الجامعية ، القاهرة ، مصر ، 2000 ، ص 10 .

² ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية وتقنيات التسيير ، مرجع سابق ، ص 9 .

أولاً: وظائف المحاسبة التحليلية :

- أسند الباحث " J.M.Clark " عشر وظائف أساسية لمحاسبة التسيير تتمثل في :¹
- المساعدة على تحديد حدود انخفاض الأسعار ؛
 - المساعدة على تحديد أسعار البيع ؛
 - المساعدة على التمييز بين المنتجات المربحة والغير مربحة ؛
 - مراقبة المخزون ؛
 - تحديد قيمة المخزون ؛
 - اختبار كفاءة مختلف المسارات (Processus) ؛
 - اختبار كفاءة مختلف الإدارات (Administration) ؛
 - اكتشاف أوجه التقصير والتبذير ؛
 - الفصل بين تكلفة التشغيل الأدنى وتكلفة الانتاج ؛
 - ضمان التكامل والارتباط مع الحسابات المالية .

انطلاقاً من هذه الوقائع يمكن تحديد أربعة غايات (Finalité) لمحاسبة التسيير والمتمثلة في :

ثانياً : العوامل المساعدة على تطبيق المحاسبة التحليلية :

- تساهم المحاسبة التحليلية بشكل فعال في فصل مراحل الانتاج وتقييم المخزونات وفقاً لمعايير المحاسبة التحليلية وجب عليها وجود بعض العوامل المساعدة على تطبيق هذا النظام .
- اقتناع الإدارة العليا بأهمية المحاسبة التحليلية بوصفها أداة إدارية تخدم وظائف التخطيط والتنظيم والرقابة.

لا يجب الاقتصار على اقتناع الإدارة العليا فقط بل يجب أن يشمل باقي مستويات الإدارة والتي سوف تتعاون مع نظام المحاسبة التحليلية سواء بإفادته أو الاستفادة منه .

¹ مرابطي نوال ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2005 ، ص 21 .

يجب أن يكون هذا التنظيم الإداري السليم الذي تتضح فيه وضوحا كاملا لخطوط السلطة والمسؤولية ، فالرقابة على التكاليف تعتمد على تطبيق مفهوم " المساءلة المحاسبية " ، يجب أن يعمل الجميع في النظام الاقتصادي الواحد بروح الفريق المتعاون لتحقيق هدف واحد .

لا بد أن يضم جهاز التكاليف المحاسبية ، المحاسب الكفاءة ذو العقلية التحليلية القادر على استقبال البيانات ومعرفة مصدرها ونوعيتها والقادر أيضا على ارسال هذه البيانات الى الجهة المستفيدة منها في الوقت المناسب وبالصورة المناسبة .

المبحث الثاني : المحاسبة التحليلية ضمن نظام المعلومات :

يمكن القول أن المحاسبة التحليلية: مصدر معلومات ما يميز نظام المحاسبة التحليلية كغيره من أنظمة المعلومات أنه ينفرد بمعلومات لا يوفرها أي نظام .

المطلب الأول : مكانة المحاسبة التحليلية في المؤسسات :

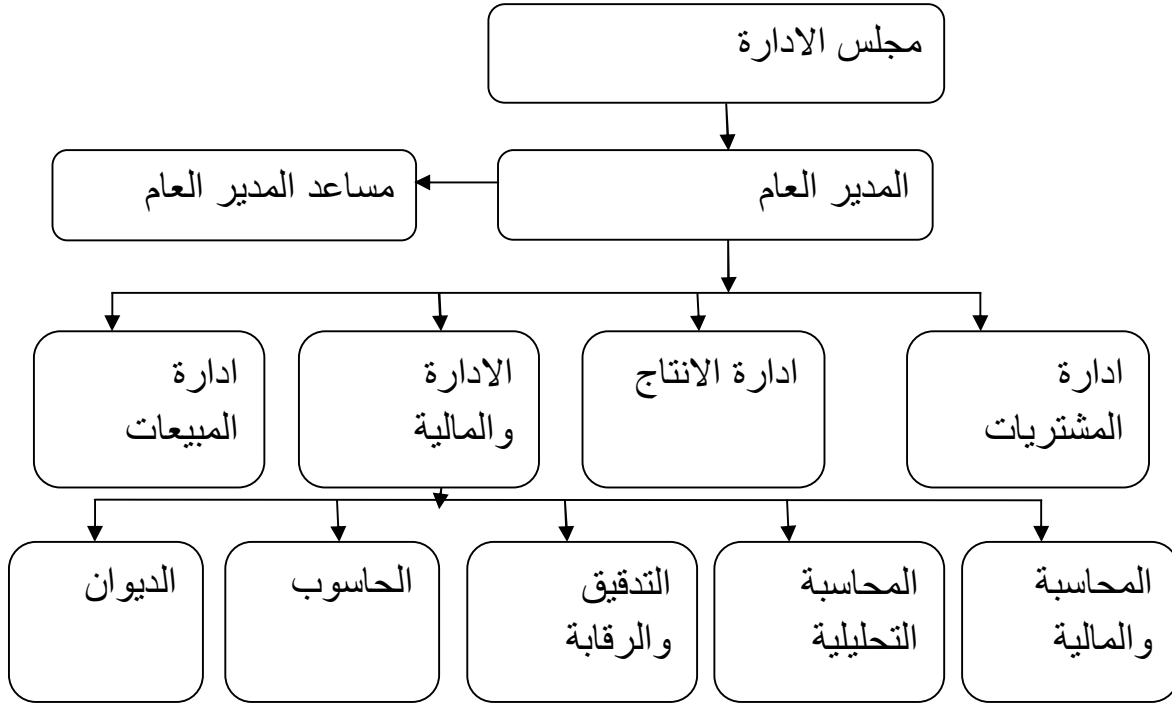
تعتبر المحاسبة التحليلية وسيلة ضرورية لتوضيح المسار وتسديد سبل التسيير فتظهر مكانتها جليا في المؤسسات التي ترغب في معرفة مدى صحتها في مواجهة المخاطر التي يمكن أن تصيبها .

المحاسبة التحليلية ضرورية في المؤسسات لأن النتائج العامة تخفي أشياء كثيرة لا يمكن للمسير أن يتعرف عليها إلا بالتوغل والتعمق في التحليل كما تساعد المسير في اتخاذ بعض القرارات التي يمكن أن تكون نقطة تحول في نشاط المؤسسة لأن التحكم في التكاليف يسمح بـ:

- إمكانية قياس هامش الربح على إجمالي الانتاج ؛
- معرفة العوامل المؤثرة في أقسام الانتاج ؛
- وضع التقديرات والحلول للتخفيف من هذه العوامل المؤثرة كما تؤدي دراسة المردودات الى اتخاذ قرارات هامة مثل : معرفة المنتجات التي يجب مواصلة انتاجها التي تتطلب تطوير في الانتاج أو معرفة أي الطلبات وأيتها تقبل؛
- كما توفر المحاسبة معلومات داخلية تأتي من بيئة المؤسسة الداخلية وهي معلومات هامة تعتمد عليها المؤسسة في التسيير والإدارة حيث تستند الى عدة مصادر من المعلومات التي تمكنها من أداء دورها وتحقيق اهدافها؛

- لا يمكن وضع نظام فعال للمحاسبة التحليلية بدون تنظيم محكم داخل المؤسسة ، ويقصد بالتنظيم هنا تقييم المؤسسة الى هيئات تسمح بتحديد المسؤوليات وإظهار نقاط القوة ونقاط الضعف وبالتالي اتخاذ القرارات الرشيدة حيث يتميز الهيكل التنظيمي بمبدأ التدرج الذي يحدد العلاقات نحو الاتجاهات الأربعة : الأعلى والأسفل وعلى الجانبين وقد يظهر على أساس وظيفي يحدد مجالات الحقوق المختلفة وذلك لمختلف المصالح ويكون على شكل هرمي يحدد السلطة والمسؤولية، إلا أن المؤسسات تتبع الهيكل التنظيمي المتميز بالتقييم التقني للعمل، حيث يمكننا التوصل الى مكانة المحاسبة التحليلية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة في الشكل التالي .

الشكل رقم 03 : مكانة المحاسبة التحليلية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر : محمود علي الجبالي ، قصي السامرائي ، محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن ، 2000 ، ص 13 .

المطلب الثاني : المحاسبة التحليلية أداة من أدوات مراقبة التسيير :

تطرقنا في الفصل الأول إلى أدوات مراقبة التسيير حيث توصلنا إلى أن المحاسبة التحليلية أداة من أدوات مراقبة التسيير بحيث يجب إظهار علاقة المحاسبة التحليلية بوظيفة مراقبة التسيير التي لا تكاد تخلو منها أي مؤسسة ، ولكي تلعب دورها بشكل فعال يرى بعض المفكرين أن لابد من ربط المحاسبة التحليلية بمراقبة التسيير .

تلعب المحاسبة التحليلية دورا هاما في مسار تسيير المؤسسة ، وذلك عن طريق مراقبة هذا المسار وإذا كان تسيير أي مؤسسة اقتصادية يعني الاستعمال الأمثل لمواردها النادرة المتاحة بهدف بلوغ الأهداف المسطرة من طرف هذه المؤسسة ، فإن هذه الأخيرة وبالرغم من تعدد الأهداف التي تسعى لتحقيقها وإلا أن الأولوية تعطي دائما المردودية ومن أجل بلوغ هذه الأهداف لابد من اتخاذ قرارات ، والتأكد من أن تنفيذ هذه القرارات يؤدي إلى تحقيق النتائج المنتظرة مما يسمح بإعداد المتتالية الموالية :

نتائج ← تصرفات ← قرارات ← أهداف

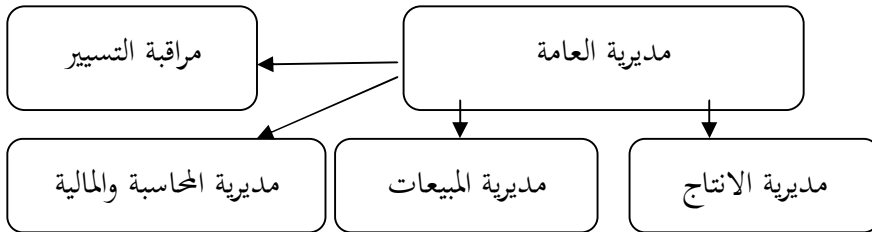
أما في الميدان فان النتائج غالبا ما تتجه نحو الانحراف مقارنة بالأهداف وهذا بسبب اضطراب المؤسسة لمواجهة المحيط الذي تعيش فيه ، والذي يشمل مجموعة من المتعاملين الاجتماعيين الاقتصاديين والذين بدورهم لهم أهداف يسعون لتحقيقها (خاصة المؤسسات التنافسية) من هنا تظهر ضرورة وضع نظام مراقبة التسيير الذي يسمح بالتنبؤ بالخطر مما تظهر فروقات هامة بين التقديرات والانجازات بهدف اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة ومن هنا أيضا تتجلى أهمية المحاسبة التحليلية التي تسمح بإعطاء معلومات محاسبية ضرورية .

فالمحاسبة التحليلية في اطار مراقبة التسيير لها دورين أساسين :

- الدور الأول والذي يأتي في أعلى النظام ، بتقييم التكاليف الموازية والتي لها علاقة بالأداء الأولي لمراقبة التسيير .
- الدور الثاني والذي يأتي في أسفل النظام ، بتقييم الانجازات ، حساب الفروقات وإعطاء شروحات رقمية عن الفرق بهدف اتخاذ القرارات .

يتمكن نظام مراقبة التسيير من لعب دوره بشكل فعال بعيدا عن ضغوطات المسؤولين الذين يقع عليهم عمل المتابعة والمراقبة لا بد من تنظيم هذا النظام بشكل يحفظ له استقلالته الخاصة فيما يتعلق بإظهار الحقائق والكشف عن النقائص ، وأحسن طريقة للوصول إلى هذه الغاية هو ربط هذا الهيكل إلى المديرية العامة مباشرة ما يوضحه الشكل الموالي :

الشكل رقم 04 : هيكل مؤسسة تحتوي على نظام مراقبة التسيير



المصدر: درحون هلال ، المحاسبة التحليلية كنظام معلومات للتسيير ومساعد لاتخاذ القرار في المؤسسة ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2005 ، ص 128 .

وتقدم المحاسبة التحليلية معلومات اقتصادية فهي مدججة ضمن نظام مراقبة التسيير الشامل ، فالمحاسبة التحليلية تعتبر كوظيفة وسيطة ومرتبطة بالمراقبة الموازية ، وعلى المحاسبة التحليلية أن تستجيب لاحتياجات الذين لديهم مسؤولية اتخاذ القرارات مهما كان مستوى مسؤوليتهم .

المطلب الثالث : المحاسبة التحليلية كنظام معلومات أساسي لمراقبة التسيير

يعتبر نظام المحاسبة التحليلية ذو أهمية كبيرة بالنسبة للمسير على وجه الخصوص والمؤسسة بصفة عامة ، وهذا من خلال اختيار المعلومات التي يقدمها هذا النظام قصد احداث التغييرات اللازمة وتعميم عمل النظام في حالة التأكد من مدى فعاليته وصلاحيته وهذا يتم في اتخاذ القرار السليم والفعال انطلاقا من التحكم في عناصر التكاليف .

تعتبر المحاسبة التحليلية نظام معلومات يسمح لكل مسؤولين في المؤسسة سواء كانت كبيرة أو صغيرة بمعرفة قيمة التدفقات والأحداث وبالقدرة على تحليل نتائج القرارات والالتزامات ويعتمد هذا النظام على المعلومات التي يوفرها ومدى دقتها.

المعلومات المحاسبية التي يقدمها النظام المحاسبي هامة وحساسة على اعتبار أن هذه المعلومات تدخل في تسيير المؤسسة ميدانيا أو وظيفيا وبالتالي فان نظام المعلومات هو العمود الفقري لكل الأنظمة الفرعية للمؤسسة، حيث يقوم بتلخيص عملياتها و نتائجها من خلال تفاعل تشكيلة من الوسائل المالية والبشرية حيث أنه يتكون كأى نظام للمعلومات المحاسبية من : المدخلات - المعالجة والتحويل - المخرجات - التغذية العكسية ، حيث له علاقة بالمحاسبة التحليلية لأنه يوفر لها المعلومات التي تخص المؤسسة مع العلم أنه يهتم بإنتاج المعلومات الخاصة بالتكاليف على وجه الخصوص حيث يتم تصميم نظام المحاسبة التحليلية على أسس لاجازها .

يتطلب النظام مجموعة من الخطوات الأساسية والمنظمة :

- المسار الأولي للدراسة والمعاينة ؛
- تصميم الأنظمة الفرعية المتعلقة بعناصر التكلفة؛
- اعداد دليل وحدة التكاليف ؛
- اعداد دليل التكلفة التي تنقسم الى : المواد - الأجور - المصاريف ؛
- اعداد دليل مركز التكلفة ؛
- تحديد فترة التكاليف ؛
- تحديد المجموعة المستندية للنظام المحاسبي ؛
- تحديد المجموعة الدفترية ؛
- تحديد مجموعة التقارير في نظام التكاليف ؛
- وضع تعليمات لنظام التكاليف التي تتضمن اجراءات .

مما سبق ذكره يمكن وضع وتنفيذ نظام المحاسبة التحليلية وان نجاح هذا النظام يتوقع على سرعة انتقال المعلومات وضرورة اللجوء الى المعلوماتية لمسك المحاسبة التحليلية ، كما أن مراقبة التسيير وظيفته في المؤسسة تقوم على مسار محدد لتحديد الأهداف : التخطيط - الموازنة - العمل ومتابعة الانجازات وتحليل النتائج وأخير الاجراءات التصحيحية .

كما أن نظام المحاسبة التحليلية يقع في مركز نظام المعلومات ويمثل العصب الحساس لمسار مراقبة التسيير لتحقيق أهدافها ، وفي هذا الاطار يعتبر نظام المحاسبة التحليلية من أهم أنظمة المعلومات التي تقوم عليها مراقبة التسيير على اعتبار أنه يشكل أداة من أدواته وبالتالي اتخاذ القرارات اللازمة لمعالجة الوضعية.

بعكس المحاسبة العامة التي تعمل على خدمة أطراف خارجية عن المؤسسة وأخرى داخلية ، نجد أن المحاسبة التحليلية تتجه نحو التركيز أكثر من الأغراض الداخلية التي تتعلق بالتخطيط وإدارة مختلف الأنشطة، وتقييم وحساب التكاليف للوحدات والأنشطة والمنتجات ، معتمدة في ذلك على ما تقدمه المحاسبة العامة من معطيات ومعلومات بحيث تكون مخرجات نظام المحاسبة العامة مدخلات لنظام المحاسبة التحليلية والذي هو وظيفة رئيسية لها هدف مطلوب وهو ترشيد واستغلال الموارد المتاحة التي تتسم بندرتها وهو هدف ضمني يتحقق من خلال ممارسة وظائف النظام ، وان وضع نظام المحاسبة التحليلية يتطلب منهجية محددة واعتبارات متعددة وجب على المؤسسة أن تأخذها بعين الاعتبار .

مما سبق نتوصل الى أن نظام المعلومات للمحاسبة التحليلية له دور أساسي وفعال لنظام مراقبة التسيير ومساعدة المسيرين على اتخاذ قرارات فعالة وسليمة نظرا لتوفر على نظام معلومات دقيقة ومركزة وشاملة حيث يعتبر نظام المحاسبة التحليلية كنظام معلومات أساسي لنظام مراقبة التسيير .

المبحث الثالث : تنظيم المحاسبة التحليلية وفقا لطرق حساب التكاليف :

يكمن موضوع المحاسبة التحليلية أساسا في دراسة وحساب مختلف التكاليف وتحليلها ومراقبتها لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي مثل : تكلفة الشراء ، تكلفة الانتاج ، سعر التكلفة ، وبهذا فهي تقدم وتوفر للمسيرين كم هائل من المعلومات التي تساعد باتخاذ القرارات المتعلقة بمراقبة التسيير لذلك نتطرق في هذا المبحث الى طرق حساب التكاليف.

المطلب الأول : مفاهيم عامة حول التكاليف :

بهدف تحديد أصناف وأنواع التكاليف يجب الإشارة الى أهم المفاهيم والمصطلحات المرتبطة بمفهوم التكلفة

أولاً: مفهوم التكاليف :

يتم استخدام التكاليف في أغراض متعددة ومن ثم تختلف أرقام التكلفة التي يتم استخدامها حسب الغرض حيث أن هناك تكاليف مختلفة ولأغراض مختلفة إلا أن ذلك لا يمنع وجود خصائص معينة قام الباحثون بمحاولة حصرها ويمكن أن يطلق عليها تكلفة وهي:

- تعبر التكلفة عن تضحية اقتصادية بجزء من موارد المؤسسة ؛
- يجب أن يقابل التكلفة الحصول على سلعة أو خدمة ؛
- تتمثل التكلفة في الاستخدام الفعلي للعنصر طبقاً للمعايير المقررة ؛
- مما سبق فانه يمكن التنبؤ بالتكلفة وتحديدتها مسبقاً قبل البدء في الانتاج .

من هذه الخصائص يمكن تقسيم مفهوم عام للتكاليف :

التكلفة هي عبارة عن تضحية اقتصادية بجزء من موارد المؤسسة والتي تتحملها (تتكبدها) مقابل الحصول على سلعة أو خدمة لها منفعة ضرورية لتحقيق أهداف المؤسسة وتستخدم طبقاً للمعايير المقررة ، ويمكن قياسها في شكل قيم نقدية وعلى هذا فمن الممكن التنبؤ بها وتحديدتها مسبقاً¹.

يمكن تعريف التكلفة على أساس أنها : مجموعة الأعباء الناتجة عن التقييم الملائم الذي يقوم به المسير ومن هنا يمكن تحديد عدة تكاليف عند مختلف مراحل اعداد المنتج أو عند بلوغ مرحلة معينة من النشاط .

ثانياً: الانتقال من الأعباء الى التكاليف :

تماشياً مع المنطق الاقتصادي الذي يميز التكاليف ، فان المحاسبة التحليلية لا تأخذ كل الأعباء للدراسة ، وإنما تأخذ جزء منها وأعباء أخرى تحملها .

ثالثاً: مصطلحات وتصنيفات التكاليف :

بهدف تحديد أصناف وأنواع التكاليف يجب الإشارة الى أهم المفاهيم المرتبطة بالتكلفة .

1- المصاريف : هي الأعباء التي تتحملها المؤسسة من خلال ممارستها لنشاط اقتصادي مثل : مصاريف المواد الأولية - الايجار - الاشهار ... الخ .

¹ محمد مسعد الشتاوي ، دراسات في محاسبة التكاليف الجزء الأول ، دار النهضة العربية ، مصر ، 1998 ، ص 15.

كما تمثل عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة أو نفقات مالية مقابل الحصول على سلع أو خدمات ويقابلها الإيراد .

2- الأعباء : كل الاستهلاكات من طرف المؤسسة من السلع والخدمات ، الموجهة أساسا لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الانتاج ، ويبيع السلع والخدمات ، كما تعتبر جزءا من التكاليف وعنصر من عناصرها، ومقارنة الأعباء مع النواتج ويمكن تحديد نتيجة الدورة .

3- التكلفة النهائية (سعر التكلفة) : تعبير اقتصادي عن حجم المصاريف المنفقة منذ بداية العملية ، أو الوظيفة الاقتصادية الى نهايتها ، وتعتبر ترجمة مصطلح (Prix de Revient) الى المفهوم العربي على أساس أنه " سعر التكلفة " مفهوم غير شامل بصفة عامة ، وهذا حسب رأي المسيرين والمحاسبين ، اذ نجد المصطلح الأكثر دقة هو " التكلفة النهائية " نظرا لمدلوله ومعناه الواقعي .

4- السعر : يمثل قيمة نقدية لعملية مبادلة قبلية (سعر الشراء) أو بعدية (سعر البيع) .

5- النتيجة : تحسب بالفرق بين رقم الأعمال والتكلفة النهائية .

6- الهامش : الفرق بين سعر البيع والتكلفة ، ويمكن تحديد الهامش على سعر الشراء أو على التكاليف المتغيرة أو على التكاليف المباشرة .

7- رقم الأعمال : نحصل على رقم الأعمال بضرب سعر البيع للوحدة في عدد الوحدات المباعة .

8- المنتج : في المحاسبة التحليلية المنتج هو كل سلعة أو خدمة توفرها المؤسسة بغرض بيعها أو التنازل عنها في المرحلة الأخيرة من اعدادها وتميز في مختلف المراحل بين المنتج تحت الصنع ، المنتج الوسيط ، المنتج النهائي، وفي نهاية دورة الاستغلال ينصب اهتمامنا على المنتجات المباعة .

رابعا: تصنيفات التكاليف :

هناك أكثر من أساس يمكن اتباعه لتصنيف أو تبويب عناصر التكاليف ومن ثم تحميلها على وحدات الانتاج النهائية والجدول التالي يوضح أهم تصنيفات التكاليف وأغراضها .

الجدول رقم (1) : أهم تصنيفات التكاليف في المحاسبة التحليلية

أصناف التكاليف	معيار التصنيف
تكاليف انتاجية (صناعية) .	التصنيف بحسب وظائف المؤسسة (التصنيف الوظيفي) .
تكاليف تسويقية (بيعية) .	
تكاليف ادارية وتمويلية .	
تكاليف مباشرة	التصنيف حسب علاقة التكاليف بوحدات الانتاج (التصنيف حسب امكانية تتبع التكاليف) .
تكاليف غير مباشرة	
تكاليف ثابتة	التصنيف حسب علاقة التكاليف بحجم الانتاج (التصنيف التغيرات لحجم الانتاج) .
تكاليف متغيرة	
تكاليف شبه متغيرة وشبه ثابتة	
تكاليف فعلية (تاريخية)	التصنيف حسب زمن صرف التكاليف أو تحميلها (التصنيف حسب توقيت حسابها)
التكاليف المحددة سابقا (مقدما)	

المصدر: من اعداد الطالبة صاحبة البحث .

المطلب الثاني : طرق حساب التكاليف :

يهدف التعرف على مختلف التكاليف وأسعار تكلفتها ، يقوم مسيرو المؤسسات باعتماد على طريقة من الطرق التقنية لحساب التكاليف التي تؤثر على استراتيجية المؤسسة ، سنتطرق في هذا المطلب الى دراسة مختلف الطرق مع بيان ايجابيات ونقائص كل طريقة.

أولا : طريقة التكاليف الكلية: **Méthode des cout complets -full casting**

تعتبر الطريقة الأكثر قدما من خلال اعتمادها على أسلوب الأقسام المتجانسة والذي يأخذ بعين الاعتبار جميع تكاليف المؤسسة (مباشرة وغير مباشرة) في حساب سعر التكلفة والتي تتميز عن الطرق الأخرى بميزتين :
بعدها الحسابي التاريخي أي متعلقة بالفترة الماضية .
اتساع مجال تطبيقها والذي يتضمن كل التكاليف المستخدمة في جميع مراحل الانتاج وتوزيع المنتجات .

- 1- نشأة طريقة التكاليف الكلية :** وجدت هذه الطريقة في الفترة الممتدة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية ثم تطورت هذه الطريقة بعد الحرب العالمية الثانية حيث تم المصادقة عليها سنة 1957 ضمن المخطط المحاسبي العام واعتمدت كطريقة أساسية بحساب أسعار التكلفة.¹
- 2- أهداف طريقة التكاليف الكلية :** تهدف هذه الطريقة الى تحقيق ثلاث أهداف أساسية :
- 1-2** البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج ؛
- 2-2** البحث عن صيغة للتقييم بدلا من المساعدة في التسيير ومن هنا يمكن القول أن التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار؛
- 3-2** الاستجابة لمتطلبات التسيير الداخلية ، حيث تشكل معلومة محاسبية مهمة بالنسبة للمسيرين .
- 3- الأسس التقنية لطريقة التكاليف الكلية :**² تعتمد هذه الطريقة في تحليلها على الأسس والمبادئ وتنطلق من ادراج كافة الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة الى أقسام متجانسة (مراكز التحليل) ثم توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف مراكز التحليل وفق عمليات حسابية يتم تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية .
- 3-1-3- تحديد الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة :**
- وفق طريقة التكاليف الكلية تتكون التكلفة من نوعين من الأعباء :
- 3-1-1-3 الأعباء المباشرة :** الأعباء التي ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدة الانتاج وتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها ، وتتكون هذه الأعباء من المواد المستعملة في الانتاج و تنقسم لمواد أولية ومواد استهلاكية من اليد العاملة المباشرة.³
- 3-1-2-3 الأعباء غير المباشرة :** تعتبر هذه التكاليف هامة لإتمام عملية التصنيع والتسويق والإدارة اذ يمكن تخصيصها أو ربطها بسلعة معينة .
- 3-2-3 الأقسام المتجانسة :** تقسم المؤسسة عدة أقسام متجانسة والتي تعد مراكز تكلفة وبالتالي مراكز مسؤولية ، الأمر الذي يؤدي الى تسهيل عملية حساب التكاليف .
- 3-1-2-3 تعريف القسم المتجانس :** نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما .
- 3-2-2-3 تصنيف الأقسام المتجانسة :** يتم تصنيف الأقسام المتجانسة الى نوعين من الأقسام :

¹ ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 1999 ، ص 36 .

² رضوان محمد العناني ، محاسبة التكاليف ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2000 ، ص 27 .

³ ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص 33 .

- الأقسام الأساسية : تسمى بالأقسام الفعلية وهي ذات أقسام ونشاط قابل للقياس ، أولها علاقة مباشرة بالمنتجات وتمثل أساسا في :

- قسم التموين : نشاط هذا القسم في الشراء والتخزين ويقاس بالكمية المشتراة .
- قسم الانتاج : قسم الصنع ويمثل الورشات المنتشرة عبر المؤسسة .
- قسم التوزيع : النشاط الأساسي لهذا القسم هو البيع ويقاس برقم الأعمال .

- الأقسام الثانوية : تسمى بالأقسام المساعدة وهي أقسام ذات نشاط يصعب قياسه في تقديم خدمات للأقسام الأساسية .

3-3- تحديد وحدات العمل : يتمثل دور وحدة العمل في تحميل أعباء المراكز الرئيسية الى المنتجات ويتم تحديدها عندما تتم معالجة الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل .

3-3-1- تعريف وحدة العمل : هي الوحدة التي تمكن من تحميل تكاليف مركز التحليل على حسابات التكاليف وتعتبر وحدة القياس هي الوحدة المشتركة .

3-3-2- معايير اختيار وحدة العمل :

- أن تكون معبرة عن نشاط القسم والمعنى الكمي .
- أن تكون سهلة وبسيطة في حالة العمل وفق الطلبات .
- أن توضح مدى الارتباط القائم بين اجمالي التكاليف والأداءات المقدمة .

3-4- توزيع الأعباء غير المباشرة : وفق طريقة التكلفة الكلية توزع الأعباء غير المباشرة بين الأقسام .

3-4-1- التوزيع الأولي : إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة حسب طبيعتها الى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع الأولي وهي الوسيلة التي بواسطتها توزع الأعباء غير المباشرة .

3-4-2- التوزيع الثانوي : وهو توزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الفرعية الى الأقسام الرئيسية ويتم تحميل كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام الفرعية المساعدة الأخرى على حسب وحدة القياس المعينة تختلف من مؤسسة الى أخرى والهدف من التوزيع الثانوي هو تحديد قيمة الأعباء لكل الأقسام الأساسية .

3-5- محاسبة وجرد المخزونات : يعتبر تقييم المخزونات النقطة الأساسية التي تربط المحاسبة المالية بالمحاسبة التحليلية ، حيث أن عملية التقييم من اختصاص المحاسبة التحليلية ، ولا يمكن تقديم ميزانية محاسبة إلا بعد تقييم المواد أو المنتجات الموجودة في المخازن .

3-5-1- تعريف المخزون : قيمة الوسائل التي اشترتها المؤسسة ، سواء لإعادة بيعها على حالتها أو تصنيعها وتحويلها الى منتجات مصنعة ، وينقسم الى قسمين :

- القسم الأول : يضم الوسائل المشتراة وهي البضاعة والمواد الأولية .
- القسم الثاني : يضم الوسائل الناتجة عن تحويل المواد الأولية وهي المنتجات المختلفة .

3-5-2- تقييم حركة المخزونات :

ان حساب سعر التكلفة للمنتجات المباعة في المؤسسة يعتبر هدف لمراقبة عناصر المخزون لأنه من الضروري مراقبتها من ناحية القيمة والكمية .

- **تقييم الادخالات :** نميز نوعين من الادخالات :
 - المشتريات : تسجل وفق حيازتها :
 - ثمن الشراء خارج الرسوم قابلة للاسترجاع وقيمة الأغلفة المسترجعة .
 - مصاريف النقل والتفريغ والتخزين والترتيب .
 - الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات الممنوحة من طرف الموردين .
 - المنتجات التامة ، نصف مصنعة ، الجارية : تقوم هذه المنتجات بتكلفة انتاجها ابتداء من مرحلة الانتاج الى مرحلة الصنع .
- **تقييم الإخراجات :** أهم الطرق المستعملة :
 - **طريقة التكلفة الوسطية المرجحة :** تعتبر هذه الطريقة بسيطة وسهلة الاستعمال ، والتي نحصل عليها بضرب سعر الوحدة المدخلة في عدد كمياتها وتجمع بعد ذلك القيم وتقسم على اجمالي الكميات لاستخرج قيمة المخزون .
 - **طرق نفاذ المخزون :** تعتمد على تسعير الاخراجات وفق ترتيب معين مع ابقاء نفس المخزونات بنفس القيم التي دخلت بها كما أن عملية التقييم تكون بالأسعار لا بالكميات ونميز طريقتين :
 - **طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO) :** اعتمدت هذه الطريقة في النظام المحاسبي المالي (SCF) على أساس التسلسل التاريخي لدخولها ، فالمخزونات التي دخلت أولا تخرج أولا ، ثم تخرج التي تليها وهكذا تتابع الخروج حسب الأقدم في الدخول .
 - **طريقة الوارد أخرا الصادر أولا (lifo) :**¹ وفق هذه الطريقة تقييم المخرجات على أساس أسعار السلع والمواد التي دخلت أخيرا ثم اللجوء الى أسعار الكميات التي وردت قبلها في حالة نفاذ الكمية الأولى ، حتى الوصول الى المخزونات التي دخلت أولا ويبقى المخزون النهائي بتكلفة المواد التي تحصلت عليها المؤسسة في الأول ، أما سعر التكلفة فيحسب بتكلفة المواد التي دخلت في آخر الفترة .

¹ ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص 69 .

- طريقة السعر النظري الثابت :¹ المقصود بالسعر النظري الثابت هو ذلك السعر الذي تتخذه الادارة أساسا لتسعير المواد الصادرة دون النظر في السعر الفعلي فقد تتخذه الادارة السعر السائد في زمن معين أو السنة المالية لتعالج هذه الفروق في نهاية الفترة .
 - طريقة تكلفة الاحلال : تنقسم الى نوعين :
 - الوارد مستقبلا الصادر اولا (NIFO) : ان مبدأ هذه الطريقة يعتمد على السعر وليس على المادة في حد ذاتها بحيث يتم تقييم الاخرجات على أساس السعر التقديري للتموين .
 - التقييم بسعر السوق الحاضرة : تقييم الاخرجات على أساس سعر السوق المطبق أثناء استعمال المواد .
- 3-5-3- الجرد الدائم للمخزونات :**
- يمكن تعريف الجرد الدائم بأنه تنظيم لحسابات المخزونات يسمح بمعرفة الموجودات منها بصفة مستمرة بالقيم والكميات وبفضل تسجيل حركتها² .
- ويمكننا الحصول على المخزون الباقي في أي فترة بالكمية وبالقيمة وهذا وفق القاعدة التالية :

$$\text{المخزون النهائي} = \text{مخزون أول المدة} + \text{الادخالات} - \text{الاخرجات}$$

يتم مقارنة هذا المخزون المحاسبي بالمخزون الحقيقي لكي نحصل على ما يسمى بفرق الجرد .

