جامعة فرحات عباس - سطيف
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية
تخصص: دراسات مالية ومحاسبية معمقة

الموضوع:

# دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة
## دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا - سطيف

إعداد الطالب:
بوبكر عميروش

الأستاذ المشرف:
د. قطاف ليلى

أعضاء لجنة المناقشة

| | | | |
|---|---|---|---|
| د. ملياني عبد الحكيم | أستاذ التعليم العالي | جامعة سطيف | رئيسا |
| د. قطاف ليلى | أستاذة محاضرة | جامعة سطيف | مشرفة ومقررة |
| د. روابحي عبد الناصر | أستاذ محاضر | جامعة سطيف | عضوا مناقشا |
| د. بوعظم كمال | أستاذ محاضر | جامعة سطيف | عضوا مناقشا |

السنة الجامعية: 2011/2010

بسم الله الرحمن الرحيم

" رب اشرح لي صدري ويسر لي أمري واحلل عقدة من لساني يفقهوا قولي "

صدق الله العظيم

## إهـداء

إلى مذهلي الأول المتعاظم 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 شقيقاتي وأشقائي 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 وعرفان

لا يسعني وأنا بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل المتواضع أن أتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات الشكر و التقدير والعرفان إلى أستاذي ومرشدي الأستاذة قطاف ليلى على قبولها الإشراف على هذه المذكرة وعلى توجيهاتها وحرصها المستمرين 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 سطيف وخارجها.

وإلى طاقم المكتبة المركزية ومكتبة الكلية وقاعات الأنترنيت بالجامعة.

وإلى عمال مؤسسة مطاحن الهضاب العليا بسطيف.

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

# فهرس المحتويات

مقدمة عامة .....أ

## الفصل الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي

**مقدمة**.....2
**المبحث الأول: ماهية التدقيق**.....3
**المطلب الأول: لمحة تاريخية**.....3
الفرع الأول: الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 ميلادية .....3
الفرع الثاني: الفترة ما بين 1500 و1850.....3
الفرع الثالث: الفترة ما بين 1850 و1905.....4
الفرع الرابع: الفترة من 1905 إلى الآن.....4
**المطلب الثاني: تعريف التدقيق**.....4
الفرع الأول: التعريف الأول.....4
الفرع الثاني: التعريف الثاني.....4
الفرع الثالث: التعريف الثالث .....5
الفرع الرابع: التعريف الرابع .....5
الفرع الخامس: استنتاج تعريف عام .....5
**المطلب الثالث: أهداف التدقيق**.....6
الفرع الأول: الأهداف العامة للتدقيق.....6
الفرع الثاني: أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية.....8
الفرع الثالث: استنتاج هدف عام .....10
**المطلب الرابع: أنواع التدقيق**.....10
الفرع الأول: من زاوية الإلزام القانوني.....10
الفرع الثاني: من زاوية نطاق التدقيق.....11
الفرع الثالث: من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات.....11
الفرع الرابع: من زاوية توقيت التدقيق.....12
الفرع الخامس: من زاوية القائم بعملية التدقيق.....12
**المبحث الثاني: معايير التدقيق الخارجي**.....15
**المطلب الأول: المعايير العامة**.....15
الفرع الأول: معيار التدريب والكفاءة.....16

الفرع الثاني: معيار الاستقلال.....16
الفرع الثالث: بذل العناية المهنية اللازمة.....17
**المطلب الثاني: معايير العمل الميداني**.....18
الفرع الأول: معيار وضع الخطة و الإشراف على المساعدين.....19
الفرع الثاني: دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية.....20
الفرع الثالث: معيار جمع أدلة الإثبات الكافية و الملائمة.....20
**المطلب الثالث: معايير إعدادا لتقارير**.....21
الفرع الأول: إبداء الرأي الفني عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .....21
الفرع الثاني: إبداء الرأي في مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.....22
الفرع الثالث: الإفصاح الكافي.....22
الفرع الرابع: إلمام تقرير المدقق بجميع القوائم المالية .....23
**المبحث الثالث: التخطيط لعملية التدقيق**.....24
**المطلب الأول: أعمال التخطيط الخاصة بعملية التدقيق**.....24
الفرع الأول: التمهيد لتخطيط عملية التدقيق.....25
الفرع الثاني: الحصول على معلومات عن المؤسسة.....25
الفرع الثالث: الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للمؤسسة.....26
الفرع الرابع: أداء الإجراءات التحليلية الأولية.....26
الفرع الخامس: وضع حدود الأهمية النسبية وتقدير خطر التدقيق المقبول.....27
الفرع السادس: فهم نظام الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة .....28
الفرع السابع: وضع الخطة العامة للتدقيق و برنامج عملية التدقيق.....28
**المطلب الثاني: أعمال التخطيط الخاصة بمكتب التدقيق**.....29
الفرع الأول: التنظيم الداخلي لمكتب التدقيق.....30
الفرع الثاني: أنواع برامج التدقيق.....31
**المطلب الثالث: أوراق العمل**.....31
الفرع الأول: تعريف أوراق العمل.....31
الفرع الثاني: أهداف إعداد أوراق العمل في عملية التدقيق.....31
الفرع الثالث: تصنيف أوراق العمل.....32
**المبحث الرابع: أدلة الإثبات في التدقيق**.....34
**المطلب الأول: تعريف أدلة الإثبات** .....34

الفرع الأول: التعريف الأول .....34
الفرع الثاني: التعريف الثاني .....34
**المطلب الثاني: خصائص أدلة الإثبات** .....35
الفرع الأول: الكفاية .....35
الفرع الثاني: الملائمة.....35
**المطلب الثالث: أنواع أدلة الإثبات** .....36
الفرع الأول: الوجود الفعلي.....36
الفرع الثاني: الدقة المحاسبية و الفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر.....36
الفرع الثالث: نتائج تتبع الأحداث اللاحقة.....36
الفرع الرابع: المصادقات.....37
الفرع الخامس: التوثيق.....38
الفرع السادس: الاستفسار من المؤسسة.....38
الفرع السابع: الإجراءات التحليلية .....38
**المطلب الرابع: المحددات الأساسية لتوفير الاقتناع في أدلة الإثبات**.....39
الفرع الأول: الصلاحية.....39
الفرع الثاني: المناسبة.....39
الفرع الثالث: التوقيت.....40
الفرع الرابع: الأثر المشترك .....40
**المطلب الخامس: الخصائص النوعية لأدلة الإثبات الجيدة**.....40
الفرع الأول: استقلال المصدر.....40
الفرع الثاني: فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل.....41
الفرع الثالث: المعرفة المباشرة للمدقق.....41
الفرع الرابع: درجة تأهيل الأفراد الذين يقدمون المعلومات.....41
الفرع الخامس: درجة الموضوعية .....41
**المبحث الخامس: إعداد تقرير عملية التدقيق**.....42
**المطلب الأول: عناصر التقرير**.....42
الفرع الأول: عنوان التقرير.....42
الفرع الثاني: الموجه إليهم التقرير.....42

الفرع الثالث: الفقرة الافتتاحية.....43
الفرع الرابع: فقرة النطاق.....43
الفرع الخامس: فقرة الرأي.....43
الفرع السادس: إسم المدقق.....43
الفرع السابع: تاريخ التقرير.....43
الفرع الثامن: التوقيع.....44
**المطلب الثاني: خصائص تقرير مدقق الحسابات**.....44
الفرع الأول: الإيجاز.....44
الفرع الثاني: الوضوح.....44
الفرع الثالث: الأهمية.....44
الفرع الرابع: الصحة والدقة.....44
الفرع الخامس: الترابط.....44
الفرع السادس: الصدق والأمانة.....44
**المطلب الثالث: أنواع تقارير عملية التدقيق**.....45
الفرع الأول: تقرير نظيف.....45
الفرع الثاني: تقرير غير نظيف جزئيا.....46
الفرع الثالث: تقرير غير نظيف كليا.....46
الفرع الرابع: تقرير سلبي.....47
**خلاصة الفصل** .....48

## الفصل الثاني: تدقيق عناصر دورة المخزون

**مقدمة**.....50
**المبحث الأول: ماهية عناصر دورة المخزون**.....51
**المطلب الأول: أهمية وظيفة التخزين**.....51
الفرع الأول: الأهمية العملية والاقتصادية.....52
الفرع الثاني: الأهمية التخطيطية والتنظيمية.....52
الفرع الثالث: الأهمية التنفيذية.....52
**المطلب الثاني: الأهداف الرئيسة لوظيفة التخزين ؛ الشروط اللازمة لتحقيق تلك الأهداف**.52
الفرع الأول: الأهداف الرئيسة لوظيفة التخزين.....52

الفرع الثاني: الشروط اللازمة لتحقيق أهداف وظيفة التخزين.....53
**المطلب الثالث: الآثار السلبية المترتبة على عدم الاهتمام بوظيفة التخزين**.....53
**المطلب الرابع : تعريف وتقسيم عناصر دورة المخزون**.....54
الفرع الأول: تعريف المخزونات.....54
الفرع الثاني: التقسيم المحاسبي للمخزونات.....54
**المطلب الخامس: تصنيف وتمييز المخزونات**.....55
الفرع الأول: تصنيف المخزونات.....55
الفرع الثاني: تمييز المخزونات.....55
**المطلب السادس: مستويات المخزون وعلاقة إدارة المخازن بالإدارات الأخرى**.....56
الفرع الأول: مستويات المخزون.....56
الفرع الثاني: علاقة إدارة المخازن بالإدارات الأخرى.....56
**المبحث الثاني: جرد و تقييم المخزونات**.....59
**المطلب الأول: جرد عناصر المخزون**.....59
الفرع الأول: نظام الجرد المستمر.....59
الفرع الثاني: نظام الجرد الدوري.....60
**المطلب الثاني: نظام الجرد المستمر للمخزونات وضرورة تفعيل الرقابة الداخلية**.....60
الفرع الأول: نظام المخزون المستمر والرقابة الداخلية.....61
الفرع الثاني: أهمية الفصل بين المهام في تقوية الرقابة الداخلية في ظل نظام المخزون المستمر..... 61
**المطلب الثالث: المفاهيم المحاسبية المرتبطة بتقييم المخزونات**.....62
الفرع الأول: الموضوعية.....62
الفرع الثاني: الثبات.....62
الفرع الثالث: الحيطة والحذر.....63
الفرع الرابع: الأهمية النسبية.....63
**المطلب الرابع: طرق تقييم المخزونات**.....63
الفرع الأول: التكلفة الوسطية المرجحة.....63
الفرع الثاني: طريقة الوارد أولا صادر أولا.....64
الفرع الثالث: طريقة الوارد أخيرا صادر أولا.....64
الفرع الرابع: قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل.....64

الفرع الخامس: تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل.....64
**المبحث الثالث: التوصيف المحاسبي لدورة المخزون**.....66
**المطلب الأول: وصف عمليات دورة المخزون**.....66
الفرع الأول: تشغيل أوامر الشراء.....66
الفرع الثاني: استلام المواد الخام.....66
الفرع الثالث: تخزين المواد الخام.....67
الفرع الرابع: تشغيل المواد الخام .....67
الفرع الخامس: تخزين الإنتاج التام .....67
الفرع السادس: شحن المنتجات التامة.....67
الفرع السابع: علاقة عمليات دورة المخزون بالدورات الأخرى.....67
الفرع الثامن: حسابات دورة المخزون.....68
**المطلب الثاني: مستندات وسجلات دورة المخزون**.....70
الفرع الأول: المستندات والسجلات المرتبطة بشراء المواد الخام.....70
الفرع الثاني: المستندات والسجلات المرتبطة بإستلام المواد الخام.....70
الفرع الثالث: المستندات والسجلات المرتبطة بتخزين المواد الخام.....71
الفرع الرابع: المستندات والسجلات المرتبطة بتشغيل المواد الخام والإنتاج.....71
الفرع الخامس: المستندات والسجلات المرتبطة بتخزين الإنتاج التام.....71
الفرع السادس: المستندات والسجلات المرتبطة بشحن الإنتاج المباع.....71
الفرع السابع: علاقة إدارة المخزون بإدارة المشتريات.....72
**المطلب الثالث: الوظائف التي تحقق الرقابة على المخزون**.....73
الفرع الأول: وظيفة الإستلام.....74
الفرع الثاني: وظيفة التخزين.....74
الفرع الثالث: وظيفة الصرف.....74
الفرع الرابع: وظيفة الإنتاج.....74
الفرع الخامس: وظيفة البيع.....75
**المبحث الرابع: أهمية وأهداف وصعوبات تدقيق عناصر دورة المخزون**.....76
**المطلب الأول: أهمية تدقيق عناصر دورة المخزون**.....76
**المطلب الثاني: أهداف إجراء عملية التدقيق لدورة المخزون**.....77
الفرع الأول: الاكتمال.....77

الفرع الثاني: الوجود.....77
الفرع الثالث: الملكية.....77
الفرع الرابع: التسجيل المحاسبي.....78
الفرع الخامس: التقييم .....78
**المطلب الثالث: صعوبات عملية التدقيق لعناصر دورة المخزون**.....78
**خلاصة الفصل الثاني** .....79

## الفصل الثالث: أهمية نظام الرقابة الداخلية في ظل مخاطر التدقيق

**مقدمة**.....81
**المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية**.....82
**المطلب الأول: نبذة تاريخية حول نظام الرقابة الداخلية**.....82
الفرع الأول: النموذج التقليدي للرقابة الداخلية.....82
الفرع الثاني: النموذج الحديث للرقابة الداخلية.....82
**المطلب الثاني: مفهوم وأنواع الرقابة الداخلية**.....83
الفرع الأول: مفهوم الرقابة الداخلية.....84
الفرع الثاني: أنواع الرقابة الداخلية .....84
**المطلب الثالث: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية**.....85
الفرع الأول: المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية.....85
الفرع الثاني:المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية .....86
**المطلب الرابع: إجراءات الرقابة الداخلية**.....88
الفرع الأول: الإجراءات الإدارية.....88
الفرع الثاني: إجراءات العمل المحاسبي.....89
الفرع الثالث: إجراءات عامة.....89
**المطلب الخامس: مكونات نظام الرقابة الداخلية**..... 90
الفرع الأول: البيئة الرقابية.....91
الفرع الثاني: تقييم المخاطر.....91
الفرع الثالث: أنشطة الرقابة.....91
الفرع الرابع: المعلومات والاتصال.....91
الفرع الخامس: المراقبة أو المتابعة.....92

**المطلب السادس: أهداف نظام الرقابة الداخلية**.....92
الفرع الأول: حماية أصول المؤسسة.....92
الفرع الثاني: ضمان نوعية ودقة المعلومات.....93
الفرع الثالث: تحسين الأداء وتحقيق الكفاءة الإنتاجية.....94
الفرع الرابع: احترام تعليمات وسياسات الإدارة .....94
**المبحث الثاني: مخاطر التدقيق**.....95
**المطلب الأول: طبيعة مخاطر التدقيق**.....95
الفرع الأول: تعريف مخاطر التدقيق.....95
الفرع الثاني: مكونات مخاطر التدقيق.....96
الفرع الثالث: نموذج مخاطر التدقيق.....99
الفرع الرابع: أهمية تقييم مخاطر التدقيق عند التخطيط لعملية التدقيق.....99
**المطلب الثاني: العلاقة بين أنواع مخاطر التدقيق بعضها البعض**.....100
الفرع الأول: علاقة المخاطر الملازمة بمخاطر الرقابة الداخلية .....100
الفرع الثاني: العلاقة بين المخاطر الملازمة ومخاطر عدم الاكتشاف.....100
الفرع الثالث: العلاقة بين مخاطر الرقابة الداخلية ومخاطر عدم الاكتشاف.....101
**المطلب الثالث: العلاقة بين مخاطر التدقيق مع أدلة الإثبات**.....101
الفرع الأول: العلاقة بين مخاطر عدم الاكتشاف مع أدلة الإثبات.....101
الفرع الثاني: العلاقة بين المخاطر الملازمة مع أدلة الإثبات .....101
الفرع الثالث: العلاقة بين مخاطر الرقابة مع أدلة الإثبات.....101
الفرع الرابع: توضيح العلاقة بين مخاطر التدقيق وأدلة الإثبات.....101
**المطلب الرابع: تقييم مخاطر التدقيق**.....103
الفرع الأول: تقييم المخاطر الملازمة.....103
الفرع الثاني: تقييم المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية.....104
الفرع الثالث: تقييم المخاطر المرتبطة بإجراءات التدقيق ..... 104
**المبحث الثالث: الفهم الكامل لنظام الرقابة الداخلية**.....105
**المطلب الأول: أسباب فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية**.....105
الفرع الأول: القابلية للتدقيق.....105
الفرع الثاني: التعرف على التحريفات الكبيرة المحتملة.....105
الفرع الثالث: التعرف على خطر عدم الاكتشاف.....105

الفرع الرابع: تصميم الاختبارات.....105
**المطلب الثاني: فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية**.....106
الفرع الأول: فهم بيئة الرقابة.....106
الفرع الثاني: فهم تقييم المخاطر.....106
الفرع الثالث: فهم أنشطة الرقابة.....106
الفرع الرابع: فهم المعلومات والتوصيل.....107
الفرع الخامس: فهم عنصر المراقبة أو المتابعة.....107
**المطلب الثالث: مراحل التوصل إلى فهم كامل حول نظام الرقابة الداخلية**.....107
الفرع الأول: وصف النظام وإجراءاته.....107
الفرع الثاني: التحقق من فهم النظام ( اختبارات التطابق).....108
الفرع الثالث: التقييم الأولي أو النظري لنظام الرقابة الداخلية ( توثيق الفهم).....110
الفرع الرابع: التأكد من تطبيق إجراءات النظام ( اختبارات الرقابة).....112
**المطلب الرابع: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية**.....112
الفرع الأول: إعداد مصفوفة خطر الرقابة الداخلية .....114
الفرع الثاني: تقدير خطر الرقابة الداخلية.....114
**خلاصة الفصل الثالث** .....117

## الفصل الرابع: دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا – سطيف

**مقدمة**.....119
**المبحث الأول: تقديم التدقيق في الجزائر**.....120
**المطلب الأول: تطور التدقيق في الجزائر**.....120
الفرع الأول: الفترة 1969 – 1980 .....120
الفرع الثاني: الفترة 1980 – 1988 .....121
الفرع الثالث: فترة ما بعد الإصلاحات .....121
**المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر**.....122
الفرع الأول: المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.....123
الفرع الثاني: مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة.....123
الفرع الثالث: المجلس الوطني للمحاسبة.....124

**المطلب الثالث: الإطار المرجعي للتدقيق في الجزائر**.....125
الفرع الأول: الاستقلالية.....126
الفرع الثاني: الكفاءة.....127
الفرع الثالث: معيار العناية المهنية.....127
الفرع الرابع: التقرير.....128
**المبحث الثاني: التعريف بمؤسسة الرياض " السمباك "**.....129
**المطلب الأول: تقديم عام لمجمع رياض – سطيف –**.....129
الفرع الأول: لمحة تاريخية عن المجمع.....130
الفرع الثاني: أهداف مجمع رياض – سطيف – .....130
الفرع الثالث: الوحدات الفرعية لمجمع رياض – سطيف – .....131
الفرع الرابع: تنظيم مجمع رياض سطيف.....133
**المطلب الثاني: مقدمة حول مطاحن الهضاب العليا – سطيف –** .....134
الفرع الأول: الموقع و المساحة.....134
الفرع الثاني: المقر الاجتماعي.....134
الفرع الثالث: الشكل القانوني.....135
الفرع الرابع: نشاط المؤسسة.....135
الفرع الخامس: نظام التسيير.....135
الفرع السادس: الهيكل التنظيمي مطاحن الهضاب العليا – سطيف– .....135
**المبحث الثالث: وصف سيرورة عمليات التموين وتسيير المخزونات**.....140
**المطلب الأول: علاقة وظيفة التخزين بالوظائف الأخرى**.....140
الفرع الأول: علاقة وظيفة تسيير المخزونات بوظيفة التموين .....140
الفرع الثاني: علاقة وظيفة تسيير المخزونات بدائرة الإنتاج.....141
الفرع الثالث: علاقة مصلحة تسيير المخزونات بالمصلحة التجارية.....141
**المطلب الثاني: إجراءات و سيرورة وظيفة التموين**.....142
الفرع الأول: التعريف بحاجيات ومتطلبات المؤسسة .....144
الفرع الثاني: طلب التموين .....144
الفرع الثالث: طلب الشراء .....144
الفرع الرابع: البحث عن الموردين.....144
الفرع الخامس: استلام العروض .....145

الفرع السادس: أمر الشراء (وصل الطلب) .....146
الفرع السابع: شراء المواد الأولية الخام ( القمح ) .....146
الفرع الثامن: شراء سميد خاص بإنتاج العجائن.....148
الفرع التاسع: شراء مواد التعبئة والتغليف و قطع الغيار والتوريدات الأخرى.....148
الفرع العاشر: الاستلام و المراقبة .....148
**المطلب الثالث: إجراءات وسيرورة وظيفة تسيير المخزونات**.....149
الفرع الأول: على مستوى فرع المواد الأولية الخام؛.....149
الفرع الثاني: على مستوى فرع المنتجات التامة.....150
الفرع الثالث: على مستوى فرع مواد التعبئة والتغليف وقطع الغيار والتوريدات الأخرى.....153
**المبحث الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة** ..... 156
**المطلب الأول: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية**.....156
الفرع الأول: خريطة تدفق المعلومات لدائرة التموين وتسيير المخزونات .....156
الفرع الثاني: جدول الفصل بين الوظائف.....159
الفرع الثالث: اختبار سير العمليات (التحقق من فهم النظام).....159
الفرع الرابع: تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية.....165
**المطلب الثاني: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية** .....185
الفرع الأول: التحضير لإعداد مصفوفة خطر الرقابة.....185
الفرع الثاني: تشكيل مصفوفة خطر الرقابة.....186
الفرع الثالث: تفسير نتائج مصفوفة خطر الرقابة.....190
الفرع الرابع: الحكم على فعالية أو عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية.....196
**خلاصة الفصل الرابع** .....198
خاتمة عامة.....199
قائمة المراجع.....209
الملاحق.....215
فهرس الأشكال.....272
فهرس الجداول.....274
قاموس المصطلحات.....276
قائمة المختصرات.....279

# مقدمة عامة

**تمهيد**

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 المدقق مسبقا في صورة برنامج تدقيق، و تخضع مهنة التدقيق إلى الالتزام بتطبيق معايير دولية مقبولة عموما و متعارف عليها على المستوى المحلي و الدولي، هذه المعايير تصدرها هيئات ومنظمات مهنية مختصة و معترف بها دوليا لضمان تحقيق الهدف الرئيسي لعملية التدقيق و المتمثل في إبداء رأي حول القوائم المالية عن طريق إصدار تقرير في نهاية عملية التدقيق.

إن وجود معايير مهنية خاصة بمهنة التدقيق، و استخدامها من طرف مدقق الحسابات أثناء كل مرحلة من مراحل إجراء عملية التدقيق، هذا لا ينفي إحتمال عدم احتواء القوائم المالية على أي حالة من حالات الغش أو الأخطاء و التي تنتج نظرا لعدة أسباب تعود إلى المدقق أو المحاسب أثناء قيامهم بأعمالهم داخل المؤسسة، و هذا ما يؤدي إلى احتمال أن يصدر المدقق رأيا غير ملائم حول قوائم مالية محرفة جوهريا.

يعتبر معيار دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم المعايير المهنية الخاصة بالتدقيق الخارجي، و قد تزايد الإهتمام مؤخرا بنظام الرقابة الداخلية و التوسع في مفهومه، مما زاد في ضرورة دراسته و تقييمه بشكل جيد، و لعل من أهم الأسباب التي أدت إلى الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية ظهور الأصناف العديدة للمؤسسات وتعدد العمليات والأحداث المالية داخل المؤسسة وإستمرار الحاجة للمعلوماتو كذا ضرورة حماية أصول المؤسسة.

كما يعتبر السبب الرئيسي في زيادة الإهتمام بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية التحول في أسلوب التدقيق من التدقيق الشامل إلى التدقيق الإختباري، حيث يعتمد هذا الأخير على إستخدام المعاينة الإحصائية، و ذلك عن طريق إختيار حجم المفردات المناسبة لإجراء عملية التدقيق عليها، ثم تعميم النتائج على مجموع المفردات، و يبرر المدقق نجاح إستعمال هذه التقنية بشكل كبير على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية و نتائج تقييمه.

إن هدف المدقق من وراء دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وإختيار حجم العينة و إستخدام أدلة إثبات معينة، و غيرها من إجراءات عملية التدقيق هو التأكد من صحة المعلومات المحاسبية و إصدار رأي حول القوائم المالية للمؤسسة، و لكن هل هذا الرأي يعكس الواقع الفعلي للمعلومات التي تحتويها القوائم المالية؟ خاصة و أن مصداقية أو عدم مصداقية هذه المعلومات مرتبطة بطبيعة رأي المدقق الذي يلعب دور كبير في نوعية و نتائج عملية التدقيق التي أجراها للمؤسسة.

و بالتالي فانطلاقا من رأي المدقق حول القوائم المالية، نتكلم على مصطلح جديد في مجال تدقيق الحسابات و الذي يتمثل في مخاطر التدقيق و الذي يقصد به إحتمال إبداء المدقق لرأي غير سليم في القوائم المالية، و ذلك بسبب فشله في إكتشاف الأخطاء الموجودة في تلك القوائم، أو هو إحتمال إبداء المدقق لرأي سليم في قوائم مالية تحتوي على تحريفات هامةو جوهرية.

و يعتبر خطر الرقابة الداخلية من بين المكونات الأساسية لمخاطر التدقيق،و الذي ينتج بسبب عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف المؤسسة، حيث أنه بالرغم من إعتماد المدقق على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية إلا أن مشكلة الثقة في المعلومات المحاسبية لا تزال قائمة، و الأمر يتطلب تحسين نظام الرقابة الداخلية و الزيادة من فعاليته أكثر.

ومن أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية يجب على المدقق،و حسب الإصدار الحديث لمعايير التدقيق أن يقوم بتحديد و تقييم خطر الرقابة الداخلية بمستويات معينة، و ذلك عن طريق الإعتماد على دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية، خاصة بالنسبة للمؤسسات المقيدة في البورصة، ومن خلال التعرف على مستويات خطر الرقابة الداخلية لكل هدف من أهداف التدقيق يمكن للمدقق الخارجي أن يقترح التحسينات اللازمة لنظام الرقابة الداخلية، و بالتالي فإن للمدقق الخارجي دور كبير في تقييم نظام الرقابة الداخلية و تقييم خطر الرقابة الداخلية و إقتراح التحسينات اللازمة.

يعتبر المخزون السلعي من أهم العناصر الذي تتضمنه القوائم المالية بالمؤسسة، خاصة و أنه يؤثر في نتيجة النشاط من أرباح أو خسائر بأي زيادة أو نقص قد ينتجان بسبب اختيار طريقة معينة من طرق التقييم للمخزونات، و كذلك مدى دقة حصر كميات عناصر المخزون المختلفة،و هو الشيء الذي يؤكد أهمية الإفصاح من طرف المدقق عند إصدار تقرير عن الكميات التي تملكها المؤسسة سواء بمخازنها أو لدى مخازن الغير كذلك طرق التقييمو الجرد 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 بناءا على نتائج تقييم هذا النظام من أجل الكشف عن كل الأخطاء و الانحرافات التي يمكن أن تظهر في عناصر دورة المخزون و التي 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 الخارجي في تقييم خطر الرقابة و تحسين نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون داخل المؤسسة؟**

ويتفرع هدا التساؤل الرئيسي إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- **ما هي العلاقة بين خطر الرقابة الداخلية ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون ؟**
- **هل يمكن لنظام الرقابة الداخلية أن يعطي تأكيد مطلق بعدم وجود مستوى معين لخطر الرقابة الداخلية؟**
- **هل الحكم بعدم فعالية نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون نتيجة لنقص الخبرة المهنية للمدقق الخارجي؟**

- **كيف يمكن تخفيض خطر الرقابة الداخلية لدورة المخزون إلى المستوى المقبول ؟**
- **ما هي علاقة مستوى خطر الرقابة الداخلية بحجم التحسينات اللازمة لنظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون؟**

## 2. فرضيات البحث

من خلال التساؤلات الفرعية السابقة نفترض ما يلي:

- **يرتبط مستوى خطر الرقابة الداخلية بشكل طردي مع طبيعة نظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المخزون؛**
- **لا يمكن لنظام الرقابة الداخلية أن يضمن خطر رقابة معدوم نظرا لبعض القيود الخارجة عن دور المدقق الخارجي؛**
- **تسبب خبرة المدقق الخارجي في ظهور خطر الرقابة بالرغم من فعالية نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون؛**
- **إن تفعيل نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون بالالتزام باقتراحات المدقق الخارجي يعمل على تخفيض خطر الرقابة الداخلية إلى المستوى المقبول؛**
- **توجد علاقة طردية بين مستوى خطر الرقابة الداخلية وحجم التحسينات اللازمة لنظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون على مستوى كل هدف تدقيق مرتبط بالعمليات المالية.**

## 3. أهمية الموضوع

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي من بين المواضيع الأكثر اهتمام من طرف مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة خاصة الملاك و المساهمين في المشروع، لأن هذه القوائم تمدهم بمعلومات مالية و محاسبية يستخدمونها في اتخاذ قراراتهم الإدارية، و بالتالي فإن عملية تدقيق القوائم المالية للمؤسسة تعتبر المرآة التي تعكس مدى صدق وصحة و موضوعية نتائجها في نهاية الفترة المالية.

تم الاهتمام بموضوع التدقيق الخارجي بسبب دوره الفعال والرئيسي خدمة لأصحاب المشروع وضمانا لحماية الأصول و الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال الحماية المادية و المحاسبية ضد المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها أصول وممتلكات المنشأة مثل الغش والتزوير و ارتكاب الأخطاء.

تعتبر معايير التدقيق الخارجي 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 الخارجي و المعايير الخاصة به مؤخراو كذا التطور في مفهوم نظام الرقابة و ظهور ما يعرف بمخاطر التدقيق ازدياد حالات الغش و الأخطاء، كل هذا أدى إلى الاهتمام الكبير بالتدقيق الخارجي لدورة المخزون و إبراز دور و كفاءة المدقق الخارجي للتعرف على مواطن الأخطاء و الغش و تقدير المخاطر المحتملة و تقييمها لاكتشاف نقاط القوة و نقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية لأنشطة دورة المخزون و اقتراح تحسينات له.

الدراسة تهم الباحث كذلك للتعرف في مدى التطور الذي أحرزته مهنة التدقيق الخارجي في كل جوانبها و مدى:

- مساهمة هذا التطور في وضع حد لكل التجاوزات التي تظهر يوميا في القوائم المالية للمؤسسة؛
- الإرتباط الموجود بين بين مصداقية المعلومات المحاسبية و مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- إيجاد العلاقة المرتبطة بين التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي فيما يخص نظام الرقابة الداخلية؛
- توضيح أهمية الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق عند القيام بعملية التدقيق؛
- إبراز التطور الذي حدث في نظام الرقابة الداخلية و الأسباب التي أدت إلى هذا التطور؛
- التعرف على مدى إعتماد المدقق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية في إجراء عملية التدقيق.

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

وتتحقق هذه المصداقية 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 التدقيق وتقديمها في الموعد المحدد لإعداد التقرير حسب الخطة الإستراتيجية للتدقيق.

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

## 4. أهداف الموضوع

يهدف البحث إلى مايلي:

- التعرف على واقع مهنة التدقيق الخارجي و مدى تطبيقها بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛
- مدى اعتماد المدقق الخارجي على المعايير الحديثة لمهنة التدقيق الخارجي و أثر ذلك في تقديم معلومات صادقة لأصحاب المشروع؛
- توضيح أهمية نظام الرقابة الداخلية في دعم مهنة المدقق الخارجي و تحقيق نتائج جيدة؛
- التعرف على مدى التطور الذي حصل على مستوى المعايير الدولية للتدقيق الخارجي و مدى مساهمتها لوضع الحد في ازدياد حالات الغش والأخطاء و بالتالي التقليل من مخاطر التدقيق؛
- التعرف على نظام الرقابة الداخلية الجيد لدورة المخزون و أثره على نتائج عملية التدقيق؛
- التعرف على مدى مساهمة المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون؛
- التعرف على دور نظام الرقابة الداخلية في التأثير على خطر الرقابة الداخلية و مخاطر التدقيق الأخرى؛
- تخفيض مستويات خطر الرقابة الداخلية إلى المستوى المقبول؛

- تحقيق الأداء الرقابي الأمثل وذلك من خلال تنمية مهارات المدقق باعتباره العنصر الرئيسي لإنتاج التقرير في ظل المخاطر المحيطة؛
- العمل على معرفة أوجه القصور للحصول على تقرير ذا كفاءة عالية في ظل مخاطر الرقابة.

## 5. أسباب اختيار الموضوع

إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة، و إنما يعود لأسباب موضوعية و ذاتية:

### 5 – 1. الأسباب الموضوعية

- تزايد أهمية و ضرورة إجراء التدقيق للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، بسبب تزايد أهمية المعلومات المحاسبية خاصة بعد التحوّلات الاقتصادية التي شهدها المحيط الذي تنشط فيه؛
- إمكانية الحصول على المراجع و المصادر المتعلقة بإجراء هذا البحث؛
- يعتبر الموضوع محل البحث مرتبط بالتخصص الذي كنا ندرس فيه.

### 5 – 2. الأسباب الذاتية

- المساهمة في إثراء المكتبة الوطنية و العربية ببحوث جديدة تواكب تطور مهنة التدقيق الخارجي؛
- الرغبة و الميول 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 الخارجي؛
- 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:

### 6 – 1. منهجية البحث من الناحية النظرية

سيتم إنجاز هذا القسم بالاعتماد على الأسلوب الوصفي التحليلي لأهم ما ورد في الكتب والمراجع العربية والأجنبية و البحوث العلمية و الملتقيات والمقالات والدوريات الصادرة في مجال البحث.

### 6 – 2. 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.

و ذلك بالاعتماد على الأدوات التالية:

- الكتب و البحوث والمجلات 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، و هي رسالة جامعية في الماجستير لسنة 2002 بجامعة صنعاء، اليمن بعنوان: **"مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية"**.

و كان 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 معوليتها 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 و تحقيقا لأغراض البحث تم تقسيم محتوى الموضوع إلى أربعة فصول وفق الخطة التالية:

**الفصل الأول**: تناول عموميات حول التدقيق الخارجي من خلال ماهية التدقيق و معايير الأداء المهني للتدقيق الخارجي و كيفية التخطيط لتنفيذ عملية التدقيق و أدلة الإثبات في التدقيق و كيفية إعداد تقرير عملية التدقيق.

**الفصل الثاني**: تناولنا فيه تدقيق عناصر دورة المخزون من خلال التطرق إلى مفهوم وظيفة التخزين و ماهية عناصر دورة المخزون و كيفية جرد و تقييم المخزونات و التوصيف المحاسبي لدورة المخزون و في الأخير أهمية و أهداف و صعوبات تدقيق عناصر دورة المخزون.

**الفصل الثالث**: تناولنا فيه أهمية نظام الرقابة الداخلية في ظل مخاطر التدقيق من خلال التطرق إلى ماهية نظام الرقابة الداخلية و مخاطر التدقيق بحيث ركزنا كثيرا على المخاطر المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية لأنها مرتبطة بالدراسة الميدانية حول المؤسسة ثم تطرقنا إلى كيفية التوصل إلى الفهم الكامل لنظام الرقابة الداخلية.

**الفصل الرابع**: و تناولنا فيه دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا – سطيف، من أجل التوصل إلى تحقيق أهداف البحث، حيث تطرقنا فيه إلى تقديم التدقيق في الجزائر ثم تقديم لمؤسسة مطاحن الهضاب العليا –

سطيف، و وصف سيرورة عمليات التموين و تسيير المخزونات ثم في الأخير تقييم نظام الرقابة الداخلية و تقدير خطر الرقابة.

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 للبحثو ختاما باقتراحات حول الموضوع.

## 9. مصادر البحث

يعتمد البحث على مصادر متنوعة باللغة العربية و اللغة الفرنسية،و تم الحصو ل عليها عن طريق البحث المكتبي و الميداني والبحث في شبكة الانترنيت و هي تختص كلها في معالجة كل جوانب البحث بشكل مباشر و غير مباشر، حيث تشتمل على الكتب والمجلات والبحوث والدراسات و مواقع شبكة الانترنيت، النصوص القانونيةو الزيارة الميدانية للمؤسسة محل الدراسة.

## 10. صعوبات البحث

لم أواجه صعوبات كثيرة في الجانب النظري، لأنني وجدت سهولة في الحصول على الكتب من المكتبةو أجدها متوفرة كذلك ساعدتني بعض البحوث التي جلبتها من المواقع الإلكترونيةو الملتقيات العلمية.

أما في الجانب التطبيقي فواجهة صعوبات غير قاسيةو هي:

- التأخيرو التأجيل في المواعيد من طرف موظفي المؤسسة عند إجراء الزيارات إلى المؤسسة محل الدراسة الميدانية؛
- عدم التمكن من إجراء متابعة ومراقبة حيادية لمدى مطابقة التسجيلات المحاسبية مع المستندات المحاسبية، بسبب الاشتغال الدائم لوظيفة المحاسبة وضرورة الاستعانة بجهاز الإعلام الآلي الخاص بالمحاسب.

# الفصل الأول

# عموميات حول التدقيق الخارجي

المبحث الأول: ماهية التدقيق

المبحث الثاني: معايير التدقيق الخارجي

المبحث الثالث: التخطيط لعملية التدقيق

المبحث الرابع: أدلة الإثبات في عملية التدقيق

المبحث الخامس:إعداد تقرير عملية التدقيق

## مقدمة الفصل الأول

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 المستقل أو التدقيق الخارجي.

فالحصول على معلومات مالية صحيحة و صادقة، يقوم بتأكيدها مدقق خارجي باعتباره الشخص المدرب والمؤهل علميا و عمليا لفحص القوائم المالية الختامية للمؤسسة وكذا تقييم مدى الاعتماد على المبادئ المحاسبية المقبولة عموما عند إعداد القوائم المالية.

الهدف من التدقيق الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى تمثيل القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي لها.

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

و من أجل توضيح أكثر حول التدقيق الخارجي 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 الموضوعة له، أهداف و أنواع التدقيق.

**المبحث الثاني** نتناول فيه معايير أداء و ممارسة التدقيق الخارجي 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 نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

## المبحث الأول: ماهية التدقيق

يعتبر التدقيق العملية المنتظمة للحصول على الأدلة و القرائن 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 بلمحة تاريخية حول التدقيق، ثم أهم التعاريف المتداولة بين مختلف الأطراف المعنية بتنظيم وممارسة مهنة التدقيق، وفي الأخير نوجز الأهداف الأساسية من القيام بعملية التدقيق و الأنواع المختلفة للتدقيق.

### المطلب الأول: لمحة تاريخية

إن تكون الدول والمملكات من جهة و تطور الحياة الاجتماعية و الاقتصادية من جهة أخرى أدى إلى تطور المحاسبة و ازدياد حجم عملياتها، فانعكس هذا انعكاسا مباشرا على التدقيق، الذي تطور هو الآخر و انتشر بنفس درجة انتشار المحاسبة و نلخص أهم المراحل التي مر بها التدقيق.

#### الفرع الأول: الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 ميلادية

في أوائل هذه الفترة، كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة و المشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، و الهدف منها هو الوصول إلى الدقة و منع أي تلاعب أو غش بالدفاتر[1].

كما تميزت هذه الفترة بممارسة التدقيق عن طريق الاستماع، أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه، و استعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحيهم.

#### الفرع الثاني: الفترة ما بين 1500 و 1850

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، و لعل ما يمكن استخلاصه من هذه الأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها و زيادة الحاجة للمدققين.

كما تم تطبيق و استعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى و لو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا، و ظهور نوع من الرقابة الداخلية عن المشاريع[2].

---

[1] إشتيوي إدريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، الطبعة الرابعة، 1996، ص 14.

[2] Lionel collins ,Gérard Valin , Audit et control interne « Aspects financiers, opérationnels et stratégiques», 4ème édition Dallos, paris 1992, p, 17.

**الفرع الثالث: الفترة ما بين 1850 و1905**

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة و الإنفصال التام و النهائي بين الملكية والإدارة وظهور الحاجة لمالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قوانين تقر ضرورة إعتماد مدققي الحسابات لتدقيق شركات المساهمة.

أما بالنسبة لأهداف التدقيق في نهاية هذه الفترة فيمكن إختصارها في النقاط التالية[1]:

_ اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية؛

_ اكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية.

**الفرع الرابع: الفترة من 1905 إلى الآن**

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى، والإعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المدقق اعتمادا كبيرا في عملية التدقيق، وكذلك الإعتماد على التدقيق الاختباري، أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في التدقيق.

كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.

كما نلاحظ انتشار استعمال التدقيق في جميع أنحاء العالم وعلى جميع المستويات.

**المطلب الثاني: تعريف التدقيق**

صدرت عدة تعاريف حول التدقيق أهمها مايلي:

**الفرع الأول: التعريف الأول**

يعرف التدقيق على أنه: " عملية إنتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر القوائم للواقع الفعلي لها، وهي عملية تمكن المدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها"[2].

**الفرع الثاني: التعريف الثاني**

" اختبار تقني صارم من طرف مدقق مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف

[1] إشتيوي إدريس عبد السلام، مرجع سابق، ص 16.
[2] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 01.

وعلى مدى احترام المبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة و للوضعية المالية و نتائج المؤسسة"[1].

**الفرع الثالث: التعريف الثالث**

و يعرفه أمين السيد أحمد لطفي على أنه:

" يمثل عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بأحداث إقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات و المعايير المقررة و توصيل النتائج للمستخدمين المعنيين"[2].

**الفرع الرابع: التعريف الرابع**

و من 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 للمعايير الموضوع، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"[3].

**الفرع الخامس: 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 كفء و مستقل.

يتضمن التعريف السابق مصطلحات و عبارات هامة هي:

- المعلومات و المعايير المقررة سلفا؛
- جمع و تقييم الأدلة؛
- الشخص الكفء و المستقل؛
- التقرير.

[1] Lionel collins ,Gérard Valin, op.cit , p, 21.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 07.

[3] محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية ، الدار الجامعية، القاهرة، 2002، ص 06.

و لا يقصد بالمعايير المقررة سلفا معايير التدقيق، إنما يتم تحديدها من طرف المدقق وفقا للمبادئ المحاسبة المتعارف عليها و وفقا لمزاعم الإدارة[1] كذلك، ثم يتم إجراء التدقيق عن طريق مقارنة المعلومات ( القوائم المالية ) مع تلك المعايير الموضوعة مسبقا، و يجب على المدقق أن يلم بالمزاعم حتى يتمكن من أداء التدقيق على نحو ملائم.

**المطلب الثالث: أهداف التدقيق**

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

**الفرع الأول:الأهداف العامة للتدقيق**

و تتمثل في العناصر التالية[2]:

- التسجيل المحاسبي؛
- التقييم و التخصيص؛
- الحقوق و الالتزامات؛
- العرض و الإفصاح؛
- إبداء رأي فني.

**أ. التسجيل المحاسبي**

من خلال إجراء عملية التدقيق يعمل المدقق على التحقق من أن المعالجة المحاسبية قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، و أن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا و أنها متعلقة بأصل الأحداث المالية التي وقعت، كأن يسجل مثلا المحاسب الحصول على معدات المكتب انطلاقا من المستندات التالية:

- وصل الطلبية؛
- الفاتورة؛
- وصل الاستلام.

**ب. التقييم و التخصيص**

يتعلق هذا الهدف في تحديد ما إذا كانت الأصول والالتزامات وحقوق الملاك والإيرادات و المصروفات قد تم إدراجها ضمن القوائم المالية وفقا للقيم المناسبة التي أنتجها النظام المحاسبي مثل تسجيل الأصل الثابت وفقا التكلفة التاريخية و أن هذه التكلفة قد تم تخصيصها على نحو ملائم على الفترات المحاسبية من خلال الإهتلاك.

[1] ألفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة، محمد محمد عبد القادر الديسطي 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.

يهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية و تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، و بانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

**ج. الحقوق و الالتزامات**

يعمل التدقيق في هذا البند التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة و أن الخصوم التزام عليها، بتحديد ما إذا كانت الحقوق و الالتزامات المدرجة في القوائم المالية هي فعلا الحقوق و الالتزامات التي على المنشأة في تاريخ محدد.

**د. العرض و الإفصاح**

يقوم المدقق بتحديد ما إذا كانت مكونات القوائم المالية قد تم تجميعها أو فصلها و وصفها و الإفصاح عنها على نحو ملائم.

يعتبر عمل المدقق تمهيدا لعرض القوائم المالية من طرف المؤسسة من 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 آريه 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.

ولكي يتسنى له ذلك ينبغي على هذا الأخير و في إطار ما تمليه الأبعاد النظرية و التطبيقية لإطار التدقيق، القيام بالفحص و التحقق من العناصر الآتية[1]:

- التحقق من الإجراءات و الطرق المطبقة؛
- مراقبة عناصر الأصول؛
- مراقبة عناصر الخصوم؛

[1] Mokhtar Belaiboud, Guide pratique d'audit financier et comptable, La maison Des livres, Alger, 1982, p.p, 22,23.

- التأكد من التسجيل السليم للعمليات؛
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباءو النواتج التي تخص السنوات السابقة؛
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعبو الأخطاء؛
- تقييم الأداء داخل النظامو المؤسسة ككل؛
- تقييم الأهدافو الخطط؛
- تقييم الهيكل التنظيمي؛
- تقييم الأنظمة الرقابية.

يستطيع المدققو 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 وعن مصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي لإعطاء الصورة الحقيقة عن المؤسسة للأطراف المستخدمة لآراء المدقق.

**الفرع الثاني: أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية**

و تتمثل في العناصر التالية[1]:

- الوجودو الحدوث؛
- الاكتمال؛
- الدقة؛
- التبويب؛
- التوقيت؛
- الترحيلو التلخيص؛
- التقييم.

**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 الوجودو الحدوث.

**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.

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

و بما أن الاكتمال هو من بين أهم الخاصيات الواجب توافرها في المعلومة أصبح من الضروري كذلك على النظام المحاسبي توليد معلومات كاملة على كل الأحداث التي تمت[1].

فمثلا تظهر القوائم المالية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة، لذا يقوم المدقق بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت وفق معالجة محاسبية سليمة، ومفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا و لم يلمسها أي حذف أو نسيان من طرف المحاسب ليكون للمدقق الحجة على التأكيد بصحة المعلومات التي يولدها النظام المحاسبي و مدى تمثيلها للعنصر موضوع التدقيق.

يعتبر كل من هدفي الوجود و الاكتمال كهدفين متعارضين في مجال التدقيق.

**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 المعينة.

**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، فمثلا إذا تم تصنيف عمليات الشراء التي حدثت على الحساب على أنها مشتريات نقدية سوف يعكس ذلك تمتع المؤسسة بالسيولة النقدية ما يجعل الموردين لا يترددون في تموينها بالاحتياجات.

**ه. 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 والأستاذ 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 وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية و تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات

[1] صديقي مسعود، نفس المرجع السابق، ص 25.

المعنية، وتسجيل ثمن شراء الأصل إضافة إلى المصاريف التي تتحملها المؤسسة لقاء الحصول عليه وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن الآتي[1]:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش؛
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية؛
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

**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 ونتائج الاستغلال و التدفقات النقدية،واتفاق القوائم المالية مع معايير المحاسبة المتعارف عليها في إطار مفهوم الأهمية النسبية.

**المطلب الرابع: أنواع التدقيق**

تجدر الإشارة هنا إلى أن هذه الأنواع لا ترتبط بالموضوع المراد تناوله في البحث باستثناء التدقيق المالي الذي هو موضوع الدراسة، لذا سوف نركز على الأنواع المختلفة المرتبطة بالتدقيق المالي انطلاقا من الزوايا التي ينظر منها للنوع كما يلي[2]:

- من زاوية الإلزام القانوني؛
- من زاوية نطاق التدقيق؛
- من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات؛
- من زاوية توقيت التدقيق؛
- من زاوية القائم بعملية التدقيق.

**الفرع الأول: من زاوية الإلزام القانوني**

**أ. التدقيق الإلزامي**

وهو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به، أي أنه التدقيق الذي تلتزم به المؤسسات وفقا للقانون السائد ( قانون الشركات – قوانين الضرائب – قانون الاستثمار)، ومن ثم يترتب عن عدم القيام بذلك التدقيق وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

[1] نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.
[2] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفا للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2000، ص 11.

**ب. التدقيق الاختياري**

و 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 المحاسبية[1].

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 اختباراته، 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 معلومات[2].

**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 و المستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام و أنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء و الغش.

---

[1] كمال الدين الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص 188.

[2] محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، نفس المرجع السابق، ص 35.

لذلك نجد أن هذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسات الصغيرة،و لا يناسب المؤسسات الكبيرة نظرا لزيادة أعباء التدقيق، بالاظافة إلى تعارضه مع عاملي الوقت و التكلفة اللذين يحرص المدقق دائما على مراعاتهما باستمرار.

**ب. التدقيق الاختباري**

و يقصد 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 الطبيعيو كذلك طرق اختيار العينات الإحصائية.

**الفرع الرابع: من زاوية توقيت التدقيق**

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

**أ. التدقيق المستمر**

يقوم المدقق في هذا 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 الإمكانات المتاحة.

**ب. التدقيق النهائي**

يعين المدقق في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات، ليقوم المدقق بعدها بإجراء الاختبارات و الفحوص الضرورية وفق ماينص 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 مايلي :

**أ. التدقيق الخارجي**

هذا النوع من التدقيق هو محور اهتمامنا بشكل كبير في هذا البحث، و 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).

أما 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 والقيود و السجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في صحة المركز المالي.

ينقسم التدقيق الخارجي في الجزائر إلى الأقسام الثلاثة التالية[1]:

- **التدقيق القانوني**: أي الذي يفرضه القانون و يتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية الذي يقوم به محافظ الحسابات.
- **التدقيق التعاقدي (تدقيق اختياري)**: و هو الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (داخلية أو خارجية)،المتعاملة مع المؤسسةو الذي يمكن تجديده سنويا.
- **الخبرة القضائية**:و هي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

**ب. التدقيق الداخلي:**

هو نشاط تأكيدي 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)، و ذلك عن طريق إيجاد نظام رقابة كفؤ و بتكلفة معقولة.

يمكن التمييز بين التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي من خلال الجدول الآتي:

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

الجدول رقم (1.1): يمثل التمييز بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي.

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

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: مرجع سابق، ص 43.

**المبحث الثاني: معايير التدقيق الخارجي**

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 و تبطة 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، و بالرغم من الاختلاف في المعنى إلا أنهما مرتبطان و متكاملين لبعضهما البعض[1].

حيث أنه للقيام بالإجراءات اللازمة لعمل المدقق لابدو أن يلتزم و يراعي المعايير المهنية الموضوعة 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 هي[2]:

- 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 إلى[3]:

- معيار التدريب و الكفاءة؛
- معيار الإستقلال؛
- بذل العناية المهنية اللازمة.

[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، ص55 .
[3] نفس المرجع السابق، ص60.

**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.

و لتحديد معيار الكفاءة لابد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي و التأهيل العملي و التكوين المهني المستمر[1].

**أ. التأهيل العلمي**

معنى هذا أن يكون لدى المدقق مؤهلا جامعيا في المحاسبة والتدقيق كذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى، كالإلمام بالجوانب السلوكية والإدارة مثل الاقتصاد و الإحصاء.

**ب. التأهيل العملي**

معنى هذا المعيار أنه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مدققا 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 ومعرفته 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 الأطراف[2].

يمكن **تعريف الاستقلال** بأنه " أن يكون المدقق أمينا و نزيها وصادقا، و يكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، حيث لا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، و لا يغير قراره و رأيه نتيجة خصومه، و إنما يجب عليه أن يبدي رأيه الفني و الموضوعي عن قناعته الشخصية و بناءا على استخدامه للمعايير المهنية، و عليه أن لا يكتم أو يحرف ما يصل إلى علمه من وقائع أو مخالفات"[3].

يرتكز معيار استقلال المدقق الخارجي على جانبين هما[4]:

- الإستقلال المادي؛

[1] محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي، نفس المرجع السابق، ص 52.
[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 40.
[3] صادق الحسني، استقلال المدقق، دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية و التشريعات المنظمة للمهن"، مجلة دراسات العلوم، الأردن، 1999، ص 12.
[4] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 60.

- 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 وضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، أي أن يحافظ المدقق على اتجاه غير متحيز عند أداء عملية التدقيق في كل مراحله.

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 وإدارة المؤسسة. و للحكم على مدى استقلالية المدقق، حددت دراسة لجمعية المحاسبة الأمريكية لثلاث جوانب هي[1]:

- 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 مؤهلا و مستقلا 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 بمسؤوليته.

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 ومميّز لمن يعمل و ينشط 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** فيتجه نحو الإعلان و الإفصاح عن العناية التي عن طريقها تؤدي المهام المطلوبة من المدقق[2].

فحتى يتحلى المدقق بالحكمة و الحذر يجب عليه أن يحاول الحصول على كل أنواع دائما بإزالة كل الشكوك و طلب كل الاستفسارات الخاصة بالعناصر و القوائم المالية التي من خلالها سيبدي المعلومات التي يمكن لها أن تجعله يتنبأ

* Securities and exchange commission.

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 41.

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

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 عاديةو كذلك أهمية متزايدة للخطر عند قيامه بتدقيق الأقسام التي يحدث فيها التلاعب و تكثر 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 منها[1]:

ـ 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 بالعميل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛

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

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

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

ـ أن يعمل المدقق دائما على تطوير خبرته المهنية؛

ـ الاهتمام بتدقيق عمل مساعديه.

**المطلب الثاني: معايير العمل الميداني**

إن هذه المعايير تهتم بوضع مجموعة من التوجيهات التي يجب على المدقق أن يأخذ بها عند قيامه بعملية التدقيق و تنفيذه له، كما تجدر الإشارة إلى أن هذه المعايير أكثر دقة مقارنة مع المعايير العامة للتدقيق، فمعايير الفحص الميداني تشمل ثلاثة معايير أساسيةو التي يمكن ذكرها كالتالي[2]:

- وضع خطة عمل ملائمة والتخطيط السليمو الإشراف المستمر على عمل المساعدين؛
- تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛
- عمل المدقق على الحصول على الأدلة الكافية والملائمةو التي تكون له مهمة عند إبداء رأيه.

**الفرع الأول: معيار وضع الخطة و التخطيط السليم و الإشراف على المساعدين**

إن برنامج التدقيق المستعمل لتنفيذ إجراءاته و عملياته يجب أن يكون على شكل خطة مكتوبة، و التي تتضمن الدفاتر و السجلات المحاسبية الواجب فحصهاو كذلك الوقت المحدد لذلك، مع اتصاف هذا البرنامج بالمرونة بحيث يكون الهدف الأساسي من التدقيق هو القيام بفحص سليم و ليس مجرد استكمال و إنهاء برنامج التدقيق و تنفيذه بالكامل.

[1] غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 41.
[2] نفس المرجع السابق، ص 42.

و لتحقيق هذا المعيار يجب إنجاز الأنشطة الثلاثة التالية[1]:

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

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

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

أما بالنسبة للإشراف على المساعدين و تقييم 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 و تقييم أدائهم و متابعة مدى تقدمهم في تنفيذ المهام.

فمما سبق يمكن استخراج مجموعة من الأهداف لتخطيط و وضع برنامج للتدقيق، هو أنها تبيّن مجال الفحص و الاختبارات المراد القيام بها كذلك العناصر الخاضعة لهذه الاختبارات و الفحص، وخطوات الفحص الضروريةو التوقيت كذلك، كما أن هذا البرنامج يستخدم للدلالة على العمل المنجز و مراقبته.

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 و تحديد 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 التالية[2]:

- 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 وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل ويتوجب على المدقق الحصول على معلومات عامة حول النظام ثم تقييمه في مرحلة ثانية وفحص الحسابات في مرحلة ثالثة."حيث أظهرت الدراسات التحليلية بأن الحالات

[1] عبد الفتاح الصحن، درويش محمد ناجي، مرجع سابق، ص 38.
[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 43.

المتعلقة بالخسائر كان يمكن تجنبها لو توفرت أنظمة رقابة فعالة"[1].

غير أن أهم هذه المراحل هي تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في العميل، وتتمثل أهمية هذه المرحلة في أنها تساعد المدقق على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق 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 وبناءا على نتائج دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل ملائم، يمكن أن يحدد نطاق إجراء الفحص بدقة ثم اللجوء إلى أسلوب العينات الإحصائية، والقيام 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 والتغير في القوائم المالية نظرا لعدة أسباب يمكن إرجاعها إلى المدقق أو إلى الإجراءات المتبعة في القيام بعملية الاختبار.

و سوف نتطرق إلى دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية الفصل الثاني.

**الفرع الثالث: معيار جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة**

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 وتنبؤات 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 والرشيد لتقديرات المدقق حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية.

ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للتدقيق والتحقق، فما لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والتدقيق فإن عملية التدقيق لا يكون لوجودها معنى أو سبب[2].

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.

[1] الرمحي زاهر،تطوير أسلوب التدقيق المبني على المخاطر ، أطروحة دكتوراه،جامعة عمان العربية، الأردن 2004،ص 82.
[2] محمد سمير الصبان ، محمد مصطفى، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية/ مصر 2005، ص 166.

لذلك تم تقسيم معايير إعداد تقرير مدقق الحسابات إلى أربعة معايير هي كالتالي[1]:

- 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 و في 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.

و يتطلب هذا المعيار التحقق ليس فقط من مدى قبول المبادئ المحاسبية و لكنه 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 هدفين[2]:

**أ.** أن هذه المبادئ تعمل على تحديد تأثير العمليات داخل المؤسسة كما حدثت فعلا، و تستخدم الأساس الملائم لتحقيق الإيرادات، بشكل يربط التكاليف بالإيرادات وتخصيصها على الفترات المحاسبية؛

**ب.** أن الإجراءات المتبعة لعرض الميزانية و القوائم المالية تخلو من التحيز وتعبر بصدق عن البيانات و الطرق المحاسبية لكل من له مصلحة في المؤسسة.

و بعد قيام المدقق بتدقيق القوائم المالية، و تقويم النتائج التي توصل إليها عن طريق الأدلة المتوافرة لديه، يتعيّن عليه إبداء رأيه في ما إذا كانت المعلومات المالية تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة على أن يكون رأيه كنتيجة شاملة[3].

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.

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

[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.

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

و الهدف من هذا المعيار هو[1]:

**أ.** قابلية القوائم المالية للمقارنة؛

**ب.** توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية و قابليتها 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، و إنما يتضمن كذلك أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها و تصنيفها 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 و تدخل ضمن مسؤولية الإدارة حتى لو ساعد المدقق في إعدادها.

و تتمثل أهمية الحكم على ملائمة الإفصاح في النقاط التالية[2]:

**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 صريحو لا يحتمل التأويل أو الشك؛

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

**هـ.** أن الإفصاح يعود بالضرر على المؤسسةو لا يعود بالفائدة الكافية على الغير.

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

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

و يتضمن هذا المعيار أن رأي المدقق يلم بجميع القوائم المالية حتى يمكن التحقق من مدى صدق وصحة المركز المالي للمؤسسةو وضوح 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.

[1] غسان فلاح المطارنة،مرجع سابق، ص 46.
[2] مرجع سابق، ص 48.

و على المدقق أن يتضمن تقريره رأي فني محايد عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو امتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها إبداء هذا الرأيو الإشارة إلى العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي[1].

يجب على المدقق كذلك في حالة امتناعه عن إبداء الرأي أن يذكر بالتقرير الأسباب من وراء ذلك و قد تتضمن أسباب الامتناع عن إبداء الرأي كما يلي[2]:

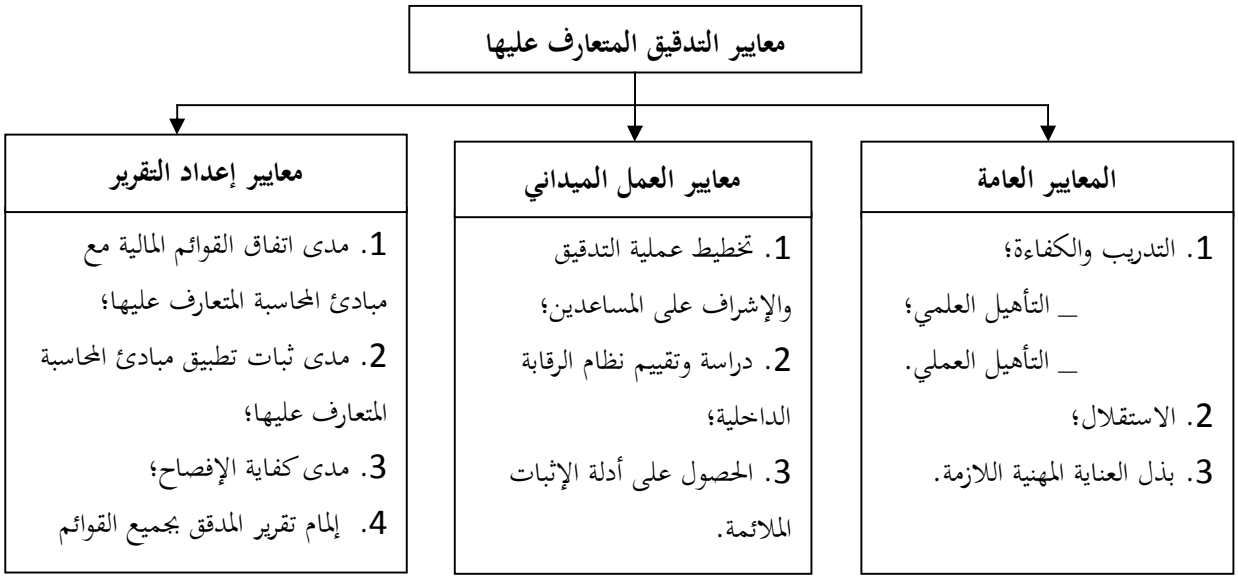
**أ.** تحديد نطاق عمل المدقق بطريقة تؤثر جوهريا على إجراءات الفحص و عدم إمكانية إجراء الفحص بشكل كاف؛

**ب.** حالة عدم التأكدو التي تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية، و التي تجعل المدقق يعتبر إبداء رأي متحفظ لا يعد مناسبا بسبب عدم التأكد؛

**ج.** عدم استقلال المدقق عن العميلو الذي يؤدي إلى عدم تمكنه من إبداء الرأي.

و يمكن تلخيص معايير التدقيق المتعارف عليها و التي تطرقنا لها في الشكل الآتي:

**الشكل رقم (1.1): معايير التدقيق المتعارف عليها.**




المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معايير التدقيق.

**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.

[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 26.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 49.

يتطلب التخطيط لعملية التدقيق و الإشراف على المساعدين تنفيذ عملية التدقيق وفقا لخطة ملائمةو كذا التخصيص السليم للوظائف الفنيةو الإدارية بالمكتب القادرة على إنجاز عملية التدقيق بمستوى مهني يمنح الثقة لمستخدمي القوائم المالية.

إن مهمة التدقيقو 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 عامةو كذلك التخطيط لكيفية تنظيم عمل المدقق وتخصيصه للمهام على المساعدينو الإشراف عليهم على نحو ملائم ثم التطرق إلى كيفية تنظيم و توثيق ما قام به المدققو 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 تساعدهم في إجراء عملية التدقيق بشكل مناسب و تتمثل هذه الأهداف أو الأسباب الحقيقية من ضرورة تخطيط المدقق لعملية التدقيق في ما يلي[1]:

- 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 التالية[2]:

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

* المعيار الأول من معايير العمل الميداني.
[1] ألفين أرينز، جيمس لوبك، ص286.
[2] مرجع سابق، ص 288.

**الفرع الأول: التمهيد لتخطيط عملية التدقيق**

تتم معظم أنشطة التمهيد للتخطيط في بداية التدقيق، وعادة ما تتم لدى العميل إلى المدى الذي تكون فيه عملية، و يتضمن التمهيد للتخطيط الخطوات التالية[1]:

- ما إذا كان سيتم قبول التعامل مع عميل جديد أو الاستمرار في التعامل مع عميل قديم؛
- الحصول على خطاب التعاقد؛
- اختيار المدققين الذين سيشملهم 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 أمرا سهلا 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 سيشملهم 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 المدقق[2].

سيبحث المدقق عن المعلومات المهمة و التي ستؤثر على عملية التدقيق. كما أنها تحدد اتجاه و امتداد التدخلات الممكن فحصها في المؤسسة.

[1] نفس المرجع السابق، ص، 289.

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

**الفرع الثالث: الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للمؤسسة**

يجب أن يتم اختبار ثلاثة أنواع من المستنداتو السجلات القانونية في بداية التدقيقو هي[1]:

- عقد المؤسسة و النظام الأساسي لها؛
- محاضر إجتماعات مجلس الإدارة؛
- العقود.

