

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم المحاسبة المالية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر
الشعبة: مالية محاسبة
بعنوان :

دور المدقق في ضبط ميكانيزمات سير المخزون مجمع ميثجي - مستغانم

تحت إشراف الأستاذ:

أ. بن شني عبد القادر

من إعداد الطالب:

• بوحجلة فيصل

أعضاء لجنة المناقشة:

| الصفة | الاسم واللقب | الرتبة | من جامعة |
|--------|-------------------|---------------|---------------|
| رئيسا | بن شني يوسف | أستاذ محاضر | جامعة مستغانم |
| مقررا | بن شني عبد القادر | أستاذ محاضر | جامعة مستغانم |
| مناقشا | بسدات كريمة | أستاذة محاضرة | جامعة مستغانم |

السنة الجامعية: 2016 - 2017

إهداء

إلى مندهلي الأول المتعاطف بالحنان، إلى التي تملك جواز سفري للجنة -والدتي الكريمة بارك الله في عمرها -

إلى قدوتي الدائمة في الحياة، إلى نبراس العطاء المبذول ومعلمي الأول -والدي الفاضل بارك الله في عمره -

إلى كل شقيقتاتي وأشقائتي كل واحد باسمه

إلى كل فرد عاش من أجل الأخوة والحرية والعدالة والعمل

إلى كل مواطن عاش من أجل ولأجل الجزائر

إلى كل باحث وطالب علم أهدي ثمرة جهدي المتواضعة

شكر وعرّفان

لا يسعني وأن بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل المتواضع أن أتقدم بجزيل الشكر وأسعى عبارات الشكر والتقدير والعرّفان إلى أستاذي ومرشدي الأستاذ بن شني عبد القادر على قبوله الإشراف على هذه المذكرة وعلى توجيهاته وحرصه المستمر إلى غاية إنهاء المذكرة.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها وتحقيقها ومناقشتها .

أتقدم بالشكر كذلك إلى الأساتذة الذين قدموا لي يد المساعدة من داخل جامعة مستغانم وخارجها .

وإلى طاقم المكتبة المركزية ومكتبة الكلية وقاعات الأترنيت بالجامعة .

وإلى عمال مؤسسة متيجي بولاية مستغانم

وأخيرا أسدي كل عبارات الشكر والعرّفان إلى كل شخص مد لي يد المساعدة لإنجاز هذه المذكرة.

اهداء

التشكر

I..... فهرس المحتويات

IV..... فهرس الجداول

V..... فهرس الأشكال

(1)..... المقدمة العامة

الفصل الأول: عموميات حول التدقيق

(7) تمهيد:

(8) المبحث الأول: ماهية التدقيق .

(8) المطلب الأول: تعريف التدقيق

(9) المطلب الثاني: أهداف التدقيق

(11) المطلب الثالث: أنواع التدقيق

(15) المبحث الثاني: معايير التدقيق الخارجي

(15) المطلب الأول: المعايير العامة

(18) المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

(20) المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير

(23) المبحث الثالث: التخطيط لعملية التدقيق

(23) المطلب الأول: أعمال التخطيط الخاصة بعملية التدقيق

(27) المطلب الثاني: أعمال التخطيط الخاصة بمكتب التدقيق

(27) المطلب الثالث: أوراق العمل

(30) المبحث الرابع: أدلة الإثبات في التدقيق

(30) المطلب الأول: تعريف أدلة الإثبات

(30) المطلب الثاني: خصائص أدلة الإثبات

- (31) المطلب الثالث: أنواع أدلة الإثبات
- (34) المبحث الخامس: إعداد تقرير عملية التدقيق
- (34) المطلب الأول: عناصر التقرير
- (35) المطلب الثاني: خصائص تقرير مدقق الحسابات
- (36) المطلب الثالث: أنواع تقارير عملية التدقيق
- (39) خلاصة الفصل الأول .

الفصل الثاني: تدقيق عناصر دورة المخزون

- (41) تمهيد:
- (42) المبحث الأول: ماهية عناصر دورة المخزون
- (43) المطلب الأول: أهمية وظيفة التخزين
- (43) المطلب الثاني: الأهداف الرئيسية لوظيفة التخزين و الشروط اللازمة لتحقيق تلك الأهداف
- (44) المطلب الثالث: الآثار السلبية المترتبة على عدم الاهتمام بوظيفة التخزين
- (44) المطلب الرابع: تعريف وتقسيم عناصر دورة المخزون.
- (46) المطلب الخامس: تصنيف وتمييز المخزونات
- (47) المطلب السادس: مستويات المخزون وعلاقة إدارة المخازن بالإدارات الأخرى
- (49) المبحث الثاني: جرد وتقييم المخزونات
- (49) المطلب الأول: جرد عناصر المخزون
- (50) المطلب الثاني: المفاهيم المحاسبية المرتبطة بتقييم المخزونات
- (51) المطلب الثالث: طرق تقييم المخزونات
- (54) المبحث الثالث: التوصيف المحاسبي لدورة المخزون
- (54) المطلب الأول: وصف عمليات دورة المخزون
- (58) المطلب الثاني: مستندات وسجلات دورة المخزون
- (60) المطلب الثالث: الوظائف التي تحقق الرقابة الداخلية على عناصر دورة المخزون

- المبحث الرابع: أهمية وأهداف وصعوبات تدقيق عناصر دورة المخزون (62)
- المطلب الأول: أهمية تدقيق عناصر دورة المخزون (62)
- المطلب الثاني: أهداف إجراء عملية التدقيق لدورة المخزون (62)
- المطلب الثالث: صعوبات عملية التدقيق لعناصر دورة المخزون (64)
- خلاصة الفصل الثاني : (65)

الفصل الثالث : دراسة ميدانية بمؤسسة متيجي - مستغانم -

- المبحث الأول: تقديم التدقيق في الجزائر (68)
- المطلب الأول: تطور التدقيق في الجزائر (68)
- المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر (70)
- المطلب الثالث: الإطار المرجعي للتدقيق في الجزائر (73)
- المبحث الثاني: تقديم لمؤسسة متيجي - مستغانم (77)
- المطلب الأول: نظرة تاريخية على بداية مجمع " متيجي " (77)
- المطلب الثاني: تأسيس المجمع (77)
- المطلب الثالث: المطاحن الكبرى GMD (78)
- المبحث الثالث: وصف سيرورة عمليات التمويل وتسيير المخزونات (80)
- المطلب الأول: علاقة وظيفة التخزين بالوظائف الأخرى (80)
- المطلب الثاني: إجراءات و سيرورة وظيفة التمويل (82)
- المطلب الثالث: إجراءات و سيرورة وظيفة تسيير المخزونات (86)
- خلاصة الفصل (93)

تتمثل مهنة التدقيق في العمل الإنتقادي لما قام به المحاسب, إذ يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب، حيث يقوم المدقق بإتباع عدة إجراءات تتمثل في مجموعة من الخطوات التي يحددها مسبقا في صورة برنامج تدقيق، وتخضع مهنة التدقيق إلى الالتزام بتطبيق معايير دولية مقبولة عموما ومتعارف عليها على المستوى المحلي والدولي، هذه المعايير تصدرها هيئات ومنظمات مهنية مختصة ومعترف بها دوليا لضمان تحقيق الهدف الرئيسي لعملية التدقيق والتمثل في إبداء رأي حول القوائم المالية عن طريق إصدار تقرير في نهاية عملية التدقيق .

إن وجود معايير مهنية خاصة بمهنة التدقيق، واستخدامها من طرف مدقق الحسابات أثناء كل مرحلة من مراحل إجراء عملية التدقيق، هذا لا ينفي احتمال عدم احتواء القوائم المالية على أي حالة من حالات الغش أو الأخطاء والتي تنتج نظرا لعدة أسباب تعود إلى المدقق أو المحاسب أثناء قيامهم بأعمالهم داخل المؤسسة تكون هذه الأخطاء متممة أو عن طريق الخطأ وهذا راجع في بعض الأحيان لنقص خبرة المحاسب أو المدقق أو عدم استعمال تكنولوجيا جديدة في القيام بعمليات الحساب لدقتها ، وهذا ما يؤدي إلى احتمال أن يصدر المدقق رأيا غير ملائم حول قوائم مالية.

يعتبر المخزون السلعي من أهم العناصر الذي تتضمنه القوائم المالية بالمؤسسة، خاصة وأنه يؤثر في نتيجة النشاط من أرباح أو خسائر بأي زيادة أو نقص قد ينتجان بسبب اختيار طريقة معينة من طرق التقييم للمخزونات، وكذلك مدى دقة حصر كميات عناصر المخزون المختلفة، وهو الشيء الذي يؤكد أهمية الإفصاح من طرف المدقق عند إصدار تقرير عن الكميات التي تملكها المؤسسة سواء بمخازنها أو لدى مخازن الغير وكذلك طرق التقييم والجرد المتبعة .

و من أجل تحقيق هدف تدقيق عناصر المخزون سيتحصل المدقق على معلومات حول مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المخزون، كأساس لتحديد إجراءات و نطاق و توقيت تدقيقه بناء على نتائج تقييم هذا النظام من أجل الكشف عن كل الأخطاء والانحرافات التي يمكن أن تظهر في عناصر دورة المخزون والتي تشكل مخاطر على مستخدمي القوائم المالية، خاصة إذا كان المدقق قد أصدر تقريره بغير تحفظ بشأن المخزونات.

1. إشكالية البحث

من خلال ما سبق نطرح الإشكالية التالية :

ما هو دور المدقق في ضبط ميكانيزمات المخزون داخل المؤسسة؟

ويتفرع هذا التساؤل الرئيسي إلى الأسئلة الفرعية التالية:

1- ما هو دور المدقق و قيمته داخل المؤسسة ؟

2- هل عملية تدقيق عناصر دورة المخزون دور في تحسين عمل المؤسسة ؟

3 – ما هي الصعوبات التي يتلقاها المدقق في تدقيق عناصر دورة المخزون ؟

2. الفرضيات

من خلال التساؤلات الفرعية السابقة نفترض ما يلي:

- 1 - المدقق داخل المؤسسة وزنه كجميع العاملين وهو موظف عادي
- 2 - المخزون من بين احد العناصر الأساسية للأصول في العديد من المؤسسات لما له من تأثير مباشر على الأداء المالي للمؤسسة .
- 3 - يعد تدقيق المخزون مكلف وعادة ما يستحوذ على معظم جهد ووقت المدقق .

3. أهمية الموضوع :

تعتبر مهنة التدقيق من بين المواضيع الأكثر اهتماما من طرف مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة خاصة الملاك والمساهمين في المشروع، لأن هذه القوائم تمدهم بمعلومات مالية ومحاسبية يستخدمونها في اتخاذ قراراتهم الإدارية، وبالتالي فإن عملية تدقيق القوائم المالية للمؤسسة تعتبر المرآة التي تعكس مدى صدق وصحة وموضوعية نتائجها في نهاية الفترة المالية .

تم الاهتمام بموضوع التدقيق بسبب دوره الفعال والرئيسي خدمة لأصحاب المشروع وضمنا لحماية الأصول والاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال الحماية المادية والمحاسبية ضد المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها أصول وممتلكات المنشأة مثل الغش والتزوير وارتكاب الأخطاء.

تعتبر معايير التدقيق المبادئ العامة التي تنظم عملية التدقيق لحسابات المؤسسة، باستخدام إجراءات معينة للوصول إلى الأهداف الواجب تحقيقها من وراء عملية التدقيق، ولا شك أن تطور مفاهيم التدقيق والمعايير الخاصة به مؤخرا هذا أدى إلى الاهتمام الكبير بالتدقيق لدورة المخزون وإبراز دور وكفاءة المدقق للتعرف على مواطن الأخطاء والغش وتقدير المخاطر المحتملة وتقييمها لاكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف لأنشطة دورة المخزون واقتراح تحسينات له.

إن التدقيق وإعداد التقارير عن الأداء المالي والمحاسبي للمؤسسة يعد عامل جوهري بالنسبة للرقابة العامة باعتبار أن عملية التدقيق توفر المصدقية في المعلومات التي يتم التقرير عنها أو يتم الحصول عليها .

وتتحقق هذه المصدقية من خلال تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية بغرض التخطيط لعملية التدقيق وجمع أدلة إثبات يتم الحصول عليها من جهات التدقيق والذي يواجه المدقق الكثير من المخاطر لأجل جمع البيانات والمعلومات خلال عمله وتقديمها في الموعد المحدد لإعداد التقرير حسب الخطة الإستراتيجية المعتمدة.

ومن هذا المنطلق تكمن أهمية إعداد هذا البحث بحيث يكون دراسة عملية واقعية تلمس من خلالها أرض الواقع للمخاطر الحقيقية التي يواجهها المدقق خلال إعداد التقرير والذي يتوجب أن يكون عالي الكفاءة في ظل تحقيق أهداف التدقيق المرجوة بدليل التدقيق العام، وتقديم تقارير متخذي القرار ذات مصداقية وحسب خطة التدقيق الإستراتيجية.

4. أهداف الموضوع

يهدف البحث إلى مايلي :

- التعرف على واقع مهنة التدقيق ومدى تطبيقها بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛
-مدى اعتماد المدقق على المعايير الحديثة لمهنة التدقيق و أثر ذلك في تقديم معلومات صادقة لأصحاب المشروع؛
-الصعوبات التي يتلقاها المدقق في تدقيق عناصر دورة المخزون.
-عملية تدقيق عناصر دورة المخزون ودورها في تحسين عمل المؤسسة .
5. أسباب اختيار الموضوع
إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة، وإنما يعود لأسباب موضوعية وذاتية :
1. -الأسباب الموضوعية
-تزايد أهمية وضرورة إجراء التدقيق للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بسبب تزايد أهمية المعلومات المحاسبية خاصة بعد التحوّلات الاقتصادية التي شهدتها المحيط الذي تنشط فيه؛
-إمكانية الحصول على المراجع و المصادر المتعلقة بإجراء هذا البحث؛
-يعتبر الموضوع محل البحث مرتبط بالتخصص الذي كنا ندرس فيه .
2. -الأسباب الذاتية
-المساهمة في إثراء المكتبة الوطنية و العربية ببحوث جديدة تواكب تطور مهنة التدقيق ؛
-الرغبة والميول الشخصي للإهتمام بالبحث في ميدان التدقيق؛
-فتح المجال أمامنا كباحثين للبحث في المستقبل في ميدان التدقيق؛
-باعتبار أن وقت إجراء البحث يتماشى مع التغيرات و التطورات الجديدة للمعايير الدولية للتدقيق ؛
-يعتبر البحث في هذا الميدان من بين المواضيع و المناقشات الساخنة التي تطرح حاليا بين الباحثين و المهنيين على المستويين المحلي و الدولي.
6. منهج البحث
لتحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة سنقوم بإتباع المنهجية التالية :
- 1.6 منهجية البحث من الناحية النظرية
سيتم إنجاز هذا القسم بالاعتماد على الأسلوب الوصفي التحليلي لأهم ما ورد في الكتب و المراجع العربية والأجنبية و البحوث العلمية و الملتقيات و المقالات و الدوريات الصادرة في مجال البحث .
- 2.6 منهجية البحث من الناحية التطبيقية
الجانب العملي يتضمن دراسة حالة إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من أجل الحصول على كل المعلومات اللازمة و استخدامها في الإجابة عن الإشكالية المطروحة في البحث.
وذلك بالاعتماد على الأدوات التالية :
- الكتب و البحوث و المجلات و الملتقيات العلمية؛
-الزيارات و الملاحظات الميدانية؛
-المقابلات الشخصية و المواقع الإلكترونية.
7. دراسات سابقة

من أهم الدراسات العلمية المرتبطة بالبحث، دراسة الطالب محسن بابقي عبدالقادر أحمد، وهي رسالة جامعية في الماجستير لسنة 2002 بجامعة صنعاء، اليمن بعنوان: "مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية". وكان الهدف من هذه الدراسة مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية عند تكليفه بمهمة التدقيق، إذ يسعى مراقب الحسابات من تقويمه للرقابة الداخلية إلى الوقوف على درجة معلوليتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها في تنفيذ عملية التدقيق في تحديد إجراءات التدقيق المناسبة والتي تمكن المدقق من أداء المهمة المناطة به والمتمثلة في إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى تمثيل البيانات المالية للمركز المالي.

8. خطة البحث

من أجل الإجابة على التساؤلات المطروحة في الإشكالية وتحقيقاً لأغراض البحث تم تقسيم محتوى الموضوع إلى ثلاثة فصول وفق الخطة التالية :

الفصل الأول: تناول عموميات حول التدقيق من خلال ماهية التدقيق ومعايير الأداء المهني للتدقيق وكيفية التخطيط لتنفيذ عملية التدقيق وأدلة الإثبات في التدقيق وكيفية إعداد تقرير عملية التدقيق .
الفصل الثاني: تناولنا فيه تدقيق عناصر دورة المخزون من خلال التطرق إلى مفهوم وظيفة التخزين و ماهية عناصر دورة المخزون وكيفية جرد وتقييم المخزونات و التوصيف المحاسبي لدورة المخزون و في الأخير أهمية وأهداف وصعوبات تدقيق عناصر دورة المخزون .

الفصل الثالث: تناولنا فيه دراسة ميدانية بمؤسسة متيجي - مستغانم ، من أجل التوصل إلى تحقيق أهداف البحث، حيث تطرقنا فيه إلى تقديم التدقيق في الجزائر ثم تقديم المؤسسة متيجي - مستغانم و وصف سيرورة عمليات التموين و تسيير المخزونات ثم ننهي بحثنا في الأخير بخاتمة عامة تشتمل على إختبار الفرضيات المطروحة في الإشكالية والنتائج المستخرجة من مناقشة و إختبار الفرضيات، ثم إعطاء مجموعة من النتائج العامة للبحث و ختاماً باقتراحات حول الموضوع.

9. مصادر البحث

يعتمد البحث على مصادر متنوعة باللغة العربية و اللغة الفرنسية، و تم الحصول عليها عن طريق البحث المكتبي و الميداني و البحث في شبكة الانترنت و هي تختص كلها في معالجة كل جوانب البحث بشكل مباشر و غير مباشر، حيث تشتمل على الكتب و المجلات و البحوث و الدراسات و مواقع شبكة الانترنت، النصوص القانونية و الزيارة الميدانية للمؤسسة محل الدراسة .

10. صعوبات البحث

لم أواجه صعوبات كثيرة في الجانب النظري، لأنني وجدت سهولة في الحصول على الكتب من المكتبة و أجدها متوفرة و كذلك ساعدتني بعض البحوث التي جلبتها من المواقع الإلكترونية و الملتقيات العلمية .
أما في الجانب التطبيقي فواجهت بعض الصعوبات غير قاسية و هي:

*- صعوبة الوصول إلى معلومات كافية و ذلك للشروط المنتهجة من قبل المؤسسة و خصوصياتها

تمهيد:

إذا كان هناك تعارضا بين الملاك والدائنين و المجموعات الأخرى التي تستخدم القوائم المالية من ناحية، وإدارة المؤسسة التي تتولى إعداد المعلومات من ناحية أخرى فإن هذه القوائم المالية ستكون متحيزة، علاوة على ذلك كل المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية لها أهمية اقتصادية كبيرة بالنسبة لمتخذي القرارات، و طالما أن مستخدمي المعلومات المالية تنقصهم الخبرة أو يوجد ما يمنعهم من التحقق بشكل مباشر من المعلومات التي يستخدمونها، هذه العوامل مجتمعة تبين مدى الحاجة إلى التدقيق .

فالحصول على معلومات مالية صحيحة و صادقة، يقوم بتأكيد مدقق الحسابات باعتباره الشخص المدرب والمؤهل علميا و عمليا لفحص القوائم المالية للمؤسسة وكذا تقييم مدى الاعتماد على المبادئ المحاسبية المقبولة عموما عند إعداد القوائم المالية. الهدف من التدقيق هو إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى تمثيل القوائم المالية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي لها.

إن تحقيق هذا الهدف لن يكون إلا من خلال إتباع منهجية تدقيق معينة و التقيد الصارم بالمعايير المهنية للتدقيق و التي تشكل المرجعية النظرية لمزاولة هذه المهمة.

و من أجل توضيح أكثر حول التدقيق يتم التوسع في هذا المجال من خلال مناقشة خمسة أفكار رئيسية على شكل مباحث.

نتناول في المبحث الأول ماهية التدقيق بداية من التعرف على أن ممارسته كانت قديما نظرا لأهميته و ذلك من خلال التطرق إلى المحطات التاريخية التي مر بها، ثم إعطاء أهم التعاريف الموضوعية له، أهداف و أنواع التدقيق .

المبحث الثاني نتناول فيه معايير أداء و ممارسة التدقيق باعتبارها الموجه الرئيسي لعمل المدقق . في المبحث الثالث نتعرف على منهجية التدقيق وضرورة إعداد خطة جيدة و شاملة من أجل تنظيم تنفيذ عملية التدقيق و الحصول على نتائج جيدة .

المبحث الرابع نتناول فيه أدلة الإثبات التي تعتبر جوهر عملية التدقيق، من التعريف و الخصائص و الأنواع و المحددات الأساسية لتوفير أدلة مقنعة بالنسبة للمدقق .

و أخيرا نتناول في المبحث الخامس تقرير مدقق الحسابات باعتبار أن التقرير يأتي كتتويج نهائي لعملية التدقيق أهم ما يجب أن يتضمنه التقرير الرأي الفني المحايد تجاه القوائم المالية و مدى فعالية أنظمة المؤسسة.

المبحث الأول: ماهية التدقيق

يعتبر التدقيق العملية المنتظمة للحصول على الأدلة والقراءة الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، بإتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي لها .

سنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم عموميات حول التدقيق، نبدأها بلهم التعاريف المتداولة بين مختلف الأطراف المعنية بتنظيم وممارسة مهنة التدقيق، وفي الأخير نوجز الأهداف الأساسية من القيام بعملية التدقيق والأنواع المختلفة للتدقيق.

المطلب الأول: تعريف التدقيق

صدرت عدة تعاريف حول التدقيق أهمها مايلي:

الفرع الأول: التعريف الأول

يعرف التدقيق على انه : "عملية إنتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر و السجلات المحاسبية ، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر القوائم للواقع الفعلي لها، و هي عملية تمكن المدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها و مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها"¹.

الفرع الثاني: التعريف الثاني

"اختبار تقني صارم من طرف مدقق مالي مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة و على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام المبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة و للوضعية المالية و نتائج المؤسسة."²

الفرع الثالث: التعريف الثالث

ومن التعاريف التي قدمت للتدقيق كذلك ما ذكرته لجنة جمعية المحاسبة الأمريكية على أن التدقيق هو "عملية منتظمة للحصول على الأدلة المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر لمعايير الموضوع، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية."³

الفرع الرابع: استنتاج التعريف العام

هو جمع و تقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا و التقرير عن ذلك، و يجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفاء و مستقل .
يتضمن التعريف السابق مصطلحات و عبارات هامة هي :

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 01.

² Lionel collins ,Gérard Valin, op.cit , p, 21.

³ محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية ، الدار الجامعية، القاهرة، 2002، ص 06.

- المعلومات والمعايير المقررة سلفاً؛
- جمع وتقييم الأدلة؛
- الشخص الكفاء والمستقل؛
- التقرير

ولا يقصد بالمعايير المقررة سلفاً معايير التدقيق، إنما يتم تحديدها من طرف المدقق وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ووفقاً لمزاعم الإدارة¹ كذلك، ثم يتم إجراء التدقيق عن طريق مقارنة المعلومات (القوائم المالية) مع تلك المعايير الموضوعية مسبقاً، ويجب على المدقق أن يلم بالمزاعم حتى يتمكن من أداء التدقيق على نحو ملائم.

المطلب الثاني: أهداف التدقيق

يمكن تقسيم أهداف التدقيق إلى أهداف عامة وإلى أهداف مرتبطة بالعمليات المالية .

الفرع الأول: الأهداف العامة للتدقيق وتمثل في العناصر التالية² :

- التسجيل المحاسبي؛ - التقييم والتخصيص؛ - الحقوق والالتزامات؛ - العرض والإفصاح؛ -إبداء رأي فني.
- أ. التسجيل المحاسبي : من خلال إجراء عملية التدقيق يعمل المدقق على التحقق من أن المعالجة المحاسبية قد تمت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلاً وأنها متعلقة بأصل الأحداث المالية التي وقعت، كأن يسجل مثلاً المحاسب الحصول على معدات المكتب انطلاقاً من المستندات التالية: وصل الطلبية؛ -الفاتورة؛ -وصل الاستلام.
- ب. التقييم والتخصيص : يتعلق هذا الهدف في تحديد ما إذا كانت الأصول والالتزامات وحقوق الملاك والإيرادات والمصروفات قد تم إدراجها ضمن القوائم المالية وفقاً للقيم المناسبة التي أنتجها النظام المحاسبي مثل تسجيل الأصل الثابت وفقاً للتكلفة التاريخية وأن هذه التكلفة قد تم تخصيصها على نحو ملائم على الفترات المحاسبية من خلال الإهلاك.
- يهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقاً للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
- ج. الحقوق والالتزامات: يعمل التدقيق في هذا البند التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة و أن الخصوم التزام عليها، بتحديد ما إذا كانت الحقوق والالتزامات المدرجة في القوائم المالية هي فعلاً الحقوق والالتزامات التي على المنشأة في تاريخ محدد .

د. العرض والإفصاح: يقوم المدقق بتحديد ما إذا كانت مكونات القوائم المالية قد تم تجميعها أو فصلها و وصفها والإفصاح عنها على نحو ملائم. يعتبر عمل المدقق تمهيداً لعرض القوائم المالية من طرف المؤسسة من

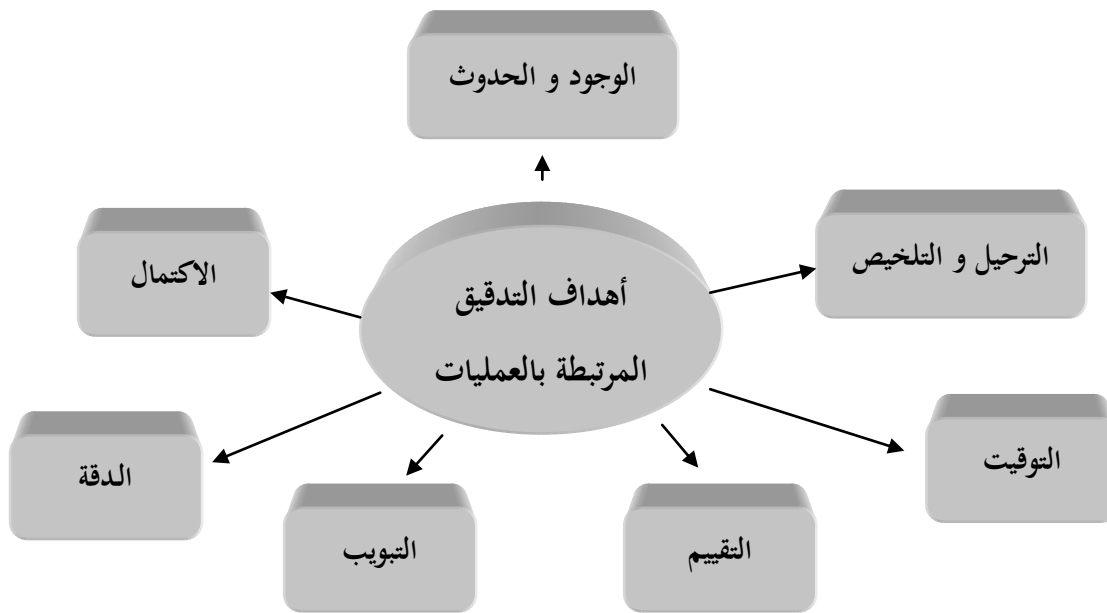
¹ ألفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة، محمد محمد عبد القادر الديسبي وأحمد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009، ص207

² صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص24.

خلال مخرجات النظام المحاسبي التي يفترض أن تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، من خلال الاعتماد في إعدادها على معايير الممارسة المهنية و التقيد بالمبادئ المحاسبية وبالاستناد على طرق تتلاءم و الواقع الاقتصادي للمؤسسة، ولكي يتأكد ذلك يعمل المراجع على فحص العناصر السابقة ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لهذه المخرجات من جهة و من جهة أخرى يتأكد من مصداقية هذه الأخيرة في التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة، ثم يبلغ آرائه الفنية إلى الأطراف المختلفة، ولكي يتحقق ذلك فإن المدقق يجب أن يكون عارفا بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها خاصة تلك المتعلقة بكيفية عرض القوائم المالية.

هـ. إبداء رأي فني : يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها ، يستطيع المدقق و حسب ما جاء في معيار التدقيق حول إعداد تقرير عملية التدقيق أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أم لا و مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية و عن مصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي لإعطاء الصورة الحقيقية عن المؤسسة للأطراف المستخدمة لأراء المدقق.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية و تتمثل في العناصر التالية¹ :



أ. الوجود: يتعلق هذا الهدف بتحديد ما إذا كانت العمليات المالية التي تم تسجيلها قد حدثت فعلا، حيث يعتبر مثلا إدراج المبيعات التي لم تحدث، في يومية المبيعات انتهاكا لهدف الوجود و الحدوث.

¹ ألفين أرينز، جيمس لوبك، نفس المرجع السابق، ص 208.

ب. الاكتمال: يختص هذا الهدف في تحديد ما إذا كانت كل العمليات المالية التي حدثت فعلا في المؤسسة و التي يجب تسجيلها في دفاتر اليومية قد سجلت فعلا، فمثلا يعد عدم تسجيل المشتريات التي تمت فعلا في يومية المشتريات انتهاكا لهدف الاكتمال.

وبما أن الاكتمال هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة أصبح من الضروري كذلك على النظام المحاسبي توليد معلومات كاملة على كل الأحداث التي تمت .

ج. الدقة: يتعلق هذا الهدف في التأكد من طرف المدقق بتسجيل العمليات المالية و المحاسبية وفق القيم الصحيحة، من أجل الحصول في الأخير على معلومات محاسبية دقيقة و صادقة يمكن استخدامها بدون تحفظات من طرف الجهات و الأطراف المعنية .

د. التبويب: يقصد بهذا الهدف مدى تصنيف و ترتيب العمليات المالية المسجلة في يومية المؤسسة على نحو ملائم و بطريقة تساعد المدقق في التعرف عليها بسهولة عند إجراءه لعملية التدقيق و كذا سهولة قراءتها من طرف مستخدمي القوائم المالية .

هـ. التوقيت: بمعنى ضرورة تسجيل العمليات المالية التي حدثت في المؤسسة وفق التاريخ الصحيح، أي في التاريخ الذي حدثت فيه مثل تسجيل المشتريات في تاريخ الاستلام .

و. الترحيل و التلخيص: يتعلق هذا الهدف في دقة نقل و إدراج المعلومات عن العمليات المالية التي تم تسجيلها في دفاتر اليومية إلى الدفاتر الفرعية و الأستاذ العام و تلخيصها على نحو ملائم، فإذا تم نقل مجموع يومية المبيعات إلى دفتر الأستاذ الخاص بالمشتريات أو نقل و إدراج هذا المجموع بقيمته غير الصحيحة إلى ميزان المراجعة فيعد ذلك انتهاكا لهدف الترحيل و التلخيص .

ز. التقييم: يهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية و وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية و تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، و تسجيل ثمن شراء الأصل إضافة إلى المصاريف التي تتحملها المؤسسة لقاء الحصول عليه و بانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما .

الفرع الثالث: استنتاج هدف شامل

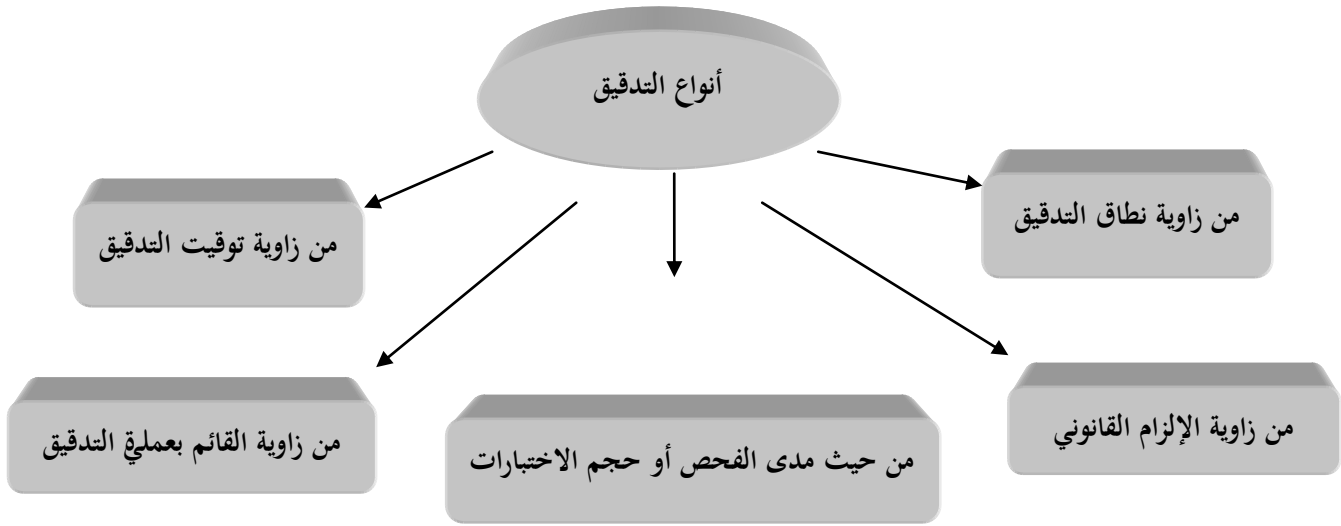
من خلال ما سبق يمكن أن نستخلص الهدف التالي لعملية التدقيق :

يتمثل الهدف من قيام المدقق المحايد بتدقيق القوائم المالية في إبداء الرأي عن مدى عدالة كل من المركز المالي و نتائج الاستغلال و التدفقات النقدية، و اتفاق القوائم المالية مع معايير المحاسبة المتعارف عليها في إطار مفهوم الأهمية النسبية .

المطلب الثالث : أنواع التدقيق

سوف نركز على الأنواع المختلفة المرتبطة بالتدقيق انطلاقا من الزوايا التي ينظر منها للنوع كما يلي¹ :

¹ ألفين أرينز، جيمس لوبك، نفس المرجع السابق، ص 209.



الفرع الأول: من زاوية الإلزام القانوني

أ . التدقيق الإلزامي: هو ذلك التدقيق الذي ينص القانون على وجوب القيام به ، أي أنه التدقيق الذي تلتزم به المؤسسات وفقا للقانون السائد (قانون الشركات – قوانين الضرائب – قانون الاستثمار)، و من ثم يترتب عن عدم القيام بذلك التدقيق وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

ب . التدقيق الاختياري: هو ذلك الذي يتم دون إلزام قانوني بل بطلب من مجلس الإدارة و المساهمون قصد الاطمئنان على الحالة المالية للمؤسسة و إن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي وعن نتائج الأعمال و المركز المالي ذات مصداقية و عدالة، حيث أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء لا سيما في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد.

الفرع الثاني: من زاوية نطاق التدقيق

و ينقسم هذا النوع إلى :

- أ . التدقيق الكامل: في هذا النوع من التدقيق يكون للمدقق عمل غير محدد، إذ يقوم بفحص البيانات و السجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية¹ .
- و يتعين على المدقق في هذا النوع من التدقيق، تقديم في نهاية الأمر الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة و صحة القوائم المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص و المفردات التي شملتها اختباره، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص، و يتعين على المدقق في هذه الحالة استخدام أسلوب العينات عند إجراء الاختبارات .
- ب . التدقيق الجزئي: في هذا النوع يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها، و تقوم الجهة التي عينت المدقق بتحديد تلك العمليات، و عليه فإن مسؤولية المدقق تنحصر في مجال التدقيق الذي حدد له فقط، كما يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي في مثل هذه الحالات يبين حدود التدقيق و الهدف المراد تحقيقه .
- و يتعين على المدقق من ناحية أخرى أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير و ما يرتبط به من قوائم و معلومات² .

¹ كمال الدين الدهراوي و محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006 ، ص 188.

² محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي، نفس المرجع السابق، ص 35.

الفرع الثالث: من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات

يمكن تقسيم التدقيق من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المدقق إلى ما يلي :

أ . التدقيق الشامل :وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود و الدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام و أنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء و الغش .
لذلك نجد أن هذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسات الصغيرة، و لا يناسب المؤسسات الكبيرة نظرا لزيادة أعباء التدقيق، بالإضافة إلى تعارضه مع عاملي الوقت و التكلفة اللذان يحرص المدقق دائما على مراعاتهما باستمرار.

ب . التدقيق الاختباري :ويقصد به استخدام العينات الإحصائية في إجراء عملية التدقيق. إن إتباع المدقق للأساليب الإحصائية يعتمد على الخبرة و مدى إلمامه بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل: العينة، المجتمع، الوسط الحسابي، التوزيع الطبيعي، و كذلك طرق اختيار العينات الإحصائية.

الفرع الرابع: من زاوية توقيت التدقيق

نميز في هذه الزاوية بين نوعين من التدقيق، هما التدقيق المستمر و التدقيق النهائي .

أ . التدقيق المستمر: يقوم المدقق فهذا النوع من التدقيق بفحص و إجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة و وفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا و يستجيب إلى الإمكانيات المتاحة .

ب . التدقيق النهائي يعين المدقق في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات، ليقوم المدقق بعدها بإجراء الاختبارات و الفحوص الضرورية وفق ما ينص عليه الإطار المرجعي للتدقيق، ليتمكن من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها.

الفرع الخامس: من زاوية القائم بعملية التدقيق

ينقسم التدقيق وفقا لهذا الأساس إلى ما يلي :

أ . التدقيق الخارجي في هذا النوع من التدقيق فإن المدقق الخارجي هو ذلك الشخص المستقل عن المؤسسة و المؤهل علميا و عمليا لتدقيق حسابات المؤسسات الاقتصادية من غير الموظفين أو المساهمين فيها، حيث يتمتع باستقلالية تامة، و في غالب الأحيان يعين من خارج المؤسسة الاقتصادية (من قبل المساهمين أو الدولة) اما فيما يخص تأهيل المدقق الخارجي فإما يكون تماشيا مع المعايير الدولية أو مع معايير البلد الذي يعمل فيه المدقق، و عادة يقوم المدقق الخارجي بتدقيق نظم الرقابة الداخلية و القيود و السجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في صحة المركز المالي.

ينقسم التدقيق الخارجي في الجزائر إلى الأقسام الثلاثة التالية¹ :

- التدقيق القانوني : أي الذي يفرضه القانون و يتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية الذي يقوم به محافظ الحسابات .

- التدقيق التعاقدية (تدقيق اختياري) : و هو الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (داخلية أو

¹ محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 47

خارجية)، المتعاملة مع المؤسسة و الذي يمكن تجديده سنويا .

-الخبرة القضائية: و هي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة .

ب . التدقيق الداخلي: هو نشاط تأكيدى استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة، والتوجيه (التحكم)، وذلك عن طريق إيجاد نظام رقابة كفؤ و بتكلفة معقولة . يمكن التمييز بين التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي من خلال الجدول الآتي : جدول رقم (1.1)

| البيان | التدقيق الداخلي | التدقيق الخارجي |
|------------------------|---|--|
| الأهداف الرئيسية | _ خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبي فعال و يقدم معلومات سليمة ودقيقة للإدارة، و سلامة نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي اكتشاف الأخطاء و الانحرافات عن السياسات الموضوعية و العمل على الحد منها؛ -تقييم أنشطة المؤسسة وتقديم الحلول المناسبة . | _ خدمة المساهمين و الملاك عن طريق إبداء الرأي في مدى سلامة و صدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتائج الأعمال و المركز المالي؛ -اكتشاف الأخطاء و الغش في حدود ما تتأثر به التقارير و القوائم المالية النهائية . -المصادقة على صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة. |
| نوعية من يقوم بالتدقيق | _ شخص موظف داخل الهيكل التنظيمي للمشروع يعين من طرف الإدارة. | _ شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين من طرف المساهمين. |
| درجة الاستقلال | _ يتمتع باستقلال جزئي عن بعض الإدارات لكهن يدعم رغبات و حاجيات الإدارة الأخرى. | _ يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص و التقييم و إبداء الرأي. |
| المسؤولية | _ مسؤول أمام الإدارة و مستويات الإدارة العليا التي تستلم منه تقرير بنتائج الفحص و الدراسة. | _ مسؤول أمام الملاك و المساهمين و يقدم تقريرين عن نتائج الفحص الذي يبدي فيه رأيه عن القوائم المالية. |
| نطاق العمل | _ تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق الداخلي نطاق العمل حسب المسؤوليات التي تقدم إليه. | _ يحدد بمقتضى أمر التعيين و العرف السائد، معايير التدقيق المتعارف عليها و نصوص القوانين المنظمة لها. |
| توقيت الأداء | _ يتم الفحص على مدار السنة بصفة مستمرة | _ غالبا ما يتم الفحص مرة واحدة في نهاية السنة المالية أو على فترات منقطعة أحيانا. |

المصدر: محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات بين النظرية و التطبيق، ، الجزائر، 2003 ، ص 93

المبحث الثاني: معايير التدقيق

في البداية يجب التفريق بين معايير التدقيق و إجراءات التدقيق، حيث أن المعيار يقصد به النمط أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء و المستوى المطلوب لهذه النوعيات، كذلك المعايير مرتبطة بطبيعة التدقيق و أهدافه، و تهدف إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف مدقق الحسابات أثناء أدائه للمهام الموكلة إليه .

أما الإجراءات فهي الخطوات التي يقوم بها المدقق خلال عملية التدقيق للمؤسسة، وبالرغم من الاختلاف في المعنى إلا أنهما مرتبطان و متكاملين لبعضهما البعض¹.

حيث أنه للقيام بالإجراءات اللازمة لعمل المدقق لابد و أن يلتزم و يراعي المعايير المهنية الموضوعية و الملائمة .

يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من وضع معايير أداء معينة ضمن كتاب بعنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها" و قد تضمن هذا الكتاب على معايير التدقيق المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية سنتناولها في هذا المبحث و هي²:

-معايير عامة؛

-معايير العمل الميداني؛

-معايير إعداد التقرير .

المطلب الأول: المعايير العامة

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، و المقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، و توصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية يحتاج إليها المدقق الخارجي لمقابلة معايير العمل الميداني و معايير إعداد التقرير، و تعتبر شخصية كذلك لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق الخارجي و تنقسم المعايير العامة إلى³:

-معايير التدريب و الكفاءة؛

-معايير الإستقلال؛

-بذل العناية المهنية اللازمة.

الفرع الأول: معيار التدريب و الكفاءة

يعني هذا المعيار أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة، و تتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة، و لكي تعطي هذه المواصفات أثرها لابد أن يتمتع صاحبها بالتدريب العلمي و العملي المناسبين، و حتى تكون هناك ثقة لدى الأطراف المستعملة لآراء المدقق يجب أن يتوافر لديه شروط التأهيل العلمي و العملي و الاستقلال عند إبداء الرأي .

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن، 2006، ص 37.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص 55.

³ نفس المرجع السابق، ص 60.

ولتحديد معيار الكفاءة لابد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي و التأهيل العملي و التكوين المهني المستمر¹.

أ. التأهيل العلمي معنى هذا أن يكون لدى المدقق مؤهلا جامعيًا في المحاسبة و التدقيق و كذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى، كالإلمام بالجوانب السلوكية و الإدارة مثل الاقتصاد و الإحصاء .

ب. التأهيل العملي معنى هذا المعيار أنه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مدققًا قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي و معرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة .

ج. التكوين المهني المستمر على المدقق أن يلتحق بصفة إجبارية أو اختيارية بمختلف برامج التكوين المستمر عن طريق الملتقيات و فرص التكوين المختلفة، هذا حتى يقوم بتحديث معلوماته و معرفته العلمية و العملية، وهذا ما يتيح له كذلك مواكبة آخر مستجدات المهنة .

الفرع الثاني: معيار الاستقلال

الاستقلال أحد أهم المفاهيم في مهنة التدقيق، و هو يعني قدرة المدقق على أداء مهامه بنزاهة و موضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف².

يمكن تعريف الاستقلال بأنه " أن يكون المدقق أمينًا و نزيهًا و صادقًا، و يكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، حيث لا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، و لا يغير قراره و رأيه نتيجة خصومة، و إنما يجب عليه أن يبدي رأيه الفني و الموضوعي عن قناعته الشخصية و بناءً على استخدامه للمعايير المهنية، و عليه أن لا يكتفم أو يحرف ما يصل إلى علمه من وقائع أو مخالفات".

يرتكز معيار استقلال المدقق الخارجي على جانبين هما³ :

-الإستقلال المادي؛

-الإستقلال الذاتي أو الذهني .

أ. الاستقلال المادي: بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق أو أحد أفراد أسرته في المؤسسة التي يقوم بتدقيقها و ذلك خلال الفترة التي سيدلي برأيه عن مدى صحة وصدق المعلومات المالية المعدة، و معنى هذا أن المدقق الخارجي لا يمكن أن يكون من المساهمين أو الشركاء في المؤسسة التي يدقق حساباتها أو أن يكون من العاملين بها .

ب. الاستقلال الذاتي أو الذهني: بمعنى تجرد المدقق من أي دوافع و ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، أي أن يحافظ المدقق على اتجاه غير متحيز عند أداء عملية التدقيق في كل مراحلها. بالإضافة إلى ما سبق أصدرت هيئة الأوراق المالية الأمريكية * (SEC) قرار يقضي بضرورة الإفصاح عن الأسباب من وراء تغيير المدقق، و تحديد أية اختلافات في الرأي بين المدقق و إدارة المؤسسة. و للحكم على مدى استقلالية المدقق، حددت دراسة لجمعية المحاسبة الأمريكية لثلاث جوانب هي⁴ :

¹ محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي، نفس المرجع السابق، ص 52.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 40.

³ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 60.

⁴ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 41.

-الاستقلال عند وضع برنامج التدقيق؛

-الاستقلال عند القيام بالفحص؛

-الاستقلال عند إعداد التقرير .

الفرع الثالث: بذل العناية المهنية اللازمة

يعني إعطاء الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية التدقيق، أي لا يكفي المدقق أن يكون مؤهلاً ومستقلاً حتى ينجز عملية التدقيق، و ما يلاحظ من هذا المعيار هو صعوبة القياس بطريقة مباشرة لذلك يتم قياس هذه العناية عن طريق التعرف على مدى الوفاء بمسؤولياته.

فمعيار العناية المهنية يتحدد عن طريق عدة عوامل فمنها ما تنص عليه التشريعات و القوانين المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية و التي تمثل الحد الأدنى للعناية المطلوبة من المدقق، كما يجب إضافة المعايير و القواعد التي تصدرها الهيئات المهنية من أجل الحفاظ على مستوى معين ومميز لمن يعمل وينشط في هذه المهنة عند القيام بإبداء الرأي عن القوائم المالية، والسجلات المحاسبية و إعداد التقارير .

هناك اتجاهان لمفهوم العناية المهنية الاتجاه الأول يذهب نحو مضمون المدقق الحكيم أو الحذر، أما الإتجاه الثاني فينتج نحو الإعلان و الإفصاح عن العناية التي عن طريقها تؤدي المهام المطلوبة من المدقق¹.

فحتى يتحلى المدقق بالحكمة و الحذر يجب عليه أن يحاول الحصول على كل أنواع دأئما بإزالة كل الشكوك و طلب كل الاستفسارات الخاصة بالعناصر و القوائم المالية التي من خلالها سيبيدي المعلومات التي يمكن لها أن تجعله يتنبأ بالأخطار التي يمكن لها أن تلحق الضرر بالمؤسسة محل التدقيق، كما يجب أن يعطي درجة عالية من الحذر عند فحصه للعناصر التي تظهر له غير عادية، و كذلك أهمية متزايدة للخطر عند قيامه بتدقيق الأقسام التي يحدث فيها التلاعب و تكثف فيها الأخطاء، كما يعمل المدقق رأيه ، كما على المدقق أن يكون على دراية و متتبع للعمل الذي يقوم به مساعديه .

إن معيار بذل العناية المهنية اللازمة يستوجب تحمل المسؤولية عند أداء المهمة فيؤدي ذلك بكل إخلاص و أمانة و هناك من يرى بأنه يجب توافر شروط عامة في المدقق منها²:

_ أن يبذل المدقق جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة و التي ترتبط بالتدقيق و التنبؤ بالأخطار التي من الممكن أن تلحق بالعمل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛

_ أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية التدقيق أو أثناء القيام بعملية التدقيق؛

_ إعطاء أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل؛

_ إزالة أي شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي؛

_ أن يعمل المدقق دائماً على تطوير خبرته المهنية؛

_ الاهتمام بتدقيق عمل مساعديه.

¹ عبد الفتاح الصحن ودرويش محمد ناجي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998 ،ص 198.

² غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 41.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

إن هذه المعايير تهتم بوضع مجموعة من التوجيهات التي يجب على المدقق أن يأخذ بها عند قيامه بعملية التدقيق وتنفيذه له ، كما تجدر الإشارة إلى أن هذه المعايير أكثر دقة مقارنة مع المعايير العامة للتدقيق، فمعايير الفحص الميداني تشمل ثلاثة معايير أساسية والتي يمكن ذكرها كالتالي¹ :

- وضع خطة عمل ملائمة والتخطيط السليم والإشراف المستمر على عمل المساعدين؛
- تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛
- عمل المدقق على الحصول على الأدلة الكافية والملائمة والتي تكون له مهمة عند إبداء رأيه .

الفرع الأول: معيار وضع الخطة و التخطيط السليم والإشراف على المساعدين

إن برنامج التدقيق المستعمل لتنفيذ إجراءاته وعملياته يجب أن يكون على شكل خطة مكتوبة، والتي تتضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية الواجب فحصها، وكذلك الوقت المحدد لذلك، مع اتصاف هذا البرنامج بالمرونة بحيث يكون الهدف الأساسي من التدقيق هو القيام بفحص سليم وليس مجرد استكمال و إنهاء برنامج التدقيق وتنفيذه بالكامل.

ولتحقيق هذا المعيار يجب إنجاز الأنشطة الثلاثة التالية² :

- وضع خطة سليمة للعمل مع اكتشاف بيئة التدقيق التي ينشط فيها المدقق؛
- تخصيص المساعدين على مهام الفحص؛
- الإشراف على عمل المساعدين وتقييم أدائهم .

فوضع خطة سليمة هي بمثابة خطوة تلي اكتشاف المدقق للبيئة التي سيقوم بتدقيقها، فبيئة المدقق هي العوامل المحيطة بالتدقيق داخلية كانت أم خارجية والتي تؤثر بصورة أو بأخرى على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق .

أما فيما يخص تخصيص المساعدين على الفحص، فيعني تخصيص المدقق لمساعديه على المهام التي اشتملت عليها خطة التدقيق وتحديد احتياجات العمل من العنصر البشري حتى لا يقع المدقق في حالة عجز من المساعدين أو من الكفاءة المهنية المطلوبة، للوفاء بمتطلبات خطة وبرنامج التدقيق .

أما بالنسبة للإشراف على المساعدين وتقييم أدائهم فتأتي بعد تخصيصهم على مهام الفحص، أي لا تنتهي عملية تخطيط التدقيق بعد تخصيص المساعدين فيجب متابعتهم والإطلاع على عملهم للتأكد من أنهم يقومون بالعمل الذي كلف إليهم على أحسن وجه وتقييم أدائهم و متابعة مدى تقدمهم في تنفيذ المهام .

فمما سبق يمكن استخراج مجموعة من الأهداف لتخطيط ووضع برنامج للتدقيق، هو أنها تبيّن مجال الفحص والاختبارات المراد القيام بها وكذلك العناصر الخاضعة لهذه الاختبارات و الفحص، وخطوات الفحص الضرورية والتوقيت كذلك، كما أن هذا البرنامج يستخدم للدلالة على العمل المنجز ومراقبته .

نجد أن تخطيط مهمة التدقيق تتضمن تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلا عن نطاق الفحص، أما الإشراف فإنه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص وتحديد

¹ نفس المرجع السابق، ص 42.

² عبد الفتاح الصحن، درويش محمد ناجي، مرجع سابق، ص 38.

- ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في النهاية أم لا .
- ونلاحظ أن معيار الإشراف و التخطيط قد ازدادت أهميته في الوقت الحاضر نظرا للأسباب التالية¹ :
- أن المدقق يعتمد بدرجة أكبر في الوقت الحالي على نظام الرقابة الداخلية عند قيامه بعملية التدقيق؛
 - الاعتماد المتزايد على استخدام طرق المعاينة الإحصائية؛
 - تغيير أساليب و مفاهيم التدقيق عما كانت عليه في السابق مثل استخدام التدقيق المستمر؛
 - بسبب التغير في نظم تشغيل البيانات المستخدمة في المؤسسات محل التدقيق .

الفرع الثاني: دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتعلق هذا المعيار بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية للتعامل وبتوجب على المدقق الحصول على معلومات عامة حول النظام ثم تقييمه في مرحلة ثانية و فحص الحسابات في مرحلة ثالثة. " حيث أظهرت الدراسات التحليلية بأن الحالات المتعلقة بالخسائر كان يمكن تجنبها لو توفرت أنظمة رقابة فعالة " .

غير أن أهم هذه المراحل هي تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في العمل، و تتمثل أهمية هذه المرحلة في أنها تساعد المدقق على تحديد طبيعة و توقيت و نطاق اختبارات التدقيق لأرصدة القوائم المالية .

وهذا يتمثل في أن نظام الرقابة الداخلية الجيد ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فلكون معظم أرصدة القوائم المالية تكون نتيجة لآلاف العمليات المالية، فإنه يكون من غير الممكن أو غير الاقتصادي تدقيق كافة هذه العمليات المالية 100 %.

ومن ثم فإن المدقق و بناء على نتائج دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل ملائم، يمكن أن يحدد نطاق إجراء الفحص بدقة ثم اللجوء إلى أسلوب العينات الإحصائية، و القيام بعملية الاختبار و التحقق من مدى صحة نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالطبع فإن استخدام أسلوب العينات الإحصائية يجعل هناك دائماً مخاطرة أو احتمال عدم اكتشاف التحريف و التغير في القوائم المالية نظرا لعدة أسباب يمكن إرجاعها إلى المدقق أو إلى الإجراءات المتبعة في القيام بعملية الاختبار .

الفرع الثالث: معيار جمع أدلة الإثبات الكافية و الملائمة

تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه. فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، بعكس الأحكام التي تعتمد على ميول و تنبؤات من يتخذ القرار، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص إلى آخر .

وهذا المعيار يتطلب من المدقق ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساساً معقولاً لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي و الرشيد لتقديرات المدقق حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية .

ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للتدقيق و التحقق، فما لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق و التدقيق فإن عملية التدقيق لا يكون لوجودها معنى أو سبب² .

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 43.

² محمد سمير الصبان ، محمد مصطفى، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية/ مصر 2005 ، ص 166.

ومن ثم فإن فرض أن المدقق يحاول أن يفحص أو يختبر يجب أن يدعمها بكفاية أدلة الإثبات .

المطلب الثالث: معايير إعدادا لتقارير

يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث أن تقرير مدقق الحسابات يلعب دورا أساسيا عند إتخاذ مستخدمي القوائم المالية القرارات.

لذلك تم تقسيم معايير إعداد تقرير مدقق الحسابات إلى أربعة معايير هي كالتالي¹:

- يجب أن ينص تقرير المدقق عند إبداء رأيه عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية؛

- يجب أن ينص تقرير المدقق عن ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة عند القيام بعملية التدقيق لم

تختلف عن المبادئ التي طبقت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالسنوات السابقة؛

- يجب أن تكون القوائم المالية المستعملة لإبداء الرأي تحتوي على الإفصاح الكاف؛

- يجب أن يكون تقرير المدقق ملم بكل القوائم المالية بكونها وحدة واحدة عند إبداء رأيه وفي حالة استحالة

ذلك يجب على المدقق أن يذكر الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء رأيه.

الفرع الأول: إبداء الرأي عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يبين تقرير مدقق الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها

وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموما. ويتطلب هذا المعيار التحقق ليس فقط من مدى

قبول المبادئ المحاسبية ولكنه يتطلب التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ .

كذلك يرى البعض أنه عند قيام المدقق بتحديد ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية فإنه

يجب أن تحقق هذه المبادئ هدفين²:

أ. أن هذه المبادئ تعمل على تحديد تأثير العمليات داخل المؤسسة كما حدثت فعلا، وتستخدم الأساس

ب. الملائم لتحقيق الإيرادات، بشكل يربط التكاليف بالإيرادات وتخصيصها على الفترات المحاسبية؛

ج. أن الإجراءات المتبعة لعرض الميزانية والقوائم المالية تخلص من التحيز وتعبّر بصدق عن البيانات والطرق

المحاسبية لكل من له مصلحة في المؤسسة .

وبعد قيام المدقق بتدقيق القوائم المالية، وتقويم النتائج التي توصل إليها عن طريق الأدلة المتوافرة لديه

، يتعين عليه إبداء رأيه في ما إذا كانت المعلومات المالية تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة على أن

يكون رأيه كنتيجة شاملة³.

أما في حالة اختلاف المدقق مع إدارة المؤسسة حول تطبيق المبادئ المحاسبية، فعلى المدقق أن يبدي رأيا

متحفظا أو رأيا معارضا خاصة إذا كان لهذا التطبيق تأثير مادي على البيانات المالية .

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 81.

² توماس ويليام وإمرسن هنكي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، ترجمة وتعريب أحمد حامد حجاج كمال الدين سعيد وسلطان محمد علي السلطان، دار المريخ، الرياض، 1986 ص 62.

³ عبد الحامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية و مدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية في المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، 1994، ص 93.

الفرع الثاني: إبداء الرأي في مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

ويهدف هذا المعيار إلى التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية، وذلك لضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية وبالتالي التأثيرات التي أدت إليها هذه القوائم المالية لأن عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ يؤدي إلى تداخل بين عناصر الإيرادات والمصاريف للفترات المالية السابقة و بالتالي النتائج المالية المتوصل إليها تكون غير صحيحة .

و الهدف من هذا المعيار هو¹ :

أ. قابلية القوائم المالية للمقارنة؛

ب. توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة، ففي هذه الحالة يجب على مدقق الحسابات الإشارة إلى ذلك بطريقة ملائمة في تقريره.

الفرع الثالث: الإفصاح الكافي

لا يقصد بالإفصاح الكافي فقط نوع المعلومات في القوائم المالية، وإنما يتضمن كذلك أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها وتصنيفها في القوائم المالية، كذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة في القوائم المالية، كما أن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية هامة جدا للإفصاح عن كثير من المعلومات و تعتبر جزء من القوائم المالية وتدخل ضمن مسؤولية الإدارة حتى لو ساعد المدقق في إعدادها .

و تتمثل أهمية الحكم على ملائمة الإفصاح في النقاط التالية² :

أ. أن الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة للجمهور؛

ب. أن عامل الأهمية يلعب دورا أساسيا في عملية الإفصاح كونه مرتبط بالمصلحة العامة؛

ج. كذلك أن الإفصاح الملائم يعبر عن محتويات القوائم المالية بشكل صريح ولا يحتمل التأويل أو الشك؛

د. أن عدم الإفصاح في بعض الأحيان يعتبر مبررا خاصة في حالة تضارب المصالح؛

هـ. أن الإفصاح يعود بالضرر على المؤسسة ولا يعود بالفائدة الكافية على الغير .

وما لم يرد في تقرير المدقق عكس المعيارين الأولين من معايير إعداد التقرير فإن الإفصاح عن القوائم المالية يعد كافيا .

الفرع الرابع: إمام تقرير المدقق بجميع القوائم المالية (وحدة الرأي)

ويتضمن هذا المعيار أن رأي المدقق يلم بجميع القوائم المالية حتى يمكن التحقق من مدى صدق وصحة

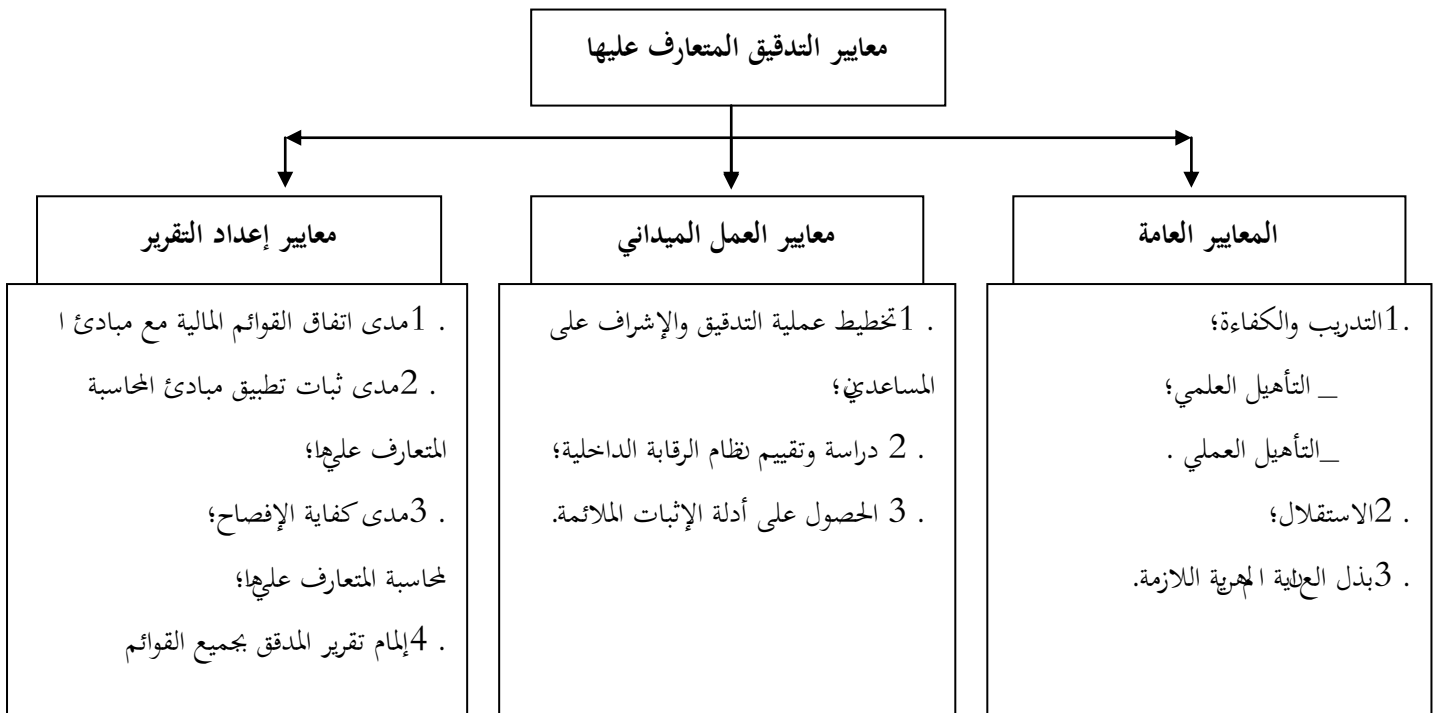
المركز المالي للمؤسسة ووضوح القوائم المالية بأجملها حتى تشمل الميزانية الخاصة بالمؤسسة، كما أن هذا المعيار لا يعني أن على المدقق إعطاء موافقة تامة أو رفض على كل القوائم المالية، ففي أغلب الحالات التي لا يمكن للمدقق إعطاء موافقة تامة عليها، فلا يقوم برفضها بصفة حتمية.

