



جامعة غرداية - الجزائر-

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم  
التسيير

قسم علوم مالية و محاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكايمي

الميدان: العلوم الاقتصادية, التجارية و علوم التسيير

الشعبة: مالية و محاسبة

التخصص تدقيق و مراقبة التسيير

بعنوان:

## متطلبات تدقيق نظام محاسبة التكاليف

دراسة الحالة في شركة SAREL TechnosaT- فرع غرداية-

الأستاذ المشرف :

د/ شرع يوسف

من إعداد الطالبين:

رابح زكرياء

بابكر محسن

تاريخ الايداع:

السنة الجامعية: 2021/2022

# الاهداء

من قال فيهما الحق " وأخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا "

(الإسراء 24)

إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها، صاحبة القلب الكبير، تحمل في ثنايا نفسها الطيبة الحب

والطهر والحنان والعطاء وفاء

بالعهد أن لا أنسى فضلك ما حييت

- والدتي الغالية أطل الله في عمرها -

- إلى قدوتي الدائمة في الحياة، إلى نبراس العطاء المبذول ومعلمي الأول -

- والدي الفاضل أطل الله في عمره -

إلى كل شقيقتي وأشقائي كل واحد باسمه إلي كل زملائي دفعة 2202 ماستر تدقيق ومراقبة

التسيير

إلى كل باحث وطالب علم

إلى كل من حملته ذاكرتي ولم تحمله مذكرتي أهدي ثمرة جهدي

# الشكر و عرفان

أشكر الله رب العالمين الذي هدى و سدد الخطى فخرج هذا العمل المتواضع بعونه و توفيقه

نحمده حمدا كثيرا في البداية و النهاية نحمده حمد الشاكر المقر بفضلته والعاجز عن الوفاء

بشكره والثناء عليه، واصلي واسلم على سيدنا محمد

النبي الأمي وعلى آله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين..

اما بعد انطلاقا من قوله تعالى : " ومن شكر فإنما يشكر لنفسه (النمل 40)

ومن قوله صلى الله عليه وسلم : " من لم يشكر الناس لم يشكر الله عزو جل " لا يسعنا في هذا

المقام إلا أن نتقدم بالشكر الجزيل و العرفان والتقدير لكل من مد يد العون والمساعدة، الدكتور

شرع يوسف الذي لم يبخل علينا بالكثير من وقته ومثيله من النصائح القيمة.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر الجزيل لمسؤولي شركة تیکنوصات فرع غرداية والعرفان

بالجميل والإمتنان إلى على مدهم لنا يد العون

والمساعدة وتواضعهم معنا من أجل إجراء دراسة الحالة.

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءة

المدكرة ومناقشتها، وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر

استفادة من الدراسة وأخيرا أسدي عبارات العرفان لكل

من ساهم سواء من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع.

أشكر كل هؤلاء وجزاهم الله عني كل خير.

## الملخص:

استهدف البحث بشكل عام تبني فكرة تدقيق بيانات أنظمة محاسبية التكاليف ومعلوماتها باعتبارها من الاتجاهات الحديثة للتدقيق، حيث تركز الفكرة على الجهود والسبل التي يمكن من خلالها ربط تكاليف الإنتاج والتحقق من سلامة تحليل المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة بقصد زيادة الكفاءة الإنتاجية من أجل ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والمساعدة الإدارية في اتخاذ القرارات الصحيحة ويسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية.

- التعرف على مجالات تحقيق محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية.
- مدى إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية و علاقتها بالتدقيق من خلال مؤسسة.

## الكلمات المفتاحية:

طرق محاسبة التكاليف، الكلفة، أنظمة محاسبة التكاليف، سعر التكلفة، تدقيق التكاليف، محاسبة التكاليف.

## Résumé :

The research aims in general to adopt the idea of auditing cost accounting systems data and information as one of the modern trends of auditing, a here the idea focuses on efforts and ways. Through which production costs can be linked and verification of the integrity of the analysis of the necessary information for planning and control purposes with the aim of raising production efficiency in order to ensure the optimal use of available resources and assisting the administration in making the right decisions, and the research seeks to achieve the following objectives :

- Identify the areas of application of cost accounting in the economic institution.
- Identify the elements that are examined and audited in cost accounting systems.
- The possibility of applying cost accounting in the economic enterprise and its relationship auditing through

## Key words :

Cost accounting methods, cost, cost accounting systems, cost price, cost audit, cost accounting

## فهرس الموضوعات

الاهداء

شكر و عرفان

المخلص

فهرس الموضوعات

قائمة الجداول

قائمة الاشكال

مقدمة.....د

### الفصل الاول :الاطار النظري لتدقيق و تدقيق محاسبة التكاليف

المبحث الأول :عموميات حول التدقيق.....7

المطلب الأول :ماهية التدقيق و مراحل تطوره.....8

المطلب الثاني : أنواع التدقيق و أهدافه و مخاطره.....11

المطلب الثالث : معايير العمل الميداني .....15

المطلب الرابع : معايير التدقيق (العامة و الشخصية و اعداد التقرير).....16

المبحث الثاني :تدقيق محاسبة التكاليف .....20

المطلب الاول : الاطار النظري حول التكاليف.....20

المطلب الثاني : عموميات حول محاسبة التكاليف.....27

المطلب الثالث : تدقيق محاسبة التكاليف و إجراءاتها.....31

المطلب الرابع : معايير تدقيق التكاليف.....33

### الفصل الثاني : تدقيق نظام محاسبة التكاليف في الشركة اقتصادية تكنوسات

المبحث الأول : تعريف بالشركة محل الدراسة.....39

- 40.....المطلب الأول : بطاقة تعريفية للشركة
- 41.....المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للشركة
- 42.....المطلب الثالث : اهداف و إنجازات الشركة
- 43.....المطلب الرابع :منتجات و سلع الشركة
- 43.....المبحث الثاني :صناعة المنتجات بالشركة و تدقيق محاسبة التكاليف
- 43.....المطلب الاول : عموميات المنتجات و مراحل صناعتها
- 49.....المطلب الثاني : نظام التكاليف بالشركة
- 50.....المطلب الثالث : عموميات التكاليف بالشركة
- 53.....المطلب الرابع : تدقيق محاسبة التكاليف و أهميتها

## قائمة الجداول

جدول 1: أوجه الإختلاف بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية.....31-32

جدول 2: يمثل مكونات كل وحدة من منتج collier decente حجم 110.....44

## قائمة الأشكال

رسم توضيحي 1 : الهيكل التنظيمي لشركة تيكنوسات .....39

رسم توضيحي 2 : رسم توضيحي لمراحل صنع المنتج بالشركة collier decente.....45

## قائمة الملاحق

- (1) ملحق وثيقة DD10
- (2) ملحق مؤسسة ميناء الجزائر
- (3) ملحق خاص بنظام الشركة مواد الأولية خاص بالمنتج **collier decente**
- (4) ملحق خاص بنظام محاسبة المخزن
- (5) احجام المنتج **collier decente**

## مقدمة :

تنال مهنة تدقيق الحسابات اهتماما كبيرا في كافة الأوساط المالية والقانونية والإقتصادية ، نظرا لما لرأى مدقق الحسابات من أهمية أساسية، وعند اتخاذ القرارات من الأطراف المختلفة المستفيدة من القوائم المالية والخاصة بمؤسسات الأموال، ومن الجهات الحكومية المختصة في وحدات المحاسبة الحكومية أو مؤسسات القطاع العام.

تعد محاسبة التكاليف أداة جد مهمة للجهات المستفيدة من البيانات والمعلومات التكاليفية من خلال مجموعة من الطرق و الأساليب المستخدمة في تحديد التكلفة لغرض إعداد القوائم المالية إضافة عن التحليلات لعناصر التكاليف للأغراض الإدارية. وقد تطورت محاسبة التكاليف مع التطورات التي حدثت في الحياة الاقتصادية فأصبحت تؤدي وظائف جديدة، ونتيجة لهذا التطور و إتساع حجم العمليات وتتنوع الأعمال تطلب مسك مجموعة من المستندات والدفاتر والسجلات من أجل ضبط التكاليف ومراقبتها من خلال مجموعة من الكشوفات والتقارير اللازمة لذلك.

ويعد تدقيق التكاليف من المهام الأساسية التي يتعين على المدقق أن يوليها عناية خاصة نظرا إلى التكلفة المستنفذة في النشاط خلال الفترة محل التدقيق تمثل عنصرا رئيسيا لتحديد نتيجة نشاط الفترة كما أن الجزء الغير مستنفذ من التكلفة والذي يظهر كأحد بنود الميزانية (المخزون) يظهر جزءا مهما من بنود الأصول ولاسيما في المؤسسات الصناعية.

ويعد تدقيق بيانات محاسبة التكاليف من المواضيع الجد مهمة التي تستوجب دراسة وافية، حيث أن تجاهل أهمية التدقيق الأنظمة محاسبة التكاليف من قبل المدققين دون البحث عن أسبابه والوقوف على اثاره من بين الأسباب التي أدت إلى ظهور فجوة التوقعات في التدقيق وارجاع أسبابها إلى نقص المعلومات لدى الأطراف المرتبطة بالشركة.

وعلى هذا الأساس تتمحور إشكالية البحث حول :

- ما مدى تطبيق محاسبة التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية ؟
- ومن هنا يمكن طرح بعض الأسئلة الفرعية التالية :
- فيما تتمثل آليات و أساليب محاسبة التكاليف ؟ وهل تطبيقها المؤسسة في تحديد تكاليف منتجاتها ؟

- ما مدى فعالية فحص وتدقيق مختلف التكاليف بالمؤسسة ؟
  - ماهي طرق حساب التكاليف وأسعار التكلفة بالشركة تيكنوصات فرع غرداية ؟
- يستند البحث إلى الفرضيات التالية:

- يساهم هذا النوع من التدقيق في خفض تكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية.
- بهدف تدقيق التكاليف إلى التحقق من عدم وجود أي هدر أو خسائر لا مبرر لها.
- التعرف على مجالات تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية.
- معرفة أهم التكاليف التي تتحملها المؤسسة وطرق حسابها واكتشاف طرق جديدة.
- مدى مساهمة التدقيق في خفض تكاليف الإنتاج بالمؤسسة.
- دور التدقيق في التحقق من سلامة المعلومات وعدم وجود أية خسائر من أجل زيادة الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة.

### منهجية الدراسة

من أجل الدراسة المعمقة والتحليل الشامل لمختلف متغيرات و عناصر البحث نعتمد في دراستنا على المنهج التحليلي الوصفي للتعرف على محاسبة التكاليف وعلاقتها بالتدقيق بالمؤسسة الاقتصادية من خلال وصف وتحليل الموضوع وتجميع الحقائق وتحليلها، كما اعتمدنا على منهج دراسة الحالة الذي يمكن من التعمق في مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده والوقوف على واقعه بالمؤسسة محل الدراسة وتطبيق التقنيات التي يتم دراستها نظريا واستخلاص نتائجها.

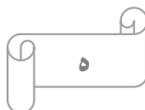
### أهمية البحث

تتلخص أهمية البحث فيما يلي:

- تحديد إطار لمعايير وإجراءات تدقيق التكاليف.
- تكسب هذه الدراسة أهميتها من أهمية نظام محاسبة التكاليف كجزء من نظام المعلومات المحاسبية فان تقويم هذا النظام وتدقيق عناصره يزيد من دوره في الشركة.
- يعد البحث من المحاولات الرائدة في مجال تطوير كفاءة التدقيق من خلال بلورة فكرة تدقيق التكاليف والتوفيق بين الجوانب النظرية والتطبيقية.
- تحديد مختلف العناصر التي يتم فحصها وتدقيقها في أنظمة التكاليف.

### خطة مختصرة للدراسة

للإجابة عن الإشكالية المطروحة قسمنا الدراسة الى جانب نظري يتضمن فصل دو مبحثين و جانب تطبيقي  
فصل :



الفصل الأول: إطار نظري حول التدقيق

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

المطلب الأول: ماهية التدقيق و مراحل تطوره

المطلب الثاني: أهداف التدقيق و أنواعه و مخاطره

المطلب الثالث : معايير العمل الميداني

المطلب الرابع : معايير التدقيق (العامة والشخصية وإعداد التقرير)

المبحث الثاني : تدقيق نظام محاسبة التكاليف

المطلب الأول: إطار النظري حول التكاليف

المطلب الثاني: عموميات حول محاسبة التكاليف

المطلب الثالث: تدقيق محاسبة التكاليف

المطلب الرابع: إجراءات و معايير تدقيق التكاليف

# الفصل الأول:

الإطار النظري حول التدقيق و تدقيق  
محاسبة التكاليف

### تمهيد:

إن التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال جعلت المؤسسات وبالأخص الاقتصادية منها، تعيد النظر في استراتيجياتها و إيجاد أدوات جديدة بغرض مسايرة هذه التطورات من أجل البقاء أولاً ثم القدرة على المنافسة وتحقيق أهدافها، وهذا لا يتحقق إلا بتوفر نظام رقابة داخلي يساعد هذه المؤسسات على تحقيق أهدافها ويحمي أصولها ويستجيب للتغيرات الحاصلة في البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة الاقتصادية. ونظرا لكون هذه الأخيرة تشتغل في بيئة مفتوحة فهي تتعامل مع أطراف عدة، مما يجعل تلك الأطراف تهتم بمخرجاتها من معلومات وقوائم مالية من شأنها أن تساعدهم في اتخاذ القرارات. مما استلزم ظهور أداة خارجية ومحايدة تتأكد من خلو تلك المعلومات والقوائم المالية من الأخطاء أو الاحتيال. ويمكن القول أنه نتيجة هذا السبب ظهرت وتطورت عملية التدقيق من ذلك الاتجاه التقليدي الذي كان يهدف إلى التأكد من مصداقية وعدالة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء إلى اتجاه حديث يهتم بأنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة وجمع مجموعة من الأدلة التي تساعد المدقق في تكوين رأيه حول المعلومات المالية للمؤسسة ومدى متانة نظامها الرقابي الداخلي والتقرير عنه. لهذا ارتأينا أن نقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية وهي كالتالي:

إن كبر حجم المؤسسات، واتساع رقعة نشاطها جعلها تتعامل مع عدة أدى إلى الاهتمام المتزايد ببياناتها وقوائمها المالية. ومع ظهور مؤسسات الأموال ومصاحبه من انفصال الملكية عن الإدارة، استلزم ظهور أداة جديدة محايدة تطمئن ملاكها والأطراف التي تهتم بالبيانات والقوائم المالية لهذه المؤسسات. ويعتبر التدقيق أداة جد مهمة ومحايدة تمارس من طرف شخص اخر مستقل، تهدف إلى التأكد من أن القوائم المالية التي تم عرضها عادلة وصادقة، وتعبر عن المركز المالي للمؤسسة، بالإضافة إلى تقييمها للأنظمة الرقابية للمؤسسة، والتأكد من أنها تخدم أهداف المؤسسة ككل.

### المطلب الأول: ماهية التدقيق ومراحل تطوره

#### مفهوم التدقيق :

لقد تم تعريف التدقيق من قبل عدة هيئات رسمية وباحثين أكاديميين في هذا المجال، حيث كلمة تحقيق مشتقة من اللغة اللاتينية من كلمة (audire) والتي تعني (to hear) يستمع، حيث أنه في العصور القديمة كان صاحب العمل عندما يشك في وجود خيانة يعين شخص للتحقق من الحسابات، وكان هذا الشخص يجلس مع محاسب رب العمل ليسمع ما يقوله المحاسب بخصوص الحسابات الخاصة بالعمل، لقد كان

## الفصل الأول: الإطار النظري حول التدقيق وتدقيق محاسبة التكاليف

الايطالي (باشيليو أول من أوجد نظام القيد المزدوج في عام 1494م وقام بالتنويه ووصف لواجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات، وفصله عن عملية التسجيل في الدفاتر<sup>1</sup>

### المفهوم الأول :

التدقيق هو عبارة عن عملية ( ينفذها مراجعون مؤهلون بدرجة ملائمة) حيث تخضع الحسابات (الخاصة بالوحدات الاقتصادية المختلفة في مجال الجمعيات والأعمال والنوادي وغيره من الأنشطة والمنشآت) للفحص بمستوى التفصيل الملائم والذي يمكن المراجعين من تكوين رأي عن دقة هذه الحسابات وصدقها والعدالة ( الحياد وعدم التحيز) التي تنطوي عليها. ويعبر عن الرأي في تقرير المراجعة الذي يوجه إلى الجهات صاحبة المصلحة أو الاهتمام التي كلفت المراجع بالقيام بها<sup>2</sup>

### المفهوم الثاني:

التدقيق وبصورة رئيسية هو فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها وشكلها القانونية.<sup>3</sup>

كما عرف التدقيق على أنه اختيار تقني صارم وبناء بأسلوب فني من طرف مهني، مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في التعبير عن الصورة الصادقة للموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة<sup>4</sup>

مهما تعددت التعاريف واختلفت زاوية النظر فخلاصة القول أن التدقيق عبارة عن تحقيق وبحث بهدف تقييم الاجراءات المحاسبية والادارية وغيرها السارية داخل المؤسسة وذلك لتقديم ضمانات لكل من يهمه الأمر من، نقابة وبنوك... حول صحة ومصداقية المعلومات الموضوعة تحت تصرفهم.

