



## انموذج مقترح لبرنامج تدقيق التكاليف المشتركة في صناعة الغاز وتأثيره في مصداقية تقرير المدقق

احمد عبد الحسين مجدي<sup>a\*</sup> ، عامر محمد سلمان<sup>b</sup>  
ديوان الرقابة المالية الاتحادي / المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

### المخلص

يسعى البحث تدقيق التكاليف المشتركة في صناعة الغاز باعتباره عنصراً هاماً ومؤثراً على نتائج الأعمال والمركز المالي للشركة لأنه يركز على الكيفية التي يتم التعامل بموجبها مع التكاليف المشتركة وتحديدها وقياسها وتوصيلها وخاصة عندما توجد علاقة ما بين الكلفة وتسعيرة المنتج ويعتبر ايضاً من المواضيع الجوهرية التي تنهم بها كافة الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق، ابتداءً من المدقق ذاته وصولاً بالأطراف المستفيدة من تقريره ، فهو من الاتجاهات المهمة والمتجددة لأن ما يميز أي مهنة هو المحافظة على مستوى الأداء المهني لممارسيها مما يرفع من درجة الموثوقية في تقرير المدقق وان قيام المدقق بأداء مهامه يتطلب منه وجود حصيلة علمية وعملية تمكنه من أداء مهامه ، فقد برزت مشكلة توزيع التكاليف المشتركة على المنتجات لعدم وجود برامج تدقيق تراعي خصوصية شركات صناعة الغاز ، وهنا يمكن برنامج التدقيق المقترح المدقق من تطوير تلك الحصيلة وتطوير وتحسين في عملية التدقيق ، اما اهم استنتاجات البحث هم ان تدقيق التكاليف المشتركة يعد عنصراً هاماً ومؤثراً على نتائج الأعمال والمركز المالي للشركة من خلال إعداد برنامج تدقيق يعني بإجراءات تدقيق التكاليف المشتركة في صناعة الغاز يستند في إجراءاته على معايير التدقيق الدولية فضلاً عن القوانين والتعليمات ذات العلاقة اما اهم توصيات البحث فهو الاستعانة من برنامج التدقيق المقترح لتدقيق التكاليف المشتركة في صناعة الغاز لما له من أهمية عالية وذات أثر جوهري على مصداقية تقرير المدقق.

### معلومات المقالة

تاريخ البحث  
الاستلام: 2021/1/18  
تاريخ التعديل: 2021/2/11  
قبول النشر: 2021/2/11  
متوفر على الأنترنت: 2021/8/29

### الكلمات المفتاحية :

برنامج تدقيق  
تدقيق التكاليف المشتركة  
التكاليف  
التكاليف المشتركة  
تقرير المدقق



A proposed model for the joint cost audit program in the gas industry and its impact on the reliability of the auditor's report

Ahmed Abdul-Hussein Majdi<sup>a\*</sup> , Amer Muhammad Salman<sup>b</sup>  
Federal Office of Financial Supervision / Higher Institute for Accounting and Financial Studies.

### Abstract

The research seeks to verify the joint costs in the gas industry as an important and influential element on the business results and the financial position of the company. This is because it focuses on the manner in which the joint costs are dealt with, identified, measured and communicated, especially when there is a relationship between the cost and the pricing of the product. It is also considered as one of the core issues with which all are accused. The parties benefiting from the auditing process, starting from the auditor himself up to the parties benefiting from his report. It is one of the important and renewed trends because what distinguishes any profession is to maintain the level of professional performance of its practitioners that raises the degree of reliability in the auditor's report to perform his duties. It is a scientific and practical process that enables them to perform their tasks. The problem of distributing joint costs to products has arisen for the lack of audit programs that take into account the privacy of gas industry companies, and here the proposed audit program enables the auditor to develop that outcome and develop and improve the audit process. It is considered an important element and influencing business results and the financial position of the company by preparing an audit program The procedures for auditing the joint costs in the gas industry are based on its procedures on international auditing standards as well as the relevant laws and instructions. The most important research recommendations are to use the proposed audit program to audit the joint costs in the gas industry because of its high importance and fundamental impact on the credibility of the auditor's report.

\*  
Corresponding author : E-mail addresses : ahmedafhh77@ gmail.com.

Key words: audit program , joint cost audit , costs , joint costs , auditor's report.

## فروض البحث

ينطلق البحث من الفرضية الآتية :

يمكن اعتماد برنامج لتدقيق التكاليف المشتركة يمكن المدقق من الحصول على أدلة الاثبات الواجب جمعها بغية التحقق من عرضها لنتيجة النشاط والمركز المالي مما يؤثر في مصداقية تقرير المدقق.

## منهجية البحث

انتهج البحث المنهج الاستنباطي في تناول مشكلة البحث بالاعتماد على المصادر العلمية والكتابات ذات العلاقة بأدبيات الدراسة والجانب التحليلي في مناقشة متغيرات البحث واقتراح البرنامج التدقيقي للتكاليف المشتركة.

## الجانب النظري

### تدقيق التكاليف المشتركة وتقرير المدقق

### اولاً- التكاليف المشتركة: Joint cost

#### 1- تعريف التكاليف المشتركة

تعرف التكاليف المشتركة بأنها الكلفة التي تنشأ من خلال عملية تصنيع أكثر من المنتج ، والتي لا تضم فقط تكاليف المواد وإنما تضم أيضاً تكاليف تحويل الى منتجات نهائية أي انها تضم جميع التكاليف التي تقع قبل نقطة الانفصال والتي يتم توزيعها على المنتجات المشتركة (Edmonds, etal, 2003: 203).

كما عرفت بأنها التكاليف العامة المتكبدة خلال عملية الإنتاج المشترك يطلق عليها التكاليف المشتركة.

(310 ; VANDERBECK,2010) ، كما عرفها هوركرن التكاليف المشتركة هي تكاليف عملية الإنتاج التي تنتج منتجات متعددة في وقت واحد.(Horngren, etal, 2018: 644).

ومن خلال ما تقدم يتبين لنا أن التكاليف المشتركة هي التكاليف التي تنشأ من تكلفة المواد وتكاليف التحويل والتي تدخل في إنتاج أكثر من منتج من المنتجات المختلفة ، التي يجب إنفاقها بمجموعها وبصورة غير مجزئة عن تلك المنتجات قبل نقطة انفصالها عن بعضها.

#### 2- أهداف التكاليف المشتركة للمنتج

فيما يلي الأهداف التكاليف المنتجات المشتركة( Pandey, 471: 2010) ، (Hilton.2011:751) ( Horngren, etal, ) (2018: 644).

