



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية

### عنوان المذكرة

واقع محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية

الجزائرية ودورها في ترشيد القرارات

دراسة حالة في مؤسسة تكرير البترول RA1K بسكيكدة

مذكرة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في شعبة العلوم المالية والمحاسبية  
تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف:  
- أ.د. بلال كيموش

من إعداد:  
- اسمهان أحمد شكاط  
- سلمى تونسي

### أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
أ.د. قمرى زينة	أستاذ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
أ.د. كيموش بلال	أستاذ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا، مقررا
د. تيريرات أيمن	أستاذ محاضر "ب"	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2025/2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



## الإهداء

إلى من غرسوا في قلبي حب العلم، وعلموني أن دروب النجاح لا تعبد إلا بالصبر والمثابرة...

إلى من كانوا لي سندا وعونا في كل خطوة، فكان دعاؤهم نبراسا أنار لي الطريق..

إلى والدي الغاليين جدتي الحبيبة وجدتي العزيز حفظهم الله

إلى إخوتي سندي الحقيقي ورفاق دربي في كل الظروف كنتم دائما العون والسند،

كنتم الأمل حين تعبت، والفرح حين أنجزت.

إلى خالاتي وعماتي العزيزات كنتم أمهات صغارا في حنانكن، كبارا في عطائكن، لكن مكانة في القلب

لا يعلوها مكان، ومحبة لا توصف.

إلى صديقاتي فاطمة، خلود، فلولاكن لما كان الطريق سهلا أنتم الجزء الذي لا ينسى من هذه الرحلة.

وإلى أساتذتي الأفاضل من كان لهم الفضل بعد الله في أن أصل إلى هذه المرحلة من صبروا، وعلموا،

ووجهوا كل الامتتان لكم، أنتم من صنعتم ملامح هذا النجاح.

وأخيرا....

إلى كل من أحبني بصدق وآمن بي حين شككت في نفسي

إلى كل من رحل قبل أن يشهد هذه اللحظة إلى جدي وعمتي رحمهما الله

هذه المذكرة لكم قبل أن تكون لي.

اسمهان



## الإهداء

ما سلكنَا البدايات إلا بتسييره وما بلغنا النهايات إلا بتوفيقه وما حققنا الغايات إلا بفضلِهِ.

فالحمد لله حبا وشكرا وامتنانا

الحمد لله على البدء والختام

وبكل ما آتيت بإذن الرحمن أهدي نجاحي إلى نفسي الطموحة أولا، فأنا اليوم أقف على عتبة تخرجي

وأقطف ثمرة تعبتي فالحمد لله على الإتمام وحسن الختام.

إلى الذي دعمني بلا حدود إلى مصدر قوتي، إلى من علمني أن الدنيا كفاح وسلاحها العلم والمعرفة،

إلى من كنت فرحته الأولى إلى من شاب رأسه في انتظار هذا اليوم وها أنا أتملت وعدي لك،

إلى فخري واعتزازي "أبي الغالي"

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واحتضني قلبها قبل يدها وسهلت لي الشدائد بدعائها،

إلى القلب الحنون، قدوتي ومعلمتي الأولى، إلى التي لطالما عاهدتها بهذا النجاح "أمي الغالية"

وإلى من شد الله به عضدي فكان لي خير معين "أخي الغالي"

إلى زميل الجامعة الذي كان سندا لي في دراستي "أنيس"

إلى رفيقات الدرب وأخوات القلب، من زهرت أيامي وخففت عني ثقل الطريق لكن كل الامتتان والمحبة

"رشا، دارين، ايناس، منال"

إليهم جميعا ومن صميم القلب أهدي ما أهداني الله تعالى إليه من هذا العمل المتواضع.

## شكر وتقدير

بعد بسم الله الرحمن الرحيم, الحمد لله الذي رزقنا العقل ووهبنا التفكير وحسن التوكل عليه

ورزقنا من العلم ما لم نكن نعلم... وبعد الصلاة والسلام على سيدنا محمد" خير الانام

الذي قال "لا يشكر الله من لا يشكر الناس" تم بحمد الله وفضله وتوفيقه إتمام هذا العمل المتواضع.

يشرفنا أن نتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان الى كل من مد لنا يد العون من قريب أو بعيد

ولو بكلمة طيبة و الى كل من ساهم في بحثنا و نخص بالذكر:

الاستاذ "كيموش بلال" الذي أمدنا بنصائحه القيمة جزاه الله كل خير

موظفي مركب تكرير البترول مؤسسة سوناطراك سكيكدة على الاستقبال المميز

مشرف على التربص لرقم "مراد" فرع المحاسبة التحليلية- ولا ينسى الشكر

أفراد عائلتي "أمي", "أبي", "إخوتي".

الحمد لله على التمام و حسن الختام, اللهم اجعله بداية لتحقيق أحلامي.

شكرا لكم

تعالج هذه رسالة الماجستير موضوع المحاسبة التحليلية في مؤسسة اقتصادية، حيث تم تنفيذ هذا العمل لدى مركب تكرير وتصفية البترول شركة سوناطراك - سكيكدة، والذي وفر لنا جميع الموارد والمعلومات الضرورية، ولم يبخل علينا بأي مساعدة في إنجاز بحثنا.

حاولنا من خلال هذه الرسالة تقديم شامل لمكان التبرص، وعرض أهم مزاياه مع التركيز على فرع المحاسبة التحليلية الذي كانت الدراسة الميدانية على مستواه. فقد تم التعرف على المحاسبة التحليلية والغرض الأساسي منها، وكيفية حساب مختلف التكاليف، وصولاً إلى أسعار البيع تبعاً الطريقة التكاليف الكلية، ومع دعم تشخيصي حول وحدة إنتاج غاز GPL". وتوصلنا من خلال هذا العمل إلى أن الاعتماد على الدليل المحاسبي الخاص بالمؤسسة، الذي يتضمن جميع مراكز التكلفة المربوطة بالمراكز، بالإضافة إلى استعمال برنامج Excel، يساهم في تقليد خطأ، وتحقيق الدقة وتوفير الوقت والجهد على الموظف. كما أبرزت الدراسة أن نظام المحاسبة التحليلية ساعد المؤسسة على تحسين دقة احتساب التكاليف وتوفير معلومات أنسب لاتخاذ القرار، مما يجعل من المفيد مستقبلاً التفكير في تطوير النظام المعتمد بإدخال أدوات رقمية أكثر تطوراً مثل برامج ERP وربطها بباقي الأنظمة المحاسبية.

## Résumé

Ce mémoire de master traite du sujet de la comptabilité analytique dans une entreprise économique. Le travail a été réalisé au sein du Complexe de Raffinage et de Transformation du Pétrole de la société Sonatrach - Skikda, qui nous a fourni toutes les ressources et informations nécessaires à la réalisation de notre recherche.

À travers ce mémoire, nous avons présenté une vue globale du lieu de stage, mis en évidence ses points forts, et nous sommes concentrés sur le service de comptabilité analytique où s'est déroulée notre étude de terrain. Nous avons étudié les objectifs de la comptabilité analytique, ses méthodes de calcul des coûts, ainsi que la fixation des prix selon la méthode des coûts complets, avec un diagnostic spécifique sur l'unité de production de gaz GPL. Ce travail nous a permis de conclure que l'utilisation du plan comptable analytique propre à l'entreprise, incluant tous les centres de coûts liés, en plus de l'utilisation du programme Excel, permet de réduire les erreurs, d'atteindre une meilleure précision, et de gagner du temps et des efforts pour les employés. L'étude a également montré que le système de comptabilité analytique a contribué à une meilleure précision des calculs des coûts et à la fourniture d'informations plus pertinentes pour la prise de décision, ce qui suggère qu'à l'avenir, il serait judicieux d'envisager l'introduction d'outils numériques plus avancés, tels que les logiciels ERP intégrés aux autres systèmes comptables.

الفهرس

الصفحة	فهرس المحتويات
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ-ج	المقدمة
<b>الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة</b>	
07	تمهيد
08	المبحث الأول: محاسبة التكاليف
08	المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف
08	الفرع الأول: نشأة وتطور محاسبة التكاليف
09	الفرع الثاني: مفهوم محاسبة التكاليف
10	الفرع الثالث: أهداف محاسبة التكاليف
10	الفرع الرابع: وظائف محاسبة التكاليف
11	المطلب الثاني: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف
11	الفرع الأول: طريقة الأقسام المتجانسة
12	الفرع الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة
14	الفرع الثالث: طريقة التكاليف المعيارية
15	المطلب الثالث: الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف
15	الفرع الأول: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC
16	الفرع الثاني: طريقة مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت
18	الفرع الثالث: نظام التكلفة المستهدفة
19	المبحث الثاني: أهمية محاسبة التكاليف في عملية ترشيد القرارات
19	المطلب الأول: ماهية عملية اتخاذ القرار

19	الفرع الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار
20	الفرع الثاني: أهمية اتخاذ القرار
20	الفرع الثالث: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار
21	المطلب الثاني: شجرة القرار
21	الفرع الأول: مفهوم شجرة القرار
21	الفرع الثاني: الهيكل العام لشجرة القرار
23	الفرع الثالث: أهمية شجرة القرار
23	الفرع الرابع: شكل شجرة القرار
24	المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات
24	الفرع الأول: دور التكلفة الكلية في اتخاذ القرار
24	الفرع الثاني: دور التكلفة المعيارية في اتخاذ القرار
25	الفرع الثالث: دور التكلفة المستهدفة في اتخاذ القرار
26	الفرع الرابع: دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرار
27	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
27	المطلب الأول: الرسائل الجامعية باللغة العربية
31	المطلب الثاني: المقالات العلمية باللغة العربية
35	المطلب الثالث: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
38	خلاصة الجزء النظري
<b>الفصل الثاني: الجانب التطبيقي</b>	
41	تمهيد
42	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة سوناطراك
42	المطلب الأول: ماهية شركة سوناطراك
42	الفرع الأول: لمحة تاريخية حول شركة سوناطراك
43	الفرع الثاني: تعريف شركة سوناطراك <b>Sonatrach</b>
43	الفرع الثالث: أهداف شركة سوناطراك
44	المطلب الثاني: تشخيص وتقديم مركب تكرير البترول سكيكدة <b>RA1K</b>
44	الفرع الأول: تعريف وأهمية مركب تكرير البترول سكيكدة <b>RA1K</b>
48	المطلب الثالث: تحديد أدوات البحث المستعملة

48	الفرع الأول: المقابلة
50	الفرع الثاني: الملاحظة
51	المبحث الثاني: واقع محاسبة التكاليف في مؤسسة تكرير البترول سكيكدة
51	المطلب الأول: المرجعية الداخلية لتطبيق محاسبة التكاليف داخل المؤسسة
51	الفرع الأول: دليل محاسبة التكاليف بمؤسسة RA1K
51	الفرع الثاني: التعرف على مراكز التكلفة
53	الفرع الثالث: مفاتيح التوزيع
54	المطلب الثاني: حساب التكاليف وسعر التكلفة بمركب سوناطراك RA1K
54	الفرع الأول: هيكل التكاليف
57	الفرع الثاني: مراحل حساب التكلفة النهائية
68	الفرع الثالث: اتخاذ القرار في مؤسسة سوناطراك RA1K
69	المطلب الثالث: تحليل نتائج المقابلة
71	التقييم الشخصي
73	خلاصة الفصل التطبيقي
75	الخاتمة
79	المراجع
83	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
13	الاستغلال التفاضلي	01
30	المقارنة بين دراستنا والرسائل الجامعية باللغة العربية	02
34	المقارنة بين دراستنا والمقالات العلمية باللغة العربية	03
38	المقارنة بين دراستنا والدراسات باللغة الأجنبية	04
52	مراكز تكلفة المرافق	05
53	مراكز تكلفة الإنتاج (التي تدخل في عملية الغاز فقط)	06
53	مراكز تكلفة المصاريف الإدارية	07
58	تحميل الأعباء المباشرة "المرحلة الأولى"	08
60	توزيع الأقسام (3) و(4)	09
63	توزيع المجموعة الأولى على نفسها	10
65	حساب تكلفة السيرورة	11
66	حساب تكلفة الإنتاج	12
67	حساب سعر التكلفة	13

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
15	مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة	01
23	شكل شجرة القرار	02
46	الهيكل التنظيمي لمديرية مصفاة سكيكة RA1K	03

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
83	أسئلة المقابلة	01
84	دليل المحاسبة التحليلية في المركب	02
86	التقارير الشهرية الخاصة بعملية الإنتاج سنة 2020-1	03
88	التقارير الشهرية الخاصة بعملية الإنتاج سنة 2020-2	04
96	تكلفة السيورة	05
97	تكلفة الإنتاج	06
98	تكلفة سيورة الإنتاج للمواد تامة الصنع	07
99	حساب سعر التكلفة للمنتج النهائي	08

المقدمة

## 1- مقدمة

تحتاج الإدارة لبيانات ومعلومات تختلف كثيرا عما توفره المحاسبة المالية، تهتم الإدارة بالماضي والحاضر والمستقبل فتجدها تتطلع الى التخطيط والرقابة وتحديد المسؤولية، وتسعى للحصول على بيانات كمية تساعدها على حل المشاكل المتعددة لإنتاج وبيع منتوجات المؤسسة، ومع التطور السريع للمؤسسات الاقتصادية الذي أدى الى ضخامتها واتساع حجمها وتعقد أعمالها، أصبح من الصعب أن يلم صاحب المؤسسة بكل جزئيات مؤسسته، وقد دفعته تلك الحاجة إلى البحث عن طرق وأساليب وأنظمة محاسبية تعتمد على مجموعة من القواعد والمبادئ التي يمكن أن يسترشد بها عند تحديد تكاليف الإنتاج والتكلفة النهائية للمنتوجات والخدمات قصد معرفة نتائج أعمال نشاط مؤسسته من ربح أو خسارة.

ومن هنا ظهرت المحاسبة التحليلية أو كما كانت تعرف سابقا بمحاسبة التكاليف، كفرع من فروع المحاسبة يعنى بدراسة وتحليل التكاليف بمختلف أنواعها ومصادرها، حيث توفر معلومات دقيقة تفيد في اتخاذ القرار الإداري الرشيد، وقد أصبحت هذه المعلومات ضرورية في عصر يتميز بالتعقيد والتنافسية، خاصة وأن طبيعة القرار الإداري لم تعد بسيطة، بل أصبحت ترتبط بتحليل بدائل متعددة ومتغيرة باستمرار.

وتكمن أهمية محاسبة التكاليف في كونها أداة فعالة تساعد الإدارة في مواجهة التحديات الحديثة، لاسيما في المؤسسات التي تهدف إلى تحسين كفاءتها وتقليل الهدر وزيادة ربحيتها، فاعتماد الإدارة على بيانات التكاليف الدقيقة يمكنها من دراسة التكاليف الثابتة والمتغيرة، وتحديد نقطة التعادل، وتقييم مردودية الأقسام المختلفة، إضافة إلى اتخاذ قرارات استراتيجية مثل التسعير أو التوسع أو التقليل.

لذلك جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على مدى مساهمة محاسبة التكاليف في دعم عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال إبراز الأساليب المستخدمة، وتحليل مدى وعي المسيرين بأهمية المعلومات التي تقدمها هذه الأداة المحاسبية الحيوية في بيئة الأعمال الحالية.

## 2- الإشكالية

بناء على ما سبق، فإن الإشكالية التي نسعى إلى بلورتها يمكن حصرها في طرح التساؤل التالي:

ما هو واقع محاسبة التكاليف ودورها في ترشيد القرارات الإدارية؟

وانطلاقا منها تم صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

## ❖ الأسئلة الفرعية

- ما مدى مفهوم محاسبة التكاليف ودورها في اتخاذ القرار داخل مؤسسة RAIK؟

- ما مدى ضرورة وجود محاسبة التكاليف داخل المؤسسة RAIK؟
- ما هي الأساليب المعتمدة في محاسبة التكاليف داخل مؤسسة RAIK؟
- هل تعتمد مؤسسة RAIK على معلومات محاسبة التكاليف عند اتخاذ القرارات؟

### 3- الفرضيات

بغرض الإجابة عن الأسئلة المطروحة فإنه يتم الانطلاق من الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى:** نظام محاسبة التكاليف المطبق في مؤسسة RAIK يعنى بإعداد بيانات خاصة بتكلفة الأنشطة المختلفة لتحديد المدخلات التي تساهم في اتخاذ القرار، وهو قائم على مجموعة من المراكز المحاسبية التحليلية التي تزود متخذ القرار بالمعلومات اللازمة لتحليل مختلف النتائج.
- **الفرضية الثانية:** في مؤسسة RAIK تعد التكاليف عنصرا أساسيا ومهما، حيث يعتبر وجود محاسبة التكاليف ضرورة لتحليل الأعباء وتحديد التكاليف بدقة.
- **الفرضية الثالثة:** تختلف الطرق المعتمدة لحساب التكاليف في مؤسسة RAIK لكن يلاحظ أنها تتبع نظام ال ABC نظرا لمواكبته للتطورات الحديثة ومساعدته على تحسين الأداء.
- **الفرضية الرابعة:** يعتبر نظام محاسبة التكاليف المطبق في مؤسسة RAIK مصدرا مهما للمعلومات، يساعد متخذي القرار في الوصول إلى البيانات الكافية لاتخاذ القرارات المناسبة.

### 4- دوافع اختيار موضوع المحاسبة التحليلية

- أهمية محاسبة التكاليف كأداة لاتخاذ القرار.
- دور محاسبة التكاليف في تقليل التكاليف وتحسين التنافسية.
- تحفيز المؤسسات على تبني نظم محاسبية أكثر دقة.

### 5- أهمية موضوع الدراسة

مبررات اختيار الموضوع:

- الرغبة في توسيع المعلومات حول تطبيق محاسبة تحليلية في مؤسسة اقتصادية جزائرية.
- صلة موضوع البحث بالتخصص الذي ندرسه "محسبة ومراجعة".

- التعرف على أهمية استعمال محاسبة التكاليف.

النتائج المتوقعة من الدراسة:

- الوصول إلى إجابات عن الأسئلة الفرعية والتحقق من الفرضيات المقترحة، وإيجاد حل معقول للإشكالية المطروحة لضمان الفهم والتوضيح لبحثنا.

## 6- أهداف الدراسة

- بيان أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية.

- الاطلاع على طرق المحاسبة التحليلية المتبعة من طرف سوناطراك.

- توضيح مدى تأثير المحاسبة التحليلية على اتخاذ القرارات.

- توفير مرجع إضافي يمكن أن يستفيد منه الطلبة الذين يرغبون في الاتجاه نحو هذا الموضوع.

## 7- حدود الدراسة

تم أخذ البيانات استنادا إلى سنة 2020.

## 8- منهج الدراسة

في إطار هذا البحث ومن أجل معالجة إشكالية موضوع الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وهو المنهج الأكثر استخداما وشيوعا في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وقد تم الاعتماد على الأداة البحثية المقابلة في معالجة الفصل التطبيقي من خلال دراسة حالة في مركب تكرير البترول بسكيكدة.

## 9- صعوبات الدراسة

- صعوبة الحصول على بيانات دقيقة ومفصلة حول نظام المحاسبة التحليلية بسبب الطابع الحساس للمعلومات داخل المؤسسة.

- ضعف التعاون من بعض العاملين داخل المؤسسة في تقديم المعلومات اللازمة لأسباب إدارية أو تحفظات داخلية.

- تعقيد العمليات الإنتاجية في قطاع تكرير البترول، مما يتطلب جهدا مضاعفا لفهم العلاقة بين مراحل الإنتاج وتوزيع التكاليف.

- صعوبة الربط بين الجانب النظري والأدوات التطبيقية المعتمدة فعليا داخل المؤسسة.
- محدودية وقت التبرص مقارنة بحجم البيانات المطلوب جمعها.

## 10- هيكل البحث

تم تقسيم هذا العمل إلى فصلين: فصل نظري، وآخر تطبيقي، الجانب النظري يحتوي على ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول يتم فيه عرض آليات حول محاسبة التكاليف "مفهوم، نشأة، أهداف، وظائف إضافة إلى الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف".

المبحث الثاني تناول طبيعة عملية اتخاذ القرار: الأهمية، الأنواع، خطوات اتخاذ القرار والعلاقة بينه وبين محاسبة التكاليف.

وأخيرا المبحث الثالث: المقدم فيه دراسات سابقة تناولت موضوعنا محاولين سد الفجوات المعرفية فيها.

أما الجانب التطبيقي يتضمن مبحثين حيث في الأول سيتم التطرق إلى تعريف المؤسسة وأهم جوانبها، أهميتها، الهيكل التنظيمي وشرحه، تقديم دائرة المالية مصلحة المحاسبة التحليلية، وكذا أدوات البحث المستعملة في جمع المعلومات.

وفي الثاني نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة ودوره ودليله المحاسبي والطريقة المتبعة في المركب مع التعرف على مراكز التكلفة ومبادئ ومفاتيح التوزيع إلى غاية حساب التكلفة النهائية واتخاذ القرار والخروج بتحليل عام لنتائج المقابلة.

## الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

## تمهيد

إن محاسبة التكاليف تعتبر إحدى الفروع الأساسية لعلم المحاسبة، بحيث كان هذا الفرع مرتبطاً فقط بالمؤسسات الصناعية نظراً لطبيعة هذه المؤسسات وخصائصها، إلا أنه بعد الانفتاح العالمي وزيادة حدة المنافسة، سعت كل مؤسسة إلى تقليل وضبط التكاليف بهدف الحصول على مركز تنافسي قوي، ومن المؤكد أن استخدام محاسبة التكاليف في التسيير يمكن من تقييم الأداء المالي للمؤسسة ويساعد المسؤولين في اتخاذ القرارات الرشيدة. وبما أن محاسبة التكاليف تعطي تحليل دقيق للنتائج، حيث أنها تقوم بحساب التكاليف وتحليلها والتحكم فيها، وتسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة وتقييم المخزونات والاستثمارات فإنها تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن مقابل أقل تكلفة ممكنة، وهذا ما أدى إلى زيادة الاهتمام بفرع محاسبة التكاليف لما له من دور في تزويد إدارة المؤسسات بالبيانات المختلفة اللازمة لتخطيط ورقابة التكاليف واستغلال موارد المؤسسة أحسن استغلالاً، مما تطلب إحداث تغييرات في احتساب التكاليف وتطويرها حتى تتسجم مع أساليب تسيير وتنظيم الإنتاج وتوسعه، والحاجة الماسة إلى المعلومات الكافية والضرورية لاتخاذ القرارات تعتبر مصدراً هاماً بالنسبة للمسيرين، وقد تعددت وسائل المساعدة لاتخاذ القرارات، سواء كانت تقليدية أو حديثة، ولكن تبقى جوانب مهمة تتمثل في المتابعة والمراقبة المستمرة للأداء، حيث يقف أخذ القرار على تطور المؤسسة ومواكبتها للقرارات المناسبة.

وسوف نحاول في هذا الفصل التطرق إلى:

المبحث الأول: محاسبة التكاليف

المبحث الثاني: أهمية محاسبة التكاليف في عملية ترشيد القرارات

المبحث الثالث: دراسات سابقة

## المبحث الأول: محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف أداة مهمة تعتمد عليها المؤسسات في تحديد تكلفة منتجاتها أو خدماتها، مما يساعدها على التحكم في مصاريفها وتحسين طريقة استخدامها للموارد، كما تساهم هذه المحاسبة في تقديم معلومات دقيقة تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات مبنية على أسس علمية، خاصة فيما يتعلق بالتخطيط والرقابة.

### المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف

تعد محاسبة التكاليف من الفروع الأساسية في علم المحاسبة وتهدف إلى قياس وتسجيل وتحليل التكاليف داخل المؤسسة، ويساعد هذا النوع في توفير معلومات دقيقة تدعم عملية اتخاذ القرار.

### الفرع الأول: نشأة وتطور محاسبة التكاليف

أدت الثورة الصناعية التي بدأت في القرن الثامن عشر إلى انتقال طريقة تصنيع الخامات والمواد الأولية من طريقة يدوية إلى طريقة آلية، مما أدى إلى ظهور تطور صناعي وحضاري، رافقه تطور في الفكر المحاسبي، وبالتالي زيادة حاجة الأفراد والشركات لتخفيض الأسعار وتشديد الرقابة على عناصر التكاليف، وظهرت الضرورة إلى معلومات تتناول التكاليف. نتيجة لعجز المحاسبة المالية في تلبية تلك الاحتياجات، ظهرت المحاسبة التحليلية كأحد فروع علم المحاسبة، معتمدة على تطبيق المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية في تحليل وتسجيل بيانات التكاليف، بغرض تحديد تكلفة الوحدات المنتجة، والاستفادة من هذه البيانات في زيادة الكفاءة الإنتاجية في المشروعات، كما أنها استخدمت كأداة فعالة للمحيط الداخلي والخارجي، ويمكن تقسيم فترة ظهورها إلى<sup>1</sup>:

#### 1- مرحلة المحاسبة التحليلية التقليدية

في منتصف القرن 18 وحتى أواخر القرن 19 كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات حجم صغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المنبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية، فأصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة الأزمة الاقتصادية الكبرى لسنة 1929، وزيادة على هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

#### 2- المحاسبة التحليلية المعاصرة

بدأت المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية بعد 1945 حيث أن تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستقرار، وجب عليها أن تخفض من تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها: تاريخية اقتصادية معيارية ثابتة، متغيرة، لاستخدامها في إعداد الميزانية المرنة المتغيرة ومعرفة عتبة مردوديتها.

<sup>1</sup> بويغوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 07-08.

## الفرع الثاني: مفهوم محاسبة التكاليف

اختلفت التعاريف حول مفهوم محاسبة التكاليف، وهذا راجع لاختلاف وجهات النظر في الأهداف الممكن تحقيقها داخل المؤسسة، والمتمثلة في قياس تكلفة الإنتاج وتقييم المخزون، رقابة عناصر التكاليف، وضبط حسابات الفروقات، وتحليلها من أجل اختيار أفضل البدائل الممكنة، حيث تعرف محاسبة التكاليف<sup>1</sup>:

- أداة لرسم السياسات عن طريق وضع مستويات أو معايير مقدما.  
- أداة لقياس النتائج عن طريق موازنة النفقات الفعلية بالنواتج كما تخدم في أغراض التقييم وخاصة في المخزون السلعي وتجنيد في مجال تحديد الأسعار ودراسة اقتصاديات المؤسسة.

يعرف "حسين عامر شرف" محاسبة التكاليف بأنها تهدف إلى تحقيق أغراض متعددة، إلا أنه يمكن تجميع هاته الأغراض في ثلاث أهداف رئيسية<sup>2</sup>:

- تحديد التكلفة الفعلية.  
- الرقابة على التكاليف.  
- إعداد الدراسات اللازمة لحل المشاكل واتخاذ القرارات.

يعرف "عباس الشافعي" محاسبة التكاليف بأنها مجموعة النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في جمع وتسجيل وتحليل وتفسير تكاليف النشاط سواء كان إنتاجيا أو حديسيا بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الادارية<sup>3</sup>.

يعرفها "محمد الجزر" بأنها أدلة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول العلمية وتطبقها الإدارة في سبيل تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف من مواد وعمالة وخدمات مع ربطها بمراكز التكلفة وبوحدات الإنتاج، وذلك بهدف قياس التكاليف بالإضافة إلى الرقابة عليها وتخفيضها<sup>4</sup>.

تأسيا على ما سبق فإن محاسبة التكاليف هي إحدى التقنيات التي تقوم بتسجيل المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة اضافة إلى صادر أخرى وتبويبها وتحليلها معتمدين في ذلك على قواعد وأسس بغية الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها القرارات المناسبة حول استغلال المؤسسة لإمكاناتها ومراقبة وقياس نشاطها وتحديد المسؤوليات الضمان المردودية والاستمرارية للمؤسسة.

<sup>1</sup> عبد العزيز محمد حجازي، محاسبة التكاليف الفعلية، دار النهضة العربية القاهرة، مصر، 1965، ص 26.

<sup>2</sup> حسين عامر شرف، دراسات في التكاليف، دار النهضة العربية القاهرة، مصر، 1970، ص 15.

<sup>3</sup> عباس شافعي، محاسبة التكاليف قياس وتحليل ورقابة، مكتبة التجارة والتعاون، القاهرة، مصر، 1975، ص 16.

<sup>4</sup> محمد الجزر، محاسبة التكاليف أداة تحليلية تساند الغدارة في تحقيق الأهداف، القاهرة، 1983، ص 18.

### الفرع الثالث: أهداف محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف عدة أهداف باعتبارها موجهة للتسيير ومساعدة أصحاب القرار في اتخاذ القرار المناسب وتمثل أهدافها فيما يلي<sup>1</sup>:

**1- قياس الأداء:** الهدف الرئيسي هو تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من أجل إثبات تكلفة كل عنصر مما يؤدي للوصول إلى:

- تحديد تكلفة كل عنصر.
- تحديد تكاليف داخل كل مركز تكلفة.
- تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد أسعار البيع.
- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم للمخزونات.

