

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع

مسار التدقيق الداخلي للمخزونات

دراسة حالة: مؤسسة قديلة للمياه المعدنية جمورة ولاية بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ المشرف:

- بن عيشي بشير

من إعداد الطالبات:

- أميرة فراس

- نهى صيقع

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	أستاذ محاضر (أ)	- بلوفي عبد الحكيم
بسكرة	مقرا	أستاذ	- بن عيشي بشير
بسكرة	مناقشا	أستاذ مساعد (أ)	- قحموش سمية

الموسم الجامعي: 2021-2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

A decorative floral element consisting of a branch with several leaves and a central flower, positioned to the left of the calligraphic text.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع

مسار التدقيق الداخلي للمخزونات

دراسة حالة: مؤسسة قديلة للمياه المعدنية جمورة ولاية بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ المشرف:

- بن عيشي بشير

من إعداد الطالبات:

- أميرة فراس

- نهى صيقع

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	أستاذ محاضر (أ)	- بلوفي عبد الحكيم
بسكرة	مقرا	أستاذ	- بن عيشي بشير
بسكرة	مناقشا	أستاذ مساعد (أ)	- قحموش سمية

الموسم الجامعي: 2021-2022

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أعاننا على إنجاز هذا العمل المتواضع وذلّل لنا الصعوبات التي اعترضتنا لإجازه ويسر لنا سبيل إتمامه ويعود له الفضل الكامل في ذلك.

نتقدم بالشكر الجزيل والثناء والتقدير الخالص إلى الأستاذ بن عيشي بشير الذي تفضل بإشرافه على هذا العمل ورافقنا بتوجيهاته السديدة وآرائه القيمة طيلة مراحل إنجاز هذا العمل دون كلل أو ملل، جزاه الله كل الخير.

نوجه شكرنا وامتناننا إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة كل باسمه على تفضلهم بقبول مناقشة هذا العمل المتواضع وتقييمه وإثراءه جزاهم الله كل خير.

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى كل من مد لنا يد المساعدة وساهم معنا في تذليل ما واجهنا من صعوبات ولو بالكلمة الطيبة، التي كانت دافعا لنا لإتمام العمل، ونخص بالذكر كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد خيضر بسكرة.

كل عمال مؤسسة قديلة للمياه المعدنية جمورة ولاية بسكرة من مسيرين وإطارات، وكل من ساهم من قريب أو من بعيد في إنجاز أو إتمام هذا العمل.

إهداء

قال تعالى: (يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ)

الحمد لله أولا وأخيرا الحمد لله حمدا كثيرا أن وفقنا وأعاننا في بذل ما استطعنا من الجهد لنكفل ونختم مسيرتنا الجامعية بهذا العمل والذي تشهد صفحاته بأننا لم ندخر صبورا ولا سهرا ولا علما لنقدمه بالصورة التي تليق.

إلى أبي العزيز..... إلى من كلله الله بالمهية والوقار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار.

إلى أمي الحبيبة..... إلى من كانت بدعائها سر نجاحاتي وبقلبها الداعم الأكبر في حياتي.

إلى إخوتي..... سندي واعتزازي وقدوتي.

إلى صديقات عمري..... الأقرب إلى قلبي.

إلى كل القريين والداعمين..... شكرا لكم.

هنا تنتهي رحلتي الجامعية بحلوها ومرها، نسأل الله التوفيق فيما هو آت.

أميرة فراس

إهداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا:

إلى من مهد لي طريق العلم والمعرفة، سندي ومثلي الأعلى

. والدي أطل الله عمره وأدام صحته وعافيته .

إلى الاختلاف الوحيد الذي يكسر كل قاعدة

. الحنونة العالية أُمي أمد الله في عمرها بالصلوات .

إلى سندي وقوتي وضلعي الثابت

. إخواني حفظهم الله وسدد خطاهم .

إلى رفيقات الدرب

. صديقتي بدون استثناء .

إلى الأشياء التي أحبها وحالت بيني وبينها الأقدار

إلى زملائي دفعة 2022 محاسبة وتدقيق، وكل من جمعني بهم مسيرة الدراسة.

نهى صيقع

ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة على بيان أهمية تطبيق التدقيق الداخلي على مستوى المخزونات بمؤسسة قديلة للمياه المعدنية جمورة ولاية بسكرة من خلال طرح الإشكالية التالية: ما هو المسار المتبع للقيام بمهمة التدقيق الداخلي للمخزونات في المؤسسة الاقتصادية؟

وللإلمام بالموضوع والإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري أما في الجانب التطبيقي اتبعنا منهج دراسة حالة، حيث تم اختبار الجزء النظري على مستوى مخزونات المؤسسة محل التطبيق الميداني للدراسة وتم اختيار تطبيق المهمة على هذا النوع من الأصول نظرا لأهميتها فهي الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة، إذ تساهم في تحقيق استمرارية وتوسع مجال نشاط المؤسسة، وتعد الوسيلة التي تعتمد عليها المؤسسة لقيام نشاطها حيث ليس بإمكان أي نوع من أنواع المؤسسات الاستغناء عن وجودها، حيث توصلنا في نهاية دراستنا إلى مجموعة من النتائج أهمها المسار المتبع للقيام بعملية التدقيق الداخلي للمخزونات وهذا من خلال تطبيق معايير وإجراءات تسمح باكتشاف الأخطاء والانحرافات ومن ثم محاولة إيجاد حلول سريعة لها لتجنب الوقوع فيها مستقبلا.

وقد خرجت هذه الدراسة بمجموعة من الاقتراحات منها وجوب التقسيم الجيد للعمل والمهام، بالإضافة إلى استغلال الطاقات البشرية بكيفية عقلانية مع العمل على تكوين المدققين تكويننا يتوافق مع حاجيات مؤسسة قديلة للمياه المعدنية جمورة ووجوب أيضا إنشاء لجنة للتدقيق على مستوى مجلس الإدارة، وهذا بغرض تحسين ومتابعة مهمات التدقيق بالمؤسسة، وان تسعى المؤسسة إلى تعزيز نقاط القوة في نظامها الرقابي وعلاج نقاط الضعف خاصة فيما يتعلق بالالتزام بدليل الإجراءات.

الكلمات المفتاحية

التدقيق الداخلي، المخزونات، التدقيق الداخلي للمخزونات.

Summary :

This study aimed to demonstrate the importance of applying internal auditing at the level of stocks at the Guedila Mineral Water Corporation, djamourah, Biskra, by posing the following problem: What is the path followed to carry out the task of internal auditing for stocks in the economic institution?

In order to become familiar with the subject and answer the problem at hand, we used the descriptive analytical approach in the theoretical aspect. In the practical aspect, we followed the case study approach, where the theoretical part was tested at the level of the institution's stocks under the field application of the study, and the task was chosen to apply to this type of assets due to its importance as it is directed assets to serve the company on a permanent basis, it contributes to achieving the continuity and expansion of the field of activity of the institution, and is the means on which the institution relies to carry out its activity, as no type of institution can dispense with its presence. Apply standards and procedures that allow detecting errors and deviations, and then try to find quick solutions to them to avoid falling into them in the future.

This study came out with a set of suggestions, including the necessity of a good division of work and tasks, in addition to the exploitation of human energies in a rational manner while working on the formation of auditors in accordance with the needs of the Djamourah Guedila Mineral Water Corporation, and the necessity of establishing an audit committee at the level of the board of directors, and this is for the purpose of improving and following up the tasks of Auditing the institution, and that the institution seeks to strengthen the strengths in its control system and treat weaknesses, especially with regard to adherence to the procedures manual.

key words:**Internal audit, stocks, internal audit stocks**

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
III	ملخص الدراسة
III	فهرس المحتويات
III	قائمة الجداول
III	قائمة الأشكال
أو	مقدمة
46_1	الفصل الأول: التأصيل العلمي للتدقيق الداخلي
1	تمهيد الفصل
2	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي العام لمهنة التدقيق الداخلي
2	المطلب الأول: الأبعاد التاريخية لطبيعة التدقيق الداخلي
2	<u>الفرع الأول: تطور مفهوم التدقيق الداخلي</u>
5	<u>الفرع الثاني: أهداف التدقيق الداخلي</u>
5	<u>الفرع الثالث: أهمية التدقيق الداخلي</u>
6	المطلب الثاني: تقديم معايير التدقيق الداخلي المقبولة قبولاً عاماً
6	<u>الفرع الأول: مفهوم معايير التدقيق الداخلي</u>
6	<u>الفرع الثاني: أهمية معايير التدقيق الداخلي</u>
6	<u>الفرع الثالث: أهداف معايير التدقيق الداخلي</u>
7	<u>الفرع الرابع: معايير التدقيق الداخلي</u>
9	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي
9	أولاً: التدقيق الداخلي المالي
10	ثانياً: التدقيق الداخلي التشغيلي
10	ثالثاً: تدقيق الالتزام بالسياسات
10	رابعاً: أنواع أخرى للتدقيق الداخلي
12	المبحث الثاني: الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق الداخلي
12	المطلب الأول: المقاييس المعتمدة في التدقيق الداخلي
12	<u>الفرع الأول: تنظيم مصلحة التدقيق الداخلي</u>
14	<u>الفرع الثاني: نماذج تحديد مصادر التدقيق الداخلي</u>
15	<u>الفرع الثالث: تركيبة عمل وصفات المدققين الداخليين</u>
19	المطلب الثاني: تقنيات وآليات وظيفة التدقيق الداخلي

19	أولاً: القرائن وأدلة الإثبات
21	ثانياً: تقارير المدقق الداخلي
22	ثالثاً: العينات الإحصائية
27	رابعاً: تدقيق الحاسب الآلي
29	خامساً: إدارة المخاطر
30	المطلب الثالث: نطاق تطبيق التدقيق الداخلي وآلياته
30	الفرع الأول: نطاق تطبيق التدقيق الداخلي
31	الفرع الثاني: آليات عمل التدقيق الداخلي
39	المطلب الرابع: الاعتبارات المتعلقة بمهنة التدقيق الداخلي
39	الفرع الأول: التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية
43	الفرع الثاني: التدقيق الداخلي والأطراف الأخرى
46	خلاصة الفصل الأول
69_47	الفصل الثاني: التدقيق الداخلي للمخزونات
47	تمهيد الفصل
48	المبحث الأول: مفاهيم أساسية عن المخزونات
48	المطلب الأول: تعريف المخزونات وأهميتها ووظائفها
48	أولاً: تعريف المخزونات
49	ثانياً: أهمية المخزونات
50	ثالثاً: وظائف المخزونات
51	المطلب الثاني: التوصيف المحاسبي للمخزونات
51	أولاً: وصف عمليات دورة المخزون
51	ثانياً: مستندات وسجلات دورة المخزون
52	المطلب الثالث: تصنيف المخزونات ومعالجتها محاسبياً
52	أولاً: تصنيف المخزونات
54	ثانياً: المعالجة المحاسبية للمخزونات
56	المطلب الرابع: جرد وتقييم المخزونات
56	أولاً: جرد المخزونات
57	ثانياً: تقييم المخزونات
59	المبحث الثاني: الرقابة على المخزون
59	المطلب الأول: مفهوم، أسباب وأهداف الرقابة على المخزون

59	أولاً: مفهوم الرقابة على المخزون
59	ثانياً: أسباب الرقابة على المخزون
60	ثالثاً: أهداف الرقابة على المخزون
60	المطلب الثاني: مجالات ومسؤولية الرقابة على المخزونات
60	أولاً: مجالات الرقابة على المخزونات
61	ثانياً: مسؤولية الرقابة على المخزون
61	المطلب الثالث: السجلات الرقابية للمخزون
63	المبحث الثالث: التدقيق الداخلي للمخزونات
63	المطلب الأول: أهمية وأهداف تدقيق المخزونات
63	أولاً: أهمية تدقيق المخزونات
64	ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي لعناصر المخزونات
64	المطلب الثاني: إجراءات وبرنامج تدقيق المخزونات وصعوباته
64	أولاً: إجراءات تدقيق المخزونات
65	ثانياً: برنامج التدقيق الداخلي
66	ثالثاً: الصعوبات التي تواجه عملية التدقيق الداخلي للمخزونات
67	المطلب الثالث: عمليات تنفيذ التدقيق الداخلي لدورة المخزون
69	خلاصة الفصل الثاني
97_70	الفصل الثالث: مسار التدقيق الداخلي للمخزونات دراسة حالة لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية حمورة ولاية بسكرة
70	تمهيد الفصل
71	المبحث الأول: عرض عام عن مؤسسة قديلة للمياه المعدنية
71	المطلب الأول: تقديم مؤسسة قديلة للمياه المعدنية
71	<u>الفرع الأول: التطور التاريخي للمؤسسة قديلة</u>
72	<u>الفرع الثاني: الأهمية الاقتصادية والاجتماعية لمؤسسة قديلة</u>
73	<u>الفرع الثالث: أهداف مؤسسة قديلة</u>
73	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة قديلة
73	<u>الفرع الأول: طبيعة الهيكل التنظيمي لمؤسسة قديلة</u>
74	<u>الفرع الثاني: عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة قديلة</u>
78	<u>الفرع الثالث: إجراءات التخزين</u>
80	المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزونات

80	المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية على المشتريات
81	أولاً: قائمة استقصاء الرقابة الداخلية على المشتريات
81	ثانياً: تحليل نتائج الاستقصاء
83	ثالثاً: قائمة استقصاء الفصل بين المهام لقسم المشتريات
83	رابعاً: تحليل نتائج الاستقصاء
83	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية على المخزون
84	أولاً: قائمة استقصاء الرقابة الداخلية على المخزون
84	ثانياً: تحليل نتائج الاستقصاء
85	ثالثاً: قائمة استقصاء الفصل بين المهام لقسم المخزونات
86	رابعاً: تحليل نتائج الاستقصاء
86	المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية على المبيعات
87	أولاً: قائمة استقصاء الرقابة الداخلية على المبيعات
87	ثانياً: تحليل نتائج الاستقصاء
88	ثالثاً: قائمة استقصاء الفصل بين المهام لقسم المبيعات
89	رابعاً: تحليل نتائج الاستقصاء
90	المبحث الثالث: إجراءات عملية تدقيق حسابات المخزونات
90	المطلب الأول: الإجراءات العملية لتدقيق المشتريات
92	المطلب الثاني: الإجراءات العملية لتدقيق المخزون
94	المطلب الثالث: الإجراءات العملية لتدقيق المبيعات
97	خلاصة الفصل الثالث
98	الخاتمة
101	قائمة المراجع
105	الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
81	قائمة استقصاء نظام المشتريات	01
83	قائمة استقصاء الفصل بين المهام لقسم المشتريات	02
84	قائمة استقصاء المخزون	03
86	قائمة استقصاء الفصل بين المهام لقسم المخزن	04
87	قائمة استقصاء المبيعات	05
89	قائمة استقصاء الفصل بين المهام لقسم المبيعات	06

الصفحة	العنوان	الرقم
78	الميكال التنظيمي لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية جمورة ولاية بسكرة	01
96	مخطط تدفقات المعلومات لمصلحة التموين وتسيير المخزونات ومصالحة المبيعات	02

مقدمة

تشهد المؤسسة تطوراً كبيراً عبر الزمن خاصة في مجال العلاقات الاقتصادية ما أدى بها إلى التعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات ذات مصالح مباشرة وغير مباشرة، مما ألزمها تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي تساعدها على إبلاغ جميع المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها، ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه وجب عليها التمتع بالموضوعية والحياد في إيصال مختلف التقارير للأطراف ذات المصلحة وعلى هذا الأساس نشأت مهنة التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

لقد مرت مهنة التدقيق بالكثير من المراحل، عرفت خلالها تطورات على المستويين النظري والعملي متأثرة بعوامل اقتصادية، اجتماعي، إدارية، تكنولوجية أهمها: كبر حجم منظمات الأعمال، تعقد أنشطتها وتحول الكثير منها إلى شركات متعددة الجنسيات، أو شركات عالمية وانتشار ظاهرة فصل الإدارة عن الملكية في ظل شدة المنافسة ولعل أهم تلك المحطات هو ميلاد وظيفة التدقيق الداخلي، لذلك يعتبر التدقيق الداخلي نشاط مستقل موضوعي يقوم بتنفيذه مدققون داخليون بعد إعداد برنامج تدقيق واعتماده من طرف مدير مصلحة التدقيق الداخلي حيث يقومون بفحص وتقويم مختلف الأنشطة داخل المؤسسة ومن بين أعمالهم التدقيق الداخلي للمخزونات.

للمخزونات دور مهم في معظم المؤسسات فلا تكاد أي ميزانية تخلو من بند المخزون كعنصر أساسي من عناصر الأصول المتداولة وترجع هذه الأهمية لكونه يشكل الجزء الأعظم من إجمالي الأموال المستثمرة في عدد كبير من المؤسسات فهو يؤثر على اقتصاديات المؤسسة حيث تمثل تكلفة الاحتفاظ به نسبة مرتفعة لا يمكن الاستهانة بها وضرورة الاحتفاظ بالمخزون ترتبط بنوعين من المخاطر تتعلق بانخفاض مستوى المخزون إلى حد أدنى معين وارتفاعه إلى حد أعلى معين كما ان الأخطاء والتلاعبات المتعلقة بالمخزونات إذا زادت عن حدها قد تؤدي إلى نهاية المشروع ولتحسين عملية سير المخزونات والرفع من كفاءتها تلجأ المؤسسات إلى التدقيق الداخلي لاختبار وجودها الفعلي وصحة تقييمها باستخدام الملاحظة المادية وغير المادية وقوائم الاستقصاء التي تساعد في اكتشاف الأخطاء والتلاعبات وتحديد مواقع الخطر كما تزود إدارة المخزون والمخازن بالتوصيات اللازمة لتفاديها وتصحيحها وتقديم لها تأكيد مستقل موضوعي عن مدى عدالة عرض هذه المخزونات وتكلفة البضاعة المباعة بالقوائم المالية، وهذا ما يساهم في تحسين عملية سير المخزونات من خلال المحافظة عليها وضمان تلبية طلبات الزبائن والعملية الإنتاجية في ظروف اقتصادية وعقلانية.

بناء على ما تقدم، وللخوض في موضوع التدقيق الداخلي للمخزونات وإبراز أهميته ومكانته في المحافظة على تواجدها ضمن أصول المؤسسة بأسس صحيحة، سنحاول الإجابة على السؤال الرئيسي التالي:

1_ الإشكالية:

ما هو المسار المتبع للقيام بمهمة التدقيق الداخلي للمخزونات في المؤسسة الاقتصادية؟

وللإجابة على الإشكالية والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مفهوم التدقيق الداخلي؟ وما هي المعايير المعتمدة لهذه المهمة؟
- ما هو نطاق تطبيق مهمة التدقيق الداخلي وما هي آلياته للقيام بذلك؟
- فيما تكمن عمليات تنفيذ التدقيق الداخلي على المخزونات؟
- ما هي إجراءات مهمة التدقيق الداخلي للمخزونات المعمول بها داخل مؤسسة قديلة للمياه المعدنية جمورة ولاية بسكرة؟

2_ فرضيات الدراسة:

من خلال الإشكالية التي تم طرحها وما يندرج تحتها من أسئلة فرعية فهذا يؤدي بنا إلى طرح مجموعة من الفرضيات للإجابة على هاته الأسئلة كما يلي:

- يعد التدقيق الداخلي وظيفة أساسية وهامة تتخذها المؤسسة بهدف تحقيق جملة من الأهداف، كما أنها تتوفر على عدة معايير يتوجب العمل بها لتحقيق الأهداف المطلوبة.
- تشمل مهمة التدقيق الداخلي جميع أوجه نشاط المؤسسة، بحيث تعتمد من اجل القيام بهذه المهمة على العديد من الوسائل والتقنيات.
- توجد خطوات تبنى عليها مهمة التدقيق الداخلي للمخزونات والتي لا بد من مراعاة ما جاء فيها.
- تقوم مؤسسة قديلة للمياه المعدنية جمورة باحترام المعايير المهنية للتدقيق الداخلي للمخزونات.

3_ أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة من الأهمية التي يحظى بها التدقيق الداخلي كونه احد الأسس التي تركز عليها المؤسسة من منطلق الفصل بين الإدارة والملكية، كذلك محاولة استكشاف واقع التدقيق الداخلي نظريا وتطبيقيا من خلال إسقاط إجراءات هذه المهمة على المخزونات والتي تحتاج بدورها إلى رقابة داخلية فعالة هذا ما يلزم المدقق الداخلي التركيز أكثر على هذا العنصر المهم، حيث ستساهم هذه الدراسة في تحديد مواطن الضعف والقصور ووضع التوصيات اللازمة التي تؤدي إلى تعزيز مكانة التدقيق الداخلي وتوسيع ثقافة تطبيقها والاعتماد عليها وذلك لأهمية ما تحققه من إضافات للمؤسسة.

4_ أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية وما تتضمنه من أسئلة فرعية، وكذا اختبار مدى صحة الفرضيات، أما من الناحية النظرية نهدف إلى التعريف بالتدقيق الداخلي ونطاق تطبيقه وكذا آلياته، بالإضافة إلى جرد وتقييم المخزونات وإجراءات تنفيذ التدقيق الداخلي عليها.

أما الجانب التطبيقي نهدف للتوصل إلى مدى اعتماد مؤسسة قديلة للمياه المعدنية جمورة ولاية بسكرة على إجراءات مهمة التدقيق الداخلي للمخزونات ومدى تطبيق هذه الثقافة داخل المؤسسة.

5_ أسباب اختيار الموضوع:

- القيمة العلمية التي يحظى بها كل من التدقيق الداخلي والمخزونات.
- الرغبة في التعمق أكثر للبحث في هذا الموضوع والتعرف عليه والإلمام بمختلف جوانبه النظرية او التطبيقية.
- اختيار هذا الموضوع للبحث فيه كونه جزء مرتبط بتخصصنا التعليمي، والتعرف على الكيفية التي يتم بها التدقيق الداخلي لمخزونات المؤسسة الاقتصادية.
- محاولة الاقتراب أكثر من الواقع في الجانب التطبيقي للتدقيق الداخلي بهدف اكتساب خبرات في المجال.

6_ صعوبات البحث:

- لا توجد وظيفة مستقلة للتدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة بل هي تابعة للإدارة العامة على مستوى مديرية المحاسبة والمالية.
- صعوبة الحصول على الوثائق اللازمة والتي تخدم موضوعنا.

7_ المنهج المتبع:

لدراسة هذا الموضوع والإحاطة بمختلف جوانبه سنحاول استعراض ووصف الأصول العامة للتدقيق الداخلي، وعمليات تنفيذه على المخزونات والاعتماد في ذلك على الكتب والمراجع التي تخدم الموضوع، كما أننا سنحاول في الجانب التطبيقي الاعتماد على دراسة حالة مؤسسة قديلة للمياه المعدنية حمورة ولاية بسكرة بالاستعانة بأسلوب المقابلة المباشرة مع أهل الاختصاص، من اجل مساعدتنا على إتمام الدراسة من خلال التعرف على إجراءات مهمة التدقيق الداخلي للمخزونات المعمول بها داخل الشركة، وكذلك الاعتماد على المنهج التحليل لتحليل النتائج المتوصل إليها.

8_ الدراسات السابقة:

1) دراسة "محمد أمين عيادي" (2008)، بعنوان: "مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي

للمؤسسة" دراسة تطبيقية على مستوى قسم المبيعات، المقبوضات بالمديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية كمحاولة لتطبيق ما تم التطرق إليه نظريا، وقد كان من أهم أهداف الدراسة هو التطرق إلى دور وأهمية نظم الرقابة والمراجعة الداخلية في مراقبة المعلومات المحاسبية في النظم اليدوية والآلية، ومحاولة التطرق إلى العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبي المالي والأنظمة الوظيفية الأخرى، وتوصلت إلى أن استخدام نظم المعالجة الآلية أدى إلى خلق بيئة ساعدت على ظهور مخاطر جديدة وهو ما تطلب بناء نظم رقابية داخلية وفعالة للتحكم في هذه الأخطار، وبالموازاة مع أتمة نظام المعلومات المحاسبي المالي كان من الضروري اعتماد برامج مراجعة آلية توفر إجراءات رقابية جديدة وفعالة

لاكتشاف الأخطاء سواء عند إدخال البيانات، وأهم ما أوصت بيه هذه الدراسة كان ضرورة القيام برقابة مستمرة ومفاجئة للملفات الزبائن، وإعداد جدول فصل المهام على مستوى المديرية التجارية مع تحديد المسؤوليات الفردية.

(2) دراسة "كمال محمد سعيد كامل النونو" (2009)، بعنوان: "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة"، حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة ومعرفة أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق هذه المعايير وأهم ما توصلت إليه هذه الدراسة هو ارتباط التدقيق الداخلي بمجموعة من المتغيرات وهي (المؤهل العلمي، التخصص المهني، المركز الوظيفي، عدد سنوات الخبرة، الحصول على شهادة مهنية)، وهناك معوقات في الجانب القانوني والإداري تعيق تطبيق معايير التدقيق الداخلي، وقد قدمت الدراسة التوصيات التالية:

- ضرورة التثقيف من تطبيق معايير الأداء داخل البنوك الإسلامية.
- ضرورة العمل على إصدار معايير تدقيق داخلية خاصة بالبنوك الإسلامية.

لقد أوضحت أسس هذه الدراسة المتغيرات المرتبطة بفعالية تطبيق معايير التدقيق الداخلي وكذا إبراز المعوقات التي تحول دون ذلك.

(3) دراسة بوبكر عميروش، 2011/2010، بعنوان: "دور الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة"، حيث تهدف هذه الدراسة إلى مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية عند تكليفه بمهمة التدقيق إذ يسعى من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية لدورة عمليات المخزون إلى التعرف على مستويات خطر الرقابة والوقوف على درجة فعالية النظام ومدى إمكانية الاعتماد عليه في إتمام باقي مراحل عملية التدقيق، وفي ضوء ذلك يتم تخطيط الاختيارات الأساسية التي تهدف إلى التأكد من صحة المعلومات المالية المتعلقة بالمخزونات بصورة كافية، ومدى تحقق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية وكذا أهداف نظام الرقابة الداخلية.

وقد توصلت هذه الدراسات إلى عدة نتائج منها:

- إن التطبيق الحسن لتقسيم العمل والمهام يعتبر من الشروط الواجبة للوصول إلى نظام للرقابة الداخلية ذو فعالية وكفاءة.
- ضرورة إعداد ووضع كتيب لوصف المهام والمسؤوليات، لذلك فعلى المؤسسة أن تحسن تطبيق هذا الأخير.
- ضرورة الاهتمام بأقسام الرقابة الداخلية من خلال إرفاقها بالعدد الكافي من الأفراد المؤهلين علمياً وعملياً وربطها بأعلى سلطة في الوحدة الاقتصادية لإعطائها القدر الكافي من الاستقلال.

— ضرورة تفعيل إجراءات الإشراف والرقابة على مكاتب التدقيق للوقوف على مدى التزامهم بمبادئ الاستقلال والأمانة والسلوك المهني بما من شأنه تعزيز المستوى الرفيع لمهنة التدقيق.

