جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

من إعداد الطالب: محمد سلاق

بعنوان

دور محافظ الحسابات في تدقيق المخزونات

ـ دراسة حالة مؤسسة كوسيدار قنوات الشراقة ـ

نوقشت وأجيزت علنًا بتاريخ: 2019/09/11

أمام اللجنة المكونة من الأساتذة

الرتبة	الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
د/	جيلالي بهاز	جامعة غرداية	رئيسا
د/	خضير خبيطي	جامعة غرداية	مشرفا ومقررًا
د/	بوحفص رواني	جامعة غرداية	مناقشا

الموسم الجامعي: 2019/2018م

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

من إعداد الطالب: محمد سلاق

بعنوان

دور محافظ الحسابات في تدقيق المخزونات

ـ دراسة حالة مؤسسة كوسيدار قنوات الشراقة ـ

نوقشت وأجيزت علنًا بتاريخ: 2019/09/11

أمام اللجنة المكونة من الأساتذة

الرتبة	الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
د/	جيلالي بهاز	جامعة غرداية	رئيسا
د/	خضير خبيطي	جامعة غرداية	مشرفا ومقررًا
د/	بوحفص رواني	جامعة غرداية	مناقشا

الموسم الجامعي: 2019/2018م

شكر وعرفان

الحمد لله على أن أنعم وسهل وأرشد فله الحمد كله وله الشكر كله على ما توصلنا ومنحنا الصبر ومكننا لإنجاز هذا العمل

إليه وبعد :

تتقدم بالشكر الجزيل ووافر الامتنان والعرفان مع فائق الاحترام والتقدير

للأستاذ المشرف الدكتور: خضير خبيطي

على قبوله الإشراف على الموضوع ، حيث لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه السديدة

فجزاه الله عنا خيرا

كما نقدم بخالص الشكر للجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذا العمل

كما تتقدم بخالص الشكر إلى الأساتذة الكرام أعضاء الهيئة التدريسية في قسم علوم مالية ومحاسبية .

والشكر موصول إلى كافة أستذة كلية العلوم الإقتصادي والتجارية وعلوم التسيير بجامعة غرداية

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى مسؤولي وموظفي مديرية كوسيدار قنوات الشراقة بالجزائر العاصمة

الذين سهلوا عينا القيام بالدراسة الميدانية .

الإهداء

إلى والدي برّا وإحسانا كما ربّياني

فلهما فضل كبير يعجز عن الوفاء به أي إهداء

أو تعبير.....إلى إخوتي بدون استثناء.

إلى كل من ساعدني على إنجاز هذا البحث .ولو بكلمة طيبة.

إلى كل قارئ تصفح هذا العمل...إلى كل قدوة حسنة في هذه الحياة.

الملخص:

عالجت هذه الدراسة دور محافظ الحسابات في تدقيق المخزونات وتحسين دورة المخزون بالمؤسسة، وذلك من خلال دراسة ميدانية بمؤسسة كوسيدار قنوات واعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، والاستعانة بأداة المقابلة والمعلومات المقدمة من طرف مسؤولي المصلحة لنفي أو إثبات صحة فرضيات الدراسة.

وخلصت الدراسة إلى أن لمحافظ الحسابات تأثير مباشر على السير الحسن لعملية تدقيق المخزون في المؤسسة؛ بحيث أنه يعمل على دراسة نظام مراقبة وتقييم المخزون والتأكد من صحة البيانات المقدمة؛ كما أن تفعيل نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون يستدعي الالتزام باقتراحات وتوصيات محافظ الحسابات حول تحسين نظام الرقابة الداخلية.

الكلمات المفتاحية:

محافظ الحسابات، تدقيق، المخزون، الرقابة، المراجعة الخارجية.

Abstract:

This study dealt with the role of the statutory auditor concerning auditing and improving the inventory in a foundation .this was done through field study at cosider channels foundation.

We adopted the descriptive analytical method meeting ,and the set of information preceded by the service manager to deny or validation validate the hypotheses of study.

The study concluded that the statutory auditor has a direct impact on the appropriate way of the inventory audit process so that he studies the system of checking and evaluating the inventory also ensure the data provided.

Activating the internal control system of inventory requires the compliance with the suggestions and recommendations of the statutory auditor about improving the interior control system .

key words:

auditor, inventory, interior control system, Audit.

قائمة الموضوعات

شكر وعرفان.....	I
الإهداء.....	II
ملخص.....	III
قائمة المحتويات.....	VII
قائمة الجداول.....	IX
قائمة الأشكال.....	XI
قائمة الملاحق.....	XII
المقدمة.....	أ-هـ
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمحافظ الحسابات وتدقيق المخزون	
تمهيد.....	06
المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية.....	07
المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....	22
خلاصة الفصل.....	30
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية بمؤسسة كوسيدار قنوات الشراقة	
تمهيد.....	32
المبحث الأول: تقديم للمؤسسة محل الدراسة وطرق وأدوات الدراسة.....	33
المبحث الثاني: وصف عمليات التموين وتسيير المخزون.....	40
المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المخزون.....	55
خلاصة الفصل.....	67
خاتمة.....	70
قائمة المراجع.....	73
الملاحق.....	77
فهرس المحتويات.....	89

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01-01	يوضح أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابق	28
01-02	المجاميع المتعلقة بالربحية (في جدول أعمال التنمية)	36
02-02	متغيرات الدراسة	39
03-02	علاقة إدارة تسيير المخزون بالإدارات الأخرى	45
04-02	قائمة جرد المواد الأولية	48
05-02	قائمة الجرد لقطع الغيار	49
07	نقاط القوة ونقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية	**57**
08		

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01-02	الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوسيدار قنوات	38

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
01	قائمة استقصاء الرقابة الداخلية لدورة المخزون
02	بطاقة الرف
03	بطاقة التخزين
04	طلب التموين
05	فاتورة شراء
06	وصل الدخول إلى المخزن
07	وصل خروج بضاعة
08	الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوسيدار قنوات

مقدمة

أ) توطئة:

تعتبر المخزونات بند من أهم بنود الميزانية في المؤسسة التجارية والصناعية، حيث يكون المخزون في كثير من الحالات من أكبر بنود الأصول المتداولة للمشروع كما أنه من أكبر بنود الأصول تعرضا للأخطاء والتلاعب، وبالتالي يحتاج تقييمه وتسييره ومتابعته العناية الكافية من طرف مسيري هذه المخازن، بإتباع المعايير الخاصة في هذا المجال بالخصوص المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 للمخزونات (IAS02)، الذي ينص على كيفية التقييم والتسجيل والمتابعة الدورية لهذه المخزونات، حيث أن هذه المعايير تهدف إلى تحقيق التوافق وتوحيد المبادئ المحاسبية على المستوى الدولي لضمان قراءة وفهم عالمي موحد للقوائم المالية والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها ، وقد تفاعلت البيئة الجزائرية بشكل عام مع هذه التطورات فكان النظام المحاسبي المالي أداة للتكيف مع البيئة الجديدة التي أفرزتها الإصلاحات الاقتصادية ، ولقد إهتم النظام المحاسبي المالي بالمخزونات شأنه شأن المعايير المحاسبية الدولية التي أعطت اهتماما بالغا لموضوع المخزونات.

تعتبر وظيفة التدقيق إحدى الشروط الأساسية للدقة والانتظام ولمصداقية حسابات مختلف أنشطة العمل ومن ضمنها تدقيق المخزونات فهي تحدد درجة الثقة، من طرف ثالث آخر محايد كواسطة بين الملاك والمسيرين في المؤسسة لتقييم الوضع الحقيقي، فالحصول على معلومات مالية صحيحة وصادقة، يقوم بتأكيدها المدقق الخارجي حيث يعتبر من أهم الوسائل التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فاعلية الرقابة الداخلية، وكذلك يقوم المدقق بتقييم مدى الاعتماد على المبادئ المحاسبية المقبولة عموما عند إعداد القوائم المالية، ومن بنود هذه القوائم المالية التي يهتم بها ويقوم بفحصها هو بند المخزون كما أنه يمثل أحد الاستخدامات الأساسية لأموال المؤسسة مما يتطلب الرقابة على حسابات المخزون و المخزون الجاري إنتاجه والتغير في الإنتاج المخزن.

ب) الإشكالية الرئيسية :

يعتمد نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس المتمثلة في الخطوات والطرق، كما يتم وصف وتحليل الأساليب المعمول بها لتقييم و تفعيل وفحص النظام، وإن استخدام هذه الطرق والخطوات يضمن الوصول إلى نتائج سليمة وصحيحة حول فعالية نظام الرقابة الداخلية، وهذا يجعل تقييم وتفعيل نظام الرقابة الداخلية من أوليات محافظ الحسابات عند القيام بعملية التدقيق وذلك بمراعاة مسؤولياته تجاه النظام.

مما سبق ارتأينا طرح الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تدقيق المخزون؟

للإجابة على الإشكالية تم وضع التساؤلات التالية:

- فيما تتمثل أهمية محافظ الحسابات في تدقيق المخزون؟؛
- ما مقدار الحاجة إلى محافظ الحسابات من أجل اختبار مراقبة وتقييم المخزون؟؛
- ما مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون في ظل تدخل محافظ الحسابات داخل مؤسسة كوسيدار الشراقة؟ .

ج) فرضيات الدراسة :

للإجابة على التساؤلات الفرعية والإشكالية الرئيسية للدراسة تم وضع الفرضيات الآتية:

- تتمثل أهمية محافظ الحسابات في المؤسسات لما له من تأثير مباشر على السير الحسن لعملية تدقيق المخزون؛
- يعمل محافظ الحسابات على دراسة نظام مراقبة وتقييم المخزون في المؤسسات والتأكد من صحة البيانات المقدمة؛
- إن تفعيل نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون يستدعي الالتزام باقتراحات وتوصيات محافظ الحسابات حول تحسين نظام الرقابة الداخلية.

د) أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها:

- توضيح مدى أهمية مهنة محافظ الحسابات في دعم الرقابة الداخلية وتحقيق نتائج جيدة؛
- التعرف على نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون وأثره على نتائج عملية التدقيق؛

– التعرف على مساهمة محافظ الحسابات في تحسين الرقابة الداخلية لدورة المخزون داخل المؤسسة

هـ) أهمية الدراسة:

يمكن النظر إلى أهمية الدراسة من جانبين هما :

الأهمية العلمية : تبرز أهمية العلمية في كونها تناولت موضوعً ا متعلقًا بميدان علوم التسيير ، وهي تبحث عن محافظ الحسابات في تدقيق المخزون، حيث تظهر أهمية محافظ الحسابات باعتبار المؤهل قانونا لتحقق من صحة البيانات والمعلومات في المؤسسة واكتشاف حالات الغش والخطأ، وعليه يقوم محافظ الحسابات بالتدقيق في المخزون للتعرف على نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون واقتراح التحسينات لها.

الأهمية العملية : تبرز أهمية الدراسة قي المساهمة لنتائج التي قد تفيد في تحسين فعالية التدقيق ومراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة.

و) أسباب اختيار الموضوع

من جملة أسباب اختياري لهذا الموضوع نذكر:

– شعورنا بأهمية الموضوع لتبيان ضرورة التدقيق في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بسبب تزايد المعلومات المحاسبية؛
– البحث يدخل ضمن مجال تخصصي الأكاديمي والوظيفي؛
– الرغبة والميول الشخصي للبحث في ميدان التدقيق؛

ز) منهج الدراسة والأدوات المستخدمة :

انطلاقا من طبيعة مشكلة الدراسة وأهدافها وفرضياتها والمعلومات المراد الحصول عليها للتعرف على مدى مساهمة محافظ الحسابات في تدقيق المخزون بلمؤسسة محل الدراسة، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم ذلك من خلال أسلوبين هما:

الأسلوب النظري : وتم استخدامه لبناء وصياغة الإطار النظري للدراسة وعرض المفاهيم المتعلقة بمتغيري الدراسة ، بالاستناد على عدة مراجع مختلفة أجنبية وعربية من :كتب، أطاريح ورسائل علمية، الدوريات المتنوعة، البحوث العلمية المقدمة إلى الملتقيات، وخدمات الانترنت.

الأسلوب التطبيقي: اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي نظرا لطبيعة الموضوع وكذا منهج دراسة حالة وقد تم ذلك من خلال دراسة حالة مؤسسة ، وتم استخدامه لتشخيص مشكلة الدراسة ووصفها موضوعيا وتحليلها، وملاحظة النتائج في المؤسسات محل الدراسة، من خلال القياس الكمي، والإجابة على فروض الدراسة وهذا من خلال تحليل البيانات المقدمة من طرف مسؤول المصلحة المختصة.

ط) **حدود الدراسة**

حتى تتمكن الدراسة من الإجابة على الإشكالية المطروحة كان من الضروري وضع بعض الحدود وهي كالأتي :

- **الحدود الم كانية:** تمت الدراسة الميدانية بمؤسسة كوسيدار الشراقة الجزائر، وقد اختيرت هذه المؤسسة لملائمتها مع مجال عملي.
- **الحدود الزمانية:** امتدت فترة الدراسة الميدانية من 02 جانفي 2019 إلى غاية 15أفريل 2019.

ي) صعوبات الدراسة :

لا يخلو إنجاز أي بحث من مواجهة صعوبات أو مصادفة عقبات، ولا يختلف الأمر بالنسبة لهذه الدراسة، إلا أن تلك الصعوبات لم تكن بالحجم أو الشدّة التي تثني الطالب عن بلوغ هدفه، ولعل أهم هذه الصعوبات هي:

- ندرة الدراسات الأجنبية التي تناولت موضوع الدراسة؛
- الجهد التي يتطلبه البحث في الترجمة نظرًا لطبيعة الموضوع؛
- صعوبة في الحصول على المعلومات نظرًا لتحفظ محافظ الحسابات.

ك) هيكل الدراسة

من أجل الإلمام بالموضوع ومعالجته من مختلف جوانبه فقد تم تقسيم هذا البحث إلى :

مقدمة: تعرض السياق العام للموضوع وإشكالياته وفرضياته والهدف منه.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية، واحتوى على مبحثين، المبحث الأول تطرقنا فيه إلى الأدبيات النظرية من مفاهيم أساسية حول محافظ الحسابات وشروط تعيينه و المهام الموكلة له، وكذا مسؤولياته ، وكذا المفاهيم التي لها علاقة بتدقيق المخزون.

أما المبحث الثاني فخصصناه للدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة من قبل باحثين سابقين، وختمناه بمقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

أما الفصل الثاني: فكان عبارة عن دراسة حالة بمؤسسة كوسيدار الشراقة الجزائر.

خاتمة: تلخص مجمل النتائج المتوصل إليها خلال المذكرة، سواءً من جانبها النظري، أو التطبيقي مع عرض لبعض المقترحات وآفاق البحث.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية والتطبيقية لمحافظ الحسابات

وتدقيق المخزون

تمهيد

إن تطور ونمو أي بلد من بلدان العالم مرتبط أساسًا باقتصادها وطرق تسييره، وباعتبار المؤسسة القلب النابض للإقتصاد، وذات أهمية كبيرة لأنها الشكل الأول لهذا التنظيم، وأمام إزدياد دور الشركات في تعزيز الإقتصاد القومي لكل بلد كان الشغل الشاغل للمشرعين إيجاد جهاز يسر على السير الحسن للمؤسسات وكذلك يضمن صدق ومصداقية المعلومات، فكان ميلاد مهنة محافظي الحسابات بمثابة قفزة نحو تطوير المؤسسة وضمان حقوق المتعاملين معها.

إن من أهم أعمال محافظ الحسابات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والفحص والتحقيق الداخلي، كما تعتبر نقطة الانطلاق الذي يرتكز عليها محافظ الحسابات عند إعداده لبرنامج التدقيق، ويجب عليه أن يتحقق من الأهداف التي وضعتها إدارة المؤسسة في نظام الرقابة الداخلية وهي حماية أصولها وضمان صحة البيانات المالية، وتعبر المخزونات من أهم بنود الميزانية في المؤسسات التجارية والصناعية وبالتالي يحتاج تقييمها وتسييرها ومتابعتها بذل العناية الكافية من طرف القائمين على تسييرها في المؤسسة.

فمن خلال هذا الفصل نحاول التعرف على الأدبيات النظرية والتطبيقية لمحافظ الحسابات ولتدقيق المخزون، حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين :

تناولنا في المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمحافظ الحسابات وتدقيق المخزون، حيث تطرقنا في المطلب الأول للأدبيات النظرية لمحافظ الحسابات، بذكر مفهومه وشروط تعيينه و المهام الموكلة له، وكذا مسؤولياته.

أما المطلب الثاني فتطرقنا فيه للإطار النظري لتدقيق المخزون، من خلال ذكر المفاهيم المتعلقة به من خلال تعريف التدقيق، أهدافه وأهميته، ثم التطرق لمفهوم المخزون وأنواعه والغرض منه، وإجراءات الوصف المحاسبي للمخزون وفي الأخير تناولنا عملية تدقيق المخزون وأهدافها .

أما المبحث الثاني فخصصناه للدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة من قبل باحثين سابقين، وختمناه بمقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية

نتطرق في هذا المبحث لدراسة الأدبيات النظرية لمتغيرات الدراسة المتمثلة في المتغير المستقل "محافظ الحسابات"، حيث خصصنا المطلب الأول لتقديم الإطار النظري لمحافظ الحسابات، وذلك بالتطرق لمفهومه وشروط تعيينه والتعرف على المهام الموكلة له، وكذا مسؤولياته، أما المطلب الثاني فتطرقنا للعموميات المتعلقة بالمتغير المستقل وهو "تدقيق المخزون"، حيث استعرضنا المفاهيم المتعلقة به من خلال تعريف التدقيق، أهدافه وأهميته، ثم التطرق لمفهوم المخزون وأنواعه والغرض منه، وإجراءات الوصف المحاسبي للمخزون وفي الأخير تناولنا عملية تدقيق المخزون وأهدافها.

المطلب الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات

من خلال هذا المطلب نقوم بتقديم الإطار لمحافظ الحسابات، وذلك بعرض المفاهيم المتعلقة به، وشروط تعيينه والتعرف على المهام الموكلة له، وكذا مسؤولياته.

أولاً: مفهوم محافظ الحسابات

تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات نبين منها:

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 718 مكرر 4 على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة اوالموازنة، وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين"[1].

عرفه المشرع الجزائري حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: "يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[2].

---

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، 2007، الجزائر، ص188.

[2]- المادة 22 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 16 رجب عام 1431هـ الموافق 29 جويلية 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010، ص07.

كما عرفه مختار بلعيبود على أنه "رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانونا للمصادقة على دقة وصدق البيانات المالية والمستندات السنوية للمؤسسة، الجرد، الميزانية، جدول حسابات النتائج، الذي يسمح بتحديد النتائج المتسلسلة (هامش الربح، القيمة المضافة، نتيجة الإستغلال)" [1].

من خلال التعاريف السابقة نخلص إلى أن محافظ الحسابات هو شخص يقوم تحت مسؤوليته وباسمه الخاص بفحص العمليات المالية التي أثبتت في الدفاتر والسجلات من واقع المستندات، والتأكد من صحتها ودقتها طبقا للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وذلك بشكل يجعل المراجع مقتنعا بأن القوائم المالية تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة في نهاية دورتها المالية.

ثانيًا: شروط تعيين محافظ الحسابات

هناك ضوابط قانونية عديد يجب أن توفر فيمن يريد ممارسة مهنة محافظ الحسابات، باعتبار أن محافظة الحسابات تعتبر فرع من فروع الاحتساب الدقيق بصفة عامة والاحتساب المالي بصفة خاصة فهي تستلزم معرفة تامة بمتطلبات المهنة، وعليه ومن أجل أداء مهامه على أكمل وجه يجب أن تتوفر في محافظ الحسابات شروط صارمة خاصة ما يتعلق منها بالكفاءة المهنية، ومن أجل التعرف على مستوى التأهيل القانوني والواجب توفره في محافظ الحسابات إلى جانب شروط أخرى نص عليها المشرع الجزائري التي تناولت الشروط الواجب توفرها فيمن يريد ممارسة مهنة محافظ الحسابات.

حيث حددت المشروع الجزائري الشروط الواجب توفرها لممارسة مهنة محافظ الحسابات في القانون في القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو سنة 2010، حيث نصت المادة 8 منه على:"لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية[2]:

1) أن يكون جزائري الجنسية؛
2) أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

أ) بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزًا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

[1]- إبراهيم منانة، محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكر مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضرر بالوادي، 2014-2015، ص11 نقلاً عن:
-Moukhtar Belaiboud, **Guide pratique d'audit financier et comptable**, la maison des livres, Alger, 1982, p04.
[2]- المادة 8 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، المصدر السابق، ص5.

3) أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

4) أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

5) أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

6) أن يؤدي اليمين المنصوص في المادة 6، التي فحواها [1]: "يؤدي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية: "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

كما جاء في المادة 8 من نفس القانون أنه لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم، تمنح الشهادة والإجازة المذكورة في البند (ج) أعلاه من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بدراسة طلبات الاعتماد لصالح محافظي الحسابات، حيث نصت المادة 9 من القانون 01-01 السالف الذكر على أنه "...يدرس المجلس الوطني للمحاسبة الصلاحية المهنية لشهادات وإجازات كل مترشح يطلب اعتماده في صنف مهني و/ أو الصنف المهني الآخر. يدرس المجلس الوطني للمحاسبة طلب الاعتماد ويتحقق لاسيما من مطابقته للأحكام المنصوص عليها في المادتين 7 و8 من هذا القانون. يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطالب الاعتماد قرار الاعتماد أو رفض معلل للطلب في أجل أربعة (4) أشهر وفي حالة عدم التبليغ بعد انقضاء هذا الأجل أو رفض الطلب يمكن تقديم طعن طبقا للتشريع الساري المفعول. يحدد المجلس الوطني للمحاسبة في أو يناير من كل سنة قائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفق الأشكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية"[2].

[1]- المادة 6 من نفس القانون، ص5.

[2]- المادة 9 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، المصدر السابق، ص5.

ثالثًا: مهام محافظ الحسابات

دورن الإخلال بمبدأ التدخل في التسيير [1]، يتمتع محافظ الحسابات بمهام – وإن كانت في مجملها تتسم بالعشوائي[2]– واسعة والتي تتمثل في إثبات شرعية وصدق الحسابات، كما ينبغي عليه تحرير وإعداد تقارير ثم المصادقة عليها، كما ينبغي أن يعلم كل الجهات التي يخصها أمر المراقبة بأية معلومة يجدها ضرورية.

1 -إثبات شرعية وصدق الحسابات:

يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن الحسابات السنوية للشركة جاءت مستوفية لكل الشروط المنصوص عنها قانونًا من جهة، كما أنها تعطي المصداقية وتلك الصورة الوفية لحسابات الشركة من جهة أخرى.

إن هاته المهمة تعد بحد ذاتها المهمة الأساسية التي تسمح للشركة بأن تتخذ ذلك الوضع القانوني المريح ، لذلك كان لازما على محافظي الحسابات أن يتأكدوا من أن القائمين بالإدارة قد احترموا كل القوانين والتنظيمات التي تحكم الشركات لاسيما تلك المتعلقة بإعداد الحسابات، فصدق الحسابات هو التعبير الوفي لوضعية الشركة الحقيقية التي تسمح للمتعاملين معها بأن يشعروا ببعض الأريحية، لذلك الصورة الوفية في مفهوم الكثيرون من الفقهاء هي تلك النظرة التي يتمتع بها كل محافظ للحسابات حول وضعية معينة إذ يتعلق الأمر بحقيقة خارجية تتطلب توافر تلك الموضوعية التي تسمح للشركة بأن تتخذ ذلك الوضع الذي يساعدها على التطور[3].

2 -إعداد التقارير والمصادقة عليها:

فبعد أن يتأكد محافظ الحسابات من صدق المعلومة وكذا الحسابات التي قدمها مسيرو الشركة، يتعين عليه إعداد تقارير والمصادقة عليها، ففيما يخص إعداد التقارير، يلزم محافظ الحسابات بتقديم تقاريره إلى الجمعية العامة حتى يتسنى لأعضاء الشركة معرفة حال شركتهم، وهذا عبر التقرير العام السنوي والتقارير الخاصة.

2-1. التقرير العام: يكون محافظ الحسابات ملزم بإعداد تقرير عام، يثبت فيه أن ما جاء في تقارير المعدة مسبقًا من طرف القائمين بالإدارة جاء وفقًا للشروط المنصوص عنها قانونيًا وكذلك عاكسًا الصورة الحقيقية لوضعية الشركة، ووجب على التقرير العام أن يكون مستوفيًا جميع البيانات الأساسية والتي من شأنها أن تعطي لهذا التقرير

[1]- المادة 47 من القانون 91-08 المنظم للمهنة المعدل والمتمم بالقانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، المصدر السابق.

[2] – Joël Monéger et Thierry Granier , Le commissaire aux compte , Dalloz, 1995, p.p.70 et 71 .

[3]- فتحي طيطوس، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد9، جوان 2013، ص ص41، 42.

تلك المصداقية والحجية أمام قارئيه ، سواء تعلق الأمر بمعلومات تتعلق بحالة الشركة أو بفروعها وكذا بكل ما من شأنه أن يفيد في عملية تقييم حالة الشركة[1].

2-2. التقارير الخاصة: إضافة إلى التقرير العام يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقاريره الخاصة تشديدًا منه على بعض المعاملات التي قد تحمل في طياتها أضرار للشركاء والمساهمين ، الأمر الذي يجعله- بصفته رجل مهنة - يبدي رأيه في هاته المعاملات، وقد تكون هذه المعاملات عبارة عن: الاتفاقيات المبرمة ما بين الشركة والمسيرين، تنازل المساهمين عن حق الأفضلية في الاكتتاب عند رفع رأس مال الشركة ، مشروع حفظ رأس مال الشركة أو تحويل واندماج الشركة، العمليات المتعلقة بمختلف أشكال القيم المنقولة[2].

وعن المصادقة، فقد يصادق محافظ الحسابات على التقرير العام بدون تحفظ، كما يمكن له أن ينوه على بعض التحفظات وتكون هذه التحفظات محل إعلام لكل أعضاء الشركة ، وفي الحالات التي يجد فيها أن القائمين بالإدارة لم يحترموا القوانين فيما يخص إعداد الحسابات فيمكن لمحافظ الحسابات أن يرفض المصادقة[3].

على أنه يتعين على محافظ الحسابات الذي يرفض المصادقة تعليل قراره وهذا حتى يتسنى للقائمين بالإدارة معرفة السبب[4].

2-3. واجب الإعلام: مادام أن محافظ الحسابات هو حامي الشرعية والمصداقية لحسابات الشركة، أوكلت له مهمة التفتيش والتحقيق عن كل صغيرة وكبيرة في الشركة من أجل وصوله إلى الحقيقة التي عليه إعلام الشركاء بها وكذلك السلطات العمومية والمتمثلة أساسا في السيد وكيل الجمهورية.

***إعلام الشركاء:** كل نقص يكتشفه محافظ الحسابات ويكون من شأنه أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة يكون محلاً للإعلام من طرف محافظ الحسابات[5].

---

[1]- فتحي طيطوس، مرجع سبق ذكره، ص 42.

[2]- المادة 732 مكرر 01 من القانون التجاري المعدل بالأمر رقم 27/96 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996.

[3]- المادة 25 من القانون 10-01، مصدر سابق، ص07.

[4] -Christian de Lauzaingein et Alain Viandier, **Droit comptable**, 2e éd., Dalloz, Paris, 1993, p.91.

[5]- ينظر المادة 20 من القانون 10-01، مصدر سابق، ص07.

***إخطار السيد وكيل الجمهورية:** لقد حرص المشرع الجزائري على أن يكون للقضاء دور هام في مراقبة حياة الشركة، فألزم محافظ الحسابات بأن يخطر وكيل الجمهورية بكل ما من شأنه أن يعد خرقًا لأحكام القانون التجاري وكذلك القوانين المكملة له لاسيما تلك المتعلقة بممارسة المهنة[1].

رابعًا: مسؤوليات محافظ الحسابات

تتمخض عن المهام المنوطة بمحافظ الحسابات مسؤوليات ثقيلة قد تصل إلى حد سلب الحرية، فقد خص المشرع الجزائري مسؤولية محافظي الحسابات باهتمام كبير، إذ قد يساءل محافظ الحسابات تأديبيًا أم الهيئة الوصية عن كل خطأ تأديبي، كما قد يساءل مدنيًا عن كل شرر سببه للغير، ويبقى محافظ الحسابات محاط بمسؤولية غليظة تلك المتعلقة بالمسؤولية الجزائية.

1) **المسؤولية التأديبية:** يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في:

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر؛
- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها[2].

2) **المسؤولية المدنية:** تنعقد المسؤولية المدنية بنوعيها العقدية أو التقصيرية ضد محافظ الحسابات يجب توافر ثلاث أركان وهي[3]:

- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ حسابات في أداء واجباته المهنية؛
- وقوع ضرر أصحاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات؛
- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات.

---

[1]- فتحي طيطوس، مرجع سبق ذكره، ص 43.

[2]- المادة 63 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، مرجع سبق ذكره، ص10.

[3]- يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000، ص238.

3) **المسؤولية الجزائية:** هي التي تتمثل في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد، ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات هي[1]:

- تآمر محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة؛
- تآمر محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين؛
- تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة؛
- إغفال محافظ الحسابات وتعاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة؛
- عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

المطلب الثاني: الإطار النظري لتدقيق المخزون

يعد المخزون عنصر أساسي من عناصر الأصول للمؤسسة، حيث أن تدقيق وفحص المخزونات يعتبر أمر جد مهم وضروري للتوصل إلى النتائج المرغوب فيها في عملية التدقيق، ومن هذا المطلب الموسوم بالإطار النظري لتدقيق المخزون، حيث تناول أولاً مفهوم التدقيق، أهدافه وأهميته، ثم نتطرق لمفهوم المخزون وأنواعه والغرض منه، وإجراءات الوصف المحاسبي للمخزون وفي الأخير تناولنا عملية تدقيق المخزون وأهدافها.

أولا: مفهوم التدقيق ، أهدافه وأهميته

1) مفهوم التدقيق:

عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين التدقيق على أنه: "عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق"[2].

كما عُرف التدقيق على أنه: "فحص للدفاتر والسجلات والمستندات لتمكن المدّقق من التحقق بأن الميزانية تمثل بصورة عادلة وصحيحة المركز المالي للمنشأة"[3].

[1]- محمد السيد سرايا، **أصول قواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص74.

[2]- مجيد حسم الشرع، **المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية**، دار وائل للنشر، الأردن، 2003، ص108.

[3]- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية–**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، ط2، 2009، ص14.

وعرف التدقيق بأنه: "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمنشأة، فهو عبارة عن فحص وتحقق وكتابة التقارير في نهاية العمل الموكل للمدقق"[1].

من خلال التعاريف السابق نخلص إلى أن التدقيق هو التحقق من العمليات والقيود والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمنشأة لتمكين المدقق من التحقق بأن الميزانية تمثل بصورة عادلة وصحية للمركز المالي للمنشأة وكتابة التقارير في نهاية العمل الموكل للمدقق.

2) أهداف التدقيق:

هناك العديد من الأهداف التي يحققها التدقيق نذكر منها[2]:

- مساعدة جميع المستويات الإدارية في إخلاء مسؤولياتهم من خلال التقارير المتعلقة بفحص وتحليل نتائج أعمالهم بشكل واقعي بعيدا عن التحيز وفي حالة وجود نقاط ضعف أو ثغرات معينة ففي العادة يقدم توصيات لمعالجة وتصحيح هذه الأوضاع؛
- إضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها ومساعدة المنظمة على تحقيق أهداف عن طريق تقييم وتحسين عمليات إدارة الخطر الرقابة والتوجيه، وبناء عليه يشمل نطاق التدقيق آلية ضبط وتقييم وتحسين كفاءة وفعالية نظام الرقابة، التقييم والتوجيه وتقييم مستوى الأداء في تنفيذ المسؤوليات؛
- التأكد من صحة وسلامة سير الأمور المالية في المنظمة واختبار دقة العمليات والبيانات المالية المثبتة في الدفاتر والسجلات لتقرير مدى مطابقتها للقوانين والأنظمة والتعليمات؛
- التأكد من أن القرارات الإدارية ذات الآثار المالية تنفذ بدقة ووفقا للقوانين والأنظمة المعمول بها؛
- التأكد من أن كافة القوانين والأنظمة والتعليمات والقرارات السارية مرعية التطبيق من قبل جميع العاملين في المنظمة؛
- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنظمة وتحديد مدى قابلية الاعتماد على المعلومات؛
- مراجعة وسائل حماية الأصول (الممتلكات) والتحقق من وجود هذه الأصول والالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية؛

---

[1]- توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي إسحاق المصري، **تدقيق ومراجعة الحسابات** ، دار الكندري للنشر والتوزيع، الأردن، ط 1، 2014، ص14.

[2]- فيصل دبيان عوض المطيري، **أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت**، رسالة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2013، ،ص15، 16.

- الوصول إلى الأهداف والغايات وتحديد مواطن الخطر ومنع واكتشاف الغش والاحتيال؛
- مراجعة العمليات أو البرامج للتأكد فيما إذا كانت النتائج تنسجم مع الأهداف المرجوة وفيما إذا كانت العمليات أو البرامج قد تم تنفيذها وكما هو مخطط لها.

3) أهمية التدقيق:

تبرز أهمية التدقيق في كونه وسيلة وليست غاية تهدف إلى خدمة الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية في اتخاذ القرارات ورسم السياسات، حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمنشأة ومن هذه الأطراف[1]:

- **إدارة المنشأة:** يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهده المهام، حيث يمثل تقرير المدقق أداة ذات تأثير ملموس في إثبات أن الإدارة قد قامت بدورها في إدارة أموال الملاك بكفاءة؛
- **المساهمون:** يعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية وتقرير مدقق الحسابات باعتبارهم مّلاك المؤسسة ويحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تمدهم بها القوائم المالية لاتخاذ القرارات ومعرفة القيمة السوقية للمؤسسة في البورصة؛
- **المستثمرون المحتملون:** يحتاج المستثمر المحتمل إلى معلومات خاصة بدرجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في أسهم المؤسسة، العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للمؤسسة ومركزها المالي ونتائج أعمالها، بحيث أن تقرير المدقق سوف يدعم ثقتهم فيما تقدمه لهم هذه القوائم المالية من معلومات ومن ثم زيادة اعتمادهم عليها في اتخاذ قرار الاستثمار في أسهم المؤسسة من عدمه؛
- **المؤسسات المالية والتجارية والصناعية:** يعتبر التدقيق ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل مشروع حيث إن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة، بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل؛

[1] – عبد الوهاب نصر علي، خ**دمات مراقب الحسابات لسوق المالي: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص22.

- **الجهات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات المالية التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي للدولة ورسم السياسات الاقتصادية أو تعديل السياسة الضريبية المتبعة.

ثانيًا: مفهوم المخزون وأنواعه والغرض منه

1) تعريف المخزون:

للمخزون عدة تعاريف نذكر منها:

المخزون عبارة عن أصناف محتفظ بها للبيع في الإطار العادي لعمل المنشأة وفي عملية الإنتاج من أجل البيع أو في صورة مواد أو توريدات سيتم استهلاكها في عملية الإنتاج أو في أداء الخدمات[1].

المخزون هو كمية من السلع المتوفرة في السوق أو في المخزن أو هي مجموعة من الأشياء موضوعة للإحتياط[2].

وتعتبر المخزونات كأصول بالنسبة للمؤسسة وتتضمن مايلي[3]:

- المواد الأولية: يقصد بها تلك المواد التي تخضع للتغير في مكوناتها بواسطة العمليات الصناعية أثناء دمجها في السلع النهائية؛
- المنتجات التامة: هو تلك المواد التي مرت على جميع مراحل التجهيز أو التصنيع، و بالتالي تكون جاهزة إلى الزبون؛
- المواد تحت التشغيل: يقصد بها المواد التي أجريت عليها عملية أو أكثر من العمليات الصناعية ولكنها لا تزال في حاجة إلى عمليات صناعية أخرى؛
- المنتجات الوسيطية: هي المنتجات التي خرجت من مرحلة إنتاج و تدخل مرحلة إنتاج أخرى؛
- قطع الغيار: يتضمن الماكينات و الناقلات بالإضافة قطع الغيار اللازمة لها؛
- المواد الاستهلاكية : هي تلك المواد التي تساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في عملية الصنع؛

[1]- طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص467 :

[2] -La Rousse, Dictionnaire de Français, Page:405.

[3]- فيروز تامة، **دور المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون** ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الإقتصاد والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015-2016م، ص11.

– الفضلات و المهملات : هي تلك المخلفات الناتجة عن عملية التصنيع أو الزائدة من المواد المستخدمة في النشاط العادي.

ومنه يمكن أن نستخلص أن المخزون كلفظ عام لا يقتصر فقط على الأرصدة أو الكميات التي تحتفظ بها المنشأة بين المواد لمواجهة الظروف المقبلة، وإنما يشمل أيضا جميع الموارد الأخرى، مؤجلة الاستخدام لحين الحاجة إليها، بما في ذلك الأرصدة المالية والبشرية والاحتياطات المختلفة من الآلات والمعدات ومصادر الطاقة وغيرها من المواد.

2) أنواع المخزون

تختلف الأسس التي يمكن الاعتماد عليها في تصنيف المخزون من منشأة لأخرى، وفيما يلي نعرض لأكثر الأسس شيوعا في تصنيف المخزون.

2–1) نوع المخزون : طبقا لهذا الأسلوب غالبا ما يتم تقسيم المخزون إلى الأصناف التالية[1] :

-**المواد الأولية**: وهي المواد الأساسية التي تسهم في صناعة السلع، وتعتبر المادة مادة أولية وبغض النظر عن تواجدها في مرحلة الإنتاج، وعليه فقد تكون المادة سلعة نهائية في منشأة معينة ومادة أولية في منشأة أخرى؛

-**الأجزاء المشتراة**: وهي أجزاء كاملة يحتفظ بها في المخزن إما لتصنيعها أو لإعادة بيعها كقطع غيار أو أجزاء مصنعة كصناعة المصابيح وبيعها لمصانع السيارات؛

-**المعدات وقطع الغيار**: وهي تشتمل على الماكنات والناقلات والآلات وقطع الغيار؛

-**العدد**: وتشمل الأدوات اليدوية كالمطارق والمناشير؛

-**المواد تحت التشغيل**: وهي مواد لازالت تحت التصنيع توجد في مواقع العمل، وهي مواد تستخدم في تجميع الأجزاء في مختلف مراحل العملية الصناعية؛

-**النفايات والفضلات**: وهي مخلفات العملية الإنتاجية والزوائد من المواد المستخدمة في النشاط العادي؛

-**مواد التغليف**: كالورق ومواد الحزم والصناديق والبراميل؛

-**ودائع العملاء**: وهي مواد لعميل يودعها لإجراء عمليات صناعية عليها.

[1] – مهدي حسن زويلف، إدارة الشراء والتخزين مدخل كمي، دار الفكر، الأردن، الطبعة الثانية، 2006، ص ص 148-149.

3) **الغرض من المخزون:**

في هذا التصنيف يمكننا التمييز بين[1] :

- **مخزون الأمان:** وهو احتياطي المخزون الذي يتم استخدامه في حالات تأخر التوريد أو زيادة معدل الإستخدام عن المتوسطات المتوقعة، والوظيفة الأساسية له الحفاظ على مستوى خدمة معين وتقليل احتمال نفاذ المخزون لتفادي عدم انتظار العملية الإنتاجية.
- **المخزون التشغيلي:** وهو مخزون لازم لطبيعة العملية الصناعية التي تستغرق وقتا سواء كمواد مخزونة أو تحت التشغيل أو منقولة من مكان إلى آخر، والوظيفة الأساسية هنا هي جعل العملية الإنتاجية ممكنة فبغيره يصعب القيام بإنتاج سلعة.

ثالثًا: الوصف المحاسبي للمخزون

محاسبيا تشمل دورة المخزون عدة عمليات لعمليات معينة يرتبط بها مجموعة من السجلات والمستندات وسوف نعرض العمليات المتعلقة بالمخزون، ثم التطرق إلى أهم المستندات والسجلات المتعلقة به.

1) **مستندات وسجلات دورة المخزون** وهي كل الوثائق و المستندات التي تمكن إدارة المخازن من متابعة حركة المخزون و السيطرة عليه، ويمكن تقسيم المستندات والسجلات تبعا لعمليات دورة المخزون كما يلي[2] :

– **المستندات والسجلات المرتبطة باقتناء المواد الخام** : تعد إدارة المخازن أو المبيعات طب الشراء لإدارة المشتريات بإعداد أوامر الشراء المادة الخام، عندما يصل المخزون غالى حد معين، ثم تعد إدارة المشتريات أمر لتدبير الصنف المطلوب بالمواصفات و الكمية المطلوبة؛

– **المستندات السجلات الخاصة باستلام المادة الخام:** عند استلام المشتريات من المواد الخام يتم فحصها وإعداد تقرير، ثم ينظر إلى تقرير الاستلام كمستند هام من مستندات سداد قيمة المواد المشتراة، ثم يعد أمين المخزن محضر المواد التي تم فحصها من أصل و أكثر من صورة ترسل إلى كل من إدارة المشتريات ، الحسابات، الموردات، إدارة المخازن؛

[1] – محمد توفيق ماضي، إدارة وضبط المخزون، الدار الجامعية للنشر والطبع والتوزيع، مصر، ص ص 17-18.

[2] – فيروز تامة، **دور المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون** ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015-2016م، ص13.

