

تحليل نظام محاسبة التسيير حسب الأنشطة لمؤسسة نפטال ودوره في اعداد التقارير المالية Analysis of the management accounting system according to the activities of the NAFTAL Corporation and its role in preparing financial reports

مباركي سليم¹، حمزة شعيب²، غاليب عمر³

¹ جامعة البليدة 2- علي لونيسي (الجزائر)، مخبر الأبحاث: تحديات النظام الضريبي في ظل التحولات الاقتصادية

etue.s.mebarki@univ-blida2.dz

² جامعة البليدة 2- علي لونيسي (الجزائر)، Hamzachaib244@gmail.com

³ جامعة البليدة 2- علي لونيسي (الجزائر)، o.ghalib@univ-blida2.dz

تاريخ الارسال: 2025/05/21؛ تاريخ القبول: 2025/06/26؛ تاريخ النشر: 2025/06/30

ملخص: تهدف هذه الدراسة الى ابراز مساهمة الافصاح عن المعلومات المقدمة من طرف نظام محاسبة التسيير المطبق في المؤسسة الاقتصادية لإعداد تقاريرها وقوائمها المالية، وهذا ما قد يسهم بشكل أو بآخر في دعم قرارات مستخدمي هذه التقارير.

وقد أثبتت الدراسة الميدانية على مستوى المديرية العامة للمؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية نפטال، من خلال استخدام برنامج Wincanal الخاص بنظام محاسبة التسيير والذي يعتمد على طريقة التكاليف الكلية الحقيقية المستندة على الأنشطة، أن مخرجاته تساعد على الرفع من مستوى الافصاح في التقارير المالية. ورغم الجهود المبذولة من المؤسسة لتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، إلا أنها لم تصل لذلك نظرا لكثرة الأنشطة ومسبباتها. من أجل ذلك إقترحنا اعتماد طريقة التكلفة المستهدفة كحل لتقليص الأنشطة وتخفيض التكاليف، وهذا للحصول على معلومات محاسبية ومالية موثوقة تدعم القرارات الاستراتيجية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التسيير، التقارير والقوائم المالية، التكاليف، مصفوفة BCG، نظام Wincanal.

تصنيف JEL: M41

Abstract: This study aims to highlight the contribution of information disclosure provided by the management accounting system implemented in an economic

corporation to the preparation of its reports and financial statements. This may contribute, in one way or another, to supporting the decisions of users of these reports. The field study, conducted at the General Directorate of the National Company for Marketing and Distribution of Petroleum Products (Naftal), demonstrated that the Wincanal management accounting system, which relies on the activity-based costing method, helps raise the level of disclosure in financial reports. Despite the organization's efforts to implement activity-based costing, it has not achieved this goal due to the large number of activities and their causes. Therefore, we proposed adopting the target costing method as a solution to reduce activities and lower costs, thus providing reliable accounting and financial information to support strategic decisions.

Keywords: Management accounting, financial reports and statements, costs, BCG matrix, Wincanal system.

JEL classification codes: M41

تمهيد :

تسعى المؤسسات الاقتصادية جاهدة لتنظيم وإدارة مواردها المختلفة بكفاءة وفعالية، باستخدام أدوات التسيير المتنوعة، والتي من بينها نظام محاسبة التسيير والذي يعد أحد أهم أدوات مراقبة التسيير، حيث يشكل حلقة وصل حيوية بين الأنشطة اليومية للمؤسسة وبين عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية على مستوى الإدارات العليا من خلال جمع وتحليل البيانات المالية والمحاسبية، كما تساهم محاسبة التسيير في تقديم رؤية عن الأداء المالي للمؤسسة والتحكم في التكاليف لبلوغ الأهداف المسطرة.

فالتقارير الادارية الصادرة عن نظام محاسبة التسيير قد تساهم في زيادة الافصاح وبالتالي دعم المعلومات الواردة في التقارير المالية وتأكيد حقيقة بعض العناصر المهمة في القوائم المالية المختلفة، وبالتالي تقديم معلومات موثوقة وصادقة.

ومن خلال ما تم تقديمه في المقدمة، يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف يساهم نظام محاسبة التسيير في إعداد التقارير والقوائم المالية للشركة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية "نفطال"؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة، توجب علينا طرح الفرضية التالية:

اعتماد نظام لمحاسبة التسيير يساهم بشكل فعال في إعداد التقارير والقوائم المالية، ويرفع من مصداقيتها وجودتها.

I- الجانب النظري:

1- التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية:

تسعى كل من المنظمات المحاسبية المحلية والدولية من جهة، وكذلك الهيئات الحكومية بوضع أسس ومعايير لإعداد وعرض التقارير المالية وتطويرها باستمرار، من أجل تقديم صورة واضحة وصادقة عن الأوضاع المالية للمؤسسات الاقتصادية.

1.1- تعريف التقارير المالية: هو توفير المعلومات المالية عن المؤسسة للمستخدمين الخارجيين، يمكن أن يكون مفيدا لهم في صنع القرارات الاقتصادية وتقييم فعالية إدارة المؤسسة. عادة، ويتم إتاحة هذه المعلومات سنوية، نصف سنوية أو فصلية وتقديمها في صيغ المنصوص عليها أو التي وافقت عليها الحكومات والجهات التنظيمية الأخرى (غاليب، 2016، صفحة 18).

2.1- مستخدمي التقارير المالية: تستخدم المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية من قبل أطراف عديدة، تشمل كل من: الملاك والمقرضين، الموردين والمستثمرين الحاليين والمحتملين، الدائنين والموظفين والإدارة، العملاء والمحللين الماليين والاقتصاديين والمستشارين والسماسرة والمسؤولين عن البورصات، إضافة إلى المحامين وسلطات الضرائب والهيئات التنظيمية والمشرعين والصحافة المالية، وكالات التقارير والنقابات العمالية والتجمعات التجارية وباحثي الأعمال، أساتذة وطلاب الجامعات والجمهور بصفة عامة... وتختلف المنفعة التي تعود على الأطراف السابقة من المعلومات الواردة في التقارير المالية، فهناك بعض الفئات التي تكون الفائدة بالنسبة لهم مباشرة مثل الملاك والإدارة والعمال والدائنين، بينما هناك مجموعة أخرى مثل المحللين الماليين والمستشارين والهيئات التنظيمية ونقابات العمال تكون الفائدة بالنسبة لهم غير مباشرة وذلك لأنهم يقدمون النصيحة أو يمثلون الفئات الأولى (عبد العال حمادة، 2002، صفحة 36).

