

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -
كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير
عنوان المذكرة:

دور التدقيق الداخلي في ادارة المخزونات
(دراسة حالة مؤسسة إعادة توزيع مواد البناء EDIMCO - مستغانم)

تحت إشراف الاستاذة المؤطرة:

• قوبع خيرة

مقدمة من طرف الطالبة:

• خديم حليلة

لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	من الجامعة
رئيسا	أحسن جميلة	استاذة محاضرة (ب)	جامعة مستغانم
مقررا	قوبع خيرة	استاذة مساعدة (أ)	جامعة مستغانم
مناقشا	بن حليلة سليمة	استاذة مساعدة (أ)	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2017/2016.

شكر وتقدير

أولا نحمد الله وأشكره على منحي القدرة لإتمام هذا العمل المتواضع

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساهم في إتمام هذا العمل

وأشكر الاستاذة قوبع خيرة على مساعدتها لي وعلى صبرها وتفهمها جزاها الله خيرا

كما أشكر كل موظفين وعمال مؤسسة EDIMCO بسيدي عثمان بمستغانم

وبالأخص الأخ بن عمرة محمد.

إلى كل من ساهم ولو بالكلمة الطيبة في إعداد هذا العمل المتواضع سائلة المولى تبارك وتعالى أن يجزيهم عني

وعن الامة الاسلامية كل الخير إنه ولي ذلك والقادر عليه.

الإهداء

الحمد لله الذي وفقني على إنجاز هذا العمل المتواضع والذي أهديته:

إلى أحن قلب في الوجود، إلى من يعجز اللسان عن التعبير ويتوقف العقل عن التفكير
إلى من دعت الله لي التوفيق والحث في الدعاء، إلى قرّة عيني: أمي.

أطال الله في عمرها وقدرني على رد جزء من جميلها

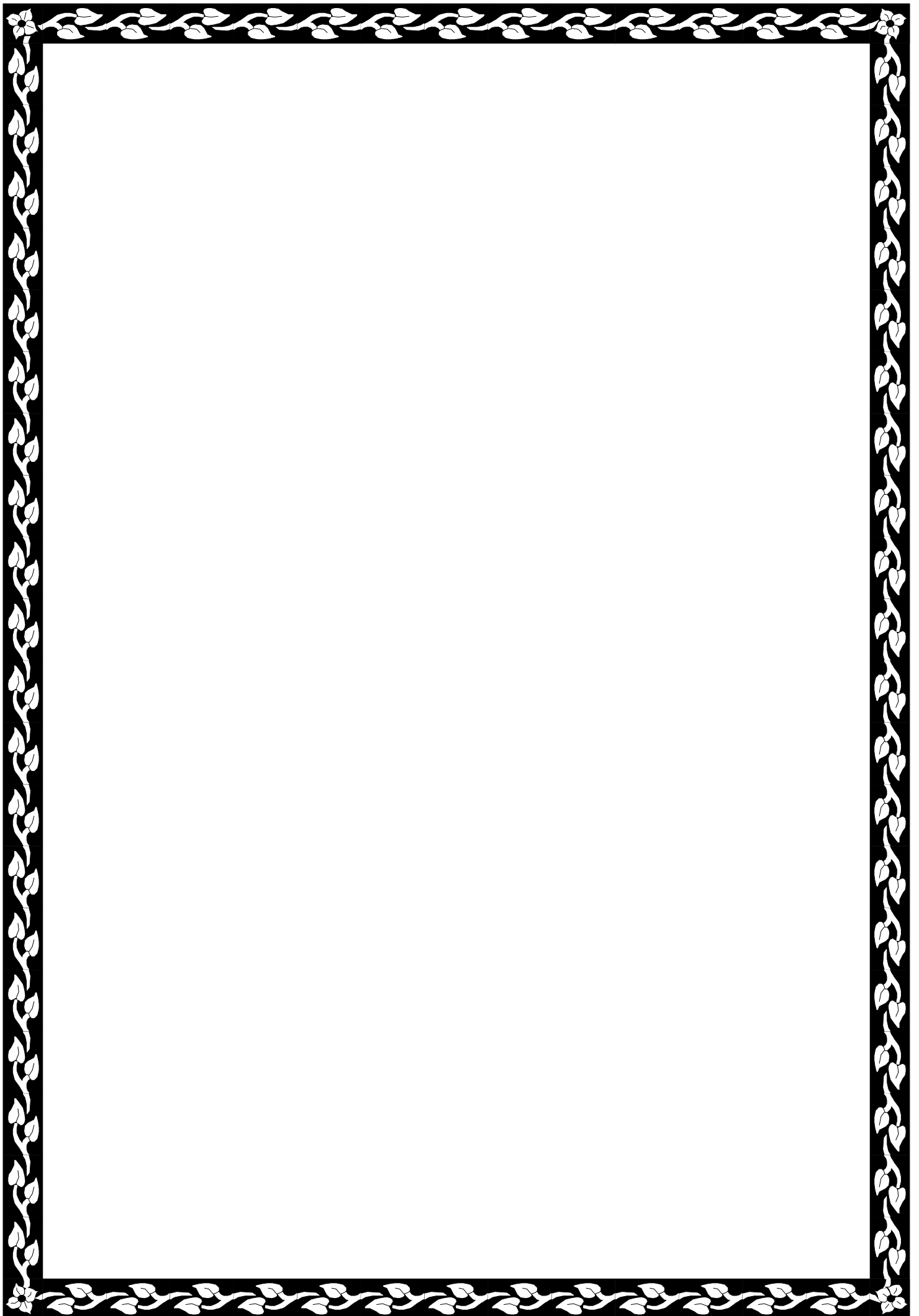
إلى الذي حثني على العلم والعمل كل هذه السنين، وكان لي سنداً ودعماً
أبي الكريم حفظه الله

إلى من اتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية إخوتي وأخواتي، إلى ابتسامة اليوم وأمل الغد لنا

إلى جميع صديقاتي، وإلى من أحبني في الله، أتمنى أن تدوم هذه المحبة

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

خديم حليلة



كلمة شكر وتقدير

الإهداء

فهرس المحتويات

فهرس الجداول والأشكال

المقدمة العامة.....1,2,3

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق الداخلي

تمهيد.....05

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي.....06

المطلب الأول: تعريف التدقيق وأنواعه.....06

المطلب الثاني: لمحة تاريخية عن التدقيق الداخلي ومفهومه.....10

المطلب الثالث: أهمية التدقيق الداخلي وأهدافه.....12

المبحث الثاني: أدلة وقرائن الإثبات في التدقيق الداخلي.....14

المطلب الأول: تعريف الدليل أو القرينة وأنواعها.....14

المطلب الثاني: وسائل الحصول على أدلة الإثبات والقرائن.....16

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في كمية الأدلة والقرائن وحجية تجميعها.....17

خلاصة الفصل.....20

الفصل الثاني: الإطار النظري لتسيير المخزونات

تمهيد.....	22
المبحث الأول: ماهية تسيير المخزونات.....	23
المطلب الأول: مفهوم المخزون، أنواعه وأهميته.....	23
المطلب الثاني: مفهوم تسيير المخزون.....	25
المطلب الثالث: أهداف تسيير المخزون.....	26
المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في حسابات تسيير المخزون.....	27
المطلب الأول: طرق تقييم المخزون.....	27
المطلب الثاني: حسابات تسيير المخزون.....	29
المطلب الثالث: التدقيق الداخلي في حسابات تسيير المخزون.....	30
خلاصة الفصل.....	32

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة EDIMCO

تمهيد.....	34
المبحث الأول: تقديم مؤسسة EDIMCO.....	35
المطلب الأول: نشأة المؤسسة وهيكلها التنظيمي.....	35
المطلب الثاني: وظيفة المؤسسة وهدفها والعناصر المكونة لنظامها.....	39
المطلب الثالث: سياسة التوظيف لدى مؤسسة توزيع مواد البناء.....	41
المبحث الثاني: التدقيق الداخلي في تسيير المخزون في المؤسسة.....	42
المطلب الأول: نظرة عن تسيير المخزون في المؤسسة.....	42

المطلب الثاني: خطوات التدقيق الداخلي في حسابات تسيير المخزون في المؤسسة.....	43
المطلب الثالث: إجراءات التدقيق الداخلي في حسابات تسيير المخزون.....	46
خلاصة الفصل.....	48
الخاتمة العامة.....	53 ، 51 ، 50
قائمة المراجع.....	56 ، 55 ، 54

الملاحق.

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-I	يوضح أنواع التدقيق.	20
1-III	الهيكل التنظيمي لمؤسسة EDIMCO الأم.	49
2-III	الهيكل التنظيمي الخاص بمؤسسة EDIMCO الفرع.	51
3-III	العناصر المكونة لنظام المؤسسة.	53

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-I	يوضح أوجه الاختلاف بين التدقيق الخارجي والداخلي.	18
2-I	يوضح التطور التاريخي للتدقيق الداخلي.	21

شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً متزايداً بالتدقيق الداخلي من قبل الشركات في الدول المتقدمة، وقد تمثل هذا الاهتمام في نواحي متعددة يأتي في مقدمتها تزايد اهتمام الشركات بإنشاء إدارات مستقلة للتدقيق الداخلي، مع العمل على دعمها بالكفاءات البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكفاءة والفعالية المطلوبة.

حيث يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة تقييمية تنشأ داخل المؤسسة بهدف فحص ومراجعة جميع الأنشطة بهذه المؤسسة ويعمل التدقيق الداخلي على مساعدة الأفراد للقيام بالأعمال المكلفين بها بدرجة عالية من الكفاءة والجودة، وذلك عن طريق توفير الدراسة والتحليل والتقييم والتوصيات وتقديم الاستشارات والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة المختلفة داخل المؤسسة. وبالتالي تكون المؤسسة بحاجة لوجود وظيفة التدقيق الداخلي، ولتوفير المعلومات الموضوعية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات لتسيير أعمال المؤسسة.

فالنشاط الاقتصادي للمؤسسة يعتبر الركيزة الأساسية لكل تطور وتحقيق الأهداف المسطرة، إذ يتمثل هذا النشاط في جل العمليات التي تقوم بها المؤسسة والكفيلة برفع مردودها وزيادة فعاليتها. ويتشكل هذا الأخير في وظائفها الأساسية المتمثلة في التخزين، الإنتاج، البيع، والتسويق، وبالنظر إلى أهمية هذه الوظائف في المؤسسة تظهر لنا وظيفة التخزين كونها أساسية في ضمان استمرارية عمل المؤسسة فأى تقصير في تأدية هذه الوظيفة تؤثر سلباً على سير المؤسسة ومن ثمة يؤدي بها إلى تحمل مخاطر أكبر، وذلك لتفادي التأثير على الوضعية المالية للمؤسسة واحداث التوازن بين مختلف وظائفها، وكذا وضع استراتيجيات للتخزين لتحقيق التسيير الأمثل للمخزون والذي يعمل على ضمان استمرارية عمل المؤسسة.

ومن مجمل القول نتطرق إلى صياغة الإشكالية التالية:

• كيف يساهم التدقيق الداخلي في عملية تسيير المخزونات في المؤسسة الاقتصادية؟

ومن خلال هذه الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية الآتية:

- ما المقصود بالتدقيق الداخلي؟ وماهي أدلة وقرائن اثباته؟
- ما المقصود بالمخزون وأهميته؟ وماهي طرق تقييمه؟
- كيف تتم عملية تسيير المخزونات في المؤسسة الاقتصادية (إعادة توزيع مواد البناء)؟

الفرضيات:

بعد اختيارنا لهذا البحث والاطلاع على مختلف الجوانب التي يمسه، وللإجابة على هذه التساؤلات نطرح الفرضيات التالية:

• يعمل التدقيق الداخلي على تحسين الأداء وترشيد القرارات وعلى اكتشاف وإبراز نقاط الضعف والقوة في المؤسسة.

- اعتماد المؤسسة على المخزون في نشاطها ووجود تنظيم محكم للمخزون.
- يتطلب تسيير المخزون المعرفة الكافية بالطرق المستخدمة في تسيير المخزون التي تختلف حسب الظروف والأحوال.

الدراسات السابقة:

- لقد تناولت معظم المذكرات موضوع دور التدقيق الداخلي في إدارة المخزون فيما يلي أهم هذه الدراسة:
- رحو خيرة، دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص التدقيق والمراقبة، جامعة الشلف، دفعة 2011-2012.
 - درويش أمينة، نماذج تسيير المخزون في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، دفعة 2012-2013.
 - ماجدة موجب، تسيير المخزون في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة تبسة، دفعة 2012-2013.

- بعلي حياة، التدقيق في حسابات تسيير المخزون، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، دفعة 2014-2015.

لقد ركزت الدراسات السابقة حول موضوع دور التدقيق الداخلي في إدارة المخزون في المؤسسة على الجانب النظري بكثرة وأهملت الجانب التطبيقي، أي لم تسلط الضوء على واقع المؤسسات الجزائرية، بعكس ما تناولته دراستي.

أهداف البحث:

- سوف أهدف من خلال هذا البحث إلى تحقيق النقاط التالية:
- محاولة اظهار الأعمال التي يقوم بها التدقيق الداخلي ومدى مساهمته في خلق قيمة مضافة في حالة ما إذا تم استغلاله من طرف المديرية العامة للمؤسسة.
 - محاولة التعرف والإحاطة بالمفاهيم الأساسية المتعلقة بتسيير المخزون.
 - محاولة ابراز أهمية الطرق والنماذج العلمية والمنهجية في تسيير المخزون وتحسين العاملين في الميدان.

أهمية البحث:

- التدقيق الداخلي يعتبر عملية اساسية من العمليات التي تضبط الأعمال المحاسبية لأي منشأة بغض النظر عن طبيعة نشاطها.
- هناك عدة جوانب تبرز أهمية دراسة المخزون، إذ يعتبر المخزون بمثابة المحرك لكل من عمليتي الإنتاج والتسويق أو النقل، ومن هنا تعطي الإدارة أهمية كبيرة لتوفير مستلزمات المؤسسة واحتياجاتها من مواد

وتجهيزات وتوفير المعروض الكافي والمطلوب من السلع والخدمات النهائية كي تتمكن المؤسسة من استغلال جميع الفرص التي تتاح أمامها وتحقيق أكبر حصة لها في السوق.

أسباب اختيار الموضوع:

- هناك عدة أسباب في اختيار الموضوع:
- ارتباط البحث بمجال التخصص، وتوفير المراجع اللازمة للإحاطة بالموضوع من مختلف جوانبه، كما أنه يتيح استخدام وتوظيف الحصيللة العلمية للسنوات السابقة من الدراسة الجامعية.
- حاجة المؤسسات للتدقيق الداخلي قصد تحقيق الفعالية خاصة بعد التحولات الاقتصادية التي شهدها المحيط الاقتصادي.
- الضعف الذي يعيشه التدقيق الداخلي.
- أهمية عنصر المخزون في المؤسسة الاقتصادية (مؤسسة إعادة توزيع مواد البناء).

المنهج المستخدم:

للإجابة على إشكالية بحثنا واختبار صحة فرضياتنا، اعتمدنا على المنهج التاريخي الوصفي في الجاني النظري للإلمام بالموضوع من مختلف جوانبه النظرية، وعلى المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي من خلال دراسة حالة (مقابلة).

