



الموضوع

المحاسبة المالية كأداة للرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة:

SARL SOFRAMIMEX

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ المشرف:

عزوز ميلود

إعداد الطالبان:

1- انفيف أمجد بدر الدين

2- بونيف عصام

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	سعيد عبد الحليم	استاذ محاضر ب	رئيسا	جامعة بسكرة
2	عزوز ميلود	استاذ محاضر أ	مشرفا	جامعة بسكرة
3	شحتاني عبد العالي	استاذ مساعد أ	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2021/2020

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Financières et
Comptables



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبية

الموضوع

المحاسبة المالية كأداة للرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة:

SARL SOFRAMIMEX

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ المشرف:

عزوز ميلود

إعداد الطالبان:

3- انيف أمجد بدر الدين

4- بونيف عصام

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	سعيد عبد الحليم	استاذ محاضر ب	رئيسا	جامعة بسكرة
2	عزوز ميلود	استاذ محاضر أ	مشرفا	جامعة بسكرة
3	شحتاني عبد العالي	استاذ مساعد أ	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2021/2020

شكر وعرفان

الحمد لله رب العالمين نحمده ونشكره ونستجيب له استجابة الطائعين، والصلاة والسلام على سيدنا محمد أشرف المرسلين و على إله وصبحه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

نتوجه بخالص الشكر والامتنان إلى أستاذنا المتواضع بعلمه والطيب بتعامله الأستاذ ميلود عزوز فله منا كل الشكر، كما نتوجه بالشكر لكل الأستاذة الأفاضل في كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير خصوصا وجامعة محمد خيضر عموما.

كما نتوجه بالشكر للجنة المناقشة لهذا العمل المتواضع .

دون ان ننسى لمجمع الاخوة عموري على حسن الاستقبال
والمعلومات القيمة .

موظفي مكتبة الكلية.

وكل من ساهم في انجاز هذا العمل من قريب أو بعيد.

الإهداء

إلى كل من علمني حرفا في هذه الدنيا الفانية.

إلى روح أبي الزكية الطاهرة رحمه الله .

إلى روح أمي العزيزة الغالية رحمها الله.

إلى التي تحضرنني بروحها و تغيب عني بجسدها جدتي رحمها الله.

إلى إخواني ، زوجاتهم ، ابناؤهم.

إلى اختي الحنونة و زوجها و ابنتهم ندى.

إلى قرة عيني اختي منار

إلى روح فؤادي زوجتي وأبنائي فاطمة و عمر و صهيب.

إلى زملائي في مقاعد الدراسة

إلى زملائي في العمل

إلى جميع أفراد الأسرة التربوية في الجزائر الحرة الأبية.

إلى كل هؤلاء وهؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع.

ونسأل الله أن يجعله نبراسا لكل طالب علم

آمين يا رب العالمين

عصام

الإهداء

إلى كل من علمني حرفا في هذه الدنيا الفانية.

إلى روح أبي الزكية الطاهرة رحمه الله .

إلى القلب الذي يضح فيا الروح أبي العزيزة الغالية .

إلى إخوتي .

إلى خالتي اخوالي.

إلى زملائي في مقاعد الدراسة.

إلى جميع أفراد الأسرة التربوية في الجزائر الحرة الأبية.

إلى كل هؤلاء وهؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع.

ونسأل الله أن يجعله نبراسا لكل طالب علم

آمين يا رب العالمين

أحمد

ملخص الدراسة

ملخص الدراسة:

تعتبر المحاسبة التحليلية من الأدوات الفعالة المتعددة من طرف المؤسسة في حساب التكاليف حيث يعتبر ظهورها تطور طبيعي للمحاسبة تطور طبيعي للمحاسبة العامة ومرحلة متقدمة من الفكر المحاسبي.

وتهدف من خلال هذه الدراسة إبراز مدى أهمية المحاسبة التحليلية في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وكذا مصداقية و موثوقية القوائم المالية باستخدام المحاسبة التحليلية.

Abstract:

Analytical accounting is one of the many effective tools on the part of the organization in calculating costs, as its emergence is considered a natural development of accounting, a natural development of public accounting and an advanced stage of accounting thought.

We aim through this study to highlight the importance of analytical accounting in the institution's internal control system, as well as the credibility and reliability of the financial statement using analytical accounting.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة التحليلية, الرقابة الداخلية, التكاليف,

قائمة الجداول

- الجدول رقم **01**: مزايا و عيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة. 16
- الجدول رقم **02**: الفروقات بين الطرق الأخرى وطريقة **ABC** 22

قائمة الإشكال

- الشكل رقم **01**: وظائف المحاسبة التحليلية 7
- الشكل رقم **02**: مخطط تفصيلي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة. 12
- الشكل رقم **03**: أهداف **ABC** 20
- الهيكل التنظيمي للشركة **SARL SOFRAMIMEX** 44

المقدمة

تمهيد :

إن المكانة الاقتصادية لأي دولة، تتعزز بمجموع مؤسساتها داخل الاقتصاد الوطني مرهونة بمدى كفاءتها مساهمتها في التنمية الاقتصادية، في خلق قيمة مضافة على الصعيد الاقتصادي كذا بمدى قدرتها على المنافسة فرض وجودها في محيط يتسم بعدم الاستقرار التغير المستمر، بالخصوص في عصرنا الحالي الذي يشهد أوضاعا عالمية جديدة فرضتها القوى المهيمنة على الاقتصاد العالمي من خلال " اقتصاد العولمة " هذه الظاهرة التي باتت أمرا حتميا مفر منه خاصة على الدول النامية .

كل هذه المستجدات، يقع على عاتق إدارة المؤسسة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، ومن مسؤوليتها المحافظة عليه والتأكد من مدى سلامة تطبيقه. كما أن هناك التزاما آخر قانونيا يقع على عاتقها بإمساك حسابات منتظمة.

بناء على ذلك يعد نظام الرقابة الداخلية، جزءا هاما من نظام المعلومات التي يحتاج إليها المراجع، عند إعداده لبرنامج المراجعة، وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها، والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات المراجعة، كما أن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية المراجعة، وإنما يحدد أيضا العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة. ويجب أن يستمر المراجع في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه من الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة، وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن فعالية وكفاءة النظام.

تختلف أشكال المحاسبة وفق المجال الذي تطبق فيه، بحيث يمكن التفرقة بين مجموعة من المحاسبات منها: المحاسبة العمومية، المحاسبة الوطنية، المحاسبة العامة، محاسبة الشركات المحاسبة التحليلية .

إن المحاسبة التحليلية أداة فعالة في الرقابة الداخلية، إلا أنها تكاد تكون غير موجودة في مؤسساتنا، هذا راجع لعدة أسباب ذكر

منها :

-عدم وعي مسؤولي المؤسسات بالمعنى الحقيقي لها بأهميتها في اكتشاف نقاط الضعف القوة.

-عدم رغبة بعض المسؤولين في اعتمادها، على الرغم من وعيهم بأهميتها ذلك لاعتبارات شخصية، كونها محاسبة مسؤولية تساعد في اكتشاف الثغرات الفروقات من الناحية المالية تقدم الدليل عن جهة كل دينار في المؤسسة.

-دون تجاهل كلفتها الباهظة صعوبة إقامتها كنظام تطبيقها داخل المؤسسة .

إن غياب استعمال تقنيات المحاسبة التحليلية، كان من أهم أسباب المشاكل التي تعاني منها مؤسساتنا، لذا وجب على مسيرينا إعادة النظر في أساليب تسييرهم جديا التفكير في إقامة هذا النظام الاستراتيجي خاصة بعدما دق ناقوس الخطر على المؤسسات الجزائرية

دخلت رهانات الحفاظ على بقاءها في ظل العولمة والمنافسة الشديدة كذا بؤادر انضمام الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة مستقبلا .

المقدمة

انطلاقاً مما سبق ذكره، يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية فيما يلي :

ما هي أهمية المحاسبة التحليلية أداة في نظام الرقابة الداخلية؟

بناءً على هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :

* ماهية الرقابة الداخلية وأدواتها و أهميتها ما هي أسباب ظهور المحاسبة التحليلية و دورها لدى المراجع الداخلي

فرضيات الدراسة :

من اجل دراسة إشكالية الموضوع، انطلقنا من بعض الفرضيات المتمثلة في :

*تتوقف كفاءة الرقابة الداخلية على مدى توافر مجموعة من الإجراءات و اللوائح المعدة مسبقاً.

* المحاسبة التحليلية هي أداة الرقابة الداخلية وذلك من خلال تحليلها لكلفة المعلومات الوارد إليها

الدراسات السابقة

فيما يتعلق بالدراسات السابقة، فقد لاحظنا بعد قيامنا بالبحث، وجود مجموعة من الدراسات التي اهتمت بموضوع المحاسبة التحليلية لكن من زوايا أخرى ليست لها علاقة بالرقابة الداخلية، هذا ما جعل الدراسات في موضوع بحثنا قليلة جداً محدودة . هذه الدراسات هي رسائل ماجستير دكتوراه تناولت المواضيع التالية :

-أحمد طوائفة: المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط مراقبة الإنتاج، 2002-2003

-دادن عبد الغني: الاتجاه للمنافسة، 2001-2002

-بلغيت مداني: فعالية نظام المحاسبة التحليلية في التسيير اتخاذ القرار، 1997-1998

-عقون سعاد: محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، 2001-2002

-صيام وليد زكريا: دور البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات الطويلة الأجل، 1997-1998

-وجدان علي احمد: دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين اداء المؤسسة، 2010-2009

- عقون سعاد : محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، 2001-2002

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في :

* التعرف على نظام الرقابة الداخلية كنظام فعال ضروري للحصول على المعلومات المحاسبية الحقيقية.

* توضيح دور نظام المحاسبة التحليلية خاصة، علاقتها بالمعلومات المالية التي تتحصل عليها من المحاسبة العامة من اجل إعطاء صورة حقيقية عن الكشوفات المالية للمؤسسة.

* إبراز ضرورة حتمية وجوب تبني هذا النوع من المحاسبة، رغم عدم الزاميته من الناحية القانونية ذلك لأثرها العميق في اكتشاف الثغرات النقائص التي قد تتم بقصد أو بدون قصد، سواء على مستوى مراكز المسؤولية أو مراكز الإنتاج.

أهداف الدراسة :

من خلال دراستنا ستحاول تحقيق حملة من الأهداف نلخص أهمها فيما يلي:

- محاولة الإلمام بالإطار النظري للمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية

- تحقيق هدف علمي وهو إضافية مرجع جديد في هذا المجال.

اختيار الموضوع :

إن اختيارنا لهذا الموضوع، كان لجملة من الأسباب، تمثلت فيما يلي :

- اهتمام شخصي للبحث في هذا الموضوع لما له من الأهمية البالغة .

- انعدام الاهتمام بهذه الأداة التسييرية في المؤسسات الجزائرية، رغم ان لها دور فعال في الرقابة الداخلية.

منهج الدراسة:

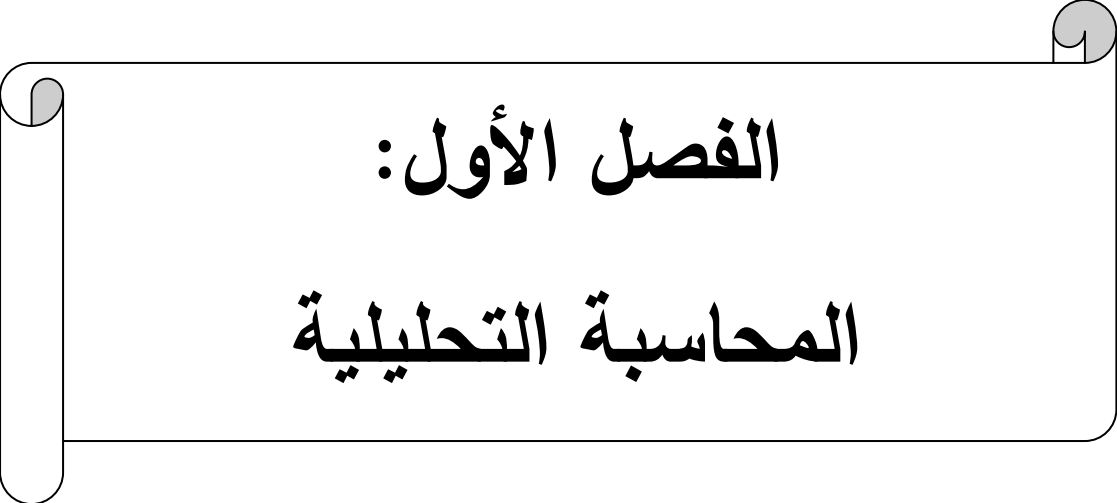
تكتسي الدراسة أهميتها من أهمية المحاسبة التحليلية لنظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسات نظرا لزيادة واتساع نطاقا الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها، حيث ستناول خلال هذه الدراسة دور المحاسبة التحليلية لنظام الرقابة الداخلية والتعرض لأهم الأسس العلمية التي من المفروض أن تستند إليها لتكون فعالة.

المقدمة

انتقلنا إلى المؤسسة محل الدراسة سعياً لجمع المعلومات الضرورية للإلمام بالجانب النظري للمذكرة حيث عد فحص مختلف الأقسام والإدارات التي منها المؤسسة محل الدراسة تماشياً مع احتياجاتها لنوعية وطبيعة المعلومات التي تخدم أهداف البحث.

تقويم البحث وتبويبه :

وفي الأخير جاءت المذكرة في ثلاث فصول حيث سنتناول في الفصل الأول المحاسبة التحليلية من خلال مبحثين، حيث تناولنا في المبحث الأول أساسيات حول المحاسبة التحليلية والمبحث الثاني الطرق المستعملة في حساب وتحديد التكاليف، أما الفصل الثاني الذي كان بعنوان نظام الرقابة الداخلية فقد قسمناه هو الآخر إلى ثلاث مباحث، الأول ماهية الرقابة الداخلية، أما الثاني مكونات ومبادئ الرقابة الداخلية، والثالث تقييم الرقابة الداخلية وفي الفصل الأخير الخاص بالدراسة الميدانية فقد احتوى على مبحثين حيث تناولنا المبحث الأول تقديم عام لمؤسسة و المبحث الثاني كيف تقوم مصلحة المحاسبة و المالية بالرقابة الداخلية وقام السيد رئيس المصلحة بشرح مع تنقلنا بين المكاتب.



الفصل الأول:
المحاسبة التحليلية

تمهيد:

تعتبر المحاسبة العامة أحد التقنيات المستعملة في المؤسسة كونها تقوم بتقديم صورة شاملة للنتائج المحققة مع التفرقة بين السلع والخدمات والأعباء الأخرى حسب نوعيتها لكن رغم أهميتها فالمعلومات المحتواة فيها ليست كافية لتحليل النشاط ، مما أدى بظهور نقص دفع المسيرين بالبحث عن وسيلة أو تقنية أخرى توضح الاستغلال الأمثل فجاءت المحاسبة التحليلية لتدارك هذا النقص باعتبارها أداة فعالة في تفسير النشاط وعناصرها خصوصا وأن التسيير الاقتصادي والمالي يفرض على المؤسسة دراسة محيطها الاقتصادي ومعرفة التقدم التكنولوجي لأنه يترتب على هذا التطور أهداف وعلاقات جديدة للمحاسبة التحليلية تجعل لها ميزة تختلف عن المحاسبات الأخرى.

المبحث الأول: أساسيات حول المحاسبة التحليلية.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة التحليلية.