3.1- تصنيف التقارير المالية: إن التقارير المالية تتضمن القوائم المالية بالإضافة إلى معلومات أخرى ذات الصلة، والتي تم استخراجها من النظام المحاسبي المعتمد في المؤسسة الاقتصادية التي تصدر التقارير المالية الخاصة بها. وتشمل التقارير المالية بشكل عام:

1.3.1- التقارير المالية الأساسية: تتضمن القوائم التالية (هائل، 2008، الصفحات 8-9):

✓ قائمة المركز المالي (الميزانية): وهي تبين بشكل أساسي صافي حقوق أصحاب المؤسسة لتحديد قيمة الأسهم أو الحصص، وأيضا توضح رأس المال العامل استجابة لحاجات الدائنين

والمقرضين وأصحاب الالتزامات قصيرة الأجل اتجاه المؤسسة، فضلا عن خدمتها لأغراض التحليل المالي من خلال تقديم البيانات اللازمة لحساب المؤشرات المالية عن وضعية المؤسسة. تحتوي هذه القائمة جانبين: الأول هو الأصول والثاني هو الخصوم (الالتزامات).

✓ **قائمة الدخل (حسابات النتائج):** وهي تساعد في تقييم كفاءة إدارة المؤسسة والمستثمرون من خلال تقييمها لجدوى الاستثمارات وعوائدها. وهذه القائمة مصنفة إلى إيرادات ونفقات.

✓ **قائمة التغيرات في حقوق الملكية (التغيرات في رؤوس الأموال):** وهي تعد بمقارنة ميزانيتين لتاريخين متعاقبين مما يبين التغيرات التي طرأت على دوران الأموال خلال الفترة بين التاريخين، أي تبين التغيرات المالية الجديدة في مصادر التمويل وفي أوجه الاستخدام.

✓ **قائمة التدفقات النقدية:** وهي تبين بشكل عام التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة الرئيسية في المؤسسة (التشغيلية والتمويلية والاستثمارية). وبالتالي فإن قائمة التدفقات النقدية تساعد في التنبؤ بالتدفقات المستقبلية، وتقييم القرارات الاستثمارية للإدارة وتحدد مدى قدرة المؤسسة على سداد توزيعات الأرباح للمساهمين وسداد الفوائد وأصل الدين للدائنين والمقرضين.

2.3.1- التقارير المالية الوصفية: نذكر من بين هذه التقارير ما يلي (غاليب، 2016، الصفحات 29-31):

❖ **قائمة السياسات المتبعة والإيضاحات المتممة للقوائم المالية:** تتطلب المعايير المحاسبية الدولية إعداد قائمة مستقلة للسياسات المحاسبية التي تتبعها المؤسسة والإيضاحات المتممة للقوائم المالية، وتعتبر هذه القائمة جزء لا يتجزأ من مصطلح القوائم المالية الأساسية، وللمؤسسة الاقتصادية المرونة الكافية في عرض الطريقة المناسبة للإفصاح عن السياسات المحاسبية والمعلومات والإيضاحات المتعلقة بالقوائم المالية ومن أهم ما يتم الإفصاح عنه في هذه القوائم ما يلي:

- عرض أسس إعداد القوائم المالية، والسياسات المحاسبية المتبعة والمستخدم في معالجة المعاملات والأحداث المالية الهامة؛

- الإفصاح عن البيانات أو المعاملات الإضافية خصوصا تلك التي لم يتم عرضها في القوائم المالية والتي يجب الإفصاح عنها لإعطاء صورة عادلة للقوائم المالية.

❖ **المذكرات والملاحظات المرفقة بالقوائم المالية:** وهي توفر معلومات مفيدة نسبيا لأنها غير موجودة في القوائم المالية، حيث أنها تشتمل على بيان بالسياسات المحاسبية التي اتبعتها المؤسسة عند إعدادها للقوائم المالية فضلا عن تقديم معلومات عن طبيعة نشاط المؤسسة وشكلها القانوني وجنسيته ومجلس إدارتها وعنوانها وأمور أخرى متعددة.

❖ **تقرير مدقق الحسابات (محافظ الحسابات):** يعتبر تقرير مدقق الحسابات الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الأطراف المختلفة التي لها مصلحة في التقارير المالية المنشورة. بصفة عامة فإن تقرير مدقق الحسابات هو النتيجة النهائية للقوائم المالية المفصح عنها حول مدى دقة المعلومات الواردة فيها ومدى تمثيلها لعدالة العمليات المالية للمؤسسة خلال فترة مالية معينة.

❖ **تقرير مجلس الإدارة:** يتضمن تقرير مجلس الإدارة معلومات عن الشركة وأهدافها وكذلك معلومات عن الأداء المستقبلي للمؤسسة، ويحتوي هذا التقرير غالبا معلومات مالية وغير مالية تساعد المستخدمين في اتخاذ القرارات. وهو يتناول بيانات مالية وإحصائية وبعض الخطط المستقبلية، مثل:

- بيان الاستثمار والائتمان في المؤسسة وأدائها ومكاسبها؛
- بيان درجة السيولة والقدرة على السداد وتدفقات الأموال؛
- بيان الموارد الاقتصادية والالتزامات وحقوق الملكية؛
- توضيحات وتفسيرات الإدارة وبيان تنبؤاتها المستقبلية.

3.3.1- التقارير المالية الإضافية (غاليب، 2016، الصفحات 31-34): تقوم المؤسسة بإعداد هذه التقارير بصورة اختيارية أو عند موافقة الإدارة لمقابلة احتياجات خاصة. وبما أن عملية القرارات عملية مستمرة فضلا عن وجود درجة عالية من عدم التجانس في المعلومات التي تحتاجها الفئات المختلفة فإنه من الضروري إعداد كل أو بعض التقارير المالية الإضافية إلى جانب التقارير المالية الأساسية التي تلبي احتياجات كافة الفئات الخارجية. ومن هذه التقارير نذكر:

🚩 **التقارير المالية المرحلية (المؤقتة):** وهي التقارير التي تقدم على مدار السنة (شهرية، فصلية أو نصف سنوية) والهدف منها بشكل عام إمداد مستخدمي التقارير المالية بالمزيد من المعلومات في توقيت متقاربة لاتخاذ قرارات الاستثمار والإقراض فضلا عن توفيرها معلومات ترتبط بالجوانب العملية والموسمية والتي قد لا تظهر في التقارير السنوية.