4) دراسة زدون جمال، 2010/2009، بعنوان: "الأمثلية الاقتصادية في تسيير المخزون"، تطرقت هذه الدراسة إلى الأساليب والطرق المثلى لتحقيق الأمثلية الاقتصادية في تسيير المخزون على مستوى المؤسسة الصناعية، حيث هدفت إلى إعطاء صورة واضحة ونقد تحليلي لواقع وظيفة تسيير المخزونات على مستوى المؤسسة وذلك من خلال تحسين دورها باستخدام طرق ونماذج مختلفة، ثم استخدام المنهج التحليلي في هذه الدراسة من خلال احتواء الموضوع على الجانب النظري الذي يتطلب سرد الأفكار، أما الجانب الآخر من الموضوع فمزيج بين المنهج الوصفي والتحليلي ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن التسيير الأمثل للمخزون من جهة وتكلفة الطلب عليه من جهة أخرى أي وجود تنظيم مسبق للمخازن أي باستخدام النماذج الرياضية ويعتبر نموذج ولسون النموذج الأقرب لتسيير مخزون المواد الأولية أما بالنسبة لمخزون المنتج النهائي فالنموذج المناسب هو نموذج المحاكاة، وبذلك فإن تحقيق الأمثلية في تسيير المخزون يكون من خلال نموذجي ولسون والمحاكاة.

التعليق على الدراسات السابقة:

بعد أن قمنا باستعراض مجموعة من الدراسات التي لها علاقة بمغريات البحث سواء كان المتغير مستقل المتمثل في التدقيق الداخلي، أو المتغير التابع التدقيق الداخلي للمخزونات، حيث كان التركيز أكثر على الأهداف المرتبطة بكل دراسة وكذا النتائج المتوصل إليها، نجد أن هذه الدراسة تتفق مع الدراسات السابقة في بعض الجوانب، وتختلف عنها في جوانب أخرى.

— نجد أن هذه الدراسات تتفق مع الدراسة الحالية في تناولها للطرح النظري بالنسبة لمعايير التدقيق الداخلي المرتبط بالمتغير المستقل (التدقيق الداخلي).

— بينت الدراسات السابقة أن للتدقيق الداخلي للمخزونات أهمية كبيرة لما لها من تأثير إيجابي على المؤسسات الاقتصادية.

— تتفق الدراسة الحالية في تقديم أهمية التدقيق الداخلي للمؤسسات الاقتصادية، ومسار تنفيذه على عنصر المخزونات.

— تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، سواء من ناحية الإطار المكاني والزمني، وكذا قطاع النشاط بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة عن غيرها من الدراسات السابقة.

9_ حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: أجريت الدراسة الميدانية في مؤسسة قديلة للمياه المعدنية حمورة ولاية بسكرة.
- الحدود الزمانية تمت دراسة الموضوع من 16 مارس 2022 إلى 21 أبريل 2022.

■ الحدود الموضوعية: تطرقنا إلى موضوع مسار التدقيق الداخلي للمخزونات دراسة حالة مؤسسة قديلة للمياه المعدنية
جمورة ولاية بسكرة.

10_ هيكل الدراسة:

لقد تمت هيكلية موضوع البحث من خلال تقسيمه إلى ثلاثة أجزاء، حيث تطرقنا في الفصل الأول تحت عنوان التأصيل العلمي للتدقيق الداخلي، وقد تم تبويبه وتقسيمه إلى مبحثين استهلها المبحث الأول من هذا الفصل إلى معرفة الإطار المفاهيمي العام لمهنة التدقيق الداخلي، معايير التدقيق الداخلي المقبولة قبولاً عاماً، أنواع التدقيق الداخلي وكذا مقوماته، أما المبحث الثاني فقد تم بالتعريف إلى الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق الداخلي، حيث تم التطرق إلى المقاييس المعتمدة في التدقيق الداخلي، تقنيات وآليات التدقيق الداخلي، نطاق تطبيق مهمة التدقيق الداخلي، وأخيراً الاعتبارات المتعلقة بمهنة التدقيق الداخلي.

أما الفصل الثاني من هذه الدراسة فقد اشتمل على تقديم إجراءات التدقيق الداخلي للمخزونات، وقد قسم إلى ثلاث مباحث، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى مفاهيم أساسية عن المخزونات والذي تضمن تعريف المخزونات وأهميتها ووظائفها ثم التوصيف المحاسبي للمخزونات إضافة إلى تصنيف المخزونات ومعالجتها محاسبياً وإجراءات جرد وتقييم المخزونات، أما المبحث الثاني فخصصناه إلى الرقابة على المخزون حيث تطرقنا فيه إلى مفهوم وأسباب وأهداف الرقابة على المخزون إضافة إلى مجالات ومسؤولية الرقابة على المخزون وفي المطلب الأخير تطرقنا إلى السجلات الرقابية للمخزون، أما المبحث الثالث تحت عنوان التدقيق الداخلي للمخزونات والذي تضمن إجراءات وبرنامج، وصعوبات وعمليات تنفيذ التدقيق الداخلي على المخزونات.

وأخيراً من خلال ما جاء في الفصل الأول والثاني قمنا بإسقاط أسس الدراسة النظرية ميدانياً وهو ما تجسد في عملية التدقيق الداخلي لمخزونات مؤسسة قديلة للمياه المعدنية جمورة ولاية بسكرة.

وكخاتمة عامة قمنا بحوصلة ما جاء في الدراسة ككل والإجابة على التساؤلات المطروحة وتأكيد الإجابة على الفرضيات التي تم اختبار صحتها ومن ثم استخلاص النتائج واقتراح التوصيات.

الفصل الأول

التأصيل العلمي للتدقيق الداخلي

تمهيد الفصل:

أصبح التدقيق الداخلي ضرورة لا يمكن الاستغناء عنه باعتباره أداة إدارية يتم الاعتماد عليها في عملية إدارة المنظمة من أجل ضمان السير الحسن والمحافظة على الموارد المتاحة حيث ظهر نتيجة الحاجة إلى حماية الأصول وضمان صحة البيانات الموجودة والعمل على اكتشاف الأخطاء وتمارس عملية التدقيق الداخلي في ظل مجموعة من المبادئ والمعايير والأسس من أجل احترام هذه المهنة وتطبيقها حسب القوانين المتعارف عليها، ولمعالجة هذا الموضوع تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي العام لمهنة التدقيق الداخلي

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق الداخلي

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي العام لمهنة التدقيق الداخلي

مع تطور حجم المؤسسات وتعدد نشاطاتها وتعقدتها، وحتى تتمكن إدارة المؤسسة من ضمان تحقيق أهدافها وحماية أصولها ومواردها، تطلب الأمر إنشاء قسم يطلق عليه اسم "قسم التدقيق الداخلي"، هدفه تمكين الإدارة من اتخاذ القرارات الرائدة عن طريق مهامه الرقابية، ومن أجل الإلمام بجميع المفاهيم والمبادئ الأساسية التي تحكم مهنة هذا القسم سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى:

المطلب الأول: الأبعاد التاريخية لطبيعة التدقيق الداخلي:

أولاً: تطور مفهوم التدقيق الداخلي:

تشير السجلات التاريخية إلى أن بدايات ظهور التدقيق الداخلي كانت في الولايات المتحدة الأمريكية، بحيث ظهر كفكرة تبعا لظهور الأزمة الاقتصادية عام 1929م التي أثرت سلبا على العالم ككل والولايات م.أ بشكل خاص، ومن الأسباب المؤدية إلى ظهوره هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل التدقيق الخارجي خاصة إذا علمنا أن التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إلى إخضاع حساباتها للمراجعة خارجية حتى يتم المصادقة عليها.

بقي دور التدقيق الداخلي مهما حيث لم يحض بالاهتمام اللازم، إلى أن تم تأسيس المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين عام 1941 الذي عمل على تطوير المهنة وتنظيمها، وبعد زيادة أهمية التدقيق المرتبط بالعمل التجاري ظهرت آراء و ملاحظات هامة لأعضاء المعهد البارزين منهم: Robert Bmline And ArthuEHald ذوي الامتياز في المعهد ولكل منهما وجهة نظر خاصة في التدقيق الداخلي إذ يرى (ArthuEHald1944) "أن التدقيق الداخلي وليد الضرورة وهي التي جعلته جزءا متمم من التجارة الحديثة وينبغي على الأعمال التجارية امتلاكه عاجلا أم آجلا".

كما تميز المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين IIA في تلك الفترة بنشاط عملي ومهني بارز في مجال التدقيق الداخلي فأشرف على مجموعة كبيرة من الأبحاث في هذا المجال عن طريق لجنة خاصة بالأبحاث تكونت من أعضاء المعهد، كما أصدر المعهد مجلة المدقق الداخلي وهي مجلة علمية تتناول هذا المجال بالدراسة والتحليل وعرض الخبرات المكتسبة.

أما Victor Z.Brink فقد ساهم في إعداد أول قائمة تتضمن مسؤوليات المدقق الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA عام 1947، والتي ورد فيها تعريف التدقيق الداخلي على أنه: "نشاط تقويمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف إلى تدقيق العمليات المحاسبية والمالية وغيرها كأساس لخدمة الإدارة، وهي رقابة إدارية تمارس عن طريق قياس وتقويم فعالية أساليب الرقابة الأخرى".

وفي عام 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات المدقق الداخلي وورد فيها أن التدقيق الداخلي هو: "أداة للحكم والتقييم تعمل داخل المنظمة تخدم الإدارة في مجال الرقابة عن طريق فحص واختبار مدى كفاية الأساليب المحاسبية والمالية

والتشغيلية الأخرى في هذا المجال ، فهي رقابة إدارية مهمتها تقييم مدى كفاءة وفعالية المستويات الرقابية الأخرى بهدف مساعدة الإدارة على أداء المسؤوليات الملقاة على عاتقها بأكفأ الطرق وعلى أحسن وجه من خلال تزويدها بالمعلومات والحقائق والتحليلات الموضوعية والتعليمات المفيدة والمتعلقة بنشاطها".

إضافة إلى ذلك فقد أصبحت هناك شهادة "مدقق داخلي قانوني" يمنحها معهد المدققين الداخليين لمن يجتازون امتحانات تأهيلية مكونة من أربعة أجزاء وعقد أول امتحان في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1947، وفي نهاية السبعينيات استحق التدقيق الداخلي لقب "المهنة الكاملة والناضجة" والدليل على ذلك انه عام 1947 امتلك التدقيق الداخلي صورة جدية بالاحترام بصورة كافية وسمي "بالمهنة الرسمية" لأنه خضع لشروط التحديات السبعة الصارمة والخاصة بالمهنة وهي:

1. أن له مجموعة من الإطلاع والمعرفة المتخصصة (مجموعة عامة من المعرفة والتي تمت المصادقة عليها عام 1972).
2. يعد عملية تعليمية (مقرر مفروض خاص بالتعليم الرسمي).
3. له معايير وهي تقرر دخول العضو المتمتع بجميع الخصائص المميزة في IIA (الحصول على قدر معين من التعلم، اجتياز امتحان CIA، متطلبات الخبرة المهنية والمعايير).
4. له مجموعة من المبادئ أو أخلاق المهنة (تمت المصادقة عليها أول مرة عام 1968).
5. له وضع قانوني معترف به سواء عن طريق الإجازة الرسمية أو عن طريق دلالة خاصة (CIA) المعترف بها في نطاق سلطات متعددة حول العالم).
6. له فائدة عامة في العمل المنجز من قبل أصحاب المهنة (عمل المدققين الداخليين في المنظمات الحكومية غير الهادفة للربح بدلا من القطاع الخاص).
7. إقرار المهنيين بالالتزام الاجتماعي.

فالإدارة بدأت تدرك أنه بالإمكان الاستعانة بخدمات المدقق الداخلي في مجالات أخرى غير المجالات المحاسبية والمالية ومنه هنا ظهر مفهوم جديد وهام للتدقيق الداخلي، وتعني أنها أداة بناء تساعد إدارة المنظمة في جميع مجالات النشاط سواء كانت محاسبية أو المالية أو التشغيلية.

أما مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي (IIASB) التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين قد عرفه بأنه: "وظيفة تقوم الأنشطة المتعارف عليها داخل المنظمة كخدمة لها وتشمل وظائفها الفحص والتقييم ومراقبة مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية". (الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، 2013، الصفحات 22-29)

وفي عام 1999 صدر التعريف الحديث للتدقيق الداخلي وهو مكرس لتكليف مهارات ومسؤوليات المهنة والمتوسعة والتنسيق بينهما إذ ورد فيه: "أ التدقيق الداخلي هو نشاط استشاري موضوعي مستقل، وهو مصمم كإضافة قيمة لعمليات

المنظمة وتحسينها وهو يساعد المنظمة في إكمال هدفها عن طريق استخدام مدخل منظم لتقييم وتحسين فعالية الإدارة لمواجهة المخاطر وفرض الرقابة وتوجيه العمليات"، وكما أن هذا التعريف يعطي مفهوم للمهنة في ستة طرق مهمة:

1. **النشاط الموضوعي:** إن من غير الضروري قد نشأ ضمن المنظمة لأن التعريف يسمح لأن يتم توفير خدمات التدقيق الداخلي من مصدر خارجي لكن من المهم توفير الاستقلالية وعدم التحيز.

2. **النشاط الاستشاري:** أي أن نطاق التدقيق الداخلي يضم أنشطة المشاورة والتأكيد الفعال واقتراح التحسينات على الأنظمة الموضوعية.

3. **إضافة قيمة لعمليات المنظمة:** أي أن هناك تأكيد على المساهمة المهمة التي يقدمها التدقيق الداخلي لأي منظمة في مواجهة المخاطر وفرض الرقابة وتوجيه العمليات.

4. **الشمول:** التعريف الجديد يؤكد على شمول المنظمة بكاملها بخدمات التدقيق الداخلي وهذا يضمن الأمر الرسمي بصورة واسعة.

5. **اتساع الآفاق:** يفترض التعريف الجديد أن أنظمة الرقابة هي موجودة فقط لأجل مساعدة إدارة المخاطر وتشجيع التوجيه الفعال وأن وجهة النظر هذه توسع على حد ما آفاق التدقيق الداخلي وتنتشر مجال عمله على عمليات التوجيه والرقابة وإدارة المخاطر.

6. **المدخل المنظم:** يوضح التعريف الجديد بأن مهنة التدقيق الداخلي تمتاز بشكل فريد واستثنائي بكونها مهنة معتمدة على المعايير وهي الأساس لجعل العملية النظامية حرفة تضمن بدورها نظام نزعى جيد لعمليات التدقيق الداخلي.

كما أن معهد المدققين الداخليين في المملكة المتحدة وإيرلندا قد أكد على هذا التعريف عند إصدار ميثاق الأخلاقيات والمعايير الدولية عام 2014. (أ.م.ع، المهدي، و نجم، 2008، صفحة 22، 23)

و في عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتم تعريفه على أنه: "نشاط استشاري وتوكيدي مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة المنظمة لتحسين عملياتها، وهو يساعد المنظمة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه(التحكم).

وفي عام 2012 أوجد معهد المدققين الداخليين مشروع مقترح لتعديل المعايير ويتضمن المقترح معايير التغييرات التي وافقت عليها الوكالة الدولية الداخلية مجلس معايير التدقيق (IIASB)، والتغييرات المقترحة عن مداولات على مدى العامين الماضيين من IIASB، ففي 20 ماي 2012 تم إغلاق استلام الاقتراحات لتعديل المعايير وفي 1 جانفي 2013 وافق على التغييرات النهائية للمعايير من قبل الإجراءات القانونية الدولية للممارسة المهنية في إطار رقابة المجلس (IPPF). (IPPF).

وهكذا يتضح مدى التطور الذي حدث في مفهوم التدقيق الداخلي خلال فترة السنوات، بحيث أصبح هذا المفهوم يساير التغييرات التي حدثت منذ الحرب العالمية الثانية من نشاط يتركز أساسا على الأمور المالية والمحاسبية إلى أن وصل لكامل

المستويات التشغيلية، وإن زيادة حجم اللامركزية بالمنظمات زاد من تعقيد الأنشطة والعمليات مما ولد الحاجة لإيجاد وسائل المراقبة أدت إلى نمو التدقيق الداخلي، حيث قام المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين بترويج مهنة المدقق الداخلي المعتمدة وجعلها مهنية ومتطورة وأوجد أنظمة وقواعد وتعليمات ووضع معايير دولية لضبط التدقيق والمدققين الداخليين، ويشمل نطاق التدقيق الداخلي فحص وتقييم مدى كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية بالمنظمة وجودة الأداء عند تأدية الأنشطة المختلفة. (الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، 2013، الصفحات 31-33)

ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي

1. إعادة النظر بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.
 2. اختبار المعلومات التشغيلية.
 3. فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها.
 4. فحص الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات الموضوعية من قبل الإدارة.
- أي أن أهداف التحقيق تتجه نحو تحقيق الرقابة المحاسبية والإدارية وهو هدف نظام الرقابة الداخلية. (صفحة 08)

ثالثاً: أهمية التدقيق الداخلي

- 1 - إضافة القيمة لهدف الإستراتيجي للتدقيق الداخلي من خلال ما يقدمه من دور استشاري وتقييمي وتأميني.
- 2 - تحسين العمليات وتخفيض المخاطر بدرجة من الموضوعية.
- 3 - يعتبر التدقيق الداخلي وسيلة استكشافية تحدد موضع الانحراف بين الواقع والمعايير الموضوعية مسبقاً.
- 4 - وسيلة استشارية حيث أن توصيات المدقق الداخلي تساهم بتحديد التحسينات اللازمة.
- 5 - وسيلة تمنع وقوع الأخطاء والتضليل.
- 6 - التدقيق الداخلي وسيلة لا غاية تساهم في خدمة عدد من الفئات كالمديرين، المستثمرين الحاليين والبنوك ورجال الأعمال، والهيئات الحكومية، وفي مرحلة التخطيط ورقابة الأداء تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي يجب أن تكون مدققة من قبل هيئة فنية فهو صمام أمان يزود الإدارة بالعديد من الخدمات والمتمثلة في:
 - ✓ خدمات وقائية: حيث يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من حماية سياسات المنظمة وكذلك الحماية المناسبة للأصول
 - ✓ خدمات تقويمية: حيث تقوم بقياس وتقويم وفعالية نظم الرقابة في المنظمة. (ابراهيم، 2016، الصفحات 20-

(21)

المطلب الثاني: تقديم معايير التدقيق الداخلي المقبولة قبولاً عاماً

تمثل معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها المبادئ الأساسية لمهنة التدقيق الداخلي والتي يجب على المدقق الداخلي أن يحتذي بها عند أداء مهامه المختلفة، وتعتبر بمثابة النموذج المستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق، وتحدد هذه المعايير المسؤولية التي يتحملها المدقق نتيجة قيامه بعمله.

الفرع الأول: مفهوم معايير التدقيق الداخلي

- معيار التدقيق: يعرف بأنه "أداة الحكم على مستوى الكفاءة المهنية، ودرجة الاتساق التي يصل إليها المدققون عند أداء وظائفهم".
- معايير التدقيق الداخلي: يعرف بأنه "المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي، حيث تمثل المعايير نموذج ممارسة التدقيق الداخلي، كما يجب أن يكون ذلك وفقاً لما تم التوصل إليه واعتماده من قبل معهد المدققين الداخليين IIA، وهذا يعني أن معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها تمثل أساساً لعمل المدققين الداخليين وتحديد مسؤولياتهم الفنية ومتابعة أدائهم المهني. (العمرى و فضل، 2006، صفحة 346)

الفرع الثاني: أهمية معايير التدقيق الداخلي

تكمن أهمية معايير التدقيق الداخلي في:

1. وضع المبادئ الأساسية التي يجب الالتزام بها عند ممارسة المدققين لمهامهم بحيث يتم تحقيق الهدف من وجودهم.
2. المعايير ضرورية بالنسبة للإدارة، إذ أن وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققون الداخليون يمكن الإدارة من الاعتماد على التأكيدات والتقارير التي يقدمها لها المدققون الداخليون عند أدائهم لوظائفهم في المنظمة.
3. وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققون الداخليون يعتبر ضرورياً بالنسبة للمدقق الخارجي ليطمئن إلى متانة وكفاءة عمل المدققين الداخليين
4. يتم الاسترشاد بالمعايير عند إعداد المواد التدريبية للمهنيين الجدد. (العمرى و فضل، 2006، صفحة 346)

الفرع الثالث: أهداف معايير التدقيق الداخلي

حدد معهد المدققين الداخليين في قائمة معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة في كانون الأول عام 2000 أهداف هذه المعايير في الآتي:

1. بيان المبادئ الأساسية التي تمثل ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون.
2. وضع إطار عام لأداء وتعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة التدقيق الداخلي إلى أوسع مدى ممكن.
3. وضع أسس لقياس وتقييم أداء المدققين الداخليين.
4. التأسيس لعمليات ومعالجة تنظيمية متطورة وتشجيع إدخال تحسينات عليها.

كما تهدف معايير التدقيق الداخلي إلى تعميق حالة الفهم لدى جميع المستويات الإدارية في منظمات الأعمال لحقيقة الدور والمسؤوليات المناطة بالتدقيق الداخلي، وتعزيز إدراكها لأهمية المساهمة في تحسين أداء التدقيق الداخلي. (الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، 2013، صفحة 76)

الفرع الرابع: معايير التدقيق الداخلي

ترتكز المعايير إلى عدد من المبادئ وتوفر إطاراً لأداء وتعزيز عملية التدقيق الداخلي، كما تعد المعايير متطلبات إلزامية وتتألف المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي من:

أولاً: معايير الصفات

وهي مجموعة المعايير التي تحدد الصفات الواجب توفرها في كل من إدارة أو قسم التدقيق الداخلي في المنظمة، والقائمين بممارسة أنشطة التدقيق الداخلي، وهي تتضمن كلا من المعايير التالية:

1000- **الأهداف، الصلاحية والمسؤولية:** يتطلب تحديد أهداف، صلاحيات، ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بوثيقة رسمية تنسجم مع مفهوم التدقيق الداخلي وأخلاقيات المهنة والمعايير، وعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مراجعة وثيقة التدقيق دورياً وأخذ موافقة أعلى السلطة.

1100- **الاستقلالية والموضوعية:** يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية في أداء واجباته، وله صلاحية بدء أية إجراءات وإنجاز أية أعمال والتبليغ عن أي عمل، كلما رأى ذلك ضرورياً لممارسة اختصاصاته، وعلى المدقق الداخلي أن يكون موضوعي في قيامه بعمله، ولا يتأثر بالبيئة التي يعمل بها، وأن يكون العمل بفعالية وبدون تحيز، كما عليه أن يتقيد بالمعايير الدولية للتدقيق وبالسلوك المهني والقوانين والتنظيمات.

1200- **البراعة وبذل العناية المهنية:** يتعلق هذا المعيار بالمعرفة التي يجب على المدقق الداخلي امتلاكها، والمهارات والكفاءات للاضطلاع بمسؤولياته، وعلى نشاط التدقيق الداخلي كمجموعة امتلاك أو الحصول على المعرفة والمهارات، وبذل العناية والمهارة المتوقعة من شخص عادي عاقل، ومدقق داخلي كفى لا يتضمن بذل العناية المهنية العصمة عن الخطأ.

1300- **الرقابة النوعية وبرنامج التحسين:** يتطلب من الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يضع برنامجاً للرقابة النوعية، وبرنامج التحسين، والذي يغطي جميع أعمال التدقيق الداخلي.

ثانياً: معايير الأداء

تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس التدقيق الداخلي بها، وهي تتضمن كل من المعايير التالية:

2000- إدارة نشاط التدقيق الداخلي: يجب على الرئيس التنفيذي وضع خطة مبنية على أساس المخاطرة لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، منسجمة مع أنظمة المنظمة، وأن يعرض هذه الخطط والموارد المطلوبة، متضمنة التغيرات المرورية الهامة على الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة للاطلاع والمصادقة، كما أنه عليه الإفصاح عن أثر أية قيود على الموارد والتأكد من أن موارد التدقيق مناسبة، كافية، ومستغلة بفعالية لإنجاز الخطة الموافق عليها.

2100- طبيعة العمل: أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم والمساهمة في تحسين أنظمة الحوكمة بواسطة تقييم وتحسين هذه العملية من خلال:

- وضع القيم والأهداف والإعلان عنها.
- التأكد من فعالية الأداء ومسائلة الإدارة.
- إيصال ملاحظات التدقيق، ومساعدة المنظمة بتعريف وتقييم مواقع الخطر الهامة، وإيجاد رقابة فعالة بواسطة تقييم فعاليتها وتعزيز التحسين المستمر.

2200- التخطيط للمهمة: يحدد هذا المعيار المبادئ الأساسية لتخطيط عملية التدقيق الداخلي، ويجب تدوين خطة لكل مهمة متضمنة الأهداف والنطاق والوقت وتوزيع المصادر، وأن يتضمن نطاق المهمة اعتبارات الأنظمة، القيود، الموظفين، والأصول الملموسة.

2300- تنفيذ المهمة: يجب على المدقق الداخلي تعريف، تحليل، تقييم معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة.

2400- إيصال النتائج: يجب على المدقق الداخلي إيصال نتائج المهمة مباشرة، وأن يتضمن إيصال النتائج أهداف المهمة والنطاق بالإضافة إلى النتائج الملائمة، والتوصيات، وخطط إنجاز التوصيات.

2500- رصد مراحل الإنجاز: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع والمحافظة على نظام المراقبة ومتابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة.

A1.2500- يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع أسلوب متابعة للمراقبة والتأكد من أن توجيهات الإدارة قد تم تطبيقها بفعالية، وأن الإدارة التنفيذية قررت تحمل مسؤولية عدم اتخاذ إجراء.

C1.2500- على نشاط التدقيق الداخلي مراقبة استبعاد نتائج المهمات الاستشارية إلى المدى المتفق عليه مع الجهة المستفيدة.

2600- قبول الإدارة للمخاطر: عندما يعتقد الرئيس التنفيذي للتدقيق أن الإدارة قد قبلت مستوى من المخاطرة غير مقبول للمنظمة، عليه مناقشة الأمر مع الإدارة التنفيذية إذا لم يتم حل هذه المسائل المتعلقة بالمخاطرة، فعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق والإدارة التنفيذية التقرير عن ذلك لمجلس الإدارة لإيجاد حل.

ثالثاً: معايير التنفيذ

وهي تطبيق كل من معايير الخواص ومعايير الأداء في حالات:

1. اختبارات الالتزام.

2. التحقيق من الغش والاحتيال.

3. التقييم الذاتي للرقابة.

ويتم وضع المعايير بالأساس:

- أعمال التوكيد أشير لها بالحرف (ت) A متصلاً برقم المعيار مثل A11130.
- أعمال الاستشارة أشير لها بالحرف (أ) C متصلاً برقم المعيار مثل nnn.c1. (الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، 2013، الصفحات 167-170)

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي

عادة يتم تصنيف التدقيق الداخلي إلى نوعين رئيسيين هما التدقيق الداخلي المالي وهو المجال التقليدي والتدقيق الداخلي التشغيلي الذي أصبح محل اهتمام أكبر ويمثل المدى الأوسع لوظيفة التدقيق، وسيتم فيما يلي الحديث عن هذين النوعين الرئيسيين للتدقيق الداخلي:

أولاً: التدقيق الداخلي المالي

هو الفحص الذي يقوم به شخص مؤهل للحسابات السنوية بغرض إعطاء مبرر حول انتظامية هذه الحسابات ومصداقية القوائم المالية، ويمتد فحص التدقيق المالي إلى مجالين (مجال رقابة الأموال، رقابة على المحاسبة عن الأموال). فالتدقيق الداخلي يهتم بالتأكد من أن مجموع المعطيات المالية والمحاسبية المستعملة في التسيير تتمتع بدرجة كافية من الدقة، لذا لا بد من مراعاة مايلي:

- ✓ حماية الأصول المالية للمؤسسة.
- ✓ توفير الثقة والتكامل في المعلومات المالية.
- ✓ الالتزام بمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً.