يطلق عليها المحاسبة الصناعية لأنها غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي، لها عدة تعاريف، نظرا لتعدد أهدافها ، ومنها "المحاسبة التحليلية وهي عبارة عن مجموعة تقنيات لتخصيص وتحميل الأعباء للمنتجات بهدف إنتاج النفقات في التكاليف". (عدون، 2000، صفحة 8)

بأنها "نظام معلومات داخلي خاص بهيكل المؤسسة وبطبيعة محيطها كما يعرفها Lazary الذي يسمح لمسيري المؤسسة:

- متابعة تطور التكاليف الوسيطة والتكاليف النهائية.

- باتخاذ مجموعة من قرارات التسيير. (Lazary, 2000, p. 22)

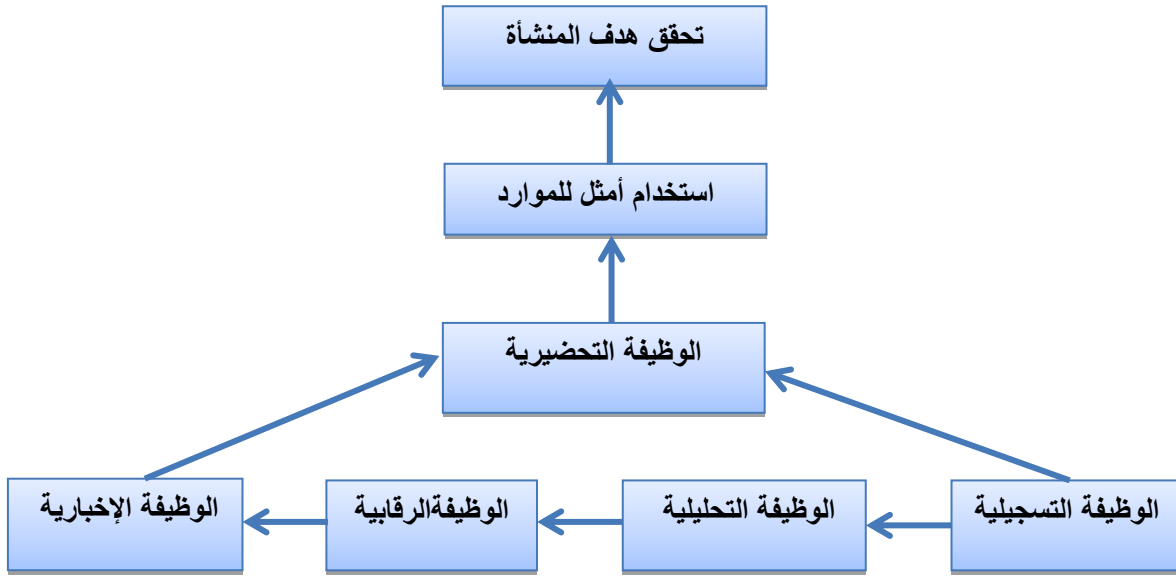
وهي أيضا تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة الاقتصادية، القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بمراقبة ودراسة المر دودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بدراسة ومراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة ، وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسة. (غسان، 2006، الصفحات 17-20)

المطلب الثاني: وظائف المحاسبة التحليلية.

إن محاسبة التكاليف عبارة عن مجموعة من الوظائف التي تساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها والمتمثلة أساسا في تحقيقي

أقصى ربح ممكن، خاصة في ظل المنافسة. (محمد تيسير، 2009، صفحة 28) ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي:

الشكل رقم 01: وظائف المحاسبة التحليلية



المصدر: (محمد تيسير، 2009، صفحة 28)

ويمكن حصر مختلف الوظائف من خلال ما سبق فيما يلي: (محمد تيسير، 2009، صفحة 28)

1- الوظيفة التسجيلية:

هي وظيفة تختلف حسب الطريقة المتعمدة من المؤسسة في عملية التسجيل.

2- الوظيفة التحليلية:

وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف واقتزنت هذه الوظيفة باسم محاسبة التكاليف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربطه بمراكز التكلفة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

3- الوظيفة الرقابية:

هي وظيفة أساسية تقوم بها محاسبة التكاليف من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا، ولكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المعايير المحددة أو تكون الانحرافات غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من المعايير، وهنا يجب أن تدرس أسباب هذه الانحرافات وإيصالها للإدارة من أجل الحد من هاته الانحرافات

الوظيفة التحفيزية:

تتحقق هذه الوظيفة بعد انجاز الوظائف السابقة وهي تمثل عامل دفع الأقسام المؤسسة من تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحدد في عملية الاتفاق، ونتيجة لذلك ستحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفاء واقتصادي وهذا يساعد إدارة المؤسسة على تحقيق هدفها المرسوم.

المطلب الثالث: دور المحاسبة التحليلية.

إذا كانت للمحاسبة العامة أهداف تتمثل في جمع المعلومات حسب طبيعتها لتقديمها في شكل ميزانيات وحسابات نتائج فدور المحاسبة التحليلية يتجلى في:

حساب التكاليف وسعر التكلفة:

يساعد ويسهل عملية:

- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم، وبهذا تسهل أيضا عملية تحديد النتائج.
- تحديد سعر البيع لمنتجات مؤسسة.
- مراقبة تطور التكاليف بعد تحليلها وبالتالي مراقبة عمل المؤسسة ومسيرها.

1- دراسة المرد ودية التحليلية:

تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك بـ :

- تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها (حسب الوظائف أو المنتجات)
- مراقبة تطور التكاليف (التموين، الإنتاج، التوزيع): أي السهر على الضغط عليها (حفظها) بقدر الإمكان ومراقبة المرد ودية على مختلف الأقسام في المؤسسة، أو مختلف المنتجات، أو مجموعات المنتجات المتشابهة وهذا بمتابعة تطور التكاليف مع الزمن ومقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقا أو مع المبالغ المثالية أو مع المبالغ التي تظهر في المؤسسات المتشابهة.

2- قياس النتائج التحليلية:

بمعرفة التكاليف وسعر التكلفة نستطيع قياس مرد ودية المنتجات والمبيعات أو الخدمات كل منها على حدي، إذ يتحدد سعر البيع على أساس سعر التكلفة والمرد ودية تتحدد على أساس الربح المحقق.

3- إمكانية تقييم المخزون:

أي الكميات المنتجة التي لم تستهلك في نهاية الفترة الحسابية.

4- توفير معلومات حسابية:

يمكن اعتمادها في المستقبل لإعداد مصاريف معيارية من خلال الاهتمام بمجموعات المحاسبة المالية خاصة المجموعات السادسة منها وهي مجموعة التكاليف، ويستثنى حساب 69 وهذا حسب النظام القديم لأنه تكاليف خارج الاستغلال. ويظهر لنا من هذا أن محاسبة التكاليف التي تعمل على حساب النتائج حسب المنتجات تكون أحسن بالنسبة للمحاسبة المالية، لأنه من هنا يظهر لنا المنتج الذي يساهم إيجابيا في نتيجة المؤسسة والذي يساهم سلبيا، ومنه القيام بالبحث عن الأسباب التي تؤدي إلى ذلك ومحاولة القضاء عليها، وإذا لم يكن في إمكانية المؤسسة ذلك فيمكن أن تتخذ قرار بإلغاء المنتج الذي يحقق لها الخسارة وتزيد من الإنتاج الذي يحقق لها ربحا، ولكن هذا القرار ليس سهلا إذ يأخذ بعين الاعتبار عدة عوامل مختلفة منها:

حجم الطلب على المنتج في السوق.

- إمكانية المؤسسة لتغيير أو شراء آلات جديدة.

- تسريح العمال أو استعمال عمال آخرين لاختصاصات أخرى.

تطرقنا في هذا المبحث غلي تقديم عام لبعض المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف تبين أن لهذه الأخيرة دور كبير في مراقبة الأداء التسييري للمؤسسة، إذ تعتبر كأداة تهتم بمتابعة النشاط، وسيتم الحديث في المبحث الموالي عن التكاليف وسعر التكلفة الذي يعتبر الجزء الذي تحاول المحاسبة التحليلية الاهتمام به، وذلك لما له من تصنيفات ومكونات خاصة به.

المطلب الرابع: أهداف المحاسبة التحليلية

هناك من يعتبر أهداف المحاسبة التحليلية هي نفسها المعايير التي ترمي إليها، وهناك من يعتبر أن الأهداف هي المبادئ التي يرتكز عليها نظام المحاسبة التحليلية ولكن مهما كانت الأغراض المنتظرة من هذه المحاسبة، فهي تبقى عبارة عن نظام يهتم به أصحاب القرار، لأنه لا يسمح بتحقيق الأهداف التالية:

1- قياس تكاليف الأداء:

الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تسجيل وثبوت وتحليل وتلخيص البيانات والمتعلقة بعناصر التكاليف من أجل إثبات

تكلفة كل عنصر مما يؤدي للوصول إلى الأهداف التالية: (محمد شفيق، 1998، صفحة 26)

- تحديد تكلفة كل عنصر.

- تحديد التكاليف داخل كل مركز تكلفة.

- تحديد تكلفة كل منتج أو خدمة.

- تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات.

2- قياس تكلفة الإنتاج:

تعد المنطلق الذي أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف، بحيث يهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة

وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت، كذلك مدى استفادته من الخدمات واللوازم

المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج، للقيام بالتسعير وتقييم المخزون السلعي.

3- الرقابة على عناصر التكلفة:

تعتبر الرقابة على عنصر التكاليف أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج

وعملية الرقابة على عنصر التكاليف تتطلب وضع الدورات المستندة السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف بهدف مراقبتها والسيطرة عليها

وتعتبر الرقابة إحدى الوظائف المهمة في حالة وضع الموازنات، حيث تساعد في رقابة العمليات بمقارنة النتائج الفعلية بالمخطط، فإذا ما

حدث انحراف كبير عن الموازنة فيتم إبلاغ الإدارة لاتخاذ الإجراءات المناسبة. (محمد شفيق، 1998، صفحة 26)

4- اتخاذ القرارات:

عملية اتخاذ القرارات هي عصب الإدارة، ولكي يكون القرار رشيدا فإنه من الضروري أن يكون البديل الذي وقع عليه الاختيار هو أفضل البدائل، التي تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة، ومن القرارات التي يمكن للمحاسبة التحليلية أن تساعد في اتخاذها ما يلي: (محمد شفيق، 1998، صفحة 26)

- تحديد العلاقة بين التكلفة، الحجم، الربح.
- اتخاذ قرار بتوقيف خط إنتاج معين أو الاستمرار فيه.
- شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج.
- إحلال آلة جديدة محل القديمة.
- التوسع داخل الأسواق المحلية أو الأسواق الخارجية.

5- إعداد الكشوف المالية:

تهدف محاسبة التكاليف إلى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة و البضائع المباعة وتستخدم بيانات التكاليف في إعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة. (Boughaba, 1998, p. 6)

6- تقدير المرد ودية:

المحاسبة التحليلية تدرس المرد ودية على مستويات مختلفة وكذلك على ضوء النتائج المحاسبية للمؤسسات تتخذ قرارات مناسبة مثل الزيادة في الإنتاج أو التخفيض منه، أو توقيف هذا النوع من الإنتاج تماما. (محمد تيسير، 2009، صفحة 28)

المبحث الثاني: الطرق المستعملة في تحديد التكاليف.

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة في المؤسسة يمكن أن يتم بعدة طرق نذكر منها: طريق التكاليف الحقيقية، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التحميل العقلاني، وسنحاول بهذا المبحث التطرق إلى مختلف الطرق المتبعة في المحاسبة التحليلية.

المطلب الأول: طريقة تكاليف الكلية.

لكي تتم عملية المراقبة لنشاط المؤسسة عادة يتم استخدام نتائج المحاسبة العامة، وحتى يتم التحليل الجيد للنشاط وجدت المحاسبة التحليلية، ومن أهم طرقها في التحليل طريقة التكاليف الحقيقية التي تعتبر الأسهل والأكثر تطبيقا.

1- ظهور طريقة التكاليف الكلية:

وجدت طريقة التكلفة الكلية في الفترة الممتدة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية، ثم طورت هذه الطريقة بعد الحرب العالمية الثانية حيث تم المصادقة عليها سنة 1957 ضمن المخطط المحاسب العام، واعتمدت كطريقة أساسية لحساب أسعار التكلفة. (عدون، 2000، صفحة 36)

2- أهداف طريق التكلفة الكلية:

تهدف طريقة التكلفة الكلية إلى تحقيق ثلاثة أهداف رئيسية:

- البحث عن صيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول لأن التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة للسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار، وباستثناء بعض الحالات الخاصة لا بد أن يكون العسر أكبر أو يساوي التكلفة الكلية. (رحمون، 2004-2005، صفحة 194)
- البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة للمؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى:
- دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدمتها، خاصة مناه المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج.
- الاستجابة لمتطلبات التسيير الداخلية، حيث تشكل معلومة محاسبة مهمة بالنسبة للمسيرين.

3- الأسس التقنية لطريقة التكاليف الكلية:

تعتمد طريقة التكاليف في تحليلها على مجموعة من الأسس والمبادئ وتنطلق من إدراج كافة الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة وذلك من خلال تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة ثم التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة بحيث يتم تخصيص الأعباء المباشرة إلى مختلف المنتجات أو الطلبات بينما توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف مراكز التحليل وفق عمليات حسابية ثم توزع على المنتجات وفق وحدات العمل ليتم تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية لمختلف المنتجات.

3-1- تحديد الأعباء المباشرة وغير المباشرة:

وفق طريقة تكلفة أي منتج وتشكل من نوعين من الأعباء. (رحمون، 2004-2005، صفحة 194)

3-1-1- الأعباء المباشرة:

هي الأعباء التي ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدات الإنتاج وتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها تقسيمها لوحدات الإنتاج، وتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها.

3-1-2- الأعباء غير المباشرة:

تعتبر هذه التكاليف هامة وضرورية لإتمام عمليات التصنيع والتسويق والإدارة إلا أنه لا يمكن تخصيصها أو ربطها بسلعة معينة، بل قد يستفيد منها أكثر من نوع من المنتجات ومع هذا فإن التكاليف تعد جزءا من تكلفة السلعة، ويتم تحميلها على الوحدات المنتجة وفقا لوحدات القياس، وتشمل الأعباء الصناعية غير المباشرة مثل: الزيوت والغراء والقوى المحركة، إيجار المباني التأمينات، الكهرباء، المياه لوازم الصناعة وغيرها.

3-2- خطوات تطبيق طريقة الأقسام متجانسة:

تقسم المؤسسة إلى أقسام متجانسة والتي تعد مراكز تكلفة وبالتالي مراكز مسؤولية، الأمر الذي يؤدي إلى تسهيل عملية حساب التكاليف والرقابة عليها.

3-2-1- تعريف القسم المتجانس:

هو مركز عمل حقيق من مراكز المؤسسة يتكون منت مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك، وهناك

نوعان من الأقسام المتجانسة هما: (ساحل، 2002-2003، صفحة 68)

3-2-1-1- الأقسام الرئيسية:

وهي التي تجمع فيها كل الأعباء غير المباشرة ثم تحمل على الأقسام وذلك بواسطة وحدات معينة تدعى "وحدات القياس"

تتمثل هاته الأقسام (بوشاشي، 2002، صفحة 17) في التالي:

قسم التموين:

وتسمى كذلك بقسم المشتريات أو المخزن ويتمثل نشاط هذا القسم في الشراء والتخزين ويقاس نشاطه بالكمية المشتراة.

قسم الإنتاج:

ويسمى أيضا قسم الصنع أو المعمل ويتمثل في الو رشات المنتشرة عبر المؤسسة، ويعبر عن نشاطه بإحدى الوحدات التالية: الكمية المنتجة عدد ساعات العمل المباشرة، عدد ساعات عمل الآلة.

