



## الموضوع

استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في (المحاسبة)

تخصص : محاسبة

الأستاذ المشرف:

شحتاني عبد العالي

إعداد الطالب(ة):

قاضي رانيا

قدوري نرجس

### لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	دبابش محمد نجيب	أستاذ مساعد أ	رئيسا	جامعة بسكرة
2	شحتاني عبد العالي	أستاذ مساعد أ	مشرفا	جامعة بسكرة
3	قطاف نبيل	أستاذ مساعد أ	ممتحنا	جامعة بسكرة





## الموضوع

استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية  
دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل - بسكرة -

### مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في (المحاسبة)

تخصص : محاسبة

الأستاذ المشرف:

شحتاني عبد العالي

إعداد الطالب(ة):

قاقي رانيا

قدوري نرجس

### لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	دبابش محمد نجيب	أستاذ مساعد أ	رئيسا	جامعة بسكرة
2	شحتاني عبد العالي	أستاذ مساعد أ	مشرفا	جامعة بسكرة
3	قطاف نبيل	أستاذ مساعد أ	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية : 2021/ 2020

# تهدى و عرفان

لله الشكر أولا وأخيرا ومنه النجاح والتوفيق وحده لا شريك له أن امدني بالقوة والإرادة لانجاز هذا العمل المتواضع.

أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى الأستاذ شحتاني عبد العالي على قبوله الإشراف على هذا العمل، وعلى كل ما أسهم به من توجيهات ونصائح من خلال متابعته لهذا العمل متمنيا له كل التوفيق في مسيرته العملية وان يجعل الله أعماله خواتمها.

كما أتوجه بالشكر للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على تكريمهم قبول وتحمل عناء قراءة ومناقشة هذه المذكرة.

كما لا يفوتني التوجه بالشكر إلى كل مسؤولي مسيري مؤسسة صناعة الكوابل - بسكرة- في قسم المحاسبة المالية وقسم التدقيق، الذين تعاونوا معنا فيما يخص

إجراء الجانب التطبيقي من هذا البحث

# الاهداء

اهدي هذا العمل إلى من رحل علي دنيانا في صمت من غير وداع إلى روح والدي  
جدي وجدتي رحمة الله عليهما والى والدتي أطل الله في عمرها التي سهرت الليالي  
وتعبت طول العمر في تربيتنا والى كل العائلة و اخوتي، والى زملاء الدراسة إلى دفعة  
محاسبة 2021 بدون استثناء و إلى أصدقاء الطفولة ، والى كل من علمنا يوم من  
الأيام ولو بنصف حرف جميع أساتذتي المحترمين في كل أطوار التعليم بدون  
استثناء شكرا لكم جميعا علي من قدم لنا يد المساعدة ودعم شكرا جزيلا لكم  
وبارك الله فيكم.

رانيا قافي

## ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة التعرف على أهمية المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، فالمحاسبة التحليلية تعتبر من أهم أدوات مراقبة التسيير التي تضمن للمؤسسة عن طريقها السير الجيد للأداء الحالي والفعلي من خلال الربط بين أهداف المدى البعيد والقريب والنتائج المحققة له، كما تعمل المحاسبة التحليلية أيضا كعنصر أساسي في استخدام وتوظيف مختلف أساليب مراقبة التسيير كالميزانية التقديرية ولوحة القيادة عن طريق ما توفره من معلومات تنتج عن استخدامها لطريقة التكاليف الكلية، طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وطريقة التكاليف المتغيرة... الخ، ومن أجل تحقيق ذلك حاولنا من خلال الدراسة الميدانية تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة صناعة الكوابل، وقد كشفت الدراسة على أن تبني هذه الأخيرة يعطي للمؤسسة إمكانية التحكم في تكاليفها من خلال أدواتها والتحسين من مراقبة التسيير، وكذا مدى قدرتها على استغلال الموارد والاستفادة منها إلى أقصى حد ممكن لتحقيق الأهداف.

الكلمات المفتاحية : المحاسبة التحليلية، مراقبة التسيير، أدوات مراقبة التسيير.

### Abstract:

**This study aims to try to identify the importance of analytical accounting in monitoring management in an economic institution. Analytical accounting is one of the most important management control tools that ensures the organization through it the good progress of its current and actual performance by linking between the long and near term goals and the results achieved for it, and analytical accounting works Also as an essential element in the use and employment of various management control methods such as the estimated budget and the dashboard through the information it provides resulting from its use of the total costs method, the activity-based cost accounting method and the variable costs method .... etc., and in order to achieve this we tried through the study**

**Field Application of Analytical Accounting in Cable Industry Corporation, The study revealed that the adoption of the latter gives the institution the possibility of controlling its costs through its tools and improving management control, as well as the extent of its ability to exploit resources and benefit from them to the maximum extent possible to achieve the goals.**

**Key words: Analytical accounting, management control, management control tools.**

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
9	عناصر لوحة القيادة	01
19	التوزيع الاولي للتكاليف غير المباشرة	02
20	تكلفة الشراء	03
21	تكلفة الانتاج	04
21	سعر تكلفة المنتج	05
21	النتيجة التحليلية	06
46	توزيع الاعباء غير المباشرة 2020	07
47	تكلفة شراء المادة الاولية pvc 2020	08
47	تكلفة شراء المادة الاولية cuivre 2020	09
48	تكلفة المنتج الأول 2020	10
49	تكلفة المنتج الثاني 2020	11
49	سعر تكلفة المنتوجات الثلاث 2020	12
50	النتيجة التحليلية النهائية 2020	13
51	ميزانية تقديرية للمؤسسة سنة 2021	14
53	لوحة القيادة للإنتاج سنة 2021	15

## قائمة الجداول والأشكال

### قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
4	مثلث مراقب التسيير	01
6	اهداف مراقبة التسيير	02
11	مكونات بطاقة الاداء المتوازن	03
16	مخطط مكونات التكلفة وسعر التكلفة	04
25	التمثيل البياني لعتبة المردودية	05
29	مخطط نظام abc	06
31	مخطط معالجة التكاليف حسب ABC	07
42	الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة-	08
45	بطاقة التكلفة النهائية	09

## مقدمة

### توطئة:

شهد العالم تغيرات واسعة النطاق في كافة المجالات العلمية والعملية، وهذه التغيرات ادت الى انتشار الشركات الدولية وشركات متعددة الجنسيات، ان مختلف هذه التغيرات ادت الى زيادة المحاسبة كمصدر اساسي للنتائج في المؤسسات ولقد اصبحت امرا ضروريا وحيويا بالنسبة لأي مؤسسة اقتصادية، وتمثل اهم مصدر لمعرفة قدر الوحدة الاقتصادية على المنافسة في بيئة العمل المعاصرة.

ففي البداية كانت المحاسبة تهتم بعملية تقارير مالية سنوية لإزالة مسؤولية الإدارة والعمل على تزويد الأطراف المهمة بالمعلومات التي تساعدها في مراقبة تسيير المؤسسات ومع مرور الزمن وتطور الأنشطة الاقتصادية والمشاريع أصبح من الضروري تطور الأدوات والأساليب المحاسبية لزيادة دقة التقارير وتقديم المعلومات المناسبة لمراقبة التسيير، وهذا ما أدى بظهور المحاسبة التحليلية.

وفي هذا الصدد تعد المحاسبة التحليلية من الأساليب الحديثة والأدوات المهمة لمراقبة التسيير، اذ تقوم بتحليل النتائج العامة بصفة دقيقة وتفصيلية تمكن من معرفة النتائج الفعلية وذلك من خلال حساب التكاليف المختلفة، ومعرفة النتائج المحققة على مستوى كل منتج وكل قسم وهذا ما جعلها تكتسب مكانة كبيرة في الدول المتقدمة وأصبحت بمفهوم محاسبة التسيير.

على الرغم من أهمية المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير إلا أنها قد تكون في بعض الأحيان غير سارية المفعول في بعض مؤسساتنا، وذلك راجع إلى عدم رغبة المسؤولين في الاعتماد عليها على الرغم من معرفة أهميتها وذلك لاعتبارات شخصية كونها محاسبة مسؤولة تساعد في اكتشاف الثغرات والفروقات من الناحية المالية.

انطلاقا مما سبق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

**كيف يتم استخدام المحاسبة التحليلية وأدواتها في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية؟**

وبناء على الإشكالية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل تساعد الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية في تحسين مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية؟

- هل تساعد الطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية في تحسين مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية؟

- هل تساعد المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير مؤسسة صناعة الكوابل؟

فرضيات البحث:

- لا تساعد الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية في تحسين مراقبة التسيير المؤسسة الاقتصادية
- تساعد الطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية في تحسين مراقبة التسيير المؤسسة الاقتصادية
- تساعد المحاسبة التحليلية مؤسسة صناعة الكوابل في مراقبة تسييرها

أهمية الموضوع:

تتجلى أهمية هذا الموضوع في:

- مدى متابعة مراقبة التسيير على محاسبة تحليلية؛
- محاولة التعرف على وظيفة مراقبة التسيير وأدواتها المختلفة، وأهميتها بالمؤسسات الاقتصادية؛
- دور المحاسبة التحليلية ومساهمتها في مساعدة المسيرين على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات والإجراءات الصحيحة في ان واحد؛
- تبيان أهمية التكاليف الكلية وتطبيقها داخل المؤسسة الاقتصادية.

أهداف البحث:

- إبراز العلاقة بين أدوات المحاسبة التحليلية و أدوات مراقبة التسيير؛
- مراقبة التسيير و تقييم أداء مؤسسة محل الدراسة؛
- معرفة مدى نجاح أدوات مراقبة التسيير الحديثة؛
- التعرف على مراقبة التسيير كنظام فعال و ضروري لتسيير المؤسسة وتحقيق استراتيجيتها المسطرة.

الدراسات السابقة :

- دراسة مرابطي نوال "أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، دراسة حالة مؤسسة نفضال" مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر 2006 : هدفت الباحثة من خلال دراستها على التأكيد إن مراقبة التسيير تقوم على مختلف الأسس من بينها المحاسبة التحليلية لأنها مصدر أساسي لتوفير المعلومات المطلوبة لكل ما يتعلق بالسعر وتكلفة المنتجات وهذا يساعد المسيرين على تحليل النتائج ومقارنتها واكتشاف الثغرات الموجودة ومعالجتها باتخاذ القرارات اللازمة وفي الوقت الملائم.

- بن عمر هشام: "استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة - بسكرة" مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية - تخصص: فحص محاسبي، جامعة بسكرة 2014-2015:
- حيث تناول الباحث من خلال دراسته على أن المحاسبة التحليلية أداة من الأدوات الفعالة في الإدارة والتي تساهم في تحسين الأداء داخل المؤسسة، وكذلك بين أن المحاسبة التكاليف لها أهمية كبيرة في مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية وذلك كونها تضمن من خلالها التحسين المستمر للأداء الحالي والاستراتيجي وعملية الربط بين أهداف المدى الطويل والقصير والنتائج المتحصل عليها.
- رحمون هلال: «المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية - دراسة مقارنة-» أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع: مالية ونقود - جامعة يوسف بن خدة - الجزائر 2004/2005: يحاول الباحث من خلال دراسته على توضيح دور المحاسبة التحليلية كأداة لحساب و تحليل التكاليف النهائية ، حيث توفر المحاسبة التحليلية لإدارة المؤسسة المعلومات و التحليلات المهمة لعملية التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرار.

#### منهج البحث:

بهدف الإلمام بكل جوانب الموضوع ، اعتمدنا في دراسة إشكالية البحث على المنهج الوصفي التحليلي من اجل إيضاح ومحاولة الإجابة بقدر الإمكان على الإشكال الرئيسي و التساؤلات الفرعية . كما اعتمدنا من جهة ثانية على منهج دراسة حالة الذي يمكن من التعمق في مختلف جوانب الموضوع والكشف عن أبعاده والوقوف على واقعه بالمؤسسة محل الدراسة وتطبيق التقنيات التي تم دراستها في الجانب النظري.

#### صعوبات الدراسة:

- صعوبة إيجاد مؤسسة مستقبلية لإجراء دراسة حالة ، نظرا لعدم انتشار المحاسبة التحليلية في المؤسسات؛
- قلة المعلومات المتوفرة في المؤسسة محل الدراسة حول المحاسبة التحليلية بصفة عامة ومراقبة التسيير بشكل خاص؛
- قصر المدة التي خصصت للدراسة الميدانية.

#### هيكل البحث:

نظرا لطبيعة الموضوع ومتطلباته تم تقسيم البحث الى جانبين ، جانب نظري مبني على المفاهيم والدراسات النظرية وجاء في الفصل الاول استخدام الأسلوب الوصفي ، وجزء عملي خاص بالدراسة الميدانية التي تم إجراؤها في مؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-.

## مقدمة

---

حيث تضمن الفصل الأول بعنوان " دور المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية"، وتطرقنا فيه إلى تعريف مراقبة التسيير ووظائفها وكذلك أهدافها والأدوات المستخدمة ، ثم تطرقنا إلى نشأة وتطور المحاسبة التحليلية وكذا مفهومها وأهم الطرق التقليدية والحديثة المستخدمة، إضافة إلى ذلك تطرقنا إلى علاقة طرق المحاسبة التحليلية بمراقبة التسيير .

اما الفصل الثاني الا وهو الفصل التطبيقي قمنا بدراسة حالة في مؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة- حيث قمنا بدراسة واقع مراقبة التسيير فيها وتطبيق المحاسبة التحليلية.

# الفصل الاول

دور المحاسبة التحليلية

في مراقبة تسيير

المؤسسات الاقتصادية

### تمهيد:

إن مراقبة التسيير بالرغم من أنه موضوع ظهر مع مطلع 1939 إلا أنه يحظى بالكثير من الاهتمام وذلك من طرف الباحثين والمهتمين بشؤون التسيير وذلك راجع إلى أن التسيير في وقتنا الحالي للمؤسسات يقوم بالدرجة الأولى على التحكم في الموارد بسبب قلتها وندرتها وذلك بهدف تحقيق الأهداف المبنية و المزعمة ،وتكمن تلك القدرة في كيفية استخدام المسير للأدوات اللازمة في قياس الفعالية والتأكد من سلامة العمل وذلك عن طريق المراقبة الدائمة والفعالة للموارد المتاحة. وذلك من أجل تحقيق الأهداف بأقل تكلفة وللقيام بهذه المهمة يجب أن تتوفر مجموعة من الأدوات من بينها لوحة القيادة والميزانية التقديرية بالإضافة إلى المحاسبة التحليلية التي تعتبر أداة فعالة في تسيير النشاط المفروض داخل المؤسسة ودراسة محيطها الاقتصادي ومعرفة التقدم التكنولوجي.

وعليه سنتناول في هذا الفصل:

المبحث الأول: أساسيات حول مراقبة التسيير؛

المبحث الثاني: الاطار النظري للمحاسبة التحليلية؛

المبحث الثالث: المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير.

### المبحث الأول : أساسيات حول مراقبة التسيير

ان مراقبة التسيير وظيفية حديثة في مجال التسيير بحيث يمكن تحديد الميلاذ الرسمي لها عام 1939 عندما تم إنشاء "معهد الأمريكي للمراقبين" (controller's Institute of America)، حيث انه لم يبدأ في فرنسا إلا بعد الحرب العالمية الثانية. وسنحاول في هذا المبحث التطرق إلى كل ما يخص مراقبة التسيير في مختلف جوانبه.

### المطلب الأول: تعريف مراقبة التسيير

قبل التطرق إلى مراقبة التسيير لابد من تعريف المصطلحين المكونين له بدقة

أولاً: المراقبة

تعرف على أنها وظيفة إدارية تهدف إلى التأكد من سلامة العمليات المنفذة ومطابقتها للقواعد والأصول والتعليمات الموضوعية، من اجل كشف الأخطاء وتصحيحها بما يمنع ظهورها في المستقبل(ناصر و عبد الله، 2010، صفحة 36).

ثانياً: التسيير

هي مجموعة من العمليات المنسقة والمتكاملة التي تشمل أساسا التخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة وباختصار هو تحديد الأهداف وتنسيق جهود الأشخاص لبلوغها.(وهيبة، 2016-2017، صفحة 44).

ثالثاً: تعريف مراقبة التسيير

1-عرفها **Anthony** سنة 1965 أنها العملية التي يضمن من خلالها المسيرون الحصول على الموارد، والتي يتم استخدامها بفعالية مقارنة بالأهداف وبكفاءة مقارنة بالوسائل المستخدمة من اجل تحقيق اهداف المنظمة. (ALAZARD & Sabine, 2018, p. 6)

2-كما تم تعريفها من طرف خبراء المحاسبة ومحافظو الحسابات، على "أنها نظام شامل للمعلومات وترجمتها قصد الفهم وتبيين نجاعة كل نشاط أو وظيفة في المؤسسة".(معراج و مصطفى، 2011، صفحة 6).

من التعريفين السابقين يمكن القول:

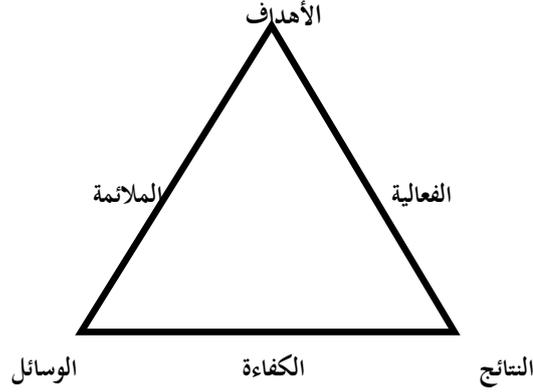
أن مراقبة التسيير هي مجموعة الإجراءات والعمليات التي تسمح لمختلف المسيرين بتجنيد كل طاقاتهم من اجل تحقيق أهدافهم المسطرة، والتأكد من تحقيقها فهي التي تسمح بالتأكد من الاستعمال العقلاني للموارد والطاقات المتاحة، وكذلك تحديد الأهداف

## الفصل الأول: دور المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية

القصوى التي هي بمقدور المؤسسة تحقيقها وأخيرا التأكد من تحقيق هذه الأهداف. وعليه نستنتج أن مراقبة التسيير تركز على ثلاثة مفاهيم أساسية يعتمد عليها مراقب التسيير والتي تتمثل في الفعالية والكفاءة والملائمة.

والشكل التالي يوضح جوانب مفهوم مراقبة التسيير:

شكل (1-01) مثلث مراقبة التسيير



المصدر: (ناصر و عبد الله، مراقبة التسيير والاداء في المؤسسة الاقتصادية، 2010، صفحة 47)

من خلال الشكل يتضح ان كل من الفعالية والكفاءة والملائمة يعتبرون ركائز اساسية لمراقبة التسيير ويقصد بهذه الركائز:

1-الفعالية(efficacité): وتعني مقارنة النتائج بالأهداف المحددة، مثلا: الارض ذات الفعالية اذا كانت تسمح لنا بزراعة المحصول المحدد بالشروط المحددة.

2-الكفاءة(efficience): وتعني مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة، مثلا: الارض ذات الفاعلية اذا كانت تستهلك اقل ما يمكن.

3-الملائمة(pertinence): وتعني مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة.(ناصر، معزوي، و لهواسي، 2004، ص 10-11)

\*وفي الاخير كحوصلة لما سبق نجد ان مراقبة التسيير هي المسار المستخدم داخل المؤسسة، لضمان استعمال الموارد المتاحة بغية تحقيق الاهداف المسطرة التي تطمح لها.

### المطلب الثاني: وظائف مراقبة التسيير

يمكن تجسيدها في النقاط التالية:

- تحديد الأهداف أي توضيح التوجيهات المعتمدة لتحقيق الأهداف المحددة.
- إعطاء بناء هيكلية يساعد على تحقيق هذه الأرباح وتوزيع العمل بين الأفراد والمجموعة، من جهة ووضع وتحديد العلاقات الأساسية للعمل من جهة أخرى.
- العمل على بحث الحيوية في هذا الهيكل وتنشيطه عن طريق تنشيط الأفراد وحثهم على بذل أقصى مجهوداتهم. (بلعربي، 2015-2016، صفحة 51)
- مراقبة الجودة: إن إدارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات، التي تسعى إلى التقدم والتوسع في نشاطها حيث يتطلب منها إنتاج سلع ذات جودة تتلاءم مع رغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي لها والمواد المستعملة لإنتاجها.
- إدارة الوقت: إن للوقت أهمية كبيرة في المنظمة وكلما استطاعت هذه الأخيرة استغلاله بالشكل الحسن كلما كانت لها القدرة على التنافس كبيرة، وذلك من خلال تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة والعكس صحيح. (زاي و عيسي، 2011-2012، صفحة 15)

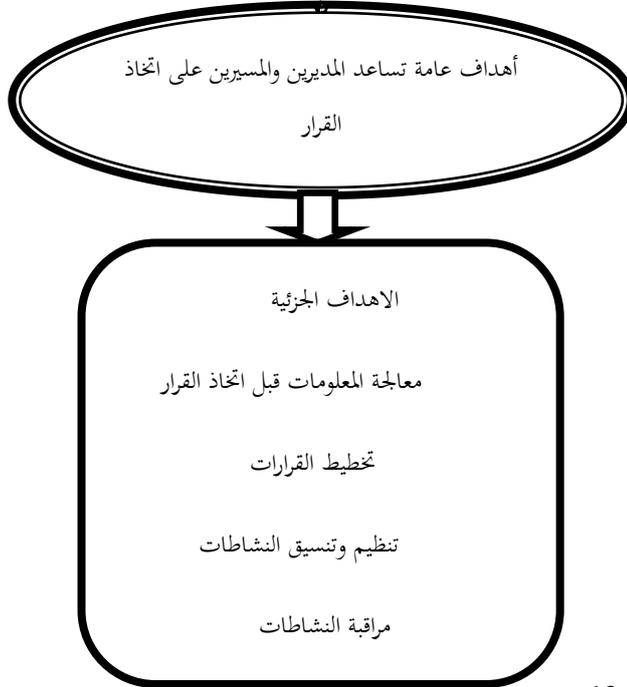
### المطلب الثالث: أهداف مراقبة التسيير

تسعى مراقبة التسيير إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1-تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري؛
- 2-تحقيق الفعالية ونعني بها تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة، وتحقيق الملائمة أي التأكد من ان الأهداف المسطرة تتمشى مع الوسائل المتاحة؛(عميروش و بوسبعين، 2019، صفحة 149)
- 3-مساعدة المسؤولين العمليين على التعلم والتدرب؛
- 4-تصحيح الأخطاء المرتكبة في النشاطات السابقة؛
- 5-اكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها والمتسببين فيها واخذ اجراءات التحسين؛
- 6-تنسيق النشاطات الحالية للمؤسسة أي مساندة الاحداث الراهنة؛
- 7-التمكن من تحقيق اللامركزية. (فلاح، 2015-2016، صفحة 10)

والشكل التالي يبين أهداف مراقبة التسيير:

شكل (02-1) أهداف مراقبة التسيير



المصدر: (ناصر و عبد الله، 2010، صفحة 63)

### المطلب الرابع: أدوات مراقبة التسيير

ويمكن التمييز هنا بين الأدوات التقليدية والحديثة

#### الفرع الأول: الأدوات التقليدية

أولاً: المحاسبة التحليلية

#### 1-تعريف المحاسبة التحليلية:

هي تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة الاقتصادية القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بمراقبة ودراسة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بدراسة ومراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة وتعتبر أداة ضرورية لتسيير المؤسسة. (بلال، 2013-2014، صفحة 26) وفيما يلي سنقدم المحاسبة التحليلية بالتفصيل.

