

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير
قسم المحاسبة المالية
تخصص تدقيق و مراقبة التسيير



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
تخصص تدقيق و مراقبة التسيير

دور المحاسبة التحليلية في تسيير التكاليف داخل المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مؤسسة بناء المعدات الزراعية صوناكوم
- ولاية سيدي بلعباس -

تحت إشراف الأستاذة :
- العلمي فاطمة

مقدمة من طرف الطالبة:
- عيساوي فوزية

الصفة	جامعة	الإسم واللقب
رئيسا	جامعة مستغانم	براوين شهرزاد
مشرفا	جامعة مستغانم	العلمي فاطمة
مناقشا	جامعة مستغانم	لاكسي فوزية

السنة الجامعية : 2022 / 2023



* شكر و تقدير *

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم و المعرفة و أعاننا على أداء هذا الواجب و وفقنا إلى إنجاز هذا العمل .

أتوجه بكامل الشكر و الامتنان إلى الأستاذة الفاضلة " العلمي فاطمة " التي لم تبخل علينا بتوجيهاتها و نصائحها القيمة التي كانت عوناً لي في إنجاز هذا البحث .

كما أشكر كل الأساتذة الذين كانوا معنا في مشوارنا الدراسي وكل من علمنا حرفاً أقول لهم بارك الله لكم وجعلها في ميزان حسناتكم وجعل الجنة من نصيبكم .





* إهداء *

إلى كل من علمني حرفا في هذه الدنيا

أبي هو الفضل هو الخير هو الكل ، أدامك الله و رعاك وجعلك منارة دائما في حياتي

أمي الحبيبة

التي حبها يسري في عروقي ، أغلى ما أملك و أولى الناس بصحبتني ، إلى نبع الحنان الصافي

إلى من دفعنتني و تدفعتني إلى تحقيق النجاح ، حفظها الله لي و أطال في عمرها

إلى زوجي

أروع من جسد الحب بكل معانيه ... ، فكان السند و العطاء ، قدم لي الكثير في صور من الصبر و الأمل و المحبة ، لن أقول شكرا بل سأعيش الشكر دائما معك .

إلى إخوتي

إلى من شاركتهم حياتي ، حفظكم الله و رعاكم ، أحبكم كثيرا .

إلى عائلة زوجي

حفظكم الله و رعاكم وجعلكم دائما سندا لي .



المخلص

الملخص :

تعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتحسين أداء المؤسسة الإقتصادية ، وذلك من أجل ضمان البقاء والقدرة على المنافسة ، كون المحاسبة التحليلية تقنية لحساب التكاليف وأداة ناجحة في أدوات التسيير .

يتناول هذا البحث كيفية تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة الإقتصادية وذلك من أجل الوقوف على مدى تطبيقها للمحاسبة التحليلية ومعرفة وإبراز أهمية المحاسبة التحليلية للتكاليف وخاصة فيما يخص توزيع الأعباء غير المباشرة .

يتناول هذا البحث إضافة إلى الجوانب النظرية للمحاسبة طريقة تطبيقها في مؤسسة " صناعة العتاد الفلاحي صوناكوم " بسيدي بلعباس ، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية بالمؤسسة وحساب التكاليف ، ولهذا فإن وجود نظام المحاسبة التحليلية له دور أساسي في تسيير التكاليف في المؤسسة الإقتصادية والتحكم فيها وهذا ما يزيد من فعالية أداء المؤسسة .

الكلمات المفتاحية :

المؤسسة الإقتصادية ، المحاسبة التحليلية ، التكاليف ، التسيير .

Abstract

Cost accounting is a necessary tool to improve the performance of the economic enterprise, to ensure survival and competitiveness, because cost accounting is a cost calculation technique and an effective tool in management tools.

This research focuses on how to apply cost accounting in the economic institution to determine the extent of its application of cost accounting and to know and emphasize the importance of cost accounting, especially in with regard to the distribution of indirect costs.

This research also deals with the theoretical aspects of the accounting method applied in the institution "industry of agricultural equipment Sunacom" Sidi Bel Abbes, through a field study in the institution and the calculation of costs, and for this the existence Cost accounting system has a key role in cost management in the economic institution and control and this is what increases the efficiency of the performance of the institution.

Key words:

Economic institution, analytical accounting, costs, management.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات :

الصفحة	العنوان
1	كلمة الشكر الاهداء اللمص
6	قائمة الجداول والأشكال
8	المقدمة
	الفصل الأول: الاطار النظري للدراسة
11	تمهيد
12	المبحث الأول : المفاهيم النظرية الأساسية
12	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية
24-13	المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول التكاليف
24	المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالتسيير
25	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
25	المطلب الأول : رسائل الدكتوراة
25	المطلب الثاني : رسائل الماجستير
25	المطلب الثالث : أوجه التشابه والاختلاف
26	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني : الاطار التطبيقي للدراسة
28	تمهيد
29	المقدمة
30	المبحث الأول : لمحة عامة حول مؤسسة صناعة

	العتاد الفلاحي
30	المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة
32	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة العتاد الفلاحي
35	المبحث الثاني: واقع المحاسبة التحليلية في مؤسسة صناعة العتاد الفلاحي
35	المطلب الأول: تحديد مراكز التكلفة
36	المطلب الثاني: توزيع الأعباء غير المباشرة
45	خلاصة الفصل الثاني
47	الخاتمة
50	قائمة المراجع
52	قائمة الملاحق

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال والجداول :

1- قائمة الجداول :

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
21	حساب سعر التكلفة حسب طريقة التكلفة المتغيرة	.1
25	أوجه التشابه و الإختلاف بين الدراسات السابقة	.2
35	توزيع التكاليف على مراكز التكلفة بوحدة منتجات العتاد الفلاحي	.3
36	التوزيع الأولي بالنسب	.4
37	التوزيع الأولي بالقيم	.5
39	التوزيع الثانوي بالنسب الثانوية	.6
40	التوزيع الثانوي بالقيم	.7
41	تكلفة شراء المواد الأولية	.8
43	توزيع الأعباء غير المباشرة لقسم الانتاج	.9
44	حساب تكلفة الانتاج	.10
44	حساب سعر التكلفة	.11
45	حساب النتيجة التحليلية	.12

2- قائمة الأشكال :

35	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العتاد الفلاحي	1
----	--	---

مقدمة

مقدمة :

أصبحت المحاسبة التحليلية أداة من الأدوات المهمة في الوحدات الإقتصادية حيث تساعدها بما توفره من معلومات داخلية تفصيلية على تأكيد قدرة الوحدة الإقتصادية في المنافسة في بيئة الأعمال المعاصرة وهذا بسبب التطور الكبير الذي شهدته مختلف النشاطات الإقتصادية ، حيث تعتبر المحاسبة التحليلية فرعا من فروع علوم التسيير و مرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي ، حيث تكون مهمتها تجميع و تحليل و إبراز و معرفة التكلفة ، و لكي يمكن تطبيق المحاسبة التحليلية يتوجب على المسير الإلمام الكافي بالمواضيع المالية و الإقتصادية في التنظيم وفي هذا الإطار يعد أسلوب المحاسبة التحليلية من الأساليب الحديثة و الأدوات الهامة لمراقبة التسيير التي تساعد المسير على إتخاذ القرار المناسب ، إذ تقوم بتحليل نتائجها العامة بصفة دقيقة و تفصيلية تسمح بمعرفة النتائج الحقيقية و ذلك بحساب التكاليف المختلفة و حساب النتائج المحققة على مستوى كل منتج و كل قسم ، هذا ما يجعلها تكتسب مكانة أكبر و اوسع في الدول المتقدمة حتى أنها أصبحت تعرف بمحاسبة التسيير .

أولا . إشكالية الدراسة :

وعلى ضوء ما تم إستعراضه يمكن صياغة الإشكالية التالية :

ما هو دور المحاسبة التحليلية في تسيير تكاليف في المؤسسة الإقتصادية ؟

ثانيا . فرضية الدراسة :

الفرضية الأولى : تعتبر المحاسبة التحليلية أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف

و تحديدها

الفرضية الثانية : تهدف أي مؤسسة إقتصادية لتحقيق الربح من الدرجة الأولى و ذلك من خلال الإيرادات

تكون أكبر من التكاليف التي تتحملها فتقوم المحاسبة التحليلية بتسييرها و تخفيضها .

ثالثا : صعوبات البحث :

تكمن صعوبة البحث الذي تناولناه في :

. صعوبة الحصول على المعلومات وتوفرها

. قلة الحصول على المعلومات من المؤسسة محل الدراسة بسبب التحفظ من المسيرين

رابعا : أهداف الدراسة :

المساهمة في إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في تسيير التكاليف داخل المؤسسة الإقتصادية

خامسا : أسباب إختيار الموضوع

يرجع إختيارنا لهذا الموضوع للأسباب التالية :

. الرغبة الشخصية في فهم هذا الموضوع .

. لأهمية ومكانة الموضوع

سادسا : منهج الدراسة .

لقد إعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي فيما يخص الجانب النظري ، أما الجانب التطبيقي وهذا ما يتجلى في الفصل الأخير ، الإعتداد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة الحالة .

سابعا : هيكل الدراسة

سنقوم بتقسيم البحث إلى فصلين حيث يتناول الفصل الأول دراسة موضوع البحث من الناحية النظرية ، أما الفصل الثاني يتناول الدراسة الميدانية .

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

تمهيد :

سنحاول في هذا الفصل دراسة المحاسبة التحليلية ومعرفة هل هي أداة مساعدة في عملية تسيير تكاليف وذلك من خلال دراسة المفاهيم والأهداف الأساسية التي تقوم عليها المحاسبة التحليلية ، بالإضافة إلى دراسة كل من التكاليف وسعر التكلفة وكذا الطرق المستخدمة من طرف المؤسسات كما سنحاول إبراز دور المحاسبة التحليلية في تسيير التكاليف في المؤسسة الإقتصادية

ومن خلال ما سبق نقسم هذا البحث إلى مبحثين :

المبحث الأول : المفاهيم النظرية الأساسية .

المبحث الثاني : دراسات سابقة .

المبحث الأول : المفاهيم النظرية الأساسية

المطلب الأول : مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية

الفرع الأول : تعريف المحاسبة التحليلية : لقد تعددت تعاريف المحاسبة التحليلية نظرا لتعدد الكتاب و الباحثين ووجهة نظر كل واحد منهم ، نذكر منها

تعريف (1) : " المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيروا المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواءا على مستوى التنفيذ على مستوى الإدارة وتعتبر المحاسبة التحليلية ضرورية لتسيير المؤسسات " ¹.

تعريف (2) : " المحاسبة التحليلية تطبيق لمبادئ المحاسبة العامة في مجال التسجيل و التحديد و تفسير تكلفة المواد و الأجور و المصاريف و الوظائف المختلفة و القطاعات و الأقسام و العمليات و وحدات الإنتاج و خطوطها و مناطق البيع " ²

خلاصة التعاريف السابقة أنها تركز حول ما يلي : " هي أداة تسيير لمؤسسة تسمح بالمسيرين قرارات صحيحة تتعلق بنشاطها فهي تقنية تهتم بجمع المعلومات الخاصة بالتكاليف و ثم معالجتها وتحليلها من أجل تسييرها والخروج بقرارات ناجحة وفعالة .

¹ ناصر دادي عدون تقنيات مراقبة التسيير ، دارالمحمدية العامة الجزء الأول ، الجزائر ، ص 8

² سامية معفاس ، محاسبة تحليلية كأداة لإتخاذ القرارات ومراقبة التسيير في مؤسسة وهران مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل ماستري في المالية و المحاسبة ، تخصص محاسبة وتدقيق كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة أكلي محند أولحاج ، البويرة 2014 / 2015 ص 15

الفرع الثاني : أهداف المحاسبة التحليلية

هناك العديد من الأهداف التي تسعى المحاسبة التحليلية إلى تحقيقها والتي يمكن تلخيصها فيما يلي :¹

. جمع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة

. حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة و مقارنتها برقم الأعمال

. توجيه القائمين على الإدارة على ضوء النتائج المتوصل إليها

. الرقابة المستمرة للتكاليف و اتخاذ القرارات في الوقت المناسب و محاولة التقليل من التكاليف إلى أدنى مستوى لها

. دراسة المردودية التحليلية التي تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج و الإستثمار و التوزيع²

المطلب الثاني : مفاهيم عامة حول التكاليف

الفرع الأول : مفهوم التكاليف و سعر التكلفة

1. تعريف التكاليف :

لقد وجد اختلاف في التعاريف للتكاليف بين الإقتصاديين و المحاسبين حيث نذكر منها

تعريف 01 : التكلفة هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج مادي معين أو مجموعة منتوجات أو خدمة أو مجموعة

خدمات مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع وهناك عدة تقسيمات للتكاليف و أهمها هو

التقسيم حسب مراحل الإنتاج إذ يساهم ف حساب سعر تكلفة المنتج

تعريف 02 : التكلفة هي تضحية بمجموعة من الموارد الإقتصادية النادرة قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية

لتحقيق هدف معين أو غرض معين وهو الأمر الذي يعني أنه بانتقاء الغرض أو الهدف ينفي وجود التكلفة في حد ذاتها .