وعلى المدقق أن يتضمن تقريره رأي فني محايد عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو امتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها إبداء هذا الرأي والإشارة إلى العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي¹ .

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 46.

² مرجع سابق، ص 48.

- يجب على المدقق كذلك في حالة امتناعه عن إبداء الرأي أن يذكر بالتقرير الأسباب من وراء ذلك وقد تتضمن أسباب الامتناع عن إبداء الرأي كما يلي² :
- أ. تحديده نطاق عمل المدقق بطريقة تؤثر جوهريا على إجراءات الفحص وعدم إمكانية إجراء الفحص بشكل كاف؛
- ب. حالة عدم التأكد والتي تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية، والتي تجعل المدقق يعتبر إبداء رأي متحفظ لا يعد مناسباً بسبب عدم التأكد؛
- ج. عدم استقلال المدقق عن العميل والذي يؤدي إلى عدم تمكنه من إبداء الرأي .
- ويمكن تلخيص معايير التدقيق المتعارف عليها والتي تطرقنا لها في الشكل الآتي:
- الشكل : رقم (1.1) معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 71.

¹ عبد الوهاب نصر علي، - خدمات مراقب الحسابات لسوق المال- المتطلبات المهنية و مشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية الأمريكية، 2001، الجزء الأول، ص 2

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 49.

المبحث الثالث: التخطيط لعملية التدقيق

بعد التعرف على المعايير اللازمة لممارسة مهنة التدقيق والتي تشير إلى أن هناك تنظيم و منهجية واضحين من أجل نجاح عمل المدقق وحصوله على نتائج مقبولة و موضوعية. لذلك يجب تصميم منهجية تدقيق واضحة تتطلب عملية التخطيط على شكل برامج يتم إتباعها لتنفيذ عملية التدقيق. فمثلا سوف يتحمل المدقق أخطارا كبيرة إذا لم يتفهم مجال عمل المؤسسة.

يتطلب التخطيط لعملية التدقيق والإشراف على المساعدين تنفيذ عملية التدقيق وفقا لخطة ملائمة، و كذا التخصيص السليم للوظائف الفنية والإدارية بالمكتب القادرة على إنجاز عملية التدقيق بمستوى مهني يمنح الثقة لمستخدمي القوائم المالية .

إن مهمة التدقيق و التي يكلف بها مدقق الحسابات يمكن أن تكون لمؤسسة أنشئت حديثا، أو لمؤسسة مستمرة في نشاطها و تم استبدال مدقق حساباتها سواء لعدم تعيينه أو استقالته أو عزله .

في جميع الحالات فإن على المدقق اتخاذ جملة من الخطوات التمهيدية أثناء بدئه لعملية التدقيق، و ما يتطلبه ذلك من رسم خطة للعمل وبرنامج للأداء، و ما يقتضيه استعماله لأوراق العمل و الاحتفاظ بملفات خاصة بعملية التدقيق المعينة .

و بالتالي سيتم تناول هذا المبحث من خلال أعمال التخطيط السليم لأعمال التدقيق بصفة عامة، و كذلك التخطيط لكيفية تنظيم عمل المدقق وتخصيصه للمهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم ثم التطرق إلى كيفية تنظيم و توثيق ما قام به المدقق و الرأي الذي توصل إليه من خلال أوراق العمل.

المطلب الأول: أعمال التخطيط الخاصة بعملية التدقيق

يجب أن يخطط لعمل التدقيق على نحو مناسب، و أن يتم الإشراف على عمل المساعدين بشكل ملائم إن العمل على تطبيق هذا المعيار من طرف المدققين يحقق لهم ثلاثة أهداف رئيسية تساعد في إجراء عملية التدقيق بشكل مناسب و تتمثل هذه الأهداف أو الأسباب الحقيقية من ضرورة تخطيط المدقق لعملية التدقيق في ما يلي¹ :

-تمكين المدقق من الحصول على أدلة إثبات كافية؛

-مساعدة المدقق على التحكم في التكاليف؛

-تجنب سوء التفاهم مع العميل .

وتتمثل المراحل الرئيسية لإجراء عملية التخطيط و التصميم الجيد لعملية التدقيق في العناصر التالية² :

-التمهيد للتخطيط؛

-الحصول على معلومات عن العميل؛

-الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل؛

-أداء الإجراءات التحليلية؛

-وضع حدود الأهمية النسبية و تقدير خطر التدقيق الممكن قبوله؛

¹ ألفين أرينز، جيمس لوبك، ص 286

² مرجع سابق، ص 288.

- فهم نظام الرقابة الداخلية و تقدير خطر الرقابة؛
- وضع الخطة العامة للتدقيق و برنامج التدقيق.

الفرع الأول: التمهيد لتخطيط عملية التدقيق

تتم معظم أنشطة التمهيد للتخطيط في بداية التدقيق، و عادة ما تتم لدى العميل إلى المدى الذي تكون فيه عملية، و يتضمن التمهيد للتخطيط الخطوات التالية¹ :

- ما إذا كان سيتم قبول التعامل مع عميل جديد أو الاستمرار في التعامل مع عميل قديم؛
- الحصول على خطاب التعاقد؛

- اختيار المدققين الذين سيضملمهم فريق التدقيق

أ. قبول عميل جديد أو الاستمرار مع عميل قديم : على الرغم من أن الحصول على عقد لتدقيق عميل جديد أو الاحتفاظ بعميل قديم لا يعد أمراً سهلاً في مهنة التدقيق، إلا أنه يجب على أن يتم تنفيذ عملية التدقيق عند اتخاذ قرار قبول العملاء .

ب. الحصول على خطاب التعاقد : يجب أن يتم تحديد واضح لشروط العقد بين المؤسسة و المدقق من أجل التقليل سوء التفاهم، و يتمثل هذا الخطاب في إتفاق بين المؤسسة و مكتب التدقيق على أداء التدقيق والخدمات المرتبطة به .

ج. اختيار المدققين الذين سيضملمهم فريق التدقيق : يجب أن يتم تعيين المدققين على الأعمال في ضوء معيار التدريب و المهارة للعمل كمدققين، و يمكن أن يتم تعيين كذلك متخصصين في مجالي العينات الإحصائية و الحاسب الالكتروني.

الفرع الثاني: الحصول على معلومات عن المؤسسة

ليس من الممكن تصور مهمة التدقيق في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات و معطيات عامة حول هذه المؤسسة. أما نوعية و مقدار هذه المعلومات يتحددان حسب أهداف و مسؤوليات المدقق² .
سيبحث المدقق عن المعلومات المهمة و التي ستؤثر على عملية التدقيق. كما أنها تحدد اتجاه و امتداد التدخلات الممكن فحصها في المؤسسة.

الفرع الثالث: الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للمؤسسة

يجب أن يتم اختبار ثلاثة أنواع من المستندات و السجلات القانونية في بداية التدقيق و هي³ :
- عقد المؤسسة و النظام الأساسي لها؛
- محاضر إجتماعات مجلس الإدارة؛
- العقود .

¹ نفس المرجع السابق، ص، 289.

² Lionel Collins & Gérard Vallin, op. cit, p 51.

³ ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، 295.

الفرع الرابع: أداء الإجراءات التحليلية الأولية

يعد تنفيذ الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط جزءا هاما من أداء التدقيق على نحو كفاء و فعال، ويعرف الإيضاح رقم 56 لمجلس معايير التدقيق الإجراءات التحليلية على أنها: "تقييم للمعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية وبعضها البعض، ويتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المدقق¹. ويمكن تعريفها كذلك بأنها استخدام المقارنات والعلاقات التي تحدد مدى مناسبة أرصدة الحسابات أو البيانات الأخرى.

أ. الغرض من أداء الإجراءات التحليلية

تعتبر تقنية الإجراءات التحليلية من بين أدلة الإثبات التي تستخدم في عملية التدقيق وفي كل مرحلة من مراحل التخطيط لعملية التدقيق إلى غاية إتمام عملية التدقيق لذلك تهدف إلى تحقيق الأغراض التالية²:

أ - 1: تفهم مجال عمل المؤسسة الذي تمارسه؛

أ - 2: تقدير مدى قدرة المؤسسة محل التدقيق على الاستمرار؛

أ - 3: الإشارة إلى تحريفات ممكنة في القوائم المالية؛

أ - 4: تخفيض الاختبارات التفصيلية .

ب. أنواع الإجراءات التحليلية

يتمثل الجانب الأهم في استخدام الاجراءات التحليلية في اختيار النوع الأكثر ملائمة منها، ويوجد خمسة أنواع رئيسية من الإجراءات التحليلية هي³ :

ب - 1: مقارنة بيانات المؤسسة مع بيانات النشاط الذي تعمل فيه؛

ب - 2: مقارنة بيانات المؤسسة مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة؛

ب - 3: مقارنة بيانات المؤسسة مع توقعاتها؛

ب - 4: مقارنة بيانات المؤسسة مع توقعات المدقق؛

ب - 5: مقارنة بيانات المؤسسة مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية .

ج. الأساليب المستخدمة في أداء الإجراءات التحليلية

هناك عدة أساليب مالية وتقنية يتم إستخدامها في أداء الإجراءات التحليلية بسبب كثرة المعلومات المالية و المحاسبية التي تخص نشاط المؤسسة، ومن هذه الأساليب مايلي⁴:

ج - 1: استخدام تقنيات التحليل المالي؛

ج - 2: استخدام الأساليب الإحصائية؛

ج - 3: استخدام البرامج الجاهزة عن طريق الحاسب الإلكتروني.

¹ مرجع سابق، ص 254.

² المرجع نفسه، ص 255.

³ حجاز خديجة، إستخدام أساليب المعاينة الاحصائية في ترشيد الحكم الشخصي لمدقق الحسابات، رسالة ماجستير، 2009/2008، جامعة

سطيف، الجزائر، ص 56

⁴ ألفين أرينز، نفس المرجع السابق، ص 256.

الفرع الخامس: وضع حدود الأهمية النسبية و تقدير خطر التدقيق الممكن قبوله

يمثل كل من الأهمية النسبية و الخطر مفهومين أساسيين في تخطيط عملية التدقيق .

ا. مفهوم الأهمية النسبية : عرف مجلس معايير المحاسبة الأهمية النسبية على النحو التالي :

"مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة، الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم أي مستخدم لهذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال ذلك الإغفال و التحريف"¹.

و يكون المدقق مسؤولاً عن تحديد مدى وجود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية، وإذا رأى المدقق أن هناك تحريفاً جوهرياً، يجب عليه أن يوجه انتباهه للمؤسسة حتى يمكن تصحيح الموقف، وإذا رفضت المؤسسة القيام بتصحيح القوائم المالية، يجب على المدقق أن يصدر رأياً مقيداً أو رأياً سلبياً، بناءً على مقدار التحريف .

ب .تقدير خطر التدقيق الممكن قبوله يعتبر خطر التدقيق الممكن قبوله مقياساً لمدى رغبة المدقق في قبول وجود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية، بعد انتهاء عملية التدقيق وإصدار تقرير نظيف، وعندما يقرر المدقق مستوى منخفض من خطر التدقيق الذي يمكن قبوله، يعني ذلك أن المدقق يرغب في أن يكون متأكداً بشكل أكبر من عدم وجود تحريف جوهري في القوائم المالية .حيث أن تقدير الخطر بالصفري يعني وجود تأكيد كامل، أما تحديد الخطر بقيمة 100% يعني عدم التأكد الكامل .

الفرع السادس: فهم نظام الرقابة الداخلية و تقدير خطر الرقابة

ينص المعيار الثاني من معايير التدقيق المتعارف عليها، بأنه يجب أن يتم فهم الرقابة الداخلية و بشكل كاف حتى يتم التوصل لخطة التدقيق وتحديد طبيعة و مدى و توقيت الاختبارات التي سيتم تنفيذها * .

الفرع السابع : وضع الخطة العامة للتدقيق و برنامج عملية التدقيق

يتمثل تنفيذ الخطوات الخمسة الأولى في عملية تخطيط التدقيق أساساً لمساعدة المدقق في إعداد خطة تدقيق تتسم بالفعالية و الكفاءة و تساعد كذلك في تصميم برنامج عملية التدقيق . يتمثل برنامج التدقيق في قائمة بكافة الإجراءات التي يتم استخدامها في التوصل لجمع أدلة كافية للتدقيق و يتم إدراج كذلك تفاصيل أخرى ترتبط بكل إجراء مثل حجم العينة و العناصر التي يتم اختيارها و توقيت الاختبارات، و يوضح الشكل الآتي الأجزاء الرئيسية لتخطيط عملية التدقيق . نستنتج أنه يتم استخدام المعلومات التي يتم التوصل إليها في عملية التمهيد للتخطيط و المعلومات الأساسية للمؤسسة و كذلك المعلومات الخاصة بالالتزامات القانونية للمؤسسة و الإجراءات التحليلية الأولية، بغرض إعطاء الحكم على الأهمية النسبية و تقدير مخاطر التدقيق التي يمكن قبولها، ثم يتم استخدام تقدير كل من الأهمية النسبية و خطر التدقيق الذي يمكن قبوله و كذلك خطر الرقابة من أجل تصميم خطة التدقيق العامة و برنامج التدقيق .

¹ Lionel collins, Gérard valin, op, cit, p, 126.

المطلب الثاني: أعمال التخطيط الخاصة بمكتب التدقيق

لا يمكن لأي مدقق حسابات أن يقوم بتنفيذ كل المراحل التي سبق ذكرها في عملية التخطيط لعملية التدقيق، بدون التعرف على أهم الشروط الواجب توفرها في المدقق أو فريق المدققين، كما ينص عليها المعيار الأول من معايير العمل الميداني على أن مدقق الحسابات ملزم بوضع خطة ملائمة لأعمال التدقيق ككل كما رأينا ذلك في المطلب السابق، وأنه ملزم كذلك بتنظيم وتقسيم أعمال التدقيق على مساعديه بطريقة تكفل تحقيق مستوى مرضي من جودة التدقيق¹، و مستوى مهني يمنح الثقة لمجتمع الأعمال .
إن نجاح المدقق في وضع خطة التدقيق الملائمة يمكنه من تحديد عدد المساعدين المطلوبين ومهاراتهم و خبراتهم و مؤهلاتهم المطلوبة .

الفرع الأول: التنظيم الداخلي لمكتب التدقيق

إن التنظيم الداخلي للمكتب يختلف من مدقق لآخر وذلك تبعاً لحجم العمل وطبيعته، وكذلك تبعاً للشكل القانوني للمكتب في حد ذاته، فإذا كان المدقق يمارس عمله لوحده فإنه يجمع في أدائه كل الوظائف . في حالة ما إذا كان المكتب ملكاً لشركة من المدققين (الخبراء المحاسبين أو/ و محافظي الحسابات)، فإنه و بصفة عامة يكون مقسماً إلى القسمين الرئيسيين التاليين² :

-القسم الإداري: يشمل مختلف المستخدمين وإدارة المكتب الداخلية؛

-القسم الفني: يشمل مختلف أعمال التدقيق والضرائب والمحاسبة بمختلف أنواعهم .و يلعب العنصر البشري في مكتب التدقيق و في أدائه لمهمته سواء اختلفت من حيث المدة أو من حيث الطبيعة دوراً هاماً، حيث أن مهمة المدقق تتطلب مجموعة من الأشخاص ذوي التكوين المالي والمحاسبي، و الذين يملكون مستويات ترتيبية مختلفة جداً .

الفرع الثاني: أنواع برامج التدقيق

على العموم يمكن تصنيف برامج التدقيق إلى ثلاثة أنواع أساسية و هي :

-البرامج النموذجية؛

-برامج متدرجة؛

-برامج ثابتة أو محددة سابقاً .

المطلب الثالث: أوراق العمل

إن الجزء الكبير من وقت المدقق مخصص لإعداد و تحضير أوراق العمل لأنها تعتبر المادة الأولى في تطبيق برنامج عملية التدقيق وتساعد المدقق في أداء مهامه و إعداد تقريره المتضمن لرأيه الفني المحايد عن القوائم المالية .

كما أن المدقق يستعمل أوراق العمل لتدعيم وإثبات العمل الذي قام به .

¹ حجاز خديجة، مرجع سابق، ص 36.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، 204.

الفرع الأول: تعريف أوراق العمل

" تشمل كل الوثائق التي يتم تجميعها بواسطة المدقق، لإظهار ما قام به من عمل، والطرق والإجراءات التي اتبعها، و النتائج التي توصل إليها، وبواسطتها يكون لدى المدقق الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير لمدى الفحص الذي قام به، والدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عملية الفحص"¹.
كما تعرف أوراق العمل طبقاً للنشرة رقم 41 من معايير التدقيق " على أنها السجلات التي يحتفظ بها المدقق و التي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها والاختبارات التي تم تنفيذها والمعلومات التي تم الحصول عليها و الاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها خلال أداء عملية التدقيق"²

الفرع الثاني: أهداف إعداد أوراق العمل في عملية التدقيق

يتمثل الهدف العام لأوراق العمل في مساعدة المدقق على تقديم تأكيد مناسب على أن عملية التدقيق قد تم أدائها وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها وتوفر أوراق العمل كذلك الأهداف التالية³:

-تعتبر الأساس لتخطيط عملية التدقيق؛

-تعتبر سجل للأدلة التي تم تجميعها و نتائج الاختبارات؛

-تعتبر بيانات يتم استخدامها لتحديد النوع المناسب من تقرير التدقيق؛

-تعتبر أساس لفحص المشرفين و الشركاء .

أ. تعتبر الأساس لتخطيط عملية التدقيق : عندما يخطط المدقق لأداء عملية التدقيق للسنة الحالية، يجب أن تتاح له المعلومات الضرورية التي تستخدم كإطار مرجعي في أوراق العمل .

ب .تعتبر سجل للأدلة التي تم تجميعها و نتائج الاختبارات : حيث تشكل الوسيلة الرئيسية للتوثيق الذي يعبر على أن المدقق قد تم تنفيذها وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وعن طريق هذه الأوراق يستطيع المدقق أن يبرهن للهيئات التنظيمية و المحاكم أن التدقيق قد تم تخطيطه و الإشراف على تنفيذه على نحو ملائم، و أن الأدلة التي تم جمعها تتسم بالصلاحية والكفاية وقد تم جمعها في الوقت المناسب وبالكم المناسب و أن تقرير التدقيق مناسباً في ضوء نتائج عملية التدقيق .

ج .تعتبر بيانات يتم استخدامها لتحديد النوع المناسب من تقرير التدقيق : توفر أوراق العمل مصدراً هاماً للمعلومات لمساعدة المدقق في تحديد نوع التقرير الملائم الذي يجب إصداره ، و تعد البيانات في أوراق العمل أداة مفيدة في تقييم مدى ملائمة مجال التدقيق مدى عدالة القوائم المالية .

د. تعتبر أساس لفحص المشرفين و الشركاء : تعد أوراق العمل إطاراً رئيسياً يتم الرجوع إليه بواسطة المشرفين لتقييم ما إذا كان قد تم تجميع الأدلة الكافية و الصالحة لتبرير تقرير التدقيق .بالإضافة إلى كل الأهداف السابقة، توجد استخدامات أخرى لأوراق العمل، حيث يمكن استخدامها كأساس لإعداد الإقرار الضريبي و ملء استمارات التسجيل في هيئة سوق المال و في إعداد باقي الأنواع الأخرى من التقارير .

¹ محمد سمير الصبان ، محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 179-180.

² ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 300.

³ ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 301.

الفرع الثالث: تصنيف أوراق العمل

تمثل أوراق العمل جزءا هاما في كل عملية تدقيق، و هي عبارة عن سجلات يحتفظ بها المدقق عن الإجراءات التي يتم تطبيقها والاختبارات التي يتم تنفيذها والمعلومات التي يتم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها . و تحتوي هذه الأوراق على كل شيء يتعلق بالتدقيق ويتم تنظيمها في ملفات دائمة و أخرى في ملفات جارية

1. الملف الدائم: تتمثل الملفات الدائمة في أوراق العمل التي تحتوي على بيانات تاريخية أو البيانات ذات الطبيعة المستمرة وثيقة الصلة بعملية التدقيق الحالية، وتوفر البيانات كذلك مصدرا ملائما عن عملية التدقيق محل الاهتمام و المستمرة من عام لآخر¹ .
ويتكون الملف الدائم من العناصر التالية²:

- عموميات حول المؤسسة محل التدقيق؛
- معلومات تخص النظام المحاسبي؛
- بيانات تتعلق بالرقابة الداخلية؛
- معلومات قانونية، جبائية و اجتماعية؛
- معلومات اقتصادية و تجارية ؛
- معلومات خاصة بالمعلوماتية.

ب. الملف الجاري : عكس الملف الدائم المستعمل طوال مهمة التدقيق التي تصل إلى عدة سنوات، فإن الملف الجاري يتكون من كل العناصر المهمة التي لا تتجاوز السنة المالية التي تتم فيها عملية التدقيق، فهذا الملف يجب أن يشمل معظم الأعمال المنفذة انطلاقا من المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة والعناصر التي أدت بالمدقق إلى التصريح برأي حول درجة صحة و مصداقية الحسابات السنوية .
على المدقق أن يتحلى بالسرية من حيث المعلومات التي يتلقاها من طرف المؤسسة خاصة وأن الملف الدائم و الملف الجاري هما ملك المدقق، إلا السجلات و الوثائق التي هي ملك المؤسسة و التي يستعملها المدقق و يتطلع عليها أثناء قيامه بعملية التدقيق³ .
يحتفظ المدقق بالملف الدائم و الجاري لمدة لا تقل على عشرة سنوات وذلك طبقا لأحكام المادة الثانية عشر من القانون التجاري⁴

¹ نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

² Ordre National Des Experts Comptables, Commissaires aux comptes et comptables agréés, Diligences professionnelles du commissaire aux comptes, 1994, P. P, 9,10.

³ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 155.

⁴ Ordre National Des Experts Comptables, Commissaires aux comptes et comptables agréés, op. cit, p, 15.

المبحث الرابع: أدلة الإثبات في التدقيق

إن الإثبات في التدقيق يعني كل ما يمكن أن يحصل عليه المدقق من أدلة محاسبية وغيرها مما يستطيع به أن يدعم رأيه الفني المحايد حول صحة وعدالة القوائم المالية ككل، ويعتبر دليل الإثبات بينة قاطعة أما القرينة فتستعمل للاستعاضة بها عن الدليل حيث يلجأ المدقق إلى جمع أكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات المستعصية ليستعويض بها عن دليل الإثبات القاطع¹.

وتعرفنا أن أحد أهداف عملية التدقيق هو التأكد من صحة وسلامة البيانات المالية والسجلات المحاسبية وإبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة تمثيل القوائم والسجلات عن نتيجة أعمال المؤسسة و مركزها المالي خلال الفترة المحاسبية. وحتى يقوم المدقق بإبداء رأيه المحايد لابد من حصوله على أدلة وقرائن إثبات كافية وملائمة تمكنه من الحكم على العنصر محل الفحص والتعبير عن رأيه.

المطلب الأول: تعريف أدلة الإثبات

يمكن تعريف الدليل على أنه كل المعلومات و الحقائق التي يستند إليها أي فرد لإعطاء رأي حول موضوع معين .

الفرع الأول: التعريف الأول

وتعرف أدلة الإثبات في التدقيق بأنها كل ما يمكن أن يؤثر على حكم و تقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية².

الفرع الثاني: التعريف الثاني

وقد عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة أدلة الإثبات بأنها "المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه"³. نلاحظ أن المعيار الدولي للتدقيق الخاص بأدلة الإثبات ينص على أنه يجب على مدقق الحسابات أن يحصل على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة، لتكون الأساس الذي يبني عليها رأيه المهني .

المطلب الثاني: خصائص أدلة الإثبات

مما سبق نلاحظ أن المعيار ينص على أن أدلة الإثبات يجب أن تتصف بخاصيتين هما⁴:

-الكفاية؛

-الملائمة .

الفرع الأول: الكفاية

¹ عمر ديلمي، أثر المراجعة على مصداقية المعلومة المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2006/2007، ص 35.

² وليام توماس وأمسون هنكي، مرجع سابق، ص 311.

³ المعيار الدولي رقم 500 من أدلة الإثبات، الفقرة 4، بحث تم نشره من طرف الإتحاد الدولي للمحاسبين عن طريق صفحة أنترنيت تم الإطلاع عليها من خلال الموقع التالي في شهر جانفي 2017 www.ifac.org

⁴ غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 175.

أن تكون الأدلة التي يحصل عليها مدقق الحسابات بالقدر الكافي والضروري لدعم رأيه الفني عن صحة القوائم المالية المقدمة. وبما أن مدقق الحسابات يلجأ إلى استخدام الاختبارات الإحصائية أو أسلوب العينات، فإن هذا يتطلب منه معرفة ما هو حجم العينة الملائم لدعم رأيه، والاعتبارات التالية يمكن أن تساعد مدقق الحسابات في تحديد مدى كفاية أدلة الإثبات¹ :

- طبيعة العنصر محل الفحص؛
- الأهمية النسبية للأخطاء المتوقع حدوثها فيما يخص العنصر محل الفحص؛
- أنواع أدلة الإثبات المتوفرة للمدقق ومدى ارتباطها وملائمتها للعنصر محل الفحص؛
- تكلفة الحصول على الدليل وتأثير ذلك على تكوين المدقق لرأيه.

الفرع الثاني: الملائمة

يقصد بملائمة أدلة الإثبات معرفة نوعيتها ومدى صحتها بتوكيد خاص، حيث ينظر إلى ملائمة الدليل من حيث علاقته بهدف التدقيق لتكوين الرأي الفني حول صدق القوائم المالية وإعداد التقرير². فمثلاً للتحقق من قيمة عنصر المدينين يجب أن يستخدم المدقق نظام المصادقات مع العملاء، حيث أنها تعتبر دليلاً قوياً وملائماً. ولكي يتحقق المدقق من ملكية المؤسسة لأصل ثابت يمكن أن يحصل على شهادات من الغير تؤكد ملكية المؤسسة لذلك الأصل (الشهر العقاري للأراضي والمباني). كذلك يعتبر إجراء الفحص الفعلي للمخزون وعناصره الأخرى من أقوى أدلة الإثبات الأخرى للتأكد من صحة وجود هذا العنصر في مخازن المؤسسة.

المطلب الثالث: أنواع أدلة الإثبات

- هناك العديد من أنواع أدلة الإثبات في عملية التدقيق وأهمها³:
- الوجود الفعلي؛
 - الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر؛
 - نتائج تتبع الأحداث اللاحقة؛
 - المصادقات؛
 - التوثيق؛
 - الاستفسار من المؤسسة؛
 - الإجراءات التحليلية.

الفرع الأول: الوجود الفعلي

يستخدم نظام الجرد الفعلي للتحقق من الوجود المادي للأصول الملموسة مثل، الآلات والمباني والأراضي والعقارات والتجهيزات والنقدية والمخزون، ويعد القيام بالجرد الفعلي دليل قوي على وجود الأصل في

¹ مرجع سابق، ص 178.

² المرجع نفسه، نفس الصفحة.

³ أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع السابق، ص 129.

حوزة المؤسسة ولكنه لا يعتبر كدليل على ملكية الأصل حيث أنه يجب على المدقق الحصول على المستندات والشهادات المؤيدة للملكية. وينظر إلى الجرد الفعلي على أنه أحد أنواع الأدلة الموثوق فيها، كونه يتم من قبل المحقق نفسه ولا يوجد دليل أقوى من الذي يحصل عليه المدقق شخصياً، وقد يتم اللجوء إلى الجرد الفعلي للتحقق من صلاحية وجود الأصل، وفي بعض الأنشطة التي لا يملك المدقق الخبرة بطبيعة هذا النشاط يجب عليه أن يلجأ إلى خبراء للقيام بعملية الجرد.

الفرع الثاني: الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر

تعتبر الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر والسجلات قرينة ودليل على صحة العمليات ودقة البيانات، وذلك يتحقق من خلال رجوع المدقق إلى العمليات المسجلة في الدفاتر والمستندات ودفاتر الأستاذ وموازن المراجعة والكشوف المالية الأخرى.

الفرع الثالث: نتائج تتبع الأحداث اللاحقة

من المعروف أن عمل المدقق إنما يتم بعد انتهاء الدورة المالية للمؤسسة، أي أن عمل المدقق يبدأ بعد إعداد الميزانية وحسابات النتائج للمؤسسة، وهذا يستغرق مدة معينة، وبعد هذه الفترة قد تظهر بعض العمليات وهي مرتبطة بالفترة السابقة التي قد تكون دليل الإثبات على صحة أو خطأ بعض العناصر الخاصة بالميزانية وحسابات النتائج، والتي يقوم المدقق بفحصها، فمثلاً قد يتأكد المدقق من صحة التزام موجود بالميزانية إذا ما لاحظ أن ذلك الالتزام قد سدد في الفترة اللاحقة وتؤكد من جديد ذلك التسديد وسلامته.

الفرع الرابع: المصادقات

تمثل المصادقات إيصال أورد كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد¹، للتحقق من المعلومات التي يطلبها المدقق. تعتبر المصادقات دليل قوي يتم استخدامه بكثرة من طرف المدققين، لأنه يصدر من مصدر مستقل عن المدقق والمؤسسة. ويتوقف استخدام المصادقات أو عدم استخدامها على توافر الحاجة للاعتماد في الموقف وأيضا في حالة توافر بدائل أخرى للإثبات، وعادة لا يتم استخدام هذا الدليل في تدقيق بعض الأصول الثابتة لأنه يمكن التحقق منها عن طريق الفحص الفعلي أو التوثيق.

الفرع الخامس: التوثيق

يتمثل التوثيق في قيام المدقق بفحص مستندات ودفاتر المؤسسة التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية، ويشمل التوثيق الذي يقوم به المدقق كافة السجلات التي تستخدمها المؤسسة لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منظمة.

يوجد نوعان من المستندات، مستندات داخلية ومستندات خارجية².

أ. المستند الداخلي: وهو المستند الذي يتم إعداده واستخدامه لدى المؤسسة ثم تحتفظ به، دون أن يخرج إلى أطراف خارجية، ومن أمثلة ذلك فواتير البيع، التقارير الزمنية عن العاملين، تقارير استلام المخزون.

¹ ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 246.

² ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 248.

ب. المستند الخارجي: ويتمثل في المستند الذي يتعلق بتعامل طرف خارجي عن المؤسسة في العمليات المالية، ويكون في حوزة المؤسسة أو يمكن له أن يتوصل إليه، ومن أمثلة المستندات الخارجية: فواتير البيع، أوراق الدفع، الكشوفات البنكية .

الفرع السادس: الاستفسار من المؤسسة

يتم من خلال الاستفسار والحصول على معلومات كتابية أو شفوية من المؤسسة كرد على أسئلة المدقق، وعلى الرغم من أنه يتم التوصل إلى قدر معقول من الأدلة عن طريق الاستفسار فلا يمكن النظر إلى هذا الدليل على أنه دليل قوي، لأنه لا يتم التوصل إليه من مصدر محايد، حيث يمكن أن يوجد بالمؤسسة عنصريتصف بتحيز لصالح المؤسسة .

وبالتالي يجب تدعيم هذا الدليل عن طريق تنفيذ إجراءات أخرى، فمثلا إذا أراد المدقق أن يحصل على معلومات عن طرق تسجيل ورقابة العمليات المحاسبية لدى المؤسسة، يجب عليه أن يبدأ بتوجيه الأسئلة للمؤسسة عن الكيفية التي يعمل من خلالها نظام الرقابة الداخلية، وفيما بعد يقوم المدقق باختبارات التدقيق باستخدام التوثيق أو الملاحظة لتحديد ما إذا كانت هذه العمليات قد تم تسجيلها وصرح بها وفقا لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية .

الفرع السابع: الإجراءات التحليلية

يتم من خلال الإجراءات التحليلية التعرف على المؤشرات والنسب المالية للمؤسسة ومقارنتها بسنوات سابقة أو بقطاعات مماثلة لنفس القطاع الذي تعمل فيه المؤسسة محل التدقيق . حيث من خلال إجراء المقارنة عن طريق تقنيات التحليل المالي مثلا، يمكن التعرف على مواطن الضعف والقوة في المؤسسة والقيام بإجراءات تفصيلية في اختبار العمليات التي يجد فيها مؤشرات لا تتماشى مع المؤشرات التي تم بها المقارنة والتحليل. ويمكن أن تكون الإجراءات التحليلية هي الدليل الوحيد المطلوب في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية.

المبحث الخامس: إعداد تقرير عملية التدقيق

يمثل تقرير التدقيق الخطوة الأخيرة في عملية التدقيق ككل و يجب على المدقق أن يعد تقريره في ضوء المعايير الأربعة الخاصة بمعايير إعداد تقرير عملية التدقيق، وسنتناول في هذا المبحث العناصر الرئيسية للتقرير و خصائصه ثم إلى أنواع تقارير عملية التدقيق .

المطلب الأول: عناصر التقرير

بغض النظر عن يقوم بالتدقيق يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات عن تدقيق القوائم المالية العناصر الرئيسية التالية¹ :

- اسم التقرير؛
- الموجه إليه التقرير؛
- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية؛
- فقرة النطاق؛
- فقرة الرأي؛
- اسم مكتب التدقيق أو اسم المدقق؛
- تاريخ التقرير؛
- التوقيع .

كما نص المعيار الدولي للتدقيق رقم 700# على ضرورة توفر هذه العناصر في تقرير عملية التدقيق .

الفرع الأول: عنوان التقرير

تتطلب معايير التدقيق أن يكون هناك عنوانا للتقرير، وذلك بتمييزه عن بقية التقارير التي قد تصدر من طرف الآخرين، كمديري المؤسسات أو مجلس الإدارة أو المدققين الداخليين، و حيث أن هؤلاء لا يتطلب عملهم الالتزام بمتطلبات السلوك المهني التي يلتزم بها المدقق الخارجي الذي يقوم بتدقيق حسابات المؤسسة . كما تتطلب المعايير كذلك أن يحتوي التقرير على كلمة محايد ، و يرجع السبب في ذلك إلى أهمية أن يشعر مستخدم هذا التقرير أن التدقيق قد تم القيام به على نحو غير متحيز في كافة مراحله² .

الفرع الثاني: الموجه إليهم التقرير

يجب أن يوجه تقرير المدقق إلى الفئة المعنية وفقا لظروف عملية التدقيق والقوانين واللوائح، و عادة ما يوجه التقرير إلى المساهمين أو الشركاء أو المديرين أو إلى أعضاء مجلس إدارة المؤسسة التي تم تدقيق قوائمها المالية.

الفرع الثالث: الفقرة الافتتاحية

و هي الفقرة الأولى في تقرير المدقق، و يجب أن تتضمن إشارة واضحة إلى كل من، القوائم المالية التي تم

¹ مرجع سابق، ص 65.

² ألفين أرينز، جيمس لوبك، نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

تدقيقها، السنة التي تم فيها التدقيق، مسؤولية إدارة المؤسسة عن إعداد هذه القوائم المالية، ومسؤولية المدقق عن تدقيق هذه القوائم المالية وإبداء الرأي فيها .

الفرع الرابع:فقرة النطاق

وهي الفقرة الثانية في التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ بعد فقرة المقدمة أو الفقرة الافتتاحية، و يجب أن يذكر في بداية هذه الفقرة إتباع المدقق لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وأن عملية التدقيق تهدف للتوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهرى في ضوء الأهمية النسبية وليس التحريفات البسيطة التي لا تؤثر على قرارات المستخدمين للتقرير . كما يجب أن تشمل هذه الفقرة كذلك عملية جمع الأدلة ومدى الاعتماد على العينات (الأساس الاختباري)، أو تدقيق كافة العمليات المالية، وفي الأخير توضح فقرة النطاق قيام المدقق بتقييم مدى ملائمة المبادئ المحاسبية المتعارف .

الفرع الخامس:فقرة الرأي

هي الفقرة الأخيرة في حالة التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ، وتحتوي على رأي المدقق في القوائم المالية ككل، وتهدف هذه الفقرة إلى توضيح النتائج التي تم الوصول إليها والمدقق مطالب بإبداء رأيه عن القوائم المالية كوحدة واحدة بما في ذلك التزام المؤسسة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

الفرع السادس: اسم المدقق يحدد

اسم المدقق الذي قام بأداء عملية التدقيق نظرا لحمله مسؤولية القانونية والمهنية للتحقق من اتفاق عملية التدقيق التي تم تنفيذها مع المعايير المهنية .

الفرع السابع: تاريخ التقرير

يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق، وبما أن مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة من طرف الإدارة، لذا فيجب على المدقق عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع و موافقة الإدارة على تلك القوائم .

الفرع الثامن: التوقيع

يجب أن يوقع التقرير باسم مكتب التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق والذي قام بأداء عملية التدقيق .

المطلب الثاني: خصائص تقرير مدقق الحسابات

عندما تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقية ومدعمة بأوراق العمل التي يحتفظ بها المدقق، و معروضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود، يمكن القول أن هذا التقرير جيد ويتميز بالجودة لذلك هناك بعض الخصائص التي تبرهن نوعية التقرير وهي كما يلي :

-الإيجاز؛

-الوضوح؛

-الأهمية؛

-الصحة و الدقة؛

-الترابط؛

- الصدق والأمانة .

الفرع الأول: الإيجاز

يجب أن لا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم وأن لا يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة وكذلك أن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة و التي تفقده التركيز .

الفرع الثاني: الوضوح

يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح .

الفرع الثالث: الأهمية

يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية .

الفرع الرابع: الصحة

و الدقة يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات .

الفرع الخامس: الترابط

يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع الشخص القارئ للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه .

الفرع السادس: الصدق والأمانة

يجب أن لا يكون المدقق متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف، وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.

المطلب الثالث: أنواع تقارير عملية التدقيق

تؤكد الكثير من الهيئات العلمية والمهنية والتشريعات المحلية في مختلف دول العالم على ضرورة إبداء المدقق لرأيه في مدى عدالة القوائم المالية في التعبير عن الموقف المالي للمؤسسة وكذلك ضرورة وضوح رأيه بهذا الشأن. وعليه فإن رأي المدقق لا يخرج عن أربع حالات ، وتحدد كل حالة انطلاقا من نوع التقرير كما يلي:

-تقرير نظيف؛

-تقرير غير نظيف جزئيا ؛

-تقرير غير نظيف كليا؛

-تقرير سلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي .

الفرع الأول: تقرير نظيف

يشير هذا النوع من التقرير إلى عدم وجود تحفظات، أي أن هناك عدالة في تمثيل القوائم المالية عن حالة المؤسسة محل التدقيق. ويمكن للمدقق إضافة فقرات أخرى للرأي إذا وجد أن هناك أحداث معينة يجب ذكرها في التقرير أو تأكيد معين أو تفسير لموضوع معين .
والشكل الآتي يوضح هيكل التقرير النمطي في حالة الرأي النظيف
الشكل رقم (2.1): هيكل التقرير النمطي – حالة الرأي النظيف –



المصدر: غسان المطارنة، مرجع سابق 331.

الفرع الثاني: تقرير غير نظيف جزئياً

هذا النوع من التقارير يشير إلى وجود تحفظات، و هو أن يصدر المدقق تقرير متحفظ بسبب وجود بعض الاعتراضات ويجب على المدقق أن يذكر هذه التحفظات وأثرها على القوائم المالية المدققة .
يعتبر الرأي بتحفظ من أصعب المهام التي تقع على عاتق المدقق، حيث يلجأ المدقق فيها إلى استخدام أسلوب واضح لتبرير أسباب التحفظ بشكل محدد ودقيق، وقد ترجع هذه التحفظات إلى أحد العوامل التالية¹ :
-أن عملية الفحص للدفاتر والسجلات لم تتم طبقاً لمعايير التدقيق؛
-وجود معوقات من طرف إدارة المؤسسة لإجراءات التدقيق، من خلال عدم مساعدة المدقق في الحصول على المصادقات والشهادات من الغير؛
-عدم إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية؛
-في حالة ما إذا تبين للمدقق احتمالات فيما يخص استمرارية المؤسسة في المستقبل القريب .

الفرع الثالث: تقرير غير نظيف كلياً

ويشير هذا التقرير إلى عدم التمثيل للقوائم المالية للصورة الحقيقية للوضع المالي للمؤسسة و طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وعند استخدام المدقق لهذا الرأي في تقريره لابد أن يوضح بعبارات لا تقبل الشك في أسباب هذا الرأي. وعند هذا النوع من رأي المدقق يجد أن التحفظ غير كاف للإفصاح عن

¹ كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سابق ، ص 56.

النقص أو التضليل في القوائم المالية ويجب على مدقق الحسابات بيان أسباب إصداره للرأي السلبي كما جاء في الفقرة رقم 46 من المعيار الدولي للتدقيق رقم 700* .

الفرع الرابع: التقرير السلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي

يقوم مدقق الحسابات بالامتناع عن إبداء الرأي في حالة عدم تمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، لذلك لا يستطيع إبداء رأي حول البيانات المالية. وقد يمتنع المدقق عن إبداء رأيه بسبب قيود كبيرة على مدى الفحص الذي يقوم به، أو في حالة عدم تأكده من قيمة أحد العناصر أو نتائج معينة تؤثر بشكل كبير على المركز المالي وعلى نتائج الأعمال، ففي هذه الحالة يجد المدقق أنه من الصعب عليه تكوين رأيا عن القوائم المالية كوحدة واحدة .

ومن الممكن لمدقق الحسابات أن يمتنع عن إبداء الرأي في الحالات التالية¹:

-القيام بعملية الجرد مع عدم حضور المدقق أو من ينوبه، وعدم تمكنه من فحص الأرصدة في تاريخ لاحق؛
-في حالة عدم قناعة المدقق بقيم بعض العناصر الظاهرة في الميزانية أو عدم الاقتناع بطريقة التقييم .
هذا وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في معيار التدقيق الدولي رقم 700 أنه يجب على المدقق أن يكتب في تقريره أسباب امتناعه عن إبداء الرأي .

و الشكل التالي يوضحه بكل تقرير المدقق بخلاف التقرير النظيف .

الشكل رقم (3.1):هيكل التقرير النمطي بخلاف التقرير النظيف.

| إسم التقرير | |
|------------------|----------|
| الفقرة التمهيدية | |
| فقرة النطاق | |
| فقرة إبداء الرأي | |
| التوقيع: | التاريخ: |

المصدر: غسان المطارنة، مرجع سابق ، ص 132.

¹ غسان المطارنة، مرجع سابق، ص 131.

خلاصة الفصل الأول

من خلال الفصل الأول تم التطرق إلى التدقيق وتبين لها أنه يلعب دور رئيسي في مراقبة عمل المحاسب وتوفير معلومات مالية صحيحة ومساعدة عدة أطراف في اتخاذ قرارات سليمة بناء على معلومات مؤكدة وصحيحة، خاصة وأن التدقيق تم تبنيه منذ القديم لذلك يعتبر كآلية توفر الثقة بين المتعاملين الاقتصاديين وبالتالي بيئة اقتصادية يمكن الاستثمار فيها بدون خوف من المخاطر.

واتضح لنا أن المهمة الرئيسية للمدقق الخارجي هي فحص حسابات القوائم المالية، بإتباع منهجية تدقيق منتظمة وباستخدام معايير مهنية متعارف عليها عموما، والهدف من كل ذلك هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني حول القوائم المالية والذي يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم، سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

ولا شك أن وجود هذا الرأي المهني الصادر من طرف خارجي محايد يشترط فيه الخبرة والمعرفة والاستقلال، وبالتالي زيادة إمكانية الاعتماد على معلومات القوائم المالية والرفع أكثر من درجة الثقة فيها، فيخدم كل من إدارة المؤسسة والتي ترى في تقرير المدقق المحايد شهادة لها بحسن أدائها وقيامها بالمهام المسندة إليها من طرف الملاك أو المساهمين، كما يخدم تقرير المدقق الدائنين مثل البنوك وغيرها من المؤسسات المالية والتي تعتمد على القوائم المالية كأساس للتوسع لمنح الائتمان.

كما يعتبر تقرير المدقق تأكيدا على التزامات المؤسسة بما تخضع له من قوانين وتشريعات تفرضها الدولة كالضرائب، ونتيجة لهذه الالتزامات المقدمة للجهات الحكومية فإنها بذلك تخدم الاقتصاد الوطني.

نستطيع القول إذن أن مهنة التدقيق منذ أن ظهرت إلى يومها الحالي تهدف إلى التعرف على مختلف الأخطاء والمخالفات بأي طريقة والعمل على تطوير المهنة وتحسينها، ونستنتج أنه بتطور الأوضاع الاقتصادية والمالية في بيئة المؤسسة يقابله تطورا موازيا في التدقيق، من خلال الإصدار المستمر للمعايير الكفيلة بضبط الممارسة الميدانية والمرتبطة بمعالجة بعض الشؤون التي تظهر نتيجة هذا التطور.

تعتبر عناصر دورة المخزون من أهم مكونات القوائم المالية، والتي تخضع لفحص المدقق الخارجي من أجل التعرف على الأخطاء والمخالفات المهمة والتي تشكل خطرا كبيرا على مستخدمي معلومات هذا البند، لذا ينبغي التعرف على أهمية التدقيق في عناصر دورة المخزون ضمن الفصل الثاني.

تمهيد :

من بين بنود القوائم المالية التي يهتم بها المدقق و يقوم بفحصها هو عنصر المخزون، حيث يلقي هذا الأخير الكثير من الإهتمام لدى العديد من مسؤولي الإدارة والرقابة الداخلية و الخارجية لأي مشروع، حيث أنه يمثل أحد العناصر الأساسية للأصول في العديد من المؤسسات لما له من تأثير مباشر على الأداء المالي للمؤسسة، كما أنه يمثل أحد الاستخدامات الأساسية لأموال المؤسسة مما يتطلب الرقابة على حسابات المخزون والمخزون الجاري إنتاجه و التغير في الإنتاج المخزن

إن دورة المخزون تمر بنظام التدفق الفعلي لعنصر المخزون بكل أنواعه، و يوازيه نظام محاسبية التكاليف الخاصة بالمعالجة المحاسبية لكل تحركات المخزون منذ دخوله إلى المخزن و تنقله عبر ورشات الإنتاج إلى غاية الحصول عليه كمنتجات تامة أو نصف مصنعة، و بالتالي يتعرض المخزون لعدة تجاوزات من طرف المكلفين بتسيير وإدارة عناصر دورة المخزون و عدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة عند معالجة المخزونات، مما يجعل إجراء عملية التدقيق لبند المخزونات معقدة و تأخذ الكثير من وقت و جهد المدقق . نتناول في هذا الفصل المباحث التالية :

المبحث الأول ماهية عناصر دورة المخزون باعتباره من أهم بنود الميزانية بسبب تأثيره على كل من الميزانية وقائمة الدخل لذلك لا بد من الإهتمام بهذا البند وطريقة حسابه والإفصاح عنه و من ملكيته والتحقق من إجراءات الرقابة بخصوص هذا البند

المبحث الثاني الإجراءات المتبعة للقيام بجرد المخزون الفعلي من أجل التعرف على قيمته الصحيحة و ماهي الطرق المستعملة للتقييم

المبحث الثالث نتعرف فيه على التوصيف المحاسبي لدورة المخزون من خلال المستندات المحاسبية المستخدمة في كل تدفق و الوظائف المسؤولة عن تنفيذ تلك التدفقات الفعلية لعناصر المخزون من أجل تحقيق رقابة فعلية على المخزون

المبحث الرابع أهمية وأهداف و صعوبات تدقيق عناصر دورة المخزون.

المبحث الأول: ماهية عناصر دورة المخزون

تعد وظيفة التخزين من أقدم الوظائف التي مارسها الإنسان منذ أقدم العصور، فقد عمل بها سيدنا يوسف عليه السلام عندما ولاه عزيز مصر خزائن الأرض، قال تعالى " قال اجعلني على خزائن الأرض إني حفيظ عليم " وقد تنامت أهمية التخزين عبر العصور 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 أو غرض محدد. فمثلا يتم تخزين المواد المكتبية في شركة ما أو جهاز حكومي لسد احتياجات موظفيها من 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 المواطنين من دواء معين ... الخ. وفي المصانع يتم تخزين المواد الأولية أو المواد الخام وشبه المصنعة حتى يتم صرفها لوحدة الإنتاج للقيام بتصنيعها، وفي المرحلة الثانية يتم تخزين المواد المصنعة حتى يتم صرفها لتلبية احتياجات عملاء المصنع من تلك المواد. كما تعرف 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 والمستخدمه لمواد المخزون. ويتضح من التقديم السابق أن إدارة المخازن تؤدي مهمتين رئيسيتين هما :

الاحتفاظ بالمواد: وهي عملية تخزين المواد ذاتها بحيث يتم تخزينها وترتيبها في المخازن من حين دخولها للمخزن إلى حين صرفها للجهات الطالبة؛

المحافظة على المواد: وهي عملية المحافظة على المواد المخزنة من التلف وضمان سلامتها وبقائها صالحة للاستخدام من حين دخولها للمخزن إلى حين صرفها للجهات الطالبة

المطلب الأول: أهمية وظيفة التخزين

تعد وظيفة التخزين من أهم الوظائف المساندة في المؤسسات والشركات ، إضافة لكونها تقوم بتخطيط وتنظيم عمليات تخزين المواد والمحافظة عليها وإمداد العملاء أو الإدارات الرئيسة داخل الشركة باحتياجاتها في الوقت المناسب وبما 1 يضمن استمرار عملها بكفاءة ودون انقطاع. وتتخلص أهمية وظيفة التخزين فيما يلي :

-الأهمية العملية والاقتصادية؛

-الأهمية التخطيطية والتنظيمية؛

-الأهمية التنفيذية

الفرع الأول: الأهمية العملية والاقتصادية

لا يمكن لأي مؤسسة أو شركة أن تعمل بدون وجود إدارة للمستودعات أو المخازن وبشكل يتناسب والأنشطة التي تقوم بها، فالمواد الداخلة في أعمال أي إدارة سوف يتم تخزينها في المخازن إلى حين طلبها من الإدارة المحتاجة لذلك؛ وللمحافظة على سير أعمال المؤسسة وبيع سلعها ومنتجاتها فمن الضروري وجود إدارة تهتم بذلك، وبالنسبة للأهمية الاقتصادية فإن التخزين وفقا للكمية الاقتصادية يحافظ على المواد ويقلل من الأموال المستثمرة في المخزون

الفرع الثاني: الأهمية التخطيطية والتنظيمية

من المهم أن تكون هناك جهة مسؤولة عن تخطيط المخزون وتحديد مستوياته العليا والدنيا حسب إمكانيات الشركة أو المؤسسة. كما أن الأهمية التنظيمية لها تركز في ضرورة وجود إدارة مسؤولة مسؤولة كاملة عن أعمال تخزين المواد وصرفها بالتنسيق مع جميع الإدارات والأقسام داخل الشركة

الفرع الثالث: الأهمية التنفيذية

لضمان استمرار الإدارات والأقسام داخل الشركة والمؤسسة في مهامها بكفاءة فمن الضروري تأمين متطلبات تلك الإدارات من المواد والأصناف، فإدارة الانتاج لا يمكنها أن تقوم بعمليات التصنيع ما لم تتوفر المواد اللازمة في الوقت المناسب وبالكميات المناسبة وهكذا بالنسبة لبقية الإدارات .

المطلب الثاني: الأهداف الرئيسة لوظيفة التخزين والشروط اللازمة لتحقيق تلك الأهداف

لا يمكن لأي مؤسسة اقتصادية مهما كانت طبيعة نشاطها أن تحقق كل أهدافها بدون الاهتمام الكبير بالوظائف التشغيلية داخل المؤسسة، ولكل وظيفة داخل المؤسسة تخطط لتحقيق الأهداف الخاصة بها بإتباع مجموعة من الشروط والإجراءات :

الفرع الأول: الأهداف الرئيسة لوظيفة التخزين

- استلام المواد والمنتجات المطلوب تخزينها بدقة وبما يضمن سلامتها؛
- ضمان تدفق المواد والمنتجات المخزنة للجهات المستفيدة في الوقت المناسب؛

- المحافظة على المخزون من التلف والضياع والفقْد؛
- تقليل تكاليف التخزين إلى أقصى حد ممكن؛
- استخدام المساحات المتاحة في المستودعات بما يضمن انسيابية تداول المواد المخزنة بكفاءة

الفرع الثاني: الشروط اللازمة لتحقيق أهداف وظيفة التخزين

- الاحتفاظ بأقل مستوى من المخزون؛ وذلك لتقليل تكاليف التخزين ورأس المال المستثمر في المخزون؛
- تمييز المخزون عن طريق تعريف الأصناف ووضع التصنيف والترميز المناسب لكل منها؛
- فحص المواد المستلمة قبل إدخالها للمخزن بما يضمن سلامة المواد المخزنة من حيث الكمية والجودة وصلاحيتها للاستخدام؛
- وضع الأصناف المخزنة في الأماكن المخصصة لها بما يضمن سهولة الحصول عليها وسلامة تخزينها؛
- القيام بإجراءات الصرف للجهات الطالبة وفقا للضوابط المناسبة بما ذلك تعبئة وتغليف ونقل المواد المطلوب صرفها بشكل سليم ودقيق؛
- تسجيل حركة المواد المخزنة المستلمة والمصرفة وتحديد أرصدة المخازن والقيمة المالية لها؛
- مراقبة المخزون للتأكد من الاحتفاظ بالكميات المناسبة من المواد لمواجهة الاحتياجات بشكل دوري وتقليل تكاليف التخزين إلى أقصى حد ممكن؛
- الاحتفاظ بسجلات التخزين المتعلقة بعمليات صرف المواد واستلامها وأرصدها؛
- تطبيق إجراءات الأمن والسلامة في المخازن؛
- رفع التقارير الدورية عن حالة المخازن وما تم إنجازه من أعمال للإدارة المسؤولة .

المطلب الثالث: الآثار السلبية المترتبة على عدم الاهتمام بوظيفة التخزين

- إن عدم الاهتمام بإدارة المخازن وتوفير الوسائل التي تمكنها من ممارسة مهامها بشكل مناسب يمكن أن تنتج عنه المشكلات التالية :
- تلف المخزون: مما يكلف الشركة أو المؤسسة مبالغ كبيرة كان يمكن استثمارها في تنفيذ أصناف أخرى .
- توقف الإنتاج: كنتيجة لانتهاء المخزون أو عدم تأمين الأصناف في الوقت المناسب .
- زيادة المواد الراكدة: إن عدم وجود دراسات مستمرة لقياس مستويات المخزون وأنواع المواد المخزنة يؤدي إلى زيادة الأصناف والمواد الراكدة

إن جميع المشكلات التي تم ذكرها سابقا ناتجة عن عدم اهتمام الإدارة بالمخازن، وقد يؤدي ظهور أي منها إلى تكليف الشركة أو المؤسسة مبالغ مالية كبيرة كان يمكن تلافيها فيما لو تم الاهتمام بإدارة المخازن.

المطلب الرابع: تعريف عناصر دورة المخزون وتقسيمها المحاسبي

تشتمل المخزونات على عدة عناصر تختلف عن بعضها البعض من ناحية الخصائص و الصفات التي تبين نوع هذا المخزون وتمييزه عن الأنواع الأخرى، و من أجل التفريق بين عناصر المخزون بشكل جيد يجب إعطاء تعريف شامل له و إبراز الأنواع أو التصنيفات الأساسية له كذلك

الفرع الأول: تعريف المخزونات

تتمثل في مجمل الأملاك التي تمتلكها المؤسسة والتي إشترتها، أو أنشأتها بهدف بيعها وتوريدها أو استهلاكها في عملية الإنتاج والتحويل أو الاستغلال بشكل عام وتسمى بالمصطلح المحاسبي " المخزونات" و يرمز لها بالرمز "3". وتعتبر المخزونات كأصول بالنسبة للمؤسسة وتتضمن ما يلي¹:

- مخزونات تملكها المؤسسة لإعادة بيعها خلال النشاط العادي للدورة؛
- مخزونات قيد الإنجاز لغرض البيع؛
- مخزونات تحت شكل مواد أو موارد التي يجب أن تستهلك خلال عملية الإنتاج أو خلال عملية تقديم الخدمات

الفرع الثاني: التقسيم المحاسبي للمخزونات

تشمل المخزونات على صنفين أساسيين من السلع هي :

- أ. المخزونات التي إشترتها المؤسسة قصد المتاجرة أو التصنيع : وتتمثل في البضائع الجاهزة للبيع والمواد واللوازم والتوريدات الأخرى؛
- ب. المخزونات الناتجة عن الاستغلال والتي تتمثل في المنتجات نصف المصنعة والمنتجات تحت التشغيل و المنتجات تامة الصنع، والفضلات؛
- ج. وتوجد حسابات أخرى مشكلة لمجموعة المخزونات وهي الخاصة بالتسوية مثل المخزون لدى الغير و حساب المشتريات من المخزون، وكذلك الحساب الأخير الذي يستقبل المؤونات أو المخصصات المشكلة عند ملاحظة تني أو تدهور في قيمة مختلف عناصر المخزونات .

ولقد ورد تصنيف المخزونات في المخطط الوطني المحاسبي إلي الحسابات التالية²:

- الحساب (30): البضائع؛
- الحساب (31): المواد و اللوازم؛
- الحساب (33): منتجات نصف مصنعة؛
- الحساب (34): منتجات قيد التنفيذ
- الحساب (35): منتجات تامة الصنع؛
- الحساب (36): فضلات ومهملات؛
- الحساب (37): محزونات خارج المؤسسة؛
- الحساب (38): مشتريات؛
- الحساب (39): مئونات تدهور قيمة المحزونات .

أما التصنيف حسب النظام المحاسبي المالي الجديد للمخزونات هو كما يلي¹:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المؤرخة في 25 مارس 2009، المتضمنة لمشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، 07- 11 الصادر في 25 نوفمبر 2007، العدد 19، ص 62.

² منصور عبد الكريم، المحاسبة العامة، المؤسسة الوطنية للكتاب الجزائر، سنة 1992، ص 8

- الحساب (30): المخزونات من البضائع؛
- الحساب (31):المواد الأولية والتوريدات؛
- الحساب (32): التموينات الأخرى؛
- الحساب (33): إنتاج السلع جاري إنجازها؛
- الحساب (34): إنتاج الخدمات الجاري إنجازها؛
- الحساب (35): المخزونات من المنتجات؛
- الحساب (36): المخزونات المتأتية من التثبيات؛
- الحساب (37): المخزونات الخارجية؛
- الحساب (38): المشتريات المخزنة؛
- الحساب (39): الخسائر عن قيمة المخزونات .

المطلب الخامس: تصنيف و تمييز المخزونات

تقوم إدارة المخزون بوضع تفصيل شامل للمخزونات وتحديد دقيق للخصائص المميزة لها عن باقي المخزونات الأخرى، بطريقة يسهل الوصول إليها وتساعد في تسهيل عمليات الحفظ و الصرف لهذه المخزونات، و من أجل تحقيق ذلك تقوم إدارة المخزن بالتصنيف و التمييز للعناصر المخزنة .

الفرع الأول: تصنيف عناصر المخزون

فهو عملية فرز وحصص الأنواع المتشابهة و المتقاربة من المخزونات في فئات أو مجموعات ثم تقسيم كل مجموعة من هذه المجموعات إلى أخرى ثانوية على أساس التشابه أو التقارب أو الترابط أو التجانس أو التماثل .

الفرع الثاني: تمييز عناصر المخزون

يتم بالترميز بالأحرف و الأرقام أو بالألوان أو برموز (علامات) خاصة بالمؤسسة . و يستخدم كلا من أسلوبَي التصنيف و التمييز لفوائد كثيرة نذكر منها:

- سهولة التعرف على الأصناف ووضعها تحت تصرف الجهة التي تحتاجها؛
- تسهيل عملية جرد و تنظيم حساب مجاميع المخزون؛
- تسهيل عملية التنظيم داخل المخزن؛
- التعرف على موجود المخزونات لمنع تكرار الشراء و بالتالي سهولة تقييم المخزون؛
- زيادة التخلص في الأعمال إذ يتم إفراد كل قسم بمجموعة من المخزونات و تحديد عدد و نوع العاملين فيها؛
- معرفة المخزونات التي لها خصوصيات خطيرة و عزلها كما في تخزين المواد السامة و المواد القابلة للاشتعال؛
- سرعة الوصول إلى المخزونات داخل المخازن و التعرف علىها و تحديد أماكن تخزينها بدقة؛
- متابعة رصيد المخزونات داخل المخازن (الحد الأدنى، الحد الأقصى، نقطة إعادة الطلب)، وهذا ما يزيد فعالية الرقابة على المخزونات و جردها و تقييمها

¹ الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، نفس المرجع السابق، نفس الصفحة .

المطلب السادس: مستويات عناصر المخزون و علاقة إدارة المخازن بالإدارات الأخرى :

الفرع الأول: مستويات المخزون

وهي المستويات التي توضح حالة الأصناف داخل المخازن، وتتكون مستويات المخزون مما يلي :

أ. الحد الأدنى: وهو المستوى الذي يجب أن يبقى المخزون من الصنف ثابتا عنده في المخازن .

ب. حد الطلب: وهو المستوى المخزون من الصنف الذي يجب إعادة طلب الصنف عنده لتموين المخزن قبل انخفاض المخزون منه إلى مستوى الحد الأدنى .

ج. الحد الأعلى: وهو مستوى المخزون من الصنف الذي يعتبر تجاوزه إسرافا في التخزين .