– **المستندات والسجلات المرتبطة بتخزين المواد الخام** : يتم تسجيل المواد بالمخزن ببطاقة الصنف، ثم يتم صرف المواد من المخزن بناءا على طلب أو إذن التشغيل معتمدة من صاحب الصلاحيات بالمصانع، ثم تيم تسجيل المنصرف بالخصم على حسب المخزون وتحميل الحساب الإنتاج تحت التشغيل بالمبلغ بناءا على طلب صرف المخزون؛

– **المستندات والسجلات المرتبطة بتشغيل المنتج** : يتم تشغيل المواد الخام بهدف الحصول على الإنتاج التام، يتم تحديد حجم و نوع و توقيت الإنتاج المستهدف ،بناءا على أوامر العملاء أو التنبؤات بالمبيعات و يتم إعداد أوامر التشغيل بغرفة قسم الإنتاج ، الذي يحتفظ بنسخة مماثلة الأوامر التشغيل، ثم يعد قسم الإنتاج تقرير مختلفة؛

– **المستندات والسجلات المرتبطة بتخزين الإنتاج التام** : بعد الانتهاء من العملية الإنتاجية يتم الاحتفاظ بالإنتاج التام في المخازن، حيث يتم استخدام محضر استلام بمعرفة أمين المخزن ، ويتم صرفه بناءا على أمر صرف من إدارة المبيعات؛

–**المستندات والسجلات المرتبطة بشحن الإنتاج المباع** : تعتبر عملية شحن الإنتاج التام أو البضاعة جزءا من دورة الإيرادات والتحصيل، حيث يجب الترخيص لأي شحن من خلال إعداد مستند.

2) تقييم و جرد المخزونات

أ) **طرق تقييم المخزنات:** هناك عدة طرق لتقييم المخزونات و سنعرض أهم الطرق المستعملة في تقييم المخزونات[1] :

–**طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة** : تفترض هذه الطريقة في تسعير المواد المنصرفة أي أمر صرف للمواد يتم من كل المشتريات الموجودة في المخازن لحظة الصرف وبكميات تتناسب وتلك المشتريات ويتم احتساب متوسط التكلفة الموزون بعد كل إدخال جديد للمواد و يعتبر موزونا لأنه يعطي وزنا للكميات ويراعي الأهمية النسبية لكمية المواد الموجودة في المخازن وكمية المواد المشتراة؛

–**الوارد أولا صادر أولا طريقة : FIFO** يتم وفق هذه الطريقة تقييم المواد و المنتجات الصادرة بناءا على التسلسل التاريخي لدخولها، أي يتم إستهلاك المواد على أساس الأقدمية بالسعر المتعلق بها، وإذا نفذت يلجأ إلى الكمية التي تليها في تاريخ دخولها من حيث السعر، وهي الطريقة المتبعة في المؤسسات التي تتعامل بمنتجات محدودة الصلاحية.

[1]– فالتر ميجس، و ربرت ميجس، المحاسبة المالية، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1988، ص569.

ب) جرد المخزونات: هناك نوعان من الجرد، جرد محاسبي و جرد مادي[1] :

-**الجرد المحاسبي:** يتم من خلال العمل المحاسبي الدفتري بشكل مستمر بالكميات و القيمة اعتمادا على الوثائق والسجلات المتعلقة بحركة المخزون من إدخالات و إخراج و المتابعة بالتسجيل الحصول على كميات وقيم المخزون في نهاية الفترة؛

- **الجرد المادي** : الجرد المادي يتم القيام به للتحقق من وجود المواد كميا عن طريق العد والفحص مرة على الأقل في السنة و يكون في أخرها من أجل تقييم المخزونات لغرض إقفال الحسابات وإعداد الميزانية الختامية للمؤسسة.

ج) نظام الجرد للمخزون والرقابة الداخلية؛

يساعد نظام الجرد للمخزون على وجود رقابة داخلية قوية، و لكن لا يمكن أن يحقق هذا النظام الرقابة بطريقة تلقائية ما لم يتم الالتزام بالمفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية كتقسيم الاختصاصات والرقابة على المستندات عن طريق ترقيمها بطريقة متسلسلة وضرورة الفصل بين الوظيفة المحاسبية و بين حيازة الأصل، وبالتالي فكلها تعتبر مقومات ضرورية سواء في النظام الدوري أو المستمر.

رابعًا: عملية تدقيق المخزون وأهدافها

1) عملية تدقيق المخزون:

تتميز هذه الدورة بالتدفق الكبير للمواد من و إلى المخازن، وفي جميع الاتجاهات، فكل المصالح تقريبا لها عالقة بقسم المخزونات، لذلك وجب أن تكون هناك نظم رقابة كافية تنظم هذه العملية ، وتشمل على الأمور المتعلقة بالمخزون وفيما يلي بعض الإجراءات الرقابية الخاصة بها:[2]

- أن المواد الموجودة في المستودعات في عهدة أمين خاص؛
- توفر الحماية للمخزون السلعي مع الأخذ في الاعتبار قيمته؛
- أن يقوم أمين المستودع بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات والإخراجات بموجب تقارير استلام وصرف؛
- أن تصرف المواد بالمخازن بناء على أوامر صرف كتابية.
- أن تتبع المنشأة نظام الجرد المستمر بالنسبة للمواد والمهمات والبضائع تحت التشغيل وتامة الصنع؛

[1]- فالتر ميجس، روبرت ميجس، مرجع سبق ذكره، ص582.

[2]- جمال الطرايرة، **مناهج محاسب دولي عربي قانوني معتمد (الوثيقة الثالثة – تدقيق)** ، إصدار المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2013، ص86.

- أن يحتفظ موظفون مستقلون بسجلات كمية للأصناف غير تلك الموجودة لدى أمناء المستودعات؛
- أن يجري جرد فعلي فجائي دوري لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن مع الأرصدة الدفترية بحيث يشمل جميع أنواع البضائع؛
- أن يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمناء المستودعات والذين بعهدتهم السجلات
- أن يشتمل نظام المستودعات على تجهيز تقارير دورية تقدم لشخص مسؤول عن : مفردات البضاعة بطيئة الحركة؛ المفردات عديمة الحركة؛ المفردات التي تجاوزت الحد المعقول من حيث الكمية؛
- أن هنالك رقابة محاسبية على: بضاعة الأمانة المرسلة للغير؛ بضاعة الأمانة التي بحوزتنا للغير.
- أن اختصاصات ومسؤوليات أمين المستودع محددة بوضوح بالتنظيم الداخلي للمنشأة؛
- أن هنالك تأمين على أمناء المستودعات ضد خيانة الأمانة؛
- أن يقتضي التنظيم الإداري للمنشأة باستقلال أمناء المستودعات عن قسم المشتريات وقسم المبيعات؛
- أن هنالك تأمين على البضائع بالمخازن ضد الحريق أو السرقة أو التلف؛
- أن تعرض الفروق بين الموجود الفعلي والدفاتر على شخص مسؤول لاعتمادها وتسويتها؛
- أن يجري تقييم وتسعير البضاعة بالمخازن من قبل لجنة مستقلة.

2) أهداف تدقيق المخزونات

يهدف المدقق من خلال وضع برنامج التدقيق إلى تحقيق الأهداف التالية[1] :

- يجب على المدقق التحقق من ملكية المؤسسة للمخزونات عن طريق فحص أوامر و فواتير الشراء، ومحاضر و وصلات الاستلام؛
- يهدف المدقق إلى التحقق من سلامة المخزون و وجوده، و ذلك بوجود مستندات تثبت ذلك و فحص بطاقات المخزون؛
- على المدقق التأكد من صحة تطبيق طرق التقييم التي تنتهجها المؤسسة؛
- التحقق من صحة و سلامة تسجيل العمليات المتعلقة بالمخزون، و أن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا.

[1] – محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، ص ص 442- 443.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

بعد تطرقنا للمفاهيم المتعلقة بمتغيري الدراسة في المبحث الأول نتطرق من خلال هذا المبحث للدراسات السابقة التي تعد الجزء الثاني المتعلق بالإطار النظري، على اعتبارها جزءً أساسي لخطة البحث، وقد قمنا بالبحث على الدراسات التي تناولت موضوع الدراسة وتقديم ملخص للنتائج التي خلصت لها، وذكر ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، حيث قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة، تطرقنا في الأول للدراسات العربية، وفي الثاني للدراسات الأجنبية، أما المطلب الثالث فتطرقنا فيه لأوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

المطلب الأول: الدراسات العربية

من خلال البحث على المراجع والدراسات العربية لم نجد دراسات مشابهة تناول متغير الدراسة معا بحيث وجدنا كل متغير من متغيرات دراستنا تناول على حدى وهو ما يوحي بأن دراسة تعد جديدة، وفيما يلي نقوم بعرض الدراسة التي تناول كل متغير:

أولاً: الدراسات التي تناولت متغير محافظ الحسابات

1 –دراسة: **"إبراهيم منانة"**، بعنوان: **"دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي)"** ، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة حمة لخضر الوادي،2015

هدفت الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

اعتمدت الدراسة على القوائم والتقارير المالية لمحافظ الحسابات مع إجراء بعض المقابلات الشخصية لمحافظي الحسابات، حيث تم تحليل خمسة عشر تقريرا للمؤسسة محل الدراسة، بغية تحليل هذه التقارير المالية لتوصل إلى فهم أوضح للإشكالية المطروحة.

خلصت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له الدور الفعال في تعزيز موثوقية القوائم المالية، وذلك من خلال المصادقة على هذه الحسابات أو عدم المصادقة عليها وبذلك يبرز هذا الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات.

تلتقي هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في كونها ركزت على عنصر واحد ضمن الرقابة التي يقوم بها محافظ الحسابات ألا وهو تعزيز موثوقية القوائم المالية.

2 -دراسة: "طيطوس فتحي"، بعنوان: **محافظ الحسابات في الجزائر"**، مقال في مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، جوان2013

هدفت هذه الدراسة إلى تنظيم مهنة محافظ الحسابات لدى المشرع الجزائري مع الحرص على أن يكون أدائها جيدا، وتناولت كل من تعيين ومهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- محافظ الحسابات هو عين السلطات العمومية المتمثلة أساسا في شخص السيد وكيل الجمهورية على تصرفات المسيرين؛
- يساهم محافظ الحسابات في ضمان حقوق الغير والأقلية داخل الشركات تلتقي هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في تناولها لموضوع محافظ الحسابات الذي هو جزء من الدراسة الحالية.

3 -دراسة: **"نسرين حشيشي"** ، بعنوان: **"دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية –دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات–"** ، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية المحاسبية، تخصص التدقيق المحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في السير الحسن للأنشطة وذلك من خلال الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وبيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات من حيث إبداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية.

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، إضافة إلى الأسلوب التحليل لكونه من أكثر المناهج استخداما من خلال وصف مهنة محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية، وكذا الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، كما اعتمدت الدراسة على منهج دراسة حالة من أجل إسقاط ما تم التطرق إليه في الجانب النظري على مكتب محافظ الحسابات.

ومن بين أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- على محافظ الحسابات أن يتبع منهجية عمله، حيث يتطلب وجود تخطيط التدقيق وحصول محافظ الحسابات على الأدلة الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية، وإعداد التقرير كمرحلة النهائية تبين نتائج التدقيق؛

- يهدف التدقيق الخارجي على اكتشاف نقاط ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية وبالتالي مدى فعاليتها، وهذا ما يؤدي إلى تحديد درجة الدقة على البيانات المالية، وتحديد الاختبارات والفحوصات التي يجرها محافظ الحسابات بالدفاتر والسجلات والقيام بالإجراءات للتأكد من صحة القوائم المالية؛

- يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة أن يقوم محافظ الحسابات بدراسة منتظمة للنظام، وعلى الرغم أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طرق أسئلة والحصول على أجوبة عليها من خلال طرق وأساليب؛

- إن مهنة محافظة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على مشكلتها وأسبابها وطرق علاجها، من خلال هذا البحث ظهر أن مشكل محافظي الحسابات يواجهون في عملهم مشاكل عديدة أبرزها ضعف نظام الرقابة الداخلية في الشركة التي يقوم محافظ الحسابات بتقييمها.

ومن خلال النتائج المتوصل إليها قدمت الدراسة جلة من التوصيات منها:

- ترقية الهيئة المهنية التي تخص تنظيم مهنة التدقيق وهي (الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات)؛

- زيادة مسؤولية محافظ الحسابات الخاصة في اكتشاف الغش والأخطاء؛

- الاهتمام بالتقارير التي يعدها محافظ الحسابات خاصة التقرير الخاص بنظام الرقابة لداخلية؛

– لا بد على مكتب محافظ الحسابات توفير فرص لتنمية وتطوير معارف المحافظين من خلال برامج التعليم المهني المستمر والمنظم من طرف الغرفة الوطنية؛

– إنشاء هيئة وطنية تبنى معايير التدقيق الدولية خاصة فيما يخص نظام الرقابة الداخلية.

ثانيًا: الدراسات التي تناولت متغير تدقيق المخزونات

1 – دراسة: **"عبد الله قنيع"** ، بعنوان: **"التقييم المحاسبي للمخزونات في ظل النظام المحاسبي المالي"** ، دراسة حالة: مؤسسة مطاحن الأغواط، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية المخزونات إقتصاديا ومحاسبيا للمنشأة الإقتصادية ومحيطها الخارجي، وتوضيح آلية تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) فيما يخص عنصر المخزونات وإبراز مدى التوافق الحاصل بين ما نص عليه النظام المحاسبي المالي (SCF) وما ورد في المعيار المحاسبي الدولي (IAS2) بخصوص التقييم المعالجة المحاسبية للمخزونات.

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من أجل وصف وتحليل العلاقة بين المخزونات وكيفيات تقييمها محاسبيا في ظل النظام المحاسبي المالي وذلك في الجزء النظري، أما في الجزء التطبيقي فقد اعتمدت الدراسة على أسلوب دراسة الحالة في مؤسسة مطاحن الأغواط.

خلصت الدراسة إلى نتائج نذكر منها:

– تتمثل المخزونات في المؤسسة كأصل من إحدى أصولها، تعالج محاسبيا وفق الحدث الإقتصادي المرتبط بها، وتتنوع أهمية المخزون لما يقدمه من تأمين لإستمرار المؤسسة وكذلك لما تحققه من وفرات إقتصادية؛

– إستخدام قواعد النظام المحاسبي المالي في طريقة التقييم والمعالجة والتسجيل المحاسبي يزيد من دقة القوائم المالية ويساهم في الحصول على ثقة مستخدمي تلك القوائم المالية؛

– هناك توافق كبير بين ما نص عليه النظام المحاسبي المالي وما ورد في المعيار الدولي رقم (2) فيما يخص طرق وأساليب التقييم والمعالجة المحاسبية للمخزونات وهذا من خلال تطرقنا للجانب النظري للدراسة كذلك بعدما أسقطنا هذا في الجانب التطبيقي في مؤسسة مطاحن الأغواط.

– تؤثر درجة إهتمام المؤسسة بالمخزونات بالإيجاب أو السلب أي كلما كان الإهتمام أكثر كلما زادة القوائم المالية من الشفافية وتكسب ثقة مستخدميها، وذلك لدرجة تأثير المخزونات على تلك القوائم وهذا الشيء تسعى إليه مؤسسة مطاحن الأغواط من خلال تنظيم وضعياتها كل فترة من دخول وخروج المخزونات سواء أكانت مواد أولية أو منتجات تامة الصنع.

2 – دراسة: **"فاتح أجنف"**، بعنوان: **"محاسبة المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد"** ، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2014.

هدفت إلى التعرف والإحاطة بالمفاهيم الأساسية المتعلقة بالنظام المالي المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية، كما هدفت الدراسة إلى إبراز العمليات التي يقوم بها المحاسبة في معالجة المخزونات من خلال الإجابة على الإشكالية المطروحة والمتمثلة في: "كيف تتم المعالجة المحاسبية والتقييم لبند المخزونات وفقا للنظام المحاسبي المالي؟".

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك لوصف كل ما يتعلق بالمحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية والمخزونات، أما الأسلوب التحليلي فقد كان له نصيب في تحليل البيانات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة (تعاونية الحبوب والقول الجافة – وحدة عين مليلة–).

وخلصت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

– أن بند المخزون في المؤسسة يتبع في النهاية المدير المالي للمؤسسة لأنة المسئول الأول عن المحافظة على أصول الشركة ومنها المخزون؛

– بعد قيامنا بالتربض التطبيقي على مستوى المؤسسة محل الدراسة تبين لنا مدى أهمية المخزونات التي تتوفر عليها التعاونية التي تسهر على تزويد السوق الوني من هاته المواد التي يحتاجها المواطن بصفة دائمة، ومن ثم وجب على التعاونية التعامل بروح المسؤولية والصرامة في تسيير المخازن من أجل الحفاظ على سلامتها وإيصالها إلى المستهلك عن طريق تضافر كل الجهود بين مصالح التعاونية والتنسيق الجيد فيما بينها.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

1 -دراسة " Arena" 2006 بعنوان: "التدقيق الداخلي في المنظمات الإيطالية (دراسة حالات متعددة)"

"Internal Auditing in Italian organizations: A multiple case study "

هدفت الدراسة إلى وصف الخصائص الرئيسية لأقسام المراجعة الداخلية في ستة شركات إيطالية وتحري وتحليل أثر التعليمات المشرعة عليها، بدراسة مقارنة بين أقسام المراجعة الداخلية في هذه الشركات الستة، وإجراء المقابلات مع مدارس المراجعة الداخلية في هذه الشركات والاطلاع على عينات من تقارير المراجعة الداخلية والوثائق العامة والتعليمات الداخلية المتعلقة بالحوكمة فيه.

توصلت الدراسة إلى وجود تنوع كبير بين الخصائص الرئيسية لأقسام المراجعة الداخلية وكذلك ركزت الدراسة على الضغوط المؤسساتية التي يتعرض لها المراجعون الداخليين وقدمت الدراسة دليلاً إضافيًا على تأثير العوامل الأخرى على تطور أداء أقسام المراجعة الداخلية، حيث يوجد في إيطاليا ثلاثة نماذج من الشركات، النموذج الأول هو تلك الشركات التي لا يوجد بها قسم مستقل للمراجعة الداخلية ولكن يوجد بها نظام للرقابة الداخلية كأحد المتطلبات القانونية، أما النموذج الثاني فهو شركات يوجد بها قسم مستقل للمراجعة الداخلية ولكن ينحصر دورها في مراجعة الإلتزام بالقواعد والإجراءات وهذه الشركات أشارت فيها المقابلات إلى وجود مدى كبير من الضغوط المؤسساتية، أما النموذج الثالث فهو الشركات التي لا يتعدى دور المراجعة الداخلية فيها الرقابة على القوائم المالية واختبارات الإلتزام بالقواعد والإجراءات إلى العمليات الإدارية بمراحلها وأنواعها ومستوياتها المختلفة وأظهرت المقابلات في هذه الحالة أن العوامل المؤثرة على تطور أداء أقسام المراجعة الداخلية.

2 -دراسة: " Leung, Philomena" 2003، بعنوان : **"دور التدقيق الداخلي في حكومة الشركات وإدارتها في استراليا"**

The Role of Internal Audit in Corporate Governance and Management in Australia "

هدفت الدراسة إلى التعريف وتحديد هياكل المؤسسة وأهداف المراجعة الداخلية في المنظمة الأسترالية وتحديد دورها في حوكمة هذه المنظمات ودراسة الوضع الإداري والتنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية وتقديم

توصيات حول تعزيز فعلية المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات ودعم الإدارة السليمة، كذلك دراسة المؤهلات العلمية للمراجعين الداخليين والمسؤولين عنهم، ودراسة خط التقرير الخاص بها.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تزايد أهمية المراجعة الداخلية على الصعيد المهني والأكاديمي؛

- المراجعين الداخليين أكثر تركيزًا على نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وقادرين على ممارسة أعمالاً مختلفة ومتنوعة من الأنشطة؛

- هناك تضارب في خطوط التقرير وأن المراجع الداخلي في مجال حوكمة الشركات لا زال غير محدد بدقة في الشركات الاسترالية.

وأوصت الدراسة بتعزيز هذا الدور عبر ميثاق المراجعة الداخلية ومعايير أكثر صرامة لحكومة الشركات وإعادة الاعتبار للمهارات والخبرات في اختيار الموظفين الذين يقومون بمهمة المراجعة وزيادة حدة التنافس بينهم.

المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بيت الدراسة الحالية والدراسات السابقة

الجدول رقم (1-1): يوضح أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابق

البيان	الدراسة الحالية	الدراسات السابقة
من حيث الهدف	هدفت الدراسة الحالية لمعرفة مدى مساهمة محافظ الحسابات في تدقيق المخزونات من خلال دراسة حالة بمؤسسة كوسيدار الشراقة الجزائر.	تمحور الهدف الرئيسي لأغلب الدراسات في التعرف على دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي؛ كما هدفت إلى دراسة التقييم المحاسبي للمخزونات في ظل النظام المحاسبي المالي.
من حيث مجتمع الدراسة	أنجزت الدراسة في الفترة 2018-2019، أما الحدود المكانية فكانت بمؤسسة كوسيدار الشراقة بالجزائر.	تمت الدراسات السابقة في عدة مجتمعات امتدت من سنة 2003 إلى 2015 وشملت الأماكن التالية: الجزائر، ، إيطاليا واستراليا.