¹ محمد أمين شنه ن دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الإقتصادية . مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر تخصص فحص محاسبي ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 2013 / 2014 ص 19

² ناصر دادي عدوان ، تقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سابق ص 09

2. تعريف سعر التكلفة :

سعر تكلفة المنتج أو الخدمة هو عبارة عن مجموعة التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما و قابلا للبيع .

3 - أنواع التكاليف

وتتعدد طرق تبويب التكاليف استنادا المختار ولعل اهم هذه الطرق هي :¹

1 - تبويب عناصر التكاليف حسب وظائف المؤسسة : يمكن تصنيف التكاليف وفق هذا المعيار على النحو التالي :

1 . 1 تكلفة الشراء : تمثل تكلفة البضائع ، المواد الأولية ، اللوازم المشتراة ، وتشمل سعر الشراء إضافة إلى المصاريف المباشرة وغير المباشرة الملحقه بعملية الشراء (مثل : النقل ، التأمينات ، الرسوم الجمركية ...) .

1 . 2 تكلفة الصنع (الإنتاج) : تشمل مجموعة المصاريف و الأعباء المنفقة خلال عملية انتاج منتج ما حتى يصل إلى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول للمخازن للبيع) ، وتشمل تكلفة شراء المواد الأولية اللوازم المستهلكة بالإضافة إلى مصاريف التصنيع المباشرة وغير المباشرة .

1 . 3 تكلفة التوزيع (البيع) : وهي مجموعة المصاريف و الأعباء المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج ، وتشمل تكلفة إنتاج المنتجات المباعة إضافة إلى مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة (كالنقل ، الإشهار وخدمات ما بعد البيع .. إلخ)

2 - تبويب عناصر التكاليف حسب حجم النشاط : تنقسم التكاليف وفق هذا التصنيف إلى :

2 . 1 تكاليف متغيرة : هي عناصر التكاليف التي تتغير طرديا بتغير حجم النشاط في المؤسسة ، أي أن هذه التكاليف تنعد تماما عند توقف النشاط وترتفع بارتفاعه وتنخفض بانخفاضه وتتميز بما يلي :

✓ تخضع الرقابة المباشرة للمستويات التنفيذية في المؤسسة ;

✓ تتأثر التكاليف المتغيرة بالتغير في حجم نشاط المؤسسة فترفع بارتفاعه وتنخفض بانخفاضه وتنعدم تماما بتوقفه .

✓ تتميز التكاليف المتغيرة بالتغير في المجموع و الثبات بالنسبة للوحدة .

¹ صالح عبد الرزاق ، عطالله وارد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دارزهران للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2010 ص 35 ، 42 ، 44

2 . 2 تكاليف ثابتة : هي التكاليف التي لا تتأثر بتغير حجم النشاط في المؤسسة ، وإنما ترتبط بفترة زمنية معينة وبطاقة إنتاجية معينة للمؤسسة وتتميز بأنها :

✓ تنشأ التكاليف الثابتة نتيجة القرارات الإدارية العليا في المؤسسة وتخضع لرقابتها .

✓ لا تتأثر التكاليف الثابتة بتغير حجم النشاط في المؤسسة .

2 . 3 تكاليف مختلطة : وهي التي تحمل في طياتها صفات كل من التكاليف المتغيرة الثابتة مثل تكاليف الكهرباء و الصيانة والعمل غير المباشر ، بمعنى أنها تتضمن قدرا ثابتا و آخر متغيرا .

3 – تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة النشاط : وتنقسم وفق هذا التصنيف إلى :¹

3 . 1 التكاليف المباشرة : وهي تلك التكاليف التي تخصص وتحمل لحساب تكلفة منتج معين دون مفتاح توزيع وسيط ، وعادة تكون مكونة من : المواد الأولية واللوازم والتي تستعمل في إنتاج المنتج ، اليد العاملة المباشرة .

3 . 2 التكاليف غير المباشرة : هي تلك التكاليف التي يتعذر تحميلها بشكل مباشر للمنتج ، وتعد تكاليف مشتركة ولا تنفق خصيصا من أجل وحدة نشاط معين ولكن من أجل النشاط ككل ، ولذلك تحتاج إلى مفاتيح توزيع معينة لتحميلها للمنتجات .

4 – تبويب عناصر التكاليف حسب وقت حسابها : تصنف التكاليف حسب هذا المعيار إلى :

4 . 1 تكاليف فعلية (حقيقية) : تعرف بانها التكاليف التي حدثت فعلا في سبيل إنتاج السلع والخدمات التي تقدمها المؤسسة فهي تعكس الأداء الفعلي بما يحتويه من كفاءة أو عدم كفاءة .

4 . 2 تكاليف تقديرية (معيارية) : هي تلك التكاليف التي يتم تقييمها مسبقا بناء على قواعد معينة ، وتهدف أساسا إلى السماح بالتعرف على انحرافات التكاليف الحقيقية والتي تساعد بعد تحليلها في اتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة .

5 – تبويب عناصر التكاليف حسب الفترة المحاسبية : نميز حسب هذا التصنيف بين :²

5 . 1 التكاليف الإدارية : هي تلك التكاليف التي تستفيد منها الفترة المحاسبية التي أنفت فيها ، ولا يوجد لها منافع مستقبلية وتحول هذه التكاليف إلى جدول حساب النتائج .

¹ J. orsoni. Comptabilité analytique , edition vuibert, Paris, 1987 , p 27 .

² أحمد نور ، محاسبة التكاليف الصناعية،الدار الجامعية ،مصر ، 1999 ، ص36.

5 . 2 التكاليف الرأسمالية : وهي تلك التكاليف التي تستفيد منها عدة دورات مالية مستقبلية ، وتصنف كأصل وتحول إلى جدول حساب النتائج عند إستهلاكها .

4 - طرق قياس التكاليف :

يعد موضوع القياس إشكال رئيسي يبحث فيه نظام المحاسبة التحليلية بكل تقنياته و اساليبه وهذا بغرض الوصول إلى تحديد تكاليف المنتج (أو الخدمة) خلال كل مراحل انتاجه بطريقة عادلة بدأ من انطلاق عملية الإستغلال وصولاً لمرحلة البيع وتحديد سعر التكلفة .

تسعى المؤسسة من خلال هذا إلى تحليل التكاليف وتقديم معلومات مفيدة للمسيرين لمراقبة النفقات والتحكم فيها واتخاذ التدابير و العجرات التصحيحية المناسبة وفي هذا السياق ظهرت عدة طرائق لحساب التكاليف وسعر تكلفة المنتج تختلف أساليبها باختلاف الزاوية التي ينظر منها للتكاليف والهدف المرجو تحقيقه ، ومن أبرز هذه الطرائق نجد :

أولاً : طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة)

تعتبر طريقة التكاليف الكلية (الحقيقية) التي تعتمد في حساب مختلف التكاليف والتكلفة النهائية (سعر التكلفة) على مبدأ الأقسام المتجانسة من بين الطرق القديمة الأكثر انتشاراً ، حيث ظهرت في الفترة الممتدة بين الحربين العالميتين ، وتقوم أساساً على الفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة التي تعالج وفق مراكز تحليل التكاليف .

1 - المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية : هناك مجموعة من المبادئ التي تمثل أساس هذه الطريقة يمكن تلخيصها كما يلي :

- ✓ تقسيم تكاليف المؤسسة حسب علاقتها بوحدة النشاط إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة ;
- ✓ تقسيم المؤسسة إلى عدة مراكز متجانسة إي مراكز تكلفة تتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك .
- ✓ تحمل التكاليف الكلية الفعلية لمنتجات الدورة بشكل كامل .
- ✓ تعالج التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة ، وتحمل للمنتجات باستعمال مفاتيح توزيع (وحدات قياس) مناسبة .

وقبل عرض آليات هذه الطريقة في حساب سعر التكلفة من الضروري توضيح أهم المفاهيم المستعملة :

- تعريف القسم المتجانس : يعرف الدليل الوطني المحاسبي القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف و اسعار التكلفة مقدماً ، تم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية أو نسب مئوية ، وقد

سميت هذه الأقسام " بالمتجانسة " نظرا لتجانس هذه الأقسام في الوظيفة ، حيث تقوم بإحدى عمليات الإستغلال أو جزء منها

1.

¹ بوعلام بوشاشي ، المنير في المحاسبة التحليلية ، دار هومة ، الجزائر ، 2002 ص 17 .

ونشير إلى أن الأقسام المتجانسة تصنف إلى نوعين :¹

✓ أقسام رئيسية : وهي الأقسام التي تشرف على الوظائف الأساسية نشاط المؤسسة كالتأمين ، ورشات الإنتاج ، التوزيع (البيع) .

✓ أقسام ثانوية (مساعدة) : وهي الأقسام التي تؤدي وظائف مساعدة للأنشطة الرئيسية للمؤسسة كالإدارة ، المحاسبة والمالية الصيانة ... إلخ .

لابأس أيضا بالتذكير بمفهوم الاعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة التي سبق أن اشرنا إليها في إجراء الدراسة أعلاه ، حيث تصنف التكاليف على هذا النحو بناء على علاقتها بوحدة النشاط، ويمكن تعريفها على النحو التالي :

• التكاليف المباشرة : وهي تلك التكاليف التي تخصص وتحمل لحساب تكلفة منتج معين دون مفتاح توزيع وسيط (وحدة قياس) وعادة تكون مكونة من المواد الأولية واللوازم التي تستعمل في إنتاج المنتج ، اليد العاملة المباشرة .. وغيرها .

• التكاليف غير المباشرة : هي تلك التكاليف التي يتعذر تحميلها بشكل مباشر للمنتج ، وتعد تكاليف مشتركة ولا تنفق خصيصا من أجل وحدة نشاط معين ولكن من أجل النشاط ككل ، ولذلك تحتاج إلى مفاتيح توزيع (وحدات توزيع) معينة لتحميلها للمنتجات .

2 - حساب سعر التكلفة حسب طريقة الأقسام المجانسة :

تحمل التكاليف المباشرة للمنتجات بشكل سلس ودون الحاجة لوسيط (مفتاح توزيع أو وحدة قياس)، لأنها تمثل مجموع النفقات التي صرفت على المنتج بعينه ، أما التكاليف غير المباشرة فهي التي تحتاج إلى معالجة خاصة حيث يتم توزيعها على مرحلتين :

2 . 1 التوزيع الأولي : يتم إجراء توزيع أولى التكاليف غير المباشرة من خلال إعداد جدول يحتوي على خانة عمودية بعد أقسام المؤسسة (أقسام رئيسية وثانوية) ، وعلى سطور أفقية تتضمن مجموع نفقات المؤسسة مرتبة حسب طبيعتها، ومن خلال هذا الجدول يتم توزيع التكاليف غير المباشرة انطلاقا من تصنيفها حسب طبيعتها إلى أعباء حسب الوظيفة وحسب أقسام المؤسسة الرئيسية والثانوية ، ونميز عدد عدد هذه المرحلة نوعين من التكاليف :

- تكاليف (غير مباشرة بالنسبة للمنتج) تم انفاقها بشكل مباشر على قسم معين من أقسام المؤسسة، في هذه الحالة تحمل للقسم المعني دون الحاجة إلى مفتاح توزيع، مثل أجره عامل في قسم الصيانة هي تكلفة يتحملها قسم الصيانة .

¹ محمد محمود المسيك ، تطبيقات في محاسبة التكاليف ، المطبعة السلفية ، القاهرة ، مصر ، بدون سنة نشر ص 45 .