3-5-4- الحالات الخاصة المتعلقة بالإنتاج³ :

- يلاحظ في العملية الانتاجية أن بعض المنتجات تعد وفق الطلبات الخاصة بالعملاء وتمر عملية الانتاج بعدة مراحل بغرض الوصول للمنتج النهائي وقد تخلف المنتجات مهملات أيضا ويتم معالجتها مثل الفضلات ، كما نجد بعض المنتجات تبقى قيد الانجاز والتنفيذ وهذا ما يسمى بالإنتاج الجاري .
- الانتاج بالطلبات : يتم الانتاج وفق هذا النظام بناء على طلبات العملاء
 - المنتج النصف المصنع : ان المؤسسات ذات الحجم الكبير تسعى الى تقسيم العملية الانتاجية الى عدة مراحل:
 - يتم حساب تكلفة المنتج نصف المصنع الأولي
 - يتم استعمال المنتج النصف المصنع في تصنيع المنتج التام أو المنتج نصف المصنع
 - نحسب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية والنتيجة الصافية للمنتج التام

¹ محمد احمد خليل ، التكاليف في الوحدات الصناعية ، دار الجامعات ، القاهرة ، مصر ، 2000 ، ص 282 .

² ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق، ص 75 .

³ مرجع نفسه ، ص 89 .

- الفضلات والمهملات : يتم التخلص منها أو إعادة بيعها أو إعادة استخدامها في العملية الانتاجية حيث نجد اختلاف بين المهملات والفضلات¹
- الفضلات : هي بقايا العملية الانتاجية وتنقسم الى : التلف الاعتيادي - التلف غير الاعتيادي
- التلف الاعتيادي : يكون ملازم للعملية الانتاجية .
- التلف غير الاعتيادي : لا يحدث ولا يظهر اذا استخدمت المواد الأولية بشكل كفاء ويمكن أن تحسب تكاليفه وتعتبر خسارة ويجب أن يظهر في السجلات .
- المهملات : الوحدات المنتجة لم تصل الى مستوى الانتاج المطلوب وتتم معالجة المهملات مثل عملية معالجة الفضلات .
- المنتجات الثانوية : تلك التي تتحصل عليها المؤسسة في عملية الانتاج لمنتج آخر يعتبر أساسي في هذه العملية :
- تكلفة المنتجات الأساسية = مجموع أعباء الانتاج - تكلفة انتاج المنتجات الثانوية .
- تكلفة انتاج المنتجات الثانوية = سعر البيع المحتمل - (مصاريف التوزيع + هامش الربح + مصاريف المعالجة)
- المنتجات قيد التنفيذ² :
- الانتاج الجاري أو قيد التصنيع : هو منتج غير جاهز عند نهاية الفترة المحاسبية إلا أنه يكون كامل الصنع في الفترة المحاسبية القادمة ويعالج محاسبيا وفق الانتاج المكافئ كما يلي .
- الانتاج المكافئ : هو اجمالي الانتاج الحقيقي الذي هو الانتاج التام مضافا اليه الانتاج الجاري التام وطرح المنتجات الجارية المحولة الى تامة لأول مرة .
- تكلفة انتاج المنتجات التامة = تكلفة انتاج الفترة + الانتاج الجاري بداية المدة - الانتاج الجاري نهاية المدة .

4- تقييم طريقة التكلفة الكلية : تعتبر هذه الطريقة من أول الطرق في مجال المحاسبة التحليلية وبرزت أهميتها من خلال مساهمتها في وضع قاعدة أساسية لبناء نظام معلومات محاسبي قابل للتطوير .

4-1- مزايا طريقة التكلفة الكلية :

- تعتبر طريقة واسعة الاستعمال خاصة في المؤسسات الانتاجية باعتبارها تعطي نتائج تحليلية ؛
- تسمح هذه الطريقة بتقييم المخزونات ؛
- تمكن من قياس التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم ؛
- تسمح بمراقبة تطور تكاليف الأقسام ؛

¹ عماد الشيخ يوسف ، محاسبة التكاليف ، دار اثناء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2008 ، ص ص 162-163 .

² ناصر دادى عدون ، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص 97 .

- تساهم في مراقبة التسيير بحيث تسمح مراكز المسؤولية وتمكن من تقييم الأداء ؛
 - تحليل سعر التكلفة حسب مراحل عملية الانتاج ؛
 - تساعد على اتخاذ قرارات متعلقة بالإنتاج .
- 4-2- عيوب طريقة التكلفة الكلية :** ¹ تعرضت هذه الطريقة لعدة انتقادات وفيما يلي أهم عيوبها :
- أنها طريقة طويلة الحسابات في توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة ؛
 - صعوبة تحديد الجهة المسؤولة ؛
 - صعوبة تقسيم المؤسسة الى أقسام أو مراكز عمل ؛
 - عدم الاعتماد على هذه الطريقة لتحديد سعر البيع وخاصة في الأجل القصير ؛
 - صعوبة إيجاد أساس سليم لتحديد عناصر الأعباء غير المباشرة للمنتجات ؛
 - تؤدي الى نقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون الى الفترة التالية علما أن تكاليف فترة زمنية وهذا يخالف فرص استقلال الفترات المالية .²
- 5- أهمية طريقة التكلفة الكلية في مراقبة التسيير :** تتمثل أهمية الطريقة في نظام مراقبة التسيير في :
- تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الانتاجية والبيعية ؛
 - دراسة تطور التكاليف أي منتج عبر مختلف مراحل مسار الانتاج والبيع ؛
 - القيام بتحليل التكاليف لكل مراكز المسؤولية مما يسمح بمساهمة كل منها في النتيجة ؛
 - اعداد سعر تجاري لسلمة أو خدمة لا يكون محدد من طرف المنافس ؛
 - تساهم في التسيير العقلاني للمؤسسة وفي لا مركزية المسؤوليات وبالتالي في مراقبة التسيير .
- ثانيا : طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) :**
- 1- تعريف طريقة (ABC) :**
- تفيد هذه الطريقة الى أن ادارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي الى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تغطي لها قيمة اضافية للمنتج معناه : أن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي تحميل الأنشطة على المنتجات .³
- 2- أهداف طريقة (ABC) :** تسعى الى تحقيق :
- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات

¹ ناصر دادي عدون ، نفس المرجع السابق ، ص 57

² كمال حسن جمعة الربيعي وسعدون مهدي الساقى ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار اثراء للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، 2008 ، ص 84 .

³ زينبات محمد محرم وآخرون ، أصول محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2005 ، ص 394 .

- تقدم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات ؛
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة .

وسوف نخصص فصل كامل لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة

المطلب الثالث : أهمية تحليل التكاليف في عملية مراقبة التسيير :

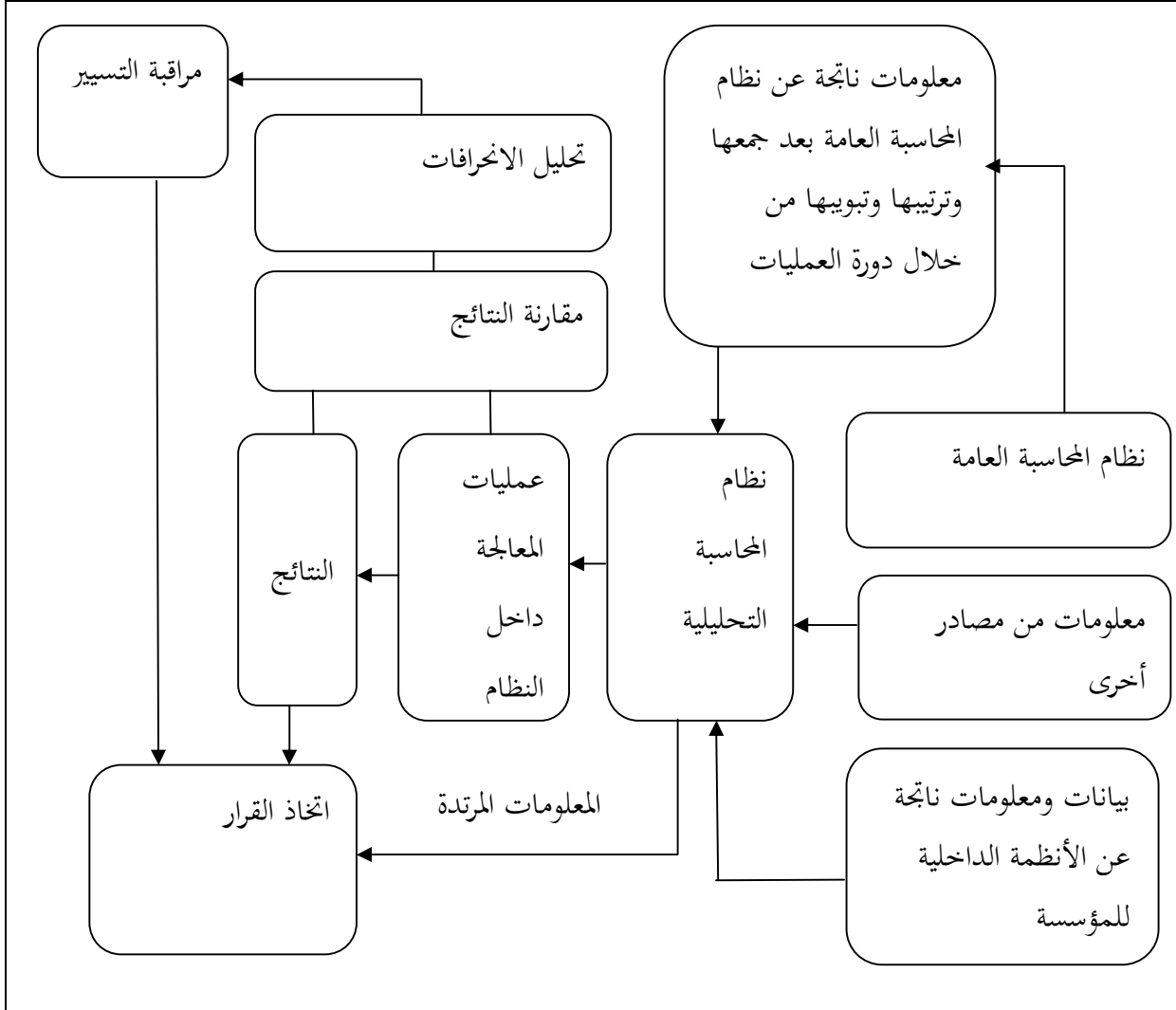
لعملية تحليل التكاليف دور وأهمية بالغة داخل المؤسسة فإنها تقدم فوائد عديدة لخدمة المسير وممارسة الرقابة وهذا بأنها :

- ترشيد قرارات الإدارة وإعداد الخطط لاتخاذ القرارات تؤثر على مستقبل المؤسسة يمس كل الأنظمة المسيرة لها ، لذا فان توفير وإعداد البيانات والمعلومات الضرورية حول التكاليف التي تتوفر فيها الدقة لاتخاذ القرارات ؛
- تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة ويعد الهدف الرئيسي لنظام المحاسبة التحليلية حتى تتمكن المؤسسة من تحديد نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة .
- توفير المعلومات عن الطاقة الانتاجية المتاحة في كل قسم أو مرحلة ، والموارد الانتاجية اللازمة لإنتاج كل منتج وكذلك مستلزمات الانتاج القياسية من المواد والأجور .
- الرقابة على التكاليف ويقصد بها الرقابة على مدى تحقيق الكفاءة في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الانتاج وإمداد الإدارة بالبيانات والمعلومات .¹

¹ محمد أبو نصار ، محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن ، 2008 ، ص 35 .

والشكل التالي يبين لنا العلاقة بين تحليل التكاليف ومراقبة التسيير

الشكل رقم 05: نظام المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير



المصدر : كمال خلفية أبو زيد وكمال الدين مصطفى الدهراوي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، دار الجامعة الجديدة، 2002، ص 30.

خلاصة الفصل :

على ضوء ما تقدم من ذكر ما رأيناه أن الرقابة على التكاليف جزء من أهداف مراقبة التسيير حيث تسمح دراسة التكاليف بتشخيص مسبباتها .

كما تعتبر المحاسبة التحليلية نظام أساسي لمراقبة التسيير من خلال نظام المعلومات المحاسبي ، ولنظام المحاسبة التحليلية مكانة أساسية في المؤسسات لأنها وسيلة ضرورية لتوضيح المسار وتحديد سبل التسيير كما تساعد في اتخاذ القرارات .

توصلنا إلى أن المحاسبة التحليلية أداة من أدوات مراقبة التسيير .

كما تعددت طرق حساب التكاليف منها التقليدية والحديثة التي تعطي للمؤسسة امكانية التعرف على أسعار التكاليف ومنتجاتها .

كما تظهر مخرجات نظام المحاسبة التحليلية من المعلومات كأساس لتحديد المسؤوليات والتنبؤ واتخاذ القرارات الاستراتيجية وتحقيق الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة .

الملك

الملك

تمهيد :

عرفت عملية الإنتاج تطورات في مختلف مراحلها (أنظمة وتقنيات الإنتاج، التسويق، الجودة، المنافسة، ...). وتوسع نشاط المؤسسات وكبر حجمها وأصبحت طرق التكاليف التقليدية عاجزة إلى حد ما على مسايرة هذا التطور وتوفير أدوات الرقابة الناجعة على التكاليف والإنتاج ومستويات الأداء وتتبع سلوك التكاليف ومعالجة مشكلة عدم دقة تخصيص وتحميل الأعباء غير المباشرة، وهذا ما دفع إلى تحديث أنظمة محاسبة التكاليف والبحث عن طرق وأساليب جديدة لمواكبة هذه التغيرات ومما ظهر في ذلك نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، كبديل لمختلف الطرق التقليدية، في تحديد التكاليف من خلال تركيزه على الأنشطة ويقدم معلومات تفصيلية ملائمة لاحتياجات الإدارة كما يوفر أساليب رقابة جديدة تساهم في الحفاظ على موارد المؤسسة وترشيد استخدامها، وهي تعتبر طريقة حديثة ظهرت خلال الثمانينات، إلا أن استخدامها وانتشارها لم يحدث إلا خلال السنوات الأخيرة، وظهورها كان بداية من سنة 1986 الذي يعمل على تحقيق مستوى متميز من الدقة.

سنحاول في هذا الفصل التعرف على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كيفية

استخدامه ومختلف خصائص والمزايا التي يقدمها هذا النظام، وذلك بالاعتماد على العناصر التالية:

المبحث الأول: مدخل حول المحاسبة على أساس الأنشطة.

المبحث الثاني: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

المبحث الثالث: كيفية تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) .

المبحث الأول: مدخل حول المحاسبة على أساس الأنشطة

ظهرت في الطرق التقليدية لنظام محاسبة التكاليف بعض العيوب التي أدت إلى ظهور طرق جديدة، ظهرت طرق جديدة تعمل على عقلنة التكاليف ومن أهم هذه الطرق: طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

المطلب الأول: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

وجهت مجموعة من الإنتقادات للنظم التقليدية للمحاسبة التحليلية بسبب محدوديتها وعدم قدرتها على إنتاج معلومات تفيد في اتخاذ قرارات تخص المؤسسة، ظهرت محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

1- ظهور طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة

أثبتت الدراسات التي قام بها الباحثين في ميدان المحاسبة التحليلية أن أغلبية المؤسسات تلجأ إلى استعمال طريقة التكاليف الكلية لتقييم مخزونها ونوائجها رغم ما توفره طريقة التكاليف الجزئية من مزايا في التسيير والمساعدة على اتخاذ القرارات، إلا أن تفضيل طريقة التكاليف الكلية يرجع في غالب الأحيان إلى الصعوبات الميدانية للفصل ما بين الأعباء من جهة، وللاحتياجات إلى المعلومة للقرارات الإستراتيجية من جهة أخرى، ومهما كانت الطريقة المتبعة الكلية أو الجزئية، فإن التطورات التي عرفتها المؤسسات سواء من الناحية التكنولوجية أو من ناحية مسارات الإنتاج أو النظرة التي توليها المؤسسة إلى الخارج (مثلا في علاقاتها مع الزبائن) جعلتها طرق غير نافعة في اتخاذ القرارات وذلك لسببين رئيسيين هما:

- تغير الهيكل الأساسية للتكاليف.
- المرحلة المرجعية المأخوذة لحساب هذه التكاليف.

ورغم أن المختصين تفتنوا إلى هذه الصعوبات منذ الستينات، إلا أن هذا الأمر لم يعرف رواجاً إلا في سنوات الثمانينات.

ولقد شكك عدد كبير من الأكاديميين والممارسين على قدرة أنظمة محاسبة التسيير الكلاسيكية على تقديم معلومات دقيقة وملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة، واذ كانت نقطة البداية عند نشر كتاب للأستاذين "Kaplan" و"Johnson" في الولايات المتحدة الأمريكية 1987 حيث تم تشخيصها إلى محاسبة التكاليف على أن أنظمة محاسبة التسيير المستمدة من النظرية التaylorية فقدت ملاءمتها تدريجياً إذا أصبحت المعلومات التي تنتجها غير مناسبة لتوجيه الأفعال ومراقبة المؤسسة.

تم نشر سنة 1988 النتائج الأولى لأعمال مجموعة من الخبراء والمتعلقة بتصوير أنظمة أكثر تكيف مع خصائص محيط الإنتاج المتطورة يقولان كابلين وكوير: في الواقع كل أنشطة المؤسسة هي موجودة لدعم الإنتاج وتسليم السلع والخدمات بذلك وجب أن تأخذ هذه الطريقة بعين الاعتبار لحساب التكاليف.

هؤلاء الخبراء في أنظمة محاسبة التسيير في أكبر المؤسسات المتعددة الجنسيات:

(IBM, Boeing, Philips, Siemens, G.Motors, Alcatel) مكاتب المستشارين، خبراء المحاسبين والمراجعين وكذا جامعيين وباحثين كلهم اجتمعوا فيما يسمى: بالمجمع العالمي للبحث في ميدان الكمبيوتر "The computer Aided Manufacturing-international" CAM-I، حيث اقترحوا إعادة بناء أنظمة التمثيل المحاسبي على أساس مصطلحات النشاط والعملية من الحصول على معلومات تسمح بتسيير أفضل للمؤسسات وقد طور "CAM-I" برنامجا يدعى بنظام تسيير التكاليف (CMS) cost management system والذي كان يهدف إلى:

- التعرف على الموارد المستهلكة من طرف الأنشطة.

- قياس الأداء.

- تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة لتحسين الأداء للمؤسسة.

بداية من التسعينات بدأت العديد من المؤسسات البريطانية تطبق هذه الطريقة ونشرت دراسة أجراها "إيناس ومنتشال" سنة 1995، أن 20% من المؤسسات البريطانية قد طبقت طريقة (ABC) وأن 27% منها تعترض القيام بذلك الاهتمام.¹

عموما فإن أولى التقديرات لعلاقة طريقة (ABC) أدت إلى الاعتقاد بأن التسيير بالأنشطة يلاءم فقط إطار المسارات الصناعية بالكميات الكبيرة وفي حين يظهر أن تطبيق الطريقة نحو التسيير على أساس الأنشطة (ABM) ويمكن أن يعمم على أنواع أخرى من المؤسسات أو المنظمات وفي هذا الإطار يمكن الاطلاع على الدراسات التطبيقية للطريقة في مجال الخدمات.

2- تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Costing)

تتضمن هذه الطريقة أنها ليست منتوجات المؤسسة هي التي تستهلكها الموارد، ولكن تستهلكها الأنشطة، وتستعملها المنتوجات.²

يظهر أنه من الأفضل تقييم المؤسسة على أنشطة وليس على وظائف أو منتوجات مع تعويض وحدات العمل بما يسمح بمسببات التكلفة التي ليست فقط معايير كمية، بل هي العناصر التي تسبب الأنشطة وبالتالي تنشئ التكاليف.

إذن هذه المسببات تسمح بقياس الخدمات التي تقدمها الأنشطة للمنتوجات لذا فإنه يظهر جليا أن هذه الإجراءات مرتبطة بنظرة نظامية للمؤسسة، فالمحاسبة التقليدية أهملت الأنشطة التي تسمح بأنشطة الدعم والتي

¹ أحمد صلاح عطية ، محاسبة تكاليف النشاط (ABC) للاستخدامات الادارية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2006 ، ص 70 .

² C,alazard et S,separi , le control de gestion maniol application ,op cit ,p 250.

تعتبر ذات أهمية لفعالية الأنشطة الأساسية المنتجة للقيمة والتي تطور من أداء المؤسسة، ومقاربة إنتاجية وإجمالية أقرب من الواقع تركز على مفهوم سلسلة القيمة (chaine de valeur) التي أكد عليها Porter: المؤسسة تبحث عن رفع قيمة منتجاتها وذلك من خلال كل وظيفة التي يجب أن تحسن من القيمة التي تحصل عليها من نشاطها التحويلي.

كل نشاط متسلسل مع الأنشطة الأخرى، ويساهم في قيمة المؤسسة، فالمحاسبة التقليدية أهملت الأنشطة التي تسمح بأنشطة الدعم والتي تعتبر ذلك أهمية لفعالية الأنشطة الأساسية المنتجة للقيمة والتي تطور من أداء المؤسسة وتتمثل أساساً أنشطة الدعم في:

- الهياكل القاعدية للمؤسسة؛
- تسيير الموارد البشرية؛
- تطوير التكنولوجيا؛
- التموين.

تشمل الأنشطة ذات الأولوية في:

- اللوجيستكية الداخلية والخارجية؛
- العمليات الإنتاجية؛
- التسويق والمبيعات؛
- المصالح.

بمزجهم نحصل على السلسلة المنتجة للقيمة.

ينصب تحليل القيمة حسب Porter إلى ثلاث مراحل:

- التحليل الصناعي الذي يسمح بفهم أفضل لقواعد المنافسة وأسباب الاستقرار والتوازن التنافسي.
- استراتيجيات التصنيف (stratégies génériques) التي تحدد الخيارات المرجعية المنافسة المتاحة حسب نوع المحيط.

- نوعية المحيط المصنف التي تحدد طرق الإستراتيجية المخططة، وفي سنة 1985 قدم Porter مصادر لخلق القيمة والدعم التنافسي، حيث يقوم تحليله على القيمة التي تعني: المبلغ الذي يكون الزبون مستعداً لدفعه مقابل ما تعرضه له المؤسسة.

تقوم المؤسسة بإنتاج وتوزيع منتجاتها التي تخلق الميزة التنافسية فكل نشاط يمكنه أن يساهم في وضعية المؤسسة من ناحية التكاليف وأن تخلق قاعدة للاختلاف تميزه عن المنتوجات كل المؤسسة.

لهدف فهم سلوك التكاليف والمصادر الموجودة، يتم تقسيم المؤسسة إلى أنشطة ملائمة، هذه الأنشطة المنتجة للقيمة تتمثل في كل الأنشطة العينية (الفيزيائية) والتكنولوجية التي تنجزها المؤسسة وتمثل قاعدة الميزة التنافسية لأنها تمثل مصدر الاختلاف وتدنية التكاليف ويفرق porter بين:

1- الأنشطة الأساسية:

تدخل ضمن خلق المنتج بيعه وتحويله للزبون وهي:

- لوجيستية المدخلات: وهي مجموعة الأنشطة المرتبطة بالتخزين وتوزيع العناصر التي تدخل في صنع المنتجات.

- الانتاج: ويمثل مجموعة الأنشطة المرتبطة بتحويل العناصر إلى منتجات تامة الصنع.

- لوجيستية المخرجات: وهي الأنشطة التي تخص الحصول على مختلف العناصر الضرورية لإنتاج وبيع المنتج.

- التسويق والمبيعات: هي الأنشطة التي تخص كيفية تحفيز الزبون باقتناء المنتجات المعروضة.

- الخدمات (المصالح): مجموعة الأنشطة المرتبطة بتزويد مصلحة ما لرفع أو لدعم قيمة المنتج.

2- أنشطة الدعم:

الأنشطة الضرورية لانجاز الأنشطة الرئيسية وتضم:

- التموين: مجموعة الأنشطة التي تخص الحصول على مختلف العناصر الضرورية لإنتاج وبيع المنتج؛

- تطوير التكنولوجيا: مجموعة الأنشطة الخاصة بتحسين المنتج أو المسار الانتاجي (التكنولوجيا) بمعناها الواسع

"البحث وتطوير معلوماتية تسيير الإنتاج...";

- تسيير الموارد البشرية: مجموعة الأنشطة الخاصة بالتوظيف والعمل كالتكوين، الترقية، تعويضات العمال،... الخ؛

- الهياكل القاعدية للمؤسسة: مجموعة الأنشطة الخاصة بالمديرية، التخطيط، المحاسبة، المالية وتسيير الجودة.

كل نشاط من هذه الأنشطة يمكن أن يكون نشاطا مباشرا أو له علاقة بجودة المنتج أو الخدمة مع العلم

أن:

- الأنشطة المباشرة هي التي تساهم مباشرة في خلق القيمة للزبون.

- الأنشطة غير المباشرة تسمح بممارسة الأنشطة المباشرة بصفة مستمرة.

- ضمان الجودة : هي أنشطة التي تضمن جودة الأنشطة الأخرى .

المطلب الثاني: أهمية طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

تتمثل أهمية طريقة (ABC) في ما يلي:

- تساعد في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل الدقة والوضوح، حيث تبين المراحل التي يمر

بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغائها

سيؤدي إلى تكلفة المنتج التام؛

- تساعد الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء؛
 - تعتبر مدخلا فعالا في تقييم الأداء على أساس القيمة المضافة أو المساهمة التي تحققها الأنشطة للإدارة وبالتالي التعرف على جدوى كل نشاط؛
 - تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم اتجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة؛
 - توفير معلومات عن التكلفة الأكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة أو السلعة المقدمة؛
 - زيادة القدرة التنافسية للشركة ، على عكس البيانات التي تقدمها أنظمة التكاليف التقليدية.¹
- المطلب الثالث: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)**
- تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي:

1-1- تحديد الأنشطة وتكلفتها ومراكزها:

1-1- تعريف الأنشطة:

يمكن تعريف الأنشطة بأنها الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين، ومن الأمثلة على نشاط شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الأثاث، ونشاط تقطيع الأخشاب في تلك الصناعة، ونشاط تجميع القطع الخشبية لغرض معين كصناعة الكراسي أو الخزائن الخشبية، ونشاط الدهان ومن ثم نشاط البيع والشحن للبضاعة المنتجة.²

1-2- قياس تكلفة كل نشاط:

بعد تجميع الأعمال في صورة أنشطة، يتم تحديد التكاليف المجمعة لكل نشاط على حدة، وتكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك لمعرفة كل تكاليف النشاط خلال فترة زمنية معينة، ويعتبر ذلك تبويب للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة والمحور الرئيسي لتحديد العلاقة هو مقياس النشاط.³

1-3- تحديد مراكز النشاط:

يقصد بمراكز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد التقارير للتكاليف على مستوى المراكز. إن مركز النشاط هو قسم من عملية الإنتاج والذي ترغب الإدارة من خلاله بتسجيل كل الأنشطة بشكل منفصل.

¹ سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص 253 - 254.

² أحمد حسن ظاهر، مرجع سابق، ص 190.

³ هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص ص

2- مسببات التكلفة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة:

نقصد بمسببات التكلفة السبب الجوهرى الذي أدى إلى خلق أو تكوين التكلفة استنادا إلى دراسات ومشاركات القائمين على انجاز الأنشطة المختلفة ويتم تحديد مسبب واحد أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة، وغالبا ما تكون مسببات التكلفة مقاييس كمية عددية مثل: عدد ساعات عمل الآلات، عدد مرات إعداد الآلات.¹

والجدول التالي يوضح مسببات النشاط:

الجدول رقم 05: مثال توضيحي على مسببات النشاط

النشاط	مولد التكلفة
تشغيل الآلات	ساعة عمل الآلة
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء

المصدر: هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، مرجع سابق، ص 28.

3- تحديد معدل التكلفة لكل نشاط:

بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مسببات التكلفة حيث نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة وذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة لكل نشاط على الحجم المقدر لأساس التحميل حسب المعادلة التالية:

$$\text{معدل تحميل التكاليف غير المباشرة} = \frac{\text{مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة}}{\text{الحجم المقدر لأساس التحميل}}$$

الجدير بالذكر أن مدى نجاح وفعالية نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط يعتمد إلى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة.²

4- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات:

ذلك طبقا لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة، ويتطلب ذلك تتبع الطلب على موارد كل نشاط على حدا باستخدام مسبب تكلفة النشاط كمؤشر لهذا الطلب.³

¹ أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص 80 .

² سيد عطا الله السيد، مرجع نفسه، ص 248 .

³ مرجع نفسه، ص 249 .

حيث يتم تحميل المنتج بتكاليف الأنشطة التي استهلكها، وهذا جوهر الاختلاف بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ونظم التكاليف التقليدية.

تخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل مثل:

- ضرب تكلفة أمر الشراء × عدد أوامر الشراء

المبحث الثاني: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أداة إدارية قيمة لأنها تجمع وتدرس النشاطات الهامة في المؤسسة، ويعتمد التطبيق الناجح لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على التفهم الشامل للمبادئ الأساسية لسلوك التكلفة والقدرة على تسجيل ومعالجة التكاليف بالدقة الكافية.

المطلب الأول: مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يمكن من خلال هذا المطلب ذكر مختلف المزايا والانتقادات لطريقة (ABC):

1- مزايا تطبيق (ABC): إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحقق المزايا التالية:

- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدية؛
- استمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، وذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية والتي لا تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة؛
- استفاد من نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية، ومنتجات متنوعة؛
- يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة، ويمكن أن تحمل في العملية الاستغلالية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة؛
- يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فاعلية(*) الرقابة، وتحديد فعالية(**) هذه الأنشطة (مقياس الأداء) حيث يرتبط بين ثلاث متغيرات هي: النشاط والموارد التي تم استهلاكها والمسؤول عن هذا النشاط، وبالتالي تقييم أداء دقيق المسؤولية¹؛
- طريقة اقتصادية مفهومه من الجميع: حسب بيار لورينو (P.lorino) فان طريقة الأنشطة لغة تكاليف مزدوجة اقتصادية، عملياتية تسهل من اتصال المسيرين والعمليين وتنمي علاقة التعاون والترابط بينهما؛

(*) فاعلية : effience تعني بلوغ مستوى من النشاط باستهلاك أدنى الموارد

(**) فعالية : efficacité تعني بلوغ الأهداف المسطرة .

¹ هاشم أحمد عطية ، مرجع سابق ، ص 43 .

- استعمال مؤشرات تكلفة عديدة: تستعمل محاسبة الأنشطة مؤشرات متعددة أكثر تنوعا حسب الأنشطة حيث تجسد هذه المؤشرات العلاقة السببية بين الأنشطة ومواضع التكلفة؛
- طريقة تتجاوز مجرد معرفة التكاليف: لا تعتبر طريقة الأنشطة مجرد أداة للتحكم في التكاليف بل تتعدى لتصبح إحدى مركبات التسيير نظرا لتعدد مواضع التكلفة التي تعالجها وعدد المتعاملين الذين تشاركهم وعدد المؤشرات المستعملة؛
- اعتماد تنظيم أفقي للمؤشر: تنفذ محاسبة الأنشطة في سياق أفقي يغلب عليه منطق العمليات وتقاس فيه الأفعال بمدى فعالية العمليات في إرضاء الزبائن، وهذا بالمقارنة مع الطرق التقليدية المرتكزة على نظام عمودي للمؤسسة على أساس الوظائف أو مراكز المسؤولية؛
- إنشاء هندسة مرنة متجانسة: يتم من خلال النشاط تشكيل كل مستويات التجميع من مراكز مسؤولية وظائف، عمليات، مشاريع، ... الخ؛
- تساؤل وإجابة حول مفهوم القيمة: عن طريق سلسلة القيمة يمكن لمحاسبة الأنشطة المنجزة من جهة وخلق القيمة من جهة أخرى داخل المؤسسة وتكون القيمة نقدية في حالة الزبون وإشباع اجتماعي في حالة خدمة عمومية؛
- تنوع القرارات المتخذة: بواسطة تطبيق نظام محاسبة الأنشطة يتم التنوع في القرارات المتخذة من خلال المعلومات المتوفرة والمتعلقة أساسا بـ:
- تخفيض التكاليف من خلال تقسيم استهلاك الأنشطة وتحليل المؤشرات المستعملة؛
- التصنيع لدى الغير وتنظيم المؤسسات في العمليات تقدم القيمة للزبائن؛
- تحسين الأنشطة التي تخلق القيمة؛
- التسيير على أساس الأنشطة (ABM)* يسمح للمسيرين على أساس مولدات التكاليف وتجميع الأنشطة، بتقويم بصفة إستراتيجية آثار بعض القرارات على التكاليف والنتائج بالنسبة لإستراتيجية المفاضلة وتجزئة السوق.

2- الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

- بالرغم من مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام:
- عند ارتفاع تكلفة منتج ما في المؤسسة يصبح من الصعب معرفة ماهية التكاليف التي يمكن إلغاؤها أو إنقاصها؟ خاصة إذا كانت التكاليف المتغيرة مختلطة بتكاليف ثابتة، إذ تعتبر هذه الأخيرة تكاليف هيكلية لا يمكن تجنبها أو إلغاؤها بسهولة؛

*ABM : activity based management

- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب وجود نظام معلومات ذو جودة عالية، وهذا من الصعب توفيره، مما يؤدي إلى الحصول على معلومات غير دقيقة؛
- إضافة تكاليف معتبرة للمؤسسة عند تطبيق هذه الطريقة وتعلق أساسا بالبرامج المعلوماتية، تكاليف جمع ومعالجة البيانات والمعطيات، توظيف الإطارات المتخصصين... الخ؛
- عند اتخاذ القرارات الإستراتيجية والمتعلقة أساسا بأسعار البيع، الكميات والنوعيات من الصعب تطبيق هذه الطريقة لأننا لا يمكننا تعيين نقطة التعادل أو تحديد الهوامش من التكلفة المتغيرة أو الثابتة؛
- لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة؛
- وجود بعض المشاكل العلمية مازالت دون حل، مثل اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق نظام (ABC) في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد.¹
- تجدر الإشارة هنا إلى أن تطبيق نظام محاسبة الأنشطة الذي يساهم في التسيير على أساس الأنشطة يمكن أن يدعم التحسين المستمر.
- يمكن أن يدعم التحسين المستمر والمرونة في اتخاذ القرارات من خلال ما يقدمانه للمسيرين من مساعدات تتمثل أساسا في:
- معرفة الأنشطة غير المشاركة في تنمية قيم الزبائن؛
- ترجمة أهداف المؤسسة إلى أهداف للأنشطة إلى جانب تحليل أدائها وتحليل مشاكل الأداء وترقية معايير الجودة الشاملة؛²
- تحديد مؤشر التكلفة الملائم الذي يؤثر عليها؛
- تحميل تكاليف التكنولوجيا على المنتوجات بصفة مباشرة بعد التعرف والحذر من التكاليف المرتفعة وتأثيرها على مردودية الأداء؛
- العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام؛
- استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع

¹ هاشم أحمد عطية ، مرجع سابق ، ص 44 .

² أحمد صلاح عطية ، مرجع سابق ، ص 12 .

العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كاهتلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع، أو الضريبة السنوية المدفوعة على هذه المباني وما شابه ذلك¹؛

- يجب القيام بتقسيم موضوعي لتأثير تطبيق هذه الطريقة على المؤسسة من حيث الايجابيات والسلبيات المتوقعة قبل المباشرة في بداية تنفيذ برنامج تطبيقها، كما يجب التأكد من قيمة ودقة المعلومات المتحصل عليها من ورائها لاتخاذ القرارات الفعالة؛

- تطبيق طريقة (ABC) يتطلب استثمارا من حيث رأسمال، الوقت التكلفة، ويجب توفر دعم ملموس من طرف الفاعلين في المؤسسة وخلق بيئة أو محيط قابل للتأقلم مع المتغيرات الداخلية والخارجية، بغض النظر والعمل على حل كل المشاكل التي قد تواجه تطبيقه؛

- إمكانية عدم توافق نظام محاسبة الأنشطة مع مبادئ المحاسبة العامة خاصة بالنسبة لبعض التكاليف التي يجب تحميلها على المنتجات غير المتعلقة بالإنتاج، في حين الطريقة التقليدية تعتبرها تكاليف إنتاج غير مدججة ولا تحمل على المنتج، كما نجد العديد من المؤسسات التي طبقت نظام محاسبة الأنشطة تستعمله كنظام إضافي لإعداد التقارير الداخلية فقط، وتستعمل الطرق التقليدية في حساب تكاليف الإنتاج؛

- تتبعنا لطريقة تكاليف الأنشطة أتضح أنه يمكن أن تقدم معلومات تفيد المؤسسة في اتخاذ القرارات السليمة أكثر دقة من الطرق التقليدية إلا أن هذا لا يعني أن هذه الطريقة تخلو من بعض النقائص نظرا لقصورها في بعض الأحيان عن تقديم حلول في ميدان التسيير وقد توصلنا إلى مختلف إشكاليات التي تخص الطريقة (ABC)

المطلب الثاني: مبادئ طريقة (ABC)

ترتكز طريقة (ABC) على تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة لتلائم مع طبيعة الأنشطة ودرجة استهلاكها الموارد المخصصة وذلك على ما تم صرفه في عملية الإنتاج من وقت وجهد أو عناصر أخرى ملائمة تحدد في إطار النشاطات المسببة للأعباء ومقدار استخدام أهداف التكلفة لتلك الأنشطة على عكس الطرق الأخرى التي تعتمد على أسس خارجة عن نطاق الأنشطة أي تعتمد على ساعات العمل المباشر أو الأعباء المباشرة عموما في عملية التوزيع.

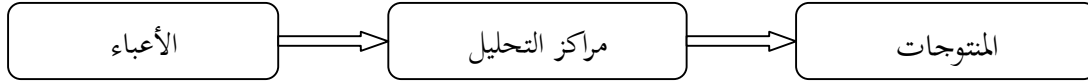
حققت هذه الطريقة المبدأ الأساسي للمحاسبة التحليلية فيما يخص تطابقها مع تنظيم المؤسسة الذي يمثل أساس كل الأنشطة الضرورية، التي تحتاجها للحصول على مخرجات هذا التطابق، يظهر في تتبع الأعباء واستهلاك الموارد الذي ترادفه عملية ضبط وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها لتحديد تلك الأنشطة التي تساهم في خلق قيمة مضافة هذا ما يمنحها ميزة تنافسية في السوق.

¹ أحمد حسن ظاهر ، مرجع سابق ، ص 213 .

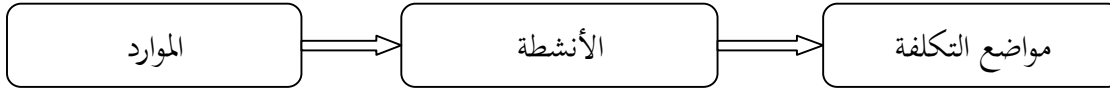
المطلب الثالث: بناء نموذج طريقة (ABC)

المحاسبة على أساس الأنشطة (Activity Based Costing) كما يطلق عليها المحاسبة عن طريق الأنشطة أو طريقة التكاليف حسب الأنشطة بالإضافة إلى محاسبة الأنشطة، يعتبر نظام محاسبة التكاليف الجديد الذي يقوم بتحميل تكلفة الموارد المستهلكة على المنتجات وذلك من خلال علاقات سببية بين الموارد المستخدمة من جهة، والأنشطة والمنتجات من جهة أخرى.

حيث يجب ذكر العلاقة التي توضح الطرق التقليدية لحساب التكاليف:



أما طريقة التكاليف على أساس الأنشطة غيرت النموذج السابق ليصبح أكثر تطوراً حيث توضح العلاقة التالية



إن نموذج الأنشطة حسب العلاقة السابقة يعتمد على مبدئين أساسيين هما:

1- استهلاك الأنشطة للموارد؛

2- استهلاك مواضع التكلفة المختلفة للأنشطة.

حيث أن هناك فرق واضح بين الطريقة التقليدية لحساب التكاليف - الأقسام المتجانسة - والطريقة الحديثة المتمثلة في المحاسبة على أساس الأنشطة (ABC) حيث نجد في الطريقة الأولى أن الأقسام الرئيسية تمارس على أساس أنشطة أساسية، والأقسام الفرعية على أساس أنها تدعم الأقسام الرئيسية في حين نجد في طريقة الأنشطة قسم فرعي يمارس أنشطة أولية وثانوية، ونفس الشيء بالنسبة للأقسام الرئيسية، ولكي تحمل تكلفة الأنشطة إلى مواضع التكلفة أولاً تحميل التكاليف على أساس الأنشطة الثانوية على الأنشطة الأولية وهنا ما يشبه إلى حد ما تفريغ أعباء المراكز الفرعية في المراكز الأساسية في طريقة الأقسام الرئيسية.

ويمكن التمييز بين النموذج التقليدي ونموذج الأنشطة في عدة فروق ندرجها في الجدول التالي:

الجدول رقم 06: مقارنة أنظمة تحليل التكاليف التقليدية والحديثة (ABC)

الخصائص	الطريقة التقليدية	طريقة الأنشطة
- الهدف	- مراقبة التكاليف	- تحليل العمليات
- الاهتمام	- التكلفة النهائية للمنتجات	- الأنشطة
- نقطة القياس	- النتيجة النهائية	- العملية
- الفرضية	- مترابطة	- غير مترابطة
- التركيز	- أشخاص أو مراكز التكلفة	- المؤسسة
- استعمال الانحرافات	- توازن محاسبي ومسؤوليات	- التحسن المستمر
- المعايير	- المسبقة ، الساكنة	- متوسط، متحرك،
- خصائص نظام المراقبة	- بعد وحيد ، محدد،	المقارنة مع الأفضل ^(*) Bench marking
	استناد الى الميزانية،	- أبعاد لا متناهية ، نظام
	نظام مالي فقط	استراتيجي ، مالي ومادي
- السلوك	- احترام المعايير	- التطور المستمر

المصدر: من إعداد الطالبة.

المبحث الثالث : كيفية تطبيق طريقة (ABC)

لاحظنا من خلال دراستنا لمختلف طرق التكاليف أنه يمكن الوصول إلى تحديد تكلفة المنتج وفق كل طريقة حسب أسلوبها في حساب التكاليف بحيث تتميز كل طريقة بتقسيم معين للتكاليف، وعلى أساس طريقة (ABC) فإنه يمكن تحديد أسعار التكلفة بشكل موثوق مما يساعد المديرين على اتخاذ القرارات. وعليه فإنه يمكن من خلال هذا المبحث التوصل إلى كيفية طريقة (ABC).

المطلب الأول: الإجراءات القبلية لتنفيذ طريقة (ABC)

تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

1- تحديد الهدف:

للتقليل من صعوبات وعوائق تنفيذ نظام أو طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة لابد من تحديد أهداف موضوع العمل وتكوين فوج العمل، من الضروري تحديد الأهداف الواجب تحقيقها من خلال تشغيل نظام محاسبة

(*) Bench marking : مقارنة الانحرافات المسجلة لدى مؤسسة ما مع تلك المحققة عند الأفضل (قياس الأداء)

الأنشطة وهذا كما يرى P,Mevellec باعتبار هذا النظام ليس مجرد لحساب التكلفة، بقدر ما هو سعي نحو نمذجة تشغيل المؤسسات¹.

2- وضوح العمل:

لا بد أن تكون أهداف وضع نظام محاسبة الأنشطة الواضحة ومعلومة من طرف المؤسسة وعلى رأسها المسيرين، لأن الشفافية هي الطريقة الوحيدة لإنجاح العمل خلال مساهمة الجميع.

3- تكوين فوج العمل:

لإنجاح مشروع نظام التكاليف على أساس الأنشطة ووضع موضوع التنفيذ يجب تشكيل فوج عمل يتكون عموماً من مسؤولين عمليين يشرفون من خلال المساهمة في اتخاذ القرارات وتنفيذها.

4- تحديد الأنشطة:

يمكن استعمال جملة من الطرق لتحديد الأنشطة للمؤسسة بصفة شاملة أهم هذه الطرق تكمن في الاعتماد على الهيكل التنظيمي، من خلال مصالح وأقسام وفروع المؤسسات، بالإضافة إلى متابعة العمليات داخل المؤسسة، ونشير إلى أنه يجب اقتراح أو أسلوب أو طريقة المصنوفة وهو عبارة عن تقاطع المسؤوليات والعمليات واختيار أهمها.

5- المفاضلة بين الأنشطة:

بهدف بلوغ نتائج مقبولة يجب المحافظة على الدقة والمرونة من خلال اختيار الأنشطة التي تمتاز بالتجانس والعدد المعقول من أجل تفادي أي تعقيد، على أساس تجميع الأنشطة التي تمتاز بنفس السلوك الاقتصادي بالإضافة إلى الأنشطة العامة أو المشتركة، كما يجب حذف الأنشطة والقيمة المضافة الضئيلة عن طريق استخدام أفضل الموارد.

لتحقيق الأهداف السالفة الذكر من تجميع الأنشطة وحذف الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة وجب التوفيق بين البساطة والملائمة في تقسيم المؤسسة إلى جملة من الأنشطة واختيار أفضلها والشكل الموالي يوضح ذلك.

6- التأثير على الأنشطة:

بعد تحديد مختلف أنشطة المؤسسة واختيار أفضلها وتقييمها تأتي مرحلة التأثير على الأنشطة من خلال:

1-6- إلغاء الأنشطة عديمة القيمة من خلال التعرف عليها من طرف الموردين؛

2-6- تحسين وتطوير الأنشطة ذات القيمة المضافة من خلال البحث عن التحسينات الممكنة على مستوى المهام المكونة للنشاط، بالإضافة إلى قياس الأداء عن طريق تطوير المهارات ذات الكفاءة العالية بهدف رفع الفعالية؛

¹ P,Mevellec , comptabilité a base d'activités ,Encyclopédie de gestion et de management ,sous la direction de Robrt le Duff ,Ed ,Dalloz , paris ,1997 ,p 161 .

3-6- إعادة تشكيل العمليات (Reengineering): نظرا للعلاقة بين الأنشطة والعمليات لابد من التركيز على هذه الأخيرة من خلال التأثير عليها وهذا من خلال تحسين العمليات ذات القيمة المضافة المرتفعة والتخلي عن عديمة القيمة؛

4-6- انجاز بعض الأنشطة لدى الغير: إذا كانت تكلفة بعض الأنشطة مرتفعة جدا يتطلب الأمر على مسيري المؤسسة انجازها لدى الغير، ومن خلال التكفل بها من طرف مختصين ذو كفاءة كبيرة كالإطعام، الصيانة، المراجعة العامة، التدقيق؛

5-6- الموازنة بين الأنشطة: تتم بواسطة توزيع القدرات والمواد المنجزة.

المطلب الثاني: حساب التكاليف باستعمال طريقة تكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

أولا: حساب التكاليف باستعمال طريقة (ABC)

يتم حساب التكاليف على أساس الأنشطة بإتباع الخطوات التالية:

1- تسجيل وتبويب التكاليف غير المباشرة:

يكون على مستوى مراكز التكاليف والتي تنشأ حسب درجة الدقة للمعلومات المراد الحصول عليها.

2- وضع قائمة الأنشطة:

يتم تحميل التكاليف غير المباشرة إلى الأنشطة ويتم وضع عامل يفسر التغيير الذي يحدث لكل نشاط (مؤشر التكلفة) أي مسبب التكلفة وتجمع كل الأنشطة التي لها نفس المؤشر في مركز التجميع الموحد ويسمى كذلك بالقسم المتجانس وبالنسبة لتحميل الموارد على الأنشطة يمكن أن يكون دون حسابات أولية إذا كان هناك ارتباط بين الأعباء والنشاط.

3- اختيار المؤشرات:

يمكن أن يكون المؤشر معبرا عنه بعدد الوحدات (ساعات، منتجات) أو متعلق بعدد السلاسل التي انطلق العمل بها، أو عدد مصادر مكونات منتج ما، حيث يستعمل هذا المؤشر في تحميل تكلفة النشاط على المنتج إلى جانب تغيير تكاليف الأنشطة وحسابها ومن بين المؤشرات المستعملة نجد:

3-1- عدد المراجع أو مصادر مكونات منتج ما يتعلق بالأنشطة، تبادل للطلبات، استقبال الطلبات، حساب الموردين، ... الخ؛

3-2- عدد طلبات الزبائن والمتعلق بالأنشطة، الفوترة ، ... الخ؛

3-3- عدد النماذج، أبحاث دراسات، إشهار، ... الخ.

4- تجميع الأنشطة من خلال المؤشرات:

يهدف تكوين مركز تجميع أو مركز الأنشطة بحيث كل مركز يكون للأنشطة نفس المؤشر، وبذلك فان الأعباء غير المباشرة الموزعة في المرحلة الثانية على الأنشطة التي توزع هنا عن طريق مؤشر.

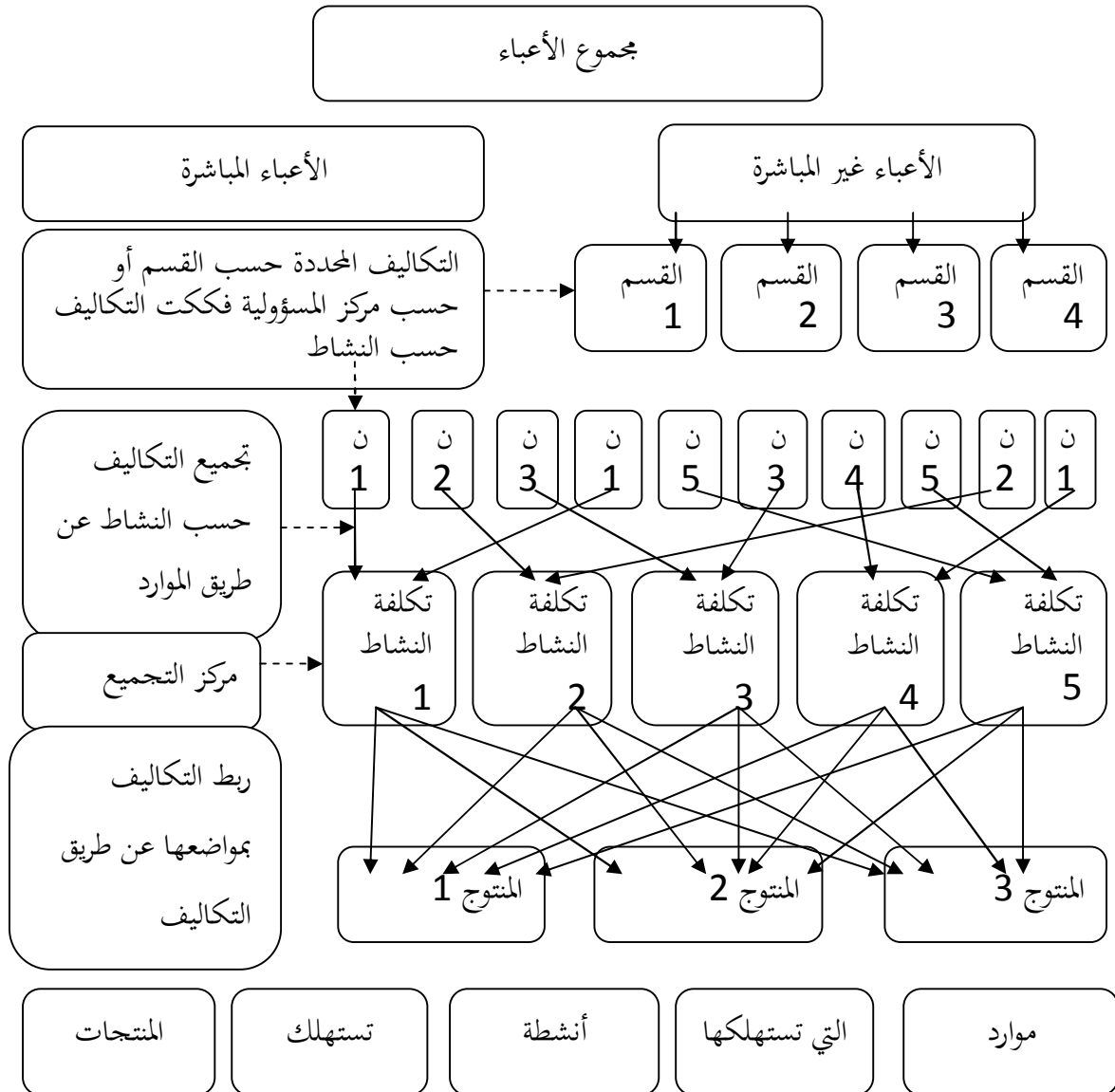
5- حساب تكلفة المؤشر: يحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة المؤشر} = \frac{\text{الموارد المستهلكة}}{\text{عدد المؤشرات}}$$

6- تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتوجات:

على أساس مؤشر التكلفة الذي يلعب نفس دور وحدة العمل المعروفة في الطرق التقليدية.

الشكل رقم 06: يوضح طريقة حساب التكاليف النهائية ملخص معالجة الأعباء حسب منظور الأنشطة



المصدر: لحضاري صالح، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة منتوري،

قسنطينة، 2007، ص 148 .

ثانيا: الانتقال من التكاليف على أساس الأنشطة إلى التسيير على أساس الأنشطة

لقد تمت ملاحظة إمكانية توسيع استخدام طريقة (ABC) لتشمل مجال التسيير بعدما تم استعمال محاسبة النشاط في مؤسسات عديدة وأصبحت تسمى التسيير على أساس الأنشطة (ABM) كما تسمى أيضا: تسيير التكاليف على أساس الأنشطة (MABC) وهو عبارة عن تطبيق تسيير نظام تكاليف الأنشطة.

تشتمل طريقة (ABM) على عمل المؤسسة باعتبارها مجموعة أنشطة مترابطة تؤدي في الأخير إلى زيادة القيمة المضافة للزبون،¹ وتتم بالأنشطة التي تطور المؤسسة وتطبيقه فيها يعتمد على الخطوات الثلاثة الأولى السالفة الذكر في نظام تكاليف الأنشطة ونشير هنا إلى أن الهدف الأساسي للتسيير على أساس الأنشطة يتمثل في توفير حاجيات الزبون، كما يهدف إلى المساعدة في تحسين قيمة الزبون²، كما تستعمل المعلومات المتحصل عليها من (ABM) في مختلف الأنشطة التجارية بحيث جاءت بإضافات تمثلت في تخفيض التكاليف، إعداد الموازنات على أساس الأنشطة، قياس الأداء وإعادة تخطيط العمليات التجارية. على هذا الأساس يعتبر التسيير على أساس الأنشطة أوسع من محاسبة تكاليف الأنشطة.

طريقة التكاليف على أساس الأنشطة شملت أيضا مراقبة التسيير حيث أعطت بذلك مرونة أكثر في التحليل باعتماد مبادئ النشاط خلال وضع وحدات عمل معيارية.

لقد حدد بيارلورينو³ بعض القواعد الواجب احترامها لإدخال الناجح للتحليل على أساس الأنشطة على مستوى المؤسسة مع الأخذ بمبدأ الأولوية في مراحل الإدخال وعدم تأخير مرحلة إلى مرحلة لاحقة، هذه القواعد تتلخص فيما يلي:

- أن تكون ثقة المسيرين في هذه التجربة ثقة كاملة؛
- إن وضع نظام يؤدي إلى إنشاء ثقافة جديدة في المؤسسة بالتخلي عن الثقافة القديمة؛
- التحديد المسبق لنتائج التغييرات على طرق ووسائل التسيير المقدمة في الخطوات المتبعة؛
- تقسيم المهام داخل المؤسسة، نظرا لأهمية التغيير الحاصل داخلها؛
- لا يمكن إلغاء الأنشطة التي بنيت من قبل وإنما إعادة البناء من جديد وتطوير ما هو موجود، وتوفير نظام جيد للمعلومات داخل المؤسسة؛
- تغيير الهيكل التنظيمي للمؤسسة من خلال تحديد قائمة الأنشطة والتفريق بين العمل ومؤشرات التكلفة للأنشطة والبحث عنها؛

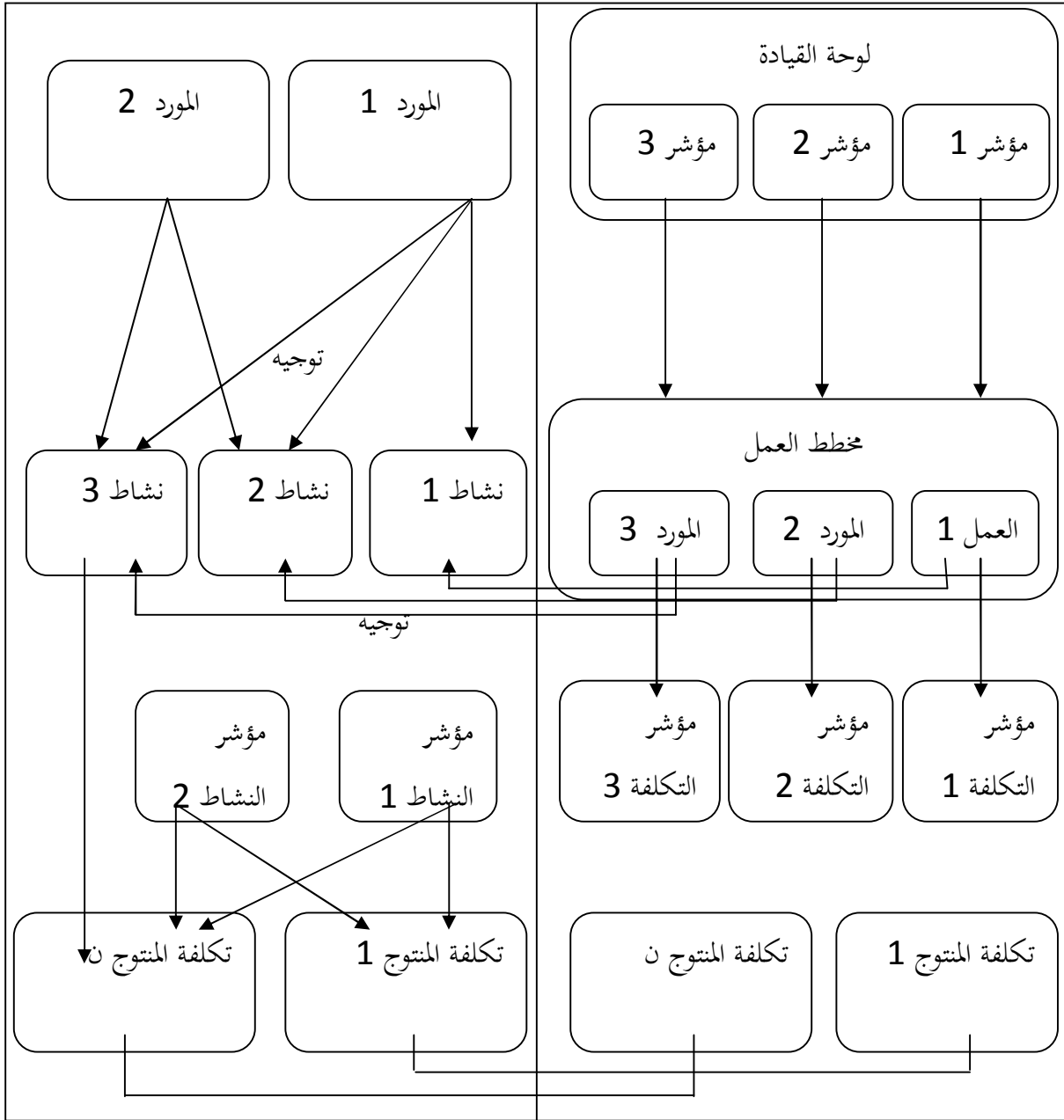
¹ أحمد شقرون ، محاسبة التسيير ، منشورات دار الأفاق ، الجزائر ، 2003 ، ص 91.

² أحمد صالح عطية ، مرجع سابق ، ص 9 .

³ لخضاري صالح ، مرجع سبق ذكره ، ص 150 .

- تحديد التكاليف المعيارية على أساس المعطيات المحاسبية المستمدة من المحاسبة العامة لكل المؤشرات، والعمل على إيجاد تمثيل له علاقة مع التحليل بالأنشطة.
- العديد من الكتاب يعتبرون طريقة محاسبة الأنشطة نقطة الانطلاق في بناء لوحة قيادة التسيير في المؤسسة الصناعية مثلا: أين تسود كثرة المعلومات وعملية انتقاء مسبب التكلفة يسمح بالتصرف بسرعة والتدخل الناجح على عناصر التكلفة ويمكن تلخيص ما تطرقنا إليه في أربعة مراحل أساسية:
- تعريف العامل المفتاحي: يتعلق الأمر أساسا بتخفيض التكاليف والآجال وتحسين النوعية.
- رصد الأنشطة أو تجميعها: الأنشطة الكلية والتي يجب أن تؤثر على مستواها لبلوغ الأهداف المحددة.
- البحث عن عوامل النجاح لهذه الأنشطة: بمعنى تزويد في المردودية.
- تحديد مؤشرات القيادة: التي لها تأثير على عوامل النجاح في الغالب تعتمد على مسببات الأنشطة لأنها هي التي تسببها.
- تعتمد المؤسسة على العديد من التقنيات الحديثة في مجال التسيير خاصة منها التحليل المقارن بمعنى المقارنة مع الأفضل مثلا: مؤسسة منافسة لها والعمل على تقليص الفروقات، كذلك ما يعرف بالتكلفة الموضوعية أو المستهدفة وهي طريقة يابانية تعتمد على الجانب التسويقي للإنتاج وتدرس التكاليف على مدى دورة حياة المنتج، حيث تعمل على تحديد السعر كهدف يجب أن لا تتجاوزه أي أن سعر البيع وفق هذه الطريقة لا يمثل مجموع التكاليف مضافا إليه الهامش، بل انه يشكل عتبة لا يجب تجاوزها تحت ضغط المنافسة، الهامش المرغوب، إذا طرح من سعر البيع نحصل على التكلفة الموضوعية.

الشكل رقم 07: أحكام تنظيم (ABC) و (ABM) في جزئها المتعلق بالتكاليف.



المصدر: لخضاري صالح، مرجع سابق، ص 151 .

ونلخص في الشكل السابق علاقة محاسبة الأنشطة بأنظمة القيادة وإعداد مخططات العمل انطلاقاً من العوامل المفتاحية للنجاح التي نستشفها من الأنشطة الكلية، وروابط المسببة بين مسببات النجاح والعمليات.

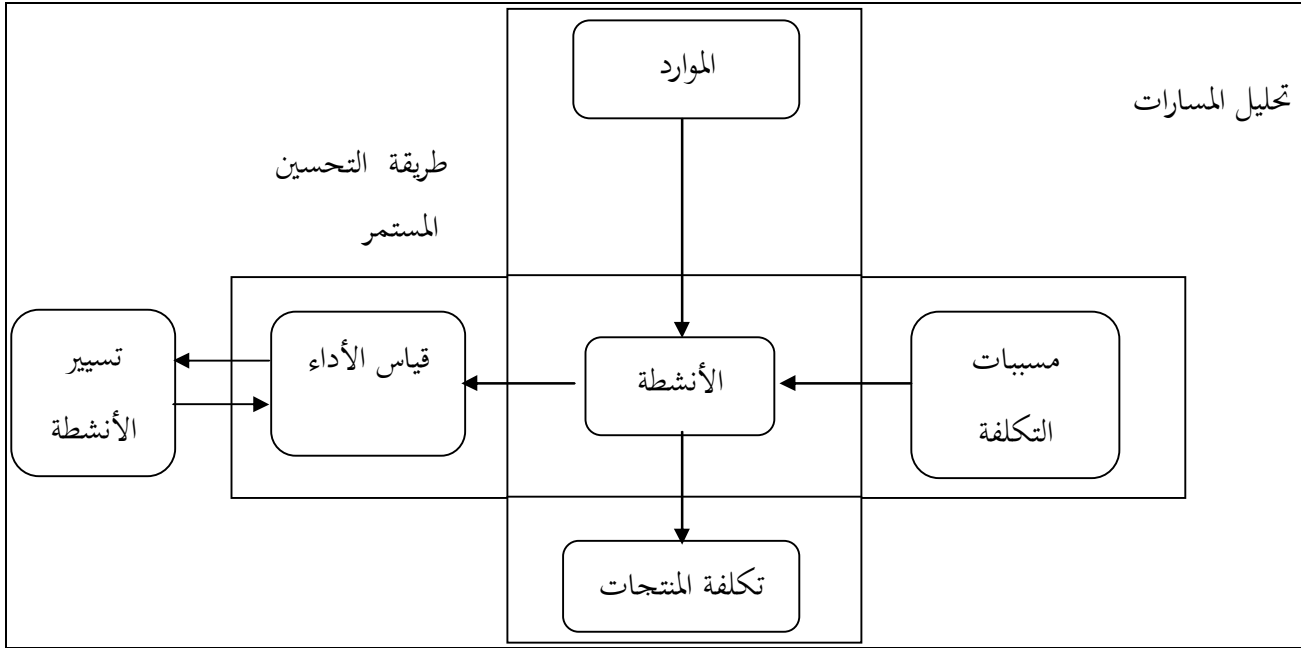
المطلب الثالث: أهمية طريقة (ABC) في تفعيل نظام مراقبة التسيير

شملت طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة مراقبة التسيير حيث أعطت بذلك مرونة أكثر في التحليل بالاعتماد على مبادئ النشاط وطبيعة العلاقة بينهما والبحث عن تكلفة معيارية للنشاط من خلال وضع وحدات عمل معيارية.

توفر طريقة (ABC) فوائد عديدة لخدمة المسير وممارسة الرقابة وهذا لأنها:

- توضح ضرورة متابعة دورة الموارد عبر مختلف الأنشطة والأهداف للتكلفة الخاصة بالمؤسسة؛
- تمنح جودة أكبر فيما يخص النمذجة على اعتبار أن النموذج المحاسبي محدد بصفة أداة، هذا يعني أن عدد المتغيرات المفسرة للاستهلاك ترتفع وفق العلاقات الداخلية؛
- نجد أن تقسيم الأنشطة يمكن أن يوفر جهد منفصل لعمل المؤسسة، فيما يتعلق بطرق العمل وأسباب التكاليف من البداية وحتى بعد بيع المنتجات؛
- على الصعيد الاستراتيجي النظام يسمح بقياس كل الحوادث التي تقع على أنشطة المؤسسة والمتعلقة بأي قرار قد يمس منتج معين انطلاقاً من هيكل تكاليف أسعار التكلفة وتوجد إمكانية لتقييم مختلف مراكز المسؤولية؛
- استخدام الطريقة يسمح باستعمال معتدل لإعداد الفواتير الداخلية؛
- تسمح أيضاً بسهولة حساب تكاليف المسارات والتي تتغير ببطء باستثناء حالة عدم التنظيم الضروري، فتكلفة أي مسار تهتم بضرورة الاستقلالية الداخلية التي يجب أن توحد بين وظائف المؤسسة، حيث توضح أن الأداء لا يرتبط فقط بتكلفة كل قسم ولكن بالتكلفة الناتجة عن التفاعلات بين كل أقسام المؤسسة.

الشكل رقم 08: استعمال المعلومات الناتجة عن طريق (ABC) :



Source :M, Gervais , control de gestion , 7^{eme} Ed ,économie, paris ,2000,p 188 .

ولقد أظهرت هذه الطريقة إمكانيات هائلة في الميدان الصناعي الذي يتميز بتكنولوجيا والتصنيع حيث توفر نموذج للمعلومات المحاسبية الدقيقة التي تساعد في مهام التخطيط والرقابة، وكذا اتخاذ القرارات خاصة تلك التي تخص التشكيلة الإنتاجية وتسعير المنتجات.