قسم التوزيع:

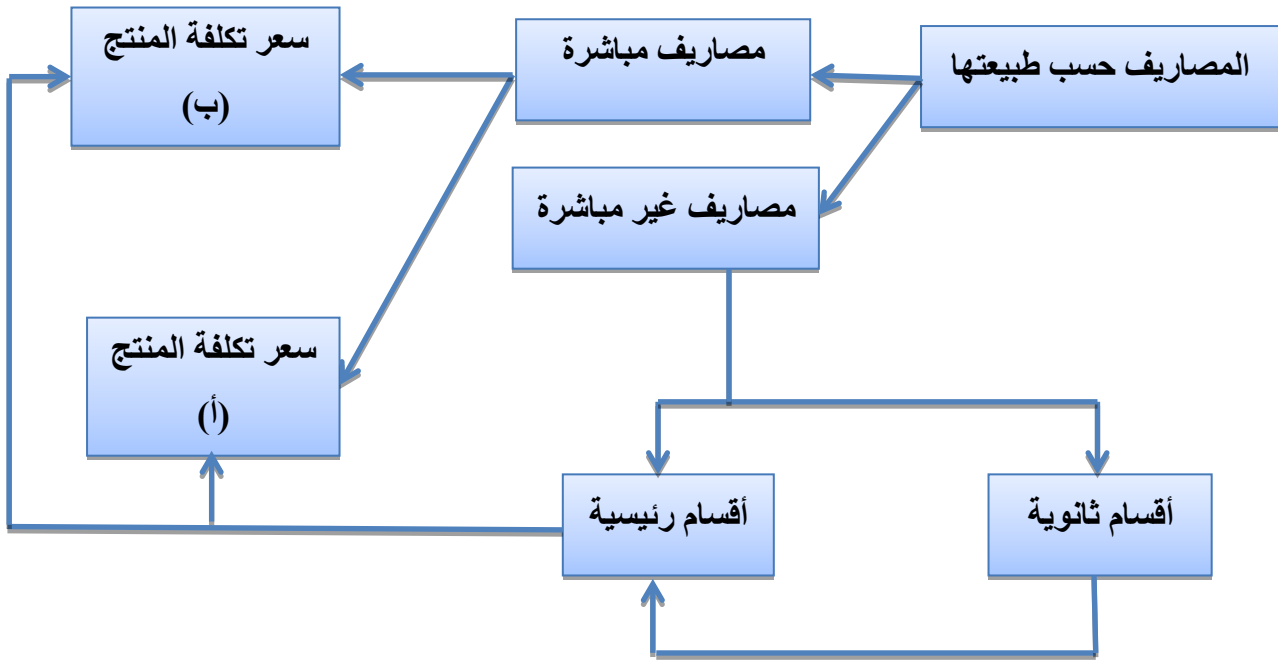
النشاط الأساسي لهذا القسم هو البيع، ويقاس نشاطه برقم الأعمال.

3-2-1-2- الأقسام المساعدة:

وهي الأقسام التي تستفيد من نشاطاتها أقسام أخرى مثل: الصيانة، النقل، الإدارة.

يمكن تلخيص ما سبق في الشكل التالي:

الشكل رقم 02: مخطط تفصيلي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة.



المصدر: (رحال ، 1992 ، صفحة 51)

4- تحديد وحدات العمل:

يتم تحميل أعباء المراكز الرئيسية على المنتجات وفق وحدات عمل، والتي تحدد عندما تتم معالجة الأعباء الغير المباشرة في مراكز التكاليف.

4-1- تعريف وحدة العمل:

هي الوحدة التي تمكن من تحميل تكاليف ومراكز التحليل على حسابات تكاليف المنتجات أو الطلبات. (أوكيل، 1998، صفحة 116)

كما تسمح وحدات العمل بمتابعة تطور التكاليف في الأقسام وقياس هدفين أولاً متابعة تطور التكاليف بالأقسام وثانياً التحميل على التكاليف وسعر التكلفة إي إن وحدة العمل يتم على أساسها توزيع تكاليف القسم على المنتجات. (Burlaud & Claude, 1995, p. 18)

5- التوزيع الأولي:

يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء الغير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام. (عدون، 2000، صفحة 38)

بعدها يتم استخدام مفتاح التوزيع فالمؤسسة تلجأ إلى مفاتيح التوزيع لتقسيم الأعباء حسب طبيعتها بين مراكز التحليل وهو ما يسمى التوزيع الأولي كما تلجأ إليها أيضا لتوزيع تكاليف المراكز الثانوية على المراكز الرئيسية وهو ما يسمى بالتوزيع الثانوي (Trahand j, 2000, p. 18).

ويعتبر مفتاح التوزيع الأولي الوسيلة التي بواسطتها توزع الأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام، ومفتاح التوزيع يستعان به إذا كانت الخدمات المقدمة غير قابلة للقياس.

6- التوزيع الثانوي:

هو توزيع الأعباء غير المباشرة للأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية ويتم تحميل نصيب كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام الفرعية المساعدة الأخرى حسب وحدة قياس معينة وتختلف من مؤسسة إلى لأخرى. (أحمد، 1993، صفحة 98)

وهذا التوزيع يتخذ عدة طرق نذكر منها:

6-1- طريقة التوزيع المباشرة:

تقوم على أساس توزيع إجمالي للمصاريف غير مباشرة التابعة للأقسام الفرعية وفق أسس متناسبة مع الأقسام الرئيسية. (بو يعقوب، 2005، صفحة 103)

6-2- طريقة التوزيع التنازلي:

في ظل هذه الطريقة يتم توزيع المجموع الأولي للأعباء الخاصة بكل قسم من الأقسام الثانوية على الأقسام الثانوية التالية له.

بالإضافة إلى الأقسام الرئيسية، أي أن المركز يقدم خدماته فقط للمراكز التي تليه ليصبح مجموع أعبائه معدوما وهكذا يوزع مجموع أعباء قسم الثاني على المراكز الموالية له دون الرجوع إلى الوراء بالتالي فإن هذه الطريقة تتجاهل تماما الاستفادة العكسية أي أنها تهتم بالاستفادة في اتجاه واحد فقط وهو الاتجاه التنازلي. (ناصر ، 2004 ، الصفحات 204-205)

6-3- طريقة التوزيع التبادلي:

تقوم على مبدأ تبادل الخدمات بين الأقسام، فقد يستفيد قسم ما من خدمات الأقسام الفرعية الأخرى وقد يقدمها القسم بالمقابل خدمات لتلك الأقسام من خلال توزيع التبادلي ينتج لنا أنه قد تصادف تبادل للخدمات بين الأقسام، أي بمعنى أنه يمكن إيجاد قسم يقدم خدمة ويتلقى أخرى في نفس الوقت، ولذلك يتوجب الأمر تحديد قيم الخدمات المتبادلة أولا ثم بعدها مباشرة عملية التوزيع الثانوية ما في حالة عدم وجود أي تبادل للخدمات، هنا تتم عملية التوزيع الثانوي بشكل عادي كما نشير إلى أن عملية التبادل للخدمات لا يقتصر على الأقسام المساعدة فقط بل تتعداه إلى الأقسام الرئيسية وعادة ما نجد قسمين أساسيين أو أكثر يستفيدون من خدمات بعضهم البعض.

ويتم حساب قيمة الخدمات المتبادلة بطريقة المصنوعات مثل ما هو الحال في الأقسام الثانوية. (Burlaud & Claude,

1995, p. 33)

7- مميزات طريقة التكاليف الكلية:

تعتبر هذه الطريقة من أول الطرق في مجال المحاسبة التحليلية، وقد أدت دورا بارزا في نشاط المؤسسات خاصة الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها، بحيث زاد الاهتمام بها والعمل على تطويرها، ورغم كل هذا كان لهذه الطريقة مجموعة من المزايا والعيوب:

7-1- مزايا طريقة التكاليف الكلية:

لها مجموعة من الايجابيات نذكر منها:

- تقسيم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية.
- دراسة تطور تكاليف أي منتج عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع.
- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة.
- إجراء مقارنة الهيكل بسعر التكلفة الخاصة بكل مؤسسة لها أنشطة متعددة، وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة وهذا وفق تنظيم إستراتيجية (تخفيض التكاليف في بعض المراحل وإعادة تنظيم المسار...).

7-2- عيوب الطريقة التكاليف الكلية:

لها بعض السلبيات نذكر منها:

- الانتظار حتى نهاية الدورة لحساب مجمل الأعباء وهذا لا يساعد الإدارة بالحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات.
- قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل.
- محدودية هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالمعلومات الكافية واللازمة لاتخاذ القرارات والتخطيط للمستقبل.
- لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل والغير المستغل.
- عدم القدرة على استعمالها في التحليل النهائي في نشاط المؤسسة.
- أهم عيب يواجه هذه الطريقة أنها طريقة طويلة الحسابات في التوزيع وتحميل الأعباء الغير المباشرة ولا تطلعنا على سعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال في حين يحتاج مسيرو المؤسسات معرفة سعر تكلفة منتجاتهم في خلال الدورة وهذا لاتخاذ القرارات المتعلقة لديهم وأسعار المبيعات قبل حساب التكاليف. (طوابية ، 2003-2004، صفحة 102)
- يجعل سعر البيع الوحدة المنتجة منذ الأساس فترة كما أنه ليس من الضروري أن يكون سعر البيع أعلى من التكلفة الكلية للوحدة وطريقة التكلفة المتغيرة تبين هذا. (رحمون، 2004-2005، صفحة 208)
- تؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابت مع المخزون إلى الفترة التالية لهما لأن التكاليف التالية هي تكاليف فترة زمنية وهذا يخالف فرص استغلال الفترات المالية. (جواب الله، 2009، صفحة 44)

المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني.

ظهرت طريقة التحميل العقلاني التي وضعت أسلوباً لتحميل الأعباء الثابتة بطريقة عقلانية بهدف القضاء على تذبذب تكلفة الوحدة الإنتاجية والوصول إلى التكلفة الوحيدة الثابتة.

1- تعريف طريقة التحميل العقلاني:

2- تعريف طريقة التحميل العقلاني:

يكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقاً كمستوى عادي، أما بالنسبة لكل مرحلة (إنتاج، التوزيع أو أي مرحلة)، تبلغ الأعباء الثابتة المدججة في التكاليف قيمتها الحقيقية مضروبة في معامل التحميل. (كمال حسن و سعدون ، 2008، صفحة 74)

3- مبدأ طريقة التحميل العقلاني تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد

المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحميل المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلانيا لضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل العقلاني والنتيجة يتم جمعها مع الأعباء المتغيرة. (بوخراز ، بدون سنة نشر، صفحة 79) حساب معامل التحميل العقلاني: يحسب معامل التحميل العقلاني من خلال العلاقة التالية: (عدون، 2000، صفحة

166)

3- تقييم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

تعتبر طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة من أحسن الطرق إلى تساعد المسيرين على اتخاذ القرارات، خاصة على المدى البعيد، والجدول التالي يوضح أهم مزايا ونقائص هذه الطريقة

الجدول رقم 01: مزايا وعيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

عيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.	مزايا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.
<p>- أول مشكل يطرح هم كيفية تحديد حجم النشاط العادي لأن له انعكاسات على تحميل التكاليف وبالتالي على تحديد السعر.</p> <p>- حتى وإن أمكن قياس مستوى النشاط العادي ضمن الصرف توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية.</p> <p>- لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط بأرباح.</p> <p>يتطلب هذه الطريقة الهجرة اللجوء إلى حسابات جد معقدة على مستوى التوزيع والتحميل للأعباء.</p> <p>تطرح مشكلة الجرد الدائم وتقديم المخزونات في نهاية دورة الاستغلال وأخرها على النتيجة.</p>	<p>- تسمح بحساب سعر التكلفة مفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.</p> <p>- استقرار سعر التكلفة وفق هذه الطريقة إلا في حالة وجود تغيير التكلفة المتغيرة للوحدة أو الأعباء الثابتة بشكل جمعي.</p> <p>- تسمح هذه الطريقة بتقييم جميع التغيرات للنشاط باستخدام تكلفة البطاقة أو ربع الفعالية.</p> <p>- تقدم معلومات هامة للمسؤولين من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة وخاصة عندما يتعلق الأمر بالخسارة تقدم استغلال كامل للطاقة.</p> <p>- تغيير الخطوات الأولى نحو التكاليف والتسيير التقديري لأن تطبيقها يتطلب تقديم مستوى النشاط داخل المؤسسة والذي يكون المرجح لتقييم النتيجة المتحصل عليها.</p> <p>- تسمح بمشاركة كل مسؤول لاتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تقديم الدعم.</p>

المصدر: من إعداد الطلبة. بالاعتماد على المراجع التالية: (عدون، 2000، الصفحات 132-133) (رحمون، 2004-2005،

صفحة 216)

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المتغيرة.

1- تعريف طريقة التكاليف المتغيرة:

هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، وقد ظهرت هذه الطريقة لأول مرة في أمريكا وقد انتقلت في الخمسينات إلى أوروبا بالضبط إلى إنجلترا وفرنسا. (عدون، 2000، صفحة 136)

تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف الثابتة، فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج (بو يعقوب، 2005، صفحة 179).

2- أهداف التكلفة المتغيرة:

من أهم أهدافها نذكر: (بوشاشي، 2002، صفحة 111)

- تهدف إلى الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة باعتبار التكلفة التحليلية.
- محاولة تخفيف التكلفة المباشرة نظرا للقدرة على التحكم فيها وإمكانية التقليل منها إلى أدنى مستوى.
- التكلفة المتغيرة تساعد المحلل على التخطيط القصير الأجل.
- التكلفة المتغيرة تساعد على إنشاء جدول الاستغلال التفاضلي وهذا الأخير له فوائد تسييرية.

3- مبادئ طريقة التكلفة المتغيرة:

إن المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريق هي: (Maklouf, 2006, p. 82)

- تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعا لتغير حجم النشاط هذه الأعباء متغيرة يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج.
- الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالا من أجل تحديد النتيجة، إذن يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوجدوية.
- طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعادة تقديرات حساب التكاليف، النتائج عتبة المررد ودية بسهولة.

4- عتبة المررد ودية:

هي تساوي التكاليف الثابتة والمتغيرة التي تحملتها المؤسسة مع حجم نشاطها وهنا يتحقق التعادل أي لا ربح ولا خسارة، تبدأ الأرباح عند عتبة المررد ودية وتدعى كذلك نقطة التوازن، نقطة التعادل، نقطة الصفر. (بو يعقوب، 2005، صفحة 155)

وتحسب عتبة المرء ودية حسب العلاقة التالية: (بو يعقوب، 2005، الصفحات 157-158)

رقم الأعمال X التكاليف الثابتة

عتبة المرء ودية =

الهامش على التكلفة المتغيرة

وتحدد عدد الوحدات اللازمة للوصول إلى نقطة التعادل حسب العلاقة التالية:

التكاليف الثابتة

كمية نقطة التعادل =

الإيراد الحدي للوحدة

الإيراد الحدي = سعر البيع - تكاليف متغيرة الوحدة

5- مميزات طريقة التكاليف المتغيرة: (جاي، 2010-2011، صفحة 54)

1-5- إيجابيات طريقة التكاليف المتغيرة:

تتميز هذه الطريقة بمميزات نذكر منها:

- تسمح بتحديد عتبة المرء ودية، وبالتالي اتخاذ بعض القرارات في المدى القصير كالإبقاء على إنتاج منتج معين رغم تحقيقه الخسارة.
- هذه الطريقة أحسن بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبات، لأن المبيعات تكون أحسن بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبات، لأن تكون مساوية للإنتاج.
- إذا كان هامش الربح معروفا فإن التغيرات في الربح الناتجة عن التغيرات في الأحجام المختلفة للبيع يمكن تحديدها.

