جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع :

المحاسبة التحليلية كأداة للرقابة على التسويق

دراسة حالة الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز –مديرية التوزيع بالمدية–

مذكرة مقدمة لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

إعداد الطالبتين:

رانية تشوكتش كبير

آسية كواديك

إشراف الأستاذ

د. زاهي محمد أمين

اعضاء لجنة المناقشة

CÃõ ÚçÀÌ .å	sÊÆøó
kηÛ ÆtT ÚŁãà .å	äøÀÖηş ÀzÀÎη
د. بوشنافة الميسوم	ممتحناً

السنة الدراسية: 2019 / 2020

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع :

المحاسبة التحليلية كأداة للرقابة على التسويق

دراسة حالة الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز –مديرية التوزيع بالمدية–

مذكرة مقدمة لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

إعداد الطالبتين:

رانية تشوكتش كبير

آسية كواديك

إشراف الأستاذ

د. زاهي محمد أمين

اعضاء لجنة المناقشة

CÃõ ÙçÀl .å	s ÊŁэø
kn Ætţ ÙŁãà .å	äøÀÖnş ÀzÀ În
د. بوشنافة الميسوم	ممتحناً

السنة الدراسية: 2019 / 2020

إهداء

الحمد لله الذي تتم بنعمته الصالحات. والصلاة والسلام على سيدنا وشفيعنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

أهدي ثمرة جهدي إلى من رحلت عن الدنيا دون وداع إلى من غطى التراب جسدها إلى

" أمي" رحمها الله.

إلى من سعى وشقى لأنعم بالراحة والهناء الذي لم يبخل بشيء من أجل دفعي في طريق النجاح، الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر إلى "أبي" أطال الله في عمره.

إلى من كانت سند لي وحفزتني لمواصلة دراستي الجامعية أمي الثانية

"نجوى" حفظها الله وأطال الله في عمرها.

إلى اسم أخر للحب وقطعة من الأم خالتي "خديجة" حفظها الله هي وابنائها "يسرى" و"ياسر"

وإلى الأخ الذي لم تلده أمي "أمير".

وأهدي هذا العمل المتواضع إلى رفيقتي التي شاركتني في إعداده "بتول".

وإلى كل من ساعدني في إعداده من قريب أو بعيد.

لأختم بصديقات كانت بمثابة الأخوات "نسرين، شيماء، هيبة، فاطمة، عفاف، سارة".

رانية

إهداء

بعد السجود لله على إعانته وتوفيقه في إتمام هذا العمل المتواضع.

لو سألت عن الأسماء فإنّ القلب لا يعرف إلّا هؤلاء.

إلى الرائعة أمي وحبيبتي، أغلى إنسانة على قلبي أختي الثانية وصديقة دربي وصندوق أسراري، تلك الوحيدة والتي لا أرى غيرها يفهمني في حياتي مشجعتي ومؤنستي ومن كانت كذلك أوّل من دعمني بكل ما تملك فقط كي أنجح في مشواري الدراسي، تلك التي لا أعوضها بكنوز الدنيا وما فيها فهي أكبر كنز وهبني الله إياه في حياتي إلى التي جعلت الجنة تحت أقدامها وأعزّ ما أملك في الوجود "أمي الحبيبةّ " أدامها الله وحفظها.

إلى الذي رباني على الفضيلة والأخلاق وشملني بالعطف والحنان وكان لي درع أمان أحتمي به في نائبات الزمان وتحمل عبء الحياة حتى لا أحسّ بالحرمان "أبي العزيز" حفظه الله وأطال عمره.

إلى حبيبي وعزيز قلبي الذي لم يبخل علي يوما بفيض حنانه وتعبه لكي يوفر لي كل ما أحتاجه فأحاطني بحبه ودعمه الذي زادني عزما وإرادة في النجاح "أخي مولود" حفظك الله ورزقك كل شيء تتمناه.

إلى كل من وعيت على هذه الدنيا فوجدتهم جزءا مني إخوتي :"عثمان ومحمد" وفقهما الله في حياتهما وأختي وزوجها والكتكوتين "بن يوسف وبراء".

إلى صديقتي وحبيبتي رانية التي رافقتني لإعداد المذكرة والتي كانت وفية ومحترمة لمواعيدها طيلة أيام إنجاز المذكرة فكانت نعمة الرفيقة عفاها الله.

وبعدها أنتقل من وردة إلى وردة لأهدي هذه الوردة اليافعة لكل من صديقاتي وأعزّهن حنان أختي وحافظة أسراري، نسرين ناصحتي وحبيبة قلبي ورفيقاتي دربي إلهام، فوزية ،مدينة، حياة،سلمى ومريم.

آسية

كلمة شكر

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: "من لم يشكر الناس لم يشكر الله، ومن أسدى إليكم معروفا فكافئوه فإن لم تستطيعوا فادعوا الله"

"نشكر المولى عزّ وجّل على منحنا نعمة العقل والصحة وأمدنا بالقدرة على انجاز هذا العمل المتواضع..

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف "زاهي محمد أمين" الذي كان له الفضل الكبير في انجاز هذا العمل، ولا ننسى الأساتذة الذين أشرفوا على دراستنا طيلة السنوات الجامعية والذين لم يبخلوا علينا بتوجيهاتهم ونصائحهم القيمة.

كما لا يفوتنا أن نشكر السيد زكريا مغراوي الذي أشرف علينا خلال أيام التربص والذي أمدنا بكل ما نحتاجه ولم يبخل علينا بشيء، ولا ننسى موظفي وعمال مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمدية لهم جزيل الشكر الذين استقبلونا وساعدونا رغم الظروف المواتية....

ونشكر كل من ساعدنا في اعداد هذه المذكرة بالقول أو العمل ومدّ لنا يد العون سواء من قريب أو بعيد له منا كل التقدير.

الملخص:

تعد المحاسبة التحليلية أداة من أدوات الإدارة الحديثة، بحيث تساهم في تحسين أداء المؤسسة والتحكم في تسييرها الداخلي والتأقلم مع محيطها الخارجي وبذلك أصبحت تقنية بارزة لها دور بالغ الأهمية في استقرار المؤسسات الاقتصادية وتطورها، حيث تعمل المؤسسات على التحكم في التكاليف وسعر التكلفة من خلال تطبيق تقنية المحاسبة التحليلية لأغراض تقييم المبيعات خاصة إذا عرفت كيفية استغلال المعلومات التي توفرها المحاسبة التحليلية.

وبغرض تفعيل موضوع الدراسة، ارتأينا التحقق من نتائجها ميدانيا، لذلك تنقلنا إلى الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز بمديرية التوزيع بالمدية، حيث قمنا بدراسة النتيجة التحليلية لمنتوجين، لمعرفة أسعار تكلفة المنتجات ليتم فيما بعد تحديد سعر بيع يغطي تلك التكلفة، وهذا يعني أن الهدف من وجود النظام كان لضمان الربحية وزيادة المردودية، وحاولنا ما إذا كان هناك دور للمحاسبة التحليلية في عملية الرقابة على التسويق.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة التحليلية، طرق حساب التكاليف، وظيفة التسويق، الرقابة على التسويق.

Résumé :

La comptabilité analytique est un outil de gestion moderne, car elle contribue à améliorer les performances de l'institution, à contrôler sa gestion interne et à s'adapter à son environnement externe, devenant ainsi une technologie de premier plan qui joue un rôle très important dans la stabilité et le développement des institutions économiques, alors que les institutions s'efforcent de contrôler les coûts et le prix de revient grâce à l'application de la technologie. La comptabilité analytique aux fins de l'évaluation des ventes, surtout si vous savez utiliser les informations fournies par la comptabilité analytique.

Afin d'activer le sujet de l'étude, nous avons décidé de vérifier ses résultats sur le terrain, nous sommes donc passés à la société algérienne de distribution d'électricité et de gaz de la direction de la distribution de MEDEA, où nous avons étudié les résultats analytiques de deux produits, pour connaître les prix du coût des produits, à déterminer ultérieurement pour déterminer un prix de vente qui couvre ce coût, et cela signifie que l'objectif d'avoir Le système devait assurer la rentabilité et augmenter la rentabilité, et nous avons essayé de savoir s'il y avait un rôle pour la comptabilité analytique dans le processus de contrôle marketing.

Mots clés : comptabilité analytique, méthodes de calcul des coûts, fonction marketing, contrôle marketing.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الاهداء	
الشكر	
الملخص	
الفهرس	I
قائمة الجداول	IV
قائمة الأشكال	VI
قائمة الملاحق	VII
مقدمة عامة	أ-ح
الفصل الأول: تقديم المحاسبة التحليلية	01
تمهيد	02
المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية	03
المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية	03
المطلب الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية ووظائفها	05
المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة والمحاسبة المالية	07
المبحث الثاني: مدخل للتكاليف، الأعباء وسعر التكلفة	13
المطلب الأول: مفاهيم حول التكاليف، الأعباء وسعر التكلفة	13
المطلب الثاني: تصنيف وتبويب عناصر التكاليف	14
المطلب الثالث: مكونات التكاليف وسعر التكلفة	17
المبحث الثالث: طرق المحاسبة التحليلية	20
المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية	20
المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية	25
المطلب الثالث: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	31
خلاصة الفصل الأول	34
الفصل الثاني: الإطار العام للتسويق في المؤسسة الاقتصادية والرقابة عليه	35

تمهيد	36
المبحث الأول: عموميات حول التسويق	37
المطلب الأول: ماهية التسويق	37
المطلب الثاني: وظائف وأهداف التسويق	48
المطلب الثالث: عناصر استراتيجية التسويق	52
المبحث الثاني: مفهوم الرقابة التسويقية	54
المطلب الأول: تعريف الرقابة التسويقية	54
المطلب الثاني: أهمية الرقابة التسويقية	55
المطلب الثالث: عناصر وشروط فعالية الرقابة التسويقية	57
المبحث الثالث: الرقابة على النشاط التسويقي	58
المطلب الأول: مجالات الرقابة التسويقية	58
المطلب الثاني: خطوات الرقابة التسويقية	59
المطلب الثالث: مشاكل الرقابة التسويقية	63
خلاصة الفصل الثاني	65
الفصل الثالث: دراسة حالة في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز بالمدية	66
تمهيد	67
المبحث الأول: العرض العام للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (بمديرية المدية) والإطار المنهجي	68
المطلب الأول: لمحة تاريخية للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (مجمع سونلغاز)	68
المطلب الثاني: ماهية الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز	72
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية المدية لتوزيع الكهرباء والغاز (مديرية تابعة لـ SADEG)	74
المبحث الثاني: المحاسبة التحليلية لتوزيع الكهرباء والغاز	81
المطلب الأول: آليات تطبيق المحاسبة التحليلية	81
المطلب الثاني: مراحل التسويق في المديرية	86
المطلب الثالث: أقسام ومصالح المديرية	88

المبحث الثالث: مساهمة المحاسبة التحليلية في الرقابة على التسويق	91
المطلب الأول: حساب التكاليف وسعر التكلفة	91
المطلب الثاني: حساب نتيجة المحاسبة التحليلية	127
المطلب الثالث: تأثير المحاسبة التحليلية في الرقابة على التسويق	130
خلاصة الفصل الثالث	133
خاتمة	135
المراجع.	139
قائمة الملاحق.	

قائمة الجداول

الرقم	اسم الجدول	الصفحة
01	المقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة.	09
02	المقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية.	12
03	قائمة رموز الفئات.	82
04	مخطط تحليلي للحسابات.	86
05	حساب المشتريات	92
I-5	حساب تكلفة الشراء (أ).	92
II-15	حساب تكلفة الشراء (ب).	93
06	توزيع الأعباء المباشرة.	94
I-6	حساب الخدمات.	94
II-16	حساب المستخدمين.	96
III-6	حساب الضرائب والرسوم.	98
IV-6	مجموع الأعباء غير المباشرة.	99
07	الأعباء غير المباشرة.	100
I-7	أعباء غير مباشرة لأعباء الأقسام.	100
II-7	أعباء غير مباشرة لتقسيم الأقسام.	101
III-7	مجموع الأعباء غير المباشرة.	102
08	حساب سعر التكلفة.	102
09	حساب سعر البيع.	103
10	حساب المشتريات	104
I-10	حساب تكلفة الشراء (أ).	104
II-10	حساب تكلفة الشراء (ب).	105
11	توزيع الأعباء المباشرة.	106
I-11	حساب الخدمات.	106
II-11	حساب المستخدمين.	108

III-11	حساب الضرائب والرسوم.	110
IV-11	مجموع الأعباء المباشرة.	111
12	توزيع الأعباء غير المباشرة.	112
I-12	توزيع أعباء غير مباشرة لأعباء الأقسام.	112
II-12	توزيع أعباء غير مباشرة لتقسيم الأقسام.	113
III-12	مجموع الأعباء غير المباشرة	114
13	سعر التكلفة	114
14	سعر البيع	115
15	حساب المشتريات	116
I-15	حساب تكلفة الشراء (أ).	116
II-15	حساب تكلفة الشراء (ب).	117
16	توزيع الأعباء المباشرة	118
I-16	حساب الخدمات.	118
II-16	حساب المستخدمين.	120
III-16	حساب الضرائب والرسوم.	122
IV-16	مجموع الأعباء المباشرة.	122
17	توزيع الأعباء غير المباشرة	123
I-17	أعباء غير مباشرة لأعباء الأقسام.	123
II-17	أعباء غير مباشرة لتقسيم الأقسام.	124
III-17	مجموع الأعباء غير المباشرة.	125
18	حساب سعر التكلفة.	125
19	حساب سعر البيع.	126
20	حساب التنيجة التحليلية لسنة (2018).	127
21	حساب النتيجة التحليلية لسنة (2019 حقيقية).	128
22	حساب النتيجة التحليلية لسنة (2019 معيارية).	129

23	فوارق بين 2018-2019 (الحقيقي)	130
24	فوارق بين 2019 (الحقيقي) و2019 (المعياري)	130
25	فوارق الطاقة الضائعة لسنة 2018	131
26	فوارق الطاقة الضائعة لسنة 2019	131

قائمة الأشكال

الرقم	اسم الشكل	الصفحة
01	سير المعلومات في نظام المحاسبة التحليلية	10
02	تحديد أعباء المحاسبة التحليلية	19
03	مخطط تفصيلي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة	22
04	أهداف نظام ABC	32
05	الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة ABC	32
06	مفهوم التسويق	40
07	خطوات الرقابة التسويقية	59
08	الهيكل التنظيمي لشركة التوزيع	75
09	مراحل تسويق الكهرباء.	87
10	مراحل تسويق الغاز.	87
11	الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة.	89

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوانه
(1)	رمز الفئة
(2)	المخطط التحليلي للحسابات
(3)	تحليل سعر التكلفة لسنة 2018
(4)	تحليل سعر التكلفة لسنة 2019
(5)	حسابات الاستغلال (تحليل سعر التكلفة لسنة 2019 المعياري)

مقدمة عامة

مقدمة:

لقد زاد الاهتمام في الآونة الأخيرة بدراسة وتطبيق التكنولوجيا في مجال الأعمال البيئية نتيجة التطور الذي يشهده العالم، مع الأخذ بعين الاعتبار تطورها المتسارع والذي يعتبر كأحد أسباب تغيرات الجوهرية في بيئة الأعمال، والتأكيد على الجودة والخدمة والابتكار والإبداع لتحقيق ميزة تنافسية على المستوى المحلي والعالمي، أدى بالشركات الى محاولة التكيف مع هذه التغيرات للمحافظة على مكانتها في السوق والبحث عن حلول للمشاكل التي تواجه الشركة مع الأخذ بعين الاعتبار تحقيق أهدافها المسطرة، والتي تتلخص في العمل على تحقيق ذلك، ولابد من اعتماد طرق وأساليب للحصول على المعلومات والبيانات الكافية عن الشركة ومحيطها لاتخاذ القرارات المناسبة.

تصنف المحاسبة التحليلية كأحد أهم العلوم باعتبارها من العلوم الاجتماعية بصفة عامة والعلوم المحاسبية خاصة، كما تعد من العلوم الحديثة نسبيا، ولقد برزت أهميتها وضرورتها منذ بداية الثورة الصناعية مع ما لازمها من تعقد الأعمال وتصحيحها واتساع حجم الشركات وانتشارها، بحيث من الصعب أن يلم صاحب الشركة بكل جزئيات شركته.

وقد دفعت تلك الحاجة إلى البحث عن طرق وأساليب وأنظمة تعتمد على مجموعة من القواعد والمبادئ والفروض والسياسات التي يمكن أن يسترشد بها عند حساب مختلف التكاليف والتكلفة النهائية للمنتوجات أو الخدمات، بقصد معرفة نتائج اعمال أنشطة شركته من ربح او خسارة.

وعليه ظهرت الحاجة القوية للرقابة على مختلف الوظائف التي تقوم بها الشركة كالرقابة على التسويق باعتباره من الأنشطة الأساسية والمهمة في الشركة الاقتصادية، وهنا يمكن القول أن المحاسبة التحليلية تلعب دورا فعالا في الرقابة على التسويق وتندرج أهميتها في التحديد الدقيق للتكاليف ودراسة هيكلتها ومسارها بغرض التحكم فيها بشكل أفضل من خلال حساب التكاليف وسعر التكلفة، فعندما تكون المعلومات عن تكاليف المبيعات والأنشطة داخل الشركة محددة بشكل دقيق فإنها توفر للمسيرين قاعدة صحيحة لاتخاذ القرار لكل قسم من أقسامها ومعرفة القسم الذي يكلفها والتحكم فيه.

إشكالية الدراسة:

وعليه تتجلى معالم إشكالية هذا البحث في التساؤل الرئيسي التالي:

- ✓ **ما هو الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية في الرقابة على التسويق، في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز لمديرية التوزيع بالمدية؟**

ينطوي هذا التساؤل على أسئلة فرعية تحدد معالم الإشكالية الراهنة:

- هل توجد علاقة بين المحاسبة التحليلية والرقابة على التسويق؟

- فيما تتجلى أهمية المحاسبة التحليلية؟

- ماهي الطرق المحاسبية المستخدمة في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز؟

- كيف تتم الرقابة التسويقية في الشركة وماهي الأساليب المستعملة في ذلك؟

فرضيات الدراسة:

- توجد علاقة بين المحاسبة التحليلية والرقابة على التسويق.

- تكمن أهمية المحاسبة التحليلية في تحديد تكلفة المخرجات.

- تطبق الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز طريقة تحميل التكاليف على أساس الأنشطة.

- اعتماد المحاسبة التحليلية لم يكن هدفا في حد ذاته، لكنه أساس لاكتشاف الأخطاء وتحديد المسؤوليات.

أهمية الدراسة:

تتوقف أهمية هذه الدراسة في طبيعة الموضوع " المحاسبة التحليلية كأداة للرقابة على التسويق" باعتبار أن التسويق يعتبر من الأنشطة الرئيسية للشركات التجارية، لذلك ظهرت الحاجة لوجود نظام لحساب وضبط مختلف تكاليفه والرقابة عليها وهو الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية، ضف الى ذلك تسليط الضوء على واقع تطبيق المحاسبة التحليلية على التسويق في شركة تجارية.

أهداف الدراسة:

إن الغرض الأساسي من هذا البحث لا يخرج في الحقيقة عن كونه محاولة لتحقيق الأهداف التالية:

- محاولة الإجابة على التساؤلات المطروحة والتأكد من الفرضيات المقدمة.

- الوقوف على ماهية المحاسبة التحليلية وأهم طرقها.

- التعرف على مفهوم الرقابة على التسويق مع إبراز الأساليب المساعدة على ذلك.

- محاولة التعرف على واقع المحاسبة التحليلية بالشركات التجارية كأداة للرقابة على التسويق من خلال الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز، المدية.

أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع كان لجملة من الأسباب تمثلت في:

- قلة الاهتمام بهذه الأداة التسييرية في الشركات الجزائرية.

- الرغبة في البحث والاطلاع على المحاسبة التحليلية ودورها في الرقابة على التسويق.

- الأوضاع الاقتصادية العالمية الجديدة التي دخلت الشركة الجزائرية في نطاقها والتي تحتم عليها إعادة النظر في أساليب تسييرها وتبني أساليب جديدة.

منهج الدراسة:

للإجابة على الإشكال المطروح وبغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذا البحث سنتبع المنهج الوصفي التحليلي لبناء إطار نظري لمفاهيم المحاسبة التحليلية والرقابة على التسويق، وسنعتمد في الجانب التطبيقي على دراسة حالة في إسقاط الدراسة النظرية على الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز بالمدية، وذلك باستخدام لبعض الأساليب التسويقية فيه، والوقوف على مدى مساهمة المحاسبة التحليلية في الرقابة على التسويق.

حدود الدراسة:

من خلال اختيارنا لموضوعنا قمنا بالاعتماد في دراستنا على الدراسة الميدانية لشركة الكهرباء والغاز وتطبيقاتها بالمدية وبالتالي تتمثل حدود دراستنا خلال الفترة 2019،2018 وهي الفترة محل الدراسة.

دراسات سابقة:

1-دراسة محمد لمين معايفية، هشام معايفية "المحاسبة التحليلية كأداة للرقابة على الإنتاج" مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية، جامعة قالمة، السنة الجامعية (2016-2017)، حيث تهدف هذه الدراسة إلى أن كل الطرق المعترف بها تصل إلى نفس النتيجة في حساب التكاليف، وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- وجدت المحاسبة التحليلية لتهتم بكل ما يتعلق بنشوء التكلفة، بدءا بحسابها ومرورا بتحليلها ودراسة تفسيراتها بإجراءات تخدم مصالح وأهداف المؤسسة مستقبلا لتكون أكبر ربحية وتنافسية.

-إن أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال كل الطرق الموضوعة والمتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذي القرار.

-دراسة بنانة سناء "واقع الرقابة التسويقية الاستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية" مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة بسكرة، السنة الجامعية (2014-2015)

وتهدف هذه الدراسة على أن رقابة الكفاءة والفاعلية التسويقية تساهم على تحسين أداء النشاط التسويقي . وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

– للرقابة التسويقية دور مهم في تحديد نقاط القوة والضعف في الوظائف التسويقية للشركة.

– لقد ساهمت الرقابة التسويقية من التقليل من التكاليف.

3–دراسة شريف مراد "دور بحوث التسويق في التخطيط والرقابة على النشاط التسويقي " رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، علوم اقتصادية، جامعة سطيف، السنة الجامعية (2012–2013)، حيث تهدف هذه الدراسة أن بحوث التسويق لها تأثير كبير في عملية التخطيط والرقابة على النشاط التسويقي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حيث توصلت إلى نتائج أهمها:

– تبين أنه توجد علاقة قوية وطردية بين كل من بحوث التسويق والتخطيط للنشاط التسويقي، وبين بحوث التسويق والرقابة على النشاط التسويقي.

4–العيد فراحتية "دور نظام المعلومات التسويقية في التخطيط للنشاط التسويقي والرقابة عليه" مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، السنة الجامعية (2005–2006)، حيث تهدف هذه الدراسة إلى أن نظام المعلومات التسويقية يمثل الإطار المتكامل لتدفق المعلومات من مصادرها المختلفة إلى مراكز استخدامها في تفعيل وظائف المؤسسة، ومن النتائج التي توصل إليها الباحث هي، أن التسويق يلعب دورا فعالا في مختلف أنشطة المؤسسة، وذلك من خلال تنمية وعي وإدراك الأفراد وترشيد سلوك الشراء في توجيه الوقت والجهد والاهتمام، وفي استخدام السلع والخدمات، فضلا عن دوره في دعم خطط وبرامج الاستثمار والتنمية.

جوانب الاستفادة من الدراسات السابقة:

– التعرف على مختلف الاختلافات والتداخلات بين أراء الباحثين وتوارد أفكارهم.

– إتباع الخطوات المنهجية اللازمة لتحليل وإجراء مقارنة بين النتائج.

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة:

تتميز دراستنا عن الدراسات السابقة بحداثة الموضوع أي أنها تركز على دراسة المحاسبة التحليلية كأداة للرقابة على التسويق في البيئة الجزائرية، وتختلف الدراسة الحالية عن دراسة (محمد معايفية 2016-2017) في أن الدراسة السابقة لم تتناول دور المحاسبة التحليلية في الرقابة على التسويق، وإنما ركز الباحث على دورها في الرقابة على الإنتاج.

صعوبات الدراسة:

من بين الصعوبات التي واجهتنا خلال قيامنا بالدراسة لهذا الموضوع صعوبة عدم قبول مدير مقاطعة نفطال القيام بالدراسة لمؤسسته بسبب الفيروس المستجد "Covid 19 " الأمر الذي أدى بنا إلى تغيير المؤسسة.

- قلة المراجع التي تناولت مثل هذه المواضيع خاصة الرقابة التسويقية. إلا أننا حاولنا الإلمام بمعظم جوانب الموضوع.

هيكل الدراسة:

في محاولتنا للتعريف بالمحاسبة التحليلية كأداة من أدوات الرقابة على التسويق، وإبراز أهمية وجودها في الشركة كنظام للمعلومات يساعد المسير على التشخيص وقياس الأداء في إطار الرقابة التسويقية، وللإجابة على الإشكالية المطروحة والتساؤلات المطروحة واختبار الفرضيات ارتأينا أن نعالج الموضوع من خلال خطة تتضمن فصلين نظريين و دراسة حالة حيث تناولنا في الفصل الأول تقديم المحاسبة التحليلية وذلك من خلال ثلاث مباحث تتمثل في عموميات حول المحاسبة التحليلية، مدخل للتكاليف، الأعباء وسعر التكلفة ثم تطرقنا إلى طرق المحاسبة التحليلية.

في الفصل الثاني للإطار العام للتسويق في المؤسسة الاقتصادية والرقابة عليه. وفي الفصل الثالث والأخير تعرضنا لدراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز بالمدية، وفي الأخير سنختم بحثنا هذا بخاتمة عامة تتضمن النتائج النظرية والتطبيقية المتوصل إليها، وإعطاء بعض التوصيات والاقتراحات وكذا آفاق الدراسة.

الفصل الأول

تمهيد:

لقد تطورت المحاسبة بشكل سريع لتتلاءم مع متطلبات المؤسسات المختلفة، وهذا ما أدى إلى ظهور أساليب جديدة منها المحاسبة التحليلية أو ما يعرف بمحاسبة التكاليف، وهذه الأخيرة لها دور أساسي في اتخاذ القرارات لدى المؤسسة وكذا توفير معلومات تفصيلية عن نشاطها وعلى أساسها يتم اختيار الحلول واتخاذ القرارات الرشيدة.

وتقوم محاسبة التكاليف بشكل أساسي يعرض التكاليف المتعلقة بمنتجات المؤسسة، ونظرا لزيادة المنافسة ازداد اهتمام المؤسسات بضرورة ضبط التكاليف والرقابة عليها للوصول لأقل تكلفة، وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية.

وسنتناول في هذا الفصل إبراز المفاهيم العامة حول المحاسبة التحليلية وكذا دراسة التكاليف وسعر التكلفة أي يهدف إلى استعراض الإطار النظري للمحاسبة التحليلية وبيان هذا الإطار في صورة مبسطة.

المبحث الأوّل: عموميات حول المحاسبة التحليلية

المحاسبة التحليلية أداة تسيير ووسيلة للإعلام تساعد وتمد المسيرين بعدّة معلومات تنتقد وتحلل النظام المتبّع والنتائج المتحصل عليها.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

أولا: نشأة وتطور المحاسبة التحليلية

أدّت الثورة التي بدأت في القرن الثامن العاشر إلى انتقال طريقة تصنيع الخامات والمواد الأولية من طريقة يدويّة إلى آلية مما ظهر تطور صناعي وحضاري رافقه تطور في الفكر المحاسبي، مما زادت حاجة الأفراد والشركات لتخفيض الأسعار وتشديد الرقابة على عناصر التكاليف وظهرت الضرورة إلى معلومات تتناول التكاليف ولعجز المحاسبة المالية عن ذلك ظهرت المحاسبة التحليلية كأحد فروع علم المحاسبة، فعمدت على تطبيق المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية في تحليل وتسجيل بيانات التكاليف لغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة والاستفادة من هذه البيانات في زيادة الكفاية الإنتاجية في المشروعات، كما أنّها استخدمت كأداة فعّالة للمحيط الداخلي والخارجي حتى أطلق على المحاسبة تكاليف في تطورها "المحاسبة الإدارية" ويمكن تقسيم فترة ظهورها إلى [1]:

- **المحاسبة التقليدية**: في منتصف القرن الثامن عشر وحتى آخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية ونظام المحاسبة هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية، ولقد أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة الضائقة الكبرى لسنة 1929 وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.
- **المحاسبة التحليلية المعاصرة**: بدأت المرحلة الثانية للمحاسبة بعد 1945، حيث تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض تكاليفها إلى الحدّ الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة من

[1] بويعقوب عبد الكريم، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005 ،ص ص07-08.

دراسة التكاليف بشتى أنواعها: تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة تكاليف شبه متغيرة لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة ومعرفة عتبة مردوديتها.

ثانيا: تعريف المحاسبة التحليلية: ينظر إلى المحاسبة على أنّها الأداة الأساسية المساعدة على اتخاذ القرار والذي يقوم على اختيار بديل معين من عدّة بدائل لمواجهة موقف معين أو معالجة مشكلة تنتظر الحل المناسب.

حيث تعمل المحاسبة التحليلية على تسجيل تبويب، تحليل ونشر المعلومات عن النشاط تبعا لجداول وإجراءات تحدد مسبقا وفعالية المحاسبة التحليلية تتحدد بجودة تلك الإجراءات وشبكة التحليل المعتمدة فهي توفر للإدارة المعلومات والبيانات التحليلية والنماذج المناسبة للقيام بالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة وتعتمد في كل ذلك على مبادئ وطرق لمتابعة عناصر التكاليف وتحليليها[1].

حيث تقوم المحاسبة التحليلية على الحصول على المعلومات من المحاسبة المالية كمحرجات لاستخدامها في اتخاذ قرارات معينّة، يقتضي في ذلك كله توفر الكفاءة والفعالية لتحقيق الدقة والموضوعية في تلك المعلومات و كذا رقابة تلك البيانات من خلال شموليتها وصحتها[2].

كما يمكن معالجة أعباء ونواتج المحاسبة التحليلية في نفس الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية وبنفس الوسائل والسجلات عن طريق إضافة خانات خاصة بتحليل عناصر تكاليف المحاسبة التحليلية، حيث تتداخل الحسابات المالية مع حسابات التكاليف للتأكد من أنّ كل النفقات المعينة قد تم استيعابها في حسابات التكاليف من خلال إتباع طريقة الجرد المستمر لكلا المحاسبتين[3].

ومن هذا المنطق يوجد العديد من التعاريف للمحاسبة التحليلية نذكر منها:

- ✓ المحاسبة التحليلية أداة معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليليها قصد الوصول إلى نتائج يتخذ على أساسها المسير للقرارات المتعلقة بالنشاط الاستغلالي والاستثماري[4] .

[1] Xavier Bouin , François _Xavier Simon**ـ tous Gestionaires**, dunod, paris, 2002, p 159 .

[2] هاشم أحمد عطية ،عطا الله خليل بن وراد، **مبادئ محاسبة التكاليف ،الإطار النظري والعملي** ،دار زهران ،الأردن ،1997،ص 32

[3] Abdallah Boughaba , **comptabilité analytique d'exploitation** ـEdition pages, Algérie 2006, p 8.

[4] Farid Makhlouf **ـcomptabilité analytique** édition pages, 2006 ,p 8.

- ✓ المحاسبة التحليلية هي نظام فرعي من النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية يهتم بحصر وتجميع تكلفة الأنشطة الصناعية وغير الصناعية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية وتحديد تكلفة السلع والخدمات[1].
- ✓ المحاسبة التحليلية هي أداة دراسة وتحليلي لمسار التدفقات من أموال، مواد، عمل ...الخ على المستوى الداخلي للمؤسسة من أجل حساب قيمتها في شكل أعباء، مصاريف وتكاليف ومقارنتها بالمداخيل لتحديد نتيجة النشاط[2].

من خلال هذا التعريفين يمكن النظر للمحاسبة التحليلية على أنّها إحدى الأدوات المساعدة على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية من خلال الاعتماد على المعلومات المالية التي تتحصل عليها من المحاسبة المالية وتحليليها بغرض حساب قيمتها في شكل أعباء وتكاليف فهي ليست جزء من المحاسبة المالية كما أنّها ليست معرضة لها ففي الوقت الذي تتجه فيه المحاسبة المالية نحو المعاملات المالية والخارجية من خلال التدفقات الخارجية تتجه المحاسبة التحليلية نحو الداخل آخذةً بعين الاعتبار التدفقات الداخلية[3].

المطلب الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية ووظائفها:

أولا: أهداف المحاسبة التحليلية: إنّ المحاسبة التحليلية لما تشتمل عليه من أساليب وإجراءات ينبغي أن تعمل على تحقيق الأهداف التالية [4]:

- ✓ تحديد تكلفة الإنتاج واحتساب كلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالمواد الأولية والأجور والمصاريف الأخرى.
- ✓ تحديد كلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل آخر المدة لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية.
- ✓ مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار وفي رسم السياسات السعرية السليمة للمنتجات والخدمات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها.

[1] زينات محمد وآخرون، **أصول محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص ص09-10.

[2] بديسي فهيمة، **المحاسبة التحليلية دروس وتمارين**، دار الهدى، الجزائر،2006، ص 9.

[3] ناصر دادي عدون، عبيرات مقدم، قربة معمر، **دراسات الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة**، دار المحمدية العامة، الجزائر،2009، ص 39.

[4] كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقي، **محاسبة التكاليف الصناعية**، إثراء للتوزيع والنشر، الأردن، 2008، ص17.

كذلك تهدف المحاسبة التحليلية إلى تحقيق هدفين أساسيين هما [1]:

- ✓ إعداد التقارير غير الدورية الداخلية لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية والمتعلقة برسم السياسات العامة والتخطيط طويل الأجل وتقديم منتجات جديدة والاستثمار في المعدات .
- ✓ توفير البيانات والمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية، التي يمكن المستخدمين الخارجيين من مستثمرين وجهات حكومية وأطراف خارجية أخرى من اتخاذ قرارات اقتصادية تتعلق بالمؤسسة.

ثانيا: وظائف المحاسبة التحليلية: ترتكز المحاسبة التحليلية على مجموعة من الوظائف حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية كما أنّها تعد مجموعة من الوظائف التي بتحققها تساعد على تحقيق أقصى ربح ممكن و ضمان الاستمرارية في السوق، وتتمثل الوظائف في[2] :

- **الوظيفة التسجيلية:** هي تختلف حسب الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة في عملية التسجيل سواء كان أساس دمجها في السجلات المحاسبية ككل أو مسك سجلات مستقلة بالمحاسبة التحليلية.
- **الوظيفة التحليلية:** تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربطه بمراكز التكلفة بهدف تحديد نصيب كل منتج من العناصر.
- **الوظيفة الرقابية:** وذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة، لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا وتحديد الانحرافات والتي إمّا أن تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعليّة أقل من المعايير المحددّة أو غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعليّة أكبر من المعايير المحددّة ويجب أن تدرس أسباب هذه الانحرافات من أجل الحدّ منها.
- **الوظيفة التحفيزية:** تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة وهي تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددّة في عملية الإنفاق ونتيجة لذلك ستحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية بشكل كفء وهذا سيساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة.

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التخليلية بالمحاسبة العامة والمحاسبة المالية

[1] زينات محمد وآخرون، مرجع سابق ص10.

[2] اسماعيل يحي التكريتي ، **محاسبة التكاليف من نظرية التطبيق** ،دار حامد للنشر و التوزيع ، الأردن 2006 ،ص ص ،24-25.

أولا: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة: هناك علاقة وطيدة بين المحاسبتين بحيث تعتبر المحاسبة العامة المصدر ا لأساسي للمعلومات التي تستمد منه المحاسبة،كما أنّ هذه الأخيرة تمد المحاسبة العامة بمعلومات يمكن الاعتماد عليها في نفس الوقت أو الدورة مثل الكمية وقيمة المواد...الخ وبالرغم من هذه العلاقة إلا أنّ هناك أوجه شبه كما أن هناك أوجه اختلاف بينهما تكمن في ما يلي:

❖ **أوجه التشابه:**

- تحلل المحاسبتين تسير المؤسسة.
- تعالج المحاسبة التحليلية نفس المعطيات الأساسية التي تعالجها المحاسبة العامة.
- كلتا المحاسبتين تصلان إلى نفس النتيجة.
- يتبعان نفس المبادئ المحاسبية مثل مبدأ الحيطة و الحذر.
- المحاسبة العامة تعدّ البيانات المتعلقة بالموجودات و المطالب (أصول وخصوم)، تمهد لإعداد الميزانية الختامية وحساب صافي المركز المالي، والمحاسبة التحليلية تعتبر مكملة للمحاسبة العامة حيث تدعمها بالبيانات التفصيلية فعند إعداد الميزانية الختامية تقدم المحاسبة التحليلية تكلفة الإنتاج التام والإنتاج قيد التنفيذ[1].