### مراحل تطور التدقيق :

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع. وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانتا تستخدم المدققين للتأكد من

<sup>1</sup> غسان فلاح ، مقارنة تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية ، دار المشربية للنشر والتوزيع ، الأردن 2009 ، ، ط2 ، ،صفحة 13

<sup>2</sup> كمال خليفة أبو زيد وآخرون ، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، 2008، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية ، ص11.

<sup>3</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط2، 2004، ص20.

<sup>4</sup> أحمد فايد نور الدين ، التدقيق المحاسبي ، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2017 ، ط1 ، ص 11

صحة الحسابات العامة وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها<sup>1</sup>

ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج.

بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، ذلك الانتشار الذي ساعد على تطور المحاسبة والتدقيق. فقد نشأت حاجة أصحاب المؤسسات إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات ومطابقة ذلك الواقع حال المشروع، وقد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المؤسسات وظهور مؤسسات الأموال وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المؤسسة وإدارتها مما دعى المساهمين إلى تعيين مدققي الحسابات كوكلاء عنهم بأجر للقيام بمراقبة أعمال الإدارة<sup>2</sup>.

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581م حيث تأسست كلية، وكانت تتطلب ست سنوات تجريبية ROXONAT إلى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبي محاسبة، وأصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669م شرطا من شروط مزاوله مهنة التدقيق.

ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، ف جاء قانون المؤسسات عام 1862م ينص على وجوب التحقيق بقصد حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم، ولقد دفع هذا القانون بجد مهمة المراجعة خطوات هامة إلى الأمام حيث ساعد على الاهتمام بها وانتشارها بسبب الحاجة التي نشأت من جراءه.

وتفاوتت الدول على تبني هذه المهنة، فكانت بريطانيا سنة 1854م، فرنسا 1881م، والولايات المتحدة الأمريكية سنة 1896م.

في الفترة ما بين 1930م 1940م : أي بعد الأزمة الاقتصادية العالمية 1929م، تضاعفت وسائل التدقيق، فقد أقامت بورصة نيويورك لجنة خاصة بالسوق المالية والتي ألزمت كل مؤسسة عضو في البورصة أن تتأكد وتتحقق من حساباتها عند خبراء خارجيين وذلك بهدف حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى وفي عام 1939م ظهرت فضيحة «MC kessouand robins» نتيجة توزيع مزور خاطئ للميزانية الحالية، مما أدى إلى نشر وثيقة خاصة تعرض بالتفصيل إجراءات التدقيق.

بالتالي فقد ساهمت الأزمات والفضائح المالية في ترسيخ مفهوم ضرورة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية، كما أن تضرر السياسة المالية للدول وأخذها بأسلوب فرض الضرائب على الدخل، قد أظهر نوعا جديدا من الرقابة ألا وهي الرقابة الضريبية ومن أدواتها التدقيق الضريبي وعلى إثر ذلك، توسع مفهوم

<sup>1</sup> أحمد قايد نور الدين ، مرجع سابق ، ص 12 .

<sup>2</sup> أحمد قايد نورالدين، مرجع سابق ، ص 12 .

التدقيق كما تحددت تدريجيا المبادئ والتقنيات التي ساهمت بقسط كبير في تحسين وزيادة درجة التحقق والتأكد من نوعية المعلومات في المؤسسات<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: أهداف التدقيق و أنواعه :

#### أهداف التدقيق:

#### الأهداف الحديثة:

الوجود والتحقق يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى:

1- التأكد من أن جميع الاصول والخصوم وجميع عناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا حيث أن معلومات الناتجة من نظام المحاسبة تقر مثلا بالنسبة للمخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة فيسعى المراجع الى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

2/ الملكية والديونية : تعمل المراجعة في هذا البند الى اتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الاصول هي ملك المؤسسة والخصوم التزام عليها فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو حقوق لها والديون هي مستحقة فعلا للأطراف الأخرى<sup>2</sup>

3/ الشمولية أو الكمال : بما أن الشمولية هو من اهم الخصائص الواجب توفرها وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على معطيات اساسية بغية الوصول الى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح في توفير المعلومة الشاملة

4/ التقييم والتخصيص: ضرورة تقييم الاحداث المحاسبية وتقييم المحزونات ثم التخصيص الحسابات المعنية وبانسجام مع المبادئ المحاسبية

<sup>1</sup> أحمد قايد نورالدين، مرجع سابق ، ص 13 .

<sup>2</sup> ازهير الحدوب ، علم تدقيق الحسابات ، دار البداية للنشر والتوزيع 2010، ط1، ص28.

## الفصل الأول: الإطار النظري حول التدقيق وتدقيق محاسبة التكاليف

5/ العرض والإفصاح: الإفصاح عن مخرجات نظام المعلومات محاسبية و المتمثلة في المعلومات التي أعدت للمعايير الممارسة المهنية وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى مع المبادئ المحاسبية أن هذه المعلومات تعتبر فاعلة للفحص من طرف المراجع والتأكد من مصداقيتها داخل المؤسسة

6/ ابداء رأي فني: يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة الى ابداء رأي فني محايد حول مدى التزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق وصراحة المعلومات ناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية<sup>1</sup>.

### الاهداف التقليدية :

- 1- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلات تقريره.
- 2- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر وسجلات.
- 3- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.
- 4- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.<sup>2</sup>

### أنواع التدقيق :

مثلما تعددت تعاريف التدقيق تعددت أنواعه ومن الملاحظ أن نطاق وأسلوب التدقيق وتوقيت القيام بها قد يختلف من حالة إلى أخرى حسب نوعه، ويمكن تقسيم التدقيق من حيث:

### أولاً: القائم بعملية التدقيق إلى :

1- **التدقيق الخارجي:** وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المنشأة أو الشركة حيث يكون مستقلاً عن إدارة المنشأة، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة.

2- **التدقيق الداخلي:** هو أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق تدقيق العمليات الحسابية والمالية، حيث يمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد

<sup>1</sup> توفيق مصطفى أبورقية، عبد الهادي إسحاق المصري، تحقيق ومراجعة الحسابات، دار مكتبة الكندي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ط1، ص 19.

<sup>2</sup> أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق ، ص 16 .

## الفصل الأول: الإطار النظري حول التدقيق وتدقيق محاسبة التكاليف

الإدارة تعمل على مدها بالمعلومات المستمرة بهدف اكتشاف ومنع الأخطاء والتلاعب والانحراف عن السياسات المرسومة<sup>1</sup>

### ثانياً: من حيث نطاق عملية التدقيق

**1- التدقيق الكامل:** في هذا النوع يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول القوائم المالية، أي يقوم المدقق بفحص جميع القيود في المشروع من دفاتر وسجلات وغيرها كانت هذه الطريقة تستعمل عندما كانت المشاريع صغيرة الحجم وعملياتها قليلة، وعندما تطورت الأعمال التجارية من نشوء صناعات كبيرة ومؤسسات مساهمة أصبح من الصعب على المدقق أن يتبع طريقة التدقيق الكامل فهذا السبب ظهرت عملية التدقيق العينية أو الاختبارية هذا زاد أهمية المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية.

**2- التدقيق الجزئي:** هذا النوع من التدقيق يقرره المدقق فقط أي يختار المدقق قسم من الأقسام الموجودة في الشركة ويقوم بتدقيق ما فيها من سجلات ودفاتر محاسبية فمثلاً يختار النقدية أو المخازن ولكن في هذه الحالة لا يستطيع المدقق الخروج.

برأي نهائي حول القوائم المالية ولكن يستطيع أن يكتب تقريره فقط على ما اختاره من الأقسام موضحاً فيه نطاق عملية التدقيق الموكلة إليه حتى لا ينسب إليه إهمال أو تقصير<sup>2</sup>.

### ثالثاً: من حيث درجة الإلزام

#### 1- التدقيق الإلزامي:

هو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به (قانون المؤسسات، قانون الضرائب، قانون الاستثمار وقوانين المالية). يتم تعيين مدقق الحسابات من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه.

في حالة تعدد المدققين فإنهم مسؤولون بالتضامن، واستثناء من ذلك يعين مؤسسو الشركة المدقق الأول ومن الضروري أن يكون التدقيق اختياري.

#### 2- التدقيق الاختياري:

<sup>1</sup> حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 1999، ط1، ص16.

<sup>2</sup> توفيق مصطفى أبو رقيبة، عبد الهادي إسحاق المصري، نفس المرجع، ص19.

هذا التدقيق يناسب مؤسسات الأشخاص والمنشآت الفردية لأنها تفيد في الثقة والاطمئنان إلى الحسابات المعتمدة من المدقق (المراجع) عند تحديد أنصبة الشركاء عند الانضمام أو الانفصال، وكذلك اطمئنان البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة من المدقق عن طلب القروض.<sup>1</sup>

### رابعاً: من حيث الوقت الذي تمت فيه عملية التدقيق

**1/ التدقيق النهائي:** في هذه النقطة يقوم المدقق بممارسى عمله عند إنتهاء المالية عي بعد أن يقوم المحاسب بالإنتهاء من عمله في إنهاء من عمله في إنهاء الدفاتر المحاسبية النهائية والحسابات الختامية وهكذا يضمن المدقق بأن جميع الحسابات مقفلة كلياً وعدم حدوث أي تغيير في البيانات ومن مميزات هذا النوع من التدقيق ما يلي :

- فشله في اكتشاف الأخطاء والغش.
- استغراقه وقتاً طويلاً وهذا يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير.
- إرباكه في العمل، يتوقف المدقق عن العمل من أجل جمع بعض الأدلة والقرائن اللازمة<sup>2</sup>.

**2/ التدقيق المستمر:** هذا النوع من التدقيق مهم جداً في المنشآت الكبيرة حيث يقوم المدقق بتدقيق حسابات المنشأة بصفة مستمرة وبقيامه بزيارات متعددة، وفي نهاية المدة المحاسبية يقوم نفس المدقق بتدقيق الحسابات الختامية ومن حسنات هذا النوع ما يلي:

- وجود وقت كافي لدى المدقق، وهذا يمكن المدقق بالتعرف على المنشأة بصورة أفضل.
- سرعة اكتشاف الخطأ والغش في وقت قصير.
- انتظام العمل بمكتب المدقق.
- تقليل فرص التلاعب بالدفاتر والسجلات.
- جعل الموظف يعمل بجد وبدون إهمال.

وهناك بعض السيئات لهذا النوع وهي:

- احتمال تغيير أو حذف بعض القيود بسبب الغش قصد التلاعب في الشركة هذا كله يتم عند انتهاء التدقيق نية الموظف بأنه لن يعود المدقق ثانية ولكن على المدقق أن يضع علامات مميزة على ما قام.
- احتمال سهو المدقق عن اتمام بعض الامور التي تركها مفتوحة في آخر زيارة له.

<sup>1</sup> أحمد فايد نور الدين، مرجع سابق، ص23.

<sup>2</sup> توفيق مصطفى أبورية، عبد الهادي إسحاق المصري، نفس الرجوع ، ص 19.

- احتمال تحويل التحقيق المستمر الى عمل روتيني حيث يساعد المدقق على إدخال التعديلات في برنامج التدقيق.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث : معايير الميداني

تتعلق هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ التدقيق المحاسبي وهذه المعايير محددة بدرجة أكبر من المعايير العامة وهي تقدم ارشادات للمراجع بصدد تجميع الأدلة التي تؤيد رأيه والتي يحصل عليها من فحص ارصدة القوائم المالية والعمليات المالية التي تنتج عنها هذه الأرصدة وتتكون هذه المعايير العمل الميداني من ثلاثة معايير وهي :

#### 1- معيار التخطيط:

يعني هذا المعيار انه يجب على المدقق ان يقوم بتنفيذ اعمال التدقيق وفق خطة ملائمة حيث يتطلب التخطيط السلم لعملية المراجعة أن يقوم المراجع بدراسة بيئة العمل مع التركيز بصفة خاصة على دراسة النظام الرقابة الداخلية وذلك لإعداد خطة التدقيق الملائمة التي تتفق مع هذه البيئة ويجب أن تتميز هذه الخطة بالمرونة يجب ان تكون قابلة للتعديل كلما تقدم فحص ولا يشترط عند وضع خطة المراجعة المبدئية أن تكون الخطة التفصيلية ولذلك سيكون من الضروري تخطيط تفاصيل العمل لكل حالة على حده في ضوء اطار العام لكل مهنة ككل ويجب على المراجع التخطيط عملية التدقيق بصورة كافية لاختيار اجراءات التدقيق الملائمة وتجمع ادلة الإثبات المناسبة والكافية.<sup>2</sup>

#### 2- معيار الرقابة الاشراف:

والتوثيق : يعتبر المراجع مسئولاً من تقييم العمل والإشراف على المساعدين وتوجيه جهودهم لتحقيق أهداف الفحص وتقييم أدائهم بناء على مدى تحقيق هذه الأهداف ويعتمد مدى الاشراف الملائم في كل حالة على عدة عوامل منها درجة تعقد وصعوبة المهنة الفحص ومؤهلات الافراد القائمين به ويقع على عاتق المراجع مسؤولية تعريف المساعدين بمسؤولياتهم وأهداف اجراءات المراجعة التي سيقومون بتنفيذها وتحديد المشرفين المسؤولة عن الاجابة على أي استفسار او تساؤل هام قد يظهر اثناء الفحص ووضع نظام لحل الاختلافات في وجهات النظر فيما بينهم هذا با الاضافة الى فحص وتدقيقه اعمال المساعدين اذا يجب على المراجع ان يشرف على أعمال مساعديه وفريق المراجعة العامل معه

#### 3- معيار الأدلة والقرائن :

<sup>1</sup> - حسين القاضي ، حسين دحوح ، مرجع سابق ، ص18  
<sup>2</sup> . محمد الفيومي، المراجعة علما وعملا، دار التعليم الجامعي ، الاسكندرية، 2015 ط2، ص33

يعني هذا المعيار انه يجب أن يقوم المراجع بتجميع الأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من ابداء رايه في القوائم المالية وذلك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات حتى تتوفر لديه اساس معقولا لرأيه في القوائم المالية موضع الفحص.

ويقتضى التمشي مع هذا المعيار ضرورة أن يتقهم المراجع جد مهمة المراجعة التي يقوم بها تفهمها جيدا وكاملا وان يتبع التعليمات الخاصة بتنفيذها وان يبذل العناية المهنية الملائمة في ادائها وان ينتبه الى الأخطاء والعناصر غير العادية وان بعد اوراق عمل كاملة وواضحة.

اذن يجب على المراجع ان يحصل المراجع بشكل كافي وملائم على الأدلة والقرائن التي تؤيد صحة أو عدم صحة الحسابات محل الفحص<sup>1</sup>.

### المطلب الرابع : معايير التدقيق (العامة و الشخصية و إعداد التقرير)

تعتبر المعايير التدقيق كمقياس واضح نستطيع من خلاله تقييم عملية التدقيق المحاسبي والحكم على جدوى منها نص المجمع الأمريكي للمحاسبين القانوني على معايير المراجعة المتعارف عليها في المجموعات الثلاثة الاتية :

#### أولا - المعايير العامة و الشخصية

توصف المعايير بأنها شخصية كونها تتعلق بالصفات الشخصية لمدقق الحسابات وتتكون من ثلاثة عناصر الاتية:

#### 1- معيار التأهيل العلمي والكفاءة المهنية :

يقصد بهذا المعيار ضرورة أتم أعمال المراجعة بمعرفة شخص أو أشخاص مؤهلين علميا ولديهم التدريب الفني الكافي لذلك فإن هذا المعيار يتطلب أولا ضرورة أن يكون المدقق مؤهلا علميا وهو ما يتم من خلال برامج التعليم الرسمية والتي تنتهي بالحصول على درجة جامعية معينة مثل البكالوريوس أو اعتبارها وبالطبع فان التأهيل العلمي يتطلب بالإضافة إلى ما سبق ضرورة على المرجع الحصول على تأهيل علمي خلال برامج التعليم الرسمية وذلك من خلال التعليم المهني المستمر والذي يعتبر أمرا ضروريا للوفاء بهذا المعيار خاصة في مجال التطورات الحديثة سواء في مجال المحاسبة والتدقيق أو في بعض المجالات الأخرى التي يجب على المدقق الامام بها مثل التمويل والضرائب وتشغيل البيانات الالكترونية وإدارة

<sup>1</sup> محمد عاطف سعيد ،ادارة الاعمال وتطوير الأداء ،دار الرؤية للنشر والتوزيع ،طبعة الأولى،ص 172.

الأعمال والإحصاء وتتبع أهمية التعليم المستمر من أنه يؤدي الى احداث تغيير مؤثرة في مجال التطبيق العلمي<sup>1</sup>.

### 2- معيار الاستقلال :

يعني هذا المعيار أن المراجع يبقى مستقلا ظاهرا وواقعا عند قيامه بعملية المراجعة بحيث ترتبط الاستقلالية بقدرة الشخص على العمل بنزاهة وموضوعية وفي حالة عدم توفر هذه الاستقلالية يجب على المراجع ان يتخلى عن عملية المراجعة بدون الحاجة إلى عرض أسباب هذا التخلي.

فاستقلال المراجع في الواقع يعني عدم الخضوع لأي ضغوطات من مختلف الجهات خلال كافة عملية المراجعة ومختلف مراحلها بدءا من عملية التخطيط لعملية المراجعة ومرورا بوضع برنامج الفحص أو اجراءه حتى انهاء عمله وذلك بكتابته للتقرير والإفصاح عن رأيه الفني الذي يراه في قوائم المالية فهذا المعيار يزيد من ثقة ودرجة الاعتماد على رأي المراجع حتى ولو أن مستخدمي القوائم المالية غالبا ما تكون مصالحهم متعارضة، فهنا تظهر الحاجة للرأي المحايد عن حالة المؤسسة.

