



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
عبد الحميد ابن باديس
كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير
تجارية

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر شعبة: علوم تجارية
تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

مساهمة التدقيق الـ في تحديد المخاطر

ميدانية " NAFTAL GPL ORAN "

-جلابت محمد

- سليمانى عائشة
- برواين شهرزاد
- قوبع خيرة
- الدكتورة
- الدكتورة
- الدكتورة
- جامعة مستغانم
- جامعة مستغانم
- جامعة مستغانم
- رئيساً
- مقرررة ومشرفة
- ممتحنة

2015-2014

الجامعية:

République algérienne démocratique populaire

Université de mostaganem

*Faculté: Sciences économiques, commerciales et sciences de
la gestion*

Département: Sciences de commerciales



**Mémoire de fin d'étude pour l'obtention D'un Diplôme De
Master**

Domaine: Sciences économiques commerciales et sciences de la gestion

Département : Sciences de commerciales

Spécialité : Audit comptable et Contrôle de gestion

THEME

**La contribution d'audit externe a déterminer les risques du
gestion de stock**

Etude sur terrain a la société de « NAFTAL GPL ORAN »

Préparé par:

Djelabet Mohamed

Membre de jury

Slimane aicha	le docteur	université de Mostaganem	Président
Barwayene chahrazed	le docteur	université de Mostaganem	Encadreur
Kaoubaa khaira	le docteur	université de Mostaganem	Examineur

Année universitaire

2014/2015

الإهداء

الحمد لله فائق الأنوار ، وجاعل الليل والنهار ثم الصلاة والسلام على سيدنا محمد المختار .

إلى من أرضعتني لبن الحنان، وسقتني ماء الحياة، إلى من تطيب أيامي بقرها، ويسعد قلبي بهنائها، إلى أغلى كائن في الوجود... أمي.
إلى من كان لي سندا طوال الحياة، ولم يبخل علي بالنفس والنفيس والدي الكريم.

إلى من ترعرعت معهم ونما غصني بينهم، إخوتي وأخواتي .

إلى كل الأهل والأقارب من قريب وبعيد .

إلى من أنار لي الطريق في سبيل تحصيل ولو قدر بسيط من المعرفة ، أساتذتي الكرام.

إلى كل من جمعني معهم المشوار الدراسي من بدايته إلى اليوم، وخاصة طلبة ماستر تخصص التدقيق ومراقبة التسيير دفعة 2015، وإلى كل من هم على الدرب سائرون.

إلى كل من أحببتاهم بإخلاص وبإدلولتي نفس الشعور.

إلى كل من عرفني وسيعرفني إن شاء الله .

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي.



I	.....
II	.....
IV	..... فهرس الأشكال والجداول
VI	.....

الإطار النظري للتدقيق الخارجي :

02	.....
03	.....المبحث الأول: التطور التاريخي للتدقيق، مفهومه وأنواعه
03	.....ول: التطور التاريخي للتدقيق
04	.....ثاني: مفهوم التدقيق
06	.....: وأهداف التدقيق
08	.....المطلب الرابع: معايير التدقيق
09	.....المبحث الثاني: تعريف التدقيق الخارجي، خصائصه وفروضة
10	.....ول: تعريف تقسيمات التدقيق الخارجي
11	.....: التدقيق الخارجي
12	.....ثالث: فروض التدقيق الخارجي
13	.....: تدقيق
13	.....: مه تدقيق
17	.....: تدقيق
18	.....: تدقيق
20	.....

الفصل الثاني: أساسيات إدارة

22	.....
23	.....المبحث الأول: ماهية إدارة
23	.....المطلب الأول: تعريف إدارة (وظيفة)
23	.....المطلب الثاني: تخطيط ومراقبة
24	.....المطلب الثالث: طرق تصنيف المخزون
26	.....المبحث الثاني: إجراءات ومعايير
26:
27	.....المطلب الثاني: معايير وكفاءة إدارة المخزون
28	.....المطلب الثالث: أنواع السياسات والقرارات في مجال
30	.....المبحث الثالث: الرقابة الداخلية لعمليات
30	.....المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية
31	.....المطلب الثاني: لإجراءات ومخاطر نظام الرقابة الداخلية
34	.....المطلب الثالث: التدقيق التشغيلي لعمليات دورة المخزون
37	.....

39	.....
40	.....SARL SAHARAGAZ المبحث الأول : تقديم
40	.....المطلب الأول: التعريف بالشركة
41	.....: أهداف الشركة
42	.....المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي لل
44	.....: عمليا تسييد
44	.....: وظيفة تسيير
47	.....: وظيفة تسيير المخزون
51	.....: تقييم خلية و تحديد
51	.....: لتقييم خلية
69	.....: لتقييم النهائي الداخلية
78	.....
80	.....
83	.....

التشكرات

حمده حمدا كثيرا مباركا على هذه النعمة الطيبة والنافعة نعمة العلم و

البصيرة .

يشرفنا بتقديم بالشكر الجزيل و الثناء الخالص و التقدير إلى من مَدَّ يد المسد

و ساهم معنا في تذليل ما واجهتنا من صعوبات و نخص بالذكر :

الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته و إرشاداته

- القيمة .

: " NAFTAL GPL ORAN "

السيد: مسير

السيد: مسؤول مصلحة تسيير المخزون

و في الأخير نتقدم بالشكر إلى أوليائنا الأعزاء و كل زملائنا الكرام الذين و قفوا على نجاحنا طيلة تواجدنا بالجامعة.

إلى كل هؤلاء نقول لهم :

"بارك الله لكم و جعلها في ميزان حسناتكم و جعل الجنة مثواكم "

"أمين"

هذه الدراسة تهدف إلى إظهار مساهمة التدقيق الخارجي في تحديد المخاطر المتعلقة بإدارة المخزون داخل الشركات بصفة عامة والشركة موضوع الدراسة بصفة خاصة.

كما تحاول الدراسة إبراز الإطار المفاهيمي لعملية التدقيق الخارجي والأسس التي يقوم عليها كمهنة قانونية مستقلة، وكذلك التطرق إلى كيفية تحديد المخاطر المتعلقة بإدارة المخزون، والتي يتعرض لها المخزون في الشركة، إذ تم إسقاط هذه الدراسة على حالة مخزون لشركة NAFTAL GPL ORAN بولاية مستغانم، محاولين في ذلك تطبيق إجراءات التدقيق الخارجي على الشركة محل الدراسة، وذلك من خلال تدقيق العمليات المتعلقة بإدارة المخزون الخاصة بالشركة لنصل في الأخير إلى رأي محايد يعبر عن مدى شرعية وصدق المعلومات الواردة في الحسابات والقوائم المالية المتعلقة بعمليات المخزون، إضافة إلى اختبار مدى تطابق العمليات مع التسجيلات.

ية: التدقيق الخارجي، محافظ الحسابات، التدقيق التعاقدية، نظام الرقابة الداخلية، مخاطر التدقيق، مخاطر إدارة المخزون.

Résumé :

Cette étude vise à montrer la contribution de l'audit externe pour déterminer les risques associés à la gestion des stocks dans les entreprises en général et l'entreprise comme un cas d'étude.

L'étude tente de mettre en lumière le cadre conceptuel pour le processus de l'audit externe et ces bases en tant qu'une activité professionnelle juridique et indépendante, ainsi que identifier les risques liés à la gestion des stocks. Dans ce contexte, l'examen est fait sur l'état des stocks du cas NAFTAL GPL ORAN de mostaganem, en essayant d'appliquer l'audit externe sur l'entreprise, et à travers les processus de vérification relative à la gestion du stock de l'entreprise pour obtenir en dernier stage d'examen une opinion neutre reflétant la légitimité et la sincérité des informations contenues dans les comptes et les états financiers relatifs à l'inventaire, en plus de tester la compatibilité des opérations avec les enregistrements.

Mots-clés: audit externe, le commissariat au compte, d'audit contractuel, le système de contrôle interne, les risques d audit, les risques de gestion de stock.

Abstract:

This study aims to display the contribution of the external auditing to determine the risks of stocks management in the companies generally and in the research firm specifically.

The study is also tries to exhibit the conceptual frame of external auditing operations and its basics as a professional and legal independent job, and discusses the ways to find out the risks of stock management in the institution (NAFTAL GPL ORAN) in mostaganem. This investigation attempts to the external auditing procedures in this company, by auditing its stocks management operations to reach a neutral opinion about the legality and the legitimacy of stocks operations accounts and financial statements as well as testing the over the real operations and the registrations.

Keywords: external auditing, commissioner of accounts, contractual auditing, internal control system, auditing risks, stock management risks.

:

41	الهيكل التنظيمي لشركة NAFTAL GPL ORAN	(01-03)
47	وظيفة تسيير المخزونات	(02-03)

ثانيا:

04	التطور التاريخي للتدقيق	(01-01)
54	عمليات التي قام بها الشركة خلال يوم 2014/05/08	(01.3)
55	عمليات التي قام بها الشركة خلال يوم 2014/05/08	(02.03)
62	ول تحليل	(03.03)
65	تصنيف نقاط ا لعمليات المالية المتعلقة	(04.03)
69	ى مصلحة تسيير خلية تطبيق	(05.03)
71	عمليا	(06.03)

الملاحق

الاستبيانة المستعملة في اختبار الرقابة الداخلية	01
وصل تسليم من مستودع الشركة	02
وصل تسليم من مستودع الشركة	03
وصل تسليم من مستودع الشركة	04
وصل تسليم من مستودع الشركة	05
وصل تسليم من مستودع الشركة	08
	-09
	-09
	-09
	-09

			الهدف وا
			1- هل تم تسجيلها والتحقق: لعمليا لمالية لية لفعالية لمحاسبية قد حدثت فعلا أثناء الفترة محل التدقيق.
		X	- هل م استلام المشتريات المسجلة حقيقيو
		X	- هل تدعيم المشتريات المسجلة عليها ف الجهات المعنية؟
		X	- هل تعتبر كل عمليا
		X	- ه دق عليها بين المخزن لأي سلعة يتم لها إلى
		X	- هل يتم دودات المشتريات المسجلة المحاسبية دودات المشتريات دق عليها؟
		X	- هل يعتبر قيد ي الغير المسجل المحاسبية نتيجة م استلام مخزوناتها وأنها لا ت الغير؟
		X	- هل تبين أن كل كميا لية لعملية الإنتاجية دق عليها خيص ب
		X	- هل يعتبر الإنتاج ا المحاسبية و عليها
		X	- هل ال المبيعات المسجلة إلى حقيقيو
		X	- هل تعتبر كل عمليا لبيع عليها؟
		X	- هل دق عليها لأي سلع يتم لها لخارج ا
		X	- هل تعتبر يرها بمو دق عليها؟
		X	- يتم تسجيل م يا
	X		- يتم تسجيل م دوج لمبيعات
	X		- هل تعتبر المحاسبية
	X		- هل يتم المحاسبية في و لعملية المالية؟
		X	- هل يتم تسجيل ال المشتريات المستلمة يخ
		X	- هل يدة بين يخ يخ لتسجيل يومية
		X	- هل يتم تسجيل عمليا يل لية للو يخ لصحيح
		X	- هل يتم تسجيل عمليا يل لية حسب يخ
		X	- هل يدة بين يخ يخ لتسجيل يومية الاستهلاكات
		X	- هل تسجيل يخ لصحيح
		X	- هل يدة بين و يل يخ لتسجيل يومية
		X	- هل تسجيل المبيعات في ا يخ لصحيح
		X	- هل يتم تسجيل خر يخ لتسليم
		X	- هل يدة بين يخ لتسليم يخ لتسجيل يومية المبيعات؟
		X	- هل أو المادي في آلية الفترة المحاسبية؟

03:

0871111

BOH DE RAVITAILLEMENT 085

D.R. 085

08.05.88

LES GAR 083

HAUT

Emballage 13kg	4x203 Emb 13kg	60	25,00	1500,00
Palette	2x203 PAL 13kg	12	12,00	144,00

Chiffres mensuels 088P

02:

0871108

BOH DE RAVITAILLEMENT 085

D.R. 085

07.05.88

LES GAR 083

GIRON

Emballage 13kg	4x203 Emb 13kg	60	25,00	1500,00
Palette	2x203 PAL 13kg	12	12,00	144,00

Chiffres mensuels 088P

05:

0871115

BOH DE RAVITAILLEMENT 085

D.R. 085

08.05.88

LES GAR 083

GIRON

Emballage 13kg	4x203 Emb 13kg	60	25,00	1500,00
Palette	2x203 PAL 13kg	12	12,00	144,00
Emballage 1kg	4x203 Emb 1kg	60	25,00	1500,00
Palette	2x203 PAL 1kg	12	12,00	144,00
Emballage 1kg	4x203 Emb 1kg	60	25,00	1500,00
Palette	2x203 PAL 1kg	12	12,00	144,00
Emballage 1kg	4x203 Emb 1kg	60	25,00	1500,00
Palette	2x203 PAL 1kg	12	12,00	144,00

Chiffres mensuels 088P

04:

0871113

BOH DE RAVITAILLEMENT 085

D.R. 085

08.05.88

LES GAR 083

MONTPELLIER

Emballage 13kg	4x203 Emb 13kg	60	25,00	1500,00
Palette	2x203 PAL 13kg	12	12,00	144,00
Emballage 1kg	4x203 Emb 1kg	60	25,00	1500,00
Palette	2x203 PAL 1kg	12	12,00	144,00

Chiffres mensuels 088P

عامة

مفصلة

1.

نظراً للتحويلات والتطورات التي تشهدها الساحة الاقتصادية

مساهمة تدقيق

لها
الأمركية والعالمية
لها
هنا
يشير
صريح
هذا
كثيراً
انهيار كبير
11

يعتبر معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم المعايير المهنية الخاصة بالتدقيق ضرورة الاهتمام بها بشكل جيد، ولعل من أهم الأسباب التي أدت للاهتمام بها هو ظهور الأصناف العديدة للشركات وتعدد العمليات والأحداث المالية داخل

أهمية تدقيق
فحينما يكون
المستفيدين منه
الجهات
تظهر
يقدمه
سلبية
لهذه
المحاسبية والمالية والقانونية
دقيقاً، يؤثر
مسؤولية يسبب
نتيجة

ومن هذا المنطلق وجب على الشركات بذل أقصى مجهوداتها لحماية وظائفها التشغيلية وضمان السير الأمثل له لذلك تلجأ بعض الشركات للتعاقد مع مدققين خارجيين للتدقيق في أحد الوظائف التشغيلية للشركة التي تراها ذات أهمية كبيرة ولها تأثير على مردود ونتيجة الشركة، ومن بين الوظائف التي تعتبر ذات أهمية كبيرة هي وظيفة
وظيفة حيوية فمعظم الوظائف الأخرى تتأثر بشكل مباشر أو غير مباشر ووظيفة
هذه الأخيرة تتميز بكثير من الحساسية نظراً للمخاطر الكثيرة التي تتهددها
لارتباطها بمختلف الوظائف الأخرى

2. إشكالية الدراسة

هذه
عليه، يمكن

صياغته :

مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحديد المخاطر المتعلقة بإدارة المخزون

وهذا
الرئيسي
التدقيق الخارجي في
تطبيقها وتلبية حاجيات جميع
فرعية
ي
المستفيدة
هذه
عليها تدقيق
كمهنة

كيف يمكن
يمكن
ن بكفاءة وفعالية
الممارسة العملية للتدقيق الخارجي
فعالية في تحديد

6. أسباب اختيار

موضوعية،	نتيجة الحديثة	اختيارنا لهذا
	التسيير،	هذا
الرامية	فيما يلي:	ويمكن
	الاقتصادية،	أهم هذه
	وتأهيلها	الوضعية الحالية
		لتحديد المخاطر المحدقة بإدارة المخزون
		التغيرات يشهدها
		تأهيل هذه
دقيقة	المجال تدقيق المخزون.	
	وازداد	الحديثة
	التدقيق الخارجي كوسيلة تسيير	
		مخزونها .
	تدقيق ومراقبة التسيير كميدان	
	يفتح	
	ويعتبر التدقيق الخارجي ميدانا	
التغيرات	غير	يوفره من معلومات
نظرية.	تتطلبه	بها آليات التدقيق الخارجي كمهنة،

7. منهجية البحث

الفرضيات	طرحها،	مناهج
	المنهج التاريخي	التاريخية
المنهج	معاييره	شدها التدقيق الخارجي
ي عليه التدقيق		توضيح وفهم
العلمية	معتمد على الكتب و المراجع والبحوث العلمية	الخارجي وأساسيات
	منهج	والملتقيات و المدونات الصادرة في هذا المجال،
		إليه

8. تقسيمات الـ

وتعقبهم	تسبقهم	قمنا بتقسيم هذا
ضرورية.	التوصيات	إليها،

9

- أثناء إجرائنا لهذا المذكرة واجهتنا عدة صعوبات و عدة عراقيل أهمها:
- قلة المراجع التي تناولت هذا الموضوع .
 - استخراج المادة العلمية من النصوص القانونية .
 - جهد شاق مبذول خلال فترة الدراسة الميدانية وضيق الوقت .

لتدقيق الخارجي، سيتم فيه تتبع التطور التاريخي
لتدقيق الخارجي يتضمن أهم تعاريف ومجمل خصائصها
تصنيفات التدقيق، إضافة تحديد أهم
يقوم عليها التدقيق الخارجي، مجموعات المعايير
مراحل التدقيق الخارجي وهذا
التدقيق وإشرافه المساعدین إلى الخدمات الاستشارية التي
التنظيم
يقدمها.

المخزن ويتضمن المفاهيم
ومعايير تسيير المخزون
الرقابة الداخلية لدورة المخزون وكذا
وظيفة
سيتم
هذا
بها.

حيث سيتم التعريف
القانونية
حيث نشأتها، وهذا
وسيتم سير عمليات المحاسبية المتعلقة بالمخزون
بها
التنظيم
فعاليتها

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي

تمهيد:

يتضمن هذا الفصل كل من التطور التاريخي للتدقيق تحديد مفهومه وكذا أنواعه أهدافه وأهميته، ومن ثم تقديم مختلف تعاريف التدقيق الخارجي وخصائصه يقوم عليها، إذ انه يمدنا بأساس قوي لتحديد صيغة التدقيق الخارجي كعلم يحتاج لنظرية لها فروض أساسية ومنهاج . كما يمكن الإشارة إلى وجود عدة مصطلحات أخرى مرادفة للتدقيق من بينها المراجعة وهو المصطلح المستعمل بكثرة عند المشاركة، لكننا استعملنا مصطلح التدقيق في كامل دراستنا نظرا لتداوله عندنا بكثرة.

ينقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- فيه ماهية الـ يـ تحديد مفهومه المراحل التاريخية التي مر بها التدقيق أهدافه أنواعه وأخيرا معايير التدقيق.
- أما المبحث الثاني فيتضمن ماهية يـ ، حيث سنتطرق إلى كل من التعريف بـ تدقيق تحديد خصائص أقسام التدقيق الخارجي الفروض التي يقوم عليها.

- يـ ، كيفية تعيينه وعزله، بالإضافة إلى الخدمات الاستشارية التي يقدمها.

ماهية التدقيق :

يعتبر هذا الـ كتمهيد لموضوع التدقيق الخارجي من حيث التطور التاريخي للتدقيق، مفهومه، أنواعه بصفة عامة و الخارجي بصفة خاصة وتحديد جوانبه

- يتضمن هذا المبحث يلي:
- المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق.
 - مفهوم التدقيق أنواعه.
 - أهداف التدقيق وأهميته.
 - معايير التدقيق.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق

إن المنتبِع لأثر التدقيق عبر التاريخ يدرك بأن هذ الأخير جاء نتيجة الحاجة الماسة له،¹ ففي الحضارات القديمة هناك من الشواهد ما يثبت أن الحكومة المركزية كانت تفوض سلطة جباية الضرائب العينية و النقدية لمجموعة من الموظفين و لمراقبة تصرفات هؤلاء ألزمتهم الحكومة بمسك سجلات معينة للإثبات حركة جباية الإضافة إلى الخدمات الاستشارية التي أصبح الحسابات يقدمها لمتخذي القرار في الشركة، كما أن المنتبِع لتطور مهنة التدقيق في العديد من الدول يلاحظ أنها نمت تطورت مع فكرة انفصال الملكية عن الإدارة² بهذا فقد التدقيق بعدة مراحل قبل أن يصبح بالشكل الذي هو عليه في الوقت الحاضر، ويمكن يد هذه

:

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري و الممارسات التطبيقية) ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2005 6.

² المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000 : 5.

(01): التطور التاريخي للتدقيق

أهداف التدقيق		الامر بالتدقيق	
حماية	رجل الدين،	الكنيسة،	2000 المسيح إلى 1700 ميلادي
ة فاعليه، وحماية		الجارية والمساهمين	1 1700 850
تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.	شخص مهني في	والمساهمين.	1850 1900
، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.	شخص مهني في التدقيق	والمساهمين.	1900 1940
الشهادة على نوعية نظام الرقابة المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	المساهمين.	1940 1970
الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام معايير ضد الغش	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	الهيئات الأخرى المساهمين.	1990

(محمد التهامي طواه سعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 07)

مفهوم وأنواع التدقيق :

الإطار النظري للتدقيق الخارجي :

تحقيق أهدافها، بالإضافة إلى أنها محل أنظار العديد من الأطراف التي لها علاقة بها كالمسيرين المساهمين، العمال، إدارة الضرائب، الموردين، ...

ينبغي عليها
هؤلاء
التي تقوم بها لكي تنال رضاهم
الابد أن تكون تلك المعلومات بعيدة عن الشكوك،
المتعارضة أحيانا، تزويد
التدقيق.

مفهوم التدقيق :

التدقيق هو: "

على العمليات التي جرت

1."

من التعاريف الأخرى الشاملة للتدقيق، ما ذكرته إحدى لجان جمعية المحاسبة الأمريكية، بأن التدقيق: " عملية من المتعلقة بنتائج العمليات والأحداث الاقتصادية تلك النتائج مع المعايير المعنية "2.

تبين أن عملية التدقيق تضمن عنصرين، الأول يمثل عملي
العنصر الثاني يمثل عملية إعداد التقرير
لإبلاغ هذا الرأي لمن يهمهم الأمر.