❖ **أوجه الاختلاف:**

- **من حيث الهدف:** تهدف المحاسبة العامة أساسا إلى تحديد نتائج أعمال السنة إجمالا سواء كانت ربح أو خسارة، وتساهم كذلك في إعداد الميزانية...الخ، أي أنّ المحاسبة العامة هدفها مالي، أما المحاسبة التحليلية فتهدف إلى تحديد نتيجة كل منتوج على حدى، أي النتيجة فيها مجزئة أو تتفرع فيها حسب كل منتوج وبالتالي فإنّ هدف المحاسبة التحليلية هو هدف اقتصادي.
- **من حيث الزمن:** المحاسبة العامة تعتبر محاسبة تاريخية لأنّها لا تهتم إلا بالبيانات الفعلية عن عمليات تمت فعلا فهي لا تهتم لما سيحدث في المستقبل من احتمالات عن أسعار المواد أسعار البيع، طبقا لمبدأ الحيطة والحذر لكن لا تأخذ بعين الاعتبار احتمالا بانخفاض الأسعار مثل مؤونات نقص البضائع، أما المحاسبة التحليلية فهي تهتم أساسا بالحاضر والمستقبل وتستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في وضع خطط وتوقعات مستقبلية.

[1] أروسيتيول أبزوست، دج أزوي، **التكاليف وأسعار التكلفة**، ترجمة حازوزلي، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر،1989، ص198.

- **من حيث المعلومات:** المحاسبة العامة تستمد معلوماتها من المخطط الوطني المحاسبي بينما المحاسبة التحليلية فتستمد معلوماتها من المحاسبة العامة ومصادر أخرى.
- **من حيث الاستعمال:** المحاسبة العامة يستعملها المدير والعمال والمتعاملين بها لأنّها إلزامية من الناحية القانونية، بينما المحاسبة التحليلية فيستعملها المسيرون لأنّها تقيدهم في تحديد المسؤوليات واتخاذ القرارات وإعداد البرامج المستقبلية.
- **من حيث المستفيد:** المحاسبة العامة يستفيد منها أصحاب المشروع والموردون والزبائن والمقرضون...أما المحاسبة التحليلية المستفيد منها هو المسير الداخلي للمؤسسة الذي يستعين بمختلف البيانات المستخرجة للقياس والتخطيط والرقابة.
- **من حيث الحسابات:** حسابات المحاسبة العامة تستمد من المخطط الوطني المحاسبي وتسجل حسب طبيعتها، أمّا المحاسبة التحليلية فلها حسابات خاصة بها تهتم بالتكاليف وسعر التكلفة وتشمل الصنف06 "**التكاليف**" في المخطط الوطني المحاسبي.
- **من حيث التدفقات:** تدفقات المحاسبة العامة خارجية من الموردين، البنك...أمّا المحاسبة التحليلية فتدفقاتها تكون داخلية لأنّ نشاطاها ينحصر داخل المؤسسة نتيجة اعتمادها على المحاسبة العامة[1].

وفيما يلي تلخيص لأهم الاختلافات بين المحاسبتين في الجدول التالي:

[1] Louis Du Bulle, Didier Jourdain, Comptabilité Analytique De Gestion, France, dur Rod, 2000 p 09.

الجدول رقم (01): المقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة

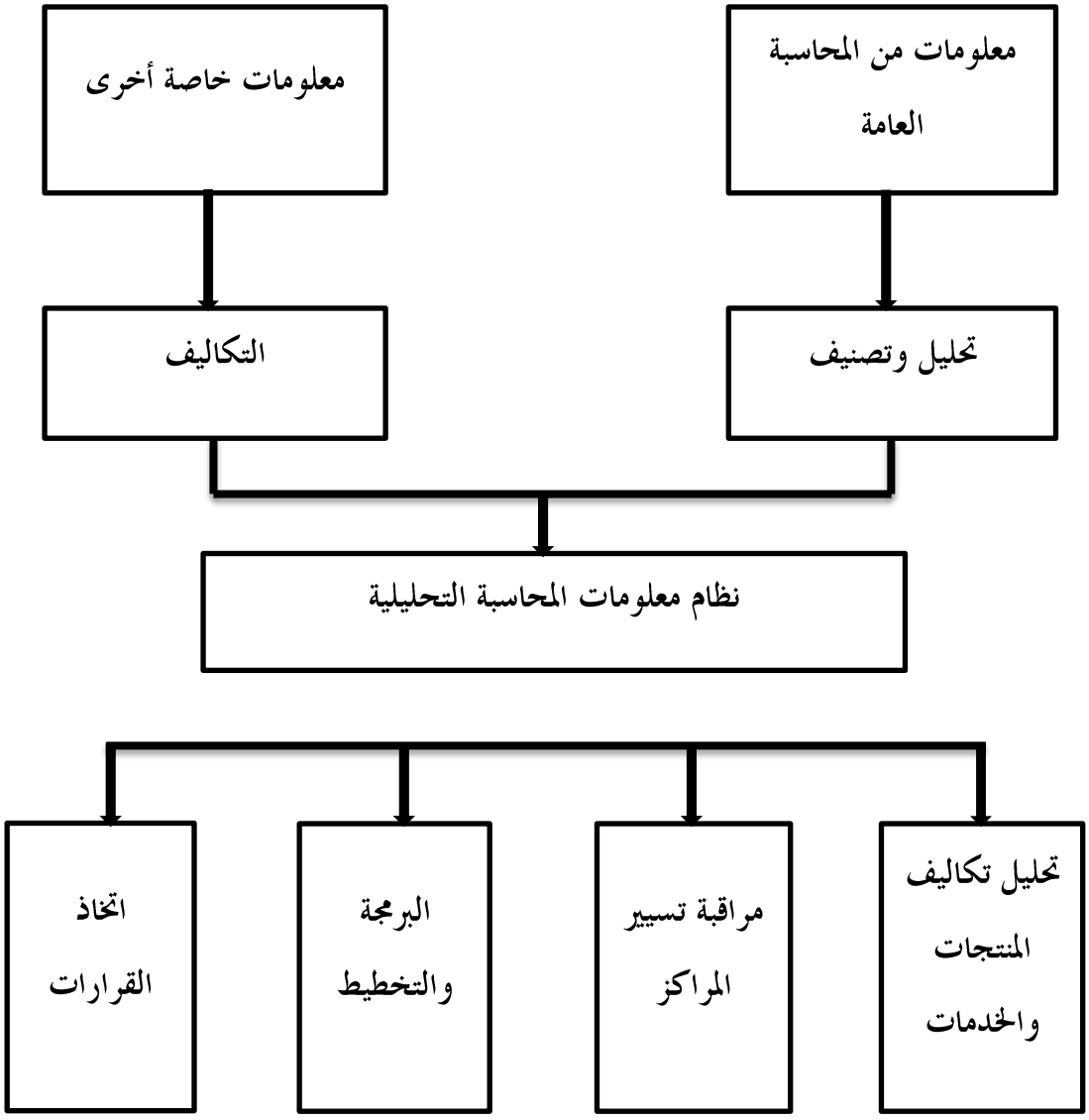
مجال المقارنة	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
من حيث نظر القانون	إجبارية	اختيارية
من حيث الأهداف	مالية	اقتصادية
من حيث نظرة المؤسسة	شاملة	مجزئة
طبيعة التدفقات	خارجية	داخلية
من حيث تصنيف التكاليف	حسب الطبيعة	حسب الغاية
من حيث الآفاق	الماضي	الحاضر والمستقبل
من حيث القواعد	محكمة ومعدّلة	مرنة
من حيث الإستعمال	الإدارة +الغير	كافة المسؤولين
طبيعة المعلومات	دقيقة ومؤكدة	سريعة، مقربة وملائمة
من حيث الإعلام	خارجية	داخلية وخارجية
من حيث البيانات	نقدية	نقدية

المصدر: **عبد** الكريم بو يعقوب، **لمحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 4، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص11.

ويمكن أن تعتبر المحاسبة التحليلية كمتمم للمحاسبة العامة فهي تكمل المحاسبة العامة إذ هي تهدف إلى استخراج نتيجة الاستغلال بالمقارنة بين التكاليف الموظفة والإيرادات المحصل عليها بحيث تكون التكاليف والإيرادات حسب طبيعتها، وحول كيفية أشغال نظام المحاسبة التحليلية فإنّ ذلك يتم أساسا على اعتبار التكاليف الخاصة بالمنتجات والتكاليف غير الخاصة بها أي التكاليف العامة، فهي تستند إلى مجموعتين من المعلومات.

والشكل التالي يبين اشتغال هذه التكاليف:

شكل (**01**): سير المعلومات في نظام المحاسبة التحليلية



المصدر: سعيد اوكيل وآخرون، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، 1991، ص06.

ثانيا: علاقة المحاسبة التحليلية مع المحاسبة المالية: يعبر عن المحاسبة التحليلية بأنّها محاسبة مالية بفعل تمويلها، ويعبر عن المحاسبة التحليلية بفعل تفاصيلها على أنّها محاسبة إدارة وتسيير.

فموضوع المحاسبة التحليلية بصفة عامة هو دراسة الأعباء والتكاليف بكل أنواعها من خلال معالجتها وتحديدها وجمعها وهي تساعد على معرفة وتحديد كل التكاليف اللازمة لنشاطها وتقديم مردودية السلع المحققة بالأسعار المطبقة وفقا لظروف السوق ومحيط المؤسسات المعنية.

ومنه نجد أنّ المحاسبة التحليلية تؤكد بأنّها محاسبة تسيير ووسيلة لمتابعة النشاط، تقديم المردودية واتخاذ القرارات وبالتالي فإنّها تعدّ جهازا لتوليد المعلومات المساعدة على اتخاذ القرارات على كافة المستويات الإدارية الحالية

والمستقبلية، بالإضافة إلى استخدامها في تحليل وتفسير تلك المعلومات والجدول التالي يبين المقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المال

الجدول رقم (02): المقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

معايير المقارنة	المحاسبة المالية	المحاسبة التحليلية
من وجهة نظر القانون	إجبارية	اختيارية
من جهة المؤسسة	إجمالية	مفصلة
من حيث الأفق	الماضي	الحاضر والمستقبل
طبيعة التدفقات	خارجية	داخلية
الوثائق الأساسية	خارجية	خارجية وداخلية
تصنيف الأعباء	حسب طبيعتها	حسب الإتجاه
الأهداف	مالية	اقتصادية
القواعد	صلبة، ثابتة	متطورة، مرنة
المستعمل	الإدارة وآخرون	كل المسؤولين
طبيعة المعلومة	دقيقة، ذات مصداقية	قريبة من الصحة وسريعة

Source : N. Guedj et collaborateur, contrôle de gestion, Edition d'organisation ,1991 ,p134 .

المبحث الثاني: مدخل للتكاليف، الأعباء وسعر التكلفة

تتحمّل المؤسسة عدّة تكاليف في جميع مراحل العملية الإنتاجية والهدف الأساسي من حساب مختلف التكاليف هو الوصول إلى سعر التكلفة وبالتالي تحديد النتيجة التحليلية وذلك بعد تحديد أعباء كل مرحلة من مراحل نشاط المؤسسة ومن أجل التحكم بالتكاليف.

المطلب الأول: مفاهيم حول التكاليف، الأعباء وسعر التكلفة

أولا: مفهوم التكاليف: تحمل التكاليف معاني عديدة إلاّ أنّها تعبر عن منظور المحاسبة المالية عن مقدار التضحية التي تتكبدها المؤسسة في الحصول على عنصر ذو قيمة اقتصادية، وهذا العنصر قد يكون على شكل مادي ملموس (مواد، آلات، بضاعة...) أو على شكل غير ملموس (أجور، إضاءة، تجار...) و يمكن قياس التضحية بمقدار النقص الحاصل في الأصول كان يتم الحصول على العنصر الاقتصادي نقدا أو بالاستغناء عن بعض ممتلكات المنشأة أو بتقديم خدمات للمنشأة المالكة لهذا العنصر ، كما يمكن قياس التضحية و تحديدها بمقدار الزيادة في التزامات المنشأة إذا كان الحصول على العنصر الاقتصادي على الحساب [1].

وتعرّف أيضا بأنّها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين، وهو الأمر الذي يعني أنّه بانتفاء الغرض أو الهدف ينتفي وجود التكلفة في حدّ ذاتها[2].

ثانيا: مفهوم الأعباء: يتقابل العبء مع الناتج اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء: استهلاك البضائع، المواد واللوازم ومخصصات الإهلاك...الخ، ففي حين نجد أنّ المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإنّ الأعباء لها الصفة غير المادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم.

إذن فإنّ العبء هو نظام لتقسيم المصاريف على فترات والناتج أنّ حساب النتيجة يتم على أساس الدورة وليس على أساس العمليات أو مدّة حياة المؤسسة، فهناك إذن فرق في تاريخ تحقيق المصاريف وتاريخ تسجيل

[1] خليل عواد أبو حشيش، **محاسبة التكاليف (قياس وتحليل)**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن ،2005، ص34.

[2] محمد سامي راضي، **مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص18،

أو تحمّل الأعباء، ويفدينا التاريخ الأوّل في تحديد مستوى الخزينة بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة عكس تسجيل الأعباء، إذ تحدّد النتيجة على أساس تاريخ تسجيل الأعباء (نظريا) وليس على أساس صرفها حيث هذه العملية قد تكون قبل أو بعد تسجيل الأعباء بينما تحمّل للدورة التي تسجل فيها(الأعباء) [1].

ثالثا: سعر التكلفة: هي مجموع التكاليف التي يتكفلها منتوج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عمليات إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها، و تعدّ سعر التكلفة للمنتج أو الخدمة هو عبارة عن مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما وقابلا للبيع، كما يعبر عن انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتوج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية إلى حين إعداد المنتوج لبيعه، وتختلف مكونات سعر التكلفة من المؤسسة الصناعية إلى المؤسسة التجارية، وهذا بسبب اختلاف وظائف كل منها فسعر التكلفة في المؤسسات الصناعية يضم: تكلفة شراء المواد المستعملة، تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة ومصاريف التوزيع، أمّا في المؤسسات التجارية فسعر التكلفة يتكون من: تكلفة شراء الوحدات المباعة، مصاريف التوزيع [2].

المطلب الثاني: تصنيف وتبويب عناصر التكاليف

إنّ المقصود بتبويب هو تجميع عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية وفرعية كل منها يحمل اسما معينا بهدف تسهيل تجميع وتبويب بيانات التكاليف وقياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة وإعداد قوائم التكاليف ونتائج الأعمال [3].

لذا كان من الضروري تصنيف هذه التكاليف بغرض الرقابة والتخطيط واتخاذ القرار، وهناك عدّة تصنيفات للتكاليف أهمها:

1. **تصنيف التكاليف حسب طبيعتها:** تصنف التكاليف حسب طبيعتاه وفق الحسابات المعتمدة في النظام المحاسبي حيث يقوم هذا التصنيف على مراعاة التدفقات الخارجية للمؤسسة أي في علاقاتها

[1] ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، دروس وتمارين**، الجزء الأول، دار المحمدية العامة،1999، ص 13.

[2] بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص32.

[3] المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، **مبادئ إدارة الأعمال، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج**، المملكة العربية السعودية، بدون سنة النشر، ص 08.

مع محيطها الخارجي (موردون، عملاء، مؤسسات مالية، الدولة، العمال ...الخ)، وهو تصنيف غير كاف لحساب وتحليل مختلف التكاليف في المحاسبة التحليلية والتي تهتم بشكل أكبر بالتدفقات الداخلية للمؤسسة.

2. **تصنيف التكاليف حسب الوظيفة في المؤسسة**: أنّ الغرض الأساسي من هذا التبويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية (تموين، إنتاج، تسويق)، من خلال ما يتفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد، أجور)، نميز في هذا التصنيف ما يلي [1]:

أ- **تكلفة الشراء**: و هي تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتراة، وتشمل سعر الشراء والأعباء الملحقة بعملية الشراء (النقل، التأمينات، الرسوم الجمركية).

ب- **تكلفة الصنع (الإنتاج)**: تشمل مجموعة الأعباء الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى الخازن للبيع)، وتشمل تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة.

ج- **تكلفة التوزيع**: وهي مجموع الأعباء المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج وتشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع والمصاريف الخارجية كالنقل، الإشهار وخدمات ما بعد البيع...الخ مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة (تجارية، إنتاجية، خدمية).

3. **تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج**: تصنف التكاليف وفق هذا التصنيف إلى [2]:

أ- **الأعباء المباشرة**: وهي عبارة عن الأساسية المستعملة في الإنتاج، تكلفة اليد العاملة المباشرة، خدمات مباشرة كالأبحاث.

ب-**الأعباء غير المباشرة**: وهي عبارة عن التكاليف المنفقة من النشاط الإجمالي ولا يخص منتج معين أو مرحلة محددّة، أي يشترك فيها أكثر من منتج، وهنا تطرح إشكالية تحميلها إلى سعر التكلفة، حيث يتم تحميلها وتوزيعها وفق مؤشرات وأدوات رياضية على كافة مختلف المنتجات، ويمكن ذكر بعض أنواع هذه التكاليف:

[1] محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص50.

[2] Trahand , B .Morad , E.C .Charles Comptabilité De Gestion : Cout ,Activité ;Réparation . Press Universitaire , Gronble ,Paris ,2000 ,p 13 .

- **تكلفة المواد غير المباشرة**: وهي عبارة عن تكلفة مواد لازمة لعملية الإنتاج ولا يمكن تحميلها إلى المنتجات بشكل مباشر، أي أنّها ليست من مكونات المنتج مثلا: كرواتب وأجور (مدير المصنع، المراقبين وأمناء المخازن)، أي أنّها تكلفة غير مرتبطة بالوحدات المنتجة.
- **تكلفة الإنتاج غير المباشرة**: وتضم كل من :
  - تكلفة المياه لأغراض صناعية أي المياه الضرورية لسير العملية الإنتاجية.
  - تكلفة الطاقة الكهربائية من اضاءة وتدفئة.
  - نفقات ونقل وخزن الواد واللوازم من رسوم، ضرائب، شحن، نقل وترتيب المواد واللوازم.
  - نفقات إعدادية وصيانة خاصة نفقات التشغيل.

4. **تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط**: إنّ هذا التصنيف يعتبر من التصنيفات لعناصر التكاليف، حيث أنّه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط، وهو يهدف أساسا إلى تحليل المردودية والمساهمة في تحديد سعر البيع لكل منتج، ومن خلال هذا الدراسة نميز ثلاثة أنواع من التكاليف.

أ- **التكاليف المتغيرة**: وهي التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير في حجم النشاط، ويبقى نصيب الوحدة الواحدة ثابتا مع تغير حجم النشاط.

ب-**التكاليف الثابتة**: وهي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط، أي أنّها تبقى ثابتة بدون تغير، لكن نصيب الوحدة الواحدة يتغير بتغير حجم النشاط ومن أمثلة هذه التكاليف: مصروفات الإيجار، التأمين والإدارة[1] .

ج- **التكاليف شبه المتغيرة**: هي التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة من نفس الوقت وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض مثل: تكاليف الماء والكهرباء، الصيانة وأجور العمال غير المباشرة...[2]الخ

5. **تصنيف التكاليف حسب لحظة حسابها (الفترة الزمنية)**: تصنف هذه التكاليف وفق هذا التصنيف حسب اللحظة الزمنية التي قيمت فيها إلى:

[1] اسماعيل يحي التكريتي، **محاسبة التكاليف (قضايا معاصرة)**، **دار** الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2007، ص36.

[2] يوحنا آل آدم و صالح الرزق، **المحاسبة الإدارية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2006، ص68.

أ- **التكاليف الحقيقية:** وتسمى التكاليف التاريخية أو المحاسبية، والتي التكاليف التي وقعت فعلا وتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية.

ب-التكاليف التقديرية: وتسمى كذلك التكاليف المسبقة أو المعيارية، وتقيم مسبقا حسب قواعد معينة، وتهدف أساس إلى السماح بالتعرف إلى انحرافات التكاليف الحقيقية والتي تساعد في اتخاذ قرارات التصحيحية [1].

المطلب الثالث: مكونات التكاليف وسعر التكلفة

بغرض حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة وفق مبادئ المحاسبة التحليلية، يجب اخضاع التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة إلى بعض التغيرات للحصول على تكاليف مبررة اقتصاديا، وعليه يمكن التمييز بين ثلاثة مكونات للتكاليف وسعر التكلفة وهي:

أولا: الأعباء المعتبرة: وهي الأعباء المشتركة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة وتنقسم بدورها إلى قسمين:

1. **أعباء محتواة في التكاليف بنفس المبلغ المحسوب في المحاسبة العامة:** ويتعلق الأمر هنا بتلك التكاليف المتعلقة بالنشاط العادي مثل: مصاريف اليد العاملة...الخ
2. **أعباء محتواة في التكاليف بمبلغ يختلف عن المبلغ المسجل في المحاسبة العامة:** أي تسجل بقيم أكبر أو أصغر من قيم هذه الأخيرة ويتضمن ما يلي:
   - **فرق الإدماج على المواد:** لأهداف اقتصادية للتمكن من اتخاذ القرارات التقديرية يمكن لصاحب المؤسسة أي يستعمل تكلفة استبداله، بمعنى استعمال طريقة لإخراج المواد تختلف عن تلك المستعملة في المحاسبة العامة، مما يؤدي إلى ظهور فروقات في قيمة هذه المواد.
   - **أعباء الاستخدام:** وتسمى أيضا بالامتلاك التقني أو الإهتلاك التي تعوض مخصصات الإهتلاكات المسجلة في المحاسبة العامة (الإهتلاك الجبائي)، ويتم حسابها على أساس القيمة الحالية للاستثمار (ليس القيمة التاريخية)، وكذلك على أساس مدّة حياته المحتملة، فمجرد استعمال طريقتين مختلفتين في تقييم الاستثمارات، تظهر فروقات إمّا تكون موجبة أو سالبة مقارنة بالمحاسبة التحليلية، فإذا كان قسط الإهتلاك المحسوب على أساس طريقة المحاسبة التحليلية أكبر من

[1] Henri Cullman, La Comptabilité Analytique, Edition Bouchene, Alger, 1993, p32.

ذلك الذي تم حسابه بطريقة المحاسبة العامة، فسوف تدمج قيمة كلية ويعتبر الفرق بين المحاسبتين كأعباء إضافية، وأمّا إذا كان القسط أصغر فإنّ الفرق بين المحاسبتين سيمثل أعباء غير معتبرة في المحاسبة العامة.

- **الأعباء الموّزعة على عدّة سنوات المؤونات:** قد تظهر فروقات في قيمة الأعباء الموّزعة على عدّة سنوات أو في قيمة المؤونات نتيجة تسجيلها في المحاسبة العامة اعتمادا على إجراءات قانونية أو جبائية أو وفق معايير اقتصادية محدّدة من طرف المؤسسة (كحالة ارتفاع أسعار المواد الأوليّة أو تقلبات الصرف أو حتى تكوين مؤونات للخسائر المحتملة)[1].

ثانيا: الأعباء غير المعتبرة: إذا كانت أغلبية الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة تدمج في حساب التكاليف فالبعض منها على العكس لا يأخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية، وتسمى هذه الأخيرة بالأعباء غير القابلة للتحميل، ويتعلق الأمر أساسا بالحالات التالية:

1. **الأعباء الاستثنائية:** مثل: إطفاء المصاريف الإعدادية، الإهتلاكات الاستثنائية الخاصة بالأراضي، شهرة المحل والمؤونات بكل أنواعها.
2. **الأعباء التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال العادي:** وهي الأعباء ليس لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة ويمكن اعتبارها كاستهلاكات وأعباء لم تساهم في إنتاجية المؤسسة مثل: أقساط التأمين على الحياة لصاحب العمل.

ثالثا: الأعباء (العناصر) الإضافية: هي عبارة عن أعباء وهمية غير مسجلة في المحاسبة العامة وتدمج في التكاليف على مستوى المحاسبة التحليلية بغرض إعطاءها مضمون اقتصادي جدّ مناسب يسمح بإقامة مقارنة بين المؤسسات مهما كان شكلها القانوني، ومهما كانت استراتيجيتها التمويلية، وتصنف إلى صنفين :[2]

1. **الدفع النظري لأعمال صاحب المؤسسة:** في المؤسسة الخاصة فإنّ عملية الإدارة يقوم بها صاحب المؤسسة ويتقاضى مقابل يتمثل في نتيجة المؤسسة، أي الربح الصافي وبهذا فإنّ أجرة أو مقابل عمله

[1] درحمون هلال، **المحاسبة التحليلية نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر،2005- 2006، ص 25.

[2] ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص22.

أو يمثل عبئا في المحاسبة العامة بالمقابل في المؤسسات التي يديرها مسيرون يتقاضون أجورا تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك فلكي نحصل على سعر تكلفة ذو معنى ولكي نستطيع مقارنته أيضا مع سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة أو في مؤسسة يديرها مسيرون، يجب الأخذ بعين اعتبار أجرة صاحب المؤسسة.

2. **مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص**: إنّ المؤسسات عند استخدامها الأموال الخارجية فهي تدفع عنها فوائد تحسب وتسجل ضمن أعباء المحاسبة العامة، ولكن استعمال رأس المال الخاص لا يتم دفع عليه فوائد، وبالتالي فهي غير مسجلة ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك يتم إضافة أعباء اقتصادية تمثل مكافأة الأموال الخاصة تتناسب مع معدل الفائدة المعمول به في البنوك ويجب أن يأخذ بعين الاعتبار وهذا العنصر عند حساب التكاليف.

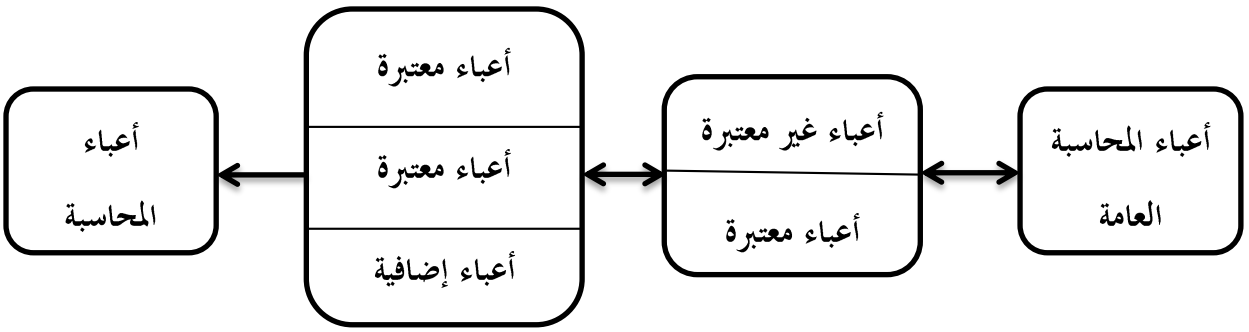
وتجدر الإشارة هنا إلى أنّ هذه المكافأة المالية للعمل المستغل أو فائدة رأس المال لا تسجل في المحاسبة العامة أو الأعباء غير المعتبرة والتي لا تظهر في المحاسبة التحليلية فإنّ قرار أخذها بعين الاعتبار في حساب التكاليف يعود للمؤسسة فقط، ويعتبر هذا بمثابة قرار التسيير.

يمكن التعبير عن المعالجات المحاسبية المختلفة والتي تسمح بالانتقال من أعباء المحاسبة العامة إلى المحاسبة التحليلية بالعلاقة التالية:

أعباء المحاسبة التحليلية (الأعباء المحملة) = أعباء المحاسبة العامة + الأعباء الإضافية + الأعباء غير المعتبرة.

وكاستنتاج لما سبق يمكن التعبير عن المعادلة السابقة بالشكل التالي:

الشكل رقم (2) : تحديد أعباء المحاسبة التحليلية



المصدر: ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية**، دار المحمدية العامة، الجزائر ، 1999،الجزء الأول، ص21.

المبحث الثالث: طرق المحاسبة التحليلية

يمثل تحليل التكاليف الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية والتي من خلالها يتم تحديد النتيجة عن طريق حساب مختلف التكاليف للمنتجات من سلع وخدمات عبر المراحل المكونة لنشاط المؤسسة وهذا يتيح لنا إمكانية الاطلاع على التفاصيل المحاسبية لمختلف التكاليف مرحلة بمرحلة إلى غاية سعر التكلفة النهائية للمنتج ومن ثم تحديد سعر المنتج المناسب وسنتعرف من خلال هذا المبحث إلى طريقة التكلفة الكلية ثم طريقة التكاليف الجزئية وفي الأخير طريقة التكاليف غلى أساس الأنشطة ABC.

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية

تعتبر هذه الطرق من الطرق الأساسية في محاسبة التكاليف وتعتبر من أوائل طرق محاسبة التكاليف التي اهتمت بمعالجة مشك تحميل الأعباء غير المباشرة.

أولا: تعريف التكاليف الكلية: إنّ طريقة التكاليف الكلية هي طريقة تسمح بتخفيض الأعباء المباشرة على المنتجات وتوزيع الأعباء على مراكز التحليل قبل تحميلها على المنتجات حسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى عدد معيّن من الوظائف منها ما يكون مشتركا بين بعض النشاطات ومنها ما يكون يتعلق بنشاط واحد، كل مركز تحليل يمكن أن يكون متصلا بوظيفة معيّنة من المؤسسة، إذن تسمح مراكز التحليل بتقسيم المؤسسة إلى عدّة أقسام متجانسة[1].

يمكن تعريف الأقسام المتجانسة "بأنّها عبارة عن مراكز عمل أو إنتاج متجانسة في الوظيفة، أي أنّها تقوم بإحدى العمليات أو جزء من العملية أو تنفيذ مرحلة من مراحل الإنتاج وتهدف إلى تحقيق هدف مشترك تحدّده المؤسسة "[2].

[1] ناصر دادي عدّون، مرجع سابق ص 36.

[2] عبد الكريم بو يعقوب، مرجع سابق ذكره، ص93.

ويمكن تعريفها أيضا حسب المخطط الوطني المحاسبي القسم المنتج "بأنّه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعينة..."[1]

ثانيا: أهداف التكلفة الكلية: تهدف هذه الطريقة إلى تحقيق ثلاث أهداف رئيسية فيما يلي:

1. البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدّية ممكنة لمختلف التكاليف بمهمة في المؤسسة وإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزوّد مصالح أخرى بخدماتها خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج.
2. البحث عن صيغة التقييم بدلا من المساعدة على التسيير ومن هنا يمكن القول بأنّ التكلفة الكلية تمثل ضمنيا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحدّدها السوق من خلال نظام الأسعار وبإنشاء بعض الحالات الخاصة لابد أن يكون السعر أكبر أو يساوي التكلفة الكلية.
3. الاستجابة لمتطلبات التسيير الداخلية حيث تشكل معلومة محاسبية مهمة بالنسبة للمسيرين[2].

ثالثا: مراحل تحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام طريقة التكاليف الكلية: تتمثل مراحل تحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام هذه الطريقة فيما يلي:

1. **تصنيف الأقسام المتجانسة:** يتم تصنيف الأقسام المتجانسة حسب مدى تجانس الأداء والخدمات المقدمة من الأقسام وطبيعة هذه الأقسام يسمح لنا هذا المعيار بإيجاد نوعين من الأقسام:

أ- **الأقسام الرئيسية**: وهي أقسام ذات نشاط قابل للقياس أو بمعنى آخر لها علاقة مباشرة بالمنتجات المدمجة ضمن دورة الإستغلال وبالتالي تنسب المصاريف الخاصة بها إلى التكاليف وسعر التكلفة وذلك من خلال وحدات العمل وتتمثل أساسا في:

---

[1] حابي أحمد _**دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطرق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية_ دراسة حالة للشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية**، بسكرة _ رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3 ،الجزائر 2010_2011 ، ص48.

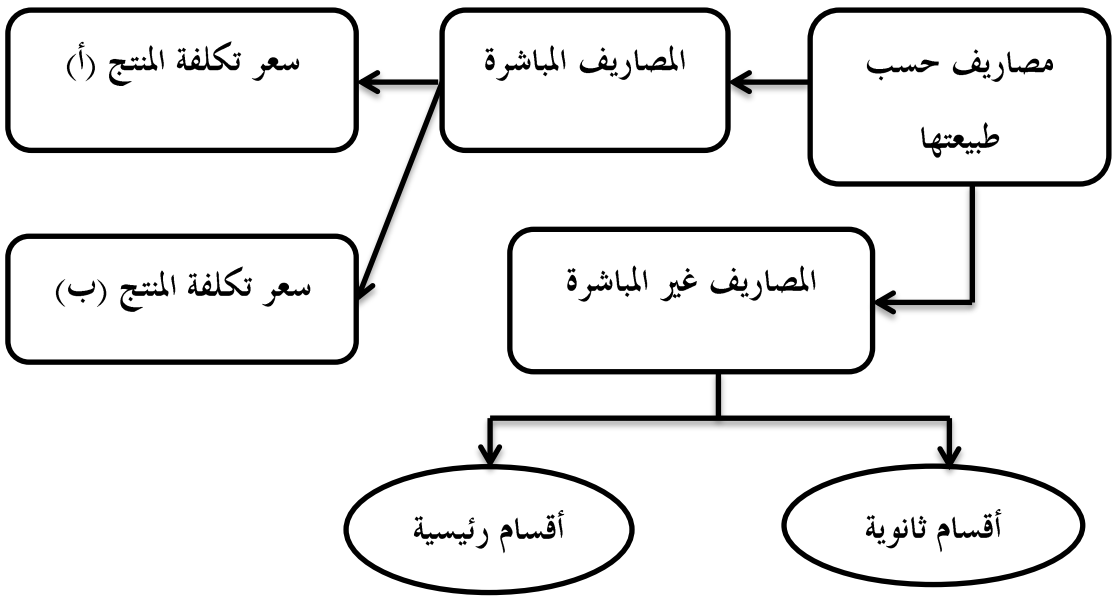
[2] هادفي خالد، **دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية**، رسالة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر _بسكرة، 2012_ 2013، ص42.

- **قسم التموين**: ويتمثل نشاط هذا القسم في الشراء والتخزين ويقاس نشاطه بالكمية المشتراة.
- **قسم الإنتاج**: ويسمى بقسم الصنع أو المعمل، ويتمثّل في الورشات المشتراة، غير المؤسسة ويعبر عن نشاط بإحدى الوحدات، عدد الوحدات المنتجة، عدد ساعات العمل المباشرة، عدد ساعات عمل الآلة.
- **قسم التوزيع**: النشاط الأساسي لهذا القسم هو البيع ويقاس نشاطه برقم الأعمال.

ب-**الأقسام الثانوية**: وتسمى بالأقسام المساعدة وهي أقسام ذات نشاط يصعب قياسه وتكمن مهمته الأساسية في تقديم خدمات للأقسام الأساسية حيث تساعدها في تأدية عمليات النشاط الاقتصادي على أحسن وجه، وتحول مصاريف هذه الأقسام كليا عند عملية التوزيع الثانوي للأعباء ونذكر من هذه الأقسام الثانوية قسم الإدارة، قسم الصيانة... الخ[1]

والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (3) مخطط تفصيلي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة



المصدر: رحال علي، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص51.

[1] هادفي خالد، **مرجع** سابق ذكره، ص43_44.

2. **توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل:** بعد تحديد الأقسام تأتي المرحلة الثانية والتي يتم توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل.

- **التوزيع الأولي:** تحديد المصاريف التي تعود لكل قسم في المرحلة الأولى ويمكن تخصيص المصاريف غير المباشرة إلى قسم معين [1].

- **التوزيع الثانوي:** هو توزيع المصاريف غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية وتحميل نصيب كل قسم رئيسي في هذه الخدمات المقدمة من طرف الأقسام الفرعية المساعدة، و يتخذ التوزيع الثانوي أشكالا عديدة نذكر من بينها:

✓ **طريقة التوزيع التبادلي:** في ظل هذه الطريقة يتم توزيع مجموع الأعباء الخاص بكل قسم من الأقسام الثانوية على باقي الأقسام الثانوية مقدمة ومستقبلة للخدم في نفس الوقت [2].

✓ **طريقة التوزيع المباشرة:** تقوم على أساس التوزيع الإجمالي للمصاريف غير المباشرة التابعة للأقسام الفرعية وفق أسس متناسبة مع الأقسام الرئيسية [3].

- **التوزيع التنازلي:** في هذه الحالة يتم ترتيب مراكز الخدمات ترتيبا تنازليا يتم وفقه توزيع أعباء القسم الأوّل على ما يليه من الأقسام المساعدة كليا على الأقسام الرئيسية [4].