ونقصد باستقلالية المراجع باستقلالية من الناحية المادية أي استقلال مادي واستقلال من الناحية الذهنية والذاتية أي استقلال ذاتي فالاستقلال المادي يعني عدم وجود مصالح مادية للمراجع بخلاف اتعابه المتفق عليها او حتى أحد أفراد عائلته في المؤسسة محل المراجعة فعلى المراجع وخاصة المراجع الخارجي أن لا يكون مرتبطا بالمساهمين أو شركاء المؤسسة والتي يقوم بمراجعة حساباتها، أما الاستقلال الذاتي أو الذهني فيعني استقلال المراجع مهنيا من خلال عدم وجود أي ضغوط أو تدخل من طرف المؤسسة الطالبة لخدمات<sup>2</sup>.

### 3- معايير العناية المهنية :

يعني ان يقوم المراجع ببذل العناية المهنية والجهود الممكنة والمناسبة من بداية عملية المراجعة الى غاية الانتهاء منها انطلاقا من كون أن المراجع لا بد يتبع بالمعايير السابقين المتعلقين بالتأهيل العلمي والاستقلال في أداء مهمته.

ان قياس درجة العناية المهنية للمدقق بغية تحديد مسؤولية المهنية اتجاه رأيه الفني المحايد حول المعلومات المالية والمحاسبة الناتجة عن نظام المولد لها وتتكون من خلال تحدد وأداء الاختبارات المطلوبة واللازمة و محتوى وشكل التقرير الناتج عن عملية الفحص للبيانات والسجلات المحاسبية

<sup>1</sup> محمد فيمي أصول المراجعة ،نفس المرجع السابق ، ص 52\_53.

<sup>2</sup> محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية مذكرة ماجيستر معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2007، ص 44

وفي نهاية المعايير العامة نشير الى ان المعيار التأهيل العلمي والكفاءة المهنية ومعيار الاستقلال ومعيار العناية المهنية تعتبر من اهم المعايير التدقيق المحاسبي المتعارف اليها حيث أن أي خلل في هذه المعايير الثلاثة سيؤثر على المعايير الأخرى للتدقيق المحاسبي فعندما يكون المدقق مثلاً غير مستقل ولم يبذل العناية المهنية اللازمة وليس مؤهلاً علمياً فلن يكون هناك الحاجة الى ضرورة تحقيق المعايير الأخرى من اجل الوصول الى الأهداف المتوخاة من المدقق<sup>1</sup>.

#### 4- اللتعبير عن رأي المدقق :

يقوم هادا المعيار بضرورة إشارة المدقق وتعبيره عن رأيه في القوائم المالية و يوضح طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية التي يتحملها و يهدف هذا المعيار إلى عدم تمييع المسؤولية أو تحريفها التي قبل المدقق أن يتحملها ، ويعتبر من اكثر المعايير تدقيقاً و أصعبها منالاً<sup>2</sup>

#### ثانيا -معيار إعداد تقرير :

حيث تتمثل معايير اعداد التقرير المجموعة الأخير من معايير التدقيق المتعارف عليها وهي تتمثل الخطوط العريضة التي يسترشد بها المراجع في اعداد تقريره النهائي الذي يبدي من خلاله رأيه الفني المحايد عن القوائم المالية الختامية.

#### 1- تعريف التقرير :

يعرف التقرير هو بيان رسمي لنتائج تحقيق ما أو أن أمر هناك حاجة ما إلى معلومات محددة بشأنه ويقدم هذا البيان إلى الهيئة امر بذلك أو طلب منها<sup>3</sup>

#### 2- معايير الخاصة باعداد التقرير :

حيث أصدرت الهيآت المختصة مجموعة من المعايير الخاصة بإعداد التقرير نلخصها في ما يلي:

<sup>1</sup> امحمد تهامي، طواهر مسعود، مرجع سابق ص 40-41

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق ، دار المعرفة الجامعية ، الإسكندرية، بيروت ، 2002 ، ط 1، ص 354.

<sup>3</sup> محمد فيومي، مرجع سبق ذكره ص 511

فيما اذا كانت البيانات المحاسبية قد تم اعدادها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ام لا. ان الغرض الرئيسي من هذا هو الأجل التأكد بأن المقارنة بين الفترات المالية لم تتأثر وعند تأثرها بسبب التغيير في المبادئ المحاسبية يجب ذكر ذلك صراحة في حالة أن يكون هذا التغيير قد أثر ماديا مع العلم بان التغيير في المبادئ المحاسبية يجب أن يذكر بفقرة الشرح بعد فقرة الرأي عند اعداد التقرير. ومن الأمثلة على التغيير في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تغيير طريقة حساب الاندثار من طريقة القسط الثابت الى طريق القسط المتناقص أي التغيير من طريقة مقبولة محاسبيا إلى طريقة أخرى مقبولة محاسبيا ايضا، أما في حالة التغيير من طريقة أو مبدأ محاسبية غير مقبول الى مبدأ محاسبية مقبول فانه يعتبر ايضا، أما في حالة التغيير من طريقة أو مبدأ محاسبية غير مقبول الى مبدأ محاسبية مقبول فانه يعتبر تصحيحا لخطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية، اما التغيير في طريقة الوصول الى التقديرات وعلى سبيل المثال التغيير في طريقة اعداد المخصص الديون المشكوك في تحصيلها من طريقة نسبة من الذمم المدينة أو نسبة معينة من المبيعات على الحساب الى طريقة الكشف التعميري فان هذا لا يعتبر تغييرا في تطبيق المبادئ المحاسبية ولا يذكر في التقرير.

1- يوضح التقرير ما اذا كانت تلك المبادئ أو الأصول المحاسبية المتعارف.

عليها والمطبقة قد تم تطبيقها بصورة متماثلة من سنة إلى أخرى.

2- تعتبر البيانات الواردة بالتقرير معبرة بشكل كاف اعلاميا وبصورة معقولة ولا بد أن يشار الى خلاف ذلك في تقرير .

3- يتضمن التقرير رأي المحقق كوحدة واحدة لا تتجزأ وان تعذر ذلك فعليه أن يمتنع عن ابداء رأيه ويضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك<sup>1</sup>.

وعلى المدقق أن يلتزم دائما بأداء رأيه الفني المحايد والاستقلالية الفعلية في كافة الأمور التي ترتبط بالمهنة المكلف بها وعليه ببذل العناية المهنية الواجبة في عملية التدقيق ووضع تقرير حيث يجب أن يتضمن تقريره رأي المدقق في البيانات ككل موضحا منها :

– أنواع التقارير.

– تقرير نظيف.

حيث يرى أن المراجع عدم.

– التقرير العكسي (المعارض او السلبي )

<sup>1</sup> عبد الرزاق محمد عثمان، اصول التدقيق والرقابة الداخلية طبعة الأولى دار النشر والتوزيع القاهرة 1999 ص 25

## الفصل الأول: الإطار النظري حول التدقيق وتدقيق محاسبة التكاليف

يرى المراجع ان القوائم المالية لا تعبر بمعدل المركز المالي للشركة ونتائجها اعمالها وتدفعاتها النقدية<sup>1</sup>.

– التقرير المتحفظ

يصدر المدقق تقريره المتحفظ بسبب وجود بعض الاعتراضات ويجب على المدقق أن يذكر هذه التحفظات وأثرها على القوائم المالية المدققة<sup>2</sup>

– الامتناع عن ابداء الرأي هناك ظروف لا يستطيع المدقق أن يبدي رأيه نظيف خاليا من أي تحفظات وكذلك لا يستطيع أن يعطي رأيا معاكسا وايضا لا يستطيع أن يعطي رأيا متحفظا ومن أمثلة تلك الظروف:

إدارة المنشأة قد وضعت قيودا على عمل المدقق بحيث لا تمكنه من القيام ب اجراءات التدقيق المتعارف عليها كان تمنعه من حضور عملية الجرد او عدم تمكنه من الحصول على نظام مصادقات عملاء المؤسسة والى ما هناك هنا يجد المدقق نفسه مضطرا للامتناع عن اعطاء رايه وعلى المدقق أن يبين في الفقرة مستقلة من تقريره الأسباب التي ادت الى امتناع عن ابداء رأيه<sup>3</sup>.

### المبحث الثاني: تدقيق نظام محاسبة التكاليف

#### المطلب الأول : الاطار النظري حول التكاليف

تعددت مفاهيم التكلفة بين التقارب والتباعد بحسب الباحثين، الأهداف والفترات الزمنية المتعاقبة نتعرف على التكلفة، عناصرها، تبويباتها وسعر التكلفة من خلال هذا المبحث.

#### تعريف التكلفة:

ان مفهوم التكلفة والتكاليف يعتمد في الحقيقة على الغاية و الهدف من استخدام البيانات المحاسبية من قبل الإدارة. ولكن هذا لا يمنع من عرض بعض التعاريف المتسلسلة زمنيا :

حسب المخطط المحاسبي الوطني الفرنسي **1982(PCG)**، التكلفة تمثل "مجموعة الأعباء المتعلقة بعنصر على مستوى المخطط المحاسبي. و تعرف بالميزات الآتية:

- "محال تطبيق الحساب": طلبية، منتج، مرحلة إنتاجية...؛
- "المحتوى": الأعباء المختارة في مجموعات أو أجزاء لفترة محددة؛

<sup>1</sup> محمد فيومي مرجع سبق ذكره ص 61

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره ص 128

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق ص 4\_5

## الفصل الأول: الإطار النظري حول التدقيق وتدقيق محاسبة التكاليف

– "توقيت الحساب": سابق أولا حق (تكلفة التي حدثت في الفترة المعتبرة"<sup>1</sup>.

وتعرف أيضا بأنها مجموع الأعباء المتعلقة بوظيفة معينة، أو قسم معين من المؤسسة، أو موضوع معين، أو أداء خدمة معينة، أو مجموعة من المواضيع أو الخدمات.

وتستخدم التكاليف في:

- تبرير أسعار البيع.
- تقديم عناصر تسمح باتخاذ القرار.
- توفير محددات الرقابة.
- تقييم السلع والخدمات<sup>2</sup>.

**ثانيا : عناصر التكاليف**

- إن عناصر التكاليف في أي مشروع بشكل عام وفي المؤسسات الصناعية بشكل خاص تتكون من:
- المواد الأولية.
- الأجر.
- المصاريف والخدمات.

**(1) المواد الأولية :**

كافة المواد التي تدخل بصفة أساسية في إنتاج السلعة أو تقديم الخدمة. مثل الأخشاب والحديد في صناعة الأثاث، والحليب في منتجات الألبان...، وتعتبر مواد أولية أيضا بعض السلع الجاهزة والتي تدخل في صناعات أخرى مثل الاقفال في صناعة الأبواب و قد تعتبر بعض المواد اللازمة للتشغيل من وقود و زيوت و معدات صيانة من عنصر المواد.

**(2) الأجر:**

هي التي تعبر عن المجهود الإنساني الذي يبذله العمال في الشركة، وينقسم العمل إلى نوعين عمل يتعلق بالعملية الإنتاجية، وعمل لا يرتبط بالعملية الإنتاجية، بل يساعد عليها<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Abdallah Boughaba, comptabilité Analytique, 2ème édition Berti, Alger, 1994, p5

<sup>2</sup> عبد العالي شحاني; محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية , أطروحة ماجستير في علوم التسيير , تخصص محاسبة , كلية علوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خضير بسكرة , 2011 ص 3.

<sup>3</sup> عماد يوسف الشيخ, محاسبة التكاليف, إثراء للنشر والتوزيع, عمان ن الأردن, 2008, ط1 ص 15.

## الفصل الأول: الإطار النظري حول التدقيق وتدقيق محاسبة التكاليف

وتشمل الأجر المبالغ التي تدفع للعاملين سواء كان الأجر الأساسي أو مكافأة الأجر وكذلك العمل الإضافي والمخصصات التي يحصل عليها العاملين.

### (3) المصروفات :

تشتمل جميع المبالغ التي تنفقها الشركة ماعدا الأجر والمواد.

وهذه العناصر الثلاثة السابقة نجدها في جميع أنشطة الشركة الرئيسية من إنتاج وتسويق وخدمات إدارية تمويلية<sup>1</sup>.

### ثالثا : تبويب عناصر التكاليف

المقصود بتبويب عناصر التكاليف تصنيفها إلى عناصرها الأساسية، ولكل تبويب أهمية خاصة للمؤسسة وهناك عدة تصويبات وهي :

**(1) حسب الطبيعة** حسب النظام المحاسبي المالي الجديد تبويب التكاليف حسب طبيعتها إلى المجموعة الآتية:

- 60: المشتريات المستهلكة.
- 61: الخدمات الخارجية.
- 62: الخدمات الخارجية الأخرى.
- 63: أعباء المستخدمين.
- 64: الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.
- 65: الأعباء العملياتية الأخرى.
- 66: العباء المالية.
- 67: العناصر الغير عادية \_ الأعباء.
- 68: المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.
- 69: الضرائب على النتائج وما يماثلها<sup>2</sup>.

### (2) حسب الوظيفة :

تنقسم التكاليف وفقا لهذا التبويب إلى الأنواع التالية:

#### أ- تكاليف الإنتاج أو المصنع

<sup>1</sup> عماد يوسف الشيخ، المرجع نفسه، ص 16.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 11\_09 العدد 19، 2009، ص 73-75.

## الفصل الأول: الإطار النظري حول التدقيق وتدقيق محاسبة التكاليف

هي تلك التكاليف المتعلقة بإنتاج أو صنع منتج معين، وتتضمن كل تكاليف العمليات التصنيعية (مواد مباشرة، أجور مباشرة، مصروفات صناعية) وهي بذلك تعبر عن تكلفة وظيفة التحويل أو التصنيع أو الإنتاج في المنشأة.

وقد حظيت التكاليف الصناعية تاريخياً باهتمام المحاسبين بسبب الرغبة في الوصول إلى أرقام دقيقة عن المخزون السلعي باعتبار أن التكاليف الصناعية هي الأساس في تحديد تكلفة المخزون السلعي عند تقييم هذا المخزون<sup>1</sup>.

### ب- تكاليف البيع والتسويق

هي تلك التكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل تصريف وتوزيع المنتج أو الأجزاء التي تقوم المنشأة بصنعها. وتتضمن كل التكاليف الخاصة بنشاط تسويق وبيع السلع أو الخدمات بما في ذلك مواد التعبئة والتغليف ونقل المبيعات وأجور رجال البيع ومصاريف انتقال وكلاء البيع وأبحاث التسويق<sup>2</sup>.

### ج- التكاليف الإدارية والتمويلية

هي التكاليف التي تتحملها المنشأة لإدارة المشروع ووضع السياسات المختلفة لجميع الأعمال التي تقوم بها مثل تكاليف الأعمال الإدارية والكتابية التي ليست صناعية وغير متعلقة بأعمال المبيعات، ومرتببات المديرين (خلاف مدير المصنع) وأجور ومرتببات العاملين في الأقسام الإدارية مثل إدارة الحسابات والإدارة القانونية والعلاقات العامة والامن وإيجار المباني التي تشغلها تلك الأقسام فضلاً عن استهلاك الأثاث والمعدات التي تستخدمها وما شابه ذلك<sup>3</sup>.

## 3) من حيث علاقة التكاليف بالفترة المحاسبية تصنف إلى نوعين:

### أ- المصروفات الإدارية

وهي التكاليف التي تدفع مقابل السلع والخدمات التي تستهلك في عملية إنتاجية واحدة، وتستفيد منها الفترة المحاسبية التي أنفقت خلالها وتحمل على التقارير المحاسبية التي تخص الفترة المحاسبية نفسها. وتنقسم إلى:

1) الجزء الذي يتعلق بإنتاج المنتجات و تعامل بالإيرادات إذا تم بيع المنتجات بالكامل أو يدخل إلى فترة تالية.

<sup>1</sup> محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإبراهيمية، الإسكندرية، 2003، د، ط، 50

<sup>2</sup> محمد سامي راضي، المرجع نفسه، ص 51.

<sup>3</sup> محمد سامي راضي، المرجع نفسه، ص 51

(2) الجزء الذي يرتبط بالزمن: فانه يعتبر عبئا على إيرادات الفترة التي أنفق فيها.<sup>1</sup>

### ب- المصروفات الراس مالية

هي المصاريف التي تستفيد منها أكثر من فترة محاسبية واحدة وينجم عنها زيادة في أصول المنشأة مثل: مصاريف شراء أصل من الأصول فتحمل تكاليف الأصل على عدد سنوات العمر الإنتاجي للأصل، أي انه يتم توزيع التكلفة على الفترات التي تستفيد منها فتحمل كل فترة بنصيبها من العناصر حسب درجة الاستفادة منها.<sup>2</sup>

(4) من حيث علاقتها بوحدة المنتج النهائي :

### أ- التكاليف المباشرة (الأولية)

وتمثل عناصر التكاليف التي يمكن تتبعها وردها مباشرة إلى وحدة المنتج.. فالأخشاب في صناعة الأثاث والقطن في صناعة الغزل والنسيج تعتبر أمثلة م للمواد المباشرة، حيث أنه من خلال مستندات صرف هذه المواد للعمليات الإنتاجية يمكننا أن نحدد نوع العملية أو أمر الإنتاج أو الطيبة التي يتم صرف هذه المواد لها، ومن ثم يمكن تحميل تكلفة هذه المواد على تلك الطيبة واعتبارها جزءا من تكلفة إنتاجها كذلك الحال بالنسبة لأجور عمال التقطيع والتشطيب في صناعة الأثاث، وأجور عمال الغزل والنسيج في صناعة الغزل والنسيج فإن أجور هؤلاء العمال يمكن قياس الجهد المبذول منهم لكل طلبية على حدة ومن ثم يمكن رد تكلفة أو أجر هذا الجهد إلى الطيبة المعنية واعتباره جزءا من تكلفتها، وتعتمد المنشأة في رد تكلفة العمالة من هذا النوع إلى الطلبات المعنية على مستندات داخلية تحقق ذلك، أما بالنسبة لتكاليف الخدمات أو التكاليف الإضافية فإنها يمكن أن تتضمن أيضا عناصر تكاليف مباشرة.<sup>3</sup>

### ب- التكاليف الغير مباشرة

أي التكاليف التي لا ترتبط بوحدة انتاج معينة بذاتها، وانما تنفق على المشروع أو المصنع ككل، مثل ايجار المصنع ومرتبات مديري المصنع والقوى المحركة والانارة وغيرها فهذه المصروفات، مصروفات عامة أي أنها تصرف على المصنع أو المشروع ككل، فهي لا تصرف خصيصا على وحدة إنتاجية معينة بذاتها.

