

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
الميدان: علوم اقتصادية، والعلوم التجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

من إعداد الطالب: عبد القادر بن عون

بعنوان:

**دور المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة
الداخلية الخاص بالمخزونات
بالتطبيق على مديرية التوزيع للكهرباء والغاز
ورقلة ريفي**

نوقشت وأجيزت بتاريخ:

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذة/ مهاوة أمال (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا وممتحنا.

الأستاذ/ محمد العربي قزون (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومحررا.

الأستاذ/ بدوي إلياس (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) و مناقشا ممتحنا.

السنة الجامعية: 2016/2015

الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل إلى مذهبتي الأولى المتعاطفة بالحنان إلى التي تملك

جوز سفري للجنة

- والدي الكريمة بآرك الله في عمرها -

إلى من رباني ومن القوة أعطاني

- والدي العزيز حفظه الله ورعاه -

إلى قدوتي الدائمة في الحياة إلى نبراس العطاء المبذول ومعلمي الأول

- والدي الثاني أخي الكبير أطل الله في عمره -

كما أهدى هذا إلى إخوتي وأخواتي أبناء وبنات أخواتي حماهم الله وبارك

فيهم، وأدعو الله بيسر طريق العلم.

إلى كل من ساعدني ووقف بجانبني وكان سندا لي خلال فترة هذا العمل.

إلى كل أصدقائي من قريب أو من بعيد الذين هم في القلب ولا تسعهم هذه

الورقة، فأسال الله أن يجزيهم خير الجزاء وأن يفتح لهم طريق الخير والبركة.

وإلى كل سألني طريق العلم، أسأل الله أن يفتح لهم أبواب العلم والرحمة.

بن عون محمد القادر

الشكر

لا يسعني في البداية إلا أن أحمد الله الذي بإسمه بدأت وعليه توكلت
وأشكره على توفيقه في إعداد هذه المذكرة.

ومن ثم أتقدم بجزيل الشكر والإمتنان لكل من ساهم في إنجاز هذا العمل
وأخص بالذكر أ.محمد العربي قزون لما قدمه من جهود في إشرافه
وتوجيهاته

كما أتقدم بالشكر إلى كل أساتذتي، من الإبتدائي إلى الجامعي، وأدعو الله
أن يرزقهم السعادة في الدنيا والآخرة.

كذلك أوجه الشكر إلى كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا
العمل خاصتنا زميلي وظواني عبد المنعم .

بن عون عبد القادر

المخلص

حاولنا من خلال هذا البحث استخلاص دور المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمخزونات ومعالجة الموضوع اعتمدنا على دراسة حالة مديرية التوزيع ورقلة .

ولالإجابة الإشكالية التالية : إلى أي مدى يمكن للمدقق الخارجي أن يحسن نظام الرقابة الداخلية للمخزونات إعتدنا الدراسة على أداتي المقابلة الشخصية والملاحظة و المنهج الوصفي ودراسة الحالة بهدف التوصل إلى فهم أوضح للإشكالية.

وقد خلصت نتائج الدراسة بأن المدقق الخارجي دور كبير ومهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزون ذلك بتحديد نقاط القوة الضعف ومعالجة النقائص الموجودة في النظام الداخلي للمخزون.

الكلمات المفتاحية :

المراجعة الخارجية، نظام الرقابة الداخلية، المخزونات، مؤسسة

Nous avons essayé à travers ce de rechercher le rôle du l'auditeur externe des comptes pour améliorer votre système de contrôle interne des stocks aborder le sujet, que nous nous de Direction de la distribution ouargla

Pour répondre au principal Problematic: La mesure dans laquelle l'auditeur externe des comptes pour améliorer le système de contrôle interne des stocks nous étudions sur mon entrevue et l'observation et l'étude descriptive et affaire à accroître la compréhension du problème

Nous avons conclu de cette étude, conclu que le rôle de l'auditeur externe est important dans l'amélioration du système de contrôle interne des stocks en identifiant les forces et les faiblesses des insuffisances actuelles dans le traitement des règles pour l'inventaire

Mots-clés :

l'auditeur externe .système de contrôle interne .stock .Fondation

قائمة المحتويات

III.....	الإهداء.....
IV.....	الشكر.....
V.....	الملخص.....
VI.....	قائمة المحتويات.....
VII.....	قائمة الجداول.....
VII.....	قائمة الملاحق.....
أ.....	المقدمة العامة.....
1.....	الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية.....
2.....	تمهيد: خطأ! الإشارة المرجعية غير معروفة.....
3.....	المبحث الأول : الأدبيات النظرية.....
19.....	المبحث الثاني : الدراسات التطبيقية.....
25.....	خلاصة الفصل.....
26.....	الفصل الثاني : دراسة تطبيقية لدور المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقبة الداخلية للمخزونات.....
27.....	تمهيد.....
28.....	المبحث الأول : الطريقة المتبعة وأدوات الدراسة.....
31.....	المبحث الثاني : عرض وتحليل النتائج ومناقشتها.....
37.....	خلاصة الفصل.....
38.....	الخاتمة العامة.....
41.....	المراجع.....
44.....	الملاحق.....
49.....	الفهرس.....

قائمة الجداول

الصفحة	إسم الجدول	رقم الجدول
23	يوضح مقارنة الدراسات السابقة باللغة العربية	(1-1)
24	يوضح مقارنة الدراسات السابقة باللغة الأجنبية	(2-1)
33	يوضح طريقة طرح أسئلة الإستقصاء والإستبيان	(1-2)

قائمة الملاحق

الصفحة	إسم الملحق	رقم الملحق
45	يوضح شكل الفاتورة التقديرية	1
46	يوضح شكل الفاتورة النهائية	2
47	يوضح وثيقة طلب بضاعة داخلي	3
48	يوضح وثيقة خروج السلع من المخازن	4

المقدمة العامة

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

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

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

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

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

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

و من أجل تحقيق هدف تدقيق عناصر المخزون سيتحصل المدقق على معلومات حول مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المخزونات، كأساس لتحديد إجراءات و نطاق و توقيت تدقيقه بناء على نتائج تقييم هذا النظام من أجل الكشف

عن كل الأخطاء و الانحرافات التي يمكن أن تظهر في عناصر دورة المخزون، و التي تشكل مخاطر على مستخدمي القوائم المالية خاصة إذا كان المدقق قد أصدر تقريره بغير تحفظ بشأن المخزونات.

ب- إشكالية البحث

وعما تقدم تتبلور معالم إشكالية البحث التي يمكن صياغتها وتحديدتها في التساؤل الرئيسي التالي في ظل الجدول القائم حول ضوء إشكالية : "إلى أي مدى يمكن للمدقق الخارجي أن يحسن من نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمخزونات ؟ ويتفرع هذا التساؤل الرئيسي إلى الأسئلة الفرعية التالية :

- ما هو مقدار الحاجة للمدقق الخارجي لتحسين نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمخزونات ؟
- هل الحكم بعدم فعالية نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون نتيجة نقص الخبرة المهنية للمسؤولين ؟
- كيف يساهم المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمخزونات ؟
- ما هو دور الأطراف الداخلية للمؤسسة في عملية التدقيق الخارجي ؟

ج- فرضيات البحث

من خلال التساؤلات الفرعية السابقة نفترض ما يلي :

- يعمل المدقق الخارجي على تقديم نصائح تصحيحية وتعديلية لتنفيذ وتحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزونات ؛
- يكون الحكم بعدم فعالية نظام الرقابة الداخلية للمخزونات وذلك بنقص الخبرة المهنية للمدقق الخارجي ؛
- يساهم المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزونات وذلك بتحديد نقاط القوة والضعف الموجودة ؛
- تعاون الأطراف الداخلية مع المدقق الخارجي هو كفيلا بتسهيل عملية التدقيق الخارجي .

د- أسباب اختيار الموضوع

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

❖ الأسباب الموضوعية

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

❖ الأسباب الذاتية

- المساهمة في إثراء المكتبة الوطنية و العربية ببحوث جديدة تواكب تطور مهنة التدقيق الخارجي ؛
- الرغبة والميول الشخصي للإهتمام بالبحث في ميدان التدقيق ؛
- فتح المجال أمامنا كباحثين للبحث في المستقبل في ميدان التدقيق ؛
- يعتبر البحث في هذا الميدان من بين المواضيع و المناقشات الساخنة التي تطرح حاليا بين الباحثين و المهنيين على المستويين المحلي و الدولي.

ه- أهداف الموضوع

يهدف البحث إلى ما يلي :

- التعرف على واقع مهنة التدقيق الخارجي و مدى تطبيقنا بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ؛
- تقريب ما هو مدروس نظريا إلى ما هو موجود فعليا ؛
- توضيح أهمية نظام الرقابة الداخلية في دعم مهنة المدقق الخارجي، و تحقيق نتائج جيدة ؛
- التعرف على نظام الرقابة الداخلية الجيد للمخزونات و أثره على نتائج عملية التدقيق ؛
- التعرف على مدى مساهمة المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزونات ؛
- تحقيق الأداء الرقابي الأمثل وذلك من خلال تنمية مهارات المدقق باعتباره العنصر الرئيسي لإنتاج التقرير ؛
- العمل على معرفة أوجه القصور للحصول على تقرير ذا كفاءة عالية في ظل مخاطر الرقابة.

و- أهمية الموضوع

تم الاهتمام بموضوع التدقيق الخارجي بسبب دوره الفعال والرئيسي في خدمته لأصحاب المشروع، وضمنا لحماية الأصول والاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال الحماية المادية و المحاسبية ضد المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها أصول و ممتلكات المنشأة مثل الغش والتزوير و ارتكاب الأخطاء.

تعتبر معايير التدقيق الخارجي المبادئ العامة التي تنظم عملية التدقيق لحسابات المؤسسة، بإستخدام إجراءات معينة للوصول إلى الأهداف الواجب تحقيقها من وراء عملية التدقيق، ولا شك أن تطور مفاهيم التدقيق الخارجي و المعايير الخاصة به مؤخرا و كذا التطور في مفهوم نظام الرقابة، كل هذا أدى إلى الإهتمام الكبير بالتدقيق الخارجي لدورة المخزون و إبراز دور و كفاءة المدقق الخارجي للتعرف على مواطن الأخطاء الغش و تقدير المخاطر المحتملة و تقييمها لإكتشاف نقاط القوة و نقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية لأنشطة دورة المخزون و اقتراح تحسينات له، الدراسة تم الباحث كذلك للتعرف في مدى التطور الذي أحرزته مهنة التدقيق الخارجي في كل جوانبها و مدى :

- مساهمة هذا التطور في وضع حد لكل التجاوزات التي تظهر يوميا في القوائم المالية للمؤسسة ؛
- الإرتباط الموجود بين مصداقية المعلومات المحاسبية و مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ؛
- إيجاد العلاقة المرتبطة بين التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي فيما يخص نظام الرقابة الداخلية ؛

- توضيح أهمية الإعتداد على نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق عند القيام بعملية التدقيق ؛
- إبراز التطور الذي حدث في نظام الرقابة الداخلية و الأسباب التي أدت إلى هذا التطور ؛
- التعرف على مدى إعتداد المدقق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية في إجراء عملية التدقيق ؛
- أن عملية التدقيق توفر المصادقية في المعلومات التي يتم التقرير عنها أو يتم الحصول عليها.

ز- حدود الدراسة :

- ❖ الحدود المكانية : الدراسة الميدانية تمت في مديرية التوزيع للكهرباء والغاز ورقلة ريفي.
- ❖ الحدود الزمنية : تمثله الحدود الزمنية للدراسة في الفترة الممتدة ما بين مارس 2016 إلى غاية ماي 2016.

ح- منهج البحث

لتحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة سنقوم بإتباع المنهجية التالية :

❖ منهجية البحث من الناحية النظرية

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

❖ منهجية البحث من الناحية التطبيقية

الجانب العملي يتضمن دراسة حالة إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من أجل الحصول على كل المعلومات اللازمة واستخدامها في الإجابة عن الإشكالية المطروحة في البحث و ذلك بالاعتماد على الأدوات التالية :

- الكتب والبحوث والمجلات والمؤتمرات العلمية ؛
- الزيارات والملاحظات الميدانية ؛
- المقابلات الشخصية.

ط- مصادر البحث

يعتمد البحث على مصادر متنوعة باللغة العربية و اللغة الفرنسية، و تم الحصول عليها عن طريق البحث المكتبي والميداني والبحث في شبكة الانترنت و هي تختص كلها في معالجة كل جوانب البحث بشكل مباشر و غير مباشر، حيث تشمل على الكتب والمجلات والبحوث والدراسات و مواقع شبكة الانترنت، النصوص القانونية و الزيارة الميدانية للمؤسسة محل الدراسة.