3. **تحديد وحدة العمل:** هي وحدة لقياس نشاط القسم تجميع التكاليف داخل كل قسم ليس له معنى إلاّ إذا ارتبط بنشاط المراكز، اختيار وحدة العمل لهذا النشاط يسمح بتحميل تكاليف المراكز على مختلف المنتجات و تتبع إنتاجها[5] .

4. **استخراج وحدة العمل:** يتم تحديد هذه التكلفة بعد تحديد مجموع التوزيع الثانوي بكل قسم رئيسي وذلك بقسمته على وحدات العمل الخاصة به ومن ثمّ يتم تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات

[1] بو يعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص94.

[2] حابي أحمد، مرجع سابق ص48.

[3] بو يعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 103.

[4] مرابطي نوال، **أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، دراسة حالة مؤسسة نفطال، رسالة ماستر غير منشورة في التحليل الاقتصادي**، جامعة الجزائر، الجزائر2006،2005، ص103.

[5] Alain Burlaud, Claude .Sinon, Comptabilité de Gestion, Vuibert, Paris 1993, P 18.

خلال مراحل حسب مختلف التكاليف بضرب تكلفة وحدة العمل بعدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج [1].

وبحساب سعر التكلفة نصل إلى تحديد النتيجة التحليلية وفق طريقة التكاليف الكلية.

رابعا: طريقة التكاليف الكلية: إنّ طريقة التكاليف الكلية بقيت لمدّة طويلة من الزمن هي الأحسن والأكثر استعمالا لما لها من إيجابيات جاءت بها هذه الطريقة، ولكن بمرور الزمن ومع تغير المحيط الاقتصادي ظهرت سلبيات هذه الطريقة.

1. **إيجابيات طريقة التكاليف الكلية:** لهذه الطريقة من الإيجابيات نذكر منها [2]:

- ✓ تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية .
- ✓ دراسة تطور تكاليف أي منتوج عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع .
- ✓ القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية مما يسمح بمعرفة كل منها في النتيجة .
- ✓ إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات (في مختلف مراحل الإنتاج حسب وسائل الاستغلال المستخدمة وحسب الزبائن) التي لها أنشطة متعددّة و تحديد نقاط القوة و الضعف في ظّل المنافسة، و هذا بهدف تسطير خيارات استراتيجية (تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعادة المسار...)
- ✓ تسمح هذه الطريقة بتقييم المخزونات وحتى الاستثمارات التي تنجزها المؤسسة لنفسها.

2. **سلبيات طريقة التكاليف الكلية:** فيما يلي أهم عيوب هذه الطريقة [3]:

- ✓ تعتبر هذه الطريقة طويلة الحساب عند تحميل وتوزيع الأعباء غير المباشرة بينما غالبا يتطلب مسيري المؤسسة التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم من أجل إتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مؤسسة التكاليف.

[1] مرابطي نوال، مرجع سابق، ص 131.
[2] حابي أحمد، مرجع سابق، ص 51.
[3] ناصر دادي عدّون، مرجع سابق، ص 57.

- ✓ تعتمد هذه الطريقة على طريقة حسابية تقريبية فيما يخص التحميل والتوزيع.
- ✓ بالإضافة إلى أنّ هذه الطريقة لا تأخذ بعين الإعتبار تغيرات مستوى النشاط لثبات التكاليف الثابتة من شهر إلى آخر فهي تؤثر على سعر التكلفة وبالتالي على الأرباح عند تغيير حجم النشاط (حجم الإنتاج) وهذه الملاحظة تأخذ بعين الاعتبار في طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.
- ✓ عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.

المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية

تعتمد هذه الطرق على التحميل الجزئي للتكاليف، وبذلك فإنّ التكاليف تحمل تبعا لارتباطها بمستوى النشاط وهناك عدّة طرق جزئية لتحميل التكاليف نذكر منها:

أولا: طريقة التحميل العقلاني: هي عبارة عن وسيلة لتعديل تغيرات مستوى النشاط على تكلفة وحدة العمل وانطلاقا من هذا التعريف التحميل العقلاني هو ثبات الإجمالية في نفس ظروف الإستغلال، أي تغير مستوى النشاط لابد أن يسايره تغير في الأعباء الإجمالية المحمّلة ولاسيما الثابتة منها [1].

1. **مبدأ طريقة التحميل العقلاني:** بواسطة الفصل بين النوعين من التكاليف يحسب بطريقة التحميل العقلاني جزء التكاليف الثابتة التي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي إذ يسمح الحصول على سعر تكلفة عقلاني يقترب من الثبات، إذ تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة ولا تتأثر بحجم الإنتاج وتغيراته، لأنّ الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتا، ويثبت الجزء من التكاليف الثابتة[2] .

التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الفعلية الثابتة * (مستوى النشاط الحقيقي / مستوى النشاط العادي)[3].

---

[1] محمد الخطيب نمر، **اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار–دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد، الفلاحي والري الصغير بورقلة –**رسالة ماجيستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي، مرباح ورقلة، الجزائر،2006 ، ص36.

[2] ناصر دادي عدّون، مرجع سابق، ص116.

[3] بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 214.

معدل التحميل = المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي / المستوى العادي للنشاط الاقتصادي [1].

- ويعرف النشاط الاقتصادي إمّا بمستوى الإنتاج أو حجم المبيعات.
- حجم النشاط العادي الواقعي أقل من النشاط العادي النظري بحوالي 15 إلى 20 بالمئة حسب الحالات ومن الأحسن استعمال حجم النشاط العادي الواقعي الذي يتناسب مع حجم النشاط الحقيقي والآن كلاهما واقعيا [2].

2. **تقييم طريقة التحميل العقلاني:** سوف نقوم باستعراض مزايا وعيوب هذه الطريقة فيما يلي:

أ- **مزايا طريقة التحميل العقلاني:** ومن بين المزايا التي تشتمل عليها ما يلي[3]:

- ✓ يسمح سعر التكلفة المحسوب بهذه الطريقة بالاطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة، كما يسمح بمراقبة فعّالية التسيير الداخلي خلال الفترة وتمكن من المقارنات في الزمن في نفس المؤسسة أو مع مؤسسات أخرى.
- ✓ تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا لتحديد التكاليف التقديرية.
- ✓ تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ قرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة، وبالتالي يمكن من حساب تكلفة وحدة العمل في كل قسم وتحديد مسؤولية المسؤولين على أساس التكاليف الثابتة لا يتحكم فيها المسير.
- ✓ تسمح بالتخلص من أثر ارتفاع سعر تكلفة الوحدة الذي يؤثر في تحديد سعر التكلفة حيث يرتفع هذا الأخير عند انخفاض عدد الوحدات وهذا ما يعبر عن سياسة غير جيّدة.

ب- **عيوب طريقة التحميل العقلاني:** عيوب هذه الطريقة تتمثل فيما يلي [4]:

- ✓ من الصعب قياس مستوى النشاط العادي، وحتى إن أمكن قياسه فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية، ولذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقريبية لتوزيع التكاليف.
- ✓ لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح.

---

[1] رحال علي، مرجع سابق، ص64.

[2] ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص117.

[3] نفس المرجع، ص132.

[4] سالمي ياسين، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرارات**، دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL، البليدة، رسالة ماجستير غير منشورة في علوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009-2010، ص60.

- ✓ عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع، بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وكذلك طرح مشكل تقييم المخزونات النهائية و أثرها على النتيجة.
- ✓ لا تقيم المخزونات بالتكلفة الحقيقية لأنّه تم تحميل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني.
- ✓ الانعكاسات السلبية على تحميل التكاليف وتحديد الأسعار الناجمة عن تحديد النشاط العادي.

ثانيا: طريقة التكاليف المتغيرة: تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدّة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج فتحصل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أمّا التكاليف الثابتة فتحصل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج وهذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة [1].

1. **مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة:** وتقوم طريقة التكاليف المتغيرة على مجموعة من المبادئ نذكر أهمها كما يلي[2]:

- ✓ الفكرة الأساسية تتمحور في التفرقة بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.
- ✓ لا تحمل سعر التكلفة إلاّ بالتكاليف المتغيرة.
- ✓ التكاليف الثابتة للإنتاج، الإدارة والمبيعات تعتبر كتكاليف ثابتة كلية للدورة، يجب على نتيجة الدورة أن تغطيها.

2. **عتبة المردودية (نقطة التعادل):** يعتبر تحليل نقطة التعادل أداة مهمة في مجال التحليل والرقابة، وهي تعني التعادل بين الإيرادات الكلية والتكاليف الكلية للمؤسسة، والزيادة عن هذه النقطة تحقق أرباح، باعتبار التكاليف الثابتة ستوزع على عدد كبير من الوحدات ومن ثم يقل نصيب الوحدة من هذه

[1] بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص179.
[2] حابي أحمد، مرجع سابق، ص53.

التكاليف كلما زاد حجم الإنتاج، و نقطة التعادل تبنى على بعض العناصر الأساسية و هي الإيرادات الكلية، التكاليف الثابتة، التكاليف المتغيرة، التكاليف الكلية [1].

وتحسب عتبة المردودية حسب العلاقة التالية [2]:

عتبة المردودية = (رقم الأعمال* التكاليف الثابتة) / الهامش على التكلفة.

وتحدد عدد الوحدات اللازمة للوصول إلى نقطة التعادل حسب العلاقة التالية:

كمية نقطة التعادل = التكاليف الثابتة / الإيراد الحدّي للوحدة.

الإيراد الحدّي للوحدة = سعر بيع الوحدة – التكاليف المتغيرة.

3. **تقييم طريقة التكاليف المتغيرة:** لهذه الطريقة إيجابيات و سلبيات نوجزها فيما يلي:

1. **إيجابيات طريقة التكاليف المتغيرة:** تتميز هذه الطريقة بمميزات نذكر منها[3]:

- ✓ تسمح بتحديد عتبة المردودية وبالتالي اتخاذ بعض القرارات في المدى القصير كالإبقاء على إنتاج منتوج معين رغم تحقيقه لخسارة.
- ✓ هذه الطريقة مناسبة أحسن بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبيات لأنّ المبيعات تكون مساوية للإنتاج.

2. **سلبيات طريقة التكلفة المتغيرة:** تتمثل سلبياتها فيما يلي[4]:

- ✓ صعوبة التفرقة بين التكلفة الثابتة والتكاليف المتغيرة نظرا لتشابكها.
- ✓ صعوبة تسعير المنتجات في الأجل الطويل نظرا لاتخاذ التكاليف المتغيرة كقاعدة لتحديد هذه الأسعار.

ثالثا: التكاليف المعيارية: هي التكاليف المقدرة مسبقا ذات ميزة معيارية تسمح بتقييم الأداءات داخل المؤسسة لفترة معينة، وقد عرفها المعهد المحاسبي للتكاليف بلندن في نشر المصطلحات الصادرة عام 1966، بأنّها:

[1] سالمي ياسين، مرجع سابق، ص69.
[2] بو يعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 157.
[3] حابي أحمد، مرجع سابق، ص 54.
[4] محمد الخطيب نمر، مرجع سابق، ص45.

تكلفة يتم حسابها قبل البدء في الإنتاج على أساس مواصفات لجميع العوامل التي تؤثر على التكلفة ثم مقارنتها بالفعلية وتحليل الإنحرافات وفقا لمسبباتها [1].

1. **أهداف التكاليف المعيارية:** هناك مجموعة من الأهداف والمهام التي تسعى إلى تحقيقها أنظمة الكلفة المعيارية ونسميها نظاما لأنّها تتركز على مقومات النظام من مدخلات وتشغيل ومخرجات ومن هذه المهام[2]:
   - المساعدة في التخطيط.
   - المساعدة في فرض الرقابة الفعّالة.
   - المساعدة في اتخاذ القرارات الكفيلة.
   - المساعدة في تسعير المنتجات والخدمات.
2. **المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف المعيارية:** تقوم طريقة التكاليف المعيارية على مجموعة من المبادئ والأسس والتي يمكن حصرها فيما يلي[3]:

✓ تحديد المستويات المعيارية مسبقا لمستوى العناصر المكونة له (الكمية، السعر، الطاقة الإنتاجية، اليد العاملة...) والمناسبة له، وينبغي أن يكون موافقا لهيكلة المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما هي بحاجة إليه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية أو وفق معايير محدّدة من جهات أخرى.

✓ القيام بدراسات مقارنة بين التكاليف المعيارية والفعلية بغية حساب الإنحرافات ومعرفة المصادر المسؤولة عن حدوثها ومن ثم تصحيحها.

3. **تقييم طريقة التكاليف المعيارية:** من خلال استعراضنا لطرقة التكاليف العيارية يمكن استخلاص ما يلي:

1. **المزايا:** هناك العديد من المزايا نذكر منها[4]:

✓ تستعمل في مراقبة نشاط المؤسسة وفقا للانحراف، وذلك نتيجة مقارنة النشاط المعياري بالنشاط الفعلي.

✓ يمكن اعتماد هذه الطريقة كقاعدة لتحديد أسعار البيع.

---

[1] مرابطي نوال، مرجع سابق، ص139.

[2] اسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص ص217-218 .

[3] حابي أحمد، مرجع سابق، ص57.

[4] محمد الخطيب نمر، المرجع السابق، ص53.

ب- العيوب: على الرغم من الإيجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلاّ أنّ لها بعض السلبيات التي نوجزها فيما يلي[1]:

- ✓ إنّ الاعتماد على معايير غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحاليل مظللة واتخاذ قرارات غير صائبة.
- ✓ صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.

رابعا: طريقة التكلفة الهامشية: هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج، وبمعنى آخر هي عبارة هن الزيادة في التكاليف الكلية على إثر الزيادة في التكاليف الكلية إثر انخفاض كمية الإنتاج [2].

ويتمثل **مبدأ التكلفة الهامشية في:** يمكن اعتبار التكاليف الهامشية تكاليف اقتصادية نظرية لا تظهر في القوائم المالية وإنّما تحسب من أجل دراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة كما أنّها تساعد في اتخاذ قرارات التسيير المتعلقة بتحديد الأسعار في حالة تخفيض أو زيادة الإنتاج وقبول أو رفض الطلبيات المقدمة من طرف العملاء، يتم دراسة مردودية المتوقعة حسب حجم الإنتاج والتكلفة لوضعيات مختلفة من حيث المكية المنتجة وما يقابلها من تكلفة متغيرة و تكلفة ثابتة لكل كمية وهذ بالزيادة أو النقصان في الوحدات مقارنة بالإنتاج الجاري.

لذا يكون لدينا [3]: **التكلفة الهامشية الإجمالية = التكلفة الإجمالية للإنتاج 2-التكلفة الإجمالية للإنتاج1.**

[1] حابي أحمد، مرجع سابق، ص59.

[2] ناصر دادي عدون ، مرجع سابق 179 .

[3] طوايبية أحمد، **المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج** ، رسالة ماجستير غير منشورة في التخطيط والتنمية ، جامعة الجزائر، 2003 ، ص146.

المطلب الثالث: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

نالت طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC اهتمام الكثير من المحاسبين والكتاب في مجال الحاسبة ، و يعود هذا الاهتمام المتزايد بهذه الطريقة إلى الفلسفة التي تقوم عليها وما قدمته من أساس سليم في تحديد تكاليف المنتجات بدّقة.

أولا: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: تستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، حيث أنّ الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة في حين أنّ الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة، ومن ثم يجب أن تنسب التكاليف أنشطة معينة، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات التي تخلق الطلب على موارد هذه الأنشطة، وبالتالي يقوم نظام المحاسبة على أساس الأنشطة تستخدم تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء منتجة أو خدمات أو عملاء أو مشروعات[1].

ثانيا: أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: إنّ نظام ABC يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية[2]:

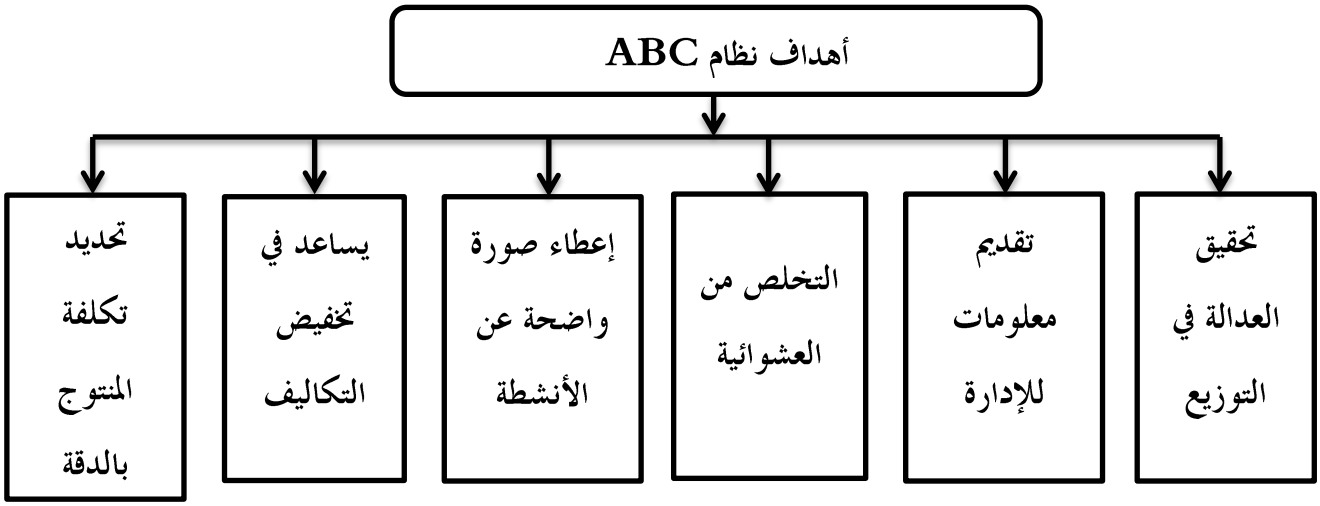
- ✓ تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات المختلفة.
- ✓ تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قسم ما.
- ✓ التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات المختلفة.

[1] محمد الخطيب نمر، **اشكالية تطبيق المحاسبة التحليلية في الإدارة العمومية** _دراسة حالة قطاع الخدمات الجامعية بورقلة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح–ورقلة–2013، ص 54.

[2] سليم طبايبية، **دروس في المحاسبة التحليلية**،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 08 ماي، قالمة 2015، ص54.

ويمكن ايضاح أهداف النظام بالشكل التالي:

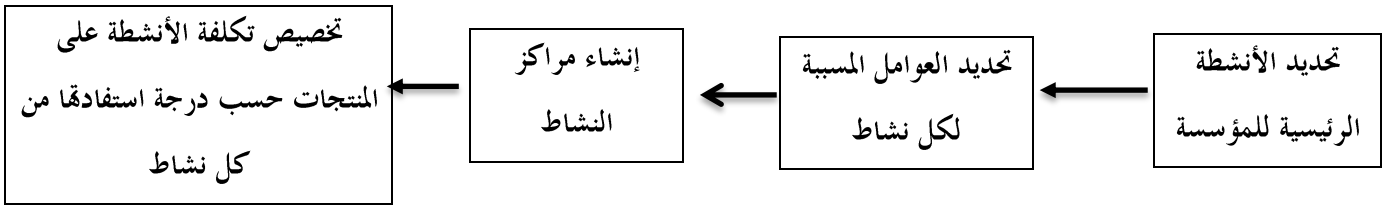
الشكل رقم (04): أهداف نظام ABC



المصدر: اسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، 2007 ص16

ثالثا: خطوات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: الشكل التالي يوضح هذه الخطوات[1]:

الشكل رقم (05): الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة ABC



المصدر: أحمد نور وآخرون، **مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة**، الدار الجامعية ،الإسكندرية، مصر ،2007، ص34.

رابعا: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: يعتمد التطبيق الناجح لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على التفهم المباشر للمبادئ الأساسية لسلوك التكلفة والقدرة عل تسجيل ومعالجة التكاليف بالدقة الكافية.

[1] أحمد نور وآخرون ، مرجع سابق، ص ص 342-343 .

1. **مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC**: هناك عدّة مزايا نوجزها فيما يلي[1]:

- ✓ يؤدي استخدام طرق مختلفة لتوزيع التكاليف إلى تقديم تقديرات مختلفة عن تكاليف المنتج.
- ✓ تقديم محاسبة تكاليف الأنشطة مقاييس أكثر تفصيلا للتكاليف عما تقدمه طرق التوزيع على أساس الأقسام أو على أساس المؤسسة كوحدة.
- ✓ توفر أرقام أكثر دّقة عن تكاليف المنتج قيد قرارات التسويق والتسعير والمنتجات التي يجب الحدّ منها.

2. **الانتقادات الموّجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC**: تتمثل هذه الانتقادات فيما يلي[2]:

- ✓ صعوبة تقييم وقت عمل الفرد بين عدّة أنشطة خصوصا إذا كانت طبيعة النشاط إدارية وهذا ما يؤدي إلى قصور في التتبع الدقيق لتكاليف أنشطة المنتجات.
- ✓ قد تكون الأنشطة المؤدات داخل المؤسسة من الضخامة والتنوع ما يؤدي إلى جعل نظام ABC معقدا وأقل فهما من المتعاملين.
- ✓ ارتفاع تكاليف تطبيقية فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام[3].
- ✓ إنّ تطبيق النظام يتطلب التحديد السليم للأنشطة بجانب توفير مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء (مسببات التكلفة) لكل نشاط سواء من حيث عدد المسببات أو من حيث نوعها[4].

---

[1] كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، **محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة** ، الدار الجامعية، مصر، 1999، ص ص348-349.

[2] اسماعيل حجازي، معاليم سعاد، **محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة**، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ،2013، ص ص146-147.

[3] اسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 187.

[4] هاشم أحمد عطية، **محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية**، الدار الجامعية، مصر، 1999، ص 44.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق يمكننا القول أنّ المحاسبة التحليلية تعدّ من أهم الركائز التي يقوم عليها النظام المحاسبي، وهي من أهم مصادر المعلومات داخل المؤسسة بتقديمها كل المواصفات الكمية والنوعية التي على أساسها يتوقف اتخاذ مجموعة من القرارات الهادفة إلى تحقيق المردودية المالية للمؤسسة وتحسين أدائها باستمرار.

ومن جهة أخرى نجد أنّها تمثل احدى تقنيات مراقبة التسيير، الذي يسعى إلى مقارنة الإنجازات بما تم تسطيره من قبل خلال مجموعة من الوسائل معتمدا في ذلك على نظام المعلومات، وما يوفره من بيانات استراتيجية لمراقبة مسار المؤسسة بمختلف وظائفها بما فيها وظيفة التسويق، وتعد الرقابة على التسويق من أهم الوظائف الرقابية بالمؤسسة بما تقدمه من مزايا وفوائد للمؤسسة وما سنتطرق له بنوع من التفصيل في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

تمهيد:

لقد عرفت الشركات الاقتصادية في الجزائر نظام تسيير منصبا على جانب الإنتاجي من خلال الاهتمام بالزيادة في الكميات المنتجة أكثر من اهتمامهم بالسوق والزبائن، ولذلك ظل التسويق فيها نشاطا غير رئيسيا اختصر مفهومه في تصريف ما يتم إنتاجه. كان هذا لاعتبارات عديدة أهمها طبيعة الاقتصاد الجزائري المتمثل في الاقتصاد الموجه، لكن وفي ضوء تحول البلاد نحو اقتصاد السوق وعولمة الأسواق واحتدام المنافسة المحلية والدولية، والوفرة النسبية للمنتجات كما ونوعا في كثير من الأسواق في السنوات الأخيرة، وأيضا في ضوء التطورات الطلب وفي عادات شراء المستهلكين الجزائريين، أصبح من الصعب على هذه الشركات أن تستمر في هذا النمط التسييري الذي تتجاهل فيه رغبات وحاجيات المستهلكين.

وبالتالي أجبرت الشركات الجزائرية في ظل المشهد الاقتصادي الجديد الذي أوجد الظروف المناسبة لممارسة التسويق حيث يعتبر وظيفة من أهم الوظائف الإدارية لأي منظمة ومحددة لنجاحها فقدرة أي منظمة على إنتاج السلع وتقديم الخدمات تكون محدودة ما لم يصاحبها جهدا تسويقيا فعالا يساعد على تحديد احتياجات المستهلك وزيادة المبيعات والربحية التي تسعى الشركة لتحقيقها. فالشركات اليوم تواجه منافسة شديدة جدا والشركة الأقوى هي التي تستطيع فهم ومعرفة حاجات ورغبات العملاء وتزويدهم بالمنتجات التي تحقق لهم أقصى إشباع ممكن.

وسيتم دراسة هذا الفصل من خلال ثلاث مباحث. إذ سيقوم المبحث الأول بتسليط الضوء على تحديد ماهية التسويق، أما الثاني يكون حول الرقابة التسويقية، والثالث سيتم من خلاله بدراسة الرقابة على النشاط التسويقي.

المبحث الأول: عموميات حول التسويق

نتيجة للتغيرات التي طرأت على التسويق في هذا المجال نتناول العديد من التعاريف من زاوية التطورات التي مر بها التسويق عبر مسيرته ليشمل نشاطات الشركة التي تستهدف الربح وتسعى للاستمرارية والبقاء.

المطلب الأول: ماهية التسويق:

أولا: تعاريف التسويق

بالرغم من الأهمية الكبيرة التي حظي بها التسويق في التطبيق العملي كمحدد رئيس لنجاح العديد من الشركات العالمية في العديد من الدول الصناعية المتقدمة، وبالرغم من أن العديد من المديرين أصبحوا يدركوا مدى أهمية دور التسويق في تحقيق أهداف المنظمة، إلا أن مفهوم وأبعاد هذا النشاط ما زال غير واضحاً لدى الكثير من الأفراد وشركات الأعمال والشركات الحكومية. فهناك العديد من الأخطاء الشائعة التي يعبر عنها الناس بمصطلح التسويق، فمثلا البعض يقول بأن البيع هو تسويق، أو الإعلانات هي التسويق أو الشراء هو التسويق...الخ. ولا يعني ذلك أن البيع والترويج أنشطة غير تسويقية، ولكن ما نقصده أن التسويق نشاط منظم وشامل يضم العديد من الوظائف والأعمال المتكاملة التي لا تقتصر فقط على البيع والترويج، بل أشمل من ذلك.

ويرجع أصل كلمة "MARKETING " إلى الإنجليزية وهي تتألف من مصطلحين هما"MARKET" و"ING" تعني داخل أو ضمن وهي كذلك كلمة مشتقة من الكلمة اللاتينية "MERCARI" والتي تعني المتجر وكذلك المصطلح اللاتيني " MERCATUS"والتي تعني السوق، ومنه يمكن القول أن مصطلح التسويق يعني تلك الأعمال والوظائف التي تتم داخل أو ضمن السوق[1].

وهناك تعاريف متعددة للتسويق يعكس كل منها فلسفة معينة ووجهة نظر محددة، نذكر منها ما يلي:

* عرفه KOTLER et DUBOIS على أنه عبارة عن" عمليات اقتصادية واجتماعية المنجزة من طرف الأفراد والجماعات لتلبية حاجاتهم ورغباتهم عبر عمليات تبادل المنتجات والخدمات". [2]

[1] منير نوري، التسويق، مدخل المعلومات والاستراتيجيات، الطبعة الثانية، المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر،2009، ص12

[2] Philip Kotler, bernard dubois, Kevin lane, Delphine manceau, marketing management, 12eme édition, Pearson Education France, paris, 2006, p5

• كما يرى LENDREVIE et LINDON التسويق هو إجراء مبني على دراسة علمية لرغبات المستهلكين، والذي يسمح لمؤسسة بعرض السلعة او الخدمة في سوقها المستهدف مع تحقيق أهدافها فيما يخص المردودية. [1]

• أما الأستاذ STATON فيعرف التسويق بانه "نظام متكامل تتفاعل فيه مجموعة من الأنشطة التي تعمل بهدف التخطيط وتسعير وترويج وتوزيع السلع والخدمات للمستهلكين الحاليين والمرتقبين" [2]

• ويعرف الأستاذ Mc Carthy التسويق أن التسويق "عبارة عن أداء أنشطة المؤسسة التي توجه تدفق السلع والخدمات من المنتج إلى المستهلك من أجل اشباع رغبات المستهلكين وتحقيق اهداف المؤسسة".[3]

• كما يرى Peter Drucker التسويق "هو العمل على بلوغ الهدف الرئيسي للمؤسسة وهو تحقيق أقصى مردودية لاستثماراتها، وأفضل وسيلة لتحقيق الربح المرغوب فيه على المدى الطويل وهو تكييف المنتجات دوما مع حاجات المستهلكين". [4]

• ويعرف الأستاذ Yves chirouze التسويق على انه "عبارة عن حالة سلوكية تتركز على المستهلك للإجابة بقدر الإمكان على احتياجاته، ويتم بخطوات ممنهجة تبدأ بتحليل السوق وبيئته، التخطيط ومراقبة القرارات المتعلقة بالمنتج، سعره، توزيعه وترويجه، كما أنه عبارة عن تقنيات تسمح للمؤسسة بالمنافسة في السوق وإنشاء الزبائن والحفاظ عليهم وكذا تحقيق أهدافها المنشودة" [5]

• عرفت الجمعية الأمريكية للتسويق" AMA" سنة 1960 تعريف للتسويق على أنه ممارسة أنشطة الأعمال الخاصة بتوجيه تدفق السلع والخدمات من المنتج الى المستهلك".[6]

[1] J.Lendrevie et Lévy et D.Lindon, mercator, dolloz, France 7e édition, 2005, p10

[2] محمد سعيد عبد الفتاح، إدارة التسويق، الدار الجامعية، بيروت، 1992، ص23

[3] محمد عبد الله عبد الرحيم، التسويق المعاصر، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1988، ص11.

[4] Med seghir djilti, comprendre le marketing, Edition Berti, Algérie, 1990, p13.

[5] Yves Chirouze, Le Markting, tome 1, OPU, Alger, 1990, P13.

[6] P.Amerien et BARCZYK D, EVRARD R, ROCHARD F, SIBAUD B, WEBER P, marketing : stratégies et pratique, Nathan, France, 1996, p8.

كما أعادت من جديد الجمعية الأمريكية للتسويق بإعطاء تعريف أخر للتسويق سنة1985 ينص على أنه: عملية وضع الخطط اللازمة لسياسات التسعير والترويج والتوزيع المتعلقة بالإنتاج السلعي والخدمي للوصول الى إجراء عملية تبادل لخدمة أهداف الأفراد والمنظمات.

إذ يتبين من التعريف الأخير بأن عملية التسويق ليس نشاطا يبدأ فقط بعد عملية الإنتاج بل هو نشاط يمر بثلاث مراحل[1] وهي:

1.**مرحلة ما قبل الإنتاج:** من خلال دراسة الأسواق المستهدفة وتحديد حاجاتهم ورغباتهم وطلباتهم والتعرف على خصائص الأسواق الديموغرافية كالعمر، الجنس، الدخل، المهنة...والعمل على تلبية حاجاتهم ورغباتهم.

2.**مرحلة بيع المنتجات:** من خلال توزيعها بشكل يتلاءم مع طبيعة الأسواق المستهدفة والعمل على توعية المستهلكين عن المنتجات المقدمة من خلال الترويج الفعال.

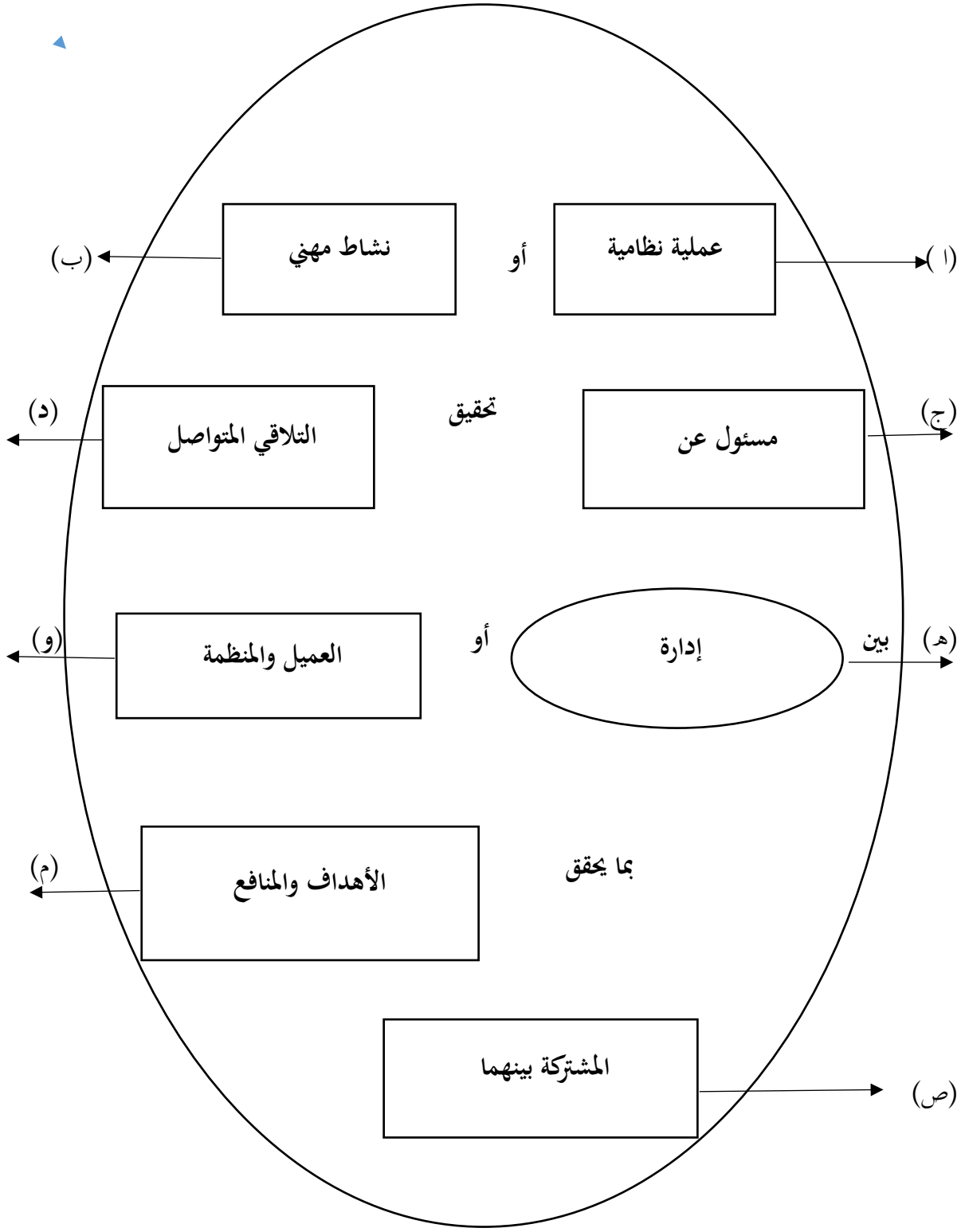
3.**مرحلة ما بعد البيع:** من خلال التأكد من مدى رضا المستهلك عن المنتج وتقديم خدمات الصيانة والضمان...إلخ. وفي عام 2003 أعطت الجمعية الأمريكية للتسويق تعريف جديد ليصبح" عملية نظمية تنطوي على تخطيط وتنفيذ ومراقبة نشاطات مدروسة في مجالات تكوين، تسعير، ترويج وتوزيع، الأفكار والسلع والخدمات من خلال عمليات التبادل، من شأنها خدمة أهداف المنظمة والفرد.

- **تعريف مصطفى محمود أبو بكر:** يقول "التسويق هو عملية نظامية ونشاط مهني من خلاله يتم التلاقي المتواصل بين إدارة وأهداف العميل والمنظمة بما يحقق المنافع والمكاسب المشتركة بينهما"

هذه بعض نماذج من التعاريف التي قدمها أصحابها من زوايا مختلفة، ينظر كل منهم من خلالها إلى التسويق، ويتضح مفهوم التسويق بصفة جلية في تعريف مصطفى محمود أبو بكر، فقد جاء تعريفه أكثر شمولا للتعاريف التي ذكرت، والذي سوف نتناوله بالتحليل والتفصيل موضحا في الشكل الموالي:

[1] زكريا أحمد غرام وآخرون، مبادئ التسويق الحديث بين النظرية والتطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع والصناعة، الأردن، عمان ،2009، ص28.

الشكل رقم (06): مفهوم التسويق



المصدر: مصطفى محمود أبو بكر: إدارة التسويق في المنشآت المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004

يتضح من الشكل (06) أن التسويق يتكون من أركان رئيسية ،وتتمثل هذه الأركان والمبادئ والأسس فيما يلي:[1]

(أ)- **التسويق كعملية:** التسويق نظام مركب من مجموعة مترابطة ومتداخلة من المهام والمراحل والأدوات التي يقوم بها أطراف عدة من خلال التعاون والتفاعل والتنسيق فيما بينها، وأن كفاءة وفاعلية التسويق تتوقف على محصلة كفاءة وفاعلية أداء الأطراف المختلفة لأدوارها ومسؤولياتها في عملية التسويق.