ثانيا: التدقيق الداخلي (العملياتي) التشغيلي

يهتم هذا النوع بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المنظمة، يدرس مدى نجاح تطبيق سياسات الإدارة، ويعرفه المعهد المالي الكندي (CIF) كما يلي: "إن الهدف الأساسي للتدقيق العملياتي هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها"، ويسعى هذا النوع إلى فحص وتقييم أداء أعمال المنظمة ككل لتحقيق الكفاية والفعالية في استخدام الموارد المتاحة في ضوء عدة معايير موضوعية لتحقيق الكفاية، ويعتبر هذا التدقيق التطور الطبيعي للتدقيق المالي، فإذا كان التدقيق المالي يهتم بفحص القوائم والتقارير المالية بصفة أساسية، فالتدقيق التشغيلي في تقدم يتجه إلى تقديم إجراء تقييم شامل لكيفية أداء الأنشطة التي تقوم بها المنظمة.

ثالثا: تدقيق الالتزام بالسياسات

يهدف إلى التأكد من مدى التزام المنظمة بالسياسات، الإجراءات، القوانين، والتعليمات الحكومية المعمول بها مع تحديد درجة هذا الالتزام، بالإضافة إلى التأكد من التزام كافة المستويات الإدارية الداخلية بالقوانين واللوائح والتعليمات التي تتعلق بالنظام الداخلي الخاص بها.

رابعا: أنواع أخرى للتدقيق الداخلي

هناك أنواع أخرى للتدقيق الداخلي ظهرت كرد فعل للتطور في البيئة المحيطة بالمؤسسة تمثلت هذه الأنواع في:

1. **التدقيق الاجتماعي:** هو عبارة عن فحص وتقييم الأداء الاجتماعي للمنظمات، وذلك بغرض التحقق من مدى سلامة تعبير القوائم المالية والتقارير الاجتماعية عن مدى تنفيذ المنظمة للمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها، ومدى مساهمتها في الرفاهية العامة للمجتمع، مع مراعاة المعايير المتعارف عليها.
2. **تدقيق نظم المعلومات:** هو عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات لتحديد ما إذا كان النظام المعتمد على الحاسب يساهم في حماية الأصول والحفاظ على سلامة البيانات وإدارة الموارد بكفاءة وتحقيق أهداف المؤسسة.
3. **التدقيق الاستراتيجي:** عملية تدقيق الاستراتيجيات هي فحص ودراسة إستراتيجية المؤسسة ككل أو استراتيجيات وحدات النشاط المختلفة داخلها بغرض تحديد ما إذا كانت الاستراتيجيات المتبعة من قبل المؤسسة وما يرتبط بها من استثمارات رأسمالية قد حققت النتائج المرجوة.
4. **تدقيق الأداء:** يركز هذا النوع على الكفاءة والفعالية، ويتطلب القيام به ضرورة وضع معايير تشغيلية تعمل كأهداف مقبولة تقارن بها نتائج الأداء الفعلي. إن ما توفره تقييمات التدقيق الداخلي يعتبر مصدر للمعلومات لمساعدة الإدارة ذاتها في عملية تقييم الأداء.

5. **تدقيق الجودة:** يعرف بأنه تجميع للمعلومات المرتبطة بنظام الجودة وتقييمها، بهدف التعرف على حالات عدم الالتزام في النظام، حتى يتسنى اقتراح وتنفيذ وتقييم التحسينات الملائمة.
6. **التدقيق البيئي:** عرفته وكالة حماية البيئة الأمريكية (USEPA) على أنه: " فحص انتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي بواسطة المنظمة أو جهة مستقلة ذات سلطة قانونية، للعمليات الإنتاجية وما يرتبط من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها". (علون، 2018، الصفحات 45-51)

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق الداخلي

سيتم من خلال هذا المبحث دراسة عدة جوانب تمس كل من المقاييس المعتمدة في مهنة التدقيق الداخلي والتي تتضمن الأسس الواجب مراعاتها في مسلك تنظيم مصلحة التدقيق الداخلي، وكذا تنظيم وهيئة جوانب تمس المدققين الداخليين ذاتهم، ثم سيتم التطرق إلى التقنيات والوسائل والآليات التي يتخذها المدقق الداخلي ويعتمد عليها في القيام بمهامه وذلك لما لها من أهمية بالغة في تحقيق فعالية وجودة عمله، كما سيتم التعرف على نطاق تطبيق التدقيق الداخلي، وكذا جملة الإجراءات التي يسلكها المدقق الداخلي خلال مساره المهني، وأخيرا سنقوم بعرض الاعتبارات المتعلقة بمهنة التدقيق الداخلي وذلك بدراسة العلاقة بين هذه المهنة والمهن الأخرى حيث نستهلها بعلاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية، والذي يعد أهم هذه الاعتبارات ذلك كون التدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة الداخلية، ونختتمها بمعرفة ملخص حول الاعتبارات المتعلقة بالتدقيق الداخلي والأطراف الأخرى والتي تم انتقاؤها على أساس أهميتها ارتباطها بالبلغ بالتدقيق الداخلي.

المطلب الأول: المقاييس المعتمدة في التدقيق الداخلي

الفرع الأول: تنظيم مصلحة التدقيق الداخلي

هناك العديد من العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار عند تحديد موقع دائرة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمنشأة وكذلك عند القيام بعملية التنظيم الداخلي لدائرة التدقيق الداخلي.

أولاً: موقع دائرة التدقيق في الهيكل التنظيمي للمنشأة:

إن إدارة المراجعة الداخلية هي إدارة مستقلة عن الإدارات التشغيلية، وتتبع لأعلى سلطة في الهرم الإداري أي للإدارة العليا، إذ تستمد قوتها وسلطتها منها، ويمكنها موقعها من النظر إلى المنشأة بعمق وشمولية أكبر، ويحقق لها استقلالية أكبر نتيجة ابتعادها عن سلطة الإدارات التنفيذية أو التشغيلية، وتحقق لها تبعيتها للإدارة العليا الهدف من وجودها، ألا وهو مساعدة الإدارة العليا في الرقابة على أعمال المؤسسة، ويجب أن يأخذ في الاعتبار عند تحديد الموقع التنظيمي المناسب لإدارة التدقيق الداخلي الاعتبارات التالية:

1. أن يحدد موقعها عن المستوى الذي يؤكد دعم الإدارة العليا لها.
2. أن تكون مسؤولة أمام جهة محددة من المؤسسة تتمتع بقدر من السلطة الكافية، والتي تسمح بتدعيم استقلالية المدقق الداخلي وتتيح له مجالاً أوسع لتأدية أعماله، وتعطي الاعتبار الواجب لتطوير التدقيق الداخلي، وتكون قادرة على متابعة التوصيات بالإجراءات السليمة التي تكفل تنفيذها والتزام الإدارات الأخرى بها.
3. أن لا يقوم المدققين الداخليين بتأدية أي أعمال أو أنشطة تنفيذية وذلك لتجنب تعارض المصالح. (النونو، 2009،

صفحة 36،37)

ثانيا: الهيكل التنظيمي الداخلي لدائرة التدقيق الداخلي

يعتمد التنظيم الداخلي لدائرة التدقيق الداخلي على عدة عوامل من بينها حجم المؤسسة ونوعها وطبيعة نشاطها وأهداف التدقيق الداخلي وإضافة إلى عدد العاملين في دائرة التدقيق الداخلي ومؤهلاتهم، وفيما يلي وصف للمراكز الوظيفية في إدارة التدقيق الداخلي:

1. مدير التدقيق الداخلي

يخول مدير التدقيق بإدارة شاملة وواسعة النطاق للتدقيق الداخلي، كما يقوم بوضع الأهداف السنوية لدائرة التدقيق الداخلي والتي تبنى على أساس أهداف وغايات عملية التدقيق بناء على خطط وسياسات المؤسسة وتحديد الجهات التي توزع لها التقارير، كما تكون لديه حرية الإطلاع الكاملة على جميع العمليات داخل المؤسسة وسجلاتها وممتلكاتها وتقديم التقارير مباشرة إلى لجنة التدقيق المستقلة.

2. رئيس التدقيق الداخلي:

يعتبر رئيس التدقيق مسؤولاً عن تنسيق خطط التدقيق والموافقة على أوراق العمل النهائية، ويقوم برفع تقاريره إلى مدير التدقيق.

3. المدقق الرئيسي:

يعتبر مسؤولاً عن عمليات التدقيق الجارية (التدقيق المالي، وتدقيق العمليات) تحت إشراف رئيس التدقيق، كما يكون مسؤولاً عن الإشراف على المدققين المساعدين أثناء عملية التدقيق، والتأكد من إتباع خطوات برامج التدقيق المعتمدة وإجراء بعض التعديلات على إجراءات التدقيق عند الحاجة.

4. المدقق المساعد:

يكلف المدقق المساعد بأداء أعمال ومهام التدقيق التفصيلية تحت إشراف المدقق الرئيسي وتوجيهاته، ويتعين على إدارة المؤسسة أن تجري التدريب اللازم للمدققين المساعدين خلال الستة أشهر الأولى من تعيينهم كونهم مبتدئين وبحاجة إلى امتلاك الخبرة في مجال التدقيق الداخلي. (النونو، 2009، صفحة 37، 38)

ثالثا: مكانة المدقق الداخلي في المنظمة

يؤثر الموقع التنظيمي للمدقق في المؤسسة على قدرته على تحقيق الاستقلالية الموضوعية في عمله كما أشرنا سابقاً، ويختلف الوضع التنظيمي لإدارة التدقيق الداخلي في بيئة الرقابة من مؤسسة إلى أخرى أو من دولة إلى أخرى تبعاً لتطور الذي بلغته هذه المؤسسة في متابعتها ومساريتها لأحدث نظم الرقابة، حيث أنها تخضع إما للإدارة العليا أو لمجلس الإدارة أو للجنة

التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة، ويشير الباحثون في هذا الموضوع إلى أن الوضع الطبيعي والأمثل هو أن تكون تبعية المدقق الداخلي إلى أعلى مستوى إداري بالمؤسسة إن لم يكن لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.

إن اتخاذ مصلحة التدقيق الداخلي وضعاً محدداً يضمن موضوعيتها واستقلاليتها عن باقي الوظائف الأخرى للمؤسسة من شأنه أن يؤهلها للقيام بعملها على أحسن حال وبما يضمن فعاليتها، وبالتالي تكون مخرجات وظيفة التدقيق الداخلي قابلة للاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار على كل المستويات، فالأدوار المحددة للإدارة العليا ومجلس الإدارة ولجنة المراجعة جميعها تركز على الأبعاد المختلفة لتقدير وتقييم المخاطر والرقابة على المؤسسة، مما يزيد من مطالب المنافسة على وظيفة التدقيق الداخلي بين الإدارة العليا ولجان التدقيق. (المدلل، 2007، صفحة 78)

الفرع الثاني: نماذج تحديد مصادر التدقيق الداخلي

أولاً: مصادر الاستناد بالمدقق الداخلي

- **مصادر داخلية:** يتم تزويد خدمات التدقيق الداخلي بشكل حصري أو في الغالب من قبل الموظفين العاملين داخل المؤسسة.
- **مصادر مشتركة:** يتم تزويد خدمات التدقيق الداخلي بالجمع بين عمل الموظفين من داخل المؤسسة وعمل مزودي الخدمة.
- **الاستعانة بمزود خارجي بإدارة داخلية:** تزويد خدمات التدقيق الداخلي من قبل مزودي الخدمة يتم التعاقد معهم لهذا الغرض.
- **الاستعانة بمزود بمصدر خارجي بالكامل:** يتم تزويد جميع خدمات التدقيق الداخلي من قبل مزودي الخدمة يتم التعاقد معهم لهذا الغرض، ويدير مزود الخدمة أيضاً نشاط التدقيق الداخلي.

حيث يدار نشاط التدقيق الداخلي داخلياً من قبل موظف لدى المؤسسة في كل الحالات. (2008، صفحة 03)

ثانياً: التعاقد الخارجي للقيام بوظيفة التدقيق الداخلي

من ضمن التطورات الحديثة التي طرأت على مجال التدقيق الداخلي الدعوات المتزايدة لإسناد وظيفة التدقيق الداخلي إلى مدققين خارجيين حيث أشار إلى أن هذا التعاقد أصبح مألوفاً بعد ثمانينيات القرن الماضي بسبب ارتفاع تكلفة التدقيق الداخلي واحتياجها إلى مهارات متخصصة، حيث قسم هذا التعاقد إلى تعاقد كامل بمعنى إنجاز جميع أعمال التدقيق الداخلي أو تعاقد جزئي، وقد أوضح معهد المدققين الداخليين موقفه من التعاقد الخارجي في نشرة أصدرها عام 2005 بعنوان (IIA Position Paper on Resourcing Alternatives for the Internal Audit Function)، بأن يبقى الباب مفتوحاً لهذا النوع من التعاقد وذلك بشروط:

- 1- الحصول على الجودة المناسبة في الخدمة وأن يؤديها أشخاص مؤهلين لذلك.
 - 2- أن توفر المؤسسة الإشراف الكافي والملائم على هذه الطواقم من داخل المستويات التابعة لها.
 - 3- أن لا تقوم المؤسسة أو الشركة المتعاقد معها للقيام بالتدقيق الخارجي بأنجاز وظيفة التدقيق الداخلي.
- وقد أشارت شركة آرثر أندرسون العالمية للتدقيق في دليلها التسويقي إلى أن التعاقد الخارجي أصبح يشكل مفهوما استراتيجيا يضيف قيمة للمؤسسة من خلال تحويل وظيفة التدقيق الخارجي من قسم التدقيق الداخلي الخاص بالشركة إلى شركة متخصصة بالتدقيق الأمر الذي من شأنه إضافة كادر متميز وأكثر خبرة ومعرفة ودراية وأكثر استقلالية، بالإضافة إلى إعفاء الشركة من تكاليف قسم التدقيق الداخلي ومن الأعباء المترتبة على التعيين والتوظيف وغيرها ويضيف جملة من الأسباب أهمها:
- 1- قصور استقلال المدقق الداخلي حيث أن جميع المحاولات التي تستنفذ لتنفيذ استقلال المدقق الداخلي من تدعيم مركزه في الهيكل التنظيمي وعزله عن الوظائف التنفيذية وحتى وجود خط اتصال بينه وبين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق قد لا تنجح في عزل تأثيرات الإدارة عليه.
 - 2- الخبرات العالية التي يتطلب توفرها في المدقق الداخلي حيث أن مجموع هذه الخبرات في وحدة الرقابة الداخلية قد تبدو صغيرة إذا ما قورنت بالخبرات المتوفرة لدى مكتب التدقيق الخارجي وبيوت الخبرة في هذا المجال.
 - 3- تخفيض التكاليف والمحافظة على جودة العمل المؤدى في نفس الوقت.
 - 4- السماح للإدارة بالتركيز على الاختصاصات الرئيسية حيث أن الاستعانة بفريق خارجي يعني الإدارة من الإشراف المباشر ويتيح لها التفرغ لمتابعة القضايا الإستراتيجية.
 - 5- التعاقد الخارجي يمكن المؤسسة من الحصول على ممارسات رائدة من الفريق الخارجي نبعث من خبرة هذا الفريق في العمل في المؤسسات الأخرى.
 - 6- تخفيض تكلفة التدقيق الخارجي حيث أن الشركة تستطيع الوصول إلى صفقة مع شركة التدقيق الخارجي يتم بموجبها التدقيق الداخلي والخارجي والحصول على ما يسمى بوفورات الحجم الكبير.
- ولكن الكثير من الباحثين والممارسين ينادي بإبقاء هذه الوظيفة داخل المشروع مع إضافة ضمانات عالية لاستقلالية المدقق الداخلي ومؤهلاته وهذا ما ينادي به معهد المدققين الداخليين، حيث ينادي المعهد بأن وظيفة التدقيق الداخلي من الأفضل أن ينشأ لها وحدة مستقلة داخل المنظمة تعمل ضمن السياسات الموضوعية بواسطة الإدارة العليا ومجلس الإدارة شريطة أن يؤدي المهام مراجعون من داخل المؤسسة ملتزمون بمعايير الممارسة المهنية وقواعد السلوك المهني الصادرة عن المعهد. (المدلل، 2007، الصفحات 71-73)

الفرع الثالث: تركيبة عمل وصفات المدققين الداخليين

أولا: مهارات وسلوكيات يجب أن يتمتع بها المدقق الداخلي

يجب أن يتمتع موظف وحدة التدقيق الداخلي بالمهارات والخبرات والمعرفة خاصة في تطبيق معايير التدقيق والإجراءات الفنية للتدقيق.

1 - الخبرة والمعرفة لإنجاز أعمالهم، كما يلي:

- ✓ الكفاءة في تطبيق معايير التدقيق الداخلي وإجراءاته.
- ✓ المعرفة بمبادئ المحاسبة والتكنولوجيا المطلوبة لأعمال التدقيق.
- ✓ فهم مبادئ الإدارة اللازمة لمعرفة الانحرافات وتقييمها.
- ✓ المعرفة بالقوانين مثل القانون الضريبي، القانون المدني... الخ.

2 - القدرة على التواصل الاجتماعي.

3 - العمل على تطوير مهاراتهم ومعارفهم بما يستجد في مجال الاختصاص.

4 - ممارسة الحذر (الشك) المهني عند أداء أعمالهم، ويقصد بالحذر المهني افتراض احتمال وجود أخطاء في البيانات المالية أو أي نشاط خاضع للتدقيق. (علون، 2018، صفحة 10)

ثانيا: الموضوعية في عمل المدققين

- ✓ عدم الاعتماد في حكمه على آراء الآخرين وإنما يخضع آراء الآخرين للاختبار أثناء قيامه بإجراءات التدقيق.
- ✓ الانصاف بالأمانة وتجنب أي شبهات وخاصة فيما يتعلق بالمصالح المتعارضة.
- ✓ أن يتم تناوب موظفي التدقيق للمهمة الواحدة كلما كان ذلك ممكنا.
- ✓ على المدقق الداخلي أن لا يقوم بأي أعمال تنفيذية.
- ✓ يجب أن لا يتم تكليف الأشخاص الذين يتم نقلهم إلى وحدة التدقيق الداخلي بتدقيق أنشطة سبق وأن قاموا بأدائها وذلك حتى بعد مرور مدة زمنية معقولة.
- ✓ يجب أن تراجع نتائج عمل المدقق الداخلي قبل إصدار التقرير من مدير التدقيق حتى يتم التأكد من الموضوعية في أداء عمله. (علون، 2018، صفحة 10)

ثالثا: سلبيات يجب تجنبها في أسلوب عمل المدققين الداخليين

- ✓ أسلوب الفوقية (الاستعلاء) في التعامل مع الوحدات محل التدقيق والمسؤولين فيها.
- ✓ الأسلوب غير المهذب عند طلب المعلومات وخاصة أثناء وجود مراجعين من خارج المنظمة.
- ✓ الدخول في الفرعيات على حساب على حساب الأساسيات.
- ✓ عدم احترام أصحاب الخبرات من المدققين السابقين.
- ✓ عدم استعمال العقل والمنطق في الحكم على الأشياء والإصرار فقط على ما هو موجود في التعليمات.

- ✓ إبداء عدم الرضا عن عمل المدققين الآخرين أمام مسؤولي الوحدة محل التدقيق.
- ✓ سوء المظهر وضعف الشخصية وعدم الانضباط بالسلوك المهذب وعدم الالتزام بالدوام.
- ✓ التغاضي عن نقل الحقائق لعلاقة ما قد تربط أحد المدققين مع أحد مسؤولي الوحدة محل التدقيق. (علون، 2018، صفحة 10)

رابعاً: صفات يجب أن تتوفر في المدققين الداخليين

- ✓ التأهيل العلمي المناسب والتدريب المستمر بالإضافة إلى الخبرة العملية المناسبة في مجال التدقيق.
- ✓ التشبع بالروح العملية والإلمام بالقوانين والتشريعات المتصلة، بعمل التدقيق مثل القوانين المنظمة للمهنة وقوانين الشركات والضرائب.
- ✓ القدرة على تجميع وتصنيف وتحليل البيانات الإنتاجية، وإدراكه التام لنظام الرقابة الداخلية بما يتيح له الوقوف على دقة العمليات بالمؤسسة.
- ✓ الإخلاص والتفاني في مصلحة المؤسسة، وتفضيل مصلحة المؤسسة على المصالح الشخصية.
- ✓ الأمانة وحفظ أسرار المؤسسة محل التدقيق. (علون، 2018، صفحة 10)

خامساً: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الداخلي

حتى يستطيع المدقق الداخلي إدارة عمله بكفاءة وفعالية، ينبغي عليه أن يكون على إطلاع كامل بمسؤولياته وصلاحياته وفقاً لما تقتضيه قواعد ومبادئ وظيفة التدقيق الداخلي.

1. **المسؤوليات:** لا شك أن إدارة التدقيق الداخلي كغيرها من الإدارات الأخرى في المؤسسة تتكون من مجموعة موظفين يشغلون مستويات إدارية مختلفة في الإدارة، فنجد في هذه الإدارة رئيس التدقيق الداخلي، المدقق الرئيسي، المدقق المساعد، ولا شك أن لكل واحد من هؤلاء الثلاثة لديهم مسؤوليات خاصة، وأن مخرجات التدقيق الداخلي ما هي إلا محصلة نهائية لتضافر جهودهم، وقيام كل واحد منهم بمسؤولياته تلك والتي نستعرضها فيما يلي:
 - أ - مسؤوليات رئيس التدقيق الداخلي:

يجب على رئيس التدقيق الداخلي إدارة القسم بشكل صحيح وذلك من خلال:

- وضع خطط العمل السنوية لتحديد المخاطر العالية التي تتعرض لها أنشطة المنظمة من خلال إجراء عمليات مالية، تشغيلية، الالتزام، وتدقيق الحسابات، نظم المعلومات، ومشاريع الخدمات الاستشارية... الخ.
- ضمان أن المعايير المهنية للتدقيق الداخلي والممارسات يتم إتباعها.
- ضمان أن يتم وضع خطة إستراتيجية وتنفيذها من خلال الخطط السنوية للمؤسسة.

- التأكد من أن الموارد المالية والبسرة مناسبة وكافية ومخصصة للتنفيذ الفعال للخطة السنوية للتدقيق.
- التأكد من أن تخطيط التدقيق، والعمل الميداني، وإعداد التقارير والمتابعة تتم وفقا لمعايير التدقيق الداخلي، وأن تقارير البيانات المالية والضوابط الأساسية الأخرى تتم شهريا.
- الاعتماد والحفاظ على سياسة ضمان الجودة لإدارة التدقيق الداخلي للمشاركات الداخلية والخارجية التي وضعتها إدارة التدقيق الداخلي.

ب مسؤوليات المدقق الرئيسي

- الإشراف على وظيفة التدقيق الرئيسية وتنسيق أعمال التدقيق مع المدققين.
- وضع وتطبيق وتحديث برامج التدقيق لكل مهمة.
- التأكد من أن أعمال التدقيق قد تمت وفقا لمعايير التدقيق الداخلي.
- تدقيق الملفات وأوراق العمل في جميع مراحل التدقيق.

ت مسؤوليات المدقق المساعد

- تنفيذ مهام التدقيق طبقا لبرنامج التدقيق الداخلي.
- التحضير لتقرير التدقيق الداخلي، وهذا بتجميع الاستنتاجات والوصيات ومناقشتها مع مشرف التدقيق بالنسبة للمهام ذات الطبيعة الخاصة والمستوى الأعلى من الصعوبة، فيصبح دور المدقق مساعدا رئيسا في تنفيذ مثل هذه المهام تحت إشراف مباشر من المدقق الرئيسي.
- القيام بعمليات المسح الأولي للنشاط الخاضع للتدقيق لفهم وتحديد أسلوب العمل ووضع التوصيات المتعلقة باحتياجات التدقيق.
- تدقيق المستندات والقيود والوثائق والسجلات اللازمة للقيام بأعمال التدقيق كما هو مخطط له.
- تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلي على النشاط الخاضع للتدقيق.
- الحفاظ على العلاقات الإنسانية ومهارات الاتصال مع جميع المنتمين إلى المنظمة. (علون، 2018، الصفحات 78-80)

2. الصلاحيات: بما أن الغرض الرئيسي للتدقيق الداخلي يتمثل في مساعدة جميع أعضاء إدارة المنظمة على أداء وظائفهم

- بطريقة فعالة عن طريق إمدادهم بتحليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم وتقارير دقيقة وصحيحة عن نشاط المؤسسة، وحتى يتمكن التدقيق الداخلي من تحقيق هذا الغرض بكفاءة وفعالية فإنه لا بد أن يكون مدير ومدققي إدارة التدقيق الداخلي متمتعين بمجموعة من الصلاحيات أهمها مايلي:
- الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة وسجلات وممتلكات موظفي المنظمة.
 - تحديد نطاق عمل التدقيق، بما فيها اختيار الأنشطة وتطبيق الأساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق، حيث يجب أن يكون نطاق أعماله غير مقيد. بمعنى أن إدارة التدقيق الداخلي تكون لديها السلطة التي

تحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل إدارة المنظمة. (صحن و السوافيري، 2004، صفحة 219)

المطلب الثاني: تقنيات وآليات وظيفة التدقيق الداخلي

تقوم وظيفة التدقيق الداخلي على مجموعة تقنيات وأساليب يتم استعمالها لإنجاز مهام المدقق الداخلي، وغيرها من الوظائف الأخرى لديها وسائل وآليات خاصة بها والتي تتخذها لتحقيق الكفاءة والفعالية في لإنجاز العمل المطلوب منها، ولها أيضا مسلك خاص كغيرها من الوظائف يحتاج هذا الأخير إلى جملة من الأدوات والتقنيات التي تساعده على تحقيق مهامه، ومن أجل الإلمام بمعرفة هذه التقنيات المستخدمة سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى:

أولاً: القرائن وأدلة الإثبات

1 - مفهوم أدلة (قرائن) الإثبات

هي كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين من موضوع متنازع فيه، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، بعكس الأحكام التي تقوم على الميول والنزاعات والآمال والعادات وتنبؤات من ينفذ القرار، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر، فالأدلة التي تمدنا بالوسائل كفيلة للوصول بالتأكد إلى حد المعرفة مجرد الاعتقاد، ومن ثم فهي المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع. بغرض وضع الأساس للملائم لإبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية، وفي إطار سعيه إلى تأكيد محتوى تقريره النهائي، فإن المدقق مطالب بجمع مجموعة من الأدلة وقرائن الإثبات الكافية والملائمة في آن واحد. (مازون، 2011، صفحة 37)

2 - أنواع القرائن وأدلة الإثبات

قد تأخذ أدلة الإثبات في التدقيق أشكالاً مختلفة غير أنه يمكن للمدقق استخدام أهمها، والتي يمكن حصرها فيما يلي:

أ) **المستندات:** وهي الأوراق التي تعتبر مرجعاً سليماً يستند إليه المراجع للتأكد من صحة حدوث واقعة معينة، يعتبر التدقيق المستندي المحور الرئيسي لعملية التدقيق، والتي تقضي معظم وقت المراجعة أثناء وضع الأدلة والقرائن لإعطاء المدقق بأن المستندات حقيقية وتؤيد القيود الواردة بالدفاتر. (الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، 2006، صفحة 37)

وهي من أكثر الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله، تصنف إلى ثلاثة أنواع:

- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها، كفواتير الشراء.
- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها، كفواتير البيع وإيصالات القبض.
- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة، كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها.