من حيث منهج الدراسة	اعتمدت الدراسة الحالية على المنهج الوصفي التحليلي في الجزء النظري، أما في الجزء التطبيقي فقد اعتمدت الدراسة على منهج دراسة حالة من أجل إسقاط ما تم التطرق إليه في الجانب النظري على المؤسسة محل الدراسة	تتشابه معظم الدراسات مع الدراسة الحالية في الاعتماد على المنهج الوصفي واستخدام أسلوب دراسة الحالة.
من حيث مغيرات الدراسة	**المتغير المستقل**: محافظ الحسابات **المتغير التابع**: تدقيق المخزونات	تطرقت الدراسات السابقة لمتغيرات مختلفة نذكر منها: -دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي؛ -دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية؛ -التقييم المحاسبي للمخزونات في ظل النظام المحاسبي المالي؛ -محاسبة المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد؛
من حيث القطاع	استهدفت الدراسة مؤسسة إقتصادية	استهدفت الدراسات السابقة قطاعات مختلفة

المصدر: من إعداد الطالب

خلاصة الفصل

تناولنا في هذا الفصل مبحثين تطرق الأول إلى الإطار النظري لمحافظ الحسابات، حيث عرضنا أهم المفاهيم المتعلقة به، بذكر مفهومه وشروط تعيينه والمهام الموكلة له، والمهام الملقاة على عاتقه ، في حين تعرضنا في المطلب الثاني إلى تدقيق المخزون، أين تناولنا المفاهيم المرتبطة به.

أما المبحث الثاني فقد عرضنا فيه أهم الدراسات السابقة التي تناولت موضوعنا، ثم عقدنا مقارنة بين دراستنا والدراسات السابقة، وفي الأخير تبين لنا أن للمحافظ الحسابات مهام كثير من المهام الأساسية مهمة إثبات شرعية وصدق الحسابات، حيث يجب عليه أن يتأكد من أن الحسابات السنوية للشركة جاءت مستوفية لكل الشروط المنصوص عنها قانونًا من جهة، كما أنها تعطي المصداقية وتلك الصورة الوفية لحسابات الشركة من جهة أخرى.

إن هاته المهمة تعد بحد ذاتها المهمة الأساسية التي تسمح للشركة بأن تتخذ ذلك الوضع القانوني المريح، لذلك كان لازما على محافظي الحسابات أن يتأكدوا من أن القائمين بالإدارة قد احترموا كل القوانين والتنظيمات التي تحكم الشركات لاسيما تلك المتعلقة بإعداد الحسابات ومن بينها تدقيق المخزونات، فصدق الحسابات هو التعبير الوفي لوضعية الشركة الحقيقية التي تسمح للمتعاملين معها بأن يشعروا ببعض الأريحية.

ومن خلال الفصل التطبيقي نحاول معرفة مدى مساهمة محافظ الحسابات في تدقيق المخزون وذلك من خلال دراسة حالة بمؤسسة كوسيدار قنوات الشراقة بالجزائر العاصمة، وهو ما سنتناوله في الفصل الموالي.

.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية بمؤسسة كوسيدار قنوات

تمهيد

بعد تطرقنا إلى في الجانب النظري لمحافظ الحسابات وتدقيق المخزون، سيتم في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على التطبيقي وذلك قصد معرفة دور محافظ الحسابات في تدقيق المخزون، من خلال دراسة ميدانية بمؤسسة كوسيدار الشراقة الجزائر العاصمة، حيث قسمنا هذا الفصل على الشكل التالي:

- المبحث الأول: تقديم للمؤسسة محل الدراسة وطرق وأدوات الدراسة
- المبحث الثاني: وصف عمليات التموين وتسيير المخزون
- المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المخزون

المبحث الأول: تقديم للمؤسسة محل الدراسة وطرق وأدوات الدراسة

من خلال هذا المبحث نتطرق إلى تقديم المؤسسة محل الدراسة وذلك بالتعريف بالمؤسسة الأم كوسيدار، ثم نعرف للتعريف بمؤسسة كوسيدار قنوات، حيث نعرض تأسيسها ومهامها، بالإضافة إلى الهيكل التنظيمي.

المطلب الأول: تقديم مؤسسة كوسيدار

أولاً: تأسيس شركة كوسيدار

تأسست كوسيدار في 01 جانفي 1979 كشركة مختلطة الاقتصاد من قبل شركة الصلب الوطنية (S.N.S.) والمجموعة الدانمركية "تشيريستاني ونيلسن."، وبعد إعادة هيكلة المؤسسات الوطنية في عام 1982 وتأتي من شركة الصلب الوطنية SNS واضطرت إلى رعاية تنفيذ الإنشاءات المخصصة لحقول الحديد والصلب، في أعقاب الصعوبات التي تعبر قطاع الصناعة الثقيلة. في ذلك الوقت، قام مديرو كوسيدار ، لضمان استدامة الشركة باستثمار مجالات العمل التي لم تكن في الأصل من مهنتهم (الهيدروليكية ، المباني ، أنابيب "أنابيب النفط ، خطوط أنابيب الغاز).

في عام 1982 ، أصبحت كوسيدار شركة تابعة مملوكة بالكامل ل شركة الصلب الوطنية. .S.N.S بعد استحواذ الأخير على أسهم الشريك الدنماركي. كجزء من إعادة الهيكلة العضوية للمؤسسات العامة التي قررتها السلطات الجزائرية، تم تحويل كوسيدار في عام 1984 إلى شركة وطنية وضعت تحت إشراف وزارة الصناعة الثقيلة.

في أكتوبر 1989 تم تحويل كوسيدار إلى شركة مساهمة بعد تطبيق قوانين بشأن الإصلاحات الاقتصادية ، بما في ذلك تلك المتعلقة باستقلالية الشركات العامة في عام 1988.

لقد خلقت واستغلت العديد من الفرص التي سمحت لها بتطوير وتوسيع مجال تدخلها ليشمل أنشطة أخرى ليس فقط في قطاع البناء والأشغال العامة على عكس منافسيها في السوق المحلية ، فضل كوسيدار الاستقرار والرغبة في التطوير حيث تم إنشاء وضمت الشركة مجموعة BTPH وهي واحدة من أقدم الشركات

الوطنية. لقد نجت جميع مراحل الاقتصاد الجزائري من الاقتصاد المخطط إلى الانفتاح والتحرير الاقتصاد، حيث جعلت كوسيدار أكبر مجموعة جزائرية من BTPH المباني والأشغال العامة وهيدروليكي)[1].

تضم مجموعة كوسيدار اليوم في شكل قانوني لشركة مساهمة (SPA)، يتم تنظيمها في مجموعة من الشركات التي تمتلك 100 ٪ من رأس مال المجموعة، بما في ذلك ثمانية فروع التي تنشط في جميع المجالات الاقتصادية الوطنية تقريبا. المجموعة تحتل المركز الأول في BTPH في الجزائر والمغرب، والسادس في أفريقيا.

تعلق المجموعة دائمًا أهمية كبيرة على سياسة الموارد البشرية لأنها تدين بنجاحها فقط للأفراد الذين يتألفون منها. هذا هو السبب في أن التوظيف والتوظيف والقدرة على العمل هي من بين التحديات اليومية.

اعتبارًا من 31 ديسمبر 2015 ، كان لدى المجموعة إجمالي قوة عاملة بلغ 38627 عاملاً ، توظف الشركات في المجموعة 37150 موظفًا.

النمو المستمر للقوى العاملة يرجع إلى الزيادة الكبيرة في نشاط كل من الشركات من خلال تنويع الأنشطة ووجود المجموعة في كل شيء الأراضي الوطنية، إلى الجنوب أساسا، الأمر الذي يتطلب وضع التشغيل خاصة من الساحات، الأنشطة الجديدة التي أطلقتها المجموعة مثل وضع المسارات السكك الحديدية ونقل الطاقة الكهربائية كثيفة العمالة مثل نشاط المباني ، الذي تقوم به فروع الأشغال العامة وخطوط الأنابيب

ثانيًا: مهامها

بفضل إدارتها الإستراتيجية وتجربتها التراكمية في المشاريع الكبرى، فإن مجموع ة كوسيدار قادرة على التنافس مع جميع المتخصصين في هذا المجال ، وتتمتع المجموعة من خلال الشركات التابعة لها وعلى الرغم من المنافسة الدولية الشديدة بحصة مريحة من السوق.

إن التزامات السلطات ، للحفاظ على مجرى التنمية ، وكذلك إسقاط الاستثمارات الجديدة للسنوات الخمس المقبلة ، ستمكّنها من توسيع نطاق مطالبها لتطوير وسائل التدخل وزيادة معدل دورانها. الأعمال. في كل قطاع من قطاعات الأعمال ، تتمتع المجموعة بسجل حافل لتسجيل عدد كبير من الأعمال الاستثنائية.

[1]- وفقا لوثائق مجموعة كوسيدار تآزر مجموعة في خدمة التنمية، التقرير السنوية Cosider، 2013.

تعمل شركة كوسيدار في القطاعات التالية:

- خطوط الأنابيب: نقل وتوزيع الهيدروكربونات (خطوط أنابيب النفط وخطوط أنابيب الغاز) ؛
- البنية التحتية: الطرق السريعة ، مسارات السكك الحديدية ، المطارات ، الأعمال البحرية ، كبيرة عمل الفنون ؛
- الهيدروليكية: السدود ، التحويلات الكبيرة ، إمدادات المياه ، الصرف الصحي والعلاج؛
- الإسكان: المجمعات السكنية الكبيرة ، والبرامج الترويجية. - البناء الصناعي والمكاتب.
- البنى التحتية الاجتماعية: الفنادق والمستشفيات والمجمعات الرياضية ؛
- إنتاج واستغلال المحاجر الكلية ؛
- صيانة آلات الأشغال العامة ؛
- تجديد أجهزة آلات الأشغال العامة ؛
- إنتاج صب الخرسانة: للبناء ، هيكل معدني ، صنع المرجل. - التجارة في منتجات الحديد والصلب ؛
- تمويل البرامج الترويجية وبيع المساكن. - تنمية الأراضي ؛
- الزراعة.

ثالثًا: تقديم المؤسسة محل الدراسة (كوسيدار قنوات)

1 التعريف بمؤسسة كوسيدار قنوات

كوسيدار قنوات هي إحدى الشركات التابعة للمجموعة التي أخذناها عينة تمثيلية من شركة تابعة ، أنشئت من فرع الأشغال العمومية التابعة لكوسيدار في 1 جانفي 2004، يقع مقرها بالشراقة، بلغ رأس مالها المسجل 4 آلاف مليون دينار، وهي متخصصة في وضع خطوط الأنابيب والخطوط الهيدروليكية على التوالي لقطاعي الطاقة والمياه، وهي تعمل أيضا في واد سلي بالشلف وحدة تصنيع الأنبوب الخرسانية والقناة سابقة التشديد.

ونظرًا لنوعية إنتاجها وامتثالها لأفعالها وعملياتها مع المعايير الدولية ، فقد حصلت على شهادة ISO 9001 ، الإصدار 2000 في ديسمبر 2004 (نظام الجودة الأوروبية) ، وتم تأكيد جودة تدخلاتها من خلال قبولها في الرابطة الدولية لمصنعي خطوط الأنابيب IPLOCA التي أصبحت عضوًا فيها منذ يوليو 2006.

شهد مؤسسة كوسيدار تطوراً ملحوظاً منذ إنشائها في عام 2005 حتى عام 2015 ، حيث تضاعف المؤسسة ثلاثة أضعاف حجم أعمالها، تحقيق متوسط نمو سنوي قدره 26.21 ٪. هذا التطور يدل على تراكم الخبرة المتراكمة في قطاعاتها.

الجدول رقم (2–1): المجاميع المتعلقة بالربحية (في جدول أعمال التنمية)

الوحدة: دج

السنة	القيمة المضافة	الأرباح من العمليات	صافي الدخل
2013	3 838 806.71	679 255.76	756 701.56
2014	5 821 730.73	1 999 944.96	1 283 157.11
2015	9 165 578.25	6 885 692.42	4 838 082.96

المصدر: بناءً على معلومات مؤسسة كوسيدار قنوات

مع نمو إيرادات مؤسسة كوسيدار قنوات يمكن اعتبار أدائه أداءً نسبياً، تم الحفاظ على القيمة المضافة عند مستوى 50٪ في نهاية عام 2014 بزيادة 57٪ في عام 2015 بالإضافة إلى ذلك، تم مضاعفة نتائج التشغيل بشكل مناسب مع هذا الاتجاه الإيجابي، والذي يعتبر بمثابة تغيير كبير في ربحية هذه الشركة .

تمتلك شركة كوسيدار قنوات الم نشآت الإدارية واللوجستية عبر مناطق مختلفة من البلاد مثل: بسكرة، حاسي مسعود، حاسي رمل، وهران، تيارت، شلف، جيجل، تمنراست، تيزي وزو، الجلفة، الأغواط، ولدى الشركة 5000 موظف.

القواعد اللوجستية التي تغطي كامل الأراضي الوطنية مجهزة بوسائل : الصيانة ، التدخل. كما أن لديها مصنع لإنتاج معدل ضغط خرساني بسعة إنتاج تبلغ 40 كم سنويًا وورش صيانة وتجديد الآلات.

2 –مهام مؤسسة كوسيدار قنوات:

يرتكز عمل مؤسسة كوسيدار قنوات على ثلاث مهام رئيسية هي:

- الإنشاء المتخصص للأعمال المعدة للنقل عبر خطوط الأنابيب الهيدروليكية؛
- بناء الأنابيب الهيدروليكية المصنوعة من الأنابيب المعدنية وقنوات ملموسة AEP ، الري ، الصرف الصحي؛
- بناء محطات معالجة المياه الهيدروليكية والمياه الصناعية.

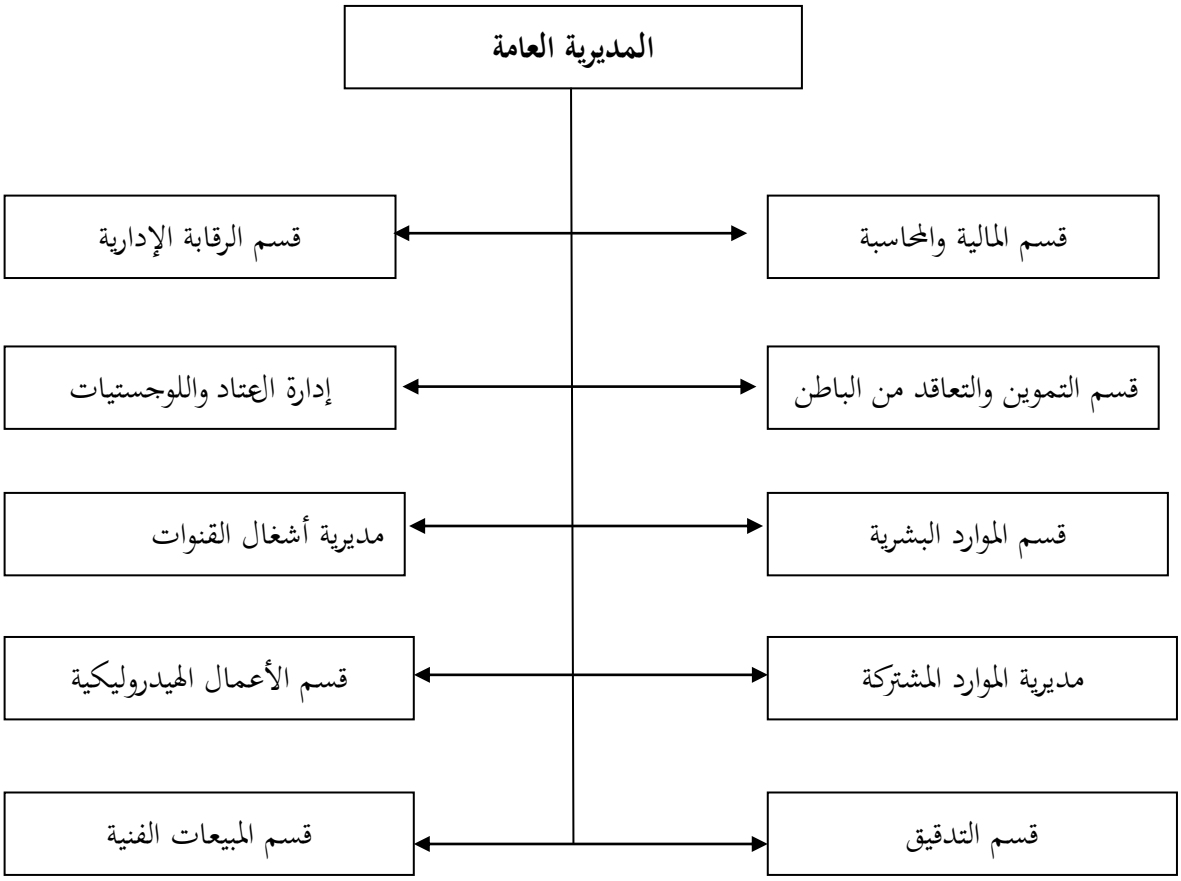
3 –الهيكل التنظيمي بمؤسسة كوسيدار قنوات:

تنقسم مؤسسة كوسيدر قنوات إلى (10) عشرة مديريات[1]:

- قسم المالية والمحاسبة (DFC) ؛
- قسم التموين والتعاقد من الباطن (DAST) ؛
- قسم الموارد البشرية (DRH) ؛
- مديرية الموارد المشتركة (DMC) ؛
- قسم التدقيق (DA) ؛
- قسم الرقابة الإدارية ؛
- إدارة العتاد واللوجستيات ؛
- مديرية أشغال القنوات (DTP) ؛
- قسم الأعمال الهيدروليكية (DTH) ؛
- قسم المبيعات الفنية.(DTC)

[1]– انظر الملحق رقم 08.

الشكل رقم (02-01): الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوسيدار قنوات



المصدر: بناءً على معلومات مؤسسة كوسيدار قنوات

المطلب الثاني : طرق وأدوات الدراسة

سيتم في هذا المطلب توضيح طرق الدراسة والأدوات المستخدمة فيها، وذلك ب عرض منهجية الدراسة، ومجتمع الدراسة، وأدوات الدراسة متغيراتها .

أولاً: منهجية الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تدقيق المخزون من خلال دراسة حالة مؤسسة كوسيدار الشراقة بالجزائر العاصمة ، ولبلوغ الهدف تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري، كما اعتمد على المنهج التحليلي في دراسة الحالة على الوثائق المقدمة وأداة المقابلة مع مسؤلي القطاع.

ثانيًا: مجتمع الدراسة

يشمل مجتمع الدراسة على مسؤولي وأمناء المخازن لأقسام التخزين بشركة كوسيدار قنوات إحدى بالشراقة بالجزائر العاصمة وهي فرع من مجموعة كوسيدار.

ثالثًا: متغيرات الدراسة:

لقد اعتمدنا على متغيرين للدراسة وهما المتغير المستقل والمتغير التابع:

الجدول رقم (02-02): متغيرات الدراسة

المتغيرات	الإسم
المتغير المستقل	محافظ الحسابات
المتغير التابع	تدقيق المخزون

المصدر: من إعداد الطالب

المبحث الثاني: وصف عمليات التموين وتسيير المخزون

من خلال المشاهدة للهيكل التنظيمي للمؤسسة لاحظنا أن هناك علاقة تكاملية بين وظيفتي التموين وتسيير المخزون، لأنه لا يمكن قيام إحداهما دون الأخرى، لأنه لا يمكن أن يكون هناك تموين إلا وهناك إنتاج ثم تخزين وتسيير المخزون.

المطلب الأول:إجراءات التموين:

بما أن المؤسسة محل الدراسة اختصاصها تصنيع الأنابيب، هذا يستدعي مجموعة من المراحل التي يجب القيام بها للحصول على المواد الأولية للتصنيع والحصول على المنتج النهائي، حيث يتم إعداد **طلب التموين** من طرف **أمين المخزن** وذلك عندما يصل المخزون إلى حده الأدنى، ويرسل إلى مسؤول المخزن ليرى ما إذا كانت المواد المطلوبة موجودة فعلا لدى مخازن المؤسسة أو لا، لتلبية الطلبية بالجزء الموجود في انتظار وصول الجزء الآخر، ويرسل طلب التموين إلى مسؤول التموين، الذي يقوم بدوره بإعداد **طلب الشراء**.

يتم إعداد **طلب الشراء** الذي يصادق عليه رئيس مصلحة التموين وتسيير المخزون ثم يحوله مباشرة إلى المدير للمؤسسة للمصادقة عليه بعد التأكد من الاحتياجات المقترحة فيه وأنها غير موجودة في المخزن.

بعد إصدار **طلب الشراء** والموافقة عليه من طرف المدير المؤسسة، يقوم المسؤول عن التموين وتسيير المخزون **بدراسة** عامة حول **العروض** المقدمة من **الموردين**، من أجل اختيار أحسن الموردين، حيث يقوم المدير بالتعاون مع رئيس مصلحة التموين وتسيير المخزون **باختيار أحسن الموردين**، وغالبا ما يكون الاختيار محلي ويكون الأساس الذي يتبعه المدير ورئيس مصلحة التموين وتسيير المخزون في اختيار أحسن مورد هو:

-جودة المواد الأولية التي سيقدمها المورد؛

+الأجل اللازم للتسليم والكمية المتاحة من السلع والخدمات.

إضافة إلى سمعة المورد في السوق هذا بغض النظر عن السعر المقترح إذا استوفت الشروط السابقة، هذا لا يعني أن المؤسسة لا ت ولي أهمية بالغة للسعر إلا أنه في الغالب تهتم أكثر بالشروط المذكورة أعلاه، لأن المؤسسة

تسعى إلى توفير أحسن المنتجات وبجودة عالية، لتلقى القبول من السوق المحلي ولا بأس لتتعدى ذلك إلى السوق الخارجي.