(ب)- **التسويق كنشاط:** فالتسويق هو نشاط إداري رئيسي خلاق مرتبط بصورة وثيقة وقوية ببقية الأنشطة الإدارية الأخرى، كالإنتاج، والتصميم، والشراء، والتمويل، والأفراد .. في المشروع.

(ج)- **التسويق مسئول عن:** يعني هذا أن التسويق كنشاط أو عملية ، وليس التسويق كأفراد يعملون في مجال التسويق، حيث أن التسويق كنشاط أو كعملية يمتد خارج حدود مهام وواجبات أفراد التسويق، وعلى سبيل المثال: المسؤولية عن توفير المنتج أو الخدمة بمواصفات تلبي احتياجات العميل وتشبع رغباته، لا تقتصر فقط على واجبات أفراد التسويق، كما أن مسؤولية توصيل المنتج أو الخدمة وإتاحتها للعميل في المكان والوقت المناسب لا تقتصر فقط على واجبات أفراد التسويق أيضا.

(د)**– تحقيق التلاقي المتواصل:** التسويق لا يتمثل هدفه في مجرد إتمام التبادل أو إنهاء عملية البيع للعميل، وإنما يمتد نطاق هدف نشاط التسويق لتحقيق مفهوم الشراكة بين العميل والمنظمة وتوثيق العلاقة بينهما إلى ما يشبه الشراكة أو الاتفاق أو التعاقد الذي يوثق الارتباط المستمر المتواصل بينها.

(هـ)– تلاقي وتواصل الإدارة: يعني هذا أن نشاط التسويق لا يقوم على أساس مجرد رغبة عارضة أو هدف مؤقت أو تصرف عشوائي محدود الأبعاد لدى العميل أو الشركة، وأن نشاط التسويق كمهنة لها أسس و أصول يتم ممارستها كعملة ذات وجهين هما:

الوجه الأول: إن عملية التسويق تتم عند تحقق وتلاقي الإرادة الواعية الناضجة الرشيدة لكل من العميل والمنظمة، ويفترض ذلك أن كلا الطرفين على معرفة ووعي وإدراك أن مصلحته تقتضي التعامل والتواصل مع الطرف الآخر.

[1] مصطفى محمود أبو بكر، مرجع سابق، ص 82،84.

الوجه الثاني: إن من أحد أهم وظائف نشاط التسويق ومسؤولياته أن ينشئ هذا الإدراك وأن يعمق هذه الفلسفة بأن التعامل والعلاقة بين العميل والمنظمة يجب أن تتم على أسس رشيدة موضوعية عادلة، بافتراض أن كل طرف يتمتع بأهلية كاملة تؤهله لتحديد أهدافه ومصالحه، وكذلك تمكنه من التعرف على أهداف ومصالح الطرف الاخر.

(و)– إدارة العميل والمنظمة: التسويق يقوم على أسس استراتيجية، وأن إرادة وأهداف العميل هي واحدة وليست إرادتين أو مصلحتين أو مجموعتين من الأهداف متعارضة يجب التوفيق بينهما، أي أنها ليست علاقة، مكسب / خسارة، وإنما هي علاقة، مكسب / مكسب .ويعني هذا أنه يقع على وظيفة التسويق مسؤولية تحقيق ما يلي:

* ترشيد وعي وفكر الشركة (قيادات ومديرين وعاملين) بخصائص العميل وقدراته وحاجاته وأهدافه وطموحاته، والتأكد من مراعاة ذلك عند صياغة الاستراتيجيات ووضع السياسات والأهداف وإعداد الخطط والبرامج ذات العلاقة بقضايا وأهداف العميل.

* التعرف على اتجاهات العميل، والعمل على توعية وترشيد منهج تفكيره وقراراته من خلال تزويده بالبيانات والمعلومات التي تؤهله وتمكنه من اتخاذ قراره على أسس رشيدة.

(ص)– تحقيق الأهداف والمنافع: يعد تحقيق الأهداف والمنافع أحد المعايير الرئيسية للحكم على نجاح نشاط التسويق، ومن أهم هذه الأهداف والمنافع:

* تحقيق رضا العميل وتعميق انتمائه وولائه للشركة، وولائه للمنتج أو الخدمة.

* ترشيد الإنفاق على جهود التسويق من خلال دقة وموضوعية الموازنة الترويجية التي تتضمن بنود ومبالغ الإنفاق وتوقيتها ومبرراتها وضوابطها.

* إنشاء وتنمية العلاقات المثمرة بين الأطراف ذات العلاقة، سواء داخل المنظمة أو خارجها.

(م)– الأهداف المشتركة بين العميل والمنظمة: إن وظيفة التسويق تعمل على إزالة الفجوة المحتملة بين أهداف ومنافع كل عميل والشركة، وخلق منطقة مشتركة بينهما، وتوسيع هذه المنطقة حتى تصل إلى حالة تطابق، والارتباط العضوي بين أهداف ومنافع العميل والشركة معا، ويتطلب ذلك ما يلي:

* تنمية إدراك الشركة (قيادات ومديرين وعاملين)، فنجاح الشركة وبقاؤها واستقرارها ونموها مرهون بتحقيق أهداف ومنافع العميل ورضاه عن الشركة ومنتجاتها وسياستها.

* تنمية وعي وإدراك العميل بأن قدرته على تحقيق أهدافه والحصول على منافعه مرهون بنجاح الشركة وبقائها واستقرارها ونموها من خلال تأكيدها بأنها وحدات من أجله وإثبات أنها حريصة على إرضائه وكسب ثقته.

ثانيا: أهمية التسويق

إن جوهر الحياة الاقتصادية هو إتباع حاجات ورغبات المستهلكين من جهة، وتحقيق الأهداف للشركة المنتجة والمسوقة من جهة أخرى، حيث أصبحت كل الشركات تهتم بالتسويق كما له من أهمية بالغة في خلق المنافع على مستوى المجتمع المستهلك والشركة. [1]

1-أهمية التسويق على مستوى المجتمع: [2]

يلعب التسويق دورا هاما في خلق منافع كثيرة للمجتمع التي تتمثل فيما يلي:

- خلق فرص التوظيف، حيث وجود نشاط تسويقي بالشركة يتطلب تعيين عمالة في عدة مجالات مختلفة - ضمان استمرار تحقيق النمو الاقتصادي.

- الاستقلال الأمثل للموارد والإمكانيات عن طريق القيام بالبحوث التسويقية.

- معرفة البدائل للسلع والخدمات من خلال إجراء العرض والطلب في الأماكن المناسبة.

- توفير الرفاهية داخل المجتمع عن طريق تحسين مستوى المعيشة.

2- أهمية التسويق على مستوى المستهلك:

وتكمن في أن التسويق يفيد المستهلك من خلال توفير منافع رئيسية له، وتتمثل فيما يلي:

[1] عبد السلام أبو قحف، التسويق وجهة نظر معاصرة، مطبعة الإشعاع الفنية -الإسكندرية -طبعة. 2001، ص 21.

[2] عبده –ناجي، التسويق، المبادئ والقرارات التسويقية - كلية التجارة - الإسكندرية - طبعة 1994 – ص80.

2-1 المنفعة الشكلية:

يتم خلق المنفعة الشكلية عندما تقوم الشركة بتعديل المواد الخام، ومدخلات الإنتاج إلى سلع أو خدمات تامة الصنع، أي يطرأ على هذه المواد تغيير شكلي بحيث تصبح سلع جديدة. إن خلق المنفعة الشكلية تختص به المنفعة الإنتاجية، أما تحديد المواصفات النهائية هي مسؤولية لنشاط التسويقي.

2-2 المنفعة الزمنية:

أي توفير السلع للمستهلك في وقت طلبها، فعندما لا يحتاج إليها تخزن هذه السلعة إلى حين ظهور الحاجة إليها، وهذا ما يحدث أثناء فترات الأزمات.

2-3 المنفعة الحيازية:

تتلخص في نقل ملكية السلعة من المنتج إلى المستهلك وقت شرائها، والهدف منه هو تسهيل العملية، وفي حالات كثيرة تكون صعوبة تحقيق المنفعة للملكية متعلقة بعدم كفاءة النظام الإداري.

2-4 المنفعة الملكية:

يتم خلق هذه المنفعة بخلق السلع والخدمات في الأماكن المناسبة للمستهلك النهائي أو المشتري الصناعي، ويظهر هنا دور التوزيع من خلال فروع المنظمة التي تنتشر في اماكن تواجد المستهلك.

3- أهمية التسويق مستوى المؤسسة:

يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- تقوم المؤسسة بتصريف منتجاتها في ظل النشاط الصناعي من خلال التسويق وذلك بعد توفير المعلومات التسويقية كحاجات ورغبات المستهلك.

– غزو الأسواق الدولية من خلال اكتشاف الفرص التسويقية في الأسواق سواء تم هذا بالأسلوب المباشر (استثمار أجنبي مباشر) أو عن طريق الأسلوب الغير المباشر (استثمار أجنبي غير مباشر) من خلال التصدير أو تراخيص البيع أو الإنتاج مثلا.

– مواجهة المنافسة من الشركات الأجنبية، ومتعددة الجنسيات داخل الأسواق الوطنية. [1]

ثالثا: العناصر الأساسية للتسويق

إن الفهم الدقيق للتسويق كفلسفة وممارسة تستدعي بالضرورة التعرف على مفاهيمه الأساسية وهذا لزيادة توضيح التعاريف التسويق السابقة الذكر، حيث انها تعطي صورة أكثر شمولية لما نقصده تماما بالتسويق، كما أن هذه مفاهيم الأساسية تمثل الدعائم التي يرتكز عليها البناء التسويقي بأكمله وهي كالتالي[2]:

1– الحاجات: إن من أكثر المفاهيم الأساسية التي يستند إليها التسويق الحديث هو الحاجات الضرورية والتي يمكن تعريفها بأنها حالة من الشعور بالحرمان عند الفرد والتي في حالة عدم إشباعها وتلبيتها تثير نوع من الضيق والتوتر وعدم الراحة.

فالتسويق يبدأ بالحاجات الإنسانية مثل الغذاء، الهواء، الماء، المسكن، الملبس... إلخ. وهي حاجات أساسية لابد من إنشائها، كما أن الحاجات لا تقتصر على الأساسيات من الأشياء وإنما تشتمل على حاجات أبعد منها مثل التعليم، الترفيه، الرعاية الصحية وغيرها من الخدمات.

2– الرغبات: تمثل الرغبات مرحلة متقدمة من الحاجات فقد يرغب الزبون في السفر، فإما أنه يفضل الطائرة، وإما يفضل القطار وإما السيارة. ومن ثم فالرغبة هي الوسائل التي تستخدم لتلبية الحاجات فالرغبات أوسع من الحاجات أي أن الحاجات هي الرغبات الأكثر إلحاحا بالنسبة للمستهلك. وتختلف رغبات الزبائن باختلاف الثقافة والحضارة والشخصية، بمعرفة رغبات الزبون ودوافعه على الشراء فهي العامل الأساسي و الحاسم في عملية رسم السياسات التسويقية [3].

والتسويق الناجح هو الذي يركز على طرق جديدة لتلبية حاجات الزبون أو تقديم منتجات أو خدمات جديدة لتلبية حاجات المتعددة للزبون.

3– الطلب: يتمثل الطلب في رغبات لمنتجات معينة مدعمة بقدرة لشرائها، فالأفراد لديهم تقريبا رغبات غير محدودة ولكن لديهم موارد محدودة. فعندما تتوفر القدرة المادية للشراء مع الرغبة للشراء يصبح هناك طلب،

[1] عبد السلام أبو قحف، التسويق وجهة نظر معاصرة، مرجع سابق، ص، 22.

[2] عبد الكريم راضي الجبوري، التسويق الناجح، دار التيسير، بيروت لبنان، 2000، ص89

[3] إسماعيل محمد السيد، الإعلان، المكتب العربي الحديث –الإسكندرية–مصر، ص13

وهكذا فالطلب هو "الكمية المطلوبة من جانب الأفراد من سلعة أو خدمة معينة خلال مدة زمنية معينة وبسعر معين".

4-المنتجات (سلع-خدمات -أفكار) يشبع الأفراد حاجاتهم من خلال المنتجات، والمنتج في هذا السياق يشير إلى أي شيء يمكن عرضه لإشباع حاجة والرغبة، وينظر المستهلكين للمنتجات كمجموعة من المنافع وبالتالي يقومون باختيار تلك المنتجات التي توفر لهم أفضل مجموعة من فوائد مقابل الأموال التي قاموا بإنفاقها في سبيل الحصول عليها. ومفهوم المنتج يشمل ما يلي:

4-1 السلع: هي منتجات مادية يدركها الزبائن باللمس أو الرؤية أو التذوق أو الشم ومثال ذلك السيارة، الملابس... إلخ.

4-2 الخدمات: منتجات غير مادية تقدم منافع مالية أو قانونية، صحية، تعليمية ... إلخ ومثال ذلك شركات التأمين، السياحة، البنوك، مستشفيات ... إلخ.

4-3 الأفكار: مفاهيم أو فلسفات أو تصورات معينة يمكن تبادلها في السوق مثل برنامج مخطط الأسرة.

5-التبادل: حقق الأفراد إشباع حاجاتهم ورغباتهم من خلال التبادل ويقصد بالتبادل الحصول على شيء مرغوب من فرد أو من شركة ما مقابل تقديم شيء مرغوب لآخر فالشخص الذي يشعر بالجوع يمكنه الحصول على طعام من خلال إعطاء شخص آخر مبلغ نقدي أو مقايضة وهذه الطريقة الأكثر قبولا تسويقيا، إذ أن الأساس في العمل التسويقي هو" Give to get it " فالتبادل هو جوهر نطام التسويق ويشترط لقيامه توافر مجموعة من الشروط أهمها:

- ✓ وجود طرفين على الأقل في عملية التبادل.
- ✓ أن يكون لكل طرف شيء ذو قيمة يقدمه لطرف آخر.
- ✓ كل طرف لديه المقدرة على الاتصال والتعامل.
- ✓ أن يكون لكل طرف الحق في قبول أو رفض العرض قيد التبادل.
- ✓ ينبغي عدم وجود مانع قانوني يحول دون إتمام عملية التبادل.

6- العلاقات والشبكات: ينبغي أن لا ينظر إلى التسويق على أنه مجرد تسويق تعاملات تجارية صرفة، فمفهوما التسويق الاجتماعي والأخلاقي يقترنان بأهمية إرساء علاقات مع المستهلك والمجتمع بأكمله تكون مبنية على

اعتبارات ليست بالضرورة تجارية أو تعامليه، بل هناك أهمية في بناء علاقات مع أطراف التبادل الأساسية مثل المستهلكين، الموردين ، الموزعين، والمجتمع بشركاته وأركانه المختلفة، والناتج النهائي لهذه العلاقات هو بناء قاعدة تسمى بشبكة التسويق والتي تضم المستهلكين ،الموردين ،الموزعون تجار التجزئة، وكالات الإعلان، أساتذة الجامعات وغيرهم ممن ينبغي إقامة علاقات أعمال مربحة ومتبادلة معهم.

7– الأسواق: ينظر رجال التسويق إلى السوق على أنه مجموعة المشترين الحاليين والمرتقبين ذو الاحتياجات أو الرغبات غير مشبعة ويملكون قدرات شرائية ويمكن كسبهم وإشباع حاجياتهم [1].

حيث عرّفت الجمعية الأمريكية للتسويق السوق على أنه مجموع القوى أو الشروط التي في ضوئها يتخذ المشترون والبائعون قرارات ينتج عنها انتقال السلع والخدمات، وعليه فإنّ حجم السوق يعتمد على عدد الأشخاص الذين يبدون الحاجة والرغبة ويمتلكون الموارد التي يقدمونها للآخرين مقابل الحصول على مبتغاهم.

رابعا: خصائص التسويق. [2]

للتسويق عدة خصائص تميزه عن غيره من الأنشطة وهي كما يلي:

1–التسويق عملية هادفة ومستمرة:

حيث يستهدف التسويق إشباع حاجات العملاء، والحصول على رضاهم وولائهم، وتحقيق الأرباح، والتشغيل الأمثل للطاقات الإنتاجية، والإسهام القوي والفعال في تحقيق رفاهية المجتمع فتبدأ وظائف التسويق قبل إنتاج السلع والخدمات بدراسة الأسواق، جمع البيانات والمعلومات عن حاجات العملاء الحاليين والمرتقبتين ورغباتهم وتستمر لتعمل على تدفق السلع والخدمات من المؤسسة إلى المستهلك ثم بسند بعدها لتقديم خدمات ما بعد البيع، ومن جانب آخر فإن التغيير المستمر لحاجات العملاء ورغباتهم جعل من المنطقي استمرار الدراسة لمتابعة هذه التغيرات، و العمل على تطوير هذه السلع والخدمات لمقابلة هذه الاحتياجات.

[1] عبد الكريم راضي الجبوري مرجع سابق، ص 07.

[2] ط. ضيف جميلة، أهمية التسويق البنكي في رفع القدرة التنافسية للبنوك، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، الطبعة 2006 ،ص،ص،39،40 .

2- التسويق عملية متكاملة ومتطورة:

تعمل وظائف التسويق أثناء وبعد إنتاج السلع والخدمات، مما يستوجب إحداث التكامل بين الوظائف عند تخطيط الجهود التسويقية، فالنظام التسويقي مجموعة أنشطة متفاعلة، متكاملة تستهدف التخطيط، التسعير، الترويج، والتوزيع للسلع والخدمات التي تشبع رغبات العملاء خاصة والمجتمع عامة، ومن ثم نرى أن التسويق هو بيع المنتجات الحالية والمرتقبة بسعر ترويج ومنافسة اليوم والغد في أماكن سوق الحاضر والمستقبل.

3-التسويق عملية إدارية معقدة:

إدارة العملية التسويقية تسعى لإرضاء المستهلك، وتحقيق أهداف الشركة، وهذا من خلال تخطيط، تنظيم، توجيه، متابعة ومراقبة أنشطتها التسويقية، إضافة إلى تعقد هذه العملية، وذلك لنمو الأسواق وإشباعها نتيجة لتعدد الحاجات والرغبات، التقدم التكنولوجي، وازدياد المنافسة.

4- التسويق عملية تبادل المنافع:

يعد جوهر التسويق عملية تبادل المنافع التي تتطلب وجود طرفين أو أكثر للقدرة على الاتصال، وكذا لكل طرف شيء ذو قيمة ومرغوب فيه من الطرف الآخر.[1]

المطلب الثاني: وظائف وأهداف التسويق

أولا: وظائف التسويق: [2]

لابد من تأدية مجموعة من الوظائف التسويقية لخلق المنفعة الاقتصادية ولتسهيل عملية التبادل، وهذه الوظائف هي في الواقع انعكاساً للمزيج التسويقي.

وسوف نستعرض فيما يلي بعض وظائف التسويق مع وصف مختصر لها:

1- تجميع المعلومات التسويقية، ويشمل ذلك ما يلي:

أ-تحديد وتحليل الفرص التسويقية.

[1] ط. ضيف جميلة، **أهمية التسويق البنكي في رفع القدرة التنافسية للبنوك**، مرجع سابق، ص 41.

[2] د. شريف احمد شريف العاصي، التسويق" **النظرية والتطبيق**"، الدار الجامعية –الإسكندرية-2010 ص25.

ب-تصميم وتنفيذ الدراسات الاستقصائية.

ج-تنفيذ التجارب السوقية.

د-تجميع معلومات عن المنافسين.

هـ-توفير المعلومات اللازمة لصانعي القرارات.

2-**تحمل المخاطر** «RiskTaking» ويعني ذلك أن يأخذ رجل للتسويق غلة عاتقه المسؤولية او المخاطرة الكامنة في النشاط التسويقي، وكذلك كيفية نقلها للآخرين ثم كيفية رقابتها والسيطرة عليها.

3-الشراء أو الإيجار، ويشمل ذلك:

أ-تحديد واختيار مصادر التوريد.

ب-تقييم مصادر التوريد.

ج-دراسة ومناقشة شروط الشراء أو الإيجار.

4-**البيع أو التأجير**، ويشمل ذلك ما يلي:

أ-تحديد العملاء المستهدفين. [1]

ب-تحديد مواقعهم وأماكنهم.

ج-كيفية الاتصال بهم.

د-خلق الطلب على السلعة وزيادته عن طريق الإعلان والبيع الشخصي والدعاية ووسائل تنشيط المبيعات.

هـ-وضع ودراسة شروط البيع أو التأجير للغير.

5-التوزيع، وتشمل هذه الوظيفة:

أ- تحديد المخازن.

[1] د. شريف احمد شريف العاصي، مرجع سابق، ص26

ب- كيفية التخزين.

ج- إدارة المخزون.

د- النقل

هـ- خدمات العميل.

و- مناولة السلع.

ح- تجارة الجملة.

ط-تجارة التجزئة.

6- التخطيط السلعي ويشمل ذلك:

أ- خلق وإيجاد منتجات جديدة.

ب- التغليف.

ج- الضمان.

د- اختيار الاسم التجاري والعلامة التجارية Brand Name .

هـ- إدارة المنتج .[1]

و-إسقاط السلع المتقادمة.

7- التسعير، ويشمل ما يلي:

أ- تحديد السعر المبدئي List Price.

ب- الخصومات وكيفية تحديد السعر النهائي.

ج- تحليل أسعار المنافسين.

[1] د. شريف احمد شريف العاصي، مرجع سابق، ص27.

د- تحديد شروط الائتمان.

ثانيا: أهداف التسويق:

أهداف التسويق متعددة و متباينة و يمكن تجزيئها إلى أهداف خاصة بالمستهلك و أهداف متعلقة بالشركة[1]

1- أهداف خاصة بالمستهلك: يسمح التسويق للأفراد بالتمتع بمستويات معيشة مرتفعة، فالمستهلك لديه حاجات مختلفة ورغبات متباينة يحاول إشباعها قدر المستطاع، فالنشاط التسويقي يعتبر من الأنشطة الرئيسية في المؤسسة إلى جانب النشاط الإنتاجي واللذان بتكاملهما يصلان إلى تحقيق الفعالية التي توصل إلى تحقيق هدفها النهائي وهو إنتاج السلع بالمواصفات والجودة المناسبة وتقديمها إلى المستهلكين بالسعر وفي المكان المناسبين وفي الوقت الملائم، التسويق يحقق مجموعة من الأهداف المتعلقة بالمستهلك نذكر منها:

- الرفع من مستوى معيشة الفرد في المجتمع.

- تقديم منتج (سلعة-خدمة-فكرة) يناسب حاجيات ورغبات المستهلكين في الوقت والمكان المناسبين.

- التسويق ينمي المعرفة لدى المستهلك وبالتالي تحقيق الرفاهية الاجتماعية والاقتصادية.

- ترشيد المستهلك وإلغاء الاستهلاك الغير ضروري.

2-أهداف خاصة بالمؤسسة: يعتبر التسويق حلقة وصل بين إدارة الشركة والمجتمع الذي تعيش فيه (الأسواق) فيمكن إبراز أهداف التسويق بالنسبة للشركة في النقاط التالية:

- الإسهام في القدرة التنافسية للشركة وزيادة الحصة السوقية

-تحسين الصورة الذهنية للشركة في أذهان جماهيرها (زبائن الحاليين والمرتقبين، وسائل الإعلام، البنوك وشركات التأمين، الشركات الحكومية ذات علاقة ...الخ)

- المساعدة على بقاء والاستمرارية من خلا إرضاء المستهلك والحصول على ثقته وتحقيق أرباح على مدى متوسط وبعيد.

[1] معراج هواري، أحمد أمجدل، **التسويق المصرفي مدخل تحليلي استراتيجي**، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص 22

– التسويق كتصور وإدراك للسياسة التجارية يعمل على خلق الزبون والاحتفاظ به وبالتالي الاستغلال الأمثل لمزارد المؤسسة التي تمتلكها من خلال معرفة لسوقها، كماي سمح لها التسويق بالتعرف بسرعة اتجاه التغيرات الحاصلة فيه وبالتالي تحضير منتجات مناسبة لهذه التغيرات[1].

– زيادة حجم المبيعات بتنويع المنتجات في الأسواق.

المطلب الثالث: عناصر استراتيجية التسويق

بالرغم من أن هناك الكثير من المتغيرات التسويقية إلا أن اتخاذ القرار التسويقي ينصب أساسا على أربعة استراتيجيات رئيسية تتمثل حصيلتها بما يسمى بالمزيج التسويقي«The Marketing Mix » والتي أشرنا إليها فيما سبق ،هذه المتغيرات الرئيسية هي :

1–إستراتيجية المنتج product Strategy: وتشمل القرارات الخاصة بالتغليف والعلامة التجارية والضمانات التي تقدم مع المنتج ودورة حياة المنتج وتقديم المنتجات الجديدة، إن استراتيجية المنتج لا تنصب فقط على المنتج المادي وإنما تشمل كل ما يتعلق بإشباع المستهلك من السلعة أو الخدمة.

2–إستراتيجية التسعير Pricing Strategy : فتعتبر من أصعب المجالات بالنسبة لاتخاذ القرار التسويقي، حيث أنها تتعلق بتحديد الأسعار التي تكون مربحة للشركة وفي نفس الوقت تلقى قبولاً من المستهلكين، ومما يزيد صعوبة التسعير هو أن السعر في أغلب الأحيان يكون محدداً رئيسيا في قرار الشراء ولذلك فإنه موضع إهتمام أو دراسة من جماهير المستهلكين.

3–**استراتيجية التوزيع Distribution Strategey**: وتشمل شقين، أولهما التوزيع المادي للسلع، وثانيهما اختيار القنوات التسويقية « Marketing Channels » والقناة التسويقية هي: الطريق التي تسلكه السلعة أو الخدمة حين تدفقها من المنتج إلى المستهلك، ويركز قرار اختيار القنوات التسويقية على إيجاد والحفاظ على شبكة فعالة للتوزيع من تجار الجملة وتجار التجزئة وغيرهم من الوسطاء التجاريين.

4– استراتيجية الترويج Promotional Strategy: فإنها تشمل:

–البيع الشخصي Personal Selling.

[1] Theodore leuvritt, l’esprit marketing, Editions d'organisation, paris, 1972, p255.

-الإعلان Advertising.

-الدعاية Publicité.

-وسائل ترويج المبيعات Sales Promotion Tools.

إن محصلة النهائية لهذه الاستراتيجيات الأربعة هي كما سبق القول "المزيج التسويقي" الذي يمكن تعريفه بأنه "المزج بين العناصر الرئيسية الأربعة (المنتج –التسعير–التوزيع–الترويج) لتكوين استراتيجية تسويقية شاملة يؤدي تنفيذها إلى إشباع القطاعات السوقية المختارة. [1]

[1] د. شريف احمد شريف العاصي، مرجع سابق، ص،ص،40،41.

المبحث الثاني: مفهوم الرقابة التسويقية

تعتبر الرقابة التسويقية بمثابة الحلقة الأخيرة التي تكتمل بها العملية التسويقية ولا تهدف الرقابة التسويقية إلى تصحيح الأخطاء وتعديل الانحرافات فحسب، وإنما إلى تطوير العمل ومعرفة كيفية استخدام الموارد التسويقية المادية والبشرية من أجل تحقيق أعلى درجات الكفاءة والفعالية.

المطلب الأول: تعريف الرقابة التسويقية

للرقابة التسويقية عدة تعريفات يمكن ذكر بعضها:

" هي عملية قياس وتقييم نتائج الاستراتيجيات والخطط التسويقية واتخاذ الإجراءات التصحيحية للتأكد من أن الأهداف التسويقية قد تم تحقيقها ".[1]

كما عرفت الرقابة التسويقية كذلك بأنها " النشاط الخاص بمتابعة نتائج التنفيذ في ضوء المعايير المحددة مقدما سواء كانت أهداف أو معايير منبثقة منها وتحديد ما قد يوجد من انحرافات بين الأداء الفعلي والمتوقع وتحليل هذه الانحرافات لمعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات اللازمة لتلاقي حدوثها مستقبلا.[2]

ويعرف بويل (Buell) الرقابة التسويقية بأنها هي "الوسائل التي يمكن بواسطتها إدارة التسويق للتأكد من مدى تحقيق الأهداف التسويقية وتحديد أو القيام بالإجراءات اللازمة لتحسين الأداء أو تعديل الأهداف في حالة اختلاف الأداء الفعلي عن الخطة".[3]

وتعرف كذلك بأنها "قياس الأداء الفعلي للنشاط التسويقي مع الأهداف والمعايير الكيفية ومدى رضا المستهلك عن المنتجات أو مدى تعاون الوسطاء. وبتم تحديد مدى النجاح في تحقيق الخطة".[4]

---

[1] محمد فريد الصحن، **التسويق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 375

[2] محمد إبراهيم، إدارة التسويق **(في إطار معايير إدارة الجودة التسويقية)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، طبعة الأولى، 2011، ص 278

[3] محمد الصيرفي، إدارة التسويق، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2005، ص 274

[4] عامر عبد الله موسى، إدارة التسويق، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، طبعة الأولى، 2009، ص، ص،14، 15.

ويمكن النظر إلى الرقابة التسويقية من مدخلين أساسين هما:[1]

المدخل التقليدي: فان الرقابة التسويقية في هذا المدخل ترتكز على التأكد من جعل الأحداث والأفعال متطابقة تماما مع الخطط التسويقية وذلك دون أدنى اهتمام بالتأثير في سلوك أفراد التسويق هذا وقد أحاط بهذا المدخل الكثير من العوائق والتي منها:

1. إهمال التأثير السلوكي والنفسي للرقابة على الأفراد.
2. عدم مراعاة الظروف البيئية التي تقلل من تأثير الرقابة.
3. التركيز على رقابة الخطط والأنشطة التسويقية وليس على رقابة الأفراد العاملين في المجال التسويقي.
4. الإخفاق في احتواء كل عمليات الرقابة داخل الوحدة التسويقية.

المدخل الحديث: الرقابة وفقا لهذا المدخل تجمع بين اتجاهين رقابيين الأول متمثل في الرقابة على الخطط والأنشطة التسويقية أما الثاني فهو متمثل في الرقابة على سلوك هؤلاء الأفراد داخل الوحدات التسويقية أي أن الرقابة يتم تصميمها بحيث تؤثر في الفرد الذي من المتوقع أن يؤثر في الأداء التسويقي.

المطلب الثاني: أهمية الرقابة التسويقية

يمكن تلخيص الأسباب أو العوامل التي أدت إلى الاهتمام بالرقابة التسويقية فيما يلي:

1- كبر حجم المشروعات و المنظمات و تعقد عملياتها وذلك لتعدد المنتجات التي تقدمها وتعدد الأسواق التي تتعامل فيها مما أدى إلى تعقد وظيفة الرقابة على النشاط التسويقي[2]، حيث استدعى ذلك ضرورة [3]:

- تحديد نقاط الضعف والقوة في الوظائف التسويقية المؤداة.
- تحديد الجهود التسويقية الضائعة أو المستخدمة استخداما سيئا مما سبب زيادة التكاليف التسويقية.
- الحكم على الأداء الكلي لإدارة التسويق ومدى مساهمتها في تحقيق أهداف الشركة.

[1] محمد الصيرفي، مرجع سابق، ص 274

[2] عصام الدبن أمين ابو علفة، التسويق " **المفاهيم – الاستراتيجية**"، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ص 416.

[3] محمد الصيرفي، مرجع سابق، ص 275.

2-البيئة التسويقية وما تتسم به من تغير مستمر وعدم القدرة على التنبؤ الدقيق والكامل بالمتغيرات المختلفة، وبالتالي بتطلب الأمر الرقابة المستمرة للتأكد من توافق الخطط التسويقية مع التغير في هذه الظروف [1].

3-تزايد عدد وحجم ونوع الشركات والقنوات التسويقية المختلفة وتزايد حجم ونوع السلع والخدمات المنتجة محليا والمستوردة والتي تتدفق داخل حلقات التوزيع المختلفة.

4- تزايد الفجوة الاستهلاكية من حيث عادات الشراء وأنماط الاستهلاك لمجموعة المشترين إلى ضرورة فرض رقابة تسويقية لضمان تحقيق الأهداف التسويقية المختلفة [2].

على الرغم من الحاجة المستمرة إلى الرقابة التسويقية، نجد أن العديد من الشركات في الواقع العملي تهمل هذه الخطوة أو قد لا تتخذ الإجراءات الكافية لتحقيقها.

حيث قد لوحظ أن[3]:

- ✓ الشركات الصغيرة الحجم لديها نظام رقابي ضعيف مقارنة بالشركات كبيرة الحجم.
- ✓ أقل من نصف عدد الشركات التي تم دراستها لديها معلومات من ربحية المنتجات الفردية التي تقوم بإنتاجها وتسويقها، بل أن أكثر من ثلث هذه الشركات لديها نظام المراجعة المنتجات الضعيفة وإقصائها من خطوط المنتجات.
- ✓ نصف الشركات لا تقوم بمراجعة تكاليفها التسويقية ومقارنتها بالمبيعات التي تم تحقيقها.
- ✓ تستغرق العديد من الشركات من أربعة إلى ثمانية أسابع في إعداد التقارير الرقابية نادرا ما تكون دقيقة بدرجة كافية لاستخدامها.

[1] عصام الدين امين ابو علفة، مرجع سابق، ص 416.

[2] فريد النجار، إدارة منظومات التسويق العربي والدولي، الناشر مؤسسة شباب الجامعة، إسكندرية، 2004، ص488.

[3] محمد فريد الصحن، مرجع سابق، ص 375

المطلب الثالث: عناصر وشروط فعالية الرقابة التسويقية

أولا: عناصر الرقابة التسويقية:

1) **عنصر البيئة:** هي تصف الظروف العامة للوحدة التسويقية، أي المتغيرات البيئية التي تؤثر على العلاقة بين مزيج الرقابة والنتائج السلوكية والنفسية، والبيئة تنقسم إلى بيئة كبيرة وبيئة عمليات وبيئة صغيرة.
2) **عنصر الرقابة:** وهي المكون الثاني للإطار وتشتمل على مختلف الظواهر التي هي ضمن الأدب الإداري والمحاسبين، وهناك نوعين من الرقابة.

أ. الرقابة الخاصة: هي الآليات المكتوبة التي تؤثر على احتمالية تعرف العاملين والمجموعات في المنطقة، وما يجعلها تسند الأهداف التسويقية.

ب. الرقابة العامة: فهي تتعلق بالعاملين وتؤثر على سلوك الأفراد أو المجموعات للوحدة التسويقية،

وهذه الضوابط الرقابية قد تكون ايجابية أو ايجابية أو سلبية التأثير على الأهداف التسويقية.

3) **عنصر النتائج:** وهي المكون الثالث للإطار النظري المقترح، وهي التي تنشأ عن استخدام الضوابط الرقابية، فهي في البداية تنقسم إلى تأثيرات شخصية وتأثيرات على الوحدة التسويقية، والنتائج الشخصية تكون سيكولوجية، أما النتائج على حصة الوحدة التسويقية فتتعلق بالإنجاز.[1]

ثانيا: شروط الرقابة التسويقية الفعالة:

– أن تكون الأهداف محددة بوضوح ودقة، وأن تكون قابلة للقياس.

– أن تكون هناك علاقة معروفة وواضحة بين مختلف الجهود في الشركة، ومدى مساهمتها في تحقيق الأهداف.

– ضرورة إزالة كافة المعوقات التي تقف حائلا أمام بلوغ الأهداف المرسومة، بمعنى أنه مطلوب من إدارة التسويق العمل على:

* وضع المعايير الرقابية.

* الإشراف على الأعمال وفقا لهذه المعايير.

1 محمد جاسم الصميدعي، رشاد محمد يوسف الساعد، **ادارة التسويق (التحليل –التخطيط –الرقابة)**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، طبعة الثانية، 1427 هـ/ 2007 م، ص،ص 322،323.

* مقارنة الجهود المتحققة بالمعايير المحددة.

* تصحيح الانحراف حال حدوثه.[1]

المبحث الثالث: الرقابة على النشاط التسويقي

بعد أن تطرقنا في المبحث السابق إلى مفهوم الرقابة التسويقية سوف نتطرق في هذا المبحث إلى مجالات الرقابة التسويقية وخطوات الرقابة التسويقية، ومشاكلها.

المطلب الأول: مجالات الرقابة التسويقية

هناك مجالات مهمة ينبغي أن تركز عليها عملية الرقابة التسويقية منها:[2]

أولا: قياس رضا المستهلك:

يرى Didcson إن رضا المستهلك هو مقياس الرقابة التسويقية الرئيسي للمخرجات التسويقية وأن انخفاض مؤشر رضا المستهلك أو عدم تناميه بمعدل المنافسين يضع الشركة في ورطة كبيرة والمقصود من مصطلح الرضا أنه حالة أو وضع يشعر به الفرد عند قيامه بأداء معين استطاع بواسطته إشباع توقعاته وبالتالي فإن الرضا هنا هو دالة للمستويات نسبية من التوقعات والأداء المدرك، كما أن درجة الرضا تعتمد على الطريقة التي يعالج بها الفرد الفجوة الواقعة بين توقعاته وبين الأداء الفعلي.

