جامعة أحمد دراية أدرار – الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

ميدان علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

شعبة علوم التسيير

تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

الموضوع:

دور تدقيق المخزونات في التأثير على جودة القوائم المالية

دراسة حالة مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاته الرياض سيدي بلعباس مطاحن بشار وكالة أدرار

مذكرة تدخل ضمن متطلبات شهادة الماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

إعداد الطالبة:

✍ بن مولاي فاطمة الزهراء

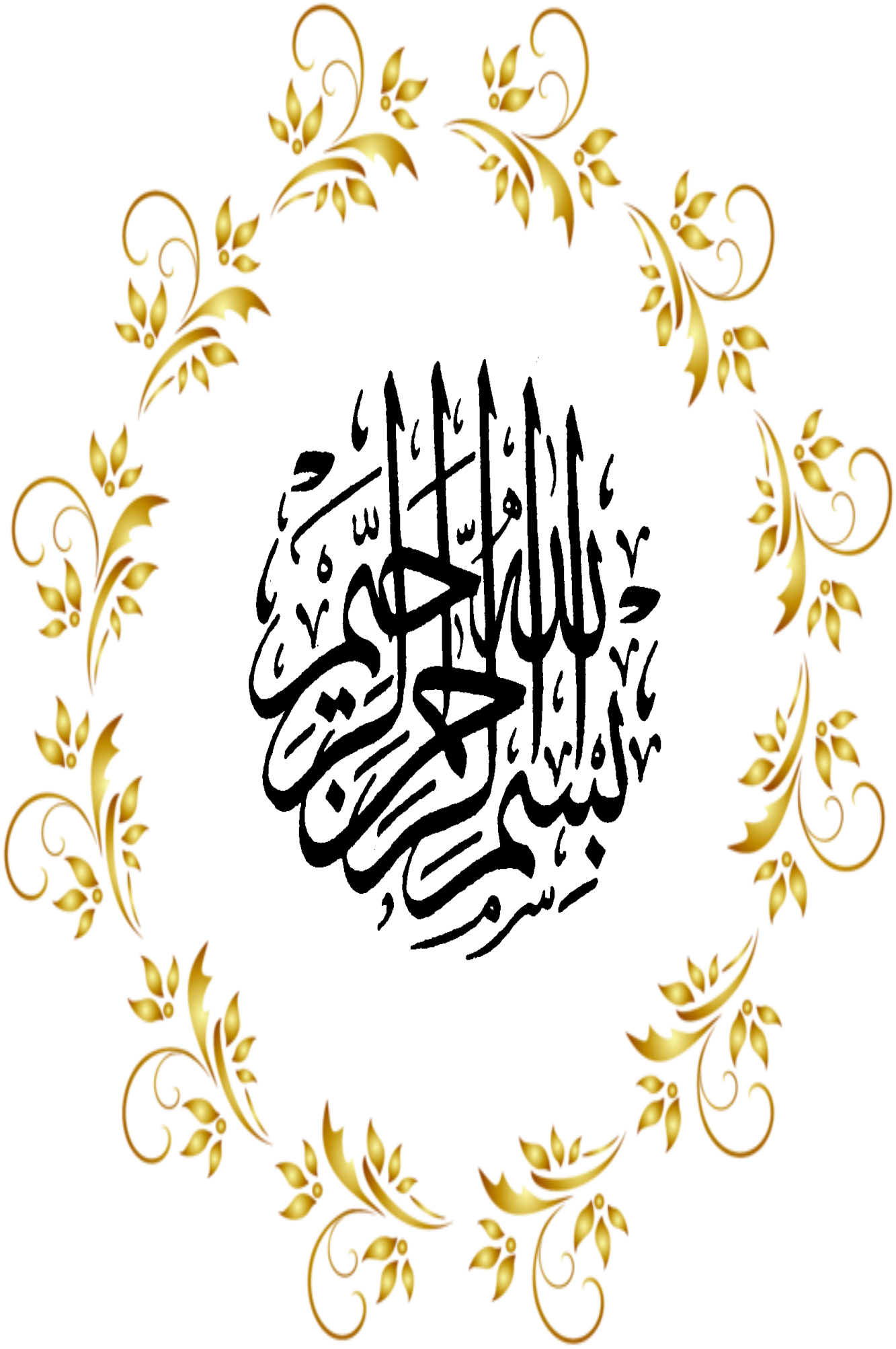
إشراف الدكتور:

✍ بن مسعود محمد.

✍ د. بشرى عبد الغاني رئيسا.

✍ د. تيقاوي مولاي العربي مناقشا.

الموسم الجامعي : 2017/2016.


بسم الله الرحمن الرحيم

خلاصة:

من خلال ما سبق تم التعرف على المفاهيم المرتبطة بالمخزونات بشكل عام، ومدى أهميتها بالنسبة للمؤسسة من حيث الجوانب المتعلقة بالتحكم فيها وحمايتها لما تحققه من استقرار لنشاط المؤسسة وكذلك من وفرات اقتصادية، كما تم توضيح طرق تقييم وجرد المخزونات لما لهما من أهمية في ضمان السير الحسن للمؤسسة وللمواد والمحافظة عليها، وكذا أهمية تدقيق المخزونات والإجراءات المتبعة في ذلك من أهمها التحقق من الوجود والثبات والتسجيل المحاسبي بالإضافة إلى الدقة في تسجيل المخزونات، وطرق تقييم نظام الرقابة الداخلية، وكذا الصعوبات التي تواجه المدقق أثناء تدقيقه للمخزونات منها الثغرات التي تستغل للتلاعب بالمخزون كتعدد طرق تقييم المخزونات.

شكر وعرفان

الحمد لله المتفضل علينا بالهداية و العناية، والمنعم علينا بنور العلم و الإرادة و العزيمة والصبر، الذي أنار دربي ووفقني إلى إنهاء هذا العمل ثم بعد :

أتقدم بجزيل الشكر والثناء وفائق الاحترام للأستاذ المشرف على عملي هذا

"بن مسعود محمد" الذي لم يبخل علي بما جادت به قريحته من نصائح و إرشادات أنارت دربي للوصول إلى المبتغى.

إلى جميع الأساتذة الأفاضل الذين أمدوني بعلمهم طيلة تربصنا وإلى كل موظفي وعمال مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاته الرياض سيدي بلعباس - أدرار، لرحابة صدرهم و لتقديم يد العون والمساعدة ، و إلى كل من هيئوا لي الظروف الملائمة لإنجاز هذا العمل و إلى كل من قدم لي يد العون

لكل هؤلاء فائق الشكر والتقدير.

فاطمة الزهراء

الفهرس العام.

الفهرس العام.	V
قائمة الأشكال والجداول.	IV
مقدمة.	أ
الفصل الأول: ماهية تدقيق المخزونات.	
تمهيد الفصل الأول.	05
المبحـــث الأول: مدخل للتدقيق.	06
المطلب الأول: تعريف التدقيق وأهميته.	06
المطلب الثاني: أنواع التدقيق.	08
المطلب الثالث: أهداف التدقيق.	10
المبحـــث الثاني: مفاهـيم أساسية عن المخزونـات.	12
المطلب الأول: تعريف المخزونات وأهميتها ووظائفها.	12
المطلب الثاني: تصنيف المخزونات ومعالجتها محاسبيا.	17
المطلب الثالث: جرد وتقييم المخزونات.	21
المبحـــث الثالث: تدقيق المخزونات.	24
المطلب الأول: تعريف تدقيق المخزونات وأهميتها.	24
المطلب الثاني: الرقابة الداخلية على المخزونات.	26
المطلب الثالث: إجراءات تدقيق المخزونات وصعوباته.	29
خلاصة الفصل الأول.	32
الفصل الثاني: الإطار العام للقوائم المالية.	

تمهيد الفصل الثاني.	34
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية.	35
المطلب الأول: تعريف القوائم المالية وأهدافها.	35
المطلب الثاني: خصائص القوائم المالية.	36
المطلب الثالث: أهمية القوائم المالية.	37
المبحث الثاني: أساسيات حول القوائم المالية.	39
المطلب الأول: مستخدمي القوائم المالية.	39
المطلب الثاني: فرضيات إعداد القوائم المالية ومبادئها المحاسبية.	41
المطلب الثالث: جودة القوائم المالية.	43
المبحث الثالث: عرض القوائم المالية.	45
المطلب الأول: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل.	45
المطلب الثاني: قائمة تدفقات الخزينة وقائمة تغيرات الأموال الخاصة	49
المطلب الثالث: قائمة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.	53
خلاصة الفصل الثاني.	56
الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمؤسسة الرياض سيدي بلعباس(وكالة أدرار).	
تمهيد الفصل الثالث.	58
المبحث الأول: تقديم مؤسسة الرياض سيدي بلعباس والوكالة الإقتصادية	59

المتعددة بأدرار.	
المطلب الأول: تعريف مؤسسة الرياض والوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار.	59
المطلب الثاني: مهام وأهداف المؤسسة الوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار.	60
المطلب الثالث: شرح الهيكل التنظيمي للوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار.	61
المبحث الثاني : دراسة مخزون الوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار.	65
المطلب الأول: المخزونات الموجودة بالوكالة.	65
المطلب الثاني: جرد وتقييم الوكالة.	66
المطلب الثالث: مصادر التوريد والمشاكل التي تعاني منها مخازن الوكالة.	67
المبحث الثالث: تدقيق مخزونات الوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار وأثرها على جودةالقوائم المالية.	68
المطلب الأول: إجراءات الرقابة الداخلية بالوكالة.	68
المطلب الثاني: إجراءات تدقيق المخزونات بالوكالة.	69
المطلب الثالث: تأثير تدقيق المخزونات على جودة القوائم المالية بالوكالة.	70
خلاصة الفصل الثالث.	72
الخاتمة.	73
قائمة المراجع.	77
ملاحق.	

قائمة الأشكال.		
الشكل.	العنوان.	الصفحة.
01	دور المخزون في ضمان تدفق الإمداد	16
02	تدقيق دورة المخزون والمخازن	25
03	مكونات القوائم المالية	51
04	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاته الرياض سيدي بلعباس– وكالة أدرار.	58
05	أنواع المخزونات للمؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاته الرياض سيدي بلعباس – وكالة أدرار.	59
قائمة الجداول.		
الجدول	العنوان.	الصفحة.
01	الميزانية	44
02	حسابات النتائج حسب الطبيعة	45
03	قائمة الدخل حسب الوظيفة	46
04	جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة	47
05	جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة	48
06	جدول تغيرات الأموال الخاصة	49

توطئة:

يعتبر علم التدقيق أحد المجالات التي اهتمت بها المؤسسات منذ القدم، وهذا بالنظر إلى مختلف الآثار الإيجابية الناتجة عن الالتزام بتدقيق الحسابات، لاسيما على مستوى القوائم المالية للمؤسسة، مما يعزز ثقة مستعملي هذه القوائم المالية في المؤسسة، ويحقق منافع كبيرة للمؤسسة خصوصا فيما يتعلق بتوسيع خيارات التمويل.

حيث أن الهدف الرئيسي للمدقق هو إبداء رأي فني محايد حول صحة ومصداقية وعدالة القوائم المالية، وخلوها من الأخطاء والغش، ليكون التقرير في الأخير كنتيجة معبرة عن وضعية المؤسسة ومن بين ما يتضمنه التقرير وضعية المخزونات في المؤسسة.

ويعد المخزون السلعي من أهم عناصر القوائم المالية للمؤسسة، خاصة وأنه يؤثر في نتيجة النشاط من أرباح وخسائر بأي زيادة أو نقصان قد ينتجان باختيار طريقة معينة من طرق تقييم المخزونات وطريقة الجرد، وكذلك مدى دقة حصر كميات عناصر المخزون المختلفة، وهو الشيء الذي يؤكد أهمية إفصاح المدقق عند إصدار تقريره عن الكميات التي تملكها المؤسسة سواء بمخازنها أو لدى مخازن الغير.

إشكالية الدراسة:

انطلاقا مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما دور تدقيق المخزونات في تحسين جودة القوائم المالية للمؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاته الرياض سيدي بلعباس– وكالة أدرار ؟

ومن خلال هذه الإشكالية تطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالمخزونات؟ وما هي الطرق المتبعة في تقييم وجرد المخزونات؟
- ما المقصود بالقوائم المالية؟ وما المقصود بجودة القوائم المالية؟
- ماهي الإجراءات المتبعة في تدقيق مخزونات مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاته الرياض سيدي بلعباس– وكالة أدرار؟ وما هو دورها قي تحسين جودة القوائم المالية؟

فرضيات الدراسة:

- تكتسي المخزونات أهمية بالغة ضمن أصول المؤسسة.
- تؤثر الطرق المتبعة (الوارد أولا الصادر أولا، الوارد أخيرا الصادر أولا، التكلفة الوسيطية المرجحة)، في تقييم المخزونات على القوائم المالية من خلال تأثر مخزون آخر المدة.
- تعكس جودة القوائم المالية خلوها من الأخطاء والغش والتلاعبات.

– تتأثر القوائم المالية لمؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاته الرياض سيدي بلعباس– وكالة أدرار بتدقيق المخزونات، من خلال الفروقات الموجودة بين الجرد الحقيقي والجرد المحاسبي.

أهمية الدراسة:

هناك عدة جوانب تبرز أهمية دراسة تدقيق المخزونات وأثره على جودة القوائم المالية، إذ يعتبر المخزون بمثابة المحرك لكل من عملية الإنتاج والتوزيع، بالإضافة إلى أن تدقيق المخزونات له دور فعال ورئيسي خدمةً لأصحاب المؤسسة، وضماناً لحماية المخزونات والاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال الحماية المادية والمحاسبية ضد المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها ممتلكات المؤسسة مثل الغش والتزوير وارتكاب الأخطاء.

مجال الدراسة:

يتمثل مجال الدراسة في الحدود الموضوعية، الحدود المكانية، والحدود الزمنية.

- الحدود الموضوعية: فقد اقتصرت الدراسة على دور تدقيق المخزونات في التأثير على جودة القوائم المالية.
- الحدود المكانية: تمثلت في مؤسسة الرياض سيدي بلعباس – مطاحن بشار– والوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار.
- الحدود الزمنية: تمت هذه الدراسة خلال فترة مدتها من أكتوبر 2016 إلى غاية أفريل 2017.

أسباب اختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب دعتنا لاختيار موضوع البحث تتمثل في:

- ارتباط موضوع البحث بمجال التخصص.
- أهمية عنصر المخزون بالنسبة للمؤسسة، والرغبة في التعرف على تأثير تدقيق هذا العنصر على القوائم المالية للوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار.

أهداف الدراسة:

يهدف هذا البحث إلى تحقيق ما يلي:

- محاولة التعرف والإحاطة بالمفاهيم الأساسية المتعلقة بتدقيق المخزونات وتأثيرها على جودة القوائم المالية.
- محاولة إنجاز بحث يكون عبارة عن مادة نظرية وميدانية، يساعد الطلبة المهتمين بهذا المجال.

منهج الدراسة:

للإجابة على إشكالية بحثنا واختبار صحة فرضياته اعتمدنا على المنهج الوصفي من أجل الإلمام بمختلف الجوانب النظرية للدراسة، وكذا تحليل مختلف المعطيات المتعلقة بالجانب التطبيقي من خلال دراسة حالة وذلك باعتمادنا على الزيارات والملاحظات الميدانية والمقابلات الشخصية.

الدراسات السابقة:

دراسة عميروش (سنة 2011):

بعنوان: " **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**"، مذكرة ماجستير، (غير منشورة،)، جامعة فرحات عباس– سطيف.

من بين الدراسات التي حاولت دراسة هذا الموضوع أو جزءا منه في حدود اطلاع الطالبة، وكان الهدف من هذه الدراسة إبراز دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، من خلال دراسة الجوانب العامة المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية، باعتبارها ضرورية في المؤسسات وتتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف، تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بالإضافة إلى أهمية التدقيق الخارجي في المؤسسات من خلال التسيير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة إذ يعتبر أداة رقابية تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة، فيما يتعلق بدقة وأنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام وأخيرا كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام.

تقسيم الدراسة:

تقتضي معالجة الإشكالية المطروحة، تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول تسبقها مقدمة، حيث تم التطرق في الفصل الأول إلى ماهية تدقيق المخزونات من خلال التعرف على التدقيق والمخزونات وطرق تقييم وجرد المخزونات وتصنيفاتها والمعالجة المحاسبية لها، كما تم التطرق إلى جانب تدقيق المخزونات وأهميتها، وإجراءات تدقيق المخزونات والرقابة الداخلية على المخزونات.

أما الفصل الثاني فتم التطرق فيه إلى الإطار المفاهيمي للقوائم المالية وجودة القوائم المالية وأساسياتها وكذا عرض مختلف أنواع القوائم المالية. بينما تم التطرق في الفصل الثالث إلى دراسة ميدانية للوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار من خلال دراسة هيكلها التنظيمي ودراسة مخزونها، بالإضافة إلى تأثير تدقيق المخزونات على جودة القوائم المالية. ليتم في الأخير التوصل إلى خاتمة تضمنت النتائج والاقتراحات المتعلقة بالبحث.

تمهيد:

تبرز أهمية المخزونات من خلال الدور المعتبر الذي تلعبه في الحفاظ على المؤسسة التي تهدف إلى الاستمرارية، وتحقيق الهدف الرئيسي وهو البقاء من خلال تحقيق الأرباح، ولعل الأهمية التي أخذها عنصر المخزونات ترجع إلى القيمة المضافة التي يحققها للمؤسسة في شكل الأرباح المتأتية خاصة من الأنشطة العادية لها.

ومن أجل حماية مخزونات المؤسسة من المخاطر التي قد تشكل ضررا وتحد من تحقيقها لأهدافها، تقوم المؤسسة بتعيين مدقق يقوم بتدقيق قوائمها المالية من مراقبة وفحص العمليات التي تقوم بها، وطرق التقييم والجرد المستعملة.

ونظرا للأهمية التي يكتسيها هذا البحث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، كل مبحث تضمن ثلاث مطالب تم تقسيمها إلى فروع يتم من خلالها توضيح عدت مفاهيم متعلقة بتدقيق المخزونات، من تعريف للمخزونات، تصنيفاتها وكيفية معالجتها محاسبيا، وكذا طرق تقييمها وجردها، وأخيرا تم التطرق إلى أهمية تدقيق المخزونات وإجراءاتها والصعوبات التي تواجه المدقق أثناء عملية تدقيق المخزونات وبشكل مفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مدخل للتدقيق.

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية عن المخزونات.

المبحث الثالث: تدقيق المخزونات.

المبحـــــث الأول: مدخل للتدقيق.

يمثل التدقيق أحد أهم العناصر في المؤسسة وخاصة المؤسسات الكبيرة إذ يعبر عن مصداقية وصحة البيانات المالية والقوائم المالية.

خصص هذا المبحث للتعرف على التدقيق وذلك بالتطرق إلى ثلاث مطالب تم التعرف من خلالها على كل من التدقيق، وأهميته، بالإضافة إلى أنواعه، وأهدافه.

المطلب الأول: تعريف التدقيق وأهميته.

من خلال هذا المطلب تم التطرق للتعريف التدقيق وأهميته.

أولا: تعريف التدقيق.

إن تعدد الزوايا التي يتم من خلالها معالجة مصطلح التدقيق، أدى إلى ظهور ووجود عدة تعاريف لها، وسنتطرق لبعض هذه التعاريف فيما يلي:

1. عرفه اتحاد المحاسبين الأمريكيين بأنه "إجراء منظم لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات(الأرصدة) الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية للتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين"؛[1]
2. التدقيق هو"فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت المعلومات"؛2
3. التدقيق هو عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية.[3]

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول إن التدقيق هو: فحص انتقادي فني منظم، يقوم به شخص محترف ومستقل، بغرض التأكد من صحة ومصداقية المعلومات والأحداث المالية والمحاسبية والاقتصادية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا نظام الرقابة الداخلي لها والقوائم المالية، يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقرير يقدم للجهات المعنية به.