**الفرع الرابع: أداء الإجراءات التحليلية الأولية**

يعد تنفيذ الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط جزءا هاما من أداء التدقيق على نحو كفء و فعال، و يعرف الإيضاح رقم 56 لمجلس معايير التدقيق الإجراءات التحليلية على أنها: " تقييم للمعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية و بعضها البعض، و يتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المدقق[2].

و يمكن تعريفها كذلك بأنها استخدام المقارناتو العلاقات 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 التدقيقو في كل مرحلة من مراحل التخطيط لعملية التدقيق إلى غاية إتمام عملية التدقيق لذلك تهدف إلى تحقيق الأغراض التالية[3]:

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، و يوجد خمسة أنواع رئيسية من الإجراءات التحليلية هي[4]:

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

---

[1] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، 295.
[2] مرجع سابق، ص 254.
[3] المرجع نفسه، ص 255.
[4] حجاز خديجة، إستخدام أساليب المعاينة الاحصائية في ترشيد الحكم الشخصي لمدقق الحسابات، رسالة ماجستير، 2009/2008/، جامعة سطيف، الجزائر، ص 56.

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 و تقنية يتم إستخدامها في أداء الإجراءات التحليلية بسبب كثرة المعلومات المالية و المحاسبية التي تخص نشاط المؤسسة، و من هذه الأساليب مايلي[1]:

ج – 1: استخدام تقنيات التحليل المالي؛

ج – 2: استخدام الأساليب الإحصائية؛

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

**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.

**أ. 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"[2].

و يكون المدقق مسؤولا عن تحديد مدى وجود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية، و إذا رأى المدقق أن هناك تحريفا جوهريا، يجب عليه أن يوجه انتباه للمؤسسة حتى يمكن تصحيح الموقف، و إذا رفضت المؤسسة القيام بتصحيح القوائم المالية، يجب على المدقق أن يصدر رأي مقيد أو رأي سلبي، بناءا على مقدار التحريف.

**ب. تقدير خطر التدقيق الممكن قبوله**

يعتبر خطر التدقيق الممكن قبوله مقياسا لمدى رغبة المدقق في قبول وجود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية، بعد انتهاء عملية التدقيق و إصدار تقرير نظيف، وعندما يقرر المدقق مستوى منخفض من خطر التدقيق الذي يمكن قبوله، يعني ذلك أن المدقق يرغب في أن يكون متأكدا بشكل أكبر من عدم وجود تحريف جوهري في القوائم المالية.

[1] ألفين أرينز، نفس المرجع السابق، ص 256.

[2] Lionel collins, Gérard valin, op, cit, p, 126.

حيث أن تقدير الخطر بالصفر يعني وجود تأكد 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.

يعد كل من دراسة الرقابة الداخلية ، و تقدير خطر الرقابة أحد المكونات الأساسية في نموذج مخاطر التدقيق*.

**الفرع السابع: وضع الخطة العامة للتدقيق و برنامج عملية التدقيق**

يتمثل تنفيذ الخطوات الستة الأولى في عملية تخطيط التدقيق أساسا 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.

* يتمثل نموذج مخاطر التدقيق في الصيغة الرياضية التي يتم بها حساب أي نوع من أنواع مخاطر التدقيق.
يستخدم هذا النموذج أساسا لتقدير حجم الأدلة التي سيتم جمعها في كل عملية تدقيق. كما يعتبر أساسي كذلك لتخطيط عملية التدقيق.
و لمزيد من التفصيل حول نموذج مخاطر التدقيق يرجى الإطلاع على:
_ النشرتين، 39 و 47 من معايير التدقيق.
_ ألفين أرينز و جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 333.

الشكل رقم (2.1): مراحل التخطيط لعملية التدقيق.

المصدر: ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 287.

من خلال الشكل السابق نستنتج أنه يتم استخدام المعلومات التي يتم التوصل إليها في عملية التمهيد للتخطيط و المعلومات الأساسية للمؤسستو 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 وخطر التدقيق الذي يمكن قبولهو كذلك خطر الرقابة من جل تصميم خطة التدقيق العامة و برنامج التدقيق.

**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، و أنه ملزم كذلك بتنظيم و تقسيم أعمال التدقيق على مساعديه بطريقة تكفل تحقيق مستوى مرضي من جودة التدقيق[1]، و مستو ى 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 و ذلك تبعا لحجم العمل وطبيعتهو كذلك تبعا للشكل القانوني للمكتب في حد ذاته، فإذا كان المدقق يمارس عمله لوحده فإنه يجمع في أدائه كل الوظائف.

في حالة ما إذا كان المكتب ملكا لشركة من المدققين ( الخبراء المحاسبين أو/ و محافظي الحسابات)، فإنه و بصفة عامة يكون مقسما إلى القسمين الرئيسين التاليين[2]:

- **القسم الإداري**: يشمل مختلف المستخدمين و إدارة المكتب الداخلية؛
- **القسم الفني**: يشمل مختلف أعمال التدقيق والضرائب و المحاسبة بمختلف أنواعهم.

و يلعب العنصر البشري في مكتب التدقيق و في أدائه لمهمته سواء اختلفت من حيث المدة أو من حيث الطبيعة دورا هاما، حيث أن مهمة المدقق تتطلب مجموعة من الأشخاص ذوي التكوين المالي والمحاسبي، و الذين يملكون مستويات ترتيبية مختلفة جدا.

و سيتم إعطاء الترتيب التالي و الصادر عن المعهد الفرنسي للخبراء المحاسبين(IFEC)*[3]:

- المستوى الأول: الشركاء ( الخبراء المحاسبين)؛
- المستوى الثاني: مديرو الأقسام؛
- المستوى الثالث: المساعدون الرئيسيون ( مساعدو التأطير )؛
- المستوى الرابع: المساعدون أو المندوبون ( مساعدون مثبتون )؛
- المستوى الخامس: المساعدون تحت التمرين.

و بالرجوع إلى هذه الحالة من التنظيم الإداري لمكتب التدقيق، فبالإضافة إلى مختلف الأشخاص الذين يتكون منهم مكتب مدقق الحسابات، فإنه قد يكون في المكاتب الكبيرة خبراء للضرائب فيما يتعلق بعمليات التدقيقو كذلك أحد المحامين أن يكون مسؤولا عن قضايا المكتب القانونية.

[1] حجاز خديجة، مرجع سابق، ص 36.
[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، 204.

* Institut Français Des Experts Comptable.
[3] Mokhtar Belaiboud, op, cit, p 88.

**الفرع الثاني: أنواع برامج التدقيق**

على العموم يمكن تصنيف برامج التدقيق إلى ثلاثة أنواع أساسيةو هي[1]:

- البرامج النموذجية؛
- برامج متدرجة؛
- برامج ثابتة أو محددة سابقا.

**المطلب الثالث: أوراق العمل**

إن الجزء الكبير من وقت المدقق مخصص لإعدادو تحضير أوراق العمل لأنها تعتبر المادة الأولي 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.

**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، و بواسطتها يكون لدى المدقق الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير لمدى الفحص الذي قام به، و الدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عملية الفحص"[2].

كما تعرف أوراق العمل طبقا للنشرة رقم 41 من معايير التدقيق " على أنها السجلات التي يحتفظ بها المدقق و التي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها والاختبارات التي تم تنفيذها و المعلومات التي تم الحصول عليها و الاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها خلال أداء عملية التدقيق"[3].

**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 وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها و توفر أوراق العمل كذلك الأهداف التالية[4]:

- 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 .

[1] يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، 2000، ص 69.
[2] محمد سمير الصبان ، محمد مصطفى، مرجع سابق، ص. ص179- 180.
[3] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 300.
[4] نفس المرجع السابق، ص 301.

**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 وفقا 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 وبالحجم المناسب و أن تقرير التدقيق مناسبا في ضوء نتائج عملية التدقيق.

**ج. تعتبر بيانات يتم استخدامها لتحديد النوع المناسب من تقرير التدقيق**

توفر أوراق العمل مصدرا هاما 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 إطارا رئيسيا 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.

**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 و الاختبارات التي يتم تنفيذها و المعلومات التي يتم الحصول عليها و الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

و تحتوي هذه الأو راق على كل شيء يتعلق بالتدقيق ويتم تنظيمها في ملفات دائمة و أخرى في ملفات جارية

**أ. الملف الدائم**

تتمثل الملفات الدائمة في أوراق العمل التي تحتوي على بيانات تاريخية أو البيانات ذات الطبيعة المستمرة وثيقة الصلة بعملية التدقيق الحالية، و توفر البيانات كذلك مصدرا ملائما عن عملية التدقيق محل الاهتمام و المستمرة من عام لآخر[1].

[1] نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

و يتكون الملف الدائم من العناصر التالية[1]:

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

**ب. الملف الجاري**

عكس الملف الدائم المستعمل طوال مهمّة 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 و العناصر التي أدت بالمدقق إلى التصريح برأي حول درجة صحة و مصداقية الحسابات السنوية[2].

على المدقق أن يتحلى بالسرية من حيث المعلومات التي يتلقاها من طرف المؤسسة خاصةو أن الملف الدائم و الملف الجاري هما ملك المدقق، إلا السجلاتو الوثائق التي هي ملك المؤسسةو التي يستعملها المدققو يتطلع عليها أثناء قيامه بعملية التدقيق[3].

يحتفظ المدقق بالملف الدائمو الجاري لمدة لا تقل على عشرة سنوات وذلك طبقا لأحكام المادة الثانية عشر من القانون التجاري[4].

[1] Ordre National Des Experts Comptables, Commissaires aux comptes et comptables agrées, Diligences professionnelles du commissaire aux comptes, 1994, P. P, 9,10.
[2] IBID, P. P, 12,13.
[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 155.
[4] Ordre National Des Experts Comptables, Commissaires aux comptes et comptables agrées, 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، و يعتبر دليل الإثبات بينة قاطعة أما القرينة فتستعمل للاستعاضة بها عن الدليل حيث يلجأ المدقق إلى جمع أكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات المستعصية ليستعيض بها عن دليل الإثبات القاطع[1].

و تعرفنا أن أحد أهداف عملية التدقيق هو التأكد من صحة و سلامة البيانات المالية و السجلات المحاسبية و إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة تمثيل القوائم و السجلات عن نتيجة أعمال المؤسسة و مركزها المالي خلال الفترة المحاسبية.

و حتى يقوم المدقق بإبداء رأيه المحايد لابد من حصوله على أدلة وقرائن إثبات كافية و ملائمة تمكنه من الحكم على العنصر محل الفحص و التعبير 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

و تعرف أدلة الإثبات في التدقيق بأنها كل ما يمكن أن يؤثر على حكم و تقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية[2].

#### الفرع الثاني: التعريف الثاني

و قد عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد و قواعد 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 و الملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة، لتكون الأساس الذي يبني عليها رأيه المهني.

---

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

[2] وليام توماس وأمرسون 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 2010. www.ifac.org

## المطلب الثاني: خصائص أدلة الإثبات

مما سبق نلاحظ أن المعيار ينص على أن أدلة الإثبات يجب أن تتصف بخاصيتين هما[1]:

- الكفاية؛
- الملائمة.

### الفرع الأول: الكفاية

أن تكون الأدلة التي يحصل عليها مدقق الحسابات بالقدر الكافي و الضروري لدعم رأيه الفني عن صحة القوائم المالية المقدمة.

و بما أن مدقق الحسابات يلجأ إلى استخدام الاختبارات الإحصائية أو أسلوب العينات، فإن هذا يتطلب منه معرفة ما هو حجم العينة الملائم لدعم رأيه، و الاعتبارات التالية يمكن أن تساعد مدقق الحسابات في تحديد مدى كفاية أدلة الإثبات[2]:

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

### الفرع الثاني: الملائمة

يقصد بملائمة أدلة الإثبات معرفة نوعيتها و مدى صلتها بتوكيد خاص، حيث ينظر إلى ملائمة الدليل من حيث علاقته بهدف التدقيق لتكوين الرأي الفني حول صدق القوائم المالية و إعداد التقرير[3] .

فمثلا للتحقق من قيمة عنصر المدينين يجب أن يستخدم المدقق نظام المصادقات مع العملاء، حيث أنها تعتبر دليلا قويا و ملائما.

و لكي يتحقق المدقق من ملكية المؤسسة لأصل ثابت يمكن أن يحصل على شهادات من الغير تؤكد ملكية المؤسسة لذلك الأصل (الشهر العقاري للأراضي و المباني).

كذلك يعتبر إجراء الفحص الفعلي للمخزون و عناصره الأخرى من أقوى أدلة الإثبات الأخرى للتأكد من صحة و وجود هذا العنصر في مخازن المؤسسة.

---

[1] غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 175.
[2] مرجع سابق، ص 178.
[3] المرجع نفسه، نفس الصفحة.

**المطلب الثالث: أنواع أدلة الإثبات**

هناك العديد من أنواع أدلة الإثبات في عملية التدقيق و أهمها[1]:

- الوجود الفعلي؛
- الدقة المحاسبية و الفنية 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 و الأراضي و العقارات و التجهيزات والنقدية و المخزون، و يعد القيام بالجرد الفعلي دليل قوي على وجود الأصل في حوزة المؤسسة و لكنه لا يعتبر كدليل على ملكية الأصل حيث أنه يجب على المدقق الحصول على المستندات و الشهادات المؤيدة للملكية.

وينظر إلى الجرد الفعلي على أنه أحد أنواع الأدلة الموثوق فيها، كونه يتم من قبل المحقق نفسه و لا يوجد دليل أقوى من الذي يحصل عليه المدقق شخصيا، و قد يتم اللجوء إلى الجرد الفعلي للتحقق من صلاحية وجود الأصل، و في بعض الأنشطة التي لا يملك المدقق الخبرة بطبيعة هذا النشاط يجب عليه أن يلجأ إلى خبراء للقيام بعملية الجرد.

**الفرع الثاني: الدقة المحاسبية و الفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر**

تعتبر الدقة المحاسبية و الفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر والسجلات قرينة و دليل على صحة العمليات و دقة البيانات، و ذلك يتحقق من خلال رجوع المدقق إلى العمليات المسجلة في الدفاتر والمستندات و دفاتر الأستاذ و موازين المراجعة و الكشوف 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 و حسابات النتائج للمؤسسة، و هذا يستغرق مدة معينة، و بعد هذه الفترة قد تظهر بعض العمليات وهي مرتبطة بالفترة السابقة التي قد تكون دليل الإثبات على صحة أو خطأ بعض العناصر الخاصة بالميزانية و حسابات النتائج، و التي يقوم المدقق بفحصها، فمثلا قد يتأكد المدقق من صحة التزام موجود بالميزانية إذا ما لاحظ أن ذلك الالتزام قد سدد في الفترة اللاحقة وتأكد من جديد ذلك التسديد و سلامته.

[1] أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع السابق، ص 129.

**الفرع الرابع: المصادقات**

تمثل المصادقات إيصال أو رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد[1]، للتحقق من المعلومات التي يطلبها المدقق.

تعتبر المصادقات دليل قوي يتم استخدامه بكثرة من طرف المدققين، لأنه يصدر من مصدر مستقل عن المدقق و المؤسسة.

ويتوقف استخدام المصادقات أو عدم إستخدامها على توافر الحاجة للاعتماد في الموقف و أيضا في حالة توافر بدائل أخرى للإثبات، و عادة لا يتم استخدام هذا الدليل في تدقيق بعض الأصول الثابتة لأنه يمكن التحقق منها عن طريق الفحص الفعلي أو التوثيق.

توجد ثلاثة أنواع من المصادقات يمكن للمدقق إستخدامها هي[2]:

- المصادقات الإيجابية بدون معلومات مرسلة للمصادق؛
- المصادقات الإيجابية التي تحمل معلومات مطلوب المصادقة عليها؛
- المصادقات السلبية.

**أ. مصادقات إيجابية بدون معلومات مرسلة للمصادق**

يعني هذا النوع أن يرد المصادق عليها بعد أن يملأها بالمعلومات المطلوبة منه، و مثال ذلك عندما تطلب إدارة المؤسسة من عميلها إرسال خطاب إلى المدقق حول رصيده في تاريخ الميزانية.

**ب. مصادقات إيجابية بتضمينها بمعلومات يجب المصادقة عليها**

تتضمن هذه المصادقة المعلومات التي يطلب من الطرف الثالث المصادقة عليها بالإيجاب أو الرفض و كمثال ذلك أن ترسل المؤسسة خطابا للعميل حول رصيده و تطلب منه أن يرسل خطابا إما كتابيا أو شفويا للمدقق إما بأنه مطابق أو غير مطابق.

**ج. مصادقات سالبة**

و هي المصادقات التي يرد الطرف الثالث عليها في حالة كون معلومات المصادقة المرسلة له غير صحيحة و كمثال على هذا النوع من المصادقة كأن تطلب إدارة المؤسسة من عميلها أن يرسل الرد على مكتب المدقق في حالة ما إذا كان الرصيد المرسل له في المصادقة غير مطابق لمثيله في دفتر العميل.

[1] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 246.
[2] عمر ديلمي، نفس المرجع السابق، ص 41.

**الفرع الخامس: التوثيق**

يتمثل التوثيق في قيام المدقق بفحص مستندات و دفاتر المؤسسة التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية، و يشمل 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 و مستندات خارجية[1].

**أ. المستند الداخلي**

وهو المستند الذي يتم إعداده و استخدامه لدى المؤسسة ثم تحتفظ به، دون أن يخرج إلى أطراف خارجية، و من أمثلة ذلك فواتير البيع، التقارير الزمنية عن العاملين، تقارير استلام المخزون.

**ب. المستند الخارجي**

و يتمثل في المستند الذي يتعلق بتعامل طرف خارجي عن المؤسسة في العمليات المالية، و يكون في حوزة المؤسسة أو يمكن له أن يتوصل إليه، و من أمثلة المستندات الخارجية: فواتير البيع، أوراق الدفع، الكشوفات البنكية.

**الفرع السادس: الاستفسار من المؤسسة**

يتم من خلال الاستفسار و الحصول على معلومات كتابية أو شفوية من المؤسسة كرد على أسئلة المدقق، و على 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 عنصر يتصف بتحيز لصالح المؤسسة.

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

**الفرع السابع: الإجراءات التحليلية**

يتم من خلال الإجراءات التحليلية التعرف على المؤشرات والنسب المالية للمؤسسة و مقارنتها 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 و القوة في المؤسسة و القيام بإجراءات تفصيلية في اختبار العمليات التي يجد فيها مؤشرات لا تتماشى مع المؤشرات التي تم بها المقارنة و التحليل.

و يمكن أن تكون الإجراءات التحليلية هي الدليل الوحيد المطلوب في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية.

[1] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 248.

**المطلب الرابع: المحددات الأساسية لتوفير الاقتناع في أدلة الإثبات**

هناك عناصر رئيسية يجب توفرها في أدلة الإثبات بغرض الحصول على قدر كاف من الاقتناع بهذه الأدلة و زيادة التأكد لاستعمالها أكثر.

فبالإضافة إلى خاصيتي الكفاية و الملائمة اللتان تم شرحهما في تعريف أدلة الإثبات، هناك محددات أخرى يجب توفرها في أدلة الإثبات من أجل أن يقتنع المدقق أن رأيه صحيح بمستوى مرتفع من التأكدو هذه الخصائص هي[1]:

- الصلاحية؛
- المناسبة؛
- التوقيت؛
- الأثر المشترك.

**الفرع الأول: الصلاحية**

صلاحية أدلة الإثبات تعتمد بشكل أساسي على أن الدليل يجب أن يكون فعال أي ملائم للبند المراد تدقيقه، والفعالية هنا تفيد تلك النوعية الجيدة من الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها في استنتاج رأي منطقي، والتي تتكون من العناصر الطبيعية القابلة للملاحظة والتي يراها ويلمسها المدقق مثل مشاهدة المدقق للمخزون السلعي وحضور الجرد الفعلي له.

ولتحقيق صلاحية الأدلة فإنها يجب أن تكون ملائمة، بمعنى أنها يجب أن تكون مرتبطة بأهداف التدقيق، فمثلا التحقق من حسابات المدنيين تستخدم بمصادقات مع العملاء، لأنها توفر دليلا أكثر ملائمة وأكثر إقناعا.

أيضا احد أهم خصائص صلاحية الدليل هي الموضوعية أو عدم التحيز، وتشير هذه الخاصية إلى إمكانية وقدرة طرفين أو أكثر محايدين على فحص الدليل والوصول إلى نفس النتيجة وعلى ضوء ذلك فان موضوعية الدليل العالية تخفض احتمال حدوث التحيز الشخصي وهذا بدوره يخفض من عدم التأكد المحيطة بما توصل إليه المدقق من رأي.

**الفرع الثاني: المناسبة**

يجب أن تتعلق الأدلة أو تتناسب مع هدف التدقيق الذي يقوم المدقق باختباره حتى يمكن أن يتحقق الاقتناع منها.

و يجب تحديد المناسبة فقط في ضوء أهداف التدقيق المحددة، حيث يمكن أن تتناسب الأدلة مع أهداف التدقيق و لا تتناسب مع هدف آخر لها، حيث تتناسب معظم الأدلة مع أكثر من هدف من أهداف التدقيق و لكن ليس مع كافة أهداف التدقيق المعروفة مثل الوجودو الاكتمال.

[1] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 241.

**الفرع الثالث: التوقيت**

يمكن أن يعبر التوقيت عن الفترة التي تم فيها جمع الأدلة، أو في الفترة التي يغطيها التدقيق يغطيها التدقيق.

وتكون الأدلة أكثر إقناعا لحسابات الميزانية عندما يتم التوصل إليه في تاريخ قريب من إعداد الميزانية بقدر الإمكان، فمثلا سيكون سحب عينة عشوائية من العمليات المالية للمبيعات عن السنة كلها أكثر إقناعا من سحب عينة لست أشهر فقط.

**الفرع الرابع: الأثر المشترك**

يمكن أن يتم تقييم مدى إقناع الأدلة فقط بعد دمج أثر كل من محددات المناسبة والصلاحية والكفاية والتوقيت معا، ولكن تكون العينة ذات الحجم الكبير والصلاحية العالية مقنعة ما لم تكن مناسبة لهدف التدقيق الذي يتم اختباره[1].

**المطلب الخامس: الخصائص النوعية لأدلة الإثبات الجيدة**

تتعلق الميزة الجيدة لأدلة الإثبات فقط بإجراءات التدقيق التي يتم اختيارها، ولا يمكن تحسين صلاحية هذه الأدلة عن طريق اختيار حجم عين أكبر أو عناصر أخرى من المجتمع، ويمكن فقط أن تتحسن عن طريق اختيار إجراءات التدقيق التي تحتوي على أدلة إثبات فيها الخصائص الخمسة التالية[2]:

- استقلال المصدر؛
- فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل؛
- المعرفة المباشرة للمدقق؛
- درجة تأهيل الأفراد الذين يقدمون المعلومات ؛
- درجة الموضوعية.

**الفرع الأول: إستقلال المصدر**

حيث يمكن الاعتماد على الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصدر من خارج المؤسسة بشكل أكبر من تلك الأدلة التي يتم التوصل إليها من داخل المؤسسة، فالأدلة الخارجية التي تتم من خلال الاتصال مع البنوك أو المحامين أو العملاء، تعد أدلة يتم الاعتماد عليها بدرجة أكبر من الإجابات التي يتم التوصل إليها من خلال الاستفسارات من العميل.

[1] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 242.
[2] مرجع سابق، نفس الصفحة.

**الفرع الثاني: فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل**

عندما تكون الرقابة الداخلية للعميل فعالة، تكون الأدلة التي تم التوصل إليها موثوقا منها ويعتمد عليها و لا ينظر إليها على أنها أدلة ضعيفة.

**الفرع الثالث: المعرفة المباشرة للمدقق**

تكون الأدلة التي يتوصل إليها المدقق مباشرة من خلال الفحص الفعلي، الملاحظة، العمليات الحسابية، أكثر صلاحية من المعلومات التي يتم التوصل إليها بشكل غير مباشر.

**الفرع الرابع: درجة تأهيل الأفراد الذين يقدمون المعلومات**

فعلى الرغم من أن مصدر المعلومات ممكن أن يكون محايدا، إلا أن الأدلة لن تكون قابلة للاعتماد عليها ما لم يكن الفرد الذي يقدمها مؤهل للقيام بذلك.

**الفرع الخامس: درجة الموضوعية**

حيث يمكن الاعتماد على الدليل الموضوعي بأكثر من الأدلة التي يجب التوصل إلى رأي بشأنها لتحديد مدى صحتها، و تشمل الأمثلة على الأدلة الموضوعية، المصادقات من المدينين أو البنوك، الجرد الفعلي للأسهم و النقدية، الفحص الفعلي للمخزون.

## 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 عمن يقوم بالتدقيق يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات عن تدقيق القوائم المالية العناصر الرئيسية التالية[1]:

- إسم التقرير؛
- الموجه إليه التقرير؛
- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية؛
- فقرة النطاق؛
- فقرة الرأي؛
- إسم مكتب التدقيق أو إسم 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، و ذلك بتميزه 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 مستخدمي هذا التقرير أن التدقيق قد تم القيام به على نحو غير متحيز في كافة مراحله[2].

#### 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.

---

[1] مرجع سابق، ص 65.

[#] الإتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق و التأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة.

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

**الفرع الثالث: الفقرة الافتتاحية**

و هي الفقرة الأولى في تقرير المدقق، و يجب أن تتضمن إشارة واضحة إلى كل من، القوائم المالية التي تم تدقيقها، السنة التي تم فيها التدقيق، مسؤولية إدارة المؤسسة عن إعداد هذه القوائم المالية، و مسؤولية المدقق عن تدقيق هذه القوائم المالية و إبداء الرأي فيها.

**الفرع الرابع: فقرة النطاق**

و هي 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 الجوهري في ضوء الأهمية النسبية و ليس التحريفات البسيطة التي لا تؤثر على قرارات المستخدمين للتقرير.

كما يجب أن تشمل هذه الفقرة كذلك عملية جمع الأدلة و مدى الاعتماد على العينات (الأساس الاختباري)، أو تدقيق كافة العمليات المالية، و في 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، و تحتوي على رأي المدقق في القوائم المالية ككل، و تهدف هذه الفقرة إلى توضيح النتائج التي تم الوصل إليها و المدقق مطالب بإبداء رأيه عن القوائم المالية كوحدة واحدة بما في ذلك التزام المؤسسة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

**الفرع السادس: إسم المدقق**

يحدد إسم المدقق الذي قام بأداء عملية التدقيق نظرا لحمله مسؤولية القانونية و المهنية للتحقق من إتفاق عملية التدقيق التي تم تنفيذها مع المعايير المهنية.

**الفرع السابع: تاريخ التقرير**

يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق، و بما 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.

و ترجع أهمية هذا التاريخ إلى أنه يمثل اليوم الأخير لمسؤولية المدقق عن فحص الأحداث التي ستقع بعد التاريخ المذكور بالقوائم المالية، و هي ما يطلق عليها بالأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية.

فمثلا إذا كان تاريخ إعداد قائمة المركز المالي هو 31 ديسمبر 2005 و تاريخ إعداد تقرير التدقيق هو 06 مارس 2006، فهذا يعني أن على المدقق البحث عن العمليات المالية ذات الأهمية النسبية التي لم يتم تسجيلها و كذلك الأحداث الجوهرية حتى تاريخ 06 مارس 2006.

**الفرع الثامن: التوقيع**

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

**المطلب الثاني: خصائص تقرير مدقق الحسابات**

عندما تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقية و مدعمة بأوراق العمل التي يحتفظ بها المدقق، و معروضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود، يمكن القول أن هذا التقرير جيد و يتميز بالجودة لذلك هناك بعض الخصائص التي تبرهن نوعية التقرير و هي كما يلي[1]:

- الإيجاز؛
- الوضوح؛
- الأهمية؛
- الصحة و الدقة؛
- الترابط؛
- الصدق و الأمانة.

**الفرع الأول: الإيجاز**

يجب أن لا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم و أن لا يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة كذلك 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 و أن 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 و أن تشجع الشخص القارئ للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.

**الفرع السادس: الصدق و الأمانة**

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

[1] أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992، ص. ص 562- 563.

## المطلب الثالث: أنواع تقارير عملية التدقيق

تؤكد الكثير من الهيئات العلمية والمهنيةو التشريعات المحلية في مختلف دول العالم على ضرورة إبداء المدقق لرأيه في مدى عدالة القوائم المالية في التعبير عن الموقف المالي للمؤسسةو كذلك ضرورة وضوح رأيه بهذا الشأن.

وعليه فإن رأي المدقق لا يخرج عن أربع حالات، وتتحدد كل حالة انطلاقا من نوع التقرير كمايلي[1]:

- 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 قم (3.1): هيكل التقرير النمطي – حالة الرأي النظيف –

**اسم التقرير**

**الفقـــــرة التمهيدية**

**فقـــــــــــــــرة النطاق**

**فقـــــــــرة إبداء الرأي**

**التاريخ:** **التوقيع:**

المصدر: أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 331.

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 126.

**الفرع الثاني: تقرير غير نظيف جزئيا**

هذا النوع من التقارير يشير إلى وجود تحفظات، و هو أن يصدر المدقق تقرير متحفظ بسبب وجود بعض الاعتراضات و يجب على المدقق أن يذكر هذه التحفظات و أثرها 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، و قد ترجع هذه التحفظات إلى أحد العوامل التالية[1]:

- أن عملية الفحص للدفاتر و السجلات لم تتم طبقا لمعايير التدقيق؛
- وجود معوقات من طرف إدارة المؤسسة لإجراءات التدقيق، من خلال عدم مساعدة المدقق في الحصول على المصادقات و الشهادات من الغير؛
- عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية؛
- عدم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية؛
- في حالة ما إذا تبين للمدقق احتمالات فيما يخص استمرارية المؤسسة في المستقبل القريب.

و قد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين على ما تقدم في المعيار الدولي رقم 700 لاسيما الفقرات 41 و 42 و43 و44 على أن يكتب المدقق عبارات التحفظ بعد فقرة النطاق[2].

**الفرع الثالث: تقرير غير نظيف كليا**

و يشير هذا التقرير إلى عدم التمثيل للقوائم المالية للصورة الحقيقية للوضع المالي للمؤسسة و طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، و عند استخدام المدقق لهذا الرأي في تقريره لابد أن يوضح بعبارات لا تقبل الشك في أسباب هذا الرأي.

و عند هذا النوع من رأي المدقق يجد أن التحفظ غير كاف للإفصاح عن النقص أو التضليل في القوائم المالية و يجب على مدقق الحسابات بيان أسباب إصداره للرأي السلبي كما جاء في الفقرة رقم 46 من المعيار الدولي للتدقيق رقم 700[*].

و من الأسباب التي تؤدي إلى إعداد مثل هذا التقرير[3]:

- عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية لدرجة لا يمكن الاعتماد عليه من قبل المدقق؛
- وضع القيود و العقبات من طرف إدارة المؤسسة؛
- استخدام المؤسسة لأسس تقييم للأصول بقيمة تختلف عن القيم الحقيقية، أو إحداث المؤسسة لتغييرات في السياسة المحاسبية التي تستخدمها من فترة إلى أخرى ( عدم كفاية الإفصاح )؛

[1] عمر ديلمي، مرجع سابق، ص 56.
[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 128.
[*] عمر ديلمي، مرجع سابق، ص 57.
[3] نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

- عدم التوافق بين المدقق و الإدارة فيما يتعلق بوجود مشاكل في الدفاتر والسجلات مثل التزوير و التضليل مما يؤثر على صحة و صدق معلومات القوائم المالية.

**الفرع الرابع: التقرير السلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي**

يقوم مدقق الحسابات بالامتناع عن إبداء الرأي في حالة عدم تمكنه ن الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة، لذلك لا يستطيع إبداء رأي حول البيانات المالية.

و قد 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 و على نتائج الأعمال، ففي هذه الحالة يجد المدقق أنه من الصعب عليه تكوين رأيا عن القوائم المالية كوحدة واحدة.

و من الممكن لمدقق الحسابات أن يمتنع عن إبداء الرأي في الحالات التالية[1]:

- في حالة عدم السماح للمدقق بإرسال مصادقات من العملاء للتحقق من أرصدتهم أو إرسال مصادقات للدائنين للتحقق من رصيد المؤسسة لديهم،
- القيام بعملية الجرد مع عدم حضور المدقق أو من ينوب عنه، و عدم تمكنه من فحص الأرصدة في تاريخ لاحق؛
- في حالة عدم قناعة المدقق بقيم بعض العناصر الظاهرة في الميزانية أو عدم الاقتناع بطريقة التقييم.

هذا و قد 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 يوضح هيكل تقرير المدقق بخلاف التقرير النظيف.

الشكل رقم (4.1): هيكل التقرير النمطي بخلاف التقرير النظيف.

**اسم التقرير**

| |
|---|
| الفقـــــرة التمهيديـــــــــة |
| فقـــــــــــــــرة النطاق |
| أسباب الامتناع عن إبـــــداء الرأي |

**التاريخ**: **التوقيع**:

فقرة النطاق تحذف في حالة الامتناع عن إبداء الرأي

**المصدر**: أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 336.

[1] غسان المطارنة، مرجع سابق، ص 131.

## خلاصة الفصل الأول

من خلال الفصل الأول تم التطرق إلى التدقيق الخارجي و تبين لنا أنه يلعب دور رئيسي في مراقبة عمل المحاسب

و توفير معلومات مالية صحيحة و مساعدة عدة أطراف في اتخاذ قرارات سليمة بناءا على معلومات مؤكدة و صحيحة، خاصة و أن التدقيق تم تبنيه منذ القديم لذلك يعتبر كآلية توفر الثقة بين المتعاملين الاقتصاديين و بالتالي بيئة اقتصادية يمكن الاستثمار فيها بدون خوف من المخاطر.

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

و لا شك أن وجود هذا الرأي المهني الصادر من طرف خارجي محايد يشترط فيه الخبرة و المعرفة و الاستقلال، و بالتالي زيادة إمكانية الاعتماد على معلومات القوائم المالية و الرفع أكثر من درجة الثقة فيها، فيخدم كل من إدارة المؤسسة و التي ترى في تقرير المدقق المحايد شهادة لها بحسن أدائها و قيامها بالمهام المسندة إليها من طرف الملاك أو المساهمين، كما يخدم تقرير المدقق الدائنين مثل البنوك وغيرها من المؤسسات المالية و التي تعتمد على القوائم المالية كأساس للتوسع لمنح الائتمان.

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

نستطيع القول إذن أن مهنة التدقيق منذ أن ظهرت إلى يومنا الحالي تهدف إلى التعرف على مختلف الأخطاء و المخالفات بأي طريقة والعمل على تطوير المهنة وتحسينها، و نستنتج أنه بتطور الأوضاع الاقتصادية والمالية في بيئة المؤسسة قابله 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، و التي تخضع لفحص المدقق الخارجي من أجل التعرف على الأخطاء والمخالفات المهمة و التي تشكل خطرا كبيرا على مستخدمي معلومات هذا البند، لذا ينبغي التعرف على أهمية التدقيق في عناصر دورة المخزون ضمن الفصل الثاني.

# الفصل الثاني

# تدقيق عناصر دورة المخزون

المبحث الأول: ماهية عناصر دورة المخزون

المبحث الثاني: جرد و تقييم المخزونات

المبحث الثالث: التوصيف المحاسبي لدورة المخزون

المبحث الرابع: أهمية وأهداف و صعوبات تدقيق عناصر دورة المخزون

## مقدمة الفصل الثاني

من بين بنود القوائم المالية التي يهتم بها المدقق الخارجي و يقوم بفحصها هو عنصر المخزون، حيث يلقى 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 لعناصر المخزون بكل أنواعه، و يوازيه نظام محاسبة 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 وتأخذ 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 الاهتمام بهذا البند وطريقة حسابه والإفصاح عنه ومن ملكيته والتحقق من إجراءات الرقابة بخصوص هذا البند.

**المبحث الثاني** الإجراءات المتبعة للقيام بجرد المخزون الفعلي من أجل التعرف على قيمته الصحيحة و ما هي 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 مارسها 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 لوحدات 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 والمستخدمة لمواد المخزون.

ويتضح من التقديم السابق أن إدارة المخازن تؤدي مهمتين رئيستين 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 ، فإضافة لكونها تقوم بتخطيط وتنظيم عمليات تخزين المواد والمحافظة عليها وإمداد العملاء أو الإدارات الرئيسة داخل الشركة باحتياجاتها في الوقت المناسب وبما يضمن استمرار عملها بكفاءة ودون انقطاع. وتتخلص أهمية وظيفة التخزين فيما يلي[1]:

[1] عيسى بن حسن الأنصاري و سعد بن عبد العزيز العثمان، الحقيبة التدريبية لإدارة المخازن، برنامج مدرسة الأمير محمد بن فهد بن عبد العزيز لتأهيل وتوظيف الشباب السعودي، 2008، ص 09.

- 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 المخزون وبشكل يتناسب والأنشطة التي تقوم بها، فالمواد الداخله 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 تتركز في ضرورة وجود إدارة مسؤولة مسؤولية 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[1]:

**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 والفقد؛
- تقليل تكاليف التخزين إلى أقصى حد ممكن؛
- استخدام المساحات المتاحة في المستودعات بما يضمن انسيابية تداول المواد المخزنة بكفاءة؛
- مساعدة إدارة المشتريات في تحديد الكميات المناسبة للشراء من المواد والأصناف.

[1] عيسى بن حسن الأنصاري و سعد بن عبد العزيز العثمان، نفس المرجع السابق، ص 10.

**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 والمصروفة وتحديد رأ صدة 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 وأرصدتها؛
- 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[1]:

- **تلف المخزون:** مما يكلف الشركة أو المؤسسة مبالغ كبيرة كان يمكن استثمارها في تنفيذ أو تأمين 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.

[1] نفس المرجع السابق، ص 11.

**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 المخزو ن و تمييزه 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 و التي إشترتها، أو أنشأتها بهدف بيعها و توريدها أو استهلاكها في عملية الإنتا ج و التحويل أو الاستغلال بشكل عام و تسمى بالمصطلح المحاسبي " المخزونات" و يرمز لها بالرمز "**3**".

و تعتبر المخزونات كأصول بالنسبة للمؤسسة وتتضمن ما يلي[1]:

- 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 اشترتها المؤسسة قصد المتاجرة أو التصنيع، و تتمثل في البضائع الجاهزة للبيع والمواد واللوازم و التوريدات الأخرى؛

**ب.** المخزونات الناتجة عن الاستغلال و التي تتمثل في المنتجات نصف المصنعة والمنتجات تحت التشغيل و المنتجات تامة الصنع، و الفضلات؛

**ج.** و توجد حسابات أخرى مشكلة لمجموعة المخزونات و هي الخاصة بالتسوية مثل المخزون لدى الغير و حساب المشتريات من المخزون و كذلك 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 التالية[2]:

- الحساب (30): البضائع؛
- الحساب (31): المواد و اللوازم؛
- الحساب (33): منتجات نصف مصنعة؛
- الحساب (34): منتجات قيد التنفيذ؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المؤرخة في 25 مارس2009، 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 85.

- الحساب (35): منتجات تامة الصنع؛
- الحساب (36) : فضلات ومهملات؛
- الحساب (37): مخزونات خارج المؤسسة؛
- الحساب (38): مشتريات؛
- الحساب (39) : مئونات تدهور قيمة المخزونات.

أما التصنيف حسب النظام المحاسبي المالي الجديد للمخزونات هو كما يلي[1]:

- الحساب (30): المخزونات من البضائع؛
- الحساب (31): المواد الأولية والتوريدات؛
- الحساب (32): التموينات الأخرى؛
- الحساب (33): إنتاج السلع جاري إنجازه؛
- الحساب (34): إنتاج الخدمات الجاري إنجازه؛
- الحساب (35): المخزونات من المنتجات؛
- الحساب (36): المخزونات المتأتية من التثبيتات؛
- 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 و تحديد دقيق للخصائص المميزة لها عن باقي المخزونات الأخرى، بطريقة يسهل الوصول إليها و تساعد في تسهيل عمليات الحفظ و الصرف لهذه المخزونات، و من أجل تحقيق ذلك تقوم إدارة المخزن بالتصنيف و التمييز للعناصر المخزنة[2].

**الفرع الأول: تصنيف عناصر المخزون**

فهو عملية فرز وحصر 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 أسلوبي التصنيف و التمييز لفوائد كثيرة نذكر منها[3]:

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

[2] هيثم الزعبي, محمد العدوان, إدارة المواد مدخل حديث للشراء و التخزين, دار فكر للطباعة والنشر والتوزيع, عمان, الأردن, ط01 ,2000,ص 46.

[3] نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

- 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 على المخزونات المطلوبة و تحديد أماكن تخزينها بدقة؛
- متابعة رصيد المخزونات داخل المخازن (الحدّ الأدنى، الحد الأقصى، نقطة إعادة الطلب)، و هذا ما يزيد فعالية الرقابة على المخزونات و جردها وتقييمها.

**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 ( 2.2): علاقة إدارة المخازن بالإدارات الأخرى.

| وظيفة التخزين | إدارة الإنتاج |
|---|---|
| – تزويد إدارة الإنتاج باحتياجاتها من المواد وقطع الغيار اللازمة لإتمام عملية الإنتاج؛<br>– تزويد إدارة الإنتاج بمعلومات كافية عن مستويات المخزون وأية تغيرات قد تحدث؛<br>– استلام الوحدات المنتجة لحين إتمام عمليات بيعها. | – التنسيق مع إدارة المخازن حول أية تغيرات قد تحدث في برامج إدارة الإنتاج؛<br>– إرسال المواد المنتجة لإدارة المخازن لحفظها؛<br>– إرسال مخلفات عمليات التصنيع أو الإنتاج لإدارة المخازن. |
| **وظيفة التخزين** | **إدارة المبيعات** |
| – استلام البضائع المنتجة وتهيئتها لعمليات البيع؛<br>– حفظ قطع الغيار الخاصة في خدمة أهداف البيع. | – تقديم معلومات عن معدلات البيع والمواد التي يجب تهيئتها لعمليات الصرف؛<br>– تزويد المستودعات بالتعليمات الخاصة بحفظ قطع الغيار والكميات المناسبة للتخزين. |
| **وظيفة التخزين** | **إدارة مراقبة المخزون** |
| – توفير التسهيلات اللازمة لعمليات التفتيش والفحص؛<br>– إبلاغ مراقبة المخزون بالأصناف الجديدة التي يتم استلامها لتشارك في عمليات الفحص؛<br>– تقديم المعلومات اللازمة لمراقبة المخزون عن المواد المخزنة وحركتها. | – تحديد الأصناف المرفوضة والمقبولة؛<br>– تحديد مستويات التخزين والكميات المناسبة للتخزين؛<br>– القيام بعمليات جرد المخازن ومطابقة سجلات المخزون. |
| **وظيفة التخزين** | **إدارة الخدمات والصيانة** |
| – تخزين المواد وقطع الغيار والمعدات الخاصة بالخدمات والصيانة. | – توفير المعلومات الخاصة ببرامج الصيانة؛<br>– توفير المعلومات والتقارير الخاصة بقطع الغيار والمواد الخاصة بالإدارة. |
| **وظيفة التخزين** | **إدارة الحركة والنقل** |
| – توفير المعلومات والتقارير الخاصة عن شحنات نقل البضائع؛<br>– توفير المعدات اللازمة لعمليات الشحن وتفريغ المواد والبضائع المخزنة أو المستلمة. | – توفير الشاحنات الخاصة بالنقل؛<br>– تنظيم عمليات نقل الشحنات والمواد. |

| وظيفة التخزين | إدارة التمويل |
|---|---|
| – تقديم التقارير الخاصة بتفاصيل القيود الدفترية وكميات المواد المخزنة؛<br>– توفير المعلومات الخاصة بتكلفة المواد ورأس المال المستثمر في المخزون. | – تقديم التقارير الدورية عن رأس المال المستثمر في المخزون؛<br>– دعم برامج التخلص من المخزون الراكد والمخزون التالف. |

**المصدر**: عيسى بن حسن الأنصاري و سعد بن عبد العزيز العثمان، نفس المرجع السابق، ص 23.

## المبحث الثاني: جرد و تقييم المخزونات

يعد الجرد وتقييم المخزونات من العمليات الأساسية لوظيفتي التخزين والمحاسبة، فيهدفان 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 والمخزونات 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،و كذلك تحديد تكلفة البضاعة المباعة خلال تلك الفترة و تخفيضها مباشرة من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع لإيجاد تكلفة المخزون في آخر الفترة كما و تكلفة.

هناك مدخلان لتحديد كمية وتكلفة المخزون المنصرف و الباقي في آخر الفترة المحاسبية هما[1]:

- 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 مختلطةو المؤسسات الخدمية.

يتم من خلال العمل المحاسبي الدفتري بشكل مستمر بالكميات والقيمة اعتمادا على الوثائق والسجلات المتعلقة بحركة المخزونات من إدخالات و إخراجات والمتابعة بالتسجيل ويتم الحصول على كميات و قيم 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.

و في 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 (3.2): بطاقة سجل المخزون وفقا لنظام الجرد المستمر.

| إسم العنصر: .....<br>المستودع رقم: ..... | | | | | | | | الحد الأقصى: .....<br>الحد الأدنى: ..... | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | **المدخلات** | | | **المخرجات** | | | **الأرصدة** | | | |
| **التاريخ** | **الوحدات** | **تكلفةالوحدة** | **الجملة** | **الوحدات** | **تكلفةالوحدة** | **الجملة** | **الوحدات** | **تكلفةالوحدة** | **الجملة** |
| ../../.. | .. | .. | .... | .. | .. | .... | .. | .. | .... |
| ../../.. | .. | .. | .... | .. | .. | .... | .. | .. | .... |
| ../../.. | .. | .. | .... | .. | .. | .... | .. | .. | .... |
| ../../.. | .. | .. | .... | .. | .. | .... | .. | .. | .... |

المصدر: فالتر ميجس، روبرت ميجس، 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 و ذلك لكل نوع من أنواع المخزونات الموجودة، فإذا كان لدى المؤسسة مثلا 50 نوع من أنواع المخزون فإنه يتم إستخدام 50 بطاقة في سجل المخزون المستمر.

**الفرع الثاني: نظام الجرد الدوري**

هو جرد مادي يتم القيام به للتحقق من وجود المواد كميا 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: نظام الجرد المستمر و ضرورة تفعيل الرقابة الداخلية**

بالنسبة للمؤسسات التي تنشط في السلع غالية الثمن نسبيا مثل الأجهزة المنزلية المعمرةو السيارات، نجد أنه من الملائم لها أن تستخدم نظام الجرد المستمر نظرا لأن المخزون قد يمثل أكبر عناصر الأصول و يتصف بمعدل دوران سريع، الأمر الذي يستلزم وجود رقابة داخلية قوية، و عموما إذا تم تصميم نظام للجرد المستمر و تشغيله بطريقة سليمة فإن ذلك بلا شك يؤدي إلى وجود نظام جيد للرقابة الداخلية على دورة المخزون، و من خصائص نظام الجرد المستمر وجود

سجلات تبين بصفة مستمرة قيمة المخزون المتبقي كذلك تكلفة البضاعة المباعة.

و سنتعرف في هذا المطلب على علاقة نظام الجرد المستمر و أهمية الفصل بين المهام في تقوية الرقابة الداخلية في ظل نظام الجرد المستمر[1].

**الفرع الأول: نظام المخزون المستمر و الرقابة الداخلية**

يساعد نظام المخزون المستمر على وجود رقابة داخلية قوية، و لكن لا يمكن أن يحقق هذا النظام الرقابة بطريقة تلقائية ما لم يتم الإلتزام بالمفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية كتقسيم الإختصاصات و الرقابة على المستندات عن طريق ترقيمها بطريقة متسلسلة، و ضرورة الفصل بين الوظيفة المحاسبية و بين حيازة الأصل، و بالتالي فهي كلها تعتبر مقومات ضرورية سواء في نظام المخزون المستمر أو نظام المخزون الدوري.

**الفرع الثاني: أهمية الفصل بين المهام في تقوية الرقابة الداخلية في ظل نظام المخزون المستمر**

عندما يكون شخص معين في المؤسسة مسؤول وأمين على مخازن المؤسسة كذلك مسؤول عن سجلات المخزون المستمر، يمكن أن يحدث تزوير على مستوى مكونات المخزون الموجود بالمؤسسة عن طريق مثلا حصول شخص ما على دليل المخزن بأي طريقة و يستولي على ما فيه أو ينقص منه، فهنا يلجأ المسؤول الأول إلى الإسراع في تغيير أرقام سجلات المخزون المستمر بسبب اكتشافه لعدم مطابقة الكميات الموجودة فعلا في المخزن مع ما هو مسجل في سجل المخزون المستمر حتى لا يتهمه أحد من الإدارة بالسرقة أو الإهمال.

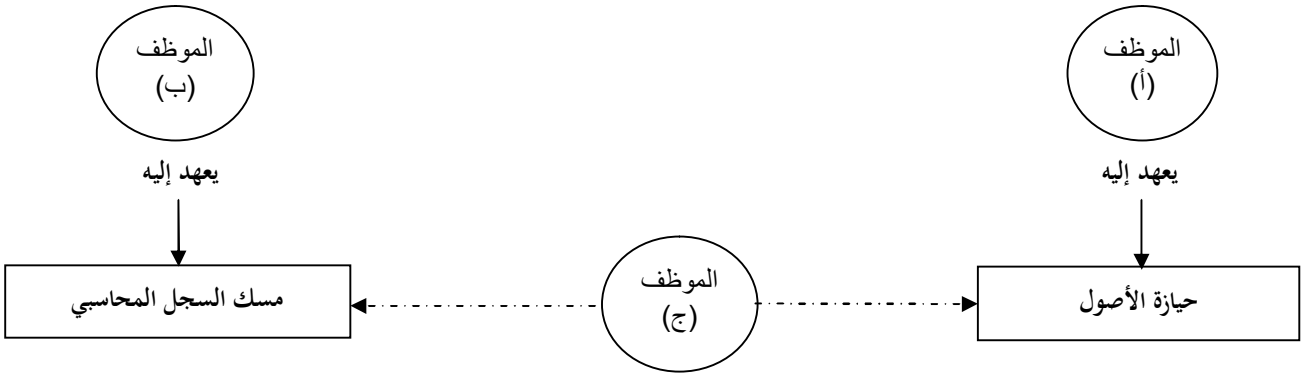
و سوف تكون النتيجة تكبد المؤسسة لخسائر كبيرة تؤثر على دخل المؤسسة و بالتالي على أدائها المالي.

من أجل التخلص من هذا العيب يجب أن يكون هناك شخص آخر مسؤول عن سجلات المخزون المستمر بالإضافة إلى شخص آخر يصبح أمينا على المخزن و شخص ثالث مسؤول عن إجراء المقارنة بين المخزون الفعلي و ما هو موجود في السجلات الخاصة بجرد المخزون.

و الشكل الآتي يوضح كيف يؤدي فصل المسؤوليات و الاختصاصات إلى وجود نظام جيد للرقابة.

[1] نفس المرجع السابق، ص 582.

الشكل رقم (5.2 ): يوضح كيف يؤدي فصل المسؤوليات إلى وجود رقابة جيدة.




**المصدر**: فالتر ميجس، روبرت ميجس، مرجع سبق ذكره، ص 320.

**ملاحظة**: الموظف (ج) يجري حصرللأصول الموجودة لدى (أ) في كل فترة و يقارنها بالسجلات الموجودة لدى (ب).

**المطلب الثالث: المفاهيم المحاسبية المرتبطة بتقييم المخزونات**

يستند المحاسبون بصدد تقييم المخزونات السلعية إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و سنتعرف في هذا المطلب على المفاهيم الأكثر ارتباطا بتقييم المخزون السلعي من خلال ما يلي[1]:

- الموضوعية؛
- الثبات؛
- الحيطة و الحذر؛
- 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 و مستندات محاسبية.

**الفرع الثاني: الثبات**

بمعنى استمرار المؤسسة في تطبيق نفس الطرق و الإجراءات المحاسبية من دورة لأخرى، و في 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.

و إن 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، و لا يعني مبدأ الثبات أن المؤسسة لا

[1] عاشور كتوش، المحاسبة المعمقة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2004، ص 40.

يمكنها مطلقا تغيير طريقة تقييم المخزونات و لكن يمكن العدول عن الطريقة المستخدمة بشرط أن يفصح المحاسب بالكامل عن آثار هذا التغيير على صافي الدخل و ذلك في صورة ملاحظات تلحق بالقوائم المالية[1].

**الفرع الثالث: الحيطة و الحذر**

يأخذ المحاسب في ضوء حالة عدم التأكد التي يعمل في ضلها 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 و ليس المغالاة في تقييم المخزون.

**الفرع الرابع: الأهمية النسبية**

و تشير إلى القيمة النسبية للعنصر، وفي مجال تقييم المخزون تعني الأهمية النسبية عدم الاهتمام بالتقييم الدقيق لعناصر المخزون ذوات 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 كذالك بالنسبة لمؤسسة أخرى.

**المطلب الرابع: 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.

و من المكونات الأساسية لتكلفة المخزون تكاليف الشراء ( ما عدا الخصومات المالية و التخفيضات التجارية)و كذلك تكاليف التحويل وتكاليف أخرى يتم تحملها لإحضار المخزون إلى مكانه و وضعه 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 أخذا 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 الاستغلالية، لذلك ينبغي أن يكون أساس المقارنة موحدا، وفيما يلي نستعرض أهم الطرق المستعملة في تقييم المخزونات [2]:

- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة؛
- طريقة الوارد أولا صادر أولا؛
- طريقة الوارد أخيرا صادر أولا؛
- قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل.

**الفرع الأول: التكلفة الوسطية المرجحة**

يتم احتساب متوسط التكلفة بقسمة إجمالي تكلفة المخزون المتاحة للبيع على عدد الوحدات المتاحة للبيع،

[1] فالتر ميجس و روبرت ميجس، نفس المرجع السابق، ص573.
[2] نفس المرجع السابق، ص 569.

و يسمى 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 إهتماما أكبر للأسعار الجارية بالمقارنة بالأسعار التي كانت سائدة منذ وقت ماض.

**الفرع الثاني: طريقة الوارد أولا صادر أولا**

يتم وفق هذه الطريقة تقييم المواد أو المنتجات الصادرة بناءا 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 أخيرا صادر أولا**

الكمية يلجأ إلى سعر الكمية التي دخلت قبلها، وإذا دخلت كمية جديدة يبدأ بتطبيق سعرها في الإخراج الموالي وهي عكس طريقة الوارد أولا صادر أولا 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 إنخفاض 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 السوق[1].

من القيود المتعلقة بإعتماد قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل أنه لا يجب تقييم المخزون بما يزيد عن صافي القيمة القابلة للتحقق[2]، و التي يقصد بها سعر البيع المتوقع ناقصا منه مصروفات البيع المتوقعة.

**الفرع الخامس: تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل**

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

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

[1] نفس المرجع السابق، ص 577.
[2] نفس المرجع السابق، ص 578.

الجدول رقم (4.2): كيفية تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل.

| | | التكلفة الوحدوية | | التكلفة الإجمالية | | التكلفة أو السوق أيهما أقل |
|---|---|---|---|---|---|---|
| العنصر | الكمية | تكلفة أصلية | تكلفة السوق | تكلفة أصلية | تكلفة السوق | |
| أ | 10 | 100 | 90 | 1000 | 900 | 900 |
| ب | 08 | 200 | 225 | 1600 | 1800 | 1600 |
| ج | 50 | 50 | 60 | 2500 | 3000 | 2500 |
| د | 80 | 90 | 70 | 7200 | 5600 | 5600 |
| | | **الإجمالي الحساب** | | 12300 | 11300 | **10600** |

**المصدر**: فالتر ميجس، روبرت ميجس، 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 **10600** 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، و بالتالي سنقارن بين إجمالي التكلفة الأصلية و قدرها 12300 دج و إجمالي تكلفة السوق و هي 11300 دج و في هذه الحالة سوف نختار القيمة الأقل و هي تكلفة السوق التي تساوي: 11300دج.

## المبحث الثالث: التوصيف المحاسبي لدورة المخزون

يتمخض على العملية الإنتاجية منتجات تعد مخرجا ماديا للمعالجة في المؤسسة و منتج نهائيا ينبغي تسييره كميا وقيميا ثم تصريفه إلى السوق. من هنا ندرك أن الحركية في المواد تتبعتها حركية 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 و تحقيق رقابة داخلية قوية من أجل توليد معلومات تعكس الواقع الفعلي لعناصر المخزون.

محاسبيا تشمل دورة المخزون عمليات معينة يرتبط بها مجموعة من المستندات و السجلات و الحسابات، وبالرغم من أن دورة المخزون ترتبط و تعتمد بدورات عمليات أخرى إلا أن لها حساباتها الخاصة بها، و سوف نعرض في هذا المبحث للعمليات و الحسابات والمستندات المرتبطة بدورة المخزون.

### المطلب الأول: وصف عمليات دورة المخزون

محاسبيا تشمل دورة المخزون على عمليات معينة يرتبط بها مجموعة من المستندات و السجلات المحاسبية، و سوف نعرض في هذا المطلب العمليات المتعلقة بدورة المخزون كما يلي[1]:

- 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، و يتم إعادة الطلب عندما يصل المخزون إلى مستوى محدد مقدما بواسطة أفراد المخازن، و قد يتم إصدار الأوامر للحصول على المواد الخام اللازمة لإنتاج طلبات العملاء أو قد يتم إصدار أوامر الشراء وفقا للجرد الدوري للمخزون، و يقوم المدقق بإجراء إختبارات الرقابة في هذه العملية على طلبات الشراء و أوامر الشراء.

#### الفرع الثاني: إستلام المواد الخام

يعد إستلام المواد الخام التي تم طلبها جزء من دورة الحيازة و المدفوعات، و يجب فحص المواد الخام التي تم

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

إستلامها للتعرف على الكمية و النوعية، و تصدر إدارة الإستلام تقرير الإستلام الذي يصبح جزءا أساسيا من التوثيق قبل إتمام الدفع، و بعد الفحص يتم إرسال المواد الخام إلى المخزن، و يتم عادة إرسال مستندات الإستلام إلى إدارة الشراء، إدارة المخزن، ويجب وجود رقابة و محاسبة على كافة المستندات التي يتم نقلها.

**الفرع الثالث: تخزين المواد الخام**

عندما يتم إستلام المواد الخام، يتم تخزينها في المخازن إلى غاية احاجة إليها في الإنتاج، و يتم إصدار المواد الخام من المخزون إلى الإنتاج بناءا على تقديم طلب بصرف المواد الخام مصادق عليه من طرف شخص في موقع مسؤول مثل مسؤول إدارة الإنتاج ويتم في توضيح نوع 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 و الكميات التي سيتم إنتاجها بناءا 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 كميات الأنتاج.

**الفرع الخامس: تخزين الإنتاج التام**

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

**الفرع السادس: شحن المنتجات التامة**

يعد شحن المنتجات التامة جزءا متمما 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، و يمكن إيضاح هذه العلاقة الإرتباطية كمايلي:[1]

- 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.

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

و من ناحية أخرى يمكن النظر لدورة المخزون على أنها تتكون من نظامين منفصلين، و لكنهما مرتبطين بعضهما البعض،و هما 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.

**الفرع الثامن: حسابات دورة المخزون**

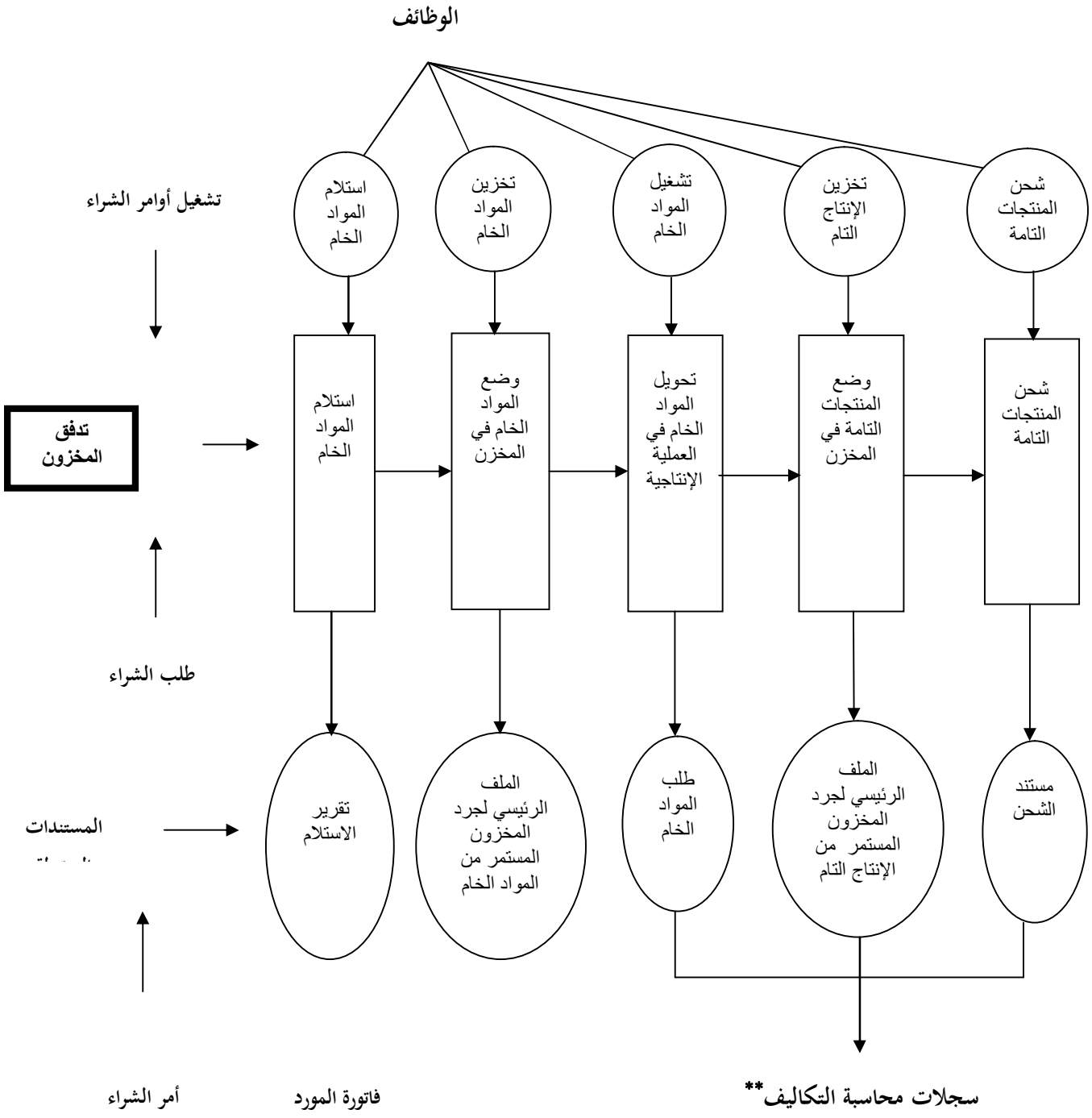
عادة ما تشتمل دورة المخزون في المؤسسات الإنتاجية على الحسابات التالية:[1]

- 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.

و يوضح الشكل الآتي التحركات الفعلية لعناصر دورة المخزون المتوافقة مع مستندات المحاسبة عن التكلفة.

[1] نفس المرجع السابق، ص 577.

الشكل رقم (6.2): مخطط نموذجي لسير العمليات في دورة المخزون بمؤسسة إنتاجية.




**المصدر**: ألفين أرينزو جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 844.

** 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 و المستندات التي يقيد بها مضمون المخازن و التي 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 المؤسسات و تباين أحجامها.

و يمكن تقسيم المستندات والسجلات المحاسبية تبعا لعمليات دورة المخزون كما يلي[1]:

- 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 و الإنتاج؛
- 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 ومقدار 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[2]:

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

[1] عبد الفتاح الصحن ومحمد السيد سرايا وعبد الوهاب نصر وشحاتة السيد شحاتة، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 352.

[2] هيثم الزعبي, محمد العدوان, نفس المرجع السابق، ص. ص، 208-211.

**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 المشتراةو التي تم فحصها سيتم تخزين هذه المواد بالمخزن إلى حين طلبها من طرف إدارة الإنتاج بغرض تحويلها في العملية الإنتاجية، و يتم تسجيل المواد الخام في بطاقات الصنف، و يتم صرف المواد من المخزن بناءا على طلب شخص مناسب في موقع مسؤول مثل إدارة الإنتاج و يتم إعداد نتيجة هذا الصرف مستند الصرف يتم فيه توضيح نوع 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 بناءا على مستند أمر التشغيل و التي تصدر بناءا على أوامر العملاء أو التنبؤ بالمبيعات، و يتم إعداد أوامر التشغيل بمعرفة قسم الإنتاجو الذي سيحتفظ بنسخة مماثلة لأمر التشغيل.

كما يعد قسم الإنتاج تقارير خاصة بالرقابة على المخلفات والرقابة 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 و يتم 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 وكمية المواد الخارجة من المخازن و تاريخ الخروج بناءا 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[1]:

- بموجودات المخازن من المواد و الوقت المتوقع لنفاذ هذه المواد؛
- تقديم تفاصيل عن المواد المطلوبة من حيث الكمية والنوعية وتوقيت و احتياجات هذه المواد؛
- 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 احتياجاتها.

أما إدارة المشتريات فتقدم مجموعة من الخدمات لإدارة المخازن و هي[2]:

- 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 والموافقة عليها وتنفيذها و تسجيلها بطريقة مناسبة.