ولكي نفهم الرضا يجب أن نفهم كيف يحدد المستهلك توقعاته، فالتوقعات يتم تحديدها على أساس الخبرة السابقة في نفس الظروف والمواقف، كما أن الرقابة على الرضا يمكنها أن تساعد الإدارة وخاصة إذا كانت الجودة الكلية هي الجزء الأساسي لاستراتيجياتها ولكن ينبغي التبيين بأن رضا المستهلك وعلى الرغم من أهميته من الصعب قياسه من قبل الشركة.

ثانيا: نسب و مبيعات المنتجات الجديدة و المعدلة من المنتجات الكلية (NPR)

حيث تعد هذه النسبة NPR واحدة من أهم مقاييس المخرجات التسويقية، بحيث توضح هذه النسبة مدى قدرة الشركة ونجاحها في التكيف وإعادة صياغة نفسها وتقديم منتجات جديدة للسوق كما قد تكشف نفس هذه النسبة عن عجز الإدارة وفشلها وعدم قدرتها على الثبات بمنتجاتها في السوق أي أن مؤشر NPR

[1] علي فلاح الزعبي، إدارة التسويق (منظور تطبيقي استراتيجي)، دار اليازوردي العلمية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 2009، ص،ص 310،309 .

[2] محمد الصيرفي، مرجع سابق، ص،ص، 299،298 .

يستخدم لقياس مدى قدرة الشركة على تقدير المنتجات الابتكارية وتقليد منتجات قائمة بالسوق والشركات الناتجة لا تقل فيها النسبة عن 20 % بمؤشر NPR .

ثالثا :الرقابة على أرقام المبيعات خلال فترة زمنية معينة [1]:

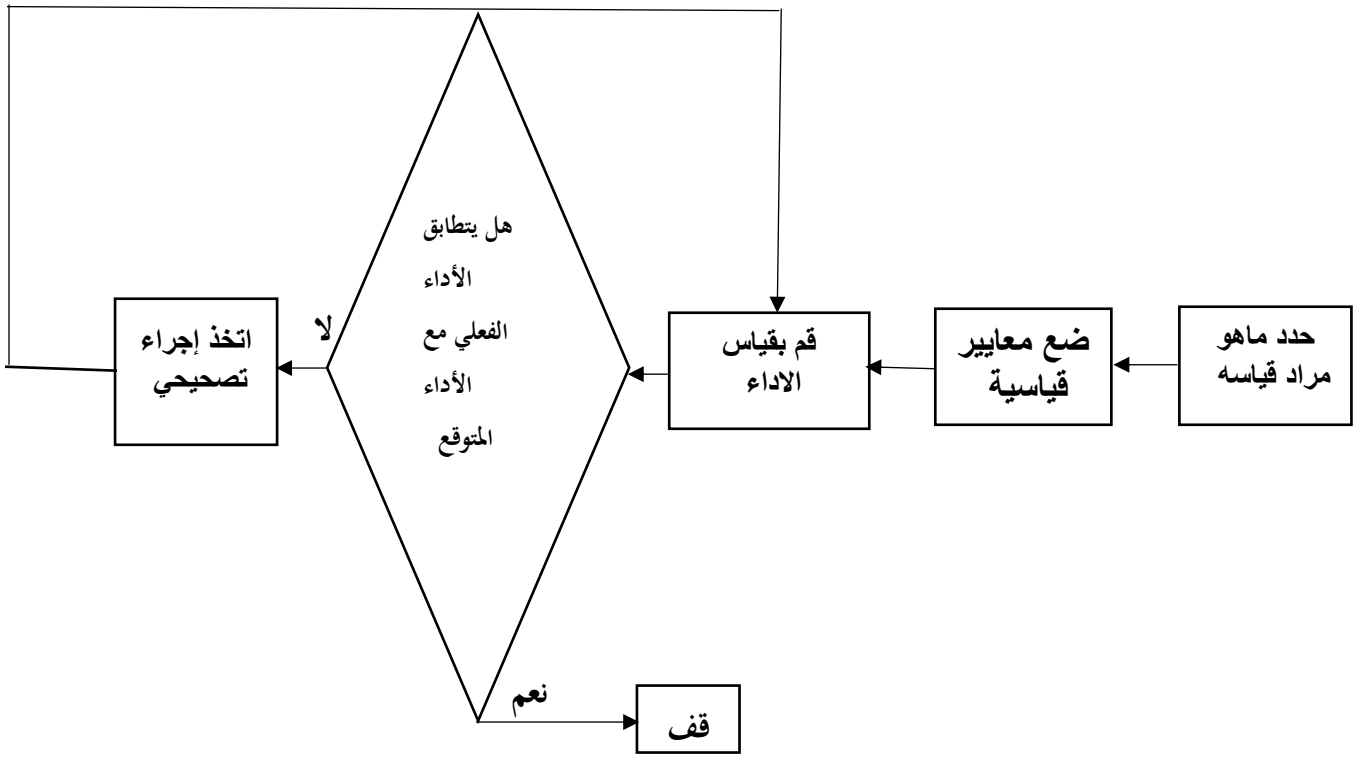
تتركز الرقابة هنا حول معرفة تأثير العامل الزمني على التغير في المبيعات، وعادة فإن تحليل أرقام المبيعات على أساس زمني يعتمد على أرقام مبيعات الصناعة التي تنتمي إليها الشركة، وحصتها من السوق الكلي.

رابعا: تحليل المبيعات على أساس مناطق التوزيع:

الهدف من قياس أداء المبيعات على مستوى مناطق التوزيع هو التأكد من كفاءة كل منطقة على حدة وتوحيد المناطق التي تواجه المشكلات.

المطلب الثاني: خطوات الرقابة التسويقية

الشكل رقم (07) خطوات الرقابة التسويقية



المصدر: محمود عبد الحميد مرسي، زهير نعيم الصباغ، نقلا عن توماس وهيلن، دافيد هنجر، الإدارة الاستراتيجية، معهد الإدارة العامة، السعودية 1990،ص370

[1] فؤاد أبو الفتوح أبو إسماعيل، ادارة **التسويق (المفاهيم–التطبيق تطوير الأداء**، دار النهضة العربية، القاهرة، ص، ص،561،562.

وفيما بلي شرح لمختلف الخطوات الخاصة بالعملية الرقابية.

أولا: تحديد النشاط المراد قياسه

تعد هذه المرحلة أولى مراحل الرقابة التسويقية، إذ ينبغي على أفراد الإدارة العليا والإدارة التنفيذية، القيام بتحديد الأنشطة والعمليات والنتائج قيد التنفيذ والمراد متابعتها وتقييمها. [1] فبالنسبة للرقابة على النشاط التسويقي، تقوم إدارة التسويق بتحديد العمليات والأنشطة المراد إجراء عملية الرقابة عليها، ومثال ذلك قيام مدير التسويق بإجراءات الرقابة التسويقية على الحملة الإعلانية للشركة في فترة زمنية معينة ومقارنة ما هو منفذ بما هو مخطط، ومن ثم استخراج الانحرافات.

ثانيا: وضع المعايير الرقابية: [2]

وهي عبارة عن المؤشرات التي يجب استخراجها ومقارنتها، لقياس وتقييم ما هو مطلوب قياسه وتحليله وتقييمه، أو هي الأدوات التي يتم بها أو من خلالها قياس وتقييم ما هو مطلوب قياسه.
وبالتالي بعد تحديد الأنشطة والنتائج والمخرجات، والعلاقات المطلوب أن تكون محل القياس والرقابة، توضع المؤشرات والمعايير الرقابية التي يمكن استخدامها لمتابعة وتقييم النشاط التسويقي بمجالاته المختلفة، وما يجب توفره في هذه المعايير هو أن تكون موضوعية، ودقيقة وقابلة للقياس، وإلاّ اختل النظام الرقابي وأصبح غير قادر على تحقيق أهدافه.

إن نجاح اختبار معايير الأداء المناسبة، يتوقف على مدى وضوح الأهداف، فالأهداف التي تصاغ بأسلوب عام يجعل قياسها صعبا، ومن ثم يتعذر ممارسة عملية الرقابة عليها، ومثال ذلك إذا كان هدف الشركة تحقيق أكبر عائدات في مختلف أسواقها، فإنه يصعب التحقق من هذا الهدف إلا إذا تتبعنا مبيعات الشركة في كل سوق.
وعلى العموم هناك عدة معايير للرقابة التسويقية يمكن ذكر منها ما يلي[3]:

[1] محمود عبد الحميد مرسي، زهير نعيم الصباغ، نقلا عن توماس وهيلن، دافيد هنجر، **الإدارة الاستراتيجية**، معهد الإدارة العامة، السعودية، 1990، ص،370

[2] محي الدين عباس الأزهري، إدارة النشاط التسويقي، **مدخل استراتيجي**، دار الفكر العربي، الجزء الأول، الطبعة الأولى، 1988، ص، ص،535،536.

[3] كامل علي متولي عمران، **التخطيط والرقابة**، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث، كلية الهندسة جامعة القاهرة، مصر، 2007، ص، ص، 29،30.

- معايير الربحية.
- معايير الموقف التسويقي (الحصة السوقية).
- معايير الإنتاجية.
- معايير القيادة بالنسبة للمنتجات التي تنتجها الشركة.
- المعايير الخاصة باتجاهات العاملين.
- معايير المسئولية الاجتماعية.
- المعايير الخاصة بمدى تحقيق التوازن بين الأهداف طويلة وقصيرة الأجل.

ثالثا: القيام بعملية القياس:

الخطوة الثالثة لكل عملية رقابية بعد تحديد النشاط المراد قياسه، ووضع المعايير الرقابية، هي مقارنة الإنجازات التي تم تحديدها مسبقا، ويتضمن هذا الأمر تحديد[1]:

أ. متى يتم القياس؟

ب. وبواسطة من؟

ج. الجهة المسئولة عن متابعة وتقييم المجال محل القياس، والحكم على مدى فعاليته وكفاءته.

د. كيف يتم القياس؟ حيث توجد أكثر من وسيلة لذلك منها:

1) الملاحظة الشخصية.
2) التقارير الدورية.
3) التحاليل الإحصائية.
4) الاستقصاءات الميدانية كاستقصاء العملاء والوسطاء.

هـ. كيف يتم التحليل؟ ا أهدافه وأدواته.

[1] سويسي عبد الوهاب، الفعالية التنظيمية، تحديد المحتوى والقياس باستعمال لوحة القيادة، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائ، 2004، ص2.

رابعا: مقارنة الأداء المقاس بالمعايير المحددة [1]:

بعد قياس الأداء الفعلي يجب على المدير أن يقارن هذا الأداء بالمعايير المحددة والمعدة التي تستخدم كنموذج لتقييم الأداء التنظيمي. وعملية تقييم الأداء قد تتم بالنسبة للشركة ككل أو لبعض الأفراد العاملين داخل الشركة. والمعايير عادة ما يتم تحديدها ووضعها سواء كان الأداء التنظيمي مناسبا أو غير مناسب.

خامسا: اتخاذ التصرفات التصحيحية:

إن الخطوة التالية في عملية الرقابة التسويقية، بعد مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير المحددة، تتمثل في اتخاذ التصرفات التصحيحية، إذا كان ذلك ضروريا، والتصرفات التصحيحية عبارة عن نشاط إداري، يهدف إلى الوصول بمستوى الأداء التنظيمي إلى مستوى الأداء المعياري، بمعنى آخر، إن التصرفات التصحيحية تركز على تصحيح الأخطاء التنظيمية التي أعاقت الأداء التنظيمي. ولكن قبل أن يتخذ المدبرون أي إجراء تصحيحي يجب عليهم التأكد من أن المعايير التي استندوا إليها معايير عادلة ومناسبة، وأن المقاييس التي استخدمت في قياس الأداء الفعلي كانت صادقة ويمكن الاعتماد عليها. وقد يبدو من أول نظرة، أن أبسط الاقتراحات تتمثل في أن يتخذ المدبرون الإجراء التصحيحي الذي يحد من المشاكل، أي الخاصة بالعوامل داخل المنظمة والتي تعرق الوصول إلى الأهداف التنظيمية. ولكن قد يكون من الصعب في الواقع العملي التحديد الدقيق للمشكلة التي كان لها تأثيرات سلبية تنظيمية.

تتم هذه المرحلة من خلال عدد من الخطوات تتمثل فيما يلي[2]:

1. اقتراح عدد من البدائل الممكنة (إجراءات تصحيحية بديلة) التي يمكن تطبيقها لإزالة أسباب الانحرافات.
2. الاتفاق على معايير المفاضلة بين البدائل.
3. تقييم البدائل على أساس المعايير المتفق عليها واختيار أفضل البدائل الممكنة.
4. اختيار بديل احتياطي للبديل الرئيسي كنوع من التأمين في حالة تغيير الظروف أو عدم ثبوت فعالية البديل الرئيسي.
5. اقتراح برنامج البديل الرئيسي.

والخلاصة أن عملية الرقابة التسويقية بمراحلها الخمس السابق عرضها، قد تبدو مستهلكة للوقت والجهد إلا أن تحقيق الفعالية الرقابية، لا يمكن في غياب هذه المراحل، كما أن رجل الرقابة الخبير المدرب سيكون قادرا على

[1] كامل على متولي عمرن، مرجع سابق، ص، ص29،30 .
[2] سعد محمد المصري، **تسويق الأنشطة الخدمية**، الدار الجامعية، بدون مكان النشر، 2002/2001 ص، 109.

إنجاز تلك المراحل والانتهاء منها في أسرع وقت ممكن، وفي حدود لا تقود إلى استفحال الانحرافات، هذا إلى جانب أن عملية الرقابة التسويقية إذا تمت مبكرا منذ اللحظة الأولى للتنفيذ، فإنها ستوفر كثيرا من الوقت والجهد والتكلفة وستساعد على الكشف عن الانحرافات مع بدء تكونها ومن ثم سرعة مواجهتها.

المطلب الثالث: مشاكل الرقابة التسويقية

يواجه إعداد نظام رقابي سليم على نشاط التسويق صعوبات ومن بينها الاتي[1]:

1- تحديد درجة رقابة الإدارة العليا على نشاط التسويق:

بما أن حجم المبيعات هو الذي يحدد برامج الإنتاج والمشتريات والتمويل والأفراد فإن المشكلة الرئيسة أمام الإدارة هي كيفية نظم عملية يمكن الاعتماد عليها في متابعة نشاط التسويق وهنا يمكن لإدارة الشركة أن تستخدم بعض المعايير الرقابية وطبقا لوجهة نظر البعض فإن الأسلوب المناسب للمتابعة يتمثل في معاملة إدارة أو قسم التسويق على أنه مركز للربحية، أي معاملة هذا القسم على أنه وسيط بين إدارة الإنتاج والمستهلك النهائي، وبطبيعة الحال فإن الأسلوب المستخدم في الرقابة يعتمد بدرجة كبيرة على نوع الغلاقة مع الأجهزة المسؤولة عن أداء وظائف التسويق، حيث أن بعضها يتمتع باستقلال كامل، مثل وكالات الإعلان وبيوت الشحن والنقل والتخزين، بينما هناك البعض الآخر منها الذي توجد علاقة تعاقدية بين الشركة من جهة وبين كل جهاز من هذه الأجهزة من جهة أخرى بشكل يوضح مسؤوليات وحقوق كل طرف تجاه الآخر.

2- الرقابة على رجال السوق:

وتظم هذه الرقابة العاملين ببحوث التسويق ورجال البيع و الإعلان والمسؤولين عن تنمية المنتجات الجديدة وغيرهم عن طريق تحديد العلاقات المتشابكة داخل القسم وعن طريق الاعتماد على أسلوب مقارنة معايير الأداء الفعلية بتلك الخطط ولكن تظل هناك مشكلة رئيسية تتمثل في اختيار الأسلوب المناسب لتوزيع موارد التسويق بين هذه الأنشطة المختلفة مثل مديري مناطق التوزيع أو مديري المنتجات المختلفة، ويكون حل هذه المشكلة من خلال التوزيع على أساس مركزي واتباع نظام اللامركزية في توزيع هذه الموارد وذلك على أساس أقرب شخص

[1] فؤاد أبو الفتوح أبو إسماعيل، مرجع سابق، ص، ص، 538،540.

لموطن التنفيذ واتباع نظام شبه لا مركزي يقوم على أساس اخذ رأي مديري المناطق والفروع والمنتجات بخصوص معدلات الأداء.

3- الرقابة على المناخ الخارجي:

قرارات التسويق تتأثر بالعديد من العوامل التي تقع خارج السيطرة الإدارية والتي لا يمكن التنبؤ بها بسهولة وهذا يعني أن نتائج تنفيذ خطة معينة قد تختلف عما سبق تحديده نتيجة لتغير غير متوقع في سياسة المنافسين أو الجهات الحكومية أو رغبات المشترين أنفسهم أو غير ذلك من عوامل البيئة الخارجية.

وهنا يلعب عامل المرونة دورا مهما يتمثل في سرعة الاستجابة لهذه التغيرات الغير متوقعة وهذا يؤدي بالضرورة لمدير التسويق أن يكون قادرا على تحديد نوع التغير المطلوب وأن يقوم بإدخاله بالسرعة المطلوبة بالمواجهة الظروف الغير متوقعة.

4-متابعة البرامج الخاصة:

تنشأ هذه المشكلة عندما تكون هناك بعض برامج التسويق الخاصة مثل تنمية منتجات جديدة أو تنفيذ حملة إعلانية مكثفة، أو الدخول في منطقة توزيع جديدة، حيث تتمثل المشكلة الرئيسية في مثل هذه الحالات في كيفية تنفيذ هذه البرامج في الموعد المحدد لها، وبحيث لا تأخذ أكثر من المبالغ المرصودة لها، هناك يمكن استخدام طريقة المسار الحرج والميزانيات التقديرية وبحوث كفاءات وفعالية أداء برامج التنفيذ في إجراء عملية المتابعة والتقييم المستمر لمثل هذه البرامج الخاصة[1] .

[1] فؤاد أبو الفتوح أبو إسماعيل، مرجع سابق، ص، 541.

خاتمة الفصل

لقد حاولنا في هذا الفصل إلى إبراز وظيفة التسويق، ففي البداية تناولنا مفهوم التسويق الذي يعتبر نشاط منظم وشامل، وتحديد أهدافه وأهميته كوظيفة تمس جميع الأعمال والأنشطة التي تمارسها الشركة.

إن الرقابة التسويقية التي هي بمثابة الحلقة الأخيرة للعملية التسويقية والتي من خلالها يتم قياس الأداء الفعلي للنشاط التسويقي مع الأهداف والمعايير ومن ثم وضع الاستراتيجيات التسويقية اللازمة للوصول إلى هذه الأهداف، ولهذا للرقابة التسويقية أهمية لمدى إمكانيتها من معرفة نقاط القوة والضعف في الوظائف التسويقية ، ولها عدة خطوات أولها وضع المعايير الرقابية التسويقية، وتقييم الأداء واتخاذ التصرف التصحيحي، فهي الأداة الفعالة للحد من الانحرافات والأخطاء التي يمكن الوقوع فيها أثناء مزاولة الشركة لنشاطها التسويقي.

الفصل التطبيقي

تمهيد:

من خلال دراستنا النظرية للمحاسبة التحليلية والنشاط التسويقي من مختلف الجوانب وللوصول إلى دراسة شاملة وواضحة سنتطرق إلى دراسة تطبيقية تعكس الجانب النظري المشار إليه في الفصلين السابقين، وقد قمنا بدراسة ميدانية لمحاسبة التحليلية كأداة للرقابة على التسويق في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز بمديرية المدية "فرع من فروع مجمع سونلغاز ".

ووقع اختيارنا على هذه الشركة لمعرفة مدى استخدام المحاسبة التحليلية كأداة للرقابة على التسويق وعليه تمّ تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول يتضمن لمحة تاريخية للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز بمديرية التوزيع بالمدية والإطار المنهجي، أما المبحث الثاني يكون حول المحاسبة التحليلية لتوزيع الكهرباء والغاز، والمبحث الثالث سيتم من خلاله التطرق إلى مساهمة المحاسبة التحليلية في الرقابة على التسويق.

المبحث الأول: العرض العام لشركة توزيع الكهرباء والغاز (لمديرية المدية) والإطار المنهجي

يعتبر قطاع الطاقة عصب الاقتصاد الجزائري، لاسيما قطاع الكهرباء والغاز متمثلا في الشركة الوطنية للكهرباء والغاز (شركة قابضة) تحت مسمى (مجمع سونلغاز) ومدى تأثيرها على جميع الجوانب سواء الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة والمواطن على حدّ سواء.

المطلب الأول: لمحة تاريخية للشركة الوطنية للكهرباء والغاز (مجمع سونلغاز)

أولا: النشأة و التطور التاريخي [1]:

- بداية القرن 20 اشتركت 16 شركة في امتيازات كهربائية في الجزائر ومجموعة ليبون (الشركة المركزية لإضاءة الغاز) وشركة الإضاءة والقوة الكهربائية SAFE في الوسط والغرب compagnie du bourbonnais إلى الشرق ومصانع Lévy في قسنطينة.
- 1947: تم نقل شركات الامتياز 16 إلى شركة تحت المسمى شركة الكهرباء والغاز الجزائرية EGA، كلفت بإنتاج، نقل وتوزيع الطاقة الكهربائية والغاز.
- 1962: الاحتفاظ بالإطار القانوني لشركة EGA وإنشاء الشركة الوطنية للكهرباء والغاز تحت المسمى SONELGAZ، وذلك بمقتضى القانون رقم 69/59 الصادر ب1969/07/26 مع إبقاء نفس المهام.
- 1983: إعادة الهيكلة الأولى: ميلاد 05 شركات تابعة متخصصة في الأشغال " Kahrif , Kahrama, Kangaz, Inerga ettarkibk"بالإضافة إلى شركة تصنيع AMC.
- 1991: تغير الإطار القانوني للشركة لتصبح مؤسسة عمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري (Sonelgaz Epic) ذلك بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 91/457 الصادر ب1962/12/14.

[1] الموقع الإلكتروني للشركة القابضة SONELGAZ http://www.sonelgaz.dz اطلع عليه يوم 2020/08/03 على الساعة 22:00-23:00.

- 1995: التمتع بالشخصية القانونية والاستقلال المالي ويؤكد المرسوم التنفيذي رقم 280/95 المؤرخ في 1995/09/17 على طبيعة سونلغاز كشركة صناعية وتجارية عامة توضع تحت إشراف وزير الطاقة والمناجم.
- 1998: إنشاء فروع خدمات منها (MPV, CAMEG , SAT INFO).
- 2002: الإطار القانوني للشركة لتصبح شركة ذات أسهم SPA بعد صدور القانون رقم 01/02 المؤرخ في 2002/02/05.
- 2004: الإعلان عن إعادة هيكلة وبرنامج توسعي لأنشطة الإنتاج، النقل والتوزيع وتعتبر الإطار القانوني لتصبح مجموعة صناعية وكذا أصبحت Sonelgaz شركة قابضة، ثمّ إنشاء بعض الكيانات المسؤولة عن أعمالها الأساسية كشركات تابعة تضمن هذه الأنشطة:
  - ✓ الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء. SPE
  - ✓ الشركة الجزائرية لإدارة شبكة نقل الكهرباء GRITE .
  - ✓ شركة إدارة شبكة نقل الغاز الجزائريةGRTG .
- 2006: توسيع وتطوير مهام المجمع وإنشاء فروع للتوزيع جديدة ودمج شركات الأشغال والخدمات إلى المجمع من أهمها:
  - ✓ مشغل النظام الكهربائي (OS) المسؤول عن التحكم في نظام الإنتاج /نقل الكهرباء.
  - ✓ الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز في الجزائر SDA.
  - ✓ المؤسسة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز للوسط SDC.
  - ✓ الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز للشرق SDE.
  - ✓ شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب SDO.
- الانتهاء من إعادة الهيكلة: ليصبح المجمع يضم 39 فرعا ينقسم إلى 05 أنواع من الشركات:
  - ✓ الشركات المهنية والتجارية Sociétés Matières: تعتبر هاته الشركات العمود الفقري للمجمع تضم07 شركات وهي شركة إنتاج الكهرباء SPE ،شركة نقل الكهرباء GRTE ،شركة نقل الغاز GRTG ،04 شركات التوزيع SDA-C-E-O ،شركة مسير المنظومة الكهربائية OS.

- ✓ شركات الإنتاج: وهي شركات متخصصة في إنتاج الكهرباء برأسمال مختلط مع شركات دولية وتضم 04 شركات وهي شركة إنتاج الكهرباء ترقة SKT ،كودية الدراوشSKD، برواقية SKB، سكيكدة SKS.
- ✓ شركة الأشغال: تضم 06 شركات: CEEG ,Inerga , Ettarkib , Kahrakib , Kahrif ,Kangaz.
- ✓ الشركات المساعدة: وهي شركات تقدم خدمات حسب الاختصاص في شتى المجالات مثل: خدمات الإعلام الآلي، خدمات السيارات، التجهيزات الصناعية، المحولات الكهربائية... وتضم 15 شركة.
- ✓ شركة مشاركة مع سونلغاز: وهي شركات مختلطة مع شركات أخرى ولها حصص في رأس المال وتضم 06 شركات.

- 2011: تعديل النظام الأساسي سونلغاز شركة قابضة: تم تنقيح النظام الأساسي سونلغاز الذي اعتمد من قبل مجلس الوزراء يوم الاثنين 02 مايو 2011، وبالتالي تصبح Sonelgaz SPA في شركة قابضة دون إنشاء كيان قانوني جديد ويأخذ اسم SONELGAZ بالإضافة إلى ذلك تشكل الشركة القابضة سونلغاز وشركاتها التابعة تسمى Groupe sonelgaz في اللوائح المعدّلة، تحتفظ sonelgaz بدور صاحب محفظة الأسهم التي تشكل رأسمال الشركة التابعة لها.

إنّ مجالس إدارة الشركات التابعة هي المرحلات الرئيسية التي تمكن الشركة القابضة من مراقبة وإدارة الشركات التابعة.

- 2017: إعادة هيكلة الشركات بتجميع عدّة شركات في شركة واحدة وتقسم أنواع الشركات كما يلي:

- ✓ الشركات الخاضعة: يكون رأسمالها 100% من المجمع، وتضم 13 شركة (06 شركات مهنية و07 شركات أشغال).
- ✓ الشركات المختلطة: يكون رأسمالها 51% من المجمع، وتضم 07 شركات (شركات الإنتاج المختلطة+03 شركات جديدة).
- ✓ شركات مشاركة مع شركات مجمع سونلغاز: وهي الشركات الساعدة حسب هيكلة 2009 وتضم 20شركة.

- ✓ شركات مشاركة مع شركات أخرى: وهي شركات مشاركة مع سونلغاز حسب هيكلة 2009وتضم 05 شركات.
- 2020: دمج جميع شركات التوزيع إلى شركة واحدة تحت المسمى SADEG (الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز) وهي من أهم الشركات الموّحدة التي ضمت: SDC, SDE, SDO مع اضافة الفرع SDA.

ثانيا: مهام المجمع: منذ نشأة الشركة الوطنية للكهرباء والغاز تركزت أهم مهامها فيما يلي[1]:

- ✓ ضمان إنتاج، نقل وتوزيع الكهرباء والغاز لجميع المواطنين بأقل التكاليف في الإطار القانوني.
- ✓ تركيب وصيانة وإعادة تجديد مراكز الإنتاج، النقل والتوزيع للطاقة.
- ✓ تخطيط ووضع برامج استراتيجية لضمان توفير الطاقة وتقديم أحسن الخدمات.
- ✓ ضمان التمويل اللازم لتحقيق وتنفيذ البرامج المسطّرة.
- ✓ تحديد السياسة التجارية والتعريف بالإمكانيات المتعلقة بالتطبيق وكذلك أجهزة الحساب والقياس.
- ✓ تطوير الهياكل الكهربائية والغازية والتماشي مع متطلبات السوق.
- ✓ عصرنة قطاع الطاقة والمساهمة في تحديث آليات العمل.

ثالثا: أهداف المجمع: تتمثل أهداف الشركة الوطنية للكهرباء والغاز فيما يلي[2]:

- ✓ البحث عن الفعالية في كافة الميادين وبأقل تكلفة ممكنة للطاقة الموّزعة والحصول على الموارد.
- ✓ توسيع النشاط وفتح باب المنافسة لجميع القطاعات التابعة للمجمع حسب استراتيجيات التنموية.
- ✓ استقلالية التسيير ومسايرة قوانين التجارة العالمية.
- ✓ الوصول لاستقلالية مالية في تمويل الاستثمارات والمساهمة في خلق فرص العمل.
- ✓ الرفع من الأداء الاجتماعي للخدمات المقدمة لمختلف أنواع الزبائن.

[1] الموقع الإلكتروني للشركة القابضة SONELGAZ ، مرجع سابق.

[2] نفس المرجع السابق.

المطلب الثاني: ماهية الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز

أولا: تعريف الشركة: أقرّ المخطط التنظيمي الجديد المعدّ من طرف السلطات العمومية إنشاء الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز المسماة SADEG كنتيجة لضم شركات التوزيع للشرق، الغرب والوسط وإلحاق شركة التوزيع للجزائر من جهة أخرى، حيث أنشئت الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز SADEG بتاريخ 2020/01/01 برأسمال يفوق 64 000 000 000 DA-R مقرها الرئيسي:

Siege Social :Immeuble 500 bureaux-Route National N=38, Gué de Constantine. Alger Société du Groupe Sonelgaz.

تطورت الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز بمجموعة من النشاطات في مجال شراء الطاقتين (الكهرباء والغاز) وبيعها للزبائن النهائيين (توتر عالي، متوسط ومنخفض/ضغط عالي، متوسط ومنخفض)، كما تسير الشركة نمو وتطور الشبكات والتركيبات الكهربائية، وتضمن معها تلبية كافة طلبات الربط بالتوتر المتوسط والمنخفض والضغط المتوسط والمنخفض في إطار دفاتر الشروط والنظام ساري المفعول.

اعتمدت الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز ميثاق خطي لتحديد هويتها وموقعها بالنسبة للشركة القابضة لشركات التوزيع الأخرى[1].

ثانيا: مهام الشركة: وتتمحور مهام الشركة حول [2]:

- ✓ تكييف الشبكات الحالية مع التكنولوجيات الحديثة من أجل البقاء دوما على استعداد لتلبية حاجيات الزبائن.
- ✓ تأمين الهياكل والبنيات الأساسية لواجهة تزايد الاستهلاك وخاصة استهلاك الطاقة الكهربائية (قدرات الشبكات والمحولات الرئيسية، تأمين الخطوط من العوامل المناخية من جهة والتزايد المستمر غي الإنتاج والحوادث واسعة النطاق.
- ✓ تلبية طلبات الربط بالكهرباء والغاز في أحسن الظروف.

[1] الموقع الإلكتروني للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز http://www.sdc.dz. اطلع عليه يوم 2020/08/04 على الساعة 17:00-19:00.

[2] الموقع الإلكتروني للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز، مرجع سابق.

- ✓ المساهمة في بناء السياسة الاجتماعية انسجاما مع قيم وأهداف الشركة.
- ✓ التماشي مع سياسة الحكومة في إطار برامج الدولة مرافقة وإنجاز مشاريع التنمية وفقا لمهام الشركة.
- ✓ توزيع الطاقة الكهربائية والغازية عبر القنوات وضمان احتياجات الزبائن مع توفر الشروط المطلوبة من حيث التكلفة، نوعية الخدمة والأمن.
- ✓ ضمان نوعية واستمرارية الخدمة واستغلال وصيانة توزيع الكهرباء والغاز.
- ✓ تطوير شبكات الكهرباء والغاز من أجل ربط الزبائن الجدد وكذا ضمان أمن وفعالية الشبكات.
- ✓ ضمان التوازن بين العرض والطلب غلى الطاقة وتسويق الكهرباء والغاز.

ثالثا: الشركة في أرقام [1]:

الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز تضمن تطور مجموعة من النشاطات التجارية وكذا الاستغلال وصيانة المنشآت الكهربائية والغازية بغرض تموين زبائنها في أحسن الظروف الممكنة.

قد قمنا بإحصاء أرقام الشركة لسنة 2018 نظرا لعدم الحصول عليها لسنة 2020.

- ✓ عدد الزبائن (الكهرباء والغاز): تحصي الشركة 9604645 زبون في الكهرباء و5634087 في الغاز.
- ✓ تطور الشبكات الكهربائية والغازية: تحصي الشركة تسيير 333737 كلم للشبكة الكهربائية و107727 كلم للشبكة الغازية.
- ✓ عدد العمال: تسير الشركة بتعداد إجمالي للعمال يفوق 30315 عامل معظمهم من الموارد الشابة والمؤهلة.

تسير الشركة عبر 52 مديرية للتوزيع لـ 48 ولاية موّزعة عبر التراب الوطني منها مديرية المدية لتوزيع الكهرباء والغاز وهي المديرية محل دراستنا دراسة حالة الشركة.

[1] الموقع الإلكتروني للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز، مرجع سابق.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية المدية لتوزيع الكهرباء والغاز (مديرية تابعة لـ SADEG

أولا: تعريف المديرية: أنشأت المديرية سنة 1947 لتوزيع الطاقة الكهربائية والغاز وتلبية حاجيات الزبائن على مستوى إقليم التيتري (ولاية المدية حاليا)، مع الأخذ بعين الاعتبار التكلفة ونوعية الخدمة والأمان وتعتبر الوحدة المسماة بـ: مديرية المدية لتوزيع الكهرباء والغاز فرع من الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز احدى الشركات المهنية التجارية الخاضعة لمجمع سونلغاز والواقع وقرها الاجتماعي بالبليدة وتعمل المديرية على ضمان التسيير الإداري واستغلال شبكات الكهرباء من نوع الضغط العالي، الضغط المتوسط والضغط المنخفض ،وتوكل إليها مهمة تطوير الشبكات وصيانتها.

ثانيا: التغطية الاقليمية: تقع مديرية التوزيع وسط مدينة المدية شارع بن عياد الطاهر يقابلها مستشفى محمد بوضياف، تغطي 64 بلدية بـ 08 وكالات تجارية لعدد الزبائن الموصلون بالكهرباء 156219 زبون، عدد الزبائن الموصلون بالغاز 67899 زبون موّزعة على (01 المدية،02 البرواقية، قصر البخاري، بني سليمان، عين بوسيف، تابلاط، الشهبونية)، و06 وكالت تقنية في مجال الكهرباء تغطي شبكة كهربائية بـ 67899 كم، و 05 وكالات الغاز تغطي شبكة غازية تقدر بـ 3296 كم[1].

ثالثا: أهداف المديرية: تتمثل أهداف المديرية فيما يلي[2] :

- ✓ السهر على تقديم وتطوير وتحديث أحسن الخدمات لمختلف أنواع الزبائن.
- ✓ تطوير وتعزيز شبكة التوزيع بإقليم الولاية وتفعيل كل نشاط له علاقة بالصناعات الكهربائية والغازية.
- ✓ انجاز المخططات الاستثمارية في آجالها المحدّدة.
- ✓ توفير بيئة عمل لتحصيل ديونها مع مختلف زبائنها في الآجال المتفق عليها وتحقيق أكبر أرباح ممكنة.
- ✓ مراعاة الجانب الاجتماعي تماشيا مع أهداف الشركة الأم.
- ✓ الحفاظ على مناصب الشغل وتحسين مستوى العمال.

