



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم : العلوم التجارية

الموضوع

مساهمة تدقيق حسابات التكلفة في تحسين سعر التكلفة
دراسة حالة : مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة- ومؤسسة
مطاحن الرخاء-عين ياقوت-

مشروع منكرة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية
تخصص : فحص محاسبي

الأستاذة المشرفة:

بركات فايزة

إعداد الطالب:

بن زطة فارس

...../2014	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2014-2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

يَتَأْتِيهَا الَّذِينَ ءَامَنُوا إِذَا قِيلَ لَكُمْ تَفَسَّحُوا
فِي الْمَجَالِسِ فَافْسَحُوا يَفْسَحِ اللَّهُ لَكُمْ
وَإِذَا قِيلَ أَنْشُرُوا فَأَنْشُرُوا يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ
ءَامَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ
وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ ﴿١١﴾

(صدق الله العظيم)

" الآية 11 (المجادلة) "

الإهداء:

إلى من قال فيهم عز و جل:

(و قضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه و بالوالدين إحسانا إما يبلغن عندك الكبر أحدهما أو

كلاهما فلا تقل لهما أف و لا تنهرهما و قل لهما قولاً كريماً) (الإسراء 23)

أهدى ثمرة هذا العمل المتواضع إلى الوالدين الكريمين.

إلى إخوتي و أخواتي: سليم، جمال، موسى.

إلى الأصدقاء: "صدام، محمد، عبد الرؤوف، عبد السلام، فتحي، أفرن سفيان

، فريد، عصام، طارق، رشيد، ثليب، خولة، بن سعيد هناء، حساني لمياء، حساني مروى.

إلى جميع الأصدقاء الذين عرفتهم طول المشوار الدراسي راجياً من الله تعالى أن

يوفقهم في حياتهم العلمية و العملية.

شكر و عرفان:

أُتقدم بجزيل الشكر للأستاذة بركات فايزة على النصائح والإرشادات التي قدمتها

لنا طوال فترة إعداد مذكرة التخرج.

كما أُتقدم بجزيل الشكر إلى كل الأساتذة خاصة:

قحوش سميرة، زعرور نعيمة، خان أحلام، زايد حميد، دبابش نجيب.

كما أُتقدم بجزيل الشكر لعمال المكتبة.

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تبين مساهمة تدقيق حسابات التكاليف في تحسين سعر التكلفة مع دراسة حالة مؤسستين وطنيتين كمثال عن واقع مساهمة تدقيق حسابات التكاليف في تحسين سعر تكلفة المنتج حيث احتوت الدراسة النظرية على ابراز مفهوم التكلفة وكذا سعر التكلفة وطرق تحميلها كما شملت ايضا على مفهوم حسابات التكاليف وإجراءات المتبعة لتنفيذ عملية تدقيق التكاليف ثم تأتي الدراسة الميدانية لمحاولة ابراز مساهمة تدقيق حسابات التكاليف في مؤسسة مطاحن الزيبان وكذا مؤسسة مطاحن الرخاء باعتباره ركن اساسي في تحسين سعر تكلفة المنتج.

كلمات المفتاحية:

تدقيق حسابات تكاليف، سعر تكلفة.

Synthèse de l'étude:

Cette étude vise à contribuer au contrôle des comptes des coûts dans l'amélioration du prix de revient illustré avec le cas de deux étude nationale comme un exemple de la réalité de vérifier les coûts des comptes dans l'amélioration du prix de revient, ils contiennent étude théorique de mettre en évidence la notion de coût ainsi que le coût et les méthodes de prix, sont chargés également inclus la notion de coûts d'audit et des comptes des procédures de procéder à une vérification des comptes coûte

Puis vient étude Almidanbh pour essayer de mettre en évidence la contribution du coût

de la vérification des comptes dans Fondation Alziban Mills, ainsi que la prospérité Mills Foundation comme un élément fondamental dans l'amélioration du prix de revient

Mots-clés:

Vérifier les comptes des coûts, le prix de revient

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
البسمة	
الآية القرآنية	
إهداء	
شكر وعرافان	
ملخص الدراسة	
الفهرس	
قائمة الجداول والأشكال	
مقدمة عامة	أ -ب- ج
الفصل الأول: سعر التكلفة	
تمهيد	02
المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف	03
المطلب الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف	03
المطلب الثاني: مفاهيم و أهداف محاسبة التكاليف	04
الفرع الأول: مفاهيم حول محاسبة التكاليف	04
الفرع الثاني: أهداف محاسبة التكاليف	05
المبحث الثاني: ماهية التكاليف و سعر التكلفة	06
المطلب الأول: مفهوم التكلفة و تصنيفها	06
الفرع الأول: مفهوم التكلفة و سعر التكلفة	06
الفرع الثاني: تصنيف التكلفة	07
المطلب الثاني: نظريات و قوائم التكاليف	11
الفرع الأول: نظريات التكاليف	11
الفرع الثاني: قوائم التكاليف	14
المبحث الثالث: طرق تحميل التكاليف	22
المطلب الأول: الطرق التقليدية	22
الفرع الأول: طريقة الأقسام المتجانسة	22

24	الفرع الثاني: طريقة التحميل العقلاني لتكاليف الثابتة
25	الفرع الثالث: طريقة التكاليف المتغيرة
28	الفرع الرابع: طريقة التكاليف المعيارية
29	المطلب الثاني: الطرق الحديثة
29	الفرع الأول: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة
31	الفرع الثاني: طريقة الكلفة المستهدفة
33	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: تدقيق حسابات التكاليف	
35	تمهيد
36	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق الخارجي
36	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي و أنواعه
36	الفرع الأول: مفهوم التدقيق الخارجي
37	الفرع الثاني: أنواع التدقيق الخارجي
39	المطلب الثاني: معايير التدقيق الخارجي
41	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للتكاليف
41	المطلب الأول: قياس عناصر المصروف و توقيت الاعتراف به
41	الفرع الأول: قياس العناصر المكونة للمصروف
42	الفرع الثاني: توقيت الاعتراف بالمصروف
43	المطلب الثاني: دراسة تفصيلية للمصروفات
63	المبحث الثالث: تدقيق حسابات التكاليف
63	المطلب الأول: اجراءات تدقيق حسابات التكاليف
64	المطلب الثاني: تدقيق حسابات التكاليف

71	المطلب الثالث: اسهامات تدقيق حسابات التكاليف في تحسين سعر التكلفة
72	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث: تدقيق حسابات التكاليف و تحسين سعر التكلفة	
74	تمهيد
75	المبحث الأول: التعريف بالمؤسستين و هيكلهما التنظيمي
75	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة مطاحن الرخاء و هيكلها التنظيمي
75	الفرع الأول: تعريف بمؤسسة مطاحن الرخاء
75	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي
76	المطلب الثاني التعريف بمطاحن الزيبان وهيكلها التنظيمي
76	الفرع الأول : التعريف بمطاحن الزيبان-القنطرة-
77	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمطاحن الزيبان
87	المبحث الثاني: حساب سعر التكلفة لمطاحن الزيبان
87	المطلب الأول: عناصر التكاليف
88	المطلب الثاني: تحديد سعر القنطار من منتج الدقيق الممتاز
88	الفرع الأول: إجراءات تدقيق حسابات التكاليف
89	الفرع الثاني: تحديد سعر إنتاج القنطار الواحد من مادة الدقيق الممتاز
91	المبحث الثالث: حساب سعر التكلفة لمطاحن الرخاء عين ياقوت
91	المطلب الأول: عناصر التكاليف مطاحن الرخاء
91	المطلب الثاني: تحديد سعر تكلفة القنطار من منتج الدقيق الممتاز
91	الفرع الاول: حساب سعر التكلفة لمطاحن الرخاء
94	الفرع الثاني : مساهمة تدقيق حسابات التكاليف في تحسين سعر التكلفة
96	خلاصة الفصل الثالث
97	خاتمة
101	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول و الأشكال

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
15	قائمة التكاليف الإجمالية.	(1-1)
16	قائمة الدخل.	(2-1)
17	قائمة التكاليف حسب نظرية المباشرة	(3-1)
18	قائمة الدخل حسب النظرية المباشرة.	(4-1)
18	قائمة تكاليف حسب النظرية غير مباشرة.	(5-1)
19	قائمة الدخل حسب نظرية غير مباشرة.	(6-1)
20	قائمة التكاليف حسب نظرية الطاقة المستغلة.	(7-1)
21	قائمة الدخل وفق النظرية الطاقة المستغلة.	(8-1)
26	تصنيف الأعباء.	(9-1)
27	تصنيف الأعباء.	(10-1)
38	مقارنة بين أنواع التدقيق.	(1-2)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
24	مخطط تفصيلي يوضح طريقة أقسام متجانسة.	(1-1)
30	مخطط تفصيلي يوضح مراحل طريقة الأقسام المتجانسة.	(2-1)
32	مراحل عملية احتساب التكلفة المستهدفة.	(3-1)

المقدمة

مقدمة عامة:

تتحمل المؤسسة مجموعة من التكاليف أثناء قيامها بعملية إنتاج السلع أو تقديم الخدمات هذا من جهة ،أو توزيعها في السوق من جهة أخرى،كل هذه المصاريف تؤثر حتما على السعر النهائي للمنتج ،أو السلعة محل الإنتاج أو الخدمة المقدمة. ومع اتساع حجم المؤسسات ،والتطورات الاقتصادية التي حدثت في الحياة الاقتصادية ،وكذا مع التقلبات في المحيط الخارجي ،وإشداد المنافسة في السوق ،كل هذه العوامل ،و عوامل أخرى فرضت على المؤسسة المحافظة على إستمراريتها،وكذا فرض وجودها في السوق والمحافظة زبائنها و كذا السعي على كسب زبائن جدد.

وهذا من خلال تقديم خدمات أو منتجات ذات جودة عالية بأسعار التي يطمح إليها الزبائن في المستقبل القريب،هذا مادفع بالمؤسسة إلى إعادة النظر في التكاليف التي تدخل ضمن عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات وبالأحرى التدقيق فيها من أجل التقليل منها ،أوالتخلي عن المصروفات الزائدة التي من شأنها أن تؤثر على السعر النهائي للمنتج أو الخدمة المقدمة،وعليه فمن الطبيعي أن تكون هذه التكاليف خاضعة لفحص مستقل؛ ويعد تدقيق التكاليف من الأمور الأساسية التي يتعين على المدقق أن يوليها عناية خاصة نظرا إلى ان التكلفة المستنفذة في النشاط خلال الفترة محل التدقيق تمثل عنصرا رئيسا لتحديد نتيجة نشاط الفترة كما أن الجزء غير المستنفذ من التكلفة والذي يظهر كأحد بنود الميزانية(المخزون) يمثل جزءا مهما من بنود الأصول ولا سيما في المؤسسات الصناعية.

الإشكالية:

من خلال ما سبق و لمعالجة هذه الدراسة سنحال الإجابة على الإشكالية التالية:

كيف يساهم تدقيق حسابات التكاليف في تحسين سعر تكلفة المنتج ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بتدقيق حسابات التكاليف؟

- كيف يتم تدقيق حسابات التكاليف؟

- كيف تتم المعالجة المحاسبية لتكاليف؟

الفرضيات:

- تدقيق التكاليف:الفحص التفصيلي لحسابات التكاليف ونضم التكاليف المتبعة للتحقق من صحتها و للتأكد من تدقيق أهداف محاسبة التكاليف.
- إن وضع إطار لمعايير وإجراءات تدقيق التكاليف يساعد على تحديد دور مدقق التكاليف ومسلياته.
- المعالجة المحاسبية لتكاليف تكون انطلاقا من التحمل الفعلي لتكلفة.



أهمية الدراسة

يساهم هذا النوع من التدقيق في زيادة الكفاءة والفاعلية بالنسبة للإدارة في مجال الإنفاق وذلك من خلال توجيه هذه نحو تدقيق الأهداف المنشودة بالشكل الصحيح
تكتسب هذه الدراسة أهميتها من أهمية نظام محاسبة التكاليف كجزء من نظام المعلومات المحاسبية فإن تقويم هذا النظام و تدقيق عناصره يزيد من دوره في المؤسسة
محاولة تحديد إطار لمعايير و إجراءات تدقيق التكاليف و بالتالي تحديد دور مدقق التكاليف و مسؤولياته

أهداف الدراسة: تتمثل الأهداف المرجوة من هذا الموضوع في:

- محاولة إبراز أهمية تدقيق حسابات التكاليف
- الوقوف على أهم الإجراءات التي يتعين على مدقق تكاليف أن يتقيد بها أثناء قيامه بعملية تدقيق حسابات التكاليف للحصول على أفضل النتائج
- محاولة إعطاء مفهوم عام لتدقيق حسابات التكاليف و كذا أهم معايير تدقيق حسابات التكاليف

صعوبات الدراسة:

- عدم وجود المراجع الكافية التي تخدم هذا الموضوع
- صعوبة الحصول على نسخ من الوثائق التي تخدم الموضوع

حدود الدراسة

- الحدود المكانية: أجريت هذه الدراسة الميدانية في مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة وكذا مؤسسة مطاحن الرخاء-عين ياقوت
- الحدود الزمانية: تمت الدراسة خلال شهر ماي 2013

المنهج المتبع:

- للإجابة عن التساؤلات المطروحة واختبار الفرضيات فإننا نعتمد على الأسلوب الوصفي التحليلي من خلال جمع الوثائق والأدلة التي تخدم الموضوع
- بالإضافة إلى منهج الدراسة الذي يمكننا من التعمق في الموضوع من خلال الزيارة الميدانية للمؤسستين محل الدراسة و الإطلاع على الوثائق التي تخدم الموضوع.

أسباب اختيار الموضوع:

- نقص مثل هذه الدراسات على مستوى الأطروحات و الدكتوراه و الماجستير والماستر.
- الخلفية السابقة لأنه في إطار تخصصنا.
- محاولة الربط بين الجانب الضري و التطبيقي و ذلك من خلال التعرف على كيفية تدقيق حسابات التكاليف.

الفصل الأول

سعر التكلفة

تمهيد:

تنتج المؤسسة سلعا أو تقدم خدمات بهدف تحقيق الأرباح من وراء ذلك، غير أن إنتاج هذه السلع يتطلب من المؤسسة التضحية بمواردها الاقتصادية حتى يصبح هذا المنتج تاما. حيث يعتبر عنصر التكلفة على اختلاف نوعه سواء كان مواد خامة أو يد عاملة أو مصاريف أخرى التي تدخل بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في مكونات المنتج من العناصر الأساسية التي لا تستطيع المؤسسة التي التخلي عنها.

كما أن تحديد سعر هذا المنتج أو الخدمة المقدمة يكون انطلاقا من عوامل عديدة لعلا أبرزها التكلفة التي تحملتها المؤسسة طيلة عملية الإنتاجية التي مر بها هذا المنتج أو الخدمة.

و من هنا يمكن اعتبار أن سعر هذا المنتج أو الخدمة المقدمة يكون معبرا عنه على أنه كل ما تحملته المؤسسة من تكاليف إلى غاية وصوله إلى المرحلة النهائية أي مرحلة البيع.

و من أجل توضيح ذلك سنتطرق خلال هذا الفصل إلى:

-عموميات حول محاسبة التكاليف؛

-ماهية التكلفة و سعر التكلفة؛

-طرق تحميل التكاليف.

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

المطلب الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف

مرت محاسبة التكاليف بمراحل تطور عديدة حتى وصلت إلى مستواها الحالي، فقد استخدمت في أيام الفراعنة و في الدولة الإسلامية، و ازداد استخدامها نتيجة ازدهار الصناعة و التجارة في أوروبا حتى وصلت إلى مرحلة الشيوخ في العقدين الأخيرين من القرن التاسع عشر.

حيث ظهرت عدة كتابات منها كتاب "تكلفة المصنع" تأليف هنري ميكتالف Henry Metalf، عرض فيه طريقة محاسبة الأوامر الإنتاجية، و كتاب جارك ونيلز Jark Neils عن علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية، و كتاب نورثون Northon عن المشاكل المحاسبية في حالة الإنتاج المستمر المعروف حالياً بمحاسبة المراحل الإنتاجية و ذكر هاميلتون شيرش Hamilton Church في سنة 1901م بأن أغلب الشركات لديها نوعاً أو آخر من طرق التكاليف و على الرغم من بساطتها إلا أنها تمكنها من تحديد تكلفة العمل و المواد التي تستخدم في إنجاز عمل معين، و كذلك قام هاميلتون بتقديم فكرة مراكز التكلفة و ظهرت الكثير من الكتابات التي تتعلق بتوزيع التكاليف على المنتجات.

و في القرن العشرين ظهر موضوع التكلفة المحددة مقدماً على أساس أفكار رواد الإدارة العلمية مثل تيلور و مرسون Taylor e Emerson⁽¹⁾.

نتائج مراحل تطور نظام المحاسبة عن التكاليف:

يمكن حصر نتائج الأبحاث و الدراسات التي مر بها تطور نظام محاسبة التكاليف فيما يلي:

- أ - تم وضع الطرق العلمية لمبدأ التكلفة التاريخية، و تحديد التكلفة المباشرة الأولية لكل من المواد، القوى البشرية، و الخدمات الصناعية المباشرة؛
- ب - قياس التكاليف غير المباشرة و وضع طرق توزيعها و تحميلها على المنتج النهائي؛
- ج - وضع أساليب التكاليف التقديرية و المحددة مقدماً؛
- د - وضع طرق تحديد التكاليف الإضافية و أساليب معالجة انحراف التكاليف العملية عنها فيما يتعلق بالتكاليف غير مباشرة؛
- هـ - تحديد الاهتمام من تحديد التكاليف إلى الرقابة على عناصر التكلفة؛
- و - ظهور الاتجاه نحو توحيد أنظمة التكاليف الصناعية النوعية؛
- ز - توجيه البحوث العلمية نحو دراسة تكاليف التسويق و تكاليف النشاط الإداري؛
- ح - تأكيد أهمية محاسبة التكاليف كأداة ضرورية في كافة النشاطات للإدارة الحديثة؛
- ط - مساهمة التكاليف الفعلية و القياسية في وضع نظم الموازنات التخطيطية الثابتة و المرنة لتحقيق أغراض التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء؛

(1) محمد تيسير الرجبى، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة، القاهرة، 2013، ص 9.

ي - استخدام أساليب بحوث العمليات في محاسبة التكاليف لتطوير أساليبها و طرق العلمية؛
ك - تطوير نظام محاسبة التكاليف على أساس ربطها بأسس و مبادئ محاسبة المسؤولية. (1)

المطلب الثاني: مفاهيم و أهداف محاسبة التكاليف

الفرع الأول: مفاهيم حول محاسبة التكاليف

تعرف محاسبة التكاليف على أنها: " عملية المحاسبة على التكلفة بدء من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولاً إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز وحدات التكلفة" (2).

كما عرفت أيضاً على أنها: "هي تجميع و تخصيص و تحليل تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة للإعداد التقارير الخارجية و التخطيط و الرقابة للأعمال الجارية و اتخاذ القرارات الخاصة" (3).

أما كمال حسن جمعة السبعي و سعدون مهدي الساقى فقد " اعتبروا أن محاسبة التكاليف هي عن مجموعة من الأساليب و الإجراءات المستخدمة في جمع و تبويب و تسجيل بيانات التكاليف و تحليلها بهدف احتساب تكاليف الإنتاج أو خدمات أو الأنشطة المختلفة من أجل تقديم المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض التسعير و ممارسة الوظائف الإدارية في تقييم الأداء" (4).

إلا أن عاطف أخرس و إيمان هني فقد اعتبروا " أن محاسبة التكاليف هي: مجموعة من الأسس و الإجراءات التي تهتم بتجميع المعلومات و تصنيفها و تخصيصها على الأهداف التكلفة سواء كانت السلعة أو أوامر إنتاجية أو مراحل إنتاجية و التقرير عنها للإدارة مؤسسة لمساعدتها في التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات" (5).

و من خلال التعاريف سابقة الذكر يمكن أن نستخلص المفهوم العامة لمحاسبة التكاليف " فهي ذلك النشاط أو النظام الذي يشير إلى طرق تجميع و قياس المعلومات أو البيانات الخاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة الإنتاجية و تشغيلها وفقاً لقواعد و مفاهيم محددة، و ذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات هذا النشاط الإنتاجي من أجل استخدام هذه المعلومات التكاليفية في عملية الرقابة و إتخاذ القرارات".

(1) أحمد كلبوتة و آخرون، الأصول المحاسبية و الأسس العلمية في محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2011، ص 9.

(2) صالح عبد الله رزاق، عطا الله و ارد خليل، محاسبة تكاليف الفعلية، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، 1999، ص 8.

(3) محمد القيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1997، ص 21.

(4) كمال حسن جمعة، سعدون مهدي الساقى، محاسبة تكاليف صناعية، أثر للنشر و التوزيع، عمان، 2008، ص 1.

(5) عاطف أخرس، إيمان هني، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر و التوزيع، عمان، 2001، ص 15.

الفرع الثاني: أهداف محاسبة التكاليف

من خلال التعاريف سابقة الذكر يمكن القول أن محاسبة التكاليف تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نذكر من أهمها ما يلي:

- 1- أحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج و على إستخدام عوامل الإنتاج بمتابعتها على مستوى الإشراف و المسؤولية؛
- 2- توفير أساس سليم لتقديم الإنتاج التام و الإنتاج غير تام و الأعمال تحت التنفيذ في آخر الفترة المالية و ذلك لأغراض التصدير الصحيح لنتائج أعمال و القوائم المالية و الحسابات الاقتصادية و القومية؛
- 3- المساعدة على رسم السياسات و اتخاذ القرارات على مختلف المستويات؛
- 4- توفير البيانات المحاسبية بصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقا لمراكز المسؤولية و مراكز التكلفة؛
- 5- المساعدة في اقتراح الخطط و المعاني و معدلات الأداء و التطرق لتقارير الأنشطة في الشركات التابعة لشركة القابضة معنية و متابعة سير العمل في الوحدة الاقتصادية؛
- 6- مراقبة المصروفات جملة و تفصيلا و ذلك بغية الإشراف على مجالات الأنشطة الإنتاجية و التسويقية و الإدارية للمؤسسة و رفع و تحسين كفاءة الإنتاجية؛
- 7- تسهيل عمليات المشروع بطريقة منظمة و دقيقة حتى يمكن من خلالها إستخراج التكاليف الفصلية و الإجمالية لأي وحدة أو مرحلة أو قسم⁽¹⁾؛
- 8- دراسة نقاط القوة و الضعف في السياسات الإدارية و الإجراءات المتبعة و ذلك فيما يتعلق بما يلي: (2)
 - ✓ الكشف عن العمليات الربحية و العمليات الخاسرة تمهيدا للإستغناء عن العمليات الأخيرة أو تحسين وسائل إنتاجها؛
 - ✓ الكشف عن نواحي الإهمال و الإسراف و التلاعب في إستخدام الموارد الإنتاجية بمقارنة الأداء العملي بالأداء المخطط و تحديد تحليل و توضيح الإنحرافات و تطبيق مبادئ الإدارة بالإنشاء للإدارة و بالأهداف و المحاسبية بالنتائج؛
 - ✓ الكشف عن تراكم المخزون من الإنتاج و ذلك لتدقيق أسعار البيع في فترات متعاقبة و محاولة الدخول في فرص المناقصات المحتملة؛
 - ✓ الكشف عن أسباب إنتاج غير الجيد (المعيب و التالف) في مجال توقف الآلات أو إنقطاع التيار الكهربائي، أو غير ذلك و العمل على تفادي ذلك مستقبلا؛
 - ✓ الكشف عن الخلل في تنظيم أعمال و عمليات من خلال مقارنة الكلفة لهذه النواحي بين المؤسسة المتماثلة في جميع المتغيرات و الفترة واحدة ثابتة

(1) محمد العثماني، محاسبة التكاليف المنظرين التقليدي و الحديث، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان، 2011، ص 39.

(2) أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحيتين النظرية و التطبيقية، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993، ص 22.

المبحث الثاني: ماهية التكاليف و سعر التكلفة

المطلب الأول: مفهوم التكلفة و تصنيفها

الفرع الأول: مفهوم التكلفة و سعر التكلفة

أولاً: مفهوم التكلفة

عرفت التكلفة على أنها: "مورد مضى به أو ضائع لتحقيق هدف معين" (1).

كما عرفت أيضاً: "على أنها تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في

الحاضر أو المستقبل" (2).

أما عبد الحي مرعي فقد اعتبر التكلفة "هي أي تضحية اختيارية بأشياء أو ممتلكات أو حقوق مادية أو معنوية فيتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على صفقة حاضرة أو مستقبلية" (3).

كما اعتبر عبد المقصود و ناصر نور الدين التكلفة " بأنها تضحية مادية إجبارية بهدف الحصول على منفعة اقتصادية في الحاضر أو المستقبل أي استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة الاختيارية بهدف الحصول على مورد اقتصادي آخر في الحاضر أو المستقبل" (4).

و من خلال التعاريف سابقة الذكر يمكن أن نستخلص المفهوم العام للتكلفة فهي تلك التضحية بموارد اقتصادية في سبيل الوصول على منفعة ذات قيمة اقتصادية في الحاضر أو مستقبلاً.

و من خلال التعاريف السابقة للتكاليف لا بد من التفرقة بين المصطلحات التالية:

التكلفة: هي المنفعة المستنفذة التي ترتبط بشكل مباشر بالخدمة أو السلعة و لها علاقة مباشرة بالإجراء الذي يتحقق منها، أي أن التكلفة التضحية النقدية يترتب من ورائها منفعة اقتصادية.

المصروف: فهو نفقة مدفوعة لا ترتبط بشكل مباشر بالسلعة المنتجة أو الخدمة، و لا علاقة مباشرة بينها و بين الإيراد الذي يتحقق مثل مصاريف البيع و التوزيع و مصاريف الإدارة.

الخسارة: هو عدم الانتفاع من المبالغ التي تم تحميلها و التضحية بها، و هي تكون في حالة حدوث التكاليف دون تحقق الإيراد أو في حالة أن يكون الإيراد أقل من التكاليف (5).

ثانياً: سعر التكلفة

تقوم المؤسسة بتحمل مجموعة من التكاليف في سبيل إنتاج سلع و خدمات تامة الصنيع تقوم بإعادة بيعها و تحقيق من وراء ذلك منافع اقتصادية، غير أن هذه المنافع أو الأرباح المحقق، تتم إنطلاقاً من سعر التكلفة حيث يمكن تعريف سعر التكلفة على أنها:

(1) تشارلز هورنجن و وآخرون تعريب أحمد حجاج محاسبة التكاليف، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009، ص 63.

(2) أحمد محمد نور، محاسبة التكاليف في بنية أعمال، دار شباب الجامعة، الإسكندرية، 2007، ص 9.

(3) عبد الحي مرعي، في محاسبة تكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1994، ص 5.

(4) عبد المقصود ناصر نوردين عبد اللطيف في مبادئ محاسبة التكاليف، دار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 1.

(5) محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية، 2003، ص 19.

" مجموعة التكاليف التي صرفتها المؤسسة من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما و قابلا للبيع"⁽¹⁾.

كما عرفت أيضا " عمليتي الإنتاج و البيع للمنتج النهائي حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية و المواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج و بيعه"⁽²⁾.
و عرفها محمد سعيد أوكيل أيضا بأنها: " كل ما تكلف لإنتاج المنتج أو لأداء الخدمات منذ انطلاق العملية إلى غاية المرحلة النهائية أي مرحلة البيع"⁽³⁾.

و من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص تعريف سعر التكلفة فهي: مجموعة من المصاريف أو التكاليف التي تنفقها أو تحملها المؤسسة خلال كل مراحل الإنتاج حتى وصول هذا الأخير إلى مرحلة البيع".

الفرع الثاني: تصنيفات التكلفة

تتعدد تصنيفات التكاليف ليخدم كل تصنيف غاية أو أكثر تستفيد منها الإدارة، و تجدر الإشارة إلى أن بعض أنواع التكاليف قد يدخل في أكثر من تصنيف فالمواد الخامة المستخدمة في الإنتاج تصنف كتكلفة متغيرة من حيث سلوكها و تصنف كتكلفة مباشرة من حيث علاقتها المباشرة بالسلعة و تصنف كتكلفة منتج من حيث توقيت الاعتراف بها كمصروف في قائمة الدخل و نستعرض أهم تصنيفات التكاليف.

أولا: تبويب عناصر التكاليف حسب طبيعتها و نوعيتها

تستخدم هذه الطريقة في تحديد تكلفة الوحدات المنتجة و تقسم عناصر التكاليف تبعا لطبيعة عوامل إنتاج

إلى:

1 -عنصر تكلفة المواد:

و تتمثل في تكلفة المواد و المستلزمات السلعية المستخدمة في نشاط المؤسسة و هي من أهم عناصر التكاليف لأنها تمثل نسبة كبيرة من التكلفة الإجمالية للإنتاج.

2 -عنصر تكلفة العمل:

و تتمثل في الأجور و المرتبات المدفوعة للعاملين و من في حكمها (مثل أجور و مرتبات نقدية، مزايا نقدية أخرى، و الخدمات طبية و المأكل و المشرب و المسكن أو أي مزايا عينية أخرى).

3 -عنصر تكلفة الخدمات الأخرى:

(1) يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 31.

(2) رحال علي، سعر التكلفة المحاسبية التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص 38.

(3) محمد سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الإنفاق، الجزائر، الجزء الأول، دون سنة، ص 9.

و تتمثل في بنود المصروفات الأخرى التي يحتاجها المشروع بخلاف عنصري المواد و العمالة و ذلك للمساهمة في إتمام دورة الإنتاج أو دورة البيع و التوزيع أو مزاولة النشاط الإداري و العمومي في المشروع⁽¹⁾.

ثانياً: التبويب الوظيفي لعناصر التكلفة

حيث يتم تبويب عناصر الكلفة على ضوء الأنظمة الرئيسية في أي مؤسسة و لعل أهم هذه الأنشطة هي الإنتاج و التسويق و الخدمات الإدارية و المالية و يحتوي كل نشاط على عناصر الكلفة الثلاث من مواد أولية، و الأجور و المصروفات.

1 - تكاليف الإنتاج حيث تضمن جميع المواد الأولية الرئيسية التي تدخل بشكل مباشر في العملية الإنتاجية أو التي تساهم مساهمة فعالة في العملية الإنتاجية و المواد الأخرى اللازمة لتسهيل العملية الإنتاجية و لكنها لا تتدخل بشكل مباشر في المنتج النهائي.

أما الأجور فإنها تمثل كلفة العمالة الإنتاجية سواء العمال المتعلقين بالعملية الإنتاجية بصورة مباشرة أو العمال الموجودين في مجال خدمات الإنتاج و التي تلتزمها العملية الإنتاجية. أما عنصر المصاريف فهي كل النفقات الأخرى التي تحدث في الأقسام من غير عنصري المواد و الأجور.