ثانياً: التحليل المالي

#### 1-تعريفه:

## الفصل الأول: دور المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية

يعني التحليل المالي النسب المالية للبنود المتناسقة في القوائم المالية الختامية وغيرها لاستخلاص المعلومات التي تعطي صورة واضحة عن تقدم المشروع ونموه، إذ أن الرقم المالي في أي قائمة لا تظهر أهمية ولا تتضح دلالاته إذا نظرنا إليه بشكله المطلق، ويجب أن ننظر إليه في علاقته مع غيره من الأرقام المرتبطة به ليعطي صورة لها مدلولها الخاص ومفهومها الواضح. (بن و بوزيان، 2013-2014، الصفحات 13-14)

### 2- وظائف التحليل المالي: للتحليل وظائف عدة نذكر منها

\* توجيه المستثمرين لاتخاذ القرارات التي تعود على المؤسسة بالربح او الفائدة، بغرض تحقيق هدفها ومحاولة التأقلم مع البيئة الخارجية التي تتميز بعدم الاستقرار.

\* اتخاذ قرار الاستثمار وذلك عن طريق ابراز مزايا وحدود عملية الاستثمار المرتقب إنجازها.

\* اتخاذ قرار التمويل حيث تمكن مجلس الادارة من البحث على فرص تمويلية افضل.

\* اتخاذ قرار التخطيط والرقابة المالية، من اجل توجيه ورقابة مختلف العمليات المالية. (مجدوب، 2013-2014، صفحة 42)

### 3- استخدام التحليل المالي في مراقبة التسيير:

يسمح التحليل المالي بمعرفة درجة اداء المؤسسة من خلال التقارير المالية ومن ثم القدرة على اعداد برنامج للمستقبل يخص السياسات المالية، التي تتبعها في عدة دورات من نشاطها وكذا القيام بدراسة تفصيلية لمختلف البيانات المالية التي تخصها، وبالتالي اكتشاف السلبيات والايجابيات في السياسة المالية المطبقة خلال فترة زمنية معينة، وعلى اثر ذلك يتم الاتفاق على الاستمرار في تطبيقها اذا كانت نتائجها جيدة اما اذا كانت النتائج سالبة يتم تعييرها. وبالتالي فالتحليل المالي يساعد في مراقبة التسيير والسير الجيد للمؤسسة ووضعها المالي.

ثالثا: الموازنة التقديرية

1- تعريف الموازنة التقديرية: يعتبرها (Bouquin) سنة 2001 أنها التعبير المالي والمحاسبي لخطط الاعمال وهذا حتى تتوافق الاهداف والوسائل المتاحة في المدى القصير مع الخطط التنفيذية(plans opérationnels). (نعمون، 2020، صفحة 110)

2- مراحل اعداد الموازنة التقديرية: تتمثل في (زاي و عيسي، 2011-2012، ص 42-43)

- توضيح وتحديد الدور الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة؛

- جرد الموارد المالية والفنية والبشرية للمؤسسة؛

- توضيح العوامل الخارجية للمؤسسة؛ (كالمنافسة المحلية والدولية ومعدل التضخم )

## الفصل الأول: دور المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية

-تشكيل الاهداف طويلة الاجل للمؤسسة؛

-اعداد السياسات والوسائل من اجل تحقيق الاهداف قصيرة وطويلة الاجل مثل: سياسة التسعير، سياسة القروض، سياسة البحث والتنمية؛

-تحديد المسؤوليات داخل المؤسسة مع الوصف الدقيق لكل المهام؛

-تعيين لجنة الموازنة ويجب ان يكون دورها وظيفيا فقط ومتكونة من اشخاص ذوي المستويات الادارية العالية ويجب ان يتكون من بينها المراقب المالي، وان تكون كل المصالح ممثلة في هذه اللجنة؛

-اشعار كل الاشخاص الذين لهم مسؤولية على مركز تكلفة او مركز ربح بسياسات المؤسسة؛

-قبول اهداف وسياسات المؤسسة من طرف المسؤولين المكلفين بتطبيقها.

### 3- استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير

يتم تحقيق الموازنة التقديرية في مراقب التسيير من خلال وضع تخطيط للأداء، وقيم تقديرية ليتم متابعة هذا التخطيط المرسوم من خلالها وتحفيز عمال المؤسسة لتنفيذها وتحقيق مستوى اداء عالي، وذلك عن طريق دراسة وتحليل النتائج المزعمة ومقارنتها مع الخطط في الموازنات التقديرية وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها وإعداد التقارير الدورية.

### الفرع الثاني: الادوات الحديثة

أولاً: التكلفة المستهدفة

1-تعريف التكلفة المستهدفة: هي التكلفة التقديرية على المدى الطويل للوحدة من المنتج او الخدمة، والتي تساعد المؤسسة بالحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف. ويمكن الوصول الى تكلفة الوحدة المستهدفة

حسب المعادلة التالية: **تكلفة الوحدة المستهدفة = سعر الوحدة المستهدفة - ربح الوحدة المستهدف** (وهيبة، 2016-

2017، صفحة 63)

2-مزايا استخدام التكلفة المستهدفة في مراقبة التسيير: يمكن ابرازها في النقاط التالية

✓ التكلفة المستهدفة تساهم في تحقيق الارباح المستقبلية.

✓ تعتبر اداة فعالة لتسيير التكلفة والربحية في ان واحد.

## الفصل الأول: دور المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية

- ✓ يؤدي أسلوب التكلفة المستهدفة وإتباعه الى تقديم منتجات وتوفير خدمات مرغوبة من قبل العميل وبثمن يمكن تحمله وفي نفس الوقت تكون تلك المنتجات محققة للربح والخدمات.
- ✓ كما تساهم في تخفيض التكاليف قبل وقوعها.
- ✓ تساعد على تحسين العلاقات مع الموردين
- ✓ ان تطبيق التكلفة المستهدفة يساعد في تحسينات داخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدماج الموردين في تطوير المنتجات وخدمات جديدة.

ثانيا: لوحة القيادة

1-تعريف لوحة القيادة: عرفها (ALAZARD&SABINE) "عبارة عن مستند، يجمع بطريقة واضحة وتركيبية مجموعة من معلومات منظمة حول المتغيرات المختارة، للمساعدة في اتخاذ القرار والتنسيق والتحكم في تصرفات القسم والوظيفة والفريق". (ALAZARD & Sabine, 2010, p. 552)

2-مكونات لوحة القيادة:

لا يوجد شكل نموذجي للوحات القيادة، بل هناك اشكالا مختلفة تتغير حسب حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها وكذا المستوى التنظيمي الذي تتواجد به لوحات القيادة وخصائص القطاع وحاجات المسؤولين، غير ان هناك نقاطا تشترك فيها كافة انماط لوحات القيادة وعلى هذا الاساس نشير الى ان معظم لوحات القيادة تحتوي على اربع عناصر. (رحيم و بونقيب، 2008، صفحة 8) كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول (01-1):عناصر لوحة القيادة

العناصر	النتيجة	الهدف	الانحراف
الفقرة (1) المؤشر أ المؤشر ب المؤشر .... المؤشر (2)	خانة النتيجة المتحصل عليها	خانة الاهداف المسطرة المراد بلوغها	خانة الانحراف

المصدر: (معراج و مصطفى، 2011، صفحة 82)

من خلال الجدول نجد:

## الفصل الأول: دور المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية

\*العناصر: تتمثل في الغالب مركز للمصالح والورشات وغيرها وتكون تابعة لمسؤول معين، وكل فقرة ترتبط بالجهة التي فوض لها المسؤول جزءا من صلاحياته والتفاوض على تحقيق مختلف الاهداف.

\*النتيجة: هذه الخانة تبين النتيجة المتحصل عليها سواء كانت شهرية او تراكمية او الاثنين معاً، والمعلومات المتواجدة في لوحة القيادة تربط عادة بعنصرين وهما النشاط والأداء المالي.

\*الهدف: تظهر في هذه الخانة من لوحة القيادة الهدف الذي حدد لفترة معينة ويمكن ان تكون شهرية او تراكمية او الاثنين معاً، وقد يكون هذا الهدف يخص النشاط والأداء المالي او الاثنين.

\*الانحراف: يتم الحصول عليها عن طريق ايجاد الفرق بين الهدف والنتيجة، ويتم التعبير عنها بقيم مطلقة او نسب مئوية حسب طبيعة المؤشرات ويتم عرضها حسب الزمن او حسب النشاط والأداء.

### 3- لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير

تسمح وتسهل لوحة القيادة بمراقبة ومتابعة سير العمليات على مستوى المؤسسة وذلك لتحقيق الاهداف المحددة ومقارنتها، كما انها تجلب الانتباه للنقاط الحساسة للتسيير ومدى انحرافها بالنسبة للمعايير، وتسمح بفحص نقاط القوة والضعف وإظهار النقائص التي لها تأثير على نتيجة المؤسسة.

ثالثاً: بطاقة الاداء المتوازن

1- تعريف بطاقة الاداء المتوازن: هي " نظام اداري يهدف الى مساعدة المنظمة على ترجمة تصوراتها وبرامجها الى مجموعة من الاهداف وقياسات البرنامج المترابطة، حيث لم يعد التقرير المالي يمثل الطريقة الوحيدة التي تستطيع المنظمات من خلالها تقييم انشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية". (رقيق و بوجمعي، 2017، صفحة 15)

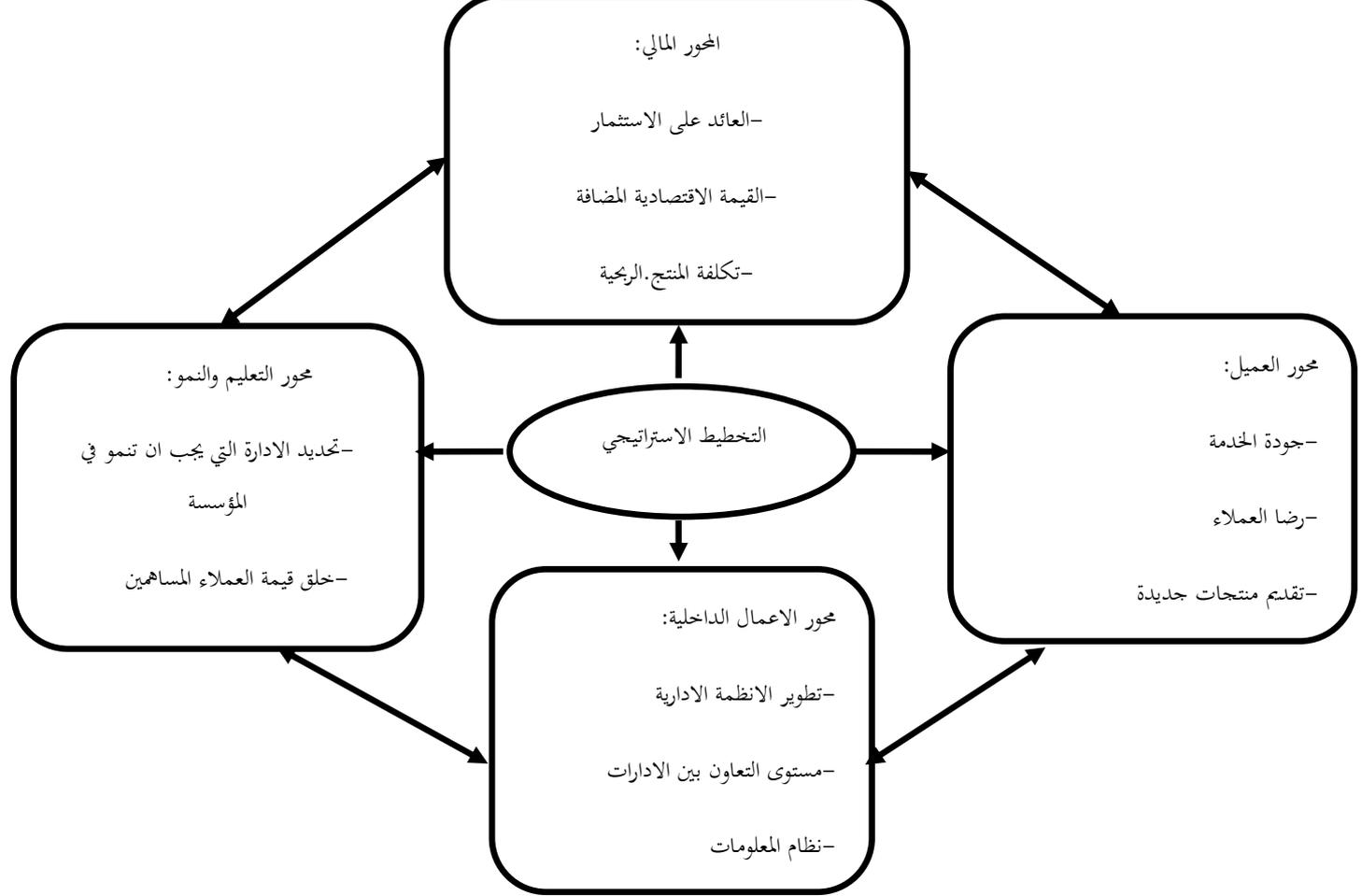
2- مكونات بطاقة الأداء المتوازن: تتكون بطاقة الأداء المتوازن من ثمانية عناصر اساسية تتمحور من خلالها الية عمل هذه البطاقة وهي: (مجدوب، 2013-2014، صفحة 54)

- ✓ الرؤية: والتي تبين إلى أين تتجه المؤسسة وما هي العملية المستقبلية التي ستكون عليها؟
- ✓ الإستراتيجية: والتي تتألف من مجمل الأفعال والإجراءات المهمة لتحقيق الأهداف التي قامت المؤسسة بتحديددها.
- ✓ المنظور: وهو المكان يدفع باتجاه تبني استراتيجية معينة وفق تحليل لمؤشرات مهمة في هذا المنظور.
- ✓ الأهداف: وهو الذي يبين كيفية القيام بتنفيذ الاستراتيجية المعتمدة ويعبر عنها بالمستويات المحددة والقابلة للقياس.
- ✓ المقاييس: والتي تعكس قياس أداء التقدم باتجاه الأهداف وتكون ذو طابع كمي وتوصل إلى الأعمال المطلوبة لتحقيق الهدف.

## الفصل الأول: دور المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية

- ✓ المستهدفات: والتي تبين البيانات والتصورات الكمية لمقياس الأداء في وقت ما في المستقبل.
- ✓ ارتباطات النسب بالنتيجة: والتي تعتبر عن علاقات الأهداف أحدهما بالأخرى وان تكون واضحة ومفهومة .
- ✓ المبادرات الإستراتيجية وهي برامج عمل توجه الاداء الاستراتيجي وتسهل عملية التنفيذ والانجاز على المستويات التنظيمية الدنيا. والشكل التالي يوضح مكونات بطاقة الاداء المتوازن:

شكل (03-1) مكونات بطاقة الاداء المتوازن



المصدر: (بن ز.، 2019، صفحة 195)

### 3-اهمية بطاقة الاداء المتوازن في مراقبة التسيير:

ان بطاقة الاداء المتوازن لها اهمية كبيرة في مراقبة التسيير حيث تتمحور من خلال المنافع العديدة من استخدامها، والتي جاءت نتيجة لتوظيفها في مؤسسات مختلفة حيث ان المقاييس التي تحدد في بطاقة الاداء المتوازن تمثل الدافع الاساسي لأهداف المؤسسة ومتطلبات منافسها، كما أنها تعطي للإدارة صورة شاملة عن طبيعة العمليات لمختلف الاعمال.

المبحث الثاني: الاطار النظري للمحاسبة التحليلية:

مع تطور المحاسبة العامة في الواقع العملي بداية بالقيود الوحيد و انتهاء بالقيود المزدوج، ما قابله تطور في شكل الوحدات الاقتصادية إذ انتقلت من مشاريع فردية إلى مشاريع بالمساهمة و مع ظهور الثورة الصناعية ارتفع حجم المشاريع و تشعبت الأنشطة الاقتصادية وتعقدت عملياتها وانتشرت المنافسة الشديدة بين هذه المشاريع، كل هذا أدى إلى ظهور الحاجة لنوع آخر من المحاسبة ينصب في مضمونه إلى قياس تكاليف المنتجات و تحديد أسعار البيع وكذلك التخطيط لاستراتيجيات المنافسة بالتكاليف، وذلك خدمة لأغراض الإدارة و مجالات التخطيط و المراقبة و اتخاذ القرارات و هي المحاسبة التحليلية.

### المطلب الأول : ماهية المحاسبة التحليلية.

أولاً: نشأة وتطور المحاسبة التحليلية:

مع ظهور الثورة الصناعية ارتفع حجم المشاريع وتشعبت الأنشطة الاقتصادية وتعقدت عملياتها، وانتشرت المنافسة الشديدة بين هذه المشاريع كل هذا أدى إلى ظهور نوع آخر من المحاسبة ينصب في مضمونه إلى قياس تكاليف المنتجات و تحديد أسعار البيع وكذلك التخطيط لاستراتيجيات المنافسة بالتكاليف و ذلك خدمة لأغراض الإدارة و مجالات التخطيط و المراقبة و اتخاذ القرارات و كفاية الأداء و هي المحاسبة التحليلية.

و يرجع تاريخ المحاسبة التحليلية إلى بداية القرن العشرين حيث استعمل الطرف المعمول بها آنذاك لأغراض التخطيط و الرقابة في المؤسسات الأمريكية الكبيرة ، و قد تطورت محاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية في أمريكا بمعدل أسرع منه في الثانية ، كما تجدر الإشارة إلى أن أول كتاب صدر حول المبادئ الأولية لتحليل التكاليف كان عام 1878 في بريطانيا للمؤلف Hamilton robert.

رغم ما ظهر من طرق جديدة لحساب التكاليف سواء من الولايات المتحدة الأمريكية أو اليابان في سنوات السبعينات أو الثمانينات إلا أن ذلك لم يؤثر سلبيًا للاعتماد على الطرق الأولى لما لها من امتيازات كثيرة في اتخاذ القرارات.(بربري، 2017، ص 11-10).

ثانياً: مفهوم المحاسبة التحليلية:

1-تعرف المحاسبة التحليلية بأنها: " تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة ومن مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ أو الإدارة(ناصر، 2010، صفحة 8) .

2-تعد المحاسبة التحليلية أداة علمية لتحقيق غايات وأهداف محددة، وأهميتها تكمن في كونها تعتبر نظاماً منهجياً متكاملًا قادر على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية، والتي تتسم بالصحة والدقة والملائمة والتوقيت المناسب وذلك لمساعدة الإدارة على اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها المختلفة بأعلى قدر من الكفاءة والفعالية. (بربري، 2017، صفحة 11)

3- يمكن تعريفها بأنها: " نشاط أو نظام شاسع يشير إلى طريق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية، وتشغيلها طبقا لقواعد ومفاهيم محددة، وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء كانت سلعة أو خدمة، سواء كانت شكلها الوسيط أو النهائي وذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات (سليمة و ابو بكر، 2017) .

وفي الاخير يمكن القول انها "أداة علمية لتحقيق غايات وأهداف محددة، وأهميتها تكمن في كونها تعتبر نظاما منهجيا متكاملًا قادر على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية، والتي تتسم بالصحة والدقة والملائمة والتوقيت المناسب وذلك لمساعدة الإدارة على اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها المختلفة بأعلى قدر من الكفاءة والفعالية".