5-2- سلبيات طريقة التكاليف المتغيرة: من سلبياتها نذكر:

- لم تحل الطريقة مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة بالكامل، فمزال المحاسب يواجه مشكلة تحديد نصيب وحدة الإنتاج النهائي من عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة.
- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة الارتباط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات، فهناك بعض التكاليف شبه المتغيرة أو شبه الثابتة يعتبرها المحاسب متغير أو ثابتة تماما بالنسبة لحجم النشاط ولذلك تكون عملية دراسة سلوك العنصر اتجاه النشاط خلال فترة من الزمن.
- وحين يصل إلى التثبيت المطلوب قد تتغير طبيعة العناصر مما يؤدي إلى إعادة تبويه من جديد.
- إذا كان الإنتاج المباع انتقل من المؤسسة في الفترة يصبح مخزون آخر المدة من المنتجات مقيما بالتكلفة المتغيرة فقط.

المطلب الرابع: نظام التكاليف بطريقة ABC

1- تعريف النشاط: يعرفه Baliner C. etPrinisen J. على أنه عملية ضرورية ووظيفية في المؤسسة تدخل ضمنها خدمة

أو عدة خدمات. (Loring, 2003, p. 54)

2- تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب تقسيم التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات بقدر استهلاك كل منتج من هذه المنتجات، ويفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب قدر الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها. (زينات ، 2005، صفحة 394)

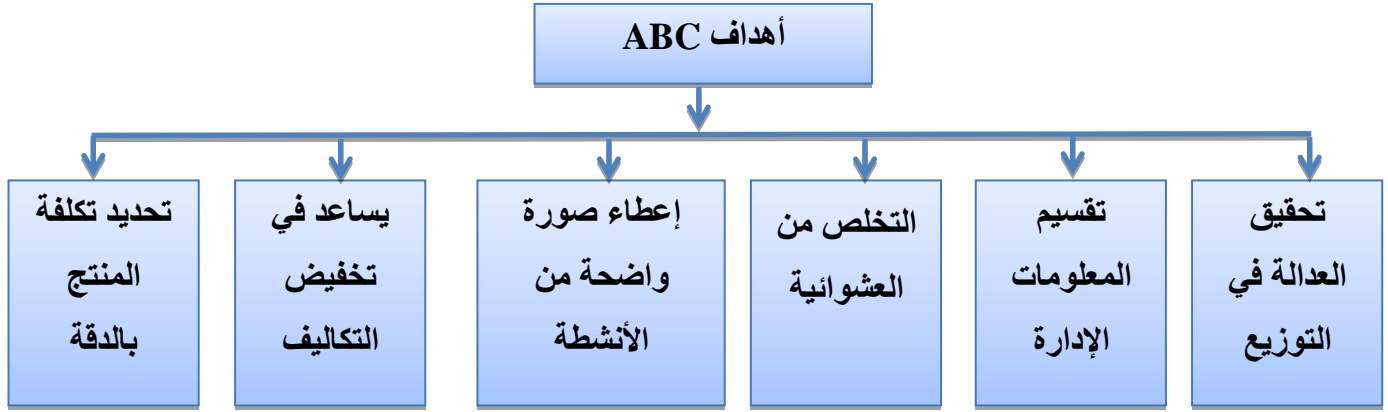
3- أهداف نظام ABC:

يهدف نظام التكلفة على أساس النشاط إلى: (التكريري، 2007، صفحة 164)

- تحقيق الدارسة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قسم ما.
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غي المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- يساعد نظام ABC إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض التكاليف مثل ذلك الأنشطة.
- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

ويمكن أيضا إيضاح أهداف نظام ABC بالشكل التالي:

الشكل رقم 03: أهداف ABC



المصدر: (التكريتي، 2007، صفحة 165)

4- خصائص نظام ABC: يتمتع نظام التكلفة على أساس الأنشطة بالخصائص التالية: (حمزاوي، 2013، صفحة 41)

- يساعد في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكلفة بدقة ووضوح.
- يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكلفة ويساعد نظام ABC على تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها.
- يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتج لأخر إي كيفية استخدام هذه المنتجات والتي تتمثل بالأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه التقليدية.
- يساهم نظام ABC زيادة كفاءة أداة الأنشطة واتخاذ القرارات الصحيحة لما تقدمه من معلومات دقيقة.
- يساهم في تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها.

5- مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحقق المزايا التالية:

- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام تستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة من تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي. (احمد، 2002، صفحة 42)
- إلقاء الضوء بشدة على أكبر من ذي قبل الإدارة على الطاقات غير المستعملة، ممثلة في تلك الأنشطة التي بقيت عاطلة دون استخدام من قبل المنتجات النهائية الأمر الذي لا يمكن من التصدي لمشكلة الطاقة العاطلة وتفادي تلك الأنشطة غير المنتجة أو غير الضرورية، والتي تمثل عبئا على المؤسسة، وهو يوفر مسيرة أخرى وقدرة أكبر على المنافسة. يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فعالية الرقابة، حيث ترتبط بين ثلاث متغيرات هي النشاط والموارد التي تم استهلاكها المسؤول عن هذا النشاط، وبالتالي تقييم أداء دقيق للمسؤولية. (هاشم، 2000، صفحة 43).

يساعد نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قياس الموارد الكلية اللازمة لإنتاج منتج معين حيث يساعد على التنبؤ بالإنفاق المستقبلي في الأجل الطويل وذلك لأنه غالبا ما تتجه عناصر إلى التغيير استخدام الموارد، هذا ما ينطبق في الأجل القصيد ولذلك فإن التغيير في دعم الإنتاج يعتبر احد عناصر التغيير في استخدام الموارد في الأجل القصيد. (حاج، 2007، صفحة 20)

6- عيوب نظام التكلفة على أساس النشاط: هنالك بعض المحددات والقيود التي تظهر عن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط أهمها مايلي:

إن نظام ABC يتطلب التحديد السليم للأنشطة بجانب توافر مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء (مسببات التكلفة) لكن نشاط سواء من حيث عدد المبيعات أو أنواعها.

تعتبر المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس النشاط معلومات داخلية تعتمد على شبكة الأعمال التي يتوقع حدوثها بين الأنشطة، لذلك يجب أن تستخدم هذه المعلومات مع بعض الحذر عند الاستعانة بها في مجال القرارات الإستراتيجية المستقبلية.

من الواضح أن هناك بعض المشاكل العملية وأن محاولات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مجال التكاليف واتخاذ

القرارات الإدارية لم يكتمل بعد. (هاشم، 2000، صفحة 44)

7- أهم الفروقات بين الطرق الأخرى وطريقة ABC:

يمكن تحديد أهم الفروقات من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 02: الفروقات بين الطرق الأخرى وطريقة ABC

نظام ABC	النظام الآخر	وجه الاختلاف
يتم تجميع التكاليف في مجتمعات تكلفة على أساس مسببات التكلفة حيث تحتوي على مجمع من تكاليف الأنشطة التي تشترك في نفس الموجة أو مسببات التكلفة	يتم تجميع التكاليف في مجتمعات تكلفة أو مراكز تكلفة وتكون تكاليف المجموعة في المركز الواحد غير متجانسة ولا تعود إلى عامل واحد	مجموع التكلفة
يتم تخصيص التكاليف على المخرجات من واقع مجموعات تكلفة الأنشطة بالاستخدام أساس يتناسب مع مسببات التكلفة.	يتم تخصيص التكاليف غير مباشرة على أساس العمل المباشر أو على أساس ساعات دوران الآلات	تخصيص التكلفة غير المباشرة
يتعدد موضوع التكلفة فقد يكون مخرجا العمليات، الدفعات، أو الخطوط الإنتاج أو التكاليف المتعلقة بالعملاء... الخ	يتم تركيز جميع التكاليف على عنصر واحد وهو وحدة المنتج أو الخدمة	موضوع التكلفة
تساعد بشكل أفضل في ترشيد القرارات الإدارية بسبب وفرة وجوده ودقة وشفافية المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات لنظام	قد تتسبب هذه الطريقة في تحميل التكاليف على المنتجات بالزيادة أو النقصان بالتالي فإنه لا يكون هناك ثقة في المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات للنظام وبالتالي فإن النظام لا يدعم ترشيد اتخاذ القرارات	دعم عملية اتخاذ القرارات
مرتفعة ولكن هناك ما يبرر هذه التكلفة خاصة بالنسبة للمنظمات الكبيرة التي تتعدى منتجاتها والتي تعتمد على أنظمة في إنتاجها.	منخفضة وبالتالي هي مناسبة أكثر للمنظمات الصغيرة التي تتصف بمزيج بسيط للمنتجات	تكلفة التطبيق

المصدر: (اشرف، بدون سنة نشر، صفحة 34)

خلاصة الفصل:

تلعب المحاسبة التحليلية دورا هاما ورئيسيا خاصة في المؤسسة الاقتصادية، إذ تهتم بدراسة مختلف أنواع التكاليف وأسعار التكلفة لما لها من أهمية بالغة وذلك باعتبارها إحدى أهم المكونات التي يعتمد عليها نظام المعلومات الخاص بالمحاسبة التحليلية التي تلعب دور هاما لدى المراجع الداخلي، بخلاف الفصل الثاني الذي سيدرس نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة الاقتصادية.



الفصل الثاني:
نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: مدخل للرقابة الداخلية.

إن تعدد أصناف المؤسسات وكبر حجمها وإشباع نشاطها وتنوع عملياتها، أدى إلى تقسيم وظائف نشاطها في شكل مديريات تغطي كل منها وظائف معينة، إذ بانسجامها تستطيع المؤسسات رسم خطط تجسد سياساتها وتنفيذ هذه السياسات بما يحقق أهدافها، ويكون ذلك باعتماد نظام سليم للرقابة الداخلية.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية.

لقد تعددت المفاهيم الخاصة بالرقابة الداخلية ومن أهم هذه المفاهيم نذكر ما يلي:

- تم تعريف الرقابة الداخلية من قبل معهد المدققين الداخليين كما يلي: "الرقابة الداخلية هي عبارة عن الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات الشركة وضمان كفاية استخدامها والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية، بحيث بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها ومحضرة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليه". (التميمي، 2006، صفحة 81)
- وقد عرفت الرقابة الداخلية طبقاً لنشرة معايير المراجعة على أنها: "خطة تنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة بهدف حماية أصولها، والتأكد من دقة وإمكانية الثقة والاعتماد على بياناتها المحاسبية، وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية". (أمين، 2001، صفحة 2)
- كما وضع مجمع المحاسبين والمرجعين الأمريكي مفهومًا شاملاً للرقابة الداخلية على النحو الآتي: "الرقابة الداخلية هي الهيكل التنظيمي وكل الطرق والوسائل والمقاييس المستخدمة داخل المؤسسة لحماية الأصول واختبار مدى دقة البيانات المحاسبية ودرجة الوثوق بها، وتحقيق الكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة". (الصباغ و آخرون، 2008، صفحة 107)
- وعرف السيد محمد الرقابة الداخلية كالتالي: " تتمثل الرقابة الداخلية في مجموع الإجراءات المكتوبة في شكل خطة محددة تهدف إلى حماية موارد وممتلكات وأصول المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المالية ينتجها النظام المحاسبي وتحقيق كفاءة استخدام موارد المؤسسة المادية والبشرية بطريقة مثلى في نطاق الالتزام بالسياسات والنظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة العمل في المؤسسة". (السيد، 2008، صفحة 86)

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن:

الرقابة الداخلية هي عبارة عن هيكل تنظيمي ومجموعة من الإجراءات والطرق التي تضعها المؤسسة من أجل حماية أصولها، والتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المقيدة في الدفاتر والسجلات، والرفع من الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الموضوعة من طرف الإدارة.

المطلب الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية.

من أهم أهداف الرقابة الداخلية نذكر ما يلي: (رغدة، 2014)

- الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة: حيث يجب على المؤسسات إتباع العديد من القوانين كقانون الضرائب والتأمين وحماية البيئة... الخ
- فعالية وكفاءة العمليات: حيث يتم وضع نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة لتعزيز الاستخدام الفعال والكفاء للموارد من أجل تحقيق أهداف هذه المؤسسة.
- الثقة بالقوائم المالية: حيث تقع مسؤولية إعداد القوائم المالية على عاتق إدارة المؤسسة وتقع عليها أيضا مسؤولية قانونية مهنية للتأكد من أن المعلومات المقيدة في القوائم المالية تم عرضها بعدالة وفق متطلبات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وخاصة المعدة لأطراف خارجية من مستثمرين ودائنين وغيرهم.
- حماية أصول وسجلات المؤسسة من الضياع والسرقة والاختلاس والتزوير وسوء الاستخدام.
- التحفيز أو النهوض بالكفاءة الإنتاجية للمؤسسة ككل، أو لأقسامها وإدارتها كل على حدى.
- تشجيع السير بالسياسات الإدارية في الطريق المرسوم لها والتأكد من التزام العاملين بالمؤسسة بكل السياسات والأهداف التي وضعتها الإدارة.
- استباق ومنع حدوث الأخطاء والانحرافات وأعمال الغش، واكتشاف ما يقع منها أولا بأول، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجتها ومنع تكرارها.
- التأكد من حسن استخدام الموارد المالية والبشرية في المؤسسة، أي أن تقوم الرقابة بتحديد ما تم انجازه عن طريق تقييم الأداء واتخاذ الإجراءات العلاجية المناسبة، حتى يتمشى الأداء مع الخطط الموضوعة.
- العمل على تحقيق الوفرة المادي في تكاليف الانجاز والحد من التبذير غير المبرر، والعمل على مطابقة المسائل المالية مع حدود القواعد المقررة.
- ضمان اتخاذ القرارات المناسبة على مختلف المستويات الإدارية، وتنفيذ هذه القرارات بأفضل صورة.
- الوقوف على المشاكل والعقبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي، والعمل على توفير بدائل وأساليب حديثة لحلها.
- الكشف عن ميزات وإبداعات أفراد المؤسسة لمكافأهم وتحفيزهم والتأكد من الحقوق والمزايا المقررة لهم مع ضمان المساواة للجميع أمام القانون.
- التأكد من ارتباط أفراد المؤسسة وولائهم مع المصلحة العامة للمؤسسة.

المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية:

سيتم التركيز هنا على المقومات الإدارية والتنظيمية لنظام الرقابة الداخلية وكذلك على المقومات المحاسبية والمالية لهذا النظام.

1- المقومات الإدارية والتنظيمية لنظام الرقابة الداخلية:

1-1- هيكل تنظيمي كفاء:

يعتبر وجود هيكل تنظيمي كفاء في أي مؤسسة أساس عملية الرقابة، والهيكل التنظيمي الكفاء هو الهيكل الذي يتم فيه تحديد المسؤوليات والسلطات المختلفة لكافة الإدارات والأشخاص بدقة ووضوح، وتتوقف طبيعة الهيكل التنظيمي على طبيعة المؤسسة وحجمها ومدى الانتشار الجغرافي لها وعدد القطاعات أو الفروع، ويجب أن يكون لكل شخص في الهيكل التنظيمي رئيسا يتابعه ويقوم بأدائه باستمرار، وضرورة إعداد خرائط تفصيلية لكل قسم مع وجود إمكانية لتغيير الهيكل التنظيمي مع تغيير الظروف المحيطة، أي أن يتصف هذا الهيكل بالمرونة، ومن ناحية أخرى يجب أن يعمل الهيكل التنظيمي الكفاء على إعطاء كل فرد واجبات ومسؤوليات محددة تناسب وقدراته مع تطبيق مبدأ الفصل بين المهام المختلفة.