<sup>1</sup> صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1999، د.ط، ص 48.

<sup>2</sup> صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، المرجع نفسه، ص49.

<sup>3</sup> عيسى عبد العزيز الرواشدة، محاسبة التكاليف، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2010، ط1، ص36.

ولذا عرفت بالتكاليف غير المباشرة أي التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج، أي التكاليف التي لا ترتبط بوحدات الإنتاج بشكل مباشرة<sup>1</sup>.

### (5) حسب علاقتها بحجم النشاط :

يقوم هذا التوبيخ بدراسة استجابة عناصر التكاليف للتغيير في حجم النشاط فيتم توبيخ التكاليف في ثلاث مجموعات هي: التكاليف المتغيرة، و التكاليف الثابتة، التكاليف المختلطة أو التكاليف شبه الثابتة أو شبه المتغيرة، فقد يكون تكاليف الإنتاج أو المصروفات التسويقية والإدارية تكاليف متغيرة وتكاليف و تكاليف مختلطة، وفيما يلي سيتم دراسة مفاهيم هذه التكاليف<sup>2</sup>:

#### أولاً: التكاليف المتغيرة

تعرف التكاليف المتغيرة بأنها التكاليف التي يتغير مجموعها طردياً مع التغير في حجم النشاط فإذا زاد حجم النشاط مثلاً بنسبة 10% يزداد مجموع التكاليف المتغيرة بنسبة 10%

#### ثانياً- التكاليف الثابتة

تعرف التكاليف الثابتة على أنها التكاليف التي لا يتغير مجموعها في حجم النشاط طالما كان التغير ضمن المدى الملائم وعليه فإذا زاد حجم النشاط أو النقص تبقى هذه التكاليف على حالها<sup>3</sup>.

#### ثالثاً- عناصر التكاليف شبه الثابتة أو شبه المتغيرة

وهي عناصر التكاليف التي تتضمن شقين أو جزئين، أحدهما ثابت لا يتن مع التغير في حجم النشاط، والثاني متغير يتغير مع التغير في حجم النشاط، ولذلك يطلق على هذه العناصر لفظ ((تكاليف شبه ثابتة))، إذا كان الجزء الأكبر من تكلفة العنصر يميل إلى الثبات، أو يطلق عليها عناصر ((تكاليف شبه متغيرة))، إذا كان الجزء الأكبر من تكلفة العنصر يميل إلى التغير، ولذلك تتغير هذه العناصر بشكل جزئي مع التغير في حجم النشاط ولكن ليس بنفس النسبة، وقد يبقى العنصر ثابتاً حتى مستوى معين من النشاط ثم يبدأ بالتغير مع زيادة حجم النشاط.

وتعتبر هذه العناصر مشكلة بالنسبة المحاسب التكاليف، سواء في توبيخها أو الرقابة عليها لأنها تتغير بدرجات متفاوتة، كما تتضمن شقين أحدهما والآخر متغير<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> عبد الباسط احمد رضوان، علي محمود عبد الرحيم، وزارة التربية، الكويت، 1982، ط1، ص43.

<sup>2</sup> عيسى عبد العزيز الرواشدة، نفس المرجع سابق، ص56.

<sup>3</sup> عيسى عبد العزيز الرواشدة، نفس المرجع سابق، ص57.

<sup>4</sup> الحدرب زهير إبراهيم، لؤي وديان، محاسبة التكاليف، دار البداية ناشرون و موزعون، عمان، 2010، ط، 1، ص38

(6) وفق أغراض التخطيط واتخاذ القرار :

### أ- التكاليف الملائمة أو التكاليف التفاضلية

التكلفة التفاضلية هي عبارة عن التكاليف التي تتأثر بأحد البدائل المعروضة، أي أن اختيار أي بديل من البدائل المعروضة يؤثر عليها، وبعبارة أخرى فإن هذه التكاليف ستكون مختلفة في حالة استخدام أي بديل من البدائل المعروضة، وبناء عليه فإنها ستحدد أفضل القرارات بالنسبة للمنشأة.

ومن ثم فهي تلك العناصر التي تتأثر باتخاذ قرار معين، وتؤثر فيه. فإذا تم تجنب اتخاذ هذا القرار، فإنه بالتالي يمكن تجنب تحمل هذه التكلفة ومعظم التكاليف الملائمة أو التفصيلية هي تكاليف متغيرة، وبعضها يمثل تكلفة ثابتة<sup>1</sup>.

### ب- التكاليف الغير ملائمة (التكاليف الغارقة)

هي التي لا تتأثر باتخاذ قرار معين، ولا يتوقف وجودها أو تجنبها اتخاذ هذا القرار، من هنا فإن المنشأة تتحملها في جميع الأحوال. وقد تكون التكاليف غير الملائمة تكاليف متغيرة أو تكاليف ثابتة. ومن أمثلة هذه التكاليف، التكاليف التاريخية لأصل ثابت قديم (بغرض عدم وجود قيمة تجريدية له) عند اتخاذ قرار باستبدال ذلك الأصل بأخر قديم. ذلك أن التكلفة تمثل إنفاق تم في الماضي نتيجة لقرار معين، ويصعب استرداده في الوقت الحاضر أو المستقبل نتيجة الرجوع في هذا القرار أو الرغبة في تعديله. فعند شراء آلة معينة واستخدامها في المنشأة، وبعد مرور فترة معينة، عند الرغبة في الاستغناء عن هذه الآلة أو استبدالها بألة جديدة، فإن التكلفة الغارقة هنا تمثل الفرق فيما بين القيمة الدفترية لتلك الآلة وقيمتها التجريدية<sup>2</sup>.

### ج- تكلفة الفرصة البديلة

تعني تكلفة الفرصة البديلة من الناحية الاقتصادية الإيرادات أو الأموال المفقودة على أحسن البدائل المعروضة نتيجة لتوظيف الأموال في استخداماتها الحالية، و طالما أن المنافسة الكاملة سائدة فإنه من الممكن القول أن التكلفة الفعلية للأصل (بمعناها المحاسبي) تعادل تكلفة الفرصة البديلة عند الشراء، و لكن مع تغير الظروف الاقتصادية، فإن تكلفة الأصل الظاهرة في الميزانية ( القيمة التاريخية ناقص الاستهلاك) لن تكون بالضرورة معادلة التكلفة الفرصة البديلة الخاصة بالاحتفاظ به، و لكن يمكن اعتبار قيمته السوقية أو القيمة الاستبدالية كمقياس لتكلفة الفرصة البديلة الخاصة به.

<sup>1</sup> محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 81

<sup>2</sup> محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 82

ويعتبر هذا الإصلاح في غاية الأهمية عند المفاضلة بين السياسات البديلة، ولكنه من الناحية العملية يصعب تحديد أفضل استخدامات رأس المال بدقة كاملة، وبناء عليه ليس من السهل تحديد تكلفة الفرصة البديلة في صورة رقمية. ولهذا فإنه من الناحية العملية تعتمد على تكلفة الاحلال أو التكلفة المضافة للدلالة على أكثر الفرص ربحية لاستخدام رأس المال<sup>1</sup>.

### د- التكلفة المضافة

يمكن تمييز التكلفة المضافة عن التكلفة التفاضلية على أساس أن التكلفة المضافة تعني الزيادة في التكلفة التفاضلية الخاصة بأحد البدائل عن التكلفة التفاضلية الخاصة بأقل تلك البدائل تكلفة، أي أنها التكلفة التفاضلية الصافية<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: عموميات حول محاسبة التكاليف

إن عجز المحاسبة المالية عن مد الإدارة بالمعلومات التفصيلية والتحليلية أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف في صورتها الحديثة، حيث استلزم الأمر ضرورة وجود وسيلة تحدد وتقيس تكاليف إنتاج كل سلعة أو خدمة على حده، وكذلك تكاليف كل قسم أو مركز تكلفة أو مرحلة من مراحل الإنتاج، إضافة إلى معلومات تكاليف كل من النشاط التسويقي والإداري والتمويلي لهذه المنشآت.

### تعريف محاسبة التكاليف:

توجد عدة تعاريف أهمها :

- (1) هي ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة المبادئ والمفاهيم والطرق والإجراءات التي يتم بموجبها تحديد وقياس وتحليل وعرض التكاليف بالصور المختلفة، فهناك تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة<sup>3</sup>.
- (2) يعتبر نظام محاسبة التكاليف نظاماً فرعية للمعلومات ضمن عناصر (أجزاء) نظام المعلومات المحاسبي على مستوى المنشأة. ويتكون نظام محاسبة التكاليف كغيره من النظم من مجموعة من الأجزاء أو العناصر (نظم فرعية) تعمل معا وفق إجراءات وقواعد محددة بغية تحقيق مجموعة من الأهداف المحددة أيضاً<sup>4</sup>.
- (3) يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها مجموعة من مبادئ و القواعد و الإجراءات التي تستخدم لتتبع عناصر التكاليف، و تحليل هذه العناصر بشكل يؤدي الى تحديد تكلفة الإنتاج، و الرقابة على عناصر

<sup>1</sup> محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 83.

<sup>2</sup> محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 85.

<sup>3</sup> فتح الرحمن الحسن منصور، بآبكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2009، ص 16.

<sup>4</sup> صلاح بيسيوني عيد، عبد المنعم فليح، سعيد يحيى ضو، محاسبة التكاليف، القاهرة، 2017، ط 1، ص 2.

تكاليف الإنتاج لتحقيق الكفاءة الإنتاجية، و تقديم البيانات التحليلية للإدارة لمساعدتها في التخطيط و اتخاذ القرارات على أسس سليمة<sup>1</sup>.

**4) Beatrice و Grandguilote ferancic** اللذان عرفاها انطلاقا من المواضيع التي تدرسها على أنها المحاسبة التي:

- 1- تحسب ← تكلفة مختلف الوظائف الممارسة من قبل المؤسسة.
  - 2- تحدد ← أسس التقدم لبعض عناصر الميزانية للمؤسسة (المخزونات).
  - 3- تفسر ← النتائج بحسابها التكاليف المنتوجات.
  - 4- تشرح ← الفروقات بين العناصر التقديرية والعناصر الفعلية للمنتوجات من أجل مقارنتها بأسعار البيع.
- تضع ← التقديرات للاعباء<sup>2</sup>.

### وظائف محاسبة التكاليف :

**تحليل :** ويتم من خلال هذه الوظيفة تحليل البيانات التكاليفية التي وقعت في المشروع فعلا و تصنيفها و ربطها بمنتج معين او امر انتاجي او مرحلة معينة ا و قسم معين

**التسجيل :** و تعني ان يقوم محاسب التكاليف بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها، وفق المعايير المتفق عليها و بشكل واضح و دقيق بحيث يمكن الرجوع اليها و الاستفادة منها عند الحاجة<sup>3</sup>.

**التفسير :** و تشمل هذه الوظيفة اعداد التقارير و تفسيرها و تقديم التوصيات و الاقتراحات بالشكل المناسب الذي يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة.

**اعداد الموازنات التقديرية :** تعرف الموازنة التخطيطية (التقديرية) بانها التي تحتوي قيم محاسبية يتوقع حدوثها مستقبلا و يتم اعدادها بناءا على السلوك التاريخي للتكاليف إضافة الى التنبؤ ببيانات يتوقع حدوثها مستقبلا، و يقوم محاسب التكاليف باعدادها حتى تقوم الإدارة بمقارنة التكاليف المعيارية الواردة بها مع التكاليف الفعلية و تحديد الانحرافات و أسبابها و العمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة<sup>4</sup>.

### اهداف محاسبة التكاليف:

#### 1- تحديد تكاليف الإنتاج:

<sup>1</sup> زهير إبراهيم الحدر، لؤي وديان، مرجع سابق، ص9.

<sup>2</sup> - Beatrice ferancis Grandguilot, Comptabilité-

<sup>3</sup> عيسى عبد العزيز الرواشدة، نفس المرجع سابق، ص12-13.

<sup>4</sup> عيسى عبد العزيز الرواشدة، نفس المرجع سابق، ص13.

ويعتبر الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف حيث يتم جمع وتحليل وتخصيص بيانات التكاليف الخاصة بمنتج محدد أو أمر انتاجي معين أو مرحلة إنتاجية معينة بغرض توفير أساس سليم لتقديم الإنتاج التام أو الإنتاج تحت التشغيل أو قياس تكلفة خدمة مريض في مستشفى أو تكلفة أي سلعة أخرى بغرض تسعيرها.

وتساعد عملية تحديد تكاليف الإنتاج عند اعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، حيث تقوم بتزويد هذه الحسابات بتكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة وتكلفة الإنتاج التام لآخر المدة، كما يمكن الاستفادة من المعلومات الرقمية المحددة كتكاليف خاصة بالإنتاج عند اعداد الميزانيات التقديرية لتقييم الأداء حيث يتم مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لتحديد الانحرافات وبيان أسبابها<sup>1</sup>.

### 5- الرقابة على عناصر التكاليف :

تعطي بيانات التكاليف معلومات للإدارة عن التكلفة الفعلية التي حدثت، و باستخدام نظام التكاليف المحددة مقدما او التكاليف المعيارية، يتم تحديد الانحرافات بين التكلفة الفعلية و التكلفة المحددة مقدما او التكلفة العيارية، لدراستها و تحديد سبل معالجة الانحرافات السلبية، وتنمية الانحرافات الإيجابية لخفض التكلفة.<sup>2</sup>

### 3- مساعدة الإدارة في التخطيط و اتخاذ القرارات :

يعرف التخطيط بأنه تحديد الأهداف، والتنبؤ بالنتائج المحتمل تحقيقها في ظل بدائل تحقيق هذه الأهداف، واتخاذ القرار اللازم للحصول على هذه النتائج، حيث تساهم محاسبة التكاليف في التخطيط بتوفيرها للبيانات التي تصور اتجاه عناصر التكاليف في الفترات المستقبلية وسلوكها مع تطورات طاقات الإنتاج وحاجات السوق، مستخدمة في ذلك أدواتها من تحليل نوعي وتحليل وظيفي وتحليل حدي وتحليل تعادل ومعايرة وتكاليف معيارية<sup>3</sup>.

### 4- المساعدة في التسعير :

تساعد محاسبة التكاليف في رسم السياسة السعوية لمنتج معين او خدمة معينة و ذلك من خلال المعلومات التي توفرها عن التكلفة ذلك المنتج او الخدمة، حيث يراعى عند تسعير منتج معين تغطية التكاليف بالإضافة الى نسبة معينة من الربح تعتمد على الظروف المحيطة بالوحدة الاقتصادية من منافسة او كسب أسواق جديدة و قد يكون السعر محددًا من قبل الحكومة و في هذه الحالة فان جد مهمة الإدارة

<sup>1</sup> عاطف الاخرس، ايمان الهنيدي، سمير حمودة، احمد الجعبري، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر، عمان، الأردن، 2001، ط1، ص47.

<sup>2</sup> زهير إبراهيم الحدر، لؤي وديان، مرجع سابق، ص 10.

<sup>3</sup> فتح الرحمن الحسن منصور، بابر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2009، ص 17

## الفصل الأول: الإطار النظري حول التدقيق وتدقيق محاسبة التكاليف

المحافظة على خفض تكلفة المنتج بشكل تستطيع الوحدة من خلاله تحقيق أرباح مناسبة مع محافظة على الجودة<sup>1</sup>.

### العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية :

تتصف معلومات المحاسبة المالية بالشمول وهي تعرض في صورة إجمالية، أما معلومات محاسبة التكاليف فهي تفصيلية.

تتسم بيانات المحاسبة المالية بالموضوعية وإمكانية التحقق من سلامتها ودقتها، أما بيانات محاسبة التكاليف فهي أقل موضوعية وهي مرنة وهناك سرعة في إعدادها.

تعتبر المحاسبة المالية إلزامية على جميع الوحدات الاقتصادية بينما محاسبة التكاليف محاسبة اختيارية تهدف إلى سد حاجة الإدارة إلى المعلومات<sup>2</sup>.