تعتبر المستندات المتأتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبل المؤسسة، حيث تزداد إمكانية الغش والخطأ في الحالة الأخيرة، ويرتكز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية، لأن باستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتوقيع. (مازون، 2011، صفحة 38)

ب) الفحص المادي: يقصد به قيام المدقق بمحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة بصورة مادية، وغالبا ما يرتبط هذا النوع من الأدلة بفحص كل من المخزون والنقدية، كما يمكن استخدامه في التحقق من وجود الأوراق المالية وأوراق القبض وأصول ثابتة ملموسة، ويمكن القول أن الفحص وسيلة موضوعية لتحقيق من المعطيات حول كل من مقدار ووصف الأصل أو تقييم جودة وحالة الأصل، ورغم أهمية هذا النوع من الأدلة إلا أنه غير كاف لوحده في بعض الحالات، كون وجود الأصل لدى المؤسسة لا يعني بالضرورة ملكيتها له، كما أن قيام المدقق بمجرد كل عناصر الأصول يعد أمرا مستحيلا، وبالتالي دعمه بأدلة أخرى. (صحن، عبيد، و وآخرون، 2007، صفحة 81)

✓ **المصادقات:** تتمثل في استعانة المدقق بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموع المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات سبق أن طلبها منهم والتي قد تكون في صورة إجابات تصريحية أو كتابية، وتعد من أقوى الأدلة، وتختلف المصادقات في شكلها وصيغتها باختلاف المعلومات المطلوبة، وعمومها يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع:

- مصادقات إيجابية: في هذا النوع من المصادقات يتلقى العملاء أو الموردين خطابات من المؤسسة تذكرهم فيها بأرصدة حساباتهم وتطلب منهم الرد على عنوان المدقق بالمصادقة على صحة هذه الأرصدة، وفي حالة عدم صحة تلك الأرصدة تطلب منهم ذكر الأسباب في ردهم.
- مصادقات سلبية: فيها يخطر العملاء أو الموردين بأرصدة حساباتهم، ويطلب منهم الرد كتابة على عنوان المدقق في حالة اعتراضهم فقط على صحة أرصدهم مع ذكر الأسباب التي تدعوهم إلى عدم الموافقة على صحة تلك الأرصدة.
- مصادقات عمياء: في هذا النوع من المصادقات يطلب من العملاء أو الموردين أن يرسلوا الرد إلى عنوان مدقق الحسابات بأرصدة حساباتهم لدى المؤسسة. (جربوع، 2007)

✓ **الفحص التحليلي:** يقصد به استخدام المقارنات والعلاقات (كالنسب مثلا) لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية، مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة. (صحن، عبيد، و وآخرون، 2007، صفحة 85)

- ✓ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معيارا للحكم على مدى انتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وما تحتويه من بيانات وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب.
- ✓ صحة الأرصد من الناحية الحسابية: إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية ما قد ينتج عنه أخطاء حسابية، لذلك نجد أن الاعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الإنجاز، وبالتالي فإن وقوف المدقق على استعمال الحاسبات الآلية يعتبر دليلا على انتظام السجلات والدفاتر على الأقل من هذه الناحية وهو ما يسمح له باستخدامها كدليل إثبات.
- ✓ الاستفسارات من العميل: يعني الحصول على معلومات شفوية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الأسئلة له والتي غالبا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات، ولكن تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل، وبالتالي فهي عرضة للتحييز وفقا لأهواء العميل. (صحن، عبيد، و وآخرون، 2007، صفحة 87)

ثانيا: تقارير المدقق الداخلي

- يعتبر التقرير النهائي المنتج من عملية التدقيق الداخلي وسيلة اتصال بين الإدارات المختلفة وكذلك بين المنظمة والعالم الخارجي. (الفرحات و خليل، 2003، صفحة 50)
- ويكون التقرير عامة موجه إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق أو تكليفه للقيام بعملية التدقيق، أي على المالك الفرد في المؤسسات الفردية، أو على مجلس الشركاء في شركات الأشخاص، أو إلى المساهمين الممثلين للهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال، وهكذا نجد أن التوجه يختلف باختلاف الشكل القانوني للمنظمة محل التدقيق، لأن التعيين أيضا يختلف حسب الشكل. (خالد أمين، 2004)

يعد تقرير المدقق الداخلي الخطوة الأخيرة والهامة في إبلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق العمليات والأنشطة المختلفة، وأوجه الخلل والقصور في نظام الرقابة الداخلية ونواحي عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات وتنبية الإدارة على مخاطر هذا الخلل والقصور، ويضمن تقرير المدقق الداخلي أهم الملاحظات المكشوفة من طرف المدققين الداخليين، وضمن الملاحظات الأركان التالية:

- ✓ تحديد أوجه المخالفة أو الخلل، وإسناده إلى القوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات الإدارية والأعراف ومعايير نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ الأثر السلبي الذي حدث نتيجة المخالفة أو الخلل، أو بيان الأثر السلبي المحتمل حدوثه.
- ✓ التوصيات لتلافي المخالفة أو الخلل أو الطلب من الإدارة اتخاذ الإجراءات الرادعة لمنع تكرار هذه المخالفات.

ويجب أن تعرض الملاحظات حسب الوظائف التي خضعت للتدقيق، وترتب حسب أهميتها داخل الوظيفة مع مراعاة الدقة بالعبارات التي تمنع التأويل أو تقود إلى سوء الفهم، وعدم الإسهاب غير المبرر.

ثالثاً: العينات الإحصائية

عند قيام المدقق الداخلي بعملية التدقيق يقضي معظم وقته في تجميع الأدلة الإثباتية خلال فحصه للعمليات ومختلف الوثائق حتى يكون أساساً لإبداء الرأي في تقريره النهائي، وفي السابق كان المدقق الداخلي يقوم بمراجعة تفصيلية لجميع العمليات، غير أن الحجم الكبير للمنظمات وكبر حجم وتعقد العمليات التي تقوم بها وتشعبها، جعل من الصعب مراجعة جميع تلك العمليات، ولذلك وجب عليه القيام بالتدقيق الداخلي الاختياري والذي يعتمد أساساً على استعمال العينات الإحصائية وإخضاعها للاختبار.

1) أنواع العينات

الاعتماد على نظام العينات عند القيام بالتدقيق الاختياري لا يمكن أن يكون دون تحديد نوعها، وهي تنقسم إلى نوعين:

- أ - **العينات غير الإحصائية:** يعتمد أسلوب العينات غير إحصائية على التقدير والحكم الشخصي للمدقق على ضوء مهاراته، وفي هذا السياق فإن المدقق يختار العينة دون اللجوء إلى قواعد الاحتمالات الإحصائية أو أي أسلوب رياضي.
- ب - **العينات الإحصائية:** عكس العينات غير الإحصائية فهي تعتمد على قوانين الاحتمالات والطرق والجدول الإحصائية في تحديد حجم العينة (كجدول الأرقام العشوائية)، واختيار عناصرها، ومن ثم تقييم النتائج التي نتوصل إليها مع تعميمها على المجتمع محل الدراسة.

2) تقييم العينات الإحصائية في التدقيق

بعد قيام المدقق بتصميم العينات التي يحتاجها وذلك حسب الهدف المراد تحقيقه من عملية التدقيق، يقوم هذا الأخير بتقييم هذه العينات وذلك باستخدام القياس الإحصائي لها، ومن خلال القياس يمكن للمدقق تحديد حجم العينة وكذلك تقييم نتائجها، ومن أهم طرق القياس الإحصائية نذكر الأسلوبين التاليين:

- ✓ **أسلوب العينات التي تختص بالصفات:** يعتبر هذا الأسلوب مناسباً عندما يتعلق الأمر بتقييم نظام الرقابة الداخلية، ففي هذا الأسلوب يقوم المدقق بمعرفة عدد مخرجات العينة من خلال حدود الخطأ ومستوى ثقة معين، كما أن هذا الأسلوب يسمح للمدقق بتحديد معدل الحدوث المتوقع (معدل الخطأ المجتمع) في العناصر التالية:
- فواتير الشراء التي ليس لها مستندات مؤيدة، فواتير البيع التي لم تسعر تسعيراً سليماً.

- الصكوك التي تحتوي على أخطاء في المبالغ المسجلة بها، كما يمكن إضافة مختلف الوثائق والمستندات التي لا تحتوي على توضيحات المعنيين أو المسؤولية عند القيام بالعمليات التي تتطلب لمستخدم هذه الوثائق والمستندات.

✓ أسلوب العينات الإحصائية التي تخص بالقيمة: يتم اعتماد هذا الأسلوب عند رغبة المدقق في الحصول على نتيجة في شكل قيمة فعلية عكس الأسلوب الأول الذي يستخدم عندما يكون المجتمع محل الدراسة يحتوي على خاصية معينة، فهذا الأسلوب يعتبر مناسباً جداً للتطبيق في مجال التدقيق نظراً لكونه يمكن المدقق من الاختبارات الكمية ذات القيم العددية، إضافة إلى الأدوات والآليات التي يستخدمها المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية (قوائم الاستقصاء "الاستبيان"، الملخص التذكيري "المذكرات، التقرير الوصفي"، خرائط التدقيق). (عمر علي، 2009، صفحة 71)

3) المعاينة (اختيار العينة):

تعتبر المعاينة الإحصائية طريقة تسمح من خلال اختبار عشوائي لعينة في مجتمع ما، بتعميم على المجتمع الملاحظات والنتائج المستنتجة من العينة وهذا يتطلب من المدقق الكفاءة والخبرة في اختيار العينة أو تحليل النتائج، حيث يوجد العديد من الطرق التي يمكن للمدقق استخدامها لاختيار المفردات التي تتضمنها العينة، ويتوقف اختيار أي من هذه الطرق على الغرض من المعاينة، وأهداف التدقيق المراد تحقيقها، وطبيعة المجتمع الذي تسحب منه العينة، وطبيعة أدلة التدقيق التي يريد المدقق الوصول إليها، وتتراوح هذه الطرق بين طرق الاختيار الحكمي (المنظم) وطرق الاختيار العشوائي، ونظراً للاعتبارات العلمية وتحققاً للكفاءة في عملية التدقيق، يلجأ المدقق عادة لإجراءات الرقابة الداخلية. (مخلوف، 2007، صفحة 95)

4) الطرق الإحصائية والتحليلية لمدققين:

بعد قيام المدقق بتصميم العينات الإحصائية التي يحتاجها وذلك حسب الهدف المراد تحقيقه من عملية التدقيق، يقوم هذا الأخير بتقييم العينات وذلك باستخدام القياس الإحصائي والتحليلي لها، فمن خلال القياس يمكن للمدقق تحديد حجم العينة وكذلك تقييم نتائجها. ويتمثل ذلك في:

أ) الطرق الإحصائية للمدققين الداخليين: لقد أولت المنظمات المهنية العالمية اهتماماً بالغاً بالمعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق وذلك انطلاقاً من الواجبات التي أسست من أجلها، حيث تعرضت الوثيقة الأولى الصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين باسم "وثيقة معايير المراجعة SASI" إلى استخدام الطرق الإحصائية في اختيار العينات، وألزمت كافة المدققين بالإطلاع عليها وتفهم المادة (A/320) والمعنونة بـ "علاقة العينات الإحصائية بمعايير التدقيق المتفق عليها"، وكذا المادة (B/320) المعنونة بـ "مدى الدقة والاعتمادية للعينات الإحصائية المستخدمة في أعمال التدقيق"، ويفهم من هذه الوثيقة أن استخدام العينات الإحصائية ليس إلزامياً إلا أن الإحاطة بها والتعرف عليها إلزامي، وسوف نتناول أهم المفاهيم ذات العلاقة:

- **الاختبار المادي:** أو الكمي كما تعرفه المادة (70/320) هو ذلك الاختبار الذي ينصب على التجاوزات أو الأخطاء المالية ومبالغها التي قد تؤثر في الحسابات الختامية والميزانية العامة، سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة، وتساهم هذه الاختبارات في تكوين قناعة لدى المدقق بأن الأرقام الظاهرة في القوائم المالية صحيحة أم لا، لذا فإنه يتعين استخدام طريقة عينة المتغيرات الكمية.
 - **اختبار تطبيق اللوائح:** اختبار مراعاة اللوائح ومدى تطبيقها كما تعرفه المادة (70/380) على أنه ذلك الاختبار الذي ينصب على مدى تطبيق أو مراعاة اللوائح والأنظمة والأساليب المقررة من قبل الإدارة والمفروض التقيد بها، مثل الأنظمة والإجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية والفحص التحليلي وتساهم هذه الاختبارات في تكوين قناعة لدى المدقق بأن الأنظمة والإجراءات تعمل وفقاً لما هو مقرر لها أولاً، لذا فإنه ينبغي استخدام طريقة العينة النسبية أو عينة الصفات.
 - **معدل التكرار:** وهو عدد مرات تكرار خاصية معينة في المجتمع أو العينة، والذي يهمنا هو عدد تكرار التجاوزات والأخطاء المالية، أو عدم التقيد بالتعليمات، ويطلق عليها عموماً أخطاء التكرار.
 - **التوزيع الطبيعي (الاعتيادي):** هو تجمع وتركز قيم وملاحظات مجتمع ما حول وسطها (متوسطها) والشكل الذي تأخذه هو شكل منحنى ناقوس ذو قمة واحدة ويمتد طرفاه إلى ما لا نهاية.
- وبعد تحديد حجم العينة المبدئي يقوم المدقق باختبار عناصر المجتمع التي ستدخل في العينة، ومن الضروري أن يكون الاختبار عشوائياً، ويمكن استخدام الطريقة الملائمة من بين طرق اختيار العينات.
- **المتوسط الحسابي:** هو المتوسط الحسابي لكافة عناصر المجتمع أو مشاهداته ويعبر عنه بقسمة مجموع قيم المشاهدات كافة على عددها.
 - **تقدير الخطأ المقبول:** إن استخراج المتوسط الحسابي للعينة لا يعطينا التي تعرف بمدى الكفاية، أو احتمال اختلاف متوسط المجتمع عن متوسط العينة، وكلما أردنا إعطاء درجة عالية من الدقة لتمثل متوسط العينة لمتوسط المجتمع، حتم علينا الأمر استخدام عينة أكبر والعكس صحيح، وعليه يتعين افتراض أو تقدير رقم مقبول للخطأ عند قيامنا بتحديد حجم العينة، ويكون عادة متجانساً مع وحدات العينة فإذا كانت وحدات العينة بالدنانير كان هذا الرقم بالدنانير، لذا نستطيع أن نعرف الخطأ المقبول: " بأنه الرقم المسموح أن يختلف بين حدية متوسط المجتمع ومتوسط العينة".
 - **معدل الانحراف المتوقع في المجتمع:** يعبر معدل الانحراف المتوقع عن المعدل المتوقع لحدوث الانحرافات في المجتمع عن الإجراء الرقابي المعين، ويجب ألا يتجاوز هذا الانحراف المعدل المسموح به. (مخلوف، 2007، صفحة 97)
- (ب) **الطرق التحليلية للمدققين الداخليين:**

تم تعريف الإجراءات التحليلية على أنها: "عملية تقييم للمعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات الواضحة والممكنة بين البيانات المالية وبعضها البعض، وبينها وبين البيانات غير المالية، كما يتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المدقق".

كما عرفها معيار التدقيق الدولي رقم 520 بأنها: "تحليل النسب والمؤشرات الهامة، وبحث التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها، كما تتضمن التدقيق التحليلية دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة".

❖ طبيعة وغرض الإجراءات التحليلية: تتضمن الإجراءات التحليلية محورين أساسيين هما:

✓ المحور الأول: وهو يمثل عملية المقارنة بين معلومات مالية فعلية وأخرى محل المقارنة:

- مقارنة المعلومات المالية الحالية للمنظمة مع المعلومات المالية المرتبطة بفترة أو فترات سابقة (التحليل الأفقي).
- مقارنة المعلومات الحالية للمنظمة مع معلومات مالية تتعلق بالنتائج المتوقعة أو المستهدفة عن طريق الموازنات التقديرية أو التنبؤات.
- دراسة العلاقة بين نتائج المعلومات المالية المرتبطة ببعضها، بغرض مطابقتها مع نموذج قابل للتنبؤ به بناء على خبرة المنظمة.
- مقارنة المعلومات المالية مع معلومات مالية مماثلة ترتبط بالصناعة التي تعمل فيها المنظمة.
- دراسة علاقة المعلومات المالية مع معلومات غير مالية أخرى ملائمة مثل مقارنة تكلفة المرتبات مع عدد الموظفين.

✓ المحور الثاني: وهو يعتمد على تحديد الانحرافات والتقلبات فيما بين المعلومات الفعلية والمعلومات الأخرى محل

المقارنة، وتقييم أهمية وجوهية تلك الانحرافات والتقلبات بهدف تحديد مدى ثقة المدقق في هذه المعلومات، وتقرير مدى التوسع في إجراءات اختبارات تفصيلية أخرى من عدمه.

وتعتبر عملية التدقيق التحليلية واحدة من أكثر أدوات التدقيق فائدة للقيام بدراسة وتحليل البيانات أو المعدلات والاتجاهات المالية.

❖ مراحل التدقيق باستخدام الإجراءات التحليلية:

يمكن للمدقق أن يطبق الإجراءات التحليلية في ثلاث مراحل من عملية التدقيق، وذلك في مرحلة التخطيط وخلال مرحلة الاختبار، بالإضافة إلى إمكانية تنفيذها عند استكمال عملية التدقيق، ويهدف المدقق عند تطبيق الإجراءات التحليلية في كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق على عدة أهداف موضحة بالتالي:

✓ استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق:

يقوم المدقق بتطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق لمساعدته على تحديد طبيعة وتوقيت أعمال التدقيق التي سينفذها، ويهدف تطبيق الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة إلى:

- تفهم مجال الجهة محل التدقيق والنشاط الذي تزاوله.
- تقدير قدرة الجهة محل التدقيق على الاستمرار.
- اكتشاف الأخطاء الممكنة في القوائم المالية للجهة والإشارة إليها.
- تقليل الاختبارات التفصيلية للأرصدة التي لم يلاحظ فيها فروقات جوهرية.

إن تطبيق الإجراءات التحليلية عند التخطيط لعملية التدقيق تساعد المدقق في تحديد طبيعة إجراءات التدقيق والتي يستخدمها للحصول على أدلة الإثبات اللازمة لبعض أرصدة الحسابات أو لمجموعة من العمليات.

✓ استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق:

يقوم المدقق بتطبيق الإجراءات التحليلية عادة أثناء عملية التدقيق أو أثناء مرحلة الفحص والاختبار، حيث تكون الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة أكثر كفاءة وفعالية وأكثر اقتصاداً للوقت إذا ما قورنت باختبارات التفصيل.

ويستخدم المدقق الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة لدراسة ومقارنة بعض البنود المدرجة في القوائم المالية للتأكد من صحتها، مثل: قيام المدقق بحساب الأجر المباشرة على أساس ساعات العمل، فاختبار عدد العاملين وعدد ساعات العمل ومعدل الأجر يظهر قيمة الأجر عن فترة معينة ويمكن المدقق أن يقارنها مع القيمة المحتسبة للأجر والمسجلة في الدفاتر، ويهدف المدقق عند تطبيقه للإجراءات التحليلية أثناء مرحلة الفحص إلى اكتشاف المخالفات في القوائم المالية.

✓ استخدام الإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق:

يتوصل المدقق لنظرة موضوعية أخيرة على القوائم المالية التي قام بتدقيقها عند تطبيقه للإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق، وتمثل الإجراءات التحليلية في المرحلة الأخيرة من عمل المدقق في قراءة القوائم المالية والملاحظات والبيانات الملحق بها وذلك بغرض الحكم على سلامة القوائم المالية ككل وكفاءة الإفصاح فيها عن حقيقة نشاط الجهة وما أظهرته من نتائج خلال الفترة المالية محل التدقيق، بالإضافة إلى الحكم على حقيقة مركزها المالي في نهاية الفترة والتأكد من إمكانية الجهة على الاستمرار.

❖ مدى اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية:

يتوقف مدى الاعتماد على الإجراءات التحليلية في مراحل عمليات التدقيق المختلفة على تقدير المدقق بشأن درجة الثقة بتلك البيانات المستخدمة في المقارنات والتحليلات الإحصائية المختلفة، ودرجة الثقة تتأثر بالعوامل التالية:

✓ **مصدر البيانات:** إن درجة الثقة في البيانات التي يحصل عليها المدقق من مصادر مستقلة خارج الجهة الخاضعة للتدقيق تكون مرتفعة عن البيانات التي يحصل عليها من مصادر داخل الجهة، وتختلف درجة ثقة المدقق بالبيانات

- الحاصل عليها من داخل المنظمة حسب مدى استقلال المصدر عن الجهات المسؤولة عن المبلغ أو الرصيد تحت التدقيق، كما أن حصول المدقق على نفس البيانات من أكثر من مصدر يزيد من درجة ثقة المدقق واعتماده عليها.
- ✓ **ظروف إعداد البيانات:** يزداد اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية التي يستخدم فيها بيانات خاضعة لرقابة فعالة وذات درجة عالية من الجودة.
- ✓ **اختبار البيانات:** تعتمد درجة ثقة المدقق واعتماده على البيانات المستخدمة في الإجراءات التحليلية على مدى خضوع هذه البيانات للتدقيق، فالبيانات التي سبق أن اختبرها المدقق في سنوات أو مراحل سابقة أثناء التدقيق تكون ذات درجة أعلى من الثقة في البيانات التي لم يسبق له تدقيقها. (المطيري، 2011، الصفحات 26-36)

رابعاً: تدقيق الحاسب الآلي

أصبحت تكنولوجيا المعلومات جزء هام من عالم الأعمال في القرن الواحد والعشرين، وفي الحقيقة لا تزال تستمر لتصبح أكثر أهمية في المستقبل، وستقوم جميع الشركات مستقبلاً بربط تكنولوجيا المعلومات الخاصة بها بالنظم الأخرى الداخلية أو الخارجية نتيجة للاتصال بشبكة الانترنت، التبادل الإلكتروني وغيرها.

1) تعريف تدقيق الحاسب الآلي:

- تعرف على أنها "عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المراجع في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق". (الشنطي، 2011، صفحة 338)
- تعرف أيضاً بأنها "عملية تجميع وتقييم الأدلة لتحديد مدى كون نظام الكمبيوتر قد تم تصميمه ليحتفظ بالبيانات متكاملة، ويحمي الأصول، ويسمح بتحقيق الأهداف التنظيمية واستخدام الموارد بفعالية". (الموسوي، 2009، صفحة 114)

2) مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق الداخلي:

- مخاطر الاختراق من خلال الانترنت والتجارة الإلكترونية وتمثل في إمكانية حجب الخدمة.
- مخاطر الفيروسات والتي تؤدي إلى تدمير المعلومات وتخريفها.
- المخاطر المادية مثل تعطل الكهرباء أو الأجهزة والمعدات أو الدمار الناتج عن سوء توفير المناخ الملائم لعمل هذه الأجهزة من حيث الرطوبة والتدفئة والتهوية والإنارة... الخ.
- نقص خبرة العاملين في مجال تكنولوجيا المعلومات. (الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، 2013، صفحة 761)

3) إجراءات التدقيق الداخلي في ظل المعالجة الآلية للمعلومات:

يقصد بإجراءات التدقيق تلك الممارسات أو الخطوات التي يجب على المدقق القيام بها لتحقيق أهداف التدقيق حيث يتم توضيح هذه الإجراءات في برامج التدقيق، ويمكن تقسيم لإجراءات التدقيق في ظل المعالجة الآلية للمعلومات إلى المراحل التالية:

أ - **التدقيق المبدئي:** يقوم المدقق بهذه الخطوة في بداية تشغيل النظام الحاسوبي وتهدف هذه الخطوة إلى تكوين فكرة واضحة عن آلية تدقيق العمليات داخل نظام المعلومات الحاسوبي الآلي، وإلقاء الضوء على مدى استغلال الحاسوب في عمليات التشغيل وتحديد مدى اعتماد التطبيقات المحاسبية وماهية الضوابط الرقابية، وتتم هذه المرحلة بإتباع الخطوات التالية:

- ✓ جمع المعلومات عن قسم الحاسوب مثل موقع القسم واسم مديريه وعدد الأفراد العاملين به ومستواهم العلمي، مهامهم ومسؤولياتهم الأساسية والتعرف على الناحية الفنية للجوانب المستخدمة كذلك لا بد للمدقق من الحصول على خريطة لموقع الأجهزة فتوضح كيفية تواضعها داخل القسم.
- ✓ تحديد التطبيقات المحاسبية الأساسية التي يتم تنفيذها باستخدام الحاسوب.
- ✓ تحديد درجة أتمة النظام الحاسوبي وذلك من خلال تحديد مدى استخدام الحاسوب في التطبيقات المحاسبية وتحديد ما إذا كان الحاسوب يلعب دوراً رئيسياً أو ثانوياً في نظام المعلومات الحاسوبي، ويمكن تحديد مدى الاعتماد على الحاسوب من خلال دراسة زمن الحاسوب المستخدم في تنفيذ المهام وعدد وأنواع العمليات التي يتم تشغيلها من خلاله وقيمة المعلومات الصادرة عنه.

ب - **اختبارات الالتزام:** يقوم المدقق في هذه المرحلة بفحص وسائل الرقابة قبل تشغيل النظام الحاسوبي والأفضل أن يشارك في وضع أساليب الرقابة الخاصة بهذا النظام، والهدف من هذه المرحلة تحديد مواقع الضعف والقوة في نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تحديد إمكانية الاعتماد عليه، وكذلك حجم الاختبارات التي يجب القيام بها وطبيعة أدلة التدقيق المطلوبة وتوقيت القيام بالتدقيق وتحديد الأنشطة والعمليات التي تحتاج إلى التركيز عليها والتي يتم على أساسها تحديد حجم الاختبارات التفصيلية.

ت **الاختبارات التفصيلية:** بعد التحقق من إمكانية الاعتماد على الإجراءات الرقابية والثقة بما يبدأ المدقق بالمرحلة الأخيرة وهي أجزاء الاختبارات التفصيلية وفحص مدى الثقة في تشغيل البيانات وذلك عن طريق:

- التأكد من أن البيانات الأولية التي تم تغذية الحاسوب بها هي بيانات حقيقية وموثوق بها.
- إجراء مراجعة فحائية أثناء تشغيل البرامج على الحاسوب.
- التحقق من أن سند التدقيق والأدلة المؤيدة للتشغيل تمكن من مدى الحكم على مدى دقة وكمالية البيانات المعدة إلكترونياً.
- التأكد من أن مخرجات النظام من المعلومات سليمة ودقيقة ومتكاملة.
- التأكد من فيما إذا كان مخطط البرامج لا علاقة له بتشغيل الآلات وأن القائم بتشغيلها لا صلة له بالنسخ المحفوظة.