نبي : التدقيق

للتدقيق عدة أنواع تختلف حسب الزاوية التي ينظر منها إليه المعيار المسد
كما يلي³:

1. من حيث طبيعة الـ

نوعية التدقيق بـ

العمومية

انوعه كما يلي:

- التدقيق

العمومية: يهتم هذا النوع من التدقيق

فيها يجب على المتعارف عليها.
التأكد من عدم مخالفة المبادئ المحاسبية

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،

2003 : 11.

² بن يخلف أمال، الخارجية في الجزائر رة ماجستير غير

2002 : 15.

³ سمير عماري و عمر ديلمي، 01-10 مع المعايير الدولية لإعداد تقرير مدقق

- **التدقيق** : يخص هذا النوع من التدقيق القطاع الخاص بمختلف أنواعها، يجب على التطرق إلى كل العمليات كل ما تقوم به هذه من عمليات.
3. **من حيث زاوية نطاق العمل**
حسب هذا المعيار نجد نوعين من التدقيق كما يلي¹:
- **التدقيق** : في هذا النوع من التدقيق يجب على كل العمليات التي تتم داخل حدودها، كل الحسابات قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية، أنها خالية من الأخطاء.
- **التدقيق** : هذا النوع من التدقيق يفرض على بعض القيود الشروط، تكون محددة الهدف، مثال اهتمامه بتدقيق حسابات المشتريات.
3. **من ناحية حتمية القيام بالتدقيق**
وفق هذا المعيار نجد نوعين من التدقيق كما يلي:
- **التدقيق** " " : يتميز هذه التدقيق بموجب التشريعات الصادرة من طرف الدولة، هذا راجع لدور هذه الشركات في التدقيق الخاص بشركات المساهمة.
- **التدقيق الاختياري** : هذا النوع من التدقيق تقوم به الشركات دون إلزام يرجع إلى قرار ملاك الشركة الخدمات الاستشارية التي تطلبها الشركات من
4. **من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق**
يمكن تقسيم التدقيق حسب هذا المعيار إلى²:
- **التدقيق الخارجي**: هو ذلك والمؤهل علمياً وعملياً لتدقيق حسابات المؤسسات الاقتصادية من غير الموظفين والمساهمين فيها، حيث يتمتع بالاستقلال التام، وفي أغلب الأحيان يعين من خارج المؤسسة الاقتصادية.
- **التدقيق** : ي تقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق تدقيق الحسابات المحاسبية والمالي والعمليات التشغيلية الأخرى.

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003/2002 .34

² محمد سمير الصبان ، نفس المرجع السابق، ص 20.

الإطار النظري للتدقيق الخارجي :

في هذا الصدد يلاحظ
الخارجيين والمدققين الداخليين
كامل بين المدققين
ضرورة لابد من تحقيقه، إلا أنه يجب
دائماً باستقلال كل منهما.

5. من حيث توقيت عملية التدقيق

نميز بين نوعين من التدقيق حسب هذا المعيار كما يلي¹:
- **التدقيق نهائي** " : يظهر هذا النوع من التدقيق
انتهاء السنة المالية ترصيد كل الحسابات، لهذا
النوع مجموعة من المزايا التي تتلخص في تخفيض احتمال التلاعبات، كما أنه لا ي
من العيوب التي تتلخص في أنه يستغرق وقتاً طويلاً بالإضافة إلى استحالة حصر كل
الغش لحظة وقوعها.

- **التدقيق** : يتصف هذا النوع من التدقيق بالاستمرارية خلال الدورة
الاستغلالية للشركة،
العمليات التي ي تدقيقها إلى وقت طويل.

: أهداف همة التدقيق

: أهداف التدقيق الخارجي

تتلخص أهداف التدقيق في الآتي²:

1.

يكون الهدف من التدقيق الخارجي في هذه الحالة هو التحقق من الوجود أو
الحدوث، أي التأكد من أن الأصول المختلفة مثل المخزون والنقديات والآلات موجودة
بالفعل في الميزانية التي يتم تدقيقها لإبداء الرأي عنها، وأن العمليات المختلفة الظاهرة
في القوائم المالية مثل المبيعات والمشتريات قد تمت فعلاً أثناء الفترة محل التدقيق.

2. الشمولية أو الكمال

الهدف من التدقيق الخارجي هنا التحقق من الاكتمال، أي أن كل ما حدث ووقع
أثناء السنة المالية موضوع الفحص تم تسجيله وإظهاره في القوائم المالية.

3. التقييم أو التخصص

يهدف التدقيق الخارجي في هذه الحالة إلى التحقق من صحة التقييم وأنه تم
تخصيص تكلفة المخصصات وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كتكوين
المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كالعلاء والمخازن.. الخ.

4. الملكية والمديونية

¹ سمير عماري و عمر ديلمي، مرجع سبق

² محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 15-17

يسعى التدقيق الخارجي إلى التحقق من الملكية وأن الأصول الظاهرة في الميزانية هي ملك للشركة وأنه لا توجد عليها أية حقوق للغير.

5.

الهدف من التدقيق الخارجي في هذا الإطار فحص القوائم المالية للشركة، وذلك حتى يستطيع المدقق الخارجي إعطاء رأي موضوعي في تقاريره حول الأنظمة معنية بحماية ممتلكات الشركة، إضافة للتحقق من سلامة وتبويب وتصنيف الحسابات المختلفة والإفصاح عن كل المعلومات اللازمة.

نيا: أهمية التدقيق الخارجي

تكمّل أهمية التدقيق الخارجي فيما يلي¹:

1. أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لإدارة الشركة والمساهمين

- أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لإدارة الشركة

عند قيام إدارة الشركة بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على المعلومات التي يشترط فيها الصحة والدقة، وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة للشركة، ولا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصدق عليها من طرف محايد وذلك بإعطاء رأي محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات المالية بكل دقة وموضوعية.

- أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للمساهمين

بالنسبة للمساهمين التدقيق الخارجي يمكنهم من الوقوف على ممتلكاتهم، متاحة استخداماً أمثلاً وبكفاءة عالية، فالمدقق الخارجي يقوم بإعداد التقرير يتضمن رأياً سليماً حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للشركة ونتائج الدورة المالية.

2. أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لإدارة الضرائب وللموردين

- أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة

تعتمد إدارة الضرائب على التدقيق الخارجي في تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة التي تحصل عليها من إدارة الشركة، فإن إدارة الضرائب لا يمكنها التعرف على ذلك إلا إذا قام شخص موثوق فيه ومستقل عن الشركة بفحص عملياتها ونتائجها، مما يعطي لإدارة الضرائب صورة واضحة ونتائجها.

- أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للموردين

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعلمية- للنشر و التوزيع، 2000 : 15.

الإطار النظري للتدقيق الخارجي :

يسمح التدقيق الخارجي للموردين بالإطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للشركة، مما يحدد درجة التعامل معها، فإذا اتضح للمورد أن الوضعية المالية جيدة بالنسبة للشركة وأنها قادرة على الوفاء بالتزاماتها في آجال استحقاقها، يصبح وليونة لها.

3. أهمية التدقيق الخارجي لنقابة العمال وتسيير الموارد المتاحة

- أهمية التدقيق الخارجي لنقابة العمال

يعطي التدقيق الخارجي الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للشركة، مما يساعد نقابة العمال جيداً، وينعكس ذلك قيمة

- أهمية التدقيق الخارجي في تسيير الموارد المتاحة

يتوصل المدقق الخارجي أثناء القيام بعملية الفحص والتدقيق إلى نقاط الضعف في التسيير فيقوم بتحديدتها، والعمل على التقليل منها وتحسين التسيير وهذا من خلال تقديم توصيات واقتراحات من شأنها الرفع من درجة كفاءة واستخدام الموارد المتاحة بفعالية.

معايير التدقيق :

وتتكون معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي من عشرة معايير مقسمة إلى ثلاث مجموعات وهي¹ :
المجموعة الأولى : المعايير الشخصية .
المجموعة الثانية : معايير الميداني .
المجموعة الثالثة : معايير التقرير .
وقد تضمنت هذه المجموعات عشرة معايير نوضحها -بإيجاز-

المعايير العامة (الشخصية) تدقيق :

و توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لم الخارجي، وتتكون المعايير الشخصية من ثلاث معايير هي² :

المعيار : التأهيل العلمي والعمل للـ وينقسم هذا المعيار إلى:

¹ مقراني عبد الكريم أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد وتطبيق النظام المحاسبي والمالي، في مواجهة معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) و المعايير الدولية للمراجعة (ISA) ، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، بتاريخ 13-14 ديسمبر 2011 06.

² _____ ، الاسكندرية، 2007 :21-22.

الإطار النظري للتدقيق الخارجي :

- التأهيل العلمي أو الدراسي؛
- التأهيل العملي والخبرة المهنية؛
- الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني (التدريب).
- المعيار الثاني :** ين ويتضمن هذا المعيار الأبعاد الثلاث التالية :
- لتدقيق

- إعداد التقرير .

المعيار الثالث: بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني في أدائه لعملية المراجعة وفي إعداده للتقرير :

العناية المهنية من الناحية النظرية
المسؤولية القانونية لم
المسؤولية المهنية لم

ثاني: معايير الميداني :

وترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية التدقيق، و الإجراءات الفنية تبرز لنا هذه المعايير أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم تحديد حجم

و تشتمل هذه المعايير على ثلاث معايير هي :

المعيار الرابع : التخطيط السليم لعملية المراجعة والإ

المساعدين، ويرتكز هذا المعيار عموماً على عنصر الوقت من حيث :

- توقيت تعيين المراجع الخارجي

- توقيت القيام بالمراجعة ؛

- توقيت تنفيذ إجراءات المراجعة .

المعيار الخامس : يجب أن تتم دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بصورة

سليمة كأساس لتحديد مدى الاعتماد عليها تحديد حجم الاختبارات اللازمة

الضرورية.

المعيار السادس :

الإثبات الملائمة لتكون أساساً سليماً يركز عليها عند التعبير عن رأيه في التقارير المالية و ذلك عن طريق الفحص المستندي ، و التدقيق الحسابية، والملاحظات

: معايير التقرير (تقرير الـ) :

الإطار النظري للتدقيق الخارجي :

وترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي لم هذه المعايير على أربعة معايير وهي :

المعيار السابع : التقرير عن ما إذا كانت التقارير المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يمكن تعريف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بأنها تلك المفاهيم والسياسات والمعايير و الأساليب الفنية والإجراءات العملية التي تلقى قبولا عاما من الغالبية العظمى من المحاسبين والمدققين.

المعيار الثامن: التقرير عن ثبات الـ في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترات المحاسبية المختلفة.

المعيار : التقرير على أن الإفصاح في التقارير المالية يعتبر كافي و لجميع البيانات الهامة .

المعيار العاشر: التقرير الفني المحايد عن التقارير المالية ككل ، مع بيان طبيعة الفحص ودرجة المسؤولية التي يتحملها ، تمثل المعايير الثلاث السابقة الضوابط والمقاييس التي يجب أن يلتزم بتطبيقها هذا المعيار يمكن تقسيم رأي إلى الأنواع التالية¹:

النوع الأول : رأي نظيف .

النوع الثاني : رأي مقيد (وجود ملاحظات) .

:

:

:

ماهية التدقيق الخارجي :

يعتبر التدقيق العملية الم الأحداث الاقتصادية التي قامت بها كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد

الأول تعريف وتقسيمات التدقيق الخارجي

سننترق في هذا المطالب الى اعطاء مفهوم التدقيق الخارجي و التدقيق

تعريف التدقيق الخارجي :

التدقيق الخارجي هو: " عملية فحص للقوائم المالية، يشمل هذا الفحص على بحث وتقييم تحليلي للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة المحاسبية تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة والتقرير عنها في القوائم

¹ محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، دار الجامعة ، الاسكندرية، 2003/2002 .103

الإطار النظري للتدقيق الخارجي :

المالية وينتهي الفحص الذي يقوم به المدقق بتقرير مكتوب، يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد القوائم المالية التي يعطي المدقق رأيه الفني فيها".¹ كما يعرف أيضاً بأنه: " عملية منهجية ومنظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية مسايرة هذه معايير الموضوعية، وتوصيل نتائج الفحص للمعني".²

ومن التعاريف السابقة يتضح لنا ما يلي:

- 1- التدقيق عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل بغرض إبداء رأي مهني محايد في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة .
- 2- التدقيق الخارجي عملية منهجية وموضوعية، فعمل المدقق الخارجي ليس هدف ذاتي بل هو هدف موضوعي، والمتمثل في إعطاء صورة حقيقية وصادقة عن العملية الإدارية.
- 3- إن تجميع وتقييم الأدلة هو جوهر عملية التدقيق وهو الأساس الذي يعتمد عليه المدقق الخارجي لإبداء رأيه حول القوائم المالية للشركة.
- 4- يقوم المدقق الخارجي بتوصيل نتائج التدقيق للأطراف المعنية ويتحقق هذا الاتصال من خلال التقرير الذي يعده المدقق في نهاية عملية التدقيق.

ثانياً: تقسيمات التدقيق الخارجي

يتفرع التدقيق الخارجي إلى عدة أنواع، كما يلي:³

1. التدقيق (Audit légal)

هو التدقيق يفرضه المؤسسات والهيئات بالقيام به فتعين حساباتها المالية لها. الهيئات يجبرها القيام بهذه العملية : التجارية، الجمعيات، التعاضديات الاجتماعية

2. التدقيق الاختياري (Audit contractuel)

¹ محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002 : 10.
² محمد سمير الصبان، : 06.
³ سمير عماري عمر ديلمي، مرجع سابق، ص 09.

هو التدقيق	بالتقيام به،	بتعيين
اختياريا	يكون هناك	بتعيين
فالتدقيق الاختياري يناسب	تشريع معين يلزم	الفردية.
3. القضائية (Expertise judiciaire) يقوم بها		

التدقيق الخارجي :

يهدف التدقيق الخارجي لتدقيق نوجزها فيما يلي¹ :
1. التدقيق الخارجي عملية هادفة
يهدف التدقيق الخارجي بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية يتم تقديمها للأطراف الخارجية ذات الشركة، هذه الأطراف شبه كاملة على القوائم المالية التي تقدمها الإدارة في تقييم أدائها.

2. التدقيق الخارجي عملية منظمة

يتم ممارسة التدقيق الخارجي وفق إطار منظم من الخطوات المنطقية المترابطة والمنظمة، حيث يبدأ بالمشركة لاستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص، ثم يقوم بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد نقاط القوة والضعف ينهي عمله بإعداد تقرير يشمل على رأيه في القوائم المالية .

3. التدقيق الخارجي يمارسه

ضرورية مستخدمي القوائم المالية لأنهم لا يملكون الوسائل الملائمة الكافية التي تمكنهم من التحقق من صدق هذه القوائم المالية، حيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معه، ي
الغير رأيه.

4. التدقيق الخارجي عملية اتصال متكامل

بالنظر لعملية التدقيق الخارجي نجد أنها تستوفي بصفة عامة على مقومات الاتصال، حيث أن الرسالة تتمثل في الرأي المهني الذي يبديه تقريره، ويحمل في طياته معلومة جديدة حول صدق وسلامة القوائم المالية.

1 - سمير عماري - عمر ديلمي، مرجع سبق ذكره، ص 04.

التدقيق الخارجي :

تتلخص فيما يلي¹:

التدقيق الخارجي

1. قابلية البيانات للفحص

ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة مصادقة المعلومات المقدمة من جهة أخرى. وتتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية:

- القابلية للفحص
- عن التحيز في التسجيل؛
- عدم القابلية للقياس الكمي.

2. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين الإدارة، حيث يقوم بإمداد الإدارة بمعلومات بغية اتخاذ قرارات صائبة، بينما نجد بمعلومات يستطيع على أساسها أن يبدي رأيه الفني المحايد على واقع وحقيقة².

3. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء

يمكن القول أن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل الشركة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء، التلاعبات إن لم نقل حذفها نهائياً ولكن لا يبعد إمكانية حدوثه، فالأخطاء أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة.

4. القوائم المالية وأية معلومة أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء عادية

أو تواطئية

يشير هذا الفرض مسؤولية

عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته

التلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير التدقيق ليها.

5. يفرض المركز المهني الخارجي التزامات مهنية تتناسب وهذا

بناء على هذا الفرض يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من

عند مزاولته للمهنة، ويكون هذا الفرض مع الفرض السابق الأساس القوي

لتحديد مسؤولي اتجاه المجتمع واتجاه عمله واتجاه زملائه.

¹ التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص : 14-13.
² محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

:

أثناء قيام المدقق الخارجي بمهامه يتبع مجموعة من الخطوات حتى يتوصل إلى رأي فني محايد، وعليه الاعتماد على أوراق عمل تكون مشتملة على ما توصل إليه من أدلة وقرائن أثناء قيامه بمهامه، ولهذا ارتأينا أن يشمل هذا المبحث ما يلي:

- مهنة التدقيق

-

-

مهنة التدقيق :

يقوم بهذه المهنة يدقق

مختلفة في طبيعتها ونشاطها وحجمها وشكلها القانوني، وقد يقوم في الكثير من الأحيان بتكليف من إدارة الشركة بإجراء دراسات أو أبحاث مختلفة لبعض الأنشطة بهدف مساعدة الإدارة في بعض القرارات المبنية على توصياته، وقد ي

أولاً: تعريف المدقق الخارجي

المدقق الخارجي هو ذلك الشخص الذي يقوم بتدقيق حسابات الشركات مهما كان شكلها القانوني وحجمها بطلب من الجمعية العامة للمساهمين، أو بطلب من الإدارة لمساعدتها في اتخاذ القرارات السليمة، وفي أحيان أخرى من طرف متعاملين خارجيين، كما يقوم بتدقيق حسابات الشركات الفردية بطلب من أصحابها.

" " 1.

يعرف وفقاً 22 01-10

29 يونيو 2010 تنص هذه المادة على ما يلي 1 :

بعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

يجب أن تتوفر في محافظ الحسابات الـ 08

الآتية:

- الجنسية الجزائرية
- توفر الشهادات المشترطة قانوناً
- التمتع بكل الحقوق المدنية

الإطار النظري للتدقيق الخارجي :

- أن لا يكون قد صدر في شأنه حكم ارتكاب جنائية أو جنحة عمدية تخل

- ان يكون معتمد من الوزير المكلف بالمالية وان يكون مسجلاً في المصف الوطنية للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

- تأدية اليمين والذي يحمل عبارة " أقسم بالله الذي لا إله إلا هو أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي، وأكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور ريف، والله على ما أقول شهيد "

2. تدقيق

هو التدقيق بالقيام به، بتعيين
اختياريا يكون هناك تشريع معين يلزم بتعيين
فالتدقيق الاختياري يناسب الفردية¹
ويشترط فيه ما يلي:

- الجنسية الجزائرية
- التمتع بكل الحقوق المدنية
- شهادة الخبراء المحاسبين
- تأدية اليمين
- وان يكون مسجلاً في المصف الوطنية للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

3.

يتصف المدقق الخارجي بمجموعة من الصفات نذكر منها:

الأمانة المهنية

على المدقق أن يكون أميناً ونزيهاً في عمله وأن يعطي هذا العمل حقه الوافي، وعليه القيام بالعمل لوحي من ضميره وبيدلى أقصى طاقاته العلمية والفنية في تنفيذ ما يكلف به من عمل، وأن يعرض النتائج التي توصل إليها بدقة وأمانة دون تحريف، وألا يتضمن تقريره سوى البيانات التي يثق في سلامتها، والحقائق التي يعتقد صحتها، وألا يجامل أحداً فيما يبديه من آراء وأن يكون دائماً لعملائه ناصحاً أميناً يجب على المهنة، وأن لا يقوم بإفشائها أو استخدامها ضد عملائه، وأن يكون دائماً كتوماً وموضع ثقة.

¹ بوهالي فاطمة و نعامه مصطفى :
تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات
01-10 المعايير الدولية تقرير
الاغواط بتاريخ 20-21 2013 03

الاستقلالية و الموضوعية .

من أجل الأداء الجيد و الكامل لمحافظ الحسابات يجب عليه أن لا يملك أي مصلحة أو ربح قد يؤثر على استقلالية و موضوعية الحكم، يتمتع باستقلالية ك اتجاه هيئات المؤسسة الموضوعية تحت رقابته و الابتعاد عن أي حالة تؤثر على حكمه المحايد .

على المدقق أن يكون متمكنا من علم المحاسبة و تدقيق الحسابات، وأن يكون على معرفة بكثير من العلوم الاجتماعية و الإنسانية الوثيقة الصلة بالمحاسبة و التدقيق، مثل محاسبة التكاليف و التحليل المالي و أدواته، كذلك ما تصدره الدولة من قوانين ضريبية، أو القانون التجاري أو عملائه و موظفي الشركة حتى يكسب ثقتهم و يحصل على تعاونهم. والأصل ألا يبدأ المدقق عمله مفترضا الغش و سوء النية و الخطأ في من يدقق عملهم، بل يجب أن يبدأ عمله بروح طيبة مفترضا صحة العمل حتى يثبت العكس، فالهدف من عملية التدقيق تصحيح الأخطاء .

ثانيا: تعيين المدقق الخارجي عزله

1. تعيين المدقق الخارجي

الفردية

يعتبر المدقق وكيلا عن أصحاب الشركة و تربطه علاقة الوكيل بالموكل، وبصفته هذه يجب أن يعرف على وجه الدقة موضوع العمل الموكل إليه، ولهذا يجب أن يكون الاتفاق بين الوكيل و الموكل على شكل كتابة تحدد فيها حدود عمله على وجه الدقة، و حتى لا يسأل مستقبلا عن أي خطأ أو غش لم يكشفه نتيجة قيامه بعملية التدقيق.

فإجمالا فإن تعيين محافظ الحسابات يتم تحت الأشكال التالية¹:

- **التعيين في النظام الأساسي (عن طريق الجمعية العامة التأسيسية) :** ي
تعيين محافظ الحسابات عند تأسيس الشركة و ذلك حسب المادة 610 -75

59 (المرسوم التشريعي رقم

93-08): يعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس ال
مندوبي الحسابات و ذلك عند تحرير الحصص العينية كلها و تحرير على الأقل 25 %
بالنسبة للحصص النقدية (الأسهم) ، هذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية و
في محضرها الأول يتم تعيين المديرين الأولين و تعيين محافظ أو

¹ - بن يخلف أمال، مرجع سابق ذكره، ص94.