رابعا: الهيكل التنظيمي لمديرية المدية لتوزيع الكهرباء والغاز [3]:

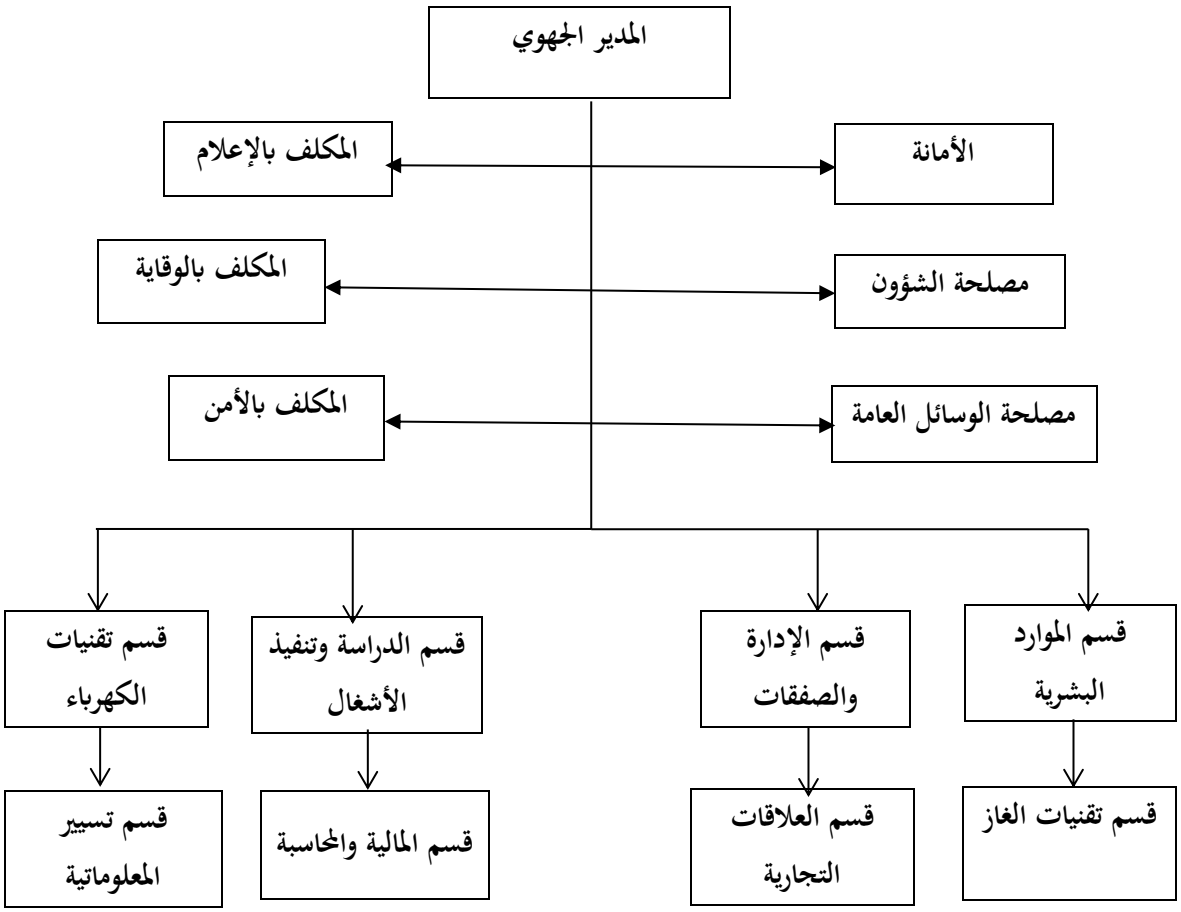
[1] مقابلة مع السيد زكريا مغراوي مكلف بمصلحة الاستغلال المحاسبي.

[2] الموقع الإلكتروني للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز، مرجع سابق.

[3] مقابلة مع السيد زكريا مغراوي مكلف بمصلحة الاستغلال المحاسبي.

1. الهيكل التنظيمي للمديرية:

الشكل رقم (08): الهيكل التنظيمي لشركة التوزيع



المصدر: مصلحة الشؤون القانونية بمديرية المدية.

1. أقسام المديرية ووظيفة كل قسم:

- ✓ **المدير**: يقوم بتسيير المديرية والتنسيق بين مختلف المصالح ورؤساء الأقسام وكذا مراقبة ما وصلت إليه الإنجازات.
- ✓ **الأمانة (السكرتيرة)**: تساعد المدير في أداء مهامه وتنظيم مواعيده وكذا استقبال الزوار.
- ✓ **القائم بالشؤون القانونية**: يعتبر ممثل المدير أمام القضاء عند رفع دعوى ضدها **من** طرف جهة معينة أو عندما ترفع هي دعوى تطالب بحقوقها وتحصيل ديونها لدى الزبائن، فمهمته هي التكفل بالشؤون

العامة القانونية للمديرية من خلال مساعدة جميع المصالح فيما يخص القضايا المتعلقة بالقانون أي ذات الطابع القانوني.

- تمثيل المديرية أمام الجهات القضائية والدفاع عن مصالح الشركة.
- متابعة تنفيذ الأحكام القضائية.
- اتخاذ الإجراءات المناسبة لتحصيل ديون الشركة.
- متابعة الملفات المتعلقة بالحوادث وخاصة بالتعويضات.
- نشر معلومات ذات طابع قانوني على المصالح التي يهمها الأمر.
- المساهمة في إنجاز دفتر الشروط الخاص بالصفقات.

✓ **القائم بالاتصال:** يقوم بالاطلاع على ما نشر عن المديرية في وسائل الإعلام المختلفة الردّ إذا لزم الأمر ذلك، وكذا الاهتمام بالاتصال الداخلي الذي يكون بين الموظفين والاتصال الخارجي الذي يكون مع (شركات أخرى، المجتمع المدني أو وسائل الإعلام)، كما ينظم الحملات التحسيسية والتوعوية التي تقوم بها المديرية عبر مختلف الوسائل مثل: الأيام الاعلامية، المعارض...

✓ **مهندس الأمن والوقاية:** يتمثل دوره في السهر على توفير وتطبيق القوانين التي تحمي العمال من الأخطار التي قد تواجههم أثناء القيام بمهامهم أو ما يسمى بالأمن المهني مثل: إنذار العامل بضرورة إرتداء اللباس الخاص بالعمل وحماية شبكات الكهرباء والغاز من أي اعتداء بسبب تلفها، وكذا حماية المواطن من أي خطر قد يصيبه أثناء القيام بالأشغال لتوصيل أو تمديد الشبكات الخاصة بالكهرباء والغاز، كما يقوم بإنجاز برنامج خاص بعمله التحسيسي والتحضير للاجتماعات الخاصة بالأمن وزيادة الورشات لمتابعة مدى تطبيق جميع القوانين المتعلقة بالأمن، بالإضافة إلى المشاركة والمساهمة في الحملات التحسيسية للوقاية من أخطار الكهرباء والغاز.

✓ **مساعد الأمن الداخلي:** يعمل على المحافظة على الأمن داخل المديرية وتطبيق القوانين الخاصة بذلك لتفادي أي سرقة أو ضياع لممتلكات، معدات ولوازم العمل، وهو المسؤول عن توفير الحماية للموظفين داخل المديرية، كما عليه متابعة كل ما يتعلق بالأمن الداخلي للمديرية وجميع مصالحها التجارية والتقنية والعمل على انجاز التقارير الخاصة بالأمن الداخلي والقيام بزيارات تفقدية لمنشآت الشركات وانجاز مخطط الأمن الداخلي للشركة بالتعاون مع المصالح الولائية المعنية.

- ✓ **شعبة الوسائل العامة:** لييها عدّة مهام منها:
- توفير المتطلبات اللازمة للعمل بالمديرية بدءا بالسيارات، الأوراق...
- تسيير الأملاك العقارية للشركة.
- الإشراف على قسم الأرشيف.
- ✓ **قسم الدراسة وتنفيذ الأشغال:** تقوم هذه المصلحة بما يلي:
- دراسة المشاريع المقدمة من أجل الربط بالكهرباء والغاز.
- الإشراف على الإنجاز ومراقبة مدى سير الأشغال بحيث يمكن توقيفها إذ لم تكن حسب المعايير المطلوبة.
- تقديم حلول للبلاغات المقدمة.
- ✓ **قسم الموارد البشرية:** يعتبر قسم الموارد البشرية لمديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية المدية من الأقسام المهمة حيث تولي لها الإدارة العامة أهمية بالغة وذلك بالنظر إلى دورها الحاسم في تحريك العجلة الإنتاجية وتهتم بما يلي :
- هو الضامن على تطبيق واحترام القواعد (الأحكام)، والإجراءات المعمول بها في المديرية.
- تسيير الملفات الخاصة بالعمال والرواتب.
- انجاز الإحصائيات المتعلقة بتكوين الموظفين.
- تطبيق سياسات تسيير الموارد البشرية المقررة من الإدارة العامة.

وبما أنّنا في عصر أين أصبحت التنمية البشرية الشغل الشاغل للراغب في النجاح، وهذا ما يوجب توجيه الشركة اهتمامها لمواردها البشرية من أجل ضمان الظروف المناسبة للعمل وتحسين التسيير وهو ما يبرر تقسيم هذا القسم إلى مصلحتين هما:

- مصلحة تسيير الموارد البشرية.
- مصلحة تنمية الموارد البشرية والتكوين.

1. **مصلحة تسيير الموارد البشرية:** تهدف مصلحة تسيير المستخدمين إلى هدف معين واحد هو وضع المستخدم تحت تصرف الشركة ثم الإشراف على إدارته ومتابعة حياته المهنية، فيقوم بعدّة مهام كالتحقق من مطابقة ورقة الحضور الخاصة بالعامل لقواعد العمل وينفذ الإجراءات العقابية ضد العامل الذي يتغيب دون تبرير، ويشرف كذلك على تسيير العطل السنوية، اضافة إلى ذلك تقوم المصلحة بإبلاغ

الحماية الاجتماعية ومصلحة الموارد البشرية بقائمة العمال المتوجهين إلى التقاعد كما تقوم المصلحة بمتابعة الحياة المهنية للعامل من خلال ملف ضخم يضم مجموعة من الملفات المتخصصة منها ملف الحالة المدنية، ملف الشهادات والخبرات المهنية وآخر العقود ورابع للترقيات والعقوبات وتنقسم إلى قسمين:

أ- **قسم الأجور**: نجد قسم الأجور التابعة لمصلحة التسيير المكلف بإعداد الأجور، وتقوم مصلحة الموارد البشرية يبعث نسخة من العقد مرفقة ببطاقة الحياة المهنية حتى يتمكن القسم بوضع شهادة فردية للعامل ثم يعيدها إلى مصلحة الموارد البشرية التي تقوم بإرسال هذا الملف إلى المديرية العامة التي تقوم بوضع كشف الراتب ويقوم القسم بإعطاء رمز رقمي لكل عامل ويتم إعداد الأجور.

ب-**قسم الجانب الاجتماعي**: إنّ قيام العامل بتقديم خدماته لصالح الشركة بوصفه موظفا تابعا لها يحتم عليها تأمينه من المخاطر، وتبدأ مسيرة الحماية المدنية منذ تاريخ التصريح الذي تدلي به المؤسسة، بحيث يؤمن هذا القسم للعامل على منحة التقاعد والخدمات الاجتماعية كالرحلات السياحية والدينية.

2. **مصلحة تنمية الموارد البشرية والتكوين**: تسهر هذه المصلحة على متابعة الحياة المهنية للعامل منذ أول ارتباط له بالمؤسسة إلى أن يغادرها وهو الأمر الذي يجعل عملها يقوم على أساس جمع المعلومات بصفة أساسية:

- استقبال ملفات طلب الالتحاق بالشركة غير أنّ رفضها أو إدماج صاحبها في الشركة ليس من صلاحيات المصلحة أو المقاطعة وإنّما الأمر بيد الإدارة المركزية التي تفضل ذلك وفق اجراءات معينة.
- تحرير جميع القرارات الخاصة بالعمال سواء يتعلق الأمر بالتعيين أو التحويل أو التقاعد مع ارسال نسخة منها للمصالح المعنية بالتحرك كقسم الأجور وقسم الحماية الاجتماعية.
- وضع توقعات مستقبلية متوسطة المدى حول تطور الموارد البشرية للمقاطعة لخمس سنوات وإرسالها للإدارة المركزية.
- اهتمام المصلحة بتكوين العمال عن طريق طلب يودعه الرئيس المباشر للعمال التابعين له لدى مصالح الموارد البشرية والتكوين.

غير أنّ الملاحظ من الهيكل التنظيمي للمديرية أنّ وظيفة الموارد البشرية تحتل مكانة هامة ضمن وظائفها الكبرى، وقد يرجع هذا الموقع الاستراتيجي لإدارة الموارد البشرية بشكل عام إلى الحجم المتوسط للمديرية خاصة في عدد أفرادها.

- ✓ **قسم المالية والمحاسبة.**
- ✓ **قسم تسيير النظام المعلوماتي:** ومهامه:

– تسيير نظام المعلوماتي الذي تعمل به مختلف مصالح المديرية والسهر على حفظ المعلومات وتخزينها.
– إدارة الشبكات المحلية والاتصالات.
– صيانة الحظيرة المعلوماتية وأجهزة الإعلام الآلي.

- ✓ **قسم العلاقات التجارية:** توجد على مستوى إقليم الولاية 8 مصالح تجارية موّزعة (مصلحة تجارية بالمدية "المصلحة الأم" ومقرها تابع للمدية، البرواقية، قصر البخاري، بني سليمان، عين بوسيف، تابلاط، الشهبونية، وقريبا في عين الجردة والعمارية، وتتمثل مهامها فيما يلي:

– إرضاء الزبائن حتى الجدد.
– التكفل بشكاوي الزبائن.
– إعلام، نصح ومراقبة الزبائن.
– السهر على احترام إجراءات ربط الزبائن بالطاقتين الكهربائية والغازية من يوم إيداع طلب الزبون إلى غاية يوم ربطه.
– مدلى احترام العقود المبرمة وجميع الإجراءات المتعلقة بالفاتورة بالنسبة للزبائن العاديين والشركة العمومية والهيئات وكذا زبائن الضغط والتوتر المتوسطين.

- ✓ **مصلحة استغلال الكهرباء:** يقوم استغلال شبكات الكهرباء بـ:

– رسم خرائط للمصالح التقنية للتوتر المنخفض والعالي.
– رسم خرائط مصلحة الاستغلال.
– متابعة وتحليل احصائيات الشركات.
– السهر على تطبيق قواعد استغلال الشبكات.

- أمّا قسم تطوير الشبكات فيقوم بـ:

- دراسة الخرائط وتجزئتها وتطوير شبكات الضغط المتوسط.
- وضع خطط مستقبلية للاحتياجات واستهلاك الطاقة.

- أمّا قسم الصيانة الكهربائية فيقوم بـ:

- تطبيق القياسات المتعلقة بالشبكات ذات الضغط المنخفض.
- مراقبة وصيانة أجهزة الحماية.
- المراقبة اليومية لملف الحماية.

- أمّا قسم التحكم عن بعد مهامه هي:

- تسيير، مراقبة وصيانة شبكة التحكم عن بعد باستعمال نظام الإعلام الآلي ومراعاة التعليمات المحدّدة.
- استغلال المكالمات الهاتفية للزبائن.
- جمع المعطيات بعد التدخل.

✓ **مصلحة استغلال الغاز:** لديها عدّة مهام حسب كل قسم فيها:

- يقوم قسم تطوير شبكات الغاز بـ:

- وضع الخريطة العامة لشبكات الغاز.
- متابعة المخططات والتجديد اليومي لها.
- إنشاء بنك للمعلومات الخاصة بمتابعة الاستهلاك.

- قسم الصيانة: يقوم بـ:

- انجاز العمليات المتعلقة بإنجاز الأعطاب.
- انجاز البرنامج السنوي.
- تحليل النتائج من خلال القياسات.

كما توجد مصلحة التقنية على مستوى مصلحتي استغلال الكهرباء والغاز معا ومهمتها هي:

- تسيير العمال، الوسائل والأدوات الفردية والجماعية.
- دراسة وانجاز عمليات توصيل الكهرباء والغاز.
- ضمان المناوبة وصيانة ومسايرة الشبكات.

المبحث الثاني: المحاسبة التحليلية لتوزيع الكهرباء والغاز لمديرية المدية

سنحاول في هذا المبحث إلى معرفة آليات تطبيق المحاسبة التحليلية التي تقوم بها شركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز، بالإضافة إلى مراحل التسويق ومصالح وأقسام الشركة.

المطلب الأول: آليات تطبيق المحاسبة التحليلية

تتبنى الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز السياسة المحاسبية والمتمثلة في المحاسبة التحليلية والتي تعتبر كأداة مساعدة للمحاسبة العامة.

حيث كل عملية محاسبية في المحاسبة العامة ذات صلة وتمس الصنف (6 و7) تسجل تلقائيا في المحاسبة التحليلية بصفة متممة في نفس العملية المحاسبية.

ولكي ننتقل من المحاسبة العامة للمحاسبة التحليلية يشترط في كل تسجيل شرطين أساسيين هما: رمز الفئة، ورقم حساب تحليلي ومن هنا سنوضح كل شرط على حدى.

أولا: رمز الفئة:

هو عبارة عن رموز معينة على سبيل المثال (01-99) والمعنية للتمييز بين فئات الرموز كرمز فواتير الاستثمار وتعد هذه الرموز ضرورية للإبلاغ عن البيانات أو تبادلها وغالبا ما تكون أكثر ملائمة للاستخدام الداخلي ومع ذلك يجب الاحتفاظ بالفئات في هيكل السجل والجدول التالي يوضح قائمة رموز الفئات التي تعتمدها الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز.

الجدول رقم (03) قائمة رموز الفئات

الصيغة	الرقم
فواتير الاستثمار	
فواتير الاستثمار	**0**
الرسوم الجمركية	**00**
الدراسات الهندسية بالدينار	**01**
الدراسات الهندسية بالعملة	**02**
لوازم بالدينار	**03**
لوازم بالعملة	**04**
الأشغال والخدمات بالدينار	**05**
الأشغال والخدمات بالعملة	**06**
مشاركات العمل لسونلغاز	**07**
الضرائب	**08**
المواد واللوازم المستهلكة	
المواد واللوازم المستهلكة	**1**
السلع المستهلكة	**10**
غاز البترول المميع والملحقات	**12**
غاز طبيعي	**13**
كهرباء	**14**
الوقود	**15**
المواد واللوازم المستهلكة المخزنة	**16**
الموردون الذين يستهلكون بشكل مباشر الغز والكهرباء	**17**
المواد والادوات المستهلكة مباشرة	**18**
خدمات	

خدمات	2
نقل	20
الإيجارات ورسوم الإيجار	21
الصيانة والتوزيع	22
أشغال الصيانة	23
وثائق	24
مكافأة الطرف الثالث	25
الإعلانات	26
النقل والاستقبالات	27
البريد والاتصالات	28
نقل	29
النفقات الشخصية	
النفقات الشخصية	3
التعويض الشخصي	30
تنفيذ النظام الأساسي للموظفين	31
النظام الأساسي للموظفين	32
النظام الأساسي للإطار	33
التعاقدية	34
مؤونات الموارد البشرية	35
تكاليف الموظفين الأخرى	39
الضرائب والرسوم	
الضرائب والرسوم	4
اختبار تكوين الضريبة	40
الرسم على النشاط المهني	41
الضرائب على الممتلكات	44

أدوات القياس	45
الضرائب والرسوم الأخرى	48
نفقات الهيكل والنفقات المتنوعة	
نفقات الهيكل والنفقات المتنوعة	5
التكاليف المالية	51
تكاليف التأمين	52
مخصصات الإهتلاكات والمؤونات	53
مؤونات الصيانات الأخرى	54
اعتمادات اخرى	57
رسوم متنوعة	58
الفواتير الداخلية	
الفواتير الداخلية	6
توزيع شبكة النقل	60
خدمة تكنولوجيا المعلومات	63
فواتير اخرى مشتركة بين ...	68
الأعباء غير مباشرة وغير تشغيلية موزعة	
الأعباء غير مباشرة وغير تشغيلية موزعة	7
أعباء خارج الإستغلال	70
الإدارة المركزية	71
الإدارة المركزية التقنية	72
الإدارة الإقليمية	73
الإدارة المحلية	74
نفقات الإدارة على الاعتمادات	75
إعادة الاكتشاف	79

المشاركة والنقل	
المشاركة والنقل	**8**
الجناح الأيمن للكهرباء	**80**
مشاركة أطراف ثالثة ...	**81**
تحويل الى النفقات إلى الاستثمار	**82**
الأعمال التي تقوم بها جهات خارجية	**83**
سلفة	**89**
منتجات	
منتجات	**9**
منتجات مبيعات البضائع	**90**
دراسات المبيعات الطاقوية بالعملة	**91**
منتجات مبيعات الكهرباء للتوتر المنخفض	**92**
منتجات مبيعات الكهرباء للتوتر المتوسط والعالي	**93**
الإنتاج المباع للتوتر العالي	**94**
منتجات مبيعات الغاز للضغط المنخفض	**95**
منتجات مبيعات الغاز للضغط المتوسط والعالي	**96**
إنتاج مباع للضغط العالي	**97**
الإنتاج الاستثماري للشركة لنفسها	**98**
منتجات أخرى للاستغلال وخارج الاستغلال	**99**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة أنظر الملحق رقم (01).

ثانيا: رقم حساب تحليلي:

هو عبارة عن رقم خاص بكل عملية من عمليات الشركة التي تقوم بها والمتمثل في مختلف حساباتها، والمخطط التالي يبين أهم الحسابات:

جدول رقم(04) مخطط تحليلي للحسابات

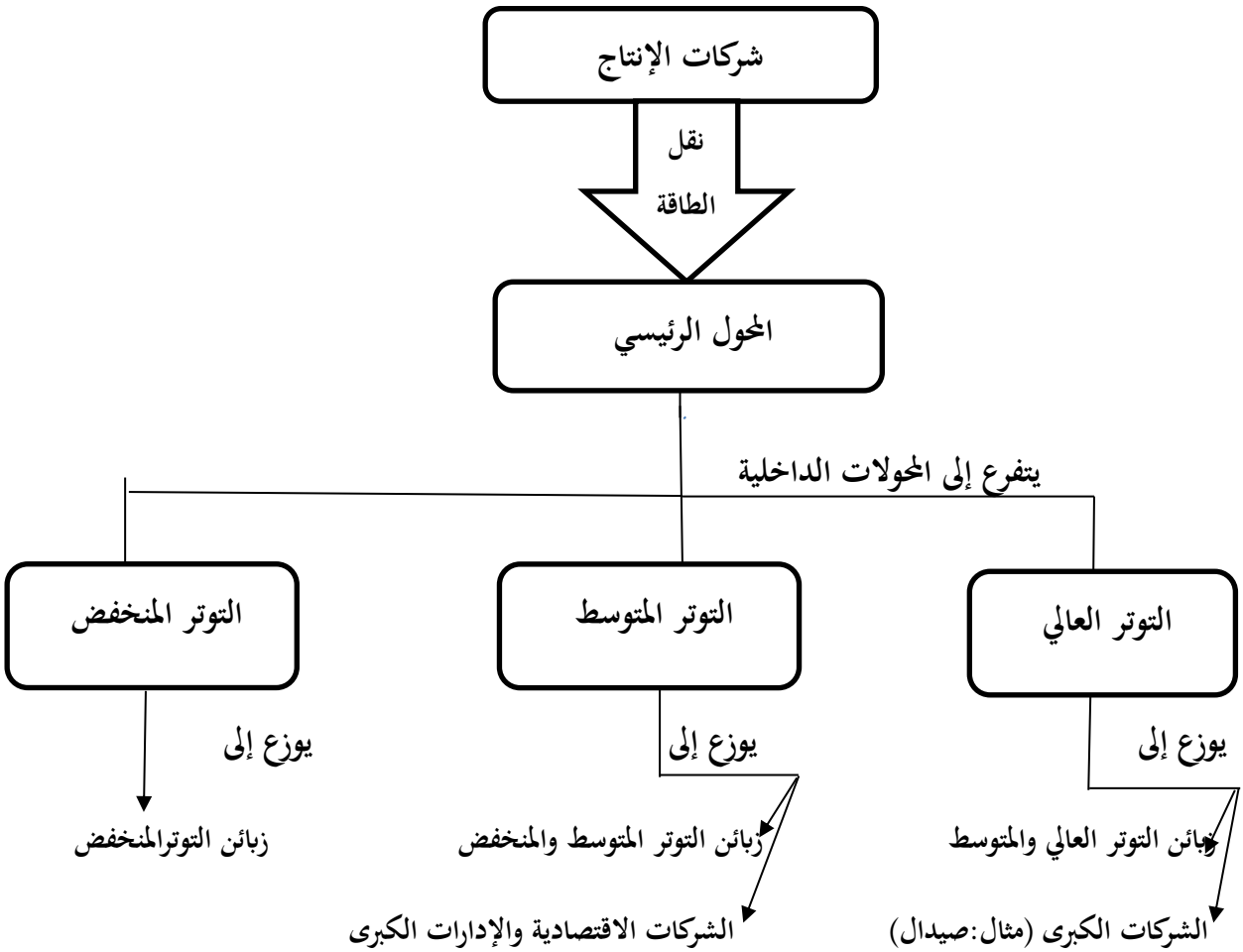
حسابات مدروسة	
90	حسابات مدروسة
91	حسابات إعادة تصنيف المنتج
92	حسابات الأقسام
93	التكلفة وسعر التكلفة
94	حسابات الجرد الدائم في المخزون
95	حسابات الجرد الدائم خارج المخزون
97	تضمين حسابات الفروق
98	النتيجة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة الملحق رقم (02)

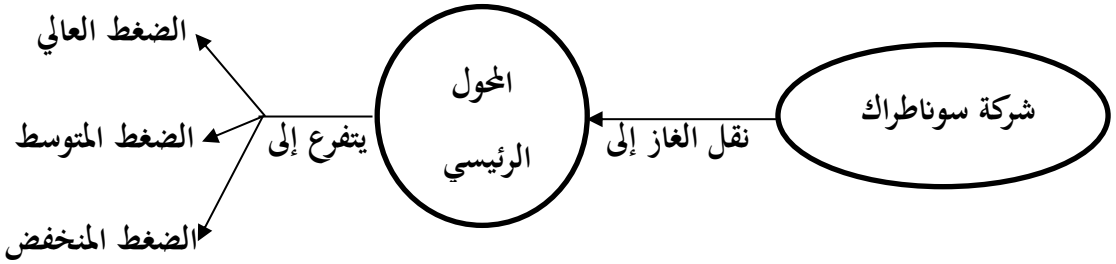
المطلب الثاني: مراحل التسويق

من بين المهام الرئيسية التي تقوم بها الشركة محل الدراسة هي تسويق الطاقة والمتمثلة في الكهرباء والغاز الطبيعي وفيما يلي يمكن توضيح مراحل التسويق في الشكل التالي:

الشكل رقم (09) مراحل تسويق الكهرباء



الشكل رقم (10) مراحل تسويق الغاز



المصدر: من إعداد الطالبتين من خلال مقابلة مع السيد مغراوي زكريا

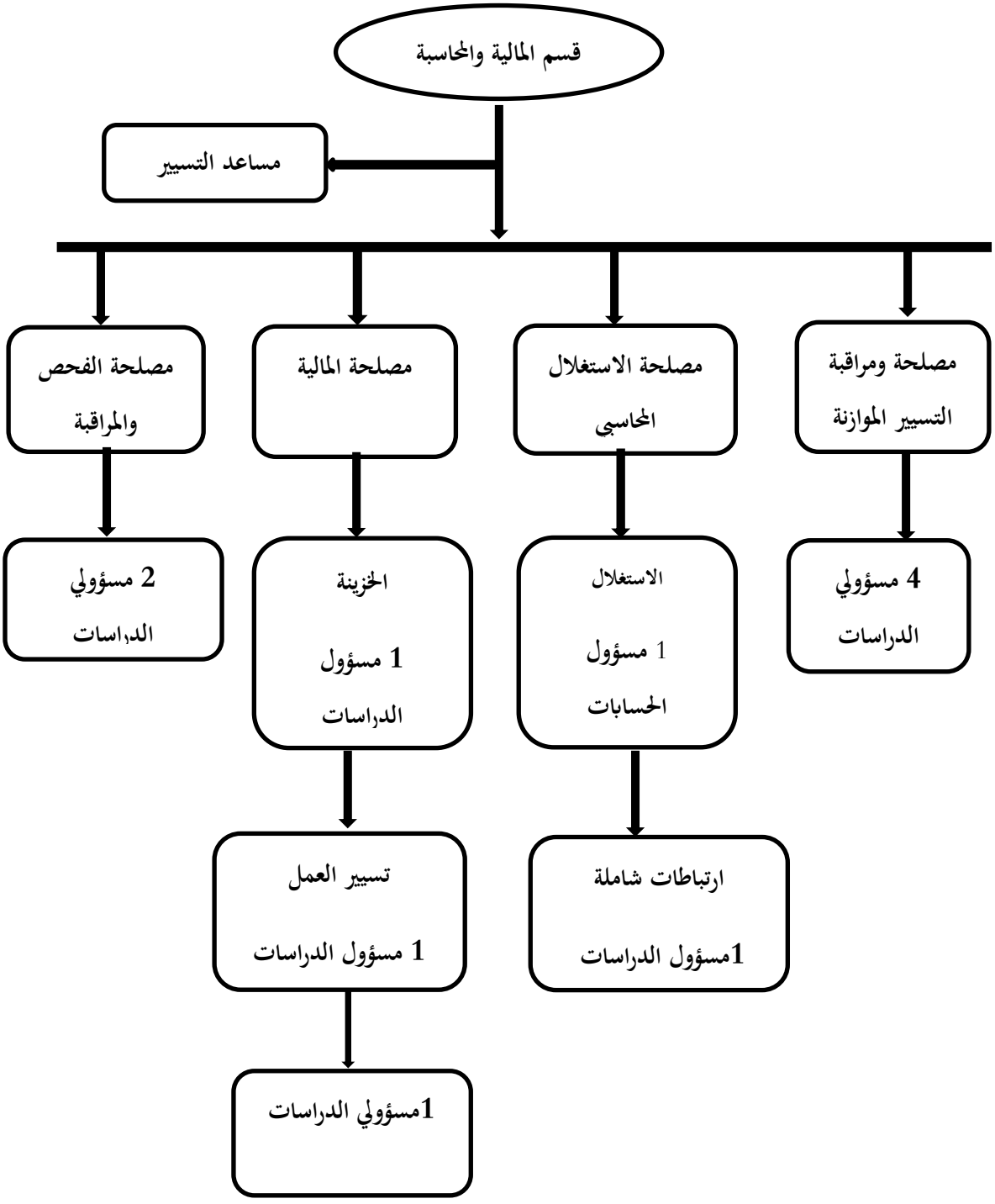
من خلال المراحل السابقة يمكن القول أن الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز تقوم بعقد اتفاقيات مع كل من شركات الإنتاج وشركة سوناطراك، من أجل شراء الكهرباء والغاز على مدار السنة كمرحلة أولى، لتمر بعد ذلك إلى المرحلة الثانية وهي عملية نقل الطاقة عبر الشبكة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء (GRTE) وشبكة نقل الغاز (GRTG) لتصل إلى المحول الرئيسي (التوتر العاليHT) للكهرباء و (الضغط العالي HP) للغاز الطبيعي كمرحلة ثالثة وهو عبارة عن جهاز في الهندسة الكهربائية المترددة والناتجة عن جهد كهربائي ويقوم بوضع عدادات لتحديد مقدار التوتر والضغط لكل نوع، والذي بدوره يتفرع إلى المحولات الداخلية بالنسبة للكهرباء وهي التوتر العالي HT، والذي يقوم بتوزيع الطاقة إلى زبائنه العاديين وزبائن التوتر المتوسط والشركات الكبرى (كصيدال، بوفال)، أما التوتر المتوسطMT، فيقوم بتوزيعها إلى زبائنه العاديين وزبائن التوتر المنخفض، والشركات الاقتصادية وكذا الإدارات الكبرى، وأخيرا التوتر المنخفضBT، فيوزع لزبائنه العاديين فقط. اما الغاز فيقوم المحول الرئيسي إلى التفرع إلى المحولات الداخلية الأتية الضغط العالي HP، والضغط المتوسطMP، والضغط المنخفضBP.

المطلب الثالث: مصالح قسم المالية والمحاسبة

قسم المالية والمحاسبة يهتم بتسجيل العمليات محاسبيا والقيام بأعمال نهاية السنة (قيد الدراسة) بالإضافة إلى إعداد القوائم المالية والجداول الملحقة حساب الضرائب وتقديم التصريحات وكذا الضمان الاجتماعي ,إعداد الموازنات التقديرية، أعداد جدول التقارب البنكي و القيام بالمراقبة الدورية لمختلق الأقسام وفيما يلي عرض الهيكل التنظيمي ومصالح قسم المالية والمحاسبة :

- ✓ **أولا: الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة:**

الشكل رقم(11) الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة



المصدر: قسم المالية والمحاسبة لمديرية التوزيع بالمدية.

✓ **ثانيا: مصالح قسم المالية والمحاسبة:**

1– المصلحة المالية:

المهام الأساسية لهذه المصلحة هي متابعة حركة الأموال سواء كانت بغرض استثماري أو استغلالي، بحيث تخص كل عمليات الدفع، أي التدفقات المالية التي تتعلق بالشركة مع البنوك ومصالح البريد.

2– مصلحة الاستغلال المحاسبي:

تقوم هاته المصلحة بجمع كل المعلومات ومعالجتها محاسبيا مع مراعاة النظام المحاسبي ومبادئه، بإتباع جميع مراحل التسجيل المحاسبي (بما فيها تسجيل عمليات المحاسبة التحليلية) للوصول إلى القوائم المالية وتحديد النتيجة.

3– مصلحة الموازنة ومراقبة التسيير:

وتقسم أعمالها إلى قسمين:

- **الموازنات التقديرية:** تسهر على إعداد موازنة تقديرية خلال فترة معينة، سواء على المدى الطويل أو القصير من ناحية التدفقات ومقارنتها مع الموازنات الفعلية لحساب الانحراف ولتقييم أداء الشركة.
- **مراقبة التسيير:** مراقبة جميع العمليات وتحليل الوضعية التسييرية للشركة من خلال الجدول التحليلي ودراسة الحلول الممكنة، وتحديد مراكز المسؤولية وتحسين المردودية في المؤسسة وتحليل الانحرافات واكتشاف أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة .

4– مصلحة الفحص والمراقبة:

تقوم هذه المصلحة بمراقبة عمليات التسيير لمختلف الأقسام ومدى احترام الإطار القانوني والمبادئ الأساسية لأدوات التسيير.

المبحث الثالث: مساهمة المحاسبة التحليلية في الرقابة على التسويق

المطلب الأول: حساب التكاليف وسعر التكلفة

1) حساب التكاليف وسعر التكلفة لسنة 2018: سعر الوحدة بـ: 1كيلوا دينار =1000 دينار

البيان	كمية الشراء	كمية البيع
الكهرباء	943 440	2 572 680
الغاز	850 900	2 571 000

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم (3).

جدول رقم (05): حساب المشتريات

جدول رقم (I–5): حساب تكلفة الشراء (أ)

رقم الصنف	طبيعة التكاليف	2018	الكهرباء			الغاز		
1_ أ	المشتريات المستهلكة	المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
13	مشتريات الغاز	387 920	_	_	_	2 572 680	0.15	387 920
14	مشتريات الكهرباء	2 463 386	943 440	2.61	2 463 386	-	_	_
Achats SPE		_	_	_	_	_	_	_
Transit	مصاريف النقل	872 536	943 440	0.74	693 445	2 572 680	0.07	179 091
تكلفة الشراء		**3 723 842**			**3 156 831**			**576 011**

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم (3).

جدول رقم (II–5): حساب تكلفة الشراء (ب)

		2018	الكهرباء			الغاز		
ب– أ	المشتريات المستهلكة	المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
16	مواد أولية مستهلكة	8 794	943 440	0.007	6 244	2 572 680	0.001	2 550
17	مواد أخرى مستهلكة لفروع المجمع	2 777	943 440	0.002	1 972	2 572 680	0.0003	805
18	مواد أولية مستهلكة خارج فروع المجمع	50 938	943 440	0.04	36 166	2 572 680	0.006	14 772
	تكلفة الشراء	62 509			44 382			18 127

المصدر: من إعداد الطالبيتين أنظر الملحق رقم(3).

- **تكلفة الشراء الإجمالية =** 62 509 + 3 723 842 **= 3 786 351**.
- **تكلفة شراء الكهرباء =** 44 382 + 3 156 831 **= 3 201 213**.
- **تكلفة شراء الغاز =** 18 127 +567 011 **= 585 138**.

جدول رقم (06): توزيع الأعباء المباشرة

جدول رقم (I–6): حساب الخدمات

		2018	الكهرباء			الغاز		
02	الخدمات	المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
20	مصاريف النقل	16	943 440	0.00001	11	2 572 680	0.00002	5
21	مصاريف الإيجار	4 375	943 440	0.003	3 106	2 572 680	0.0005	1 269
22	مصاريف الصيانة وإصلاح الأعطاب	58 802	943 440	0.044	41 749	2 572 680	0.007	17 053
23	أشغال منجزة	250 108	943 440	0.190	177 577	2 572 680	0.03	72 531
24		–		–	–		–	–
25	تعويضات للغير	4 019	943 440	0.003	2 853	2 572 680	0.0005	1 165
26	اشهار	1 841	943 440	0.001	1 307	2 572 680	0.0002	534
27	نقل وتوصيل الشبكة	3 322	943 440	0.002	2 358	2 572 680	0.0004	963
28	البريد والمواصلات	26 998	943 440	0.020	19 168	2 572 680	0.003	7 829
مجموع الخدمات		**349 480**			**248 131**			**101 349**

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم (3).