---

[1]– محمد أمين مازون، "**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**"، مذكرة ماجستير(غير منشورة)، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2011، ص25.

[2]– محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص 01.

[3]–غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة للنشر وتوزيع، عمان– الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص13.

ثانيا: أهمية التدقيق.

تنبع أهمية التدقيق المحاسبي من كونه أداة ووسيلة رقابية في خدمة م ن هم بحاجة لمعلومات وقوائم مالية دقيقة وصحيحة موثوق بها، لرفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، واتخاذ مجموعة من القرارات المهمة ورسم سياسات مستقبلية، وعليه فالتدقيق المحاسبي يعد مهم لكل من إدارة المؤسسة، أجهزة الدولة، البنوك، الموردين والمساهمين.

1. **أهمية التدقيق بالنسبة لإدارة المؤسسة:** وتظهر هذه الأهمية من خلال اعتماد الإدارة على معلومات صحيحة ودقيقة بما يتماشى وأهداف المؤسسة، على أن يتم اعتماد هذه المعلومات ويصادق عليها من قبل شخص محايد لإعطاء رأي فني محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية المساعدة على اتخاذ قرارات بكل دقة وموضوعية؛[1]
2. **أهمية التدقيق بالنسبة لأجهزة الدولة :** تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات والمعلومات الصادرة من المؤسسات في العديد من الأغراض، كمراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية أو فرض ضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بهذه الأعمال دون وجود واعتماد بيانات موثوق فيها وسليمة من جهات محايدة، تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا، وإبداء الرأي الفني المحايد؛[2]
3. **أهمية التدقيق بالنسبة للبنوك :** تعتمد البنوك على المعلومات المستقاة من القوائم المالية المدققة من طرف هيئة فنية محايدة لتبني عليها قرارات منح القروض وتسهيلات ائتمانية؛[3]
4. **أهمية التدقيق بالنسبة للموردين :** تعطي سلامة المركز المالي الثقة المطلوبة في المعلومات، إذ يمكن أن يستعينوا برأي المدقق في القوائم المالية والمركز المالي، كما أن درجة السيولة والربح يعتبران مهمين لهم، مما يؤدي لاعتبارها كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية ولتحديد اتجاهها؛[4]
5. **أهمية التدقيق بالنسبة للمساهمين:** يعتمد المساهمين في رأس مال الشركة على القوائم المالية لاتخاذ قرار الاستثمار في هذه الشركة من عدمه، وتوجيه مدخراتهم نحو ما يحقق لهم أكبر عائد متوقع، وعليه يستوجب أن تكون هذه القوائم تعكس على الأقل معلومات يمكن الوثوق بها لاتخاذ القرارات والتوجيهات السليمة، وهذا انطلاقا من تأشيرة المدقق الذي أكد على القوائم المالية.[5]

---

[1]– محي الدين محمود عمر، "**مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة**"، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، المركز الجامع بالمدية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2008، ص10.

[2]– محمد أمين مازون، "**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**"، مرجع سبق ذكره، ص11.

[3]– ميلود عزوز، "**دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**"، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، جامعة 20 أوت 1955، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، سكيكدة، الجزائر، 2007، ص08.

[4]– ميلود عزوز،"**دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**"، المرجع نفسه، ص08.

[5]– ليلى ريمة هيدوب، "**المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات**"، مذكرة ماستر (غير منشورة)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2012، ص43.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق.

تتعدد أنواع بتعدد وجهات النظر والهدف الذي يصبوا إليه ويمكن إيجازها فيما يلي:[1]

أولا: من حيث القائم بعملية التدقيق.

يقسم هذا النوع من التدقيق إلى تدقيق خارجي وتدقيق داخلي:

1. **تدقيق خارجي (مستقل):** هو تدقيق يقوم به طرف خارجي عن المؤسسة الاقتصادية، لا تكون له أي صلة بإدارة هذه المؤسسة؛
2. **التدقيق الداخلي:** هو التدقيق الذين يتم بواسطة طرف من داخل المؤسسة، يهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظم الرقابة الداخلية فعالة، وتقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، ويمثل هذا التدقيق أحد فروع الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على إمدادها بالمعلومات المستمرة بهدف اكتشاف الأخطاء والتلاعب والانحراف عن السياسة المرسومة.

ثانيا: من حيث الإلزام في تنفيذ التدقيق.

يقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:

1. **تدقيق إجباري:** وهو التدقيق الذي يلزم القانون القيام به ، حيث ألزم القانون عددا كبيرا من المؤسسات بتدقيق حساباتهم، وأهمها شركات الأموال؛
2. **تدقيق اختياري:** وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به ، وإنما تطلبه المؤسسة الاقتصادية، وبصفة خاصة المؤسسات الاقتصادية الفردية وشركات الأشخاص.

ثالثا: من حيث مجال التدقيق:

في هذا النوع نجد نوعين من التدقيق وهما:

1. **التدقيق الكامل:** وهنا الإطار الذي يعمل فيه المدقق غير محدود وبدون قيود أو مجال عمل ولكن يخضع لمعايير المراجعة المتعارف عليها، ويتعين على المدقق إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى سلامة القوائم المالية كاملة بغض النظر عن مجال الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته بصفتها تقع كلية تحت مسؤوليته.
2. **التدقيق الجزئي:** يختار المدقق في هذا النوع من التدقيق قسما من أقسام المؤسسة، فيقوم بتدقيقه بما فيه من قوائم وسجلات محاسبية، ولكن في هذه الحالة لا يستطيع المدقق الخروج برأي نهائي حول كل القوائم المالية لاقتصار دراسته على البعض منها فقط، فعند كتابته للتقرير يبدي رأيه حول ما قام بفحصه حتى لا ينسب له أي تقصير أو إهمال، كما يستحسن في هذا النوع من التدقيق أن يكون اتفاق أو عقد كتابي بين المدقق والمؤسسة بين حدود ومجال التدقيق وكذلك الأهداف المراد الوصول إليها وتحقيقها.

[1]– خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان– الأردن، الطبعة الثانية، 2004، ص34.

رابعا: من حيث حجم الاختبارات وتوقيت التدقيق:

وتتمثل في: [1]

1. من حيث حجم الاختبارات يقسم التدقيق إلى تدقيق شامل وتدقيق اختباري.
   - ✓ **تدقيق شامل:** ويقصد به أن يقوم المدقق بفحص كل العمليات، وهذا النوع يصلح للمؤسسات الاقتصادية صغيرة الحجم، حيث يكون حجم وعدد عملياتها قليلة نسبيا؛
   - ✓ **تدقيق اختباري:** هو تدقيق عينة من العمليات فحسب.
2. من حيث توقيت التدقيق: يقسم إلى تدقيق نهائي وتدقيق مستمر.
   - ✓ **تدقيق نهائي:** وهو التدقيق الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية؛
   - ✓ **تدقيق مستمر:** وهو تدقيق يتم على مدار السنة المالية وغالبا ما يتم وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا ، مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الحسابات للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد التقارير المالية النهائية.

المطلب الثالث: أهداف التدقيق.

نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة وتعدد الأطراف المستعملة لمعلوماتها المحاسبية، تطورت أهداف التدقيق المحاسبي من فترة زمنية لأخرى، بحيث يمكن تقسيم هذه الأهداف إلى أهداف تقليدية وأخرى متطورة وحديثة.

وعموما فإن الهدف من تدقيق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد عن كون التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل التدقيق.

أولا:الأهداف التقليدية.

بوجه عام يمكن إجمال الأهداف التقليدية للتدقيق في نواحي عدة:[2]

1. التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بدفاتر المؤسسة وسجلاتها وتقرير مدى الاعتماد عليها؛
2. الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات؛
3. اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛
4. تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش، بوضع ضوابط وإجراءات عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمؤسسة وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديها.

---

[1]– كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2001، ص194.

[2]– خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص 15.

ثانيا: الأهداف الحديثة أو المتطورة.

إضافة إلى الأهداف التقليدية السابقة نرى أن أهداف التدقيق المحاسبي قد تعددت وتطورت لتصل إلى أغراض أخرى أهمها:[1]

1. مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
2. تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة؛
3. تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
4. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

وبشكل أدق يمكن إجمال أهداف التدقيق في النقاط التالية:[2]

1. **الوجود والتحقق:** يعمل المدقق على التأكد من وجود جميع العناصر الواردة في جهة الأصول والخصوم لميزانية المؤسسة والتحقق منها؛
2. **الملكية والمديونية:** يقوم المدقق في أول مرة بالتأكد من أن العناصر التي تنص عليها الميزانية ، تخص المؤسسة التي هو بصدد تدقيقها ، كما يتحقق من أن الديون المسجلة بالميزانية هي فعلا تخص الأطراف المناسبة؛
3. **الشمولية أو الكمال:** ينبغي على المدقق التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات، كما يتوجب عليه العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، إذ تعتبر من بين أهم أهداف التدقيق لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.
4. **التقييم والتخصيص:** يهدف التدقيق من خلال هذا العنصر إلى استعمال الطرق المحاسبية المعروفة عند تقييم الأحداث المحاسبية كحساب الإهتلاكات وإطفاء المصاريف الإعدادية، وكذا تقييم المخزونات ومن ثم تخصيصها في الحسابات الخاصة بها تطبيقا للمبادئ المحاسبة المعمول بها ، من أجل إعطاء الصورة الحقيقية للحالة المالية للمؤسسة وذلك بالتطبيق الحسن للمبادئ المحاسبية؛
5. **العرض والإفصاح:** يمكن اعتبار هذا الهدف من الأهداف البالغة الأهمية باعتباره الهدف الرئيسي للقيام بعملية التدقيق، أي الإفصاح عن مدى صحة وصدق المعلومات المحاسبية والوثائق المالية الموجودة والمنبثقة من المؤسسة ومدى موافقتها مع معايير الممارسة المهنية وتماشيها مع المبادئ المحاسبية؛
6. **إبداء رأي فني:** يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها.[3]

---

[1]– محمد أمين مازون، "**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**"، مرجع سبق ذكره ص 28.

[2] – محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون– الجزائر، الطبعة الثالثة، 2006، ص 17.

[3] – محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص17.

المبحـــــث الثاني: مفاهـــيم أساسية عن المخزونـــــات.

يمثل المخزون عنصرا أساسيا من عناصر الأصول في أي مؤسسة، ومن الطبيعي أن تختلف تلك النسبة من مؤسسة إلى أخرى، بل وفي المؤسسة الواحدة من فترة إلى أخرى، وذلك وفقا لمجموعة من العوامل والأهداف.

وقصد الإحاطة بمفهوم المخزونات تم التطرق إلى بعض المفاهيم الأساسية الخاصة بالمخزونات وأهميتها، وتصنيفات المخزونات والمعالجة المحاسبية لها، وكذا جرد وتقييم المخزونات.

المطلب الأول: تعريف المخزونات وأهميتها ووظائفها.

تعتبر المخزونات أهم أصل من أصول المؤسسة لما لها أهمية في الحفاظ على استقرار واستمرارية المؤسسة، وتحقيق وفرات اقتصادية.

أولا: تعريف المخزونات.

قبل التطرق إلى تعريف المخزونات سيتم الإشارة إلى بعض المصطلحات المرتبطة بالمخزونات.

1. **وظيفة التخزين:** "هي عملية يتم بموجبها الاحتفاظ بالمواد والسلع الجاهزة الصنع وتحت التصنيع لفترة زمنية، والمحافظة عليها، وتوفيرها حسب الحاجة إليها، مع أقل استثمار ممكن وبأقل تكلفة ممكنة"؛[1]
2. **المخزن هو:**"مكان ترد إليه الموجودات من مصادر مختلفة ليتم حفظها بشكل منظم ومرتب وحمايتها من التلف أو السرقة وتخزينها بشكل ملائم واقتصادي إلى حين الحاجة إلى طلبها من قبل جهات مختلفة في المؤسسة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية".[2]
3. **إدارة المخازن هي:**الإدارة المسئولة عن تحديد وتوفير احتياجات الم ؤسسة وتخزينها والرقابة عليها بما ينسجم مع أهداف المؤسسة.[3]

هناك عدة تعاريف للمخزونات تختلف باختلاف وجهات النظر أو الزاوية التي ينظر بها للمخزونات وغايتها الاستغلالية داخل المؤسسة، ومن هذه التعاريف نذكر:

1. يعرف المخزون على أنه المواد (مواد خام، أجزاء منتجات نصف مصنعة، منتجات تامة الصنع) التي تحتفظ بها المؤسسة لفترة زمنية معينة لحين طلبها سواء لاستخدامها في أقسام الإنتاج أو لبيعها للعملاء؛[4]

---

[1]– سليمان خالد عبيدات، مصطفى نجيب شاويش، **إدارة المواد الشراء والتخزين**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان– الأردن، بدون طبعة، 2008–2013، ص126.

[2]–محمد الصيرفي، بشير عباس العلاق، **إدارة المخزون السلعي**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، الطبعة الأولى، 2002، ص11.

[3]– بسام أبو خضير، إسماعيل أبو العلا، **إدارة المشتريات والمخازن**، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، الطبعة الأولى، 1987، ص97.

[4]– محمد العدوان وآخرون، **إدارة الشراء والتخزين مدخل حديث لإدارة المواد**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان– الأردن، الطبعة الأولى، 2005، ص178.

2. تمثل المخزونات وفق النظام المحاسبي والمالي الجزائري الجديد أصولا تمتلكها المؤسسة قيد الإنتاج، وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري، بالإضافة إلى أنها مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.

3. يتم تصنيف أصل في شكل مخزونات (أصول جارية) أو في شكل تثبيتات (أصول غير جارية) ليس على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعماله في إطار نشاط الكيان؛[1]

4. تمثل المخزونات قيمة الوسائل التي اشترتها المؤسسة، سواء لإعادة بيعها على حالتها أو تصنيعها وتحويلها إلى منتجات صناعية.[2]

ويستنتج من التعاريف التي تم التطرق لها أن المخزونات تشمل كل ما هو موجود في المخازن من مواد في شكل أصل لدى المؤسسة (بضائع ومواد أولية، مواد نصف مصنعة، مواد تامة الصنع، قطع الغيار، ومواد الصيانة والمعدات المختلفة) بغرض إعادة تصنيعها أو استهلاكها أو إعادة بيعها وتقديمها في شكل منتوجات أو خدمات.

ثانيا: أهمية المخزونات.

تكمن أهمية المخزونات في المحافظة على السير الحسن للمؤسسة والتي نلخصها فيما يلي:[3]

1. وقد تلعب المؤسسة دورا منظما في استهلاك المواد، ذات الإنتاج غير المنتظم أو الموسمي، وتلجأ المؤسسات إلى تشكيل المخزونات لاستفادتها من التخفيضات التي تحدث في سعر الوحدة عند شرائها بكميات هائلة؛

2. يساهم المخزون في مواجهة النقص الذي يحدث في التموين، ويعمل على تجنب كل الاختلالات، ففي التأخر عن التموين، أو عدم توفر المواد في السوق تلجأ المؤسسة إلى إخراج المخزون لإتمام نشاطها؛

3. تستطيع المؤسسة الاحتفاظ بالاحتياطي من المواد والبضائع، لغرض المضاربة باستفادتها من الظروف الجيدة للشراء والبيع فقد تستغل الظروف الاقتصادية كأن تقوم بشراء المواد بأثمان منخفضة تعيد بيعها بأثمان معتدلة أو مرتفعة حسب سعر السوق في الأوقات السيئة؛

4. كما تعمل المؤسسة على تشكيل المخزونات للحفاظ على سعر بعض السلع والمنتجات في المستوى الثابت، إذا ارتفع سعر المادة فإن جهاز التخزين يقوم بطرحها في السوق لتجنب هذا الارتفاع، والعكس عند انخفاض السعر، تقوم المؤسسة بشرائها لإعادة بيعها في السوق بأسعار مرتفعة؛

---

[1]– مصطفى طويل، **النظام المحاسبي والمالي الجزائري الجديد SCF**، دار الحديث للكتاب، الجزائر، بدون طبعة، 2010، ص28.

2– شبايكي سعدان، **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون– الجزائر، الطبعة الرابعة، 2002، ص65.

[3]– صلاح الشنواني، **الأصول العلمية للشراء والتخزين**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، بدون طبعة، 2004، ص ص261، 262.

5. ضمان استمرار نشاط المؤسسة، حيث يسمح بتدفق المواد الأولية الضرورية لعملية التحويل إلى قسم الإنتاج، في حالة المؤسسة الإنتاجية، كما يسمح بإشباع طلبات الزبائن بالنسبة للمؤسسة التجارية.[1]

ثالثا: وظائف المخزونات.

للمخزونات عدة وظائف سنحاول تجسيدها فيما يلي:[2]

1. وظائف المخزونات على مستوى الأفراد:

- ✓ يتيح الفرصة لتطبيق مفهوم التسويق الحديث: وذلك لأنه كلما كان لدى المؤسسة مخزون من السلع والخدمات فإنها سوف تسعى إلى تحقيق رضاء المستهلك أملا في زيادة حجم مبيعاته ومن ثم يظل المستهلك هو سيد الموقف؛
- ✓ يجنب المستهلك خطر النفاذ وتقلبات الأسعار: فتوافر المخزون يساعد على تلبية طلبات المستهلكين غير المتوقعة دون حدوث أي زيادة في الأسعار؛
- ✓ يساعد على تثبيت العمالة: ويظهر ذلك جليا في الصناعات الموسمية حيث يمكن توزيع الطلبات على مدار السنة والإنتاج بمعدل ثابت مما يساعد على استقرار العمالة وعدم الاستغناء عنها في مواسم الركود.