تقسيمات الدراسة:

- من المعلوم أن لنجاح أي عمل لابد من وضع خطة واضحة تسمح بتنظيم هذا العمل، وفي موضوعنا هذا قمنا ببناء خطة نحاول من خلالها تنظيم البحث يسمح للقارئ فهم المعلومات الموجودة بسهولة، ولهذا احتوت خطتنا على مايلي:
- وقد قسمنا البحث إلى ثلاثة فصول:
- **الفصل الأول:** تناولنا فيه مفاهيم عامة حول التدقيق الداخلي، حيث قسمنا الفصل إلى مبحثين تطرقنا فيهما إلى ماهية التدقيق الداخلي وأهميته، أهدافه، وتطرقنا أيضا إلى أدلة وقرائن الإثبات في التدقيق الداخلي.
 - **الفصل الثاني:** تناولنا فيه الإطار النظري لتسيير المخزونات، حيث قسمنا الفصل إلى مبحثين تطرقنا فيهما إلى تسيير المخزونات وعرفنا المخزون، أنواعه وأهدافه، كما تطرقنا إلى دور التدقيق الداخلي في حسابات تسيير المخزون، طرق تقييم المخزون وحسابته.
 - **الفصل الثالث:** تناولنا فيه دراسة ميدانية لمؤسسة EDIMCO حيث قسمناه إلى مبحثين تطرقنا فيهما إلى تقديم المؤسسة من حيث النشأة وهيكلها التنظيمي، وظيفتها، وهدها والعناصر المكونة لنظامها، وسياسة التوظيف لدى مؤسسة توزيع مواد البناء. وكذلك نظرة عن تسيير المخزون في المؤسسة، وخطوات وإجراءات التدقيق الداخلي في حسابات تسيير المخزون.

تمهيد:

يعد التدقيق الداخلي أحد الأدوات المهمة لنظام الرقابة الداخلية لأية منظمة، وتلعب وظيفة التدقيق الداخلي دورا هاما في عملية توجيهات الوحدة الاقتصادية نحو النجاح، إذ يساعد في فحص وتقييم الأنشطة المالية، الإدارية، التشغيلية، وتزويد الإدارة بمستوياتها الكافية بالمعلومات اللازمة لمساعدتهم في تحقيق الضبط والحماية للأصول والعمليات التي تقع تحت مسؤولياتهم.

وسنحاول توضيح الإطار النظري للتدقيق الداخلي في هذا الفصل من خلال المبحثين الذي سوف نتطرق إليهما والتي سنتناول كل من:

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

المبحث الثاني: أدلة وقرائن الإثبات في التدقيق الداخلي.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

إن ضرورة تبني المؤسسة لوظيفة التدقيق الداخلي في هيكلها التنظيمي أصبح مسألة مهمة، وهذا للدور الذي تلعبه في تقييم النظام البشري والمساهمة في تقويمه وتصحيحه، لذا سنتناول في هذا المبحث موضوع التدقيق الداخلي بحيث تطرقنا إلى التدقيق وأنواعه في المطلب الأول وإلى لمحة تاريخية عن التدقيق الداخلي في المطلب الثاني، أما المطلب الثالث فسننتقل إلى أهمية وأهداف التدقيق الداخلي.

المطلب الأول: تعريف التدقيق وأنواعه

الفرع الأول: تعريف التدقيق:

هناك العديد من التعاريف التي تناولت التدقيق سنذكر البعض منها:¹

التعريف الأول: " يعرف بأنه عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، تم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".

التعريف الثاني: وينظر البعض إلى التدقيق على أنه " علم له قواعد وأصوله وفن له أساليبه وإجراءاته يهتم بالفحص الفني المحايد لحسابات وسجلات الوحدة محل المراجعة بقصد إبداء الرأي في مدى صحة وعدالة الأرقام الواردة بالقوائم المالية المنشورة لهذه الوحدة".

التعريف الثالث: " هو نشاط مستقل وموضوعي ذو طبيعة استشارية مصمم لزيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها، ويساعد التدقيق الداخلي المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي ومنظم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، الرقابة، وعمليات التحكم المؤسسي".²

التعريف الرابع: " هو فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني، وقد عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق بأنه اجراءات منظمة لأجل الحصول وتقييم وبصورة موضوعية الأدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية والأحداث لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وايصال النتائج إلى المستفيدين".³

¹ - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، الطبعة الأولى، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2006، ص 13-14.

² - كريمة علي الجوهر، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2012، ص 10.

³ - إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات المعاصر (الإطار النظري)، الطبعة الأولى، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، 2012، ص 12.

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج تعريفا شاملا للتدقيق:
نعرف التدقيق على انه: فحص منتظم من قبل شخص فني محايد للدفاتر والسجلات والمستندات للحصول على الأدلة والقرائن اللازمة للإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لها.
الفرع الثاني: أنواع التدقيق:

للتدقيق أنواع تتمثل فيمايلي¹:

أولاً: من حيث القائمين بعملية التدقيق:

• التدقيق الداخلي: يعتبر أحد أدوات الرقابة وأداة بيد الإدارة، كونه يتم التدقيق من قبل شخص يعتبر موظف في المنشأة ويخضع لسلطة الإدارة ومن واجبات التدقيق الداخلي فيما يخص تزويده للإدارة بالمعلومات مايلي:

* دقة أنظمة الرقابة الداخلية.

* الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المشروع.

* كفاءة وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي وذلك كمؤشر بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

• التدقيق الخارجي: هو الفحص الانتقادي للدفاتر والسجلات من قبل شخص محايد خارجي في سبيل الحصول على رأي حول عدالة القوائم المالية، ويتم تعيين المدقق الخارجي بعقد بينه وبين المؤسسة.

يتضح من التعريف السابق أن هناك أوجه اختلاف بين التدقيق الخارجي والداخلي يمكن حصرها على النحو التالي:

¹ - سعود كايد، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، المملكة الأردنية الهاشمية، 2012، ص 15.

الجدول (1-1): أوجه الاختلاف بين التدقيق الخارجي والداخلي:

البيان	التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي
الهدف من التدقيق	- كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها. - اكتشاف التلاعب والأخطاء والغش. - ابداء الرأي في صحة وسلامة القوائم المالية.	- خدمة الإدارة عن طريق التحقق من سلامة البيانات المقدمة في النظام المحاسبي. - اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والتلاعب.
الشخص الذي يقوم بالتدقيق	- شخص مهني مستقل من خارج المنشأة.	- موظف من داخل المنشأة يعين من قبل إدارة المنشأة.
توقيت أداء التدقيق	- يتم التدقيق لمرة واحدة في نهاية السنة المالية.	- يتم التدقيق بصورة مستمرة على مدار السنة المالية.
نطاق التدقيق	يتحدد نطاق عمل المدقق عن طريق العقد الموقع معه والعرف السائد وماتنص عليه التشريعات والمعايير.	يتحدد نطاق عمله عن طريق الإدارة وفقا للصلاحيات والمسؤوليات الممنوحة له.
الاستقلالية	يتمتع المدقق باستقلالية تامة، لأنه شخص محايد ومن خارج المؤسسة.	يوجد لديه استقلال جزئي حيث أنه يخدم الإدارة ويعين من قبل الإدارة.
من يقوم بتعيينه	يعين من قبل الملاك فهو مسؤول أمام الملاك ليقدم التقرير النهائي لهم.	يعين من قبل إدارة المنشأة ويقدم تقريره بعد عملية التدقيق للإدارة.

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، الطبعة الأولى، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2006، ص 25.

ثانياً: من حيث الإلزام¹:

- التدقيق الإلزامي: هو التدقيق الذي تلزم المنشأة به وفقاً للقانون والتشريعات السائدة في الدولة، حيث أنه يلتزم المشروع بتعيين مدقق حسابات خارجي لتدقيق حسابات المنشأة ويتم تعيينه عن طريق الجمعية العامة بعقد بين المنشأة والمدقق يتحدد بموجبه الأتعاب التي سوف يتقاضاها المدقق نظير عمله.
- التدقيق الاختياري: هو التدقيق الذي لا تلزم المنشأة بالقيام به، أي تقوم المنشأة بتعيين المدقق اختيارياً دون أن يكون هناك إلزام من قبل قانون أو تشريع معين يلزم المنشأة بتعيين المدقق.

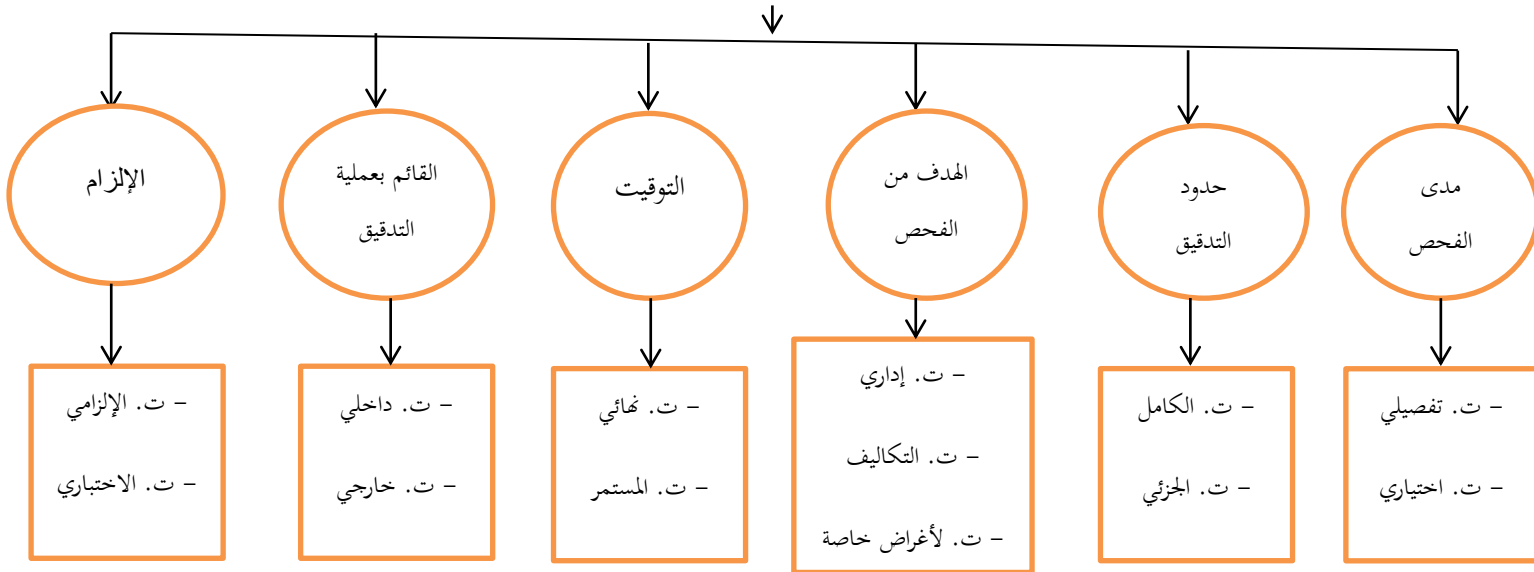
¹ - غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 25.

ثالثاً: من حيث التوقيت:¹

- التدقيق النهائي: هو التدقيق الذي يتم بعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية، أي في نهاية السنة المالية، يناسب هذا التدقيق المنشآت صغيرة الحجم والتي لا يوجد بها عمليات كبيرة.
 - التدقيق المستمر: هو التدقيق الذي يقوم فيه مدقق الحسابات بإجراء الفحص والاختبارات على مدار العام، أي من خلال التردد على المنشأة عدة مرات خلال السنة المالية.
 - رابعاً: من حيث النطاق:
 - تدقيق كامل: هو التدقيق الذي يخول مدقق الحسابات نطاقاً غير محدد للعمل الذي يؤديه، بمعنى عدم وجود قيود أو تحديد لنطاق عمل المدقق من قبل الإدارة.
 - تدقيق جزئي: هو التدقيق الذي يتضمن بعض القيود على نطاق عمل المدقق كأن يقتصر عمل المدقق على تدقيق بعض العمليات دون غيرها أو تدقيق الميزانية أو تدقيق المخزون.
 - خامساً: من حيث مدى الفحص:
 - تدقيق تفصيلي: هو التدقيق الذي يقوم المدقق من خلاله بتدقيق جميع الدفاتر والسجلات والمستندات والحسابات بمعنى تدقيق جميع المفردات محل الفحص.
 - تدقيق اختياري: هو التدقيق الذي يقوم المدقق باختبار عدد من المفردات ليقوم بعملية الفحص وعند الوصول للنتائج يتم تعميم النتائج على المجتمع الذي أخذت منه العينة.
 - سادساً: من حيث الغرض:
 - التدقيق الإداري: هو التدقيق الذي يتم بهدف التحقق من كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها في أفضل وجه وتقديم النصيحة لمعالجة مواطن الضعف في النظام الإداري المطبق.
 - تدقيق التكاليف: هو التدقيق الذي يخص دفاتر وسجلات التكاليف ويهدف إلى فحص واختبار السجلات ومدى مطابقتها للواقع.
 - فحص لأغراض خاصة: وهو أن يتم تعيين المدقق من قبل جهة معينة في سبيل الوصول إلى حقيقة معينة.
- يمكن عرض أنواع التدقيق في الشكل الموالي:

¹ - سعود كايد، نفس المرجع السابق، ص 23.

الشكل (1-1): أنواع التدقيق:
أنواع التدقيق من حيث



المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية). الطبعة الأولى، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2006، ص 24.

المطلب الثاني: لمحة تاريخية عن التدقيق الداخلي ومفهومه
الفرع الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق الداخلي:

تطور التدقيق بتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية للمجتمعات التي تهدف إلى تلبية حاجيات الأفراد وأصحاب المصالح، حيث انحصرت أهدافه في المراحل الأولية في اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب، وضاق نطاقه في العمليات المالية ليصبح أعم وأوسع لإجراء وايصال النتائج، حيث يرجع بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي إلى انشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941 وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث ساهم منذ انشائه في تطويره واتساع نطاق الانتفاع بخدماته.

والجدول التالي يلخص مراحل تطور التدقيق الداخلي وتعريفه عبر كل مرحلة:

الجدول (1 - 2): التطور التاريخي للتدقيق الداخلي:

السنة	تعريف التدقيق الداخلي
1947	• إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخلي، الغرض منه إعداد مجموعة إرشادات تعرف الدور السليم والمسؤوليات لوظيفة التدقيق الداخلي داخل الشركة.
1957	• تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي.
1964	• تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي: "على أنه مراجعة للأعمال والسجلات تتم داخل المنشأة بصفة مستمرة أحيانا وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض".

1971	• عرفته بأنه: " نشاط تقويم مستقل في المنشأة لمراجعة كل العمليات لخدمة الادارة".
1972	• طور معهد المدققين الداخليين هيئة مشتركة للمعرفة والتي تم تحديثها بشكل منتظم.
1974	• تم تشكيل لجان لدراسة واقتراح اطار متكامل لمعايير الأداء المهني في التدقيق الداخلي.
1977	• انتهاء لجان التدقيق من اعمالها، وتقديم تقرير بنتائج الدراسة.
1978	• تم اقرار المعايير من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلي في معهد التدقيق الداخلي والجهات التابعة له تعد بمثابة ولادة وبزوغ مهنة جديدة.
1996	• تم اصدار دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق صادر عن معهد المدققين الداخليين.
1999	• تم صياغة دليل جديد لتعريف التدقيق الداخلي من قبل معهد المدققين الداخليين على أنه: " نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المنشأة مصمم لمراجعة وتحسين انجاز هذه الأهداف من خلال التحقق من اتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازمة ادخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.
2001	• تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي على أنه: " نشاط استشاري توكيدي مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة لتحسين عملياتها، وهو يساعد المنشأة على تحقيق اهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات ادارة الخطر، الرقابة والتوجيه".
2012	• أوجد معهد المدققين الداخليين مشروع مقترح لتعديل المعايير ويتضمن المقترح معايير التغييرات التي وافقت عليها الوكالة الدولية الداخلية، مجلس معايير التدقيق.