فإذا تبين للمدقق دقة نتائج التشغيل واكتماها فمنه يمكن أن يؤكد كفاية وفعالية أدوات الرقابة وفي هذه الخطوة يقرر المدقق فيما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء تدقيق إضافي وبالتالي تعديل برامج التدقيق. (عمادي، 2008، صفحة 17)

خامساً: إدارة المخاطر

1) **تعريف إدارة المخاطر:** يمكن تعريفها بأنها: "عبارة عن منهج أو مدخل علمي للتعامل مع المخاطر البحتة عن طريق توقع الخسائر العارضة المحتملة، وتصميم إجراءات من شأنها أن تقلل إمكانية حدوث الخسارة أو الأثر المالي للخسائر التي قد تقع إلى الحد الأدنى". (علون، 2018، صفحة 213)

2) طرق دراسة الخطر وإدارتها:

أ) **الاجتناب:** وهو الابتعاد عن هذه الأخطار باجتناها ولتجنب الخطر نبعث الأسباب المؤيدة له ولكن هذه الوسيلة من وسائل إدارة المخاطر لها حدود معينة حيث أن اختيارها ليس ممكناً دائماً من الناحية العملية ويمكن أن نلجأ إليها في الأحوال الآتية:

- عندما يتعذر إيجاد وسيلة عملية لتغطية الخطر.

- إذا كان من الممكن التنبؤ بالخطر قبل تحققه.

ب) **المنع والرقابة لتقليل الخطأ:** فهي تهاجم الخطر وتقلل الفرصة بدون حدوث الخسارة من خلال اتخاذ القرارات المناسبة.

ت) **الاحتياط لمواجهة الخطر:** وذلك بتكوين الاحتياطات التي يمكن أن تواجه بها الخسائر المادية الناتجة عن تخفيض الخطر للتعويض عن تلك المخاطر وخاصة إذا كانت تكاليف الاحتياط لها أرخص من تجنبها ومنعها.

ث) **نقل المخاطر:** بتحميل طرف آخر غير الطرف المعرض لخطر الخسائر التي قد تصيبه وذلك بتحميل المؤسسة دفع مصاريف النقل عن الخطر إلى طرف آخر سواء تحقق الحادث في المستقبل ووقعت الخسارة أو لم تتحقق وتقع. (الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، 2013، صفحة 721)

3) مراحل إدارة المخاطر:

إن التدقيق الداخلي يجب أن يساعد المؤسسة بتمييز وتقييم وعرض الخطر وكذلك المساهمة في تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة حيث أكدت معايير التدقيق الداخلي على تقييم ومراقبة نظام إدارة الخطر المؤثر على المؤسسة.

➤ **تحديد (تعريف) الخطر:** تحدد الإدارة المخاطر المحتملة التي يمكن في حالة حدوثها أن تؤثر على النشاط، حيث تحتاج المخاطر إلى تصنيف من حيث مدى توفيرها للفرص أو هل من الممكن أن يكون لها تأثير على قدرة النشاط على تنفيذ الإستراتيجية بنجاح وتحقيق الأهداف، عند تحديد المخاطر تأخذ الإدارة بالاعتبار عوامل داخلية وخارجية مختلفة قد تؤدي إلى وجود المخاطر والفرص، وذلك في سياق المجال الشامل، وفي العادة لا تقع المخاطر في انعزال فقد يجر أحد المخاطر خطراً آخر وقد تظهر المخاطر بصورة متلازمة، ويجب أن تعي الإدارة كيفية ترابط الأحداث (المخاطر)، وعن طريق تقييم العلاقات التي تربط الأحداث يتم إتاحة الفرصة لتحديد أفضل طريقة لتوجيه الجهود التي تبذلها إدارة المخاطر. (الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، 2013، الصفحات 716-717)

➤ **تقييم المخاطر:** إن عملية تقييم المخاطر تمكن النشاط من الأخذ في الاعتبار مدى تأثير الأحداث المحتملة على عملية تحقيق الأهداف، ويجب على الإدارة تقييم الأحداث من منظورين التأثير والاحتمالية باستخدام تقنيات نوعية وكمية مجتمعة، ويمكن تقييم التأثيرات الإيجابية والسلبية للأحداث إما بصورة فردية أو حسب الفئة وذلك من حيث تأثيرها على النشاط بأكملها، يتعين على المدقق أن يقوم بتقييم كل من الخطر الكامن والخطر المرتبط بالتدقيق وأن يتذكر بموجب هذا التدقيق تحريات الإثبات لكي تكون ملائمة لتقليص خطر الاكتشاف للحصول على نسبة خطر مقبولة. إن الارتباط بين تقييم المدقق للخطر المرتبط بالمراقبة والخطر الكامن من جهة ودرجة خطر عدم الاكتشاف المقبول، كما أن تغير الخطر الجوهرى أو الخطر المرتبط بالمراقبة على مستوى مرتفع، وذلك للحصول على نسبة خطر تدقيق مرغوب بها. ويمكن قياس خطر التدقيق بالعلاقة التالية: (الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، 2006، صفحة 211)

$$\text{خطر التدقيق} = \text{المخاطر الذاتية} \times \text{المخاطر الرقابية} \times \text{خطر الاكتشاف}$$

حيث أن:

- ✓ المخاطر الذاتية: تتمثل في أي خطر يواجه النشاط في غياب أي إجراءات قد تأخذها الإدارة لتعديل احتمالية أو تأثير الحدث.
- ✓ المخاطر الرقابية: هي ميل نظام الرقابة الداخلية لفقدان الفاعلية طوال الوقت أو فشلها في منع التعرض للأصول، عندما لا تتمكن عمليات المراقبة الداخلية من توقع أو كشف خطأ مهم، حيث يتم تحديده داخل النشاط الخاضع للتدقيق من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية والمطابقات التي تتم.
- ✓ خطر الاكتشاف: هي المخاطر الناتجة عن أخطاء البيانات والتي لا يمكن أن يكشفها المدقق أو خطأ مهم لم يتم تصحيحه خلال عمليات المراقبة الداخلية، أو عند قيامه بالإجراءات التفصيلية، إذا كان البند مهما جدا ولا يسمح المدقق بوجود أي مخالفة في مثل ذلك البند، يعتبر المدقق الانحراف المسموح به صفرا، ويتوقف عن تدقيق هذا البند عند اكتشافه لأي مخالفة وتعتبر الجهة محل التدقيق غير ملتزمة بتطبيق هذا البند. (الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، 2013، صفحة 698)

المطلب الثالث: نطاق تطبيق التدقيق الداخلي وآلياته

الفرع الأول: نطاق تطبيق التدقيق الداخلي

يشير مصطلح نطاق التدقيق الداخلي إلى إجراءات التدقيق التي تعتبر ضرورية في الظروف التي تؤدي إلى تحقيق هدف التدقيق، وأشارت معايير التدقيق الدولية على أن المسؤول عن تحديد نطاق التدقيق الداخلي هو حجم وهيكل الشركة ومتطلبات إدارتها التي يناط بها هذا الأمر ويمكن لها الاستعانة بما قرره المراجع المهنية في هذا الأمر، حيث أشار الإتحاد الدولي للمحاسبين

(IFAC) إلى أن نطاق وأهداف التدقيق الداخلي تختلف من شركة إلى أخرى وذلك اعتمادا على حجم الشركة ومتطلبات إدارتها وأن فعاليات التدقيق الداخلي تشمل واحدا أو أكثر مما يلي:

- تدقيق النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي التي تكون مسؤولية وضعها منوطة بالإدارة أما دور المدقق الداخلي فهو مراقبة تطبيق النظام وتزويد الإدارة بالمقترحات اللازمة لتطويره.
- اختبار المعلومات المالية والتشغيلية.
- مراجعة الحدود المالية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها.
- مراجعة الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى وكذلك السياسات والأوامر الإدارية والمتطلبات الإدارية الأخرى. (المدلل، 2007، صفحة 88)

الفرع الثاني: آليات عمل التدقيق الداخلي

إن أهمية وظيفة التدقيق في الهيكل التنظيمي لأي منظمة يتطلب منها إتباع خطوات عمل واضحة واعتماد منهجية سليمة، حرصا على دقة النتائج المتوصل إليها وأثر العملية على نشاط المنظمة، وبالتالي فللتدقيق خطوات عمل يجب إتباعها في إطار تنفيذ المهمة وإنجاحها، وهذه الخطوات كالآتي:

أولا: اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق

تبدأ مهمة التدقيق الداخلي باختيار النشاط الذي سيخضع لعملية التدقيق، إلا أنها لا تعتبر مرحلة بحد ذاتها، والتي تتم وفق ثلاث طرق:

(1) **الاختيار المنظم:** ويتم اختيار النشاط أو الجهة الخاضع للتدقيق، استنادا إلى خطة التدقيق السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة، والموافق عليها من طرف الإدارة العليا.

(2) **الاختيار بناء على طلب الإدارة العليا:** قد تحتاج الإدارة العليا إلى الحصول على معلومات بشأن وضع أو مشكلة ما، ترى الإدارة أنها بحاجة إلى حكم أو رأي فيها، مثل تدقيق اتفاقية محددة على وشك التوقيع، أو تدقيق حساب أحد العملاء تمهيدا لدفع قيمة فاتورة ما.

(3) **الاختيار بناء على طلب الجهة الخاضعة للتدقيق:** قد يحتاج بعض مدراء الدوائر إلى مساعدة المدقق الداخلي لتقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية لبعض الأنشطة الخاضعة لإدارتهم.

وأيا كانت الطريقة المطبقة في اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق، فإن المدقق الداخلي يحدد الأولوية حسب الأهمية النسبية وإعادة جدولة مهمة التدقيق باستمرار على ضوء المستجدات.

ثانيا: الاتصال وقبول المهمة

تطبق هذه المرحلة في حال ما إذا كان مصدر التدقيق الداخلي هو مكتب خارجي مستقل مكلف بمهمة التدقيق الداخلي، فيتم الاتصال بالمكاتب المتخصصة وطلب منها تقديم عروض القيام بمهمة التدقيق الداخلي، وتتم هذه المرحلة بالشكل التالي:

- 1) **الدراسة الأولية للمؤسسة:** تقوم المكاتب بعد طلب المهمة من قبل المؤسسة بدراسة أولية لنشاطها والحصول على مختلف البيانات والمعلومات (نشأتها، شكلها القانوني، تنظيمها، إنتاجها، تاريخها، الإجراءات المحاسبية المتبعة... الخ)، وتعتبر هذه الخطوة ذات فائدة للمكاتب، كما تسمح لها بالإطلاع على النقاط الأساسية التي من خلالها يتسنى للمكاتب تحديد خصوصية المؤسسة، وبعد الحصول على كل المعلومات المختلفة تقوم المكاتب بتقديم العروض.
- 2) **عرض الخدمات:** تقدم المكاتب عرض الخدمات الذي يوضح المهمة، الهدف، الفترة، موضوع التدقيق، طريقة القيام بالمهمة، التقارير أنواعها ومواعيدها، الأتعاب وطريقة الدفع... الخ.
- 3) **الأمر بالمهمة أو كتاب التكليف:** في هذه المرحلة نميز حالتين:

- ✓ **كتاب التكليف (التعاقد):** في حال قبول المؤسسة عرض المكاتب المتعلق بمهمة التدقيق الداخلي، يتم إصدار كتاب التكليف (التعاقد) من طرف الجهة المكلفة بالتدقيق (المؤسسة) الذي يوثق ويؤكد المهام، الصلاحية، النطاق، التوقيت، مدى مسؤولية كل من إدارة المؤسسة والمكتب، المتطلبات الواجبة على الإدارة تأمينها لمكتب التدقيق، التقارير الدورية الواجب إصدارها ومواعيدها... الخ.
- ✓ **الأمر بالمهمة:** هو عبارة عن تفويض يعطى من قبل الإدارة العامة للمؤسسة للمدقق الداخلي (موظف بالمؤسسة)، والذي يعلم المسؤولين المعنيين بقيام المدقق الداخلي بمهمة التدقيق، والأمر بالمهمة يتمثل في وثيقة مكتوبة في حدود صفحة تقريبا، أو قد يكون على شكل أمر شفهي، كما تجدر الإشارة إلى أن الطالب لخدمات التدقيق الداخلي يمكن أن يكون غير الإدارة العامة للمؤسسة.

ثالثا: الدراسة والتخطيط

تعتبر هذه المرحلة ضرورية وهامة جدا لإنجاح مهمة التدقيق الداخلي، حيث يجب على المدقق الداخلي وضع خطة مبنية على المخاطر، لتحديد أولويات مهمة التدقيق بما يلاءم الأهداف المسطرة، ويتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال الآتي:

1. **اجتماع الافتتاح:** يتم عقد اجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم تدقيقه، بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤولوا النشاط محل التدقيق، وفيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين وشرح طبيعة المهمة، أسلوب التنسيق، الاتصال والمعلومات المطلوبة، وكذلك التهيئة الميدانية لعملية التدقيق والفحص.
2. **زيارة الموقع:** للتعرف على طبيعة العمل ومناخ النشاط وعلاقته بالأنظمة الأخرى وأسلوب تدفق المعلومات.

3. **التخطيط:** تقوم إدارة التدقيق الداخلي بوضع الخطط المناسبة بما يحقق لها إتمام مهامها بنجاح، إلا أنه عند وضع خطة

التدقيق، يجب أن تأخذ الإدارة النواحي الآتية في اعتبارها:

أ) **أهداف التدقيق:** إن الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي مساعدة جميع موظفي المؤسسة على تأدية عملهم

بفعالية، ويتم ذلك من خلال قيام المدقق الداخلي بتزويدهم بالتحليلات، التقويمات، التوصيات والمعلومات

التي تهم الأنشطة التي يتم تدقيقها ويتحقق ذلك من خلال:

- يجب أن يأخذ المدقق الداخلي في اعتباره عند تطوير أهداف مهمة التدقيق احتمال وجود أخطاء هامة أو احتمال أو حالات عدم التقيد بالسياسات والإجراءات الموضوعة أو أي مخاطر أخرى.
- يتعين وجود مقاييس وافية لتقييم الضوابط الرقابية، لذلك يجب أن يتأكد المدقق الداخلي من مدى قيام الإدارة بوضع تلك المقاييس لتحديد ما إذا كانت الأهداف والغايات قد تم تحقيقها، وإذا كانت تلك المقاييس كافية يجب على المدقق الداخلي أن يستعملها في تقييمه، أما إذا تبين أنها غير كافية فيجب على المدقق الداخلي العمل مع الإدارة لتطوير مقاييس التقييم المناسبة.
- فرص إدخال تحسينات هامة على عمليات إدارة المخاطر، الحوكمة والرقابة.

ب) **نطاق مهمة التدقيق:** حتى يكون نطاق مهمة التدقيق كافياً لتحقيق الأهداف، يجب أن يشمل مايلي:

- دراسة الأنظمة والوثائق والسجلات ذات الصلة والأفراد المعنيين بها والممتلكات المادية المتصلة بها، بما في ذلك تلك التي تكون تحت سيطرة جهات أخرى.
- عند تنفيذ المهام يجب أن يعمل المدقق الداخلي على التحقق من أن نطاق المهمة كافي للتوصل إلى تحقيق الأهداف المتفق عليها، وإذا ما كانت هناك أي تحفظات لدى المدقق الداخلي بشأن نطاق المهمة أثناء تنفيذها، فيجب أن يناقش تلك التحفظات مع مسؤولي المنظمات بالمهمة لتحديد ما إذا كان سيستمر في تلك المهمة أم لا.
- في أثناء المهام يجب على المدقق الداخلي أن يتحقق من أن الضوابط والإجراءات الرقابية، متماشية مع أهداف تلك المهمة، وأن يتنبه إلى المسائل والمشكلات الرقابية الهامة.

ت) **تخصيص الموارد اللازمة لمهمة التدقيق:** يجب أن يحدد المدقق الداخلي تخصيص الموارد المناسبة والكافية

اللازمة لتحقيق أهداف التدقيق، ويتم توظيف الأفراد اللازمين لتنفيذ المهمة علة أساس تقييم طبيعتها ومدى

تعقيدها وقبوع توقيتها والموارد المتاحة لتنفيذها.

4. **برنامج التدقيق الداخلي:** يقوم برنامج التدقيق بتقسيم الأعمال بين مختلف أعضاء فريق التدقيق وفقاً لمؤهلاتهم

وخبراتهم وحسب الزمن، تنظيم تنقلات الأعضاء، برجة الاستجوابات واللقاءات، ويسمح للمدقق بمعرفة أدق التفاصيل

عن مهمته، ويساعد على تتبع عمله لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن وتحديد المراحل التي تم التوصل إليها،

ويعتبر مرجعاً مهماً للمهام المستقبلية، ويجب أن يشمل البرنامج ما يلي:

- ✓ أن يوضح خطة لمهام نشاط التدقيق الداخلي على الأقل سنويا، على أن تكون مرتكزة على تقييم موثوق للمخاطر، ويجب أن تؤخذ توجهات الإدارة العليا ومجلس الإدارة بالاعتبار في هذه العملية.
- ✓ يجب على المدقق الداخلي أن يبلغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة والجهات المعنية الأخرى بالنسبة لآراء التدقيق الداخلي، والتأكد من أن الموارد اللازمة له مناسبة وكافية ويتم توظيفها توظيفا فعالا لتحقيق الخطة المعتمدة، وذلك لتدقيقها والموافقة عليها من قبل الإدارة العليا ومجلس الإدارة.
- ✓ وضع السياسات والإجراءات اللازمة والكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق الداخلي، وتبادل المعلومات وتنسيق النشاطات مع الجهات الخارجية والداخلية، التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارات المرتبطة بمجال أعمال نشاط التدقيق، وذلك لضمان التغطية اللازمة للموظفين وتلافي ازدواجية الجهود.

رابعا: العمل الميداني

يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج التدقيق واعتماده من الإدارة العليا، وتتم مرحلة العمل الميداني من خلال الإجراءات التالية:

1. الإشراف على التدقيق: وذلك عن طريق الخطوات التالية:

- ✓ يجب الإشراف على كل مرحلة من التدقيق بالطريقة المناسبة وبواسطة المدقق المسؤول ورئيس القسم ومدير إدارة التدقيق الداخلي.
- ✓ يلزم هؤلاء الموظفين تدقيق وإقرار وثائق محددة وأوراق العمل كما هو مبين في سياسات إدارة التدقيق الداخلي والإجراءات وتوفير إرشادات عامة حسب الضرورة، على أساس الكفاءة والخبرة من المدققين.
- بالإضافة إلى ذلك ينبغي لرئيس القسم والمدقق المسؤول وضع تدابير في أماكنها الصحيحة لضمان أن التواريخ المتفق عليها في خطة العمل تمت.
- ✓ يجب على رئيس الإدارة تقديم التقرير للتدقيق في الموعد المحدد له واتخاذ أي إجراء بشأن أي تأخير.
- ✓ يجب أن تراجع كل ورقة عمل من قبل أحد أعضاء الفريق أو أحد كبار الموظفين.
- وبالتالي، فإن رئيس القسم والمدقق المسؤول ليس بحاجة إلى تدقيق كل ورقة عمل، ولكن يمكنه أن يفوض هذه المهمة إلى عضو فريق آخر مختص.

2. تنفيذ برنامج التدقيق: يقوم فريق التدقيق بتطبيق البرنامج على الواقع من خلال تجميع الأدلة الكافية والملائمة في

ملفات التدقيق، وإجراء الاختبارات، المقارنات وغيرها من تقنيات التدقيق بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف المهمة، والكشف عن أي مشكل أو مخالفة أو انحراف ق يحدث، وتختلف هذه الإجراءات تبعا

لاختلاف طبيعة نشاط المنظمة ونوعية الصعوبات التي يمكن أن يصادفها، إلا أن هناك عناصر مرتبطة بأداء التدقيق هي:

- ✓ **الفحص:** يعتبر ركنا أساسيا من أركان التدقيق الداخلي، بحيث في هذه المرحلة يحدد المدقق مقدما مدى حاجته إلى التأكد من مدى صحة العمليات المالية والمحاسبية والتحقق من وجود جميع الأوراق التي تؤكد صحتها، والهدف من الفحص يتمثل في الدقة في تسجيل هذه العمليات دفتريا، سلامة النظام المحاسبي، ومدى صحة قانونية المستندات الدالة على حدوث العمليات المالية، والتي تعتبر من الأدلة الرئيسية للتدقيق الداخلي.
- ✓ **التحليل:** يقصد به الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية والحسابات، والإجراءات والمحاسبية والتشغيلية، المستندات، السجلات والتقارير التي تقع داخل نطاق الفحص ويتطلب إجراء المقارنة والربط بين العلاقات عن طريق بعض المؤشرات، وكذلك التمعن بقصد اكتشاف الأمور الغير طبيعية مثل وجود مبلغ دائن في حساب أصله مدين ويرتبط التحليل بالتحقيق وليس هناك حد فاصل بينهما.
- ✓ **التقييم:** إن عملية الفحص والتحليل ينتج من خلالها المدقق الداخلي مقدرة الحكم على مدى قوة النظام الموضوع ونقاط الضعف فيه، مما ينعكس على التقرير الشخصي الموضوع لكفاءة وفعالية واقتصادية السياسات والإجراءات التي تسير المنظمة.
- ✓ **الالتزام:** يقصد بيه الالتزام بالسياسات المرسومة بأداء العمليات وفقا للطرق والنظم والقرارات الإدارية حتى يتحقق الانضباط بالتنظيم. يجب على فريق التدقيق القيام بتوثيق كافة أعمالهم، بأوراق عمل مؤيدة بمعلومات ومستندات ثبوتية داعمة لها، وتعتبر أوراق العمل من أهم عناصر مهمة التدقيق، فهي تدعم وتعزز وتثبت عملية ونتائج وتوصيات التدقيق الناتجة عن أدلة التدقيق من أعمال التدقيق المنجزة، كما أنها تعتبر أدلة للمدقق للدفاع عن نفسه في حالة اتهامه بالإهمال، وللحصول على هذه الأدلة يتبع المدقق الداخلي مجموعة من التقنيات تتمثل في:
 - (أ) **المستندات:** من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله (كالفواتير، إيصالات القبض، الدفاتر الحسابية...)، ويتركز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية، وعليه أن يظل يقضا لأنه باستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتوقيعات.
 - (ب) **الجرد الفعلي:** يعتبر الجرد الفعلي من أهم وسائل الحصول على أدلة الإثبات، إذ يمكن إعطاء دليل مادي على الوجود الفعلي للاستثمارات والمخزونات، وذلك من خلال النتائج النهائية لعملية الجرد في جدول موقع عليه من الأطراف القائمة بالعملية.
 - (ت) **التدقيق الحسابي:** يهدف هذا الإجراء إلى التأكد من سلامة الأرقام والبيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات، الدفاتر، الكشوف والقوائم المالية، وذلك من الناحية الحسابية فقط. ورغم بساط هذه الوسيلة، إلا أنها ضرورية تمكن المدقق من التأكد من الصحة الحسابية للخطوات المختلفة من مراحل العمل المحاسبي.

ث) **المصادقات:** أي الحصول على بيان مكتوب من المتعاملين الخارجيين عن المنظمة، كما تعتبر أنجح الطرق المتاحة للمدقق للحصول على أدلة الإثبات والتي يمكن الاعتماد عليها، فهذه الطريقة تستعمل للتحقق من المبالغ المستحقة للمنظمة وللغير، كما تستعمل كذلك في التحقق والتأكد من أرصدة حسابات البنوك على اختلاف أنواعها، وفي التحقق من ملكية المنظمة للبضاعة المسجلة في حساب بضائع لدى الغير... الخ.

ج) **الاستفسارات من العميل:** يعني الحصول على معلومات شفوية أو مكتوبة من العميل، عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الأسئلة له والتي غالباً ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات، ولكن تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى، نظراً لكونها ليست من مصدر مستقل، وبالتالي فهي عرضة للتحييز وفقاً لأهواء العميل.

ح) **نظام المقارنات والربط بين المعلومات (الفحص التحليلي):** تشمل هذه الوسيلة إجراء مقارنات بين معلومات الفترة الحالية والفترات السابقة، ودراسة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية، وهذه الوسيلة تحقق الأهداف التالية:

❖ ملاحظة أي تغيرات جوهرية حدثت، ودراسة وتحليل أسبابها.

❖ استخراج بعض النسب الخاصة ببعض عناصر القوائم المالية وعلاقة بعضها ببعض، لتحديد أي

الاتجاهات غير عادية ومعرفة أسبابها، من هذه النسب نذكر:

- نسبة إجمالي الربح إلى المبيعات.

- نسبة صافي الربح إلى المبيعات.

- نسبة الاقتراض إلى حقوق الملكية.

خ) **الفحص المستندي:** حيث تعتبر من مهام المدقق الأكثر أهمية يقوم من خلالها بدراسة مدى انتظام

السجلات المحاسبية عن طريق القيام بالفحص (التدقيق المستندي) والذي يتضمن:

❖ التحقق من أن جميع العمليات الفعلية قد أثبتت في الدفاتر بطريقة سليمة وفقاً للأسس والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

❖ التحقق من أن جميع العمليات المثبتة في الدفاتر تخص المنظمة فقط، مما يعني أن عدم تسجيل أي

أحداث مالية في الدفاتر والسجلات لا تعتب المنظمة طرفاً فيها.

❖ التحقق من أن جميع العمليات المثبتة في الدفاتر مؤيدة بمستندات سليمة سواء كانت أدلة خارجية أو

داخلية.

د) **الفحص (التدقيق) الانتقادي:** يقصد به الفحص السريع الخاطف للدفاتر، السجلات والحسابات، مع

توجيه عناية خاصة إلى ما تحتويه هذه الدفاتر أو السجلات من مسائل غير عادية واستخدام هذا الأسلوب يتطلب من المدقق مهارة خاصة وخبرة كافية.

د) الإجراءات التحليلية: هي تقييم المعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية ببعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية، ويتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المدقق، وعلى هذا الأساس فإن عملية الحصول على أدلة الإثبات من طرف المدقق الداخلي لا تتوقف على عملية دراسة البيانات المالية فحسب، بل تمتد للقيام بالإجراءات التحليلية التي تهدف إلى التحقق من معقولية القيمة الدفترية لأحد بنود البيانات المالية في ضوء القيمة التي يقدرها المدقق.

ر) إقرارات الإدارة: قد يحصل المدقق على إقرارات كتابية من الإدارة لتأكيد الاستجابة لاستفسارات معينة، وعادة ما يحصل المدقق على إقرارات كتابية من الإدارة بشأن الأمور الجوهرية عندما لا يمكن التوقع بشكل معقول وجود أدلة تدقيق أخرى كافية ومناسبة أو عندما تكون الأدلة الأخرى المتحصل عليها ذات نوعية أقل.

3. التواصل مع إدارة قسم التدقيق الداخلي خلال العمل الميداني: يجب أن يطلب رئيس القسم وبشكل روتيني من الموظفين ونائب المدير بتقرير عن التقدم المحرز في تحقيق أهداف التدقيق وأية مشكلة قد تسبب في عدم تحقيق أي هدف من أهداف المهمة، ويمكن أن يتم ذلك من خلال اجتماعات الرصد الذي يتم عقده مع رئيس ومدير القسم ونائب المدير، أو عن طريق البريد الإلكتروني أو الاتصال الهاتفي، ويجب أن يقوم رئيس ومدير القسم/نائب المدير بتقديم التوجيهات اللازمة لحل أية مشكلة يواجهها فريق التدقيق.