## المقدمة

يعد الغاز الطبيعي أهم مصادر الطاقة البديلة للنفط ، هو أحد ثروات العراق التي لم تستغل الاستغلال الأمثل ولم يتم توظيفها بما يخدم اقتصاد العراق ، إذ أنّ الغاز المصاحب يعد المادة الأساسية في هذه الصناعة ويحتاج إلى مجموعة من المراحل الصناعية والمعالجات المعقدة والمتداخلة حتي يمكن إنتاج منتجات قابلة للاستخدام بالكمية والنوعية المطلوبة ، ونظراً لاشتراك تلك المنتجات في تكلفة المادة الخام وتكلفة تشغيل المراحل الإنتاجية ، ولأن قرارات الإدارة ولاسيما قرارات التسعير على أساس كلفة المنتجات ، توجب الأمر ان تكون خاضعة لتدقيق مستقل ، ويعتبر تدقيق التكاليف المشتركة من الامور الرئيسة التي يتعين على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة لأنها تؤثر على نتيجة النشاط وتقرير المدقق وخاصة بسبب احتواء التكاليف المشتركة على امور مادية تؤثر على القوائم المالية ، وعليه ضرورة اقتراح برنامج تدقيقي يتم اعتماده من قبل المدقق في ابداء الرأي عن الاستخدام الامثل للأفناق المالي ومدى الالتزام بالقوانين والتعليمات والمعايير.

## مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث بعدم الاهتمام بوجود برنامج تدقيق التكاليف المشتركة الذي يعد شكل من اشكال التطور ليساعد المدقق في ابداء الرأي عن الاستخدام الامثل للأفناق المالي بمصداقية لذا يمكن صياغة التساؤل الآتي لمشكلة البحث ، هل وجود اطار لتدقيق لتكاليف المشتركة تؤثر في مصداقية تقرير المدقق؟

## أهداف البحث

يهدف البحث الى اقتراح برنامج تدقيق مقترح يراعي خصوصية قطاع صناعة الغاز خاص بالتكاليف المشتركة يوثق اجراءات تدقيقها بشكل واضح لضمان زيادة الفاعلية وكفاءة العمل ، للجهات المعنية بتدقيقها..

## أهمية البحث

تتبع أهمية دراسة هذا الموضوع تأتي لحاجة العراق الماسة في هذه المرحلة الى منتجات الغاز المصاحب حيث تشكل التكاليف المشتركة نسبة لا يستهان بها في تحديد كلفة المنتجات ، ويعد البحث من المحاولات لتطوير كفاءة التدقيق منى خلال تدقيق التكاليف المشتركة ويمكن عده من الاتجاهات الحديثة في مهنة التدقيق

أ- تحديد مدى ملائمة المعلومات الواردة في التقارير المالية ومدى الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات.

ج- يقدم تقرير المدقق مؤشرا عن مدى وفاء الإدارة العليا في الشركة الخاضعة للتدقيق بمسئولياتها في إدارة موارد الشركة ، فضلا عن مدى التزامها بالمبادئ ، وكذلك المعايير المحاسبية المحلية أو الدولية عند إعداد القوائم المالية للشركة وخيرا مدى التزامها بالقوانين والتعليمات .

### 3- أنواع الآراء المدقق في تقريره :

يمكن القول إن رأي المدقق هو التطبيق للمعايير المتعارف عليها وحكم المدقق الشخصي وموضوعية في التطبيق، ولذلك بينت العديد من الهيئات المهنية والعلمية والتشريعات في الدول العالم في ضرورة إبداء المدقق رأيه في مدى عدالة القوائم المالية في التعبير عن الوضع المالي للشركة والتشريعات ، كذلك الوضوح في رأيه، ولا يخرج رأي المدقق عن أربعة احتمالات وكما يأتي :

أ- رأي غير متحفظ (غير مقيد): يكون الرأي غير مقيد عندما تتوفر قناعة كافية لدى المدقق بأن القوائم المالية تعكس صورة عادلة وواضحة (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق : دليل رقم 1999:2)

ب- الرأي المتحفظ (المقيد) : يصدر مثل هكذا رأي عندما تكون القوائم المالية معبرة بشكل عام عن الوضع المالي ونتيجة نشاطه ، إلا أن هنالك بعض الفقرات المحددة التي توافرت عنها ملاحظات ذات تأثير مادي (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق: دليل رقم (2)، 1999).

ج- الرأي السلبي (العكسي): يصدر الرأي السلبي فقط عندما يتبين للمدقق بأن القوائم المالية كوحدة واحدة تنسم بالتحريف أو التضليل الجوهرية ، أي انها لا تعبر بعدالة ومصداقية عن كل من الوضع المالي أو نتائج الاعمال والتدفقات النقدية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويمكن إصدار التقرير السلبي عندما يحصل المدقق على القناعة الكافية بعدم وجود توافق مع المبادئ المحاسبية ، وهذا لا يتم في نحو متكرر (ارينز ولوبك، 2005 : 74).

د- الامتناع عن ابداء الرأي : يتمتع المدقق عن ابداء رايه في حالة وجود قيد على نطاق التدقيق يؤدي الى تأثير بشكل جوهري على البيانات المالية ككل ، بالإضافة الى عدم تمكن المدقق من الحصول على ادلة كافية تمكنه من ابداء رايه (الشحنة، 2015: 238).

أ- لتسهيل تكلفة المنتج لتقييم المخزون واعداد التقارير المالية وتحديد الدخل.

ب- للتأكد من ربحية كل منتج.

ج- لتسهيل عملية اتخاذ القرارات.

د- تقديم معلومات لتحديد أسعار المنتج.

هـ- لتحديد تكلفة الوحدة وتخصيص التكلفة والتحقق من التكلفة.

في ضوء ما سبق تظهر أهمية توزيع التكاليف المشتركة لقياس التكاليف للتعرف على أرباح وخسائر كل منتج، حيث ان معرفة نصيب تكلفة كل منتج من اجمالي تكاليف صناعة منتجات الغاز يساعد الإدارة في اتخاذ العديد من القرارات والرقابة عليها وكذلك الوصول إلى قياس سليم لتكاليف كل منتج مشترك دون تحميله بتكاليف لم يستفد منها.

### ثانياً- مفهوم واهمية تقرير المدقق:

#### 1- مفهوم تقرير المدقق:

ان تقرير المدقق يعد النتيجة النهائية لعملية التدقيق والوسيلة او الاداة الوحيدة للاتصال التي يمكن من خلالها ان يقوم المدقق بتوصيل نتائج عملية التدقيق للشركات الخاضعة لتدقيقه الى الاطراف المستفيدة (Geiger& et al , 2002:70)

وهناك تعاريف عديدة التي قدمت تقرير المدقق ، حيث عرفها البعض على أنه " وسيلة إتصال بين المدقق ومستخدمي التقارير المالية في شكل وثيقة مكتوبة يبين فيها المدقق ما قام به من إجراءات وما توصل إليه من أحكام ويلخص فيها رأيه حول مدى عدالة القوائم المالية (خداش وآخرون ، 2011 : 4) . أما Filipovic فقد عرفه بأنه المنتج الاساس لعملية التدقيق ، يتم من خلاله ايصال مستفيدي القوائم المالية بنتائج عملية التدقيق حول مصداقية موضوعية تلك القوائم . (Filipovic et al، 2009 : 1097).