ي- صعوبات البحث

لم أواجه صعوبات كثيرة في الجانب النظري، لأنني وجدت سهولة في الحصول على الكتب من المكتبة وأجدها متوفرة وكذلك ساعدتني بعض البحوث التي جلبتها من المواقع الإلكترونية و الملتقيات العلمية.

أما في الجانب التطبيقي يمكن ذكر الصعوبات التالية :

- التأخير و التأجيل في المواعيد من طرف موظفي المؤسسة عند إجراء الزيارات إلى المؤسسة محل الدراسة الميدانية ؛
- قلة الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع بشكل مباشر.

ك- هيكلية البحث

تم إعداد هذا البحث وفق ما تتطلبه منهجية إعداد البحوث, حيث جاء على شكل مقدمة عامة وفصلين إحداهما يهتم بالجانب النظري للموضوع محل الدراسة والأخر يهتم بالجانب التطبيقي.

ولقد تناولنا في الفصل الأول الأدبيات النظرية للتدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية للمخزونات وتم تقسيمه إلى مبحثين القسم الأول تناولنا فيه الأسس النظرية لكل من المراجعة ونظام الرقابة الداخلية الخاص بالمخزونات أما المبحث الثاني فقد إهتم بإعطاء خلاصة حول الدراسات السابقة التي لها صلة بالموضوع.

أما الفصل الثاني فقد تطرقنا إلى الدراسة التطبيقية بمؤسسة سونلغاز حيث قسم إلى مبحثين الأول الطريقة وأدوات الدراسة أما المبحث الثاني فاهتم بالنتائج المتوصل إليها ومناقشتها.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية والتطبيقية

تمهيد

تعتبر وظيفة التدقيق إحدى الشروط الأساسية للدقة والانتظام ومصداقية حسابات مختلف أنشطة العمل، وهي تحدد درجة الثقة وهذا ظهر جليا بعد انفصال الملكية عن الإدارة، فأصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بين الملاك والمسيرين في المؤسسة لتقدم الوضع الحقيقي، فالحصول على معلومات مالية صحيحة وصادقة، يقوم بتأكيد المدقق الخارجي حيث يعتبر من أهم الوسائل التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فاعلية الرقابة الداخلية، و كذلك يقوم المدقق بتقييم مدى الاعتماد على المبادئ المحاسبية المقبولة عموما عند إعداد القوائم المالية، و بند المخزون يمثل احد الاستخدامات الأساسية لأموال المؤسسة مما يتطلب الرقابة على حسابات المخزون والمخزون الجاري إنتاجه و التغير في الإنتاج المخزن، فأحيانا يتعرض المخزون لعدة تجاوزات من طرف المكلفين بالتسيير و إدارة المخازن و عدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة عند معالجة المخزون، مما يجعل إجراء عملية التدقيق لبند المخزونات معقدة وتأخذ وقت وجهد المدقق.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي لتدقيق دورة المخزون

تتمثل مهنة التدقيق في العمل الإنتقادي لما قام به المحاسب، إذ يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب، حيث يقوم المدقق بإتباع عدة إجراءات تتمثل في مجموعة من الخطوات التي يحددها المدقق مسبقا في صورة برنامج تدقيق، و تخضع مهنة التدقيق إلى الالتزام بتطبيق معايير دولية مقبولة عموما و متعارف عليها على المستوى المحلي و الدولي

المطلب الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي

إن ظهور التدقيق و بلوغه هذا المستوى من التطور، والذي يرجع إلى كبر المؤسسات وتشعب وظائفها مع زيادة تداخل الفروع، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة ملاك المؤسسة لتسييرها، و عليه أصبح من الضروري فهم دور و أهمية التدقيق في مختلف أنشطة المؤسسة.

الفرع الأول : ماهية التدقيق الخارجي

أولا : مفهوم التدقيق الخارجي و أهدافه

1. مفهوم التدقيق الخارجي

قد عرفه BONNAULT ET GERMOND عملية التدقيق على أنها: اختبار فني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل علي نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلي مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلي مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة.¹

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية للمراجعة على أنها عملية منتظمة للحصول على قرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.²

¹ - Lionel Gollins et Genard Valin, Audit et Contrôle Interne (Aspects financiers, Opérationnels et Stratégiques), Dolloz Gestion, Paris, 4e Edition, 1992, P 21.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسات التطبيقية، بن عكنون الجزائر، 2003، الصفحة، 3.

2. أهداف التدقيق

ترمي عملية التدقيق إلى تحقيق الأهداف التالية :

- ✓ التأكد من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى الاعتماد عليها ؛
- ✓ إبداء رأي في استنادا إلى أدلة وبراهين عن صدق وشرعية القوائم المالية ؛
- ✓ اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية ؛
- ✓ التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء ؛
- ✓ مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة، و اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.¹

عموما فان هدف تدقيق الحسابات هو إعطاء رأي في محايد عن التقارير المالية تعبر عن المركز المالي و نتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل الدراسة بصورة صادقة.

ثانيا : أنواع ومعايير التدقيق

1. أنواع التدقيق :

يمكن تمييز أنواع التدقيق التالية :

1. من حيث الهيئة القائمة بالتدقيق: ينقسم إلى :

❖ **تدقيق داخلي:** وهذا التدقيق تقوم به مصلحة توجد داخل المؤسسة، فالتدقيق الداخلي تخول له مهام التقييم والمراقبة والتحقق، كما أن عمل التدقيق الداخلي دائم لأنه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.²

❖ **تدقيق خارجي:** وهذا النوع هو محور الدراسة، وفي هذا النوع فان التدقيق الذي يتم بوساطة طرف من خارج المؤسسة، ويكون مستقلا عن إدارة، و بالتالي فالمدقق هو المسؤول عن إبداء رأيه في التقرير الذي يقوم بإعداده حول عدالة تصوير الميزانية للوضع المالي للمؤسسة، وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها في الفترة المالية المعنية.³

2. من حيث الالتزام القانوني: ينقسم إلى :

❖ **التدقيق الإلزامي:** وهو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به، أي أنه التدقيق الذي تلتزم به المؤسسات وفقا للقانون السائد، ومن ثم يترتب عن عدم القيام بذلك التدقيق وقوع المؤسسة في المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

❖ **التدقيق الاختياري:** وهو ذلك الذي يتم دون إلزام قانوني بل بطلب من مجلس الإدارة والمساهمون قصد الاطمئنان على الحالة المالية المدروسة.

¹ - رزقي إسماعيل، سفير محمد، واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مسؤولية و دور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني، ص5.

² - سعاد شكري معمر، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، ص، 33 .

³ - محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص، 4.

⁴ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص ص 40-42.

3. من حيث النطاق: ينقسم إلى :

❖ **التدقيق الكامل** : إن المقصود به هو التدقيق الذي يَحْمِلُ المدقق إطارا غير محدد للعمل الذي سيؤديه، وفيه يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاضل فيما يقوم به من أعمال.

❖ **التدقيق الجزئي** : هو العمل الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة، بتعبير آخر هو ذلك النوع من التدقيق الذي توضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المدقق للعمليات المالية.¹

4. من حيث التوقيت : ينقسم إلى

❖ **التدقيق المستمر** : تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة المالية، وعادة ما يتم ذلك بطريقة منظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.

❖ **التدقيق النهائي** : يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم الختامية، ويلجأ المدقق إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات الصغيرة الحجم، والتي لا تكون فيها العمليات بصورة كبيرة.

5. من حيث الفحص أو حجم الاختبارات : ينقسم إلى :

❖ **التدقيق الشامل**: جميع القيود والسجلات والحسابات والمستندات ومن الملاحظ أن هذه الطريقة تصلح للمؤسسات صغيرة الحجم.

❖ **التدقيق الاختياري**: في هذه الحالة يقوم المراجع باختبار عينة تعميم النتائج على المجتمع الخاضع لعملية الفحص ويتوقف تحديد حجم العينة على ما يظهره فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية من جهة ومدى إمكانية تطبيق المراجعة الاختيارية من جهة أخرى.²

2. معايير التدقيق الخارجي

لقد تم وضع المعايير المتعارف عليها للتدقيق من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1945 في كتيب تحت عنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها"، حيث قسمت هذه المعايير إلى ثلاثة مجموعات رئيسية وهي :

❖ **المعايير العامة** :³

- **التأهيل العلمي و العملي**: تنص هذه المعايير على أن التدقيق يجب أن يتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والكفاءة المهنية التي تأهله لإصدار الأحكام حول القوائم المالية للمؤسسات القائمة بعملية التدقيق ؛
- **الإستقلالية** : وتعني أن يحافظ المدقق على استقلاله في جميع الأمور المتعلقة بالتدقيق ؛

¹ - بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة المعمل الجزائري الجديد للمصنرات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011، ص، 12.

² - محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، نفس المرجع السابق ص 51.

³ Jean-François Verne. Université saint - Esprit de kaslik « transparence ,audit externe et gouvernance p 21 .

— العناية المهنية : يجب على المدقق أن يلتزم بالمعايير الفنية والأخلاقية للمهنة، وأن يسهر على تحسين خدماته وأن يقوم بمسؤولياته المهنية على أكمل وجه، و تتطلب العناية المهنية أن يقوم المدقق بمسؤولياته بكفاءة و اجتهاد.

1. معايير العمل الميداني :

— التخطيط و الإشراف : يتضمن تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلا عن نطاق الفحص، أما الإشراف فانه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ و تحقيق أهداف الفحص، و تحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في نهاية العمل الميداني أم لا ؛

— دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية : إن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل لدى المؤسسة تعتبر نقطة البداية التي ينطلق منها عمل المدقق، و هي أيضا المرتكز الذي يعتمد عليه عند إعداد برنامج التدقيق و في تحديد نسب الإختبارات و العينات ؛

— جمع الأدلة الإثبات الملائمة و الكافية : وهذا المعيار يتطلب من المدقق جمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، و يمثل مفهوم دليل الإثبات مجرد الأساس لعملية المدقق كما أنه يساند و يدعم كافة معايير العمل الميداني، فكافة القرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا كان يدعمها دليل إثبات معقول و ملائم.¹

2. معايير إعداد التقرير :

— إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها : يتطلب هذا المعيار ضرورة أن يبين تقرير المدقق ما إذا كانت القوائم المالية قد عُرضت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليه، وهو ما يعني ضمنا أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل معيارا يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم المالية، وذلك إذا ما كانت القوائم المالية تصور المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها ؛

— ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها : يتطلب هذا المعيار ضرورة تبيان تقرير المدقق ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومنسق ؛

— الإفصاح المناسب : يتطلب هذا المعيار ضرورة إفصاح المدقق في تقريره عن أية معلومات مالية تُعد ضرورية لصدق وعدالة العرض، وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات حُذفت من صلب القوائم المالية أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة مُعديها² ؛

— إبداء الرأي: يعتبر هذا المعيار من أكثر المعايير تعقيدا، حيث يتطلب من المدقق أن يعبر عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة بما فيها الإيضاحات المتممة لها، أو يمتنع عن إبداء رأيه على تلك القوائم المالية.³

¹ - محي الدين، محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية، دراسة حالة لاجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي المدية، الجزائر، 2008، ص ص 47-51.

² - توماس وويليام، إمرسن هنكي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، ترجمة وتعريب أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، سلطان محمد علي السلطان، دار المريخ، الرياض 1986، ص ص 53-56.

3 Dieye Ndeye Malick.Mimmoire de fin d'etude « évaluation externe de la fonction d'audit interne :cas de la société africaine de raffingep 9.