### جدول رقم (1)

#### مقارنة بين المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف<sup>3</sup>

وجه المقارنة	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
اطراف العمليات	اطراف خارجية	اطراف داخلية
الهدف	تحديد نتائج الاعمال و تصوير المركز المالي	مساعدة الإدارة في أداء وظائفها
الأطراف المستفيدة	اطراف خارجية	إدارة المنشأة
القواعد الحاكمة	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	ليست هناك قواعد حاكمة
مدى الفترة	الفترة المحاسبية عادة تكون سنة مالية	الفترة التكلفة قصيرة (يوم.اسبوع.شهر)
مدى الالتزام	الزامية	غير الزامية
نطاق العمليات	الإيرادات و النفقات	النفقات فقط
طبيعة العمليات	مالية	مالية و كمية
توقيت العمليات	تاريخية	تاريخية و محددة مقدما

<sup>1</sup> عيسى عبد العزيز الرواشدة، نفس المرجع سابق، ص15.

<sup>2</sup> فتح الرحمن الحسن منصور، بابر إبراهيم الصديق، مرجع السابق، ص21.

<sup>3</sup> فتح الرحمن الحسن منصور، بابر إبراهيم الصديق، نفس المرجع سابق، ص22

## الفصل الأول: الإطار النظري حول التدقيق وتدقيق محاسبة التكاليف

نوع البيانات	اجمالية	تفصيلية
مدى الدقة الموضوعية	دقيقة و موضوعية	نسبية الدقة و الموضوعية

### المطلب الثالث : تدقيق محاسبة التكاليف و إجراءاتها :

أن مصطلح التدقيق في مفهومه الأكثر شيوعا يعني عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق.

وعلى الرغم من أن المفهوم السابق مفهوم واسع إلا انه يركز بالدرجة الأولى على التدقيق المالي، حيث تتمثل أهدافه الرئيسية في ابداء الرأي الفني المحاييد على القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفق النقدية في نهاية الفترة المالية، وذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً فضلاً عن امداد إدارة الشركة بالمعلومات الضرورية عن نظام الرقابة الداخلية، وايضاح أوجه العجز والقصور وتقديم التوصيات لإدارة الشركة من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية و امداد الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات والبيانات لكي يستندوا اليها في عملية اتخاذ القرارات<sup>1</sup>.

إن تحديد تعريف واضح ومتفق عليه بين المحاسبين والمدققين لمفهوم تدقيق التكاليف وابعاده، يمثل خطوة أولى وركيزة أساسية للبناء النظري أو لتحديد إطار عام لهذا المجال.

واختلفت وجهات نظر الكتاب حول مفهوم تدقيق التكاليف في بعض الأحيان، واتفقت في أحيان أخرى إلا أنها تختلف في التسمية، إذا تعددت التسميات من خلال اتجاه كل كاتب نحو التركيز على جانب معين يهتم بإبرازه في المعنى مع تفاوتها من حيث مدى شمول التعريف واهتمامه وأهدافه<sup>2</sup>. نستنتج مما سبق أن هناك اختلاف في وجهات نظر الكتاب حول تصور مفهوم تدقيق التكاليف، ويمكن بلورة هذه الآراء في مجموعتين:

**المجموعة الأولى:** يرى مؤيدوها أن مفهوم تدقيق التكاليف يمثل تطوراً طبيعياً وضرورياً لنظام التدقيق الداخلي مصحوباً بتغيرات في التأهيل العلمي والعملية والمستوى التنظيمي للمدقق الداخلي بجانب معايير جديدة لعمله وتقريره<sup>3</sup>.

### المجموعة الثانية:

<sup>1</sup> كريمة علي الجوهر، ناظم حسن رشيد، معايير و إجراءات مقترحة لتدقيق التكاليف، مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الاقتصادية، 2006، اصدار 4، ص3.

<sup>2</sup> كريمة علي الجوهر، ناظم حسن رشيد، نفس المرجع، ص 4.

<sup>3</sup> كريمة علي الجوهر، ناظم حسن رشيد، نفس المرجع، ص 4.

يرى مؤيدوها أن مفهوم تدقيق التكلفة ينصرف إلى مهنة التدقيق الخارجي فلا تقتصر ربط أهدافها بالدفاتر والمستندات والاهتمام بما تم فعلا، بل يجب الاهتمام بالكفاءة والفعالية القرارات الإدارية وإجراءات تنفيذها ومما سبق، يمكن تعريف تدقيق التكاليف بأنه فحص وتحليل وتقييم انتقادي منظم لكل ما يتعلق بمحاسبة التكاليف بهدف ضبط تكاليف الإنتاج والتحقق من سلامة قوائم التكاليف وصحتها ومدى تعبيرها عن حقيقة الإنتاج.

وتقييم المخزون، فضلا عن التحقق من سلامة تحليل البيانات والمعلومات اللازمة لأغراض التخطيط ورقابة التكاليف، بهدف توفير الحماية وزيادة الكفاءة والإنتاجية من أجل ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الصحيحة، على أن يكون لكل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي دوره في هذا المجال<sup>1</sup>.

### إجراءات تدقيق التكاليف :

قامت لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن معهد المحاسبين الأمريكي AICPA بخطوة جد مهمة نحو التفرقة بين معايير التدقيق وإجراءات التدقيق، وذلك على اعتبار أن الإجراءات ترتبط بالأعمال التي ينبغي أن يقوم بها المدقق الخارجي، أما المعايير فتتعلق بقياس دقة هذه الأعمال، والكيفية التي تم بها ممارسة تلك الأعمال والأهداف الواجب تحقيقها باستخدام إجراءات التدقيق. كما ترتبط معايير التدقيق تمييزا لها عن إجراءات التدقيق ليس فقط بالصفات المهنية للمدقق لكن أيضا بكيفية أدائه لفحصه واعداده لتقريره. وتقتضي إجراءات تدقيق التكاليف على مدقق التكاليف الاهتمام :

#### 1. طبيعة نشاط الشركة:

يجب على مدقق التكاليف أن يؤقلم نفسه مع طبيعة نشاط الشركة بغية تحديد العوامل الرئيسية المتعلقة بالتكلفة فضلا عن نوع نظام محاسبة التكاليف الذي تطبقه الشركة ليتمكن من فهم طبيعة عمل الشركة فهما واضحا.

#### 2. هيكل الشركة:

على مدقق التكاليف أن يفحص نظام التكلفة المعمول به وهيكل الشركة لتحديد خطوط السلطة والمؤسسة الاقتصادية ، ودراسة كل من دليل التكلفة، مراكز التكلفة، وحدات التكلفة وحسابات التكلفة وغيرها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> كريمة علي الجوهر، ناظم حسن رشيد، نفس المرجع، ص5.

<sup>2</sup> كريمة علي الجوهر، ناظم حسن رشيد، نفس المرجع، ص12.

### 3. السجلات ونظام التسجيل:

يتطلب من مدقق التكاليف الاطلاع على سجلات التكلفة المستخدمة في الشركة والمتعلقة بعملية التصنيع، ويكون رايه حول التفاصيل المقدمة كافيا لإجراء التدقيق، وعليه أيضا أن يقوم بفحص إجراءات التسجيل ومصدر البيانات وتلخيصها مع الاخذ بنظر الاعتبار موضوع قناعاته بنظام التكاليف بأنه ملائم ومتكامل.

### 4. مبادئ يجب اتباعها:

عند قيام مدقق التكاليف بدراسة نظام التكلفة المتبع في الشركة يتأكد بأن النظام يعتمد مبادئ تكاليفية معترف بها، وعليه التأكد بأن النظام المعتمد ينسجم مع المبادئ الأساسية وتطبيقات محاسبة التكاليف.

### 5. الرقابة الداخلية:

يعد وجود نظام سليم ومحكم للرقابة الداخلية في الشركة قرينة على انتظام الدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية وخلوها من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، وان نظام الرقابة الداخلية من ناحية مدى سلامته أو عدم سلامته يمثل أساسا في تحديد خطوات وإجراءات عملية التدقيق واختيار أدلة الإثبات التي يراها المدقق كافية الاطمئنانه على سلامة البيانات المسجلة بالدفاتر<sup>1</sup>.

## المطلب الرابع : معايير تدقيق التكاليف

### أولا - بالنسبة للمعايير العامة:

#### أ- معيار التأهيل:

يجب أن يتم الفحص واعداد التقرير بواسطة شخص أو أشخاص تتوافر لديهم الكفاءة المهنية على أداء المهام المطلوبة، ويعني ذلك أن يتمتعوا بقدر كاف من التأهيل العلمي والعملي. ويرى الباحثون أن مهمة إجراء تحقيق التكاليف يكون حصرا على محاسب التكاليف مع ضرورة اعداده وتأهيله بالأسلوب الذي يمكنه من أداء تدقيق التكاليف بالكفاءة المطلوبة كما أن تأهيل المدقق يجب أن يتم في ضوء المفهوم العام للمحاسبة والذي يتمثل بكون المحاسبة وظيفة في خدمة المجتمع، أي علم اجتماعي يحاول إرضاء الحاجات التي تنشأ من العلاقة بين الانسان وبيئته.

<sup>1</sup> كريمة علي الجوهر، ناظم حسن رشيد، نفس المرجع، ص12.

وتتطلب مهمة تحقيق التكاليف ضرورة توافر شروط خاصة في مدقق بيانات محاسبة التكاليف نظرا لما تحتاجه نظم التكاليف إلى قدرات وخبرات عملية لمواجهة المشاكل الناتجة عن التطبيق العملي لمحاسبة التكاليف وعليه يقترح أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التأهيل والإلمام العلمي والعملي بتحليل وتصميم نظم محاسبة التكاليف وكيفية توظيفها في مجالات اتخاذ القرارات، ولديهم تدريب كاف بمعالجة المشاكل التكاليفية الناتجة عن هذا النوع من التدقيق.<sup>1</sup>

### 2. معايير العمل الميداني:

وهي تتعلق بالناحية التنفيذية لعملية التدقيق، وقد قسمت لجنة إجراءات التدقيق التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA معايير العمل الميداني ثلاث معايير هي:

- تخطيط عملية التدقيق والإشراف على المساعدين

- دراسة نظام الرقابة الداخلية.

- الحصول على الأدلة الكافية والملائمة.

أن هذه المعايير تتعلق بصورة مباشرة بالتدقيق المالي، وعليه فإن تعديل هذه المعايير ليتلائم مع تدقيق التكاليف يعني تخصيص معايير مكملة لتلائم مع طبيعة تدقيق التكاليف وهي كالآتي:

#### أ. بالنسبة إلى تخطيط عملية تدقيق التكاليف:

على المدقق أن يحصل على معلومات كاملة عن الصناعة التي يتبعها هذا النشاط، كما يجب عليه الحصول على معلومات كافية عن نظام التكاليف المستخدم من قبل الوحدة، وسياساته وإجراءاته المحاسبية ويتم ذلك في ضوء الدراسة الميدانية لمصانع وإدارات الإنتاج، ودراسة العلاقات بين إدارة التكاليف والإدارات الإنتاجية والخدمية.<sup>2</sup>

#### ب. بالنسبة إلى تقويم نظم الرقابة:

يتعين على مدقق التكاليف أن يمتد نشاطه لدراسة نظم الرقابة الداخلية المتعلقة بنظم التكاليف بشكل خاص وفحصها وتقويمها والاهتمام ببعض الأمور التي تمثل نتائج غير عادية مثل التلف غير الطبيعي للموارد،

1- كريمة علي الجوهر، ناظم حسن رشيد، مرجع سابق، ص5

2- كريمة علي الجوهر، ناظم حسن رشيد، مرجع سابق، ص8-9

## الفصل الأول: الإطار النظري حول التدقيق وتدقيق محاسبة التكاليف

والوقت الضائع غير عادي قياسا بكمية الإنتاج وجودته ويتم ذلك في ضوء دراسة معايير التكلفة وتقديرات الموازنات التخطيطية.

أن أهمية نظم الرقابة التكاليف والحاجة إليها عند أداء تحقيق التكاليف لا تقل عن الحاجة لوجود الرقابة الداخلية المحاسبية في حالة أداء التدقيق المالي، ووجود نظام مرضي للرقابة على التكاليف يقود إلى إمكانية عد الإدارة تتصرف برشد ما لم يثبت عكس ذلك، وتتسع الرقابة على التكاليف لتشمل كل نظم الرقابة التي تهتم بوضع الأهداف ومتابعتها وتنفيذها والخطط والسياسات المتعلقة بالتكاليف وكيفية الارتقاء بكفاءة الأداء وفعاليتها بالوحدة الاقتصادية.

### ج. بالنسبة إلى أدلة الإثبات:

يجب على المدقق أن يحصل على قدر كاف من أدلة الإثبات من خلال الفحص أو الملاحظة والاستثمارات والمصادقات حتى يتمكن من الاستناد إليها كأساس مقبول في أحكام المدقق واستنتاجاته المتعلقة بالتنظيم أو البرامج أو النشاط أو الوظيفة الخاضعة للرقابة.

وقد حظي موضوع الإثبات في التدقيق لعدة دراسات علمية في محاولة لصياغة نظرية عامة للإثبات على غرار نظرية الإثبات في القانون.<sup>1</sup>

### د. معيار الملاءمة أو الفعالية:

ويقصد بالفعالية اختبار وسائل التنفيذ التي تعمل على تدقيق الخطط والاهداف للوحدات الاقتصادية بأقل تكلفة ممكنة وبطريقة عملية و في حدود الوقت المتفق عليه، أيضا هذا المعيار من المعايير التي يفرضها تحقيق التكاليف بهدف تحقيق أعمال وخطط الإدارة التي تناولت التمويل والنفقات للوحدة الاقتصادية ويمكن لمدقق التكاليف أن يتحقق من الملائمة في خطط الإدارة ذات العلاقة بالتمويل والنفقات عن طريق التأكد من النفقات المخطط لها من شأنها أن تعطي أفضل النتائج أيضا أن العائد المتأتي عن النفقات على رأس المال، فضلا عن العمليات الجارية لا يمكن أن تكون أفضل لخطة عمل أخرى بديلة.<sup>2</sup>

### هـ . معايير اعداد التقرير:

1 - كريمة علي الجوهر، ناظم حسن رشيد، مرجع سابق، ص9

2 - كريمة علي الجوهر، ناظم حسن رشيد، مرجع سابق، ص10

## الفصل الأول: الإطار النظري حول التدقيق وتدقيق محاسبة التكاليف

---

حظي التقرير المدقق المالي أهمية كبيرة على مستوى الدراسة الأكاديمية والممارسة المهنية بالنسبة للتقرير عن تدقيق التكاليف فلم يحظ بالاتفاق حول المعايير التي يفصح عنها ويعود ذلك الى: | - أن تدقيق التكلفة يمتد ليشمل أنشطة مختلفة الجوانب مثل محاسبة التكاليف وكفاءته وفاعليته ولذلك يختلف نظام مقومات التقرير في كل حالة عن الأخرى.<sup>1</sup>

---

1 - كريمة علي الجوهر، ناظم حسن رشيد، مرجع سابق، ص11

## خلاصة الفصل الأول

خلال الفصل الأول من خلال هذا المبحث الأول الذي تطرقنا فيه لماهية التدقيق وأهم معايير تبيين أن التدقيق من بين أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة حيث أنه اختبار تقني صارم بغية إعطاء رأي فني حول مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها وشكلها القانوني هذا ما أدى إلى اتساع حجم المؤسسات الذي أدى إلى الفصل بين الملكية والإدارة مما استدعى إلى تعيين مدققي الحسابات كوكلاء للقيام بمراقبة أعمال الإدارة و نستخلص من المبحث الثاني من والذي تطرقنا فيه لماهية الكلفة ومحاسبة التكاليف، تبين أن التكلفة هي تضحية مادية اختيارية للحصول على منافع اقتصادية حيث يتم قياسها من خلال التكاليف التي تعتبر إحدى فروع نظام المعلومات المحاسبي المهمة بدراسة ومعالجة التكاليف والتقرير عنها لمختلف المستويات الإدارية باعتمادها على مزيج من المعارف العلمية والعملية للمساعدة في تحقيق أهدافها من خلال تدقيق مختلف عناصرها وأنظمتها.