2 - تكاليف التسويق أي عملية تتضمن الجهود التي تبذلها الشركة في نوعية عملية التسويق الدائم للسلع من الشركة إلى الزبائن، التي تتضمن عمليات الخزن و النقل و الدعاية و الإعلان و بحوث التسويق ... إلخ و هذه العمليات تقوم بها إدارة التسويق و هذه جميعاً تمثل فيها عناصر الكلفة الثلاثة المواد التي تشمل كل المطبوعات و مواد اللف و الحزم و قطع غيار السيارات ... إلخ المتعلقة بعمليات عرض البضائع و خزنها و بيعها، أما عنصر الأجور التي تدفع للعاملين في إدارة التسويق، أمال عنصر المصروفات فهي تلك المصروفات اللازمة للقيام بنشاط التسويق.

3 - تكاليف إدارية و مالية: تشمل جميع بنود و فقرات الإدارة العامة و هي غير مرتبطة لا بإنتاج و لا بالتسويق مثل دائرة الحسابات و المالية و الخدمات الخاصة بشؤون الموظفين و العاملين ... إلخ و تحتوي على المستلزمات الإدارية و المالية و أجورهم و مصاريف إهلاك المعدات المستخدمة في الأقسام الإدارية و المالية⁽²⁾.

ثالثاً تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج:

(1) نائل عدس، نضال خلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، اليازوري للنشر و التوزيع، عمان، 2012، ص 43.

(2) عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، اثناء للنشر و التوزيع، الأردن، 2008، ص 16.

يقسم عناصر التكاليف حسب علاقة عنصر بوحدة المنتج النهائي إلى عناصر تكاليف مباشرة و عناصر تكاليف غير مباشرة.

1 -التكاليف المباشرة: و هي جميع النفقات التي تصرف خصيصا و مباشرة من أجل إنتاج وحدة المنتج النهائي و تتكون من:

أ -**المواد المباشرة:** و هي جميع المواد المستخدمة بشكل مباشر في إنتاج سلع مثل المواد الخامة.

ب -**تكلفة العمل المباشرة:** و هي أجور العاملين في المصنع من عمال و القائمين على الإنتاج.

2 -التكاليف غير مباشرة: و هي النفقات التي يصعب ربطها بصورة مباشرة بوحدة المنتج النهائي أي التكاليف التي لا تصرف من أجل وحدة إنتاج معينة و لكن من أجل المشروع ككل و تبويب عناصر التكاليف غير مباشرة على حسب علاقتها بأوجه النشاط الرئيسية في المؤسسة:

أ -**مصاريف صناعية غير مباشرة:** تشمل تكلفة المواد العمالية و الخدمات الأخرى اللازمة لتأدية عمليات الإنتاج بشكل عام دون أن ترتبط ارتباطا مباشرا بمنتج معين بالذات.

ب -**مصاريف البيع و التوزيع غير المباشرة:** و تشمل عناصر التكاليف التي تستلزمها عمليات التسويق و تصريف المنتجات النهائية.

ج -**المصروفات الإدارية و التمويلية:** و هي عبارة عن المصروفات المتعلقة بالنشاط الإداري و التمويلي⁽¹⁾.

رابعا: تبويب عناصر التكاليف لأغراض الرقابة

و على وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من:

1 -التكاليف الخاضعة للرقابة: أي هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها و تحديد مقدارها بصورة واضحة من قبل أحد المسؤولين في الهندسة و ضمن مستوى إداري معين و خلال فترة زمنية معينة و من أمثلة هذه التكاليف التالية.

2 -التكاليف الغير خاضعة للرقابة: أي هي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها و مراقبتها ضمن مستوى إداري معين و من أمثلة هذه التكاليف هي التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز إنتاجي فهي إذن تكاليف غير خاضعة للرقابة.

خامسا تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات

هناك بعض عناصر التكاليف المرتبطة باتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة و من أمثلة هذه القرارات الزيادة أو مع الزيادة في انتاج معين و هذا القرار يعتمد على بعض البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف.

(1) نائل عدس، نضال خلف، مرجع سابق، ص 47.

أ - **التكاليف الغارقة:** و هي تلك التكاليف التي تنتج عن قرارات تم إتخاذها في الفترة الماضية و لا تستطيع إدارة المؤسسة إيقافها (التكاليف التاريخية).

ب - **تكاليف الفرصة البديلة:** و هي تلك التكاليف التي يمكن فقدانها إذ ما تم إستخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة، أو هي الأرباح المفقودة لأفضل بديل بعد البديل الأول و أن هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في سجلات محاسبية⁽¹⁾

سادسا: تبويب عناصر التكلفة حسب علاقتها بحجم النشاط

إن هذا التبويب يعتبر من التبويبات المهمة لعناصر التكاليف حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف و حسب علاقتها بحجم النشاط (أو الإنتاج).
و من خلال هذه الدراسة وجد هناك ثلاثة أنواع من عناصر التكاليف:

1 - **التكاليف المتغيرة:** و هي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط بالزيادة أو النقصان أي أنها تزداد بنفس الزيادة و تنقص بنفس نسبة النقصان من حجم الإنتاج، و وجد أيضا من خلال دراسة سلوك هذه العناصر بأن نصيب الوحدة المنتجة يبقى منها ثابتا مهما تغير حجم الإنتاج و التكاليف المتغيرة تشمل المواد المباشرة، الأجور المباشرة، المصاريف المباشرة.

2 - **التكاليف الثابتة:** و هي تلك التكاليف التي تتغير بتغير حجم النشاط أي أنها تبقى ثابتة بدون تغيير و من خلال دراسة هذه العناصر تبين أن نصيب الوحدة المثبة منها يتغير بتغير حجم النشاط أي ينخفض إذا زاد حجم النشاط و نصيب الوحدة يزداد حجم نشاطها و عدم ترك طاقة عاطلة حتى تنخفض تكلفة الوحدة من التكاليف الثابتة و هذا بأن فائدة المنشآت خاصة في ظل سوق المنافسة و من أمثلة هذه التكاليف مصاريف الإيجار، مصاريف التأمين.

3 - **التكاليف شبه المتغيرة و شبه الثابتة:** و هي التكاليف التي تجمع بين خصائص المجموعين من التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة، و هناك عدة طرق لفصل الجزء المتغير عن الجزء الثابت من هذه التكاليف منها: طريقة الحد الأقصى و طريقة الحد الأدنى، طريقة المربعات الصغرى و من أمثلة هذه التكاليف: تكاليف صيانة الآلات أي أن كلفتها تبقى ثابتة في حالة الصيانة الدورية و لكن هذه الكلفة تزداد عندما زيادة عدد مرات صيانة⁽²⁾.

المطلب الثاني: نظريات و قوائم التكاليف

(1) إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية و التطبيق، دار الحامد للنشر و التوزيع، الأردن، طبعة أولى، 2009، ص 42.

(2) إسماعيل يحي التكريتي محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية و التطبيق، دار الحامد للنشر و التوزيع، الأردن، 2006، ص 40.

الفرع الأول: نظريات التكاليف

أولاً: نظرية التكاليف الكلية (الإجمالية)

تعتمد على تحميل وحدات الإنتاج النهائي بجميع عناصر التكاليف التي استخدمت مثلاً سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، سواء كانت ثابتة أو متغيرة.

1- الميادين التي تقوم عليها نظرية التكاليف الإجمالية:

أ - ضرورة أن تتحمل الوحدات المنتجة النهائية بكافة عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة أو تكاليف غير مباشرة، و عليه فإنها الوحدات الإنتاجية تتحمل لتكاليف الوظيفية الإنتاجية و التسويقية و الوظيفية الإدارية و التمويلية؛
ب - يتم تصنيف عناصر التكاليف إلى عناصر تكاليف مباشرة و أخرى غير مباشرة.
ج - ضرورة تحديد المخزون السلعي من الإنتاج التام و الإنتاج تحت التشغيل في أول فترة أو آخر فترة على أساس التكلفة الكلية؛

د - تطبيق مبدأ مقابلة "الإيرادات بالتكاليف" حيث يتم مقابلة التكاليف الكلية للوحدات المباعة بالإيرادات الناتجة عن عملية البيع، و يكون الفائض ربحاً صافياً عند زيادة الإيرادات عن التكاليف، و تكون النتيجة خسارة إذا ازدادت التكاليف عن إيرادات البيع؛

هـ - في ظل ظروف التشغيل العادية لغرض أن تتساوى التكاليف الإجمالية مع الإيرادات الناتجة عن بيع المنتجات مع ضرورة عدم انخفاض الإيرادات عن التكاليف.

2- الانتقادات الموجهة لنظرية التكاليف الإجمالية:

أ - عدم القدرة على الاعتماد على هذه النظرية في تزويد الإدارة بالبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات و رسم السياسات و التخطيط؛

ب - عدم ثبات سعر البيع بسبب عدم ثبات ما تتحمله الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة في حالة تذبذب كمية الإنتاج فكما نعلم يزداد ما تتحمله الوحدة من التكاليف التالية عند انخفاض الكمية المنتجة؛

ج - لا يمكن بيان مدى استغلال الطاقة المتاحة و بالتالي عدم معرفة ما هو مستغل و غير مستغل و هذا يؤدي إلى هدر في الطاقة و ضياعها مع عدم الإهتمام بالرقابة و ضبط عمليات التشغيل و الإنتاج⁽¹⁾.

ثانياً: نظرية التكاليف المتغيرة

(1) عبد الناصر نور، عليان شريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسير للنشر و التوزيع، عمان، 2002، ص 234.

و على وفق هذه النظرية فإن الإنتاج يحمل بالتكاليف المتغيرة فقط استبعاد التكاليف الثابتة من تكلفة الإنتاج و ذلك على اعتبار أن التكاليف التالية هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج، و هي ثابتة و موجود سواء تم إنتاج أم لم يتم و تعالج التكاليف التالية بتحميلها على حساب الأرباح و الخسائر.

1 - مميزات نظرية التكاليف المتغيرة:

- أ - وفق هذه النظرية فإن رقم الصافي لدخل سوق يتأثر فقط بحجم المبيعات مما يسهل دراسة أثر تغير مستوى المبيعات على صافي الدخل حيث أن رقم صافي الدخل ينشأ من عمليات البيع و ليس الإنتاج، فالإنتاج وحده لا يولد دخلاً؛
- ب - ترتبط نظرية التكاليف المتغيرة مباشرة بأحد أساليب التحليل، و هي تحليل الكلفة - الحجم - الربح، و التي تعتبر من أحد الأدوات المهمة لتوفير بيانات للإدارة عن الكلفة و الأرباح بهدف تخطيط الأرباح من خلال دراسة عدة عوامل: عدد الوحدات المباعة من كل منتج، سعر بيعها، كلفتها المتغيرة و وضع السياسات و اتخاذ القرارات مما يتعلق بالاستفادة من الطاقة العاطلة في الأجل القصير بالاستفادة من التكاليف ألملائمة و التي تمثل التكاليف المتوقعة مستقبلاً، و التي تتفاوت ما بين البدائل للقرارات؛
- ج - مساهمتها في وضع الأسس اللازمة للرقابة من خلال ربط التكاليف لمراكز المسؤولية " و هي أن أي قسم أو وحدة أو فرع في المؤسسة يكون فيها المدير معرض للمساءلة عن مجموعة معينة من الأنشطة.
- ### 2 - الانتقادات الموجهة لنظرية التكاليف المتغيرة:
- أ - إن استبعاد التكاليف الثابتة غير منطقية لأن الوحدة المنتجة تستفيد من بعض عناصر التكاليف الثابتة و التي لا يمكن إنتاجها بدون هذه التكاليف؛
- ب - صعوبة الفصل في بعض الحالات بين التكاليف الثابتة و المتغيرة⁽¹⁾.

ثالثاً: نظرية التكاليف المباشرة

تعتبر هذه النظرية محاولة لمعالجة الانتقادات الموجهة لنظرية التكاليف الإجمالية. تقوم هذه النظرية على تخلص من التكاليف غير مباشرة و عدم تحميلها على وحدات الإنتاج و المبيعات و إنما تحمل على حساب الأرباح و الخسائر على أنها تكاليف زمنية وفقاً لهذه القيم تحمل وحدات الإنتاج بالتكاليف الصناعية المباشرة فقط.

و ذلك استناداً إلى أن هذه التكاليف أنفقت من أجل هذا الإنتاج و يحمل الإنتاج المباع بالتكاليف التسويقية المباشرة.

و يتم استبعاد التكاليف غير مباشرة من تكلفة المنتج.

1 - مميزات نظرية التكاليف المباشرة:

(1) إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 145.

- أ - سهولة احتساب تكلفة وحدة أمنتج و ذلك أنها تعتمد على فكرة المتوسط الحسابي؛
- ب - تقوم هذه النظرية على تقييم المخزون السلعي من الإنتاج تحت التشغيل أو إنتاج التام بثمن التكلفة المباشرة أول و آخر فترة؛
- ج -تكلفة الوحدة في ظل هذه النظرية لا تتأثر باختلاف مستويات الإنتاج و تبقى ثابتة مع بقاء عوامل الإنتاج كما هي عليه و الكفاءة الإنتاجية كما هي عليه؛
- د -تسهل هذه النظرية عملية المعالجة تكاليف غير المباشرة الإنتاجية و التسويقية و الإدارية و التمويلية بتحميلها إلى حساب الأرباح و الخسائر دون المنفعة من المحاسب.
- 2 -الانتقادات الموجهة لنظرية التكاليف المباشرة:**
- أ - عدم تحميل مخزون آخر الفترة التام و تحت التشغيل بالتكاليف غير مباشرة يؤدي إلى تخفيض الأرباح و تذبذب تكلفة المبيعات نتيجة التغير في المخزون؛
- ب -يؤدي استبعاد التكاليف غير مباشرة إلى إضعاف الرقابة عليها، و لا تخدم الإدارة في اتخاذ قراراتها، و تسعير المنتجات على الأمد القصير.
- ج -إن استبعاد التكاليف كلياً من تكلفة المنتج عملية غير منطقيه و ذلك لأنها تساهم بجزء منها في خلق المنتج⁽¹⁾.

رابعاً: نظرية التكاليف المستغلة

- كمحاولة للتوفيق بين نظرية التكاليف الإجمالية و نظرية التكاليف المتغيرة، تقضي نظرية التكاليف المستغلة بأن تحمل تكاليف الإنتاج بنصيبها من التكاليف التالية محسوبا على أساس نسبة الطاقة المستغلة فعلا في الإنتاج إلى الطاقة المتاحة خلال فترة زمنية معينة إذ أن الإنتاج قد إستفاد فعلا من التكاليف الثابتة بقدر ما إستغل من طاقة.
- و تعرف الطاقة المستغلة بأنها الطاقة العملية المستخدمة في الإنتاج خلال فترة زمنية معينة.
- و تعتبر حجم الإنتاج أو مستوى النشاط هو العامل المتغير المرتبط بالطاقة و الذي يعبر عن مدى استخدامها أحسن استخدام.
- بمعنى أن أحسن استخدام الطاقة المتاحة في المؤسسة يؤدي إلى زيادة حجم الإنتاج أو مستوى النشاط أو العكس صحيح.

1 -مميزات نظرية التكاليف المستغلة:

- أ - تحميل الوحدة المنتجة بنصيبها من التكاليف الثابتة التي ساهمت في إنتاجها؛

(1) غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، 2007، ص 95.

ب - ترحيل التكاليف الثابتة غير المستغلة إلى حساب الأرباح تعتبر إجراءً طبيعياً إذ لا ينبغي اعتبارها تكلفة تحمل على وحدات المنتجات الأمر الذي يوجه برضى الإدارة إلى اتخاذ الإجراءات اللازمة لتشغيل الطاقة غير مشغلة؛

ج - الثبات النسبي في تكلفة الوحدة تحت مستويات النشاط المختلفة؛

د - يتم تقييم المخزون في نهاية الفترة على أساس التكلفة المتغيرة المباشرة و غير المباشرة بالإضافة إلى نصيبه من التكاليف الثابتة، وفقاً لما تم استغلاله من الطاقة.

2 - الانتقادات الموجهة لنظرية التكاليف المستغلة:

أ - صعوبة التفريق بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة؛

ب - صعوبة تحديد ما يخص الطاقة المستقلة من التكاليف غير المباشرة الثابتة لاعتبارات عملية عديدة: مثل تعدد مراحل الإنتاج، و إختلاف طاقات الآلات، و تشغيل بعض الآلات في العملية الإنتاجية لأكثر من منتج؛

ج - يتضمن المخزون جزءاً من التكاليف الثابتة، الأمر الذي يتعارض مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات⁽¹⁾.

الفرع الثاني: قوائم التكاليف

أولاً: قائمة التكاليف الإجمالية

1 - طبقاً لنظرية التكاليف الإجمالية تكون قائمة التكاليف الإجمالية كما يلي:

جدول رقم (1-1) : قائمة التكاليف الإجمالية

(1) هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، دار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية، 2000، ص 248.

كلي	جزئي	عناصر التكاليف
		1- تكاليف الصناعية المباشرة
	+	تكلفة مواد مباشرة أول المدة
	+	مواد مشتراة خلال الفترة
	+	مصاريف على المشتريات
=		تكلفة المواد المباشرة المتاحة
	-	يطرح تكلفة مواد آخر الفترة
=		تكلفة المواد المستخدمة
	+	أجور مباشرة
	+	مصاريف صناعية مباشرة
=		التكلفة الأولية (التكلفة المباشرة)
		2- يضاف التكاليف غير مباشرة
	+	مواد صناعية غير مباشرة
	+	أجور صناعية غير مباشرة
	+	مصاريف صناعية غير مباشرة
=		إجمالي التكاليف الصناعية غير مباشرة
=		إجمالي تكلفة الإنتاج
	+	يضاف بضاعة تحت التشغيل أول مرة
	-	يطرح بضاعة تحت التشغيل آخر مدة
=		تكلفة بضاعة تامة الصنع
	+	يضاف بضاعة تامة الصنع أول مرة
	-	يطرح بضاعة تامة الصنع آخر مدة
=		تكلفة البضاعة تامة الصنع المباعة

	+	3- يضاف التكاليف التسويقية
	+	تكاليف تسويق مباشرة
	+	تكاليف تسويق غير مباشرة
=		مصروفات البضاعة المباعة (تكلفة المبيعات)
	+	4- تضاف التكاليف الإدارية
=		التكلفة الإجمالية الكلية

المصدر : إسماعيل حجاز , معالم حجاز , مرجع سابق ، ص 75.

- و وفق لنظرية التكاليف الإجمالية تكون قائمة الدخل كما يلي⁽¹⁾:

جدول رقم (1-2) : قائمة الدخل

البيان	جزئي	كلي
إيراد البيع (المبيعات)		
يطرح تكلفة المبيعات	-	
مجمّل الربح		=
يطرح التكاليف إدارية و التمويلية	-	
صافي الربح		=

المصدر : إسماعيل حجاز ، معالم حجاز ، مرجع سابق ص 75.

ثانياً: قائمة التكاليف المباشرة

(1) إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 145.

جدول رقم (1-3) : قائمة التكاليف حسب نظرية المباشرة

عناصر التكاليف	جزئي	كلي
تكلفة المواد المباشرة	+	
+الأجور المباشرة	+	
تكاليف صناعية مباشرة	+	
مجموع التكاليف مباشرة		=
يضاف بضاعة تحت التشغيل أول مرة	+	
يطرح بضاعة تحت التشغيل آخر مرة	-	
التكلفة المباشرة للوحدات تامة الصنع		=
يضاف بضاعة تامة الصنع أول مرة	+	
يطرح بضاعة تامة الصنع آخر مدة	-	
التكلفة المباشرة للوحدات تامة الصنع المباعة		=
يضاف تكاليف تسويقية و بيعية مباشرة	+	
تكلفة المبيعات		=

المصدر: محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر و التوزيع، والأردن الطبعة الثانية، 2010 ص244.

و تكون قائمة الدخل حسب نظرية المباشرة كما يلي⁽¹⁾:
جدول رقم (1-4): قائمة الدخل حسب النظرية المباشرة

(1) محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2010، ص 244.

كلي	جزئي	عناصر التكاليف
-		إيرادات المبيعات يطرح تكلفة المبيعات
=		مجمل الربح
	-	يطرح التكاليف الصناعية غير مباشرة: تكاليف تسويق و بيع و توزيع تكاليف صناعية غير مباشرة تكاليف إدارية و تمويلية
=		مجموع التكاليف الصناعية غير مباشرة
=		صافي الربح

المصدر: محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 244.

ثالثاً: قائمة التكاليف غير مباشرة

جدول رقم (1-5) : قائمة تكاليف حسب النظرية غير مباشرة

كلي	جزئي	عناصر التكاليف
	+	تكلفة المواد المباشرة
	+	+الأجور المباشرة
	+	خدمات صناعية مباشرة
=		تكلفة المباشرة
		تكلفة صناعية غير مباشرة
=		تكلفة الإنتاج غير مباشرة
	+	يضاف بضاعة تحت التشغيل أول مرة
	-	يطرح بضاعة تحت التشغيل آخر مرة
=		التكلفة الصناعية غير مباشر للوحدات تامة

	+	يضاف بضاعة تامة الصنع أول مرة
	-	يطرح بضاعة تامة الصنع آخر مرة
=		تكلفة البضاعة تامة صنع مباشرة
	+	يضاف تكاليف تسويقية
=		تكلفة المبيعات

المصدر : غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق ص99.

- قائمة الدخل⁽¹⁾:

جدول رقم (1-6): قائمة الدخل حسب نظرية غير مباشرة

كلي	جزئي	عناصر التكاليف
		إيرادات المبيعات
	-	يطرح تكلفة المبيعات متغيرة
=		مجمّل الربح
	-	يطرح التكاليف الصناعية الثابتة
	-	يطرح التكاليف التسويقية و الإدارية ثابتة
=		صافي الربح

المصدر : غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 99.

رابعا: قائمة التكاليف الطاقة المستغلة

جدول رقم (1-7) : قائمة التكاليف حسب نظرية الطاقة المستغلة

كلي	جزئي	عناصر التكاليف
		1- التكلفة المستغلة

(1) غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 99.

	+	مواد مباشرة
	+	+الأجور المباشرة
	+	خدمات صناعية مباشرة
=		التكلفة المباشرة
	+	-التكاليف الصناعية غير مباشرة المتغيرة
	+	-التكاليف الصناعية غير مباشرة المستغلة
=		إجمالي تكلفة الإنتاج المستغلة
	+	يضاف بضاعة تحت التشغيل أول مرة
	-	يطرح بضاعة تحت التشغيل آخر مرة
=		تكلفة البضاعة تامة الصنع المستغلة
	+	يضاف بضاعة تامة الصنع أول مرة
	-	يطرح بضاعة تامة الصنع آخر مرة
=		تكلفة البضاعة تامة الصنع المبيعة المستغلة
	+	يضاف تكاليف تسويقية متغيرة
	+	يضاف تكاليف تسويقية ثابتة مستغلة
=		تكلفة المبيعات المستغلة

المصدر: نضال خلف ، مرجع سابق ، ص 251

2- قائمة الدخل وفق النظرية الطاقة المستغلة يكون قائمة الدخل على الشكل التالي⁽¹⁾:
جدول رقم (1-8): قائمة الدخل وفق النظرية الطاقة المستغلة

(1) نضال خلف، مرجع سابق، ص 251.

كلي	جزئي	عناصر التكاليف
	-	إيرادات المبيعات يطرح تكلفة المبيعات المستغلة
=		مجمل الربح
	-	يطرح التكاليف الثابتة غير مستغلة تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة و غير مستغلة تكاليف تسويقية ثابتة غير مستغلة
	-	يطرح التكاليف الإدارية و التمويلية ثابتة
=		صافي ربح

المصدر : نضال خلف، مرجع سابق، ص 251

المبحث الثالث طرق تحميل التكاليف
المطلب الأول: الطرق التقليدية
الفرع الأول: طريقة الأقسام المتجانسة

1 - مفهوم القسم المتجانس:

يعرف الدليل الوظيفي المحاسبي القسم المتجانس بأنه: نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف و أسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية أو نسب مئوية⁽¹⁾.

2 - الخطوات المتبعة في طريقة الأقسام المتجانسة:

أ ترتيب الأقسام:

عملية ترتيب الأقسام تكمن في:

- تحديد القسم الذي يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى دون أن تستفيد من أي خدمة؛
- تحديد القسم الذي إستفاد مرة واحدة (من القسم الذي سبقه) و قدم بدوره خدمات إلى كل أقسام الأخرى؛
- تحديد القسم الذي إستفاد مرتين و قدم خدمات إلى بقية الأقسام، و هكذا حتى تحديد القسم الذي لم يقدم أي خدمة لأي قسم مع إستفادته من خدمات كل الأقسام الأخرى.

ب مراكز التحليل:

مركز التحليل هو جزء معين من المؤسسة أين تجمع المصاريف الخاصة بعدة أنواع من المنتوجات و ينقسم إلى:

1. مراكز تحليل فعلية (رئيسية):

و هي ذات نشاط قابل للقياس و تتمثل في قسم التموين، الإنتاج و التوزيع.

قسم التموين: داخل المؤسسة، هو قسم رئيسي متجانس ذو نشاط اقتصادي متمثل في أساسا في الشراء و التخزين و هو نشاط قابل للقياس.

قسم الإنتاج: و المتمثل في الورشات، هو كذلك قسم رئيسي متجانس لأنه قابل للقياس بواسطة وحدة معبرة عن النشاط قسم، قد تكون عدد الوحدات المنتجة، أو ساعات العمل.

قسم التوزيع: قسم رئيسي ذو نشاط متجانس متمثل في البيع أساسا، و يمكن قياسه مثلا بعدد الوحدات المباعة.

2. مراكز التحليل الثانوية:

(1) بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية دار الهومة للطباعة و النشر و التوزيع الجزائر 2002، ص 17.

ذات نشاط يصعب قياسه، مهمة هذه المراكز تكمن في مساعدة الأقسام الرئيسية على تأدية عمليات اقتصادية على أسس ما يرام، و من بين هذه الأقسام، قسم الإدارة، الصيانة، ... إلخ.

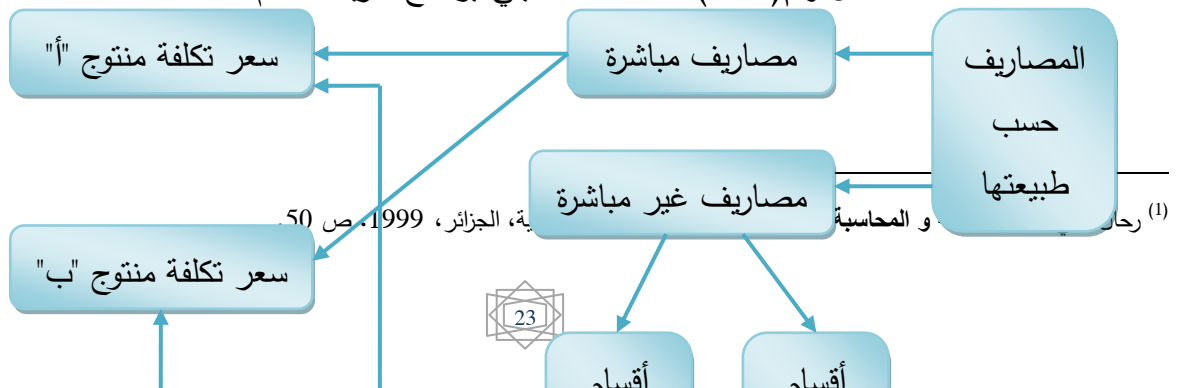
ج - مفاتيح التوزيع و وحدات العمل:

هي ما عرفت أن المصاريف غير المباشرة تجمع داخل الأقسام الثانوية و الرئيسية. إلا أن مصاريف الأقسام الثانوية لا تحمل مباشرة إلى سعر التكلفة و إنما إلى الأقسام الأخرى لأن هذه الأقسام لا تقدم خدمات إلى المنتج في حد ذاته، و إنما تقدمها إلى الأقسام الأخرى، أو فيما بينها (التوزيع الأولي).

و من هنا فإن المصاريف الأقسام الثانوية تحول إلى أقسام الرئيسية بواسطة نسب مئوية تسمى بمفاتيح التوزيع، هذه النسب يحددها المحاسب بعد دراسة دقيقة لمصاريف كل قسم و نسبة تعامله مع الأقسام الأخرى، أي تقدير نسبة الخدمات المقدمة له لتحديد نسبة المصاريف التي سيتحملها (التوزيع الثانوي).
مصاريف الأقسام الرئيسية: هي مصاريف أقسام التموين، الانتاج، و التوزيع و تحول إلى سعر التكلفة بالطريقة التالية:

- تحول مصاريف قسم التموين إلى تكلفة الشراء للمواد الأولية و تعتبر كمصاريف الشراء؛
- تحول مصاريف قسم الإنتاج إلى تكلفة الإنتاج للمنتجات النهائية و تعتبر كمصروف بيع؛
- تحول مصاريف قسم التوزيع إلى تكلفة الإنتاج للمنتجات المباعة و تعتبر كمصاريف توزيع؛
- يتم تحويل بواسطة وحدات العمل التي تسمى كذلك وحدات القياس و تعرف على أنها مؤشر يعكس نشاط القسم⁽¹⁾.

الشكل رقم (1-1): مخطط تفصيلي يوضح طريقة أقسام متجانسة



مفاتيح التوزيع

المصدر : عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات صناعية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إقتصاد و تسيير المؤسسات، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2007، ص 82.

الفرع الثاني: طريقة التحميل العقلاني لتكاليف الثابتة

تم اللجوء إلى هذه الطريقة بعد الإنتقادات التي وجهت إلى الطريقة الأقسام المتجانسة.

1 - مفهوم طريقة التحميل العقلاني: هي العملية التي من خلالها يتم معالجة الأعباء الثابتة و تحميلها على أساس مستوى النشاط، أي الأخذ بعين الإعتبار في حساب التكاليف، الجزء المستقل من التكاليف الثابتة، و هذا مقارنة بمستوى النشاط العادي، و الفرق يضاف أو يطرح من النتيجة، إذ تعتبر حسب الحالات زيادة الفاعلية أو نقص الفاعلية، و هذا يعد في حد ذاته مؤشر رقابة على نشاط أقسام و المسؤولية على الأداء، و من ثم تمكن القيام بعدة إجراءات حسب الوظيفة.