وتجدر الإشارة إلى أن الرقابة على التكاليف تمثل جزء من أهداف مراقبة التسيير وبذلك فهي الأداة الفعالة لمراقبة الانحرافات حيث تعطي طريقة (ABC) قدر من الأهمية في حساب أسعار تكلفة منتجاتها.

خلاصة الفصل

نظام (ABC) يساعد المؤسسة التجارية على تحقيق التأقلم مع البيئة الحديثة وتجاوز النقائص التي عرفتتها أنظمة التكاليف التقليدية، من خلال قدرته على تحقيق الرقابة على التكاليف والتحكم فيها وتوفير معلومات دقيقة وتفصيلية عنها تساهم في ترشيد اتخاذ القرارات، الرقابة وتقييم الأداء، حيث يركز هذا النظام على الأنشطة كمحور أساسي يقوم عليه ويبحث بشكل واسع في العلاقة السببية وهذا ما جعله من أهم أساليب إدارة التكلفة إذ يساهم في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة التجارية من خلال مساعدتها على الاستغلال الأمثل لمواردها وتحقيق الكفاءة والفعالية في تخصيصها.

-اختبار الفرضيات: أدت معالجة الموضوع إلى النتائج التالية:

- فيما يخص الفرضية الأولى فهي تقضي بأن مراقبة التسيير تقوم على مجموعة من الركائز والتي تمثل المحاسبة التحليلية أهمها، وهذا لأن مراقبة التسيير العملية المتبعة داخل الوحدة الاقتصادية للتأكد من الاستعمال الأمثل للطاقات والموارد وصولاً إلى الهدف المسطر وهذا صحيح لأنها تعد مصدر توفير المعلومات اللازمة لكل ما يخص أسعار تكلفة المنتجات وهذا سيساعد المسير على مقارنة النتائج وتحليلها واكتشاف الثغرات الموجودة ومعالجتها باتخاذ القرارات اللازمة.

- تعتبر طريقة (ABC) من أهم الطرق الحديثة لحساب التكاليف وتحديد سعر التكلفة وأهميتها البالغة بالنسبة لنظام مراقبة التسيير وهذا صحيح لأنها الطريقة المناسبة لحساب التكاليف والتوصل إلى سعر التكلفة، وأنها طريقة دقيقة في تطبيقها وتساعد المسير على عمله من خلال الرقابة وتحديد المسؤوليات والتوصل إلى الأهداف المسطرة.

الف

الف

تمهيد :

المهمة الأساسية لإدارة المؤسسة هي التنسيق بين مختلف الموارد من أجل تحقيق غايات محددة في ظل التغيرات المحيطة بالمؤسسة وذلك من خلال وضع مجموعة من الإجراءات والتنظيمات لغرض تسهيل عمل الأفراد، وجعل المؤسسة تخضع لنظام رقابي يسمح بمتابعة سير العمليات بها. كما أن نظام مراقبة التسيير ضروري ويفرض نفسه على كل مسير إذ أنه يربط الإستراتيجية المؤسسة بالتسيير اليومي لها.

تتوقف مراقبة التسيير على المسار الذي يضمن كفاءة أعمال المؤسسة التي لا تتحقق أن تكون الموارد المستعملة أقل، لبلوغ القيمة التي يراد تحقيقها، كما أن لهذا النظام مجموعة من الأدوات والتقنيات.

ولالإلمام بجوانب هذا الموضوع قمنا بتقسيم الفصل الثالث إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول مراقبة التسيير في المؤسسة.

المبحث الثاني: أدوات مراقبة التسيير.

المبحث الثالث: مراقبة التسيير في المؤسسة.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول مراقبة التسيير**المطلب الأول: ظهور وتطور مراقبة التسيير¹**

يمكن عرض مختلف مراحل تطور مراقبة التسيير كما يلي:

المرحلة الأولى: هو نتاج التطور الحاصل في العالم التقني والاقتصادي والذي صاحبه تحاليل "تايلور (1905) حول مراقبة الإنتاجية وأبحاث Ganatt (1915) المتعلقة بالأعباء الهيكلية وخيارات المؤسسة، وقد قامت كل من Genenal Motors (1923) و Saint-Gobain (1935) بوضع هيكلية عن طريق التجزئة والتقييم Structurespar devision وبالتالي مراقبة التسيير هذه الفترة كانت تخص النشاط الإنتاجي الذي لم يكن في ذلك الوقت يسمح به؛

المرحلة الثانية: تطور أولي في المجال التحليل لأشكال مراقبة التسيير ظهرت مع نمو حجم الوحدات الإنتاجية وتعدد نشاطاتها، في هذا الوقت أصبح من الضروري تمثيل المهام والمسؤوليات من خلال ممارسة مراقبة تجاه المنفذين، كذلك بعد تحليل التكاليف، تقوم المؤسسة بوضع موازنات تقديرية وأولية لإجراء المقارنة ومراقبة التنفيذ وقياس الانحرافات هذا ما جعل مراقبة التسيير في أغلب الأحيان تعتبر كمرادف لمراقبة الموازنات لأن هذه الأخيرة تمثل جزء ضمن مراقبة التسيير، وإن المبادئ والطرق الأولية لمراقبة التسيير ظهرت بين 1850 و 1910 في الولايات المتحدة وأوروبا في حين أن التطبيق بدأ يتحقق شيئاً فشيئاً مع حاجة المؤسسات له؛

المرحلة الثالثة: بعد تطور المنتجات والخدمات في تقنيات التنبؤ والتحليل، أصبح المسيرين يبحثون من خلال مراقبة التسيير والمساعدة في اتخاذ القرارات وقاعدة لمراقبة الأفراد على مستوى الهيكل التنظيمي؛

المرحلة الرابعة: في بداية التسعينات فإن أكبر المؤسسات الفرنسية التي اعتمدت نظام مراقبة التسيير قامت بإعادة تقريبية لنموذج المؤسسات الصناعية الأمريكية تتمثل في العناصر التالية:

- مسار تخطيطي لتسيير الموازنات ومراقبتها انطلاقاً من المدى الطويل في المدى المتوسط؛
- هيكل تنظيمي مقسم أفقياً إلى مراكز مسؤولية؛
- نظام قيادة وتوليفة أهداف ووسائل (أي معلومات حول النتائج التي تسمح بتعديل المهام) كما أنه منذ بداية القرن تم اعتبار مراقبة التسيير في ظل التسيير التايلوري، قائم على أربعة أسس:
- الثبات في الزمن.
- المعلومة الكاملة للمسير.
- البحث عن تدنية التكاليف.
- تكلفة إنتاج متضمنة في التكلفة الكلية.
- إذن مراقبة التسيير هي نموذج لقياس ومراقبة الإنتاجية الصناعية وبالأخص إنتاجية العمل المباشر.

¹ Calunde.Alazard et Simon Separi, control de gestion, 5^{eme} édition, Dunod.,2001.p13

المرحلة الخامسة: أخيراً، فإن كل نظام معلومات مساعد في تسيير الأداء يجب أن يتخذ في الحسبان القيود والبدائل الموجودة في المحيط الاقتصادي والتوجيهات الإستراتيجية للمؤسسات وكذلك لقيودها التنظيمية. تحول مراقبة التسيير مرتبط بتفاعل بين المؤسسات ومحيطها، أي أنه يتطور غالباً في فترة المشاكل وأحياناً عند الأزمة. هذا يعني أن المؤسسة التي لا تبحث عن المعلومة (خاصة الداخلية) في المؤسسة التي تتخلى عن نشاطها لأنها لا تملك علاقة وثيقة مع المحيط تمكنها من تكييف نفسها مع التغيرات التي تحدث باستمرار. ويمكن إعطاء أمثلة عن المؤسسات التي تبنت مراقبة التسيير المرتبط بالتكيف مع تغيرات المحيط: المؤسسات الصناعية الصيدلانية التي واجهت تغيرات تنظيمية عديدة كانت تقوم بإعادة تنظيم مراقبة التسيير بصفة دورية.

- أما لفترة ما بعد سنة (1970) ظهرت العديد من المفاهيم الجديدة في التسيير: كإدارة القيمة، وإدارة التغيير وإدارة الكفاءات، كل هذه التطورات الحاصلة في مجال التقنية والمعلومات كان لها الأثر البالغ على مراقبة التسيير الذي أصبح لزاماً عليها تطوير أدواتها وتقنياتها لمواكبة هذه التحديات الجديدة، حيث عرفت هذه الفترة انتشار العديد من الأدوات الرقابية الفعالة، ومن أمثلتها: حساب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) :

Activité Based costing ومراقبة الجودة الشاملة وظهور لوحة القيادة المتوازنة؛

- إذن فقد انتقلت عملية مراقبة التسيير من مراقبة التكاليف إلى متابعة الأداء وقيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها.

المطلب الثاني: تعريف وأهداف مراقبة التسيير

أولاً: تعريف مراقبة التسيير

قبل التطرق إلى تعريف مراقبة التسيير، لابد من التطرق إلى مفاهيم تتعلق بإطار تطبيقه وكذلك مجال استعماله، فنشير أولاً إلى مفهوم التسيير، المؤسسة، ثم الرقابة.

1- مفهوم التسيير:

عرف التسيير على أنه مجموعة من العمليات المنسقة والمتكاملة التي تشمل أساساً التخطيط، التنظيم، التوجيه، الرقابة، إذن باختصار فإن: تحقيق الأهداف وتنسيق جهود الأشخاص لبلوغها وهذا هو جوهر مهمة المسير.

2- مفهوم المؤسسة:

هي كل تنظيم اقتصادي مستقل مالياً في إطار قانوني واجتماعي معين هدفه دمج عوامل الإنتاج وتبادل للسلع والخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين، بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزمني التي توجد فيه تبعاً لحجم ونوع النشاط.¹

¹ أبوبكر بحاش، تأثير بيئة المؤسسة على نظام مراقبة التسيير، مذكره ماستر، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2013، ص 21.

2-1- مفهوم الرقابة: إن المفهوم الشائع لكلمة المراقبة (contrôle) هو التحقق (vérification) أي التأكد من أن ما تم التخطيط له ينفذ فعلا، إضافة إلى قياس الانحرافات ومتابعة المسؤولين، ووضع نظام خاص بالجزء والمكافأة.

غير أن هذا المفهوم يمثل المعنى الضيق والسلي لكلمة المراقبة نتيجة الترجمة الغير المناسبة للمصطلح الأنجلوساكسوني control والذي يعني التحكم maitrise والسيطرة على الوضع، فعملية المراقبة، تشمل ما يلي:

- التحقق من مطابقة النتائج للأهداف المحددة؛
 - المراقبة الدائمة لسير العمليات؛
 - تقييم الانحرافات في النتائج مقارنة بالأهداف الموضوعية؛
 - التحكم في العمليات من خلال استخدام معايير تصحيحية عبر مختلف مراحل نشاط المؤسسة.
- إذن فالرقابة تتمثل في مجموع الأعمال التي تتعلق بمتابعة تنفيذ الخطة وتحليل الأرقام المسجلة للتعرف على مدلولاتها ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية تحقيق الأهداف ومعالجة أي قصور في تحقيق هذه الأهداف.¹

2-2- تعريف مراقبة التسيير:

لقد عرف نظام مراقبة التسيير عدة مراحل شهدت تطوره، وهذا ما جاءت به مدارس التسيير وأعطت وجهتها نظرها حول ذلك.

لإعطاء مفهوم لمراقبة التسيير سيتم عرض بعض التعاريف لأبرز المفكرين في هذا المجال:

- فحسب C.alazard مراقبة التسيير هي مجموعة الإجراءات ونظم المعلومات التي تعمل على المساعدة في اتخاذ القرارات وكذلك فاعلية وانسجام مراقبة الإنتاج ومجمل أنشطة المؤسسة للتحقق من أن الموارد تستخدم بفعالية وفاعلية.²

- يعرفها G,longlois مراقبة التسيير هي مجموعة إجراءات جمع واستعمالات المعلومات لمقارنة المحقق مع المقدر والإمساك بقرارات تصحيحية في مختلف فروع المؤسسة.³

- حسب A,burland إن مراقبة التسيير هي إحدى الدواليب الأساسية للتعديل الداخلي والقيادة وتهدف إلى تعبئة الموارد البشرية بالمنظمة وإلى جعل الأعمال التي يقوم بها مختلف الأعوان بداخل المنظمة المتناسقة حتى تساهم بذلك في تحقيق الأهداف.⁴

- من خلال التعاريف السابقة أن اختلاف وجهات نظر أصحابها فأن: مراقبة التسيير مفهوم متعدد ولا يمكن الإلمام بجميع جوانبه، إلا أنه يمكن القول بأنها : مجموعة من الأساليب أو الإجراءات التفسيرية التي تسمح بتوقع الأهداف المرجوة، كما أنها مجموعة من الأدوات التي تسمح بالتسيير الحسن، أي أن مراقبة التسيير تعمل على

¹ سونيب أحمد ، دور لوحة القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير ، مذكرة ماجستير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة ، الجزائر ، 2006 ، ص 02 .

² Calunde Alazard, Simon sepaie, contrôle de gestion corriges du manuel, édition, Dunod, paris, 2007 p 01 .

³ G,longlois, contrôle de gestion ,budgétaire ,3eme édition , 2006 ,p 01.

⁴ سعاد عقون ، نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحلها في المؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، غير منشورة ، 2003 ، ص 60

جعل مجموعة من الإجراءات التي تقدم الخدمة الاستشارية في المؤسسة ومصطلح مراقبة التسيير تتم على أساس إتقان مراقب التسيير* للعمل الذي يقوم به مثل تتبع ومشاهدة مسؤولي العمليات لتحقيق الأهداف المسطرة، ويطرح مشكلا لضمان تنظيم محكم لمستقبل المؤسسة في أنه يتوقف على مدى مساهمة الأدوات المكونة لمراقبة التسيير في اتخاذ القرارات الناجحة.

يمكن استخلاص من التعاريف السابقة أن مراقبة التسيير تركز على أربعة مفاهيم أساسية ويعتمد عليها في تقييم الأداء و هي:

- **الفعالية:** تعني مقارنة النتائج بالأهداف.
- **الكفاءة:** تعني مقارنة النتائج بالوسائل المتاحة.
- **الملائمة:** هي مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة.
- **النجاعة:** هي مقارنة النتائج المحققة بالوسائل (الموارد) المستعملة.

ثانيا: أهداف مراقبة التسيير

إن الهدف من مراقبة التسيير ضمان نجاعة وفعالية القرارات التسييرية للمسؤولين العمليين نجد أنها تسعى إلى تحقيق الأهداف¹ التالية:

- التوفيق بين إستراتيجية مراقبة التسيير؛
- تصحيح التأثيرات والانحرافات الموجودة في أساليب قياس الأداء؛
- تطبيق التسيير وسلوك الأفراد؛
- إعادة تعريف اكتشاف الأداء؛
- تصميم ووضع نظام معلومات جيد للتسيير؛
- التمكن من تحقيق اللامركزية؛
- المساهمة في تصميم هيكل المؤسسة: يقوم مراقب التسيير باقتراح المناصب والهيكلة الملائم للمؤسسة؛
- تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والمعياري وإبراز أسباب ذلك وبالإضافة إلى هذه الأهداف هناك أهداف تشغيلية منها:²
- تحسين أداء وفعالية النشاط.
- التحكم في التطور.
- الاستعمال الأحسن لوسائل الاستغلال.

* مراقب التسيير : هو ذلك الشخص الذي يقوم بمساعدة المسؤولين العمليين وادارة المؤسسة من أجل التحكم في التسيير

¹ Norbert Guedj , le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise , 3eme édition , paris ,2000,p 45 .

² ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد ، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية في الجزائر) ، دار المحمدية ، الجزائر ،

2009 ، ص ص 54- 57 .

تحدد نوع المديرية التي تسمح بالمشاركة في التحضيرات.

لتحقيق هذه الأهداف 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 و هذه الوسيلة تدخل في قياس أداء الأشخاص.
- هناك عجز في بعض الحالات لمراقبة التسيير عن تنفيذ العمل المطلوب منها نظريا والتي تسمح باتخاذ القرارات وتقدير الفوائد.

المطلب الثالث: خصائص وأنواع نظام مراقبة التسيير

أولا: الخصائص:

من خلال التعمق في دراسة التعاريف السابقة لمراقبة التسيير يمكن استخلاص الخصائص التالية:

1- مراقبة التسيير مسار دائم للتعديل

معناه أن مراقبة التسيير ليست عملية معزولة مؤقتة بل هي مسار^(*) ويتم التأكد من أن الموارد والطاقات قد حصلت واستعملت بفعالية وكفاءة ويسمح لهذا المسار بالتدخل قبل، خلال وبعد الأداء.

2- إيجاد علاقة بين الوسائل والأهداف والنتائج

لكل مؤسسة أهداف ووسائل توظيفها لتحقيق النتائج المرجوة في نهاية المسار وتعمل مراقبة التسيير على اكتشاف هذه العلاقة كما أشرنا إليه في مثلث مراقبة التسيير.

3- مراقبة التسيير وسيلة للمعلومات

بحيث لا يمكن أن يكون لمراقبة التسيير وجود دون وجود نظام معلومات يركز عليه المراقب لتشخيص الأداء ويكون في خدمة متخذي القرارات ليصل فيما بعد إلى كل مستويات السلم التنظيمي.¹

المعلومات تسمح للمراقب بتفسير فرضيات حول تطور وتغير محيط المؤسسة مما يسهل خطط مستقبلية في المدى القصير والمتوسط لنشاطاتها واتخاذ قرارات فيما بعد استنتاج الفروض وتحديد الأسباب والقيام بالتصحيات المناسبة مثل:

- مراقبة التسيير وسيلة للتحفيز؛

- مراقبة التسيير وسيلة للفحص.

^(*) يعرف المسار على أنه مجموعة من النشاطات المنظمة زمنيا والتي يمكن بفضلها الوصول الى حالة محددة

¹ Albert Burlaud,CSimon, comptabilité de gestion ,2eme édition, paris , 2000, p 25 .

ثانياً: أنواع مراقبة التسيير

يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب معايير مختلفة منها:

الزمن، المصدر، الشمولية، طريقة المراقبة.¹

1- من حيث الزمن: إن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ أو أثناء التنفيذ أو بعد التنفيذ ونجد:

1-1- المراقبة السابقة (القبلية) : (Prédicative control)

من خلال التسمية نستنتج أن هذا النوع من المراقبة يتعلق بالمستقبل، ويعتمد هذا النوع من المراقبة على التأكد من توفر متطلبات إنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ أي مراقبة وقائية، حيث تقلل من مواجهة المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل، وتعتبر هذه المراقبة تنبؤية لأنها تركز على التنبؤ بالمشاكل المتوقعة التي تحدث مستقبلاً من أجل تحديد الانحرافات والاستعدادات لمواجهة هذه المشاكل.

1-2- المراقبة أثناء الانجاز (الآنية) : (concurrent control)

هذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة إصلاحية أو علاجية أثناء عملية الانجاز أي أنه يتم تصحيح الأخطاء والانحرافات إذا حدثت أثناء تنفيذ العمل والتأكد من انه سيتم انجازه بالموصفات المطلوبة، وهذا النوع من الرقابة له كذلك تأثير في تفادي وقوع الانحرافات.

1-3- الرقابة اللاحقة : (Historical control)

تم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعاً أو شهراً أو أياماً محدودة، لذلك توضع برامج دورية للمراقبة ويتم تنفيذها مسبقاً والهدف منها وقائي أكثر منه علاجي من الانحرافات وسلبيتها، إن هذا النوع من المراقبة يتم بعد انجاز النشاط.

2- من حيث المصدر: حسب هذا المعيار هناك نوعان من مراقبة التسيير:²

1-2- المراقبة الداخلية: يقصد بها المراقبة الذاتية التي تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة والمهام والغرض

هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة وتقوم وحدة إدارية مختصة وتهدف إلى:

- مراجعة سياسة القيادة واستراتيجياتها المتبعة في النشاط؛
- مراجعة تخطيط المؤسسة الداخلي؛
- تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاقتصادي والاجتماعي؛
- تقدير حصة المؤسسة في السوق؛
- تقدير احتياجات الزبائن وتصنيفهم.

¹ فؤاد الشيخ سالم ، زياد رمضان ، المفاهيم الادارية الحديثة ، مركز الكتب الأردني ، الطبعة الخامسة ، 1990 ، ص 244 .

² مرجع نفسه ، ص 245 .

2-2- المراقبة الخارجية: هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالبا لجهاز الدولة كمراقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية، ومراقبة مدققي الحسابات لميزانيات المؤسسة.

3- من حيث شموليتها: تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاث أنواع:

3-1- المراقبة على مستوى الأفراد: تركز على أداء الأفراد لأعمالهم والتعرف على سلوك الأفراد أثناء العمل وهذا باستخدام عدة مؤشرات منها:

3-2- المراقبة على الأنشطة الوظيفية: وتشمل كل وظائف وأنشطة المؤسسة مثل: التسويق - التمويل.

3-3- المراقبة على الأداء الكلي للمؤسسة: يتم وفق مدة زمنية معينة وهذا عن طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها: معدل الربحية - الحصة السوقية.

4- من حيث المراقبة: حسب هذا المعيار هناك نوعين:

4-1- الرقابة على طريقة الحلقة المغلقة: عبارة عن مخطط للرقابة قائم على أساس الملاحظة المباشرة لحالة المعايير ثم المقارنة بين الملاحظة والانجاز: إذن هي عبارة عن خطوات لتحديد المباشرة للانحرافات والأهداف.

4-2- الرقابة بطريقة الحوافز: هي عبارة عن رقابة قائمة على أساس استعمال المعلومات المتحصل عليها من النظام المراقب ولكن لا تعطي مباشرة المعلومات حول المعايير وهذا يتطلب وجود لوحة القيادة.

المبحث الثاني: أدوات مراقبة التسيير

يرتكز التطبيق العلمي لمراقبة التسيير على احترام منهجية عمل خاصة به واستخدام أدوات وتقنيات معينة، وتعني منهجية مراقبة التسيير المسار الذي يتبعه هذا النظام لتحقيق هدفه وتحقيق الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة.

المطلب الأول: مسار مراقبة التسيير

يعرف المسار على أنه مجموعة من النشاطات المنظمة في شكل شبكة وفق طريقة تسلسلية أو متوازنة بحيث يقوم بتوليف واستخدام عدد من الموارد (طاقات، كفاءات) لأجل خلق نتيجة أو مخرجات تكون ذات قيمة بالنسبة لمن هو خارج عن ذلك المسار، ويشمل نظام مراقبة التسيير بمثل هذا التعريف جملة من الأنشطة المتتابعة والتي يمكن تجميعها في أربعة مراحل أساسية وهي: التخطيط، المتابعة، التحليل وأخيرا التصحيح.

تستلزم هذه المراحل تدخل عدة مستويات تنظيمية وبالتالي:

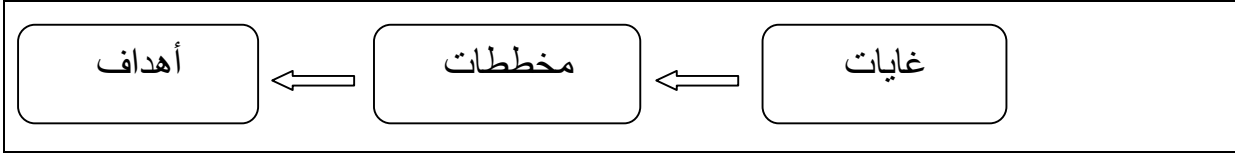
مستويات مختلفة إضافة إلى استخدام وسائل عديدة تختلف حسب طبيعة المرحلة والنتيجة المنتظرة من هذا المسار، تحقيق قيادة جيدة للعمليات التسييرية الخاصة مما يسمح بتحقيق الأهداف.¹

¹ سعاد عقون، مرجع نفسه، ص 74.

1- المرحلة الأولى: التخطيط (Planification)

تسمح هذه المرحلة بالانتقال من الغايات إلى الأهداف المحددة القابلة للتنفيذ وذلك بتصميم مخططات تسمح بتنفيذها.

الشكل رقم 01: دورة التخطيط



المصدر : سعاد عقون ، مرجع سابق ، ص 73.

تمثل هذه المرحلة نقطة الانطلاق لهذا المسار يتم من خلاله تحديد الاستراتيجيات والأهداف طويلة الأجل، يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الكمية واللازمة للتفكير الاستراتيجي ويساعد بعدها المدراء على الترجمة لعملية السياسات المختارة، أي اكتسابها الصبغة الاقتصادية.

يتم بعدها تقييم الخطة الإستراتيجية ودائما تتم بمساعدة مراقب التسيير مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف قصيرة الأجل وتبدأ بعدها مرحلة إعداد الميزانيات ويجب أن تكون الميزانيات متناسقة ومرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة.

2- المرحلة الثانية: التنفيذ

تتم مرحلة تنفيذ ما تم التخطيط له، وهذا انطلاقا من الاختيارات الإستراتيجية تأتي مرحلة التنفيذ، أي القيام بخطط العمل التي تم إعدادها بتحقيقها في الميدان وعلى أرض الواقع، تجسد هذه المرحلة عملية تحقيق الأهداف وتعتبر بذلك غاية العمل التسييري.

3- المرحلة الثالثة: المتابعة والتحليل

تتم بقياس النتائج المحققة بحيث لا يمكن التأثير على الماضي بل يكون على التركيز وفهم أسباب تلك النتائج والتوصل إلى ما يمكن فعله لتصحيح أو تعديل العملية والنتيجة.

4- المرحلة الرابعة: الإجراءات التصحيحية

تؤدي هذه المرحلة إلى صياغة مجموعة من الحلول لمواجهة النقص في الأداء والتي تم اختيارها والمتمثلة في:

- قد تعود التصحيحات على عمليات القياس التي تكون غير صحيحة؛
- التنفيذ غير السليم للعمليات؛
- الرجوع إلى مرحلة إعداد الموازنات والأهداف السنوية التي قد تكون غير مطابقة للإستراتيجية المختارة؛
- قد ترجع التصحيحات على الخطط المتوسطة الأجل وحتى الإستراتيجية نفسها لعدم واقعيتها أو عدم ملاءمتها؛
- قد يكون مصدر الخلل الأهداف العامة وغايات المؤسسة التي قد تستدعي إعادة النظر فيها.

نذكر أن دور المراقب للتسيير يقتصر فقط على اقتراح تعديلات وتقديم بورصات، ولا يمكن له بأي حال من الأحوال اتخاذ القرارات بهذا الشأن، لأن هذه من صلاحيات المسؤولين المرتبطين بها. ويؤكد أن مسار مراقبة التسيير يهدف إلى تحسين جودة الأداء التسييري وفي التركيز على التدريب أو تحليل أسباب الأخطاء السابقة.

كل حذف أو إهمال لأحدى هذه المراحل يجعل هذا النظام غير متوازن وبالتالي لن يضمن التحكم التسييري المنشود، فأحيانا نجد المؤسسات الصغيرة أثناء فترة نموها تركز على المرحلة الأولى والثانية على حساب المرحلة الثالثة والرابعة وهي بهذا تعيد باستمرار نفس الأخطاء لأن أهميتها منصبه أكثر على التخطيط والتحليل دون الأداء والتقييم.¹

المطلب الثاني: حدود وأهمية مراقبة التسيير

أصبح نظام مراقبة التسيير في الوقت الحالي من بين أكبر اهتمامات المؤسسات لما يوفره من معلومات حيث أن نظام مراقبة التسيير يتضمن حدود أساسية وأهمية كبيرة.

أولاً: حدود مراقبة التسيير

أصبحت تطبيقات مراقبة التسيير مرفوضة أكثر فأكثر وذلك لعدم قدرته على الارتكاز بصفة حقيقية في اتخاذ القرارات وفي هذا الصدد نجد العديد من المؤلفين والمختصين في الميدان الذين سطروا حدود هامة لمراقبة التسيير مع الأخذ بعين الاعتبار نظام معلومات التسيير المحدود جدا الذي يقوم عليه. يمكن ذكر بعض الأمثلة عن ذلك:

- المؤتمر المنعقد في سبتمبر 1988 والذي نظمه المعهد الفرنسي للتكوين الدائم، قام أحد المسيرين بشرح كيف أن أحد المؤسسات لاحظت تدريجيا أن المحاسبة التحليلية كانت غير ضرورية لمراقبة الأنشطة الخاصة بإنتاج المصانع؛

- عدة أساتذة وباحثين متخصصين في مراقبة التسيير نذكر منهم:

(P,Mevellec-S,veat-H Bouquin-P,lauzel)، وقد وضحوا عدم كفاية الطرق الحالية.²

يمكن أن نبرز مجموعة من الانتقادات والنقائص التي وجهت لمراقبة التسيير فيما يخص نظام المعلومات المحاسبية والمحاسبة التحليلية.

1- فيما يخص نظام المعلومات المحاسبي المتعلق بالمحاسبة العامة: نجد أنه:

- غير فعال لسير المؤسسة في متطلبات التنشيط الاستراتيجي ذلك أن المدة المستغرقة في الحصول على المعلومات الطويلة حتى تتمكن المؤسسة من الاستفادة منها؛

¹ سعاد عقون ، مرجع سابق ، ص76.

² H, Savall et V, Zardet ,le nouveau contrôle de gestion erydles ,paris ,1992, p23 .

- يمكن القول أن المحاسبة العامة أصبحت نظام معلومات غير مفهوم من طرف الأفراد العاملين، ذلك أن الصورة التي تقدمها لا تطابق الصورة الملاحظة في الواقع العملي، بحيث أن العديد من الاتفاقيات تجعل قاعدة المعلومات غير مستعملة أو تعيق بشدة عملية اتخاذ القرار العملي؛

- كما أن هذه المحاسبة أصبحت محل خلط لأسباب تنظيم جبائي، اجتماعي أو بنكي هذا ما جعلها غير مؤهلة لتكون ركيزة لاتخاذ القرارات الحقيقية التي من خلالها تحتاج المؤسسة لنتائج ملموسة وقيادة وجودها نحو التطور.¹

2- هذه المميزات قد تم رفضها وأصبح من الضروري إعداد وتقديم جديد للتنظيم مثلما يعمل حالياً وذلك لإظهار جديد وأكثر وضوح لمراقبة التسيير من خلال:

- خيارات إستراتيجية قائمة على معطيات مالية ومتغيرات مالية وعينية؛
- أفراد مسؤولين مع قرارات لا مركزية؛
- هيكله عرضية مع تدفقات لتسييرها.

بالتالي نستنتج أن: التغيرات الاقتصادية الناتجة عن العولمة وفي ظل الإطار التنافسي والتنظيمي الحالي، نجد أن مراقبة التسيير أصبحت ملزمة بالإضافة في دورها الكلاسيكي أن تجيب على بعدين مهمين في المؤسسة وذلك في إطار القيادة هما: قيادة الأداء، قيادة التغيير.

ثانياً: أهمية مراقبة التسيير

لقد لقي نظام مراقبة التسيير اهتماماً كبيراً من إدارات المؤسسات الاقتصادية منذ أمد طويل، وذلك للأسباب التالية:²

- 1-** تعقد وتشعب نطاق الأعمال جعل الإدارة تعتمد على التقارير والتحليلات لأحكام الرقابة على العمليات؛
- 2-** توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب من أجل اتخاذ القرار؛
- 3-** التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد، حيث أن 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 إلى أفضل استعمال لها؛
- 4-** الضبط الداخلي والفحص المتأصل في مراقبة التسيير يقلل من مخاطر الضغط البشري واحتمال الأخطاء والغش؛

5- من المستحيل أن يقوم المراقب في المؤسسة بطريقة اقتصادية بدون الاعتماد على مراقب التسيير؛

6- التقليل من المخاطر التسيير لأقل حد ممكن لتنفيذ عملية التسيير بالكفاءة المطلوبة، حيث أن مراقب التسيير يعتمد كثيراً على حكمه المهني؛

¹ H,Savall ,V ,Zardet ,op cit ,p 28.

² أحمد حسن ظاهر ، المحاسبة الادارية ، دار وائل للطباعة والنشر ، الأردن ، 2000 ، ص ص 9-10 .

7- جمع وتحفيز وتنشيط الأفراد: يعمل نظام مراقبة التسيير على توحيد الجهود من أجل تحقيق المشاركة في العملية الرقابية وتنشيطها؛

8- تنظيم وتعظيم الأثر الرجعي للمعلومات أو حلقات التغذية؛

9- تقييم الأداء وتصحيح الانحرافات: ترغب إدارة المؤسسة بمعرفة كيفية تنفيذ الخطط المرسومة، ويتم البحث عن أسباب الانحرافات والمتسببين فيها وتصحيحها وبهذه الطريقة تتم الرقابة على الانجاز وتقييمه.

المطلب الثالث: أدوات مراقبة التسيير

الأدوات التي ارتبطت بظهور مراقبة التسيير: المحاسبة التحليلية-التحليل المالي-الموازنات التقديرية-لوحة القيادة.

أولاً: المحاسبة التحليلية

ظهرت المحاسبة التحليلية نتيجة للتطور في أساليب وطرق المحاسبة وتكيفها بصورة تلي احتياجات الإدارة إلى بيانات تفصيلية لاستخدام عوامل الإنتاج، إضافة إلى وسائل الرقابة على استخدام هذه العوامل. محاسبة التكاليف الحديثة فهي توفر معلومات يحتاجها المديرين عند اتخاذ القرار، وتلقى دراسة محاسبة التكاليف الضوء على ما يفعل المديرين والمحاسبون في المنظمة، فالعديد من الشركات الكبرى بها مديرون تنفيذيون لديهم خلفية محاسبة جديدة.¹

نستطيع القول أن نظام محاسبة التكاليف يحتوي على مجموعة من المبادئ والإجراءات الرسمية لتحقيق أهداف النظام، وانه يعمل على تجميع، تخصيص، تحليل تكاليف الإنتاج أو النشاط، لتحديد تكلفة وحدات الإنتاج وتحديد التكاليف التي تحدث في الوحدات الإدارية لتقديم معومات مفيدة لأغراض إدارية بما فيها رقابة وتخطيط تكاليف الإنتاج وبهذا تكون قد برزت أهم الأهداف التي تسعى إليها المحاسبة التحليلية لتحقيقها. تكمن أهمية نظام المحاسبة التحليلية وعلى سبيل الحصر في النقاط التالية:

1- توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المشروع.

2- تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي للمشروع.

3- تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات.²

¹ تشال زهور نجون وآخرون ، محاسبة التكاليف مدخل اداري ، ترجمة أحمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، الرياض ، السعودية ، 2009 ، ص 19 ،

² غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، الطبعة الثانية ، عمان ، الأردن ، 2006 ، ص ص 18،19 .

ثانيا: التحليل المالي

1- تعريفه:

عبارة معالجة البيانات المالية لتقييم الأعمال وتحديد الربحية على المدى الطويل، وهو ينطوي على استخدام البيانات والمعلومات لخلق نماذج ونسب رياضية تهدف إلى الحصول على معلومات لتقييم الأداء واتخاذ القرارات الرشيدة، كما يعتبر التحليل المالي مكون أساسي من المكونات القوية والمنافسة التي تساعد على فهم أفضل لمواطن القوة والضعف.¹

2- أهمية التحليل المالي:

يمكن القول أن أهمية التحليل المالي تتمثل فيما يلي:

- تحديد مدى كفاءة الإدارة في جمع الأموال من ناحية وتشغيلها من ناحية أخرى؛
- مؤشر على مدى نجاح أو فشل المؤسسة في تحقيق الأهداف المرجوة؛
- مؤشر المركز المالي الحقيقي للمؤسسة؛
- يساعد في الوصول إلى تشخيص دقيق لنقاط القوة؛

ثالثا: الموازنات التقديرية

تناول العديد من الباحثين تعريف الموازنات التقديرية كل حسب اهتماماته وأهدافه وهذا لتغير الظروف والمعطيات كون الموازنة التقديرية ترجمة رقمية لخطط المؤسسة.

1- تعريف الموازنات:

يعرفها "محمد فركوس" على أنها: أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة مع اشتراك المسؤولين إلى برامج الأعمال تدعى الموازنات.²

يقوم نظام الموازنات التقديرية بأربعة وظائف أساسية تتمثل في:

التخطيط، التنسيق، الرقابة، التحفيز .

2- أهمية الموازنات التقديرية:

- لنظام الموازنات التقديرية عدة فوائد في المؤسسة نذكر منها:
- وضع خطط واضحة وتحديد الأهداف ورسم السياسات والبرامج؛
- تحديد نقاط الاختلاف وأسبابها والمسؤولين عن حدوثها ووضع الحلول اللازمة لتجاوزها؛
- متابعة التنفيذ ومعرفة مدى الملائمة والتقدم في أنشطة المؤسسة وتقييم الخطة بشكل إجمالي؛
- لا شك أن تخطيط دون رقابة يصبح عديم الجدوى، من هنا تبرز الموازنات كأداة تتأكد المؤسسة بها في سير العمليات كما هو مخطط لها ومدى التقدم الحاصل فيها؛

¹ مصطفى الشيخ فهمي ، التحليل المالي منهج علمي متكامل، دار الورق للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن ، 2008 ، ص 20.

² محمد فركوس ، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير ، دار المحمدية ، الجزائر ، 2001 ، ص 11 .

- لا شك في أن إعداد الموازنات يتيح للمسير معرفة ودراسة المشاكل التي يتعرض لها خلال فترة معينة.

رابعا: لوحة القيادة

1- تعريف:

يعرفها (Michel Gervais): تطابق نظام المعلومات يسمح في أقرب وقت ممكن بمعرفة المعلومات الضرورية بمراقبة مسيرة المؤسسة في مدة قصيرة وتسهل لهذه الأخيرة ممارسة المسؤوليات.¹

2- أنواع لوحة القيادة: عموما نجد الأشكال التالية:

- لوحة قيادة الاستغلال (الوظيفية)؛
- لوحة قيادة مالية؛
- لوحة قيادة اجتماعية؛
- لوحة قيادة تقنية؛
- لوحة قيادة الخزينة؛
- لوحة قيادة التسيير.

3- أهداف لوحة القيادة: من بين أهداف لوحة القيادة نجد:

3-1- لوحة القيادة أداة رقابة وتنفيذ:

تقوم بمقارنة الأهداف المعيارية المسطرة سابقا مع النتائج المحصل عليها وإظهار الانحرافات على شكل نسب أو قيم مطلقة وهي بالتالي تلفت الانتباه إلى النقاط الأساسية في التسيير.

3-2- لوحة القيادة أداة حوار وتساور:

الهدف الأساسي هو تسيير عملية الحوار عبر كافة مراكز المسؤولية وهذا انطلاقا من الاجتماعات المختلفة إذ يمكن للأفراد التابعين للمسير من التعليق على النتائج المتوصل إليها.

3-3- لوحة القيادة تسهل عملية الاتصال والتحفيز:

تهدف لوحة القيادة إلى إعلام المسؤولين بالنتائج المتحصل عليها على مستوى كافة مراكز المسؤوليات، وكذلك تساعد على الاتصال الجيد وتبادل المعلومات بين المسؤولين.

3-4- لوحة القيادة أداة لاتخاذ القرار:

تقدم لوحة القيادة المعلومات الكافية من النقاط الأساسية التي يجب الاهتمام بها في المؤسسة وتحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها وإظهار نقاط القوة والضعف والقيام بالإجراءات التصحيحية، ويمكن اعتبارها وسيلة للتنبؤ ويمكن للمؤسسة من تفادي الإنزلاقات مستقبلا.

¹ M, Gervais ,contrôle de gestion , édition, economica ,1997,p 593.

المبحث الثالث: مراقبة التسيير في المؤسسة

تعتبر مراقبة التسيير وظيفة كمختلف الوظائف، كما هو معلوم لكل وظيفة موقعها في المؤسسة من بين الوظائف الأخرى، ومن خلال هذا سيتم التطرق في المطلب الأول: مراقبة التسيير ومراكز المسؤولية، المطلب الثاني: صلاحيتها، المطلب الثالث: الصعوبات التي يواجهها مراقب التسيير.

المطلب الأول: مراقبة التسيير ومراكز المسؤولية

أولاً: مراكز المسؤولية

1- مبادئ مراكز المسؤولية: من أجل هيكل المؤسسة في مراكز المسؤولية هناك عدة مبادئ يجب مراعاتها وهي كالاتي:

- المسؤولية: يتركز هذا المبدأ على تفويض المسؤولية إلى المستويات الأدنى في الهيكل الوظيفي ويعطي كل الحقوق والواجبات للمفوض له، إذا يصبح مسؤولاً عن النتائج في فترة التفويض فيها، ويتميز هذا المبدأ بأنه يرسخ ضمناً معنى الرقابة، أي أن المفوض له يبقى خاضعاً للمراقبة لأن التفويض يقصد به تفويض المسؤولية مع الخلط في المسؤولية والمهام¹.
- مبدأ قابلية المراقبة: لقياس أداء مراكز مسؤولية معين يجب أن يتركز على العناصر الأساسية التي يتحكم بها هذا المركز، هذا يعني أنه عند تحديد أهداف المركز يجب مراعاة:
 - توفر الإمكانيات الضرورية للمركز.
 - الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية: التكاليف، رقم الأعمال، معايير أخرى، والتي يكون نشاط المركز فيها كبيراً.
- عملية تقييم أداء المركز يجب عدم إدراج عوامل كان لمراكز مسؤولية أخرى نصيب كبير فيها، إذن فهذا المبدأ قائم على تقييم أداء المراكز وفق العناصر التي يتحكم بها هذا المركز دون غيره².
- مبدأ الشمولية: يعتبر هذا المبدأ أقل أهمية من سابقه، غير أنه من الواجب احترامه عند تقسيم المؤسسة إلى مراكز المسؤولية، فهو يعني التأكد فيما يخص النتائج المحاسبية ومعايير تقييم الأداء من أنه تم إرفاق كل موقع حساب من حسابات الميزانية والنتائج على الأقل بمركز مسؤولية، وإن مراكز المسؤولية تغطي جميع الأنشطة في المؤسسة، بحيث يجب أن تغطي هيكل مراكز المسؤولية بدون وجود أي فجوة أو نقصان وتؤكد بذلك من أن كل معيار من المعايير الخاصة بتقييم أداء المؤسسة موجودة في يد مسؤول معين يتحكم بها ويتابع تطورها خلال الزمن³.

¹ Helene Ioning, le contrôle de gestion, organisation et Mise en œuvre, 3^{ème} édition, édition Dunod, paris, 2008, p17.

² أحمد بونقيب، دور لوحة القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2006، ص25

³ سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير، أدواته ومراحل وإقامته بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002، ص79.

ثانيا: التمويع السلمي لمراقب التسيير

الأدوار التي يقوم بها نظام مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي للمؤسسة حتى تكون له الإمكانيات والوسائل اللازمة وكذلك حتى يتمتع بالاستقلالية ليقوم بالأدوار الموكلة إليه ويعلم المسؤولين بالإنحرافات الحاصلة عن الهدف المتوقع لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة بمساعدة منه.

يحتل نظام مراقبة التسيير موقعا وظيفيا يكون تابعا إما للمدير العام أو المدير المالي أو لمواقع أخرى هي:

1- تابعة مراقب التسيير للمدير العام:

تمثيل التوجهات الحديثة إلى مراقب التسيير مباشرة بالمدير العام وهذه الوضعية تدعم مراقب التسيير بالاستقلالية والتدخل بصورة أكثر أهمية.

2- تابعة مراقب التسيير للمدير المالي:

لهذه التابعة عدة سليات:

- يمكن للمدير المالي أن يشكل حاجزا أقل أو أكثر شفافية بين المدير العام والمراقب التسيير.
- يحمل مراقب التسيير في هذه الحالة شعار "المديرية المالية" وهذا ما يصعب علاقاته مع المنفذين مسؤوليهم لأنه سيكون طرفا وحكما في نفس الوقت.
- تكون مصادرة المعلومات في هذه الحالة بالدرجة الأولى ذات طبيعة اقتصادية ومالية على حساب المعطيات الأخرى.

3- تابعة مراقب التسيير لمختلف المصالح الأخرى: تضع بعض المؤسسات منصب مراقبة التسيير في نفس مستوى المسؤولين الرئيسيين للمؤسسة، وذلك بهدف تسهيل الاتصالات بين مختلف المصالح.

المطلب الثاني: صلاحيات مراقبة التسيير

يمكن تقسيم صلاحيات مراقبة التسيير إلى صلاحيات كلاسيكية وأخرى جديدة.

1- الصلاحيات الكلاسيكية:

- تختلف صلاحيات مراقبة التسيير من مؤسسة إلى أخرى في جميع الحالات يقوم مراقب التسيير بما يلي:
- يشارك في وضع السياسة العامة للمؤسسة في مخطط طويل أو المتوسط المدى.
- يترجم بمساعدة المعنيين: الأهداف العامة إلى أهداف خاصة، كما يساهم في وضع مخطط النشاط وبرنامج العمل للمؤسسة كما يساعد مختلف المسؤولين في وضع موازنتهم.
- ينسق مجموع البرامج والموازنات ويضمن انسجام النظام.
- يراقب مختلف الانجازات ويقارنها مع التقديرات ليستخرج الفروقات.
- يضع ويطور لوحات القيادة للمسؤولين الذين عليهم إيجاد المعلومة الرئيسية أو النقاط الحساسة، وبصورة عامة يكون مسؤولا عن المعلومات المالية الداخلية للمؤسسة.

2- الصلاحيات الجديدة لمراقب التسيير:

الصلاحيات الجديدة لمراقب التسيير تجعل منه ما يلي:

1-2- مرافق للتغيرات: لكل مهنة لغتها ورمزها وطرقها وتقنياتها الخاصة بها والتي تبدو صعبة للمبتدئين، ومن

هنا تظهر أهمية التكوين، ومراقب التسيير هو الذي يتحمل هذه المسؤولية حيث يقوم بتنشيط حصص تكوينية داخلية لصالح الموظفين يهدف من خلالها إلى¹:

- تطوير ثقافة التسيير داخل المؤسسة.

- تبليغ الرسائل المتعلقة بمتابعة تحسين النتائج.

- تطوير الحوار مع المنفذين.

- المساهمة في تقديم صورة إيجابية عن وظيفته.

عادة ما يعتمد مراقبو التسيير إلى تقديم النصائح والتوجيهات للموظفين الجدد قبل مطالبتهم بالأرقام والمعلومات وهذا ما يسهل عليهم الاندماج مع الموظفين.

2-2- رجل حوار التسيير: يهدف حوار التسيير إلى التأكد باستمرار أن لكل مسؤول نظرة واضحة على

مهمته ومستوى التحسين المطلوب تحقيقه ولمعرفة أسباب أو مبررات مستوى التحسين المطلوب تحقيقه والإجراءات 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.

2-3- تصميم نظام معلومات لمراقبة التسيير: يقوم مراقب التسيير بتصوير ووضع نظام مراقبة وموضع التنفيذ

فهو الذي ينشأ أدوات تحليل التكاليف ومراقبة الموازنات ويجعلها تنسجم مع هيكل المؤسسة، ومن جهة أخرى يقوم بجمع المعلومات الضرورية، كما ينظم كيفية استقبالها ومعالجتها، وأخيرا يعمل على تكييف نظام المعلومات كلما كان ذلك ضروريا².

المطلب الثالث: الصعوبات التي يواجهها مراقبة التسيير

توجد عدة صعوبات ترتبط بالتحقيق العملي لأسس مراقبة التسيير، تشكل الصعوبات من الضروري التطرق إليها ومعالجتها للحكم على مدى كفاءة هذا النظام وبالخصوص طابعه العملي، نذكر من بينها ما يلي:

- خاصية تعدد الاختصاصات لمراقب التسيير، المتعلقة بكثرة الكفاءات الواجب أن يتحكم فيها والإمام

بتقنيات التخطيط المتعددة (الاستراتيجي، العلمي، التنفيذي)، الخبرة المرتبطة بالتسيير المالي، القدرة على

التنسيق الاتصال حصر المعطيات المتعددة... الخ، هذا ما يجعل من مراقب التسيير فردا نادرا يصعب

إيجاده.

¹ ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010، ص 79.

² صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2006، ص 74-75.

- المشكل الثاني له علاقة باختيار المعلومات التي تحتاجها المؤسسة فعلا من ضمن جملة المعلومات المتاحة إليها، بمعنى مدى صلاحية المعلومات التي تم توفيرها من قبل مراقب التسيير للعملية التسييرية، وهذا ما يرتبط بملاءمتها لاحتياجات المستفيدين منها بصورة جيدة.¹
- تعتبر عملية تقييم الأداء بدورها مشكلا أساسيا لعمل مراقب التسيير، فبرغم من إمكانية تحديد الأهداف التي على أساسها تقييم النتائج وقياس الانحرافات.
- هناك مشكل آخر يتعلق بصعوبة قياس مردودية نظام مراقبة التسيير، أي تحديد الأرباح الناتجة عنه والتكاليف التي يسببها ويهدف لهذا النظام إلى الاستغلال الأمثل للموارد وإلى الاقتصاد في النفقات لكن تبقى مسألة قياس الأرباح أو النتائج المحققة منه أمر صعب.
- يتطلب وضع مثل هذا النظام معرفة دقيقة لتكاليفه ونتائجه، لكن الملاحظ أن تحديد هذه التكاليف والأرباح وقياسها هو أمر صعب لأن بعضها يكون غير قابل للقياس والبعض الآخر يصعب تحديده وبالتالي يصعب الحكم على مدى كفاءة نظام مراقبة التسيير.

¹ سعاد عقون، مرجع سابق، ص 65.

خلاصة الفصل:

يمكن استخلاص أن نظام مراقبة التسيير هو عبارة عن عمليات وإجراءات القصد منها التحكم في التسيير والتأثير على سلوك الأفراد من أجل تحقيق الأهداف المستخلصة من إستراتيجية المؤسسة، وكذلك بلوغ الأهداف المسطرة لتحقيق الفعالية واستخدام موارد أقل مما حدد لها.

لهذا يعمل نظام مراقبة التسيير على إيجاد علاقة دائمة بين ثلاثة عناصر: الأهداف المنتظرة -الموارد المتاحة- النتائج المحققة ولترجمة الأداء الفعال لمراقبة التسيير يجب تطبيق الأدوات والتقنيات التي تكون نظام مراقبة التسيير.

أخيرا حاولنا إبراز العلاقة التي تربط نظام مراقبة التسيير وأنه مسار دائما للتعديل يسمح بالتعرف على مواقع الخلل لتحسين أدائهم في المستقبل.

الفصل

الفصل الثاني

تمهيد:

سيكون هدف الدراسة محاولة إسقاط الجانب النظري على الواقع من خلال دراسة مؤسسة (سونلغاز) في تطبيق نظام المحاسبة التحليلية بطريقة (ABC)، بعد أن لمست أهمية هذه الأداة لمراقبة التكاليف التي تعد جزء من مراقبة التسيير حيث تسعى المؤسسة كغيرها من المؤسسات إلى تحقيق أهدافها الداخلية والخارجية.

حيث أن مؤسسة سونلغاز تستخدم المحاسبة التحليلية في حساب التكاليف وذلك بطريقة (ABC) وفي هذا الفصل سيتم التطرق إلى التعرف على المؤسسة والأنشطة التي تقوم بها أولاً ثم التعرف على نظام مراقبة التسيير في المؤسسة ونظام المعلومات المستخدم ثم التعرف على كيفية تطبيق المحاسبة التحليلية بطريقة (ABC) وأثرها في تفعيل نظام مراقبة التسيير حيث يتم التطرق إلى مبحثين أساسين كما يلي:

المبحث الأول: التعرف بالشركة الجزائرية للكهرباء والغاز.

المبحث الثاني: تقنيات مراقبة التسيير بالمؤسسة (DRD).

المبحث الأول: التعريف بالشركة الجزائرية للكهرباء والغاز

المطلب الأول: التعريف بالشركة الأم

أولا: نبذة تاريخية:

1- 1947 إنشاء كهرباء وغاز الجزائر (EGA): مرسوم 47-1002 من يوم 05 جوان 1947 تم تأميم هذه المهام:

- نقل وإنتاج وتوزيع استيراد وتصدير الغاز؛

- إنتاج ونقل وتوزيع واستيراد وتصدير الكهرباء.

حيث أوكل تسيير المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز في الجزائر إلى المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري تسمى (EGA) كهرباء وغاز الجزائر وإن عمل (EGA) مسير بمجلس مكون من 24 شخص معين من طرف الحاكم العام للجزائر.

2- 1969 إنشاء الشركة الوطنية للكهرباء والغاز (SONELGAZ): بالأمر رقم 59/69 من يوم 06 جويلية 1969 الصادر بالجريدة الرسمية في الأول من أوت 1969 أنشئت الشركة الوطنية للكهرباء والغاز "سونلغاز" محل كهرباء وغاز الجزائر EGA التي حلت بحسب نفس الأمر.

حدد المرسوم لها مهمة رئيسية تتمثل في الاندماج بطريقة منسجمة في سياسة الطاقة الداخلية للبلد أن احتكار إنتاج ونقل وتوزيع واستيراد وتصدير الطاقة الكهربائية المخصصة لسونلغاز قد عزز من مكانة الشركة كما أن سونلغاز وجدت نفسها وقد اسند إليها احتكار تسويق الغاز الطبيعي داخل الوطن وهذا لجميع أصناف الزبائن (الصناعيون) محطات توليد الطاقة الكهربائية، زبائن المنزل، وقد تطلب ذلك إنجاز وتسيير قنوات النقل وشبكة التوزيع.

3- 1983 إعادة هيكلة سونلغاز:

- كهريف: أشغال الكهربية KAHRIF.

- كهركيب: تركيب البنى التحتية والإنشاءات الكهربائية KAHRAKIB.

- كنگاز: إنجاز قنوات نقل وتوزيع الغاز KANAGAZ.

- انرقا: أشغال الهندسة المدنية INERGA.

- التركيب: التركيب الصناعي.

- AMC: صناعة العدادات وآلات القياس والمراقبة.

4- 1991 نظام أساسي جديد لسونلغاز: سونلغاز الشركة الوطنية للكهرباء والغاز تغير من طبيعتها القانونية وتصبح المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري (قرار تنفيذي رقم 91-475 ليوم 14 ديسمبر 1991).

5- 1995 سونلغاز (EPIC): القرار التنفيذي رقم 95-280 ليوم 17 سبتمبر 1995 يؤكد على طبيعة سونلغاز كمؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري.

- سونلغاز وضعت تحت وصاية الوزير المكلف بالطاقة (المادة 02)؛
 - سونلغاز تمنح الشخصية المعنوية وتتمتع بالاستقلال المالي (المادة 04)؛
 - سونلغاز تخضع لقواعد القانون العام في علاقاتها مع الدولة وتعرف كتاجر في تعاملاتها مع الآخرين (المادة 05).
- 6- 2002 سونلغاز (SPA):** في المرسوم الرئاسي 02-195 يحدد النظام الأساسي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز سونلغاز (SPA) وهنا نجد أن المشروع الجزائري أخرج سونلغاز من بوتقة القانون العام ليجعلها شركة تجارية تخضع للقانون التجاري في جميع علاقاتها مع الغير وأعطى لها شكل شركة ذات أسهم.

ثانيا: مهام المؤسسة: في المرسوم الرئاسي 02-195 (المادة 06) حدد مهام مؤسسة سونلغاز فيما يلي:

- تأمين الإنتاج، النقل وتوزيع الطاقة الكهربائية والتوزيع العمومي للغاز؛
- إنتاج الكهرباء والغاز سواء في الجزائر أو في الخارج ونقلها وتوزيعها وتسويقها؛
- نقل الغاز لتلبية حاجيات السوق الوطنية؛
- توزيع الغاز عن طريق القنوات سواء في الجزائر أو في الخارج وتسويقه؛
- تطوير وتقديم الخدمات الطاقوية بكل أنواعها؛
- دراسة كل شكل مصدر للطاقة وترقيته وتنميته؛
- تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالصناعات الكهربائية والغازية وكل نشاط يمكن أن تترتب عنه فائدة لسونلغاز (ش.ذ.أ) وبصفة عامة كل عملية كانت طبيعتها ترتبط بصفة مباشرة أو غير مباشرة بهدف الشركة لا سيما البحث عن المحروقات واستكشافاتها وإنتاجها وتوزيعها؛
- إنشاء فروع وأخذ مساهمات وحياسة كل حقيبة أسهم وغيرها من القيم المنقولة في كل شركة موجودة أو سيتم إنشاؤها في الجزائر أو في الخارج.

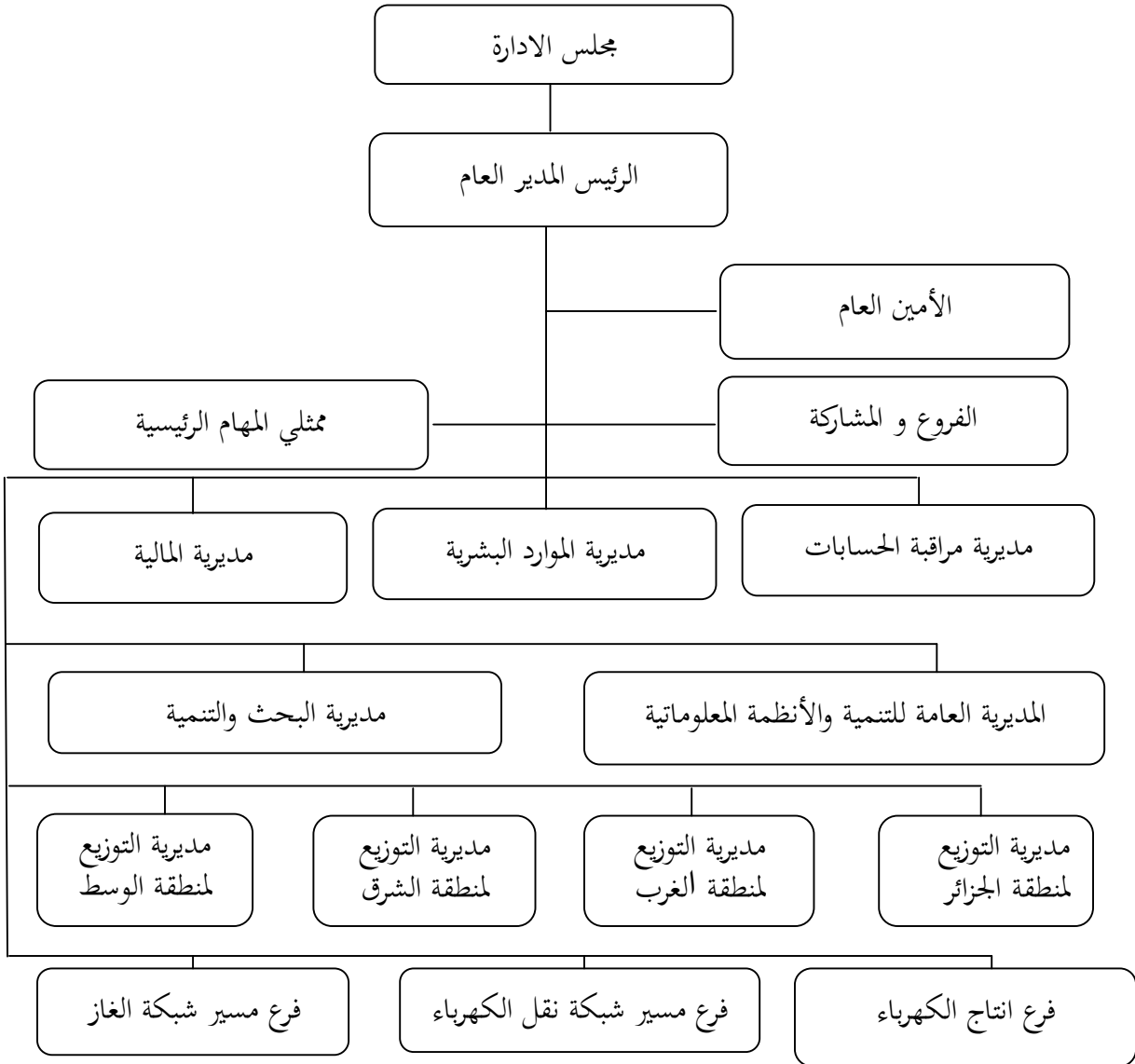
المادة 07: تضمن سونلغاز مهمة الخدمة العمومية وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بها.¹

1- الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز:

إن شركة سونلغاز وبالنظر إلى حجم شركة سونلغاز وانتشارها عبر كامل التراب الوطني مع تعدد النشاطات بما عرفت تغيرات من هيكلها التنظيمي إلى أن استقرت على التنظيم الآتي في بيانه والذي بدوره يتطرق إلى الهيكل التنظيمي للشركة الأم وكذا الشركة الفرعية سونلغاز وتوزيع الشرق، ويكتمل بتبيان الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية باعتبارها هي الوحدة الأخيرة.

¹ مصادر المؤسسة

الشكل رقم 09: الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز (الشركة الأم)



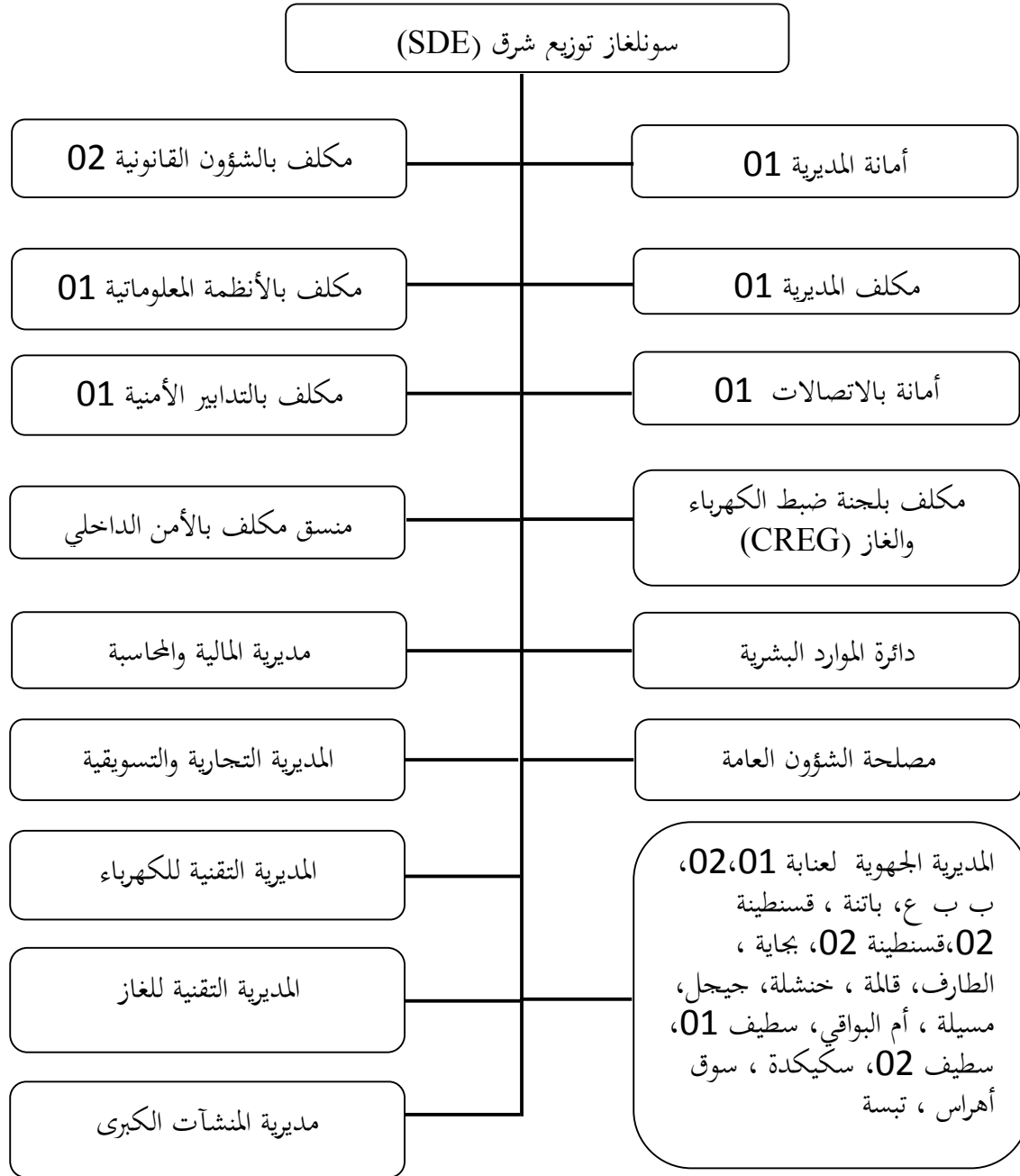
Source : www.sonelgaz.dz

المطلب الثاني: تعريف مؤسسة سونلغاز توزيع الشرق (SDE)

إن هذا النوع مكلف بتوزيع الطاقة الكهربائية والغازية وتلبية رغبات الزبائن بشرط التكلفة والنوعية والخدمة ومن مهام هذه المؤسسة ما يلي:

- شراء الطاقة الكهربائية والغازية وبيعها؛
- ضمان تسيير واستغلال الشبكة الكهربائية؛
- الموافقة على برنامج الاستثمار؛
- ضمان تسيير وتطوير الموارد البشرية وكذا الموارد المادية اللازمة لخدمة مهمة التوزيع.

الشكل رقم 10: الهيكل التنظيمي لشركة سونلغاز توزيع شرق (SDE)



Source : Desision n°: 476/DG du 16 mai 2005 portant organisation de le DGDE

المطلب الثالث: تعريف المديرية الجهوية للتوزيع ب ب ع (DRD)

1- تعريف المديرية الجهوية للتوزيع:

فرع من بين 19 ولاية يمثل الشركة الفرع لل SDE مؤسسة سونلغاز توزيع شرق يمثلها مدير جهوي يعينه رئيس المدير العام للشركة الأم ويقوم بمهامه بموجب تفويض وباسم ولصالح حساب (SDE).