لدينا معدلات ثابتة على أساسها نقوم بحساب كل من مبالغ الكهرباء والغاز الخاصة بكل من المستخدمين والضرائب والرسوم

1. حساب مبالغ الكهرباء، مبالغ الغاز الخاصة بالمستخدمين:

- حساب مبالغ الكهرباء:

✓ مجموع المستخدمين الإجمالي * المعدل

- (30): معالجة الأجور السابقة = 546 676 *(0.010-) = **6 881–**.
- (31): المنح والعلاوات = 546 676* 0.147=**99 739**.
- (32): الأجور والعطل =546 676* 0.509=**344 650**.
- (33): اشتراكات الهيئات الإجتماعية = 546 676* 0.256=**172 952**.
- (34): المساهمات = 546 676* 0.008= **5 275**.
- (39): مصاريف المستخدمين أخرى = 546 676* 0.09=**60 811**.

- حساب مبالغ الغاز:

- (30): 276 336* (0.010-)= **2 811–**.
- (31): 276 336*0.147 = **40 738** .
- (32): 276 336*0.509 = **140 773**.
- (33): 276 336*0.256= **70 643** .
- (34): 276 336*0.008 = **2 155**.
- (39): 276 336*0.09= **24 838** .

جدول رقم (II–6): حساب المستخدمين

		2018	الكهرباء			الغاز		
03	مصاريف المستخدمين	المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
30	معالجة الأجور السابقة	9 692	943 440	0.007	6 881	2 572 680	0.001	2 811
31	المنح والعلاوات	140 477	943 440	0.010	99 739	2 572 680	0.016	40 738
32	الأجور والعطل	485 423	943 440	0.37	344 650	2 572 680	0.054	140 773
33	اشتراكات الهيئات الاجتماعية	243 595	943 440	0.183	172 952	2 572 680	0.03	70 643
34	المساهمات	7 430	943 440	0.006	5 275	2 572 680	0.009	2 155
39	مصاريف المستخدمين الأخرى	85 649	943 440	0.064	60 811	2 572 680	0.010	24 838
مجموع المستخدمين		**952 881**			**676 546**			**276 336**

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم (3).

2. مبالغ الكهرباء ومبالغ الغاز الخاصة بالضرائب والرسوم:

- **حساب حساب مبالغ الكهرباء:**

✓ **مجموع الضرائب والرسوم الإجمالي * المعدل.**

- **(40): الرسم على النشاط المهني =** 526 67* 0.967**=65 289.**
- **(41): رسم التمهين =** 526 67*0.005 **=325.**
- **(44): حقوق التسجيل =** 526 67* 0.022**=1 495.**
- **(48): رسوم أخرى =** 526 67* 0.006**=417.**

- **حساب مبالغ الغاز:**

- **(40):** 581 27* 0.967**=26 667.**
- **(41):** 581 27* 0.005**=133.**
- **(44):** 581 27* 0.022**=611.**
- **(48):** 581 27* 0.006**=170.**

جدول رقم (III–6): حساب الضرائب والرسوم

		2018	الكهرباء			الغاز		
04	الضرائب والرسوم	المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
40	الرسم على النشاط المهني	91 957	943 440	0.07	65 289	2 572 680	0.010	26 667
41	رسم التمهين	458	943 440	0.0003	325	2 572 680	0.00005	133
44	حقوق التسجيل	2 106	943 440	0.001	1 495	2 572 680	0.0002	611
48	رسوم أخرى	587	943 440	0.0004	417	2 572 680	0.001	170
مجموع الضرائب والرسوم		**95 108**			**67 526**			**27 581**

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم (3).

جدول رقم (IV–6): مجموع الأعباء المباشرة

البيان	2018	الكهرباء			الغاز		
	المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
الخدمات	349 480	943 440	0.263	248 131	2 572 680	0.04	101 349
المستخدمين	952 881	943 440	0.717	676 546	2 572 680	0.107	276 336
الضرائب والرسوم	95 108	943 440	0.072	67 526	2 572 680	0.011	27 581
مجموع الأعباء المباشرة	**1 397 469**	**943 440**	**1.052**	**992 203**	**2 572 680**	**0.16**	**405 266**

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم (3).

جدول رقم (07): توزيع الأعباء غير المباشرة

جدول رقم (I–7): توزيع الأعباء غير المباشرة لأعباء الأقسام

		2018	الكهرباء			الغاز		
05	**أعباء الأقسام**	**المبلغ الإجمالي**	**الكمية**	**سعر الوحدة**	**المبلغ**	**الكمية**	**سعر الوحدة**	**المبلغ**
51	**المصاريف المالية للأقسام**	575	943 440	0.0004	408	2 572 680	0.00006	167
52	**مصاريف التأمينات**	1 969	943 440	0.001	1 398	2 572 680	0.0002	571
53	**مخصصات الإهتلاكات**	855 595	943 440	0.643	607 472	2 572 680	0.010	248 123
54	**المؤونات الكبرى**	–	–	–	–	–	–	–
57	**مؤونات أخرى**	169 657	943 440	0.13	120 457	2 572 680	0.020	49 201
58	**مصاريف أخرى**	–	–	–	–	–	–	–
مجموع أعباء الأقسام		**1 027 796**			**729 735**			**298 061**

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحف رقم (3).

جدول رقم (7–II): توزيع الأعباء غير المباشرة لتقسيم الأقسام

		2018	الكهرباء			الغاز		
07	**أعباء غير مباشرة للتقسيم**	**المبلغ الإجمالي**	**الكمية**	**سعر الوحدة**	**المبلغ**	**الكمية**	**سعر الوحدة**	**المبلغ**
07	**أعباء غير مباشرة للتقسيم أخرى**	–	–	–	–	–	–	–
70	**مصاريف غير مباشرة**	28 217	943 440	0.022	21 163	2 572 680	0.003	7 054
71	**مصاريف التسيير والتنظيم**	–	–	–	–	–	–	–
7x	**مصاريف الإدارة**	–	–	–	–	–	–	–
مجموع الأعباء غير المباشرة لتقسيم الأقسام		**28 217**			**21 163**			**7 054**

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم(3).

جدول رقم (7–III): مجموع الأعباء غير المباشرة

البيان	2018	الكهرباء			الغاز		
	المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
أعباء الأقسام	1 027 796	943 440	0.80	729 735	2 572 680	0.116	298 061
الأعباء غير المباشرة لتقسيم الأقسام	28 217	2 572 680	0.022	21 163	2 572 680	0.003	7 054
مجموع الأعباء غير المباشرة	**1 056 013**	**2 572 680**	**0.82**	**750 898**	**2 572 680**	**0.119**	**305 115**

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم(3)

جدول رقم (08): حساب سعر التكلفة

أعباء غير مباشرة للتقسيم	2018	الكهرباء			الغاز		
	المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
تكلفة الشراء	3 786 351	943 440	3.43	3 201 213	2 572 680	0.23	585 138
الأعباء المباشرة	1 397 469	943 440	1.052	992 203	2 572 680	0.16	405 266
الأعباء غير المباشرة	1 056 013	943 440	0.80	750 898	2 572 680	0.119	305 115
سعر التكلفة الوحدوي	**6 239 833**	**943 440**	**5.240**	**4 944 313**	**2 572 680**	**0.503**	**1 295 519**

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم (3).

جدول رقم (09): حساب سعر البيع

		2018	الكهرباء			الغاز		
	الإيرادات	المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
92	منتوجات مبيعات الكهرباء للتوتر المنخفض	2 262 145	850 900	2.66	2 262 145	–		–
93	منتوجات مبيعات الكهرباء للتوتر المتوسط والعالي	842 285	850 900	0.702	598 023	2 571 000	0.15	244 263
95	منتوجات مبيعات الغاز للضغط المنخفض	1 190 789	–	–	–	–	–	–
96	منتوجات مبيعات الغاز للضغط المتوسط والعالي	232 014	850 900	0.23	164 730	2 571 000	0.53	1 190 789
99	منتوجات أخرى خارج الإستغلال وأخرى خارج الإستغلال	706 394	850 900	0.69	501 540	2 571 000	0.08	204 854
	مجموع المبيعات	**5 233 627**	**850 900**	**4.20**	**3 562 145**	**2 571 000**	**0.74**	**1 707 190**

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم (03).

2) حساب التكاليف وسعر التكلفة لسنة 2019 (حقيقية):

البيان	كمية الشراء	كمية البيع
الكهرباء	986 300	2 682 280
الغاز	894 100	2 679 900

جدول رقم (10): حساب المشتريات

جدول رقم (I–10): حساب تكلفة الشراء (أ)

رقم الصنف	طبيعة التكاليف	2019 (حقيقية)	الكهرباء			الغاز		
1–أ	المشتريات المستهلكة	المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
13	مشتريات الغاز	406 256	–	–	–	2 682 280	0.15	406 256
14	مشتريات الكهرباء	2 691 387	986 300	2.72	2 691 387	–	–	–
Achats SPE		–	–	–	–	–	–	–
Transit	مصاريف النقل	916 054	986 300	0.8	775 377	2 682 280	0.05	140 678
تكلفة الشراء		**4013697**			**3466764**			**546934**

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم (4).

جدول رقم (II–10): حساب تكلفة الشراء (ب)

		2019 (حقيقية)	الكهرباء			الغاز		
ب– أ	المشتريات المستهلكة	المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
16	مواد أولية مستهلكة	8 986	986 300	0.007	6 919	2 682 280	0.0007	2 067
17	مواد أولية مستهلكة لفروع المجمع	2 740	986 300	0.002	2 110	2 682 280	0.0002	630
18	مواد أولية مستهلكة خارج فروع المجمع	70 711	986 300	0.06	54 447	2 682 280	0.006	16 263
تكلفة الشراء		**82 437**			**63 476**			**18 960**

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم (4).

جدول رقم (11): توزيع الأعباء المباشرة

جدول رقم(I–11): حساب الخدمات

02	الخدمات	2019 (حقيقية)	الكهرباء			الغاز		
		المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
20	مصاريف النقل	–	–	–	–	–	–	–
21	مصاريف الإيجار	4 418	986 300	0.003	3 402	2 682 280	0.0003	1 016
22	مصاريف الصيانة وإصلاح الأعطاب	118 203	986 300	0.010	91 016	2 682 280	0.010	27 187
23	أشغال منجزة للغير	214 379	986 300	0.17	165 072	2 682 280	0.020	49 307
24	توثيق	–		–	–	–	–	–
25	تعويضات للغير	11 583	986 300	0.0010	8 919	2 682 280	0.001	2 664
26	اشهار	2 277	986 300	0.002	1 753	2 682 280	0.0002	524
27	نقل وتوصيل الشبكة	2 884	986 300	0.002	2 221	2 682 280	0.0002	663
28	البريد والمواصلات	1 282 795	986 300	0.020	20 465	2 682 280	0.002	6 113
	مجموع الخدمات	**380 323**			**292 848**			**87 474**

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم (4).

1 . حساب مبالغ الكهرباء، مبالغ الغاز الخاصة بالمستخدمين:

- **حساب مبالغ الكهرباء:**

✓ **مجموع المستخدمين الإجمالي * المعدل.**

- **(30): معالجة الأجور السابقة =** 752 987* (0.010-)**=9 878–.**
- **(31): المنح والعلاوات =** 752 987* 0.147 **=199 145 .**
- **(32): الأجور والعطل =** 752 987* 0.509**=766 502.**
- **(33): اشتراكات الهيئات الإجتماعية =** 752 987* 0.256**=865 252.**
- **(34): المساهمات =** 752 987* 0.008**=902 7.**
- **(39): مصاريف مستخدمين أخرى =** 752 987* 0.09**=898 88.**

- **حساب مبالغ للغاز:**

- **(30): =** 043 295*(0.010-)**=950 2 .**
- **(31): =** 043 295* 0.147**=371 43.**
- **(32): =** 043 295* 0.509**=177 150.**
- **(33): =** 043 295* 0.256**=531 75.**
- **(34): =** 043 295* 0.008**=360 2.**
- **(39): =** 043 295* 0.09**=554 26.**

جدول رقم (II–11): حساب المستخدمين

		2019 (حقيقية)	الكهرباء			الغاز		
03	مصاريف المستخدمين	المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
30	معالجة الأجور السابقة	-12 828	986 300	-0.01	-9 878	2 682 280	-0.001	-2 950
31	المنح والعلاوات	188 570	986 300	0.15	145 199	2 682 280	0.016	43 371
32	الأجور والعطل	652 943	986 300	0.51	502 766	2 682 280	0.06	150 177
33	اشتراكات الهيئات الاجتماعية	328 396	986 300	0.26	252 865	2 682 280	0.03	75 531
34	المساهمات	10 262	986 300	0.09	7 902	2 682 280	0.009	2 360
39	مصاريف المستخدمين أخرى	115 452	986 300	0.10	88 898	2 682 280	0.010	26 554
مجموع المستخدمين		**1 282 795**			**987 752**			**3 295**

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم (4).

2. حساب مبالغ الكهرباء، مبالغ الغاز الخاصة بالضرائب والرسوم:

- **حساب مبالغ الكهرباء:**

✓ **مجموع الضرائب والرسوم الإجمالي * المعدل.**

- **(40): الرسم على النشاط المهني =** 042 71* 0.967**=68 698**.
- **(41): رسم التمهين =** 042 71* 0.005**=355**.
- **(44): حقوق التسجيل =** 042 71* 0.022**=1 563**.
- **(48): رسوم أخرى =** 042 71* 0.006**=426**.

- **حساب مبالغ الغاز:**

- **(40): =** 220 21* 0.967**=20 520**.
- **(41): =** 220 21* 0.005**=106**.
- **(44): =** 220 21* 0.022**=467**.
- **(48): =** 220 21* 0.006**=127**.

جدول رقم (III–11): حساب الضرائب والرسوم

		2019 (حقيقية)	الكهرباء			الغاز		
04	**الضرائب والرسوم**	**المبلغ الإجمالي**	**الكمية**	**سعر الوحدة**	**المبلغ**	**الكمية**	**سعر الوحدة**	**المبلغ**
40	**الرسم على النشاط المهني**	89 218	986 300	0.07	68 698	2 682 280	0.008	20 520
41	**رسم التمهين**	461	986 300	0.0004	355	2 682 280	0.00004	106
44	**حقوق التسجيل**	2 030	986 300	0.002	1 563	2 682 280	0.0002	467
48	**رسوم أخرى**	553	986 300	0.0004	426	2 682 280	0.00005	127
مجموع الضرائب والرسوم		**92 262**			**71 042**			**21 220**

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم (4).

جدول رقم (IV–11): مجموع الأعباء المباشرة

البيان	2019 (حقيقية)	الكهرباء			الغاز		
	المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
الخدمات	380 323	986 300	0.36	292 848	2 682 280	0.03	87 474
المستخدمين	1 282 795	986 300	1.001	987 752	2 682 280	0.11	295 043
الضرائب والرسوم	92 262	986 300	0.072	71 042	2 682 280	0.008	21 220
مجموع الأعباء المباشرة	**1 755 380**	**986 300**	**1.40**	**1 351 642**	**2 682 280**	**0.15**	**403 737**

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم (4).

جدول رقم (12): توزيع الأعباء غير المباشرة

جدول رقم (I–12): توزيع الأعباء غير المباشرة لأعباء الأقسام

		2019 (حقيقية)	الكهرباء			الغاز		
05	أعباء الأقسام	المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
51	المصاريف المالية للأقسام	466	986 300	0.0004	359	2 682 280	0.00004	107
52	مصاريف التأمينات	–	–	–	_	–	–	–
53	مخصصات الإهتلاكات	885 875	986 300	0.71	682 123	2 682 280	0.080	203 751
54	المؤونات الكبرى	–	–	–	–	–	–	–
57	مؤونات أخرى	–	–	–	–	–	–	–
58	مصاريف أخرى	–	–	–	–	–	–	–
مجموع أعباء الأقسام		**886 341**			**682 482**			**203 858**

المصدر: من إعداد الطالبتين انظر الملحق رقم(4).

جدول رقم (II–12): توزيع الأعباء غير المباشرة لتقسيم الأقسام

		2019 (حقيقية)	الكهرباء			الغاز		
07	**أعباء غير مباشرة للتقسيم**	**المبلغ الإجمالي**	**الكمية**	**سعر الوحدة**	**المبلغ**	**الكمية**	**سعر الوحدة**	**المبلغ**
07	**أعباء غير مباشرة للتقسيم أخرى**	–	–	–	–	–	–	–
70	**مصاريف غير مباشرة**	70 408	986 300	0.06	54 984	2 682 280	0.006	16 424
71	**مصاريف التسيير والتنظيم**	–	–	–	–	–	–	–
7x	**مصاريف الإدارة**	–	–	–	–	–	–	–
مجموع الأعباء غير المباشرة لتقسيم الأقسام		**70 408**			**54 984**			**16 424**

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم (4).

جدول رقم (III–12): مجموع الأعباء غير المباشرة

البيان	2019	الكهرباء			الغاز		
	المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
أعباء الأقسام	886 341	986300	0.71	682 482	2 682 280	0.08	203 858
أعباء غير مباشرة لتقسيم الأقسام	71 408	986300	0.06	54 984	2 682 280	0.006	16 424
مجموع الأعباء غير المباشرة	**957 749**	**986 300**	**0.75**	**737 466**	**2 682 280**	**0.082**	**220 282**

جدول رقم (13): حساب سعر التكلفة

أعباء غير مباشرة للتقسيم	2019 (حقيقية)	الكهرباء			الغاز		
	المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
تكلفة الشراء	4 096 134	986 300	3.58	3 530 240	2 682 280	0.21	565 894
أعباء مباشرة	1 755 380	986 300	1.40	1 351 642	2 682 280	0.15	403 737
أعباء غير مباشرة	957 749	986 300	0.74	737 466	2 682 280	0.082	220 282
سعر التكلفة الوحدوي	**6 809 263**	**986 300**	**5.70**	**5 619 348**	**2 682 280**	**0.44**	**1 189 913**

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم (4).

جدول رقم (14): حساب سعر البيع

		2019 (حقيقية)	الكهرباء			الغاز		
	الإيرادات	المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
92	منتوجات مبيعات الكهرباء للتوتر المنخفض	2 666 358	894 100	2.99	2 666 358	–	–	–
93	منتوجات مبيعات الكهرباء للتوتر المتوسط والعالي	859 167	894 100	0.73	661 558	2 679 900	0.73	197 608
95	منتوجات مبيعات الغاز للضغط المنخفض	984 013	–	–	–	2 679 900	0.40	984 013
96	منتوجات مبيعات الغاز للضغط المتوسط والعالي	220 267	894 100	0.19	169 605	2 679 900	0.02	50 661
99	منتوجات أخرى للإستغلال وأخرى خارج الإستغلال	589 974	894 100	0.50	454 280	2 679 900	0.17	454 280
	مجموع المبيعات	**5 319 779**	**894 100**	**4.01**	**3 951 802**	**2 679 900**	**0.63**	**1 686 563**

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على وثائق المؤسسة أنظر الملحق رقم (04).

3) حساب التكاليف وسعر التكلفة لسنة 2019 (معيارية):

البيان	كمية الشراء	كمية البيع
الكهرباء	990 000	899 000
الغاز	2 917 800	2 915 000

جدول رقم (15): حساب المشتريات

جدول رقم (I–15): حساب تكلفة الشراء (أ)

رقم الصنف	طبيعة التكاليف	2019 (معيارية)	الكهرباء			الغاز		
1– أ	المشتريات المستهلكة	المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
13	مشتريات الغاز	419 254	–	–	–	2 917 800	0.14	419 254
14	مشتريات الكهرباء	2 583 709	990 000	2.61	2 583 709	–	–	–
Achats SPE		–	–	–	–	–	–	–
Transit	مصاريف النقل	889 534	990 000	0.8	744 355	2 917 800	0.05	145 179
تكلفة الشراء		**3 892 497**			**3 328 064**			**564 433**

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم (5).

جدول رقم (**II–15**): حساب تكلفة الشراء (ب)

ب– أ	المشتريات المستهلكة	2019 (معيارية)	الكهرباء			الغاز		
		المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
16	**مواد أولية مستهلكة**	8 775	990 000	0.007	6 642	2 917 800	0.0007	2 133
17	**مواد أخرى مستهلكة لفروع المجمع**	2 676	990 000	0.002	2 025	2 917 800	0.0002	650
18	**مواد أولية مستهلكة خارج فروع المجمع**	69 053	990 000	0.052	52 269	2 917 800	0.006	16 784
تكلفة الشراء		**80 504**			**60 936**			**19 567**

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم (5).

جدول رقم (16): توزيع الأعباء غير المباشرة

جدول رقم (I–16): حساب الخدمات

02	الخدمات	2019 (معيارية)	الكهرباء			الغاز		
		المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
20	مصاريف النقل	–	–	–	–	–	–	–
21	مصاريف الإيجار	4 034	990 000	0.003	3 062	2 917 800	0.0003	972
22	مصاريف الصيانة وإصلاح الأعطاب	107 940	990 000	0.08	81 931	2 917 800	0.01	26 009
23	أشغال منجزة	195 767	990 000	0.15	148 595	2 917 800	0.016	47 172
24	توثيق	–	–	–	–	–	–	–
25	تعويضات للغير	34 796	990 000	0.03	26 412	2 917 800	0.003	8 384
26	اشهار	2 080	990 000	0.002	1 578	2 917 800	0.0002	501
27	نقل وتوصيل الشبكة	2 634	990 000	0.002	1 999	2 917 800	0.0002	635
28	البريد والمواصلات	24 271	990 000	0.02	18 422	2 917 800	0.002	5 848
	مجموع الخدمات	**371 522**			**282 000**			**89 522**

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم (5).

1. حساب مبالغ الكهرباء، مبالغ الغاز الخاصة بالمستخدمين:

- **حساب مبالغ الكهرباء:**

✓ **مجموع المستخدمين الإجمالي* المعدل**

- (**30**): **معالجة الأجور السابقة =** 1 010 000 * (-0.010)**=10 100 –**.
- (**31**): **المنح والعلاوات =** 1 010 000 * 0.147**=148 470**.
- (**32**): **الأجور والعطل =** 1 010 000 * 0.509**=514 090**.
- (**33**): **اشتراكات الهيئات الإجتماعية =** 1 010 000 * 0.256**=258 650**.
- (**34**): **المساهمات =** 1 010 000 * 0.008**=8 080**.
- (**39**): **مصاريف المستخدمين أخرى =** 1 010 000 * 0.09**=90 900**.

- **حساب مبالغ الغاز:**

- (**30**): **=** 305 000 * (-0.0.10) **=3 050–**.
- (**31**): **=** 305 000 * 0.147**=44 835**.
- (**32**): **=** 305 000 * 0.509**=155 245**.
- (**33**): **=** 305 000 * 0.256**=10 080**.
- (**34**): **=** 305 000 * 0.008**=2 440**.
- (**39**): **=** 305 000 * 0.09**=27 450**.

جدول رقم (II–16): حساب المستخدمين

الغاز			الكهرباء			2019 (معيارية)		
المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ الإجمالي	مصاريف المستخدمين	03
-3 050	-0.001	2 917 800	-10 100	-0.010	990 000	-13 150	معالجة الأجور السابقة	30
44 835	0.015	2 917 800	148 470	0.15	990 000	193 305	المنح والعلاوات	31
155 245	0.053	2 917 800	514 090	0.52	990 000	669 335	الأجور والعطل	32
78 080	0.03	2 917 800	258 560	0.26	990 000	336 640	اشتراكات الهيئات الإجتماعية	33
2 440	0.0008	2 917 800	8 080	0.008	990 000	10 520	المساهمات	34
27 450	0.01	2 917 800	90 900	0.09	990 000	118 350	مصاريف المستخدمين الأخرى	39
305 000			**1 010 000**			**1 315 000**	**مجموع المستخدمين**	

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم (5).

2. مبالغ الكهرباء، مبالغ الغاز الخاصة بالضرائب والرسوم:

- حساب مبالغ الكهرباء:

✓ مجموع الضرائب والرسوم الإجمالي * المعدل

- (**40**): الرسم على النشاط المهني = 79 000* 0.967=**76 393**.
- (**41**): رسم التمهين = 79 000* 0.005=**395**.
- (**44**): حقوق التسجيل = 79 000* 0.022=**1 738**.
- (**48**): رسوم أخرى = 79 000* 0.006=**474**.

- حساب مبالغ الغاز:

- (**40**): = 24 500* 0.967=**23 691**.
- (**41**): = 24 500* 0.005=**123**.
- (**44**): = 24 500* 0.022=**539**.
- (**48**): = 24 500* 0.006=**147**.

جدول رقم (16–III): حساب الضرائب والرسوم

		2019 (معيارية)	الكهرباء			الغاز		
04	**الضرائب والرسوم**	**المبلغ الإجمالي**	**الكمية**	**سعر الوحدة**	**المبلغ**	**الكمية**	**سعر الوحدة**	**المبلغ**
40	**الرسم على النشاط المهني**	100 084	990 000	0.08	76 393	2 917 800	0.008	23 691
41	**رسم التمهين**	518	990 000	0.0004	395	2 917 800	0.00004	123
44	**حقوق التسجيل**	2 227	990 000	0.002	1 738	2 917 800	0.0002	539
48	**رسوم أخرى**	621	990 000	0.0005	474	2 917 800	0.00005	147
مجموع الضرائب والرسوم		**103 500**			**79 000**			**24 500**

جدول رقم (16–IV): مجموع الأعباء المباشرة

	2019 (معيارية)	الكهرباء			الغاز		
البيان	**المبلغ الإجمالي**	**الكمية**	**سعر الوحدة**	**المبلغ**	**الكمية**	**سعر الوحدة**	**المبلغ**
الخدمات	371 522	990 000	0.3	282 000	2 917 800	0.03	89 522
المستخدمين	1 315 000	990 000	1.02	1 010 000	2 917 800	0.10	305 000
الضرائب والرسوم	103 500	990 000	0.08	79 000	2 917 800	0.008	24 500
مجموع الأعباء المباشرة	**1 790 022**	**990 000**	**1.4**	**1 371 000**	**2 917 800**	**0.14**	**419 022**

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم (5).

جدول رقم (17): جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

جدول رقم (I–17): توزيع الأعباء غير المباشرة لأعباء الأقسام

05	أعباء الأقسام	2019 (معيارية) المبلغ الإجمالي	الكهرباء الكمية	الكهرباء سعر الوحدة	الكهرباء المبلغ	الغاز الكمية	الغاز سعر الوحدة	الغاز المبلغ
51	المصاريف المالية للأقسام	495	990 000	0.0004	383	2 917 800	0.00004	112
52	مصاريف التأمينات	–	–	–	–	–	–	–
53	مخصصات الإهتلاكات	940 964	990 000	0.73	727 465	2 917 800	0.07	213 499
54	المؤونات الأخرى	–	–	–	–	–	–	–
57	مؤونات أخرى	–	–	–	–			–
58	مصاريف أخرى	–	–	–	–	–	–	–
	مجموع أعباء الأقسام	**941 459**			**727 848**			**213 611**

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم(5).

جدول رقم (II–17): توزيع الأعباء غير المباشرة لتقسيم الأقسام

		2019 (معيارية)	الكهرباء			الغاز		
07	**أعباء غير مباشرة للتقسيم**	**المبلغ الإجمالي**	**الكمية**	**سعر الوحدة**	**المبلغ**	**الكمية**	**سعر الوحدة**	**المبلغ**
07	**أعباء غير مباشرة للتقسيم أخرى**							
70	**مصاريف غير مباشرة**	54 007	990 000	0.04	39 640	2 917 800	0.005	14 367
71	**مصاريف التسيير والتنظيم**							
	مصاريف الإدارة							
مجموع الأعباء غير المباشرة لتقسيم الأقسام		**54 007**			**39 640**			**14 367**

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم (5).

جدول رقم (III–17): مجموع الأعباء غير المباشرة

البيان	2019 (معيارية)	الكهرباء			الغاز		
	المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
أعباء الأقسام	941 459	990 000	0.74	727 848	2 917 800	0.07	213 611
أعباء غير مباشرة لتقسيم الأقسام	54 007	990 000	0.04	39 640	2 917 800	0.005	14 367
مجموع الأعباء غير المباشرة	**995 466**	**990 000**	**0.78**	**767 488**	**2 917 800**	**0.08**	**227 978**

جدول رقم (18): حساب سعر التكلفة

البيان	2019 (معيارية)	الكهرباء			الغاز		
	المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
تكلفة الشراء	3 973 000	990 000	3.42	3 389 000	2 917 800	0.20	584 000
أعباء مباشرة	1 790 022	990 000	1.40	1 371 000	2 917 800	0.14	419 022
أعباء غير مباشرة	995 466	990 000	0.76	767 488	2 917 800	0.08	227 987
سعر التكلفة الوحدوي	**6 758 488**	**990 000**	**5.60**	**5 527 488**	**2 917 800**	**0.42**	**1 231 000**

المصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق(5).

جدول رقم (19): حساب سعر البيع

الإيرادات		2019 (معيارية)	الكهرباء			الغاز		
		المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
92	منتوجات مبيعات الكهرباء للتوتر المنخفض	2 911 070	889 000	3.3	2 911 070	–	–	–
93	منتوجات مبيعات الكهرباء للتوتر المتوسط والعالي	902 003	889 000	0.81	722 275	2 915 000	0.062	179 733
95	منتوجات مبيعات الغاز للضغط المنخفض	895 001	–	–	–	2 915 000	0.31	895 001
96	منتوجات مبيعات الغاز للضغط المتوسط والعالي	231 250	889 000	0.21	185 171	2 915 000	0.016	46 079
99	منتوجات أخرى للإستغلال وأخرى خارج الإستغلال	909 159	889 000	0.60	495 973	2 915 000	0.14	413 187
مجموع المبيعات		**5 848 488**	**889 000**	**4.92**	**4 314 488**	**2 915 000**	**0.53**	**1 534 000**

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على وثائق المؤسسة أنظر الملحق رقم (05).

المطلب الثاني: حساب النتيجة التحليلية

1. حساب النتيجة التحليلية لدورة 2018:

جدول رقم (20): حساب النتيجة التحليلية (2018)

البيان	2018	الكهرباء			الغاز		
	المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
مجموع المبيعات	5 233 627	850 900	4.14	3 526 437	2 571 000		1 707 190
سعر التكلفة	6 239 833	850 900	5.81	4 944 313	2 571 000		1 295 519
نتيجة الدورة حسب النشاط	**–1 006 205**			**–1 417 876**			**411 671**

- **نتيجة المحاسبة التحليلية للدورة الإجمالية =** 205 006 1 -.
- **نتيجة المحاسبة العامة للدورة الإجمالية =** 205 006 1 -.
- **الفرق بين النتيجتين =** (205 006 1 -)– (205 006 1 -) **= 0**.

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على وثائق المؤسسة أنظر الملحق رقم (03).

2. حساب النتيجة التحليلية لدورة 2019 (حقيقية):

جدول رقم (21): حساب النتيجة التحليلية (2019 حقيقية)

البيان	2019 (حقيقية)	الكهرباء			الغاز		
	المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
مجموع المبيعات	5 319 779	894 100	4.42	3 951 802	2 679 900	0.63	1 686 563
سعر التكلفة	6 809 262	894 100	6.3	5 619 349	2 679 900	0.44	1 189 914
نتيجة الدورة حسب النشاط	**–1 489 483**			**–1 667 547**			**496 649**

- **نتيجة المحاسبة التحليلية للدورة الإجمالية =** 1 489 483 -.
- **نتيجة المحاسبة العامة للدورة الإجمالية =** 1 489 483 - .
- **الفرق بين النتيجتين =** (1 489 483-) **–** (1 489 483-) **= 0**.

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على وثائق المؤسسة أنظر الملحق رقم (04).

3. حساب النتيجة التحليلية لدورة 2019 (معيارية):

جدول رقم (22): حساب النتيجة التحليلية (2019 معيارية)

البيان	2019 (معيارية)	الكهرباء			الغاز		
	المبلغ الإجمالي	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
مجموع المبيعات	5 848 488	899 000	4.8	4 314 488	2 915 000	0.53	1 534 000
سعر التكلفة	6 758 488	899 000	6.15	5 527 488	2 915 000	0.42	1 231 000
نتيجة الدورة حسب النشاط	**–910 000**			**–1 213 000**			**303 000**

- **نتيجة المحاسبة التحليلية للدورة الإجمالية =** 910 000 -.
- **نتيجة المحاسبة العامة للدورة الإجمالية =** 910 000 -.
- **الفرق بين النتيجتين =** (910 000-) – (910 000-) = 0.

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على وثائق المؤسسة أنظر الملحق رقم (05).

المطلب الثالث: تأثير المحاسبة التحليلية في الرقابة على التسويق

أولا: تحليل الفوارق:

سنحاول تحليل الفرق بين ما تم تقديمه من طرف قسم المالية والمحاسبة ودوره في عملية الرقابة على التسويق والجدول التالي يوضح ذلك:

فوارق بين الفعلي لسنتين 2018و2019 وبين المقدر والفعلي لسنة 2019، وبين فارق القيمة الضائعة لسنة 2018 و2019:

الجدول رقم (23) الفوارق بين 2018 و2019 الفعلي

البيان	الكمية الفعلية 2018	الكمية الفعلية 2019	فرق الكمية	تكلفة الوحدة	قيمة الفارق	الفارق %
الكهرباء	943440	986300	42860	5.6974	244191	5%
الغاز	2572680	2682280	109600	0.4436	48619	4%

المصدر: من إعداد الطالبتين من خلال مقابلة مع السيد مغراوي زكريا رئيس مصلحة الاستغلال المحاسبي

- ✓ مقارنة لنتائج السنتين المتحصل عليها أن الشركة حققت نسبة نمو في الكهرباء بمعدل 5%، ونسبة نمو بمعدل4% في الغاز، أما بالنسبة لقيمة الفارق فهي قيمة موجبة بحيث قدرت قيمة الكهرباء (244191)، والغاز (48619).

الجدول رقم (24) الفوارق بين 2019 الحقيقي و2019 المعياري

البيان	الكمية الفعلية 2019	الكمية المقدرة 2019	فرق الكمية	تكلفة الوحدة	قيمة الفارق	الفارق %
الكهرباء	986300	990000	-3700	5.5833	-20658.21	-0.4%
الغاز	2682280	2917800	-235520	0.4219	-99365.888	-8%

المصدر: من إعداد الطالبتين من خلال مقابلة مع السيد مغراوي زكريا رئيس مصلحة الاستغلال المحاسبي

- ✓ بعد مقارنة التوقعات التي قمنا بها مع ما تحقق فعلا نلاحظ أن الشركة حققت 99.6% من الأهداف المسطرة و0.4%- لم تحققها بالنسبة للكهرباء، في حين حققت 92%، و8%- لم تحققها بالنسبة للغاز، وهذا كلف الشركة بالابتعاد عن تحقيق كمية المشتريات الفعلية، في حين لو حققتها تزيد فمردوديتها وتزيد في ربحيتها أي لم تصل إلى أهدافها وبالتالي تؤثر على نتيجة الدورة المالية.

الجدول رقم (25) فوارق الطاقة الضائعة لسنة 2018

البيان	الكمية المشتراة	الكمية المباعة	فرق الكمية	تكلفة الوحدة	قيمة الفارق	الفارق %
الكهرباء	943440	850900	92540	5.2407	484974	11%
الغاز	2572680	2571000	1680	0.504	846.05	0.07%

المصدر: من إعداد الطالبيتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة من خلال مقابلة مع السيد مغراوي زكريا رئيس مصلحة الاستغلال المحاسبي

- ✓ من خلال الفوارق التي قمنا بها نلاحظ أن منتوج الكهرباء حقق خسارة بنسبة 11% بكمية قدرت (92540) والتي بلغت قيمتها (484974) أما منتوج الغاز فقد حقق خسارة بنسبة 0.07% وبكمية مقدرة (1680) والتي بلغت قيمتها (846.05) وهذه الخسارة لكل من المنتوجين تعتبر كطاقة ضائعة فقط. وهذا باعتبار أن مشتريات الكهرباء ليست مخزنة بمعنى أن كل ما يشترى يباع.
- ✓ أما مقارنة مع نتيجة الدورة نجد خسارة بنسبة 34%- الناتجة عن قسمة قيمة الفارق على نتيجة الدورة حسب النشاط بالنسبة للكهرباء، في حين قدرت خسارة بنسبة 0.20% بالنسبة للغاز.

الجدول رقم (26) فوارق الطاقة الضائعة لسنة 2019

البيان	الكمية المشتراة	الكمية المباعة	فرق الكمية	تكلفة الوحدة	قيمة الفارق	الفارق %
الكهرباء	986300	894100	92200	5.5833	514780.3	10%
الغاز	2682280	2679900	2380	0.4219	1004.122	0.09%

المصدر: من إعداد الطالبتين من خلال مقابلة مع السيد مغراوي زكريا رئيس مصلحة الاستغلال المحاسبي

- ✓ نلاحظ أن منتوج الكهرباء في سنة 2019 ارتفع ليحقق خسارة بنسبة 10% بكمية قدرت (92200) بقيمة (541780.3) كقيمة ضائعة، وكذلك بالنسبة للغاز فقد ارتفع بنسبة 0.09% بكمية (2380) بلغت قيمتها (1004.122) كطاقة ضائعة.