[1] حمد راشد الغدير، إدارة الشراء و التخزين، دار زهران للنشر، عمان، الأردن، 1997، ص 258.

[2] نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

الجدول رقم (5.2): يوضح العلاقة المتبادلة بين إدارة المشتريات و إدارة المخزن.

| المستندات | الجهة التي يصدر منها | الجهة التي ترسل إليه |
|---|---|---|
| – **طلب الشراء*** ( يصدر عندما تصل كمية البضاعة الموجودة إلى نقطة إعادة الطلب). | – مدير إدارة المبيعات أو مدير الرقابة على المخزون. | – إدارة المشتريات. |
| – **أمر الشراء**( ينطوي على كميات و أسعار محددة و طريقة الشحن). | – إدارة المشتريات. | – ترسل نسخة أصلية من أمر الشراء إلى المورد و أخرى إلى إدارة الحسابات (مؤسسة مشترية)؛<br>– و نسخة إلى إدارة الاستلام ( مؤسسة مشترية)؛<br>– و نسخة إلى إدارة المخازن(مؤسسة مشترية). |
| – **فاتورة الشراء**** ( تؤكد أن البضاعة شحنت و أن سداد المبلغ مطلوب). | – المورد ( البائع ). | – إدارة حسابات المؤسسة المشترية. |
| – **محضر إستلام** ( يتم إعداده بعد حصر و فحص و تسلم البضاعة الواردة). | – إدارة الإستلام في المؤسسة المشترية. | – يرسل أصل لإدارة الحسابات وأصل لإدارة المشتريات و أصل لإدارة الرقابة على المخزون المؤسسة المشترية. |
| – **أمر الدفع**. | – إدارة المحاسبة للمؤسسة المشترية. | – الإدارة المالية لإصدار شيك بالمبلغ، ثم يعاد إلى إدارة المحاسبة مع صورة من الشيك. |

**المصدر**: فالتر ميجس، روبرت ميجس، المحاسب المالية، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، طبعة 1988، ص 586.

## 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 ومستنداتها وسائل و أدلة رقابية ينبغي على المدقق الاستعانة بها عند تنفيذ برنامج تدقيقه لدورة المخزون، حيث يتم في البداية فهم

* تكتب فيه كل تفاصيل المخزون الذي تم شراءه.
** طلبية الشراء تصدر عندما تصل المواد الأولية بالمخزن إلى الحد الأدنى أو نقطة إعادة الطلب.

للرقابة الداخلية لهذه الوظائف و بعد ذلك يتم اختيار الإجراءات اللازمة لتنفيذ اختبارات للرقابة، و يمكن تقسيم هذه الوظائف إلى ما يلي[1]:

- 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 ممخازن أخرى فرعية مستقلة فإن كل مخزن فرعي يجب أن يكون فيه أمين مسؤول عليه.

فعند إستلام المواد يجب أن تحصى ويتم التوقيع بإستلامها و تتولى إدارة المخزن إشعار إدارة الحسابات مباشرة بالكميات المستلمة ومكانها بالمخزن، و بالتالي فإن أمين المخزن يساهم بشكل فعال في الرقابة على المخزون و توقيعه 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، حبث يقوم بالتحقق من أنه لا يتم صرف أي صنف من المخزونات إلا عن طريق أمر صرف خاص بذلكو كذلك الحصول على الوصل من القسم الذي إستلم الصنف، كما يتأكد المدقق كذلك من وجود نسخة من أمر الصرف في الإدارة التي طلبت صرف المخزون و نسخة موجودة في المخزنو أخرى لدى إدارة الحسابات لإجراء التسجيل المحاسبي.

**الفرع الرابع: وظيفة الإنتاج**

يهتم المدقق بوظيفة الإنتاج من خلال التعرف على مسؤولية الإشراف في الورشات على المواد و مختلف الأصناف و أماكن وجودها في مراحل العملية الإنتاجية، و بالتالي إمكانية التعرف على الكميات التي ضاعت في العملية الإنتاجية بسبب الإهمالو الكشف عن الإنتاج المعيب الذي يسبب في عدم الكفاءة في الإنتاج و تضخم التكلفة بنفقات

[1] محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، الإطار النظري- المعايير و القواعد- المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2007، ص 516.

الوحدات غير الصالحة، و تتطلب إجراءات الرقابة من طرف المدقق بإبلاغه إدارة الحسابات بأي وحدات غير صالحة أو تالفة بهدف التسجيل الدفتري 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 و أهداف و صعوبات تدقيق عناصر دورة المخزون

يلقى المخزون السلعي الكثير من الاهتمام لدى العديد من مسؤولي الإدارة وأطراف الرقابة الداخلية و الخارجية، يهم كذلك المساهمين والمستثمرين والمؤسسات المنافسة و التي 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، و هو الأمر الذي يتطلب ضرورة التأكد من متابعة الإجراءات الرقابية و سلامة العمليات المتعلقة به من شراء وتخزين وإخراج و التحكم 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 و فحص عناصر المخزون من قبل المدقق من أهمية المخزون نفسه باعتباره يمثل أهم عناصر الميزانية لأي مؤسسة صناعية أو تجارية و تؤكد هذه الأهمية النواحي التالية[1]:

- يمثل المخزون أهم عناصر الأصول الجارية خاصة في المؤسسات التي تمارس نشاطا يقتضي وجود عناصر متعددة من المخزونو كميات 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، و ذلك بسبب أي زيادة أو نقصان في الأخيرين بسبب عدم الثبات في إتباع طريقة معينة من طرق تقييم المخزون و يترتب عن ذلك ما يلي[2]:

أ. عند تقييم المخزون بأكثر من اللازم يترتب عليه زيادة في الأرباح غير الحقيقية، و قد 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 الظاهر 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.

[1] نفس المرجع السابق، ص 439.
[2] نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

## 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 و الخاصة بكل عملية من العمليات المالية داخل المؤسسة يمكنه التعرف على مواطن الخطر و التحريفات التي يمكن أن تحدث و تؤثر على صحة المعلومات المحاسبية، و تتمثل هذه الأهداف في ما يلي[1]:

- الاكتمال؛
- الوجود؛
- الملكية؛
- التسجيل المحاسبي؛
- التقييم.

### الفرع الأول: الاكتمال

تظهر القوائم المالية الختامية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة لقرائها، لذا يقوم المدقق بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت نتيجة لمعالجة محاسبية سليمة مفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا و لم يحذف أو ينسى المحاسب أية عملية ليؤكد بعدها صحة هذه المعلومات المستقاة من النظام المولد لها و مدى 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 و مدى 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 و الحصول على مصادقات من الموردين، كما يجب أن يتأكد المدقق من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارج مخازنها.

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

**الفرع الرابع: التسجيل المحاسبي**

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

**الفرع الخامس: التقييم**

ينبغي على المدقق التأكد من صحة تطبيق طرق التقييم التي تنتهجها المؤسسة و التحقق كذلك من ثبات طرق التقييم من سنة إلى أخرى، و في 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 التالية[1]:

- 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 والمجوهرات و المواد الكيمائية، 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 مضطر 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 الخارجي 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 الخارجي 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 و صعبة خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم، و هو ما لا يعطي تأكيد ملائم حول صحة المعلومات المحاسبية الخاصة بعناصر دورة المخزون، و بالتالي 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 خطر 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، زادت أهمية دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل مخاطر التدقيق و تحقيق رقابة داخلية فعالة تعكس الواقع الفعلي لعناصر المخزون، ، بما يسمح للمدقق التعرف على نقاط القوة و نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون، و بالتالي القدرة على تحديد مواطن الخطر وتقدير هذا الخطر بمستوى معين،و هذا ما سنتعرف عليه في الفصل الثالث من هذا البحث.

# الفصل الثالث

# أهمية نظام الرقابة الداخلية في ظل مخاطر التدقيق

**المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية**

**المبحث الثاني: مخاطر التدقيق**

**المبحث الثالث: الفهم الكامل لنظام الرقابة الداخلية**

## مقدمة الفصل الثالث

يعتبر التأسيس لمعالم الإطار النظري للتدقيق المالي ليس كافيا لتمكين المدقق من إبداء الرأي الفني المحايد، بل يتوقف صواب هذا الرأي على مدى فعالية تصميم نظام الرقابة الداخلية و من خلال فعالية تشغيل أنظمته الفرعية كذلك.

إذا يتوقف نجاح عملية التدقيق على تفاعل إجراءاته مع ضوابط نظام الرقابة الداخلية، فالخلل أو القصور في أي من عناصر هذا النظام يؤدي إلى فشل عملية التدقيق، لهذا ينبغي تقدير موطن الأخطار المحتملة في هذا النظام و ضبطها بشكل يمكن للمدقق من أن يبدي رأي سليم حول مدى تمثيل القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي لها.

نتناول في هذا الفصل بداية من **المبحث الأول** و الذي نخصصه لماهية نظام الرقابة الداخلية.

أما **المبحث الثاني** نتناول فيه مخاطر التدقيق مع التركيز على المخاطر المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية لأن الدراسة الميدانية تصب في التعرف على المخاطر التي يتسبب فيها نظام الرقابة الداخلية ومن خلال التعرف على مستويات تلك المخاطر يمكن للمدقق إصدار الحكم على مدى فعالية أو عدم فعالية النظام.

في **المبحث الثالث** نتناول فيه كيفية التوصل إلى الفهم الكامل لنظام الرقابة الداخلية من أجل استخدام نتائج تقييم و دراسة نظام الرقابة الداخلية في تقدير خطر الرقابة.

## المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

تقوم المؤسسة تصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة و التي تخص الجوانب الإدارية و المحاسبية، و ذلك ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة و التّقيد بالسياسات الموضوعة. فنظام رقابة داخلية فعال يعتبر بمثابة الوقاية من إحتمال وقوع الأخطاء و المخالفات و التحكم في عملية التدقيق، لذلك يقوم المدقق بتقييم النظام قصد تحديد نطاق عمله. و عليه سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى تطور نظام الرقابة الداخلية ومفهومه وأنواعه ثم التعرف على مقوماته وإجراءاته الأساسية و في الأخير إلى مكوناته و أهدافه.

### المطلب الأول: نبذة تاريخية حول نظام الرقابة الداخلية

نتيجة لأهمية الرقابة الداخلية فقد اهتمت المنظمات المهنية العالمية بها، وقدمت نماذج متطورة لها، و بما يمكن من تحقيق الغايات المنتظرة من الرقابة الداخلية، لدرجة أن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي قد أصدر عدة معايير بشأن نظام الرقابة الداخلية و في مايلي أهم النماذج الخاصة بنظام الرقابة الداخلية.

#### الفرع الأول: النموذج التقليدي للرقابة الداخلية

يعتمد النموذج التقليدي بشكل أساسي على ما صدر عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي سنة 1948[1]، و الذي جاء بالتعريف التالي:

" تشمل الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله و ضبط ومراجعة البيانات المحاسبية و التأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها و زيادة الكفاية الإنتاجية و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة"[2].

و يعتبر هذا النموذج الأساس في اعتبار الرقابة الداخلية كنظام يتكو ن من إجراءات الرقابة الإدارية و إجراءات الرقابة المحاسبية.

#### الفرع الثاني: النموذج الحديث للرقابة الداخلية

مر تكوين النموذج الحديث للرقابة الداخلية بثلاث تقاريو كلها صدرت من طرف لجنة coso[#] كما يلي[3]:

- التقرير الأول: ضرورة اعتبار الرقابة الداخلية عند تدقيق القوائم المالية؛
- التقرير الثاني: الرقابة الداخلية، الإطار المتكامل؛
- التقرير الثالث: اعتبار الرقابة الداخلية في تدقيق القوائم المالية ( تعديل التقرير الأول).

[1] هشام عبد الحي السيد، مقال حول نماذج الرقابة الداخلية الحديثة في المؤسسات، الدورية العلمية للمحاسبين التي تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، 2008، العدد، 14، ص 13.

[2] نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

[#] commitee of sponsoring organisation.

[3] نفس المرجع السابق، ص 15.

**أ. التقرير الأول: ضرورة اعتبار الرقابة الداخلية عند تدقيق القوائم المالية**

من خلاله أعيد تعريف الرقابة الداخلية من مجرد نظام إلى هيكل متسع المضمون، و من ثم تم وصف الهيكل كمايلي[1]:

- البيئة الرقابية؛
- النظام المحاسبي؛
- الإجراءات الرقابية. و يلاحظ في هذا التقرير بداية حدوث تطور جوهري في الرقابة الداخلية.

**ب. التقرير الثاني: الرقابة الداخلية، الإطار المتكامل**

و قد تضمن التقرير تعريفا أكثر تطورا للرقابة الداخلية على أنها: العملية التي تتأثر بمجلس الإدارة، و العاملين الآخرين و المصممة بغرض توفير تأكيد مقبول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف التالية[2]:

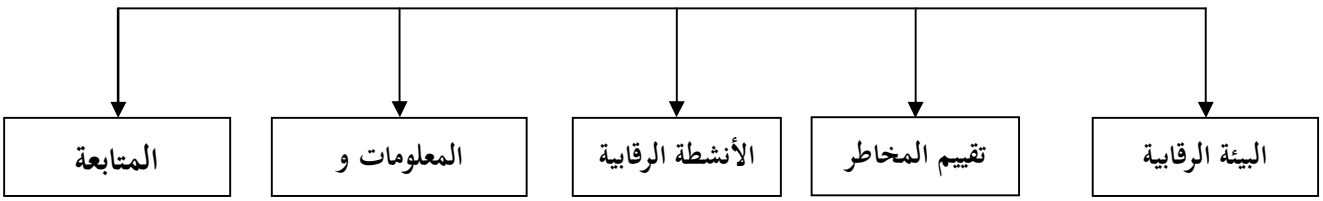
- فعالية كفاءة العمليات الرقابية؛
- الاعتماد على التقارير المالية؛
- الالتزام بالقوانين و اللوائح.

**ج. التقرير الثالث: اعتبار الرقابة الداخلية في تدقيق القوائم المالية ( تعديل التقرير الأول)**

جاء هذا التقرير من خلال النظر إلى التقرير الأول، و اعتبار أن الرقابة الداخلية هي العملية التي تتضمن خمس عناصر هي: البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات و الاتصال، المراقبة أو المتابعة[3].

والشكل الآتي يوضح الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية وفقا لنموذج COSO.

الشكل رقم ( 7.3): إطار عام للرقابة الداخلية وفقا لنموذج COSO.




المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مكونات الرقابة الداخلية .

**المطلب الثاني: مفهوم و أنواع الرقابة الداخلية**

تهتم الرقابة الداخلية في المؤسسة بتحديد السلوك العام للتسيير الذي يهدف إلى إحترام الإجراءات و القوانين الإدارية كما تعتبر الرقابة الداخلية مصدر ثقة مستخدمي القوائم المالية و في هذا المطلب نتعرف أكثر على أهم تعاريف الرقابة الداخلية و أنواعها.

[1] نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.
[2] نفس المرجع السابق، ص 17.
[3] ألفين أرينز، نفس المرجع السابق، ص 841.

**الفرع الأول: مفهوم الرقابة الداخلية**

صدرت عدة تعاريف للرقابة الداخلية أهمها مايلي:

**أ. التعريف الأول:**

يعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية على أنها " تتضمن مخطط التنظيم ومجموع الطرق و المقاييس المصممة من طرف المؤسسة، من أجل حماية أصولها وضمان دقة ومصداقية المعلومات المحاسبية وزيادة فعالية العمليات و تسهيل تطبيق السياسة المحددة من طرف الإدارة "[1].

**ب. التعريف الثاني: يقصد بالرقابة الداخلية كذلك:**

" الخطة التنظيمية و الإجراءات التي تهدف إلى المحافظة على ممتلكات المؤسسة و ضمان كفاية إستخدامها والتأكد من سلامة و دقة التسجيلات المحاسبية، بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها"[2].

**الفرع الثاني: أنواع الرقابة الداخلية**

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن لنظام الرقابة الداخلية ثلاث فروع رئيسية هي[3]:

- أساليب الرقابة الإدارية؛
- أساليب الرقابة المحاسبية؛
- أساليب الضبط الداخلي.

**أ. أساليب الرقابة الإدارية:**

و تشمل على الخطة التنظيمية و الإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري، مثل برامج تدريب العاملين، طرق التحليل الإحصائي و دراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة.

**ب. أساليب الرقابة المحاسبية:**

تعرف الرقابة الداخلية المحاسبية بأنها الخطة التنظيمية و ما يرتبط بها من إجراءات و أساليب محاسبية تهدف إلى حماية الأصول، و التأكد من دقة البيانات المحاسبية المستخدمة في السجلات والدفاتر المحاسبية، و من بين المقومات الأساسية لتحقيق هذه الرقابة هو النظام المحاسبي المطبق بالمؤسسة.

**ج. أساليب الضبط الداخلي:**

إن جوهر نظام الضبط الداخلي هو تقسيم العمل، و تحديد السلطات و المسؤوليات، و الفصل بين الوظيفة الإدارية و الوظيفة المحاسبية، ولذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه: "مجموعة من الأساليب التي تضعها الإدارة

[1] Hamini Allel, L'audit comptable et financier, office des publications universitaires, Algérie, 2001, p 22.
[2] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، نفس المرجع السابق، ص 86.
[3] غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 207.

بغرض ضبط عملياتها و مراقبتها بطريقة تلقائية و مستمرة لضمان حسن سير العمل، و عدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أصول المؤسسة و تزوير الحسابات"[1].

**المطلب الثالث: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.**

يبنى نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات أو الركائز، و التي من خلالها يستطيع تحقيق أهدافه، و تتمثل هذه المقومات فيما يلي[2]:

- المقومات المحاسبية؛
- المقومات الإدارية.

**الفرع الأول: المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية**

تتمثل المقومات الإدارية في مجموعة من الطرق والوسائل والتي تزيد من كفاءتهو التي هي كما يلي[3]:

- هيكل تنظيمي كفء؛
- كفاءة الأفراد؛
- سياسات و إجراءات لحماية الأصول؛
- قسم التدقيق الداخلي.

أ. **هيكل تنظيمي كفء:**

يقصد به المخطط التنظيمي الذي يوضح المستويات الإدارية و المهام التي يشغلها كل فرد في المؤسسة، و يتضمن الهيكل التنظيمي الكفء مايلي:

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة؛
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع مختلف الأجزاء المكونة له، و إبراز العلاقة التسلسليةو المهنية بين مختلف الأنشطة؛
- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط؛
- تعيين حدود درجات المسؤولية بالنسبة لكل شخص.

[1] أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع السابق، ص99.
[2] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، نفس المرجع السابق، ص 97.
[3] Collins.Lionel , Valin. Gerard, Op.Cit, P, 45.

**ب. كفاءة الأفراد:**

إن فعالية نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافه لا يقتصر فقط على تنظيم محاسبي سليم و تنظيم إداري ملائم، و لكن يجب أن تتوفر المؤسسة على مجموعة من الموظفين و رؤساء الإدارات العاملين بالمؤسسة ذات درجة معينة من الكفاءة المهنية.

**ج. سياسات و إجراءات لحماية الأصول:**

يعتبر وجود مجموعة من السياسات و الإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة لها ومنع تسربها أو اختلاسها و لضمان صحة البيانات للتقارير المالية و المحاسبية من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث جانبها الإداري.

**د. قسم التدقيق الداخلي:**

وظيفة تقييم مستقل وتعني أن يكون المدقق الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها وأن يتبع إدارياً لأعلى مستويات الهيكل التنظيمي للمؤسسة مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق. وذلك للمحافظة على موضوعيته وإصدار أحكام غير منحازة، أو بصورة مختصرة فان المهمة الرئيسية لقسم التدقيق الداخلي هي التأكد من تطبيق و إنجاز مهمات الرقابة الداخلية.

**الفرع الثاني:المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية**

يتضمن الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الطرق والوسائل و التي يمكن تناولها على النحو التالي:

أ. **الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة:**

ينطوي الدليل المحاسبي على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة و نوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية، و الأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى[1].

ب. **المجموعة الدفترية:**

تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة و خصائص أنشطتها ذات أهمية كبيرة، باعتبارها المصدر الأساسي للقيد و أدلة الإثبات خاصة دفتر اليومية العامة و ما يرتبط به من يوميات مساعدة، كما

[1] السوافيري فتح رزق ومحمد سمير كامل ومحمود مراد مصطفى، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص 26.

يجب مراعاة عند إعداد المجموعة الدفترية ما يلي[1]:

- ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية لغرض الرقابة؛
- إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك؛
- تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها بقصد سهولة الاستخدام و الإطلاع والفهم وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة.

**ج. الوسائل الإلكترونية و الآلية المستخدمة:**

تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في إنجاز الأعمال و أحسن مثال على ذلك الحاسوب الإلكتروني الذي أصبح شائع الاستخدام في العمليات المحاسبيةو كذلك مختلف البرامج المعلوماتية أين يتم تسجيل مختلف البيانات المحاسبية و معالجتها[2].

**د. الجرد الفعلي للأصول:**

معظم الأصول التي تملكها المؤسسة تتميز بالوجود المادي، و بالتالي يمكن القيام بعملية الجرد الفعلي لهذه الأصول مثل المخزونات و النقدية الذين بحوزة المؤسسة، و معظم الاستثمارات الأخرى ذات طبيعة مادية. فعملية الجرد هذه تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية مع ما هو موجود فعلا[3].

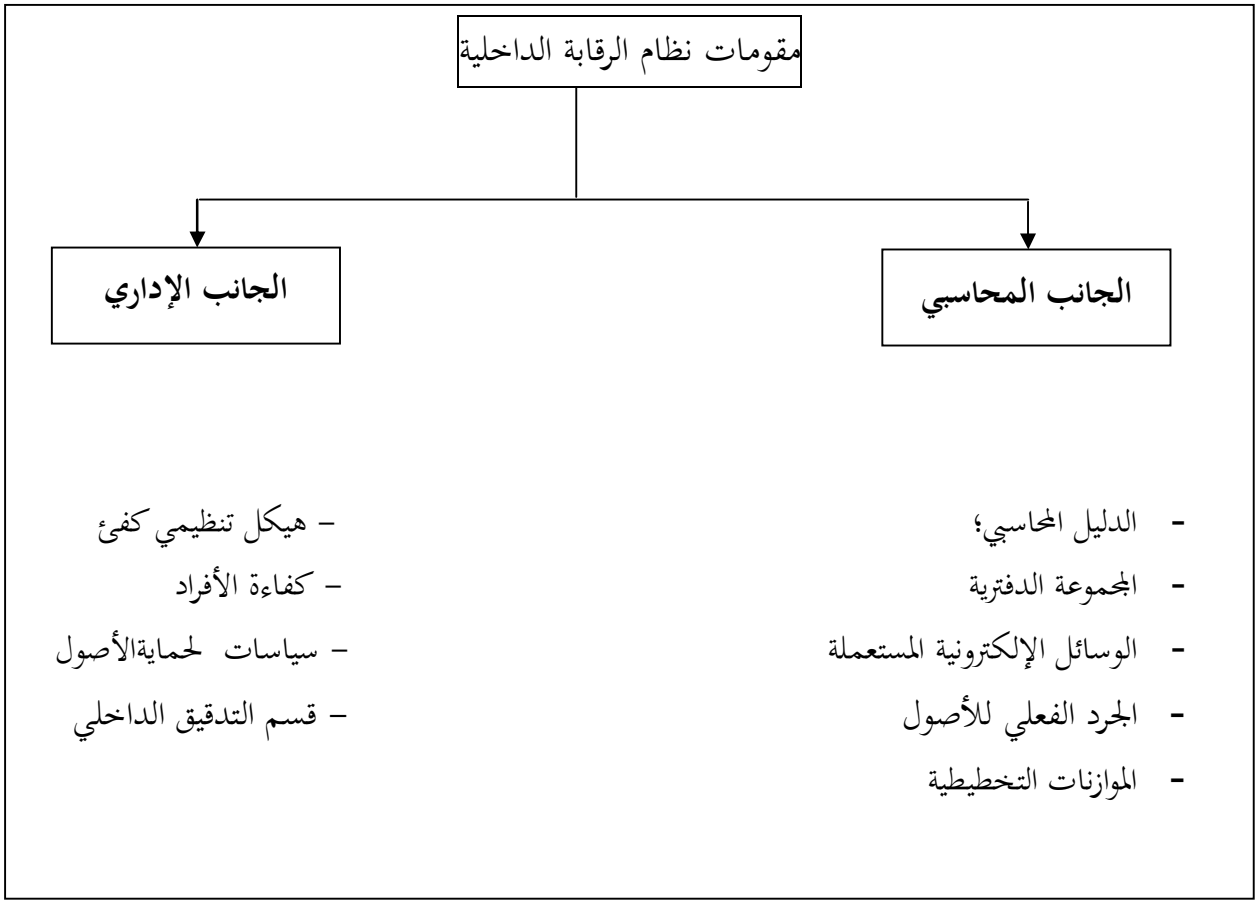
**هـ. الموازنات التخطيطية:**

يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية و بيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها[4].

و الشكل الآتي يلخص كل من المقومات الإدارية و المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية.

[1] أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع السابق، ص82.
[2] نفس المرجع السابق، ص 83.
[3] السوافيري فتح رزق، محمد سمير كامل، محمود مراد مصطفى، نفس المرجع السابق، ص 28.
[4] نفس المرجع السابق، ص 30.

الشكل رقم (8.3): مقومات نظام الرقابة الداخلية.




**المصدر**: السوافيري فتح رزق ومحمد سمير كامل و محمود مراد مصطفى مرجع سبق ذكره ص36.

**المطلب الرابع: إجراءات الرقابة الداخلية**

إن تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية و تدعيم المقومات الرئيسية له يتطلب من الإدارة اتخاذ مجموعة من الإجراءات الإدارية والإجراءات المحاسبيةو الإجراءات العامة[1].

**الفرع الأول: الإجراءات الإدارية**

- تحديد الاختصاصات و تقسيم العمل قصد تجنب التداخل بين المسؤوليات مما يقلل من إحتمال وقوع حالات الغش و الأخطاء؛
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى نهايته لإحداث الرقابة بينهم؛
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد الخطأ أو الإهمال؛

[1] محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة العملية، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 2005، ص 45.

- تقسيم العمل بين الموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف؛
- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في نفس المكتب ؛
- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول؛
- إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل؛
- إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل؛
- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة، و ذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

**الفرع الثاني: إجراءات العمل المحاسبي**

و تضم هذه الإجراءات ما يلي:

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها للتقليل من فرص الغش و التلاعب كما يساعد هذا في حصول إدارة المؤسسة على ما تريده من معلومات بسرعة؛
- إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسئولين، و مرافقته بالوثائق المؤدية الأخرى؛
- عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن تتم المراجعة من طرف شخص آخر؛
- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ و يقود إلى السرعة في الإنجاز؛
- استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة العامة؛
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر و السجلات كما في حالة البنوك ( دراسة حالات التقارب البنكي)؛
- القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات و مطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

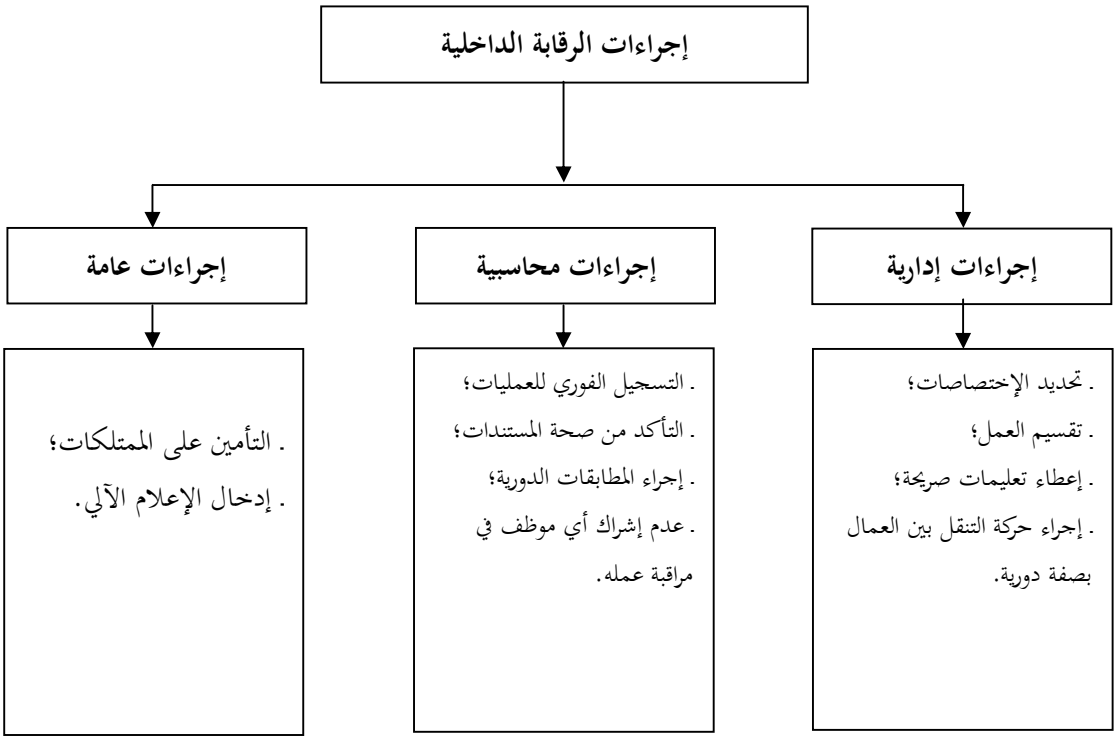
**الفرع الثالث: إجراءات عامة**

و تضم هذه الإجراءات ما يلي:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها من حرق أو اختلاس؛
- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد و الصادر؛
- تطبيق الإعلام الآلي على النظام المحاسبي قصد الحصول على معلومات سريعة و دقيقة.

و الشكل الآتي يوضح إجراءات الرقابة الداخلية.

الشكل رقم (9.3): إجراءات الرقابة الداخلية.




المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، نفس المرجع السابق، ص 123.

**المطلب الخامس: مكونات نظام الرقابة الداخلية**

تشمل الرقابة الداخلية على عدة عناصر لابد من الإهتمام بها، وتصميمها بعناية من طرف إدارة المؤسسة لتوفير تأكيد مناسب على مدى تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية و تتمثل هذه العناصر في مايلي[1]:

. بيئة الرقابة؛

. تقييم المخاطر؛

. أنشطة الرقابة؛

. المعلومات و الإتصال؛

. المراقبة أو المتابعة.

[1] ألفين أرينز، جيمس لوبك، نفس المرجع السابق ، ص 383.

**الفرع الأول: البيئة الرقابية**

تقوم بيئة الرقابة بالربط بين جميع مكونات النظام الرقابي الداخلي، و تعتبر الركيزة الأساسية التي يقوم عليها أي نظام رقابي، و تشمل بيئة الرقابة التصرفات والسياسات و الإجرءات التي تعكس الإتجاه العام للإدارة العليا، ومن أجل فهم و تقييم بيئة الرقابة من طرف المدقق لابد من أخذه لبعض العناصر بعين الإعتبار أهمها[1]:

. النزاهة و القيم الأخلاقية؛

. الإلتزام بالمهام بجدارة؛

. مجلس الإدارة و لجنة التدقيق؛

. فلسفة الإدارة و أسلوب التشغيل أو التوظيف؛

. الهيكل التنظيمي؛

. سياساتها البشرية وطرق توزيعها للسلطات و المسؤوليات على مختلف الموظفين في المؤسسة.

**الفرع الثاني: تقييم المخاطر**

ويقصد بذلك دراسة و تحليل المخاطر المتعللقة بتحقيق أهداف المؤسسة، من خلال تحديد إحتمال حدوثها و العمل على تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة.

إن تقييم الإدارة للمخاطر يختلف عن تقييم المدقق للمخاطر رغم الإرتباط الوثيق بينهما، فالإدارة تقوم بتقييم المخاطر كجزء من تصميم و تشغيل نظام الرقابة الداخلية بينما يقوم المدققون بتقييم المخاطر لإتخاذ قرار بشأن دليل الإثبات الواجب إستخدامه في عملية التدقيق و كذلك بغرض إقتراح تصحيحات لتفعيل نظام الرقابة الداخلية[2].

**الفرع الثالث: أنشطة الرقابة**

تتمثل أنشطة الرقابة في القواعد والإجراءات و السياسات التي توفر تأكيد معقول فيما يخص أهداف الرقابة الداخلية، مثل وجود قاعدة الفصل الملائم بين المهام أو المسؤوليات.

**الفرع الرابع: المعلومات و الاتصال**

يقوم هذا العنصر بتقديم المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة، و توصيلها لمختلف المستويات الإدارية لها.

يتكون هذا العنصر من نظام المعلومات المحاسبي بما في ذلك من الطرق و الأساليب و الإجراءات المحاسبية المتبعة في تسجيل ومعالجة وتلخيص المعلومات المحاسبية و توصيلها للأطراف المعنية.

[1] هشام عبد الحي السيد، نفس المرجع السابق، ص 17.
[2] نفس المرجع السابق، ص 18.

**الفرع الخامس: المراقبة أو المتابعة**

مهمة هذا العنصر المتابعة المستمرة و التقييم الدوري لمكونات نظام الرقابة الداخلية، و من أجل تحقيق هذا الهدف يجب أن يحصل المدقق على معرفة كافية بالسياسات والإجراءات الرئيسية التي تستخدمها المؤسسة لمراقبة الأنشطة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، وكيفية استخدامها لإتخاذ إجراءات تصحيحية.

والمراقبة هي عملية تقويم جودة أداء الرقابة الداخلية بمرور الوقت، وقد تشمل مراقبة الأنشطة الرقابية استخدام معلومات من مصادر خارجية مثل شكاوي العملاء ، و من أجل تحقيق متابعة جيدة يجب توفر تقارير تكشف عن جوانب الخلل[1].

**المطلب السادس: أهداف نظام الرقابة الداخلية**

من خلال التعاريف الواردة حول نظام الرقابة الداخلية نجد أن الأهداف المراد تحقيقها من الرقابة الداخلية متعددة يمكن حصرها فيما يلي[2]:

. حماية أصول المؤسسة؛

. ضمان نوعية و دقة المعلومات؛

. احترام تعليمات و سياسات الإدارة؛

. الاستغلال الأمثل للموارد وتحسينها و زيادة الكفاية الإنتاجية.

**الفرع الأول: حماية أصول المؤسسة**

تمثل حماية أصول المؤسسة و جميع ممتلكاتها هدفا رئيسيا من أهداف الرقابة الداخلية، و تتخذ حماية أصول المؤسسة أساليب متعددة تدور جميعها حول توفير الحماية التامة لأصول المؤسسة من السرقة أو الإسراف و يمكن أن تتحقق هذه الحماية عن طريق مايلي[3]:

. الوقاية من الأخطاء المتعمدة؛

. الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة؛

. المحافظة على الأصول من كل أنواع الغش.

**أ. الوقاية من الأخطاء المتعمدة:**

هي كل التجاوزات الناتجة عند معالجة العمليات المحاسبية بقصد التحريف في بنود معين، مثل تعمد عدم إجراء قيد محاسبي.

---

[1] نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

[2] هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004 ، ص81.

[3] عبد الفتاح الصحن ومحمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي و الكلي، الدار الجامعية, الإسكندرية, طبعة 2004، ص 134.

**ب. الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة:**

و هي التي تنتج من التطبيق الخاطئ للمبادئ و الطرق و الأساليب المحاسبية، أو الجهل بها من طرف العاملين في المجال المحاسبي، مثل تسجيل مصروف ما على أنه مصروف رأسمالي، مما يؤدي إلى زيادة مبلغ الأرباح و تضخم قيمة الأصول.

ج. **المحافظة على الأصول من كل أنواع الغش:**

و يعني ذلك حماية الأصول من التصرفات غير المشروعة وغير المقبولة بصفة عامة، و التي يتم إرتكابها مع العلم بعدم مشروعيتها، مثل الإستيلاء على أموال المؤسسة أو أخذ أصل من أصولها عن طريق إجراءات مضللة.

**الفرع الثاني: ضمان نوعية و دقة المعلومات**

تضمن الرقابة الداخلية دقة ونوعية المعلومات المقدمة والمتصلة بالوثائق المحاسبية و التي لا بد أن تستند إلى مبادئ محاسبية متعارف عليها قصد تقديم معلومات موضوعية تعكس الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة، و ذلك خدمة للأطراف المعينة، و ترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاولة الأنشطة المختلفة للمؤسسة، و هذه العمليات تعتبر مجالا لتطبيق نظام الرقابة الداخلية.

تتم هذه العمليات عبر مجموعة من الخطوات تتمثل في التصريح بالعمليات و تنفيذها ثم تسجيلها بالدفاتر المحاسبية و المحاسبة عن نتائجها[1].

إن تحقيق الدقة و النوعية في المعلومات المحاسبية بإتباع الخطوات السابقة بدون وجود نظام للمعلومات المحاسبي داخل المؤسسة أمر غير ممكن بسبب كثرة العمليات و الأحداث المالية التي تحدث يوميا، خاصة و أن كل القرارات التي تتخذها المؤسسة تعتمد بشكل كامل على المعلومات المحاسبية التي يصدرها النظام المحاسبي، فمثلا معظم حالات الإفلاس و التصفيات القانونية للمؤسسات يعود سببها إلى عدم توفر نظام معلومات محاسبي مناسب قائم على النوعية[2].

ولتحقيق الدقة و النوعية في المعلومات المحاسبية يجب أن يتضمن هذا النظام المحاسبي الخصائص التالية[3]:

. تسجيل العمليات من المصدر و في وقت تنفيذها؛

. التحقق من أن المعلومات الجاهزة موافقة للعمليات الأصلية المنجزة و المسجلة في النظام؛

. تبويب البيانات في أقسام متجانسة لكل مرحلة معالجة؛

. إحترام المبادئ المحاسبية المقبولة عموما؛

. تقديم المعلومات على الأطراف المعنية بها.

---

[1] نفس المرجع السابق، ص 138.

[2] Collins.Lionel , Valin. Gerard, Op.Cit, p, 41.

[3] محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي، نفس المرجع السابق، ص 91. (طبعة 2005 )

**الفرع الثالث: تحسين الأداء و تحقيق الكفاءة الإنتاجية**

من أجل أن تحسن المؤسسة في أدائها يجب أن تلجأ إلى الإستخدام الأمثل للموارد الإقتصادية، و بالتالي تحقيق الكفاءة الإنتاجية، أي تحقيق أهدافها المحددة بأقل تكاليف ممكنة.

تلعب الرقابة الداخلية دورا هاما في مجال تحقيق الكفاءة الإنتاجية و يتم تحقيق هذا الهدف من خلال أداء الرقابة الداخلية لدورها بالنسبة لكل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية، و في مايلي بعض العوامل التي تدل على تحقيق الكفاءة الإنتاجية[1]:

- تخفيض الكمية المستخدمة لأقل حد ممكن من المدخلات مع الثبات أو الزيادة في المخرجات؛
- تخفيض الوقت الضائع و التحكم في تكلفة الفرصة البديلة؛
- تخفيض معدلات الأعطال بالنسبة للآلات المنتجة إلى أقل حد ممكن.

**الفرع الرابع: احترام تعليمات و سياسات الإدارة**

إن أهداف المؤسسة يتم تحقيقها من خلال القوانين و اللوائح التي تضعها بحيث تغطي كافة جوانب المؤسسة، و تصدر الإدارة بذلك قوانين و لوائح سواء كانت كتابية أو شفوية، و توجهها إلى منفذي العمليات وفي كل المستويات و تحدد هذه القوانين و اللوائح مايلي[2]:

- المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة؛
- خطوط السلطة في هذه المستويات؛
- حقوق و واجبات كل فرد من العاملين داخل المؤسسة.

كذلك فإن تحديد السياسات يرتبط بوضع السياسات والخطط و الإجراءات الواجب إتباعها، مما يستوجب و جود دليل واضح يحدد الإختصاصات وخطوط السلطة والمسؤولية بأكثر تفصيل، و ذلك من أجل تجنب حدوث أي تدخل أو تكرار للعمل يؤدي إلى عدم الإلتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.

[1] عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، نفس المرجع السابق، ص 144.
[2] نفس المرجع السابق، ص 147.

## المبحث الثاني: مخاطر التدقيق

يقصد بمخاطر التدقيق أن يبدي المدقق رأيا غير ملائم حول قوائم مالية محرفة جوهريا، وسنتطرق في هذا المبحث إلى طبيعة مخاطر التدقيق و العلاقة بين أنواع هذه المخاطر ثم إلى علاقة مخاطر التدقيق بأدلة الإثبات و أخيرا تقييم مخاطر التدقيق.

### المطلب الأول: طبيعة مخاطر التدقيق

إن مفهوم مخاطر التدقيق مستمد من منطلق إحتمال وجود حالات الغش و الأخطاء في البيانات المالية للمؤسسة، و بالتالي يجب اكتشافها من طرف المدقق، و لا يزال هذا الهدف موجود بسبب أن قدرة المدقق في التأكد من صحة المعلومات المالية أمر غير مطلق نظرا لعدة عوامل تعود إلى الجانب النظري لمهنة التدقيق، و سنتطرق في هذا المطلب إلى أهم تعاريف مخاطر التدقيق و العناصر المكونة له.

#### الفرع الأول: تعريف مخاطر التدقيق

توجد عدة تعاريف لمخاطر التدقيق منها:

**أ. التعريف الأول**

تعرف مخاطر التدقيق على أنها « المخاطر المترتبة على احتمال قيام المدقق بإبداء رأي غير سليم على القوائم المالية، بحيث قد تكون القوائم المالية غير معبرة تعبيرا صحيحا و واضحا عن نتيجة الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة، ويفشل المدقق في اكتشاف ذلك ومن ثم يصدر تقريرا غير متحفظ (نظيف) »[1].

**ب. التعريف الثاني**

عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي خطر التدقيق على أنه الخطر الذي يؤدي إلى فشل مدقق الحسابات دون أن يدري و بدون تحفظ في تقريره عندما يوجد خطأ جوهري في القوائم المالية[2].

**ج. التعريف الثالث**

تتضمن مخاطر التدقيق كذلك إحتمال إبداء مدقق الحسابات لرأي متحفظ أو الإمتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي عكسي عندما لا تتماشى الحقائق الإقتصادية مع نتيجة عملية التدقيق، مما يؤدي إلى بعض الآثار السلبية الناتجة عن النتيجة التي وصل إليها مدقق الحسابات[3].

---

[1] جورج دانيال غالي، على إبراهيم طلبة، المفاهيم العلمية والأساليب الفنية الحديثة في المراجعة، بدون ناشر؛ سنة 2002؛ ص 21.

[2] أحمد محمد نور، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية ، الإسكندرية، طبعة 2007، ص 66.

[3] نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

**إذا يمكن أن نستنتج التعريف التالي لمخاطر التدقيق:**

هو إحتمال إبداء رأي غير سليم في القوائم المالية محل الفحص و ذلك بسبب فشل مدقق الحسابات في إكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في تلك القوائم المالية التي يبدي رأيه فيها.

**الفرع الثاني: مكونات مخاطر التدقيق**

أوضحت معايير التدقيق فيما يخص المعيار رقم 400 و الخاص بالرقابة الداخلية و تقييم المخاطر و الصادر عن مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولية(IAASB)# على أن مخاطر التدقيق تتكون مما يلي[1]:

. المخاطر الضمنية ( أو المخاطر الملازمة أو الخطر الطبيعي)؛

. المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية ( مخاطر الرقابة)؛

. المخاطر المرتبطة بإجراءات التدقيق ( مخاطر الاكتشاف).

**أ. المخاطر الضمنية**

تعبر هذه المخاطر عن قابلية حساب معين للتحريف بشكل جوهري في ظل عدم وجود إجراءات خاصة بالرقابة أو وجود جملة من الأخطاء المرتبطة بالنظام المحاسبي أو عدم كفاءة القائمين على تشغيله، ففي ظل هذا العنصر يمكن أن نتصور بأن المخاطر الضمنية مرتبطة بطبيعة عناصر القوائم المالية من خلال احتوائها على أخطاء متعمدة أو غير متعمدة تؤثر سلبا على صدق هذه القوائم.

يرتبط حجم هذا النوع من مخاطر التدقيق بعدد من العوامل هي كالآتي[2] :

. طبيعة العنصر؛

. الطرق المحاسبية؛

. المعالجة المحاسبية؛

. العوامل الخارجية.

**أ . 1: طبيعة العنصر**: تشكل بعض الحسابات مواطن لبس ينبغي على المدقق أن يركز عليها عملية الفحص، كحساب مخصصات الديون المشكوك فيها أو حسابات النقدية أو حسابات المؤونات و الاهتلاكات، إن بعض هذه الحسابات عادة ما تخضع للتقدير الشخصي من قبل المحاسب أو أطراف أخرى داخل المؤسسة، لذلك يكون الخطر فيها ملازما لطبيعة التقديرات في هذه الحسابات.

# International Auditing and Assurance Standard Board

[1] أحمد محمد نور، نفس المرجع السابق، ص 68. (طبعة 2007)
[2] صديقي مسعود، نفس المرجع السابق، ص 115.

**أ .2: الطرق المحاسبية:** إن تبني إحدى الطرق المحاسبية في المؤسسة دون غيرها من شأنها أن تكون غير ملائمة لطبيعة نشاطها، لذلك فإن تبني طريقة معينة دون غيرها من شأنه أن يوقع عناصر القوائم المالية في أخطاء تفسر بإبتعاد معلومات هذا البند عن الواقع الفعلي له.

**أ .3: المعالجة المحاسبية:** تلجأ المؤسسة في الوقت الحالي للمعالجة الآلية للبيانات المالية، إذ تتم المعالجة آليا بمجرد الإدخال لهذه الأحداث في شكل قيود محاسبية إلى غاية الوصول إلى القوائم المالية الختامية للمؤسسة. إن هذا الأسلوب من شأنه أن يوقع عناصر هذه القوائم في أخطاء تتمثل في الآتي:

. أخطاء في تصميم و تشغيل البرنامج؛

. أخطاء في إدخال المعطيات.

**أ . 4: العوامل الخارجية:** تؤثر العوامل الخارجية على المعالجة المحاسبية من خلال ضرورة تكييف عناصر المركز المالي للمؤسسة مع الواقع الاقتصادي الخارجي للمؤسسة، فعلى سبيل المثال يؤثر التضخم على هيكل موجودات المؤسسة كالمخزونات أو الإستثمارات التي ينبغي إعادة تقييمها بشكل يجعلها أكثر ملائمة للواقع الاقتصادي الفعلي.

**ب. خطر الرقابة الداخلية**

و هو الخطر المرتبط بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، لذلك يقصد بالمخاطر الرقابية خطورة, أو احتمالية أن لا يتم في الوقت المناسب منع أو اكتشاف وجود غش أو أخطاء مهمة يمكن حدوثها في أحد عناصر القوائم المالية بسبب عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة المراد إجراء عملية التدقيق فيها، كما تنتج مخاطر الرقابة بسبب عدم الاعتماد على دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية عند التخطيط لإجراء عملية التدقيق، فالمخاطر الرقابية لها علاقة ارتباط مباشرة بفعالية تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة والمتعلقة بإعداد القوائم المالية. ويتحتم دائما وجود بعض المخاطر الرقابية, نظرا للقيود الملازمة لنظام الرقابة الداخلية[1].

يرجع وقوع هذه الأخطاء إلى الآتي[2] :

- درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- عدم الالتزام بإجراءات هذا النظام؛
- فشل إجراءات هذا النظام في الكشف عن الأخطاء؛
- فشل العنصر البشري في الإيفاء بإلتزاماته الرقابية؛
- ضعف مقومات النظام في المؤسسة؛
- عدم التوافق بين الإجراء والواقع الفعلي له؛

[1] فهيد محسن البصيري، مدققوا الحسابات و الأزمة المالية، مداخلة مقدمة لمؤتمر الأزمة المالية العالمية وكيفية علاجها من منظور النظام الاقتصادي الغربي والإسلامي، جامعة لبنان، مارس 2009.
[2] صديقي مسعود، نفس المرجع السابق، ص 118.

– الخلل في التصميم الذي يعود لطبيعة العنصر البشري.

وقد خصصنا لدراسة خطر الرقابة الداخلية في هذا البحث الجزء الأكبر في المذكرة، بسبب الارتباط المباشر لهذا النوع من مخاطر التدقيق بنظام الرقابة الداخلية، ويعتبر هذا الأخير من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المدقق والجانب الأول الذي يتجه إليه عند التخطيط لعملية التدقيق في المؤسسة حسب ما تنص عليه إحدى معايير التدقيق الخارجي، حيث تظهر مخاطر الرقابة الداخلية نتيجة عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية لأي مؤسسةو احتوائه على نقاط ضعف أو عيوب كثيرة من شأنها التأثير سلبا على نتائج القوائم المالية النهائية للمؤسسة وبالتالي المعلومات المالية والمحاسبية التي تظهرها.

فمن خلال عملية التقييم يهدف المدقق إلى تحديد درجة الاعتماد عليه في تنفيذ كل مراحل عملية التدقيق وإعطاء رأي حول صحة وصدق القوائم المالية النهائية.

### ج. المخاطر المرتبطة بإجراءات التدقيق

عادة ما يستعمل المدقق التدقيق الشامل لكل القيود والدفاتر والسجلات والبيانات بغية الوصول إلى حالة التأكد التام، كما يستعمل التدقيق الاختباري من خلال فحص مفردات العينة المختارة ثم يعمم نتائج هذا الفحص على مجتمع الدراسة.

نشير في ظل هذين النوعين من التدقيق إلى أن الأسلوب المعتمد في عملية الفحص يختلف فيما بينهما، إلا أن اعتماد الإجراءات المختلفة في عملية التدقيق بأنواعها قد لا تمكن المدقق من اكتشاف مواطن التحريفات، لذا ظهر ما يعرف بالأخطار المرتبطة بإجراءات التدقيق التي تفسر عجز هذه الإجراءات المعتمدة من قبل المدقق في اكتشاف الأخطاء في العمليات الماليةو الحسابات والأرصدة.

يرجع القصور في اكتشاف هذه الأخطاء إلى الآتي[1]:

. الجهل بالمعايير المهنية لتدقيق الحسابات؛

. إستعمال أدلة الإثبات غير قائمة على فرض القابلية للتدقيق، ( أي لا يكون لوجودها معنى أو سبب)؛

. استعمال أدلة إثبات غير كافية وغير ملائمة؛

. الاستعمال غير الملائم لإجراءات التدقيق عند تطبيقها؛

. الاختيار السيئ للعينة؛

. عدم كفاية حجم العينة؛

. التخلي عن إجراء مناسب للتدقيق بسبب ضيق الوقت أو اعتبار التكلفة.

[1] نفس المرجع السابق، ص 119.

**الفرع الثالث: نموذج مخاطر التدقيق**

يتعامل المدقق مع الخطر عند التخطيط لجمع أدلة الإثبات في عملية التدقيق من خلال تطبيق نموذج مخاطر التدقيق. ويعد الإلمام الكامل لهذا النموذج أمر أساسي لتخطيط عملية التدقيق و التقدير الجيد لحجم أدلة الإثبات التي يجب جمعها في كل دورة من دورات العمليات المالية في المؤسسة.

ويكتب نموذج مخاطر التدقيق كما يلي[1]:

**خ.م.ق = خ.ك * خ.ط * خ.ر**

حيث أن:

**خ.م.ق:** خطر المراجعة الممكن قبوله؛

**خ.ك:** خطر الاكتشاف المخطط؛

**خ.ط:** الخطر الطبيعي ( أو الخطر الملازم)؛

**خ.ر:** خطر الرقابة الداخلية.

يعتبر خطر المراجعة الممكن قبوله ( **خ.م.ق**) مقياسا لمدى رغبة المدقق في قبول وجود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية، وذلك بعد إنتهاء عملية التدقيق و إصدار تقرير نظيف.

كما يكتب البعض هذا النموذج كمايلي:

**مخاطر التدقيق المقبولة** = المخاطر الملازمة * مخاطر الرقابة * مخاطر الاكتشاف[2].

**الفرع الرابع: أهمية تقييم مخاطر التدقيق عند التخطيط لعملية التدقيق**

تهتم معايير التدقيق بتحديد حد أقصى لمخاطر التدقيق و ينبغي على المدققين عدم السماح للخطر الفعلي أن يزيد عن هذا الحد بغرض تفادي آثار غير مرغوب فيها و التي تنتج من إحتواء القوائم المالية على أخطاء تتعدى حدود الأهمية النسبية.

يعتبر تقييم مخاطر التدقيق من الخطوات الهامة التي يجب أن يركز عليها مدقق الحسابات كمرحلة من مراحل التخطيط لعملية التدقيق و على المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقييم مخاطر التدقيق الكلية التي يكون مستعدا لقبولها لكي يبدي رأيه حول القوائم المالية.

يقوم المدقق بتقييم مستوى المخاطر المقبولة، قبل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، و يتم تقييم هذه المخاطر بصورة كمية أو غير كمية، حيث يتم التعبير عن المخاطر بشكل كمي أو نسبي أو كمستوى معين يقع بين حد أقصى و حد أدنى.

[1] ألفين أرينز جيمس لوبك، نفس المرجع السابق، ص 333.
[2] فهيد محسن البصيري، نفس المرجع السابق.

يرتبط مستوى مخاطر الرقابة الداخلية بمدى فعالية أو عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية، حيث نص المعيار الدولي للتدقيق رقم 400 أنه على المدقق الحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية من أجل القدرة على تقييم مستوى خطر الرقابة الداخلية، و تصميم إجراءات التدقيق للتأكد من أن المخاطر قد تم تخفيضها إلى المستوى المقبول و في ظل قانون الأهمية النسبية[1].

**المطلب الثاني: العلاقة بين أنواع مخاطر التدقيق بعضها البعض**

تشير دراسة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي إلى أن المخاطر الملازمة و خطر الرقابة يختلفان عن خطر عدم الإكتشاف، حيث أن النوعين الأولين من المخاطر مصدرها من المؤسسة محل التدقيق و توجد في القوائم المالية نتيجة طبيعة الحسابات و مدى فعالية أو عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية، بينما خطر عدم الإكتشاف يتم إرجاعه إلى إجراءات التدقيق التي يقوم بها مدقق الحسابات مثل إستعماله لأدلة إثبات غير كافية و غير ملائمة.

إن مخاطر التدقيق تتأثر في ما بينها سواء بالزيادة أو بالنقصان، نتيجة عدة أسباب يكون مصدرها ممارس مهنة التدقيق أو إدارة المؤسسة.

**الفرع الأول: علاقة المخاطر الملازمة بمخاطر الرقابة الداخلية**

لا يعتمد تقييم مستوى المخاطر الملازمة على مدى الفحص الذي يقوم به مدقق الحسابات حول مدى فعالية تصميم و تشغيل نظام الرقابة الداخلية، إنما يتعلق مصدر التقييم ببنود معينة في القوائم المالية و التي تكون عرضة للتحريف دون قدرة المحاسب التحكم في ذلك، نظرا لطبيعة العنصر أو الحساب المعني و بشرط أن يكون التحريف جوهريا لوحده أو عند جمعه مع العناصر المالية الأخرى وأن لا يكون هذا التحريف راجعا إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية[2].

لا توجد علاقة بين المخاطر الملازمة و مخاطر الرقابة سواء كانت عكسية أم طردية بسبب عدم وجود إرتباط بينهما بمعنى إذا ارتفعت المخاطر الملازمة ليس بالضرورة أن ترتفع أو تنخفض مخاطر الرقابة.

و يكون الخطر المتلازم كبيرا كلما كان الرصيد أو النوع المعين من العمليات أكثر تعرضا للخطأ المقصود أو غير المقصود[3].

**الفرع الثاني: العلاقة بين المخاطر الملازمة و مخاطر عدم الإكتشاف**

العلاقة بين المخاطر الملازمة و مخاطر عدم الإكتشاف هي علاقة عكسية بمعنى أنه كلما كانت المخاطر الملازمة كبيرة سوف يلجأ المدقق إلى إستعمال أدلة إثبات بحجم كبير وإتخاذ إجراءات تدقيق ملائمة و هو ما يساعد على التخفيض من مخاطر عدم الإكتشاف[4].

---

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 213.
[2] أحمد محمد نور، نفس المرجع السابق، ص 73. (طبعة 2007)
[3] نفس المرجع السابق، ص 69.
[4] مدونة محمد صالح القرا قامت بنشر بحث بعنوان "مخاطر التدقيق وتقييم الرقابة الداخلية "، على صفحة الأنترنيت على الموقع التالي: http://sqarra.wordpress.com/auditr4/ janvier 2011.

ولكن إذا إستعمل المدقق أدلة إثبات بحجم غير كاف أو بخصائص غير ملائمة للعناصر المراد تدقيقها سوف تكون العلاقة بين المخاطر الملازمة و مخاطر عدم الإكتشاف علاقة طردية.

**الفرع الثالث: العلاقة بين مخاطر الرقابة الداخلية و مخاطر عدم الإكتشاف**

بناءا على المعلومات التي يتحصل عليها المدقق حول نظام الرقابة الداخلية، يمكنه التعرف على خطر الرقابة الذي من خلاله يعرف حجم أدلة الإثبات الواجب إستعمالها في الفحص للتحقق من هذا الخطر و العمل بتخفيضه إلى المستوى المقبول، فإذا تم تقييم خطر الرقابة بشكل كبير سيتم إستعمال أدلة إثبات كبيرة و هو ما يؤدي إلى إنخفاض في مخاطر الإكتشاف و بالتالي العلاقة عكسية بين مخاطر الرقابة و مخاطر الإكتشاف.

**المطلب الثالث: العلاقة بين مخاطر التدقيق مع أدلة الإثبات**

بما أن نموذج مخاطر التدقيق يتم إستخدامه لتقدير حجم الأدلة التي يجب جمعها لإجراء عملية التدقيق، فإن أدلة الإثبات تعتبر كمتغير يمكن القول بأنه تابع لحسب مستوى مخاطر التدقيق المقدرة، و بالتالي فإن مستوى معين من مخاطر التدقيق يؤثر على قرار المدقق تجاه تحديد حجم الأدلة التي سيتم تجميعها، و يشكل هذا التأثير علاقة طردية أو عكسية[1].

**الفرع الأول: العلاقة بين مخاطر عدم الإكتشاف مع أدلة الإثبات**

يحدد هذا الخطر حجم الأدلة التي يخطط المدقق لجمعها، و يتناسب حجم هذه الأدلة عكسيا مع مستوى خطر الإكتشاف، فإذا تم تخفيض خطر عدم الإكتشاف المخطط يجب على المدقق أن يجمع قدر أكبر من أدلة الإثبات.

**الفرع الثاني: العلاقة بين المخاطر الملازمة مع أدلة الإثبات**

يرتبط الخطر الطبيعي أو الخطر المتلازم مع أدلة الإثبات بعلاقة طردية، فمثلا إذا كان الخطر الطبيعي لتقادم المخزون كبير جدا بسبب التطورات التكنولوجية السريعة سيخصص المدقق إختبارات مكثفة لمدى تقادم المخزون.

**الفرع الثالث: العلاقة بين مخاطر الرقابة مع أدلة الإثبات**

توجد علاقة طردية بين خطر الرقابة و حجم أدلة الإثبات، بحيث كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال يكون تقييم المدقق لخطر الرقابة بمستوى منخفض و بالتالي لا يحتاج هذا الأخير إلى حجم كبير من أدلة الإثبات، و إذا لم يعتمد المدقق على نظام الرقابة الداخلية عند إجراء عملية التدقيق سوف يتم تحديد خطر الرقابة بمستوى أقصى و بالتالي إستعمال حجم كبير من أدلة الإثبات و إجراء فحص شامل للكشف عن مواطن الخطر بشكل جيد.

**الفرع الرابع: توضيح العلاقة بين مخاطر التدقيق و أدلة الإثبات**

لتوضيح العلاقة بين مخاطر التدقيق وأدلة الإثبات نستخدم الجدول أدناه رقم (6.3)، و من الطبيعي وجود اختلافات بين دورات العمليات المختلفة في حجم الأخطاء أو التحريفات المتوقعة ومدى تكرارها كما يلي[2]:

[1] ألفين أرينز، جيمس لوبك، نفس المرجع السابق، ص 334.
[2] مدونة محمد صالح القرا، نفس المرجع السابق.

**أ.** لا يوجد تقريبا أخطاء متوقعة في دورة الرواتب والأجور مقارنة بالعديد من الأخطاء التي يمكن توقعها في دورة المخزون ، ولعل ذلك راجع لأن المعاملات المتعلقة بالرواتب والأجور ذات درجة عالية من الروتينية ، بينما هناك درجة كبيرة من التعقيدات في معالجة عناصر دورة المخزون؛

**ب.** يمكن القول أنه من المتوقع اختلاف الرقابة الداخلية في درجة فعاليته بين دورات العمليات المختلفة. فعلى سبيل المثال تكون الرقابة الداخلية في دورة الرواتب والأجور ذات فعالية عالية، في حين تعتبر غير فعالة في دورة المخزون؛

**ج.** يقرر المدقق استعداداً منخفضاً لقبول وجود أخطاء أو تحريفات جوهرية بعد الانتهاء من تدقيق دورات العمليات، ومن الشائع أن يكون لدى المدققين نفس المستوى من الرغبة في قبول أخطاء جوهرية بعد الانتهاء من عملية التدقيق بالنسبة لكل دورات العمليات ، وهو الأمر الذي يسمح بتأكيد الرأي غير المتحفظ.

**د.** ولا شك أن الاعتبارات السابقة (**أ** ، **ب** ، **ج**) تؤثر على قرارات المدقق عن المدى الملائم لتجميع أدلة الإثبات (**د**)، وعلى سبيل المثال فنظراً لأن المدقق يتوقع قليلاً من الأخطاء في دورة الرواتب والأجور (أ) ، وأن الرقابة الداخلية لهذه الدورة فعالة (**ب**)، فإن المدقق يخطط لأدلة إثبات أقل مقارنة بدورة المخزون (**د**)، مع ملاحظة أن المدقق لديه نفس المستوى من الرغبة في قبول أخطاء جوهرية بعد الانتهاء من عملية التدقيق لكل من الدورتين على سبيل المثال.

و يوضح الجدول الآتي الاختلاف بين مخاطر التدقيقو حجم أدلة الإثبات المستخدمة بين كل من دورة الأجور والعمال و بين دو رة المخزون وبين دورة المبيعاتو التحصيل.

الجدول رقم (6.3): توضيح العلاقة بين مخاطر التدقيق وأدلة الإثبات.

| | دورة الأجور و العمال | دورة المخزون | دورة المبيعات و التحصيل |
|---|---|---|---|
| (أ)تقييم المدقق للخطر الطبيعي | صغير | مرتفع | متوسط |
| (ب)تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية (خطر الرقابة) | فعالية كبيرة ( صغير ) | فعالية منخفضة ( مرتفع ) | فعالية متوسطة ( متوسط ) |
| (ج)الرغبة في تقييم خطر التدقيق الممكن قبوله (خطر التدقيق الممكن قبوله) | رغبة منخفضة ( صغير ) | رغبة منخفضة ( صغير ) | رغبة منخفضة ( صغير ) |
| (د)حجم الأدلة التي يخطط المدقق لجمعها (خطر الإكتشاف) | مستوى منخفض ( مرتفع ) | مستوى كبير ( صغير ) | مستوى متوسط ( متوسط ) |

المصدر: ألفين أرينز، جيمس لوبك، نفس المرجع السابق، ص 332.

## المطلب الرابع: تقييم مخاطر التدقيق

يرجع إبداء الرأي الخاطئ من قبل المدقق حول مدى تمثيل القوائم المالية الختامية للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة إلى الأخطاء الضمنية التي تلازم عناصر هذه القوائم والتي تعود لطبيعة كل عنصر في القوائم المالية، أو للأخطار المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية بسبب قصوره عن منع وقوع الأخطاء المختلفة أو للأخطار المرتبطة بإجراءات التدقيق والدالة عن عجز هذه الإجراءات المعتمدة من قبل المدقق في اكتشاف الأخطاء ومحاولة منعها في المستقبل. سوف نتناول في هذا البند قياس الآتي[1]:

- المخاطر الملازمة؛
- المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية؛
- المخاطر المرتبطة بإجراءات التدقيق.

### الفرع الأول: تقييم المخاطر الملازمة

يعد تحديد طبيعة أركان هذه المخاطر أحد أهم الخطوات الممكنة من تقييمها ومن ثم إبراز أثرها على صدق الحسابات الواردة في القوائم المالية الختامية للمؤسسة، لهذا نربط تقييمها بتحديد هذه الأركان والتي هي[2]:

[1] مسعود صديقي، نفس المرجع السابق، ص 119.
[2] نفس المرجع السابق، ص 120.

- بيئة المؤسسة ( التشريع الجبائي، المنظومة المصرفية، المنازعات القضائية، الاقتصاد الوطني، الاقتصاد الدولي )؛
- النظام المحاسبي في المؤسسة ( الطرق المحاسبية، المعالجة المحاسبية، المورد البشري، إستخدام الإعلام الآلي ).