2. وظائف المخزون بالنسبة للمؤسسة: يساعد المخزون على ضمان حسن وكفاءة النشاط الكلي للمؤسسة من خلال تأدية للوظائف التالية:

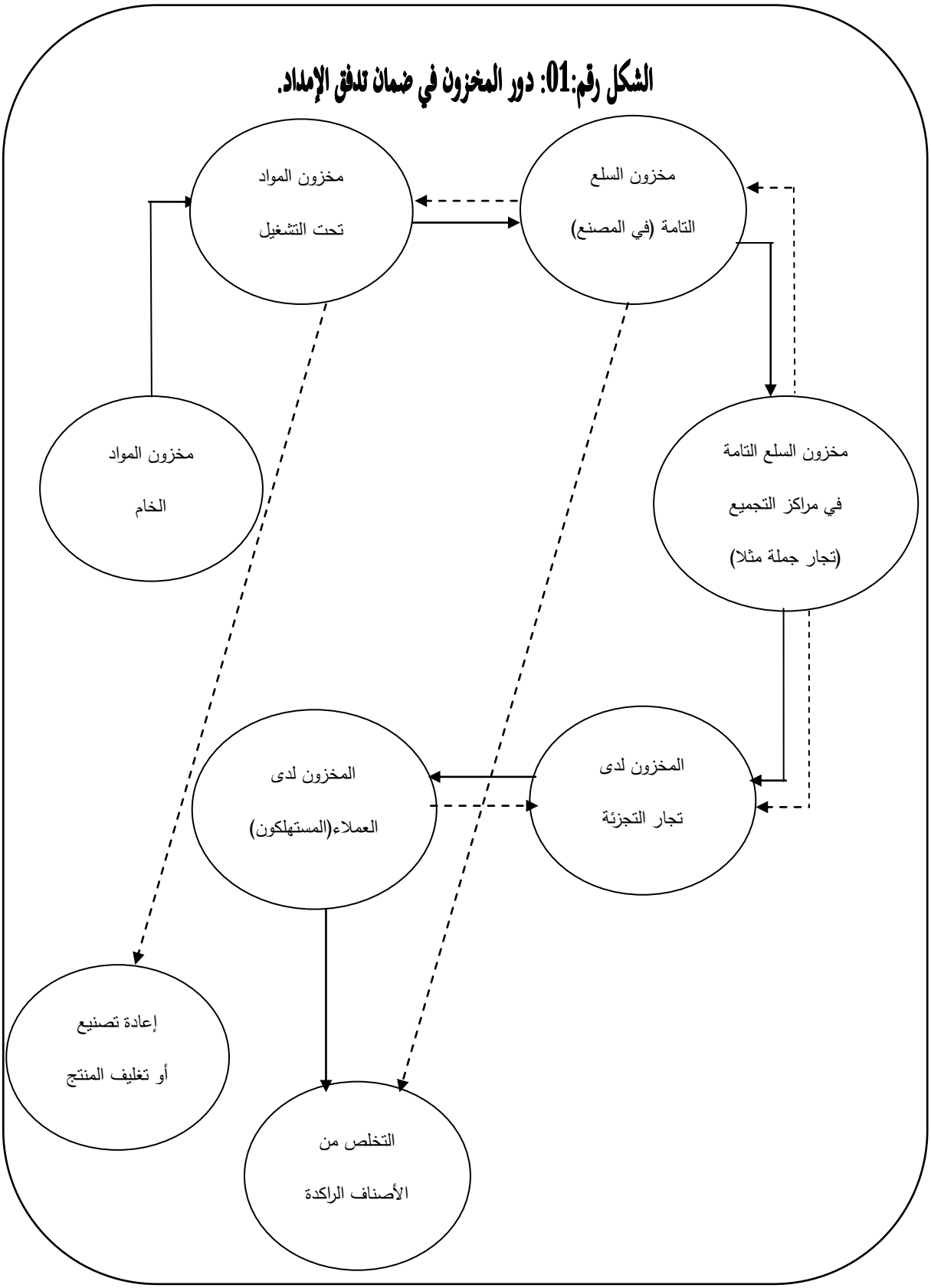
- ✓ القدرة على الوصول للحجم الاقتصادي لطلبية الشراء أو الإنتاج؛
- ✓ القدرة على التخصص في الانتاج؛
- ✓ ضمنا استمرارية العملية الانتاجية، وذلك من خلال معالجة آثار عدم التأكد وطول فترة الانتظار؛
- ✓ يستخدم كأداة لتحقيق التوازن بين العرض والطلب وكذا بين مختلف أنشطة المؤسسة، ويظهر الشكل التالي دور المخزون في ضمان تدفق الإمداد:

---

[1]–عبد العزيز بدر النداوي، **إدارة المشتريات والمخازن**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان–الأردن،الطبعة الأولى، 2010، ص ص211، 212.

[2]– محمد الصيرفي، بشير عباس العلاق، **إدارة المخزون السلعي**،مرجع سبق ذكره، ص12.

الشكل رقم:01: دور المخزون في ضمان تدفق الإمداد.



المصدر: محمد الصيرفي، بشير عباس العلاق، مرجع سبق ذكره، ص13.

المطلب الثاني: تصنيف المخزونات ومعالجتها محاسبيا.

صنف النظام المحاسبي المالي الجديد المخزونات ضمن مجموعة من الحسابات الرئيسية على أن يتم فتح حسابات ثانوية وحسابات فرعية أخرى بحرية داخل المؤسسة تتلاءم ونشاطها وعناصر المخزونات الأخرى، فتقوم المؤسسة بتسجيل عملياتها محاسبيا، وتكون معالجتها إما على أساس مبدأ الجرد المتناوب أو مبدأ الجرد الدائم.

أولا: تصنيف المخزونات.

تصنيف المخزونات هي عملية فرز وحصر الأنواع المتشابهة والمتقاربة من المخزونات في فئات أو مجموعات، ثم تقسيم كل مجموعة من هذه المجموعات إلى أخرى ثانوية على أساس التشابه أو التقارب أو الترابط أو التجانس أو التماثل.[1]

ويؤخذ في إطار مدونة حسابات المخزونات بمعيارين للتصنيف على العموم:[2]

- الترتيب الزمني لدورة الانتاج (التموينات، قيد الانتاج، الانتاج المخزن، البضاعة المعاد بيعها على حالتها)؛
- طبيعة الأصل المخزن الذي يكون موضوع التقسيم ضمن كل مؤسسة حسب احتياجاتها الداخلية للتسيير.

أما من حيث المستوى المحاسبي المتعلق بطبيعة الحسابات، فنأخذ بمبدأ الفصل بين الحسابات كما يلي:[3]

1. حساب المخزونات المشتراة: ويتفرع لثلاث حسابات:

- ✓ البضاعة المشتراة ليعاد بيعها على حالها (حساب 30)؛
- ✓ المواد الأولية والتوريدات (حساب 31)؛
- ✓ تموينات أخرى (حساب 32) تقسم إلى:
  - مواد قابلة للاستهلاك (حساب 321)؛
  - لوازم قابلة للاستهلاك (حساب 322)؛
  - الأغلفة المستهلكة (حساب 326).

2. حسابات المخزونات الناتجة عن الاستغلال:

- ✓ سلع قيد الانتاج (حساب 33): يفرع إلى:
  - المنتجات الجاري انجازها (حساب 331)؛

1- هيثم الزغبي وآخرون، **إدارة المواد مدخل حديث للشراء والتخزين**، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان – الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص46.

2- عاشور كتوش، **المحاسبة العامة– أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق scf**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2010، ص 45.

3- هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون– الجزائر، بدون طبعة، 2010، ص44.

- الأشغال الجاري انجازها (حساب 335).

✓ خدمات قيد الإنجاز(حساب 34):

- دراسات قيد الانجاز (حساب 341)؛
- تأدية خدمات قيد الانجاز (حساب 345).

✓ منتوجات تامة الصنع (حساب 35) وتقسم إلى:

- المنتجات الوسيطية (حساب 351)؛
- المنتجات التامة (حساب 355)؛
- المنتجات المتبقية أو مواد الاسترجاع (حساب 358).

3. حساب المخزونات المتأتية عن التثبيتات: ويسمى بـ: "المخزون المتأتي من التجهيزات"(حساب 36).

4. حسابات التسوية: وتضم حساب "المخزون بالخارج" (حساب 37).

5. حساب المشتريات المخزنة: يمثل "حساب المشتريات" (حساب 38): يحتوي ثلاث حسابات ثانوية للتمييز المخزونات وفقا لحساباتها الأصلية وهي:[1]

✓ البضائع المخزنة (حساب 380)؛

✓ مواد أولية ولوازم مخزنة (حساب 381)؛

✓ تموينات أخرى مخزنة (حساب 382).

6. حساب المؤونات: "خسارة في قيمة المخزون وقيد الانجاز" (حساب 39): ويتفرع إلى:

✓ خسارة في قيمة مخزون السلع (حساب 390)؛

✓ خسارة في قيمة المواد الأولية واللوازم (حساب 391)؛

✓ خسارة في قيمة التموينات الأخرى (حساب 392)؛

✓ خسارة في قيمة المنتجات قيد الانجاز (حساب 393)؛

✓ خسارة في قيمة الخدمات قيد الانجاز (حساب 394)؛

✓ خسارة في قيمة مخزون المنتجات (حساب 395)؛

✓ خسارة في قيمة المخزون في الخارج (حساب 397)؛

✓ تحويل مواد من مخزن إلى آخر داخل المؤسسة.

ثانيا: المعالجة المحاسبية للمخزونات حسب مبدأ الجرد المتناوب:

وتكون كالتالي:

1. المعالجة المحاسبية لمشتريات المواد الأولية والبضائع المستهلكة:[2]

[1]- هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية،** مرجع سبق ذكره، ص44.

[2]– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، ص 62.

أثناء الدورة المحاسبية يجعل حساب 38X مشتريات مخزنة مدينا بتكلفة الشراء ويقابله في الجانب الدائن حساب المورد أو حساب الخزينة وذلك على حسب طريقة التسديد.

وفي نهاية الدورة يلغى المخزون الموجود في أول الفترة بحيث يجعل الحساب 30 بضائع أو الحساب 31 مواد ولوازم أو الحساب 32 في الجانب الدائن مقابل جعل الحساب 60X في الجانب المدين.

كما يجب ترصيد حساب 38X بحيث يجعل دائنا، مقابل جعل الحساب 60X مدينا.

وكذلك يتم في نهاية الدورة حساب مخزون آخر الفترة، بحيث يجعل الحساب 30 بضائع أو الحساب 31 مواد ولوازم أو الحساب 32 في الجانب المدين، مقابل جعل الحساب 60X(حساب 600 أو 601 أو 602) دائنا.

2. المعالجة المحاسبية للمنتجات التامة والمنتجات قيد الصنع:أثناء الدورة لا توجد معالجة محاسبية خاصة بالصنف الثالث لأن العناصر الضرورية يتم تسجيلها في الأعباء حسب طبيعتها، وفي نهاية الدورة يتم إلغاء مخزون أول المدة بحيث يتم تسجيل أو جعل الحسابات ح/ 33، ح/34، ح/35، في الجانب الدائن ويقابله في الجانب المدين الحساب 72X إنتاج مخزون، وعند تحديد مخزون آخر الفترة يجعل الحساب 72X دائنا ويجعل حساب المخزون مدينا.[1]

ثالثا: المعالجة المحاسبية للمخزونات حسب مبدأ الجرد الدائم:

طريقة الجرد الدائم تمكننا من المتابعة اليومية والدورية للمخزونات، كذلك يمكننا في حالة المنتوج التام من تقدير ومعرفة التكاليف ومقابلتها بالعوائد المنتظرة.

1. المعالجة المحاسبية للمشتريات الخاصة بالمواد الأولية والبضائع المستهلكة:[2]

أثناء الدورة المحاسبية يجعل الحساب 38X مدينا بتكلفة الشراء ويقابله في الجانب الدائن حساب المورد أو حساب الخزينة وذلك حسب طريقة التسديد.

وعند وصول المشتريات ودخولها إلى المخازن يرصد الحساب 38X بحيث يجعل دائنا ويقابله في الجانب المدين الحساب 30 بضائع أو الحساب 31 المواد واللوازم أو الحساب 32 تموين آخر، وهذا حسب نوع المشتريات.

وفي حالة وجود خروج للمخزونات يجعل إحدى الحسابات، الحساب 30 بضائع أو الحساب 31 مواد ولوازم أو الحساب 32 تموين آخر دائنا ويقابله في الجانب المدين إحدى الحسابات (الحساب 600 بضائع مستهلكة أو الحساب 601 مواد ولوازم مستهلكة أو الحساب 602 تموين آخر مستهلك.

[1]– شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، بدون طبعة، 2008، ص 49.

[2]– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، ص 63.

وفي نهاية الدورة عند عملية الجرد ومقارنة الجرد الطبيعي بالجرد المحاسبي، يتم تسجيل الفروقات المبررة في حساب المخزون المعني (الحساب 30 أو الحساب 31، أو الحساب 32)مقابل الحساب 60X، والفروقات الأخرى تسجل إما في الحساب 657 أو الحساب 757.

2. المعالجة المحاسبية للمنتجات التامة والمنتجات قيد الصنع:[1]وتتم أثناء الدورة المحاسبية بتسجيل حسابات المخزون (الحساب 35 منتجات، الحساب 34 منتجات خدمات قيد الإنتاج، والحساب 33 منتجات قيد الإنتاج) التي تستعمل في حركة المخزون للمنتجات بحيث تجعل هذه الحسابات مدينة عند دخول المنتجات إلى المخزون ويجعل الحساب 72X دائنا.

وفي حالة خروج المنتجات، تصبح هذه الحسابات دائنة والحسابات 72X مدينة.

وفي نهاية الدورة عند عملية الجرد ومقارنة الجرد الطبيعي بالجرد المحاسبي، يتم تسجيل الفروقات المبررة في حساب المخزون المعني(الحساب 33، أو الحساب 34، أو الحساب 35) مقابل الحساب 72.

3. الحساب 37 مخزونات بالخارج:يسجل في هذا الحساب المخزونات المحجوزة أو المخزونات التي هي في طريقها للوصول، ويرصد هذا الحساب عند وصول المواد الأولية أو السلع باستعمال الحسابات المعنية وفي نهاية الدورة إذا لم يرصد هذا الحساب ينبغي إعداد جداول أو بطاقة مخزون توضح المخزونات الموجودة بالخارج.2

4. الحساب 39 تدني القيمة الخاصة بالمخزونات:يجعل هذا الحساب دائنا في حالة تسجيل نقص في قيم المخزونات بمختلف أنواعها ويقابله في الجانب المدين المخصصات الخاصة بالمخزونات المعنية.[3]

وفي نهاية كل دورة محاسبية ينبغي إعادة النظر في قيمة التدني بحيث يسجل:

1. جعل حسابات المخصصات الخاصة بالمخزونات المعنية مدينا في حالة زيادة القيمة بحيث يسجل نفس القيد الذي سجل عند تسجيل نقص القيمة.
2. في حالة انخفاض المؤونة يجعل الحساب 38 دائنا.
3. في حالة بيع المخزونات التي كونت لها تدني قيمة ينبغي تحميل هذا النقص للمخزون المعني، كما يجب ترصيد الحساب المعني وكذلك يجعل الحساب 78 دائنا.

المطلب الثالث: جرد وتقييم المخزونات.

يعد جرد وتقييم المخزونات من العمليات الأساسية لوظيفتي التخزين والمحاسبة، فيهدفان من جهة إلى التحكم وضمان السير الحسن للمواد والمحافظة عليها، ومن جهة أخرى توفير المعلومات لاستخدامها في حساب أسعار التكلفة للمنتجات المباعة والمخزنة وإعداد الميزانية الختامية للمؤسسة، إلا أن اعتماد طريقة من طرق تقييم المخزونات يؤثر على حساب النتيجة والمخزونات النهائية للمؤسسة.

---

[1]– شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة**، مرجع سابق الذكر، ص50.

[2]– شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة**، المرجع نفسه، ص50.

[3]– شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة**، المرجع نفسه، ص50.

أولا: جرد المخزونات.

لإعطاء صورة واضحة عن جرد المخزونات سيتم التطرق إلى تعريف جرد المخزونات وأنواعه، وكذا إجراءاته:

1. تعريف جرد المخزونات: يعرف الجرد على أنه مراجعة الكميات المخزونة من الأصناف المختلفة والتي تتم بطريقة منظمة أو على فترات، بهدف حصر المواد وبيان النتائج، وتعتبر عملية الجرد من المهام الرئيسية الأساسية لأمين المخازن والذي يحدد إجراءات وتوقيت الجرد والإشراف عليه ومتابعة نتائجه.[1]
2. أنواع جرد المخزونات: يمكن للمؤسسة إجراء أكثر من نوع من أنواع عملية الجرد ومنها:[2]

- ✓ **الجرد المحاسبي(الدفتري):** ويقصد به مجموعة الإجراءات التي تتناول مراجعة أرصدة المخزون من واقع السجلات والمستندات الموجودة في قسم مراقبة المخزن مع مثيلاتها في سجلات المخازن التابعة للمؤسسة، وذلك بهدف التأكد من مطابقتها أو اكتشاف الانحرافات فيما بينها نتيجة الخطأ في القيد أو التسجيل؛
- ✓ **الجرد الفعلي:** ويقصد به قيام لجنة الجرد أو الجهة المكلفة بعمل إحصاء فعلي للمواد والسلع المخزونة في المخازن، ويمكن أن يتم إنجاز هذين النوعين من الجرد من خلال ثلاث أوقات وكما يلي:

- **الجرد الدوري:** وهو عملية القيام بعملية الجرد الفعلي أو الدفتري خلال فترة معينة وثابتة بشكل دوري (أسبوعيا، شهريا، فصليا، سنويا،...)؛
- **الجرد المستمر:** وهو عملية القيام بعملية الجرد خلال فترة دائمة ومستمرة خلال العام ، اعتمادا على الوثائق والسجلات المتعلقة بحركة المخزونات من إدخالات وإخراجات والمتابعة بالتسجيل ويتم الحصول على كميات وقيم المخزون في نهاية الفترة من خلال العلاقة الأساسية التالية:

  مخزون آخر الفترة = مخزون أول الفترة + مدخلات الفترة – استهلاكات الفترة ؛
- **الجرد المفاجئ:** وقد يعرف أحيانا باسم الجرد غير المعلن عنه، وغالبا ما يكون الهدف من هذا النوع من أنواع الجرد التفتيش أو الرقابة المباشرة على حركة الأصناف المخزنة، وقد يقوم به رجال الوظائف العليا على عينة من المواد يتم اختيارها عشوائيا من بين الأصناف الأكثر أهمية في المؤسسة.

---

[1]– حمد راشد الغدير، **إدارة الشراء والتخزين**، دار الزهران للنشر، عمان– الأردن، الطبعة الثانية، 2000، ص 322.

[2]– زدون جمال، الأمثلية الاقتصادية في تسيير المخزون، مذكرة التخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية التسيير والعلوم التجارية، 2010،2009، ص84، 85، أنظر أيضا بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية، غير منشورة، جامعة فرحات عباس– سطيف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2011،2010، ص59.

3. **إجراءات جرد المخزونات:** تتم عملية الجرد للمواد والسلع المخزونة وفقا للإجراءات التالية:[1]

- ✓ تشكيل لجان متخصصة للقيام بعملية الجرد الفعلي للمواد والسلع المخزونة، ويمكن تسمية الجان وفقا إلى نوع أو طبيعة المواد المخزونة أو عدد المخازن الموجودة في المنظمة ويجب ملاحظة إبعاد المسؤولين والعاملين في المخازن عن هذه اللجان؛
- ✓ عدم منح اللجان المتخصصة أية سجلات أو معلومات عن المواد والسلع المخزونة وأرصدتها الدفترية لأجل تجاوز عملية الفساد الإداري الذي قد يحدث بين اللجان وأمناء المخازن؛
- ✓ إيقاف عمل المخازن خلال عملية الجرد لضمان تحديد الأرصدة الفعلية للمواد بشكل سليم؛
- ✓ إعادة كافة المواد والسلع التي صرفت من المخازن لأغراض الإعارة أو الاستخدام المؤقت إلى المخازن قبل البدأ بعملية الجرد؛
- ✓ أن تشمل عملية الجرد كافة المواد الموجودة في المخزن سواء كانت سليمة أو العادمة أو المتضررة؛
- ✓ وضع العلامات الخاصة على المواد التي تم إجراء عملية الجرد عليها؛
- ✓ إعادة التقرير النهائي لعملية الجرد وتأشير ذلك على سجلات ومستندات الصرف والاستلام.

ثانيا: تقييم المخزونات.

تقييم المخزونات إما بتكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج وهذا على حسب طبيعة المخزونات وفي بعض الحالات الخاصة عندما تكون قيمة المخزون غير قابلة للتحقق، يمكن أن تقيم بسعر البيع بعد خفض الهامش المطبق على كل نوع من المخزونات، وأهم الطرق المستعملة في تقييم المخزونات هي كالتالي:[2]

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

وتستعمل العلاقة التالية: (الإدخال الجديد + المخزون المتبقي) بالقيمة

(الإدخال الجديد + المخزون المتبقي) بالكمية

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

[1]– عبد العزيز جميل مخيمر وناجي محمد فوزي خشبة، **إدارة الشراء والمخزون**، بدون دار النشر، بدون طبعة،2004، ص338، أنظر أيضا مهدي حسن زويلف وعلي سليم العلاونة، إدارة الشراء والتخزين، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1998، ص260.