الفرع الثاني : دراسة نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي

أولاً : مفهوم نظام الرقابة الداخلية

1. تعريف وأنواع نظم الرقابة الداخلية

أ- تعريف نظام الرقابة الداخلية :

يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه ذلك النظام الذي يظّم مجموعة من السياسات والإجراءات المتخذة من طرف مجلس الإدارة و المسيرين والسلطات المعنية في المؤسسة من أجل ضمان تحقيق أهدافها بدرجة من الانتظام والكفاءة مع الحفاظ على أصولها.¹

ب- أنواع نظام الرقابة الداخلية :

— نظام الرقابة الإدارية : تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة التي تستعملها المؤسسة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية، الاستخدام الاقتصادي للكفاء للموارد والتوزيع المناسب للمسؤوليات والصلاحيات ؛

— نظام الرقابة المحاسبية : هي تلك الخطة التنظيمية التي تضعها المؤسسة والتي تبين فيها الإجراءات المتبعة والمستخدمة من أجل حماية أصولها، والتأكد من صحة بياناتها ومعلوماتها المحاسبية المالية لتحديد درجة إمكانية الاعتماد عليها ؛

— الضبط الداخلي : يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع الرقابة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.²

2. مكونات نظام الرقابة الداخلية :

أ- مكونات نظام الرقابة الداخلية الفعال

لنظام الرقابة الداخلية خمسة مكونات رئيسية متداخلة مع بعضها البعض لتشكّل إطار متكامل لها، تتمثل في :

— البيئة الرقابية: تقوم بالربط بين جميع مكونات النظام الرقابي الداخلي و تعتبر الركيزة الأساسية التي يقوم عليها كل نظام رقابي و تشمل بيئة الرقابة التصرفات و السياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا³؛

¹ برايم بلال، تقييم المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، دراسة عينة من المراجعين الداخليين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التدبير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التدبير، جامعة جامعة احمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2015، ص6.

² خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2012، ص ص، 229-230.

- **تقييم المخاطر:** إن الإدارة تقوم بتقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، بينما يقوم المدققين بتقييم المخاطر لاتخاذ القرار بشأن دليل الإثبات الواجب استخدامه في عملية التدقيق وكذلك بغرض إقتراح تصحيحات لتفعيل نظام الرقابة الداخلية ؛
- **أنشطة الرقابة:** تتمثل في القواعد والإجراءات والسياسات التي توفر تأكيد معقول فيما يخص أهداف الرقابة الداخلية ؛
- **المعلومات والاتصال:** يقوم هذا العنصر بتقديم الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة ؛
- **المراقبة و المتابعة:** مهمة هذا العنصر المتابعة المستمرة و التقييم الدوري لنظام الرقابة الداخلية، ومن اجل تحقيق هذا الهدف يجب أن يحصل المدقق على معرفة كافية بالسياسات والإجراءات الرئيسية التي تستخدمها المؤسسة لمراقبة الأنشطة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، وكيفية استخدامها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.¹

ثانيا : دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

إن هدف المراجعة من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، هو تحسين وتعديل الإجراءات الرقابية، الموضوعة من طرف الإدارة و يهدف بالدرجة الأولى إلى السهر على حماية أصولها، وممتلكاتها من الضياع والإهمال، وذلك بمرافقة منفذي الرقابة في تنفيذ المهام والمسؤوليات المنصوص بها، وذلك باستخدام مجموعة من الوسائل والأدوات، وتقديم النصائح والتعديلات حول العمليات التي تمت مراجعتها، حيث يمكن تلخيص كيفية قيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية فيما يلي :

1. الفحص المبدئي : ويساعد الفحص المبدئي المدقق على معرفة ما يلي :

- طبيعة النظام المحاسبي في المؤسسة والدورة المحاسبية ؛
- طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة والبيئة الرقابية ؛

2. نتائج الفحص المبدئي : بعد الفحص المبدئي الذي يقوم به المدقق لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن أن يصل إلى أحد الاستنتاجين التاليين :

أ- الاستنتاج الأول : عدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية :

ويصل المدقق إلى هذا الاستنتاج من خلال نتائج الفحص المبدئي الذي قام به لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة على أساس أنه توصل إلى النتائج التالية :

- لا جدوى من دراسة وتقييم النظام القائم بشكل تفصيلي وهو بهذا الشكل، لا يصلح بصفة عامة في مجال تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للتدقيق ؛
- أن أي عملية تقييم تفصيلي أو دراسة إضافية للنظام متضمنة اختبار الالتزام بتطبيقه سوف تتكلف نفقات تفوق بكثير المنافع المتوقعة من هذا الفحص أو هذه الدراسة.²

¹ الفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة، محمد محمد عبد القادر الديسبي وأحمد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009، ص، 383.

² محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص ص 88-91.

ب- الاستنتاج الثاني : الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية :

ويصل المدقق إلى هذا الاستنتاج عندما يتوصل إلى أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة يمكن الاعتماد عليه في مجال وضع برنامج عمله، ولذلك فعليه الاستمرار في فحص وتقييم النظام لتحديد مدى كفاية أساليب وإجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية.

وبناء على هاتين النتيجتين يتوقف المدقق عن إجراء أية دراسة أو تقييم جديد لنظام الرقابة الداخلية، وبذلك يقوم المدقق بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية بدون الاعتماد كلياً على أي إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها المؤسسة، وفي هذا المجال يعرض المدقق الأسباب الرئيسية لعدم قيامه بدراسة تفصيلية لنظام الرقابة الداخلية.

3. التقييم النهائي

يقوم المدقق بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على ضوء تقييمه المبدئي لهذا النظام ونتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية، وبناء على التقييم النهائي يستطيع المدقق أن يحكم على عنصرين من عناصر التدقيق هما:

- تحديد مقدار الأدلة المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازم للحصول عليها، ويكون هذا المقدار ذو أهمية رئيسية لعملية التدقيق ؛
- التعرف على مواطن ضعف النظام والتي يجب تبليغها لإدارة المؤسسة، ويعتبر هذا القرار من نتائج عملية اختبار نظام الرقابة الداخلية، حيث ينبغي على المدقق عند اكتشاف مواطن ضعف معينة وذات أهمية أن يقوم بإبلاغ إدارة المؤسسة بذلك كتابة تقرير يضمنه بعض التوصيات اللازمة والملائمة للقضاء على مواطن الضعف هذه عند التنفيذ.

ثالثاً : الوظائف التي تحقق الرقابة الداخلية على عناصر دورة المخزون

1. وظيفة الإستلام :

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

2. وظيفة التخزين :

يجب أن تكون كل مخزونات المؤسسة وبكل أنواعها تحت مراقبة أمناء مخازن مستقلين وعلى علم تام بمسؤولياتهم، وإذا كان المخزن مقسم إلى مخازن أخرى فرعية مستقلة فإن كل مخزن فرعي يجب أن يكون فيه أمين مسؤول عليه.

فعند استلام المواد يجب أن تحصى ويتم التوقيع بإستلامها وتتولى إدارة المخزن إشعار إدارة الحسابات مباشرة بالكميات المستلمة ومكانها بالمخزن، وبالتالي فإن أمين المخزن يساهم بشكل فعال في الرقابة على المخزن وتوقيعه بالإستلام يحدد مسؤوليته وياعلام إدارة الحسابات بالمواد المستلمة فعلا، تتحقق هذه الإدارة الأخيرة من سلامة عمل إدارة الإستلام .

3. وظيفة الصرف :

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

4. وظيفة الإنتاج :

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

5. وظيفة البيع :

من المعروف أن دورة المبيعات تشمل قرارات و أنشطة الشركة اللازمة لنقل ملكية البضائع والخدمات إلى الزبائن بعد جعلها متاحة للبيع، وتبدأ هذه الدورة بطلب الشراء المقدم من الزبون وتنتهي بتحويل البضاعة أو الخدمة إلى حساب خاص بالزبون، ثم يتحول حساب الزبون بعد ذلك إلى نقدية إما مباشرة أو من خلال أوراق تجارية.

محاسبيا تتأثر بعض حسابات دورة المبيعات بحسابات الدورات أو الوظائف الأخرى، ومن هذه الحسابات : حساب تكلفة البضاعة المباعة، حساب الزبون... الخ.

وعادة ما ترتبط مستندات وسجلات دورة المبيعات بالوظائف الأخرى، على المدقق الوقوف جيدا على هذه الوظائف وما يرتبط بها من سجلات ومستندات محاسبية قبل أن يبدأ في إجراء اختبارات الرقابة الداخلية وتقييم خطر الرقابة.¹

¹ بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2005، ص، 72.

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

2. الشروط اللازمة لتحقيق أهداف وظيفة التخزين :

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

ثالثا : أهمية وظيفة التخزين والآثار السلبية المترتبة عن عدم الإهتمام بها

1. أهمية وظيفة التخزين :

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

أ- الأهمية العملية الإقتصادية :

لا يمكن لأي مؤسسة أو شركة أن تعمل بدون وجود إدارة للمستودعات أو المخزن بشكل يتناسب مع الأنشطة التي تقوم بها، المواد الداخلة في أعمال أي إدارة سوف يتم تخزينها في المخازن إلى حين طلبها من الإدارة المحتاجة لذلك، وللمحافظة على سير أعمال المؤسسة وبيع سلعتها ومنتجاتها فمن الضروري وجود إدارة تهتم بذلك، وبالنسبة للأهمية الإقتصادية فإن التخزين وفقا للكمية الإقتصادية يحافظ على المواد ويقلل من الأموال المستثمرين في المخزون.

ب- الأهمية التخطيطية :

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

ج- الأهمية التنفيذية :

لضمان استمرار الإدارات والأقسام داخل الشركة والمؤسسة في مهامها بكفاءة فمن الضروري تأمين متطلبات تلك الإدارات من المواد والأصناف، فإدارة الإنتاج لا يمكنها أن تقوم بعمليات التصنيع ما لم تتوفر المواد اللازمة في الوقت المناسب وبالكميات المناسبة وهكذا بالنسبة لبقية الإدارات.¹

2. الآثار السلبية المترتبة على عدم الإهتمام بوظيفة التخزين

إن عدم الإهتمام بإدارة المخازن وتوفير الوسائل التي تمكنها من ممارسة مهامها بشكل مناسب يمكن أن تنتج عنه المشكلات التالية:²

- تلف المخزون : مما يكلف الشركة أو المؤسسة مبالغ كبيرة كان يمكن استثمارها في تنفيذ أو تأمين أصناف أخرى ؛
- توقف الإنتاج : كنتيجة لإنهاء المخزون أو عدم تأمين الأصناف في الوقت المناسب ؛
- زيادة المواد الراكدة : إن عدم وجود دراسات مستمرة لقياس مستويات المخزون و أنواع المواد المخزنة وأنواع المواد المخزنة يؤدي إلى زيادة الأصناف والمواد الراكدة ؛

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

رابعا : تقييم وجرد المخزونات

1. طرق تقييم المخزونات

هناك عدة طرق لتقييم المخزونات وسنعرض أهم الطرق المستعملة في تقييم المخزونات :

- أ- طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة : تفترض هذه الطريقة في تسعير المواد المنصرفة أي أن أمر صرف للمواد يتم من كل المشتريات الموجودة في المخازن لحظة الصرف وكميات 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.

¹ - عيسى بن حسن الأنصاري، وسعد بن عبد العزيز العنملن، الحقبة التدريبية لإدارة المخازن، برنامج مرسة الأمير محمد بن فهد بن عبد العزيز لتأهيل وتوظيف الشباب السعودي، 2008، ص، 9.

² - نفس المرجع السابق.

- ب- الوارد أولاً صادر أولاً طريقة : يتم وفق هذه الطريقة تقييم المواد و المنتجات الصادرة بناء 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 المؤسسة.¹
- ج- الوارد أخيراً الصادر أولاً : يلجأ إلى سعر الكمية التي دخلت قبلها وإذا دخلت كمية جديدة يبدأ بتطبيق سعرها في الإخراج الموالى وهي عكس طريقة الوارد أولاً صادر أولاً من حيث المبدأ.
- د- قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل : على الرغم من أن الكلفة التاريخية تعتبر الأساس في تقييم المخزون فقد تنشأ ظروف تجعل من الصواب أن يتم تقييم المخزون بأقل من التكلفة، فإذا إنخفضت منفعة المخزون عن تكلفته بسبب إنخفاض الأسعار تكون هناك خسارة قد حدثت، ويمكن تحميل هذه الخسارة للفترة الحالية وذلك عن طريق تخفيض القيمة المحاسبية للمخزون من التكلفة إلى القيمة الأقل.

2. جرد المخزونات

هناك مدخلان لتحديد كمية و تكلفة المخزون المنصرف و الباقي في آخر الفترة المحاسبية هما :

- أ- الجرد المستمر : يتم من خلال العمل المحاسبي الدفترى بشكل مستمر بالكميات و القيم اعتماداً على الوثائق والسجلات المتعلقة بحركة المخزون من إدخالات و إخراجات و المتابعة بالتسجيل و الحصول على كميات و قيم المخزون في نهاية الفترة.
- ب- الجرد الدوري : هو جرد مادي يتم القيام به للتحقق من وجود المواد كميًا عن طريق العد و الفحص مرة على الأقل في السنة و يكون في آخرها من أجل تقييم المخزونات لغرض إقفال الحسابات و إعداد الميزانية الختامية للمؤسسة.²

خامساً : 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 و الرقابة على المستندات عن طريق ترقيمها بطريقة متسلسلة و ضرورة الفصل بين الوظيفة المحاسبية و بين حيازة الأصل، وبالتالي فكلها تعتبر مقومات ضرورية سواء في النظام الدوري أو المستمر.