**2- قياس تكلفة الإنتاج:** تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر مختلف مراحل نشاط المؤسسة وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت ومدى استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج.

**3- الرقابة على عناصر التكلفة:** لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج من خلال المستندات وذلك لمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة وتصحيح الانحرافات واتخاذ الإجراءات المناسبة، ويجب على الإدارة اعتماد قرار من أفضل البدائل المتاحة، بما فيها: تحديد العلاقة بين التكلفة والربح، تغيير الآلات، توسيع النشاط، اتخاذ القرار بتوقيف خط إنتاجي معين، شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج.

**4- إعداد الكشوفات المالية:** فمحاسبة التكاليف تهدف إلى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة والبضائع المباعة.

**5- تقدير المردودية:** دراستها على مستويات مختلفة وعلى ضوء النتائج المحاسبية تتخذ القرارات المناسبة سواء: زيادة الإنتاج أو تخفيضه أو التوقف تماما عنه.

### الفرع الرابع: وظائف محاسبة التكاليف

ترتكز محاسبة التكاليف على مجموعة من الوظائف لتقوم بدورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية، كما أنها تعد مجموعة من الوظائف التي تحققها تساعدها على تحقيق أقصى ربح ممكن وتمثل في<sup>2</sup>:

**1- الوظيفة التسجيلية:** تختلف حسب الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة في عملية التسجيل، سواء كان أساس دمجها في السجلات المحاسبية كذلك أو مسك سجلات مستقلة بالمحاسبة التحليلية.

**2- الوظيفة التحليلية:** تحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربطها بمراكز التكلفة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

<sup>1</sup> محمد شفيق حسين طبيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص 26.

<sup>2</sup> إسماعيل يحيى الكرني، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد، الأردن، 2006، ص 24-25.

**3- الوظيفة الرقابية:** تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما يتفق فعلا وتحديد الانحرافات التي اما تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المعايير المحددة، أو غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من المعايير المحددة ويجب أن ندرس أسباب هذه الانحرافات من أجل الحد منها.

**4- الوظيفة التحفيزية:** وتتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة وتمثل عامل دفع الأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة لذلك ستحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية بشكل كفاء، وهذا سيساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة.

### المطلب الثاني: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

تعد الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف من الأساليب الأولى التي اعتمدها المؤسسات لحساب تكلفة المنتجات.

#### الفرع الأول: طريقة الأقسام المتجانسة

##### 1- المعلومات المرتبطة بالطريقة

لقد ضلت طريقة التقليدية هي الأسلوب الأمثل لعدة سنوات وهي الأسلوب والمدخل الأكثر شيوعًا والذي تقوم على أساسه<sup>1</sup>:

##### - طبيعة التكاليف غير المباشرة

عبارة عن مواد غير مباشرة أو أجور غير مناسبة أو مصاريف غير مباشرة وهذه التكاليف تحدث في كافة أقسام المؤسسة سواء الإنتاجية منها أو غير الإنتاجية.

##### - توزيع وتحميل التكاليف غير مباشرة

تشكل هذه التكاليف نسبة كبيرة في هيكل تكاليف الوحدة الواحدة ومن هذه التكاليف ما يمكن تخصيصه بشكل مباشر على القسم المعني كأجور المشرفين أو مدراء المصانع والأقسام ومنها ما يصعب تخصيصه بشكل غير مباشر على الأقسام كالكهرباء، أجور الصيانة مصاريف التأمين وغيرها لذلك لا بد من اتباع الخطوات التالية:

- حصر وتقدير التكاليف الغير مباشرة وتحديد وحدات التكلفة.
- تخصيص التكاليف الغير مباشرة على كافة الأقسام.
- إعادة توزيع التكاليف الغير مباشرة على الأقسام الانتاجية لتحديد حصة كل قسم إنتاجي من إجمالي التكاليف غير مباشرة للمؤسسة ككل.
- تحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف غير المباشرة باستخدام معدلات تحميل مناسبة.

<sup>1</sup> محمد دلو، عبد العزيز جهلان، دراسة مقارنة بين طريقة التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية، ليسانس مهني، جامعة ورقلة، 2018/2017، ص3-4.

## 2- تقييم الطريقة<sup>1</sup>

من أهم مميزاتهما:

- التزويد بالتكاليف الإجمالية لكل قسم وتسمح بمراقبة تطور التكاليف في الأقسام.

- إحدى أدوات مراقبة التسيير.

- إيجاد الفروق وذلك بمقارنة التكاليف المقدره والمحصل عليها فعلا بهدف التقليل منها أو القضاء عليها.

من أهم عيوبها:

- تعتمد لتخصيص التكاليف الغير مباشرة، على أساس واحد لتحميلها الذي عادة ما يكون مرتبط ببحم الإنتاج مثل ساعات العمل المباشرة.

- إهمالها عند تخصيص التكاليف الغير مباشرة للعلاقة السرية الموجودة بين تكلفة المنتج والموارد التي استخدمت في العملية الإنتاجية، هذا ناتج عن عدم فهم الأنظمة التقليدية لأنشطة.

### الفرع الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة<sup>2</sup>

هناك العديد من التعاريف الخاصة بطريقة التكاليف المتغيرة، حيث يمكن تعريفها بأنها طريقة تفيد في تحليل ودراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح مرتكزة في تحليلها على المردودية وحدود الربح. طريقة التكلفة المتغيرة تقوم على تقسيم المصاريف المتغيرة والثانية وتهتم بدراسة مستوى المردودية، أكثر مما تهتم بمستوى سعر التكلفة تركيبته وتطوره مع ان الأول مرتبط بالثاني زمن غير الممكن أن نتكلم على المردودية بمعزل عن سعر التكلفة. ومن خلال التعريفين السابقين يمكن استخلاص المبدأ الأساسي للطريقة حيث تعتمد على الفصل بين الأعباء الثابتة واستبعادها من حساب التكاليف وسعر التكلفة وإجمالاً تعتمد الطريقة على مجموعة من المبادئ أهمها:

- تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المشروع وطبيعة تلك العناصر ويتم تحليلها إلى تكاليف إنتاجية، تسويقية وعينية، تكاليف إدارية وتمويلية.
- تفسير عناصر التكاليف على ثابتة ومتغيرة.
- تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة، وتحديد قيمة تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة.
- تعتبر التكاليف الثابتة تكاليف زمنية يجب على نتيجة الدورة أن تغطيها.
- المنتجات التامة والمنتجات قيد التنفيذ يتم تقييمها على أساس التكلفة المتغيرة.
- تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة أي أن رقم الأعمال هو أساس قياس مستوى النشاط ويجب عليه أن يغطي التكاليف المتغيرة.
- تبويب التكاليف المتغيرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة.

<sup>1</sup> محمد دلو، عبد العزيز جهلان، نفس المرجع السابق، ص4-5.

<sup>2</sup> بن عميروش صليحة، مطبوعة بعنوان المحاسبة التحليلية.

تلخص كل هذه المبادئ في جدول بسبب تحليل جدول الاستغلال التفاضلي ووفق العلاقة التالية:

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال - تكاليف متغير

النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة

الهامش على التكلفة المتغيرة = التكلفة المتغيرة للوحدة × الكمية المباعة

فيما يلي الشكل العام لجدول (01) الاستغلال التفاضلي:

النسبة المئوية	المبلغ الكلي	المبلغ الجزئي	البيان
	..... (.....) (.....)		رقم الأعمال الإجمالي خصومات وتخفيضات ممنوحة مردودات المبيعات
100%	.....		رقم الأعمال الصافي
		..... (.....) (.....) .....	مشتريات الفترة من المواد الأولية خصومات مقبوضة مردودات المشتريات مصاريف الشراء المتغيرة
		..... ..... (.....)	تكلفة الشراء المتغيرة للمواد الأولية مخزون بداية المدة للمواد الأولية مخزون نهاية المدة للمواد الأولية
		..... .....	تكلفة الشراء المتغيرة للمواد الأولية المستهلكة مصاريف الصنع المتغيرة
		..... (.....) (.....)	تكلفة الصنع المتغيرة للمنتجات التامة مخزون أول المدة من المنتجات التامة مخزون نهاية المدة من المنتجات التامة
		..... .....	تكلفة الصنع المتغيرة للمنتجات التامة المباعة التوزيع المتغيرة
		..... .....	تكلفة البيع المتغيرة للمنتجات التامة المباعة مصاريف أخرى متغيرة
%		.....	إجمالي التكاليف المتغيرة للمنتجات التامة المباعة
%	..... (.....)		الهامش على التكلفة المتغيرة التكاليف الثابتة
%	.....		النتيجة التحليلية

### الفرع الثالث: طريقة التكاليف المعيارية<sup>1</sup>

1- تعريف التكاليف المعيارية: عبارة عن تكاليف محددة مسبقا يتم تحميلها في ظل شروط وظروف تشغيلية فعالة، كما تعرف بالتكاليف المرجعية التي تقارن بها التكاليف الفعلية من أجل تحديد الانحرافات والتي تساعد على المراقبة الفعالة للتسيير الداخلي لظروف الاستغلال الداخلي للمؤسسة.

وعليه يمكن القول أن طريقة التكاليف المعيارية هي تكاليف تقدر مسبقا بشكل موضوعي ومحدد لما ينبغي أن تكون عليه التكاليف لغرض استعمالها كمقياس المقارنة التكاليف الفعلية وتفسير الأداء.

2- أهدافها: تستعمل من أجل تحقيق ما يلي:

- تحديد مواقع الخلل في مراحل الإنتاج.
- قياس قدرات المؤسسة على تحقيق الأهداف.
- مراقبة الأداء.

### 3- أنواع التكاليف المعيارية

أ- التكلفة النظرية: يتم تحديدها بافتراض أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج وتعمل الإدارة على تحقيقها إلا أنها تعد غير صالحة لقياس الأداء لعدم واقعيته ويمكن أن يؤثر على استعمال الموازنات وعلى معنويات العاملين.

ب- التكلفة المعيارية التاريخية: متوسط التكاليف لفترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، يمكن تحقيقها بمستوى أداء علمي، إلا أنها قد تتضمن الأخطاء والضعف المسجل في الفترات السابقة.

ج- التكلفة المعيارية المقارنة: تتحدد في ظل التغيرات وتأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة إلا أنها لا تعد مثالة لمعايير الإنتاج الحقيقية خاصة في حالة ضعف المنافسة.

د- التكلفة المعيارية المتوقعة: تتحدد في إطار الظروف التشغيلية المتوقعة خلال الفترة وغالبا ما تتحدد وفق أو بناء على الموازنات المعدة في المؤسسة.

هـ- التكلفة المعيارية العملية: تتم وفق ظروف التشغيل السائدة تتصف بالمرونة لمراعاتها للتغيرات الحاصلة خلال الفترة.

و- التكلفة المعيارية التقنية: يتم تحديدها حسب قواعد تقنية ودراسات دقيقة لمتطلبات الإنتاج الضرورية في إطار النشاط العادي.

<sup>1</sup> بن عميروش صليحة، مرجع سابق، ص58.

## المطلب الثالث: الطرق الحديثة لمحاكاة التكاليف

مع تطور بيئة الأعمال وازدياد التحديات التنافسية، ظهرت الحاجة إلى أساليب أكثر دقة في قياس التكاليف.

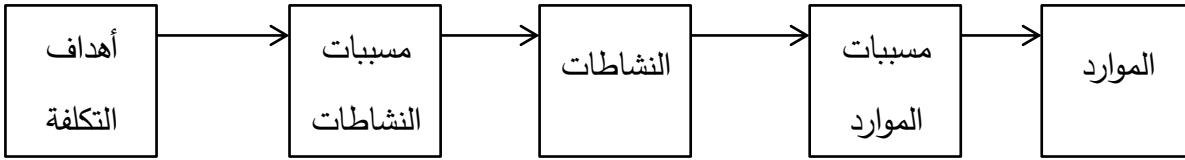
### الفرع الأول: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

#### 1- مفهوم نظام ABC

اختلفت وتعددت التعاريف للنظام التكلفة على أساس الأنشطة حسب عدة جهات نظر فيعرفها بعض الأكاديميون انه عبارة عن نظام وليس أسلوباً أو وسيلة وذلك لشموله على مكونات النظام من مدخلات ومعالجة المخرجات والتغذية العكسية<sup>1</sup>.

ويعرف على أنه طريقة تعود إلى تحسين الأنظمة التحليلية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة، إذ يتم تخصيص التكاليف غير مباشرة أو ما يسمى بالموارد على الأنشطة التي استفادت منها ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات<sup>2</sup>.

نستخلص أن نظام الـ ABC يسمح بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الأعباء الغير مباشرة، وتحملها على المنتجات والخدمات إلى منطق استهلاك الموارد من طرف النشاطات على المنتجات والخدمات الى منطق استهلاك الموارد من طرف النشاطات على أسس أكثر دقة وفق الشكل التالي:



الشكل 01: مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة<sup>3</sup>

#### 2- مزايا موجهة نظام ABC

إذا استخدم نظام الـ ABC بعد ضرورة لكونه يحقق المزايا التالية<sup>4</sup>:

- يقوم هذا النظام على فرض أساسي، وهو أن المنتجات تستهلك أنشطة والأنشطة تستهلك موارد ولذلك فإن:

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، ط1، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص167.

<sup>2</sup> إسماعيل حجازي، سعاد العاليد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، ط1، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، ص99.

<sup>3</sup> عثمان بولحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة سكيكدة، 2008، ص100.

<sup>4</sup> مشاش نادية، أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة، ملتمى حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليلة 2، ص11-12.

- التركيز على الأنشطة والأحداث التي تسبب استهلاك الموارد يمكن أن يؤدي الى التوجيه في ادارة تكاليف المؤسسة.
- التقسيم الى أنشطة يفيد في توضيح العلاقات المترابطة بين الأنشطة الموجودة في الإدارات المختلفة وفي مقارنة أنشطة وتكاليف ادارة معنية مع الادارة الأخرى.
- تحليل الأنشطة الى أنشطة ذات قيمة مضافة وأنشطة لا تضيف قيمة للمؤسسة يساعد على تخفيض حجم الموارد المخصصة للأنشطة الأخيرة بالشكل الذي يؤدي الى تخفيض استهلاك من موارد المنشأة وبالتالي تخفيض التكاليف .

### 3- الانتقادات الموجهة النظام ال ABC

- عدم توفر الخبرة الكافية لتطبيق هذا النظام حيث يحتاج الى وعي تكاليفي ودراية كافية من قبل المحاسبين مشكلتين أولها الصعوبة في الحصول على البيانات.
- صعوبة النسبية في هذا النظام في المنشآت الخدمية، أما الثانية فتتمثل في أن نسبة كبيرة من التكاليف في الصناعات الخدمية تميل أن تكون تكاليف أنشطة على مستوى التسهيلات التي لا يمكن تتبعها الى أي من الخدمات التي تقدمها المؤسسة.
- يستبعد نظام ABC بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة من التحليل مثل: التسويق الاعلان، وخدمة ما بعد البيع، والبحث والتطوير، هندسة الإنتاج، ولذلك يجب على هذا النظام تعديل التحليل لكي يتضمن مثل هذه التكاليف، حتى يمكن التوصل إلى التكلفة الكلية للمنتج ويتوقف ذلك أساسا على قاعدة التكلفة والمنفعة.

### الفرع الثاني: طريقة مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت<sup>1</sup>

#### 1- تعريف طريقة مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت

يعرف أنه أسلوب متطور لتخصيص التكلفة بطريقه منهجيه، يعتمد على توفير معلومات تكاليفية تفصيلية دقيقة، وتخفيض زمن أداء الأنشطة من خلال تحديد تكاليف المنتجات أو الخدمات بدقة عالية، وتخصيص تكاليف الموارد مباشرة على أهداف التكلفة باستخدام الطاقة العملية للموارد المطلوبة لإنتاج منتج أو تقديم خدمة، مع استبعاد الطاقة العاطلة، كما يقوم على مسببات الوقت التي تعبر عن الزمن الذي يستغرقه أداء النشاط.

<sup>1</sup> انجي فاروق أحمد، مصطفى قايد عبد العظيم، أثر تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) على اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة بشركات التأمين المصرية: دراسة حالة، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، المجلد الثالث، العدد الثاني، الجزء الرابع، يوليو 2022، ص45-46.

## 2- مزايا تطبيق مدخل (TDABC)<sup>1</sup>:

- 1- تخفيض عدد الأنشطة المستخدمة، وبالتالي وقت وتكلفة المدخل؛ لأن معادلات الوقت توضح الاختلاف في الأوامر وسلوك العملاء بدون أي زيادة تتسبب في تعقد نموذج الوقت.
- 2- سهولة التطوير والدقة في تقدير التكلفة والعمليات المختلفة، حيث يعمل على توفير معلومات تكاليفية أفضل وذات خصائص مطلوبة ومرغوبة، وهي الملائمة والدقة والوقتية والتكلفة.
- 3- السهولة والسرعة في الاستخدام والتطبيق والتقدير، حيث أن استخدام الوقت كمحرك تكلفة سهل قياس طاقات الموارد، خاصة تلك التي تتمتع بنفس الخصائص الأوامر، العمليات العملاء... كما أنه يتم تجميع التكاليف لكل قسم وتخصيصها مباشرة على وحدات قياس التكلفة.
- 4- يبرز الطاقة غير المستغلة للموارد من خلال حساب تكاليف الطاقة الزائدة بدقة وعزلها عن تكاليف أهداف التكلفة بهدف إدارة تلك الطاقة، ومن ثم يتم تخصيص تكاليف الوقت أو الجهد الذي تم إنفاقه بالفعل على المخرجات، ولا يوزع تكلفة الطاقة غير المستغلة (الزائدة)، بما يخدم اتخاذ وترشيد القرارات الإدارية في بيئات ذات أنشطة معقدة مثل المنشآت الخدمية.
- 5- اعتماد تنفيذ هذا المدخل على التكاليف المعيارية كأساس للإجراءات المحاسبية يسهم في تقليل كم البيانات التي يحتاجها لتنفيذ معادلات الوقت، ويجعل هذا المدخل أداة مقبولة تحقق عوامل الملائمة والدقة والوقتية في المخرجات المحاسبية وفقاً لتكلفة أقل بالمقارنة بالنظم المحاسبية الأخرى في مجال تخصيص التكلفة غير المباشرة وفي ظل ثبات واستقرار الظروف المحيطة بالمنشأة.
- 6- يسهل المدخل إحداث التكامل بشكل جيد مع نظام تخطيط موارد المنشأة Enterprise Resource Planning (ERP) ونظام إدارة علاقات العملاء Customer Relationship Management (CRM) وهذا يجعل المدخل أكثر ديناميكية وأقل اعتماداً على الأشخاص، ويوفر معلومات عن الربحية وتقارير ربحية العملاء والمنتجات والخدمات بشكل مباشر وفي وقت قصير للغاية.
- 7- يضمن مدخل (TDABC) استقرار التسعير على المدى القصير ويحقق عدالة التسعير، إذ يسمح بتحميل العميل تكلفة الطاقة المستغلة فقط.
- 8- يمكن تحديثه وتطويره شهرياً لتغطية أحدث العمليات التشغيلية، فهو يستطيع بسهولة احتواء تغيرات الطلب المؤقتة التي تنشأ نتيجة أنواع جديدة أو تقلبات العمليات، من خلال تقديرات وقت بسيطة للأنشطة الجديدة، ولا يتطلب إعادة هيكلة المدخل بأكمله، وتزداد سهولة تحديث وصيانة هذا المدخل بمساعدة نظام (Stout & Propri, ) (ERP) (2011)

<sup>1</sup> انجي فاروق أحمد مراد، مصطفى عبد العظيم محمد، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، العدد 02، يوليو 2022، ص624-625.

## الفرع الثالث: نظام التكلفة المستهدفة

### 1- مفهوم نظام التكلفة المستهدفة

تعددت التعاريف التي تناولت نظام التكلفة المستخدمة وفيما يلي تعريف الجبائي التكلفة المستهدفة هو المدخل الازم لترشيد جوانب الإنفاق المختلفة خلال دورة حياة المنتج وذلك بهدف تحقيق الحفظ المنشور في عناصر التكاليف وفي نفس الوقت تحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي لشرح ودراسة وتحليل تكلفة المنتج خلال كافة مراحل تحقيق القيمة.

### 2- أهداف استخدام نظام التكلفة المستهدفة

يمكننا تلخيص أهداف استخدام نظام التكلفة المستهدفة من خلال وجهات النظر المختلفة في الأدب المحاسبي وفق التالي<sup>1</sup>:

- حيث يرى Horngrenetal أن الهدف الرئيسي لمدخل التكلفة المستهدفة هو تخفيض التكاليف قبل حدوثها أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها مما يزيد من أهميتها خاصة في ضوء قصر دورة حياة المنتج.

- وقام Toni et AL بتحديد وحصر أهداف استخدام مدخل التكلفة المستهدفة وتوصلوا إلى هناك العديد من الأهداف منها تخفيض التكلفة التأكيد على الجودة، تقديم منتجات جديدة في وقت مناسب للسوق.

- ويؤكد الباحثان من مدخل التكلفة المستهدفة وان كان يصدق بالدرجة الأولى على تخفيض التكلفة لأنه في نفس الوقت يضمن جودة المنتج، فبدون تكلفة تنافسية لا يمكن لأي شركة أن تلعب دورا هاما في السوق حيث أن مستهلك هذا العصر ذو ذوق متطور، فالمستهلك لا يقوم بشراء أي منتج لمجرد انخفاض سعره بل العكس فهو يقوم بفحص مميزات التسعير والمظهر والاستخدام، وذلك قبل أن يتخذ قرار الشراء وأساليب الترغيب المبنية على تخفيض التكلفة عن طريق الاستغناء عن بعض وظائف المنتج أو مستوى جودته لم تعد تخدع المستهلك. فمدخل التكلفة المستهدفة عبارة عن نشاط يحتاج بصفة دائمة إلى أن يكون محددًا بعملية تطوير سليمة.

<sup>1</sup> محي الدين عمر النجار، الإطار العام لنظام التكلفة المستهدفة، مجلة الاقتصاد والعلوم السياسية، العدد 08، 2011.

## المبحث الثاني: أهمية محاسبة التكاليف في عملية ترشيد القرارات

تعد عملية اتخاذ القرار من الركائز الأساسية في الإدارة الحديثة، حيث تساعد في توجيه الموارد واختيار البدائل التي تحقق أهداف المؤسسة بكفاءة، وتكتسب هذه العملية أهمية خاصة في البيئات المتغيرة التي تتطلب تحليلاً دقيقاً ومعتمداً على أدوات فعالة مثل شجرة القرار التي تساهم في توضيح الخيارات والنتائج المحتملة بطريقة منهجية، وتتنوع أنواع شجرة القرار تبعاً لطبيعة القرارات المراد اتخاذها والمعايير المستخدمة، كما ترتبط محاسبة التكاليف ارتباطاً وثيقاً بعملية اتخاذ القرار، إذ توفر معلومات كمية تساعد الإدارة في مقارنة البدائل المختلفة وتقدير التكاليف والعوائد مما يساعد في اتخاذ قرارات رشيدة ومدروسة على أسس مالية دقيقة.

### المطلب الأول: ماهية عملية اتخاذ القرار

تعد عملية اتخاذ القرار من الركائز الأساسية التي يقوم عليها التفكير المنطقي والسلوك العملي في مختلف مجالات الحياة فهي تعكس قدرة الفرد أو الجماعة على اختيار البديل الأنسب من بين عدة خيارات متاحة لتحقيق أهداف محددة وتبرز أهمية هذه العملية في تأثيرها المباشر على نتائج الأعمال وجودة التخطيط والتنفيذ كما تتأثر عملية اتخاذ القرار بعدة عوامل التي ستتعرف عليها في هذا المطلب.

#### الفرع الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار

وردت تعريفات كثيرة لعملية اتخاذ القرار وقبل التطرق إليها نعطي مفهوم إلى مصطلح القرار كالاتي: القرار هو ذلك التصرف الشعوري الذي يرمي إلى اختيار أو استعمال أحسن وسيلة للوصول إلى غايتها أو استخدامها لتحقيق هدف ما<sup>1</sup>.

- **تعريف اتخاذ القرار:** هو اختيار أنسب وليس أمثل بعد دراسة النتائج المتوقعة من كل بديل في تحقيق الأهداف المطلوبة كما عرف أيضاً بأنه ذلك التصرف الشعوري الذي يرمي إلى اختيار استعمال أحسن وسيلة للوصول إلى غايتها أو استخدامها لتحقيق هدف ما<sup>2</sup>.

أو هو الاختيار المدرك بين عدة بدائل أو مواقف سلوكية من أجل تحقيق هدف أو أهداف معينة على أن يكون ذلك الاختيار مصحوباً بتحديد لإجراءات التنفيذ<sup>3</sup>.

أو كما يعرفه نيجرو بأنه: الاختيار الواعي بين البدائل المتاحة في موقف معين ويعرف درويش القرار 1974 بأنه البث النهائي والإرادة المحددة للصانع القرار بشأن ما يجب فعله وما لا يجب فعله للوصول بوضع معين إلى نتيجة محددة ونهائية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> حسين بلعجوز، المدخل لنظرية القرار، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 99.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 99.

<sup>3</sup> محمود شحات، مدخل لعلم الإدارة العامة، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 98.

<sup>4</sup> إبراهيم علي ربيعة، اتخاذ القرار، الألوكة للنشر والتوزيع، السعودية، 2015، ص 02.

## الفرع الثاني: أهمية اتخاذ القرار

لا يمكن أداء نشاط مالم يتخذ بصدده قرار فاتخاذ القرارات هي أساس عمل المدير والتي يمكن من خلالها انجاز كل أنشطة المنظمة وتحديد مستقبلها ولا يمكن أداء أي وظيفة بالمنظمة أو أداء أي وظيفة إدارية (التخطيط، التنظيم، التوجيه، الرقابة) مالم يصدر بصددها قرار يحدد من يقوم بها ومتى وأين ومع من وبأي تكلفة وغيرها... الخ.

وتتجلى أهمية اتخاذ القرار في النقاط التالية:<sup>1</sup>

1- اتخاذ القرارات عملية مستمرة في المجال الإداري نلاحظ عملية التسيير ما هي إلا مجموعة مستمرة ومتنوعة من القرارات في مختلف الأقسام الموجودة كالتنظيم والإنتاج والتخطيط والتسويق.

2- اتخاذ القرارات أداة المدير في عمله: تعتبر عملية اتخاذ القرار أداة المدير في عمله التي من خلالها يمكنه ممارسة العمل الإداري داخل المؤسسة حيث يقرر ما يجب عمله ومتى يقوم به وأين يقوم به ومن يقوم به حيث أنه كلما كانت قدرة المدير في اتخاذ القرارات كلما زادت فعالية الأداء المستقبل ومثل هذه القرارات يكون لها تأثير على نجاح المنظمة أو فشلها.

3- القرارات الاستراتيجية تحدد هدف المنظمة: ترتبط القرارات بالمدى الطويل في شركات السيارات اليابانية مثلا تقوم بإنتاج السيارات الصغيرة ومنذ وقت بعيد تمكنت هذه الشركات من النجاح في إنتاج السيارات الصغيرة و صعوبة وعدم قدرة الشركات الأجنبية منافستها كما أن فشل شركة أبيم في اتخاذ قرارات فعالة في مواجهة إنتاج الشركات المنافسة لأجهزة الكمبيوتر الشخصي بتكلفة منخفضة أدى إلى فقدان الشركة لمركز الصدارة في سوق الكمبيوتر وأصبحت مهددة بترك هذا السوق وهذا المجال ينطبق تماما على الأمم والشعوب حيث تلعب القرارات الاستراتيجية دورا هاما في مصيرها ومكانتها بين دول العالم.

4- اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية: تمثل اتخاذ القرارات أساسا في جميع الوظائف الإدارية كالتخطيط والتنسيق والرقابة والتوجيه.

5- اتخاذ القرار أساس الإدارة وظائف المنظمة: إن كل وظيفة داخل المنظمة تتضمن مجموعة متعددة من القرارات مثلا في الإنتاج نجد جملة من القرارات، من هو المسؤول عن الإنتاج في فترة زمنية محددة؟ ما هو الحجم الأنسب للإنتاج؟ ما هي المدة الزمنية للخطة الإنتاجية؟

## الفرع الثالث: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار

بالرغم من تعدد القرارات التي يتخذها المدير في اليوم الواحد فقد يخطأ من يتصور أن عملية اتخاذ القرارات أنها تتصف بالسهولة والبساطة فاتخاذ القرار واحد مهما كانت بساطته أو انخفاض تكلفته يستلزم التفكير في عدد من العوامل بعضها سلوكي أو إنساني أو بيئي تنظيمي وتتمثل كل من هذه العوامل فيما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أحمد ماهر، الإدارة والمبادئ والمهارات، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004/2003، ص280.

<sup>2</sup> عبد السلام بوقحف، أساسيات التنظيم والإدارة، الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2002، ص140.