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على المرجع التالي: خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية

الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، دار النشر والتوزيع الوراق، 2014، ص 28 - 32.

الفرع الثاني: مفهوم التدقيق الداخلي:

يعتبر التدقيق الداخلي عملية أساسية من العمليات التي تضبط الأعمال المحاسبية لأية منشأة بغض النظر عن طبيعة نشاطها، وهي تعتبر عملية مكتملة لعملية التدقيق الخارجي، وهناك العديد من التعاريف التي تناولت هذا النوع من التدقيق:

التعريف الأول:

التدقيق الداخلي هو: عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة والإدارة والأفراد الآخرين في المؤسسة، يتم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولا حول تحقيق المؤسسة لأهدافها في النواحي التالية: كفاءة العمليات وفعاليتها والاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها".¹

¹ -إيهاب نظمي ابراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الاعمال حداثة وتطور، الطبعة الأولى، عمان، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2009، ص 21.

التعريف الثاني:

يعرف على أنه: " هو نشاط مستقل، تأكيدى موضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على انجاز أهدافها بواسطة تكوين مدخل منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم".¹

التعريف الثالث:

يعرف على أنه: " هو الذي تقوم به هيئة داخلية في المنشأة من أجل حماية أصول المنشأة وتحقيق أهداف الإدارة، تحقيق إنتاجية أكبر، الالتزام بسياسة الإدارة".²

ومن خلال التعاريف السابقة نستخلص تعريفا شاملا للتدقيق الداخلي كما يلي:
التدقيق الداخلي هو: وظيفة تقييم مستقل وتعني هذه أن يكون المدقق الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها وأن يتبع إداريا لأعلى مستويات الهيكل التنظيمي للمنشأة، وذلك للمحافظة على موضوعيته وإصدار أحكاما غير مميزة.

المطلب الثالث: أهمية التدقيق الداخلي وأهدافه**الفرع الأول: أهمية التدقيق الداخلي:**

لقد ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في السنوات الأخيرة كنتيجة طبيعية لزيادة الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية.

ويمكن تقسيم هذه الأهمية من وجهة نظر الإدارة والمدقق الخارجي كالتالي:³

1- أهمية التدقيق الداخلي للإدارة:

- يصمم التدقيق الداخلي لزيادة الكفاءة الانتاجية في جميع المجالات، والأمور التالية توضح مدى أهمية التدقيق الداخلي للإدارة:
- كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها وتعقيدها أدى إلى فقدان الصلة المباشرة بين الإدارة والعاملين في مختلف المواقع والاقسام.
- الإدارة مسؤولة عن حماية أصول المؤسسة وممتلكاتها، ونظرا لزيادة حجم المؤسسات وازدياد المسؤوليات والاختصاصات الملقاة على عاتق الإدارة، هذا الأمر الذي دفع الإدارة بالاطمئنان إلى من فوضت إليهم سلطاتها، وأن أصول المؤسسة في أيدي آمنة، ورغبة الإدارة في التخفيف من مسؤولياتها أصبحت جسيمة.
- اشراف الدولة المتزايد على المؤسسات جعل من الضروري التأكد من صحة ودقة البيانات والمعلومات، وخاصة بعد ظهور اللوائح والقوانين والتشريعات المختلفة المتعلقة بالدولة والنشاطات.

¹ - أحمد حلي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، الطبعة الأولى، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع، ص 46.

² - ايهاب نظمي، هاني العزب، نفس المرجع السابق، ص 24.

³ - رجو خيرة، دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة التدقيق والمراقبة، جامعة الشلف، دفعة 2011-2012، unv bn/http -doc/ dz. chelef، 2016/11/07، ص 13.

2 - أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للمدقق الخارجي:¹

- هناك فوائد عديدة يمكن أن يجتنبها المدقق الخارجي من التدقيق الداخلي ومن أهمها:
- إمكانية إنجاز مختلف أعمال التدقيق في وقت قصير وذلك لأن وجود التدقيق الداخلي الجيد يسهل أعمال التدقيق ويوفر وقتاً وجهداً كبيرين.
- يسمح للمدققين الخارجيين بالتركيز عليها في أكثر المجالات أهمية، أي الاستفادة من مبدأ الأهمية النسبية وذلك بالاطمئنان على المجالات التي يتم التركيز عليها من قبل المدقق الداخلي والاهتمام بها.
- يتم تحسين العلاقات مع العميل بسبب الشعور بالشمول، ويقصد بذلك عدم التشابك أو التداخل من خلال التعاون وتنسيق الجهود لكلا الطرفين، ويتم ذلك بعد أن يتأكد المدقق الخارجي من موضوعية وكفاءة أداء المدقق الداخلي فيحصل بينهما نوع من التعاون والتشاور، في هذه الحالة يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على المدقق الداخلي في كثير من الأمور وهذا يوفر عليه كثير من الوقت والجهد.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الداخلي:

للتدقيق الداخلي أهداف تتمثل فيمايلي:²

- التأكد من مدى ملائمة وفعالية السياسات واجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل والتحقق من تطبيقها.
- التأكد من التزام الادارات والدوائر من خلال ممارسة اعمالها بتحقيق الاهداف والسياسات والاجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة.
- اقتراح الاجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والانشطة تأكيداً للمحافظة على الممتلكات والموجودات.
- التأكد من صحة البيانات، ومدى الاعتماد على العمليات ودراسة الضبط والفحص عليها، من خلال مراجعة وتقييم ادارة المخاطر الداخلي وتدقيق البيانات.
- مراجعة اجراءات ادارة المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز الخطر.
- مراجعة فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر.
- التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.
- اعداد تقارير مفصلة ودورية نتيجة التدقيق ورفعها إلى أعلى سلطة تنفيذية.

¹ - رحو خيرة، نفس المرجع السابق، ص 14.² - خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص 37.

المبحث الثاني: أدلة وقرائن الإثبات في التدقيق الداخلي

الهدف الأساسي لعملية التدقيق الداخلي هو التأكد من صحة وسلامة البيانات المالية والسجلات المحاسبية وابداء الرأي الفني المحايد حول عدالة تمثيل تلك القوائم والسجلات عن نتيجة اعمال المؤسسة ومركزها المالي خلال الفترة المالية، ولكي يصل المدقق إلى الموقف الذي يكون فيه قادرا على ابداء رأيه، فإنه يتوجب عليه الحصول على أدلة إثبات كافية تؤيد هذا الرأي.

المطلب الاول: تعريف الدليل أو قرينة الإثبات وأنواعها

الفرع الاول: تعريف الدليل أو القرينة:

يعرف الدليل أو قرينة الإثبات على أنه:¹

الإثبات في التدقيق على أنه: كل ما يمكن أن يحصل عليه المدقق من أدلة وقرائن محاسبية وغيرها مما يستطيع به أن يدعم رأيه الفني المحايد حول صحة البيانات المالية.

ويعتبر دليل الإثبات بينة قاطعة بحد ذاتها، أما القرينة فتستعمل للاستعاضة بها عن الدليل، حيث يلجأ المدقق إلى جمع أكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات المستعصية ليستعوض بها عن دليل الإثبات القاطع. ويتكون معظم عمل المدقق من جمع أدلة وقرائن الإثبات حتى يتوصل إلى تكوين رأيه الفني حول البيانات تحت التدقيق.

وتعرف الأدلة أيضا على أنها: " أية معلومات يستخدمها المدقق لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم تدقيقها قد عرضت طبقا للمعايير، وتأخذ الأدلة اشكالا عديدة مثل: الشهادة الشفوية للعميل، المصادقات من الأطراف الخارجية، وملاحظات المدقق."²

الفرع الثاني: أنواع أدلة وقرائن الإثبات:

تتمثل أنواع أدلة وقرائن الإثبات فيما يلي:³

- 1- الوجود الفعلي: ويعتبر من أهم الأدلة والقرائن إلا أنه غير كاف بحد ذاته، فهو يثبت وجود الأصل فعلا، ولكن وجود الشيء لا يعني ملكيته، فيجب التحقق من ملكيته بقرائن وأدلة أخرى، وكذلك التأكد من صحة تقويم الأصل، وهذا النوع لا يصلح لكافة الأصول فيقتصر دوره على تحقيق الأصول الملموسة.
- 2- المستندات الحقيقية المؤيدة للعمليات المسجلة بالدفاتر: وهي أكثر الأنواع التي يعتمد عليها المدقق في عمله وعلى المدقق التأكد من صحة المستند من الناحية الشكلية والموضوعية وهي ثلاثة أنواع مرتبة حسب الاعتماد عليها:

- مستندات معدة خارج الشركة ومستعملة داخلها- فواتير الشراء - قسائم الإيداع.
- مستندات معدة داخل الشركة ومستعملة خارجها - فواتير البيع - كعوب الشيكات.

¹ - خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة على البنوك، الطبعة الأولى، عمان، داروائل للنشر والتوزيع، 2012، ص 243.

² - ألفين أرني، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ت محمد محمد عبد القادر الديسبي، الرياض، السعودية، دار المريخ للنشر والتوزيع، ص 21.

³ - ايهاب نظمي، هاني العزب، نفس المرجع السابق، ص 96- 97.

- مستندات معدة داخل الشركة ومستعملة داخلها كالدفاتر والقيود والمحاسبة.
- " 3- الإقرارات المكتوبة من الغير خارج الشركة: وهي شهادات الطرف الثالث كالقرارات من الموردين والدائنين والبنوك والمدنيين، مصادقات الحسابات وكشوفها.
- 4- الإقرارات المكتوبة من الإدارة: يصادق المدقق أثناء فحصه مسائل وأمر يصعب عليه الحكم عليها بنفسه، وعلى المدقق أن يكون حريصا لقبوله ذلك، إذ احتمال وجود تلاعب بها ليس بالأمر البعيد، فيقوم ببعض الاختبارات الكافية لأطمئنانه عن صحة هذه الشهادات وما تضمنه من بيانات ومعلومات ومن أمثلتها: شهادة الأصول الثابتة- شهادة صحة جرد وتقويم المخزون- شهادة الالتزامات العرضية.
- 5- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لجميع عمليات الشركة في حد ذاته دليلا أو قرينة على انتظام الدفاتر والسجلات وخلو البيانات المسجلة من الأخطاء والغش والتلاعب ويتوقف تنفيذ عملية التدقيق كرسوم برنامج التدقيق وتحديد كمية الاختبارات على مدى سلامة ومتانة نظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا ونتيجة دراسته وتقييمه.
- 6- الأحداث اللاحقة للقوائم المالية: إن معظم عمل المدقق يتم بعد اعداد القوائم المالية فهو ملزم بتقديم تقريره خلال ثلاثة اشهر من تاريخ اعداد القوائم المالية، ويحدث كثيرا خلال هذه الفترة بعض الاحداث أو العمليات التي قد تكون دليلا أو قرينة اثبات على صحة بعض عناصر المركز المالي ونتيجة الاعمال، وقد تلقي هذه الاحداث الضوء لاكتشاف ما قد يوجد من اخطاء أو تلاعب أو غش بعناصر القوائم المالية.
- 7- الدقة الحسابية للعمليات المسجلة بالدفاتر: تقوم لدى المدقق قرينة ودليلا على صحة العمليات ودقة البيانات بالتحقق من الدقة الحسابية للعمليات المسجلة بالدفاتر رجوعا إلى المستندات ودفاتر اليومية ودفاتر الاستاذ وموازين تدقيق الحسابات والكشوف التحليلية ومفردات القوائم.
- 8- قرائن شفوية: وهي أضعف القرائن والادلة، فقد يوجه المدقق اسئلة لموظفي الشركة ترتبط بالحسابات المختلفة التي يفحصها، فقد تكون اجابات هذه الاسئلة مفيدة ولكنها لا تعتبر قرينة كافية يعتد بها، اذ يجب تقويتها بقرائن أخرى، اذ يلجأ المدقق للتأكد من إجابات الموظفين بالرجوع إلى المستندات الداخلية والخارجية.¹

¹ - ايهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص 98-99.

المطلب الثاني: وسائل الحصول على أدلة وقرائن الإثبات

إن الوسائل الفنية الرئيسية المستعملة في تنفيذ عملية التدقيق أي الحصول على أدلة وقرائن الإثبات تتمثل في بعض المجموعات الآتية:¹

- 1- المعاينة والجرد العملي: يجب الاطلاع من قبل المدقق على الأصل المختص أو الوثائق المثبتة لوجوده والقيام بعمليات العد أو القياس أو الوزن، وفائدة الجرد تقتصر على الاصول الملموسة، وللتأكد من عدم صورية الرصيد، على المدقق القيام بالمراجعة المستندية للإثبات الملكية ونوعها، والتقويم وصحته. ولكي تتوفر الحجية في عملية الجرد يجب أن تتوفر الشروط التالية في المدقق بالإضافة إلى المسؤوليات المترتبة عليه:
 - حضور المدقق أو أحد مندوبيه عملية الجرد.
 - قدرة المدقق ومندوبيه على التعرف وتميز العنصر محل الجرد.
 - مقدره المدقق على الحكم على حالة الاصل وصلاحيته للاستعمال.
 - تحقيق رقابة فعالة وكافية على كافة العناصر والمفردات المتماثلة والمرتبطة بالعنصر محل الجرد.
- 2- التدقيق الحسابي: يقصد به فحص الدفاتر والسجلات والمستندات والكشوف التحليلية والقوائم المالية للتأكد من صحة العمليات أو البيانات المرتبطة بها من الناحية الحسابية ويشمل نطاقها العمليات الحسابية لجميع مراحل الدورة المحاسبية ويشمل النقاط التالية:
 - تدقيق حسابات المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات المسجلة بالدفاتر والسجلات بغرض التأكد من صحة العمليات الحسابية في بياناتها عن طريق الاختبارات والعينات المستندية.
 - تدقيق حسابات دفاتر القيد الأولي: اليومية العامة واليومية الفرعية والتحليلية بقصد التأكد من صحة المجاميع الرئيسية والفرعية والخانات التحليلية وصحة نقل هذه المجاميع من صفحة إلى أخرى.
 - تدقيق حسابات دفاتر الاستاذ.
 - تدقيق حسابات حسابية لقوائم الجرد المقدمة من الادارة والتأكد من صحتها الحسابية.
 - تدقيق حسابات ميزان المراجعة للتأكد من توازن جانبيه مع العلم أن توازنهما لا يدل على عدم وجود أخطاء.
 - تدقيق حسابات كشوف الاهتلاكات والاحتياطات والمخصصات للتأكد من صحة مجاميعها ومطابقتها للدفاتر.
 - تدقيق حسابات القوائم المالية للتأكد من صحة العمليات الحسابية.
- 3- التدقيق المستندي: إن المستند المؤيد للعملية هو اساس القيد بالدفاتر، ولا يقتصر الغرض من تدقيق الحسابات المستندية على مجرد وجود مستند مؤيد للعملية، بل يشمل التأكد من صحة المستند نفسه وقانونيته، والعملية المؤيدة لها عملية قانونية لا تتعارض مع مواد القوانين وتدقيق الحسابات المستندية هو المحور الرئيسي لعملية التدقيق.