4. التواصل مع الجهة الخاضعة للتدقيق أثناء العمل الميداني: وذلك من خلال:

✓ ينبغي على كل من رئيس القسم والمدقق المؤول جدول اجتماعات دورية مع الجهة محل التدقيق والتنسيق معها لتزويدهم بمعلومات كاملة عن التقدم المحرز في عملية التدقيق.

✓ ينبغي أن يكون فريق التدقيق على اتصال منتظم مع موظفي الأنشطة التي يتم تدقيقها يوم بيوم، وإجراء اجتماعات مخصصة لازمة لجمع المعلومات ومناقشة وحل المسائل، وتسهيل أعمال عملية التدقيق الداخلي.

5. الاجتماع النهائي: الغرض منه إعلام الجهة التي تم تدقيقها بنتائج التدقيق والوصول إلى اتفاق بشأن النتائج والتوصيات، وعرض الإجراءات المخططة أو التصحيحية المتخذة لمعالجة أوجه القصور التي كشف عنها التدقيق الداخلي وتقديم المشورة للهيئة محل التدقيق عند عملية الإبلاغ.

خامسا: التقرير عن المهمة ومتابعة التوصيات

هذه المرحلة تعتبر الأخيرة في إنجاز المهمة وتتمثل في الخطوات التالية:

1) التقرير الأولي للتدقيق: يتم إعداد هذا التقرير من خلال أواق إبراز وتحليل المشاكل، التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج التدقيق، والتي تشمل كافة المشاكل والانحرافات والمخالفات، وهذا التقرير يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي.

(2) **حق الرد من الأشخاص المدقق أعمالهم:** يتم عقد اجتماع بين فريق التدقيق الذي قام بتنفيذ المهمة والأشخاص المدقق أعمالهم، وفي هذا الاجتماع يقوم الفريق بعرض الملاحظات والنتائج والتوصيات، من خلال التبريرات والتوضيحات والانتقادات التي يقدمونها إن كان لديهم، وقد يؤدي ذلك إلى منازعات بين الطرفين، وتظهر في حالتين:

■ يقدم المدقق أدلة إثبات قوية ومنه ينتهي الفراغ.

■ عدم القدرة على تقديم هذه الأدلة ومنه يتنازل المدقق على نقطة النزاع.

(3) **التقرير النهائي:** لدى الانتهاء من العمل يجب على المدقق الداخلي تقييم تقريره في صورته النهائية، سواء كان دوريا أو حسب كل عملية يقوم بها، ففي الحالة الأولى عليه أن يقدم تقريره في نهاية كل دورة معينة، أما الحالة الثانية يقدم تقريره بعد الانتهاء من تدقيق كل فرع أو كل قسم أو كل وحدة إنتاجية، ويتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة، لإعلامهم بمهمة نتيجة التدقيق، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والاختلالات التي اكتشفت خلال عملية التدقيق ويجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح وبناء.

ويجب أن يتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب، ولغرض أن يكون التقرير مفيدا يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:

✓ أن يعتني بكتابته حيث يحوي على النقاط التي يرغب في إيصالها إلى ذهن القارئ، فعليه إبراز النقاط المهمة ووضع التوصيات اللازمة لها.

✓ أن يحوي التقرير على ما يجب من جداول وإحصاءات لغرض توضيح النقاط في التقرير.

✓ أن يوضح التقرير الغرض من القيام بكل مهمة ليتمكن القارئ من استيعاب الأمور التي استجدت والتي ظهرت في التقرير.

✓ أن يوضح التقرير المدى الذي عمل بموجبه، فيوضح كل الخطوات التي قام بها بشكل تفصيلي كما يوضح الأمور الأخرى التي لم تدخل في نطاق العملية.

✓ أن يبين التقرير النتائج التي توصل إليها المدقق الداخلي ورأيه فيها، وما إذا كان لديه أي اقتراح بناء حوله.

من خلال كل ما سبق فإنه على العموم يجب أن تقتضي عملية التدقيق الداخلي ما يلي:

- التخطيط الميداني والورقي.

- توصيا النتائج إلى مجلس الإدارة.

- فحص وتقييم المعلومات التي تم التوصل إليها.

- المتابعة لتنفيذ النتائج والتوصيات.

(4) متابعة تنفيذ التوصيات: بعد اقتراح المدقق الداخلي مجموعة من التوصيات التصحيحية الواجب القيام بها، بناء على الملاحظات التي سجلها عند القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات، وتنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة. (علون، 2018، الصفحات 80-91)

المطلب الرابع: الاعتبارات المتعلقة بمهنة التدقيق الداخلي

إن للتدقيق الداخلي علاقة تربطه مع جميع الأطراف التي تتعامل مع محيط المؤسسة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي، وكذا على المستوى الجزئي أو الكلي، فقد ارتأينا في هذا المطلب انتقاء وتحديد هذه الاتصالات المترابطة بين التدقيق الداخلي وهذه الوظائف والمصالح والتي رأينا أنها جد متكاملة ومتعلقة بوظيفة التدقيق الداخلي، لذلك عمدنا إلى تقسيم هذا المطلب إلى:

الفرع الأول: التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية

من المعروف أن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يمثل نقطة بداية بالنسبة لعمل المدقق، وعلى ضوء ما يسفر عنه الفحص والتقييم تتحدد كمية الاختبارات التي سيقوم بها المدقق لذلك استحوذ نظام الرقابة الداخلية على الكثير من العناية والاهتمام.

أولاً: ماهية نظام الرقابة الداخلية

(1) مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

هي مجموعة الإجراءات والوسائل التي تتبناها إدارة المؤسسة في وضع الخطة التنظيمية لغرض حماية الموجودات، والاطمئنان على دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، ولتحقيق الكفاءة الإنتاجية، ولضمان تمسك الموظفين بالسياسات والخطط الإدارية المرسومة.

من التعريف أعلاه يتضح أن أهداف الرقابة الداخلية هي:

- حماية الموجودات والحد من الوقوع في الغش والأخطاء واكتشافها ودقة السجلات المحاسبية واكتمالها.
 - فعالية وكفاءة العمليات المنفذة من قبل الأقسام والعاملين.
 - التقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات التي تتبناها الإدارة لتحقيق أهداف المؤسسة. (صفحة 1)
- (2) أنواع الرقابة الداخلية: تشمل الرقابة الداخلية أنواعاً مختلفة من حيث الأهداف المنوطة وكذا الأدوات المستعملة لبلوغ هذه الأهداف، ويمكن تقسيم الرقابة إلى:

- **الرقابة المالية:** ويختص هذه الجانب بالتأكد من دقة البيانات المحاسبية بالسجلات والدفاتر ومدى الاعتماد عليها، ويتضمن هذا الجانب على الوسائل والأدوات والإجراءات كافية التي تحكم دقة البيانات المحاسبية مثل الجرد المستمر، توفير نظام محاسبي سليم، اعتماد قيود المراجعة الشهرية، موازين المراجعة الدورية، دليل الحسابات، التسويات البنكية والمطابقات، إتباع طريقة القيد المزدوج.
- **الرقابة الإدارية:** يختص هذا الجانب برفع الكفاية الإنتاجية للمنظمة وضمان الالتزام بالسياسات الإدارية والخطط الموضوعية، ويشمل هذا الجانب استخدام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية، تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، التقارير الرقابية المختلفة... الخ
- **الضبط الداخلي:** ويختص هذا الجانب بحماية أصول وموحدات المنظمة من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام، ويتم في هذا الجانب استخدام الجرد المفاجئ، الرقابة المزدوجة، اللوائح، التغيير الدوري للعاملين، الفصل بين الاختصاصات وتحديد المسؤوليات... الخ (صفحة 5)

3) الأمور الواجب مراعاتها في إجراءات الضبط الداخلي

- أ) **إجراءات الرقابة والضبط الداخلي في الجوانب الفنية:** وتتضمن الأمور والقضايا الواجب مراعاتها فيما يتعلق بفحص وتدقيق وتقييم العمليات والفعاليات الإنتاجية والخدمية في المصانع والورش والشعب والأقسام وغير ذلك من أوجه نشاط المؤسسة، وان ذلك يتطلب برامج خاصة يشارك في وضعها عدد من المختصين والفنيين.
- ب) **إجراءات الرقابة والضبط الداخلي في الجوانب التنظيمية والإدارية:**
- التأكد من إصدار أوامر إدارية تحريرية بالواجبات والصلاحيات الخاصة بكل قسم وموظف وأن إجراء أي تعديل عليها يتم بأوامر إدارية أيضا.
 - التأكد من اعتماد وصف الوظائف وبرامج إنجاز الأعمال من قبل كافة أقسام المؤسسة وبما يضمن عدم انفراد موظف واحد بإتمام عمل من أوله لآخره إذا كان يرتب التزامات مالية وخاصة حالات قيام الموظف نفسه بتدقيق الأعمال التي يقوم بها.
 - التأكد من اعتماد المنظمة مبدأ خلق كوادر الظل أو الكوادر البديلة لكافة الأقسام و دوائر المؤسسة مع تغيير واجبات الموظفين بين فترة وأخرى بما لا يتعارض مع متطلبات العمل.
 - التأكد من إتباع نظام الترقيم المسبق للسجلات والمستندات المستخدمة من قبل المؤسسة.
 - التحقق من إجراءات إعادة تشكيل اللجان الإنتمائية وخاصة لجان المشتريات والتصليح والصيانة والجرد بشكل دوري وشمول بعض هذه اللجان بالتأمين ضد خيانة الأمانة وقانون ضمان الموظفين.
 - التأكد من وجود نظام المعلومات وتدقيقها بشكل يضمن إمكانية القيام بتقييم كفاءة أداء المنظمة ومصانعها أو أي مرفق من مرافقها بسهولة.

- اختبار عمليات الاستلام وتوزيع البريد والحفظ والأرشفة وإصدار الكتب للتأكد من مراعاة التعليمات النافذة في هذا المجال.

- الاحتفاظ بنسخة من خطط العمل والأهداف السنوية المحددة لكل دائرة من دوائر المؤسسة.

(ت) إجراءات الرقابة والضبط الداخلي في الجوانب المالية والمحاسبية:

- التأكد من دقة إعداد الموازنات التخطيطية واستخدامها كأداة فعالة للرقابة الداخلية على نشاطات المؤسسة.
- التحقق من عملية إعداد موازين المراجعة الشهرية في مواعيدها المقررة، وان تلك الموازين تجري دراستها بهدف الاستفادة منها ومعالجة الموقوفات.
- احتواء موازين المراجعة الفصلية أو الشهرية لأرقام المقارنة لنفس الفترة من السنة السابقة وكذلك الأرقام المخططة في الموازنات التخطيطية ليتم مراقبة ما تم تحقيقه منها فعلا ومقارنة ذلك بالفترات السابقة.
- التحقق من تنظيم السجلات والمستندات وتبويب الحسابات والتسجيل وفقا للنظام المحاسبي الموحد أو النظام المحاسبي اللامركزي.
- التأكد من تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية والضبط الداخلي المعتمدة في كافة فروع مصانع المؤسسة.
- أحكام الرقابة على القواعد والمستندات الملغاة والتأكد من وجود كافة النسخ.
- اختبار عمليات إخراج وإخراج المواد والبضائع من وإلى المنظمة والمصانع والفروع للتأكد من سلامة الإجراءات وتوفير السيطرة الكاملة وعدم وجود مخالفات للتعليمات والأنظمة.
- تأشير أوامر المناقلات في اعتمادات الموازنات التخطيطية والتحقق من صحة الإجراءات المتخذة وتوفير الصلاحيات. (صفحة 12، 13)

(4) خصائص نظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية الكفء والفعال يجب أن يتصف بالخصائص التي يحدد وجودها ومدى جودة وقوة أساليب الرقابة الداخلية، ويمكن حصرها فيما يلي:

- ✓ الفصل بين مسؤوليات العاملين بالمؤسسة للتقليل من احتمالات الغش، أو حدوث المخالفات.
- ✓ الحماية المادية للأصول والمستندات وسجلات المؤسسة في مكان آمن لتفادي مخاطر سوء استعمالها.
- ✓ تقارير الأداء الملائمة لتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة التي تشير إلى كفاءة التطبيق والالتزام بنظام الرقابة الداخلية بشكل فعال، كما يمكنه المسؤولين بمعلومات عن الانحرافات الهامة لمعايير الرقابة.
- ✓ أن تعكس الرقابة طبيعة النشاط واحتياجاته.
- ✓ أن تكون الرقابة موضوعية، مرنة واقتصادية. (علون، 2018، صفحة 175)

5 مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

من أجل إزاحة الغموض حول هذا الفرع الذي يهتم بدراسة العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية، يجب التعرف على أهم الطرق التي يتم من خلالها فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ثم إبراز دور التدقيق الداخلي ضمن مسار تقييم الرقابة الداخلية.

أ) طرق التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية:

- **الاستبيان:** هو عبارة عن أسئلة استفسارية لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، وتقدم هذه القائمة إلى موظفي المنظمة المختصين للإجابة عليها وردها إلى المدقق الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار والمعاينة وذلك للحكم على درجة متابعة النظام المستعمل ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة. تتميز هذه الطريقة بالمزايا التالية:
 - سهولة التطبيق.
 - مرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام.
 - توفير الوقت حيث يستغن المدقق عن إنشاء برنامج جديد خاص بكل عملية تدقيق منفردة.
- **التقرير الوصفي:** يقوم المدقق بوصف الإجراءات المتبعة في المنظمة لكل عملية في العمليات مع وصف نظام الرقابة والدورة المستندية، ويتم تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها. فقد يعاب عليه في صعوبة تتبع الشرح المطول لأنظمة وكذلك عدم تغطية جميع الجوانب لأنظمة الرقابة الداخلية.
- **خرائط التدقيق (الخرائط التنظيمية):** يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتعميمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة مثل الدورة المستندية المختلفة للعمليات/المبيعات، الرواتب فقد يعاب على هذه الطريقة عجزها عن إظهار الإجراءات الغير عادية. (الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، 2013، صفحة 415،416)

ب) دور التدقيق الداخلي ضمن مسار تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر التدقيق الداخلي من أهم عناصر الرقابة الداخلية الفعالة في المنظمة، وكونه صمام أمان لنظام الرقابة الداخلية، يساهم التقييم الذي يقوم به المدقق الداخلي للإجراءات الرقابية بمنحها المزيد من القوة والقدرة على تحقيق الأهداف، سواء أهداف الإجراءات نفسها أو الأهداف الهامة للمنظمة، ويتبع المدقق الداخلي عند قيامه بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية المراحل التالية:

- ✓ **الدراسة والتوثيق لنظام الرقابة الداخلية:** تعرف هذه المرحلة بمرحلة التعرف على الأنظمة التي تتم في مرحلة التخطيط وفيها يستحسن أن يقوم المدقق بالتعرف على الأنظمة من خلال إجراءات موحدة وذلك للحد من التكلفة، ولأنه

أحيانا يصعب الفصل بينهما خاصة فيما يتعلق بإجراءات الرقابة الوقائية، هذه المرحلة تكون أشمل ذلك لأن التعرف يشمل جميع إجراءات الرقابة الداخلية الجوهرية، غني أن مستوى الفهم والتوثيق يكون ذا طابع عام وأقل عمقا وتفصيلا، وتتم هذه المرحلة من خلال الاستفسار والملاحظة والإطلاع على الأنظمة الموثقة سرديا أو خرائطيا وربما من خلال إجراءات الفحص العابر.

✓ **مرحلة التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:** من خلال المرحلة الأولى يخرج المدقق انطباع عن أنظمة الرقابة التي تبدو له قوية وأخرى مقبولة وربما ضعيفة جدا، ومن الطبيعي أن يتفاوت مستوى فعالية الأنظمة فقد يتوصل المدقق إلى اعتقاد مبدئي مثلا بأن إجراءات الرقابة الداخلية على المرتبات والأجور تبدو فعالة وان إجراءات الرقابة على المشتريات بها أوجه قوة وأوجه ضعف، أما بالنسبة لمجموعة الإيرادات فإن إجراءات الرقابة الداخلية على بعض إجراءات البيع مثل التصديق والاعتماد وإصدار الفواتير والالتزام بقوائم الأسعار تبدو محكمة إلا أن إجراءات الرقابة على القيد بحسابات الزبائن ومتابعة التحصيل تبدو ضعيفة .

✓ **مرحلة فحص الالتزام:** يقوم المدقق بممارسة فحص الالتزام على إجراءات الرقابة الداخلية التي يرغب في الاعتماد عليها والتي اتضح له من خلال المرحلة الثانية أن الاعتماد عليها مازال ممكنا. (الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، 2013، صفحة 412، 411)

الفرع الثاني: التدقيق الداخلي والأطراف الأخرى

1. علاقة التدقيق الداخلي بلجان التدقيق ومجلس الإدارة

أ) **علاقة التدقيق الداخلي بلجان التدقيق:** يعد التدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة الداخلية، ويأخذ أهمية بالغة ضمن المؤسسات، هذا ما جعل لجنة التدقيق الداخلي تهتم بتحسين وتفعيل هذه الوظيفة داخل المنظمة، وذلك من خلال تولى لجنة التدقيق مايلي:

- النظر في المسائل القانونية التي قد تؤثر على المنظمة.
- المشاركة في تعيين المدققين الداخليين.
- الموافقة على إستراتيجية التدقيق الداخلي وخطتها السنوية والتغيرات التي تجري عليها.
- تدقيق أهداف وظيفة التدقيق الداخلي وضمان أن تحقق الحد الأدنى من إدارة المخاطر.
- الإشراف على أنشطة التدقيق الداخلي.
- مناقشة مدى كفاية الرقابة الداخلية مع المدقق الداخلي.
- ضمان وجود اتصالات جيدة بين المدققين الداخليين والخارجيين ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.

هذا وإن كانت وظيفة التدقيق الداخلي تدعم لجنة التدقيق في الوفاء بمسؤولياتها لحكومة الشركات، فإن لجنة التدقيق هي الأخرى ومن خلال جودة علاقتها مع وظيفة التدقيق الداخلي تعمل على توفير تلك البيئة الملائمة التي تضمن أداء

أنشطتها المتعلقة بالحوكمة، والمتمثلة في تفسير المخاطر وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية وإجراء اختبارات مدى الالتزام، هذا ما جعل لجنة التدقيق الفعالة تعزز وظيفة التدقيق الداخلي، والتي بدورها تدعم لجنة التدقيق في ضمان جودة التقارير المالية التي تعدها الإدارة، مما يجعل العلاقة التكاملية تساهم بشكل إيجابي في جودة سير النظام. (عيسى، 2008، صفحة 31)

(ب) **علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة:** باعتبار مجلس الإدارة والإدارة العليا من الأطراف الأساسية لحوكمة الشركات، والتي لها تأثير فعال على جودة الحوكمة المنبثق من تأثيرها في باقي أطراف الحوكمة استلزم وجود تفاعل بين وظيفة التدقيق الداخلي والإدارة وهذا يمدها بنتائج تفسير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك الإفصاح الدوري للإدارة عن الأنشطة التي تنفذها سلطاتها ومسؤولياتها، وما تم إنجازها من خططها الموضوعية حيث أصبح مجلس الإدارة يعتمد على وظيفة التدقيق وذلك لما للمدققين الداخليين من دور محوري في تقديم خدمات التأكيد، الخدمات الاستشارية وإدارة المخاطر. (عيسى، 2008، صفحة 32)

2. علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة، وذلك بالمساهمة في تطبيق قاعدة المساءلة في المنظمة، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، والعدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في المنظمة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي، وعليه فإن التدقيق الداخلي يعد آلية مهمة من آليات المراقبة ضمن إطار الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية واكتشاف حالات الغش والتزوير.

كما اعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة، فقد أكدت لجنة كادييري على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير وضمان تحكم فعال في تسيير المنظمة، ولتحقق هذه الوظيفة أهدافها يجب أن تكون مستقلة وموضوعية وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص. (سنوساوي، 2016، صفحة 51،52)

3. علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي

رغم الاختلافات الموجودة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، فهذا لا ينفي علاقة التكامل الموجودة بينهما بدرجة كبيرة، فلا يعتبر المدقق الداخلي منافسا للمدقق الخارجي فالمنظمة بحاجة لمجهودهما معا. ويقصد بالتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما بما يضمن تغطية أشمل لأعمال التدقيق والتقليل بقدر الإمكان ازدواجية الجهود وتوزيع العمل توزيعا يحقق أهداف التدقيق بشكل عام يعود بالفائدة على المنظمة. (شقيير، 2000، صفحة 10)

بحيث تتمثل أهمية هذا التكامل في النقاط التالية:

- سرعة المدقق الخارجي في فهم الأنظمة المتعددة والمستخدمة من قبل المنظمة نظرا لحدودية وقته.
- تخفيض وقت أداء مهمة التدقيق الخارجي حيث أن الثقة في نظام التدقيق الداخلي يؤدي إلى وقت أقل بالنسبة للتدقيق الخارجي. الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية التدقيق وتحقيق أكبر قدر من الرضا للعميل.
- اطمئنان المدقق الخارجي على دقة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
- تحقيق المنفعة الاقتصادية من جهة جودة وكفاءة عملية التدقيق ومن جهة أخرى من خلال إتباع منهجية عمل موحدة بين المدقق الداخلي والخارجي دون المساس بجودة أدائهم واستقلاليتهم.
- تجهيز القوائم والكشوف التي يحتاجها المدقق الخارجي بالصورة التي يرغبها.
- التقييم الشامل لمخاطر التدقيق ومن ثم اتخاذ القرارات.
- تخفيض الارتفاع المستمر في تكاليف التدقيق الخارجي. (علي، 2001، صفحة 45)

4. علاقة التدقيق الداخلي بالمحاسبة

- إن عمل المدقق يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب، أي أن مخرجات النظام المحاسبي تعتبر كمدخلات لنظام معلومات التدقيق.
- تعتبر المحاسبة عمل إنشائي يقوم شخص داخلي أو خارجي عن المؤسسة بموجب عقد، حيث يقوم المحاسب بتحويل العمليات المالية للمؤسسة المستندة بوثائق ثبوتية (فواتير، عقود... الخ) إلى لغة محاسبية في اليومية بهدف الوصول إلى القوائم المالية النهائية (مخرجات النظام).
- يعتبر عمل التدقيق تحليلي انتقادي يقوم به شخص يجب أن تتوفر فيه صفة الاستقلالية والحياد لفحص القوائم المحاسبية لإضفاء الثقة عليها.
- يمكن تشبيه العلاقة بين المحاسب والمدقق بتلك القائمة بين المحامي والقاضي. (خالد أمين، 2004، صفحة 81)

خلاصة الفصل:

من أجل ضمان مدى فعالية وكفاءة خدمات التدقيق الداخلي لابد من التركيز على الأهداف المحددة مسبقاً، الالتزام بالمبادئ الأخلاقية وكذا المعايير التي تحكم المهنة والتقيد بها، وكذلك الارتباط الوثيق بنظام الرقابة الداخلية والذي يعد جد حساس بالنسبة لمصلحة التدقيق الداخلي، التقييمات والتشخيصات المستمرة.

كل هذا التضافر يساهم في تحقيق مستوى فعال لعملية التدقيق الداخلي وظيفياً، وهو ما يعطي صورة مرضية عن المهنة، كما يعمل على تحسين العلاقة المتبادلة مع الأطراف الأخرى.

الفصل الثاني

التدقيق الداخلي للمخزونات

تمهيد الفصل

تعتبر المخزونات من الأصول التي تحتفظ بها المنشأة بغرض البيع أو استخدامها في إنتاج سلع معدة للبيع وتعتبر من أهم عناصر الأصول التي تحظى بالكثير من الاهتمام لدى مسؤولي الإدارة وأطراف الرقابة الداخلية، وتكمن أهميتها في أنها العنصر المحرك للنشاط الخلفي للعمليات الإنتاجية وكذا الدور الذي تشغله في الحفاظ على استمرارية المؤسسة من خلال تحقيق الأرباح، وكل هذا جعل المدقق يوليها اهتماما كبيرا لما تتضمنه مراقبة هذا الصنف من عمليات المعالجة المحاسبية من دقة وضبط يعاملان على تسهيل باقي الاجراءات المحاسبية وعلى تحديد نقاط القوة والضعف لدى أي مؤسسة في ظل التطورات الاقتصادية الراهنة.

ونظرا للأهمية التي يكتسبها هذا البحث تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: مفاهيم أساسية عن المخزونات

المبحث الثاني: الرقابة على المخزون

المبحث الثالث: التدقيق الداخلي للمخزونات

المبحث الأول: مفاهيم أساسية عن المخزونات

تعتبر المخزونات عنصر هام في الأصول الجارية التي تحظى باهتمام غالبية المؤسسات التجارية، الصناعية وبنسبة أقل المؤسسات الخدمائية، لذا تعد العمليات على المخزون من أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة لتوازن بين تقليل التكاليف الناتجة عن عمليات التخزين والوفاء بمتطلبات المؤسسة التي تسمح بتغطية طلبات الزبائن.

يحتوي هذا المبحث على ثلاثة مطالب، حيث سنتطرق في المطلب الأول إلى تعريف المخزونات وأهميتها وذكر وظائفها أما المطلب الثاني فسنتناول فيه تصنيف المخزونات ومعالجتها محاسبيا، بينما خصصنا المطلب الثالث لجرد 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 وفورات اقتصادية.

أولا: تعريف المخزونات

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

✓ **وظيفة التخزين:** هي عملية يتم بموجبها الاحتفاظ بالمواد والسلع جاهزة الصنع وتحت التصنيع لفترة زمنية، والحفاظة عليها وتوفيرها حسب الحاجة إليها، مع أقل استثمار ممكن وبأقل تكلفة ممكنة. (عبيدات و شاويش، 2013، صفحة 126)

✓ **المخزون:** 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. (الصيرفي و العلاق، 2002، صفحة 11)

✓ **إدارة المخازن:** الإدارة المسؤولة عن تحديد وتوفير احتياجات المؤسسة وتخزينها والرقابة عليها بما ينسجم مع أهداف المؤسسة. (أبو حضير و أبو العلا، 1987، صفحة 97)

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

➤ عرفها النظام المحاسبي المالي الجزائري على أنها أصول تمتلكها المؤسسة، وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو قيد الإنجاز أو مواد أولية، أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عمليات الإنتاج أو تقديم الخدمات. (الديمقراطية، 2009، صفحة 12)

- عرفه المخطط الوطني المحاسبي بأنه يتضمن مجموعة السلع المستثمرة أو المصنوعة من قبل المؤسسة الموجهة للبيع أو الادخار أو الاستهلاك من أجل حاجات الصنع أو الاستغلال. (شبايكي، 2002، صفحة 65)
- يعرف المخزون حسب الجمعية الأمريكية للرقابة على المخزون والإنتاج هو إجمالي الأموال المستثمرة في وحدات من المادة الخام والأجزاء، والسلع الوسيطة وكذلك الوحدات تحت التشغيل بالإضافة إلى المنتجات النهائية المتاحة للبيع. (زدون، 2009_2010، صفحة 02)

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تحديد تعريف عام للمخزونات بأنها تشمل كل ما هو موجود في المخازن من مواد في شكل أصل لدى المؤسسة (بضائع ومواد أولية، مواد نصف مصنعة، مواد تامة الصنع، قطع غيار، ومواد الصيانة والمعدات المختلفة) بغرض إعادة تصنيعها أو استهلاكها أو إعادة بيعها وتقديمها في شكل منتجات أو خدمات.