## 1- العوامل الإنسانية السلوكية:

- الاعتماد بالدرجة الأولى على الخبرات السابقة.
- عدم الاهتمام من يتخذ القرارات من مقاومة التغيير من قبل المرؤوسين.
- الذاتية والاعتماد على العواطف.

## 2- العوامل التنظيمية وخصائص المنظمة:

- وجود بعض الغموض في العلاقات التنظيمية بين العاملين والإدارة وكذلك الأقسام.
- عدم توفير نظام جيد للمعلومات.
- الاعتماد على المركزية وحجم المنظمة كبير.
- الأهداف العاملة للمؤسسة غير واضحة ودقيقة.
- التطور التكنولوجي الكبير في المؤسسة ومعدلات النمو.
- مستوى المنافسة في السوق.
- عامل الزمن.
- التغييرات والتحولات الاقتصادية والسياسية.
- وجود تعارض بين أهداف المنظمة وأهداف العاملين فيها.

## المطلب الثاني: شجرة القرار

في سياق تحليل الخيارات واتخاذ القرارات المعقدة برزت شجرة القرار كأداة فعالة تستخدم لتبسيط عملية المفاضلة بين البدائل المختلفة فهي تمثل نموذجاً بصرياً يساعد على تنظيم المعلومات وترتيب النتائج المحتملة بطريقة منطقية ومنهجية مما يسهل اتخاذ قرارات مبنية على أسس عملية واضحة وتتنوع أشجار القرار بحسب طبيعة استخدامها، ولكن نوع خصائصه ووظائفه التي تلبي حاجات محددة.

### الفرع الأول: مفهوم شجرة القرار

سميت شجرة القرار بذلك لأنها تشبه الشجرة على الرغم من أنها تكون أفقية وليست عملية أي رأسية وأساس هذه الشجرة هو نقطة القرار، أما قراراتها فتتمدد من نقطة القرار والأحداث، وكل حادثة تنتج أو تؤدي إلى نتيجة أو أكثر والتي قد يؤدي بعضها إلى أحداث أخرى وقرارات تالية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: الهيكل العام لشجرة القرار

تتكون شجرة القرارات من نقط وفروعها واحتمالات حدوث حالات الطبيعة والعوائد أو النتائج كما يلي<sup>2</sup>:

#### 1- النقط: ويوجد نوعان هما:

<sup>1</sup> إيهاب عيسى المصري، طارق عبد الرؤوف عامر، صناعة واتخاذ القرار، مؤسسة صليبي للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2020، ص17.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص17-18.

أ- **نقط اتخاذ القرار**: وهي النقاط التي عندها يجب اتخاذ القرار لاختيار أحد الفروع أي إحدى الاستراتيجيات التي تنبثق من تلك ويتم تمثيل نقاط القرار بشكل مربع ومنه يعنى وجود شكل مربع □ في شجرة القرارات أنه يجب اختيار إحدى الاستراتيجيات أي الفروع المتاحة والمنبثقة من هذه النقطة.

ب- **نقط الأحداث**: تعتبر الأحداث المختلفة التي يمكن أن تواجه الاستراتيجيات التي تم اختيارها في نقطة القرار، ويتم تمثيل نقط الأحداث على شجرة القرارات بشكل دوائر أي برمز ○ وهو يعبر عن الحالات الطبيعية التي يمكن أن تقع خلال مدة اتخاذ القرار.

### 2- الفروع

تنبثق من النقاط المختلفة وتصل هذه النقاط ببعضها البعض وتوجد ثلاث أنواع من الفروع هي:

أ- **فروع القرار**: هي الفروع التي تنبثق من نقطة القرار وتمثل الاستراتيجيات أي البدائل المختلفة لمتخذ القرار ويتم تمثيلها في شجرة القرارات بشكل خطين متوازيين تميزا لها عن الفروع الأخرى التي تمثل بخط واحد.

ب- **فروع الأحداث**: يرمز لها في شجرة القرارات بخط واحد يعبر عن الاحتمالات وقوع الحدث المحدد ولذلك تبين على فروع الأحداث من نقط الأحداث.

ج- فروع نقطة النهاية: وهي الفروع التي لا تتبع بنقطة قرار أو نقطة حدث.

### 3- العوائد والنتائج

وهي النتائج التي تتحقق من استراتيجية معينة في ظل الأحداث المختلفة والنتائج إما تكون موجبة مثل الأرباح أو الإيرادات أو سالب مثل النفقات والتكاليف وبمن ترتبط بفروع القرار أو فروع الأحداث، وسوف يتم وضع كل العوائد على الفرع المناسب المرتبطة به فيما عدا العوائد المرتبطة بفروع النهاية فتوضع في نهاية هذا الفروع.

وتعبر شجرة القرارات عن مشكلة اتخاذ القرارات بطريقة متتابعة وبالتالي من الضروري أن تمد بحيث تسبق القرارات حدوث الأحداث المعينة.

ويتم تحليل شجرة القرارات دائما عن طريق الاستقار العكسي، وذلك بهدف تحديد تتابع القرارات التي تحقق أفضل قيمة متوقعة.

وتبدأ عملية الاستقار العكسي بالجانب الأيسر من شجرة القرارات ثم تتجه إلى اليمين وذلك تبعا للخطوات

التالية:

- حساب القيمة عند كل رمز للحدث.

- عند كل رمز للقرار اختر البديل الذي يحدث أفضل قيمة متوقعة وتستمر هذه العملية حتى نصل إلى المربع الذي يقع على أقصى اليمين والذي عنده نصل إلى تتابع القرارات الذي يحقق أفضل قيمة متوقعة عند المربع.

### الفرع الثالث: أهمية شجرة القرار

تسمح شجرة القرارات في تحليل عناصر اتخاذ القرار أو المواقف التي تتعدد فيها العوامل المؤثرة في القرارات على اعتبار أن لكل من هذه العوامل تأثير على العوامل التالية وتعتبر شجرة القرارات إحدى الأساليب المستخدمة لتقييم أثر العوامل الاحتمالية على النتائج التي تحدد قيمة المعلومات غير الكاملة.

وبصفة عامة يساعد استخدام أسلوب شجرة القرارات على تحليل عناصر القرار بإبرازها في شكل هيكل شجرة يساعد على ما يلي<sup>1</sup>:

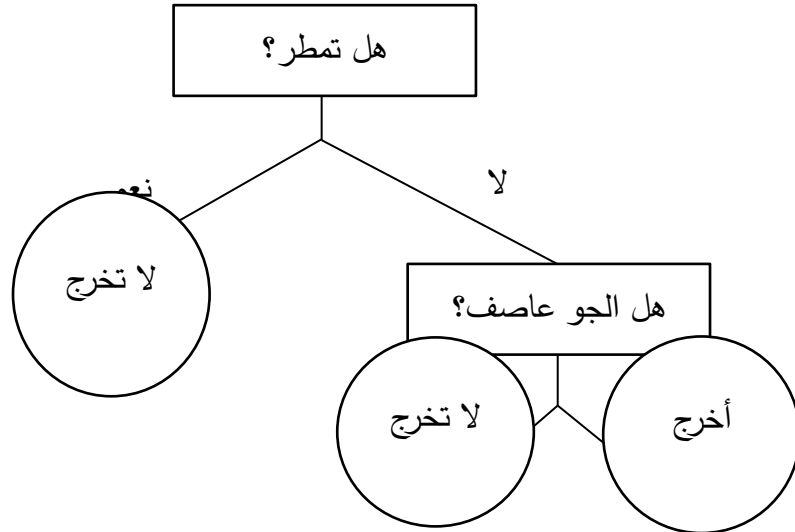
- الإلمام بعناصر القرار بطريقة مبسطة.  
- الأخذ في الاعتبار التغير في ظروف اتخاذ القرار حيث تساعد على عرض الخطوات المتعاقبة في شكل سلسلة من القرارات.

- تحديد نوعية المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار.

### الفرع الرابع: شكل شجرة القرار<sup>2</sup>

مثال عن الجو أي حالة الطقس

الشكل رقم (02): شكل شجرة القرار



الشرح: في العقدة الأولى مربع نسال، هل تمطر؟

- إذا كانت الإجابة نعم تنتقل إلى عقدة نهاية (دائرة) "لا تخرج".

- إذا كانت الإجابة "لا" تنتقل إلى عقدة قرار أخرى (مربع) هل الجو عاصف؟ ومن هنا يتم اتخاذ القرار النهائي حسب الإجابة:

لا ← أخرج

<sup>1</sup> إيهاب عيسى المصري، طارق عبد الرؤوف عامر، نفس المرجع السابق، ص18.

<sup>2</sup> Russell, S ;& Norrig, P, Artificial intelligence, A Modern Approach (3rd.ed), Pearson, 2010.

نعم ← لا تخرج

### المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات

تعد محاسبة التكاليف أداة أساسية في دعم عملية اتخاذ القرار إذ توفر بيانات دقيقة تساعد في اختيار البدائل الأنسب وتبرز هذه الأهمية من خلال عدة مفاهيم مثل التكلفة الكلية التي توضح العبء المالي الكامل والتكلفة المعيارية التي تستخدم كأداة للرقابة وقياس الأداء من خلال مقارنة التكاليف الفعلية المخطط لها والتكلفة المستهدفة التي تضبط وفقا لظروف السوق إلى جانب أسلوب التكلفة حسب الأنشطة ABC الذي يعزز دقة توزيع التكاليف وتكامل هذه الأدوات يساهم في اتخاذ قرارات أكثر كفاءة وربحية.

#### الفرع الأول: دور التكلفة الكلية في اتخاذ القرار<sup>1</sup>

يرجع اتخاذ القرار وفقا لطريقة التكاليف الكلية إلى الفترة التي سيتم على أساسها هذا القرار.

##### 1- على المدى القصير:

إذا كان الأصناف (بضاعة، منتج) حقق خسارة خلال هذه الفترة فقط، بسبب الظروف الخارجة عن نطاق المؤسسة كانخفاض الأسعار أو انخفاض تكلفة المواد الأولية بعد أن كانت اشترتها المؤسسة بأسعار أكبر مما أدى إلى ارتفاع تكلفة الصنف إلى غير ذلك ومن خلال دراسة وضعية الأسعار خلال الفترات اللاحقة تبين بأنه سيكون استقرار على مستوى الأسعار، وعليه على المؤسسة البقاء في التعامل في هذا الصنف لأنه سيحقق أرباح في ظل الظروف العادية

أما إذا كانت دراسة وضعية الأسعار أشارت إلى بقاء التذبذب على مستوى الأسعار، فهنا يجب على المؤسسة اتخاذ قرار تجميد شراء أو إنتاج هذا الصنف مؤقتا إلى حين استقرار وضعيته.

##### 2- على المدى الطويل:

إذا كان الصنف يحقق خسائر خلال فترات متوالية وفي ظل ظروف عادية وجب تجنب شرائه أو إنتاجه، ومن تم تحويل جميع الموارد المتاحة إليه (موارد مالية، موارد مادية، موارد بشرية)، لتدعيم باقي الأصناف الأخرى التي تحقق أرباح.

#### الفرع الثاني: دور التكلفة المعيارية في اتخاذ القرار<sup>2</sup>

إن عملية وضع معايير خاصة لعناصر التكاليف تعتبر خطوة أساسية في أية عملية رقابية وذلك تمهيدا لمقارنة الأداء الفعلي المتحقق في نهاية الفترة مع التكاليف المعيارية المحددة مقدما، فبمقدار قرب أو بعد الأداء الفعلي عن تلك المعايير، يكون ذلك دالا على كفاءة هذا الأداء، ومن ثم يمكن التعرف على مسببات كل من

<sup>1</sup> بلقاسم بن خليفة، الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات باستعمال طريقة التكاليف الكلية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 03، 2010، ص39.

<sup>2</sup> بن ناصر مسعودة، رباحي حنان، محاسبة التكاليف المعيارية كأداة لتحليل الانحرافات، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة غرداية، الجزائر، 2018/2019، ص21.

الكفاءة وعدم الكفاءة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية وفق حجم الانحراف وتهدف عملية تحديد وتحليل انحرافات التكاليف إلى ضرورة اكتشاف النواحي التي انحرفت فيها عناصر التكاليف الفعلية من مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة عن المعايير المرسومة لها بما يؤهل الإدارة لاتخاذ القرارات لمحاربة الإسراف وتنمية الكفاءة ويحقق أفضل استخدام للموارد.

### الفرع الثالث: دور التكلفة المستهدفة في اتخاذ القرار

يؤخذ في الحسبان تكلفة المنافسين واحتياجات العملاء قبل الإنتاج ويهدف لتوفير المعلومات الملائمة لاتخاذ الأغراض لترشيد جوانب التكلفة المتعددة خلال دورة حياة المنتج بهدف تخفيض التكلفة والوصول إلى التكلفة التنافسية.

تعتمد أساليب التسعير التقليدية على عملية الإنتاج لوضع سعر بيع المنتج وذلك بعد تحديد التكلفة الفعلية ومن ثم يطرح في السوق، إلا أنه من الممكن أن تجري العملية بطريقة عكسية، أي تحدد المؤسسة أولاً السعر الذي تباع به المنتج وبذلك تصبح المشكلة في كيفية التصنيع التي تسمح لها بالبيع في ظل تلك الأسعار وهو ما تسمح به التكلفة المستهدفة.

وتعتمد التكلفة المستهدفة في مجال التطبيق على:

- تحديد سعر البيع المستهدف في ضوء المنافسين وبعد دراستهم مقدرة العميل.
- تحديد التكلفة المسموح بها والتي تستطيع المنشأة تحملها على الاستمرار.
- القيام بالإجراءات الخاصة بعملية تصميم المنتج بواسطة المهندسين ومراحل تصنيعه بالطريقة التي تؤدي إلى تكلفة المنتج التي تتساوى مع التكلفة المسموح بها، ومن ثم التوصل للتكلفة المستهدفة.
- ونلاحظ أن المؤسسة المنتجة تقوم بتحديد التكلفة القابلة للتحقيق يتم تقديرها في ضوء الإمكانيات والموارد المتاحة للمؤسسة، وتهدف بصفة أساسية لسد الفجوة التكاليفية.

والذي يعتبر الركيزة الأولى لهذا المدخل في تحديد سعر البيع المستهدف والذي يتحدد عن طريق إدارة التسويق بعد الدراسات التي تقوم بها، ويتطلب تحديد السعر دراسة لأسعار البيع التي يقبلها العملاء.

أما الركيزة الثانية فهي تحديد هامش الربح المطلوب للاستمرار في النشاط والذي يستلزم تحقيق عائد مناسب على الأموال المستثمرة في المؤسسة وباستبعاد هذه العناصر من سعر البيع يكون الناتج هو التكلفة المسموح بها.

الركيزة الثالثة هي سد فجوة التكلفة من خلال تحليل العمليات والأنشطة في المنشأة وخارجها.

تعتبر التكلفة المستهدفة أداة مهمة لتسعير المنتجات في الأسواق التي تتميز بدرجة عالية من المنافسة حيث تسمح بزيادة فرص واحتمالات نجاح المنتج على خلاف فالأساليب التقليدية وقد تكتشف المؤسسة أن سعر المنتج غير تنافسي بعد ما تكون قد استخدمت الموارد وقامت بإنتاجه.

#### الفرع الرابع: دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرار

للحصول على دقة عالية في تحديد التكلفة يمكن تقسيم تكاليف الأنشطة التي يمكن أن تؤدي لإنتاج منتج معين أو تقديم خدمة وفقا لخاصية التسلسل حيث تعتبر هذه الخاصية الأساسية في تخفيض العيوب الموجودة في ظل المنهج التقليدي وهي أفضل طريقة لربط الأنشطة وتنظيمها وذلك من خلال التعامل مع الأنشطة التي يتم تحديدها في المؤسسة من خلال تقسيمها إلى أربع مجموعات رئيسية أطلق عليها التقسيم الطبقي لتكلفة النشاط وهي:

- التحليل على مستوى الوحدة.
- التحليل على مستوى المنتج.
- التحليل على مستوى الخط الإنتاجي.
- التحليل على مستوى المؤسسة.

إن نظام (ABC) يوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية والاستراتيجية المتعلقة بخطوط الإنتاج، ومؤشرات السوق، العلاقات مع العملاء، وتحسين مستوى التشغيل بصفة مستمرة كما يمكن من تخفيض التكلفة بشكل ملموس دون المساس بتقديم الخدمة، التوقيت أو الجودة وذلك من خلال تحديد واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة.

إن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يساعد المؤسسات الصناعية والخدمية في تحسين قدرتها التنافسية التي تمكنها من اتخاذ قرارات أفضل بناء على فهم أفضل لسلوك منتجاتها أو خدماتها. إن التكاليف على أساس الأنشطة هي السبيل لمواجهة قصور الأدوات التقليدية بناء على معايير دقيقة تسمى بمسببات التكلفة والأنشطة.

بالإضافة إلى توفير معلومات تفصيلية حول مختلف الأنشطة والتكاليف ومسبباتها، وبالتالي فهو يسمح بتحديد التوجيهات والاختيارات الاستراتيجية بشكل دقيق وتوفير الأدوات والأساليب الجديدة الملائمة للتوقع، وتوفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية والاستراتيجية المتعلقة بخطوط الإنتاج، مؤشرات السوق، العلاقات مع العملاء وتحسين مستوى عمليات التشغيل بصفة مستمرة.

وهكذا أصبح ينظر إلى نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على أنه الحل الأفضل لجميع المشاكل الناشئة من جراء استخدام الأنظمة التقليدية، حيث بات من الشائع القول بأن هذا النظام أصبح لا يمثل خيارا فحسب لأي مؤسسة تأمل في المنافسة بل هو أمر مطلوب ووسيلة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات اللازمة للتسعير وتطبيق نظم الجودة الشاملة وكذلك القرارات اللازمة لإضافة منتجات جديدة أو استبعاد أخرى والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتحقيق أهداف التحسين المستمر من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف باستخدام مجموعة كبيرة من مسببات النشاط.

## المبحث الثالث: الدراسات السابقة

بعد تطرقنا لأهم الجوانب النظرية التي تناولت موضوع التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات تم التطرق في هذا المبحث لبعض الدراسات التي تناولت موضوع المذكرة أو كانت لها علاقة به، إضافة إلى محاولة إجراء مقارنة بين هاته الدراسات والدراسة التي قمنا بها من حيث أوجه التشابه والاختلاف فيما بينها وكيفية الاستفادة منها.

### المطلب الأول: الرسائل الجامعية باللغة العربية

أولاً: دراسة ضيف نعيمة مودع نرجس خضرة

بعنوان "دور القوائم المالية في اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية" مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة بسكرة، الجزائر 2021-2022.

هدفت هذه الدراسة إلى:

- تسليط الضوء على دور القوائم المالية في اتخاذ القرارات المهنية.
  - تشخيص مدى تطبيق دور اتخاذ القرارات المالية وذلك استناداً على القوائم المالية.
  - إبراز الدور الذي يحتله التحليل المالي للقوائم المالية في اتخاذ القرار المالي في المؤسسة الاقتصادية.
  - المساهمة في إخراج البحث العلمي من المحيط الداخلي للجامعة إلى المحيط الخارجي.
- وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:
- تعتبر القوائم المالية أداة هامة للإفصاح عن المعلومات المالية.
  - القوائم المالية هي أهم مخرجات النظام المحاسبي المالي التي تبين الوضعية المالية الحقيقية، لأن الميزانية تبين المركز المالي للمؤسسة.
  - مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية تعتبر من أهم الأدوات المعتمدة لتحليل الوضعية المالية في المؤسسة الاقتصادية.

- تعتبر القوائم المالية مصدر مهم لاتخاذ القرارات المالية.
- حققت المؤسسة خلال السنتين رأس مال العامل سالب يعني أن المؤسسة لم تستطع تمويل أصولها المتداولة بمعنى آخر الموارد الدائمة لم تغطي استخدامات الثابتة.

### ثانياً: دراسة أيوب عباسية، محمد الصالح حديد، نوح يحي

بعنوان "محاسبة تكاليف نشاط المقاولات ودورها في اتخاذ القرار"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة، جامعة حمه لخضر الوادي الجزائر، 2016/2017.

هدفت هذه الدراسة إلى:

- التعرف على استراتيجيات نشاط المقاول
- مدى استعداد السياسة الاقتصادية في تكوين المقاولين

- التعرف على محتوى محاسبة التكاليف.
- وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:
- الإطار النظري لمحاسبة التكاليف واتخاذ القرارات.
- الدولة تسعى دائماً لزيادة عدد المقاولين وذلك من خلال الدعم المادي القروض وإعفاء من الضرائب، والمعنوي كنتقديم النصائح والإرشادات.
- إن محاسبة التكاليف هي الأنسب لعقود الإنشاءات من أجل تحديد التكلفة والربح والمردودية.
- إن محاسبة التكاليف تعطي أو تمد الثقة للمقاول من أجل اتخاذ القرار الأنسب.
- المقاول له دور فعال في اتخاذ القرار الرشيد في الوقت المناسب للحفاظ على البقاء.
- المقاول مهنة ضرورية انتهجها كثير من الأشخاص نتيجة لتأقلمهم.

### ثالثاً: دراسة كحول صورية

بعنوان "دور المحاسبة المالية في تحسين اتخاذ قرارات المؤسسة الاقتصادية"، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، جامعة بسكرة 2016\_2017.

هدفت هذه الدراسة إلى:

- محاولة إبراز الدور الذي تقوم به المحاسبة المالية في تحسين اتخاذ القرارات.
- محاولة إبراز أهمية المحاسبة المالية في المؤسسة الاقتصادية.
- المساهمة في إخراج البحث العلمي من المحيط الداخلي للجامعة إلى الميدان العملي.
- الوقوف على أهم مخرجات المحاسبة المالية وكيفية مساهمتها في تحسين اتخاذ القرار.
- إظهار أهمية المحاسبة المالية كنظام يسمح ويساعد على تحسين اتخاذ القرارات.
- تحديد مدى حسن اتخاذ القرارات في المؤسسة محل الدراسة.
- تحديد وتقييم مدى اعتماد المؤسسة محل الدراسة على المحاسبة المالية وعلاقتها بتحسين اتخاذ القرارات.
- التعرف على الأسس النظرية لكل من المحاسبة المالية واتخاذ القرار.
- وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:
- تعتبر القوائم المالية همزة وصل بين المعلومات المحاسبية واتخاذ القرارات أي بين منتج مستخدم المعلومات المحاسبية.
- إن المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية تمثل المحور الأساسي لعملية اتخاذ القرار.
- تقاسم منفعة المعلومات المحاسبية بدرجة تأثيرها على القرار وهذا يتوقف على الدقة وتوقيت الحصول عليها.
- يحتاج منتخب القرار إلى معلومات المحاسبية ليعتمد عليها اتخاذ قراراته ويجب أن تكون هذه المعلومات حاملة بمجموعة من الصفات تؤهلها لذلك.

رابعاً: دراسة سالمى ياسين

بعنوان "الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل

شهادة ماجستير، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2009\_2010

هدفت هذه الدراسة إلى:

- تطوير الأنظمة التي تعمل بها المؤسسات من تقليدية إلى حديثة من أجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج.

- دعم المكتبات بمرجع إضافي في هذا الموضوع.

- المساهمة في تحسين أدوات مراقبة التسيير.

- إعداد دراسة المحاسبة التكاليف سواء من المنظور التقليدي أو الحديث.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

- تحتل محاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاماً داخلياً فرعياً للمعلومات له تقنياته

الخاصة لجمع وفحص وتبويب التكاليف، بغرض تحليلها، حيث تسمح بحساب التكاليف لأهداف التسعير وتقييم

الأداء.

- إن مختلف المؤسسات الاقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها على الطرق التقليدية، فهناك مؤسسات تطبق طريقة

التكاليف الكلية، وأخرى تطبق طريقة التكاليف المتغيرة، وأخرى تطبق التكاليف المعيارية وإعداد الموازنات وتحليل

الانحرافات، وهناك مؤسسات بدأت تتوجه نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي بدوره يساعد على

إعطاء نتائج بصورة دقيقة.

- بالرغم من الانتشار الواسع الذي عرفته طريقة التكاليف الكلية إلا أنها واجهت الكثير من الصعوبات منذ العقود

- الأخيرة من القرن الماضي، وأصبح يطلق عليها النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف.

- إن التكاليف الغير مباشرة هي المحور الأساسي في محاسبة التكاليف نظراً لصعوبة تتبعها إلى المنتجات أو

مواضيع التكلفة بشكل عام.

- إن الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال،

وهذا ما يساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإدارية، لكن التوجه لبعض المؤسسات أمر تطبيق نظام التكاليف

على أساس الأنشطة وإهمال الطرق الأخرى رغم أهميتها مثل نظام التكاليف المستهدفة، نظام أسعار التنازل،

واللذان لهما دور كبير في تخفيض التكاليف بالنسبة للمؤسسة.

أما فيما يخص أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة الذكر ومذكرتنا فهي موضحة في الجدول

الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما استقدنا من هذه الدراسات.

الجدول رقم (02): المقارنة بين دراستنا والرسائل الجامعية باللغة العربية

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
ضيف نعيمة، مودع نرجس خضرة، 2022-2021	تتشابه الدراستان من حيث المنهج المتبع والتعرف على عملية اتخاذ القرارات	الاختلاف كان من ناحية المضمون حيث تطرقت هذه الدراسة إلى دور القوائم المالية في اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية وتطرقنا في دراستنا إلى دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار	التعرف على أنواع اتخاذ القرارات
أيوب عباسية، محمد الصالح حديد، نوح يحيى 2017-2016	تشابهت الدراستين في التعرف على محاسبة التكاليف واستخدام نفس الأداة والمنهج	اختلفت الدراسة الحالية مع هذه الدراسة في أهداف البحث	التعرف على أهداف محاسبة التكاليف
كحول صورية 2017-2016	تتشابه الدراستان من حيث المنهج المتبع والشكل	وجود اختلاف من ناحية المضمون وطرح الإشكالية حيث تمثلت إشكالية هذه الدراسة في ما هو دور المحاسبة المالية في تحسين اتخاذ قرارات المؤسسة الاقتصادية؟ أما إشكالية دراستنا فكانت كيف يكون دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار؟	مبادئ عملية اتخاذ القرارات
سالمي ياسين 2010-2009	تشابهت الدراستين من حيث التعرف على الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرارات وأغلب الأهداف ومن حيث الأداة المتبعة في الدراسة	كان الاختلاف بينهما في المنهج المتبع حيث اتبع سالمى ياسين المنهج التاريخي الوصفي وفي دراستنا تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي	التعرف على مزايا وعيوب التكلفة المتغيرة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سبق

بدءاً من الهدف فإن الدراسة الحالية تهدف بشكل واضح إلى التعرف على أهداف محاسبة التكاليف وعلاقتها باتخاذ القرار بينما الدراسات السابقة ركزت على التعريف بالمبدئ والطرق، أما في الإشكالية فإن الدراسة الحالية طرحت إشكالية متعلقة بكيفية مساهمة محاسبة التكاليف في دعم قرارات المؤسسة الاقتصادية بينما كانت الإشكاليات في الدراسات السابقة أقل تعمقاً.

### المطلب الثاني: المقالات العلمية باللغة العربية

أولاً: دراسة شلابي عمار

بعنوان دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 04، العدد الأول، 2019. يهدف البحث إلى استعراض المحاور الآتية:

- المحور الأول: المفاهيم الأساسية المتعلقة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة وما يميزه عن نظم التقليدية وخطوات تنفيذه والصعوبات التي واجهته.

- المحور الثاني: دور النظام في دعم تنافسية المؤسسة، من خلال تكامله مع نظام الإدارة على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة، من خلال الإسهام في تحسين الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد أو تقليل الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

- نجاح وفعالية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد إلى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة.

- يكمن الخلل في المدخل التقليدي للتكاليف في أنه يطمس العلاقة بين عنصر التكلفة والنشاط المتسبب في حدوثها وهذا يؤدي إلى نتائج غير دقيقة في تحميل التكاليف الغير مباشرة على وحدة المنتج وبالتالي قرارات إدارية خاطئة.

- نظام التكاليف على أساس الأنشطة عالج خلل النظام التقليدي المتمثل في الجمع بين عناصر تكاليف غير متجانسة من حيث مسبباتها ثم تحميلها على أساس معامل تحميل واحد، والسبب الذي شجع على حدوث هذا الخلل هو اتخاذ مراكز الإنتاج كمركز لتجميع عناصر التكاليف.

- إن استخدام نظام تكاليف المبني على الأنشطة كبديل للنظم التقليدية يقدم للإدارة بيانات أدق وتحليلاً أفضل لتكاليف المنتجات وبالتالي قرارات رشيدة فيما يخص التسعير وتقييم الأداء وتحديد مزيج الإنتاج وغير ذلك.

- إن توفر نظام تكاليف يساعد في الحصول على بيانات دقيقة ملائمة، في الوقت المناسب، أصبح ضرورة ملحة يساعد الإدارة في بيئة المنافسة الشديدة على التخطيط السليم واتخاذ القرارات الرشيدة في تحديد كميات الإنتاج أو مزيج الإنتاج أو البيع، ويعزز المركز التنافسي للمؤسسة.