#### 2- اهمية تقرير المدقق :

يمكن تلخيص أهمية تقرير المدقق للأطراف المعنية بما يأتي: (محمود وآخرون ، 2011: 192)

أ- يكتسب التقرير أهمية خاصة للمدقق ذاته بعده المنتج النهائي لمهمة التدقيق والمؤشر على إنجاز أعماله وفقا لمعايير التدقيق ، وسيلة لإيصال رأيه الفني لأصحاب المصلحة في الشركة وبالتالي الاستفادة من ردود أفعالهم التي تعكس مطالبهم مما يؤثر في عملية التدقيق.

ب- يحقق التقرير بشأن التقارير المالية للشركة وقيمة مضافة لأصحابها والمتعاملين في سوق المال سواء كانوا مؤسسات مالية أو مقرضين أو مستثمرين من خلال رأيه الذي يساعدهم في

### ثالثاً- تدقيق التكاليف المشتركة:

#### 1-تعريف تدقيق التكاليف المشتركة:

تدقيق التكاليف (Cost audit) فيأخذ بعداً اخر اكثر تخصصاً فعرّفها معهد المحاسبين القانونيين في الهند (ICAI) إنها عملية تدقيق للتحقق من تكلفة تصنيع أو إنتاج أي مادة ، على أساس الحسابات المتعلقة باستخدام المواد أو الاجور أو غيرها من بنود التكاليف ، التي تحتفظ بها الشركة. (ICAI, 2008:352) كما عرف تدقيق التكاليف (Cost audit) على انه الفحص التفصيلي لسجلات وحسابات التكاليف والتحقق من الحقائق للتأكد فيما اذا كان تكلفة المنتج المشار إليه قد تم التوصل إليها وفقاً لمبادئ محاسبة التكاليف وتقييم مدى كفاية سجلات محاسبة التكاليف المناسبة وصيانتها والالتزام بخطة المرسومة . (Pandey, 2010:670)

ومن خلال ما استعرض اعلاه من مفاهيم للتدقيق وتدقيق التكاليف يرى الباحث ان تدقيق التكاليف المشتركة لصناعة الغاز يمكن ان يأخذ المفهوم ( هو عملية فحص تفصيلي لحسابات وسجلات وكشوفات التكاليف المشتركة تتم بواسطة شخص مختص ومؤهل علمياً ومهنياً ويمتّع بالاستقلال والحياد ويمثّل الى مجموعة من الاهداف والاجراءات والمعايير المعتمدة واعداد تقرير عن مدى عدالة وصدق تمثيل هذه الحسابات والسجلات والكشوفات للتكاليف المشتركة وايصال النتائج التي تم توصل اليها الى الاطراف ذات العلاقة تفصح مصداقية اداء الشركة.

#### 2-اهمية تدقيق التكاليف المشتركة

هناك اهمية للتدقيق لدى الإدارة والجهات الحكومية كما يأتي : (Pandey, 2010:672)

أ- اهميته تدقيق التكاليف للإدارة:

(اولاً) يضمن رقابة داخلية فعالة.

(ثانياً) يوفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار الفوري.

(ثالثاً) يسهل عملية المقارنة بين الشركات.

(رابعاً) يمكن الكشف عن السهو والاحتيال والأخطاء ومنعها بسبب المراجعة الفعالة لحسابات الكلفة.

(خامساً) يسهل عملية مراقبة التكاليف وخفض التكاليف.

(سادساً) يساعد في عملية تقييم المخزون المواد .

(سابعاً) يضمن الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة.

### ب- اهمية تدقيق التكاليف للجهات الحكومية:

(أولاً) يساعد تدقيق التكلفة في تحديد سعر المنتجات .

(ثانياً) يمكن الجهات الحكومية على التركيز والانتباه على العمل غير الفعال.

(ثالثاً) يمكن الجهات الحكومية من توفير الحماية لبعض الصناعات.

بناءً على ما ذكر اعلاه يمكن ان تكون اهمية تدقيق التكاليف المشتركة لصناعة الغاز ذات اهمية كبيرة لأنها تخدم العديد من الأطراف ذات العلاقة في داخل الشركة كالإدارة وخارجها ، ومن إن القوائم المالية و(السجلات التكاليف بصورة عامة والتكاليف المشتركة بصورة خاصة ) التي استندت عليها تعبر بصدق وعادلة عن الوضع المالي الانشطة.

#### 3-اهداف تدقيق التكاليف المشتركة

ترى جوهر ورشيد بان لتدقيق التكاليف اهداف عدة ومن اهمها : ( الجوهر و رشيد ،2006: 7)

أ- التحقق من صحة حسابات التكاليف وانها تمت على نحو ملائم و وانها نظمت وفقاً لنظام محاسبة التكاليف المعمول به في الشركة .

ب- الكشف عن الأخطاء والاحتيال ومنع حالات التلاعب .

ج- التأكد من أن الشركة قد حققت افضل استخدام للموارد المتاحة.

د - التأكد من صحة إعداد الكشوفات الخاصة بالتكاليف .

هـ - التأكد من صحة وسلامة البيانات والمعلومات اللازمة لقياس التكاليف ورقابتها واتخاذ القرارات.

و- تقديم النصح والاستشارة للإدارة فيما يتعلق بمشاكل عدم الاستخدام الأمثل لطاقة الإنتاجية وحالات الاختلاف في تسهيلات الإنتاج وغيرها وتحديد أسبابها

على أساس ما ذكر اعلاه يمكن تحديد اهم اهداف تدقيق التكاليف المشتركة لصناعة الغاز بما يلي:

أ- التأكد من صحة حسابات تكاليف المشتركة السجلات ذات العلاقة.

ب - التأكد من أن حسابات تكاليف التكاليف المشتركة قد اعدت واعتمدت بها بما يتلائم مع متطلبات توزيع التكاليف المشتركة .

ج- التحقق من صحة سجلات التكاليف المشتركة من الناحية الحسابية و الكشف عن الأخطاء أو التلاعب المتعمد و غير المتعمد .

د- التحقق من صحة كشوفات التكاليف المشتركة أنها تعكس بشكل صحيح .

#### رابعاً : اجراءات تدقيق التكاليف المشتركة

##### اولاً - الحصول على المعرفة التامة بطبيعة عمل الشركة

يقوم المدقق بالتعرف على الشركة قيد التدقيق من خلال فهم طبيعة النشاط والظروف الاقتصادية والصناعية للشركة ، ومعرفة خصائصها الخاصة، والمستوى العام لكفاءة الإدارة ، وكذلك تفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ، ومعرفة السياسة المحاسبية وأي تغييرات عليها. وان المعلومات التي تم جمعها المدقق عن الشركة قيد التدقيق تؤدي إلى مساعدته في فهم طبيعة عمل الشركة ، أي ان عليه أن يؤقلم نفسه مع طبيعة نشاط الشركة بغية تحديد العوامل الرئيسية المتعلقة بالتكاليف المشتركة ، فضلاً عن نوع نظام التكاليف الذي تطبقه الشركة ليتمكن من فهم طبيعة عملها فهماً واضح ، وعلى المدقق دراسة هيكل الشركة لتحديد مدى وضوح خطوط السلطة والمسؤولية ، ودراسة كل من دليل التكلفة ، وحدات التكلفة ، مراكز التكلفة، وحسابات التكلفة وغيرها، فضلاً عن اطلاع المدقق على سجلات التكاليف المستخدمة في الشركة والمتعلقة بعملية الإنتاج ، وعليه أيضاً أن يقوم بفحص مصدر البيانات وإجراءات التسجيل وتلخيصها مع الأخذ بنظر الاعتبار موضوع قناعاته بنظام التكاليف بأنه نظام ملائم ومتكامل.