**الفرع الثاني: تقييم المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية**

تتوقف الأهداف المتوخاة من نظام الرقابة الداخلية على تعبير عناصر القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن الواقع الفعلي لها، لذا وبغية تحقيق ذلك ينبغي أن يتم تشغيل النظام المحاسبي بشكل سليم فضلا عن تبني نظام ملائم للرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال اعتماد مقوماته والالتزام بإجراءاته، فالخلل في أي من الاثنين يؤدي لا محالة إلى تضمين هذه العناصر أخطار ترتبط بنظام الرقابة الداخلية، من أجل تقييم هذه الأخطار يعتمد المدقق على مدخلين أساسين هما[1] :

**أ.** مدخل الاعتماد على اختبارات التحقيق بصورة أساسية: المدقق في هذا العنصر يقدر مخاطر نظام الرقابة الداخلية عند حدودها العليا، أي بتلافى تقييم هذا النظام و يستخدام أدلة الإثبات المختلفة؛

**ب.** مدخل مخاطر نظام الرقابة الداخلية: المدقق يعتمد على تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية و تقدير خطر الرقابة الداخلية بمستويات نوعية كمايلي: (مرتفع، متوسط، منخفض).

يرجع اعتماد أحد المدخلين إلى تقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلية المعتمد من قبل المؤسسة، فإذا كان التقييم إيجابيا من قبل المدقق يقوم بتسليط عملية الفحص والتحقيق على مواطن الضعف فيه و التأكد من صحة نقاط القوة، وإذا كان التقييم سلبيا يتلافى هذا النظام بكامله ويقوم بجمع أدله الإثبات المعللة للأحداث المالية ليفحصها ويقرر بعدها مدى سلامة القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

**الفرع الثالث: تقييم المخاطر المرتبطة بإجراءات التدقيق**

إن النجاح في إبداء الرأي الفني المحايد من قبل المدقق يكون من خلال التتابع المنهجي والسليم في إجراءات عملية التدقيق الممكنة من اكتشاف مخاطر التدقيق المرتبطة بقصور إجراءاتها في اكتشاف الأخطاء والغش، لذا وبغية تقييم هذه المخاطر ينبغي توجيه الأسئلة المرتبطة بالآتي[2]:

- كفاءة الإجراءات المعتمدة من قبل المدقق؛
- ملائمة الإجراءات المعتمدة من قبل المدقق؛
- تمثيل العينة للمجتمع موضوع الفحص؛
- استقلال و حياد المدقق ومستوى تكوينه العلمي والعملي؛
- مستوى تنظيم مكتب التدقيق.

[1] عباس أحمد رضوان، تقدير خطر الرقابة في ضوء المسؤوليات الجديدة للمراجع عن نظام الرقابة الداخلية؛ المجلة المصرية للدراسات التجارية؛ كلية التجارة؛ جامعة المنصورة؛ العدد الثاني؛ مصر 1989؛ صفحة 132.

[2] مسعود صديقي، نفس المرجع السابق، ص 125.

**المبحث الثالث: الفهم الكامل لنظام الرقابة الداخلية**

تشترط معايير التدقيق الخارجي الحديثة لا سيما المعيار الدولي 400 على المدقق أن يتوصل إلى فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية من أجل تخطيط عملية التدقيق و تحديد نطاق و توقيت و إجراءات عملية التدقيق كذلك لكي يكون هذا الفهم أساسا للتقدير الأولي لخطر الرقابة الداخلية و القدرة على إجراء إختبارات الرقابة[1].

**المطلب الأول: أسباب فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية**

قبل التطرق لكيفية فهم نظام الرقابة الداخلية بكل مكوناته نتعرف على الأهداف الرئيسية من فهم نظام الرقابة الداخلية و التي هي كما يلي[2]:

_ القابلية للتدقيق؛

_ التعرف على التحريفات الكبيرة المحتملة؛

_ التعرف على خطر الاكتشاف؛

_ تصميم الاختبارات.

**الفرع الأول: القابلية للتدقيق**

حيث يحصل المدقق على معلومات تتعلق بأمانة الإدارة و على الدفاتر المحاسبية حتى يتمكن من إمكانية توفير الأدلة الكافية التي تدعم أرصدة القوائم المالية.

**الفرع الثاني: التعرف على التحريفات الكبيرة المحتملة**

يسمح الفهم للمدقق أن يتعرف على الأنواع المحتملة للأخطاء و المخالفات التي قد تؤثر على القوائم المالية و بالتالي إمكانية تقدير خطر وقوع هذه الأخطاء و المخالفات التي تكون لها قيمة كبيرة في القوائم المالية.

**الفرع الثالث: التعرف على خطر عدم الاكتشاف**

يتم استخدام المعلومات الخاصة بالرقابة الداخلية لتقدير خطر الرقابة لكل هدف من أهداف عملية التدقيق، و هذا التقدير يؤثر في خطر الاكتشاف و أدلة الإثبات باتجاه عكسي.

**الفرع الرابع: تصميم الاختبارات**

تسمح المعلومات التي يتحصل عليها المدقق حول مكونات نظام الرقابة الداخلية بإجراء تصميم فعال لاختبار الأرصدة في القوائم المالية.

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 213.

[2] ألفين أرينز، جيمس لوبك، نفس المرجع السابق، ص 392.

**المطلب الثاني: فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية**

يجب أن يتم دراسة وفهم كل مكون من المكونات الخمس للرقابة الداخلية، وللتوصل إلى هذا الفهم يجب على المدقق أن يأخذ في اعتباره من أجل القدرة على تصميم أو وصف إجراءات الرقابة الداخلية المختلفة داخل كل مكون والتأكد من تنفيذ هذه الإجراءات[1]. كما سنتعرف على ذلك في المطلب اللاحق.

**الفرع الأول: فهم بيئة الرقابة**

يتم الحصول على معلومات تتعلق ببيئة الرقابة لكل مكون فرعي لها، ويستخدم المدقق هذه المعلومات كأساس لتقدير اتجاه الإدارة نحو أهمية الرقابة الداخلية، وعلى سبيل المثال يمكن النظر إلى القيم الأخلاقية[2]، داخل وخارج المؤسسة من خلال التعاملات مع الموظفين والموردين والعملاء والمستثمرين والدائنين والمنافسين والمدقق.

**الفرع الثاني: فهم تقييم المخاطر**

يحصل المدقق على معرفة بوسائل تقدير المؤسسة للمخاطر من خلال التعرف على الخطة الإستراتيجية لعمل المؤسسة وكذا أهدافها التشغيلية، وكيف تقوم بتحديد هذه المخاطر وتحليلها وإدارتها.

يختلف تقييم المخاطر بين الإدارة والمدقق رغم الارتباط الوثيق بينهما، فالإدارة تقوم بتقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية لتدنية احتمال وقوع الأخطاء والمخالفات، لأن تصميم نظام الرقابة الداخلية من مسؤولية المدقق، بينما يقوم المدققين بتقييم المخاطر من أجل اتخاذ قرار بشأن دليل الإثبات المطلوب في عملية التدقيق[3].

**الفرع الثالث: فهم أنشطة الرقابة**

تتضمن مختلف أنواع الأدوات والأساليب الرقابية التي تتبعها إدارة التدقيق الداخلي ومن أهم هذه الأنشطة ما يلي[4]:

- وجود سياسات وإجراءات مكتوبة؛
- ممارسة الرقابة من المستويات الإدارية العليا؛
- وجود مؤشرات الأداء؛
- الفصل بين الوظائف المتعارضة.

[1] نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.
[2] هشام عبد الحي السيد، نفس المرجع السابق، ص 16.
[3] نفس المرجع السابق، ص 20.
[4] نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

**الفرع الرابع: فهم المعلومات و التوصيل**

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي مصدر المعلومة المحاسبية التي سيفحصها المدقق، لذلك يجب أن يحدد المدقق المجموعات الرئيسية للعمليات المالية وكيف تنشأ هذه العمليات و ما هي الدفاتر المحاسبية الموجودة كيف يتم تشغيل العمليات المالية من البدايةو حتى اكتمالها بما في ذلك مدى و طبيعة استخدام الحاسب الإلكتروني[1].

**الفرع الخامس: فهم عنصر المراقبة أو المتابعة**

يقصد بهذا العنصر تقدير الإدارة المستمر لفعالية تشغيل نظام الرقابة الداخلية و تحديد ا إذا كانت الرقابة يتم تنفيذها طبقا للتصميم أو يتم تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لتعديل الرقابة الداخلية[2].

من أكثر الوسائل المستخدمة لفهم هذا العنصر إجراء المناقشة مع الإدارة أو الحصول على شهادات و شكاوى من داخل أو من خارج المؤسسة.

**المطلب الثالث: مراحل التوصل إلى فهم كامل حول نظام الرقابة الداخلية**

بسبب ظهور عدة أصناف من المؤسسات و تعدد العمليات الاقتصادية فيها أدى إلى تطور كبير في مفهوم نظام الرقابة الداخلية و زيادة الاعتماد عليه في إجراء عملية التدقيق، و لكن بالرغم من ذلك تطرح مشكلة احتمال وجود أخطاء وتحريفات في القوائم المالية وهو ما يسمى بمخاطر التدقيقو الذي ظهر كمفهوم حديث في مجال تدقيق الحسابات.

ومن أجل التعرف على هذه المخاطر و العمل على تخفيضها إلى المستوى المقبول يجب التوصل إلى فهم كامل لنظام الرقابة الداخلية من حيث تصميم و تشغيل إجراءاته و تقييمه ثم تقدير خطر الرقابة الداخلية و إجراء اختبارات الرقابة للتأكد من صحة التقدير الأولي لخطر الرقابة [3].

**الفرع الأول: وصف النظام و إجراءاته**

حتى يقوم المدقق بوصف نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتعرف على إجراءاته التي تم تصميمها من طرف الإدارة و يحاول فهم كيفية عملها، و ذلك بتحديث و تقييم خبرة المدقق السابقة مع الوحدة الاقتصادية أو الاستفسار من موظفي المؤسسة ثم يقوم بتمثيل تلك الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في تقييمه نظام الرقابة الداخلية.

في هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المدقق وسيلتين أساسيتين تتمثلان في الأسلوب الوصفي

أو خرائط التدفق، بالإضافة إلى طريقة الاستجوابات.

[1] ألفين أرينز، جيمس لوبك، نفس المرجع السابق، ص 394.
[2] نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.
[3] نفس المرجع السابق، ص 397.

**الفرع الثاني: التحقق من فهم النظام ( اختبارات التطابق)**

بعد انتهاء المدقق من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي لنظام الرقابة الداخلية، عليه أن يتحقق من أن الإجراءات التي تم وصفها وتصميمها هي فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة، هنا يظهر دور اختبارات التطابق* أو اختبار سير العمليات.

فالهدف من هذه المرحلة هو تجنب انطلاق المدقق في عملية تقييمه للرقابة الداخلية على أسس خاطئة، و منه نلاحظ انه هناك ثلاثة مشاكل تطرح عند إجراء اختبارات التطابق و هي[1]:

- ما هي الإجراءات التي يجب اختبارها ؟
- كيف تتم عملية الاختبار ؟
- فيما تتمثل الأهمية الكمية التي يجب إعطاؤها لهذا الاختبار ؟

**أ. اختيار الإجراءات التي يتم اختبارها.**

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

كما يستطيع المدقق أن يلتقي بدورات عملية تنفذ من طرف مصالح مختلفة، ففي هذه الحالة يقرر المدقق اختيار الدورات حسب درجة تطبيقها كفاءة الموظفين القائمين بهذه العملية، و أخيرا يمكن أن يحدث لدورتين مختلفتين أن يشتركا في جزء معين، ففي هذه الحالة يختبر المدقق كل دورة على حدا إلا بالنسبة للجزء المشترك.

**ب. القيام بعملية الاختبار**

في هذه المرحلة، يتحقق المدقق من حقيقة سير كل الدورات العملية خطوة بخطوة، و يجب التأكيد هنا على ضرورة تتبع الإجراءات من البداية إلى النهاية، و اختبار المدقق لمسار الدورة العملية في مجملها دون أن يقتصر على جزء منها فقط.

و فيما يخص التطبيق الميداني للاختبارات، توجد طريقتين و هما[2]:

- الطريقة المباشرة؛

---

* Test de conformité.

[1] شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة "مبيعات - مقبوضات"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 119.

[2] نفس المرجع السابق، ص 120.

– الطريقة غير المباشرة.

**ب.1. الطريقة المباشرة**

تتمثل هذه الطريقة أساسا في الملاحظة والمشاهدة العينية لمختلف مراحل و إجراءات العمليات الممثلة في مخطط السير و الاتصال المباشر مع مختلف المنفذين المعنيين للإجراءات التي تصور نظام الرقابة الداخلية للتأكد من حسن سيرها.

**ب.2. الطريقة غير مباشرة**

تتمثل هذه الطريقة في تتبع مسار الوثائق، فالمدقق يعيد المسار الذي تمر به هذه الأخيرة كلية أي من البداية إلى النهايةو انطلاقا من الوثيقة الأصلية.

**ج. الأهمية الكمية للاختبارات**

الأهمية الكمية التي يجب على المدقق إعطاءها لهذا الاختبار تنتج مباشرة من هدف هذه الاختبارات، فالعمل هنا يتمثل في التحقق من وجود هذه الإجراءات و ليس مدى كفايتها، فمستوى اختبارات التطابق يتحدد حسب درجة التكرار المحقق للرقابة.

وفي ما يلي الإجراءات الخاصة بالتحقق من تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية ومدى المطابقة بينهما[1]:

– **تحديث وتقييم خبرة المدقق السابقة مع الوحدة الاقتصادية:** من خلال معلومات الرقابة الداخلية التي توصل إليها المدقق في سنوات التعامل السابقة، ونظرا لأن أنظمة وعناصر الرقابة لا يتم تغييرها بشكل متكرر فيمكن تحديث هذه المعلومات واستخدامها في التدقيق الخاص بالسنة الحالية.

– **الاستفسار من أفراد المؤسسة:** ويتم ذلك عن طريق التعامل مع أفراد المؤسسة، ويتم تقديم الاستفسارات إلى كل من الإدارة والمشرفين والعاملين خلال مرحلة فهم الرقابة الداخلية.

– **قراءة كتيبات النظم والسياسات الموضوعة لدى المؤسسة:** حتى يتم تصميم وتنفيذ والحفاظ على الرقابة الداخلية، يجب أن تقوم الوحدة الاقتصادية بعمليات مكثفة من التوثيق، ويشمل ذلك مستندات وكتيبات وخرائط تنظيمية تحدد السياسة الموضوعة من قبل الوحدة الاقتصادية.

– **فحص المستندات والدفاتر:** ويتم ذلك من خلال كافة المكونات الخمس للرقابة الداخلية للتأكد الجيد من المطابقة بين تصميم عناصر الرقابة الداخلية و فعالية التنفيذ في كل أجزاء نظام الرقابة الداخلية.

– **ملاحظة الأنشطة والتشغيل بالمؤسسة:** بالإضافة إلى فحص المستندات والدفاتر، يمكن للمدقق أن يلاحظ أداء الموظفين خلال التشغيل وإعداد المستنداتو الدفاتر وتنفيذ الأنشطة الرقابية والمحاسبية داخل المؤسسة.

[1] ألفين أرينز، جيمس لوبك، نفس المرجع السابق، ص 397.

**الفرع الثالث: التقييم الأولي أو النظري لنظام الرقابة الداخلية ( توثيق الفهم)**

تعتبر دراسة نظام المراقبة الداخلية في المؤسسة ضمن المرحلة الأولية للتدقيق. و لتقييم هذا النظام يستلزم البحث عن المعلومات اللازمة باستعمال كل الوسائل الملائمة لاستخلاص الملاحظات والنتائج التي تساعد على تحقيق أهداف التدقيق.

هذا ومن بين الوسائل، التي يعتمد عليها المدقق في تقييم المراقبة الداخلية، مجموعة كبيرة من الأسئلة المتنوعة التي تدعى " باستجواب المراقبة الداخلية " حيث فيه تصمم الأسئلة بشكل مغلق، بمعنى أن الإجابة عليها تكون إما بـ " نعم" أو " لا "[1].

ولقد تم إعداد قائمة أو لائحة نموذجية للاستجواب، استنادا على خبرة مدققي الحسابات، فمعظم مكاتب التدقيق الخارجي شعرت بالحاجة إلى وضع نموذج لاستجواب المراقبة الداخلية وذلك للأسباب التالية[2]:

_ يمثل ثمرة لخبرة مهنية؛

_ يضمن توحيد النمط في اختبار وتقييم نظام المراقبة الداخلية؛

_ إعداد النموذج يسمح باجتناب نسيان طرح الأسئلة الأساسية في مجال أو وضعية ما.

فالمدقق استنادا على نموذج الأسئلة يقوم بإعداد أسئلة خاصة بنشاط معين داخل المؤسسة تناسب الأهداف المسطرة.

أما هدف استجواب المراقبة الداخلية فهو السماح للمدققين بتقييم إجراءات المؤسسة و التأكد من تحقيق الهدف الرئيسي للمراقبة وهو ضمان صدق وصحة المعلومات المحاسبية للمؤسسة.

ويمكن حصر الأسئلة الأساسية المستعملة في استجوابات المراقبة الداخلية فيما يلي[3]:

_ ماذا ؟ سؤال حول العمل؛

_ من ؟ سؤال حول المنفذ؛

_ أين ؟ سؤال حول مكان التنفيذ؛

_ متى ؟ سؤال حول الفترة المناسبة للتنفيذ؛

_ كيف ؟ سؤال حول طريقة العمل؛

_ هل ؟ سؤال حول مدى التنفيذ أو عدم التنفيذ.

يمكن تصنيف الأسئلة حسب وظائف المؤسسة كما يلي:

[1] Allel Hamini, op.cit, p, 13.
[2] Lionel Collins, Gerard Vallin, op.cit, p, 94.
[3] Ibid, p, 97.

| | |
|---|---|
| وظيفة الشراء – الموردين؛ | وظيفة البيع – الزبائن؛ |
| وظيفة التخزين؛ | الخزينة – النفقات – الموارد؛ |
| وظيفة الدفع – المستخدمين؛ | وظيفة المعلوماتية |

فاستخدام هذه الأسئلة يؤدي إلى تصنيف نقاط الرقابة الداخلية إلى جزئيين أو قسمين[1]:

أ. **نقاط القوة:** التي تمثل الإجابة بـ" نعم " وذلك يعني أن المؤسسة تحتوي نظريا على إجراءات مناسبة تضمن تحقيق أهداف الراقبةو لابد أن تخضع للتحقق عن طريق المعاينة الإحصائية أو اختبار السير الحسن للنظام.

ب. **نقاط الضعف:** وهي نتيجة الإجابة بـ"لا " و التي تعني أن هناك خللا أو نقصا في إجراءات الرقابة الداخلية.

إن الاعتماد عل أسلوب قائمة الاستقصاء في تقييم نظام الرقابة الداخلية تنتج عنه نقاط إيجابية و أخرى سلبية[2]، فمن مزايا هذا الأسلوب نذكر:

– إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم المراجع عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال؛

– إمكانية استخدام مبدأ التنميط في إعداد القوائم، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية؛

– إمكانية استخدام هذا الأسلوب من طرف أشخاص أقل تأهيلا و خبرة، بعكس الحال عند استخدام الأساليب التي تطرقنا إليها سابقا.

كما يتميز هذا الأسلوب بمجموعة من العيوب منها:

– إجابة فرد أو مجموعة محدودة من الأفراد عن الأسئلة المقدمةو التي ترتبط بنشاط جميع العاملين بالوحدة سواء كانوا تحت إشرافهم أم لا، مما يجعل الإجابات التي نحصل عليها تمثل وجهة نظر من أجاب على الأسئلة فقط و ليس وجهة نظر القائمين بالعمل فعلا؛

– تعتبر الإجابة بـ "نعم" أو "لا" غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية؛

– قد لا تصلح القوائم النمطية التي يعدها المراجع لجميع الحالات، مما يتطلب إعداد عدة نماذج من الأسئلة وفقا للحالة التي يتعامل معها، مما يستنفذ الكثير من وقتو جهد المراجع؛

[1] Gerard Bendict, Renard Keravel, Evaluation du contrôle interne dans la mission d'audit, Foucher,1990, p-p, 46 47.

[2] يوسف محمد الجربوع، نفس المرجع السابق، ص 116.

– أسلوب قوائم الاستقصاء يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال؛

– الإجابة عن الأسئلة يمكن لها أن تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلا، مع وجود خطر احتمال أن تنقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل.

**الفرع الرابع: التأكد من تطبيق إجراءات النظام ( اختبارات الرقابة)**

يتم التأكد من نتائج التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية باستعمال عدة أساليب، و ذلك بغرض تدعيم مدى صحة وتحقق نقاط القوة في النظام و أنها تعكس الصورة الحقيقية لتنفيذ أساليب الرقابة الداخلية أم لا والتأكد من نقاط الضعف.

لتحقيق هذه المرحلة يستخدم المدقق أسلوب اختبارات الرقابة أو ما يسمى باختبارات الديمومة، والتي يتم استخدامها لاختبار مدى فعالية عناصر الرقابة الداخلية في تدعيم تخفيض خطر الرقابة المقدر، و سنتعرف على هذا الأسلوب في المطلب اللاحق.

يطلق عليها كذلك اختبارات الاستمرارية[1]، حيث يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام مطبقة فعلا في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة.

إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمدقق أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها، إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خلل، كما تعتبر دليل على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان.

**المطلب الرابع: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية**

تسمح اختبارات الديمومة أو اختبارات الرقابة للمدقق بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية،فاختبارات الديمومة تحدد نقائص التشغيل أو التطبيق التي تأتي كنتيجة للتطبيق الخاطئ لنقاط القوة الخاصة بالنظام.

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

إن نقاط القوة ونقاط الضعف التي تم التعرف عليها عند التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية، هي مؤقتة إلى غاية إجراء اختبارات الديمومة وإعادة الملأ النهائي للإستبانة بنقاط القوة و نقاط الضعف الحقيقيتين، أي

[1] محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 2008، ص 46.

تصحيح نقاط القوة ونقاط الضعف، حيث يمكن لبعض نقاط القوة أن تتحول إلى نقاط ضعف، وبعض نقاط الضعف تتحول إلى نقاط قوة.

إن عمل المدقق عند تقييم نظام الرقابة الداخلية لا يهدف إلى وصف شامل للإجراءات المراد دراستها، إنما التوصل إلى حالة من الفهم الجيدو الملائم عن كيفية تصميم وتنفيذ النظام بل وإبراز العناصر الأساسية

التي تسمح للمدقق بإجراء تقييم جيد لنظام الرقابة الداخلية[1].

حيث أن كل إجراء وظيفة معينة داخل المؤسسة تحتوي على عدد معين من عناصر أساسية يتم استعمالها عند الرقابة الداخلية.

ومن بين العناصر الرئيسية في إجراءات وظيفة معينة داخل المؤسسة نجد عامل الفصل بين الواجبات، فمثلا لا يمكن الجمع بين مهمة تسليم البضاعة للعميل ومهمة الفوترة ومهمة التحصيلات المالية أو الصندوق في مهمة واحدة.

ونجد العناصر الرئيسية للرقابة الداخلية في معظم أجزاء أو وظائف المؤسسة، خاصة في المؤسسات التي تحتوي على نسبة عالية من المخاطر الملازمة.

و يتم استخدام الإجراءات التالية لتنفيذ اختبارات الرقابة الداخلية[2]:

_ الاستفسار من الأفراد المناسبين لدى المؤسسة؛

_ فحص المستندات والسجلاتو التقارير؛

_ ملاحظة الأنشطة المتعلقة بالرقابة الداخلية.

تعرفنا من خلال المطلب الأخير أنه بعد أن يقوم المدقق بالتقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية والتعرف على نقاط الضعف و نقاط القوة يتم إجراء اختبارات الرقابة للتحقق من التطبيق الفعلي لنقاط القوة والتأكد من نقاط الضعف من أجل التوصل إلى نقاط قوة ونقاط ضعف حقيقيتين، حيث على أساسهما يتم إعداد مصفوفة خطر الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة، وبالتالي التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، و منه يتم اقتراح تصحيحات لتحسين نظام الرقابة الداخلية.

[1] **Antoine Mercier , Philipe Merle** , " Audit et commissariats aux comptes" « Guide de l'auditeur et l'audité », Edition Francis Lefebvre, 2008, France, p, 499.

[2] ألفين أرينز، جيمس لوبك، نفس المرجع السابق، ص 406.

**الفرع الأول: إعداد مصفوفة خطر الرقابة الداخلية**

يتم تحديد أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية في رؤوس الأعمدة وتحديد عناصر الرقابة الرئيسية في الصفوف، وعندما يتم التعرف على أوجه الضعف الرئيسية يتم وضعها في الصفوف كذلك.

ويتم استخدام المصفوفة بعد ذلك لإظهار كيف تؤثر عناصر الرقابة الرئيسية في أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية وكيف تؤثر أوجه الضعف الرئيسية على هذه الأهداف كذلك.

**الفرع الثاني: تقدير خطر الرقابة الداخلية**

بمجرد ما يحصل المدقق على معلومات وصفيةو أدلة تدعم تصميمو تنفيذ نظام الرقابة الداخلية يتم تقدير خطر الرقابة الداخلية لكل هدف خاص بعملية التدقيق مرتبط بالعملية المالية المراد تدقيقها.

و من أجل التوصل إلى تقدير خطر الرقابة يجب تحديد أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات الماليةو تحديد أساليب محددة للرقابة الداخلية[1].

أ. **تحديد أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية:** تتمثل الخطوة الأولى في التقدير لخطر الرقابة الداخلية في تحديد أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية التي سيتم تطبيق التقدير عليها. و يتم ذلك عادة بشكل منفصل لكل نوع رئيسي من العمليات المالية داخل كل دورة من دورات العمليات المالية خاصة إذا كانت المؤسسة ذات حجم كبير.

على سبيل المثال في دورة المبيعات و التحصيل تتمثل العمليات المالية الرئيسية في المبيعات، مسموحات و مردودات المبيعات، استلام النقدية، مخصصات الديون المعدومة، شطب الديون المعدومة.

ب. **تحديد أساليب محددة للرقابة الداخلية:** تتمثل الخطوة الثانية في تحديد أساليب محددة من الرقابة الداخلية بحيث تساهم في تحقيق كل هدف مرتبط بالعملية المالية و يجب على المدقق أن يتعرف على أساليب الرقابة ذات الصلةو لا يكون ضروريا أن يتم أخذ كل أساليب الرقابة في الاعتبار، فمثلا هل يوجد فصل ملائم بين المسؤوليات و كيف يتم تحقيق ذلك و هل المستندات المستخدمة يتم التوقيع عليها ؟

و بالتالي يجب على المدقق أن يتعرف على أساليب الرقابة التي يتوقع أن يكون لها أثر كبير في تحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالعملية المالية.

و يمكن تحديد هذه الأساليب من خلال الرجوع إلى دليل الوصف لنظام الرقابة الداخلية مثل خرائط التدفق أو الوصف الكتابي أو قائمة استقصاء الرقابة الداخلية.

[1] نفس المرجع السابق، ص 401.

**ج. التعرف على أوجه القصور الرئيسية:**

من بين كل نقاط الضعف التي يحتويها نظام الرقابة الداخلية، هناك بعض نقاط الضعف التي لا تؤثر بشكل سلبي وهام على القوائم المالية للمؤسسة خصوصا عند الأخذ بمبدأ الأهمية النسبية، ولكن توجد بعض نقاط الضعف في النظام تؤثر بشكل سلبي ومباشر على القوائم المالية للمؤسسة وبالتالي على أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية.

كما تمتد أوجه القصور إلى نقص أو غياب في بعض أنواع الرقابة الملائمة، والتي تزيد من خطر أو احتمال وجود تحريفات هامة بالقوائم المالية.

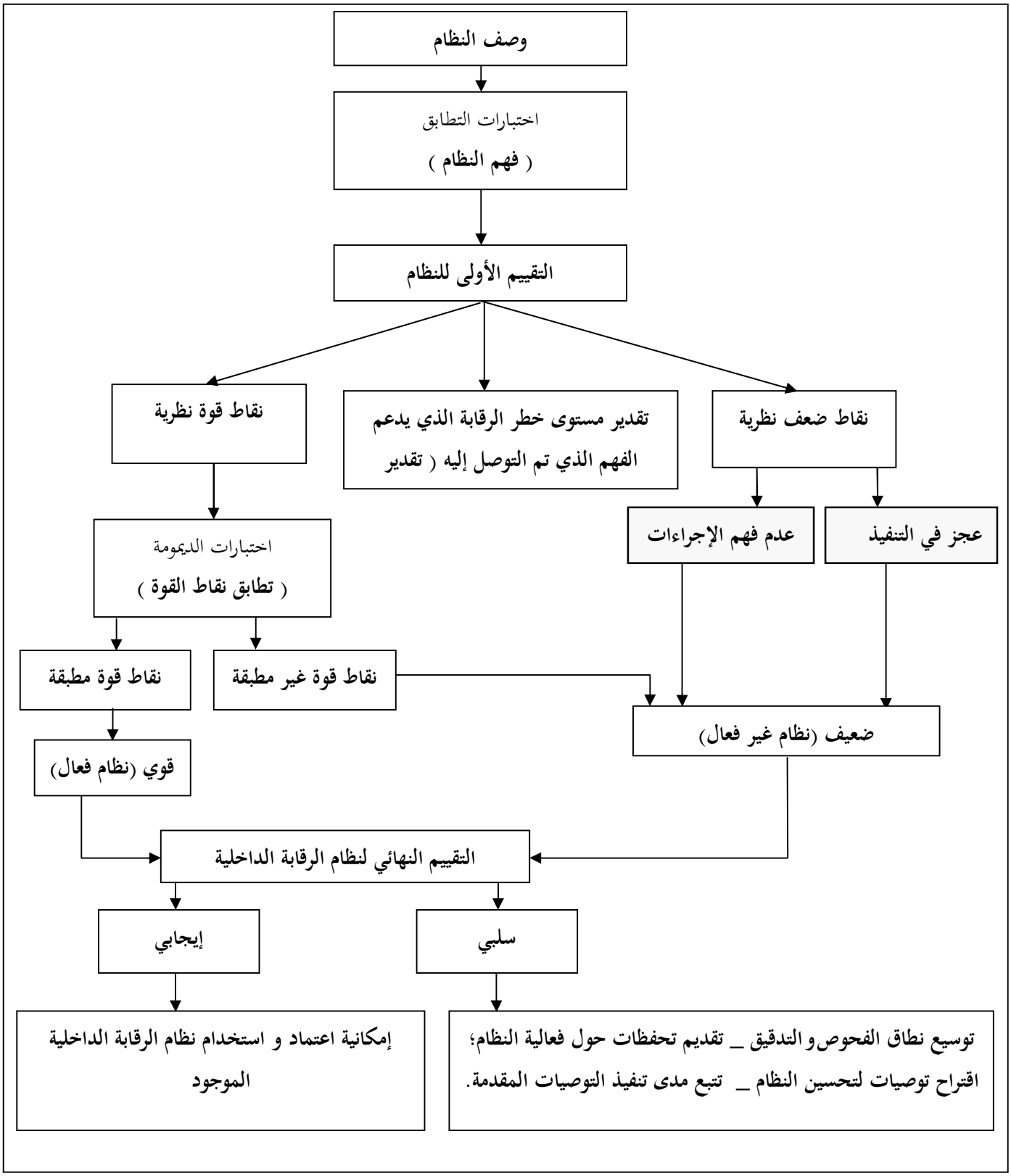
**د. تحديد مستويات خطر الرقابة الداخلية لكل هدف تدقيق:** بعد التعرف على أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية وتحديد أنواع الرقابة الرئيسية وأوجه القصور الرئيسية يتم تحديد مستويات خطر الرقابة الداخلية لكل هدف تدقيق مرتبط بالعمليات المالية، بالنظر إلى احتمال منع أو اكتشاف مخالفة كبيرة من خلال أواع الرقابة الرئيسية، وأثر أوجه القصور في منع أو اكتشاف أخطاء ومخالفات كبيرة.

وتوجد طرق مختلفة للتعبير عن مستويات خطر الرقابة، بعض المدققين يستخدمون بعض المصطلحات مثل: مرتفع، متوسط، منخفض، ويستخدم البعض الآخر أرقام أو نسب احتمالية مثل: **1**، **0.6**، **0.2** [1].

ويمكن تلخيص مراحل التوصل إلى فهم كامل لنظام الرقابة الداخلية في الشكل الموالي:

[1] نفس المرجع السابق، ص 395.

الشكل رقم (10.3): مراحل التوصل إلى فهم كامل لنظام الرقابة الداخلية.




**Source:** Antoine Mercier , Philipe Merle**, op. cit,** page 499.

## خلاصة الفصل الثالث

ركزنا بشكل كبير في هذا الفصل على نظام الرقابة الداخلية من خلال البعد التاريخي له وأهم التعاريف الصادرة بشأنه و مدى الاهتمام الكبير من طرف الهيئات المختصة في معايير التدقيق كذا المهتمين بمجال التدقيق من باحثين ومتعاملين اقتصاديين و المجتمع.

فتبين لنا أنه يلعب دور كبير مساعدة وتسهيل عملية التدقيق كذا مساهمته في الثقة بالمعلومات المالية التي تصدرها المؤسسات الاقتصادية والتي ترتبط بعدة أطراف، و بالتالي يعتبر نقطة انطلاق بالنسبة للمدقق عندما يقبل على التخطيط لعملية التدقيق، فإذا تمكن المدقق من الفهم الجيد و الكامل لنظام الرقابة الداخلية سوف يصل إلى النتائج التي يرغب فيها في نهاية عملية التدقيق.

خاصة و أن الفهم الجيد لنظام الرقابة الداخلية يختصر الطريق للمدقق فيما يخص أدلة الإثبات التي يستعملها في إجراء الاختبارات التفصيلية عند إجراءات التدقيق بحيث يعتمد على حجم صغير من الأدلة في حالة توصله لفهم جيد لنظام الرقابة الداخلية و بالتالي التخفيض من تكلفة التدقيق و ربح الوقت، إنما يعتمد على حجم كبير من أدلة الإثبات إذا لم يتوصل إلى فهم جيد للنظام أو نظرا لاحتواء هذا الأخير على نقاط ضعف كثيرة.

كما أشرنا من قبل أن عدم تمكن المدقق من التوصل إلى فهم جيد و كامل لنظام الرقابة الداخلية سوف يؤثر في الأخير سلبا على نتائج عملية التدقيق مما يؤدي بالمدقق إلى كتابة التقرير بتضمينه تحفظات تعكس عدم صحة ومصداقية المعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية للمؤسسة، و هو ما يعرف بمخاطر التدقيق.

و الهدف من هذا البحث هو التوصل إلى التمييز بين مختلف أنواع مخاطر التدقيق و ما هو طبيعة الخطر الذي يعكس محتوى تحفظات تقرير المدقق أو بشكل آخر ما هو نوع مخاطر التدقيق الذي أدى بالمدقق إلى تقديم تحفظات معينة داخل تقريره.

لذلك لا يكفي فقط التعرف أو فهم نظام الرقابة الداخلية بشكل جيد، إنما يجب التعرف على نقاط القوة و نقاط الضعف الموجودة في هذا النظام للتعرف على المخاطر التي يسببها النظام من أجل تقييم مدى فعالية أو عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية.

# الفصل الرابع

# دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا - سطيف

المبحث الأول: تقديم التدقيق في الجزائر

المبحث الثاني: التعريف بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا – سطيف –

المبحث الثالث: وصف سيرورة عمليات التموين و تسيير المخزونات

المبحث الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية و تقدير خطر الرقابة

## مقدمة الفصل الرابع

تطرقنا في الدراسة النظرية إلى التدقيق الخارجي بصفة عامة باعتباره أداة رقابية لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لما تقدمه للمؤسسة من معلومات عن مدى تحكمها في العمليات التي تقوم بهاو الإجراءات الموضوعة من طرفها.

و محاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، قمنا بدراسة ميدانية في إحدى الشركات الجزائريةو المتمثلة في مؤسسة مطاحن الهضاب العليا – سطيف.

و التي تعتبر إحدى أهم الشركات الجزائرية العمومية المختصة في الصناعات الغذائية و مشتقاتها، فتطبيق عملية التدقيق الخارجي عليه و وجود نظام الرقابة الداخلية في هذه الشركة 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.

و بما أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم المهام المخوّلة للتدقيق الخارجي و من أهم المحطات الرئيسية التي يبدأ بها المدقق عندما يخطط لتنفيذ عملية التدقيق وتقدير المخاطر و الحصول على أدلة الإثبات الكافية لإجراء الاختبارات التفصيلية لأرصدة الحسابات.

كان لا بد علينا أن نقوم بمهمة تهدف إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية لمحاولة إسقاط الجانب النظري من جهة كذلك دراسة مختلف الأدوات التي يمكن استعمالها لاكتشاف واستخراج أهم المشاكل الملاحظة وتحليلها من جهة أخرى.

ولدراسة أعمقو أكثر تفصيل لهذا الفصل تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث رئيسيةو المتمثلة في:

**المبحث الأول**: تقديم التدقيق في الجزائر؛

**المبحث الثاني**: تقديم لمؤسسة الرياض – سطيف؛

**المبحث الثالث**: وصف سيرورة عمليات التموين و تسيير المخزونات؛

**المبحث الرابع**: تقييم نظام الرقابة الداخلية و تقدير خطر الرقابة.

## 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، و في الأخير نتناول الإطار المرجعي للتدقيق في الجزائر و مدى ملائمتها على الواقع الاقتصادي الجزائري و مدى 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 و متلافين التحليل المضفي لتصورات الباحث على التقديم، بيد أنه تم إعتماد ثلاثة مراحل أساسية لتقديم التدقيق في الجزائر، تبعا لما شهدته المؤسسة الإقتصادية موضوع التدقيق من إصلاحات. تم تقسيم هذه المراحل إلى:

#### الفرع الأول: الفترة 1969 – 1980

لقد بدأ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر سنة 1969[1]، حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 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 أنه[2] « 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 راس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم »

كما تناول المرسوم رقم173/70 المؤرخ في 1970/11/16 تحديد مهام وواجبات المراقب وأعتبر حينها مدقق الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفية لموظفي الدولة التاليين[3] :

- 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.

[3] حجاز خديجة، نفس المرجع السابق، ص 158.

وأكلت للمدققين المهام التالية[1]:

– 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 صلاحياتها.

تجدر الإشارة إلى أن المراجعة المقصودة ترتبط فقط بالرقابة من قبل هؤلاء الأفراد من خلال هيئاتهم على المؤسسات الاقتصادية آنذاك، إلا أن الأمر الرئاسي[2] رقم 71-83 الصادر بتاريخ 1971/09/29تناول مندوب الحسابات للمؤسسات الخاصة و الخبراء في المحاسبة لدى المحاكم وأشترط تعيينهم من الخبراء المرخصين بذلك.

**الفرع الثاني: الفترة 1980 – 1988**

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية و تعقد 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 رقم05/80 المؤرخ في 1980/30/10[3] 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 ومصداقيتها ».

**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 مزاولة الرقابة على هذه المؤسسات.

[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.

نشير في هذه الفقرة إلى أن التدقيق عولج بعدد من النصوص المتتالية التي تهدف إلى تغطية النقص في الإطار التشريعي و القانوني من أجل تمكين المدقق من أداء أدواره المنوطة به. 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 وتسيرها »[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 1991/04/27 على شخص محافظ الحسابات مهامه و شروط تعيينه و حالات التنافي ثم حقوقه[3].

– تناول المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 افريل 1996 قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[4].

– صدور مقرر سنة 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخوّل الحق في ممارسة المهنة[5].

**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، لإعتبار أن التدقيق هو مرحلة متقدمة يتم تناولها عندما يتحكم الأعوان الاقتصاديين من المحاسبة، لهذا سوف نتناول هذه الهيئات انطلاقا من تلازم التدقيق و المحاسبة فيها ونتلافى الحديث عن المجلس الأعلى للمحاسبة* لابتعاده عن التدقيق.

---

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

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

[3] نفس المرجع السابق، ص 651.

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

[5] حجاز خديجة، نفس المرجع السابق، ص 158.

* أنشئ هذا المجلس بالامر الرئاسي رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29، الذي حدد في مواده رقم 22 إلى غاية 40 تشكيلته وطبيعة تسييره ثم اختصاصاته.

**الفرع الأول: المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين**

نصت المادة 05 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 افريل 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 وصلاحيتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم »

وفضلا عن أحكام المادة 05 أعلاه تقوم المنظمة الوطنية للخبراء باعتبارها جهاز مهني يعمل في إطار القانون حسب ما نصت عليه المواد 11،10،09 من نفس القانون بما يلي[1]:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة أعضائها وإستقلاليتهم؛
- 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 وكيفيات 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 1992/01/13، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01؛ والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وفوائد عمله.

وتتمثل اختصاصات المجلس في[2]:

[1] صديقي مسعود، نفس المرجع السابق، ص 248.

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

- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة؛
- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية و تجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة؛
- إعداد ومراجعة و نشر قائمة الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة؛
- السهر 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؛
- المساعدة و النهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة ودعوة السلطات المختصة للحضور للتدريبات والملتقيات 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 1996/09/25 وطبقا للمادة 02 من هذا المرسوم يعتبر هذا المجلس جهازا استشاريا ذو طابع وزاري مشترك ومهني 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 يلي[1]:

- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها؛
- ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية؛
- يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني؛
- يفصح ويبدي 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 المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي؛
- ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه؛
- ينشر تقاريره و دراساته وتحاليله وتوجيهاته.

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

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 المزاول لمهمته في المجلس الوطني لنقابة الخبراء والمحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- ممثل الوزير المكلف بالمالية؛
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي؛
- 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 والمؤسسات 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.

ونصت المواد رقم 27 إلى غاية 48 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 على شخص محافظ الحسابات مهامه و شروط تعيينهو حالات التنافي ثم حقوقه[1].

كما تناول المرسوم التنفيذي رقم 96 – 136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحساباتو المحاسب المعتمد[2].

**الفرع الأول: الاستقلالية**

نظر المشرع الجزائري إلى استقلالية المدقق من الزوايا التالية:

**أ. الزاوية الأخلاقية** : تشمل على ضرورة تحلى المدقق بالآتي[3]:

- مبدأ الحياد؛
- مبدأ الإخلاص؛
- مبدأ الشرعية المطلوبة.

**ب. الزاوية المادية** : أبرز فيها المشرع حالات التنافي لمزاولة التدقيق في المؤسسة[4]:

- 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 منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات إبتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- الأشخاص الدين كانوا دائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في اجل خمس سوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

**ج. الزاوية المهنية** : أبرزت المادة 715مكرر11 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 بتعين محافظ الحسابات وضمنته

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 20 المؤرخة في 1991/04/27 ، ص 651.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 24 المؤرخة في 1996/04/15 ص 05.
[3] أنظر المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15 والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 24.
[4] المادة 715 مكرر6، القانون التجارى للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر 1999؛ صفحة 185.

في الجمعية العامة، كما رافق 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 أساسين هما :

**أ. التأهيل العلمي**

إشترطت النصوص الجزائرية لممارسة مهنة التدقيق الآتي[1]:

**– المجموعة الأولى:**

- ليسانس في العلوم المالية؛
- ليسانس في فرع المالية والمحاسبة للمدرسة العليا للتجارة؛
- الجزاءان 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 المعاهدو المدارس المتخصصة في الإدارة أو المالية أو الجمارك؛
- شهادة جامعة التكوين المواصل فرع المالية والمحاسبة؛

مضاف إليها شهادة متخصصة في المحاسبة.

**ب. التأهيل العملي**

إشترط المقرر السابق للمجموعتين إحدى الشرطين التاليين :

- متابعة تلويب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني؛
- إثبات خبرة قدرها عشر سنوات في ميدان المحاسبةو المالية ومتابعة تلويب مهني مدته ستة أشهر.

**الفرع الثالث: معيار العناية المهنية**

نصت المادة 715 مكرر 4[2] على مستويات العناية المهنية المطلوبة انطلاقا من رحابة المسؤوليات المهنية للمدقق، إذ أوكلت له مهمة التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي انتظام حسابات الشركة

[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.

وصحتها، كما حثتهم على التدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركةو حساباتها والمصادقة على انتظام الجردو حسابات الشركة والموازنة.

كما أجاز المشرع لمحافظ الحسابات الآتي[1]:

- التحقق من احترام مبدأ المساواة بين المساهمين؛
- إجراء التحقيقات التي يراها مناسبة؛
- استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال.

**الفرع الرابع: التقرير**

تبعا للنصوص الجزائرية، فأنه يترتب عن المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية و صحة الوثائق السنوية وعند 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 و التصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة.

[1] BOULAHDOUR CHAKIB, Le commissaire aux comptes, legislation et actionnaires, revue algiernne de comptabilité et audit, societe nationale de comptabilité n° 14, Alger 2 eme trimestre 1997, p, 26.

**المبحث الثاني: التعريف بمؤسسة الرياض " السمباك "**

في السنوات من الاستقلال اتجهت الدولة الجزائرية إلى تحويل حبوب القمح بكل أنواعه إلى مواد غذائية لتلبية حاجيات و متطلبات الاستهلاك الوطني كما و نوعا، و من أجل تحقيق هذا الهدف عمدت الدولة إلى إنشاء عنصر اقتصادي ذا مفعول حساس و المتمثل في المؤسسة الوطنية للسميد و الدقيق و العجائن بكل أنواعها، حيث تأسست تحت وصاية وزارة الصناعة و الطاقة بموجب المرسوم المؤرخ في 25 مارس 1965 و التي عرفت باسم شركة " **السمباك " SIMPAC**.

و هذه الشركة جاءت نتيجة برنامج التأميم مباشرة بعد الاستقلال بغرض تجسيد و تنظيم قطاع مهم جدا في الصناعات التحويلية الخفيفة للاقتصاد الوطني ألا وهو قطاع الصناعات الغذائية ومشتقاتها، و لذلك كانت كانت مهمتها تتمثل في:

ـ توفير المواد الغذائية الأساسية للمواطنين؛

ـ المحافظة على القدرة الشرائية بتحديد أسعار مدروسة؛

ـ كما تتوفر عدة مراكز بيع للقيام بعملية توزيع المواد الغذائية وذلك على مستوى الوطن بصفة عامة و أنحاء الولايات بصفة خاصة؛

ـ المساهمة في التنمية الاقتصادية و ذلك برفع الإنتاج الوطني و تنشيط التجارة الداخلية.

بالنظر إلى المسؤولية الكبيرة للشركة و تطور حجم نشاطاتها أدى إلى ظهور مشاكل عديدة تعتبر نتيجة حتمية لا مفر منها لهذا التطور و من أجل إعطاء إزدهار جيد للشركة تقرر إنشاء المؤسسة الوطنية للصناعات الغذائية من الحبوب و مشتقاتها بسطيف في سنة 1982، و ذلك بعد إعادة هيكلة شركة " السمباك " و قسمت إلى خمسة مؤسسات جهوية عبر الوطن كالتالي:

ـ الرياض * سطيف * ؛
ـ الرياض * الجزائر * ؛
ـ الرياض * سيدي بلعباس * ؛
ـ الرياض * قسنطينة * ؛
ـ الرياض * تيارت * .

**المطلب الأول: تقديم عام لمجمع رياض سطيف**

رياض سطيف هي اختصار لمؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها، يتركز نشاط هذه المؤسسة في تحويل الحبوب بنوعيه قمح صلب و قمح لين، وإنتاج وتسويق المواد الغذائية المشتقة ( سميد، فرينة، عجائن غذائية

بأنواعها و الكسكسى)، و كذا إنتاج عجائن غذائية صحية و أيضا إنتاج فرينة غذائية للأطفال الرضع، وللتعرف أكثر على مؤسسة رياض سطيف سيتم التطرق إلى ما يلي :

- لمحة تاريخية عن المجمع؛
- أهداف المجمع؛
- الفروع المكونة للمجمع؛
- تنظيم مجمع رياض سطيف؛
- شروط دخول مجمع رياض سطيف إلى البورصة؛
- الإجراءات اللازمة لدخول مجمع الرياض سطيف إلى بورصة الجزائر.

**الفرع الأول: لمحة تاريخية عن المجمع**

أنشئت رياض سطيف طبقا للمرسوم رقم 376/82 المؤرخ في 25 نوفمبر 1982 إثر إعادة هيكلة الشركة الوطنية للمسامد والمطاحن والعجائن الغذائية والكسكسى (**سمباك**)، وتحول المجمع ابتداء من 02 أفريل 1990 إلى شركة مساهمة برأس مال قدره 100.000.000 دج، مقسما على 1000 سهم اسمي، منها 350 سهم لصندوق المساهمة للصناعات الزراعية الغذائية، و250 سهم لصندوق المساهمة للصناعات المتنوعة، 200 سهم لصندوق المساهمة للمناجم والمحروقات والمياه، وأخيرا 200 سهم لصندوق المساهمة للخدمات.

كانت "ارياض" سطيف تسمى الشركة الوطنية "للمسامد" قبل أن تتحول سنة 1990 إلى شركة مساهمة تحت سلة صناديق المساهمة للدولة، و في 28 أفريل 1997 تم تحويل رأس المال الاجتماعي من صندوق المساهمة للصناعات الغذائية إلى الشركة القابضة العمومية الزراعية الغذائية الأساسية، وذلك بموجب الأمر 25/95 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال المنقولة للدولة كما تمت إعادة هيكلة الشركة سنة 1997 إلى وحدات فرعية تابعة، والمجمع هو الذي يمتلك رأس مال كل الوحدات التابعة له وهو الذي يراقبها في تطبيق الخطوط العريضة لسياسته، غير أن لتلك الوحدات الحرية في تحديد سياستها التجارية في حدود السياسة العامة للمجمع.

**الفرع الثاني: أهداف مجمع رياض سطيف**

يمكن إيجاز أهم هذه الأهداف في ما يلي:

- تهدف رياض سطيف إلى تحويل الحبوب (قمح لين، قمح صلب)، وإنتاج وتسويق المواد المشتقة سميد، فرينة، عجائن غذائية، كسكسي؛
- إيجاد منافذ ومكانة في السوق، وذلك من خلال المجهودات المبذولة التي شرع فيها المجمع لإعادة الهيكلة التقنية والتجارية المتمثلة في الرقابة، والحد من تآكل نصيب المجمع في السوق، والتحسين المستمر لعلامة الجودة؛

- العمل على ضمان البقاء والاستمرارية وتطوير مكانته في السوق، حيث أن الطلب المتزايد والنوعيةالموافقة للمعايير العالمية وعلامة رياض سطيف تكون عوامل لضمان ذلك؛
- رفع مستوى المجمع وتوطيد إمكانياته الإنتاجية من خلال انتهاج استراتيجيات مختلفة؛
- ترسيخ وتحسين ظروف تراكم الأرباح على المدى الطويل وذلك من خلال رفع رأس المال الذي قام به المجمع والذي يهدف إلى جلب الادخار العمومي الوطني؛
- البحث والتنمية الصناعية، الإنتاج، التمويل، التوظيف، الترقية، التسويق والتنويع على كافة المراحل والتخزين لمواد الصناعات الغذائية؛
- التموين والتوزيع على كافة المراحل، وصيانة التجهيزات وعتاد الصناعات الغذائية؛
- تطبيق استراتيجية التنمية الصناعية، التكنولوجية، التجارية وترقية منتوجات الصناعات الغذائية بما في ذلك الدخول في شراكة مع شركات أخرى وإنشاء شركات أخرى تابعة؛
- ممارسة الأنشطة الصناعية، التجارية والمالية بما في ذلك نشاط التجارة الخارجية واكتساب، إنجاز أو التنازل عن براءات الاختراع والعلامات التجارية التي تمس بصفة مباشرة و غير مباشرة ميدان منتوجات الصناعات الغذائية والقابلة لتسهيل النمو والتنمية بصفة مثلى للمؤسسة.

**الفرع الثالث: الوحدات الفرعية لمجمع رياض سطيف**

إن مطاحن رياض سطيف متمركزة في الجهة الشرقية حيث تمتد من الشمال إلى الجنوب، وهي مستغلة كليا، من بينها 05 مطاحن قديمة تم امتلاكها عن طريق التأميم سنة 1994، وقد تم تجديدها خلال السنوات الأخيرة، وهذه المطاحن هي:

- مطاحن الهضاب العليا — سطيف؛
- طاحن البيبان - برج بوعريريج؛
- مطاحن الصومام - سيدي عيش؛
- مطاحن الحضنة – مسيلة؛
- مطاحن الواحات - تقرت؛
- مطاحن الزيبان - القنطرة؛
- الشركة الحبوبية الفلاحية - ورقلة.

ومنه يمكن عرض الوحدات الفرعية لمجمع رياض سطيف في الجدول الآتي:

الجدول رقم (7.4 ): عرض الوحدات الفرعية لمجمع رياض – سطيف.

| الشركات التابعة | رأس المال الاجتماعي | مطاحن الشركات التابعة | المركز | المساحة المغطاة م$^2$ | أملاك عقارية | الأراضي |
|---|---|---|---|---|---|---|
| مطاحن الهضاب العليا | 845.830.000 | عبيد علي | سطيف | 2850 | طور التسوية | طور التسوية |
| | | زعيم الشريف | | 600 | طور التسوية | طور التسوية |
| | | لحمر الشريف | | 4382 | ملكية تامة | ملكية تامة |
| مطاحن البيبان | 627.000.000 | دخاري عمار | برج بوعريريج | 4265 | طور التسوية | طور التسوية |
| | | أوريسي عبد القادر | | 2695 | طور التسوية | طور التسوية |
| | | مسمدة مطحنة | | 77600 | ملكية تامة | ملكية تامة |
| مطاحن الصومام | 528.000.000 | مسمدة مطحنة | سيدي عيش بجاية | 12179.15 | ملكية تامة | ملكية تامة |
| | | بوسكرون العياشي | | 1411.74 | طور التسوية | طور التسوية |
| مطاحن الزيبان | 235.000.000 | مسمدة مطحنة | القنطرة بسكرة | 45630 | ملكية تامة | طور التسوية |
| مطاحن الحضنة | 479.000.000 | مسمدة مطحنة | المسيلة | 16225 | ملكية تامة | ملكية تامة |
| مطاحن الواحات | 261.000.000 | مسمدة مطحنة | تقرت ورقلة | 9992.15 | ملكية تامة | طور التسوية |
| مطاحن سيدي عيسى | 81.000.000 | مسمدة مطحنة | سيدي عيسى | 12775 | ملكية تامة | طور التسوية |
| فلاحة الجنوب | 4.000.000 | حاسي بن عبد الله | برج بوعريريج | – | – | – |
| الفوارة للنقل | 42.000.000 | وحدة القنطرة | – | – | – | – |
| شركة صورمي | 3.500.000 | وحدة سطيف | – | – | – | – |

**المصدر**: رياض سطيف، مذكرة إعلامية، ص:17.

**الفرع الرابع: تنظيم مجمع رياض سطيف**

سوف يتم التطرق في هذا الفرع إلى:

- أجهزة الإدارةو التسيير والمراقبة؛
- الهيكل التنظيمي للمجمع رياض سطيف.

**أ. أجهزة الإدارةو التسيير والمراقبة**

يشرف على إدارة وتنظيم وتسيير ومراقبة مجمع رياض سطيف الهيئات التالية:

- مجلس الإدارة؛
- الجمعية العامة للمساهمين؛
- مراقوا الحسابات.

**أ – 1: مجلس الإدارة**

يسير مجمع رياض سطيف من طرف مجلس إدارة مكون من تسعة أعضاء.

- خمسة أعضاء يمثلون مجلس تسيير مساهمات الدولة؛
- عضوان يمثلان العمال؛
- عضو يمثل المستثمرين التأسيسيين؛
- عضو يمثل المساهمين الصغار.

فعلاوة على تسديد أجورهم وقت الحضور واقتسام الأرباح التي تدفع لهم، فإن أعضاء مجلس الإدارة ليس لهم مصالح داخل المؤسسة، وبالتالي فهم لا يستفيدون من أية مزايا عينية مهما كانت، و من بين مهامه نجد:

- متابعة الأهداف الإستراتيجية المخططة مثل التوازن المالي، و التطور في شتى النشاطات التي تقوم بها المؤسسة؛
- مكلف بتنفيذ اللوائح الخاصة بالجمعية العامة للمساهمين؛
- يقوم بعملية التقييم للأهداف والقراراتو التحسينات الضرورية للسير الحسن للمؤسسة.

**أ – 2: الجمعية العامة للمساهمين**

يتم انعقاد الجمعية العامة للمساهمين لمجمع رياض سطيف بموجب إستدعاءات مكتوبة لمجلس الإدارة وتوجه عبر البريد لكل مساهم أو تنشر عن طريق الصحافة طبقا لأحكام القانون التجاري والقوانين الأساسية للمجمع.

**أ – 3: مراقبوا الحسابات**

يباشر هذه المهمة محافظان للحسابات معينين من طرف الجمعية العامة للمساهمين، وتكون لهم مهمة التحقيق في الدفاتر ومراقبة صحة و موثوقية حسابات القوائم المالية للمجمع وكل ما يخص العلاقة بين مجلس الإدارة والمساهمين.

كما توجد في كل وحدة فرعية تابعة للمجمع لجنة خاصة بالاحتساب ( **لجنة التدقيق الداخلي**) تقع تحت سلطة المدير العام للوحدة، ودورها الأساسي التخطيط لمتابعة و مراقبة عمل كل الوظائف داخل المؤسسة و إصدار تقرير لتقديمه إلى المدير العام ثم إعطاء توصيات من أجل تصحيح نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية لكل دائرة استغلال داخل المؤسسة.

**ب. الهيكل التنظيمي لمجمع رياض سطيف**

يتم تنظيم مجمع رياض سطيف بالإضافة إلى أجهزة الإدارة والتسيير و المراقبة من خلال هيكل تنظيمي متكامل يوضح و يبين وظائف التسيير للمجمع والأفراد الذين يقومون بتنفيذ تلك الوظائف انطلاقا من المستويات العليا إلى المستويات الدنيا من الهيكل أي بداية من المدير العام إلى غاية المدراء التنفيذيين و رؤساء المصالح الفرعية.

**المطلب الثاني: مقدمة حول مطاحن الهضاب العليا . سطيف**

بعد دخول مؤسسة الرياض (SIMPAC) مرحلة الإستقلالية تحولت إلى مؤسسة إقتصادية، حيث أعادت شركة رياض سطيف الوحدات التي كانت لها إلى شركات تابعة من بينها مطاحن الهضاب العليا و التي أنشأت بموجب عقد توثيقي مؤرخ في 02 أفريل 1990 و يقدر رأسمالها الحالي 845.830.000 دج.

**الفرع الأول: الموقع و المساحة**

تقع مطاحن الهضاب العليا – سطيف – شمال غرب مدينة سطيف على بعد 05 كلم قرب واد بوسلام، حيث كانت تستعمل مياهه غسل القمح قبل إرتفاع مستوى تلوثه، يطلق على المطاحن إسم مركب لحمر الشريف و زعيم شريف نسبة لمشاركتهم في الثورة في المنطقة.

تتكون مطاحن الهضاب العليا من مطحنتين للدقيق ومطحنة للفرينة و مصنع ( خط إنتاج ) للعجائن الغذائية و الكسكسي، و أضيفت خلال سنة 1997 شبكة لإنتاج الأغذية الصبيانية.

تتربع الشركة على مساحة تقدر بـ: 34100 متر مربع (م) منها 6567 متر مربع (م) مغطاة.

**الفرع الثاني: المقر الاجتماعي**

مطاحن الهضاب العليا – سطيف – / ش، م. ص، ب 84 شوف لكداد 19000 سطيف، الجزائر.

**الفرع الثالث: الشكل القانوني**

يتمثل الشكل القانوني لمؤسسة مطاحن الهضاب العليا – سطيف – للصناعات الغذائية و مشتقاتها في كونها مؤسسة عمومية اقتصادية بأنها شركة مساهمة برأسمال اجتماعي يبلغ 845.830.000 دينار جزائري.

**الفرع الرابع: نشاط المؤسسة**

يتمثل النشاط الرئيسي لمؤسسة مطاحن الهضاب العليا – سطيف – في قطاع الصناعات الغذائية ومشتقاتها، و ذلك بتحويل المادة الأولية الخام المتمثلة في تحويل حبوب القمح بنوعيه الصلب و اللين إلى السميدو الفرينة والعجائن الغذائيةو الكسكسي.

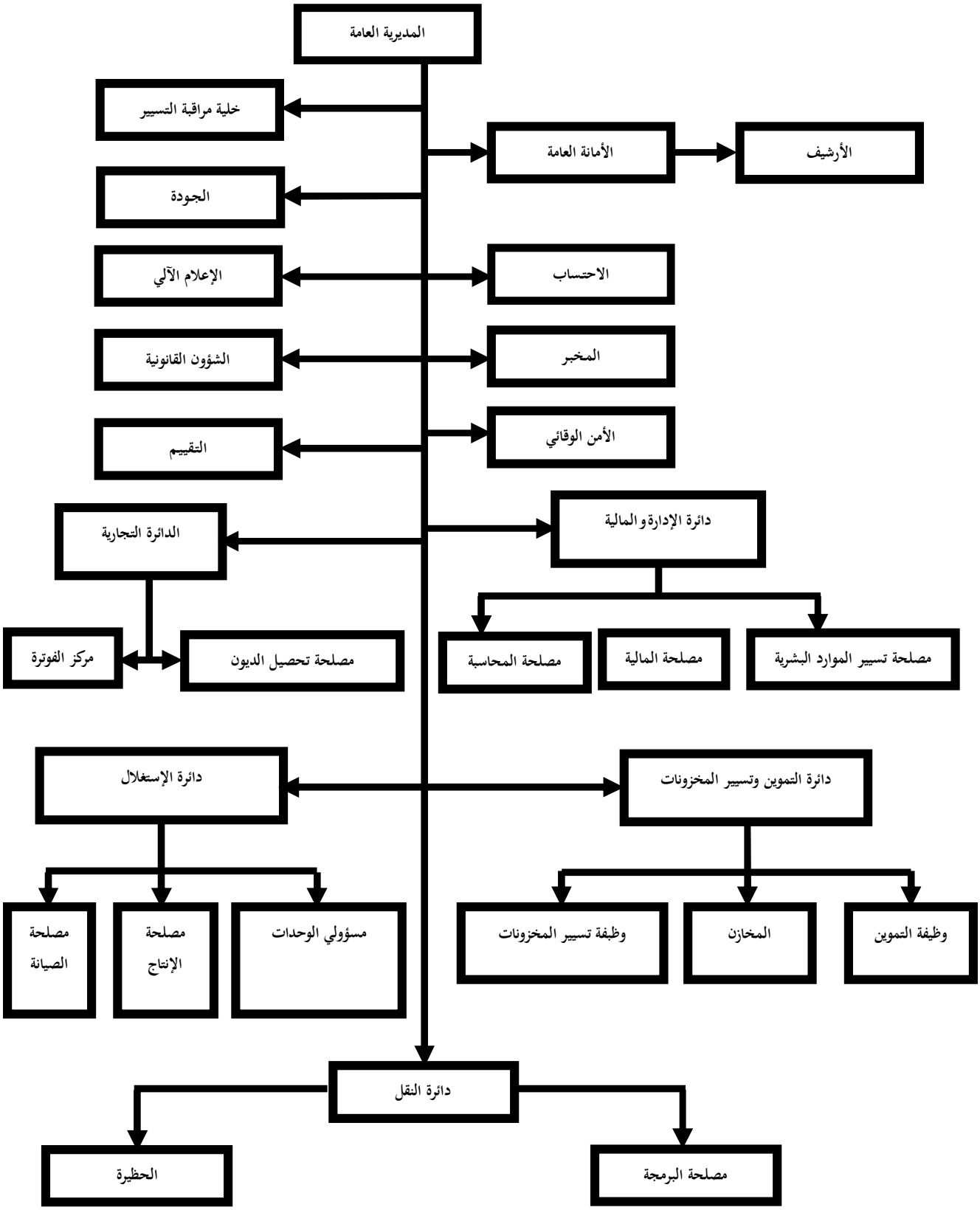
**الفرع الخامس: نظام التسيير**

تنتهج المؤسسة عند أداء كل وظائفها الإدارية و التشغيلية النظام اللامركزي في التسيير الإداري والمالي والمحاسبي بين الإدارة العامةو وحدات الإنتاج الفرعية.

**الفرع السادس: الهيكل التنظيمي مطاحن الهضاب العليا – سطيف –**

يعكس الهيكل التنظيمي للمؤسسة مختلف المستويات الإدارية والوظائف التشغيلية والعلاقة بينهما وكيفية تقسيم المسؤوليات والأعمال بما يضمن انتظام و استمرار النشاط وتبادل المعلومات، و يمكن توضيح هذا الهيكل في الشكل الآتي:

الشكل رقم (11.4): الهيكل التنظيمي مطاحن الهضاب العليا – سطيف –




**المصدر**: الوثائق الداخلية للمؤسسة.

و في ما يلي شرح مختصر للمهام و المسؤوليات التي تخص أهم وظائف التسيير (الوظائف الإدارية) و الوظائف التشغيلية المبينتين في الهيكل التنظيمي:

**أ. المديرية العامة: يعتبر المدير العام كمسير أول في المؤسسة و تتمثل مسؤوليته في:**

- الموافقة على اتخاذ القرارات؛
- يرأس مجلس الإدارة؛
- تشخيص و تحليل السياسات التخطيطية؛
- يقوم باتخاذ إصلاحات مالية وتسييرية و سياسية؛
- يشرف على المديرين في وحدات الإنتاج؛
- يوافق على توظيف موظفين جدد؛
- يصادق على مختلف الوثائق و المستندات الإدارية ل وتنظيم الاتصال بين المدير العام و الوظائف و المصالح الفرعية الأخرى.