1-2- توافر الموظفين الأكفاء:

تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على درجة كفاءة الموظفين بالمؤسسة والذين تقع عليهم مسؤولية تنفيذهم لعملهم، إذ يجب على المؤسسة أن تتبع سياسات سليمة في تعيين موظفين جدد، أو ترقية موظفيها الحاليين من خلال برامج تدريبية لهم بصفة مستمرة لتطوير كفاءتهم ومهاراتهم إلى جانب ضرورة توفر المؤهلات الكافية لدى موظفي المؤسسة، إذ يجب التأمين على المسؤولين، عن الاحتفاظ بالأصول وحيازتها ضد خيانة الأمانة، لذلك يمكن القول أن تواجد مجموعة من الموظفين على درجة عالية من كفاءة والقدرات والثقة عاملا مهما لنظام الرقابة الداخلية، وبصفة خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية، أيضا حتى وفي ظل وجود ضوابط رقابية عالية، فإن ضعف قدرات الموظفين والثقة فيهم سوف يترتب عليه محاولات من هؤلاء للتغلب على هذه الضوابط.

يتطلب النظام الجيد للرقابة الداخلية دائما برامج تدريبية للعاملين بصفة مستمرة لتثقيف مجتمع الوحدة الاقتصادية، وكذلك وجود نظام متكامل للحوافز على مختلف المستويات يقوم بتشجيع مختلف الكفاءات في مجال العمل الرقابي.

1-3- معايير أداء سليمة:

وجود هيكل كفاء وعمالة مدربة وذات قدرات وكفاءات عالية لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، وذلك في محاولة لمقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.

1-4- مجموعة من السلبيات والإجراءات لحماية الأصول:

من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية، وجود مجموعة من السياسات والإجراءات بقصد الحماية الكاملة للأصول ومنع تسربها أو اختلاسها، وتزداد أهمية هذه السياسات والإجراءات كلما كان التنظيم الذي تعتمده المؤسسة لا مركزي، حيث هناك بعد في المسافات بين الوحدات والسياسات الموضوعية هي ترجمة للأهداف المخططة، بينما الإجراءات تمثل الطريقة التي تنفذ بها تلك السياسات الموضوعية وبصورة أخرى، فإن السياسة هي الهدف الذي تسعى إليه المؤسسة أما الإجراء فهو طريقة التنفيذ لهذا الهدف.

يعتبر كل من السياسة والإجراء أداة جيدة لنظام الرقابة الداخلية، إذ يتطلب حماية الأصول ومنع تبديدها توافر إجراءات للضبط الداخلي بين الأقسام والتقارير المتداولة بينهما، فقد تكون هذه الإجراءات في صورة رسومات معينة واضحة تحدد مساراتها وكيفية تنفيذها.

1-5- قسم المراجعة الداخلية:

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم تنظيمي إداري داخل الوحدة يطلق عليه قسم المراجعة الداخلية يهدف هذا القسم إلى الفحص المستمر للسياسات والإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة وكذا التأكد وبشكل مستمر من مدى دقة وسلامة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام، أيضا التحقق من وجود أوجه التلاعب أو مخالفات، وبصورة مختصرة، فإن المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق مهمات الرقابة الداخلية. (بوطورة، 2007، الصفحات 23-25)

2- المقومات المحاسبية والمالية لنظام الرقابة الداخلية:

بالإضافة إلى المقومات الإدارية يقوم نظام الرقابة الداخلية الفعال على مجموعة من الدعائم والمقومات المحاسبية والمالية تتمثل فيما يلي:

- نظام محاسبي سليم: يعتبر وجود نظام محاسبي سليم يضمن للإدارة تحقيق الضبط المحاسبي من أبرز مقومات نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، ويعتمد هذا النظام على مجموعة من السياسات هي المجموعة الدفترية، الدورة المستندية والدليل المحاسبي.
- الوسائل الآلية الإلكترونية المستعملة: حيث أصبحت العناصر الآلية المستعملة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل الوحدات الاقتصادية من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال، وتزايد أهمية استخدام الحاسوب في إنجاز العديد من العمليات خلال الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عليها.
- الجرد الفعلي للأصول: حيث تتميز كل عناصر أصول المؤسسة بإمكانية جردها الفعلي ومقارنتها بالجرد المحاسبي، وعملية الجرد والمقارنة تسمح بتوفير الحماية الكافية لهذه الأصول وضمان مطابقتها لما هو مسجل وما هو موجود خلال الدورة المالية لئتم معالجة ذلك في الوقت المناسب.
- الموازنات التخطيطية: تعتبر الموازنات التقديرية أداة رقابية، فعلى أساسها يتم مقارنة ما أنجز فعلا بما هو مخطط، ويجب أن تقوم الإدارة بتحليل الانحرافات الهامة الناجمة عن هذه المقارنة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمنع الانحرافات الضارة والاستفادة من الانحرافات الموجبة.
- نظام التكاليف المعيارية ونظام التكاليف على أساس النشطة وتعتبر التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مسبقا لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة، ويتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية، وتهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتمكنها من الكشف عن عناصر عدم الكفاءة الموجودة في التكاليف الفعلية ثم القيام بعملية تحليلها، فنظام التكاليف على أساس الأنشطة يسمح للمؤسسة بتحديد التكلفة

الفعالية المرتبطة بها لإنجاز هذه الخدمات وهو أداة تستخدمها الإدارة لترشيد قراراتها فيما يخص التخطيط والرقابة. (برايح،

2015، الصفحات 20-21)

المبحث الثاني: مكونات ومبادئ الرقابة الداخلية:

يشتمل أي نظام رقابي على مكونات أساسية لا بد من الاهتمام بها ودراستها بعناية عند تصميم أو تنفيذ أي نظام رقابي، حتى يمكن الوصول إلى ضمان معقول لتحقيق الأهداف الرقابية.

المطلب الأول: مكونات الرقابة الداخلية:

وتشتمل هذه المكونات الأساسية لنظام الرقابة على:

أولاً: بيئة الرقابة:

تعتبر البيئة الرقابية الإيجابية أساساً لكل المعايير حيث أنها تعطي نظاماً وبيئة تؤثر على جودة الأنظمة الرقابية وهناك عوامل كثيرة تؤثر عليها من أهمها: |

- نزاهة الإدارة والمواطنين والقيم الأخلاقية التي يحافظون عليها.
- التزام الإدارة بالكفاءة بحيث يحافظون على مستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم القيام بواجباتهم إضافة إلى فهم أهمية تطوير تطبيق أنظمة رقابة داخلية فعالة.
- فلسفة الإدارة، وتعني نظرة الإدارة إلى نظم المعلومات الحاسوبية وإدارة الأفراد وغيرها.
- الهيكل التنظيمي للشركة الذي يحدد إطار للإدارة التخطيط وتوجيه ورقابة العمليات كي تحقق أهداف المؤسسة.
- أسلوب إدارة المؤسسة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات.
- السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف والتدريب وغيرها.

علاقة المالكين بالمؤسسة وعلاقة أصحاب المصالح بالمؤسسة. (جابر، 2004، صفحة 170)

ثانياً: تقييم المخاطر

. تفصح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها المؤسسة سواء من المؤثرات الداخلية أو الخارجية، كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للمؤسسة شرطاً أساسياً لتقييم المخاطر لذلك فإن تقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطوط الأداء الطويلة الأجل ولحظة تحديد المخاطر فإنه من ضروري تحليلها للتعرف على آثارها وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها. (المسبان، 2009،

صفحة 50)

ثالثاً: النشاطات الرقابية

تساعد النشاطات الرقابية على ضمان القيام بتوجيهات الإدارة ويجب أن تكون النشاطات الرقابية كفوءة في تحقيق الأهداف الرقابية للمؤسسة إن النشاطات الرقابية عبارة عن سياسات وإجراءات وآليات تدعم توجهات الإدارة وهي تتضمن القيام بإجراءات المعالجة المخاطر، ومن أمثلة هذه النشاطات الرقابية: المصادقات، التأكيدات، مراجعة الأداء والحفاظ على إجراءات الأمن والحفاظ على السجلات بصفة عامة.

رابعاً: المعلومات والاتصالات

يجب تسجيل المعلومات وإيصالها إلى الإدارة و إلى آخرين يحتاجونها داخل المؤسسة وذلك بشكل وإطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية و المسؤوليات الأخرى وحتى تستطيع المؤسسة أن تعمل وتراقب عملياتها عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بما وفي الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية و الخارجية، أما فيما يتعلق بالاتصال فإنه يكون فعالاً عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس بشكل أفقي إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها أثر في تحقيق المؤسسة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتنقية

المعلومات الهامة لتحقيق أحسن اتصال مهم وموثوق به ومستمر لهذه المعلومات.(المسبان، 2009، صفحة 51)

خامساً: مراقبة النظام

تعمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما، وتضمن أن نتائج التدقيق والمراجعة الأخرى تم معالجتها مباشرة، ويجب تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرار عمليات المراقبة كجزء من العمليات الداخلية، يجب أن تشمل أنظمة (المسبان، 2009، صفحة 52)

الرقابة الداخلية على سياسات وإجراءات لضمان أن نتائج التدقيق تتم بشكل سريع وعلى الإداريين أن:

. يقيموا بشكل سريع نتائج التدقيق والمراجعة الأخرى بما في ذلك ما بين التصور والتوصيات التي قدمها المدققين وغيرهم من القائمين على تقييم أعمال المؤسسة.

. يحدد الإجراءات المناسبة للرد على نتائج وتوصيات التدقيق وأعمال المراجعة الأخرى.

. يستكملوا ضمن إطار زمني محدد، كل خطوات التي تصحح أو تعالج الأمور المشار إليها من قبل الإدارة.

المطالب الثاني: المبادئ الأساسية للرقابة الداخلية

. تركز الرقابة الداخلية على مجموعة من المبادئ الأساسية التي من شأنها أن توفر التأمين لا امتداد جيد للأفعال التسييرية وتمثل

في التالي:

1- القاعدة الأولى: الدليل المكتوب

- . الوثيقة يجب أن تكون مفصلة تفصيلا دقيقا وتسترد بطريقة سهلة في حالة الحاجة للاستعمال وكذلك يجب أن تكون مخزنة ومنظمة. ومن جانب آخر، الوثيقة يجب جمعها في أربع شروط هي:
- أ. تكون مكتوبة.
 - ب. تحرير بدون شطب وأن تكون أكثر تفصيلا.
 - ج. الإمضاء من طرف المسؤول.
 - د. التاريخ

2- القاعدة الثانية: التخزين السريع

تخزين العمليات الحسابية بسرعة أي لا يتم تركها فينتج عن ذلك تراكم في العمليات وكذلك يجب أن تكون معالجة.

3- القاعدة الثالثة: تقسيم العمل ورقابة تبادلية

لا يجب على كل شخص أن يحصل كليا على المسؤولية لتسيير مجموعة من المراحل حيث أن كل شخص يراقب شخص آخر من خلال تقسيم العمل.

4- القاعدة الرابعة:

التخصص والرقابة الشخصية أن يكون الشخص مؤهل وأكثر تخصص في منصب العمل، أي أن يكون دراية كافية عن المؤسسة ككل.

القاعدة الخامسة: وضع الإعلام لمعالجة المعلومات

يتم معالجة المعلومات والمعطيات آليا بطريقة سهلة وسريعة مما يسهل وصولها لمتخذي القرار (ALEL, 2003, p. 23)

رابعا: الوسائل الآلية والالكترونية المستخدمة:

تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال وأحسن مثال على ذلك آلات عد وتسجيل الأوراق النقدية المحصلة، بدون نسيان الحاسوب الالكتروني الذي أصبح شائع الاستخدام في العمليات المحاسبية، وكذلك مختلف البرامج المعلوماتية أين يتم تسجيل مختلف البيانات المحاسبية ومعالجتها. كما تعتبر هذه الوسائل من أنجعها في المراقبة والحد من حدوث الأخطاء.

خامسا: الجرد الفعلي للأصول:

تتميز بعض عناصر الأصول المملوكة للمؤسسة بإمكانية جردها الفعلي مثل النقدية التي بحوزة المؤسسة، ومعظم الاستثمارات من آلات وسيارات وأراضي ومباني وأثاث، فعملية الجرد هذه تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية مع ما هو موجود فعلا.

سادسا: الموازنات التخطيطية:

يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية وبيان الانحرافات لمحاولة تفاديها، وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات، تحديدا دقيقا للتنظيم وأهدافه ووظائفه، وكذلك تحديد خطوط السلطة والمسؤولية ووجود نظام محاسبي سليم، ووضع معايير عملية دقيقة، لكن ما يجب الإشارة له هو أن الموازنات التخطيطية لا تعتبر نظاما كاملا للرقابة ولكن جزءا منه فقط.

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية:

عند قيام المراجع بمهمته، يجب عليه تقييم نظام الرقابة الداخلية وهذه الأخيرة تمكنه من وضع برنامج المراجعة وأثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية سيتمكن من معرفة نقاط القوة والضعف في هذا النظام، وليتوصل المراجع إلى التقييم النهائي للنظام يقوم باستعمال مجموعة من الطرق والأساليب المتعارف عليها. لهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية وطرق ومراحل تقييمه.

المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الأساسية في عمل المراجع، وليتوصل إلى ذلك يعتمد هذا الأخير على مجموعة من الأساليب وهي كالتالي:

1- طرح أسلوب قائمة الأسئلة:

يستخدم المدققين أسلوب قائمة الأسئلة للحصول على المعلومات اللازمة للتعريف على مقومات الرقابة في النظم الالكترونية وللحكم على مدى فعالية هذه النظم في إنتاج البيانات المحاسبية.

2- أسلوب تحليل خرائط النظم:

إن خرائط النظم هي عبارة عن عرض بياني لإجراءات تدقيق البيانات في نظام معين أو في دورة حياة محددة.

3- أسلوب فحص كشوفات الأخطاء:

يعد هذا الأسلوب مكملا لأسلوبين السابقين اللذين تعرضنا لهما سابقا، إن كشوف الأخطاء تبين الأخطاء الفعلية التي تم اكتشافها خلال عمليات التشغيل الخاصة بالتطبيقات المختلفة، إن تحليل الأخطاء والتعرف على الإجراءات التي اتبعت

لتصحيحها تساعد المدقق بالأدلة والبراهين على بيان نواحي الضعف والقوة في إجراءات الرقابة المتبعة وتساعد المدقق على تقرير مدى الاعتماد عليها لضمان دقة البيانات المحاسبة وسلامتها. (المسبان، 2009، صفحة 54)

المطلب الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية:

هناك عدة طرق لتقييم نظام الرقابة الداخلية، داخل المؤسسة وعلى المراجع أن يختار الطريقة المناسبة وتتم عملية الاختيار بناء على طبيعة نشاط المؤسسة وخبرة المراجع لأن نظم الرقابة تختلف من مؤسسة إلى أخرى.

1-طريقة الدورات:

ويعني تقسيم أنشطة المؤسسة إلى مجموعات، يطلق على كل منها دورة، والتي بدورها تغطي مجموعة من العمليات والحسابات ذات العلاقة الوثيقة ومن أمثلة هذه الدورات:

- . دورة الإيرادات.
- . دورة المصروفات.
- . دورة الإنتاج.
- . دورة التمويل.