الفرع الثاني: علاقة إدارة المخازن بالإدارات الأخرى

كي تتمكن إدارة المخازن من ممارسة مهامها ومسؤولياتها بكفاءة؛ فإنه يجب أن تكون علاقاتها مع الإدارات الأخرى داخل المؤسسة وفقا لما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم (1.2): علاقة إدارة المخازن بالإدارات الأخرى.

| وظيفة التخزين | إدارة الإنتاج |
|---|---|
| -تزويد إدارة الإنتاج باحتياجاتها من المواد وقطع الغيار اللازمة لإتمام عملية الإنتاج؛ -تزويد إدارة الإنتاج بمعلومات كافية عن مستويات المخزون وأية تغيرات قد تحدث؛ -استلام الوحدات المنتجة لحين إتمام عمليات بيعها. | -التنسيق مع إدارة المخازن حول أية تغيرات قد تحدث في برامج إدارة الإنتاج؛ -إرسال المواد المنتجة لإدارة المخازن لحفظها؛ -إرسال مخلفات عمليات التصنيع أو الإنتاج لإدارة المخازن. |
| وظيفة التخزين | إدارة الإنتاج |
| -استلام البضائع المنتجة وتهيئتها لعمليات البيع؛ -حفظ قطع الغيار الخاصة في خدمة أهداف البيع. | -تقديم معلومات عن معدلات البيع والمواد التي يجب تهيئتها لعمليات الصرف؛ -تزويد المستودعات بالتعليمات الخاصة بحفظ قطع الغيار والكميات المناسبة للتخزين.. |
| وظيفة التخزين | إدارة الإنتاج |

| | |
|--|--|
| <p>-تحديد الأصناف المرفوضة والمقبولة؛ -تحديد مستويات التخزين والكميات المناسبة للتخزين؛ -القيام بعمليات جرد المخازن ومطابقة سجلات المخزون.</p> | <p>-توفير التسهيلات اللازمة لعمليات التفتيش والفحص؛ -إبلاغ مراقبة المخزون بالأصناف الجديدة التي يتم استلامها لتشارك في عمليات الفحص؛ -تقديم المعلومات اللازمة لمراقبة المخزون عن المواد المخزنة وحركتها.</p> |
| <p>إدارة الإنتاج</p> | <p>وظيفة التخزين</p> |
| <p>-توفير المعلومات الخاصة ببرامج الصيانة؛ -توفير المعلومات والتقارير الخاصة بقطع الغيار والمواد الخاصة بالإدارة.</p> | <p>-تخزين المواد وقطع الغيار والمعدات الخاصة بالخدمات والصيانة.</p> |
| <p>إدارة الإنتاج</p> | <p>وظيفة التخزين</p> |
| <p>-توفير الشاحنات الخاصة بالنقل؛ -تنظيم عمليات نقل الشحنات والمواد.</p> | <p>-توفير المعلومات والتقارير الخاصة عن شحنات نقل البضائع؛ -توفير المعدات اللازمة لعمليات الشحن وتفريغ المواد والبضائع المخزنة أو المستلمة.</p> |
| <p>إدارة الإنتاج</p> | <p>وظيفة التخزين</p> |
| <p>-تقديم التقارير الدورية عن رأس المال المستثمر في المخزون؛ -دعم برامج التخلص من المخزون الراكد والمخزون التالف.</p> | <p>-تقديم التقارير الخاصة بتفاصيل القيود الدفترية وكميات المواد المخزنة؛ -توفير المعلومات الخاصة بتكلفة المواد ورأس المال المستثمر في المخزون.</p> |

المصدر: عيسى بن حسن الأنصاري وسعد بن عبد العزيز العثمان، الحقيبة التدريبية لإدارة المخازن، ص 23.

المبحث الثاني: جرد وتقييم المخزونات

يعد الجرد وتقييم المخزونات من العمليات الأساسية لوظيفتي التخزين والمحاسبة، في هدفان من جهة إلى التحكم وضمان السير الحسن للمواد المخزنة والمحافظة عليها، ومن جهة أخرى توفير المعلومات لاستخدامها في حساب أسعار التكلفة للمنتجات المباعة والمخزنة وإعداد الميزانية الختامية للمؤسسة، إلا أن اعتماد طريقة من طرق تقييم المخزونات يؤثر على حساب النتيجة و المخزونات النهائية للمؤسسة، وهناك نوعين من الجرد تقوم بهما المؤسسة :

المطلب الأول: جرد عناصر المخزون

إن من بين المشكلات المطروحة في مجال القياس المحاسبي لأرباح الوحدة الاقتصادية، هي كيفية تحديد كمية وتكلفة البضاعة المتبقية بالمخزن في نهاية الفترة المحاسبية، وكذلك تحديد تكلفة البضاعة المباعة خلال تلك الفترة وتخفيضها مباشرة من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع لإيجاد تكلفة المخزون في آخر الفترة كما وتكلفة .

هناك مدخلان لتحديد كمية وتكلفة المخزون المنصرف والباقي في آخر الفترة المحاسبية هما¹ :

-نظام الجرد المستمر أو الدائم؛

-نظام الجرد الدوري أو النهائي،

الفرع الأول: نظام الجرد المستمر

لا يمكن إعطاء طبيعة النظام الذي تتبعه كل مؤسسة في التعامل مع مخزوناتها، لذلك يجب أن نفرق بين عدة أنواع من المؤسسات حيث توجد، مؤسسات تجارية و مؤسسات صناعية ومؤسسات مختلطة و المؤسسات الخدمية. يتم من خلال العمل المحاسبي الدفترى بشكل مستمر بالكميات والقيمة اعتمادا على الوثائق والسجلات المتعلقة بحركة المخزونات من إدخلات وإخراجات والمتابعة بالتسجيل ويتم الحصول على كميات وقيم المخزون في نهاية الفترة من خلال العلاقة الأساسية التالية :

مخزون آخر الفترة = مخزون أول الفترة + مدخلات الفترة - استهلاكات الفترة .

وهذا النوع من الجرد له أهمية بالغة في التسيير بحيث يسمح بالوقوف على وضعية المخزونات بالكمية والقيمة خلال الدورة الاستغلالية بشكل دائم، ومما زاد من فعاليته هو استخدام برامج الإعلام الآلي في تسيير المخزون بحيث يوفر المعلومات والإحصاءات والتقارير في الوقت المناسب بصورة دقيقة وسريعة وكاملة. وفي ما يلي نموذج لبطاقة من سجل المخزون حسب نظام الجرد المستمر:

¹ فالتر ميجس و روبرت ميجس، المحاسبة المالية، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، طبعة 1988، ص 580.

الجدول رقم (2.2): بطاقة سجل المخزون وفقا لنظام الجرد المستمر.

| الحد الأقصى: | | الحد الأدنى: | | إسم العنصر: | | المستودع رقم: | | | |
|--------------------|--------------|--------------------|--------|-------------------|---------|---------------------|--------------|---------|---------|
| الأرصدة | | المخرجات | | المدخلات | | | | | |
| الجملة | تكلفة الوحدة | الوحدات | الجملة | تكلفة الوحدة | الوحدات | الجملة | تكلفة الوحدة | الوحدات | التاريخ |
| | .. | .. | | .. | .. | | .. | .. | .././.. |
| | .. | .. | | .. | .. | | .. | .. | .././.. |
| | .. | .. | | .. | .. | | .. | .. | .././.. |
| | .. | .. | | .. | .. | | .. | .. | .././.. |

المصدر: فالتر ميغس، روبرت ميغس، مرجع سابق، ص 583.

من خلال الجدول أعلاه يمكن تشغيل البيانات المطلوبة لنظام المخزون المستمر بطريقة إلكترونية أو يدوية، ففي ظل النظام اليدوي تستخدم بطاقة تسجيل مساعدة وذلك لكل نوع من أنواع المخزونات الموجودة، فإذا كان لدى المؤسسة مثلا 50 نوع من أنواع المخزون فإنه يتم استخدام 50 بطاقة في سجل المخزون المستمر.

الفرع الثاني: نظام الجرد الدوري

هو جرد مادي يتم القيام به للتحقق من وجود المواد كميًا عن طريق العد والفحص مرة على الأقل في

السنة ويكون في آخرها من أجل تقييم المخزونات لغرض إقفال الحسابات وإعداد الميزانية الختامية للمؤسسة. إن عملية تقدير المخزون وفق هذا النظام تتم بشكل دوري وعلى أساس الجرد الميداني لمحتويات المخزون وبتاريخ محدد، وعلى هذا الأساس نجد أن قيمة المخزون التي ستظهر في الميزانية هي القيمة التي تم تقديرها ميدانياً والجدير بالذكر هو أن صافي تغيير المخزون (الفرق بين مخزون أول المدة وآخر المدة) سيتم أخذه بعين الاعتبار عند حساب تكلفة البضاعة المباعة.

المطلب الثاني: المفاهيم المحاسبية المرتبطة بتقييم المخزونات

يستند المحاسبون بصدد تقييم المخزونات السلعية إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وسنتعرف في

هذا المطلب على المفاهيم الأكثر ارتباطاً بتقييم المخزون السلعي من خلال ما يلي:

-الموضوعية؛

-الثبات؛

-الحيطة والحذر؛

-الأهمية النسبية.

الفرع الأول: الموضوعية

الموضوعية في المحاسبة تشير إلى عدم وجود تحيز من طرف المحاسب في صدد تحديد البيانات المالية مما يعني تأثر هذه البيانات بالحكم أو التقدير الشخصي للمحاسب، و حتى يكون المحاسب موضوعيا عند تقييم المخزون يجب أن يستند في التحقق من صحة بياناته إلى أدلة ومستندات محاسبية .

الفرع الثاني: الثبات

بمعنى استمرار المؤسسة في تطبيق نفس الطرق والإجراءات المحاسبية من دورة لأخرى، وفي ضوء تعدد طرق تقييم المخزون يجب على المؤسسة أن تلتزم باستخدام الطريقة التي تختارها بشكل ثابت، حيث أن استخدام طرق مختلفة يجعل من البيانات الواردة في القوائم المالية سبب في تضليل قارئها. وإن تجاهل مفهوم مبدأ الثبات عند المحاسبة عن المخزون يؤدي إلى نتائج لا يمكن إغفالها، فالمؤسسات تستطيع أن تزيد أو تنقص من صافي الدخل بمجرد تغيير الطريقة المتبعة في تقييم المخزون، ولا يعني مبدأ الثبات أن المؤسسة لا يمكنها مطلقا تغيير طريقة تقييم المخزونات ولكن يمكن العدول عن الطريقة المستخدمة بشرط أن يفصح المحاسب بالكامل عن آثار هذا التغيير على صافي الدخل وذلك في صورة ملاحظات تلحق بالقوائم المالية¹.

الفرع الثالث: الحيطة و الحذر

يأخذ المحاسب في ضوء حالة عدم التأكد التي يعمل في ظلها بأسلوب الحذر بصدد عملية التقييم حيث إذا أتيح للمحاسب بديلان مقبولان لتقييم المخزون السلعي فإنه يختار البديل الذي سيسفر عن قيمة أقل للمخزون بسبب أن الإتجاه في ظل الحيطة والحذر هو الإنقاص وليس المغالاة في تقييم المخزون .
الفرع الرابع: الأهمية النسبية وتشير إلى القيمة النسبية للعنصر، وفي مجال تقييم المخزون تعني الأهمية النسبية عدم الاهتمام بالتقييم الدقيق لعناصر المخزون ذات القيمة الصغيرة نسبيا، مع تركيز التقييم الدقيق على عناصر المخزون ذات القيمة الأكبر نسبيا، فعنصر المخزون الذي قد يعد بالنسبة لمؤسسة معينة هاما نسبيا قد لا يعد كذلك بالنسبة لمؤسسة أخرى .

المطلب الثالث : طرق تقييم المخزونات

هناك عمليتان أساسيتان تشكلان حركة المخزونات وهما المدخلات والمخرجات، ونجد أن المؤسسة تقيم المدخلات بمجمل الأعباء التي تشكل تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج في حالة الصنع. ومن المكونات الأساسية لتكلفة المخزون تكاليف الشراء (ما عدا الخصومات المالية والتخفيضات التجارية)، وكذلك تكاليف التحويل وتكاليف أخرى يتم تحملها لإحضار المخزون إلى مكانه ووضعه الحالي. وفي العملية الثانية المتمثلة في المخرجات تكون المؤسسة أمام عدة طرق يمكن استعمالها لتقييم المخرجات حسب إستراتيجية كل مؤسسة وتقديرها لأهمية كل طريقة أو أخذها بتعليمات قانونية، وينصح بعدم تغيير الطريقة في كل مرة تطبيقا لقاعدة استقرار القواعد المحاسبية المطبقة وذلك لأن تغيير الطريقة في كل مرة يؤدي إلى خلل في التسيير ويؤثر في صافي الدخل والمخزون النهائي وهذا يؤدي إلى عدم إمكانية تقييم الأداء والمقارنة بين الدورات

¹ فالتر ميجس و روبرت ميجس، نفس المرجع السابق، ص 573.

الاستغلالية، لذلك ينبغي أن يكون أساس المقارنة موحدًا، وفيما يلي نستعرض أهم الطرق المستعملة في تقييم المخزونات¹ :

- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة؛
- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً؛
- طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً؛
- قاعدة التكلفة أو السوق أي هما أقل .

الفرع الأول: التكلفة الوسطية المرجحة

يتم احتساب متوسط التكلفة بقسمة إجمالي تكلفة المخزون المتاحة للبيع على عدد الوحدات المتاحة للبيع، ويسمى الناتج في هذه الحالة بالمتوسط المرجح لتكلفة الوحدة و هو يستخدم في تحديد تكلفة مخزون آخر الفترة .و النقد الشائع الموجه لطريقة متوسط التكلفة المرجحة هو أنها لا تعطي إهتماماً أكبر للأسعار الجارية بالمقارنة بالأسعار التي كانت سائدة منذ وقت ماض .

الفرع الثاني: طريقة الوارد أولاً صادر أولاً

يتم وفق هذه الطريقة تقييم المواد أو المنتجات الصادرة بناءً على التسلسل التاريخي لدخولها، أي يتم استهلاك المواد على أساس الأقدمية بالسعر المتعلق بها، وإذا ما نفذت يلجأ إلى الكمية التي تليها في تاريخ الدخول من حيث السعر .

الفرع الثالث: طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً

الكمية يلجأ إلى سعر الكمية التي دخلت قبلها، وإذا دخلت كمية جديدة يبدأ بتطبيق سعرها في الإخراج الموالي وهي عكس طريقة الوارد أولاً صادر أولاً من حيث المبدأ .

الفرع الرابع: قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل

على الرغم من أن التكلفة التاريخية تعتبر الأساس في تقييم المخزون فقد تنشأ ظروف تجعل من الصواب أن يتم تقييم المخزون بأقل من التكلفة، فإذا إنخفضت منفعة المخزون عن تكلفته بسبب انخفاض مستوى الأسعار تكون هناك خسارة قد حدثت، ويمكن تحميل هذه الخسارة للفترة الحالية وذلك عن طريق تخفيض القيمة المحاسبية للمخزون من التكلفة إلى القيمة الأقل و السائدة في السوق² . من القيود المتعلقة بإعتماد قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل أنه لا يجب تقييم المخزون بما يزيد عن صافي القيمة القابلة للتحقق³ ، و التي يقصد بها سعر البيع المتوقع ناقصاً منه مصروفات البيع المتوقعة .

الفرع الخامس: تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل

غالباً ما يتم حساب التكلفة أو السوق أيهما أقل للمخزون عن طرق تحديد كل من رقبى التكلفة و سعر السوق لكل عنصر من عناصر المخزون و استخدام القيمة الأقل في كل حالة .

¹ نفس المرجع السابق، ص 569.

² نفس المرجع السابق، ص 577.

³ نفس المرجع السابق، ص 578.

ويوضح الجدول الآتي مثال لكيفية تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل.

الجدول رقم (3.2): كيفية تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل.

| التكلفة أو السوق أيهما أقل | التكلفة الإجمالية | | التكلفة الوحودية | | الكمية | العنصر |
|----------------------------------|-------------------|-------------|------------------|-------------|--------|--------|
| | تكلفة السوق | تكلفة أصلية | تكلفة السوق | تكلفة أصلية | | |
| 1020 | 1020 | 1200 | 85 | 100 | 12 | أ |
| 1000 | 1075 | 1000 | 215 | 200 | 05 | ب |
| 1300 | 1560 | 1300 | 60 | 50 | 26 | ج |
| 2660 | 2660 | 3420 | 70 | 90 | 38 | د |
| 5980 | 6315 | 6920 | الحساب الإجمالي | | | |

المصدر: فالترميغس، روبرت ميغس، مرجع سبق ذكره، ص 579.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنه عند تطبيق طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل في تقييم المخزون، نأخذ القيم الممثلة في العمود الأخير ولكل عنصر من عناصر المخزون و مجموع هذه القيم هي 5980 دج. نلاحظ كذلك أن هناك بديل آخر أقل دقة لتطبيق هذه القاعدة على كل عنصر على حدا و هو تطبيق القاعدة على إجمالي قيمة المخزون، وبالتالي سنقارن بين إجمالي التكلفة الأصلية و قدرها 6920 دج و إجمالي تكلفة السوق و هي 6315 دج و في هذه الحالة سوف نختار القيمة الأقل و هي تكلفة السوق التي تساوي: 6315 دج.

المبحث الثالث: التوصيف المحاسبي لدورة المخزون

يتمخض على العملية الإنتاجية منتجات تعد مخرجا ماديا للمعالجة في المؤسسة ومنتج نهائيا ينبغي تسييره كميا وقيما ثم تصريفه إلى السوق. من هنا ندرك أن الحركة في المواد تتبعها حركة في المنتجات مما ينبغي تبني نظام محاسبي فرعي للمخزونات بصرف النظر عن طبيعتها، يعمل على تسيير المواد في المخازن وتسيير المنتجات التامة والنصف المصنعة والتي هي قيد التصنيع، لذلك يمكن أن نقول بأن هذا النظام الفرعي للمخزونات يدخل ضمن الإطار المنهجي المدعم بإجراءات نظام الرقابة الداخلية في التسيير المادي والمستندي لمدخلات الإنتاج وكذا لمخرجاته، مما يسمح في النهاية من التسجيل والمعالجة المحاسبية بما يتوافق وطبيعة النظام وتحقيق رقابة داخلية قوية من أجل توليد معلومات تعكس الواقع الفعلي لعناصر المخزون . محاسبيا تشمل دورة المخزون عمليات معينة يرتبط بها مجموعة من المستندات والسجلات والحسابات، وبالرغم من أن دورة المخزون ترتبط وتعتمد بدورات عمليات أخرى إلا أن لها حساباتها الخاصة بها، وسوف نعرض في هذا المبحث للعمليات والحسابات والمستندات المرتبطة بدورة المخزون .

المطلب الأول: وصف عمليات دورة المخزون

محاسبيا تشمل دورة المخزون على عمليات معينة يرتبط بها مجموعة من المستندات والسجلات

المحاسبية، وسوف نعرض في هذا المطلب العمليات المتعلقة بدورة المخزون كما يلي¹ :

-تشغيل أوامر الشراء؛

-استلام المواد الخام؛

-تخزين المواد الخام؛

-تشغيل المواد الخام؛

-تخزين الإنتاج التام؛

-شحن المنتجات التامة .

الفرع الأول: تشغيل أوامر الشراء

يتم استخدام طلبات الشراء لمطالبة إدارة المشتريات بإصدار أوامر تتعلق بعناصر المخزون، ويتم إعادة الطلب عندما يصل المخزون إلى مستوى محدد مقدما بواسطة أفراد المخازن، وقد يتم إصدار الأوامر للحصول على المواد الخام اللازمة لإنتاج طلبات العملاء أو قد يتم إصدار أوامر الشراء وفقا للجرد الدوري للمخزون، ويقوم المدقق بإجراء اختبارات الرقابة في هذه العملية على طلبات الشراء وأوامر الشراء .

الفرع الثاني: إستلام المواد الخام

يعد إستلام المواد الخام التي تم طلبها جزء من دورة الحيازة والمدفوعات، ويجب فحص المواد الخام التي تم إستلامها للتعرف على الكمية والنوعية، وتصدر إدارة الإستلام تقرير الإستلام الذي يصبح جزءا أساسيا من التوثيق قبل إتمام الدفع، وبعد الفحص يتم إرسال المواد الخام إلى المخزن، ويتم عادة إرسال مستندات الإستلام إلى إدارة الشراء، إدارة المخزن، ويجب وجود رقابة ومحاسبة على كافة المستندات التي يتم نقلها .

¹ ألفين أرينز، جيمس لوبك، نفس المرجع السابق، ص 841.

الفرع الثالث: تخزين المواد الخام

عندما يتم إستلام المواد الخام، يتم تخزينها في المخازن إلى غاية الحاجة إليها في الإنتاج، ويتم إصدار المواد الخام من المخزون إلى الإنتاج بناء على تقديم طلب بصرف المواد الخام مصادق عليه من طرف شخص في موقع مسؤول مثل مسؤول إدارة الإنتاج ويتم في توضيح نوع و كمية المواد الخام المطلوب .

الفرع الرابع: إستعمال المواد الخام

إن الهدف من الحصول على المواد الخام في المؤسسة الإنتاجية هو تحويلها من أجل الحصول على الإنتاج التام، ويتم تحديد العناصر والكميات التي سيتم إنتاجها بناء على أمر محدد من العملاء أو عن طريق تنبؤات إدارة المبيعات، أو بالنظر إلى مستويات المخزون من الإنتاج التام، و عادة ما يتم تخصيص إدارة منفصلة لمراقبة الإنتاج لتحمل مسؤولية تحديد نوع وكميات الأنتاج .

الفرع الخامس: تخزين الإنتاج التام

عندما يتم إستكمال المنتجات التامة بواسطة إدارة الإنتاج، يتم وضعها في المخزن إنتظاراً لشحنها، وفي المؤسسات التي يوجد بها رقابة داخلية جيدة فيتم وضع الإنتاج التام في أماكن منفصلة بحيث يتم تحديد أشخاص محددين للرقابة عليه، وتعد الرقابة على الإنتاج التام غالباً جزءاً من دورة المبيعات و التحصيل .

الفرع السادس: شحن منتجات التامة

يعد شحن المنتجات التامة جزءاً متمماً للدورة المبيعات و لتحصيل، و يجب الترخيص بأي شحن أو نقل للمنتجات التامة من خلال إعداد مستند الشحن ثم التصديق عليه بشكل مناسب .

الفرع السابع: علاقة عمليات دورة المخزون بالدورات الأخرى

تعتمد دورة المخزون على عمليات خاصة بالدورات الأخرى خاصة في المؤسسات الإنتاجية التي هي محور إهتمامنا، ويمكن إيضاح هذه العلاقة الإرتباطية كمايلي¹ :

يتم الحصول على المواد الخام من خلال دورة النفقات _ المدفوعات؛

-يتم الحصول على العمل المباشر من خلال دورة الأجور و خدمات الأفراد؛

-يتم الحصول على المصاريف الصناعية غير المباشرة من خلال دورتي النفقات _ المدفوعات، والأجور و خدمات الأفراد؛

-يتم الحصول على مقابل بيع الإنتاج التام من خلال دورة الإيرادات _ التحصيلات.

و من ناحية أخرى يمكن النظر لدورة المخزون على أنها تتكون من نظامين منفصلين، ولكنهما مرتبطين بعضهما البعض، وهما نظام التدفق المادي لعناصر المخزون و نظام تكاليف عناصر المخزون، و يترتب على ذلك ضرورة وجود آليات للرقابة على الحركة المادية للمخزون من ناحية و على تكاليف هذا المخزون من ناحية أخرى .

¹ عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق الأوراق المالية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر الإسكندرية، طبعة 2000 ،ص576.

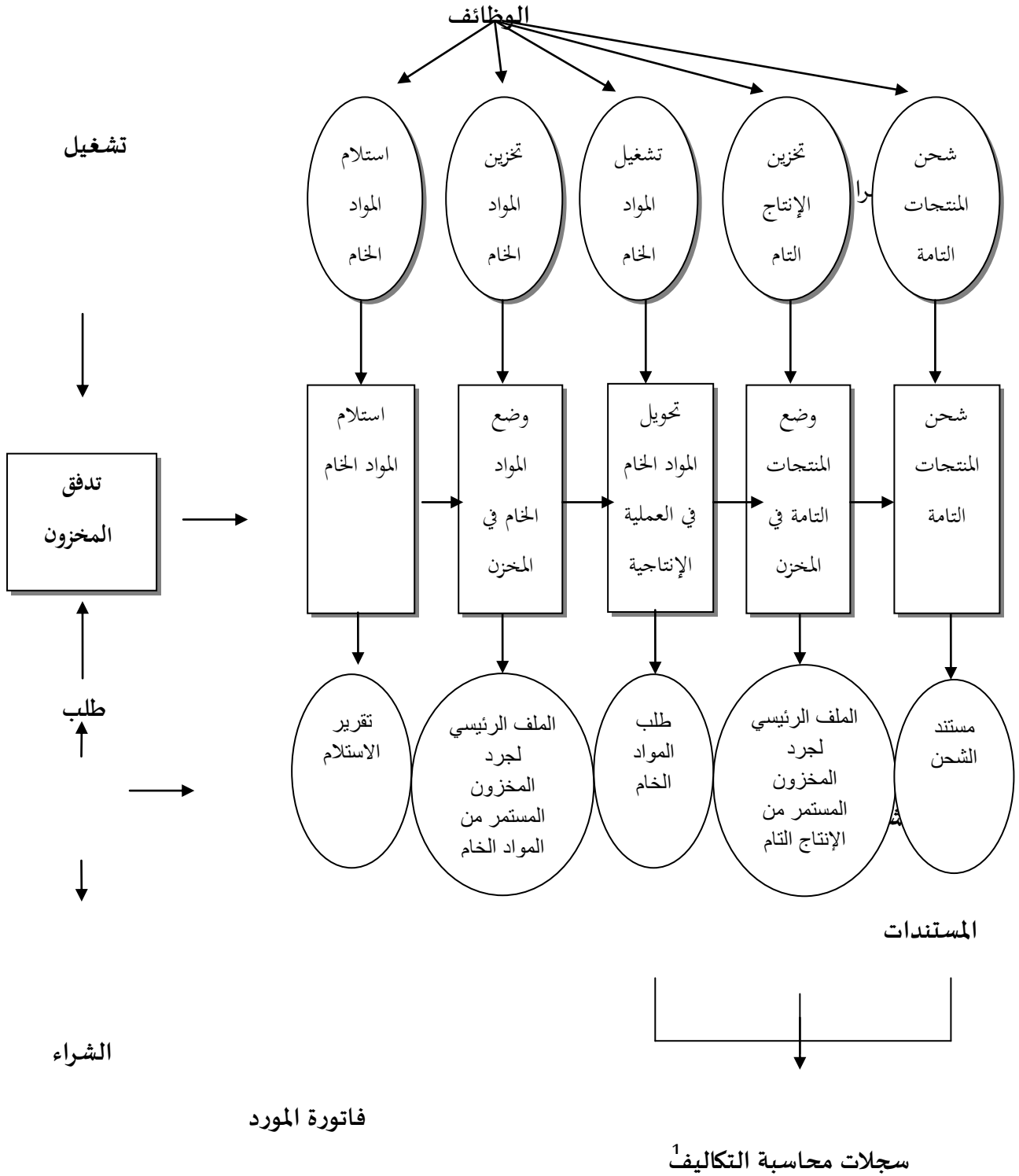
الفرع الثامن: حسابات دورة المخزون

عادة ما تشتمل دورة المخزون في المؤسسات الإنتاجية على الحسابات التالية¹:

- حساب مخزون المواد الخام؛
 - حساب الأجور المباشرة؛
 - حساب المصاريف الإنتاجية غير المباشرة؛
 - حساب الإنتاج تحت التشغيل؛
 - حساب مخزون الإنتاج التام؛
 - حساب تكلفة البضاعة المباعة.
- وهذه الحسابات تنقسم إلى حسابات الميزانية وحسابات التسيير .

¹ نفس المرجع السابق، ص 577.

ويوضح الشكل الآتي التحركات الفعلية لعناصر دورة المخزون المتوافقة مع مستندات المحاسبة عن التكلفة. الشكل رقم (1.2): مخطط نموذجي لسير العمليات في دورة المخزون بمؤسسة إنتاجية.



المصدر: ألفين أريزو و جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 844.

¹ تتضمن هذه السجلات معلومات عن التكاليف لكل من المواد الخام، العمل المباشر، المصروفات غير المباشرة.

المطلب الثاني: مستندات و سجلات دورة المخزون

يقصد بها كل الوثائق والنماذج والمستندات التي يقيد بها مضمون المخازن والتي تتمكن من خلالها إدارة المخازن من متابعة حركة المخزون والسيطرة عليه ، فمن خلالها تتم معرفة الكميات الواردة و مقدار الكميات المنصرفة و المتبقية من مختلف عناصر المخزون، وتختلف هذه السجلات و النماذج باختلاف المؤسساتو تباين أحجامها .

و يمكن تقسيم المستندات والسجلات المحاسبية تبعا لعمليات دورة المخزون كما يلي:

- المستندات و السجلات المرتبطة بشراء المواد الخام؛
- المستندات و السجلات المرتبطة بإستلام المواد الخام؛
- المستندات و السجلات المرتبطة بتخزين المواد الخام؛
- المستندات و السجلات المرتبطة بتشغيل المواد الخام والإنتاج؛
- المستندات و السجلات المرتبطة بتخزين الإنتاج التام؛
- المستندات و السجلات المرتبطة بشحن الإنتاج المباع .

الفرع الأول: المستندات و السجلات المرتبطة بشراء المواد الخام

تعد إدارة المخزون أو إدارة المبيعات طلب الشراء لإدارة المشتريات بإعداد أمر شراء المواد الخام، عندما يصل مستوى المخزون عند حد معين، ثم تقوم إدارة المشتريات بإعداد أمر شراء لتموين المؤسسة بالصنف المطلوب و بالمواصفات المطلوبة و بالكميات المطلوبة .

الفرع الثاني: المستندات و السجلات المرتبطة بإستلام المواد الخام

عند وصول المشتريات من المواد الخام إلى المؤسسة يتم إعداد تقرير الفحص من طرف لجنة الاستلام والفحص إذ يبين معلومات عن المواد مثل اسم المورد، و التاريخ و مواصفات المواد و مقدار التلف منها، و يتم إعداد وصل الاستلام الذي يشتمل على المعلومات الضرورية المتعلقة بالمواد واللوازم المقتناة من قبل المؤسسة وكذا توافقها مع المواد المطلوبة خاصة فيما يرتبط بالخصائص والصفات التقنية، و هو مستند هام يعده أمين المخزن يرسل إلى كل من إدارة المشتريات و إدارة المخزن .

تحتوي عملية إستلام المواد الخام كذلك على المستندات التالية :

أ. مستند الرفض: يتم إعداده في حال رفض جميع المواد الواردة، أو جزء منها و إعادتها إلى المورد لمخالفتها للمواصفات؛

ب. مستند الإرجاع: وهو مستند إرجاع أو إعادة مواد من الأقسام أو الإدارات أو من قبل العملاء إلى مخازن المؤسسة لأي سبب كان؛

ج. إذن تحويل المواد: أو سلع فائضة عن حاجة عملية إنتاجية إلى عملية أخرى، وكذلك في حالة تحويل مواد من مخزن إلى آخر داخل المؤسسة .