التقارير القطاعية: تنبع أهمية الإفصاح عن معلومات القطاعات المختلفة للمؤسسة، من أن هذه المعلومات تظهر المخاطر والعوائد المتعلقة بعمل المؤسسة من خلال عرض المركز المالي والأداء حسب القطاعات التشغيلية، وكذلك عرض معلومات حول العملاء الرئيسيين لدى المؤسسة.

تقارير محاسبة التسيير: هي عبارة عن تقارير داخلية تستعمل من قبل الإدارة في مراقبة التسيير، كما تعمل على مساعدة المسيرين في اتخاذ القرارات اللازمة. وقد تتسم هذه التقارير بالسرية، فتتجنب أغلب المؤسسات عدم إظهارها خاصة لمنافسيها.

التقارير المالية الاحتمالية: وهي عبارة عن تحريف متعمد أو إغفال إدراج قيم في القوائم المالية أو عدم الإفصاح عن المعلومات الضرورية، وذلك بغرض خداع مستخدمي هذه القوائم (عبد العال حمادة، 2002، صفحة 406).

2- نظام محاسبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية:

يعتبر نظام محاسبة التسيير من بين الأنظمة الفرعية المختلفة التي تشكل نظام معلومات شامل للمؤسسة الاقتصادية، حيث يعمل من خلال أدوات تطبيقه المختلفة الكلاسيكية والحديثة إلى تحسين التسيير ومساعدة المسيرين على اتخاذ القرارات وتحقيق الأهداف.

1.2- تعريف نظام محاسبة التسيير: هو عبارة عن طرق وأساليب يتم بمقتضاها تتبع التكاليف المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية والخدمية وحركاتها، في ضوء مجموعة قواعد ومبادئ متعارف عليها للتسجيل والتبويب والتحليل والتحميل، بهدف تقديم تقارير دورية وملخصات وافية تساعد الإدارة في تحقيق القياس والرقابة واتخاذ القرارات (جمعة أحمد خليل، 1999، صفحة 4).

يعتبر نظام محاسبة التسيير أداة من أدوات مراقبة التسيير، حيث يقوم بتحديد التكاليف والنتيجة التحليلية لمختلف الأنشطة والمنتجات التابعة للمؤسسة، باستعمال طرق وأساليب محددة، بهدف التحكم في التكاليف ومساعدة المسيرين على اتخاذ القرارات.

2.2- طرق وأساليب نظام محاسبة التسيير: عرفت محاسبة التسيير منذ الثورة الصناعية تطور مستمر، فبعد الانتقادات التي شهدتها طريقة التكاليف الكلية ظهرت هناك بدائل أخرى تتمثل في طرق التكاليف المتغيرة والمعيارية والتحميل العقلاني. بعدها ظهرت طرق وأساليب حديثة لحساب

التكاليف كطريقة التكاليف المستهدفة (TC) وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، كما شهدت هذه الأخيرة تطورا لتصبح موجهة بالوقت (TDABC).

1.2.2- طريقة التكلفة الكلية الحقيقية: هي طريقة أساسية في محاسبة التكاليف تقوم على مجموعة من الإجراءات، حيث يتم توزيع إجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تتحملها المؤسسة بين المنتجات والأنشطة المراد تحديد أسعار تكلفتها، فالطريقة تهدف إلى تحميل كل الأعباء على المنتجات وتصحيح بعض تقديرات المحاسبة العامة (Cohen, 1998, p. 87).

2.2.2- طريقة التكاليف المستهدفة (Target Costing): هي عبارة عن عملية ضبط وتحديد إجمالي تكاليف المنتج المقترح والمحدد والذي يؤدي إنتاجه إلى توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل (طارق تيسير، 2009). فهي أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم، فهي تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم المتوفرات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها، وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية له ودرجة الثقة فيه من جانب العملاء (شوقي فودة، 2007).

3.2.2- نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): طريقة لحساب التكاليف عن طريق نمذجة العلاقة بين التكاليف والمنتجات من خلال استخدام الأنشطة كوسيلة للربط بينهما للوصول إلى التكلفة النهائية للمنتجات. فمبدأ هذا النظام أن الأنشطة تستهلك الموارد، والمنتجات تستهلك الموارد باستهلاكها للأنشطة (غاليب، 2016، صفحة 212). كما يمكن اعتباره مدخل لنمذجة تشغيل المؤسسات، حيث يمكن أيضا أن تستعمل النمذجة لبناء أدوات حساب سعر التكلفة، للتحكم في قياس الأداء والتنسيق، فضلا عن استعمالها للخيار الاستثماري (Mevellec, 1999, p. 161).

4.2.2- نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC): عرف Kaplan و Anderson أسلوب TDABC على أنه "نسخة بديلة لمواجهة القصور الذي واجهه أسلوب ABC بإدماجه مع أسلوب الزمن الأمثل للتكلفة، لإعطاء نظرة شاملة حول الموارد المستغلة باستخدام الوقت المستخدم لتخصيص هذه الموارد على المنتجات كموجه أساسي" (Kaplan R.S & Anderson S.R, 2004).

يقوم أسلوب TDABC بقياس تكلفة الأنشطة والمنتجات بطاقتها المستغلة فقط، عن طريق استخدام معادلات الوقت، مما يسمح بإعطاء صورة أكثر دقة ووضوح عن التكلفة.

3- دور محاسبة التسيير في إعداد تقارير المالية:

محاسبة التسيير تلعب دورًا حيويًا في إعداد التقارير المالية داخل أي مؤسسة، حيث تساهم في توفير المعلومات اللازمة للإدارة من أجل مساعدتها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية اليومية والبعيدة المدى من خلال تحليل التكاليف والإيرادات، وضمان أن المعلومات المالية المقدمة دقيقة ومفيدة للإدارة في سعيها لتحقيق الأهداف الاستراتيجية. ويمكن تلخيص أهم أدوار محاسبة التسيير في إعداد التقارير المالية في النقاط التالية:

(1) تقييم بعض عناصر الميزانية: تقوم محاسبة التسيير بتحديد قاعدة لتقييم بعض عناصر الميزانية، مثال ذلك إمكانية تقييم المخزون، أي الكميات التي لم تستهلك في نهاية الفترة المحاسبية من المنتجات التامة والنصف مصنعة، المواد الأولية.