ثانياً: دراسة علواط فتيحة ومعين أمين السيد

بعنوان اليقظة الاستراتيجية كوسيلة فعالة في عملية اتخاذ القرارات بالمنظمة مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد السابع، جوان 2018.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي تلعبه مجالات اليقظة الاستراتيجية وما مدى تأثيرها على عملية اتخاذ القرارات.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن اليقظة الاستراتيجية نظام يعمل على المساعدة في عملية اتخاذ القرار وهذا من خلال القيام بعملية المراقبة للبيئة المحيطة وجمع كافة المعلومات بمختلف مجالاتها، وبالتالي تجنب التهديدات واغتنام الفرص، ومنه تحقيق التسابق في مجالات اليقظة الاستراتيجية من خلال المعلومات المجمعة تسمح بإعداد عملية اتخاذ القرار بدءاً من تحديد وتحليل المشكلة وصولاً إلى القرار الملائم.

ثالثاً: دراسة زعرور نعيمة، كرودي سهام أحمد ضيف

بعنوان التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية العدد الأول، جوان 2017.

تهدف هذه الدراسة التطرق لأسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين أو تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات على اعتبار أنها من الأساليب الحديثة التي تهدف إلى تخفيض تكاليف مع المحافظة على الجودة والخصائص المطلوبة من الزبائن، وتحقيق تطور المستمر في المنتجات والربح المستهدف الذي يجعل مؤسسة تتصدر من حيث المنافسة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- أسلوب التكلفة المستهدفة تواجهه مجموعة من الصعوبات من بينها عدم توفر المعلومات المناسبة.
- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة في جذب عملاء جدد وهذا من خلال تخفيض التكلفة.
- وجود بعض الصعوبات التي تواجه أسلوب التكلفة المستهدفة وهذا يحد من إمكانية التطبيق.
- تعتبر الميزة التنافسية منهاجاً جديداً في الحصول على الأرباح وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية.
- تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة يجب عليها أن تتكيف مع متطلبات السوق والمنتج أي تخفيض تكاليفها وأسعارها حتى تتمكن من تحقيق الأرباح.

رابعاً: دراسة مشتاق كامل فرج.

بعنوان استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ استراتيجية المواجهة، مجلة العلوم الاقتصادية الإدارية، المجلد 18، العدد 67، السنة 2012.

هدفت هذه الدراسة لاستعمال تحديد التكلفة المستهدفة كأداة فعالة في تنفيذ استراتيجية المواجهة لما تمتلكه من مفاهيم وطرائق تعمل على تحقيق جوهر الفكرة الأساسية لهذه الاستراتيجية، وهي مواجهة المنافسين من خلال

الخصائص الرئيسية الثلاثة للمنتج، وهي التكلفة، والجودة، والوظائفية. كما يهدف البحث إلى بيان دور تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ استراتيجية المواجهة، ومن ثم تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ورسالتها.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- إن نجاح الوحدة الاقتصادية في بيئة أعمال اليوم يكون عن طريق اختيار وتنفيذ ورقابة الاستراتيجية، ولا يمكن للوحدة الاقتصادية أن تنجح وتستمر في الصناعة من خلال العمل بالطرق التقليدية وعدم إتباع الاستراتيجيات.

- إن معظم الوحدات الاقتصادية لا تستطيع تبني استراتيجية تنافسية لأنها لا تمتلك الموارد والخبرات الكافية التي تجعلها متميزة أو قائد لتكلفة، وفيها إذا حاولت هذه الوحدات الاقتصادية تقديم ميزة تنافسية سواء كانت التكلفة أقل أو التمايز فإن كبار المصنعين ينقذون عليها بسرعة بأسعار تنافسية أو من خلال خصائص جديدة في المنتج أكثر تقدماً.

- استراتيجية التميز هي استراتيجية تتفوق فيها الوحدة الاقتصادية على المنافسين من خلال خلق تصور لدى الزبائن بأن المنتج فريد من نوعه في الصناعة.

- استراتيجية قيادة التكلفة هي الاستراتيجية تتفوق فيها الوحدة الاقتصادية على المنافسين من خلال إنتاج منتج بأقل تكلفة.

- على الشركة عينة البحث تبني استراتيجية المواجهة مع غير المتميزون ومع غير قادة التكلفة وينبغي على الشركة الوصول إلى الأسعار التي يقدمها المنافسون فضلاً عن الوصول إلى الجودة والوظائفية التي تحتويها منتجات المنافسين، وألا تبقى الشركة تعمل بمعزل عما يقدمه المنافسون بل عليها أن تدخل في مواجهة المنافسين في الخصائص الثلاث.

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

الجدول رقم (03): المقارنة بين دراستنا والمقالات العلمية باللغة العربية

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
شلابي عمار 2019	استخدام نفس المنهج والأداة (دراسة حالة) والتعريف بنظام التكلفة على أساس الأنشطة	يوجد اختلاف من ناحية الأهداف ومضمون البحث وكذلك اختلاف في الشكل	معرفة مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة
علواط فتيحة، معين أمين السيد، 2018	تتشابه الدراستان في المنهج والتطرق لدراسة عملية اتخاذ القرارات	يوجد اختلاف من ناحية الأهداف ومضمون البحث حيث أن موضوع هذه الدراسة هو اليقظة الاستراتيجية كوسيلة فعالة في عملية اتخاذ القرارات بالمنظمة وموضوع دراستنا هو دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار	معرفة مراحل اتخاذ القرار
دراسة زعرور نعيمة، كردودي سهام، أحمد ضيف، 2017	التطرق إلى التكلفة المستهدفة والتعرف بها	تختلف من حيث نوع الدراسة حيث تكون دراستنا مذكرة تخرج أما هذه الدراسة فهي مجلة وكذلك تختلف من حيث المضمون وأهداف الدراسة	أهداف وخصائص أسلوب التكلفة المستهدفة
مشتاق كامل فرج 2012	تكمن أوجه التشابه في المنهج والدراسة للتكلفة المستهدفة	تختلف من حيث الأداة ومضمون البحث والأهداف وكذلك من ناحية الشكل	مفهوم التكلفة المستهدفة TC

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سبق

هذا الجدول يظهر أن الدراسة الحالية لم تقتصر فقط على اتباع منهجيات سابقة بل عملت على توسيع

نطاق البحث:

- بتقديم معالجة أعمق لدور محاسبة التكاليف في دعم القرارات الإدارية.
- بالدمج بين نظامي التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس الأنشطة وهو ما لم تفعله الدراسات السابقة.

## المطلب الثالث: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

### Premièrement : Étude de Mulalo Naome Bvumbi

Titre: Une analyse de la mise en œuvre de la méthode de calcul des coûts basée sur les activités (ABC) au sein de l'entité de commerce de l'eau, présentée en conformité avec les exigences du master en sciences comptables, Université d'Afrique du Sud, 2017.

L'objectif principal de cette étude est de déterminer si les coûts élevés au sein de la WTE sont influencés par la réussite ou l'échec de la mise en œuvre de la méthode ABC.

Les objectifs spécifiques sont les suivants :

- Identifier les étapes et les facteurs liés à une mise en œuvre réussie de la méthode ABC.
- Vérifier si ces étapes et facteurs influencent les frais de gestion des ressources en eau dans la WTE.
- Évaluer si les frais de gestion des ressources en eau sont correctement calculés selon la méthode ABC.

L'étude a abouti à plusieurs résultats importants, dont le principal est que la mise en œuvre de la méthode ABC a un effet limité sur l'augmentation des coûts au sein de la WTE. Elle conclut également que tous les objectifs de la recherche ont été atteints, notamment en ce qui concerne les frais de gestion des ressources en eau.

ترجمة هذه الدراسة إلى اللغة العربية

أولاً: دراسة مولالو ناومي بفومبي

بعنوان:

An Analysis of the Implementation of activity based costing at the water trading entity, Submitted in accordance with the requirements for the degree of master of philosophy, Accounting sciences, University of south Africa, 2017.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد ما إذا كانت التكاليف المرتفعة في WTE تتأثر بنجاح أو فشل تنفيذ ABC

وهذه الأهداف هي:

- تحديد الخطوات والعوامل المرتبطة بشكل عام بالتنفيذ الناجح لـ ABC.
- التحقق مما إذا كانت الخطوات والعوامل لتنفيذ ABC الناجح قيد التنفيذ تليها رسوم إدارة الموارد المائية في WTE.

- تقييم ما إذا كانت رسوم إدارة موارد المياه محسوبة وفقاً لـ ABC

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أنه كان الهدف من الدراسة هو تحديد ما إذا كانت التكاليف المرتفعة في WTE تتأثر بنجاح أو فشل تنفيذ ABC، وتوصل إلى أن تنفيذ ABC له تأثير ضئيل على زيادة

تكاليف إدارة الموارد المائية في WTE كما تضمنه موضوع البحث، ومنه نستنتج أنه تم تحقيق جميع أهداف الدراسة.

## Deuxièmement : Étude de Yahiaoui Brahim

Titre: Contribution du système d'information à la prise de décision

Spécialité: Gestion des entreprises

Université: Université A. Mira Béjaïa, Année universitaire 2015-2016

Cette étude a été menée dans la wilaya de Béjaïa, visant à évaluer la contribution des systèmes d'information modernes (NTIC) dans le processus de prise de décision au sein des entreprises.

Elle vise à démontrer que l'adoption des systèmes d'information aide les organisations à améliorer la qualité des décisions prises, en influençant positivement les différentes étapes du processus décisionnel.

Les résultats de l'étude confirment la validité de l'hypothèse théorique adoptée, à savoir que les NTIC ont un impact positif sur l'efficacité du processus décisionnel, le niveau de satisfaction des managers, ainsi que la qualité des décisions prises, ce qui se reflète à son tour sur la performance globale de l'organisation.

ترجمة هذه الدراسة إلى اللغة العربية

ثانيا: دراسة يحيوي براهم

بعنوان:

"Contribution système d'information à la prise décision", Mémoire magister

Spécialité gestion des entreprises, Université A. Mira Bejaia, 2015\_2016.

هدفت هذه الدراسة إلى:

تقييم مستوى الاستيلاء على NTICS في أنظمة المعلومات للشركات في ولاية بجاية وقياس مساهمتها في جودة المعلومات التي تنتجها أنظمة المعلومات هذه، كما يهدف إلى قياس مساهمة أنظمة المعلومات المجهزة ب NTICS في فعالية صنع القرار ككل وفي مختلف مراحل عملية صنع القرار.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- جميع المؤشرات المدروسة تعطي نتائج ايجابية تتوافق مع الدروس النظرية المتعلقة بموضوع بحثنا.
- يعتقد جميع قادة الأعمال أن نظم المعلومات ضرورية لصنع القرار واعتماد نظام المعلومات من قبل المنظمة يؤدي إلى نوعية جيدة من المعلومات المستخدمة في وقت اتخاذ القرار وفي مستوى رضا المدير.
- بعد تخصيص NTIC مناسبة لتحسين فعالية أنظمة المعلومات في المنظمات وفعالية صنع القرار، ويتمشى هذا الاستنتاج مع الفكرة القائلة بأن تقنيات NTIC لها تأثير ايجابي على جودة القرارات المتخذة من خلال تحسين أداء نظم المعلومات.

### Troisièmement : Étude de Thiziri Aidli Mouhoubi Bahia

Titre: La comptabilité analytique : Rôles et objectifs

\*Mémoire de master, Spécialité Finance et Comptabilité, Université Abderrahmane Mira de Béjaïa, Année universitaire 2012-2013.

Cette étude a porté sur l'analyse des méthodes de calcul des coûts utilisées au sein de l'entreprise Cevital, ainsi que sur l'évaluation de l'adéquation du système de comptabilité analytique pour une meilleure prise de décision.

L'étude a abouti à plusieurs résultats importants, parmi lesquels :

-La méthode ABC (Activity-Based Costing) est un outil analytique permettant de définir des indicateurs de performance selon les activités, ce qui la rend très utile pour évaluer la performance globale de l'entreprise et atteindre les objectifs fixés.

-Le prix de revient obtenu par la méthode ABC, en tenant compte des liens causaux entre les produits et la consommation des ressources, constitue un support fiable pour la prise de décision.

-Ce système permet d'améliorer significativement les politiques de vente et d'optimiser les processus internes grâce à une meilleure orientation des décisions.

ترجمة هذه الدراسة إلى اللغة العربية

ثالثا: دراسة تيريزي عيادي موهوبي باهية

بعنوان:

"La comptabilité analytique: Rôles et objectifs", Mémoire master, Spécialité Finance et Comptabilité, Université Abderrahmane mira de Bejaia, 2012\_2013.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الطريقة المستخدمة داخل شركة cevital وكذلك نظام حساب التكاليف

المستخدمة، مما يسمح بأخذ أفضل القرارات المناسبة لهذا الأخير.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- طريقة ABC هي طريقة محاسبة تحليلية تجعل من الممكن تحديد مؤشرات الأداء حسب النشاط وهي مفيدة جدا للحكم على الأداء العام الجيد للشركة، وتحقيق الأهداف المحددة.

- إن أهمية سعر التكلفة الذي تم الحصول عليه في طريقة ABC من خلال احترام الروابط السببية بين المنتجات واستهلاك الموارد يمثل بالفعل تقدما كبيرا من حيث المساعدة في اتخاذ القرار ويبدو انه يكون أساسا موثوقا به لتوجيه سياسات أسعار البيع والتحسين العمليات.

أما فيما يخص أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة الذكر ومذكرتنا فهي موضحة في الجدول

الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما استقدنا من هذه الدراسات.

الجدول رقم (04): المقارنة بين دراستنا والدراسات السابقة باللغة الأجنبية

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
Mulalo Naome Bvumbi 2017	استخدام نفس المنهج والأداة (دراسة الحالة) والتعريف بنظام التكلفة على أساس الأنشطة	يوجد اختلاف في الأهداف ولغة الدراسة	التعريف بنظام التكلفة على أساس الأنشطة
Yahiaoui Brahim 2016-2015	دراسة عملية اتخاذ القرار والتشابه من ناحية المنهج	يوجد اختلاف في الأهداف ولغة الدراسة وموضوع البحث	التعرف بعملية صنع القرار وأهميتها
Thiziri Aidli, Mouhoubi Bahia 2012-2013	التعريف على الأنظمة الحديثة والقديمة واستعمال نفس المنهج والأداة	يوجد اختلاف من ناحية الأهداف ولغة الدراسة والإشكالية المطروحة	دراسة الخصائص التي تتميز بها محاسبة التكاليف

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سبق.

يمكن القول أن الجدول أظهر لنا:

- التركيز على العلاقة العملية بين أنظمة التكاليف واتخاذ القرار بدل الاقتصار على الشرح النظري.
- معالجة الإشكاليات الحديثة في ضوء التحديات الاقتصادية الحالية.
- توسيع نطاق التطبيق ليشمل ليس فقط تحليل التكاليف ولكن أيضا تحسين جودة القرارات الإدارية.

## خلاصة الفصل النظري

من خلال ما تناولناه سابقا تعتبر محاسبة التكاليف من الفروع المحاسبية الأساسية التي كانت في البداية موجهة بشكل رئيسي نحو المؤسسات الاقتصادية والانفتاح العالمي، بالإضافة إلى اشتداد المنافسة دفعت المؤسسات على اختلاف أنواعها إلى اعتماد هذا النوع من المحاسبة كأداة فعالة لضبط التكاليف وتعزيز مركزها التنافسي وقد أصبح الاعتماد على محاسبة التكاليف ضروريا ليس فقط لحساب وتحليل التكاليف بل أيضا لتوفير معلومات دقيقة تساهم في تحسين الأداء المالي واتخاذ قرارات رشيدة تتماشى مع أهداف المؤسسة.

وتبرز أهمية محاسبة التكاليف في قدرتها على تقديم بيانات تحليلية دقيقة تساعد في التخطيط، التقدير، تقييم الاستثمارات والمخزونات، وكذا ترشيد الموارد المتاحة لتحقيق أفضل النتائج بأقل التكاليف الممكنة وهو ما جعل المؤسسات تولي اهتماما متزايدا بهذا الفرع المحاسبي، وتسعى لتطوير أساليبه بما يتماشى مع التغيرات في أنظمة الإنتاج وأساليب التسيير.

كما أن توفر معلومات دقيقة وكافية يمثل أساسا لاتخاذ قرارات سليمة، سواء بالاعتماد على أدوات تقليدية أو حديثة، لكن تبقى المتابعة والمراقبة المستمرة لأداء المؤسسة من العوامل الحاسمة في نجاح تلك القرارات.

## الفصل الثاني: الجانب التطبيقي

### تمهيد

بغرض المساهمة في تجسيد الجانب النظري في الميدان التطبيقي واسقاطه على أرض الواقع بهدف الإجابة على إشكالية البحث وكانت الدراسة التطبيقية على مستوى احدى المؤسسات الصناعية الجزائرية الناشطة في مجال المحروقات ألا وهي مؤسسة سوناطراك.

ويهدف هذا الفصل إلى إعطاء نظرة تكاملية عن مجريات الدراسة الميدانية تفيد في تحقيق الهدف العلمي الذي انطلقت منه هذه الدراسة ولتحقيق ذلك تم تقسيم الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة

المبحث الثاني: واقع محاسبة التكاليف في المؤسسة

## المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة سوناطراك

انطلاقاً من هذا المبحث سنحاول التعرف على المؤسسة محل الدراسة وهي مؤسسة سوناطراك وتقديم وتشخيص مركب تكرير البترول الحامل للاسم RAIK أين تتم على مستواه عملية التصفية وإخراج العديد من المنتجات كالغاز والكيروزان وغيرها....

### المطلب الأول: ماهية شركة سوناطراك

SONATRACH هي شركة للبحث الانتاج النقل التحويل وتسويق المحروقات (الغازية و السائلة) أسست بهدف تغطية الاحتياجات الوطنية من المحروقات على المدى الطويل وإنعاش الاقتصاد الوطني، و في هذا المطلب سنتطرق إلى التفاصيل الخاصة بهذه الشركة.

### الفرع الأول: لمحة تاريخية حول شركة سوناطراك

بعد اتفاقيات "ايبيان" أصبحت الشركة الفرنسية هي صاحبة القمة في قطاع المحروقات بالجزائر تنتج كما تشاء أو تسوق كما تشاء، فقد استغلت هذه الفرصة لترفع أرباحها أكثر ما يكون غير عابئة بمستقبل اقتصاد الجزائر. فالجزائر لم تملك في سنة 1962 سوى مليون طن من البترول الخام من مجموع 20.7م أي بنسبة 10.5% من الإنتاج الإجمالي ونظراً لأن أغلب دخل الجزائر في ذلك الوقت من النفط والخمور وأن عملية التنمية تتطلب رؤوس أموال كبيرة فقد أدركت الجزائر أن وضع وتطبيق سياسة رشيدة في قطاع الطاقة من شأنه أن يساهم فيها.

في ظل هذا الشرط وانطلاقاً من هذه الاعتبارات رأى المسؤولون ضرورة وجود شركة وطنية تعتنى بشؤون النفط لأنه لا يعقل أن تبقى الجزائر البلد المنتج للمحروقات دون أن تستغلها.

صدر المرسوم الذي ينص على قيام شركة سوناطراك الشركة الوطنية لنقل وتسويق المحروقات تحت رقم 63-491 المؤرخ في 31 ديسمبر 1963م. وظهر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية الصادرة في 10 جانفي 1964م . و لقد حدد أهدافها على أساس أن تكون أداة الدولة الفعالة للاستثمارات في ميدان المحروقات وكانت هذه الأهداف كما يلي<sup>1</sup>:

- شراء و بيع المحروقات.

- إعداد وإنجاز دراسات تمهيدية متعلقة ببناء وسائل النقل البرية والبحرية للمحروقات و استغلال هذه الوسائل.

<sup>1</sup> بن سي علي بلال فاتح، تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة التي تعاني مشاكل هيكلية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم-الجزائر، 2015/2016، ص125.

- تنفيذ كل ما يتعلق بالشركة من عمليات مالية و غيرها.

- الحصول على حقوق الرخص والاتفاقيات الضرورية المتعلقة بالمحروقات وهكذا تكون (سوناطراك) قد تحملت على تطوير القطاع الى جانب القيام بعملية التسويق.

### الفرع الثاني: تعريف شركة سوناطراك "SONATRACH"

مؤسسة سوناطراك بالفرنسية SONATRACH و هي اختصار لما يلي<sup>1</sup>:

"Société Nationale Pour la Recherche, la Production, le Transport, la Transformation, et la Commercialisation des Hydrocarbures "

يمكن القول أن سوناطراك مؤسسة وطنية نقطية وغازية و عليها مهام متمثلة في<sup>2</sup>:

- تموين الطاقة الوطنية.

- تنمية وتسويق النفطيات السائلة الغازية، كما تشغل ما يقارب من 37000 عامل وبعد إعادة هيكلتها سنة 1981 ركزت مؤسسة سوناطراك مهمتها الاستراتيجية على النشاطات التالية:

- نشاط الاستغلال والبحث عن المحرقات.

- نشاط تطوير و استغلال آبار المحروقات.

- نشاط نقل المحروقات عبر الأنابيب.

- نشاط تمييع و تكرير الغاز.

### الفرع الثالث: أهداف شركة سوناطراك

سطرت شركة سوناطراك لنفسها مجموعة من الأهداف التي تطمح لتحقيقها، حيث يمكن تقسمها إلى<sup>3</sup>:

#### 1- الأهداف الاستراتيجية

- التحكم و التنوع في نشاطها مع الاستعمال الأمثل للسائل و التقنيات بهدف الترقية والتحسين الدائم لشهرتها وصورة علامتها.

<sup>1</sup> ناحية سكيكدة للخدمات الاجتماعية، سوناطراك، REGION ASL SKIKDA.

<sup>2</sup> عن دائرة الموارد البشرية، DRH، مركب تكرير البترول سكيكدة

<sup>3</sup> حنيش شيماء، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومالية، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2017/2016، ص63-64.

- تلبية الحاجيات الوطنية تفضيل التكامل الوطني بتقوية الدعم للقواعد الصناعية.
- المشاركة في الإنجازات الصناعية التجارية في الخارج حتى تكون أكثر قربا من الزبون النهائي.
- تنوع منتجاتها.

## 2- الأهداف الدولية

- أن تكون القائد في ميدان الغاز الطبيعي المميع (Gaz naturel liquéfié GNL)
- أن تكون القائد في ميدان الغاز الطبيعي لاسيما عن طريق أنابيب الغاز.
- أن تكون القائد في ميدان تكامل النشاطات الصناعية على مستوى الاقتصاد الوطني وفي المغرب العربي.
- الحصول على حصة في السوق العالمي لكل منتج على حدة، على مستوى مختلف البلدان المستهلكة (أوروبا - أمريكا - اليابان)

## المطلب الثاني: تشخيص وتقديم مركب تكرير البترول بسكيدة RA1K

بعد التطرق في المطلب السابق إلى التعريف بشركة سوناطراك سيتم التعرف على مركب من مراكبها والمتمثلة في مركب تكرير البترول -سكيدة- الذي كان مكان تريضنا.

### الفرع الأول: تعريف وأهمية مركب تكرير البترول سكيدة RA1K

#### 1- التعريف بالمركب RA1K

مركب تكرير البترول سكيدة او مصفاة سكيدة هي مصفاة تكرير نפט تقع في سكيدة، شمال الجزائر على شاطئ البحر الأبيض المتوسط قرب ميناء سكيدة. وقد أنشأت سنة 1979 تابعة لشركة سوناطراك تبلغ طاقتها الإنتاجية أكثر من 300 ألف برميل في اليوم أي حوالي 16.5 مليون طن سنويا، مما يجعلها أكبر مصفاة تكرير نפט في الجزائر<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> مصفاة نפט الجزائر، 02/04/2025، AREQ.NET، 2025/04/24، 14:23.

كما ورد في مصدر آخر مركب تكرير البترول بسكيكدة هو عبارة عن إحدى المؤسسات التحويلية التي تمتلكها الدولة وضعت تحت الرمز RAIK ، الهدف الأساسي الذي أنشأت من أجله هو عملية الإنتاج المتمثلة في تحويل البترول الخام (المحلي والمستورد) إلى منتجات جاهزة من أجل التجارة بها داخليا خارجيا<sup>1</sup>.

### 2- أهمية مركب سكيكدة لتكرير البترول

تبرز أهمية صناعة التكرير في كونها المصدر الرئيسي والحيوي في إنتاج الأنواع المختلفة من المشتقات البترولية اللازمة لتوليد الطاقة التي تساهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية في شتى المجالات.

تحتل مصفاة سكيكدة مكانة مرموقة في الصناعة الجزائرية، كما تعتبر من أكبر مؤسسات التكرير في افريقيا و تحتل المرتبة الثالثة عالميا، إذ يتمثل مدخول هذه الأخيرة في 33% من العملة الصعبة حيث يوجه 85% من إنتاج هذه المؤسسة إلى البيع (التصدير) نحو الخارج. أما 15% المتبقية فتستهلك في السوق الوطنية<sup>2</sup>.

### 3- الهيكل التنظيمي لمركب سكيكدة لتكرير البترول

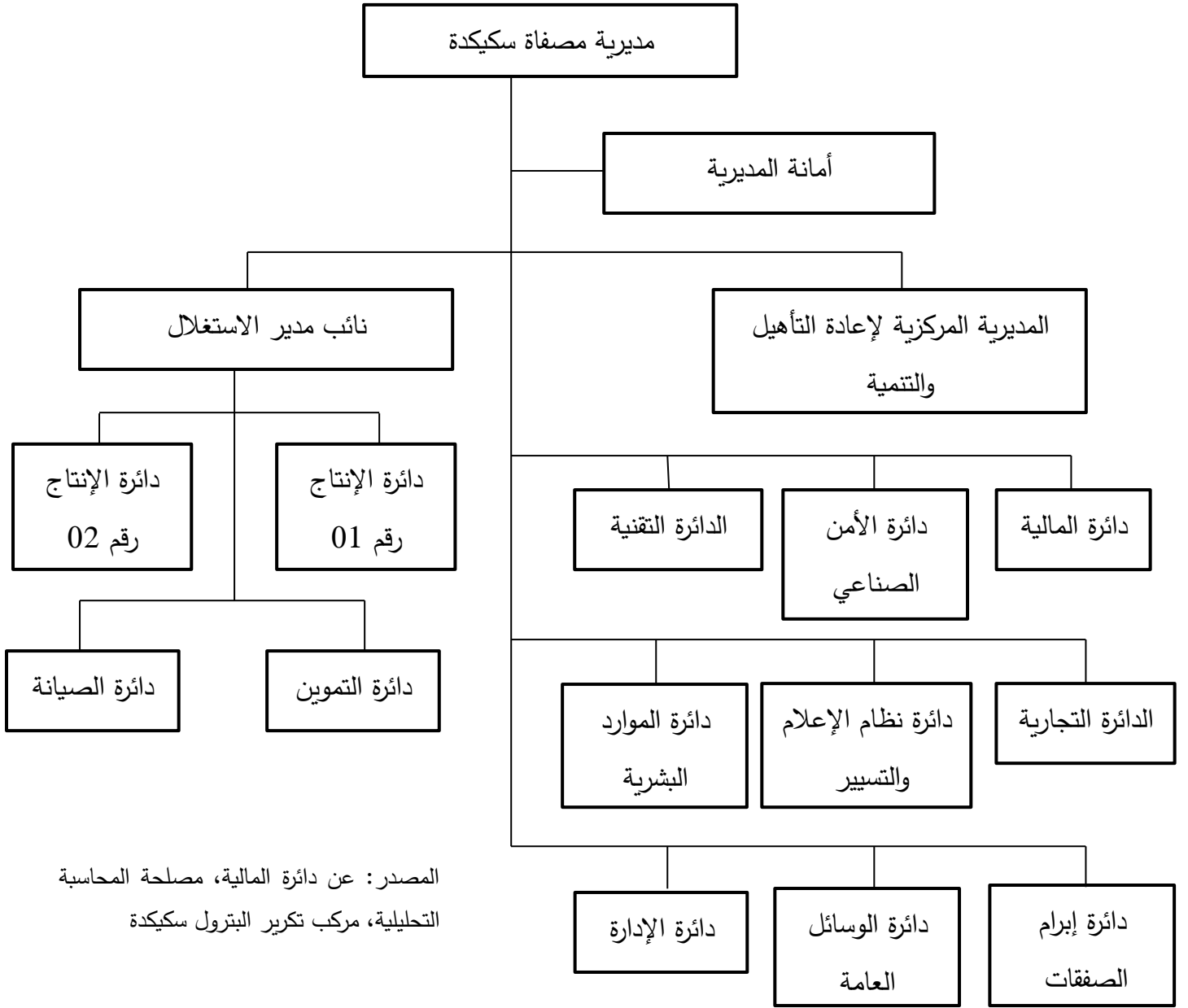
#### أ- الهيكل التنظيمي

بالاستعانة بدائرة الموارد البشرية ثم تزويدنا بالهيكل التنظيمي RAIK الهادف إلى التوزيع الجيد والاستغلال العقلاني لموارده والممثل في المخطط التالي:

<sup>1</sup> بوشيخي بصوص، تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة جزائرية اقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم-الجزائر، 2018/2017، ص44.