¹ - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 250.

- " 4- تدقيق الحسابات الانتقادية: هي الفحص السريع الخاطف للدفاتر والسجلات والحسابات مع توجيه عناية خاصة واهتمام شديد إلى المسائل الغير العادية.
- 5- نظام المصادقات: وتهدف إلى الحصول على إقرار أو مصادقة مكتوبة من شخص خارج المنشأة عن صحة أو خطأ رصيد حساب معين، وتناسب بشكل ملحوظ تحقيق بعض أرصدة مفردات- المركز المالي- عملاء- المخزون السلي المملوك خارج المنشأة.
- 6- نظام الاستفسارات والتتبع: قد يكون الاستفسار شفويا أو تحريريا، ويحرص المدقق على تقرير الإجابات قبل أن يقتنع بها وهو أسلوب غير إيجابي، ذاتي بطبيعته يعتمد على الحكم أو التقدير الشخصي، حيث تتوقف قوة الأدلة التي يحصل عليها على كيفية صياغة الأسئلة وطريقة توجيهها.
- 7- نظام الارتباطات والمقارنات بين المفردات: ايجاد ارتباط بين عناصر القوائم المالية بمثيلاتها في السنوات السابقة أو نفس السنة لمعرفة أي أوضاع غير عادية ويلزم عدم الاعتماد عليها كليا، لأنها أدلة غير ايجابية تخضع للتقدير الشخصي لدرجة كبيرة."¹

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في كمية الأدلة والقرائن وحجية تجميعها

الفرع الاول: العوامل المؤثرة في كمية الأدلة والقرائن:

- على المدقق أن يقوم بجمع أكبر قدر ممكن من أدلة وقرائن الإثبات لتبرير رأيه الذي يضمه في التقرير، وهو مضطر إلى الإكثار أو الإقلال من كمية الأدلة والقرائن تقوده إلى عدة عوامل أهمها:²
- 1- مدى شمول القرينة أو كفايتها لتحقيق الاهداف التي يسعى إليها المدقق من عملية الفحص التي يقوم بها:

فقد يكون دليل واحد كافيا لتحقيق كافة اهداف عملية فحص معينة، وهنا يكتفي به المدقق. إما إذا لم يكن كافيا فعليه أن يسعى للحصول على قرينة اخرى لتعزيز ناحية اخرى من نواحي فحصه، فالوجود الفعلي أو الذاتي غير كاف في حد ذاته إلا لتدعيم التحقق من الوجود فقط، ولذلك على المدقق تجميع قرائن اخرى للتأكد من الملكية ونوعها، والتقييم وصحته.

2- مدى ملائمة القرينة أو الدليل لطبيعة العنصر محل الفحص والتدقيق:

تختلف الأدلة والقرائن باختلاف العناصر التي يقوم المدقق بفحصها، فالوجود الفعلي يصلح للتحقق من الاصول الملموسة، أما الاقرارات الخارجية فتصلح للتأكد من بعض الأرصدة للغير أو عليهم كالعملاء والبنوك الأخرى وما شابه، لهذا فإن على المدقق جمع الأدلة التي تتناسب مع ظروف الحال ومع طبيعة العنصر موضوع التدقيق.

3- الاهمية النسبية للعنصر الذي يقوم المدقق بفحصه:

إن كمية الادلة والقرائن تتناسب طرديا مع الاهمية النسبية للعنصر موضوع التدقيق، فكلما زادت الاهمية النسبية لبند معين، يقوم المدقق بجمع أكبر قدر ممكن من القرائن لتدعيم رأيه حول صحة ذلك البند أو

¹ - إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص 104.

² - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 246.

العنصر، والمقصود بأهمية العنصر النسبية قيمة ذلك العنصر مع قيمة العناصر الأخرى المحتواة في القوائم المالية، وليس كبر أو صغر قيمة العنصر بصورة مطلقة.

4- درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر موضوع الفحص:¹

فكلما زادت احتمالات تعرض العنصر موضوع التدقيق للاختلاسات والتلاعب كلما كان على المدقق أن يجمع أكبر كمية ممكنة من الأدلة والقرائن، ومن هنا نجد أن التدقيق يكون كاملاً للنقدية.

5- كلفة الحصول على الدليل أو القرينة:

على المدقق أن يوازن دوماً بين المنفعة المتوخاة من جهة وعامل التكلفة جهداً ومالاً من جهة أخرى، فإذا ما فاقت تكلفة المنفعة أو الفائدة المرجوة من الحصول على الدليل أو القرينة، وعليه أن يعتمد إلى الحصول إلى بدائل أقل تكلفة.

6- درجة كفاية أنظمة الرقابة الداخلية:

إن وجود نظام رقابة سليم يعتبر دليلاً على انتظام الدفاتر والسجلات، ومن هنا جاء تحديد نطاق عملية الاختبارات اعتماداً على درجة متانة الرقابة الداخلية المستعملة، فكلما كانت الأنظمة المطبقة سليمة ودقيقة كلما انعكس ذلك على كمية الأدلة ومقدار الاختبارات وحجم العينات.

الفرع الثاني: حجية الأدلة والقرائن

ليست كل قرائن التدقيق ذات حجية واحدة أو قوة متماثلة في الإثبات مما يتطلب من المدقق الاستعانة بخبرته وعلمه ورأيه وحكمه الشخصي ليختار أقوى حجة لتدعيم وتعزيز رأيه، وتتفاوت أدلة الإثبات في حجيتها ودرجة الاعتماد عليها، مما يتطلب وضع معايير وقواعد إيجابية ومحددة يعتمد ويستند عليها المدقق في تقويمه واختياره لأدلة الإثبات والمفاضلة بينها، مع ملاحظة ما يلي:²

- القرائن الخارجية أقوى بحجتها ودرجة الاعتماد عليها من القرائن الداخلية.
- القرائن التي يحصل عليها المدقق بنفسه أقوى من التي يحصل عليها عن طريق آخر.
- القرائن الإيجابية أشد قوة من القرائن المعتمدة على التقدير الشخصي، وتتوقف معايير وقواعد حجية القرائن والأدلة على الاعتبارات التالية:

* صلاحية الوسيلة والأسلوب الفني المتبع في الحصول على القرينة والدليل.

* مصدر القرينة.

* طبيعة القرينة.

* كيفية الحصول على القرينة.

* التوقيت المناسب للحصول على القرينة.

¹ - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 247.

² - إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص 102.

- * مدى توافر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية للقرينة.
- * سلوك المدقق نفسه في جمعه للأدلة والقرائن.¹

¹ - ايهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص 103.

خلاصة:

إن التدقيق الداخلي يتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية، فقد كان اكتشاف الغش والأخطاء وضبط البيانات المحاسبية يمثل العمل الأساسي للتدقيق الداخلي، أي التحقق من سلامة السجلات والبيانات والمحافظة على أصول المنشأة، بعدها حدث تطور منطقي لوظيفة التدقيق الداخلي وهو نشاط التقييم لمساعدة الإدارة في حكمها عن كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة وذلك من خلال تأسيس برنامج للتدقيق الداخلي من خلال استقلاله التنظيمي، لذلك ظهرت صور جديدة مشرفة للمدقق الداخلي تجاه الافراد الذي يراجع اعمالهم فهو ينصح ولا يأمر ويصلح ولا يفضح بل يساعدهم في تطوير وتحسين اعمالهم.

تمهيد:

يعتبر نظام المخزون من الأنظمة التي يجب العناية والاهتمام به والتأكد من مدى صحة اتباع الاجراءات القانونية على المخزون، ومن مدى مطابقتها للواقع الحقيقي، ولكن قبل البدئ في عملية التدقيق لابد التعرف على الدورة المستندية للمخزون من أجل عدم السؤال ووضع المدقق في موقف محرج من خلال السؤال كيف تم الإجراء كذا من أجل هذا اقترح أولاً معرفة وقراءة إجراءات العمل للتأكد من الفهم الكامل للعمل المراد تدقيقه.

وسنحاول في هذا الفصل توضيح الإطار النظري لتسيير المخزونات من المبحثين الذي سوف نتطرق إليهما وسنتناول كل من:

المبحث الأول: ماهية تسيير المخزونات.

المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في حسابات تسيير المخزونات.

المبحث الاول: ماهية تسيير المخزونات

تعتبر إدارة المخزون بأنها الأساليب والمبادئ التي تستخدم في إعداد خطة المواد والتنسيق والسيطرة ومراجعة تدفق أو حركة المواد في المنظمة.
المطلب الاول: مفهوم المخزون، أنواعه، وأهميته.
الفرع الاول: مفهوم المخزون:

التعريف الأول: المخزون هو: عبارة عن مخزون السلع والأصول الذي يتم إدامته لأغراض مختلفة منها إعادة البيع، الاستخدام في العمليات الإنتاجية، قطع الغيار والمواد الاحتياطية لأعمال الصيانة المختلفة، المواد والأصول الضرورية لإدامة العمليات التشغيلية في المؤسسة.¹

التعريف الثاني: " حيث عرف PIERRE ZERMATI المخزون على أنه: هو عبارة عن مجموعة من البضائع أو العناصر المختلفة والمنظمة داخله وهي موجهة للاستخدام في وقت لاحق أي تقوم بتقديمها إلى مستخدميها على حسب احتياجاتهم.

أما UARAMABA فيعرف المخزون بأنه: كمية متغيرة من المواد ترتفع بالمدخلات وتنخفض بالمخرجات، فالمدخلات عبارة عن شريان أو منتجات، أما المخرجات فهي عبارة عن مبيعات المؤسسة لمنتجاتها أو تنقل المواد الأولية إلى الورشات.²

التعريف الثالث: المخزون هو: المكان الذي تخزن فيه المواد والمستلزمات، ويختلف عدد المخازن من منظمة إلى أخرى، وذلك حسب نوعية المستلزمات وتنوعها والكميات التي تحتاجها المنظمة، ولكل مخزن شخص مسؤول عنه يسمى أمين المخزن يساعده مجموعة من العاملين، ومهمة المخزن استلام مذكرات صرف المواد وتجهيز محتواها وارسالها للجهات الطالبة، واستلام الطلبات الجديدة واستخدامها.³

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج تعريفا شاملا للمخزون:

المخزون هو: عبارة عن مكان توضع فيه البضائع والسلع المشتراة أو المنتجة بشكل منظم ومرتب بحيث تكون جاهزة للاستعمال كما استدعت الضرورة والمخازن بصفة عامة تكون جزء من المؤسسة سواء كانت انتاجية أو تسويقية.

¹ - عبد الستار محمد العلي، الادارة الحديثة للمخازن والمشتريات (ادارة سلسلة التوريد)، الطبعة الأولى، الأردن، داروائل للنشر، 2001، ص 17.

- درويش أمينة، نماذج تسيير المخزون في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، دفعة 2012-2013، ص 11.

³ - عمر وصفي عقيلي، منعم زمير الموسوي، قحطان بدر العبدلي، ادارة المواد (الشراء والتخزين من منظور كمي)، الطبعة الثانية، عمان، داروائل للنشر والتوزيع، 2004، ص 274.

الفرع الثاني: أنواع المخزون

- تختلف أنواع المخزون المتواجدة في المؤسسات حسب اختلاف نوع هذه المؤسسات كطبيعة نشاطها ووجود كل هذه الأنواع يرجع إلى الحفاظ على السير الحسن للمؤسسة أي من عدم انقطاعها وكذا تفادي نفاذ المخزون، وبالتالي اجتناب تحمل تكاليف زائدة ومنه يمكن التمييز بين الأنواع التالية:¹
- **مخزون التشغيل:** يتضح من التسمية أن هذا النوع من المخزون يشمل الاصناف الضرورية كافة لتشغيل النظام الانتاجي واصنافه ويحتوي هذا المخزون التصنيفات حسب نوع غير أن الكميات التي تحتفظ بها المؤسسة من هذه الاصناف، يتم تحديدها في ضوء الخطط الانتاجية والتسويقية، وأن الكميات تتحدد وفق للمتوسطات العامة لكل من حجم الطلب وفترة التوريد وهي تتغير خلال دورة الشراء.
 - **المخزون الأدنى:** يقصد به الحد الذي يجب الاحتفاظ به وأن لا يقل فيه من أي مادة عن هذا المستوى فهو الذي يسمح باستمرار العمل في فترة التموين ولهذا يجب على أمين المخازن وصف كل مخزون أدنى وصل إليه وتسجيله في دفاتر المؤسسة.
 - **مخزون الأمان:** يمثل الحد الأدنى من المخزون الذي تحتفظ به المنظمة لمواجهة مشكلة نفاذ المخزون، ويتم الاحتفاظ به لتجنب المبالغة في الاحتياجات من المخزون من الاصناف المختلفة الناتجة عن عدم دقة التنبؤات لمعدلات استخدامها في مراكز التشغيل.²
 - **مخزون العمل أو المخزون العادي:** يمثل تلك الكميات الاقتصادية من السلع والبضائع والمواد المتوفرة في المخزن من أجل تلبية الطلب اليومي أو الشهري أو السنوي والتي تتناقص مع مرور الزمن على أن تصل إلى تاريخ إعادة التموين.³
 - **"المخزون الدائم:** يمثل المستوى الذي وصل إليه المخزون والذي لا يهبط عنه أبداً ويبين إذن المخزون الذي لم يستخدم ، إذ هو معبر عن حقيقة لا حركية المخزون.
 - **مخزون التقلبات:** ويستعمل هذا النوع من المخزون لمواجهة تقلبات الغير المنتظرة في طلبات المستهلكين عند الضرورة.
 - **مخزون التوقع:** عبارة عن ذلك المخزون من البضائع المعدة للاستهلاك حسب التوقع بحسب تكون متغيرة خلال السنة، ويستخدم هذا المخزون لحفظ هذه التغيرات عن طريق تراكم المخزون أو الاستفادة بدلا من التغير في معدلات الإنتاج المتمثلة في متطلبات العملاء واحتياجات الطاقة الزائدة ورأس المال.
 - **مخزون المواد الأولية:** تعتبر المواد الأولية من أهم عوامل الإنتاج وبدون توفرها لا يكون هناك عمليات انتاجية وقد تكون منتجة محليا أو مستوردة من الخارج.⁴
 - **"المخزون الدوري:** هو نصف المخزون النشط الذي يدور ويتجدد.

¹ - عبد العزيز جميل مخيمر، ادارة المشتريات والمخازن، لا يوجد طبعة، جامعة الملك سعود للنشر العملي والمطابع، 1997، ص 185- 186.

² - نهال فريد مصطفى، ادارة المواد والإمداد (ادارة المخازن، ادارة المشتريات، النقل والشحن)، الاسكندرية، المكتب الجامعي للحديث، 2008، ص 185.

³ - دادي ناصر عدون، اقتصاد المؤسسة، الطبعة الثانية، الجزائر، دارالمحمدية العامة، ص 89.

- ماجدة موجب، تسيير المخزون في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة تبسة، دفعة 2012/2013، ص 4.