(2) تحديد وتحليل التكاليف: تساعد محاسبة التسيير في توفير تقارير مفصلة حول التكاليف والإيرادات والأداء العام، من خلال توفير رؤية واضحة حول التكاليف، مما يمكن المديرين اتخاذ قرارات استراتيجية متعلقة بسياسة التسعير وتحسين الربحية، تقديم منتجات جديدة أو التوسع في أسواق جديدة أو خفض التكاليف.

(3) التخطيط والموازنة: تساعد محاسبة التسيير في إعداد الموازنات التقديرية وتوقعات الإيرادات، مما يسهل التخطيط المالي للمستقبل، من خلال إنشاء تنبؤات أكثر واقعية بناءً على البيانات التاريخية.

(4) تحليل الأداء والفجوات: تمكن محاسبة التسيير من مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط له وتحليل الفجوات بينهما، حيث يساعد هذا تحليل في تحديد المجالات التي تتجاوز فيها المؤسسة أهدافها أو تقصر فيها، مما يمكن الإدارة من تقييم الأداء المالي للأنشطة المختلفة واتخاذ التعديلات اللازمة.

(5) إعداد تقارير خاصة: على عكس تقارير المحاسبة المالية والتي غالبًا ما تكون موحدة، يمكن لمحاسبة التسيير إنتاج تقارير مصممة خصيصًا لتلبية الاحتياجات المحددة للمديرين، سواء تقارير

دورية أو عارضة، مما يساعدهم في متابعة الأداء واتخاذ القرارات الملائمة. وقد يشمل ذلك تحليلات الربحية حسب النشاط أو المنتج أو المنطقة أو العميل.

6) بيانات تقييم الأداء: توفر محاسبة التسيير مؤشرات الأداء الرئيسية (KPIs) التي تساعد في قياس فعالية العمليات والإدارة. وهذا يساعد على مواءمة الأهداف التشغيلية مع الأهداف المالية العامة للشركة.

II - الجانب التطبيقي:

1- تقديم عام لمؤسسة نفطال: إن ميدان المحروقات يعتبر أهم قطاع استراتيجي في الاقتصاد الجزائري، مما جعل من مؤسسة سوناطراك (Sonatrach) قوة اقتصادية تضاهي المؤسسات البترولية المتعددة الجنسيات. كما تعد مؤسسة نفطال (NAFTAL) إحدى فروع سوناطراك، إذ أنها شركة وطنية اقتصادية ذات طابع تجاري، تنشط في مجال نقل وتوزيع المواد البترولية، تحت وصاية وزارة الطاقة، شأنها شأن الشركة الأم.

تم انشاء مؤسسة نفطال بمقتضى المرسوم رقم 83-112 بتاريخ 05 فيفري 1983 إثر تغيير تسمية مؤسسة تكرير وتوزيع البترول (ERDP) الى نفطال. وبتاريخ 27 أوت 1987، تم الفصل بين نشاطي التكرير والتوزيع بمقتضى المرسوم رقم 87-189، حيث انتقل نشاط التكرير إلى فرع جديد سمي ب: نفتاك (NAFTEC). أما نفطال أصبحت تقوم بتوزيع المنتجات البترولية ومشتقاتها. في 18 أبريل 1998 أصبحت نفطال شركة ذات أسهم (SPA) برأس مال إجتماعي قدره 6,65 مليار دج، الى أن وصل حاليا 160 مليار دج.

مؤسسة نفطال مشكلة من ثلاث فروع: الوقود CBR، غاز البترول المميع GPL والفرع التجاري COM، تقوم من خلالها بتسويق منتجاتها عبر 9 نشاطات رئيسية، والمتمثلة في: نشاط لوجستيك الوقود الأرضي؛ نشاط الجوي؛ نشاط البحري؛ نشاط توزيع الوقود الأرضي؛ نشاط الزيوت؛ نشاط العجلات؛ نشاط الزيت؛ نشاط شبكة محطات الخدمات؛ نشاط غاز البترول المميع.

2- نظام محاسبة التسيير في مؤسسة نפטال «Wincanal»:

يسير نظام محاسبة التسيير «Wincanal» من طرف مديرية التكاليف و الموازنات، من خلال دائرتي المحاسبة حسب الأنشطة و تحليل التكاليف و الأسعار، حيث يعتبران الهيئتين المكلفتين بتطوير و متابعة وظائف محاسبة التسيير على مستوى المديرية التنفيذية للمالية بمؤسسة نפטال.

1.2- خطوات ومراحل إعداد النظام: إن إعداد نظام محاسبة التسيير Wincanal مر عبر عدة خطوات، يمكن تلخيصها في الأربع مراحل التالية:

- مرحلة الدراسة والاعداد؛

- مرحلة البرمجة؛

- مرحلة التجريب؛

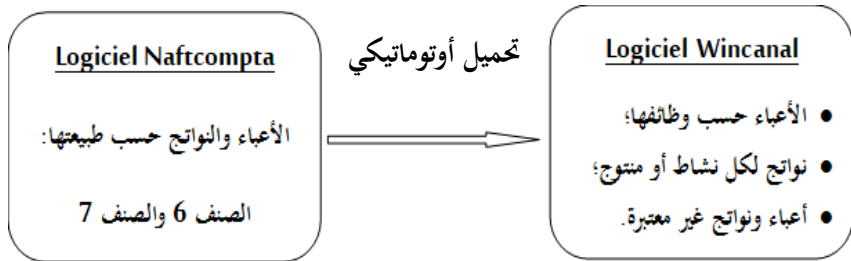
- مرحلة التشغيل الفعلي والتطوير المستمر.

2.2- كيفية استعماله ومحتوياته: يتم استخدام نظام Wincanal على مستوى مصلحة التكاليف والميزانية المتواجدة في كل مقاطعة أو مديرية تابعة للفروع التشغيلية للمؤسسة، من طرف إطار مكلف بالمحاسبة التحليلية ومؤطر من قبل رئيس المصلحة ورئيس دائرة المالية على مستوى المقاطعة. ككل نظام معلوماتي، يتكون Wincanal من المدخلات والمعالجة والمخرجات.