<sup>2</sup> معامل تكرير البترول، MOQTEL.COM، 2025/04/24، 12:30.

شكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لمديرية مصفاة سكيكدة RA1K



المصدر: عن دائرة المالية، مصلحة المحاسبة التحليلية، مركب تكرير البترول سكيكدة

ب- شرح الهيكل التنظيمي<sup>1</sup>

- مديرية المركب: تعتبر أعلى المستويات القيادية في الشركة مهمتها المحافظة على سلامة و استمرارية الشركة والسهر على التسيير الجيد للمركب، قراراتها تكون في يد المدير الذي يعمل على تحقيق مهام المديرية فيقوم بوضع الخطة العامة، التخطيط المختلف البرامج، التنسيق بين الدوائر والمصادقة على التقارير المتعلقة بنشاط المركب.

<sup>1</sup> هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر، 2013/2012، ص 195-198.

- **أمانة المديرية:** لها علاقة مباشرة بالمدير حيث تقوم بتنفيذ مهامها من الاتصالات وتوزيع قرارات المدير على الدوائر والمصالح وتقوم بتنظيم عمل المدير كتسجيل المواعيد... إلخ.
- **نائب مدير الاستغلال:** يقوم بمساعدة المدير في الشؤون التقنية الإنتاج والصيانة وهو المسؤول عن الدوائر التالية: دائرة الإنتاج (1) / دائرة الإنتاج (2) / دائرة الصيانة / دائرة التموين (مصلحة المشتريات ومصلحة تسيير المخزون).
- **المديرية المركزية لإعادة التأهيل والتنمية:** تدير العديد من المشاريع، فكل مشروع يسير من طرف مصلحة خاصة به وتهدف هذه المشاريع إلى تحسين نوعية المنتجات وتهيئة الوسائل.
- **الدائرة التقنية:** تتمثل مهمتها في تسيير المركب تقنيا، حيث تتكفل بتتبع السير الحسن للوحدات الإنتاجية من خلال اقتراح الطرق والأساليب الواجب العمل بها خلال المراحل المختلفة لعملية الإنتاج، إلى جانب سهرها على احترام مواصفات المقاييس الواجب إتباعها، وتشمل المصالح التالية:  
مصلحة المخبر / مصلحة الدراسات / مصلحة التفتيش.
- **دائرة الأمن الصناعي:** تتمثل وظيفتها في السهر على أمن وسلامة المركب، وهي مجهزة بجميع الوسائل الضرورية لحمايته وتتألف من:  
مصلحة التدخل / مصلحة الوقاية / مصلحة الاستقبال.
- **دائرة المالية:** تعكس هذه الدائرة الوجه الحقيقي للمركب من الناحية المالية وتتمثل في دراسة التكاليف وكيفية تطبيقها في المشاريع المختلفة وتسجيل كل التدفقات المالية والمادية للمركب، ووضع الميزانية الختامية و جدول الأرباح، والقيام بالجرد الكامل للأموال التي في حوزة المركب و تتكون من المصالح التالية:  
مصلحة المحاسبة التحليلية / مصلحة المحاسبة العامة / مصلحة الميزانية / مصلحة محاسبة الموارد / مصلحة الخزينة / مصلحة الشؤون القانونية و مصلحة التأمينات.
- **مصلحة الموارد البشرية:** إن المهام الموكلة للموارد البشرية هي المشاركة في أعداد مخططات دائرة تنمية الموارد البشرية و تحضير مخطط التوظيف و العمل على تنفيذها وتسيير العلاقات بين العمال وتتكون من المصالح التالية:  
مصلحة التسيير المهني / مصلحة علاقات العمل / مصلحة التكوين.
- **دائرة نظام الإعلام و التسيير:** وهي المسؤولة على تنظيم المركب و تدفق المعلومات بداخله و حفظ الوثائق و التخطيط للاتصالات وتتكون من:

مصلحة التنظيم / مصلحة الإعلام الآلي / مصلحة الأرشيف / مصلحة الاتصال.

- **الدائرة التجارية:** تعتبر هذه الدائرة العمود المحرك الأثار نشاط هذه المؤسسة هذا للدور الحساس والإيجابي الذي تقوم به فهي تعمل على تخطيط وبرمجة الإنتاج اليومي الشهري والسنوي، وكذا المبيعات وتتكون من المصالح التالية:

مصلحة المبيعات ومصلحة الشحن

- **دائرة الإدارة:** يتمثل دورها في تسيير مستخدمي المؤسسة مثلاً: الأجور الإعانات الاجتماعية والتشيط الرياضي، و تتألف من مصلحة الإدارة ومصلحة الشؤون الاجتماعية.

- **دائرة الوسائل العامة:** هذه الدائرة مكلفة بمتابعة الوسائل على مستوى المؤسسة وتزويد المصالح بمختلف الوسائل الأزمة، وتتكون من:

مصلحة السكن / المصلحة العامة / مصلحة الاتصال و الطباعة.

- **دائرة إبرام الصفقات:** تعمل هذه الدائرة على عقد الصفقات الشراء مختلف معدات المؤسسة ومستلزمات.

### المطلب الثالث: تحديد أدوات البحث المستعملة

بعد اختيار منهج الدراسة يطرح أمامنا مشكل الأدوات المستخدمة ولقد تم الاعتماد على كل من المقابلة والملاحظة وهذا لاختبار صحة الفرضيات المقترحة.

#### الفرع الأول: المقابلة

تم إجراء المقابلة مع إطار المحاسبة التحليلية إلى جانب مسؤولي المصالح المالية بالمركب من أجل الحصول على معلومات مباشرة مشروحة أزلت كل غموض حيث استهل كلامهم التعريف بالدائرة جملة وبالفرع خاصة وإعطاء نظرة عامة حول التنظيم بالمصلحة أو الخطة التي يتم العمل وفقها، وقد تم طرح مجموعة من الأسئلة بهدف فهم سيرورة المؤسسة وجمع أقصى قدر من المعلومات عنها (انظر الملحق 1) وفيما يلي قائمة الأسئلة الموجهة لأفراد العينة<sup>1</sup>:

س1: باعتبار أن المؤسسة تعتمد على نظام المحاسبة التحليلية من يقوم بها؟

<sup>1</sup> مقابلة مع لرقم مراد موظف في فرع المحاسبة التحليلية، مركب تكرير البترول بسكيكدة، 2025/04/20.

## الفصل الثاني: الجانب التطبيقي

✓ يقوم بها إطار مالي، محاسبين وهذا يعكس وجود هيكل تنظيمي خاص بالمحاسبة التحليلية داخل المؤسسة، ما يدل على وعي الإدارة بأهمية هذا النظام في دعم القرار، أيضا وجود محاسبين مختصين يشير إلى أن تطبيق النظام ليس شكليا فقط، بل فعلي ومؤسسي.

س2: هل للمؤسسة برنامج معين يتم العمل به؟

✓ نعم، فقد قامت المؤسسة بتطوير برنامج EXCEL خاص بها يسهل العمل على موظفيها فبمجرد ادخال المعطيات يقوم بالحساب تلقائيا، ويدل على أن المؤسسة تعتمد على حلول مخصصة بدلا من برامج محاسبية جاهزة، في المقابل استخدام EXCEL قد يكون كفؤا ومرنا، لكنه يكشف عن محدودية في التكنولوجيا المستخدمة، ما قد يؤثر على دقة التحاليل وسهولة استخراج التقارير.

س3: هل تعتمد المؤسسة على دليل خاص بمراكز التكلفة؟ وإن وجد، ماهي أبرز محتوياته من حيث عدد المراكز أو الأقسام التي يشملها؟

✓ بالفعل، تم الإشارة إلى وجود دليل داخلي يعتمد على المخطط الوطني للمحاسبة التحليلية Plan comptable analytique ، يستخدم كمرجع لتحديد مراكز التكلفة بالمؤسسة، ويتضمن هذا الدليل أربعة مراكز تكلفة رئيسية تعتمد في معالجة وتحليل المعطيات المالية.

س4: ما هي الطريقة المتبعة لحساب التكاليف وأسعار البيع بالمؤسسة؟

✓ تتبع نظرية التكاليف الكلية، حيث أن هذه الطريقة تشمل كافة التكاليف (الثابتة والمتغيرة)، وتناسب المؤسسات التي لا تواجه تغيرا كبيرا في مستوى النشاط، كما أنها تحد من مرونة التحليل في القرارات قصيرة الأجل، لكنها مفيدة في تقديم نظرة شاملة عن تكلفة المنتج.

س5: هل نظام المحاسبة التحليلية بالمؤسسة نظام "مدمج" أم "مستقل"؟

✓ نظام مستقل، وهو يدل على تخصيص موارد خاصة به، لكنه قد يخلق فجوة بين المحاسبة العامة والتحليلية ما لم تكن هناك آليات ربط فعالة، كما قد يؤدي الاستقلال إلى تأخير في تدفق المعلومات بين الأقسام ما لم تكن هناك تنسيقات داخلية.

س6: هل يعتبر نظام المحاسبة التحليلية مصدرا للمعلومات؟

✓ نعم بالطبع، وهذه إشارة إلى أن نتائج النظام تستخدم فعليا في المؤسسة، ما يعكس دورا تشغيليا واستراتيجيا لنظام التكاليف، كما أنه يعكس أيضا مستوى نضج إداري جيد في الاعتماد على البيانات لاتخاذ قرارات.

س7: هل توجد صعوبات في استخدام النظام؟

## الفصل الثاني: الجانب التطبيقي

✓ نعم، منها نقص الخبرة، الانتقادات حول دقة التقارير، وصعوبة في تسيير النظام، وتشير هذه الصعوبات إلى أن جانب التكوين والتدريب ضعيف داخل المؤسسة، كما أن الانتقادات حول دقة التقارير قد تكون بسبب ضعف الأدوات المستعملة مثل EXCEL أو ضعف التنسيق بين الأقسام، فهذه المعوقات قد تؤدي إلى انخفاض الثقة في مخرجات النظام التحليلي

س8: كيف تساهم المحاسبة التحليلية في ترشيد القرار الإداري؟

✓ من خلال تزويد الإدارة بمعلومات دقيقة حول تكلفة الأنشطة والمنتجات، ما يساعد على اتخاذ قرارات واقعية، هنا يبرز الدور التوجيهي والتحليلي للمحاسبة التحليلية، ويعكس أن النظام فعال في إنتاج بيانات قابلة للاستغلال في اتخاذ القرار وليس مجرد نظام شكلي.

س9: ما هي الصعوبات التي تواجه تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية؟

✓ تحديد الأنشطة غير المربحة، التحكم في القنوات، التوجيه نحو الأنشطة ذات القيمة المضافة، وغيرها، حيث أن النقاط تشير إلى محدودية في أدوات التحليل المتقدمة وغياب ثقافة التسيير التحليلي مع التأكيد على الحاجة إلى رقمنة النظام وتطوير مهارات العاملين من أجل تحسين تطبيق المحاسبة التحليلية في الواقع الجزائري.

س10: هل تتجه مؤسستكم نحو اعتماد نظام معلومات محاسبي متطور مثل أنظمة ERP؟ وإن كان الجواب نعم، ماهي الأهداف المتوقعة من ذلك؟

✓ نعم، في الوقت الحالي نحن في مرحلة التكوين والتأقلم مع برنامج SAP، وذلك في إطار خطة التحول الرقمي التي وضعتها المؤسسة، الهدف الأساسي من اعتماد هذا النظام هو توحيد قاعدة البيانات بين مختلف المديريات، وتسهيل ربط النشاطات المحاسبية، المالية، واللوجستية ضمن منصة واحدة متكاملة.

### الفرع الثاني: الملاحظة

بعد إجراء المقابلة وجمع أجوبة ومعلومات بنسب معقولة تم التجول في مختلف نواحي المؤسسة بغرض رؤية وملاحظة هذه الأجوبة على ضوء الواقع بصورة تمكننا من الإلمام بكل نواحي المؤسسة في بحثه وهذه بعض النتائج المتحصل عليها:

- تم التعرف على أغلبية موظفي المصلحة.

- اكتشاف برنامج اكسل مطور من قبل مبرمجين خاص بالمؤسسة.

- المؤسسة تمتلك مطوية تسمى PLAN.COMPTABLE.ANALYTIQUE.

- المؤسسة تعتمد على طريقة التكاليف الكلية.

- المحاسبة التحليلية تحتاج إلى الدقة وإلى خبراء لضمان السير الحسن لها.

## المبحث الثاني: واقع محاسبة التكاليف في مؤسسة تكرير البترول سكيكدة

المطلب الأول: المرجعية الداخلية لتطبيق محاسبة التكاليف داخل المؤسسة

الفرع الأول: دليل محاسبة التكاليف بمؤسسة RA1K

يتمثل في مجموعات مرتبة في دليل خاص تحتوي كل مجموعة على مراكز تكلفة الدوائر والمصالح بمؤسسة تكرير البترول<sup>1</sup> (انظر الملحق 2):

- مجموعة "1" مركز تكلفة الإنتاج.
- مجموعة "2" مركز التخزين والتوزيع.
- مجموعة "3" مركز تكلفة المرافق.
- مجموعة "4" مركز تكلفة إدارية ومصاريف مشتركة.

الفرع الثاني: التعرف على مراكز التكلفة

سيتم عرض المراكز التي تدخل في عملية (إنتاج غاز).

بسبب ضخامة المؤسسة وتنوع منتجاتها يوجد عدد هائل من مراكز التكلفة التي تعتبر مسؤولة على جميع الأنشطة من الناحية التسييرية أم عن طبيعتها يمكن التمييز بين أربع مراكز تكلفة:

### 1- المراكز أو الأقسام الثانوية

أقسام تساهم في إعداد المنتج وهي ضرورية باعتبارها توفر جميع مستلزمات العمليات الإنتاجية، يرقم مركز تكلفتها بالرقم "3" و تبين في الجدول الآتي:

<sup>1</sup> مصلحة المحاسبة التحليلية، دائرة المالية، مركب تكرير البترول سكيكدة.

جدول رقم (05): مراكز تكلفة المرافق

مركز التكلفة	اسم القسم	المهام	طبيعة القياس
300100	الطاقة الكهربائية	- حفظ المحطة الكهربائية الفرعية - مراقبة شبكة التوزيع على كامل المركب - يعطي الطاقة الكهربائية لجميع مراكز التكلفة	عدد التدخلات KW/H+
300201	شبكة مياه التبريد	- تبريد الأجهزة	م <sup>3</sup>
310103	ورشة الآلات الدوارة	- صيانة وتجهيز الآلات - الاستجابة بسرعة والنوعية الجيدة للتدخل على الوحدات	Homme/Heure
320000	دائرة التموين	تخزين، شراء، عبور، استقبال، توزيع...	حسب بطاقات الخروج BSS
330000	الدائرة التقنية	- تسيير المركب تقنيا	Homme/Heure
350200	مصلحة التدخل	- إبعاد جميع الأخطار - حماية الأدوات والمباني والتجهيزات	حسب التدخلات (ساعات العمل)
360200	المطعم	- إطعام أفراد المركب	عدد الوجبات المقدمة
360300	النقل	- نقل الأشخاص	عدد الأفراد المنقولين والمسجلين كدائمين

المصدر: إعداد الطالبتين استنادا إلى وثائق الدائرة المالية-مصلحة المحاسبة التحليلية-

2- المراكز أو الأقسام الرئيسية

هي أقسام نهائية تساهم في تكوين المنتج النهائي ويرقم مركز تكلفتها بالرقم "1" و "2" (ومن الأمثلة على ذلك تم عرض الأقسام التي تشارك في عملية إنتاج الغاز فقط) وتبين في الجدول الآتي:

**جدول رقم (06): مراكز تكلفة الإنتاج (التي تدخل في عملية الغاز فقط)**

اسم المركز	مركز التكلفة
وحدة معالجة الغاز وحدة 30	11.00.00
وحدة معالجة الغاز وحدة 31	11.00.01
وحدة معالجة الغاز وحدة 104	11.00.02
قاعة مراقبة وحدات المعالجة وفصل الغازات	11.11.06
أحواض المنتجات الوسيطة	15.00.99
خط المنتجات الوسيطة	15.01.99
قاعة الإشراف على المنتج	19.00.99
مراقبة المنتج	19.01.00

المصدر: إعداد الطالبتين استنادا إلى وثائق دائرة المالية-مصلحة المحاسبة التحليلية-

**3- المراكز أو الأقسام الإدارية**

هي مراكز تكلفة تساهم بطريقة غير مباشرة في عملية الإنتاج ورقم تكلفتها هو الرقم "4" وهي مبينة في الجدول الآتي:

**جدول رقم (07): مراكز تكلفة المصاريف الإدارية**

اسم المركز	مركز التكلفة
المديرية DIRECTION	40.00.00
دائرة المالية DEPARTEMENT FINANCE	40.01.00
دائرة تكنولوجيا المعلومات DEPARTEMENT TECHNO L'INFORMATION	40.02.00
دائرة المستخدمين DEPARTEMENT ADMINTRATATION	40.03.00
دائرة الموارد البشرية DRH	40.04.00
دائرة إبرام الصفقات SPM	40.05.00

المصدر: إعداد الطالبتين استنادا إلى وثائق دائرة المالية-مصلحة المحاسبة التحليلية-

**الفرع الثالث: مفاتيح التوزيع**

تحسب وفق تقارير شهرية واردة من مختلف دوائر ومصالح المركب (مختلف الورشات) على شكل نسب مئوية فكل مركز تكلفة يأخذ جزء من المجموع الكلي يعبر عنه بنسب مئوية تحسب بطريقة القاعدة الثلاثية.

هاته النسب هي مفاتيح التوزيع وكما هو معلوم أن مصلحة المحاسبة التحليلية مركب RA1K تعتمد في حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة على تطبيق EXCEL الذي يقوم بحساب هاته التقارير بصفة آلية معطيا نسب مئوية تستغل في توزيع التكاليف الغير مباشرة على مختلف مراكز التكلفة وفيما يلي كل مجموعة والتقارير الذي تستخرج منه مفاتيح التوزيع الخاصة بها (انظر الملحق 3 و4):

- المجموعة (1): تستخرج مفاتيح توزيع هذه المجموعة من خلال التقرير الشهري الخاص بسير عملية الإنتاج.
- المجموعة (2): تستخرج من خلال كمية المنتجات النهائية.
- المجموعة (3): تستخرج من خلال تقارير النشاط الشهرية.
- المجموعة (4): تستخرج حسب عدد العمال لكل مصلحة.

### المطلب الثاني: حساب التكاليف وسعر التكلفة بمركب سوناطراك RA1K

#### الفرع الأول: هيكل التكاليف

يعتمد هيكل التكاليف في مؤسسة سوناطراك بسكيدة على طبيعة النشاط الصناعي الذي يتمثل في معالجة وتكرير المحروقات والغازات وهو ما يستدعي توزيع التكاليف بين مراكز متعددة ذات طابع إنتاجي مساعد ورقابي ويمكن تصنيف هيكل التكاليف كما يلي:

#### 1- التكاليف حسب طبيعة العنصر

أ- التكاليف المباشرة: هي التكاليف التي يمكن تتبعها وربطها بشكل مباشر بمنتج معين أو عملية إنتاج محددة دون الحاجة إلى التقدير أو التوزيع وتشمل:

- المواد الأولية: مثل البترول الخام والغاز الطبيعي وهي المدخلات الرئيسية لعمليات التكرير والمعالجة.

- الأجور المباشرة: أجور العمال الذين يشاركون بشكل مباشر في تشغيل الوحدات الصناعية والإنتاج.

- تكاليف الطاقة: الطاقة الكهربائية والحرارية والمائية المستعملة مباشرة في عملية الإنتاج كالتبريد والتدوير وغيرها.

ب- التكاليف غير المباشرة: هي التكاليف التي لا يمكن تتبعها مباشرة لمنتج معين ويتم توزيعها على عدة منتجات أو مراكز باستخدام مفاتيح تحميل مثل:

- أجور إدارية وإشرافية: رواتب المديرين والمشرفين على سير مختلف العمليات.

- مصاريف الصيانة العامة: تكاليف صيانة التجهيزات والمعدات.

- مصاريف الإهلاك: تناقص قيمة الأصول الثابتة كالمعدات والبنائيات مع مرور الوقت.

- تكاليف الأمن الصناعي: ما يصرف لضمان السلامة المهنية داخل المؤسسة.

- الخدمات اللوجستية: تشمل النقل الداخلي، المناولة والتخزين البسيط.

## 2- التكاليف حسب مراكز المسؤولية

هي طريقة لتوزيع التكاليف على وحدات تنظيمية أو أقسام داخل المؤسسة تعرف بمراكز التكلفة وهي تستخدم لمراقبة الأداء وتحليل الانحرافات.

أ- مراكز إنتاج: وهي الوحدات التي تقوم مباشرة بالعمليات الصناعية مثل:

- وحدة تكرير النفط: مسؤولة عن تحويل النفط الخام ومشتقاته (بنزين، ديزل...)

- وحدة البتروكيماويات: لإنتاج مواد كيميائية مثل: الميثانول والأمونيا.

- وحدة التخزين والتحميل: تختص بتخزين المنتجات

ب- مراكز مساعدة: تدعم المراكز الإنتاجية دون أن تشارك مباشرة في إنتاج السلع مثل:

- ورشات الصيانة: لتصليح المعدات والمحافظة على جاهزيتها.

- محطات الطاقة: توفر البخار والكهرباء والماء اللازمين للإنتاج.

- خدمات النقل الداخلي: لنقل المواد والموظفين داخل المجمع.

ج- مراكز رقابية وإدارية: تهدف إلى التخطيط، التنظيم والرقابة على النشاطات مثل:

- قاعة المراقبة المركزية، تتابع أداء جميع الوحدات عبر أنظمة تحكم متطورة.

- قاعة مراقبة وحدات المعالجة وفصل الغازات: لمراقبة العمليات الدقيقة في وحدات الغاز.

- قاعة الإشراف على المنتج: تراقب نوعية وجودة المنتج النهائي.

- مديرية الموارد البشرية والمالية: تشرف على الشؤون الإدارية والمالية.

- مخابر التحاليل: تراقب الجودة وتضمن مطابقة المنتجات للمواصفات.

### 3- التكاليف حسب الوظائف

هي تصنيف التكاليف حسب الدور الذي تؤديه داخل المؤسسة.

أ- تكاليف الإنتاج: تشمل كل التكاليف المرتبطة مباشرة بعملية التحويل الصناعي من المواد الخام إلى المنتجات الجاهزة.

ب- تكاليف التوزيع: هي التكاليف المرتبطة بتسويق وتوصيل المنتجات مثل: الشحن، التعبئة والنقل إلى الزبائن.

ج- تكاليف الإدارة: تشمل مصاريف التسيير مثل: أجور الإداريين، فواتير الهاتف، خدمات الصيانة الإدارية.

د- تكاليف البحث والتطوير: النفقات التي تخصص لتطوير المنتجات أو تحسين العمليات.

### 4- طرق تحميل التكاليف

تستخدم هذه الطرق لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الأقسام بطريقة عادلة

أ- التكاليف المباشرة: تحمل مباشرة على المنتج المعني دون الحاجة إلى توزيع.

ب- التكاليف غير المباشرة: توزع باستخدام مفاتيح تحميل Bases de répartition مثل:

- ساعات العمل المباشر.

- المساحة المشغولة لكل مركز.

- استهلاك الطاقة لكل وحدة.

- عدد العمال في كل قسم.

### 5- الأدوات المستعملة في التسيير التحليلي للتكاليف

أ- طريقة التكاليف الكاملة (Full costing): تحمل جميع التكاليف (مباشرة وغير مباشرة) على المنتج النهائي وتستخدم لتحديد تكلفة الإنتاج الإجمالية.

ب- طريقة التكاليف المتغيرة (Variable costing): تحمل فقط التكاليف المتغيرة على المنتج وتستبعد التكاليف الثابتة مؤقتا مما يساعد في تحليل نقطة التعادل والربحية.

### الفرع الثاني: مراحل حساب التكلفة النهائية

ارتأينا إلى أخذ وحدة صغيرة من المؤسسة لعرض مراحل حساب التكلفة النهائية ميدانيا حتى تسمح بتقديم صورة أوضح في كيفية معالجة البيانات وتوظيفها حتى الوصول إلى حساب سعر التكلفة، حيث تتمثل هذه الوحدة في غاز الرصاص المميع "GPL" الذي يقوم بإنتاج البروبان والبيوتان وغيرها، والمراحل فيما يلي:

#### 1- المرحلة 01: توزيع الأعباء المباشرة على مراكز التكلفة "2020"

يتم تحميل الأعباء المباشرة حسب طبيعتها من ح/60 إلى ح/68 على مراكز التكلفة المعنية.

**جدول رقم (08): تحميل الأعباء المباشرة "المرحلة الأولى"**

مركز التكلفة	المجموع الكلي	60/ح	61/ح	62/ح	63/ح	64/ح	65/ح	66/ح	68/ح
وحدة معالجة الغاز U30 11.00.00	149 843 967,78	1 045 333,31	10 192 190,83	0,00	104 431,20	0,00	0,00	0,00	138 502 012,12
وحدة معالجة الغاز U31	155 794 729,22	9 041 309,07	24 391 782,51	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	122 361 637,64
وحدة معالجة الغاز U104	12 213 621,37	1 258 873,55	2 126 955,22	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8 827 792,90
قاعة مراقبة وحدات المعالجة وفصل الغازات 11.11.06	219 889 452,98	485 177,67	260,52	390 769,00	219 013 245,79	0,00	0,00	0,00	0,00
قاعة المراقبة المركزية 16.00.00	220 670 241,20	39 943,57	24 300,00	12 115 718,00	0,00	0,00	0,00	0,00	208 490 279,63
قاعة الإشراف على المنتج 19.00.99	34 668 718,40	2 355 886,10	0,00	233 755,00	0,00	0,00	0,00	0,00	89 749,42
مراقبة الإنتاج 19.01.00	72 212 927,53	510 745,57	9 162 400,00	4 825 254,63	0,00	0,00	0,00	0,00	662 781,90
المجموع	865 293 658,48	14 737 268,84	45 897 889,08	17 565 496,63	0,00	0,00	0,00	0,00	478 934 253,63

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى وثائق دائرة المالية-مصلحة المحاسبة التحليلية- وحدة الغاز GPL

## أ- تحليل الجدول رقم (08):

طريقة حساب السطر الأول من الجدول 08:

- مركز التكلفة: وحدة معالجة الغاز U30- كود: 11.00.00

- المجموع الكلي: 149 843 000.43 دج

- توزيع الأعباء المباشرة على مراكز التكاليف (السطر الأول): الصف الأول يحتوي على توزيع عبء مباشر قيمته الإجمالية: 149 843 000.43 دج

- يبدو أن الأرقام في هذا السطر تمثل تحميل الأعباء المباشرة الناتجة عن نشاط وحدة معالجة الغاز U30 إلى مراكز التكلفة المختلفة بحسب نشاط كل مركز.

ويمكن أن تكون هذه الأرقام محسوبة على النحو التالي:

- جمع المبالغ المدرجة في جميع الأعمدة من العمود ح/60 إلى ح/68.

## ب- الاستنتاج:

في السطر الأول، تم تحميل وحدة معالجة الغاز U30 بأعباء مباشرة موزعة على المراكز الأخرى (خصوصاً ح/68، وهو غالباً مركز تجميع أو إنتاج نهائي) بناء على بيانات فعلية، وكانت أكبر حصة في العمود ح/68، مما يشير إلى أنه مركز تكلفة نهائي أو رئيسي.

## ج- ملاحظة

الطريقة المستخدمة هنا تدعى التوزيع الوظيفي للأعباء المباشرة، حيث يتم تحميل كل وحدة إنتاجية مباشرة على مراكز التكلفة التي استفادت من خدماتها.

## 2- المرحلة 02: توزيع أعباء الصنفين "3" و"4"

توزيع أعباء الصنف (4) أي أعباء مراكز تكلفة الأقسام الإدارية، وأعباء الصنف (3) أي مراكز التكلفة الأخرى بواسطة مفاتيح التوزيع.

جدول رقم (09): توزيع الأقسام (3) و(4)

19.01.00	19.00.99	16.00.00	11.11.06	11.00.02	11.00.01	11.00.01	المبالغ الخاصة بالغاز	المبالغ الإجمالية	مركز التكلفة
16 155 691,56	8 147 781,48	81 509 074,71	16 400 519,30	48 607 112,86	154 035 932,92	151 315 731,75	476 171 844,59	14 868 365 060,70	توزيع صنف الإدارة (4)
2 462 827,52	17 239 792,62	60 339 274,16	6 464 922,23	6 464 922,23	6 464 922,23	6 464 922,23	105 901 583,21	1 500 118 146,01	توزيع صنف الصيانة (3)
18 618 519,08	25 387 574,10	141 848 348,87	22 865 441,53	55 072 035,09	160 500 855,15	157 780 653,99	582 073 427,80	16 368 483 206,71	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى وثائق دائرة المالية-مصلحة المحاسبة التحليلية- وحدة الغاز GPL

## أ- تحليل الجدول رقم (09):

طريقة حساب السطر الأول من الجدول:

- الصنف (4): يمثل الأعباء الإدارية العامة.
- الصنف (3): يمثل أعباء الصيانة والخدمات الفنية.
- يتم توزيع هذه الأعباء على مراكز التكلفة الإنتاجية والخدمية الأخرى باستخدام مفاتيح توزيع محددة (عادة بحسب ساعات العمل، المساحة، أو غيرها).
- مركز التكلفة: توزيع صنف (4)-الإدارة.
- المبلغ الإجمالي: 14 868 365.06 د.ج.
- المبلغ الخاص بالغاز: 476 171.84 د.ج.