- تكاليف مشتركة أنفقتها المؤسسة بغرض استفادة عدة أقسام منها في آن واحد مثل التأمين ، هذا النوع من النفقات يتطلب تحميلها لمختلف الأقسام التي استفادت منها الاستعانة بمفاتيح توزيع مناسبة ونسب مئوية .

2 . التوزيع الثانوي : وهو توزيع التكاليف غير المباشرة من الأقسام الثانوية المساعدة إلى الأقسام الرئيسية ، وتحميل كل قسم رئيسي بنصيب من هذه التكاليف نتيجة الخدمات المقدمة من طرف الأقسام المساعدة لصالح الأقسام الرئيسية، وقد يكون هذا التوزيع تنازلي أو تبادلي .

- التوزيع التنازلي : عند وجود توزيع تنازلي بين الأقسام المساعدة فإن المبلغ الموزع للقسم يوزع توزيعاً عادياً وفق النسب المعطاة ، ولتسهيل العملية فإنه من الأفضل أن ترتب الأقسام ترتيباً يساعد على التوزيع في اتجاه واحد دون الرجوع إلى الخلف .

- التوزيع التبادلي : يكون في حالة ما إذا كانت الأقسام المساعدة تتبادل فيما بينها الخدمات ، وعليه يجب حساب التكلفة الجديدة لكل قسم مساعد بعد التبادل، أي أن تكاليف كل قسم هي مجموع تكاليفه الخاصة زائد نصيبه من الخدمات المقدمة من الأقسام الأخرى، ومنه تنشأ لدينا جملة معادلات عددها مساوي لعدد الأقسام التي تتبادل الخدمات، حيث تمثل كل منها التكلفة الجديدة لكل قسم .

2 . 3 حساب تكلفة وحدة القياس وتحميل التكاليف غير المباشرة للمنتج : بعد اتمام التوزيع الثانوي واستخراج مجموع التكاليف في كل قسم ستظهر الأقسام المساعدة مرصدة (مجموع تكاليف كل قسم مساعد يصبح = 0)، لأن الأعباء التي كانت فيها قد تم ترحيلها بشكل كلي للأقسام الرئيسية، وبعد تحديد المجاميع في الأقسام الرئيسية وتحديد طبيعة وعدد وحدات القياس في كل قسم رئيسي، يتم حساب تكلفة وحدة القياس بقسمة مجموع التكاليف في القسم الرئيسي على عدد وحدات القياس الخاص به، ومن ثم تتم عملية تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات بضرب تكلفة وحدة القياس في عدد وحدات القياس الخاصة بكل منتج

3 – الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة) .

لقد واجهت هذه الطريقة انتقادات أدت إلى ظهور طرق أخرى لقياس التكاليف ، نذكر منها :

- الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء، وهذا لا يساعد الإدارة في الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لإتخاذ القرارات .

- قصورها في مجال مراقبة التسيير نظراً لعدم دقة التحميل .

- محدودية هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالمعلومات الكافية واللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل .

- لا تأخذ بعين الإعتبار تغير مستوى النشاط، وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الانتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل وغير المستغل .

- عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة .
- أهم عيب يوجه لهذه الطريقة أنها طريقة طويلة الحسابات في توزيع وتحميل الاعباء غير المباشرة، ولا تمكن المسيرين من معرفة سعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الإستغلال، في حين أنهم يحتاجون لمعرفة معرفته خلال الدورة وهذا لإتخاذ القرارات المتعلقة بحجم وأسعار المبيعات
- تؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة إلى الفترة التالية علما أن التكاليف الثابتة هي تكاليف فترة (زمنية)، وهذا يخالف فرض استقلال الفترات (الدورات) المالية¹.

ثانيا : طرق التكاليف الجزئية

على عكس الطريقة السابقة (طريقة التكاليف الكلية)، تعتمد هذه الطرق على التحميل الجزئي للتكاليف وهي تقوم أساسا على تحميل التكاليف تبعا لإرتباطها بمستوى النشاط، وهناك عدة طرق جزئية لتحميل التكاليف غير أننا سنتطرق لطريقتين من بين هذه الطرق وهما طريقة التكاليف المتغيرة (الحدية) وطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة .

1 - طريقة التكاليف المتغيرة (الحدية) :

1.1 تعريف طريقة التكاليف المتغيرة : هي طريقة تعتمد بشكل أساسي على الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة وحساب سعر التكلفة على أساس التكاليف المتغيرة فقط ، وي طرح اجمالي التكاليف المتغيرة من رقم الاعمال نحصل على الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في تحديد عتبة المردودية (نقطة التعادل)، حيث تهتم هذه الطريقة بدراسة مستوى المردودية أكثر من اهتمامها بتحديد مستوى سعر التكلفة و تركيبته، وذلك من خلال التركيز على دراسة العلاقة بين حجم المبيعات و الربح معتمدة على تحديد عتبة المردودية. حيث :

- عتبة المردودية : هي النقطة التي يتساوى عندها رقم الأعمال المحقق مع مجموع التكاليف المتغيرة و الثابتة و قبل الوصول لهذه النقطة تكون مجموع التكاليف أكبر من رقم الأعمال وبالتالي النتيجة خسارة وعند هذه النقطة تحديدا تكون النتيجة مساوية للصفر لأن رقم الأعمال مساوي مجموع التكاليف وبعد تجاوز هذه النقطة يصبح مجموع التكاليف أقل من رقم الاعمال وبالتالي فإن النتيجة هي ربح .

¹ طوابيبة أحمد ، المحاسبة التحليلية ومراقبة الانتاج،رسالة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر،2003-2004 ص102.

تحسب قيمة عتبة المردودية وفق العلاقات التالية :¹

عتبة المردودية (بالقيمة) = رقم الأعمال x التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة
أو عتبة المردودية بالقيمة = التكاليف الثابتة / نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة

أما كمية عتبة كمية المردودية فيمكن حسابها وفق العلاقات التالية :

كمية عتبة المردودية = التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة
أو كمية العتبة = عتبة المردودية بالقيمة / نسبة سعر بيع الوحدة

2-1 مبادئ طريقة التكلفة المتغيرة : يمكن تلخيص المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة على النحو التالي :

- ✓ تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير طرديا تبعا لتغير حجم النشاط وهي ما يعرف بالأعباء المتغيرة ويتم توزيعها على المنتجات من أجل حساب النتيجة
- ✓ الأعباء الثابتة لا يتم تحصيلها لتكلفة المنتجات وانما تتم معالجتها بشكل إجمالي من أجل حساب النتيجة
- ✓ تبويب التكاليف المتغيرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة ;
- ✓ تسمح طريقة التكاليف المتغيرة بإعداد التقديرات المتعلقة بحساب التكاليف و النتائج و عتبة المردودية بسهولة .

1.3 حساب سعر التكلفة حسب طريقة التكلفة المتغيرة :

يحسب سعر التكلفة للمنتج حسب طريقة التكلفة المتغيرة بشكل عادي وفق المراحل التي تقوم عليها طريقة التكلفة الكلية (الأقسام المتجانسة) التي أشرنا إليها أعلاه ، مع الأخذ بعين الاعتبار أن تحميل التكاليف للمنتجات يكون فقط بالتكاليف المتغيرة وعند حساب النتيجة التحليلية حسب طريقة التكلفة المتغيرة نستعين بجدول الإستغلال التفاضلي ، حيث تطرح إجمالي

¹ طوايبيبة أحمد، المحاسبة التحليلية ومراقبة الانتاج، مرجع سبق ذكره، ص 103 .

التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال للحصول على الهامش على التكلفة المتغيرة ، والذي بدوره تطرح منه إجمالي التكاليف الثابتة لنحصل على النتيجة ، وهذا ما يوضحه الجدول التالي¹ :

جدول رقم (1) : يمثل حساب سعر التكلفة حسب طريقة التكلفة المتغيرة .

النسبة	المبالغ	البيان
100 %	*****	رقم الاعمال الصافي (ر ع ص)
%	(*****)	التكاليف المتغيرة (ت م)
%	*****	الهامش على التكلفة المتغيرة (ه / ت م)
%	(*****)	التكاليف الثابتة (ت ثا)
%	*****	النتيجة (ن)

المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على ماسبق دراسته .

3 . 2 الإنتقادات الموجهة لطريقة التكلفة المتغيرة : تم توجيه عدد من الإنتقادات لهذه الطريقة يمكن أن نجمل أهمها فيما يلي :

2

- صعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة نتيجة الربط بين عناصر التكاليف و حجم الإنتاج و المبيعات إضافة إلى وجود تكاليف شبه متغيرة و أخرى شبه ثابتة يصعب فصل الثابت منها عن الجزء المتغير .

- لا تقيد هذه الطريقة كثيرا عند إتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط طويل الأجل .

- أهم انتقاد وجه لهذه الطريقة هو تراجع نسبة الاعباء المتغيرة لصالح الأعباء الثابتة .

2 - طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة :

التحميل العقلاني كطريقة لحساب سعر التكلفة تهدف إلى تحميل و ربط المصاريف الثابتة بحجم و مستوى النشاط الإقتصادي وليس حسب التعريف العام للمصاريف الثابتة و الذي ينص على تحميل هذا النوع من المصاريف مهما بلغ مستوى النشاط بل وتتحملة المؤسسة حتى في حالة عدم النشاط .

- يحسب معامل التحميل العقلاني وفق العلاقة التالية :

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

¹ FARID MAKHLOUF comptabilité analytique pages blues alger 2006 p82

² عايدة سيدي خطاب ، الادارة و التخطيط في قطاع الاعمال و الخدمات ، دار الفكر العيني ، مصر ، 1985، ص35.

- وتحسب التكاليف الثابتة المحملة عقليا وفق العلاقة التالية :

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة عقليا} = \text{التكاليف الثابتة الفعلية} \times \text{معامل التحميل العقلائي}$$

تحمل المصاريف الثابتة للمستوى الحقيقي من النشاط الإقتصادي بواسطة معامل التحميل الذي يؤخذ الحالات التالية :

1 - معامل التحميل أكبر من الواحد الصحيح وهذا ينتج عنه ربح (فائض) المردودية .

2 - معامل التحميل أقل من الواحد الصحيح وهذا ينتج عنه تكلفة تسمى بتكلفة العطالة .

3 - معامل التحميل يساوي الواحد الصحيح وهذا يعني تساوي مستوى النشاط العادي ومستوى النشاط الحقيقي¹.

2. 1 الإنتقادات الموجهة لطريقة التحميل العقلائي للتكاليف الثابتة : من بين الإنتقادات التي تم توجيهها لهذه الطريقة نذكر ما يلي :²

- أول مشكل يطرح هو كيفية تحديد حجم النشاط العادي لأن له انعكاسات على تحميل التكاليف وبالتالي على تحديد سعر التكلفة .

- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة خصوصا في حالة وجود تكاليف مختلطة (شبه متغيرة و شبه ثابتة)
ثالثا : طريقة التكاليف المعيارية : تعرف التكاليف المعيارية بأنها عبارة عن مقادير محددة لكل عنصر من عناصر التكاليف المختلفة التي تدخل في إنتاج وتكوين المنتجات و الأنشطة المرتبطة بها .
ترتكز هذه الطريقة على مبادئ و أسس هي :

- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا لمستوى النشاط و العناصر المكونة له من حيث الكمية و السعر و الطاقة الإنتاجية و ينبغي أن يكون كل ذلك موافق لهيكل المؤسسة و طبيعة العمليات الإنتاجية و ما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية إقتصادية محاسبية .

- العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية) و حساب الإنحرافات مع إبراز الأسباب و مصادر المسؤولية³.

¹ صالح عبد الله الرزاق ، عطا الله و راد خليل ، مرجع سبق ذكره ، ص111.

² بوناب بلال ، مرجع سبق ذكره ص44.

³ سليمان فتاح ، محاسبة التكاليف المعيارية ، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق ، سوريا، 1978 ، ص153.

رابعاً : طريقة التكاليف على اساس النشاط (ABC) :

يقوم نظام التكاليف على اساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك المواد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات ن وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة ، ويفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط و التحليل حسب قدر الأنشطة و الذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقبل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج والتي ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها .

وتهدف هذه الطريقة إلى :

. تحقيق العدالة في توزيع التكاليف المباشرة بين المنتجات المختلفة .

. تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب إرتفاع التكاليف¹ .

. يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صور واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدى .

. يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تقدم قيمة إضافية للمنتج والعمل على تخفيض و تقليل تكاليف هذه الانشطة .

. تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة .

4 . 1 حساب سعر التكلفة حسب طريقة التكلفة على أساس النشاط :

تمر معالجة التكاليف غير المباشرة المجمعة في مراكز التحليل بخمسة مراحل هي على الترتيب :

. كل التكاليف المتعلقة بنفس النشاط تجمع في نفس حساب النشاط .

. ينبغي البحث عن العوامل المفسرة لتغير التكاليف بالنسبة لكل نشاط لأنها تعبر عن السببية .

. كل النشاطات التي لها نفس مفسر التكلفة تجمع في نفس مركز التجميع وإن الانتقال من المرحلة الثانية إلى المرحلة الثالثة لا يتم إلا بتقاطع النشاطات مع مفسرات التكلفة .

¹ زينات محمد محرم ، أصول محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2007 ، ص 164 .

. سعر تكلفة المنتج هي مجموع قيمة الإستهلاكات المنتج من التكاليف المباشرة ومن مفسرات التكاليف القادمة من مراكز التجميع والضرورية لإنتاج المنتج .

ويمكن تعريف النشاط حسب على أنه عملية ضرورية ووظيفية في المؤسسة تدخل ضمنها خدمة أو عدة خدمات ¹.

المطلب الثالث : علاقة المحاسبة التحليلية بالتسيير التكاليف .

تعتبر المحاسبة التحليلية جزء من التسيير والتنظيم داخل المؤسسة ، إن لأغلب المؤسسات الكبيرة محاسبة التكاليف التي تعتمد بالشكل الطبيعي على تنبؤات التي تسمح بمراقبة التسيير ونظرا للأهمية البالغة التي تكتسبها المحاسبة التحليلية حيث هي الوحيدة التي تسمح ب :

- المراقبة الفعالة للمصاريف والنفقات .

- توجه الجهود للعمل على اساس تخفيض التكاليف والتكلفة النهائية .

- تحديد تكلفة الإنتاج ويعتبر الهدف الاساسي للمحاسبة التحليلية إذ تقوم بإستخراج سعر التكلفة لإنتاج تام ومجمل التكاليف في مختلف مراحل الإنتاج بالإضافة إلى إستخدام هذه التكلفة لتحديد سعر البيع

- ضبط رقابة التكاليف : المحاسبة التحليلية تهدف إلى تخفيض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على المواصفات الخاصة بالمنتج وتحقيق الجودة المطلوبة لنجاح تسويقه ².

¹ اسماعيل يحي التكريتي ،محاسبة التكاليف المتقدمة ،دار الحامد للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن ،2007 ، ص394 .

² بوعلام بوشاشي ،المنير في المحاسبة التحليلية ،دار هومة ،الجزائر ،2002 ،ص 215.

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

المطلب الاول : رسائل الدكتوراه

❖ رحمون هلال ، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية _ دراسة مقارنة- اطروحة دكتوراه ، تخصص نقود مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر 2004/2005 .

تهدف هذه الدراسة الى البحث في كيف يكمن لنظام المحاسبة التحليلية ان يكون أداة فعالة للتسيير ووسيلة تسمح للمسير باتخاذ القرار، وكيفية تأقلم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع تسيير احسن في ضل التحولات الجارية في الاقتصاد الوطني باستخدام ادوات التسيير وكذا اهمية نظام المحاسبة التحليلية ودوره في اتخاذ القرارات .

وتوصلت إلى أنه لا يمكن لنظام المحاسبة التحليلية لوحده أن يوفر المعلومات الكافية للمسيرين لاتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل المؤسسة ، فكل نظام فرعي له دوره في تحسين التسيير لكن أهمية نظام المحاسبة التحليلية تكمن في أنه يذهب إلى أعماق التحليل فيما يخص المعطيات التي يحصل عليها من الأنظمة الفرعية الأخرى .

المطلب الثاني : رسائل ماجستير وماستر

❖ مرابطي نوال ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير حالة مؤسسة نافطال ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير ، قسم علوم اقتصادية فرع التحليل الإقتصادي ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور وأهمية المحاسبة التحليلية باعتبارها نظاما للمعلومات في مراقبة التسيير وهذا من خلال كل الطرق التي تتميز بها ، توصلت إلى أن الهدف الجوهرى للمؤسسة من اعتماد نظام المحاسبة التحليلية هو معرفة أسعار تكلفة منتجاتها خاصة تلك التي تحدد أسعارها و بذلك توفر المحاسبة التحليلية للمسيرين معلومات متنوعة تسمح لهم بسهولة التحكم في الرقابة على تسيير المؤسسة ومنه التسيير الفعال و الكفاء لها .

المطلب الثالث : أوجه التشابه و الإختلاف

الدراسات	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
1- رحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير، ومساعد لاتخاذ القرار. 2- مرابطي نوال ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير.	كلاهما يهدف على أن نظام المحاسبة التحليلية أداة من أدوات المهمة في تسيير المؤسسة.	دراسة ،رحمون هلال تدرس نظام المحاسبة التحليلية على أنه نظام التسيير على اتخاذ القرار ،أما نوال مرابطي، تدرس نظام المحاسبة كأداة مراقبة للتسيير أما دراستنا تدرس نظام المحاسبة التحليلية كأداة لتسيير التكاليف.

خلاصة الفصل :

يتضح من خلال هذا الفصل أن المحاسبة التحليلية هي تقنية مساعدة على توفير المعلومات الأساسية والتي تتسم بالصحة والدقة وذلك لمساعدة المديرين على إتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم بأعلى قدر من الكفاءة والفعالية .

وعلى ضوء ذلك فقد تعددت طرق المحاسبة التحليلية فمنها طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكاليف الجزئية وكذا طريقة التكاليف المعيارية .

الفصل الثاني : الإطار التطبيقي للدراسة

تمهيد :

بعدها تطرقنا في الفصل النظري الذي تمحور حول المحاسبة التحليلية ودورها في تسيير التكاليف ، قمنا بتطبيق إحدى طرق المحاسبة التحليلية ألا وهي طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة) في مؤسسة صناعة العتاد الفلاحي " صوناكوم " وذلك من أجل تشخيص دور المحاسبة التحليلية في تسيير التكاليف :

ومن خلال هذا قمنا بتقسيم العمل إلى مبحثين :

المبحث الأول : لمحة عن مؤسسة صناعة العتاد الفلاحي " صوناكوم "

المبحث الثاني : واقع ودور المحاسبة التحليلية في تسيير الإنتاج

مقدمة :

منذ أن أصبحت الجزائر سيدة نفسها والمسؤولة الوحيدة عن تسيير شؤونها الاقتصادية ، السياسية والاجتماعية وهي عرضة لتقلبات هيكلية عديدة في مختلف هذه القطاعات عامة ، في القطاع الاقتصادي خاصة بما في ذلك الصناعة، بالزراعة وخاصة قطاع المحروقات الذي لعب دورا مميزا في الاقتصاد الجزائري ، لكن مع كامل ما عرفته من تحولات إلا أنها لم تحصل على النتائج المرغوب فيها وذلك راجع للصعوبات والعوائق التي مرت بها خاصة في السنوات العشرية الأخيرة.

فبالرغم من الصعوبات والعراقيل التي يعاني منها الاقتصاد الجزائري ، تسعى مؤسساتها جاهدة إلى الرفع من مستواها وذلك لمحاولة تطويرها وتحقيق الفعالية والكفاءة المرغوبة، أما عن طريق إعادة الهيكلة بعضها أو تطهير البعض الآخر لغرض تحقيق التوازن على مستوى الاقتصاد الكلي والجزائري معاً ، ولتأخذ المؤسسة الوطنية لصناعة العتاد الفلاحي كحالة تطبيقية لدراستنا هذه .

تهتم هذه المؤسسة بإنتاج مختلف أنواع العتاد الفلاحي وتسويقها حسب المعايير المعمول بها دولياً وتسعى هذه المؤسسة إلى تحقيق أهدافها.

تملك المؤسسة الوطنية CMA لهذا الغرض عدّة وحدات موزعة عبر التراب الوطني، منها وطنية و الأخرى مع متعاملين أجنب و هي ذات تنظيم مميز وتتكون كل وحدة من عدّة أقسام ومصالح تخضع بدورها إلى مديريات عامة تابعة إلى مركز المؤسسات نفسه

المبحث الأول : لمحة عامة عن مؤسسة صناعة العتاد الفلاحي (CMA).

تعد مؤسسة صناعة العتاد الفلاحي فرع من المؤسسة الأم (SONACOM) التي كانت تنشط في مختلف الصناعات داخل الوطن ، ونظرا للعراقيل التي واجهتها والتحول الذي عرفه الاقتصاد الجزائري نحو اقتصاد السوق أدى إلى تفككها واعتماد كل مؤسسة في تسييرها على نفسها ، ومن بين المؤسسات التي انبثقت منها مؤسسة العتاد الفلاحي بسيدي بلعباس المتخصصة في إنتاج مختلف الآلات الفلاحية.

المطلب الأول : نبذة تاريخية عن المؤسسة.

الفرع الأول : نشأة المؤسسة.

بعد الاستقلال انتهجت الجزائر سياسة التصنيع باعتبارها كانت ضمن نهج التسيير الاشتراكي بغية قيام قاعدة و أسس اقتصادية قوية و متينة ، فسجلت الانطلاقة من خلال المخطط الرباعي الأول في 1970-1973 بحيث وزعت فيه كل المشاريع الاستثمارية حسب القواعد الاقتصادية لخلق توازن جهوي و يدخل مركب العتاد الفلاحي من ضمن تأسيس المشاريع التي تحقق من خلالها التقدم الصناعي و الاقتصادي على المستوى الوطني .

- لقد كانت نشأة المركب حسب اتفاقية العقد المبرم يوم :15-09-1972 مع مؤسسة الصناعة الألمانية الفدرالية، كما كانت الفترة الممتدة ما بين أوت و ديسمبر 1976 كخطوة أولية لمشروع المركب في عملية تصنيع بعض المنتجات و بالتالي هي بمثابة اختبار إمكانية المركب في تحقيق معدل إنتاجي مرضي و مواجهة المشاكل و الصعوبات المحتملة ، لكن هذا الأخير لم يتمكن من تحقيق البرنامج الذي حدد له ما بين 1977-1979 فقرر المسئولين وضع حد لنهاية العقد فأعطى هذا القرار فرصة للجزائريين لسلك مهمة تسيير المركب و السعي نحو تطوره .

CMA هي شركة تابعة لمجموعة AGM Spa Group "المجموعة الجزائرية للميكانيكا" ، برأس مال قدره 2,785,470,000 دج (23 مليون يورو) ، مجال نشاطها هو إنتاج المعدات الزراعية.

تتكون من شركتين فرعيتين (02) و (02) مشروعين مشتركين تم إنشاؤهما مع المجموعات الدولية الكبرى لتصنيع المعدات الزراعية وآلات الجيل الجديد بقوة عاملة من 734 وكيلا، متخصصة في التصميم والتطوير والإنتاج والمنتجات التي تدخل قطاع المعدات الزراعية وتوزيع قطع الغيار وخدمة ما بعد البيع.

تمتلك شركة بناء المعدات الزراعية ، الرائدة عربيا أفريقيا في مجال معدات الحصاد ، إمكانات صناعية كبيرة تتكون من معدات الإنتاج والمنشآت الصناعية اللازمة لتصنيع مجموعة واسعة من المعدات الزراعية والبذر والحصاد والنقل الزراعي. تقع الشركة الأم في سيدي بلعباس ووحداتها 02 (01 في حمام بوحجر عين تيموشنت و 01 في مصطفى بن إبراهيم سيدي بلعباس) .

الفرع الثاني : تحديد مقر المركب.

يقع مقر مركب العتاد الفلاحي بمدينة سيدي بلعباس، و لكون الولاية ذات طابع فلاحي يعد هذا المقر ملائم لنجاح هذا الطابع الصناعي ، وتقدر المساحة المترع عليها هذا المركب حوالي :86 هكتار وتتمثل في المبنى الإداري ،ورشات التركيب و التصنيع ، و قد انشأ هذا المركب استجابة لمتطلبات الفلاحين بهدف تعميم و تجهيز القطاع الفلاحي بالعتاد لأنه أصبح لا يمكن الاستغناء عنه ، مع العلم إن هذه الوحدة الصناعية تنتمي إلى المؤسسة الوطنية لإنتاج العتاد الفلاحي .

الفرع الثالث : الأوراق الراجعة للمؤسسة.