ثالثا: أهداف المحاسبة التحليلية وأهميتها:

### 1- أهداف المحاسبة التحليلية: تهدف المحاسبة التحليلية إلى: (ناصر، 2010، صفحة 9)

تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها: يعتبر هذا الهدف من الأهداف الأساسية والمهنة التي أدت إلى ظهور المحاسبة التحليلية ويمكن تجزئة هذا الهدف إلى النقاط التالية:

- تحديد تكلفة الإنتاج وحساب تكلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالمواد الأولية والأجور والمصاريف الأخرى.
- مساعدة الإدارة على التخطيط تحتاج عملية التخطيط أنشطة المؤسسة في الأجل القصير لتقديرات التكاليف المستقبلية المترتبة على هذه الأنشطة وتوفر محاسبة التكاليف هذه التقديرات للتكاليف من خلال ما يعرف باسم الموازنات التقديرات.
- الرقابة على عناصر التكلفة: تعتبر الرقابة على عناصر التكاليف أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف لتحقيق الكفاءة والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج وعملية الرقابة على عنصر التكاليف تتطلب وضع الدورات المستندية السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف بهدف مراقبتها والسيطرة عليها.
- المساعدة على اتخاذ القرارات: تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة و غير المجدولة، خاصة و أن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ القرارات، و من القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها ما يلي:

- تحديد العلاقة بين التكلفة - الحجم - الربح

- اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو استمرار به

- شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج

- التوسع في خط إنتاج قائم بدلا من إنشاء خط جديد

لا يمكن اتخاذ القرار بخصوص هذه المشاكل دون الرجوع إلى البيانات التي توفرها المحاسبة التحليلية.

### 2- أهمية المحاسبة التحليلية:

إن كان تواجد نظام المحاسبة العامة في أي مؤسسة من المؤسسات يعد أمراً إلزامياً بحكم القانون، فإن الأمر يختلف بالنسبة لتواجد نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، الذي يبقى أمراً اختيارياً يتوقف على مدى تقدير المؤسسة بوجود هذا النظام فيها.

نظراً للتطورات والتغيرات في بيئة الأعمال أدى إلى ظهور أفكار ومفاهيم إدارية جديدة جعلت وجود نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية ضرورية، وذلك لتزايد أهميته في المؤسسات الاقتصادية، إذ تعتمد عليه الإدارة في توفير البيانات والمعلومات اللازمة للعملية الإدارية. (بربري، 2017، ص 14-15).

رابعا: مفهوم التكلفة وسعر التكلفة:

يعالج هذا الجزء كل ما يتعلق بالتكلفة وذلك بتعريفها وتحديد مكونات سعر التكلفة، تصنيفها وكذا أنظمتها:

أ- تعريف التكلفة وسعر التكلفة والعناصر المكونة لهما:

➤ تعريف التكلفة: لقد وجد هناك اختلاف في التعاريف للتكاليف و الأعباء بين المحاسبين و الاقتصاديين، كما يوجد هناك بعض الخلط بين المفاهيم (المصاريف، الأعباء، التكاليف .. الخ) لذا فمن الضروري قبل الوصول إلى التكاليف و سعر التكلفة يجب إلقاء نظرة على العناصر الأخرى.

الفرق بين المصاريف والأعباء والتكاليف:

■ المصروف:

هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود، ومن الوهلة الأولى يتبادر إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة، إلا أن هذا ليس ممكناً إلا في حالات مدة طويلة من حياة المؤسسة أو على المدى الطويل نظراً لأن المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة. أي هناك تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقداً أو العكس بالنسبة للإيرادات. (ناصر، 2010، صفحة 13)

■ الأعباء:

هي جزء من التكاليف أو عنصر من عناصرها، وهي عادة قيم حسابية فقط، يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات والخدمات. بالمقارنة، فإن المصاريف هي نفقات مالية حقيقية تخرج من صندوق المؤسسة مقابل سلع، مواد أو خدمات.

### ▪ التكلفة:

هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتج مادي معين، أو منتجات، أو خدمة أو مجموعة الخدمات، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع، وهناك عدة تقسيمات للتكاليف وأهمها هو التقسيم حسب مراحل الإنتاج إذ يساهم في حساب سعر تكلفة المنتج. (سعيد، 1991، ص 8-9)

➤ أنواع التكاليف:

- حسب المرحلة: تكاليف الشراء - تكاليف الإنتاج - تكاليف التوزيع.

- حسب حقل النشاط: التقسيم حسب الوظائف - أو حسب أقسام المسؤوليات أو الطلبات.

- حسب محتواها: الكاملة والجزئية {المباشرة، المتغيرة، الهامشية}.

- حسب الزمن: المحققة فعلا والتقديرية. (ناصر، 2010، صفحة 14)

✓ سعر التكلفة: سعر التكلفة هو مجموع التكاليف التي يكلفها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية .

وتحسب فيها تكاليف البيع، ومعنى آخر فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به، ونلاحظ أنه يمكن حساب سعر التكلفة بدون استعمال قواعد المحاسبة العامة من تسجيلات أو القيود الجزئية أي بعملية حسابية بحتة.

وتتكون التكاليف وسعر التكلفة حسب مراحل النشاط في المؤسسة كما يلي:

### ❖ في المؤسسة التجارية:

- تكلفة الشراء: ثمن الشراء + مصاريف الشراء {المباشرة وغير المباشرة}

- سعر التكلفة: تكلفة الشراء + مصاريف وأعباء التوزيع {المباشرة وغير المباشرة}

### ❖ في المؤسسة الصناعية {الإنتاجية}:

\*تكلفة الشراء: ثمن الشراء + مصاريف الشراء {مباشرة وغير مباشرة}.

\*تكلفة الإنتاج: تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج مختلفة.

\*سعر التكلفة: تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع {أعباء التوزيع}.

## الفصل الأول: دور المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية

ونلاحظ أن النتيجة في المحاسبة التحليلية تحسب بالفرق بين رقم الأعمال وسعر التكلفة. (ناصر، 2010، ص14-15)

✓ مكونات سعر التكلفة:

يتكون من مجموع أعباء المؤسسة الخاصة بدورة الاستغلال والخاصة بخارج دورة الاستغلال وتنقسم إلى: الأعباء المحملة، الأعباء غير المحملة، و العناصر الإضافية.

### 1 (Charges incorporables) : الأعباء المحملة .

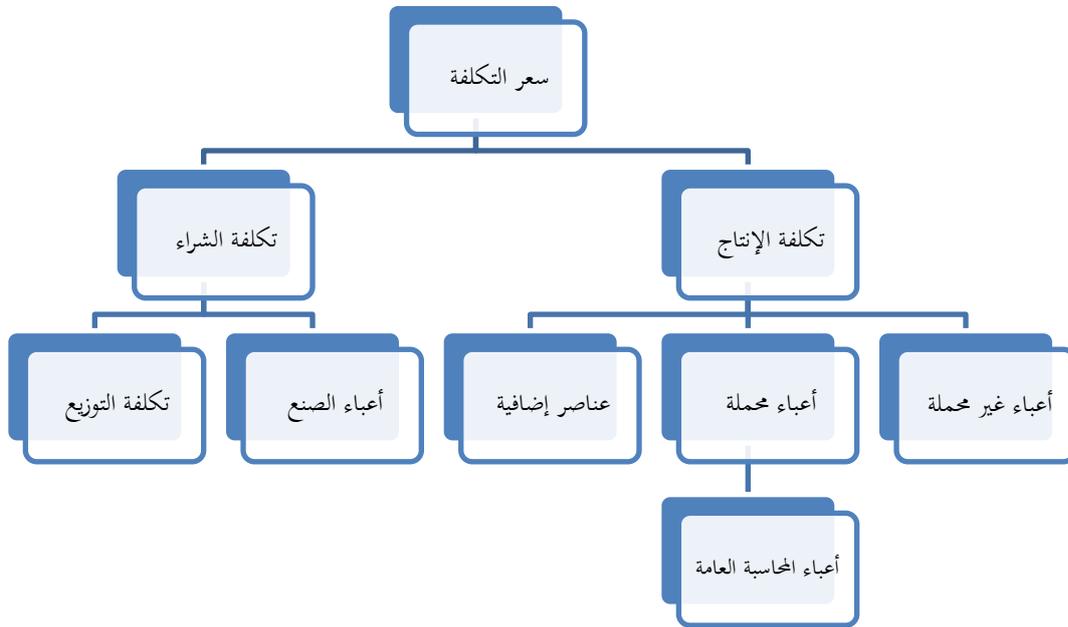
هي كل الأعباء التي تكون سعر التكلفة، والتي لها علاقة منطقية بإعداد المنتج حتى مرحلة بيعه .

### 2 (Charges non incorporables): الأعباء غير محملة.

هي الأعباء التي تؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة العامة ولا تأخذ في المحاسبة التحليلية لأن تحميلها قد يجرّد التكاليف من معناها. العناصر الإضافية

هذا النوع، يمثل أعباء وهمية، ذات صفة نظرية، وبالتالي فهي لا تدخل ضمن أعباء المحاسبة العامة، ذلك أنها لا تعد من الأعباء التي من المفروض أن تتحملها المؤسسة في بعض ظروف الاستغلال المختلفة. (مرابطي، 2005-2006، ص44-45)

شكل(04-1): مكونات التكلفة و سعر التكلفة



المصدر: (مرابطي، 2005-2006، صفحة 46)

### المطلب الثاني: الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية

نتطرق في هذا المطلب الى دراسة الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية المتمثلة في: طريقة التكلفة الحقيقي وطريق التكلفة المتغيرة وكذا طريقة التكلفة المعيارية.

وفي كل الحالات أو الطرق فإن عملية الحساب يسبقها عملية التحليل التالية:

- تحديد تكاليف المواد الأولية، بحيث يجب معرفة حركة دخول وخروج المخزونات، بخلاف المحاسبة العامة التي تسجل تكاليف الشراء فقط.
- تحديد الزمن المستغرق في العمل والتكاليف المتعلقة به، عكس المحاسبة العامة التي تسجل فقط أعباء الإنتاج في المؤسسة عمل العمال الذين تختلف نشاطاتهم وتخصصاتهم، بينما تسجل المحاسبة العامة إجمالي النفقات على المستخدمين فقط فالحاسبة التحليلية تنطلق إلى التحليل الدقيق للزمن وكميات العمل المتوفرة في المؤسسة والمصاريف التي تنجم عنها.
- تحديد الأعباء الغير المباشرة وتحميلها على أساس معين.
- كما تتم المحاسبة التحليلية قبل تحديد سعر التكلفة بالفصل بين مجموع المصاريف المحملة {المعتبرة} المباشرة وغير المباشرة التي تستعمل طرق معينة في حسابها على المنتوجات. (ناصر، 2010، صفحة 31)

وستنطلق الى الطريقة الاولى:

أولاً: طريقة التكلفة الحقيقية

تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة الممتدة بين الحربين العالميتين، لأعمال العقيد الفرنسي Rimailino في اللجنة العامة للتنظيم العلمي، ثم بعد الحرب العالمية الثانية للجنة الوطنية الفرنسية للتنظيم، ولقد صودق عليها من طرف لجنة التطبيع (البرلمان الفرنسي) بقرار 04 أفريل 1948، وبالمخطط المحاسبي العام لسنة 1947 ثم 1957.

1- المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية:

هناك مجموعة من المبادئ تمثل أساس هذه الطريقة هي:

- تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور...) وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع

- فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة.

- لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة.

- تقييم المخزون السلعي من المنتوجات التامة الصنع أو تحت الصنع بتكلفة الصنع الكلية

- معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز وتحليل التكاليف). (ساحل، 2002-

2003، صفحة 89)

2 - كيفية حساب سعر التكلفة:

سعر التكلفة أو لخدمة معينة في مجموع التكاليف التي يتكلفتها حتى يصل إلى مرحلة نهائية، حتى تسليمها إلى المشتري، و هذا التعريف يدل أن سعر التكلفة في مؤسسة يشمل كل الأعباء العادية {المحملة} للاستغلال والمتعلقة بالمنتوجات المنتجة و المبيعة.

أ- القسم المتجانس {أو مركز التحليل}: يستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحسب مباشرة في التكاليف أي الأعباء غير المباشرة، ومن وجهة نظر المحاسبة، القسم المتجانس يكون مجموعة مصاريف يمكن أن تحمل على سعر التكلفة بواسطة وحدات العمل.

- الأعباء المباشرة:

هي الأعباء التي تتعلق بالتكلفة أو بسعر تكلفة معينة وبالتالي هي محسوبة ضمن هذه التكلفة أو سعر التكلفة دون طرح أي مشكل في الحساب، أي تسجل مباشرة وكلية في حساب هذه التكلفة أو سعر التكلفة، وتمثل هذه الأعباء في المواد المستعملة في الإنتاج وهي: مواد أولية، مواد استهلاكية، واليد العاملة المباشرة

- الأعباء غير مباشرة أو المشتركة:

هي الأعباء التي لا يمكن أن تكون محسوبة مباشرة في تكلفة أو سعر التكلفة معينة، لأنها تتعلق بمجموعة معينة من المنتجات أو الوظائف أو الأقسام أو تتعلق بمجموع نشاط المؤسسة الإجمالي، و عملية حساب هذه الأعباء في التكاليف تتسم بالصعوبة، وهي تحديد ما هو القسم الذي يدخل في منتج آخر و هكذا. (ناصر، 2010، صفحة 39)

ب- القسم الرئيسي (مركز الاستغلال): يحتوي على وسائل الإنتاج والبيع بالمؤسسة، التموين، الورشات، الخدمات التجارية، تخزين المنتجات النهائية، نشاطات هذه الأقسام تمثل النسيج الشبكي للدورة شراء - إنتاج - توزيع .

ج- القسم الثانوي (مركز التسيير): دورة تسيير عوامل الإنتاج التي تعمل بها المؤسسة، تسيير الموارد البشرية، تسيير العتاد والمباني (أمن، تدفئة، صيانة)، تسيير مالي يضمن بالدرجة الأولى التنسيق داخل التنظيم الداخلي للمؤسسة.

### ➤ توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام المتجانسة:

1- التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة:

نقوم بإعداد جدول التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة وهو جدول يحتوي على خانات بعدد الأقسام المساعدة والرئيسية، وأسطر أفقية بعدد التكاليف المرتبة حسب طبيعتها (أعباء المحاسبة العامة، الصنف 06، كما يوضح ذلك الجدول التالي:

جدول (02-1): التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة

عناصر النفقات	أقسام مساعدة	مبلغ	س	ص	أقسام رئيسية	ب	ج
رقم الحساب	اسم الحساب	موزع					
61	مواد أولية مستهلكة	*					
62	خدمات	*					
63	مصاريف مستخدمين	*					
64	ضرائب ورسوم	*					
65	مصاريف مالية	*					
66	مصاريف متنوعة	*					
68	مخصصات اهتلاك	*					
	مجموع التوزيع الأولي	*					

المصدر: (سعيد، 1991، صفحة 106)

- التكاليف الخاصة بالأقسام: بعض التكاليف تتعلق بقسم معين لأن نشاطه فقط هو الذي يسببها مثلاً أجره عامل قسم التموين؛ هذه التكلفة يتحملها قسم التموين.
- التكاليف المشتركة: تكاليف تتحملها المؤسسة في سبيل استفادة عدة أقسام منها في آن واحد مثل التأمين، لهذا يجب استعمال إجراءات معينة لتوزيعها على مختلف الأقسام، تسمى هذه الإجراءات مفاتيح التوزيع، قد تكون على أساس نسبة مئوية، على أساس المساحة أو مقياس آخر.

2- التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة:

مصاريف الأقسام الثانوية لا تحمل مباشرة إلى سعر التكلفة وإنما إلى الأقسام الرئيسية؛ لأنها لا تقدم خدمات إلى المنتج فيحد ذاته وإنما تقدمها للأقسام الرئيسية أو فيما بينهما، بواسطة نسب مئوية تسمى بمفاتيح التوزيع، يحددها المحاسب بعد دراسة دقيقة لمصاريف كل قسم ونسبة تعامله مع الأقسام الأخرى. وفي هذا الإطار نجد طريقتين لتوزيع هذه المصاريف طريقة التوزيع التنازلي وطريقة التوزيع التبادلي؛

✓ التوزيع التنازلي:

## الفصل الأول: دور المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية

يتم وفق هذه الطريقة ترتيب مراكز الخدمات (الأقسام المساعدة) ترتيباً تنازلياً ثم توزع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة والرئيسية وتستمر العملية إلى أن يتم عملية توزيع أعباء الأقسام المساعدة كلياً على الأقسام الرئيسية.

✓ التوزيع التبادلي:

تستعمل عندما تقوم الأقسام المساعدة بتقديم خدمات وتلقى في نفس الوقت خدمات، يستلزم أو لا تحديد قيمة هذه الخدمات المتبادلة، ثم القيام بعملية التوزيع، ولاحتساب تلك القيمة أو التكلفة لكل قسم هناك طريقتان أساسيتان:

- طريقة التكلفة النظرية:

تعتمد على تقريب الأرقام وهي مستعملة قليلاً، وتدعى أيضاً بطريقة التكلفة النموذجية، ويمكن أن تحدد بواسطة حساب جبري.

وهي تحدد قيمة نظرية قريبة من الحقيقة، وتعديل دورياً بدلالة التغيرات للعناصر المكونة للتكلفة الأولية للقسم، والملاحظ أن استعمال هذه الطريقة تعطي فوارق يمكن نقلها إلى حساب النتيجة مباشرة أو حسابها في تكاليف الأقسام في فترة مقبلة.

- الطريقة الرياضية (الجبرية):

وهي الطريقة الأكثر شيوعاً وسهولة، تعتمد على افتراض مثلاً أن (س) و (ع) هما قيم تكلفة وحدة العمل في قسمين يتبادلان الخدمات، وأن مجموع عدد وحدات العمل في كل منهما يساوي مثلاً 100 وحدة أي 100 س و 100 ع، بحيث تتألف كل منها على التكاليف الخاصة بالقسم نفسه مضافاً إليها مقدار أو قيمة الخدمات التي يتلقاها من قسم أو أقسام أخرى (سعيد، 1991، صفحة 110).

3- تحديد تكلفة وحدة العمل: بعد تحديد مجاميع التوزيع الثانوي للأقسام الرئيسية وتحديد كمية أو عدد وحدات العمل المشار إليها لكل قسم؛ يتم إيجاد تكلفة وحدة العمل بقسمة مجموع القسم الرئيسي على عدد وحدات العمل الخاصة به، ومن ثم تتم عملية تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات بضرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج.

تكلفة وحدة العمل = مجموع القسم الرئيسي ÷ عدد وحدات العمل الخاصة به.

تحميل الأعباء غير المباشرة = تكلفة وحدة العمل × عدد وحدات العمل المستهلكة (رحال، 1999، صفحة 49).

وفيما يلي مخطط تفصيلي يوضح مراحل طريقة التكلفة الكلية:

### جدول (03-1): تكلفة الشراء

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
مشتريات مواد أولية			
م. التموين مباشرة وغير مباشرة			
تكلفة الشراء	اجمالي كمية	اجمالي السعر	مبلغ اجمالي

## الفصل الأول: دور المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية

جدول(1-04):تكلفة الإنتاج

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
تكلفة شراء المواد المستهلكة مصاريف تصنيع مباشرة وغير مباشرة			
تكلفة الإنتاج	إجمالي الكمية	إجمالي السعر	مبلغ الإجمالي

جدول(1-05):سعر تكلفة المنتج

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
كلفة إنتاج المنتجات المباعة مصاريف التوزيع			
سعر التكلفة	إجمالي	إجمالي	إجمالي

جدول(1-06):النتيجة التحليلية

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	مبلغ الإجمالي
رقم الأعمال سعر التكلفة			
النتيجة	إجمالي	إجمالي	إجمالي

النتيجة التحليلية الصافية: نتيجة التحليلية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة.

المصدر: (بويعقوب، 1998، صفحة 111)

و في الأخير نستنتج أن هذه الطريقة لحساب التكاليف من احسن الطرق لإدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة النهائي، و لكن لا تحسب هذه الأعباء كاملة إلا عند انتهاء الدورة الاستغلالية، فيجب الانتظار إذن حتى نهاية الفترة المعينة و لذا يوجه إليها بعض الانتقادات و منها:

- تعتبر هذه الطريقة طويلة الحسابات، عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة، بينما غالب ما يطلب مسيري المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم من أجل اتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف.
- تعتمد هذه الطريقة على طريقة حسابية تقريبية فيما يخص التوزيع والتحميل.

## الفصل الأول: دور المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية

وهاتين النقطتين تفسران نجاح طريقة التكاليف المتغيرة، بالإضافة إلى أن هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط نظراً لثبات التكاليف الثابتة من شهر إلى آخر، فهي تؤثر على سعر التكلفة، وبالتالي على الأرباح عند تغير حجم النشاط {حجم الإنتاج}.

ثانياً: طريقة التكاليف المتغيرة:

برز استعمال هذه الطريقة لأول مرة سنة 1936 بالولايات المتحدة الأمريكية على يد Harris تحت تسمية التكاليف المباشرة وانتقلت فيما بعد إلى إنجلترا في الخمسينات باسم الكلفة الحدية. وقد تداول مصطلح التكلفة المباشرة لعدة السنوات واختفي تدريجياً ليحل محله مصطلح التكلفة المتغيرة. (درويش و صالح، 2011-2013، صفحة 161).

1- مبدأ الطريقة:

ذكر N.Guedg ثلاثة عناصر أساسية هي:

- الفكرة الأساسية تتمحور في التفرقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة.
- لا يحمل سعر تكلفة المنتجات إلا بالتكاليف المتغيرة.
- التكاليف الثابتة لإنتاج، الإدارة والمبيعات تعتبر كتكاليف ثابتة كلية للدورة، يجب على نتيجة الدورة أن تغطيها.
- تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة أي أن رقم الأعمال هو أساس قياس مستوى النشاط ويجب عليه أن يغطي التكاليف المتغيرة.
- حساب الهامش وحساب النتيجة. (بلكرشة، ص 8-9)

2- كيفية حساب النتيجة:

بموجب هذه الطريقة يتم تحميل المنتج النهائي التام الصنع بالتكاليف المتغيرة فقط وذلك لأن هذه التكاليف نشأت من أجل هذا الإنتاج وهي تزداد بزيادته وتنخفض بانخفاضه وتشتمل التكاليف المتغيرة على كافة العناصر المباشرة { مواد مباشرة وأجور مباشرة ومصاريف صناعية مباشرة }، أما التكاليف الثابتة فهي تعد أعباء زمنية ويتم طرحها من نتائج الأعمال من الربح، حيث أنه يتحدد ربح كل منتج عن طريق مقارنة الإيرادات بالتكاليف المتغيرة فقط.