3

الفرع الثاني : التوصيف المحاسبي للمخزونات

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

¹ - يوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص، 9.

² - عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، دار النشر الجيطلي، برج بوعريج، 2009 ص 146

³ - فالتر ميخس، روبرت ميخس، المحاسبة المالية، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1988، ص، 580.

أولاً : وصف عمليات دورة المخزون

تتضمن دورة المخزون العمليات التالية :

1. تشغيل أوامر الشراء : يتم استخدام طلبات الشراء لمطالبة إدارة المشتريات بإصدار أوامر تتعلق بالمخزون، ويتم إعادة الطلب عندما يصل المخزون إلى مستوى محدد مقدراً بواسطة أفراد المخازن، حيث يقوم المدقق بإجراء إختبارات الرقابة في هذه العملية على طلبات الشراء أو أوامر الشراء.
2. إستلام المواد الخام : يجب فحص المواد الخام التي تم إستلامها للتعرف على الكمية و النوعية، وتصدر إدارة الاستلام تقرير الاستلام الذي يصبح جزءاً أساسياً من التوثيق قبل إتمام الدفع، وبعد الفحص يتم إرسال المواد الخام إلى المخزن ويتم إرسال المستندات إلى إدارة الشراء، ويجب وجود رقابة محاسبة على كافة المستندات التي يتم نقلها.
3. تخزين المواد الخام : عندما يتم إستلام المواد الخام، يتم تخزينها في المخازن إلى غاية الحاجة إليها في الإنتاج، ويتم إصدار المواد الخام من المخزون إلى الإنتاج بناء على تقديم طلب بصرف المواد المصادق عليها من طرف شخص مسئول.
4. إستعمال المواد الخام : يتم تحديد العناصر والكميات التي سيتم إنتاجها بناء على أمر محدد من العملاء، أو عن طريق تنبؤات إدارة المبيعات أو بالنظر إلى مستويات المخزون من الإنتاج التام .
5. تخزين الإنتاج التام : عندما يتم استكمال المنتجات التامة بواسطة إدارة الإنتاج يتم وضعها في المخزن انتظاراً لشحنها، و في المؤسسات التي يوجد بها رقابة داخلية جيدة فيتم وضع الإنتاج التام في أماكن منفصلة بحيث يتم تحديد أشخاص محددين للرقابة عليها، وتعد الرقابة على الإنتاج التام غالباً جزءاً من دورة المبيعات و التحصيل.
6. شحن المنتجات التامة : يعد شحن المنتجات التامة جزءاً متمماً لدورة المبيعات و التحصيل، ويجب الترخيص بأي شحن أو نقل للمنتجات التامة من خلال إعداد مستند الشحن ثم التصديق عليه بشكل المناسب.¹

ثانياً : مستندات وسجلات دورة المخزون

وهي كل الوثائق و المستندات التي تمكن إدارة المخازن من متابعة حركة المخزون و السيطرة عليها، ويمكن تقسيم المستندات و السجلات تبعاً لعمليات دورة المخزون كما يلي :

1. المستندات والسجلات المرتبطة باقتناء المواد الخام : تعد إدارة المخازن أو المبيعات طلب الشراء لإدارة المشتريات بإعداد أوامر الشراء المادة الخام، عندما يصل المخزون إلى حد معين، ثم تعد إدارة المشتريات أمر لتدبير الصنف المطلوب بالمواصفات و الكمية المطلوبة.
2. المستندات والسجلات 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 يعاد أمين المخزن محضر المواد التي تم فحصها.

¹ - الفين أرنيز، جيمس لويك، المراجعة مدخل متكامل، مرجع سبق ذكره، ص،7.

3. المستندات والسجلات المرتبطة بتخزين المواد الخام : يتم تسجيل المواد بالمخزن ببطاقة الصنف، ثم يتم صرف المواد من المخزن بناء على طلب أو إذن التشغيل معتمدة من صاحب الصلاحيات بالمصانع، ثم يتم تسجيل المنصرف بالخصم على حساب المخزون و تحميل للحساب الإنتاج تحت التشغيل بالمبلغ بناء على طلب صرف المخزون.
4. المستندات والسجلات المرتبطة بتشغيل المنتج : يتم تشغيل المواد الخام بهدف الحصول على الإنتاج التام، يتم تحديد حجم و نوع و توقيت الإنتاج المستهدف، بناء على أوامر العملاء أو التنبؤات بالمبيعات و يتم إعداد أوامر التشغيل بمعرفة قسم الإنتاج، الذي يحتفظ بنسخة مماثلة لأوامر التشغيل، ثم يعد قسم الإنتاج تقرير مختلفة.
5. 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 بناء على أمر صرف من إدارة المبيعات.
6. المستندات والسجلات المرتبطة بشحن الإنتاج المباع : تعتبر عملية شحن الإنتاج التام أو البضاعة جزءا من دورة الإيرادات والتحصيلات، حيث يجب الترخيص لأي شحن من خلال إعداد مستند.¹

ثالثا : حسابات دورة المخزون

عادتا ما تشتمل دورة المخزون في المؤسسات الإنتاجية على الحسابات التالية :

- حسابات مخزون المواد الخام ؛
- حساب الأجرور المباشرة ؛
- حساب المصاريف الإنتاجية غير المباشرة ؛
- حساب الإنتاج تحت الشغل ؛
- حساب مخزون الإنتاج التام ؛
- حساب تكلفة البضاعة المباعة.

رابعا : علاقة عمليات دورة المخزون بالدورات الأخرى

تعتمد دورة المخزون على عمليات خاصة بالدورات الأخرى خاصة في المؤسسات، ويمكن إيضاح هذه العلاقة الإرتباطية

كما يلي :

- يتم الحصول على المواد الخام من خلال دورة النفقات – المدفوعات ؛
- يتم الحصول على العمل المباشر من خلال دورة الأجرور وخدمات الأفراد ؛
- يتم الحصول على المصاريف الصناعية غير المباشرة من خلال دورتي النفقات والمدفوعات، والأجرور وخدمات الأفراد ؛
- يتم الحصول على قابل بيع الإنتاج التام من خلال دورة الإيرادات – التحصيلات.

¹ - عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، المراجعة التشغيلية و الرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008 .

ومن ناحية أخرى يمكن النظر لدورة المخزون على أنها تتكون من نظامين منفصلين، ولكنهما مرتبطين ببعضهما البعض وهما نظام التدفق المادي لعناصر المخزون ونظام تكاليف عناصر المخزون، ويترتب على ذلك ضرورة وجود آليات للرقابة على الحركة المادية للمخزون من ناحية وعلى تكاليف هذا المخزون من ناحية أخرى.¹

الفرع الثالث : صعوبات عملية التدقيق لدورة المخزون

أولاً : أهمية تدقيق المخزونات

تأتي أهمية مراجعة وتدقيق وفحص بند المخزون من قبل المدقق من أهمية المخزون نفسه، باعتباره يمثل أهم عناصر الميزانية لأي مؤسسة صناعية أو تجارية و تؤكد هذه الأهمية النواحي التالية :

1. يمثل المخزون أهم عناصر الأصول المتداولة و التي تظهر في الميزانية العمومية و خاصة في المنشآت التي تمارس نشاطا يقتضي وجود عناصر متعددة من المخزون و كميات كبيرة منه مما تزداد أهمية الإفصاح الجيد و الملائم.
2. يمثل المخزون عنصر هام من العناصر التي تظهر في قوائم الدخل و التي تتمثل في قائمة المتاجرة و بالتالي تتأثر نتيجة النشاط بالأرباح أو الخسائر لأي زيادة أو نقص قد تنتج باختيار طريقة معينة من طرق تقييم المخزون آخر الفترة.
3. تعتمد دقة رقم المخزون الظاهر في القوائم و التقارير المالية في نهاية السنة المالية على عوامل مختلفة :
 - دقة حصر كميات عناصر المخزون المختلفة ؛
 - دقة تحديد أسعار المخزون و طرق تقييمه ؛
 - طريقة الجرد المستخدمة بالنسبة لعناصر المخزون.
4. تتأكد أهمية مراجعة وتدقيق عناصر المخزون من العلاقة المباشر بين هذه العناصر و عمليات الشراء والإنتاج والبيع حيث تتأثر هذه العملية بصفة دائمة بكمية و حالة عناصر المخزون الفعلية من ناحية وكذلك المسجلة دفترياً من ناحية أخرى
5. ينبغي الإفصاح المناسب عن عناصر المخزون في القوائم و التقارير المالية و ذلك عن طريق توفر متطلبات الإفصاح.²

ثانياً : أهداف تدقيق المخزونات

- يهدف المدقق من خلال وضع برنامج مراجعته إلى تحقيق الأهداف التالية :
1. يجب على المدقق التحقق من ملكية المؤسسة للمخزونات عن طريق فحص أوامر و فواتير الشراء، ومحاضر وأذون الاستلام.
 2. يهدف المدقق إلى التحقق من سلامة المخزون و وجوده، و ذلك بوجود مستندات تثبت ذلك و فحص بطاقات المخزون.
 3. على المدقق التأكد من صحة تطبيق طرق التقييم التي تنتهجها المؤسسة.
 4. التحقق من صحة وسلامة تسجيل العمليات المتعلقة بالمخزون، و أن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة.¹

¹ عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سبق ذكره، ص، 15.

² محمد السيد سرايا، اصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، مرجع سبق ذكره، ص، 10.

ثالثا : صعوبات تدقيق دورة المخزون

يعد تدقيق المخزون أمر صعب، وعادتا ما يستحوذ على معظم جهد و وقت المدقق، ويرجع ذلك إلى الأسباب التالية :

1. يعد المخزون عنصر مهم في القوائم المالية، خاصة فيما يتعلق برأس المال العامل ؛
2. إن المخزون لا يشمل نوع واحد بل يشمل عدة أصناف ؛
3. يتواجد المخزون في مواقع مختلفة مما يصعب عملية الرقابة و الجرد الفعلي ؛
4. هناك بعض أصناف المخزون ذات طبيعة فنية و تقنية خاصة كما في المؤسسات صناعة الالكترونيات و الجواهرات وغيرها، فقد يضطر المدقق بالاستعانة بخبير فني يساعده في عملية التدقيق ؛
5. هناك عدة طرق لتقييم المخزون، وعادة ما تمثل ثغرة في مجال التلاعب الإداري خاصة فيما يتعلق بعدم الثبات في تطبيق إحداهما، وخاصة الشركات المقيدة بالبورصة.

المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية

عرض أهم الدراسات التي تناولت الموضوع و مقارنتها مع الدراسة الحالية.

المطلب الأول : أهم الدراسات السابقةالفرع الأول : الدراسات باللغة العربية

1. دراسة :

خزاف سماح، مذكرة ماستر، بعنوان دور العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر، كلية علوم التسيير وعلوم الاقتصادية، جامعة سكيكدة، والذي عالج الإشكالية التالية: ما هي العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر ؟

هدفت الدراسة إلى معرفة وجهة نظر محافظي الحسابات حول العوامل الأكثر تأثيرا على جودة التدقيق الخارجي وأهميته وذلك من خلال تطبيق الدراسة على عينة من محافظي الحسابات في الجزائر، خلال الفترة الممتدة ما بين 2014/2015 وقد اعتمدت الباحثة على المنهج الإستقرائي في الدراسة النظرية، والمنهج الوصفي والتحليلي في الدراسة الميدانية.

1 - الفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، مرجع سبق ذكره، ص، 7.