المهارة الفنية :

لقد اكتسبت المؤسسة الاختصاص في تركيب وصناعة العتاد الفلاحي منذ سنة 1973 الى وقتنا هذا، فهذه المدة تعتبر كافية لاكتساب مهارة فنية كبيرة.

المستخدمين:

يقدر عدد عمال المؤسسة حوالي 734 عامل موزعين

(3) إمكانية الإنتاج :

تتمثل إمكانية الإنتاج في المؤسسة

- التصنيع - التجميع - الصناعة الميكانيكية - الطلاء

- المعالجة الحرارية - مساحة كبرى مخصصة لتخزين المنتجات المصنعة

(4) القدرة الإنتاجية :

- محشة جامعة FAUCHEUSE -Latérale

- اسطوانات فلاحية DISQUE AGRAIRES

- جامعة ضاغطة RAMASSEUSE PRESSE

- مقطورة Remorque

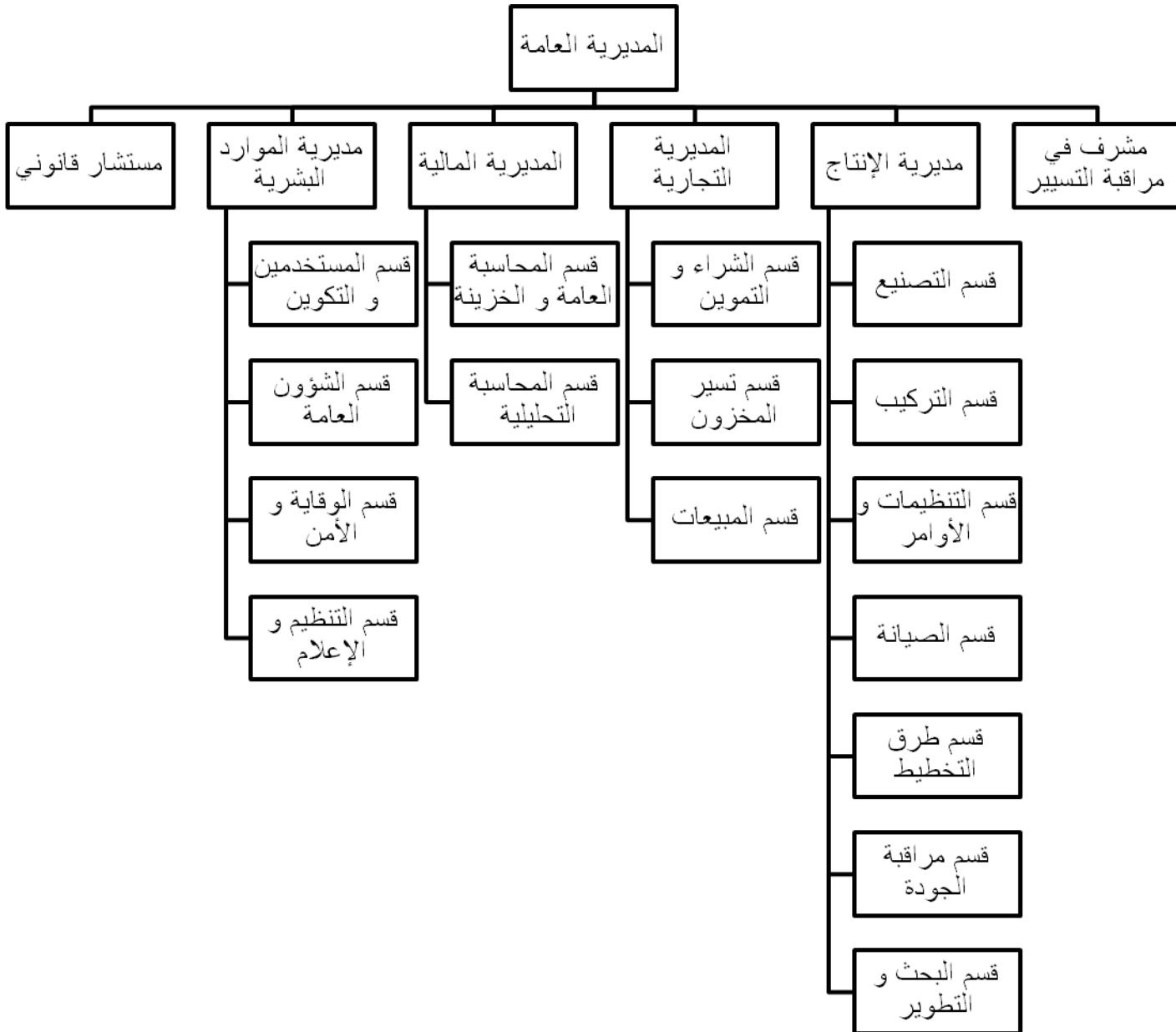
- محراث محمول CHARRUE PORTEE

- آلة زرع EPANDEUR D'ENGRAIS

- صهريج ماء CITERNE

-قطع غيار التبديل-PIECE DE RECHANGE

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة العتاد الفلاحي



الشكل رقم 1 الهيكل التنظيمي للمؤسسة العتاد الفلاحي

المصدر: بناء على الوثائق الرسمية للمركب

الفرع الأول : الهيكل التنظيمي للمركب العتاد الفلاحي CMA

يتمثل التنظيم العام للمركب حسب المديرية التالية:

- 1 - المديرية التجارية: تقوم بتمويل قطاع التصنيع بكافة وسائل الإنتاج من مواد أولية... الخ كما تتضمن بيع و توزيع المنتج النهائي وهي تتضمن على ثلاث أقسام رئيسية:
 - أ/ قسم الشراء و التموين: تموين المركب بالمواد الأولية أو المستوردة طبقا للبرامج الإنتاجية.
 - ب/ قسم تسيير المخزون: مهامها تسيير المخزون من المواد الأولية المستهلكة من ناحية الكمية.
 - ج/ قسم المبيعات
- 2 – مديرية المالية: مسؤولة عن توظيف الأموال الضرورية، لاستمرار نشاط المركب كما تقوم بعمليات المحاسبة العامة و هي تتضمن على:
 - أ/ قسم المحاسبة العامة و الخزينة
 - ب/ قسم المحاسبة التحليلية
- 3 – مديرية الموارد البشرية: تهتم بكل القضايا المتعلقة باليد العاملة داخل المركب و هي تتكون من:
 - قسم المستخدمين و التكوين: يهتم بكل القضايا الخاصة بالعمال، و مصاريف المستخدمين أجور، رواتب و حوافز ، و تعويضات الضمان الاجتماعي.
 - أ/ قسم الشؤون العامة: تقديم الخدمات الاجتماعية للعمل كالنقل و اللباس و الأكل و الدواء... الخ.
 - ب/ قسم الوقاية و الأمن: و يهتم بشؤون العامة للمركب من نظافة و أمن
 - ج/ قسم التنظيم و الإعلام: و الذي يقوم بمعالجة كل الوثائق و أدوات التسيير على طريقة الإعلام الآلي مثلا: كمعالجة تسيير الأجور، الحضور، تسيير المخزون، إدارة الصيانة و المحاسبة.
- 4 – مستشار قانوني: يشرف على القضايا القضائية التي هي محل النزاعات بين المركب و غيره
- 5 – مشرف في مراقبة التسيير: يشارك في التخطيط و تنظيم و متابعة مردودية المركب
- 6 – مديرية الإنتاج: تختص في صنع المعدات الفلاحية و تشمل على:
 - أ/ قسم التصنيع: مهامها الإنتاج مع المتابعة و السهر على تفادي العيوب أثناء التصنيع
 - ب/ قسم التركيب: تأمين كل العمليات الخاصة بالتركيب المنتج النهائي
 - ج/ قسم البحث و التطوير
 - د/ قسم مراقبة الجودة
 - هـ/ قسم التنظيمات و الأوامر
 - و/ قسم طرق التخطيط
 - ز/ قسم الصيانة.

الفرع الثاني : المهام التي تقوم بها المؤسسة
من بين المهام التي تقوم بها المؤسسة ما يلي :
صناعة الاسطوانات الفلاحية .
صناعة الجامعات الضاغطة .
صناعة المحراث المحمول ذو الاسطوانات و ذو السكك .

المبحث الثاني : واقع المحاسبة التحليلية في مؤسسة صناعة العتاد الفلاحي صوناكوم .

في هذا الفصل حاولنا غسقاط الجانب النظري على مؤسسة صوناكوم حيث كان من الضروري قبل اللجوء إلى تطبيق هذا النظام المعرفة الكاملة بمحيط المؤسسة ومعرفة مراحلها الإنتاجية .

المطلب الأول : تحديد مراكز التكلفة .

تقسم وحدة المنتجات العتاد الفلاحي إلى مراكز رئيسية ومراكز ثانوية .

الفرع الأول :

المراكز الرئيسية تتمثل في :

1. مركز التمويل : يتم في هذا المركز شراء وتخزين المواد الأولية .
2. مركز الإنتاج : يتم في هذا المركز إنتاج وتصنيع وإستهلاك المنتجات الأولية .
3. مركز التوزيع : يتم في هذا المركز بيع وتوزيع منتجات العتاد الفلاحي .

الفرع الثاني :

المراكز الثانوية تتمثل في :

1. مركز الإدارة : تضم الإدارة العامة للمؤسسة الإدارة المالية والمحاسبة وإدارة الموارد البشرية .
2. مركز المساعدة ويضم الوسائل العامة للنظافة ، الأمن ، الصيانة ، الصيانة ... إلخ

جدول رقم 03 :

توزيع التكاليف على مراكز التكلفة بوحدة منتجات العتاد الفلاحي .

رقم الحساب		المبلغ		الأقسام الثانوية		الأقسام الرئيسية	
				الإدارة	المساعدة	التموين	الإنتاج
							التوزيع

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة المالية والمحاسبة .

المطلب الثاني : توزيع الاعباء غير المباشرة .

بعد عملية تحديد الاقسام تأتي المرحلة الثانية التي يتم فيها توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل وفق مفاتيح التوزيع المتمثلة في النسب الظاهرة في الجدول التالي .

الفرع الأول : التوزيع الأولي حسب مؤسسة وحدة المنتجات العتاد الفلاحي .

يتم توزيع الأعباء غير المباشرة كما يلي :

الجدول رقم 04 : التوزيع الأولي بالنسب

التوزيع	الإنتاج	التموين	المساعدة	الإدارة	المراكز الحساب
% 5	% 66	% 15	% 10	% 4	ح / 607 المشتريات الغير المخزنة من المواد
% 11,62	% 36,29	% 4,24	% 29,81	% 17,41	ح / 61 الخدمات الخارجية
% 13,18	% 27,9	% 9	% 8	% 41,92	ح / 62 الخدمات الخارجية الأخرى
% 1,36	% 70	% 1,64	% 15	% 12	ح / 63 أعباء المستخدمين
% 0,5	% 90,16	% 0,18	% 4	% 0,16	ح / 64 الضرائب و الرسوم المماثلة
% ____	% ____	% ____	% ____	% 100	ح / 65 الأعباء العملية الأخرى
% 8	% 84,96	% 4	% 1,27	% 1,77	ح / 68 المخصصات للإهتلاكات

المصدر : معلومات مقدمة من مصلحة المالية والمحاسبة .

إن الأعباء المباشرة توجه إلى الطلبات التحليلية و توزع وفق محاسبة التكاليف على مستوى كل الأنشطة و المنتجات من خلال التوزيع و الجدول التالي يمثل التوزيع الأولي بالقيم :

الجدول رقم (05) التوزيع الأولي بالقيم

الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية		المبالغ	رقم الحساب
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة		
21556,71	284548,62	64670,14	43113,42	17245,37	431134,28	ح / 607
692492,62	2200243,36	252682,33	1176523,69	1037547,04	595489,07	ح / 61
1056530,03	2236508,95	721454,50	641292,89	3360374,74	8016161,13	ح / 62
130418,56	6712720,11	157269,44	1438440,02	1150752,01	9589600,16	ح / 63
12673,95	2513498,80	4562,62	—	4055,66	2534791,05	ح / 64
—	—	—	—	2526319,69	2526319,69	ح / 65
281175,79	2986086,91	140587,88	44636,65	62210,14	3514697,41	ح / 68

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على الملحق رقم 1 و الجدول رقم 4

الفرع الثاني : التوزيع الثانوي بعد التوزيع الاولي

تأتي الخطوة التالية المتمثلة في التوزيع الثانوي و يتم فيه تحديد نصيب كل قسم رئيسي من اعباء الاقسام الثانوية من خلال معلومات مقدمة من مصلحة المالية و المحاسبة تم توزيع النسب كما يلي :

الجدول رقم 6 :

التوزيع الثانوي بالنسب الثانوية

العناصر	الأقسام الثانوية		الأقسام الرئيسية		التوزيع
	الإدارة	الصيانة	التمويل	الإنتاج	
التوزيع الأولي	8158504,65	3944006,67	1341226,91	16933606,75	2194847,66
الإدارة	(% 100)	% 10	% 5	% 75	% 10
المساعدة	% 4	(% 100)	% 6	% 80	% 10

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الجدول رقم 5 .