2 - مبادئ طريقة التحميل العقلاني: تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة لتحديد مقدار المستغل من الأعباء الثابتة و تحميله على المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، و تهدف إلى إلغاء تأثير التقلبات لمستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة عن طريق إستخدام معامل التحميل العقلاني، و هو مستوى الفاعلية الذي يساوي إلى الإنتاج الفعلي على الإنتاج العادي، و منه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقليا بضرب الأعباء الثابتة في مستوى الفاعلية (معامل التحميل العقلاني) و الناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة، و يلاحظ ثبات تكلفة الوحدة و هذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط بإستخدام مبدأ الأعباء المستغلة في هذه الطريقة، و عند تطبيقها تكون أمام ثلاث حالات متعلقة بأحجام النشاط و معامل التحميل العقلاني:

1. النشاط الفعلي = النشاط العادي: إن مستوى الفاعلية يكون مساويا لـ 1 مما يعني تحميل الأعباء الثابتة بصفة كلية، و لا تنتج عن هذه الحالة أي فرق (تطابقها مع نتائج الأقسام المتجانسة).

2. النشاط الفعلي > النشاط العادي: مستوى الفاعلية $1 >$ في هذه الحالة المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي، و طبقا لهذه الطريقة فإنه يحمل جزء فقط من الأعباء الثابتة، و الفرق من الأعباء الثابتة و الجزء المحمل يعد كأعباء نقص النشاط أو الفاعلية.
 3. النشاط الفعلي < النشاط العادي: مستوى الفاعلية $1 <$ ، في هذه الحالة المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية، قسم تحميل أعباء الثابتة أكبر من الأعباء الثابتة العادية و الفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط أو الفاعلية.
- يتم معالجة تلك الفروق بإضافة الفرق إلى النتيجة في حالة الريح زيادة النشاط و طرحه في حالة نقص النشاط، و ذلك يمثل قيمة التأثير على سعر التكلفة.
- يتم حساب سعر التكلفة المنتجات وفق هذه الطريقة كما يلي:

1. تكلفة مباشرة أولية = تكلفة المواد المباشرة + تكلفة الأجور مباشرة + لوازم و خدمات أخرى
2. تكلفة إنتاج محملة عقليا = تكلفة مباشرة أولية + أعباء صناعية غير مباشرة + الجزء المستقل من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة محملة عقليا
3. تكلفة توزيع المحملة عقليا = تكلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع المتغيرة + الجزء المستغل من الأعباء التوزيع الثابتة المحملة عقليا⁽¹⁾

الفرع الثالث: طريقة التكاليف المتغيرة

1 - مفهوما:

هي تسمى أساسا على الفصل بين التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة، حيث يتم إستبعاد هذه الأخيرة من حساب التكاليف و التكاليف النهائية، أي التفرقة بين تكلفة العناصر التي تتغير مقدارها وفق التغيرات في حجم النشاط، و تكلفة العناصر التي ترتبط بمقدارها لما يحصل من تقلبات على حجم النشاط، و بذلك يمكن إختيار المجموعة الأولى تكاليف متغيرة و الثانية تكاليف ثابتة.

2 - عرض الطريقة: لتطبيق هذه الطريقة فإنه يجب الفصل بين الأعباء الثابتة و الأعباء المتغيرة حسب كل منتج، فالأعباء المتغيرة تخصص مباشرة على تكلفة لكل منتج، أما الأعباء غير مباشرة فتحلل أولا في مراكز التحليل في جداول ذات أعمدة مزدوجة، أو بالجوء إلى طرق احصائية لتوزيعها و من ثم تحميلها على المنتجات.

و يمكن وصف الطريقة على النحو التالي:

الجدول رقم (1-9): تصنيف الأعباء

(1) عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إقتصاد و تسيير المؤسسات، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2007، ص 82.

أعباء ثابتة	أعباء متغيرة	تصنيف الأعباء
		أعباء مباشرة
		أعباء غير مباشرة

المصدر: لخضاري صالح، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسات، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007، ص 91.

إن الأعباء التي تؤخذ بعين الاعتبار هي تلك المبنية بالمساحة المضللة في الشكل أعلاه. لقد عرفت هذه الطريقة عدة تعديلات، و ذلك على أساس نوع التكاليف المدخلة في حسابها.

-خلال المرحلة الأولى: كانت تأخذ بعين الاعتبار التكاليف المتغيرة (طريقة بسيطة).

-خلال مراحلها الحديثة: أصبحت الطريقة تأخذ بعين الاعتبار ليس الأعباء المتغيرة فقط، و إنما مجموع الأعباء المحملة مباشرة سواء كانت متغيرة أم لا (الطريقة المتطورة).

3 -طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة: لقد عرضت هذه الطريقة في المخطط المحاسبي لسنة 1982م، حيث أنه و بموجبها فإن الأعباء الثابتة تعتبر كل لا يتجزأ، حيث أن الأعباء لا تحمل للمنتجات و لكن لفترة زمنية معينة، و لهذا فهي تحذف من حساب النتيجة الإجمالية لنفس الفترة، دون أن تدخل في حساب تكلفة المنتجات، حيث أن الأعباء المتغيرة هي وحدها التي تدخل في حساب تكلفة المستويات.

و إنطلاقاً من هذا فإن لكل سلع أو خدمة تقوم بحذف الأعباء المتغيرة المتعلقة بالكميات المباعة من رقم أعمال و نحصل على هامش التكاليف المتغيرة (الهامش إجمالي أو الهامش الخام). و هذه الهوامش يجب أن تعطى الأعباء الثابتة للمؤسسة و تسمح بالحصول على نتيجة التحليلية شاملة (إجمالية)، و يمكن تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة النشطة كما يلي:

رقم أعمال

- أعباء متغيرة

= الهامش على تكلفة متغيرة

- أعباء ثابتة

= النتيجة

4 -طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة:

تسمح هذه الطريقة في حالة وجود أعباء ثابتة مباشرة، و هي طريقة مطورة للطريقة السابقة، حيث تعتبر مزيجا لطريقتين التكاليف المتغيرة و التكاليف المباشرة⁽¹⁾.

حيث تأخذ هذه الطريقة في الإعتبار الأعباء الموضحة بالمساحة المظلمة في الجدول:

الجدول رقم(1-10): تصنيف الأعباء

أعباء ثابتة	أعباء متغيرة	تصنيف الأعباء
		أعباء مباشرة
		أعباء غير مباشرة

المصدر: لخضاري صالح، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسات، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007، ص 91.

و من هنا فإن التكاليف الثابتة تقسم إلى ثابتة مباشرة و ثابتة غير مباشرة، و بالتالي فإن تكلفة المنتج تحمل كل التكاليف القابلة للتحميل و ليس التكاليف المتغيرة فقط لتطرح من رقم الأعمال و تحصل على هامش التكلفة.

رقم الأعمال

- الأعباء المتغيرة

= الهامش على تكلفة متغيرة

- أعباء الثابتة المباشرة

= الهامش على التكلفة

- أعباء الثابتة المشتركة

= النتيجة

الفرع الرابع: طريقة التكاليف المعيارية

⁽¹⁾ لخضاري صالح، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسات، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007، ص 91.

1- تعريف التكاليف المعيارية:

هي التكاليف المحددة مقدما بعناية ، و تقدم كأساس للمقارنة مع التكاليف العملية.

2- خصائص التكاليف المعيارية:

أ- هي تكاليف محددة مقدما و تنفذ أساسا للمقارنة مع التكاليف العملية.

ب - تتكون التكاليف المعيارية من جزئين:

• الجزء الأول: يتعلق بالكمية و نجد فيه:

-الكمية في المواد: عدد الوحدات الأولية اللازمة لصنع المنتج؛

-الكمية في الأجور: هي ساعات التشغيل المباشرة لصنع المنتج.

• الجزء الثاني: يتعلق بالتكلفة (السعر):

-التكلفة في المواد: سعر الوحدة للمادة الأولية؛

-التكلفة في الأجور: معدل أجر الساعة بالنسبة للعامل.

3- أغراض التكاليف المعيارية:

رقابة التكاليف: أي يجب على الإدارة أن تراقب تكاليف النشاط الصناعي و التسويقي و الإداري بهدف تخفيض التكاليف على هذه الأنشطة؛

قرارات التسعير: ترتبط بنوع المنتج، إن التكاليف المعيارية تستخدم في التسعير الداخلي للسلع و الخدمات، و

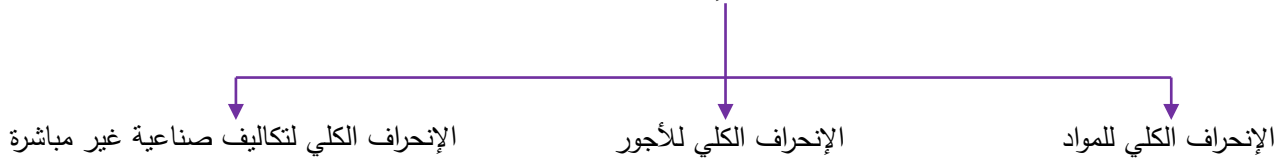
هو ما يسمى بأسعار التحويل (هي القيمة المحملة أو المحددة للسلعة أو خدمة محولة من قسم إلى آخر).

الإدارة بالأهداف: يقصد الإدارة بالأهداف أن يحدد رجال الإدارات أهداف محددة لكل نشاطات المؤسسة، فإذا

حققت الأقسام الهدف المطلوب منها ليس بحاجة إلى إتخاذ إجراء إداري.

4- تحليل الانحرافات:

معالجة الانحرافات



أ- الانحراف الكلي للمواد:

= التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية

التكلفة المعيارية = الكمية المعيارية / وحدة X السعر المعياري / وحدة X إنتاج

التكلفة الفعلية = الكمية الفعلية / وحدة X السعر الفعلي / وحدة X إنتاج

تحليل انحرافات المواد:

- أ) إنحراف كمية = (الكمية المعيارية - الكمية الفعلية) X السعر المعياري
 ب) إنحراف السعر = (السعر المعياري - السعر العملي) X الكمية الفعلية
 ب - إنحراف الكلي للأجور:

- الإنحراف الكلي للأجور المباشرة = التكاليف الإجمالية المعيارية - التكاليف الإجمالية الفعلية
 1- التكلفة الإجمالية المعيارية = الكمية المعيارية (ساعات العمل المباشرة / وحدة) معدل الأجر المعياري X
 الوحدات المستغلة العملية
 2- التكلفة الإجمالية الفعلية = الكمية الفعلية (ساعات العمل الفعلي / وحدة) X المعدل (الأجر العملي X عدد
 الوحدات المستغلة الفعلية).

ج - إنحراف الكلي لتكاليف صناعية غير مباشرة:

- 1- أسباب إنحراف تكاليف الصناعية غير مباشرة⁽¹⁾
 إنحراف الكمية: عدم إحتساب الدقة في تقرير ساعات التشغيل
 : عدم كفاية الإنتاجية للعاملين
 إنحراف معدل التحميل: عدم فصل الكلفة المتغيرة عن الكلفة الثابتة
 : عدم التمييز بين تكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة
 إنحراف الكلي للتكاليف الصناعية = التكلفة المعيارية - الكلفة الفعلية

المطلب الثاني: الطرق الحديثة

الفرع الأول: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

1 - تعريف طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

إذ يجب تنقيح (Refiniang) نظام الكلفة عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض كلفة أساسية، و يحسب هذا النظام كلفة هذه الأنشطة و من ثم تخصص كلفة هذه الأنشطة لأهداف الكلفة مثل المنتجات و الخدمات و الزبائن على أساس أن الأنشطة مطلوبة للإنتاج كل من هذه المنتجات و الخدمات، إذ أن فلسفة هذا النظام يقوم على فكرة أن الأنشطة تستهلك للمواد، و أن المنتجات تستهلك للأنشطة⁽²⁾.

2 - خطوات تطبيق طريقة ABC:

أ - تحديد الأنشطة الرئيسية في المؤسسة؛

(1) فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2007، ص 81-83.

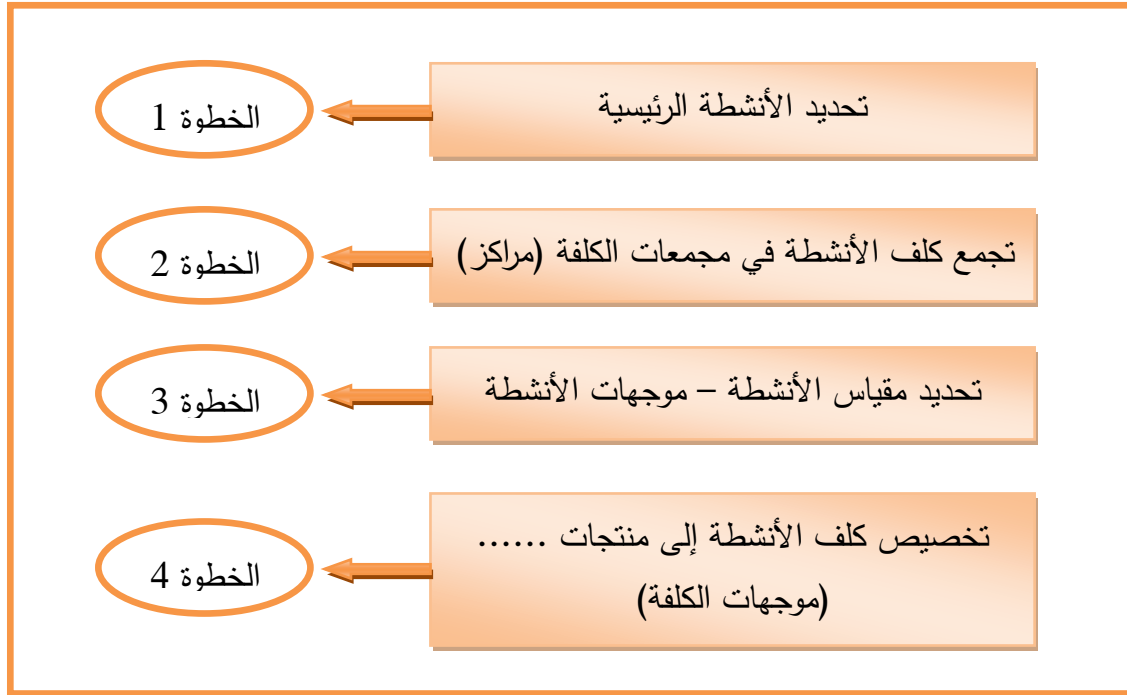
(2) حيدر علي المسعودي، ادارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار البازوري العلمية للنشر و التوزيع، الأردن، 2010، ص 129.

ب- تجميع التكاليف إلى مجوعات الكلف لكل نشاط؛

ج- إختيار موجه الكلفة لكل نشاط رئيسي؛

د- تخصيص تكلفة الأنشطة للمنتجات أو الخدمات بحسب إستهلاكها أو ضبط من الأنشطة.

الشكل رقم (1-2): مخطط تفصيلي يوضح مراحل طريقة الأقسام المتجانسة



المصدر : رجال علي، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص51.

الفرع الثاني: طريقة الكلفة المستهدفة

1- تعريف الكلفة المستهدفة:

هي الكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل القياسي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف⁽¹⁾.

2- **السعر المستهدف:** هو سعر تقديري للمنتج أو الخدمة يرغب العميل المحتمل في سداه.

3- خطوات تطبيق طريقة الكلفة المستهدفة:

أ- تطوير المنتج الذي يرضي حاجات الزبائن المحتملين: تخطط المؤسسة خصائص المنتج و التحديثات التي ستجربها عليه استنادا إلى فهمها للاحتياجات الزبائن و تحليل المنتجات المنافسة؛

ب- تحديد السعر المستهدف الذي يكون الزبون مستعدا لدفعه مقابل المنتج: و تتطلب هذه المرحلة إجراء بحوث السوق و تحديد القيمة المدركة لدى الزبون اتجاه المنتج على أساس وظائفه و صفاته المتغيرة، قيمة التفاضلية المرتبطة بالمنتجات المنافسة و سعر بيع المنتجات المنافسة؛

ج- تحديد هامش الربح المستهدف و طرحه من سعر البيع المستهدف لتحديد الكلفة المستهدفة: يجري تحديد الكلفة المستهدفة من حاصل الفرق بين سعر البيع المستهدف و هامش الربح المستهدف، و يمكن التعبير عن هذه العلاقة بالمعادلة الآتية:

$$\text{الكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش ربح المستهدف}$$

و لقيمة هامش الربح المستهدف على العائد الاستثمار المخطط للمؤسسة ككل و الربح كنسبة مئوية من المبيعات ثم تحلل إلى الربح المستهدف لكل منتج و الذي يخصم بعد ذلك من السعر المستهدف للوصول إلى كلفة المستهدفة.

د- تخمين الكلفة الفعلية للمنتج (على ضوء التصميم المعد من قبل فريق التصميم) بعد تحديد الكلفة المستهدفة يقوم المهندسون و ملاك إدارة التكاليف ينقسم اجمالي الكلفة المستهدفة للمنتج على أفراده المختلفة قبل البدء بعملية التصميم⁽²⁾؛

هـ- إذا تم تخفيض تكلفة فعلية تزيد عن الكلفة المستهدفة يجري النقص عن الطرق الملائمة لتحقيق الكلفة الفعلية إلى الكلفة المستهدفة: بعد اعتماد التصميم الهندسي المعدل، يجري مقارنة الكلف المقدر للإنتاج مع الكلف

(1) ثناء علي القباني، ادارة التكلفة تحليل الكلفة، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص 381.

(2) ثناء علي القباني، المرجع السابق، ص 381.

المستهدفة فإذا تم تخفيض كلفة فعلية عن كلفة مستهدفة، يجري النقص عن طرق تخفيض الكلفة الفعلية إلى الكلفة المستهدفة و تكشف الجهود لسد الفجوة لكي تساوي الكلفة المتوقعة مع كلفة مستهدفة⁽¹⁾

الشكل (1-3): مراحل عملية إحتساب الكلفة المستهدفة

و الشكل التالي يوضح مراحل عملية احتساب الكلفة المستهدفة:



المصدر : حيدر علي المسعودي، المرجع السابق، ص155

(1) حيدر علي المسعودي، المرجع السابق، ص 154، 155.

خلاصة الفصل:

بناء على ما ذكر سابقا في الفصل فإن المؤسسة تحمل جملة من التكاليف عبر المراحل المختلفة التي يمر المنتج أو الخدمة المقدمة إلى غاية وصوله إلى المرحلة النهائية أو مرحلة البيع. حيث تناولنا في هذا الفصل الذي يحمل عنوان سعر التكلفة إلى تطور التاريخي لمحاسبة التكاليف و الأهداف المختلفة التي تسعى إلى تحقيقها. كما تطرقنا إلى مفهوم سعر التكلفة و التكلفة بشكل عام و أهم تصنيفاتها و النظريات التي إحتوت عليها و الطرق المختلفة التي تحمل على أساسها التكلفة سواء كانت التقليدية أو الحديثة.

الفصل الثاني

تدقيق حسابات التكليف

تمهيد:

تسعى المؤسسة الاقتصادية أو التجارية إلى تخفيض تكاليفها بغية الحصول على منتج أو خدمة بسعر الذي تستطيع به المحافظة على مكانتها في السوق و كذا زيادة رقم أعمال و المحافظة على عملائها و كسب عملاء جدد كل هذه الأسباب و أسباب أخرى دفعت بالمؤسسة إلى إعادة النظر في التكاليف المكونة للمنتج أو الخدمة المقدمة.

أو بمفهوم آخر التدقيق فيها حيث تقوم بتكليف شخص مستقل ذو تأهيل علمي و عملي أو بما يعرف بالمدقق الخارجي الذي يسعى إلى التحقق من مصدر هذه التكاليف المكونة للمنتج و ذلك من خلال فحصه و متابعة كل تكاليف التي تحملها المؤسسة عبر مراحل الإنتاج المختلفة التي يمر بها المنتج إلى غاية وصوله إلى المرحلة النهائية.

و من أجل توضيح ذلك تم تقسيم ها الفصل الذي يحمل عنوان: تطبيق حسابات التكاليف إلى ثلاث مباحث:

- المبحث الأول: مدخل مفاهيمي إلى التدقيق.
- المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية.
- المبحث الثالث: تدقيق حسابات التكاليف.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق الخارجي

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي و أنواعه

الفرع الأول: مفهوم التدقيق

يعرف التدقيق بأنه: عملية منظمة و منهجية لجمع الأدلة و القرائن و تقديمها بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية و ذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و توصيل ذلك إلى الأطراف المعنية⁽¹⁾.

من هذا التعريف يمكن استخلاص النقاط التالية:

1 -التدقيق عملية منظمة و منهجية: أي مجموعة من الإجراءات و الخطوات التي يقوم بها المدقق معتمدا على أهداف و مقاييس متفق عليها.

2 -الحصول على أدلة و براهين بطريقة موضوعية.

و يعرف أيضا بأنه:

عملية تجميع و تقويم أدلة الإثبات و تحديد و إعداد التقارير عن مدى توافق بين المعلومات و معايير محددة مقدما، و يجب أن تتم بواسطة شخص فني مستقل محايد⁽²⁾.

و من هذا التعريف يمكن أن نستخلص النقاط التالية:

-التدقيق عملية تجميع أدلة الإثبات؛

-التدقيق عملية منظمة و منهجية تتعلق بنتائج و الأحداث الاقتصادية.

و من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن مفهوم التدقيق الذي تناولته مختلف الكتابات تتفق وفقا لما ورد في التقرير الصادر عن أحد لجان جمعية المحاسبة الأمريكية بعنوان مفاهيم التدقيق الأساسية على النحو التالي:

"التدقيق هو عبارة عن عملية منظمة لجمع و تقييم أدلة الإثبات ليكون موضوعيا، يتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات و أحداث اقتصادية، بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة و بتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين"⁽³⁾.

(1) حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مؤسسة الوراق عمان، الأردن، 1999، ص 13.

(2) رأفت سلامة و آخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة، عمان، 2011، ص 21.

(3) أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، دار الجامعة، إسكندرية، 2006، ص 18.

الفرع الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي

تعددت الكتابات التي تناولت تعريف التدقيق و لكنها كانت جميعا تركز على بيان الهدف منها و مجال عملها.

فقد عرفه "أحمد حلمي جمعة" على أنه: "عملية تأكيد ليرى فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين بإنشاء الجهة المسؤولة بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس و نتيجة تقييم أو قياس الموضوع هي المعلومات التي تتجم عن تطبيق المقاييس⁽¹⁾.

كما عرف أيضا على أنه التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، حيث يكون مستقلا عن إدارة المؤسسة⁽²⁾.

أما " إيهاب نظمي و هاني غرب" فقد عرف التدقيق الخارجي على أنه: "هيئة خارجية غير تابعة للإدارة أو ملكية المؤسسة و الهدف منه تقرير حيادي حول عدالة القوائم المالية و عرض الوضع المالي عن طريق الميزانية و قائمة الدخل لفترة مالية معينة"⁽³⁾.

و من خلال التعاريف السابقة للتدقيق الخارجي يمكن استنتاج التعريف الإجرائي التالي: " هي عملية يقوم بها المدقق المستقل و المحايد لأجل الفصل الرأى الفني حول ما إذا كانت المعلومات المسجلة تعكس بصورة صادقة الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال السنة (الفترة) و أن هذه البيانات المحاسبية تم إعدادها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها".

الفرع الثالث: أنواع التدقيق الخارجي و الفرق بينهما

أ- أنواع التدقيق الخارجي:

يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي للحسابات و هي:

التدقيق القانوني: أي التي يفرضها القانون، و تتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

التدقيق التعاقدى: "الإختياري" و التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية و الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة و التي يمكن تجديدها سنويا.

الخبرة القضائية: التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة⁽⁴⁾.

(1) أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009، الطبعة الأولى، ص 47.

(2) عبد الفتاح محمد الصحن، أسس المراجعة العلمية و العملية، دار الجامعية للنشر و التوزيع، مصر، 20036، ص 38.

(3) إيهاب نظمي، هاني غرب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2012، ص 25.

(4) محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 27.

ب- الفرق بينهما:

إلا أن لأنواع الميزانية التي تخضع لها المؤسسة (القانونية، التعاقدية، الداخلية، الخبرة القضائية) فردت يمكن حصرها و الوقوف عليها من خلال جدول المقارنة التالي⁽¹⁾:

جدول رقم (1-2): مقارنة بين أنواع التدقيق

المميزات	التدقيق قانوني	التدقيق تعاقدي	الخبرة القضائية
طبيعة المهمة	مؤسسة ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو المجلس	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية و صدق الحسابات و الصورة الفوتوغرافية الصادقة تدقيق معلومات مجلس	المصادقة على شرعية و صدق الحسابات	إعلام العدالة و إرشادها حول أوضاع السالبة و محاسبة و تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة ذاتية تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الإتفاق	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الإستقلالية	تامة إتجاه مجلس إدارة و المساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة إتجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في المسير	يجب إحترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي إحترامه
إرسال التقارير إلى:	مجلس إدارة، الجمعية العامة (عادية، غير عادية)	المدير العام، مجلس إدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية العامة الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي حسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية العامة	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القاضي
أخبار وكيل الجمهورية بأعمال غير شرعية	نعم	لا	غ.م
الإلتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسس عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات

(1) محمد بوتين، مرجع سابق، ص 28.

إقتراح من الخبير محدد من طرف القاضي	محددة في العقد	قانون رسمي	الإثبات
طريقة تتماشى و حاجة الخبرة القضائية المطلوبة.	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	تقييم الإيرادات، تقييم الميزانية الداخلية، مراقبة الحسابات مراقبة قانونية	طريقة العمل المتبعة

المصدر: محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 27.

المطلب الثاني: معايير التدقيق الخارجي

تعتبر معايير التدقيق كمقياس واضح نستطيع من خلالها تقييم عملية التدقيق و الحكم على جدوى منها، و يمكن تقسيم معايير التدقيق إلى ثلاث تقسيمات أساسية و هي:

أولاً: المعايير العامة

- 1 - يجب أن يقوم بعملية الفحص شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل المهني و الكفاءة السليمة كالمدقق؛
- 2 - يجب على المدقق أن يكون مستقلاً في شخصيته و تفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات عملية التدقيق؛
- 3 - يجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص و كذلك عند إعداد التقرير⁽¹⁾.

ثانياً: معايير العمل الميداني

- 1 - يجب أن يخطط العمل الميداني تخطيطاً مناسباً مع الإشراف الدقيق على عمل المساعدين أن وجدوا؛
- 2 - يجب دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل و واف حتى يمكن للتقرير الإعتماد عليه، و تحديد نوعية الإختيارات اللازمة عند تطبيق إجراءات التدقيق؛
- 3 - يجب الحصول على أدلة و براهين كافية و مقنعة عن طريق الفحص و الملاحظة الشخصية و الإستشارات و المطبقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي حول القوائم المالية⁽²⁾.

(1) إدريس عبد السلام الشتوي، المراجعة معايير و إجراءات، دار النهضة العربية لطباعة و النشر ، بيروت، الطبعة الرابعة، 1996، ص ص 32،

33.

(2) إدريس عبد السلام الشتوي، المرجع السابق، ص 28.

ثالثاً: معايير إعداد التقرير

ينبغي على المدقق أن يوضح و يشير في التقرير المقدم و بكل صراحة على رأيه الفني و المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز الحقيقي، و ذلك من أجل العناصر التالية:

- يجب أن يوضح في تقريره ما إذا كانت القوائم قد تم تصويرها و عرضها وفق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- أن يوضح مدى ثبات المؤسسة على إتباع هذه المبادئ و القواعد المطبقة لتلك التي كانت مستخدمة مسبقاً؛
- يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة⁽¹⁾.

(1) محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص 85.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للتكاليف

المطلب الأول: قياس عناصر المصروف و توقيت الإعراف به

الفرع الأول: قياس العناصر المكونة للمصروف

يتم قياس المصروفات بأحد الطريقتين التاليتين:

1 - الطريقة المباشرة: تقوم على أساس إفتراض وجود علاقة بين المصروفات و بين الفترة أو بين المصروفات و بين الأنشطة المعنية و إجراءات معنية، و على هذا الأساس يتم تحديد المباشر لتصب كل فترة أو كل نشاط في المصروفات أي التحديد المباشر لذلك الجزء المستنفذ في موارد المؤسسة في سبل تحقيق نشاط معين.

2 - الطريقة غير مباشرة: و تقوم على تحديد قيمة الموجودات في نهاية الفترة على أساس ذلك القدر من الموارد الذي يمكن تحميله للإيرادات و أنشطة الفترات المقبلة و يعتبر الرصيد المتبقي مصروفات الفترة الحالية و بناء على هذه الطريقة تحدد المصروفات على أساس المعادلة التالية:

مصروفات الفترة = أرصدة الموجودات (المخزون) أو الفترة + الإنفاق خلال الفترة/ المجموع - أرصدة الموجودات (المخزون) آخر الفترة

و في الواقع العملي فهناك كثير من الطرق المتبعة من قبل المحاسبين و بصرف النظر عن أي طريقة تتبع فهناك إعراف عام بأهمية فصل عناصر المصروفات عن عناصر الخسائر.

فيعد التطرق لطريقة القياس يمكن القول بأن أساس القياس يقسم على ثلاث أسس حسب رأي (هندركسن) Hendriksen.

أ أساس القيمة التاريخية: يتم قياس المصروفات على أساس التكلفة التاريخية أو تكلفة إنشاء الموجودات التي إستنفذت أو مقدار الإلتزام الذي نشأ خلال الفترة المحاسبية و سبب إستخدام هذا الأساس لقيمه على:

- يمكن أن يكون القياس أساس للقيمة التبادلية لتلك السلعة أو الخدمة عند وقت التحقق⁽¹⁾.

- يمثل مقياسا مناسباً للقيم الحقيقية للسلع و الخدمات.

- يمكن أن يكون للمؤسسة دليل إكتساب البضاعة أو الخدمة إذا توفر لديها قياس تاريخي مسجل

في الوحدة المحاسبية.

ب أساس القيمة الجارية لقياس المصروفات: و قد قدم (هورنجرن) Horngren نظريتين بخصوص

أساس القيمة الجارية و هما:

(1) وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 199.