✓ **المدخلات (Imput):** يعد النظام Wincanal نواة نظم المعلومات المالية الأخرى في المؤسسة، فمخرجات هذه الأخيرة تعد مدخلات لهذا النظام بطريقة أوتوماتيكية (Interface) وهذا نتاج لعملية رقمنة هذا النظام التي انتهجتها المديرية العامة للمؤسسة منذ انشائه، من أجل الوصول الى معلومات صادقة وبأكثر موثوقية. ويمكن عرض أهم هذه المدخلات كما يلي:

1) نظام معلومات المحاسبة العامة (Naftcompta): يتم تحميل جميع حسابات التسيير (الصف 6 و 7) أوتوماتيكيا من النظام Naftcompta إلى Wincanal في نهاية كل شهر، بعدها يقوم الإطار المكلف بمحاسبة التسيير بتصحيح الأخطاء المحتملة. الشكل الموالي يوضح عملية الربط بين المحاسبة العامة ومحاسبة التسيير:

الشكل 1: ربط نظام معلومات المحاسبة العامة بمحاسبة التسيير.



المصدر: من إعداد الباحثين.

(2) نظام معلومات محاسبة المواد (SDCom): هو نظام المعلومات المحاسبية المستخدم لتسيير المراكز التشغيلية من عمليات شراء المنتجات حتى توزيعها. ويتم تحميل جميع حركات المنتجات من مشتريات، مخزونان ومبيعات... الخ، أوتوماتيكيا من النظام SDCom إلى Wincanal في نهاية كل شهر بالقيم وبالكميات، بعدها يقوم الإطار المكلف بمحاسبة التسيير بتصحيح الأخطاء المحتملة.

(3) نظام معلومات تسيير محطات الخدمات (NaftGD): هو نظام المعلومات المحاسبية المستخدم لتسيير محطات الخدمات التابعة لمؤسسة نפטال والموزعة عبر التراب الوطني (Stations-Services GD). يتم تحميل جميع حركات المنتجات من مشتريات، مخزونان ومبيعات... الخ، أوتوماتيكيا من النظام NaftGD إلى Wincanal في نهاية كل شهر بالقيم وبالكميات، بعدها يقوم الإطار المكلف بمحاسبة التسيير بتصحيح الأخطاء المحتملة.

(4) نظام معلومات تسيير التثبيتات (NaftImmo): هو نظام المعلومات المحاسبية المستخدم للجرد المحاسبي والمادي لكل التثبيتات التابعة لمؤسسة نפטال. يتم تحميل حصص إهلاك التثبيتات (حساب 681) أوتوماتيكيا من النظام NaftImmo إلى Wincanal في نهاية كل شهر مفصلا حسب النشاط وحسب المنتج، بعدها يقوم الإطار المكلف بمحاسبة التسيير بتصحيح الأخطاء المحتملة.

✓ المعالجة (Traitement): يستعمل نظام محاسبة التسيير Wincanal طريقة التكلفة الكلية الحقيقية حسب الأنشطة، حيث يقوم هذا النظام بـ:

- توزيع الأعباء غير المباشرة وحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتائج التحليلية، باستعمال برمجة خطية تسلسلية من حساب إلى حساب آخر حسب طريقة التوزيع الثانوي التنازلي؛
- تحميل التكاليف المباشرة والغير مباشرة على الأنشطة ثم على المنتجات المتعلقة بكل نشاط؛
- تقييم المخزونان بالتكلفة الوسطية المرجحة للدورة (شهريا)،
- حساب مفاتيح توزيع التكاليف غير المباشرة لإدخالها في حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة.

✓ المخرجات (Output): يقدم نظام Wincanal تشكيلة واسعة من المخرجات في شكل

تقارير وقوائم مالية، لتلبي احتياجات مختلف مستعمليها، ومن بين أهم هذه المعلومات:

- تكاليف كل منتجات المؤسسة حسب كل نشاط لكل فرع أو مقاطعة أو مركز؛
- سعر التكلفة والنتيجة التحليلية لكل منتج حسب كل نشاط لكل فرع أو مقاطعة أو مركز؛
- قائمة الدخل لكل منتج أو نشاط لكل فرع أو مقاطعة أو مركز؛
- دفتر الأستاذ وميزان المراجعة التحليلي لكل منتج أو نشاط لكل فرع أو مقاطعة أو مركز؛
- جدول مقارنة النتيجة التحليلية والنتيجة المالية لكل فرع أو مقاطعة أو مركز.

3.2- طريقة الترميز المستعملة في نظام Wincanal: يستعمل نظام Wincanal مخطط

محاسبي خاص يتأقلم مع احتياجات المؤسسة، ويخضع إلى مبادئ ترميز محددة، حيث يحتوي كل حساب تحليلي من هذا المخطط على ستة أرقام، تمثل في:

✓ مركز المسؤوليات المجمعة (CRG): يشكل الثلاثة أرقام الأولى من الحساب التحليلي من

اليسار الى اليمين، وهي رقم ثابت وخاص بكل هيكل من هياكل المؤسسة يحتوي مجموعة من المسؤوليات (فرع، مديرية، مقاطعة، مركز، محطة خدمات، ...الخ).

✓ رمز النشاط (Code d'activité): يشكل الرقم الرابع من الحساب التحليلي، حيث أن

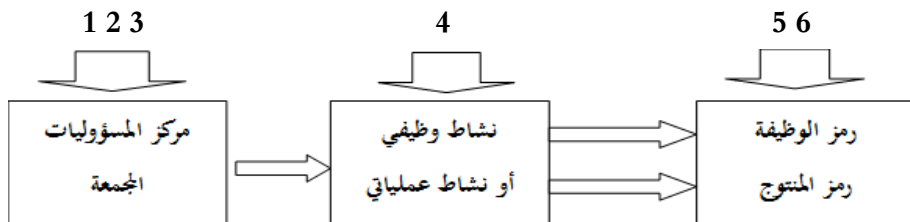
كل النشاطات الرئيسية التي تقوم بها المؤسسة تم ترميزها من 0 إلى 9 كما يلي:

0: الأنشطة الوظيفية، 1: الشراء، 2: التموين، 3: الإنتاج، 4: التخزين، 5: التحويل،

6: التوزيع، 7: الهامش الإجمالي، 8: النتيجة التحليلية، 9: الخدمات الثانوية.

✓ رمز المنتج أو الوظيفة (Code produit ou fonction): يشكل الرقمين الخامس والسادس من الحساب التحليلي. جميع وظائف ومنتجات المؤسسة قد تم إحصاؤها وترميزها مسبقاً، وهنا يجب الإشارة إلى أن هذا الرمز المشكل من الرقمين الخامس والسادس متعلق مباشرة برمز النشاط (الرقم الرابع من الحساب التحليلي)، فعندما يكون هذا الأخير نشاط وظيفي يتبعه مباشرة رمز الوظيفة، وعكس ذلك يتبعه رمز المنتج، وهذا ما نحاول تبيانها من خلال الشكل الموالي:

الشكل 2: تشكيلة الحساب التحليلي (Compte Analytique).