- المخزون المتوفر: يساوي المخزون الموجود حاليا مع ابعاد الطلبات التي لم تلب.
- المخزون الميت: عندما تكون التدفقات الواردة والصادرة لسلعة ما تصبح عمليات دون أهمية.
- المخزون الفائض: يتمثل في سلع غير مهمة التي يفرض تصنيفها.¹

الفرع الثالث: أهمية المخزون:

- للمخزون دور بالغ الأهمية في المؤسسات نظرا لحجم الاموال المنتشرة فيه، حيث يعتبر المخزون ذو فائدة كبيرة في تسيير المؤسسات لكون الهدف الرئيسي لها الربح، وتبرز أهمية المخزون في ما يلي:²
- الإمداد المستمر لورشات الانتاج بمستلزماتها من المواد الأولية واللوازم المختلفة.
- تزويد السوق بمختلف المنتجات والسلع النهائية لتلبية احتياجات الزبائن.
- يؤمن الاحتياطي من المخزون لمواجهة الظروف الطارئة أو احتمالات تأخر الموردين بالتسليم أو تزويدهم لأصناف مخالفة للمواصفات فيتعين رفضها.
- نتيجة توقع ارتفاع الاسعار تلجأ المؤسسة إلى اقتناء السلع مقدما وتقوم بتخزينها.
- ضمان استمرار نشاط المؤسسة، حيث يسمح بتدفق المواد الأولية الضرورية لعملية التحويل إلى قسم الانتاج، في حالة المؤسسة الانتاجية، كما يسمح بإشباع طلبات الزبائن بالنسبة للمؤسسة التجارية.
- يساهم المخزون في مواجهة النقص الذي يحدث في التموين، ويعمل على تجنب كل الاختلالات.
- كما تعمل المؤسسة على تشكيل المخزونات للحفاظ على سعر بعض السلع والمنتجات في المستوى الثابت.
- وقد تلعب المؤسسة دورا منظما في استهلاك المواد، ذات الانتاج الغير المنتظم أو الموسمي، وتلجأ المؤسسات إلى تشكيل المخزونات لاستفادتها من التخفيضات التي تحدث في سعر الوحدة عند شرائها بكميات هائلة.

المطلب الثاني: مفهوم تسيير المخزون

هناك العديد من التعاريف التي تناولت تسيير المخزون نذكر منها:

التعريف الأول:

إدارة المخازن هي: الإدارة المعنية بالاحتفاظ والمحافظة على المخزون وتخطيط وتنظيم وتنفيذ ورقابة اجراءات التخزين، وكذلك صرف المخزون حسب الكميات والنوعيات المقررة للوحدات أو الاقسام أو الادارات الطالبة والمستخدمة لمواد هذا المخزون.³

¹ - ماجدة موجب، نفس المرجع السابق، ص 4.

- منير هاني، تقنيات تسيير المخزون، منتديات فيض القلم التعليمية، ورقة بحثية منشورة على موقع .UNV.WWW.TEBESSA.DZ، 2016/11/05.

³ - حمد راشد الغدير، إدارة الشراء والتخزين، الطبعة الثانية، عمان، دارزهران للنشر والتوزيع، 2000، ص 272.

التعريف الثاني:

تسيير المخزون هو: التركيز على الأنشطة المرتبطة بتخطيط ومراقبة الاصناف المخزنة ذاتها، بما يكفل تحقيق مجموعة من الاهداف التي تتبلور في ضمان استمرارية الانتاج والتوزيع بشكل يفي باحتياجات المؤسسة من المواد المختلفة، ويغطي طلبات العملاء بأكبر كفاءة وفعالية ممكنة، وعدم الاسراف واساءة استخدام الاموال المستثمرة في المواد.¹

التعريف الثالث:

تسيير المخزون هو: استعمال وتطبيق كل المبادئ العلمية اللازمة للمحافظة على التخطيط الأمثل والفعال من المواد والقضاء على إمكانية الوقوع في مشاكل مستقبلية بسبب زيادة خروج المواد من المخازن، حيث حتى يكون المخزون في توازن، يجب أن يلبي حاجيات الزبائن وفي نفس الوقت ترك كمية من المواد في المخزن وسير العملية الإنتاجية.²

ومن خلال ما تطرقنا إليه من التعاريف السابقة نستنتج تعريفا شاملا لتسيير المخزون:

يعرف تسيير المخزون على أنه: من أهم فروع العلوم الاقتصادية والادارية، فهو يعتني بدراسة وشرح أساليب التخطيط والتنظيم لجميع الاعمال التي تهدف إلى تدفق المواد الأولية والبضائع بالكمية والسعر المطلوبين، وتتجسد هذه الاساليب في الاجراءات التي تقوم بها ادارة المخازن لضمان السير الحسن لنشاط المؤسسة، وذلك من خلال الوفاء بتعهداتها اتجاه زبائنها والعمل على ضمان استقرار مكانتها في السوق، ولهذا فإن تسيير المخزون ينصب على عملية التموين بالمواد الأولية والسلع والمنتجات التي تعتبر أهم جزء في موجودات المؤسسة.

المطلب الثالث: أهداف تسيير المخزون

إن الهدف الرئيسي لوظيفة التخزين هو تقديم خدمة للوظائف الإنتاجية وكذلك الوظائف الاخرى مما يجعلها تمتاز بجملة من الاهداف منها:³

- تخفيض عبئ التكاليف على المؤسسات بصفة عامة وتحسين الوضعية المالية للمؤسسات.
- البحث باستمرار على المواد والسلع، وكيفية تموين المخازن بها آخذين بعين الاعتبار المستوى الذي عليه المخزون.
- التحليل باستمرار لتغيرات مدة الاستهلاك لتحسين مستوى المخازن.
- السهر على التمثيل لعمليات السلع.
- التنبؤ ببعض التغيرات المحتملة في استهلاك بعض المواد.

¹ - علي كساب، تسيير المخزون مقاربات مختلفة، الطبعة غير موجودة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص 53.

² - تعريف من طرف مؤسسة إعادة توزيع مواد البناء.

³ - بعلي حياة، التدقيق في حسابات تسيير المخزون، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، دفعة 2014-2015، ص 44.

- تقديم واعداد المواد والسلع الفائضة أو غير القابلة للاستهلاك.
- عدم الوقوع في انقطاع المخزون.
- الوصول إلى الحد الأمثل لمستوى المخازن، والحصول على الحد الأدنى للتكلفة الاجمالية السنوية.¹

المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في حسابات تسيير المخزون

تعتبر المخزونات من ضمن الاصول المتداولة ويشمل المواد الأولية واللوازم والبضائع والمنتجات بمختلف أنواعها القابلة للتخزين.

المطلب الاول: طرق تقييم المخزون

يتم تقييم المخزونات بتكلفة الشراء أو الاقتناء التي تشمل اسعار الشراء وكل المصاريف الملحقه بعملية الشراء، مثل مصاريف الإدارة والمالية والمصاريف العامة، وعموما يتم تقييم المخزونات إما بتكلفة الشراء أو تكلفة الانتاج وهذا على حسب طبيعة المخزون، وفي بعض الحالات الخاصة عندما تكون قيمة المخزون غير قابلة للتحقق، يمكن أن يقيم بسعر البيع بعد خفض الهامش المطبق على كل نوع من المخزون، وفي حالة خروج المخزونات من المخازن أو عند عملية الجرد سواء بالنسبة للمواد الأولية أو المنتجات تعتمد إما بطريقة التكلفة المتوسطة المرجحة أو طريقة ما ورد أولا صدر أولا، وتتمثل طرق تقييم المخزون فيما يلي:²

أولا: طريقة الوارد أولا الصادر أولا:

تفترض هذه الطريقة أن البضاعة التي ترد أولا تباع أولا وبالتالي فإن المخزون يكون من البضاعة التي وردت أخيرا ويتمشى من الحديثة الجارية والتي تتحملها الشركة في سبيل احلال البضاعة المباعة بأخرى جديدة. وفي حالة تغير الاسعار سواء صعودا أو هبوطا فإن طريقة الوارد أولا صادر أولا تؤدي إلى قياس المخزون بطريقة تقترب من الاسعار الجارية وبالتالي فإنها تكون مناسبة في حالة تغير مستوى الاسعار. إن إدارة الشركة تحتاج إلى قياس تكلفة المخزون بطريقة الوارد أولا صادر أولا في حالة التعبير عن المخزون بقيمة تقترب من التكلفة الجارية.

ثانيا: طريقة الوارد أخيرا صادر أخيرا:

تفترض هذه القيمة أن البضاعة التي ترد إلى الشركة مؤخرا هي التي تباع أولا وبالتالي يتم تقييم المخزون بأقدم الأسعار، ويؤدي استخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا لتقييم المخزون بأن يتم تقييمه بقيمة تختلف كثيرا عند قيمته الجارية، وبالتالي تعطى نتائج مشوهة عن المخزون، وفي حالات ارتفاع الاسعار فإن تقييم المخزون بأقدم الاسعار يؤدي إلى التعبير عنه بقيمة تختلف عن الاسعار السائدة في السوق.

ثالثا: طريقة المتوسط المرجح:

تستند هذه الطريقة على أن بضاعة آخر المدة خليط من البضاعة المشتراة في تواريخ مختلفة وبالتالي لا يمكن

¹ - بعلي حياة، نفس المرجع السابق، ص 44.

² - السيد عليوة، مراقبة وتحليل المخزون (تنمية مهارات)، الطبعة الأولى، مصر الجديدة، ايتراك للنشر والتوزيع، 2001، ص 52.

تميز البضاعة عن غيرها ولذلك فإن المخزون يتم تقييمه باستخدام متوسط الاسعار لتكلفة البضاعة التي تم الحصول عليها.¹

"رابعاً: طريقة التمييز المحدد:

تستخدم هذه الطريقة في تقييم المخزون السلعي من الأصناف التي يسهل تمييزها عن بعضها البعض سواء من حيث الشكل، مصدر الشراء، تاريخ الشراء أو أي علامات أخرى يمكن من خلالها التعرف على تكلفة شراء الصنف وغالبا ما يقتصر استخدام هذه الطريقة على الشركات التي تتعامل في عدد محدود من الأصناف ذات القيمة العالية، وطبقا لهذه الطريقة يتم تقييم المخزون الموجود في فترة ما على أساس التكلفة الفعلية لشراء الوحدة من صنف.

خامساً: طريقة المتوسط المتحركة للوحدة CUMP MOBILE:

يتطلب استخدام هذه الطريقة في التكلفة في تقييم المخزون حساب متوسط سعر أو تكلفة الوحدة عقب كل عملية شراء أو توريد ثم استخدام هذا المتوسط في تقييم جميع الكميات الصادرة قبل عملية التوريد التالية والتي قد يترتب عليه تغيير متوسط تكلفة الوحدة، وتتميز هذه الطريقة بالسهولة والموضوعية في تحديد تكلفة المخزون سواء المباع أو المتبقي.

سادساً: طريقة التقييم بالتكاليف النظرية:

يمكن تقييم المخرجات عن طريق:

أ- التكلفة النموذجية (المعيارية): يمكن تعريفها بأنها التكاليف المحددة مسبقا وتتميز بصيغة معيارية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة في فترة وقياس قدراتها في تحقيق برامجها وهذا بإجراء مقارنة بينما يحقق فعلا ضمن كمية وقيمة عناصر التكاليف وما يحدد من قبل فرض إذن طريقة موجهة على مستقبل وليست تاريخية، ويمكن تحديد التكاليف النموذجية بعدة طرق تتلاقى كلها في نفس الهدف والمبدأ، فهي ذات علاقة بالميزانية وبرامج نشاط المؤسسة للفترة.

ب- طريقة سعر التعويض: تعتمد هذه الطريقة على حساب تكلفة المواد المستعملة والتي تؤخذ من المخزون ليس على أساس قيمتها الحقيقية بل على أساس القيمة التي تكلفها عملية تعويض هذه المخزونات المستهلكة، أي بالتكلفة السوقية بنفس الكمية والنوع من المواد في تاريخ استعمالها حتى تكون تكلفة الإنتاج فعلية وتتطابق مع مستوياتها الأسعار في السوق".²

¹ السيد عليوة، نفس المرجع السابق، ص 52.

² ماجدة موجب، نفس المرجع السابق، ص 09-08.

المطلب الثاني: حسابات تسيير المخزون

يخضع إعادة تقييم الأصول المعنوية للمعايير المحاسبية الدولية التي تحكم الاصول المتداولة، كالمعيار المحاسبي الثاني الدولي الذي يتناول المخزونات، وتتمثل فيما يلي:¹

- حساب 30: البضائع.
- حساب 31: مواد أولية ولوازم.
- حساب 32: تموينات أخرى منها: حساب 321: المواد القابلة للاستهلاك، وحساب 322: اللوازم القابلة للاستهلاك، حساب 326: التغليفات.
- حساب 33: سلع قيد الإنجاز يشمل: حساب 331: المنتجات الجاري إنجازها، وحساب 335: الأشغال الجاري إنجازها.
- حساب 34: انتاج الخدمات الجاري إنجازها يشمل: حساب 341: الدراسات الجاري إنجازها، حساب 345: الخدمات الجاري تقديمها.
- حساب 35: المخزونات من المنتجات يشمل: حساب 351: المنتجات الوسيطة، حساب 355: المنتجات المصنعة، حساب 358: المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة.
- حساب 36: المخزونات المتأتية من التثبيتات.
- حساب 37: المخزونات الخارجية: التي هي في الطريق أو في المستودع أو في الإيداع.
- حساب 38: المشتريات المخزنة يشمل: حساب 380: البضائع المخزنة، حساب 381: المواد الأولية واللوازم المخزنة، حساب 382: التموينات الأخرى المخزنة.
- حساب 39: خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ يشمل: حساب 390: خسائر القيمة عن مخزونات البضائع، حساب 391: خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات، حساب 392: خسائر القيمة عن التموينات الأخرى، حساب 393: خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري إنجازها، حساب 394: خسائر القيمة عن انتاج الخدمات الجاري إنجازها، حساب 395: خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات، حساب 397: خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية.

¹ - شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IFRS/SAI، الجزء الثاني، الجزائر، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2009، ص 29.

المطلب الثالث: التدقيق الداخلي في حسابات تسيير المخزون

الفرع الاول: اهمية مراجعة وتدقيق عناصر المخزون والإفصاح عنها:

تأتي أهمية مراجعة وتدقيق وفحص عناصر المخزون من قبل المراجع أو المدقق من أهمية المخزون نفسه باعتباره يمثل أهم عناصر الميزانية العمومية لأي شركة صناعية أو تجارية بصفة خاصة وتؤكد هذه الأهمية النواحي التالية:¹

1- يمثل المخزون أهم عناصر الاصول قصيرة الأجل (المتداولة) والتي تظهر في الميزانية العمومية وخاصة في المنشآت التي تمارس نشاطا يقتضي وجود عناصر متعددة من المخزون وكميات كبيرة منه مما تزداد أهمية الإفصاح الجيد والملائم لهذه العناصر في الميزانية باعتبار أنها تحظى باهتمام الاطراف المختلفة ذات العلاقة من مستخدمي التقارير والقوائم المالية.

2- يعتبر المخزون عنصرا هاما من العناصر التي تظهر في قوائم الدخل والتي تتمثل في قائمة المتاجرة وبالتالي تتأثر نتيجة النشاط من أرباح أو خسائر بأى زيادة أو نقص قد تنتج من اختيار طريقة معينة من طرف تقييم المخزون آخر الفترة.