[2]-ERIC DUMALANEDE, comptabilité générale, Berti éditions, Alger, 2010, P 194.

3. **طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا:** وهي عكس طريقة الوارد أولا صادر أولا من حيث المبدأ، بحيث يتم اللجوء إلى سعر الكمية التي دخلت قبلها، وإذا دخلت كمية جديدة يبدأ بتطبيق سعرها في الإخراج الموالي.[1]

وحسب معايير المحاسبة الدولية تم إلغاء هذه الطريقة سنة 2003 وتم اعتماد طريقة الوارد أولا الصادر أولا، وكذلك طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.[2]

[1] - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير – المحاسبة التحليلية–، دار المحمدية العامة– الجزائر، 1997، ص ص69،70.

[2] –معايير المحاسبة الدولية، [على الخط]، متوفر على «https://www.google.dz/url?sa=t&source=web&rct=j&url=http://www.ifrs.org/Documents/IAS2.pdf&ved=0ahUKEwjGjavfnpvTAhVGxxQKHeGMALgQFggiMAE&usg=AFQjCNHMygf6c9CEmqdnCeXuRdB93n-adg». أطلع عليه في تاريخ: 05 فبراير 2017، على الساعة: 22:20.

المبحـــــث الثالث: تدقيق المخزونات.

يلقى المخزون السلعي الكثير من الاهتمام لدى العديد من مسؤولي الإدارة وأطراف الرقابة الداخلية والخارجية وكذا المساهمين والمستثمرين والمؤسسات المنافسة والتي تعمل في نفس النشاط، إذ يمثل أحد العناصر الأساسية في الأصول بالرغم أن جميع عناصر الأصول والخصوم تلقى نفس الاهتمام في العملية الرقابية إلا أنه يمثل أحد الاستخدامات الأساسية لأموال المشروع خاصة في المؤسسات الإنتاجية، وهو الأمر الذي يتطلب ضرورة التأكد من متابعة الإجراءات الرقابية وسلامة العمليات المتعلقة به من شراء وتخزين وإخراج والتحكم في كل التكاليف المتعلقة بكل عمليات وظيفة التخزين.

وسنتناول في هذا المبحث كل من تعريف تدقيق المخزونات أهميتها بالنسبة للمؤسسة ،وإجراءات تدقيق المخزونات، وكذا الرقابة الداخلية على المخزونات وصعوبة تدقيق المخزونات.

المطلب الأول: تعريف تدقيق المخزونات وأهميتها.

تم التطرق في هذا المطلب للتعريف تدقيق المخزونات وأهميته بالنسبة للمؤسسة.

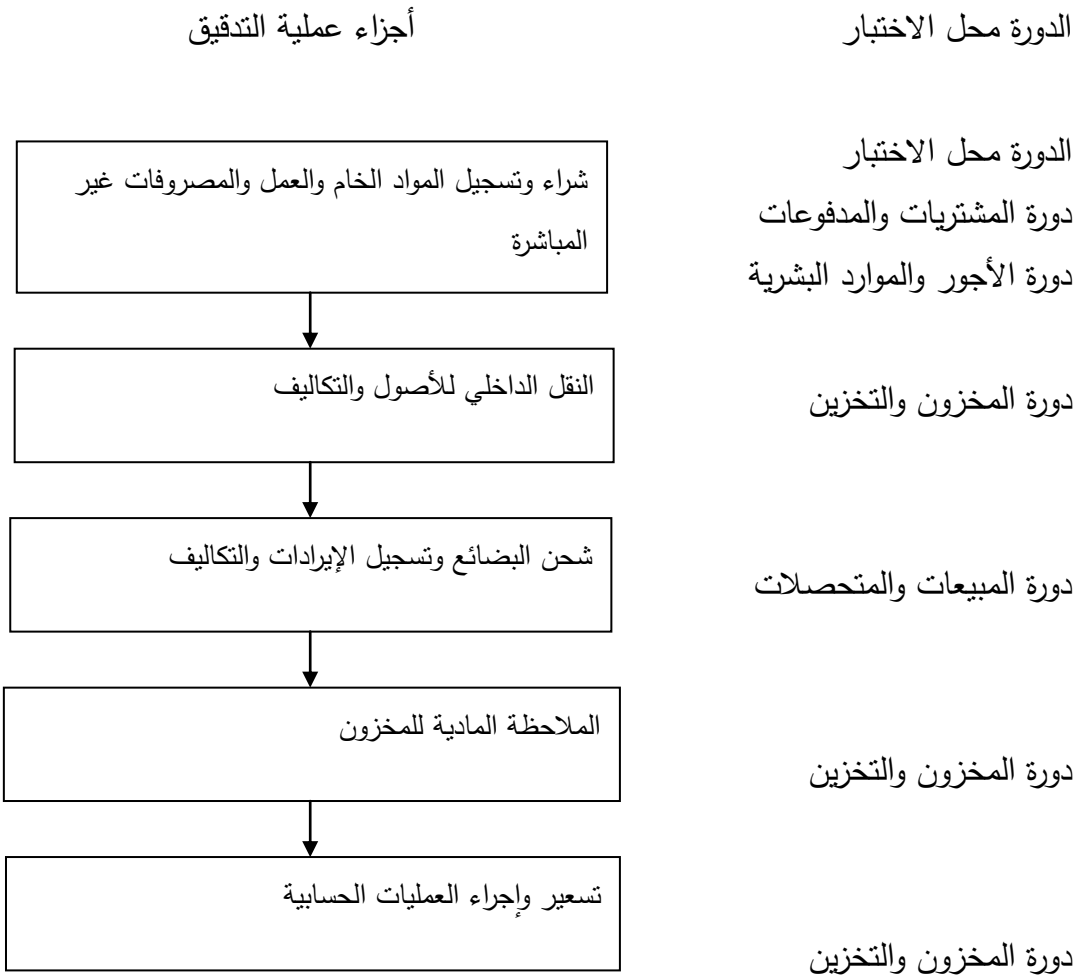
أولا: تعريف تدقيق المخزونات.

إن تدقيق المخزونات هو تحديد مدى عدالة عرض كل من المواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل، مخزون الإنتاج التام، وتكلفة البضاعة المباعة بالقوائم المالية ، بالإضافة إلى تحديد إجراءات تدقيق المخزونات وتحديد توقيت أدائها وتحديد العينة واختيار العناصر محل الاختيار، وبصفة عامة يمكن تقسيم تدقيق دورة المخزون والمخازن إلى خمسة أجزاء متميزة يتم من خلالها توضيح الدورة التي يتم تدقيق كل جزء منها، ويوضح الشكل التالي تدقيق دورة المخزون والمخازن والذي يتضمن:[1]

1. شراء وتشغيل المواد الخام والمصروفات غير المباشرة: حيث يتم في البداية فهم الرقابة الداخلية على الوظائف الثلاث (تشغيل أوامر الشراء، استلام المواد الخام، تخزين المواد الخام)، وبعد ذلك يتم اختبارها كجزء من تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات في كل مكان من دورة المشتريات والمدفوعات ودورة الأجور والموارد البشرية.
2. نقل الأصول والتكاليف: ويتضمن كل من وظيفة تشغيل وتخزين الإنتاج التام، وتم اختبار تلك الجزئين كجزء من دورة المخزون والمخازن.
3. شحن البضائع وتسجيل الإيرادات والتكاليف: وتشمل اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات إجراءات التحقق من الدقة في الملف الرئيسي لجرد المخزونات.
4. الملاحظة المادية للمخزون: يعد ملاحظة المدقق للجرد الذي يقوم به العميل أمرا ضروريا لتحديد ما إذا كان المخزون المسجل موجود فعلا في تاريخ القوائم المالية، وأنه قد تم جرده على النحو الملائم.

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، [على الخط]، متوفر على: « http://www.askzad.com/Bibliographic?service=4&key=books_BooKS_Bibliographic&imagename=BK00005149-001» أطلع عليه في تاريخ: 05 فبراير2017، على الساعة: 22:20.

الشكل رقم 02 تدقيق دورة المخزون والمخازن



المصدر:

- http://www.askzad.com/Bibliographic?service=4&key=books_BooKS_Bibliographic&imagename=BK00005149-001.

ثانيا: أهمية تدقيق المخزونات.

تأتي أهمية تدقيق وفحص عناصر المخزون من قبل المدقق من أهمية المخزون نفسه باعتباره يمثل أهم عناصر الميزانية لأي مؤسسة صناعية أو تجارية وتؤكد هذه الأهمية النواحي التالية:[1]

1. يمثل المخزون أهم عناصر الأصول الجارية خاصة في المؤسسات التي تمارس نشاطا يقتضي وجود عناصر متعددة من المخزون وكميات كبيرة منه مما يزيد في أهمية الإفصاح الملائم لهذه العناصر في الميزانية باعتبارها تحظى باهتمام الأطراف المختلفة ذات العلاقة من مستخدمي القوائم المالية؛
2. تمثل تكلفة المخزون المباع عنصرا هاما في قائمة الدخل، لأنه يؤثر في نتيجة السنة المالية بالربح أو بالخسارة، وذلك بسبب أي زيادة أو نقصان بسبب عدم الثبات في إتباع طريقة معينة من طرق تقييم المخزون آخر الفترة ويترتب على ذلك ما يلي:

[1]– محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية– مصر، الطبعة الأولى، 2007، ص 439.

- ✓ عند تقييم المخزون بأكثر من اللازم يترتب عليه زيادة في الأرباح غير الحقيقية، وقد يتم توزيع جانب منها وهي في الحقيقة توزيع لجانب من رأس المال وتكرار هذا الأمر يشكل خطورة على رأس مال المؤسسة؛
- ✓ عند تقييم المخزون بأقل من اللازم يترتب على ذلك نقص في الأرباح وعدم توزيعها على المساهمين مما يؤثر على صورة المؤسسة في سوق الأوراق المالية.

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

المطلب الثاني: الرقابة الداخلية على المخزونات.

نص المعيار الثاني من معايير العمل الميداني على ضرورة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل وواف، نظرا لأهمية الرقابة الداخلية في عملية التدقيق، فهي تعتبر أهم محدد لنوعية التدقيق المتبناة ولحجم المفردات المراد اختبارها، وقد تم الطرق في هذا المطب إلى تعريف الرقابة الداخلية على المخزونات، وإجراءاته.

أولا: تعريف الرقابة الداخلية على المخزونات:

وهي الرقابة على أرصدة المخزون ومدى انسجامها مع حاجات الاستهلاك، ومحاولة تقليله لتحقيق الاستثمار الأمثل للموارد المالية وبطريقة اقتصادية، كما تتضمن مراقبة كيفية صدور أوامر الشراء وأوقات إصدارها لضمان وصول المواد في أوقاتها المحددة وضمان عدم توقف الانتاج.

كما تساعد أساليب الرقابة الداخلية على المخزونات في الوصول إلى المستوى المتوازن من المخزونات الذي يخدم أهداف المؤسسة بدرجة عالية من الكفاءة بأقل تكلفة ممكنة، وتحقيق أسلوب لجدولة الطلبيات، وعمليات الاستلام والخزن والصرف والتسجيل للمواد وبقية المستلزمات بالشكل الذي يقدم الخدمة المطلوبة التي تحتاجها المؤسسة من جهة، وإلى جعل تكلفة تلك الخدمة أقل ما يمكن من جهة ثانية.[1]

ثانيا: إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية على المخزونات.

يؤثر تقييم نظام الرقابة الداخلية على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فاحترام مقوماته والالتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها، لذا وبغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات ومهارات عالية لتقييمها من طرف المدقق والحكم عليها بات من الضروري على المدقق الوقوف على مدى توفر الأهداف التالية:

- المخزونات تخضع لمراقبة محاسبية دورية؛
- كل المخزونات معروفة ومحفوظة؛

[1]- مهدي حسن زويلف، عليم سليم العلاونة، **إدارة الشراء والتخزين**، مرجع سبق ذكره، ص 173.

– كل أسعار تكاليف الإنتاج مسجلة في قيم المخزونات؛

– المخزونات مقيمة بشكل سليم.

وللوقف على مدى توفر هذه الأهداف ينبغي تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات عن طريق الشروط المثالية المتضمنة في الأسئلة التالية:[1]

- **الأسئلة رقم 01:** الهدف منها التحقق من المخزونات التي تخضع للمراقبة محاسبية دورية:

أ – هل هناك نظام جرد مستمر، بالكميات والقيم، مستعمل يخص العناصر الأساسية للمخزونات؟

ب –في حالة إتباع الجرد المستمر بالقيم هل تتم مقارنة ذلك في فترات منتظمة بحسابات دفتر الأستاذ العام؟

ج –هل تمسك السجلات التفصيلية للمخزونات من طرف أشخاص غير الذين يسهرون على حمايتها؟

د –هل هي سجلات تسمح بالمتابعة الحسنة للبضائع خارج المؤسسة وملك لها (موجودة لدى المتعاملين أو في مخازن عمومية.....).

هـ –هل يتم فحص سجلات الجرد المستمر دوريا بهدف استخراج أنواع المخزونات ذات معدل دوران ضعيف؟

- **الأسئلة رقم 02:** الهدف منها التحقق من أن كل المخزونات معروفة ومحفوظة:

أ –هل تحدد مسؤوليات حراسة كميات مختلف أنواع المخزونات داخل المخازن بكل دقة بحيث كل عون مسؤول عن مخزون معين؟

ب –هل المخزونات محماة ضد السرقة، والعوارض الطبيعية، بوضعها في أماكن آمنة، تتماشى ونوع المخزون، يمنع الدخول إليها إلا للمرخص لهم؟

ج –هل يقارن عمال المخازن الكميات المسلمة لهم مع مذكرات الاستلام، الانتاج...؟

د –هل تسلم المخزونات فقط عند تقييم مذكرة إخراج مرقمة ترقيما مسبقا، أو مذكرة إرسال موافق عليها؟

هـ –هل يخضع قرار البضائع التي أصبحت غير صالحة وفاسدة إلى موافقة مسؤول؟

و –هل هناك عد فعلي لمختلف أنواع المخزونات، بصفة منتظمة خلال الدورة وفي نهايتها؟

ز –هل مخزونات المؤسسة الموجودة خارجها تخضع إلى العد المادي في نهاية السنة أو يصادق على وجودها من طرف الغير الموجودة لديه خلال السنة وفي نهايتها؟

ح –هل تتضمن إجراءات الجرد الفعلي (العد):

– تعليمات مكتوبة كافية؟

– إشراف فعلي؟

– ترتيب وتمييز بصفة كافية للمنتجات مما يسهل عملية العد الفعلي وتمييز ما تم عده؟

[1]- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون- الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، ص ص 124 – 129.

- حصر بكل دقة السلع المعطوبة والفاسدة غير القابلة للاستعمال الموجودة بالمخازن والتي ينبغي تصليحها؟
- استعمال بطاقات مرقمة مسبقا ومسجلة؟
- يتم عد المخزونات والاطلاع على البطاقات من طرف مستخدمين غير المسؤولين عن هذه المخزونات؟
- إعادة العد للمرة الثانية في حالة انعدام الجرد المستمر أو في حالة وجود فروق كبيرة مقارنة بالجرد المستمر؟
- تحديد التواريخ المناسبة للتوقف الإنتاج، إرسال واستقبال المخزونات ما بين المعامل(استقلالية الدورات)؟
- تحديد مستوى الإنهاء الذي وصلت إليه الأشغال قيد الصنع؟
- فحص معمق لفائض وعجز المخزون؟
- تسوية الدفاتر بإدخال الفروق بعد الموافقة عليها من مسؤول على المخزون؟

- **الأسئلة رقم 03:**وتهدف إلى التحقق من أن كل أسعار تكاليف الإنتاج مسجلة في قيم المخزونات:[1]

أ –هل هناك نظام للتحديد التكاليف؟

- الأسئلة رقم 04: الهدف منها التحقق من أن المخزونات مقيمة بشكل سليم:

أ –هل هناك نظام للتحديد التكاليف وأسعار التكلفة يمكن مقارنته بنظام المحاسبة العامة؟

ب –هل هذا النظام لا يتضمن عيوبا من حيث التصور والتطبيق؟

ج – في حالة ما إذا كان أسلوب التكاليف المعيارية مطبق، فهل يعاد النظر في تلك التكاليف بصفة منتظمة وتغييرها عند الضرورة؟

المطلب الثالث: إجراءات تدقيق المخزونات وصعوباته.

تشتمل المخزونات على كل العناصر التي تمر على المخزن، لذا بات من الواضح على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة للتحقق من عناصر المخزون باعتبار الحركة الكثيرة والمستمرة لعناصره، وقد تم التطرق في هذا المطلب لإجراءات تدقيق المخزونات والتي ترتبط بالأهداف التي يسعى المدقق لتحقيقها.

[1]– محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص129.

أولا: إجراءات تدقيق المخزونات.

1 -إجراءات التحقق من كمية المخزون الموجود.

من الضروري حضور المدقق أو ممثليه عملية الجرد التي تقوم بها المؤسسة والمؤسسة والمسؤولين فيها، وملاحظة كفاية الإجراءات المستخدمة وفعاليتها للقيام بتلك العملية ويقوم المدقق بالتحقق من أن المخزون المسجل في البطاقات موجود فعلا باختيار عينة عشوائية من أرقام البطاقات والتعرف على مدى توافق الرقم بالبطاقة مع المخزون الفعلي، وملاحظة ما إذا كان هناك تحركات للمخزون خلال القيام بالجرد.[1]

2 -إجراءات التحقق من الاكتمال والدقة.

يتحقق المدقق من أنه قد تم الجرد بدقة للمخزون الموجود فعلا وتسجيل قيمته في البطاقات وتم إجراء محاسبة عن البطاقات للتأكد من عدم وجود بطاقات مفقودة، ويتحقق من ذلك عن طريق:

- فحص المخزون للتأكد من تسجيله بالبطاقات، والاستفسار بشأن المخزون في المواقع الأخرى؛
- المحاسبة عن كافة البطاقات المستخدمة وغير المستخدمة، للتحقق من عدم فقد إحدى البطاقات أو إغفالها بشكل متعمد؛
- تسجيل أرقام البطاقات المستخدمة وغير المستخدمة حتى يمكن إجراء المتابعة التالية؛
- إعادة جرد الجرد الذي قام به العميل للتأكد من أن الجرد قد تم تسجيله بدقة في البطاقات (يتم أيضاً فحص المواصفات ووحدة الجرد)؛
- مقارنة الجرد الفعلي مع الملف الرئيسي للمخزون المستمر؛
- تسجيل الجرد الذي قام به العميل لإجراء اختبارات تالية.

3 -إجراءات التحقق من التسجيل المحاسبي والفاصل الزمني.

يسعى المدقق إلى التحقق من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا وأنها تتعلق بأحداث مالية متعلقة بالمخزونات، كأن يسجل المحاسب مثلا إحدى عناصر المخزونات بالاعتماد على فاتورة الشراء ووصلات استلام المخزون وفواتير قيد الاستلام.[2]

بالإضافة إلى أن المدقق يقوم بتصنيف المخزون على نحو ملائم في البطاقات(التبويب)، كما يقوم بالحصول على معلومات للتأكد من المبيعات والمشتريات التي تم تخزينها قد تم تسجيلها في الفترة المناسبة ويتم ذلك بالتحقق من:[3]

---

[1]- ألفين ارينز وجيمس لوبك، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسطى، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، القاهرة – مصر، بدون طبعة، 2002، ص ص 856-857.

[2]- بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**، مرجع سبق ذكره، ص 59.

[3]- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، بدون طبعة، 2002، ص 337.