علما بأن مسميات ومحتويات الدورات قد تختلف في التطبيق العلمي بسبب اختلاف المنشآت ولذلك ترك للمراجع حرية التصرف في مثل هذه الحالات حسب خبرته وتقديره الشخصي، أخذا في الاعتبار طبيعة المؤسسة ونوعية نشاطها. وبعد تقييم جميع هذه العمليات والحسابات بين الدورات المختلفة، يقوم المراجع بتقييم نظم الرقابة الداخلية لكل دورة من هذه الدورات على حدة، وعلى المراجع الاستعانة بمساعديه في هذا الشأن بحيث يقسم العمل بينهم. وعند الانتهاء من التقييم على هذا الأساس، يستطيع المراجع تكوين فكرة عامة عن نظم الرقابة الداخلية وإجراءاتها في المؤسسة ككل.

2-طريقة وحدات النشاط:

وهي عبارة عن تجميع العمليات والحسابات الخاصة بمركز نشاط أو وظيفية إدارية أو قسم من أقسام المنشأة مع بعضها البعض، حيث تتخذ لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مع مراعاة العلاقة بين هذه النشاطات أو الوظائف أو الأقسام، حيث إن هناك بعض المعلومات والبيانات التي تتدفق من نشاط الآخر أو من وظيفة لأخرى. وأدناه بعض أهم النشاطات والإدارات الشائعة. (الألوسي،

2003، صفحة 239)

- . إدارة الشؤون الإدارية.
- . إدارة المشتريات.
- . إدارة الشؤون المالية.

- . إدارة المبيعات.
- . إدارة الإنتاج.
- . إدارة المخازن.

وبع إجراء هذا التقسيم النشاطات أو وظائف المؤسسة، يقوم المراجع بعملية تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لكل وحدة أو شعبة أو قسم تابع لكل إدارة على حدة، ومن ثم اكتشاف مواطن القوة والضعف فيها وإبداء الرأي حيالها.

3- طريقة بنود القوائم المالية:

يمكن وفي بعض الأحيان. وخاصة في المؤسسات الصغيرة الحجم. أن يقوم المراجع بتقييم إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل بند من بنود الميزانية وقائمة الدخل على حدي، ومثال ذلك تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لبنود الأصول الثابتة ثم الأصول المتداولة ثم الخصوم المتداولة وحقوق المالكين، بعدها يتم تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لبنود المصروفات من ثم الإيرادات. (الألوسي، 2003، صفحة 240)

المطلب الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع، سواء كان المراجع داخلي أو خارجي، فمن خلال العملية التقييمية يهدف المراجع إلى:

- . فهم واستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة.

. تقييم النظام من أجل تحديد درجة الاعتماد عليه في إعطاء رأي حول صدق وصحة القوائم المالية والمحاسبية.

. إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام وحتى يتوصل المراجع إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المراحل التالية:

1- وصف الأنظمة والإجراءات:

على المراجع في هذه المرحلة أن يتمعن في الإجراءات ويحاول فهم كيفية عملها وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتغيير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في إطار تقييمه لقوى وضعف الرقابة الداخلية.

في هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المراجع وسيلتين أساسيتين تتمثلان في الأسلوب الوصفي وخرائط التدفق بالإضافة إلى طريقة الاستجوابات.

2- التمعن في الإجراءات واستجواب موظفي المؤسسة:

تختلف إجراءات الرقابة الداخلية باختلاف المجال الذي تنشط فيه المؤسسة وهيكلها التنظيمي، فالمراجع يلاحظ يتمعن الإجراءات الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة، طريقة عملها، العلاقات الموجودة بينها، والتعبير عنها كما يمكن للمراجع أن يستعمل طريقة

الاستجابات وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، في الحقيقة لا يمكن تنفيذ مهمة المراجعة دون استجواب. هناك مجموعة من القواعد التي يجب احترامها عند استعمال هذه الطريقة:

. احترام السلم التنظيمي، فلا يجب استجواب موظف دون أن يكون مسؤول بعلم بهذا الاستجواب إلا في حالات خاصة. التذكير بالمهمة وأهدافها، حيث نتجنب ارتباك الموظف الذي سيستجوب وبالتالي إعطائه لأجوبة خاطئة (لقيطي، 2009، صفحة 69)

. حصر أجوبة الموظف في العمل الذي يقوم به دون التدخل في عمل موظف آخر.
. سماع المراجع للأجوبة أكثر مما يتكلم هو، فعلي المراجع توجيه الاستجواب نحو ما يريد سماعه.

أولاً: خرائط التدفق والأسلوب الوصفي:

انطلاقاً من الملاحظات والاستجابات، يعبر المراجع عن نظريته للعمليات وإجراءات الرقابة الموضوعية، هذا التعبير يمكن أن يكون على شكل وصف كتابي، ولكن يستحسن أن يرفق هذا الوصف خرائط تدفق، أي أشكال تسطر مختلف التدفقات والمراقبات المنفذة.

ففي العمليات المعقدة، تتميز خرائط التدفق بالمزايا التالية:

. تسهيل عملية الفهم والاتصال.
. طريقة تحضير هذه الخرائط تجعل المراجع يتحقق من صحة فهمه للنظام.
. استعمال هذه الطريقة تبين نقائص النظام من حيث فهمه، ومن ثم نقاط ضعفه، كما أن خرائط التدفق تسمح للمراجع بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة.

ثانياً: التحقق من فهم الأنظمة:

بعد انتهاء المراجع من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي، على المراجع أن يتحقق من أن الإجراءات التي دونها هي فعلا الإجراءات التي تنفذ من المؤسسة، هنا يظهر دور اختبارات التطابق فالهدف من هذه المرحلة هو تجنب انطلاق المراجع في عملية تقييمه للرقابة الداخلية على أسس، ومنه نلاحظ أنه هناك ثلاثة مشاكل تطرح وهي:

. ما هي الإجراءات التي يجب اختبارها؟ (لقيطي، 2009، صفحة 70)

كيف تتم عملية الاختبار؟

فيما تتمثل الأهمية التي يجب إعطاؤها لهذا الاختبار؟

1- اختبار الإجراءات التي يتم اختبارها:

العمل الأول الذي يقوم به المراجع في هذه المرحلة هو التعرف على الدورات الرئيسية لاختبارها، فميدانيا هناك مجموعة من المشاكل التي يمكن للمراجع أن يلتقي بها، بداية أنه يمكن أن تتم نفس الدورة العملية في أماكن مختلفة ففي هذه الحالة يجب على المراجع أن يفرض بأن كل دورة استغلال تتم على حدى عند القيام بعملية الاختبار، مثلا عملية التخزين، فإذا كان للمؤسسة عدة مصانع وكل مصنع يقوم بهذه العملية، فعلى المراجع أن يختبر كل واحدة منها على حدى.

كما سيتطبع المراجع أن يلتقي بدورات عملية تنفذ من طرف مصالح مختلفة، ففي هذه الحالة يقرر المراجع اختبار الدورات حسب درجة تطبيقها وكفاءة الموظفين بهذه العملية، وأخيرا يمكن أن يحدث لدورتين مختلفتين أن يشتركا في جزء معين، ففي هذه الحالة يختبر المراجع كل دورة على حدى إلا بالنسبة للجزء المشترك.

2- القيام بالعمليات الاختبار:

في هذه المرحلة يتحقق المراجع من حقيقة سير كل الدورات العملية خطوة بخطوة، ويجب التأكيد هنا على ضرورة تتبع الإجراءات من البداية إلى النهاية، واختبار المراجع المسار الدورة العملية في مجملها دون أن يقتصر على جزء منها فقط.

وفيما يخص التطبيق الميداني للاختبارات، نلاحظ أنه توجد طريقتين:

أ-خط الطريقة المباشرة

وتتمثل هذه الطريقة في الاتصال المباشر مع مختلف المنفذين الذين يتدخلون في الإجراءات التي يتم رقابتها، وذلك من أجل التأكد من حسن سيرها من جهة، ومن جهة أخرى التحقق من وجود العناصر المادية التي لها علاقة بتطبيق هذه الإجراءات، ويمكن تحقيق هذا الأخير من خلال مقابلة المنفذين المعنيين.

ب-الطريقة غير المباشرة:

تتمثل هذه الطريقة في تتبع مسار الوثائق، فالمراجع يعيد المسار الذي تمر به هذه الأخيرة كلية أي من البداية إلى النهاية وانطلاق من الوثيقة الأصلية.

3- الأهمية الكمية الاختبارات:

كما تطرقنا إليه سابقا، فاختبارات التطابق تخص فحص العناصر المادية، فالأهمية الكمية التي يجب على المراجع إعطاؤها لهذا الاختبار تنتج مباشرة من هدف هذه الاختبارات، فالعمل هنا يتمثل في التحقق من وجود هذه الإجراءات وليس مدى كفايتها، فمستوى اختبارات التطابق يتحدد حسب درجة التكرار المحقق للرقابة. وبعد انتهاء المراجع من هذه المرحلة يمكن له الانطلاق في التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.

ثالثا: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في تقييم نظام الرقابة الداخلية فعلي المراجع أن يسلط الضوء على نقاط القوة والضعف الخاصة بالرقابة الداخلية، وذلك بفحص معمق للإجراءات الموصوفة من أجل إيجاد النقائص لتصحيحها والحفاظ على نقاط قوتها. | كما تجدر الإشارة إلى أن استعمال قوائم الاستبيان المغلقة لفهم الإجراءات والقيام بعملية تقييم الرقابة الداخلية أي أن التقييم يقتصر على استعمال القوائم فقط، وهذا ما يجب تفاديه قدر الإمكان وذلك للأسباب التالية:

. قوائم الاستقصاء والاستبيان لا تؤدي إلى فهم حقيقي للإجراءات.

. يمكن لهذه القوائم ألا تبين أهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية.

. بعد انتهاء المراجع من التقييم الأولي للرقابة الداخلية، يحضر وثيقة شاملة يلخص بما بالنسبة لكل أجزاء تم فحصه. (لقيطي،

2009، صفحة 72)

. نقاط القوة النظرية.

. النقائص التي تم إيجادها.

رابعا: التأكد من تطبيق النظام:

يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات، كما يتم التأكد بأن الإجراءات الموضوعية تحتوي على ضمانات كافية وأن هذه الإجراءات تطبق فعلا كما يجب من طرف المؤسسة.

1- اختيار الإجراءات التي يتم اختبارها:

التحقيق هذه المرحلة يستعمل المراجع اختبارات الديمومة، والتي تستعمل لتحديد نقاط القوة للنظام، والتي يفترض أنهما تضمن كفاية الإجراءات والتسجيلات، وأنها تشتغل فعلا طوال السنة المالية فاستعمال اختبارات الديمومة تمكن المراجع من إيجاد كل الانحرافات التي تسجلها الإجراءات والتي يمكن لها أن تحدث.

2- القيام بعملية الاختيارات:

يقوم المراجع بعملية الاختيار انطلاقا من العناصر المادية الموضوعية عند تنفيذ الإجراءات، فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات واحترام المبادئ الموضوعية.

3- مجال اختبارات الديمومة:

هدف هذه الاختبارات يتمثل في الدلالة عن مدى الاشتغال بالإجراءات، وبالطبع لا يمكن أن تقتصر الاختبارات على عملية واحدة أو اثنين فقط، كما يجب أن تكون الإجراءات موزعة على مدة معينة كافية حتى يتم التأكد من ديمومة تطبيق الإجراءات، فظريا اختبارات المراجع تكون طوال السنة المالية. كما يمكن تحديد عدد الاختبارات التي ينفذها المراجع وذلك ب:

. استعمال وسائل إحصائية لتحديد حجم العينات ومدى توسيعها.

. حكم المراجع بأن يكون هذا الأخير خال من الذاتية.

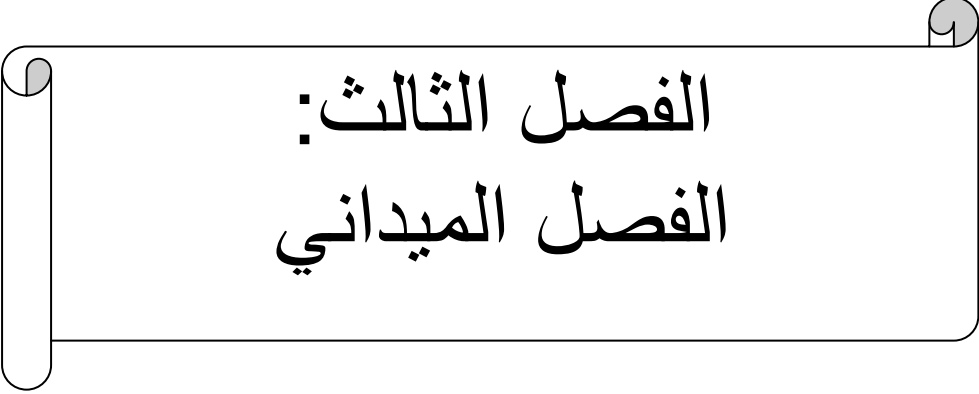
خامسا: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

. تسمح اختبارات الديمومة للمراجع بإجراء التقييم النهائي للرقابة الداخلية، بالإضافة إلى النقائص في التصميم التي حددت عند إجراء التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية. فاختبارات الديمومة تحدد نقائص التشغيل أو التطبيق التي تأتي نتيجة للتطبيق الخاطئ لنقاط القوة الخاصة بالنظام. وانطلاقا مما سبق يحدد مدى تأثير هذه النقائص أو نقاط الضعف هذا النظام على صحة ومراقبة الحسابات كما أن هذا التقييم النهائي يسمح للمراجع باتخاذ الإجراءات الصحيحة اللازمة على الرقابة الداخلية. كما يمكن تلخيص مراحل تقييم الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة.

خلاصة الفصل:

تعتبر الرقابة الداخلية نظام عام للتسيير، الذي يعمل على وضع مجموعة من الإجراءات والقوانين والقواعد ومكانيزمات العمل سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، التي تضمن حماية أصول وممتلكات المؤسسة وصحة المعلومات، والتأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات واللوائح والقوانين والتعليمات.

أثناء تقييم نظام الرقابة الداخلية يتم تحديد أهميتها كأداة لدعم تحديد حجم الاختبارات ونوعية الإجراءات المتبعة للوقوف على جوانب ضعف والقوة في النظام المحاسبي المعتمد.



الفصل الثالث:
الفصل الميداني

المبحث الأول: تقديم عام حول مجمع عموري- بسكرة

المطلب الأول: التعريف بالمجمع

1- لمحة تاريخية عن المجمع:

هو مجمع عائلي بدأه الوالد "عموري عموري" الذي كان مقاول في الأشغال العمومية والبناء في أواخر السبعينيات وبداية الثمانينات، حيث كان آنذاك يتولى بناء أربع ثانويات في وقت واحد، وكان يواجه مشكل كبير في تأمين مادة الأجر، وبما أنه كان يملك محجرة ومصنعين للمشروبات الغازية في كل من باتنة وتقرت، راودته فكرة إقامة مصنع للأجر في مدينة بسكرة مع بداية انفتاح الاقتصاد الجزائري بتوجهه نحو سياسة اقتصاد السوق في أواخر 1986، فحاز رسميا على رخصة البناء وكذلك اعتماد هيئة التخطيط بالوزارة سنة 1987. ثم بدأ النشاط يتطور ويتنوع والمجمع ينمو ويكبر إلى أن أصبح اليوم يشمل حوالي 20 مصنع لإنتاج الأجر الأحمر على مستوى الوطن، وشركة البسكرة للإسمنت، شركة SARLSOFRAMIMEX، والنقل الحضري وكما يضم المجمع حوالي 9 فروع مختلفة الأنشطة تؤمن نحو 5000 منصب شغل.