ثانيا: أهمية المخزونات

تحتفظ المؤسسة مهما كان نوعها، ببضائع ومواد تساعد على الاستمرار في نشاطها دون توقف الأمر الذي يتطلب وجود المخزون، وتظهر أهمية المخزون في النقاط التالية:

- 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.
- عندما تكون هناك سياسة واضحة للمخزون مبنية على أسس عملية فإن هذا من شأنه تخفيض حجم الاستثمارات في موجودات المخازن إلى الحد الذي يسمح باستمرار العملية الإنتاجية ولا يكون هناك فائض في المخزون أي تحقيق التوازن بين متطلبات العملية الإنتاجية وبين ما هو موجود في المخازن.
- يمثل المخزون نسبة مرتفعة من إجمالي حجم الأموال المستثمرة، فإنه يؤثر في اقتصاديات المشروع حيث تمثل تكلفة الاحتفاظ بالمخزون نسبيا مرتفعة لا يستهان بها.
- وقد تلعب المؤسسة دورا منظما في استهلاك المواد، ذات الإنتاج غير المنتظم أو الموسمي، وتلجأ المؤسسات إلى تشكيل المخزونات للاستفادة من التخفيضات التي تحدث في سعر الوحدة عند شرائها بكميات هائلة.
- نظرا لارتباط إدارة المخزون بمختلف الإدارات الأخرى الموجودة في نفس المشروع فان حجم المخزون وارتفاع تكاليف الاحتفاظ به يؤثر على إجمالي التكاليف الكلية للإنتاج، وبالتالي على تكلفة السلع الموجهة تسويقها لعملاء المؤسسة وبالتأكيد على أسعارها النهائية، الأمر الذي يؤثر على استمرار الاحتفاظ بعملاء المؤسسة وقطاعاتها التسويقية.
- تعتبر الموسمية سببا للتخزين فبعض احتياجات المؤسسة تتوفر في موسم معين بينما يجري استخدامها في الإنتاج طوال العام، ومن ناحية أخرى قد يتم الإنتاج خلال فترة معينة او موسم معين بينما يحتاج السوق إلى هذه المنتجات طوال العام لإمداد السوق باحتياجاته.

- نظرا لأن المخزون أقر الأصول سيولة فإن الأخطاء المتعلقة بإدارته لا يمكن معالجتها بسرعة، وسوء الإدارة إذا زاد عن حده في هذا المجال فقد يؤدي ذلك إلى نهاية المؤسسة.
- 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 السعر.
- كما تعمل المؤسسة على تشكيل المخزونات للحفاظ على سعر بعض السلع والمنتجات في المستوى الثابت.
- 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. (بن ربيع، 2010، صفحة 130،129)

ثالثا: وظائف المخزونات

للمخزونات عدة وظائف سنحاول تجسيدها فيما يلي:

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 رضا المستهلك أملا في زيادة حجم مبيعاتها 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 الوظائف التالية:

- ✓ القدرة على الوصول للحجم الاقتصادي لطلبية الشراء أو الإنتاج.
- ✓ القدرة على التخصص في الإنتاج.
- ✓ ضمان استمرارية العملية الإنتاجية، وذلك من خلال معالجة آثار عدم التأكد وطول فترة الانتظار.
- ✓ يستخدم كأداة لتحقيق التوازن بين العرض والطلب وكذا بين مختلف أنشطة المؤسسة. (الصيرفي و العلاق، 2002، صفحة 12)

المطلب الثاني: التوصيف المحاسبي للمخزونات

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

أولاً: وصف عمليات دورة المخزون

تتضمن دورة المخزون العمليات التالية:

- ✓ **تشغيل أوامر الشراء:** يتم استخدام طلبات الشراء لمطالبة إدارة المشتريات بإصدار أوامر تتعلق بالمخزون، ويتم إعادة الطلب عندما يصل المخزون إلى مستوى محدد مقدما بواسطة أفراد المخازن، حيث يقوم المدقق بإجراء اختبارات الرقابة في هذه العملية على طلبات الشراء أو أوامر الشراء.
- ✓ **استلام المواد الخام:** يجب فحص مواد الخام التي تم استلامها للتعرف على الكمية والنوعية، وتصدر إدارة الاستلام تقرير الاستلام الذي يصبح جزءاً أساسياً من التوثيق قبل إتمام الدفع، وبعد الفحص يتم إرسال المواد الخام إلى المخزن ويتم إرسال المستندات إلى إدارة الشراء، المخزن، وإدارة الدائنين، ويجب وجود رقابة ومحاسبة على كافة المستندات التي يتم نقلها.
- ✓ **تخزين المواد الخام:** عندما يتم استلام المواد الخام يتم تخزينها في المخازن إلى غاية الحاجة إليها في الإنتاج، ويتم إصدار المواد الخام من المخزون إلى الإنتاج بناءً على تقديم طلب بصرف المواد مصادق عليها من طرف شخص مسؤول.
- ✓ **استعمال المواد الخام:** يتم تحديد العناصر والكميات التي سيتم إنتاجها بناءً على أمر محدد من العملاء، أو عن طريق تنبؤات إدارة المبيعات أو بالنظر إلى مستويات المخزون من الإنتاج التام.
- ✓ **تخزين الإنتاج التام:** عندما يتم استكمال المنتجات التامة بواسطة إدارة الإنتاج يتم وضعها في المخزن انتظاراً لشحنها، وفي المؤسسات التي يوجد بها رقابة داخلية جيدة فيتم وضع الإنتاج التام في أماكن منفصلة بحيث يتم تحديد أشخاص محددين للرقابة عليه، وتعد الرقابة على الإنتاج التام غالباً جزءاً من دورة المبيعات والتحصيل.
- ✓ **شحن المنتجات التامة:** يعد شحن المنتجات التامة جزءاً متمماً لدورة المبيعات والتحصيل، ويجب الترخيص بأي شحن أو نقل للمنتجات التامة من خلال إعداد مستند الشحن ثم التصديق عليه بالشكل المناسب. (أرينز و

لوبك، 2009، الصفحات 841-843)

ثانياً: مستندات وسجلات دورة المخزون

وهي كل الوثائق والمستندات التي تمكن إدارة المخازن من متابعة حركة المخزون والسيطرة عليه، ويمكن تقسيم المستندات والسجلات تبعاً لعمليات دورة المخزون كما يلي:

- ❖ **المستندات والسجلات المرتبطة باقتناء المواد الخام:** تعد إدارة المخازن أو المبيعات طلب الشراء لإدارة المشتريات بإعداد أوامر الشراء للمادة الخام، عندما يصل المخزون إلى حد معين، ثم تعد إدارة المشتريات أمر لتدبير الصنف المطلوب بالمواصفات والكمية المطلوبة.
- ❖ **المستندات والسجلات الخاصة باستلام المادة الخام:** عند استلام المشتريات من المواد الخام يتم فحصها وإعداد تقرير، ثم ينظر إلى تقرير الاستلام كمستند هام من مستندات سداد قيمة المواد المشتراة، ثم يعد أمين المخزن محضر المواد التي تم فحصها من أصل وأكثر من صورة ترسل إلى كل من إدارة المشتريات، الحسابات، الموردين، إدارة المخازن.
- ❖ **المستندات والسجلات المرتبطة بتخزين المواد الخام:** يتم تسجيل المواد بالمخزن ببطاقة الصنف، ثم يتم صرف المواد من المخزن بناء على طلب أو إذن التشغيل معتمدة من صاحب الصلاحيات بالمصانع، ثم يتم تسجيل المنصرف بالخصم على حسب المخزون وتحميل حساب الإنتاج تحت التشغيل بالمبلغ بناء على طلب صرف المخزون.
- ❖ **المستندات والسجلات المرتبطة بتشغيل المنتج:** يتم تشغيل المواد الخام بهدف الحصول على الإنتاج التام، يتم تحديد حجم ونوع وتوقيت الإنتاج المستهدف بناء على أوامر العملاء أو التنبؤات بالمبيعات ويتم إعداد أوامر التشغيل بغرفة قسم الإنتاج، الذي يحتفظ بنسخة مماثلة لأوامر التشغيل ثم يعد قسم الإنتاج تقرير مختلف.
- ❖ **المستندات والسجلات المرتبطة بتخزين الإنتاج التام:** بعد الانتهاء من العملية الإنتاجية يتم الاحتفاظ بالإنتاج التام في المخازن، حيث يتم استخدام محضر استلام بمعرفة أمين المخزن، ويتم صرفه بناء على أمر صرف من إدارة المبيعات.
- ❖ **المستندات والسجلات المرتبطة بشحن الإنتاج المباع:** تعتبر عملية شحن الإنتاج التام أو البضاعة جزءاً من دورة الإيرادات والتحصيل، حيث يجب الترخيص لأي شحن من خلال إعداد مستند. (الصحن، سرايا، نصر، و شحاته، 2008، صفحة 352،355)

المطلب الثالث: تصنيف المخزونات ومعالجتها محاسبياً

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

أولاً: تصنيف المخزونات

تصنيف المخزونات هي عملية فرز وحصص 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.

ويؤخذ في إطار مدونة حسابات المخزونات بمعياريين للتصنيف على العموم:

✓ الترتيب الزمني لدورة الإنتاج (التموينات، قيد الإنتاج، الإنتاج المخزن، البضاعة المعاد بيعها على حالتها).

✓ طبيعة الأصل المخزن الذي يكون موضوع التقسيم ضمن كل مؤسسة حسب احتياجاتها الداخلية للتسيير.
(الديمقراطية، 2009، صفحة 62)

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

1. حساب المخزونات المشتراة: ويتفرع إلى ثلاث 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 الإنتاج (حساب 33) ويتفرع إلى:
 - المنتجات الجاري إنجازها (حساب 331).
 - الأشغال الجاري إنجازها (حساب 335).
 - خدمات قيد الإنجاز (حساب 34) وتتفرع إلى:
 - دراسات قيد الإنجاز (حساب 341).
 - تأدية خدمات قيد الانجاز (حساب 345).
 - منتوجات تامة الصنع (حساب 35) وتقسم إلى:
 - المنتجات الوسيطة (حساب 351).
 - المنتجات التامة (حساب 355).
 - المنتجات المتبقية أو مواد الاسترجاع (حساب 358).
3. حساب المخزونات المتأتية عن التثبيات: ويسمى بالمخزون المتأتي من التجهيزات (حساب 36).
4. حسابات التسوية: وتضم حساب المخزون بالخارج (حساب 37).
5. حساب المشتريات المخزنة: يمثل حساب المشتريات (حساب 38) ويحتوي على ثلاث حسابات ثانوية للتمييز المخزونات وفقا لحساباتها الأصلية وهي:
 - البضائع المخزنة (حساب 380).
 - مواد أولية ولوازم مخزنة (حساب 381).

- تموينات أخرى مخزنة (حساب 382).
- 6. حساب المؤونات: خسارة في قيمة المخزون وقيد الإنجاز (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 الإنجاز (حساب 393).
 - خسارة في قيمة الخدمات قيد الإنجاز (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. (هوام، 2010، صفحة 44)

ثانيا: المعالجة المحاسبية للمخزونات

1. حسب مبدأ الجرد المتناوب:

وتكون كالتالي:

➤ المعالجة المحاسبية لمشتريات المواد الأولية والبضائع المستهلكة:

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 حساب 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 البضائع أو الحساب 31 مواد ولوازم أو الحساب 32 في الجانب المدين، مقابل جعل الحساب 60x (حساب 600 أو 601 أو 602) دائنا. (الديمقراطية، 2009، صفحة 62)

➤ 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. (شنوف، 2008، صفحة 49)

2. حسب مبدأ الجرد الدائم:

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

➤ المعالجة المحاسبية للمشتريات الخاصة بالمواد الأولية والبضائع المستهلكة: أثناء الدورة المحاسبية يجعل الحساب 38x مدينا بتكلفة الشراء ويقابله في الجانب الدائن حساب المورد أو 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 ح/30 بضائع أو ح/31 مواد ولوازم أو ح/32 تموين آخر دائنا ويقابله في الجانب المدين إحدى الحسابات (ح/ 600 بضائع مستهلكة أو ح/ 601 مواد ولوازم مستهلكة أو ح/602 تموين آخر مستهلك).

وفي نهاية الدورة عند عملية الجرد ومقارنة الجرد الطبيعي بالجرد المحاسبي، يتم تسجيل الفروقات المبررة في حساب المخزون المعني (ح/30 أو ح/31 أو ح/32) مقابل الحساب 60x أو 72، والفروقات الأخرى تسجل إما في الحساب 657 أو الحساب 757. (الديمقراطية، 2009، صفحة 63)

➤ المعالجة المحاسبية للمنتجات التامة والمنتجات قيد الصنع: وتتم أثناء الدورة المحاسبية بتسجيل حسابات المخزون (ح/35 منتجات، ح/34 منتجات خدمات قيد الإنتاج، ح/ 33 منتجات قيد الإنتاج) التي تستعمل في حركة المخزون للمنتجات بحيث تجعل هذه الحسابات مدينة عند دخول المنتجات إلى المخزن 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 (ح/33، أو ح/34، أو ح/35) مقابل الحساب 72.

➤ الحساب 37 المخزونات 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.

- 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، 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. (شونوف، 2008، صفحة 50)

المطلب الرابع: 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.

أولاً: 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. (الغدير، 2000، صفحة 322)
 2. أنواع جرد المخزونات: يمكن للمؤسسة إجراء أكثر من نوع من أنواع عملية الجرد ومنها:
 - ✓ **الجرد المحاسبي (الدفترى):** 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 المخزنة في المخازن، ويمكن أن يتم إنجاز هذين النوعين من الجرد من خلال ثلاث أوقات كما يلي:
 - الجرد الدوري: وهو القيام بعملية الجرد الفعلي أو الدفترى خلال فترة معينة وثابتة بشكل دوري (أسبوعياً، شهرياً، فصلياً، سنوياً،...).

- الجرد المستمر: وهو القيام بعملية الجرد خلال فترة دائمة ومستمرة خلال العام، اعتمادا على الوثائق والسجلات المتعلقة بحركة المخزونات من إدخلات وإخراجات والمتابعة بالتسجيل ويتم الحصول على كميات وقيم المخزون في نهاية الفترة من خلال العلاقة الأساسية التالية:
- $$\text{مخزون آخر الفترة} = \text{مخزون أول الفترة} + \text{مدخلات الفترة} - \text{استهلاكات الفترة.}$$
- 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. (زدون، 2009_2010، صفحة 84،85)

3. إجراءات جرد المخزونات: تتم عملية الجرد للمواد والسلع المخزنة وفقا للإجراءات التالية:

- تشكيل لجان متخصصة للقيام بعملية الجرد الفعلي للمواد والسلع المخزونة، ويمكن تسمية اللجان وفقا إلى نوع أو طبيعة المواد المخزنة أو عدد المخازن الموجودة في المؤسسة ويجب ملاحظة إبعاد المسؤولين والعاملين في المخازن عن هذه اللجان.
- عدم منح اللجان المتخصصة أية سجلات أو معلومات عن المواد والسلع المخزنة وأرصدها 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 البدء بعملية الجرد.
- أن تشمل عملية الجرد كافة المواد الموجودة في المخزن سواء كانت سليمة 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. (مخيمر و خشبة، 2004، صفحة 338)

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 تقييم بسعر البيع بعد خفض الهامش المطبق على كل نوع من المخزونات، وأهم الطرق المستعملة في تقييم المخزونات هي كالتالي:

1. **التكلفة الوسيطة 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 المدة، والنقد الشائع الموجه لطريقة متوسط التكلفة المرجحة هو أنها لا تعطي اهتماماً أكبر لأسعار الجارية بالمقارنة بالأسعار التي كانت سائدة منذ وقت ماضٍ.
- وتستعمل العلاقة التالية: (الإدخال الجديد + المخزون المتبقي) بالقيمة / (الإدخال الجديد + المخزون المتبقي) بالكمية.
2. **طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً:** يتم وفق هذه الطريقة تقييم المواد أو المنتجات الصادرة بناءً 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.
3. **طريقة الوارد أخيراً الصادر أولاً:** وهي عكس طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً من حيث المبدأ، بحيث يتم اللجوء إلى سعر الكمية التي دخلت قبلها، وإذا دخلت كمية جديدة يبدأ بتطبيق سعرها في الإخراج الموالي. (فالتز و روبرت، 1988، صفحة 569)
- وحسب معايير المحاسبة الدولية تم إلغاء هذه الطريقة سنة 2003 وتم اعتماد طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً، وكذلك طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة.

المبحث الثاني: الرقابة على المخزون

تبرز أهمية الرقابة على المخزون من ضرورة الابتعاد عن التخزين غير اللازم للمواد أو النقص فيها حيث أن كلا المظهرين يمثل إدارة سيئة للمخزون، تمثل الرقابة على المخزون مظهرا أساسيا وهاما للإدارة الناجحة، ذلك أن الاحتفاظ بكميات كبيرة من المخزون، يعني تحمل المؤسسة لكلفة الاحتفاظ بهذه الكميات، علما بأن المؤسسات لا تستطيع تحمل تحميل مبالغ كبيرة في المخزون، لذلك تعتبر الرقابة الداخلية على المخزون العمود الفقري للمؤسسة فهي تحظى بجانب كبير من الأهمية لكونها يلجأ إليها الفرد بغرض توجيه عهوده وإمكانياته نحو تحقيق أهدافه بكفاءة وفعالية وفي هذا المبحث سنتطرق إلى تحديد مفهوم للرقابة على المخزون وأهدافها ومجالات تطبيقها وكذا السجلات الرقابية الخاصة بها.

المطلب الأول: مفهوم، أسباب وأهداف الرقابة على المخزون

أولاً: مفهوم الرقابة على المخزون

توجد عدة تعاريف للرقابة على المخزون أهمها ما يلي:

- الرقابة على المخزون هي عملية تصميم الطرق والوسائل التي تكفل التحقق من أن عمليات صرف وتأمين المواد تتم وفقا لخطة موضوعية لتحقيق أهداف المؤسسة والاستفادة من مواردها إلى أقصى حد ممكن. (متولي، 2006، صفحة 25)
- وهي تلك الوسيلة التي تتبعها إدارة المخازن للتأكد من توفير الكميات المناسبة من المواد في الوقت المناسب وحسب احتياجات المؤسسة مع مراعاة ما يمكن توفيره في السوق وتحقيق أفضل عائد على المال المستثمر. (الغدیر، 2000، صفحة 327)

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن الرقابة على المخزون هي الوسيلة التي تمكن المخازن من ضمان الاحتفاظ بكميات متوازنة من مختلف الأصناف بحيث تفي بذلك احتياجات الأنشطة المختلفة للمؤسسة دون أن تمثل عبئا استثماريا ضخما على عاتقها، إذن فبواسطة الرقابة على المخزون تضمن توفير الكميات المناسبة في الوقت المناسب حسب احتياجات المؤسسة مما يمكن تحقيق أكبر عائد ممكن.

ثانياً: أسباب الرقابة على المخزون

هناك خمسة أسباب رئيسية للرقابة على المخزون وهي:

- تكلفة الوحدة: تحقق المراقبة الفعالة للمخزون إمكانية الشراء بالكمية المناسبة وبالتالي تحقيق اقتصاديات الشراء ومنه تخفيض تكلفة الوحدة.

- تكلفة التشغيل: يترتب عن الشراء بكميات اقتصادية، والاستخدام الكفء للعمال والآلات وخطوط الإنتاج مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة التشغيل نتيجة إمداد جهات الاستخدام باحتياجاتها.
- انخفاض معدلات التلف والتقادم، الحريق، السرقة وبالتالي انخفاض التكاليف.
- الاستخدام الأمثل للأموال المستثمرة فالرقابة تحقق كفاءة الاستخدام لموجودات المخازن.
- انسياب عملية الإنتاج (الاستخدام) دون توقف: وذلك بتوفير الاحتياجات المطلوبة قبل حالة الطوارئ للمخزون. (زدون، 2009_2010، الصفحات 104-105)

ثالثاً: أهداف الرقابة على المخزون

للرقابة على المخزون عدة أهداف يمكن حصرها في النقاط التالية:

- حساب الحجم الأمثل لكمية المخزون وعدد دفعات الشراء وفترات التوريد وشراء الاحتياجات ذات الاستهلاك المتغير ومعدل التخزين ومتوسط التخزين احتياطي الطوارئ ورصيد الأمان.
- التأكد من الإنتاج لا يتأثر أو يتغير أو يتوقف نظراً للنقص في المواد أو الأجهزة أو قطع الغيار.
- السيطرة على المخزون عن طريق الاحتفاظ بسجلات كافية ودقيقة تبين مكان كل مخزون وكيفية الحصول عليها بالسرعة اللازمة وبأقل كلفة ممكنة.
- التأكد من أن الإمكانيات والتسجيلات المتوفرة جيدة حتى تصبح عملية الرقابة على المخزون سهلة وضمان نتائج جيدة.
- التأكد من وجود كميات كافية من المواد المخزنة لمواجهة الطلب غير الطبيعي عليها مثل ازدياد الطلب على مادة ما فجأة أو حدوث حالات طارئة تستوجب مواد وأجهزة ومعدات فورية وكميات كافية لسد الحاجة لم يكن مخططاً لها سابقاً. (الصيرفي و العلاق، 2002، صفحة 222)

المطلب الثاني: مجالات ومسؤولية الرقابة على المخزونات

أولاً: مجالات الرقابة على المخزونات

وهي الأنشطة التي تجرى عليها الرقابة فهناك مجالات عديدة ومختلفة تتمثل في:

- **الرقابة على الكمية:** تتم الرقابة على الكميات المشتراة هل هي مطابقة للكميات المطلوبة، كما تتم الرقابة على كميات المخزون الموجودة في المخازن ومدى مطابقتها مع الأرصدة الدفترية أو كشوف الجرد.
- **الرقابة على القيم:** تتم عملية الرقابة بسبب كبر رأس المال المستثمر في المخزون، وتتم الرقابة على القيمة اعتماداً على قيمة المخزون وحسابات المخزون السلعي.

- **الرقابة على النوع:** تتضمن درجة مطابقة المواد المشتراة في المواصفات ودرجة صلاحيتها للعمل، إذن فهي تشمل وصف المواد لتفادي أخطاء في عملية استعمال المواد.
- **الرقابة على الزمن:** نقصد به تحديد وقت الرقابة الدورية وفترات التوريد والانتظار، ووقت الفحص والاستلام والصرف وزمن النقل والتخزين ومراجعة المستندات وزمن ركود بعض الأصناف.
- **الرقابة على التكاليف:** أي الرقابة على تكاليف التخزين والشراء وتكاليف النفاذ، وتقوم الرقابة بتشغيل هذه التكاليف بعد حصرها والتعرف على أسباب زيادتها. (زدون، 2009_2010، الصفحات 119-121)

ثانيا: مسؤولية الرقابة على المخزون

إن مسؤولية الرقابة على المخزون تختلف من مؤسسة إلى أخرى، وفقا لحجمها ورأس مالها، ونوع النشاط الذي تقوم به وعدد عمالها.

- ✓ المنظمات الكبرى غالبا ما يتضمن هيكلها التنظيمي قسما خاصا للرقابة على المخزون يتولى مسؤولية الإشراف أو القيام بوظيفة الرقابة على المخزون من عمليات استلام المواد وصرفها، وتوفير المستوى المطلوب من المواد المخزونة، بشكل يتضمن استمرار العملية الإنتاجية وتوفير المواد بأوقاتها وبأقل تكلفة.
- ✓ المنظمات صغيرة الحجم فقط تتبع مسؤولية الرقابة على المخزون إما إلى قسم الإنتاج أو إلى قسم المشتريات، وسواء تبعت الرقابة على المخزون لقسم الإنتاج أو قسم المشتريات فإن الهدف من وجود قسم خاص للرقابة على المخزون هو القيام بجميع الأمور المتعلقة بعملية الرقابة على المخزون وذلك من أجل توفير الحد الأدنى والأعلى من المواد المخزونة، وتحديد نقطة إعادة الطلب حتى يتم تخفيض تكاليف التخزين إلى أدنى حد ممكن. (عبيدات و شاويش، 2013، صفحة 192)

المطلب الثالث: السجلات الرقابية للمخزون

يتولى تسجيل المخزون إدارة التكاليف في السجلات المناسبة لتسجيل تحركات المخزون كما أن الدفاتر المحاسبية تسجل تحركات المخزون من حيث الشراء، الرد، السماح وأيضا الحصر في أوقات نهاية الفترات المحاسبية، كما تقوم إدارة المخازن بتسجيل تحركات المخزون من حيث الكميات الداخلة والمنصرفة لتتمكن من متابعة المخزون ورصيده، ويصاحب الرقابة على المخزون ضرورة تصنيف المخزون وتحديد دليل رقمي له حتى يمكن متابعته في السجلات وفي المستندات الداخلية التي يسجل فيها تحركات المخزون.

حيث تتمثل هاته السجلات في:

1. **الدليل الرقمي:** إذ كان المشروع يستخدم عدد كبير ومتفرع من السلع التي يتعامل فيها عن طريق الشراء والإنتاج، فإنه يصعب استخدام الوصف لكل نوع عند التداول، والطريقة السهلة هو أن يعطي لكل صنف ونوع دليل رقمي ثابت يتعرف عليه أي فرد في المشروع له علاقة بهذا الصنف من خلاله، وهذا الدليل الرقمي يستخدم في كل ما يتعلق بالصنف سواء عند الشراء أو عند الدخول في المخزن أو عند الخروج للصنع، وفي المصنع يستخدم الرقم عند التداول حتى يتم تفقد صفته في السلعة التامة والرقم سهل في الاستخدام، واضح وبسيط بدلا من الوصف التفصيلي للصنف.
 2. **دفتر أستاذ المخازن:** يتضمن دفتر أو دفاتر أستاذ المخازن حسابات لكل صنف من المخزون، يسجل في الحساب كميات الواردة والمنصرف من الصنف والرصيد، ويحمل كل حساب الوصف التفصيلي للصنف ودليله الرقمي، وقد يكون سجل، مجلد أو بطاقة سائبة.
 3. **بطاقات الصنف:** يرفق بكل صنف من أصناف المخزون في المخزن بطاقة صنف يسجل عليه أمين المخزن أو المسؤول بالمخزن الكميات الداخلة والخارجة من الصنف بناء على المستندات المتمثلة في إذن الدخول وإذن الخروج، ويسجل في البطاقة بيانات عامة من الصنف من حيث وصفه الدقيق ودليله الرقمي والحد الأقصى من الصنف والحد الأدنى منه، وقد تحتوي البطاقة بيانات أخرى طبقا لطبيعة الصنف، مثل طريقة الحصر بالوزن أو القياس، وتظهر بطاقة الصنف الرصيد منه بعد كل عملية صرف أو دخول.
 4. **سجلات الجرد المستمر:** تحفظ سجلات الجرد المستمر في إدارة التدقيق الداخلي، وتكون سجلات الجرد المستمر جانبا هاما من الرقابة حيث أن هذه السجلات تظهر في أي وقت كميات المواد أو السلع التامة أو المهمات بالمخازن وتعطي معلومات في تحديد سياسة الشراء والبيع والإنتاج، كما تمنع هذه السجلات في تحديدها الحد الأدنى للمخزن وحده الأعلى من ترشيد إدارة مراقبة الإنتاج وإدارة المشتريات عن شراء احتياجات المشروع.
- كما أن سجلات الجرد المستمر تقلل إلى حد كبير احتمالات السرقة والضياع للمخزن، حيث أن أمناء المخازن والموظفين الآخرين يكونون على مستوى مسؤوليتهم من حيث محاسبتهم عن المخزن المستلم والمنصرف والرصيد الباقي.
- (الصحن و سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، 2004، الصفحات 230-232)

المبحث الثالث: التدقيق الداخلي للمخزونات

من بين أصعب المهام الواجبة الأداء على المدقق الداخلي هي تدقيق المخزونات نظرا لكثرة عملياتها وأهمية المخزونات في المؤسسة ومدى تأثيرها على المركز المالي للمؤسسة، كل هذا فرض على المدقق الداخلي التركيز أكثر على عنصر المخزون وتدقيقه ومن هذا ارتأينا أن نتطرق إلى أهمية وأهداف تدقيق عناصر المخزون في المطلب الأول وفي المطلب الثاني تطرقنا إلى إجراءات تدقيق المخزونات وصعوباته لنصل في الأخير إلى عمليات تنفيذ التدقيق الداخلي للمخزونات في المطلب الثالث.