- **التعيين عن طريق المساهمين:**

يعين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين وذلك لمدة ثلاث سنوات، يختاروا من بين المهنيين المسجلين على جدول الغرفة الوطنية وذلك حسب ما جاء ت به المادة 715 (4)

26 101-10 « تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداوات محافظي الحسابات بعد موافقتها كتابيا، وعلى اساس دفتر شروط من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليها في القانون » .

- **التعيين عن طريق المحكمة :**

التعيين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة 715 4 « و إذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمدوبي الحسابات ، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيسة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين »

715 8 تنص على ما يلي : " يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) في الشركات التي تلجأ علنية دخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناءً على سبب مبرر الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة .

2.

يتم عزل المدقق الخارجي في عدة حالات منها:

- فقدان الأهلية المدنية لحكم بخيانة أو جريمة أخلاقية مخرطة بالشرف.
- عدم التفرغ للمهنة أو القيام بعمل محظورة تصرف مخرطة بالمسؤوليات المنسوبة إليه.
- القيام بتصرف يسيء إلى كرامة المهنة والزملاء المهنية.

- المضاربة بأسهم الشركة التي يدقق حساباتها.

3. **الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الخارجي:**

الاستشارية و التي يعرفها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين

الإطار النظري للتدقيق الخارجي :

بأنها "الاستشارات المهنية التي تهدف ساساً إلى تحسين كفاءة وفعالية العمل للطاقت والموارد المتاحة له، مما يحقق أهداف ¹ أهمها فيما يلي² :
- توفير المساعدة المتخصصة الـ

سريع شعورها بالحاجة لإجراء تغيير ما هذا التغيير وتنفيذه في فترة زمنية

- توافر المهارة والمعرفة للمتخصصين

الأساليب والمناهج والأدوات الجديدة التي اكتسب فيها المدقق مهارة خاصة، كما قد يحتوي سد الثغرات التي تتعلق بالسياسة العامة للإدارة، وتندسيق الخطط والقيادة خصوصاً، عندما تكون الشركة غير قادرة على تحقيق أهدافها وغاياتها.
- توفير الدليل الموضوعي والمحايد لدعم وجهة نظر الإدارة من المتعارف عليه مهنياً، وحفاظاً على تقاليد وشرف المهنة، يجب عند تقديم الخدمات الاستشارية بتقصي الحقائق، والحرص بشدة على تقرير النتائج التي توصل إليها.

مهمة الم الخارجي على ثمانية (08) مراحل وهي³ :

1- معرفة شاملة حول المؤسسة وتحليل الأخطار : دراسة وفهم طبيعة و المشروع بدراسة العقد الابتدائي ثم التعديلات، وكلما كان هناك تعمق كلما كان أفضل، حيث أن تدقيق ية تتطلب فهم معمق للمؤسسة تدقيق منه فإن العمل الابتدائي الذي يقوم به الم هو التحصل على نظرة عامة حول حياة المؤسسة

كما أن هذه المرحلة تهدف إلى تفسير مجالات التدقيق الموجودة أو العراقيل المنتظرة حين وضع تقنيات التدقيق تحديد أهداف تدقيق التي تستعمل كأساس لتشكيل برنامج التدقيق وبالتالي لتخطيط المهمة .
2- رسومات بيانية، فحص المصادقية، وذلك للتأكد من كل ما وصف مطابق للحقيقة .

3- تقييم أولي للرقابة الداخلية :

الداخلية وتبيان نقاط الضعف والهدف من كل هذا هو التأكد من حقيق ووجودها باستمرار

¹ عصام قريط، الخدمات الاستشارية وأثارها على حياد المدقق، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، 01، سوريا، 2008، 15.

² عصام قريط، 16.

³ بن يخلف آمال، مرجع سبق ذكره، ص46.

تعديلات عليها يتم ا عتماد في هذه المرحلة على أعمال المدققين بين
نهم عملهم يقوم

4- : إن إجراءات المراقبة و استمرارها ستعرف الم
النقاط التي سيركز عليها و ذلك للحصول عل تأكيد عقلاني من صحة وضمانة

5- التقييم النهائي للمراقبة الداخلية : عند قيام الم
الذكر فإنه يتحصل على نتائج وبالتالي يمكن تغير رأيه حول نظ
تدقيق.

6- : تشتمل هذه المرحلة على مجموعة من ال
بينها: () : تدقيق التحليلية، المراقبة بالمؤشرات) و)
الصحة : تعيين وتقييم المبادئ المحاسبية ، تبرير أرصدة الحسابات ، الإثبات المباشر،
التفتيش المادي (

7- استعراض القوائم المالية : بات وتكوين الوثائق
الحسابية.

8- تصديق الحسابات : وهو رأي بدون أو بتحفظ يدلبيه المراجع حول القوائم
مالية التي تم فحصها وعلى مدى انتظاميتها وصحتها .

تعرف أوراق العمل بأنها: « سجلات يحتفظ بها الم
تنفيذها، والاختبارات التي تم إجراؤها والمعلومات التي تم الحصول عليها،
التوصل إليها في مهمة التدقيق»¹.

فمن هذا التعريف نستنتج أن الهدف الرئيسي من أوراق العمل هو تسجيل الدلائل
وتجميعها ليتمكن المدقق من تكوين رأيه المهني الذي يقوم على الخبرة ومنه نستطيع
لعمل تبين كيف تم التخطيط للعمل وهي كما يلي²:

1- أن مهمة المدقق تم تنفيذها حسب الخطة المسطرة والملائمة وبشكل مناسب

يتماشيا مع المعيار الأول من معايير العمل الميداني

2- أن نظام الرقابة الداخلية تم تقييمه، والى أي مدى يمكن الاعتماد عليه

3- أنه تم تجميع الأدلة الكافية والملائمة وتم تطبيق الإجراءات

اللازمة التي تسمح له بإبداء رأيه حول الميزانية والقوائم المالية والوضعية المالية

¹ محمد السمير الصبان، الخارجية، الدار الجامعية، مصر، 1998 : 379.

² بن يخلف أمال ، مرجع سبق ذكره، ص 68.

: الإطار النظري للتدقيق الخارجي

ومن هذا نستخلص أن أوراق العمل تعتبر الأداة التي تستخدم لتجميع الدليل المطلوب من المدقق لمساعدته في إبداء رأيه ولذا ينبغي عليه أن يقوم بترتيبها يستفيد منها مستقبلاً.

هناك نوعين من المعلومات التي ينبغي أن تشتمل عليها أوراق التدقيق وه :
هو البيانات الضرورية التي تساعد المدقق على كتابة تقريره
هو المعلومات التي توضح الفحص الذي قام به المدقق
بالمؤسسة توضح في رأس الورقة من بين هذه

يلي¹:

:	:	:
فحصها	تدقيق الحقوق .	السنة : تاريخ غلق السنة المالية أعد من طرف / بتاريخ : اسم المساعد وتاريخ.

¹ - بن يخلف آمال، مرجع سبق ذكره، ص72.

:

في ختام هذا الفصل التدقيق هو
ي
على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات عن أحداث وتصرفات
اقتصادية، وذلك للتحقق درجة توافق هذه المعلومات والمعايير الموضوعية
توصيلها للأطراف المعنية ويمكن للمدقق الخارجي أن يكون قانوني أو تعاقدي، وفي
كلتا الحالتين عليه أن يتصف بصفات معينة، يجب أن يكون على مستوى معين من
الثقافة والمعرفة والتحلي بالصبر واللباقة، كما يجب توسيع مجال تدخل المدقق
الفضائح المالية الشائعة عالمياً،
الإستراتيجي للشركة من خلال التحليل المعمق للأخطار الملازمة لخصوصية كل
بحيث يمر المدقق الخارجي في عمله سلسلة منطقية متتابعة من الخطوات في
إجمالها تمثل إدارة عملية التدقيق وينتهي المدقق عمله بكتابة التقرير الذي يقدمه لعدة
أطراف ذات العلاقة بالشركة منها المساهمون، الدائنون، العمال... الخ.
وفي الأخير يمكن الإشارة إلى ن موضوع دراستنا هذه هو التدقيق الخارجي،
الذي يدخل في إطار مهمة ذلك الشخص المحايد الخارجي عن الشركة، قصد المصد
على مدى شرعية وصدق الحسابات، وفي هذا يجدر بنا أن نؤكد أن كلمة تدقيق، مدقق،
... . كلمات مترادفة وتعني ما يقوم به هذا الشخص .

الفصل الثاني: أساسيات إدارة التخزين

تمهيد:

تعد وظيفة من أهم الوظائف في المؤسسة فهي تقوم بتخطيط وتنظيم عمليات تخزين المواد والمحافظة عليها وإمداد العملاء أو الإدارات الرئيسية داخل المؤسسة باحتياجاتها في الوقت المناسب وبما يضمن استمرار عملها بكفاءة ودون

فعملية تخضع لنظام رقابة و معالجة محاسبية لكل تحركات المخزون منذ دخوله إلى المخازن وتنقله عبر ورشات الإنتاج إلى غاية الحصول عليه نصف مصنعة، لهذا تأخذ أهمية بالغة لدى إدارة الرقابة الداخلية وكذا المدقق الخارجي لما لها من تأثير مباشر على الأداء الما .

وستتناول في هذا الفصل المباحث التالية :

المبحث الأول : ماهية إدارة وطرق التخطيط ومراقبة وذلك من خلال التعريف بوظيفة .

ومعايير كفاءة وفعالية إدارة : السياسات والقرارات في مجال .

المبحث الثالث : الرقابة الداخلية لعمليات دورة المخزون .

المبحث الأول: ماهية إدارة

تعددت وتشعبت التعاريف الخاصة بإدارة المخزونات والعمليات الخاصة بها.

: تعريف إدارة (وظيفة)

تعد وظيفة التخزين أقدم الوظائف التي مارسه الإنسان منذ أقدم العصور، فقد مارسها سيدنا يوسف عليه السلام عندما ولاه عزيز مصر خزائن الأرض إني حفيظ عليم " وقد تنامت أهمية التخزين عبر نتيجة الحاجة إلى تخزين المواد التي يتم إنتاجها سواء كانت زراعية أو صناعية لحين القيام ببيعها أو توزيعها على المستفيدين منها .

فالتخزين هو الوظيفة التي يتم من خلالها حفظ المواد والسلع، منذ تصنيعها أو شرائها وحتى يتم صرفها أو طلبها من قبل الجهات التي تحتاجها لسد احتياج .
فمثلا يتم تخزين المواد المكتبية في شركة ما أو جهاز حكومي لسد احتياجات موظفيها الأقلام أو الأوراق أو الأثاث المكتبي، وفي وزارة الصحة مثلا يتم تخزين الأدوية لحين طلبها من قبل المستشفيات أو مراكز الرعاية الأولية التابعة لها لسد احتياجات نين من دواء معين ... الخ .

وفي المصانع يتم تخزين المواد الأولية أو المواد الخام وشبه المصنعة حتى يتم صرفها لوحداث الإنتاج للقيام بتصنيع ها، وفي المرحلة الثانية يتم تخزين حتى يتم صرفها لتلبية احتياجات عملاء المصنع من .

وظيفة التخزين أيضاً بأنها تخطيط وتنظيم عمليات استلام المواد والمستلزمات والمحافظة عليها وإمداد الجهات الطالبة باحتياجاتها في الوقت المناسب .
أما إدارة المخازن أو المستودعات فهي الإدارة المعنية بالاحتفاظ بالمخزون والمحافظة عليه، وتخطيط وتنظيم وتنفيذ ورقابة إجراءات التخزين، وصرف المخزون حسب الكميات والمواصفات المقررة للإدارات والأقسام الطالبة والمستخدمة لمواد المخزون .

ويتضح من التقديم السابق أن إدارة المخازن تؤدي مهمتين رئيسيتين هما:

: هي عملية تخزينها بحيث يتم تخزينها وترتيبها

حين دخولها للمخزن إلى حين صرفها

: هي عملية المحافظة على المواد المخز

حين دخولها للمخزن إلى حين صرفها

: أساسيات إدارة التخزين

عرف بعضهم نشاط بأنه عملية يتم بموجبها الاحتفاظ بالمواد والسلع الجاهزة الصنع وتحت التصنيع لفترة زمنية، والمحافظة عليها، وتوفيرها حسب الحاجة إليها، مع أقل استثمار ممكن وبأقل تكلفة ممكنة¹.

يرتكز بصفة أساسية على الأنشطة المرتبطة بتخطيط ومراقبة الأصناف المخزونة ذاتها، بما يكفل تحقيق مجموعة من الأهداف التي تتبلور في ضمان الوفاء باحتياجات الشركة من المواد المختلفة بأكبر كفاءة ممكنة وعدم الإسراف أو يؤدي إلى

بينما زيادة	قيمة
تخزينية	تحديد قيمة
.	توريد
نواجه	توريد للموردين والكمية
لتوريد	توريد ² .

المطلب الثاني: تخطيط ومراقبة

أولاً: تخطيط المخزون

يقصد به الكميات المطلوبة من عناصر المخزون حسب الكميات والأحجام والأبعاد لتوفيرها في الوقت والمكان المناسب. إذن التخطيط للمخزون هو عملية ترتبط بكميات وتوقيتات، وقياسات، وبأحجام وأوزان مختلفة. ويتضمن تحديد الأهداف والسياسات والإجراءات والقواعد والبرامج المخزون، ويشمل ذلك عدة مراحل أهمها ما يلي³:

1- مرحلة الإعداد: وتتعلق بتقدير الاحتياجات في حدود الإمكانيات ومستويات

2- مرحلة الحصول على المخزون : وتتعلق بالشراء الفعلي للمواد والكميات المطلوبة بحيث تصل إلى المخازن في الوقت المناسب ومن مصدر التوريد المناسب وبالأسعار

3- : تتعلق بعمليات الاستلام والصرف للمخزون وتحويله من مخزن لآخر.

¹ سليمان خالد عبيدات ومصطفى نجيب شاويش، إدارة المواد الشراء والتخزين، دار المسيرة، عمان، 2008 .126

² : نترنيت
- [http:// samehar.files.wordpress.com/2008/11/inventory_english](http://samehar.files.wordpress.com/2008/11/inventory_english)

³ حمد الغدير، والتخزين، دار زهران، عمان، الطبعة الثانية، 2000 .336 337

4- مراحل استهلاك المخزون : تتعلق باستخدام المواد المخزونة في العمليات الإنتاجية أو التشغيلية أو عمليات بيع المخزون إلى المستهلك أو المشتري ، مرحلة الاستهلاك عمليات إتلاف المخزون بعد استهلاكه، وهي المرحلة الأخيرة التي تنتهي فيها إدارة المخازن علاقتها بالمواد المخزونة .

ثانيا: مراقبة المخزون

تشمل جميع الأنشطة التي تتعلق بتصميم أو اختيار الطرق والأساليب اللازمة للتأكد من سلامة التصرفات والإجراءات الخاصة بتوفير الاحتياجات المطلوبة من المواد وتخزينها والمحافظة عليها حتى وقت الحاجة إليها، وبما يتضمن استمرار الوفاء باحتياجات الجهات الطالبة بالكميات والمواصفات المطلوبة وفي المواعيد المحددة، وحسن استخدام الأموال المستثمرة في هذه المواد من الناحية الأخرى¹.

المطلب الثالث: طرق تصنيف المخزون

تختلف الأسس التي يمكن الاعتماد عليها في تصنيف أو تقسيم الأصناف المخزونة من منشأة لأخرى، وأحيانا في الشركة الواحدة من وقت لآخر، تبعا لطبيعة عمليات الشركة ونوعية الأصناف التي تتعامل فيها، والغرض من الاحتفاظ بتلك الأصناف ومدى حركتها، ومتوسط رأس المال المستثمر في المخزون أو معدلات استخدامه، وأيضا طبيعة الطلب على تلك الأصناف.

ومن أهم طرق تصنيف المخزون ما يلي²:

أولاً: التصنيف على Type of Inventory

يعد تقسيم المخزون على أساس نوعية المواد المخزونة من أكثر الطرق شيوعا في الحياة العملية. وطبقا لهذا الأسلوب غالبا ما يتم تقسيم المخزون إلى الأصناف التالية :

- 1 Raw Materials .
- 2 - المواد تحت التشغيل In Process Inventory .
- 3 .Subassemblies & Components

¹- سليمان خالد عبيدات ومصطفى نجيب شاويش،
² والرقابة عليهما (المنتدى العربي للتجارة الالكترونية)،

نترنيت (2015/05/03)

<http://www.aecfkh.org/articles-action-show-id-8.htm>

4 - مواد الإصلاح والصيانة Maintenance and operating supplies .repair

5 - مواد التعبئة والتغليف Packaging materials .

6- المنتجات النهائية أو تامة الصنع Finished products .

7 نفايات والمواد غير الصالحة للاستعمال Salvage and scrap .

ثانياً: التصنيف على أساس الغرض من المخزون Purpose of Inventory

في تصنيف المخزون على أساس الغرض من الاحتفاظ به يمكننا التمييز بين نوعين هما¹:

1 - المخزون التشغيلي Operating inventory

المخزون اللازم لمقابلة كمية الطلب الناتجة بسبب دورية بعض العمليات مثل عمليات الشراء في شكل طلبيات متباعدة زمنياً أو إنتاج المنتجات التامة في دفعات متكررة أي أنه المخزون الذي يستخدم لتحقيق الحركة المخزنية الدائمة منه و التوريد له بحيث يتساوى مج .

2 . Safety stock

يقصد به ذلك المستوى الذي لا ينبغي أن يقل رصيد المخزون من أي صنف عنه وعندما نصل إليه فإن الأمر يتطلب اتخاذ إجراءات سريعة للحصول على الكميات الإضافية.

ثالثاً: التصنيف على أساس طبيعة الطلب Nature of Demand

يهتم تصنيف المخزون على أساس هذا المعيار بالتعرف على طبيعة الطلب على المواد المخزونة، ويمكننا في هذا المجال التمييز بين نوعين من الطلب هما الطلب²:

1 Independent demand

ويقصد به الطلب على صنف أو أكثر من أصناف المخزون بالشكل الحالي لها من جانب بعض الأفراد أو المنشآت من خارج الشركة التي تمتلك هذه الأصناف.

¹- محمد الصيرفي، التخزين النظرية و التطبيق الكمي، دار قنديل للنشر و التوزيع، عمان، 2010

351-347.

²-

2 () Dependent demand .

ويعرف أحيانا باسم الطلب المشتق فيقصد به الطلب على بعض الأصناف التي يرتبط استخدامها بأصناف أخرى. وبمعنى آخر فإن الطلب التابع يمثل الطلب على المواد والأجزاء والمكونات التي تستخدم في تصنيع منتجات أخرى تختلف في الشكل أو الهدف من الاستخدام أو هما معا .

الثاني: إجراءات ومعايير

سنتطرق في هذا المبحث الى اجراءات المخزون التي تتم منذ عملية الشراء الى عملية التخزين وسنحدد معايير وكفاءة وفعالية اداة المخزون

:

وهي عبارة عن مجموعة العمليات التي تتم منذ لحظة وصول المواد إلى المخازن وحتى خروج هذه المواد و متابعة عمليات الصرف، و البضائع الواردة إلى المخازن و يمكن تصنيفها إلى أربعة مجموعات¹:

1. البضائع الواردة إلى المنشأة من الموردين (بضائع خارجية)

2. البضائع الواردة إلى المنشأة من المخازن الفرعية "بضائع داخلية"

3. " - رديات"

4.

هذا ويتم اتخاذ ية التالية على البضائع الآتية ين:

1. يفترض وصول هذه البضائع خلال الدوام

إنهاء الدوام ولذلك يجب تجد هذه المواد

يستلمها ويخزنها، ويكون .

2. عند وصول المواد يتم أمين .

3. تتم عمليات الاستلام :

-الاستلام من الناحية النظرية المعاينة النظرية الشكلية.

- اردة ووضع محتوياتها في صناديق وأوعية خاصة.

¹ - حمد الغدير، مرجع سبق ذكره، ص 290 291.

-جرد محتويات الشحنة ومطابقتها وقيدها وتسجيلها المبدئي في السجلات و

" - "

الإرسالية.

4.الفحص: حيث يتم الفحص بمختلف الطرق المتاحة سواء كان فحصا شكليا مخبريا ، و القياس . وسواء كان فحصا يتم من قبل لجنة مشكلة لهذه الغاية و بـ دارة المالية و دارة المشتريات و الإي طريقة فحص يتم تحديدها لفحص المواد والت من مطابقتها لمواصفات المواد المطلوبة.

5.تقرير الاستلام النهائي: وهو يغلّق ببيان حالة المواد ، حيث يمكن مطابقة للمواصفات المطلوبة ، ففي حالة المطابقة يكون المورد قد امه بمواصفات هذه المواد رسالية ، وفي حال عدم المطابقة يتم اتخاذ الإ المناسبة وهي للإرسالية حالته للإدارة العليا نهاء الموضوع.

6.العمل على تخزين المواد وحفظها والإشراف عليها للتأكد من سلامتها وعدم تعريضها لمخاطر .

7.عمليات المتابعة: وتشمل عملية الرقابة ، الصرف، الإ التوزيع....وغيرها من العمليات، وهي والهدف من هذه العمليات هو رصد ما يمكن ن يحصل ثناء عملية .

المطلب الثاني: معايير كفاءة وفعالية إدارة المخزون

من المنفق عليه أن اتخاذ قرار بتخصيص مبلغ من المال للاستثمار في المخزون أو توزيع هذا المبلغ على الأصناف المختلفة من المواد المخزونة ليس هدفا في حد ذاته، وإنما الهدف هو تحقيق النتائج المرجوة من هذا القرار. وبالتالي يتطلب الأمر الاستعانة بمجموعة من المعايير أو المؤشرات التي يستدل منها على درجة النجاح في تحقيق النتائج المستهدفة، ومن هنا كان عنوان هذه الفقرة " كفاءة وفعالية

:1

فالعالية Effectiveness

المخزون، من حيث استناده إلى الأسس العلمية والتجارب السابقة والتوقعات المستقبلية لاحتياجات الشركة من المخزون وحجم الاستثمارات المالية اللازمة وتوزيعات هذه

Efficiency فتعنى جودة الأداء أو حسن تنفيذ القرار، من حيث عناصر الكمية والوقت والتكلفة والمواصفات بما يضمن الوفاء بالاحتياجات، وفي الوقت نفسه عدم إساءة استخدام الأموال المخصصة للاستثمار في المخزون.