إستخلصت الدراسة بأن وجود مدونة أخلاقيات المهنة للجنة مراقبة الجودة على مهنة التدقيق ذو أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة كذلك من نتائج الدراسة تعتبر جودة التدقيق الخارجي ذات أهمية كبيرة لدورها في معرفة نقاط القوة والضعف لدى المؤسسة محل التدقيق.¹

2. دراسة :

برابح بلال، مذكرة ماجستير، بعنوان : **تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، دراسة عينة من المراجعين الداخليين، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير والذي عالج الإشكالية التالية: ما مدى تأثير تنفيذ مهام المراجعة الداخلية ومبادئها على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من منظور المراجع الداخلي ؟**

هدفت الدراسة إلى إظهار الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية، من خلال عمل المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية و ذلك من أجل تحديد درجة تأثير كل من مهام المراجع الداخلي ومبادئه المهنية على تحسين هذا النظام، وقد إستخدمة الباحث المنهج الإستقرائي في الدراسة النظرية، والمهج الوصفي والتحليلي في الدراسة الميدانية.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث: يقوم المراجع الداخلي في المؤسسة الاقتصادية بمجموعة من المهام والتي بدورها تساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية الذي تسيير عليه المؤسسة، ومن أهم هذه المهام فحص فعالية أنظمة الرقابة الداخلية من أجل تحديد المخاطر المتعلقة به ودراسة نظم حماية الأصول والقيام بعمليات الجرد والتأكد من سلامة المعلومات المالية والمحاسبية المسجلة، أن المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية، يقوم المراجع من خلالها بتقييم واختبار مدى تماشي النظام الذي تسيير عليه المؤسسة مع متطلبات الإدارة، والعمل على تحسينه من خلال الخدمات الاستشارية والتوصيات التي يقدمها لها، كما أن استقلالية المراجع الداخلي تعمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية وخاصة إذا كان قسم المراجعة الداخلية تابع مباشرة إلى مجلس الإدارة مع تحديد مهام وصلاحيات هذا القسم بشكل موضوعي و واضح.²

3. دراسة :

عمرو السقا وحسين القاضي، بعنوان **مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في مراجعة المخزون؟**

مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29 العدد الثاني 2013.

هدفت الدراسة إلى تحديد أهم الإجراءات التحليلية الواجب إتباعها من قبل المدققين في ما يتعلق بمراجعة المخزون ورفع كفاءة المدققين في فهم كيفية الإفادة من المراجعة التحليلية.

¹ خراف سماح، **دور العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر**، دراسة عينة من المراجعين الخارجيين، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير جامعة سكيكدة، 2014/2015 ص 210.

² - بلال برابح، **تقييم دور المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية**، مرجع سبقه ذكره، ص، 7.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحثان: أن الإجراءات التحليلية هي تقييم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المطلوبة بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وتشمل الإجراءات التحليلية أيضاً تحقيقاً يعد ضرورياً لتحديد التقلبات أو العلاقات غير المنسقة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو المختلفة عن القيم المتوقعة بمقدار كبير، تعد المراجعة التحليلية أسلوباً من الأساليب الحديثة التي تساعد مدقق الحسابات على تخفيض وقت وتكلفة عملية المراجعة.¹

4. دراسة :

عائشة نفلة، مذكرة ماستر، بعنوان **دور التدقيق الخارجي القانوني في إكتشاف الغش**، كلية علوم التسيير وعلوم الاقتصادية، جامعة سكيكدة، والذي عالج الإشكالية التالية : ما مدى قدرة محافظ الحسابات في إكتشاف الغش وإضفاء الثقة على القوائم المالية وصدق الحسابات؟

هدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة الغش وصوره ومجالات إرتكابه وكذلك معرفة البعد المهني والمسؤوليات التي يتحملها محافظ الحسابات بإكتشاف الغش، وقد إعتمدت الباحثة على المنهج التحليلي والوصفي في الدراسة النظرية، والمنهج الإستقصائي في الجانب النظري.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها: أن قيام محافظ الحسابات بالتدقيق وإجراءات الرقابة الداخلية على فترات دورية ومتقاربة وأحيانا تكون مفاجأة تساعد على إكتشاف نقاط القوة والضعف للمؤسسة وبتالي معالجتها وكذلك وجود معوقات تشريعية وتنظيمية تحد من مهمة محافظ الحسابات عند أداء مهمته وبتالي تقلص مقدرته على إكتشاف التصرفات غير القانونية.²

الفرع الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

1. دراسة :

David Crassus, Denis cormier, **Etude empirique du risque comme objet d'analyse de l'audit externe légal**, université de Québec publication, october2002.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل معايير و مضمون محافظي الحسابات الفرنسيين عن طريق تقييم أخطار الغش، ولقد عالج الباحث هذه الدراسة عن طريق تصميم استمارة استبيان و التي شملت عينة مكونة من 80 محافظ حسابات ل بوردها، de peu et toulouse، وقد إعتمدت الباحثة على المنهج الإستقرائي في الدراسة النظرية، والمنهج الوصفي والتحليلي في الدراسة الميدانية.

¹ - عمرو السقا، حسين القاضي، مدى مساهمة الاجراءات التحليلية في مراجعة المخزون، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد، 29، العدد الثاني، 2013 ص 88.

² عائشة نفلة، دور التدقيق الخارجي القانوني في إكتشاف الغش، دراسة عينة من محافظ الحسابات، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2015/2014.

وقد خلصت هذه الدراسة لعدة نتائج أهمها أنّ العوامل المنظمة لمكاتب التدقيق مرتبطة مع حالات غش واكتشافه، و أن المدققين الخارجيين القانونيين الذين يقومون بالتخطيط لمهمة التدقيق هم أكثر قدرة على اكتشاف الغش، وقد أوصى الباحث إلى ضرورة تماشي مهنة محافظ الحسابات مع معايير التدقيق الدولية الجديدة.¹

2. دراسة :

ZIANI Abdelhak, Le Rôle de l'audit interne dans l'Amélioration de La Gouvernance : car Enterprise Algériennes, These de Doctorat en science Economiques, Université Abdou Bekr Belkaid de Tlemcen, 2013/2014.

دراسة زيان عبد الحق، دور المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات "عينة من الشركات الجزائرية" لأطروحة دكتوراه في علم الاقتصاد جامعة عبد الباقي بلكايد تلمسان "2014/2013". كما تدور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة: كيف يمكن للمراجعة الداخلية أن تساعد في تحسين حوكمة الشركات؟

لتحقيق أهداف الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي والتحليلي لوصف مفهوم حوكمة الشركات، والمراجعة الداخلية و تحليل دور المراجع الداخلي في إدارة الشركة.

كما خلصت الدراسة إلى النتائج التالية: الشركات الجزائرية تعطي لوظيفة المراجعة الداخلية دورا هاما في إدارة أعمالهم وذلك من أجل تحسين أدائها و ضمان القدرة التنافسية، أن تطبيق معايير المراجعة الدولية وفق مستوى استقلالية المراجعة الداخلية يمكن أن تساعد في تحقيق أهدافها، أن المراجعة تعتبر واحدة من أهم عناصر حوكمة الشركات.²

3. دراسة :

Cas d'un échantillons d'entreprises algérienne, These De Doctorat En sciences De Gestion, Université Abou bekr Belkaid De tlemcen ,2013/2014.

ثانيا : دراسة مريم شقرون، دور المراجعة الداخلية في قيادة وأداء نظام الرقابة الداخلية " عينة من الشركات الجزائرية " أطروحة دكتوراه في علوم التسيير جامعة عبد الباقي بلكايد تلمسان "2014/2013" . كما تدور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة : إن وظيفة المراجعة الداخلية القائمة في الشركات العامة الجزائرية و أن أداة الإدارة هي نظام الرقابة الداخلية، هل أن ويفة المراجعة الداخلية تشرف على تحسين نظام الرقابة الداخلية عن طريق التأثير على أدائها ؟ لقد تناولت هذه الدراسة دور المراجعة الداخلية وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية وكانت الدراسة الميدانية على عينة من المؤسسات الجزائرية، إلا أن دراستنا قد تناولت نفس الموضوع تقريبا لكن الدراسة تمت على عينة واحدة من المؤسسات الجزائرية.

¹ David Crassus, Etude empirique du risque comme objet d'analyse de l'audit externe légal, université de Québec publication, october2002

² زيان عبد الحق، دور المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه في علم الاقتصاد، جامعة عبد الباقي بلكايد تلمسان، 2014/2013.

حيث تم استخدام الدراسة التجريبية للتحقيق فيما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية القائمة في الشركات الجزائرية العامة تساعد على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، ودرس على عينة من الشركات.

كما خلصت الدراسة إلى النتائج التالية: أنه على الرغم من وظيفة المراجعة الداخلية هو نوع من مرحلة التعلم، إلا أنه يوفر قيمة حقيقية لتحسين نظام الرقابة الداخلية من حيث الفعالية والكفاءة، ونتائج المقابلات مع المراجعين في الشركات وجد أن المدققين الداخليين لا يعطي أهمية لظهور كفاءة نظام الرقابة الداخلية، وجود عينة أخرى من الشركات وجود أن المدققين الداخليين يفضلون التركيز على كفاءة النظام.¹

المطلب الثاني : موقع الدراسة من الدراسات السابقة

من خلال عرض للدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، يمكننا توضيح موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة في الجدول التالي :

الجدول رقم (1-1): يوضح مقارنة الدراسات السابقة باللغة العربية

الدراسة	خزاف سماح	برايح بلال	عمرو السقا وحسين القاضي	عائشة نفلة
الهدف	معرفة وجهة نظر محافظي الحسابات حول العوامل الأكثر تأثيرا على جودة التدقيق الخارجي وأهميته	إظهار الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية من خلال عمل المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية	تحديداهم الإجراءات التحليلية الواجب إتباعها من قبل المدققين في ما يتعلق بمراجعة المخزون ورفع كفاءة المدققين في فهم كيفية الإفادة من المراجعة التحليلية.	التعرف على طبيعة الغش وصوره ومجالات إرتكابه وكذلك معرفة البعد المهني والمسؤوليات التي يتحملها محافظ الحسابات بإكتشاف الغش
الحدود المكانية والزمنية	عينة من محافظي الحسابات في الجزائر خلال الفترة 2015/2014	دراسة عينة من المراجعين الداخليين في ورقلة خلال الفترة 2011/2010	دمشق 2013	عينة من محافظي الحسابات في سكيكدة خلال الفترة 2015/2014
المتغيرات المستقلة	العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي	المدقق الداخلي	الإجراءات التحليلية	التدقيق الخارجي القانوني
المتغيرات التابعة	التدقيق الخارجي	نظام الرقابة الداخلية	مراجعة المخزون	إكتشاف الغش

¹ مريم شقرون، دور المراجعة الداخلية في قيادة وأداء نظام الرقابة الداخلية، دراسة عينة من الشركات الجزائرية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة سكيكدة، جامعة باقايدي تلمسان، 2015/2014.

تعتبر جودة التدقيق الخارجي ذات أهمية كبيرة لدورها في معرفة نقاط القوة والضعف لدى المؤسسة محل التدقيق.	الخبرة وكفاءة المراجع الداخلي أهمية في تحسين نظام الرقابة الداخلية المالية وغير المالية	الإجراءات التحليلية هي " تقييم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المطلوبة بين كل من البيانات المالية وغير المالية	قيام محافظ الحسابات بالتدقيق وإجراءات الرقابة الداخلية على فترات دورية ومتقاربة وأحيانا تكون مفاجأة تساعد على إكتشاف نقاط القوة والضعف
---	---	--	--

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على الدراسات السابقة

الجدول رقم (1-2): يوضح مقارنة الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

الدراسة	دافيد كراسوس	زيان عبد الحق	مريم شقرون،
الهدف	تحليل معايير و مضمون محافظي الحسابات الفرنسيين	محاولة تحديد الكيفية التي تمكن المراجعة الخارجية من إرساء وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات	وظيفة المراجعة الداخلية القائمة في الشركات الجزائرية العامة تساعد على كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية ودرس على عينة من الشركات.
الحدود المكانية والزمنية	عينة من محافظي الحسابات في فرنسا خلال الفترة 2003/2002	عينة من الشركات الجزائرية تلمسان "2014/2013"	عينة من الشركات الجزائرية تلمسان "2014/2013"
المتغيرات المستقلة	الخطر الموجود	المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية
المتغيرات التابعة	التدقيق الخارجي القانونية	حوكمة الشركات	نظام الرقابة الداخلية
النتائج	أن المدققين الخارجيين القانونيين الذين يقومون بالتخطيط لمهمة التدقيق هم أكثر قدرة على اكتشاف الغش، وقد أوصى الباحث إلى ضرورة تماشي مهنة محافظ الحسابات مع معايير التدقيق الدولية الجديدة	تطبيق معايير المراجعة الدولية وفق مستوى استقلالية المراجعة الداخلية يمكن أن تساعد في تحقيق أهدافها	أنه على الرغم من وظيفة المراجعة الداخلية هو نوع من مرحلة التعلم، إلا أنه يوفر قيمة حقيقية لتحسين نظام الرقابة الداخلية من حيث الفعالية والكفاءة

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على الدراسات السابقة

من خلال الجدول أعلاه يمكن توضيح موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة في النقاط التالية :

- ✓ تتشابه الدراسة الحالية مع معظم الدراسات السابقة من حيث الإطار النظري، حيث نرى أن جميع الدراسات أعطت مفهوم للتدقيق، كما تطرقت أيضا إلى أهم النظريات المفسرة للتدقيق،
- ✓ رغم تشابه الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة إلا أنها تختلف عنها من حيث طريقة المعالجة التي إعتمدت عليها الدراسة الحالية والدراسات السابقة، كما يظهر الاختلاف في عينات الدراسة المدروسة، في الوصول إلى النتائج و الفترة الزمنية التي أجريت فيها تلك الدراسات حيث لا توجد أي دراسة من الدراسات السابقة شملت الفترة الحالية (2011-2016).