2- مهام المديرية الجهوية للتوزيع (DRD):

- المساهمة في إعداد السياسة العامة لسونلغاز توزيع شرق فيما يخص خدمة الزبائن، تطوير المبيعات وتحصيل الديون؛
- وضع السياسة التجارية محل التجربة ومراقبة التطبيق؛
- تلبية الطلبات التوصيل الزبائن في (MP,BP/BT,MT)¹ وبأحسن الظروف بالتكلفة والمواعيد وتقديم النصائح والمساعدة؛
- ضمان تسيير الاستغلال والصيانة وتطوير الشبكة MT والمنشآت الملحقة؛
- إعداد برامج أشغال متعلقة بمهامها وضمان التحكم في العمل؛
- ضمان تسيير وتطوير الموارد البشرية والوسائل المادية اللازمة لعمل المديرية؛
- ضمان أمن وسلامة الأشخاص والممتلكات المرتبطة بنشاطات التوزيع؛
- ضمان تمثيل شركة سونلغاز الأم على المستوى المحلي.²

¹ MP: ضغط متوسط

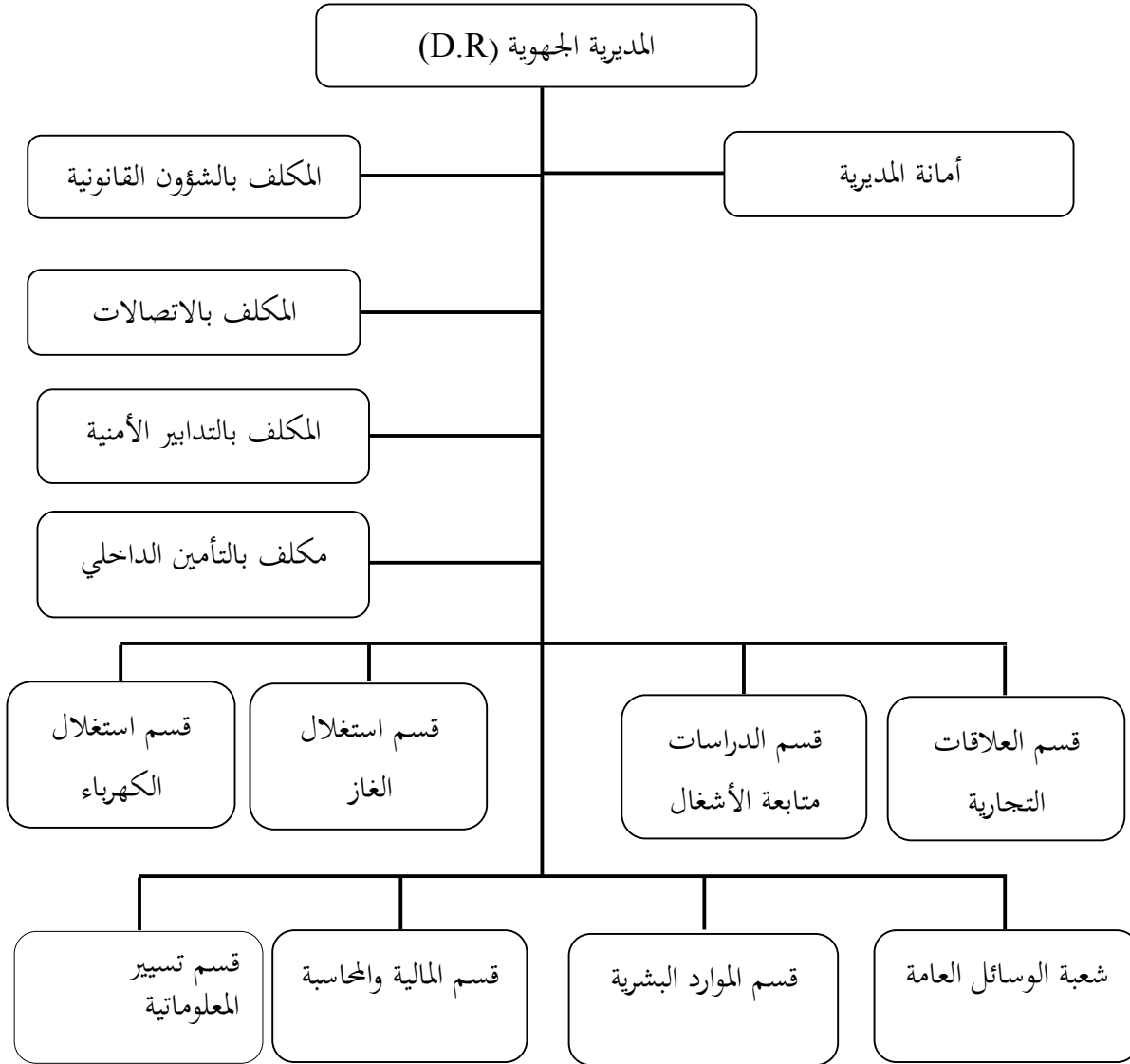
BP: ضغط منخفض .

BT: توتر منخفض .

MT : توتر متوسط .

² مصادر المؤسسة .

الشكل رقم 11: الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للتوزيع (DRD)¹



Source : Décision n°: 476/DG du 16 mai 2005 portant organisation de le DGDE

من وظائف ومهام كل قسم من أسام المديرية الجهوية للتوزيع ب.ب.ع ما يلي:

1- قسم العلاقات التجارية:

- تسيير الزبائن فيما يخص الرصيد والفوترة وتحصيل الديون بالنسبة لزبائن الضغط المنخفض والتوتر المنخفض وزبائن الضغط المتوسط والتوتر المتوسط؛
- فوترة الخدمات؛
- تلبية رغبات الزبائن وذلك لتوصيلهم للشبكة (MP,BP/BT,MT)؛
- تحضير ميزانية تجارية؛
- متابعة وتحليل الديون المتعلقة بالزبائن.

¹ مصادر المؤسسة .

2- قسم واستغلال الكهرباء:

- إعداد برامج صيانة الشبكة الكهربائية؛
- متابعة وتحليل الإحصائيات المتعلقة بالعطب للشبكة الكهربائية.

3- قسم استغلال الغاز:

- إعداد برامج صيانة الشبكة الغازية؛
- متابعة وتحليل الإحصائيات المتعلقة بالخلل في الشبكة الغازية.

4- قسم الدراسات ومتابعة الأشغال:

- دراسة طلبات الزبائن فيما يخص توصيل الكهرباء والغاز؛
- مراقبة المشاريع فيما يخص البرمجة ونوعية الخدمات المقدمة من طرف المقاولين الخواص؛
- استلام المشاريع المنجزة.

5- قسم تسيير الأنظمة المعلوماتية:

- مكلف بتسيير مركز معالجة المعلوماتية؛
- تسيير جميع مجموعات وسائل الإعلام؛
- تطوير الأنظمة الخاصة بالأنظمة المعلوماتية المتعلقة بالمديرية الجهوية.

6- قسم الموارد البشرية:

- إعداد وتوجيه ومراقبة مختلف المشاريع المتعلقة بالعمال توظيف تأهيل والترقية؛
- ضمان مراقبة مختلف الأنشطة المتعلقة بالأجور التعيين... الخ.

7- شعبة الوسائل العامة:

- ضمان تسيير الوسائل ومعدات السيارات، الآلات، ... الخ؛
- متابعة وتسيير صيانة مباني المديرية الجهوية؛
- ضمان تسيير التجهيزات.

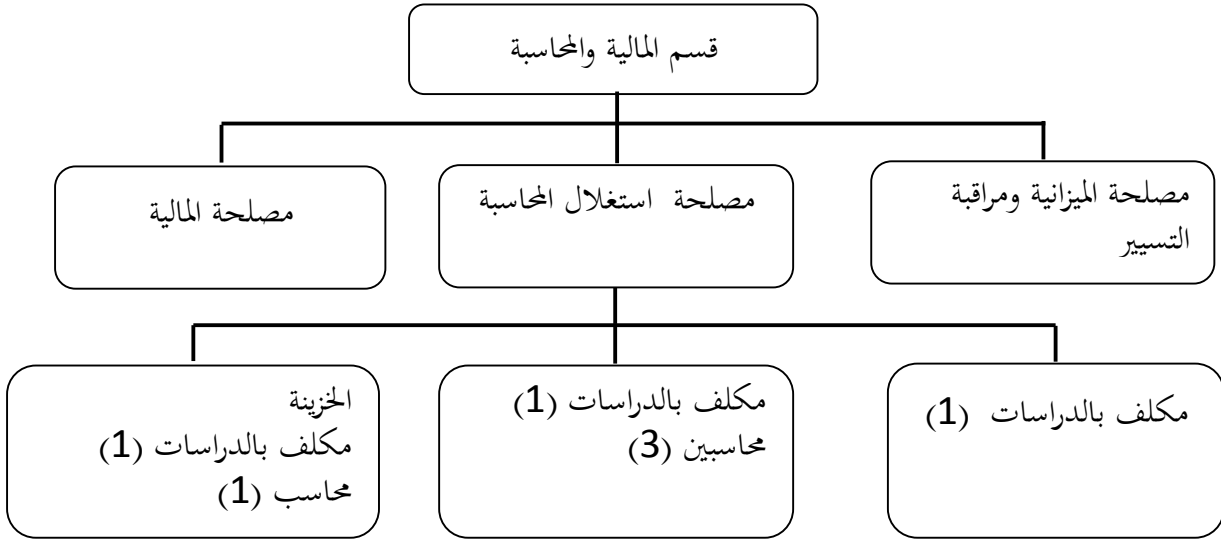
8- قسم المالية والمحاسبة:

يتضمن قسم المالية والمحاسبة ثلاث مصالح: مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير، مصلحة استغلال المحاسبة، مصلحة المالية.

ستتطرق فيما يتعلق مهام أو أهداف كل مصلحة من مصالح قسم المالية والمحاسبة والهيكلة التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة.¹

¹ مصادر المؤسسة .

شكل رقم 12: الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة



Source : Décision n°: 476/ DG du 16 mai 2005 portant organisation de la DGDE
مصلحة الاستغلال¹:

- ضمان المراجعة ومراقبة محاسبة العمليات؛
 - ضمان مراقبة القيود المحاسبية اليومية العامة المتعلقة بأجور العمال وتسيير الزبائن؛
 - إعداد النتائج المحاسبية للمديرية الجهوية؛
 - إعداد جداول المقارنة المبررة بتقريب الحسابات المحاسبية (مدينة، دائرة)؛
 - مسك ملف الأصول الثابتة؛
 - ضمان الارتباط بين الوحدات المحاسبية عن طريق ح/ 17 والمديرية الفرعية؛
 - ضمان العملية الجبائية المحلية؛
 - مراقب عمليات الجرد (ح/ المخزون ، ح/ الاستثمارات ، ح/ الزبائن)؛
 - تقديم جداول الجرد المحاسبي والتسيير المتعلق بالمخزونات والاستثمارات.
- مصلحة المالية:
- ضمان التسديدات المحلية؛
 - متابعة الحسابات المالية ومراقبة الحسابات البنكية وحسابات البريد الجاري؛
 - تحضير التقديرات المالية قصيرة الأجل؛
 - المقارنة بين الحساب البنكي والحساب البريدي الجاري لحساب المؤسسة بمعنى أن سونلغاز تملك حسابين (بنكي وبريدي).

¹ مصادر المؤسسة

مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير:

- تحضير الميزانية السنوية للمديرية الجهوية؛
- تطبيق لوحة القيادة وميزانية الأعمال للمديرية الجهوية.

المبحث الثاني: تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسة (DRD)

تعتبر المحاسبة التحليلية أسلوب لمعالجة المعطيات بهدف معرفة التكاليف النهائية وتحديد سعر التكلفة وتحديد النتائج والهوامش لكل منتج أو نشاط، حيث تعتبر المحاسبة التحليلية أداة من أدوات مراقبة التسيير التي تعتمد عليها مؤسسة (سونلغاز).

المطلب الأول: تقديم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة (DRD)

أولاً: نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة

نشير إلى أن مراقبة التسيير موجودة في مؤسسة سونلغاز بحيث تعتبر مصدر للمعلومات.

بدأت المؤسسة باستخدام نظام مراقبة التسيير بالمعنى الحقيقي له إلا بعدما اعتمدت على نظام المحاسبة التحليلية حتى تتمكن من تقييم مدى صلاحية المعلومات التي يقدمها.

حيث تعتمد مراقبة التسيير في مؤسسة سونلغاز على نظامين أساسيين:¹

- لوحة القيادة؛
- المحاسبة التحليلية؛
- تتمثل مهام مصلحة مراقبة التسيير في:
- تحديد مجموعة الإجراءات والأعمال المساعدة للمديرية العامة والمسؤولين العاملين للتحكم في تسييرهم بغية الوصول لأهداف المؤسسة خاصة:
- وضع أداة للمتابعة من طرف المديرية العامة للعمليات والانجازات للأهداف؛
- المتابعة المنظمة لمعطيات نشاط التكاليف؛
- تسيير الموارد البشرية والمادية والموارد الأخرى من طرف الهياكل العملية؛
- ضمان التسيير اللائق والعقلاني.
- تنقسم مصلحة مراقبة التسيير إلى: رئيس مصلحة المراقبة، مراقبي التسيير، أما فيما يخص المراقب الأساسي للتسيير فانه غير موجود في المؤسسة وصلاحياته يقوم بها رئيس مصلحة المراقبة.
- تتمثل مهام رئيس مصلحة المراقبة في :
- برجة مهام مراقبة التسيير للهياكل العملية مع السلم التنظيمي؛
- إعداد قائمة الوحدات الواجب مراقبتها من حيث تطور العوامل الإستراتيجية لتسيير الموارد البشرية والمادية؛

¹ المصدر : وثائق داخلية للمؤسسة

- تقديم تقارير عن الحالات الغير العادية للتسيير بصفة دورية؛
- توجيه التحقيقات المطلوبة؛
- إعداد ملخص تقارير مهام المراقبة واقتراح أعمال تحسين على مستوى المؤسسة؛
- تقسيم المهام بين مختلف عناصر فريقه؛
- منح التوجيه اللازم والضروري حول طريقة مراقبة التسيير؛
- إملاء مخطط العمل مع تحديد المهام واجبة التنفيذ.
- أما مهام مراقب التسيير تتمثل فيما يلي:
- المساهمة في إعداد مخطط أعباء المصلحة؛
- ممارسة أعماله بالتنسيق مع مصلحة التحليل؛
- تنفيذ دورات مراقبة الوحدات العملية بطلب سلمه التنظيمي؛
- الاستجابة لاحتياجات المعلومات التي تحتاجها مصلحة التحليل؛
- إمساك ملف الوحدة المراقبة وتنفيذ متابعته لما تم إنجازه؛
- تسليم تقارير عمله لمسؤوليه؛
- يحرص على مراقبة ممتلكات المؤسسة؛

حيث لاحظنا من خلال دراستنا لمصلحة مراقبة التسيير أنها تعتمد على لوحة القيادة والمحاسبة التحليلية.

ثانيا: مدى فعالية لوحة القيادة بالمؤسسة لمراقبة التسيير

حتى تصل المديرية الجهوية للتوزيع "برج بوعريرج" إلى تكوين لوحة القيادة يجب عليها المرور بعدة مراحل

وهي:

أولاً: تكوين الميزانية الطاقوية (le bilan energetique).

ثانياً: إعداد ميزانية الاستثمار.

ثالثاً: المصادقة على عقد التسيير (contrat de gestion).

1- الميزانية الطاقوية (le bilan energetique):

يتم إعدادها من طرف قسم العلاقات التجارية، حيث تعالج جملة النتائج المتعلقة بالطاقة في الشركة سواء كان ذلك يخص عدد الزبائن أو نسبة تزايدهم وهذا مع التصنيف (MT): التوتر المتوسط، (BT) : التوتر المنخفض، (MP): الضغط المتوسط، (BP): الضغط المنخفض، ناهيك في ذلك الكميات المترتبة عن استهلاك الطاقة لكل الفئات من الزبائن مع إدراج رقم الأعمال والمشتريات الخاصة بكل الزبائن (MP,BP,MT,BT).

تخضع الميزانية الطاقوية إلى قواعد حسابية تتمثل فيما يلي:

- مرجعية التواريخ historique: مثلا لإعداد الميزانية الطاقوية لسنة 2007 نأخذ بعين الاعتبار نتائج سنة 2004 و 2005 واحتمالات سنة 2006؛

- المعطيات الميدانية: وهي حوصلة الطلبات المتواجدة عند المديرية الجهوية أثناء إعداد الميزانية وهذا من زبائن خواص أو أحياء أو مجتمعات سكنية المزمع ربطها بالكهرباء أو الغاز أثناء الفترة الخاضعة للميزانية الطاقوية. أما عن الكمية المترتبة عن ذلك أو القيمة المالية التي تعكس هذه الإستهلاكات فيتم ضبطها على النحو التالي:

- الكميات: تعطى لكل فئة المتوقع prévu ربطها كمية مناسبة حسب تصنيفها المبدئي أي إذا كان الزبون صناعي مثلا: فيحسب له أنه يستهلك كمية من الطاقة ماثلة لزبون يمارس نشاط مهني مماثل (client (similaire)¹.

مثال:

كهرباء بالكمية:

- الزيادة في عدد الزبائن: من المتوقع أنه في سنة 2006 الحصول على زبائن جدد 3975 منهم:
1- /3950 (BT) زبائن التوتر المنخفض: 100 للكهرباء الريفية (RCN) 3850 (توصيل الزبائن الجدد).
2- /25 زبون للتوتر المتوسط.

- المبيعات: تقديرات المبيعات للكهرباء هي 369 (Gwh) تنقسم على النحو التالي:

المبيعات	البيان
244	التوتر المنخفض (BT)
125	التوتر المتوسط (MT)
369	المجموع

الغاز بالكمية:

- الزيادة في عدد الزبائن: من المتوقع الحصول في سنة 2006 على زبائن جدد بـ 4664 منهم:
3000 (DP) توزيع عمومي
1660 (RCN) توصيل الزبائن الجدد
04: زبائن الضغط المتوسط

- المبيعات: تقديرات 2006 لمبيعات الغاز (1706 Mth)، 1000000= mth حريرة تنقسم على النحو التالي:

¹ بوزيد محمد ، رئيس مصلحة العلاقات التجارية بـDRD.

المبيعات (Mth)	البيان
1504	الضغط المنخفض (BP)
202	الضغط المتوسط (MP)
1706	المجموع

- القيمة المالية: في غياب الزيادات في الأسعار تحسب القيمة المالية المعمول بها في هذه الميزانية حسب الأسعار السارية المفعول وفي الحالة العكسية (حالة زيادة الأجور) يدرج ذلك شكلا ومضمونا (لأن الأسعار في شركة سونلغاز تقوم على مرسوم حكومي)¹.

2- ميزانية الاستثمار:

2-1- تعريف الاستثمار: يعرف كلمة الاستثمار المعمول بها في مجال تسيير الميزانية بالطريقة التالية "الاستثمار هو استعمال رؤوس الأموال لهدف تضخيم إنتاج المؤسسة أو تحسين مردودها".

أهم الاستثمارات في الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز "سونلغاز":

- مراكز إنتاج الكهرباء، مراكز شبكات نقل الكهرباء؛
 - شبكة نقل الغاز الطبيعي؛
 - شبكات توزيع الضغط المتوسط؛
 - المنشآت التقنية والإدارية... الخ.
- أم المديرية الجهوية برج بوعرييج فهي بالاستثمارات التالية:
- شبكات التوزيع "الغاز"
 - شبكات التوزيع "كهرباء"

2-2- ترخيص البرنامج (Autorisation du programme AP)

تعريف: "AP" هو الترخيص الذي تعطيه المديرية العامة لوحدة من وحداتها فتخول لها سلطة التعامل لخدمة ما وتحقيق مشروع أو طلب استثمار يكون محدد ومسجل مسبقا أو يكون هذا الاستثمار مقدر مبدئيا في الميزانية.

ويتم إعداد هذا الترخيص تحت طلب (مرجع 240×) ويبعث من الوحدة إلى هيئة الميزانية التابعة للمديرية

المالية.

لماذا ترخيص البرنامج؟

¹ مصادر خاصة بالمؤسسة.

كل "AP" مسير من طرف مصلحة التسيير (DTE / قسم التقني كهرباء) (DTG / القسم التقني غاز) وهي أساسية لأربعة أسباب:

- تقدير الميزانية؛
- مراقبة الميزانية؛
- ضم الأصول الثابتة؛
- الإحصائيات¹.

تعين الـ (AP: Codification de l'AP 64B723)

64: فصل / مادة (Chapitre Article)

B: وحدة التسيير للـ AP مثلا: (B : Annaba , C: Constan , T: Sétif)

723: الرقم التسلسلي للـ (AP AP N°: d'ordre de l'AP)

فصل/مادة: يسمح من جهة تأسيس العلاقة بين الميزانية و $28 \times \times$ حيث يتم ترصيد 28201 مع $64DP$.

وحدة التسيير: هو قيد أبجدي لوحدة التسيير الدائنة مثل: B وحدة التسيير لمنطقة عنابة.
الرقم التسلسلي: محصور بين 001 و 989².

2-3- ميزانية الاستثمار (Budget d'investissement)

ماهية ميزانية الاستثمار: طريقة الميزانية السنوية للمديرية الجهوية تأخذ بعين الاعتبار تقديرات جميع الوحدات التابعة لها والتي تحتوي على:

- استمارة التسجيل في برنامج الاستثمار (مرجع 240 ×) بالنسبة لكل عملية جديدة؛
- مؤونة الالتزامات المحتملة (النفقات) الخاصة بالسنة المالية الجارية والمتعلقة بالعمليات الجارية أو الجديدة؛
- تحويل المعلومات إلى الهيئة المختصة (مراقبة المعلومات المتعلقة بالميزانية)؛
- يتم إعداد اجتماع في المديرية العامة لدراسة العمليات السابقة والمتعلقة بالميزانية التي تم إعدادها من طرف كل مديرية جهوية وباقتراح من المدير العام يتم التحكيم لكل منها والمتعلقة بالسدادسي القادم؛
- نهاية هذه العمليات هو النشر والإعلان، في البداية تتم هذه العملية مديرية المالية وميزانية برنامج الاستثمارات المرفقة.

مثال: استثمارات الأعمال بالنسبة للغاز والكهرباء لسنة 2006.

¹ نفس المرجع السابق

² نفس المرجع السابق .

يكمُن إهدف المؤسسة في تحقيق حجم أعمال لسنة 2006 مقدر كما يلي:

البيان	شبكة (KM) كميا	نقدا (KDA)
الكهرباء		
- التوصيلات الجديدة	41.50	207000
- البرنامج الخاص	11.20	17782 +7450
الغاز		
- (RCN) التوصيلات الجديدة	34.10	80400
- البرنامج الخاص	0.30	400

مراجعة البرنامج:

تكون المراجعة في حالة وجود اختلاف بين التقديرات والقيم المحققة فعلا وذلك: إما الزيادة أو النقصان ويكون ذلك:

إما في نهاية السداسي الأول أي شهر جويلية، أو في خلال تحضيرات برنامج النشاطات المقبلة.

يجب الأخذ بعين الاعتبار أن هذا الاختلاف ويجب أن يفوق 10% وإلا يكون هناك إلزامية المراجعة.¹

تسيير الاستثمارات:

قبل أن نبدأ في متابعة الاستثمارات يجب أن نتقيد ببرنامج الاستثمار الموجود في عقد التسيير المعمول به في سنة (ن-1) وعند السنة (ن) نقوم بطلب ترخيص برنامج "AP" (Autorisation de programme) حيث تتم عملية طلب تصريح بالبرنامج على مستوى مصلحة مراقبة التسيير.

متابعة مصاريف تصريح البرنامج:

عند افتتاح (AP) المصلحة المسيرة بفتح ملف المتابعة التي تسجل عليها كل الأحداث الإدارية ثم هذا البرنامج.

- الالتزام في البرنامج (طلب السوق، ... الخ)؛
- الأمر (فاتورة، الأعمال التوريدات ... الخ)؛
- طلب منح متابعة الفوترة الداخلية؛
- فوترة مختلفة.

هذا الملف يسمح في كل وقت بمعرفة حالات الالتزام والمصاريف المنتهية أو التي هي في طريق التسطير التي تصبح ضرورية عند الأمر بصرف الفاتورات ولنهاية اقتراح غلق كل مصاريف المحتسبة على تصريح البرنامج ويعاد إخراجهم في جداول آلية تسمى جدول كشف مصاريف البرنامج حسب النوع.

¹ مصادر من المؤسسة.

حالة (1): موجهة لمسيرى تصريح البرنامج وهي حالة نصف ثلاثية مفصلة تحتوي على مجموعة المعلومات التي تسمح لهم بتفسير المصاريف، التسجيلات تكون بالمطابقة التي يسجلها المحاسب كما يلي:

- رقم تصريح البرنامج (AP)؛
- رقم القطعة المحاسبية؛
- رمز الصنف؛
- الأصول الثابتة؛
- البيان؛
- الرصيد (دائن، مدين).

تسمح بمعرفة مجموع المصاريف بالنسبة للمدة وأيضاً المشاركات أو التحويل إلى أصول وهذه المعلومات تخدم المراقبة.

حالة (2): هي حالة تجمع الحالة رقم (1): تصريحات برنامج (AP) متابعة تسلسل زمني، المصاريف تستخرج بغير للاستثمار، لمجموع المصاريف السابقة للنشاط (ن-1) بالنسبة للشهر والنشاط المجموع.

حالة (3): في حالة جامعة للحالتين الأولى والثانية ولكن تصريحات البرنامج مرتبة حسب طبيعة المصاريف (code catégorie) (صنف) النتيجة الكلية (المجمعة)، تعطي النتيجة المسموحة لرقم الأعمال تصريح البرنامج وبفرق النتيجة الموجودة بتصريح برنامج و برقم الأعمال بالنسبة لمتابعة المصاريف الوحدات والرصيد البنكي ويسمح بمراقبة العلاقات ب (فصل/مادة) حسب شروط عقد التسيير.

غلق تصريح البرنامج (Cloture de l'AP):

غلق تصريح البرنامج يصبح أساسى في حالة ما إذا أمن ما يلي:

- إثبات تشغيل الأموال؛
 - إثبات دخول كل الأدوات والمعدات (الاستثمارات) في الجرد من أجل مصلحة الاستغلال؛
 - التقرير من تحقيق العملية المنتهية تبعث إلى قسم المالية والمحاسبة؛
 - المعلومة لمصلحة المحاسبة من أجل تحويل المصاريف من الحساب 28 (استثمارات قيد الانجاز) إلى الحساب المخصص للاستثمارات الجاهزة حساب 24؛
 - إعداد الجرد بالقيم يكون على المستوى المحاسبى؛
 - بداية حساب الاهتلاكات.
- ملاحظة: بالنسبة (RCN) كهرباء ترخيص البرنامج يمكن أن يدوم لمدة عام حسب المبلغ المصرح به أما بالنسبة لبعض الاستثمارات الأخرى فيدوم ترخيص البرنامج لمدة سنة.

المطلب الثاني: كيفية تطبيق المحاسبة التحليلية بالمديرية الجهوية للتوزيع (ب.ب.ع) بطريقة (ABC) تسمح المحاسبة التحليلية للاستغلال بتحليل العناصر التي تحوي التكاليف، سعر التكلفة والنتائج، حيث تسمح ب:

- إبراز العناصر التي تحوي التكاليف وأسعار البيع للإنتاج (سلعة أو خدمات) كما تبين العناصر البيانية للفوترة مع السماح بمراقبتهم لكل استحقاق؛
 - معالجة شروط الاستغلال ب:
 - تحليلي تكاليف الاستغلال وملاحظة تطورها؛
 - مقارنة هذه التكاليف مع التقديرات (تحليل الانحرافات والبحث عن أسبابها)؛
 - تحليل التكاليف؛
 - معرفة أساس تقييم بعض عناصر الأصول (الأصول الثابتة أسست من وسائل المؤسسة، المخزون، ... الخ).
- للحصول على هذه الأهداف، المصاريف، المداخيل، التكاليف، الإنتاج المسجلة بطبيعتها في حسابات التسيير للمحاسبة العامة، يتم تقييدها بالمحاسبة التحليلية وهذا لضمان الوصول إلى الهدف المسطر.
- دراسة حسابات المحاسبة التحليلية في المديرية الجهوية ب.ب.ع: المحاسبة التحليلية تركز على استعمالها للمجموعة 9 والتي تضم كل من الحسابات: /90، /91، /92، /93، /94، /95، /96، /97، /98، حيث أن كل من /92، /93، /97، /98 هي الأكثر استعمالا في قسم الاستغلال المحاسبي بالمديرية الجهوية ب.ب.ع، أم الحسابين /94، /95 موجودة في المخطط المحاسبي ولكن غير معمول بها في المديرية لأن المديرية الجهوية ليس بها مخزون.

تتمثل الطريقة المعتمدة في المحاسبة التحليلية للمديرية الجهوية (DRD) لسونلغاز على طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة وذلك لأنها تسمح بتحليل التكاليف والحصول على سعر التكلفة والنتائج وتحديد هوامش الربح. عند حساب التكاليف في مؤسسة سونلغاز فإنه يتم حساب تكلفة الكهرباء من جهة ثم حساب تكلفة الغاز من جهة أخرى وذلك بحساب التكاليف على أساس الأنشطة لأن أنشطة المؤسسة تتمثل في الكهرباء والغاز في حين أن نشاط الكهرباء ينقسم إلى أنشطة مختلفة والغاز أيضا بدوره ينقسم إلى أنشطة أخرى. يتم تقسيم نسب التكاليف بين كل من الكهرباء والغاز في مذكرة ترسل من المديرية المحلية في قسنطينة إلى المديرية الجهوية للتوزيع برج بوعرييج وفيما يخص التكاليف فإنه يتم تقسيم التكاليف وفق ما يلي:

توزيع الإدارة العامة وهيكل

1- المصروفات الإدارية:

- الصيانة (ADM) التوجيه تسليم ××× 923 + 928 + 925 ×× ××

- الصيانة (ADM) الإدارة المحلية 924 ×××

2- رسوم الهيكلية:

- باريس مالية

- التأمين

- قطرات الضغط.

تظهر طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة في تقسيم التكاليف على أساس الأنشطة (الكهرباء

والغاز):

مثال:

الأعباء الإدارية

في حالة:

XXXX	921 حساب	←	المديرية العامة
XXXX	923 حساب	←	مديرية التوزيع
XXXX	924 حساب	←	وكالات المناطق التجارية
XXXX	925 حساب	←	المعلوماتية
XXXX	928 حساب	←	المركبات والمعدات

يتمثل التوزيع على النحو التالي:

المديرية العامة

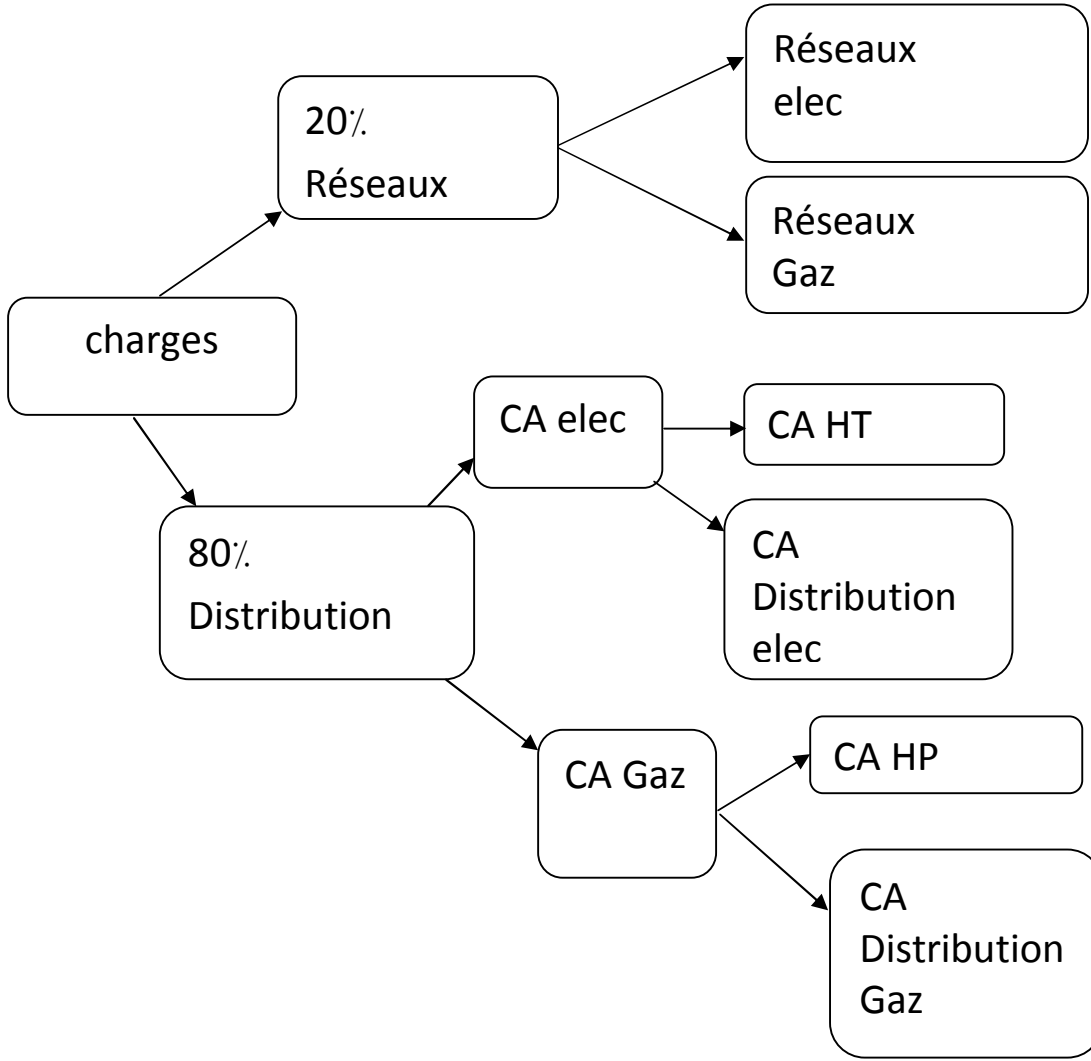
المالية والمحاسبة

الموارد بشرية

9218 المركبات

إجتماعات

الشكل رقم 13: توزيع نسب التكاليف في مؤسسة سونلغاز



1- الحساب 90: الحسابات المنعكسة (les comptes réfléchis)

هذه المجموعة لحسابات (ح/90) تسمح بضمان الارتباط بين المحاسبة العامة والتحليلية وهذا مع المحافظة على استقلاليتهم وتسمح أيضا بمراجعة صحة العمليات الموجودة في المحاسبة التحليلية.

2- الحساب 91: حساب إعادة ترتيب الأعباء والإنتاج

(de charges et de produits comptes de reclassement)

تستعمل هذه الحسابات في:

- عمليات معالجة الأعباء، المدخلات إلى المخزون؛
- تسجيل المنتوجات الداخلية للأصول الثابتة (أعباء خارج الاستغلال)؛
- تقييم المنتوجات الداخلية للاستثمارات.

3- الحساب 92: حسابات مراكز التحليل (Comptes de section)

الطريقة المعمول بها في سونلغاز فيما يخص حسابات الوحدات تركز على مبدئين:

- استعمال الوحدات المتجانسة والتشابه التام للحسابات 92 و 93 مع نظام المؤسسة؛
- خلق مراكز المسؤولية التي تعطي آلة فعالة لمراقبة المعنى؛
- لتسهيل المقارنة بين ما تحققه والتقديرات نذكر أن مصاريف مركز التكلفة للمسؤولية تكون مقصاة حيث كانت مسجلة في الميزانيات التقديرية.

حسابات الوحدات تسجل إذن:

- التكاليف غير المباشرة بالنسبة للمنتوجات؛
- التكاليف المباشرة بالنسبة للمنتوجات لكن مقدرة في الوحدات المعنية.