- فحص مواصفات المخزون في البطاقات ومقارنتها مع المخزون الفعلي من المواد الخام، الانتاج تحت التشغيل، والمنتوجات التامة؛
- تقييم مدى مناسبة نسبة الإتمام المسجلة في البطاقات الإنتاجية تحت التشغيل؛
- التسجيل في أوراق العمل لإجراء متابعة تالية لرقم مستند الشحن الأخير المستخدم في نهاية العام؛
- التأكد من المخزون للأرقام في مستندات الشحن التي تزيد عن الرقم المذكور في النقطة السابقة قد تم استبعاده من الجرد الفعلي؛
- فحص المنطقة الخاصة بالاستلام في المخزون لإدراج ما يوجد بها من مخزون في الجرد الفعلي.

4 – إجراءات التحقق من القيمة القابلة للتحقيق والحقوق.

يعمل المدقق على التحقق من استبعاد عناصر المخزون المتقادم أو الذي لا يتم استخدامه أو الإشارة إليه، كما يتم التحقق من حق المؤسسة على المخزون المسجل في البطاقات بحيث يقوم ب:[1]

- إجراء اختبار للمخزون المتقادم عن طريق الاستفسار من العاملين بالمصنع ومن الإدارة، والانتباه إلى العناصر التي يوجد بها ضرر، والتي يوجد بها صدأ، أو يكون عليها غبار، أو التي تتواجد في أماكن غير مناسبة؛
- الاستفسار عن بضاعة الأمانة أو المخزون الذي يخص مستهلكين ويوجد بالمخزن الخاص بالشركة؛
- الانتباه للمخزون الذي يوضع في جانب خاص، وتكتب عليه علامة تشير إلى عدم امتلاك هذا المخزون.

وإضافة إلى هذه الإجراءات التفصيلية يجب أن يسير المدقق في كافة المناطق التي تم إيداع المخزون فيها للتأكد من أنه تم عد كافة عناصر المخزون وتسجيلها في البطاقات، وفي حالة وجود مخزون داخل صناديق أو أية حاويات أخرى يجب أن يتم فتحها خلال اختبار الجرد.

ومن المرغوب فيه أن يتم مقارنة المخزون والقيمة النقدية الكبيرة بالجرد في السنة السابقة، والملفات الرئيسية للمخزون كاختبار للمنطقية، ولا يجب القيام بهذين الإجراءين إلا بعد أن ينتهي العميل من استكمال الجرد الفعلي.

[1]– محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، نفس المرجع، ص 338.

ثانيا: صعوبات تدقيق المخزونات.

يعد تدقيق المخزونات أمر معقد وعادة ما يستحوذ على معظم جهد ووقت المدقق نظرا للأسباب التالية:[1]

1 -يعد المخزون بوجه عام عنصرا هاما في قائمة المركز المالي، وعادة ما يمثل العنصر الأكبر في الحسابات التي تشكل رأس المال؛

2 -المخزون لا يشمل على نوع واحد، بل يشتمل على عدة أصناف؛

3 -يقع المخزون في مواقع مختلفة مما يصعب الرقابة والجرد الفعلي؛

4 -هناك بعض أصناف المخزون ذات طبيعة فنية وتقنية خاصة مثل التي تتواجد في مؤسسات صناعة الإلكترونيات والمجوهرات والمواد الكميائية، فقد يضطر المدقق إلى الاستعانة بخبير فني لمساعدته في عملية التدقيق؛

5 -وجود العديد من طرق تقييم المخزون، وعادة ما تمثل ثغرة في مجال التلاعب الإداري خاصة فيما يتعلق بعدم الثبات في تطبيق إحدى هذه الطرق، وخاصة بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة؛

6 -إن الاتجاه السائد لدى المؤسسات الصناعية الكبرى الاعتماد على الحاسوب الإلكتروني في حفظ وتشغيل بيانات المخزون، مما يجعل المدقق مضطرا لاستعمال أدوات تكنولوجية في التحقق من المخزون.

[1]– حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص222.

خلاصة:

من خلال ما سبق تم التعرف على المفاهيم المرتبطة بالمخزونات بشكل عام، ومدى أهميتها بالنسبة للمؤسسة من حيث الجوانب المتعلقة بالتحكم فيها وحمايتها لما تحققه من استقرار لنشاط المؤسسة وكذلك من وفرات اقتصادية، كما تم توضيح طرق تقييم وجرد المخزونات لما لهما من أهمية في ضمان السير الحسن للمؤسسة وللمواد والمحافظة عليها، وكذا أهمية تدقيق المخزونات والإجراءات المتبعة في ذلك من أهمها التحقق من الوجود والثبات والتسجيل المحاسبي بالإضافة إلى الدقة في تسجيل المخزونات، وطرق تقييم نظام الرقابة الداخلية، وكذا الصعوبات التي تواجه المدقق أثناء تدقيقه للمخزونات منها الثغرات التي تستغل للتلاعب بالمخزون كتعدد طرق تقييم المخزونات.

تمهيد:

الأجزاء المكونة للقوائم المالية متداخلة لأنها تعكس جوانب مختلفة لنفس العمليات المالية أو الأحداث الأخرى، فمع أن كل قائمة تحتوي معلومات مختلفة عن الأخرى، إلا أنه لا يمكن لأي منها أن تخدم غرضا واحدا أو أن توفر كافة المعلومات الضرورية لحاجات محددة لمستخدمين. إن الجودة هي أحد العوامل الرئيسية التي تساهم في رفع روح التنافس بين المؤسسات والمصانع والخدمات المختلفة، وبالتالي النظر إلى وعي المستخدمين في اختيار الخدمات ذات الجودة الأفضل.

من خلال ما سيتم عرضه في هذا الفصل سيتم التطرق إلى الإطار المفاهيمي للقوائم المالية وأساسياتها وكذا عرض مختلف أنواع القوائم المالية وهذا من خلال المباحث الآتية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية.

المبحث الثاني: أساسيات حول القوائم المالية.

المبحث الثالث: عرض القوائم المالية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية.

تعبر القوائم المالية عن وسائل وأدوات لتجميع وتبويب البيانات المحاسبية وفق أشكال معينة تتضمن جميع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة ونتائج أعمالها ومركزها المالي خلال فترة زمنية معينة .

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية وأهدافها.

تم التطرق في هذا المطلب للتعريف بالقوائم المالية وخصائصها.

أولا: تعريف القوائم المالية.

هناك عدة تعاريف للقوائم المالية وهي:

1. تعرف القوائم المالية على أنها عبارة عن: "مجموعة من البيانات المسجلة وتطبيق لمبادئ متعارف عليها في المحاسبة وتقدير شخص ومدى سلامة عنصر التقدير الشخصي تتوقف على مدى تمكن وخبرة الأشخاص القائمين بإعداد هذه القوائم ومدى استيعابهم وتفهمهم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها". [1]
2. القوائم المالية هي :" الناتج النهائي لأعمال المؤسسة حيث يتم في النهاية تلخيص جميع المعلومات التي يتم تسجيلها في الدفاتر والتي تظهر في دفتر الأستاذ على شكل مجموعة من التقارير، فهذه الأخيرة ليست هدفا في حد ذاتها، وإنما وسيلة للحصول على المعلومات، للاستفادة منها في اتخاذ القرارات والحكم على نتائج العمليات وتقييم المركز المالي للمؤسسة".2
3. القوائم المالية من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة والتيمن خلالها ستتمكن من التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي،وما حققته المؤسسة من نتائج، فالمعايير IAS/ IFRS1 تبين الإطار العام لتقديم القوائم المالية وما يتطلبه محتوى كل وثيقة.[3]

من خلال هذه التعاريف يمكن القول أن القوائم المالية هي" عبارة عن النتائج التي يتم التوصل إليها من النظام المحاسبي وتمثل التقارير التي يتم إعدادها للأطراف المهتمة بنشاط المشروع والتي تشمل المالكين والدائنين والمستثمرين والهيئات الحكومية كدائرة الضرائب ودائرة مراقبة الشركات وكذلك المؤسسات المالية المقرضة وغيرهم".

---

[1]–سامي محمد الرقاد، **نظرية المحاسبة**، دار المسيرة للنشر، عمان – الأردن، الطبعة الأولى،2011، ص 94.

[2]–قسيمة ناصر، **دور المراجعة الداخلية في إضفاء المصداقية على القوائم المالية للمؤسسة دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة**، مذكرة ماستر في علوم التسيير تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2015، غير منشورة، ص36.

[3]–عبد الوهاب نصر علي، **القياس و الإفصاح المحاسبي**، الجزء الأول، الإسكندرية– مصر، بدون الطبعة، 2007، ص 10.

ثانيا: أهداف القوائم المالية.

يمكن تلخيص أهم أهداف القوائم المالية فيما يلي:[1]

1. الافصاح عن نتيجة النشاط الذي قامت به ال مؤسسة الاقتصادية خلال الدورة المالية (سواء كان النشاط جاريا أو عرضيا) والبنود التي تأثر في عملية تحديده؛
2. تتيح القائمة إمكانية حذف أو إلغاء بنود غير مهمة لمستخدمي القائمة؛
3. لا يطلب نصها الكثير من المهارات الفنية في المحاسبة وقواعد القيد والترحيل؛
4. المساعدة في عملية إجراء التحليل المالي من خلال العلاقات المترابطة بين العديد من البنود التي تحتويها وبصورة مفهومة وسهلة الاستخدام كن قبل المحلل المالي.

المطلب الثاني:خصائص القوائم المالية.

تجعل الخصائصالتي تتميز بها القوائم المالية المعلومات الواردة مفيدة لمستخدمي القوائم المالية وهي:

أولا: القابلية للفهم والملائمة.

1. **القابلية للفهم:** إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الظاهرة بالقوائم المالية هي قابليته للفهم المباشر من قبل المستخدمين الذين يملكون معارف أساسية في التسيير والمحاسبة والاقتصاد،وعلى كل حال فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية، إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.[2]
2. **الملائمة:** لكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يجب أن تكون مؤثرة في القرار، وتتأثر الملائمة بطبيعتها وبأهميتها النسبية، لكن هذا لا يعني إهمال العمليات الصغيرة على حساب العمليات الكبيرة لأنه لابد من إعطاء العمليات المالية والإفصاح عنها أهمية ودقة كبيرة في عمليات التسجيل والقياس مهما كان حجمها ونوعها، لكي تكون نتيجة النشاط معبرة عن الحقيقة، وتعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية.[3]

[1]– سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد، **قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك**، اتحاد المصار العربية، لبنان، بدون الطبعة، 2000، ص 28.

[2]– طارق عبد العال حمادة، **التقارير المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية– مصر، بدون طبعة، 2006، ص 88.

[3]–هيني فان جريوتج، ترجمة طارق عبد العال حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية،**معايير التقارير الدولية**، بدون الطبعة، 2006، ص06.

ثانيا:الموثوقية وقابلية المقارنة.

1. **الموثوقية:** تكون المعلومات صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء ويتفق فيها مستخدموها، وتمثل المعلومات بصدق، وتعرض نتائج المحاسبية عن العمليات، وأن تكون محايدة وخالية من التحيز، وتكون المعلومات في القوائم المالية صادقة إذا تم تحضيرها حسب المبادئ التي تحكمها. [1]
2. **قابلية المقارنة:** وتعني قابلية المقارنة إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترة أو فترات أخرى سابقة للمؤسسة ذاتها، وذلك لتقييم مركزها المالي وأدائها، كما يجب أن يكون بالإمكان مقارنة القوائم المالية المعدة للمؤسسة مع القوائم المالية لمؤسسات مماثلة مكن أجل تقييم مركزها وأدائها المالي.[2]

المطلب الثالث: أهمية القوائم المالية.

تعتبر القوائم المالية ذات أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة وتتجلى هذه الأهمية القوائم المالية في ثلاث نقاط يمكن تلخيصها كالتالي:[3]

أولا: أداة للاتصال.

مهمة القوائم المالية في هذا المجال هي"توصيل رسالة مفهومة وواضحة لمستعملي المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عليها"، فهي بذلك:

1. وسيلة اتصال بين المؤسسة والمستثمرين فيها ؛
2. وسيلة الربط بين المؤسسة والموردين، والعملاء، والبنوك...الخ؛
3. وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة والعمال والمحللين، والباحثين.

ثانيا: وسيلة في تقييم الأداء.

تساعد القوائم المالية في تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها،فتستعمل في الحكم على:

1. المركز المالي للمؤسسة؛
2. مدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة؛
3. كيفية استخدام موارد المؤسسة.

---

[1]– ساعد بوراوي، **الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري**، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي،2010، ص10.

[2]–طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، الدار الجامعية، الاسكندرية– مصر، بدون طبعة، 2003، ص82.

[3]–حسناء مشري، **دور وأهمية القوائم المالية في اتخاذ القرارات**، مذكرة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبة معمقة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2008، ص 67.

ثالثا: وسيلة في اتخاذ القرارات اللازمة.

في هذا الإطار تساعد القوائم المالية الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة حيث:

1. تستعمل في اتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل ؛
2. تستعمل من الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة مثل:الموردين، والعملاء، والبنوك في توجيه مستقبل علاقتهم معها.

يمكن تلخيص مجموعة من العناصر تمثل أهمية القوائم المالية:[1]

1. تقديم معلومات تساعد على تقييم قدرة الشركة على توليد التدفق النقدي حيث أن المؤسسة مستمرة في نشاطها وتقسم حياتها إلى فترات دورية لإعدادها؛
2. تقديم معلومات عن التدفقات النقدية؛
3. تقديم المعلومات اللازمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسيين التي تساعدهم على تقييم قدرة الشركة على توليد التدفقات النقدية؛
4. القياس الدوري لدخل المؤسسة؛
5. تقديم معلومات عن مصادر الأموال المتاحة للمؤسسة وكيفية استخدام هذه الأموال.

[1]–محمد مطر، **المحاسبة المالية**، دار حنين، عمان– الأردن، بدون طبعة، 1993، ص 577.

المبحث الثاني: أساسيات حول القوائم المالية.

من أجل تقديم إطار عام وشامل حول القوائم المالية سيتم التطرق في هذا المبحث إلى الأساسيات الخاصة بالقوائم المالية من خلال عرض مستخدمي القوائم المالية وأهم المبادئ والفروض القائمة عليها.

المطلب الأول: مستخدمي القوائم المالية

هناك عدة أطراف مستعملة للقوائم المالية ل لمؤسسة ترتب حسب أهميتها والاستعمال الداخلي في المؤسسة المعدّة لهذه القوائم نذكرهم كما يلي:[1]

أولا: الأطراف الداخلية.

وأهم هذه الأطراف: الإدارة والعاملين والموظفين:

1. **الإدارة:** تستفيد الإدارة بالتقارير، من أجل إخلاء مسؤوليتها أمام المساهمين أو ملاك المؤسسة، وكذلك للوفاء ببعض الالتزامات القانونية تجاه العديد من الجهات الحكومية.
2. **الموظفين والمجموعات الممثلة لهم:** تشمل هذه الفئة كلا من العاملين والموظفين والنقابات، والاتحادات العمالية المهنية التي تمثلهم، وغالبا ما يتركز اهتمامهم بالاطمئنان على استمرارهم بالوظيفة، كما يهتمون بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم مؤسستهم على توفير المكافآت ومنافع التقاعد وفرص توفير العمل، ولتحقيق ذلك يحتاجون إلى معلومات حول الأداء المالي والاقتصادي والقدرة على تحقيق تدفقات كافية والقدرة الربحية، والتوقعات المستقبلية خاصة ما يتعلق بشؤون العمل.

ثانيا: الأطراف الخارجية.

1. **المستثمرين الحاليون والمحتملون:** هم الفئة التي تستثمر مبالغ من أموالها في المؤسسة، لذا فهم بحاجة لمعلومات تدخل الطمأنينة في قلوبهم حول مخاطر الاستثمار في المؤسسة، وتشمل تلك المعلومات كل المعلومات الخاصة بموارد المؤسسة والالتزامات المرتبطة بها، والتغيرات فيها، وبمقدرتها على تحقيق إيرادات وتحويلها إلى ربحية بأدائها المالي ودرجة القدرة على السداد.

[1]- أحمد صلاح عطية، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، بدون طبعة، 2007، ص ص 5-8.

2. **المقرضون:** ويمثل المقرضون مصدر التمويل الخارجي للمؤسسة والذي يكون في الغالب طويل الأجل، وما يهمهم سواء كانوا حاليين أو محتملين هو الهيكل التمويلي للمؤسسة، ونسب المديونية ومدى الاعتماد على المتاجرة بأموال الغير كذلك قدرتها على دفع أقساط القروض في مواعيد استحقاقها وخدمة القروض أيضا.[1]
3. **الموردون والدائنون والتجاريون :** تعتبر هذه الفئة مصدر للتمويل والائتمان قصير الأجل،حيث يهتم هؤلاء بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما إذا كانت المبالغ المستخدمة لهم سوف تسدد في موعدها، وعلى عكس المقرضون فان الدائنون التجاريون يركزون اهتماماتهم على المؤسسة في الأجل القصير.

ثالثا: أطراف خارجية أخرى.

1. **الحكومة بأجهزتها المختلفة :** تهتم الجهات الحكومية بتوزيع المواد وبالتالي بأنشطة المؤسسات المختلفة، وتحتاج تلك الجهات إلى معلومات لاستخدامها في توجيه وتنظيم تلك الأنشطة ووضع السياسات الضرورية وكذلك كأساس للإحصاءات المتعلقة بالدخل القومي وما يماثلها، والتعرف على تكلفة الخدمات التي تقدمها المؤسسات وعدالة أسعار خدماتها.
2. **العملاء:** تعتبر مصدر من مصادر الوفاء باحتياجاتها من المواد والسلع أو الخدمات الخاصة إذا كانت تربطها به علاقة دائمة أو طويلة الأجل، بالإضافة إلى القدرة على تحقيق التدفقات النقدية الكافية، ومن هنا يحتاج العملاء إلى معلومات أساسية مماثلة لما يحتاجه المستخدمون الممولون.[2]
3. **الجمهور:** يسعى الجمهور للحصول على معلومات حول نجاح وازدهار المؤسسة لأنها قد تساهم بطريقة فعالة في تطوير الاقتصاد المحلي ،ويوجد مستخدمون آخرون كالمحليين الماليين والاقتصاديين والمستثمرين والسماسرة ومسؤولي البورصات والمحامين والسلطات الضريبية والهيئات التنظيمية والمشرعين والصحافة المالية ووكالات التقارير والنقابات العمالية وباحثي الأعمال وأساتذة الجامعات،ومهما توفرت القوائم المالية على المعلومات إلا أنها تبقى دائما عاجزة عن تغطية كافة حاجات هؤلاء المستخدمين لاختلاف حاجاتهم وتنوعها.

[1]– جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007** ، الإثراء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، ص 43.

[2]مرزاقة صالح، بوهرين فتيحة، **الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية** ، الملتقى الدولي حول الابداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة البليدة، ماي، 2010، ص90 .

المطلب الثاني: فرضيات إعداد القوائم المالية ومبادئها المحاسبية.

تم التطرق في هذا المطلب إلى فرضيات إعداد القوائم المالية ومبادئها المحاسبية من خلال الفروع التالية:

أولا: فرضيات إعداد القوائم المالية.