من خلال الجدول نلاحظ أنه تم توزيع التكاليف غير المباشرة من خلال نسب مئوية وهي النسب المعتمدة من طرف المؤسسة على كل من قسم التمويل و الإنتاج و التوزيع .

من أجل إيجاد المبالغ نتبع الخطوات التالية :

نرمز للإدارة بالرمز x و نرمز للمساعدة بالرمز y وعليه نجد :

$$X = 8158504,65 + 0,04 y \dots (1)$$

$$Y = 3944006,67 + 0,1 x \dots (2)$$

نعوض المعادلة 1 في 2 نجد

$$X = 815804,65 + 0,04 (3944006,67+0,1 x)$$

$$X = 831624,91 + 0,004 x$$

$$X = 8349663,56$$

$$Y = 3944006,67 + 0,1 (8349663,56)$$

$$Y = 4778973,026$$

والجدول التالي يبين التوزيع الثانوي بالقيم بعد توزيع تكاليف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية نجد التكاليف الكلية لكل قسم أساسي .

الجدول رقم 7 التوزيع الثانوي بالقيم

الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية		العناصر
التوزيع	الإنتاج	التموين	المساعدة	الإدارة	
2194847,66	16933606,75	1341226,91	3944006,67	8158504,65	مجموع التوزيع الأولي
477897,3	3823178,4	286738,38	834966,35	8349633,56	الإدارة
477897,3	3823178,4	2867383,8	4778973,02	191158,92	المساعدة
3507711,31	27019032,83	2045448,46	0	0	مجموع
وحدة مباعه	وحدة منتجة	وحدة مشتراه	_____	_____	طبيعة وحدة القياس
31000	31000	21965	_____	_____	عدد وحدات القياس
113,15	871,58	93,12	_____	_____	تكلفة وحدة القياس

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الجدول رقم 6 و معلومات مقدمة من المؤسسة

الفرع الثالث : حساب مختلف التكاليف .

يتم التطرق إلى حساب مختلف التكاليف الخاصة للمؤسسة و المتمثلة في تكلفة الشراء و الإنتاج .

أولا : حساب تكلفة الشراء :

1 . تكلفة الشراء : هي سعر الشراء الناتج عن إتفاق الاطراف عند تاريخ إجراء المعاملات .

تحسب تكلفة الشراء وفق العلاقة التالية

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء المباشرة و غير المباشرة}$$

1 . 1 ثمن شراء المواد الأولية : قامت مؤسسة صوناكوم لصناعة العتاد الفلاحي بشراء مجموعة من المواد الأولية للقيام بعمليات إنتاج المنتج المتمثلة في ممشاط جرافي .

حيث يحسب ثمن الشراء وفق العلاقة التالية :

$$\text{ثمن الشراء} = \text{كمية شراء المواد الأولية} \times \text{سعر شراء الوحدة}$$

1 . 2 حساب تكلفة الشراء :

الجدول التالي يبين طريقة حساب تكلفة شراء المواد الأولية اللازمة علما أن ثمن الشراء تضمن مصاريف الشراء الغير مباشرة .

الجدول رقم 8 : تكلفة شراء المواد الأولية

البيان	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
ثمن الشراء	21965	12452,61	2735221578,65
مصاريف الشراء المباشرة	—	—	—
مصاريف الشراء الغير المباشرة	21965	1054,79	23168462,35
تكلفة الشراء	21965	13507,4	296690041

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم 6 و الملحق رقم 2

ثانيا : تكلفة الإنتاج

تكلفة الإنتاج : هي التكلفة المتحصل عليها بعد عملية تحويل المواد الأولية للحصول على منتج حيث يحسب بالعلاقة التالية :

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد الأولية و اللوازم المستعملة + أعباء الإنتاج المباشرة وغير المباشرة .

يمر المنتج بأربعة ورشات وهي ورشة التقطيع ، التركيب والتلحيم والطلاء .

1. توزيع الأعباء غير المباشرة :

تم توزيع الأعباء غير المباشرة للإنتاج على الورشات كما يلي :

التقطيع 40 % ، التركيب 30 % ، التلحيم 20 % ، الطلاء 10 %

عدد ساعات العمل في اليوم 07 ساعات ونصف ، تكلفة السلعة الواحدة هي 222,27 دج

عدد ساعات العمل 173,33 ، عدد الوحدات المنتجة 31000

الجدول رقم 9 : توزيع الأعباء غير المباشرة لقسم الإنتاج

البيان	المرآكز	التقطيع	التركيب	التلحيم	الطلاء
مجموع التوزيع الثانوي		10807613,13	8105709,84	5403806,86	2701903,28
طبيعة وحدة القياس	ساعات العمل مباشرة	عدد الوحدات المنتجة			
عدد وحدات القياس		173,33	29,81	29,81	31000
تكلفة وحدات القياس		62352,81	29,81	29,81	87,85

المصدر: معلومات مقدمة من مصلحة المالية و المحاسبة .

الجدول رقم 10 : حساب تكلفة الإنتاج .

المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	البيان
2966900,41	13507,4	21965	تكلفة شراء المواد الاولية المستعملة
38526,05	222,27	173,33	مصاريف الإنتاج المباشرة
			مصاريف الإنتاج غير المباشرة
10807613,13	62352,81	173,33	التقطيع
8105709,84	261,47	31000	التركيب
5403806,56	174,31	31000	التلحيم
2701903,28	87,15	31000	الطلاء
30024489,3	968,53	31000	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبة بالإعتماد على الجدول رقم 8 و 9

9. حساب التكلفة الوسطية المرجحة للمنتج :

التكلفة الوسطية المرجحة للمنتج : مخزون أول مدة للإدخالات في القيمة / مخزون أول مدة + الإدخالات بالكمية

وبما أنه لا يوجد مخزون أول فإن التكلفة الوسطية المرجحة 968,53

حساب سعر التكلفة : هو التكلفة الكلية التي يحملها منتج أو خدمة منذ الشروع في انجازه الى غاية بيعه وتسليمه للزبون

الجدول رقم 11 : حساب سعر التكلفة.

المبلغ الاجمالي	سعر الوحدة	الكمية	البيان
30024489,3	968,53	31000	تكلفة انتاج المنتجات المباعة
-----	-----	-----	مصاريف التوزيع المباشرة
3507711,31	113,15	31000	مصاريف التوزيع غير المباشرة
3353200,6	1081,68	31000	سعر التكلفة

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم 9 و 10 .

ثالثا : حساب النتيجة التحليلية .

وهي النتائج المحققة من كل منتج من المنتجات المباعة وتحسب بالعلاقة التالية :

$$\text{النتيجة التحليلية} = \text{رقم الاعمال} - \text{سعر التكلفة}$$

الجدول رقم 12 : حساب النتيجة التحليلية

المبلغ الاجمالي	سعر الوحدة	الكمية	البيان
399714000	12894	31000	رقم الاعمال
35532200,6	1081,68	31000	سعر التكلفة
364181799,4	13975,68	31000	النتيجة التحليلية

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة و الجدول رقم 11 .

خلاصة الفصل الثاني :

بعد اسقاط الجانب النظري على مؤسسة العتاد الفلاحي "صوناكوم" وذلك منت خلال تحليل وحساب تكلفة الانتاج وتطبيق طريقة الاقسام المتجانسة , ولهذا نستخلص بعد تطبيقها كانت نتيجة تحليلية لمؤسسة موجبة أي أن المؤسسة تحقق أرباح , ومن هذا تعتبر المحاسبة التحليلية أداة هامة في تسيير التكاليف .

الختمة

الخاتمة :

تواجه المؤسسة الاقتصادية مجموعة من التغيرات المستمرة مما أدى الى وجود مفاهيم حديثة وطرق حديثة للتسيير تمكن من ايجاد حلول للمشاكل التي تواجهها نتيجة التغيرات من جهة وتحقيق أهدافها من جهة أخرى .

من خلال الدراسة النظرية والميدانية السابقة تبين أنه بوجود نظام محاسبة التحليلية في المؤسسة يساعد على تسيير التكاليف والتحكم فيها .

ومن ما تطرقنا اليه سابقا تم التوصل الى بعض النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات ومعالجة الاشكالية المطروحة

1- اختبار الفرضيات :

الفرضية الاولى : تعتبر المحاسبة التحليلية أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف وتحديدها وهذا بتطبيق احدي طرق المحاسبة التحليلية وهذا ما اثبتت صحة الفرضية الاولى .

الفرضية الثانية : تهدف أي مؤسسة اقتصادية لتحقيق الربح من الدرجة الاولى و ذلك من خلال الايرادات تكون أكبر من التكاليف التي يتحملها فتقوم المحاسبة التحليلية بتسييرها وتخفيضها وهذا ما تسعى اليه مؤسسة "صوناكوم" من نتيجة الموجبة التي تحصلت عليها بعد تطبيق المحاسبة التحليلية وهذا ما اثبتت صحة فرضية الثانية .

2-النتائج النظرية :

- محاسبة التحليلية أداة من الأدوات المهمة في تسيير التكاليف .

- محاسبة التحليلية تعمل على تحديد تكلفة الانتاج و ضبط التكاليف .

- ان المحاسبة التحليلية نظام واجب الاعتماد عليه .

3- النتائج التطبيقية :

من خلال دراسة الميدانية لمؤسسة " صوناكوم "

- مؤسسة صناعة العتاد الفلاحي تعتمد على طريقة التكاليف الكلية .

- محاسبة التحليلية تساهم بشكل فعال في تسيير التكاليف .

- عدم محاولة مؤسسة صناعة العتاد الفلاحي بتطوير طرق نظامها في محاسبة التحليلية كاستخدامها للطرق الحديثة .

- عدم اعطاء أهمية بالغة لنظام المحاسبة التحليلية كأداة تسهم بتسيير التكاليف .

4- الاقترحات:

من خلال النتائج السابقة نقترح ونوصي بمايلي :

- العمل على مواكبة التطور وذلك بتطبيق الطرق الحديثة لنظام المحاسبة التحليلية .
- الاعتماد على المحاسبة التحليلية كوسيلة أو ركيزة لتسيير التكاليف .
- ضرورة توعية أفراد المؤسسة بأهمية نظام المحاسبة التحليلية .

قائمة المراجع

قائمة مراجع :

1 – باللغة العربية :

الكتب :

- أحمد نور , محاسبة التكاليف الصناعية , الدار الجامعية , مصر, 1999 .
- اسماعيل يحي التكريتي , محاسبة التكاليف المتقدمة , دار الحامد للنشر والتوزيع , عمان , الأردن , 2007 .
- بوعلام بوشاشي , المنير في المحاسبة التحليلية , دار هومة , الجزائر, 2002 .
- زينات محمد محرم واخرون , أصول محاسبة التكاليف , الدار الجامعية , مصر, 2005 .
- سليمان قدهاح , محاسبة التكاليف المعيارية , مطبعة خالد بن الوليد , دمشق , سوريا , 1978 .
- صالح عبد الرزاق , عطا الله وراذ خليل , محاسبة التكاليف الفعلية , دار زهران للنشر والتوزيع , عمان , الأردن , 2010 .
- عايدة سيد خطاب , الادارة والتخطيط الاستراتيجي في قطاع الاعمال والخدمات , دار الفكر العربي , مصر, 1985 .
- محمد محمود المسيك , تطبيقات في محاسبة التكاليف , المطبعة السلفية , القاهرة , مصر , بدون سنة النشر .
- ناصر دادي عدون , المحاسبة التحليلية , الجز الأول , دارالمحمدية العامة , الجزائر , 1999 .

الرسائل والأطروحات :

- بوناب بلال , دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الانتاج دراسة حالة شركة الاسمنت حامة بوزيان بقسنطينة ,رسالة ماجستير, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , جامعة محمد خيضر ,بسكرة , 2014 - 2015 .
- درحمون هلال , المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار , أطروحة دكتوراه , كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير , جامعة الجزائر, 2004 – 2005 .