- نظرية التكاليف المباشرة: و من الملاحظ أن هذه النظرية تقدم أرباحا تتفق مع مبدأ التحقق تتفق مع مبدأ التحقق بالبيع إذ أن التغيرات الحاصلة في المخزون للمخزون السلعي (كمصاريف) طبقا لهذه الطريقة لا تؤثر على الأرباح الدورية إلا أنه في المقابل يقدم لنا هذه النظرية تقويما للمخزون غير المكتمل (نصف مصنع) حيث تعالج التكاليف الثابتة على أنها تكاليف خاصة بالفترة المحاسبية.
- نظرية التكاليف المستقلة: إن هذه النظرية تقدم تقويما أفضل للمخزون السلعي و لكن ليس على حساب قياس الربحية متاثرة بتغيرات مستوى الإنتاج، إلا أن قياس المصروفات على أساس القيمة الجارية لتجنيب المؤسسة الكثير من الإنتقادات الموجهة إلى أساس الكلفة التاريخية و القيمة الجارية تمثل قيمة البيعية لعوامل الإنتاج المستندة خلال الفترة المالية.
- ج -أساس القيمة الجارية لقياس المصروفات: فبموجب هذا الأساس يتحدد المصروف عند إستهلاك البضاعة أو الخدمة أو إستخدام لتلك البضاعة أو الخدمة للحصول على الإيرادات وقت تقديم المصروفات للتسجيل في السجلات المحاسبية⁽¹⁾.

الفرع الثاني: توقيت الإعراف بالمصروف

يعني بتوقيت الإعراف بالمصروفات تحديد اللحظة الزمنية التي يتحقق فيها المصروف و إثباته محاسبيا.

فتتحقق المصروفات بشكل عام و يتم الإعراف بها بمجرد أن يتضح للمحاسب أن هناك منافع إقتصادية قد تم إستنفاذها في أداء النشاط خلال فترة معينة.

و قد أوضح مجلس معايير المحاسبة و المالية (FASB) وجود نوعين من المصاريف التي ترتبط بمبدأ مقابلة الإجراء بالمصروفات و هما:

أ -مصروفات ترتبط بشكل مباشر بالإجراءات التي تم تحققها و جرى إثباتها محاسبيا خلال فترة محاسبية معينة، على أن تجري مقابلة الإيرادات بالمصروفات هنا على أساس وجود علاقة نسبية بين الإيراد و المصروفات؛

ب -مصروفات لا ترتبط بصورة مباشرة بالإيراد و لكن يمكن ربطها بطريقة أو بأخرى بالتراث المحاسبية، أي أن المقابلة هنا تكون على أساس إفتراض علاقة بين المصروف و بين نشاط فترة أو فترات معينة، و بهذا فقد وجد نوعان من المصروفات:

ب-1- مصروفات يمتد أثرها لأكثر من فترة محاسبية واحدة و هنا يتم الإعراف بالمصروف على أساس توزيع (تخصيص) التكلفة على الفترات المختلفة.

(1) وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص 201.

ب-2- مصروفات تقتصر أثرها على الفترة المحاسبية التي يتم فيها الإنفاق و بالتالي يتم الإعتراف بها على أساس التحميل الفوري (1).

المطلب الثاني: دراسة تفصيلية للمصروفات

داخل أي كيان معين ينشط في المجال الإقتصادي فهو هدف ربحي يتطلب أعباء معينة لتحقيق هذا الهدف، تختلف الأعباء باختلاف نشاط الكيان، فأعباء نشاط الكيانات التي تقوم بنشاطات تجارية ليست نفسها أعباء الكيانات الإنتاجية أو الخدمية و يمكن أن نحصر الأعباء بالنسبة لأي كيان وفق النظام المحاسبي على النحو التالي:

انتساب الأعباء:

حساب 60: المشتريات المستهلكة

بإنشاء الحساب 603 (تغير في المخزون) فإن الحسابات الفرعية للحساب 60 تسجل مشتريات البضاعة المباعة (أي بضاعة مستهلكة سابقا) و كذا المواد و التموينات و الدراسات المستهلكة في عملية الإنتاجية أما المواد و التوريدات التي يتم إستهلاكها مباشرة (ماء، كهرباء) دون وضعها بالمخزن فتسجل بالحساب 607 (مواد مستهلكة غير مخزنة) (2) و يتفرع هذا الحساب إلى:

ح/600 مشتريات البضاعة المباعة: (3)

و يسجل ضمن هذا الحساب قيمة تكاليف البضاعة المباعة بناء على وصل التسليم بخروج البضائع للزبائن و يسجل محاسبيا على النحو التالي:

ح/مشتريات البضاعة المباعة	600
ح/مخزون البضاعة	30
خروج البضاعة المباعة من المخازن	

ح/601 مواد أولية:

(1) وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص 202.

(2) عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار جليطي للنشر و التوزيع، الجزائر، 2009، ص 83.

(3) نوح بن صديق ليزو، المخطط المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة، مؤسسة الشؤون المطبعية و المكتبية، بسكرة، الجزائر، 2009، ص 192.

و يسجل هذا الحساب في المؤسسة الإنتاجية ضمن هذا الحساب جميع المبالغ المتمثلة في تكلفة المواد الداخلة في العملية الإنتاجية⁽¹⁾، و يسجل محاسبيا على النحو التالي:

ح/مواد أولية	601
ح/ مواد أولية و لوازم تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج	31

ح/602 تموينات أخرى:

و يسجل ضمن هذا الحساب تكلفة جميع التموينات المستهلكة خلال الدورة المستقبلية لنشاط الكيان و محاسبيا على النحو التالي:⁽²⁾

ح/ تموينات أخرى	602
ح/ تموينات أخرى	32

ح/603 تغيرات المخزونات:

يسجل في جانبه المدين قيمة التغير في مخزون نتيجة التلف أو النقص في الوزن، و يسجل فيه أيضا المنتجات التي يتم إعادة إدخالها إلى الورشات قصد إتمام عملية الإنتاج⁽³⁾:

ح/ تغيرات المخزونات	603
ح/ أحد حسابات المخزون	3

ح/604 مشتريات الدراسات و الخدمات المؤداة:

و يسجل ضمن هذا الحساب قيمة تكاليف الخدمات و الدراسات التي تحملها الكيان خلال عملية النشاط العادي كمصاريف التأمين و التحاليل على البضاعة المستهلكة و يسجل محاسبيا على النحو التالي:

مشتريات الدراسات و الخدمات المؤداة	604
البنك أو الصندوق	53/512

ح/605 مشتريات المعدات و التجهيزات و الأشغال:

(1) نوح بن صديق ليوز، مرجع سابق، ص 193.

(2) عبد الوهاب رميدي، علي سماي، محاسبة مالية وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد، دار الهومة نشر و توزيع، الجزائر، 2011، ص 188.

(3) نوح بن صديق ليوز، مرجع سابق، ص 193.

و يسجل ضمن هذا الحساب جميع التكاليف شراء العتاد و التجهيزات و الأشغال العاملة للإستهلاك خلال الدورة المحاسبية الواحدة لأنه إذا تعدت الدورة المحاسبية تكون بصدد حساب الإهلاك و ليست تكاليف أخرى و إذا تم شراء أحد العناصر سالفة الذكر و كان عمرها الإنتاجي لا يتعدى الدورة المحاسبية الواحدة فيسجل محاسبيا على النحو التالي⁽¹⁾:

605	مشتريات العتاد، التجهيزات و الأشغال البنك أو الصندوق	512/53
-----	---	--------

ح/607 مشتريات غير مخزونة من المواد و اللوازم:⁽²⁾

يسجل فيه تكلفة المواد غير المخزنة كالكهرباء و الغاز أي التي تدخل مباشرة في عملية الإنتاجية و يسجل هذا العبي على النحو التالي:

607	مشتريات غير مخزونة من المواد و اللوازم البنك أو الصندوق	512/53
-----	--	--------

ح/608 مصاريف الشراء الملحقة⁽³⁾:

و يسجل ضمن هذا الحساب جميع التكاليف المرتبطة بعملية الشراء و التي تكون لاحقة و ليست سابقة الشراء فتضاف على أنها تكلفة للشراء كذلك و تسجل محاسبيا على نحو التالي:

608	مصاريف الشراء الملحقة البنك أو الصندوق	512/53
-----	---	--------

ح/609 تخفيضات، تنزيلات و الحسومات المحصلة على المشتريات:

و يسجل ضمن هذا الحساب جميع التخفيضات في الأسعار و التنزيلات و الحسومات التي يتحصل عليها الكيان وقت الشراء فتندرج في الجانب الدائن لهذا الحساب حتى تتحقق من التكلفة بصفة عامة لأنها منح أي زيادة للكيان و ليس نقصا له و بالتالي فهي تكلفة معلومة أي إجراء غير مباشرة و تسجل محاسبيا كما يلي⁽⁴⁾:

38	ح/ مشتريات	
----	------------	--

(1) نوح بن صديق لبوز، مرجع سابق، ص 195.

(2) عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص 188.

(3) نوح بن صديق لبوز، مرجع سابق، ص 195.

(4) نوح بن صديق لبوز، مرجع سابق، ص 197.

ح/ مورودون مدينون	409
ح/ مورد و السلع و الخدمات	401
ح/ تخفيضات، تنزيلات و الحسومات المحصلة على مشتريات وقت الاشعار بالحسم في الفاتورة	609

ح/61 الخدمات الخارجية:

و يقصد بها جميع الخدمات التي تستقبلها المؤسسة من جهة خارجية عنه أي من الغير، كعمال خارجين من المؤسسة نفسه و ينقسم الحساب إلى حسابات فرعية على النحو التالي⁽¹⁾:

ح/ 611 المناولة العامة:

سجل فيه قيمة الأجر الذي يتقاضاه الغير و الذي ينوب على المؤسسة في إنجاز بعض المشاريع، على النحو التالي⁽²⁾:

المناولة العامة	611
ح/البنك أو الموردون، الصندوق	53/40/512

ح/ 613 الإيجارات⁽³⁾:

و يسجل ضمن هذا الحساب جميع مبالغ الإيجارات المتعلقة بالعتاد و المنقولات التي شيدتها المؤسسة في إطار نشاطها العادي على النحو التالي :

ح/ الإيجارات:	613
ح/البنك أو الموردون، الصندوق	53/40/512

ح/ 614 الأعباء الإيجارية و أعباء الملكية المشتركة⁽⁴⁾:

و يسجل ضمن هذا الحساب مبالغ الأعباء المتعلقة بالإيجار العقاري و كل ما يتعلق بأعباء الملكية بما فيها الشق المملوك للغير.

الأعباء الإيجارية و أعباء الملكية المشتركة	614
--	-----

⁽¹⁾ نوح بن صديق لبوز، مرجع سابق، ص 197.

⁽²⁾ عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص 188.

⁽³⁾ نوح بن صديق لبوز، مرجع سابق، ص 198.

⁽⁴⁾ نفس المرجع السابق، ص 198.

ح/البنك أو الموردون، الصندوق	53/40/512
------------------------------	-----------

ح/ 615 صيانة، تصليحات، و رعاية⁽¹⁾:

و يسجل ضمن هذا الحساب جميع مبالغ الخدمات الخارجية المتضمنة التصليحات سواء العتاد أو المباني و صيانتها عن طريق الوقاية المتواصلة و كذلك رعايتها من الأخطار التي تسبب في عطلها، و تسجل هذه الأعباء الخارجية محاسيبا على النحو التالي:

ح/ صيانة، تصليحات و رعاية	615
ح/البنك أو الموردون، الصندوق	53/40/512

ح/ 616 أقساط التأمين:

يسجل فيه أقساط مصاريف التأمين التي تتحملها المؤسسة و التي تدفع إلى مؤسسات التأمين، و يسجل هذا العبي كما يلي⁽²⁾:

أقساط التأمين	616
ح/البنك أو الموردون، الصندوق	53/40/512

ح/ 617 دراسات و بحوث:

و يسجل ضمن هذا الحساب جميع مبالغ أعباء الدراسات و البحوث الخارجية كالدراسات المعمارية و الطبوغرافية إلى غير ذلك و يسجل هذا العبي على النحو التالي⁽³⁾:

دراسات و بحوث	617
ح/البنك أو الموردون، الصندوق	53/40/512

ح/ 618 توثيق و متفرقات:

و يسجل ضمن هذا الحساب كل المبالغ التي من شأنها أن تكون وثائق تدخل ضمن نشاط الكيان و يسجل أي عبء من هذا النوع على النحو التالي⁽⁴⁾:

توثيق و متفرقات	618
-----------------	-----

(1) نوح بن صديق لبوز، مرجع سابق، ص 198.

(2) عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص 189.

(3) نوح بن صديق لبوز، مرجع سابق، ص 201.

(4) نفس المرجع السابق، ص 201.

البنك	512	
-------	-----	--

ح/ 619 التخفيضات و التنزيلات و المحسومات المحصلة على خدمات خارجية:

يسجل فيه قيمة التخفيضات التجارية التي تحوزها المؤسسة من عند الغير نتيجة الخدمات الخارجية التي تقدم إليها، و يسجل محاسبيا على نحو التالي (1):

أحد حسابات الخدمات الخارجية	619	
موردون مدنيون	409	
مورد و السلع و الخدمات	401	
تخفيضات، تنزيلات و الحسومات المحصلة على خدمات خارجية	419	
وقت الإشعار بالحسم في الفاتورة		

ح/ 62 خدمات خارجية أخرى:

و يقصد به جميع أعباء الخدمات المقدمة من الغير الخارج عن أعمال الكيان و لم يسبق أن ذكرت ضمن الأعباء السابقة و يتفرع هذا الحساب إلى:

ح/621 عمال خارجين عن المؤسسة:

و يسجل ضمن هذا الحساب جميع أجور العمال غير التابعين للمؤسسة كأجور عمال النقل في المناطق البعيدة عن مقر الكيان و التي يلجأ إليها أحيانا و يسجل هذا النوع من الأعباء على النحو التالي (2):

ح/ عمال خارجين عن المؤسسة	621	
ح/ البنك أو الصندوق	53/512	

ح/622 أجور الوسطاء و الانقلاب:

(1) عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص 189.

(2) نوح بن صديق ليوز، مرجع سابق، ص 203.

و يسجل ضمن هذا الحساب جميع الأعباء التي تدفع للوسطاء كعمولات نتيجة وساطتهم لإنجاح صفقة معينة أو أتعاب أصحاب المهن الحرة كالمحامين و المحاسبين و يسجل محاسبيا على النحو التالي (1):

ح/ أجور الوسطاء و الأتعاب	622
ح/ البنك أو الصندوق	53/512

ح/623 إشهار، نشر، علاقات عامة:

يسجل فيه مصاريف الإشهار أو الحملات الترويجية التي تقوم بها المؤسسة و التي يتم نشرها في الجرائد و المجلات المتخصصة، و يسجل هذا العبء محاسبيا كما يلي (2):

ح/ إشهار، نشر، علاقات عامة	623
البنك	512

ح/624 نقل السلع و النقل الجماعي للعاملين:

و يسجل ضمن هذا الحساب جميع مبالغ أعباء نقل السلع و البضائع من طرف الغير أو مبالغ أعباء نقل الأفراد بصفة جماعية كالعقود المبرمة بين الكيان و أصحاب الحافلات لنقل العمال إلى مكان عملهم إذا كان يبعد كثيرا عن مقرات سكنهم و يسجل هذا النوع من الأعباء محاسبيا على النحو التالي (3):

ح/ نقل السلع و النقل الجماعي للعاملين	624
موردون أو الصندوق أو البنك	512/53/40

ح/625 تنقلات، مهمات، استقبالات:

و يسجل ضمن هذا الحساب أعباء تنقلات و مهمات الأفراد سواء ما تعلق بالنقل أو مصاريف الإقامة و الأكل للعمال إذا كانوا في مهمة تابعة للكيان، إضافة إلى جميع أعباء الإستقبالات التي يجريها الكيان

(1) نوح بن صديق لبوز، مرجع سابق، ص 204.

(2) عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص 190.

(3) نوح بن صديق لبوز، مرجع سابق، ص 205.

سواء لمناسبة إستقبال و فد أو أعباء حفلة تتعلق بالكيان و يسجل هذا النوع من الأعباء محاسبيا على النحو التالي⁽¹⁾:

625	ح/ تنقلات، مهمات، إستقبالات
512/53/40	ح/ البنك أو الصندوق أو موردين

ح/626 المصاريف البريدية و الاتصالات السلكية و اللاسلكية:

تسجل فيه المصاريف المتعلقة بالخدمات البريدية و التي تخص فاتورة المكالمات الهاتفية و يسجل هذا النوع محاسبيا على النحو التالي⁽²⁾:

624	ح/ المصاريف البريدية و الإتصالات السلكية و اللاسلكية
512/53/40	ح/ الصندوق أو موردين أو البنك

ح/627 الخدمات البنكية و ما شابهها:

و يسجل ضمن هذا الحساب جميع مبالغ أعباء الخدمات التي يقدمها البنك للكيانات في إطار مهامها البنكية كالتحويلات المالية للداخل و الخارج و تسجل الأعباء من هذا النوع محاسبيا على النحو التالي⁽³⁾:

627	ح/ الخدمات البنكية و ما شابهها
53/512	ح/ البنك أو الصندوق

ح/628 الاشتراكات و المتفرقات:

و يسجل ضمن هذا الحساب جميع مبالغ أعباء الإشتراكات ما عدا الإجتماعية كالإشتراكات المهنية كشركات المحاماة و المحاسبة ... إلخ، و يسجل هذا النوع من الأعباء محاسبيا على النحو التالي⁽⁴⁾:

628	ح/ الإشتراكات و المتفرقات
512/53	ح/ البنك أو الصندوق

⁽¹⁾ نوح بن صديق لبوز ، مرجع سابق ، ص 205.

⁽²⁾ عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص 191.

⁽³⁾ نوح بن صديق لبوز ، مرجع سابق ، ص 206.

⁽⁴⁾ نوح بن صديق لبوز ، مرجع سابق ، ص 207.

ح/629 التخفيضات و التزيلات و الحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى:

و يسجل فيه مختلف التخفيضات التجارية الناتجة عن بعض الخدمات الخارجية الأخرى التي يقدمها الغير للمؤسسة و تسجل محاسبيا على النحو التالي (1):

ح/ أحد حسابات الخدمات الخارجية.	62
ح/ موردون مدنيون.	409
ح/ مورد و السلع و الخدمات.	401
ح/ تخفيضات تزيلات و الحسومات المحصلة على الخدمات خارجية.	629
وقت الإشهار بالحسم في الفاتورة	

ح/63 أعباء العاملين:

تحتوي أعباء المستخدمين:

- رواتب المستخدمين، بما فيها تلك الممنوحة للمسيرين الإجتماعيين و التكلفة العينية للرواتب، و يقيد في الجانب المدني للمشتقات العينية في الحساب 638 "أعباء المستخدمين الأخرى" في مقابل الجانب الدائن، حساب المنتج 758 "سلع التسيير العادية الأخرى" أو في إعتداد حسابات الأعباء المعنية؛
- إشتراكات الصناديق الإجتماعية و صناديق الإحتياط المرتبطة بهذه الرواتب؛
- التكاليف الإجبارية و الإختيارية للمستقبل في حالة المؤسسة الفردية إذا تعلق الأمر بربح، تسجل حصة نتائج؛
- التكاليف الإجتماعية الأخرى مثل الخدمات الإجتماعية.

و ينقسم حساب 63 "أعباء المستخدمين إلى الحسابات الفرعية التالية (2):

(1) عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص 191.

(2) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص 74.

ح/ 631 أجور العاملين:

و يسجل فيه مصاريف الأجور التي تدفعها المؤسسة لمستخدميها، و يسجل هذا النوع من العبء على النحو التالي⁽¹⁾:

ح/ أجور العاملين	631
ح/ أجور عمال مشتقة	421
مرحلة تحديد الأجر و استحقاقاته	

ح/ 634 أجور المستغل الفردي:

و يسجل ضمن هذا الحساب الأجر الخاص بصاحب النشاط على إعتباره أنه عامل في الكيان يستحق الحصول على أجره و يعد عبء على النشاط الذي يجب أن يظهر نتيجة صافية من جميع الأعباء حتى أعباء صاحب العمل نفسه و يسجل هذا العبء كما يلي⁽²⁾:

ح/ أجور المستغل الفردي	634
ح/ البنك أو الصندوق	53/512

ح/ 635 إشتراكات الهيئات الإجتماعية:

و يسجل ضمن هذا الحساب جميع أعباء الإجماعية المتعلقة بالصناديق الإجتماعية لأنها جزء من أجر العامل الذي تحمله الكيان كعبء و يسجل هذا العبء محاسبيا على النحو التالي⁽³⁾:

ح/ إشتراكات الهيئات الإجتماعية	635
الضمان الإجتماعي	431

ح/ 636 الأعباء الإجتماعية للمستغل الفردي:

و يسجل ضمن هذا الحساب جميع الأعباء الإجتماعية لرب العمل كأعباء صندوق الضمان الإجتماعي لغير الأجراء و سجل ضمن هذا العبء محاسبيا على النحو التالي⁽⁴⁾:

(1) عبد الوهاب رميدي، علي سمي، مرجع سابق، ص 191.

(2) نوح بن صديق لبوز، مرجع سابق، ص 209.

(3) مرجع نفسه، ص 2010.

(4) مرجع سابق، ص ص 210.

الأعباء الإجتماعية للمستغل الفردي ح/ الضمان الإجتماعي	431	636
--	-----	-----

ح/ 637 أعباء إجتماعية أخرى:

و هي مصاريف لها علاقة بالأجور و لكن لا تقتطع منها، مثل الخدمات الإجتماعية (المطاعم) و يسجل هذا العبء كما يلي (1):

أعباء إجتماعية أخرى الهيئات الإجتماعية الأخرى	432	637
--	-----	-----

ح/ 638 أعباء عاملين أخرى:

و يسجل ضمن هذا الحساب جميع الأعباء التي يتحملها الكيان و تكون ذات إرتباط بالعامل كأعباء تكوين العمال مثلا و سجل هذا العبء على النحو التالي:

ح/ أعباء عاملين أخرى ح/ الهيئات الإجتماعية الأخرى	428	638
--	-----	-----

ح/64 الضرائب و الرسوم و الدفعات المماثلة:

الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة هي أعباء تختلف كما يلي:

- من جهة تتعلق بالمدفوعات الإجبارية للدولة و الجماعات المحلية لتغطية النفقات العمومية؛
- و من جهة أخرى تتعلق بمدفوعات تقرها السلطة العمومية لاسيما لتمويل أصول الفائدة الإقتصادية و الإجتماعية.

كما لا تحسب الضريبة على الأرباح ضمن هذا الباب لأنها مسجلة في الحساب 69 "الضرائب على النتائج المماثلة"، و يتفرع هذا الحساب إلى (2):

(1) عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص 192.

(2) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 74.

ح/ 641 الضرائب و الرسوم و الدفعوات المماثلة على الأجور:

و يسجل ضمن هذا الحساب الضرائب و الرسوم التي تفترض على أجور العاملين و يتحملها الكيان و يسجل هذا العبء كما يلي⁽¹⁾:

ح/ الضرائب و الرسوم و الدفعوات المماثلة على الأجور	641
ح/ ضرائب و رسوم و دفعات مشابهة أخرى	447

ح/ 642 الضرائب و الرسوم غير المسترجعة على رقم الأعمال:

يسجل فيه الضرائب و الرسوم التي تسدها المؤسسة و لكنها لا تسترجع مثل الرسم على النشاط المهني، و يسجل هذا العبء محاسبيا على النحو التالي⁽²⁾:

الضرائب و الرسوم غير المسترجعة على رقم الأعمال	642
ح/ ضرائب و رسوم و دفعات مشابهة أخرى	447

ح/ 645 الضرائب و الرسوم الأخرى (خارج الضرائب على النتائج):

و يسجل ضمن هذا الحساب جميع الضرائب و الرسوم التي يتحملها الكيان شريطة أن تكون هذه الضرائب و الرسوم غير متعلقة بالنتائج كالرسوم الجمركية و يسجل هذا العبء على النحو التالي⁽³⁾:

ح/ الضرائب و الرسوم غير مسترجعة على رقم أعمال.	645
ح/ ضرائب و رسوم و دفعات متشابهة أخرى.	447

ح/ 65 الأعباء المستقبلية الأخرى:

إن العناصر الموجودة في الحساب 65 تعتبر بطبيعتها مشكلة لنتائج النشاطات العادية للكيان.

و يسجل هذا الحساب ما يأتي:

- إتاوات على التنازل، البراءات، الرخص، العلاقات، التصرفات، أنظمة البرمجة المعلوماتية،

الحقوق و القيم المماثلة (الحساب 651)؛

(1) نوح بن صديق ليوز، مرجع سابق، ص 213.

(2) عبد الوهاب رميدي وأخر، مرجع سابق، ص 193.

(3) نوح بن صديق ليوز، مرجع سابق، ص 213.

- ناقص القيم المستخرجة عن تحويل أصل مثبت غير مالي (الحساب رقم 652 خروج تثبيات عينية أو معنوية، سندات مساهمة)؛
- أجور الإداريين المتعلقة بوظيفتهم (الحساب 653)؛
- الخسائر نتيجة الحسابات الدائنة غير قابلة للتحويل (الحساب 654)؛
- حصة النتائج عن التعاملات المشتركة؛
- غرامات السوق، غرامات ضريبية أو جزائية، الهبات و التبرعات المسموح بها؛
- حصة النتائج عن المعاملات المشتركة (1).

و يتفرع هذا الحساب إلى:

ح/ 651 الإتاوات المترتبة عن الإمتيازات، البراءات، الرخص و البرمجيات و القيم المماثلة:

و يسجل ضمن هذا الحساب جميع الأعباء المتمثلة في مقابلة إستخدامات الإمتيازات و الرخص و البرامج المعلوماتية و ما تشابهها من قيم و يسجل هذا النوع من الأعباء محاسبيا على النحو التالي (2):

الأتاوات المترتبة عن الإمتيازات، البراءات، الرخص و البرمجيات و الحقوق المتمثلة.	651
ح/البنك أو الصندوق	53/512

ح/ 652 القيم الناقصة الناتجة عن التنازل عن الأصول التالية غير مالية:

يسجل فيه فائض القيمة الناتج عن القيم المالية، العباء محاسبيا على النحو التالي (3):

البنك أو الصندوق	53/512
ح/ الإهتلاكات	28
ح/ الخسائر الصافية الناتجة عن تنازلات	652
ح/ أحد الأصول التالية غير مالية	23/22/21/20

ح/ 653 أتعاب الحضور:

(1) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 74.

(2) نوح بن صديق لبوز، مرجع سابق، ص 214.

(3) عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص 194.

و يسجل ضمن هذا الحساب جميع المبالغ التي تدفع إلى أعمال أو أعضاء مجلس الإدارة بسبب حضورهم إلى الإجتماعات المتعلقة بقرارات الكيان تعويضا عن تضييع وقتهم الذي كان سيكون لقضاء مهامهم الخاصة و عادة تدفع نقدا لصغر المبلغ الذي يدفع لكل عضو و يسجل هذا النوع من الأعباء محاسبيا على النحو التالي⁽¹⁾:

653	أتعاب الحضور.
53	الصندوق.

ح/ 654 خسائر المديونيات غير محصلة:

و يسجل ضمن هذا الحساب المديونيات المعدومة التي لا يمكن تحصيلها و يسجل هذا العبء محاسبيا على النحو التالي⁽²⁾:

654	خسائر المديونيات غير محصلة.
49	ح/ خسائر في قيم على حسابات المتعاملين.

ح/ 655 قسط النتيجة على العمليات المنجزة بصفة مشتركة:

و يسجل هذا الحساب كعبء المبالغ التي تدفع للشريك كجزء من النتيجة في العمليات المشتركة إذا سجلت النتيجة بصفة كلية في حسابات الكيان و حتى لا تتحمل الكيان ضرائب على النتيجة بكل منها فيعتبر الجزء المدفوع للشريك كمن على عاتق الكيان بحيث تظهر نتيجة صافية بالجزء الذي تحصل عليه الكيان فقط دون الجزء الأخر و يسجل هذا النوع من الأعباء محاسبيا نحو التالي⁽³⁾:

655	ح/ قسط النتيجة على العمليات المنجزة بصفة مشتركة.
467	ح/ حسابات أخرى مدينة أو دائنة.

ح/ 656 الغرامات و العقوبات، الإعانات الممنوحة، الهبات و التبرعات:

يسجل فيه قيمة الغرامات كعقوبات السوق و خدمات ضريبية أو الجزائية و يسجل فيه أيضا قيمة الهبات و التبرعات التي تقدمها المؤسسة و يسجل عدا العبء محاسبيا كما يلي⁽⁴⁾:

656	ح/ الغرامات و العقوبات، الإعانات الممنوحة، الهبات و
-----	---

⁽¹⁾ نوح بن صديق لبور، مرجع سابق، ص 215.

⁽²⁾ نفس المرجع، ص 215.

⁽³⁾ مرجع سبق ذكره، ص 216.

⁽⁴⁾ عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص 195.

التبرعات. ح/ أعباء أقرب واجبة الدفع و منتجات مستحقة القبض أو الدولة واجبة الدفع.	468/448	
--	---------	--

ح/ 657 أعباء التسيير الاستثنائية الجارية:

و يسجل ضمن هذا الحساب جميع الأعباء التي يدفعها الكيان في الحالات الإستثنائية لكنها تتعلق بالعمليات الجارية لنشاط الكيان مثل مصاريف القضائية⁽¹⁾:

ح/ أعباء إستثنائية الجارية. ح/ الصندوق أو دائنون مختلفون.	46/53	657
--	-------	-----

ح/ 658 أعباء التسيير الجارية الأخرى:

و يسجل ضمن هذا الحساب جميع الأعباء المتمثلة في المصاريف المتعلقة بعمليات التسيير الجارية العادية و لم يسبق ذكرها ضمن الأعباء السابقة أو اللاحقة و يسجل ضمن هذا النوع من العبء كما يلي⁽²⁾:

أعباء التسيير الجارية الأخرى. الصندوق.	53	658
---	----	-----

ح/ 66 الأعباء المالية:

يتفرع هذا الحساب حسب الحاجة إلى الإعلام لغرض بيان طبيعة أو أصل الأعباء كالاتي⁽³⁾:

ح/ 661 أعباء الفوائد: و يسجل ضمن هذا الحساب مبالغ الفوائد التي يتحملها الكيان خلال ممارسته لنشاطه بسبب القروض سواء القصيرة أو الطويلة و يسجل محاسب كما يلي⁽⁴⁾:

ح/ أعباء الفوائد. ح/ البنك.	512	661
--------------------------------	-----	-----

(1) نوح بن صديق لبوز، مرجع سابق، ص 217.

(2) المرجع نفسه، ص 218.

(3) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 75.

(4) نوح بن صديق لبوز، مرجع سابق، ص 218.