**ب. الأمانة العامة:** تتكفل بمهمة الاستقبار للمهام و المسؤوليات التي تخص أهم وظائف التسيير (الوظائف الإدارية) و الوظائف التشغيلية المبينتين في الهيكل التنظيمي:

**ج. خلية مراقبة التسيير:** توجد خلية مراقبة التسيير في المؤسسة منذ 03 سنوات، و حاليا أصبحت غير موجودة بسبب عدم فعالية أدائها، و تتمثل مخرجاتها في النماذج الإحصائية و بعض التحليلات البسيطة للانحرافات، و من بين أسباب إلغائها نجد:

- عدم توفر الإمكانيات اللازمة لتسيير هذه المصلحة؛
- نقص الخبرة المهنية لدى موظفيها؛
- صغر حجم المؤسسة؛
- بإمكان الموظفين في المؤسسة التحكم في نوعية المعلومات و مراقبتها دون الحاجة إلى خلية مراقبة التسيير.

**د. الشؤون القانونية:**

مهمتها حل النزاعات الخارجية التي تقع بين الشركة و أطراف أخرى.

**هـ. الاحتساب ( وظيفة التدقيق الداخلي ):** تنتهج المؤسسة سياسة خاصة للقيام بعملية التدقيق الداخلي، حيث يكلف كل من المدير المالي أو المدير التقني بالتنظيم و التخطيط لعملية التدقيق الداخلي على شكل مهمة بصفة دورية غير محددة، وهذا بالطبع بعد موافقة و بأمر من المدير العام.

يتشكل فريق التدقيق الداخلي من موظفين داخل المؤسسة و ترتكز أعمالهم على فحص الأصول الثابتة و المخزونات والنقدية وكشف حسابات البنك، الشراء والبيع والأجور و هذا في جميع وحدات الإنتاج في المؤسسة، و يفهم من هذه الطريقة أن فريق التدقيق الداخلي يتشكل في المديرية العامة بإتجاه وحدات الإنتاج.

و تنتهي كل مهمة بكتابة تقرير يوجه إلى المدير المعني بالأمر و بعد ذلك يرسل إلى المدير العام للإطلاع على نتائج الفحص و اتخاذ القرارات اللازمة.

**و. دائرة الإدارة و المالية:** يعتبر المدير المالي و المحاسبي المسؤول الأول في هذه الدائرة و يعمل تحت مسؤولية المدير العام، مكلف بتحديد السياسة التسييرية في الميدان المالي و المحاسبي طبقا للمخطط المحاسبي الوطني و قانون المالية، و تتمثل مسؤوليته في:

- تحضير و متابعة ومراقبة مخطط التمويل و موازنة المؤسسة؛
- مراقبة نظام المحاسبة العامة و القوائم المالية ( الميزانية و جدول حسابات النتائج )؛
- تطبيق السياسة المالية وعقود الإستثمار و السهر على التطبيق الصارم للنظام المحاسبي في المقر و في وحدات الإنتاج؛
- المشاركة في إتخاذ القرارات مع المدير العام؛
- مكلف بالعلاقات المالية مع المؤسسات المالية الأخرى كالبنوك والتأمينات و المساهمين.

**ز. رئيس مصلحة المحاسبة:** يعمل تحت مسؤولية المدير المالي والمحاسبي، و تتمثل مسؤولياته في:

- تنظيم التسجيل المحاسبي و مراقبة كل الوثائق و المستندات المحاسبية قبل تسجيلها؛
- مكلف بمتابعة الحسابات ما بين الوحدات؛
- تنظيم الدفاتر المحاسبية؛
- المشاركة في إعداد ميزانية المؤسسة؛
- إعداد مختلف القوائم المالية.

**ح. رئيس مصلحة المالية:** يعمل تحت مسؤولية المدير المالي و المحاسبي، مكلف بمتابعة العمليات الخاصة –بالتغطية الجبائية و الموازنة والاستثمارات، و تتمثل مسؤوليته في:

- السهر على تحصيل و متابعة جميع الحقوق؛
- إعداد جميع التصريحات الجبائية؛
- إعداد موازنة المؤسسة و مخطط التمويل؛
- متابعة و مراقبة جميع المصروفات؛
- الموافقة على التقارير و القوائم المالية المعدة من مصلحة المحاسبة.

**ط. مصلحة تسيير الموارد البشرية:** تعمل تحت مسؤولية الإدارة و المالية مكلفة بتسيير الموارد البشرية وفقا لمختلف التعليمات الخاصة بتسيير هذه الموارد و تتمثل مسؤولياتها في:

- تسيير و متابعة الملفات الإدارية للأشخاص و المشاركة في إعداد لوحة القيادة؛
- إعداد أجور العمال وتوزيع كشوف الأجور و مراقبة كشوف التنقيط ( الحضور )؛

- فتح ملف خاص بكل موظف جديد و تسوية ملفه في حالة الانسحاب؛
- إعداد كشف للعناصر المتغيرة ( الساعات الإضافية، الغيابات، العلاوات )؛
- القيام بعملية المراقبة قبل سحب الأجرة؛

إعطاء دفع ومساعدة المتربصين و تحضير مخطط التكوين إلى المديرية العامة كل سنة.

**ي. دائرة التموين وتسيير المخزونات:** تعمل تحت مسؤولية الإدارة و المالية، مكلفة بتنفيذ برنامج الشراء و الاستيراد و مراقبة نشاط المخازن عند كل مدخلات أو مخرجات، و تتمثل مسؤولياتها في:

- إعداد البرامج التنبؤية للتموين و تنفيذها؛
- تحديد حاجيات و متطلبات المؤسسة؛
- البحث و التنقيب عن الموردين؛
- استلام و دراسة عروض الشراء
- اختيار و تقييم الموردين؛
- تسيير ملفات الموردين و متابعة الطلبيات؛
- إبرام عقود مع الموردين عن طريق المناقصات؛
- مراقبة و متابعة كيفية استلام و تخزين المشتريات؛
- مراقبة و متابعة كيفية شحن و إخراج المبيعات.

**ك. الدائرة التجارية:** وهي ذات طابع تجاري نشاطها يرتبط بالزبائن تهتم بتسيير المنتوج النهائي وتسويقه وإعداد فواتير البيع و تحصيل الديون، كما تقوم بدراسة وضعية العرض و الطلب في السوق ( دراسة السوق ) و التعرف على الأسعار و تحديد المؤسسات و المنتجات المنافسة كما تدرس سلوك المستهلك و التعرف على زبائن جدد و فتح نقاط بيع جديدة، كما تقوم ب:

- تأشيرات المطابقة على رقم الأعمال مع مصلحة المحاسبة؛
- متابعة الشيكات بدون رصيد؛
- متابعة ملفات الديون.

## المبحث الثالث: وصف سيرورة عمليات دائرة التموين و تسيير 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 و الوصول إلى نتائج صحيحة و مقبولة.

نظرا للتكامل الموجود بين وظيفتي التموين و تسيير المخزونات في المؤسسة، فلا يمكن الفصل بينهما أو التطرق إلى أحد الوظيفتين دون الأخرى عند إجراء و تنفيذ عملية التدقيق، و الدليل على ذلك نجد أن كل من مصلحة التموين و مصلحة تسيير المخزونات تابعتين لإدارة واحدة و هي دائرة التموين و تسيير المخزونات، و لها مسؤولها، ثم تتفرع هذه الدائرة إلى وظيفتي التموين و تسيير المخزونات، و يتضح ذلك من خلال الهيكل التنظيمي لدائرة التموين و تسيير المخزونات و الذي سنبينه فيما بعد.

### المطلب الأول: علاقة وظيفة التخزين بالوظائف الأخرى

لا ترتبط مصلحة تسيير المخزونات فقط بمصلحة التموين، إنما ترتبط كذلك بمختلف المصالح الأخرى داخل المؤسسة مثل دائرة الحيازة و التمويل ودائرة الأجور والأفراد ودائرة الإنتاج والاستغلال و كذا دائرة المبيعات و الفوترة، و تأكدنا من ذلك من خلال التدفق المستمر للوثائق و المستندات المحاسبية فيما بين كل هذه الدوائر و المصالح.

و تكمن 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 و مسؤولي إدارة المبيعات.

و لكي تتمكن مصلحة تسيير المخزونات من ممارسة مهامها ومسؤولياتها بكفاءة؛ فإنه يجب أن تكون علاقاتها مع الإدارات داخل الشركة أو المؤسسة مبنية على مبدأ الفصل بين المهام ، و في ما يلي نركز على الأقسام المرتبطة بشكل كبير مع مصلحة تسيير المخزونات.

#### الفرع الأول: علاقة وظيفة تسيير المخزونات بوظيفة التموين

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 التموين، 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 لتموين المؤسسة بحاجياتها 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 تموين المؤسسة بكل حاجياتها، ويتم تسليم المشتريات لإدارة المخزن لتولي مهمة التخزين وتسيير المخزونات.

**الفرع الثاني: علاقة وظيفة تسيير المخزونات بدائرة الإنتاج**

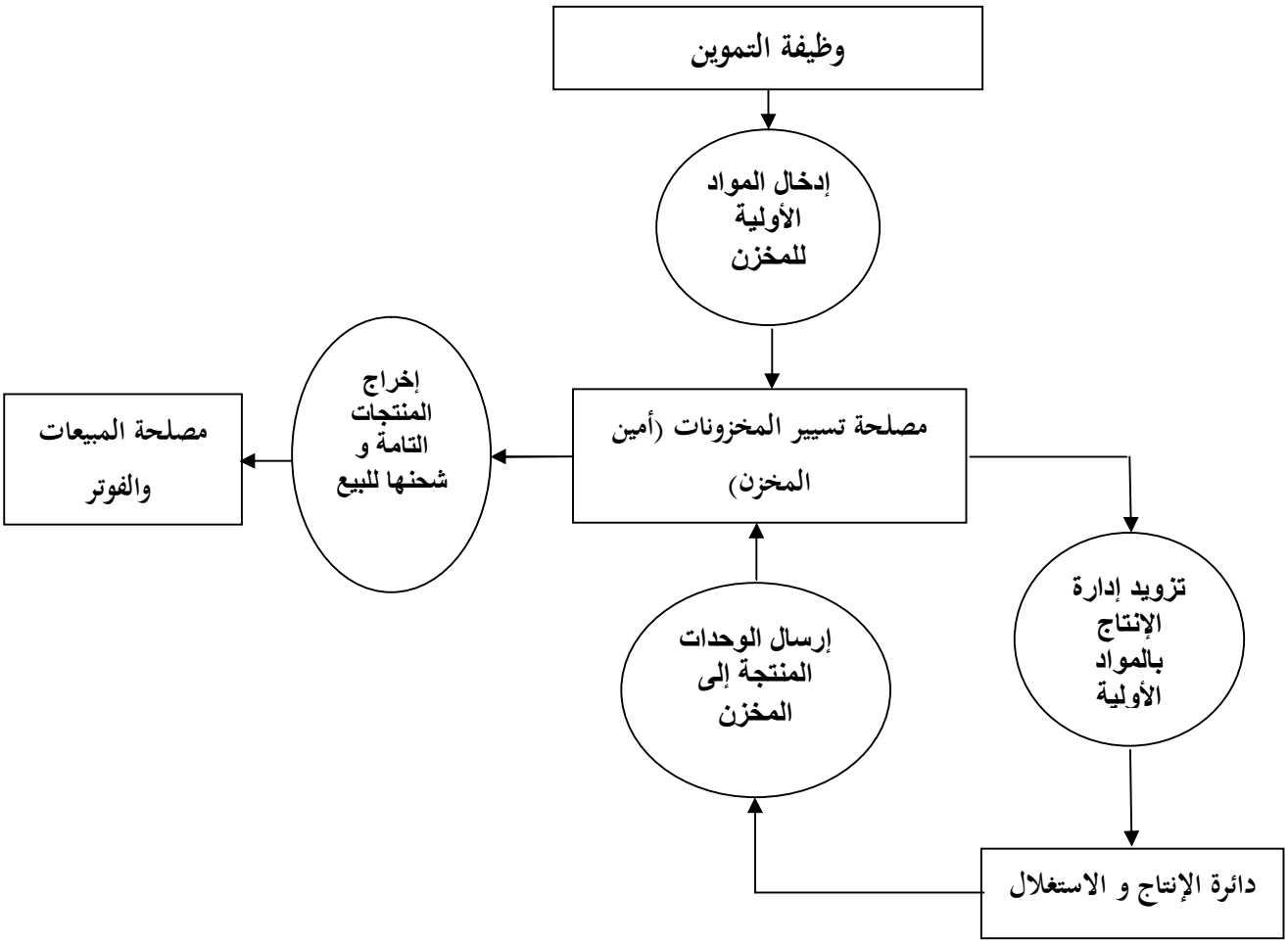
يرتبط قسم الإنتاج مع مصلحة تسيير المخزونات، حيث تقوم هذه الأخيرة بتزويد دائرة الإنتاج والاستغلال باحتياجاتها من المواد الأولية و قطع الغيار اللازمة لإتمام عملية الإنتاج، و يتم تزويد قسم الإنتاج كذلك بالمعلومات الكافية عن مستويات المخزون و الحد الأدنى، من جهة أخرى تقوم دائرة الإنتاج بتحويل كل الوحدات المنتجة و إرسالها إلى المخزن لحفظها عن طريق أمين المخزن المكلف بالإنتاج التام و بموافقة رئيس مصلحة تسيير المخزونات و باستعمال مستندات معينة عند التحويل مثل ورقة تحويل المنتجات 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 و وضعها في المخزن انتظارا لشحنها يبرز لنا دور دائرة المبيعات،حيث يوجد اتصال أو علاقة بين كل من رئيس مصلحة المبيعات والفوترة و أمين المخزن المكلف بالإنتاج التام، و ذلك عن طريق مستندات محاسبية معينة مثل الفاتورة و وصل الخروج من المصنع.

و الشكل الآتي يوضح علاقة وظيفة تسيير المخزونات بأهم الأقسام الأخرى.

الشكل رقم (12.4): علاقة مصلحة تسيير المخزونات بأهم الأقسام الأخرى.




**المصدر**: من إعداد الطالب من خلال ملاحظة وظائف المؤسسة.

**المطلب الثاني: إجراءات و سيرورة وظيفة التموين**

يتضمن موضوع إجراءات و سيرورة وظيفة التموين بالتركيز على مجموعة من المراحل و الخطوات لتموين المؤسسة بحاجياتها، من خلال دفتر شروط يتم اعتماده في عمليات الشراء أو التموين، و يتم تطبيق هذه الإجراءات على مجموعة من المشتريات التي سيتم تنفيذها من طرف المؤسسة من مواد أولية ومواد التعبئة والتغليف و قطع الغيار و المواد و اللوازم و التوريدات الأخرى، و التي يقل ثمنها عن 1000.000دج، أما المشتريات التي يتعدى ثمنها عن هذا المبلغ الأخير فيتم معالجتها من طرف المصالح الأخرى المعنية و التابعة للمجمع مثل دائرة الاستثمارات. و يمثل الجدول الآتي سيرورة عمليات التموين.

الجدول رقم (8.4): جدول يوضح الإجراءات المتبعة لسيرورة وظيفة التموين.

| 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 التموين. | طلب التموين. |
| رئيس وظيفة التموين | طلبات التموين | إعداد طلب الشراء و إرسالها للمدير العام. | طلب الشراء. |
| المدير العام | طلبات الشراء | المصادقة على طلبات الشراء | لا توجد |
| لجنة دراسة عروض الموردين | العروض + الفواتير الشكلية | دراسة العروض و اختيار المورد المناسب. | جدول المقارنة بين الموردين. |
| رئيس وظيفة التموين | 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. | وصولات الاستلام. |
| معير المشتريات | وصل الاستلام + وصل الطلب. | معاينة المشتريات | كشف المعاينة. |
| رئيس وظيفة التموين | فاتورة المورد + وصل الاستلام + وصل الطلب. | إعداد طلب الدفع للمورد. | طلب الدفع |

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

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

- التعريف بحاجيات و متطلبات المؤسسة؛
- طلب التموين؛
- طلب الشراء؛
- البحث عن الموردين؛
- إستلام العروض؛

- أمر الشراء؛
- شراء المواد الأولية ( القمح ) ؛
- شراء سميد خاص بإنتاج العجائن؛
- شراء مواد التعبئة و التغليف و قطع الغيار و التوريدات الأخرى؛
- الاستلام و المراقبة؛

**الفرع الأول: التعريف بحاجيات و متطلبات المؤسسة**

إن حاجيات المؤسسة، يتم تحديدها على أساس برامج تنبؤية سنوية من طرف مجلس الإدارة والذي يجب أن يصادق عليه، و هذه التنبؤات 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 و لوازم و توريدات أخرى معينة، و يتم المصادقة على الطلب من طرفهم ثم يتم إرساله إلى رئيس وظيفة تسيير المخزونات أو أمين المخزن المعين، حيث يقوم هذا الأخير بإعداد طلب التموين.

**الفرع الثاني: طلب التموين**

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

**الفرع الثالث: طلب الشراء**

يتم إعداد طلب الشراء من طرف رئيس مصلحة التموين و يصادق 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 التموين بدراسة محدودة لمجموعة 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 دراستها و اختيار المورد المناسب.

**الفرع الخامس: إستلام العروض**

يتم إرسال عروض الموردين إلى مصلحة التموين، حيث تقوم هذه الأخيرة بتحويل العروض إلى لجنة المشتريات من أجل دراستها و تقوم هذه اللجنة بإعداد جدول المقارنة بشكل ترتيبي بين كل العروض تحت اسم كل مورد بالاعتماد على الفواتير الشكلية والخصائص الكمية و التقنية للحاجيات المطلوبة، و تبعا لدفتر الشروط الذي تعتمد عليه لجنة المشتريات في دراسة عروض الموردين.

و الغرض من استلام العروض و دراستها هو من أجل اختيار و تقييم 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 و هي كما يلي:

- تقرير النوعية و الأسعار المقترحة؛
- آجال و شروط التسليم؛
- الكميات المتاحة من السلع و الخدمات؛
- شروط الدفع؛
- سمعة وخبرة المورد في السوق.

ب. **تقييم الموردون:** يتم تقييم الموردون في كل عملية شراء يتم تنفيذها من طرف الموردون، و هذا التقييم يتم تسجيله و ترتيبه في بطاقات الموردين على امتداد سنوي و باستعمال سلم للتنقيط من 0 نقطة إلى 03 نقاط كما يلي:

- ممتاز: 03 نقاط؛
- حسن: 02 نقطة؛
- متوسط: 01 نقطة؛
- ضعيف: 00 نقطة.

عندما تنتهي لجنة دراسة العروض و اختيار المورد المناسب تقوم اللجنة بإعداد محضر يتم بموجبه الإعلان النهائي عن المورد الذي تم اختياره.

**الفرع السادس: أمر الشراء (وصل الطلب)**

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

**ملاحظة:** غالبا ما يتم إعداد أمر الشراء يلبي أو يغطي إحتياجات المؤسسة لمدة 15 يوما.

**الفرع السابع: شراء المواد الأولية الخام ( القمح )**

يمكن للمؤسسة أن تعتمد على عدة مصدرين لتموين احتياجاتها:

أ. **الشراء من طرف موردون خواص:** يتم إعداد مخطط التموين السنوي من طرف رئيس وظيفة التموين على أساس المخطط التنبؤي السنوي للمؤسسةو المصادق عليه من طرف مجلس الإدارة.

يجب على المورد الذي تم انتقاؤه 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 معير المواد الأولية حاضرا لمراقبة مدى مطابقة المواد الأولية للكمية والنوعيةو المواصفات الموضوعة من طرف المؤسسة.

يتم الدفع للمورد عن طريق إعداد طلب الدفع بالاعتماد على المستندات المحاسبية التالية:

ـ وصل استلام يتم إعداده من طرف أمين المخزن بالمواد الأولية و يتم المصادقة عليه من طرف رئيس وظيفة تسيير المخزونات؛

ـ فاتورة الشراء الأصلية؛

ـ كشف معاينة المواد الأولية

ثم إعداد طلب الدفع من طرف وظيفة التموين والمصادقة عليه من طرف رئيس دائرة التموين وتسيير المخزونات، ثم إرساله إلى مصلحة المالية والمحاسبة من اجل التسوية.

ب. **الشراء من طرف الديوان الوطني للحبوب (O.A.I.C):** إن العلاقة مع هذا الديوان مرتبطة بشكل مباشر مع المؤسسة الأم، و إجراءات 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 إتاحته للمعير والذي يتواجد غالبا عند مقر الديوان الوطني للحبوب و هو 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 ( بإمكانيات الديوان)، كما يمكن تنفيذ عملية النقل من نقطة التحويل للمواد الأولية عن طريق إمكانيات النقل الخاصة بالمؤسسة و يتم إجراء تعويض لتكاليف النقل لكل شاحنة تابعة لمطاحن الهضاب 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 )؛
- نقطة رفع المواد الأولية؛
- الرقم التسلسلي للمركبة الناقلة.

رئيس فرع المواد الأولية يستقبل كميات القمح المعبر عنها 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 التموين من أجل المتابعة و الرقابة من طرف معير المواد الأولية لبرنامج تسليم القمح.

كل عشرة أيام يتم إعداد كشف الاعتماد أو المعاينة بشكل مشترك بين الديوان الوطني للحبوب و مطاحن الهضاب العليا أين يتم فيها تحديد نسب أو درجة أو معدل الموافقة و يتم إرفاق كشف الإعتماد بالفاتورة النهائية و الأصلية ثم يتم إرسالهما معا إلى كل من رئيس فرع المواد الأولية من أجل المعالجة الآلية كذلك إلى رئيس وظيفة التموين من أجل المعالجة و إعداد طلب الدفع.

إن تسوية فواتير شراء القمح يتم تنفيذها في كل عشرة أيام وذلك بقيام وظيفة تسيير المخزونات بتحويل فاتورة الشراء و وصل الإستلام الخاص بالعشرة أيام إلى وظيفة التموين من أجل إعداد طلب الدفع ثم يتم إرسال كل من الفاتورة و وصل الإستلام و طلب الدفع إلى رئيس دائرة التموين و تسيير المخزونات من أجل الموافقة عليه ثم تحويلها إلى قسم الإدارة و المالية من أجل الدفع نقدا أو تحرير شيك.

**الفرع الثامن: شراء سميد خاص بإنتاج العجائن**

تستخدم المؤسسة في إنتاج مختلف أنواع العجائن سميد خاص يتم الحصول عليه بداخل المؤسسة عند عملية طحن القمح الصلب و عندما لا تتوفر المؤسسة على هذا النوع من السميد تطلبه من طرف الفروع الأخرى التابعة لمجمع رياض سطيف.

يقوم رئيس وحدة إنتاج العجائن أو أمين المخزن المكلف بالإنتاج التام بالتعبير عن إحتياجاته من السميد الخاص بإنتاج العجائن في شكل طلب تموين يتم تحويله إلى وظيفة التموين من أجل إعداد أمر بالشراء ، يتم نقل المنتوج بالوسائل الخاصة بالمؤسسة أو بتلك التابعة للمورد مع إدماج تكاليف النقل في الفاتورة.

يتم استقبال هذا المنتوج من طرف أمين المخزن المكلف بالإنتاج التام و الجهة التي طلبت هذا المنتوج ( وحدة إنتاج العجائن ) بحضور مسؤول وظيفة التموين، و بعد تفريغ المنتوج الخاص بإنتاج العجائن بشكله غير المعبأ يتم تحويل الفاتورة إلى رئيس وظيفة تسيير المخزونات من أجل إعداد وصل الاستلام مؤشر عليه كما يتم المصادقة عليه من طرف أمين المخزن المكلف بالإنتاج التام، ثم يتم تحويل كل المستندات المتعلقة بشراء المنتوج الخاص بإنتاج العجائن إلى وظيفة التموين أين تقوم هذه الأخيرة بإعداد طلب الدفع بعدها يتم إرسال كل من الفاتورة و أمر الشراء و وصل الاستلام إلى مصلحة المحاسبة و المالية من أجل التسوية.

**الفرع التاسع: شراء مواد التعبئة و التغليف وقطع الغيار و التوريدات الأخرى**

يتم الحصو ل عل مختلف أنواع مواد التعبئة والتغليف وقطع الغيار و التوريدات الأخرى بإتباع نفس الإجراءات و الخطوات التي تم استخدامها في تموين المواد الأولية الخام.

أما في حالات العطب في وسائل النقل أو وسائل الإنتاج يتم شراء قطع الغيار والتوريدات الأخرى بشكل سريع.

**الفر ع العاشر: الاستلام و المراقبة**

يتم تسليم مختلف أنواع المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف وقطع الغيار و التوريدات الأخرى عن طريق المورد أو بالإمكانيات الخاصة بالمؤسسة.

الرقابة الكمية و النوعية يتم تنفيذها في نقطة البيع أي عند 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 وأمر الشراء و وصل الاستلام من طرف أمناء المخازن المعنيين و إرسالها إلى وظيفة التموين من أجل المصادقة عليها و إعداد طلب الدفع ثم تحويلها إلى وظيفة المحاسبة والمالية 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 مخزوناتها 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 المنتجات التامة؛
- على مستوى فرع مواد التعبئة والتغليف وقطع الغيار و التوريدات الأخرى.

**الفرع الأول: على مستوى فرع المواد الأولية الخام؛**

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

- 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 ، و ذلك 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 ونوعية مهما كانت طبيعة كمية هذه المواد و ذلك بالاعتماد على التدابير التالية:

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

– بعد تفريغ الشاحنة يتم إعادتها إلى الوزان لوزنها مرة ثانية و هي فارغة بعد التعرف على كمية الوزن الأولى؛

– يقوم مسؤول الوزان الآلي باستخراج تذكرة الوزن تحتوي على وزن الشاحن وهي مملوءة وعلى 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 عليه من طرف مسؤول الوزان الآلي و أمين المخزن بحضور كل من السائق و عون الأمن، ثم يتم تحويل هذا المحضر إلى وظيفة التموين؛

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

– يقوم رئيس فرع المواد الأولية، بعد إتمامه للرقابة الكمية بإعداد وصل الإستلام لكل فاتورة شراء معتمدة، ويتم إرسال هذا الوصل و معه نسخة من الفاتورة إلى وظيفة التموين، وتبقى 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، و يتم التأشير على إجمالي أو مجموع اليومية من طرف أمين المخزن في نهاية كل مناوبة ( **كل** 08 ساعات)، حيث تعمل المؤسسة بنظام المناوبة كمايلي:

– الفترة الأولى: من 05:00 صباحا إلى 13:00 الواحدة زوالا؛

– الفترة الثانية: من 13:00 الواحدة زوالا إلى 21:00 مساءا؛

– الفترة الثالثة: من 21:00 مساءا إلى 05:00 صباحا.

أما تسجيل المشتريات المستلمة تتم على مستوى مصلحة المحاسبة عن طريق إرسال كل من وصل الاستلام و فاتورة الشراءو أمر الشراء من طرف رئيس مصلحة التموين إلى مصلحة المحاسبة.

يقوم أمين المخزن بإعداد طلب الدفع مؤشر عليه من طرفه و مؤشر عليه كذلك من طرف رئيس وظيفة تسيير المخزونات ورئيس دائرة التموين 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 يوميا 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 و رئيس المطحنة بعد المعاينة و التأكد من المطابقة.

إن كل المواد الأولية التي تم تحويلها إلى وحدات الإنتاج يجب إثباتها في بطاقات المخزون على شكل إستهلاكات أو مخرجات.

و من أجل تسيير محاسبي جيد للمواد الأولية يقوم رئيس المطحنة في نهاية كل شهر بإعداد ملخص الإستهلاكات من المواد الأولية و يتم إرساله إلى وظيفة تسيير المخزونات ثم إلى مصلحة المحاسبة.

**الفر ع الثاني: على مستوى فرع المنتجات التامة**

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

– الاستلام؛

– الرقابة و المتابعة؛

– التسجيل ( المعالجة المحاسبية)؛

– التخزين؛

- الإخراج؛
- التسجيل.

**أ. الاستلام:** يستلم أمين المخزن وحدات الإنتاج التام سواء بشكل غير معبأ أو في أكياس معبأة و يتم هذا الاستلام بموجب ورقة تحويل يقدمها رئيس وحدة الإنتاج إلى أمين المخزن تتضمن كميات الإنتاج التام المحولة إلى المخزن و يتم المصادقة عليها من كلا الطرفين و يتم إرسال نسخة من هذه الورقة إلى رئيس وظيفة تسيير المخزونات، و يتم التأكد من الكمية المستلمة من الإنتاج التام سواء بالمعاينة أو عن طريق مؤشر حساب الميزان يتم الحصول عليه 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 ( نقص 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 و تعبئتها من جديد.( يجب أن تحتوي ورقة الإرجاع على عدد الأكياس التي تعاني من نقص في الميزان).

ثم يتم إعداد محضر إثبات و معاينة الكمية الخاضعة للدراسة والمصادقة عليه من طرف مسؤول المخبر ومن طرف لجنة إعادة تصنيف المنتجات التامة، كما يقوم مسؤول المخبر بإعداد كشف تحليلي تقني يوضح نتائج إعادة تصنيع الكميات المعادة للمطاحن كيف تم إعادة تصنيف المنتجات التامة.

و في الأخير يقوم أمين المخزن المكلف بالإنتاج التام بإعداد ورقة تحويل للمنتجات التامة المعاد معالجتها.

**ب. الرقابة و المتابعة:** إن الرقابة على المنتجات التامة ترتكز أساسا على الجانب الكمي، و ذلك من خلال الميزان في حالة الحصول على الإنتاج التام بشكل غير معبأ أو عن طريق حساب تعداد الأكياس الموجودة.

كل شاحنة تنقل الإنتاج التام يجب تمريرها إلى الوزان من أجل معرفة وزنها فارغة و وزنها مملوءة، و الحصول 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 و وصل الخروج من المصنع، و إلا يقوم أمين المخزن بتصحيح عملية الشحن مرة أخرى و بإتباع 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 و مسؤول التعبئة للمنتجات التامة من أجل إعادة تعبئتها من جديد.

**ج. التسجيل:** كل عملية تحويل للمنتجات التامة إلى المخزن يجب أن يتم تسجيلها في بطاقات المخزون كمدخلات، و في كل نهاية شهر يقوم رئيس فرع المنتجات التامة بإعداد ملخصات عن كل المنتجات التي تم استلامها و يتم المصادقة عليها من طرف كل رؤساء الوحدات الإنتاجية.

من خلال أوراق تحويل المنتجات التامة و ملخصات استلام مختلف المنتجات التامة يتم إجراء التسجيل المحاسبي عل مستوى مصلحة المحاسبة.

**د. التخزين:** عملية تخزين المنتجات التامة تتم في المخازن المخصصة للإنتاج التام، و ذلك بتدخل العنصر البشري ( عون التحويل) والعامل المادي و التقني ( عربات نقل البضائع ).

**ه. الإخراج:** تبدأ عملية إخراج المنتجات التامة من المخزن عندما يستقبل أمين المخزن مستند من المصلحة التجارية و يجب أن يتضمن هذا الأخير على المعلومات التالية:

- إسم و لقب الزبون مع التأشير عليه؛
- الرقم التسلسلي لرخصة السياقة أو بطاقة التعريف الوطنية؛
- تعيين نوعية كميات المنتوج المطلوب شراءه.

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

بعد إنهاء عملية الشحن يتم تمرير الشاحنة مرة أخرى عبر آلة الوزن ثم استخراج تذكرة الوزن يقوم أمين المخزن المكلف بالمنتجات التامة بإعداد وصل التسليم و وصل الخروج من المصنع مع الفاتورة، و يتم توزيع وصولات الخروج و الفواتير 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 من وصل الخروج و نسخة من الفاتورة يتم إرسالهما إلى المصلحة التجارية من أجل إعداد فاتورة البيع.

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

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

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

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

**الفرع الثالث: على مستوى فرع مواد التعبئة والتغليف وقطع الغيار و التوريدات الأخرى**

إن مواد التعبئة والتغليف وقطع الغيار و التوريدات الأخرى غالبا يتم تداولها بين مختلف الوظائف التابعة للمؤسسة، وتتمثل الإجراءات والخطوات المتبعة في تسيير و مراقبة مواد التعبئة و التغليف و قطع الغيار و التوريدات الأخرى فيما يلي:

- الاستلام؛
- الرقابة و المتابعة؛
- التسجيل؛
- التخزين؛
- الإخراج؛
- التسجيل.

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

ب. **الرقابة و المتابعة:** توجد رقابة نوعية ورقابة كمية على مواد التعبئة والتغليف وقطع الغيار و التوريدات 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 و ذلك 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 كهربائية 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 وقطع 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 مؤشر عليه من طرف رئيس وظيفة تسيير المخزونات و تحويله إلى وظيفة التموين.

ج. **التسجيل**: يجب على كل من رئيسي فرع مواد التعبئة والتغليف وفرع 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.

ه. **الإخراج**: يتم إخراج مواد التعبئة و التغليف وقطع الغيار و التوريدات الأخرى عن طريق طلب توريد يتم إعداده و التأشير عليه 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 عليه من طرف طالب السلعة.

في الحالة التي يتبين فيها نفاذ 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 مؤشر عليه من طرف رؤساء الفروع ثم يتم إرساله إلى وظيفة التموين.

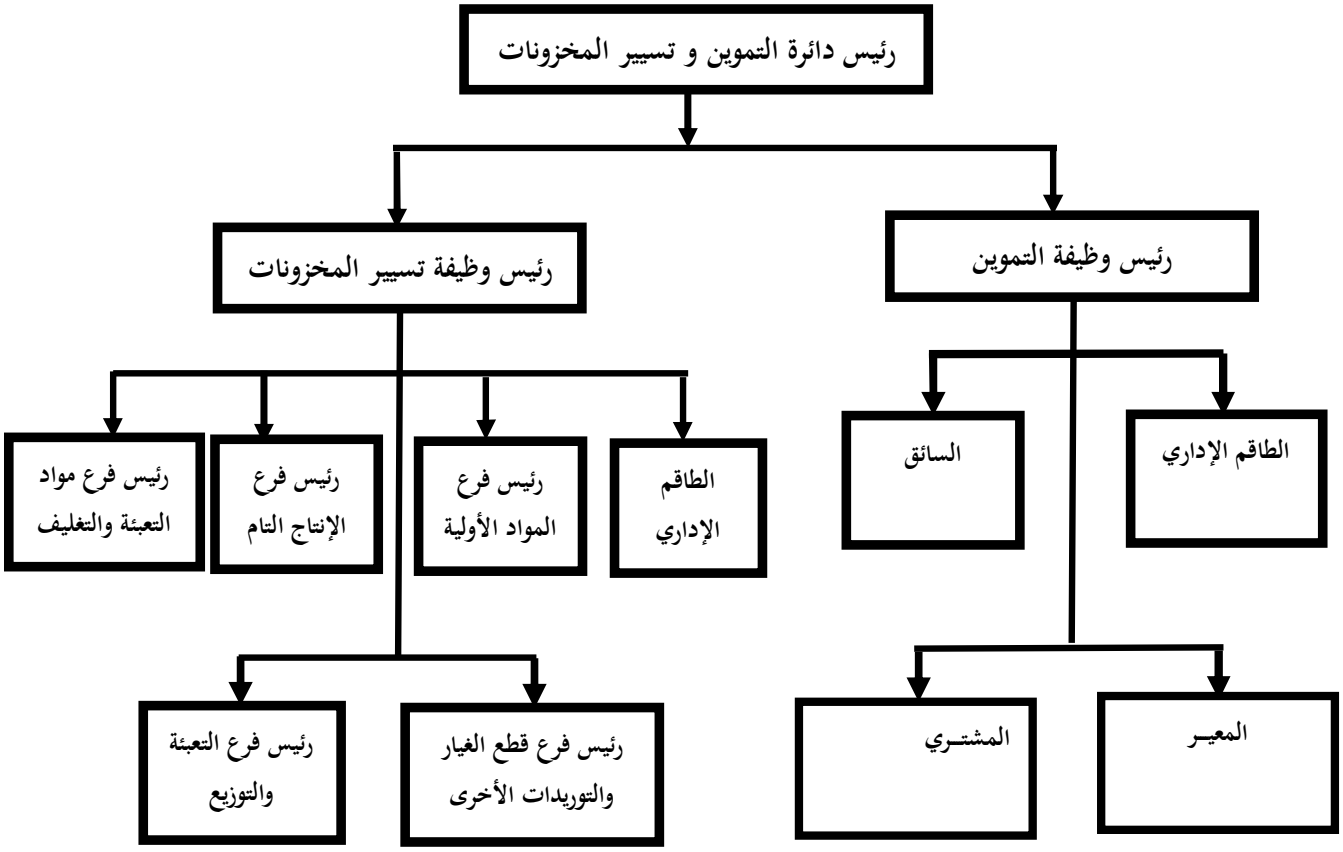
و. **التسجيل**: كل المخرجات من مواد التعبئة و التغليف أو قطع الغيار أو التوريدات الأخرى يتم نقله و تسجيلها في بطاقات المخزون في نهاية كل شهر.

يجب على رئيس المطحنة بتحويل قائمة شهرية عن إستهلاكات مواد التعبئة و التغليف إلى رئيس فرع مواد التعبئة و التغليف و مؤشر عليه 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 التموين وملخصات عن كل الإستلامات و الإستهلاكات لكل من فروع مواد التعبئة و التغليف أو قطع الغيار أو التوريدات الأخرى، ثم تحويلها لوظيفة المحاسبة.

و المخطط الآتي يوضح الهيكل التنظيمي لدائرة التموين و تسيير المخزونات.

الشكل رقم ( 13.4 ): الهيكل التنظيمي لوظيفتي التموين و تسيير المخزونات.




**المصدر**: الوثائق الداخلية للمؤسسة.

## المبحث الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية و تقدير خطر الرقابة

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من بين المراحل الأولى لتنفيذ عملية التدقيق كما تم الإشارة إليه في معيار التدقيق 400 الخاص بالتدقيق الخارجي و المتعلق بنظام الرقابة الداخلية و تقدير خطر الرقابة بناءا على ذلك التقييم.

### المطلب الأول: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

قبل البداية في تقيم نظام الرقابة الداخلية لوظيفة التخزين يجب وصفه و إعطاء تصوير رمزي بياني لوظائف و مستندات المؤسسة و تدفقها المتتابع داخل الشركة من خلال خريطة تدفق المعلومات.

و هي من بين الأساليب الشائعة التي يستخدمها المدقق الخارجي في توثيق فهمه لنظام الرقابة الداخلية لأي مؤسسة، لأن هذا الأسلوب يمكن المدقق من ربح الوقت عند تنفيذ عملية التدقيق كما تقلل من التكلفة و تخفيض حجم أدلة الإثبات المستعملة في تنفيذ عملية التدقيق.

و تتميز خريطة التدفق أساسا على أنها توفر نظرة عامة موجزة لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بما يمكن المدقق الخارجي من التعامل معها و بسهولة كأداة تحليلية مفيدة خاصة لإظهار مدى وجود فصل ملائم بين الواجبات.

و من أهم شروط إعداد خرائط تدفق المعلومات ما يلي:

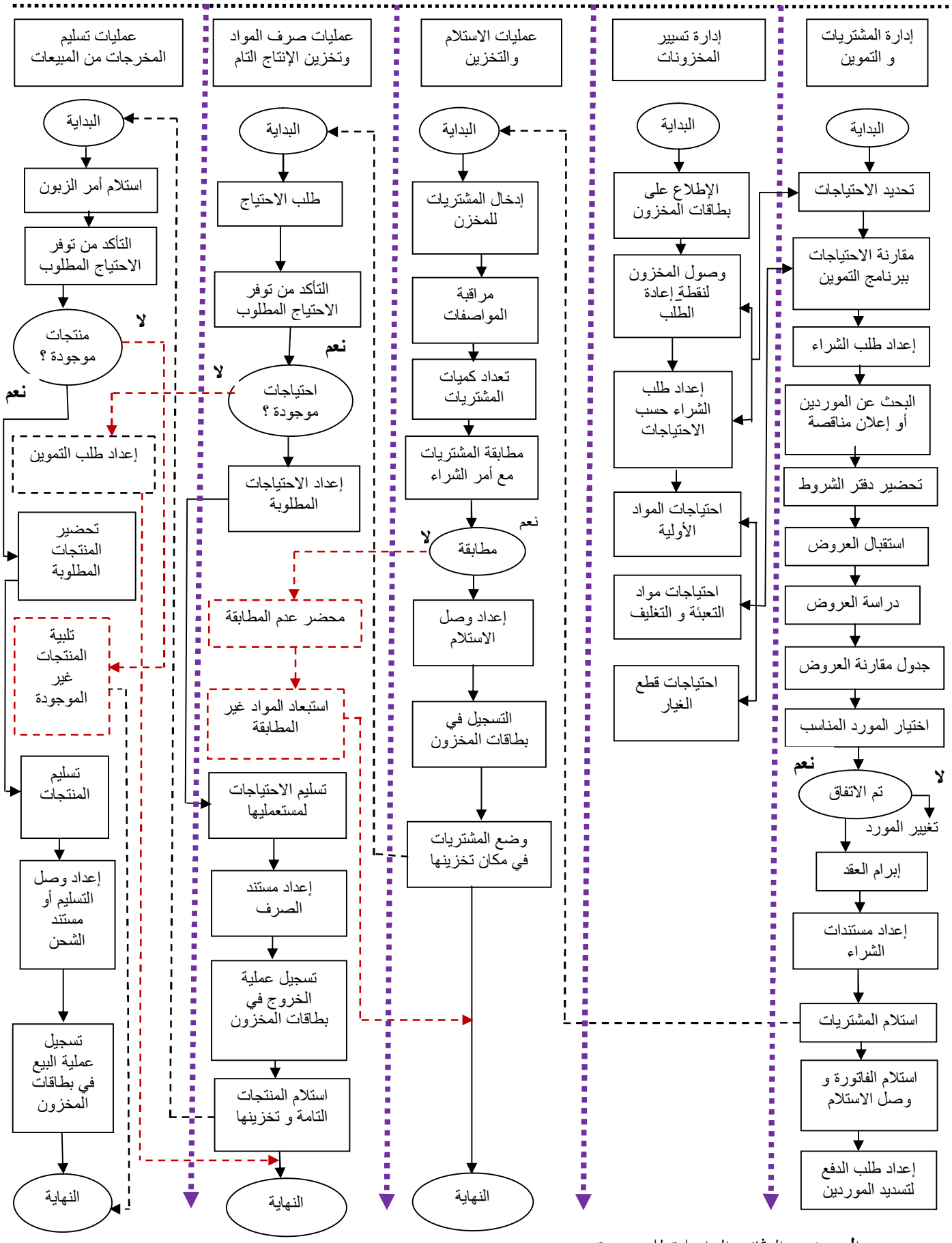
- تحديد الوظائف المعنية بسير العملية؛
- تحديد الأشخاص المعنيين بسير العمليات؛
- تحديد المستندات التي يتم إعدادها في عند سير العمليات؛
- تحديد مكان إعداد المستندات، وطريقة انتقالها داخل الخريطة؛
- تحديد الغرض من استخدام المستندات، و مكان حفظه بعد استعماله.

#### الفرع الأول: خريطة تدفق المعلومات لدائرة التموين و تسيير المخزونات

يتم إعداد خريطة تدفق المعلومات لدائرة التموين و تسيير المخزونات و ذلك بالاعتماد على إجراءات وسيرورة عمليات وظيفتي التموين وتسيير المخزونات و كذا الشكل الذي يوضح العلاقة بين وظيفة التخزين و الوظائف الأخرى داخل المؤسسة الذين تطرقنا إليهما في المطلب السابق.

يوضح الشكل الآتي خريطة تدفق المعلومات لوظيفتي التموين وتسيير المخزونات.

الشكل رقم (14.4): خريطة تدفق المعلومات لدائرة التموين و تسيير المخزونات.




**المصدر**: الوثائق الداخلية للمؤسسة.

من خلال خريطة تدفق المعلومات المتعلقة بوظيفة التموين وتسيير المخزونات تم وصف المحاور التالية:

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

- **ملاحظات حول خريطة تدفق المعلومات لدائرة التموين و تسيير المخزونات**

**1**. يتم تنفيذ عملية الشراء بناءا على احتياجات محددة مسبقا، و ذلك عن طريق:

- وضع الميزانية التقديرية للمبيعات؛
- بناءا على الميزانية التقديرية للمبيعات تقوم المؤسسة بإعداد الميزانية التقديرية للإنتاج؛
- بناءا على الميزانية التقديرية للإنتاج تقوم المؤسسة بإعداد الميزانية التقديرية للمشتريات من المواد الأولية الخام؛

يمكن تنفيذ عملية الشراء كذلك في حالة بلوغ الكميات الموجودة بالمخزن من المواد الأولية إلى نقطة إعادة الطلب.

ويهدف إعداد الميزانية التقديرية للمشتريات والاعتماد على نقطة إعادة الطلب إلى ما يلي:

- تفادي شراء كميات كبيرة من المواد الأولية من شأنها تجميد رأس المال العامل للمؤسسة؛
- تفادي شراء كميات كبيرة من المواد الأولية لا تستوعبها مخازن المؤسسة، و من شأنها رفع تكاليف التخزين و بالتالي سعر التكلفة؛
- تحكم المؤسسة في تحقيق حجم أمثل للمشتريات يضمن انتظام نشاط استغلال المؤسسة؛
- تفادي الحصول على كميات قليلة من المشتريات تسبب في توقف النشاط داخل المؤسسة.

**2**. تتكفل الوظائف المستعملة للمشتريات عملية تحديد احتياجاتها.

**3**. لا يمكن لمسؤول وظيفة التموين إعداد أمر الشراء إذا لم يستلم طلب الشراء مصادق عليه من طرف أمين المخزن.

**الفرع الثاني: جدول الفصل بين الوظائف**

من خلال خريطة تدفق المعلومات الخاص بدائرة التموين و تسيير المخزونات نقوم بإعطاء الجدول التالي و الذي يوضح الفصل ما بين الوظائف من أجل فهم أكثر لنظام الرقابة الداخلية مع العلم أن تحقيق مبدأ الفصل بين الواجبات من المقومات الرئيسية لفعالية نظام الرقابة الداخلية .

الجدول رقم (9.4): جدول الفصل بين الوظائف.

| المسؤول | الوظيفة |
|---|---|
| – مسؤول وظيفة التموين. | – يقوم بإعداد طلبات الشراء. |
| – مسؤول وظيفة التموين. | – يقوم بإعداد أوامر الشراء ( وصولات الطلب ). |
| – مسؤول إدارة المخازن. | – يقوم بعملية الاستلام و إدخال المشتريات للمشتريات. |
| – مسؤول وظيفة التموين. | – يقوم بمطابقة الفواتير مع أوامر الشراء و وصولات الاستلام. |
| – مسؤول إدارة المخازن. | – يقوم بإعداد وصولات الاستلام. |
| – مسؤول وظيفة التموين. | – يقوم بإعطاء الأمر بتحويل المواد الأولية للإنتاج. |
| – مسؤول إدارة المخازن. | – يقوم بتسجيل عمليات إدخال المواد الأولية وصرفها ودخول المنتجات التامة و بيعها في بطاقات المخزون. |
| – مسؤول إدارة المخازن. | – يقوم بإعداد وصولات التسليمو الخروج من المصنع. |

**المصدر**: من إعداد الطالب بالاعتماد على خريطة تدفق المعلومات.

**الفرع الثالث: اختبار سير العمليات ( التحقق من فهم النظام)**

هو التأكد من أن العمليات تسير وفق الشكل الذي وصفت به حقيقة يمر كل الدورات العملية خطوة بخطوة، يجب التأكيد هنا على ضرورة تتبع الإجراءات من البداية إلى النهاية، و اختبار المدقق لمسار الدورة العملية في مجملها دون أن يقتصر على جزء منها فقط.

و يتم التأكد من أن الوصف الذي أعطي من طرف المخطط هو المطبق قي الواقع، و بالتالي يمكن للمدقق اكتشاف نقاط القوةو الضعف.

توجد عدة طرق لأداء اختبارات سير العمليات وتتمثل الطريقة الأكثر استخداما من طرف المدققين في تتبع مسار المستندات المحاسبية، فالمدقق يعيد المسار الذي تمر به هذه الأخيرة كلية أي من البداية إلى النهايةو انطلاقا من الوثيقة الأصلية.

من أهم أدلة الإثبات المستخدمة والتي تعتبر فعالة و يمكن تطبيقها في اختبار سير العمليات لنظام الرقابة الداخلية لدائرة التموين و تسيير المخزونات تقنية أو دليل الملاحظة الفعلية خاصة عند الجرد المادي للمخزونات و فحص الوثائقو المستندات المحاسبية المتعلقة بكل تدفقات عناصر المخزون.

يتم إجراء اختبار سير العمليات عن طريق التركيز على العمليات المالية الرئيسية المتعلقة بالتدفقات الفعلية لعناصر المخزونو هي كما يلي:

- عملية الشراء أو التموين؛
- عملية الحصول على منتجات تامة وإدخالها للمخازن؛
- عملية بيع المنتجات التامة و إخراجها أو تسليمها للخارج؛
- عملية الجرد المادي أو الفعلي للمخزونات.

**أ. عملية الشراء أو التموين**

**أ – 1: كيف تتم العملية**

يتم استخدام طلبات التوريدات وطلبات التموين المعتمدة من طرف إدارة المخازن عندما يصل المخزون إلى نقطة إعادة الطلب، و إرسال هذه الطلبات إلى وظيفة التموين التي تتولى عملية تنفيذ طلب الشراء، و بعد استكمال كل الإجراءات المتعلقة باختيار المورد المناسب من طرف لجنة المشتريات، تقوم إدارة المشتريات بإعداد أمر الشراء (وصل الطلب)، و الذي يجب أن يحتوي على كل المعلومات الضرورية التالية: تاريخ إصدار الوصل، الترقيم المسبق، اسم المورد و المعلومات الخاصة به مثل العنوان و رقم السجل التجاري، معلومات حو ل المواد المطلوبة مثل الكميات والسعر والقيمة الإجمالية، و إمضاء الشخص الذي قام بتحرير الوصل.

يقوم المورد بتموين المؤسسة حسب ما تم الاتفاق عليه و يتم إرفاق المشتريات بالفواتير و وصولات الطلب و كشف الاعتماد، التي يعدها مسؤول الاعتماد الموجود في نقطة المورد أو بالمؤسسة و هو تابع لوظيفة التموين بالمؤسسة، على أساس تلك الفواتير تقوم المؤسسة بعملية التسديد و ذلك بعد التأكد من طرف قسم المشتريات أن كل المواد المطلوبة دخلت فعلا للمخزن وأن الفاتورة تم تحريرها و المصادقة عليها من طرف المورد الحقيقي (النظر إلى مصادقة وصل الطلب العائد و مصادقة الفاتورة) و أن الأسعار و القيم الإجمالية للفاتورة منطبقة مع الأسعار و القيم الإجمالية بوصولات الطلب، ثم يتم قبول الفاتورة من طرف وظيفة التموين بالمصادقة عليها و إرسالها إلى مسؤ ل الخزينة مرفقة بوصل الاستلام ووصل الطلب و يتم التسديد للمورد وفقا لآجال التسديد المتفق عليها في شروط الائتمان المكتوبة على الفاتورةو وصل الطلب.

**أ – 2: الوظيفة والمسؤولين المختصين في تنفيذ العملية**

إن الوظيفة الأولى و الرئيسية المسؤولة عن تنفيذ عملية الشراء هي وظيفة التموين داخل المؤسسة لأنها تتعامل فقط مع الموردين و الاتصال بهم لتموين المؤسسة باحتياجاتها المختلفة، كما يعتبر كل من المشتري و مسؤول اعتماد المشتريات من بين التابعين لوظيفة التموين.

**أ – 3: المستندات المحاسبية المستخدمة عند تنفيذ هذه العملية**

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

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

طلب التوريدات، طلب التموين، طلب الشراء، وصل الطلب، فاتورة المورد، وصل الاستلام، كشف اعتماد المشتريات.

**أ – 4: إجراء الاختبار**

قمنا بتنفيذ اختبارات التطابق لعملية التموين عن طريق تتبع التشغيل الروتيني من البداية إلى النهاية لعمليتين من الشراء قامت بهما المؤسسة في نهاية سنة 2010 كما يلي:

**عملية الشراء الأولى:**

– قام أحد الأفراد العاملين داخل إحدى الأقسام داخل المؤسسة بتحرير طلب توريد الذي يحمل رقم: 004745 بتاريخ 25 نوفمبر 2010، يحتوي على مجموعة من الاحتياجات اللازمة له. أنظر الملحق رقم:19.

و في نفس التاريخ أي 25 نوفمبر 2010 تم إعداد طلب التموين رقم:000064، من طرف أمين المخزن المكلف بطبيعة الاحتياجات المطلوبة، حيث كان الطلب يحتوي على احتياجات متعلقة بقطع الغيار والتي يحملها طلب التوريد السابق. أنظر الملحق رقم:20.

وبعد اختيار المورد المناسب، قام رئيس وظيفة التموين بإعداد وصل الطلب رقم: 008258 ، يحتوي على كل الاحتياجات التي تم طلبها في طلب الشراء، حيث تم المصادقة عليه من طرف مسؤول وظيفة الإدارة والمالية والمدير العام. أنظر الملحق رقم:21.

ثم الحصول على فاتورة المورد رقم: 10/232 بنفس التاريخ أي في 12 ديسمبر 2010، و إستلام المشتريات عن طريق وصل الاستلام بتاريخ 09 جانفي 2011. أنظر الملحقين رقم: 22 و23 على الترتيب.

أما عن خروج هذه المشتريات من المخزن إلى أقسام الإنتاج تم إثباتها بمستند الصرف الذي يحمل تاريخ 10 جانفي 2011، تم المصادقة عليه من طرف رئيس وظيفة تسيير المخزونات. أنظر الملحق رقم 24.

والملحق رقم 25، يوضح وصل الإستهلاكات الشهرية من المواد المشتراة المذكورة في الفاتورة رقم: 10/232، تحت رقم الحساب: 3124400( من 09 جانفي إلى 23 جانفي 2011) وهذا الرقم يرمز لكل عناصر المخزون الكهربائية.

وعن كل الإستهلاكات الشهرية الخاصة بشهر جانفي لكل المخزونات المصنفة مع حساب عناصر المخزون الكهربائية، ملخصة ضمنة الملحق رقم: 26.

**عملية الشراء الثانية:**

– قام أحد الأفراد العاملين داخل إحدى الأقسام داخل المؤسسة بتحرير طلب توريد الذي يحمل رقم: 004752 بتاريخ 30 نوفمبر 2010، يحتوي على مجموعة من الاحتياجات اللازمة له، أنظر الملحق رقم: 27.

وفي نفس التاريخ أي 30 نوفمبر 2010 تم إعداد طلب التموين رقم:000071، من طرف أمين المخزن المكلف بطبيعة الاحتياجات المطلوبة، حيث كان الطلب يحتوي على احتياجات متعلقة بقطع الغيار والتي يحملها طلب التوريد السابق، أنظر الملحق رقم: 28.

وفي نفس التاريخ تم تحرير طلب الشراء رقم : 000284 من طرف رئيس وظيفة التموين تم المصادقة عليه من طرف المدير العام ورئيس دائرة التموين وتسيير المخزونات، أنظر الملحق رقم: 29.

وبعد اختيار المورد المناسب، قام رئيس وظيفة التموين بإعداد وصل الطلب رقم: 008325 بتاريخ 06 ديسمبر 2010 يحتوي على كل الاحتياجات التي تم طلبها في طلب الشراء، حيث تم المصادقة عليه من طرف مسؤول وظيفة الإدارة والمالية والمدير العام، أنظر الملحق رقم: 30.

ثم الحصول على فاتورة المورد رقم: 066 بنفس التاريخ أي في 06 ديسمبر 2010، واستلام المشتريات عن طريق وصل الاستلام بتاريخ 09 جانفي 2011، أنظر الملحقين رقم: 31 و32 على الترتيب.

أما عن خروج هذه المشتريات من المخزن إلى أقسام الإنتاج تم إثباتها بمستند الصرف الذي يحمل تاريخ 09 جانفي 2011، تم المصادقة عليه من طرف رئيس وظيفة تسيير المخزونات. أنظر الملحق رقم: 33.

والملحق رقم 34، يوضح وصل للإستهلاكات الشهرية من المواد المشتراة المذكورة في الفاتورة رقم: 066، تحت الرمز: 3121100 ( من 09 جانفي إلى 25 جانفي 2011)، وهذا الرقم يرمز لكل عناصر المخزون الخاصة بقطع الغيار والميكانيك.

وعن كل الإستهلاكات الشهرية الخاصة بشهر جانفي لكل المخزونات المصنفة مع حساب عناصر المخزون الخاصة بقطع الغيار والميكانيك، ملخصة ضمنة الملحق رقم: 26.

**عملية شراء القمح الصلب والقمح اللين:**

لا تعتمد المؤسسة على إعداد أمر الشراء على شراء القمح الصلب أو القمح اللين بشكل متكرر أو كلما نفذ مخزون هذين الأخيرين، إنما بسبب الاستعمال اليومي للقمح الصلب بطاقة طحن حوالي4000 قنطار في اليوم يتم الاعتماد بشكل كلي على الاتفاقية المبرمة بين المؤسسة والموردين مثل الديوان الوطني للحبوب، على أن يلتزم المورد

بتوفير المواد الأولية الخام ( القمح الصلب والقمح اللين ) على مدار السنة أو حسب التوقيت المتفق عليه في الاتفاقية.

يقوم المورد بإعداد فاتورة واحدة للمشتريات على أساس تموين لمدة 10 أيام أو 15 يوم أو حسب المدة الموجودة في الاتفاقية، ثم يبعثها للمؤسسة وهذه الأخيرة تقوم بإعداد وصل الاستلام بنفس معلومات فاتورة المورد لمدة 10 أيام أو 15 يوم. أنظر الملاحق رقم: 35 و 36 و37 و 38 على الترتيب.

يتم إعداد ورقة تحويل القمح اللين إلى المطحنة عند كل عملية تحويل من أجل الشروع في الإنتاج وعدم الغش في الكمية المستلمة، ويتم إعداد ورقة تحويل القمح اللين بسبب أن الكمية التي يتم شراؤها وإدخالها للمؤسسة لا يتم تحويلها كليا إلى المطاحن لتحويلها إلى إنتاج تام (**الفرينة**). أنظر الملحق رقم 39.

أما عند تحويل القمح الصلب إلى المطاحن لا يتم إعداد ورقة تحويل بسبب استخدامه اليومي والأساسي، وأن كل ما تم شراؤه وإدخاله للمؤسسة يتم تحويله كليا ومباشرة إلى المطاحن لتحويله إلى الإنتاج التام. ( السميد بكل أنواعه والعجائن بكل أنواعها)

**أ – 5: نتائج الاختبار**

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

**ب. عملية الحصول على منتجات تامة وإدخالها للمخازن:**

**ب – 1: كيف تتم العملية**

عند الحصول على منتجات تامة ( سميد، دقيق، عجائن، نخالة)، يقوم رئيس وحدة إنتاج تام معين (رئيس وحدة إنتاج السميد، رئيس وحدة إنتاج الدقيق، رئيس وحدة إنتاج العجائن، رئيس وحدة إنتاج النخالة) بإعداد ورقة تحويل الإنتاج التام المعين ويصادق عليها هو ورئيس دائرة الإنتاج والاستغلال ثم يقوم بإرسالها إلى رئيس الفرع المكلف بالإنتاج التام ويصادق عليها ويتم إدخال المنتجات التامة إلى المخازن والمستودعات التابعة للمؤسسة بغرض توزيعها للزبائن. أنظر الملحقين رقم: 40 و41 على الترتيب.

عندما يظهر عيب ما في كيفية تعبئة المنتجات التامة أو نقصان في التعبئة أو أي ضرر آخر لحق بالمنتجات التامة عند استقبال المنتجات التامة من طرف رئيس فرع الإنتاج التام أو أمين المخزن المكلف بالمنتجات التامة، يقوم هذا الأخير مباشرة بإعداد ورقة تحويل للمطاحن ويصادق عليها. أنظر الملحق رقم: 42.

**ب– 2: الوظائف والمسؤولين المختصين في تنفيذ العملية**

يتدخل في تنفيذ عملية الحصول على المنتجات التامة وإدخالها للمخازن والمستودعات دائرة الإنتاج والاستغلال ووحدات الإنتاج التام ومسؤول التوضيب وأمين المخزن المكلف بالإنتاج التام.

**ب– 3: نتائج الاختبار**

من خلال تتبعنا لاختبارات التطابق في العملية المالية المتعلقة بعملية الحصول على منتجات تامة وإدخالها للمخازن عن طريق التعرف على الإجراءات والمستندات المحاسبية المتعلقة بها والمسؤولين على تنفيذ هذه العملية، نجد أن المؤسسة تتبع نفس الإجراءات التي تم وصفها من خلال نظام الرقابة الداخلية وخريطة تدفق المعلومات.

**ج. عملية بيع المنتجات التامة وإخراجها أو تسليمها للخارج**

**ج – 1: كيف تتم العملية**

يتم بدأ تنفيذ عملية بيع المنتجات التامة و إخراجها من المخزن عندما يقدم الزبون إلى المؤسسة كشف يوضح وضعيته المالية و مدى قدرته على تسديد التزاماته للمؤسسة في حالة منحه ائتمان يتضمن آجال التسديد لفاتورة البيع، و عند موافقة المؤسسة لطلب الزبون تحدد له شروط البيع مثل الكمية والأسعار و فترة التسديد.

بعد موافقة الزبون لشروط البيع يودع ملفه لدى قسم المبيعات والفوترة و يقدم طلبه إلى وظيفة المبيعات و التحصيل، أين تقوم هذه الأخيرة بترخيص و المصادقة فوق وصل طلب الزبون، ثم يقوم الزبون بدفع مبلغ مالي معين لحساب المؤسسة أو عن طريق شيك بنكي، ويتحصل على وصل الدفع من طرف البنك يتم تقديم هذا الوصل للمصلحة التجارية، وتقوم بإعداد فاتورة البيع. أنظر الملحق رقم:43. فاتورة رقم 328 بتاريخ 30 جانفي 2011 وبمبلغ إجمالي 84999.73 دج.

يتحصل الزبون على الفاتورة ويقدمها لأمين المخزن المكلف بالإنتاج التام المعين بالفاتورة، يقوم أمين المخزن بالتأكد من وجود المشتريات المطلوبة من طرف الزبون و تحضيرها ثم فحصها للتأكد من أنها مطابقة لفاتورة البيع، بعد ذلك يتم تعبئتها و تغليفها و إعداد وصل الخروج من المصنع أو وصل التسليم و ترسل نسخة منه إلى وظيفة المبيعات و التحصيل ونسخة أخرى تبقى عند أمين المخزن والنسخة الأخيرة يتحصل عليها الزبون مع الفاتورة الأصلية.أنظر الملحق رقم: 44. وصل خروج رقم 412 بتاريخ 30 جانفي 2011 وينطبق مع الفاتورة رقم 328.

**ج – 2: الوظيفة المختصة في تنفيذ العملية**

يقوم بتنفيذ عملية بيع المنتجات التامة وإخراجها من مخازن المؤسسة كل من الوظيفة التجارية يشترك في تنفيذ إجراءات بيع المنتجات التام وشحنها و إخراجها من مخازن المؤسسة كل من وظيفة المبيعات و التحصيل بالدرجة الأولى أو ما يسمى بقسم التجارة و الفوترة، بالإضافة إلى وظيفة تسيير المخزونات بتدخل أمين المخزن، ومصلحة الشحن والتسليم وعمال التوزيع.

**ج – 3: المستندات المحاسبية المستخدمة عند تنفيذ العملية**

يتم إعداد 03 نسخ من وصولات الخروج، بحيث يتم إرسال النسخة الأصلية إلى وظيفة تسيير المخزونات للتأكد من تسليم المبيعات إلى الزبون المعني و نسخة ثانية ترسل إلى وظيفة المبيعات و التحصيل لإجراء مقارنة بين وصل الخروج و فاتورة البيع للتأكد من أن ما تم طلبه تم بيعه و ينطبق على ما تم تسليمه، و النسخة الأخيرة يتم إرسالها لمصلحة المحاسبة لتسجيل عملية خروج المنتجات التامة.

في حالة ظهور كمية معينة من المنتجات التامة التي تعرضت لضرر ما مثل التلف أو التقادم أو انخفاض في الوزن...الخ، والموجودة في إحدى مخازن أو مستودعات تابعة للمؤسسة، يقوم مسؤول المستودع بإعداد وصل الإرجاع بمقدار الكمية التي تعرضت للضرر ويقوم بالمصادقة عليه. أنظر الملحق رقم: 45 الذي يوضح إرجاع بعض المنتجات التامة من مستودع تابع لمؤسسة مطاحن الهضاب. (بوقاعة)

وتقوم المصلحة التجارية بإعداد وصل إرجاع للمطاحن على أساس الوصل الأول، ويتم إرسال كلا الوصلين معا إلى رئيس فرع المنتجات التامة بالإضافة إلى كمية الإنتاج المعنية بالضرر مع الوصف. أنظر الملحقين رقم:46.