## ب- الاستنتاج

يعكس جدول رقم (09) المرحلة الثانية من توزيع التكاليف، والتي تشمل أعباء الأقسام الإدارية (الصنف 4) وأعباء الصيانة والخدمات الفنية (الصنف 3)، وقد تم توزيع هذه الأعباء على مراكز التكلفة الأخرى، سواء كانت إنتاجية أو خدمية، بناء على مفاتيح توزيع مناسبة.

## ج- ملاحظة

- الأعباء الإدارية (الصنف 4) تمثل الحصة الكبرى من التكاليف، حيث بلغ مجموعها أكثر من 14.8 مليون د.ج.
  - الأعباء الفنية (الصنف 3) أقل من حيث الحجم لكنها أساسية في دعم الأنشطة الإنتاجية.
  - تم توجيه أغلب التكاليف إلى مراكز الإنتاج والخدمة مثل 11.00.01 و 16.00.00 وغيرها.
- هذا التوزيع يهدف إلى تحقيق عدالة محاسبية من خلال تحميل كل مركز تكلفة بنصيبه الواقعي من الأعباء غير المباشرة.

رغم أن الجدول يوضح القيم الموزعة بدقة، إلا أنه لا يبين صراحة مفاتيح التوزيع المعتمدة (مثل عدد العمال، ساعات العمل، المساحة، الطاقة المستهلكة...)، وهو ما يصعب عملية التحقق من مدى دقة وموضوعية هذا التوزيع.

لذلك، من المهم عند إعداد مثل هذا الجدول:

- توضيح أسس التوزيع أو المعايير المستخدمة.
- بيان النسب أو المعدلات التي بني عليها التحميل.
- التأكد من عدالة توزيع الأعباء غير المباشرة، خاصة في المؤسسات ذات الطابع الصناعي المعقد مثل سوناطراك.

### 3- المرحلة 03: توزيع المجموعة الأولى على نفسها

تتمثل في:

- توزيع أعباء الصنف (1) على نفسه، هذه المرحلة من التوزيع تتعلق فقط بمراكز الإنتاج التي تتوزع على نفسها بمساعدة مفاتيح التوزيع.
  - توزيع مراكز التكلفة "قاعدة التفشيح والمراقبة" على وحدات الإنتاج.
  - توزيع الصنف (1) على مراكز تكلفة المنتجات النصف مصنعة.
- ملاحظة: يتم حساب تكلفة سيرورة الإنتاج الخاصة بالمنتجات النصف مصنعة والمخزنة، وتدرج في هذه المرحلة .

**جدول رقم (10): توزيع المجموعة الأولى على نفسها**

BUTANE PE 80.02.03	PROPANE 81.02.01	BUTANE 81.02.00	FUEL GAS 80.05.00	11.00.01	11.00.00	11.00.02	المبالغ الإجمالية	التوزيع الأولي	مركز التكلفة
				2 035 615,16	2 604 559,62	41 049,23	362 518 590,07	362 518 590,07	16 00 00
				510 036,93	652 589,75	10 285,16	90 831 446,61	90 831 446,61	19 01 00
				337 228,22	431 481,86	6 800,38	60 056 292,50	60 056 292,50	19 00 99
			749 755,69				2 990 564 119,18	2 832 168 913,32	10 10 00
							294 766 217,36	185 257 827,30	10 10 01
			766 000,02				3 094 084 559,93	2 826 435 782,99	10 11 00
				130 595 927,72			2 140 271 086,64	1 050 987 521,12	10 11 01
				105 561 183,01	135 065 016,03	2 128 695,48	242 754 894,51	242 754 894,51	11 11 06
			4 643 249,74				1 789 953 511,38	384 497 500,54	11 11 03
			369 514 711,34		119 888 056,65		2 596 568 512,38	730 474 491,30	11 11 04
4 422 131,88	38 217 886,37	18 757 568,30	8 074 900,15			2 186 830,24	69 472 486,70	67 285 656,46	11 00 02
			881 500 767,82	118 065 019,63			3 609 453 931,32	1 027 949 377,64	11 10 01
56 985 469,25	492 491 913,04	132 705 771,23	16 268 270,17		390 826 801,92		698 451 423,69	307 624 621,77	11 00 00
57 690 227,26	498 582 722,22	101 087 164,47	16 040 481,10	357 105 010,67			673 400 595,04	316 295 584,37	11 00 01
3 153 579,33	27 254 532,35	6 570 400,24	1 365 651 687,66				1 365 651 687,66		FUEL GAS 30 04 02
122 251 407,72	1 056 547 053,98	259 120 904,24		714 210 021,34	649 468 505,83	4 373 660,49	20 078 799 355,41	10 485 138 500,50	المجموع 1
5 946 161,91	51 389 182,02	12 388 673,18					2 574 974 402,76	2 574 974 402,76	مصاريف مشتركة 40 09 02
128 197 569,63	1 107 936 236,00	271 509 577,42	2 663 209 823,69				22 653 773 758,17	13 060 112 903,26	المجموع 2

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى وثائق دائرة المالية-مصلحة المحاسبة التحليلية- وحدة الغاز GPL

**ملاحظة:** لا يوزع المبلغ الأولي على مراكز التكلفة كاملة لأن هناك بعض المنتجات توجهها المؤسسة لاستهلاكها الشخصي مثال (FUEL GAS) تستعمله المؤسسة لتشغيل وحدات انتاجها.

#### أ- تحليل الجدول رقم (10)

طريقة حساب الجدول رقم 10:

- مركز التكلفة: 16.00.00

- المبلغ الإجمالي: 362 518.59 دج

- المبلغ الموزع (كله داخليا): 362 518.59 دج.

الجدول يظهر توزيع مركز تكلفة إداري أو خدمي (مثل 16.00.00) على مراكز إنتاجية أو خدمية أخرى (مثل FUEL GAS...الخ)، وقد تم توزيع المبلغ الإجمالي 362 518.59 دج بناء على مفتاح توزيع معين (مثلا: ساعات عمل، حجم نشاط، استهلاك الموارد...)، لم يذكر هنا، ولكن يظهر أن معظم المبلغ ذهب إلى FUEL GAS.

مجموع القيم:  $2\ 035.61 + 2\ 604.56 + 41\ 049.23 = 45\ 689.4$

وبما أن المجموع هو 362 518.59 دج، فالباقي 316 829.18 = (362518.59 - 45689.4) تم تحميله على FUEL GAS 80.05.00

#### ب- ملاحظة

المرجح أن 901 831.91 دج هو فقط الجزء الذي خصص فعليا للتوزيع، والباقي مذکور فقط للإشارة إلى العلاقات بين المراكز.

#### 4- المرحلة 04: حساب تكلفة إنتاج المنتجات النصف مصنعة

يتم فيها حساب تكلفة المنتجات النصف مصنعة، بإضافة المواد الأولية إلى تكلفة سيرورة الإنتاج (هذه المرحلة تظهر في حالة منتجات نصف مصنعة فقط) (انظر الملحق 5).

#### 5- المرحلة 05: حساب تكلفة سيرورة إنتاج المنتجات التامة

الهدف من هذه التكلفة هو معرفة تكلفة المنتجات دون احتساب تكلفة المواد الأولية لتمكن من معرفة فعالية تسيير الاستغلال من عدمه، ويتم حسابها بإضافة مصاريف العامة ومصاريف التوزيع إلى تكلفة سيرورة إنتاج المنتجات النصف مصنعة (انظر الملحق 6).

**جدول رقم (11): حساب تكلفة السيرورة**

PROPANE 81.02.01	BUTANE 81.02.00	المبالغ الإجمالية	مركز التكلفة
1 107 936 236,00		1 107 936 236,00	BUTANE 81.02.00
	271 509 577,41	271 509 577,41	PROPANE 81.02.01
1 107 936 236,00	271 509 577,41	1 379 445 813,41	المجموع 1
95 226 287,66	22 956 725,70	4 793 100 339,21	مصاريف التوزيع (2)
6 413 503,52	1 546 138,62	322 815 964,61	مصاريف عامة (0-5)
1 195 101 917,87	296 433 934,23		المجموع 2
308 319,44	74 328,27	15 518 887,00	عدد وحدات القياس
3 928,80	3 988,17	32 405 340 192,78	تكلفة السيرورة للوحدوي

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى وثائق دائرة المالية-مصلحة المحاسبة التحليلية- وحدة الغاز GPL

**أ- تحليل الجدول رقم (11)**

طريقة حساب السطر الأول من الجدول:

- BUTANE 81.02.00 : 1 107 936 236.00

- PROPANE 81.02.01 : 271 509 577.41

- المجموع 1 : 271 509 577.41

- مصاريف التوزيع (2) : 22 956 725.70

- مصاريف عامة (6-5) : 1 546 138.62

- المجموع 2 : 296 433 934.23

- عدد وحدات القياس : 15 518 887.00

- تكلفة السيرورة للوحدة : 3 988.17

- السطر الأول (BUTANE 81.02.00): القيمة الظاهرة هي 1 107 936 236.00 لكنها لا تستخدم مباشرة في الحسابات اللاحقة، لأنها تمثل تكلفة أولية.

6- المرحلة 06: حساب تكلفة إنتاج المنتجات التامة

تتم هذه المرحلة من خلال جمع الأعباء التالية: تكلفة سيرورة الإنتاج + التغير في المخزون + الإضافات الملونة + مواد ضائعة + أغلفة + مواد كيميائية + مواد أولية (انظر الملحق 7)

جدول رقم (12): حساب تكلفة الإنتاج

BUTANE 81.02.00	PROPANE 81.02.01	البيان
1 391 962,61	5 696 642,32	SLOP 80.01.06
4 704,40	19 252,89	UNIFINAT 80.01.12
1 396 667,01	5 715 895,21	المجموع الكلي
7 005 110,54	28 668 592,76	المواد الضائعة
1 247 114 462,83	304 835 711,77	الأعباء الكلية بدون مادة أولية الخاصة بتكلفة الإنتاج
طن منتج	طن منتج	طبيعة وحدة القياس
308 319,44	74 328,27	عدد وحدات القياس
4 044,878	4 101,208	تكلفة الإنتاج الوحوية بدون مادة أولية
3 485 284 280,97	851 621 907,13	المواد الأولية BHM
15 499,16	15 558,79	تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة للمنتج

المصدر: إعداد الطالبين استنادا على وثائق دائرة المالية-مصلحة المحاسبة التحليلية- وحدة الغاز GPL

أ- تحليل الجدول رقم (12)

طريقة حساب السطر الأول من الجدول:

البيانات الرئيسية:

- SLOP: 5 696 642.32

- UNIFINAT: 19 252.89

المجموع الكلي: 5 715 895.21

المواد الضائعة: 28 668 592.76

- الأعباء الكلية بدون مادة أولية: 304 835 711.77

- عدد وحدات القياس: 4 101.208

- تكلفة الإنتاج للوحدة: 15 558.79

- السطر الأول SLOP: القيمة هي 5 696 642.32 وهي أحد مكونات المجموع الكلي.

- حساب المجموع الكلي: المجموع الكلي = SLOP+ UNIFINAT، +19 252.89 = 5 696 642.32  
5 715 895.21

### 7- المرحلة 07: حساب سعر التكلفة للمنتجات التامة (النهائية)

وذلك بجمع الأعباء التالية: تكلفة إنتاج المنتجات التامة+ الرسم على النشاط المهني+ مصاريف مقر الشركة (انظر الملحق 8).

### جدول رقم (13): حساب سعر التكلفة

BUTANE 81.02.00			PROPANE 81.02.01			البيان
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	
4 884 930 124,71	15 499,16	315 173,863	1 202 727 049,70	15 558,79	77 302,0942	تكلفة الإنتاج المباع
146 231 440,17			35 853 452,91			مصاريف التوزيع
5 031 161 564,88	15 499,16	324 608,66	1 238 580 502,61	15 558,79	79 606,48	سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى وثائق دائرة المالية-مصلحة المحاسبة التحليلية- وحدة الغاز GPL

### أ- تحليل الجدول رقم (13)

طريقة حساب السطر الأول من الجدول:

- تكلفة الإنتاج الإجمالية: المبلغ 4 884 930 000 دج

- سعر الوحدة: 15 558.79 دج

- الكمية: 31 573 863 وحدة.

- الحساب المتوقع: تكلفة الإنتاج = سعر الوحدة × الكمية / 15 558.79 × 31 573.863 = 491 500 000

## الفصل الثاني: الجانب التطبيقي

- إضافة مصاريف التوزيع: مصاريف التوزيع 35 853 452.91 تضاف إلى تكلفة الإنتاج.
- المجموع النهائي:  $4\ 884\ 930\ 000 + 35\ 853\ 452.91 = 4\ 920\ 783\ 452.91$
- لحساب التكلفة يتم جمع تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع + مصاريف إضافية (غير مدرجة).

### الفرع الثالث: اتخاذ القرار في مؤسسة سوناپراك RAIK

خلال فترة التبرص في مؤسسة RAIK تم تسجيل قرار إداري مهم يتعلق بمنتج الإسفلت الذي يستخدم في تعبيد الطرق والصناعات الثقيلة، كانت وحدة إنتاج الإسفلت قد توقفت عن العمل لعدة سنوات (منذ 2019 تقريبا) وذلك بسبب ارتفاع تكاليف الصيانة والتشغيل وكذلك ضعف الطلب المحلي في تلك الفترة.

غير أنه في سنة 2024 تم اتخاذ قرار استئناف تشغيل وحدة إنتاج الإسفلت مع برمجة عمليات صيانة تحديث للوحدة الإنتاجية، بعد أن أظهر تحليل محاسبة التكاليف والمعطيات السوقية ما يلي:

#### 1- من الناحية المالية

الربح الصافي (الفرق)	السعر الحالي في السوق المحلية 1طن	التكلفة التقديرية 1 طن من الإسفلت
15 000 دج/طن	45 000 دج	30 000 دج

#### 2- من الناحية الاستراتيجية

- وجود طلب متزايد من شركات الأشغال العمومية خاصة مع مشاريع تعبيد الطرق الجديدة في شرق البلاد.
  - تقليص الاعتماد على الاستيراد مما يعزز الأمن الطاقوي الوطني.
  - توفر المادة الخام بكثرة مما يقلل من تكاليف النقل والتوريد.
  - القرار المتخذ بناء على توصيات القسم المالي والفني.
  - إعادة تشغيل وحدة الإسفلت.
  - برمجة عمليات صيانة شاملة.
  - تقليص الاعتماد على الاستيراد من الخارج.
- يمثل هذا القرار نموذجا فعليا لكيفية توظيف محاسبة التكاليف في دعم القرارات المالية والاستراتيجية من خلال تقديم بيانات كمية دقيقة تساعد على المفاضلة بين البدائل المتاحة.

## المطلب الثالث: تحليل نتائج المقابلة

1- مدى اعتماد المؤسسة على نظام المحاسبة التحليلية:

- أوضحت المقابلة أن المؤسسة تعتمد فعلاً على نظام المحاسبة التحليلية، ويتم تطبيقه من طرف إطار مالي ومحاسبين، مما يعكس وجود وعي بأهمية هذا النظام داخل المؤسسة، وإن كان التطبيق لا يزال جزئياً أو تقليدياً في بعض الجوانب.

2- استعمال برامج معلوماتية:

- تستخدم المؤسسة برنامج Excel في تسجيل وتسيير المعطيات، وهو ما يشير إلى غياب نظام معلومات محاسبي متخصص، مما قد يحد من فعالية المحاسبة التحليلية ودقتها، خاصة في المؤسسات ذات النشاط المعقد.

3- وجود دليل خاص بمراكز التكلفة (Plan comptable analytique)

- أكدت المؤسسة أنها وضعت خطة محاسبية تحليلية تتماشى مع خصوصيات نشاطها، وهو مؤشر جيد على التنظيم، ويظهر وجود هيكلية داخلية واضحة في ما يخص تقسيم المراكز.

4- عدد مراكز التكلفة:

- تبين أن الدليل المحاسبي التحليلي يشمل عدة مراكز تكلفة، ما يعني وجود تصنيف دقيق للأنشطة، يسمح بتحليل التكاليف بدقة وتخصيصها حسب المهام أو المنتجات أو الأقسام.

5- الطريقة المتبعة في حساب التكاليف:

تستعمل المؤسسة طريقة إجمالية ومباشرة في حساب التكاليف وتحديد أسعار البيع، ما قد يعكس غياب استعمال منهجيات أكثر تقدماً مثل: التكاليف على أساس النشاط (ABC)

6- طبيعة النظام التحليلي: مدمج أم مستقل؟

- صرح أن النظام التحليلي المعتمد هو نظام مستقل مما يدل على أنه غير مرتبط مباشرة بالنظام المحاسبي العام، وهذا قد يؤدي إلى صعوبة في ربط البيانات والتحقق منها وتكاملها.

7- اعتبار النظام التحليلي كمصدر للمعلومات الإدارية:

أجمع الموظفون على أن النظام التحليلي يُعد مصدراً هاماً للمعلومات الضرورية للتسيير، خاصة في ما يخص تحليل التكاليف ودعم القرار الإداري.

8- التوجه نحو أنظمة ERP:

أظهر المشاركون أن المؤسسة في طور التكوين والتأقلم مع نظام SAP، في إطار خطة التحول الرقمي.

9- أهداف اعتماد نظام SAP:

- توحيد قاعدة البيانات بين مختلف المديریات.

- ربط الأنشطة المحاسبية، المالية، واللوجستية على منصة واحدة.

يتجلى هنا توجه المؤسسة نحو تقليص التشتت المعلوماتي والانتقال من نظم معزولة إلى نظام مركزي (ERP)، وهو شرط ضروري لأي تطبيق فعال للمحاسبة التحليلية.

### ❖ خلاصة

من خلال هذه المقابلة الميدانية، تبين أن المؤسسة تعتمد على نظام للمحاسبة التحليلية يستند إلى دليل داخلي مشتق من المخطط الوطني للمحاسبة، ويتضمن أربع مراكز تكلفة رئيسية، كما تستعين المؤسسة ببرنامج Excel مطور داخليا كأداة لمعالجة البيانات، وتعتمد منهجية التكاليف الكلية في احتساب التكاليف، وهو ما يعكس توجهها نحو تحليل شامل للأعباء، وقد أوضح المبحوث أن النظام التحليلي يعد مصدرا أساسيا للمعلومات التي تعتمد في اتخاذ القرارات الإدارية، رغم تسجيل بعض الصعوبات المرتبطة بنقص التأهيل في الموارد البشرية وبعض القيود التقنية.

وتجدر الإشارة إلى أن المؤسسة بصدد دراسة إمكانية تبني معلوماتي متكامل SAP وذلك في إطار سعيها لتحديث آليات التسيير المالي وتعزيز فعالية نظام المحاسبة التحليلية من خلال التحول نحو أنظمة رقمية أكثر تكاملا واحترافية.

## التقييم الشخصي

### 1- أبرز المهارات والمعارف المكتسبة

#### أ- الإلمام بتقنيات محاسبة التكاليف

- دراسة طرق حساب تكلفة الإنتاج لكل مرحلة (تكرير، معالجة، تخزين...).
- التعرف على كيفية توزيع التكاليف بين الأقسام المختلفة (مباشرة وغير مباشرة).

#### ب- تحليل البيانات المالية والإنتاجية

- فهم العلاقة بين الكميات المنتجة والتكاليف المحملة.
- تحليل مؤشرات الأداء المالي لتقييم الكفاءة والربحية.

#### ج- التعرف على النظام المحاسبي المعلوماتي (ERP):

- الاطلاع على برامج المحاسبة المعتمدة في المؤسسة.
- التعرف على كيفية تسجيل العمليات المالية إلكترونياً وربطها بوحدات الإنتاج والمخزون.

#### د- الربط الفعلي بين المحاسبة النظرية والتطبيق الفعلي

- تطبيق المفاهيم المدروسة (مثل تحليل مراكز التكلفة، التكاليف الثابتة والمتغيرة) على حالة حقيقية.
- إدراك أهمية المحاسبة في دعم اتخاذ القرار داخل مؤسسة بترولية كبرى.

#### هـ- تعزيز مهارات الاتصال والاندماج المهني

- التعامل مع طاقم محاسبي محترف ضمن بيئة عمل حقيقية.

### 2- الصعوبات المصادفة خلال الدراسة الميدانية

#### أ- صعوبة الوصول إلى المعلومات المحاسبية الدقيقة

- بسبب الطبيعة الحساسة لنشاط المؤسسة، لم يكن من السهل الاطلاع على بعض الوثائق المالية أو التفاصيل الدقيقة لتكاليف الإنتاج.
- بعض البيانات كانت محمية أو خاضعة للسرية المهنية، ما قلل من إمكانية تحليل بعض الحالات الواقعية.

ب- فجوة بين الجانب الأكاديمي والتطبيقي

- بعض المفاهيم النظرية المدروسة في الجامعة لا تطبق بنفس الطريقة داخل المؤسسة.
- واجهنا صعوبة في ربط المعلومات النظرية ببعض الإجراءات العملية اليومية.

ج- الوقت المحدود للتعلم

- مدة التبرص لم تكن كافية لاكتساب نظرة شاملة وعميقة عن الدورة المحاسبية الكاملة للمؤسسة.
- ضيق الوقت حال دون المشاركة الفعلية في إعداد التقارير أو الميزانيات الختامية.

د- قلة التوجيه أحيانا من الطاقم المشرف

- بعض الموظفين كانوا مشغولين بأداء مهامهم اليومية، ما قلل من فرصنا في طرح الأسئلة أو تلقي التوضيحات المطلوبة.
- في بعض الأحيان كنا بحاجة لمرافقة أو شروحات إضافية لم تكن متاحة بسهولة.

هـ- اللغة التقنية والمصطلحات المهنية

- واجهنا صعوبة في فهم بعض المصطلحات المحاسبية أو التقنية المستخدمة داخل المؤسسة، خاصة إذا كانت باللغة الفرنسية أو الإنجليزية.

### خلاصة الفصل التطبيقي

من خلال الجانب التطبيقي لهذا العمل، تم حساب مختلف أنواع التكاليف داخل مؤسسة تكرير البترول بسكيدة، مما أتاح لنا الفرصة للتوقف عند مدى قابلية تطبيق مختلف أساليب التكاليف، لاسيما التكلفة الكلية، في بيئة صناعية حقيقية. وقد ساعدنا هذا التطبيق على تحليل واقع المؤسسة وتقييم فعالية النظام التكاليفي المطبق فيها.

وقد تبين من خلال الدراسة أن معالجة التكاليف في مثل هذه المؤسسات الاقتصادية يُعد أمراً ضرورياً لتحقيق الأهداف المسطرة، حيث تلعب دوراً محورياً في دعم عملية اتخاذ القرار وترشيد النفقات، مما يساهم في تحسين الأداء العام للمؤسسة.

وتتوافق نتائج هذا الجانب التطبيقي مع ما تم التوصل إليه في الإطار النظري، حيث برزت أهمية نظم التكاليف كأداة استراتيجية تساعد على التخطيط والمراقبة والتقييم. بناءً على ذلك، نوصي بتعزيز استخدام نظم التكاليف الحديثة داخل المؤسسة، مع العمل على تدريب الإطارات المختصة لمواكبة التطورات في هذا المجال، بما يضمن فعالية أكبر في تحقيق الكفاءة الاقتصادية واتخاذ قرارات رشيدة مبنية على معطيات دقيقة.

خاتمة

## خاتمة

في ختام هذه الدراسة النظرية والميدانية حول واقع محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ودورها في ترشيد القرارات مع التطبيق على شركة سوناطراك فرع سكيكدة، يمكن القول أن محاسبة التكاليف تعد أداة محورية في تحسين الكفاءة الإدارية واتخاذ القرارات الرشيدة وقد كشفت الدراسة أن تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسات الجزائرية وخاصة في شركة سوناطراك، يسهم في توفير بيانات دقيقة حول عناصر التكلفة، مما يساعد الإدارة على تحليل الأداء وتحديد نقاط القوة والضعف في العمليات الإنتاجية.

من خلال التحليل الميداني تبين أن شركة سوناطراك تولي اهتماما كبيرا لنظام محاسبة التكاليف، حيث تعتمد على أساليب متطورة مثل التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات، مما يسهم في ترشيد النفقات وزيادة التنافسية.

ومن خلال هذه الدراسة تمت معالجة إشكالية كيف يمكن لمحاسبة التكاليف أن تكون أداة ووسيلة فعالة تسمح للمسيرين باتخاذ القرار في مؤسسة اقتصادية؟ حيث تم تقسيم البحث إلى جانبين: الجانب النظري والجانب التطبيقي.

انطلاقا من الجانب النظري والذي تناول بالدراسة وتحليل مختلف الجوانب النظرية للإشكالية المطروحة اعتمادا على العرض الشامل لمفهوم محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات والعلاقة بينهما، أما الجانب التطبيقي فقد قمنا من خلاله بالتعريف بمركب تكرير البترول بسكيكدة RAIK وعرض هيكلها التنظيمي ثم قمنا بتحليل نتائج المقابلة وفي ما يلي أهم النتائج المتوصل إليها:

### ❖ اختبار الفرضيات

- **الفرضية الأولى:** صحيحة، حيث أن مؤسسة سوناطراك سكيكدة تعتمد على جمع وتحليل وتفسير بيانات التكاليف المتعلقة بالمنتجات في إطار نظام محاسبة التكاليف الكلية، من أجل تحليل كيفية استهلاك الموارد (المدخلات) في إنتاج المنتجات المختلفة، الأمر الذي يسمح لها بتوفير معلومات دقيقة تدعم اتخاذ القرار وتحليل مختلف النتائج داخل المؤسسة.

- **الفرضية الثانية:** صحيحة، حيث أن سوناطراك سكيكدة من منظور المحاسبي المحلي والتنظيمي، تهتم بتوزيع التكاليف بدقة، من خلال تحديد تكلفة العمليات والمنتجات، مما يدعم تحسين كفاءة الأداء ويسهم في اتخاذ قرارات رشيدة داخل المؤسسة، بالرغم من بعض النقائص الموجودة في النظام الحالي.

- **الفرضية الثالثة:** خاطئة، لأن مؤسسة سوناطراك تتبع نظام التكاليف الكلية، حيث يتم توزيع جميع التكاليف سواء المباشرة أو غير المباشرة على المنتجات، إلا أنه يعاني من بعض الصعوبات في دقة التحليل.
- **الفرضية الرابعة:** صحيحة جزئياً، حيث أن نظام محاسبة التكاليف المعتمد حالياً في سوناطراك سكيكدة لا يوفر بمفرده المعلومات الكافية لصناع القرار، إذ أنه مرتبط بهيئة تابعة للمديرية العامة، مما يجعله أداة تقنية لمراقبة التكاليف لا ترتقي دائماً إلى مصدر مستقل ومتكامل للمعلومة المحاسبية اللازمة لاتخاذ قرارات فعالة.
- وقد بينا خلال الدراسة التطبيقية أنه مرتبط بهيئة تابعة للمديرية العامة للمؤسسة فإنه يصبح أداة تسيير حقيقية لمراقبة واتخاذ القرارات.

### ❖ النتائج

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- تعتمد مؤسسة سوناطراك على نظام محاسبي غير فعال يفتقر إلى التحليل الدقيق للتكاليف مما يضعف قدرتها على اتخاذ قرارات رشيدة.
- تبين أن كل ما كان تطبيق محاسبة التكاليف بفعالية كل ما ساعد ذلك على تحديد تكلفة المنتج بدقة وقياس الأداء وتحليل الانحرافات.
- لا تزال مؤسسة سوناطراك تواجه صعوبات في تطبيق محاسبة التكاليف منها نقص الكفاءات وغياب أنظمة معلومات فعالة وضعف التكوين المستمر للطواقم المحاسبي.
- غياب التنسيق بين قسم المحاسبة وقسم تكنولوجيا المعلومات لضمان حماية البيانات المحاسبية بشكل تكاملي.

### ❖ التوصيات

انطلاقاً من النتائج المتوصل إليها، نوصي بما يلي:

- الاستثمار في الرقمنة والبرمجيات المحاسبية المتخصصة، مما يسهم في تحسين دقة التحليل وتسهيل اتخاذ القرارات الإدارية.
- تكوين وتأطير الكوادر المحاسبية في مجال محاسبة التكاليف الحديثة عبر دورات تدريبية مهنية مستمرة لتقليص الفجوة بين التكوين الأكاديمي والممارسة الميدانية.