ومن أهم المعايير التي يمكن الاسترشاد بها في الحكم على مدى نجاح الاستثمار في المخزون ما يلي:

1- عدد مرات توقف الإنتاج أو تأخيره وتعطله نتيجة نقص المواد ومستلزمات

أو نتيجة نقص قطع .

2 ت التي لجأت فيها الشركة إلى تأجيل مواعيد الوفاء باحتياجات زبائنها من المنتجات المختلفة أو جزء من هذه الاحتياجات .

3- متوسط طول فترة الانتظار بين مواعيد التسليم المتفق عليها مع الزبائن ومواعيد التسليم الفعلية إليهم.

4- عدد المرات التي لجأت فيها الشركة إلى الشراء الطارئ أو الفوري لبعض المواد لمواجهة تغيرات جدول الإنتاج .

5- عدد الزبائن الذين تركوا التعامل مع الشركة إلى غيرها نتيجة فقد ثقتهم .

6- حجم الخسائر الناجمة عن ارتفاع أسعار بعض الأصناف التي تحتاجها الشركة ولم تحتفظ بمخزون كاف منها.

7- حجم الخسائر الناجمة عن انخفاض أسعار بعض الأصناف التي تحتاج إليها الشركة، وتحتفظ منها بكميات كبيرة تفوق احتياجاتها الفعلية .

8- حجم الخسائر الناجمة عن المخزون الراكد، والذي يحدث عادة نتيجة سوء تخطيط الاحتياجات من المواد .

ومن الواضح أن المؤشرات السابقة تدور في مجموعها حول فكرة أساسية مؤداها أن تحقيق مستوى جيد من الخدمة سواء للشركة أو للزبائن يتطلب من متخذ قرار الاستثمار في المخزون مراعاة ثلاثة جوانب أساسية هي :

1- ضرورة توفير الاحتياجات من المواد بالمواصفات المطلوبة .

2- ضرورة توفير الاحتياجات من المواد بالكميات المناسبة .

المطلب الثالث: أنواع السياسات و القرار

إن السياسات و القرار و التخطيط له هي من الأمور المهمة والتي تأخذ جزءا كبيرا من جهد ووقت أمين المخازن نظرا لأهمية هذه السياسات و لإدارة المخازن بشكل خاص ، و عندما نتكلم عن عملية اتخاذ القرار و المفاضلة بينهما، و هي مرتبطة بعمليات التخطيط و اتخاذ القرار .

أنواع سياسات:

نميز بين ما يلي¹:

(1) سياسة مخزون الحجم الثابت

(2) سياسة مخزون التقلبات

(3) سياسة مخزون الأمان

(4) سياسة مخزون التوقعات .

و فيما يلي توضيحاً لكل نوع هذه السياسات :

(1) **سياسة مخزون الحجم الثابت** : تقوم هذه السياسة على أساس الحد الأعلى للطلب على المخزون أو حد إعادة الطلب أو الحد الأدنى للمخزون ، بحيث يكون لدى المنشأة حجم ثابت من المواد في المخزن بغض النظر عن الظروف التي تواجهها و بغض النظر عن حجم الطلب و كميات الطلبيات .

و يجب أن لا يزيد أو يقل المخزون عن الحد

لتالي تكون لدينا عمليات توريد و صرف مستمر بما يضمن نجاح هذه السياسة .

(2) : لا يتميز بالثبات الدائم و المستمر كما هو الحال في

السياسات الأولى إنما هو مخزون يتغير من موسم لمو

يتأثر بارتفاع و انخفاض الأسعار، كما يتأثر بزيادة و انخفاض الطلب، أي أنه

متقلب غير ثابت .

¹ حمد الغدير، مرجع سبق ذكره، ص 341 342.

(3) : يقوم على أساس أن يكون لدينا دائماً و المواد يزيد عن حالتنا الفعلية، بحيث نكون بخط الأ ، أي وجود كميات زائدة من ون تكفي لمواجهة أي طلبية مفاجئة .

هذه السياسة مكلفة لكن يمكن أن تكون ملائمة عندما يكون لدينا أموال كافية ، وإذا كان لدينا شك في احتمال تعذر إيجاد المورد ، أو شك في انقطاع المواد عن .

(4) : و يتم على أساس تقدير الموقف أو التوقعات ، من خلال الإجابة عن الأسئلة التالية :

- ما الذي يمكن إنتاجه ؟
- ما الذي يمكن بيعه ؟
- ما هي طريقة توفير الكميات ؟
- ماذا يمكن أن تكون عليه الأسعار ؟

المناسب حتى نواجه الطلب المفاجئ أو الطلب بكميات كبيرة جداً.

ثانياً: القرارات في مجال

إن عملية اتخاذ القرارات هي عملية مفاضلة بين اختيار البديل الأفضل والأمتثل .

وتتأثر البدائل المتوفرة بطبيعة المشكلة المطروحة، كذلك تتأثر هذه البدائل المتاحة بالظروف البيئية المحيطة، و يمكن تقسيم الظروف و الفرص التي تواجه متخذ القرار إلى أربع أنواع و هي¹:

-
-
-

¹ حمد الغدير، نفس مرجع سبق ، ص 343.

و فيما يلي شرحاً موجزاً لكل ظرف من هذه الظروف :

:

.

تائج المتوقعة يمكن تحديدها، و

:

احتمالات ظهور أو حدوث الحالات الطبيعية قابلة للتحديد أيضا .

احتمالات ظهور نتائج

:

المعلومات غير متوفرة أو غير معروفة .

المبحث الثالث: الرقابة الداخلية لعمليات المخزون

تعد الرقابة الداخلية من المواضيع الهامة لإدارة المخزون إذ تعد نقطة البدء بالنسبة

مفهوم الرقابة الداخلية :

عرفت منظمة الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين الفرنسية OECCA نظام الرقابة الداخلية على أنه "مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق، بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية ت وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بالتنظيم، وتطبيق

" 1 .

كما عرفتها لجنة إجراءات التدقيق التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA بأنها "خطة تنظيم و كل طرق والإجراءات والأساليب التي تضعها لإدارة الشركة التي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة وضمان وزيادة دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين وبالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة" 2 .

ويتضح من التعريف السابق أن مفهوم الرقابة الداخلية لا يقتصر على نظام الضبط الداخلي بل اتسع ليشتمل على العديد من الجوانب المحاسبية والاقتصادية والإدارية التي تضمن تحقيق الأهداف .

¹- محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص85.

²- المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007-2008 13.

نظام الرقابة الداخلية :

الرقابة الداخلية :

هي عبارة عن السياسات وهي والإجراءات التي تعتمد عليها الإدارة بجانب بيئة تحقيق أهداف .

الداخلية في الفصل الكافي بين الوظائف وخاصة الفصل بين وظيفة اعتماد العملية، والتصريح بها وظيفة التسجيل في الدفاتر فصل وظيفة التسجيل في الدفاتر عن الشخص الذي تكون في عهده ، للاعتماد والتصريح المسبق لتنفيذ عملية لحماية مطابقت بين الدفترية الفعلية توفير الكفاءة في العاملين.

الرقابة هي مجموعة من السياسات وضعها والتي قد يقوم مراجع الحسابات بدراستها والحصول على فهم كاف عنها وذلك لتقييم خطر رقابة قل من الحد الأقصى له (100%) حيث انه لن يكون هناك حاجة ثل هذه السياسات في حالة خطر رقابة مقدر يصل إلى 100% حيث أن المدقق في هذه الحالة سوف يعتمد على الاختبارات الجوهرية substantive tests¹.

ويمكن تصنيف إجراءات الرقابة إلى مجموعات وتحديد السلطات وأليات، تصميم واستخدام مستندات و على التسجيل الصحي الأحداث، إجراءات حماية الأصول والسجلات، فحص وتقييم المبالغ².

وتصنف إجراءات نظام الرقابة الداخلية إلى³:

1. إجراءات تنظيمية وإدارية:

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة فنجد إجراءات تخص الأداء :

- يد الاختصاصات؛
- تقسيم العمل؛

22

-1

21

-2

3 - محمد تهايمي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 105-122 .

: أساسيات إدارة التخزين

- توزيع المسؤوليات؛
- إعطاء تعليمات صريحة؛
- إجراء حركة التنقلات بين العاملين.

2.

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام

:

- التسجيل الفوري للعمليات؛

•

- إجراء مطابقة دورية؛

- عدم إشراك الموظف في مراقبة عمله.

3. إجراءات عامة: بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي و الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي سنحاول في هذا البند إيراد

:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة؛

- التأمين ضد خيانة الأمانة؛

•

•

ثانياً: مخاطر تدقيق نظام الرقابة الداخلية

يما يلي 1:

• عند تطوير خطة التدقيق الشامل، على المدقق تقدير المخاطر اللازمة على مستوى البيانات المالية، وعند تطوير برنامج التدقيق على المدقق ربط هذا التقدير بأرصدة حسابات أساسية وطائفة من المعاملات بمستوى التوكيدات، أو الافتراض بان المخاطر الملازمة مرتفعة بالنسبة للتوكيدات. من زاوية أخرى يقوم المدقق قبل تقييم نظام الرقابة الداخلية بتحديد الأخطاء الممكن حدوثها في الشركة موضع التدقيق وذلك حسب العوامل المذكورة سابقا، ويحدد مدى تأثيرها على القوائم المالية ويحدد إجراءات منع أو اكتشاف هذه الأخطاء.(بافتراض أن المدقق قام بتقدير هذه الأخطاء المرتبطة بالمخاطر الملازمة وقرر أنها تساوي 50%)

• التقدير الأولي لمخاطر الرقابة هو عملية تقييم فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة لمنع حدوث معلومات خاطئة أساسية، أو اكتشافها وتصحيحها . حيث هناك دائما إمكانية وجود بعض مخاطر للرقابة بسبب التقييدات الملازمة لنظام محاسبي أو لأي نظام للرقابة الداخلية. وبعد حصول المدقق على فهم للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، عليه القيام بتقدير أولي لمخاطر التوكيدات، لكل رصيد حساب أساسي أ

ومن ثم يقوم المدقق باختبار مدى الالتزام بإجراءات الرقابة اللازمة لاكتشاف و منع حدوثها ، ويلجأ المدقق هنا إلى أدلة إثبات تخص فعالية

:

- تصميم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ، وذلك لبيان فيما إذا كانت هذه الأنظمة مصممة بشكل ملائم لمنع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء الأساسية.

- كيفية عمل الضوابط الداخلية خلال الفترة.

وقبل ختام عملية التدقيق المستندة إلى نتائج الإجراءات الجوهرية وأدلة الإثبات الأخرى التي حصل عليها المدقق ، على المدقق دراسة فيما إذا كان تقدير مخاطر الرقابة صحيح ومؤكد. (بافتراض أن المدقق قرر أن مخاطر الرقابة هي 50%).

• إن مستوى مخاطر الاكتشاف يرتبط مباشرة بإجراءات التدقيق الجوهرية . ويؤثر تقدير المدقق لمخاطر الرقابة مع تقديره للمخاطر الملازمة، على طبيعة وتوقيت

ومدى الإجراءات الجوهرية التي يتم القيام بها لتقليل مخاطر الاكتشاف، وبالتالي تقليل مخاطر التدقيق، إلى مستوى منخفض مقبول. وهناك دائما وجود لبعض مخاطر
%100

معظم أدلة الإثبات هي مقنعة وليست حاسمة مثلا.

وبناء على ما تقدم يمكن احتساب مخاطر الاكتشاف، وذلك بان يقوم المدقق بداية بتقدير المستوى المقبول لمخاطر التدقيق (خ م) ، ثم بعد ذلك يقدر المخاطر (خ ل) وكذلك خطر الرقابة (خ ق) ، ويعوض بها في المعادلة التالية¹:

$$(X) / =$$

(بافتراض أن المدقق قرر أن المستوى المقبول لمخاطر التدقيق 5%)

عليه تكون مخاطر الاكتشاف = 20%.

افتراض أن المدقق أعاد تقدير المخاطر الملازمة لتصبح 40%

الرقابية 40% ، فإن مخاطر الاكتشاف في هذه :

$$= 31\%.$$

وهكذا فإنه كلما انخفضت المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية تزايدت مخاطر الاكتشاف التي يمكن أن يقبلها المدقق .

المطلب الثالث: التدقيق التشغيلي لعمليات دورة المخزون

نتناول في هذا المطلب متطلبات ومشاكل التدقيق التشغيلي فيما يتعلق بتدقيق

المتطلبات الفنية لدورة المخزون في الشركات

الصناعية والتجارية، وكذا صعوبات تدقيق دورة المخزون، وأهم مشاكل الممارسة العملية في هذا الشأن.

أولاً: التوصيف المحاسبي لدورة المخزون

تشمل دورة المخزون عمليات محاسبية معينة مقيدة بمجموعة من السجلات

:²

¹

²

ثالثاً: صعوبة تدقيق دورة المخزون

الهدف الرئيسي من التدقيق التشغيلي لدورة المخزون هو فحص الرقابات التشغيلية والمالية والآية على المخزون .

وعادة ما يحظى مخزون آخر الفترة بعناية بالغة من طرف المدقق خاصة يتعلق بالتحقق من الوجود وصحة التقييم، ويتجلى من كل ما سبق صعوبة عمليات التدقيق التشغيلي، التي تفسر بالأسباب التالية¹:

1. أن المخزون مفردة مهمة جدا في القوائم المالية، خاصة فيما يتعلق برأس

2. أن المخزون لا يقتصر على نوع واحد، بل يشمل مخزون الموا ومخزون الإنتاج والمخزون تحت التشغيل ومخزون الإنتاج التام، أو مخزون البضاعة؛

3. أنه عادة ما يتواجد مخزون الشركات الصناعية والتجارية في أكثر من موقع، بعضها قد يكون متباعدا جغرافيا، مما يجعل عملية التدقيق العينية والمحاسبية من ناحية، وحصر المخزون وملاحظته على الطبيعة من ناحية أخرى، غاية في

4. أن هناك بعض أصناف المخزون ذات طبيعة فنية وتقنية خاصة، كما في شركات صناعة الالكترونيات والمجوهرات والكيماويات وأدوات تكنولوجيا المعلومات. ونظرا لصعوبة ملاحظة هذا المخزون وتسعيه، فقد يضطر المدقق إلى خبير فني لمعاونته في هذا الشأن؛

5. أن التحقق من سلامة المخزون، خاصة في الشركات الصناعية، مسألة صعبة بالنسبة للمدقق بسبب عوامل كثيرة منها، اختلاف نظريات تحديد تكلفة المنتج، الطبيعة الصناعية، مشاكل تلف وفقد المخزون واختلاف تشكيلة المنتج؛

6. أن طرق تسعير المخزون كثيرة، وعادة ما تمثل مجالا من مجالات التلاعب الإداري، خاصة فيما يتعلق بعدم الثبات في تطبيق إحداها، في الشركات المقيدة

7. أن الاتجاه السائد لدى الشركات الصناعية الكبرى الآن، الاعتماد على الحاسب في حفظ وتشغيل بيانات المخزون، بالإضافة لتأثير التكنولوجيا على عمليات اقتناء وبيع المخزون، مما يضطر المدقق إلى الاعتماد على أدوات

: أساسيات إدارة التخزين

تكنولوجيا المعلومات أيضا في التحقق من المخزون، وربما اضطر للاستعانة بخبراء مختصين في هذا المجال أيضا.

:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى كل ما يتعلق بإدارة المخازن وكيفية الاهتمام بها، لأن عدم الاهتمام بإدارة المخازن بشكل مناسب يمكن أن تنتج عنه مشكلات عديدة منها يكلف الشركة مبالغ مالية كبيرة توقف الإنتاج لانهاء المخزون أو عدم تأمينه في الوقت المناسب زيادة المواد الراكدة نتيجة عدم و مستمرة لقياس مستويات المخزون وأنواع المواد المخزنة.

ومن جهة الإدارة بالرغم من الوسائل التي تتبعها في تسجيل ومتابعة تدفق المخزون يجب عليها وضع نظام للرقابة فعال يسمح بتفادي الوقوع في الأخطاء

تدقيق دورة المخزون يعتمد على دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من صحة المعلومات المحاسبية الخاصة بعناصر دورة المخزون، مما يسمح للمدقق بالتعرف على نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون وبالتالي القدرة على تحديد مواطن الخطر وتقديره بمستوى معين.

الفصل الثالث: الدراسة
الميدانية لشركة

Naftal GPL Oran

:

نأتي في هذا الفصل وبعد الانتهاء من الدراسة النظرية للتدقيق الخارجي وأساسيات الرقابة على المخزون، وذلك من خلال عرض المراحل التي يمر بها المدقق الخارجي في عمله و التي تتصف بتسلسل منطقي و خطوات متتابعة في إجمالها تمثل إدارة عملية التدقيق، وينهي المدقق عمله بكتابة التقرير.

وحتى تكون دراستنا واقعية ارتأينا أن ندعمها بدراسة ميدانية، فاخترنا شركة NAFTAL GPL ORAN لتكون حقلًا لهذه الدراسة من خلال التطبيق العملي للتدقيق الخارجي وإسهامه في تحديد مخاطر إدارة المخزون في هذه الشركة، لنقدم في المبحث الأول البداية تعريفًا بالشركة، ثم في المبحث الثاني وصف متابعة عمليات مصلحة تسيير المخزونات في هذه الشركة، وفي المبحث الأخير سنتطرق إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية و تحديد خطر الرقابة في هذه الشركة، ثم لنقدم في خاتمة هذا الفصل مجموعة من نقاط القوة والضعف بالإضافة إلى تقديم الاقتراحات التي نرى أنها كفيلة بتجاوز نقاط الضعف.

NAFTAL GPL ORAN

المبحث الأول : تقديم

المطلب الأول: التعريف بالشركة

تعتبر NAFTAL GPL ORAN شركة ذات طابع صناعي وتجاري، مهمتها الأساسية هي تعبئة قارورات الغاز المختلفة من أهمها: قارورات البوتان والبروبان، ثم تقوم بعد ذلك بتوزيعها، ليتم بيعها على مستوى مراكز ونقاط البيع التابعة لها .

يقع مقرها بولاية وهران المنطقة الصناعية رقم 312 عين البية ارزيو، وتتربع على مساحة إجمالية مقدرة ب 6.7 هكتار مقسمة كما يلي¹:

- مساحة مغطاة: 17500 م².
- مكان التعبئة: 11250 م².
- ورشة الصيانة: 900 م².
- الإدارة: 500 م².
- الجناح الصحي : 95 م².
- جناح المحول الكهربائي: 40 م².
- جناح المولد الكهربائي: 40 م².
- غرفة الضخ: 75 م².
- غرفة المضخات ضد الحريق: 195 م².
- غرف الحراسة: 65 م².
- المساحة غير المغطاة: 34140 م².
- مرآب: 200 م².
- الساحة: 1200 م².
- مكان التخزين: 800 م².

وبلغ عدد عمالها 135 عامل في سنة 2014 منهم عاملين منتدبين من طرف نפטال حسب الاتفاقية.

المطلب الثاني: أهداف الشركة

تسعى الشركة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن ذكر بعضها فيما يلي:

- السهر على تحقيق أقصى ربح وبأقل التكاليف.

¹ - ينظر للملحق رقم 23 .

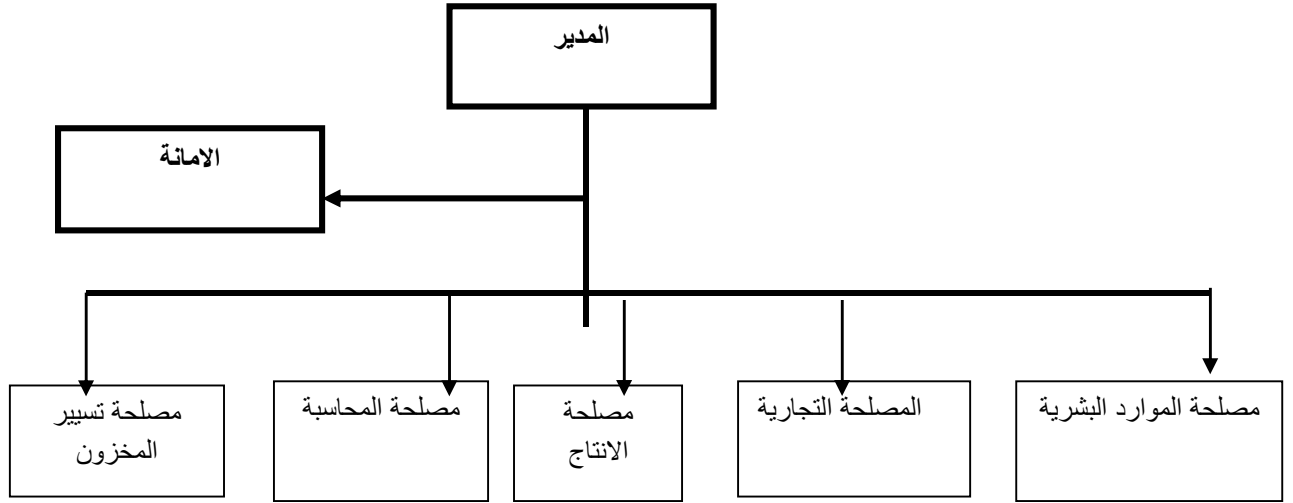
- العمل على تحقيق الإكتفاء الذاتي من قارورات الغاز بنوعيهما بوتان وبروبان خاصة على المستوى الوطني و الولائي .
- العمل على إيصال المواد الموزعة في الوقت و المكان المناسب.
- خلق مناصب شغل جديدة وهذا من أجل امتصاص البطالة.
- ضمان توزيع أكبر قدر ممكن من المنتجات.

تتجلى معطيات الشركة في النقاط التالية²:

- العنوان: 312 المنطقة الصناعية ارزيو "وهران".
- طبيعة النشاط: تعبئة قارورات الغاز.
- الأنشطة الملحقة: الصيانة، النقل، الأمن، ...
- Référence nm :331312
- ترخيص بالاستغلال من طرف وزارة البيئة، وزارة الطاقة والمناجم .
- :
- تعبئة قارورات بوتان B13 حجم 13 كغ.
- تعبئة قارورات بوتان B6 حجم 6 كغ.
- تعبئة قارورات بوتان B3 حجم 3 كغ.
- تعبئة قارورات بروبان P35 حجم 35 كغ.
- تعبئة قارورات بروبان P11 حجم 11 كغ.
-

المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي للـ

يتشكل الهيكل التنظيمي لشركة NAFTAL GPL ORAN من مدير الشركة والأمانة يتكون من خمسة مصالح أساسية هي: مصلحة الموارد البشرية، مصلحة المحاسبة ، مصلحة التجارية، مصلحة تسيير المخزون، مصلحة الإنتاج.