الفرع الثالث: المستندات و السجلات المرتبطة بتخزين المواد الخام

بعد إستلام أمين المخزن للمواد المشتراة والتي تم فحصها سيتم تخزين هذه المواد بالمخزن إلى حين طلبها من طرف إدارة الإنتاج بغرض تحويلها في العملية الإنتاجية، ويتم تسجيل المواد الخام في بطاقات الصنف، ويتم صرف المواد من المخزن بناء على طلب شخص مناسب في موقع مسؤول مثل إدارة الإنتاج و يتم إعداد نتيجة هذا الصرف مستند الصرف يتم فيه توضيح نوع و كمية المواد الخام المطلوبة .

الفرع الرابع: المستندات و السجلات المرتبطة بتشغيل المواد الخام و الإنتاج

يتم تشغيل المواد الأولية بهدف الحصول على إنتاج تام، ويتم تحديد حجم و نوع الإنتاج المستهدف بناء على مستند أمر التشغيل و التي تصدر بناء على أوامر العملاء أو التنبؤ بالمبيعات، ويتم إعداد أوامر التشغيل بمعرفة قسم الإنتاج و الذي سيحتفظ بنسخة مماثلة لأمر التشغيل. كما يعد قسم الإنتاج تقارير خاصة بالرقابة على المخلفات و الرقابة على الجودة، و إستخدام هذه التقارير في المحاسبة عن تكاليف الإنتاج .

الفرع الخامس: المستندات و السجلات المرتبطة بتخزين الإنتاج التام

بعد الانتهاء من العملية الإنتاجية يتم الاحتفاظ بالإنتاج التام في المخزن، إلى غاية أن يباع كله أو جزءه ويتم إستخدام محضر إستلام الإنتاج التام بمعرفة أمين المخزن و تقدم نسخة منه إلى إدارة الإنتاج و إدارة المبيعات، و يشتمل على المعلومات الضرورية المرتبطة بدخول المنتجات إلى المخازن سواء كانت منتجات تامة أو نصف مصنعة. توجد كذلك بطاقة المنتجات قيد التنفيذ تفسر هذه البطاقة طبيعة المنتجات قيد التنفيذ وكذا كميتها ونسب تقدمها وتكلفتها، وعادة ما تكون في نهاية السنة لارتباطها بوضعية خاصة في المؤسسة وكذا بحساب خاص في نهاية الدورة المحاسبية .

الفرع السادس: المستندات و السجلات المرتبطة بشحن الإنتاج المباع

تعتبر عملية شحن الإنتاج التام أو البضاعة جزءا من دورة الإيرادات و التحصيل، و يجب الترخيص لأي شحن أو نقل للمنتجات التامة من خلال إعداد مستند الشحن، كما يوجد كذلك وصل خروج المنتجات يسجل فيه نوعية و كمية المواد الخارجة من المخازن و تاريخ الخروج بناء على أمر صرف من إدارة المبيعات، و يتم إعداد فاتورة البيع من طرف قسم المحاسبة.

الفرع السابع: علاقة إدارة المخزون بإدارة المشتريات

من خلال استعراض كل المستندات و السجلات المتعلقة بدورة المخزون نلاحظ أن هناك علاقة مرتبطة بين إدارة المخزون و الإدارات الأخرى خاصة إدارة المشتريات مثلا و إدارة المبيعات و إدارة الإنتاج، و تعتبر دورة المشتريات أكثر الدورات المرتبطة بدورة المخزون، حيث تقدم إدارة المخازن مجموعة من المعلومات و الخدمات لإدارة المشتريات و خاصة ما يتعلق :

-بموجودات المخازن من المواد و الوقت المتوقع لنفاذ هذه المواد؛

-تقديم تفاصيل عن المواد المطلوبة من حيث الكمية والنوعية وتوقيت ؛

-تقديم تفاصيل عن المواد المرفوضة وعن المواد المردودة و عن المواد التالفة؛

-تقديم معلومات عن أي تغيير في مستويات صرف المواد و عن الطلبات العاجلة التي ترد من الوحدات أو الأقسام لتغطية احتياجاتها¹ .

أما إدارة المشتريات فتقدم مجموعة من الخدمات لإدارة المخازن و هي :

-متابعة تسليم المواد حيث أن هذه الخدمة تتعلق بأمور متعلقة مباشرة بالمواد المشتراة:

-الاتصال بالموردين بخصوص المواد المطلوبة، وذلك لإدامة و استمرار التشغيل، لأن هذه المواد تشمل كل ما يتعلق باحتياجات التشغيل و الإنتاج كي تستمر العملية الإنتاجية؛

-متابعة التغييرات التي تحدث في الأسعار والخصومات و المصاريف المتعلقة بنقل المواد أو مصاريف الشحن و مصاريف التأمين و غيرها من المصاريف، و تمريرها إلى إدارة المخازن كي يكون لديها صورة عن هذه المتغيرات .

و الجدول الآتي يوضح العلاقة بين عمليات دورة الشراء و عمليات دورة المخزون من حيث الإجراءات و المستندات، حيث يجب تصميم المستندات و الإجراءات بعناية بما يضمن الحصول على التصريح بالعملية و الموافقة عليها و تنفيذها و تسجيلها بطريقة مناسبة.

المطلب الثالث: الوظائف التي تحقق الرقابة الداخلية على عناصر دورة المخزون

من خلال دراستنا لمعظم عمليات دورة المخزون و المستندات و الوثائق المتعلقة بها، نجد أن دورة المخزون تتضمن عمليات مرتبطة بعضها البعض كما نجد كذلك أن كل عملية تستخدم مجموعة من المستندات و السجلات الخاصة بتحركات المخزون منذ دخوله إلى المخزن إلى غاية خروجه منه، لذلك تعتبر كل من عمليات دورة المخزون و مستنداتها وسائل و أدلة رقابية ينبغي على المدقق الاستعانة بها عند تنفيذ برنامج تدقيقه لدورة المخزون، حيث يتم في البداية فهم الرقابة الداخلية لهذه الوظائف و بعد ذلك يتم اختيار الإجراءات اللازمة لتنفيذ اختبارات الرقابة، و يمكن تقسيم هذه الوظائف إلى ما يلي :

- وظيفة الاستلام ؛
- وظيفة التخزين؛
- وظيفة الصرف؛
- وظيفة الإنتاج؛
- وظيفة البيع .

الفرع الأول: وظيفة الإستلام

تساعد هذه الوظيفة المدقق من التعرف بأن الكميات المستلمة مطابقة مع كميات أمر الشراء، كما تمكنه من فحص بيانات محضر الإستلام بالنسبة للكميات والأصناف و التحقق من أن الأصناف المستلمة قد تم دخولها إلى المخزن .

الفرع الثاني: وظيفة التخزين

يجب أن تكون كل مخزونات المؤسسة و بكل أنواعها تحت رقابة أمناء مخازن مستقلين وعلى علم تام بمسؤولياتهم، و إذا كان المخزن مقسم إلى مخازن أخرى فرعية مستقلة فإن كل مخزن فرعي يجب أن يكون

¹ نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

فيه أمين مسؤول عليه. فعند إستلام المواد يجب أن تحصى ويتم التوقيع بإستلامها وتولى إدارة المخزن إشعار إدارة الحسابات مباشرة بالكميات المستلمة ومكاتها بالمخزن، و بالتالي فإن أمين المخزن يساهم بشكل فعال في الرقابة على المخزون وتوقيعه بالإستلام يحدد مسؤوليته و بإعلام إدارة الحسابات بالمواد المستلمة فعلا تتحقق هذه الإدارة الأخيرة من سلامة عمل إدارة الإستلام .

الفرع الثالث: وظيفة الصرف

هي من الوظائف الهامة التي تحتاج إلى بذل المزيد من الإهتمام من قبل المدقق، حيث يقوم بالتحقق من أنه لا يتم صرف أي صنف من المخزونات إلا عن طريق أمر صرف خاص بذلك، وكذلك الحصول على الوصل من القسم الذي إستلم الصنف، كما يتأكد المدقق كذلك من وجود نسخة من أمر الصرف في الإدارة التي طلبت صرف المخزون ونسخة موجودة في المخزن وأخرى لدى إدارة الحسابات لإجراء التسجيل المحاسبي .

الفرع الرابع: وظيفة الإنتاج

يهتم المدقق بوظيفة الإنتاج من خلال التعرف على مسؤولية الإشراف في الورشات على المواد ومختلف الأصناف وأماكن وجودها في مراحل العملية الإنتاجية، و بالتالي إمكانية التعرف على الكميات التي ضاعت في العملية الإنتاجية بسبب الإهمال والكشف عن الإنتاج المعيب الذي يسبب في عدم الكفاءة في الإنتاج و تضخم التكلفة بنفقات الوحدات غير الصالحة، وتتطلب إجراءات الرقابة من طرف المدقق بإبلاغه إدارة الحسابات بأي وحدات غير صالحة أو تالفة تهدف التسجيل الدفترى في سجلات خاصة .

الفرع الخامس: وظيفة البيع

من المعروف أن دورة المبيعات تشمل قرارات وأنشطة الشركة اللازمة لنقل ملكية البضائع والخدمات إلى الزبائن بعد جعلها متاحة للبيع، وتبدأ هذه الدورة بطلب الشراء المقدم من الزبون وتنتهي بتحويل البضاعة أو الخدمة إلى حساب خاص بالزبون، ثم يتحول حساب الزبون بعد ذلك إلى نقدية إما مباشرة أو من خلال أوراق تجارية. محاسبيا تتأثر بعض حسابات دورة المبيعات بحسابات الدورات أو الوظائف الأخرى، ومن هذه الحسابات :

حساب تكلفة البضاعة المباعة، حساب المخزون ... إلخ .

وعادة ما ترتبط مستندات وسجلات دورة المبيعات بالوظائف الأخرى، وعلى المدقق الوقوف جيدا على هذه الوظائف وما يرتبط بها من سجلات ومستندات محاسبية قبل أن يبدأ في إجراء اختبارات الرقابة الداخلية وتقييم خطر الرقابة .

المبحث الرابع: أهمية وأهداف وصعوبات تدقيق عناصر دورة المخزون

يلقى المخزون السلعي الكثير من الاهتمام لدى العديد من مسؤولي الإدارة وأطراف الرقابة الداخلية و الخارجية، يهتم كذلك المساهمين والمستثمرين والمؤسسات المنافسة والتي تعمل في نفس النشاط، حيث يمثل أحد العناصر الأساسية في الأصول، وبالرغم من أن جميع عناصر الأصول والخصوم الأخرى تلقى نفس الاهتمام في العملية الرقابية إلا أن المخزون السلعي يعد أهم تلك العناصر لما له من تأثير مباشر على الأداء المالي و المركز المالي للمؤسسة، كما أنه يمثل أحد الاستخدامات الأساسية لأموال المشروع خاصة في المؤسسات الإنتاجية، وهو الأمر الذي يتطلب ضرورة التأكد من متابعة الإجراءات الرقابية وسلامة العمليات المتعلقة به من شراء وتخزين وإخراج والتحكم في كل التكاليف المتعلقة بكل عمليات وظيفة التخزين. و سنتناول في هذا المبحث كل من أهمية إجراء عملية التدقيق لعناصر دورة المخزون ثم الهدف من ذلك وفي الأخير الصعوبات المطروحة والتي تصعب للمدقق إجراء عملية التدقيق لدورة المخزون .

المطلب الأول: أهمية تدقيق عناصر دورة المخزون

تأتي أهمية تدقيق وفحص عناصر المخزون من قبل المدقق من أهمية المخزون نفسه باعتباره يمثل أهم عناصر الميزانية لأي مؤسسة صناعية أو تجارية وتؤكد هذه الأهمية النواحي التالية¹ :

-يمثل المخزون أهم عناصر الأصول الجارية خاصة في المؤسسات التي تمارس نشاطا يقتضي وجود عناصر متعددة من المخزون وكميات كبيرة منه مما يزيد في أهمية الإفصاح الملائم لهذه العناصر في الميزانية باعتبارها تحظى باهتمام الأطراف المختلفة ذات العلاقة من مستخدمي القوائم المالية؛

-تمثل تكلفة المخزون المباع عنصرا هاما في قائمة الدخل، لأنه يؤثر في نتيجة السنة المالية بالربح أو بالخسارة، وذلك بسبب أي زيادة أو نقصان في الأخيرين بسبب عدم الثبات في إتباع طريقة معينة من طرق تقييم المخزون و يترتب عن ذلك ما يلي² :

أ. عند تقييم المخزون بأكثر من اللازم يترتب عليه زيادة في الأرباح غير الحقيقية، وقد يتم توزيع جانب منها و هي في الحقيقة توزيع لجانب من رأس المال و تكرار هذا الأمر يشكل خطورة على رأس مال المؤسسة؛

ب. عند تقييم المخزون بأقل من اللازم يترتب على ذلك نقص في الأرباح و عدم توزيعها على المساهمين مما يؤثر على صورة المؤسسة في سوق الأوراق المالية .

-تساعد عملية التدقيق من التعرف على الدقة في رقم المخزون الظاهري في القوائم المالية في نهاية السنة، من حيث الدقة في حصر كميات عناصر المخزون والدقة في تحديد أسعار المخزون وطرق تقييمه ، و التعرف على طرق الجرد المتبعة .

المطلب الثاني: أهداف إجراء عملية التدقيق لدورة المخزون

إن تناول الأهداف المتعلقة بإجراء عملية التدقيق أمر ضروري للتوصل إلى نتائج مقبولة في هذا البحث، لأنه بمجرد أن يتعرف المدقق على هذه الأهداف والخاصة بكل عملية من العمليات المالية داخل

¹ نفس المرجع السابق، ص 439.

² نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

المؤسسة يمكنه التعرف على مواطن الخطر والتحريفات التي يمكن أن تحدث وتؤثر على صحة المعلومات المحاسبية، وتتمثل هذه الأهداف في ما يلي¹ :

-الاكتمال؛

-الوجود؛

-الملكية؛

-التسجيل المحاسبي؛

-التقييم .

الفرع الأول: الاكتمال

تظهر القوائم المالية الختامية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة لقراءتها، لذا يقوم المدقق بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت نتيجة لمعالجة محاسبية سليمة مفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا ولم يحذف أو ينسى المحاسب أية عملية ليؤكد بعدها صحة هذه المعلومات المستقاة من النظام المولد لها ومدى تمثيلها لحقيقة العنصر موضوع التدقيق .

الفرع الثاني: الوجود

يسعى المدقق إلى التأكد من أن المخزون موجود فعلا على مستوى المخازن بوجود مستندات تثبت ذلك مثل وصولات الاستلام الموجودة لدى أمين المخزن، وإجراء فحص على بطاقات المخزن وترقيمها ومدى تمثيلها للمخزون الفعلي .

الفرع الثالث: الملكية

تعتبر عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملكا لها إلى غاية إثبات العكس، لذا يجب على المدقق أن يتحقق من ملكية المؤسسة لعناصر المخزون عن طريق فحص الفواتير والحصول على مصادقات من الموردين، كما يجب أن يتأكد المدقق من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارج مخازنها.

الفرع الرابع: التسجيل المحاسبي

يسعى المدقق إلى التحقق من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا وأنها تتعلق بأحداث مالية متعلقة بالمخزونات، كأن يسجل المحاسب مثلا إحدى عناصر المخزونات بالاعتماد على فاتورة الشراء ووصولات استلام المخزون وفواتير قيد الاستلام .

الفرع الخامس: التقييم

¹ محمد تهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسة التطبيقية - ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص151

ينبغي على المدقق التأكد من صحة تطبيق طرق التقييم التي تنتهجها المؤسسة و التحقق كذلك من ثبات طرق التقييم من سنة إلى أخرى، وفي حالة تغيير المؤسسة لطريقة التقييم و الذي من شأنه أن يحدث تغيير في صافي الدخل، لذلك يجب على المدقق أن يتأكد من أن المؤسسة تفصح عن الفرق الذي نشأ عن هذا التغيير في شكل ملاحظات مرفقة في تقارير مالية .

المطلب الثالث: صعوبات عملية التدقيق لعناصر دورة المخزون

- يعد تدقيق المخزون أمر معقد، و عادة ما يستحوذ على معظم جهد و وقت المدقق نظرا للأسباب التالية¹:
- يعد المخزون بوجه عام عنصرا هاما في قائمة المركز المالي، و عادة ما يمثل العنصر الأكبر في الحسابات التي تشكل رأس المال العامل؛
 - أن المخزون لا يشمل على نوع واحد، بل يشمل على عدة أصناف؛
 - يقع المخزون في مواقع مختلفة مما يصعب الرقابة و الجرد الفعلي؛
 - هناك بعض أصناف المخزون ذات طبيعة فنية و تقنية خاصة مثل التي تتواجد في مؤسسات صناعة الإلكترونيات و المجوهرات و المواد الكيميائية، فقد يضطر المدقق إلى الاستعانة بخبير فني لمساعدته في عملية التدقيق؛
 - وجود العديد من طرق تقييم المخزون، و عادة ما تمثل ثغرة في مجال التلاعب الإداري خاصة فيما يتعلق بعدم الثبات في تطبيق إحدى هذه الطرق، و خاصة بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة؛
 - أن الاتجاه السائد لدى المؤسسات الصناعية الكبرى الاعتماد على الحاسب الإلكتروني في حفظ و تشغيل بيانات المخزون، مما يجعل المدقق مضطرا لاستعمال أدوات تكنولوجية في التحقق من المخزون.

¹ ألفين أرينز، جيمس لوبك، نفس المرجع السابق، ص 840.

خلاصة الفصل الثاني :

بالرغم من كثافة المستندات الرقابية الخاصة بعناصر دورة المخزون، والتي تتابع كل تحركات المخزون وتحديد الكميات و القيم الخاصة بكل نوع من أنواع المخزونات، فإن كل ذلك لا يعتبر كافيا بالنسبة لإدارة المؤسسة و المدقق كذلك من أجل تحقيق رقابة فعالة على عناصر المخزونات .

فمن جهة الإدارة وبغض النظر عن الوسائل التي تتبعها المؤسسة في تسجيل و متابعة تدفق المخزونات، يجب إجراء جرد فعلي دوري لعناصر المخزون الموجودة بالمؤسسة .

و من جهة المدقق فمن الضروري أن يتواجد في الوقت الذي يتم فيه الجرد، وعن طريق الملاحظة المناسبة والاستفسارات التي تقنع المدقق نفسه بفعالية طرق الجرد. لكن تطرقنا في هذا الفصل إلى أن إجراء عملية التدقيق لدورة المخزون بشكل شامل من طرف المدقق الخارجي تعد معقدة وصعبة خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم، و هو ما لا يعطي تأكيد ملائم حول صحة المعلومات المحاسبية الخاصة بعناصر دورة المخزون، وبالتالي احتمال أن يصدر المدقق رأيه فيما بعد بشكل سليم دون الأخذ بعين الاعتبار للأخطاء أو المخالفات التي حصلت في عناصر دورة المخزون، و هو ما يشكل خطرا بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية. و تحقيقا لهدفي التقليل من تكلفة إجراء عملية التدقيق واقتصار الوقت من طرف المؤسسة و بسبب عدم فعالية إجراء الفحص الشامل على كل بنود القوائم المالية و ظهور تحريفات جوهرية في هذه القوائم، أي ما يسمى بمخاطر التدقيق كمفهوم حديث في مجال التدقيق،

تمهيد :

تطرقنا في الدراسة النظرية إلى التدقيق بصفة عامة باعتباره أداة رقابية لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لما تقدمه للمؤسسة من معلومات عن مدى تحكمها في العمليات التي تقوم بها والإجراءات الموضوعة من طرفها . ومحاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، قمنا بدراسة ميدانية في إحدى الشركات الجزائرية و المتمثلة في مؤسسة متيجي بولاية مستغانم .

والتي تعتبر إحدى أهم الشركات الجزائرية العمومية المختصة في الصناعات الغذائية و مشتقاتها، فتطبيق عملية التدقيق عليها و يعتبر ضرورة حتمية نظرا لكبر حجمها و تعدد العمليات التي تقوم بها و طابعها العمومي الذي يعكس صعوبة الالتزام بتحقيق أهداف المؤسسة و عدم اختلاسها

ولدراسة أعمق و أكثر تفصيلا لهذا الفصل تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث رئيسية و المتمثلة في :

المبحث الأول: تقديم التدقيق في الجزائر؛

المبحث الثاني: تقديم لمؤسسة متيجي – مستغانم ؛

المبحث الثالث: وصف سيرورة عمليات التمويل و تسيير المخزونات؛

المبحث الأول: تقديم التدقيق في الجزائر

نستعرض من خلال هذا المبحث مراحل تطور التدقيق في الجزائر، من خلال تناول المحطات التاريخية التي مرت بها، مبرزين وضعيتها تجاه الإصلاحات الاقتصادية المعتمدة من قبل الدولة الجزائرية ثم نتناول الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق مع إبراز دور هذه الهيئات في التكفل بالتنفيذ الفعلي لمتطلبات التدقيق في الجزائر، وفي الأخير نتناول الإطار المرجعي للتدقيق في الجزائر ومدى ملائمتها على الواقع الاقتصادي الجزائري ومدى توافقها مع معايير التدقيق الدولية .

المطلب الأول : تطور التدقيق في الجزائر

نستعرض من خلال هذا المطلب مراحل تطور التدقيق في الجزائر، من خلال تناول المحطات التاريخية التي مرت بها، مبرزين وضعيتها تجاه الإصلاحات الاقتصادية المعتمدة من قبل الدولة الجزائرية ومتلافين التحليل المضي لتصورات الباحث على التقديم، بيد أنه تم إعتداد ثلاثة مراحل أساسية لتقديم التدقيق في الجزائر، تبعا لما شهدته المؤسسة الاقتصادية موضوع التدقيق من إصلاحات. تم تقسيم هذه المراحل إلى :

الفرع الأول: الفترة 1969 – 1980

لقد بدأ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر سنة 1969¹، حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 12/12/1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على أنه² " يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مدققي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من رأسمالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم " كما تناول المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 16/11/1970 تحديد مهام وواجبات المراقب وأعتبر حينها مدقق الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين :

- المراقبين العامين للمالية؛
- المفتشين الماليين؛
- الموظفين المؤهلين من وزارة المالية بصفة إستثنائية.

¹ ADJ ALI SAMIR, Le commissaire aux comptes, caractéristique et missions, revue algérienne de comptabilité et audit, société nationale de comptabilité n°03, Alger 3eme trimestre 1994, p, 10.

² أنظر قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1970.

أو كلت للمدققين المهام التالية¹:

-المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛ -متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة؛ - تدقيق مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.

تجدر الإشارة إلى أن المراجعة المقصودة تربط فقط بالرقابة من قبل هؤلاء الأفراد من خلال هيئاتهم على المؤسسات الاقتصادية آنذاك، إلا أن الأمر الرئاسي رقم² 71-83 الصادر بتاريخ 1971/09/29 تناول مندوب الحسابات للمؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم وأشترط تعيينهم من الخبراء المرخصين بذلك.

الفرع الثاني: الفترة 1980 – 1988

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/30/10³ المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على أن "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيته".

الفرع الثالث: فترة ما بعد الإصلاحات

إن تطور تدقيق الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 01/88 المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، أن هذا القانون حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية والبيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي. وأن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل التدقيق الخارجي بما يمكنه من مواكبة هذا التغير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح مزاوله الرقابة على هذه المؤسسات.

نشير في هذه الفترة إلى أن التدقيق عولج بعدد من النصوص المتتالية التي تهدف إلى تغطية النقص في الإطار التشريعي والقانوني من أجل تمكين المدقق من أداء أدواره المنوطة به.

¹ صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 246

² أنظر المادة رقم 47 من الأمر رقم 71-82 في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1971/12/29؛ ص 56.

³ أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 43 المؤرخة في 1980/03/01، ص 15.

يمكن أن نورد فيما يلي أهم النصوص المؤطرة للتدقيق في الجزائر

أ. الإطار القانوني للتدقيق الداخلي

-تنص المادة 40 من القانون 01/88 على أنه " يتعين على المؤسسات الاقتصادية العمومية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها"¹
- تنص المادة 40 من القانون 01/91 على " أن المؤسسات الاقتصادية العمومية مدعوة لإقامة وتدعيم نظم داخلية لمراجعة المؤسسات وتحسين طرق أدائها بشكل ملحوظ"²

ب. الإطار القانوني للتدقيق الخارجي

- نصت المواد رقم 27 إلى غاية 48 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 على شخص محافظ الحسابات مهامه وشروط تعيينه وحالات التنافي ثم حقوقه³.
- تناول المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد⁴.
- صدور مقرر سنة 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة المهنة⁵

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

إن تناول الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر قد لا يمكن فصله عن التطور التاريخي لها ولا عن المحاسبة، لاعتبار أن التدقيق هو مرحلة متقدمة يتم تناولها عندما يتحكم الأعوان الاقتصاديون من المحاسبة، لهذا سوف نتناول* هذه الهيئات انطلاقاً من تلازم التدقيق والمحاسبة فيها ونتلافى الحديث عن المجلس الأعلى للمحاسبة لابتعاده عن التدقيق.

الفرع الأول: المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

نصت المادة 05 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 على أنه « تنشأ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛ تتمتع بالشخصية المدنية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، ويدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في الجزائر، ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحياتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم

¹ أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 02 المؤرخة في 12/01/1988؛ ص 109.

² أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 20 المؤرخة في 27/04/1991؛ ص 112.

³ نفس المرجع السابق، ص 651.

⁴ أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 24 المؤرخة في 15/04/1996؛ ص 05.

⁵ حجاز خديجة، نفس المرجع السابق، ص 158.

و فضلا عن أحكام المادة 05 أعلاه تقوم المنظمة الوطنية للخبراء باعتبارها جهاز مهني يعمل في إطار القانون حسب ما نصت عليه المواد 10،09،11 من نفس القانون بما يلي¹ :

- السهرة على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من قائمة جدول المنظمة؛
- التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها؛
- تقدير في حدود التشريع المعمول به الصلاحية المهنية للإنجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح يطلب تسجيله في أحد أصناف هذه المنظمة؛
- نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة وكيفية تطبيقها عن طريق التنظيم .

الفرع الثاني: مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

تم التأسيس لمجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 13/01/1992، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01؛ والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وفوائده عمله.

و تتمثل اختصاصات المجلس في² :

- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة؛
- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية وتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة؛
- إعداد ومراجعة و نشر قائمة الخبراء المحاسبين و محافضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة؛
- السهرة على احترام جميع أعضاء النقابة للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي؛
- تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة؛
- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والمالي المرتبط بحياة المؤسسة؛

¹ صديقي مسعود، نفس المرجع السابق، ص 248.

² أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 03 لسنة 1992؛ ص. 83 . 82.

-المساعدة و النهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة ودعوة السلطات المختصة للحضور للتدريبات والمكتقيات المهنية، تنظيمها، الإشراف عليها ومراقبتها بالتنسيق مع السلطات المختصة؛

-المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث؛

-القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها

الفرع الثالث: المجلس الوطني للمحاسبة

لقد تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بفعل المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25/09/1996 وطبقا للمادة 02 من هذا المرسوم يعتبر هذا المجلس جهازا استشاريا ذو طابع وزاري مشترك وممني مشترك ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، و بهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال إختصاصه، بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية .

تتمثل صلاحياته طبقا للمادة الثالثة من نفس المرسوم فيما يلي¹:

-يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها؛

-ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية؛

-يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني؛

-يفصح ويبيدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة ؛

-يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية؛

-يتابع تطور المنهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي؛

-ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه؛

-ينشر تقاريره ودراساته وتحليله وتوجهاته.

أما فيما يتعلق بأعضاء المجلس فلقد تم تحديدهم في المادة 06 من نفس المرسوم السالف الذكر والذي يتضمن تشكيلة ورئاسة المجلس، حيث يرأس المجلس وزير المالية أو ممثله.

أما تشكيلته فهي :

-الرئيس المزاوول لمهمته في المجلس الوطني لنقابة الخبراء والمحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين

المعتمدين؛

-ممثل الوزير المكلف بالمالية؛

-ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي؛

¹ أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 56 المؤرخة في 25/09/1996؛ ص 18.

- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني؛
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة؛
- ممثل الوزير المكلف بالإحصائيات؛
- ممثل الوزير المكلف بالإصلاح الإداري والوظيف العمومي؛
- ممثل عن المفتشية العامة للمالية؛
- ممثل عن الغرفة الوطنية للزراعة؛
- ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة والصناعة؛
- ممثل عن بنك الجزائر؛
- ممثل عن لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها؛
- ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك و المؤسسات المالية؛
- ممثل عن جمعية شركات التأمين؛
- ممثلين عن الشركات القابضة العمومية؛
- ستة (06) ممثلين للمهنة يعينهم مجلس النقابة الوطنية من بين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- أستاذين (02) لهما رتبة أستاذ مساعد على الأقل في مجال المحاسبة والمالية يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.

المطلب الثالث: الإطار المرجعي للتدقيق في الجزائر

في الواقع يمكننا أن نتناول إطار التدقيق في الجزائر انطلاقا مما أوردته النصوص القانونية المختلفة في هذه المهنة، سواء تعلق الأمر بالقانون التجاري أو مختلف القوانين والأوامر والمراسيم التنفيذية الواردة في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية دون نقد أو تعليق، لتوضيح طبيعة الجوانب المعالجة في إطار التدقيق من وجهة نظر المشرع الجزائري.

و نصت المواد رقم 27 إلى غاية 48 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 على شخص محافظ الحسابات مهامه وشروط تعيينه وحالات التنافي ثم حقوق¹.

كما تناول المرسوم التنفيذي رقم 96 – 136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد².

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 20 المؤرخة في 27/04/1991 ، ص 651.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 24 المؤرخة في 15/04/1996 ص 05.

الفرع الأول: الاستقلالية

نظر المشرع الجزائري إلى استقلالية المدقق من الزوايا التالية :

أ. الزاوية الأخلاقية: تشمل على ضرورة تحلى المدقق بالآتي¹:

-مبدأ الحياد؛

-مبدأ الإخلاص؛

-مبدأ الشرعية المطلوبة .

ب. الزاوية المادية: أبرز فيها المشرع حالات التنافي لمزاولة التدقيق في المؤسسة² :

-الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛

-القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة أو أزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة الشركات؛

-أزواج الأشخاص الذين يتقاضون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات أجرة أو مرتبا أما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة ؛

-الأشخاص الذين منحهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛

-الأشخاص الذين كانوا دائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم .

ج. الزاوية المهنية: أبرزت المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري أن للمراجع الحق في طلب توضيحات كافية من مجلس الإدارة أو المديرين الذين يتعين عليهم الرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار نشاط المؤسسة. كما أشارت المادة 30 و31 من قانون 91-08 إلى الجهاز المؤهل بتعيين محافظ الحسابات وضمنته في الجمعية العامة، كما ارفق هذا التعيين بمدده القصوى، إذ تدوم وكالة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

كما تناول القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1997 أتعاب محافظ الحسابات بتحديد سقف الأتعاب والحدود الدنيا بمرجعية عدد ساعات العمل المبذولة في المهمة التي توكل لمحافظ الحسابات.

الفرع الثاني: الكفاءة

حددت النصوص الجزائرية كفاءة مدقق الحسابات في عنصرين أساسيين هما :

¹ أنظر المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15/04/1996 والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 24.