من خلال الجدول أعلاه يمكن توضيح موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة في النقاط التالية :

- ✓ تتشابه الدراسة الحالية مع معظم الدراسات السابقة من حيث الإطار النظري، حيث نرى أن جميع الدراسات أعطت مفهوم للتدقيق ، كما تطرقت أيضا إلى أهم النظريات المفسرة للتدقيق،
- ✓ رغم تشابه الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة إلا أنها تختلف عنها من حيث طريقة المعالجة التي إعتمدت عليها الدراسة الحالية والدراسات السابقة، كما يظهر الاختلاف في عينات الدراسة المدروسة، في الوصول إلى النتائج و الفترة الزمنية التي أجريت فيها تلك الدراسات حيث لا توجد أي دراسة من الدراسات السابقة شملت الفترة الحالية (2011-2016).

خلاصة الفصل

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل الأول الذي يتضمن الإطار النظري للدراسة، تم التطرق مجموعة من المفاهيم المتعلقة بالمراجعة للخارجية من تعريف و أهميتها وكذا فرضياتها، بالإضافة إلى ماهية نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمخزونات هذا بالنسبة للمبحث الأول حيث تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات وهي أن عملية التدقيق لها أثر فعال على نظام الرقابة الداخلية للمخزون، بحيث تعمل على من الغش والتلاعب، وأيضا اكتشاف الأخطاء و تقييم نظام الرقابة الداخلية لاكتشاف نقاط القوة والضعف وإعطاء الاقتراحات الممكنة، أما المبحث الثاني فكان بعنوان الدراسات السابقة التي لها علاقة بدراستنا والذي تم من خلالها استعراض لأهم جوانب هذه الدراسات والمتمثلة في إشكالية البحث والهدف من الدراسة و عينتها ،طريقة المعالجة وكذا عرض أهم النتائج المتوصل إليها في نهاية كل دراسة تم إعطاء نقد أو إبراز إحدى جوانب المهمة في الدراسة والتي سيتم تغطيتها في دراستنا.

الفصل الثاني:

دراسة تطبيقية لدور المدقق

الخارجي في تحسين نظام

الرقابة الداخلية للمخزونات

تمهيد

بعد إتمام الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزون، سنحاول في هذا الفصل الذي يخص دراسة الحالة ومن خلال إسقاط ما قدم في الفصل الأول على مديرية التوزيع وحدة ورقة وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي :

- المبحث الأول : الطريقة المتبعة وأدوات الدراسة
- المبحث الثاني : عرض وتحليل النتائج ومناقشتها

المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة

سنتناول في هذا المبحث توضيح كيفية إعداد الدراسة، أي عرض كيفية إختيار مجتمع الدراسة و العينة وتحديد المتغيرات وكيفية قياسها بطريقة جمع المعطيات و الأدوات المستخدمة في الجمع و وصف كيفية تلخيص المعطيات المجمعة

المطلب الأول : الطريقة والمنهجية المتبعةالفرع الأول : المنهج المتبع وعينة الدراسة

أولا : المنهج المتبع

من أجل معالجة الموضوع تم إستخدام منهجين أولهما يتمثل في المنهج الوصفي والتحليلي، فإعتمادنا على هذا المنهج كان من أجل المقارنة والتفسير والتقييم أملا في التوصل إلى تعليمات ذات معنى نزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع هذا في ما يخص الإطار النظري أما الثاني تمثله في الإعتماد على منهج دراسة الحالة.

ثانيا : مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع المؤسسات الإقتصادية في البيئة الجزائرية.

ثالثا : عينة الدراسة

1. تعريف مؤسسة سونالغاز

أنشأت مؤسسة سونالغاز بمقتضى المرسوم رقم 69/59 في 1969/07/28 باسم (EGA) الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز ثم تحولت بمقتضى قانون 88-12/01/1988 إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي تجاري، وأصبحت حاليا تسمى بالشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز ذات الأسهم.

2. أهم نشاطاتها تتمثل في :

- إنتاج، نقل، تصدير واستغلال الكهرباء ؛
- نقل الغاز الطبيعي عن طريق القنوات الثانوية وتوزيعه على مستوى المنازل والمنشآت الموجودة عبر التراب الوطني تخضع سونالغاز لقواعد القانون العام في علاقاتها مع الدولة، وتعرف كتاجر في تعاملاتها مع المواطن ومتعامل الخاص، وحاليا أصبحت مؤسسة سونالغاز عبارة عن مجمع يضم المديرية والفروع التالية :

➤ سونالغاز إنتاج الكهرباء.

➤ سونالغاز نقل الكهرباء .

➤ سونالغاز نقل الغاز .

➤ سونلغاز عمليات نظام الكهرباء .

وفيما يخص توزيع الكهرباء فقد توزعت على أربع مديريات هي :

➤ سونلغاز توزيع الجزائر ؛

➤ سونلغاز توزيع الوسط ؛

➤ سونلغاز توزيع الشرق ؛

➤ سونلغاز توزيع الغرب.

كما انقسمت إلى فروع الملحقة :

➤ شركة نقل والصيانة الخاصة بالمعدات الصناعية و الكهربائية ؛

➤ شركة صناعة المعدات الصناعية ؛

➤ شركة الجزائرية تقنيات المعلومات ؛

➤ شركة الوقاية و الأمن ؛

➤ المستودع الجزائري لعتاد الكهرباء والغاز ؛

➤ مركز البحوث وتطوير الكهرباء و الغاز.

سونلغاز صيانة الخدمات السيارات.

➤ شركة خدمات محولات كهربائية ؛

➤ سونلغاز طب العمل .

➤ صندوق الخدمات الاجتماعية والثقافية سونلغاز ؛

➤ معهد تكوين في الكهرباء و الغاز ؛

➤ مركز تكوين (بن عكنون) ؛

➤ المدرسة التقنية(البليدة) ؛

➤ مركز تكوين عين مليلة ؛

➤ شركة الأشغال الكهرباء ؛

➤ شركة انجاز القنوات ؛

➤ شركة الهياكل القاعدية ؛

➤ شركة التركيب الصناعي ؛

➤ شركة الأشغال و التركيب الكهربائي.

3. أهداف المؤسسة

تتلخص أهداف الشركة فيما يلي :

- الإنتاج والنقل والتوزيع والانجاز بالكهرباء بالجزائر وخارجها ؛
- التوزيع والانجاز في الغاز عن طريق القنوات بالجزائر وخارجها ؛
- التنمية بكل الوسائل والنشاطات التي لها علاقة مباشرة مع تصنيع الكهرباء والغاز بشتى الطرق في الجزائر وخارجها بشراكة مؤسسات جزائرية وأخرى أجنبية.

4. التزاماتها

بالنظر لاحتكار الشركة لهذا النشاط وجب عليها الالتزام بما يلي :

- الاستجابة في حدود الشروط المطلوبة لضمان الجودة ومواصلة العمل والأمان لكل طلبات التغذية بالكهرباء والغاز حيث توفر الشبكات ؛
- ضمان التحكم الفعال في برامج التنمية والمنشآت الكهربائية والغازية خصوصا برامج مد الكهرباء والتوزيع العمومي للغاز ؛
- تطبيق شروط معروفة بصرامة المساواة في معالجة كل ما يخص بالزبون خاصة ؛
- التسعيرة المنصوص عليها بالرسوم ؛
- دفتر يتضمن البنود العامة التي تحدد الشروط العامة لتوصيل وإنشاء الطاقة.

الفرع الثاني : جمع البيانات ومعطيات الدراسة

أولا : مصادر أولية

تم جمع المعطيات والبيانات والوثائق من المؤسسة محل الدراسة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

ثانيا : مصادر ثانوية

وتتمثل في الكتب والمجلات بالإضافة إلى المقالات السابقة المتعلقة بالموضوع.

المطلب الثاني : متغيرات الدراسة والأدوات المستخدمة في التحليلالفرع الأول : تحديد متغير الدراسة

أولا : المتغير المستقل

تمثلة في التدقيق الخارجي كونه الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات.

ثانيا المتغير التابع :

يتمثل في نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمخزونات للكشف على مدى تأثير المتغير المستقل على هذا الأخير من خلال فحصه وتقييمه.

الفرع الثاني : الأدوات المستخدمة

أولا : المقابلة الشخصية

بما أن المقابلة أداة هامة من أدوات البحث العلمي، قمنا باستخدامها للحول على معلومات حول مصالح المؤسسة ونشاطها، حيث قمنا بإجراء مقابلات مع المرافق في المؤسسة وتضمنت كل مقابلة مجموعة من الأسئلة المقترحة و المحددة، وهذا كتمهيد للدخول في الموضوع وحرصا منا على الإطلاع بكل الجوانب التي تممنا في الدراسة.

ثانيا : الملاحظة الشخصية :

بعد استخدامنا لأسلوب المقابلة الشخصية أردنا استعمال أسلوب الملاحظة قصد تشخيص وضع المؤسسة محل الدراسة وكذا الحصول على معلومات لم تتمكن من الحصول عليها من المقابلة.

المبحث الثاني : عرض النتائج ومناقشتها

من أجل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات في مؤسسة سونلغاز اقتصرنا على وصف سير المخزون من الدخول لأول مرة حني الخروج وإعطاء أسئلة استقصاء لتبيين نقاط القوة والضعف.

المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة**الفرع الأول : وصف نظام الرقابة الداخلية للمخزونات****1. وصف نظام الرقابة الداخلي للمخزونات لسونلغاز (وحدة ورقلة)****أ- عملية الشراء والتخزين :****➤ كيف تتم عملية الشراء والتخزين :**

في سونلغاز وحدة ورقلة عملية الشراء لها طابع خاص لأنها وحدة تابعة دائرة لتقرت وهذا الأخيرة وحدة مركزية تابعة لولاية الجزائر العاصمة وبالتالي المفوض الوحيد للشراء هو ولاية الجزائر، وعند الاحتياج للمخزون تقوم وحدة ورقلة بتقديم طلب شراء لتقرت، وتقوم تقرت بمراجعة الطلب وفي حالة توفر الطلبية تقوم تقرت شفويا بتبليغ وحدة ورقلة بتوفير الطلبية وبالتالي إرسالها عبر وسائلها المتاحة أو وسائل وحدة ورقلة المتاحة أنظر الملحق (رقم 5).

➤ الوظائف والمسؤولين المختصين في تنفيذ العملية :

- يتدخل في عملية الحصول على البضاعة رئيس المصرف الجزائري للعتاد الكهربائي والغازي (وحدة ورقلة) وذلك بتقديم الطلب إلى مصلحة الشراء لتقرت ؛
- بتحمل مسؤولية إيصال هذه البضائع سائق شاحنة عامل مع المؤسسة ؛
- بتكفل بتخزين هذا البضاعة وضمان عدم التلف وحسن التسيير أمين المخزون ؛
- يسهر على حماية هذه البضاعة أعوان الأمن المخولين لذلك.

➤ السندات المحاسبية المستخدمة :

- طلب بضاعة (bordeav d'expédition) موقع من رئيس المصلحة (وحدة ورقلة) (أنظر الملحق رقم 03) ؛
- ordre mission ؛
- (bon Transfer) (أنظر الملحق رقم 04)
- يتم استلام (3) نسخ من حيث تبقى النسخة الأصلية عند رئيس المصلحة ونسخة ثانية عند أمين المصلحة ونسخة الأخيرة تعود إلى وحدة تقرت ؛
- وسند وصول البضاعة يتكفل أمين المخزن بمراقبة البضاعة مع الطلب أي هل هي نفسها المطلوبة ومراقبة التسلسل الرقمي للبضاعة وكذلك مراقبة البضاعة الفاسدة أو الناقصة.