وعلى هذا النحو بمجرد اختيار المورد المناسب يتم إصدار **أمر الشراء** من طرف مصلحة التموين حسب الاحتياجات المدرجة في طلب الشراء، ويتم المصادقة عليه من طرف المدير المؤسسة ورئيس مصلحة التموين وتسيير المخزون، وتحويله إلى المورد لاستيفاء الاحتياجات اللازمة، والذي يغطي أمر الشراء (المدة اللازمة لاحتياجات المؤسسة، ويكون مصدر تموين المؤسسة من موردين خواص وآخرين أجانب.

ويكون **نظام الدفع** المتبع من طرف المؤسسة عن طريق **الدفع الفوري** بالإضافة إلى اعتماد التسديد عن **طريق الشيكات**، وحال وصول المواد الأولية إلى الشركة يتم التأكد من الكمية والمواصفات المطلوبة من طرف مراقبي الجودة بالمصلحة، ثم بعد ذلك تدخل المواد المخزن ويتم إعداد **وصل الاستلام** وإعداد **طلب الدفع**، حيث أن المؤسسة لا تتحمل مصاريف نقل المواد الأولية من طرف المورد، لان لديها شاحنات نقل خاصة بها هذا ما يقلل نوعا ما من مصاريفها.

في حين أعداد وصل الاستلام وطلب الدفع، يتم إرسال كل من **الفاتورة ووصل الاستلام وصل الدخول للمخازن** مؤشر عليه من طرف أمين المخزن للموافقة عليه وتحويله إلى مصلحة المحاسبة والمالية من أجل **التسديد** إلى مصلحة المحاسبة، وتبقى نسخة من وصل الاستلام والفاتورة عند أمين المخزن أو رئيس فرع تخزين المواد الأولية، ويقوم هذا الأخير" رئيس فرع المواد الأولية بتسجيل كل المواد المستلمة من خلال وصولات الاستلام في بطاقات المخزون **كمدخلات**.

كل وصل استلام يتم تسجيله في اليومية ويتم التأشير على إجمالي اليومية من طرف أمين المخزن في نهاية كل يوم، أما فيما يخص المشتريات المستلمة فعلا تتم على مستوى مصلحة المحاسبة عن طريق إرسال وصل الاستلام والفاتورة من مصلحة التموين إلى مصلحة المحاسبة.

ويقوم أمين المخزن بإعداد **طلب الدفع** مؤشر عليه من رئيس مصلحة تسيير المخزون ورئيس مصلحة التموين، ثم تحويله إلى **مصلحة المحاسبة للدفع**.

يقوم رئيس فرع المواد الأولية أو أمين المخزن بإعداد ورقة **خروج المواد الأولية** يوميا إلى المصلحة الطالبة للبضاعة، ويجب الإمضاء على الورقة من طرف رئيس فرع المواد الأولية بعد المعاينة والتأكد من المطابقة، حيث أن كل المواد الأولية التي تم **تحويلها إلى وحدات الإنتاج** يجب إثباتها في بطاقات المخزون على شكل **مخرجات**.

وفيما يلي استنتاج لأهم إجراءات التخزين التي تتم في مخازن المؤسسة:

1) إجراءات الاستلام:

تمر عملية استلام المواد الأولية داخل المستودعات بمرحلتين هامتين هما:

- الاستلام المؤقت للمواد؛
- الاستلام النهائي للمواد.

الاستلام المؤقت للمواد:

تتم عملية الاستلام المؤقت للمواد وفقا لما يلي:

- المعاينة الأولية أو المبدئية للمواد المستلمة؛
- جرد محتويات الشحنة ومطابقتها وقيدها في مذكرة الاستلام المؤقت للمواد؛
- فحص المواد المستلمة وتحديد صلاحيتها للاستخدام ومطابقتها للمواصفات.

الاستلام النهائي للمواد:

في حالة سلامة المواد المستلمة ومطابقتها للمواصفات المطلوبة يتم ما يلي:

- تحرير مذكرة الاستلام النهائي للمواد؛
- إدخال المواد المستلمة للمخازن وتخزينها حسب الأماكن المخصصة لها؛
- قيد المواد المستلمة في بطاقة الصنف الخاصة بالمخزن.

2) إجراءات الصرف:

تتم إجراءات صرف المواد من المستودعات وفقا لطلبات معتمدة، وتصدر تلك الطلبات لتلبية احتياجات الوحدات الإدارية أو وحدات الإنتاج في الشركة وفقا لما يلي:

صلاحيات صرف المواد:

لا يتم صرف المواد من المستودعات إلا بعد تحديد السلطة أو الجهة المخولة باعتماد أوامر الصرف وفقا لما يلي:

- تحديد الموظفين الذين لهم حق توقيع مستندات الصرف؛
- تحديد الإجراءات اللازمة لصرف المواد.

علما بأن عمليات الصرف تتم بعد التأكد من الاحتياج الفعلي للإدارة الطالبة للمواد.

عمليات الصرف من المستودعات:

هناك نوعان رئيسيان لعمليات الصرف هما:

- صرف الأصناف للوحدات الإدارية والإنتاجية الداخلية؛
- صرف الأصناف لعملاء المؤسسة.

ويتم صرف الأصناف لتلك الجهات وفقا لما يلي:

- تقوم الإدارة الطالبة بتعبئة نموذج طلب صرف مواد تحدد فيه الكميات المطلوبة والغرض من الصرف؛
- يقوم أمين المستودع بتحضير المواد المطلوبة للتسليم؛
- إعداد نموذج استلام مواد مصروفة؛
- خصم الكميات المطلوبة من بطاقة الصنف؛
- تسليم المواد للجهة الطالبة.

المطلب الثاني: العاملون في المخازن وعلاقة إدارة المخزون بالإدارات الأخرى

أولاً: العاملون في المخازن

تختلف مسميات العاملين في إدارة المستودعات بحسب حجم المستودعات التي تملكها المؤسسة وأهمية المواد المخزنة، وفيما يلي أسماء ووصف وظائف العاملين في مجال إدارة المستودعات بالمؤسسة:

مسؤول المخزن:

تحدد المسؤوليات التي يقوم مسؤول المخزن بما يلي:

- متابعة عمليات تأمين المواد للإدارات والأقسام الطالبة لها ومدى توفرها في مخازن المؤسسة من عدمه؛
- الإشراف على عمليات استلام المواد والتأكد من مطابقتها للمواصفات المطلوبة؛
- الرقابة على مستويات المخزون وضمان عدم زيادتها أو نقصها عن الحدود المسموح بها؛
- تنظيم عمليات الاستلام والتسليم للمواد والمنتجات النهائية؛
- الإشراف على التسجيل في بطاقات المخزون وحفظها وضبط حركة المواد؛
- الإشراف على العاملين والتأكد من قيامهم بالمهام الموكلة إليهم بكفاءة وفاعلية؛
- المحافظة على أمن وسلامة المخازن وتوفير الإجراءات اللازمة لذلك.

أمين المخزن:

يمكن تلخص المسؤوليات التي يقوم بها أمين المخزن فيما يلي:

- استلام وفحص وتخزين المواد التي ترد للمستودعات؛
- صرف طلبات الصرف الواردة من الجهات الطالبة بعد التأكد من استيفائها للشروط النظامية للصرف؛
- المحافظة على الأصناف من الضياع والتلف والحريق؛

– إعداد تقارير وبيانات دورية عن حركة الأصناف ومستويات التخزين في المستودعات؛

– مسك بطاقة الأصناف للمواد المتوفرة في المستودعات؛

– المشاركة في لجان فحص الأصناف؛

– تجهيز المواد والأجهزة وقطع الغيار للجهات الطالبة مع ضمان وصولها في الوقت المناسب.

ثانيًا: علاقة إدارة تسيير المخزون بالإدارات الأخرى:

كي تتمكن إدارة تسيير المخزون من ممارسة مهامها ومسؤولياتها بكفاءة، فإنه يجب أن تكون لها علاقات مع الإدارات الأخرى داخل المؤسسة تكون مبنية على مبدأ الفصل بين المهام.

والجدول التالي يبين علاقة وظيفة تسيير المخزون بأهم الإدارات الأخرى وفقا لما يلي:

الجدول رقم (02–03): علاقة إدارة تسيير المخزون بالإدارات الأخرى

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

إدارة تسيير المخزون	إدارة مراقبة المخزون
– توفير التسهيلات اللازمة لعمليات التفتيش والفحص. – إبلاغ مراقبة المخزون بالأصناف الجديدة التي يتم استلامها لتشارك في عمليات الفحص. – تقديم المعلومات اللازمة لمراقبة المخزون عن المواد المخزنة وحركتها.	– تحديد الأصناف المرفوضة والمقبولة. – تحديد مستويات التخزين والكميات المناسبة للتخزين. – القيام بعمليات جرد المستودعات ومطابقة سجلات المخزون.

المصدر: معلومات من مصلحة تسيير المخزون.

المطلب الثالث: تقييم وجرد المخزون والتسجيل المحاسبي له

يعتبر المخزون السلعي أهم بند من بنود القوائم المالية والذي يشكل الجزء الأكبر من الأصول المتداولة، لأنه أكثر الأصول عرضة للأخطاء والتلاعب، لذا المؤسسة تولي أهمية بالغة به وخاصة التسجيل المحاسبي له، لما له من

آثار مباشرة على نتائج الأعمال، وكذا بالإضافة إلى طريقة تقييمه وجرده، سنتطرق في هذا المبحث إلى تقييم المخزون وجرده والتسجيل المحاسبي له.

أولاً: تقييم المخزون:

نظرا لتعدد طرق تقييم المخزون السلعي يتبين لنا مدى دقة موقف مراجع الحسابات فيما يتعلق بتدقيق صحة تقييم مخزون آخر المدة، لذا حسب الاطلاع على وثائق المؤسسة تبين لنا أن الأساس المستخدم في تقييم المخزون هو التكلفة الوسطية المرجحة، حيث أن ميزة هذه الطريقة أنها تعطي قيم معتدلة لمخزون آخر المدة عند اتجاه الأسعار نحو الارتفاع أو الانخفاض.

ثانيًا :جرد المخزون:

من أهم إحدى الطرق التي تحقق الرقابة على المخزون هي جرد المخازن، أي أن نقوم بمراجعة الأصناف والمواد الموجودة بالمخازن باستخدام نوع معين من أنواع الجرد وذلك بهدف:

– التأكد من السجلات في المخازن؛

– مقارنة الموجود الفعلي في المخازن مع رصيدها الدفتري؛

– تحديد نقاط القوة والضعف في نظام وإجراءات الرقابة على المخزون؛

وليتم إنجاح عملية الجرد على مخازن المؤسسة واكتشاف أي نقص في المخزون أو تأكيد قوة نظام الرقابة على المخزون لا بد من تأكيد ما يلي:

– تحديد الأشخاص الذين سيقومون بعملية الجرد بموجب تكليف رسمي؛

– أن يتم توقيف العمل بالمخازن لمنع أي محاولة إدخال أو إخراج أي صنف ما للتلاعب بعملية الجرد؛

– يتم إعداد قوائم الجرد قبل البدء في عملية الجرد لتسهيل عملية الجرد والوصول إلى نتائج دقيقة.

تتبع المؤسسة نظام الجرد المنتظم (الدوري)، وعادة ما يكون في نهاية السنة المالية للوصول إلى قيمة البضاعة آخر المدة وإظهارها في الميزانية بالجانب المدين ضمن الأصول المتداولة، هنا يقوم مسير المؤسسة بإعطاء أمر لمراجع حسابات المؤسسة ببدء عملية الجرد مع تحديد وقت البدء ووقت الانتهاء، ألا وهو من 2017/12/27 إلى غاية 2017/12/31 أي خلال 03 أيام قبل انتهاء السنة المالية وقبل إعداد القوائم المالية الختامية لاستدراك أي أخطاء وتصحيحها قبل ذلك.

لمراجعة المخزون نتبع الخطوات التالية:

إجراءات الجرد:

هذه الإجراءات بإمكانها أن تضمن التنظيم والسير الحسن للجرد المادي للمخزون، وهي تسمح بالتأكد من السير الأمثل لعملية الجرد وتتمثل في:

في نهاية السنة المالية تعين ثلاث لجان للقيام بعملية الجرد من قبل مدير المؤسسة، وعلى رأس كل لجنة رئيس يقوم بدوره بتعيين الأشخاص الذين سيقومون بعملية الجرد على مستوى كل لجنة خلال الفترة الممتدة من تاريخ 2017/12/27 إلى غاية 2017/12/31.

النتائج المحصل عليها من طرف لجان الجرد يجمعها مسير المخزون في جداول حيث تشمل هذه الجداول مواصفات المواد الأولية، الكمية والنوعية، حيث تحتوي هذه الجداول على ثلاث نسخ تسلم نسخة لقسم المحاسبة وأخرى للإدارة المركزية والثالثة لمحافظ الحسابات.

الجدول رقم (02–04): قائمة جرد المواد الأولية

N°	DESIGNATION	CODE	UNITE	QTE	PU	MONTANT
01	P/C ANODE FE/SICR TYPE 2"X60	B-1003-006	U	32	22 180.49	709 755.52
02	P/C ANNODE FER/SILIC	B-1003-427	U	131	12 353.76	1 618 342.56
03	P/C ATTACHE EN PLASTIQUE	B-1003-429	pt	4	458,19	1 823.76
04	GIRAFLE MOTEUR EMSA 20KVA	B-1003-506	U	3	1 538 461.54	4 615 384.62
05	BAGUETTE ROTULE ø3.25	B-1004-001	pt	4	3 750.00	15 000.00
06	BAGUETTE BASIC E7018 ø4	B-1004-031	pt	5	3 850.00	19 250.00
		TOTAL VALEUR				6 979 585.46

المصدر: معلومات من مصلحة المالية والمحاسبة بالمؤسسة محل الدراسة

الجدول رقم (02-05): قائمة الجرد لقطع الغيار

N°	DESIGNATION	CODE	UNITE	QTE	PU	MONTANT
01	GOUJON DE FIXATION K500	B-0301-003	U	4	45 000.00	180 000.00
02	COURROIE 1600X17	B-0302-012	U	1	1 100.00	1 100.00
03	KIT BARRE STABILISATEUR ACTROC	B-0305-035	U	1	32 600.00	32 600.00
04	SILENT BLOC BRAS ACTROS	B-0305-038	U	16	7 755.00	76 080.00
05	GOUJON DE ROUE	B-0305-039	U	20	925.00	18 500.00
06	RIVET P/MACHOIRE DE FREIN	B-0306-005	U	400	22.00	8 800.00
		TOTA VALEUR				317 080.00

المصدر: معلومات من مصلحة المالية والمحاسبة بالمؤسسة محل الدراسة

ثالثًا: التسجيل المحاسبي

تتضمن المجموعة الثالثة من نظام المحاسبة المالية SCF الوسائل التي اشترتها المؤسسة، أو أنشأتها بهدف إعادة بيعها أو استهلاكها في عملية التصنيع أو الاستغلال، وتشمل الحسابات التالية:

حساب : 30 مخزونات البضائع :وتتمثل في المنتجات التي اشترتها المؤسسة من اجل إعادة بيعها على حالها دون إحداث أي تغيير عليها.

حساب : 31 المواد الأولية واللوازم :وتتمثل في المنتجات التي اشترتها المؤسسة من اجل استهلاكها أو استخدامها في إنتاج المنتجات.

حساب : 32 تموينات أخرى:

321: المواد القابلة للاستهلاك.

322: اللوازم القابلة للاستهلاك.

326: التغليفات.

حساب : 33 سلع قيد الإنتاج :وهي منتجات وصلت إلى مرحلة معينة من التصنيع قد تكون الربع أو النصف، والتي لم تصل إلى مرحلة متميزة في نهاية الفترة المحاسبية، ستجرى عليها عمليات تحويل مقبلة.

331: المنتجات الجاري انجازها.

335: الأشغال الجاري انجازها.

حساب : 34 خدمات قيد الإنتاج:

314: الدراسات الجاري انجازها.

345: الخدمات الجاري تقديمها.

حساب : 35 مخزونات المنتجات :وهي تلك المنتجات التي أنشأتها المؤسسة ووصلت إلى مرحلتها النهائية من الإنتاج وتنتظر عملية البيع.

351: المنتجات الوسيطية.

355: المنتجات المصنعة.

358: :المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (النفايات، السقطات).

حساب : 36 المخزونات المأتية من التثبيتات.

حساب : 37 المخزونات في الخارج : مخزون لدى الغير)التي هي في الطريق أو في المستودع أو في الإيداع :(ويمثل المنتجات التي هي ملك للمؤسسة لكنها ليست في حوزتها، لم تدخل مخازنها بعد.س

حساب : 38 المشتريات المخزنة :ويمثل المشتريات من البضائع أو المواد الأولية أو التموينات الأخرى التي اقتنتها المؤسسة، تهدف بيعها أو استهلاكها في عملية التصنيع أو الاستغلال.

380: البضائع المخزنة.

281: المواد الأولية واللوازم المخزنة.

382: التموينات الأخرى المخزنة.

حساب : 39 خسائر القيمة عن المخزونات أو المنتوجات قيد التنفيذ:

390: خسائر القيمة عن مخزونات البضائع.

391: خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات.

392: خسائر القيمة عن التموينات الأخرى.

393: خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري انجازه.

394: خسائر القيمة عن إنتاج الخدمات الجاري انجازه.

395: خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات.

397: خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية.

نلاحظ أن المخزون ينقسم إلى قسمين هما:

القسم الأول : يضم الوسائل المشتراة وهي البضاعة والمواد الأولية واللوازم.

القسم الثاني : يضم قيمة الوسائل الناتجة عن تحويل المواد الأولية وهي المنتجات المختلفة (مخزونات المنتجات، سلع قيد الإنتاج، خدمات قيد الإنتاج).

1/ عملية الشراء:

تمر عملية الشراء بمرحلتين:

المرحلة الأولى :مرحلة تحويل ملكية المواد الأولية واللوازم من البائع إلى المشتري عن طريق استلام الفاتورة وتسديد ثمنها، ذلك بجعل ح/ 381 مشتريات المواد الأولية واللوازم أو ح/ 382 مشتريات التموينات مدينا وذلك بجعل أحد الحسابات ح/ 401 موردو المخزونات والخدمات أو ح/ 512 بنوك أو ح/53 الصندوق دائنا.

ويكون التسجيل وفق القيد المحاسبي التالي:

ح/ 381 مشتريات المواد الأولية واللوازم.

ح/ 382 مشتريات التموينات الأخرى.

ح/401 موردو المخزونات.

ح/512 بنك.

ح/53 الصندوق

المرحلة الثانية :وهي المرحلة التي يتم فيها استلام المواد الأولية واللوازم المشتراة إلى المخزن عن طريق إذن دخول Bon d'entrer يتضمن قيمتها ونوعها وسعرها الوحدوي Prix Unitaire ويتم ذلك بجعل ح/ 31 مواد أولية ولوازم مدينا وجعل ح/381 مشتريات المواد الأولية واللوازم دائنا.

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

ح/ 31 مواد أولية واللوازم.

ح/32 تموينات أخرى.

ح/381 مشتريات مواد أولية واللوازم.

ملاحظة :تدخل المواد الأولية واللوازم إلى المخزن بتكلفة الشراء.

2/عملية التصنيع:

سواء تعلق الأمر بإرسال المواد الأولية واللوازم إلى الورشات أو إرسال ومواد ولوازم أخرى لتستهلك.

أ) إخراج المواد الأولية واللوازم من المخزن إلى الورشات بغرض التصنيع:

تخرج المواد الأولية واللوازم من المخزن بإعداد مذكرة خروج رسمية بتكلفة الشراء أي بنفس القيمة التي دخلت بها المخزن، وذلك بجعل ح/601 مشتريات مواد أولية واللوازم مستهلكة مدينا وجعل ح/31 مواد أولية واللوازم دائنا.

التسجيل المحاسبي:

ح/601 مشتريات مواد أولية ولوازم مستهلكة.

ح/ 31 مواد أولية واللوازم.

ب :دخول المنتجات من الورشات إلى المخزن:

وذلك بجعل ح/35 مخزونات المنتجات التامة مدينا وجعل ح/72 إنتاج مخزون دائنا.

ح 35 /منتجات تامة

ح/72 إنتاج مخزون

3/ عملية البيع:

تمر عملية البيع بمرحلتين هما:

المرحلة الأولى :وهي المرحلة التي يتم فيها تحويل ملكية المنتجات من المؤسسة إلى الزبون، فيجعل احد الحسابات ح/411 الزبائن أو ح/512 بنك أو ح/53 صندوق مدينا، وجعل ح/701 المبيعات من المنتجات التامة المصنعة دائنا.

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

ح/ 411 الزبائن.

ح/512 البنك.

ح/53 الصندوق.

ح/701 المبيعات من المنتجات التامة المصنعة.

المرحلة الثانية :وفيها يتم تسليم المنتجات المباعة إلى الزبون، فيجعل ح/72 إنتاج مخزون مدينا، وذلك بجعل حساب المنتج المعني دائنا.

أ) خروج المنتجات التامة والنصف مصنعة من المخزن لغرض البيع:

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

ح/35 إنتاج مباع.

ح 35 /منتجات تامة.

ب) خروج المواد واللوازم من المخزن لغرض بيعها على حالها:

يجعل ح/601 مشتريات المواد الأولية المستهلكة مدينا و ح/31 المواد الأولية واللوازم دائنا.

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

ح/601 مشتريات المواد الأولية المستهلكة.

ح/31 المواد الأولية واللوازم.