إذ تساعد هذه الطريقة المؤسسة في تحديد نقطة التعادل { عتبة المدرودية }، والتي يمكن شرحها كما يلي:

أ- يمكن كتابة نموذج هذه الطريقة كما يلي:

$$CT = VQ + F$$

حيث أن:

CT : التكلفة الكلية للمنتج النهائي

VQ : التكلفة المتغيرة الإجمالية

V : التكلفة المتغيرة الوحيدة

Q : الكمية المنتجة

F : التكاليف الثابتة

ب- عتبة المردودية { نقطة التعادل } Point even Break :

تتعلق بمستوى النشاط الذي يحقق نتيجة معدومة، بعبارة أخرى هي النقطة التي يتساوى فيها الإيراد الكلي مع التكاليف الكلية. كذلك في نقطة التعادل يتساوى الهامش على التكاليف المتغيرة مع التكاليف الثابتة. نميز بين نقطة التعادل بالكميات ونقطة التعادل بالقيمة.

- التحليل الرياضي لعتبة المردودية :

نقطة التعادل بالكميات { الكمية الحرجة } :

هي الكميات المباعة من المنتجات التي تحقق المؤسسة بها نتيجة معدومة (تغطية كل التكاليف الثابتة والمتغيرة)، أي وحدة إضافية ستبيعها المؤسسة فإن مساهمتها الهامشية (سعر بيع الوحدة ناقص التكلفة المتغيرة للوحدة) ستصبح هي الربح الحدودي.

تحسب الكمية الحرجة كما يلي :

الهامش على التكلفة المتغيرة الكلية = التكاليف الثابتة

الكمية المباعة × الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة = التكاليف الثابتة

الكمية المباعة الحرجة (حجم التعادل) = التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة

نقطة التعادل بالقيمة (رقم الأعمال الحرج)

رقم الأعمال الحرج: هو رقم الأعمال الذي يتساوى مع التكاليف الكلية، ويحسب كالتالي :

عند نقط التعادل: رقم الأعمال = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة.

رقم الأعمال = (رقم الأعمال × نسبة التكاليف المتغيرة) + التكاليف الثابتة.

رقم الأعمال (1 - نسبة التكاليف المتغيرة) = التكاليف الثابتة.

رقم الأعمال = التكاليف الثابتة / (1 - نسبة التكاليف المتغيرة) (أو بعبارة أخرى

رقم الأعمال الحرج = التكاليف الثابتة / نسبة الهامش على التكاليف المتغيرة

- **نقطة التوازن: Equilibrium Point** هي نقطة التعادل المالية، يتساوى عندها الإيراد الكلي مع التكاليف الكلية مضاف إليها قيمة الربح المستهدف، تسمى كمية المبيعات التي تحقق نقطة التوازن بالكمية المستهدفة .

الكمية المستهدفة = [التكاليف الثابتة + الربح المستهدف] / المساهمة الهامشية للوحدة

### ■ هامش الأمان: Margin of Safety

يطلق هذا المصطلح عادة على الفرق بين نقطة التعادل ومستوى النشاط المتوقع أو الفعلي والذي يكون أعلى من مستوى النشاط في نقطة التعادل .

هامش الأمان = حجم المبيعات الفعلية (المتوقعة) - حجم المبيعات الحرجة

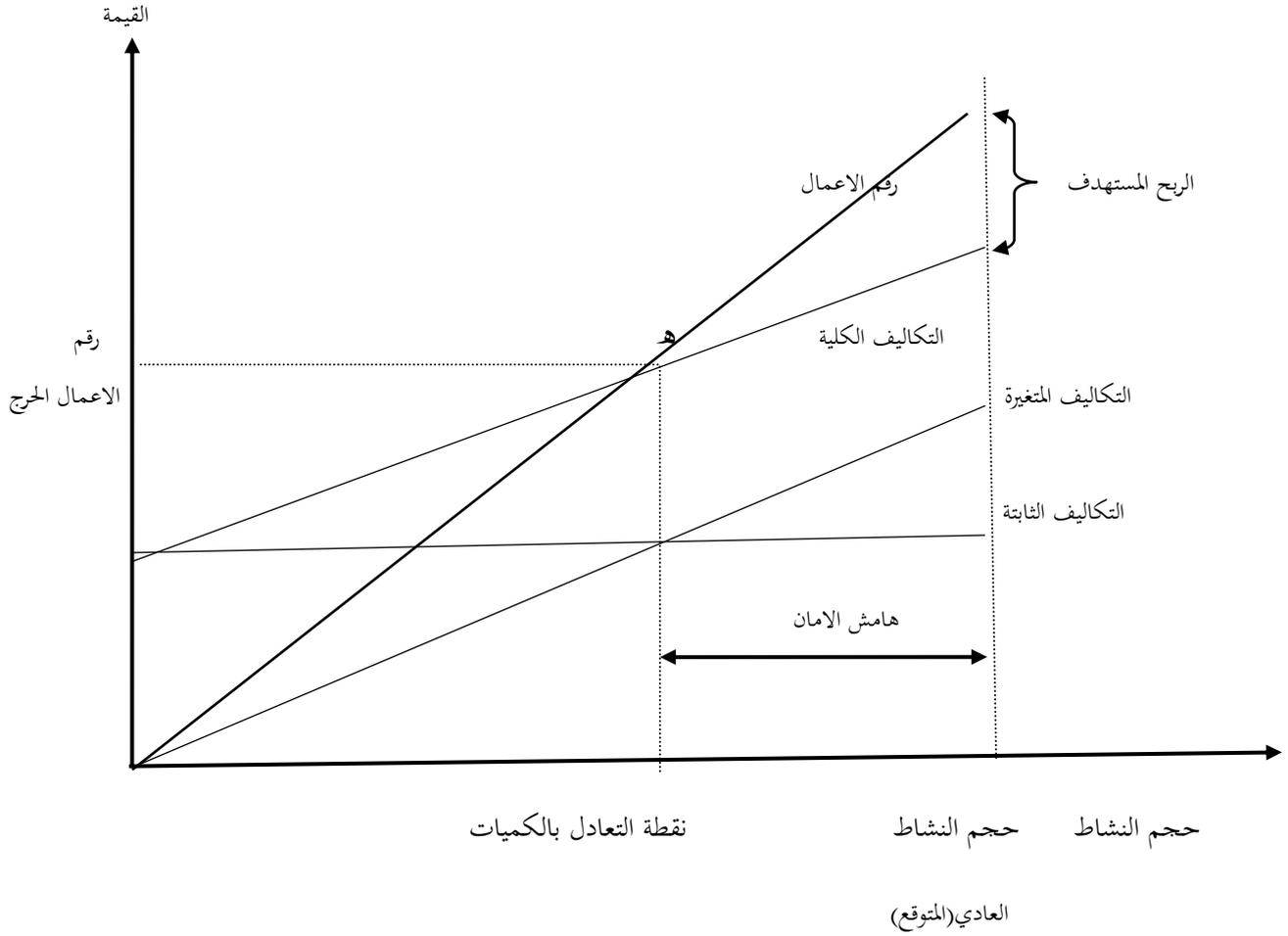
- حساب النتيجة :

تحسب النتيجة التحليلية وفق المراحل التالية :

رقم الأعمال - التكاليف المتغيرة = الهامش على التكاليف المتغيرة - التكاليف الثابتة = النتيجة التحليلية

التمثيل البياني لعتبة المردودية: (ساحل، 2002-2003، ص74-75)

شكل (05-1) التمثيل البياني لعتبة المردودية



المصدر: (ساحل، 2002-2003، صفحة 76)

□ ربح

□ خسارة

يظهر من خلال هذا الشكل، أنه عندما يقطع مستقيم الهامش على التكلفة المتغيرة مستقيم الأعباء الثابتة، في نقطة التقاطع بالتحديد، تتحصل المؤسسة على نتيجة معدومة وبالتالي تبلغ عتبة الربحية بعد هذه النقطة، تدخل في منطقة الربح  $I$  النموذج الثاني: يعبر عن رقم الأعمال الذي يغطي مجموع الأعباء حيث يمثل رقم الأعمال = مجموع الأعباء.

ثالثا: التكاليف المعيارية

## الفصل الأول: دور المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية

التكاليف المعيارية "هي تكاليف محددة مسبقا قبل بداية عملية الإنتاج وتنقسم إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة: المباشرة تخص مصاريف المادة الأولية واليد العاملة، غير المباشرة وتخص كل المصاريف الأخرى التي تنقسم بدورها إلى مصاريف ثابتة ومصاريف متغيرة".

التكاليف المعيارية هي تكاليف خاصة بالإنتاج وتعتمد على تحديد المعيار الكمي و القيمي للمادة الأولية، اليد العاملة و المصاريف غير المباشرة، إذ أنها لا تهتم بمصاريف التوزيع. (رحال، 1999، صفحة 86)

وتستخدم التكاليف المعيارية كأداة للرقابة ورفع الكفاءة الإنتاجية واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، كما يمكن مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لمعرفة الانحرافات ووضع الإجراءات التصحيحية اللازمة. (اسماعيل و معالم، 2013، صفحة 42)

1- مبدأ طريقة التكاليف المعيارية:

- تحدد التكاليف المستقبلية للنشاط حسب نوع التكاليف النموذجية المعتمدة من طرف المؤسسة، ويشترط أن يكون هذا التقدير مراعيًا لهيكل المؤسسة.

- حساب التكاليف المعيارية لكل العناصر المكونة لسعر التكلفة الموافقة للحجم الحقيقي لنشاط المؤسسة، وهذا لا يعني تساوي للكمية المعيارية للعناصر مع الكمية الحقيقية لها.

- إجراء عملية المقارنة بين التكاليف الحقيقية وتكاليف المعيارية، ومن ثم استخراج الانحرافات بصورة إجمالية أو تفصيلية.

- تحليل الفروقات ودراستها قصد معرفة مسبباتها وتحديد الأطراف المسؤولة عنها. (بلكرشة، صفحة 48)

2- حساب الانحرافات:

إن الهدف الأساسي من وراء طريقة التكاليف المعيارية هو حساب الانحرافات بين ما تم تقديره، وما تم تحقيقه فعلا وإعطاء التفسيرات اللازمة لهذه الانحرافات خاصة ما إذا كانت سالبة، بحيث هناك أسلوبين يتم عن طريقهما استخراج نسبة هذه الانحرافات إما:

المعياري - الفعلي

أو

الفعلي - المعياري

إلا أننا سوف نستخدم المنهج الأول في عملية حساب وتحليل مختلف الانحرافات التي يمكن حسابها بالنسبة للتكاليف والإيرادات. (درويش و صالح، 2011-2013، صفحة 161)

أ- تحليل الانحرافات على التكاليف.

- الانحراف على الأعباء المباشرة:

## الفصل الأول: دور المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية

تبرز عملية تحليل الانحرافات أن السبب في ظهور هذه الفوارق يرجع عادة لعاملين جد مهمين هما الكمية والسعر، لذا فإن الفرق بين التكاليف الإجمالية الفعلية والتكاليف الإجمالية المعيارية ينتج عنه انحراف يمكن الاصطلاح عليه بالانحراف الإجمالي، لأنه يمكن تبسيطه إلى الانحراف عن الكمية والانحراف عن السعر. فبالرمز ل:

ت<sub>ن</sub>: التكلفة الإجمالية الفعلية. ت<sub>م</sub>: التكلفة الإجمالية المعيارية.

ك<sub>ن</sub>: الكمية الفعلية. ك<sub>م</sub>: الكمية المعيارية.

س<sub>م</sub>: السعر المعياري س<sub>ن</sub>: السعر الفعلي.

$$\frac{ت}{ك} = \frac{ت}{ك} - \frac{س}{ك} - \frac{س}{ك}$$

يمكن حساب الانحراف الإجمالي (إ/ل) كما يلي:

يكون ملائماً إذا كان سالبا، أما إذا كان موجبا فيعتبر غير ملائم. بتحليله أكثر ينتج عنه:

• الانحراف على السعر:  $\frac{س}{ك} = (س - س) / ك$

• الانحراف على الكمية:  $\frac{ك}{ل} = (ك - ك) / س$

وإذا ما جمعنا بين هذين الانحرافين نحصل على الانحراف الإجمالي بطريقة عكسية:

$$\frac{ل}{ل} = [(س - س) / ك] + [ك - ك] / س. (رحمون، 2004-2005، ص 240-241)$$

وبعد الانتهاء من تحديد هذه الانحرافات يتم توجيهها للمسؤولين عنها، فيما يخص الانحراف عن الكمية ترجع مسؤوليته إما للورشات أو لمصلحة المناهج، أما الانحراف في السعر فالمسؤولية عنه من اختصاص مصلحة التموين.

وبنفس الطريقة يمكن تطبيق هذه الانحرافات على المصاريف المباشرة فبالنسبة مثلا لليد العاملة يمكن حساب نفس الفروقات مع استبدال (ل/ك) بالانحراف على الوقت، والانحراف على السعر بالانحراف على الحجم الساعي. (درويش و صالح، 2011-2013)

- الانحراف على الأعباء غير المباشرة :

ترتبط الأعباء غير المباشرة بالمنتجات تناسبيا مع وحدات العمل المستهلكة، كما تسمح عدد وحدات العمل لمركز تحليل بقياس نشاط هذا المركز بحيث يتم تحليل الانحرافات على الأعباء غير المباشرة بالاعتماد على مستوى النشاط هذا. وذلك بعد ما يتم تجميع الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل المتكونة من أعباء ثابتة وأعباء متغيرة مما ينتج عنه انحراف على التكاليف المتغيرة، وانحراف على التكاليف الثابتة. كما يتم على مستوى كل مركز تحليل التمييز بين مستوى الإنتاج ومستوى النشاط في شكل انحراف المردود، وبالتالي يمكن تحليل الانحراف الإجمالي كما يلي: (درويش و صالح، 2011-2013).

ب- تحليل الانحرافات على الإيرادات :

كما هو شأن التكاليف فإنه بالإمكان تحديد الانحرافات على الإيرادات، ولعل أهمها المبيعات، في شكل انحراف إجمالي على المبيعات ثم يتم تبسيطه حسب مكوناته إلى انحراف على الكمية وانحراف على السعر، كما يمكن تحديد انحرافات أخرى على حسب هوامش الإنتاج أو النتائج.

- الانحراف على المبيعات :

بما أن الإيرادات معاكسة لاتجاه النفقات فتكون القراءة لانحراف الإيرادات بعكس القراءة للانحراف على التكاليف بحيث يكون هذا الانحراف ملائماً عندما يكون موجبا، أما إذا كان سالبا فهذا يعني أنه غير ملائم، أي أن المؤسسة لم تحقق رقم الأعمال الذي كان من المنتظر تحقيقه. فهو يتكون من:

- الانحراف على السعر:  $I/S = (S_f - S_m) / S_f$ .

- الانحراف على الكمية:  $I/K = (K_f - K_m) / K_m$ .

إذا كان هذين الانحرافين موجبين فهذا يعني أ ما ملائمين، والعكس صحيح، ويمكن الجمع بين الانحرافين ليعطي الانحراف الإجمالي.

الانحراف الإجمالي على المبيعات = المبيعات الفعلية - المبيعات

-انحرافات أخرى على الإيرادات:

كما يمكن تحديد انحرافات أخرى بنفس الطريقة تتعلق بالهوامش على الإنتاج وعلى النتيجة سواء الإجمالية أو المفصلة، حسب كل منتج أو كل منطقة جغرافية، أو كل زبون. وترجع أسباب ظهور انحرافات موجبة على الإيرادات إلى تحسين مسار الإنتاج، تحسين النوعية، تعدد أنواع المنتجات أو السيطرة على حصة مهمة في السوق مما يؤدي إلى ازدياد كمية المنتوجات المباعة مقارنة بالكميات التقديرية. أما في حالة ثبات الكمية فقد يرجع السبب في ظهور انحرافات موجبة إلى الاستراتيجية التسويقية التي تسمح باستقطاب عدد كبير من الزبائن بأسعار مرتفعة نظرا لاستعمال استراتيجية المفاضلة، وقد تكون الأسباب مزوجة بين ارتفاع الكمية وارتفاع السعر في نفس الوقت. (درويش و صالح، 2011-2013).

إذا كان أهم شيء في التكاليف المعيارية يتجلى في تحديد الانحراف في أوانه وحسابه فإن مصطلح الانحراف يعبر عن مدى الاستعمال العقلاني والرشيد للموارد الطبيعية والبشرية داخل المؤسسة، يعبر مصطلح الانحراف في حد ذاته عن مستوى التسيير إذ تجب دراسته ومتابعته لمعرفة الأسباب التي أدت إلى وقوعه والأطراف المسؤولة عليه قصد تشجيعهم في حالة الحصول على انحراف ملائم. والعمل على إزالة الأسباب في حالة انحراف غير ملائم، الشيء الذي يستوجب إعداد قائمة أو تصنيف الانحرافات حسب الأسباب والمسؤولين، الخاصة بكل انحراف إجمالي.

### المطلب الثالث: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (الطريقة الحديثة)

1- تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

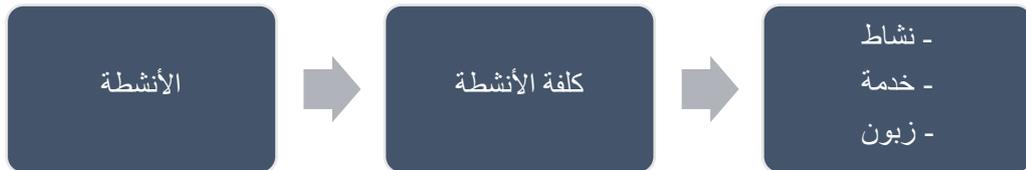
يعرف بأنه "نظام محاسبي يقوم بتجميع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي من خلال تتبع الأنشطة الأساسية والمهمة المؤداة داخل المؤسسة، أما المعجم الشامل لمصطلحات نظام التكاليف على أساس الأنشطة والإدارة على أساس الأنشطة [Activity-based management: ABM] والتي رمز لها اختصارا ب: {ABC/M} والذي أصدره Consortium for Advanced management – international: CAM عام 1991.

يعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه : منهج يقيس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد حيث يوزع تكلفة الموارد على الأنشطة، ثم يوزع تكلفة الأنشطة على أهداف التكلفة Cost Object ، حسب استخداماتها، ويميز العلاقات السببية بين الأنشطة ومسببات الأنشطة. في حين عرف جيرن Gering نظام ABC بأنه : بمثابة أداة لفهم وتحميل التكاليف ومساعدة المؤسسة لكي تصبح أكثر كفاءة و أكثر فعالية ، كما أنه : أداة مهمة تركز على نواحي عدم الكفاءة التي تظهر في العمليات التشغيلية. من خلال التعريفات السابقة يمكن اعتبار أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

- نظام لتحميل التكاليف غير مباشرة على مرحلتين، حيث يقوم في المرحلة الأولى بتحميل التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ثم يقوم في المرحلة الثانية بتحميلها على المنتجات بالاعتماد على مسببات للتكلفة في كلتا المرحلتين.
- أحد نظم إدارة التكلفة يقدم معلومات عن الأداء التشغيلي والمالي، وأداة هامة لتحسين كفاءة وفعالية العمليات. (لطيفة، ص15-16)

ويمكن توضيح مفهوم نظام abc بالشكل التالي:

شكل (06-1): نظام abc



المصدر: (اسماعيل ي.، 2007، صفحة 164)

2- مبدأ الطريقة:

تقوم طريقة ABC بتخصيص وتوزيع التكاليف على المنتجات كالتالي: (محمد و هواري ، 2013).

-تخصيص التكاليف غير المباشرة إلى العمليات الإنتاجية الرئيسية في المؤسسة ويطلق عليها مراكز الأنشطة مجموعات الأنشطة .  
ومن أهم العوامل التي يتم على أساس اختيار مجموعات الأنشطة نذكر منها، نوعية الإنتاج، تكرار الأنشطة، طبيعة الأنشطة داخل إن المؤسسة، درجة التعقيد هذه الأنشطة؛

-تحميل وتوزيع تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات انطلاقا من مسببات التكلفة.

3-الخطوات المتبعة في تطبيق نظام ABC :

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ما يلي :

**تحديد الأنشطة:** يعتمد أسلوب ABC على دليل الأنشطة، بحيث يشتمل على كافة الأنشطة التي تقوم به الدوائر المختلفة كما نعلم أن عملية إنتاج منتج معين تطلب أو يشمل عدد من كبير الأنشطة، علما أن زيادة عدد الأنشطة هذه تؤدي إلى تعقيد العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج، وهذا ما ينعكس سلبا على تكلفة وضع النظام وتنفيذه، لذلك فإن تحديد عدد الأنشطة أن يجب يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف الخاصة بكل نشاط، ويتم ذلك عن طريق الدراسة والإلمام الجيد بكل الأنشطة ، ومن أهم الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة نذكر على سبيل المثال إعداد وتحضير الوجبات الغذائية، توفير الحراسة والأمن، التمويل بالمواد الأولية و العتاد، التخزين، نشاط المتابعة، إصلاح وصيانة .