- ربط نظام محاسبة التكاليف بالإدارة العليا للمؤسسة ليكون أداة مباشرة في اتخاذ القرارات وليس مجرد وظيفة محاسبية جانبية.
- محاولة تطوير نظام التكاليف الكلية أو الاستغناء عنه والاعتماد على أي نظام دقيق متطور.
- اعتماد سياسات أمن معلومات صارمة ومحاولة التنسيق بين قسم المحاسبة وقسم تكنولوجيا المعلومات لضمان أن البيانات المستخدمة في تحليل التكاليف محمية بشكل دائم.

المراجع

## المراجع

### 1- الكتب

- 1- عن دائرة الموارد البشرية، DRH، مركب تكرير البترول سكيكة
- 2- إبراهيم علي ربابعة، اتخاذ القرار، الألوكة للنشر والتوزيع، السعودية، 2015.
- 3- أحمد ماهر، الإدارة والمبادئ والمهارات، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004/2003.
- 4- إسماعيل حجازي، سعاد العاليد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، ط1، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن.
- 5- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، ط1، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- 6- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد، الأردن، 2006.
- 7- إيهاب عيسى المصري، طارق عبد الرؤوف عامر، صناعة واتخاذ القرار، مؤسسة صليين للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2020.
- 8- بويغوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 9- حسين عامر شرف، دراسات في التكاليف، دار النهضة العربية القاهرة، مصر، 1970.
- 10- حسين بلعجوز، المدخل لنظرية القرار، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
- 11- عباس شافعي، محاسبة التكاليف قياس وتحليل ورقابة، مكتبة التجارة والتعاون، القاهرة، مصر، 1975.
- 12- عبد السلام بوقحف، أساسيات التنظيم والإدارة، الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2002.
- 13- عبد العزيز محمد حجازي، محاسبة التكاليف الفعلية، دار النهضة العربية القاهرة، مصر، 1965.
- 14- محمد الجزائر، محاسبة التكاليف أداة تحليلية تساند الغدارة في تحقيق الأهداف، القاهرة، 1983.
- 15- محمد شفيق حسين طبيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
- 16- محمود شحماط، مدخل لعلم الإدارة العامة، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

### 2- المذكرات الجامعية

- 1- بن سي علي بلال فاتح، تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة التي تعاني مشاكل هيكلية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم-الجزائر، 2016/2015.
- 2- بن ناصر مسعودة، رباحي حنان، محاسبة التكاليف المعيارية كأداة لتحليل الانحرافات، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة غرداية، الجزائر، 2019/2018.

- 3- بوشيخي بحوص، تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة جزائرية اقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم-الجزائر، 2018/2017.
- 4- حنيش شيماء، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومالية، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2017/2016.
- 5- عثمان بولحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة سكيكدة، 2008.
- 6- محمد دلو، عبد العزيز جهلان، دراسة مقارنة بين طريقة التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية، ليسانس مهني، جامعة ورقلة، 2018/2017.
- 7- هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر، 2013/2012.

### 3- المجلات والدوريات

- 1- انجي فاروق أحمد مراد، مصطفى عبد العظيم محمد، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، العدد 02، يوليو 2022.
- 2- انجي فاروق أحمد، مصطفى قايد عبد العظيم، أثر تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) على اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة بشركات التأمين المصرية: دراسة حالة، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، المجلد الثالث، العدد الثاني، الجزء الرابع، يوليو 2022.
- 3- بلقاسم بن خليفة، الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات باستعمال طريقة التكاليف الكلية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 03، 2010.
- 4- محي الدين عمر النجار، الإطار العام لنظام التكلفة المستهدفة، مجلة الاقتصاد والعلوم السياسية، العدد 08، 2011.

### 4- الملتقيات

- 1- مشاش نادية، أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة، ملتقى حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة 2.
- 5- الكتب الأجنبية

1- Russell, S ;& Norrig, P, Artificial intelligence, A Modern Approach (3rd.ed), Pearson, 2010.

**6- المواقع الإلكترونية**

1- مصفاة نفط الجزائر، 02/04/2025، AREQ.NET، 2025/04/24،

2- معامل تكرير البترول، MOQTEL.COM، 2025/04/24،

الملاحق

## الملحق 01: أسئلة المقابلة

- س1: باعتبار أن المؤسسة تعتمد على نظام المحاسبة التحليلية من يقوم بها؟
- س2: هل للمؤسسة برنامج معين يتم العمل به؟
- س3: هل تعتمد المؤسسة على دليل خاص بمراكز التكلفة؟ وإن وجد، ماهي أبرز محتوياته من حيث عدد المراكز أو الأقسام التي يشملها؟
- س4: ما هي الطريقة المتبعة لحساب التكاليف وأسعار البيع بالمؤسسة؟
- س5: هل نظام المحاسبة التحليلية بالمؤسسة نظام "مدمج" أم "مستقل"؟
- س6: هل يعتبر نظام المحاسبة التحليلية مصدرا للمعلومات ؟
- س7: هل توجد صعوبات في استخدام النظام؟
- س8: كيف تساهم المحاسبة التحليلية في ترشيد القرار الإداري؟
- س9: ما هي الصعوبات التي تواجه تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية؟
- س10: هل تتجه مؤسساتكم نحو اعتماد نظام معلومات محاسبي متطور مثل أنظمة ERP؟ وإن كان الجواب نعم، ماهي الأهداف المتوقعة من ذلك؟

الملحق (2): دليل المحاسبة التحليلية في المركب

4) CENTRE DE COUT DES PRODUITS INTERMEDIAIRES & FINIS		INLIR	FINIS
PRODUITS			
COURT CC	80 01 24	-	-
COURT CD POOL NAFTHA	80 01 27	-	-
ESSENCE NORMALE MOBS	-	81 01 00	-
ESSENCE SUPER	-	81 01 01	-
ESSENCE ISAMS PLAMA MOBS	-	81 01 02	-
ESSENCE MOBS	-	81 01 03	-
FUEL OIL RTS	-	81 01 07	-
FUEL OIL HTS (BUNKER)	80 01 23	-	81 01 04
GAZ OIL	-	-	-
GAZ OIL LEGER DIST. ATMOSP	80 01 03	-	-
GAZ OIL LOURD DIST. ATMOSP	80 01 04	-	-
ISOMERAT	80 01 28	-	-
ISOMERAT POOL ESSENCE	80 01 34	-	-
ISOPRENT	80 01 14	-	-
KERO DISTIL. ATMOSPHERIQUE	80 01 01	81 01 05	-
KERO DU TRAIT. KERO (LET AL)	80 01 02	-	-
KEROZENE	80 01 24	81 01 06	-
LAMPANT WHITE SPIRIT	80 01 10	81 01 08	-
NAFTHA	-	-	-
NAFTHA A	80 01 02	-	-
NAFTHA B	80 01 08	-	-
NAFTHA C	80 01 09	-	-
NAFTHA A POOL ESSENCE	80 01 14	-	-
NAFTHA B POOL ESSENCE	80 01 15	-	-
NAFTHA B/C	80 01 21	-	-
NAFTHA W/C	80 01 17	-	-
PEFANT POOL ESSENCE	80 01 25	-	-
PLATFORM POOL ESS	80 01 19	-	-
POOL ESSENCE	80 01 11	-	-
POOL GAZ OIL	80 01 26	-	-
REFORMAT LEGER PE (SHL)	80 01 11	-	-
REFORMAT LEGER PE (SHL)	80 01 08	-	-
RESIDU DIST. ATMOSPHERIQUE	80 01 04	-	-
SLOP	80 01 18	-	-
TOULÈNE BRUTE	80 01 18	-	-
UNIFORMAT	80 01 12	-	-
XYLENE REFORMAT LOURD PEI	80 01 13	-	-
BRUTANT	80 02 01	81 02 01	-
BUTANE POOL ESSENCE	80 02 03	-	-
FUEL GAZ UNITE 30/35/704	80 02 00	-	-
PROPANE	80 02 02	81 02 00	-
BITUMES			
BITUME OYDOL	-	81 03 01	-
BITUME OYDOL SAC	-	81 03 02	-
BITUME OYDOL UMAC	-	81 03 03	-
BITUME ROUITER	-	81 03 00	-
RESIDU 30/35 WIDE	80 03 00	-	-
AROMATIQUES RESCIDUE	80 04 10	-	-
AROMATIQUES LOURDS	80 04 00	-	-
BENZINE	80 04 01	81 04 00	-
FILTRAT	80 04 07	-	-
FILTRAT POOL ESSENCE	80 04 08	-	-
FUEL GAS (GTL)	80 05 00	-	-
MELANGE XYLENE	80 04 05	81 04 03	-
NAPHT C	80 04 04	81 04 04	-
PARAXYLENE	80 04 03	81 04 02	-
PARAXYLENE POOL ESSENCE	80 04 09	-	-
RAFFINAT	80 04 04	-	-
TOLUENE	80 04 02	81 04 01	-

5) LES UNITÉS PAR CENTRE DE COUT		UNITÉ	CC	ZONE
TOPPING	U 10	10 10 00 - 10 10 01	760	
		10 10 02 - 10 10 03	760	
	U 11	10 11 00 - 10 11 01	760	
		10 11 02 - 10 11 03	760	
GPL	U 30	11 00 00	740	
	U 31	11 00 01	740	
	U 305	11 00 02	740	
BRIMBES	U 70	12 70 00 - 12 70 01	620	
		12 70 02	620	
REFORMING 1	U 100	11 10 00 - 11 10 01	740	
	U 100P	11 10 02	740	
REFORMING 2	U 101	11 11 03	780	
	U 103	11 11 03 - 11 11 04	780	
		11 11 05	780	
EXTRACT AROMA	U 200	14 20 00 - 14 20 01	740	
	U 400	14 30 00 - 14 30 01	340	
XYLENE	U 500	14 30 02	340	
PURIFIE LYHORO	U 600	30 08 00	340	
	U 600	20 15 99	580	
ISOMERISATION	U 702 - U 703	11 13 00	340	
RESERVOIR	U 1010 - U 64	30 02 04	920	
DIESALE	U 64-4-2100	30 02 04	350	
RESERVOIR DE	U 1020-1021	30 02 01	720	
REFROIDISSEMENT	U 1022	30 02 01	300	
RESERVOIR FVU	U 1030	30 02 05	720	
POTABLE	U 1031	30 02 05	370	
RESERVOIR ANTI-INCENDIE	U 1040	36 01 00	720	
PRODUCTION	U 1050	30 03 00	700	
VAPEURS	U 1060	30 03 00	740	
	U 1061	30 03 00	350	
RESERVOIR FUEL GAZ	U 1070	30 04 02	700	
	U 1071-1200	30 04 02	300	
RESERVOIR AIR	U 1080-11081	30 05 00	700	
COMBRIE	U 1082	30 05 00	350	
SYSTEME BLOW DOWN & TORCHE	U 1090	39 03 00	960	
SYSTEME TORCHE III	U 1091	39 03 00	960	
SYST. DESGOLTS & TRAIT. EFFLUENTS	U 1100	39 01 00	700	
RESERVOIR AZOTE	U 1110	30 06 00	350	
U 1111	30 06 00	350		
U 1100	80 03 00	-	-	
RAIK	U 2040	40 03 02	740	
SYSTÈME HOT-OIL	U 1120-1121	30 07 00	740	

2013/03/06

م. م. م. م. م.

ACTIVITE RPE  
DIVISION RAFFINAGE  
RAFFINERIE DE SKIKDA - RAIK  
DÉPARTEMENT FINANCES & JURIDIQUE  
SERVICE COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

هناك

# Plan Comptable Analytique

LISTING PAR CENTRE DE COUT  
CENTRE DE COUT DES PRODUITS INTERMEDIAIRES & FINIS  
LES UNITÉS PAR CENTRE DE COUT

Chief service comptabilité analytique : 45 46 ou 67 46  
Cadres comptables financiers : 42 29

11 LISTING PAR CENTRE DE COUT		
01	SYNDICAL	
00 00 01	SECTION SYNDICALE	
10 10 00	PRODUCTION GASEUXES	
10 10 01	DISTILLATION ATMOSPHERIQUE N1 (T10)	P1
10 10 02	STABILISATION (T10)	P1
10 10 03	SPLITTER (T10)	P1
10 10 04	SALLE DE CONTROLE (TOPPING 10/11)	P1
10 10 05	DISTILLATION ATMOSPHERIQUE N2 (T11)	P1
10 11 01	STABILISATION (T11)	P1
10 11 02	SPLITTER (T11)	P1
10 11 03	TRAITEMENT KERO (T11)	P1
10 11 04	STOCKAGE BHM (TOPPING 10/11)	P1
11 00 00	TRAITEMENT & SEPARATION DE GAZ	
11 00 01	TRAITEMENT GAZ N°1 (U30)	P1
11 00 02	TRAITEMENT GAZ N°2 (U31)	P1
11 00 03	SALLE DE CONTROLE GPL (U30/31/104)	P1
11 11 06	SALLE DE CONTROLE GPL (U30/31/104)	P1
11 11 07	REFORMING CATALYTIQUE N°1 (U101)	P1
11 10 00	PRETRAITEMENT	
11 10 01	MAGNAFORMING	P5
11 10 02	FRACTIONNEMENT	P9
11 10 03	SALLE DE CONTROLE REF 1 (U100)	P5
11 10 05	UNITE 100P	P5
11 11 03	REFORMING CATALYTIQUE N°2 (U103)	P5
11 11 04	PLATFORMING	P5
11 11 05	SALLE DE CONTROLE REF 11 (U102)	P5
11 12 00	UNITE ISOMERISATION N° 01	P5
11 13 00	UNITE ISOMERISATION N° 02	P5
12 70 00	PRODUCTION BITUMES (U70)	
12 70 01	DISTILLATION SOUS VIDE (BITUMES)	P1
12 70 02	SECTION OXYDATION	P1
12 70 03	SECTION CONDITIONNEMENT	P1
12 70 04	STOCKAGE BHI	P1
12 70 99	SALLE DE CONTROLE BITUMES	P1
14 20 00	EXTRACTION AROMATIQUES (U 200)	
14 20 01	EXTRACTION AROMATIQUES	P1
14 20 02	SALLE DE CONTROLE AROM. (U200 & 400)	P1
14	XYLENE (U400)	
14 30 00	SPLITTER DE XYLENE	P2
14 30 01	SEPARATION DU PARAXYLENE	P1
14 30 02	UNITE 500L	P2
15	MELANGES & STOCKS, PRODUITS INTERM.	
15 00 99	POOL BAGS, PRODUITS INTERMEDIRES	
15 01 99	MELANGE PRODUITS INTERMEDIRES	
16 00 00	SALLE DE CONTROLE CENTRALE (C.C.R)	
19 00 00	SUPERVISION PRODUCTION	
19 00 01	DEPT. PROGRAM & MOVIS. PRODUCTS	PMP
19 00 99	SERVICE PLANNING & PROGRAMME	PMP
19 01 99	SERVICE EXPEDITION	PMP
19 02 00	DEPARTMENT PRODUCTION P1	P1
19 02 01	DEPARTMENT PRODUCTION P2	P2
19 03 00	DEPARTMENT PRODUCTION P3	P3

21 LISTING PAR CENTRE DE COUT		
20	STOCKAGE & EXPEDITIONS CASURANT & GPL	
20 01 99	SALLE DE CONTROLE N°3 (MOROI)	P4
20 02 99	SALLE DE CONTROLE N°2 (EST)	P4
20 03 99	SALLE DE CONTROLE N°3 (SUO)	P4
20 04 00	SALLE DE CONTROLE N°4 (NIV PORT)	P4
20 04 99	POOL BAGS, PRODUITS FINIS	P4
20 05 99	STOCKAGE & EXPEDITION WHITE SPIRIT	P4
20 06 99	STOCKAGE & EXPEDITION ESS NORMALE	P4
20 07 99	STOCKAGE & EXPEDITION ESS SUPER	P4
20 08 99	STOCKAGE & EXPEDITION GPL	P4
20 09 99	STOCKAGE & EXPEDITION KERO /JET A1	P4
20 10 99	STOCKAGE & EXPEDITION GAS-OIL	P4
20 11 99	STOCKAGE & EXPEDITION NAPHTA	P4
20 12 99	STOCKAGE & EXPEDITION FUEL OIL HTS	P4
20 13 99	STOCKAGE & EXPEDITION FUEL OIL LTS	P4
20 14 99	AUTRES PRODUITS	P4
20 15 99	MELANGE PRODUITS FINIS	P4
20 16 99	DEPARTMENT PRODUCTION P4	P4
21	STOCKAGE & EXPEDITION BITUMES	
21 01 00	STOCKAGE EXPEDITION BITUME ROUTIER	P4
21 02 00	STOCKAGE EXPEDITION BITUME EN Vrac	P4
21 03 00	STOCKAGE EXPEDITION BITUME EN SAC	P4
22	STOCKAGE & EXPEDITION AROMATIQUES	
24 01 00	STOCKAGE EXPEDITION BENZENE	P4
24 02 00	STOCKAGE EXPEDITION TOLUENE	P4
24 03 00	STOCKAGE EXPEDITION PARAXYLENE	P4
24 04 00	STOCKAGE EXPEDITION MELANGE XYLENE	P4
30	UTILITES	
30 00 00	DEPARTMENT UTILITE P3	P3
30 01 00	ENERGIE ELECTRIQUE	P3
30 02 01	RESEAU EAU DE REPRODISSEMENT	P3
30 02 05	RESEAU EAU POTABLE	P3
30 02 06	RESEAU EAU DESALTEE	P3
30 03 00	PRODUCTION VAPEUR	P3
30 04 02	RESEAU FUEL GAS	P3
30 05 00	AIR COMPRIME	P3
30 06 00	RESEAU AZOTE	P3
30 07 00	SYSTEME HOT-OIL	P1
30 08 00	UNITE PUREE DE L'HYDROGENE U 900	P2
30 08 01	SALLE DE CONTROLE UTILITES	P3
31	MAINTIENANCE	
31 00 00	DEPARTMENT PLANNING & METHODES	GP
31 01 00	DEPT MAINTENANCE INDUSTRIELLE	GI
31 01 03	SGE MECANIQUE (MACHINE TOURNANTE)	GMT
31 01 04	SGE MECANIQUE (EQUIPS STATIQUES)	GC
31 01 07	SERVICE MAINTENANCE INDUSTRIELLE	GI
31 02 00	DEPARTMENT SYSTEMES INDUSTRIELS	GSI
31 01 04	SERVICE INSTRUMENTATION	GI
31 01 08	SERVICE CLIMATISATION	GIHAC
31 04 00	SERVICE ELECTRICITE	GE
32	APPROVISIONNEMENT	
32 00 00	DEPARTMENT APPROVISIONNEMENT	APR
32 00 01	SERVICE APPROVISIONNEMENT (ACHATS)	APR
32 01 00	SCE GEST. DES STOCKS (MAGASIN APPRO)	APR

31 LISTING PAR CENTRE DE COUT		
31	TECHNIQUE	
33 00 00	SOUS-DIRECTION TECHNIQUE	50-T
33 02 00	DEPARTMENT INSPECTION	
33 02 01	SCE INSPECTION EQUIPS STATIQUES	
33 02 02	SCE INSPECTION MACH TOURNANTES	MESM
33 02 03	SCE INSPECTION MAIT EGTS SURV MES	LEMO
33 03 00	DEPARTMENT LABORATOIRE	
33 03 01	SCE LABORATOIRE CTRL PROD COURANT	
33 03 03	SERVICE LABORATOIRE PRODUITS FINIS	
33 04 00	DEPARTMENT ETUDES & ENGINEERING	
33 04 01	SERVICE ECONOMIE D'ENERGIE	SNEC
33 04 03	SERVICE SYST. NUM CONTROL/COMM	
33 04 04	SERVICE ETUDES & SUIV PROCESS	
34 00 00	TRAVAUX NEUFS	
34 00 01	DEPARTMENT TRAVAUX NEUFS	T9
34 01 00	SERVICE PROCUREMENT	
34 02 00	SERVICE TRAVAIL	
35	SECURITE	
35 00 00	DEPARTMENT HYGIENE SECURITE AENV	HSE
35 01 00	SERVICE PREVENTION	
35 02 00	SERVICE INTERVENTION	
40 07 00	SERVICE ENVIRONNEMENT	
41	MOYENS GENERAUX	
44 00 00	DEPARTMENT MOYENS GENERAUX	MG
44 01 00	TELECOMMUNICATION	
44 01 02	TRAVAIL & REPRODUCTION	
44 02 00	SERVICE RESTAURATION	
44 03 00	SERVICE TRANSPORT	
44 05 00	SERVICE TRAVAUX D'ENTRETIEN	
44 09 00	SCE ENTREPRISE - MAGASIN ECONOMAT	
46 00 00	LODEMENT	
47 01 00	SYST. DE GOUTS & TRAIT EFFLUENTS	
48 00 00	COMPTES-RENDUS AUX UNITES DE PRODUCTION	
49	COMPTES-RENDUS AUX UNITES DE PRODUCTION	
49 01 00	SYST. DE GOUTS & TRAIT EFFLUENTS	P3
49 03 00	SYSTEME BLOW DOWN & TORCHE	P3
49 04 00	GAZ TORCHE	P3
49 05 00	SVST. DE TORCHE III (X. ADAPTATION)	P3
40	FRAIS ADMINISTR. & FRAIS COUVERTS	
40 00 00	DIRECTION	
40 00 01	SOUS-DIRECTION EXPLOITATION	50-E
40 00 03	SOUS-DIRECTION MAINTIENANCE	50-G
40 00 04	SOUS-DIRECTION PERSONNEL	50-P
40 01 00	DEPARTMENT FINANCES & JURIDIQUE	FIN
40 02 00	DEPT TECHNOLOGIE DE L'INFORMATION	SIG
40 03 00	DEPT ADMINISTRATON/SOCIAL	ADM
40 03 07	MEDICINE DE TRAVAIL	
40 03 11	CENTRE MEDICAL DE SANTE	CM9
40 03 12	SCE ACTION & PROTECTION SOCIALE	CS
40 04 00	DEPARTMENT RESSOURCES HUMAINES	DRH
40 05 00	DEPARTMENT PASSATION DE MARCHES	PM
40 06 00	DEPARTMENT SURETE INTERNE	SI
40 09 02	CHARGES COMMUNES	
50	LIAISON EXTERNE	
50 02 00	BUREAU D'OUVRES	
50 03 00	LIAISON EXTERIEURE A RISK	
60	DEVELOPPEMENT & RECHERCHE	
40 01 20	DEPARTMENT DEVELOPPEMENT	PROJ