2- تعريف الشركة محل الدراسة:

وهي شركة ذات مسؤولية محدودة SARL SOFRAMIMEX وتنشط في مجال التجارة حيث تقوم باستيراد كل المعدات للأشغال العمومية والبناء بما في ذلك قطع الغيار واللواحق استيراد المعدات، ماكينات رفع الأثقال والتفريغ ثم بيعها داخل الوطن، تتفرع عبر 25 نقطة بيع موزعة على مختلف مناطق الوطن ومن بينها الوحدة الأم في بسكرة.

3- نشأتها:

انطلقت مؤسسة SARL SOFRAMIMEX في 2010/10/01 وتقع هذه الوحدة بسكرة في المنطقة الصناعية تقدر المساحة الإجمالية بـ 960 م² منها المغطاة 600 م² رأسمال يقدر بـ 50.000.000,00 دج أما بالنسبة للموظفين فقد كانت المؤسسة تشغل 30 موظفا ولديها 25 ولاية منفذ توزيع لمنتجاتها وتكمن أهدافها في:

✓ توسيع نطاق توزيعها في معظم مناطق الوطن

✓ التحكم في منافذ التوزيع ومراقبتها

✓ الزيادة في حجم المبيعات

المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للشركة SARL SOFRAMIMEX

الهيكل التنظيمي هو شكل توزيع المهام والمسؤوليات داخل المؤسسة، وهو إجابة على سؤال هام من يعمل وماذا يعمل الهيكل التنظيمي للشركة محل الدراسة وضع على أساس وظيفي بين مختلف المهام التي تمارسها الشركة.

وتتكون الشركة SARL SOFRAMIMEX من قسمين الأول التسيير والتخطيط والقسم الثاني المتابعة والتنفيذ كما سنوضحها فيما يلي:

1- القسم الأول (التسيير والتخطيط):**1-1 المدير العام:**

يرأسها مدير العام وهو المسؤول الأول والوحيد عن إدارتها.

1-2 نائب المدير:

هو مساعد المدير و ينوب عنه في حالة الغياب أو العطل.

1-3 السكرتارية:

هي مصلحة قائمة بذاتها ليست مهمتها فقط تنظيم مواعيد المدير وتسجيل الوارد والصادر فقط بل هي مجموعة من الإداريين الأكفاء والمتخصصين حيث يتابعون كل عمل الشركة وذلك لتكون نوع من الرقابة الداخلية بين القسم الأول والقسم الثاني.

2- القسم الثاني (المتابعة والتنفيذ):**1-2-1 مصلحة المستخدمين:**

وهي خاصة بجميع ما يخص الموظف من عقد تنصيب إلى الغيابات والعطل السنوية وغيرها

1-2-2 المصلحة التجارية: وتتكون من ثلاث أقسام**1-2-2-1 قسم التجارة:** ويضم ثلاث مكاتب**أ- مكتب الاستيراد:**

وهو قسم تقني حيث هي التي تقوم بدراسة مواصفات المنتج حيث مهندسين وإداريين متخصصين في هذا المجال.

ب- مكتب المبيعات:

وهذا القسم خاص بالتسويق حيث توجد بالشركة عدة موظفين هو مسؤولين عن الاستماع والإصغاء وكذا شرح المنتج للعملاء ومن ثم تحضير العقود وطريقة التسديد.

ج- مكتب خدمات ما بعد البيع:

وهنا يختص بكل ما يواجه الزبون من عطل أو قطع غيار أصلية وهو يضم مهندسين أكفاء.

2-2-2 قسم المتابعة والتحصيل:

وتهتم بمتابعة الديون من طرف الزبائن وتحصيلها ومدى احترام المواعيد واضطر الأمر ترسلها إلى مصلحة المنازعات.

2-2-3 قسم مكتب الجمارك (وسيط العبور):

المختص بجميع عملية الاستيراد من بدايتها إلى نهايتها.

2-3 مصلحة المنازعات:

مكونة من مجموعة من المحامين والمستشارين القانونيين والتي تدافع عن حقوق الشركة.

4-2 مصلحة المعلوماتية:

تعتمد الشركة على برنامج PC COMPTA والذي هو برنامج محاسبي حيث يوجد مهندسين في الإعلام الآلي وفي إدارة قواعد البيانات مما سهل عملية الرقابة الداخلية وكذلك يعتمدون على الشبكة.

5-2 مصلحة الأمن:

مختصة بحماية الأشخاص والممتلكات وأيضا التنظيم.

6-2 مصلحة المالية والمحاسبة:

وتضم مكنين وهما:

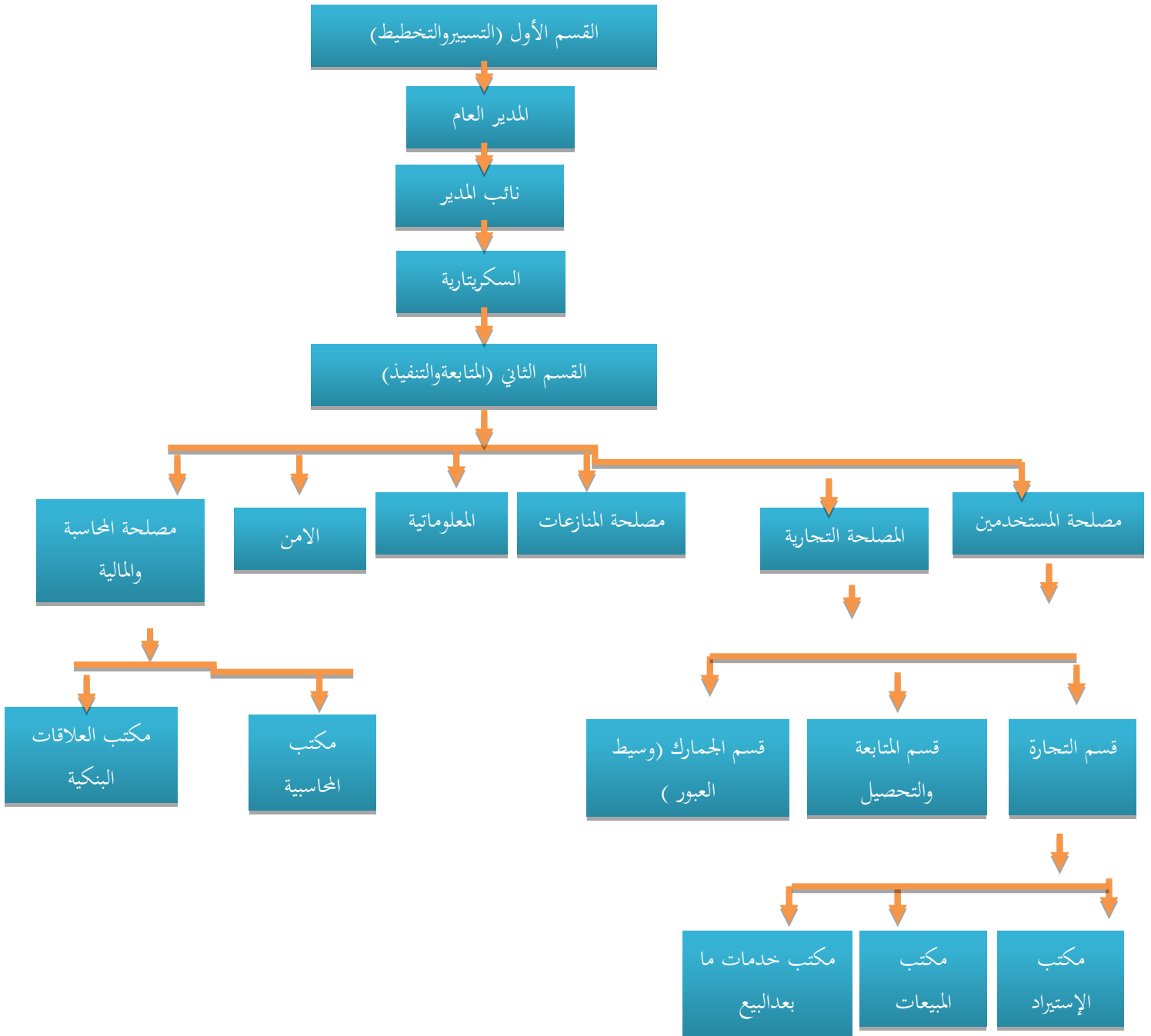
1-6-2 مكتب المحاسبة:

وهي التي يتم من خلالها تسجيل وتقييد مختلف العمليات التي تقوم بها الشركة كما تتولى عملية الرقابة الداخلية وإعداد التصاريح الجبائية والميزانيات وغيرها

2-6-2 مكتب العلاقات البنكية:

يتم هنا يوميا سحب الكشف البنكي لمراقبة العمليات البنكية من تحصيل الشيكات من العملاء او تسديد شيكات للموردين وإعداد مقارنة شهرية مع مكتب المحاسبة.

الهيكل التنظيمي للشركة SARL SOFRAMIMEX



المبحث الثاني: دراسة المحاسبة التحليلية كأداة في الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية في الشركة محل الدراسة وهو عبارة عن إجراءات تنظيمية التي تساهم في زيادة الثقة في القوائم المالية وعليه سوف نتناول مطلبين.

المطلب الأول: الرقابة على الثبittات والمحزونات

1- الرقابة على الثبittات:

- فحص محاضر استلام "les PV de réception" من خلال مراقبة مدى تطابق المعلومات الواردة فيها مع محتوى الفواتير المرفقة بها سواء ما تعلق بالمبالغ أو الكميات المستلمة وحتى تسميتها (الملحق رقم 02).
 - إعطاء أرقام الجرد "les codes d'inventaire" لتلك الثبittات حتى يتسنى إدخالها في برنامج الإعلام الآلي الذي يتولى حساب استهلاكها الشهرية والسنوية.
 - طلب محاضر التخصيص "les PV d'affectation" من مصلحة تسيير المحزونات والتأكد من وجودها من خلال المعاينة الميدانية ورقم جردها يكون مكتوب بقلم لا يمحي (الملحق رقم 03).
 - كتابة جميع الثبittات في سجل مرقم وموقع من طرف رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، بحيث يكون مطابقا للنموذج المنصوص عليه في التعليمه المؤرخة في 21 جويلية 1987 حيث يجب إن يضم سبعة خانات مخصصة للبيانات التالية: الرقم التسلسلي للثبittات (أرقام الجرد)، تاريخ الحيازة، تسمية الثبittات، مبلغ الشراء، اسم المورد، مكان التخصيص، الملاحظات، ويجب أن يكون السجل محين دائما.
 - يتم مراقبة ثبittات المكتب والإعلام الآلي نظرا لأهميتها وحركتها المستمرة عن طريق القائمة المعلقة في كل مكتب، والتي تحتوي على أثار كل مكتب ويجب أن تكون موقعة من طرف مسؤول كل مكتب ومسؤول الوسائل العامة. ويتم تحيينها كل سنة حيث يتم اللجوء إليها في حالة فروق الجرد من هذه الثبittات. (الملحق رقم 04)
 - القيام بعملية جرد الثبittات في نهاية كل سنة للتأكد من وجودها الفعلي المادي الذي يعكس مبلغ الثبittات الواردة في الميزانية المؤسسة، وفي حالة إظهار عملية الجرد لنقص في الثبittات يتم تعيين مجموعة خاصة للتأكد من ذلك فقد يكون مجرد خطأ وفي حالة إثباتها لهذا النقص، يتم استدعاء مستعمل أو مستعملي ذلك الثبitt لتبرير ذلك النقص والذي يأخذ إحدى الحالات التالية:
- 1- إذا كان النقص ناتج عن خروج الثبitt من اجل الصيانة، هنا يجب تقديم محضر الخروج موقع ومؤرخ من المدير العام مع ضرورة إرفاقه بوصل الطلب.
 - 2- إذا كان النقص ناتج عن خروج الثبitt من اجل البيع هنا يجب أن يقدم المسؤول عن هذا الثبitt ملف الخروج، الذي يجب يكون مؤرخ وموقع من طرف المدير العام.
 - 3- إذا كان النقص ناتج عن خروج الثبitt إلى إحدى المؤسسات على شكل سلفة، بدون علم مصلحة المحاسبة والمالية هنا تطلب هذه الأخيرة تقديم محضر الخروج الذي يكون موقعا ومؤرخا من طرف المدير العام، كما تقوم بتحرير رسالة تتضمن معلومات عن الثبitt وترسلها إلى المؤسسة التي منحت لها تطلب من خلالها تأكيد وجود الثبitt.

- يجب فحص ملف الإعلام الآلي الخاص التثبيات للتأكد من عدم حساب الاهتلاكات الخاصة التثبيات غير مخصصة، والذهاب لمعاينتها المادية في المكان المخصص لها على مستوى مصلحة تسيير المخزونات، كما يجب التأكد من حساب اهتلاكاتهما بمجرد استعمالها وهنا يجب التأكد من أن التاريخ المدون في أذن التخصيص هو نفسه التاريخ الظاهر في برنامج الإعلام الآلي.
- التأكد من أن التثبيات المستلمة مسجلة في أرقام حساباتها المنصوص عليها في النظام المالي المحاسبي ونسب الاهتلاك المطبقة معقولة.

2- الرقابة على المخزونات:

- فحص وتدقيق أذون الدخول بمقارنة بمحتواها مع مضمون الفواتير المعنية بها، وخاصة بالكمية المستلمة ووحدة قياسها، وحالة استلام المؤسسة لمادة وحدة قياسها الظاهرة في الفاتورة لا تتوافق مع وحدة القياس المعتمدة هنا يجب التأكد من عملية التحويل الذي قام بها أمين المخزن، وكذا مراقبة سعر الوحدة ومبلغ الشراء الظاهرين في الفاتورة ووثائق الجمركة مع ما هو مكتوب في إذن الاستلام مع وجوب تحديد مكان وضعها في رفوف المخزن (قطع الغيار) حتى تسهل عملية جردها، و في حالة عدم تطابق إحدى النقاط السابقة يتم إرجاع تلك الأذون إلى مصلحة تسيير المخزونات لتصحيحها، كما يجب إن ترقم أذون الدخول ترقيميا تصاعديا، و يكون تاريخ إصدارها بعد تاريخ الفاتورة و الجمركة و لا يكون هناك تناقض، بمعنى لا يمكن استلام البضاعة و فاتورتها و جمركتها لم تحرر بعد. (الملحق رقم 05)
- وأيضا لكل نوع معين من البضاعة (fiche de stock) ويوجد فيها رقم الحصص وتاريخ الصلاحية. (الملحق رقم 01)
- فحص وتدقيق أذون الخروج من خلال التأكد مما يلي:
- وجود رقم الأمر بالخروج وفي حالة عدم وجوده تعتبر الأخيرة ملغاة وغير معترف بها وعدد القطع الظاهرة فيها تعتبر فرق جرد سالب.
- أن تكون موقعة من طرف أمين المخزن، وفي حالة عدم توقيعه تعتبر الأذون ملغاة.
- التأكد من عدم تكرار الرقم في أذون الخروج، وإذا حدث يتم طلب إلغاء الأذون المكررة حتى لا يتسبب ذلك في ظهور فروق الجرد.
- القيام بجرد المخزونات مرتين في السنة يتم من خلالها حساب كمية المخزونات الموجودة بالمخازن ومدى مطابقتها مع الكمية المسجلة.
- تقوم بهذه العملية مجموعتين من العمال مستقلين عن بعضهما البعض تابعين لمصلحة المالية والمحاسبة كل مجموعة مكونة من شخصين ومن ذوي الخبرة في ميدان المخزونات، حيث تقوم بعد كميات المخزونات وفق جدول زمني معد مسبقا يغطي جميع المخزونات وتستخرج الفروقات وتحويلها إلى مصلحة تسيير المخزونات لتبويبها.
- فحص وتدقيق مبررات الفروق أذون الخروج المقدمة من طرف مصلحة تسيير المخزونات، من خلال طلبات أوامر الخروج المستند عليها في إعدادها، حيث يتم هنا التركيز جيدا على إن أوامر العمل مؤرخة قبل أذون الخروج.