يتم تحويل الإنتاج إلى المخبر أين يتم تحليله علميا لإثبات مدى صحة تعرض هذا المنتوج للضرر أم لا كما يوضحه الملحق رقم:47.

**ج – 4: نتائج الاختبار**

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

**الفرع الرابع: تحديد نقاط القوة و نقاط الضعف ( التقييم النظري لنظام الرقابة الداخلية )**

اعتمدنا في تقييم نظام الرقابة الداخلية على إحدى أدوات التدقيق الأكثر استخداما وهي إستبانة الرقابة الداخلية التي يوضحها الملحق رقم: (01)، حيث تم تصميمها للتعامل مع 07 أهداف للتدقيق ترتبط بالعمليات المالية، ويجب ملاحظة أن كل هدف يرتبط فقط بوظيفتي التموين وتسيير المخزونات.

و تحتوي هذه الإستبانة على مجموعة من الأسئلة تم إعدادها بمساعدة المدقق المحايد بعدما تعرفنا على سيرورة عمليات دائرة التموين و تسيير المخزونات من خلال خريطة تدفق المعلومات بزيارة المؤسسة و الاستفسار والمحاورة مع أفرادها مثل الإدارة والمشرفين والعاملين و عن طريق كذلك قراءة كتيبات النظم والسياسات الموضوعة لدى المؤسسة وملاحظة الأنشطة و التشغيل في الوحدة الاقتصادية.

كل الأسئلة المطروحة تتماشى مع أنواع الإستبانات النموذجية التي يعتمد عليها المدققين الخارجيين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وكل الأسئلة تهدف إلى تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وأهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية، لذلك فإن كل إجابة بنعم هي قوة وكل إجابة بلا فهي ضعف.

وتم تصنيف كل الأسئلة المطروحة حسب أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية، حيث توجد مجموعة من الأسئلة خاصة بهدف الوجود، و مجموعة من الأسئلة خاصة بهدف الاكتمال، ومجموعة من الأسئلة خاصة بهدف الدقة، ومجموعة من الأسئلة خاصة بهدف التوقيت، ومجموعة من الأسئلة خاصة بهدف التبويب، ومجموعة من الأسئلة خاصة بهدف الترحيل والتلخيص، وفي الأخير مجموعة من الأسئلة خاصة بهدف التقييم.

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

قمنا بتوزيع هذه الإستبانة على أفراد لجنة التدقيق الداخلي الموجودة بالمؤسسة وموظفي دائرة التموين وتسيير المخزونات، والجدول رقم: (10.4)، يوضح نقاط القوة و نقاط الضعف الخاصتين بنظام الرقابة الداخلية لدائرة التموين وتسيير المخزونات.

الجدول رقم (10.4): جدول يوضح نقاط القوة و نقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية.

| نقاط القوة | نقاط الضعف |
|---|---|
| – اعتماد المؤسسة على نظام يسمح بتجديد الاحتياج من المخزون كلما وصل للحد الأدنى له.<br>– اعتماد المؤسسة على طلبيات الش<br>راء تسمح لها بتجديد الاحتياج.<br>– يتم التوقيع على طلبات الشراء بعد الموافقة على ملف إعادة الطلب للمشتريات من طرف شخص مسؤول.<br>– يتم التوقيع على أوامر الشراء (وصولات الطلب) بعد الموافقة على طلبات الشراء.<br>– وجود فصل ملائم بين من يقوم بإعداد طلبات الشراء ووظيفة من يقوم باعتمادها.<br>– يتم تدعيم تسجيل المشتريات بمستندات استلام مرخص بها وبأوامر شراء وفاتورة المورد تم الموافقة عليهما.<br>– يتم استخدام وصولات الاستلام مصادق عليها من طرف أمين المخزن لأي سلعة يتم إدخالها إلى المؤسسة.<br>– يتم التوقيع على وصولات الاستلام من طرف أمين | – يتم تنفيذ عمليات الشراء بدون الترخيص للقيام بها من طرف الجهات المعنية.<br>– يتم التوقيع على أوامر العملاء قبل الموافقة على الائتمان.<br>– نقص في ملائمة الفصل بين مهام حيازة الأصول ومهام المحاسبة عنها. (الفصل بين الاختصاصات المتعارضة)<br>– الوظيفة المحاسبية لا تقوم بالتسجيل المحاسبي لعمليات الشراء حتى تصل فواتير الموردين<br>– لا تعتمد المؤسسة على نظام محاسبة التكاليف في معالجة التكاليف المرتبطة بالتدفقات الفعلية لعناصر المخزون.<br>– لا تستخدم المؤسسة سجلات التكلفة المعيارية من أجل تحليل الانحرافات في المواد الأولية و العمل المباشر و المصاريف غير المباشرة. |

المخزن.
– ترسل كل نسخ وصولات الاستلام إلى وظيفة المشتريات.
– ترسل كل نسخ وصولات الاستلام إلى وظيفة تسيير المخزونات.
– ترسل كل نسخ وصولات الاستلام إلى مصلحة المحاسبة.
– توجد مصلحة مراقبة الجودة داخل المؤسسة.
– تثبت المؤسسة محاسبيا قيد مخزون لدى الغير في حالة عدم وصوله للمؤسسة وأنه لا يزال عند الغير.
– يتم ترصيد مخزون لدى الغير عند استلام تلك المشتريات.
– يتم إجراء مقارنة محايدة بين فواتير الشراء مع وصولات الاستلام وأوامر الشراء.
– تعتمد المؤسسة على مستندات صرف للمواد الأولية واللوازم الأخرى لإثبات تحويلها للعملية الإنتاجية.
– يتم تتبع الإضافات المسجلة بالملف الرئيسي للمخزون المستمر لكل التدفقات الفعلية لعناصر المخزون بدءا من اليومية إلى الأستاذ العام والقوائم النهائية.
– يقوم رئيس فرع الإنتاج التام بمتابعة كل مدخلات المنتجات التامة من خلال سجلات المنتجات التامة باستعمال ورقة تحويل الإنتاج التام للمخزن.
– يتم تدعيم تسجيل المبيعات بمستندات شحن مرخص بها وبأوامر عملاء وفواتير البيع تم الموافقة عليهما.
– يتم الاعتماد على مستندات شحن مرخصة ومصادق عليها لأي سلع يتم إرسالها لخارج الشركة.
– يتم إجراء مقارنة محايدة بين مستندات الشحن و في فواتير البيع.
– يتم التوقيع على وصولات التسليم من طرف أمين المخزن المسؤول.
– ترسل كل نسخ وصولات التسليم إلى وظيفة المبيعات.
– ترسل كل نسخ من وصولات التسليم إلى وظيفة تسيير

– لا يتم إجراء مقارنة محايدة بين نتائج الجرد المادي ونتائج الجرد المحاسبي الدائم على أساس بطاقات المخزون.
– لا يوجد فصل كافي بين وظيفة من يقوم بإعداد أوامر الشراء ووظيفة من يقوم باعتمادها.
– عدم إرسال بعض أوامر الشراء إلى قسم المحاسبة بغرض استعمالها.
– عدم إرسال فواتير الموردين إلى قسم المحاسبة العامة قبل إرسالها إلى إدارة المشتريات وتسيير المخزونات.
– عدم إجراء مناقصات تسمح باختيار المورد المناسب.
– لا يوجد فصل كافي بين وظيفة من يتولى عملية الاستلام ومن يقوم بالموافقة على عملية الاستلام.
– لا يتم إعداد محضر إثبات عدم المطابقة بين المشتريات المستلمة والمواصفات المطابق عليها من طرف مصلحة مراقبة الجودة.
– لا يتم إعداد محضر إثبات تلف أو ضرر لمنتجات تامة في حالة إرجاعها من المستودعات التابعة للمؤسسة إلى المخازن.
– لا يتم إعداد ورقة تحويل الإنتاج التام الذي تم إعادة معالجته بسبب إرجاعه من المستودعات الأخرى بسبب التلف أو أسباب أخرى.
– لا يتم التوقيع على بعض المستندات المحاسبية من طرف الأشخاص المسؤولين على ذلك.
– لا تقوم المؤسسة بتصنيف كل التكاليف الناتجة عن التدفقات الفعلية لعناصر المخزون إلى مباشرة وغير مباشرة وإلى ثابتة ومتغيرة.
– لا تستبعد المؤسسة عناصر المخزون المتقادمة أو التالفة لتحقيق القيمة القابلة للتحقق في تقييم المخزون.

| | |
|---|---|
| المخزونات.<br>– ترسل كل نسخ وصولات التسليم إلى مصلحة المحاسبة.<br>– يوجد سجل خاص بالمشتريات التي تم استلامها وسجل لكل الإستهلاكات المستعملة في الإنتاج وسجل للمنتجات التامة وسجل للمبيعات التي خرجت من المؤسسة.<br>– فحص يومية المشتريات والإستهلاكات والمنتجات التامة والمبيعات شهريا للتحقق من صحة الإجماليات وإجراء مقارنة مع بطاقات المخزون والأستاذ العام والقوائم النهائية لكل من المشتريات والإستهلاكات والمنتجات التامة والمبيعات.<br>– يتم تجميع مستندات الاستلام ومستندات الصرف ومستندات الشحن يوميا والتحقق من الكميات بها.<br>– يتم تسجيل كل تدفقات عناصر المخزون في بطاقات مخزون من طرف قسم تسيير المخزونات.<br>– يوجد تسجيل في بطاقات الجرد المادي لكل عناصر المخزون التي تم جردها فعليا وماديا في نهاية الفترة المحاسبية.<br>– إعداد المستندات المحاسبية في وقت حدوث العملية المالية أو بعد الحدوث بزمن قليل، ويساعد ذلك في أن تكون المستندات لها قابلية للاعتماد عليها بعد مرور فترة زمنية طويلة وتقلل فرص التحريف بها.<br>– تعتمد المؤسسة على نظام المعلومات والتوصيل المحاسبي في تجميع ومعالجة البيانات المحاسبية لعناصر المخزون.<br>– يتم إجراء الجرد الفعلي أو المادي من طرف أشخاص آخرين مستقلين عن إدارة المخازن.<br>– توجد أكثر من لجنة واحدة تباشر في عملية الجرد المادي.<br>– يتواجد المدقق المحايد في الوقت الذي يتم فيه إجراء الجرد الفعلي لعناصر المخزون.<br>– تعتمد المؤسسة على قانون الأهمية النسبية في التعامل مع عناصر المخزون كميا و قيميا.<br>– يتوقف التشغيل الإلكتروني للكل رؤساء فروع المخزونات | |

| | |
|---|---|
| عند بداية الجرد المادي عناصر المخزون.<br>– يتم إعداد المستندات المحاسبية وقت حدوث العملية المالية أو بعد وقوعها بزمن قليل.<br>– يتم تسجيل ومعالجة التدفقات النقدية لعناصر المخزون في التاريخ الصحيح.<br>– يتم إجراء الجرد الفعلي أو المادي في نهاية الفترة المحاسبية.<br>– تعتمد المؤسسة على دليل حسابات ملائم لتصنيف عناصر المخزون والعمليات المالية المتعلقة بالمخزونات.<br>– تعتمد المؤسسة على بطاقات الصنف في ترتيب وتنظيم كل عناصر المخزون بالمؤسسة.<br>– توجد مقارنة محايدة بين كل العمليات المالية المسجلة المتعلقة بالمخزونات ودليل الحسابات.<br>– توجد مقارنة بين أسماء الموردين في وصولات الاستلام وأسمائهم في اليومية ودفتر الأستاذ العام.<br>– توجد مقارنة بين أسماء العملاء في وصولات التسليم أو مستندات الشحن وأسمائهم في اليومية ودفتر الأستاذ العام.<br>– يتم تصنيف بطاقات الجرد الفعلي حسب نوعية كل عنصر من عناصر المخزون. | |

**المصدر**: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج إستبانة نظام الرقابة الداخلية.

**نقاط الضعف**: ينتج عن وجود نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية عن احتمال وقوع مخاطر ممكنة تعمل على تخفيض المخاطر الكامنة إلى مستوى مقبول.

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

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

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

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

بعدما تعرفنا على نقاط القوة و نقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية لدائرة التموين وتسيير المخزونات، سوف نقوم بالتأكد من صحة وفعالية نقاط القوة عن طريق استخدام اختبارات الرقابة الداخلية أو ما يسمى باختبارات الديمومة.

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

**أ. إعداد جدول تحليل الإختلالات**

نقوم بتحليل نقاط الضعف من خلال الجدول الآتي للتعرف على تأثيرها على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وأهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية.

يتكون الجدول من 06 أعمدة نكتب فيها على الترتيب ما يلي:

– العملية، المشكلة ( نقطة الضعف )، الأسباب، المخاطر المحتملة، الحلول المناسبة.

الجدول رقم (11.4): جدول تحليل الإختلالات.

| العملية | المشكلة | الأسباب | المخاطر المحتملة | الحلول المناسبة |
|---|---|---|---|---|
| 01 | – عدم إرسال بعض أوامر الشراء إلى قسم المحاسبة بغرض استعمالها. | – عدم تحديد العدد الكافي من أوامر الشراء.<br>– عدم تحديد كيفية توزيع أو إنسياب وصل الطلب. | – عدم قدرة المحاسبة العامة بالتسجيل المحاسبي بشكل صحيح.<br>– عدم قدرة المحاسبة العامة على متابعة كل التزامات المؤسسة مع الغير. | – إعداد العدد الكافي من أوامر الشراء وتوزيعها توزيعا منتظما. |
| 02 | – عدم إرسال بعض فواتير الموردين إلى قسم المحاسبة العامة قبل إرسالها إلى إدارة المشتريات وتسيير المخزونات. | – عدم تحديد الجهة التي يتولى المورد تسليمها فواتير الشراء. | – عدم قدرة المحاسبة العامة على إثبات انتقال الملكية. | – ترسل كل فواتير الشراء إلى المديرية العامة التي تتولى تسليمها لمصلحة المحاسبة العامة، وتقوم هذه الأخيرة بمطابقة الفاتورة بأمر الشراء وتقييدها في يومية المشتريات ثم إرسالها بعد ذلك إلى وظيفة التموين. |
| 03 | – نقص في ملائمة الفصل بين بعض مهام حيازة الأصول ومهام المحاسبة عنها. | – غياب لبعض الوظائف داخل المؤسسة؛<br>– عدم التزام بعض الأفراد بأداء المهام الموكلة إليهم فقط. | – تعرض المؤسسة لخطر الاختلاس؛<br>– التخلص من أصل ما للحصول على نفع شخصي وتسوية الدفاتر لإعفاء نفسه من المسؤولية. | – ضرورة إيجاد خطة إستراتيجية لتقسيم المهام بين الوظائف والموظفين؛<br>– تصميم هيكل تنظيمي واضح يرتب كل الوظائف والمسؤوليات داخل المؤسسة من المدير العام إلى البواب. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **04** | – تداخل بين وظيفة إعداد أوامر الشراء ومن يقوم بترخيصه أو اعتماده. | – عدم التحديد الكافي لمختلف المسؤوليات داخل المؤسسة. | – تغليب المصلحة الشخصية لمسؤول المشتريات على المصلحة العامة للمؤسسة. | – إعادة النظر في التنظيم المعمول به حيث توكل مسؤولية إعداد أوامر الشراء إلى مسؤول المشتريات وتوكل مسؤولية ترخيصها إلى المسؤول الأول بالمؤسسة. (المدير العام) |
| **05** | – تداخل بين وظيفة إعداد وصولات الاستلام ومن يقوم بترخيصها أو اعتمادها. | – غياب لمصلحة الاستلام داخل المؤسسة. | – الترخيص بوصل استلام بغير الكمية المستلمة فعليا. | – إيجاد قسم خاص بالاستلام؛<br>– توكل مسؤولية إعداد وصل الاستلام لرئيس قسم الاستلام ويتم اعتماد الوصل من طرف أمين المخزن.(بشرط حضور رئيس قسم الاستلام أثناء إدخال المشتريات لأن دوره رقابي) |
| **06** | – تداخل بين وظيفة إعداد مستندات الصرف ومن يقوم بترخيصها أو اعتمادها. | – غياب لقسم مراقبة تحويل عناصر المخزون إلى أقسام الإنتاج أو الاستغلال. | – احتمال الترخيص من طرف أمين المخزن بتحويل كمية أكثر من اللازم لقسم الإنتاج بغرض اختلاس الزيادة. | **– إيجاد قسم خاص بمراقبة تحويل عناصر المخزون؛**<br>**– توكل مسؤولية إعداد مستند الصرف من طرف قسم الإنتاج وعملية تحويل المخزونات لأمين المخزن واعتماد مستند التحويل من طرف رئيس قسم مراقبة تحويل عناصر المخزون.(بشرط حضور رئيس قسم تحويل عناصر المخزون أثناء التحويل لأن دوره رقابي)** |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 07 | – تداخل بين وظيفة إعداد مستندات الشحن أو التسليم ومن يقوم باعتمادها. | – غياب لوظيفة الشحن والتسليم. | – احتمال الترخيص من طرف أمين المخزن بإخراج كمية أكثر من اللازم من المخزن بغرض اختلاس الزيادة. | – إيجاد قسم خاص بالشحن والتسليم؛<br>– توكل مهمة إعداد مستندات الشحن من طرف القسم التجاري ومسؤولية إخراج البضاعة من طرف أمين المخزن ومسؤولية ترخيص مستند الشحن من طرف رئيس قسم الشحن والتسليم. (بشرط حضور رئيس قسم الشحن والتسليم أثناء الشحن لأن دوره رقابي) |
| 08 | – عدم تسجيل لبعض عمليات الشراء في تاريخ دخول المشتريات. | – عدم استلام لفواتير الموردين أو وصولات التسليم. | – ظهور انحراف غير واقعي بين إجمالي الجرد المادي والجرد المحاسبي في نهاية الفترة المحاسبية. | – يجب على قسم المحاسبة تسجيل عملية الشراء عند دخول المشتريات بالرغم من عدم استلام فواتير الموردين. |
| 09 | – لا تعتمد المؤسسة على نظام محاسبة التكاليف في معالجة التكاليف المرتبطة بالتدفقات الفعلية لعناصر المخزون. | – غياب لتطبيق تقنية محاسبة التكاليف داخل المؤسسة؛<br>– عدم كفاءة المحاسبين في تنفيذ محاسبة التكاليف؛<br>– تركيز الرقابة على الجانب الكمي لعناصر المخزون وإهمال الجانب القيمي والتكاليف. | – ضعف التحكم في سعر التكلفة للمنتجات القابلة للبيع؛<br>– عدم القدرة على القيام بتحليل الانحرافات بين ما تم فعلا وما تم التقدير له. | – ضرورة اهتمام المؤسسة بنظام محاسبة التكاليف؛<br>– تكوين إطارات ومحاسبين مؤهلين لممارسة محاسبة التكاليف داخل المؤسسة. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 10 | – لا تستخدم المؤسسة سجلات التكلفة المعيارية من أجل تحليل الانحرافات في المواد الأولية و العمل المباشر والمصاريف غير المباشرة. | – غياب تطبيق نظام محاسبة التكاليف. | – ضعف الرقابة على الكميات والتكاليف بين الإنجاز الفعلي وما هو مقدر إنجازه. وتحمل المؤسسة لخسائر مالية غير مرغوب فيها. | – تطبيق نظام محاسبة التكاليف؛ – الاعتماد على سجلات التكلفة المعيارية لتحليل الانحرافات الكمية والقيمية. |
| 11 | – عدم إجراء مناقصات تسمح باختيار المورد المناسب. | – عدم احترام الأساليب والإجراءات التي تحدد كيفية إجراء مناقصات. | – إمكانية شراء مواد بمواصفات أقل جودة من المواصفات لدى الموردين الآخرين؛ – إمكانية شراء مواد بأسعار أكبر من أسعار موردين آخرين وبالتالي التعرض لخسائر مالية؛ – عدم الاستفادة من الامتيازات التي يمنحها بعض الموردين الآخرين. – الحصول على منتجات نهائية رديئة تؤثر على سمعة المؤسسة ومبيعاتها؛ – ارتفاع معدل دوران المخزون وتحمل تكاليف تخزين إضافية وتعطيل لرأس المال العامل. | – إلزام مسؤول إدارة المشتريات على تطبيق كل إجراءات المناقصة واختيار المورد مع إخضاعه لعمليات تدقيق متكررة من أجل التأكد من شروعه في تطبيق الإجراءات التي تتيح له القيام بهذه العملية. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 12 | – عدم إعداد محضر إثبات عدم المطابقة بين المشتريات المستلمة والمواصفات المتفق عليها. | – تداخل بين مصلحة مراقبة الجودة ومسؤول اعتماد المشتريات المستلمة. (المعير)؛<br>– عدم كفاءة مصلحة مراقبة الجودة في اكتشاف المواصفات غير المطابقة؛<br>– نقص الأجهزة والأدوات المستخدمة في مراقبة الجودة. | – احتمال تعرض بعض عناصر المشتريات للتلف السريع ما يؤدي إلى خسائر مالية وتعطيل لرأس المال العامل بالمؤسسة؛<br>– عدم كفاية المواد الأولية المستخدمة في العملية الإنتاجية وبالتالي تعطيل عملية الإنتاج؛<br>– تحمل المؤسسة لتكاليف التخزين لمشتريات غير صالحة للاستعمال. | – تأهيل مصلحة مراقبة الجودة وتزويدها بالأجهزة والتقنيات المتطورة في مجال المراقبة والفحص؛<br>– توفير الاستقلالية لقسم مراقبة الجودة وإشعار المدير العام والأقسام المعنية بعدم المطابقة بين المشتريات المستلمة والمواصفات المتفق عليها؛<br>– تفعيل إجراءات المناقصة واختيار المورد المناسب. |
| 13 | – لا يتم إجراء مقارنة محايدة بين نتائج الجرد المادي ونتائج الجرد المحاسبي الدائم لعناصر المخزون. | – تداخل بين مسؤولية إجراء المقارنة ومسؤولية الاعتماد والموافقة على نتائج المقارنة ومتابعتها. | – احتمال تعرض مخزون نهاية الفترة إلى الغش أو السرقة؛<br>– احتمال وجود انحرافات سلبية بين الجلاد المادي و الجرد المحاسبي الدائم. | – تأسيس لجنة مستقلة عن اللجان التي تقوم بإجراء الجرد المادي ، دورها إجراء مقارنة محايدة بين الجرد المادي و الجرد المحاسبي لعناصر المخزون وبحضور المدقق المحايد. |
| 14 | – يتم التوقيع على أوامر العملاء قبل الموافقة على الائتمان. | – غياب قسم يقوم بمن الائتمان للزبائن ثم الموافقة على أوامر العملاء وبالتالي الشحن والتسليم. | – احتمال تحول المبيعات النقدية إلى مبيعات آجلة و بالتالي زيادة ديون الزبائن.<br>– ارتفاع معدل دوران العملاء وعدم الحصول على نقدية لتجديد المخزونات واستمرار نشاط المؤسسة. | – ضرورة إيجاد مصلحة تقوم بدراسة الوضعية المالية للعملاء وشروط منحهم الإئتمان. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 15 | – يتم تنفيذ عمليات الشراء بدون الترخيص للقيام بها من طرف الجهات المعنية. | – تداخل بين مسؤولية الترخيص لعملية التموين ومسؤولية تنفيذ هذه العملية. | – التأثير سلبا على الحد الأدنى للمخزون والحصول على مشتريات زائدة عن حاجة المؤسسة؛<br>– إمكانية مخالفة برنامج التموين السنوي الذي تم تخطيطه من طرف مجلس الإدارة؛<br>– احتمال تحويل عملية التموين خارج المؤسسة للاستخدام الخاص.<br>– شراء بضائع غالية الثمن أو غير مناسبة مما يؤدى إلى الانحراف عن الموازنة التقديرية و تحقيق خسائر مالية و التأثير السلبي على سمعة المؤسسة. | – استحداث قسم مستقل يعمل كوسيط بين المدير العام ومسؤول التموين وتسيير المخزونات دوره القيام بالترخيص لتنفيذ عملية الشراء؛<br>– ضرورة الفصل بين الترخيص والاعتماد بالعمليات المالية عن إعداد المستندات المحاسبية وحيازة ما يرتبط بها من أصول. |
| 16 | لا يتم إعداد ورقة تحويل الإنتاج التام الذي تم إعادة معالجته بسبب إرجاعه من المستودعات الأخرى بسبب التلف. | – عدم إعداد محضر إثبات التلف من طرف مدير المخبر؛<br>– عدم إعادة تصنيع أو معالجة الكمية التي تم إرجاعها للمطاحن بموجب ورقة إرجاع. | – تعرض كمية معينة من الإنتاج التام إلى السرقة والغش؛<br>– انتشار منتجات رديئة في السوق ما يؤثر على سمعة المؤسسة. | – إعداد محضر إثبات وجود الضرر للمنتجات التي تم إرجاعها؛<br>– إدخالها إلى المؤسسة لإعادة معالجتها أو تصنيعها مجددا؛<br>– إعداد ورقة تحويل الحصول على الإنتاج التام المعاد معالجته. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 17 | – لا تقوم المؤسسة بتصنيف كل التكاليف الناتجة عن التدفقات الفعلية لعناصر المخزون إلى مباشرة وغير مباشرة وإلى ثابتة ومتغيرة. | – غياب استعمال المؤسسة لنظام محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير. | – ضعف التحكم الجيد في أسعار التكلفة للمنتجات التامة؛<br>– عدم القدرة على تنفيذ تحليل الانحرافات بين ما هو مقدر وما هو حدث فعلا.<br>– ضعف الانسجام في إجراء تحليل الانحرافات بين ما هو مقدر وما هو حدث فعلا. | – إنشاء قسم خاص بمحاسبة التكاليف وتأهيل المحاسبين على العمل بهذا القسم. |
| 18 | – لا تستبعد المؤسسة عناصر المخزون المتقادمة أو التالفة لتحقيق القيمة القابلة للتحقق في تقييم المخزون. | – غياب إعداد محضر إثبات تلف أو تقادم لبعض عناصر المخزون. | – تقييم غير حقيقي للمخزونات بتضمين قيمة المخزونات التالفة أو المتقادمة ما يؤثر على قيمة الأصول الحقيقية للمؤسسة؛<br>– ارتفاع معدل دوران المخزونات المتقادمة وبطيئة الحركة بسبب العامل التكنولوجي وبالتالي تحمل المؤسسة لخسائر مالية. | – زيادة الرقابة على مخبر تحليل المخزونات المعرضة للتلف أو التقادم؛<br>– تأهيل المخبر بمختصين علميين مؤهلين لأداء التحاليل الصحيحة على المخزونات. |

**المصدر**: من إعداد الطالب بالاعتماد على نقاط الضعف المستخرجة من إستبانة الرقابة الداخلية.

**ب. اختبارات الرقابة**

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

تسمح اختبارات الديمومة للمدقق بإجراء التقييم النهائي للرقابة الداخلية، بالإضافة إلى النقائص التي حددت عند إجراء التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية من خلال نقاط الضعف.

فاختبارات الديمومة تحدد نقائص التشغيل الذي يأتي كنتيجة للتطبيق الخاطئ لنقاط القوة الخاصة بالنظام.

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

إن الوصول إلى التقييم النهائي للدورة تم بالقيام بمجموعة من الرقابات على عدد معين من المستندات المحاسبيةو التي اختيرت بطريقة عشوائية أي باستعمال عينات غير إحصائية.

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

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

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

- الشراء والاستلام؛
- تحويل وصرف المواد الأولية للعملية الإنتاجية؛
- الحصول على المنتجات التامة؛
- بيع المنتجات التامة وإخراجها من المؤسسة؛
- الجرد المادي للمخزونات.

والجدول الآتي يوضح تصنيف وترتيب كل نقاط القوة المتحصل عليها في إستبانة الرقابة الداخلية إلى العمليات المالية المتعلقة بالمخزونات.

الجدول رقم (12.4): تصنيف نقاط القوة حسب العمليات المالية المتعلقة بالمخزونات.

| العملية المالية المرتبطة بالمخزون | نقاط القوة المرتبطة بالعملية المالية |
|---|---|
| **– الشراء والاستلام** | – اعتماد المؤسسة على طلبيات الشراء تسمح لها بتجديد الاحتياج.<br>– يتم التوقيع على طلبات الشراء بعد الموافقة على ملف إعادة الطلب للمشتريات من طرف شخص مسؤول.<br>– يتم التوقيع على أوامر الشراء (وصولات الطلب) بعد الموافقة على طلبات الشراء.<br>– وجود فصل ملائم بين من يقوم بإعداد طلبات الشراء ووظيفة من يقوم باعتمادها.<br>– يتم تدعيم تسجيل المشتريات بمستندات استلام مرخص بها وبأوامر شراء وفاتورة المورد تم الموافقة عليهما.<br>– يتم استخدام وصولات الاستلام مصادق عليها من طرف أمين المخزن لأي سلعة يتم إدخالها إلى المؤسسة.<br>– يتم التوقيع على وصولات الاستلام من طرف أمين المخزن.<br>– ترسل كل نسخ وصولات الاستلام إلى وظيفة المشتريات.<br>– ترسل كل نسخ وصولات الاستلام إلى وظيفة تسيير المخزونات.<br>– ترسل كل نسخ وصولات الاستلام إلى مصلحة المحاسبة.<br>– يتم إجراء مقارنة محايدة بين فواتير الشراء مع وصولات الاستلام وأوامر الشراء.<br>– توجد مقارنة بين أسماء الموردين في وصولات الاستلام وأسمائهم في اليومية ودفتر الأستاذ العام. |
| **– تحويل وصرف المواد الأولية للعملية الإنتاجية** | – تعتمد المؤسسة على مستندات صرف للمواد الأولية واللوازم الأخرى لإثبات تحويلها للعملية الإنتاجية. |
| **– الحصول على المنتجات التامة** | – يقوم رئيس فرع الإنتاج التام بمتابعة كل مدخلات المنتجات التامة من خلال سجلات المنتجات التامة باستعمال ورقة تحويل الإنتاج التام للمخزن. |

| | |
|---|---|
| **– بيع المنتجات التامة وإخراجها من المؤسسة** | – يتم تدعيم تسجيل المبيعات بمستندات شحن مرخص بها وبأوامر عملاء وفواتير البيع تم الموافقة عليهما.<br>– يتم الاعتماد على مستندات شحن مرخصة ومصادق عليها لأي سلع يتم إرسالها لخارج الشركة.<br>– يتم إجراء مقارنة محايدة بين مستندات الشحن و في فواتير البيع.<br>– يتم التوقيع على وصولات التسليم من طرف أمين المخزن المسؤول.<br>– ترسل كل نسخ وصولات التسليم إلى وظيفة المبيعات.<br>– ترسل كل نسخ من وصولات التسليم إلى وظيفة تسيير المخزونات.<br>– ترسل كل نسخ وصولات التسليم إلى مصلحة المحاسبة.<br>– توجد مقارنة بين أسماء العملاء في وصولات التسليم أو مستندات الشحن وأسمائهم في اليومية ودفتر الأستاذ العام. |
| **– الجرد المادي للمخزونات** | – يوجد تسجيل في بطاقات الجرد لكل عناصر المخزون التي تم جردها فعليا وماديا في نهاية الفترة المحاسبية.<br>– يتم إجراء الجرد الفعلي أو المادي في نهاية الفترة المحاسبية.<br>– يتم تصنيف بطاقات الجرد الفعلي حسب نوعية كل عنصر من عناصر المخزون. |
| **– كل العمليات المالية للمخزون** | – يوجد سجل خاص بالمشتريات التي تم استلامها وسجل لكل الإستهلاكات المستعملة في الإنتاج وسجل للمنتجات التامة وسجل للمبيعات التي خرجت من المؤسسة.<br>– فحص يومية المشتريات والإستهلاكات والمنتجات التامة والمبيعات شهريا للتحقق من صحة الإجماليات وإجراء مقارنة مع بطاقات المخزون والأستاذ العام والقوائم النهائية لكل من المشتريات والإستهلاكات والمنتجات التامة والمبيعات.<br>– يتم تسجيل كل تدفقات عناصر المخزون في بطاقات مخزون من طرف قسم تسيير المخزونات.<br>– يتم إعداد المستندات المحاسبية وقت حدوث العملية المالية أو |

| | |
|---|---|
| | بعد وقوعها بزمن قليل.<br>– يتم تسجيل ومعالجة التدفقات الفعلية لعناصر المخزون في التاريخ الصحيح.<br>– تعتمد المؤسسة على دليل حسابات ملائم لتصنيف عناصر المخزون والعمليات المالية المتعلقة بالمخزونات.<br>– تعتمد المؤسسة على بطاقات الصنف في ترتيب وتنظيم كل عناصر المخزون بالمؤسسة.<br>– توجد مقارنة محايدة بين كل العمليات المالية المسجلة المتعلقة بالمخزونات ودليل الحسابات. |

**المصدر**: من إعداد الطالب بالاعتماد على نقاط القوة المستخرجة من إستبانة الرقابة الداخلية.

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

– **الشراء والاستلام**: طلب الشراء، أمر الشراء، فاتورة الشراء، وصل الاستلام.

– **تحويل وصرف المواد الأولية للعملية الإنتاجية**: مستندات صرف المولد الأولية الخام.

– **الحصول على المنتجات التامة**: ورقة تحويل المنتجات التامة، ورقة إرجاع للمطاحن بسبب ضرر في منتجات تامة، كشف تحليل مخبري حول تلف أو تقادم منتجات تامة.

– **بيع المنتجات التامة وإخراجها من المؤسسة**: فاتورة البيع، وصل الخروج.

– **الجرد المادي للمخزونات**: بطاقات المخزون، بطاقات الصنف، بطاقات الجرد المادي.

بعد التعرف على المستندات المحاسبية المتعلقة بكل العمليات المالية لعناصر المخزون، نقوم بوضع مجموعة من أنواع الرقابة الرئيسية التي تؤثر بشكل مباشر على تحقيق رقابة فعالة لعملية مالية ما مرتبطة بالمخزونات، وهي كما يلي:

01. يوجد ترقيم مسبق لطلبات الشراء.
02. يتم التوقيع على طلبات الشراء من طرف المدير العام ومسؤول وظيفة التموين. أنظر الملحق رقم: 29.
03. يوجد ترقيم مسبق على كل أوامر الشراء.

04. يتم التوقيع على أوامر الشراء من طرف المدير العام ورئيس دائرة التموين وتسيير المخزونات. أنظر الملحقين رقم: 21 و 30 على الترتيب.

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

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

07. هناك تطابق في المعلومات بين فواتير الموردين ووصولات الاستلام وأوامر الشراء. أنظر الملاحق رقم: 30و 31 و 32 على الترتيب.

08. تنطبق أسماء الموردين الموجودة في فواتير الشراء ووصولات الاستلام وأوامر الشراء. أنظر الملاحق رقم: 21 و 22 و 23 على الترتيب.

09. يتم استخدام مستند صرف المواد الأولية وتحويلها إلى العملية الإنتاجية. أنظر الملحق رقم: 39.

10. تقوم مصلحة المحاسبة بالتسجيل المحاسبي للإستهلاكات باستخدام مستند صرف المواد الأولية.

11. يتم استخدام ورقة تحويل المنتجات التامة عند الحصول على الإنتاج التام وإدخاله للمخزن. أنظر الملحقين رقم: 40 و 41 على الترتيب. (إنتاج السميد والعجائن)

12. تقوم مصلحة المحاسبة بالتسجيل المحاسبي للمنتجات التامة باستخدام ورقة تحويل المنتجات التامة.

13. يتم استخدام كل من ورقة إرجاع للمطاحن ووصل إرجاع للمطاحن، بسبب ضرر ما في منتجات تامة. أنظر الملاحق رقم: 42 و 45 و46 على الترتيب.

14. تعتمد المؤسسة على استخراج كشف التحليل المخبري حول الأسباب العلمية لتلف أو تقادم منتجات تامة. أنظر الملحق رقم: 47.

15. تقوم مصلحة المحاسبة بالتسجيل المحاسبي للمبيعات باستخدام فاتورة البيع ووصل الخروج.

16. يتم إعداد العدد الكافي من وصولات الخروج ويتم توقيعها من طرف أمين المخزن المسؤول ومرقمة بتسلسل.

17. هناك تطابق في المعلومات بين فواتير الزبائن ووصولات الخروج.

لكن الزبون أخذ البضاعة على شكل خمسة دفعات وفي كل دفعة يتم إعداد وصل الخروج بقيمة 15887.80دج ومجموع خمسة وصولات هو المبلغ الإجمالي للفاتورة أي 79439دج. أنظر الملحقين رقم: 43 و44 على الترتيب

18. تنطبق أسماء الزبائن الموجودة في فواتير البيع ووصولات الخروج. أنظر الملحقين رقم: 43 و 44 على الترتيب.

19. كل عنصر مخزون بالمؤسسة لديه بطاقة الحساب المادي للمخزونات، يتم استعمال ثلاث نسخ منه وتوزيع كل واحدة على لجنة الجرد المادي المستقلة (توجد ثلاث لجان للجرد المادي) أنظر الملحق رقم: 48.

20. كل عنصر مخزون بالمؤسسة لديه بطاقة تعريف أو صنف تستخدمها لجان الجرد المادي في إعداد بطاقات الجرد المادي. أنظر الملحقين رقم: 50.

21. يتم إجراء الجرد المادي في نهاية الفترة المحاسبية.الملحق رقم: 48 يوضح تاريخ بداية الجرد المادي لسنة 2010.

22. هناك تطابق بين مجاميع يوميات المشتريات والاستخدامات والمنتجات التامة والمبيعات مع المجاميع في دفتر الأستاذ العام وميزان المراجعة والقوائم المالية النهائية.

23. تحتوي كل بطاقة مخزون على مدخلات ومخرجات ذلك العنصر من بداية السنة إلى نهاية السنة، وتوضح كذلك مخزون بداية الفترة المحاسبية ومخزون نهاية الفترة المحاسبية. أنظر الملحق رقم: 49.

24. تطابق بين أوقات حدوث العمليات المالية وتاريخ إعداد كل المستندات المحاسبية المتعلقة بها وكذا تواريخ تسجيلها في دفاتر اليومية.

25. تنطبق رموز العمليات المالية والحسابات المسجلة مع دليل الحسابات المستخدم لتصنيف الحسابات المتعلقة بالمخزون.

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

**الجدول رقم (13.4)**: ورقة الاختبارات المنفذة على مستوى دائرة التموين وتسيير المخزونات حول تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية.

| البيـان | الرقابات المنفـذة | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 01 | 02 | 03 | 04 | 05 | 06 | 07 | 08 | 09 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 | 20 | 21 | 22 | 23 | 24 | 25 |
| الشراء والاستلام | × | × | × | × | × | × | × | × | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| صرف المواد الأولية للعملية الإنتاجية | | | | | | | | | × | × | | | | | | | | | | | | | | | |
| الحصول على المنتجات التامة | | | | | | | | | | | × | × | × | × | | | | | | | | | | | |
| بيع المنتجات التامة وإخراجها من المؤسسة | | | | | | | | | | | | | | | × | × | × | × | | | | | | | |
| الجرد المادي للمخزونات | | | | | | | | | | | | | | | | | | | × | × | × | | | | |
| كل العمليات المالية للمخزون | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | × | × | × | × |

**المصدر**: من إعداد الطالب بالاعتماد على نقاط القوة ونتائج اختبارات الرقابة الداخلية.

**ملاحظة:** **1**. الرمز (×) يشير إلى رقابة منفذة فعليا؛

**2** . الأرقام من (**01**) إلى غاية الرقم (**25**)، هي تلك الأرقام المستعملة لترتيب الرقابات المنفذة.

**الطلب الثاني: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية**

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

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

**الفرع الأول: التحضير لإعداد مصفوفة خطر الرقابة**

يستخدم العديد من المدققين مصفوفة خطر الرقابة خلال عملية تقدير خطر الرقابة، و يعد استخدام مصفوفة خطر الرقابة أمرا مفيدا في تقدير خطر الرقابة و من ثم تقييم مدى فعالية أو عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية، و يتم إتباع الخطوات التالية في التوصل لتشكيل مصفوفة خطر الرقابة:

- تحديد أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية؛
- تحديد أساليب محددة للرقابة ( عناصر الرقابة الرئيسية )؛
- التعرف على أوجه القصور في النظام.

**أ. تحديد أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية**

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

**ب. تحديد أساليب محددة للرقابة ( عناصر الرقابة الرئيسية )**

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

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

و يرجع السبب في ذلك إلى أن التعرف على هذه الأساليب الرئيسية سيكون كافيا لتحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات الماليةو أنها تساهم في أداء التدقيق في كفاءة.

**ج. التعرف على أوجه القصور الرئيسية**

تعرف أوجه القصور أو الضعف عل أنها نقص في أنواع الرقابة الملائمة أو غيابها تماما في النظامو التي تزيد من خطر وجود التحريفات بالقوائم المالية، ما يؤدي إلى عدم تحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية.

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

**الفرع الثاني: تشكيل مصفوفة خطر الرقابة**

بمجرد التعرف على أساليب الرقابة الرئيسيةو أوجه القصور التي تتعلق بأهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية يمكن تقدير خطر الرقابة، حيث تؤثر معظم أساليب الرقابة الرئيسية في أكثر من هدف تدقيق مرتبط بالعمليات المالية ( أو العكس تؤثر أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية في أكثر من أساليب الرقابة الرئيسية )و أيضا تؤثر العديد من أوجه القصور المختلفة في هدف محدد للتدقيق المرتبط بالعمليات المالية ( أو العكس تؤثر أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية في أكثر أوجه القصور المختلفة )،و يجعل هذا التعقد في الحصول على مصفوفة خطر الرقابة كأداة مفيدة لمساعدة المدقق على تقدير خطر الرقابة.

و يوضح الجدول رقم (14.4) استخدام مصفوفة خطر الرقابة في دائرة عمليات المخزون ( أو في دورة عمليات المخزون أو في دائرة التموينو تسيير المخزونات).

وعند تصميم المصفوفة، يتم تحديد أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية في رؤوس الأعمدة مع تحديد أساليب الرقابة الرئيسية ذات الصلة في الصفوف، بالإضافة إلى ذلك عندما يتم التعرف على التعرف على أوجه القصور الكبيرة يتم وضعها أيضا في الصفوف بالشكل.

و يتم استخدام المصفوفة بعد ذلك لإظهار كيف تساهم أساليب الرقابة الرئيسية في تحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات الماليةو كيف تؤثر أوجه القصور على هذه الأهداف.

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

الجدول رقم (14.4): مصفوفة خطر الرقابة في دورة عمليات المخزون.

| هدف التدقيق / الرقابة الداخلية | الوجود و الحدوث | الاكتمال | الدقة | التبويب | التوقيت | الترحيل و التلخيص | التقييم |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **1**. يتم التوقيع على طلبات الشراء بعد الموافقة على ملف إعادة الطلب للمشتريات. | ق | | ق | | | | |
| **2**. يتم التوقيع على أوامر الشراء (وصولات الطلب) بعد الموافقة على طلبات الشراء. | ق | | | | | | |
| **3**. يتم تدعيم المشتريات المسجلة بمستندات استلام مرخص بها و بأوامر شراء مع إرفاق ذلك بالنسخة الثانية من فاتورة المورد. | ق | | | | | | |
| **4**. تعتمد المؤسسة على مستندات صرف للمواد الأولية و اللوازم الأخرى لإثبات تحويلها للعملية الإنتاجية وتسجيلها بالدفاتر. | ق | ق | | | | | |
| **5**. يقوم رئيس فرع الإنتاج بمتابعة وتسجيل كل المدخلات من المنتجات التامة للمخزن باستخدام سجلات ومستندات تتعلق بالإنتاج التام، مثل ورقة تحويل الإنتاج التام إلى المخزن. | ق | ق | | | | | |
| **6**. ـيتم تتبع الإضافات المسجلة بالملف الرئيسي للمخزون المستمر لكل العمليات المالية لعناصر المخزون بدءا من اليومية إلى الأستاذ العام والقوائم النهائية.ـ | ق | ق | ق | | | ق | |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **7**. يتم التحقق من مستندات الاستلام وأرقام فواتير الشراء ومن مستندات الشحن وأرقام فواتير البيع أسبوعيا مع تتبع أثر ذلك في يومية المشتريات والمبيعات. | ق | ق | ق | | ق | | |
| **8**. يتم تجميع مستندات الاستلام ومستندات الصرف ومستندات الشحن يوميا والتحقق من الكميات بها. | ق | | ق | | ق | ق | |
| **9**. فحص يومية المشتريات والإستهلاكات والمنتجات التامة والمبيعات شهريا للتحقق من صحة الإجماليات وإجراء مقارنة مع بطاقات المخزون والأستاذ العام والقوائم النهائية لكل من المشتريات والإستهلاكات والمنتجات التامة والمبيعات. | | ق | ق | | ق | ق | |
| **10**. يتم تدعيم المبيعات المسجلة بمستندات شحن مرخص بها وبأوامر عملاء مع إرفاق ذلك بالنسخة الثانية من فواتير البيع. | ق | | | | | | |
| **11**. تعتمد المؤسسة على دليل حسابات ملائم لتصنيف عناصر المخزون والعمليات المالية المتعلقة بالمخزونات. | | | ق | ق | | | |
| **12**. تعتمد المؤسسة على بطاقات الصنف في ترتيب وتنظيم كل عناصر المخزون بالمؤسسة. | | | | ق | | | |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **13**. يتم إعداد المستندات المحاسبية وقت حدوث العملية المالية أو بعد وقوعها بزمن قليل. | | | | | ق | | |
| **14**. تسجيل ومعالجة التدفقات النقدية لعناصر المخزون في التاريخ الصحيح. | | | | | ق | | |
| **15**. يتم تنفيذ عمليات الشراء بدون الترخيص للقيام بها من طرف الجهات المعنية. | ض | | ض | | | | |
| **16**. يتم التوقيع على أوامر العملاء قبل الموافقة على الائتمان. | ض | | ض | | | | |
| **17**. نقص في ملائمة الفصل بين بعض مهام حيازة الأصول و مهام المحاسبة عنها. | | | ض | | | | |
| **18**. الوظيفة المحاسبية لا تقوم بالتسجيل المحاسبي لعمليات الشراء حتى تصل فواتير الموردين. | | | ض | | | | |
| **19**. لا يتم شطب بعض عناصر المخزونات المتقادمة أو التالفة أو البطيئة الحركة أو التي لحق بها ضرر ما. | | | ض | | | | ض |
| **20**. لا تعتمد المؤسسة على نظام محاسبة التكاليف في معالجة التكاليف المرتبطة بالتدفقات الفعلية لعناصر المخزون. | | ض | ض | ض | | | ض |
| **21**. لا تستخدم المؤسسة سجلات التكلفة المعيارية من أجل | | | | | | | |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| تحليل الانحرافات في المواد الأولية و العمل المباشر و المصاريف غير المباشرة. | | | | ض | | | ض |
| **22**. لا يتم إجراء مقارنة محايدة بين نتائج الجرد المادي و نتائج الجرد المحاسبي الدائم على أساس بطاقات المخزون. | | | | ض | | | ض |
| **23**. لا يتم إرسال بعض المستندات المحاسبية إلى قسم المحاسبة لإجراء التسجيل المحاسبي. | ض | | | ض | | | |
| **خطر الرقابة المقدر** | **منخفض** | **متوسط** | **مرتفع** | **متوسط** | **منخفض** | **منخفض** | **مرتفع** |

**المصدر**: من إعداد الطالب باستخدام نتائج اختبارات الرقابة وجدول تحليل الإختلالات.

**ملاحظة:** – النقاط من 1 إلى 14 تمثل أساليب الرقابة الرئيسية؛

– النقاط من 15 إلى 23 تمثل أوجه القصور الرئيسية؛

**ق)**. أسلوب الرقابة يحقق هدف التدقيق المرتبط بالعمليات المالية؛

**ض)**. وجه القصور الذي لا يحقق هدف التدقيق المرتبط بالعمليات المالية.

**الفرع الثالث: تفسير نتائج مصفوفة خطر الرقابة**

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

نستنتج من خلال مستويات خطر الرقابة الداخلية المتوصل إليها، أن مستوى خطر الرقابة الذي يكون مرتفع فهذا يعني أن المدقق يتوقع حدوث أو تعرض حسابات المؤسسة أو بعض بنود قوائمها المالية إلى أخطاء أو تحريفات جوهرية في ضل تطبيق قانون الأهمية النسبية.

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

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

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

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

أ. **مستوى خطر هدف الوجود و الحدوث منخفض:** نلاحظ من خلال جدول مصفوفة خطر الرقابة المشكلة أعلاه أن مستوى خطر الرقابة الداخلية على هدف الوجود و الحدوث منخفض، بسبب تفوق عدد أنواع الرقابة الرئيسية على عدد أوجه الضعف الرئيسية.

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

و نستنتج من هذا الوجه من القصور أن وظيفة التموين لا تقوم باستلام العروض من الموردين و دراستها بشكل جيد من طرف لجنة السوق، و بالتالي احتمال الحصول على نوعية رديئة من المواد الأولية أو اللوازم الأخرى أو نقص في الكمية كذلك.

كما ينتج عن تنفيذ مشتريات غير مرخص بها من طرف إدارة المؤسسة تسديد و دفع المؤسسة لمستحقات للغير و هي غير مبررة و أن المشتريات لم يتم توجيهها للمؤسسة، و بالتالي إمكانية تعرض السيولة النقدية المخصصة لشراء المواد الأولية لسوء الاستغلال.

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

و ينتج عن القصور في ممارسة الموافقة على الائتمان زيادة حجم الديون المعدومةو حسابات الديون المشكوك في تحصيلها من طرف الزبائن.

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

**ب. مستوى هدف الاكتمال متوسط:** بسبب عدم وجود لأوجه القصور بعدد كبير بالمقارنة مع أساليب الرقابة الرئيسية.

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

و تتمكن المؤسسة من خلال استعمال سجلات محاسبة التكاليف في تحليل الانحرافات للتعرف على طبيعة هذه الانحرافات ومصدرها و كيف يمكن معالجة تلك الانحرافات، فعندما تجد المؤسسة أن هناك انحراف سلبي في الاستخدام المفرط للمواد الأولية سوف ترجع الأسباب إلى عدم كفاءة العمال أو خلل في وسائل الإنتاج أو أن نوعية المواد الأولية رديئة.

**ج. مستوى خطر هدف الدقة مرتفع:** نظرا لتعرضه إلى عدد كبير من أوجه القصور و من بينها نجد تنفيذ المؤسسة لمشتريات غير مرخص القيام بها و هو ما يؤدي إلى تذبذب في عملية الشراء و عدم الانتظام في الطلبيات و عدم دقة و صحة أساس مستوى المخزون الأدنى الذي يتم الاعتماد عليه كنقطة إعادة الطلب.

كما تتحمل المؤسسة تكاليف التخزين بسبب الحصول على فائض من المشتريات لا يتم استخدامه في العملية الإنتاجية، وبالتالي إمكانية تلف أو تقادم ذلك المخزون و تحمل المؤسسة لخسائر كبيرة لا يمكن تعويضها.

كذلك تسبب المشتريات غير المرخصة في التأثير على برنامج الشراء السنوي و تجميد رأس مال العامل للمؤسسة و عجز مخازن المؤسسة على استيعاب الكميات الفائضة من المشتريات.

وتجدر الإشارة هنا أن قيام شخص واحد بالترخيص لتنفيذ عمليات مالية والتصرف في الأصول المرتبطة بها من إمكانية وقوع الاختلاس في الشركة.

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

كذلك تقوم المؤسسة بتسجيل مبيعات نقدية في دفاترها ولكن رقم الأعمال غير حقيقي بسبب احتمال عدم تحصيل ديونها من طرف الزبائن، وهو ما يعكس عدم صحة ودقة المعلومات المالية المتعلقة بمبيعات المؤسسة وبالتالي على دقة نتيجة استغلالها وبالتالي قيمة المؤسسة وهو ما يؤثر سلبا تجاه دائنيها بسبب نقص السيول لديها وعدم مقدرتها على تسديد الديون وبالتالي تفقد ثقتها تجاه الموردين والمؤسسات المالية.

نستنتج كذلك من خلال مصفوفة خطر الرقابة الداخلية نقص في ملائمة الفصل بين مهام حيازة الأصول ومهام المحاسبة عنها وظهور تداخل بين عدة وظائف ومسؤولين والقيام بأعمال غير مخول بهم القيام بها، وهو ما يعرض المؤسسة لخطر الاختلاس بحيث عندما يؤدي نفس الشخص لكلا الوظيفتين معا فيوجد خطر كبير على أن يقوم الشخص بالتخلص من الأصل للحصول على نفع شخصي على حساب المصلحة العامة للمؤسسة وتسوية الدفاتر لإعفاء نفسه من المسؤولية والأخطاء.

ويقوم أمين الصندوق بتسلم النقدية كان في نفس الوقت مسؤولا عن تسجيل البيانات الخاصة بإيصالات النقدية والمبيعات، وإيصالات النقدية والمشتريات في حالة تسليمه للنقدية.

كذلك قيام رئيس وظيفة التموين بتحرير وصولات الاستلام حسب الكمية التي يرغب فيها من أجل تحويل الكمية الأخرى لصالحه الخاص بعد التعديل في الفاتورة ووصولات الطلب باعتباره هو من يقوم بالموافقة والاعتماد عليهما.

ويرجع السبب في ذلك إلى عدم التحديد الكافي لمختلف المسؤوليات والمهام داخل المؤسسة والالتزام بإتباعها دون خلل.

الوظيفة المحاسبية لا تقوم بالتسجيل المحاسبي لعمليات الشراء حتى تصل فواتير الموردين، من بين أوجه القصور التي تؤثر سلبا على دقة المعلومات المالية المتعلقة بالمخزون، حيث يتم إظهار معلومات غير صحيحة حول مشتريات المؤسسة من المواد الأولية أو اللوازم الأخرى، وكذلك تأثر دقة وصحة حساب المخزونات الذي سوف يظهر في القوائم المالية النهائية للمؤسسة.

حيث يؤدي عدم تسجيل المؤسسة لمشتريات حدثت فعلا بسبب عدم استلامها للفاتورة إلى إظهار كمية وقيمة المخزون بقيمته غير الحقيقية، وأن ما هو موجود بالمخزن أكثر مما هو مسجل في يومية المشتريات.

كما يعرقل عدم تسجيل المؤسسة للمشتريات حتى تستلم فاتورة المورد على عمل لجنة الجرد المادي، بحيث ترجع الأسباب في عدم مطابقة نتائج الجرد المادي مع نتائج الجرد الدائم إلى تعرض مخازن المؤسسة إلى السرقة.

من المحتمل كذلك أن ينسى المحاسب تسجيل عملية الشراء عندما تصله فاتورة المورد بسبب عامل الزمن والانشغال بتسجيل العمليات المالية الأخرى.

يسبب كذلك عدم تسجيل المؤسسة للمشتريات التي حدثت فعلا في التخفيض من قيمة أصول المؤسسة من خلال بند المخزونات وبالتالي على دخلها و قيمتها التي تؤثر على قيمة أسهم الشركة ما يؤثر سلبا عليها في هروب الموردين منها وكذا المستثمرين و رفض المؤسسات المالية بتقديم القروض لها.

لا يتم شطب بعض عناصر المخزونات المتقادمة أو التالفة أو البطيئة الحركة أو التي لحق بها ضرر ما، وتخصيص سجل خاص بهذه المخزونات، من أجل الحصول على الأرقام الصحيحة من المواد الأولية الخام والمنتجات التامة ومواد التعبئة والتغليف وقطع الغيار وبالتالي تقييم صحيح بعد استبعاد عناصر المخزونات المتقادمة أو التالفة أو البطيئة الحركة، وإعطاء القيمة المحاسبية الحقيقية للمخزون النهائي في نهاية الفترة المحاسبية.

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

من أهم صور الرقابة الداخلية الفعالة في المؤسسة استخدام سجلات التكلفة المعيارية والتي توضح الانحراف في تكاليف المواد الأولية والعمل المباشر والمصاريف غير المباشرة، ويمكن استخدامها في تقييم الإنتاج، لكن من خلال نتائج مصفوفة خطر الرقابة نجد أن المؤسسة لا تستخدم سجلات التكلفة المعيارية من أجل تحليل الانحرافات في المواد الأولية والعمل المباشر و المصاريف غير المباشرة.

نستنتج كذلك من خلال مصفوفة خطر الرقابة الداخلية أنه لا يتم إجراء مقارنة محايدة بين نتائج الجرد المادي و نتائج الجرد المحاسبي الدائم على أساس بطاقات المخزون، من أجل التعرف على طبيعة الانحرافات هل هي انحرافات سلبية أم انحرافات إيجابية، و بالتالي التعرف على أسباب ظهور هذه الانحرافات و من هي الوظائف المسؤولة عن سبب وجود هذه الانحرافاتو كيف سيتم معالجة هذه الانحرافات من أجل تفادي وقوعها في المستقبل.

حيث إذا كانت نتيجة الانحراف بين نتائج الجرد المادي و نتائج الجرد المحاسبي الدائم سلبية أي أن الجرد المحاسبي الدائم أكبر من الجرد المادي أو الفعلي، فإن السبب يمكن إرجاعه إلى تكرار إجراء عملية الجرد المحاسبي لنفس المخزون دون التفطن لذلك، أو قيام المحاسب بتسجيل مزدوج لعملية شراء و دخول المواد الأولية حدثت مرة واحدة فقط.

أما إذا كانت نتيجة الانحراف بين نتائج الجرد المادي و نتائج الجرد المحاسبي الدائم إيجابية، بمعنى أن الجرد المادي أو الفعلي أكبر من الجرد المحاسبي الدائم، فيمكن أن يكون السبب في تكرار إجراء عملية الجرد المادي لنفس المخزون.

كما يمكن إرجاع السبب إلى إغفال تسجيل وصل الاستلام أو عدم قيام المحاسب بتسجيل إحدى العمليات المالية المتعلقة بالشراء أو البيع، ويمكن إرجاع السبب كذلك إلى عدم تسجيل المحاسب لعملية الشراء بسبب عدم وصول الفاتورة من المورد.

**د. مستوى خطر هدف التبويب متوسط:** بسبب عدم وجود عدد كبير من أوجه القصور التي تؤثر سلبا على هدف التبويب، إلا أنه توجد نقطة ضعف تجعل مستوى الخطر يرتفع إلى مستوى متوسط وهو أن المؤسسة لا تعتمد على سجلات محاسبة التكاليف في معالجة التكاليف المرتبطة بالتدفقات الفعلية لعناصر المخزون، و هو ما يؤثر سلبا على هدف التبويب من خلال عدم التعرف بالتفصيل على المصاريف الملحقة بالمشترياتو كيف يمكن فصلها عن ثمن الشراء و عدم إدراجها ضمن تكلفة الشراء في حالة تسجيل قيد خروج المبيعات.

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

**ه. مستوى خطر هدف التوقيت منخفض:** نلاحظ من خلال جدول مصفوفة خطر الرقابة المشكلة أعلاه أن مستوى خطر الرقابة الداخلية على هدف التوقيت منخفض، بسبب عدم وجود لأي عنصر من أوجه القصور الرئيسية، بل تحصلنا على أنواع رقابة رئيسية يتم تطبيقها فعلا بالمؤسسة وتم التحقق منها عند إجراء اختبارات الرقابة الداخلية، بحيث نجد أن تواريخ تسجيل كل التدفقات الفعلية المرتبطة بعناصر المخزون متطابقة مع التواريخ التي تحملها المستندات المحاسبية التي تثبت حدوث العمليات المالية المرتبطة بالمخزونات.

**و. مستوى خطر هدف الترحيل و التلخيص منخفض:** نلاحظ من خلال جدول مصفوفة خطر الرقابة المشكلة أعلاه أن مستوى خطر الرقابة الداخلية على هدف الترحيل والتلخيص منخفض، بسبب عدم وجود لأي عنصر من أوجه القصور الرئيسية وتميزه بأنواع رقابة رئيسية تلتزم المؤسسة بتطبيقها فعليا كما جاء وصفها في نظام الرقابة الداخلية، بحيث تلتزم المؤسسة بدقة نقل المعلومات المحاسبية عن العمليات المالية التي تم تسجيلها في دفاتر اليومية إلى الدفاتر الفرعية ودفتر الأستاذ العام وميزان المراجعة ثم إلى الميزانية الختامية.

**ي. مستوى خطر التقييم مرتفع:** بسبب تأثره سلبا من خلال غياب سياسات محددة من طرف المؤسسة لمعايير شطب المخزونات المتقادمةو البطيئة الحركة.

لأن تقييم المؤسسة لعناصر المخزون في نهاية الفترة المحاسبية لا تأخذ بعين الاعتبار المخزونات المتقادمة أو التالفة أو التي هي تتميز بمعدل دوران بطيء جدا، لذلك يجب استبعاد مثل هذه المخزونات من التقييم لمنع الزيادة في قيمة المخزون من خلال إدراج المخزون المتقادم، و تقييمها بعد إعادة تصنيفها كمخزونات أخرى لا تحمل نفس المواصفات التي تحملها المخزونات الجيدة.

يؤثر كذلك على هدف التقييم الملائم لعناصر المخزون بسبب عدم اعتماد المؤسسة على نظام محاسبة التكاليف في معالجة التكاليف المرتبطة بالتدفقات الفعلية لعناصر المخزون.

بحيث تعتبر التكلفةو المصاريف الملحقة الأخرىو المتعلقة بتدفقات عناصر المخزون من بين العناصر الأساسية التي يجب إدخالها عند تقييم المخزونات، فمثلا إذا أنفقت المؤسسة مبالغ مالية لصالح رجال البيع من أجل ترويج منتجاتها في السوق فإن تلك المصاريف يجب إدخالها ضمن سعر تكلفة المنتوج، و لكن يجب الحصول على المستند الذي يثبت مصاريف رجال البيعو الرقابة عليه من أجل التقييم بالتكلفة الفعلية.

يؤثر كذلك سلبا على هدف التقييم عدم استخدام المؤسسة لسجلات التكلفة المعيارية من أجل تحليل الانحرافات.

حيث تعتبر سجلات التكلفة المعيارية من أهم صور الرقابة الداخلية الفعالة، و التي توضح الانحراف في كميات وقيم المواد الأولية المستخدمة فعلا في العملية الإنتاجية وتكاليف اليد العاملة المباشرة و المصروفات الصناعية غير المباشرة كما يمكن استخدامها في تقييم الإنتاج،و التعرف على مدى منطقية التكاليف الفعلية التي وقعت فعلا بما يؤدي إلى تحقيق رقابة على التقييم.

توصلنا كذلك من خلال مصفوفة خطر الرقابة الداخلية أن المؤسسة لا تقوم بإجراء مقارنة محايدة بين نتائج الجرد المادي و نتائج الجرد المحاسبي الدائم، خاصة وأن تقييم مخزون نهاية الفترة المحاسبية يتم على أساس نتائج الجرد المادي لعناصر المخزون، فإذا تم تقييم المخزون النهائي بأقل أو بأكبر من قيمته الحقيقية فهذا يشير إلى تلاعب في المخزونات وعدم احترام للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عموما.

**الفرع الرابع: الحكم على فعالية أو عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية**

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

- مستوى خطر الرقابة عند هدف الوجود منخفض؛
- مستوى خطر الرقابة عند هدف الاكتمال متوسط؛
- مستوى خطر الرقابة عند هدف الدقة مرتفع؛
- مستوى خطر الرقابة عند هدف التبويب متوسط؛
- مستوى خطر الرقابة عند هدف التوقيت منخفض؛
- مستو ى خطر الرقابة عند هدف الترحيلو التلخيص منخفض؛
- مستوى خطر الرقابة عند هدف التقييم مرتفع.

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

- الاستعمال العقلاني و الرشيد لموارد المؤسسة؛

- صحة ومصداقية المعلومات الماليةو المحاسبية للمؤسسة؛
- احترام سياسات المؤسسة وخططها و لوائحها التنظيمية؛
- احترام القوانين والتشريعات المعمول بها،و التي تخضع لها المؤسسة؛
- حماية أصول المؤسسة وموجوداتها من التلف والاختلاس و السرقة؛
- تحقيق الأهداف المتعلقة بكل نشاط داخل المؤسسة.

نلاحظ أن هناك علاقة إرتباطية بين كل من أهداف نظام الرقابة الداخلية وأهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية لدورة عمليات المخزون، بحيث أن تحقيق المؤسسة لأهداف نظام الرقابة الداخلية سوف يؤثر إيجابا على تحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية لدورة عمليات المخزون والعكس صحيح.

كما يمكن القول كذلك أن تحقيق المؤسسة لكل أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية لدورة عمليات المخزون سوف يؤثر إيجابا على تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية لدورة عمليات المخزون بالمؤسسة والعكس صحيح.

و نلاحظ أن تحقيق كل هذه الأهداف المتعلقة بالرقابة الداخلية مرهون بتحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية ( الوجود، الاكتمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل و التلخيص، التقييم ).

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

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

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

- عند هدف الوجود خطر الرقابة منخفض، إذا نظام الرقابة الداخلية من هذا الجانب يتميز بفعالية مرتفعة؛
- عند هدف الاكتمال خطر الرقابة متوسط، إذا نظام الرقابة الداخلية من هذا الجانب يتميز بفعالية متوسطة؛
- عند هدف الدقة خطر الرقابة مرتفع، إذا نظام الرقابة الداخلية من هذا الجانب يتميز بفعالية منخفضة؛
- عند هدف التبويب خطر الرقابة متوسط، إذا نظام الرقابة الداخلية من هذا الجانب يتميز بفعالية متوسطة؛
- عند هدف التوقيت خطر الرقابة منخفض إذا نظام الرقابة الداخلية من هذا الجانب يتميز بفعالية مرتفعة؛
- عند هدف الترحيل و التلخيص خطر الرقابة منخفض، إذا نظام الرقابة الداخلية من هذا الجانب يتميز بفعالية مرتفعة؛
- عند هدف التقييم خطر الرقابة مرتفع، إذا نظام الرقابة الداخلية من هذا الجانب يتميز بفعالية منخفضة.