(01-03): الهيكل التنظيمي لشركة NAFTAL GPL ORAN

: من إعداد الطالب انطلاقا من المعلومات المقدمة من طرف مسير الشركة.

من خلال دراستنا السابقة للهيكل التنظيمي للشركة، باعتباره وسيلة تنظيمية مهمتها تنظيم العمل داخل الشركة، وبالتالي فهو يساعد على توفير المعلومات ومعالجة المشاكل واتخاذ القرارات.

:المدير

إن مدير الشركة يقوم بعدة أدوار تتمثل أساسا في: القيادة والمراقبة و في هذا الإطار فإنه يعمل على تطبيق إستراتيجية الشركة وكذا مخططات العمل. وهو الهيئة العليا في الشركة، له السلطة المباشرة على مختلف أقسامها، والإشراف على جميع المصالح، وهو الذي يمثل الشركة في المحيط الخارجي، كما يعمل جاهدا على التنسيق بين مختلف المصالح، والسهر على تطبيق القوانين .

ثانيا:

في الوقت الحالي يشغل هذا المنصب السكرتارية، وتشرف على سير العمليات الداخلية بالشركة، وتعمل على صلة مباشرة مع المدير وتحت وصايته، وتقوم أيضا باستقبال البريد الوارد إلى المدير.

: مصلحة الموارد البشرية

تعتبر إدارة الموارد البشرية من الوظائف الإدارية الرئيسية في الشركة، وبهذا فهي لا تقل أهمية عن الوظائف الإدارية الأخرى كالمحاسبة، تسيير المخزون، الإنتاج، وهذه المصلحة تهتم بالأمر المتعلقة بالمستخدمين سواء من حيث التوظيف، التوجيه، تسيير الأجور. لذلك فإن

المهمة الأساسية للمسؤول عن إدارة الموارد البشرية هو التوفيق بين مختلف الأفراد، كما يلعب دور المشرف والمنسق بين مختلف فروع المصاحبة.

: التجارية

تعتبر أهم مصلحة بالشركة حيث تسهر على تحضير وتسوية الطلبات والوصلات المتعلقة بالبيع والشراء، ويكمل دور المشرف على هذه المصلحة في الإشراف العام والكلي على العمل داخل المصلحة، كما يقوم بالاتصال بالوحدات الإنتاجية وإصدار الأوامر فيما يخص توجيه السلع إلى مراكز التوزيع، كما أن هذه المصلحة تسهر على ضمان التمويل المنتظم للمنتوج حيث تقوم بإرسال وثيقة الطلبية إلى الوحدات الإنتاجية والتي تحمل في محتواها نوع وطبيعة المنتوج.

: تسيير

نظرا لصعوبة مطابقة أوقات وكميات استلام البضاعة من الوحدات الإنتاجية مع أوقات وكميات الطلب، مما دفع بالمصلحة إلى تخزين السلع لفترات معينة حتى يتم توزيعها لاحقا، ولضمان سيرورة هذه العمليات فان مصلحة التوزيع تستقبل في نهاية كل يوم اتصالات من قبل رؤساء مراكز التوزيع للإبلاغ عن الكميات المطلوبة، ليتم دراسة الطلب ومقارنته مع الإنتاج المتوفر على مستوى المخازن.

:

تهتم مصلحة المحاسبة بمختلف العمليات النهائية على مستوى الشركة، وكذا التحويلات النهائية، تصفية رواتب العمال، متابعة حركة المخزون من حيث قيمته النهائية، إذ إن الوظيفة الأساسية للمسؤول عن المصلحة هي السهر على تسديد الفواتير، المتابعة اليومية لمختلف الإيرادات والمصاريف، تحصيل الديون، دفع تكاليف الإيجار، ويقوم بتسجيل جميع الفواتير الشهرية في سجل خاص، وجرد الحسابات وتجميعها، إعداد القوائم النهائية، وحساب النتائج المحققة خلال السنة.

: عمليا تسيير

تعتبر مرحلة التعرف على النشاط أو الوظيفة أو العملية محل التدقيق، من أهم المراحل المتبعة في منهجية التدقيق هي مرحلة تدقيق المخزون، ومن أجل تنظيم العمل والوصول إلى نتائج صحيحة ومقبولة.

: وظيفة تسيير

ترتبط مصلحة تسيير المخزونات بمختلف المصالح الأخرى داخل الشركة مثل مصلحة المحاسبة ومصلحة الإنتاج والاستغلال، مصلحة الموظفين، وكذا مصلحة التجارية، وتؤكدنا من ذلك من خلال التدفق المستمر للوثائق والمستندات المحاسبية فيما بين كل هذه المصالح.

ولكي تتمكن مصلحة تسيير المخزونات من ممارسة مهامها ومسؤولياتها بكفاءة، فإنه يجب أن تكون علاقاتها مع الإدارية داخل الشركة أو الشركة مبنية على مبدأ الفصل بين المهام، وفي ما يلي نركز على الأقسام المرتبطة بشكل كبير مع مصلحة تسيير المخزونات.

: وظيفة تسيير وظيفة ي

تعتبر هذه الوظيفة من أكثر الوظائف المرتبطة بشكل كبير مع وظيفة تسيير المخزونات، ولا يمكن لها أن تنشط بدون تحرك وظيفة تسيير المخزونات، وهذا بسبب العلاقة التكاملية بينهما.

بحيث يجب أن تبدأ عملية الشراء عندما يصدر أميين المخزن طلب لتموين الشركة بحاجياتها من المواد الأولية اللوازم الأخرى، وذلك عند وصول مخزون معين الحد الأدنى له أو وصوله إلى نقطة إعادة الطلب.

ثم تقوم إدارة المشتريات بإعداد أوامر الشراء وتولي مهمة تموين الشركة بكل حاجياتها، ويتم تسليم المشتريات لإدارة المخزن لتولي مهمة التخزين وتسيير المخزونات.

ثاني: وظيفة تسيير

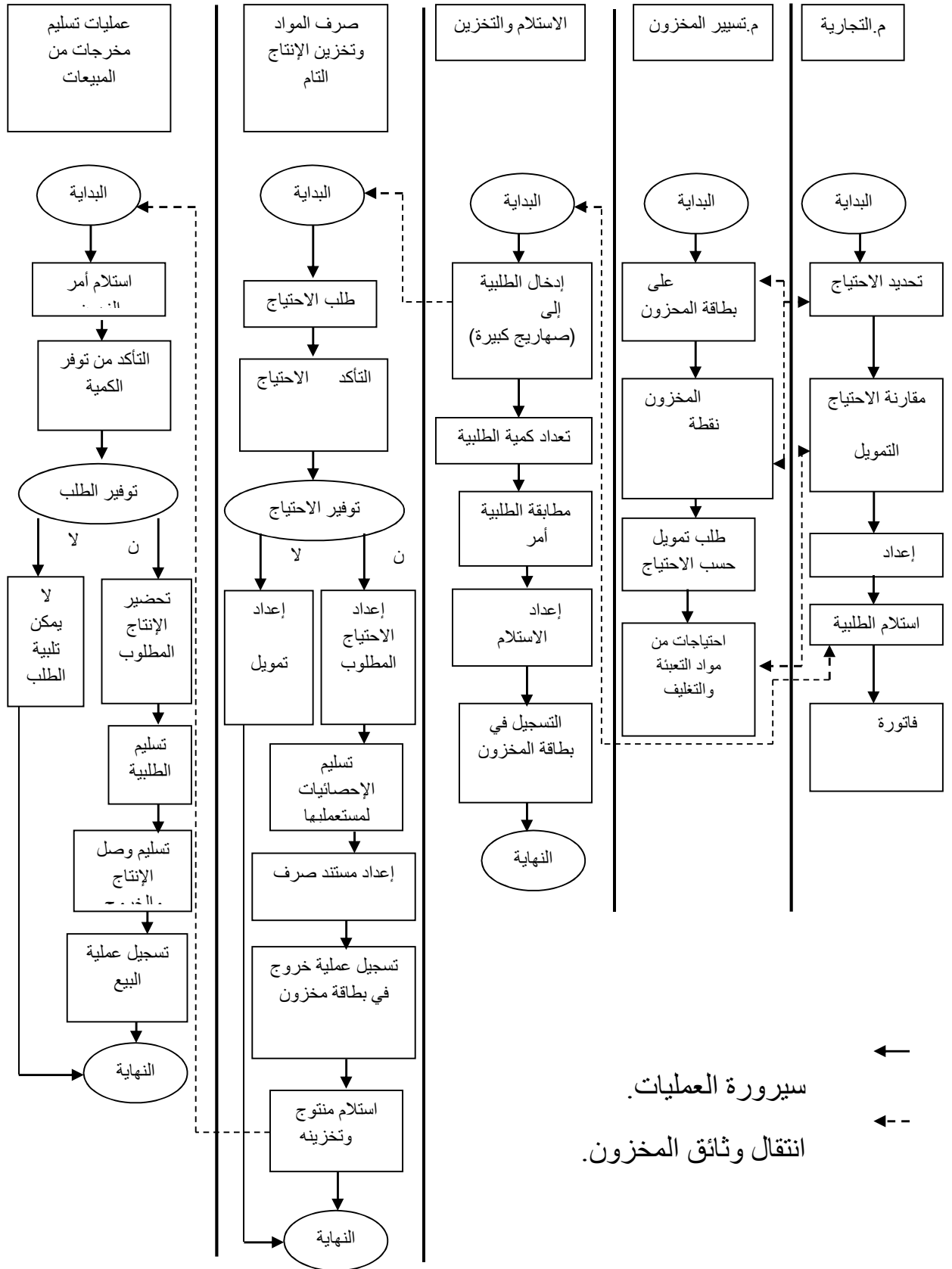
ترتبط مصلحة تسيير المخزونات مع وحدة الإنتاج من خلال تزويدها باحتياجاتها من المواد الخام وقطع الغيار اللازمة لإتمام عملية التعبئة، ويتم تزويد قسم الإنتاج كذلك بالمعلومات الكافية عن مستويات المخزون و الحد الأدنى، ومن جهة أخرى تقوم مصلحة الإنتاج بتحويل كل الوحدات المنتجة و إرسالها إلى المخزن لحفظها عن طريق أمين المخزن المكلف بالإنتاج التام و بموافقة رئيس مصلحة تسيير المخزونات و باستعمال مستندات معينة عند التحويل مثل ورقة تحويل المنتجات المعبئة، كما يوجد تنسيق مع مصلحة تسيير المخزونات حول أية تغييرات قد تحدث في برامج مصلحة الإنتاج.

مصصلحة تسيير : **ية**

بمجرد الحصول على وحدات الإنتاج التام و وضعها في المخزن انتظارا لشحنها يبرز لنا دور المصلحة التجارية، حيث يوجد اتصال أو علاقة بين كل من رئيس المصلحة التجارية ورئيس المصلحة أو أمين المخزن، و ذلك عن طريق مستندات محاسبية معينة مثل الفاتورة ووصل الخروج من المصنع.

و الشكل الأتي يوضح علاقة وظيفة تسيير المخزونات بالأقسام ا

(02_03): علاقة مصلحة تسيير المخزون بالأقسام الأخرى



وظيفة تسيير :

يهدف هذا المطلب إلى تحديد الإجراءات والخطوات المتبعة من طرف الشركة في تسيير مخزوناتها والرقابة عليها، و يتم تطبيق كل الإجراءات من طرف وظيفة تسيير المخزونات على المستويات التالية (*) :

- على مستوى فرع المواد الأولية الخام؛
- على مستوى فرع المنتجات التامة؛
- على مستوى فرع قطع الغيار والتوريدات الأخرى.

لية :

تتمثل الإجراءات والخطوات المتبعة في تسيير و مراقبة المواد الأولية الخام في ما يلي:

- . استلام المواد الأولية الخام يتم بشكل غير معبأ، وذلك على مستوى مخازن الاستقبال (الصهاريج) يقوم الناقل بإدخال المواد الأولية لمصلحة الاستلام و يجب أن يكون مرفق بوصل التسليم أو فاتورة الشراء من المورد البائع.
- . إن كل المواد الأولية المستلمة تخضع لرقابة كمية مهما كانت طبيعة وكمية هذه المواد و ذلك بالاعتماد على التدابير التالية:

- يقوم مسؤول عن التخزين بتحديد مقدار ما يحمله أنبوب التخزين قبل التفريغ وبعد تفريغ الشاحنة ليتم تحديد كمية حمولة الشاحنة ويقوم بتسجيل هذه المعلومات في سجل خاص ؛

- إذا ظهر أن هناك فرق سواء بالزيادة أو النقصان يقوم أمين المخزن حالاً بتحرير محضر إثبات ومعاينة الانحراف مصادق عليها من طرف المسؤول عن التخزين أو أمين المخزن بحضور كل من السائق وعون الأمن، ثم يتم تحويل هذا المحضر إلى وظيفة التموين؛

- في نهاية كل شهر يقوم رئيس فرع المواد الأولية بإعداد محضر معاينة الانحرافات ويؤشر عليها ويرسلها إلى رئيس مصلحة تسيير المخزونات.

- يقوم رئيس فرع المواد الأولية، بعد إتمامه للرقابة الكمية بتسجيل كل المواد الأولية المستلمة في بطاقات المخزون و إعداد وصل الاستلام لكل فاتورة شراء معتمدة، ويتم إرسال هذا الوصل إلى وظيفة التموين، وتبقى نسخة من وصل الاستلام عند رئيس فرع المواد الأولية أو أمين المخزن.

. لتسجيل: كل وصل استلام يتم تسجيلها في ورقة اليومية، ويتم التأشير على إجمالي أو مجموع اليومية من طرف أمين المخزن .

(*) عليها بأسلوب مع المسئولين.

أما تسجيل المشتريات المستلمة تتم على مستوى مصلحة المحاسبة عن طريق إرسال كل من وصل الاستلام مؤشر عليها من طرفه ومن طرف رئيس وظيفة تسيير المخزونات إلى مصلحة المحاسبة و النهائية.

. **تحويل:** يقوم أمين المخزن الخاص بالمواد الأولية بإعداد ورقة تحويل المواد الأولية يوميا إلى رئيس الشركة و إثباتها في بطاقات المخزون على شكل استهلاكات أو مخرجات و تحتوي ورقة التحويل على الكمية التي تم تحويلها إلى رئيس وحدة الإنتاج و يجب الإمضاء على هذه الورقة من طرف رئيس وحدة الإنتاج بعد المعاينة و التأكد من المطابقة. و من أجل تسيير محاسبي جيد للمواد الأولية يقوم أمين مخزن في نهاية كل شهر بإعداد ملخص الاستهلاكات من المواد الأولية ويتم إرساله إلى وظيفة تسيير المخزونات ثم إلى مصلحة المحاسبة.



ثانياً:

تتمثل الإجراءات والخطوات المتبعة في تسيير و مراقبة المواد الأولية الخام فيما يلي:

أ. : يستلم أمين المخزن الوحدات المنتجة بشكل معبأ في قارورات ويتم هذا الاستلام بموجب ورقة تحويل يقدمها رئيس وحدة الإنتاج إلى أمين المخزن تتضمن كميات الإنتاج التام المحولة إلى المخزن ويتم المصادقة عليها من كلا الطرفين و يتم إرسال نسخة من هذا الورقة إلى رئيس وظيفة تسيير المخزونات، ويتم التأكد من الكمية المستلمة من الإنتاج التام بالمعاينة.

في حالة إكتشاف عيب أثناء العرض تقوم المصلحة التجارية بإعداد وصل إرجاع يتم إرسالها إلى أميين المخزن المكلف بالإنتاج التام، حيث يتم إرجاع كمية الإنتاج التام المسجل في ورقة الإرجاع إلى الورشة لإعادة معالجتها وتعبئتها من جديد.
و في الأخير يقوم أميين المخزن بإعداد ورقة تحويل للمنتجات التامة المعاد معالجتها.

. : إن الرقابة على المنتجات التامة تركز أساسا على الجانب الكمي، و ذلك من خلال الميزان في حالة الحصول على الإنتاج التام و عن طريق حساب تعداد القارورات الموجودة.

كل شاحنة تنقل الإنتاج التام يجب إحتساب عدد القارورات التي تحملها من طرف كل من أمين مخزن عند التحميل ثم عون الأمن عند خروجها من المصنع.
إذا كانت الكمية الموجودة بالشاحنة تنطبق مع الكمية التي طلبها الزبون من خلال مستند صادر عن المصلحة التجارية، فيقوم أميين المخزن المكلف بالإنتاج التام بإعداد وصل التسليم ووصل الخروج من المصنع، وإلا يقوم أميين المخزن بتصحيح عملية الشحن مرة أخرى و بإتباع نفس الخطوات السابقة.

. **لتسجيل:** كل عمليات التحويل للمنتجات التامة إلى المخزن يجب أن يتم تسجيلها في بطاقات المخزون كمدخلات، و في كل نهاية شهر يقوم رئيس فرع المنتجات التامة بإعداد ملخصات عن كل المنتجات التي تم استلامها ويصادق عليها، ليتم من خلال ورقة تحويل المنتجات التامة و ملخصات استلام مختلف المنتجات التامة إجراء التسجيل المحاسبي على مستوى مصلحة المحاسبة.

. **لتخزين:** عملية تخزين المنتجات التامة تتم في المخازن المخصصة للإنتاج التام، و ذلك بتدخل العنصر البشري والعامل المادي و التقني.

هـ. ا : تبدأ عملية إخراج المنتجات التامة من المخزن عندما يستقبل أميين المخزن مستند من المصلحة التجارية ويجب أن يتضمن هذا الأخير على المعلومات التالية:
- اسم و لقب الزبون مع التأشير عليها؛
- الرقم التسلسلي لرخصة السياقة أو بطاقة التعريف الوطنية للسائق؛
- تعيين نوعية و كميات المنتج المطلوب شراءها.
بعد إنهاء عملية الشحن يقوم أمين المخزن بإعداد وصل التسليم و وصل الخروج من المصنع، و يتم توزيع وصولات الخروج كما يلي:

- نسخة من وصل الخروج من المصنع مع وصل تسليم يأخذهما السائق، بحيث يتم تسليم وصل الخروج إلى مركز الأمن أما وصل التسليم يبقى معه؛
- نسخة من وصل الخروج و نسخة من وصل تسليم يتم إرسالهما إلى رئيس وظيفة تسيير المخزونات؛
- نسخة من وصل الخروج و نسخة من وصل تسليم يتم إرسالهما إلى المصلحة التجارية من أجل إعداد فاتورة البيع.

. لتسجيل: بمجرد تحرير كل من وصولات التسليم و وصولات الخروج من المخزن يقوم أميين المخزن بالتسجيل في ورقة اليومية وسجل خاص. في نهاية كل شهر يقوم أمين المخزن بإعداد وصولات أو ملخصات كل المدخلات والاستهلاكات من المواد الأولية بالقيمة والكمية، و ملخصات عن مختلف المنتجات التامة بالكمية و القيمة، ثم يتم تحويل هذه المستندات إلى مصلحة المحاسبة.



: نغيا توريدات

إن قطع الغيار والتوريدات الأخرى غالبا يتم يداولها بين مختلف الوظائف التابعة للمؤسسة، وتتمثل الإجراءات والخطوات المتبعة في تسيير و مراقبة قطع الغيار و التوريدات الأخرى فيما يلي:

- . يقوم كل من رئيسي فرع قطع الغيار والتوريدات الأخرى باستلام المواد عن طريق وصل تسليم من المورد، و عن طريق هذا الأخير يتم إعداد وصل الاستلام باستلام مواد قطع الغيار والتوريدات الأخرى.

. : توجد رقابة نوعية أو كمية على مواد قطع الغيار والتوريدات الأخرى.

1- : النوعية

يتم تنفيذ الرقابة النوعية على قطع الغيار والتوريدات الأخرى بمساعدة قسم الصيانة نظرا لاملاكهم لبعض الخصائص التقنية المعينة أين لا يستطيع رئيس قطع الغيار والتوريدات الأخرى أن يتعرف على هذه الخصائص في حالة العطب.

2- : الكمية

إذا كانت السلع المستلمة من قطع الغيار والتوريدات الأخرى تنطبق مع ما هو موجود في وصل التسليم أو فاتورة الشراء، يقوم كل من رئيسي فرع قطع الغيار والتوريدات الأخرى بالموافقة على وصل التسليم و يقوم مباشرة بإعداد وصل الاستلام مؤشر عليها من طرف رئيس وظيفة تسيير المخزونات و تحويلها إلى وظيفة التموين.

. **لتخزين** : يتم تخزين قطع الغيار والتوريدات الأخرى بتقنية الترتيب على الرفوف، أو تخزينها في طوابق مخصصة لها.

. : يتم إخراج قطع الغيار و التوريدات الأخرى عن طريق طلب توريد يتم إعداده و التأشير عليه من طرف مختلف المصالح، و يجب على رئيس قطع الغيار و التوريدات الأخرى مراقبة و متابعة مدى توفر السلع في المخزن.

عند تسليم قطع الغيار أو توريدات الأخرى من طرف رئيس قطع الغيار وتوريدات الأخرى إلى الجهات المعنية يقوم رئيس الفرع بإعداد وصل الخروج، ويتم التأشير عليها من طرف طالب السلعة.

هـ. التسجيل: كل المخرجات من قطع الغيار أو التوريدات الأخرى يتم نقلها و تسجيلها في بطاقات المخزون وسجل خاص في نهاية كل شهر.

: تقييم الداخلية تحديد

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من بين المراحل الأولى لتنفيذ عملية التدقيق كما ثم الإشارة إليه في معيار التدقيق الخارجي و المتعلق بنظام الرقابة الداخلية و تقدير خطر الرقابة بناء على ذلك التقييم.

: تقييم الداخلية

قبل البداية في تقييم نظام الرقابة الداخلية لوظيفة التخزين يجب وصفها و إعطاء تصوير رمزي بياني لوظائف و مستندات التخزين و التدقيق المتتابع داخل الشركة من خلال خريطة يدفق المعلومات، وهي من بين الأساليب التي تعطي فهم لنظام الرقابة الداخلية لأي شركة، لأن هذا الأسلوب يمكن المدقق من ربح الوقت عند تنفيذ عملية التدقيق، كما تقلل وتخفف من حجم أدلة الإثبات المستعملة في تنفيذ عملية التدقيق.