ح/664 خسائر على المدونيات المرتبطة بالمساهمات: و يسجل ضمن هذا الحساب جميع الأعباء الخسائر الناتجة عن مدونيات المرتبطة بالمساهمات و يعالج هذا النوع من الأعباء محاسبيا على النحو التالي⁽¹⁾:

خسائر على المدونيات المرتبطة بالمساهمات	664
مساهمات و مدونيات مرتبطة بالمساهمات	26

ح/665 فرق التقييم على الأصول المالية (نواقص في القيم): و يسجل ضمن هذا الحساب جميع القيم الناقصة عن الأصول المالية المقيمة في آخر كل سنة أو كل ثلاث سنوات أو كل خمس سنوات حسب ما نص عليه المعيار الدولي المتعلق بالقيمة العادلة للأصول و إذا تم و حدث نقص في قيم الأصول المالية سجل هذا العبء محاسبيا على النحو التالي⁽²⁾:

ح/ فرق التقييم على الأصول المالية (نواقص في القيم).	665
ح/ أصول مالية ثابتة أو منقولة.	27/26/50

ح/666 خسائر الصرف: سجل فيه قيمة الخسائر التي تتحملها المؤسسة نتيجة التغير في سعر الصرف أجالا و يسجل هذا العبء كما يلي⁽³⁾:

ح/ خسائر الصرف.	666
ح/ البنك.	512

ح/676 الخسائر الصافية الناتجة عن تنازلات الأصول المالية: و يسجل ضمن هذا الحساب جميع الأعباء الخسائر الناتجة عن بيع أصل مالي سواء كان مستقلا من قيم التوظيف المنقولة أو أصل ثابت و يسجل هذا العبء محاسبيا على النحو التالي⁽⁴⁾:

البنك أو الصندوق.	53/512
الخسائر الصافية الناتجة عن تنازلات الأصول المالية.	667
ح/ أصول مالية ثابتة أو منقولة.	50/27/26

(1) نوح بن صديق لبوز، نفس مرجع، ص 219.

(2) نفس المرجع، ص 220.

(3) عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص 197.

(4) نوح بن صديق لبوز، مرجع سابق، ص 220.

ح/668 أعباء مالية أخرى: و يسجل ضمن هذا الحساب جميع الأعباء المالية التي يتحملها الكيان و لم يسبق ذكرها في الحسابات السابقة و سجل محاسبيا كما يلي (1):

أعباء مالية أخرى.	668
ح/ البنك.	512

ح/ 67 العناصر الإستثنائية: لا يعمل الحساب 67 "العناصر غير عادية" الأعباء إلا في الظروف الإستثنائية لتسجيل عمليات غير عادية مثل في حالة نزع الملكية أو في حالة كارثة طبيعية غير متوقعة، فالغرض من وجود هذا الحساب هو ضرورة تحديد طبيعة كل عنصر إستثنائي و مبلغه على مستوى الكشوف المالية على حدى و يسجل هذا العباء محاسبيا كما يلي (2):

ح/ العناصر الإستثنائية	67
ح/ خسائر في القيمة لأحد الأصول	395

ح/ 68 مخصصات الإهتلاكات و المؤونات و الخسائر في القيمة: يقيد في الجانب المدين للحساب 68 في مقابل حسابات الإهتلاكات خسارة القيمة و المؤونات المعنية، و ينقسم هذا الحساب إلى حسابات فرعية التالية (3):

ح/681 مخصصات الإهتلاكات، المؤونات و خسائر القيمة من أصول غير الجارية:

و يسجل ضمن هذا الحساب المخصصات المتوقعة للخسائر في القيم و المؤونات، الأصول الثابتة إضافة إلى قسط إهتلاكات القيم الثابتة و يسجل هذا النوع محاسبيا على النحو التالي (4):

مخصصات الإهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة في أصول غير جارية.	681
ح/ أحد القيم الثابتة.	2

ح/681 مخصصات الإهتلاكات، المؤونات و خسائر القيم المالية الموضوعة تحت التوكيل (الإمتياز):

و يسجل ضمن هذا الحساب المؤونات و الخسائر في القيم التي قد تتوقع أن تحصل لأحد القيم الثابتة الموضوعة تحت التوكيل عند أحد المتعاملين مع الكيان و يسجل هذا العباء محاسبيا على النحو التالي (1):

(1) مرجع نفسه، ص 223.

(2) مرجع سابق ذكره، ص 223.

(3) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 75.

(4) نوح بن صديق لبوز، مرجع سابق، ص 224.

682	ح/ مخصصات إهلاكات، المؤونات و خسائر القيمة في أصول غير جارية.
280	ح/ إهلاك القيم الثابتة الملموسة الأخرى.

ح/685 مخصصات الإهلاكات، المؤونات و خسائر القيمة في أصول جارية:

و يسجل ضمن هذا الحساب الإهلاكات، المؤونات و خسائر في القيم التي قد تتوقع أن تحصل لأحد الأصول الجارية أو المتداولة و يسجل هذا العبء على النحو التالي (2):

685	ح/ مخصصات إهلاكات، المؤونات و خسائر القيمة في أصول جارية
49/39	ح/ خسائر القيمة في أحد الأصول المتداولة

ح/686 مخصصات المالية للإهلاكات، المؤونات و خسائر القيم:

و يسجل ضمن هذا الحساب المخصصات المالية للإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة في الأصول المالية التي يمكن أن تتأثر بحركات الأموال داخل أسواق المال سواء الوطنية أو العالمية و يسجل هذا العبء كما يلي (3):

686	المخصصات المالية للإهلاكات، المؤونات و خسائر القيم.
296/298/297	ح/ خسائر في القيم لأحد أصول مالية.

ح/69 الضرائب على النتائج و ما شابهها:

و يسجل الجانب المدين الحساب 69 المبلغ المستحق بإسم الأرباح الخاضعة للضريبة و التي تلقى على عاتق الشركة:

- الضرائب على مبالغ الأرباح، الضرائب الجرافية و الضرائب الإضافية المتعلقة بالتوزيعات.
- كما سجل في هذا الحساب الأعباء المتعلقة لمشاركة الأجراء المحتملة في الكيان (قانونية أو تعاقدية) (4).

ح/692 الضرائب المفروضة المؤجلة الأصول:

(1) نوح بن صديق لبوز، مرجع سابق، ص 223.

(2) نوح بن صديق لبوز، مرجع سابق، ص 224.

(3) نوح بن صديق لبوز، مرجع سابق، ص 224.

(4) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 75.

و يسجل ضمن هذا الحساب جميع المبالغ المدفوعة بصفة سابقة لأوانها كضرائب على الدخل أو ضرائب مفروضة بصفة زائدة يمكن إعتبارها من الكيان في ذمة الضرائب يمكن مقاصته مستقبلا من الضرائب التي ستفرض لاحقا و يسجل هذا النوع من العبء كما يلي (1):

133	ح/ الضرائب المؤجلة الأصول
53/512	ح/ البنك أو الصندوق

و بعد صدور الضرائب للسنة المقبلة تسوى كما يلي:

69	ح/ الضرائب المفروضة المؤجلة الأصول
133	ح/ الضرائب المؤجلة الأصول

ح/693 الضرائب المفروضة المؤجلة الخصوم:

و يسجل ضمن هذا الحساب جميع الضرائب عن النتيجة المستحقة لإدارة الضرائب و لم تسدد بعد أي تعتبر إلتزام ضريبي قصير الأجل و يسجل هذا النوع من العبء كما يلي (2):

693	الضرائب المفروضة المؤجلة
134	ح/ ضرائب مؤجلة الخصوم

ح/695 ضرائب على أرباح المؤسسة نتيجة النشاط العادي:

و يسجل ضمن هذا الحساب جميع الضرائب على الدخل بالنسبة للنشاط العادي للكيان و يعتبر هذا النوع المتأخر لأنه يأتي بعد حساب النتيجة ثم يخصم منها و يسجل هذا العبء محاسبيا على النحو التالي (3):

(1) نوح بن صديق ليوز، مرجع سابق، ص 220.

(2) نفس المرجع، ص 223.

(3) نوح بن صديق ليوز، مرجع سابق، ص 224.

ضرائب على المؤسسة نتيجة النشاط العادي. الدولة، الضرائب على النتائج.	444	695
--	-----	-----

ح/698 الضرائب الأخرى على النتائج:

و يسجل ضمن هذا الحساب مختلف الضرائب التي تفرض عن النتائج التي لم تذكر و يسجل محاسبيا كما يلي⁽¹⁾:

ضرائب أخرى على النتائج. الدولة، الضرائب على النتائج.	444	698
---	-----	-----

المبحث الثالث: تدقيق حسابات التكاليف

المطلب الأول: إجراءات تدقيق التكاليف

تقتضي إجراءات تدقيق التكاليف على مدقق التكاليف الإهتمام ب:⁽¹⁾

⁽¹⁾ عبد الوهاب رميدي، علي سمي، مرجع سابق، ص 199.

- 1 - **طبيعة نشاط المؤسسة:** يجب على مدقق التكاليف أن يؤقلم نفسه مع طبيعة نشاط المؤسسة بغية تحديد العوامل الرئيسية المتعلقة بالتكلفة، فضلا عن نوع نظام محاسبة التكاليف الذي تطبقه المؤسسة ليتمكن من فهم طبيعة عمل المؤسسة فهما واضحا.
- 2 - **هيكل المؤسسة:** على مدقق المؤسسة أن يفحص نظام التكلفة المعمول به و هيكل المؤسسة لتحديد خطوط السلطة و المسؤولية التكاليفية، و دراسة كل من دليل التكلفة، مراكز التكلفة، وحدات التكلفة و حسابات التكلفة و غيرها.
- 3 - **السجلات و نظام التسجيل:** يتطلب من مدقق التكاليف الإطلاع على سجلات التكلفة المستخدمة في المؤسسة و المتعلقة بعملية التصنيع، و يكون رأيه حول التفاصيل المقدمة كافيا لإجراء التدقيق، و عليه أيضا أن يقوم بفحص إجراءات التسجيل و مصدر البيانات و تلخيصها مع الأخذ بعين الاعتبار موضوع قناعاته بنظام التكاليف بأنه نظام ملائم و متكامل.
- 4 - **مبادئ يجب إتباعها:** عند قيام مدقق التكاليف بدراسة نظام التكلفة المتبع في المؤسسة بتأكد بأن النظام يعتمد على مبادئ تكاليف معترف بها، و عليه التأكد بأن النظام المعتمد ينسجم مع المبادئ الأساسية و تطبيقات محاسبة التكاليف.
- 5 - **الرقابة الداخلية:** تحدد أهداف فحص نظام الرقابة لمحاسبة التكاليف في تحديد سلامة تنفيذ الإجراءات المتبعة للنظم و القواعد و اللوائح التي تستهدف ضمان و سلامة التكاليف و من إجراءات فحص و تقويم نظام الرقابة الداخلية ما يأتي:
 - 1/ فحص الضوابط على حركة عنصر التكلفة المواد من حيث إستلامها و تخزينها و صرفها للإنتاج و المرتدة من الإنتاج من حيث تحديد الواضح للمسؤوليات الوظيفية و وجود المستندات الكافية لكل جزء من هذه الحركة و التحقق من الإثبات المنظم لحركة المخزون من المواد و وجود نقاط الرقابة بإجراء مقارنات بين السجلات و البطاقات المتعلقة بالمخزون و ما يسفر عنه الجرد العملي المفاجئ؛
 - 2/ فحص الضوابط على عنصر التكلفة الأجور من حيث التعيينات و تحديد معدلات الأجور و آليات الساعات الفعلية للعمال و الوقت المستخدم في الإنتاج من حيث الفصل الواضح للمسؤوليات الوضعية؛
 - 3/ فحص الضوابط المتعلقة بالحصول على خدمات الأخرى و إستخلاصها من حيث الفصل الواضح بين المسؤوليات الوضعية و المحاسبية عن تكلفة هذه الخدمات؛
 - 4/ فحص الطرق و القواعد و الإجراءات المتبعة للفصل بين العناصر المباشرة و كيفية توزيع العناصر غير المباشرة على الإنتاج.
 - 5/ دراسة كل من مراكز التكلفة، وحدة التكلفة، دليل المواقع و المراكز، دليل وحدات الإنتاج، و دليل حسابات التكلفة للتأكد من سلامة النظام و مدى الإلتزام بالتنفيذ.

(1) كريمة علي جوهر، نظام حسن رشيد، معايير إجراءات مقترحة لتدقيق التكاليف، مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الإقتصادية، جامعة تكريت، العدد 4، 2006، ص 6.

6/ دراسة الأساس التي يبنى عليها نظام التكاليف و اللوائح و الإجراءات المعمولة عليها و الدورة المستندية و منهج محاسبة التكاليف و علاقة حساب التكاليف بالحسابات المالية⁽¹⁾.

المطلب الثاني: تدقيق حسابات التكاليف

أولاً: ح/ 60: المشتريات المستهلكة

ينبغي على المدقق إلى جانب تحققه و فحصه لإجراءات الرقابة و التدقيق الداخلي لتقييم مدى فعاليتها بالنسبة لعمليات الشراء أن يقوم بالتقيد لبرنامج تدقيقه لهذه العمليات، حيث عليه التحقق من:

- 1) التحقق من التسجيل اليومي، الأسبوعي و الشهري لجميع الإستهلاكات من البضائع الأولية؛
- 2) التحقق من التسلسل الرقمي لأذونات الخروج من المخازن؛
- 3) التحقق من أن تقييم تكلفة الإستهلاكات تتم على أساس متوسط التكلفة المرجحة CMP؛
- 4) مقارنة الإستهلاك مع الجانب الدائن من مخزون بضاعة (ح/30)؛
- 5) التحقق من أن حساب بضاعة مستهلكة موحد؛
- 6) التأكد من التحليل المحاسبي الصحيح⁽²⁾.

ثانياً: ح/ 61 خدمات خارجية

ومن أبرز هذه الحسابات التي يجب على المدقق تدقيقها نذكر :

ح/ 613: تتلخص إجراءات تدقيق الإيجار في الخطوات التالية:

- الإطلاع على العقود للتعرف على الإيجار الشهري أو السنوي و الشروط المتفق عليها بين المالك و المستأجر من حيث طريقة الدفع و الصيانة و الإصلاحات و مبلغ التأمين؛
- تدقيق المستندي للإيجار المدفوع خلال فترة التدقيق للتعرف على المبالغ المدفوعة خلال هذه الفترة؛
- التأكد من تطبيق مبدأ الاستحقاق و تحميل الفترة المالية بما يخصها فعلاً من الإيجار بغض النظر عن الإيجار المدفوع؛
- التأكد من أن العقار لا يزال مؤجر للمؤسسة⁽³⁾.

⁽¹⁾ كريمة علي جوهر، نظام حسن رشيد، مرجع سابق، ص 7.

⁽²⁾ إسماعين جوامع، سلسلة محاضرات لطلبة سنة الثانية ماستر، فحص محاسبي، كلية علوم إقتصادية و علوم تجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

⁽³⁾ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2001، ص 80.

ح/ 616: أقساط التأمين: يجب دراسة عقد التأمين، الفترة المغطاة، المبلغ المدفوع، الفترة التي تم دفع المبلغ بخصوصها⁽¹⁾.

ح/ 617: التجارب و الأبحاث: و في هذا المجال تدور مهمة التدقيق حول فحص و تدقيق المستندات الدالة على هذه التكاليف و التحقق من مدى صحتها و دقتها و تسجيلها دفتريا و محاسبيا و عليه التأكد أيضا من ملائمة توزيع هذه التكاليف على العدد المعقول من السنوات و تحميل حساب الأرباح و الخسائر عن السنة المالية موضوع التدقيق بما يخصها و التحقق من إظهار هذه التكاليف ضمن أرصدة المدينة الأخرى في الميزانية العمومية⁽²⁾.

ح/ 619: التخفيضات و التنزيلات و المحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية:

واجب المدقق هو أن يتحقق من إجراءات الضبط الداخلي للتخفيضات و سلامة تطبيقها و أن يلاحظ أن تلك التخفيضات منحت بموافقة مسؤول مخول بمنح تلك التخفيضات، كما يجب الرجوع إلى مراسلات حول الأضرار التي تلحق من حدوثها.

يجب على المدقق أن يلاحظ أن التخفيضات تمنح ضمن حدود معقولة أما إذا وجد مبالغة في قيمتها أو أنها تزداد فيجب إيجاد الأسباب التي تؤدي إلى زيادة التخفيضات⁽³⁾.

ثالثا: ح/ 62: أعباء خارجية أخرى:

- التحقق من أن كل المجاميع هذه الحسابات عائدة لفترة مالية و مسجلة مباشرة في دفاتر المؤسسة؛
- التحقق من أنه تم تحميل و تصنيف و تبويب هذه الحسابات بشكل مماثل بالطرق المتبعة ثابتا؛
- التحقق من أنه تم الإقرار بكل الأعباء الخارجية التي يتوجب الإقرار بها؛
- التحقق من كافة مجاميع هذه الحسابات ثم عرضها و الإفصاح عنها بشكل كافي و صحيح و وفقا للقوانين و المعايير المحاسبية الدولية؛
- التحقق من أن هذه الأعباء صحيحة و غير مضخمة أو منقوصة؛
- إجراء المقارنات و الدراسات و تحليل طبيعة الحسابات و المجاميع و التحقق من تصنيفها⁽⁴⁾.

و من بين هذه الأعباء نذكر:

(1) هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق الناحية النظرية و التطبيقية، دار وائل، عمان، الطبعة الثانية، 2004، ص 331.

(2) عبد الفتاح الصحن، المراجعة الداخلية و الخارجية، بيروت للنشر و التوزيع، لبنان، 1985، ص 125.

(3) صبح طحان، أصول التدقيق الحديث، مطبعة الزمان، الطبعة الثانية، 1986، ص 296.

(4) داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، بيروت، 2010، ص 622.

ح/623: الحملة إعلامية: فقد تقوم المؤسسة بالتعاقد مع احدى الوكالات المتخصصة في الدعاية و الإعلام للقيام بحملة إعلامية لمنتجات المؤسسة لمدة معينة (3 أو 5 سنوات) فيتم توزيع تكلفة هذه الحملة على المدة المتبقية عليها للإستفادة من هذه الحملة على حساب الأرباح و الخسائر.

و يتلخص دور المدقق في فحص و تدقيق هذا العقد مع وكالة الإعلان و تحديد المبلغ المدفوع مقابل هذه الحملة و التحقق من المدة المناسبة لتوزيع تكلفة هذه الحملة عليها و التحقق من العمليات الحسابية و المعالجة المحاسبية السليمة⁽¹⁾.

ح/ 624: نقل السلع و النقل الجماعي للعاملين

تدقق كشوف الحساب و الفواتير المرسلة من هيئات النقل و أيضا الإيصالات عن تسديد مصاريف النقل و الشحن، و قد تدفع المؤسسة مبالغ تحت حساب النقل إلى أن تتم عملية النقل فيسوى الحساب بين الطرفين و يدقق كشف الحساب النهائي و يطرح منه المبالغ التي دفعت تحت الحساب بعد التحقق من إيصالاتها أو قد يعطى إيصال نهائي تسديد المبلغ الكلي، و يجب على المدقق تفحص العملية فحصا دقيقا للتحقق من أن المصروف هو الذي قيد بالدفاتر و كذلك التأكد من تحمل مصاريف النقل و الثمن (البائع أو المشتري) و ذلك بالإطلاع على شروط البيع⁽²⁾.

ح/ 628: إشتراكات و متفرقات: يخصص عادة دفتر للمشاركين و يمكن لمدقق الرجوع إلى هذا الدفتر لحصر عدد المشاركين و قيمة الاشتراك المقرر، و بالتالي ضبط قيمة الإشتراكات المستحقة خلال الفترة المالية على أن يستبعد منها إشتراكات مسددة مقدما على الفترة المالية التالية⁽³⁾.

رابعاً: ح/63 أعباء المستخدمين

I - ح/631 أجور المستخدمين؛ ح/634 أجور المستغل الفردي؛ ح/638 أعباء المستخدمين الأخرى:
أ - مطابقة المدفوعات للأجور من مواقع ملخصات الأجور (أو طبقاً لما هو وارد بسجل الأجور) مع مدفوعات الأجور بدفتر الصندوق أو البنك و مقارنة المدفوعات للأجور سجلات المؤسسة مع المبالغ المناظرة لها بسجلات البنك (كشف الحساب الجاري الخاص بالأجور)، و تنطوي هذه الخطوة أيضا على مطابقة الإيداعات للأجور لدفاتر المؤسسة على إيداعات المناظرة لها بدفاتر البنك؛
ب - للتحقق من دقة تسوية حساب البنك الخاص بالأجور في أول و آخر فترة الفحص و متابعة العناصر التي تكون منها تلك التسوية بعد ذلك؛

(1) عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص 126.

(2) عبد الفتاح صحن و آخرون، أسس المراجعة العلمية و العملية، دار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 34.

(3) أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتطبيق الحسابات، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2000، ص 287.

- ج - فحص مجموعة من الشيكات المختارة و الصادرة خلال فترة الفحص و مقارنة تلك الشيكات بسجل الأجور و خاصة فيما يتعلق بالتاريخ و المستفيد و المبلغ و التجهيزات المختلفة؛
- د - فحص الأدلة و المستندات التي تدعم صرف مرتبات معينة مختارة من الموظفين أو العمال و الظاهرة في سجل الأجور و ينطوي هذا الإجراء على الرجوع إلى سجلات العمالة (تقييم الأفراد) و الرجوع إلى بطاقات الحضور و الإنصرافات الخاصة بهم و إستفسارات الغير المرتبات و الأجور، الدقة الحسابية المتعلقة بتحديد الأجر الإجمالي و أيضا الإطلاع على نماذج الخصومات المحللة و دقة الوصول إلى الأجر الصافي؛
- هـ -التحقق من مجاميع سجل الأجور كما ينبغي التحقق من صحة الجمع و ذلك للوقوف على دقة رقم الأجور الإجمالي المسجل؛
- و -التحقق من تطابق مجموع سجل الأجور مع قيمة أذون صرف الأجور و مع القيود المسجلة في دفتر أذون الصرف؛
- ز -ينبغي على المدقق أن يتحقق من مدى جدوى قيامه بعملية التفنيش على عاملين على الطبيعة و كذا ملاحظة عملية توزيع الأجور و مرتبات العاملين⁽¹⁾.
- II -ح/635 الإشتراكات المدفوعة للهيئات الإجتماعية؛ ح/ 636 أعباء إجتماعية للمستغل الفردي؛ ح/637 أعباء إجتماعية أخرى:
- أ -ما هي المبالغ موازنة المصغرة لنشاطات الإجتماعية، الرياضية و الثقافية في المؤسسة، أخذ في الحسبان لقرارات جمعية العمال و مجلس الإدارة، مقارنة المبالغ المقدرة، المبالغ المحولة من المصالح المالية فعلا بالمقبوضات الظاهرة على يومية الخدمات الإجتماعية؛
- ب -تدرس كل أنواع المشاركات كل على حدى و ذلك عن طريق المقارنة بدفتر الأجور و التسجيل في اليومية، تحلل الأرصدة المعينة في نهاية الدورة و تقارن بالإقرارات الفصلية الجارية من طرف المؤسسة؛
- ج -يجب فحص التصريحات الثلاثية للضمان الإجتماعي لتحقق من قاعدة حساب الإشتراكات إعتقادا على سجل الأجور⁽²⁾.

خامسا: ح/64 الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة

تشمل ضرائب الدخل، الضريبة على إيراد القيم المنقولة و الضريبة على أرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على كسب العمل و أرباح المهن غير تجارية.

(1) أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحية النظرية و التطبيقية، مؤسسة شباب الجامعة للنشر و التوزيع، مصر، 1998، ص 217.

(2) محمد بوتين، مرجع سابق، ص 181.

و عند تدقيق تسديدات الضرائب يطلع المدقق على الإيصالات الرسمية المحررة من مصلحة الضرائب على الضرائب المسددة و يلاحظ أن تسديد الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على أرباح المهن غير التجارية يكون على أساس الأفراد المقدم من الممول إلى أن تقوم المصلحة بفحص الحسابات و تحديد الضرائب النهائية المستحقة عليه، و لذا نجد أن ما يدفعه الممول يكون بناء على حساباته و تقديراته، و على هذا فإن الإيصالات عن هذه الضرائب لا تعتبر مخالصة نهائية إلى أن يتم الربط النهائي، أما ضرائب القيم المنقولة و كسب العمل فإن المبلغ المدفوع تعتبر نهائياً أو في حكم قضائي.

و علاوة على إطلاع على إيصالات التسديد بفحص المدقق الأساس الذي أحسب عليه الضريبة للتأكد من صحته و بالنسبة لضريبة كسب العمل فقد أشرنا أن المدقق يتأكد من صحة إحتسابها عند تدقيق الكشوفات و المرتبات و الأجور⁽¹⁾.

سادسا: ح/65 الأعباء العملية

على المدقق التأكد من:

- تدقيق الوثائق التي تبرر المبالغ المسجلة في هذا الحساب؛
- التأكد من أن صاحب الإمضاء له الصلاحيات في ذلك؛
- التأكد من العمليات الحسابية و التحميل المحاسبي لها⁽²⁾.

و من بين هذه الأعباء نذكر:

ح/654: الديون المعدومة

على المدقق أن يتأكد أن الديون المعدومة قد أستنزلت من الدفاتر و أجرى القيد الخاص بها، و إذا وجدت خلال تدقيقه أن هناك ديونا قد أعدم عليه أن يتأكد من أن هذا الإعدام يتم على أساس صحيح و أن إدارة المؤسسة قد إتخذت الإجراءات المناسبة لإثبات هذا الإعدام⁽³⁾.

سابعا: ح/66 أعباء المالية

(1) عبد الفتاح صحن و آخرون، مرجع سابق، ص 230.

(2) بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص 86.

(3) أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2000، ص 287.

يجب على المدقق التأكد من:

- تحليل المبالغ المسجلة في هذا الحساب و التأكد من وثائق إثباتها؛
- فحص عقود القرض المالي و ما تضمنه من شروط؛
- التحقق من العمليات الحسابية و التسجيل المحاسبي؛
- التحقق من الضمانات الممنوحة للبنك؛
- تدقيق كيفية حساب أقساط الفائدة؛
- التحقق من معدلات الفائدة المطبقة؛
- تدقيق جدول القرض.
- التحقيق من القيود المحاسبية المسجلة⁽¹⁾.

و من بين هذه الأعباء المالية التي يجب على المدقق التأكد منها نذكر:

ح/661: أعباء الفوائد

يجب على المدقق الإطلاع على عقد القرض أو المراسلات الخاصة بالقرض للتحقق من قيمة القرض و سعر الفائدة و ميعاد تسديده و يطلع على صور الإيصالات عن الفائدة المسددة⁽²⁾.

ثامنا: ح/67 العناصر غير عادية، الأعباء (التكاليف الأساسية)

- يتم تدقيق هذا الحساب بفحص الوثائق المسجلة؛
- التأكد من قاعدة الحسابات الخاصة بالصرف؛
- الإطلاع على مصداقية الإمضاءات (التأشيرات) التي تحملها؛
- التحقق من العمليات الحسابية؛
- مراقبة صيغة المعالجة المحاسبية؛
- التأكد من إستعمال هذا الحساب لا يكون إلا في الحالات الإستثنائية مثل حالة نزع الملكية، الكوارث الطبيعية التي تفرض لها مشكلات المؤسسة⁽³⁾.

تاسعا: ح/68: مخصصات الإهتلاكات، المؤونات الخسائر في القيم

ينبغي على المدقق بالنسبة لعناصر المخصصات المختلفة، الأخذ في الإعتبار ما يلي:

(1) إسماعين جوامع، سلسلة محاضرات، مرجع سابق، ص34.

(2) عبد الفتاح صحن، محمد سمير الصبات، مرجع سابق، ص 268.

(3) إسماعين جوامع، سلسلة محاضرات، مرجع سابق، ص36.

- 1 - لا ينبغي على المدقق تكوين أي مخصصات إلا بناءً على تكليف رسمي من إدارة المؤسسة بذلك و لكن عليه أن يتحقق من مدى كفاية هذه المخصصات عند تكوينها لمقابلة الأغراض التي تكونت من أجلها، و عند إعتراض الإدارة على ملاحظاتها فعليه أن يشير إلى ذلك في تقريره؛
- 2 - على المدقق فحص و تدقيق كل نوع من أنواع المخصصات على حدة و تدقيق طريقة إحتسابه و مدى كفايته؛
- 3 - على المدقق التحقق من ثبات أساس و طريقة إحتساب المخصص من سنة لأخرى حتى لا تكون نتيجة القوائم المالية غير حقيقية و مضللة و لا يكون تغيير أساس إحتساب المخصص إلا لظروف غير عادية و مبررة و يليها المدقق؛
- 4 - عليه التحقق من عدم المغالاة في حساب المخصصات و عند إكتشاف ذلك فعليه أن يوصي بتحويل أي زيادة إلى الحساب الملائم؛
- 5 - التأكد من أن المخصصات المستخدمة لأغراض التي تكونت من أجلها و عند الإنهاء الغرض منها يمكن تحويل المخصص إلى الحساب الملائم؛
- 6 - التحقق من طريقة الإفصاح عن هذه المخصصات في الميزانية العمومية للمؤسسة حيث يمكن إظهار المخصصات المرتبطة ببعض أنواع الأصول مطروحة من هذه الأصول في الميزانية و الأخرى مرتبطة بالإلتزامات تظهر في جانب الإلتزامات في بند مستقل؛
- 7 - ينبغي على المدقق أن يفحص و يقيم مدى ملائمة أعباء الإهلاك التي تم تحميلها على الحسابات الختامية في السنة المالية التي يقوم بتدقيق حساباتها و تقاريرها المالية و عليه التركيز على سياسة الإهلاك الخاصة بالمؤسسة، التأكد من تطبيق هذه السياسة بطريقة متجانسة على مدى السنوات المنتالية دون تغيير؛
- 8 - ينبغي أن يقوم المدقق بفحص و تدقيق الإهلاك المحسوب على الأصول المضافة أو المستبعدة بالبيع أو التقرير أثناء السنة المالية⁽¹⁾.

ح/69: مصاريف خارج الإستغلال

على المدقق التأكد من:

- مراقبة التصريحات الشهرية و مقارنتها مع رقم أعمال المحقق؛
- التأكد من أن كل التصريحات تم إعتبارها كرقم أعمال؛
- تدقيق كل الوثائق التي أستعملت في حساب الضرائب و الرسوم؛
- التأكد من أجل إحترام الدفع أو التسديد؛

(1) محمد السيد سريا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الاطار النظري المعايير و القواعد ، مشاكل التطبيق العملي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 350.

-التأكد من التحميل المحاسبي الصحيح؛

-التأكد من أن المبالغ صحيحة و قانونية⁽¹⁾.