Activité RPC  
Division Raffinage  
Raffinerie de Skikda

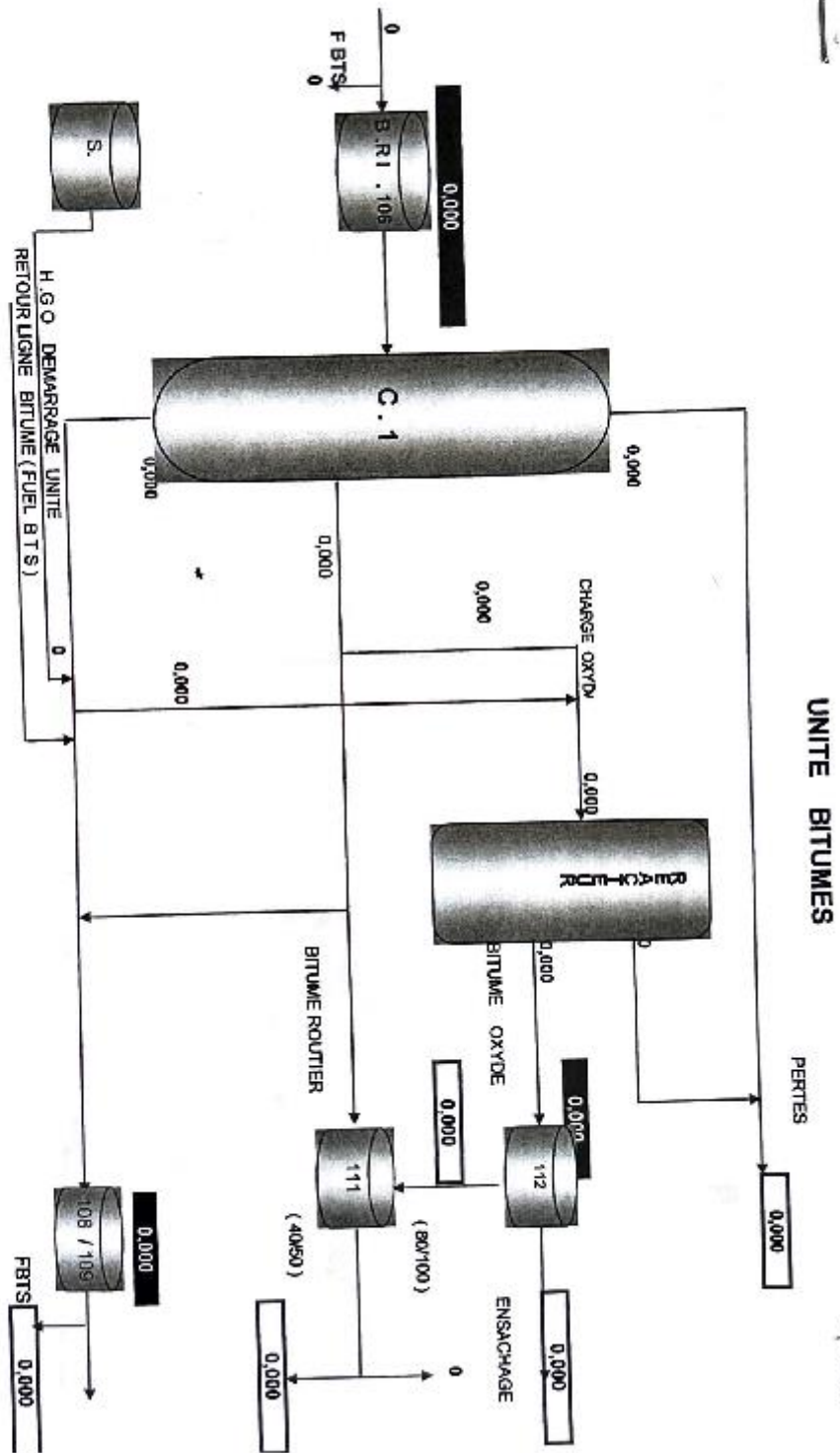
RAPPORTS MENSUEL

CENTRE DE COUT: 34 01 00  
DESIGNATION : Procurement

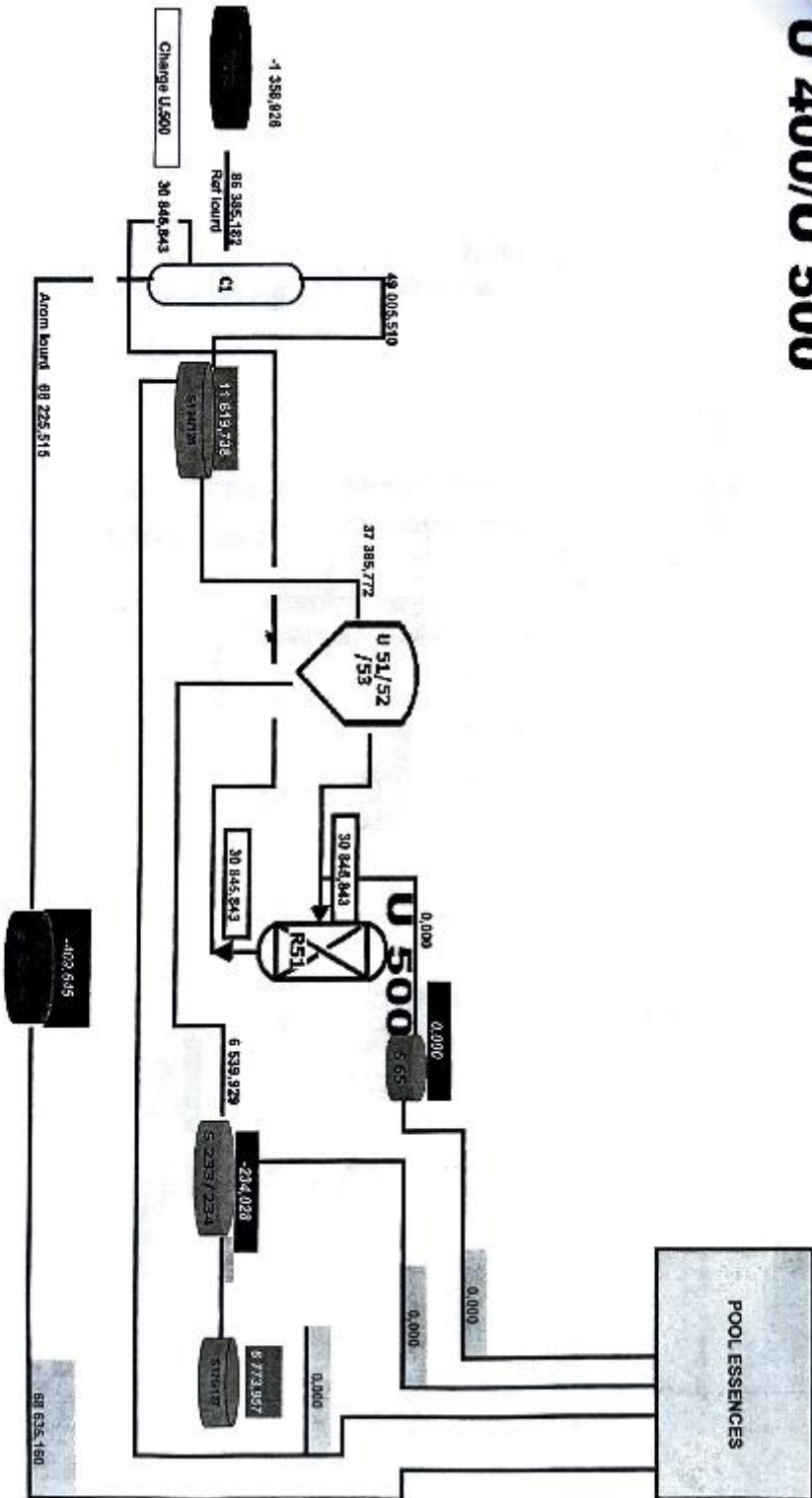
PERIODE : Du 01/02/2020 Au 29/02/2020

C / C	LIBELLE	NOMBRE H/h	%
19	SUPERVISION PRODUCTION	0	0,00
19 00 99	PLANNING ET PROGRAMME		0,00
19 01 00	SUPERVISION PRODUCTION 1		0,00
20	STOCKAGE ET EXPEDITION CARBURANTS ET GPL	160	20,00
20 01 99	SALLE DE CONTRÔLE N°1 (NORD)		0,00
20 02 99	SALLE DE CONTRÔLE N°2 (EST)		0,00
20 03 99	SALLE DE CONTRÔLE N°3 (SUD)		0,00
20 06 99	SALLE DE CONTRÔLE N°4 (NOUVEAU PORT)		0,00
20 04 99	POOL BACS PRODUITS FINIS		0,00
20 05 99	STOCKAGE ET EXPEDITION WHITE SPIRIT		0,00
20 06 99	STOCKAGE ET EXPEDITION ESSENCE NORMALE		0,00
20 07 99	STOCKAGE ET EXPEDITION ESSENCE SUPER		0,00
20 08 99	STOCKAGE ET EXPEDITION GPL		0,00
20 09 99	STOCKAGE ET EXPEDITION KERO / JET A1		0,00
20 10 99	STOCKAGE ET EXPEDITION GAS-OIL		0,00
20 11 99	STOCKAGE ET EXPEDITION NAPHTA		0,00
20 12 99	STOCKAGE ET EXPEDITION FUEL OIL BTS		0,00
20 13 99	STOCKAGE ET EXPEDITION FUEL OIL HTS		0,00
20 14 99	AUTRES PRODUITS	160	20,00
20 15 99	MELANGE PRODUITS FINIS		0,00
20 16 99	SUPERVISION MOUVEMENT PRODUITS		0,00
21	STOCKAGE ET EXPEDITION BITUMES	0	0,00
21 01 00	STOCKAGE EXPEDITION BITUME ROUTIER		0,00
21 02 00	STOCKAGE EXPEDITION BITUME EN VRAC		0,00
21 03 00	STOCKAGE EXPEDITION BITUME EN SAC		0,00
24	STOCKAGE ET EXPEDITION AROMATIQUES	0	0,00
24 01 00	STOCKAGE ET EXPEDITION BENZENE		0,00
24 02 00	STOCKAGE ET EXPEDITION TOLUENE		0,00
24 03 00	STOCKAGE ET EXPEDITION PARAXYLENE		0,00
24 04 00	STOCKAGE ET EXPEDITION MELANGE XYLENE		0,00
30	UTILITES	320	40,00
30 00 00	SUPERVISION UTILITE	160	20,00
30 01 00	ENERGIE ELECTRIQUE		0,00
30 02 01	RESEAU EAU DE REFROIDISSEMENT	160	20,00
30 02 05	RESEAU EAU POTABLE		0,00
30 02 06	RESEAU EAU DESSALEE		0,00
30 03 00	PRODUCTION VAPEUR		0,00
30 04 02	RESEAU FUEL GAZ		0,00
30 05 00	AIR COMPRIE		0,00
30 06 00	RESEAU AZOTE		0,00
30 07 00	SYSTEME HOT-OIL		0,00
30 08 00	UNITE DE PURIFICATION DE L'HYDROGENE (U 900)		0,00
30 08 01	SALLE DE CONTRÔLE UTILITES		0,00
31	MAINTENANCE	0	0,00
31 01 00	DEPARTEMENT MAINTENANCE		0,00
31 01 03	ATELIER MACHINES TOURNANTES		0,00
31 01 04	ATELIER CHODRONNERIE		0,00
31 01 06	ATELIER INSTRUMENTATION		0,00
31 01 07	SERVICE LOGISTIQUE		0,00
31 04 00	ATELIER ELECTRICITE		0,00

الملحق (4): التقارير الشهرية الخاصة بعملية الإنتاج سنة 2020-2



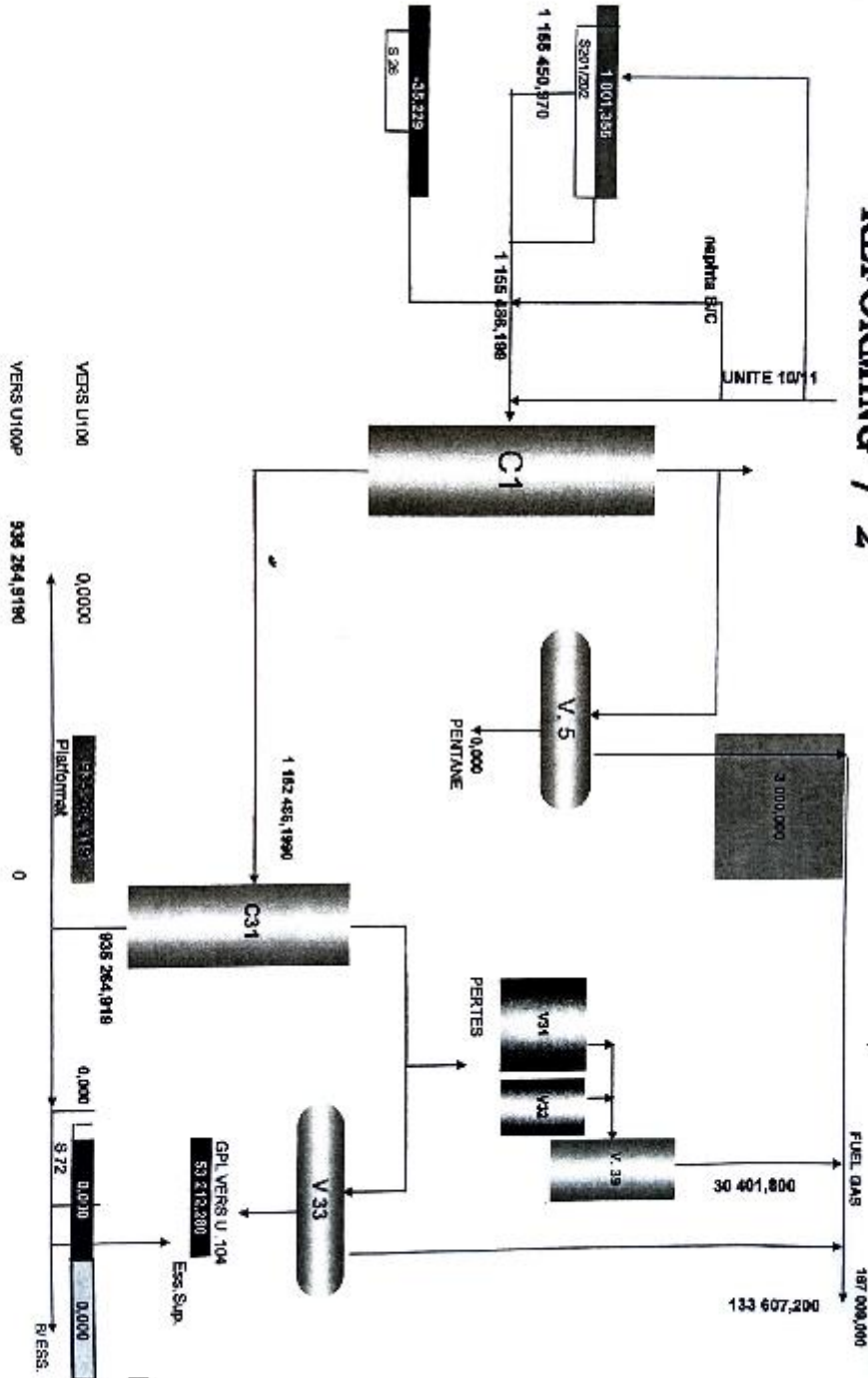
# U 400/U 500

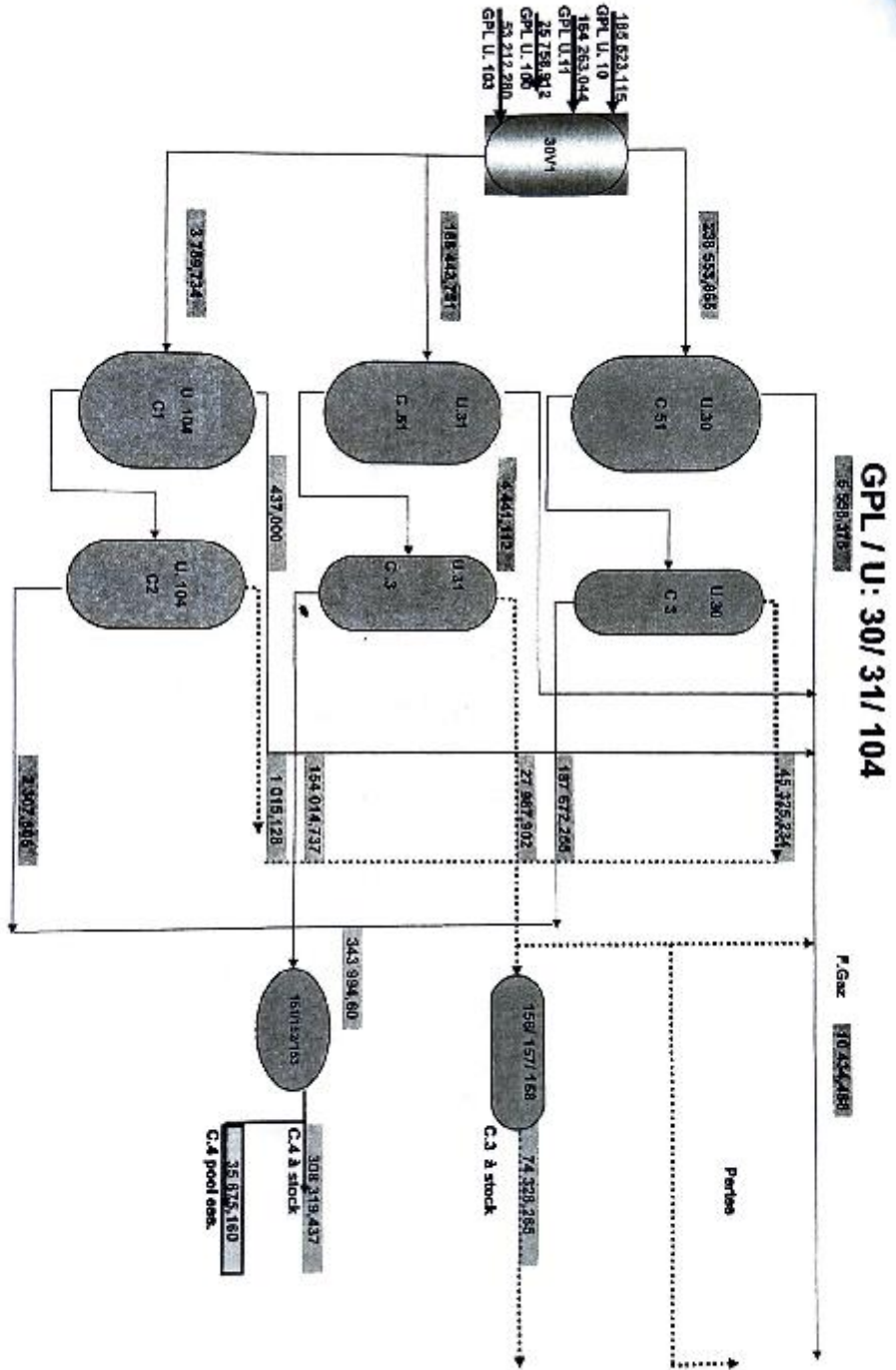


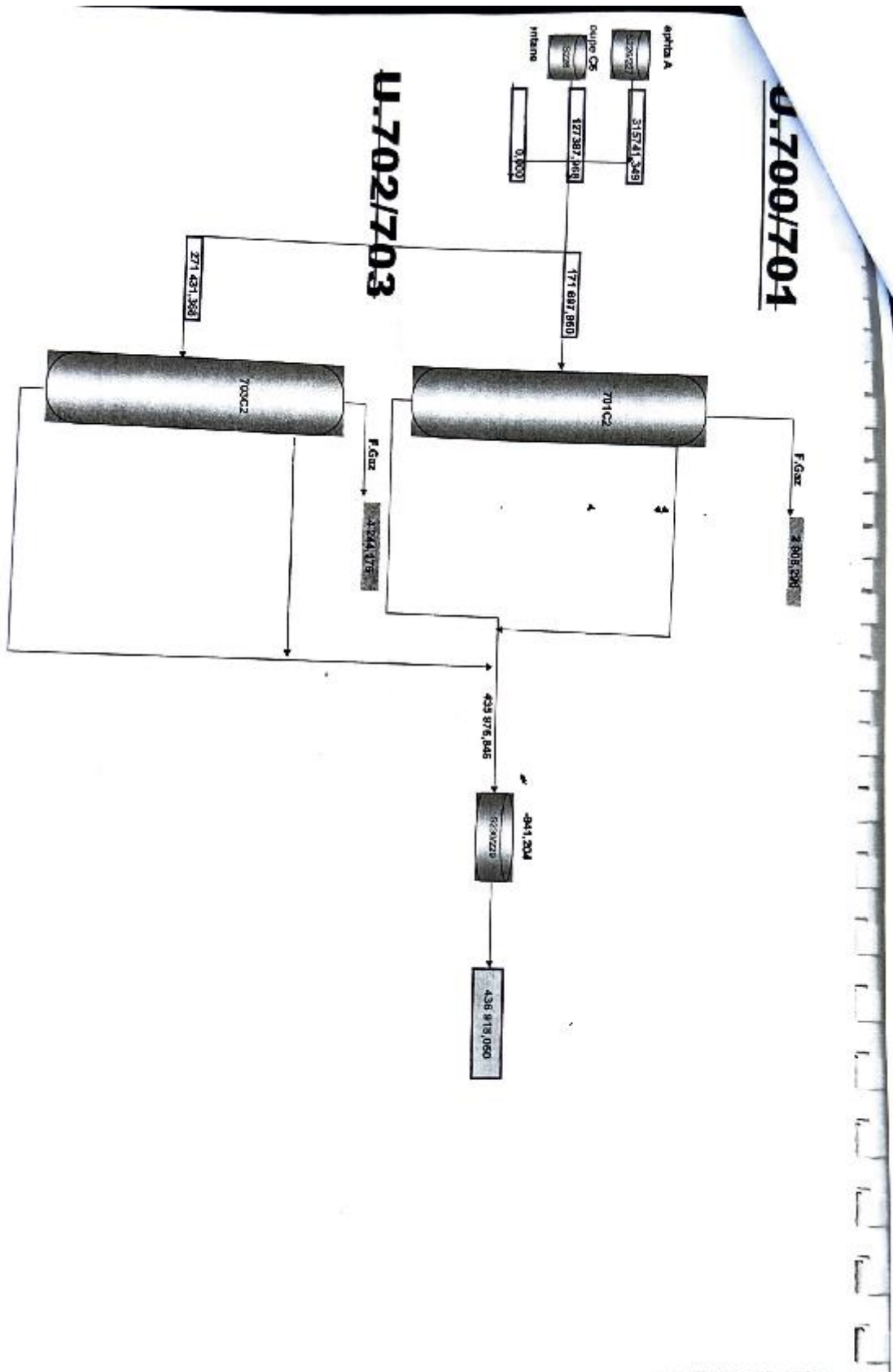


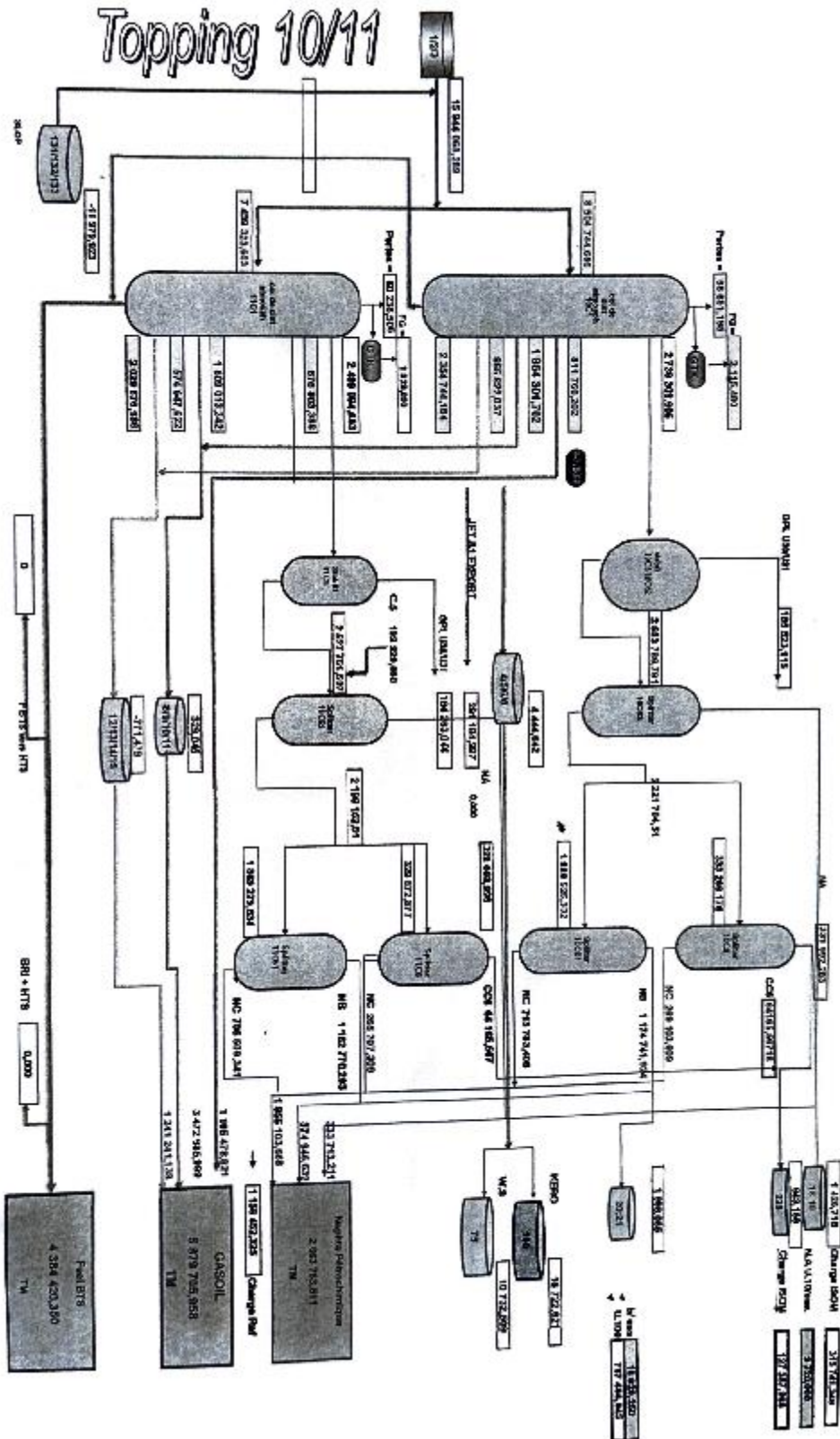


## REFORMING / 2









الملحق (5): تكلفة السيرورة



COÛTS DE PROCESSING  
ANNÉE 2020

PRODUITS	QNT	COÛTS DE PROCESSING
PRODUIT	4 532,03	
BRUTAL	4 532,03	
ESSENCES NORMALES	9 001,96	
ESSENCES SUPPL	25 524,90	
MAIENNA	9 253,60	
ESSENCE / ET AL	2 261,60	
MAIENNE SPHER	3 164,43	
ESSENCE	1 272,28	
LIQUEUR DE FRUITS	3 314,89	
	1 302,47	
BRUTALES NORMALES	0,00	
BRUTALES OIGNE	0,00	
ALCOHOLIQUES		
NAPRI C	12 318,20	
BEBONDE	35 060,08	
TRUCHE	25 060,08	
RESIDUS ENVALE	20 108,35	
WASHING	47 212,47	

Ces coûts de process sont déterminés sur la base des charges d'exploitation analytiques y compris combustibles (auto - consommation) en corrélation avec les quantités produites des essences et ne tiennent pas compte des éléments suivants:

- Produits intermédiaires
- Adhésif et Colloïdant Carburant (PMSO + Eau)
- Pertes
- Emballages
- Eau
- TRAP
- Frais de commande/livraison (SH-COM)

ملحق 5  
1000  
ملاحق

الملحق (6): تكلفة الإنتاج

Statistik  
 Institut für  
 Statistik und  
 Wirtschaftsinformatik  
 Universität Wien  
 Vienna University of Economics  
 and Business

COÛTS DE PRODUCTION  
 ANNÉE 2020

PRODUITS	CPI		P. EXP
	ITL	EUR	
ESSENCE NORMALE	23 807,72	51 067,98	0,30
ESSENCE SUPRIM	20 023,03	54 949,27	0,30
ESSENCE SUPER	15 690,50	43 811,77	0,30
MAJORITY	18 619,09	44 078,50	0,30
MAJORITY / BT AL	13 810,98	43 085,94	0,30
WHITE SPIRIT	12 842,89	43 085,94	0,30
FUEL OIL RTS	13 895,80	43 085,94	0,30
FUEL OIL RTS	13 120,15	43 085,94	0,30
BITUMES ROUBIER	0,00	0,00	0,00
BITUMES OXIME	0,00	0,00	0,00
ANOMALTIQUES			
MAJORITY C	23 888,48	58 863,84	0,30
ROUBIER	28 633,50	61 000,00	0,30
TOULOUSE	28 633,70	61 000,00	0,30
MIXANGE ROUBIER	28 984,17	61 000,00	0,30
PARIS SYRINE	50 888,03	91 041,77	0,30

Le coût de production est égal à la somme des éléments suivants :

- \* Coût de processus
- \* Produits intermédiaires
- \* Aditif et Colorant Carburant (Pur 50)
- \* Frais
- \* Immat. Régres
- \* Imp

6/2020

الملحق (7): تكلفة سيورة الإنتاج للمواد تامة الصنع



COÛTS DE PROCESSING DES PRODUITS FINIS

ANNÉE 2020

PRODUITS	PROCESSEMENT	PRODUCTION	COÛT DE PROCESSING	COÛT DE PRODUIT	COÛT DE PRODUIT	COÛT DE PRODUIT	COÛT DE PRODUIT	COÛT DE PRODUIT	COÛT DE PRODUIT	COÛT DE PRODUIT
	PRODUCTION	TOTAL	UNITAIRE	TOTAL	UNITAIRE	TOTAL	UNITAIRE	TOTAL	UNITAIRE	TOTAL
PRODUIT	200 000 000,00	200 000,00	0,00	200 000,00	1,00	200 000,00	1,00	200 000,00	1,00	200 000,00
PRODUCTION	2 512 289 420,75	2 512 289,42	0,00	2 512 289,42	1,00	2 512 289,42	1,00	2 512 289,42	1,00	2 512 289,42
ESSENCES NORMALES	8 120 861 946,97	15,88	658 085,16	9 881,06	23 007,72	51 681,06	14 998 208 202,66	11 528 117 267,28	23 355,02	21 680,51
ESSENCES SUIVIES	3 827 828 940,72	7,99	210 880,40	13 734,76	29 648,00	94 549,27	5 108 316 729,68	3 244 382 894,11	29 851,04	59 097,44
ESSENCES SUIVIES	9 857 827 465,04	22,85	982 204,16	9 216,58	23 655,72	28 827 576 987,34	134 525 528 932,34	114 326 428 583,09	28 607,63	0,00
MATERIE	5 411 800 214,47	14,40	2 569 703,51	43 814,72	15 813,28	49 814,72	0,00	134 326 428 583,09	0,00	48 597,70
MATERIE / JET AI	607 227 294,51	1,70	307 007,61	2 284,60	13 812,56	94 743 044,51	11 812 733 657,61	48 597,70	48 597,70	0,00
WHITE SPIRIT	13 654 720,47	0,08	30 702,51	1 222,89	12 502,89	131 592 386,45	17 621 061 002,49	13 289,76	13 289,76	0,00
COKE	2 751 028 062,27	14,08	5 879 206,58	1 344,63	12 282,89	43 085,64	71 961 468 824,78	17 621 061 002,49	13 289,76	48 248,53
COKE OIL	5 795 880 006,55	14,13	4 994 020,76	1 497,47	15 282,89	124 697 059,51	189 249 082 564,50	13 289,76	13 289,76	48 248,53
BRUTES INCLURE	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
BRUTES OUVRE	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	458 427,28	0,00	89 256,51	0,00
ADDITIONNELS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
MATERIE C	2 572 284,59	0,01	208,50	12 318,26	23 008,08	5 115 698,24	0,00	0,00	24 498,75	0,00
RECHARGE	248 197 267,69	0,08	17 688,48	15 690,68	25 615,00	58 815,64	0,00	1 231 939 821,56	0,00	43 278,75
TROUBLE	36 188 911,25	0,09	2 402,97	43 690,08	25 691,70	44 697 515,43	0,00	0,00	28 161,02	0,00
RECHARGE ANTI-B	24 829 024,40	0,02	1 618,74	6 389,65	18 781,72	126 394 379,82	0,00	0,00	20 947,29	0,00
PRÉLIMINAIRE	244 599 276,25	0,73	6 173,95	47 924,47	82 848,05	91 067,77	0,00	629 614 347,21	0,00	48 629,11
TOTAL	40 911 820 238,81	100,00	35 113 840,02	2 641,09	0,00	0,00	458 427,28	0,00	89 256,51	0,00

Les charges fixes (directes et indirectes) correspondent à la somme active de l'unité des sources (unité 70 sans celles de la section conditionnement) ;  
 les charges fixes sont réparties sur les autres gammes de produits finis en proportion des quantités produites.  
 Coût d'achat Unitaire :

Coût de Traitement Unitaire BHM (Marché National) DA / TM	11 026,11
Coût de Traitement Unitaire BHM (Exportation) DA / TM	42 811,06
Coût de Traitement Unitaire BHM DA / TM	45 227,24
Coût de Traitement Unitaire FM SIDA / TM	2 613 596,21
Coût de Traitement Unitaire MTR 1 DA / TM	29 007,10

Charges Complémentaires :  
 Auto-consum : 38 765 288 941,96  
 Surcharge : 4 268 715 114,76  
 Section Conditionnement : 42 823 644,61  
 TOTAL : 74 079 482,28  
 48 991 090 489,91

Handwritten signature or mark.

الملحق (8): حساب سعر التكلفة للمنتج النهائي

**COÛTS DE REVIENT**  
**ANNÉE 2020**

PRODUITS	CPL		CPL
	Q1	Q2	
PRODUITS	26 071,186	44 100,111	9,00
BRUTINE	16 004,491		
<b>CHARGEMENTS</b>			
ESSENCES PRODUIT	29 565,626		51 840,781
ESSENCES SUPPL	29 881,046		53 097,140
ESSENCES SYM	25 697,643		9,600
NAPHTA	0,000		45 967,600
RESINOÏDE / JET A1	14 664,864		46 374,117
WHITE SYMPT	18 715,795		0,000
BLACK OIL	13 162,889		48 339,551
PURE OIL BT5	13 794,721		41 721,721
<b>BITUMES</b>			
BITUMES POUTER	0,000		0,000
BITUMES DIVERSE	88 798,581		0,000
<b>MANUTENIONS</b>			
NAUHT C	34 488,79		0,20
RENOUVE	0,000		41 278,79
TOULOUSE	28 118,92		0,20
MELANGE BITUME	50 844,00		0,20
PARA-XYLENE	0,000		48 676,11


**Autonec snc**  
 Division Raffinage  
 Raffineries de Sable 601K - 622  
 Département Pérouse  
 Services Complexité et Analyse

Le coût de revient est égal à la somme des éléments suivants :

- \* Coût de production
- \* T.A.P
- \* Frais de commercialisation (IHT-COM)
- \* Adjectif (Accessoir)
- \* Total des charges directes et indirectes de la section conditionnement (Bitumes en sac)

8/2020