##### ثانياً. الاجراءات الخاصة بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للتكاليف المشتركة

ينبغي على المدقق وفق هذا الجزء من برنامج التدقيق ان يحدد الاجراءات ووسائل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للتكاليف المشتركة ، وتحديد مدى ملاءمة النظام كأساس لتحديد حجم الاختبارات الاساسية التي ستكون مجالاً لتطبيق إجراءات التدقيق ، إن قوة او ضعف النظام لا يحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق ، إنما يحدد أيضاً مدى العمق الذي سيتطلبه في فحص تلك الأدلة ، فضلاً عن الوقت اللازم للقيام بإجراءات التدقيق للتكاليف المشتركة ، ويمكن ان يستعين المدقق بقوائم الاستقصاء لجمع المعلومات عن التكاليف بشكل عام والتكاليف المشتركة بشكل خاص ،وتحدد اهداف فحص نظام الرقابة الداخلية للتكاليف المشتركة في تحديد سلامة تنفيذ الإجراءات المتبعة للنظم والتعليمات واللوائح التي تضمن سلامتها.

##### ثالثاً. إجراءات تدقيق التكاليف بشكل عام والتكاليف المشتركة بشكل خاص:

بهدف التوصل إلى نتائج دقيقة عند تحديد التكاليف المشتركة في صناعة الغاز يجب وضع اجراءات تدقيق لتحديد تكاليف المنتجات المشتركة وعدم تحميل منتج بتكاليف لم يستفد منها سواء كانت تكاليف تغذية او تكاليف تشغيل لكل المنتجات المشتركة ، و ان تخضع البنود الواردة في القوائم والكشوفات

الخاصة بالتكاليف بشكل عام والتكاليف المشتركة في صناعة الغاز بشكل خاص والبنود الاخر للتدقيق والمتمثلة بعناصر التكاليف المشتركة وهي كما يأتي :

- 1- **تدقيق المواد الخام:** يجب على المدقق إجراء الاختبارات التالية حول المواد الخام . (دليل الرقيب المالي، 2000 : 66-67)، (K S Thakur، 2013 :141) ،
  - أ- التحقق من اجراءات الشراء ، طلب الشراء ، أمر الشراء ، ، فواتير الدفع ... إلخ.
  - ب- التحقق من مختلف مستويات المخزون ، أي الحد الأقصى والحد الأدنى.
  - ج- التأكد من أن صرف المواد الخام يتم وفق الضوابط والصلاحيات وبصورة صحيحة.
  - د- التأكد هل مخزون المواد الخام مطابق لأنشطة الإنتاج ام وجود نقص او تجاوز .
  - هـ - التحقق من انتظام عملية الترحيل إلى السجلات المخزنية اولا بأول وبدون تأخير.
  - و- التحقق من أن التعديل على السجلات المخزنية الناتجة عن المطابقات قد أجريت وفقاً للصلاحيات.
  - ز- التحقق من مطابقة ال المواد المخزنية المحفوظ به والعائد لجهات أخرى بصورة منتظمة .
  - ح - التأكد من ان يتم إصدار المواد الخام بموجب بطاقات الاستلام الموقعة من قبل الأشخاص المفوضين.
  - ط - التحقق من وجود تنسيق بين ادارة المخازن وادارة المشتريات بخصوص استلام الطلبات الخاصة وتسليمها إلى الجهات ذات العلاقة وتعزيز عمليتي الاستلام والتسليم بمستندات أصولية.
  - ي- التحقق من اجراءات التخزين ، ودقتر المخازن ، والهدر ، والضرر ، والضياع .
  - ك - يجب التحقق من قسائم التسليم أو قسائم الاستلام المواد ، من حيث الكمية والسعر وهي الموضوع مسألة محاسبية كافية.
  - ل- التحقق من مدى التأثير في شراء المواد الخام ، سواء تم شراء المواد بسعر اقتصادي .
  - م -التحقق من مدى معقولية الخسائر والهدر والضياع ، وما إلى ذلك ، الناشئة عن عملية التصنيع ، وفق النسب المسموح بها.
  - ن- يجب على المدقق أيضاً أن يرى ما إذا كان هناك أي ثغرة بسرقة ممكنة للمواد الخام .
  - س- التحقق من صحة تقييم المخزون آخر المدة للمواد ، والتحقق من استبعاد الأرباح ناتجة عن تحويلات المواد بين الاقسام.

ص- التأكد من دقة كمية غاز حامض الكبريتيد الهيدروجين في مرحلة انتاج وتكسير الكبريت .  
ق- التأكد صحة تكاليف المواد الاضافية الخاصة لكل منتج من المنتجات المشتركة بعد عملية الفصل .

## 2- اجراءات تدقيق عنصر الاجور :

يعد عنصر الاجور من اهم البنود التي تدفعها الشركة بصورة نقدية ، الامر الذي يتطلب من الادارة توفير العناية اللازمة وذلك من خلال اعتمادها لنظام فعال للرقابة الداخلية ، والهدف من تدقيق الرواتب والاجور في أي برنامج تدقيق الرواتب و الاجور هو التأكد مما يأتي: (جمعة، 2000 : 209-210). ( شريم ، بركات ، 2011: 362-363)

أ- أن أسماء العاملين الظاهرة في كشف الرواتب والاجور هم موجودون في الواقع العملي.

ب- أن حضور العاملين متفق مع الرواتب الظاهرة بكشف الرواتب والاجور وانها متفقة مع مستحقاتهم بعد استبعاد الاستقطاعات القانونية.

ج- أن هناك رقابة على دفع الرواتب والاجور و انها تدفع فقط للعامل بذاته .

د- أنه تم تسجيل جميع نفقات الرواتب والاجور في السجلات المحاسبية.

بعد التطرق على اهداف تدقيق عنصر الاجور يجب على من يقوم بعملية التدقيق باختيار العينة الاختبارية من العاملين حيث يتم اختبار عينة من العاملين من واقع كشف الرواتب والاجور بحيث تأخذ بالحسبان امورا من اهمها :

- التعيينات الجديدة من العاملين.
- العاملين حدثت زيادة لرواتبهم.
- العاملون الذين انهيت خدماتهم.
- العاملون المستقبليون

وذلك من أجل القيام بالتحليل و المقارنة مع الفترات السابقة و اللاحقة للتأكد من وجود العامل و أنه ليس مجرد اسم وهمي ، و عادة يتم الرجوع إلى كشف الحضور سواء كان يدوي او عن طريق اجهزة الكترونية .