المطلب الثالث: إسهامات تدقيق حسابات التكاليف في تحسين سعر التكلفة

الأولا :التكامل بين تدقيق التكاليف و محاسبة التكاليف

تدقيق التكاليف هو فحص و تحليل و وتقييم إنتقادي منظم لكل ما يتعلق بمحاسبة التكاليف بهدف ضبط تكاليف الإنتاج و التحقق من سلامة قوائم التكاليف و صحتها، و مدى تفسيرها على حقيقة الإنتاج و تقييم المخزون فضلا عن التحقق من سلامة تحليل البيانات و المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط و رقابة التكاليف، بهدف توفير الحماية و رفع الكفاءة و الإنتاجية، من أجل ضمان الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة و مساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات الصحيحة⁽²⁾.

ثانيا: إنعكاسات التكامل على سعر التكلفة

يتضح مما سبق أن التكامل بين تدقيق حسابات التكاليف و محاسبة التكاليف له إنعكاس إيجابي على سعر التكلفة و ذلك من خلال ما يوفره تدقيق التكاليف من معلومات ضرورية التي تساهم في تحسين سعر التكلفة و ذلك من خلال:

- 1 -التأكد من صحة حسابات التكاليف و قد تمت على نحو ملائم و نظمت وفقا لنظام محاسبة التكاليف المستخدم في المؤسسة؛
- 2 -كشف الأخطاء و منع حالات التلاعب و الإحتلال؛
- 3 -التأكد من أن المؤسسة قد حققت أفضل إستخدام للموارد المتاحة؛
- 4 -التحقق من صحة إعداد كشوفات التكاليف و أنها تمثل صورة صحيحة و عادلة للتكاليف؛
- 5 -التحقق من سلامة تحليل البيانات و المعلومات اللازمة لقياس التكاليف و رقابتها؛
- 6 -التحقق من الدقة و الموضوعية بتقييم المخزون و الإنتاج تحت التشغيل⁽³⁾.

خلاصة الفصل:

من خلال ما ذكر سابقا في هذا الفصل فإنه يمكن القول أن تدقيق التكاليف يعتبر فحص و تحليل و تقييم إنتقادي منظم لكل ما يتعلق بمحاسبة التكاليف بهدف ضبط تكاليف الإنتاج و التحقيق من سلامة تحليل البيانات، و المعلومات اللازمة للأغراض التخطيط و رقابة التكاليف بهدف توفير الحماية و رفع

⁽¹⁾ بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 87.

⁽²⁾ كريمة علي جوهر، نضام حسن رشيد، مرجع سابق، ص 7.

⁽³⁾ كريمة علي جوهر، مرجع السابق ، ص 8.

الكفاءة الإنتاجية من أجل ضمان الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة و مساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات الصحيحة على أن يكون للمدقق الخارجي دور في هذا المجال

الفصل الثالث

تدقيق حسابات التكالييف
و تحسين سعر التكلفة

تمهيد:

بعد تطرقنا إلى الجانب النظري من موضوع الدراسة، قمنا باتخاذ كل من مؤسسة مطاحن الرخاء بعين ياقوت و مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة مجال للدراسة التطبيقية.

و ذلك من خلال التطرق إلى دراسة مساهمة تدقيق حسابات التكاليف في تحسين سعر التكلفة.

حيث قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث حيث احتوى كل منها على:

المبحث الأول: تعريف بالمؤسستين و هيكلهما التنظيمي

المبحث الثاني: حساب سعر التكلفة لمطاحن الزيبان -القنطرة-

المبحث الثالث: حساب سعر التكلفة لمطاحن الرخاء -عين ياقوت-

المبحث الأول: التعريف بالمؤسستين و هيكلهما التنظيمي (مطاحن الرخاء، مطاحن الزيبان)

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة مطاحن الرخاء و هيكلها التنظيمي

الفرع الأول: تعريف بمطاحن الرخاء - عين ياقوت -

مطاحن الرخاء مؤسسة ذات المسؤولية المحدودة، تأسست سنة 2004 براس مال قدره 1.000.000 دج.

طبيعة النشاط:

تقوم المؤسسة بإنتاج و تسويق السميد و مشتقاته، أغذية أطفال، عجائن غذائية، و كذا صنع مواد غذائية.

الموقع:

يقع في المنطقة الصناعية عين ياقوت على الطريق الوطني الرابط بين ولاية باتنة و دائرة عين مليلة، و هي تبعد عن الولاية بـ 35 كلم.

المساحة:

تقدر مساحتها الاجمالية بحوالي 9 هكتارات.

طاقة الانتاج:

✓ 1 000 قنطار في اليوم من القمح اللين.

✓ 500 قنطار في اليوم من القمح الصلب.

سعة التخزين:

✓ 28.000 قنطار من المنتج النهائي.

✓ 600 قنطار من القمح.

تشكيل منتجاتها:

سميد ممتاز، سميد عادي، دقيق الخبازة، النخالة، عجائن غذائية.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي

تعتبر مؤسسة مطاحن الرخاء من المؤسسات المتوسطة التي تمارس نشاطها الصناعي فهي من الناحية

التنظيمية تنقسم إلى:

1 -الرئيس المدير العام:

يعد المسؤول عن كل رؤساء الهيكل التنظيمي و هو مكلف بتحسين تسيير المؤسسات اداريا و تقنيا و اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة و التنسيق بين مختلف المصالح و من مهامه:

-تمثيل المؤسسة خارجيا.

-يتأأس مجلس الادارة.

-يعقد اجتماعات دورية مع مختلف المصالح.

2 -مصلحة الإنتاج:

تهتم هذه المصلحة باستغلال الموارد المتاحة في المؤسسة للقيام بعملية انتاج و تطوير المنتوجات و مراقبة المنتج و مطابقته للمقاييس المعمول بها و المطلوبة من طرف الزبائن.

3 -مصلحة المستخدمين:

تهتم هذه المصلحة بالعمال الموجودين داخل المؤسسة و المقدر عددهم بـ 18 عامل.

4 -مصلحة المحاسبة و المالية:

تقوم هذه المصلحة بتسجيل كل العمليات و تحليلها و منه معرفة الوضعية المالية

المطلب الثاني: التعريف بمؤسسة مطاحن القنطرة و هيكلها التنظيمي

الفرع الأول: تعريف بمطاحن الزيبان -القنطرة-

مطاحن الزيبان القنطرة مؤسسة عمومية اقتصادية على شكل مؤسسة مساهمة ذات رأس مال يقدر بـ 235.000.000 دج، وتم رفع رأس المال في 2007 إلى 896.260.000 دج، تابعة للشركة الأم الرياض سطيف (مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب و مشتقاتها)، و هي من بين 8 مؤسسات تابعة لها تتوزع في شرق وسط و جنوب التراب الوطني، و المؤسسة تتمتع بالاستقلالية في إدارة شؤونها و نشاطها و الشركة الأم تعتبر كوسيط بين مؤسسات تسيير المساهمات (SGP) و بين مطاحن الزيبان و تعود لها القرارات المركزية و الحساسة.

طبيعة النشاط:

تقوم الوحدة بإنتاج و تسويق السميد و الدقيق و مشتقاتها.

الموقع:

تقع في الجنوب الشرقي لمدينة القنطرة على الطريق الوطني رقم 03 الرابط بين القنطرة و ولاية بسكرة و هي تبعد عن الولاية ب55 كلم

المساحة:

تقدر مساحتها الإجمالية ب315.647 م² و هي تنقسم إلى قطعتين:

-القطعة الأولى: مساحتها 53.052 م² خاصة بالمطاحن و الإدارة و منها 11.333 م² مبنية و الباقي غير مبني.

-القطعة الثانية: تقدر مساحتها 15.642 م² تتكون من السكنات الوظيفية.

طاقة الإنتاج:

✓ 1.500 قنطار في اليوم من القمح اللين؛

✓ 5.900 قنطار في اليوم من القمح الصلب.

سعة التخزين:

✓ 39.000 قنطار من المنتج النهائي؛

✓ 12.5000 قنطار من القمح.

تشكيلة منتجاتها:

سميد ممتاز، سميد عادي، دقيق ممتاز، دقيق الخبازة، نخالة، النخالة المكعبة، السميد الثانوي.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الزيبان - بسكرة -

تعتبر مؤسسة مطاحن الزيبان من المؤسسات المتوسطة العامة التي تمارس نشاطها الصناعي فهي من الناحية التنظيمية تنقسم إلى عدة مديريات و مصالح، و هذا من أجل السير الحسن للمؤسسة و تسهيل عمليات الرقابة.

1 -الرئيس المدير العام:

يعد المسؤول عن كل رؤساء الهياكل و هو مكلف بحسن تسيير المؤسسة إداريا و تقنيا و اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة و التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة، و من مهامه أنه:

-يمثل المؤسسة خارجيا (الناطق الرسمي للمؤسسة).

-يعقد اجتماعات دورية مع مختلف الإطارات (مجلس المديرية العامة).

-يتأخرس مجلس الإدارة

2 -أمانة الرئيس المدير العام:

و تعد أمانة الرئيس المدير العام همزة الوصل بين المدير العام و باقي مصالح المؤسسة، من مهامها(كل هذه المهام مرتبطة بالرئيس المدير العام):

-استقبال تسجيل و توزيع البريد الوارد و إرسال ابريد الصادر.

-استقبال المكالمات الهاتفية الداخلية و الخارجية و كذلك الفاكس.

-كتابة المراسلات و توزيعها على مختلف المصالح.

-تحرير اجتماعات مجلس الإدارة.

-استقبال الضيوف (زبائن، الإدارة العامة للرياض، الزوار،).

-توصيل تعليمات المدير العام لمختلف رؤساء المصالح.

3 -هيئة إعادة الهيكلة، دراسة السوق و الاتصال:

وهي تقوم بالمهام التالية:

-دراسة إعادة الهيكلة للمنشأة .

-تنظيم المشاركة في المعارض الاقتصادية، الإشهار.

-تمثل المنشأة من ناحية الإعلام.

-دراسة السوق.

4 -المستشار القانوني:

يتلخص دور المستشار القانوني في إبداء الاستشارة القانونية لمختلف المصالح، أما مهامه فتتمثل في:

-التكفل بقضايا المؤسسة محل نزاع سواء مع الأشخاص الطبيعية أو المعنوية (أغلب المنازعات التجارية مع مجموعة الزبائن الذين في ذمتهم ديون تجارية غير مسددة).

-متابعة ملفات الصكوك بدون رصيد أمام القسم الجزئي على مستوى مختلف الجهات القضائية المختصة.

-متابعة إجراءات التنفيذ الجبري على العقارات المرهونة بمعية المحضرين القانونيين قصد تحصيل الديون المترتبة في ذمة المدين الراهن.

-متابعة ملفات التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار بمعية شركة التأمين CAAT وكالة بسكرة، و تحصيل جميع التعويضات في هذا الشأن.

هذا فضلا عن العمل الإداري الاعتيادي على مستوى المؤسسة:

-تحرير المراسلات الإدارية الداخلية و الخارجية.

-تمثيل المؤسسة كعضو في اللجان المختلفة كلجنة حفظ الصحة و الأمن، لجنة التأديب، لجنة الصفقات، لجنة تحديد و مراجعة السعر، لجنة إثبات ملفات الزبائن.

-تمثيل المؤسسة أمام الجهات القضائية المختصة بموجب تفويض من المديرية العامة.

5 مشروع الإعلام الآلي:

تم إدماج الإعلام الآلي في المؤسسة من أجل تسهيل التعاملات بين جميع المصالح و التسريع في وصول المعلومة بالإضافة إلى النتائج السريعة الموثقة مقارنة بالعملية اليدوية، ومن المهام:

-إنشاء برامج أو إحداث التغييرات و التطورات اللازمة على البرامج التابعة لمختلف المصالح، من بين البرامج الموجودة في المؤسسة (حساب الأجور، الفوترة، المحاسبة، تسيير المخزن، الاستثمارات، الإهلاكات....).

-برمجة و صيانة حواسيب المؤسسة.

-إدارة شبكة الإعلام الآلي.

-مراقبة البرامج و تطبيقها بالإضافة إلى تقديم المعلومات اللازمة على مختلف البرامج.

6 مصلحة النظافة و الأمن:

تقوم هذه المصلحة بالحفاظ على أمن المؤسسة بمختلف أنواعه و نظافتها، و تنقسم إلى فرعين:

أ فرع الأمن:

يشرف عليه رئيس فرع، مسؤول أفواج يشرفون على مجموعة من أعوان الأمن، يمكن تقسيم مهامهم إلى قسمين:

مهام خاصة بالأمن العام:

-حراسة المؤسسة و وسائلها وآلاتها من كل نهب أو سرقة.

-مراقبة كل شخص يدخل أو يخرج من المؤسسة.

-إعطاء تأشيرة دخول الشاحنات من أجل حمل المنتج.

مهام خاصة بالأمن الصناعي:

- المحافظة على أمن الآلات من المخاطر.

-رش الأدوية على المواد الأولية و الآلات لإزالة بعض المخاطر كإزالة السوس مثلا.

-الحفاظ على صحة العمال من أخطار الآلات.

-إتقان استعمال وسائل الدفاع من الحريق.

ب - فرع النظافة:

يوجد تحت إمرة رئيس الفرع مجموعة من العمال و الح املات عن: التنظيف الدوري، مراقبة مستوى مخزون المياه و تعويجه.

7 - مصلحة مراقبة التسيير و إعادة التقييم:

تعد من أهم المصالح كونها مسؤولة عن مراقبة التسيير داخل المؤسسة، و من أهم المهام التي تقوم بها:

-إعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة: و يتم إعدادها بإتباع خطوط التوجيه التي تقدمها المديرية العامة، وهي تشمل كل من: الميزانية للتموين، تسيير المخزون، الإنتاج، المبيعات، الاتصالات (الإشهار...)، المورد البشرية.

-تقوم كل مصلحة بإعداد الميزانية الخاصة بها، فمصلحة المبيعات مثلا تقوم بإعداد الميزانية التقديرية، و كذا إعداد اللوح البياني للمؤسسة (التسويق، الإنتاج، المبيعات، الموارد البشرية...) و مقارنتها مع التقديرات و تحليل النتائج.

-إعداد التقارير الثلاثية و السداسية:تمثل تراكم نتائج الأشهر السابقة.

-إعداد التقرير السنوي للتسيير: و هو تقرير مفصل عن نشاط المؤسسة خلال السنة.

-تقديم إحصائية ثلاثية للديوان الوطني للإحصائيات ردا على مراسلتهم.

بمعنى أن دور رئيس المصلحة يتمثل في:

-جمع المعلومات من مختلف المصالح.

-تحليل المعلومات.

-إعداد التقارير الشهرية، الثلاثية، السداسية و السنوية.

8 -مراجع الحسابات:

تعد وظيفة المراجع وظيفة مستقلة، و هي تقييم مراقبة العمليات على مستوى مصالح المؤسسة، وهدف المراقبة في هذا المجال هو تقييم مدى كفاءة مختلف المراقبات الأخرى، أي متابعة أعضاء المؤسسة في أداء مسؤولياتهم، و في هذا الهدف المراجعة الداخلية تقدم التحليلات، التقييمات، التوصيات، الآراء و المعلومات التي تخص الوظائف التي تمت فيها عملية التدفق.

9 -دائرة الاستغلال:

تعد دائرة الاستغلال دائرة تقنية نظرا للمصالح المكونة لها، أساس هذه الدائرة هو الإنتاج، و مهمتها تحويل القمح إلى مادة منتهية، لذا تعد مصلحة الإنتاج أهم مصلحة في الدائرة أما باقي المصالح دعم من أجل تحقيق أهداف المصلحة:

9-1- مهام مسؤول الإستغلال:

تحقيق الأهداف المسطرة من خلال:

- الربط بين مصلحة الإنتاج و باقي المصالح الأخرى.
- الربط بين مصالح دائرة الإستغلال مع باقي المصالح (مصلحة الوارد البشرية، الدائرة التقنية ...).
- البحث عن الكفاءات من خارج المؤسسة عند وجود نقص.

أ- مصلحة الإنتاج:

- تتكون مطاحن الزيبان بسكرة من مطحنتين، يشرف على كل واحدة رئيس مطحنة و تتمثل مهامه في:
- متابعة المادة الأولية (النوعية، الكمية).
- متابعة اليد العاملة (توفر الكفاءة المهنية ...).
- متابعة الوسائل المعدة للعمل.
- متابعة مراحل الإنتاج.
- متابعة محيط العمل.
- أما فيما يخص الجانب الإداري فيقوم رئيس المطحنة ب:
- تحديد كمية المادة الأولية المطحونة.
- تحديد كمية المواد المستخرجة (مواد منتهية).
- تحديد نسبة الاستخراج و مقارنتها بالمقاييس المعمول بها.
- أما مهام كل من:
- **رئيس مطحني:** مسؤول عن متابعة سير المطحنة مع مراعاة النوعية.
- **رئيس وردية:** يشرف على متابعة المطحنة.
- **مسير الدرفيل:** مسؤول عن آلات الطحن.
- **مسير التنظيف:** مسؤول عن تسيير آلات التنظيف.

مراحل العملية الإنتاجية:

1. مرحلة استقبال القمح: تتم على مستوى المخازن، يتم فيها التخلص من الأوساخ الكبيرة و الشوائب الكبيرة.
2. مرحلة التنظيف التمهيدي: يتم فيها إرسال القمح إلى خلايا التخزين الموجودة في المطاحن.

3. مرحلة إرسال القمح إلى الخلايا على مستوى المطاحن.
 4. مرحلة التنظيف التكميلي: تستعمل عدة الآلات للتنظيف من أجل تصفية المادة الأولية من الشوائب الصغيرة.
 5. مرحلة تبليل القمح مع إعطائه وقت للراحة مرة أولى: في هذه المرحلة يتم إضافة كميات مح ددة من الماء لبلوغ نسبة محددة من أجل فصل القشرة عن اللب لتسهيل عملية الطحن.
 6. مرحلة تبليل القمح مع إعطائه وقت للراحة مرة ثانية.
 7. مرحلة الطحن: يتم استخدام الآلات تسمى الدرافيل و تتم عملية الطحن عدة مرات. حتى الحصول على النوعية المطلوبة.
 8. مرحلة الغريلة: تتم فصل النخالة باستخدام الآلات تسمى Plan sichteur.
 9. مرحلة التصنيف: تصنف المواد الناتجة لعدة أنواع بالنسبة للمسمدة و المدققة.
 10. مرحلة التغليف: يتم وضع المنتج في أكياس خاصة بمختلف المقاييس و السعات.
- ب - مصلحة التموين:**

تهتم هذه المصلحة بجلب المادة الأولية المتمثلة في القمح الصلب و اللين، بالإضافة إلى شراء بقية الأشياء كقطع الغيار، أدوات مكتب،

1 - فرع المشتريات:

يتكون من رئيس فرع و مصف و هو الذي يقوم بعمليات الشراء، على النحو التالي:

2 - فرع تعبير الحبوب:

و يتكون من معير الحبوب، تكمن مهمته في تعبير المادة الأولية (قمح صلب، قمح لين) قبل أن تتم عملية الشراء، فهو الذي يعطي الإذن بشراء المادة الأولية من عدمها، كما أنه يصل على تفاق في سعر الشراء مع المورد (OAIC) على حساب المعايير المنصوص عليها في الجريدة الرسمية رقم 80 المؤرخة في 2007/12/26.

ج - مصلحة تسيير المخزون:

1. فرع الاستقبال:

وهو مخصص لتسيير المادة الأولية، و هو يتكون من رئيس فرع يشرف على مسيري الصومعات الذين بدورهم يشرفون على أعوان رفع المنتج.

كما يتم فيه استقبال القمح بنوعيه و تحديد الكمية المستقبلية و ذلك باستعمال الجسر الوزن، ووضع القمح في الصومعات.

تتبع هذه المصلحة في طريقة طلب القمح طريقة الكمية الثابتة و المدة الزمنية المتغيرة، فهي بذلك غير مطالبة بتحديد الكمية الاقتصادية، لأن الكمية تتغير بحسب التوقع (الميزانية التقديرية للمشتريات التي حددت سابقا) بالإضافة إلى كمية المخزون المتبقية، أما المدة الزمنية فهي محددة مسبقا بـ 10 أيام للطلبية.

أما فيما يخص تقديم القمح إلى المطاحن فهذه المصلحة تعتمد على طريقة Fifo أي أن القمح الذي يدخل للمخازن أولا يذهب إلى المطاحن أولا (و هذا لأن القمح يفسد بمرور الزمن)، إلا في حالات استثنائية كأن يكون في المخازن قمح محلي لاثم يدخل للمخازن قمح مستورد و تتم عملية دمجها معا.

2. فرع تسيير المخزون:

و هو مخصص لتسيير مخزن قطع الغيار و مخزن الأكياس، يشرف على كل مخزن أمين مخزن، و هو موجود تحت مسؤولية رئيس الفرع، و تتمثل مهام هذا الفرع في:

- بعد استقبال طلب التموين من مختلف المصالح و إذا توفر المخزون يتم تقديم المخزون و تسجيل ذلك.
- أما في حالة عدم توفر المخزون يتم إعداد طلب الشراء و تقديمه إلى مصالح التموين.
- و عند استلام المخزون بعد شرائه يتم التأكد من مطابقة المخزون مع المقدم، ثم يتم تسجيله و إعطائه رقم تسجيل خاص في بطاقة متابعة المخزون، ثم بعد ذلك يتم ترتيبه.
- متابعة المخزون: تسجيل أي دخول أو خروج في بطاقة متابعة المخزون.
- يقيم شهريا مجموع المدخلات و المخرجات لمختلف المخزونات و يقدمها لمصلحة المحاسبة و المالية.

3. فرع الإرسال:

و هذا الفرع مخصص لتسيير المادة المنتهية، يتكون من رئيس فرع يشرف على أعوان رفع المنتج، و تكمن مهامه في:

- تحديد كمية المواد المنتهية التي نقلت من المطاحن إلى المخازن.
- التأشير على وصل رفع المنتج و تسجيل الكمية، ثم الطلب من الأعوان رفع المنتج في وسائل النقل.
- تقديم شهريا مجموع المخرجات لمختلف المنتجات.

د- مصلحة الصيانة:

الهدف الرئيسي لهذه المصلحة هو تأمين الخدمات لضمان السير الحسن للآلات المستخدمة في عملية الإنتاج.

يتلقى رئيس المصلحة طلب التدخل من مختلف مصالح خاصة عند حدوث عطب متعلق بالآلات، مع تحديد نوع العطب (ميكانيكي، كهربائي...)، بعد ذلك يقوم بتوزيع المهام على مشرف أعمال ميكانيكي و مشرف أعمال كهربائي اللذان يقومان بدورها بتوزيع المهام على الكهربائيين و الميكانيكيين، أو يأمر بتدخل اللحامين أن تطلب الأمر.

أما مسؤول الورشة فهو المسؤول عن كل الآلات الموجودة في الورشة، كما أنه يشرف على عمال المصلحة عند غياب الرئيس، علما أن تدخل الأعوان يكون فرديا أو جماعيا عند الضرورة.

هـ - المخبر:

يعد المخبر مصلحة لا يمكن الاستغناء عنها في هيكل المنشأة حيث يشرف رئيس المصلحة على مجموعة من الأعوان الذين يقومون بإجراء اختبارات و تحليل المادة الأولية و المنتجات تامة الصنع من بين هذه الاختبارات:

- الرطوبة: و هي قياس نسبة الماء في القمح و هذا من أجل تحديد نسبة الماء التي يجب إضافتها قبل عملية الطحن.
- نسبة الرماد: يجري هذا الاختبار على كل من السميد و الدقيق أجل تحديد كمية الرماد.
- نسبة الغلوتين: من تحديد نسبة العلك في كل من السميد و الدقيق من أجل تحديد كمية الرماد.
- نسبة الاستخراج: من أجل استخراج كميات السميد الممتاز و العادي و تحديد نسبتهما.
- نسبة الحموضة: يجري هذا الاختبار على المنتجات تامة الصنع التي بقيت فترة في المخازن هل يمكن بيعها أو لا.
- نسبة نشاط α ميلاز: هذا الاختبار يجري على الدقيق هل هو يناسب الخباز أو يجب تغيير النسبة.

10 - دائرة التقنية التجارية:

أ - مصلحة المبيعات:

تعد هذه المصلحة هي المصلحة التي تتعامل المباشر مع الزبائن، يدرج تحت مهامه في:

- تقصي السوق.
- إشهار للمنتج.
- إرضاء الزبائن.
- متابعة نوعية المنتجات.
- استقبال ملفات الزبائن الجدد، التي تتكون من: السجل التجاري، رقم القيد الجبائي.

ب - مصلحة النقل و الوسائل العامة:

تنقسم هذه المصلحة إلى فرعين يشرف عليهما رئيس المصلحة و تتمثل مهام الفرعين في:

1/ فرع النقل:

- السهر على الوثائق الإدارية الخاصة بالسائقين.
- إعطاء بطاقات من أجل اعادة تعبئة خزانات الوقود الخاصة بشاحنات و سيارات المؤسسة.
- توزيع المهام على السائقين من أجل نقل السلع إلى الزبائن، أو نقل خاص لصالح المؤسسة.

2/ فرع الوسائل العامة:

- السهر على إصلاح الوسائل العامة التابعة للإدارة.
- تسديد فواتير الماء، الكهرباء،
- تحضير الوجبات و الإقامة للزوار و كذلك لأفراد المنشأة عند القيام بالمهام.

11 - مصلحة الموارد البشرية:

رئيس المصلحة: و هو المسؤول الأول في المصلحة و من مهامه:

- تطبيق سياسة المنشأة فيما يخص تسيير الموارد البشرية.
- التطبيق الكامل للاتفاقية الجماعية.
- احترام تطبيق النظام الداخلي للمؤسسة.
- المتابعة اليومية لملفات المستخدمين.
- متابعة تطور المسار المهني للمستخدمين.
- تطبيق منهجيات العمل في الإطار القانوني.
- المساهمة في إعداد الميزانية التقديرية للمصلحة.
- متابعة الإحصائيات.
- إعداد مخطط التكوين و السهر على تطبيقه.
- المشاركة مع رؤساء المصالح في إعداد مخطط التوظيف.
- مراقبة كشوف الأجر و الرواتب للمستخدمين قبل التلخيص.
- تقييم عملية تكوين المستخدمين.

أ-1- فرع تسيير الموارد البشرية:

- إعداد، تسجيل و ترتيب كل الوثائق الواردة من مختلف المصالح المتمثلة في: أمر بقيام بمهمة، قرار، شهادة عمل، رخصة الخروج، ...
- متابعة مستجدات ملفات الموارد البشرية.
- مراقبة كشف الحضور للعمال و المهتمين و تقديمها لفرع الأجر نهاية الشهر.
- التكفل بالعطل: المرضية، الاستثنائية.
- تحرير المقررات (التقاعد، التعيين، تغيير المنصب...)
- تحرير العقوبات على العمال بعد استجوابهم.

أ-2- مراسل الضمان الإجماعي:

- إنشاء ترقيم للعمال في صندوق الضمان الاجتماعي.
- دفع ملف المرض، حوادث العمل لدى صندوق الضمان الاجتماعي.
- استرجاع مصاريف الأدوية من صندوق الضمان الاجتماعي.
- السهر على متابعة و مراقبة ملفات العمال المتواجدة في صندوق الضمان الاجتماعي.

أ-3- فرع الأجور:

- تطبيق العقود الجامعية لإعداد الأجور.
- جمع المعلومات لحساب الأجور (مقدمة من تسيير الموارد البشرية).
- إدخال معطيات الأجور في قاعدة البيانات.
- طبع الأجور.

12 - مصلحة المحاسبة و المالية:

المحاسبة تقنية متعارف عليها تجرى بواسطتها رصد و مسايرة التدفقات المختلفة المتوجهة لنشاط المنشأة، مهما كانت طبيعتها، و يترجم ذلك في شكل نتائج مكرسة لمردودية هذا النشاط و فعاليته. و تتمثل تقنية المحاسبة في مجموعة من الإجراءات و الطرق الفنية الموجهة لمتابعة نشاط المؤسسة، و مدى تأثيره على هيكله أموالها أو ذمتها المالية خلال مدة معينة و هي السنة المالية، و عليه فيمكن القول أن المحاسبة عبارة عن أداة لكشف و تصوير المركز المالي للمنشأة و تحديد نتائج نشاطها من إلى الآخر، و إظهار مكونات حساباتها و أيضا النتائج لاسيما بين دورة و أخرى؛ فهي بصورة أشمل نظام متكامل لتنظيم و مسايرة التدفقات المنتجة لحركة الأموال أو التزامات المنشأة، عبر نشاطاتها أو حتى أنشطتها سواء مع نفسها (التصرف في التقنية، الإنتاج أو التشغيل، ...) أو مع بقية المتعاملين الاقتصاديين (زبائن، موردين، مصارف، مصالح جبائية، ...).

المبحث الثاني: حساب سعر التكلفة بمطاحن الزيبان -القطرة-

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى عناصر التكاليف التي تحملها المؤسسة من أجل إنتاج مادة السميد و كذا كيفية حساب سعر التكلفة.

المطلب الأول: عناصر التكاليف

تمثل في مختلف العناصر التي تؤدي إلى إنتاج المنتج النهائي من مادة الدقيق و هي (1):

- 1 -المواد الأولية و المستلزمات الوسيطة و مختلف المواد الاستهلاكية الأخرى: و تتمثل في العناصر التالية:
 - القمح بنوعيه (صلب و لين): يستخدم القمح الصلب لإنتاج الدقيق و القمح اللين لإنتاج الفريضة.
 - 2 -الأكياس: تحصل المؤسسة على الأكياس من مؤسسة الكيس التي تنشط بولاية بسكرة بالإضافة إلى الموردين.
 - 3 -الخيط: تحصل عليه المؤسسة من السوق أو من الموردين.
 - 4 -البطاقات: تقوم بطباعتها في مطابع خاصة.
 - 5 -الماء الصالح لمعالجة القمح: يتم الحصول عليه من المنابع الصافية و ذلك من خلال عقود مع الموردين.
 - 6 -استهلاكات أخرى: تتمثل في مختلف المواد التي تستهلك بمجر استعمالها مثل مواد التنظيف، البنزين، معدات نقل، كهرباء التشغيل المطحنة.
 - 7 -أجور المستخدمين: تتمثل في الأجر القاعدي و مختلف العلاوات و التعويضات الممنوحة للعمال (أنظر الملحق رقم (1)).
 - 8 -الخدمات: تتمثل فيما يلي:
 - مصاريف الإيجار: تتمثل في كراء محلات المستغلة كنقاط بيع و ما يلزمها من كهرباء و ماء و صيانة...إلخ، إضافة إلى شاحنات نقل.
 - صيانة و اصلاحات: هناك أعمال صيانة تقوم بها المؤسسة دوريا كما توجد أعمال صيانة عند وجود أعطاب و تتمثل في أعمال تهيئة مختلف تجهيزات و صيانة مختلف معدات من سيارات و آلات.
 - 9 -الخدمات الأخرى: تتمثل في مصاريف نقل القمح و مصاريف تحميل السلع و مصاريف التنقل، و أتعاب مختلف المتعاملين من محافظي الحسابات و محاسبين.
 - 10 -الضرائب و الرسوم غير مسترجعة: تتمثل في الرسم على النشاط المهني (TAP) المفروضة على نقاط البيع، حقوق الطابع التي تفرض في حالة الشراء نقدا، اضافة إلى مختلف الضرائب و الرسوم الأخرى.