3- تعتمد دقة رقم المخزون الظاهر في القوائم والتقارير المالية في نهاية السنة المالية على عوامل مختلفة منها:

• دقة حصر كميات عناصر المخزون المختلفة.

• دقة تحديد اسعار المخزون وطرق تقييمه.

• طريقة الجرد المستخدمة بالنسبة لعناصر المخزون.

4- تتأكد مراجعة وتدقيق عناصر المخزون من العلاقة المباشرة بين هذه العناصر وعمليات الشراء والانتاج

والبيع، حيث تتأثر هذه العمليات بصفة دائمة بكمية وحالة عناصر المخزون الفعلية من ناحية، وكذلك المسجلة دفتريا

من ناحية أخرى، ويتأكد ذلك من خلال عملية الجرد الفعلي لهذه العناصر، الامر الذي يدخل في دائرة اهتمام المراجع أو المدقق أثناء تنفيذ مراجعته وتدقيقه.

5- ينبغي الإفصاح المناسب عن عناصر المخزون في القوائم والتقارير المالية، وعند قيام المدقق للتحقق من

عناصر المخزون السلعي يتبع الخطوات التالية:²

• مطابقة البيانات الواردة بالميزانية مع السجلات المحاسبية.

• التأكد من وجود مخزون سلعي: وهذا البند من الامور الهامة الواجب على المدقق القيام بها، لأن نبذ

المخزون يمثل جزءا هاما من مجموع الاصول المملوكة للمشروع.

• تحقيق ملكية المخزون السلعي: الغرض من تحقيق الملكية هو التأكد من أن جميع البضاعة التي وردت في

كشوف الجرد هي التي يمتلكها المشروع بغض النظر عن مكان وجودها.

¹ - محمد السيد السرايا، المراجعة والتدقيق الشامل (أصول وقواعد)، الطبعة الأولى، الاسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص 439.

² - زهير الحدر، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، عمان، دار البداية ناشرون وموزعون، 2010، ص 157.

• تحقيق صحة تقييم المخزون السلعي: عند تحقيق عناصر المخزون السلعي يجب أن يراعي مبدأ الحيطة والحذر، أي تقويم البضاعة بالتكلفة أو السوق أيهما أقل.

الفرع الثاني: أهداف مراجعة وتدقيق عناصر المخزون:

يهدف المراجع أو المدقق من خلال وضع برنامج مراجعته لعناصر المخزون إلى تحقيق أهداف رئيسية عامة تدور حول جوهر عملية المراجعة، وبصفة خاصة ما يتعلق بالأصول المملوكة للشركة وتمثل هذه الاهداف فيما يلي:¹

1- التحقق من ملكية الشركة لعناصر المخزون ويتم ذلك عن طريق فحص ومراجعة ما يلي:

- أوامر الشراء الصادرة من إدارة المشتريات.
- محاضر الاستلام المعدة من قبل ادارة أو قسم البضاعة الداخلة.
- أذون الاستلام الذي يتولى أمين المخازن اعدادها.
- فواتير الشراء الواردة من الموردين.

2- التحقق من الوجود المادي لعناصر المخزون ويتم ذلك عن طريق:

- ملاحظة اجراءات الجرد.
- فحص بطاقات الصنف وسجلات الجرد ومطابقتها بالواقع الفعلي.
- القيام ببعض الاختبارات للتأكد من صحة الكميات.
- التحقق من سلامة المخزون ومدى جودته.

3- التحقق من تقييم عناصر المخزون ومن أسعاره عن طريق:

- فحص طرق تقييم المخزون التي تم اختيارها.
- فحص قوائم الجرد لمختلف عناصر المخزون.
- فحص مدى ملائمة طرق تقييم وتسعير عناصر المخزون.

4- التحقق من صحة وسلامة العمليات الحسابية.

5- التحقق من الافصاح السليم لعناصر المخزون في الميزانية العمومية وسلامة عرض البيانات الخاصة بهذه العناصر.

¹ - محمد السيد السرايا، مرجع سبق ذكره، ص 442.

خلاصة:

إن عملية تسيير المخزون تساهم في رفع رقم اعمال المؤسسة، وحتى تتمكن المؤسسة من تسيير مخزوناتها تسييرا حسنا وفعالا، وذلك لتحقيق اهدافها ومواصلة نشاطاتها، وجعل المؤسسة تهتم وتخصص لها جانبا أوسع وذلك بالاعتماد على اختيار السياسة المثلى، إذ أن السياسات التخزينية ترسم على ضوء الاحتياجات المناسبة من المواد، وهي مرتبطة بعملية التخطيط واتخاذ القرار.

وكذا عمليات التدقيق الداخلي على المخزون إذ أنها أمر مهم جدا في مواصلة المؤسسة نشاطها، وهي تلك الوسيلة التي تتبعها ادارة المخازن لتوفير الكميات المناسبة في الاوقات المناسبة، بالإضافة إلى تصنيف المخزون بحيث أن التصنيف يمثل نظام لترتيب عناصر المخزون وفقا لطبيعتها وخصائصها المميزة، وما تحمله من أسس ومناهج علمية وعملية تحدد بها أهمية التدقيق في تسيير المخزون.

تمهيد:

تطرقنا في الدراسة النظرية إلى التدقيق الداخلي خاصة باعتباره أداة إدارية لا يمكن الاستغناء عنها، نظراً لما تقدمه للمؤسسة من معلومات عن مدى تحكمها في العمليات التي تقوم بها المؤسسة والإجراءات الموضوعية من طرفها، ودور التدقيق الداخلي في تسيير المخزونات من خلال عمل المدقق الداخلي على تحديد وتقييم المخزون، حيث يعبر التسيير الإداري للمخزونات عن مجموعة من الإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المشرفون على المخازن، وتبدأ إجراءات التخزين منذ اللحظة التي يتم فيها استلام المواد حتى الوقت الذي تصرف فيه.

ومحاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي قمنا بدراسة ميدانية في إحدى المؤسسات الجزائرية والمتمثلة في مؤسسة إعادة توزيع مواد البناء EDIMCO بمستغانم، فوجود التدقيق الداخلي في هذه المؤسسة يعتبر ضرورة حتمية نظراً لكبر حجمها وتعدد العمليات التي تقوم بها وتتعدها وتشعبها.

ولدراسة أكثر تفصيلاً لهذا الفصل قمنا بتقسيمه إلى مبحثين والمتمثلين في:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة إعادة توزيع مواد البناء.

المبحث الثاني: التدقيق الداخلي في حسابات تسيير المخزون.

المبحث الاول: تقديم مؤسسة EDIMCO

تعتبر مؤسسة EDIMCO مؤسسة صناعية تجارية وتسويقية.

المطلب الاول: نشأة مؤسسة "EDIMCO" وهيكلها التنظيمي

الفرع الاول: نشأة مؤسسة "EDIMCO"

هي مؤسسة ذات أسهم SPIA انشأت بتاريخ 25 سبتمبر 1984 بالأمر الوزاري رقم 5280، يتمثل نشاطها في تلبية حاجيات السوق الوطني من مواد البناء مع الاستيراد، تحصلت على استقلاليتها بالقرار رقم 02 المؤرخ في 25 جانفي 1995.

إن افتتاح السوق الجزائري في سنوات التسعينات والتحولت الاقتصادية التي وضعت المؤسسة في تخلف، كما كان من قبل القطاع الخاص، مما أوجب عليها التأقلم مع هذه التغيرات والاضاع الجديدة والاستقلال والتحول من وضع احتكاري إلى وضع جديد للسوق.

ابتداء من سنة 2006 أصبحت مؤسسة "EDIMCO" تتكون من وحدتين:

• وحدة URBTP للترقية العقارية.

• وحدة انتاج وتوزيع مواد البناء

استفادت من المساحات التي تمتلكها وحولتها إلى وحدات سكنية في مستغانم وشاركت في عدة مشاريع خارج الولاية، حيث استطاعت تحقيق مايلي:

• بناء 240 وحدة سكنية بتجديد.

• بناء 126 وحدة سكنية بمستغانم.

• بناء 64 وحدة سكنية بحي تجديد.

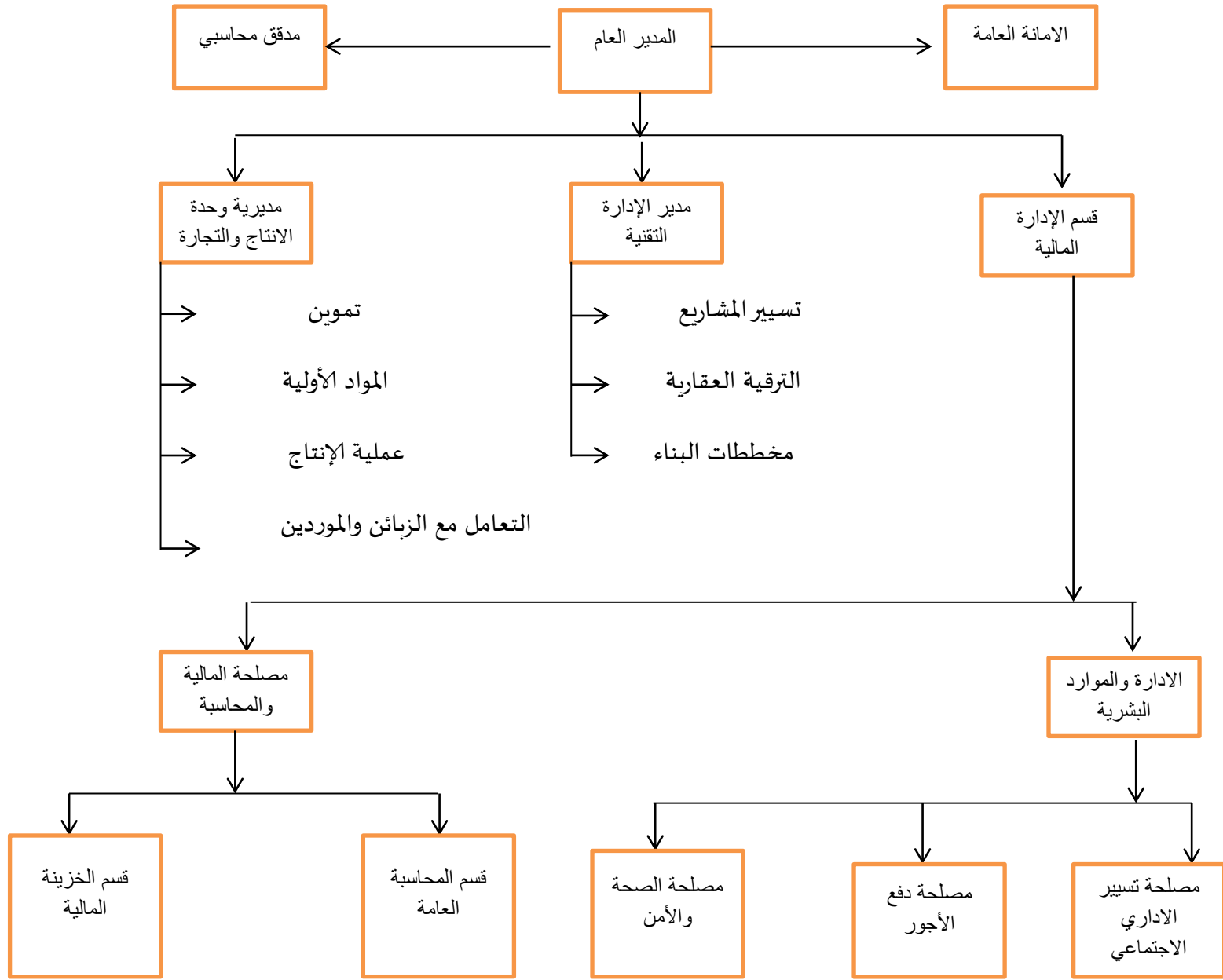
• عمارة G حيث تم اضافة 20 وحدة سكنية.

• حي THLM وسط مدينة مستغانم وبناء 40 وحدة سكنية.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة "EDIMCO"

اولا: المؤسسة الأم "EDIMCO":

الشكل رقم (3- 1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة "EDIMCO"



المصدر: وثائق خاصة بمؤسسة إعادة توزيع مواد البناء.

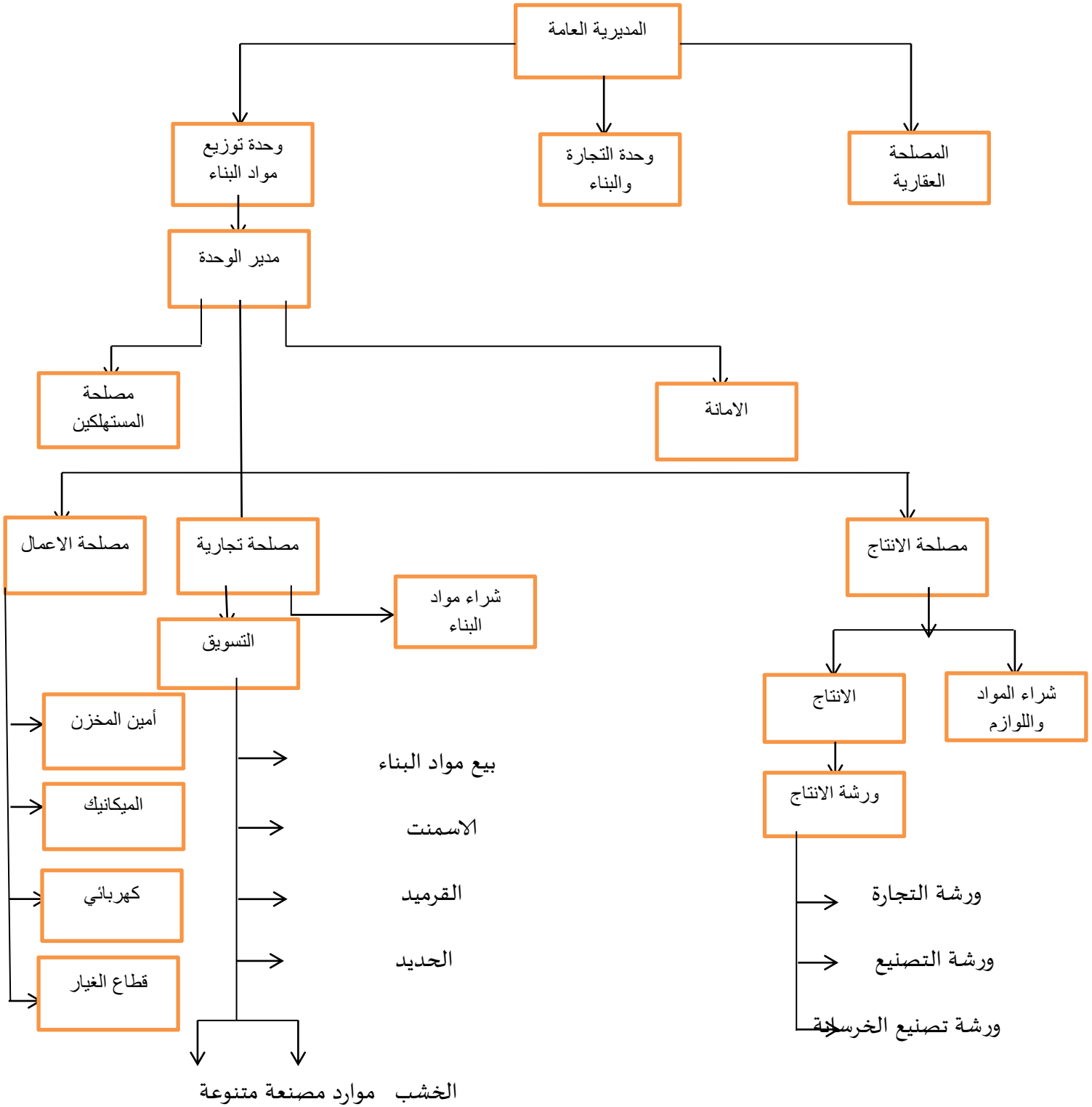
مثلما هو موضح في المخطط الخاص بالهيكل التنظيمي للمؤسسة الأم لـ "EDIMCO" فإنه يأتي على رأسها مدير عام (PDG)، ومهمته الاشراف على حسن سير عمل المؤسسة ككل، حيث يرافقه في عملية الأمانة العامة ومدقق الحسابات الذي يحرص على أن تكون العمليات مدققة وبدون أخطاء.