# الفصل الثاني:

تدقيق نظام محاسبة التكاليف

بالمؤسسة الاقتصادية

**SAREL TechnosaT**

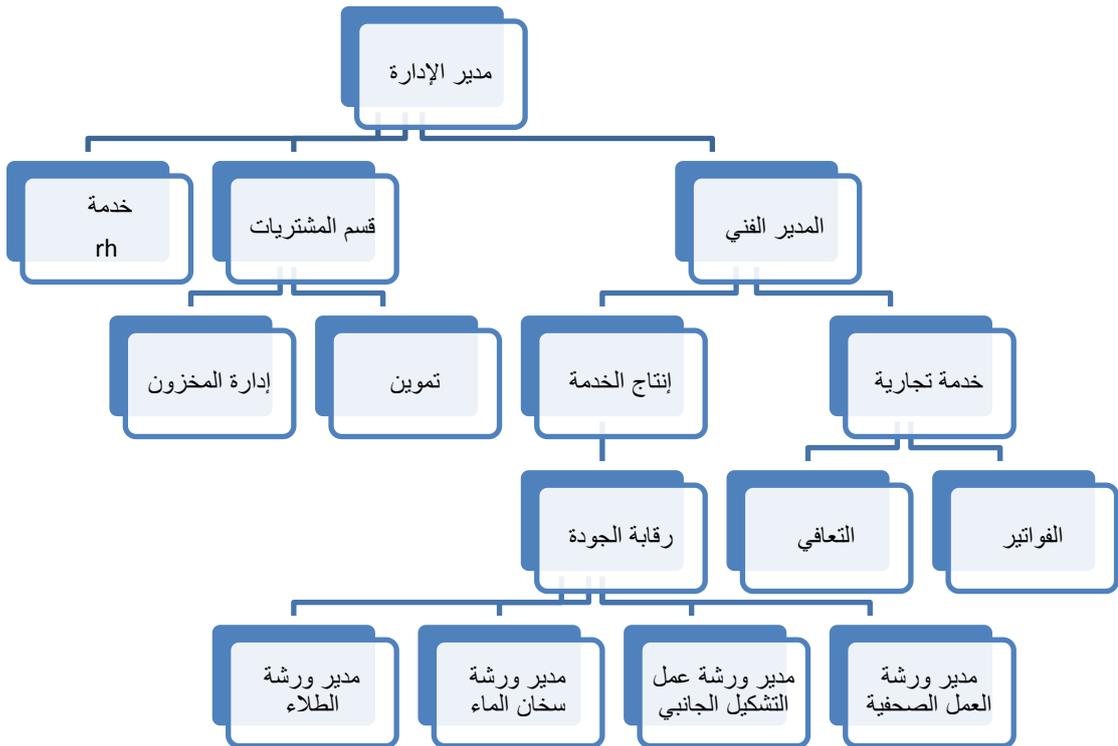
المبحث الأول : التعريف بالشركة محل الدراسة

المطلب الأول : بطاقة تعريفية:

بطاقة التعريف بالشركة:

1. المقر الاجتماعي: ش ذ م م تكنوسات
2. الوضعية القانونية : شركة ذات مسؤولية محدودة.
3. تاريخ إنشاء الشركة: 1996/06/26.
4. نشاط الشركة: تحويل المعادن وصناعة الأدوات الكهرومنزلية و استيراد العديد من منتجات في الاشغال العامة و إعادة بيعها و تصنيع هوائيات اطباق الأقمار الصناعية .
5. موقع الشركة: المنطقة الصناعية قارة الطعام بنورة غرداية.
6. رقم الهاتف: 029 27 23 71
7. رقم الفاكس: 029 27 23 68
8. الموقع الإلكتروني [www.technosat-dz.com](http://www.technosat-dz.com)
9. البريد الإلكتروني [technosatgh@yahoo.com](mailto:technosatgh@yahoo.com)

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لشركة :



هيكل التنظيمي لشركة من اعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة

محاسبة التكاليف متواجدة في الشركة في قسم المشتريات بحيث فور وصول المواد الأولية والسلع إلى المخازن يقوم مسؤول المشتريات بمعابنتها والتأكد من النوعية والكمية و يتم تسجيل محاسبي من خلال برنامج wmanager لدخول و خروج المواد الأولية و السلع الى المخازن بعد معاينة<sup>1</sup>.

مكونات الهيكل فيما يلي :

<sup>1</sup> معلومات مقدمة من طرف الشركة

## الفصل الثاني: تدقيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية SAREL TechnosaT

**مدير الإدارة :** يقوم بتسيير الشركة إداريا و تقنيا و تنسيق بين مختلف الأقسام و الورشات و تحقيق الأهداف المسطرة

**المدير الفني :** الحرص على السير الحسن لمعدات الإنتاجية و الاشراف على رقابتها و معاينة التقارير المتعلقة بالإنتاج و الحرص على جودة منتج النهائي .

**قسم المشتريات :** مسؤول عن السلع و المواد الأولية و معاينتها من ناحية الكمية و النوعية و تسجيلها محاسبيا في حالة الخروج و الدخول و تحديد الكمية المطلوبة من المادة الأولية في الوقت المناسب لكي يتم استهلاكها في وقتها معين .

### خدمة التجارية :

**خدمة موارد البشرية (RH)** يقوم هذا القسم بالتخطيط و التوجيه و التنظيم و المراقبة لكافة النواحي التي تتعلق بالأفراد من أجل المحافظة عليهم و توعيتهم و تعويضهم من غير الحاجة الى أي إدارة متخصصة .

**التموين :** يقوم هذا القسم بتزويد الشركة بالسلع و المواد الأولية بغرض إعادة بيعها او استخدامها في صنع المنتجات .

**إدارة المخزون :** هي مسؤولة عن دخول و خروج السلع و المنتجات تامة الصنع عن طريق الوصل .

### المطلب الثالث :اهداف و إنجازات الشركة:

#### 1-الأهداف :

- منافسة المنتجات المستوردة نوعا وسعرا وتغطية السوق الوطنية.
- تنويع المنتجات بانتاج منتج جديد كل سنتين.
- ظهور بيئة عمل حديث الامتثال و الاحترام للقواعد و النزاهة
- ترسيخ بصمة اجتماعية و إيجابية عن الشركة
- تصدير فائض الانتاج للدول المجاورة.
- 

#### 2- إنجازات الشركة:

- سبق في إنتاج وتغطية السوق الوطنية بمنتجات مثل المقعرات الهوائية وغيرها.
- المشاركة في صالونات دولية وتلقي طلبات خارجية .

- تحقيق تنوع كبير في منتجاتها وهذا ظاهر في قائمة المنتجات.

### المطلب الرابع : منتجات و سلع الشركة

-الالات تصفية المياه

- سخان الماء المنزلي الغازي

- انتاج مختلف أجهزة الكهرومنزلية

-صناعة الأقمار الصناعية الصغيرة الخاصة بالتلفاز

-صناعة منتج مختلف الاحجام **collier decente**

المبحث الثاني : صناعة المنتجات بالشركة و تدقيق محاسبة التكاليف

المطلب الأول : عموميات المنتجات و مراحل صناعتها :

لدينا في الشركة حالتين هما :

الحالة الأولى ← منتجات لاعادة البيع

الحالة الثانية ← منتجات مصنعة

الحالة الأولى : استيراد الة تصفية الماء المنزلية و إعادة بيعها :

### تعريف الالة

آلة تنقية المياه الصغير والسهل التركيب. يزودك الآلة بمياه نقية من خلال إزالة البكتيريا والمركبات العضوية الضارة والكلور، كما يحافظ على المعادن الجيدة في المياه بفضل فلتر Micro Pure .

### مزايا الة تصفية الماء

يزيل كل أنواع البكتيريا والمكونات العضوية الضارة والكلور

إن فلتر **Micro Pure** عبارة عن نظام تصفية متعدد الطبقات، يزيل كل أنواع البكتيريا والشوائب والروائح الكريهة، لتزويدك بمياه شرب نظيفة وآمنة ولذيذة. يتألف النظام من غشاء عالي التقنية من ألياف مجوفة يحتوي على أكثر من 520 مليار مسامة صغيرة، لإزالة كل أنواع البكتيريا بفعالية بنسبة **99,99%**، بالإضافة إلى كربون منشط حبيبي لإزالة الكلور والمذاق السيئ والروائح الكريهة. أما الفلتر فيحافظ على كل المعادن الجيدة في مياه الشرب والضرورية لصحة الإنسان.

يُظهر لك تنبيه **Pure Protect** عندما يحين الوقت لاستبدال الفلتر يقوم تنبيه **Pure Protect** بالألوان المتطور والبسيط بإرشاد المستخدمين لتغيير الفلتر في الوقت المناسب وبسهولة تامة؛ فعندما يتغير لون الغشاء إلى الرمادي الداكن أو البني المائل إلى الأحمر، ستعرف أنه حان الوقت لاستبدال الفلتر تدفق عالٍ مع معدل أقصى يبلغ لترين في الدقيقة يتميز آلة تنقية المياه الصغير هذا بمعدل تدفق أقصى يبلغ لترين في الدقيقة، ما يحدث تغييرات بسيطة في معدل التدفق العادي للمياه التي لم تتم تصفيتها. يمكنك الاختيار ما بين التدفق العادي أو الرذاذ للمياه التي لم تتم تصفيتها، أو الرذاذ للمياه النقية من خلال تدوير عتلة تحديد المياه.

### 1-مرحلة استيراد آلة تصفية المياه :

يكون الإستيراد عبر وكيل الجمهورية وبسعر الصرف الدولار الأمريكي ويتم تحميل مختلف تكاليف الإستيراد مثل تكاليف النقل والجمركية و الشحن و التخزين عبر وثائق أبرزها dd10 وكذلك سعر المورد و كل هذه تكاليف تساهم بطريقة مباشرة و يتم تحديد سعر تكلفة عبر طريقة تكلفة الوسيطة المرجحة و تحديد سعر البيع<sup>1</sup> انظر ملحق 61-62-63.

### 2-مرحلة دخول السلع و المواد الأولية الى المخازن :

بمجرد وصول السلع و المواد الأولية يتم معاينتها من ناحية الكمية و النوعية من طرف مسؤول قسم المشتريات و إعادة من لا تتوفر فيها المواصفات الى المورد و تسجيلها محاسبيا و تدخل المخازن مخزن لمواد الأولية و مخزن السلع لاعادة البيع (آلة تصفية المياه).

### 4- مرحلة البيع :

يتم بيع نظام البيع في الشركة حسب الطلب و يتم ارسال وصل الطلب من طرف الزبون و يتم برمجة نقل السلع الى مكان الزبون عبر شاحنات النقل و ارسال له وصل التوصيل و فاتورة النقل .

### الحالة الثانية منتجات مصنعة

### تعريف المنتج **collier decente**

<sup>1</sup> معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

## الفصل الثاني: تدقيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية SAREL TechnosaT

هو منتج يتم صناعته بالشركة ويستعمل لتثبيت الاسقف البلاستيكية (PVC) و مختلف أنواع الانابيب الخاصة بالماء أو الغاز و الخيوط الكهربائية و الهاتف و الانترنت وله مقاسات كثيرة و يكون مثبت للانابيب في جدران و الاسقف لكي لا تتكسر او تتحرف عن مسارها ويمر عبر مراحل وورشات (ملحق ص 67).

### مكونات المنتج **collier decente**

يتكون من صفيحة معدنية كبيرة و ثلاث براغي اثنان من نوع **M6** و واحد **M8** انظر ملحق

مكوناته **EDGE NUT M6X5**

**EDGE NUT M8X10**

**PATTE M8 1.25X50**

**CARTON EMBALAGE حجم 110.... 25**

**CARTON EMBALAGE حجم 110.....200**

**BOULON M6X20**

**SAC COLIER DESCENT-PATE 135MM-80MM**

**RUBAN ROUL 2000M FEUL.12X0.80**

انظر ملحق 66-67.

### - طريقة تحديد سعر التكلفة في الشركة :

تعتمد الشركة على طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة لمنافسة السوق و تحديد سعر حسب السوق دون تحقيق الخسارة التكلفة الوسيطة المرجحة:

تستند هذه الطريقة أن بضاعة آخر المدة خليط من البضاعة المشتراة في تواريخ مختلفة و بالتالي لا يمكن تمييز البضاعة عن غيرها، و لذلك يتم تقسيمه باستخدام متوسط الأسعار لتكلفة البضاعة التي تم الحصول عليها و لهذه الطريقة ثلاث أنواع:

-التكلفة الوسيطة المرجحة بعد كل إدخال : يتم الاخراج بالتكلفة الوسيطة المرجحة بعد كل عملية إدخال، أي أن الإخراج يختلف في عملية تقسيمها (سندات تكلفة وحدة وحيدة أو مشتركة).

## الفصل الثاني: تدقيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية SAREL TechnosaT

(الإدخال الجديد + المخزون المتبقي) بالقيمة

و تستعمل العلاقة (الإدخال الجديد + المخزون المتبقي) بالكمية

-التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات: هذه الطريقة تقيم الاخرجات بتكلفة وحدة مشتركة تحسب عند دخول كل المشتريات أو انتاج الفترة.

مجموع الادخالات الشهر بالقيمة

و تحسب العلاقة =

-التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات + مخزون أول المدة: تستعمل هذه الطريقة في حساب تكلفة الوحدات المنصرفة من المخازن، وتحسب في آخر الفترة بعد الاطلاع على مجموع الادخالات الحقيقية التي تتم في المؤسسة و تحسب بها مجموع الاخرجات بنفس تكلفة الوحدة أو بتكلفة مشتركة، و بالتالي تسمح بالحصول على سعر التكلفة أقل تأثيرا بهذه التغيرات.

### جدول يمثل مكونات كل وحدة من منتج **collier decente حجم 110**<sup>1</sup>

Désijnation	Prix achat ht	Qté Composée
<b>FEUILLARD GALVA 1X28MM COLLIER DESC</b>	<b>151.4673</b>	0.0990
<b>EDGE NUT M6X5</b>	<b>247.1659</b>	0.0045
<b>EDGE NUT M8X10</b>	<b>299.0145</b>	0.0079
<b>PATTE M8 1.25X50</b>	<b>255.3532</b>	0.0096
<b>حجم CARTON EMBALAGE 25.... 110</b>	<b>40.7280</b>	0.0400
<b>حجم CARTON EMBALAGE 200.....110</b>	<b>97.9500</b>	0.0050
<b>BOULON M6X20</b>	<b>255.3109</b>	0.0106

<sup>1</sup> مقدم من طرف الشركة

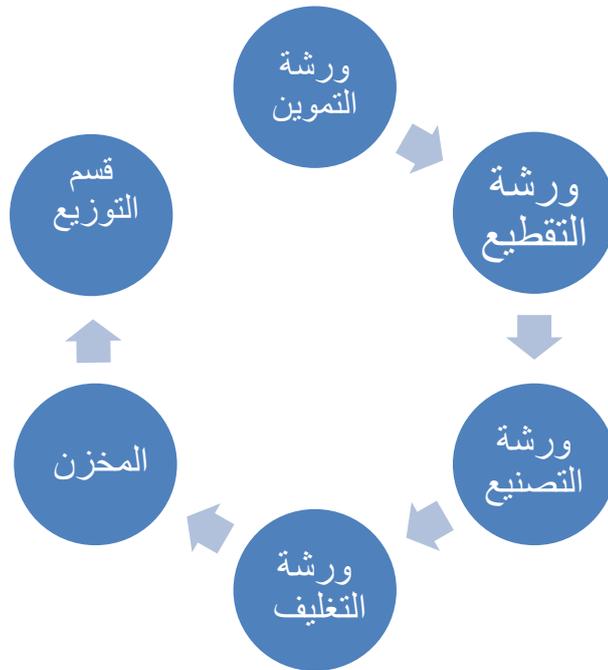
## الفصل الثاني: تدقيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية SAREL TechnosaT

SAC COLIER DESCENT- PATE 135MM-80MM	1.0199	0.0400
RUBAN ROUL 2000M FEUL.12X0.80	1.3700	0.0180

ToTaL:25.8117 هي عبارة عن تكاليف غير مباشرة مثل اليد العاملة و مصاريف النقل و ..... انظر في الملحق 64-65 ...

### مراحل صناعة المنتج collier decente

يمر المنتج بأربعة مراحل عبر ورشات و هي ورشة التموين ثم ورشة التقطيع ثم ورشة التصنيع ثم ورشة التغليف ثم الى مخزن مبينة مثل الشكل التالي :



رسم توضيحي لمراحل صنع المنتج بالشركة collier decente

### ورشة التموين

تعرف وظيفة التموين بانها تهتم بتحديد الاحتياجات و وضع برنامج خاص و أيضا بحث عن موردين و اختيار احسنهم كدالك تسيير المالي و اقتصادي لهذه الحاجات

و هي أيضا مد أي مشروع صناعي او تجاري بالمواد الأولية بالكمية و النوعية المرغوب فيها في زمن مناسب و باقل تكلفة و في احسن ظروف العمل مع تقادي نفاذ المخزون و تعطل العمل و تحديد مواصفات المنتجات و المواد و دراسة الأسعار و ارسال امر الشراء الى الموردين و كدالك المتابعة و الاستلام و الفحص الكمية و النوع تقوم أيضا بالنسبة لمنتج collier decente بشراء مكوناته و هي البراغي m6 و m8×50 و الصفيحة الحديدية و يتغير طولها حسب حجم المنتج و يتم وزن كل مادة أولية على حدى لمعرفة عدد الوحدات المنتجة .

### ورشة التقطيع

جد مهمة هذه الورشة التقطيع و التشكيل أولا بتقطيع الصفيحة الحديدية الى قطع حسب حجم المنتج عبر معدات و تشكيلها على شكل نصف دائرة و تكون متساوية و احجام المنتج على حسب القطر : 63-80-90-100-125-160 .

### ورشة التصنيع

تقوم هذه الورشة بعملية التنقيب للقطع الصفيحة الحديدية و تركيب البراغي m6 و M8×50 على حسب قطر المنتج .

### ورشة التغليف

هي الورشة ما قبل الأخيرة و يتمثل دورها في تعبئة المنتج في أكياس بلاستيكية كل كيس يحتوى على 10 وحدات و كل علبة فيها 10 أكياس أي 100 وحدة .

### المخزن

يتم ارسال المنتج في علب كبيرة الحجم الى المخزن الخاص بمنتجات تامة الصنع وتسجيلها محاسبيا مع تكاليف الخاصة به .

### قسم التوزيع

يتم البيع بالجملة للسلع المنتجة لدى المؤسسة عبر وصل الطلب وإعداد فاتورة النقل و وصل خروج المنتج من المخزن .

### المطلب الثاني : نظام التكاليف بالشركة :

#### 1- النظام المحاسبي بالشركة :

الإجراءات الموضوعية من طرف الشركة من أجل التكفل المحاسبي بالعمليات:

- البحث عن الموردين (انترنت، كتالوج...) وإنشاء قاعدة البيانات الخاصة بهم.
- التفاوض مع الموردين حول البضاعة: النوعية، السعر، الكمية، الدفع...
- إرجاع السلع الخاطئة وغير المطابقة للموردين لأنها تكاليف.
- تقوم المؤسسة بمسك محاسبتها العامة عند مكتب محاسب خارجي.
- للمؤسسة نظام معلوماتي لتسيير المخزونات والمبيعات وهو Wmanager موصول بشبكة حواسيب تعمل بشكل متزامن .
- تستقبل مصلحة الشراء كل الفواتير والسندات المتعلقة باحتياجات العملية الإنتاجية.
- تقوم مصلحة الشراء لدى الشركة بحساب سعر التكلفة للمنتجات المستوردة أو المنتجة بواسطة النظام المعمول به في الشركة وإن تطلب الأمر أحيانا يستخدم EXCEL، بعدها تسلم قوائم الشراء بسعر التكلفة لمصلحة المبيعات .