يعتمد معد القوائم المالية على فرضين أساسيين حتى يحقق الهدف من عمليته:[1]

1. **أساس الاستحقاق:** يجب على المؤسسة إعداد قوائمها المالية بموجب أساس الاستحقاق، ويتطلب هذا الأساس الاعتراف بالمصاريف التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أو لم يتم وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أو لم يتم، أي بغض النظر عن واقع الدفع أو القبض، وتطبيق أساس الاستحقاق يؤدي إلى تحقيق أهداف القوائم المالية المتمثلة في تقديم معلومات حول المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها خلال فترة معينة.
2. **مبدأ الاستمرارية:** يتم إعداد القوائم المالية على أساس مبدأ الاستمرارية، حيث يكون من المفروض أن المؤسسة ليس لها النية أو الحاجة لإنهاء نشاطها أو لخفضه بحسم كبير، وأنها ستستمر في أعمالها لمستقبل معروف، وفي حالة ظهور أحداث أو مؤشرات قبل إصدار القوائم المالية توحي بأن المؤسسة ستوقف نشاطها وتعلن إفلاسها في المستقبل القريب، لا تعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية ويجب ذكر في الملحق التفسيري كل الأساليب التي أدت إلى هذا القرار، وكذا الأساس الذي أعدت عليه القوائم المالية في غياب مبدأ الاستمرارية.

ثانيا: المبادئ المحاسبية الأساسية في إعداد القوائم المالية.

تعتبر القوائم المالية مخرجات النظام المحاسبي وتعرف على أنها الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للوحدة الاقتصادية.[2]

---

[1]– محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية – الجوانب النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، بدون طبعة، 2008، ص12.

[2]–فالتر ميجس وروبرت ميجس، ترجمة عبد الفتاح أبو المكارم، **المحاسبة المالية**، دار المريخ للنشر، الرياض– السعودية، بدون طبعة، 2007، ص43.

فالهدف الأساسي للكشوف المالية هو توفير المعلومات حول الوضعية المالية، وتدفقات الخزينة للمؤسسة وهذه المعلومات مفيدة لمجموعة واسعة من المستعملين [1]، والذين حددهم مجلس المعايير المحاسبية الدولية إلى مستثمرين حاليين ومستقبلين، العمال، المقرضين، الموردون والدائنين الآخرين، الدولة والهيئات العمومية التابعة لها إضافة إلى الجمهور.[2]

ومن خلال ذلك فرض النظام المحاسبي المالي مجموعة من القواعد والتعليمات التي يتعين على المؤسسات الأخذ بها أثناء إعداد وتقديم القوائم المالية [3]:

1. تنتج الاعتبارات التي يأخذ بها في الحسبان لإعداد وتقديم القوائم المالية عن الإطار التصوري لنظام المحاسبة،فالقوائم المالية تكون نتيجة إجراء معالجة للعديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتخليص والهيكلة، بحيث يتم جمع وتحليل وتفسير وتلخيص وهيكلة المعلومات من خلال عملية تجميع تعرض في القوائم المالية في شكل فصول ومجاميع. ويحدد مبدأ الأهمية البالغة، مدى اتساع عملية التجميع.
2. يتم ضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري المؤسسة، وتصدر خلال مهلة محددة بستة (6) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية،ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي تنشرها المؤسسة.
3. ويحدد بوضوح كل مكون من مكونات القوائم المالية ويتم تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة:
   - ✓ تسمية المؤسسة واسمها التجاري ورقم السجل التجاري للمؤسسة المقدمة للقوائم المالية؛
   - ✓ طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية أو حسابات مجمعة أو حسابات مركبة)؛
   - ✓ العملة التي تقدم بها القوائم المالية.

إضافة إلى معلومات أخرى تسمح بتبيان هوية الكيان وهي:

- ✓ عنوان مقر المؤسسة، شكلها القانوني ومكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المنجزة؛
- ✓ اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي تلحق به المؤسسة عند الانقضاء، ومعدل عدد المستخدمين في نهاية الفترة؛
- ✓ إن المعلومات التي توفرها الكشوف المالية تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة ذلك أن كل فصل من فصول الميزانية، جدول النتائج، جدول سيولة الأموال يتضمن المبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة إضافة إلى اشتمال الملاحق على معلومات ذات صيغة مقارنة في شكل سردي ورقمي ووصفي؛

[1] -Odile Barbe Doudou, LaureneDideleet**, Maitrise les IFRS**, 2ème édition, groupe revue Fiduciaire, Paris France, 2008, p 562.

[2] -Bernard Raffournier, **Les normes comptable internationales(ifrs),** 4èmeedition, economica, paris, France ,2010, P:15.

[3] – القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008،والمحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات، ص ص: 22،23.

- ✓ إذا حدث بعد تغيير لطريقة التقييم أو العرض، أن أحد الفصول المرقمة للقوائم المالية لا يمكن مقارنته بفصل السنة الماضية، فلا بد من تكييف مبالغ السنة المنقضية لجعل عملية المقارنة أمر ممكن، أما في حالة تعذر إجراء مقارنة بسب اختلاف المدة أو لأي سبب أخر، فانه يجب توضيح إعادة ترتيب وتغيير المعلومات التي تجري على السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة في الملحق.

المطلب الثالث: جودة القوائم المالية.

تم التطرق في هذا المطلب إلى جودة القوائم المالية والعوامل المؤثرة فيها.

أولا: تعريف جودة القوائم المالية.

1. طبقا لتعريف منظمة AICPA (Certified Public Accounting International Accountant) ترى أن الجودة هي مدى القدرة على استخدام المعلومات في مجال التنبؤ، ومدى ملائمة المعلومات للهدف من الحصول عليها، فالجودة هي الوجه الشفاف للقوائم المالية والذي يعكس طبيعة المؤسسة.[1]
2. تعتبر الجودة في هذا المجال أحد مكونات التنظيم الإداري الذي يختص بتجميع، وتبويب، ومعالجة تحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية وإدارة المؤسسة، وعليه فإن النظام المحاسبي يعتبر أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية.[2]
3. كما تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص والقواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، وعادة ما تكون هذه الخصائص ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد القوائم المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.[3]

---

[1]– مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد 02، المجلد 46، 2009، ص 27.

[2]– ماجد اسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة ا لتقارير المالية – دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، عمادة الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص 54.

[3]– هوام جمعة، لعشوري نوال، **مداخلة بعنوان: دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة – واقع، رهانات وآفاق)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، يومي 7–8 ديسمبر 2010، ص 12.

من خلال ماسبق يمكن القول أن جودة القوائم المالية هي: " الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد القوائم المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية".

ثانيا: العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية.

تعتبر جودة القوائم المالية الهدف الرئيسي الذي تسعى المؤسسات لتحقيقه، لكن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في عملية إنتاج المعلومات وتوصيلها وتوفير مقومات النظام المحاسبي يمكن بيانها فيما يلي:[1]

1. **المقومات المادية:** وتتضمن جميع المكونات المادية مثل الأدوات والأجهزة المحاسبية اليدوية والآلية التي يتم استخدامها في إنتاج المعلومات المحاسبية؛
2. **المقومات البشرية:** وتتمثل في مجموعة الأشخاص القائمين على تشغيل النظام المحاسبي والعاملين فيه؛
3. **المقومات المالية:** وتشمل كافة الأموال المتاحة للنظام والتي يستخدمها للقيام بمهامه ووظائفه؛
4. **قاعدة بيانات :** وتحتوي على مجموعة من الإجراءات التطبيقية والبيانات الضرورية اللازمة لتشغيل النظام وتحقيق أهدافه.

[1]– بن عيشي عمار، عمري سامي، **تطبيق قواعد الحوكمة واثره ا على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية – دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية– حالة ولاية بسكرة** ، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة –واقع– رهانات– وآفاق)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، يوم 7–8 ديسمبر 2010، ص 9.

خلاصة:

في ظل المتغيرات الجديدة في الاقتصاد الوطني والتي تشهد المنافسة الحرة وتقر آليات السوق، أصبح من الضروري اعتماد تدقيق الحسابات كمهنة ضرورية لمتطلبات المرحلة، والوقوف على أهم معالم أساسها النظري، حيث تم من خلال دراستنا لهذا الفصل التعرف بصورة مفصلة على الإطار ال عام للقوائم المالية من خلال عرض القوائم المالية والمتمثلة في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وكذا جودة القوائم المالية التي تعكس الصورة الشفافة للقوائم المالية، بالإضافة إلى تدفقات الخزينة وقائمة تغيرات الأموال الخاصة، والإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

تمهيد:

تعتبر مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاته الرياض سيدي بلعباس– وكالة أدرار، من بين المؤسسات التي تلعب دور كبير من أجل التنمية الاقتصادية، وقد أنشأت من أجل فك العزلة عن المناطق النائية وتوفير منتجات المؤسسة إلى أبعد نقطة في التراب الوطني.

وقصد التعرف على المؤسسة محل الدراسة والتعرف على مخزوناتها وكيفية تأثير تدقيق المخزونات على جودة قوائمها، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الرياض سيدي بلعباس ووكالة أدرار.

المبحث الثاني: دراسة مخزون وكالة أدرار.

المبحث الثالث: تدقيق المخزونات وتأثيرها على جودة القوائم المالية لوكالة أدرار.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة الرياض سيدي بلعباس والوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار.

ارتأينا من خلال هذا المبحث القيام بتقديم مؤسسة الرياض من خلال التعريف بالمؤسسة وكذا التعريف بالوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار وذكر مهامها وأهدافها، بالإضافة إلى شرح هيكلها التنظيمي ، باعتبارها أهم الوكالات بالجنوب الجزائري نظراً لكون القاطنين بهذه المنطقة مستهلكين بكميات كبيرة للمنتجات التي توزعها الوكالة، وهي تابعة للمديرية بشار مطاحن الساورة.

المطلب الأول: تعريف مؤسسة الرياض والوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار.

تعتبر مؤسسة الرياض سيدي بلعباس، مؤسسة جهوية، تشرف على الوكالات والفروع المتواجدة بالغرب والجنوب الجزائري، من بينها الوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار، وهو ما تم التطرق إليه من خلال هذا المطلب، وذلك بتقديم تعريف للمؤسسة الرياض والوكالة التابعة لها بأدرار.

أولا: التعريف بمؤسسة الرياض.

تعتبر مؤسسة الصناعات الغذائية للحبوب ومشتقاتها مؤسسة وطنية ذات طابع صناعي، تجاري، مهمتها الأساسية هي إنتاج مواد غذائية مختلفة من أهمها: السميد والدقيق، ثم تقوم بعد ذلك بتوزيعها، ليتم بيعها على مستوى مراكز ونقاط البيع التابعة لها، وقد عرفت عدة تحولات إذ كان يطلق عليها: "المؤسسة الوطنية للأسمدة والدقيق والعجين الغذائي والكسكسي" (ENSEMPC) التي تم إنشاؤها بالمرسوم الوزاري رقم 89/65 المؤرخ في 25 مارس1965، وفي سنة 1982 وبمقتضى المرسوم الوزاري رقم 379/82 المؤرخ في 27 نوفمبر 1982 تم إعادة هيكلة مؤسسة (ENSEMPC) إلى مؤسسة الرياض، حيث تم تقسيم هذه الأخيرة إلى خمس مؤسسات جهوية هي مؤسسة الرياض الجزائر، مؤسسة الرياض قسنطينة، مؤسسة الرياض سيدي بلعباس، مؤسسة الرياض سطيف.[1]

ثانيا: التعريف بالوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار.

تعد الوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار(الرياض) وكالة تابعة لمديرية بشار مطاحن الساورة، حيث تعمل تحت وصايتها، وهي ذات طابع تجاري تقوم بتوزيع السميد والدقيق على مستوى مراكز ونقاط البيع. يقع مقرها في ولاية أدرار، يتربع على مساحة قدرها 4288م^2 بحي 20 أوت– أدرار، وتم إنشاءها منذ 1976 بمرسوم إنشاء رقم 78/76 وقد كانت تابعة لمؤسسة (ENCEMPACK)،

[1]- مقابلة مع رئيس مصلحة التوزيع، بالوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار، بتاريخ 17 يناير 2017.

إلا أنه بعد هيكلة هذه الأخيرة سنة 1982، أصبحت تابعة لمؤسسة (ERID S.B.A) وفي سنة 1998 تم دمجها إلى مديرية بشار.[1]

المطلب الثاني: مهام وأهداف مؤسسة الرياض وكالة أدرار.

خصص هذا المطلب للتحديد المهام والأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها وهذا ما سيتم توضيحه من خلال ما يلي:

أولا: مهام مؤسسة الرياض وكالة بأدرار.

تؤدي الوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار أدوار مهمة وتتمثل في:[2]

1. السهر على التوزيع الجيد للمواد على تراب الولاية وحسب احتياجات المستهلكين؛
2. تزويد الولاية بالسميد والدقيق بمختلف الأنواع والأوزان وكذا النخالة الموجهة للأنعام؛
3. التنسيق بين مختلف مراكز ونقاط البيع، وتزويدها باحتياجاتها حسب الطلب؛
4. إيصال المواد إلى المستهلكين وذلك عن طريق مراكز ونقاط البيع أو عن طريق تجار الجملة أو تجار التجزئة والمتعاملين مع الوكالة؛
5. فك العزلة عن المناطق النائية والبعيدة وذلك بتوفير المواد المنتجة وضمان وصولها في الوقت المناسب إلى أبعد نقطة في الولاية مثل برج باجي مختار وتمياوين؛
6. تقوم الوكالة بالاحتفاظ بالمخزون المناسب وتحقيق التوازن بين المستودعات في حالة الوفرة أو الندرة.

ثانيا: أهداف الوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار.

إن الهدف الأساسي للوكالة هو توزيع المادتين الاستهلاكيتين (السميد، الدقيق)، بالإضافة إلى:

- السهر من أجل تحقيق أقصى الأربح بأقل التكاليف؛
- خلق مناصب شغل جديدة وهذا من أجل امتصاص البطالة؛
- ضمان الاستمرار في العمل؛
- توفير متطلبات المستهلك بصفة خاصة والمنطقة بصفة عامة في الوقت المناسب وبأحسن خدمات البيع؛
- ربط العلاقات بأكبر عدد من المتعاملين الاقتصاديين وأكبر عدد من المستهلكين؛
- تسعى المؤسسة(الوكالة) للمتاجرة في مواد أخرى لا تنتج على مستوى المؤسسة الأم كالزيت، الصابون..الخ، وهذا لكون المؤسسة تملك سجلا تجاريا خاص بها.

[1]- مقابلة مع رئيس مصلحة التوزيع، بالوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار، بتاريخ 2017/01/17.
[2]- مقابلة مع رئيس مصلحة التوزيع، بالوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار، بتاريخ 2017/11/17.

المطلب الثالث: شرح الهيكل التنظيمي للوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار.

يعتبر الهيكل التنظيمي الوسيلة التنظيمية للمؤسسة مهمته تنظيم العمل داخل المؤسسة، وبالتالي فهو يساعد على توفير المعلومات ومعالجة المشاكل واتخاذ القرارات، ورغم بساطة هذا الهيكل إلا أن الوكالة استطاعت أن تنتهج نهج مثيلاتها من الوكالات والمديريات وأن تحقق أكبر النتائج والأرباح، و يتكون الهيكل التنظيمي للوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار من رئيس الوكالة، والأمانة، بالإضافة إلى أربعة مصالح أساسية وهي: مصلحة الموارد البشرية، مصلحة المحاسبة، مصلحة التوزيع، مصلحة النقل.

ويمكن تقديم شرح لهذا الهيكل التنظيمي كما يلي:[1]

1. **رئيس الوكالة:** هو الهيأة العليا في الوكالة له السلطة المباشرة علة مختلف أقسامها والإشراف على جميع المصالح، وهو الذي يمثل المؤسسة في المحيط الخارجي، كما يعمل جاهدا على التنسيق بين مختلف المصالح، والسهر على تطبيق القوانين الصادرة من المؤسسة.
2. **الأمانة:** ومهمتها الإشراف على سير العمليات الداخلية بالمؤسسة، وتعمل على صلة مباشرة مع المدير وتحت وصايته كما تستقبل البريد.
3. **مصلحة الموارد البشرية:** تهتم بالأمور المتعلقة بالمستخدمين، سواء من حيث التوظيف، التوجيه، تسيير الأجور، وتتكون هذه المصلحة بدورها من:[2]

- **رئيس مصلحة الموارد البشرية:** يعتبر المحرك الأساسي للمصلحة ، والعنصر الفاعل لنشاطها، وتقتضي مهمته في وضع العامل المناسب في المكان المناسب للتحقيق أفضل أداء والتوفيق بين المصالح والأفراد لتحقيق أفضل الإنجازات؛
- **فرع المستخدمين:** تتمثل المهمة الأساسية له في التكفل بالمستخدمين اجتماعيا حيث تقوم بتتبع ملفات العمال من وقت دخولهم إلى غاية خروجهم أو إحالتهم على التقاعد، ومتابعة حضورهم وغياباتهم ومنح العطل وكذا تسليم شهادات العمل وشهادات وظيفية؛
- **فرع الوسائل العامة:** يقوم بتوفير جميع الوسائل التي تساعد على سيرورة العمل داخل المصلحة من أدوات وتجهيزات مكتبية، كالأقلام، الآلات الحسابية وأوراق .. .الخ، وكذلك أدوات الصيانة لوسائل النقل؛
- **فرع الأجور:** إن فرع الأجور هو الذي يتكفل بمهمة تسيير أجور المستخدمين، بحيث يقوم بحساب أجور العمال.

[1]- مقابلة مع رئيس مصلحة التوزيع، بالوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار، بتاريخ 2017/01/19.
[2]- مقابلة مع رئيس مصلحة التوزيع، بالوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار، بتاريخ 2017/01/22.

4. **مصلحة التوزيع:** تعتبر أهم مصلحة في الوكالة، حيث تسهر على جلب السلع من المراكز الإنتاجية، ثم توزع على مراكز التوزيع ونقاط البيع ليتم بيعها مباشرة إلى المستهلك النهائي وتجار الجملة والتجزئة، وتقسم هذه المصلحة إلى:[1]

- **رئيس مصلحة التوزيع:** يقوم بالإشراف العام والكلي على العمل داخل مصلحته، ونظرا للدور الذي تلعبه هذه المصلحة فهو يقوم بإصدار الأوامر، الاتصال بالوحدات الإنتاجية وتوجيه المواد إلى مراكز التوزيع ونقاط البيع؛
- **فرع البرمجة:** يقوم باتصالات يومية مع مختلف مراكز التوزيع ونقاط البيع للوكالة وهذا لمعرفة الكميات المباعة يوميا، وبالتالي حالة المخزون اليومي، وعلى غرار هذه المعلومات يقوم ببرمجة توزيع المواد حسب احتياجات كل مركز توزيع ، أو نقطة بيع، كما يقوم بتقدير الكميات التي سيتم توريدها من الوحدات الإنتاجية التابعة للمؤسسة الرياض سيدي بلعباس، أو من وحدات إنتاجية أخرى؛
- **فرع البيع:** ويقوم بمراقبة الكميات المباعة ومتابعتها، والحرص على تطبيق الأسعار الحالية المحددة من قبل الإدارة العليا، وهذا حسب نوع السلعة المباعة ونوع الزبون.

وعلى العموم فإن مصلحة التوزيع تقوم بثلاث عمليات أساسية وهي كما يلي:

- **التموين:** من أجل ضمان استمرار العملية البيعية، فإن مصلحة التوزيع تسهر على ضمان التوريد والتموين المنتظم للسلع حيث تقوم بإرسال وثيقة الطلبية إلى الوحدات الانتاجية والتي تحمل في محتواها نوع وطبيعة السلعة، أجل الاستلام وكذلك المستفيد، وفي حالة استلام البضاعة يتم تحرير وصل الاستلام؛
- **التخزين:** نظرا للصعوبة مطابقة أوقات وكميات استلام البضاعة من الوحدات الإنتاجية مع أوقات وكميات البيع، مما دفع بالوكالة إلى تخزين السلع للفترات معينة حتى يتم بيعها لاحقا؛
- **البيع:** إن عملية البيع تعتبر النشاط الأساسي للوكالة، فهي تتعامل مع العديد من الزبائن، وتختلف طريقة التعامل مع الزبائن حسب طبيعة كل زبون، ومن بين المتعاملين: الخبازين والمستهلكين، الجماعات المحلية، المؤسسات الوطنية، تجار الجملة، تجار التجزئة.