بالاتجاه إلى أسفل الهيكل نجد هناك ثلاثة اقسام تحت إمرة وإشراف السيد المدير العام وهي كالتالي:

- 1- مدير الإدارة والمالية: وهو بدوره تول له مهمة الاشراف على مصلحتين هما:
أولاً: مصلحة الادارة والموارد البشرية: حيث تستظل بظلمها ثلاث مصالح ثانوية هي: مصلحة الصحة والأمن، مصلحة دفع الأجور ومصلحة التسيير الإداري والاجتماعي.
- ثانياً: مصلحة المالية والمحاسبة: تنقسم بدورها إلى قسم المحاسبة العامة وقسم الخزينة المالية.
- 2- قسم الادارة التقنية: حيث يهتم بالأمر التقنية للمؤسسة كتسيير مشاريع الترقية العقارية، مخططات البناء... إلخ.
- 3- مديرية وحدة الانتاج والادارة: تهتم بعملية الانتاج التي تبدأ من عملية التموين، أي جلب الموارد الاولية مروراً بعملية الانتاج (بناء السكنات)، وصولاً إلى عملية البيع وكذا تولي مهمة التعامل مع العملاء كالزبائن والموردين.

ثانياً: وحدة إنتاج وتوزيع مواد البناء:

الشكل رقم (2-3): الهيكل التنظيمي الخاص بالمؤسسة "EDIMCO" فرع مستغانم:



المصدر: وثائق خاصة بمؤسسة إعادة توزيع مواد البناء.

مثلما هو موضح في المخطط الخاص بالهيكل التنظيمي للمؤسسة الفرع ل " EDIMCO " فإنه يأتي على رأس المديرية العامة ومهمتها الاشراف على حسن تسيير عمل المؤسسة الفرعية وبالاجراء إلى أسفل الهيكل نجد هناك ثلاثة اقسام تحت إمرة السيد المدير العام وهي كالتالي:

- 1- المصلحة العقارية.
- 2- وحدة التجارة والبناء.
- 3- وحدة توزيع مواد البناء: وهي بدورها تتولى مهمة الاشراف على ثلاث مصالح: مصلحة الامانة العامة، مصلحة المستهلكين والمصلحة التجارية، وهذه الاخيرة تضم مصلحتين ثانويتين هما: مصلحة شراء مواد البناء ومصصلحة التسويق وهذه الاخيرة مسؤولة عن بيع مواد البناء، الاسمنت، القرميد والحديد.
- 4- وحدة الانتاج: حيث تتولى فرعين هما: شراء المواد واللوازم والانتاج (ورشة الانتاج)، حيث هذه الاخيرة تتفرع إلى ثلاث ورشات اهمها:
 - ورشة التجارة.
 - ورشة التصنيع (مواد البناء، PARPA).
 - ورشة تصنيع الخرسانة.
- 5- مصلحة الاعمال: وهي بدورها تتولى قسم أمين مخزن، قسم الميكانيكي، قسم الكهربائي وقسم قطاع الغيار.

المطلب الثاني: وظيفة المؤسسة وهدفها والعناصر المكونة لنظامها

الفرع الاول: وظيفة المؤسسة

- بناء المساكن والمحلات التجارية وبيعها بالتقسيط.
- بيع جل موارد البناء (الاسمنت، البلاط، الاجر.... إلخ).
- صنع مستلزمات البيوت والمحلات من أبواب ونوافذ خشبية وغيرها.

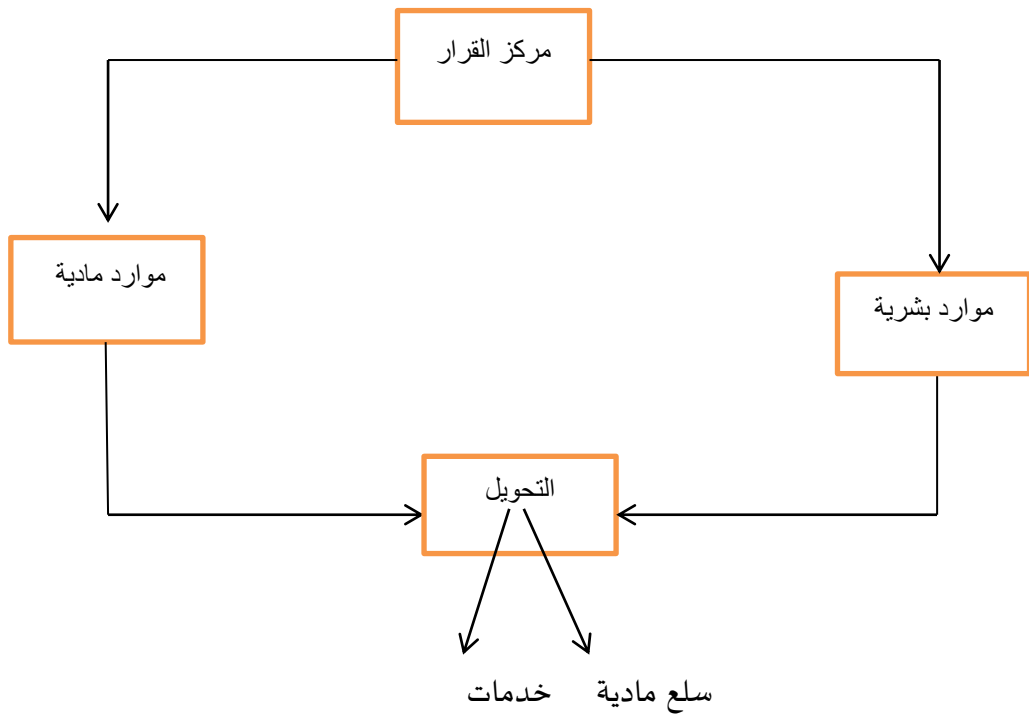
الفرع الثاني: اهداف المؤسسة

- التموين: وهو التزويد بمستلزمات الانتاج.
- الانتاج: وهو تحويل المدخلات إلى إنتاج.
- التوزيع: تصريف المنتجات إلى الزبائن.

الفرع الثالث: العناصر المكونة لنظام المؤسسة EDIMCO.

- الموارد المادية: هي الوسائل المستخدمة في العملية الانتاجية (آلات ومباني)، وكذلك الوسائل التكنولوجية والمعلوماتية.
- الموارد البشرية: هي تلك الموارد المتمثلة في الطاقة العضلية والذهنية لعمال المؤسسة.
- مركز القرار: وهو المكلف بتسيير أنشطة المؤسسة ويعني التنسيق بين مختلف العناصر الأخرى المكونة للمؤسسة.
- التحويل: وهو ناتج نشاط المؤسسة لتحويل المواد الأولية إلى سلع مادية أو عنصر العمل المبدول لتقديم خدمات الأفراد أو الجماعات.

الشكل رقم (3-3): العناصر المكونة لنظام المؤسسة



المصدر: وثائق خاصة بمؤسسة إعادة توزيع مواد البناء.

المطلب الثالث: سياسة التوظيف لدى مؤسسة توزيع مواد البناء

الفرع الاول: المراحل الاساسية لعملية التوظيف

لكي تباشر مختلف المؤسسات عملها على أكمل وجه يجب ان تحتوي على عنصر اساسي وهو العنصر البشري الذي يعتبر العمود الفقري لكل منها، حيث أن نجاحها يعتمد بدرجة أكبر على مدى نجاعة الاخير ويجلب هذا العنصر الحيوي واستقطابه، حيث تعتمد المؤسسات على طرق مختلفة في ذلك، وفي بحثنا هذا ارتأينا أن نأخذ مؤسسة " EDIMCO " كمثال على ذلك:

حيث تعتمد هذه الاخيرة في هذه المهمة على مكتب تشغيل اليد العاملة الذي يتلقى طلبا (رسالة) من هذه المؤسسة في حالة الاحتياج إلى موظف مهما كنت صفته، بعد ذلك يقوم هذا المكتب ببعث مجموعة من المرشحين لنيل هذا المنصب، حيث أنهم يوضعون تحت الاختبار الذي تشرف عليه رئيسة ادارة الموارد البشرية والتي تقوم باختبار من هؤلاء المرشحين الاجدر بنيل هذا المنصب، حيث أن الاختبار يكون إما كتابيا أو شفويا.

بعد أن يتم اختيار الموظف المناسب ببعث برسالة ثانية إلى مكتب تشغيل اليد العاملة تتضمن المعلومات الخاصة بالمرشح الناجح في الاختبار وفي الاخير يكون هذا الموظف الجديد ملزما بإحضار ملفه الخاص وتقديمه إلى ادارة المؤسسة من أجل تعيينه بعقد محدد المدة.

الفرع الثاني: عملية التكوين ومدة عقد العمل

تعتمد مؤسسة " EDIMCO " في عملية التوظيف على عقود محددة المدة في حالة جلب موظفين إداريين، حيث تكون مدتها ابتداء من سنة ونصف كأقل تقدير، أو تكون على حسب مدة العمل المطلوب (مدة المشروع) لعمال من الدرجة الاولى (البناء، الدهان)، اما فيما يتعلق بموضوع تجديد العقد من عدمه فذلك يعتمد على السلوك الذي يتمتع به الموظف أو العامل اثناء مدة العقد، اضافة إلى المهارات التي يمتلكها هذا الاخير، حيث يتم تجديد عقده في حالة الانضباط وحسن السلوك بالإضافة إلى المردود الجيد الذي يقدمه للمؤسسة، وفي حالة العكس لأي موظف يقوم بمجموعة من الغيابات والتأخيرات فقد يفسخ عقده قبل أن ينتهي وذلك لا يكون بصفة مباشرة وإنما بمنحه اذارين الاول يكون شفويا والثاني كتابيا، وفي حالة تكرار نفس الخطأ فإنه يمرر إلى المجلس التأديبي الذي يكون من أربعة أشخاص: اثنان منهم اداريين بالمؤسسة ومهمتهم الدفاع عن حقوق المؤسسة، أما الآخرين فمن نقابة العمال ومهمتهم الدفاع عن حقوق الموظف،

حيث يتم دراسة ومناقشة القضية للخروج بقرار نهائي يقضي إما بإقالة هذا الموظف أو إمكانية مواصلة عمله داخل المؤسسة.

كما تقوم هذه الأخيرة بعملية تكوين موظفي الإدارة وغالبا ما تكون مدة هذا التكوين 06 أشهر وبمعدل 05 أيام في الشهر، حيث يسمح القانون للموظفين بالاستفادة من هذا التكوين.

المبحث الثاني: التدقيق الداخلي في حسابات تسيير المخزون

المطلب الأول: نظرة عن تسيير المخزون في المؤسسة

الفرع الأول: الوثائق المستعملة في حركة المخزون

هناك ثلاث وثائق مستعملة لتسهيل حركة المخزون في المؤسسة وهي كالتالي:

• **وصل الطلبية:**

وهو وصل يستخدم لطلب الشراء BON COMMANDE DE وهذا ما يوضحه الملحق 01 ويحتوي على المعلومات التالية:

- الكمية المطلوبة والسعر.
- الوصف الكامل للأصناف المطلوبة.
- رقم الطلب والشراء وتاريخه.

• **وصل الاستقبال أو الوصول:**

وهو وصل يستخدم لتسجيل عملية دخول المنتوجات إلى المخازن RECEPTION DE BON هذا ما يوضحه الملحق رقم 02 ويحتوي على المعلومات التالية:

- السلعة أو المنتج المشتري.
- اسم المورد.
- السعر الوحدوي والإجمالي.

• **وصل الخروج:**

وهو وصل يستخدم لتسجيل عملية خروج المنتوجات من المخازن SORTIE DE BON وهذا ما يوضحه الملحق رقم 03 ويحتوي على المعلومات التالية:

- اسم وكمية الصنف الخارج.
- السعر الوحدوي.

➤ الجهة الطالبة للمنتوج.

➤

الفرع الثاني: حركة المخزون

من خلال الحديث مع المحاسب والذي قدم لنا النظام المتبع لحركة المخزون انطلاقاً من تحديد الطلب وعملية الشراء إلى غاية استهلاك أو خروج المنتوج من المخزن وهذا ما يوضحه الملحق رقم 04 وهذا كما يلي:

1- تحديد الطلب:

تقوم جهة المخزون بتسجيل احتياجاتها اليومية في وصل الطلبية ليتم إرساله إلى مصلحة تسيير المخزون أين يقوم أمين المخزن بمعاينة الطلب ويرسله إلى مراقب الوحدة للمصادقة عليه، ويكون ممضى من طرف الأمين العام للمخازن ومراقب الوحدة وبعد ذلك ترسل لقسم الشراء للتنفيذ والشراء، ويتكون الوصل من ثلاث نسخ: واحدة لأمين المخزن وأخرى لقسم التسويق وأخرى لأمين الوحدة.

2- خروج واستهلاك المخزون:

يتم إخراج المنتوج المشتري للجهة التي تطلبها بوصول الخروج من الموقع من طرف أمين المخازن ومراقب الوحدة، وبهذا تنتهي العملية بوصول المخزون للجهة الطالبة لها.

تعتمد مؤسسة EDIMCO في تقييم مخرجاتها على طريقة FIFO الداخل أولاً الخارج أولاً.

الفرع الثالث: نظام الجرد في المؤسسة

تعتمد المؤسسة على نظام الجرد المستمر وهو عملية حصر المنتوج وفق برنامج زمني معين، ومن فوائد هذا النوع بالنسبة للمؤسسة أنه يساعد على تصحيح الأخطاء بسرعة لأنه مستمر ويساعد على دقة النتائج وعدم عرقلة العمليات المخزنية.

المطلب الثاني: خطوات التدقيق الداخلي في حسابات تسيير المخزون في المؤسسة

لا يمكن استخدام واحد لإتمام التدقيق، لكن يمكن تحديد بعض الخطوات العامة التي تطبق على المؤسسة وهي كالتالي:

1- فحص الوثائق:

في إطار عملية التدقيق لتسيير المخزون يقوم مسؤول الخلية بإسناد المهمة الأولى وهي الفحص الوثائقي إلى المحاسب المساعد والذي يقوم بالعمليات التالية:

- فحص السجلات وسند الطلبيات.
- فحص دخول وخروج المخزون من المخازن.
- فحص جداول المخزون والتأكد من أنها ممسكة بشكل جيد.
- معاينة الأخطاء المحاسبية وهي أخطاء في الاحتساب لمبالغ معينة أو حذف حساب معين أو أخطاء في التسجيل.