**تحديد تكلفة الأنشطة :** تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج ( الموارد ) التي يمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة ، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقاته بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط ( مسبب التكلفة )، والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج ( الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط .( ساحل، 2002-2003، صفحة 82)

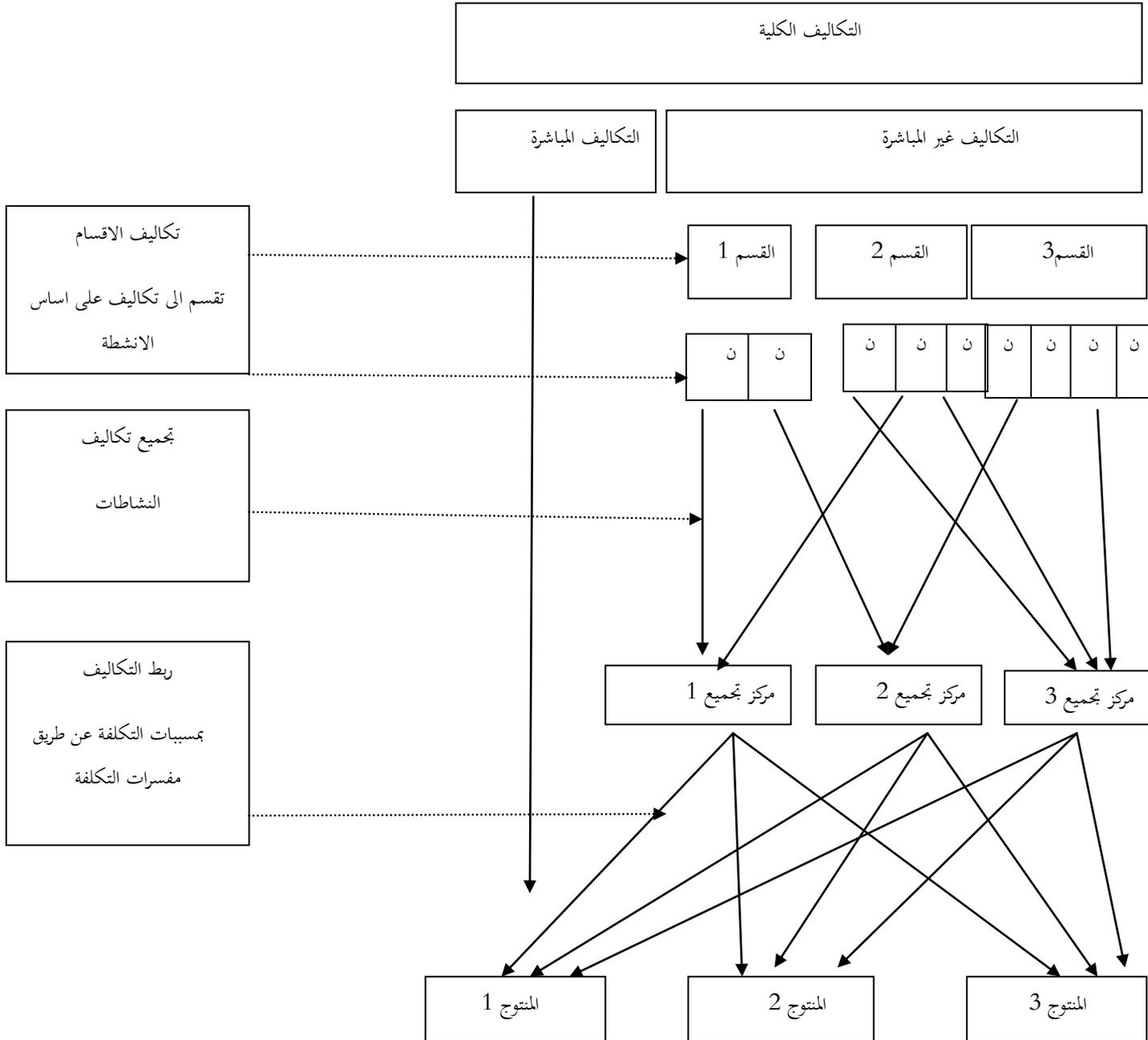
**تحديد مسببات التكلفة :** بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة ، والتي هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط، كما تعتبر أيضا وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس النشاط، والهدف منه تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وغيرها من مواضع التكلفة ، وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط، وينتج عنها استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة ، ومن خلال هذه

## الفصل الأول: دور المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية

المرحلة تقوم المؤسسة بنمذجة العلاقات السببية وهذا انطلاقاً من الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم وإنما لتنوع المنتجات وتعدد العمليات. (محمد و هواري ، 2013)

و الشكل الموالي يوضح الإطار العام لتدفق التكاليف خلال ABC

شكل (07-1): معالجة التكاليف حسب ABC



المصدر: (ساحل، 2002-2003، صفحة 84)

من خلال الشكل السابق تبين مايلي:

ان معالجة التكاليف حسب ABC تتم من خلال التكاليف الكلية التي بدورها تنفرع الى تكاليف مباشرة وغير مباشرة، يتم استخدامها في الاقسام الثلاث والتي تنقسم الى مراكز نشاط خاصة بكل قسم يتم فيها تجميع التكاليف ويليه ربط التكاليف بمسببات التكلفة عن طريق مفسرات التكلفة التي تتم في مراكز تسمى بمراكز التجميع لتعطي في الاخير منتج كامل للمؤسسة.

### المبحث الثالث: المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير

#### المطلب الأول: علاقة طريقة التكاليف الكلية بمراقبة التسيير

إن معرفة التكلفة الكلية للمنتوجات المشتراة، المنتجة والمباعة بعد عنصر معلومات، لايمكن تجاهله عندما يتعلق الأمر بقيادة المؤسسة ومراقبة تسييرها حيث: (مرابطي، 2005-2006، صفحة 111)

- 1- تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية.
- 2- دراسة تطور التكاليف أي منتج، عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع.
- 3- إعداد سعر تجاري لسلمة أو خدمة، لا يكون محدد أو مفروض من طرف المنافسة.
- 4- تساهم في التسيير العقلاني للمؤسسة وفي لامركزية المسؤوليات وبالتالي في مراقبة التسيير.
- 5- تحديد التكلفة التي يمكن للمؤسسة تحقيقها، وهذا لمقارنتها فيما بعد بالتكلفة التي يجب ان لا تتجاوزها إذا أرادت أن تكون تنافسية في سوق تنافسي.
- 6- لا تأخذ في الحسبان تغيرات مستوى النشاط، وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى الذي تم استغلاله والذي لم يتم استغلاله.

#### المطلب الثاني: علاقة طريقة التكاليف المتغيرة بمراقبة التسيير

ويمكن حصر هذه العلاقة في النقاط التالية: (ناصر دادى، 1999، ص138-139)

- 1- تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة، حيث تمكن من متابعة تطورات التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة قصيرة الأجل، ومقارنتها بالأرقام المثالية والسهر على التخفيض من مبالغها ومن جهة أخرى فهذه الطريقة توضح العلاقة بين حجم النشاط والتكاليف، والتي لا نجدتها في التكاليف الكاملة أو الإجمالية.

2- التكاليف المتغيرة كطريقة لتقييم المخزونات التي تشكل صعوبات أثناء حسابها، وهذه الطريقة تعطي ميزة لتقييم المخزونات بالتكلفة المتغيرة فقط وتحسب التكاليف كتكاليف للدورة أي تسهيلات لتغطيتها، عكس إدخالها في قيم المخزون الذي قد يستغرق وقتا لتصريفه وتحقيق هذه التكاليف كما تمثل هذه الطريقة لتقييم المخزونات ضمانا ضد احتمالات انخفاض أسعارها مستقبلا، أي كلما كانت تكلفتها اقل كان ربحها أكثر عند انخفاض أسعارها.

3- أن هذه الطريقة تسمح بتحديد عتبة المردودية لكل منتج أو لكل وظيفة في المؤسسة على حدة، وهذا تعميما لمبدأ عتبة المردودية العامة للمؤسسة حيث تصبح عتبة المردودية لكل منتج أو قسم، أكثر فائدة من عتبة المردودية الإجمالية للمؤسسة.

4- وتسمح هذه الطريقة بحساب هامش الأمان ومعدل أو مؤشر الأمان للمؤسسة، وتطور هذه الطريقة فقد استعملت عتبة المردودية في استخراج ما يسمى عتبة النشاط وهذا بتوزيع مجموع التكاليف في المؤسسة، ليس إلى ثابتة ومتغيرة إلى ثابتة هيكلية وثابتة للنشاط.

### المطلب الثالث: علاقة طريقة التكاليف المعيارية بمراقبة التسيير

تظهر العلاقة بين طريقة التكاليف المعيارية ومراقبة التسيير في ما يلي: (بن عمر، 2014-2015، صفحة 61)

\*لقد أثبتت طريقة التكاليف المعيارية فعالية كبيرة في ميدان مراقبة تسيير المؤسسة وكل مراكزها وعلى اختلاف مستوياتها من خلال مراقبة الأداء وتقييمه، بعد تحليل النتائج الفعلية ومقارنتها بالمعيارية وتحديد الانحرافات وتشخيص الأسباب، ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة التي تحول دون تكرارها مستقبلا.

\*كما أنها توفر للمؤسسة أداة لمراقبة الأعباء المساعدة في تحديد مصادر الخلل أو حسن الأداء، وكذا تحسين شروط الاستغلال مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المتمثلة في:

1-قرارات تسعير المنتجات.

2-قرارات اختيار طرق الصنع.

3-قرارات توفير الطاقة الإنتاجية.

4-قرارات التوسع في حجم الإنتاج.

5-تعتبر وسيلة فعالة لتحقيق هدف الرقابة على التكاليف.

6-زيادة كفاءة الإنتاج، نتيجة المفاضلة المستمرة بين النتائج الفعلية والمقاييس المعيارية.

### المطلب الرابع: علاقة طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بمراقبة التسيير

## الفصل الأول: دور المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية

في هذا الصدد فإنها توفر فوائد عديدة لخدمة المسير وممارسة المراقبة وهذا لأنها:

- 1- توضح ضرورة متابعة دورة الموارد عبر مختلف الأنشطة وأهداف التكلفة الخاصة بالمؤسسة.
- 2- في إطار تقسيم الأنشطة نجد أن الطريقة يمكن أن توفر تخطيط جيد ومفصل لعمل المؤسسة، فيما يتعلق بطرق العمل وأسباب التكاليف من البداية وحتى بعد بيع المنتجات.
- 3- تسمح أيضا بسهولة حساب تكاليف المسارات والتي تتغير ببطء، باستثناء حالة إعادة التنظيم الضروري والهام فتكلفة أي مسار تهم بضرورة الاستقلالية الداخلية، التي يجب أن توجد بين وظائف المؤسسة حيث توضح أن الأداء لا يرتبط فقط بتكلفة كل قسم ولكن بالتكلفة الناتجة عن التفاعلات بين كل أقسام المؤسسة.
- 4- استخدام الطريقة يسمح باستعمال معتدل لإعداد الفواتير الداخلية. (مرابطي، 2005-2006، صفحة 132)
- 5- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، بتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.
- 6- قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة. (أحمد، 2010-2011، صفحة 71)

### خلاصة الفصل:

من خلال ما تم التطرق اليه في هذا الفصل نجد أن مراقبة التسيير تمثل نظام وعلم من علوم التسيير باعتبارها نظام فهي تقوم على مجموعة من الطرق التي تؤسس الأمور الهامة في الميدان، وهي تقوم على مسار تحديد الأهداف والتخطيط للمستقبل والعمل وكذلك تحليل النتائج وصولاً إلى الإجراءات الصحيحة .

كما أن مراقبة التسيير في المؤسسات تسعى لتحقيق الأهداف انطلاقاً باعتبار أن المحاسبة التحليلية من أهم الأنظمة التي تقوم عليها مراقبة التسيير، على اعتبار أنها تشكل أداة مهمة وفعالة من أدواته، وذلك من خلال ممارسة التكاليف وتحديد مسؤولية كل مستوى عملي داخل المؤسسة، مما يسمح بالتعرف على كل عنصر ربحي وكل عنصر من شأنه إحداث الخسائر وبالتالي اتخاذ الإجراءات والقرارات اللازمة لمعالجة الوضعية.

إضافة إلى ذلك ان المحاسبة التحليلية قد ساهمت في تحسين مراقبة التسيير، وذلك من خلال ما تم تطبيق مختلف الطرق المتعارف عليها كطريقة التكاليف المتغيرة والتي بينت ان للمحاسبة التحليلية دور مهم وفعال في تطبيق مراقبة التسيير.

## الفصل الثاني

استخدام المحاسبة التحليلية

في مراقبة تسيير مؤسسة

صناعة الكوابل - بسكرة -

### تمهيد:

نحاول في هذا الفصل اسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، وتبيان واقع مراقبة التسيير واستخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير في مؤسسة محل دراسة وهي مؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة-

حيث قسمنا هذا الفصل الى مبحثين:

المبحث الاول : تقديم مؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة-

المبحث الثاني: واقع المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير في مؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة-

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة وتأسيسها

أولاً: التعريف

تعد مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة من أهم المؤسسات الصناعية ذات الطابع الاستراتيجي على المستوى الوطني والإقليمي، كذلك نظراً لقدرته التنافسية في مجال صناعة الكوابل وقدرته على تعويض المنتجات الأجنبية، بل براعته في تقنيات الإنتاج المتطورة والتي أدت إلى حصول الشركة على شهادات عالمية و وطنية بتقديمها لمنتجات عالية الجودة.

ثانياً: التأسيس

تأسست شركة Enicab سنة 1983 و كانت تشرف على ثلاث وحدات هي :

- ✓ وحدة القبة لصناعة الكوابل الكهربائية ذات الضغط المتوسط و ذات الضغط المنخفض
- ✓ وحدة واد السمار بالحراش لصناعة الأسلاك و الكوابل الهاتفية
- ✓ وحدة بسكرة لصناعة كوابل الطاقة ( كل أنواع الكوابل )

في أواخر شهر ديسمبر 1997 تم انفصال المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل - بسكرة - عن باقي الوحدات التي تقعان في واد السمار و القبة ، و أصبحت المؤسسة مستقلة بذاتها.

تقع المؤسسة في المنطقة الصناعية غرب مدينة بسكرة و تربع على مساحة قدرها 42 هكتار منها 12 هكتار مغطاة و تشمل مباني الإداري ، ورشات الإنتاج، مخازن و مواقف السيارات ، أما بالنسبة للمساحة المتبقية فهي عبارة عن مساحات خضراء و قد تستعمل أحيانا كمخازن إضافية عند الحاجة.

في سنة 2008 خصصت المؤسسة ، و تم بيع 70 بالمئة من أسهمها إلى مجمع جنرال كابل الأمريكية ، أما بالنسبة 30 بالمئة المتبقية، بقيت في يد شركات مساهمة الدولة ( Societe de Gestion et de Participation ) SGP، في سنة 2017 استحوذ مجمع كوندور على 70 بالمئة التي كانت في يد جنرال كابل و أصبحت المؤسسة 30 بالمئة تابعة للدولة و 70 بالمئة تابعة لمجمع كوندور ، بالنسبة لأهم المتعاملين فهما سونلغاز و الشركات الفرعية لها ، و سوناطراك و الشركات التابعة لها.

المطلب الثاني: أهداف و نشاط المؤسسة

تحتل المؤسسة مكانة بارزة على المستوى الوطني و الدولي ، و تعتبر كذلك أكبر وحدة صناعية في مجال تخصصها على المستوى القاري ، بالإضافة إلى السمعة التي اكتسبتها بعد حيازتها على ( iso 9001 ) نسخة 2015، تتمثل أهدافها كما يلي :

### 1-أهداف عامة :

- تلبية احتياجات السوق الوطنية من الكوابل الكهربائية.
- تصدير منتوجاتها إلى الأسواق العالمية.
- الاستغلال الأمثل لمختلف الموارد ،
- إرضاء العملاء ، الحفاظ عليهم و كسب ثقتهم ،
- ضمان موقع الريادة في مجال تخصصها و مواجهة المنافسة ،
- الاهتمام بالعنصر البشري ، الحفاظ عليه و تحسين ظروف عمله ،
- الحفاظ على مستوى منخفض من استيراد للمواد الأولية.

### 2-نشاط المؤسسة :

يقوم نشاط المؤسسة على إنتاج عدة أصناف من الكوابل الكهربائية و هذا نتيجة لاستعمالها لتكنولوجيا متطورة في هذا المجال ، إذ تمكنت المؤسسة من التخصص في إنتاج أكثر من 400 نوع من الكوابل الكهربائية حيث يمكن ترتيبها و جمعها في ثلاث مجموعات كبيرة هي :

#### \* كوابل منزلية :

تستخدم في البناءات و الاستخدام المنزلي يتراوح ضغطها من 250 إلى 750 فولط ، شبكة التوزيع لهذه المجموعة مكونة من 30 موزع معتمد عبر كامل التراب الوطني ، يجدر الإشارة هنا أن هذه المجموعة تمثل 50 بالمئة من إيرادات المؤسسة و باقي الإيرادات تأتي من المجموعات المتبقية.

#### \* كوابل صناعية ( اختصاص):

و هي كوابل متخصصة لغرض صناعي ، كتشغيل الآلات ، محركات ... الخ ، في هذه المجموعة تجد فرعين مهمين هما :

- كوابل كهربائية ذات التوتر المتوسط و العالي.

- كوابل التوزيع أو الشبكات الكهربائية.

-الكوابل الغير معزولة.

#### \* كوابل حسب الطلب :

## الفصل الثاني: استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير مؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة-

هنا يكون المنتج حسب طلب الزبون مثال : سفينة طارق ابن زياد، و هنا تكمن خبرة و تنافسية المؤسسة حيث القيمة المضافة تظهر في هذا النوع من المنتجات.

كما تنتج المؤسسة كذلك بكرات خشبية بأحجام مختلفة لتلف حولها الكوابل ، و تنتج أيضا مادة ال PVC التي تستعمل كمادة حضو أو كمادة عازلة .

### المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعات الكوابل - بسكرة- من المديرات التالية :

1- المديرية العامة: تهتم بالإشراف و التنسيق بين الدوائر و ذلك بمساعدة مجموعة استشارية مكونة من :

- مكتب مساعد الرئيس المدير العام للشؤون القانونية والمنازعات: يهتم بمعالجة و حل النزاعات الداخلية بين العمال، الإدارات الخارجية و بين المؤسسة و مورديها و زبائنها.
  - مكتب مساعد الرئيس لضمان النوعية ( الجودة ) : مسؤول عن كل ما يتعلق بالجودة في المؤسسة و ينب عن الرئيس في حالة غيابه.
  - مكتب رئيس مشروع المعلوماتية : و هو فرع ناشئ في المؤسسة تم استحداثه لمواكبة التطورات السريعة على المستوى المحلي و الدولي ، حيث تمثل مهمته في الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة بالنسبة لمختلف النشاطات.
  - مكتب مراقبة الحسابات: تقوم بالمراجعة المحاسبية.
- و تدرج ضمن هذه المديرية العامة خمس مديريات فرعية و التي هي :

2- المديرية التقنية : تعتبر هذه الدائرة أساسية للمؤسسة ، حيث أنها تتكون من 07 مصالح و كل مصلحة مختصة بمرحلة

معينة في صنع الكوابل ، و مصالح دائرة الإنتاج كالآتي :

✓ مصلحة تسيير و تخطيط الإنتاج ،

✓ مصلحة القلد و الظفر ،

✓ مصلحة العزل و التغليف PVC / PRC

✓ مصلحة تحضير المادة العازلة ،

✓ مصلحة صنع البكرات،

✓ مصلحة التوزيع.

3- مديرية الموارد البشرية : تقوم بتنظيم عمل الدوائر و المصالح ، تأهيل العاملين و توفير الشروط الحسنة للعمل ( الترقية ،

التكوين ... الخ ) ، و كذلك تأمين محيط العمل و تتكون من أربع مصالح هي :

• مصلحة الوسائل العامة ،

- مصلحة الوقاية و الأمن ،
- مصلحة المستخدمين ،
- مصلحة التكوين والخدمات الاجتماعية .

4- مديرية الصيانة : مهمتها صيانة الآلات و العتاد ، تتكون من خمسة مصالح :

- مصلحة الصيانة الكهربائية،
- مصلحة المنهجية و المراقبة ،
- مصلحة توزيع المنافع ،
- مصلحة الصيانة ،
- مصلحة الدراسات ،

5- مديرية مراقبة الجودة : مهمتها مراقبة جودة منتجات المؤسسة ، تتكون من مصلحتين و هما :

- مصلحة المخابر ،
- مصلحة حقل التجارب .

6- مديرية التموين و المبيعات : مهمتها تموين المؤسسة بالمواد الأولية ( النحاس ، pvc ، pvc ، الألمنيوم ) أو قطع الغيار

أو مواد العمل (دواليب ، دهن... الخ ) و تتكون من خمسة مصالح :

- ✓ مصلحة مشتريات المواد الأولية ،
- ✓ مصلحة تسيير المخزون ،
- ✓ مصلحة العبور ،
- ✓ مصلحة قطع الغيار .