حيث ينقسم هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية ح/923: الإدارة الجهوية، ح/924: الإدارة المحلية، ح/925: التكوين، ح/928: السيارات والعربات، ح/929: توزيع تكاليف المراكز حيث تستعمل هذه الحسابات في تحميل الأعباء والتكاليف التابعة لكل وحدة كما أنها تنقسم إلى حسابات فرعية أخرى¹.

4- الحساب 93: حسابات التكاليف ، سعر التكلفة، الاستغلال

(Comptes de couts et prix de revient exploitation)

بنية حسابات التكاليف وسعر التكلفة تركز على التقسيم الذي يحتوي على 6 مجموعات لنشاط الاستغلال للمؤسسة.

- حسابات التكاليف وسعر التكلفة للنشاط الأساسي هدفهم النهائي هو البحث عن سعر التكلفة للطاقة المباعة.

- النشاطات الثانوية لا تمثل نشاطات أساسية كالإنتاج، النقل وتوزيع الطاقة لكنها تمثل العوامل التي تكمل هذه النشاطات الأساسية.

- النشاطات غير المهنية تجمع كل العمليات الخارجة عن نطاق النشاط الحقيقي للمؤسسة².

5- الحساب 94: حسابات الجرد الدائم-مدخلات (Comptes d'inventaire permanent entrées)

6- الحساب 95: حسابات الجرد الدائم-مخرجات (Comptes d'inventaire permanent sorties)

7- الحساب 97: حساب الفروقات غير المعتمدة.

هذه المجموعات تسجل:

- بعض التكاليف التي رغم أنهم مسجلين في المحاسبة العامة لم تدخل في تعريف التكاليف وسعر التكلفة (تكاليف غير معتمدة).

¹ مصادر المؤسسة

² نفس المرجع السابق .

- بعض التكاليف التي لم تسجل في المحاسبة العامة ولكن تدخل في حساب التكاليف وسعر التكلفة (عناصر زائدة).

- بعض المنتجات التي هي مسجلة في المحاسبة العامة لكن لا تدخل في حسابات النتائج التحليلية (إنتاج غير معتبر).

أخيرا الانحرافات التي تخرج حتما من تسجيل الانحرافات التي تظهر ومسجلة، حيث ينقسم هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية، /971: الأعباء غير المعتبرة، /972: عناصر إضافية غير معتبرة، /973: الفروق تعني الأعباء الغير المعتبرة، /974: فروقات الجرد، /975: الأعباء الباقية في مركز التحليل، /976: أعباء النشاطات الفرعية، /977: نواتج الاستغلال الغير المعتبرة، /979: تسجيلات استثنائية.

8- حساب 98: حسابات النتائج (comptes de resultats)

هذه المجموعة تقوم بإظهار نتائج الاستغلال التي تضمن مجموعة نشاطات المؤسسة وينقسم هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية:

/982: نتيجة توزيع الكهرباء، /983: نتيجة توزيع الغاز، /989: الفروع الغير المعتبرة.

أولا: مراحل تطبيق (ABC) :

من خلال تتبعنا لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة اتضح أنه يمكن أن تقدم معلومات تفيد المؤسسة في اتخاذ القرارات السليمة نظرا لما لها من إضافات جديدة في ميدان التسيير خاصة فيما يتعلق بتنوع القرارات المتخذة من خلال ما تقدمه من معلومات، خاصة أن تطبيق هذه الطريقة يتطلب استثمارة من حيث رأسمال، الوقت والتكلفة.

تم طريقة (ABC) عن طريق مجموعة من المراحل:

المرحلة الأولى: يتم وضع النظام بتبني هيكلية شاملة لجميع الأنشطة وتمحور حول العناصر التالية:

- تقسيم المؤسسة إلى أقسام وأنشطة.
- وضع قاعدة المعطيات عن طريق تحديد التكاليف انطلاقا من ترتيب الأعباء إلى غاية معالجتها مرورا بمراكز التحليل واختيار نظام التكاليف الموافق.
- اختيار المراكز ووحدات القياس والتوزيع وهذا ما يسمى بالنمط التحضيري.
- وضع عمل النظام وهو ما يسمى بالنمط الوظيفي.

المرحلة الثانية: العمل على تجسيد هذه الخطوات في نظام تسيير المؤسسة وإظهار المتطلبات المفروضة تنظيميا.

ثانيا: تقسيم الأنشطة (découpage)

عملية تقسيم الأنشطة إلى أقسام مستقلة أن تكون العلاقات بين مختلف الأنشطة ذات الطابع التجاري بقصد تقييم النجاحات وتحديد المسؤوليات (مراكز الربح والمسؤولية).

- نشاط الكهرباء والغاز وتوزيعها بالإضافة إلى شبكة تحت الأرض وشبكة الجوية.
- نشاط انجاز أشغال الكهرباء والغاز: لهذا النشاط مدخلين لحساب التكاليف وتحديد هوامش الربح والنتائج.
- مدخل تحليلي لحساب التكاليف والهوامش لكل نوع من الأشغال؛
- مدخل شامل لحساب التكاليف والنتائج على مستوى الأقسام.
- نشاط الصيانة (تقديم الخدمات): لهذا النشاط يفضل الأخذ بعين الاعتبار المدخل التحليلي لحساب التكاليف والهوامش لكل قسم.
- نشاط كراء العتاد وكراء المباني (تقديم الخدمات): هذا النشاط تقوم به المديرية، وهو يضمن الربط بين النشاط الصيانة فيما يخص الإصلاح ونشاط انجاز الأشغال فيما يخص حق التصرف في استعمال العتاد، لهذا النشاط مدخل مزدوج لحساب التكاليف والهوامش.

ثالثا: ترتيب الأعباء ومحاور تحليل التكاليف

هناك محورين لتحليل التكاليف هما:

- محور أول للتحليل يركز على تخصيص الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة أو الانجاز أو أداء الخدمات؛
- محور ثان للتحليل يركز على تفكيك الأعباء المباشرة وغير المباشرة إلى أعباء متغيرة وثانية.

رابعا: النمط التحضيري للتكاليف

1- اختيار نمط مراكز النشاط: هناك نوعين من المراكز:

1-1- المراكز الأساسية:

التي تنتج مباشرة السلع والخدمات التي ستباع فيما بعد للزبائن، أو تقد لمراكز داخلية أخرى، هذه الأقسام تخص الأنشطة التي تستخدمها المؤسسة.

1-2- المراكز الثانوية:

التي لا تنتج أي شيء قابل للبيع لكنها تساهم بطريقة غير مباشرة في التوزيع.

2- اختيار مفاتيح التوزيع: عند معرفة توجيه التكاليف، نقوم به مباشرة إلى الأنشطة الأساسية (الأقسام الرئيسية) الخاصة بها (أعباء مباشرة).

3- اختيار وحدات القياس: وحدات القياس تميز مجموع التكاليف مركز نشاط متجانس، حيث يمكن اختيار على سبيل المثال، وحدات القياس التالية:

- ساعة استعمال؛
- الوحدة المستهلكة؛
- ساعة عمل حقيقية؛

خامسا: طريقة العمل (نمط التشغيل)

الغاية من وضع النظام أو أساس العملية هو تحديد سعر التكلفة أو تحديد الهامش بالنسبة لمنتوج ما أو تشكيلة منتجات أو نشاط:

المرحلة الأولى: توجيه الأعباء إلى المراكز الأساسية؛

المرحلة الثانية: عبور توزيع الأعباء على المراكز الثانوية؛

المرحلة الثالثة: تثبيت نظام معالجة بالمراكز الثانوية؛

المرحلة الرابعة: إعادة توزيع أعباء المراكز الثانوية إلى المراكز الأساسية؛

المرحلة الخامسة: تحميل المراكز الأساسية للمنتجات (فئات المنتجات)؛

المرحلة السادسة: يتم حساب في هذه المرحلة التكلفة الوحيدة للمنتوج أو تشكيلة المنتوجات، والهوامش، التكلفة الإجمالية الحملة لكل منتوج.

مثال:

أولا يتم حساب كل التكاليف بمختلف النسب التي تنص عليها: Noute pour/toutes les D.D وهي الوثيقة التي ترسل من مديرية سونلغاز بولاية قسنطينة إلى المديرية الجهوية لسونلغاز بولاية برج بوعرييج تتضمن مختلف النسب التي تطبق على كل أنواع التكاليف بالمؤسسة (DTE, DCM, DAG, DFC, DRH, STE, DTG) وكل تكلفة يتحملها رقم حساب معين، بعد حساب مختلف التكاليف يتم نقل مبلغ تكلفة معينة إلى الرقم المخصص لها في مخطط المحاسبة التحليلية (Balance Analytique a' 9 chiffres).

يتم نقل مختلف مبالغ التكاليف إلى جدول (Données De Basse) يتضمن 11 نوع من

التكاليف:

- 1- أرقام الشركة
- 2- شبكات KM
- 3- الموظفين العاملين
- 4- رسوم الإقليمية
- 5- المنتجات TPR
- 6- رسوم المحلية
- 7- كهربائي شبكة التوزيع
- 8- شبكة التوزيع -8الغاز
- 9- التوازن -9 $9284 \times$ حسابات
- 10 - رسوم الهيكلية

النفقات العامة - 11 +الوسطى

بيانات من انخفاض

يتم حساب التكلفة على أساس الأنشطة المستعملة في مؤسسة سونلغاز

1- cheffere d'affaires				
Intitule	CA elec	CA GAZ	total	
	3073381	1332415	4405797	
	874,35	137,36	11,71	

2- KM resaux				
Intitule	KM elec	KM GAZ	total	
	5250,46	3129,72	8380,18	

3- effectif actif				
eff/ actif				464

4- Charges régionale \ compte	Montant
923xxx	359 761 258.88
925xxx	16 875 722.33
9283xx	6 405 411.66
total	383 042 442.87

أما التكاليف المتبقية فيتم حسابها بنفس الطريقة وحسب تسلسلها إلى غاية التكلفة رقم 11 (charges

(général+central

ثم يتم حساب كل من:

مصاريف الإقليمية - النفقات العامة

- رسوم المحلية - المصروفات (ADM)

يتم تجميع أرقام الحسابات التي تخص كل نشاط: الكهرباء والغاز

كيلومترا شبكة الكابلات الكهربائية المصرية: شبكة 9321L 1909 / 9323L1909 DISTRIB

- كيلومترا شبكة (GAS): شبكة 9331L1909 / 9333L 1909 DISTRIB

- Charges régionales

	Montant a' repartir	KMS réseau elec		KMS réseau GAZ		Total
		9321L1 909 réseau	9321L1 909 distrib	9331L1 909 réseau	9333L1 909 distrib	
923	1618292566.50	101430976.19	—	60461590.30	—	161892566.50
925	7594097.55	4757949.94	—	2836147.60	—	7594097.55
928	2882435.25	1805939.75	—	1076495.50	—	2882435.25
	172369099.29	107994865.89	—	64374233.40	—	172369099.99

- الرسوم المحلية:

- الرسوم المحلية (9323 L9321 L1909 - 1909)

- الرسوم المحلية (9333 L9331 L1909 - 1909)

• رسوم الهيكلية:

- 51 النفقات المالية

- 52 تكاليف التأمين

- خسائر الصرف 57

• رسوم ADM (عامة / الوسطى)

- المصروفات العامة ADM (FGS)

- رسوم DCM

- رسوم DTE

- رسوم DTG

أنظر الملحق رقم (3):

ثالثا: كيفية حساب نتيجة الدورة:

تُحسب نتيجة الدورة في المديرية الجهوية برح بوعرييج عن طريق المحاسبة العامة وذلك باستعمال جدول حسابات النتائج، وبالتوازي مع المحاسبة العامة يتم حساب نتيجة الدورة عن طريق المحاسبة التحليلية، حيث أن النتيجة المتحصل عليها عن طريق المحاسبة العامة يجب أن تكون مساوية لتلك المتحصل عليها عن طريق المحاسبة التحليلية، وذلك لأن التقييد في المحاسبة العامة لا يتم إلا بالتوازي مع التقييد في المحاسبة التحليلية للحسابات 92، 93، 97، 98.¹

بما أن محاسبة شركة سونلغاز هي محاسبة تجمع بين المركزية والاستقلال وذلك نتيجة استعمال وسائل الإعلام وبرامجه فعلى مستوى المديرية الجهوية يتم تقييد جميع العمليات المحاسبية سواء عامة أو تحليلية باستعمال برنامج إعلام آلي خاص، ومن ثمة يتم إرسال هذه الملفات المحاسبية إلى المديرية العامة للمحاسبة على مستوى قسنطينة أين تتم معالجة هذه الملفات وتحليلها، وفي حالة وجود خطأ محاسبي يتم إعلام المديرية بهذا الخطأ حتى يتم تصحيحه ويعاد الملف المصحح إلى قسنطينة التي بدورها ترسل هذا الملف إلى المديرية العامة للمجمع (الجزائر العاصمة) أين يتم تحليل هذه المعلومات المحاسبية وتحويلها على شكل دفتر الأستاذ، ميزان المراجعة عن طريق جهاز خاص، وتتحصل كل مديرية جهوية على هاته الوثائق الخاصة بكل شهر.

مع العلم أن حساب تكلفة الإنتاج (سواء كهرباء أو غاز) تتم على مستوى المديرية العامة لمجمع سونلغاز في الجزائر العاصمة.

أما على مستوى المديرية الجهوية للتوزيع فانه يتم حساب نتيجة الدورة كما يلي:

- مجموع نتائج حسابات 98××.
- مجموع نتائج حسابات 97×× (المبالغ المسجلة في الجانب الدائن).
- مجموع أعباء حسابات 92××.
- مجموع أعباء حسابات 93××.
- مجموع أعباء حسابات 97×× (المبالغ المسجلة في الجانب المدين).¹

المطلب الثالث: أثر تطبيق طريقة (ABC) في تفعيل نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

تعتمد مؤسسة سونلغاز على تطبيق نظام المحاسبة التحليلية بهدف حساب التكاليف والتوصل إلى سعر تكلفة، أما تطبيق نظام المحاسبة التحليلية بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة يهدف إلى الحصول على

¹ مصادر داخلية للمؤسسة

¹ نفس المرجع

- معلومات دقيقة، واتخاذ القرارات وترشيد التسيير داخل المؤسسة ولذلك تعتبر طريقة التكاليف على الأنشطة لها أثر في تفعيل نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة وذلك من خلال:
- تعتبر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة طريقة دقيقة للحصول على المعلومات والتوصل على سعر التكلفة مما تسهل على مصلحة مراقبة التسيير سهولة المراقبة.
 - يعتبر نظام المحاسبة التحليلية من أهم أدوات نظام مراقبة التسيير، وأن طريقة (ABC) التي تقوم على فكرة تخصيص التكاليف على الأنشطة ثم على المتوجات والتي تمكننا من تتبع سلوك التكاليف الأمر الذي يسهل عملية المراقبة التي تقوم بها مصلحة مراقبة التسيير هدفها تصحيحي وتوجيهي.
 - إعطاء مرونة أكثر في التحليل لذلك فإن طريقة (ABC) شملت مراقبة التسيير.
 - اعتماد المؤسسة على لوحة القيادة والمحاسبة التحليلية خاصة أن طريقة (ABC) أعطت نتائج هامة لنظام المحاسبة التحليلية منها الاعتماد على هذا النظام من قبل مصلحة مراقبة التسيير في المراقبة.
 - تزويد المسير بالمعلومة الكاملة من حيث الدقة، التفصيل والتحليل (التحكم في التسيير).
 - إجراء المقارنة بين التقديرات والانجازات الفعلية من خلال مجموعة من المؤشرات التي هي بصدد الانجاز وذلك بتنفيذ المهام وتحديد الأهداف انطلاقا من التنبؤ والتقديرات.

خلاصة الفصل:

لقد ظهرت بصورة جلية وواضحة أهمية المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير باعتبارها تقوم على الوضع المسبق لأهداف المؤسسة في حساب التكاليف بطريقة (ABC) والتوصل إلى سعر التكلفة مع القيام بعملية المتابعة المستمرة.

من خلال ما لمسناه من دراستنا داخل مؤسسة سونلغاز المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز برج بوغريج لاحظنا أن هذه المؤسسة تعتمد على لوحة القيادة والمحاسبة التحليلية.

حيث أن المؤسسة في تطبيقها للوحة القيادة لا تعتمد للوصول إلى تقديرات على تقنيات كمية مثل السلاسل الزمنية، أو طريقة المتوسطات المتحركة، كما أن المحاسبة التحليلية تهدف إلى التأكد من النتيجة وذلك بمقارنتها مع نتيجة المحاسبة العامة لأنها تقتصر على تسجيل العمليات في حسابات المحاسبة التحليلية (المجموعة 9) وهذا يعتبر عيب من العيوب في المؤسسة، وذلك لأن هدف المحاسبة التحليلية هو الوصول إلى هدف أساسي الذي يكمن في حساب سعر التكلفة.

رغم ذلك فالمؤسسة تسعى إلى أن تعتمد على طرق وتقنيات أخرى من أجل التسيير الحسن لها، لذا نقترح عليها أن تطبق أدوات أخرى من أدوات مراقبة التسيير مثل: التحليل المالي.

إلى الله الرجاء

إلى الله الرجاء

يعتبر تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة بحساب التكاليف والتكاليف النهائية للمنتوجات، طلبات، أنشطة، أحد الأهداف الأساسية لنظام التكاليف بصفة خاصة ونظام المحاسبة التحليلية بصفة عامة، بهدف استعمالها في أغراض التسيير المختلفة كالرقابة، اتخاذ القرارات وترشيد التسيير داخل المؤسسة، والوصول إلى هذه الأهداف نستعمل الطريقة الحديثة لحساب التكاليف التي تقوم على فكرة تخصيص التكاليف على الأنشطة ثم المنتوجات (ABC).

يجب على كل المؤسسات الجزائرية أن تتبع نظام مراقبة التسيير الذي يعتبر من أهم طرق الرقابة على تتبع سلوك التكاليف، وأن غياب هذه الأداة التسييرية يؤدي إلى غياب مراقبة تعمل على تقويم الأداة وترجمة الانحرافات وكشف أسبابها ومن ثم تحديد المسؤوليات والقيام بالإجراءات التصحيحية و لقد أثبتت المحاسبة التحليلية دورها في مساعدة الميسرين في اتخاذ قرارات التسيير. كان الهدف من بحثنا هذا محاولة الإلمام بكل الجوانب المتعلقة بهذه الأداة وإبراز دورها وأهميتها باعتبارها نظاما للمعلومات في مراقبة التسيير.

من خلال مختلف الفصول النظرية والفصل التطبيقي، الذي أردنا من خلاله أن يكون إسقاطا على الواقع، لتتعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية بالمعارف التطبيقية تمكن من الوصول إلى مجموعة من النتائج والتوصيات.

1- نتائج البحث: فيما يتعلق بنتائج البحث في الدراسة النظرية فهي كما يلي:

- إن أهمية وجود نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية يفرض على الميسرين ضرورة استيعاب المبادئ الأساسية التي تقوم عليها إلى جانب الإلمام بقواعدها ومختلف طرقها وتقنياتها حيث يمكن للميسرين اختيار طريقة التكاليف على أساس الأنشطة كطريقة مناسبة لتطبيقها وفق خصوصية كل مؤسسة اقتصادية من حيث طبيعة وحجم أعبائها وتلبية الاحتياجات المتعلقة بالتسيير والتي تساعد على اتخاذ القرارات بشكل صحيح ودقيق.
- يتم وضع نظام مراقبة التسيير عن طريق مجموعة من الخطوات متتالية تبدأ بتحديد مجموع التكاليف غير المباشرة وتحديد موجهاتها التي تستخدم في تخصيص هذه التكاليف على الأنشطة ثم يليها تحديد أنشطة المشروع المنفصلة والقابلة للقياس وتحديد موجهاتها التي تستخدم لتخصيص تكاليف النشاط الكلية إلى أغراض التكلفة المتمثلة بالسلع والخدمات، وتمثل أدوات مراقبة التسيير في المحاسبة التحليلية، التحليل المالي، الموازنات التقديرية ولوحة القيادة.
- يتجسد نظام المحاسبة التحليلية من خلال نظام معلوماتي متكامل داخل المؤسسة للمحاسبة العامة وذلك باعتبار أن المحاسبة التحليلية نظام جزئي من النظام للمحاسبة العامة وأن المحاسبة التحليلية هي القاعدة الأولى والمحاسبة العامة هي القاعدة الثانية لذلك فإن الأولى قاعدة معطيات للثانية.

- طرق حساب التكاليف التقليدية تتمثل في طريقة التكاليف الكلية، طريقة التكاليف الجزئية وطريقة التكاليف المعيارية أما الحديثة هي طريقة التكاليف على أساس الأنشطة وطريقة التكلفة المستهدفة.
- إن تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (نظام تسييري رقابي) وذلك من أجل مقارنة النتائج فيما بينها بشكل متكامل حتى تتمكن المؤسسة من تحديد الانحرافات وتحليلها وبالتالي تحديد المسؤوليات واتخاذ القرارات الملائمة في الوقت المناسب.

- كما سمحت لنا الدراسة التطبيقية للوصول الى مجموعة من النتائج وخلصها فيها ما يلي:

- تعتمد مؤسسة سونلغاز على نظام المحاسبة التحليلية بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في حساب تكاليفها وتحليلها.
- من أهم أدوات مراقبة التسيير في مؤسسة سونلغاز هي المحاسبة التحليلية ولوحة القيادة.
- إن الهدف الجوهرى لمؤسسة سونلغاز في تطبيق نظام المحاسبة التحليلية هو معرفة أسعار تكلفة منتجاتها وذلك لتحديد هامش الربح.
- وأن توفر وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة يبين بأن أداء المؤسسة يمتاز بالفعالية، الكفاءة لتحقيق الأهداف.
- المؤسسة تعتمد على طريقة التكاليف على أساس الأنشطة وهي طريقة حديثة ودقيقة في الحصول على معلومات تساعد المسير لسرعة الحصول على المعلومة في اتخاذ القرارات في الوقت المناسب.

2- التوصيات:

- أما فيما يخص التوصيات التي نقترحها لنجاح نظام المحاسبة التحليلية هي ما يلي:
- تفعيل دور الأفراد من خلال تحفيزهم ليس ماديا فحسب، بل معنويا على وجه الخصوص لما له من أثر مباشر وغير مباشر على أداء الأفراد في القيام بمهامهم، هذا التحفيز يكون من خلال فرص الإداء بأرائهم وإشراكهم في اتخاذ القرارات وتحسينهم بمدى أهمية أدائهم على مستقبل المؤسسة وتطورها.
- إن فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة، تتوقف على فعالية أدواته والتي تعتبر المحاسبة التحليلية ولوحة القيادة أهمها، لذا يجب أن تكون المعلومات التي تنتجها دقيقة وسريعة وفي الوقت المناسب.
- يجب على المؤسسة التوجه إلى تبني أدوات أخرى لمراقبة التسيير مثل التحليل المالي.
- ضرورة توعية أفراد المؤسسة بضرورة المحاسبة التحليلية كأداة تشجيعهم على التعاون وتنسيق الجهود واحترام كل التعليمات التي تملئها من خلال دورات توعية وتكوين تحسينا لرصيدهم العلمي في هذا المجال وتحسينه في الميدان.

- وفي الأخير نأمل أن نكون قد وفقنا إلى تحقيق الأهداف المرجوة من هذا البحث وساهمنا ولو بقدر ضئيل في ما يفيد المحاسبة التحليلية، وخاصة بما يتعلق بتطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة من خلال طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

3- أفاق البحث :

- نأمل من خلال تقديم البحث تأسيس قاعدة لانطلاق بحوث مستقبلية تتعلق بدراسة طريقة التكاليف على أساس الأنشطة وواقعها في المؤسسات الاقتصادية وهذا للأسباب التالية:
- أهمية طريقة حساب التكاليف في المؤسسة وتقييمها ومدى تطبيقها في حساب سعر التكلفة وتحليلها.
- أهمية المحاسبة التحليلية باعتبارها لأداة هامة من أدوات مراقبة التسيير.
- ضرورة وجود نظام مراقبة التسيير في المؤسسة باعتباره أداة تسييرية هامة في المؤسسة وغيابها يؤدي إلى عدم وجود رقابة مما يؤدي إلى وجود إختلالات وانحرافات.
- نظرا للأسباب المذكورة سابقا وغيرها، يشهد الواقع بأن معظم المؤسسات تفتقر إلى نظام المحاسبة التحليلية من جهة ومن جهة أخرى غياب نظام مراقبة التسيير، لذلك يجب توفر كل مؤسسة على هذين النظامين وضرورة تطبيق الطريقة الحديثة لحساب التكاليف وهي طريقة (ABC).

قائمة

الجزء

أولاً: الكتب

الكتب باللغة العربية:

- 1- إبراهيم جزراوي، عامر الجنابي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار البيازروقي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 2- أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 2000.
- 3- أحمد حلمي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، مدخل تطبيقي معاصر، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- 4- أحمد شقرون، محاسبة التسيير، منشورات دار الأفاق، الجزائر، 2003.
- 5- أحمد صلاح عطية، محاسبة التكاليف للنشاط (ABC) للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 6- إسماعيل السيد، نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية، المكتب، العربي الحديث، الإسكندرية، 2003.
- 7- تشارلز هور نجرن وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل إداري، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الرياض، السعودية، 2009.
- 8- حسام عبد الله أبو خضرة، نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.
- 9- رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
- 10- زكرياء فريد عبد الفتاح، محاسبة التكاليف، دراسة نظرية وتطبيقية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2000.
- 11- زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- 12- سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية التحليلية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 13- سيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.

- 14- عبد الرزاق محمد القاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 15- عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 16- عبد الكريم توجين، محاسبة التكاليف في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 17- علاء عبد الرزاق محمد السالمي، نظم دعم القرارات، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2005.
- 18- عماد الشيخ يوسف، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 19- غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2006.
- 20- فؤاد الشيخ سالم، زياد رمضان، المفاهيم الإدارية الحديثة، مركز الكتب الأردني، الطبعة الخامسة، 1990.
- 21- كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقبي، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 22- كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية الجديدة، 2002.
- 23- محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.
- 24- محمد أحمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، دار الجامعات، القاهرة، مصر، 2000.
- 25- محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، 1990.
- 26- محمد عبد الناصر سيد درويش، مبادئ المحاسبة المالية للأصول العلمية والعملية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.
- 27- محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، دار المحمدية، الجزائر، 2001.
- 28- محمد مسعد الشتاوي، دراسات في محاسبة التكاليف، الجزء الأول، دار النهضة العربية، مصر، 1988.
- 29- محمد تسير، عبد الحكيم الرجيني، مبادئ في محاسبة التكاليف، دار النشر والتوزيع، طبعة الرابعة، عمان، الأردن، 2009.
- 30- محمود علي الجيالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000.

- 31- مصطفى الشيخ فهمي، التحليل المالي منهج علمي متكامل، دار الورق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.
- 32- مصطفى كمال الدين الدهراوي، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 33- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات التسيير، الجزء الثاني، بدون دار نشر، قسنطينة، 1988.
- 34- نواف محمد عباس الرماني، تصميم نظم المعلومات المحاسبية وتحليلها، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 35- هاشم أحمد عطية، نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوتي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 36- هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- 1-المذكرات والرسائل الجامعية :**
- 1- بونقيب أحمد، دور لوحة القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، مذكرة ماجيستر، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2006.
- 2- سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير، أدواته ومراحل وإقامته بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجيستر، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002.
- 3- صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجيستر، جامعة الجزائر، 2006.
- 4- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، 2005.
- 5- طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجيستر غير منشورة، جامعة الجزائر، 2003.
- 6- قورين حاج قويدر، دور نظام مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجيستر، جامعة حسينية بن بوعلي، الجزائر، 2007.
- 7- لخضاري صالح، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، مذكرة ماجيستر، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007.

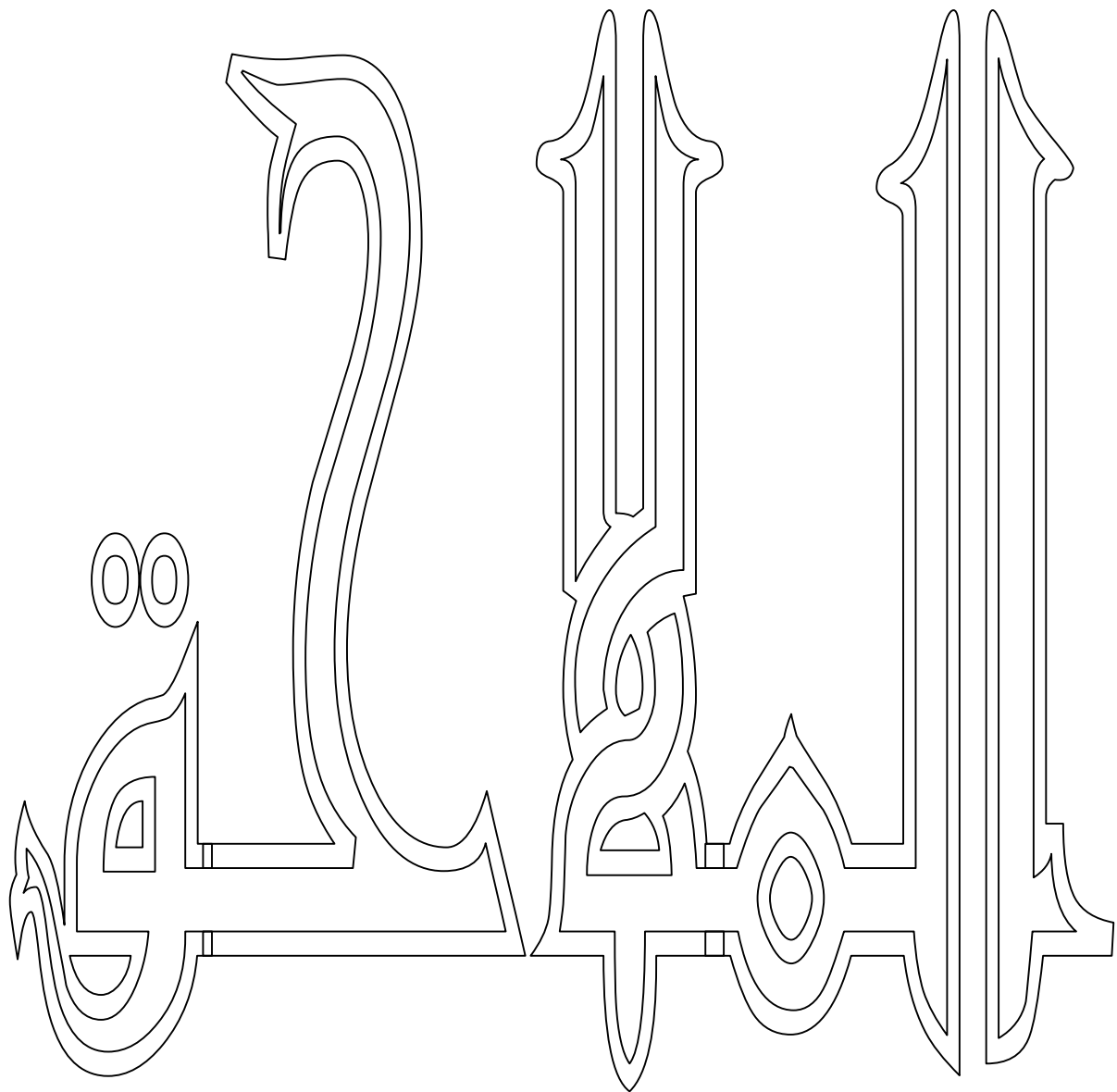
8- مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجيستر، جامعة الجزائر، 2005.

2-المواقع الالكترونية :

1- WWW.Sonelgaz.dz .

3-الكتب باللغة الفرنسية :

- 1- A. Burlaud ,C .Simon, comptabilité de gestion ,2eme édition, paris , 2000 .
- 2- C . Alazard et S. Separi . control de gestion . 5eme Ed . Dunod .2001.
- 3- C.Alazard ,S.sepaie , contrôle d gestion corriges du manuel , édition, Dunod, paris,2007.
- 4- G.longlois, contrôle de gestion ,budgétaire ,3eme édition , 2006 .
- 5- H. Svall et V. Zardet ,le nouveau contrôle de gestion erydles ,paris ,1992 .
- 6- M. Gervais ,contrôle de gestion , édition, economica ,1997 .
- 7- Norbert Guedj , le contrôle de gestion pour a meleorer la prfermnce de entrpise , 3eme édition ,paris ,2000.
- 8- P,Mevellec , comptabilité a base d'activités ,Encyclopédie de gestion et de management ,sous la direction de Robrt le Duff ,Ed ,Dalloz , paris ,1997 .