تسوية حسابات المشتريات:

1/ حالة استلام الفاتورة دون استلام البضاعة او المواد واللوازم يكون التسجيل كما يلي:

من ح/37 مخزون لدى الغير

إلى ح/38 المشتريات المعنية

2/ حالة استلام البضاعة أو المواد واللوازم دون استلام الفاتورة يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

من ح/38 المشتريات المعنية

إلى ح/408 موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها

تسوية حسابات المبيعات:

1/ حالة تسليم الفاتورة دون البضاعة يكون التسجيل كالآتي:

من ح/60 المشتريات المستهلكة

إلى ح/30 بضاعة

2/ حالة تسليم البضاعة دون الفاتورة يكون التسجيل كالآتي:

من ح/418 المنتجات التي لم تعد فوات يرها بعد

إلى ح/70 المبيعات.

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المخزون:

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية أول خطوة يقوم بها المراجع الخارجي عند القيام بمهامه في المؤسسة.

المطلب الأول :فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

قبل البداية في تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المخزون على المراجع إعطاء نظرة شاملة حول الوظائف والمستندات والوثائق المتعلقة بهذه الدورة، يجب على المراجع الخارجي التعرف على المؤسسة، وخلال هذه المرحلة يقوم بجمع مختلف الوثائق وأدلة الإثبات المتعلقة بدورة المخزون، وهذا حتى يتمكن من إصدار حكمه حول المنتج النهائي للمؤسسة ألا وهو القوائم المالية الختامية والمتمثل في التقرير النهائي للمراجع الخارجي، والذي يعتبر المنتج النهائي لعملية المراجعة والفحص، الذي يعتمد عليه الأطراف الداخليين والخارجيين للمؤسسة.

وفي هذه المرحلة من فحص النظام والتعرف على المؤسسة والمحيط الذي تعمل فيه، يستوجب على المراجع القيام باستجوابات وخرجات ميدانية للتعرف أكثر على المسؤولين عن وظيفة التخزين، وكيف تتم، وما هي الإجراءات المتبعة في عملية التموين وتسيير المخزون، وفحص المستندات والوثائق المتعلقة بذلك.

ولعل من بين أهم الدلائل الأولى من تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون هو وجود فصل ملائم في الواجبات، ففي هذه المرحلة يجب أن يتسم نظام الرقابة باستقلال:

- من يقوم بإعداد الطلبية؛
- من يستلم المخزون ويقوم بالمراقبة؛
- تسيير المخزون.؛
- من يقوم بالتسجيل المحاسبي للمخزون.

وفي حال نظام رقابة سليم يجب توفر هذه الشروط أعلاه .وهذا ما لوحظ بالمؤسسة محل الدراسة وجود فصل جيد في الواجبات المتعلقة بتحديد الاحتياجات للمواد وإعداد الطلبية ومن يقوم بالاستلام والمراقبة، والتسجيل في اليومية.

ومن خلال تتبع مختلف هذه الإجراءات يمكن للمراجع أن يتعرف على أهم الوظائف التي تحقق الرقابة على المخزون، ومن خلالها يمكن استنتاج نقاط القوة والضعف وهذا من حيث التصور أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة، يجب على المراجع القيام باختبارات روتينية تثبت صحة سير العمليات بشكل صحيح، ومن أهم هذه الاختبارات هي تتبع مسار المستندات المحاسبية من البداية حتى النهاية.

وأهم أدلة الإثبات المستخدمة في تتبع سير العمليات المتعلقة بالتموين وتسيير المخزون هي الملاحظة الفعلية عن طريق الجرد المادي للمخزون وفحص مختلف الوثائق والمستندات المتعلقة بتدفق المخزون.

يتم إجراء اختبار سير العمليات عن طريق تركيز المراجع على العمليات المالية الرئيسية المتعلقة بالتدفقات الفعلية لدورة المخزون وهي:

- عملية التموين أو الشراء؛
- عملية الحصول على منتجات تامة و إدخالها المخازن؛
- عملية بيع المنتجات التامة وإخراجها من المخازن؛
- عملية الجرد الفعلي أو المادي للمخزون؛

ومن خلال ما تطرقنا إليه في المطلب الخاص بإجراءات التموين وتسيير المخزون لاحظت أن هناك توافق في تنفيذ إجراءات سيرورة وظيفة التموين وتسيير المخزون بالمؤسسة وأن هناك فصل في المهام وأن هناك ترقيم وتسلسل في تدفق الوثائق والمستندات المتعلقة بكل عملية سواء كانت شراء أو إدخال إلى المخازن أو بيع من البداية حتى النهاية، ففي مرحلة التقييم الأولية (مرحلة التصور) يقوم المراجع بالاستعانة بقائمة الاستقصاء لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية للمخزون وتكون الإجابة" بنعم "أو" لا[1]"، حيث أن الإجابة "بنعم "هي قوة والإجابة ب" لا "هي ضعف للنظام، حيث أن كل أسئلة القائمة تهدف إلى تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وأهداف التدقيق المتعلقة بالعمليات المالية.

والجدول التالي يبين أهم نقاط القوة ونقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية لعناصر المخزون:

[1]- ينظر الملحق رقم 01.

الجدول رقم (02-06): نقاط القوة ونقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية

نقط القوة	نقاط الضعف
– يتم استلام المشتريات من طرف أشخاص مؤهلين فعلا. – يتم نقل وبدقة للمعلومات بالكمية والقيمة عن العمليات المتعلقة بالمخزون إلى اليومية ودفتر الأستاذ العام وميزان المراجعة. – تعتمد المؤسسة على طريقة معينة في تقييم مخزوناتها. – تتفق هذه الطريقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عموما. – تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار مبدأ الحيطة والحذر عند تقييم المخزون في نهاية الفترة. – يتم تطبيق طرق التقييم المتبعة من طرف المؤسسة بثبات من سنة لأخرى.كل مشتريات المؤسسة هي مشتريات حقيقية. – المشتريات المسجلة بالدفاتر المحاسبية موجودة فعلا بمخازن المؤسسة. – يتم إثبات وتسجيل كل المشتريات الموجودة في المخازن في بطاقات صنف لكل مخزون. – كل مخزونات المؤسسة المسجلة بالدفاتر المحاسبية وبطاقات الصنف موجودة فعلا. – يوجد سجل للاستهلاكات من المواد التي يتم تحويلها للعملية الإنتاجية. – يوجد ترقيم مسبق لكل من فواتير البيع والشراء مع تحديد المسؤول عن كل منها. – يتم التسجيل المحاسبي من طرف مصلحة المحاسبة لكل المستندات المحاسبية المتعلقة بالتدفقات المالية	– تعتبر مردودات المشتريات ومردودات المبيعات المسجلة بدفاتر المؤسسة مبررة. – يتم إثبات وشطب كل عمليات بيع المؤسسة وشطبها من بطاقات الصنف. – تقوم المؤسسة بإجراء مناقصات لعمليات التموين التي تقوم بها المؤسسة اختيار أحسن الموردين. – يتم تسجيل دخول المشتريات حسب التاريخ المسجل في وصولات الاستلام. – يتم استخدام دليل حسابات ملائم داخل المؤسسة للتصنيف بين عناصر المخزون. – ترتب وتنظم عناصر المخزون.

الفعلية لعناصر المخزون. - يوجد تسجيل في بطاقات الجرد المادي لكل عناصر المخزون التي تم جردها فعليا في نهاية السنة. - يوجد فصل ملائم بين الوظائف المتعلقة بسير عمليات المخزون. - تجري المؤسسة مراجعة دورية للتأكد من أن المبالغ المحصلة فعلا تساوي المبالغ التي كان يجب تحصيلها. - يتم التسجيل المحاسبي للمشتريات من المواد واللوازم التي يتم استلامها بذات الكمية والقيمة المطابقة للفاتورة. - توجد مصلحة مراقبة الجودة داخل المؤسسة. - يتم إجراء عملية الجرد الفعلي من طرف أشخاص آخرين مستقلين عن إدارة المخزون. - توجد أكثر من لجنة مسؤولة عن عملية الجرد المادي. - هذه اللجان مستقلة عن بعضها البعض. - يتواجد المدقق الخارجي أثناء القيام بعملية الجرد المادي والفعلي لعناصر المخزون. - تتم المقارنة بين نتائج الجرد الفعلي ونتائج الجرد المحاسبي. - يتم استخدام وصولات استلام مصادق عليها من طرف أمين المخزن لأي سلعة يتم إدخالها إلى مخازن المؤسسة. - المواد الأولية المسجلة كمخرجات للعملية الإنتاجية قد انصرفت فعلا. - كل عمليات البيع المسجلة هي عمليات بيع	

حقيقية. – عمليات البيع مبررة. – يتم استخدام وصولات تسليم مصادق عليها من طرف أمين المخزن لأي سلعة يتم إخراجها من المخازن المؤسسة. – يتم قيد كل المشتريات التي يتم استلامها في سجل خاص. – يتم التأكد من التسجيل في سجل المشتريات من خلال مراقبة مستند الاستلام وفواتير الشراء. – يوجد سجل للمنتجات التامة التي تم الحصول عليها من خلال العملية الإنتاجية وإدخالها للمخزن. – يتم تسجيل كل العمليات المالية لعناصر المخزون وقت حدوثها فعلا. – يتم إعداد المستندات المحاسبية في وقت حدوث العملية. – يتم تسجيل عمليات صرف المواد الأولية للورشات حسب التاريخ المسجل في وصولات الخروج. – تتم المقارنة بين تواريخ مستندات الاستلام وتواريخ التسجيل في يومية المدخلات. – يتم تسجيل المنتجات التامة المحولة إلى المخازن في الوقت الصحيح. – تم إجراء عملية الجرد في نهاية الفترة المحاسبية. – يتم تسجيل المبيعات في تاريخ خروجها فعلا. – يتم صرف المنتجات التامة حسب التاريخ المسجل بمستندات التسليم أو الشحن. – تتم المقارنة بين تواريخ مستندات التسليم وتواريخ	

التسجيل في يومية المخرجات. - يتم ترقيم بطاقات الصنف الخاصة بكل صنف من المخزون. - توجد مقارنة بين كل العمليات المالية المتعلقة بالمخزون. - يتم تصنيف بطاقات الجرد المادي للمخزون حسب نوعية كل عنصر من عناصر المخزون. - ترحل جميع العمليات التي تم تسجيلها في اليومية إلى دفتر الأستاذ العام وميزان المراجعة. - يتم إجراء مقارنة بين مجموع اليومية والقوائم المالية الختامية.	

اختبارات الرقابة:

تتم عن طريق أخذ عينة من المستندات المحاسبية للعمليات المالية لدورة المخزون.

التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

يقوم المدقق بالتأكد من أن النقاط القوة المتوصل إليها هي نقاط قوة بالفعل ومطبقة فعلا من خلال اختبارات سير العمليات السابقة الذكر أعلاه وذلك بأخذ عينة من المستندات المحاسبية للعمليات المالية المتعلقة بنقاط القوة التي تم اكتشافها من خلال الاستبانة، فمن خلالها يقوم المدقق بالتقييم النهائي للنظام والوقوف على نقاط قوته، هذا بالإضافة إلى نقاط القوة التي تكون من تصور المدقق التي توصل إليها في التقييم الأولي للنظام.

وبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها) نقاط القوة ونقاط الضعف (يقدم المدقق حوصلة في وثيقة شاملة مبينا آثار ذلك على القوائم المالية الختامية، مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، وتمثل هذه الوثيقة بمثابة التقرير النهائي حول نظام الرقابة الداخلية الذي يقدمه المراجع إلى إدارة المؤسسة.

المطلب الثاني :المستندات المحاسبية المتعلقة بالعمليات المالية للمخزون

1 **الشراء والاستلام** :طلب الشراء، أمر الشراء، فاتورة الشراء، وصل الاستلام[1]...

2 **تحويل وصرف المواد الأولية**: مستندات صرف المواد الأولية... [2]

3 **الجرد المادي للمخزون** :بطاقة الصنف، بطاقات المخزون، بطاقات الجرد المادي[3].

المطلب الثالث :الحكم على مدى فعالية أو عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون فعال يجب أن يكون قادرا على تحقيق الأهداف التي وضع من اجلها، أي تحقيق اكبر المنافع وبأقل تكلفة، وفيما يلي أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها من خلال نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون، نذكر ما يلي:

- حماية أصول المؤسسة من السرقة والضياع والتلف؛
- التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- استغلال الموارد المتاحة لتحقيق اكبر عائد وبأقل تكلفة؛
- صحة ومصداقية الناتج النهائي لعمل المؤسسة ألا وهو القوائم المالية الختامية؛
- ضمان تنفيذ السياسات الموضوعة فيما يتعلق بحماية وتسيير المخزون؛

نلاحظ أن هناك ارتباط بين هذه الأهداف لنظام الرقابة الداخلية وبين الأهداف المتعلقة بالعمليات المالية لدورة المخزون.

[1]- ينظر الملحق رقم 4، 5، 6.
[2]- ينظر الملحق رقم07.
[3]- ينظر الملحق رقم 2، 3.

ولعل من بين أهم الدلائل الأولى على تطبيق هذه الأهداف لنظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون والحكم على فعاليته، نذكر ما يلي:

- هناك فصل ملائم بين الوظائف؛
- يتم التوقيع على كل المستندات من طرف المسؤول المعني بالعملية؛
- يتم إجراء الجرد المادي في نهاية الفترة المحاسبية ؛
- تعيين لجان مختصة تقوم بعملية الجرد؛
- كل عنصر من عناصر المخزون لديها بطاقات جرد خاصة بها؛
- كل عنصر مخزون لديه بطاقة صنف خاصة به؛
- يتم التسجيل المحاسبي لكل عملية مالية من عمليات دورة المخزون؛
- لكل عملية من عمليات التموين وتسيير المخزون مستندات ووثائق خاصة بها؛
- هناك ترقيم مسبق وواضح لكل هذه المستندات؛
- يتم استخدام وثائق رسمية ومطابقة لكل عملية؛

وفيما يلي نقوم بتوضيح مجموعة من أنواع الرقابة بالمؤسسة التي تحقق رقابة فعالة لنظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون:

- هنا ترقيم مسبق لكل من طلبيات وأوامر الشراء؛
- يتم التوقيع على طلبيات الشراء من طرف مدير المؤسسة؛
- يتم إعداد وصولات الاستلام ويتم توقيعها من طرف أمين المخزن المسؤول؛

- تقوم مصلحة المحاسبة بتسجيل كافة المشتريات باستخدام فاتورة المورد ووصل الاستلام وأمر الشراء؛

- تقوم مصلحة المحاسبة بالتسجيل للمواد المستهلكة عن طريق مستند صرف المواد الأولية؛

- كل المستندات والوصولات مرقمة تسلسليا؛

- يتم إجراء جرد مادي لكل صنف من المخزونات، وكل صنف لديه بطاقة جرد خاصة به.

هذا وبالنظر ما سبق ذكره أعلاه لا يمكن الحكم على فعالية نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون بشكل كلي، وإنما يمكن تقييمه بشكل جزئي بأنه فعال، لأنه مهما كان نظام الرقابة الداخلية فعال إلا وهناك ربما نقائص في بعض الأجزاء.

المطلب الرابع: نموذج تقرير محافظ الحسابات

بهدف الإطلاع على الجانب التطبيقي ارتئينا أن نقدم تقرير خاص بعملية تدقيق من طرف محافظ حسابات لمؤسسة ، لمعرفة كيفية إعداد التقرير وإبداء الرأي في القوائم المالية مع تقديم كل من التعليمات والتعليقات الضرورية وإبداء التحفظات الخاصة بالقوائم المالية والنتيجة الصافية النهائية خلال السنة.

شركة .....

شركة أسهم برأسمال .....دج

العنوان .....

موضوع :تقرير عام لمحافظ الحسابات السنة المالية

سادتي،

وفقا لمهمة محافظة الحسابات التي أوكلت لي من طرف الجمعية التأسيسية للشركة يشرفني أن أقدم تقريري التالي:

- مراقبة الحسابات السنوية للشركة ذات أسهم برأسمال..... دج المسماة شركة .....، الكائن مقرها..... ، الخاص بالسنة المالية الممتدة من 2017/01/01 إلى 2017/12/31،

- التحقق والمعلومات المنصوص عليها قانونا.

1 تقرير المراقبة والمصادقة على الحسابات السنوية

COMPTE RENDU DES CONTROLES ET CERTIFICATION DES COMPTES ANNUELS

لقد تحققت من القوائم المالية للشركة ..... التي أوقفلت من طرف مجلس إدارة الشركة خلال اجتماع 2018/05/05 بمجموع صافي الميزانية السنوية (للأصول والخصوم) المقدر بـــ: ..... دج وربح يقدر بـــ: .....دج

تشمل الوضعية المالية:

- الميزانية le Bilan
- جدول حساب النتائج le Compte de résultats
- جدول تدفقات الخزينة le tableau des flux de trésorerie
- جدول تغيرات الأموال الخاصة le tableau de variation des capitaux propres

إلى جانب ذلك، فمن أجل إتمام مهمتي، أبلغتني الشركة ميزان الحسابات وملفات متنوعة متعلقة بالحسابات.

نتائج أشغال التحقيق ملخصة فيما بعد من خلال الرأي الذي أعربت عنه بشأن الحسابات السنوية المحددة في الجزء المخصص للتعليقات على الوضعية المالية في هذا التقرير.

2 الرأي في الحسابات السنوية OPINION SUR LES COMPTES ANNUELS

قمت بمراقبة الحسابات السنوية للشرك .....لعام 2017 كما تقتضي الضرورة حسب توصيات ومعايير المهنة، والمتمثلة في استطلاعات الرأي المتعلقة بالمحاسبة وإجراءات رقابة أخرى.

لدي التحفظات التالية:

– التثبيتات منقولات العينية (Immobilisations corporelles)

لم يتم الجرد المادي للأراضي والبنيات والتركيبات التقنية، التي حولت في إطار المساهمة الجزئية للأصول المنجزة مبدئيا من طرف شركة .....حتى يوم 2017/12/31 هو في طور الإنجاز من طرف فرق الجرد . ستحدد مقاربة نتائج هذا الجرد مع المعطيات الحسابية التأثير المحتمل على حسابات الشركة.

– التثبيتات الجارية (Immobilisations en cours)

لم يتم تحويل رخص البرامج، التي تغطي نفقات المراجعات العامة لوسائل الإنتاج التي وضعت في الخدمة خلال السنة المالية 2017 إلى حسابات التثبيتات العينية للسماح بمعاينة استهلاك المزايا الاقتصادية المرتبطة باستخداماتها (مخصصات الاهتلاك).

– المخزونات (Stocks)

- تبقى بعض الفروق في المخزون المشار إليها في تقريرنا للسنة المالية 2016 وما قبلها ، غير مبررة لمعالجتها في الحسابات المناسبة.حيث تبقى محتسبة في حسابات عالقة.
- ظهر من جرد مخزون الوقود والزيوت لعام 2017 فروق إيجابية وسلبية غير مبررة لمعالجته في حسابات هذه السنة المالية،حيث تبقى محتسبة في حسابات عالقة.
- باعتبار الطابع المتكرر لهذه الفروق، نوصى بمراجعة الحسابات وكذا إدارة هذه الفئة من المخزون (المقصود هنا مخزون الوقود)

اهتلاك التثبيتات العينية Amortissements des immobilisations corporelles

يبدو لنا أن مبلغ مخصصات الاهتلاكات للمنقولات العينة للسنة المالية 2017 لا يعبر على واقع استهلاك المنافع الاقتصادية خلال هذه السنة المالية في غياب جرد كمي ونوعي تقييمي للممتلكات القابلة للاهتلاك التي يمكن أن تكون أساس الاهتلاك.

الرأي:

من خلال أهم المعاينات المذكورة في شرح القوائم المالية لهذا التقرير، أقدر أنني أصادق على الحسابات السنوية كما هي مقدمة في ملاحق التقرير وهي مضبوطة وصادقة كما تعطي الصورة الحقيقية لنتيجة العمليات للسنة المالية2017 وكذا الوضعية المالية وممتلاكات الشركة في نهاية هذه السنة.

OPINION

Sous les principaux constats ci-dessus, précisées dans la partie « commentaires sur les états financiers » du présent rapport, j'estime être en mesure de certifier que les comptes annuels, tels qu'ils sont présentés en annexe au présent rapport, sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice 2017, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

خلاصة الفصل:

مما سبق وكخلاصة لتربصنا بالمؤسسة نخلص إلى أن مؤسسة كوسيدار قنوات هي فروع من الفروع العشر التابعة للمؤسسة الأم كوسيدار، وهي من أهم المؤسسات الإقتصادية على المستوى الوطني والإفريقي، ويعتبر وجود تدقيق خارجي من أهم الأدوات الرقابية بالشركة، حيث يوجد قسم خاص بمراجعة الحسابات لضمان سير العمليات على أحسن صورة وضمان وجود نظام رقابة داخلية فعال وذلك بتقييمه وتحديد مدى كفاءته والذي يضمن حماية أصولها من التلف والضياع.

وبخصوص دور محافظ الحسابات في تدقيق المخزون ، وبعد قيمنا بدراسة تقييمه والوقوف على أهم نقاط قوته وضعفه، من خلال تتبع إجراءات التموين وتسيير المخزون عن طريق التمعن فيها من خلال دراستنا لمختلف الوثائق المتعلقة بهذه الدورة، وطرق تقييم المخزون وجرده والتسجيل المحاسبي له هذا وبالإضافة إلى الاطلاع على نموذج لتقرير مراجع الحسابات الخارجي للمؤسسة، تمكنا من إعطاء صورة واضحة عن نظام الرقابة الداخلية وسير العمليات بالمؤسسة والحكم على مدى فعاليته وقدرته على القيام بالأهداف الموكلة إليه بكفاءة وفعالية.