#### 2-الوجه المحاسبي لنظام التكاليف :

ان نظام التكاليف يعد من الأنظمة المحاسبية في الشركة و هو يقوم بدور كبير في محاسبة المالية من استخدام الأموال و استخلاص نتيجة الاعمال و تصوير المراكز النقدية و المالية ، و هذا النظام له ارتباط وثيق بنظام الحسابات المالية ، و رغم انفصال محاسبة التكاليف عن محاسبة المالية لكنهما مرتبطتين و هما مسؤولتان عن حساب رقم الاعمال .

#### 3-مدى تطبيق محاسبة التكاليف :

كما هو منطقي وبديهي أن الهدف الرئيسي لأي شركة هو الوصول إلى أكبر ربحية ممكنة، ولتحقيق هذا فإن شركة TECHNOSAT تتبنى إستراتيجية زيادة رقم الأعمال وهذا ما يستلزم أن يكون سعر منتجاتها تنافسيا ومحفز للزبائن.

التحكم الدقيق والتفصيلي في التكاليف ضرورة حتمية لتحقيق استراتيجية الشركة بهدف زيادة الربحية.

## الفصل الثاني: تدقيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية SAREL TechnosaT

هذا بصفة عامة، كما يسمح رقابة علي التكاليف على تطوير خط الانتاج واتخاذ بعض القرارات حسب معطيات السوق مثال:

سابقا عمال يعملون بأجرة شهرية فبعد مراقبة المردودية وتكاليف المنتجات خاصة في ضل تذبذب توريد بعض المواد الأولية وارتفاع أسعارها تقرر دفع المقابل للعمال حسب الوحدات المنتجة.

### المطلب الثالث : عموميات التكاليف بالشركة

أولا -المستندات الموجودة بالشركة :

#### 1-قائمة المبيعات

تتضمن معلومات عن نوعية المنتجات المباعة وكميتها وقيمتها.

#### 2-قوائم الحجز تتضمن :

- قائمة الضرائب والرسوم .
- قائمة الخدمات.
- قائمة التكاليف المختلفة.
- قائمة التكاليف المالية.

#### 3- وثيقة الاهتلاك

تتضمن معلومات عن مركز الأعباء ورقم الحساب المعني ومعلومات تخص حالة الاستثمار.

#### 4-وصل الاخراج

هو وثيقة يحررها امين المخزن وتتضمن معلومات عن المادة المستعملة والجهة التي استقادت منها .

#### 5-وثيقة التأمين

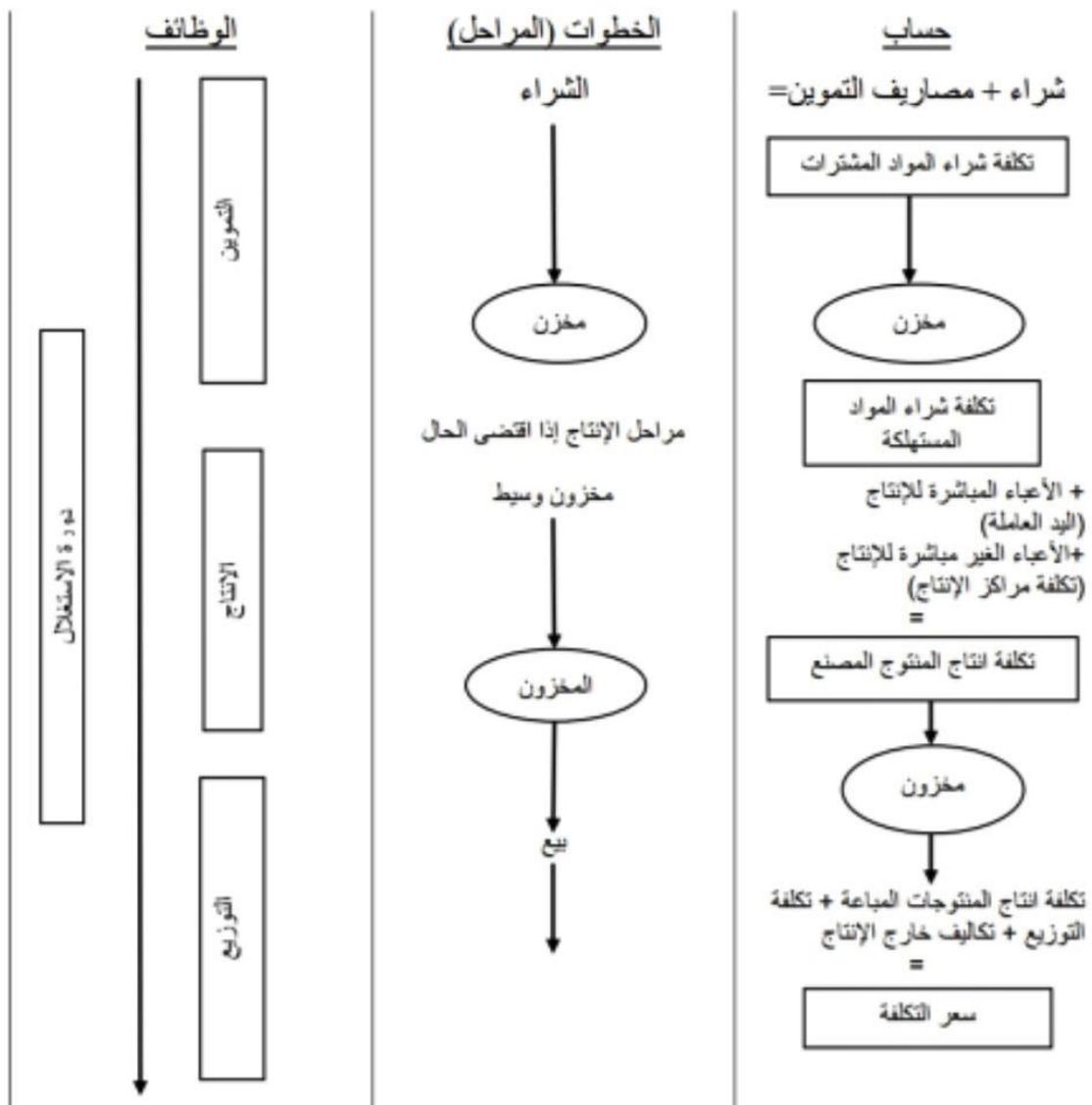
تتضمن معلومات عن التجهيزات المؤمنة وقيمة التأمين والمركز الذي وقع عليه العبء.

#### ثانيا -سعر التكلفة :

## الفصل الثاني: تدقيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية SAREL TechnosaT

هو مجموع أعباء تختلف من شركة الى أخرى و هو أيضا عناصر الأعباء التي تتعلق بخدمة معينة او مرحلة النهائية و حسب شركرتنا يتم احتساب سعر تكلفة وفق مايلي :

- 1-تكلفة شراء المواد الأولية ← ثمن شراء المواد الأولية + تكاليف الشراء .
- 2- تكلفة الإنتاج لمنتجات المصنعة ← تكلفة شراء المواد الأولية + مصاريف الإنتاج .
- 3-سعر التكلفة للمنتجات المباعة ← تكلفة الإنتاج منتجات المباعة + مصاريف التوزيع .



بناء على المعلومات المقدمة استنتاج مخطط حساب سعر التكلفة في شركة (دورة الاستغلال)

### وحدة التكلفة

ان اختيار وحدة التكلفة هو امر مهم و ليس بالسهل فهو يتطلب جدية في الدراسة و لكون وحدة التكلفة أهمية كبيرة من طرف محاسبة التكاليف و معايير اختيار وحدة التكلفة :

#### 1-وحدة البيع

#### 2- وسيلة الإنتاج

#### 3- نوعية المنتج

### طريقة حساب تكاليف بالشركة

**1. طريقة التكاليف الكلية:** أصحاب هذه النظرية يرون ان تحميل وحدة المنتج النهائي بجميع الأعباء والتكاليف مهما كانت طبيعتها، ومهما كان سلوكها، ومهما كانت علاقتها مع وحدة الإنتاج، سواء كانت تكلفة إنتاج أو تكلفة إدارية أو تكلفة بيع ، وسواء كانت متغيرة أو ثابتة أو غير مباشرة، وبناء على هذا فان آخر الفترة والإنتاج تحت التصنيع يقيم على أساس التكلفة الكلية، هذه الأخيرة التي تقوم على مبدأ مقابلة الإيراد بالنفقة. ويعرف المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1982 التكلفة الكلية بأنها تتكون من مجموع الأعباء التي يمكن أن تتضمنها وحسب المخطط فان التكلفة الكلية تحسب حسب الوظائف الأساسية لإنتاج منتج (تموين، إنتاج، بيع). وتهدف طريقة التكاليف الكلية الى:

**1-** تقديم بعض عناصر الميزانية وخاصة المخزون. **2-** اظهار حالة الربح او الخسارة من نتيجة نشاط الشركة . **3-** التسعير إذ أن بعض التشريعات تفرض على شركة معينة بيع منتجاتها بسعر أكبر أو يساوي التكلفة الكلية و تقييم الضرائب .

أبرز طرق طريقة التكاليف الكلية ما يلي:

#### 1. طريقة التعميل الشامل للمنتجات بمعامل:

هذه الطريقة تختلف باختلاف المعامل الذي تحمل بواسطة الأعباء غير المباشرة على المنتوجات فمنها التي تحمل تلك الأعباء على أساس الأعباء المباشرة ومنها التي تحملها حسب رقم الأعمال وغيرها.

**2. طرق التعميل الشامل للوظائف:** وتحمل الوظائف الأساسية للمؤسسة التموين، الإنتاج، التوزيع والإدارة) بمجموع الأعباء غير المباشرة وذلك وفق معدلات وأسس للتحميل.

3. طريقة الأقسام المتجانسة: تعتبر هذه الطريقة أكثر تطور ودقة إذا ما قورنت بالطرق ذات التحميل الكلي للأعباء والتي سبق ذكرها . تمر بثلاث مراحل وهي: |

(1) تجزئة المؤسسة إلى أقسام متجانسة.

(2). تخصيص الأعباء المباشرة.

(3) تحميل الأعباء الغير المباشرة .

### المطلب الرابع : تدقيق التكاليف و أهميتها

تدقيق محاسبة التكاليف بالشركة لكل منشأة اقتصادية نظام لمحاسبة المالية يستخدم في التسجيل و التبويب البيانات المتعلقة بأنشطة المؤسسة ، وحسب محاسبة التكاليف مرتبطة بالمحاسبة المالية و تطابق الأهداف المرجوة لمحاسبة التكاليف و مفهوم تدقيق التكاليف هو عملية الفحص للمستندات و الدفاتر و السجلات الخاصة بالشركة فنيا و انتقاد محايد للتحقق من ابداء و دقة المعلومات و عدالة التقارير المالية للشركة تكمن في قوة النظام الرقابة الداخلي تتركز المراجعة او التدقيق حول ثلاث نقاط و هي :

#### (1)الفحص

#### (2) التحقق

#### (3) التقرير

### أهمية تدقيق التكاليف

يستوجب التدقيق دراسة شاملة لكل جوانب المؤسسة وكل وظائفها من أجل تشخيص النقائص والسلبيات التي تواجه المؤسسة.

#### 1 بالنسبة للملاك:

تهتم هذه الفئة بمعرفة المركز المالي لوحداتهم الاقتصادية لاتخاذ القرارات المتعلقة بتوجيه استثماراتهم التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن بالاعتماد على دقة وصحة القوائم المالية.

#### 2. بالنسبة للدائن والمورد:

يعتمدون على تقرير المدقق لصحة وسلامة القوائم المالية لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزامات قبل الشروع في منح الائتمان التجاري.

### 3. أهمية بالنسبة للإدارة:

اعتماد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تستخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل، لتحقيق أهدافها بكفاءة عالية ومن هنا تحرص أن تكون هذه البيانات مدققة من قبل هيئة محايدة

### 4. بالنسبة لل نقابات إدارة الضرائب والهيئات الحكومية:

تعتمد نقابة العمال على القوائم المالية المدققة في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور، وتحقيق مزايا العمل، والمشاركة في الأرباح، كما تعتمد الإهداءات الحكومية، إدارة الضرائب في أغراض عدة منها التخطيط، الرقابة، تحديد الوعاء الضريبي، وتقديم الإعلانات لبعض الصناعات.

### 5. البنوك ومؤسسات الاقراض:

تعتمد هي الأخرى على المركز المالي السليم للمؤسسة في تمويل مشروعاتها.

### 6. بالنسبة لرجال الاقتصاد:

يتم الاعتماد على القوائم المالية في تقرير الدخل القومي، والنتاج الداخلي الخام، وفي رسم برامج الخطط الاقتصادية.

## خلاصة الفصل الثاني

قمنا بالإطلاع في هادا الفصل على الهيكل التنظيمي لشركة TechnosaT ومصالح و بالاخص تمركز محاسبة التكاليف في قسم المشتريات وحدة إنتاج و تحليل ملاحظات المدقق وتم الوصول إلى أن هذه الأخير لها علاقة بتخفيض التكاليف بالنسبة للشركة .

# خاتمة عامة

من خلال دراستنا الميدانية في شركة تیکنوسات TechnosaT تبين أن الشركة بالرغم من نجاح تطبيق بعض أدوات التدقيق والتي كان لها الأثر في تخفيض التكاليف داخل المؤسسة والتخلص من بعض العمليات الغير ضرورية خلال مرحلة التصنيع، وذلك عن طريق القضاء على اشكال الضياع وسوء ضياع الوقت أو تخفيض العاملين مما مكنها من توفير تكاليف .

ونذكر منها سلسلة تيار القيمة ويعتبر نظام فعال في تخفيض تكاليف الإنتاج وكذلك التكلفة المستهدفة في تحديد السعر المستهدف والذي يؤدي إلى زيادة ربحية الشركة والقدرة على منافسة المنتجات المحلية في الأسواق. وفي ظل اشتداد التنافس اين يصبح البقاء للأقوى نأمل أن تجد محاسبة التكاليف في قسم التكاليف مكانتها في مؤسستنا وتحقيق الدور المنوط به.

بعد دراستنا للموضوع بشقيه النظري والتطبيقي يمكننا اختيار فرضيات الدراسة كما يلي:

**الفرضية الأولى:** حول أهم التكاليف الموجودة بالمؤسسة وطرق حسابها حيث يرى محاسبو الشركة أن طريقة الأقسام المتجانسة تعتبر الطريقة الأكثر واقعية لحساب التكاليف بسبب أن مراحل الإنتاج تمتاز بالثبات، هذا ما جعلها تعتمد هذه الطريقة.

**الفرضية الثانية:** حول دور التدقيق في تخفيض التكاليف حيث يهدف إلى فرض الرقابة على عناصر التكاليف من اجل تحقيق الكفاءة الإنتاجية القصوة وتحقيق أكبر قدر من الأرباح وتخفيض التكاليف إلى اقصى درجة.

**الفرضية الثالثة:** حول دور التدقيق في التحقق من سلامة المعلومات وعدم وجود أخطاء حيث يعتمد التدقيق داخل المؤسسة على الإعلام الآلي في حساب التكلفة وأسعار التكلفة لكن الشركة لا تستطيع التحكم بهذا النظام بشكل فعال ما يؤدي للكثير من الأخطاء والفروقات.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### الكتب:

- 1) أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، دار الإعصار العلمي للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2017، طبعة الاولى.
- 2) إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2009، ص 16
- 2) الحدرب زهير إبراهيم، لؤي وديان، ، محاسبة التكاليف، دار البداية ناشرون و موزعون، عمان، 2010، ط، الأولى .
- 3) ازهير الحدوب علم تدقيق الحسابات ، دار البداية للنشر والتوزيع، 2010 ، طبعة 1 .
- 4) حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 1999، طبعة الاولى .

- (5) توفيق مصطفى أبورقية، عبد الهادي إسحاق المصري، تحقيق ومراجعة الحسابات، دار مكتبة الكندي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، الطبعة الأولى
- (6) عبد الرزاق محمد عثمان، اصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار النشر والتوزيع، القاهرة، 1999، طبعة الأولى.
- (7) عيسى عبد العزيز الرواشدة، محاسبة التكاليف، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2010، ط1،
- (8) عبد الباسط احمد رضوان، علي محمود عبد الرحيم، وزارة التربية، الكويت، 1982، ط1،
- (9) عاطف الاخرس، ايمان الهيني، سمير حمودة، احمد الجعبري، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر، عمان، الأردن، 2001، ط1.
- (7) غسان فلاح، مقارنة تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار المشرية للنشر والتوزيع، الأردن 2009، ط2،
- (8) كمال خليفة أبو زيد وآخرون، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.
- (9) هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004 طبعة 2.
- (10) محمد الفيومي، المراجعة علما وعملا، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2015، ط2.
- (11) فتح الرحمن الحسن منصور، بابكر صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح، سعيد يحيى ضو، محاسبة التكاليف، القاهرة، 2017، ط1.
- فتح الرحمن الحسن منصور، بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2009،

11) محمد عاطف سعيد ، إدارة الاعمال وتطوير الأداء ، دار الرؤية للنشر والتوزيع ، طبعة الأولى.

12) محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الابراهيمية، الإسكندرية، 2003،

13) احمد السيد سرايا ، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق ، دار المعرفة الجامعية ، الإسكندرية، بيروت ، 2002 ، ط 1.

14) عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، إثراء للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 2008، ط1.

15) صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1999، د.ط .

الجرائد و المجلات :

1) المرسوم التنفيذي رقم 11\_09 العدد 19، 2009، ص 73 - 75. الجريدة الرسمية

2) كريمة علي الجوهر، ناظم حسن رشيد، معايير و إجراءات مقترحة لتدقيق التكاليف، مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الاقتصادية، 2006، اصدار 4،

المدكرات :

1) عبد العالي شحاني؛ محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية ، أطروحة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، كلية علوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خضير بسكرة .

(2) محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية  
مذكرة ماجيستر معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية  
. 2007،

المراجع باللغة الأجنبية :

- 1) Abdallah Boughaba, comptabilité Analytique, 2éme édition Berti, Alger,  
1994, p5
- 2) – Beatrice ferancis Grandguilot, Comptabilit

# الملاحق

الملحق 1

# الفصل الثاني: تدقيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية SAREL TechnosaT

1 DECLARATION		2 LIBELLE		3 FEUILLET		4 total / articles		EXEMPLAIRE Déclarant			
CODES: 000 MC DS CADRE AND 0001 0001 <b>IMPORTATEUR / EXPORTATEUR REEL</b> SAREL TECHNOSA T BELGHANEM GHARDAIA								<b>ENREGISTREMENT</b> N° 2022-004295 (VAL. 0000) DATE - HEURE 2022-03-13 11:03 CODE - BUREAU 79 BEJATA-PORT 2022-03-13 11:43:45 846 CACHET DU BUREAU			
code fiscal: SAITE DU NUMERO CP 099847086219914-000001 47000 <b>FOURNISSEUR / DESTINATAIRE REEL</b> CHANGDONG XIANGH ELECTRIC ZHONGSHAN, GUANGDONG, CHINA								11 TYPE D'OPERATION 12 FINANCEMENT / 13 CODES 14 NAT/TRANS 15 MONNAIE AUTRES FRAIS MONTANT 16 MONNAIE FRET MONTANT 17 MONNAIE ASSURANCES MONTANT 18 MONNAIE 1860,30 19 MONNAIE 142,64170			
20 PAYS ACHAT VENTE		21 PAYS DEST DEP		22 RELAT VENTE / ACHAT		23 COEF AJUST		24 SOLDE AUTRES ELEMENTS ET (P.T.F.N)			
code 321		code 321 1						25 TAUX DE CHANGE 142,64170			
26 DECLARANT				27 N° AGREMENT		28 LIQ-REP		29 VALEUR EN DA			
TRANSIT HOHDELLA FOUIZI				1994/94027		38		2175425,60 470/301/2022/1/10/00067/USD			
SUR COLONKI AMIROUCHE KSG 06000								30 DOMICILIATION BANCAIRE			
								31 Nbre Total (Celle Déclarant)			
								32 CODE MANIFESTE N° DOCUMENT			
								M 2022/355 143 06/03/2022 1			
								33 LIGNE SOMMIER DATE			
								34 NATION MODE			
								35 NATION MODE			
								36 LOCALISATION MOES			
								37 PAYS PROVINCE DEST			
								38 POIDS TOTAL BRUT			
								854,00			
								39 NATION MODE			
								40 NATION MODE			
								41 LOCALISATION MOES			
								42 PAYS PROVINCE DEST			
								43 POIDS NET			
								820,00			
								44 VALEURS EN DA			
								2175425,66 0,01			
								45 TAX P REF			
								46 QUANT. COMPLETE			
								1			
								47 CODES PIECES A JOINDRE			
								48 REGIME FISCAL			
								321			
								49 ORIGINE			
								8480410000			
								50 CODE STATISTIQUE			
								51 POIDS NET			
								820,00			
								52 VALEURS EN DA			
								2175425,66 0,01			
								53 TAX P REF			
								54 QUANT. COMPLETE			
								1			
								55 CODES PIECES A JOINDRE			
								56 REGIME FISCAL			
								321			
								57 ORIGINE			
								8480410000			
								58 CODE STATISTIQUE			
								59 POIDS NET			
								820,00			
								60 VALEURS EN DA			
								2175425,66 0,01			
								61 TAX P REF			
								62 QUANT. COMPLETE			
								1			
								63 CODES PIECES A JOINDRE			
								64 REGIME FISCAL			
								321			
								65 ORIGINE			
								8480410000			
								66 CODE STATISTIQUE			
								67 POIDS NET			
								820,00			
								68 VALEURS EN DA			
								2175425,66 0,01			
								69 TAX P REF			
								70 QUANT. COMPLETE			
								1			
								71 CODES PIECES A JOINDRE			
								72 REGIME FISCAL			
								321			
								73 ORIGINE			
								8480410000			
								74 CODE STATISTIQUE			
								75 POIDS NET			
								820,00			
								76 VALEURS EN DA			
								2175425,66 0,01			
								77 TAX P REF			
								78 QUANT. COMPLETE			
								1			
								79 CODES PIECES A JOINDRE			
								80 REGIME FISCAL			
								321			
								81 ORIGINE			
								8480410000			
								82 CODE STATISTIQUE			
								83 POIDS NET			
								820,00			
								84 VALEURS EN DA			
								2175425,66 0,01			
								85 TAX P REF			
								86 QUANT. COMPLETE			
								1			
								87 CODES PIECES A JOINDRE			
								88 REGIME FISCAL			
								321			
								89 ORIGINE			
								8480410000			
								90 CODE STATISTIQUE			
								91 POIDS NET			
								820,00			
								92 VALEURS EN DA			
								2175425,66 0,01			
								93 TAX P REF			
								94 QUANT. COMPLETE			
								1			
								95 CODES PIECES A JOINDRE			
								96 REGIME FISCAL			
								321			
								97 ORIGINE			
								8480410000			
								98 CODE STATISTIQUE			
								99 POIDS NET			
								820,00			
								100 VALEURS EN DA			
								2175425,66 0,01			
								101 TAX P REF			
								102 QUANT. COMPLETE			
								1			
								103 CODES PIECES A JOINDRE			
								104 REGIME FISCAL			
								321			
								105 ORIGINE			
								8480410000			
								106 CODE STATISTIQUE			
								107 POIDS NET			
								820,00			
								108 VALEURS EN DA			
								2175425,66 0,01			
								109 TAX P REF			
								110 QUANT. COMPLETE			
								1			
								111 CODES PIECES A JOINDRE			
								112 REGIME FISCAL			
								321			
								113 ORIGINE			
								8480410000			
								114 CODE STATISTIQUE			
								115 POIDS NET			
								820,00			
								116 VALEURS EN DA			
								2175425,66 0,01			
								117 TAX P REF			
								118 QUANT. COMPLETE			
								1			
								119 CODES PIECES A JOINDRE			
								120 REGIME FISCAL			
								321			
								121 ORIGINE			
								8480410000			
								122 CODE STATISTIQUE			
								123 POIDS NET			
								820,00			
								124 VALEURS EN DA			
								2175425,66 0,01			
								125 TAX P REF			
								126 QUANT. COMPLETE			
								1			
								127 CODES PIECES A JOINDRE			
								128 REGIME FISCAL			
								321			
								129 ORIGINE			
								8480410000			
								130 CODE STATISTIQUE			
								131 POIDS NET			
								820,00			
								132 VALEURS EN DA			
								2175425,66 0,01			
								133 TAX P REF			
								134 QUANT. COMPLETE			
								1			
								135 CODES PIECES A JOINDRE			
								136 REGIME FISCAL			
								321			
								137 ORIGINE			
								8480410000			
								138 CODE STATISTIQUE			
								139 POIDS NET			
								820,00			
								140 VALEURS EN DA			
								2175425,66 0,01			
								141 TAX P REF			
								142 QUANT. COMPLETE			
								1			
								143 CODES PIECES A JOINDRE			
								144 REGIME FISCAL			
								321			
								145 ORIGINE			
								8480410000			
								146 CODE STATISTIQUE			
								147 POIDS NET			
								820,00			
								148 VALEURS EN DA			
								2175425,66 0,01			
								149 TAX P REF			
								150 QUANT. COMPLETE			
								1			
								151 CODES PIECES A JOINDRE			
								152 REGIME FISCAL			
								321			
								153 ORIGINE			
								8480410000			
								154 CODE STATISTIQUE			
								155 POIDS NET			
								820,00			
								156 VALEURS EN DA			
								2175425,66 0,01			
								157 TAX P REF			
								158 QUANT. COMPLETE			
								1			
								159 CODES PIECES A JOINDRE			
								160 REGIME FISCAL			
								321			
								161 ORIGINE			
								8480410000			
								162 CODE STATISTIQUE			
								163 POIDS NET			
								820,00			
								164 VALEURS EN DA			
								2175425,66 0,01			
								165 TAX P REF			
								166 QUANT. COMPLETE			
								1			



# الفصل الثاني: تدقيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية SAREL TechnosaT



FACTURE

**AKKONAL LINES SARL**

Au Capital Social de 100 000DZD

CITE 400 LOGEMENTS LOT.04 LES SOURCES BIR MOURAD RAIS ALGER

NIF: 001816104624408

RC: 18 B 1046244 16/00

AI: 16260529911

TEL : +213 771 47 62 12

Mall: saad.hermez@akkonlines.com

BANQUE CPA AGENCE BMR RIB: 004 00121 4000014145 92

**113488**

Date : 30.12.2021

Client: SAREL DASH PACE  
ZONE INDUSTRIEL GARZAT TAAM BOUNOURA GHARDAIA - ALGERIA

Tel :  
NIF: 001147096323783  
RC:  
AI:

TRANSITAIRE :

B/L N° : AKXGEB21024854  
Navire : MV PAFILIA  
Voyage : PFL1221 DU 30.12.2021  
Port de chargement : GEBZE  
Port de dechargement : ALGER PORT  
Qual/Zone : 22 PC  
Lieu de livraison : ALGER PORT  
GROS : 2548  
Article/Ligne : 78

USD: 138,8266  
EUR: 157,1239

TC Num.	Type	Seal	F	Désignation de la Marchandise	Nbre colis	Poids Kgs	Tare
CAAU5004610	40HC	82103	40'		18	27 540,00	3700
CAIU7914273	40HC	82104	40'	LLDPE ROTOMOLDING POWDER BLUE COLOR,LLDPE ROTOMOLDING POWDER GREEN COLOR	18	27 540,00	3750

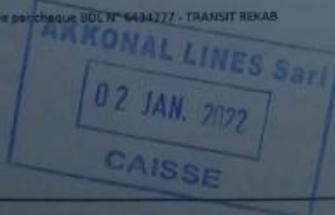
**Détail des frais d'échange :**

Prestations Fournies	PRIX UNIT	QT	TVA	MONTANT HT
FRAIS DE MANUTENTION PORTUAIRE				
40'	33 750,00	2	19%	67 500,00
20'	21 930,00	0	19%	-
FRAIS INTERVENTION AGENCE	10 125,00	F	19%	10 125,00
FRAIS FIXE	1 500,00	F	19%	1 500,00
FRAIS LOGISTIQUE	3 950,00	2	19%	7 900,00
FRAIS LOGISTIQUE	2 950,00	0	19%	-
<b>Total Prestations</b>				<b>87 025,00</b>
<b>Autres:</b>				
FRET COLLECT	-	-	-	-
PEAGE	-	-	-	1 326,88
TIMBRE B/L	-	-	-	1 000,00
<b>Total Autres</b>				<b>2 326,88</b>
<b>TOTAL H.T</b>				<b>87 025,00</b>
<b>TVA</b>				<b>16 534,75</b>
<b>AUTRES</b>				<b>2 326,88</b>
<b>TOTAL TTC</b>				<b>105 886,63</b>

Arreter la presente facture a la somme de :

Cent Cinq Mille Huit Cent Quatre Vingt Six Dinars Soixante Trois Centimes

Payée par chèque BDL N° 6434277 - TRANSIT REKAS



## الفصل الثاني: تدقيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية SAREL TechnosaT

Lot de production

N° Lot : 3

Date : 05/06/2021

Observation : COLLIER

Qté produite	ID P.F.	Référence	Désignation	Prix Revient	Base de calcul	Stock
53 400.00	214	COLA15/21	COLLIER LARGE 15/21	8.7495	1.0000	0.00
15 770.00	215	COLA 20/27	COLLIER LARGE 20/27	9.3784	1.0000	0.00
20 177.00	217	COLA33/42	COLLIER LARGE 33/42	10.2172	1.0000	0.00
22 880.00	218	COLA40/49	COLLIER LARGE 40/49	10.6102	1.0000	0.00
35 336.00	219	COLA50/60	COLLIER LARGE 50/60	11.3963	1.0000	0.00
108 895.00	843	COLA15/21J	COLLIER LARGE A JOINT 15/21	11.8995	1.0000	0.00
106 000.00	844	COLA 20/27J	COLLIER LARGE A JOINT 20/27	13.4284	1.0000	0.00
111 164.00	845	COLA26/34J	COLLIER LARGE A JOINT 26/34	15.7000	1.0000	0.00
108 386.00	847	COLA33/42J	COLLIER LARGE A JOINT 33/42	16.6072	1.0000	0.00
112 646.00	846	COLA40/49J	COLLIER LARGE A JOINT 40/49	19.3402	1.0000	0.00
18 000.00	670	CODE0100	COLLIER DESCENTE 0100	17.8633	1.0000	0.00
18 000.00	205	CODE0110	COLLIER DESCENTE 0110	20.6031	1.0000	0.00
18 000.00	657	CODE0125	COLLIER DESCENTE 0125	19.6081	1.0000	0.00
18 000.00	849	CODE0160	COLLIER DESCENTE 0160	21.5754	1.0000	0.00
18 000.00	672	CODE063	COLLIER DESCENTE 063	15.2718	1.0000	0.00
18 000.00	204	CODE080	COLLIER DESCENTE 080	18.0107	1.0000	0.00
18 600.00	671	CODE090	COLLIER DESCENTE 090	17.0851	1.0000	0.00
190 000.00	909	COMU16S	COLLIER MULT. COUCH. SIMPLE 016 (CT2000)	1.2105	1.0000	0.00
190 000.00	910	COMU20S	COLLIER MULT. COUCH. SIMPLE 020 (CT2000)	1.2721	1.0000	0.00
78 700.00	911	COMU16D	COLLIER MULT. COUCH. DOUBLE 016 (CT1000)	2.7907	1.0000	0.00
52 600.00	216	COLA26/34	COLLIER LARGE 26/34	11.5608	1.0000	0.00
82 000.00	912	COMU20D	COLLIER MULT. COUCH. DOUBLE 020 (CT1000)	2.8831	1.0000	0.00

Nbr de Produits : 22

Total Qté Produite : 1 414 554.00

Remplir

Enregistrer

Imprimer

Supprimer

Consom. Mat.

Consom. P.S.F.

BEA - Aut... OASIS P... INVENTAL... PCCOMP... Microsoft... Wmanag... mot de p... FR 12:17 08/05/2022

# الفصل الثاني: تدقيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية SAREL TechnosaT

Fiche Article: COLLIER DESCENTE Ø110

Description Informations complémentaires Dépôts **Composition** Etat de stock

Composition de : COLLIER DESCENTE Ø110

Code barre  Base de calcul

ID	Référence	Désignation	Prix achat HT	Qté Composée
195	F G 1X28MM	FEUILLARD GALVA 1X28MM COLLIER DESC	151.4673	0.0990
196	COENM6*5	EDGE NUT M6X5	247.1659	0.0045
197	COENM8*10	EDGE NUT M8X10 (M7X10)	299.0145	0.0079
199	PATTE M8 1,25X50	PATTE M8 1,25X50	255.3532	0.0096
201	COCAØ110/25	CARTON EMBALAGE Ø110 ////25	40.7280	0.0400
203	COCAØ110/200	CARTON EMBALAGE Ø110 ////200	97.9500	0.0050
206	BOUL6*20	BOULON M6X20	255.3109	0.0106
384	SACCODES-PATE	SAC COLIER DESCENT-PATE 135MM-80MM/	1.0199	0.0400
40	RUBAN	RUBAN ROUL 2000M FEUI. 12X0.80	1.3700	0.0180

Nbr de Composants  P.Revient ==> Fiche

Frais	Prix u. Matière	Montant	Quantité
Frais 1	0.00		
Frais 2	0.00	Utilisé : 25.8117	25.81 0.2346
Frais 3	0.00		
Frais 4	0.00	TOTAL : 25.8117	25.81 0.2346
Frais 5	0.00		
Frais 6	0.00	TOTAL FRAIS	0.00
Frais 7	0.00	PRIX DE REVIENT	25.8117

Remplir Supprimer OK Annuler



**IDEAL®**  
**REGENT**

## COLLIER DECENTE



- Ø63
- Ø80
- Ø90
- Ø100
- Ø110
- Ø125
- Ø160

Avec et sans joint

- **Produit de Qualité**
- **Facile à Installer**
- **Anti-Corrosion**

Acier galvanisé: 1x28mm  
Patte à vis: M8x50

ZI N°65 Bounoura 47014, Ghardaïa-Algérie  
info@technosat-dz.com  
+213 (0) 29 27 23 71/68

technosat-dz.com

Fabrique en Algérie