SOCIETE: Société de Distribution
CENTRE: DD BORDJ BOU ARRERIDJ

EXERCICE : 2014 **LE :** 8/4/2015
PERIODE : « Janvier » au « Mois 13 »

Balance Analytique à 9 chiffres

Compte	Libelle	Réouverture (Solde)		Total Mvts		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
903	Stock initial réfléchi			5 368 376,31	15 204 699,87		9 836 323,56
905	ACHATS REFLECHIS	0,00	0,00	33 343 837,65	33 343 837,65	0,00	0,00
906	CHARGES REFLECHIES	0,00	0,00	717 968 823,15	1 927 278 436,17		1 209 309 613,02
907	PRODUITS REFLECHIS	0,00	0,00	5 223 704 181,40	342 592 181,58	4 881 111 999,82	
908	CESSIONS INTER UNITES REFLECHI	0,00	0,00	249 032 462,28	3 502 095 228,50		3 253 062 766,22
90	COMPTES REFLECHIES	0,00	0,00	6 229 417 680,79	5 620 514 383,77	408 903 297,02	
9233	DISTRIBUTION ELECTRICITE GAZ	0,00	0,00	441 050 776,44	81 289 517,56	359 761 258,88	
9233J11	DIRECTION ET SECRETARIAT	0,00	0,00	104 888 952,30	26 743 406,27	78 145 546,03	
9233J1	DIRECTION DISTRIBUTION BBA	0,00	0,00	104 888 952,30	26 743 406,27	78 145 546,03	
9233J2	GESTION DES SYSTEMES INFORMATI	0,00	0,00	23 821 861,71	1 849 159,79	21 972 701,92	
9233J3	ETUDES D EXECUTION ET TRAVAUX	0,00	0,00	63 991 473,81	5 911 350,79	58 080 123,02	
9233J4	RELATIONS COMMERCIALES	0,00	0,00	94 698 903,01	32 194 956,34	62 503 946,67	
9233J5	EXPLOITATION ELECTRICITE	0,00	0,00	65 885 857,37	6 235 193,37	59 650 664,00	
9233J6	EXPLOITATION GAZ	0,00	0,00	27 846 247,73	3 438 909,44	24 407 338,29	
9233J7	FINANCES COMPTABILITE	0,00	0,00	23 489 213,67	1 878 009,67	21 611 204,00	
9233J8	RESSOURCES HUMAINES	0,00	0,00	12 885 752,69	910 126,76	11 975 625,93	
9233J9	AFFAIRES GENERALES	0,00	0,00	23 542 514,15	2 128 406,13	21 414 109,02	
9233J	DIRECTION DISTRIBUTION BBA	0,00	0,00	441 050 776,44	81 289 517,56	359 761 258,88	
923	ADMINISTRATION DISTRIBUTION	0,00	0,00	441 050 776,44	81 289 517,56	359 761 258,88	
9242	ADM LOCAL TECHNIQUE ELECTRICIT	0,00	0,00	71 348 611,19	10 052 344,78	61 296 266,41	
9242J1	DD BBA	0,00	0,00	71 348 611,19	10 052 344,78	61 296 266,41	
9243	ADM LOCALE TECHNIQUE GAZ	0,00	0,00	67 510 859,71	9 849 642,70	57 661 217,01	
9243J1	DD BBA	0,00	0,00	67 510 859,71	9 849 642,70	57 661 217,01	
9245	ADM LOCALE COMMERCIALE	0,00	0,00	173 701 174,29	15 442 846,99	158 258 327,30	
9245J1	DD BBA	0,00	0,00	173 701 174,29	15 442 846,99	158 258 327,30	
924	ADMINISTRATION LOCALE	0,00	0,00	312 560 645,19	35 344 834,47	277 215 810,72	
9252	FORMAT PROFESS SPECIAL RECYCL	0,00	0,00	7 916 009,44	3 386 818,21	4 529 191,23	
9252J1	DD BBA	0,00	0,00	7 916 009,44	3 386 818,21	4 529 191,23	
9253	PERFECTION PROFESSION ALGERIE	0,00	0,00	23 365 338,37	11 472 461,03	11 892 877,34	
9253J1	DD BBA	0,00	0,00	23 365 338,37	11 472 461,03	11 892 877,34	

SOCIETE: Société de Distribution
CENTRE: DD BORDJ BOU ARRERIDJ

EXERCICE : 2014 LE : 8/4/2015
PERIODE : « Janvier » au « Mois 13 »

Balance Analytique à 9 chiffres

Compte	Libelle	Réouverture (Solde)		Total Mvts		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
9254	PERFECTION PROFESS A ETRANGER			33 459,33	450,00	33 009,33	
9254J1	DD BBA			33 459,33	450,00	33 009,33	
9255	PERFECT PROFESS LIEU DE TRAVAI			130 090,38	0,00	130 090,38	
9255J1	DD BBA			130 090,38	0,00	130 090,38	
9257	APPRENTISSAGE	0,00	0,00	323 604,05	33 000,00	290 604,05	
9257J1	DD BBA	0,00	0,00	323 604,05	33 000,00	290 604,05	
925	FORMATION	0,00	0,00	31 768 501,57	14 892 729,24	16 875 772,33	
9283	PARC VEHICULES ADM DISTRIBUTION	0,00	0,00	6 831 720,84	426 309,18	6 405 411,66	
9283J11	VEHICULE LEGERS	0,00	0,00	5 619 786,90	426 309,18	5 193 477,72	
9283J12	VEHICULES LOURDS			1 211 933,94	0,00	1 211 933,94	
9283J1	DD BBA	0,00	0,00	6 831 720,84	426 309,18	6 405 411,66	
9284	VEHICULES ET ENGIN ADM LOCALE	0,00	0,00	31 512 772,19	4 112 480,59	27 400 291,60	
9284J21	VEHICULES LEGERS	0,00	0,00	3 593 518,23	313 246,58	3 280 271,65	
9284J22	VEHICULES LOURDS			1 278 095,10	22 400,00	1 255 695,10	
9284J2	DD BBA TECHNIQUE ELECTRICITE	0,00	0,00	4 871 613,33	335 646,58	4 535 966,75	
9284J41	VEHICULES LEGERS	0,00	0,00	3 073 579,97	148 659,08	2 924 920,89	
9284J4	DD BBA TECHNIQUE GAZ	0,00	0,00	3 073 579,97	148 659,08	2 924 920,89	
9284J51	VEHICULES LEGERS	0,00	0,00	22 414 395,13	3 601 774,93	18 812 620,20	
9284J52	VEHICULES LOURDS	0,00	0,00	1 153 183,76	26 400,00	1 126 783,76	
9284J5	DD BBA COMMERCIAL	0,00	0,00	23 567 578,89	3 628 174,93	19 939 403,96	
928	VEHICULES ET ENGIN	0,00	0,00	38 344 493,03	4 538 789,77	33 805 703,26	
92	COMPTES DE SECTIONS	0,00	0,00	823 724 416,23	136 065 871,04	687 658 545,19	
9321	RESEAU DITRIBUTION ELECTRICITE	0,00	0,00	248 819 648,20	14 733 645,12	234 086 003,08	
9321J1203	FONCTIONNEMENT POSTES MT/BT			8 670 725,00	0,00	8 670 725,00	
9321J1205	ENTRETIEN PROGRAMME POSTE MT/BT	0,00	0,00	2 482 294,74	9 424 858,71	6 942 563,97	
9321J1206	ENTRETIEN SUR INCIDENTS POSTE MT/BT			3 000 888,72	445 182,86	2 555 705,86	
9321J1303	FONCTIONNEMENT RESEAU AERIEN MT/BT			3 736 580,00	1 868 290,00	1 868 290,00	
9321J1305	ENTRETIEN PROGAMME RESEAU AERIRN MT/BT			5 696 181,42	0,00	5 696 181,42	
9321J1306	ENTRETIEN SUR INCIDENT RESEAU AERIEN MT/BT	0,00	0,00	7 954 868,54	55 465,98	7 899 402,56	
9321J1405	ENTRETIEN PROGRAMME RESEAU SOUTERRAIN			1 178 916,52	0,00	1 178 916,52	

SOCIETE: Société de Distribution

EXERCICE : 2014 LE : 8/4/2015

CENTRE: DD BORDJ BOU ARRERIDJ

PERIODE : « Janvier » au « Mois 13 »

Balance Analytique à 9 chiffres

Compte	Libelle	Réouverture (Solde)		Total Mvts		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
9321J1406	ENTRETIEN SUR INCIDENT RESEAU SOUTERRAIN			95 249,08	0,00	95 249,08	
9321J1503	FONCTIONNEMENT BRANCHEMENT RESEAUX ELECTRICIT			832 192,20	0,00	832 192,20	
9321J1505	ENTRETIEN PROGRAMME BRANCHEMENT			4 781 300,00	2 617 938,66	2 163 361,35	
9321J1506	ENTRETIEN SUR INCIDENT BRANCHEMENT	0,00	0,00	1 200 971,16	321 908,92	879 062,24	
9321J1909	CHARGES INDIRECTES ET REPARTIE			209 189 480,82	0,00	209 189 480,82	
9321J1	DD BBA	0,00	0,00	248 819 648,20	14 733 645,12	234 086 003,08	
9323	DISTRIBUTION PUBLIQUE ELECTRIC	0,00	0,00	2 554 331 041,55	65 281 819,07	2 489 049 222,48	
9323J1001	ALIMENTATION			1 900 834 985,20	53 512 824,90	1 847 322 160,30	
9323J1102	UTILISATION RESEAU TRANSIT			559 049 185,30	11 346 411,00	547 702 774,30	
9323J1107	COUTS PERMANENTS SYSTEMES CREG			14 979 638,13	422 583,17	14 557 054,96	
9323J1909	CHARGES INDIRECTES ET REPARTIES	0,00	0,00	79 467 232,92	0,00	79 467 232,92	
9323J1	DD BBA	0,00	0,00	2 554 331 041,55	65 281 819,07	2 489 049 222,48	
932	DITRIBUTION ELECTRICITE	0,00	0,00	2 803 150 689,75	80 015 464,19	2 723 135 225,56	
9331	RESEAU DISTRIBUTION GAZ	0,00	0,00	133 494 841,68	5 842 098,37	127 652 743,21	
9331J1203	FONCTIONNEMENT INSTALLATIONS DIVERSES			60 064,20	0,00	60 064,20	
9331J1206	ENTRETIEN SUR INCIDENT INSTALLATIONS DIVERSES			15 640,00	0,00	15 640,00	
9331J1306	ENTRETIEN SUR INCIDENT RESEAU PM/BP			1 065 960,10	8 625,87	1 057 334,23	
9331J1503	FONCTIONNEMENT BRANCHEMENTS	0,00	0,00	888 187,42	4 326,06	883 861,36	
9331J1505	ENTRETIEN PROGRAMME BRANCHEMENTS			5 002 168,66	5 811 463,86		809 295,20
9331J1506	ENTRETIEN SUR INCIDENT BRANCHEMENTS			442 956,76	17 682,58	425 274,18	
9331J1706	ENTRETIEN SUR INCIDENT COMPTAGES			111 762,05	0,00	111 762,05	
9331J1909	CHARGES INDIRECTES ET REPARTIE			125 908 102,39	0,00	125 908 102,39	
9331J1	DD BBA	0,00	0,00	133 494 841,68	5 842 098,37	127 652 743,21	
9333	DISTRIBUTION PUBLIQUE GAZ	0,00	0,00	979 133 591,55	127 067 861,30	852 065 730,25	
9333J1001	ALIMENTATION			697 240 812,86	126 656 012,01	570 584 800,85	
9333J1102	UTILISATION RESEAU TRANSIT			208 503 011,30	0,00	208 503 011,30	
9333J1107	COUTS PERMANENTS SYSTEMES CREG			3 393 977,29	411 849,29	2 982 128,00	
9333J1909	CHARGES INDIRECTES ET REPARTIE	0,00	0,00	69 995 790,10	0,00	69 995 790,10	
9333J1	DD BBA	0,00	0,00	979 133 591,55	127 067 861,30	852 065 730,25	
933	DISTRIBUTION GAZ	0,00	0,00	1 112 628 433,13	132 909 959,67	979 718 473,46	

SOCIETE: Société de Distribution
CENTRE: DD BORDJ BOU ARRERIDJ

EXERCICE : 2014 LE : 8/4/2015
PERIODE : « Janvier » au « Mois 13 »

Balance Analytique à 9 chiffres

Compte	Libelle	Réouverture (Solde)		Total Mvts		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
9372	T P R ELECTRICITE			45 662 664,42	977 359,12	44 685 305,30	
9372J11	TRAVAUX ET SERVICES FACTURES			45 662 664,42	977 359,12	44 685 305,30	
9372J1	DD BBA			45 662 664,42	977 359,12	44 685 305,30	
9373	T P R GAZ			12 355 545,52	18 684,84	12 336 860,68	
9373J11	TRAVAUX ET SERVICES FACTURES			12 355 545,52	18 684,84	12 336 860,68	
9373J1	DD BBA			12 355 545,52	18 684,84	12 336 860,68	
937	ACTIVITES ANNEXES			58 018 209,94	996 043,96	57 022 165,98	
93	COUTS ET PRIX DE REVIENT	0,00	0,00	3 973 797 332,82	213 921 467,82	3 759 875 865,00	
97120	CHARG SUR EXERC ANT			6 108 081,10	6 108 081,10	0,00	0,00
97123	AUTRES CHARG EXCEPT			0,68	0,00	0,68	
9712	CHARG EXER ANT OU EXCEPT			6 108 081,78	6 108 081,10	0,68	
971	CHARGES NON INCORPORABLES			6 108 081,78	6 108 081,10	0,68	
9731	DIFFERE SUR FRAIS DE PERSONNEL	0,00	0,00	836 942 299,01	844 122 880,14		7 180 581,13
973	DIFFER SUR CHARGES INCORPORABL	0,00	0,00	836 942 299,01	844 122 880,14		7 180 581,13
9770	PRODUITS DES EXERCICE ANTERIEU	0,00	0,00	489 906,00	95 625 743,43		95 135 837,43
9773	AUTRE PRODUIT D'EXPLOITATION	0,00	0,00	41 705 105,52	193 541 168,42		151 836 062,90
9774	PRODUITS D'EXPLOITATION	0,00	0,00	353,90	1 282 663,26		1 282 309,36
977	PRODUITS D'EXPLOIT NON INCORPO	0,00	0,00	42 195 365,42	290 449 575,11		248 254 209,69
9796	DIVERS	0,00	0,00	438 045 288,06	406 190 649,00	31 854 639,06	
979	ENREGISTREMENT PROVISOIRE	0,00	0,00	438 045 288,06	406 190 649,00	31 854 639,06	
97	COMPTES DE DIFF D INCORPORATIO	0,00	0,00	1 323 291 034,27	1 546 871 185,35		223 580 151,08
9823	RESULTAT DISTRI PUBLI ELECTRIC	0,00	0,00	144 954 839,09	3 201 074 799,08		3 056 119 959,99
9823J1	DD BBA	0,00	0,00	144 954 839,09	3 201 074 799,08		3 056 119 959,99
982	RESULTAT DISTRIBUTION ELECTRIC	0,00	0,00	144 954 839,09	3 201 074 799,08		3 056 119 959,99
9833	RESULTAT DISTRI PUBLIQUE GAZ	0,00	0,00	146 082 611,34	1 587 040 802,82		1 440 958 191,48
9833J1	DD BBA	0,00	0,00	146 082 611,34	1 587 040 802,82		1 440 958 191,48
983	RESULTAT DISTRIBUTION GAZ	0,00	0,00	146 082 611,34	1 587 040 802,82		1 440 958 191,48
9872	RESULTAT TPR ELECTRICITE	0,00	0,00	7 718 070,03	131 438 828,30		123 720 758,27
9872J1	DD BBA	0,00	0,00	7 718 070,03	131 438 828,30		123 720 758,27
9873	RESULTAT TPR GAZ	0,00	0,00	1 558 183,48	12 980 634,91		11 422 451,43

SOCIETE: Société de Distribution
CENTRE: DD BORDJ BOU ARRERIDJ

EXERCICE : 2014 **LE :** 8/4/2015
PERIODE : « Janvier » au « Mois 13 »

Balance Analytique à 9 chiffres

Compte	Libelle	Réouverture (Solde)		Total Mvts		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
9873J1	DD BBA	0,00	0,00	1 558 183,48	12 980 634,91		11 422 451,43
987	TPR	0,00	0,00	9 278 253,51	144 419 463,21		135 143 209,70
9889	RESULTAT ACTIVITE DIVERSES	0,00	0,00	0,00	636 194,96		636 194,96
9889J1	DD BBA	0,00	0,00	0,00	636 194,96		636 194,96
988	RESULTATS	0,00	0,00	0,00	636 194,96		636 194,96
98	COMPTE DE RESULTAT	0,00	0,00	300 313 703,94	4 933 171 260,07		4 632 857 556,13
TOTAL GENERAL		0,00	0,00	12 650 544 168,05	12 650 544 168,05	9 360 501 049,75	9 360 501 049,75

PAGE: 001

ID: SONELEGAZ BBA

25-FEV-2015 12:58 DE: 031912887



شركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق
Société de Distribution de l'Electricité et du Gaz de l'Est

DIRECTION DES FINANCES ET COMPTABILITE

N° 118 /2015/DFC/Centralisation

Constantine le 25/02/2015

NOTE POUR / TOUTES LES DD

Objet : Répartition des charges d'administration et de structure

Réf : Note N°002DCG/P du 08/01/2001
Note N°324 DF /SDE centralisation du 08/05/2007

- Comptabilité

25 فبراير 2015

PREAMBULE

Le coût ou le prix de revient est un élément très important pour la gestion d'une entreprise, un indicateur de mesure de la performance d'une unité, un paramètre de comparaison de l'efficacité économique entre les entreprises d'un même secteur et un facteur d'appréciation du prix de vente d'un produit.

Toutefois, calculer correctement ce coût de revient n'est pas facile à faire, la difficulté consiste à bien répartir, pour chaque activité, la quote-part des charges communes (charges indirectes) de l'entreprise.

Calcul du coût de revient :

Coût de revient = coûts d'achats et d'approvisionnement + coûts de production + coûts de distribution + coûts administratifs

La présente note a pour objectif de porter les modifications à la note N°324 DF /SDE centralisation du 08/05/2007 vu :

- L'application du nouveau système finances et comptabilité SFC.
- La décentralisation de l'activité HT/ HP vers les Directions de distribution.
- La mise en place de la nouvelle organisation de la SDE

Aussi notre objectif, à travers cette note, est de redonner au coût et prix de revient toute sa fiabilité et sa pertinence.

I. CHARGES ADMINISTRATIVES

Les frais d'administration générale ou communément appelés frais généraux et sociaux sont toutes les dépenses (fonctionnement, véhicules et formation) générées par la Direction Générale, les Directions centrales fonctionnelles (DRH, DFC, DAG, DCM, DTE, DTG et SIE), les directions de distribution, les agences commerciales, les districts électricité & gaz, les structures de représentation des travailleurs (CP et syndicat UGTA), les charges du personnel des œuvres Sociales et Culturelles et les charges communes.

Dans le but de calculer le coût et prix de revient du KWH pour l'électricité et celui de la thermique pour le gaz, il est nécessaire de répartir les charges de sections non productives sur les sections productives à savoir les 92XX sur les 93XX.

Pour ce faire nous proposons la méthode des sections homogènes adaptée au plan comptable analytique de la SDE

P.1-15

A: 035685474

031912887

25-FEV-2015 12:59 DE: DFC

DFC
2017
03

Il est également nécessaire de rappeler les différentes imputations rentrant dans la répartition de ces charges :

- La direction générale → Les 921XX
- Les directions de distribution → Les 923XX
- Les agences commerciales et Districts E/G → Les 924XX
- La formation → Les 925XX
- Les véhiculés et engins → Les 928XX

Charges ADM Des Structures Centrales :

La méthode optée par se résume comme suit :

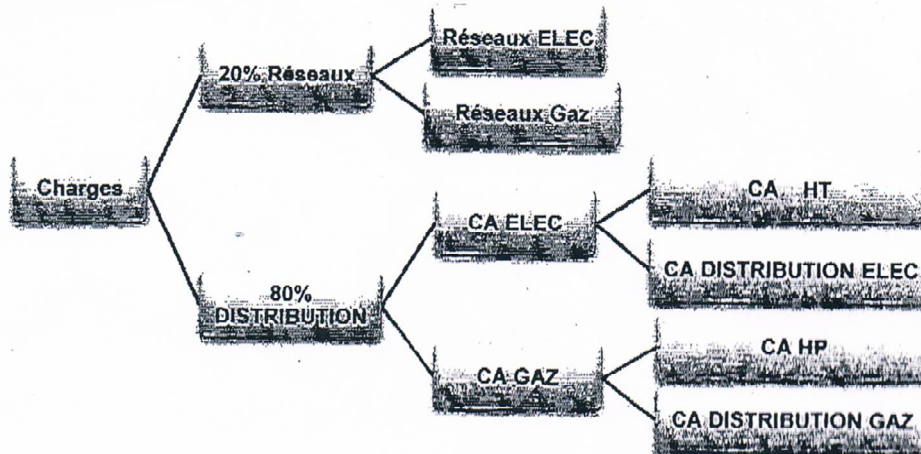
1. Directions centrales SDE 921* :**

Les charges imputées pour la direction générale et les directions centrales (DFC, DRH, DCM, DAG ; DTG.DTE, et DEET) ainsi que les charges des assemblées et conseils sont à répartir au prorata de l'effectif actif de chaque Direction de Distribution.

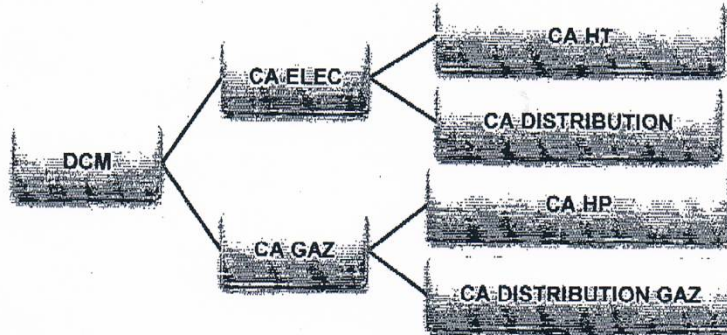
1.1 Répartition des charges de directions centrales au niveau des Directions de Distribution :

1.1.1 Au niveau des directions de distribution, la quote-part des charges administratives des structures ci-après est répartie respectivement 20% sur les réseaux électricité et gaz (km Réseaux) et 80% sur la distribution électricité et gaz au prorata des chiffres d'affaires ELEC et GAZ :

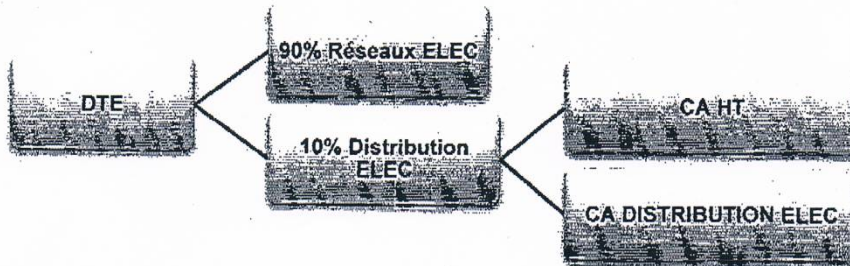
- Direction générale et secrétariat
- Finances comptabilité
- Ressources humaines
- DAG 9218 et véhicules
- Assemblées et conseils



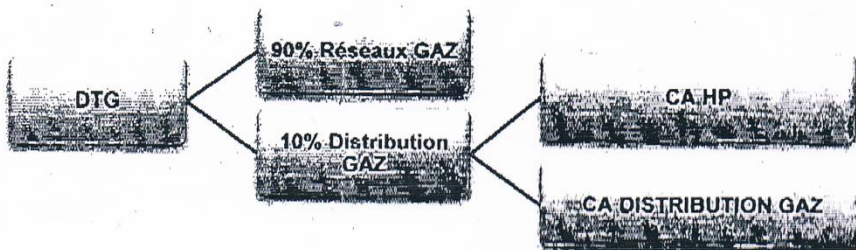
1.1.2. La quote-part des charges administratives de la Direction Commerciale et Marketing DCM est totalement répartie sur la distribution électricité et gaz au prorata des chiffres d'affaires ELEC et GAZ:



1.1.3. La quote-part des charges administratives de la Direction Technique Electricité DTE est répartie comme suit : 90% sur le réseaux électricité de la direction de distribution concernée et 10% sur la distribution électricité au prorata du chiffre d'affaires ELEC



1.1.4. La quote part des charges administratives de la Directions technique Gaz DTG est répartie comme suit : 90% sur le réseaux gaz de la direction de distribution concernée et 10% sur la distribution gaz au prorata du chiffre d'affaires gaz



2. Charges ADM. DIRECTION DE DISTRIBUTION 923 xx+ 928xx +925xx

Les charges de fonctionnement, véhicules et formation sont à répartir sur l'exploitation des réseaux (km Réseaux), la distribution ELEC et GAZ au prorata du chiffre d'affaires et les TPR en fonction du chiffre d'affaires TPR (9872- 9873) :

- 45% sur l'exploitation des réseaux électricité et gaz
- 50% sur distribution électricité et gaz
- 5% sur TPR

3. Charges ADM Administration locale 924***

- Les charges de l'Administration Locale Technique Electricité (District Elec) 9242 sont à répartir sur l'exploitation électricité 9321(100%) indice 909
- Les charges de l'Administration Locale Technique GAZ (District gaz) 9243 sont à répartir sur l'exploitation Gaz 9331(100%) indice 909
- Les charges de l'Administration Locale Commerciale (Agence commerciale) 9245 sont à répartir au prorata du chiffre d'affaires sur la distribution électricité (9323) et Gaz(9333) indice 909.
- Les charges des Véhicules de l'Administration locale (9284) sont à répartir par le même principe que en supra.

4. PRODUITS T. P. R (CLE DE REPARTITION DES 5% TPR)

- Prélèvement d'une quote part équivalent à 5% des produits TPR (9872+9873) à imputer aux T.P.R (9372+9373)
- 95% à répartir sur les comptes exploitation de coûts et prix de revient Electricité et Gaz au prorata du CA de chacune des activités.

II. CHARGES DE STRUCTURE**1) Frais financiers :**

Ce sont toutes les dépenses engagées par la société, relatives à l'utilisation des moyens de financement qui lui sont périodiquement nécessaires (Intérêts, commissions, cautions)

Ces frais sont enregistrés par la comptabilité centrale (siège) et devront faire l'objet d'une répartition en fin d'exercice sur l'exploitation électricité et gaz des directions de Distribution.

La clé de répartition au niveau de la direction centrale est au prorata des réseaux (km Réseaux)

La répartition au niveau des Direction de distribution se fera proportionnellement aux Kms de réseaux (Electricité et Gaz).

2) les assurances

Ce sont les frais réglés par la société au titre de contrats souscrits pour chaque type d'assurance pour la couverture des risques en cours durant un exercice donné.

Le traitement préconisé pour les principales polices est le suivant :

a) Assurance patrimoine et Incendie - explosion :

La répartition est faite sur l'exploitation électricité et gaz au prorata des réseaux (km Réseaux).

b) Assurance responsabilité civile générale (RCG) :

Cette police qui concerne la couverture des dommages causés aux tiers du fait des activités de l'Entreprise sera affectée en totalité à la distribution électricité et gaz.

La répartition entre les activités se fera au prorata du chiffre d'affaires.

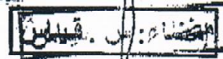
3). Pertes de change :

(notes n°753/FE.R du 06.12.1997 & 764/FE.R du 19.01.1998).

C'est la perte latente dégagée par l'application du dernier cours de change à la partie court terme de chacun des emprunts libellés en monnaie étrangère. Ce montant équivalent est constaté comme provision pour pertes de change.

La répartition des pertes de change s'effectuera au prorata des frais financiers.

La Directrice Des Finances Et Comptabilité



C/c Sage

DFC/ DD BORDJ BOU ARRERIDJ

DONNEES DE BASE

Réf. : Note n° 178 /2015 DF-SDE du 25 /02/2015

1 . CHIFFRE D'AFFAIRES	CA ELEC	CA GAZ	total
INTITULE	3 073 381 874,35	1 332 415 137,36	4 405 797 011,71

2 . KM RESEAUX	KM ELEC	KM GAZ	total
INTITULE	5 250,46	3 129,72	8 380,18

3 . EFFECTIF ACTIF	EFF /ACTIF
	464

4 . CHARGES REGIONALE	MONTANT
923 XXX	359 761 258,88
925 XXX	16 875 772,33
9283 XX	6 405 411,66
total	383 042 442,87

5 . PRODUITS TPR	TPR ELEC (9872)	TPR GAZ (9873)	total
INTITULE	123 720 758,27	11 422 451,43	135 143 209,70

6 . CHARGES LOCALES	MONTANTS
9242XXX	61 296 266,41
9243XXX	57 661 217,01
9245XXX	158 258 327,30
TOTAL	277 215 810,72

7 . DISTRIBUTION RESEAU ELEC	9323L1	total
COMPTE	234 086 003,08	2 489 049 222,48
		2 723 135 225,56

8 . DISTRIBUTION RESEAU GAZ

COMPTE	9331L1	9333L1	total
	127 652 743,21	852 065 730,25	979 718 473,46

9 . SOLDE DES COMPTES 9284X	
COMPTE	MONTANTS
9284L2	4 535 966,75
9284L4	2 924 920,89
9284L5	19 939 403,96
	27 400 291,60

10 . CHARGES DE STRUCTURE	
NATURE DES CHARGES	MONTANTS
1- FRAIS FINANCIERS	
FF - ELEC	723 193,64
FF - GAZ	453 104,42
	270 089,22
2- FRAIS ASSURANCES	
2-a ASSURANCES patrimoine/incendie	
ELEC	2 466 937,98
GAZ	1 545 617,15
	921 320,83
4-b ASSURANCES RCG	
RCG - ELEC	9 113 390,88
RCG - GAZ	6 357 290,24
	2 756 100,64
3- PERTES DE CHANGE	
	-

montant à titre d'exemple

montant à titre d'exemple

montant à titre d'exemple

11 . CHARGES GENERAL + CENTRAL CC : 71 et 72	
COMPTE	MONTANTS
1 . CHARGES ADM Générale (FGS) CC : 71	4 186 068,84
2 . CHARGES DCM	
3 . CHARGES DTE	
4 . CHARGES DTG	
TOTAL	4 186 068,84

montant à titre d'exemple
montant à titre d'exemple
montant à titre d'exemple

DFC/DD ANNABA

CHARGES DE STRUCTURE

	ELEC		GAZ		TOTAL
	9321L1909	9323L1909	9331L1909	9333L1909	
51- FRAIS FINANCIERS					
	453 104,42	-	270 089,22	-	723 193,64

	ELEC		GAZ		TOTAL
	9321L1909	9323L1909	9331L1909	9333L1909	
52- FRAIS D'ASSURANCES					
a	1 545 617,15	-	921 320,83	-	2 466 937,98
b	-	6 357 290,24	-	2 756 100,64	9 113 390,88
	1 545 617,15	6 357 290,24	921 320,83	2 756 100,64	11 580 328,86

	ELEC		GAZ		TOTAL
	9321L909	9323L1909	9331L1909	9333L1909	
57- PERTES DE CHANGES					
(*)	#REF!		#REF!		#REF!

N.B : (*) Le montant est a constaté comme provision pour pertes de change (Note n°753 FER du 06/12/1997 et note n° 764 FER du 19/01/1998)

DFC/DD ANNABA

CHARGES LOCALES	CHARGES LOCALES				TOTAL
	9321L1909	9323L1909	9331L1909	9333L1909	
Montant à répartir					
9242	61 296 266,41	-	-	-	61 296 266,41
9243	57 661 217,01	-	57 661 217,01	-	57 661 217,01
9245	158 258 327,30	110 397 340,89		47 860 986,41	158 258 327,30
9284	27 400 291,60	19 113 808,31		8 286 483,29	27 400 291,60
	304 616 102,32	129 511 149,20	57 661 217,01	56 147 469,70	304 616 102,32

DFC/DD ANNABA

CHARGES DE STRUCTURE

	ELEC		GAZ		TOTAL
	9321L1909	9323L1909	9331L1909	9333L1909	
51- FRAIS FINANCIERS					
	453 104,42	-	270 089,22	-	723 193,64

	ELEC		GAZ		TOTAL
	9321L1909	9323L1909	9331L1909	9333L1909	
52- FRAIS D'ASSURANCES					
a	1 545 617,15	-	921 320,83	-	2 466 937,98
b	-	6 357 290,24	-	2 756 100,64	9 113 390,88
	1 545 617,15	6 357 290,24	921 320,83	2 756 100,64	11 580 328,86

	ELEC		GAZ		TOTAL
	9321L909	9323L1909	9331L1909	9333L1909	
57- PERTES DE CHANGES					
(*)	#REF!		#REF!		#REF!

N.B : (*) Le montant est a constaté comme provision pour pertes de change (Note n°753 FER du 06/12/1997 et note n° 764 FER du 19/01/1998)

DFC/DD ANNABA

CHARGES ADM (GENERALES / CENTRALES CC : 71 et 72)

	ELEC		GAZ		TOTAL
	9321L1909	9323L1909	9331L1909	9333L1909	
1. CHARGES ADM Générale (FGS) CC : 71					
	524 541,75	2 336 083,68	312 672,02	1 012 771,40	4 186 068,84

	ELEC		GAZ		TOTAL
	9321L1909	9323L1909	9331L1909	9333L1909	
2. CHARGES DCM (CC : 72)					
	-	-	-	-	-

	ELEC		GAZ		TOTAL
	9321L1909	9323L1909	9331L1909	9333L1909	
3. CHARGES DTE (CC : 72)					
	-	-	-	-	-

	ELEC		GAZ		TOTAL
	9321L1909	9323L1909	9331L1909	9333L1909	
4. CHARGES DTG (CC : 72)					
	-	-	-	-	-

ملخص:

الهدف الأول من مراقبة التسيير بمختلف أدواتها يكمن في خدمة الادارة بتوفير المعلومات اللازمة لدعم وظائفها، فنجد البعض يرى أن مشكلة الإدارة تكمن في الكم الهائل من المعلومات الغير مناسبة التي تتوافر في المنشآت. لقد تم التوصل من خلال الدراسة إلى أن المساهمة الفعالة لنظام مراقبة التسيير مرتبطة أساسا بمدى قدرة المؤسسة على التحم في أهم أدواته المتمثلة في المحاسبة التحليلية ونخص بالذكر طريقة التكاليف لحساب الأنشطة "ABC" التي تسمح بتقييم الأداء الاقتصادي والمالي وتحديد الانحرافات ودراستها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. الكلمات المفتاحية: مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

ABSTKACT

Summary:

The first goal of the Steering control various tools lies in management service to provide the necessary information to support its functions, we fine! some believe that the management problem lies in the vast amount of information that is available inappropriate in installations.

We have been reached through the study to be effective contribution to system management control mainly associated with the extent of the institutions ability to control the most important tools of analytical accounting and singled out cost method of calculation activities "ABC" that will allow the economic and financial performance and identify déviations, study and take the necessary cor rective action assessment.

KEYWORDS :

cost accounting method on the basis of Steering control, analytical accounting activities "ABC".