2- الفحص الذاتي:

بعد فحص الوثائق يقوم مسؤول تسيير المخزون بإسناد المهمة الثانية وهي الفحص الشخصي إلى مساعد الاستغلال والذي يقوم بالعمليات التالية:

- فحص مواصفات المخزون والمخزن.
- فحص وجود المخزون من خلال القيام بجرد مفاجئ للحسابات، ولتسهيل عملية الجرد يقوم المساعد بإعداد جدول مساعد والهدف منه استخراج الفروقات والانحرافات المفصلة وإعطائها إلى المسؤول لفحصها والتأكد منها.

3- التقرير:

بعد التجميع لنتائج الفحص الوثائقي يقوم مسؤول تسيير المخازن بإعداد تقريره ورفعها إلى مدير الوحدة ويتكون هذا التقرير من العناصر التالية:

- عناصر مفصلة لجميع التجاوزات والاطء والانحرافات.
- مقترحات وحلول وتصحيحات لجميع التجاوزات والاطء والانحرافات هنا تنتهي عملية التدقيق في حسابات تسيير المخزون ويبقى على مدير الوحدة التقيد بالحلول والمقترحات والتصحيح الفوري للأخطاء المكتشفة وتجنب الوقوع فيها مرة أخرى.
- وكذلك فإن ما يقوم به المدقق لاختبار مهنة التدقيق على المخزون اتباع الخطوات التالية:

• التحقق من الوجود الفعلي وذلك من خلال:

- مراقبة الجرد الفعلي للمخزون.
- فحص تعليمات عملية الجرد الفعلي.
- الحصول على مصادقات بأرصدة المخزون لدى الغير.

• التحقق من الملكية: تعتبر عناصر المخزون ملك للمؤسسة انطلاقاً من فواتير الشراء وذلك من خلال:

- فحص المستندات.
- الاستفسار عن مخزون الأمان لدى الغير.
- الاستفسار عن أي رهن على المخزون بضمان القروض.

• استقلال الفترة المالية وذلك من خلال:

- فحص المستندات لمشتريات المخزون التي حدثت قريباً من نهاية الفترة تحت التدقيق.
- فحص المستندات لمشتريات المخزون بالقرب من نهاية الفترة تحت التدقيق.

• التحقق من صحة التقييم: في حالة وجود انحراف على المحاسب لفت نظر الإدارة وذلك من خلال:

- الاستفسار عن طريقة التقييم المتبعة.
- فحص قيمة الوحدة للتأكد من مطابقتها للمبادئ المحاسبية.
- فحص سعر السوق لعناصر المخزون.
- فحص سجلات محاسبة التكاليف.
- حساب هامش الربح ومقارنته مع الفترات السابقة.
- فحص المخزون التالف.
- حساب معدل دوران المخزون ومقارنته مع الفترات السابقة.
- فحص المخزون البطيء الحركة.
- الحصول على خطاب إقرار الإدارة.

• التحقق من سلامة العرض بالقوائم المالية ويشمل ذلك:

- فحص تبويب عناصر المخزون.
- فحص الإفصاح عن المخزون.
- عمل الفحص التحليلي للمخزون.

• التحقق من السجلات المحاسبية وذلك من خلال:

- تتبع أرصدة القوائم المالية إلى الاسناد العام.

- مطابقة أرصدة الاسناد الفرعي مع حسابات الاسناد العام.
- تتبع عناصر بطاقات المخزون إلى كشف ملخص المخزون.
- إعادة حساب قيم عناصر المخزون.
- فحص كشف ملخص المخزون لاكتشاف الاخطاء الجوهرية.

المطلب الثالث: إجراءات التدقيق الداخلي في عملية تسيير المخزون في المؤسسة

الفرع الأول: الإجراءات

من بين اجراءات التدقيق الداخلي في حسابات تسيير المخزون ما يلي:

- مراجعة حساب المخزون الظاهر بالميزانية مع رصيد آخر لكل صنف على حدى، بحيث لا بد أن يكون حساب المخزون يساوي مجموع رصيد آخر المدة لكل حساب.
- مراجعة الجرد الفعلي مع الرصيد لكل حساب على حدى والبحث عن الزيادات أو العجوزات وفحصها، وطريقة معالجتها محاسبيا.
- مراجعة السجلات والمستندات المحاسبية ومدى صدق وسلامة تسجيلها.
- مراجعة التوجيه المحاسبي والقيود المحاسبية.
- يمكن على أمين المخزن الاطلاع ومراقبة الحسابات ومقارنتها لاكتشاف خلاف بينهما، وإذا وجد خلاف من الممكن أن يوصلنا إلى أخطاء.
- الاطلاع على فواتير الشراء وأوامر التوريد ومقارنتها بالموجودات في المخازن.

وهناك إجراءات وبرامج أخرى للتدقيق الداخلي في تسيير المخزون من بينها:

- مقارنة المخزون لهذا العام مع العام السابق وفحص اسباب التغيير.
- التحقق من أن مستويات التخزين يتم إعادة النظر بها بصورة منتظمة.
- فحص الإجراءات المتبعة للإخبار عن البضاعة المتضررة والبطيئة للحركة والعديمة الفائدة.
- التحقق من أن تصريف مثل هذه البضائع يتم وقف الصلاحيات وبصورة صحيحة.
- التأكد من انتظام الترحيل إلى السجلات المحاسبية وذلك يتم بدون تأخير.
- التأكد من فحص بطاقات المواد في المخزن واسناد المخازن الفرعية والحسابات.
- التأكد من أن القيود الاعتيادية في التسجيلات المحاسبية تتم بصورة صحيحة.
- عندما يتم تسجيل القيمة بالإضافة إلى الكمية في دفتر إسناد المنتج المخزن يجب التأكد من إجراء المطابقة الدورية مع حساب المخزون.

➤ مطابقة الكميات المدرجة بكشوف الجرد مع الكميات المدرجة بكشوف المخزون.

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي في المؤسسة Comptable Impetation

في المحاسبة نجد 06 حالات وهذا ما يوضحه الملحق رقم 05:

1- الرصيد المرحل: ترحيل الحسابات.

2- البنك

3- المخزون

4- المشتريات

5- المبيعات

6- عمليات مختلفة.

كل هذه الحالات تؤخذ إلى البنك، حيث تضع المؤسسة نسخة عن فاتورة COMMANDE DE BON ثم تسجلها في الشراء، ونسخة عن فاتورة FAIT SERVICE تسجل ضمن البنك وعمليات مختلفة، ونسخة عن فاتورة RECERPTIN DE BON تسجل ضمن الشراء والبنك.

م 401 د	
9000	9000
//	

م 512 د	
9000	
	9000
9000	9000

م 445 د	
	2000
2000	
2000	2000

م 218 د	
	7000
7000	
7000	7000

الفرع الثالث: أهداف التدقيق الداخلي في تسيير المخزون

يعتبر المخزون من أهم وأخطر بنود الأصول المتداولة لما له من تأثير قوي على موثوقية البيانات المالية، فضلاً عن كونه عرضة للغش أو الخطأ، الأمر الذي يدعو إلى دقة نظام الرقابة الداخلي له، ولذلك فإن أهداف تدقيق المخزون تتمثل فيما يلي:

- أن المخزون المسجل في البطاقات موجود فعلاً.
- جرد المخزون الموجود فعلاً وتسجيل قيمته في البطاقات وتم إجراء محاسبة على البطاقات للتأكد من عدم وجود بطاقات مفقودة.
- جرد المخزون على نحو دقيق.
- تصنيف المخزون على نحو ملائم في البطاقات.
- الحصول على المعلومات للتأكد من أن المبيعات والمشتريات التي تم تخزينها في فترة مناسبة.
- استبعاد عناصر المخزون المتقادم الذي لا يتم استخدامه أو الإشارة إلى ذلك (القيمة القابلة للتحقق، حق على المخزون في البطاقات).
- عرض المخزون والحسابات المرتبطة بدورة المخزون والافصاح عنها بشكل مناسب.

خلاصة:

لقد حاولنا في هذا الجانب التطبيقي تبيان مساهمة التدقيق الداخلي في عملية تسيير المخزون وهذا في مؤسسة إعادة توزيع مواد البناء.

ولاحظنا أن عملية التدقيق الداخلي ضرورية ومن أهم العناصر التي يجب أن تهتم بها المؤسسة لما تحققه من نتائج كبيرة للحفاظ على مخزونها، ومن هذه النتائج تم اكتشاف أخطاء وفروقات أدت إلى ضعف العملية التسييرية للمخزون ويجب على المؤسسة تطوير وتحسين هذه الاداة التي تعتبر الكفيل الوحيد للتدقيق الداخلي في عملية تسيير المخزون واكتشاف الخطأ والغش فيها.

خاتمة عامة:

تقوم المؤسسة الاقتصادية بإعطاء أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها فهي تسعى للحفاظ عليها خاصة مع كبر حجمها وتشعب أعمالها، وبالتالي يؤدي ذلك إلى بقائها واستمرارها، وحتى تقوم المؤسسة بمتابعة كل أنشطتها ومهامها فهي أصبحت تتولى أهمية كبيرة للتدقيق الداخلي حيث أنه وظيفة مستقلة داخل المؤسسة يقوم على أساس فحص وتقييم الجوانب المالية والغير المالية داخل المؤسسة، وتقديم النصائح والارشادات للمؤسسة، ويهدف هذا الأخير إلى تنفيذ السياسات التي تضعها الادارة والمحافظة على أصول المؤسسة وحمايتها من الغش والاختلاس والسرقة، ويعتمد المدقق الداخلي في أداء عمله على مجموعة من المعايير الدولية أقرها معهد المدققين الداخليين، ولكي يصل المدقق إلى الموقف الذي يكون فيه قادرا على إبداء رأيه، فإنه يجب عليه الحصول على أدلة إثبات كافية تؤيد هذا الرأي، حيث يجب أن تتصف هذه الأدلة بالكفاية، الملائمة والموضوعية.

ومن خلال دراستنا لعملية تسيير المخزون ووقوفنا عند جوانب هذا الموضوع ظهر لنا جليا أن وجود المخزونات هو ظاهرة تكاد تكون حتمية في مختلف أنواع النشاط الاقتصادي، وتستعين به جميع المؤسسات وبالتالي فتسيير المخزون يجعل منه النسيج القاعدي الذي من خلاله تتم جميع نشاطات المؤسسة وتحقيق أهدافها الاقتصادية.

حيث تظهر أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسات لما لها من تأثير مباشر على السير الحسن لمهنة التدقيق، ويعمل على مد الادارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة حسابات تسيير المخزون.

النتائج:

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بالتدقيق الداخلي وعملية تسيير المخزون، وكذلك محاولة تبين دور التدقيق الداخلي في عملية تسيير المخزون، توصلنا إلى النتائج التالية:

- شمول نطاق التدقيق الداخلي على الأنشطة الاستشارية، أي أن خدمات التدقيق موجهة لخدمة الزبون، ومركزة على القضايا الرئيسية المتعلقة بالرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والتحكم المؤسسي.
- التدقيق الداخلي يهدف إلى إضافة قيمة للمؤسسة، وتحسين عملياتها.
- يتطلب التدقيق الداخلي الفهم العميق لأهداف الشركة واستراتيجياتها، ثم وضع الخطط المناسبة لتحديد أوليات العمل.
- موضوع تسيير المخزون يعتبر من أساسيات تكوين المعرفة المتكاملة لطلبة التسيير.
- إدارة تسيير المخزونات تضمن استمرارية المؤسسة واتخاذ إجراءات المحافظة على المخزون.
- تسيير المخزون هو استعمال وتطبيق كل المبادئ العلمية اللازمة للمحافظة على التخطيط الأمثل والفعال من المنتجات والتقليل من إمكانية الوقوع في مشاكل مستقبلية.
- مسؤولية تسيير المخزون كبيرة في تأمين الاحتياجات من المنتجات في الوقت المناسب وبالكميات المناسبة.
- يساهم التدقيق الداخلي في التسيير الجيد للمخزون في مؤسسة إعادة توزيع مواد البناء، وهذا عن طريق تطبيق آلياتها ومعاينة الأخطاء والانحرافات، ومحاولة إيجاد حلول سريعة لها لتجنب الوقوع فيها مستقبلا وهي الميزة الأساسية لحسابات تسيير المخزون تسييرا جيدا.

الاقتراحات:

من خلال النتائج التي تحصلنا عليها سنحاول تقديم الاقتراحات الآتية:

- ضرورة إعادة تنظيم وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية، بما يضمن استقلاليتها وموضوعيتها وكفاءة وفعالية عملياتها.
- فحص وظيفة التدقيق الداخلي من قبل أطراف خارجية، تتوافر لديهم الخبرة اللازمة وذلك من أجل ضمان أدائها بمستوى يحقق الرضا لأصحاب المصالح.
- اختيار المؤسسة السياسة والنموذج اللذان يسمحان لها بتحقيق الوفرة المناسبة من المواد.
- يجب أن تخضع اجراءات دخول وخروج المخزون من المخازن لمعايير ومقاييس لا ينبغي إهمالها في لحظة.
- احترام الوقت المحدد لصرف المواد للجهات المستخدمة وتحديد الطرق المثلى لصرف المواد من أجل ضمان أكثر فعالية وأكثر مردودية لها.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

➤ الكتب:

- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2006.
- كريمة علي الجوهر، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2012.
- إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات المعاصر (الإطار النظري)، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012.
- سعود كايد، تدقيق الحسابات، المملكة الأردنية الهاشمية، الطبعة الأولى، 2012.
- خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، دار النشر والتوزيع الوراق، الطبعة الأولى، 2014.
- إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الاعمال حداثة وتطور، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
- أحمد حلبي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان.
- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة على البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2012.
- ألفين أرنين، جيمس لوبك، ت محمد محمد عبد القادر الديسبي، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية.
- عبد الستار محمد العلي، الإدارة الحديثة للمخازن والمشتريات (إدارة سلسلة التوريد)، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2001.
- عمرو صفى عقيلي، منعم زمير الموسوي، قحطان بدر العبدلي، إدارة المواد (الشراء والتخزين من منظور كمي)، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2004.

- عبد العزيز جميل مخيمر، إدارة المشتريات والمخازن، جامعة الملك سعود للنشر العملي والمطابع، لا يوجد طبعة، 1997.
- نهال فريد مصطفى، إدارة المواد والإمداد (إدارة المخازن، إدارة المشتريات، النقل والشحن)، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.
- دادي ناصر عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الطبعة الثانية، الجزائر.
- احمد راشد الغدير، إدارة الشراء والتخزين، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2000.
- علي كساب، تسيير المخزون مقاربات مختلفة، ديوان المطبوعات الجامعية، لا يوجد طبعة، الجزائر، 2006.
- السيد عليوة، مراقبة وتحليل المخزون (تنمية ومهارات)، إيتراك للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر الجديدة، 2001.
- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IFRS/ IAS، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزء الثاني، الجزائر، 2009.
- محمد السيد السرايا، المراجعة والتدقيق الشامل (أصول وقواعد)، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، الاسكندرية، 2007.
- زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان، 2010.

➤ المذكرات:

- رحو خيرة، دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة التدقيق والمراقبة، جامعة الشلف، دفعة 2011-2012.
- درويش أمينة، نماذج تسيير المخزون في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، دفعة 2012-2013.
- ماجدة موجب، تسيير المخزون في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة تبسة، دفعة 2012-2013.
- بعلي حياة، التدقيق في حسابات تسيير المخزون، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، دفعة 2014-2015.