- طوايبة أحمد , المحاسبة التحليلية لتخطيط ومراقبة الانتاج , رسالة ماجستير , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , جامعة الجزائر , 2003 – 2004 .
- محمد أمين شنه , دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الإقتصادية ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر تخصص فحص محاسبي ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 2013 – 2014 .

-2- باللغة الفرنسية :

- FARID MAKHLOUF , Comptabilité analytique , Pages Bleues, Alger , 2006.
- J. ORSONI , Comptabilité analytique , Edition vuibert , paris ,1987 .

قائمة الملاحق

ملحق رقم 01

Direction Générale
Direction des Finances et Comptabilité

Les charges indirectes

Compte	Désignation	Montant
602	AUTRES APPROVISIONNEMENTS CONSOMMES	183 185,60
607	ACHATS NON STOCKES DE MATIERES ET FOURNITURES	431 134,28
609	Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats	15 947,94
611	SOUS-TRAITANCE GENERALE	4 546 607,79
613	LOCATIONS	657 942,31
615	ENTRETIEN, REPARATIONS ET MAINTENANCE	349 647,25
616	Primes d'assurances	401 384,82
618	DOCUMENTATION ET DIVERS	6 906,90
622	REMUNERATIONS D'INTERMEDIAIRES ET HONORAIRES	384 765,46
626	FRAIS POSTAUX ET DE TELECOMMUNICATIONS	159 415,51
628	COTISATIONS ET DIVERS	196 912,68
654	PERTES SUR CREANCES IRRECOUVRABLES	6 379,77
657	CHARGES EXCEPTIONNELLES DE GESTION COURANTE	69 176,41
658	AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE	2 450 763,51
670	ELEMENTS EXTRAORDINAIRES- CHARGES	1 032 825,41
681	DOTATIONS AUX AMORT, PROV ET PERTES DE VALEUR	3 514 697,41
627	SERVICES BANCAIRES ET ASSIMILES	280 659,73
661	CHARGES D'INTERETS	2 646 578,39
666	PERTES DE CHANGE	31 947,45
668	AUTRES CHARGES FINANCIERES	2 228,57
623	PUBLICITE, PUBLICATION, RELATIONS PUBLIQUES	4 568 687,41
624	TRANSPORTS DE BIENS ET TRANSPORT COLLECTIF DU PERSONNEL	1 725 267,21
625	DEPLACEMENTS, MISSIONS ET RECEPTIONS	700 453,01
642	IMPOTS ET TAXES NON RECUPERABLES SUR CHIFFRE D'AFFAIRES	2 480 148,41
645	AUTRES IMPOTS ET TAXES (HORS IMPOTS SUR LES RESULTATS)	54 642,51
631	REMUNERATIONS DU PERSONNEL	8 673 025,21
637	AUTRES CHARGES SOCIALES	837 920,31
638	AUTRES CHARGES DE PERSONNEL	78 654,81
Total		36 456 010,31

ملحق رقم 02

Liste des fréquences Matières premières
Produit 206

N°	PIECE	DESIGNATION	N°MATIERE	UM	POIDS	Fq	C Achat	Montant
1	902 003.0	Chassis a 3 points	001 337 344	2	10,22	1	98,37	1 005,34
2	902 004.1	Barre d' appui droite	001 451 200	2	5,6	1	92,71	519,17
3	902 005.0	Barre d' appui gauche	001 451 200	2	5,6	1	92,71	519,17
4	902 006.1	Axe de guidage	001 007 344	2	4,8	1	145,79	699,77
5	902 009.1	Tube	001 244 411	3	0,93	1	1 818,78	1 691,46
6	902 012.0	Patte de fixation	001 337 194	2	0,8	1	98,37	78,70
7	902 013.0	Eclisse droite	001 337 194	2	0,85	1	98,37	83,61
8	902 014.0	Eclisse gauche	001 337 194	2	0,85	1	98,37	83,61
9	902 018.0	Bague d' arret	001 007 442	2	0,23	1	76,94	17,70
10	902 024.0	Ecrou	001 007 242	2	0,04	1	1 769,24	70,77
11	902 026.1	Tube de graissage	001 214 090	3	0,013	1	353,85	4,60
12	902 032.0	Arbre de cde.	001 007 426	2	3,3	8	144,37	3 811,36
13	902 034.0	Eclisse	001 337 192	2	0,5	8	205,63	822,52
14	902 039.1	Bague d' arret	001 007 530	2	0,39	8	156,21	487,37
15	902 043.2	Traverse	001 337 194	2	5,95	1	98,37	585,30
16	902 044.0	Patte	001 344 339	2	0,14	1	1 568,61	219,61
17	902 059.0	Plaque de support	001 335 009	2	0,12	2	98,37	23,61
18	902 084.0	Corniere	001 453 202	2	3,36	8	100,85	2 710,84
19	902 085.0	Barre de fixation	001 336 069	2	1,44	8	95,72	1 102,66
20	902 088.2	Gousset	001 335 018	2	0,197	2	98,37	38,76
21	902 090.1	Axe	001 000 508	2	4,75	1	148,62	705,93
22	902 094.0	tube de protection	001 281 081	3	2,38	2	332,62	1 583,26
23	902 095.3	Tirant	001 335 129	2	0,54	2	98,37	106,24
24	902 096.0	Support pour pied	001 431 204	2	0,52	1	92,71	48,21
25	902 097.0	Tirant	001 335 009	2	1,64	2	98,37	322,65
26	902 098.0	Gousset	001 335 004	2	0,03	1	59,77	1,79
27	902 099.0	Gousset	001 335 004	2	0,52	2	59,77	62,16
28	902 101.0	Etrier	001 431 204	2	0,48	1	92,71	44,50
29	902 103.1	Fourche	001 331 185	2	0,07	1	128,80	9,02
30	902 105.1	Renfort	001 451 200	2	0,33	1	92,71	30,59
31	902 109.3	Corniere	001 431 244	2	4,75	1	92,71	440,36
32	902 110.3	Bride de serrage	001 250 282	3	0,9	1	955,39	859,85
33	902 112.0	Tube carre	001 331 185	2	0,07	15	128,80	135,24
34	902 114.0	Tube support	001 241 192	3	0,6	1	321,29	192,78
35	902 116.0	Etrier	001 335 062	2	0,038	1	109,83	4,17
36	902 165.3	Console de fixation	001 453 204	2	5,21	1	100,85	525,43
37	902 166.1	Axe d'essieu	001 007 423	2	8,21	1	145,79	1 196,90
38	902 167.1	Eclisse droite	001 335 136	2	1,2	1	98,37	118,04
39	902 168.1	Eclisse gauche	001 335 136	2	1,2	1	98,37	118,04
40	902 172.0	Rondelle	001 335 007	2	0,06	2	98,37	11,80
41	902 173.0	Tige de verrouillage	001 007 143	2	0,32	1	223,99	71,68
42	902 176.0	Essieu .	001 007 344	2	3	2	145,79	874,71
43	902 177.1	Plaque d' assise	001 451 202	2	0,48	2	92,71	89,00
44	902 211.1	Bague d' arret	001 000 586	2	0,23	1	402,65	92,61
45	902 503.0	Callotte	001 451 200	2	0,48	1	92,71	44,50
46	902 860.1	Axe	001 007 264	2	0,14	8	145,79	163,28
47	902 862.1	Eclisse	001 335 127	2	0,19	8	98,37	149,52



تابع للملحق رقم 02

N°	PIECE	DESIGNATION	N°MATIERE	UM	POIDS	Fq	C Achat	Montant
48	902 958.1	Plateau	001 446 104	2	31,4	1	104,03	3 266,58
49	919 192.0	Support pour pied	001 000 100	2	0,42	1	88,33	37,10
50	919 552.0	Arbre de cde.	001 007 344	2	5,56	1	145,79	810,57
51	919 781.0	Axe à 3 points	001 007 304	2	0,65	1	92,24	59,96
52	927 017.0	Poignee de verrouillage	001 007 084	2	0,094	1	1 236,52	116,23
53	927 209.0	Levier de fixation	001 007 183	2	0,24	2	2 752,15	1 321,03
54	943 945.0	Eclisse .	001 335 136	2	0,38	2	98,37	74,76
55	945 537.1	Axe	001 007 103	2	0,05	8	59,77	23,91
56	977 477.0	Douille	001 211 369	2	0,05	2	1 415,39	141,54
57	979 507.0	Renfort	001 335 127	2	0,09	1	98,37	8,85
58	902 169.0	segment dente	194 128.0	1	1	2	723,94	1 447,89
59	902 170.2	palier	194 129.1	1	1	2	684,53	1 369,07
60	902 959.7	palier	194 966.4	1	1	8	326,94	2 615,54
61	922 951.0	rondelle de fixation	197 117.0	1	1	2	61,71	123,42
62	902 008.0	carter d'engrenage	197 524.2	1	1	1	4 936,80	4 936,80
63	902 853.1	moyeu	197 525.2	1	1	1	4 940,56	4 940,56
64	902 029.2	plateau de commande	197 870.3	1	1	1	2 746,90	2 746,90
65	902 016.1	Pignon conique	198 487.0	1	1	1	6 950,44	6 950,44
Total général Mat 1ère					21 965		125 261	

(2)



SPA CMA SBA
DIRECTION FINANCIERE
Dépt. budget et compt. Analytique

*Feuille de répartition des charges
des sections de production*

Exercice 2022

Section	CFI	Désignations	Coût U. Œuvre
Usinage	211	SCT TOURNAGE PARALLELE	41,94
	212	SCT TOURNAGE AUTOMATIQUE H	51,23
	213-215	SCT TOURNAGE AUTOMATIQUE BRINC	33,43
	214	SCT FABRICATION MECANIQUE	48,14
	221-223	SCT USINAGE MECANIQUE RADICALE	29,61
	222-224	SCT USINAGE MECANIQUE COLONNE	48,37
	231	SCT SERVICE FRAISAGE	56,23
	232-235	SCT TAILLAGE BROCHAGE	57,24
	233	SCT SALLE DE PRECISION	57,23
	234	SCT RECTIFICATION	62,05
	241	SCT DECOUPAGE	50,39
	242-248-247-249	SCT ESTAMPAGE	49,38
	243-244	SCT TOLERIE	52,41
	245	SCT DECOUPAGE LASER	180,36
	246	SCT DECOUPAGE PLASMA	180,36
	251-252	SCT FORGE	87,36
	271-272-273	SCT TRAITEMENT THERMIQUE	80,22
	387	SCT MENUISERIE	81,88
Total Usinage			
Assemblage	261	SCT SOUDURE PETITES PIECES	38,45
	262	SCT SOUDURE GRANDES PIECES	25,50
	280-281-288	SCT PREMONTAGE	34,91
	282	SCT ENGRENAGES	12,95
	283	SCT MONTAGE CHAINE II	22,82
	284	SCT MONTAGE RAT.FAN + FAUCHEUSE	23,62
Total Assemblage			
Total général			



SPA CMA SBA
DIRECTION FINANCIERE
Dépt. budget et compt. Analytique

Recap charges par sections

Section	Désignation		Montant
211	SCT TOURNAGE PARALLELE	1	3 872 439,76
212	SCT TOURNAGE AUTOMATIQUE H	1	1 594 947,36
213-215	SCT TOURNAGE AUTOMATIQUE BRINC	1	3 319 831,39
214	SCT FABRICATION MECANIQUE	1	2 627 848,10
221-223	SCT USINAGE MECANIQUE RADICALE	1	5 743 179,10
222-224	SCT USINAGE MECANIQUE COLONNE	1	3 579 653,18
231	SCT SERVICE FRAISAGE	1	2 291 395,02
232-235	SCT TAILLAGE BROCHAGE	1	1 568 954,08
233	SCT SALLE DE PRECISION	1	424 328,26
234	SCT RECTIFICATION	1	1 099 365,76
241	SCT DECOUPAGE	1	9 290 437,89
242-248-247-249	SCT ESTAMPAGE	1	4 020 823,69
243-244	SCT TOLERIE	1	4 683 597,68
245	SCT DECOUPAGE LASER	1	4 267 317,37
246	SCT DECOUPAGE PLASMA	1	1 078 605,60
251-252	SCT FORGE	1	7 609 901,94
261	SCT SOUDURE PETITES PIECES	1	12 703 162,99
262	SCT SOUDURE GRANDES PIECES	1	9 241 389,95
271-272-273	SCT TRAITEMENT THERMIQUE	1	1 095 767,94
280-281-288	SCT PREMONTAGE	1	14 304 464,06
282	SCT ENGRENAGES	1	3 867 281,04
283	SCT MONTAGE CHAINE II	1	3 649 728,60
284	SCT MONTAGE RAT.FAN + FAUCHEUSE	1	7 133 174,46
387	SCT MENUISERIE	1	740 198,80
	PRODUCTION		109 807 794,02
285	SCT PEINTURE	1	16 558 026,19
124	SCT ENTRETIEN NETTOYAGE	2	1 841 779,52
126	SCT PROGRAMMATION ENTRETIEN	2	40 786,83
140	SCE PARC AUTO	2	1 007 572,46
141	SCT REPARATION DE VEHICULES	2	-
300	DPT ETUDES METHODES	2	1 127 065,37
301	SCE METHODES DE MAINTENANCE	2	1 729 173,41
302	SCE MAINTENANCE	2	2 110 078,37
303	SCE ENERGIE & FLUIDES	2	189,47
304	SCE USINAGE	2	203 921,46
305	SCE CADRE QUART USINAGE	2	-
306	SCE SOUDURE	2	-
307	SCE MONTAGE II	2	-
308	SCE TOLERIE	2	933 669,79
310	SCE TECHNOLOGIE	2	5 725 538,51
314	SCT CALCUL DE RENDEMENT	2	-