وبعد ذلك على المدقق ان يتأكد من احتساب مبالغ الرواتب و الاجور و يمكن التأكد من الرواتب المستحقة من خلال الاتي:

اولاً- بالنسبة للعاملين الجدد خلال العام موضوع التدقيق من خلال الرجوع إلى ملف العامل والتعرف على راتبه حسب القوانين والانظمة والتعليمات .

ثانياً- بالنسبة للعاملين القدامى لدى الشركة فيتم التحقق من اية زيادة في راتب العامل خلال العام وبداية سريان مفعولها وان وجدت أي زيادة فانه يجب الحصول على تأكيد خطي من الجهة المعنية .

بناءً على ما تقدم اعلاه يرى الباحث أن اجراءات تدقيق التكاليف المشتركة في صناعة الغاز فيما يتعلق بالمواد الأولية الخام ( الغاز الطبيعي يمكن أن تكون كما يأتي :

أ- دراسة أسلوب تحديد مراحل الإنتاج والعمليات الصناعية التي يمر بها كل منتج من المنتجات المشتركة وتخصيص حساب لكل مرحلة من المراحل الانتاجية يحمل بالمواد الأولية التي تشترك فيها منتجات عدة التي تخص المرحلة ودائماً بنتيجة إنتاج كل مرحلة.

ب- دراسة أسلوب ترحيل ناتج كل مرحلة إلى المراحل اللاحقة سواء كانت منتجات المشتركة رئيسية أو فرعية .

ج- دراسة التلف الذي يحدث في المراحل وكون كل مرحلة تتحمل بالخسارة الناتجة عن التلف الطبيعي (الغاز المحروق) المتوقع لها، اما الخسائر الناتجة عن التلف غير الطبيعي فيجب عزلها واعتبارها خسارة لا تتعلق بكلفة إنتاج المرحلة.

د- التأكد من كمية الغاز الطبيعي الخام المستلم من حقول شركة نفط الشمال ( المدخلات) في مرحلة التجميع .

هـ- التأكد من تحديد مواصفات وكميات المواد الأولية اللازمة للعملية الانتاجية .

و- التأكد من توفر مختبرات لفحص ومعرفة نوعية الغازات المستلمة.

ز- التأكد من ان اجراءات تحليل الغازات المستلمة تتم بشكل دقيق لمعرفة نسبة كل منتج مشتركة من المنتجات.

ح- التأكد من كلفة التغذية الغاز الخام في مرحلة التجميع وهي مجموع التكاليف الصافية مطروحاً منها الخامات والمواد الأولية في المرحلة الاولى.

ك- التأكد من دقة توزيع التكاليف المشتركة في مرحلة فصل الغازات .

ل- التأكد مدى ملائمة اساس التوزيع للتكاليف المشتركة لكل مرحلة من مراحل النظام .

م - التأكد من دقة الكميات المدخلات والمخرجات والكلف في مرحلة التجزئة وكيفية توزيع التكاليف المشتركة و اساس التوزيع الملائم لهذه المرحلة .

ن- التأكد من دقة كمية خليط الغازات السائلة الداخلة في مرحلة فصل البروبان و اساس التوزيع التكاليف المشتركة لهذه المرحلة .

س- التأكد من دقة كمية خليط الغازات السائلة من وحدة فصل البروبان الداخلة في مرحلة فصل البيوتان .

ع- التأكد من دقة كمية خليط الغازات السائلة من وحدة العزل الداخلة في مرحلة فصل البيوتان .

ف- التأكد من دقة كمية خليط الغازات السائلة من وحدة فصل البروبان الداخلة في مرحلة فصل الغازولين.

**ج - اجراءات تدقيق التكاليف الصناعية غير المباشرة:**

تتضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة عناصر التكاليف غير المرتبطة بشكل مباشر بالمنتج النهائي مثل، القوى المحركة، أجور المشرفين ، اجور ومصروفات الصيانة ، ... الخ ويتم تدقيق هذه التكاليف وفق الإجراءات الآتية :

اولاً- التأكد من قيام الشركة بتحليل التكاليف الصناعية غير المباشرة بأنواعها التي حدثت فعلاً من واقع السجلات والمستندات المؤيدة لها والتأكد من صحتها من الناحية القانونية.

ثانياً- التأكد من تسجيل القيود الخاصة بالتكاليف الصناعية غير المباشرة وذلك بموجب المستندات المؤيدة لها مع التأكد من صحة احتساب العمليات الحسابية في السجلات المحاسبية.

ثالثاً- التأكد من عدم قيام الشركة بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة بفقرات لم تتحقق أصلاً أو لم تستند الشركة من خدمة مقابلها.

رابعاً- التحري عن أسباب وجود أي تبذير أو اسراف أو سوء استخدام لأي فقرة من فقرات التكاليف الصناعية غير المباشرة وبالتالي تؤدي الى زيادة التكاليف بدون مبرر.

خامساً- التأكد من اتباع الشركة الأساس التقديري عند تحديد نصيب الوحدة المنتجة، وذلك لأن تعدد التكاليف الصناعية غير المباشرة وتتكون من أنواع ذات طبيعة متباينة تجاه نصيب الوحدة المنتجة، فبعضها تكون عناصر متغيرة والبعض الآخر تكون تكاليف ثابتة. بالإضافة الى انها من العناصر غير المباشرة التي لا يمكن تخصيصها على منتج معين بذته ولا يمكن تحديد نصيب المنتج منها بدقة.

سادساً - التأكد من قيام الشركة باعتماد الخطوات اللازمة عند تحميل الإنتاج بعناصر التكاليف غير المباشرة على اساس تقديرية واختيار الطريقة التي تراها مناسبة في توزيع تكاليف الخدمات على مراكز الإنتاج .

سابعاً- اجراء مقارنة للتكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية مع التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة والتأكد من الطريقة المتبعة التي يتم فيها معالجة الانحرافات سواء كانت ملائمة او غير ملائمة. (جمعة، 2000: 176).

بناءً على ما تقدم ويرى الباحث ان من اهم اجراءات تدقيق التكاليف المشتركة في صناعة الغاز فيما يخص عنصر التكاليف غير المباشرة يمكن ان تكون كما يلي :

اولاً- دراسة أسلوب تحميل كل مرحلة من المراحل الإنتاجية بالمصروفات الصناعية غير المباشرة والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة للمرحلة لكل منتج من المنتجات المشتركة وحسب المرحلة الإنتاجية .

ثالثاً- التأكد من أنه تم التوقيع على كشف الرواتب من قبل المعد ثم من قبل شخص اخر للتأكد من صحة الاحتساب ثم التوقيع بالموافقة النهائية بالدفع من قبل الشخص المخول بذلك.

رابعاً- التأكد من جميع الاستقطاعات ونسبها ووان يتم تسديدها في مواعيدها المحددة.

خامساً- على المدقق أن يطمئن نفسه على أن المنشأ قد التزمت بإجراءات الدفع الموضوعية وان هناك إشراف ملائماً على عملية الدفع ، وأن الإجراءات التي تتبعها الشركة في عملية الدفع هي اجراءات ملائمة.