و تتميز خريطة التدفق كونها توفر نظرة عامة موجزة لنظام الرقابة الداخلية للشركة بما يمكن المدقق الخارجي من التعامل معها بسهولة و إظهار مدى وجود فصل ملائم بين الواجبات.

و من أهم شروط إعداد خرائط تدفق المعلومات ما يلي:

- تحديد الوظائف المعنية بسير العملية؛
- تحديد الأشخاص المعنيين بسير العمليات؛
- تحديد المستندات التي يتم إعدادها عند سير العمليات؛
- تحديد مكان إعداد المستندات، وطريقة انتقالها داخل الخريطة؛
- تحديد الغرض من استخدام المستندات، و مكان حفظها بعد استعمالها.

يطة : تسيير

يتم إعداد خريطة تدفق المعلومات لمصلحة تسيير المخزونات بالاعتماد على إجراءات ومتابعة عمليات وظيفة تسيير المخزونات، و كذا الشكل الذي يوضح العلاقة بين وظيفة التخزين و الوظائف الأخرى داخل الشركة الذين تطرقنا إليهما في المطلب السابق. من خلال خريطة تدفق المعلومات المتعلقة بوظيفة تسيير المخزونات تم وصف المحاور التالية:

- طبيعة الخدمة والشخص المسؤول عنها؛
- اتجاه التدفقات المادية لعناصر المخزون؛
- تدفق المعلومات؛
- نقاط الرقابة.

ملاحظات حول خريطة تدفق المعلومات لمصلحة تسيير المخزونات:

1. يتم تنفيذ عملية الشراء بناء على احتياجات محددة مسبقا.
2. تتكفل الوظائف المستعملة للمشتريات عملية تحديد احتياجاتها.
3. لا يمكن لمسؤول وظيفة التموين إعداد أمر الشراء إذا لم يستلم طلب الشراء مصادق عليها من طرف أميين المخزن.

ثانياً: لعمليا (ن فهم ا)

هو التأكد من أن العمليات تسيير وفق الشكل الحقيقي الذي وصفت به هذه الدورات العملية خطوة بخطوة، ويجب التأكيد على ضرورة متابعة الإجراءات من البداية إلى النهاية، واختبار المدقق لمسار الدورة العملية في مجملها دون أن يقتصر على جزء منها فقط. و يتم التأكد من أن الوصف الذي أعطي من طرف المخطط هو المطبق في الواقع، وبالتالي يمكن للمدقق اكتشاف نقاط القوة و الضعف.

توجد عدة طرق لأداء اختبارات سير أو متابعة العمليات وتتمثل الطريقة الأكثر استخداماً من طرف المدققين في تتبع مسار المستندات المحاسبية، هي أن المدقق يعيد المسار الذي تمر به هذه الأخيرة كلية من البداية إلى النهاية و انطلاقاً من الوثيقة الأصلية. من أهم أدلة الإثبات المستخدمة والتي تعتبر فعالة و يمكن تطبيقها في اختبار متابعة العمليات لنظام الرقابة الداخلية لمصلحة تسيير المخزونات تقنية أو دليل الملاحظة الفعلية خاصة عند الجرد المادي للمخزون وفحص الوثائق و المستندات المحاسبية المتعلقة بكل تدفقات عناصر المخزون.

يتم إجراء اختبار سير العمليات عن طريق التركيز على العمليات النهائية الرئيسية المتعلقة بالتدفقات الفعلية لعناصر المخزون و هي كما يلي:

. عملية لتموين

أ – 1: كيف تتم العملية

يتم استخدام طلبات التوريدات و طلبات التموين المعتمدة من طرف إدارة المخازن عندما يصل المخزون إلى نقطة إعادة الطلب أو الحد الأدنى، و إرسال هذه الطلبات إلى وظيفة التموين التي تتولى عملية تنفيذ طلب الشراء، تقوم إدارة المشتريات بإعداد أمر الشراء (وصل الطلب)، و الذي يجب أن يحتوي على كل المعلومات الضرورية التالية:

تاريخ إصدار الوصل، الترقيم المسبق، اسم المورد و المعلومات الخاصة به مثل العنوان و رقم السجل التجاري، معلومات حول المواد المطلوبة مثل الكميات و السعر و القيمة الإجمالية، وإمضاء الشخص أو الجهة التي قامت بتحرير الوصل.

يقوم المورد بتموين الشركة حسب ما تم الاتفاق عليها و يتم إرفاق المشتريات بوصولات الطلب، و التأكد من طرف مسؤول المخزن و قسم المشتريات أن كل المواد المطلوبة دخلت فعلاً للمخزن بالقيمة المطلوبة و تحرير وصل الاستلام.

أ – 2: الوظيفة والمسؤولين المختصين عن تنفيذ العملية

إن الوظيفة الأولى والرئيسية المسؤولة عن تنفيذ عملية الشراء هي وظيفة التموين داخل الشركة لأنها تتعامل فقط مع الموردين والاتصال بهم لتموين الشركة باحتياجاتها المختلفة، كما يعتبر مسؤول اعتماد المشتريات من بين التابعيين لوظيفة التموين.

أ – 3: المستندات المحاسبية المستخدمة عند تنفيذ هذه العملية

يتم إعداد نسختين من وصل الطلب بالإضافة إلى النسخة الأصلية، حيث يتم إرسال النسخة الأصلية إلى المورد لتنفيذ الطلب ونسخة إلى وظيفة تسيير المخزونات من أجل الاستلام وإجراء مقارنة مع المشتريات المستلمة، والنسخة الأخيرة يتم إرسالها إلى مصلحة المحاسبة لتسجيل عملية الشراء.

تتمثل المستندات الرئيسية المستخدمة في تنفيذ هذه العملية في ما يلي:

طلب التمويل، وصل الطلب، فاتورة المورد، وصل الاستلام، كشف اعتماد المشتريات.

- 4:

- قمنا بتنفيذ اختبارات التطابق لعملية التمويل عن طريق تتبع التشغيل الروتيني من البداية إلى النهاية لعمليات شراء قامت بها الشركة في شهر افريل سنة 2014 كما يلي:
- قام أحد الأفراد العاملين في أحد أقسام الإنتاج داخل الشركة بتحرير طلب التوريد رقم 0088 بتاريخ 05 افريل يحتوي على مجموع الاحتياجات اللازمة إلى أمين المخزن المكلف بالمواد الأولية.
 - تم إعداد طلب توريد رقم 2014/00073 بتاريخ 05 افريل 2014 من طرف أمين المخازن المكلف بالاحتياجات حيث تضمن الطلب 25200م³ من البوتان، وتم الحصول على الكمية المطلوبة بتاريخ 07 افريل 2014 بموجب وصل استلام رقم (0843500).
 - في يوم 07 افريل 2014 استلمت الشركة المواد المطلوبة المثبتة بوصل الاستلام رقم 0843500.
 - أما خروج الطلبات من المخازن (الصهاريج) إلى قسم الإنتاج تم إثباتها مستند صرف رقم 2014/55 بتاريخ 09 افريل 2014 ثم المصادقة عليها من طرف رئيس مصلحة تسيير المخزون والتي سيتم من خلالها تغطية حاجيات الإنتاج لهذا اليوم، ليتم إخراج المنتج التام إلى المخازن قصد توزيعه حسب الطلبات.
- العمليات التي تمت في يوم 09 افريل 2014

(02-03): عمليات الدخول التي قام بها الشركة خلال يوم 2014/05/08

الرمز	المنطقة	نوعية السلع	الكمية	وصل الاستلام	رقم الملحق
085	ارزيو	Emb 13KG Palette	630 18	0871108	انظر الملحق رقم 02
		Emb 13KG Palette	490 14	0871111	أنظر الملحق رقم: 03

أنظر الملحق رقم: 04	0871113	420 12	Emb 13KG Palette		
أنظر الملحق رقم: 05	0871115	525 16 140 30	Emb 13KG Palette Emb03KG Emb35Kg		

:

(02_03): عمليات الخروج التي قام بها الشركة خلال يوم 2014/05/08

رقم الملحق	وصل الاستلام	الكمية	نوعية السلع	المنطقة	الرمز
أنظر الملحق رقم 06	0933678	630 630 18	Gaz butane Emb 13KG Palette	ارزيو	085
أنظر الملحق رقم: 07	0933679	630 630 18	Gaz butane Emb 13KG Palette		
أنظر الملحق رقم: 08	0933680	630 630 18	Gaz butane Emb 13KG Palette		
أنظر الملحق رقم: 09	0933681	630 30 630 30 18	Gaz butane Gaz propane Emb 13KG Emb 35 KG Palette		

أنظر الملحق رقم: 10	0933682	630	Gaz butane		
		630	Emb 13KG		
		18	Palette		

:

وفي نهاية كل يوم يقوم أمين المخزن بإعداد بطاقة المخزون للتأكد من المخرجات والمدخلات وكمية الإنتاج والمخزون النهائي لليوم.

بالنسبة للقارورات B13 :

1. المخزون النهائي من القارورات (الفارغة والمعبئة) = المخزون الابتدائي + المدخلات - المخرجات.
2. المخزون النهائي من القارورات المعبئة = المخزون الابتدائي + الإنتاج - المخرجات
3. المخزون النهائي من القارورات الفارغة = المخزون الابتدائي + المدخلات - الإنتاج.

ونفس العملية بالنسبة لباقي الأنواع من القارورات

-5:

من خلال تتبعنا لكيفية تنفيذ عملية الشراء على عينة من المشتريات خلال فترة زمنية معينة، يمكن أن نقول أن متابعة تنفيذ عمليات التموين بالشركة تتماشى مع الإجراءات التي تم تصميمها في نظام الرقابة الداخلية لمصلحة تسيير المخزونات منذ بداية حدوث العملية إلى غاية نهايتها.

عملية إدخالها :

1: كيف لعملية

عند الحصول على منتجات تامة (B3،B6،B13،P35)، يقوم رئيس وحدة الإنتاج التام بإعداد ورقة تحويل الإنتاج التام ويصادق عليها و إرسالها إلى المسؤول على المخازن ويتم إدخال المنتجات التامة إلى المخازن والمستودعات التابعة للمؤسسة بغرض توزيعها.

2: لي لمختص تنفيذ العملية

يتدخل في تنفيذ عملية الحصول على المنتجات التامة وإدخالها للمخازن والمستودعات كل من مصلحة الإنتاج والاستغلال ومسؤول التخزين و التوضيب.

-3:

من خلال تتبعنا لاختبارات التطابق في العملية المتعلقة بعملية الحصول على منتجات تامة وإدخالها للمخازن عن طريق التعرف على الإجراءات والمستندات المحاسبية المتعلقة لها

والمسؤولين على تنفيذ هذه العملية، نجد أن الشركة تتبع نفس الإجراءات التي تم وصفها من خلال نظام الرقابة الداخلية وخريطة تدفق المعلومات.

عملية توزيع 1: كيف عملية اجها أو تسليمها

يتم بدأ تنفيذ عملية بتوزيع المنتجات التامة وإخراجها من المخزن عندما يقدم الزبون بطلب تمويل إلى الشركة، و عند موافقة الشركة على طلب الزبون تحدد له شروط التوزيع مثل الكمية و فترة التسديد.

بعد موافقة الزبون لشروط التوزيع تقوم وظيفة التوزيع والتحصيل بترخيص والمصادقة فوق وصل طلب الزبون، ثم تقوم المصلحة التجارية بإعداد فاتورة البيع.

يتحصل الزبون على طلبيته من أميين المخزن المكلف بالإنتاج التام، بعد أن يقوم أميين المخزن بالتأكد من وجود المشتريات المطلوبة من طرف الزبون وتحضيرها ثم فحصها للتأكد من أنها مطابقة للطلبية، ثم إعداد وصل الخروج من المصنع أو وصل التسليم و ترسل نسخة مهن إلى وظيفة المبيعات و التحصيل ونسخة أخرى تبقى عند أميين المخزن والنسخة الأخيرة يتحصل عليها الزبون الأصلية. أنظر الملحق رقم: 03.

2: الوظيفة تنفيذ العملية

يقوم بتنفيذ عملية توزيع المنتجات التامة وإخراجها من مخازن الشركة كل من الوظيفة التجارية ووظيفة تسيير المخزونات بتدخل أميين المخزن، ووحدة الشحن والتسليم.

3: محاسبية عند تنفيذ العملية

يتم إعداد 03 نسخ من وصولات الخروج، بحيث يتم إرسال نسخة الأصلية إلى وظيفة تسيير المخزونات للتأكد من تسليم الطلبية إلى الزبون المعني أما النسخة الثانية ترسل إلى الوظيفة التجارية لإجراء مقارنة بين وصل الاستلام والطلبية للتأكد من أن ما تم طلبها تم توزيعه و ينطبق على ما تم تسليمه، و النسخة الأخيرة يتم إرسالها لمصلحة المحاسبة لتسجيل عملية خروج المنتجات التامة.

4:

من خلال تتبعنا لاختبارات التطابق في العملية المتعلقة بتوزيع المنتجات التامة وإخراجها من المخزن عن طريق التعرف على الإجراءات والمستندات المحاسبية المتعلقة لها والمسؤولين على تنفيذ هذه العملية، نجد أن الشركة تتبع نفس الإجراءات التي تم وصفها من خلال نظام الرقابة الداخلية وخريطة تدفق المعلومات.

تحديد : (لتقييم) (الداخلية)

اعتمدنا في تقييم نظام الرقابة الداخلية على إحدى أدوات التدقيق الأكثر استخداما وهي إستبيان الرقابة الداخلية التي يوضحها الملحق رقم: (01)، حيث تم تصميمها للتعامل مع 04 أهداف للتدقيق ترتبط بالعمليات النهائية، ويجب ملاحظة أن كل هدف يرتبط فقط بوظيفة تسيير المخزونات.

و تحتوي هذه الإستبيانة على مجموعة من الأسئلة ثم إعدادها بالاستعانة بدراسات سابقة في هذا المجال، وبعدها تعرفنا على متابعة عمليات مصلحة تسيير المخزونات من خلال خريطة يدفق المعلومات بزيارة الشركة والاستفسار والمحاورة مع أفرادها مثل المسؤولين في الإدارة والمشرفين والعاملين وعن طريق ملاحظة الأنشطة التشغيلية في الوحدة الاقتصادية. كل الأسئلة المطروحة تتماشى مع أنواع الإستبيانات النموذجية التي يعتمد عليها المدققين الخارجيين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وكل الأسئلة تهدف إلى تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وأهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات النهائية، لذلك فإن كل إجابة بنعم هي قوة وكل إجابة بلا فهي ضعف.

وتم تصنيف كل الأسئلة المطروحة حسب أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات النهائية، حيث توجد مجموعة من الأسئلة خاصة بهدف الوجود، و مجموعة من الأسئلة خاصة بهدف الاكتمال، ومجموعة من الأسئلة خاصة بهدف الدقة، ومجموعة من الأسئلة خاصة بهدف الغرض والإفصاح.

والهدف من تقسيم الأسئلة كما سبق هو الحصول على نتائج فعالة وقدرة التعرف على عناصر الرقابة الرئيسية، وإمكانية تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل جزئي من خلال التعرف على هدف التدقيق الذي يعاني من ضعف أو عجز في تحقيق رقابة داخلية فعالة وبالتالي تحقيق أهداف نظام الرقابة التي وضعتها الشركة من أجلها.

قمنا بتوزيع هذه الإستبيانة على أفراد مصالح المحاسبة، والمصلحة التجارية، وموظفي مصلحة تسيير المخزونات وتتضمن الجدول التالي:

(1) : وتتضمن ما يلي ³ :

- اعتماد الشركة على نظام يسمح بتجديد الاحتياج من المخزون كلما وصل للحد الأدنى له.

- اعتماد الشركة على طلبات الشراء تسمح لها بتجديد الاحتياج.

- يتم التوقيع على طلبات الشراء بعد الموافقة على إعادة الطلب للمشتريات من طرف شخص مسؤول.

- يتم التوقيع على أوامر الشراء (وصولات الطلب) بعد الموافقة على طلبات الشراء.

- وجود فصل ملائم بين من يقوم بإعداد طلبات الشراء ووظيفة من يقوم باعتمادها.

³ من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج إستبيانة نظام الرقابة الداخلية.

- يتم استخدام وصولات الاستلام مصادق عليها من طرف أميين المخزن لأي سلعة يتم إدخالها إلى الشركة.
- يتم التوقيع على وصولات الاستلام من طرف أميين المخزن.
- ترسل كل نسخ وصولات الاستلام إلى الوظيفة التجارية.
- ترسل كل نسخ وصولات الاستلام إلى وظيفة تسيير المخزونات.
- ترسل كل نسخ وصولات الاستلام إلى مصلحة المحاسبة.
- تثبت الشركة محاسبيا قيد مخزون لدى الغير في حالة عدم وصوله للمؤسسة وأنه لا يزال عند الغير.
- يتم ترصيد مخزون لدى الغير عند استلام تلك المشتريات.
- تعتمد الشركة على مستندات صرف للمواد الأولية واللوازم الأخرى لإثبات تحويلها للعملية الإنتاجية.
- يتم تتبع الإضافات المسجلة بالملف الرئيسي للمخزون المستمر لكل التدفقات الفعلية لعناصر المخزون بدءا من اليومية إلى الأستاذ العام والقوائم النهائية.
- يقوم رئيس وحدة الإنتاج التام بمتابعة كل مدخلات المنتجات التامة من خلال سجلات المنتجات التامة باستعمال ورقة تحويل الإنتاج التام للمخزن.
- يتم يدعيم تسجيل الطلبات بمستندات شحن مرخص لها وبأوامر زبائن ثم الموافقة عليها.
- يتم التوقيع على وصولات التسليم من طرف أميين المخزن المسؤول.
- يوجد سجل خاص بالمشتريات التي تم استلامها وسجل لكل الاستهلاكات المستعملة في الإنتاج وسجل للمنتجات التامة وسجل للمبيعات التي خرجت من الشركة.
- يتم تجميع مستندات الاستلام ومستندات الصرف ومستندات الشحن يوميا والتحقق من الكميات لها.
- يتم تسجيل كل تدفقات عناصر المخزون في بطاقات مخزون من طرف وحدة تسيير المخزونات.
- يوجد تسجيل في بطاقات الجرد المادي لكل عناصر المخزون التي تم جردها فعليا وماديا في نهاية الفترة المحاسبية.
- إعداد المستندات المحاسبية في وقت حدوث العملية النهائية أو بعد الحدوث بزمن قليل، ويساعد ذلك في أن تكون المستندات لها قابلية للاعتماد عليها بعد مرور فترة زمنية طويلة وتقلل فرص التحريف لها.
- تعتمد الشركة على نظام المعلومات والتوصيل المحاسبي في تجميع ومعالجة البيانات المحاسبية لعناصر المخزون.
- تعتمد الشركة على قانون الأهمية في التعامل مع عناصر المخزون كمييا وقيمييا.
- يوجد تشغيل الإلكتروني لجرد المخزونات.

- يتم إعداد المستندات المحاسبية وقت حدوث العملية النهائية أو بعد وقوعها بزمن قليل.
- يتم تسجيل ومعالجة التدفقات النقدية لعناصر المخزون في التاريخ الصحيح.
- يتم إجراء الجرد الفعلي أو المادي في نهاية الفترة المحاسبية.
- تعتمد الشركة على دليل حسابات ملائم لتصنيف عناصر المخزون والعمليات النهائية المتعلقة بالمخزونات.
- تعتمد الشركة على بطاقات الصنف في ترتيب وتنظيم كل عناصر المخزون بالشركة.
- توجد مقارنة بين أسماء الموردين في وصولات الاستلام وأسمائهم في اليومية ودفتر الأستاذ العام.
- توجد مقارنة بين أسماء الزبائن في وصولات التسليم أو مستندات الشحن وأسمائهم في اليومية ودفتر الأستاذ العام.
- الوظيفة المحاسبية لا تقوم بالتسجيل المحاسبي لعمليات الشراء حتى تصل فواتير الموردين.

(نيسية): ظهور نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية
يعني التطبيق الفعلي والحقيقي لإجراءات الرقابة الداخلية، ما يؤدي إلى تغطية كلية أو جزئية للمخاطر الممكنة، وبالتالي نقص أو عدم وجود مخاطر.

نقاط قوة النظام تعطي للمدقق تأكيد غير مطلق حول تغطية الرقابة الداخلية ضد الخطر، لذلك لا يفيد هذا التأكيد المدقق في إتمام باقي مراحل عملية التدقيق لأن الخطر غير متحقق منه بشكل مطلق، لذلك يجب على المدقق التأكد من تحقق نقاط القوة المكتشفة بإجراء اختبارات الرقابة.

إذا قبل الاعتماد النهائي على نقاط القوة واستخدامها مباشرة كنتائج تقييم الرقابة الداخلية وإجراء باقي مراحل عملية التدقيق، يجب على المدقق أن يفحص أو يتحقق من السير أو الاشتغال الفعلي لنقاط القوة المكتشفة.

(2) : وتتضمن ما يلي 4 :

- يتم التوقيع على أوامر الزبائن قبل الموافقة على الائتمان.
- يداخل بين وظيفة إعداد مستندات الشحن أو التسليم ومن يقوم باعتمادها.
- لا تعتمد الشركة على نظام محاسبة التكاليف في معالجة التكاليف المرتبطة بالتدفقات الفعلية لعناصر المخزون.
- لا يتم إعداد محضر إثبات تلف أو ضرر لمنتجات تامة في حالة إرجاعها.
- لا يتم إعداد ورقة تحويل الإنتاج التام الذي تم إعادة معالجته بسبب إرجاعها من المستودعات الأخرى بسبب التلف أو أسباب أخرى.

⁴ من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج إستببانه نظام الرقابة الداخلية.

- لا تقوم الشركة بتصنيف كل التكاليف الناتجة عن المشتريات إلى مباشرة وغير مباشرة وإلى ثابتة ومتغيرة.

: ينتج عن وجود نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية عن احتمال وقوع مخاطر ممكنة إلى مستوى مقبول.

نقاط الضعف المحددة يأخذها المدقق بعين الاعتبار مباشرة كما هي عند استعماله النهائي لنتائج تقييم الرقابة الداخلية في إجراء عملية التدقيق.