وهو ما يتثبت صحة الفرضية الأولى والثانية والتي محتواهكا: " **تتمثل أهمية محافظ الحسابات في المؤسسات لما له من تأثير مباشر على السير الحسن لعملية تدقيق المخزون**".

"**يعمل محافظ الحسابات على دراسة نظام مراقبة وتقييم المخزون في المؤسسات والتأكد من صحة البيانات المقدمة**".

ولمعرفة دور لمحافظ الحسابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون قمنا باستعمال إحدى الوسائل الرقابية الشائعة هي قائمة الاستقصاء متضمنة أسئلة حول أهداف التدقيق المتعلقة بالعمليات المالية، وذلك بتوزيعها على مجموعة من الموظفين بالمصلحة وأفراد الرقابة الداخلية، أي باستعمال الطريقة المباشرة في التقييم.

ومن خلال دراستنا لنظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون تمكنا بالحكم على فعاليته وهذا بشكل جزئي، لأنه مهما كان النظام فعال إلا وتشوبه بعض النقائص في بعض أجزاءه، لذلك لا يمكن القول بأنه فعال بشكل قاطع وهو ما يتم تداركه بتطبيق اقتراحات وتوصيات محافظ الحسابات.

وهو ما يثبت صحة الفرضية الثالثة: " **إن تفعيل نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون يستدعي الالتزام باقتراحات وتوصيات محافظ الحسابات حول تحسين نظام الرقابة الداخلية**".

الخاتمة

يساعد نظام الجرد للمخزون على وجود رقابة داخلية قوية، ولكن لا يمكن أن يحقق هذا النظام الرقابة بطريقة تلقائية ما لم يتم الالتزام بالمفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية كتقسيم الاختصاصات والرقابة على المستندات عن طريق ترقيمها بطريقة متسلسلة وضرورة الفصل بين الوظيفة المحاسبية و بين حيازة الأصل، وبالتالي فكلها تعتبر مقومات ضرورية سواء في النظام الدوري أو المستمر.

تتميز دور المخزون بالتدفق الكبير للمواد من و إلى المخازن، وفي جميع الاتجاهات، فكل المصالح تقريبا لها عالقة بقسم المخزونات، لذلك وجب أن تكون هناك نظم رقابة كافية تنظم هذه العملية ، وتشمل على الأمور المتعلقة بالمخزون.

بحيث يهدف المدقق من خلال وضع برنامج التدقيق إلى تحقيق جملة من الأهداف من بينها يجب على المدقق التحقق من ملكية المؤسسة للمخزونات عن طريق فحص أوامر و فواتير الشراء، ومحاضر و وصلات الاستلام؛ يهدف المدقق إلى التحقق من سلامة المخزون و وجوده، و ذلك بوجود مستندات تثبت ذلك و فحص بطاقات المخزون؛ على المدقق التأكد من صحة تطبيق طرق التقييم التي تنتهجها المؤسسة؛ لتحقق من صحة و سلامة تسجيل العمليات المتعلقة بالمخزون، و أن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا.

ومن خلال دراستنا حاولنا الإجابة على مدى دور محافظ الحسابات في تدقيق المخزون، وهذا من خلال الإجابة على مجموعة من الأسئلة الفرعية واختبار الفرضيات التي تم صياغتها، وبالتالي للإحاطة بكل جوانب الدراسة، نورد هذه التقسيمات التي من شأنها أن تسهل علينا المتابعة، والتأكد من صحة النتائج على النحو التالي:

- تعد مؤسسة كوسيدار قنوات هي فروع من الفروع العشر التابعة للمؤسسة الأم كوسيدار، وهي من أهم المؤسسات الإقتصادية على المستوى الوطني والإفريقي، ويعتبر وجود تدقيق خارجي من أهم الأدوات الرقابية بالشركة، حيث يوجد قسم خاص بمراجعة الحسابات لضمان سير العمليات على أحسن صورة وضمان وجود نظام رقابة داخلية فعال وذلك بتقييمه وتحديد مدى كفاءته والذي يضمن حماية أصولها من التلف والضياع؛

- دور محافظ الحسابات في تدقيق المخزون ، وبعد قيمنا بدراسة تقييمه والوقوف على أهم نقاط قوته وضعفه، من خلال تتبع إجراءات التموين وتسيير المخزون عن طريق التمعن فيها من خلال دراستنا لمختلف الوثائق المتعلقة بهذه الدورة، وطرق تقييم المخزون وجرده والتسجيل المحاسبي له هذا وبالإضافة إلى الاطلاع على

نموذج لتقرير مراجع الحسابات الخارجي للمؤسسة، تمكنا من إعطاء صورة واضحة عن نظام الرقابة الداخلية وسير العمليات بالمؤسسة والحكم على مدى فعاليته وقدرته على القيام بالأهداف الموكلة إليه بكفاءة وفعالية.

- وهو ما يتثبت صحة الفرضية الأولى والثانية والتي محتواهكا: " تتمثل أهمية محافظ الحسابات في المؤسسات لما له من تأثير مباشر على السير الحسن لعملية تدقيق المخزون"؛

- "يعمل محافظ الحسابات على دراسة نظام مراقبة وتقييم المخزون في المؤسسات والتأكد من صحة البيانات المقدمة".

ولمعرفة دور لمحافظ الحسابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون قمنا باستعمال إحدى الوسائل الرقابية الشائعة هي قائمة الاستقصاء متضمنة أسئلة حول أهداف التدقيق المتعلقة بالعمليات المالية، وذلك بتوزيعها على مجموعة من الموظفين بالمصلحة وأفراد الرقابة الداخلية، أي باستعمال الطريقة المباشرة في التقييم.

ومن خلال دراستنا لنظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون تمكنا بالحكم على فعاليته وهذا بشكل جزئي، لأنه مهما كان النظام فعال إلا وتشوبه بعض النقائص في بعض أجزاءه، لذلك لا يمكن القول بأنه فعال بشكل قاطع وهو ما يتم تداركه بتطبيق اقتراحات وتوصيات محافظ الحسابات.

وهو ما يثبت صحة الفرضية الثالثة: " إن تفعيل نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون يستدعي الالتزام باقتراحات وتوصيات محافظ الحسابات حول تحسين نظام الرقابة الداخلية".

آفاق الدراسة:

بعد قيامنا بهذه الدراسة التي نعتقد أنها لم تنهي الموضوع بل أنها جديدا لمناقشة العلاقة بين هذين المتغيرين نجد انه من الضروري توجيه الباحثين إلى بعدنا في هذا المجال إلى دراسات مكملة له، نجد أهمها ما يلي:

- تقديم دراسة حول العوامل المؤثرة في اختيار طريقة تقييم المخزون السلعي؛

- دراسة حول اثر تغيير طريقة تقييم المخزون السلعي على القوائم المالية؛

- دراسة حول دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1) الكتب:

1 يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق** ، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000

2 محمد السيد سرايا، **أصول قواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2002

3 مجيد حسم الشرع، **المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية** ، دار وائل للنشر، الأردن، 2003

4 غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية–** ، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، ط2، 2009

5 توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي إسحاق المصري، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، دار الكندري للنشر والتوزيع، الأردن، دت .

6 عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المالي: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.

7 مهدي حسن زويلف، إدارة الشراء والتخزين مدخل كمي، دار الفكر، الأردن، الطبعة الثانية، 2006.

8 محمد توفيق ماضي، إدارة وضبط المخزون، الدار الجامعية للنشر والطبع والتوزيع، مصر.

9 طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، مصر، 2006.

10 – فالتر ميجس، و ربرت ميجس، المحاسبة المالية، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1988.

11 – جمال الطرايرة، **مناهج محاسب دولي عربي قانوني معتمد (الوثيقة الثالثة – تدقيق)** ، إصدار المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2013.

2) المذكرات والأطروحات:

1 فيصل دبيان عوض المطيري، **أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت** ، رسالة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2013.

2 فيروز تامة، **دور المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون** ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الإقتصاد والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015-2016م.

3 فيروز تامة، **دور المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون** ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015-2016م.

3) المجلات:

- فتحي طيطوس، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد9، جوان 2013، ص ص41، 42.

4) القوانين:

1. القانون رقم 10-01، المؤرخ في 16 رجب عام 1431هـ الموافق 29 جويلية 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.
2. القانون التجاري المعدل بالأمر رقم 27/96 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996.

ثانيًا: المراجع باللغة الأجنبية

1. Société Nationale de la Comptabilité, **Guide d'audit et de commissariat aux comptes**, **Algérie.** D.R.H.1989.
2. Moukhtar Belaiboud, **Guide pratique d'audit financier et comptable**, la maison des livres, Alger, 198.2
3. Joël Monéger et Thierry Granier , Le commissaire aux compte , Dalloz, 1995.
4. Christian de Lauzaingein et Alain Viandier, **Droit comptable**, 2e éd., Dalloz, Paris, 1993.

الملاحق

الملحق رقم (01): قائمة استقصاء الرقابة الداخلية لدورة المخزون

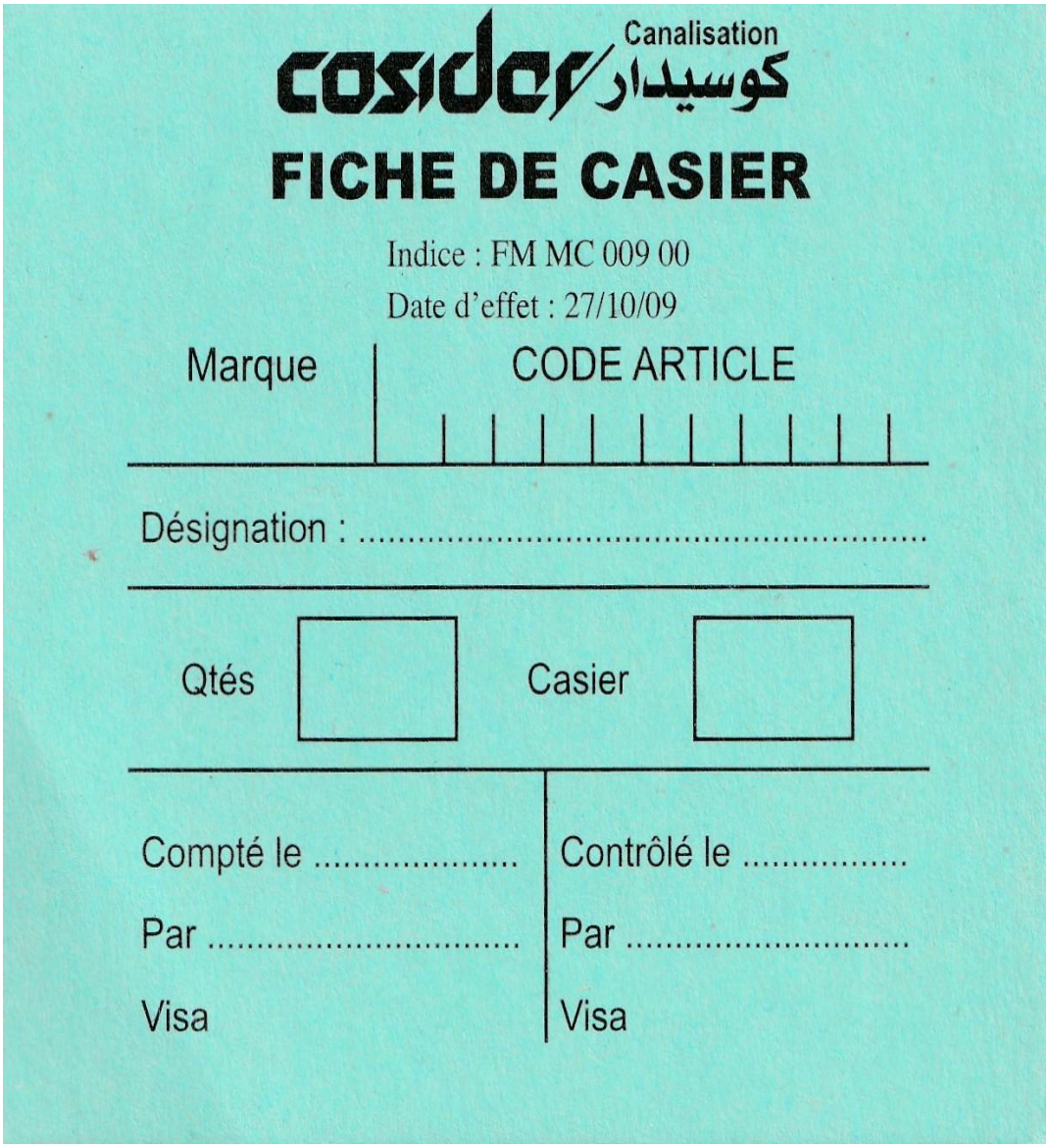
الهدف والسؤال	نعم	لا	غ. م
1- هدف الوجود :يعني أن كل الأحداث والعمليات المالية والاقتصادية المتعلقة بالمخزون قد حدثت فعلا.			
هل يتم استلام المشتريات من طرف أشخاص مؤهلين فعلا؟.	*		
هل كل مشتريات المؤسسة هي مشتريات حقيقية؟.	*		
هل المشتريات المسجلة بالدفاتر المحاسبية موجودة فعلا بمخازن المؤسسة؟.	*		
هل يتم إثبات وتسجيل كل المشتريات الموجودة في المخازن في بطاقات صنف لكل مخزون؟.	*		
هل كل مخزونات المؤسسة المسجلة بالدفاتر المحاسبية وبطاقات الصنف موجودة فعلا؟.	*		
هل يتم استخدام وصولات استلام مصادق عليها من طرف أمين المخزن لأي سلعة يتم إدخالها إلى مخازن المؤسسة؟.	*		
هل المواد الأولية المسجلة كمخرجات للعملية الإنتاجية قد انصرفت فعلا؟.	*		
هل كل عمليات البيع المسجلة هي عمليات بيع حقيقية؟.	*		
هل عمليات البيع مبررة؟.	*		
هل يتم إثبات وشطب كل عمليات بيع المؤسسة وشطبها من بطاقات الصنف؟.		*	
هل يتم استخدام وصولات تسليم مصادق عليها من طرف أمين المخزن لأي سلعة يتم إخراجها من المخازن المؤسسة؟.	*		
هل تعتبر مردودات المشتريات ومردودات المبيعات المسجلة بدفاتر المؤسسة مبررة؟.		*	
2- هدف الاكتمال :كل الأحداث والعمليات المالية والاقتصادية المتعلقة بالتدفقات الفعلية للمخزون التي حدثت فعلا قد تم تسجيلها.			
هل يتم قيد كل المشتريات التي يتم استلامها في سجل خاص؟.	*		
هل يتم التأكد من التسجيل في سجل المشتريات من خلال مراقبة مستند الاستلام	*		

وفواتير الشراء؟.			
هل يوجد سجل للمنتجات التامة التي تم الحصول عليها من خلال العملية الإنتاجية وإدخالها للمخزن؟.	*		
هل يوجد سجل للاستهلاكات من المواد التي يتم تحويلها للعملية الإنتاجية؟.	*		
هل يوجد ترقيم مسبق لكل من فواتير البيع والشراء مع تحديد المسؤول عن كل منها؟.	*		
هل يتم التسجيل المحاسبي من طرف مصلحة المحاسبة لكل المستندات المحاسبية المتعلقة بالتدفقات المالية الفعلية لعناصر المخزون؟.	*		
هل يوجد تسجيل في بطاقات الجرد المادي لكل عناصر المخزون التي تم جردها فعليا في نهاية السنة؟.	*		
3- هدف الدقة :يعني صحة معالجة البيانات الناتجة عن العمليات المالية والاقتصادية لعناصر المخزون كمية وقيمة.			
هل يوجد فصل ملائم بين الوظائف المتعلقة بسير عمليات المخزون؟.	*		
هل تقوم المؤسسة بإجراء مناقصات لعمليات التموين التي تقوم بها المؤسسة اختيار أحسن الموردين؟.		*	
هل تجري المؤسسة مراجعة دورية للتأكد من أن المبالغ المحصلة فعلا تساوي المبالغ التي كان يجب تحصيلها؟.	*		
هل يتم التسجيل المحاسبي للمشتريات من المواد واللوازم التي يتم استلامها بذات الكمية والقيمة المطابقة للفاتورة؟.	*		
هل توجد مصلحة مراقبة الجودة داخل المؤسسة؟.	*		
هل يتم إجراء عملية الجرد الفعلي من طرف أشخاص آخرين مستقلين عن إدارة المخزون؟.	*		
هل توجد أكثر من لجنة مسؤولة عن عملية الجرد المادي؟.	*		
هل هذه اللجان مستقلة عن بعضها البعض؟.	*		
هل يتواجد المدقق الخارجي أثناء القيام بعملية الجرد المادي والفعلي لعناصر المخزون؟.	*		

هل تتم المقارنة بين نتائج الجرد الفعلي ونتائج الجرد المحاسبي؟.	*		
4- هدف التوقيت :أي أن كل العمليات المتعلقة بالأحداث المالية والاقتصادية لعناصر المخزون قد تم تسجيلها في وقتها.			
هل يتم تسجيل كل العمليات المالية لعناصر المخزون وقت حدوثها فعلا؟.	*		
هل يتم إعداد المستندات المحاسبية في وقت حدوث العملية؟.	*		
هل يتم تسجيل دخول المشتريات حسب التاريخ المسجل في وصولات الاستلام؟.		*	
هل يتم تسجيل عمليات صرف المواد الأولية للورشات حسب التاريخ المسجل في وصولات الخروج؟.	*		
هل تتم المقارنة بين تواريخ مستندات الاستلام وتواريخ التسجيل في يومية المدخلات؟.	*		
هل يتم تسجيل المنتجات التامة المحولة إلى المخازن في الوقت الصحيح؟.	*		
هل تم إجراء عملية الجرد في نهاية الفترة المحاسبية؟.	*		
هل يتم تسجيل المبيعات في تاريخ خروجها فعلا؟.	*		
هل يتم صرف المنتجات التامة حسب التاريخ المسجل بمستندات التسليم او الشحن؟.	*		
هل تتم المقارنة بين تواريخ مستندات التسليم وتواريخ التسجيل في يومية المخرجات؟.	*		
5- هدف التبويب :يعني تبويب العمليات المالية لعناصر المخزون على نحو ملائم.			
هل يتم استخدام دليل حسابات ملائم داخل المؤسسة للتصنيف بين عناصر المخزون؟.		*	
هل يتم ترقيم بطاقات الصنف الخاصة بكل صنف من المخزون؟.	*		
هل ترتب وتنظم عناصر المخزون؟.		*	
هل توجد مقارنة بين كل العمليات المالية المتعلقة بالمخزون؟.	*		
هل يتم تصنيف بطاقات الجرد المادي للمخزون حسب نوعية كل عنصر من عناصر المخزون؟.	*		
6- هدف الترحيل والتلخيص :يعني إدراج كل العمليات المالية لعناصر المخزون بالدفاتر المحاسبية.			

هل ترحل جميع العمليات التي تم تسجيلها في اليومية إلى دفتر الأستاذ العام وميزان المراجعة؟.	*		
هل يتم إجراء مقارنة بين مجموع اليومية والقوائم المالية الختامية؟.	*		
هل يتم نقل وبدقة للمعلومات بالكمية والقيمة عن العمليات المتعلقة بالمخزون إلى اليومية ودفتر الأستاذ العام وميزان المراجعة؟.	*		
7- هدف التقييم :التعرف على كيفية تقييم المخزون.			
هل تعتمد المؤسسة على طريقة معينة في تقييم مخزوناتها ؟.	*		
هل تتفق هذه الطريقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عموما؟.	*		
هل تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار مبدأ الحيطة والحذر عند تقييم المخزون في نهاية الفترة؟.	*		
هل يتم تطبيق طرق التقييم المتبعة من طرف المؤسسة بثبات من سنة لأخرى؟.	*		

الملحق رقم (02): بطاقة الرف


Canalisation
cosider كوسيدار

FICHE DE CASIER

Indice : FM MC 009 00

Date d'effet : 27/10/09

Marque | CODE ARTICLE

Désignation : .....

Qtés | Casier

Compté le ..... | Contrôlé le .....

Par ..... | Par .....

Visa | Visa

الملحق رقم (03) : بطاقة التخزين

Fiche de Stock

Code Art. : .....

Désignation : ..... Casier : .....