ويرى الباحث ان من اهم اجراءات تدقيق التكاليف المشتركة في صناعة الغاز فيما يخص عنصر الاجور يمكن ان تكون كما يلي :

اولاً- التأكد من تثبيت كافة المعلومات الخاصة بكل مركز كلفة من الاجور التشغيل لكل منتج من المنتجات المشتركة على الجزء المختص بذلك المركز على بطاقة أمر الإنتاج للمنتج لغاية الانتهاء من عملية الصنع .

ثانياً- التأكد من أسس احتساب الأجور المباشرة من قبل شعبة التكاليف والمحتسبة استناداً إلى عدد العمال المدرج في بطاقة أمر الإنتاج لكل منتج من المنتجات المشتركة ويتم تحصيلها بشكل سليم الى مركز الكلفة المختص لكل منتج من المنتجات .

ثالثاً- تدقيق المستندات الخاصة بساعات تواجد العاملين في كل قسم من الاقسام الانتاجية للمنتجات المشتركة.

رابعاً- التأكد من ان لا يتم تحميل اجور التشغيل لمنتج معين من المنتجات صناعة الغاز الى منتج اخر.

خامساً- التأكد من اعداد العاملين في كل قسم من الاقسام الانتاجية ومقارنتها مع قوائم صرف الرواتب لغرض التأكد من عدم تحميل قسم انتاجي برواتب قسم انتاجي اخر .

سادساً- التأكد من صحة احتساب الأجور لكل قسم من الاقسام الانتاجية للمنتجات المشتركة أن ساعات حضور العاملين منسجمة مع ساعات المسجلة في بطاقات العمل ومن ان اوقات تواجدهم تمثل الوقت الذي انجز فيه العمل فعلاً .

سابعاً- تدقيق مدفوعات الاجر الساعات الاضافية والتحقق من وجود سجلات لهذا الغرض لكل قسم من الاقسام الانتاجية ، وانها دفعت فعلاً وظهرت في بطاقة تسجيل الوقت للعامل لكل منتج من المنتجات المشتركة .

ثامناً- التحقق من صحة الأجور المدفوعة على اعمال الصيانة لكل مرحلة من مراحل الإنتاج لكل منتج من المنتجات المشتركة على حدى وحسب كل مركز كلفة.

تاسعاً- التأكد صحة الاجور الاضافية الخاصة لكل منتج من المنتجات المشتركة بعد عملية الفصل .

عاشراً- التأكد من صحة احتساب خط الشروع لكل منتج مشترك من منتجات صناعة الغاز الذي على اساسه يتم احتساب الحافز للعاملين في الشركة .

**ثانياً - نطاق تطبيق البرنامج**

يعد هذا البرنامج دليلاً ارشادياً عاماً يسلط الضوء على الجوانب الرئيسية لتدقيق التكاليف المشتركة في شركات صناعة الغاز بشكل عام .

**ثالثاً - خطوات اجراءات التدقيق :**

بعد التعرف على طبيعة النشاط والظروف الاقتصادية والصناعية للشركة وكذلك على طبيعة النشاط والظروف الاقتصادية والصناعية للشركة و التعرف على القوانين والانظمة والتعليمات التي لها تأثير مباشر على الشركة والتعرف على الهيكل التنظيمي للشركة والاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الادارة للتعرف عن الإحداث الهامة والمؤثرة في النشاط الشركة وكذلك التعرف على الصلاحيات والواجبات الممنوحة لمدير الشركة ومجلس الادارة ومدراء هيئات الشركة والتعرف على النظام المحاسبي والكفوي المعمول به ، تأتي خطوات برنامج التدقيق المقترح لتدقيق التكاليف المشتركة في صناعة الغاز وهذه الخطوات تعد الحد الأدنى من إجراءات التدقيق الواجب اتباعها مع مراعاة التحديث المستمر وبصفة دورية للبرنامج.

**1- اجراءات تدقيق عناصر التكاليف المشتركة للحصول على ادلة اثبات ( عنصر المواد)**

- أ- التأكد من كمية الغاز الطبيعي الخام المستلم من حقول شركة نفط الشمال ( المدخلات) من خلال عدادات فوق الصوتية لخطوط استلام الغاز الطبيعي الخام وان يتم محضر بذلك ما بين الشركتين .
- ب- التأكد تحديد مواصفات وكميات المواد الأولية اللازمة للعملية الانتاجية .
- ج- دراسة الاسعار المخطط لها للغاز الطبيعي المصاحب والية احتسابها وتحديدتها.
- د- مقارنة سعر الغاز الخام المخطط مع سعر الذي يتم الاتفاق عليه مع شركة نفط الشمال والتأكد من اجراء تسوية لمبالغ الفرق ما بين سعر الغاز الخام المخطط والسعر الذي تم الاتفاق عليه ( الفعلي).
- هـ- التأكد من سعر شراء الغاز الذي يتم الاتفاق عليه مع شركة نفط الشمال بموجب كتب رسمية .
- و- التأكد من توفر مختبرات دقيقة لتحليل و لفحص ومعرفة نوعية الغازات المستلمة .
- ز- التأكد من ان اجراءات تحليل الغازات المستلمة في مختبرات الشركة تتم بشكل دقيق لمعرفة نسبة كل منتج مشترك.
- ح- التأكد من ان المواد الاولية المشتركة والمواد الكيماوية المصروفة الى الاقسام تخضع الى رقابة مدراء الاقسام .

ثانياً- التأكد من أسس تحميل المصاريف غير المباشرة على أوامر الإنتاج لكل منتج من المنتجات المشتركة وكونها تتم استناداً إلى معايير دقيقة يعاد النظر فيها دورياً .  
ثالثاً- التحقق من صحة احتساب التكاليف الإضافية المحملة ومن صحة اثباتها وترحيلها الى السجلات المختصة وحسب مراكز الكلفة لكل منتج من المنتجات المشتركة وما يرتبط بها من تفاصيل .

رابعاً- التحقق من صحة احتساب الاندثار الخاصة بالمصنع والمكائن لكل منتج دون تحميله اندثار لا تخصه بالإضافة الى دراسة مدى ملائمة طريقة احتساب الاندثار في الشركة .  
خامساً- التحقق من عقلانية تكاليف الصيانة والتصليح على مستوى كل قسم انتاجي وما تأثيرها على كلفة المنتج .  
سادساً- التأكد من صحة توزيع الخدمات الادارية على كلفة المنتجات المشتركة وانها تم توزيعها بشكل موضوعي وجميع الخدمات الانتاجية والادارية والتسويقية) وتدقيق طريقة توزيع مراكز كلف تلك التكاليف على المراكز الانتاجية .