- التأكد من وجود طرق العمل موثقة كطريقة مسك الجرد، طريقة تسيير المخزونات، طريقة تسيير الصفقات العمومية الخ، وأنها محررة بشكل قانوني وشكلا ومضمونا، وان تكون موقعة ومؤرخة من طرف المدير العام والتأكد من مدى تطبيقها على ارض الواقع.
- التأكد من عدم استلام تثبيات على أساس أنها مخزونات فأمين المخزن عادة لا يفرق بينهما وذلك من خلال مراقبة مبلغ الشراء الوحدة المستلمة ومدة استعمالها، وفي حالة الالتباس يجب استشارة مستعمل تلك الآلة.
- فحص وتدقيق قوائم جرد المخزونات من حيث الفروق المستخرجة من طرف المجموعتين المكلفين بالجرد، والتأكد مدى احترامهما للجدول الزمني المعد لهذا الغرض، وان تكون موقعة من طرف أعوان الجرد المعنيين سلفا، ونظرا لكثرة هذه القوائم يكفي اخذ عينات منها.
- التأكد من إن المواد المستلمة مسجلة في حساباتها الصحيحة الواردة في أذن الاستلام.

المطلب الثاني: الرقابة على التسويق والموارد البشرية والمصالح التقنية

1- الرقابة على التسويق:

- فحص وتدقيق التقرير الشهري الصادر عن قسم المبيعات والذي يتضمن كمية البضاعة المباعة حسب كل صنف، وهنا يجب التأكد من أنها مساوية للكمية الصادرة من قسم الاستيراد، فإذا كان هناك تناقض وجب إخطار كل الجهتين ولا يقبل تسجيلها في المحاسبة إلا بعد تصحيح الخطأ من إحدى الجهتين.
- التأكد من مدى تناسب الكمية المباعة مع المواد المستهلكة، كقطع غيار والكهرباء والغاز، عدد الأكياس المستعملة، وهذا لاكتشاف الإسراف والتبذير إن وجد، وإذا هناك تناقض عن الأشهر الماضية وجب تبرير من طرف المسؤول.
- فحص وتدقيق التقرير الشهري الصادر عن مكتب الفوترة والذي يتضمن كمية البضاعة المباعة والتي حررت خلال الشهر، وهنا يجب ان ينتبه المحاسب على إن كمية البضائع المباعة مساوية لكميات الواردة في التقرير لقسم الاستيراد.
- فحص وتدقيق التقرير الشهري لمبلغ المبيعات (رقم الأعمال) للتأكد من انه مطابق للكمية المباعة خلال الشهر لكل صنف من المنتجات المباعة، وإذا تبين إن هناك عدم تطابق يعاد ذلك التقرير إلى المصلحة التجارية مكتب الفوترة لتصحيح الخطأ، إما تدقيق ملفات الزبائن فهي من اختصاص مكتب المتابعة والتحصيل.

2- الرقابة على الموارد البشرية:

- فحص وتدقيق بيان الأجور الشهري المعد حسب كل مركز تكلفة والوارد من مصلحة المستخدمين مكتب الأجور، والذي يجب إن يكون مطابقا بالسنتيم لكشف الأجور الأخر المعد حسب إجمالي العمال.
- فحص وتدقيق مدى تحيين مصلحة المستخدمين عدد العمال كل مركز تكلفة، الأخذ بعين الاعتبار التغير في مناصب العمال التي تطرأ من حين إلى آخر حتى يتحمل مل مركز تكلفة تكاليفه الحقيقية.
- فحص وتدقيق بيان الأجور حسب نوع العقد دائم، محدود المدة، غير محدود المدة... الخ.
- التأكد من صحة مبالغ الاشتراكات الاجتماعية الشهرية من خلال إعادة حسابها.
- فحص وتدقيق بيان الأجور للممتهنين والذين يتكونون ومدى تطبيق الاتفاقيات المبرمة، وكذلك احترام قانون العمل.

- فحص وتدقيق البيان الشهري للتكوين والملتقيات من حيث عدد العمال المتكونين، والتأكد من عدم وجود خطأ في حساب مبلغ تكاليف التكوين من إقامة وإطعام ونقل، وتوزيعها الصحيح على مراكز التكلفة حسب انتماء كل عامل.
- فحص وتدقيق مدى التوزيع العادل لبرنامج التكوين بين العمال وعدم وجود إسراف وتبذير وإجحاف في هذا الخصوص.
- فحص وتدقيق مبلغ فاتورة النقل الشهري للعمال وتوزيعه على مراكز التكلفة حسب انتماء كل عامل.

3- الرقابة على المصالح التقنية:

- فحص وتدقيق تقرير النشاط الشهري الصادر عن أمين المحزن والذي يتضمن تفاصيل عن نشاطها من حيث الكميات المستهلكة من المواد، كقطع الغيار المختلفة والوقود والزيوت والتشحيم والمصابيح وغيرها لكل الآلات من كشاحنات النقل بمختلف أنواعها وآلات الرفع الخ، كما يتضمن عدد ساعات عمل كل منها.
- فحص وتدقيق التقرير الشهري الصادر عن دائرة الميكانيك والذي يتضمن كافة تفاصيل التدخلات التي قامت بها خلال الشهر لعتاد الشركة.
- فحص وتدقيق التقرير الشهري الصادر عن دائرة الميكانيك ومقارنته مع تقرير قسم خدمات ما بعد البيع والذي يتضمن كافة تفاصيل التدخلات التي قامت بها خلال الشهر لصالح الزبون.

الخاتمة

الخاتمة:

وفي الأخير نشير إلى إن مهام المحاسبة التحليلية تمثل الجزء الكبير من الرقابة الداخلية وليست كلها فهناك مهام مكتملة تكون على مستوى مديرية التدقيق.

كما تجدر الإشارة إلى انه وكما هو الحال في الشروط الواجب توفرها في المراجع الخارجي فانه يجب إن تتوفر كذلك في المكلف بالرقابة الداخلية مجموعة من الشروط الضرورية للقيام بهذه المهمة الخطيرة والحساسة على أكمل وجه، منها على وجه الخصوص وجوب توفر الخبرة المهنية الكافية لدى هذا الشخص من خلال الممارسة الميدانية التي تسمح له بمعرفة خبايا الشركات. وان يكون على اطلاع بشكل كافي على مختلف القوانين والتشريعات المعمول بها فمهمته هي نفسها مهمة محافظ الحسابات الفرق يكمن في كونها رقابة داخلية من جهة وكون المكلف بها موظف داخل الشركة.

كما يجب التذكير إن استعمال المحاسبة التحليلية في الجزائر قليل جدا وهذا ما اكتشفناه في دراستنا الميدانية.

فهرس المحتويات

شكر وعران

اهداء

ملخص الدراسة

قائمة الجداول والأشكال

المقدمة أ-د

الفصل الأول: المحاسبة التحليلية

تمهيد	6
المبحث الأول: أساسيات حول المحاسبة التحليلية.	6
المطلب الأول: مفهوم المحاسبة التحليلية.	6
المطلب الثاني: وظائف المحاسبة التحليلية.	6
المطلب الثالث: دور المحاسبة التحليلية.	8
المطلب الرابع: أهداف المحاسبة التحليلية.	9
المبحث الثاني: الطرق المستعملة في تحديد التكاليف.	10
المطلب الأول: طريقة تكاليف الكلية.	10
المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني.	17
المطلب الثالث: طريقة التكاليف المتغيرة.	17
المطلب الرابع: نظام التكاليف بطريقة ABC.	19
خلاصة الفصل	23

الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: مدخل للرقابة الداخلية.	25
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية.	25
المطلب الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية.	26

فهرس المحتويات

- 26المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية
- 29المبحث الثاني: مكونات ومبادئ الرقابة الداخلية
- 29المطلب الأول: مكونات الرقابة الداخلية
- 31المطالب الثاني: المبادئ الأساسية للرقابة الداخلية
- 32المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية
- 32المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
- 33المطلب الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية
- 34المطلب الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية
- 39خلاصة الفصل

الفصل الثالث:الفصل الميداني

- 41المبحث الأول: تقديم عام حول مجمع عموري- بسكرة
- 41المطلب الأول: التعريف بالمجمع
- 41المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للشركة **SARL SOFRAMIMEX**
- 45المبحث الثاني: دراسة المحاسبة التحليلية كأداة في الرقابة الداخلية
- 45المطلب الأول: الرقابة على التثبيتات والمخزونات
- 47المطلب الثاني: الرقابة على التسويق والموارد البشرية والمصالح التقنية
- 50الخاتمة

فهرس المحتويات

المراجع

الملاحق

المراجع

الشريف حاب الله. (2009). دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة. باتنة: جامعة باتنة.

أحمد طوايبي. (2003-2004). المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير. الجزائر: جامعة الجزائر. اشرف, ع. م. (بدون سنة نشر). أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنظمة ABC على تعظيم الربحية (دراسة تطبيقية على مستشفيات محافظة العاصمة). عمان, جامعة الشرق الأوسط, كلية العلوم الإدارية والمالية.

الألوسي, أ. ج. (2003). الطريق الى علم المراجعة و التدقيق. دار الكتب الوطنية.

التكريتي, إ. ي. (2007). محاسبة التكاليف المقدمة, قضايا معاصرة. الأردن: دار حامد, ط1.

التميمي, ه. (2006). مدخل إلى التدقيق. عمان: دار وائل للنشر, الطبعة الثالثة.

السيد, م. (2008). الرقابة المالية, المعايير والقواعد. القاهرة: دار الكتاب الحديث.

الصباغ, أ. ع. & آخرون. (2008). اسياسيات المراجعة معايرها. القاهرة, كلية التجارة, مصر: جامعة القاهرة.

المسبان, ع. ا. (2009). الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات. دار اليا للناشر و التوزيع.

أمين, ا. ا. (2001). أساليب المرجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين. القاهرة: الدار الجامعية.

أوكيل, م. س. (1998). تقنيات المحاسبة التحليلية. الجزائر: دار الآفاق.

برابح, ب. (2015). تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية (مذكرة ماجستير). تخصص محاسبة, بومرداس: جامعة أمحمد بوقرة.

بو يعقوب, ع. (2005). المحاسبة التحليلية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

بوخرار, ع. (بدون سنة نشر). مبادئ المحاسبة التحليلية, الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

بوشاشي, ب. (2002). المينر في المحاسبة التحليلية. الجزائر: دار هومة.

بوطورة, ف. (2007). دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك (مذكرة ماجستير). المسيلة, علوم التسيير, الجزائر: جامعة محمد بوضياف.

جابر, ع. ا. (2004). الرقابة المالية و المراقب المالي من الناحية النظرية. بيروت, لبنان: دار النهضة العربية.

جايي, أ. (2010-2011). دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطرق والمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية, مذكرة ماجستير غير منشورة. الجزائر: جامعة الجزائر.

حاج, ق. ق. (2007). نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية. مجلة العلوم الانسانية العدد 35.

حسن طاهر احمد. (2002). المحاسبة الإدارية. عمان: دار وائل للنشر.

حمزاوي, ب. (2013). دور تحليل التكلفة على أساس النشاط في تحديد سعر المنتجات (دراسة حالة ملبنة الأوراس باتنة) رسالة ماستر. تخصص تدقيق محاسب. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, باتنة: جامعة الحاج لخضر.

رحال, ع. (1992). سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

رغدة, إ. ا. (2014). العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي, مذكرة ماجستير. غزة, الجامعة الإسلامية, فلسطين: دار الكتاب الحديث.

المراجع

- ساحل, ف. (2002-2003). دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير غير منشورة. جامعة الجزائر، الجزائر: جامعة الجزائر.
- عدون, ن. د. (2000). محاسبة تحليلية، سلسلة تقنيات التسيير. الجزائر: دار المحمدية العامة.
- فلاح المطارنة غسان. (2006). مقدمة في محاسبة التكاليف. الاردن: دار النشر والتوزيع.
- كمال حسن, ج. & سعدون, م. ا. (2008). محاسبة التكاليف الصناعية، دار. عمان: إثراء للنشر والتوزيع.
- لقيطي, ا. (2009). مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر -دراسة حالة من خلال استبيان 69. باتنة: كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير.
- محمد تيسير, ع. ا. (2009). مبادئ محاسبة التكاليف. الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
- محمد شفيق, ح. ط. (1998). محاسبة التكاليف الصناعية، الأردن: دار المستقبل للنشر والتوزيع.
- محمد محرم زينات. (2005). اصول محاسبة التكاليف. مصر: الدار الجامعية.
- ناصر, ن. ع. (2004). الاتجاهات الحديثة نفي المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- نور أحمد. (1993). محاسبة التكاليف. الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامع.
- هاشم, أ. ع. (2000). محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية. القاهرة: الدار الجامعية.
- هلال رمون. (2004-2005). المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة (أطروحة دكتوراه). جامعة الجزائر، الجزائر: جامعة الجزائر.
- ALEL, I. (2003). *le controle interne et l'élaboration du bilan compitale office du publications universitaires.*
- Boughaba, A. (1998). *Comptabilité analytique d'exploitation.* Alger: Edition Berti.
- Burlaud, A., & Claude, S. (1995). *Comptabilité de gestion.* Paris: Vuibert.
- Lazary. (2000). *La comtabilité analytique.* alger: imprimeries Es, salem.
- Loring, H. (2003). *Le control de gestion.* france: Dumod.
- loring, H., & Loring, H. (2003). *Le conterol de gestion.* france: 2 édition Dumod.
- Maklouf, f. (2006). *Comptabilité analytique.* Alger: pages bleus.
- Trahand j. (2000). *comptabilité de gestion; cout, activité, reparation.* paris: press universitaire Gronble.
- Trahand J, morad B, & Charles E C. (2000). *Comptabilité de gestio.* Gronble, Paris: press universitaire.
- Trahand J, Morad B, & Charles Ec. (2000). *Comptabilité de gestion; cout, activité, reparation.* paris: press universitaire Gronble .

الملاحق

الملحق رقم 02

SARL SOFRAMIMEX
Capital social 50.000.000,00 DA
La zone industrielle- Biskra

N°:
Date :

P.V DE RECEPTION

FactureN° :..... Du: fournisseur:
N° de commande :
MAG:

REF	DESCRIPTION	QUANTITE	OBSERVATIONS ET RESERVES DU CLIENT

Le réceptionnaire :
NONNONNON

Le chef de zone:

L'acheteur:

VISAVISAVISAVIS

الملاحق

الملحق رقم 03

SARL SOFRAMIMEX
Capital social 50.000.000,00 DA
La zone industrielle- Biskra

N°:
Date :

P.VD'AFFECTATION

MAG:.....
SCE UTILISATEUR :.....

REF	DESCRIPTION	QUANTITE	OBSERVATIONS ET RESERVES DU CLIENT

Le magasinier :

L'utilisateur:

NONNON

VISAVISA

SARL SOFRAMIMEX
Capital social 50.000.000,00 DA
La zone industrielle- Biskra

N° :
Date :

BON DE RECEPTION
Entrée en stock

Facture N° : Du: fournisseur:
N° de commande :
MAG :

N° article	Désignation et référence	Unité	Quantités			Montant	Groupe
			Cèdes	Reçues	Empl		

Le réceptionnaire : Le chef de zone: L'acheteur: magasinier :

NONNONNONNON

VISAVISAVISAVIS