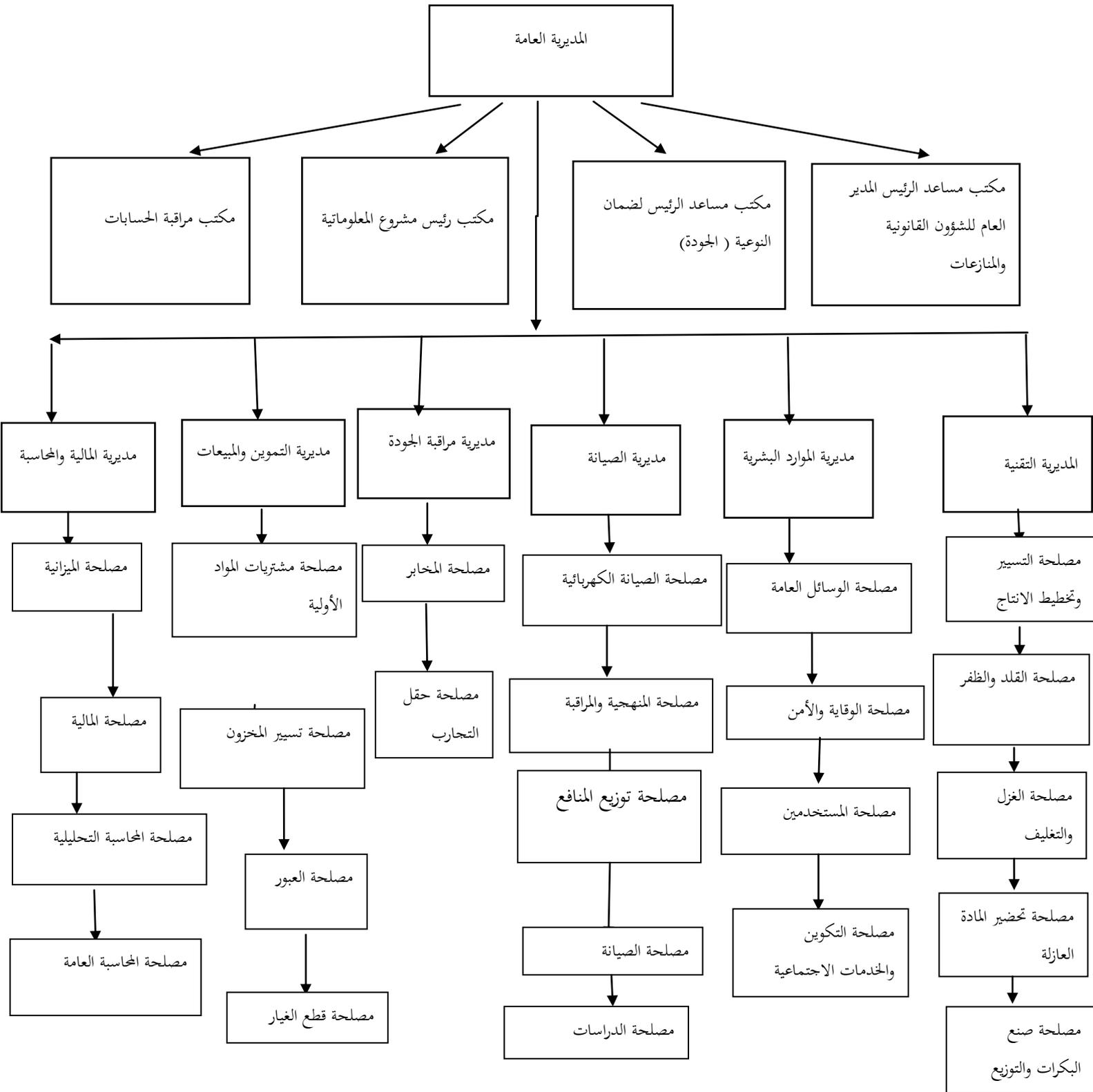
7- مديرية المالية و المحاسبة : مهمتها تسجيل العمليات المالية و المحاسبية ، و تهدف إلى إعطاء صورة واضحة للوضع المالي

و المحاسبي للمؤسسة ، و تتكون من أربع مصالح هي :

- ✓ مصلحة الميزانية ،
- ✓ مصلحة المالية ،
- ✓ مصلحة المحاسبة التحليلية ،
- ✓ مصلحة المحاسبة العامة ،

يجدر الإشارة إلى أن عدد عمال المؤسسة في 2020/07/19: يبلغ 410 عامل منها حوالي 220 أعوان تنفيذ و أن المؤسسة قد مرت على مرحلتين صعبتين خلال الفترة 2008-2020 ، حيث تضمنت هاته الفترة عمليتين كبيرتين لتسريح العمال كانت كما يلي : الأولى من 1500 إلى 700 عامل ، الثانية : من 700 إلى 410 عامل في الوقت الحالي .

شكل(08-2): الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة-



المصدر : مصلحة المالية و المحاسبة

## الفصل الثاني: استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير مؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة-

المبحث الثاني: واقع المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير في مؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة-

قبل التطرق الى تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة يجب علينا معرفة مختلف المنتجات المراد دراستها في المؤسسة.

### المطلب الأول: تقديم منتجات محل الدراسة الموجودة في المؤسسة

سنتطرق في هذا المطلب التعريف بالمنتجات محل الدراسة(منتجات تم اختيارها من بين مختلف المنتجات الاخرى) والمواد المستعملة والمراحل التي يمر بها المنتج عند تصنيعه

#### الفرع الأول : المنتج H03VH-2X0.5mm<sup>2</sup>

يعتبر هذا المنتج نوع من أنواع الكوابل المصنفة عالميا ويصنف من الكوابل المنزلية ، يتحمل ضغط يصل إلى 300 فولط ويتكون من ناقلات مادة الصنع النحاسي والعازل المكون من pvc حيث:

H: تصنف من الكوابل المنزلية والمتعارف عليها دوليا ، V: معزول بمادة تحتوي على مادة pvc

03: يتحمل ضغط 300 فولط ، 2: عدد الاسلاك الداخلية المكونة لهذا الكابل(النحاس)

0.5mm<sup>2</sup>: مساحة الخيط الواحد 0.5 ملم<sup>2</sup>

#### الفرع الثاني: المنتج H05VVF2X1.5mm<sup>2</sup>

يعتبر هذا المنتج نوع من أنواع الكوابل المصنفة عالميا تندرج ضمن الكوابل المنزلية ، يتحمل ضغط يصل الى 500 فولط ويتكون من ناقلات مادة الصنع النحاسي والعازل المكون من pvc حيث:

H: تصنف من الكوابل المنزلية والمتعارف عليها دوليا ، V: معزول داخليا بمادة تحتوي على مادة pvc

V: معزول خارجي بمادة تحتوي على مادة pvc ، F: مكون من مجموعة خيوط رقيقة ومظفرة

05: يتحمل ضغط 500 فولط ، 2: عدد الاسلاك الداخلية المكونة لهذا الكابل(النحاس)

1.5mm<sup>2</sup>: مساحة الخيط الواحد 1.5 ملم<sup>2</sup>

#### الفرع الثالث: NYM-2X1.5mm<sup>2</sup> r.m

يعتبر هذا المنتج نوع من أنواع الكوابل المصنفة عالميا تندرج ضمن صنف الكوابل ذات الضغط المتوسط والمنخفض حيث يتحمل ضغط يصل إلى 380 فولط، ويتكون من ناقلات الصنع النحاسي والعازل المكون من pvc حيث:

## الفصل الثاني: استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير مؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-

NYM: تصنف من الكوابل ذات الضغط المتوسط والمنخفض يحتوي على خيوط سميكة والمعزولة بمادة PVC.

2: عدد الأسلاك الداخلية المكونة لهذا الكابل (النحاس) ،  $1.5\text{mm}^2$ : مساحة الخيط الواحد  $1.5\text{mm}^2$

r: شكله دائري ، m: مظفور بعد العزل الداخلي

### الفرع الرابع : مراحل إنتاج المنتوجات

يمر المنتج عند عملية إنتاجه بعدة مراحل قد تختلف وتشابه حسب نوعية المنتوجات ، وتمر منتوجاتنا محل الدراسة بما يلي:

1-مرحلة القلد: عبارة عن تقليص سمك النحاس عن طريق تمديده وتختلف نوعية التمديد باختلاف نوعية المنتج ويتم التمديد بواسطة آلات القلد.

2-مرحلة الظفر: هي تجميع عدد معين من الأسلاك بواسطة آلات الظفر.

3-مرحلة العزل: هي عملية تغليف الأسلاك بواسطة آلات العزل.

4-مرحلة المراقبة: هي عملية فحص المنتج لاحتمالية تعرضه إلى بعض العطب الذي يكون نتيجة الصدمات، التي يتعرض لها المنتج من مرحلة إنتاجية إلى أخرى.

5-مرحلة التغليف: هي المرحلة النهائية، حيث يتم فيها تغليف الكابل بأكياس بلاستيكية ليكون جاهز ويسلم للزبون.

### الفرع الخامس: المواد المستعملة في إنتاج المنتوجات

يتم استعمال مادتين أساسيتين في إنتاج هذه المنتوجات المتمثلة في:

✓ خيط النحاس وتختلف نوعية الخيط وكميته حسب نوع المنتج ومتطلباته من هذه المادة.

✓ مادة PVC: مادة كيميائية تستعمل للعزل ويختلف لونها حسب نوع المنتج ومتطلباته من هذه المادة.

### المطلب الثاني: آليات تحديد التكاليف والتكلفة النهائية في المؤسسة

تقوم مصلحة المحاسبة والمالية بتحديد التكاليف والتكلفة النهائية لمنتوجاتها، وذلك بتطبيق طريقة التكاليف الكلية حيث تقوم بتحميل جميع التكاليف المباشرة وغير مباشرة، على كل المنتوجات حيث تنتهج المؤسسة في تحديد تكاليفها الخطوات التالية:

❖ تحديد التكاليف المباشرة للمنتوج وهي:

## الفصل الثاني: استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير مؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة-

- 1- تكلفة المواد الأولية: يعتمد المحاسب على وثيقة تسمى بطاقة المواد الأولية التي تبين كمية ونوعية المواد اللازمة لإنتاج وحدة معينة من الكابل، والتي تكون 1000م حيث تستخدم المؤسسة في تقييم مخزونها على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.
- 2- اليد العاملة: يعتمد أيضا المحاسب في تحديد هذه التكلفة، على بطاقة تسمى ساعات الإنتاج التي تبين جميع الآلات التي يمر عليها المنتج والوقت الذي تستغرقه كل آلة في إنجازها.
- 3- تكاليف الاهتلاك: يعتمد المحاسب في تحديد هذه التكلفة على بطاقة ساعات الإنتاج لكونها تعطي آلات خاصة بإنتاج المنتج، وكذلك الزمن الذي تستغرقه كل آلة لإنتاج وحدة معينة من المنتج، حيث تتبع المؤسسة طريقة الاهتلاك الثابت في حساب أقساط الاهتلاك لمختلف آلاتها.

❖ تحديد التكاليف غير مباشرة(التكاليف التي لا يمكن تخصيصها مباشرة في الإنتاج)

❖ تحديد التكلفة النهائية وسعر التكلفة للمنتوجات بالاعتماد على بطاقة التكاليف النهائية حيث تمثل :

شكل(09-2): بطاقة التكلفة النهائية

وحدة القياس: متر					
نوعية:					
رمز الكابل:					
الكمية:					
النسبة					
رمز المادة	طبيعة المادة	وحدة القياس	الكمية	سعر الوحدة	التكلفة
تكلفة المواد الأولية					
تكلفة اليد العاملة					
تكلفة الاهتلاكات					
تكاليف الإنتاج المباشرة وغير مباشرة					
تكاليف الإنتاج النهائية					

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب معلومات مصلحة المالية والمحاسبة

### المطلب الثالث: مراحل حساب التكلفة والنتيجة التحليلية

- 1- توزيع المصاريف الغير مباشرة: يمكن اعتبار المصاريف غير مباشرة على أنها مصاريف لا تدخل بشكل مباشر في تكلفة الشراء والإنتاج، وتقسم في المؤسسة الى:

● مصاريف الإدارة والصيانة: 500000.00دج يتم توزيعها كما يلي

## الفصل الثاني: استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير مؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة-

\*التمويل:30%

الإنتاج: 40% يقسم إلى ← H03VH :20% ، H05VV :10% ، NYM :10%

\*التوزيع: 30% يقسم إلى ← H03VH :10% ← H05VV :10% ← NYM :10%

• اما مصاريف التشغيل والمراقبة والغزل والظفر والقلد: 150000.00 دج ويتم توزيعها على النحو التالي:

\*التمويل:20%

\*الإنتاج: 60% مقسم إلى ← H03VH :20% ← H05VV :20% ← NYM :20%

\*التوزيع: 20% يقسم إلى ← H03VH :10% ← H05VV :5% ← NYM :5%

هذه المصاريف هي مصاريف غير مباشرة، أي هيكلية يتم إدراجها ضمن المصاريف التي ليست لها علاقة بالمنتج مباشرة ويمكن إظهار عملية توزيع الأعباء في الجدول التالي:

جدول(07-2): توزيع الأعباء الغير مباشرة لسنة2020

البيان	المبالغ	التمويل	الإنتاج			التوزيع		
			NYM	H05VV	H03VH	NYM	H05VV	H03VH
مصاريف الإدارة	500000.00	150000	50000	50000	100000	50000	50000	50000
مصاريف التشغيل	150000.00	30000	30000	30000	30000	7500	7500	15000
التوزيع الاولي	650000	180000	80000	80000	130000	57500	57500	65000
التوزيع على حسب		مشتريات مادة اولية PVC 900000	عدد الوحدات المنتجة 13685760	عدد الوحدات المنتجة 3960000	عدد الوحدات المنتجة 13685760	عدد الوحدات المنتجة 3960000	عدد الوحدات المنتجة 3960000	عدد الوحدات المنتجة 3960000
التوزيع الثانوي		0.2	0.006	0.02	0.009	0.014	0.014	0.016

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات المؤسسة (مقابلة)

ملاحظة: تقوم المؤسسة بعملية استرداد المادة الأولية الأساسية لعملية الإنتاج والممثل في PVC، مرة في الشهر بنفس الكمية اي 102000 Kg.

## الفصل الثاني: استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير مؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة-

2-تكلفة شراء المادة الأولية pvc: تعتبر مادة اولية يتم الاعتماد عليها لإنتاج الكوابل، والتي يتم استردادها من اسبانيا من طرف شركة PMS وذلك بواسطة BANQUE EXTERIEURE D'ALGERIE ويتم حساب تكلفة الشراء على التالي:

جدول(08-2): تكلفة شراء المادة الأولية pvc لسنة 2020

المبلغ(دج)	البيان
6207726.03	سعر شراء المادة الأولية
	مصاريف الشراء المباشرة:
20000	-مصاريف العبور
48900.00	-مصاريف الجمركية
379300.00	-مصاريف النقل البحري
18946.00	-مصاريف النقل
20400	مصاريف الشراء غير مباشرة: 0.2×102000
6695272.03	تكلفة شراء المادة الأولية
102000	kg مادة اولية مشتراة
6506399	تكلفة شراء المادة الأولية pvc للكغ الواحد

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات المؤسسة (مقابلة)

3-تكلفة شراء المادة الاوليةcuivre:تعتبر ايضا مادة اساسية كمادة pvc فتحضغ لنفس عملياتها حيث:

جدول(09-2): تكلفة شراء المادة الأولية cuivre لسنة 2020

مبالغ(دج)	البيان
6207726.03	سعر شراء المادة الاولية:
	مصاريف الشراء المباشرة:
9270	-مصاريف العبور
95169.96	-مصاريف الجمركية
13523.81	-مصاريف النقل البحري
7000	-مصاريف النقل
20400	-مصاريف شراء غير مباشرة: 0.2×102000
6353089.8	تكلفة شراء المادة الأولية
102000	kg مادة أولية مشتراة
62.2851	تكلفة شراء المادة الأولية للكغ الواحد

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات المؤسسة (مقابلة)

## الفصل الثاني: استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير مؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة-

4-تكلفة إنتاج المنتج: ولإنتاج منتج  $H03VH-2X0.5mm^2$  بكمية 13685760 وحدة تقوم باستهلاك نفس كمية المادة الأولية، الموافق للمنتج الأول مع الاخذ بعين الاعتبار مخزون آخر المدة، والجدول التالي يبين كيفية حساب تكلفة المنتج:

جدول(10-2): تكلفة المنتج الأول لسنة 2020

المبالغ(دج)	البيان
9845985 3446094.75	مادة اولية مستهلكة من pvc 65.6399×150000kg 65.6399×52500kg
1743.9828 1121.1318	مادة اولية مستهلكة من cuivre 62.2851×28Kg 62.2851×18Kg
146238.63	مصاريف الانتاج المباشرة اليد العاملة: الساعة 173×845.31
548798.9	اهتلاك الآلات: 13685760×0.0401
123171.84	مصاريف الانتاج غير مباشرة: 0.009×13685760
13981539.23	مجموع التكاليف
13685760	عدد الوحدات المنتجة
1.02	تكلفة انتاج الوحدة الواحدة

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات المؤسسة (مقابلة)

يتم تحديد اهتلاك الآلات في المؤسسة حسب اهتلاك ثابت

كما انما تستخدم اسعار البيع كما يلي:

900\* للمنتج الأول

150\* للمنتج الثاني

122\* للمنتج الثالث

5-تكلفة إنتاج المنتج  $H05VVF2X1.5mm^2$

الفصل الثاني: استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير مؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة-

جدول(11-2): تكلفة إنتاج المنتج الثاني لسنة 2020

المبلغ	البيان
9845985 3446094.75	مادة اولية مستهلكة pvc: 202500 منها 65.6399×150000Kg 65.6399×52500Kg
1743.9828 1121.1318	مادة اولية مستهلكة من cuivre 62.2851×28Kg 62.2851×18Kg
146238.63	مصاريف الانتاج المباشرة اليد العاملة: الساعة 173×845.31
158796	اهتلاك الآلات: 3960000×0.041
79200	مصاريف الإنتاج الغير مباشرة: 0.02×3960000
13679179.49	مجموع التكاليف
3960000	عدد الوحدات المنتجة
3.45	تكلفة انتاج الوحدة الواحدة

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات المؤسسة (مقابلة)

6- أما المنتج NYM-2X1.55mm<sup>2</sup>: نستنتج من معطيات المؤسسة أن هذا المنتج يخضع لنفس عمليات المنتج الأول وعليه تكون تكلفة انتاج الوحدة الواحدة هي 1.02.

6- حساب سعر تكلفة المنتوجات الثلاث:

جدول(12-2): سعر تكلفة المنتوجات الثلاث لسنة 2020

NYM	H05VV	H03VH	البيان
91800	1476600	102000	المنتج المباع H03VH: 1.02×1200000 H05VV: 3.45×428000 NYM: 1.02×90000
1260	5992	1600	مصاريف التوزيع المباشرة H03VH: 0.016×100000 H05VV: 0.014×428000 NYM: 0.014×90000
93060	1482592	103600	سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات المؤسسة (مقابلة)

## الفصل الثاني: استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير مؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة-

7- النتيجة التحليلية: رقم الأعمال - سعر التكلفة

### جدول (13-2): النتيجة التحليلية النهائية لسنة 2020

البيان	H03VH	H05VV	NYM
رقم الاعمال: P×Q 900×100000 150×428000 122×90000	90000000	64200000	10980000
سعر التكلفة	(103600)	(1482592)	(93060)
النتيجة التحليلية	89896400	62717408	10886940
النتيجة الاجمالية		163500748	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على معطيات المؤسسة (مقابلة)

حسب الدراسة التي قمنا بها نستنتج أن المؤسسة حققت ربح وهذا راجع الى انها حققت رقم اعمال اكبر من سعر التكلفة التي قد كلفها وتقدر نتيجتها ب: 163500748 دج.

### المطلب الرابع: واقع تطبيق مراقبة التسيير في مؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة-

أولاً: واقع تطبيق مراقبة التسيير في مؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة-

في هذه المؤسسة تم تخصيص مصلحة كاملة لمراقبة التسيير، وهي مصلحة مستقلة بذاتها تتصل مباشرة بالمدير العام ورئيسه حيث يقوم بتسييرها مدير مصلحة مراقبة التسيير الذي يتمتع بخبرة كبيرة، حيث انه شغل العديد من المناصب وتقريباً عمل في اغلب مصالح المؤسسة حيث انه على دراية تامة بما هو يجب ان يكون عليه الامر في كل المصالح، والملاحظ في مؤسسة صناعة الكوابل إن المسؤول على مصلحة مراقبة التسيير يعتبر في نفس الوقت المدقق الداخلي للمؤسسة، حيث يعتبر مركز مراقب التسيير مركز مهم جداً وعملية رئيسية في المؤسسة، تعبر من خلالها كل المعلومات الخاصة بكل المصالح المكونة للمؤسسة حيث يتم فيه مراقبة المعلومات الموجودة وإحصائها ودراستها وتحليلها، وذلك بغرض تحسين ادارة المؤسسة بشكل المطلوب وتحقيق اهدافها المسطرة وهذا بعد انجاز الميزانية التقديرية لكل المصالح، حيث إن مراقبة التسيير تعتبر الوسيط المباشر بين المدير العام ورئيسه ومختلف المصالح.

ثانياً: الميزانية التقديرية: يتم اعداد الميزانيات التقديرية في المؤسسة بناءً على اوامر من مدير المؤسسة، حيث يقوم بإرسال أوامر للوحدة تبين فيه الكميات التي يجب أن تلف من الكوابل والكميات التي يجب ان تباع من المنتج النهائي، وتكون هذه الميزانيات التقديرية مختصرة في كمية الكوابل والإنتاج والبيع، حيث يجتمع رؤساء المصالح لكامل الوحدات المناقشة (رئيس مصلحة التموين،

## الفصل الثاني: استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير مؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة-

رئيس مصلحة الإنتاج، رئيس مصلحة مراقبة التسيير، رئيس مصلحة التوزيع والبيع.....) يتم عرض الاهداف المسطرة من طرف القيادة المركزية والتقديرات اللازمة التحقيق، ودراسة وتحليل الحالة من كل الجوانب وتبيان مسؤولية ودور كل مصلحة من المصالح، بعد دراسة وتحليل هذه الميزانيات يتم التنسيق بينها من اجل ان تكون متكاملة فيما بينها.