**الجانب العملي****برنامج التدقيق المقترح لتدقيق التكاليف المشتركة في شركات صناعة الغاز:**

يسعى هذا المبحث الى اقتراح برنامج لتدقيق التكاليف المشتركة في صناعة لغرض مساعدة المدققين في شركات صناعة الغاز حيث يعتبر برنامج التدقيق الادارة الأساسية لعمل المدقق لتحقيق اهدافه وتسهيل المهمة على فريق العمل وكذلك يحميه من المسؤولية عند اتباعه لأنه يعد دليل اثبات لبذل العناية المهنية الواجبة، فضلاً عن انه احد اهم ادوات التدقيق في تنفيذ المهمة ويساعده في تقليل الوقت والكلفة ، حيث قام الباحث بأعداد برنامج لتدقيق التكاليف المشتركة وفقاً إلى ما جاء في الجانب النظري والاستعانة بمعايير التدقيق والكتب والمصادر والقوانين والانظمة والتعليمات ذات العلاقة بالتكاليف المشتركة في شركات صناعة الغاز مع الأخذ بعين الاعتبار القوانين والانظمة والتعليمات في البيئة العراقية.

**اولاً- هدف البرنامج**

يهدف هذا البرنامج الى تقديم الحد الأدنى من الاجراءات والمتطلبات الواجب توافرها عند تنفيذ اجراءات تدقيق التكاليف المشتركة في شركات صناعة الغاز التي ينبغي القيام بها من قبل المدقق (كالمعلمين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي وكذلك بإمكان المدقق الداخلي في شركات صناعة الغاز باستخدامه عند القيام بعملية التدقيق) وبما يساعدها على تنفيذ عملياتها بكفاءة وفاعلية وباقل قدر من المخاطر وتقليل حالات الفشل والفساد الاداري والمالي وبالتالي تحقيق اهداف التدقيق .



ب- تدقيق المستندات الخاصة بساعات تواجد العاملين في كل قسم من الاقسام الانتاجية للمنتجات المشتركة .  
 ج- التأكد من اعداد العاملين في كل قسم من الاقسام الانتاجية ومقارنتها مع قوائم صرف الرواتب لغرض التأكد من عدم تحميل القسم الانتاجي برواتب قسم انتاجي اخر .  
 د- التأكد من صحة احتساب الأجور لكل قسم من الاقسام الانتاجية للمنتجات المشتركة.  
 هـ- أن ساعات حضور العاملين منسجمة مع ساعات المسجلة في بطاقات العمل ومن ان اوقات تواجدهم تمثل الوقت الذي انجز فيه العمل فعلا .  
 و- تدقيق مدفوعات الاجر للساعات الاضافية والتحقق من وجود سجلات لهذا الغرض لكل قسم من الاقسام الانتاجية ، وانها دفعت فعلا وظهرت في بطاقة تسجيل الوقت للعامل لكل منتج من المنتجات المشتركة .  
 ز- التأكد صحة الاجور الاضافية الخاصة لكل منتج من المنتجات المشتركة بعد عملية الفصل.  
 ح - التأكد من صحة احتساب خط الشروع لكل منتج مشترك من منتجات صناعة الغاز الذي لا يقل عن 70 % من الطاقة المتاحة بعد موافقة الوزير ، حافظ الانتاج هو المبلغ الممنوح للعامل خلال السنة عند تحقيق زيادة في الانتاج على خط الشروع .  
 ط- التأكد من صحة احتساب الحافز الكلي للشركة والحافز لكل منتج مشترك من منتجات الشركة ولكل عامل .  
 ك - التأكد من حافظ الانتاج يصرف شهريا عند تجاوز كميات الانتاج المتحقق خط الشروع وبعد جزءا من كلفة الانتاج.  
 م- التأكد من اعتماد استمارة التقييم الشهري على تحديد درجات التقييم للعاملين لكل الشركة .

### 3- اجراءات تدقيق عناصر التكاليف المشتركة للحصول على ادلة اثبات عنصر (التكاليف الصناعية غير المباشرة)

أ- دراسة أسلوب تحميل كل مرحلة من المراحل الإنتاجية بالمصروفات الصناعية غير المباشرة والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة للمرحلة لكل منتج من المنتجات المشتركة وحسب المرحلة الانتاجية .  
 ب- التأكد من أسس تحميل المصاريف غير المباشرة على أوامر العمل لكل منتج من المنتجات المشتركة وكونها تتم استناداً إلى معايير دقيقة يعاد النظر فيها دورياً .  
 ج - التأكد من قيام الشركة بتحليل التكاليف الصناعية غير المباشرة بأنواعها التي حدثت فعلاً من واقع السجلات والمستندات المؤيدة لها والتأكد من صحتها من الناحية القانونية والمالية .  
 د- التأكد من عدم قيام الشركة بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة بفقرات لم تتحقق أصلاً أو لم تسند من خدمة مقابلها.

ط- التأكد من ان المواد الاولية المشتركة المصروفة الى الانتاج قد تم استعمالها للأغراض التي صرفت من اجلها بكفاءة .  
 ي- التأكد من مسك سجلات كافية للسيطرة والرقابة على جميع المنتجات وتقديم تقارير يومية .  
 ك- التحقق من سعر الغاز الخام المخطط للتأكد من مصداقية موازنة الشراء من خلال مقارنته مع سعر الذي تم الاتفاق عليه مع شركة نفط الشمال الموردة للغاز الخام .  
 ل- التأكد من اسبقية طلبات المواد مدروسة وبناء على موازنة تخطيطية من قبل لجنة الاسبقية للطلبات .  
 م- التأكد من عدم تحميل منتج معين بكلف مواد لم يستند منها .  
 ن- التأكد من اجمالي التكاليف للمواد الاولية المشتركة لكل منتج من المنتجات المشتركة ولكل مرحلة من مراحل النظام .  
 س- التأكد من صحة احتساب توزيع كميات المواد على المنتجات المشتركة بعد اطلاع المدقق على المعادلات الفنية الخاصة بذلك .  
 ع- دراسة اسلوب تحميل كل مرحلة او منتج مشترك بكلفة العمل المباشر المصروفة عليها .  
 ف - دراسة أسلوب تحميل عناصر الكلفة المباشرة الأخرى أي المصروفات والأعباء الصناعية التي يمكن تخصيصها مباشرة للمرحلة او للمنتج المشترك والفقرات التي يتم حصرها فيها .  
 ص- التأكد من نسبة التلف الطبيعي المسموح به والتلف غير الطبيعي للغاز المحروق سواء غاز حامضي او غاز حلو .  
 ق- التأكد من ان الغاز المستخدم ذاتياً سجل بسعر الكلفة .  
 ر- التأكد من صحة كمية خليط الغازات السائلة الداخلة في مرحلة فصل البروبان واسباس التوزيع التكاليف المشتركة لهذه المرحلة .  
 ش- التأكد من صحة كمية خليط الغازات السائلة من وحدة فصل البروبان الداخلة في مرحلة فصل البيوتان .  
 ث- التأكد من صحة كمية خليط الغازات السائلة من وحدة العزل الداخلة في مرحلة فصل البيوتان .  
 خ- التأكد من صحة كمية خليط الغازات السائلة من وحدة فصل البروبان الداخلة في مرحلة فصل الغازولين .  
 ذ - التأكد من وجود دراسات وافية لكمية الغاز المحروق المسموح به .