تابع للملحق رقم 04

Section	Désignation		Montant
315	SCE MONTAGE I	2	1 111 400,86
320	SCE ORDONNANCEMENT	3	674 760,77
321	SCT LANCEMENT PRODUIT	2	2 976 707,96
322	SCT REIMPRESSIION	2	-
323	SCE SOUS-TRAITANCE	2	1 802 976,55
324	SCT PLANNING MATIERES	2	-
325	SCT MAGASIN INTERMEDIAIRE	2	5 536 808,16
326	PRESTATION	2	1 550 384,02
327	INTEGRATION & RELATION EXTERNE	2	161,20
328	FINANCES	2	1 967 804,29
329	SCT ORDONNANCEMENT LANCEMENT	2	1 085 854,20
330	DPT CONTROLE	2	2 248 540,80
331	SCT CONTROLE ENTREE DE MARCHANDIS	2	-
332	SCT CONTROLE MOYENS DE PRODUCTIO	2	-
334	SCE ETUDES METHODES NORMALISATIO	2	-
335	SCT CONTROLE FINAL RP / MB	2	1 047 547,04
336	SCT CONTROLE MONTAGE (EQUIPE)	2	-
340	DPT MAINTENANCE	2	2 439 249,29
341	SCT LABORATOIRE	2	-
350	DPT FABRICATION	2	1 079 309,92
351	SCE CONTROLE USINAGE	2	355 260,87
352	SCT CONTROLE USINAGE A COLONNE	2	1 685 574,56
355	SCT CONTROLE CENTRAL	2	-
356	SCE ORDONNANCEMENT LANCEMENT	2	78,72
357	SCE PLANIFICATION MACHINE	2	756 284,70
359	SCT CONTROLE TOLERIE FORGE	2	-
360	DPT ASSEMBLAGE	2	-
361	SCE CONTROLE MONTAGE	2	242 021,83
362	SCT CONTROLE MONTAGE	2	-
364	SCT REBOBINAGE	2	-
365	SCT ENTRETIEN MECANIQUE	2	944 223,16
366	SCT REGULATION	2	1 542 787,49
368	SCT CONTROLE SOUDURE/ENGRENAGE	2	923 032,03
369	SCT CONTROLE ENGRENAGES	2	-
370	SCT EXPLOITATION	2	3 617 982,46
371	SCT ENTRETIEN & REPARATION	2	1 206 025,73
372	SCT REPARATION MECANIQUE	2	3 855 913,97
373	SCT FABRICATION P.R	2	1 759 740,08
374	SCT GRAISSAGE	2	-
375	SCT GESTION P.R	2	503 081,77
377	SCT MAINTENANCE	2	7 654,19
378	SCT ENTRETIEN PREVENTIF ET TRAVAIL	2	1 416 987,33
379	SCT MANUTENTION LEVAGE AUXILLIAIRE	2	1 711 426,30
381	SCE FABRICATION OUTIL	2	1 737 547,18
382	SCT AFFUTAGE OUTILLAGE	2	625 604,20
383	SCT MAGASIN OUTILLAGE	2	6 661 455,30
384	SCT MAGASIN DISPOSITIFS	2	-
385	SCT PLANIFICATION DU TRAVAIL	2	1 371,43



تابع للملحق رقم 04

Section	Désignation		Montant
386	SCT TRANSPORT INTERNE	2	863 475,61
388	SCT REPARATION ELECTRIQUE	2	2 477 125,79
389	SCT CONSTRUCT. MOYENS DE PRODUCT	2	-
412	SCT MAGASIN PIECES ACHAT ET DIN	2	3 650 384,22
413	SCT MAGASIN MATIERE CONSOMMABLE	2	1 353 909,44
414	SCT MAGASIN MATIERE PREMIERE	2	3 932 317,51
506	DIRECTION TECHNIQUE	2	4 002 906,00
508	DPT HYGIENE & SECURITE	2	1 625 916,60
529	SCT MOYENS MATERIEL	2	-
570	DPT SERVICES GENERAUX	2	853,23
614	SCT EXPEDITION	2	1 145 626,12
620	DPT VENTES ET PRESTAION DE SERVICE	2	1 729 008,03
700	SCT DOCUMENTATION TECHNIQUE	2	866 195,93
701	SCE ETUDE MOYENS PRODUCTION	2	1 815 731,23
702	SCT GESTION OUTILLAGE	2	1 048 298,94
703	SCT ETUDES & DEVELOPPEMENT	2	926,47
706	SCT SUIVI & DEVELOPPEMENT PRODUIT	2	-
	SOUTIEN		92 308 008,67
110	SCE SOCIAL	3	90 000,00
111	SCE MEDECINE DU TRAVAIL	3	2 168 334,84
112	SCT CANTINE	3	-
113	SCT ANIMATION SPORTIVE & CULTUREL	3	-
115	SCE RELATIONS EXTERIEURES	3	260,00
116	SCT CORRESPONDANCE D'ENTREPRISE	3	506 038,99
117	SCT COOPERATIVE	3	-
118	SCT CENTRE MEDICO-SOCIAL	3	-
120	SCE MOYENS GENERAUX	3	1 756 900,92
121	SCT SURVEILLANCE	3	28 152 093,56
131	SCT INTERVENTION	3	13 035 761,73
132	SCT PREVENTION	3	655 143,59
133	SCT PREVENTION ET INTERVENTION	3	704 504,70
142	SCT CHAUFFEURS	3	6 202 198,72
151	SCT ENTRETIEN BATIMENT	3	6 079 752,31
400	DPT ACHAT	3	1 351 923,82
401	SCE ACHATS & MOYENS DE PRODUCTION	3	944 028,05
406	SCE TRANSIT	3	1 290 049,13
407	SCT ENTREE DE MARCHANDISES	3	1 960 596,26
410	SCE GESTION DES STOCKS	3	-
411	SCT GESTION PREVISIONNELLE	3	-
420	DPT GESTION DES STOCKS	3	2 201 675,87
421	SCE ACHAT BESOINS DE PRODUCTION	3	270 262,23
422	SCT ACHAT MATIERE PREMIERE	3	800,00
500	DIRECTION GENERALE	3	11 898 815,47
501	ASSISTANAT AUDIT CONTROLE GESTION	3	1 646 809,48
502	ASSISTANAT CONSEIL JURIDIQUE	3	3 423 648,94
503	DPT INFORMATIQUE	3	1 234 145,18
504	DIRECTION FINANCES COMPTABILITE	3	6 744 702,26
505	DIRECTION COMMERCIALE	3	4 085 208,04



تابع للملحق رقم 04

Section	Désignation		Montant
507	DIRECTION RESSOURCES HUMAINES	3	1 722 266,37
509	BUREAU QUALITE	3	-
510	SCE GESTION DU PERSONNEL ET PAIE	3	-
511	SCT GESTION DU PERSONNEL ET PAIE	3	2 673 891,74
512	SCT POINTAGE	3	824 898,88
514	A.T.U.	3	-
515	SCE P.C.O	3	1 621 607,68
516	SCT ETUDE QUALIFICATION	3	758 716,30
517	SCT PREVISION PERSON. & STATISTIQUE	3	728 669,61
518	SCE GESTION DES RESSOURCES HUMAIN	3	-
519	SCT GESTION DU POTENTIEL HUMAINES	3	-
520	SCE FORMATION	3	-
521	SCT ATELIER ECOLE	3	-
523	SCE ETUDE & SUIVI DE L'ORGANISATION	3	-
524	CENTRE DE CALCUL	3	-
525	SCT CIT	3	-
527	SCE ARABISATION	3	-
528	SCE DEVELOPPEMENT	3	899 870,05
530	SCE BUDGETS & STATISTIQUES	3	-
531	DPT COMPTABILITE ANALYTIQUE	3	271 877,41
532	DPT COMPTABIL. GENERALE & TRESORERIE	3	-
533	SCE AUDIT	3	8 910,00
540	SCE COMPTABILITE GENERALE	3	1 731 394,76
542	SCT COMPTABILITES DES TIERS	3	-
543	SCT COMPTES GENERAUX	3	-
544	SCT FACTURATION RECOUVREMENT	3	1 384 674,96
550	SCE COMPTABILITE ANALYTIQUE	3	1 232 400,45
552	SCT PRIX DE REVIENT	3	-
553	SCT COMPTABILITE DES STOCKS	3	2 187 734,02
554	SCT PAIE	3	-
555	SCT IMMOBILISATION	3	-
560	DPT RESSOURCES HUMAINES	3	764 510,85
580	SCE TRESORERIE	3	1 051 767,98
581	SCT FINANCEMENT INTERNE	3	1 729 850,70
582	SCT FINANCEMENT EXTERNE	3	-
611	SCE VENTES	3	-
615	SCT VENTES PIECES DE RECHANGE	3	-
625	SCE APRES-VENTE	3	-
709	DPT INVESTISSEMENTS	3	-
C.P.		3	-
	ADMINISTRATION		115 996 695,85
	TOTAL		334 670 524,72

4



ملحق رقم 05

SPA CMA SBA
DFC / CAB / PR
Calcul prix de revient

Le: 23-02-2022

Tableau de valorisation de temps par CFI
Giro andaineur 206

Section	Désignation	Coût	Temps	Montant	O B S
211	SCT.TOURNAGE PARALLELE	41,94	47,86	2 007,13	
212	TORNAGE P/PIECES	51,23	42,93	2 199,30	
213	SCT.TOURNAGE AUTOMATIQUE BRINC	33,43	55,81	1 865,73	
214	SCT.FABRICATION MECANIQUE	48,14	24,40	1 174,62	
215	SCT.TOURNAGE COMMANDE NUMERIQ	33,43	9,50	317,59	
221	SCT.USINAGE MECANIQUE RADICALE	29,61	168,07	4 976,55	
222	SCT.USINAGE MECANIQUE COLONNE	48,37	83,08	4 018,58	
231	SCT.SERVICE FRAISAGE	56,23	25,67	1 443,42	
232	SCT.TAILLAGE BROCHAGE	57,24	1,10	62,96	
234	SCT.RECTIFICATION	62,05	23,90	1 483,00	
241	SCT.DECOUPAGE	50,39	55,20	2 781,53	
242	SCT.ESTAMPAGE	49,38	66,26	3 271,92	
243	SCT.TOLERIE	52,41	9,84	515,74	
251	SCT.FORGE	87,36	52,21	4 561,07	
Coût d'usinage				30 679,13	
261	SCT.SOUDURE PETITES PIECE	38,45	65,87	2 532,70	
262	SCT.SOUDURE GRANDES PIECES	25,50	71,87	1 832,69	
282	SCT.ENGRENAGES	12,95	17,90	231,81	
283	SCT.MONTAGE CHAINE II	22,82	27,94	637,72	
284	SCT.MONTAGE RAT.FAN + FAUCHEUS	23,62	258,77	6 112,15	
Coût d'assemblage				11 347,06	
Total				42 026,19	

N.B : Les données en dessus sont retirées du fichier saisi par la structure concerné des gammes (Méthode)
les temps des sections figurés sur le tableau non pas pris la valorisation des deux sections 272-273 trempé et galvanisation valorisés au Kg