ب- عملية خروج البضاعة من المخزون وتسليمها :

➤ كيف تتم العملية

داخليا :

يكون التحويل الداخلي عبر الوحدات وذلك في حالة احتياج وحدة اي بضاعة غير متوفرة لديها و متوفرة لدى وحدات أخرى، وهذه العملية هي نفسها عملية طلب السلع بالنسبة لوحدة ورقلة إلا أنها تتم بطريقة عكسية.

خارجيا (البيع) :

يتم بدأ عملية البيع عندما يقدم المشتري (المقاول) طلب شراء، وفي حال توفر الطلبية يقوم رئيس المصلحة باعداد الفاتورة تقديرية وتقديمها للمقاول، بحيث يتم التسديد عن طريق البنك وإحضار وصل التسديد، وبعد ذلك إعداد وصل خروج من المخازن، وفي نفس الوقت يتم إعداد فاتورة نهائية.

➤ الوظائف والمسؤولين المختصين في تنفيذ العملية :

- يتكفل بإعداد الفاتورة عون رئيس المصلحة و رئيس المصلحة ؛
- يشرف على خروج البضاعة أمين المخزن ؛
- يشرف على التحويل البضاعة سائق مكلف من طرف الوحدة في حالة تحويل داخلي.

➤ المستندات المحاسبية المستخدمة عند عملية التنفيذ :

داخليا :

نفس الوثائق بالنسبة لعملية الطلب.

خارجيا :

- نسخة واحدة من طلب الشراء تقدم من طرف المقاول ؛
- إعداد 2 نسخ من الفاتورة الشكلية واحدة تبقى في المصلحة والأخرى عند المقاول (أنظر الملحق رقم 01) ؛
- وثيقة تسديد عن طريق البنك يقدمها البنك للمقاول عند تسديد مستحقات الفاتورة ويقدمها المقاول للمصلحة (أنظر الملحق رقم 02) ؛
- إعداد نسختان من (bon de sortir) تبقى واحدة عند المقاول والأخرى لدى المصلحة (الملحق رقم 04) ؛
- إعداد (3) نسخ من d'expédition bordeav: حيث نسخة عند المصلحة والأخرى عند المقاول وواحد عند رجل الأمن (الملحق رقم 03).

2. أسئلة الإستقصاء والإستبيان

الجدول رقم (2-1) : يوضح طريقة طرح أسئلة الإستقصاء والإستبيان

هل هنالك جرد مستمر , بالكميات والقيم, ومستعمل يخص العناصر الأساسية للمخزونات ؟	هذا يساعد على معرفة الموجود الفعلي بالكمية والقيمة بعد الجرد الطبيعي (المادي) والمقارنة مع الدفاتر نفس الملاحظة السابقة .
هل تمسك السجلات التفصيلية للمخزون من طرف أشخاص غير الذين يسهرون على حمايتها ؟	هذا يساعد على التسيير العلمي للمخزون , فلا مكان للمخزونات الميتة , ولا بد من التقليل ما أمكن من النائمة ومحاربة التكديس والعجز في المخزون .
هل يتم فحص سجلات الجرد المستمر دوريا بهدف استخراج أنواع المخزون ذات معدل دوران ضعيف ؟	وهل يقارن عمال المخازن الكميات المسلمة لهم من مذكرات الاستلام, الإنتاج...؟
هل تمسك السجلات التفصيلية للمخزون من طرف أشخاص غير الذين يسهرون على حمايتها ؟	هل ينتج عنه التنافس والجدية في العمل وتحديد المسؤوليات في حالة وجود فروق . نفس الملاحظة السابقة .
هل المخزونات محماة ضد السرقة بوضعها في أماكن أمنة , وتماشى ونوع المخزون بمنع الدخول إليها الا للمرخص لهم ؟	هل ينتج عنه التنافس والجدية في العمل وتحديد المسؤوليات في حالة وجود فروق .
وهل هي محماة ضد العوارض الطبيعية ؟	هذا يساعد على التسيير العلمي للمخزون , فلا مكان للمخزونات الميتة , ولا بد من التقليل ما أمكن من النائمة ومحاربة التكديس والعجز في المخزون . نفس الملاحظة أعلاه.
هل يخضع قرار البضائع التي أصبحت غير صالحة وفسادة إلى موافقة مسؤول ؟	نفس الملاحظة أعلاه.
هل هنالك عدد فعلي لمختلف أنواع المخزون , بصفة منتظمة خلال الدورة نهايتها ؟	نفس الملاحظة أعلاه.
هل تتضمن إجراءات الجرد الفعلي (العد) تعليمات مكتوبة كافية إشراف فعلي . ترتيب وتمييز بصفة كافية للمنتجات مما يسهل عملية العد الفعلي , وتميز مآتم عده . حصر بكل دقة السلع المعطوبة , الفاسدة , الغير قابلة للاستعمال الموجودة بالمخازن والتي ينبغي تصليحها.... الخ	لا بد من إجراءات مكتوبة ودقيقة لعملية الجرد الطبيعي (الفعلي) للمخزونات بمختلف أنواعها . ولا بد من حضور المراجع أو أحد أعوانه العملية.
استعمال بطاقات مرقمة مسبقا ومسجلة . يتم عد المخزونات والاطلاع على البطاقات من طرف مستخدمين غير المسؤولين عن هذه المخزونات . (العد للمرة الثانية) في انعدام الجرد المستمر أو في حالة وجود فرق كبير مقارنة بالجرد المستمر. تحديد	

	التواريخ المناسبة لتوقف الإنتاج , إرسال واستقبال المخزونات ما بين المعامل الخ ؟
هل هنالك جرد مستمر , بالكميات والقيم, ومستعمل يخص العناصر الأساسية للمخزونات ؟	نفس الملاحظة أعلاه
1- مراقبة محتوى الأغلفة 2- مراقبة التسلسل الرقمي ووصلات 3- الجرد الدوري ومراقبة فروقات الجرد 4- العد الممزوج أثناء الجرد الدوري	هذا يساعد على معرفة الموجود الفعلي بالكمية والقيمة بعد الجرد الطبيعي (المادي) والمقارنة مع الدفاتر .

المصدر : محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية،

الجزائر، 2003.

الفرع الثاني : تحليل نظام الرقابة الداخلي (تحديد نقاط القوة والضعف)

1. نقاط القوة :

- حراسة أمنية قوية بحيث لا يمكن الدخول إلى مصلحة إلا بالتوقيع ويجب توفر وثيقة تثبت الهوية ؛
- الجرد المادي يتم كل شهرين على أكثر تقلص من قبل عمال المصلحة ؛
- اعتماد المؤسسة على نظام يسمح بتحديد الاحتياجات من المخزون كلما وصل للحد الأدنى له ؛
- عند تحديد الطلبية تنظر المؤسسة للنوعية قبل السعر وهذا ضمن قانون الداخلي للمؤسسة ؛
- يتم استخدام وصلات الاستلام مصادق عليها من طرف أمين المخزون لأي سلعة يتم إدخالها إلى المؤسسة ؛
- يتم التوقيع على وصلات الاستلام من طرف رئيس المخزون ؛
- التحقق من التسديد عند عملية البيع تفاديا لأي تزوير أو غش ؛
- عملية الجرد تخضع للعدد الثنائي وفي حالة عدم التفاهم تلجأ المؤسسة إلى فرقة ثالثة تحكيمية ؛
- يتم الاعتماد على مستندات شحن مرخصة ومصادق عليها لأي سلع يتم إخراجها ؛
- يوجد تسجيل في بطاقات الجرد المالي لكل عنصر
- إعداد المستندات المحاسبية في وقت حدوث العملية المالية أو بعد الحدوث بزمن قليل ؛
- توجد أكثر من لجنة وحدات تباشر في عملية الجرد المادي ؛
- تعتمد المؤسسة على درجة دوران المخزون في التعامل مع دوران المخزون كليا ورقيميا.

2. نقاط الضعف :

- عدم وجود فصل ملائم بين المهام حيث أن رئيس المصلحة يقوم بأغلبية المهام ؛
- عدم وجود حماية كافية للمخزونات ذات الحجم الكبير جدا* مثل المحولات والكابلات ضد الكوارث الطبيعية ؛
- عدم وجود بطاقات جرد لكل نوع من الأنواع المخزون ؛
- عدم مقارنة محايدة بين مستندات الشحن وفي فواتير البيع ؛
- لا يتم إجراء مقارنة محايدة بين النتائج الجرد المادي ونتائج الجرد المحاسبي ؛
- عندما تكون هناك فروق الجرد تتخذ لا الإجراءات الصارمة لهذه الفروقات ؛
- لا يتم إعداد محضر إثبات تلف أو ضرر البضاعة المستلمة ؛
- رئيس المخزون هو المكلف بأي شيء يتعلق بالمخزون وبالتالي احتمال الغش والخطأ ؛
- عدم التحديد الكافي للمسؤوليات وبالتالي نفس الشخص الذي يطلب السلع هو نفسه الذي يعد الفاتورة للمقاول وبالتالي احتمالية تغليب المصلحة الشخصية عن المصلحة العامة ؛
- غياب مصلحة الاستلام لدى الوحدة حيث أمين المخزون هو الذي يستلم ؛
- عدم التحكم في أسعار البيع لأنها ثابتة ؛
- عدم مراقبة السجلات التفصيلية للمخزون من قبل أشخاص غير الذين يسهرون على حمايتها ؛
- رغم وجود شبكة إلكترونية تجمع جميع الوحدات إلا أن إستعمالها نادر.

المطلب الثاني : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

ومن خلال دراستنا وإعتمادنا على المقابلة الشخصية والملاحظة توصلنا إلى النتائج التالية :

1. وجود نظام رقابة جيد إلا أنه لا يحتوي على قسم خاص بالتدقيق الداخلي رغم أهميته الكبيرة وذلك ينتج عنه تهاون عمال الإدارة في بعض المهام المخولة لهم؛
2. و عدم وجود حماية كافية للمخزون من المخاطر الطبيعية الذي قد ينتج عنه كارثة بالنسبة للمؤسسة في حالة تلفه لان فيه صعوبة كبيرة في تغيير مكانه؛
3. وجود ثقل في تقسيم المهام حيث أغلب المهام يتحملها رئيس المصلحة وهذا قد ينتج عنه كثرة الأخطاء ووجود الشك في مصداقية المعلومة وذلك لسهولة التحريف؛
4. وجود مسؤولين ذوي خبرة وكفاءة عالية وسهولة تخطي العواقب التي قد تحدث في المستقبل ومعرفة كيفية التعامل الجيد مع الظروف الطارئة، وجود تجديد دوري على أسعار السلع الموجودة وبالتالي عدم الثبات في الأسعار قد ينتج عنه فقدان ثقة الزبائن؛
5. عدم تقارب الوحدات وبالتالي تعطيل بعض العمليات مما يمكن خسر بعض الزبائن المهمين الذي قد يدرون أرباح هائلة للمؤسسة و وجود شبكة إلكترونية مع جميع الوحدات مما يقلل إحتتمالية الغش والسرقة؛

6. ووجود حراسة أمنية مشددة مما يمنع دخول أو خروج أي شخص غريب دون إثبات الهوية وعملية الجرد تتم كل شهرين على الأكثر وذلك يقلل المخزونات الفاسدة ومعرفة السلع التي تتمتع بمعدل دوران كبير وبالتالي إتخاذ الإجراءات اللازمة.

خلاصة الفصل

لقد خصص هذا الفصل للجانب التطبيقي من دراستنا، وكان الهدف منه تطبيق ما تم التوصل له في الجانب النظري واختبار مدى تطابقه مع الواقع العمل، واختبار صحة فرضيات الدراسة التي تم وضعها. فبدأنا أولاً بوضع الجوانب الأساسية للدراسة والمتمثلة في كل من طريقة وأدوات جمع المعلومات، التي يمكن من خلالها التوصل للمعطيات وتلخيصها ومعالجتها، وكذا تحديد الشركة محل الدراسة، ومتغيرات الدراسة، وبعد هذه الخطوة قمنا بعرض وتحليل ومناقشة النتائج التي توصلت لها دراستنا انطلاقاً من المعطيات التي تم تلخيصها ومعالجتها، ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة ويمكن تلخيص أهم النتائج المتوصل لها في هذا الفصل كالتالي :

- للتدقيق الخارجي دور كبير ومهم في تقييم أداء وجودة نظام الرقابة الداخلية للمخزونات ؛
- تعاون المدقق الخارجي مع أطراف الإدارة في تقييم نظام الرقابة الداخلي للمخزون يجعل منه أكثر كفاءة ومصداقية ؛
- نظام الرقابة الداخلية للمخزون هي مجموعة الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة من طرف الإدارة ؛

الخاتمة العامة

حاولنا من خلال هذا البحث استخلاص دور المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالمخزون للمؤسسة سونلغاز لولاية ورقلة، وذلك على ضوء مراجعة الأسس النظرية للمراجعة الخارجية والرقابة الداخلية ونتائج الدراسات الميدانية السابقة بخصوص تلك المحددات، وذلك من خلال الاعتماد على دراسة ميدانية.