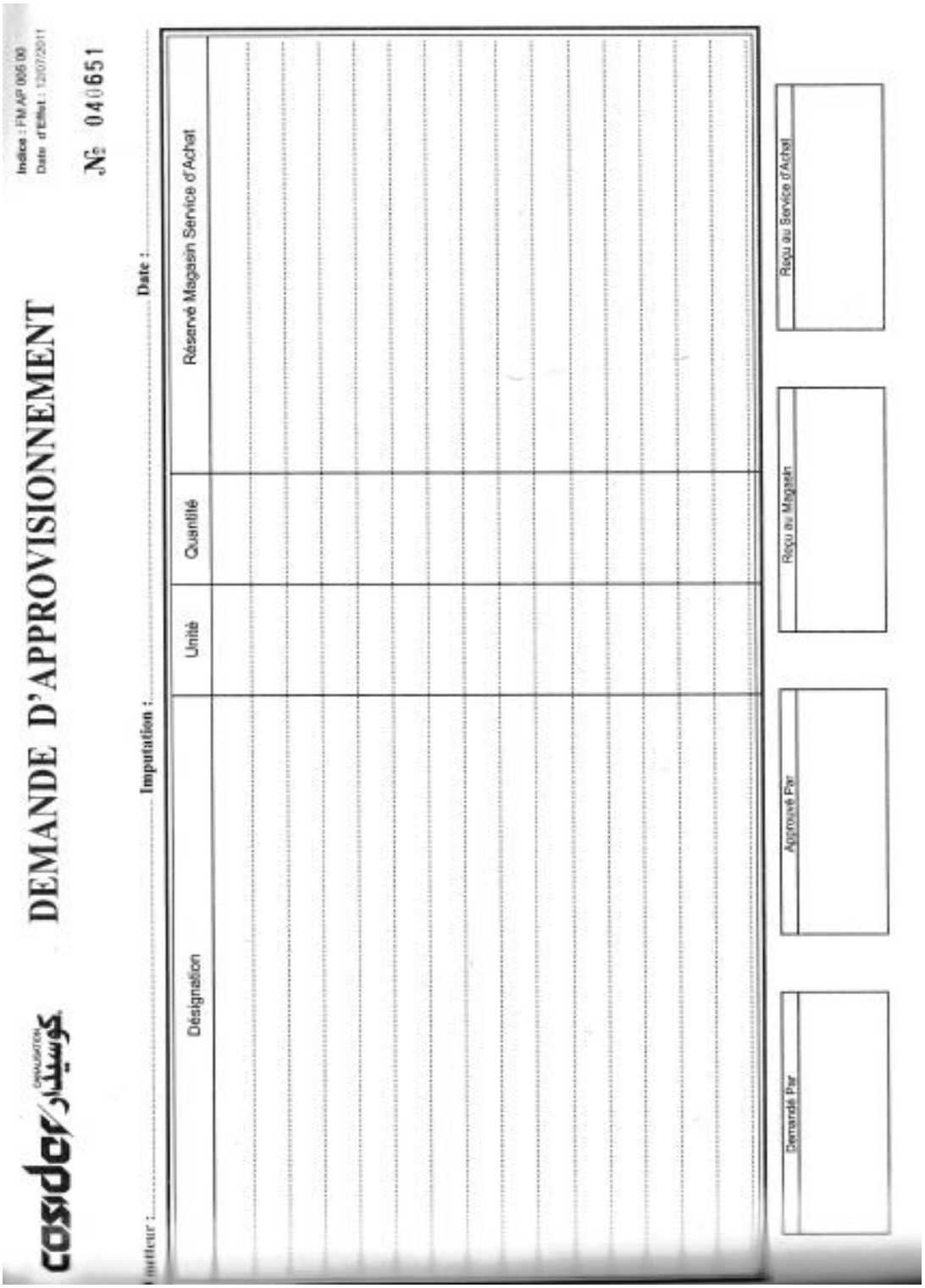
Compte N° : ..... Unité : ..... Min. Stock : .....

Date	N° Bon	En. Cde	Entrée	Sortie	Solde	P.U et/ou P.U.M.P	Fournisseur	Observations

Indice : FM MC 006 00

Date d'Effet :27/10/2009

الملحق رقم (04): طلب التموين



cosidar كوسيدار

DEMANDE D'APPROVISIONNEMENT

Indice : FM/AP 005 00
Date d'Effet : 12/07/2011

N° 040651

Imputation :

Date :

Désignation	Unité	Quantité	Réservé Magasin Service d'Achat

Demandé Par	Approuvé Par	Reçu au Magasin	Reçu au Service d'Achat

الملحق رقم (05): فاتورة شراء

CHIALI TUBES

مجمع شيالي GROUPE CHIALI

EAU, GAZ, IRRIGATION, BATIMENT

CAPITAL SOCIAL 1.500 000 000.00 DA

FACTURE N° TFV18120620

R.C N° 99 B 00 22 366
NIF : 099922002236672
N° d 'Article : 2201 862 0018
NIS : 0 987 2201 00612 43

Compte BADR / S.B.A : 00 300 763 000 133 230 053
Compte SGA / S.B.A : 021 00701 1130000001 02 DZD
Compte NATIXIS Algerie / S.B.A : 020 00321 7002072002 18

Facturation à : C160142
COSIDER CANALISATION SPA
ROUTE DE LA BASE AERIENNE 1 6000
N° ARTICLE : 1612 7005 087
N° ID FISC. : 00041 60966 11603
N°R.C : 04/B/0966116
NIS : 000 416 120 328 852

Date	N° V/Bon de commande	Paiement	BL
22/12/18	AY 01AL/062/18/C/DTH	Virement	

Référence	Désignation	Quantité	Prix unitaire HT	Montant HT	TVA %
110072001	TUBE PEHD EAU PE100 Ø 200 PN10 EP. 11.9 mm	27 648,00 ML	1 865,16	51 567 943,68	19

DIRECTION COMMERCIALE — CHIALI TUBES — S.P.A. — Zone Industrielle B.P 160 - Adrar

TVA 19 % : 9 797 909,30

TOTAL HT	:	51 567 943,68
TOTAL TVA	:	9 797 909,30
TOTAL TTC	:	61 365 852,98

Arrêtée la présente facture à la somme de
Cinquante-huit millions deux cent quatre-vingt-dix-sept mille cinq cent soixante DINARS trente-trois CENTIMES

RETENUE DE GARANTIE 5,00% = 3 068 292,65
NET A PAYER 95,00% = 58 297 560,33

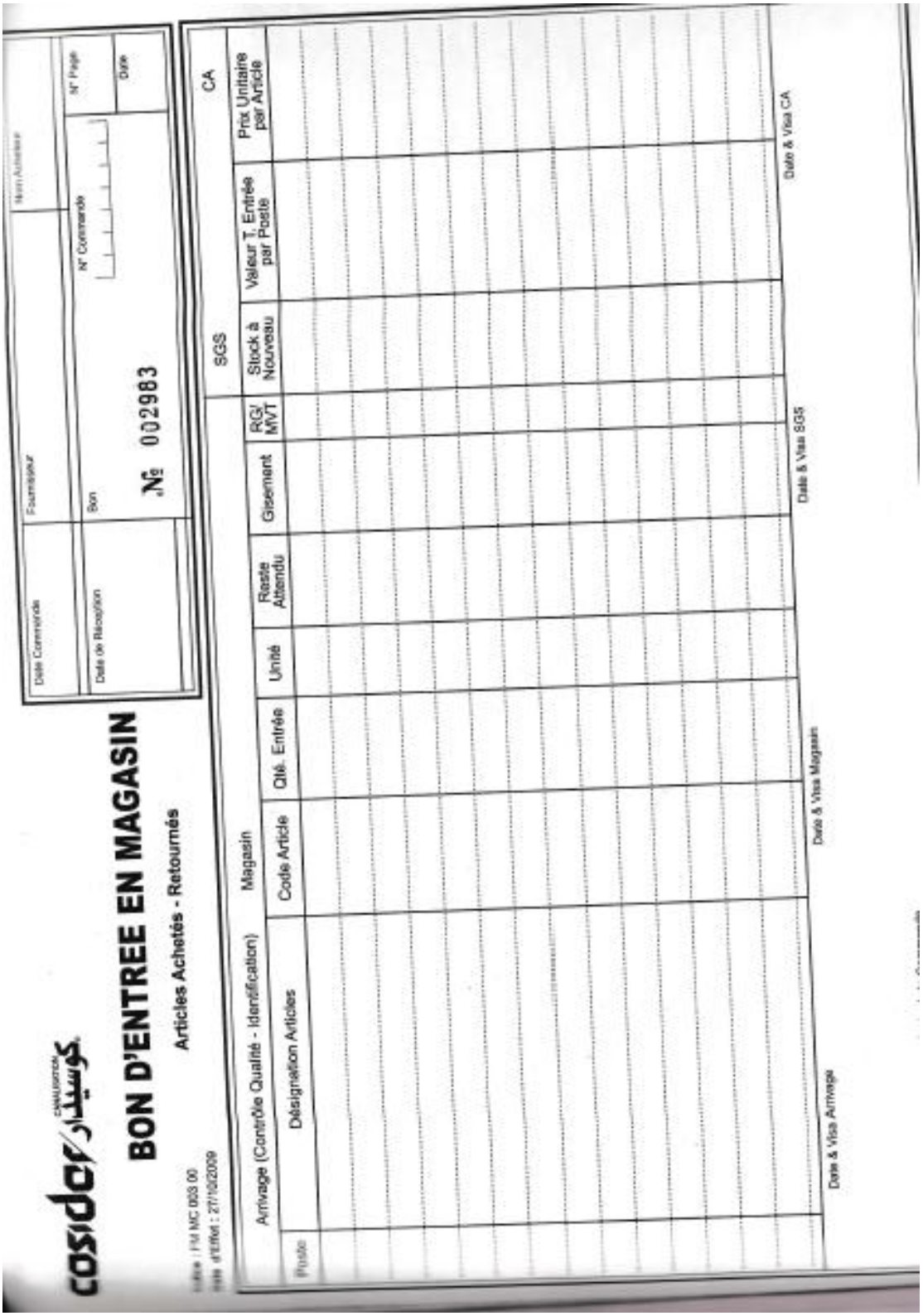
CHIALI TUBES SPA
Usine & Siège : Voie A Zone Industrielle BP 160 Sidi Bel Abbès
Tél (213) 48 70 31 90 / 70 34 65 / 70 32 69 - Télécopie : (213) 48 70 35 58 / 70 32 70
E-mail : info@groupe-chiali.com
Web : www.groupe-chiali.com

Certificat N° :

نشكركم على حسن ثقتكم فينا

Voir au verso

الملحق رقم (06): وصل الدخول إلى المخزن



cosidar كوسيدار

BON D'ENTREE EN MAGASIN

Articles Achetés - Retournés

Date Commande | Fournisseur | Nom Acheteur

Date de Réception | Bon | N° Commande | N° Page

№ 002983 | Date

Magasin

Poste	Désignation Articles	Code Article	Qté. Entrée	Unité	Reste Attendu	Gisement	RGI MVT	Stock à Nouveau	Valeur T. Entrée par Poste	Prix Unitaire par Article

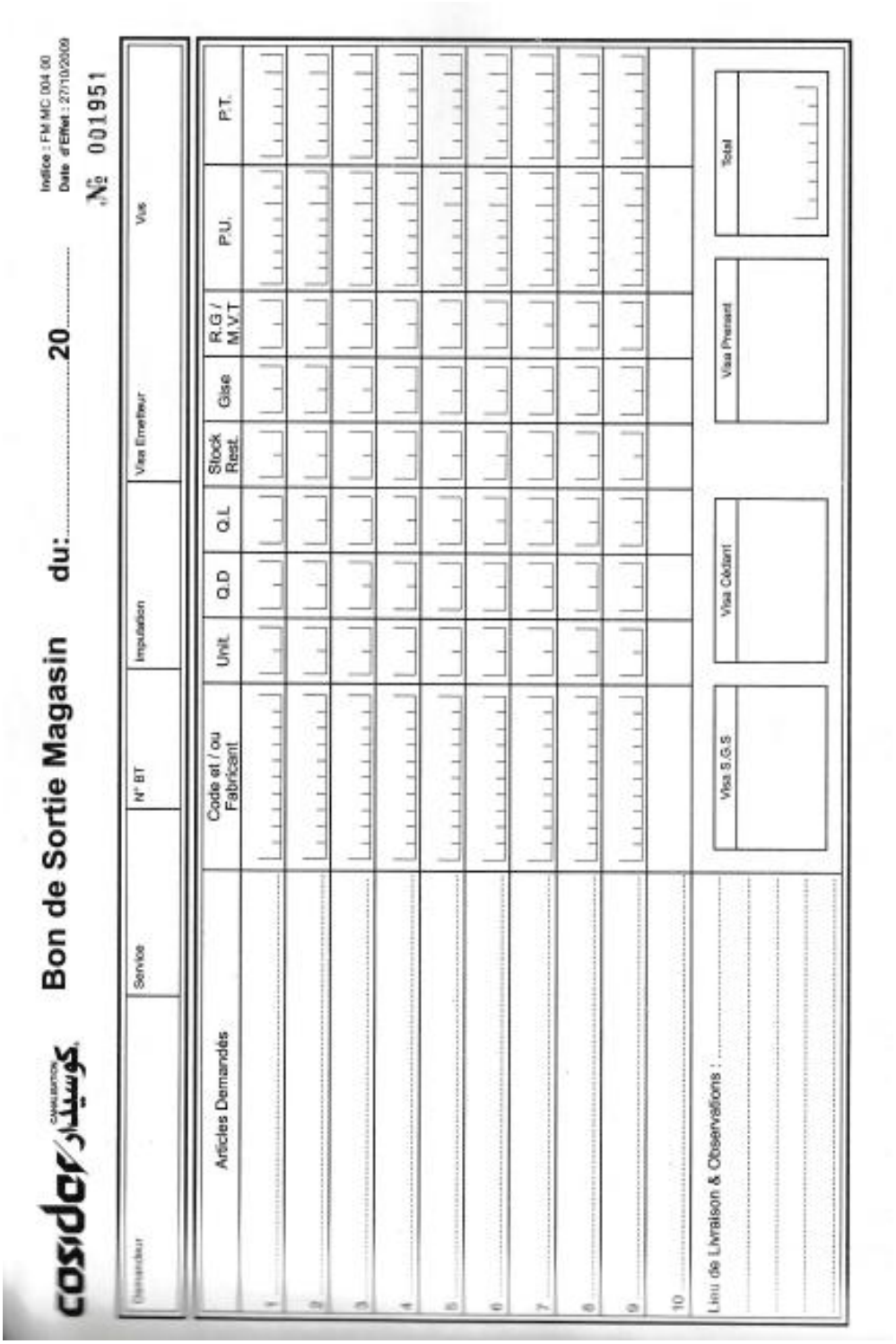
Arrivage (Contrôle Qualité - Identification)

SGS

CA

Date & Visa Arrivage | Date & Visa Magasin | Date & Visa SGS | Date & Visa CA

الملحق رقم (07): وصل خروج بضاعة



cosidar كوسيدار

Bon de Sortie Magasin du:.....20.....

Indice : FM MC 004 00
Date d'Effet : 27/10/2009

N° 001951

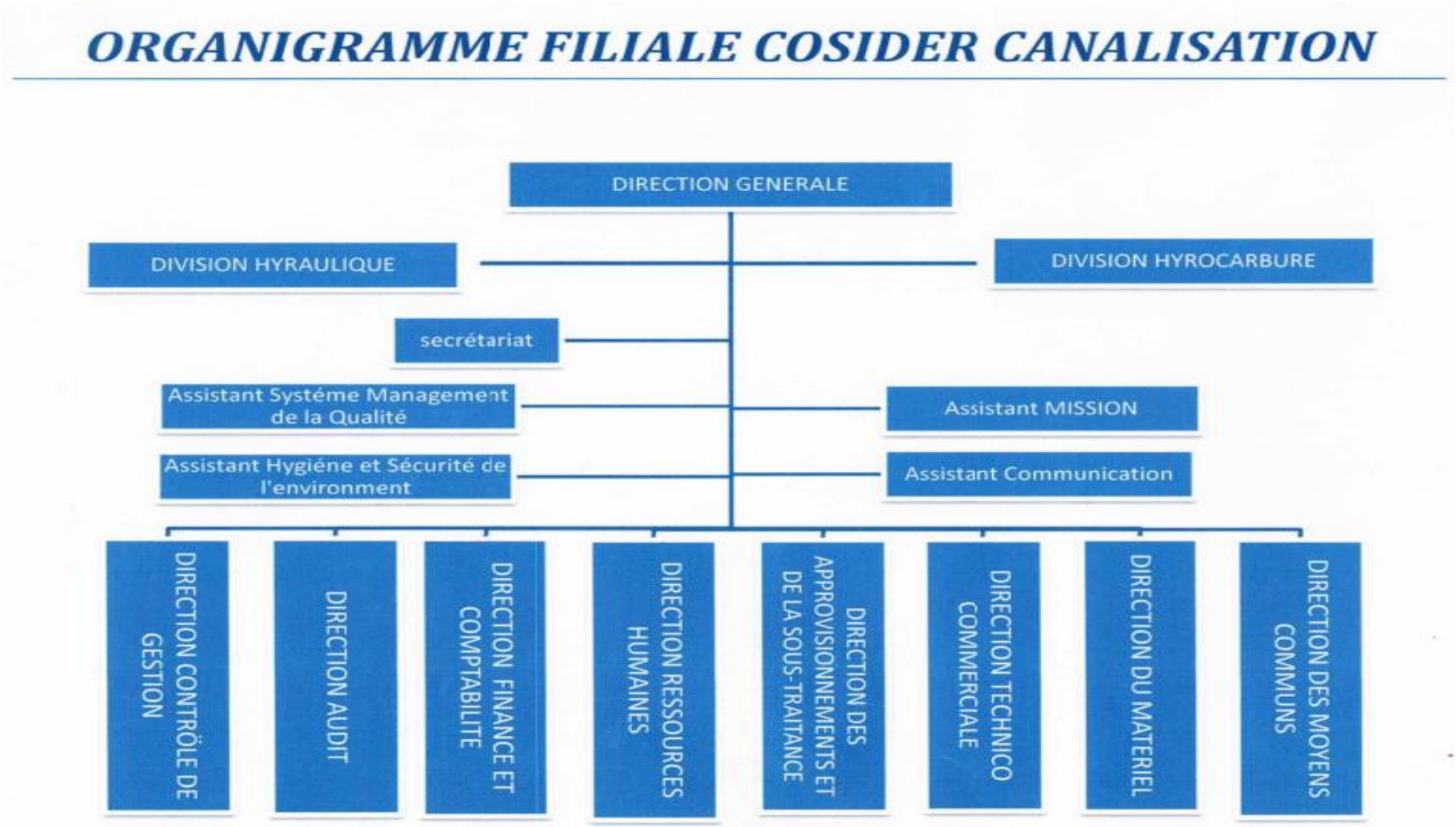
Demandeur	Service	N° BT	Imputation	Visa Emetteur	Vus

Articles Demandés	Code et / ou Fabricant	Unit.	Q.D	Q.L	Stock Rest.	Gise	R.G / M.V.T	P.U.	P.T.
1									
2									
3									
4									
5									
6									
7									
8									
9									
10									

Lieu de Livraison & Observations : .....

Visa S.G.S	Visa Côtant	Visa Présent	Total

الملحق رقم (08): الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوسيدار قنوات



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

شكر وعرفان.....	I
الإهداء.....	II
ملخص.....	III
قائمة المحتويات.....	VII
قائمة الجداول.....	IX
قائمة الأشكال.....	XI
قائمة الملاحق.....	XII
المقدمة.....	أ-هـ
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمحافظ الحسابات وتدقيق المخزون	
تمهيد.....	06
المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية.....	07
المطلب الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات.....	07
أولاً: مفهوم محافظ الحسابات	07
ثانيًا: شروط تعيين محافظ الحسابات	08
ثالثًا: مهام محافظ الحسابات	10
رابعًا: مسؤوليات محافظ الحسابات	12
المطلب الثاني: الإطار النظري لتدقيق المخزون	13
أولا: مفهوم التدقيق ، أهدافه وأهميته	14
ثانيًا: مفهوم المخزون وأنواعه والغرض منه	16
ثالثًا: الوصف المحاسبي للمخزون	18
رابعًا: عملية تدقيق المخزون وأهدافها	20
المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....	22

المطلب الأول: الدراسات العربية	22
المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية	27
المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بيت الدراسة الحالية والدراسات السابقة	28
خلاصة الفصل.....	30
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية بمؤسسة كوسيدار قنوات الشراقة	
تمهيد.....	32
المبحث الأول: تقديم للمؤسسة محل الدراسة وطرق وأدوات الدراسة.....	33
المطلب الأول: تقديم مؤسسة كوسيدار.....	33
أولاً: تأسيس شركة كوسيدار.....	33
ثانيًا: مهامها	34
ثالثًا: تقديم المؤسسة محل الدراسة (كوسيدار قنوات).....	35
المطلب الثاني : طرق وأدوات الدراسة.....	38
أولاً: منهجية الدراسة.....	38
ثانيًا: مجتمع الدراسة.....	39
ثالثًا: متغيرات الدراسة.....	39
المبحث الثاني: وصف عمليات التموين وتسيير المخزون.....	40
المطلب الأول:إجراءات التموين.....	40
المطلب الثاني: العاملون في المخازن وعلاقة إدارة المخزون بالإدارات الأخرى.....	44
المطلب الثالث: تقييم وجرد المخزون والتسجيل المحاسبي له.....	46
المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المخزون.....	55
المطلب الأول :فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.....	55
المطلب الثاني :المستندات المحاسبية المتعلقة بالعمليات المالية للمخزون.....	61

المطلب الثالث :الحكم على مدى فعالية أو عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون.....	61
المطلب الرابع: نموذج تقرير محافظ الحسابات.....	63
خلاصة الفصل.....	67
خاتمة.....	70
قائمة المراجع.....	73
الملاحق.....	77
فهرس المحتويات.....	89