### جدول(14-2): ميزانية تقديرية للمؤسسة سنة 2021

UM=KDA

PRODUITS	PLAN ANNUEL 2021		JANVIER		FEVRIER		MARS		1 TRIMESTRE2021	
	QTE	VALEUR	QTE	VALEUR	QTE	VALEUR	QTE	VALEUR	QTE	VALEUR
FRAISEUSES UF1.5	7	12880	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>TOTAL PRODUCTION INTEGREE</b>		<b>12880</b>		<b>0</b>		<b>0</b>		<b>0</b>		<b>0</b>
FRAISEUSES UF 1.5	36	66240	6	11040	0	0	0	0	6	11040
FRAISEUSES UF 4	4	7600		0		0	0	0	0	0
TOUR XIMA 1500	16	15840	0	0	0	0	0	0	0	0
TOUR TOS 2000 ASTIC	30	66990	0	0	0	0	0	0	0	0
LABORATOIRE CNC(CAMEMD)	300	1852898	40	247053	38	234700	40	247053	118	728807
<b>TOTAL CKD</b>		<b>2009568</b>		<b>258093</b>		<b>234700</b>		<b>247053</b>		<b>739847</b>

SOUS-TRAITANCE HORS GROUPE		40000		500		500		500		1500
SOUS-TRAITANCE CAMEMD(TABLE)		18435		2458		2335		2458		7251
ACCESSOIRES		65746		8766		8328		8766		25860
<b>TOTAL SOUS TRAITANCE</b>		<b>124182</b>		<b>11724</b>		<b>11163</b>		<b>11724</b>		<b>34612</b>
RENOVATION& PRESTATION HORS GROUPE		30000		1500		1500		1500		4500
<b>TOTAL RENOVATION ET PRESTATION</b>		<b>30000</b>		<b>1500</b>		<b>1500</b>		<b>1500</b>		<b>4500</b>

REVENTE EN L'ETAT										0
<b>TOTAL REVENTE EN L'ETAT</b>		<b>0</b>		<b>0</b>		<b>0</b>		<b>0</b>		<b>0</b>
<b>TOTAL CHIFFERE D'AFFAIRES</b>		<b>2176630</b>		<b>271317</b>		<b>247363</b>		<b>260277</b>		<b>778958</b>

المصدر: وثائق مقدمة من طرف مصلحة مراقبة التسيير

### التعليق على الميزانية التقديرية:

من خلال شكل الميزانية التقديرية للمؤسسة تبين لنا ان المؤسسة خلال الفترة الاولى، تستورد احيانا من الخارج بعض من منتجاتها اما من السوق المحلية او السوق العالمية، وان المؤسسة احيانا تحقق ارباح وحيانا تشهد تاخر في ذلك حيث ان اجمالي الانتاج المتكامل قدر بـ 12880 KDA كما تبين ان مجموع ckd خلال هذه الفترة فقدر بـ: 739847KDA، اضافة الى ذلك ان تجديد الخدمة الشاملة في السنة قدرة بـ 34612 KDA، كما نلاحظ ان المؤسسة في هذه الفترة سجلت اجمالي مبيعاتها بـ 778958KDA اي انها حققت مبيعات سنوي اكبر مما قد خسرت في شراء منتوجاتها.

### ثالثا: لوحة القيادة:

تستعين المؤسسة في عملية مراقبة التسيير بشكل كبير على لوحة القيادة، بحيث تمثل لوحة القيادة التقرير الشهري والثلاثي والسادسي والسنوي الذي يعد على مستوى كل الوحدات التابعة للمديرية العامة، تموين، إنتاج، تسيير مخزون، محاسبة عامة، موارد بشرية، حيث يقوم كل مسؤول بإجراء مقارنات شهرية، ثلاثية، سداسية، سنوية.

الفصل الثاني: استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير مؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة-

جدول (15-2): لوحة القيادة للإنتاج لسنة 2021

Groupe :		ACTIVITE DE PRODUCTION				Année : 2021		Tableau
Filiale :		Fréquence : Mensuelle				Période : janv-21		ACT 2
Désignation du Produit		Réalizations		Plan annuel		Période		Taux de Réalis. R/P
		2020	2021	Prévu	Réalisé	Prévu	Réalisé	
2 Fraiseuses UF 1,5	Quantité	20	12			6	2	33%
	Valeur	32 000	19 200	-	-	9 600	3 200	
4 Equipements(FRAISAGE)	Quantité							
	Valeur	8 920						
5 Equipements(TOURNAGE)	Quantité							
	Valeur	181 324				0		
6 Equipements(AGRICOLE)	Quantité							
	Valeur	260 469				0		
8 Tour 1000(tournage)	Quantité	168						
	Valeur	75 266						
9 Tour Xima 1500	Quantité	32	16			8		
	Valeur	31 680	15 840	0	-	7 920	0	0%
10 Tour Tos Astic 2000	Quantité	12	12			6		
	Valeur	20 904	20 904	-	-	10 452	-	0%
14 Tour à copier(TOURNAGE)	Quantité	12						
	Valeur	21 827						
15 Tour semi automatique(TOURNAGE)	Quantité	12						
	Valeur	62 885						
14 LABO CNC	Quantité		250	40	40	40	40	100%
	Valeur	21 359	1544 082	247 053	247 053	247 053	247 053	100%
<b>Sous-traitance</b>		<b>41 581</b>	<b>100 000</b>	<b>0</b>	<b>17 520</b>	<b>41 667</b>	<b>61 163</b>	<b>147%</b>
	1. Hors Groupe	10 535	29 750		3 819	41 667	5 418	13%
	2. ACCESSOIRES	12 054	70 250		13 699		55 686	
	3.Boîte Rockwell	18 992						
	4. Intra Groupe				2		59	
<b>Prestations de Services</b>		<b>57 124</b>	<b>40 000</b>	<b>0</b>	<b>693</b>	<b>13 333</b>	<b>8 265</b>	<b>62%</b>
1. Rénovation	Hors Groupe	11 633	40 000		693	13 333	8 265	62%
	Intra Groupe							
2. Autres Prestations	Hors Groupe	5 491						
	ENEFP PROCESSING	40 000						
	Intra Groupe							
<b>VALEUR PRODUCTION (*) (en KDA)</b>		<b>816 819</b>	<b>1 740 026</b>	<b>247 053</b>	<b>265 266</b>	<b>330 025</b>	<b>319 681</b>	<b>97%</b>

(\* ) Valorisation au Prix de Vente HT (Selon paramètres du Plan Annuel ou Contrat de Performance de la Filiale).

المصدر: وثائق مقدمة من طرف مصلحة مراقبة التسيير

### التعليق على لوحة القيادة:

من خلال لوح القيادة للإنتاج في مؤسسة صناعة الكوابل نلاحظ انه لتصميم المنتج تستخدم المؤسسة عدة ملحقات تمت مقارنتها مع السنة السابقة، اذ تبين ان سنة 2020 قدرت ب 40000 دج اما سنة 2021 قدرت ب 8265 دج ومن هنا نلاحظ ان المؤسسة استغلت الموارد المتاحة افضل استغلال، اضافة الى خدمات اخرى حققت نفس النتائج وفي الاخير نستنتج ان المؤسسة خلال سنة 2020 حققت قيمة انتاج ب 265266 دج اما سنة 2021 ب 31968 دج وهذا راجع الى ما تم استخدامه من طرف المؤسسة من عوامل مباشرة وغير مباشرة كالمنتجات.

## خلاصة الفصل

من خلال دراستنا السابقة حول مؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة- حاولنا معرف واقع مراقبة التسيير فيها والأدوات المستخدمة في ذلك، وتبين ان المؤسسة تعتمد على لوحة القيادة والميزانية التقديرية وركزنا في دراستنا على المنتوجات الثلاث وهي:

$H03VH-2X0.5mm^2$ ،  $H05VVF2X1.5mm^2$ ،  $NYM-2X1.55mm^2$  كما ركزنا ايضا على حساب تكلفة

إنتاجها وسعر تكلفتها، واتضح بان المؤسسة محل الدراسة تعتمد في حساب تكاليفها على طريقة علمية معينة وخاصة الا وهي طريقة التكاليف الكلية في تصنيف تكاليفها، وتبين ان هذه الطريقة تساعد كثيرا في عملية مراقبة التسيير باعتبارها تساعد في اتخاذ القرار وتساهم في تحديد اسعار البيع واختبار كفاءة بعض الاقسام.

من خلال معطيات وظروف المؤسسة محل الدراسة تبين ايضا ان طريقة التكاليف الكلية تساعد وتساهم في مراقبة الميزانية من خلال مقارنة الاداء الفعلي مع المخطط له مسبقا، وتحديد المسؤوليات وتوجيه انتقادات حول هذه الطريقة وتسيير مخزوناتها للمؤسسة حتى تتمكن من تحقيق نتائج أفضل مستقبلا.

## خاتمة:

من أجل جعل المؤسسة تتخذ طابعا أكثر ديناميكية محاولة منها المساهمة في خلق الثروة و تحقيق الربح بهدف ضمان الاستمرار و البقاء استجابة لمتطلبات المناخ الاقتصادي الجديد الذي يفرضه اقتصاد السوق، أصبح عليها تبني آليات و أدوات تتماشى مع التغيرات الحديثة و التحكم الجيد في تسييرها الداخلي و التكيف مع محيطها الخارجي.

و من أجل تحقيق ذلك التغيير لابد من الاعتماد على طرق تسييرية حديثة ، و من بين أهم هذه الطرق التسييرية تقنية المحاسبة التحليلية حيث تعتبر أداة تقنية لنظام مراقبة التسيير ، و هي كذلك من أهم الوسائل التي تستخدم لتحسين فعالية و نجاعة المؤسسة ، كما تستخدم هذه التقنية حسب طبيعة المشكلة المراد تحليلها و مراقبتها ، و اتخاذ مجموعة الإجراءات ، و الطرق و التقنيات لزيادة فعالية التحكم ، إذ تسمح بدراسة و مراقبة المرودية و تحديد فعالية المؤسسة.

و من خلال الفصلين النظري و التطبيقي في بحثنا ، و الذي أردنا إسقاطه على الواقع لتتعرف على مدى إرتباط المعارف النظرية بالتطبيقية ، تمكنا من الوصول إلى النتائج و التوصيات المتعلقة بهما، نذكرها فيما يلي :

### ✓ النتائج نظرية : تتمثل في :

- إن تقنية المحاسبة التحليلية تكمن أهميتها في سد النقص الحاصل في المحاسبة العامة، لأن هذه الأخيرة أصبحت عاجزة عن إمداد المؤسسات بالبيانات التحليلية و خاصة في ظل نمو حجم المؤسسات و كبرها ، و تعقد أنواع الأعباء و المصاريف المرتبطة بنشاط المؤسسة بغض النظر عن حجمها ، نتيجة لتطور الأساليب و وسائل الإنتاج و ظروف المنافسة .. الخ.
- إن محاسبة التكاليف تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات خلال الأجل القصير، و ذلك من خلال دراسة سلوك عناصر التكاليف تجاه التقلبات في أحجام النشاط من منطلق أن التكلفة الإجمالية تتأثر أساس بحجم النشاط و ليس بوحدة المنتج النهائي.
- مراقبة التسيير من أهم الأدوات التي تستخدم في المؤسسة الإقتصادية لتحسين فعالية و نجاعة النظام ، و هي في تطور مثل لوحة القيادة و الموازنات التقديرية.

### ✓ النتائج التطبيقية: تتمثل في:

- لا يوجد قسم محاسبة التكاليف في المؤسسة حيث سعر التكلفة يشترك في تحديده عدة مصالح و هي قسم المحاسبة و المالية و قسم التموين.
- تستعمل المؤسسة طريقة التكاليف الكلية (الحقيقية ) في حساب سعر التكلفة النهائي.
- وجود مصلحة مراقبة التسيير يساعد في تحديد التقديرات و النبوءات المستقبلية

- إستعمال المدقق في المؤسسة لأدوات مراقبة التسيير و هي لوحة القيادة و الميزانيات التقديرية تساعد في توضيح مسار نشاط المؤسسة و الإختلاف الذي قد يكون بين النتائج الحقيقية و التقديرية.
  - إستعمال المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير و العمل على تقليل تكاليف المؤسسة و رفع من أدائها.
- ✓ **التوصيات:** لقد لخصت دراستنا إلى مجموعة من التوصيات منها :
- ضرورة إنشاء مصلحة أو على الأقل فرع محاسبة التحليلية لتوضيح التكاليف و الأعباء و تحميلها بشكل أوضح و أكثر دقة.
  - محاولة تبني نظام المحاسبة التحليلية واضح بتطبيق طريقة علمية لحساب مختلف التكاليف.
  - إجراء دورات تكوينية لمختلف العمال و توعيتهم بأهمية المحاسبة التحليلية.
  - اختيار الكفاءات البشرية القادرة التي تتمتع بالتكوين اللازم و الخبرة لتطبيق محاسبة التحليلية و مراقبة التسيير .
  - إن فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة تتوقف على فعالية أدواته و التي تعتبر المحاسبة التحليلية أهمها، لذا يجب أن تكون المعلومات التي تنتجها دقيقة، سريعة، ملائمة في الوقت المناسب.
  - استخدام أدوات مراقبة التسيير و طرق المحاسبة التحليلية الأكثر تطور مثل تكاليف حسب الأنشطة أو التكاليف المعيارية.

✓ **اختبار صحة الفرضيات:** و يمكن أن نقول أنه:

- تم التأكد ان الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية لا تساعد في تحسين مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية، وذلك راجع الى وجود طرق حديثة أكثر دقة.
- الطرق الحديث للمحاسبة التحليلية تبين انها تساهم كثيرا في تحسين مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية لوجود شروط تتلائم مع المؤسسة.
- نعم المحاسبة التحليلية تساعد مؤسسة صناع الكوابل في مراقبة تسييرها من خلال استغلالها الجيد للموارد وكيفية استخدامها لمختلف الطرق الموجودة.

✓ **أفاق البحث :**

حاولنا من خلال هذه الدراسة التعرف على أهمية المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير للمؤسسة ، و لقد درسنا منتوجات المؤسسة التي تم التطرق إليها في الفصل التطبيقي أعلاه وفق الطريقة الكلية ، و هي طريقة تقليدية لصعوبة و عدم تطبيق طرق أخرى لحساب التكاليف ، و عليه يمكن أن نوجز بعض الأفاق المستقبلية لبحثنا كما يلي:

- استخدام أدوات مراقبة التسيير الحديثة و المتطورة في المؤسسات الاقتصادية.
- أهمية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في دعم نظام المعلومات المحاسبية .
- استخدام التكلفة المستهدفة في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية.

## فهرس المحتويات

I	الشكر والعرهان
II	الإهداء
IV –III	الملخص
A-B	قائمة الجداول والأشكال
أ-ث	مقدمة
	<b>الفصل الأول: دور المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية</b>
2	تمهيد
3	<b>المبحث الأول: أساسيات حول مراقبة التسيير</b>
3	المطلب الأول: تعريف مراقبة التسيير
5	المطلب الثاني: وظائف مراقبة التسيير
5	المطلب الثالث: أهداف مراقبة التسيير
6	المطلب الرابع: أدوات مراقبة التسيير
11	<b>المبحث الثاني: الاطار النظري للمحاسبة التحليلية</b>
12	المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية
16	المطلب الثاني: الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية
29	المطلب الثالث: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة(الطريقة الحديثة)
32	<b>المبحث الثالث: المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير</b>
32	المطلب الأول: علاقة طريقة التكاليف الكلية بمراقبة التسيير
32	المطلب الثاني: علاقة طريقة التكاليف المتغيرة بمراقبة التسيير
33	المطلب الثالث: علاقة طريقة التكاليف المعيارية بمراقبة التسيير
33	المطلب الرابع: علاقة طريقة التكاليف على اساس الانشطة ABC
35	خلاصة الفصل الاول
	<b>الفصل الثاني: استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير مؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة-</b>

## فهرس المحتويات

37	تمهيد
38	المبحث الأول: تقديم مؤسسة صناعة الكوابل - بسكرة -
38	المطلب الأول: تعريف مؤسسة صناعة الكوابل وتأسيسها
38	المطلب الثاني: أهداف مؤسسة صناعة الكوابل ونشاطها
40	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة الكوابل
43	المبحث الثاني: واقع المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير في مؤسسة صناعة الكوابل - بسكرة -
43	المطلب الأول: تقديم المنتجات محل الدراسة في المؤسسة
44	المطلب الثاني: آليات تحديد التكاليف والتكلفة النهائية في المؤسسة
45	المطلب الثالث: مراحل حساب التكلفة والنتيجة النهائية
50	المطلب الرابع: واقع تطبيق مراقبة التسيير في مؤسسة صناعة الكوابل - بسكرة -
55	خلاصة الفصل التطبيقي
56	الخاتمة
58	فهرس المحتويات
60	قائمة المراجع
63	الملاحق

ALAZARD, C., & Sabine, S. (2010). **Contrôle de gestion MANUEL ET APPLICATIONS** 2e édition. paris, france: dunod.

ALAZARD, C., & Sabine, S. (2018). **Contrôle de gestion MANUEL ET APPLICATIONS** 5e édition. paris, france: dounod.

احلام مجدوب. (2013-2014). دور أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي (مذكرة ماجستير اكايمي). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مسيلة: جامعة المسيلة.

اسماء بلعربي. (2015-2016). المحاسبة التحليلية كاداة لمراقبة التسيير (مذكرة ماجستير اكايمي). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مستغانم: جامعة عبد الحميد بن باديس.

اسمة رقيق، و سعيده بوجمعي. (2017, 04 25). مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الابداع. مقدمة من ملتقى وطني حول الابداع وتغير المنظمات والمؤسسات (صفحة 4). البليدة: جامعة رحاب.

اوكيل سعيد. (1991). فنيات المحاسبة التحليلية. الجزائر: دار الافاق.

بكوش لطيفة. (بلا تاريخ). نظام التكاليف على اساس الانشطة. دار التعليم الجامعي.

بوناب بلال. (2013-2014). دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الانتاج دراسة حالة شركة الاسمنت حامة بوزيان-قسنطينة- (مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.

حابي أحمد. (2010-2011). دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية "دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة -" (مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 03.

حجازي اسماعيل ، و سعاد معاليم. (2013). محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الانشطة. الاردن: دار اسامة للنشر والتوزيع.

حسين رحيم، و احمد بونقيب. (2008). دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير. أبحاث اقتصادية وادارية، 8.

حوحامدي وهيبية. (2016-2017). واقع تطبيق الاساليب الحديثة لمراقبة التسيير ومدى كفاءتها في تحسين الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية دراسة حالة "مؤسسة نفضال وحدة GPL704" (مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ام البواقي: جامعة العربي بن مهيدي.

- خطيب نمر محمد، و سويسي هواري . (04 ديسمبر , 2013). محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة **abc في قطاع الخدمات الجامعية**. مجلة اداء المؤسسات الجامعية، 70-71.
- دادي عدون ناصر. (2010). **تقنيات مراقبة التسيير-محاسبة تحليلية**. الجزائر: المحمدية العامة-الجزائر.
- دادي عدون ناصر، ليندة معزوي، و هجيرة لهواسي . (2004). **مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية**. الجزائر: دار المحمدية العامة.
- دادي عدون ناصر، و قويدر الواحد عبد الله. (2010). **مراقبة التسيير والاداء في المؤسسة الاقتصادية**. الجزائر: دار المحمدية العامة-الجزائر.
- دحو هشام بن، و وليد بوزيان. (2013-2014). **المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير دراسة حالة مؤسسة الخزف المنزلي-مغنية**-(مذكرة ليسانس). كلية العلوم التجارية، تلمسان: جامعة ابو بكر بلقايد.
- رابح بلكرشة. (بلا تاريخ). **التكاليف المعيارية ودورها في عملية الرقابة(محاضرة)**. تيارت، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة ابن ةخلدون.
- زكورة العويينة بن. (2019). **أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية- بين التأصيل النظري والممارسات التطبيقية**-. مجلة اقتصاد المال والاعمال، 195.
- سلام سليمة، و بوسالم ابو بكر. (2 سبتمبر , 2017). **دور المحاسبة التحليلية في تحديد هامش الربح دراسة حالة لمؤسسة التفصيل الجديدة-سعيدة**-. مجلة اضافات اقتصادية، 138.
- عبد الكريم بويعقوب. (1998). **المحاسبة التحليلية**. الجزائر: ديوان المطبوعات الجمعية.
- عثمان فلاح. (2015-2016). **دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية(مذكرة ماجستير)**. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية، علوم التسيير، مستغانم: جامعة عبد الحميد بن باديس.
- عدون ناصر دادي. (1999). **المحاسبة التحليلية**. الجزائر: دار المحمدية العامة.
- عربان عميروش، و تسعديت بوسبعين. (31 12 , 2019). **دور نظام المحاسبة التحليلية في تسيير ومراقبة تسيير المؤسسات الجزائرية- دراسة تطبيقية SARL SPRO TRAP**-. مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، صفحة 149.
- علي رحال. (1999). **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**. الجزائر: ديوان المطبوعات الجزائرية.

## قائمة المراجع

- عمار درويش، و الياس صالح. (2011-2013). فعالية طريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير وتحسين الاداء. مجلة المالية والاسواق، 161-162-163-164.
- فاتح ساحل. (2002-2003). دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية(مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر.
- محاد عريوة، و محمد خاوي. (2017). تطبيق ادوات مراقبة التسيير الحديثة في قياس وتقييم الاداء المستدام في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. مجلة بحثية في علوم مالية ومحاسبية، صفحة 136.
- محمد بربري. (2017). محاسبة تحليلية. اليازوري للنشر والتوزيع.
- محمد عز الدين نعمون. (2020, 30 07). تطور اختصاص وممارسات مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية. أبعاد اقتصادية، 110.
- مريم زاي، و عيدة عيسي. (2011-2012). مراقبة التسيير كنظام للمعلومات دراسة حالة مفتشية الضرائب -سور الغزلان(مذكرة ماجستير). معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، البويرة: المركز الجامعي العقيد اكلي محند اولحاج.
- نوال مرابطي. (2005-2006). اهمية نظام المحاسبة التحليلية كاداة في مراقبة التسيير حالة مؤسسة-نفطال-(مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر.
- هشام بن عمر. (2014-2015). استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير دراسة حالة مطاحن الزيبان القنطرة-بسكرة-(مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
- هلال رحمون. (2004-2005). المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير و مساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية - دراسة مقارنة-( أطروحة دكتورا). كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، الجزائر: جامعة يوسف بن خدة.
- هواري معراج، و الباهي مصطفى. (2011). مدخل الى مراقبة التسيير. الساحة المركزية -بن عكنون، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- يحيى التكريتي اسماعيل. (2007). محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة. بغداد: دار الحامد.