لذلك إرتأينا أن تتضمن هذه الخاتمة نتائج البحث واختبار الفرضيات، التوصيات والاقتراحات، ثم أفاق البحث.

1. نتائج البحث واختبار فرضياته :

خلصت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج والتي من خلالها قمنا بقبول أو رفض كل فرضية تم وضعها في مقدمة البحث وفي ما يلي تلخيص لهذه نتائج الفرضيات :

— الفرضية الأولى : حول إعطاء المدقق الخارجي نصائح لمتخذي القرار بالمؤسسة، لإتخاذ إجراءات تصحيحية كنتيجة لتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمخزون، إذا ومن خلال هذه النتيجة المتوصل إليها نقبل صحة الفرضية الأولى التي تأيد تقديم نصائح لمتخذي القرار.

— الفرضية الثانية : الحكم بعدم فعالية نظام الرقابة الداخلية ليس بنقص خبرة المدقق الخارجي بل بعدم تطبيق القواعد والقوانين الموضوعة من طرف الإدارة، إذا ومن خلال هذه النتيجة المتوصل إليها نرفض صحة الفرضية الثانية التي تحكم بعدم فعالية نظام الرقابة الداخلية لنقص خبرة المدقق الخارجي.

— الفرضية الثالثة : حيث يعمل التدقيق الخارجي على اكتشاف مواقع القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمخزون وتقوم بإبرازها، فالهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو إظهار مدى فعاليتها ومدى القدرة على إكتشاف الأخطاء وتصحيحها ومعالجة نقاط الضعف الموجودة، إذا ومن خلال هذه النتيجة المتوصل إليها نقبل صحة الفرضية الأولى التي تأيد تحديد نقاط القوة والضعف من طرف المدقق الخارجي.

— الفرضية الرابعة : فيما يخص التعاون وهو تزويد المدقق الخارجي بكل ما يطلبه من معلومات ووثائق في الوقت المناسب وهذا يساعد المراجع على الفهم الجيد للنظام، وبالتالي سرعة العملية وإكتشاف الأخطاء والنقائص الموجودة في النظام ومنه نقبل صحة الفرضية الرابعة التي تأيد تعاون الأطراف الداخلية مع المدقق الخارجي هو كفيل بتسهيل عملية المراجعة.

2. توصيات الدراسة :

هدف الدراسة كان يتمثل في معرفة الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة سونلغاز لولاية ورقلة.

و بعد استعراضنا لنتائج الدراسة خرجنا بمجموعة من التوصيات أهمها :

- إن التطبيق الحسن لتقسيم العمل والمهام يعتبر من الشروط اللازمة للوصول إلى نظام رقابة ذو كفاءة وفعالية عالية ؛
- ضرورة إعداد ووضع كتيب لوصف المهام و المسؤوليات تحت مسؤولية كل عون وموظف لتفادي الخلط في المسؤوليات ؛
- على المؤسسة محل الدراسة تطبيق إجراءات صارمة بالنسبة لفروقات الجرد غير المبررة ؛
- على المؤسسة تعيين مصلحة للتدقيق الداخلي على مستوى كل وحدة على الأقل وذلك للضغط على المسيرين وتحسيسهم بالرقابة الدائمة ؛
- يجب على المؤسسة الإهتمام أكثر بالمخزونات ذات الحجم الكبير (المحولات، والكابلات) بحمايتها من المخاطر الطبيعية.

3. آفاق الدراسة :

إن البحث في مجال التدقيق الخارجي لا يزال واسعاً، كما لا تزال بعض النقاط مجهولة يمكن أن تكون مواضيع لبحوث أخرى و إشكاليات تنتظر المعالجة، والتي نذكر منها ما يلي :

- يمكن إعادة إجراء الدراسة بمؤسسة إنتاجية ؛
- إجراء الدراسة على شكل مقرنة بين مؤسستين ؛
- القيام بدراسات أخرى تشمل فترات زمنية أطول.

المراجع

أولا : المراجع باللغة العربية

1. اسماعيل رزقي سفير محمد، واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر: عنوان المداخلة مسؤولية و دور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني 2013.
2. بلال برباح، تقييم المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، دراسة عينة من المراجعين الداخليين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة جامعة احمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2015.
3. بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2005.
4. توماس ويليام، إمرسن هنكي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، ترجمة وتعريب أحمد حامد حجاج كمال الدين سعيد وسلطان محمد علي السلطان، دار المريخ، الرياض، 1986.
5. خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، عمان، 1992.
6. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة 2004 .
7. زينب بوقابة، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المعمل الجزائري الجديد للمصبرات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011.
8. سعاد شدرى، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2009.
9. سماح خزاف، دور العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر دراسة عينة من المراجعين الخارجيين، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير جامعة سكيكدة، 2015.
10. عائشة نفلة، دور التدقيق الخارجي القانوني في إكتشاف الغش دراسة عينة من محافظ الحسابات، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير جامعة سكيكدة، 2015.
11. عبد الحق زيان، دور المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه في علم الإقتصاد جامعة عبد الباقي بلقايد تلمسان، 2014.
12. عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، دار النشر الجيطلي، برج بوعريريج 2009.
13. عمرو السقا، حسين القاضي، مدى مساهمة الاجراءات التحليلية في مراجعة المخزون، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية المجلد 29 العدد الثاني 2013.

14. عيسى بن حسن الأنصاري، سعد بن عبد العزيز العثملن، الحقيبة التدريبية لإدارة المخازن، برنامج مرسة الأمير محمد بن فهد بن عبد العزيز لتأهيل وتوظيف الشباب السعودي، 2008.
15. فالتر ميحس، روبرت ميحس، المحاسبة المالية، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1988.
16. الفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة، محمد عبد القادر الديسطي وأحمد حجاج دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية 2009.
17. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسات التطبيقية 'بن عكنون الجزائر، 2003.
18. محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية مصر 2007.
19. محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
20. محي الدين، محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية دراسة حالة لاجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي المدية، الجزائر، 2008.
21. مريم شقرون، دور المراجعة الداخلية في قيادة وأداء نظام الرقابة الداخلية دراسة عينة من الشركات الجزائرية أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2015/2014.

1. Abdelwahab Omri ,Fateh Ghorbel et Fatma TRIKI Bakolouti, **Impact de l'audit externe sur la qualite de resultat comptable** :cas de entreprises tunisiennes cotees ».
2. Dieye Ndeye Malick.Mimoiere de fin d'etude , **evaluation externe de la fonction d'audit interne** :cas de la societe africaine de raffinge (SAR).
3. Jean-François Verne. Université saint - Esprit de kaslik, , **transparence ,audit externe et gouvernance.**
4. Jean-François Nanterne , **AUDIT INTERNE ET EXTERNE.**
5. Lionel Gollins et Genard Valin, , **Audit et Contrôle Interne** (Aspects financiers Opérationnels et Stratégiques), Dolloz Gestion, Paris, 4e Edition, 1992.

الملاحق

الملحق رقم (1): يوضح شكل الفاتورة التقديرية

CAMEC

المحاسبون التجاريون الكهربيون والقياسي والقياسي
Comptoir Algérien du Matériel Electrique et Gazier

CAMEC, Spa au capital social de 100 000 000 DA
COMPTOIR COMMERCIAL D'OUARGLA
MAGASIN CHORFA ZONE INDUSTRIEL OUARGLA
TEL 029 71 23 23 FAX 029 71 23 23
R/C 02B20101
A/I 30137515850
I/F 000216002010112
N/S 0 002 1626 07155 55
RIB BNA 001006410300300137/82 TGT

ACTURE PROFORMA N° : 0018/401/16

Date : 01/05/2016

Doit: 220297 / KHOUILED NOUREDDINE
CHATTE AIN BEIDA
OUARGLA

R/C: 30/00-0641478A12

CODE	DESIGNATION	QU	QTE	PU	TOTAL HT	TVA
6126242	CABL TOR53X70+54,6+2X16	ML	300,00	403,14	120 942,00	17,00

Montant Hors Taxe	120 942,00
T.V.A (17,00 %)	120 942,02
T.V.A (7,00 %)	120 942,00
Net a payer	141 502,14

La présente facture est arrêtée à la somme de :
CENT QUARANTE ET UN MILLE CINQ CENT DEUX DINARS ET QUATORZE CENTIMES

Nom et visa Facturier

دونات فحجي

Conditions de vente

- 1- Paiement par chèque, virement ou par versement
- 2- Pièces à fournir pour nouveau client
- Protocole légalisé Register de commerce

الملحق رقم (2): يوضح شكل الفاتورة النهائية

CAMEG

المستودع التجاري للمعدات الكهربائية والمنزلية والاسطوانات
Comptoir Algérien du Matériel Electrique et Gazier

CAMEG Spa au capital social de 100 000 000 DA
COMPTOIR COMMERCIAL D'OUARGLA
MAGASIN CHORFA ZONE INDUSTRIEL OUARGLA
TEL 029 71 23 23 FAX 029 71 23 23
R/C 02B20101
A/N 30137515850
V/F 000216002010112
N/S 0 002 1826 07155 55
RIB BNA 001009410300300137/82 TGT

Facture n° : 0093/401/18

Date: 25/04/2016

Dot: 220286 / TAYEBI MEBAREK
CITE BOUAMER
OUARGLA

R/C : DSA0635133 30/00
A/N : 30010338645
V/F : 198101110023158
N/S :

Références : bc n 01/2016 du 20/04/2016

CODE	DESIGNATION	UN	QTE	PU HT	TOTAL HT	TVA
5610475	REGULATEURGAZ20BECS	UN	28,00	2 395,41	66 791,48	17,00

Mode de paiement Virement
BNA n° 48512 du 21/04/2016

Echéance: 25/04/2016

Montant Hors Taxe	66 791,48
T.V.A (17,00 %)	11 354,55
T.V.A (7,00 %)	
Net à payer	78 146,03

La présente facture est arrêtée à la somme de
SOIXANTE-DIX-HUIT MILLE CENT QUARANTE SIX DOLLARS
Toute réclamation devra être faite dans un délai de sept jours à compter de la date de livraison.

NOUVEAU VISA DU FACTURIER

RESPONSABLE DU COMPTOIR

CAMEG**Comptoir Algérien du Matériel Électrique et Gazier**Date : 04/05/2016
créé le: 03/05/2016**Magasin émetteur :**
Bon de transfert

Code magasin :	400
Lib magasin :	UNITE
Tél :	029 67 33 03
Wilaya :	TOUGGOURT
Date d'émission :	03/05/2016
Type de stock :	UT

N° 2016/400/0141

Jalonnement	Ordonnateur	Magasinier	Bénéficiaire
Nom			
Date			
Signature			

Magasin récepteur :

Code magasin :	401
Lib magasin :	COMPTOIR
Tél :	029 71 23 23
Wilaya :	OUARGLA
Date de réception :	04/05/2016

Observation :

RÉPARTITION UCT : BLEX N°:11338 du 24/04/2016

N°	NN	Désignation	Qté commandée	Qté fournie	Qté reçue	CUMP	Valeur
1	4060111	Compteur électronique BT Triphasé avec Tags frid (puce électronique)	200,00	200,00	200,00	5 469,9088	1 093 981,7570
2	4060011	Compteur électronique BT monophasé avec Tags frid (puce électronique)	720,00	720,00	720,00	2 537,8256	1 827 234,4183
3	5610479	REGULATEUR GAZ NATUREL HASSI R'MEL B25	10,00	10,00	10,00	4 140,3470	41 403,4705

Total: 2 962 619,65

1

الفهرس

28	الفرع الأول : مجتمع وعينة الدراسة.....
30	الفرع الثاني : جمع البيانات ومعطيات الدراسة.....
31	المطلب الثاني : متغيرات الدراسة والأدوات المستخدمة.....
31	الفرع الأول : تحديد متغيرات الدراسة.....
31	الفرع الثاني : الأساليب والأدوات المعتمدة.....
31	المبحث الثاني : عرض النتائج ومناقشتها.....
31	المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة.....
31	الفرع الأول : وصف ظام الرقابة الداخلية للمخزونات.....
35	الفرع الثاني : تحليل نظام الرقابة الداخلية.....
36	المطلب الثاني : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.....
37	خلاصة الفصل.....
38	الخاتمة العامة
41	المرجع
44	الملاحق
49	الفهرس