- ✓ وعليه نقول أن الخسارة التي قدرت ب10% في الكهرباء كطاقة ضائعة يقابلها خسارة في نتيجة الدورة بنسبة 30%–، والغاز بخسارة 0.09% تقابلها خسارة في النتيجة ب نسبة 0.20%.
- ✓ وهذا يدل على أن الشركة تعتمد على النتائج المقدمة من طرف قسم المالية والمحاسبة وقسم العلاقات التجارية، من أجل تحديد الانحرافات وتصحيحها واتخاذ القرارات الصائبة، مما يعطي مجال اخر لعملية الرقابة على مراحل التسويق.

ثانيا: دور المحاسبة التحليلية في الرقابة على التسويق

من أجل إبراز دور المحاسبة التحليلية في الرقابة على التسويق قمنا بحساب مختلف التكاليف لمنتجات الشركة محل الدراسة، حيث اتضح لنا أنها تتوفر على نظام للمحاسبة التحليلية يستخدم في حساب وضبط التكاليف التي تدخل في عملية التوزيع انطلاقا من تكلفة شراء المواد المستعملة في عملية التوزيع وصولا إلى سعر تكلفة المنتوج، هذا الأخير يعتبر عنصر مهم يجب التركيز عليه لأن من خلاله تكون دراسة الانحرافات أكثر دقة، وتعتمد الشركة في هذا على مسيريها بالإضافة إلى الاستعانة بالكفاءات الداخلية لها، كما أن عملية الرقابة في الشركة تقوم على تكوين لجنة خاصة بدراسة أسعار تكلفة المنتجات للسنوات السابقة ومقارنتها مع أسعار تكلفة المنتجات للسنوات الحالية ومن ثم تحاول معرفة أسباب الارتفاع، وذلك من خلال الرجوع إلى التكاليف المباشرة (تكلفة الشراء، مصاريف الصيانة والنقل بالإضافة إلى اليد العاملة) وكذلك التكاليف غير المباشرة (مصاريف التأمين، مصاريف الإدارة) ودراسة أسباب الارتفاع ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة لتخفيضها حيث تقوم الشركة بما يلي:

– تسريح اليد العاملة الزائدة عن حاجة الشركة.

– محاولة تخفيض مختلف المصاريف (صيانة، الإدارة).

– إيجاد طرق التي من خلالها تستطيع استرجاع الطاقة الضائعة.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز تبين لنا أنها تقوم بتطبيق نظام المحاسبة التحليلية في حساب التكاليف انطلاقا من حساب تكلفة الشراء وصولا إلى سعر تكلفة المنتوج.

كما يتضح لنا أن قسم المالية والمحاسبة يلعب دورا هاماً في عملية الرقابة على التسويق من حيث التكاليف، حيث تقوم الشركة من خلال لجنة مختصة تعمل على توظيف المعلومات المتحصل عليها من قسم المالية والمحاسبة والخاصة بالتكاليف كمعطيات قاعدية من أجل تحليلها ومن جهة أخرى تقوم بتحليل كميات مبيعاتها ومشترياتها الفعلية وكمية مبيعاتها ومشترياتها المقدرة ومعرفة أسباب الانحرافات إن وجدت ومحاولة تصحيحها إن أمكن.

خـــاتمـة

خاتمة:

بعد انتهائنا من مراحل إعداد المذكرة ومن خلال تطرقنا إلى إبراز مكانة ودور المحاسبة التحليلية يمكننا القول أن المحاسبة التحليلية ضرورية لترتيب وتنظيم المعلومات المالية، كتخصيص التكاليف على المنتجات لقياس تكلفتها لنتوصل إلى سعر بيعها النهائي، وهي تعتبر أيضا تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها لمساعدة المسير على اتخاذ القرار المناسب من أجل تحسين تسيير المؤسسة وزيادة مردوديتها، وهذا ما تأكدنا منه فعلا من خلال التربص الذي قمنا به في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز.

ثم انتقلت إلى هدف الرقابة حيث أصبحت تقوم باستخراج البيانات وتشغيل المعلومات اللازمة، وإن غياب هذه الأداة كان ولازال من أهم أسباب المشاكل التي تتخبط فيها شركاتنا من عجز وعدم الكفاءة والتي يمكن ردها إلى غياب مراقبة تعمل على تقويم الأداء، وترجمة الانحرافات وكشف أسبابها ومن ثم تحديد المسؤوليات والقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة.

ولقد كان الهدف من بحثنا محاولتنا الإلمام بكل الجوانب المتعلقة بهذه الأداة وإبراز دورها من خلال كل الطرق التي تتميز بها، وذلك قصد معرفة وضعيتها لتتمكن من المحافظة على توازنها ومكانتها الاقتصادية خاصة ونحن نعيش اقتصاد السوق، وهذا إذا كانت الشركة قادرة على التحكم في تكاليفها اعتمادا على معلومات توفرها محاسبة التكاليف وتساعد على الرقابة في مختلف وظائفها التسييرية.

ومن خلال الفصلين النظريين والفصل التطبيقي الذي أردنا أن يكون إسقاطنا على الواقع لنتعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية بالمعارف التطبيقية تمكنا من الوصول إلى مجموعة من النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات والتساؤلات المطروحة، إضافة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات.

اختبار الفرضيات:

من خلال دراستنا لموضوع المحاسبة التحليلية كأداة للرقابة على التسويق تم اختبار الفرضيات كما يلي:

- المحاسبة التحليلية هي تقنية لتحديد التكاليف التي لها علاقة بوظائف الشركة بهدف تحديد أسعار التكلفة ومختلف النتائج التحليلية واكتشاف الأخطاء وتصحيح الانحرافات وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

- تكمن أهمية المحاسبة التحليلية في مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات السليمة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.
- المحاسبة التحليلية مصدر معلومات متداخل من خلال تعدد الطرق فكل طريقة يمكن أن توفر معلومات بشكل مغاير بقصد التحليل والكشف عن مختلف الجوانب التي تؤثر في مسار التكاليف والتوجيهات الخاصة بنشاط الشركة وهو ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.
- المحاسبة التحليلية تقوم بمقارنة النتائج وما تحقق فعلا مع ما تم تقديره وهذا ما يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء وقياس مصداقية المعايير واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة.

نتائج الدراسة:

✓ **الدراسة النظرية:**

1. إن المحاسبة نظام واجب الاعتماد عليه وذلك من خلال نظام يتماشى ونشاط الشركة، تنظيمها وحجمها، مع العلم أن هذا التصميم في حد ذاته مهمة صعبة.
2. يشكل نظام المحاسبة التحليلية القاعدة الأساسية للرقابة على التسويق بما يوفره من معلومات وتقنيات.
3. تقوم الرقابة التسويقية بقياس الأداء الفعلي للنشاط التسويقي مع الأهداف والمعايير الكيفية ومدى رضا المستهلك.

✓ **الدراسة التطبيقية:**

1. إن الهدف من المحاسبة التحليلية في الشركة موضوع الدراسة كان لمعرفة أسعار تكلفة المنتجات ليتم فيما بعد تحديد سعر بيع يغطي تلك التكلفة، وهذا يعني أن الهدف من وجود النظام كان لضمان الربحية وزيادة المردودية.
2. إن المعلومات المتعلقة بالتكاليف التي تدخل في تكوين تكاليف منتجات الشركة محل الدراسة تساعدها في التسيير والتخطيط والرقابة، مما يسمح بتحديد ربحيتها بالإضافة إلى تفصيل وظائفها من مراقبة وتوجيه ومتابعة.
3. تساعد إدارة التسويق لتحقيق الخطة البيعية بكفاءة عن طريق تحليل المبيعات.

الاقتراحات والتوصيات:

وفيما يلي نقترح جملة من التوصيات نوجزها في النقاط التالية:

- ✓ إزالة مشكل اللغة العربية على مستوى الشركات وذلك بتكوين وإطلاع الإطارات والكفاءات المهنية على هذه اللغة حتى يسهل التنسيق بينهم وبين المتربصين فيما يخص تزويدهم بالمعلومات الضرورية.
- ✓ تفعيل دور وظيفة التسويق في توجيه الشركات نحو اقتصاد السوق.
- ✓ يحب على الشركات تبني نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لأنه يحقق العديد من المزايا، عن طريق توفيره لمعلومات دقيقة حول التكاليف وإمكانية تحقيق تسيير فعال.

آفاق الدراسة:

نظرا لاتساع الموضوع وعدم إلمامنا بجميع جوانبه، ارتأينا أن نقدم بعض الإشكالات كآفاق للدراسة.

- ❖ دور استعمال التكاليف الكمية في تخفيض التكاليف.
- ❖ أثر تخفيض التكاليف على أداء المؤسسة.
- ❖ أهمية وظيفة التسويق في ظل اقصاد السوق.
- ❖ أليات تطبيق التسويق في الشركة الجزائرية.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

أ. الكتب:

1- أحمد محمد نور وآخرون، **مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة**، الدار الجامعية، مصر،2007 .

2- أروسيتيول أبزوست ، دج أزوي ، **التكاليف و أسعار التكلفة** ،ترجمة حازوزلي ، المؤسسة الوطنية للكتاب ،الجزائر ،1989.

3- إسماعيل حجازي، معاليم سعاد، **محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة**، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.

4- إسماعيل يحي التكريتي، **محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق**، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.

5- اسماعيل يحي التكريتي ، **محاسبة التكاليف (قضايا معاصرة)** ،دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ،2007.

6- بديسي فهيمة ،**المحاسبة التحليلية دروس و تمارين** ،دار الهدى ،الجزائر ،2006.

7- بويعقوب عبد الكريم، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4 ، الجزائر، 2005.

8- خليل عواد أبو حشيش، **محاسبة التكاليف قياس وتحليل**، دار وائل للنشر، الأردن، 2005.

9- رحال علي، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.

11- زكريا احمد غرام و اخرون، مبادئ التسويق الحديث بين النظرية و التطبيق، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الصناعة، الأردن، عمان، 2009.

12- زينات محمد محرم وآخرون، **أصول محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، مصر،2005 .

13- سعيد اوكيل وآخرون، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر،1991.

14- سعيد محمد المصري، تسويق الأنشطة الخدمية، الدار الجامعية، بدون مكان النشر، 2002/2001.

15- شريف احمد شريف العاصي، التسويق" النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية –الإسكندرية- 2010.

16- عامر عبد الله موسى، **إدارة التسويق**، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الطبعة الأولى، 2009.

17- عبد السلام أبو قحف **-- التسويق و جهة نظر معاصرة –** مطبعة الإشعاع الفنية - الإسكندرية –طبعة– 2001.

18- عبد الكريم راضي الجبوري، التسويق الناجح، دار التيسير ،بيروت ،لبنان، 2000.

19- عبده ناجي - **التسويق – المبادئ و القرارات التسويقية –** كلية التجارة - الاسكندرية – طبعة- 1994.

20- عصام الدين أمين أبو علفة، **التسويق (المفاهيم، الاستراتيجية)**، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، الإسكندرية.

21- علي فلاح الزعبي، **إدارة التسويق (منظور تطبيقي استراتيجي)**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

22- فؤاد أبو الفتوح أبو إسماعيل، **إدارة التسويق (المفاهيم، التطبيق تطوير الأداء)**، دار النهضة العربية، القاهرة.

23- فريد النجار، **إدارة منظومات التسويق العربي والدولي**، مؤسسة شباب الجامعة، إسكندرية، 2004.

24- كامل على متولى عمران، التخطيط والرقابة، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث –كلية الهندسة- جامعة القاهرة، مصر، 2007.

25-كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقي، **محاسبة التكاليف الصناعية**، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

26- كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، **محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة**، الدار الجامعية، مصر، 1999.

27- محمد الصيرفي، **إدارة التسويق**، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، الإسكندرية الطبعة الأولى، 2005.

28- محمد إبراهيم، **إدارة التسويق(في إطار معايير إدارة الجودة التسويقية)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2011.

29- محمد جاسم الصميدعي، رشاد محمد يوسفي الساعد، **إدارة التسويق (التحليل، التخطيط، الرقابة)**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 1427هـ، 2007.

30- محمد سامي راضي ، **مبادئ محاسبة التكاليف** ، الدار الجامعية ، مصر ، 2003.

31- محمد سعيد عبد الفتاح ، **إدارة التسويق** ، الدار الجامعية، بيروت، 1992.

32- محمد عبد الله عبد الرحيم ، **التسويق المعاصر**، مطبعة جامعة القاهرة، 1988.

33- محمد فريد الصحن، **التسويق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

34- مصطفى محمود أبو بكر: **إدارة التسويق في المنشآت المعاصرة**، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2004.

35- معراج هواري، أحمد أمجدل، **التسويق المصرفي** -مدخل تحليلي استراتيجي – دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.

36- منير نوري، التسويق "مدخل المعلومات والاستراتيجيات"، الطبعة الثانية، المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2009.

37- محمود عبد الحميد مرسي، زهير نعيم الصباغ، نقلا عن توماس وهيلن، دافيد هنجر، الإدارة الاستراتيجية، معهد الإدارة العامة، السعودية، 1990.

38- محي الدبن عباس الأزهري، إدارة النشاط التسويقي "مدخل استراتيجي"، دار الفكر العربي، الجزء الأول، الطبعة الأولى، 1988.

39- ناصر دادي عدون ، عبيرات مقدم ،قربة معمر ،**دراسات الحالات في المحاسبة و مالية المؤسسة**، دار المحمدية العامة، الجزائر ،2009.

40- ناصر دادي عدون ، **تقنيات مراقبة التسيير ، المحاسبة التحليلية ،دروس و تمارين** ،الجزء الأول ،دار المحمدية العامة، 1999.

41- هاشم أحمد عطية ،عطا الله خليل بن وراد، **مبادئ محاسبة التكاليف ،الإطار النظري و العملي**، دار زهران ،الأردن، 1997.

42- هاشم أحمد عطية ، **محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية** ، الدار الجامعية ، مصر ، 1999.

43- يوحنا آل آدم و صالح الرزق ، **المحاسبة الإدارية** ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ط22، 2006.

ب. الرسائل والأطروحات:

1- حابي أحمد، **دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطرق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية "دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية– بسكرة"–**، رسالة ماجستير غير منشورة 2010-2011.، في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2010-2011.

2- درحمون هلال، **المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة الجزائر،2004 -2005.

3- سالمي ياسين، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة – دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL البليدة**، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2009-2010.

4- سويسي عبد الوهاب، الفعالية التنظيمية " **تحديد المحتوى والقياس باستعمال لوحة القيادة**"، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

5- ط. ضيف جميلة، "**أهمية التسويق البنكي في رفع القدرة التنافسية للبنوك**"، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، الطبعة 2006.

6- طوايبية أحمد ،**المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج** ، رسالة ماجستير غير منشورة في التخطيط و التنمية ، جامعة الجزائر، 2003.

7- محمد الخطيب نمر ، **اشكالية تطبيق المحاسبة التحليلية في الإدارة العمومية** _دراسة حالة قطاع الخدمات الجامعية بورقلة أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ،جامعة قاصدي مرباح-ورقلة- 2013.

8- محمد الخطيب نمر، **اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار–** دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة-، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 0006.

9- هادفي خالد ، **دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الإقتصادية ،دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الإقتصادية،** رسالة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،2012-2013.

ت. المجلات والدروس:

1- المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني ، **مبادئ إدارة الأعمال ، الإدارة العامة لتصميم و تطوير المناهج** ، المملكة العربية السعودية، بدون سنة النشر.

2- سليمة طبايبية، **دروس في المحاسبة التحليلية**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة 8 ماي 1945، قالمة 2015.

ث. مقابلات:

1- مقابلة مع السيد زكريا مغراوي مكلف بمصلحة الاستغلال المحاسبي.

ج. المواقع الإلكترونية:

1-الموقع الإلكتروني للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز http://www.sdc.dz.

2-الموقع الإلكتروني للشركة القابضة SONELGAZ http://www.sonelgaz.dz.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

A. Les ouvrages

1- Abdallah Boughaba , **comptabilité analytique d'exploitation ,**Edition pages ,Algérie 2006.

2- Alain Burlaud ,Claude .Sinon ,Comptabilité de Gestion ,vuibert ,Paris 1993.

3- Farid Makhlouf **,comptabilité analytique** Edition pages Pages,2006.

4- Henri Cullman, La Comptabilité Analytique, Edition Bouchene, Alger, 1993.

5- J.Lendrevie et Lévy et D.Lindon, Mercator, dolloz, France 7e Edition, 2005.

6- Louis Du Bulle, Didier Jourdain, Comptabilité Analytique De Gestion, France, dur Rod, 2000.

7- Med seghir djilti, comprendre le marketing, Edition Berti, Algérie, 1990.

8- N. Guedj et collaborateur, contrôle de gestion, Edition d'organisation ,1991.

9- P.Amerien et BARCZYK D, EVRARD R, ROCHARD F, SIBAUD B, WEBER P,''marketing : stratégies et pratique '' Nathan, France, 1996.

10- Philip Kotler, bernard dubois, Kevin lane, Delphine manceau, '' marketing management'', 12eme Edition, Pearson Education France, paris, 2006.

11- Theodore leuvritt, l'esprit marketing, Editions d'organisation, paris, 1972.

12- Trahand, B .Mourad, E.C .Charles Comptabilité De Gestion : Cout, Activité ; Réparation. Press Universitaire, Gronble, Paris ,2000.

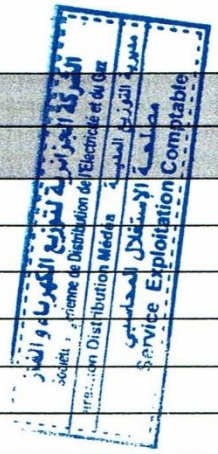
13- Xavier Bouin , François _Xavier Simon**, tous gestionaires**,dunod,paris,2002.

14- Yves Chirouze, Le Marketing, tome 1, OPU, Alger, 1990.

الملاحق

Société: **Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz - SADEG** Exercice: **2020**

Liste des Codes Catégories



Numéro	Libelé
FACTURES INVESTISSEMENTS	
0	FACTURES INVESTISSEMENTS
00	DROITS DE DOUANES
01	ETUDES ENGINERING EN DINARS
02	ETUDES ENGINERING EN DEVISE
03	FOURNITURES EN DINARS
04	FOURNITURES EN DEVISE
05	TRAVAUX ET SERVICES EN DINARS
06	TRAVAUX ET SERVICES EN DEVISE
07	PARTICIPATIONS SONELGAZ TRAVAUX
08	IMPOTS
MATIERS MATERIEL ET FOURNITURES CONSOMMEES	
1	MATIERS MATERIEL ET FOURNITURES CONSOMMEES
10	MARCHANDISES CONSOMMEES
12	GPL ET ACCESSOIRES
13	GAZ NATUREL
14	ELECTRICITE
15	FUEL
16	MATIERS MATERIEL ET FOURNITURES CONSOMMEES STOCKES
17	FOURNITURES DIRECTEMMENT CONSOMMEES (ELECT, GAZ)
18	MATIERES ET MATERIELS DIRECTEMENT CONSOMMES
SERVICES	
2	SERVICES
20	TRANSPORTS
21	LOYERS CHARGE LOCATIVES
22	ENTRETIEN ET REPARATION
23	TRAVAUX D'ENTRETIEN
24	DOCUMENTATION
25	RENUMERATION DE TIERS
26	PUBLICITES
27	DEPLACEMENTS ET RECEPTIONS
28	POSTES ET TELECOMUNICATIONS
29	TRANSIT ET HT.HP
FRAIS PERSONNEL	
3	FRAIS PERSONNEL

الملحق رقم 01

Société: **Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz - SADEG** Exercice: **2020**

Liste des Codes Catégories

Numéro	Libelé
30	remuneration du personnel
31	STATUTAIRES "EXECUTION"
32	STATUTAIRES "MAITRISE"
33	STATUTAIRES "CADRES"
34	CONTRACTUELS
35	provision RH
39	AUTRES FRAIS DE PERSONNEL
IMPOTS ET TAXES	
4	IMPOTS ET TAXES
40	VF TAXE APPRENTISSAGE ET FORMATION PROFESIONNELLE
41	T A P
44	IMPOTS FONCIERS
45	DROITS AFFERENTS AUX INSTRUMENTS DE MESURES
48	AUTRES IMPOTS TAXES
CHARGES DE DE STRUCTURES ET FRAIS DIVERS	
5	CHARGES DE DE STRUCTURES ET FRAIS DIVERS
51	FRAIS FINANCIAIERES
52	FRAITS D'ASSURANCE
53	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS,RESORPTION FRAIS PRELI
54	DOTATIONS AUX PROVISIONS DE GROS ENTRETIENS
57	AUTRES PROVISIONS
58	FRAITS DIVERS
FACTURATIONS INTERNES	
6	FACTURATIONS INTERNES
60	TRANSIT RESEAU DISTRIBUTION
63	PRESTATION INFORMATIQUE (CTI)
68	FACTURATION AUTRES MOYENS COMMUNS AUX DR
CHARGES HORS EXPLOITATION INDIRECTES ET REPARTIES	
7	CHARGES HORS EXPLOITATION INDIRECTES ET REPARTIES
70	CHARGES HORS EXPLOITATION
71	ADMINISTRATION GENERALE
72	ADMINISTRATION CENTRALE, TECHNIQUE
73	ADMINISTRATION REGIONALE
74	ADMINISTRATION LOCALE
75	CHARGES D'ADMINISTRATION SUR CREDITS

Société: **Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz - SADEG** Exercice: **2020**

Liste des Codes Catégories

Numéro	Libelé
79	REOUVERTURE
PARTICIPATIONS ET TRANSFERTS	
8	PARTICIPATIONS ET TRANSFERTS
80	DROIT SUITE ELECTRICITE
81	PARTICIPATION DES TIERS SUR CREDITS
82	TRANSFERTS DES DEPENSES AUX INVESTISSEMENTS
83	OUVRAGES REALISES PAR TIERS
89	AVANCE
PRODUITS	
9	PRODUITS
90	PRODUITS SUR VENTES DE MARCHANDISES
91	ETUDES ENGINERING EN DEVISE
92	PRODUITS VENTES ELECTRICITE.BT
93	PRODUITS VENTES ELECTRICITE.MT/HT
94	production vendue HT
95	PRODUITS VENTES GAZ BP
96	PRODUITS VENTES GAZ MP/HP
97	PRODUCTION VENDUE HP
98	PRODUCTION D'INVESTISSEMENTS DE L'ENTREPRISE POUR ELLE MEME
99	AUTRES PRODUITS D'EXPLOITATION ET HORS EXPLOITATION

SOCIETE: Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz **EXERCICE:** 2020

CENTRE COMPTABLE: DD MEDEA

Plan de Compte Analytique

Compte Réflechis

N° COMPTE	INTITULE COMPTE	Imputable
90	COMPTES REFLECHIS_	NON
91	COMPTES DE RECLASSEMENT CHARGE PROD	NON
92	COMPTES DE SECTION	NON
93	COMPTES DE COUTS ET PRIS DE REVIENT	NON
94	COMPTES INVENTAIRES PERMANENT ENTRÉS EN STOCKS	NON
95	COMPTES INVENTAIRES PERMANENT SORTIES DU STOCKS	NON
97	COMPTES DE DIFF D INCORPORATION	NON
98	COMPTES DE RESULTAT	NON

الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز
Société Algérienne de Distribution de l'Electricité et du Gaz
مديرية التوزيع المديية Direction Distribution Médéa
مصلحة الاستغلال المحاسبي
Service Exploitation Comptable

الملحق رقم 02

الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز
Société Algérienne de Distribution de l'Electricité et du Gaz
Direction Distribution Médéa مديرية التوزيع المدية
مصلحة الإستغلال المحاسبي
Service Exploitation Comptable

DIRECTION DE LA DISTRIBUTION DE MEDEA

DIVISION FINANCES ET COMPTABILITE

Comptes d'exploitation

Analyse Coût revient Exercice 2018

CAT	NATURE DE CHARGES	2018		
		2018	ELEC	GAZ
1	MAT.MATER.FOUR.CONS.	3 786 351	3 201 213	585 138
13	Achat Gaz	387 920		387 920
14	Achat Electricite	2 463 386	2 463 386	
	Achats SPE			
	Transit GRTE	872 536	693 445	179 091
16	Mat.Mater.Conso.Stock.	8 794	6 244	2 550
17	Four.Direc.Consommées	2 777	1 972	805
18	Mat.Mater.Direc.Cons.	50 938	36 166	14 772
	TOTAL ACHAT	3 786 351	3 201 213	585 138
2	SERVICES	349 480	248 131	101 349
20	Transports	16	11	5
21	Loyers et charges loc.	4 375	3 106	1 269
22	Entretien et répar.	58 802	41 749	17 053
23	Trav.execut.à l'exter.	250 108	177 577	72 531
24	Documentations	-	-	-
25	Rémunér. des Tiers	4 019	2 853	1 165
26	Publicite	1 841	1 307	534
27	Déplac. et récept.	3 322	2 358	963
28	Postes et Telecom.	26 998	19 168	7 829
3*	PERSONNEL	952 881	676 546	276 336
4*	IMPOTS ET TAXES	95 108	67 526	27 581
6	FRAIS DE SECT. AUXIL.		-	
	TOTAL CHARGES DIRECTES	1 397 469	992 203	405 266
	MARGE BRUTE	3 836 158	2 534 234	1 301 924
	TAUX DE MARGE BRUTE	73	72	76
5	CHARGES DE STRUCTURE	1 027 796	729 735	298 061
51	Frais Financiers	575	408	167
52	Frais d'Assurances	1 969	1 398	571
53	Dotation aux Amortis.	855 595	607 472	248 123
54	Provisions pour G.E.	-	-	-
57	Autres prov. et frais	169 657	120 457	49 201
58	Frais Divers	-	-	-
7	CHARG.INDIR. ET REPAR.	28 217	21 163	7 054
70	charges hors exploitation	28 217	21 163	7 054
71	F.G.S.	-	-	-
7x	charges ADM.	-	-	-
	TOTAL CHARGES INDIRECTES	1 056 013	750 898	305 115
	TOTAL CHARGES	6 239 833	4 944 313	1 295 519
	TOTAL PRODUITS	5 233 627	3 526 437	1 707 190
92	Prod.vendue BT	2 262 145	2 262 145	
93	Prod.vendue MT-MP	842 285	598 023	244 263
94				
95	Prod.vendue BP	1 190 789		1 190 789
96	Prod.vendue HT/HP	232 014	164 730	67 284
98		-	-	
99	TPR (E+G) et Divers	706 394	501 540	204 854
	RESULTAT	- 1 006 205	- 1 417 876	411 671

الملحق رقم 03

ANNEE	2018	
Structure du prix de revient	**2018 ELEC**	**2018 GAZ**
Coût d'achat total	3 346,09	220,40
Coût d'achat	2 611,07	150,78
Coût de transit	735,02	69,61
Coût des pertes	328,21	0,14
Coût d'exploitation	1 744,53	261,30
Mat.mater et four. cons.	47,04	7,05
Services	263,01	39,39
Personnel	717,11	107,41
Impôts et Taxes	71,57	10,72
Frais section auxil.		
Coût des charges directes	1 098,73	164,57
Dotation aux Amortis.	643,89	96,45
Provisions pour G.E.	-	
Prov.perte de change-fr.divers		
F.G.S.	-	-
Charges ADM.		
Frais Financiers	0,43	0,06
Frais d'Assurances	1,48	0,22
Coût des charges indirectes	645,81	96,73

Coût revient (cDA/Kwh)	581,07	50,39
Prix ventes (cDA/Kwh)	336,13	48,93
Ecart (cDA/Kwh)	-244,93	-1,46

Taux de pertes (%)	10,88	0,07

Ventes (Gwh)/M3	**850,90**	**2 571,00**
Achats (Gwh)/M3	**943,44**	**2 572,68**

الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز
Société Algérienne de Distribution de l'Electricité et du Gaz
Direction Distribution Médéa مديرية التوزيع المدية
مصلحة الإستغلال المحاسبي
Service Exploitation Comptable

الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز
Societe Algerienne de Distribution de l'Electricité et du Gaz
Direction Distribution Médéa مديرية التوزيع المدية
مصلحة الاستغلال المحاسبي
Service Exploitation Comptable

DIRECTION DE LA DISTRIBUTION DE MEDEA

DIVISION FINANCES ET COMPTABILITE

Comptes d'exploitation

Analyse Coût revient Exercice 2019

CAT	NATURE DE CHARGES	2019		
		2019	ELEC	GAZ
1	MAT.MATER.FOUR.CONS.	4 096 134	3 530 240	565 894
13	Achat Gaz	406 256		406 256
14	Achat Electricite	2 691 387	2 691 387	
	Achats SPE			
	Transit GRTE/ GRTG	916 054	775 377	140 678
16	Mat.Mater.Conso.Stock.	8 986	6 919	2 067
17	Four.Direc.Consommées	2 740	2 110	630
18	Mat.Mater.Direc.Cons.	70 711	54 447	16 263
	TOTAL ACHAT	4 096 134	3 530 240	565 894
2	SERVICES	380 323	292 848	87 474
20	Transports			
21	Loyers et charges loc.	4 418	3 402	1 016
22	Entretien et répar.	118 203	91 016	27 187
23	Trav.execut.à l'exter.	214 379	165 072	49 307
24	Documentations	-	-	-
25	Rémunér. des Tiers	11 583	8 919	2 664
26	Publicite	2 277	1 753	524
27	Déplac. et récept.	2 884	2 221	663
28	Postes et Telecom.	26 578	20 465	6 113
3*	PERSONNEL	1 282 795	987 752	295 043
4*	IMPOTS ET TAXES	92 262	71 042	21 220
6	FRAIS DE SECT. AUXIL.		-	
	TOTAL CHARGES DIRECTES	1 755 380	1 351 642	403 737
	MARGE BRUTE	3 564 400	2 600 160	1 282 826
	TAUX DE MARGE BRUTE	67	66	76
5	CHARGES DE STRUCTURE	886 341	682 482	203 858
51	Frais Financiers	466	359	107
52	Frais d'Assurances			
53	Dotation aux Amortis.	885 875	682 123	203 751
54	Provisions pour G.E.	-	-	-
57	Autres prov. et frais	-	-	-
58	Frais Divers	-	-	-
7	CHARG.INDIR. ET REPAR.	71 408	54 984	16 424
70	charges hors exploitation	71 408	54 984	16 424
71	F.G.S.	-	-	-
7x	charges ADM.	-	-	-
	TOTAL CHARGES INDIRECTES	957 749	737 466	220 282
	TOTAL CHARGES	6 809 262	5 619 349	1 189 914
	TOTAL PRODUITS	5 319 779	3 951 802	1 686 563
92	Prod.vendue BT	2 666 358	2 666 358	
93	Prod.vendue MT-HT	859 167	661 558	197 608
94				
95	Prod.vendue BP	984 013		984 013
96	Prod.vendue MP/HP	220 267	169 605	50 661
98				
99	TPR (E+G) et Divers	589 974	454 280	454 280
	RESULTAT	- 1 489 483	- 1 667 546	496 649

الملحق رقم 04

ANNEE	2019	
Structure du prix de revient	**2018 ELEC**	**2018 GAZ**
Coût d'achat total	3 514,92	203,91
Coût d'achat	2 728,77	151,46
Coût de transit	786,15	52,45
Coût des pertes	328,58	0,18
Coût d'exploitation	2 126,74	233,59
Mat.mater et four. cons.	64,36	7,07
Services	296,92	32,61
Personnel	1 001,47	110,00
Impôts et Taxes	72,03	7,91
Frais section auxil.		
Coût des charges directes	1 434,77	157,59
Dotation aux Amortis.	691,60	75,96
Provisions pour G.E.	-	
Prov.perte de change-fr.divers		
F.G.S.	-	-
Charges ADM.		
Frais Financiers	0,36	0,04
Frais d'Assurances	-	-
Coût des charges indirectes	691,96	76,00

Coût revient (cDA/Kwh)	628,49	44,40
Prix ventes (cDA/Kwh)	372,21	38,61
Ecart (cDA/Kwh)	-256,28	-5,79

Taux de pertes (%)	10,31	0,09

Ventes (Gwh)/M3	**894,10**	**2 679,90**
Achats (Gwh)/M3	**986,30**	**2 682,28**

الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز
Societe Algerienne de Distribution de l'Electricité et du Gaz
Direction Distribution Médéa مديرية التوزيع المدية
مصلحة الإستغلال المحاسبي
Service Exploitation Comptable

شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط
Société de Distribution de l'Electricité et du Gaz du Centre

DIRECTION DE LA DISTRIBUTION DE MEDEA
DIVISION FINANCES ET COMPTABILITE

الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز
Société Algérienne de Distribution de l'Electricité et du Gaz
Direction Distribution Médéa مديرية التوزيع المدية
مصلحة الإستغلال المحاسبي
Service Exploitation Comptable

Comptes d'exploitation

Privision 2019

Analyse Coût revient privisionel Exercice 2019

CAT	NATURE DE CHARGES	2019		
		2019	ELEC	GAZ
1	MAT.MATER.FOUR.CONS.	3 973 000	3 389 000	584 000
13	Achat Gaz	419 254		419 254
14	Achat Electricite	2 583 709	2 583 709	-
	Achats SPE			
	Transit GRTE/ GRTG	889 534	744 355	145 179
16	Mat.Mater.Conso.Stock.	8 775	6 642	2 133
17	Four.Direc.Consommées	2 676	2 025	650
18	Mat.Mater.Direc.Cons.	69 053	52 269	16 784
	TOTAL ACHAT	3 973 000	3 389 000	584 000
2	SERVICES	371 522	282 000	89 522
20	Transports			
21	Loyers et charges loc.	4 034	3 062	972
22	Entretien et répar.	107 940	81 931	26 009
23	Trav.execut.à l'exter.	195 767	148 595	47 172
24	Documentations	-	-	-
25	Rémunér. des Tiers	34 796	26 412	8 384
26	Publicite	2 080	1 578	501
27	Déplac. et récept.	2 634	1 999	635
28	Postes et Telecom.	24 271	18 422	5 848
3*	PERSONNEL	1 315 000	1 010 000	305 000
4*	IMPOTS ET TAXES	103 500	79 000	24 500
6	FRAIS DE SECT. AUXIL.		-	
	TOTAL CHARGES DIRECTES	1 790 022	1 371 000	419 022
	MARGE BRUTE	4 058 466	2 943 488	1 114 978
	TAUX DE MARGE BRUTE	69	68	73
5	CHARGES DE STRUCTURE	941 459	727 848	213 611
51	Frais Financiers	495	383	112
52	Frais d'Assurances			
53	Dotation aux Amortis.	940 964	727 465	213 499
54	Provisions pour G.E.	-	-	-
57	Autres prov. et frais	-	-	-
58	Frais Divers	-	-	-
7	CHARG.INDIR. ET REPAR.	54 007	39 640	14 367
70	charges hors exploitation	54 007	39 640	14 367
71	F.G.S.	-	-	-
7x	charges ADM.	-	-	-
	TOTAL CHARGES INDIRECTES	995 466	767 488	227 978
	TOTAL CHARGES	6 758 488	5 527 488	1 231 000
	TOTAL PRODUITS	5 848 488	4 314 488	1 534 000
92	Prod.vendue BT	2 911 070	2 911 070	-
93	Prod.vendue MT-MP	902 008	722 275	179 733
94		-	-	-
95	Prod.vendue BP	895 001	-	895 001
96	Prod.vendue HT/HP	231 250	185 171	46 079
98		-	-	-
99	TPR (E+G) et Divers	909 159	495 973	413 187

الملحق رقم 05

RESULTAT	- 910 000	- 1 213 000	303 000

ANNEE	2019	
Structure du prix de revient	2018 ELEC	2018 GAZ
Coût d'achat total	3 361,68	193,44
Coût d'achat	2 609,81	143,69
Coût de transit	751,87	49,76
Coût des pertes	309,00	0,19
Coût d'exploitation	2 181,60	223,52
Mat.mater et four. cons.	61,55	6,71
Services	284,85	30,68
Personnel	1 020,20	104,53
Impôts et Taxes	79,80	8,40
Frais section auxil.		
Coût des charges directes	1 446,40	150,31
Dotation aux Amortis.	734,81	73,17
Provisions pour G.E.	-	
Prov.perte de change-fr.divers		
F.G.S.	-	-
Charges ADM.		
Frais Financiers	0,39	0,04
Frais d'Assurances	-	-
Coût des charges indirectes	735,20	73,21

Coût revient (cDA/Kwh)	614,85	42,23
Prix ventes (cDA/Kwh)	404,15	32,28
Ecart (cDA/Kwh)	-210,69	-9,95

Taux de pertes (%)	10,12	0,10

Ventes (Gwh)/M3	**899,00**	**2 915,00**
Achats (Gwh)/M3	**990,00**	**2 917,80**

الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز
Société Algérienne de Distribution de l'Electricité et du Gaz
مديرية التوزيع المديـة Direction Distribution Médéa
مصلحـة الإستغلال المحاسبي
Service Exploitation Comptable