² المادة 715 مكرر 6، القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999؛ صفحة 185.

أ. التأهيل العلمي :

اشتطت النصوص الجزائرية لممارسة مهنة التدقيق الآتي¹ :

-المجموعة الأولى :

-ليسانس في العلوم المالية؛

-ليسانس في فرع المالية والمحاسبة للمدرسة العليا للتجارة؛

-الجزءان الأول والثاني من الامتحان الأول في الخبرة المحاسبية .

المجموعة الثانية :

-ليسانس في العلوم الاقتصادية للفروع الأخرى ماعدا المالية؛

-شهادة المدرسة العليا للتجارة (فروع أخرى غير فرع المالية والمحاسبة)؛

-ليسانس في التسيير؛

-شهادة المعاهد والمدارس المتخصصة في الإدارة أو المالية أو الجمارك؛

-شهادة جامعة التكوين المتواصل فرع المالية والمحاسبة؛ مضاف إليها شهادة متخصصة في المحاسبة .

ب. التأهيل العملي

إشترط المقرر السابق للمجموعتين إحدى الشرطين التاليين :

-متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني؛

-إثبات خبرة قدرها عشر سنوات في ميدان المحاسبة والمالية ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر .

الفرع الثالث: معيار العناية المهنية

نصت المادة 715 مكرر² على مستويات العناية المهنية المطلوبة انطلاقا من رجابة المسؤوليات المهنية

للمدقق، إذ أوكلت له مهمة التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي انتظام حسابات الشركة

وصحتها، كما حثهم على التدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسله إلى

المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها والمصادقة على انتظام الجرد وحسابات الشركة

والموازنة. كما أجاز المشرع لمحافظ الحسابات الآتي³ :

-التحقق من احترام مبدأ المساواة بين المساهمين؛

-إجراء التحقيقات التي يراها مناسبة؛

-استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال .

¹ قرار صادر عن وزارة المالية؛ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 32 بتاريخ 1999/03/24؛ ص 04.

² المادة 715 مكرر 4؛ القانون التجاري للجمهورية الجزائرية؛ صفحة 184.

³ BOULAHDOUR CHAKIB, Le commissaire aux comptes, législation et actionnaires, revue algérienne de comptabilité et audit, société nationale de comptabilité n° 14, Alger 2 Emme trimestre 1997, p, 26.

الفرع الرابع: التقرير

تبعا للنصوص الجزائرية، فإنه يترتب عن المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعهد الاقتضاء رفض الشهادة التي ينبغي أن تبرر قانونا . كما أجازت المادة 715 مكرر 10 لمحافظ الحسابات أن يطلع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حسب الحالة بما يلي:

- عمليات المراقبة والتحقيق التي قام بها ومختلف عمليات السبر التي أداها؛
- مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرى ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق؛
- المخالفات والأخطاء التي اكتشفها ؛
- النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة.

المبحث الثاني: تقديم عام لمجمع متيجي – مستغانم –

هي اختصار لمؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها، يتركز نشاط هذه المؤسسة في تحويل الحبوب بنوعيه قمح صلب وقمح لين، وإنتاج وتسويق المواد الغذائية المشتقة (سميد، فرينة، عجائن غذائية بأنواعها والكسكسي)، وكذا إنتاج عجائن غذائية صحية، وللتعرف أكثر على مؤسسة متيجي سيتم التطرق إلى ما يلي:

المطلب الأول: نظرة تاريخية على بداية مجمع " متيجي "

بعد استثمارات ضخمة في مجال المعدات الإنتاجية وفي توظيف الخبرات المكفئة. مجموعة متيجي تطور الآن منتوجات تجمع بين المهارة العالية والتكنولوجيا الحديثة

مجموعة متيجي تخصص اليوم في مجال الصناعة الغذائية وتضم أربعة شركات :

- المطاحن الكبرى للظهرة : مطحنة جد متطورة متخصصة في إنتاج مختلف أنواع الدقيق و السميد من قمح منتقى بعناية فائقة
- مطاحن سيق : مطاحن للتدقيق و السميد تمتاز بقدرتها التخزينية العالية .
- الوكالة المغربية : شركة لاستزاد المنتجات الزراعية .
- معمل نشاء مغنية : مؤسسة تحويل الذرة إلى مشتقاتها الأساسية لاسيما النشاء شراب الغلوكوز الديك سترين و لغلوتن

المطلب الثاني : تأسيس المجمع

أسس السيد حسين متيجي المجموعة الصناعية التي اسمه إذ ولج ميدان صناعة الحبوب في التسعينات بإنشاء شركة للتعاملات التجارية في مجال الصناعات الغذائية تحت اسم الوكالة المغربية . وقد أصبحت هذه المؤسسة في ظرف قصير شريكا لا يمكن الاستغناء عنه في مجال المنتجات الزراعية في الجزائر و حتى في الخارج بفضل إدارة رشيدة و تتبع دقيق للأسواق العالمية . ثم تدعمت مجموعة متيجي بصفة أكثر بالاستثمار في مجال تكنولوجيا تحويل الحبوب و إنشاء مؤسسة جديدة بمستغانم سنة 2001 تسمى المطاحن الكبرى للظهرة . هذا المجمع الضخم الذي يضم مطحنة و مصنع للسميد من احدث طراز يتمتع بقدرة تحويل هائلة كما إن منتجاته ذات جودة عالية مع تكلفة إنتاج تنافسية تجعل منه من بين أهم و اكبر المجمعات للصناعة الغذائية في البلاد . ومع بداية سنة 2005 اقتحمت مجموعة متيجي ميدانا جديدا في توسعها بالحصول على فرعين سابقين لمجموعة الرياض – سيدي بلعباس بعد مفاوضات طويلة و هما : مصنع النشاء لمغنية و مطاحن سيق و ذلك في إطار الخوصصة التامة للمؤسسات الاقتصادية العمومية التي قررتها الحكومة .

يعد مصنع النشاء لمغنية المختص في تحويل الذرة إلى مشتقاتها الأساسية مجمعا صناعيا فريدا من نوعه في الجزائر.

كما تمثل مطاحن سيق و التي تحتوي على مطحنة و مصنع للسميد و مجموعة من صوامع الحبوب ذات قدرة تخزين هائلة مكسبا هاما لمجموعة متيجي التي تطمح الى تغطية جميع حاجيات الغرب الجزائري من الحبوب و مشتقاتها في اقرب الآجال .

أثبتت مجموعة متيجي يوما بعد يوم مكانتها الرائدة في مجال تحويل الحبوب في الجزائر بفضل عمل دؤوب لعدة سنين بالإضافة إلى استثمارات هائلة من حيث أجهزة الإنتاج و الموارد البشرية

المطلب الثالث: المطاحن الكبرى GMD

تقديم: المطاحن الكبرى للظهرة كقطب هام في الصناعة الغذائية وظفت منذ إنشائها وسائل بشرية و تقنية هامة جعلتها اليوم من بين اكبر المطاحن في الجزائر.

تقع في الغرب الجزائري في مدينة مستغانم و توظف أكثر من مائة عامل مسيرين من طرف فرق متعددة الخبرات ذو حيوية و كفاءة عالية كما تتميز بالتركيز على النوعية الطبيعية لمواردها الأولية و المحافظة على البيئة خلال جميع عمليات التحويل القمح اعتمادا على خبرة عدة أجيال في مجال زراعة القمح .
يانتاجها المركز خاصة على الدقيق و السميد تغطي المطاحن الكبرى للظهرة قسما كبيرا من حاجيات الغرب الجزائري من هذه المنتجات مع الطموح للوصول على تزعم السوق الوطنية ثم التصدير إلى بلدان إفريقيا في المدى المتوسط .

المنتجات: منتجات المطاحن الكبرى للظهرة نابعة من أساليب صناعية تتماشى مع المقاييس الدولية العالمية تقدم للمستهلك تشكيلة عريضة تستجيب لاحتياجاته .

هذه المنتجات تتمثل في :

. دقيق الخبز للخبازين : إذا كانت جميع أنواع الدقيق مستخلصة من طحن لوزة حب القمح المنقى فان دقيق الخبز يستوحي اسمه من أهليته لإعطاء خبز جيد من ظروف عادية للعمل و المردودية . إن الدقيق الذي ينتج في المطاحن الكبرى للظهرة يتصف بجودة عالية تعبر عن العناية المتواصلة أثناء مراحل صنعه و هو يتماشى مع مقاييس ISO 9001-2000 و المقاييس القانونية المعمول بها في الجزائر 1996_ O.I. هذا الدقيق هو أيضا طبيعي خالي من كل كيميائية زائدة.

. دقيق البسكويت : يستوحي اسم دقيق البسكويت من أهليته إعطاء بسكويت لذيذ و جميل في ظروف عادية للعمل و المردودية . إن الدقيق الذي ينتج في المطاحن الكبرى للظهرة يتصف بجودة عالية تعبر عن العناية المتواصلة أثناء مراحل صنعه و هو يتماشى مع مقاييس ISO 9001-2000 و المقاييس القانونية المعمول بها في الجزائر 1996_ O.I. هذا الدقيق هو أيضا طبيعي خالي من كل كيميائية زائدة.

. الدقيق الرفيع : هو دقيق خضع للمراقبة وتصفية كاملة خلال تصنيعه ستجد ربات البيوت فيه كل ما ترغبين من جودة و صفاء ان الدقيق الرفيع للمطاحن الكبرى للظهرة يتماشى مع مقاييس ISO 9001-2000 و مع المقاييس القانونية الجزائرية 1996_O.I. وهو دقيق طبيعي خال من كل الزوائد الكيماوية

. السميد الرفيع الخشن : ينتج السميد الرفيع الخشن بطحن القمح الصلب وتنقيته بواسطة نحال من شوائب النخالة وهنا كذلك نلاحظ جودة المنتج ونقاوته فالسميد الرفيع الخشن خال من الزوائد أيا كانت طبيعتها وهو يتماشى مع مقاييس ISO 9001-2000 و مع المقاييس القانونية الجزائرية 1996_O.I.

. السميد الرفيع المتوسط : ينتج السميد المتوسط بنفس الطريقة التي تستعمل للسميد الرفيع الخشن بالاستعمال منخل أكثر رقة وهو سميد ذو جودة عالية ومزايا غذائية متنوعة هذا السميد هو كذلك خال من الزوائد وهو يتماشى مع مقاييس ISO 9001-2000 و مع المقاييس القانونية الجزائرية 1996_O.I.

. السميد الرفيع الدقيق : ينتج السميد الرفيع بنفس الطريقة التي تستعمل في إنتاج السميد الرفيع الخشن والمتوسط ولكن بمنخل أكثر دقة . عنده مزايا غذائية عديدة وجودة لا غبار عليها خال من كل الزوائد الكيماوية مثله مثل كل المنتجات السابقة .

. السميد العادي "ss f" : يظهر السميد العادي ميزة عالية للنقاوة خال من كل الشوائب يستجيب للمقاييس ISO 9001-2000 و مع المقاييس القانونية الجزائرية 1996_O.I.

. السميد العادي "الصف الأول" : السميد العادي ذو جودة صحية و خال من الشوائب .

. رواسب المطاحن : النخالة : مستخرجة من مطحن القمح النخالة متفرعة أساسا من أغلفة حبة القمح و تحتوي كذلك بعض الكميات من الدقيق التي تكون ملتصقة بهذا الأساس البروتيني . أغلفة القمح غنية بالمواد المعدنية و نسب عالية من المواد الروتينية والدهنية وتحتوي كذلك على الصبغ الذي يعطي للحب لونه الخاص وتحتوي كذلك على كميات معتبرة من الفيتامين .

المبحث الثالث: وصف سيرورة عمليات دائرة التمويين وتسيير المخزونات

تعتبر مرحلة التعرف على النشاط أو الوظيفة أو العملية محل التدقيق، من أهم المراحل المتبعة و المحترمة في منهجية التدقيق من أجل تنظيم العمل والوصول إلى نتائج صحيحة ومقبولة. نظرا للتكامل الموجود بين وظيفتي التمويين وتسيير المخزونات في المؤسسة، فلا يمكن الفصل بينهما أو التطرق إلى أحد الوظيفتين دون الأخرى عن إجراء وتنفيذ عملية التدقيق، والدليل على ذلك نجد أن كل من مصلحة التمويين ومصلحة تسيير المخزونات تابعتين لإدارة واحدة وهي دائرة التمويين وتسيير المخزونات، ولها مسؤولها، ثم تتفرع هذه الدائرة إلى وظيفتي التمويين وتسيير المخزونات، ويتضح ذلك من خلال الهيكل التنظيمي لدائرة التمويين وتسيير المخزونات والذي سريه فيما بعد.

المطلب الأول: علاقة وظيفة التخزين بالوظائف الأخرى

لا ترتبط مصلحة تسيير المخزونات فقط بمصلحة التمويين، إنما ترتبط كذلك بمختلف المصالح الأخرى داخل المؤسسة مثل دائرة الحيازة والتمويل ودائرة الأجور والأفراد ودائرة الإنتاج والاستغلال، وكذا دائرة المبيعات والفوترة، وتؤكد ذلك من خلال التدفق المستمر للوثائق والمستندات المحاسبية فيما بين كل هذه الدوائر والمصالح. وتكمن العلاقة كذلك نظرا لخاصية نظام الرقابة الداخلية الخاص بوظيفة التخزين بإرتباطه بواجبات ومسؤوليات الأطراف الأخرى المشاركة في عملية تسيير المخزونات مثل مسؤولي وظيفة المشتريات ومسؤولي إدارة الإنتاج والاستغلال ومسؤولي إدارة المبيعات، وفي ما يلي نركز على الأقسام المرتبطة بشكل كبير مع مصلحة تسيير المخزونات.

الفرع الأول: علاقة وظيفة تسيير المخزونات بوظيفة التمويين

يعتبر قسم المشتريات في المؤسسة من أكثر الوظائف المرتبطة بشكل كبير مع وظيفة تسيير المخزونات، لدرجة أن وظيفة تسيير المخزونات لا يمكن أن تتحرك بدون تحرك أو نشاط وظيفة التمويين، وكذلك قسم المشتريات لا يمكن له أن ينشط بدون تحرك وظيفة تسيير المخزونات، وهذا بسبب العلاقة التكاملية بينهما. بحيث يجب أن تبدأ عملية الشراء عندما يصدر أمين المخزن طلب لتمويين المؤسسة بحاجياته من المواد الأولية واللوازم الأخرى، وذلك عند وصول مخزون معين الحد الأدنى له أو وصوله إلى نقطة إعادة الطلب. ثم تقوم إدارة المشتريات بإعداد أوامر الشراء وتولي مهمة تمويين المؤسسة بكل حاجياته، ويتم تسليم المشتريات لإدارة المخزن لتولي مهمة التخزين وتسيير المخزونات.

الفرع الثاني: علاقة وظيفة تسيير المخزونات بدائرة الإنتاج

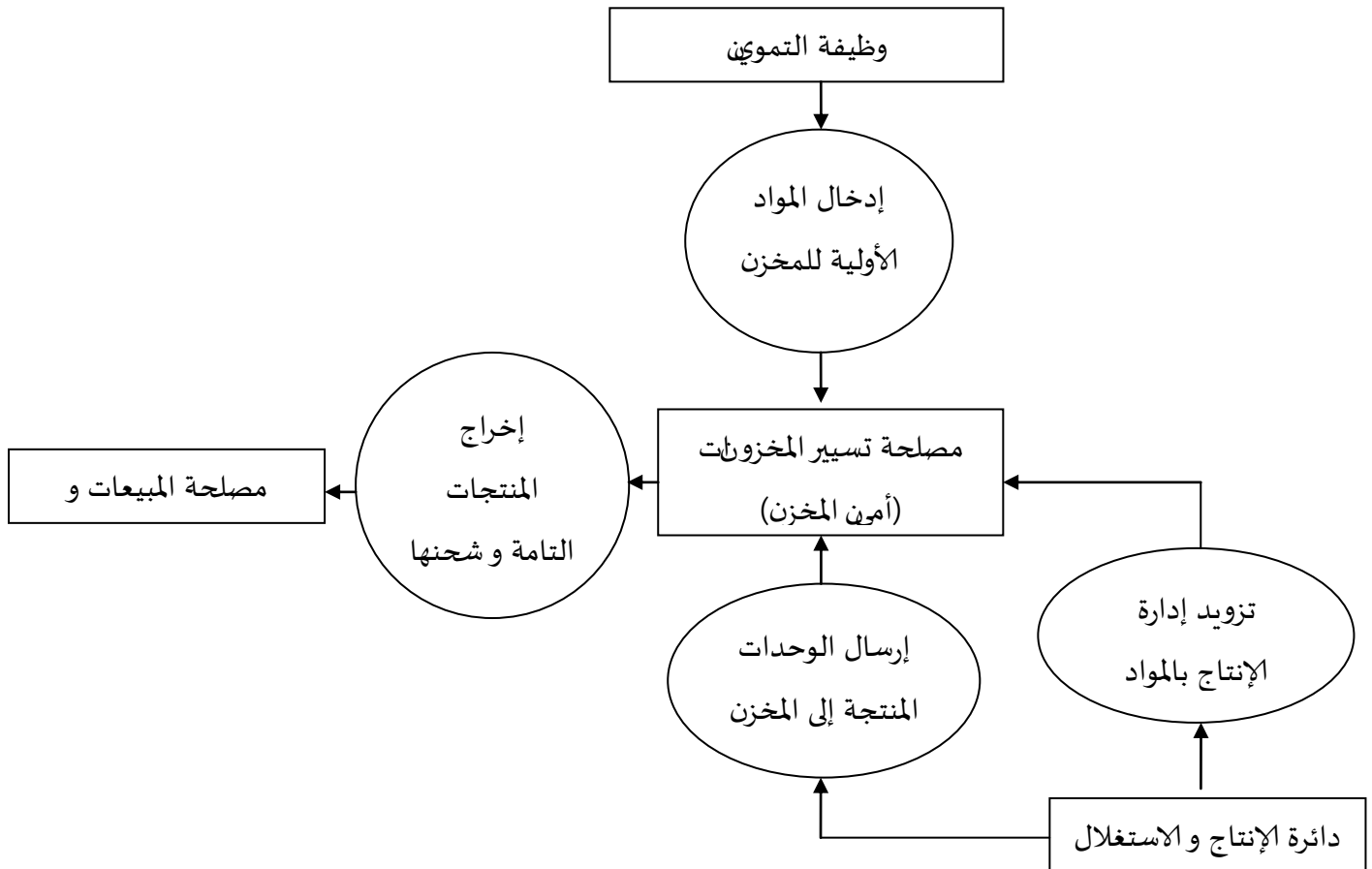
يرتبط قسم الإنتاج مع مصلحة تسيير المخزونات، حيث تقوم هذه الأخيرة بتزويد دائرة الإنتاج والاستغلال باحتياجاته من المواد الأولية وقطع الغيار اللازمة لإتمام عملية الإنتاج، ويتم تزويد قسم الإنتاج

كذلك بالمعلومات الكافية عن مستويات المخزون والحد الأدنى، من جهة أخرى تقوم دائرة الإنتاج بتحويل كل الوحدات المهتجة وإرسالها إلى المخزن لحفظها عن طريق أمين المخزن المكلف بالإنتاج التام وبموافقة رئيس مصلحة تسيير المخزونات وباستعمال مستندات معينة عند التحويل مثل ورقة تحويل المهتجات التامة، كما يوجد تنسيق مع مصلحة تسيير المخزونات حول أية تغيرات قد تحدث في برامج دائرة الإنتاج، كما يتم كذلك إرسال مخلفات عمليات التصنيع إلى المخزن من أجل حفظها ثم نقلها إلى جهات معينة.

الفرع الثالث: علاقة مصلحة تسيير المخزونات بدائرة المبيعات أو المصلحة التجارية

بمجرد الحصول على وحدات الإنتاج التام ووضعها في المخزن انظارا لشحنه يبرز لها دور دائرة المبيعات، حيث يوجد اتصال أو علاقة بين كل من رئيس مصلحة المبيعات والفوترة وأمين المخزن المكلف بالإنتاج التام، وذلك عن طريق مستندات محاسبية معينة مثل الفاتورة ووصل الخروج من المصنع. والشكل الآتي يوضح علاقة وظيفة تسيير المخزونات بأهم الأقسام الأخرى.

الشكل رقم (1.3): علاقة مصلحة تسيير المخزونات بأهم الأقسام الأخرى.



المصدر: من إعداد الطالب من خلال ملاحظة وظائف المؤسسة.

المطلب الثاني: إجراءات و سيرورة وظيفة التموي

يتضمن موضوع إجراءات و سيرورة وظيفة التموي بالتركيز على مجموعة من المراحل و الخطوات لتموي المؤسسة بحاجياته، من خلال دفتر شروط يتم اعتماده في عمليات الشراء أو التموي، ويتم تطبيق هذه الإجراءات على مجموعة من المشتريات التي سيتم تنفيذها من طرف المؤسسة من مواد أولية و مواد التعبئة و التغليف و قطع الغيار و المواد و اللوازم و التوريدات الأخرى، و التي يقل ثمنه عن 000 دج، أما المشتريات التي يتعدى ثمنه عن هذا المبلغ الأخير فيتم معالجته من طرف المصالح الأخرى المعنية و التابعة للمجمع مثل دائرة الاستثمارات.

جدول رقم (1.3): يمثل الجدول الآتي سيرورة عمليات التموي.

| المسؤول | المدخلات | الأنشطة | المخرجات |
|---------------------------------|--|--|-------------------------------|
| رئيس وظيفة معينة تابعة للمؤسسة. | طلب احتياجات. | استقبال لائحة الاحتياجات من العمال+إعداد طلب التوريدات | طلب توريدات. |
| رئيس وظيفة تسيير المخزونات | طلب التوريدات. | استقبال طلب التوريدات + إعداد طلب التمويين. | طلب التمويين. |
| رئيس وظيفة التمويين | طلبات التمويين | إعداد طلب الشراء و إرسالها للمدير العام. | طلب الشراء. |
| المدير العام | طلبات الشراء | المصادقة على طلبات الشراء | لا توجد |
| لجنة دراسة عروض المورد | العروض + الفواتير الشكلية | دراسة العروض و اختيار المورد المناسب. | جدول المقارنة بين الموردين. |
| رئيس وظيفة التمويين | محضر اختيار المورد النهائي + جدول مطابقة عرض المورد بدفتر شروط المؤسسة | إعداد وصل الطلب و تقديمه للمشتري أو المورد. | وصل الطلب. |
| مشتري المؤسسة | وصل الطلب | التنقل لشراء الاحتياجات | فاتورة المورد أو وصل التسليم. |
| أمين المخزن المعين. | وصل الطلب + فاتورة المورد | استقبال المشتريات و إعداد وصل الاستلام. | وصلات الاستلام. |
| معيير المشتريات | وصل الاستلام + وصل الطلب. | معاينة المشتريات | كشف المعاينة. |
| رئيس وظيفة التمويين | فاتورة المورد + وصل الاستلام + وصل الطلب. | عداد طلب الدفع للمورد | طلب الدفع |

المصدر: من إعداد الطالب بالاستناد إلى الهيكل التنظيمي لسيرورة وظيفة التموي داخل المؤسسة.

من خلال الجدول السابق يتضح لنا أن المؤسسة تتبع المراحل التالية في تنفيذ ومراقبة وإتمام سيرورة عمليات التمويين .

-التعريف بحاجيات ومتطلبات المؤسسة؛

-طلب التمويين؛

-طلب الشراء؛

-البحث عن الموردين؛

-إستلام العروض؛

-أمر الشراء؛

-شراء المواد الأولية (القمح) ؛

-شراء مواد التعبئة والتغليف وقطع الغيار والتوريدات الأخرى؛

-الاستلام والمراقبة؛

الفرع الأول: التعريف بحاجيات ومتطلبات المؤسسة

إن حاجيات المؤسسة، يتم تحديدها على أساس برامج نهئية سرورية من طرف مجلس الإدارة والذي يجب أن يصادق عليه، وهذه النهوات مبنية على أساس مخطط الميزانية التقديرية لقسم الإنتاج (إضافة الميزانية التقديرية للبيع .(و نطلق عملية الشراء بموجب إعداد طلب توريدات من طرف الوظائف التي تحتاج إلى مواد ولوازم وتوريدات أخرى معينة، ويتم المصادقة على الطلب من طرفهم ثم يتم إرساله إلى رئيس وظيفة تسيير المخزونات أو أمين المخزن المعين، حيث يقوم هذا الأخير بإعداد طلب التمويين.

الفرع الثاني: طلب التموي

يتم إعداد هذا المستند المحاسبي من طرف أمين المخزن وذلك عندما يصل مستوى مخزون معين إلى حده الأدنى، ويتم المصادقة عليه من طرف أمين المخزن ورئيس مصلحة تسيير المخزونات، ثم يتم إرسال هذا المستند إلى رئيس وظيفة التمويين لتلبية الطلب من خلال إعداد طلب الشراء.

الفرع الثالث: طلب الشراء

يتم إعداد طلب الشراء من طرف رئيس مصلحة التمويين ويصادق عليه، ثم يحوله مباشرة إلى المدير العام من أجل الموافقة عليه بعد النظر إلى الحاجيات المقترحة داخل الطلب.

الفرع الرابع: البحث عن الموردين

بعد الموافقة على طلب الشراء من طرف المدير العام، يقوم رئيس مصلحة التمويين بدراسة محدودة مع موعة من الموردين الذين أودعوا ملفاتهم على مستوى المؤسسة للحصول على فواتير شكلية يتم الاختيار

على أساس تلك الفواتير. كما تلجأ المؤسسة إلى إعلان عن مناقصة تموين المؤسسة وفقا لدفتر شروط تضعه المؤسسة ويخضع له الموردون، وتحتوي عروض الموردين على الفواتير الشكلية، ثم يتم إرسال عروض الموردين إلى المؤسسة من أجل دراسته واختيار المورد المناسب.

الفرع الخامس: إستلام العروض

يتم إرسال عروض الموردين إلى مصلحة التموين، حيث تقوم هذا الأخيرة بتحويل العروض إلى لجنة المشتريات من أجل دراسته وتقوم هذا اللجنة بإعداد جدول المقارنة بشكل ترتيبي بين كل العروض تحت اسم كل مورد بالاعتماد على الفواتير الشكلية والخصائص الكمية والتقنية للحاجيات المطلوبة، وتبعاً لدفتر الشروط الذي تعتمد عليه لجنة المشتريات في دراسة عروض الموردين .
والغرض من استلام العروض ودراسه هو من أجل اختيار وتقييم الموردين .

أ- اختيار (انتقاء) الموردين: يتم انتقاء الموردين من خلال الجدول الذي تم إعداده للمقارنة بين كل العروض الخاصة بالموردين، فبالإضافة إلى دفتر الشروط الذي تعتمد عليه لجنة المشتريات في ترتيب الموردين توجد متطلبات أخرى ضرورية يتم إتباعها من أجل انتقاء الموردين وهي كما يلي:

-تقرير النوعية والأسعار المقترحة؛

-آجال وشروط التسليم؛

-الكميات المتاحة من السلع والخدمات؛

-شروط الدفع؛

-سمعة وخبرة المورد في السوق.

ب. تقييم الموردين: يتم تقييم الموردين في كل عملية شراء يتم تنفيذها من طرف الموردون، وهذا التقييم يتم تسجيله وترتيبه في بطاقات الموردين على امتداد سنوي وباستعمال سلم للتقييم .

عندما تنتهي لجنة دراسة العروض واختيار المورد المناسب تقوم اللجنة بإعداد محضر يتم بموجبه الإعلان النهائي عن الموردين الذي تم اختيارهم.

الفرع السادس: أمر الشراء (وصل الطلب)

بمجرد إتمام عملية البحث عن الموردين واختيار الموردين المناسبين الذي تم قبولهم من أجل تموين المؤسسة باحتياجاته، وحصول وظيفة التموين على محضر اختيار الموردين النهائيين مع جدول مطابقة عرض الموردين بدفتر شروط المؤسسة، مباشرة يقوم رئيس مصلحة التموين بإعداد أمر الشراء مصادق عليه حسب الإحتياجات المدرجة في طلب الشراء بالتركيز على الكمية والسعر والمواصفات، ويتم الموافقة عليه من طرف رئيس دائرة التموين وتسيير المخزونات و المدير التقني والتجاري وكذا مسؤول الإدارة والمالية، كما يتم المصادقة عليه من طرف المدير العام، ثم تحويله إلى المورد عن طريق مشتري المؤسسة .

الفرع السابع: شراء المواد الأولية الخام (القمح)

يملك للمؤسسة أن تعتمد على مصدرين لتموين احتياجاتها :

أ-الشراء من طرف موردين خواص: يتم إعداد مخطط التموين السنوي من طرف رئيس وظيفة التموين على أساس المخطط التهوي السنوي للمؤسسة والمصادق عليهما من طرف مجلس الإدارة. يجب على المورد الذي تم ارتقاؤه تقديم ملفه كاملا مع عينة من القمح المراد شراءه بالإضافة إلى كل الوثائق والمستندات المتعلقة بالخصائص النوعية والصحية للمواد الأولية. عندما يستلم المورد أمر الشراء وتجهيز المواد الأولية وتعبئتها إلى الشاحنات، يكون معيار المواد الأولية حاضرا لمراقبة مدى مطابقة المواد الأولية للكمية والنوعية والمواصفات الموضوعية من طرف المؤسسة. يتم الدفع للمورد عن طريق إعداد طلب الدفع بالاعتماد على المستندات المحاسبية التالية :

وَصَل استلام يتم إعداده من طرف أمين المخزن بالمواد الأولية ويتم المصادقة عليهما من طرف رئيس وظيفة تسيير المخزونات؛

فاتورة الشراء الأصلية؛

كشف معاينة المواد الأولية

ثم إعداد طلب الدفع من طرف وظيفة التموين والمصادقة عليهما من طرف رئيس دائرة التموين وتسيير المخزونات، ثم إرسالها إلى مصلحة المالية والمحاسبة من أجل التسوية.

ب. الشراء من طرف الديوان الوطني للحبوب (C.I.A.O) : إن العلاقة مع هذا الديوان مرتبطة بشكل مباشر مع المؤسسة الأم، وإجراءات الشراء عبر الديوان الوطني للحبوب تتم من خلال قيام رئيس وظيفة التموين بإعداد برنامج التموين على أساس ما يلي :

-الأخذ بعين الاعتبار مخزون المواد الأولية الموجود بمخازن المؤسسة؛

-الاحتياجات الشهرية للمواد الأولية؛

-تقديرات الشراء من طرف هذا المورد. برنامج التموين الذي تم إعداده من طرف المؤسسة يجب أن يعلم به الديوان الوطني للحبوب مسبقا، كما يتم إتاحتها للمعيار والذي يتواجد غالبا عند مقر الديوان الوطني للحبوب وهو تابع لإدارة مطاحن الهضاب العليا، حيث يقوم بمتابعة ومراقبة كمية و نوعية القمح الذي سيتم تحويله إلى المؤسسة.

عملية نقل المواد الأولية تقع على عاتق المورد (بإمكانات الديوان)، كما يمكن تنفيذ عملية النقل من نقطة التحويل للمواد الأولية عن طريق إمكانات النقل الخاصة بالمؤسسة ويتم إجراء تعويض لتكاليف النقل لكل شحنة تابعة للمؤسسة في نهاية كل شهر باستخدام بطاقة الوزن التي أعدها المورد، ويتضمن هذا المستند ما يلي :

-رقم بطاقة الوزن؛

-طبيعة أو نوعية القمح (مستورد أو محلي)؛

-الوزن المعين؛

-الكمية المشحونة (بالأرقام و الحروف)؛

-رقطة رفع المواد الأولية؛

-الرقم التسلسلي للمركبة الناقل .