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكره في: 2021/06/18

جامعة محمد خيضر-بسكره  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة

## إذنه باطبع

أنا الممضي أسفله الأستاذ(ة): شحتاني عبد العالي

الرتبة: أستاذ مساعد أ

قسم الارتباط : العلوم المالية والمحاسبة

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر-للطالبان: 1- قافي رانيا. 2- قدوري نرجس

الشعبة: د العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة

بعنوان: استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل-بسكره-

أرخص بطبع المذكرة المذكورة.

رئيس القسم

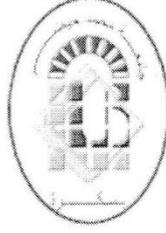
الأستاذ(ة) المشرف(ة)



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 27-05-2021

إلى السيد: مدير الشركة الوطنية  
لصناعة الكوابل - بسكرة -



جامعة محمد خيضر - بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسيير  
عمادة الكلية  
الرقم: 90 / ك.ق.ت.ت / 2021

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي, نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلاب:

1- قديمي نرجس

2- قاتي رانيا

تخصص: محاسبة

المسجلان بالسنة: ثانية ماستر

وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة ب:

" استخدام أدوات المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية "

تحت إشراف: أ/ شحتاني عبد العالي

في الأخير تقبلوا منا أسى عبارات التقدير والاحترام

عميد الكلية



نائب العميد المكلف بالدراسات  
والمسائل المرتبطة بالطلبة  
أ. جنان عبد الحق

تأشيرة المؤسسة المستقبلية

Directeur Finances  
& Comptabilité  
BELLILI Boulouvar

# الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

## تصريح شرفي

(خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث)

أنا الممضي أسفله،

السيد (ة): مهاجر بن بلال الصفة: اثنى طالب محاكاة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 118.131.001 والصادرة بتاريخ: 2016/04/11

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج في الماجستير عنونها:

استخدام أدوات المحاسبة الجاهزة في مراقبة سير المحاسبة

الإقتصادية دراسة حالة شركة صناعة الكوابل بسكرة

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة

الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه

التاريخ: 2021/06/17

توقيع المعني

# الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

## تصريح شرفي

(خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث)

أنا الممضي أسفله،

السيد (ة): قدوري بن جيس الصفة: اثنى طالب حاسبة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 7463493 والصادرة بتاريخ: 2015/06/15

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التجارية

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج في الماستر عنونها:

استخدام أدوات الحاسبة التحليلية في مراقبته

تسيير المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة في صناعة الكوابل بسكرة

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة

الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه

التاريخ: 2021/06/15

توقيع المعني

# CHIFFRE D'AFFAIRES

أجل 305 الف دينار = (1) 020

Um=KDA

PRODUITS	PLAN ANNUEL 2021		JANVIER		FEVRIER		MARS		1 <sup>ER</sup> TRIMESTRE 2021	
	Qté	Valeur	Qté	Valeur	Qté	Valeur	Qté	Valeur	Qté	Valeur
	FRAISEUSES UF1.5	7	12 880	0	0	0	0	0	0	0
<b>TOTAL PRODUCTION INTEGREE</b>		<b>12 880</b>		<b>0</b>		<b>0</b>		<b>0</b>		<b>0</b>
FRAISEUSES UF 1,5	36	66 240	6	11 040	0	0	0	0	6	11 040
FRAISEUSES UF 4	4	7 600		0		0		0	0	0
TOUR XIMA 1500	16	15 840	0	0	0	0	0	0	0	0
TOUR TOS 2000 ASTIC	30	66 990	0	0	0	0	0	0	0	0
LABORATOIRE CNC (CAMEMD)	300	1 852 898	40	247 053	38	234 700	40	247 053	118	728 807
<b>TOTAL CKD</b>		<b>2 009 568</b>		<b>258 093</b>		<b>234 700</b>		<b>247 053</b>		<b>739 847</b>
SOUS-TRAITANCE HORS GROUPE		40 000		500		500		500		1 500
SOUS-TRAITANCE CAMEMD(TABLES)		18 435		2 458		2 335		2 458		7 251
ACCESSOIRES		65 746		8 766		8 328		8 766		25 860
<b>TOTAL SOUS TRAITANCE</b>		<b>124 182</b>		<b>11 724</b>		<b>11 163</b>		<b>11 724</b>		<b>34 612</b>
RENOVATION & PRESTATION HORS GROUPE		30 000		1 500		1 500		1 500		4 500
<b>TOTAL RENOVATION ET PRESTATION</b>		<b>30 000</b>		<b>1 500</b>		<b>1 500</b>		<b>1 500</b>		<b>4 500</b>
REVENTE EN L'ETAT										0
<b>TOTAL REVENTE EN L'ETAT</b>		<b>0</b>		<b>0</b>		<b>0</b>		<b>0</b>		<b>0</b>
<b>TOTAL CHIFFRE D'AFFAIRES</b>		<b>2 176 630</b>		<b>271 317</b>		<b>247 363</b>		<b>260 277</b>		<b>778 958</b>



ملحق (2) = مخزون المنتجان

<b>Groupe :</b> <b>Filiale :</b>		<b>STOCK PRODUITS FINIS</b>		Tableau <b>ACT 4</b>
		<b>janv-21</b>	<b>2021</b>	
<b>Désignation du Produit</b>		<b>Réa PV</b> Fin 2020	<b>Fin</b> Période PV	
1 Equipements(tournage)	Quantité	0	0	
	Valeur	54 400	0	
2 Fraiseuses UF 1,5	Quantité	6	0	
	Valeur	11 040	0	
3 Rectifieuses UNLJMC 6504	Quantité	1	1	
	Valeur	3 006	3 006	
4 LABO CNC	Quantité			
	Valeur	31 866	-150 067	
5 Appareil à cylindres	Quantité	1	1	
	Valeur	4 018	4 018	
6 Rouleau à cylindres	Quantité	27	27	
	Valeur	5 927	5 927	
7 Ecluse	Quantité	50	50	
	Valeur	2 901	2 901	
8 Dégauchisseuse	Quantité	1	1	
	Valeur	373	373	
9 Piqueuse de persienne	Quantité	1	1	
	Valeur	451	451	
10 Outillage CAMEMD FABRIQUE PAR FAMOS	Quantité			
	Valeur	55 560	55 560	
11 Outillage CAMEMD FABRIQUE PAR ALEMO	Quantité			
	Valeur	12 054	0	
<b>STOCK PRODUITS FINIS (*) (en KDA)</b>		<b>181 596</b>	<b>222 302</b>	

(\* ) Inclure les P.F en stock et fabriqués par les autres Filiales du Groupe Valorisation au prix de Vente HT en Vigueur

ملحق (ب) = الإنتاج

Groupe :		ACTIVITE DE PRODUCTION				Année : 2021		Tableau
Filiale :		Fréquence : Mensuelle				Période : janv-21		ACT 2
Désignation du Produit		Réalisations	Plan annuel	Période		Cumul		Taux de Réalis. R/P
		2020	2021	Prévu	Réalisé	Prévu	Réalisé	
2 Fraiseuses UF 1,5	Quantité	20	12			6	2	33%
	Valeur	32 000	19 200	-	-	9 600	3 200	
4 Equipements(FRAISAGE)	Quantité							
	Valeur	8 920						
5 Equipements(TOURNAGE)	Quantité							
	Valeur	181 324				0		
6 Equipements(AGRICOLE)	Quantité							
	Valeur	260 469				0		
8 Tour 1000(tournage)	Quantité	168						
	Valeur	75 266						
9 Tour Xima 1500	Quantité	32	16			8		0%
	Valeur	31 680	15 840	0	-	7 920	0	
10 Tour Tos Astic 2000	Quantité	12	12			6		0%
	Valeur	20 904	20 904	-	-	10 452	-	
14 Tour à copier(TOURNAGE)	Quantité	12						
	Valeur	21 827						
15 Tour semi automatique(TOURNAGE)	Quantité	12						
	Valeur	62 885						
14 LABO CNC	Quantité		250	40	40	40	40	100%
	Valeur	21 359	1544 082	247 053	247 053	247 053	247 053	100%
<b>Sous-traitance</b>		<b>41 581</b>	<b>100 000</b>	<b>0</b>	<b>17 520</b>	<b>41 667</b>	<b>61 163</b>	<b>147%</b>
	1. Hors Groupe	10 535	29 750		3 819	41 667	5 418	13%
	2. ACCESSOIRES	12 054	70 250		13 699		55 686	
	3. Boite Rockwell	18 992						
	4. Intra Groupe				2		59	
<b>Prestations de Services</b>		<b>57 124</b>	<b>40 000</b>	<b>0</b>	<b>693</b>	<b>13 333</b>	<b>8 265</b>	<b>62%</b>
1. Rénovation	Hors Groupe	11 633	40 000		693	13 333	8 265	62%
	Intra Groupe							
2. Autres Prestations	Hors Groupe	5 491						
	ENEFP PROCESSING	40 000						
	Intra Groupe							
<b>VALEUR PRODUCTION (*) (en KDA)</b>		<b>816 819</b>	<b>1 740 026</b>	<b>247 053</b>	<b>265 266</b>	<b>330 025</b>	<b>319 681</b>	<b>97%</b>

(\*) Valorisation au Prix de Vente HT (Selon paramètres du Plan Annuel ou Contrat de Performance de la Filiale).

حسابات (4) 2010

**SYNTHESE DE COMPTES DE GESTION ET DE SITUATION**

N° Ordre	Désignation des Comptes	N° Cptes.	Réalisé	Objectif	Réalis. Période (n)	Cumul à Fin Période (n)
1	Ventes de marchandises	700	48 528	2 021	7	1 247
2	Ventes de Produits finis et intermédiaires	701-702	676 310		128 853	197 971
3	Vente de travaux	704		1 600 026		
4	Ventes d'études et autres prestations de service	705-706	104 270	140 000	18 213	85 382
5	Autres (Vtes Pds Résiduels, Pds Act. Annexes, 703-708-709)					
6	CHIFFRE D'AFFAIRES ..... (1 à 5)		829 108	1 740 026	147 073	284 600
	Chiffre d'affaires Intra-Groupes (Inclus)			55 944	5 335	20 311
7	Variation stocks produits finis et en cours (Prod)	72	18 538		95 690	48 447
8	Production immobilisée	73	3 126			
9	Subventions d'exploitation	74				
10	PRODUCTION DE LA PERIODE..... (6-1+7+8)		802 244	1 740 026	242 755	331 799
11	Achats consommés	60	478 375	1 118 128	450 442	505 008
12	Dont achats de marchandises	600	43 789		43 789	43 789
13	matières premières	601	427 066	1 031 128	399 368	427 066
14	achats d'études et de prestations de service	604	7 520	87 000	7 285	34 153
15	Services extérieurs	61	7 514	22 499	2 688	2 688
16	Autres services extérieurs	62	31 701	63 756	41 153	43 303
17	CONSOMMATION DE LA PERIODE..... (11+15+16)		517 590	1 204 383	494 283	550 998
18	VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (10+1-17)		333 182	535 643	(251 520)	(217 952)
19	Charges de personnel	63	142 547	145 134	12 110	61 733
20	Impôts, taxes et versements assimilés	64	3 988	33 682	2 834	5 286
21	EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION..... (18-19-20)		186 647	356 827	(266 464)	(284 971)
22	Autres produits opérationnels	75	8 690	27 000	0	
23	Autres charges opérationnels	65	7 490	14 412	800	800
24	Dotations aux amortissements et aux provisions	68	123 718	46 986	12 500	12 500
25	Reprises sur pertes de valeurs et provisions	78	6 415		0	
26	RESULTAT OPERATIONNEL ..... (21+22-23-24+25)		70 544	322 428	(279 764)	(298 271)
27	Produits financiers	76				
28	Charges financières	66	9 163	1 780	0	
29	RESULTAT FINANCIER ..... (27-28)		(9 163)	(1 780)	0	0
30	RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT..... (26+29)		61 381	320 648	(279 764)	(298 271)
31	Impôts exigibles sur résultats ordinaires	695 et 698	8 506			
32	Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	692 et 693	(8 803)			
33	Éléments extraordinaires - Produits	77				
33	Éléments extraordinaires - Charges	67				
34	RESULTAT EXTRAORDINAIRE ..... (32-33)					
35	RESULTAT NET DE LA PERIODE.....(30-31+34)		61 678	320 648	(279 764)	(298 271)

2

AGREGATS	Réalisé 2011	Pré 2012	à fin mai 2012	TRO	Evolution	
					à fin avril 2012	%
Stocks totaux(classe 3)	417 376	404 534	476 716	118%		#DIV/0!
Créances - clients (411)	453 265	979 173	558 890	91%	381 026	47%
Endettement total	931 379	869 799	792 557	91%	330 262	140%
Concours bancaires courants(319)					792 557	
Trésorerie nette	212 152	607 755	306 008	50%		#DIV/0!
Effectif total	224	201	227	113%		#DIV/0!
dont Permanents	198	168	199	118%	202	-1%



## BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2021			2020
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
<b>Immobilisations incorporelles</b>		41,863,032.29	36,219,281.97	5,643,750.32	4,472,455.31
<b>Immobilisations corporelles</b>					
Terrains		37,098,639.12		37,098,639.12	37,098,639.12
Bâtiments		2,053,810,367.96	1,235,321,058.63	818,489,309.33	859,320,252.24
Autres immobilisations corporelles		3,240,358,561.60	3,015,038,439.47	225,320,122.13	260,474,154.03
Immobilisations en concession					
<b>Immobilisations encours</b>		183,819,745.37		183,819,745.37	82,426,309.37
<b>Immobilisations financières</b>					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		128,720,471.09		128,720,471.09	48,150,242.61
Impôts différés actif		172,127,866.84		172,127,866.84	172,077,196.74
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>5,857,798,684.27</b>	<b>4,286,578,780.07</b>	<b>1,571,219,904.20</b>	<b>1,464,019,249.42</b>
<b>ACTIF COURANT</b>					
<b>Stocks et encours</b>		4,221,758,213.51	113,098,526.46	4,108,659,687.05	3,488,535,006.14
<b>Créances et emplois assimilés</b>					
Clients		1,352,525,089.30	228,909,467.27	1,123,615,622.03	1,909,278,951.64
Autres débiteurs		281,373,355.38	100,000.00	281,273,355.38	205,912,417.86
Impôts et assimilés		374,466,365.49		374,466,365.49	517,735,649.67
Autres créances et emplois assimilés		2,136,367.76		2,136,367.76	2,136,367.76
<b>Disponibilités et assimilés</b>					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		740,934,661.69		740,934,661.69	736,504,612.13
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>6,973,194,053.13</b>	<b>342,107,993.73</b>	<b>6,631,086,059.40</b>	<b>6,860,103,005.20</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>12,830,992,737.40</b>	<b>4,628,686,773.80</b>	<b>8,202,305,963.60</b>	<b>8,324,122,254.62</b>



# DELTA TECNIC, S.A.

Pol. Ind. Moli de les Planes - C/ Rec.Moli de les Planes s/n  
 08470 SANT CELONI (Barcelona)  
 Tel. +34 93 867 42 84\* Fax +34 93 867 52 29  
 E-mail: deltatec@deltatecnic.com  
 http://www.deltatecnic.com



Page 1 / 1

## FACTURE

NUMÉRO	DATE	CODE CLIENT	
110466	17/12/2018	03494	10

BON DE LIVRAISON	CODE	DESIGNATION	QUANTITÉ	PRIX UNI.	MONTANT
182273	260016	012381 <b>COMMANDE CLIENT: 012381</b> ORANGE D-PLAST PE-20692 Batch nr: 18-6717 6.000,000  CFR PORT DE SKIKDA according to CCI 2010 GROSS WEIGHT: 6.198 KG NETT WEIGHT: 6.000 KG PARCELS: 6 PALLETS (100X120X110) COUNTRY OF ORIGIN: SPAIN ***** CONTAINER : TGHU1318708 SEAL : 00072058 ***** The exporter of the products covered by this document(customs authorisation n° ES/08/0206/05)declares that,except wher otherwise clearly indicated, these products are of EU preferential origin. Sant Celoni 17.12.19  <b>BANQUE EXTERIEURE D'ALGERIE</b> <b>AGENCE DE BISKRA</b>  <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;">             07 03 01 2018 4 10 00046612           </div>  Total Amount VAT 0% INTERN.	6.000,000	8,870	53.220,00
					53.220,00
					0,00

**DELTA TECNIC, S.A.**

Marie-Claire Bigaire  
Customer Sce.

R.M. Barcelona: Tomo 23.765, folio 49, hoja B-61.242, N.I.F. A-08-704520

V.A.T NR. ES-A08704520

<b>Montant Total</b>	EUR	<b>53.220,00</b>
----------------------	-----	------------------

<b>T.V.A. :</b>	000007024226959
<b>REGLEMENT:</b>	CASH AGAINST DOCUMENTS CASH A/c
<b>ÉCHEANCE:</b>	17/12/2018 53.220,00
<b>C. Bancaires:</b>	BANC DE SABADELL
	C/GIRONA,6 / CP: 08402 GRANOLLERS - BARCELONA (ESP)
	VAT NR: ES-A08704520
	Account 00815197560001057014
	Swift: BSABESBB IBAN: ES3900815197560001057014

<b>ENTREPRISE DES INDUSTRIES DU CABLE DE BISKRA</b> Zone Industrielle BP 131 RP NIF N°: 000007024226959 <b>BISKRA</b> <b>07000 -</b> <b>- ALGERIA</b>
--

(Customer Copy)

BANQUE EXTERIEURE D'ALGERIE  
AGENCE DE BISKRA



07	03	01	2018	4	1000019	EUR
----	----	----	------	---	---------	-----

مبلغ فاتورة 10.404,00  
P/C = 97

<b>FACTURE</b> 18/422	Date 28/12/2018	V/Ref. B.C. N° 012279	N/Ref. PI-8327/1
--------------------------	--------------------	--------------------------	---------------------

PMS INTERNATIONAL, S.L.  
Avda. Esplugues 77  
08034 Barcelona - ESPAÑA  
EORI Nr.: ESB62426168

ENTREPRISE DES INDUSTRIES DU CÂBLE DE BISKRA " ENICAB"  
ZONE INDUSTRIELLE DE BISKRA, BP 131 RP  
07000 BISKRA ALGERIE  
N° Identification Fiscale: 000007024226959  
N° Registre de Commerce: 07/00 0242269 B00

Conditions de Livraison  
**P/C** par bateau, port d'embarquement Barcelone, à destination du port d'Alger

Reglement  
Remise Documentaire payable à 59 jours date d'embarquement

MARQUES / DESCRIPTION / POIDS  
**CARBONATE DE CALCIUM MICROCARB LB 10 T**  
Position Tarifaire: 2836.50.10.00

---

Total FOB Port de Barcelone  
Frêt **P/C** Port d'Alger

---

SUIVANT FACTURE PROFORMA N° FPH-8085  
ORIGINE: Espagne  
PROVENANCE: Espagne  
POIDS NET TOTAL: 102.000 KG  
POIDS BRUT TOTAL: 103.884 KG  
**EMBALLAGE**  
4.080 Sacs de 25 kg sur 80 palettes (40 palettes de 1200 Kg + 40 palettes de 1350 Kg) le tout dans 04 conteneur de 20'. Capacité par 1 FCL 20' = 25, 5 MT.

**COORDONNÉES DE NOTRE BANQUE**  
BANCO DE SABADELL SA  
Avda. Sarrià, 17-19  
08029 BARCELONA  
SWIFT: BSABESBB  
CODE IBAN: ES71 0081 5084 0600 0100 4301

QUANTITE	U	PRIX EUR	TOTAL EUR
102000	KG	0,088	8.976,00
			8.976,00
			1.428,00
			10.404,00

**PMS International, S.L.**

**MONTANT TOTAL EN EUR **P/C** PORT D'ALGER (INCOTERMS 2010)** 10.404,00

Transaction exonérer de la TVA parce qu'il est marchandise destinée à l'exportation (Real Décret 1624/1992 du 31/12/92 BOE, section 9.1)  
Nous vous prions de bien vouloir nous remettre copie de l'avis de débit relatif à cette facture dès que le paiement sera effectué.

PMS International, S.L. Reg. Mer. Barcelona: Tomo 33175. Folio 149. Hoja B-224018. Inscripción 1ª CIF: B.62426168



According to the Spanish Law 11/1987 of April 24, regarding Packing and Reexport and to the "Real Decreto" 782/1986 of April 30, by which the regulation for the development and execution of the Law 11/1987 is approved, the final holder of industrial and commercial packing and residues is responsible for its direct administration.  
Any claim or dispute arising from the present invoice, shall be governed and determined by the jurisdiction of the Court and Tribunal of Barcelona.  
Note: All products are sold as being up to our recognized standard. Any warranties or conditions, statutory or otherwise (unless specifically stated as to quality, or fitness for any purpose, are excluded. Claims for Damage in Transit, or for Shortweight, must be reported to the Insurance Company and to Carrier immediately. We can accept no responsibility for failure to adhere to these terms. The amount of this invoice includes the value of the goods, freight (when it corresponds), commissions and other amounts paid out on your behalf. Being an export operation, this invoice does not include VAT.