### 2 - اجراءات تدقيق عناصر التكاليف المشتركة للحصول على ادلة اثبات عنصر الاجور ( الرواتب ، الحوافز )

أ- التأكد من أسس احتساب الأجور المباشرة من قبل شعبة التكاليف والمحسبة استناداً إلى عدد العمال المدرج في بطاقة أمر الإنتاج لكل منتج من المنتجات المشتركة ويتم ترحيلها بشكل سليم الى مركز الكلفة المختص لكل منتج .

### التوصيات

- 1- الاستفادة من برنامج التدقيق المقترح لتدقيق التكاليف المشتركة في صناعة الغاز ويتم اعتماده من قبل الجهات ذات العلاقة في مهنة التدقيق سواء الجهات الداخلية عند انجاز التدقيق من قبل قسم التدقيق الداخلي واخرى خارجية كهيئة ديوان الرقابة المالية الاتحادي عند تدقيق شركات صناعة الغاز والاخذ بعين الاعتبار الانظمة والتعليمات ذات العلاقة به لما له من أهمية عالية وذات أثر جوهري على مصداقية تقرير المدقق وعلى مهنة التدقيق .
- 2- تحديث برامج التدقيق الصادرة من ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمؤسسات المعنية بالمهنة ومكاتب التدقيق من خلال اضافة فقرات خاصة لتدقيق التكاليف المشتركة وطرق تدقيقها والتعرف عليها وعلى قوة تأثيرها على تقرير المدقق.
- 3- على الجهات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والتدقيق وضع مؤشرات ودليل استرشادي يساعد المدققين في كيفية التعامل مع التكاليف المشتركة واخذها بالحسبان عند تدقيق الشركات الصناعية التي تحتوي منتجاتها على تكاليف مشتركة .

### المصادر

- ديوان الرقابة المالية الاتحادي .(1999). دليل التدقيق رقم (2)، المعايير الأساسية للتدقيق . بغداد ، العراق.
- ديوان الرقابة المالية الاتحادي .(2000). " دليل الرقيب المالي " بغداد، العراق.
- ارينز ، ألفين ولوبك، جيمس .(2005). " المراجعة مدخل متكامل . " ترجمة محمد عبد القادر الديسيطي ، دار المريخ للنشر، الرياض -السعودية.
- الشحنة ، رزق ابو زيد .(2015). تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا للمعايير الدولية . دار الاوائل للنشر ،الأردن ، عمان .
- جمعة، أحمد حلمي .(2000). "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات". عمان، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الاردن.
- شريم ، عبيد سعيد ،بركات ، لطف محمود .(2011). "اصول مراجعة الحسابات " . الامين للنشر والتوزيع ، الطبعة الثالث، صنعاء.
- محمود ، رأفت سلامة ، وكلبونة ، أحمد يوسف ، وزريقات ، عمر محمد .(2011). "علم تدقيق الحسابات النظري " . دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان - الأردن ، الطبعة الأولى.
- جوهر ، كريمة علي ، ورشيد ،نظام حسن .(2006). معايير اجراءات مقترحة لتدقيق التكاليف . مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية ، جامعة تكريت ، العدد (4).

- هـ - التأكد من قيام الشركة باعتماد الخطوات اللازمة عند تحميل الإنتاج بعناصر التكاليف غير المباشرة على اسس تقديرية واختيار الطريقة التي تراها مناسبة في توزيع تكاليف الخدمات على مراكز الإنتاج .
- و- اجراء مقارنة للتكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية مع التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة والتأكد من الطريقة المتبعة التي يتم فيها معالجة الانحرافات .
- ح - التأكد من قيام الشركة باعتماد الخطوات اللازمة عند تحميل الإنتاج بعناصر التكاليف غير المباشرة على اسس تقديرية واختيار الطريقة التي تراها مناسبة في توزيع تكاليف الخدمات على مراكز الإنتاج .
- ط- التحقق من صحة احتساب التكاليف الإضافية المحملة وحسب مراكز الكلفة لكل منتج من المنتجات المشتركة وما يرتبط بها من تفاصيل .
- ي- التأكد من الثبات في تطبيق معدل تحميل الانتاج .
- ك - التأكد من ثبات في توزيع تكاليف الخدمات .
- ل- التأكد من صحة توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية (رقم6) على مراكز التكاليف الإنتاجية (رقم5) استناداً على أسس مناسبة وحسب درجة الاستفادة ويكون التوزيع على أساس احد طرق التوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة.
- م- التأكد من ان لا تحتوي التكاليف الصناعية غير المباشرة على تكاليف لا ترتبط بالعملية الإنتاجية.

### الاستنتاجات والتوصيات

#### الاستنتاجات

- 1- أهمية إعداد برنامج تدقيق يعنى بإجراءات تدقيق التكاليف المشتركة في صناعة الغاز يستند في إجراءاته على معايير التدقيق الدولية فضلاً عن القوانين والتعليمات ذات العلاقة، والتي تكون ملائمة لأنشطة جميع الشركات الصناعية بشكل عام ولصناعة الغاز بشكل خاص للحصول على ادلة اثبات تساعد المدقق بكتابة تقرير يتصف بالمصداقية والموثوقية لمستخدمي القوائم المالية.
- 2- يعد تدقيق التكاليف المشتركة ، عنصراً هاماً ومؤثراً على نتائج الأعمال والمركز المالي للشركة لأنه يركز على الكيفية التي يتم التعامل بموجبها مع التكاليف المشتركة ، وتحديد ها وقياسها وتوصيلها ولاسيما عندما توجد علاقة ما بين الكلفة وتسعيرة المنتج.
- 3- يمثل وجود برنامج تدقيق للتكاليف المشتركة أمر ضروري للجهات الرقابية ، لأنه اساس عمل هذه الجهات الرقابية والمستوى المهني الذي وصلت إليه ومن ثم زيادة المصداقية في تقرير المدقق.

Meena Pandey. (2010). A TEXTBOOK OF FINANCIAL COST AND MANAGEMENT ACCOUNTING for HIMALAYA PUBLISHING HOUSE.

Thomas P. Edmonds, Cindy D. (2003).Edmonds, Bor-Yi Tsay, Nancy W. Schneider,, “Fundamental Managerial Accounting concepts”, 2<sup>nd</sup>.

Charles T Horngren, Srikant M. Datar, Madhav V. (2018). Rajan. cost ccounting : a managerial emphasis/. Sixteenth edition. | Hoboken, NJ : Pearson.

Ronald W. (2011). Hilton Managerial Accounting Ninth edition. McGraw-Hill Companies, Inc., New York.

K S Thakur. (2013). Cost Accounting – II, Produced & Printed by EXCEL BOOKS PRIVATE LIMITED , New Delhi.

THE INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS OF INDIA, AUDITING AND ASSURANCE.( ICAI) 2008.

Filipovic Ivica & Filipovic . Davor. ( 2009)." External Auditing and Audit Committee as Mechanisms in Corporate Governance". University of Split.

Geiger. Marshall & Raghunandan, K. ( 2002). "Auditor Tenure and Audit Reporting Failures ". journal of practice& theory, Vol .21 . No 1 March.