## خلاصة الفصل

تعتبر مؤسسة مجمع رياض سطيف من أهم الشركات الوطنية و العمومية، فوجود نظام للرقابة الداخلية فعال بها يعتبر ضرورة حتمية لحماية أصولها وأموالها، و تحقيق الأهداف المسطرة من طرفها، كما تعتبر التدقيق الخارجي أهم الأدوات الرقابية بالنسبة للشركة و التي تستعمل لضمان و جود هذا النظام وفعاليته وذلك بتقييمه و تحديد مدى كفايته.

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

و من ثم التقييم الأولي للدورة عن طريق إجراء اختبارات سير العمليات وسرد لنقاط القوة و نقاط الضعف، و في الأخير التقييم النهائي عن طريق تنفيذ اختبارات الديمومة أو اختبارات الرقابة الداخلية و التي سمحت لنا باستخراج أهم أساليب الرقابة الرئيسية وأوجه القصور الكبيرة و التي استعملت في الأخير لتشكيل مصفوفة خطر الرقابة الداخلية و التي توضح لنا مستويات خطر الرقابة الداخلية لكل أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية، حيث وجدنا أن معظم أنواع الرقابة الرئيسية كذا أوجه القصور تؤثر في أكثر من هدف للتدقيق يرتبط بالعمليات المالية.

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

# خاتمة عامة

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها و حقوقها خصوصا مع كبر حجمها و نشاطاتها داخل المؤسسة و ذلك حفاظا على بقائها و استمرارها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية فعال كفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات و موجوداتها من شتى أعمال التلاعب و الإهمال و يضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية و الوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش و التزوير.

هذا النظام يعتمد على تنظيم جيّد وتقسيم بنّاء لمختلف الوظائف وتحديد للمسؤوليات، وعلى نظام محاسبي سليم وعناصر بشرية و أدوات رقابة ملائمة.

و من خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كون أنها تتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد الأخطار و ضمان دقة البيانات المحاسبية و المالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها و ضمان الاستجابة للسياسات الموضوعة من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة كذا ضمان الاستخدام الاقتصادي الكفء لمواردها من خلال تجنب الإسراف و القصور و التبذير في استخداماتها.

كما تناولنا تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر أمرا ضروريا بالنسبة لدور المدقق الخارجي، خاصة وأن معايير التدقيق و بالضبط المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني يركز على تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، فمن خلال هذا التقييم يحدد إطار عملية التدقيق و نطاق الفحص و مدى و نوع الإجراءات التي يجب عليه إتباعها، وكذلك طبيعة و مدى عمق أدلة التدقيق الواجب جمعها. و يعتمد المدقق الخارجي على هذا التقييم و ذلك بهدف تقييم مخاطر الرقابة الداخلية حسب مستويات معينة كما تطرقنا إليها من خلال مصفوفة خطر الرقابة الداخلية، وإعطاء التوصيات اللازمة والخاصة بتحسين هذا النظام و تطويره إذا لزم الأمر ذلك.

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

فبعد معالجتنا و تحليلنا لمختلف جوانب الموضوع من الجانب النظري في فصوله الثلاثة، و إسقاطها على الفصل التطبيقي الذي يرتكز على تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة عمليات المخزون و تقدير خطر الرقابة، توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات و نتائج عامة مع مجموعة من الاقتراحات.

فيما يخص اختبار الفرضيات، فقد أدت معالجة و تفسير النتائج المتحصل عليها من خلال تشكيل مصفوفة خطر الرقابة الداخلية إلى التفسيرات التالية:

**بالنسبة للفرضية الأولى** و المتمثلة في أن مستوى خطر الرقابة الداخلية يرتبط بشكل طردي مع طبيعة نظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المخزون، وهذه الفرضية غير صحيحة.

حيث توجد علاقة عكسية بين مستويات خطر الرقابة الداخلية ومستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون.

و تعني هذه العلاقة أن كلما كان مستوى خطر الرقابة الداخلية مرتفع يكون نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون ذو فعالية منخفضة، و بالتالي ارتفاع احتمال المدقق في وجود تحريفات جوهرية و ذات أهمية نسبية على بند المخزونات في القوائم المالية.

و تأكدنا من صحة هذه العلاقة من خلال الرجوع مثلا إلى مستوى خطر الرقابة على مستوى هدف الدقة و بالضبط في الجانب المحاسبي، خاصة و أن المدقق الخارجي يهدف إلي تأكيد الحسابات التي تعرضها المؤسسة من خلال قوائمها المالية.

فوجدنا أن المؤسسة لا تقوم بتسجيل عمليات الشراء التي حدثت فعلا و الانتظار إلى غاية وصول فاتورة المورد حتى و لو بعد نهاية الفترة المحاسبية، و هو ما يعكس عدم صحة و تأكيد كمية و قيم المخزون الذي تم عرضه في القوائم المالية للمؤسسة، ما يجعل المدقق يتحمل وجود تحريف جوهري على مستوى مخزونات المؤسسة و لن يتم كشف و تصحيح هذه التحريفات في حالة وقوعها.

أما كلما كان مستوى خطر الرقابة الداخلية منخفض سيكون نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون ذو فعالية مرتفعة، و بالتالي انخفاض احتمال المدقق في وجود تحريفات جوهرية و ذات أهمية نسبية على بند المخزونات في القوائم المالية. و تأكدنا من صحة هذه العلاقة من خلال الرجوع مثلا إلى مستوى خطر الرقابة على مستوى هدف التوقيت و بالضبط في الجانب المحاسبي.

حيث تقوم مصلحة المحاسبة بتسجيل و معالجة التدفقات النقدية لعناصر المخزون في التاريخ الصحيح، ما يؤكد فعالية الرقابة على المستندات المحاسبية المتعلقة بكل التدفقات الفعلية لعناصر المخزون.

و كذلك فعالية إجراء المقارنة المحايدة بين كل العمليات المالية المسجلة في دفاتر المؤسسة و المستندات المحاسبية المرتبطة بها.

**أما بالنسبة للفرضية الثانية** التي تنص على أنه لا يمكن لنظام الرقابة الداخلية أن يضمن خطر رقابة معدوم نظرا لبعض القيود الخارجة عن دور و مسؤولية المدقق الخارجي.

و تعني هذه الفرضية أن المدقق الخارجي مهما كانت كفاءته العلمية و العملية فإنه غير قادر على جعل مستوى خطر الرقابة يساوي الصفر لأي هدف تدقيق مرتبط بالعمليات المالية.

أو بمعنى آخر أن نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون فعال بنسبة 100% و بالتالي نسبة المخاطر تساوي 00% و نسبة التأكد في صحة المعلومات المالية و المحاسبية تساوي 100%، وهذا غير ممكن إنما يستطيع المدقق أن يتوصل إلى

مستوى خطر منخفض و مقبول كما تحصلنا عليه من خلال مصفوفة خطر الرقابة الداخلية،و حتى إذا أراد المدقق أن يخفض من مستوى خطر الرقابة من مستوى مرتفع إلى مستوى معدوم فلا يستطيع، إنما سيتوقف التخفيض في مستوى خطر مقبول و مؤكد عقلانيا.

و توجد عدة أسباب لعدم قدرة المدقق في التوصل إلى خطر رقابة يساوي الصفر، من بينها العامل البشري الذي يتميز بالنقص و بعض العيوب التي تؤثر سلبا على تصميم نظام الرقابة الداخليةو كذلك بعض الأخطاء الحتمية البشرية التي يسببها الإنسان عند تنفيذ إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

كما يوجد سبب موضوعي و رئيسي آخر يتمثل في قانون أو مبدأ الأهمية النسبية، الذي يجب أن يعتمد عليه المدقق من أجل تحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية حسب ما تنص عليه معايير التدقيق.

خاصة وأن في الدراسة الميدانية و من خلال استجوابنا على مدى الاعتماد المؤسسة على مفهوم الأهمية النسبية في تقييم و معالجة المخزونات، فكانت الإجابة بنعم.

**أما الفرضية الثالثة** والتي تنص على تسبب نقص خبرة المدقق الخارجي في ظهور خطر الرقابة بالرغم من فعالية نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون.

و تعني هذه الفرضية أن نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون بالمؤسسة فعال و أن عدم خبرة المدقق أدى به إلى الحكم بعدم فعالية نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون،و هذه الفرضية غير صحيحة.

و من أجل التأكد من ذلك قمنا بإجراء اختبارات الرقابة الداخلية فوجدنا أن الخلل فعلا موجود على مستوى وظائف و أنشطة المؤسسة.

و تأكدنا من ذلك خلال مستوى خطر الرقابة المرتفع على مستوى هدف الدقة، حيث أن هناك نقص في ملائمة الفصل بين مهام حيازة الأصول ومهام المحاسبة عنها و تداخل في ممارسة الوظائف داخل المؤسسة و قيام شخص واحد بتنفيذ مهام وظيفتين منفصلتين تماما عن بعضهما.

بالإضافة إلى ذلك هناك دليل خلال استجوابنا لأفراد المؤسسة حول مدى استعدادهم لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة ومدى اتجاههم إلى أهمية الرقابة و تحسين بيئة الرقابة فكانت الإجابة بتحفظ، و هو ما يعكس عدم اهتمامهم بتحقيق أهداف المؤسسة والاهتمام بالرقابة الداخلية.

**أما فيما يتعلق الفرضية الرابعة** و المتضمنة أن تفعيل نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون يستدعي ضرورة الالتزام باقتراحات المدقق الخارجي حول تحسين النظام من أجل تخفيض خطر الرقابة الداخلية إلى المستوى المقبول.

و تعني هذه الفرضية أن الحل الأمثل بالنسبة للمؤسسة تجاه تحسين نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون و بالتالي تفعيله أكثر يتمثل في أخذها بعين الاعتبار لتوصيات و اقتراحات المدقق حول تحسين هذا النظام.

خاصة وأن المدقق و في حالة رفضه الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة في إجراء عملية التدقيق، سوف يظهر ذلك من خلال تقريره الذي يصدره في نهاية مهمة التدقيق على أن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة غير فعال.

و هو ما يؤثر سلبا على نشاط المؤسسة في المستقبل و تأثر علاقتها مع الأطراف الذين تتعامل معهم مثل الموردين و العملاء والمؤسسات المالية والمستثمرين و الجمهور.

في الأخير يقوم المدقق باتخاذ قرار بتخفيض خطر الرقابة الداخلية على مستوى الخطر المرتفع لكل هدف تدقيق مرتبط بالعمليات المالية و يقوم بالتعرف على إجراءات التدقيق التي سوف يجريها و حجم العينة التي سوف يعتمد عليها و العناصر الواجب اختيارها، ثم يقوم بإجراء الاختبارات التفصيلية للأرصدة والتعرف على نقاط الضعف أكثر و اقتراح التحسينات اللازم إجرائها من طرف المؤسسة لتفعيل نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون.

**أما بالنسبة للفرضية الخامسة** التي تقول أن هناك علاقة طردية بين مستوى خطر الرقابة الداخلية و حجم التحسينات اللازمة لنظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون.

و تعني هذه الفرضية أنه كلما كانت مستويات خطر الرقابة الداخلية لأهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية مرتفعة فإن المدقق يوسع من إجراءات التدقيق وزيادة حجم العينة و الحصول على أدلة إثبات كثيرة كافية من أجل التعرف بشكل دقيق على كل نقاط الضعف التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية، وعند إتمام المدقق لعملية التدقيق سوف يقترح عدة تحسينات للمؤسسة من أجل القيام بتطبيقها لتفعيل نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون.

أما إذا كانت مستويات خطر الرقابة الداخلية لأهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية متوسطة أو منخفضة فإن المدقق سوف يقترح عدد قليل من الإجراءات التحسينية لنظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون.

و تأكدنا من صحة هذه الفرضية من خلال المستوى المتوسط لخطر الرقابة الداخلية على مستوى هدف الاكتمال، حيث أن المؤسسة لا تعتمد على سجلات محاسبة التكاليف في معالجة التكاليف المرتبطة بالتدفقات الفعلية لعناصر المخزون.

فبالرغم من وجودو حدوث هذه التكاليف في المؤسسة إلا أن ترتيبها في سجلات محاسبة التكاليف غير موجود،و هذا لا يعني أنها ليست نقطة ضعف إنما يجب على المؤسسة أن تلتزم بالاعتماد على نظام محاسبة التكاليف من أجل تحقيق رقابة فعلية وفعالة على التقييم الصحيح لعناصر المخزون.

إذا على مستوى هدف الاكتمال يوجد إجراء تحسيني واحد فقط و الذي يتمثل في الالتزام بإنشاء قسم لنظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة.

أما في هدف التدقيق المتعلق بالدقة، وجدنا من خلال مصفوفة خطر الرقابة الداخلية أن المؤسسة يجب عليها أن تلتزم بخمسة إجراءات تحسينية لتفعيل نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون من ناحية الدقة.و السبب في ذلك مستوى خطر الرقابة الداخلية المرتفع على مستوى هدف الدقة.

**أما النتائج العامة المتوصل إليها فجاءت كما يلي:**

– إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل و القوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعّال للعمليات المالية و الإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة، فنظام الرقابة الداخلية و بالإضافة إلى أنه أداة للتسيير، فهو أداة للوقاية و الإنذار عن كل ما يمكن أن يمس باستقرار المؤسسة، ذلك عن طريق التحكم في المخاطر و تعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب؛

– يكمن الهدف الأساسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات التي ستأخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة و على النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية كذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى؛

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

– يتميز أسلوب خرائط التدفق بأنه يعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة الداخلية و تمكنه بسرعة و سهولة أكبر في الحكم عن مدى جودته، و لكن ما يعاب على هذا الأسلوب أنه يتطلب وقتا طويلا، بالإضافة إلى صعوبة استعمال الرموز و الأشكال التي تم التطرق لها في الجانب النظري، فعلى المدقق عند استعمال هذا الأسلوب أن يستعمل الرموز و الأشكال التي يراها مناسبة؛

– التأكيد على عدم اقتصار استعمال أسلوب قوائم الاستقصاء لتقييم الرقابة الداخلية، أي التقييم لا يقتصر على استعمال القوائم فقط، و هذا راجع إلى أن قوائم الاستقصاء لا تؤدي إلى فهم حقيقي للإجراءات، كما أن هذه القوائم لا تبين أهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية، و هذا ما تم ملاحظته من خلال تقييم الدورة " دائرة التموين و تسيير المخزونات " التي قمنا بها؛

– تطور مفهوم الرقابة الداخلية من النظرة الضيقة التي تحصره في مجرد الوسائل والإجراءات التي تكفل الحفاظ على أصول الوحدة الاقتصادية إلى مفهوم واسع تضمن مجموعة من المكونات أو العناصر المترابطة التي تعد مقياساً يمكن على أساسها تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية وقد تم تحديد تلك العناصر في معيار (COSO)والموسوم بـ " **اعتبارات الرقابة الداخلية في تدقيق البيانات المالية** " الذي حددها بخمسة عناصر هي: بيئة الرقابة ، تقدير المخاطر، نظام المعلومات والاتصال، أنشطة الرقابة، المتابعةو التي تعتبر من اهم المعايير الحديثة في تحديد عناصر الرقابة الداخلية؛

– إن من أهم الوسائل التي تساند الإدارة في تحقيق أهدافها وجود قسم للرقابة الداخلية يقوم بأداء الأعمال المناطة به وينبغي أن يكون هذا القسم مستقلاً عن بقية الأقسام الأخرى داخل الوحدة الاقتصادية وأن يكون مسئولا مباشرة أمام الإدارة العليا وتزداد الحاجة إلى هذا القسم في الوحدات الاقتصادية الكبيرة والمتوسطة الحجم أو تلك التي تملك فروعاً منتشرة جغرافياً إذ أن هذا القسم يكون حلقة الوصل بين المركز الرئيسي والفروع التابعة له؛

– أن لجنة التدقيق تعد أحد عناصر بيئة الرقابة التي يمكن أن تعزز الرقابة الداخلية ويتم تشكيلها من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وتقع على عاتق اللجنة مهام ومسؤوليات أهمها اختيار مدقق الحسابات الخارجي وتحديد أتعابه وفحص نتائج التدقيق الداخلي و الخارجي ومتابعة التوصيات التي تمخضت عنهما والتأكد من مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية والموافقة على أية تغيرات تقوم بها الإدارة في السياسات المحاسبية أو في الإفصاح أو عرض البيانات المحاسبية؛

– إن التحول في أسلوب التدقيق من التدقيق الشامل إلى التدقيق الاختباري كان من أهم العوامل التي أثرت في تزايد الاهتمام بالرقابة الداخلية , إذ يستند التدقيق الاختباري على درجة متانة ورصانة نظام الرقابة الداخلية المطبق في الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً ومتماسكاً أدى ذلك إلى تقليص حجم العينة التدقيقية وعلى العكس من ذلك يلجأ المدقق إلى زيادة حجم العينة عندما يكون نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً؛

– يوجد اهتمام متزايد بالتقرير عن نظام الرقابة الداخلية من جانب إدارة الوحدات الاقتصادية وللكثير من الأطراف الخارجية التي لها علاقة بنشاط هذه الوحدات , مما قامت به بعض المنظمات المهنية ومن أهمها، AICPA و IFAC أن تصدر العديد من التوصيات والنشرات والمعايير والأدلة بشأن وتقويم نظام الرقابة الداخلية وقد استقر الرأي عند تلك المنظمات المهنية على أن مسؤولية تصميم نظام الرقابة الداخلية والمحافظة عليه تعد من مسؤولية الإدارة في حين تقع على عاتق المدقق مسؤولية دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية والإبلاغ عن جوانب القصور فيه؛

– 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 وتعد وظيفة نهائية للنظام المحاسبي وأن

مهمة مراقب الحسابات تؤكد هذه الوظيفة ويقع على عاتقه إبلاغ المستخدمين بها وعليهم الوثوق بها وهي حلقة وصل أخيرة بين مراقب الحسابات وجمهور المستخدمين ويعولون عليها في اتخاذ القرارات؛

– تشير إجابات المستجيبين من أفراد العينة إلى أن أنشطة الرقابة الداخلية جاءت في الأهمية الثانية وهذا يعني أن مراقبي الحسابات بعد دراستهم وتقويمهم لعنصر نظام المعلومات والاتصال ينتقلون بمنطق قوي جداً إلى أنشطة الرقابة لأنها تمثل العمل الأساسي الذي ينبغي التأكيد عليه؛

– تشير إجابات المستجيبين من أفراد العينة إلى أن عنصر المتابعة يأتي في الأهمية الثالثة إذ أن مراقبي الحسابات بعد تقويمهم لأنشطة الرقابة ينتقلون إلى عنصر المتابعة الذي يهتم بالتقويم الدوري لمختلف مكونات الرقابة الداخلية لإجراء التحديث المطلوب لمسايرة الظروف وتفادي احتمال تقادم الرقابة الداخلية؛

– يتضح من إجابات المستجيبين من أفراد العينة أن عنصر بيئة الرقابة جاء في الأهمية الرابعة وهذا يعني أن مراقبي الحسابات يعززون دراستهم وتقويمهم للعناصر الثلاثة سالفة الذكر بدراسة بيئة الرقابة التي تعكس اتجاهات الإدارة العليا والمديرين بخصوص أهمية الرقابة؛

– وأخير يأتي عنصر تقدير المخاطر في الأهمية الخامسة إذ أن هذا العنصر يرتبط بعملية تحديد مدى وطبيعة الإثبات المطلوبة في عملية التدقيق.

**اقتراحات البحث:**

**أهم الاقتراحات الخاصة بالمؤسسة** والمتوصل إليها إثر تقييم الدورة "دائرة التموين و تسيير المخزونات" لمؤسسة مطاحن الهضاب العليا – سطيف، تتلخص في النقاط التالية:

– إن التطبيق الحسن لتقسيم العمل و المهام يعتبر من الشروط الواجبة للوصول إلى نظام للرقابة الداخلية ذو فعالية و كفاءة، فتقسيم العمل بطريقة جيّدة يؤدي إلى التقليل من مخاطر الوقوع في الأخطاء و تحديد المسؤوليات، لذلك فعلى مؤسسة مطاحن الهضاب العليا أن تحسن تطبيق هذا الأخير؛

– ضرورة إعداد و وضع كتيب لوصف المهام والمسؤوليات تحت طلب كل عون و موظف لتفادي خلط في المسؤوليات، فهذا الوصف يتمتع بالمزايا التالية:

* تحديد مسؤوليات كل عون و موظف يسهل ويحسن العلاقات بين مختلف مصالح و دوائر المديرية؛

* الأعمال المنتظرة من كل عون و موظف محددة بصفة جيّدة و لهم علم بها؛

* ذهاب العمال و الموظفين ليس له تأثير على الأعمال و المهام.

– وجوب إنشاء نظام ملائم لتوثيق و ترتيب الوثائق على مستوى دائرة التموين و تسيير المخزونات من أجل الحفاظ على المعلومات وتسهيل الوصول إليها، خاصة و أن حجم الوثائق المتعلقة بمعاملات الشراء والتخزين و البيع والتسليم جد مهمة؛

– تعريف و توضيح عن طريق مخطط لمسار المعلومات لمختلف الدوائر و المصالح المكونة للمديرية المالية و المديريات و الدوائر المتعاملة معها من أجل الوصول إلى معالجة سريعة للمعلومات، هذا بصدد معالجة نقص التنسيق بين دوائر مديرية المالية في حد ذاتها وبين هذه الدوائر وقسم التموين وتسيير المخزونات، و الراجع لعدم وضوح مسار المعلومات بمديرية المالية؛

– العمل على تغيير نظرة المسؤولين على مستوى المؤسسة لدور التدقيق الخارجي وتبيان أهميته و منافعه لاتخاذ أنجع القرارات في الوقت المناسب؛

– ضرورة تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي عن طريق منح استقلالية أكثر للعاملين في هذه الوظيفة عن إدارات التشغيل والإدارة المحاسبية؛

– خلق لجنة للتدقيق على مستوى مجلس الإدارة على طريقة أكبر المجمعات الاقتصادية، واستلام تقارير وظيفة التدقيق الداخلي ومتابعة تنفيذ وتحسين الإجراءات التصحيحية لنظام الرقابة الداخلية؛

– ضرورة تقديم وظيفة التدقيق الداخلي لمساعدة مباشرة للمدقق الخارجي من أجل اختصار الوقت وتخفيض تكلفة إجراء عملية التدقيق؛

– ضرورة الاستفادة من الإمكانيات الهائلة لنظم الحاسوب في مجال العمل الحالي للرقابة الداخلية تحقيقا لمزايا هذه النظم في إجراءات وتطوير العمل لديها؛

– يجب تخصيص أقسام مستقلة في الهيكل التنظيمي لكل الوحدات والعمل على فصل الوجبات بين العاملين في هذه الوحدات تحقيقا لأهداف الرقابة الداخلية؛

– إلغاء نظم العمل المحاسبي اليدوي والاعتماد كليا على نظم الحاسوب للاستفادة من مزايا الكبيرة المنعكسة على دقة العمل المحاسبي وسرعة انجازه وتوفير الكم الهائل من البيانات؛

– عقد الندوات والاجتماعات مع المراقبين وكذلك المؤتمرات حول موضوع التدقيق باستخدام الحاسوب لنشر الوعي والثقافة حول أساليب عملية التدقيق والإمكانيات الهائلة التي يوفرها الحاسوب في مجال الرقابة؛

**و في ما يلي الاقتراحات العامة لمهنة التدقيق** والتي يمكن الاعتماد عليها من طرف عدة جهات:

### 1. الاقتراحات الخاصة بمدققي الحسابات

– ضرورة التوسع في الإفصاح عند إعداد التقرير عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبقة في الوحدات الاقتصادية التي يدققونها، وأن تتضمن تقاريرهم تحديد نقاط الضعف الجوهرية التي تم اكتشافها والإشارة إلى مدى استجابة الإدارة لمعالجتها؛

– ضرورة التنويع في استخدام وسائل دراسة وتقويم نظم الرقابة الداخلية وعدم الاقتصار على وسيلة واحدة , وذلك للاستفادة من مزايا الوسائل المختلفة والتقليل من عيوبها وبما يكفل سلامة الحكم على درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية للوحدات الاقتصادية التي يقومون بتدقيقها؛

– ضرورة الاستفادة من معيار COSO واتخاذه أساساً لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية التي يدققونها لتحديد مواطن القوة أو الضعف فيها وتقديم المقترحات لرفع كفاءتها وفاعليتها؛

– بما أن عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية غالباً ما تتم بوساطة فريق عمل توزع بين أعضائه المهام والمسؤوليات فإن الباحث يوصي مراقبي الحسابات بضرورة وضع سياسات وإجراءات بشأن تعيين الأفراد المؤهلين للعمل في مكاتبهم بحيث تتوافر فيهم الصفات المهنية والعلمية اللازمة لضمان قيامهم لأداء المهام الموكلة إليهم بكفاءة عالية، فضلاً عن الإشراف والتوجيه المستمر لهم أثناء أداء مهامهم بما يكفل تنفيذ مهام التدقيق في ضوء المعايير المهنية.

### 2. الاقتراحات الخاصة بالوحدات الاقتصادية التي تخضع للتدقيق

– ضرورة الاهتمام بأقسام الرقابة الداخلية من خلال رفدها بالعدد الكافي من الأفراد المؤهلين علمياً وعملياً وربطها بأعلى سلطة في الوحدة الاقتصادية لإعطائها القدر الكافي من الاستقلال؛

– ضرورة تكوين لجنة تدقيق في شركات المساهمة وتشكل من أعضاء مجلس الإدارة من غير العاملين الذين يقومون بالأعمال التنفيذية إذ تعد هذه اللجنة حلقة الوصل بين مجلس الإدارة والمدقق الداخلي ومراقب الحسابات الخارجي، وتختص باقتراح تعيين مدير الرقابة الداخلية وتحديد راتبه، وكذلك قبول استقالته، كما أن من أبرز مهامها اقتراح تعيين مراقب الحسابات الخارجي إلى الهيئة العامة، أو إلى مجلس الإدارة، وتحديد أتعابه ومناقشة جميع تقاريره ومنها التقرير النهائي عن البيانات المالية.

### 3. الاقتراحات الخاصة بمجلس مهنة تدقيق الحسابات ونقابة المحاسبين والمدققين

– ضرورة إقامة المزيد من الندوات والمحاضرات والدورات التدريبية لمراقبي الحسابات بما يكفل تنمية مهاراتهم وتحديث معلوماتهم في مجال الرقابةو التدقيق، وبشكل خاص في موضوع الرقابة الداخلية وذلك من خلال مواكبة ما تصدره المنظمات المهنية من توصيات ونشرات ومعايير ذات صلة بالعمل التدقيقي؛

– ضرورة تفعيل إجراءات الإشراف والرقابة على مكاتب التدقيق للوقوف على مدى التزامهم بمبادئ الاستقلال والأمانة والسلوك المهني بما من شأنه تعزيز المستوى الرفيع لمهنة التدقيق.

# قائمة المراجع

**أولا: المراجع باللغة العربية**

**أ. الكتب**

1. إشتيوي إدريس عبد السلام، المراجعة معايير و إجراءات، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، الطبعة الرابعة، 1996.
2. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
3. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
4. محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية ، الدار الجامعية، القاهرة، 2002.
5. ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة، محمد محمد عبد القادر الديسطي و أحمد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009.
6. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفا للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2000.
7. كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
8. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
9. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن، 2006.
10. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، الطبعة الأولى، 2000.
11. عبد الفتاح الصحن و درويش محمد ناجي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
12. محمد سمير الصبان و محمد مصطفى، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر 2005.
13. توماس ويليام و إمرسن هنكي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، ترجمة وتعريب أحمد حامد حجاج كمال الدين سعيد وسلطان محمد علي السلطان، دار المريخ، الرياض، 1986.
14. عبد الحامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية و مدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية في المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، 1994.
15. عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، المتطلبات المهنية و مشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية الأمريكية، الجزء الأول 2001.
16. يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، 2000.
17. أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992.
18. عيسى بن حسن الأنصاري و سعد بن عبد العزيز العثمان، الحقيبة التدريبية لإدارة المخازن، برنامج مدرسة الأمير محمد بن فهد بن عبد العزيز لتأهيل وتوظيف الشباب السعودي، 2008.
19. منصور عبد الكريم، المحاسبة العامة، المؤسسة الوطنية للكتاب الجزائر، سنة ،1992.

20. هيثم الزعبي ومحمد العدوان، إدارة المواد مدخل حديث للشراء و التخزين، دار فكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000.

21. عاشور كتوش، المحاسبة المعمقة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2004.

22. فالتر ميجس و روبرت ميجس، المحاسبة المالية، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، طبعة 1988.

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

24. عبد الفتاح الصحن وحمد السيد سرايا وعبد الوهاب نصر و شحاتة السيد شحاتة، المراجعة التشغيلية و الرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية2008.

25. حمد راشد الغدير، إدارة الشراء و التخزين، دار زهران للنشر، عمان، الأردن، 1997.

26. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعةو التدقيق الشامل، الإطار النظري- المعايير و القواعد- المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2007.

27. محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات – الإطار النظري و الممارسة التطبيقية- ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.

28. السوافيري فتح رزق و محمد سمير كامل، محمود مراد مصطفى، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.

29. محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة العملية، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 2005.

30. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.

31. عبد الفتاح الصحن و محمد السيد سرايا، لرقابةو المراجعة الداخلية على المستوى الجزئي و الكلي، الدار الجامعية، الإسكندرية، طبعة 2004.

32. جورج دانيال غالي و على إبراهيم طلبة، المفاهيم العلميةو الأساليب الفنية الحديثة في المراجعة، بدون ناشر؛ سنة 2002.

33. أحمد محمد نور، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية ، الإسكندرية، طبعة 2007.

34. محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 2008.

**ب. المجلات و التقارير**

1. صادق الحسني، استقلال المدقق، دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية و التشريعات المنظمة للمهن"، مجلة دراسات العلوم، الأردن، 1999.

2. عباس أحمد رضوان، تقدير خطر الرقابة في ضوء المسؤوليات الجديدة للمراجع عن نظام الرقابة الداخلية؛ المجلة المصرية للدراسات التجارية؛ كلية التجارة؛ جامعة المنصورة؛ العدد الثاني؛ مصر 1989.

3. هشام عبد الحي السيد، مقال حول نماذج الرقابة الداخلية الحديثة في المؤسسات، الدورية العلمية للمحاسبين التي تصدر عن جمعية المحاسبين و المراجعين الكويتية، 2008، العدد، 14.

**ج. الرسائل الجامعية**

1. صديقي مسعود،نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر،أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003.

2. الرمحي زاهر،تطوير أسلوب التدقيق المبني على المخاطر ، أطروحة دكتوراه،جامعة عمان العربية/الأردن 2004.

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

4. عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2007/2006.

5. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة "مبيعات – مقبوضات"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2004/2003.

**د. ملتقيات و بحوث**

1. فهيد محسن البصيري، مدققوا الحسابات و الأزمة المالية، مداخلة مقدمة لمؤتمر الازمة المالية العالمية وكيفية علاجها من منظور النظام الاقتصادي الغربي والإسلامي، جامعة لبنان، مارس 2009.

**ه. 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.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 56 المؤرخة في 1996/09/25.

8. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 03 لسنة 1992.

9. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 32 بتاريخ 1999/03/24.

10. القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر 1999.

**ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية**

## A. Ouvrages

1. **Lionel collins ,Gérard Valin:** «Audit et control interne, *Aspects financiers, opérationnels et stratégiques», 4ème édition,* Dallos, paris 1992.
2. **Mokhtar Belaiboud**, Guide pratique d'audit financier et comptable, La maison Des livres, Alger, 1982.
3. **Ordre National Des Experts Comptables**, Commissaires aux comptes et comptables agrées, Diligences professionnelles du commissaire aux comptes, 1994.
4. **Allel Hamini**, L'audit comptable et financier, office des publications univercitaires, algerie, 2001.
5. **Gerard Bendict, Renard Keravel**, Evaluation du contrôle interne dans la mission d'audit, Foucher,1990.
6. **ADJ ALI SAMIR** : Le commissaire aux comptes, caracteristique et missions; revue algerienne de comptabilité et audit; sociéte nationale de comptabilté n°03; Alger 3eme trimestre 1994.
7. **BOULAHDOUR CHAKIB,** Le commissaire aux comptes, legislation et actionnaires; revue algiernne de comptabilité et audit; societe nationale de comptabilité n° 14; Alger 2 eme trimestre 1997.
8. **Antoine Mercier , Philipe Merle** , **"** Audit et commissariats aux comptes" « Guide de l'auditeur et l'audité », Edition Francis Lefebvre, 2008, France.

**مواقع الأنترنيت**

1. المعيار الدولي رقم 500 من أدلة الإثبات، الفقرة 04، بحث منشور في صفحة على الأنترنيت في الموقع التالي:

_ www.ifac.org ( تم الإطلاع عليه في شهر جانفي2010 )

**2.** مدونة محمد صالح القرا، بحث بعنوان " مخاطر التدقيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية "، منشور من خلال صفحة الأنترنيت على الموقع التالي:

( تم الإطلاع عليه في شهر جانفي 2011) http://sqarra.wordpress.com/auditr4 _

# قائمة الملاحق

**قائمة الملاحق:**

.....

الملحق رقم (01): إستبانة الرقابة الداخلية.

| الهدف والسؤال | نعم | لا | غ.م |
|---|---|---|---|
| **1 – هدف الوجود: كل الأحداث والعمليات المالية و الاقتصادية المتعلقة بالتدفقات الفعلية لعناصر المخزون والتي تم تسجيلها بالدفاتر و المستندات المحاسبية قد حدثت فعلا.** | | | |
| – هل تم استلام المشتريات المسجلة من طرف موردون حقيقيون ؟ | × | | |
| – هل تم تدعيم المشتريات المسجلة بواسطة أوامر الشراء و وصولات الاستلام وفواتير الشراء تم الموافقة و المصادقة عليها من طرف الجهات المعنية ؟ | × | | |
| – هل تعتبر كل عمليات الشراء المسجلة مرتبطة أو مبررة بموجب استخدام طلبات الشراء مطابقة مع إجراءات إعادة الطلب. | × | | |
| – هل تم استخدام وصولات الاستلام مصادق عليها من طرف أمين المخزن لأي سلعة يتم إدخالها إلى المؤسسة ؟ | × | | |
| – هل يتم إثبات كل مردودات المشتريات المسجلة بالدفاتر المحاسبية بواسطة وصولات مردودات المشتريات مصادق عليها ؟ | | | × |
| – هل يعتبر قيد مخزون لدى الغير المسجل بالدفاتر المحاسبية نتيجة عدم استلام مخزوناتها وأنها لا تزال في مستودعات الغير ؟ | × | | |
| – هل تبين أن كل كميات المواد الأولية المسجلة كمخرجات للعملية الإنتاجية قد انصرفت فعلا ومصادق عليها من طرف مسؤول الإنتاج عند الترخيص بنقل المواد الخام من المخزن إلى الو رشات. | × | | |
| – هل يعتبر الإنتاج التام المسجل بالدفاتر المحاسبية وبطاقات المخزون أو قوائم المنتجات التامة تم الحصول عليه فعلا وموجود بالمخزن ؟ | × | | |
| – هل تم إرسال المبيعات المسجلة إلى عملاء حقيقيون ؟ | × | | |
| – هل تعتبر كل عمليات البيع المسجلة مبررة بواسطة طلبات العملاء وفواتير البيع ووصولات التسليم أو مستندات الشحن تم الموافقة والمصادقة عليها ؟ | × | | |
| – هل تم الاعتماد على مستندات شحن مرخصة ومصادق عليها لأي سلع يتم إرسالها لخارج الشركة ؟ | × | | |
| – هل تعتبر مردودات المبيعات المسجلة بدفاتر المؤسسة قد تم تبريرها بموجب وصولات مردودات المبيعات مصادق عليها ؟ | | | × |
| – ألم يتم تسجيل مزدوج لمشتريات حدثت مرة واحدة ؟ | × | | |
| – ألم يتم تسجيل مزدوج لمبيعات حدثت مرة واحدة ؟ | × | | |
| – هل تعتبر كل مخزونات المؤسسة المسجلة في البطاقات والدفاتر المحاسبية موجودة فعلا ؟ | × | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **2 – هدف الاكتمال: كل الأحداث والعمليات المالية و الاقتصادية المتعلقة بالتدفقات الفعلية لعناصر المخزون و التي حدثت فعلا قد تم تسجيلها.** | | | |
| – هل يوجد سجل خاص للمشتريات التي تم استلامها ؟ | × | | |
| – هل يتم مراقبة مستند الاستلام بالشكل الذي يتم من خلاله التأكد من استلام فواتير الشراء والتسجيل في سجل المشتريات ؟ | × | | |
| – هل يوجد ترقيم مسبق لفواتير الشراء مع تحديد المسؤول عنها ؟ | × | | |
| – هل في حالة إتباع المؤسسة لنظام الجرد المستمر وعدم استلامها للمشتريات التي حدثت فعلا في التاريخ المعين يتم إثبات ذلك بموجب قيد مخزون لدى الغير ؟ | × | | |
| – هل يتم ترصيد مخزون لدى الغير عند استلام تلك المشتريات ؟ | × | | |
| – هل يوجد سجل للإستهلاكات التي تم تحويلها للعملية الإنتاجية ؟ | × | | |
| – هل يوجد سجل للمنتجات التامة التي تم الحصول عليها خلال العملية الإنتاجية وإدخالها للمخزن ؟ | × | | |
| – هل يوجد سجل البضاعة التي تم شحنها ؟ | × | | |
| – هل يتم مراقبة مستند الشحن بالشكل الذي يتم من خلاله التأكد من إرسال فواتير البيع والتسجيل في سجل البضاعة المباعة ؟ | × | | |
| – هل يوجد ترقيم مسبق لفواتير البيع مع تحديد المسؤول عنها ؟ | × | | |
| – هل يتم إرسال كل المستندات المحاسبية المتعلقة بالتدفقات الفعلية لعناصر المخزون إلى مصلحة المحاسبة لإجراء التسجيل المحاسبي ؟ | | × | |
| – هل يوجد تسجيل في بطاقات الجرد المادي لكل عناصر المخزون التي تم جردها فعليا في نهاية الفترة؟ | × | | |
| – هل يوجد سجل ( سجلات محاسبة التكاليف ) يتضمن كل المصاريف الملحقة بالشراء والتكاليف المتعلقة بالتدفقات الفعلية لعناصر المخزون منذ إعادة الطلب على المشتريات إلى غاية إخراج المنتجات التامة للبيع ؟ | | × | |
| **3 – هدف الدقة: يعني هذا الهدف صحة معالجة البيانات الناتجة عن الأحداث والعمليات المحاسبية و الاقتصادية لعناصر المخزون كميا و قيميا.** | | | |
| – هل تعتمد المؤسسة على نظام يسمح بتجديد الاحتياج من المخزون كلما وصل للحد الأدنى له ؟ | × | | |
| – هل يتم تقديم الطلبيات بناءا على طلبات الشراء معتمدة من طرف شخص مسؤول ؟ | × | | |
| – هل تم تسجيل المشتريات بقيمة وكمية المواد واللوازم الأخرى التي تم استلامها وتم إعداد الفاتورة وتسجيلها بذات القيمة والكمية على نحو صحيح ؟ | × | | |
| – هل يتم إجراء مقارنة محايدة بين فواتير الشراء مع وصولات الاستلام وأوامر الشراء (وصولات الطلب)؟ | × | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| – هل يوجد فصل ملائم بين وظيفة التسجيل المحاسبي ومسؤول حيازة وتخزين الأصول المتعلقة بكل العمليات المالية لعناصر المخزون ؟ | | × | |
| – هل تقوم المؤسسة بإجراء مناقصات وفتح العروض لكل عمليات التموين لاختيار أحسن الموردين ؟ | | × | |
| – هل توجد مصلحة مراقبة الجودة داخل المؤسسة ؟ | × | | |
| – هل تقوم مصلحة مراقبة الجودة بالفحص النوعي والمواصفات وتقوم بإعداد محضر عدم المطابقة ؟ | | × | |
| – هل يتم تبليغ إدارة المشتريات وتسيير المخزونات بعدم المطابقة بين بعض المشتريات المستلمة والمواصفات المتفق عليها مع المورد ؟ | | × | |
| – هل توجد مصلحة الاستلام داخل المؤسسة ؟ | | × | |
| – هل هي مستقلة عن قسم المشتريات ؟ | | | × |
| – هل يتم إعداد وصولات الاستلام سابقة الترقيم وبالعدد الكافي من طرف أمين المخزن ؟ | × | | |
| – هل يتم التوقيع على وصولات الاستلام من طرف أمين المخزن المسؤول؟ | × | | |
| – هل ترسل كل نسخ وصولات الاستلام إلى وظيفة المشتريات ؟ | × | | |
| – هل ترسل كل نسخ وصولات الاستلام إلى وظيفة تسيير المخزونات ؟ | × | | |
| – هل ترسل كل نسخ وصولات الاستلام إلى مصلحة المحاسبة ؟ | × | | |
| – هل تتحصل المؤسسة على مصادقة خارجية في حالة وجود مخزون لدى الغير لإثباته عند إجراء الجرد الفعلي ؟ | × | | |
| – هل تم تسجيل تحويل المواد الأولية للورشات بالقيمة والكمية التي تم تحويلها وتم إعداد وصولات الخروج وتسجيلها بذات القيمة والكمية على نحو صحيح ؟ | × | | |
| – هل يتم إعداد كل مستندات صرف سابقة الترقيم وبالعدد الكافي مصادقة من طرف المسؤول عنها؟ (أمين المخزن) | × | | |
| – هل يتم إعداد مستندات الصرف بموجب طلبات الاحتياج وبذات الكمية ؟ | × | | |
| – هل تم تسجيل المنتجات التامة بالقيمة والكمية التي تم الحصول عليها وإدخالها للمخزن ؟ | | | |
| – هل تم تسجيل المبيعات بقيمة وكمية البضاعة التي تم شحنها وتم إعداد الفاتورة وتسجيلها بذات القيمة والكمية على نحو صحيح ؟ | × | | |
| – هل يتم التوقيع على أوامر العملاء بعد الموافقة على الائتمان. | | × | |
| – هل يتم إجراء مقارنة محايدة بين مستندات الشحن و في فواتير البيع ؟ | × | | |
| – هل توجد مصلحة التسليم والشحن داخل المؤسسة ؟ | | × | |
| – هل هي مستقلة عن قسم المبيعات ؟ | | | × |

| | | | |
|---|---|---|---|
| – هل يتم إعداد كل وصولات التسليم سابقة الترقيم وبالعدد الكافي من طرف أمين المخزن ؟ | × | | |
| – هل يتم التوقيع على وصولات التسليم من طرف أمين المخزن ؟ | × | | |
| – هل ترسل كل نسخ وصولات التسليم إلى وظيفة المبيعات ؟ | × | | |
| – هل ترسل كل نسخ من وصولات التسليم إلى وظيفة تسيير المخزونات ؟ | × | | |
| – هل ترسل كل نسخ وصولات التسليم إلى مصلحة المحاسبة ؟ | × | | |
| – هل يتم تسجيل كل تدفقات عناصر المخزون في بطاقات مخزون من طرف قسم تسيير المخزونات ؟ | × | | |
| – هل يتم إعداد محاضر إثبات حالات تقادم أو تلف في عناصر المخزون ؟ | | × | |
| – هل يتم إرسال كل المستندات المتعلقة بتدفق عناصر المخزون إلى مصلحة المحاسبة ؟ | | × | |
| – هل تعتمد المؤسسة على نظام المعلومات والتوصيل المحاسبي في تجميع ومعالجة البيانات المحاسبية لعناصر المخزون ؟ | × | | |
| – هل هناك حماية على أجهزة الحاسب الإلكتروني والبرامج المستخدمة في معالجة البيانات المحاسبية لعناصر المخزون ؟ | × | | |
| – هل توجد حماية مادية كافية على المخازن والتعامل معها من طرف أشخاص محددين وتابعين لإدارة المخازن ؟ | × | | |
| – هل يتم إجراء الجرد الفعلي أو المادي من طرف أشخاص آخرين مستقلين عن إدارة المخازن؟ | × | | |
| – هل توجد أكثر من لجنة واحدة تباشر في عملية الجرد المادي ؟ | × | | |
| – في حالة تعدد لجان الجرد الفعلي هل هي مستقلة عن بعضها البعض ؟ | × | | |
| – هل يوجد فريق آخر مستقل يقوم بإعادة الجرد الفعلي في حالة تساوي نتائج اللجان الأولى ؟ | × | | |
| – هل يتواجد المدقق المحايد في الوقت الذي يتم فيه إجراء الجرد الفعلي لعناصر المخزون ؟ | × | | |
| – هل يتم إجراء مقارنة بين نتائج الجرد المادي مع نتائج الجرد المحاسبي الدائم ؟ | | × | |
| – هل تعتمد المؤسسة على قانون الأهمية النسبية في التعامل مع عناصر المخزون كميا و قيميا ؟ | × | | |
| **4 – هدف التوقيت: يقصد بهذا الهدف تسجيل و معالجة التدفقات الفعلية لعناصر المخزون في التاريخ الصحيح.** | | | |
| – هل يتم إعداد كل المستندات المحاسبية في وقت حدوث العملية المالية ؟ | × | | |
| – هل يتم تسجيل دخول المشتريات المستلمة حسب التاريخ المسجل في وصولات الاستلام ؟ | × | | |
| – هل توجد مقارنة محايدة بين تواريخ مستندات الاستلام وتواريخ التسجيل في يومية المدخلات ؟ | × | | |
| – هل يتم تسجيل عمليات تحويل المواد الأولية للورشات في التاريخ الصحيح ؟ | × | | |
| – هل يتم تسجيل عمليات تحويل وصرف المواد الأولية حسب التاريخ المسجل في وصولات الخروج ؟ | × | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| – هل توجد مقارنة محايدة بين تواريخ وصولات الخروج وتواريخ التسجيل في يومية الإستهلاكات؟ | × | | |
| – هل تم تسجيل المنتجات التامة المحولة إلى المخزن في التاريخ الصحيح؟ | × | | |
| – هل توجد مقارنة محايدة بين وصولات تحويل المنتجات التامة وتواريخ التسجيل في يومية المنتجات التامة؟ | × | | |
| – هل تم تسجيل المبيعات في التاريخ الصحيح ؟ | × | | |
| – هل يتم تسجيل خروج المنتجات التامة حسب التاريخ المسجل في وصولات التسليم أو الشحن؟ | × | | |
| – هل توجد مقارنة محايدة بين تواريخ وصولات التسليم أو الشحن وتواريخ التسجيل في يومية المبيعات؟ | × | | |
| – هل تم إجراء الجرد الفعلي أو المادي في نهاية الفترة المحاسبية ؟ | × | | |
| **5 – هدف التبويب: تم تصنيف و تبويب العمليات المالية المتعلقة بعناصر المخزون على نحو ملائم.** | | | |
| – هل يوجد بالمؤسسة دليل ملائم للحسابات يتم الاعتماد عليه في التصنيف بين عناصر المخزون ؟ | × | | |
| – هل يتم ترتيب و تنظيم عناصر المخزون في بطاقات صنف سابقة الترقيم ؟ | × | | |
| – هل تعتمد المؤسسة على خريطة حسابات تستعمل في تصنيف العمليات للمخزونات إلى حسابات تتعلق بالميزانيةو حسابات تتعلق بقائمة الدخل ؟ | × | | |
| – هل يتم إدراج المشتريات وفقا لقيم مشتريات نقدية وقيم المشتريات على الحساب ؟ | × | | |
| – هل يتم إدراج المبيعات وفقا لقيم مبيعات نقدية وقيم المبيعات على الحساب ؟ | × | | |
| – هل توجد مقارنة محايدة بين كل العمليات المالية المتعلقة بالمخزونات ودليل الحسابات ؟ | × | | |
| – هل تقوم المؤسسة بتصنيف كل التكاليف الناتجة عن التدفقات الفعلية لعناصر المخزون إلى مباشرة وغير مباشرة وإلى ثابتة ومتغيرة ؟ ( لإجراء تحليل مناسب ومنسجم للانحرافات بين الأداء الفعلي وما هو مقدر كميا وقيميا ) | × | | |
| – هل يتم تصنيف بطاقات الجرد المادي حسب نوعية كل عنصر من عناصر المخزون ؟ | × | | |
| **6 – هدف الترحيل والتلخيص: تم إدراج العمليات المالية المتعلقة بعناصر المخزون في الدفاتر المحاسبية والملفات الرئيسية و تلخيصها على نحو ملائم.** | | | |
| – هل تم نقل وبدقة المعلومات الكمية والقيمية عن العمليات المالية للمشتريات التي تم تسجيلها في دفاتر اليومية إلى الدفاتر الفرعية ودفتر الأستاذ العام وميزان المراجعة ؟ | × | | |
| – هل تم تجميع يومية المشتريات بشكل محايد وتتبع أثر العمليات المالية بالأستاذ العام وبطاقات المخزون والقوائم المالية النهائية ؟ ( إجراء مقارنة بين مجموع اليومية والقوائم المالية النهائية) | × | | |
| – هل توجد مقارنة بين أسماء الموردين في وصولات الاستلام وأسمائهم في دفتر الأستاذ العام ؟ | × | | |
| – هل تم نقل وبدقة المعلومات الكمية والقيمية عن العمليات المالية للإستهلاكات التي تم تسجيلها في | × | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| دفاتر اليومية إلى الدفاتر الفرعية ودفتر الأستاذ العام وميزان المراجعة ؟ | | | |
| – هل تم تجميع يومية للإستهلاكات بشكل محايد وتتبع أثر العمليات المالية بالأستاذ العام وبطاقات المخزون؟ | × | | |
| – هل تم نقل وبدقة المعلومات الكمية والقيمية عن العمليات المالية للمنتجات التامة التي تم تسجيلها في دفاتر اليومية إلى الدفاتر الفرعية ودفتر الأستاذ العام وميزان المراجعة ؟ | × | | |
| – هل تم تجميع يومية المنتجات التامة بشكل محايد وتتبع أثر العمليات المالية بالأستاذ العام وبطاقات المخزون والقوائم المالية النهائية ؟ | × | | |
| – هل تم نقل وبدقة المعلومات الكمية والقيمية عن العمليات المالية للمبيعات التي تم تسجيلها في دفاتر اليومية إلى الدفاتر الفرعية ودفتر الأستاذ العام وميزان المراجعة ؟ | × | | |
| – هل تم تجميع يومية المبيعات بشكل محايد وتتبع أثر العمليات المالية بالأستاذ العام وبطاقات المخزون والقوائم المالية النهائية ؟ | × | | |
| – هل توجد مقارنة بين أسماء العملاء في وصولات التسليم أو مستندات الشحن وأسمائهم في دفتر الأستاذ العام ؟ | × | | |
| **7 – هدف التقييم: يقصد بهذا الهدف التعرف على كيفية تقييم عناصر المخزون والتأكد من مدى ملائمة و صحة هذا التقييم.** | | | |
| – هل تتبع المؤسسة طريقة معينة في تقييم مخزوناتها عند عرض و إظهار القيمة المحاسبية لعناصر المخزون نهاية الفترة المحاسبية؟ | × | | |
| – هل تتفق طرق التقييم المتبعة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها عموما ؟ | × | | |
| – هل يتم تطبيق طرق التقييم المتبعة من طرف المؤسسة بثبات واتساق من سنة إلى أخرى ؟ | × | | |
| – هل تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار مبدأ الحيطة والحذر عند تقييم عناصر المخزون في نهاية الفترة المحاسبية؟ | × | | |
| – هل تستبعد المؤسسة المخزونات التالفة أو المتقادمة لتحقيق القيمة القابلة للتحقق في تقييم المخزون؟ | | × | |
| – هل تعتمد المؤسسة على التكلفة أو السوق ( التكلفة الاستبدالية أو صافي القيمة القابلة للتحقق) أيهما أقل في تقييم المخزون لنهاية الفترة المحاسبية ؟ | × | | |
| – هل تتبع المؤسسة نظام محاسبة التكاليف في معالجة التكاليف المرتبطة بتدفقات عناصر المخزون؟ | | × | |
| – هل تستخدم المؤسسة سجلات التكلفة المعيارية في الرقابة على تقييم عناصر المخزون من خلال تحليل الانحرافات كميا وقيميا ؟ | | × | |
| – هل يتم تحديث معايير إعداد سجلات التكلفة المعيارية وفقا للتغيرات الهيكلية المتعلقة بخطة المؤسسة ونشاطها وبرامجها في تكاليف التموين أو الإنتاج أو التوزيع ؟ | | | × |

| | | | |
|---|---|---|---|
| – هل تتبع المؤسسة باستمرار إجراءات المحافظة على تحديث معايير إعداد سجلات التكلفة المعيارية تماشيا مع مخاطر الأعمال الداخلية و الخارجية ؟ | | | × |

**المصدر:** من إعداد الطالب بالاعتماد على الاستفسار مع أفراد المؤسسة وتفحص دفتر إجراءات الرقابة الداخلية والإستبانات النموذجية لمدققي الحسابات.

الملحق رقم: (02)

| Les Moulins des Hauts plateaux/spa 845.830.000 DA<br>ERIAD SETIF<br>Tél stand : 036 91 85 35-Post RMQ 136 | Système Management de la Qualité<br>Demande d'achat | Réf:E. PR.APP01<br>Indice : 01<br>Date : 11/03/2009<br>Page : 01/01 |
|---|---|---|

SERVICE APPROVISIONNEMENT

REFERENCE DE LA DEMANDE D'APPROVISIONNEMENT

N°.....

DATE :...../...../.....

| Quantité | Désignation | Référence | Observation |
|---|---|---|---|
| | | | |

Le RESP DEPART A.GS

CADRE D.T.COMMERCIAL

Le Directeur Général

DIFFUSION CONTRÔLÉE : SMQ

الملحق رقم: (03)

| Les Moulins des Hauts plateaux/spa 845.830.000 DA<br>ERIAD SETIF ISO9001<br>Tél stand : 036 91 85 35-Post RMQ 136 | Système Management de la Qualité<br>Tableau comparatif des offres | Réf:E. PR.APP02<br>Indice : 01<br>Date : 11/03/2009<br>Page : 01/01 |
|---|---|---|

| PRODUIT | N° LA DEMAND D'ACHAT | FOURNISS | PRIX | DELAI DE LIVRAIS | DELAIS CREDIT | OBS |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ..... | | | | | | |
| ..... | | | | | | |
| ..... | | | | | | |
| ..... | | | | | | |
| ..... | | | | | | |
| ..... | | | | | | |
| ..... | | | | | | |
| ..... | | | | | | |
| ..... | | | | | | |
| ..... | | | | | | |
| ..... | | | | | | |
| ..... | | | | | | |
| ..... | | | | | | |

CONCLUSION

SIGNATURE DU CHEF DE SERVICE

DIFFUSION CONTRÔLÉE

الملحق رقم: (04)

| Les Moulins des Hauts plateaux/spa 845.830.000 DA<br>Tél stand : 036 91 85 35-Post RMQ 136 | Système Management de la Qualité<br>Bon de commande | Réf:E. PR.APP03<br>Indice : 01<br>Date : 11/03/2009<br>Page : 01/01 |
|---|---|---|

CODE :...../...../.....
STRUCTURE EMETTRICE : SERVICE APPROVISIONNEMENT

Référence de la demande d'achat
N° :..... FOURNISSEUR .....
.....
Date :...../...../.....
Marché appel d'offre devis contrat (2)
.....
N° :.....du :...../...../.....
.....

| QTES | DESIGNATIONS | REFERENCES | PU | MONTANTS | CADRE RESERVE A LA STRUCTURE APPROVISIONNEMENT |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | |
| | | | | | *Département AGS* |

*CONDITIONS DE VENTE*

*LIEU DE LIVRAISON :*
*DELAI DE LIVRAISON :*
*CONDITION DE TRANSPORT :*
*DELAI DE PAIEMENT :*
*MODE DE PAIEMENT :*

*CADRE D.T.C* *CADRE D.A.F* *DIRECTEUR GENERAL*

DIFFUSION CONTRÔLE
SMQ

الملحق رقم: (05)

| Les Moulins des Hauts plateaux/spa 845.830.000 DA<br>ERIAD SETIF ISO9001<br>Tél stand : 036 91 85 35-Post RMQ 136 | Système Management de la Qualité | Réf:E. PR.APP04<br>Indice : 02 |
|---|---|---|
| | Fiche d'évaluation des fournisseurs | Date : 11/03/2009<br>Page : 01/01 |

FOURNISSEUR:.....

ADRESSE:.....

TEL:.....FAX:.....

| DESIGNATION DU PRODUIT | FACTURE | | | EVALUATION | | | | | TOTAL |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | N° FACT | DATE | MONTANT | QUAL | PRIX | PAY | LIVR | CERT | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |

DIFFUSION CONTRÔLE SMQ

الملحق رقم: (06)

| Les Moulins des Hauts plateaux/spa 845.830.000 DA<br>ERIAD SETIF ISO9001<br>Tél stand : 036 91 85 35-Post RMQ 136 | Système Management de la Qualité<br>Bulletin d'agréage | Réf:E. PR.APP05<br>Indice : 01<br>Date : 11/03/2009<br>Page : 01/01 |
|---|---|---|

ERIAD SETIF-SPA BULLETIN D'AGREAGE N° .....
MHP SETIF
Service Approvisionnement
Nom de l'agréeur ..... Blé Dur , Récolte 19.....
Attribution N° ..... Pays D'importation .....
Coopérative ou magasin ..... Quantité .....
Centre de livraison ..... Du .....Au .....
Echantillon prélevé le .....Destination Du Produit.....FE

L'analyse faite contradictoirement avec les représentants du livreur est
Arrêtés d'un commun accord aux résultats suivants :

| NATURE D 'ANALYSE | % | BONIFICAT | REFACT | PRIX NET QUINTAL |
|---|---|---|---|---|
| Poids spécifique moyen reconnu | ..... | ..... | ..... | Prix De Rétrocession ..... |
| Blé tendre ..... | | | ..... | Prime bimensuelle ..... |
| MITADIN 0/10 ..... | | | | Bonification ..... |
| MITADIN 5/10 ..... | | | | |
| MITADIN 1/10 ..... | | | | Chargement ..... |
| | ..... | ..... | ..... | |
| NDICE NOTTIN | | | | |
| Matières inertes ..... | | | | Camion ..... |
| Débris végétaux ..... | | | | |
| Grains sans valeur ..... | | | | Wagon..... |
| ➢ Cariés | | | | |
| ➢ Avaries | | | | Moyen évacuation..... |
| TOTAL IMPURETES 1ER CATEGORIE | ..... | ..... | ..... | |
| Grains cassés ..... | ..... | | ..... | |
| ➢ Boutés ..... | ..... | | ..... | Réfactions ..... |
| ➢ Maigres ..... | | | | |
| ➢ Echaudés ..... | | | | Prix net quintal ..... |
| ➢ Punaisés ..... | | | | |
| ➢ Piqués ..... | | | | |
| ➢ Mouchetés ..... | | | | Observations |
| ➢ De bs roux ..... | | | | |
| ➢ Etrang . bétail ..... | ..... | ..... | ..... | Grains de l' espèce |
| TOTAL IMPURETES 2 ME CATEGORIE | ..... | ..... | ..... | Odeur |
| Humidité ..... | | | | |
| Ergot ..... | | | | Franche |
| Ail ..... | | | | |
| Fenugrec ..... | | | | De silosé |
| Vraie ..... | | | | |
| Mélilot ..... | | | | |
| Mélampyre ..... | | | | |
| Nielle ..... | | | | |
| Céphalaire de Syrie ..... | ..... | ..... | ..... | A .....le ..... |
| TOTAL GRAINES NUISIBLES | | | | |
| LE LIVREUR | | | | DIFFUSION CONTRÔLÉE SMQ |

الملحق رقم: (07)

| Les Moulins des Hauts plateaux/spa 845.830.000 DA<br>Tél stand : 036 91 85 35-Post RMQ 136 | Système Management de la Qualité<br>Feuille de transfert matière première | Réf: E. PR.GS.01<br>Indice : 02<br>Date : 01/01/2009<br>Page : 01/05 |
|---|---|---|

**Journée du :**
**Unité :**

| Désignation | Quantité constatée (Qx) | Origine de la matière première |
|---|---|---|
| Blé dur | | |
| Blé tendre | | |
| Autres | | |

OBS: La quantité annoncé : QX

**Visa du chef de service GS** **Visa du chef d'unité**

**Visa du Chef de section Matière Première**

DIFFUSION CONTRÔLE : SMQ

الملحق رقم: (08)

| Les Moulins des Hauts plateaux/spa 845.830.000 DA<br>Tél stand : 036 91 85 35-Post RMQ 136 | Système Management de la Qualité<br>Feuille de transfert matière première | Réf: E. PR.GS.01<br>Indice : 02<br>Date : 01/01/2009<br>Page : 01/05 |
|---|---|---|

**Journée du :**
**Unité :**

| Désignation | Quantité constatée (Qx) | Origine de la matière première |
|---|---|---|
| Blé dur | | |
| Blé tendre | | |
| Autres | | |

OBS: La quantité annoncé : QX

**Visa du chef de service GS** **Visa du chef d'unité**

**Visa du Chef de section Matière Première**

DIFFUSION CONTRÔLE : SMQ

الملحق رقم: (09)

| Les Moulins des Hauts plateaux/spa 845.830.000 DA<br>Tél stand : 036 91 85 35-Post RMQ 136 | Système Management de la Qualité | Réf: E. PR.GS.02 |
|---|---|---|
| | | Indice : 02 |
| | FEUILLE RETOUR MOULIN | Date : 01/01/2009 |
| | | Page : 01/05 |

Unité:
Expéditeur : GS
Numéro du bon de retour :
Journée du retour fait le :
Journée du retour reçu le :

| Désignation produits | Partie réservée à l'unité | | Partie réservée au magasinier | |
|---|---|---|---|---|
| | Quantité (Qx) | Nombre de sacs | Quantité (Qx) | Nombre de sacs |
| | | | | |

**Observations :**

**Visa du chef conditionnement**

**Visa du magasinier**

COPIE NON CONTRÔLÉE
SMQ

الملحق رقم: (10)

| | | |
|---|---|---|
| Les Moulins des Hauts plateaux/spa<br>845.830.000 DA<br>Tél stand : 036 91 85 35-Post RMQ 136 | Système Management de la Qualité | Réf: E. PR.GS.03 |
| | | Indice : 03 |
| | Etat mensuel de chargement et déchargement des produit finis | Date : 01/01/2009 |
| | | Page : 01/05 |

**Département GD et APPROS**
**Service gestion des stocks**

**Mois :**

| Nom et prénom | Quantité/QX | Emargement |
|---|---|---|
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| Total | | |

**Visa du chef de section Produit fini** **Visa du chef de service GS**

DIFFUSION CONTRÔLÉE

الملحق رقم: (11)

| | | |
|---|---|---|
| Les Moulins des Hauts plateaux/spa<br>845.830.000 DA<br>Tél stand : 036 91 85 35-Post RMQ 136 | Système Management de la Qualité | Réf: E. PR.GS.04<br>Indice : 03 |
| | Récap mensuel des réceptions des produits finis | Date : 01/01/2009<br>Page : 01/01 |

**Mois de :**

**Unité :**

| Désignation des produits finis | Quantité |
|---|---|
| | |

**Visa du chef d'unité** **Visa du responsable GS**

DIFFUSION CONTRÔLÉE SMQ

الملحق رقم: (12)

| Les Moulins des Hauts plateaux/spa 845.830.000 DA<br>Tél stand : 036 91 85 35-Post RMQ 136 | Système Management de la Qualité<br>Procès verbal d'écart mensuel de la matière première | Réf: E. PR.GS.05<br>Indice : 03<br>Date : 01/01/2009<br>Page : 01/05 |
|---|---|---|

Mois de :

| Désignation matière première | Quantité annoncée | Quantité constatée | Ecart |
|---|---|---|---|
| Blé dur | | | |
| Blé tendre | | | |
| Autres | | | |

Visa du chef section (mp)

Visa du chef de service GS

Observation :

1. copie au service approvisionnement
2. copie chef de département GS et appro.