المصدر: من إعداد الباحثين.

4.2- مبدأ القيد الثلاثي (Partie Triple): عكس ما نصح به المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PSG) بمسك محاسبة تسيير منفصلة عن المحاسبة المالية، من خلال استعمال الحسابات الانعكاسية "الصف 09 Comptes réfléchis" (غالب، 2016، صفحة 247)، فإن مؤسسة نفضال تستعمل نظام محاسبة تسيير مدمج مع نظام المحاسبة المالية باستعمال مبدأ القيد الثلاثي، وهي طريقة أمريكية تقوم على أساس أن تسجيل الأعباء والنواتج (الصف 6 و 7) يكون بقيد ثلاثي، أي حساب مدين وآخر دائن حسب الطبيعة، بالإضافة إلى حساب ثالث متعلق بمحاسبة التسيير، حيث يعمل على تحميل الأعباء والنواتج حسب الوظيفة أو النشاط أو المنتج.

3- مساهمة النظام Wincanal في إعداد التقارير المالية لمؤسسة نفضال:

تقوم مؤسسة نفضال بإعداد مختلف التقارير المالية تحت وصاية المديرية التنفيذية للمالية، ومما قمنا بمعاينته خلال دراستنا الميدانية، الدور البارز الذي تلعبه محاسبة التسيير في إعداد هذه التقارير. يقوم القائمون على محاسبة التسيير دورياً (كل 6 أشهر) بإعداد تقرير مالي يتضمن تحديد وتحليل مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتائج التحليلية لكل منتج حسب كل نشاط لكل فرع أو

مديرية أو مقاطعة أو مركز، بالإضافة إلى تقارير خاصة يطلبها المسؤولون أو مستخدمون آخرون، لمساعدتهم في اتخاذ القرارات ومراقبة التسيير. ولإثراء دراستنا التطبيقية، سوف نقوم بقراءة تحليلية لبعض المعلومات الواردة في تقرير محاسبة التسيير للسنة N، على سبيل المثال.

1.3- تحليل النتيجة الإجمالية للمؤسسة: يقوم نظام محاسبة التسيير بتحليل النتيجة الإجمالية إلى نتائج منفصلة متعلقة بكل نشاط، ليتمكن من تقييم أدائه خلال الفترة واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة.

جدول 1: تغيرات النتيجة المالية لكل نشاط

وحدة القياس: 10⁶ دج

التغير		السنوات		الأنشطة الرئيسية
%	القيمة	N-1	N	
-32%	-1 373	4 281	2 908	نشاط توزيع الوقود الأرضي
257%	2 949	-1 146	1 803	نشاط الزيوت
-29%	-30	102	72	نشاط العجلات
-16%	-696	-4 378	-5 074	نشاط شبكة محطات الخدمات
-42%	-1 373	3 259	1 886	نشاط الزيت
3%	304	9 082	9 386	نشاط لوجستيك الوقود الأرضي
28%	03 35	11 924	415 27	نشاط الجوي
199%	1 382	694	-688	نشاط البحري
-24%	-1 425	-5 932	-7 357	نشاط غاز البترول المميع
2%	432	17 886	18 211	إجمالي المؤسسة

المصدر: مستخرج من التقرير السنوي لمحاسبة التسيير.

من خلال جدول أعلاه، نستنتج أن مؤسسة نفطال حققت خلال السنة N زيادة ب 2% بالمقارنة مع N-1. لكن التغيرات الخاصة بكل نشاط تظهر لنا التدهور الكبير لنشاطات توزيع الوقود الأرضي، الزيت وغاز البترول المميع بالنسب على التوالي: 32%، 42% و 24%. عكس ذلك حقق النشاط الجوي أعلى قيمة تغير إيجابي والمقدرة ب 3,4 مليار دج بنسبة 28%.

هذا التحليل يبين لنا أن محاسبة التسيير زادت من وضوح حقيقة النتيجة المالية المحققة من طرف المؤسسة، وذلك بعرضها حسب أنشطة المنتجات، وإظهار نتيجة كل نشاط لمعرفة الأنشطة التي تحقق ربح أو خسارة، وهذا ما يزيد من مصداقية التقارير المالية للمؤسسة ويساعد مستخدميها على اتخاذ القرارات، علما أنه يتمشى وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي والتشريعات السارية

المفعول والتي تفرض على المؤسسة مسك المحاسبة التحليلية (محاسبة التسيير) وتوضيح حقيقة النتيجة المحققة خلال الدورة.

2.3- تحليل نتائج الأنشطة الرئيسية باستعمال مصفوفة BCG:

(1) تعريف مصفوفة BCG (Bosten Consulting Group):

هي أداة استشارية مستخدمة في استراتيجيات الشركات لتحليل مجالات الأنشطة الاستراتيجية (DAS)، من خلال الجمع بين متغيرين في مصفوفة، وهما:

✓ الحصة السوقية (market share): وهي نسبة العلامة التجارية أو حصتها في السوق.

✓ معدل نمو السوق (market growth rate): وهو نسبة الزيادة في حجم السوق خلال فترة محددة.

من خلال الجمع بين هذين المتغيرين في مصفوفة، يمكن للمؤسسة رسم وحدات أعمالها وفقاً لذلك، مما يمكنها من تبرير تخصيص الموارد المخصصة لمنتج معين أو DAS، وتنفيذ إعادة توجيه استراتيجي لتحقيق التوازن في محافظتها وتحسين الأداء حسب الوحدة الإستراتيجية بشكل عام. وبالتالي فإن الغرض الرئيسي من مصفوفة BCG هو اتخاذ قرارات الاستثمار على مستوى المؤسسة، اعتماداً على مدى جودة أداء الوحدات وخطوط الإنتاج.

تصنف مصفوفة BCG مجالات النشاط الاستراتيجي الى أربع تصنيفات:

(1) علامات الاستفهام (Question Mark): تشكل خانة علامات الاستفهام من الأنشطة التي لها حصة سوقية ضعيفة مع معدل نمو مرتفع.

(2) الكلاب أو الأوزان الميتة (Dogs): تتكون من الأنشطة التي لها حصة سوقية ضعيفة مع معدل نمو منخفض.

(3) الأبقار النقدية (Cash Cows): تشمل الأنشطة التي لها حصة سوقية عالية مع معدل نمو منخفض.