بعدما تعرفنا على نقاط القوة و نقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية لمصلحة تسيير المخزونات، سوف نقوم بالتأكد من صحة وفعالية نقاط القوة عن طريق استخدام اختبارات الرقابة الداخلية.

أما نقاط الضعف ومدى تأثيرها على فعالية أو عدم فعالية أهداف نظام الرقابة الداخلية وكذلك أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات النهائية سوف نقوم بتوضيحها بالاعتماد على جدول تحليل الإختلالات.

تحليل

نقوم بتحليل نقاط الضعف من خلال الجدول الآتي للتعرف على تأثيرها على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وأهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات النهائية. يتكون الجدول من 05 أعمدة نكتب فيها على الترتيب ما يلي:

تحليل أ (03.03):

العملية	المشكلة	الأسباب	المخاطر المحتملة	الحلول المناسبة
01	- عدم إرسال بعض طلبات أو أوامر الشراء إلى قسم المحاسبة بغرض استعمالها.	- تحديد مدة زمنية لإرسال الوثائق لمصلحة المحاسبة.	- عدم قدرة المحاسبة العامة على متابعة كل التزامات الشركة مع الغير.	- إرسال الوثائق إلى مصلحة المحاسبة يوميا وبصفة دورية.
02	- يداخل بين وظيفة إعداد مستندات الشحن أو التسليم ومن يقوم باعتمادها.	- غياب لوظيفة الشحن والتسليم.	- احتمال الترخيص من طرف أميين المخزن بإخراج كمية أكثر من اللازم من المخزن بغرض اختلاس الزيادة.	- إيجاد قسم خاص بالشحن والتسليم؛ - الفصل بين المهام توكل مهمة إعداد مستندات الشحن من طرف القسم التجاري ومسؤولية إخراج البضاعة من طرف أميين المخزن ومسؤولية ترخيص مستند الشحن من طرف رئيس قسم الشحن والتسليم.
03	- لا تعتمد الشركة على نظام محاسبة التكاليف في معالجة التكاليف المرتبطة بالتدفقات الفعلية	- غياب لتطبيق تقنية محاسبة التكاليف داخل الشركة؛ - عدم كفاءة المحاسبين في تنفيذ محاسبة التكاليف؛	- ضعف التحكم في سعر التكلفة للمنتجات القابلة للبيع؛ - عدم القدرة على القيام بتحليل الانحرافات بين ما تم فعلا وما تم التقدير له.	- ضرورة اهتمام الشركة بنظام محاسبة التكاليف؛ - تكوين إطارات ومحاسبين مؤهلين لممارسة محاسبة التكاليف داخل الشركة.

		- تركيز الرقابة على الجانب الكمي لعناصر المخزون وإهمال الجانب القيم والتكاليف.	لعناصر المخزون.	
04	- يتم التوقيع على طلبات الزبائن قبل الموافقة على الائتمان.	- غياب قسم يقوم إعداد وثائق الائتمان للزبائن ثم الموافقة على طلبيات الزبائن وبالتالي الشحن والتسليم.	- احتمال تحول المبيعات النقدية إلى مبيعات آجلة و بالتالي زيادة ديون الزبائن؛ - ارتفاع معدل دوران الزبائن وعدم الحصول على نقدية لاستمرار نشاط الشركة.	- ضرورة إيجاد مصلحة تقوم بدراسة الوضعية النهائية للزبائن وشروط منحهم الائتمان قبل التسليم.
05	- لا يتم معالجة المنتوجات التي يتم إرجاعها من المستودعات الأخرى بسبب التلف أو الرداءة.	- عدم إعداد محضر إثبات التلف؛ - عدم إعادة تصنيع أو معالجة الكمية التي تم إرجاعها.	- تعرض كمية معينة من الإنتاج التام إلى السرقة والغش؛ - انتشار منتجات رديئة في السوق ما يؤثر على سمعة الشركة.	- إعداد محضر إثبات وجود الضرر للمنتجات التي تم إرجاعها؛ - إدخالها إلى الشركة لإعادة معالجتها أو تصنيعها مجدداً؛ - إعداد ورقة تحويل الحصول على الإنتاج التام المعاد معالجته.
06	- لا تقوم الشركة بتصنيف كل التكاليف الناتجة عن التدفقات الفعلية	- غياب استعمال الشركة لنظام محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير.	- ضعف التحكم الجيد في أسعار التكلفة للمنتجات التامة؛ - عدم القدرة على تنفيذ تحليل الانحرافات بين ما هو مقدر وما هو حدث فعلاً.	- إنشاء قسم خاص بمحاسبة التكاليف وتأهيل المحاسبين على العمل بهذا القسم.

			لعناصر المخزون إلى مباشرة وغير مباشرة وإلى ثابتة ومتغيرة.
--	--	--	--

ن استبيان ا

: الداخلية.

يتم إجراء اختبارات الرقابة الداخلية عن طريق أخذ عينة من المستندات المحاسبية المتعلقة بنقاط القوة التي تم اكتشافها من خلال إستبانة الرقابة الداخلية لمصلحة تسيير المخزونات.

تسمح اختبارات الديمومة للمدقق بإجراء التقييم النهائي للرقابة الداخلية، بالإضافة إلى النقائص التي حددت عند إجراء التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية من خلال نقاط الضعف. فاختبارات الديمومة تحدد نقائص التشغيل الذي يأتي كنتيجة للتطبيق الخاطئ لنقاط القوة الخاصة بالنظام.

و انطلاقا مما سبق، يحدد مدى تأثير هذه النقائص أو نقاط ضعف هذا النظام على صحة ومصداقية الحسابات كما أن هذا التقييم النهائي يسمح للمدقق باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية.

إن الوصول إلى التقييم النهائي للدورة ثم بالقيام بمجموعة من الرقابات على عدد معين من المستندات المحاسبية و التي اختيرت بطريقة عشوائية.

وسوف نقوم بإجراء اختبارات الرقابة لنقاط القوة عن طريق إعطاء مجموعة من أنواع الرقابة الرئيسية متعلقة بالمستندات المحاسبية، ثم استنتاجها من خلال نقاط القوة وبعض الخصائص الرئيسية للمستندات المحاسبية.

وسوف يتم اختيار عينة من كل مستند محاسبي يدخل في تنفيذ مسار العمليات النهائية المرتبطة بعناصر المخزون.

لكن قبل ذلك يجب تصنيف كل نقاط القوة المتحصل عليها إلى العمليات النهائية المتعلقة بالمخزونات وهي:

- الشراء والاستلام؛

- تحويل وصرف المواد الأولية للعملية الإنتاجية؛

- الحصول على المنتجات التامة؛
 - توزيع المنتجات التامة وإخراجها من الشركة؛
 - الجرد المادي للمخزون.
- والجدول الآتي يوضح تصنيف وترتيب كل نقاط القوة المتحصل عليها في إستببانية الرقابة الداخلية إلى العمليات النهائية المتعلقة بالمخزون.

(04.03): تصنيف نقاط ا لعمليا النهائية

العملية المالية المرتبطة بالمخزون	نقاط القوة المرتبطة بالعملية المالية
- الشراء والاستلام	<ul style="list-style-type: none"> - اعتماد الشركة على طلبيات الشراء تسمح لها بتجديد الاحتياج. - يتم التوقيع على طلبات لشراء بعد الموافقة على ملف إعادة الطلب للمشتريات من طرف شخص مسؤول. - يتم التوقيع على وصولات الطلب بعد الموافقة على طلبات الشراء. - وجود فصل ملائم بين من يقوم بإعداد طلبات الشراء ووظيفة من يقوم باعتمادها. - يتم يدعم تسجيل المشتريات بمستندات استلام مرخص لها وبأوامر شراء وفاتورة المورد ثم الموافقة عليها. - يتم استخدام وصولات الاستلام مصادق عليها من طرف أميين المخزن لأي سلعة يتم إدخالها إلى الشركة. - يتم التوقيع على وصولات الاستلام من طرف أميين المخزن. - ترسل كل نسخ وصولات الاستلام إلى وظيفة المشتريات. - ترسل كل نسخ وصولات الاستلام إلى وظيفة تسيير المخزونات. - ترسل كل نسخ وصولات الاستلام إلى مصلحة المحاسبة. - توجد مقارنة بين أسماء الموردين في وصولات الاستلام وأسمائهم في اليومية ودفتر الأستاذ العام.
- تحويل وصرف المواد الأولية للعملية الإنتاجية	<ul style="list-style-type: none"> - تعتمد الشركة على مستندات صرف للمواد الأولية واللوازم الأخرى لإثبات تحويلها للعملية الإنتاجية.
- الحصول على المنتجات التامة	<ul style="list-style-type: none"> - يقوم رئيس وحدة الإنتاج التام بمتابعة كل مدخلات المنتجات التامة من خلال سجلات المنتجات التامة باستعمال ورقة تحويل الإنتاج التام للمخزن.

<p>- يتم يدعيم تسجيل المبيعات بمستندات شحن مرخص لها وبأوامر زبائن وفواتير البيع ثم الموافقة عليها.</p> <p>- يتم الاعتماد على مستندات شحن مرخصة ومصادق عليها لأي سلع يتم إرسالها لخارج الشركة.</p> <p>- يتم إجراء مقارنة محايدة بين مستندات الشحن و في فواتير البيع.</p> <p>- يتم التوقيع على وصولات التسليم من طرف أميين المخزن المسؤول.</p> <p>- ترسل كل نسخ وصولات التسليم إلى وظيفة المبيعات.</p> <p>- ترسل كل نسخ من وصولات التسليم إلى وظيفة تسيير المخزونات.</p> <p>- ترسل كل نسخ وصولات التسليم إلى مصلحة المحاسبة.</p> <p>- توجد مقارنة بين أسماء الزبائن في وصولات التسليم أو مستندات الشحن وأسمائهم في اليومية ودفتر الأستاذ العام.</p>	<p>- توزيع المنتجات التامة وإخراجها من المؤسسة</p>
<p>- يوجد تسجيل في بطاقات الجرد لكل عناصر المخزون التي ثم جردها فعليا وماديا في نهاية الفترة المحاسبية.</p> <p>- يتم إجراء الجرد الفعلي أو المادي في نهاية الفترة المحاسبية.</p>	<p>- الجرد المادي للمخزون</p>
<p>- يوجد يا مها و تهلا سجل للمبيعا</p> <p>- يومية المشتريات الاستهلاكات اليها</p> <p>- نهاية ن المشتريات و الاستهلاكات والمبيعات. تسيير</p> <p>- يتم اد المستندات المحاسبية و عملية النهائية عها قليل.</p> <p>- يتم تسجيل لفعلية ليخ لصحيح.</p> <p>- ليل حسابا لتصنيف عناصر المخزون والعمليا النهائية</p> <p>- تيب وتنظيم</p>	<p>- لعمليا لمالية للمخز</p>

يا

: الداخلية.

بعد الانتهاء من جدول تصنيف نقاط القوة حسب العمليات النهائية المتعلقة بالمخزون، نتعرف على أهم المستندات المحاسبية المستخدمة في تنفيذ كل العمليات النهائية السابقة، وهي كما يلي:

- طلب الشراء أمر الشراء، فاتورة الشراء، وصل الاستلام.
- تحويل لية للعمليات الإنتاجية: مستندات صرف المولد الأولية
الخام.

- ورقة تحويل المنتجات التامة، ورقة إرجاع للورشة
بسبب ضرر في منتجات تامة.

- توزيع اجها : وصل التسليم، وصل الخروج، و
الفاتورة.

- بطاقات المخزون بطاقات الصنف، بطاقات الجرد المادي.
بعد التعرف على المستندات المحاسبية المتعلقة بكل العمليات النهائية لعناصر
المخزون، نقوم بوضع مجموعة من أنواع الرقابة الرئيسية التي تؤثر بشكل مباشر على تحقيق
رقابة فعالة لعملية المرتبطة بالمخزون، وهي كما يلي:

01. يوجد ترقيم مسبق لطلبات الشراء.
02. يتم التوقيع على طلبات الشراء من طرف مسؤول وظيفة التموين.
03. يوجد ترقيم مسبق على كل أوامر الشراء.
04. يتم التوقيع على أوامر الشراء من طرف المدير العام ورئيس مصلحة تسيير
المخزونات.

05. يتم إعداد العدد الكافي من وصولات الاستلام ويتم توقيعها من طرف أمين المخزن
المسؤول ومراقبة بتسلسل.

06. تقوم مصلحة المحاسبة بالتسجيل المحاسبي للمشتريات باستخدام فاتورة المورد ووصل
الاستلام وأمر الشراء.

07. هناك تطابق في المعلومات بين فواتير الموردين و وصولات الاستلام وأوامر الشراء.
08. تنطبق أسماء الموردين الموجودة في فواتير الشراء ووصولات الاستلام وأوامر
الشراء.

09. يتم استخدام مستند صرف المواد الأولية وتحويلها إلى العملية الإنتاجية.
10. تقوم مصلحة المحاسبة بالتسجيل المحاسبي للاستهلاك باستخدام مستند صرف المواد
الأولية.

11. يتم استخدام ورقة تحويل المنتجات التامة عند الحصول على الإنتاج التام و إدخاله
للمخزن.

12. تقوم مصلحة المحاسبة بالتسجيل المحاسبي للمنتجات التامة باستخدام ورقة تحويل المنتجات التامة.
13. يتم استخدام كل من ورقة إرجاع للشركة ووصل إرجاع للشركة، بسبب مشكل ما في منتجات تامة.
14. تقوم مصلحة المحاسبة بالتسجيل المحاسبي للمبيعات باستخدام فاتورة البيع ووصل الخروج.
15. يتم إعداد العدد الكافي من وصولات الخروج ويتم توقيعها من طرف أميين المخزن المسؤول ومرقمة بتسلسل.
16. هناك تطابق في المعلومات بين فواتير الزبائن ووصولات الخروج.
17. تنطبق أسماء الزبائن الموجودة في فواتير البيع ووصولات الخروج.
18. كل عنصر مخزون بالشركة لديه بطاقة الحساب المادي للمخزون، يتم استعمال ثلاث نسخ مهن وتوزيع كل واحدة على لجنة الجرد المادي المستقلة.
19. كل عنصر مخزون بالشركة لديه بطاقة تعريف أو صنف تستخدمها لجان الجرد المادي في إعداد بطاقات الجرد المادي.
20. يتم إجراء الجرد المادي في نهاية الفترة المحاسبية.
21. تحتوي كل بطاقة مخزون على مدخلات ومخرجات ذلك العنصر من بداية السنة إلى نهاية السنة، وتوضح كذلك مخزون بداية الفترة المحاسبية ومخزون نهاية الفترة المحاسبية.
22. تطابق بين أوقات حدوث العمليات النهائية وتاريخ إعداد كل المستندات المحاسبية المتعلقة بها وكذا تواريخ تسجيلها في دفاتر اليومية.
23. تطابق رموز العمليات النهائية والحسابات المسجلة مع دليل الحسابات المستخدم لتصنيف الحسابات المتعلقة بالمخزون.

والجدول الآتي يوضح اختبارات الرقابة الداخلية المنفذ على مستوى نقاط القوة.

تسيير

(05.03):

الداخلية.

تطبيق

البيان	
الشراء والاستلام	تضم الأرقام من 01 إلى 08
تحويل وصرف المواد الأولية للعملية الإنتاجية	تضم الأرقام 08 و 09
الحصول على المنتجات التامة	تضم الأرقام من 10 إلى 13
توزيع المنتجات التامة وإخراجها من المؤسسة	تضم الأرقام من 14 إلى 17
الجرد المادي للمخزون	تضم الأرقام من 18 إلى 21
كل العمليات النهائية لعناصر المخزون	تضم الأرقام 22 و 23

الداخلية.

:

ملاحظة: الأرقام من 01 إلى غاية الرقم 23 هي تلك الأرقام المستعملة لترتيب الرقابات المنفذة.

الداخلية

: لتقييم النهائي

لا يكتفي المدقق بإجراء اختبارات سير العمليات و التعرف على نقاط القوة و نقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية من أجل الحكم النهائي على مدى فعاليتها أو عدم فعاليتها، إنما بمجرد ما يحصل المدقق على معلومات وأدلة يدعم تصميم و تنفيذ الرقابة الداخلية (كما رأينا في اختبار سير العمليات و الحصول على نقاط القوة و نقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية)، يتم تقييم خطر الرقابة لكل هدف تدقيق مرتبط بالعملية النهائية، ويتم ذلك عادة بشكل منفصل لكل نوع من العمليات النهائية داخل كل مصلحة من دوائر العمليات النهائية.

و يتم تقييم خطر الرقابة لكل هدف تدقيق مرتبط بالعملية النهائية باستخدام مصفوفة خطر الرقابة.

: لتحضير

يستخدم العديد من المدققين مصفوفة خطر الرقابة خلال عملية تقدير خطر الرقابة، و يعد استخدام مصفوفة خطر الرقابة أمرا مفيدا في تقدير خطر الرقابة و من ثم تقييم مدى فعالية أو عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية،

و يتم إتباع الخطوات التالية في التوصل لتشكيل مصفوفة خطر الرقابة:

- تحديد أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات النهائية؛

- تحديد أساليب محددة للرقابة (عناصر الرقابة الرئيسية)؛
- التعرف على أوجه القصور في النظام.

تحديد أهداف التدقيق بالعمليا لمالية

تتمثل الخطوة الأولى في تحديد أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات النهائية التي سيتم تطبيق التقدير عليها، حيث تتعرض كل الأهداف إلى مجموعة من الأسئلة التي يوضحها الملحق رقم: (01)، المتمثل في استبيان الرقابة الداخلية وبناءا على نتائج الاستجواب و اختبارات الرقابة الداخلية يمكن التعرف على مستوى خطر الرقابة لكل هدف مرتبط بالعمليات النهائية.

. يد لیب (نيسية)

تتمثل الخطوة الثانية في تحديد أساليب محددة من الرقابة التي تساهم في تحقيق كل هدف مرتبط بالعمليا النهائية، و يتعرف المدقق على أنواع الرقابة ذات الصلة من خلال تتبع المعلومات الوصفية في نظام الرقابة الداخلية مثل السياسات و الإجراءات و الأنشطة التي توفر الرقابة على العمليا النهائية التي يتم التعامل معها، و على سبيل المثال (هل يوجد فصل ملائم بين الواجبات في إدارة المخازن؟ و هل المستندات المستخدمة يتم التوقيع عليها؟ و هل المستندات مرقمة مسبقا؟ الخ).

بعد التأكد من وجود و تطبيق أساليب الرقابة السابقة فعلا لا يكون ضروريا أخذ كل أنواع الرقابة، إنما يجب على المدقق أن يركز على أنواع الرقابة التي يتوقع أن يكون لها أثر كبير في تحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات النهائية، وهو ما يعرف بأساليب الرقابة الرئيسية.

و يرجع السبب في ذلك إلى أن التعرف على هذه الأساليب الرئيسية سيكون كافيا لتحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات النهائية.

. أوجه ا نيسية

تعرف أوجه الضعف أو القصور على أنها نقص في أنواع الرقابة الملائمة أو غيابها تماما الأمر الذي يزيد من خطر وجود التحريفات بالقوائم النهائية، ما يؤدي إلى عدم تحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات النهائية.

و من الصعب على المدقق أن يتعرف على أوجه القصور بشكل جيد إلا باعتماده على أساليب ميدانية فعالة لأنشطة الشركة، حيث يتم في البداية بالتعرف على أساليب الرقابة الموجودة فعلا ثم التعرف على أساليب الرقابة الأساسية التي لم يتضمنها النظام باستخدام أسلوب قائمة الاستقصاء أو الوصف النظري أو خرائط يدفق المعلومات للتعرف على الجوانب التي يوجد لها نقص في أنواع الرقابة الرئيسية بما يؤدي إلى زيادة احتمال حدوث التحريفات بسببها.

ثانياً: شكل

بمجرد التعرف على أساليب الرقابة الرئيسية و أوجه القصور التي تتعلق بأهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات النهائية يمكن تقدير خطر الرقابة، حيث تؤثر معظم أساليب الرقابة الرئيسية في أكثر من هدف تدقيق مرتبط بالعمليات النهائية، و أيضاً تؤثر العديد من أوجه القصور المختلفة في هدف محدد للتدقيق المرتبط بالعمليات النهائية ، و يجعل هذا التعقيد في الحصول على مصفوفة خطر الرقابة كأداة مفيدة لمساعدة المدقق على تقدير خطر الرقابة. و يوضح الجدول رقم (03.3) استخدام مصفوفة خطر الرقابة في مصلحة عمليات المخزون (أو في دورة عمليات المخزون أو في مصلحة تسيير المخزونات). وعند تصميم المصفوفة، يتم تحديد أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات النهائية في رؤوس الأعمدة مع تحديد أساليب الرقابة الرئيسية ذات الصلة في الصفوف، بالإضافة إلى ذلك عندما يتم التعرف على أوجه القصور الكبيرة يتم وضعها أيضاً في الصفوف. و يتم استخدام المصفوفة بعد ذلك لإظهار كيف تساهم أساليب الرقابة الرئيسية في تحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات النهائية، و كيف تؤثر أوجه القصور على هذه الأهداف.

و من خلال الشكل يتم إدراج حرف "ق" و الذي يعني القوة في كل خانة عندما تتحقق الرقابة (أساليب الرقابة الرئيسية) كامل أو جزئي لهدف التدقيق الذي يرتبط بالعملية النهائية، و حرف "ض" و الذي يعني الضعف في كل خانة عندما يتم إظهار أثر أحد أوجه القصور.

عمليا

(06.03):

العرض و الافصاح	الدقة	الاكتمال	الوجود و الحدوث	هدف التدقيق الرقابة الداخلية
	ق		ق	1. يتم التوقيع على طلبات الشراء بعد الموافقة على الطلب للمشتريات.
			ق	2. يتم التوقيع على أوامر الشراء (وصولات الطلب) بعد الموافقة على طلبات الشراء.
			ق	3. يتم يدعيم المشتريات المسجلة بمستندات استلام مرخص لها و بأوامر شراء مع إرفاق ذلك بالنسخة الثانية من فاتورة المورد.
		ق	ق	4. تعتمد الشركة على مستندات صرف للمواد الأولية و اللوازم الأخرى لإثبات تحويلها للعملية الإنتاجية وتسجيلها بالدفاتر.
		ق	ق	5. يقوم رئيس وحدة الإنتاج بمتابعة وتسجيل كل المدخلات من المنتجات التامة للمخزن باستخدام سجلات ومستندات تتعلق بالإنتاج التام، مثل ورقة تحويل الإنتاج التام إلى المخزن.
	ق	ق	ق	6. يتم تتبع الإضافات المسجلة بالملف الرئيسي للمخزون المستمر لكل العمليات النهائية لعناصر المخزون بدءا من اليومية إلى القوائم النهائية.
	ق		ق	7. يتم تجميع مستندات الاستلام ومستندات الصرف ومستندات الشحن يوميا والتحقق من الكميات لها.
	ق	ق		8. فحص يومية المشتريات والاستهلاك والمنتجات التامة والمبيعات شهريا للتحقق من صحة الإجماليات وإجراء مقارنة مع بطاقات المخزون والقوائم النهائية لكل من المشتريات والاستهلاك والمنتجات التامة والمبيعات.