رئيس فرع المواد الأولية يستقبل كميات القمح المعبر عنه في بطاقة الوزن و يقوم بإعداد قائمة إستلام يومية للقمح مع وصف الإنحرافات بين الوزن الفعلي و الوزن المعبر عنه في بطاقة الوزن، ثم يتم تحويل هذه القائمة إلى وظيفة تسيير المخزونات من أجل التسجيل و إلى وظيفة التمويين من أجل المتابعة و الرقابة من طرف معير المواد الأولية لبرنامج تسليم القمح.

الفرع الثامن: شراء مواد التعبئة و التغليف و قطع الغيار و التوريدات الأخرى

يتم الحصول على مختلف أنواع مواد التعبئة و التغليف و قطع الغيار و التوريدات الأخرى بإتباع نفس الإجراءات و الخطوات التي تم استخدامها في تمويين المواد الأولية الخام .
أما في حالات العطب في وسائل النقل أو وسائل الإنتاج يتم شراء قطع الغيار و التوريدات الأخرى بشكل سريع.

الفرع التاسع: الاستلام و المراقبة

يتم تسليم مختلف أنواع المواد الأولية و مواد التعبئة و التغليف و قطع الغيار و التوريدات الأخرى عن طريق المورد أو بالإمكانات الخاصة بالمؤسسة . الرقابة الكمية و النوعية يتم تنفيذها في رقطة البيع أي عن المورد من طرف معير المواد الأولية . في المؤسسة يتم الاستلام في مخازن مخصصة حسب طبيعة كل مشتريات وذلك بين أمين المخزن المعني و الشخص المكلف بالشراء أو المورد من أجل التأكد من مطابقة المشتريات مقارنة بأمر الشراء . يتم جمع كل من الفاتورة و أمر الشراء و وصل الاستلام من طرف أمناء المخازن المعنيين و إرسالها إلى وظيفة التمويين من أجل المصادقة عليها و إعداد طلب الدفع ثم تحويلها إلى وظيفة المحاسبة و المالية من أجل التسوية.

المطلب الثالث: إجراءات و سيرورة وظيفة تسيير المخزونات

يهدف هذا المطلب إلى تحديد الإجراءات و الخطوات المتبعة من طرف مطاحن الهضاب العليا في تسيير مخزوناتك و الرقابة عليها، و يتم تطبيق كل الإجراءات من طرف وظيفة تسيير المخزونات و على المستويات التالية :

-على مستوى فرع المواد الأولية الخام؛

-على مستوى فرع المعهجات التامة؛

-على مستوى فرع مواد التعبئة والتغليف وقطع الغيار والتوريدات الأخرى.

الفرع الأول: على مستوى فرع المواد الأولية الخام

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

-الاستلام؛

-الرقابة (الكمية و النوعية)؛

-التسجيل؛

-التحويل إلى الإنتاج (الاستهلاك)

أ. الاستلام: استلام المواد الأولية الخام (القمح) غالبا ما تتم بشكل غير معبأ باستثناء بعض المواد الأولية الأخرى ، وذلك على مستوى مخازن الاستقبال يقوم الناقل و غالبا يكون تابع للمؤسسة بإدخال المواد الأولية لمصلحة الاستلام و يجب أن يكون مرفق بوصل التسليم أو فاتورة الشراء من المورد البائع.

ب. الرقابة و المتابعة: إن كل المواد الأولية المستلمة تخضع لرقابة كمية و نوعية مهما كانت طبيعة و كمية هذه المواد و ذلك بالاعتماد على التدابير التالية :

-يجب على كل شاحنة تنقل المواد الأولية قبل تفريغها أن تمر على الوزن الآلي من أجل التأكد من الكمية الموجودة داخل الشاحنة؛

-بعد تفريغ الشاحنة يتم إعادةها إلى الوزن لوزنها مرة ثانية و هي فارغة بعد التعرف على كمية الوزن الأولى؛

-يقوم مسؤول الوزن الآلي باستخراج تذكرة الوزن تحتوي على وزن الشاحن وهي مملوءة و على وزن الشاحنة و هي فارغة؛

-إذا ظهر أن هناك فرق سواء بالزيادة أو النقصان يقوم أمين المخزن حالا بتحرير محضر إثبات و معاينة الانحراف مصادق عليهما من طرف مسؤول الوزن الآلي و أمين المخزن بحضور كل من السائق و عون الأمن ، ثم يتم تحويل هذا المحضر إلى وظيفة التمويين؛

-في نهاية كل شهر يقوم رئيس فرع المواد الأولية بإعداد محضر معاينة الإنحرافات في الوزن و يؤشر عليهما و يرسلها إلى مصلحة التمويين، و نسخة أخرى يتم إرسالها إلى رئيس دائرة التمويين و تسيير المخزونات.

-يقوم رئيس فرع المواد الأولية، بعد إتمامه للرقابة الكمية بإعداد وصل الإستلام لكل فاتورة شراء معتمدة، ويتم إرسال هذا الوصل و مع نسخة من الفاتورة إلى وظيفة التمويين، و تبقى نسخة من وصل الإستلام و نسخة من الفاتورة عند رئيس فرع المواد الأولية أو أمين المخزن .

-يقوم رئيس فرع المواد الأولية بتسجيل كل المواد الأولية المستلمة من خلال وصولات الإستلام في بطاقات المخزون كمدخلات.

ج. التسجيل: كل وصل إستلام يتم تسجيله في ورقة اليومية، ويتم التأشير على إجمالي أو مجموع اليومية من طرف أمين المخزن في نهاية كل منأوبة، حيث تعمل المؤسسة بنظام المناوبة

أما تسجيل المشتريات المستلمة تتم على مستوى مصلحة المحاسبة عن طريق إرسال كل من وصل الاستلام و فاتورة الشراء وأمر الشراء من طرف رئيس مصلحة التمويل إلى مصلحة المحاسبة. يقوم أمين المخزن بإعداد طلب الدفع مؤشـر عليـه من طرفه ومؤشـر عليـه كذلك من طرف رئيس وظيفة تسيير المخزونات ورئيس دائرة التمويل و تسيير المخزونات، ثم يتم تحويله إلى مصلحة المحاسبة و المالية للدفع أو تحرير شيك.

د. التحويل: يقوم رئيس فرع المواد الأولية أو أمين المخزن الخاص بالمواد الأولية بإعداد ورقة تحويل المواد الأولية يومياً إلى رئيس المطحنة و تحتوي ورقة التحويل على الكمية التي تم تحويلها إلى رئيس المطحنة ويجب الإمضاء على الورقة من طرف رئيس فرع المواد الأولية ورئيس المطحنة بعد المعاينة والتأكد من المطابقة. إن كل المواد الأولية التي تم تحويلها إلى وحدات الإنتاج يجب إثباتها في بطاقات المخزون على شكل استهلاكات أو مخرجات .

الفرع الثاني: على مستوى فرع المنتجات التامة

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

-الاستلام؛

-الرقابة والمتابعة؛

-التسجيل (المعالجة المحاسبية)؛

-التخزين؛

-الإخراج؛

-التسجيل.

أ. الاستلام: يستلم أمين المخزن وحدات الإنتاج التام سواء بشكل غير معبأ أو في أكياس معبأة 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 ويتم إرسال نسخة من هذه الورقة إلى رئيس وظيفة تسيير المخزونات، ويتم التأكد من الكمية المستلمة من الإنتاج التام سواء بالمعاينة أو عن طريق مؤشـر حساب الميزان يتم الحصول عليـه من طرف مسؤول التوضيب للمنتجات التامة.

عندما يتم وضع الإنتاج التام داخل مستودعات تابعة للمصلحة التجارية، و في حالة ملاحظة تلف بعض الكميات أو خلل في تعبئة الأكياس (رقص في الميزان)، تقوم المصلحة التجارية بإعداد وصل إرجاع يتم إرسالها إلى أمين المخزن المكلف بالإنتاج التام، حيث يتم إرجاع كمية الإنتاج التام المسجل في ورقة الإرجاع إلى المطاحن لإعادة معالجتها وتعبئتها من جديد.(يجب أن تحتوي ورقة الإرجاع على عدد الأكياس التي تعاني من

رقص في الميزان) ثم يتم إعداد محضر إثبات و معاينة الكمية الخاضعة للدراسة والمصادقة عليهما من طرف مسؤول المخبر ومن طرف لجنة إعادة تصريف المهتجات التامة، كما يقوم مسؤول المخبر بإعداد كشف تحليلي تقني يوضح نتائج إعادة تصريف الكميات المعادة للمطاحن وكيف تم إعادة تصريف المهتجات التامة. وفي الأخير يقوم أمين المخزن المكلف بالإنتاج التام بإعداد ورقة تحويل للمهتجات التامة المعاد معالجتها ب. الرقابة والمتابعة: إن الرقابة على المهتجات التامة تتركز أساساً على الجانب الكمي، وذلك من خلال الميزان في حالة الحصول على الإنتاج التام بشكل غير معبأ أو عن طريق حساب تعداد الأكياس الموجودة. كل شحنة تنقل الإنتاج التام يجب تمريرها إلى الوزن من أجل معرفة وزنها فارغة ووزنها مملوءة، والحصول على تذكرة الميزان.

إذا كانت الكمية الموجودة بتذكرة الميزان تنطبق مع الكمية التي طلبها الزبون من خلال مستند صادر عن المصلحة التجارية، فيقوم أمين المخزن المكلف بالإنتاج التام بإعداد وصل التسليم ووصل الخروج من المصنع، وإلا يقوم أمين المخزن بتصحيح عملية الشحن مرة أخرى وبتابع نفس الخطوات السابقة. في حالة عدم مطابقة وزن الأكياس المعبأة بالإنتاج التام بالأوزان الحقيقية ربما بسبب تمزق هذه الأكياس، يقوم أمين المخزن المكلف بالإنتاج التام بإعداد ورقة إرجاع المطاحن يصادق عليها هو ومسؤول التعبئة للمهتجات التامة من أجل إعادة تعبئتها من جديد.

ج. التسجيل: كل عملية تحويل للمهتجات التامة إلى المخزن يجب أن يتم تسجيلها في بطاقات المخزون كمدخلات، وفي كل نهاية شهر يقوم رئيس فرع المهتجات التامة بإعداد ملخصات عن كل المهتجات التي تم استلامها ويتم المصادقة عليها من طرف كل رؤساء الوحدات الإنتاجية. من خلال أوراق تحويل المهتجات التامة وملخصات استلام مختلف المهتجات التامة يتم إجراء التسجيل المحاسبي على مستوى مصلحة المحاسبة.

د. التخزين: عملية تخزين المهتجات التامة تتم في المخازن المخصصة للإنتاج التام، وذلك بتدخل العنصر البشري (عون التحويل) والعامل المادي والتقني (عربات نقل البضائع)

هـ. الإخراج: تبدأ عملية إخراج المهتجات التامة من المخزن عندما يستقبل أمين المخزن مستند من المصلحة التجارية ويجب أن يتضمن هذا الأخير على المعلومات التالية:

-إسم ولقب الزبون مع التأشير عليهما؛

-الرقم التسلسلي لرخصة السياقة أو بطاقة التعريف الوطنية؛

-تعيين نوعية وكميات المهتج المطلوب شراءها.

بعد التأكد من صحة كل المعلومات السابقة من طرف أمين المخزن وبعد إجراء عملية الوزن للشحنة وهي فارغة، يقوم أمين المخزن بإعلام سائق عربة نقل البضائع للقيام بعملية الشحن.

بعد إنهاء عملية الشحن يتم تمرير الشحنة مرة أخرى عبر آلة الوزن ثم استخراج تذكرة الوزن يقوم أمين المخزن المكلف بالمنتجات التامة بإعداد وصل التسليم ووصل الخروج من المصنع مع الفاتورة، ويتم توزيع وصولات الخروج والفواتير كما يلي :

-نسخة من وصل الخروج من المصنع مع الفاتورة يأخذهما السائق، بحيث يتم تسليم وصل الخروج إل مركز الأمن أما الفاتورة تبقى عنده؛

-نسخة من وصل الخروج و نسخة من الفاتورة يتم إرسالهما إلى رئيس وظيفة تسيير المخزونات؛

-نسخة م أوصل الخروج و نسخة من الفاتورة يتم إرسالهما إلى المصلحة التجارية من أجل إعداد فاتورة البيع .

في حالة عدم مطابقة الكمية المتحصل عليها في تذكرة الوزن، يجب على أمين المخزن أن يعيد الشحنة من أجل تصحيح عملية الشحن .

و. التسجيل: بمجرد تحرير كل من وصولات الاستلام ووصولات الخروج من المخزن يقوم أمين المخزن بالتسجيل في ورقة اليومية، وفي نهاية كل منوبة (03 * 08) يقوم أمين المخزن بتسجيل مجموع كميات وصولات التسليم في بطاقات المخزون كمبرجات .

و يتم التسجيل المحاسبي لكل المبرجات بإرسال كل من فاتورة البيع ووصل التسليم وأمر العميل إلى مصلحة المحاسبة.

في نهاية كل شهر يقوم أمين المخزن بإعداد وصولات أو ملخصات كل المدخلات والإستهلاكات من المواد الأولية بالقيمة والكمية، وملخصات عن مختلف المنتجات التامة بالكمية والقيمة، ثم يتم تحويل هذه المستندات إلى مصلحة المحاسبة.

الفرع الثالث: على مستوى فرع مواد التعبئة والتغليف وقطع الغيار والتوريدات الأخرى

إن مواد التعبئة والتغليف وقطع الغيار والتوريدات الأخرى غالبا يتم تداولها بين مختلف الوظائف التابعة للمؤسسة، وتمثل الإجراءات والخطوات المتبعة في تسيير ومراقبة مواد التعبئة والتغليف وقطع الغيار والتوريدات الأخرى فيما يلي :

-الاستلام؛

-الرقابة والمتابعة؛

-التسجيل؛

-التخزين؛

-الإخراج؛

-التسجيل.

أ. الاستلام: يقوم كل من رئيسي فرع مواد التعبئة والتغليف وفرع قطع الغيار والتوريدات الأخرى باستلام السلع عن طريق الفاتورة أو وصل تسليم من المورد، وعن طريق هذا الأخير يتم إعداد وصل الإستلام، حيث يقوم مشتري خاص بالمؤسسة باستلام السلع من مواد التعبئة و قطع الغيار والتوريدات الأخرى.

ب. الرقابة و المتابعة: توجد رقابة نوعية ورقابة كمية على مواد التعبئة والتغليف و قطع الغيار والتوريدات الأخرى.

ب – 1: الرقابة النوعية

- فرع مواد التعبئة و التغليف: يتم تنفيذ الرقابة النوعية على مواد التعبئة و التغليف بصرامة من طرف رئيس فرع مواد التعبئة والتغليف وذلك عن طريق إتباع دفتر شروط تقني .

- فرع قطع الغيار و التوريدات الأخرى: يتم تنفيذ الرقابة النوعية على قطع الغيار و التوريدات الأخرى بمساعدة قسم الصيانة نظرا لإمتياز بعض العناصر بخصائص تقنية أو لثربائية معينة أين لا يستطيع رئيس فرع قطع الغيار و التوريدات الأخرى أن يتعرف على هذه الخصائص في حالة العطب.

ب – 2 الرقابة الكمية

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

ج. التسجيل: يجب على كل من رئيسي فرع مواد التعبئة والتغليف و فرع قطع الغيار و التوريدات الأخرى القيام بتسجيل كميات السلع المستلمة في بطاقات المخزون كمدخلات .

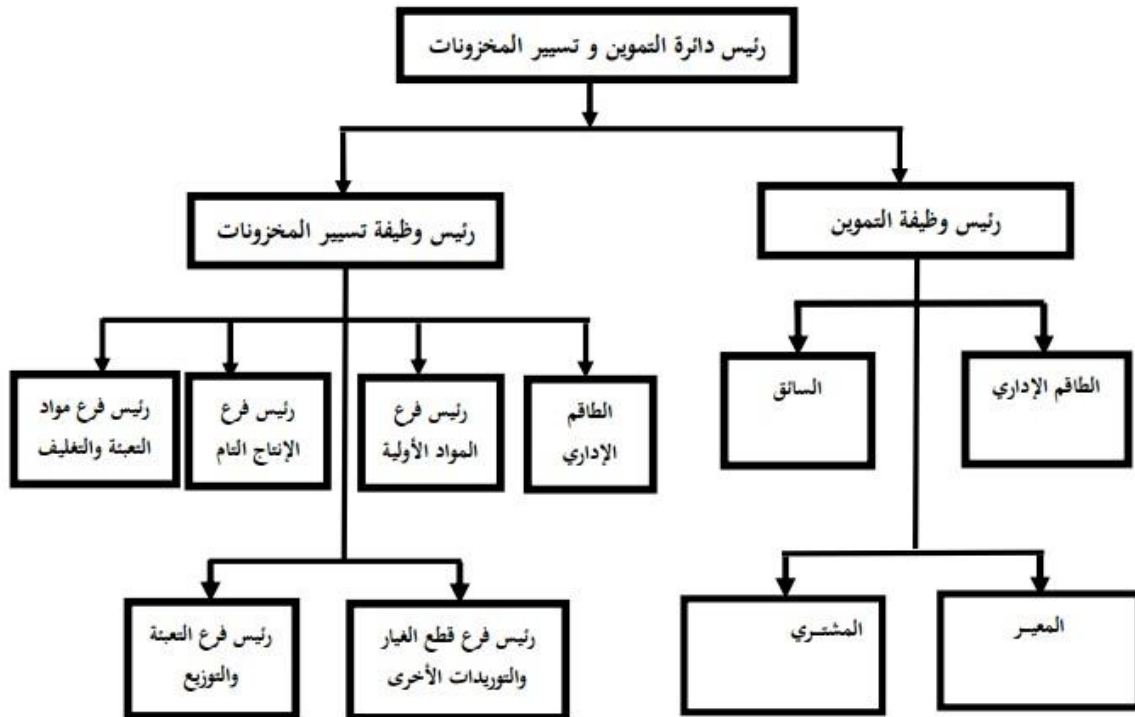
د. التخزين: يتم تخزين مواد التعبئة و التغليف بتقنية الترتيب على الرفوف، أما قطع الغيار فيتم تخزينها في طوابق مخصصة لها .

هـ. الإخراج: يتم إخراج مواد التعبئة و التغليف و قطع الغيار و التوريدات الأخرى عن طريق طلب توريد يتم إعدادها والتأشير عليها من طرف الجهة التي تحتاج إلى مواد التعبئة و التغليف أو قطع الغيار أو توريدات الأخرى، و يجب على كل من رئيسي فرع مواد التعبئة و التغليف و فرع قطع الغيار و التوريدات الأخرى رقابة و متابعة مدى توفر السلع في المخزن .

عند تسليم مواد التعبئة و التغليف أو قطع الغيار أو توريدات الأخرى من طرف رؤساء فروع مواد التعبئة و التغليف أو قطع الغيار أو توريدات الأخرى إلى الجهات المعنية يقوم رؤساء الفروع بإعداد وصل الخروج، و يتم التأشير عليها من طرف طالب السلعة .

في الحالة التي يتبين في هرفأذ مواد التعبئة و التغليف أو قطع الغيار أو توريدات الأخرى يقوم رؤساء فروع مواد التعبئة و التغليف أو قطع الغيار أو توريدات الأخرى حالا بإعداد طلب تموين مؤشرا عليهم من طرف رؤساء الفروع ثم يتم إرساله إلى وظيفة التمويين. و. التسجيل: كل المخرجات من مواد التعبئة و التغليف أو قطع الغيار أو التوريدات الأخرى يتم نقلها و تسجيلها في بطاقات المخزون في نهاية كل شهر. يجب على رئيس المطحنة بتحويل قائمة شهرية عن إستلاكات مواد التعبئة و التغليف إلى رئيس فرع مواد التعبئة و التغليف و مؤشرا عليهم من طرف رئيس المطحنة. أما رئيس وظيفة تسيير المخزونات يقوم بالمصادقة على كل وصولات خروج مواد التعبئة و التغليف أو قطع الغيار أو التوريدات الأخرى وعلى وصولات التمويين وملخصات عن كل الإستلامات والإستلاكات لكل من فروع مواد التعبئة و التغليف أو قطع الغيار أو التوريدات الأخرى، ثم تحويلها لوظيفة المحاسبة. و المخطط الآتي يوضح الهيكل التنظيمي لدائرة التمويين و تسيير المخزونات.

الشكل رقم (2.3): الهيكل التنظيمي لوظيفة التمويين و تسيير المخزونات.



المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة.

خلاصة الفصل

تعتبر مؤسسة متيجي من أهم الشركات الوطنية ، فوجود ادات رقابية بها يعتبر ضرورة حتمية لحماية أصولها وأموالها، وتحقيق الأهداف المسطرة من طرفها، كما يعتبر التدقيق أهم الأدوات الرقابية بالنسبة للشركة والتي تستعمل لضمان وجود هذا النظام وفعاليتها وذلك بتقييمه وتحديد مدى كفايته. أما بالنسبة لدورة المخزونات للمجمع والتي قمن بتقييمها وذلك بإتباع المراحل الفهجية والتي تطرقنا لها في الجانب النظري من وصف للأنظمة وإجراءات الدورة عن طريق التمعن فيها وكذلك التحقق من فهم أنظمة الدورة ، ومن ثم التقييم الأولي للدورة عن طريق إجراء اختبارات سير العمليات وسرد لنقاط القوة و نقاط الضعف، تعتبر دورة المخزون من أبرز العناصر المركز عليها في المجمع إذ يتم متابعته بصفة دورية و بدقة متناهية لما تمثله في عمليات وأنشطة المؤسسة من تخزين و حفظ للمواد الأولية وكذا المنتجات المصنعة.

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها و حقوقها خصوصا مع كبر حجمها و نشاطاتها داخل المؤسسة، وذلك حفاظا على بقائها و استمرارها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة تعيين مدقق حسابات كفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات و موجوداتها من شتى أعمال التلاعب و الإهمال و يضمن سير عملياتها و سلامة العمليات المحاسبية و الوثائق المالية من حالات الأخطاء و الغش و التزوير .

و من خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع التدقيق حيث وجدنا أنه جد ضروري في المؤسسات، كون أنه يتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها و المحافظة عليها ضد الأخطار و ضمان دقة البيانات المحاسبية و المالية، بحيث يملئ الاعتماد عليها و ضمان الاستجابة للسياسات الموضوعة من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة و كذا ضمان الاستخدام الاقتصادي للكفاء لمواردها من خلال تجنب الإسراف و القصور و التبذير في استخداماتها.

و تظهر أهمية التدقيق في المؤسسات لما لها من تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة المطبقة و أداة رقابية تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة و الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام و أخيرا كيفية و كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام.

فبعد معالجتنا و تحليلنا لمختلف جوانب الموضوع من الجانب النظري في فصليه ، و إسقاطها على الفصل التطبيقي الذي يركز على تقييم عمليات دورة المخزون ، توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات و نتائج عامة مع مجموعة من الاقتراحات.

بالنسبة للفرضية الأولى و التي مفادها أن المدقق داخل المؤسسة وزنه كجميع العاملين و هو موظف عادي. و هذه الفرضية خاطئة في المفهوم الاقتصادي الحديث ، وذلك لما أصبح يعطى من أهمية كبيرة في المؤسسات العصرية و الرائدة وهذا لان نتيجة المدقق و بذرة عمله لها وزن كبير و مهم في اتخاذ قرارات و تغيير استراتيجيات .

يعمل المدقق على ضبط حسابات المؤسسة و الحفاظ على أصولها و ممتلكاتها بصفة دورية و إظهار المركز المالي الحقيقي للمؤسسة و العمل على الأهداف المسطرة. هذا ما يعطيه قيمة و مركز مهم داخل المؤسسة .

اما الفرضية الثانية التي تنص على ان المخزون من بين احد العناصر الأساسية للأصول في العديد من المؤسسات لما له من تأثير مباشر على الأداء المالي للمؤسسة .

هذه الفرضية فعلية و لا مجال للشك في صحتها و ذلك لان المخزون من بين بنود القوائم المالية التي يهتم بها المدقق و يقوم بفحصها وكذلك يمثل أحد العناصر الأساسية للأصول في العديد من المؤسسات لما له من تأثير مباشر على الأداء المالي للمؤسسة كما أنه يمثل أحد الاستخدامات الأساسية لأموال المؤسسة مما يتطلب الرقابة على حسابات المخزون و المخزون الجاري إنتاجه و التغيير في الإنتاج المخزن .

اما فيما يتعلق بالفرضية الثالثة و المتضمنة أن تدقيق المخزون مكلف و عادة ما يستحوذ على معظم جهد و وقت المدقق . فهذا أمر متوقع و ذلك لدقة و أهمية إحصاء كافة عناصر المخزون و الدور الذي يربطه بجميع

نشاطات المؤسسة باعتباره حلقة رئيسية , هذا ما يؤدي بالمدقق إلى تخصيص جهد و وقت كاف يليق بقيمة هذا العنصر الفعال , و التأكد المستمر من نتائجه .

أما النتائج العامة المتوصل إليها فجاءت كما يلي:

-يكن الهدف الأساسي للتدقيق في ضمان صحة البيانات التي ستأخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة و على النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية و كذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى:

-إن استعمال أسلوب مخططات سير العمليات لوصف الدورة محل التقييم " دائرة التمويين و تسيير المخزونات " يتميز بالسهولة والبساطة مع إظهار و إبراز مختلف المراحل المتبعة والإجراءات المتتالية و المتعلقة بالدائرة، و لئلا ما يعاب على هذا الأسلوب هو أنه لا يقوم بإبراز المشاكل و أهم النقاط التي تعاني منها الدورة محل التقييم؛

-أن لجنة التدقيق تعد أحد عناصر بيئة الرقابة التي يملئ أن تعزز الرقابة الداخلية ويتم تشكيلها من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين و تقع على عاتق اللجنة مهام و مسؤوليات أهمها اختيار مدقق الحسابات الخارجي و تحديد أتعابه و فحص نتائج التدقيق الداخلي و الخارجي و متابعة التوصيات التي تمخضت عنهما و التأكد من مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية و الموافقة على أية تغيرات تقوم بها الإدارة في السياسات المحاسبية أو في الإفصاح أو عرض البيانات المحاسبية؛

-أن مراقبي الحسابات يعتمدون بالدرجة الأولى على نظام المعلومات والاتصال لأنه يشكل أهمية بالنسبة إلى عملهم باعتبار أن الوظيفة الأساسية للمحاسبة بعد القياس هي الاتصال و تعد وظيفة نهائية للنظام المحاسبي و أن مهمة مراقبي الحسابات تؤكد هذه الوظيفة و يقع على عاتقهم إبلاغ المستخدمين بها و عليهم الوثوق بها وهي حلقة وصل أخيرة بين مراقبي الحسابات و جمهور المستخدمين و يعولون عليها في اتخاذ القرارات؛

| الصفحة | البيان | رقم الشكل |
|--------|--|-----------|
| 22 | معايير التدقيق المتعارف عليها . | (1.1) |
| 37 | هيكل التقرير النمطي - حالة الرأي النظيف - | (2.1) |
| 38 | هيكل التقرير النمطي بخلاف التقرير النظيف . | (3.1) |
| 56 | مخطط نموذجي لسير العمليات في دورة المخزون بمؤسسة إنتاجية . | (1.2) |
| 80 | علاقة مصلحة تسيير المخزونات بأهم الأقسام الأخرى. | (1.3) |
| 91 | الهيكل التنظيمي لوظيفتي التمويين و تسيير المخزونات | (2.3) |

| الصفحة | البيان | رقم الجدول |
|--------|--|------------|
| 14 | التميز بين التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي | (1.1) |
| 47 | علاقة إدارة المخازن بالإدارات الأخرى | (1.2) |
| 50 | بطاقة سجل المخزون وفقا لنظام الجرد المستمر. | (2.2) |
| 53 | كيفية تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل | (3.2) |
| 81 | سيرورة عمليات التمويين | (1.3) |

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ. الكتب:

- 1- محمد النظمي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 2- محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002.
- 3- ألفين أريجنو، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة، محمد عبد القادر الديسبي وأحمد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009.
- 4- كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
- 5- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 6- غسان فلاح المطارفة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 7- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، الطبعة الأولى، 2000.
- 8- عبد الفتاح الصحن و درويش محمد ناجي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
- 9- محمد سمير الصبان و محمد مصطفى، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر 2005.
- 10- نوماس ويليام وإمرسن هنري، المراجعة بين التنظير والتطبيق، ترجمة وتعريب أحمد حامد حجاج كمال الدين سعيد وسلطان محمد علي السلطان، دار المريخ، الرياض، 1986.
- 11- عبد الحامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية في المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، 1994.
- 12- عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية الأمريكية، الجزء الأول 2001.
- 13- منصور عبد الكريم، المحاسبة العامة، المؤسسة الوطنية للكتاب الجزائر، سنة 1992.
- 14- عيسى بن حسن الأنصاري وسعد بن عبد العزيز العثمان، الحقيبة التدريبية لإدارة المخازن، برنامج مدرسة الأمير محمد بن فهد بن عبد العزيز لتأهيل وتوظيف الشباب السعودي، 2008.
- 15- فالتر ميجس و روبرت ميجس، المحاسبة المالية، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، طبعة 1988.
- 16- عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق الأوراق المالية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر الإسكندرية، طبعة 2000.

ب - الرسائل الجامعية :

- 1 - صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص24.
- 2- حجاز خديجة، إستخدام أساليب المعايير الإحصائية في ترشيد الحكم الشخصي لمدقق الحسابات، رسالة ماجستير، 2009/2008، /جامعة سطيف، الجزائر.
- 3- عمر ديلي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2007/2006.

القوانين :

- 1 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المؤرخة في 25 مارس 2009، المتضمنة لمشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، 07-11 الصادر في 25 نوفمبر 2007.
- 2 - قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1970.
- 3 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1971/12/29.
- 4 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 43 المؤرخة في 1980/03/01.
- 5 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 02 المؤرخة في 1988/01/12.
- 6 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 20 المؤرخة في 1991/04/27.
- 7 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 24 المؤرخة في 1996/04/15.
- 8 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 56 المؤرخة في 1996/09/25.
- 9 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 03 لسنة 1992.
- 10 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 32 بتاريخ 1999/03/24.
- 11 - القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999.

ثانها: المراجع باللغة الأجنبية

1. Lionel collins ,Gérard Valin: «Audit et control interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques», 4ème édition, Dallos, paris 1992.
2. Ordre National Des Experts Comptables, Commissaires aux comptes et comptables agréés, Diligences professionnelles du commissaire aux comptes, 1994.
3. ADJ ALI SAMIR : Le commissaire aux comptes, caractéristique et missions; revue Algerienne de comptabilité et audit; société nationale de comptabilité n°03; Alger 3eme trimestre 1994.
4. BOULAHDOUR CHAKIB, Le commissaire aux comptes, législation et actionnaires; revue algérienne de comptabilité et audit; société nationale de comptabilité n° 14; Alger 2 Emme trimestre 1997.

مواقع الأنترنت :

1. المعيار الدولي رقم 500 من أدلة الإثبات، الفقرة 04، بحث منشور في صفحة على الأنترنت في الموقع التالي: www.ifac.org (تم الإطلاع علي ه في شهر جانفي 2017).