(4) النجوم (Stars): تتموقع في هذه الخانة الأنشطة التي تملك حصة سوقية عالية مع معدل نمو مرتفع.

(2) تصنيف أنشطة المؤسسة على مصفوفة BCG:

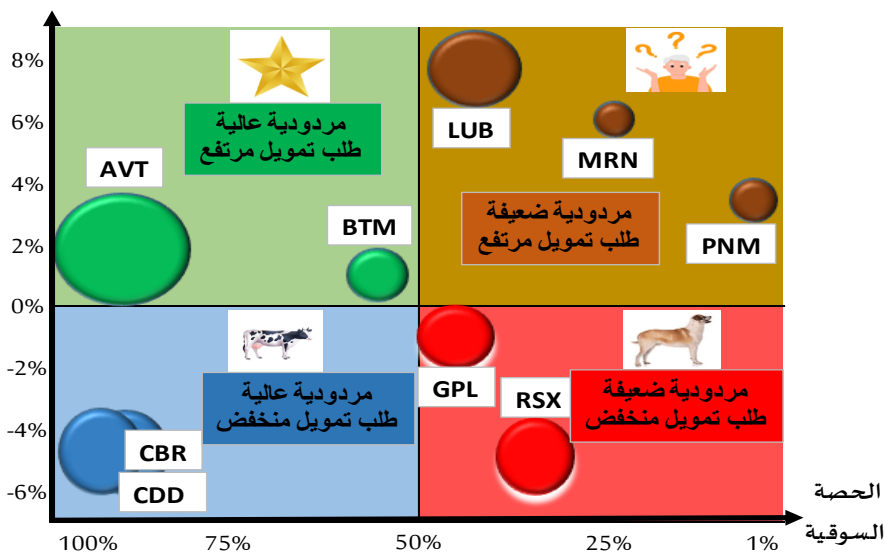
جدول 2: تحديد الحصة السوقية ومعدل النمو لكل نشاط.

معدل نمو السوق	الحصة السوقية	نتيجة السنة المالية (10 ⁶ دج)	الأنشطة الاستراتيجية (DAS)
-3%	93%	9 386	لوجستيك الوقود الأرضي (CBR)
-3%	93%	2 908	توزيع الوقود الأرضي (CDD)
8%	43%	1 803	الزيوت (LUB)
3%	1%	72	العجلات (PNM)
-5%	31%	-5 074	شبكة محطات الخدمات (RSX)
1%	53%	1 886	الزفت (BTM)
1%	100%	15 275	الجوي (AVT)
6%	25%	-688	البحري (MRN)
-1%	49%	-7 357	غاز البترول المميع (GPL)
1%	54%	18 211	إجمالي المؤسسة

المصدر: مستخرج من التقرير السنوي لمحاسبة التسيير.

الشكل 3: نموذج مصفوفة BCG لأنشطة المؤسسة نفطال

معدل نمو السوق



المصدر: من إعداد الباحثين.

(3) تحليل وتقييم تصنيف أنشطة المؤسسة على مصفوفة BCG:

من خلال تصنيف الأنشطة في الخانات الأربعة وفقا للمعايير المبينة أعلاه:

مجموعة البقرة النقدية (Cash Cows): تشمل نشاطي لوجستيك وتوزيع الوقود الأرضي، الذين وصلا إلى مرحلة النضج، ويتميزان بمكانتيهما المهيمنة كشركة رائدة في هذا المجال، ويشكلان الاحتياطي المالي الذي يمكن للمؤسسة من خلاله تمويل الأنشطة الأخرى. يتميز هذان النشاطان باحتلال حصة سوقية عالية (93%) نتيجة للربحية القوية المحققة خلال السنة، بقيمة 9,4 مليار دج للنشاط اللوجستي و3 مليار دج لنشاط التوزيع، وهذا نظرا لمراجعة هوامش الوقود البري بالزيادة من طرف السلطات العمومية، رغم انخفاض معدل نمو السوق بنسبة 3%. ومن جهة أخرى، لا تتطلب هذه الأنشطة تمويلا معتبرا من حيث إعادة الاستثمار، سواء المتعلق بقدرات التخزين للنشاط اللوجستي أو المتعلق بتجديد أسطول النقل المخصص لتوزيع الوقود.

بهذا يشكل النشاطان لوجستيك وتوزيع الوقود الأرضي البقرة الحلوب التي تمول مجالات النشاط الاستراتيجي (DAS) الأخرى على مؤسسة نפטال.

مجموعة النجوم (Stars): بحصة سوقية عالية ومعدل نمو مرتفع، تتشكل مجموعة النجوم من النشاط الجوي ونشاط الزيت. هذان المجالان الاستراتيجيان يضمنان مستقبل الشركة، وذلك للاعتبارات التالية:

- يحقق النشاط الجوي ومردودية عالية (15 مليار دج) مدعومة بحصة سوقية قوية تقترب من 100% ومعدل نمو إيجابي للسوق بنسبة 1%، حيث خصص لهذا النشاط غلاف مالي يقدر بـ 11 مليار دج في إطار المخطط الخماسي للتنمية والمتعلق بتجديد وتحديث وتأهيل بعض مستودعات التخزين،

- نظرا لمركزه التنافسي المهيمن بحصة سوقية مرتفعة (53%) ومعدل نمو إيجابي للسوق بنسبة 1%، حقق نشاط الزيت مردودية بـ 1.9 مليار دج، ويسجل حاجة تمويلية تقدر بـ 12 مليار دج.

- من أجل الحفاظ على الأنشطة الاستراتيجية المستوطنة في خانة النجوم، يجب على مسيري شركة نפטال، في رأينا، تخصيص الموارد اللازمة لتطوير وتأهيل هذه الأنشطة، لحمايتها من هجمات المنافسين الآخرين.

علامات الاستفهام (Question Mark): تتشكل هذه الخانة من نشاط الزيوت والبحري والعجلات، ومن بين المعضلات التي تسجلها هذه المجالات هي تحقيق حصص سوقية منخفضة نسبياً، على التوالي 43% و 25% و 1%، بينما تنمو أسواقها على التوالي بنسب 8% و 6% و 3%، في نفس الوقت تحقق مردودية منخفضة أو سلبية تعبر عنها النتائج على التوالي بقيمة 1,8 مليار دج و 0,7 - مليار دج و 0,07 مليار دج.