			ق	09. يتم يدعيم المبيعات المسجلة بمستندات شحن مرخص لها و بأوامر زبائن مع إرفاق ذلك بالنسخة الثانية من فواتير البيع.
ق	ق			10. تعتمد الشركة على دليل حسابات ملائم لتصنيف عناصر المخزون والعمليات النهائية المتعلقة بالمخزون.
ق				11. تعتمد الشركة على بطاقات الصنف في ترتيب وتنظيم كل عناصر المخزون بالشركة.
			ق	12. يتم إعداد المستندات المحاسبية وقت حدوث العملية النهائية أو بعد وقوعها بزمن قليل.
			ق	13. تسجيل ومعالجة التدفقات النقدية لعناصر المخزون في التاريخ الصحيح.
	ق		ق	14. الوظيفة المحاسبية لا تقوم بالتسجيل المحاسبي لعمليات الشراء حتى تصل فواتير الموردين.
	ض		ض	15. يتم التوقيع على طلبات الزبائن قبل الموافقة على الائتمان.
	ض			16. لا يتم شطب بعض عناصر المخزونات المتقدمة أو التالفة أو البطيئة الحركة أو التي لحق بها مشكل ما.
	ض	ض		17. لا تعتمد الشركة على نظام محاسبة التكاليف في معالجة التكاليف المرتبطة بالتدفقات الفعلية لعناصر المخزون.
	ض		ض	18. لا يتم إرسال بعض المستندات المحاسبية إلى قسم المحاسبة لإجراء التسجيل المحاسبي في وقتها.

تحليل الاختلالات.

:

ملاحظة: - النقاط من 1 إلى 14 تمثل أساليب الرقابة الرئيسية؛
- النقاط من 15 إلى 18 تمثل نقاط الضعف أو القصور الرئيسية؛
ق). أسلوب الرقابة يحقق هدف التدقيق المرتبط بالعمليات النهائية؛
ض). وجه القصور الذي لا يحقق هدف التدقيق المرتبط بالعمليات النهائية.

: تفسير

من خلال النتائج التي توصلنا إليها بعد الانتهاء من تشكيل مصفوفة خطر الرقابة يمكن تفسير نتائج مصفوفة خطر الرقابة الداخلية كما يلي:

نستنتج من خلال مستويات خطر الرقابة الداخلية المتوصل إليها، أن مستوى خطر الرقابة الذي يكون مرتفع فهذا يعني أن المدقق يتوقع حدوث أو تعرض حسابات الشركة أو بعض بنود قوائمها النهائية إلى أخطاء أو تحريفات جوهرية.

أما مستوى خطر الرقابة الذي يكون منخفض أو متوسط في توقع المدقق عدم تعرض بعض بنود القوائم النهائية للمؤسسة إلى أخطاء أو تحريفات جوهرية تؤثر على مصداقية الحسابات.

إذن تمثل مستويات خطر الرقابة الداخلية التي تم التوصل إليها من خلال مصفوفة خطر الرقابة الداخلية مقياساً لتوقعات المدقق بأن الرقابة الداخلية لن تمنع وقوع التحريفات الجوهرية و لن يتم من خلالها كشف و تصحيح التحريفات في حال وقوعها.

نستنتج أن مستويات خطر الرقابة التي تحصلنا عليها من خلال مصفوفة خطر الرقابة الداخلية، أنها تؤثر سلباً على عدم تحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات النهائية، كما يمكن لها كذلك أن تؤثر إيجاباً على تحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات النهائية.

و سنفسر في ما يلي تأثير هذه المستويات من مخاطر التدقيق المرتبطة بالرقابة الداخلية على أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات النهائية من الناحيتين السلبية و الإيجابية.

: نلاحظ من خلال جدول مصفوفة

هدف ا

خطر الرقابة المشكلة أعلاه أن مستوى خطر الرقابة الداخلية على هدف الوجود و الحدوث منخفض، بسبب تفوق عدد أنواع الرقابة الرئيسية على عدد أوجه الضعف الرئيسية.

إلا أن هناك بعض أوجه القصور التي تؤثر على عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية، حيث نجد أن الشركة لا تعتمد على تنفيذ كل عمليات الشراء بعد الحصول على ترخيص من طرف وظيفة التمويل، و ذلك باستعمال المستندات المحاسبية المناسبة مثل وصل الطلب مؤشر عليها من طرف المدير و رئيس وظيفة التمويل، و على أساس طلب الشراء أو الاحتياج الذي قدمه أمين المخزن عندما يصل المخزون أو الاحتياج المعين إلى نقطة إعادة الطلب.

و نستنتج من هذا الوجه أن وظيفة التموين لا تقوم باستلام العروض من الموردين و دراستها بشكل جيد من طرف لجنة دراسة السوق.

من بين أوجه القصور التي تحصلنا عليها كذلك في هدف الوجود قيام الشركة بالتوقيع على أوامر الزبائن قبل الموافقة على الائتمان، حيث أن الزبون يمكن له شحن و إخراج البضائع من الشركة بمجرد التوقيع على أوامر الزبائن، لذلك كان من الضروري أن يتم الموافقة على الائتمان أولا من طرف شخص لديه السلطة المناسبة عند البيع على الأجل للزبون.

نستنتج كذلك من خلال نتائج مصفوفة خطر الرقابة أن الوظيفة المحاسبية لا تتحصل على بعض المستندات المحاسبية من أجل استعمالها في إثبات التسجيل المحاسبي بشكل جيد وصحيح وهو ما يعرقل عمل المحاسب داخل الشركة.

: بسبب عدم وجود أوجه القصور بعدد كبير

ي هدف الا

بالمقارنة مع أساليب الرقابة الرئيسية.

حيث نجد أن الشركة تتحمل مختلف المصاريف المتعلقة بكل التدفقات الفعلية لعناصر المخزون، من ثمن الشراء و المصاريف الملحقة بالمشتريات و مصاريف تحويل المواد الأولية الخام واليد العاملة المباشرة و المصاريف الصناعية غير المباشرة و مصاريف البيع و التوزيع، لكن الشركة لا تقوم بإثباتها في سجلات محاسبة التكاليف من أجل استعمالها في التقييم الجيد لعناصر المخزون و القيام باستعمالها في تحليل الانحرافات باعتبار أن هذه السجلات تمثل الأداء الفعلي لما هو مقدر.

: نظرا لتعرضه إلى عدد كبير من أوجه القصور

هدف ا

التي تؤثر على هدف الدقة من بينها نجد التوقيع على أوامر الزبائن من طرف الشركة قبل الموافقة على الائتمان، و هذا يؤدي إلى إدراج مستحقات الزبائن ضمن المبيعات النقدية للمؤسسة و أنها سوف تتمتع بسيولة نقدية يمكن لها مواجهة الديون قصيرة الأجل و بالتالي انخفاض مقدار الزبائن.

لا يتم شطب بعض عناصر المخزونات المتقادمة أو التالفة أو البطيئة الحركة أو التي لحق بها مشكل ما، و تخصيص سجل خاص بهذه المخزونات، من أجل الحصول على الأرقام الصحيحة من المواد الأولية الخام و المنتجات التامة و مواد التعبئة و التغليف و قطع الغيار و بالتالي تقييم صحيح بعد استبعاد عناصر المخزونات المتقادمة أو التالفة أو البطيئة الحركة، و إعطاء القيمة المحاسبية الحقيقية للمخزون النهائي في نهاية الفترة المحاسبية.

من بين أوجه القصور التي تؤثر سلبا على هدف الدقة أن الشركة لا تعتمد على نظام محاسبة التكاليف في معالجة التكاليف المرتبطة بالتدفقات الفعلية لعناصر المخزون، خاصة وأن القيمة الحقيقية لمخزون معين هي عبارة عن تركيبة من مجموعة من التكاليف و المصاريف الملحقة يجب إثباتها في سجلات محاسبة التكاليف من أجل التوصل إلى تقييم صحيح لعناصر المخزون.

نستنتج كذلك من خلال مصفوفة خطر الرقابة الداخلية أنه لا يتم إرسال بعض المستندات المحاسبية من أجل التسجيل في وقتها، الأمر الذي قد يؤدي إلى إغفال تسجيل وصل الاستلام أو عدم قيام المحاسب بتسجيل إحدى العمليات النهائية المتعلقة بالشراء أو البيع.

بهدف : بسبب عدم وجود عدد كبير من

هدف

أوجه القصور التي تؤثر سلبا على هدف العرض والإفصاح، إلا أنه توجد نقطة ضعف تجعل مستوى الخطر يرتفع إلى مستوى متوسط وهو أن الشركة لا تعتمد على سجلات محاسبة التكاليف في معالجة التكاليف المرتبطة بالتدفقات الفعلية لعناصر المخزون، وهو ما يؤثر سلبا على هدف العرض والإفصاح من خلال عدم التعرف بالتفصيل على المصاريف الملحقة بالمنتجات و كيف يمكن فصلها عن ثمن الشراء و عدم إدراجها ضمن تكلفة الإنتاج في حالة تسجيل قيد خروج المنتج.

كما لا يمكننا معرفة أو التمييز بين تكاليف اليد العاملة التي تعمل في الإدارة و بين تلك التي تعمل في الوحدات الإنتاجية، وعدم التمييز بين المصاريف المباشرة وغير المباشرة، و بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة.

: على فعالية فعالية داخلية

بعدما تأكدنا من مدى تطبيق أساليب الرقابة الرئيسية للنظام و استخدامها في مصفوفة خطر الرقابة ثم التوصل إلى مستويات خطر الرقابة كما يلي:

- مستوى خطر الرقابة عند هدف الوجود منخفض؛

- مستوى خطر الرقابة عند هدف الاكتمال متوسط؛

- مستوى خطر الرقابة عند هدف الدقة مرتفع؛

- مستوى خطر الرقابة عند هدف العرض و الإفصاح متوسط؛

و من أجل أن يكون نظام الرقابة الداخلية فعال، يجب أن يكون قادرا على تحقيق الأهداف التي وضع من أجلها وبأقل التكاليف وبالوسائل التي تم وضعها في الخطط وعن طريق نشاطات الشركة الخاصة بها ، أي أن الأهداف لا تتنافى مع الخطط المسطرة والوسائل المسخرة، وفي ما يلي نذكر بالأهداف الأساسية لنظام الرقابة الداخلية وهي:

- الاستعمال الرشيد لموارد الشركة؛

- صحة ومصداقية المعلومات النهائية و المحاسبية للمؤسسة؛

- احترام سياسات الشركة وخططها و لوائحها التنظيمية؛

- احترام القوانين والتشريعات المعمول بها، و التي تخضع لها الشركة؛

- حماية أصول الشركة وموجوداتها من التلف والاختلاس و السرقة؛

- تحقيق الأهداف المتعلقة بكل نشاط داخل الشركة.

نلاحظ أن هناك علاقة إرتباطية بين كل من أهداف نظام الرقابة الداخلية وأهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات النهائية لدورة عمليات المخزون، بحيث أن تحقيق الشركة لأهداف

نظام الرقابة الداخلية سوف يؤثر إيجاباً على تحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات النهائية لدورة عمليات المخزون.

كما يمكن القول كذلك أن تحقيق الشركة لكل أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات النهائية لدورة عمليات المخزون سوف يؤثر إيجاباً على تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية لدورة عمليات المخزون بالشركة.

و نلاحظ أن تحقيق كل هذه الأهداف المتعلقة بالرقابة الداخلية مرهون بتحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات النهائية (الوجود، الاكتمال، الدقة، العرض و الإفصاح).

فكلما كان مستوى خطر الرقابة لهذه الأهداف مرتفع، فهذا يعني أن الرقابة الداخلية لا تحقق أهدافها الموضوعية من أجلها وبالتالي فإن النظام غير فعال.

أما إذا كان مستوى خطر الرقابة لهذه الأهداف منخفض، فهذا يعني أن الرقابة الداخلية تحقق أهدافها الموضوعية من أجلها، و عندئذ يمكن أن نقول بأن نظام الرقابة الداخلية فعال.

و لكن بالنظر إلى مستويات خطر الرقابة الداخلية المتحصل عليها من خلال مصفوفة خطر الرقابة لا يمكننا تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية بشكل كلي، والقول بأن كل نظام الرقابة الداخلية لدورة عمليات المخزون فعال أو غير فعال، إنما يمكننا أن نقيمه بشكل جزئي حسب مستوى خطر الرقابة لكل هدف كما يلي:

- عند هدف الوجود خطر الرقابة منخفض ، إذا نظام الرقابة الداخلية من هذا الجانب يتميز بفعالية مرتفعة؛

- عند هدف الاكتمال خطر الرقابة متوسط، إذا نظام الرقابة الداخلية من هذا الجانب يتميز بفعالية متوسطة؛

- عند هدف الدقة خطر الرقابة مرتفع، إذا نظام الرقابة الداخلية من هذا الجانب يتميز بفعالية منخفضة؛

- عند هدف العرض والإفصاح خطر الرقابة متوسط، إذا نظام الرقابة الداخلية من هذا الجانب يتميز بفعالية متوسطة.

تعتبر NAFTAL GPL ORAN من أهم الشركات على المستوى الوطني، فوجود نظام للرقابة الداخلية فعال لها يعتبر ضرورة حتمية لحماية أصولها وأموالها، و تحقيق الأهداف المسطرة من طرفها، كما يعتبر التدقيق الخارجي أحد الأدوات الرقابية بالنسبة للشركة و التي تستعمله لضمان و جود هاته الرقابة وفعاليتها وذلك بتقييمها و تحديد مدى كفاءتها.

أما بالنسبة لدورة المخزونات للشركة والتي قمنا بتقييمها و ذلك بإتباع المراحل المنهجية و التي تطرقنا لها في الجانب النظري من وصف للأنظمة وإجراءات الدورة عن طريق التمعن فيها واستجواب موظفي الشركة واستعمال خرائط التدفق، و كذلك التحقق من فهم أنظمة الدورة عن طريق ملئ قائمة استقصاء الخاصة بالدورة و استعمال الطريقة المباشرة، أي الاتصال المباشر مع المنفذين والمتدخلين في إجراءات الدورة.

و من ثم فإن التقييم النهائي للدورة عن طريق إجراء اختبارات سير العمليات وسرد لنقاط القوة و نقاط الضعف، وتنفيذ اختبارات الرقابة الداخلية و التي سمحت لنا باستخراج أهم أساليب الرقابة الرئيسية وأوجه القصور التي استعملت في الأخير لتشكيل مصفوفة خطر الرقابة الداخلية والتي توضح لنا مستويات خطر الرقابة الداخلية، حيث وجدنا أن معظم أنواع الرقابة الرئيسية و كذا أوجه القصور تؤثر في التدقيق المرتبط بالعمليات النهائية.

سمحت لنا مصفوفة خطر الرقابة في تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل جزئي من خلال مستوى خطر الرقابة لكل هدف متعلق بالعمليات النهائية للتدقيق.

كما تجدر الإشارة إلى أن الشركة نظراً لطبيعة مخزونها وما قد يسببه من مخاطر قد تنجم عنه (انفجار، حريق) فإنها تقوم بإعداد مخطط للحماية والأمن وترسل نسخة منه إلى مديرية الحماية المدنية للمعابنة والموافقة عليه والتأكد من تطبيقه.

خاتمة عاملة

إن الشركات تولي أهمية كبيرة لوضع نظام لرقابة الداخلية فعال كفيل بحماية حقوقها وموجوداتها وحفاظا على بقائها واستمرارها سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش والتزوير التي يمكن أن يكتشفها المدقق الخارجي خلال القيام بمهامه.

وعلى ضوء ما سبق ذكره ودراسته في هذه إشكاليات : مدى مساهمة التدقيق في تحديد مخاطر المتعلقة بإدارة التخزين تناولنا إطار عملية التدقيق والإجراءات التي يجب على المدقق إتباعها وكذا طبيعة ومدى عمق عمليات التدقيق الواجبة، ودور المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعطاء التوصيات اللازمة والخاصة بتحسين هذا النظام.

وتظهر أهمية التدقيق الخارجي في الشركات على السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام.

المتوصل إليها

من خلال هذه الدراسة تم الوصول إلى النتائج التالية:

- الذي تعرفه مهنة التدقيق الخارجي الذي يعتبر أحد الأدوات الضرورية لقيام بيئة أعمال أكثر تنافسية حيث أكسبته احتياجات الأفراد وأصحاب المصالح ذات العلاقة بالشركة مكانته المستقلة، والملا أن هناك علاقة طردية بين استقلالية المدقق الخارجي وجودة عمله وبالتالي جودة المعلومات التي تعطي الوضعية المالية للشركة.
- يكمن الهدف الأساسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات وصحة الأداء من جهة وعلى المحاسبية وكذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى.
- الممارسة المهنية لتدقيق الخارجي تحدد مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، فكلما كان نظام الرقابة فعال أو قوي يقل احتمال تعرض الشركة لأخطار، وكلما كان نظام الرقابة غير فعال أو ضعيف ارتفع احتمال
- لا تهتم بتحليل التكاليف (المباشرة و غير المباشرة) التي تدخل في إنتاج المنتج تتعرض لأخطار غير متوقعة.
- عندما لا يكون هناك هيكل تنظيمي واضح ودليل الإجراءات للوظائف مكتوب ومسجل ينتج عنه خلط في المسؤوليات وضعف السير الحسن للوظائف داخل الشركة.

توصيات الدراسة

- ه من أجل تجسيد الدور الفعال والحقيقي للتدقيق الخارجي بالشركات الاقتصادية في الجزائر لا بد من الأخذ بعين الاعتبار التوصيات الآتية :
- الإسراع إلى الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق المتعلقة بتدعيم استقلالية المدقق الخارجي التي تؤدي إلى عمليات الأخطاء
 - للوصول إلى نظام رقابة داخلية ذو فعالية وكفاءة ي التطبيق الحسن لتقسيم المهام والمسؤوليات هيكل تنظيمي ودليل إجراءات مسجل بطريقة جيدة وذلك قصد التقليل من مخاطر الوقوع في الأخطاء لذلك كان يجب على الشركة موضوع الدراسة أن تطبيق هذه الأخيرة.
 - وجوب إنشاء نظام ملائم لتوثيق وترتيب الوثائق على مستوى إدارة التخزين من أجل الحفاظ على المعلومات وتسهيل الوصول إليها.

-
- ضرورة وضع مخطط لمسار المعلومات لمختلف المصالح تسمح بالوصول إلى معالجة سريعة للمعلومات.
 - ضرورة خلق أو تفعيل لجنة للإشراف الرقابة على مكاتب التدقيق للوقوف على مدى التزامهم بمبادئ الاستقلالية والأمانة والسلوك المهني بما من شأنه تعزيز المستوى الرفيع لمهنة التدقيق.

وفي الأخير نقول بأن ميدان التدقيق الخارجي عميق ومتسع وهو ما يفتح المجال للمهتمين بموضوع التدقيق الخارجي خاصة التعاقدية منه الذي يشمل تدقيق وظيفة من الوظائف وكلما تم ذكره في الدراسة يعتبر غير كاف ويجب إتمامه بإضافات في جوانب معينة ويجب تحديثه وتجديده حسب التنظيمات والتشريعات القانونية الحديثة في هذا المجال.

:

1. المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
2. _____، دار الجامعة، الإسكندرية، 2007.
3. حمد الغدير، إدارة الشراء والتخزين، دار زهران، عمان، الطبعة الثانية، 2000 336 337.
4. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعلمية-، وائل للنشر و التوزيع، 2000.
5. سليمان خالد عبيدات ومصطفى نجيب شاويش، إدارة المواد الشراء والتخزين، دار المسيرة، عمان، الطبعة 2008.
6. المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007-2008.
7. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الاطار النظري و الممارسات التطبيقية) ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2005.
8. محمد السمير الصبان، _____ الخارجية، الدار الجامعية، مصر، 1998.
9. محمد الصيرفي، إدارة المواد الشراء و التخزين النظرية و التطبيق الكمي، دار قنديل للنشر و التوزيع، 2010.
10. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
11. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، دار الجامعة، الاسكندرية، 2003/2002.
12. حمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.

ثانياً:

1. بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في _____ رة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002.

:

1. عصام قريط، الخدمات الاستشارية وأثارها على حياد المدقق، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، 24 01 سوريا، 2008.
2. الجريدة الرسمية رقم 42 11 يونيو 2010.

: الملتقيات

1. سمير عماري و عمر ديلمي، _____ المعايير الدولية لإعداد تقرير المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة الاغواط بتاريخ 20-21 2013.
2. _____، غير منشورة، جا 2014/2013.
3. بوهالي فاطمة و نعام مصطفى، _____ 01-10 مع المعايير الدولية لإعداد تقرير مدقق الحسابات، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة الاغواط بتاريخ 20-21 2013.

4. مقراني عبد الكريم وقمان عمر، أهمية الاصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الاشراف والمراقبة في تجسيد وتطبيق النظام المحاسبي والمالي
معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) و المعايير الدولية للمراجعة (ISA) البلدية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، بتاريخ 13-14 ديسمبر 2011. في مواجهة

: المرجع الالكتروني

1. والرقابة عليهما (المنتدى العربي للتجارة الالكترونية)،
نترنت (2015/05/03)
<http://www.aecfkh.org/articles-action-show-id-8.htm>
2. الانترنت
: [http:// samehar.files.wordpress.com/2008/11/inventory \(english\)](http://samehar.files.wordpress.com/2008/11/inventory%20(english).20:00)
20:00 2014/05/03
3. لتدقيق تقييم
خلية
(20:00 2015/05/03)
<http://sqarra.wordpress.com/auditr4>