5. **مصلحة المحاسبة:** تعتبر من أهم المصالح في المؤسسة لذا فهي تهتم بمختلف العمليات المالية على مستوى الوكالة، كالبيع والشراء، التحويلات المالية، تصفية رواتب العمال، متابعة حركة المخزون من حيث قيمته المالية، وهي تتفرع كالآتي:[2]

- **رئيس مصلحة المحاسبة:** إن الوظيفة الأساسية للمسؤول عن المصلحة هي السهر على تسديد الفواتير، المتابعة اليومية لمختلف الإيرادات والمصاريف، تحصيل الديون، دفع تكاليف الإيجار؛

[1]- مقابلة مع رئيس مصلحة التوزيع، بالوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار، بتاريخ 2017/01/19.
[2]- مقابلة مع رئيس مصلحة التوزيع، بالوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار، بتاريخ 2017/01/23.

- **فرع المحاسبة:** يقوم بتسجيل جميع الفواتير الشهرية، في سجل خاص، وجرد الحسابات وتجميعها، إعداد القوائم المحاسبية، وحساب النتائج المحققة خلال السنة، ويقوم هذا الفرع بعمله وفقا للنظام المحاسبي الجديد (scf)؛
- **فرع البيع: على مستوى هذا الفرع تتم مراقبة فواتير البيع الخاصة لكل زبون، مراقبة المبيعات وتسجيلها في يوميات المبيعات؛**
- **فرع جرد المواد: يقوم المكلف بهذا الفرع بمراقبة الحسابات شهريا، مراقبة المخزون الفعلي** ومقارنته بما هو في الأوراق المحاسبية، مراقبة حسابات المواد المحمولة بين المستودعات.

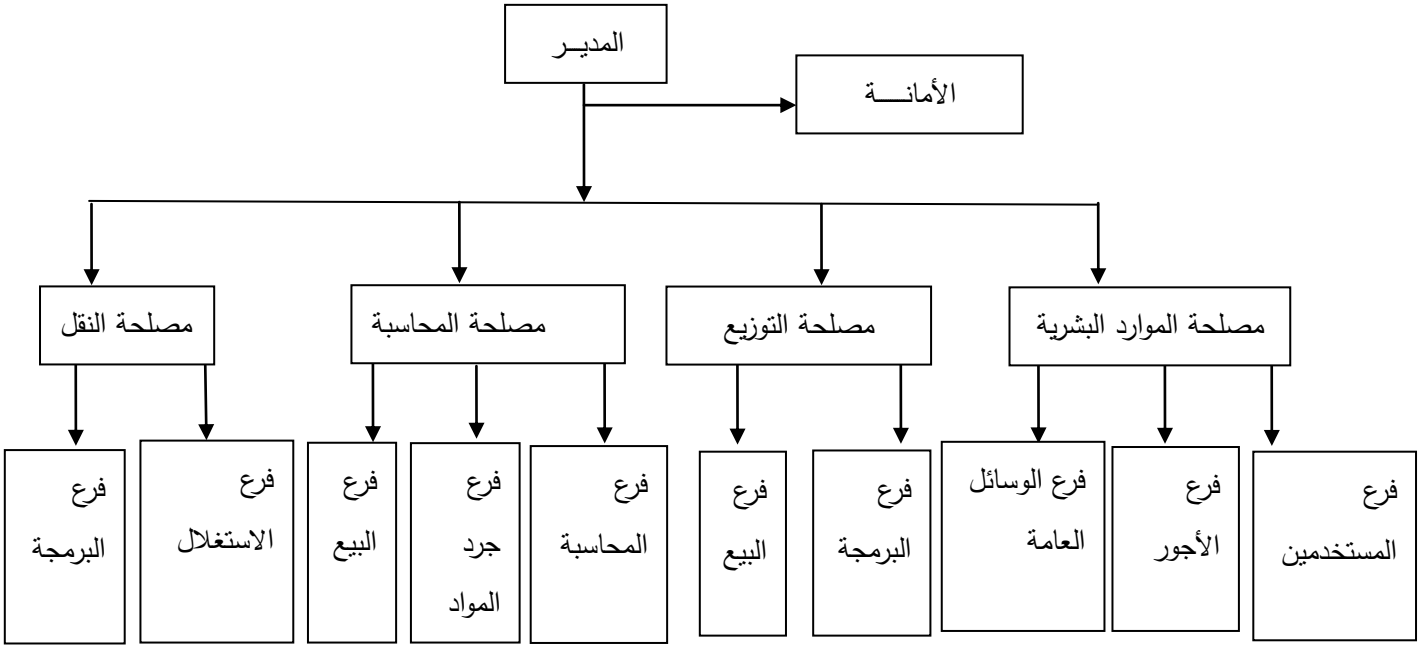
6. **مصلحة النقل:** تلعب دورا أساسيا في تزويد الوكالة بكافة احتياجاتها من السلع، ثم توزيعها على مختلف مراكز التوزيع ونقاط البيع، للضمان وصول السلع للمكان المناسب في الوقت المناسب: وتقسم مصلحة النقل إلى:[1]

- رئيس مصلحة النقل: مهمته الأساسية الإشراف على العمل داخل المصلحة، والسهر على توفير وسائل النقل الخاصة بالوكالة؛
- فرع الاستغلال: يقوم بإعداد تقارير شهرية يوضح فيها نشاط المصلحة وطريقة عملها ولتوضيح العمل تعتمد على وثائق من بينها (وثائق تخص الحالة الشهرية بمعرفة الحمولة والمسافة وتكاليف النقل، وثائق تخص مصاريف العتاد، وثائق تبين عدد الشاحنات المعطلة، وثائق لإيجار الشاحنات الخاصة من طرف المؤسسة)؛
- فرع البرمجة: يقوم المكلف بإعداد برنامج يظهر فيه التنقلات اليومية للسلع من الوحدات الإنتاجية إلى مراكز التوزيع ونقاط البيع، أو بين مراكز التوزيع ونقاط البيع في حد ذاتها، وعلى غرار هذه المعطيات يقوم ببرمجة وسيلة النقل التي ستكلف لنقل هذه المواد وتعيين وجهتها.

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي للوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار:

[1]- مقابلة مع رئيس مصلحة التوزيع بتاريخ 2017/01/23.

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي للوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار.



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الوكالة.

المبحث الثاني: دراسة مخزون مؤسسة الرياض وكالة أدرار.

يتمثل نشاط الوكالة في التوزيع مما يوجب عليها التخزين للفترات قصيرة نظرا للطبيعة السلع وعملها الذي يقتصر على التوريد والبيع، حيث تستعمل مراكز ونقاط البيع في تسيير المواد، وقد تم التطرق في هذا المبحث للتعرف على المخزونات الموجودة بالمؤسسة، وطريقة تقييمها وجردها، بالإضافة إلى المشاكل التي تعاني منها مخازن المؤسسة.

المطلب الأول: المخزونات وأنواعها بمؤسسة الرياض وكالة أدرار.

تمثل المخزونات الجانب الأيمن من الميزانية وهي أهم جانب، لهذا تم التطرق في هذا المطلب للتعرف على مخزونات المؤسسة ومصادر توريدها.

أولا: تعريف المخزونات.

كما تم تعريفها في الفصل الأول ووفق النظام المحاسبي والمالي الجزائري الجديد تمثل المخزونات أصولا تمتلكها المؤسسة قيد الإنتاج، وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري، بالإضافة إلى أنها مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات .

ثانيا: أنواع المخزونات وتصنيفاتها بالوكالة.

وتتمثل المخزونات الموجودة بالمؤسسة في: [1]

الشكل رقم 04: أنواع المخزونات

أنواع المخزونـــــات	
رقم الحساب	النوع
301	مخزون بضاعة السميد
302	مخزون بضاعة الدقيق
300	كل مخزونات البضائع
310	المادة الأولية (قمح لين)
311	المادة الأولية (قمح صلب)

[1]- مقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة بمؤسسة الرياض سيدي بلعباس بشار، بتاريخ2017/03/06.

321	المواد القابلة للاستهلاك
322	اللوازم القابلة للاستهلاك
326	الأغلفة
351	المنتجات الوسيطة
355	المنتجات المصنعة
358	النفايات
36	المخزونات المأتية من الثتبيتات
37	المخزون في الخارج

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف مؤسسة الرياض سيدي بلعباس.

أما المخزونات التي تحتفظ بها المؤسسة هي:[1]

- الدقيق بالأوزان: 25 كلغ، 50 كلغ من النوع العادي؛
- السميد بالأوزان: 10 كلغ، 25 كلغ بالأنواع: ممتاز، عادي الصنف الأول، عادي الصنف الثاني؛
- النخالة: 50 كلغ والموجهة للأنعام.

المطلب الثاني: جرد وتقييم المخزونات.

يتم جرد وتقييم المخزونات من أجل المحافظة عليها وضمان سيرها الحسن، كما أن اعتماد طريقة من طرق تقييم المخزونات يؤثر على حساب النتيجة والمخزونات النهائية للمؤسسة ، وسيتم التطرق من خلال هذا المطلب للتعرف على الطريقة المتبعة في تقييم وجرد مخزونات المؤسسة .

أولا: طرق تقييم المخزونات.

من خلال دراستنا للوكالة تبين لنا أنها تعتمد في تقييم مخزوناتها على طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا، بالرغم من أن معايير المحاسبة الدولية قامت بإلغاء هذه الطريقة إلا أن الوكالة مازلت تعتمد هذه الطريقة لأن التخزين في مخازنها يكون للفترة قصيرة،

بحيث يتم توزيع المنتجات عبر نقاط البيع إلى المستهلكين والتجار والخبازين، و يتم اللجوء إلى سعر الكمية التي دخلت قبلها، وإذا دخلت كمية جديدة يبدأ بتطبيق سعرها في الإخراج الموالي .

[1]- مقابلة مع رئيس مصلحة التوزيع، بالوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار، بتاريخ09/ 03/2017.

والمثال التالي يوضح طريقة تقييم المخزونات بالوكالة محل الدراسة.

في 2017 قامت وكالة أدرار التابعة لمؤسسة الرياض بشار المؤسسة بالعمليات التالية:

- في 01 مارس كانت كمية مخزون أول مدة 460 قنطار من السميد الممتاز وزن 25 كلغ، بمبلغ إجمالي 2.660.000.00.
- في 15 مارس 2017 قامت بإدخال 300 قنطار من السميد الممتاز وزن 25 كلغ بملغ إجمالي 1.050.000.00.
- في18 مارس 2017 قامت بإدخال 300 قنطار من السميد الممتاز وزن 25 كلغ بملغ إجمالي 1.800.000.00.
- في 28 مارس قامت بإخراج 760 قنطار من السميد الممتاز وزن 25 كلغ بمبلغ إجمالي 760.000.00.

والجدول رقم 07 يوضح طريقة تقييم المخزونات باتباع طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا لأكياس السميد النوع الممتاز وزن 25كلغ.

التاريخ	البيان	الإدخالات			الاخراجات			المخزون المتبقي		
		الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
2017/03/01	مخزون أول الشهر	460	3500	2660000				460	3500	2660000
2017/03/17	شراء سميد ممتاز 25 كلغ	300	3500	1050000				460 300	3500 3500	2660000 1050000
2017/03/28	شراء سميد ممتاز 25 كلغ							760	3500	3710000
المجموع										

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الوكالة.

ثانيا: جرد المخزونات.

كما تم تعريفه في الفصل الأول على أنه مراجعة الكميات المخزونة من الأصناف المختلفة والتي تتم بطريقة منتظمة أو على فترات بهدف حصر المواد وتبيان النتائج، ويقسم الجرد إلى عدة أنواع حسب مطابقة الأرصدة وتوقيت إجراؤه والجرد المطبق حاليا في الوكالة هو الجرد الفعلي أو الدفتري للمواد وبشكل دوري وثابت، أي كل ستة أشهر يتم تعيين أفراد أي لجنة مختصين، يقومون بعملية العد والتأكد من المخزونات الموجودة بالمخزن وحصر النتائج وتسجيلاها في سجلات وتقارير خاصة (الملحق رقم 01).[1]

المطلب الثالث: مصادر التوريد والمشاكل التي تعاني منها مخازن المؤسسة.

أولا: مصادر التوريد.

يقوم فرع مطاحن بشار بعملية شراء السلع المطلوبة التي لا توجد على مستوى الفرع من الوحدات التابعة للمؤسسة الرياض سيدي بلعباس من أجل تلبية احتياجات الوكالة من السلع، وفق الشروط الموجودة في طلبية البضاعة التي تحمل جميع المعلومات الخاصة بالسلع(الكمية، القيمة، تاريخ الشحن).

وبعد معاينة فرع مطاحن بشار لهذه الطلبيات أي الموافقة على التموين بالسلع، يتم شحن هذه السلع في شاحنة تابعة لفرع مطاحن بشار إلى وكالة أدرار، وبعد وصول البضاعة المطلوبة، تقوم الوكالة بإدخالها إلى المخازن حيث تقوم بتخزينها بغرض بيعها.

ثانيا: المشاكل التي تعاني منها الوكالة.

- نقص في استيراد السلع في الزمان والمكان المناسب وهذا ما أنجز عنه سوء التسيير؛
- صغر مخازن ومستودعات الوكالة وعدم تطبيقها للطرق الحديثة في ترتيب وتنظيم المخزون كالتصنيف والتوصيف؛
- نقص أجهزة الإعلام الآلي بالمخازن والتي توفر أفضل طريقة لتوزيع المنتجات والاقتصاد في الوقت.
- عدم تطابق الكميات المرسلة من مديرية بشار مع الكميات التي ترد إلى الوكالة بأدرار، وهذا نتيجة لعدم احترام العمال لمقاييس التعبئة عل مستوى مديرية بشار مما ينتج عليه الفروقات الجردية (الملحق رقم 02).

[1]- مقابلة مع رئيس مصلحة التوزيع، بوكالة أدرار، يوم 2017/03/13.

المبحث الثالث: تدقيق المخزونات وأثرها على جودة القوائم المالية.

تعتبر المخزونات من أهم أصول المؤسسة، باعتبار الحركة الكثيرة والمستمرة لعناصرها، ونظرا لما تكتسيه من أهمية، وجب على المدقق أن يولي عناية أثناء قيامه بفحص المخزونات وذلك لما لها من تأثير على سلامة وصحة القوائم المالية.

وقد تم التطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب تم التطرق فيها إلى إجراءات تدقيق المخزونات والرقابة الداخلية على المخزونات، وكذا تأثير تدقيق المخزونات على جودة القوائم المالية.

المطلب الأول: إجراءات الرقابة الداخلية على مخزونات الوكالة.

من الضروري القيام بعملية الرقابة الداخلية على المخزونات، وهذا لأهميتها في عملية التدقيق، فهي تعتبر أهم محدد لنوعية التدقيق المتبناة ولحجم المفردات المراد اختبارها.

أولا: الرقابة الداخلية على مخزونات الوكالة وتقييمها.

ويتم مراقبة المخزون في الوكالة من خلال مراقبة مستوياته بشكل يومي على مستوى جميع مراكز بيع ونقاط البيع لديها، بحيث لا يصل المخزون إلى حد النفاذ من خلال تحديد مستويات المخزون الأعلى ومستوى إعادة الطلب ومستوى مخزون الأمان مثال: إن استهلاك اليومي للولاية من الحبوب يقدر ب 500 قنطار، إذ أنه على الوكالة توفير هذه الكمية من المخزون.

ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية للوكالة.

تم التطرق إلى طريقة الاستقصاء من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية للوكالة عن طريق الأسئلة كونها تقربنا من الموضوع أكثر، وتشمل هذه الطريقة على قائمة من الأسئلة النموذجية بغية تحقيق الأهداف التالية:

-المخزونات تخضع لمراقبة محاسبية دورية؛

-كل المخزونات معروفة ومحفوظة؛

-كل أسعار تكاليف الإنتاج مسجلة في قيم المخزونات؛

-المخزونات مقيمة بشكل سليم.

وللوقف على مدى توفر هذه الأهداف ينبغي تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات عن طريق الشروط المثالية المتضمنة في الجداول التالية:[1]

إذ أن كل إجابة بنعم تمثل نقطة قوة للمؤسسة وكل إجابة بلا تمثل نقطة ضعف للمؤسسة ومن خلال الإجابات تم التوصل إلى: (الملحق رقم 03)

1. ظهور نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية أي التطبيق الفعلي والحقيقي لإجراءات الرقابة الداخلية في إجراء عملية التدقيق ؛

[1]- مقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة بمؤسسة الرياض بشار، بتاريخ 27 /2017/03.

2. ظهور نقاط الضعف ينتج عن احتمال وجود مخاطر ممكنة تعمل على تخفيض المخاطر الكامنة إلى مستوى مقبول، كما أنه يجب على المدقق أن يأخذ نقاض الضعف المحددة بعين الاعتبار مباشرة كما هي عند استعماله النهائي لنتائج تقييم الرقابة الداخلية في إجراء عملية التدقيق.

3. من خلال نقاط القوة والضعف تم التأكيد على عدم اقتصار استعمال أسلوب قوائم الاستقصاء لتقييم الرقابة الداخلية، أي التقييم لا يقتصر على استعمال القوائم فقط، وهذا راجع إلى أن قوائم الاستقصاء لا تؤدي إلى فهم حقيقي للإجراءات، كما أن هذه القوائم لا تبين أهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية، وهذا ما تم ملاحظته من خلال تقييم المخزونات التي قمنا بها.

المطلب الثاني: إجراءات تدقيق المخزونات.

ترتبط إجراءات تدقيق المخزونات بالأهداف التي تسعى لتحقيقها، وقد تم التطرق من خلال هذا المطلب للتعرف على هذه الإجراءات.

تتمثل إجراءات تدقيق المخزونات في ما يلي: [1]

أولا: إجراءات التحقق من كمية المخزون الموجود.

يقوم ممثلي المدقق بحضور عملية الجرد التي تقوم بها المؤسسة والمسؤولين فيها، وملاحظة كفاية الإجراءات المستخدمة وفعاليتها للقيام بتلك العملية ويقوم المدقق بالتحقق من أن المخزون المسجل في البطاقات موجود فعلا باختيار عينة عشوائية مثل الدقيق عادي 50 كلغ، والسميد ممتاز 25 كلغ، وملاحظة ما إذا كان هناك تحركات للمخزون خلال القيام بالجرد (الملحق رقم 4-1، 4-2، 05).

ثانيا: إجراءات التحقق من الاكتمال والدقة.

يتم التحقق من أن الدقيق والسميد ملكا للمؤسسة انطلاقا من فواتير الشراء ، أوامر الطلبية، بالإضافة إلى التحقق من اكتمال معالجة جميع بنود المخزون الخاصة بالدقيق والسميد، بالإضافة إلى القيام بعمليات الحساب وإعادة الحساب لها، ومقارنتها مع سجلات المخازن.

ثالثا: إجراءات التحقق من التسجيل المحاسبي والفاصل الزمني.

يقوم المدقق بالتحقق من التسجيل المحاسبي للدقيق والسميد وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد للمواد وذلك بالتأكد من فواتير الشراء والاستلام، وكذا التأكد من أنه قد تم تسجيلها محاسبيا في يومية المؤسسة في الوقت المناسب (الملحق رقم 06).

[1]- مقابلة مع رئيس مصلحة التوزيع، الوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار، بتاريخ 03/21 /2017.