DIFFUSION CONTRÔLÉE SMQ

الملحق رقم: (13)

| Les Moulins des Hauts plateaux/spa 845.830.000 DA<br>Tél stand : 036 91 85 35-Post RMQ 136 | Système Management de la Qualité<br>CONFRANTATION HEBDOMADAIRE DES SORTIE (PF) ET DES ENTREE (MP) ENTRE LA GESTION DES STOCKS ET LA SECURITE<br>MOIS DE :..... | Réf: E. PR.GS.06<br>Indice : 03<br>Date : 01/01/2009<br>Page : 01/05 |
|---|---|---|

**Unité :Lahmer cherif**

| Entrée blé dur (GDS) | | Entrée blé dur (sécurité) | | Ecart | |
|---|---|---|---|---|---|
| Quantité (Qx) | | Quantité (Qx) | | Quantité (Qx) | |

**Sortie Produits et sous produits**

| Désignation | Sorties GDS | Sorties sécurité | Ecart |
|---|---|---|---|
| Sem-sup(10kg) | | | |
| Sem-sup(25kg) | | | |
| Sem1 ere cat. | | | |
| Sem2 eme cat. | | | |
| Sem fine | | | |
| Sssf | | | |
| Son con | | | |
| Son vrac | | | |
| Criblure | | | |
| Déchet | | | |

**Unité zaim cherif et Abid ali**

| Entrée blé tendre (GDS) | | Entrée blé tendre (sécurité) | | Ecart | |
|---|---|---|---|---|---|
| Quantité (Qx) | | Quantité (Qx) | | Quantité (Qx) | |

**Sortie produits et sous produits**

| désignation | Sorties GDS | Sorties sécurité | Ecart |
|---|---|---|---|
| Farine (50 kg) | | | |
| Farine (25 kg) | | | |
| Farine (05 kg) | | | |
| Farine (01 kg) | | | |
| Son sac | | | |
| criblure | | | |
| déchet | | | |

**Fabrique de pâte**

| désignation | Sorties GDS | Sorties sécurité | Ecart |
|---|---|---|---|
| Pâte | | | |
| Pâte broyée | | | |
| Couscous | | | |

**Unité Aliment infantile**

| désignation | Sorties GDS | Sorties sécurité | Ecart |
|---|---|---|---|
| Labnina | | | |
| P SG | | | |
| Semoule orge | | | |
| Farine de mais | | | |
| Farine riz | | | |

DIFFUSION CONTRÔLÉE SMQ

**Visa du chef de service Hygiène et sécurité** **Visa du chef de service GS**

الملحق رقم: (14)

| | | |
|---|---|---|
| Les Moulins des Hauts plateaux/spa<br>845.830.000 DA<br>ISO 9001<br>Tél stand : 036 91 85 35-Post RMQ 136 | Système Management de la Qualité<br>FEUILLE D'ECHANTILLON DON | Réf: E. PR.GS.08<br>Indice : 02<br>Date : 01/01/2009<br>Page : 01/05 |

**Journée :**
**Service :**
**Nom du demandeur**

| Désignation du produit | Quantité | le bénéficiaire |
|---|---|---|
| | | |

**Visa du demandeur**

DIFFUSION CONTRÔLÉE
SMQ

الملحق رقم: (15)

ERIAD SETIF
Les Moulins des Hauts Plateaux SETIF

ETAT DES RECEPTIONS
MATIER PREMIER

INDICE:01
DATE:10/05/00

ERIAD SETIF
MOULINS DES HAUTS PLATEAUX/SPA
STRUCTURE APPROS ET GESTION DES STOCK

# ETAT DES RECEPTION

POINT DE CHARGEMENT:

PRODUIT: JOURNEE:

| IMMATRCULATION | N°D'AQUIT | POIDS ANNONCEE | POIDS CONSTATEE | ECART | OBSERVATION |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| TOTAL= | | | | | U/QU |

RECEPTIONNER PAR:

DIFFUSION CONTRÔLE

الملحق رقم: (16)

SORTIES JOURNALIERES

Unité :

Journée du : / /

| N° BL | CO DVDO | N° FACT. | MATRICULE | RAIS SOC CLIENT | PRODUITS & SOUS-PRODUITS | | | | | | | | | | OBSERVATION |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | | | | | | | | |

USION CONTR

الملحق رقم: (17)

E. R. I. A. D. SETIF
Les Moulins des hauts Plateaux/ S.P.A
B.P 84 - CHOUF LEKDAD
SETIF

N° 005348

BON DE SORTIE USINE

SETIF, le,
WILAYA:
DEPOT:

| DESIGNATION | Quantité | Nombre de Sacs ou Boites |
|---|---|---|
| | | |

CHAUFFEUR :
CAMION :

Le Magasinier,

DIFFUSION CONTRÔLÉE

الملحق رقم: (18)

E.R.I.A.D SETIF

Les Moulin des Hauts Plateaux / S.P.A

BON DE LIVRAISON № 007609

C.D./D.V./P.V.C./B.L : .....

| DESIGNATION | TYPE DE COND. | CODE | Quantites | Prix d'Echange | MONTANT |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | |

TRANSPORT

BON DE TRANSPORT N° .....

VEHICULE N° .....

CHAUFFEUR : .....

ACQUIT N° .....

FACTURE N° .....

BON ACCES N° .....

BON ENLEVEMENT N° .....

BON ENLEVEMENT N° .....

PERMIS DE CONDUIRE N° .....

Cachet et Signature.

RECEPTION

RECEPTION CONFORME A L'EXPEDITION, OBJET DE CE BON DE LIVRAISON

SETIF.le .....

Cachet et Signature.

DIFFUSION CONTRÔLÉE SMQ

الملحق رقم: (19)

**ERIAD SETIF**
**Les Moulins des Hauts Plateaux / SPA**

IN - 01 Nº 004745

UNITE : Exploitation
CODE : 80 / 00 01

**DEMANDE DE FOURNITURES**

Structure Emettrice : MAINTENANCE
Appel Nº 4736 du 10/11/2010

DIFFUSION :
- ORIGINAL BLANC → MAGASIN
- EXEMPLAIRE BLEU → MAGASIN
- EXEMPLAIRE JAUNE → SOUCHE

| QUANTITE | DESIGNATIONS | REFERENCES | OBSERVATIONS |
|---|---|---|---|
| 02 | Interrupteur affleurant | 220V | Intermat |
| 1 B3 | Prises affleurant 8ms | 220V | Etat PVC |
| 03 | Réglette Complète | 1,20 | Air Atlas |
| 100 | Cathers atlas | Ø10 | |
| 100 | Chenille PVC | Ø10 | |
| | | | URGENT |

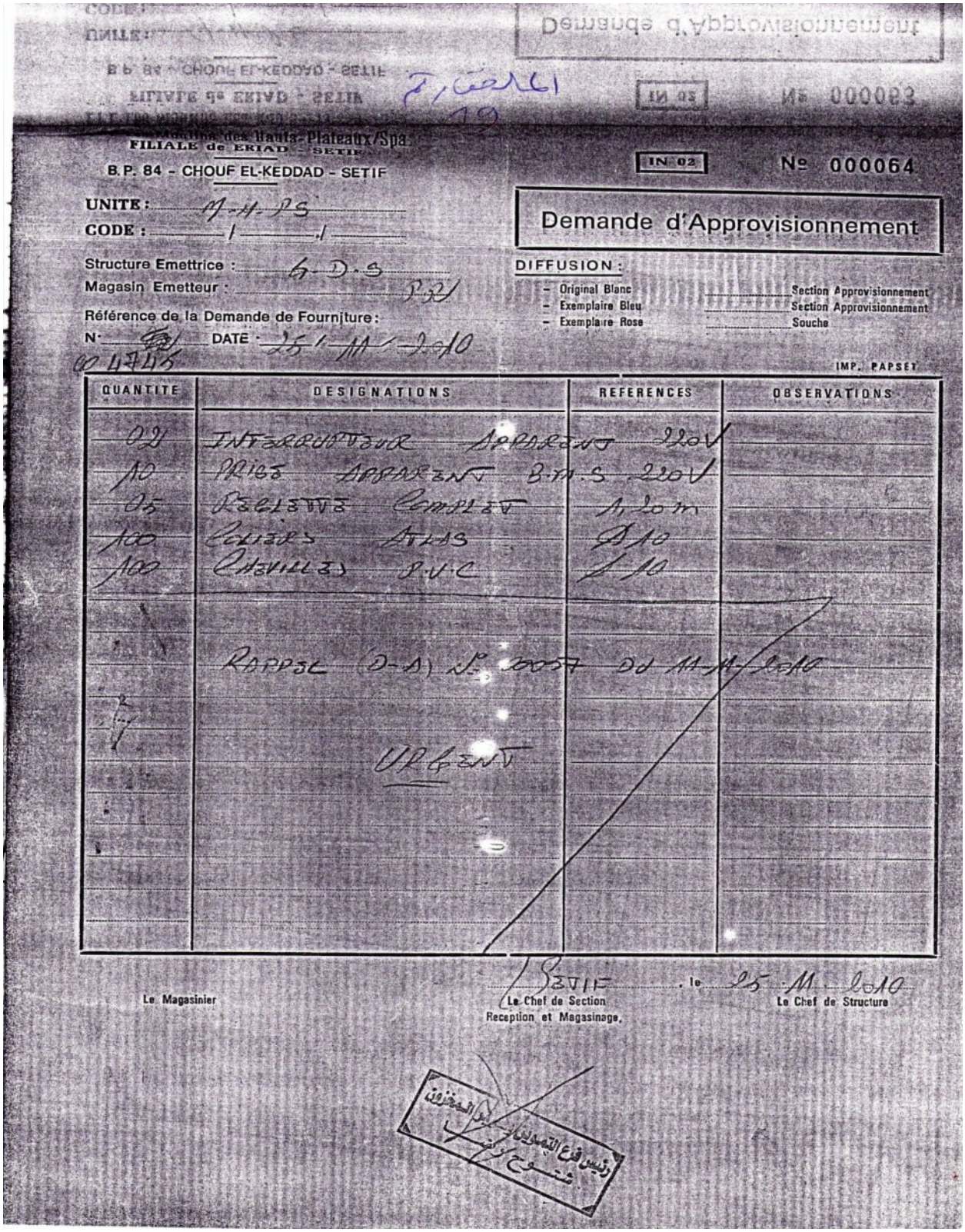
Urgentissime

LE DEMANDEUR.

SETIF LE 25/11/2010

LE RESPONSABLE DE LA STRUCTURE.
خالد غراب
رئيس مصلحة الصيانة

الملحق رقم: (20)



Groupe des Hauts-Plateaux/Spa
FILIALE de ERIAD - SETIF
B.P. 84 - CHOUF EL-KEDDAD - SETIF

IN 02 — N° 000064

**Demande d'Approvisionnement**

UNITE : M.H.PS
CODE : / /
Structure Emettrice : G.D.S
Magasin Emetteur : P.R
Référence de la Demande de Fournjture :
N° 00 4745 DATE : 25/11/2010

DIFFUSION :
- Original Blanc — Section Approvisionnement
- Exemplaire Bleu — Section Approvisionnement
- Exemplaire Rose — Souche

IMP. PAPSET

| QUANTITE | DESIGNATIONS | REFERENCES | OBSERVATIONS |
|---|---|---|---|
| 02 | INTERRUPTEUR APPARENT | 220V | |
| 10 | PRISE APPARENT B.M.S | 220V | |
| 05 | REGLETTE COMPLET | 1,20m | |
| 100 | COLIERS ATLAS | 1/10 | |
| 100 | CHEVILLES P.V.C | 1/10 | |
| | RAPPEL (D-A) N° 00057 DU 11/11/2010 | | |
| | URGENT | | |

Le Magasinier — Sétif le 25/11/2010 — Le Chef de Section Reception et Magasinage — Le Chef de Structure

الملحق رقم: (21)

الريـــاض سطيـــف
مطاحن الهضاب العليا ش/م

وصل إيداع رقم № 008258

يرسل الى :
بيضاء : الممـــون
خضـراء : الممـــون
زرقـــاء : مصلحة التموين
صفـــراء : مصلحة تسيير المخزونات
صفـراء : مصلحة تسيير المخزونات
وردى : حـافظـــة

الممـــون : أو المورد Ets Boucheferia Med Djamel

Setif

ومز...../...../.....
مصلحـة التمـويـن
مرجع طلب الشراء
رقم.....
تاريخ...../...../.....
سوق - مناقصة - مقايسة - إتفاقية
رقم.....من...../...../.....

| الكمية | تعيين البضائع | المرجع | سعر الواحد | المجموع | إطار خاص بمصلحة التموين |
|---|---|---|---|---|---|
| 50 | Robinet tube Mean 1m20 | | | | |
| 50 | Starter Osram 4,80 | | | | |
| 30 | Lampes Osram 20W | | | | |
| 10 | Prise Apparents | | | | رئيس مصلحة التموين |

سطيف يوم 12/09/03

شروط البيع
مكان التسليم
مدة التسليم
شروط النقل
مدة التسديد
وسيلة الدفع

رئيس الإستغلال
رئيس دائرة التوريدات والمخزون

موافقة رئيس الإدارة والمالية
مسؤول الإدارة والمالية
عبيزة العيد

رئيس المدير العام
المدير العام بالإنابة
عبد الله

1) الأصل والنسخة الثانية لا تمضى إلا من طرف المدير
اما النسخ الأربعة فيجب إن تكون ممضاة من طرف الاربعة
2) اشطب كل ما هو غير لازم

الملحق رقم: (22)

E.T.S Boudjeri

**BOUDJERI M.DJAMEL**
**Electricité Général - Quincaillerie - Droguerie**
Cité Bel air 24 Logs promo-immobilière khenfri N°15
Sétif 19000 (Algérie) Tél: 036.91.79.41 fax:036.91.66.49

**Facture** *10/232*

Doit / **ERIAD - Setif- Les M.H.P**
N° RC - **97 B 0082109**
N.I.S - **099719010750624**
A.IMP - **19019445021**

**Date Facture** 12/12/2010
**Date /B.Cde** 06/12/2010
**N° B.Cde** 8258 - 8280

| Ordre | Désignation | Quantité | P.Unit HT | Montant HT |
|---|---|---|---|---|
| 01 | Tube néon 1m20 | 50 | 90,00 | 4.500,00 |
| 02 | Starter 4 / 80 .WT | 50 | 35,00 | 1.750,00 |
| 03 | Prise apparente 2P | 10 | 115,00 | 1.150,00 |
| 04 | Lampe mixte 250 .WT (osram) | 30 | 580,00 | 17.400,00 |
| 05 | Interupteur apparent | 02 | 125,00 | 250,00 |
| 06 | Reglette 1 x 36 complète | 05 | 685,00 | 3.425,00 |

La presente facture est arretée à la somme de :
***Trente trois milles trois cent quinze DA 75 Cts .***

| | |
|---|---|
| **TOTAL H.T** | *28.475,00DA* |
| **T.V.A 17%** | *4.840,75DA* |
| **TOTAL T.T.C** | **33.315,75DA** |

**RIB.** 004 00347 400 0824311-75 (Banque CPA. agence yahiaoui)
**R.C SETIF** 97.A.0411085 du 04/05/1999 **N I S.** 1 965 1901 00263 43 **N° d'article** : 190191 86 027

الملحق رقم: (23)

UNITE : CLC SETIF
CODE : 01 00 80
EMETTEUR :
SERVICE APPROVISIONNEMENT

BON DE RECEPTION N°BON : 4

PAGE : 1
DATE D'EDITION : 16/03/2011 HEURE D'EDITION : 13:57:14

| NOM OU RAISON SOCIAL DU FOURNISSEUR : BOUDJERI DJAMEL<br>ADRESSE COMPLETE:CITE BEL AIR SETIF<br>CODE FOUNISSEUR : BOUDJERI | BON LIVRAI OU FACT<br>N :232/10<br>DU:12/12/2010 | BON DE COMMANDE:<br>N :258/80<br>DU:13/09/2010 | MOYEN DE TRANSPORT:<br>TOUT MOYENS<br>IMMATRICULATION: | DATE DE RECEPTION :09/01/2011<br>ACHETEUR:<br>CHERRABA |
|---|---|---|---|---|

| PARTIE RESERVE AU MAGASIN | | | | PARTIE RESERVE A LA GESTION STOCKS | | | | | | REF.Accord Impot:IMPOT/255/DDT/8 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| DESIGNATION | REFERENCE EXACTE | QUANTITE | | VALORISATION | | | | | | Taux Recup TVA : 24.94 |
| | | COMMANDE | RECEPTION | P.U MARCHA | FRAIS D'APP.U | TOTAL | TAUX | NOUV. P.U. HT | NOVEAU VAL HT | TVA A RECUPERE |
| 341 TUBE NEON | 1,20 M 36 W | 50.00 | 50.00 | 90.00000 | 0.00000 | 90.00000 | 17 | 101.48418 | 5074.20900 | 190.79100 |
| 315 STARTER POUR NEON | 4-80 W | 50.00 | 50.00 | 35.00000 | 0.00000 | 35.00000 | 17 | 39.46607 | 1973.30350 | 74.19650 |
| 312 PRISE APPARENTE | | 10.00 | 10.00 | 115.00000 | 0.00000 | 115.00000 | 17 | 129.67423 | 1296.74230 | 48.75770 |
| 374 LAMPES | 250 WAT | 30.00 | 30.00 | 580.00000 | 0.00000 | 580.00000 | 17 | 654.00916 | 19620.27480 | 737.72520 |
| 308 INTERRUPTEUR APPARENT | | 2.00 | 2.00 | 125.00000 | 0.00000 | 125.00000 | 17 | 140.95025 | 281.90050 | 10.59950 |
| 343 REGLETTE COMPLETE | 1,20 | 5.00 | 5.00 | 685.00000 | 0.00000 | 685.00000 | 17 | 772.40737 | 3862.03685 | 145.21315 |
| 3124400 | | | | | | | | TOTAL | 32108.46695 | 1207.28305 |

| MAGASIN | STRUCTURE GESTION DES STOCKS |
|---|---|
| RECEPTIONE PAR M:CHETTOUH REDHA<br>MAGASINIER:CHETTOUH REDHA<br>SIGNATURE DU MAGASINIER | Livraison conforme à la reception et au bon de commande<br>LE :09/01/2011<br>SIGNATURE DU CHEF DE SECTION RECEPTION ET MAGASINAGE |
| | Prise en charge conforme a la commande,a la reception et a la facture<br>LE :09/01/2011<br>LE RESPONSABLE DE LA STRUCTURE |

الملحق رقم: (24)

UNITE :CLC SETIF
CODE :01 00 80
SERVICE :GESTION DES STOCKS
MAGASIN :PIECES DE RECHANGES

B O N DE S O R T I E N°: 16

DATE D'EDITION : 16/03/2011
HEURE D'EDITION : 13:58:34
PAGE : 1

REFERENCE DE LA DEMANDE DE FOURNITURE :
N° : 4763 DATE :09/12/2010 EMETTEUR : DEPARTEMENT :EXPLOITATION
SERVICE :MAINTENANCE
UTILISATEUR :PVC A/AZEL

| | PARTIE RESERVEE AU MAGASIN | | | PARTIE RESERVEE A LA GESTION DES STOCKS | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | DESIGNATION | REFERENCE | QUANTITE | PRIX UNITAIRE | TOTAL | N° DE COMPTE | IMMATRICULATION |
| 11556 | COLLIERS ATLAS | DIAM 12 | 100.00 | 9.52733 | 952.73300 | | 90 00 01 |
| | | | | | 952.73300 | 3124200 | |
| 10308 | INTERRUPTEUR APPARENT | | 2.00 | 139.90550 | 279.81100 | | 90 00 01 |
| 10312 | PRISE APPARENTE | | 3.00 | 129.67423 | 389.02269 | | 90 00 01 |
| 10343 | REGLETTE COMPLETE | 1,20 | 5.00 | 772.40737 | 3862.03685 | | 90 00 01 |
| | | | | | 4530.87054 | 3124400 | |
| 11728 | CHEVILLES EN NYLON | DIAM 10 MM | 100.00 | 2.00000 | 200.00000 | | 90 00 01 |
| | | | | | 200.00000 | 3124900 | |

LE MAGASINIER

Le : 10/01/2011
UTILISATEUR

HEMICI A/HAK

LE CHEF DE SERVICE GESTION DES STOCKS

الملحق رقم: (25)

E.R.I.A.D-SETIF/S.P.A
UNITE : CLC SETIF
CODE : 01 00 80

B O N DE C O N S O M M A T I O N

DU MOIS DE :Janvier
N° COMPTE :3124400
PAGE : 1
DATE D'EDITION : 16/03/11 HEURE D'EDITION : 14:00:45

| DATE | N°DU BON | QUANTITE | C U M P | MONTANT | DESIGNATION | REFERENCE | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 09/01/11 | 3 | 50.00 | 39.46607 | 1973.30350 | STARTER POUR NEON | 4-80 W | 10315 |
| 09/01/11 | 3 | 50.00 | 101.48418 | 5074.20900 | TUBE NEON | 1,20 M 36 W | 10341 |
| 09/01/11 | 3 | 35.00 | 615.86848 | 21555.39680 | LAMPES | 250 WAT | 10374 |
| 10/01/11 | 16 | 2.00 | 139.90550 | 279.81100 | INTERRUPTEUR APPARENT | | 10308 |
| 10/01/11 | 16 | 3.00 | 129.67423 | 389.02269 | PRISE APPARENTE | | 10312 |
| 10/01/11 | 16 | 5.00 | 772.40737 | 3862.03685 | REGLETTE COMPLETE | 1,20 | 10343 |
| 23/01/11 | 50 | 1.00 | 65.00000 | 65.00000 | INTRRUPTEUR P/SONNETTE | | 13045 |
| | TOTAL : | 146.00 | | 33198.77984 | | | |

الملحق رقم: (26)

E.R.I.A.D-SETIF/S.P.6
UNITE : CLC SETIF
CODE : 01 00 80

ETAT RECAPITULATIF DES SORTIES

DU MOIS DE : Janvier
PAGE : 1
DATE D'EDITION : 16/03/2011 HEURE D'EDITION : 11:08:01

| NUM COMPTE | LIBELLE | MONTANT |
|---|---|---|
| 3120500 | FOURNIT.ATEL.CONSTRUCTION | 6450.00 |
| 3120600 | FOURNIT.PRODUITS.LABORATOIR | 13719.53 |
| 3121100 | P-DET PRODUCTION | 40938.21 |
| 3121300 | P-DET MATERI.TRANSPORT | 359592.46 |
| 3122200 | FOURNIT GAS-OIL | 291985.90 |
| 3123100 | FOURNIT DROGUERIE | 8184.03 |
| 3123120 | FOURNIT PEINTURE | 3210.00 |
| 3124200 | FOURNIT PLOMBERIE | 13804.50 |
| 3124400 | FOURNIT ELECTRIQUE | 33198.78 |
| 3124900 | FOURNIT QUINCAIL.DIVERSE | 8913.11 |
| 3125800 | FOURNIT HABILLEMENT | 6075.83 |
| 3126100 | FOURNIT BUREAUX | 54756.20 |
| | TOTAL | 840828.56 |

LE CHEF DE SERVICE
GESTION DE STOCK

LE CHEF DEPARTEMENT APPRO
ET GESTION STOCKS

الملحق رقم: (27)

**ERIAD SETIF**
**Les Moulins des Hauts Plateaux / SPA**

IN - 01 Nº 004752

**DEMANDE DE FOURNITURES**

UNITE : Exploitation
CODE : 5.1.06.1.01

Structure Emettrice :
MAI

DIFFUSION :
- ORIGINAL BLANC → MAGASIN
- EXEMPLAIRE BLEU → MAGASIN
- EXEMPLAIRE JAUNE → SOUCHE

| QUANTITE | DESIGNATIONS | REFERENCES | OBSERVATIONS |
|---|---|---|---|
| 04 | Roulement 02 rangées billes | 3200 | Distributeur |
| 04 | Joints d'accouplement | Sc 644853 | " " |
| 08 | Rivets à bandes | 8 x 30 mm | " |
| 04 | Joints spoc | 35 x 62 x 10 | " |
| 10 | Plaquettes | M 6 | " " |
| 02 | Boulons | | " |
| | | | Signature SARI AMMAR |

HAMOUDI
LE DEMANDEUR.

SETIF LE 30.11.10

LE RESPONSABLE DE LA STRUCTURE.

الملحق رقم: (28)

EPE Les Moulins des Hauts-Plateaux/Spa
FILIALE de ERIAD - SETIF
B.P. 84 - CHOUF EL-KEDDAD - SETIF

IN 02 N° 000071

UNITE : M.H.P.S
CODE : / /

Structure Emettrice : G.D.S
Magasin Emetteur : P.N
Référence de la Demande de Fourniture :
N° 2475 DATE : 30 / 11 / 2010

## Demande d'Approvisionnement

DIFFUSION :
- Original Blanc — Section Approvisionnement
- Exemplaire Bleu — Section Approvisionnement
- Exemplaire Rose — Souche

IMP. PAPSET

| QUANTITE | DESIGNATIONS | REFERENCES | OBSERVATIONS |
|---|---|---|---|
| 04 | ROULEMENT 02 RANGÉ | à BILLE | P/DISTRIBUTEUR |
| 04 | JOINTS D'ACCOUPLEMENT | 61118/53 | " |
| 08 | RESSORT à BOUDIN | 8 SPIRALE | " |
| 04 | JOINTS SPIS | 35x62x10 | " |
| 10 | GRAISSEUR | M6 | " |
| | | | LIGNE SABLAINE |

SETIF, le 30 / 11 / 2010

Le Magasinier — Le Chef de Section Reception et Magasinage — Le Chef de Structure

رئيس فرع التموين وتسيير المخزون
شتوح رضا

الملحق رقم: (29)

| ERIAD SETIF<br>LES MOULINS DES HAUTS PLATEAUX / S P A | DEMANDE D'ACHAT<br>№ 000284 | REF : P.APRO 01<br>INDICE : 01<br>DATE : 20/04/2004 |
|---|---|---|

**SERVICE APPROVISIONNEMENT**
**REFERENCE DE LA DEMANDE D'APPROVISIONNEMENT**
**DATE :** 66 / 25/11/2010 70 -> 30.11.2010
67 30/11/2010 71 -> 30.11.2010
68 30/11/2010

| Quantité | Désignation | Référence | Observation |
|---|---|---|---|
| 05 | Roue listing G.F | 3 ex S.M | |
| 02 | Cylin Bloc Arriere | | 00628-199-19 |
| 02 | Manchons CARDANS Cote | G/D | " " " |
| 01 | Cremallaire Complet avec Bras | | " " " |
| 02 | Relais de Niveau liquide S-50 | P/Armoire Chaudiere | |
| | SSR liquide level Control | à vapeur (ECferal) | |
| 02 | Disjoncteur moteur | GV2-ME07 | P/Armoire electric |
| 02 | Disjoncteur moteur | GV2-ME08 | Reception |
| 02 | Additif | GV-AN11 | Presse Pate SpaG |
| 02 | Contacteur LC1D40 | B 380V | P/Pompe S/Vide |
| | | | Cave Echouf |
| 04 | Roulement 02 Rangé | à Bille | P/Distributeur |
| 04 | joint ~~Spie~~ D'accouplement | 644853 | " |
| 02 | Ressort a Rondelle | Spiroll | " |
| 04 | joint Spie | 35x62x10 | " |
| 10 | Graisseurs | M6 | " |
| | | | P/Ligne Sabiaumire |

| Le Chef de service Approvisionnement | Le Directeur Exploitation | Le Directeur Général |
|---|---|---|
| | | المدير العام<br>عزوز لطرش |

الملحق رقم: (30)

الريـــاض سطيـــف
مطاحن الهضاب العليا ش/م

رمز...../...../.....

مصلحـة التمـوين

مرجع طلب الشراء

رقم.....

تاريخ...../...../.....

سوق ـ مناقصة ـ مقايسة ـ إتفاقية

رقم.....من...../...../.....

وصل إيداع رقم № 008325

يرسل الى :
بيضاء : الممـون
خضـراء : الممـون
زرقـاء : مصلحة التموين
صفـراء : مصلحة تسيير المخزونات
صفـراء : مصلحة تسيير المخزونات
وردى : حافظـة

الممـون : أو المورد: Ets Boutaghi ABS

Setif

| الكمية | تعيين البضائع | المرجع | سعر الواحد | المجموع | إطار خاص بمصلحة التموين |
|---|---|---|---|---|---|
| 04 | Roulement a Bille 2 Rangé 3210 | | | | |
| 04 | Joint D'Accouplement 64483 | | | | |
| 08 | Ressort a Boudin (Spirale) | | | | |
| 04 | Joint Spie 35 x 62 x 10 | | | | رئيس مصلحة التموين |
| 10 | Graisseur M6 | | | | |
| 06 | Courroie 13 x 1750 | | | | |

سطيف يوم 06/01/2010

شـروط البيـع

مكان التسليم
مدة التسليم
شروط النقل
مدة التسديد
وسيلة الدفع

رئيس الإستغلال

رئيس دائرة التوريد وتسيير المخزون
محمد لحبيب مدور

موافقة رئيس الإدارة والمالية

مكلف بوظيفة الإدارة والمالية
عبد الله ستر الرحمان

الرئيس المدير العام

المدير العام
عزوز لطرش

1) الأصل والنسخة الثانية لا تمضى إلا من طرف المدير
أما النسخ الأربعة فيجب أن تكون ممضاة من طرف الاربعة
2) اشطب كل ما هو غير لازم

الملحق رقم: (31)

# ETS BOUTALBI ADEL

Adresse:Cite Ouled Brahem
Rue Cherikhi Zouaoui N°1 Setif
N°RC : 0466453A06
IDFiscal : 198219140873126
N° Article: 19012069061

Client :ERIAD
Adresse :Setif
Chouf lekdad SETIF
N°RC : 97 B 0082109
IDFiscal :009719010750624
N° Article: 190 1949 5021

DATE: 06/10/2010

FACTURE N°: 066/2010

| REF | Designation | Qt | Prix U | Total |
|---|---|---|---|---|
| 1 | Roulement a bille 3200 | 4 | 950,00 | 3800,00 |
| 2 | Joint d'accouplement 644853 | 4 | 800,00 | 3200,00 |
| 3 | ressort a boudain (spiralle ) | 8 | 1200,00 | 9600,00 |
| 4 | Joint spit 35x62x10 | 4 | 450,00 | 1800,00 |
| 5 | Graisseur M6 | 10 | 250,00 | 2500,00 |
| 6 | Courroie 1750x13 | 6 | 1050,00 | 6300,00 |
| | | | THT | 27200,00 |
| | | | TVA 17% | 4624,00 |
| | | | TTC | 31824,00 |

Facture arrettée a la somme du : Trente et un mille huit cent vingt quatre Dinars Algerien

ETS BOUTALBI ADEL Pièces Détachées Cité Ouled Brahem SETIF R.C.N°: 0466453 A 06

الملحق رقم: (32)

E.R.I.A.D - S E T I F / S.P.A
UNITE : CLC SETIF
CODE : 01 00 80
EMETTEUR :
SERVICE APPROVISIONNEMENT

B O N DE R E C E P T I O N N°BON : 1

PAGE : 1
DATE D'EDITION : 16/03/2011 HEURE D'EDITION : 10:20:12

| NOM OU RAISON SOCIAL DU FOURNISSEUR : | BON LIVRAI OU FACT | BON DE COMMANDE: | MOYEN DE TRANSPORT: | DATE DE RECEPTION :09/01/2011 |
|---|---|---|---|---|
| BOUTALBI ADEL | N :066/10 | N :008325 | TOUT MOYENS | ACHETEUR: |
| ADRESSE COMPLETE:SETIF | DU:06/10/2010 | DU:06/12/2010 | IMMATRICULATION: | CHERRABA |
| CODE FOUNISSEUR : BOUTALBI | | | | |

| PARTIE RESERVE AU MAGASIN | PARTIE RESERVE A LA GESTION STOCKS | REF.Accord Impot:IMPOT/255/DDT/8 |
|---|---|---|

| DESIGNATION | REFERENCE EXACTE | QUANTITE | | VALORISATION | | | | | | Taux Recup TVA : 24.94 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | COMMANDE | RECEPTION | P.U MARCHA | FRAIS D'APP.U | TOTAL | TAUX | NOUV. P.U. HT | NOUVEAU VAL HT | TVA A RECUPERE |
| ROULEMENT A BILLE | 3200 | 4.00 | 4.00 | 950.00000 | 0.00000 | 950.00000 | 17 | 1071.22190 | 4284.88760 | 161.11240 |
| JOINT D'ACCOUPLEMENT | 644853 | 4.00 | 4.00 | 800.00000 | 0.00000 | 800.00000 | 17 | 902.08160 | 3608.32640 | 135.67360 |
| RESSORT A BOUDAIN | (SPIRALE) | 8.00 | 8.00 | 1200.00000 | 0.00000 | 1200.00000 | 17 | 1353.12240 | 10824.97920 | 407.02080 |
| JOINT SPIE | 35X62X10 | 4.00 | 4.00 | 450.00000 | 0.00000 | 450.00000 | 17 | 507.42090 | 2029.68360 | 76.31640 |
| GRAISSEUR | M6 | 10.00 | 10.00 | 250.00000 | 0.00000 | 250.00000 | 17 | 281.90050 | 2819.00500 | 105.99500 |
| COURROIE DENTEE | 12.5X1750(MOUILLEUR) | 6.00 | 6.00 | 1050.00000 | 0.00000 | 1050.00000 | 17 | 1183.98210 | 7103.89260 | 267.10740 |
| 3121100 | | | | | | | | TOTAL | 30670.77440 | 1153.22560 |

| M A G A S I N | STRUCTURE GESTION DES STOCKS |
|---|---|
| RECEPTIONE PAR M:CHETTOUH REDHA<br>MAGASINIER:CHETTOUH REDHA<br>SIGNATURE DU MAGASINIER | Livraison conforme à la reception et au bon de commande<br>LE :09/01/2011<br>SIGNATURE DU CHEF DE SECTION RECEPTION ET MAGASINAGE |
| | Prise en charge conforme a la commande,a la reception et a la facture<br>LE :09/01/2011<br>LE RESPONSABLE DE LA STRUCTURE |

الملحق رقم: (33)

E.R.I.A.D - S E T I F / S.P.A

UNITE :CLC SETIF
CODE :01 00 80
SERVICE :GESTION DES STOCKS
MAGASIN :PIECES DE RECHANGES

B O N DE S O R T I E N°: 1

DATE D'EDITION : 16/03/2011
HEURE D'EDITION : 10:21:29
PAGE : 1

REFERENCE DE LA DEMANDE DE FOURNITURE :
N° : 4768 DATE :14/12/2010 EMETTEUR : DEPARTEMENT :EXPLOITATION
SERVICE :MAINTENANCE
UTILISATEUR :LIGNE SABIAMINE

| | PARTIE RESERVEE AU MAGASIN | | | PARTIE RESERVEE A LA GESTION DES STOCKS | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | DESIGNATION | REFERENCE | QUANTITE | PRIX UNITAIRE | TOTAL | N° DE COMPTE | IMMATRICULATION |
| 4990 | ROULEMENT A BILLE | 3200 | 4.00 | 1071.22190 | 4284.88760 | | 90 00 01 |
| 4991 | JOINT D'ACCOUPLEMENT | 644853 | 4.00 | 902.08160 | 3608.32640 | | 90 00 01 |
| 4992 | JOINT SPIE | 35X62X10 | 4.00 | 507.42090 | 2029.68360 | | 90 00 01 |
| 4993 | GRAISSEUR | M6 | 10.00 | 281.90050 | 2819.00500 | | 90 00 01 |
| | | | | | 12741.90260 | 3121100 | |

LE MAGASINIER

Le : 09/01/2011
UTILISATEUR

HAMOUDI YACINE

LE CHEF DE SERVICE GESTION DES STOCKS

الملحق رقم: (34)

UNITE : CLC SETIF
CODE : 01 00 80

B O N DE C O N S O M M A T I O N

DU MOIS DE :Janvier
N° COMPTE :3121100
PAGE : 1
DATE D'EDITION : 16/03/11 HEURE D'EDITION : 11:07:02

| DATE | N°DU BON | QUANTITE | C U M P | MONTANT | DESIGNATION | REFERENCE | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 09/01/11 | 1 | 4.00 | 1071.22190 | 4284.88760 | ROULEMENT A BILLE | 3200 | 14990 |
| 09/01/11 | 1 | 4.00 | 902.08160 | 3608.32640 | JOINT D'ACCOUPLEMENT | 644853 | 14991 |
| 09/01/11 | 1 | 4.00 | 507.42090 | 2029.68360 | JOINT SPIE | 35X62X10 | 14992 |
| 09/01/11 | 1 | 10.00 | 281.90050 | 2819.00500 | GRAISSEUR | M6 | 14993 |
| 12/01/11 | 23 | 1.00 | 565.57991 | 565.57991 | ROULEMENT A BILLE | 6206 2RS1 | 10813 |
| 12/01/11 | 23 | 1.00 | 353.97345 | 353.97345 | ROULEMENT A BILLE | 6205 2RS1 | 10812 |
| 16/01/11 | 24 | 4.00 | 353.97345 | 1415.89380 | ROULEMENT A BILLE | 6205 2RS1 | 10812 |
| 16/01/11 | 28 | 3.00 | 366.78722 | 1100.36166 | COURROIES TRAPEZOIDALE | 13X2475 (13X2 | 12131 |
| 18/01/11 | 35 | 3.00 | 849.70365 | 2549.11095 | COURROIE TRAPEZOIDALE | 17X3465 | 11397 |
| 18/01/11 | 36 | 3.00 | 849.70365 | 2549.11095 | COURROIE TRAPEZOIDALE | 17X3465 | 11397 |
| 23/01/11 | 51 | 1.00 | 104.11000 | 104.11000 | CHAINE DOUBLE | PAS 15,875 | 11210 |
| 23/01/11 | 52 | 1.00 | 7902.17000 | 7902.17000 | MOTEUR FISCHBEIN | 12400 220 V | 11030 |
| 23/01/11 | 54 | 2.00 | 73.75000 | 147.50000 | BAGUE DETANCHEITE | 32/45/7 | 10501 |
| 23/01/11 | 54 | 8.00 | 1353.12240 | 10824.97920 | RESSORT A BOUDAIN | (SPIRALE) | 14994 |
| 25/01/11 | 59 | 4.00 | 139.42500 | 557.70000 | BAGUES D'ETENCHEITE | 24X40X10 | 10592 |
| 25/01/11 | 62 | 3.00 | 41.94000 | 125.82000 | BAGUES D'ETENCHEITE | 70X90X10 | 10630 |
| | TOTAL : | 56.00 | | 40938.21252 | | | |

الملحق رقم: (35)

MINISTERE DE L'AGRICULTURE

OFFICE ALGERIEN INTERPROFESSIONNEL DES CEREALES
5,RUE FERHAT BOUSSAD ALGER

(O.A.I.C/E.P.I.C)
N°R.C: 99B0009732
Code Fiscal : 099216029765900
Article d'imposition : 16.025140004
Compte BADR N° : 697-800-267-54-300

679

ORGANISME STOCKEUR / CCLS SETIF

FACTURE / OAIC N° 127 LE : 10/08/2011

DOIT : ERIAD DE SETIF

| DESIGNATION DU PRODUIT | QUANTITE (en q) | PRIX UNITAIRE (DA/ql) | MONTANT (en DA) |
|---|---|---|---|
| BLE DUR | 14045.00 | 2280.00 | 32022600.00 |
| MONTANT TOTAL : | | | 32022600.00 |

ARRETEE LA PRESENTE FACTURE A LA SOMME DE : TRENTE DEUX MILLION VINGT DEUX MILLE SIX CENT DINARS

الملحق رقم: (36)

T I F / S.P.A
INS DES HAUTS PLATEAUX/SPA

BON DE RECEPTION N°BON : 48

PAGE : 1
DATE D'EDITION : 13/03/2011 HEURE D'EDITION : 11:11:09

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| CIAL DU FOURNISSEUR : RAS EL MA | BON DE LIVRAISON : N :127 DU:10/03/2011 | BON DE COMMANDE: N : DU: / / | MOYEN DE TRANSPORT: IMMAIRICULATION: | DATE DE RECEPTION :10/03/2011 ACHETEUR: APPROS |

| PARTIE RESERVE AU MAGASIN | | | | PARTIE RESERVE A LA GESTION STOCKS | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | REFERENCE EXACTE | QUANTITE | | VALORISATION | | | | | TVA TOTALE DEDUCTIBLE | | |
| | | COMMANDE | RECEPTION | P.U MARCHA | FRAIS D'APP.U | TOTAL | P.U REEL | VAL DE STOCKAGE | TAUX | TVA(FRAIS_AP) | MONTANT |
| | | 14045.00 | 14045.00 | 2280.00000 | 0.00000 | 2280.00000 | 2280.00000 | 32022600.00000 | 0 | 0.00000 | 0.00000 |
| | | | | | | | TOTAL : | 32022600.00000 | | | 0.00000 |

| G A S I N | STRUCTURE GESTION DES STOCKS |
|---|---|
| :DOUDOU | Livraison conforme à la reception et au bon de commande<br>LE :10/03/2011 |
| ASINIER | SIGNATURE DU CHEF DE SECTION RECEPTION ET MAGASINAGE |
| | Prise en charge conforme a la commande,a la reception et a la facture<br>LE :10/03/2011 |
| | LE RESPONSABLE DE LA STRUCTURE |

إطار مكلف بإستلام م.أ

رئيس مصلحة تسيير المخزونات
خريوش بشير

الملحق رقم: (37)

MINISTERE DE L'AGRICULTURE

OFFICE ALGERIEN INTERPROFESSIONNEL DES CEREALES
5,RUE FERHAT BOUSSAD ALGER

(O.A.I.C/E.P.I.C)
N°R.C: 99B0009722
Code Fiscal : 099216029765900
Article d'imposition : 16.025140004
Compte BADR N° : 697-300-267-54-300

ORGANISME STOCKEUR / CCLS SETIF

FACTURE / OAIC N° 106 LE : 26/02/2011

DOIT : ERIAD DE SETIF

| DESIGNATION DU PRODUIT | QUANTITE (en q) | PRIX UNITAIRE (DA/ql) | MONTANT (en DA) |
|---|---|---|---|
| BLE TENDRE | 413.00 | 1285.00 | 530705.00 |
| MONTANT TOTAL : | | | 530705.00 |

ARRETEE LA PRESENTE FACTURE A LA SOMME DE :
CINQ CENT TRENTE MILLE SEPT CENT CINQ DINARS

MODE DE PAYEMENT :

P/LE DIRECTEUR GENERAL DE L'OAIC
ET PAR DELEGATION

المدير
جمال دامس

الملحق رقم: (38)

UNITE : LES MOULINS DES HAUTS PLATEAUX/SPA
CODE : 01 00 80
EMETTEUR :
GESTION DES STOCKS

BON DE RECEPTION N°BON : 42

PAGE : 1
DATE D'EDITION : 28/02/2011 HEURE D'EDITION : 13:53:41

| NOM OU RAISON SOCIAL DU FOURNISSEUR : C.C.L.S. ADRESSE COMPLETE:SETIF | BON DE LIVRAISON : N :106 DU:26/02/2011 | BON DE COMMANDE: N : DU: / / | MOYEN DE TRANSPORT: INMATRICULATION: | DATE DE RECEPTION :26/02/2011 ACHETEUR: APPROS |
|---|---|---|---|---|

| PARTIE RESERVE AU MAGASIN | | | | PARTIE RESERVE A LA GESTION STOCKS | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| DESIGNATION | REFERENCE EXACTE | QUANTITE | | VALORISATION | | | | | TVA TOTALE DEDUCTIBLE | |
| | | COMMANDE | RECEPTION | P.U MARCHE | FRAIS D'APP.U | TOTAL | P.U REEL | VAL DE STOCKAGE | TAUX | TVA(FRAIS_AP) MONT-HT |
| 10001 BLE TENDRE 3101120 | | 413.00 | 413.00 | 1285.00000 | 0.00000 | 1285.00000 | 1285.00000 | 530705.00000 | 0 | 0.00000 0.00000 |
| | | | | | | | TOTAL : | 530705.00000 | | 0.00000 |

| M A G A S I N | STRUCTURE GESTION DES STOCKS |
|---|---|
| RECEPTIONE PAR M:DOUDOU<br>MAGASINIER:GHARZOULI<br>SIGNATURE DU MAGASINIER | Livraison conforme à la reception et au bon de commande<br>LE :26/02/2011<br>SIGNATURE DU CHEF DE SECTION RECEPTION ET MAGASINAGE<br>Prise en charge conforme a la commande,a la reception et a la facture<br>LE :26/02/2011<br>LE RESPONSABLE DE LA STRUCTURE |

إطار مكلف باستلام م.ا

رئيس مصلحة تسيير المخزونات
خريوش بشير

الملحق رقم: (39)

| | | |
|---|---|---|
| ERIAD SETIF<br>Les Moulins des Hauts Plateaux SETIF | FEUIELLE DE TRANSFERT MATIERE PREMIERE | REF:EP GDS 01<br>INDICE: 01<br>DATE:14/02.04<br>PAGE : 01/01 |

**Journée du:** 26/02/2011.

**UNITE:** ZAIM CHERIF.

| DESIGNATION | QUANTITE CONSTATEE (qx) | ORIGINE DE LA MATIERE PREMIERE |
|---|---|---|
| BLE DUR | | |
| BLE TENDRE | 413,80 | |
| AUTRES | | |

**OBS: LA QUANTITES ANNONCE** 413,00 **QX**

**VISA: DU RES-MOULIN**

**VISA CH-SEC-M/P**

**VISA-RES-GES-ST**

الملحق رقم: (40)

28/0[illegible]/2011

| | PREMIERE équipe | | | | | Deuxième équipe | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| n | 500G | 01KG | 05KG | 20KG | 25KG | 500G | 01KG | 05KG | 20KG | 25KG |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |

ées 02,19 (4 [illegible] dans le son gros [illegible]

RODUITS ET EMBALLAGE CONFORME

PATE : MISE EN ŒI

VISA DU CHEF
IPE CONDITIONNEMENT

VISA DU
D'EQUIPE CONDIT

DU MAGASINIER GDS

VISA DU MAGA

VISA DU CHEF DE PRODUCTION FPA

الملحق رقم: (41)

IAD SETIF

MOULINS DES
S PLATEAUX/SPA

# FEUILLE DE TRANSFERT SEMOULE

Ref: E. P.PRO
Indice : 03
Date : 01/04/2
Page : 01/01

e du 30-03-2011

oule courante à 25KG première catégorie

| nation | Balance A | Balance B | Balance C | Balance D |
|---|---|---|---|---|
| début | | | | |
| fin | | | | |
| | | | | |
| r moulin | | | | |
| fert en QX | | | | |

oule courante à 25KG deuxième catégorie

| nation | Balance A | Balance B | Balance C | Balance D |
|---|---|---|---|---|
| début | | | | |
| fin | | | | |
| | | | | |
| r moulin | | | | |
| fert en QX | | | | |

emoule supérieure à 25 KG

| nation | Balance A | Balance B | Balance C | Balance D |
|---|---|---|---|---|
| début | 6913993 | | | |
| fin | 6916061 | | | |
| | 2132 | | | |
| r moulin | | | | |
| fert en QX | 533 QX | | | |

emoule supérieure à 10 KG ou 05KG

| nation | Balance A | Balance B | Balance C | Balance D |
|---|---|---|---|---|

الملحق رقم: (42)

| ERIAD SETIF<br>Les Moulins des Hauts Plateaux SETIF | Feuille de retour moulin | REF: EP GDS 02<br>INDICE: 02<br>DATE:<br>PAGE : 01/01 |
|---|---|---|

Unité:-.LAHMAR CHRIF

Expéditeur :GDS/MAGASIN-

Numéro du bon de retour :

Journée du retour fait-le : 01/12/2009

Journée du retour reçu le :

| Partie réservée a l'unité | | | | Partie réservée au magasinier | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| désignation des produits | Quantités | | Emargement | Quantités | | émargement |
| | QX | SAC | | QX | SAC | |
| SS 10 Kg | 1,10 | 11 | | | | |
| SS 25 Kg | 0,25 | 01 | | | | |

Visa du chef conditionnement

visa du magasinier

الرياض سطيف
سط من الهضاب العليا
مخزن السميد والعجائن للإرسال
نـ عمر السويف
LAHMAR Cherif

الملحق رقم: (43)

الريـاض ســـــطـــيـــف

مطاحن الهضاب العليا - ش.م رأسمالها 265.000.000 د ج

ERIAD SETIF/ LES MOULINS DES HAUTS PLATEAUX

Spa au capital de 265.000.000 DA

RC N° 97 B 0082109
Code Fiscal 098319019046223
N° Compte 697.300.300.172.56
BADR - Agence 698 SETIF
Tél : (036) 91 85 62 - 91 85 64
Fax : (036) 91 33 50 - 91 85 64

# FACTURE N° 328

Date 30/01/2011

CHOUF LEKDAD SETIF
CD PATES S/PRODUITS Code :0725

**Paiement**

Paiement VERSMENT
V/B.CCP N° CCPN°560
Cheque N°
B.CMD N° 319/2011 Du:30/01/2011
Du 29/01/2011 Sur:CHOUF LEKDAD

**Doit**

N.P/R.S BOLAHOUACHE LYES
Adresse CITECHOUHADARUEDJABASINECONSTANTINE
N° RC 25/000351336A08 Code Client 200/25
Classification G GROS/ DEPOSITAIRES
197404030110550

| Code Produit | Désignation du produit | Condit. | U.Mesure | TVA | Quantité | PU en HT | Montant |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 171127 | SON GROS B/DUR.SACS | SACS | QL | 7 | 50 | 1588.78 | 79439.00 |
| | | | | | S/TOTAL PRODUIT en HT | | 79439.00 |
| 321000 | TAUX TVA 7 % | | | | | | 5560.73 |
| | | | | | S/TOTAL TVA | | 5560.73 |
| | | | | | S/TOTAL PRODUIT en TTC | | 84999.73 |
| | R A J O U T S | | | | | | |
| | | | | | S/TOTAL RAJOUTS en TTC | | 0.00 |
| | D E D U C T I O N | | | | | | |
| | | | | | S/TOTAL DEDUCT. | | 0.00 |
| | Facture Servie | | | | | | |
| | | | | | TOTAL en T.T.C | | 84999.73 |
| | | | | | | | 84999.73 |

NET A PAYER

Arrêtée la présente facture à la somme de QUATRE VINGT QUATRE MILLE NEUF CENT QUATRE VINGT DIX NEUF DINARS SOIXANTE TREIZE CENTIMES.

Facture établie par AKKIL MOHAMED

SIGNATURE

CACHET

Timbre

N° Aquit 328 Transport :30/01/2011
Immatric. Véhicule 18630/384/19
Propriétaire ZIREM AHMED

الملحق رقم: (44)

ERIAD-SETIF
LES MOULINS DES HAUTS
PLATEAUX SETIF
SERVICE GESTION STOCKS

Date:30/01/2011

NB:Duplicata

BON DE SORTIE N°: 412

Facture N°: 328
Client: BOLAHOUACHE LYES

| Code Produit | DESIGNATION | Quant | Prx_Unit | Montant |
|---|---|---|---|---|
| SGSEM | SON GROS SEMOUL | 10.00 | 1588.78 | 15887.80 |
| | | | Montant Total: | 15887.80 |

Magasinier: GHEDIR RABAH

N°Camion: 18630/384/19
Chauf: ZIREM AHMED

الملحق رقم: (45)

**E.R.I.A.D. SETIF**
**Les Moulins des Hauts-Plateaux / S.P.A.**

B.P. 84 - CHOUF EL-KEDDAD
SETIF

Retour Sur MHP

N° 015389

**~~BON DE SORTIE USINE~~**

SETIF, le, 01-12-2010

WILAYA :

DEPOT : Bordj Ozmar

| DESIGNATION | Quantité | Nombre de Sacs ou Boites |
|---|---|---|
| Farine 50 kg | 9 Qx | 18 Sacs |
| Sle cous Sucre 25 kg | 3,25 Qx | 13 Sacs |
| Sle Superieur 25 kg | 01 Qx | 4 Sacs |
| Retour Sur MHP Setif | | |
| Chauffeur : HACHICHI Farouk | | |

CHAUFFEUR : HACHICHI Farouk

CAMION : 1047.302.19

Le Magasinier,

الملحق رقم: (46)

| Les Moulins des Hauts plateaux/spa 845.830.000 DA<br>ERIAD SETIF<br>Tél stand : 036 91 85 35-Post RMQ 136 | Système Management de la Qualité<br>Bon retour moulin<br>le 01/12/10 | Réf: E.I.PR.COM<br>Indice : 01<br>Date :<br>Page : 01/ |
|---|---|---|

SERVICE COMMERCIAL

N° D'ORDRE ...31.....

Structure expéditrice : Bougara

| Désignation | Conditi | Quantité | Observation |
|---|---|---|---|
| Farine panifi | 50kg | 09 qx | |
| Semule courante | 25kg | 3,25 qx | |
| Semule extra 25kg | 25kg | 01 qx | |
| Chauf Hacheni Fatah | | | |

Réception

Cachet et signature

الملحق رقم: (47)

| ERIAD -SETIF<br>Les Moulins des Hauts Plateaux SPA | BULLETIN D'ANALYSE<br>Unité Lahmar Cherif | REF : E.P LAB. 02<br>INDICE : 02 |
|---|---|---|

**Date de prélèvement :** 01-12-2010

**Heure de prélèvement :** dépôt Baugaa

**Bulletin n°**

**Blé Dur réceptionnée :**

| Analyses / Produits | PHL | | Humidité | |
|---|---|---|---|---|
| | Résultats | Norme | Résultats | Norme |
| | | > 74KG/H | | < 17 % |

| Analyses / Produits | Humidité | |
|---|---|---|
| | Résultats | Norme |
| | | 16 - 16,5 |

**Observation :**

**Produits Finis :** S.EXT 10 du Aout 2010 - S.courante du 10/2010 ; 3,25 g/x Farine panifiable 9

| Analyse / Produit | Humidité | | Taux cendre | | Granulation | | | | | | Acidité WA 1182 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | résultats | Norme | résultats | Norme | 630 | 450 | 355 | 250 | 200 | FT | résultats | Norme |
| S.EXT 10 KG | | 14,5 max | | 1 max | | | | | | | | 0,065 max |
| S.EXT 25 KG | | 14,5 max | | 1 max | | | | | | | | 0,065 ma. |
| S.COURT 25 KG | | 14,5 max | | 1,3 max | | | | | | | | 0,08 max |
| S.PATES | | 14,5 max | | 0,88 | | | | | | | | 0,065 max |
| F. DE BLE | | | | | | | | | | | | |

**Observation :** Présence des larves.

**ANALYSES EFFECTUEE PAR :**

**VISA DU REPONSABLE**

الملحق رقم: (48)

ERIAD - SETIF / S.P.A
UNITE :CLC SETIF

PAPILLON DE COMPTAGE N°: 4159 (1)

CODE :01 00 80 DATE & HEURE D'EDITION : 13/12/2010 10:18:38

LIEU D'INVENTAIRE :
LOT :
DESIGNATION DU PRODUIT : BOULONS H-P-F
CODE DU PRODUIT : 11862 UNITE DE MESURE : PI
REFERENCE : 10X70
COMPTE COMPTABLE : 3124200 N° CASIER : 0000

REMARQUES EVENTUELLES :

DATE ET HEURES DE COMPTAGE :

QUANTITE :

VISA DU RESPONSABLE DE COMPTAGE : VISA DU RECAPITULATEUR

الملحق رقم: (49)

**E.R.I.A.D SETIF / LES MOULINS DES HAUTS PLATEAUX / SPA**

Code 1219715

UNITE .....

SERVICE .....

MAGASIN .....

**FICHE DE STOCK N°** .....

CASIER N° ..... REFERENCE N° .....

DESIGNATION ..... Glace de Porte

COMPTE COMPTABLE ..... 317. 1300

OBSERVATIONS ..... Pour KAR. K 66

UNITE DE MESURE ..... Pi

| DATE | N° BON DE SORTIE ET RECEPTION | QUANTITES | | | | OBSERVATION |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | STOCK INITIAL | ENTREE | SORTIE | STOCK FINAL | |
| 31/12/01 | SI | 01 | | | 01 | |
| 30/06/03 | SI | 01 | | | 01 | |
| 31/12/03 | SI | 01 | | | 01 | |
| 30/06/04 | SI | 01 | | | 01 | |
| 31/12/04 | SI | 01 | | | 01 | |
| 30.06.05 | SI | 01 | | | 01 | |
| 31/12/05 | SI | 01 | | | 01 | |
| 30/06/06 | SI | 01 | | | 01 | |
| 31/12/06 | SI | 01 | | | 01 | |
| 16.10.07 | 4AB | | | 01 | 00 | |
| 31.12.07 | SI | 00 | | | 00 | |
| 31-12-08 | SI | 00 | | | 00 | |
| 31/12/09 | SI | 00 | | | 00 | |

الملحق رقم: (50)

**ERIAD SETIF LES MOULINS**
**DES HAUTS PLATEAUX / SPA**

**FICHE D'IDENTIFICATION**

MAGASIN : P.R

CODE : 12575

Désignation du Produit : GLACE DE PORTE

Unité de Mesure : PE

Code : 12575

Référence : P/ K66

Compte comptable : 312 1300

Etat du Produit (1) Normal/Obsoleté/Endommagé/Avarié

# فهرس الأشكال

| رقم الشكل | البيـان | الصفحة |
|---|---|---|
| (01) | معايير التدقيق المتعارف عليها. | 23 |
| (02) | مراحل التخطيط لعملية التدقيق | 29 |
| (03) | هيكل التقرير النمطي – حالة الرأي النظيف – | 45 |
| (04) | هيكل التقرير النمطي بخلاف التقرير النظيف. | 47 |
| (05) | يوضح كيف يؤدي فصل المسؤوليات إلى وجود رقابة جيدة. | 62 |
| (06) | مخطط نموذجي لسير العمليات في دورة المخزون بمؤسسة إنتاجية. | 69 |
| (07) | إطار عام للرقابة الداخلية وفقا لنموذج COSO. | 83 |
| (08) | مقومات نظام الرقابة الداخلية | 88 |
| (09) | إجراءات الرقابة الداخلية. | 90 |
| (10) | مراحل التوصل إلى فهم كامل لنظام الرقابة الداخلية | 116 |
| (11) | الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الهضاب العليا – سطيف – | 136 |
| (12) | علاقة وظيفة تسيير المخزونات بأهم الأقسام الأخرى. | 142 |
| (13) | الهيكل التنظيمي لوظيفتي التموين وتسيير المخزونات. | 155 |
| (14) | خريطة تدفق المعلومات لدائرة التموين وتسيير المخزونات | 157 |

# فهرس الجداول

| رقم الجدول | البيـــــان | الصفحة |
|---|---|---|
| (01) | يمثل التمييز بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي | 14 |
| (02) | علاقة إدارة المخازن بالإدارات الأخرى. | 57 |
| (03) | بطاقة سجل المخزون وفقا لنظام الجرد المستمر | 60 |
| (04) | كيفية تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل. | 65 |
| (05) | يوضح العلاقة المتبادلة بين إدارة المشتريات و إدارة المخزن. | 73 |
| (06) | توضيح العلاقة بين مخاطر التدقيق و أدلة الإثبات | 103 |
| (07) | عرض الوحدات الفرعية لمجمع رياض سطيف | 132 |
| (08) | جدول يوضح الإجراءات المتبعة لسيرورة وظيفة التموين. | 143 |
| (09) | جدول الفصل بين الوظائف | 159 |
| (10) | نقاط القوة و نقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية. | 166 |
| (11) | جدول تحليل الإختلالات | 171 |
| (12) | تصنيف نقاط القوة حسب العمليات المالية المتعلقة بالمخزونات. | 179 |
| (13) | ورقة الاختبارات المنفذة على مستوى دائرة التموين وتسيير المخزونات حول تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية. | 184 |
| (14) | مصفوفة خطر الرقابة في دورة عمليات المخزون | 187 |

# قاموس المصطلحات

| | |
|---|---|
| Semoule | السميد |
| Farine | الدقيق |
| Pates | العجائن |
| Couscous | الكسكسي |
| Elément clés de contrôle | عناصر الرقابة الأساسية |
| Feuille de transfert produit finis | ورقة تحويل المنتجات التامة |
| Facture | الفاتورة |
| Bon de sortie usine | وصل الخروج من المصنع |
| Bon d'expression des besoins | طلب احتياجات |
| Demande de fournitures | طلب توريدات |
| Demande d'approvisionnement | طلب التموين |
| Demande d'achat | طلب الشراء |
| Bon de commande | وصل الطلب( أمر الشراء) |
| Démarcheur | المشتري |
| Bulletin d'agréage | كشف المعاينة |
| L'agréeur | المعير |
| Demande de payement | طلب الدفع |
| Commission d'achat | لجنة المشتريات |
| Etat de réception journalier | قائمة استلام يومية |
| Taux de réfaction | معدل الموافقة |
| En vrac | غير معبأ |
| En sacs | أكياس معبأة |
| Sellouts de réception | مخازن الاستقبال |
| Pont bascule | الوزان الآلي |
| Ticket de pesage | تذكرة الوزن |
| Procès-verbal de constatation | محضر إثبات الانحراف المكتشف |
| Fiches de stocks | بطاقات المخزون |
| Feuille de transfert matière première | ورقة تحويل المواد الأولية الخام |

| | |
|---|---|
| Chef Moulin | رئيس المطحنة |
| L'index compteur des balances | مؤشر عداد الميزان |
| Chef conditionnement | مسؤول التوضيب |
| Feuille de retour Moulin | ورقة إرجاع للمطحنة |
| Bon de retour Moulin | وصل إرجاع للمطحنة |
| Commission de déclassement | لجنة إعادة التصنيف |
| Bulletin d'analyse | كشف تحليلي |
| Peseur | الوازن |
| Bon d'enlèvement | إذن بالرفع |
| Reconditionnement | إعادة التعبئة |
| Récapitulation de réception | ملخص الإستلامات |
| Stockage | التخزين |
| Déstockage | التفريغ ( الإخراج) |
| Pillage par palets | الترتيب على الرفوف |
| Etagères | الطوابق |
| Etat mensuel | قائمة شهرية |
| Tests de cheminement | اختبار سير العمليات |
| Tests de permanence | اختبارات الديمومة |
| Tests de Contrôle | اختبارات الرقابة |
| Test de conformité | اختبارات المطابقة |

# قائمة المختصرات

| | |
|---|---|
| **O.A.I.C** | **O**ffice **A**lgérien **I**nterprofessionnel de **C**éréales. |
| **S.E.C** | **S**ecurities and **E**xchange **C**ommission. |
| **I.F.E.C** | **I**nstitut **F**rançais des **E**xperts **C**omptable |
| **I.F.A.C** | **I**nternational **F**ederation of **Ac**countants |
| **C.O.S.O** | **Co**mmittee of **S**ponsoring **O**rganization |
| **I.A.A.S.B** | **I**nternational **A**uditing and **A**ssurance **S**tandard Board |

## ملخص

يعد موضوع الرقابة الداخلية من المواضيع الهامة بالنسبة لمراقب الحسابات، إذ يعد نقطة البدء التي ينطلق منها في أداء المهام المناطة به، وذلك عن طريق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية و في ضوء هذا التقويم يتعرف على نقاط القوة وأوجه القصور الموجودة في الإجراءات الرقابيةو يختار إجراءات التدقيق ويحدد حجم الاختبارات التي سيعتمد عليها في الفحص.

ومن هذا المنطلق تأتي هذه الدراسة كمحاولة لدراسة مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية عند تكليفه بمهمة التدقيق، إذ يسعى من خلال تقويمه لنظام الرقابة الداخلية لدورة عمليات المخزون إلى التعرف على مستويات خطر الرقابة والوقوف على درجة فعالية النظام ومدى إمكانية الاعتماد عليه في إتمام باقي مراحل عملية التدقيق، وفي ضوء ذلك يتم تخطيط الاختبارات الأساسية التي تهدف إلى التأكد من صحة المعلومات المالية المتعلقة بالمخزونات بصورة كافية، ومدى تحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية وكذا أهداف نظام الرقابة الداخلية .

وفي ضوء ما تقدم فإن مشكلة الدراسة تكمن في عدم وضوح عناصر الرقابة الداخلية كما وردت في معيار (C.O.S.O) لدى معظم مراقبي الحسابات مما يودي إلى ضعف وتباين مستوى العناية المبذولة في فحص وتقويم هذه العناصر المتعلقة بالنظام للوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق، ويؤدي ذلك إلى خلل في تقييم مخاطر الرقابة الداخلية وسوء التخطيط لإجراءات التدقيق وعدم صحة النتائج التي يتم التوصل إليها، والمتمثلة أساسا في إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى تمثيل المعلومات المالية المتعلقة بالمخزونات بصورة صحيحة.



**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الخارجي، نظام الرقابة الداخلية، مخاطر التدقيق، خطر الرقابة الداخلية، أساليب الرقابة الرئيسية.



## Résumé

Le contrôle interne est parmis les étapes essentielles pour le travail de l'auditeur externe, parce que ce dernier et à chaque fois qu'il commence sa mission c'est par l'évaluation du système de contrôle interne concernant de l'Enterprise qu'il doit débuter.

D'après cette évaluation, il peut déterminer les points forts et les points faibles du système de contrôle interne, déterminer les procédures de l'audit, le volume de l'échantillon qu'il va le tester pour examiner le système de contrôle interne et détecter ces risques .

On a baser notre étude sur l'efficacité de contrôle interne sur le cycle de stock et l'évaluation des risques de contrôle pour avoir la réalisation des objectifs d'audit liés aux opérations financières, et comment la relation entre les niveaux des risques et l'efficacité de système de contrôle interne comme un essai, pour déterminer est ce que l'auditeur port en considération les résultats de l'évaluation.

Mais le problème que se pose au niveau de contrôle interne c'est que il ya un manque chez les auditeurs de comprendre les éléments du système de contrôle interne d'après les normes en ce qui concerne le (C.O.S.O), et qui vont influencer sur le plan de l'audit et aussi finalement sur l'opinion de l'auditeur vers la réalité et l'exactitude des informations financières des stocks.



**Mots clés** : Audit externe, Système de contrôle interne, Risques d'audit, Risque de contrôle, Eléments de contrôle clés.