(1) أنظر الملحق (3) و (4).

- 11 -المصاريف المالية:** تتمثل في فوائد القروض الممنوحة عن طريق البنوك و العملات، تحصيل الصكوك و فوائد دورية متعلقة بحساب المؤسسة، و مختلف المصاريف المتعلقة بكشف الحساب و تحويلات الشبكات و تحويل الأموال بين المؤسسات.
- 12 -حقوق الاستغلال:** و تتمثل في حقوق استغلال البرامج و براءات الاختراع مثل برنامج المحاسبة العامة PCCONTA (أنظر الملحق 2).
- 13 -المصاريف المختلفة:** تتمثل فيما يلي:
- التأمينات: مصاريف التأمين لمختلف موجودات المؤسسة من مركب انتاج الدقيق و الفرينة و مختلف التجهيزات الأخرى مثل السيارات، الشاحنات، إلخ.
- المصاريف المختلفة الأخرى: و تتمثل في مختلف المصاريف الأخرى التي تحملها المؤسسة و الناتجة عن التسيير الجاري، و كذا مختلف الغرامات و العقوبات.
- 14 -مخصصات الاهتلاكات و المؤونات:** و تتمثل في مبالغ اهتلاك الدورة لمجموع استثمارات المؤسسة و كذا مختلف المؤونات المشكلة لمواجهة تدني قيمة المخزون، الزبائن، ... إلخ.

المطلب الثاني: تحديد سعر تكلفة قنطار من منتج الدقيق الممتاز

تعتمد مؤسسة مطاحن الزيبان في حساب سعر تكلفة المنتج على التكلفة الوسيطة المرجحة CMP.

كما أن التكاليف التي تدخل ضمن عملية انتاجية قد تم تكيفها.

الفرع الأول: اجراءات تدقيق حسابات التكاليف لمطاحن الزيبان

ينبغي على مدقق الحسابات القيام بمجموعة من اجراءات التدقيق التي تمكنه من التأكد من صحة و مصداقية التكاليف التي تدخل ضمن العملية انتاجية لمادة الدقيق الممتاز و المتمثل في:

- 1 -يتطلب من مدقق التكاليف الاطلاع على سجلات التكلفة المستخدمة في المؤسسة و المتعلقة بعملية التصنيع، و كذا الاطلاع على الكمية الخاصة من مادة القمح المستخدمة خلال الفترة.
- 2 -التحقق من مصدر البيانات و كذا التسجيل المحاسبي المترجم للعملية التي حدثت.
- 3 -التحقق من حركة عنصر تكلفة المواد من حيث استلامها و تخزينها و كذا صرفها للانتاج و المتبقية من العملية الانتاجية و ذلك من خلال كشوف الجرد العملي للمخزون.
- 4 -التحقق من عنصر تكلفة الأجور من حيث التعيين و تحديد معدلات الأجور و اثبات الساعات الفعلية للعمال و كذا الوقت الذي يستغرقه المنتج محل الصنع اضافة إلى عدد العمال.
- 5 -التحقق من الطرق و القواعد المتبعة للفصل بين عناصر مباشرة و كيفية توزيع العناصر غير مباشرة على العملية الانتاجية.

6 -مقارنة الانتاج العملي و المبيعات مع تقديرات الموازنة و تحليل انحرافات التكلفة للتأكد من أنها فسرت على نحو صحيح للإدارة.

7 -الإطلاع على قوائم التكاليف الدورية التي نفذتها المؤسسة.

الفرع الثاني: تحديد سعر تكلفة انتاج القنطار الواحد من مادة الدقيق الممتاز

تعتمد مطاحن الزيبان في حساب سعر تكلفة المنتج على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CMP.

أولاً: تحديد تكلفة انتاج

يتم في هذه المرحلة تقدير تكلفة طحن القمح الصلب و الحصول على واحد قنطار من مادة الدقيق الممتاز بسعر قدره 3126.22 دج.

أ يقدر ثمن شراء مادة القمح الصلب بـ 2850 دج (المحدد من طرف وزارة التجارة و الصادر عن الجريدة الرسمية بتاريخ 2007/11/25 العدد 80).

ب تحديد تكلفة مواد التعبئة و التغليف: و المتكونة من الأكياس، البطاقات، مادة الخيط، و المقدرة بـ 18.59 دج للقنطار الواحد من الدقيق الممتاز، و يمكن توزيعها إلى:
-ثمن الأكياس:

كل قنطار ينبغي 4 أكياس وزن 25 كلغ

ثمن الأكياس = ثمن الكيس الواحد x 4

ثمن الكياس = 4 x 12.61

= 50.44 دج

-ثمن البطاقات:

ثمن البطاقات = ثمن البطاقة الواحدة x عدد البطاقات المستعملة

= 4 x 0.45

= 1.8 دج

-ثمن الخيط:

ثمن الخيط = الكمية المستعملة من الخيط x ثمن الغرام الواحد من الخيط

$$4 \times 1.02 =$$

$$= 4.08 \text{ دج}$$

و منه مجموع تكاليف التعبئة و التغليف = ثمن الأكياس + ثمن البطاقات + ثمن الخيط

$$12.61 + 1.8 + 4.08 = 18.59 \text{ (أنظر الملحق رقم 05)}$$

ج -تحديد تكلفة المواد الأخرى: (أنظر الملحق رقم 1، 2، 3، 4)

الجدول رقم (1): حساب تكلفة المواد الأخرى

رقم الحساب	التعيين	التكلفة الاجمالية
ح/60	بضاعة مستهلكة	26353988.92
ح/61	الخدمات الخارجية	4786753.4
ح/62	خدمات خارجية أخرى	412807.5
ح/63	أعباء المستخدمين	451239.86
ح/64	الضرائب و الرسوم	595816.02
ح/65	أعباء عمالية أخرى	578952.61
ح/68	الاهتلاكات و المؤونات	2934977.56
	تكلفة المواد الأخرى	53415436.2
	الكمية	242907.85
	تكلفة القطار الواحد من المواد	219.9

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المحاسبية للمؤسسة

المبحث الثالث: حساب سعر التكلفة لمطاحن الرخاء - عين ياقوت-

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى عناصر التكاليف المكونة لمادة الدقيق الممتاز و كذا كيفية حساب سعر التكلفة.

المطلب الأول: عناصر تكاليف مطاحن الرخاء

تتمثل في مختلف التكاليف سواء كانت تدخل بصفة مباشرة أو غير مباشرة في العملية الانتاجية و هي كالتالي:

- 1 -المواد الأولية: و تتمثل في مادتي القمح الصلب المستخدم في انتاج الدقيق أو القمح اللين المستخدم في انتاج مادة الفرينة.
- 2 -الأكياس: تحصل مؤسسة الرخاء على مادة الأكياس من موردين.
- 3 -مادة الخيط: تحصل عليه المؤسسة من السوق أو من خلال الموردين.
- 4 -البطاقات: و هي البطاقات التي تحمل المعلومات الخاصة بالمنتج و الي تقوم بطباعتها في مطابع خاصة.
- 5 -أجور المستخدمين: تتمثل في أجور العمال (الأجر القاعدي و مختلف العلاوات).
- 6 -التأمينات: مصاريف التأمين لمختلف موجودات المؤسسة.
- 7 -مختلف المواد المستهلكة الأخرى: كهرباء، غاز، ماء، إلخ.
- 8 - المصاريف المالية: من فوائد على القروض و العمولات، و تحويلات مالية إلخ.
- 9 - المصاريف المختلفة: مثل الضرائب، الغرامات، العقوبات، ... إلخ.
- 10 -مخصصات الاهتلاكات و المؤونات: و تتمثل في مختلف المؤونات المشكلة لمواجهة تدني قيمة المخزون، الزيائن، ... إلخ.(أنظر الملحق رقم:9،10،8)

المطلب الثاني: تحديد سعر تكلفة القطار من منتج الدقيق الممتاز

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى كيفية حساب سعر تكلفة مادة الدقيق الممتاز و كذا ابراز مساهمة تدقيق حسابات التكاليف في تحسين سعر التكلفة.

الفرع الأول: حساب سعر التكلفة مطاحن الرخاء.

تعتمد مطاحن الرخاء في حساب سعر التكلفة المنتج على التكلفة الوسطية المرجحة.

أولاً: تحديد تكلفة انتاج الدقيق

يتم في هذه المرحلة تقدير تكلفة طحن القمح الصلب و الحصول على واحد قنطار من مادة الدقيق الممتاز بسعر قدره 3226.22 دج.

أ - يقدر ثمن شراء مادة القمح الصلب بـ 2850 دج (المحدد من طرف وزارة التجارة و الصادر عن الجريدة الرسمية بتاريخ 2007/11/25 العدد 80).

ب - تحديد تكلفة مواد التعبئة و التغليف:

- ثمن الأكياس:

كل قنطار ينبغي 4 أكياس وزن 25 كلغ

ثمن الأكياس = ثمن الكيس الواحد $4 \times$

ثمن الكياس = 4×13.61

= 54.44 دج

- ثمن البطاقات:

ثمن البطاقات = ثمن البطاقة الواحدة \times عدد البطاقات المستعملة

= 4×0.55

= 2.2 دج

- ثمن الخيط:

ثمن الخيط = الكمية المستعملة من الخيط \times ثمن الغرام الواحد من الخيط

= 4×1.04

= 4.16 دج

و عليه مجموع تكاليف التعبئة و التغليف = ثمن الأكياس + ثمن البطاقات + ثمن الخيط

$13.61 + 2.2 + 4.16 = 19.97$

ج - تحديد تكلفة المواد الأخرى المستعملة: (أنظر الملحق رقم: 8، 9، 10).

الجدول رقم (2): حساب تكلفة المواد الأخرى

رقم الحساب	التعيين	التكلفة الاجمالية
ح/60	بضاعة مستهلكة	25353976.92
ح/61	الخدمات الخارجية	4386753.4
ح/62	خدمات خارجية أخرى	312807.5
ح/63	أعباء المستخدمين	261239.8
ح/64	الضرائب و الرسوم	594826.02
ح/65	أعباء عمالية أخرى	568962.5
ح/68	الاهتلاكات و المؤونات	3415436.2
	تكلفة المواد الأخرى	52415436.2
	الكمية	232907.75
	تكلفة القطار الواحد من المواد	229.34

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المحاسبية للمؤسسة

ثانيا: حساب سعر تكلفة قنطار واحد من منتج الدقيق الممتاز

الجدول رقم (3): حساب سعر التكلفة لقنطار واحد

التعيين	الوحدة	الكمية	تكلفة شراء الوحدة	تكلفة القنطار دج
قمح الصلب	قنطار	1	2850	2850
كيس	كيس	4	13.61	54.44
خيطة	غرام	4	1.04	4.16
بطاقات	بطاقة	4	0.55	2.2
مواد أخرى		/	/	229.34
				3140.14
				186
				3326.14

المصدر: من اعداد الطالب باعتماد على الوثائق المحاسبية للمؤسسة

ثالثا: حساب سعر تكلفة قنطار واحد من منتج الدقيق الممتاز

الجدول رقم (3): حساب سعر التكلفة لقنطار واحد

التعيين	الوحدة	الكمية	تكلفة شراء الوحدة	تكلفة القنطار دج
قمح الصلب	قنطار	1	2850	2850
كيس	كيس	4	12.61	50.44
خيطة	غرام	4	0.45	1.8
بطاقات	بطاقة	4	1.02	4.08
مواد أخرى		/	/	219.9
تكلفة انتاج القنطار الواحد من منتج الدقيق الممتاز				
مصاريف ثابتة				
سعر التكلفة للقنطار الواحد				
				3126.22
				100.32
				3226.54

المصدر: من اعداد الطالب باعتماد على الوثائق المحاسبية للمؤسسة

انظر الملحق(11،12،13).

الفرع الثاني: مساهمة تدقيق حسابات التكاليف تحسين سعر التكلفة

من خلال الدراسة الميدانية التي شملت مطاحن الزيبان القنطرة و مطاحن الرخاء عين ياقوت و من خلال الاطلاع على الوثائق المحاسبية لكلا المؤسستين.

اتضح لنا أن مطاحن الزيبان التي تقوم بتدقيق تكاليف التي تدخل ضمن العملية الانتاجية تساهم و بشكل فعال في تحسين سعر التكلفة.

على عكس مطاحن الرخاء التي تقوم بإنتاج مادة الدقيق دون اعادة النظر في تكاليفها.

حيث نجد أن سعر التكلفة لإنتاج القنطار الواحد من مادة الدقيق الممتاز لمؤسسة مطاحن الزيبان يعادل 3226.54 دج.

بينما يعادل انتاج القنطار الواحد من مادة الدقيق الممتاز في مؤسسة الرخاء 3326.14 دج.

أي بفارق قدره 99.6 دج في القنطار الواحد المنتج.

و ذلك على الرغم من أن المؤسستين تطبقان نفس الطريقة في حساب سعر التكلفة (التكلفة الوسطية المرجحة) و نفس عناصر التكاليف التي تدخل ضمن العملية الانتاجية.

حيث يتطلب انتاج قنطار واحد من مادة الدقيق الممتاز في مؤسسة مطاحن الزيبان تكلفة شراء تقدر 2850 مضاف إليها مواد تقنية و التغليف من أكياس بـ 12.61 دج و مادة خيط 1.8 دج و بطاقات التي تحمل معلومات حول المنتج بـ 4.08 دج.

و مواد أخرى تدخل ضمن مكونات المنتج و المقدرة بـ 219.9 دج بينما يتطلب إنتاج قنطار واحد من مادة الدقيق الممتاز، مواد التعبئة و التغليف من أكياس تقدر بـ 13.61 و بطاقات التي تحمل اسم المنتج و تاريخ إنتهاء الصلاحية بـ 2.2 دج و مادة الخيط تقدر بـ 4.16 دج و مواد أخرى مقدرة بـ 299.34.

خلاصة الفصل:

تم ابراز في هذا الفصل إلى مساهمة تدقيق حسابات التكاليف في تحسين سعر التكلفة، و ذلك من خلال اجراء المقارنة لسعر تكلفة المؤسسين مطاحن الزيبان و كذا مطاحن الرخاء، و كذا ابراز الدور الهام الذي يليه تدقيق حسابات التكاليف في تحسين سعر التكلفة.

حيث توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى أن تدقيق حسابات التكاليف لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة تساهم في تحسين سعر تكلفة المنتج على عكس مطاحن الرخاء.

الخطاتمة

الخاتمة:

تعد محاسبة التكاليف أداة مهمة للجهات المستفيدة من البيانات و المعلومات التكاليفية من خلال مجموعة من الأساليب و الطرق المستخدمة في تحديد الكلفة، لغرض اعداد القوائم المالية فضلا عن التحليلات لعناصر التكاليف لأغراض مختلفة نذكر منها الأغراض الادارية على سبيل المثال.

و قد تطورت محاسبة التكاليف مع التطورات التي حدثت في الحياة الاقتصادية فأصبحت تؤدي وظائف جديدة على المستوى الحياة الاقتصادية.

و نتيجة لهذه التطورات و اتساع حجم العمليات و تنوع الأعمال تطلب مسك مجموعة من المستندات و الدفاتر و السجلات من أجل ضبط التكاليف و تدقيقها من خلال مجموعة من الكشوفات و التقارير اللازمة لذلك.

و بدأت قرارات التسعير و القرارات الأخرى تنفذ على أساس التكلفة و تحليلاتها و عليه فمن الضروري أن تكون خاضعة لفحص مستقل.

و يعد تدقيق التكاليف من الأمور الأساسية التي يتعين على المدقق أن يوليها عناية خاصة.

إلا أنه لم يلق تدقيق بيانات محاسبة التكاليف و معلوماته الاهتمام الكافي من قبل المدققين كالذي لازم تدقيق نظام المحاسبة المالية على الرغم من أنه يعد من المواضيع المهمة التي تستوجب دراسات وافية حوله.

لأن عدم الاهتمام بتدقيق بيانات أنظمة محاسبة التكاليف و معلوماته جعله عرضة لكثير من السلبيات التي أسهمت في الحد من الكفاءات الادارية و فاعليتها.

كما ساهم في نقص المعلومات لدى الاطراف المرتبطة بالمؤسسة هذا ما أدى إلى خلق فجوة توقعات، حيث ترى هذه الأطراف أن هناك جزءا من المعلومات المفيدة و لكن الادارة لا توافق الافصاح عنها.

اختيار فرضيات الدراسة:

انطلاقاً من الدراسة النظرية و الميدانية التي اعتمدت في هذا البحث فقد تم الوصول لنتائج بخصوص الفرضيات التي تم اقتراحها في بداية هذا البحث كما يلي:

الفرضية الأولى:

إن مفهوم تدقيق حسابات التكاليف بشكل عام هو فحص و تحليل و تقييم إنتقادي منظم لكل ما يتعلق بمحاسبة التكاليف يهدف ضبط تكاليف الإنتاج. و مراجعة مدى مطابقتها للخطة المرسومة.

الفرضية الثانية:

إن إجراءات التدقيق تبدأ بدراسة العمل و سجلات التكاليف المستخدمة والإجراءات المعتمدة و مبادئ التكاليف فضلا عن نظام الرقابة الداخلية على التكلفة.

الفرضية الثالثة:

يتم التسجيل المحاسبي لتكلفة انطلاقاً من التحقق العقلي لتكلفة و كذا من الوثائق المبررة لهذه التكلفة.

عرض نتائج الدراسة:

بعد دراسة الجوانب المغلقة بكل حسابات التكاليف و سعر التكلفة، و كذا تبيان مساهمة تدقيق حسابات التكاليف في تحسين سعر تكلفة المنتج تم القيام بدراسة الميدانية تم الوصول إلى النتائج التالية:

- 1 إن تدفق التكاليف يعني فحص و تحليل و تقييم إنتقادي منظم لكل ما يتعلق بمحاسبة التكاليف بهدف ضبط تكاليف الإنتاج و التدقيق من سلامة قوائم التكاليف و مدى تعبيرها عن حقيقة تكاليف الإنتاج.
- 2 للقيام بتدقيق التكاليف بضيق أهداف جديدة فضلا عن الأهداف السابقة له.
- 3 يعمل تدقيق حسابات التكاليف على منع و تعليل حدوث الأخطاء، التي من شأنها أن تأتي على السعر النهائي للمنتج.
- 4 إن إجراءات التكاليف تبدأ بدراسة العمل و سجلات التكاليف المستخدمة و الإجراءات المعتمدة و مبادئ التكاليف فضلا عن نظام الرقابة الداخلية و بهدف تحقيق أعظم الوائد من تحقيق تكاليف خارجي و يكون بتقيقه كاملا و مستمرا .
- 5 ساهم هذا النوع من التدقيق من اكتشاف مواطن الغش و تضخم المبالغ التي تؤثر حتما على سعر المنتج.
- 6 إن العناصر التي يتم فحصها و تدقيقها ف أنظمة محاسبة التكاليف تتمثل في المواد الأولية، الأجور، التكاليف، و الانتاج تحت التصنيع و تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة.

أفاق الدراسة:

لقد تم التطرق في هذا الموضوع إلى تدقيق حسابات التكاليف و كانت الدراسة في تحسين سعر تكلفة المنتج، و بما أن تدقيق حسابات التكاليف لم يلقى الاهتمام الكافي من طرف الباحثين و كذا غياب مفهوم محدد لتدقيق حسابات التكاليف و معايير تدقيق حسابات التكاليف.

و بالتالي فإن هذا البحث و النتائج المتوصل إليها تبقى الباب مفتوحا لبعض القضايا التي يمكن أن تكون أبحاثا قادمة و هي كالتالي:

- مساهمة تدقيق حسابات التكاليف في زيادة ربحية المؤسسة.
- مساهمة تدقيق أنظمة محاسبة التكاليف في تقليص فجوة التوقعات.

عرض الاقتراحات:

بناء على الدراسة النظرية و الدراسة التطبيقية يمكن ادراج التوصيات الآتية التي من شأنها أن تساهم في تحسين سعر تكلفة المنتج انطلاقا من تدقيق حسابات التكاليف:

- 1 - ضرورة الاهتمام أكثر بتدقيق حسابات التكاليف من قبل المدققين و كذا الباحثين.
- 2 - الاهتمام بالجانب التقني و العملي للتدقيق الخارجي كمهنة مستقلة و وضع دراسات الحالات الميدانية لاستفادة الطالب الباحث من تطبيق المراجعة الخارجية.
- 3 - على مؤسسة مطاحن الرخاء بعين ياقوت إعادة تدقيق التكاليف التي تدخل ضمن العملية الانتاجية و التي من شأنها أن تؤثر على السعر النهائي للمنتج.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

الكتب:

- 1 - محمد تيسير الرجبي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة، القاهرة، 2013.
- 2 - أحمد كلبوتة و آخرون ، الأصول المحاسبية و الأسس العلمية في محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2011.
- 3 - صالح عبد الله رزاق، عطا الله وارد خليل، محاسبة تكاليف الفعلية، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، 1999.
- 4 - محمد القيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1997.
- 5 - كمال حسن جمعة السبعي، سعدون مهدي الساقي، محاسبة تكاليف صناعية، أثر للنشر و التوزيع، عمان، 2008.
- 6 - عاطف أخرس، إيمان هني، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر و التوزيع، عمان، 2001.
- 7 - محمد العشماوي، محاسبة التكاليف المنظرين التقليدي و الحديث، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان، 2011.
- 8 - أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحيتين النظرية و التطبيقية، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993.
- 9 - تشالز هورنجون و آخرون، تعريب أحمد حجاج، محاسبة التكاليف، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009.
- 10 - أحمد محمد نور، محاسبة التكاليف في بنية أعمال، دار شباب الجامعة، الاسكندرية، 2007.
- 11 - عبد الحي مرعي، في محاسبة تكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1994.
- 12 - عبد المقصود ناصر نوردين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، دار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- 13 - محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الاسكندرية، 2003.
- 14 - يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
- 15 - رجال علي، سعر التكلفة المحاسبية التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.

- 16 - محمد سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الإنفاق، الجزائر، الجزء الأول، دون سنة.
- 17 - نائل عدس، نضال خلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، اليازوري للنشر و التوزيع، عمان، 2012.
- 18 - عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، اثراء للنشر و التوزيع، الأردن، 2008.
- 19 - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية و التطبيق، دار الحامد للنشر و التوزيع، الأردن، طبعة أولى، 2009.
- 20 - عبد الناصر نور، عليان شريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسير للنشر و التوزيع، عمان، 2002.
- 21 - غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، 2007.
- 22 - هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، دار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية، 2000.
- 23 - محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2010. بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار الهومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2002.
- 24 - رجال علي، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 25 - فيصل جميل السعايدة، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2007.
- 26 - حيدر علي المسعودي، ادارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار البازوري العلمية للنشر و التوزيع، الأردن، 2010.
- 27 - حسين القاضي، حسين دحوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مؤسسة الوراق عمان، الأردن، 1999.
- 28 - رأفت سلامة و آخرون ، علم تدقيق الحسابات النظري ، دار المسيرة، عمان ، 2011، ص 21.
- 29 - أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، دار الجامعية، إسكندرية، 2006.
- 30 - عبد الفتاح محمد الصحن ، أسس المراجعة العلمية و العملية ، دار الجامعية للنشر و التوزيع، مصر، 2003.

- 31 - إيهاب نظمي، هاني غرب ، تدقيق الحسابات الإطار النظري ، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2012.
- 32 - محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 33 - إدريس عبد السلام الشنوي، المراجعة معايير و إجراءات، دار النهضة العربية لطباعة و النشر، بيروت، الطبعة الرابعة، 1996.
- 34 - محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.
- 35 - وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
- 36 - عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار جلطي للنشر و التوزيع، الجزائر.
- 37 - نوح بن صديق لبوز، المخطط المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة، مؤسسة الشؤون المطبعية و المكتبية، بسكرة، الجزائر، 2009.
- 38 - عبد الوهاب رميدي، علي سماي، محاسبة مالية وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد، دار الهومة نشر و توزيع، الجزائر، 2011.
- 39 - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2001.
- 40 - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق الناحية النظرية و التطبيقية، دار وائل، عمان، الطبعة الثانية، 2004.
- 41 - عبد الفتاح الصحن، المراجعة الداخلية و الخارجية، بيروت للنشر و التوزيع، لبنان، 1985.
- 42 - صبح طحان، أصول التدقيق الحديث، مطبعة الزمان، الطبعة الثانية، 1986.
- 43 - داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، إتحاد المصارف العربية، بيروت، 2010.
- 44 - عبد الفتاح صحن و آخرون، أسس المراجعة العلمية و العملية، دار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 45 - أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتطبيق الحسابات، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2000.

⁴⁶ أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحية النظرية و التطبيقية، مؤسسة شباب الجامعة للنشر و التوزيع، مصر، 1998.

⁴⁷ بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2011.

⁴⁸ محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الإطار النظري المعايير و القواعد، مشاكل التطبيق العملي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002.

الرسائل الجامعية :

1 عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات صناعية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إقتصاد و تسيير المؤسسات، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2007.

² لخضاري صالح، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إقتصاد و تسيير المؤسسات، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007.

المجلات والجرائد:

1- كريمة علي جوهر، نظام حسن رشيد، معايير إجراءات مقترحة لتدقيق التكاليف، مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الإقتصادية، جامعة تكريت، العدد 4، 2006.

2- الجريدة الرسمية العدد 19

محاضرات :

¹ إسماعين جوامع، سلسلة محاضرات لطلبة سنة الثانية ماستر، فحص محاسبي، كلية علوم إقتصادية و علوم تجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

قائمة الملاحق

REPARTITION DES CHARGES SUR LES MOULINS
 (SEMOULERIE ET MINOTRIE)
 ARRETE AU 31/12/2013

ص (٨)

توزيع الأعباء على المطاحن
 (السموليرية و المينوتيرية)

رقم الحساب

المسئولية 72% المدة 28%

COMPTE	INTITULE	TOTAL DES CHARGES	SEMOULERIE	MINOTRIE
6010000	BLE DUR	806 645 962,09	806 645 962,09	-
6011000	BLE TENDRE	141 444 443,76	-	141 444 443,76
6021200	CARBURANT ET LUBRIFIANT	234 150,00	169 027,17	65 122,83
6021230	GRAISSE	-	-	-
6021240	HUILE	77 903,71	56 236,79	21 666,92
6021250	FLUIDES DIVES	2 645,37	1 909,63	735,74
6022010	ATELIER MAINTENANCE	4 560 377,47	3 292 025,16	1 268 352,31
6022014	ATELIER MENUISERIE	-	-	-
6022016	ATELIER ELECTRIC	-	-	-
6022126	PIÈCE DE RECHANGE	209 053,55	150 910,65	58 142,90
6022020	FOURNITURE LABORATOIRE	-	-	-
6022022	FOURNITURE INFORMATIQUE	208 170,52	150 273,22	57 897,30
6022124	PIECE DETACHEE PRODUCTION	321 665,24	232 202,28	89 462,96
6022128	PIECE DETACHEE MATERIELS TRANSPORT	281 740,84	203 381,83	78 359,01
6022334	FOURNITUR DROGUERIE	141 215,10	101 939,73	39 275,37
6022336	FOURNITUR PEINTURE	17 469,00	12 610,44	4 858,56
6022338	FOURNITURE JARDINAGE	-	-	-
6022440	FOURNITEUR SERRURE	-	-	-
6022442	FOURNITURE PLOMBERIE	-	-	-
6022446	FOURNITEUR ELECTRIQUE	401 480,76	289 819,16	111 661,60
6022448	FOURNITEUR QUINCAILLERIE DIVERS	254 915,36	184 017,17	70 898,19
6022550	FOURNITEUR PHARMACEUTIQUE	9 474,64	6 839,51	2 635,13
6022552	FOURNITEUR HABILLEMENT	296 053,16	213 713,55	82 339,61
6022554	FOURNITEUR BUREAUX	430 670,66	310 890,63	119 780,03
6022590	CONSOMATION EAU	-	-	-
6022756	FOURNITEUR PETITE OUTILLAGE	-	-	-
6022758	FOURNITEUR DIVERSES	-	-	-
6026110	FOURNITURE SACS JUTE SEMOULE			
6026514	FOURNITURE SACHETS			
6026750	FOURNITURE ETIQUETTES			
6026751	FOURNITURE FICELLES			
		26 353 988,92	21 300 568,73	5 053 420,19

CALCUL EMBALLAGE

AU 31/12/2013

Handwritten notes:
 05 21 2013
 ...