رابعا: إجراءات التحقق من القيمة القابلة للتحقيق والحقوق.

يعمل المدقق على التحقق من الثبات في تقييم مخزون الدقيق والسميد وتسعيره بالإضافة إلى استبعاد عناصر المخزون المتقادم أو الذي لا يتم استخدامه أو الإشارة إليه، كما يتم التحقق من حق المؤسسة على مخزون الدقيق والسميد المسجل في البطاقات بحيث يقوم ب:

1 -إجراء اختبار للمخزون المتقادم من الدقيق والسميد عن طريق الاستفسار من العاملين بالإدارة، والانتباه إلى العناصر التي يوجد بها ضرر، أو يكون عليها غبار، أو التي تتواجد في أماكن غير مناسبة؛

2 -الاستفسار عن بضاعة الأمانة أو المخزون الذي يخص مستهلكين ويوجد بالمخزن الخاص بالشركة؛

3 -الانتباه للمخزون الذي يوضع في جانب خاص، وتكتب عليه علامة تشير إلى عدم امتلاك هذا المخزون.[1]

وإضافة إلى هذه الإجراءات التفصيلية يجب أن يسير المراجع في كافة المناطق التي تم إيداع المخزون فيها للتأكد من أنه تم عد كافة عناصر المخزون وتسجيلها في البطاقات.

ومن المرغوب فيه أن يتم مقارنة المخزون والقيمة النقدية الكبيرة بالجرد في السنة السابقة، والملفات الرئيسية للمخزون كاختبار للمنطقية، ولا يجب القيام بهذين الإجراءين إلا بعد أن ينتهي العميل من استكمال الجرد الفعلي.

المطلب الثالث: تأثير تدقيق المخزونات على جودة القوائم المالية.

خصص هذا المطلب للتعرف على دور التدقيق في المؤسسة وتأثيره على جودة القوائم المالية، بحيث تم الاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف الوكالة ومؤسسة الرياض سيدي بلعباس بالإضافة إلى الاستعانة بمحافظ حسابات.

أولا: المعلومات المقدمة من طرف محافظ الحسابات.

بالاستعانة بمحافظ الحسابات تم التوصل إلى أن تدقيق المخزونات يؤثر على جودة القوائم المالية من خلال الفروقات التي تظهر من خلال مقارنة محاضر الجرد والمتمثلة في (اللجان التي يتم تعيينها من طرف المدير من أجل القيام بعملية الجرد الفعلي والمتمثلة في اللجنة أ واللجنة ب ولجنة الصياغة)، مع الحسابات(ح/31، ح/32، ح/33، ح/34، ح/35)،[2]

أي لابد على المدقق التأكد من العلاقة التالية :

مجموع مبالغ المحاضر(الوثائق الخاصة بالجرد) = مبالغ الحسابات المحاسبية الخاصة بالمخزونات

[1]- مقابلة مع رئيس مصلحة التوزيع، الوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار، بتاريخ 2017/03/21.

[2]- مقابلة مع رئيس مصلحة التوزيع، الوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار، بتاريخ 2017/03/27.

ثانيا: المعلومات المقدمة من طرف الوكالة ومؤسسة الرياض سيدي بلعباس.

من خلال الزيارة الميدانية تم التوصل إلى عدة نتائج وهي: [1]

1 – عملية تدقيق المخزونات تساهم في اكتشاف أعمال الغش والأخطاء والتزوير، كما تعمل على خلق قيمة مضافة للوكالة ومؤسسة الرياض سيدي بلعباس تتمثل في زيادة فعالية ثقة أصحابها ومستخدموا القوائم المالية، ومدى إمكانية الاعتماد على نتائج تدقيق المخزونات.

2 –يتضح الدور المحوري التي تلعبه عملية تدقيق المخزونات في تحسين جودة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة عبر الفحص الدقيق لحساباتها بنزاهة والإتقان في العمل، إذ لا مصلحة للمدقق المخزونات في التأثير على حقيقة البيانات المالية المدروسة وهذا ما يمكنه من التأكد من مصداقية واعتماد الوكالة للمبادئ المحاسبية وكذا احترام القوانين الجاري العمل بها وجعلها تعكس صورة وافية للواقع المؤسسة كونها خالية من الأخطاء والغش والتزوير وهذا ما ينتج عنه مصطلح جودة القوائم المالية أي سلامة صحة ودقة هذه القوائم المالية.

3 –من بين القوائم المالية التي يقوم المدقق بتدقيقها هي الميزانية (الملحق رقم 07) وجدول حسابات النتائج (الملحق رقم 08)، والتي تتأثر بتدقيق المخزونات من خلال الأخطاء والتجاوزات التي يتم اكتشافها كعدم الثبات في تقييم المخزونات وكذا عدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي الجديد.

4 –يظهر أثر تدقيق المخزونات من خلال الفروق التي قد تظهرت من خلال المقارنة بين محاضر الجرد (وثائق الجرد) والحسابات المحاسبية الخاصة بالمخزونات مثال ح/ 35.[2]

[1]– مقابلة مع رئيس مصلحة التوزيع بتاريخ، الوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار، 2017/03/28.

[2]– مقابلة مع رئيس مصلحة مؤسسة الرياض بشار، بتاريخ 2017/03/28.

خلاصة:

تعتبر الوكالة الاقتصادية المتعددة بأدرار من أهم الوكالات لدى مؤسسة سيدي بلعباس نظرا لما تحققه من أرباح كل عام، فوجود نظام للرقابة الداخلية فعال بها يعتبر ضرورة حتمية لحماية أصولها وأموالها، بالإضافة إلى إجراءات تدقيق المخزونات الذي يهدف إلى تحقيق أهداف الوكالة من خلال إبراز مدى إمكانية الاعتماد على نتائج التدقيق لإثبات صحة وجودة القوائم المالية، ومن خلال الدراسة الميدانية للوكالة تم جمع المعلومات حول المؤسسة وحول المخزونات الموجودة بالمؤسسة، بحيث تمت الإجابة على قائمة الاستقصاء حول تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات وذلك بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مديرية بشار وبالاتصال مع مراقبها الداخلي، بالإضافة إلى تبيان أثر تدقيق المخزونات على جودة القوائم المالية من خلال قدرة تدقيق المخزونات على اكتشاف الأخطاء والتجاوزات التي قد تحدث، وكذا إظهار الفروقات التي قد تحدث من خلال مقارنة وثائق الجرد مع الوثائق المحاسبية.

من خلال دراستنا للموضوع البحث ومعالجة الإشكالية المطروحة، والوقوف على الجوانب المختلفة لهذا الموضوع، ظهر لنا جليا أن للمخزونات دور مهم في معظم المؤسسات بغض النظر عن طبيعتها أو ملكيتها، فلا يقتصر وجوده في المؤسسات الصناعية والتجارية وإنما يمتد ليشمل المؤسسات الخدمية العامة منها والخاصة، فلا تكاد تخلو أي ميزانية من بند المخزون كعنصر أساسي من عناصر الأصول المتداولة.

هذا وتعتبر المخزونات من أهم وأخطر بنود الأصول المتداولة لما لها من تأثير قوي على موثوقية البيانات المالية فضلا عن كونها عرضة للغش أو الخطأ الأمر الذي يدعو إلى ضرورة وجود مدقق في المؤسسة يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية لها وإبداء رأيه حول دقة ومصداقية وجودة القوائم المالية.

النتائج:

بعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع من الجانب النظري في فصوله الثلاثة، وإسقاطها على الفصل التطبيقي تم التوصل إلى النتائج التالية:

النتائج المتعلقة بالجانب النظري:

- تعتبر المخزونات من أهم الأصول في المؤسسة والمحرك الرئيسي لها الذي يضمن إستمراريتها.
- تؤثر المخزونات على كل من الميزانية وقائمة الدخل لذلك لابد من الاهتمام بهذا البند وطريقة حسابه والإفصاح عنه ومن ملكيته والتحقق من إجراءات الرقابة الداخلية بخصوص هذا البند.
- إن كل مؤسسة في نهاية كل سنة مالية تجري تدقيق شامل لمختلف تسجيلاتها الممثلة في جرد حسابات المخزونات للتحقق من صحتها مستعملة في ذلك جملة من الإجراءات والوسائل التي يتم اللجوء إليها عند القيام بعملية الجرد والإحصاء الشامل لمختلف موجودات المؤسسة والتزاماتها.
- إن أي خطأ أو تحيز في تقييم المخزونات يؤثر على صحة إجمالي الأصول، وهذا ما يؤثر على صحة الأرباح باعتباره يؤثر على تكلفة البضاعة المباعة.
- تتمثل إجراءات تدقيق المخزونات في الأهداف التي يسعى المدقق للتحقق منها وذلك بغرض التأكد من أن المخزون وبكافة مكوناته يعطي صورة حقيقية وعادلة وهذا يتطلب تتبع المدقق لدورة المخزون بمراحلها المختلفة، وتتمثل هذه الإجراءات في التحقق من الوجود والثبات، والاكتمال، والملكية، والدقة، والتسجيل المحاسبي والفاصل الزمني.
- إن عدم تطبيق إجراءات تدقيق المخزونات يؤثر على جودة القوائم المالية، مما يؤثر على الوضعية المالية للمؤسسة وعدم تحقيقها لأهدافها.

النتائج المتعلقة بالجانب التطبيقي:

- للوكالة هيكل بسيط يساعد على التنظيم والتقسيم الأمثل للمختلف مسؤوليات المؤسسة.

- النتائج والأرباح التي تحققها الوكالة تعتبر كإيراد للمؤسسة سيدي بلعباس ولعمال الوكالة أيضا.
- بالرغم من أن المؤسسة لا تطبق التقنيات المتطورة في التخزين إلا أنها استطاعت أن تثبت مكانتها في السوق وأن تحقق أرباح لا بأس بها.
- يعتمد نشاط الوكالة المؤسسة على التوزيع مما يوجب عليها التخزين للفترات قصيرة، بالإضافة إلا أن المستودع لا يمكنه أن يبيع كافة ما في المخزن.
- يتم تقييم المخزونات وفقا للطريقة الوارد أخيرا الصادر أولا، كما يتم جرد المخزونات كل ستة أشهر.
- التأكيد على عدم اقتصار استعمال أسلوب قوائم الاستقصاء لتقييم الرقابة الداخلية، أي التقييم لا يقتصر على استعمال القوائم فقط، وهذا راجع إلى أن قوائم الاستقصاء لا تؤدي إلى فهم حقيقي للإجراءات، كما أن هذه القوائم لا تبين أهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية، وهذا مات ملاحظته من خلال تقييم دائرة المخزونات التي قمنا بها.
- يتمثل دور تدقيق المخزونات بالنسبة للوكالة في إمكانية الاعتماد على نتائج تدقيق المخزونات من خلال الفحص الدقيق لحساباتها ومصداقية اعتماد الوكالة للمبادئ المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي الجديد، بالإضافة إلى الثبات في تسجيلها، وكذا من خلال المقارنة بين محاضر الجرد (وثائق الجرد) والحسابات المحاسبية الخاصة بالمخزونات إذ أنه كلما كان للعملية تدقيق المخزونات القدرة على اكتشاف الأخطاء والتجاوزات في المخازن كلما استطاعت حماية أصول المؤسسة وجعلها تعكس الصورة الوافية للواقع المؤسسة أي جودة القوائم المالية.

التوصيات:

على المؤسسة أن تعتمد الطرق الحديثة في تسيير مخزوناتها كاعتمادها على طريقة الوارد أولا الصادر أولا أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة وفقا للمعايير المحاسبية الجديدة إذ أن طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا قد قام بإلغائها.

- على المؤسسة عدم تجميد الفائض في الخزينة حيث يجب استغلاله في تحقيق مردودية من خلال استثمارات قصيرة الأجل بالإضافة إلى التنويع في منتجاتها.

أفاق الدراسة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع الذي يتمحور حول دور تدقيق المخزونات في التأثير على جودة القوائم المالية صادفتنا عدة إشكاليات تستدعي التوسع والتعمق في الموضوع ومن بين هذه هذه الإشكاليات :

- ماهو دور الرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المخزون بالمؤسسة؟
- ماهو دور تدقيق المخزونات في تحقيق الامثلية الاقتصادية للتسيير المخزونات؟

أولا: الكتب.

1. إلدون. س. هندريكس، النظرية المحاسبية، الاسكندرية، مصر، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، ط4، 2008.
2. ألفين ارينز وجيمس لوبك، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسطى، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، القاهرة – مصر، بدون طبعة، 2002.
3. أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر، مصر–الإسكندرية، 2008.
4. بسام أبو خضير، إسماعيل أبو العلا، إدارة المشتريات والمخازن، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، الطبعة الأولى، 1987.
5. جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 ،الإثراء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.
6. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، ، بن عكنون– الجزائر، بدون طبعة، 2010.
7. هيثم الزغبي وآخرون، إدارة المواد مدخل حديث للشراء والتخزين، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان – الأردن، الطبعة الأولى، 2000.
8. هيني فان جريوتج، معايير التقارير الدولية، ترجمة طارق عبد العال حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية،بدون الطبعة،2006.
9. حمد راشد الغدير، إدارة الشراء والتخزين، دار الزهران للنشر، عمان– الأردن، الطبعة الثانية، 2000.
10. حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
11. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الاسكندرية– مصر، بدون طبعة، 2003.
12. طارق عبد العال حمادة، التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية– مصر، بدون طبعة، 2006.
13. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2001.

14. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية –الجوانب النظرية والعلمية–، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، بدون طبعة، 2008.

15. محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون– الجزائر، الطبعة الثالثة، 2006.

16. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية– مصر، الطبعة الأولى، 2007.

17. محمد الصيرفي، بشير عباس العلاق، إدارة المخزون السلعي، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، الطبعة الأولى، 2002.

18. محمد العدوان وآخرون، إدارة الشراء والتخزين مدخل حديث لإدارة المواد، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، الطبعة الأولى، 2005.

19. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون– الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008.

20. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.

21. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية– مصر، بدون طبعة، 2002.

22. محمد مطر، المحاسبة المالية، دار حنين، عمان– الأردن، بدون طبعة، 1993.

23. مصطفى طويل، النظام المحاسبي والمالي الجزائري الجديد SCF، دار الحديث للكتاب، الجزائر، بدون طبعة، 2010.

24. مهدي حسن زويلف، عليم سليم العلاونة، إدارة الشراء والتخزين، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان– الأردن، الطبعة الأولى، 1998.

25. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير– المحاسبة التحليلية– دار المحمدية العامة– الجزائر، 1997.

26. سامي محمد الرقاد، سامر جميل رضوان، نظرية المحاسبة، دار المسيرة للنشر، عمان – الأردن، الطبعة الأولى، 2011.

27. سليمان خالد عبيدات، مصطفى نجيب شاويش، إدارة المواد الشراء والتخزين، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان– الأردن، بدون طبعة، 2008–2013.

28. سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد، قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك، اتحاد المصار العربية، لبنان، بدون الطبعة، 2000.

29. عاشور كتوش، المحاسبة العامة – أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق scf ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة،2010.

30. عبد العزيز بدر النداوي، إدارة المشتريات والمخازن، دار المسيرة للنشر والتوزيع،،عمان– الأردن، الطبعة الأولى2010.

31. عبد العزيز جميل مخيمر وناجي محمد فوزي خشبة، إدارة الشراء والمخزون، بدون دار النشر، بدون طبعة، 2004.

32. عبد الناصر إبراهيم نور، الإيهاب نظمي إبراهيم، المحاسبة المتوسطة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، طبعة الأولى 2014.

33. عبد الوهاب نصر علي، القياس و الإفصاح المحاسبي، الجزء الأول، الإسكندرية– مصر، بدون الطبعة، 2007.

34. فالتر ميجس وروبرت ميجس، المحاسبة المالية، ترجمة عبد الفتاح أبو المكارم، دار المريخ للنشر، الرياض – السعودية، بدون طبعة، 2007.

35. صلاح الشنواني، الأصول العلمية للشراء والتخزين، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، بدون طبعة، 2004.

36. شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون– الجزائر، الطبعة الرابعة، 2002.

37. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، بدون طبعة، 2008.

38. خالد الراوي، مرابعة يوسف سعادة، التحليل المالي للقوائم المالية و الإفصاح المحاسبي، دار المسيرة الطبعة الأولى، الأردن، 2000.

39. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان– الأردن، الطبعة الثانية، 2004.

40. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر وتوزيع، عمان– الأردن، الطبعة الثانية، 2009.

ثانيا: الكتب بالفرنسية:

1. Abdelhamid Boubakeur, **comptabilité Générale**, Berti edition, Alger, 2009.
2. Bernard Raffournier, **Les normes comptable internationals (ifrs),** 4ème edition, economica, paris, France ,2010.
3. Bernard.Y et Colli J.c **,Vocabulaire économique et financier** ,edition economica, Paris,1996.
4. ERIC DUMALANEDE**,comptabilite générale,**birtieditions, alger, 2010.
5. Odile Barbe Doudou,LaureneDideleet**, Maitrise les IFRS**, 2ème édition, groupe revue Fiduciaire, Paris France, 2008.

ثالثا: المذكرات.

1. بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة** ، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، جامعة فرحات عباس – سطيف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2011.
2. حسناء مشري، **دور وأهمية القوائم المالية في اتخاذ القرارات** ، مذكرة ماجستير (غير منشورة) ، جامعة فرحات عباس – سطيف، كلية العلوم الاقتصادية، 2008.
3. زدون جمال، **الأمثلية الاقتصادية في تسيير المخزون** ، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، جامعة تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية التسيير والعلوم التجارية، 2009، 2010.
4. قسيمة ناصر، **دور المراجعة الداخلية في إضفاء المصداقية على القوائم المالية للمؤسسة** ، مذكرة ماستر (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية علوم التسيير، 2016/2015.
5. ليلى ريمة هيدوب، " **المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات** "، مذكرة ماستر (غير منشورة) ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2012.

6. ماجد اسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة ا لتقارير المالية**، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، كلية التجارة، عمادة الدراسات العليا، 2009.

7. محمد أمين مازون، "**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**"، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2011.

8. محي الدين محمود عمر، " **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة**"، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، المركز الجامع بالمدية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2008.

9. ميلود عزوز، "**دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**"، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، 2007.

رابعا: مراسم ونشريات.

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.
2. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، والمحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات.
3. قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، الصدار في الجريدة الرسمية رقم 15 بيوم 25 مارس 2009.

خامسا: ملتقيات:

1. بن عيشي عمار، عمري سامي، **تطبيق قواعد الحوكمة واثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية –دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية– حالة ولاية بسكرة**، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة –واقع–رهانات–

وآفاق)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، يوم 7-8 ديسمبر 2010.

2. ساعد بوراوي، **الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري**، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2010.

3. مرزاقة صالح، بوهرين فتيحة، **الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية**، الملتقى الدولي حول الابداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة البليدة، ماي، 2010.

4. هوام جمعة، لعشوري نوال، **مداخلة بعنوان: دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة –واقع، رهانات وآفاق)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، يومي 7-8 ديسمبر 2010.

5. مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد 02، المجلد 46، 2009.

سادسا: موقع الانترنت.

1. https://www.google.dz/url?sa=t&source=web&rct=j&url=http://www.ifrs.org/Documents/IAS2.pdf&ved=0ahUKEwjGjavfnpvTAhVGxxQKHeGMALgQFggiMAE&usg=AFQjCNHMygf6c9CEmqdnCeXuRdB93n-adg

2. http://www.askzad.com/Bibliographic?service=4&key=books_BooKS_Bibliographic&imagename=BK00005149-001.

3. http://www.ai-academy.org.