بغية تطوير هذه الأنشطة الثلاثة بالتوازي مع نسب نمو قطاعها، تخصص لها المؤسسة أظرفة مالية معتبرة نسبياً، 30,5 مليار دج للنشاط البحري و 2,6 مليار دج لنشاط الزيوت و 0,8 مليار دج لنشاط العجلات.

الكلاب أو الأوزان الميتة (Dogs): يقع في هذه الخانة كل من نشاطي غاز البترول المميع وشبكة محطات الخدمات، حيث تسجل فيهما الشركة حصص سوقية ضعيفة نسبياً ورجحية سلبية وانخفاض تدفق السيولة، وهذا راجع الى هوامش الربح المنخفضة المقننة والتي لا تغطي تكاليف الاستغلال التي تولدها هذه الأنشطة.

حيث سجل نشاط غاز البترول المميع عجز مالي بقيمة 7,4 مليار دج في ظل التدهور الذي شهده هذا القطاع بنسبة 1%، ويرجع هذا الانخفاض الى التوسيع المستمر لشبكة التوريد بالغاز الطبيعي (غاز المدينة) في المناطق الريفية. لهذا سيكون من المكلف وغير مجدي الرغبة في توسيع هذا النشاط والحصول على حصة سوقية أكبر، غير أن المؤسسة خصصت استثمار ضخيم يقدر بمبلغ 60 مليار دج من أجل تأهيل وتنمية هذا النشاط في إطار مخططها الخماسي.

أما بالنسبة لنشاط شبكة محطات الخدمات فقد سجل تراجعاً في السوق بنسبة 5%، ويعود هذا التراجع إلى الترشيد والتقليل من استهلاك الوقود في إطار الاستراتيجية المنتهجة من قبل السلطات العمومية عن طريق الرفع التدريجي لأسعار الوقود. حيث سجل هذا النشاط عجز مالي بقيمة 5 مليار دج، ومن جهة أخرى، إعتمدت له المؤسسة في إطار المخطط الخماسي غلاف مالي ضخيم للاستثمار بقيمة 108 مليار دج من أجل إنشاء وتطوير محطات الخدمات على مستوى الطريق السريع شرق-غرب، وكذلك إعادة تأهيل المحطات الأخرى.

من خلال تحليل نشاط محطات الخدمات، نوصى مؤسسة نפטال بالاستثمار بشكل أكبر في المنتجات خارج المحروقات، مستفيدة بذلك من الشبكة الكبيرة لهذه المحطات، والتي تمكنها من توليد تدفقات نقدية صافية معتبرة، مثال ذلك: أنشطة غسيل المركبات والتشحيم والكافيتريا والمحلات التجارية والإصلاح السريع للمركبات،... إلخ.

الخلاصة:

في ختام هذه الدراسة يمكننا القول إن اعتماد المؤسسة الاقتصادية نظام معلومات محاسبة التسيير، يلعب دورًا بالغ الأهمية في عملية إعداد التقارير المالية، حيث يساهم بشكل مباشر في توفير معلومات دقيقة وموثوقة تساعد على تكريس الشفافية وزيادة الإفصاح عن المعلومات المرجوة من قبل مستعملي هذه التقارير من أجل إتخاذ القرارات، كما يعتبر من بين أهم عوامل تحقيق الحوكمة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية.

نظام محاسبة التسيير لمؤسسة نפטال Wincanal يعد من بين أهم نظم المعلومات المحاسبية المستخدمة في هذه المؤسسة، حيث يقدم زخم هائل من المعلومات المالية التي يتوجب على مسيري المؤسسة استخدامها في اتخاذ القرارات اللازمة من أجل التحكم الأمثل في التكاليف والعمل على تخفيضها، وتفعيلها كأداة لمراقبة التسيير من جهة، ومن جهة أخرى استعمال هذه المعلومات لزيادة الإفصاح في التقارير المالية من أجل الرفع من مصداقيتها وجودتها.

مع ذلك، ونتيجة معابنتنا الميدانية لنظام Wincanal، نقترح على مسيري المؤسسة اعتماد أسلوب حديث لتحديد مختلف تكاليف أنشطتها ومنتجاتها، والمتمثل في أسلوب التكلفة المستهدفة (Target Costing)، لأن منتجاتها الأساسية تخضع لأسعار مقننة، كما أن الرفع من مستوى نشاط هذه المتوجات البترولية في السوق الوطنية يتعارض وسياسة الحكومة الموجهة نحو ترشيد وتخفيض الاستهلاك الوطني لهذه المواد، لذا يعد التحكم في التكاليف من أبرز العوامل التي ترفع من مستوى النجاعة الاقتصادية لمؤسسة نפטال.

الهوامش والمراجع :

- Elie Cohen .(1998) .*Dictionnaire de gestion* .Alger: Casbah éditions. et collaborateurs Norbert Cruedj .(1996) *le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise* .Paris: les ditions d'organisation.
- Kaplan R.S & Anderson S.R .(2004) .Time-Driver Activity Based Costing . *Harvard Business Review*. Vol, 82 Issue 11.138-131 ،
- P.Mevellec & G.Rochery .(1990) .*Eléments fondamentaux de comptabilité* .Paris: Edition Vuibert.
- Pierre Mevellec .(1999) .*Encyclopédie de la gestion et du management EGM* . Paris: Editions Dalloz.
- أبو راشد هائل. (2008). أثر عولمة التقارير المالية في تشجيع الاستثمارات المحلية والأجنبية. أطروحة دكتوراه. سورية: جامعة حلب، كلية الاقتصاد.
- أبو زيد كمال خليفة وآخرون. (2001). محاسبة التكاليف - الجزء الثاني. الاسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر.
- النابلسي طارق تيسير. (2009). امكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية. الأردن: كلية ادارة الأعمال والاقتصاد.
- شوقي فودة. (2007). اطار مقترح لليكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية- العدد الأول- المجلد 44 - مصر.
- طارق عبد العال حمادة. (2002). أسس الاعداد والعرض والتحليل. مصر: الدار الجامعية.
- عمر غاليب. (2016). أثر تطبيق نظام محاسبة التسيير على شفافية التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية. أطروحة دكتوراه. الجزائر: جامعة البليدة 2، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.
- وكمال الدين مصطفى الدهراوي كمال خليفة أبو زيد. (2007). دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف. الاسكندرية- مصر: المكتب الجامعي الحديث.
- جمعة أحمد خليل وآخرون. (1999). محاسبة التكاليف المتقدمة. دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع- الأردن، 4.