PRODUIT	ENTREE	NUM	SAC		PRIX	MONTANT	ETIQUETTES	FICELLES	PERT	TOTAL
			TOTAL							
S.SUP 50KG	-	2	-	-	-	-	-	-	-	-
S.SUP 25KG	204 565,35	4	818 261,40	-	12,61	10 318 090,70	199 994,03	271 432,74	3 802 382,44	14 591 899,91
S.SUP 10KG	38 342,50	10	383 425,00	-	7,91	3 033 724,45	37 485,68	50 875,72	712 695,72	3 834 781,57
S.SUP 05KG	-	20	-	-	-	-	-	-	-	-
S.COUR 25KG	-	4	-	-	-	-	-	-	-	-
S.COUR 10KG	-	10	-	-	-	-	-	-	-	-
S.COMP 25KG	-	4	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL	242 907,85	4	-	-	-	-	-	-	-	-
F.COUR 50KG	92 832,00	2	185 664,00	-	16,50	3 062 699,51	237 479,70	322 308,47	4 515 078,16	18 426 681,48
F.COUR 25KG	-	4	-	-	-	-	90 757,53	123 176,50	1 725 525,69	5 002 159,23
F.COUR 05KG	-	4	-	-	-	-	-	-	-	-
F.SUP 01 KG	-	100	-	-	-	-	-	-	-	-
F.SUP 02 KG	-	50	-	-	-	-	-	-	-	-
F.SUP 05 KG	755,60	20	15 112,00	-	2,35	35 474,85	738,71	1 002,59	14 044,80	51 260,96
TOTAL	93 587,60	4	-	-	-	3 098 174,36	91 496,24	124 179,09	1 739 570,49	5 053 420,19
SSSF 25KG	38 576,75	4	154 307,00	-	13,40	2 067 936,15	37 714,69	51 186,54	717 049,87	2 873 887,25
TOT PRODUITS	375 072,20					18 517 925,66	366 690,64	497 674,10	6 971 698,52	26 353 988,92
BALANCE						25 489 624,18	366 690,64	497 674,10		26 353 988,92
ECART						6 971 698,52	-	-		-

ECART / TOTAL PRODUITS = 18,59

توزيع على المصروفات الإدارية

المبلغ رقم (4)

6811330	DOTATION AUX AMORTISSEMENT BÂTIMENTS ADMINISTRATIFS	459 704,45	331 849,42	127 855,03
6811340	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS AUTRES BÂTIMENTS	241 679,04	174 462,20	67 216,84
6811350	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS BÂTIMENTS UVRES SOCIAUX	82 107,31	59 271,26	22 836,05
6811351	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS LOGEMENTS DU PERSONNEL	208 476,91	150 494,39	57 982,52
6811362	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS BÂTIMENTS TRIMER DE RÉCEPTIONS	687 380,36	496 203,10	191 177,26
6811500	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL ET OUTILLAGE	502 279,05	362 582,98	139 696,07
6811536	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MAT OUTILLAGE MACHINE A COUDRE	-	-	-
6811542	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL DE LABORATOIRE	48 090,13	34 715,09	13 375,04
6811548	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MAT OUTILLAGE HYGIÈNE ET SÉCURITÉ	4 550,28	3 284,74	1 265,54
6811556	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL ET OUTILLAGE MANUTENTION	316 401,02	228 402,17	87 998,85
6811560	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL ET OUTILLAGE AUXILIAIRES	-	-	-
6811802	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL DE TRANSPORT.2T ET PLUS	86 750,40	62 622,99	24 127,40
6811803	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MAT TRANSPORT CAMION LÉGER	-	-	-
6811807	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL TRANSPORT SEMI REMORQUE	-	-	-
6811809	AUTRES DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL DE TRANSPORT	-	-	-
6811810	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MOBILIER DE BUREAU	-	-	-
6811811	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL DE BUREAU	-	-	-
6811813	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MAT CHAUFFAGE ET CLIMATISATION	-	-	-
6811814	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MAT ÉQUIPEMENT INFORMATIQUE	-	-	-
6811830	DOTATION AUX AMORTISSEMENT AGENCEMENT AMÉNAGEMENT	-	-	-
6811831	DOTATION AUX AMORTISSEMENT INSTALLATIONS	-	-	-
6811851	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL ET ÉQUIPEMENT SOCIAUX	-	-	-
		1 089 331 463,54	910 880 700,86	178 450 762,68
	CHARGE ISSUE	130 197 566,84	27 546 105,13	
	CHARGE EMBALLAGE	21 300 568,73	5 053 420,19	
	CHARGE PROD	759 382 565,30	145 851 237,37	
	QUANTITE	242 907,85	93 587,60	
	COUT MOYIEN PRODCTION	3 126,22	1 558,45	

← أخصاء، إنتاج، إنتاجية
 ← مواد، إنتاج
 ← أخصاء، الإنتاج
 ← التكلفة، إنتاج، الإنتاج

6310250	INDEMNITE FORFAITAIRE DE SERVICE PERMANENT (IFSP)	129 672,29	93 607,26	36 065,03
6310270	INDEMNITE FORFAITAIRE DE FONCTION (IFF)	2 199 253,36	1 587 587,31	611 666,05
6310280	INDEMNITE CAISSE	255 728,32	184 604,03	71 124,29
6310330	INDEMNITE D'UTILISATION DU VEHICULE	-	-	-
6310340	INDEMNITE DE TRANSPORT	615 945,35	444 635,91	171 309,44
6310350	INDEMNITE DE PANIER	5 826 886,51	4 206 287,11	1 620 599,40
6310400	PRIME D'INVENTAIRE DE FIN D'ANNEE	101 362,50	73 171,11	28 191,39
6310410	PRIME DE BILAN	389 325,00	281 044,21	108 280,79
6310500	INDEMNITE POUR SALAIRES UNIQUES	943 665,00	681 208,72	262 456,28
6310510	INDEMNITE DE CONGES ANNUEL	8 222 627,26	5 935 713,87	2 286 913,39
6310520	ALLOCATION DE FIN DE CARRIERE	4 786 752,58	3 455 439,82	1 331 312,76
6310560	PRIMES D'INTRESSEMENT	9 615 398,40	6 941 121,35	2 674 277,05
6310580	INDEMNITE DE ZONE	4 032 364,91	2 910 865,78	1 121 499,13
6310900	AUTRES PRIMES ET INDEMNITES	480 180,00	346 630,22	133 549,78
6311000	FRAIS D'APPRENTISSAGE	582 555,66	420 532,71	162 022,95
6350000	COTISATION SECURITE SOCIALE	7 509 012,94	5 420 573,11	2 088 439,83
6350010	COTISATIONS ACCIDENT DE TRAVAIL	-	-	-
6350020	COTISATIONS CHOMAGE	1 196 842,14	863 971,12	332 871,02
6352100	COTISATIONS RERAITE LEGALE	4 570 716,36	3 299 488,55	1 271 227,81
6352500	COTISATIONS RERAITE ANTICIPEE	239 368,39	172 794,19	66 574,19
6370000	OEUVERS SOCIALES	-	-	-
6451000	DROIT D'ENREGISTREMENT	-	-	-
6451200	DROIT DE TIMBRE	-	-	-
6451400	VIGNETTE	435 298,00	314 231,00	121 067,00
6451500	TAXE SUR ACHATS VEHICULE	-	-	-
6451600	TAXE D'APPRENTIUSSAGE	160 518,02	115 874,04	44 643,98
6459100	TAXE D'AS SAINNISSEMENT	-	-	-
6530000	JETONS DE PRESENCE	400 000,00	288 750,23	111 249,77
6561000	AMENDES ET PENALITES FISCALES	-	-	-
6563000	DONS	-	-	-
6579000	AUTRES CHARGES EXCEPTIONNELLES DE GESTION COURANTE	178 952,61	129 181,52	49 771,09
6580000	AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE	-	-	-
6810230	DOTATION AUX AMORTISSEMENT DES LOGICIELS ACHETES	38 699,72	27 936,39	10 763,34
6811310	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS BÂTIMENTS INDUSTRIELS	2 931 107,93	2 115 895,25	815 212,68
6811320	DOTATION AUX AMORTISSEMENT BÂTIMENTS COMMERCIAUX	-	-	-

6811320
6811310

6071000	ACHATS NON STOCKES ELECTRICITE	15 245 800,86	11 005 571,42	4 240 229,44
6073000	ACHATS NON STOCKES EAU	572 433,24	413 225,58	159 207,66
611000	GARDIENNAGE ET SECURITE	272 734,34	196 880,26	75 854,08
6141000	CHARGES LOCATIVES ET CHARGES DE COPROPRIÉTÉ	-	-	-
6159000	AUTRES ENTRETIEN REPARATION ET MAINTENANCE	2 770 176,23	1 999 722,59	770 453,64
6169000	AUTRES ASSURANCE	1 806 002,35	1 303 709,01	502 293,35
6181000	DOCUMENTATION GENERALE	10 931,20	7 890,96	3 040,23
6220100	FRAIS DE FORMATION	796 241,68	574 787,43	221 454,25
6222700	ETUDES D'ARCHITECTURE INGÉNIEUR CONSEIL	1 496 798,34	1 080 502,18	416 296,16
6222300	HONORAIRES COMMISSAIRE AUX COMPTE	-	-	-
6222500	VISTE TECHNIQUE	43 590,56	31 466,96	12 123,60
6222800	ANALYSES LABORATOIRE	446 021,51	321 972,04	124 049,47
6223000	FRAIS D'ACTE ET DE CONTENIEUX	137 072,84	98 949,54	38 123,30
6224000	DIVERS COMMISIONS	-	-	-
6229000	AUTRES HONORAIRES	-	-	-
6230000	PUBLICITE	23 792,00	17 174,86	6 617,14
6231000	ANNONCES ET INSERTIONS	-	-	-
6232000	PUBLICITE COMMERCIAL	-	-	-
6233000	FOIRES ET EXPOSITIONS	2 232 837,49	1 611 830,87	621 006,62
6235000	SPONSORING	-	-	-
6236000	ECHANTILLONS	-	-	-
6250000	FRAIS DE VOYAGE ALGER	4 937,60	3 564,33	1 373,27
6251100	FRAIS DE SEJOURS EN ALGERIE	1 195 131,20	862 736,03	332 395,17
6255100	AUTRES FRAIS DE RECEPTION	-	-	-
6257000	AUTRES FRAIS D'HEBERGEMENT	814 628,40	588 060,35	226 568,05
6260000	FRAIS POSTEAUX ET DE TELECOM	-	-	-
6261000	AFFRANCHISSEMENT	8 000,00	5 775,00	2 225,00
6261100	POSTE TELECOM AFFRANCHISSE	412 807,54	297 995,69	114 811,86
6262000	TELEPHONE	-	-	-
6263000	INTERNET	71 774,40	51 812,19	19 962,21
6273000	COMMISSIONS SUR OUVERTURE	-	-	-
6275000	FRAIS BANCAIRE	285 558,55	206 137,75	79 420,81
6282000	cotisation diverses	-	-	-
6310000	TRAITEMENE & SALAIRE	14 982 190,73	10 815 277,71	4 166 913,02
6310020	TRAITEMENT & SALAIRE PARTIE VARIABLE	740 304,00	534 407,38	205 896,62
6310100	HEURES SUPPLEMENTAIRE 100%	451 229,86	325 731,82	125 498,04
6310220	INDEMNITE DE TRAVAIL POSTE	8 459 821,98	6 106 938,95	2 352 883,03
6310230	INDEMNITE DE NUISANCE	1 541 830,16	1 113 009,55	428 820,61

GROUPE ERIAD SETIF/ SPA
 FILIALE LES MOUINS DU ZIBANS

المدة من 07
 سعر التكلفة

		QUANTITES PRODUITES QX	COUT	VAL
SEMOULERIE	50 KG SEM SUP	-	-	-
	25 KG SEM SUP	204 565,35	3 197,55	654 107 503,27
	10 KG SEM SUP	38 342,50	3 226,23	123 701 743,50
	05 KG SEM SUP	-	-	-
	25 KG SEM COUR	-	-	-
	10 KG SEM COMP	-	-	-
	25 KG SEM COMP	-	-	-
	S/TOTAL	242 907,85	3 202,08	777 809 246,78

		QUANTITES PRODUITES QX	COUT	VAL
MINOTERIE	50 KG FAR COUR	92 832,00	1 619,72	150 362 154,68
	25 KG FAR COUR	-	-	-
	05 KG FAR COUR	-	-	-
	01 KG FAR SUP	-	-	-
	02 KG FAR SUP	-	-	-
	05 KG FAR SUP	755,60	717,98	542 502,87
	S/TOTAL	93 587,60	1 612,44	150 904 657,55

		QUANTITES PRODUITES QX	COUT	VAL
ISSUES	SON (BLÉ DUR)	100 926,60	941,92	95 064 529,80
	SON (BLÉ TENDRE)	30 114,40	914,72	27 546 105,13
	SEMOULE SSF SAC	38 576,75	973,24	37 544 611,94
	DÉCHETS	2 058,20	224,62	462 312,34
	S/TOTAL	171 675,95	935,59	160 617 559,21

TOTAL VARIATION	1 089 331 463,54
-----------------	------------------

TOTAL CHARGE COMPTABILITE ANALYTIQUE	1 089 331 463,54
--------------------------------------	------------------

ECART	0,00
-------	------

GROUPE ERIAD SETIF / SPA
 FILIALE LES MOULINS DU ZIBANS

CALCUL COUT DE PRODUIT SEMOULE

AU 31/12/2013

INTITULE	MANTANS	SEM SUP						TOTAL
		50 KG	25 KG	10 KG	05 KG	SEM COUR 25 KG	SEM COMP 25 KG	
EMBALAGES	18 426 681,48	-	14 591 899,91	3 834 781,57	-	-	-	18 426 681,48
SEM SUP	759 382 565,30	-	639 515 603,36	119 866 961,94	-	-	-	759 382 565,30
SEM COUR	-	-	-	-	-	-	-	-
SEM COMP	-	-	-	-	-	-	-	-
CHARGES SEM	777 809 246,78	-	654 107 503,27	123 701 743,50	-	-	-	777 809 246,78
QUANTITES PRODUITS	-	-	204 565,35	38 342,50	-	-	-	-
			654 107 503,27	123 701 743,50				
		#DIV/0!	3 197,55	3 226,23	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	242 907,85

TOTAL CHARGES	TOTAL	SEM SUP	SEM COUR	SEM COMP
Ble mise en oeuvre	353 626,50	333 626,50	0,00	0,00
%	1,000000	1,000000	0,000000	0,000000
	759 382 565,30	759 382 565,30	0,00	0,00

Handwritten notes in Arabic and French, including "06 51 15 15 15" and "2013/12/31".

Handwritten note: "2013/12/31"

FILIALE LES MOUINS DU ELRAKHA

المدة: ٠٧
سعر التكلفة

SEMOULERIE		QUANTITES PRODUITES QX	COUT	VAL
	50 KG SEM SUP	-	-	-
	25 KG SEM SUP	204 565,35	3 197,55	654 107 503,27
	10 KG SEM SUP	38 342,50	3 226,23	123 701 743,50
	05 KG SEM SUP	-	-	-
	25 KG SEM COUR	-	-	-
	10 KG SEM COMP	-	-	-
	25 KG SEM COMP	-	-	-
	S/TOTAL	242 907,85	3326,14	777 809 246,78

MINOTERIE		QUANTITES PRODUITES QX	COUT	VAL
	50 KG FAR COUR	92 832,00	1 619,72	150 362 154,68
	25 KG FAR COUR	-	-	-
	05 KG FAR COUR	-	-	-
	01 KG FAR SUP	-	-	-
	02 KG FAR SUP	-	-	-
	05 KG FAR SUP	755,60	717,98	542 502,87
	S/TOTAL	93 587,60	1 612,44	150 904 657,55

ISSUES		QUANTITES PRODUITES QX	COUT	VAL
	SON (BLÉ DUR)	100 926,60	941,92	95 064 529,80
	SON (BLÉ TENDRE)	30 114,40	914,72	27 546 105,13
	SEMOULE SSF SAC	38 576,75	973,24	37 544 611,94
	DÉCHETS	2 058,20	224,62	462 312,34
	S/TOTAL	171 675,95	935,59	160 617 559,21

TOTAL VARIATION	1 089 331 463,54
-----------------	------------------

TOTAL CHARGE COMPTABILITE ANALYTIQUE	1 089 331 463,54
--------------------------------------	------------------

ECART	0,00
-------	------

FILIALE LES MOULINS DU ELRAKHA

الصفحة رقم 06

CALCUL COUT DE PRODUIT SEMOULE
AU 31/12/2013

حساب تكلفة الإنتاج

INTITULE	MANTANS	SEM SUP				SEM COUR	SEM COMP		TOTAL
		50 KG	25 KG	10 KG	05 KG	25 KG	25 KG	10 KG	
EMBALAGES	18 426 681,48	-	14 591 899,91	3 834 781,57	-	-	-	-	18 426 681,48
SEM SUP	759 382 565,30	-	639 515 603,36	119 866 961,94	-	-	-	-	759 382 565,30
SEM COUR	-	-	-	-	-	-	-	-	-
SEM COMP	-	-	-	-	-	-	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
CHARGES SEM	777 809 246,78	-	654 107 503,27	123 701 743,50	-	-	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
QUANTITES PRODUITS	-	-	204 565,35	38 342,50	-	-	-	-	242 907,85
		-	654 107 503,27	123 701 743,50	-	-	#DIV/0!	#DIV/0!	
		#DIV/0!	3 197,55	3 226,23	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	

مبلغ

التكلفة

TOTAL CHARGES	TOTAL	SEM SUP	SEM COUR	SEM COMP
Ble mise en oeuvre	353 626,50	353 626,50	0,00	0,00
%	1,000000	1,000000	0,000000	0,000000
52415436,2		759 382 565,30	0,00	0,00

الموافق 2013/12/31

CALCUL EMBALLAGE

AU 31/12/2013

PRODUIT	ENTREE	NUM	SAC			MONTANT	ETIQUETTES	FICELLES	PERT	TOTAL
			TOTAL	PRIX						
S.SUP 50KG	-	2	-	-	-	-	-	-	-	-
S.SUP 25KG	204 565,35	4	818 261,40	12,61	10 318 090,70	199 994,03	271 432,74	3 802 382,44	14 591 899,91	
S.SUP 10KG	38 342,50	10	383 425,00	7,91	3 033 724,45	37 485,68	50 875,72	712 695,72	3 834 781,57	
S.SUP 05KG	-	20	-	-	-	-	-	-	-	
S.COUR 25KG	-	4	-	-	-	-	-	-	-	
S.COUR 10KG	-	10	-	-	-	-	-	-	-	
S.COMP 25KG	-	4	-	-	-	-	-	-	-	
TOTAL	242 907,85				13 351 815,15	237 479,70	322 308,47	4 515 078,16	18 425 681,48	
F.COUR 50KG	92 832,00	2	185 664,00	16,50	3 062 699,51	90 757,53	123 176,50	1 725 525,69	5 002 159,23	
F.COUR 25KG	-	4	-	-	-	-	-	-	-	
F.COUR 05KG	-	4	-	-	-	-	-	-	-	
F.SUP 01 KG	-	100	-	-	-	-	-	-	-	
F.SUP 02 KG	-	50	-	-	-	-	-	-	-	
F.SUP 05 KG	755,60	20	15 112,00	2,35	35 474,85	738,71	1 002,59	14 044,80	51 260,96	
TOTAL	93 587,60				3 098 174,36	91 496,24	124 179,09	1 739 570,49	5 053 420,19	
35SF 25KG	38 576,75	4	154 307,00	13,40	2 067 936,15	37 714,69	51 186,54	717 049,87	2 873 887,25	
TOT PRODUITS	375 072,20				18 517 925,66	366 690,64	497 674,10	6 971 698,52	26 353 988,92	
BALANCE					25 489 624,18	366 690,64	497 674,10		26 353 988,92	
ECART					6 971 698,52	-	-		-	

ادارة مكناس المكناس - تصورات

السعر / عم (4)

6811330	DOTATION AUX AMORTISSEMENT BÂTIMENTS ADMINISTRATIFS	459 704,45	331 849,42	127 855,03
6811340	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS AUTRES BÂTIMENTS	241 679,04	174 462,20	67 216,84
6811350	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS BÂTIMENTS UVRES SOCIAUX	82 107,31	59 271,26	22 836,05
6811351	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS LOGEMENTS DU PERSONNEL	208 476,91	150 494,39	57 982,52
6811362	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS BÂTIMENTS TRIMER DE RÉCEPTIONS	687 380,36	496 203,10	191 177,26
6811500	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL ET OUTILLAGE	502 279,05	362 582,98	139 696,07
6811536	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MAT OUTILLAGE MACHINE A COUDRE	-	-	-
6811542	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL DE LABORATOIRE	48 090,13	34 715,09	13 375,04
6811548	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MAT OUTILLAGE HYGIÈNE ET SÉCURITÉ	4 550,28	3 284,74	1 265,54
6811556	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL ET OUTILLAGE MANUTENTION	316 401,02	228 402,17	87 998,85
6811560	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL ET OUTILLAGE AUXILIAIRES	-	-	-
6811802	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL DE TRANSPORT.2T ET PLUS	86 750,40	62 622,99	24 127,40
6811803	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MAT TRANSPORT CAMION LÉGER	-	-	-
6811807	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL TRANSPORT SEMI REMORQUE	-	-	-
6811809	AUTRES DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL DE TRANSPORT	-	-	-
6811810	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MOBILIER DE BUREAU	-	-	-
6811811	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL DE BUREAU	-	-	-
6811813	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MAT CHAUFFAGE ET CLIMATISATION	-	-	-
6811814	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MAT ÉQUIPEMENT INFORMATIQUE	-	-	-
6811830	DOTATION AUX AMORTISSEMENT AGENCEMENT AMÉNAGEMENT	-	-	-
6811831	DOTATION AUX AMORTISSEMENT INSTALLATIONS	-	-	-
6811851	DOTATION AUX AMORTISSEMENT MATÉRIEL ET ÉQUIPEMENT SOCIAUX	-	-	-
		1 089 331 463,54	910 880 700,86	178 450 762,68
	CHARGE ISSUE		130 197 566,84	27 546 105,13
	CHARGE EMBALLAGE		21 300 568,73	5 053 420,19
	CHARGE PROD		524 154 36,2	145 851 237,37
	QUANTITE		242 907,85	93 587,60
	COUT MOYIEN PRODUCTION		3 126,22	1 558,45
	cout fix		43320841.5	

← أسعار الإنتاج الثانوية
← مواد الإنتاج
← أسعار الإنتاج
← التكلفة المتوسطة للإنتاج

6310250	INDEMNITE FORFAITAIRE DE SERVICE PERMANENT (IFSP)		129 672,29	93 607,26	36 065,03
6310270	INDEMNITE FORFAITAIRE DE FONCTION (IFF)		2 199 253,36	1 587 587,31	611 666,05
6310280	INDEMNITE CAISSE		255 728,32	184 604,03	71 124,29
6310330	INDEMNITE D'UTILISATION DU VEHICULE		-	-	-
6310340	INDEMNITE DE TRANSPORT	بدر 69 000	615 945,35	444 635,91	171 309,44
6310350	INDEMNITE DE PANIER		5 826 886,51	4 206 287,11	1 620 599,40
6310400	PRIME D'INVENTAIRE DE FIN D'ANNEE	بدر 100 000	101 362,50	73 171,11	28 191,39
6310410	PRIME DE BILAN	بدر 389 325,00	389 325,00	281 044,21	108 280,79
6310500	INDEMNITE POUR SALAIRES UNIQUES		943 665,00	681 208,72	262 456,28
6310510	INDEMNITE DE CONGES ANNUEL		8 222 627,26	5 935 713,87	2 286 913,39
6310520	ALLOCATION DE FIN DE CARRIERE		4 786 752,58	3 455 439,82	1 331 312,76
6310560	PRIMES D'INTRESSEMENT	بدر 9 615 398,40	9 615 398,40	6 941 121,35	2 674 277,05
6310580	INDEMNITE DE ZONE	بدر 4 032 364,91	4 032 364,91	2 910 865,78	1 121 499,13
6310900	AUTRES PRIMES ET INDEMNITES	بدر 480 180,00	480 180,00	346 630,22	133 549,78
6311000	FRAIS D'APPRENTISSAGE	بدر 582 555,66	582 555,66	420 532,71	162 022,95
6350000	COTISATION SECURITE SOCIALE	بدر 7 509 012,94	7 509 012,94	5 420 573,11	2 088 439,83
6350010	COTISATIONS ACCIDENT DE TRAVAIL		-	-	-
6350020	COTISATIONS CHOMAGE	بدر 1 196 842,14	1 196 842,14	863 971,12	332 871,02
6352100	COTISATIONS REPARTE LEGALE	بدر 4 570 716,36	4 570 716,36	3 299 488,55	1 271 227,81
6352500	COTISATIONS REPARTE ANTICIPEE	بدر 239 368,39	239 368,39	172 794,19	66 574,19
6370000	OEUVERS SOCIALES		-	-	-
6451000	DROIT D'ENREGISTREMENT	بدر 645 1200	-	-	-
6451200	DROIT DE TIMBRE	بدر 435 298,00	-	-	-
6451400	VIGNETTE	بدر 314 231,00	435 298,00	314 231,00	121 067,00
6451500	TAXE SUR ACHATS VEHICULE		-	-	-
6451600	TAXE D'APPRENTISSAGE	بدر 160 518,02	160 518,02	115 874,04	44 643,98
6459100	TAXE D'AS SAINISSEMENT		-	-	-
6530000	JETONS DE PRESENCE	بدر 400 000,00	400 000,00	288 750,23	111 249,77
6561000	AMENDES ET PENALITES FISCALES		-	-	-
6563000	DONS		-	-	-
6579000	AUTRES CHARGES EXCEPTIONNELLES DE GESTION COURANTE	بدر 178 952,61	178 952,61	129 181,52	49 771,09
6580000	AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE		-	-	-
6810230	DOTATION AUX AMORTISSEMENT DES LOGICIELS ACHETES	بدر 38 699,72	38 699,72	27 936,39	10 763,34
6811310	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS BÂTIMENTS INDUSTRIELS	بدر 2 931 107,93	2 931 107,93	2 115 895,25	815 212,68
6811320	DOTATION AUX AMORTISSEMENT BÂTIMENTS COMMERCIAUX		-	-	-

بدر 645 1200

بدر 435 298,00

بدر 314 231,00

بدر 160 518,02

بدر 400 000,00

بدر 178 952,61

بدر 38 699,72

بدر 2 931 107,93

6071000	ACHATS NON STOCKES ELECTRICITE	15 245 800,86	11 005 571,42	4 240 229,44
6073000	ACHATS NON STOCKES EAU	572 433,24	413 225,58	159 207,66
611000	GARDIENNAGE ET SECURITE	272 734,34	196 880,26	75 854,08
6141000	CHARGES LOCATIVES ET CHARGES DE COPROPRIÉTÉ	-	-	-
6159000	AUTRES ENTRETIEN REPARATION ET MAINTENANCE	2 770 176,23	1 999 722,59	770 453,64
6169000	AUTRES ASSURANCE	1 806 002,35	1 303 709,01	502 293,35
6181000	DOCUMENTATION GENERALE	10 931,20	7 890,96	3 040,23
6220100	FRAIS DE FORMATION	796 241,68	574 787,43	221 454,25
6222700	ETUDES D'ARCHITECTURE INGÉNIEUR CONSEIL	1 496 798,34	1 080 502,18	416 296,16
6222300	HONORAIRES COMMISSAIRE AUX COMPTE	-	-	-
6222500	VISTE TECHNIQUE	43 590,56	31 466,96	12 123,60
6222800	ANALYSES LABORATOIRE	446 021,51	321 972,04	124 049,47
6223000	FRAIS D'ACTE ET DE CONTENIEUX	137 072,84	98 949,54	38 123,30
6224000	DIVERS COMMISSIONS	-	-	-
6229000	AUTRES HONORAIRES	-	-	-
6230000	PUBLICITE	23 792,00	17 174,86	6 617,14
6231000	ANNONCES ET INSERTIONS	-	-	-
6232000	PUBLICITE COMMERCIAL	-	-	-
6233000	FOIRES ET EXPOSITIONS	2 232 837,49	1 611 830,87	621 006,62
6235000	SPONSORING	-	-	-
6236000	ECHANTILLONS	-	-	-
6250000	FRAIS DE VOYAGE ALGER	4 937,60	3 564,33	1 373,27
6251100	FRAIS DE SEJOURS EN ALGERIE	1 195 131,20	862 736,03	332 395,17
6255100	AUTRES FRAIS DE RECEPTION	-	-	-
6257000	AUTRES FRAIS D'HEBERGEMENT	814 628,40	588 060,35	226 568,05
6260000	FRAIS POSTEAUX ET DE TELECOM	-	-	-
6261000	AFFRANCHISSEMENT	8 000,00	5 775,00	2 225,00
6261100	POSTE TELECOM AFFRANCHISSE	412 807,54	297 995,69	114 811,86
6262000	TELEPHONE	-	-	-
6263000	INTERNET	71 774,40	51 812,19	19 962,21
6273000	COMMISSIONS SUR OUVERTURE	-	-	-
6275000	FRAIS BANCAIRE	285 558,55	206 137,75	79 420,81
6282000	cotisation diverses	-	-	-
6310000	TRAITEMENE & SALAIRE	14 982 190,73	10 815 277,71	4 166 913,02
6310020	TRAITEMENT & SALAIRE PARTIE VARIABLE	740 304,00	534 407,38	205 896,62
6310100	HEURES SUPPLEMENTAIRE 100%	451 229,86	325 731,82	125 498,04
6310220	INDEMNITE DE TRAVAIL POSTE	8 459 821,98	6 106 938,95	2 352 883,03
6310230	INDEMNITE DE NUISANCE	1 541 830,16	1 113 009,55	428 820,61

REPARTITION DES CHARGES SUR LES MOULINS
(SEMOULERIE ET MINOTRIE)
ARRETE AU 31/12/2013

توزيع الأعباء على المطاحن
(السمنة والخبز)

عم، حساب

مخصص الأعباء 72% المدة 28%

COMPTE	INTITULE	التقسيم	TOTAL DES CHARGES	SEMOULERIE	MINOTRIE
6010000	BLE DUR		806 645 962,09	806 645 962,09	54209816 -
6011000	BLE TENDRE		141 444 443,76	-	-
6021200	CARBURANT ET LUBRIFIANT		234 150,00	59052783	65 122,83
6021230	GRAISSE		-	-	-
6021240	HUILE		77 903,71	56 236,79	21 666,92
6021250	FLUIDES DIVES		2 645,37	1 909,63	735,74
6022010	ATELIER MAINTENANCE		4 560 377,47	3 292 025,16	1 268 352,31
6022014	ATELIER MENUISERIE		-	-	-
6022016	ATELIER ELECTRIC		-	-	-
6022126	PIÈCE DE RECHANGE		209 053,55	150 910,65	58 142,90
6022020	FOURNITURE LABORATOIRE		-	-	-
6022022	FOURNITURE INFORMATIQUE		208 170,52	150 273,22	57 897,30
6022124	PIECE DETACHEE PRODUCTION		321 665,24	232 202,28	89 462,96
6022128	PIECE DETACHEE MATERIELS TRANSPORT		281 740,84	203 381,83	78 359,01
6022334	FOURNITUR DROGUERIE		141 215,10	101 939,73	39 275,37
6022336	FOURNITUR PEINTURE		17 469,00	12 610,44	4 858,56
6022338	FOURNITURE JARDINAGE		-	-	-
6022440	FOURNITEUR SERRURE		-	-	-
6022442	FOURNITURE PLOMBERIE		-	-	-
6022446	FOURNITEUR ELECTRIQUE		401 480,76	289 819,16	111 661,60
6022448	FOURNITEUR QUINCAILLERIE DIVERS		254 915,36	184 017,17	70 898,19
6022550	FOURNITEUR PHARMACEUTIQUE		9 474,64	6 839,51	2 635,13
6022552	FOURNITEUR HABILLEMENT		296 053,16	213 713,55	82 339,61
6022554	FOURNITEUR BUREAUX		430 670,66	310 890,63	119 780,03
6022590	CONSOMATION EAU		-	-	-
6022756	FOURNITEUR PETITE OUTILLAGE		-	-	-
6022758	FOURNITEUR DIVERSES		-	-	-
6026110	FOURNITURE SACS JUTE SEMOULE		26 353 988,92	21 300 568,73	5 053 420,19
6026514	FOURNITURE SACHETS				
6026750	FOURNITURE ETIQUETTES				
6026751	FOURNITURE FICELLES				