المطلب الأول: أهمية وأهداف تدقيق المخزونات

أولا: أهمية تدقيق المخزونات

ترجع 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. 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 التقارير والقوائم 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:
 - 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.
 - النتيجة السابقتين تؤثران تأثيرا مباشرا على صحة وصدق الإفصاح المحاسبي لعناصر القوائم المالية والتقارير المالية مما يؤدي إلى تضليل قراء ومستخدمي هذه التقارير.
3. تساعد عملية التدقيق من التعرف على الدقة في رقم المخزون الظاهر في القوائم المالية والتقارير في نهاية السنة المالية، من حيث الدقة في حصر كميات عناصر المخزون المختلفة، والدقة في تحديد أسعار المخزون وطرق تقييمه، والتعرف على طرق الجرد المتبعة. (سرايا، 2007، الصفحات 439-440)

ثانيا: أهداف التدقيق الداخلي لعناصر المخزونات

يهدف المدقق من خلال وضع برنامج تدقيقه لعناصر المخزون إلى تحقيق أهداف رئيسية عامة تدور حول جوهر عملية التدقيق وبصفة خاصة ما يتعلق بالأصول المملوكة للشركة وتمثل هذه الأهداف فيما يلي:

- **الاكتمال:** تظهر القوائم المالية الختامية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة لقراءتها، لذا يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت نتيجة لمعالجة محاسبية سليمة مفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا ولم يحذف أو ينسى المحاسب أية معلومة ليؤكد بعدها على صحة هذه المعلومات ومدى تمثيلها لحقيقة العنصر موضوع التدقيق.
- **الوجود:** يسعى المدقق الداخلي إلى التأكد من أن المخزون موجود فعلا على مستوى المخازن بوجود مستندات تثبت ذلك مثل وصولات الاستلام الموجودة لدى أمين المخزن وإجراء فحص على بطاقات المخزن وترقيمها ومدى تمثيلها للمخزون الفعلي.
- **الملكية:** على المدقق الداخلي التحقق من ملكية المؤسسة لعناصر المخزون عن طريق فحص الفواتير والحصول على مصادقات من الموردين، كما يجب أن يتأكد المدقق من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارج مخازنها.
- **التسجيل المحاسبي:** 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 تخص المخزونات، كأن يسجل المحاسب مثلا إحدى عناصر المخزونات بالاعتماد على فاتورة الشراء ووصلات استلام المخزون وفواتير قيد الاستلام.
- **التقييم:** على المدقق الداخلي التأكد من صحة تطبيق طرق التقييم التي تنتهجها المؤسسة وكذلك التحقق من ثبات هذه الطرق من سنة إلى أخرى، وفي حالة التغيير الذي من شأنه أن يحدث تغيير صافي الدخل، لذلك وجب على المدقق الداخلي التأكد من أن المؤسسة تفصح عن الفرق الذي نشأ عن التغيير في شكل ملاحظات مرفقة في تقارير مالية. (عميروش، 2010-2011، الصفحات 77-78)

المطلب الثاني: إجراءات وبرنامج تدقيق المخزونات وصعوباته

أولا: إجراءات تدقيق المخزونات

- ✓ ملاحظة جرد المخزون سواء كان (خامات، قطع غيار، مواد تعبئة وتغليف، إنتاج تام، إنتاج غير تام...)، والقيام بجرد عينة منه مع أخذ أي ملاحظات تؤثر على جدية اللجان القائمة بالجرد.
- ✓ مطابقة الرقم النهائي للمخزون بقوائم الجرد النهائية مع مسودة محضر الجرد والعكس، والاستفسار عن أي بنود غير متطابقة وفحص التسويات المتعلقة بها.

- ✓ مراجعة العمليات الحسابية في قوائم الجرد.
- ✓ التأكد من أن الكميات التي تم جردها مطابقة لحسابات مراقبة المخزون.
- ✓ التحقق من أن أية بنود صرفت أثناء الجرد قد انعكست على الحسابات أو في كشوف تسوية مناسبة.
- ✓ فحص قوائم المخزون للتأكد من سلامة الفصل بين المواد الأولية والمنتجات تامة الصنع، والبضاعة المشتراة بغرض البيع.
- ✓ مراجعة تكلفة المواد الأولية مع فواتير الموردين، والتحقق من العمليات الحسابية بسجلات المخزون.
- ✓ القيام بإجراء مقارنة كمية للمواد الأولية مع محاضر الجرد أول آخر المدة، وكذلك كمية المواد المنصرفة للإنتاج.
- ✓ التأكد من فحص بطاقات المواد في المخزن ودفتر أستاذ المخازن الفرعي لحسابات السيطرة ونظيره في الأستاذ العام.
- ✓ مراجعة واختبار أعمار المخزون للإخبار عن الأصناف بطيئة الحركة.
- ✓ الإطلاع على محاضر لجان تسعير الإنتاج التام لمعرفة الأسس المتبعة لتحديد سعر البيع.
- ✓ التحقق من ملكية المخزون، والحصول على شهادات لبضاعة الأمانة والبضاعة لدى الغير .
- ✓ مراجعة تكلفة الإنتاج تحت التشغيل، والتأكد من أنه تم تحميله بالتكاليف طبقا لمراحل إتمامه.
- ✓ مقارنة تبويب المخزون هذه السنة مع السنوات السابقة والتحري عن أي تغيرات جوهرية. (لطفى، 2000، الصفحات 318-320)

ثانيا: برنامج تدقيق المخزونات:

1. **التحقق من الوجود الفعلي:** وذلك من خلال:
 - مراقبة الجرد الفعلي للمخزون.
 - فحص تعليمات عملية الجرد الفعلي.
 - الحصول على مصادقات بأرصدة المخزون لدى الغير.
2. **التحقق من الملكية:** وذلك من خلال:
 - فحص كافة مستندات عمليات المخزون سواء الشراء أو البيع.
 - الاستفسار عن بضاعة الأمانة لدى الغير.
 - الاستفسار عن أي رهونات على المخزون بضمان القروض.
3. **استقلال الفترة المالية:** وذلك من خلال:
 - فحص المستندات لمشتريات المخزون التي حدثت قريبا من نهاية الفترة تحت المراجعة والتدقيق.
 - فحص مستندات المبيعات التي حدثت بالقرب من نهاية الفترة تحت المراجعة والتدقيق.
4. **التحقق من صحة التقييم:**
 - الاستفسار عن طريقة التقييم المتبعة.

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

5. التحقق من سلامة العرض بالقوائم المالية: ويشمل مايلي:

- فحص تبويب عناصر المخزون.
- فحص الإفصاح عن المخزون.
- عمل فحص تحليلي للمخزون.

6. التحقق من السجلات المحاسبية: وذلك من خلال:

- تتبع أرصدة القوائم المالية إلى الأستاذ العام.
- مطابقة أرصدة الأستاذ الفرعي مع حسابات الأستاذ العام.
- تتبع عناصر بطاقات المخزون إلى كشف ملخص المخزون.
- إعادة حساب قيم عناصر المخزون.
- فحص كشف ملخص المخزون لاكتشاف الأخطاء الجوهرية. (توماس و هنكي، 1989، صفحة 825)

ثالثا: الصعوبات التي تواجه عملية التدقيق الداخلي للمخزونات

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

1. يعد المخزون بوجه عام عنصرا هاما في قائمة المركز المالي، وعادة ما يمثل العنصر الأكبر في الحسابات التي تشكل رأس المال العامل.
2. يقع المخزون في مواقع مختلفة مما يصعب الرقابة والجرد الفعلي.
3. يعد تقييم المخزون أمرا صعبا أيضا في ضوء وجود عوامل مثل التقادم وضرورة توزيع التكاليف الصناعية على المخزون.
4. وجود العديد من طرق تقييم المخزون المقبولة، وعادة ما تمثل ثغرة في مجال التلاعب الإداري خاصة فيما يتعلق بعدم الثبات في تطبيق إحدى هذه الطرق، وخاصة الشركات المقيدة بالبورصة.

5. يسبب التنوع في عناصر المخزون صعوبات للمدقق، حيث تمثل عناصر مثل: المجوهرات، الكيمياءويات والأجزاء الالكترونية مشاكل في ملاحظتها وتقييمها. (أرينز و لوبك، 2009، صفحة 840)

المطلب الثالث: عمليات تنفيذ التدقيق الداخلي لدورة المخزون

يقوم المدقق الداخلي بالعمليات التالية:

1_ التدقيق الداخلي للمخزون السلعي:

إن المدقق الداخلي يتابع المخزون ويفحص كل الاجراءات المتعلقة بشرائه والاحتفاظ به واستخدامه، ويفحص كذلك السجلات الخاصة بالمخزون والمستندات الداخلية، فهو يتأكد من أن كل إذن استلام للبضاعة قد سجل في دفتر أستاذ المخازن، حيث يتم تدقيق دفتر أستاذ المخازن مع التأكد الفعلي من المخزن. أما فيما يخص السلع التامة والتي تسلم إلى مخزن السلع التامة يحصل المدقق على أذونات التسليم لفترة يختارها ويتأكد من قيمتها ويقارنها بتلك التي جعلت دائنة لأقسام الإنتاج مع التركيز على:

- الكميات من المواد التي جعلت مدينة لأقسام الإنتاج يجب أن تتساوى مع تلك التي جعلت دائنة في دفتر أستاذ المخازن ومع بطاقات الصنف.
- تواريخ اذونات التسليم في نطاق الفترة التي تغطيها الحسابات التي تفحص.
- اذونات التسليم جعلت دائنة لأقسام الإنتاج في نفس الفترة التي جعلت مدينة في المخازن.
- أن الدليل الرقمي مسجل على هذه الاذونات وموافق عليها من الرئيس المباشر.

كما يفحص المدقق التالف والفاقد الذي تم أثناء العملية الصناعية ويتأكد من الكميات التي سجلت على اذونات التالف والفاقد وكيفية تسعير هذه الكميات.

وفي حالة البضاعة تحت التشغيل يتأكد المدقق من حصرها وتسعيورها وان المواد في المراحل المختلفة للصنع قد قومت بطريقة صحيحة وان عنصر العمل احتسب، والمصاريف الإضافية الخاصة بما احتسبت بمعدلها السليم. (الصحن و سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، 2004، الصفحات 235-236)

2_ التدقيق الداخلي للمشتريات:

في هذه الحالة يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من أن عملية الشراء تماشى مع برنامج الشراء طبقا لموازنة المشتريات وأي اختلاف يجب أن يبحث عن سببه ويتم إبلاغ مستويات الإدارة المناسبة، كما يقوم بفحص دفتر اليومية للمشتريات مع الفواتير والإشعارات المدينة والدائنة والمستندات الداخلية المناسبة، ويفحص في الفاتورة او الإشعار مايلي:

- أن البضاعة من الأصناف المناسبة التي تتعامل بها المؤسسة.
- أن الفاتورة تتعلق بالفترة المحاسبية الجارية.
- أن الفاتورة مرت بإجراءات الرقابة الداخلية.
- أن الفاتورة تتماشى مع الكميات المستلمة بعنوانه.

كما يتحقق التدقيق الداخلي من عمل إدارة البضائع الداخلية من حيث:

- أن كل صور أوامر الشراء تستلم فوراً وأن البضاعة الواردة يجر عنها محاضر استلام بدون تأخير.
 - أن يفحص نظام حفظ أوامر الشراء التي نفذت والتي لم تنفذ.
 - أن يتم فحص أدوات الحصر والقياس للبضاعة بواسطة فنيين للتأكد من سلامته.
 - أن لا تبقى بضاعة في إدارة البضاعة الداخلية لمدة طويلة نسبياً وان النقل الداخلي ووسائله على درجة من الكفاية.
- (الصحن و سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، 2004، الصفحات 242-243)

3_ التدقيق الداخلي للمبيعات:

في هذه الحالة يتأكد المدقق الداخلي من تقييم العمل بين القائمين بالبيع النقدي بحيث من يقوم بالبيع لا يرتبط

بالنقدية او بتسليم البضاعة المباعة، ويفحص المدقق الداخلي مايلي:

- التحقق من السلع التي في عهدة البائع تحققاً فعلياً ومطابقة ذلك بمديونية عن العهدة في حيازته.
 - فحص التقييد اليومي بدفتر النقدية للمبيعات طبقاً لمستندات البيع النقدي ويطابقها مع المبالغ المحصلة في الخزينة والمودعة بالبنك كإيراد البيع النقدي، ويلاحظ صور قسائم البيع الداخلي المسلسلة مع ملخص المبيعات وتتابعها المسلسلة في هذا السؤال عن أي قسيمة ساقطة كما يتأكد من أن القسائم تحمل نفس تاريخ فترة ملخص المبيعات النقدية، وعليه أن يتحقق من المجموع للملخصات مع قسائم الإيداع بالبنك مع دفتر النقدية متساوية و تعبر عن فترة واحدة.
 - مديونية من يقوم بالبيع كعهدة واستنزال المبيعات التي حققها من واقع قسائم البيع لفترة معينة.
 - يطابق قسائم البيع المسلسلة لفترة معينة بالمبالغ الموردة للخزينة والإيداعات بالبنك وهذه المبالغ خلال الفترة ذاتها.
- (الصحن و سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، 2004، صفحة 253)

خلاصة الفصل

حاولنا في هذا الفصل إعطاء نظرة شاملة عن المخزونات حيث وضعنا أهميتها من خلال معرفة المفهوم الحقيقي وكذلك العوامل المساعدة في تسيير وضبط وحماية المخزونات من خلال عملية المراجعة والتقييم المستمر لها والتي لها دور مهم في خلق التوازنات والاستقرار الداخلي والخارجي للمؤسسة.

وأخيرا فإن الرقابة على المخزونات أمر مهم جدا في استمرارية المؤسسة، حيث هي تلك الوسيلة التي تتبعها إدارة المخازن لتوفير الكميات المناسبة وفي الوقت المناسب بهدف تزويد الإدارات والأقسام باحتياجاتها ما يضمن استمرار العملية الإنتاجية كما تهدف عملية الرقابة على المخزونات إلى تصحيح الانحرافات المكتشفة في الوقت المناسب، لذلك فإن عملية تدقيق المخزونات تعتبر أمرا معقدا لأنها تحتاج إلى الكثير من الوقت والجهد لتعدد أصناف المخزون وانتشاره في مواقع مختلفة وتعدد طرق تقييمه.

الفصل الثالث

مسار التدقيق الداخلي للمخزونات دراسة حالة

لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية جمورة ولاية

بسكرة

تمهيد الفصل

يتم إنجاز عمليات التدقيق الداخلي في بيئات متنوعة وضمن مؤسسات تختلف من حيث الغرض والحجم والهيكل والقطاع، وعلاوة على ذلك فإن القوانين واللوائح التي تتواجد في المؤسسة وسيورتها تختلف باختلاف الأنظمة التي تقوم عليها. بعد أن تطرقنا في الجانب النظري إلى موضوع التدقيق الداخلي بصفة عامة باعتباره أداة رقابية لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لما تقدمه للمؤسسة من معلومات خاصة في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وإلى المخزونات والرقابة عليها وإجراءات تدقيقها، ومحاولة منا لتوظيف الجانب النظري في الجانب التطبيقي ارتأينا أن نأخذ في الفصل التطبيقي كنموذج للدراسة مؤسسة قديلة للمياه المعدنية بجمورة ولاية بسكرة، بهدف إثراء موضوع بحثنا عن طريق جمع كل المعلومات والبيانات المستمدة من الواقع. وبناء على ما سبق، سنقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول عرض عام لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية، أما المبحث الثاني فسنتناول فيه تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزونات بالمؤسسة، وفي الأخير سنتطرق إلى إجراءات عملية تدقيق حسابات المخزونات بالمؤسسة.

المبحث الأول: عرض عام عن مؤسسة قديلة للمياه المعدنية

تعد مؤسسة قديلة للمياه المعدنية بولاية بسكرة إحدى المؤسسات التي تنشط في سوق المياه المعدنية في الجزائر، والتي لها آفاق اقتصادية هامة إذا ما عنيت بالرعاية اللازمة، وسنحاول في هذا المبحث عرض أهم الجوانب المتعلقة بالمؤسسة كتقديم بطاقة تعريفية لها تتضمن تاريخ إنشائها مروراً بأهميتها ومختلف المهام التي تقوم بها، لنعرج لعرض هيكلها التنظيمي، وفي الأخير نعرض إجراءات التخزين.

المطلب الأول: تقديم مؤسسة قديلة للمياه المعدنية

سنحاول تقسيم عناصر هذا المطلب إلى ثلاث فروع، سنتناول في الأول التطور التاريخي لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية، وفي الفرع الثاني الأهمية الاقتصادية والاجتماعية للمؤسسة وثالثاً أهدافها.

الفرع الأول: التطور التاريخي للمؤسسة قديلة

كغيرها من بعض المؤسسات الجزائرية فالمؤسسة كانت تابعة للدولة، ونظراً للوضعية التي آلت لها معظم مؤسسات هذا القطاع تم التحلي عنها وبيعها، لذا فإنه قبل الحديث عن المؤسسة ككيان خاص يتم أولاً تقديم المراحل التي مرت بها.

أولاً: نشأة المؤسسة

في إطار إنعاش المخطط التنموي الاقتصادي والاجتماعي واستغلال الموارد المحلية التي تزخر بها ولاية بسكرة، تم اقتراح إنشاء وحدة لتعبئة المياه المعدنية، وذلك وفق المرسوم التنفيذي 69-138 المؤرخ ب 23/05/1983 وبمداولة رقم 83-201 بتاريخ 19/03/1983 من طرف أعضاء المجلس الشعبي لولاية بسكرة حيث حددت شروط الإنشاء ومهام الوحدة.

تمت الموافقة على إنشاء وحدة للمياه المعدنية وفقاً للمداولة رقم 06-1984، وانطلقت العملية الإنتاجية بها سنة 1987، وقدرت طاقتها الإنتاجية بما يقارب 24000 قارورة في اليوم وهذا ما يغطي على الأقل جزء معتبر من احتياجات المنطقة.

كانت الوحدة تحت وصاية مديرية الوحدات المحلية التابعة لولاية بسكرة مع 90 وحدات موزعة كما يلي:

- ✓ الوحدات الواقعة ببسكرة: وحدة النجارة العامة، الشركة الولائية للكهرباء، وحدة الفنون البيانية (مطبعة بسكرة)، وحدة مواد البناء.
- ✓ الوحدات الواقعة بأولاد جلال: وحدة غزل الخيط، وحدة الجبس.
- ✓ وحدة النجارة العامة بطولقة
- ✓ وحدة الخزف بمشونش

✓ وحدة الخزف بالفنطرة

ووفقا للقوانين المعمول بها في إطار استقلالية المؤسسات قررت الدولة تغيير سياستها في تسييرها للمؤسسات الوطنية و اللجوء إلى اللامركزية في تفكيك الوحدات، وتم حل هذه الوحدات وتحويل وصاية وتسيير وحدة المياه المعدنية إلى قسم تنمية الأعمال الإنتاجية والخدمات التي أصبحت تسمى لاحقا مديرية المناجم والصناعة وذلك سنة 1991.

وفي إطار التحولات التي عاشها الاقتصاد الوطني ابتداء من سنة 1990 و الانتقال إلى اقتصاد السوق والسعي للانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، فقد تم الإعلان عن حل وتصفية الوحدة وبيعها للخواص. (مؤسسة قديلة للمياه المعدنية)

ثانيا: التعريف بالمؤسسة ككيان خاص ومستقل

هي مؤسسة مساهمة ذات مسؤولية محدودة برأس مال يقدر ب 600 مليون دينار جزائري، أعلن عن وجودها ككيان مستقل تماما في 2003/05/04 وانطلقت العملية الإنتاجية بها في جويلية 2004، تحت اسم مؤسسة قديلة للمياه المعدنية مقرها 87 شارع قديلة بلدية جمورة ولاية بسكرة، تربع على مساحة إجمالية تقدر ب 69850 متر مربع، تعمل في مجال تعبئة المياه المعدنية الطبيعية، تقدر طاقتها الإنتاجية ب 40000000 قارورة/سنويا، تشغل حاليا حوالي 119 عاملا، منهم 03 إطار مسير تعتبرهم المؤسسة القلب النابض لها، بلغ رقم أعمالها سنة 2009 ما يفوق 100 مليون دينار جزائري وعلى هذا الأساس و بالإعتماد على التقسيم الذي ينص عليه القانون التوجيهي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر فتعتبر مؤسسة قديلة متوسطة الحجم.

باشرت المؤسسة نشاطها باستخدام نوعين فقط من العبوات، الأولى ذات الحجم 1.5 لتر والثانية ذات الحجم 0.5 لتر، ليتوسع نشاطها بعد ذلك ليشمل العبوات ذات 2 لتر، وفي سنة 2008 تم إضافة عبوات ذات الحجم 0.33 سل ومؤخرا أضافت إلى منتجاتها عبوات جديدة ذات 1 لتر. (مؤسسة قديلة للمياه المعدنية)

الفرع الثاني: الأهمية الاقتصادية والاجتماعية لمؤسسة قديلة

تكمن الأهمية التي تكتسبها المؤسسة فيما يلي:

- ✓ توفير مناصب الشغل.
- ✓ المساهمة في إنعاش الاقتصاد الوطني وجعله أكثر ديناميكية.
- ✓ تقديم منتج صحي ذو جودة.
- ✓ تكوين علاقات وثيقة مع الزبائن والموردين.
- ✓ إدخال تكنولوجيا حديثة ومتطورة في عملية تحليل وتعبئة المياه المعدنية.
- ✓ المساهمة في تلبية احتياجات السوق الوطنية من المياه المعدنية.

✓ الدخول إلى الأسواق العالمية من خلال عملية تصدير المنتج إلى الخارج. (مؤسسة قديلة للمياه المعدنية)

الفرع الثالث: أهداف مؤسسة قديلة

من بين الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها نجد مايلي:

- ✓ تحقيق الربحية، والبحث عن البقاء في صناعة المياه المعدنية.
- ✓ تلبية الطلب المحلي من المياه المعدنية (شرق، غرب، شمال، جنوب)
- ✓ زيادة ورفع حجم الإنتاج، والاستغلال العقلاني للموارد المتاحة.
- ✓ محاولة اقتناء واستخدام التقنيات الحديثة بغرض مسايرة التطور الحاصل على مستوى العالمي.
- ✓ أن تكون نموذج متميز ورائد وموثوق في مجال المياه المعدنية.
- ✓ البحث عن الأداء الجيد من خلال عقلانية سيرورة القرارات والإبداع وتحكم نسبي في الجوانب المالية.
- ✓ تحسين صورة وعلامة المؤسسة بصفة مستمرة، من خلال تقديم منتجات بأعلى مستويات الجودة واكتساب خبرات جديدة.
- ✓ محاولة تقليص تكاليف الإنتاج إلى أدنى حد ممكن للمحافظة على مستواها التنافسي أي أن تكون الأفضل والأقل تكلفة.
- ✓ كسب سمعة جيدة في السوق من خلال التحكم الجيد في تقنيات الإنتاج.
- ✓ الدخول إلى أسواق دولية جديدة.
- ✓ تطوير منتجاتها وفقا لمقاييس الجودة العالمية، بما يتناسب مع متطلبات الأسواق.
- ✓ تنمية المؤسسة حصتها السوقية في صناعة المياه المعدنية في الجزائر. (مؤسسة قديلة للمياه المعدنية)

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة قديلة

قبل التطرق إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة، سنحاول التعرف على طبيعة هيكلها.

الفرع الأول: طبيعة الهيكل التنظيمي لمؤسسة قديلة

إن الهيكل التنظيمي هو عبارة عن البناء أو الشكل الذي يبين مختلف المستويات الإدارية والتنظيمية الرئيسة والفرعية والوظائف، ويبيّن أشكال وأنواع الاتصالات وشبكات العلاقات القائمة داخل المؤسسة.

ولتحقق مؤسسة قديلة أهدافها، تسعى إلى تصميم هيكل تنظيمي مرن (أي قدرته على الاستجابة للمتغيرات البيئية). ويتكون الهيكل التنظيمي من مجموعة الوظائف الأساسية والفرعية لتحقيق انسجام التنظي م وفعاليتها، إن محدودية حجم المؤسسة يجعل تبني الهيكل التنظيمي البسيط المقسم حسب الدوائر والمصالح هو الأجدر في هذه الحالة، كما أن بساطته تضمن:

- ✓ تدفق المعلومات بشكل سريع بين مختلف مصالح المؤسسة.
- ✓ تكوين علاقات مباشرة بين الرئيس والمرؤوسين.
- ✓ وجود مرونة تنظيمية تمكن من مجابهة تقلبات المحيط.

وباعتبار الهيكل التنظيمي للمؤسسة هرم يوضح مختلف المستويات والوظائف والعلاقات المختلفة بين الوظائف الموجودة بشكل متسلسل وتصاعدي، سنحاول في الفرع التالي عرض مهام وأدوار مختلف المصالح والدوائر بالمؤسسة. (مؤسسة قديلة للمياه المعدنية)

الفرع الثاني: عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة قديلة

ينقسم هيكل المؤسسة تقسيما وظيفيا، ففي أعلى الهرم نجد الإدارة بفروعها المختلفة، كما يحتوي على ثلاثة دوائر رئيسية يمكن توضيحها عن طريق الشكل أدناه.

أولاً: المسير

- مسير المؤسسة وهو الذي يشرف ويسهر على القيام بمختلف وظائف التسيير كما يشارك أيضا في الوظائف التنفيذية كإدارة المبيعات والتعامل المباشر مع الموردين والتفاوض معهم بشأن شراء المواد الأولية، ويمكن حصر بعض نشاطاته فيما يلي:
- ✓ إدارة المؤسسة حيث له على كل مجريات النشاط اليومي.
 - ✓ الإشراف على المؤسسة، والسهر على السير الحسن لنشاطها والأداء الأفضل لعمالها، والقيام بالمتابعة والتوجيه، كما يدافع عن المصالح الخارجي للمؤسسة.
 - ✓ متابعة التعاملات عبر الموقع الإلكتروني والرد على استفسارات وطلبات الزبائن والموردين.
 - ✓ الإطلاع على الحالة المالية والمحاسبية للمؤسسة ومختلف المعلومات الضرورية للتسيير من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة.
 - ✓ تحديد أسعار بيع المنتجات بالتنسيق مع المصلحة التجارية ومصلحة المحاسبة.

وللمسير فرع تابع له مباشرة وهو:

- أ) الأمانة: توجد مصلحة استشارية واحدة تتمثل في السكرتارية وهي مسؤولة عن التنسيق، وتنظيم الرسائل الصادرة والواردة من وإلى المؤسسة وكتابتها وتسجيلها وتنظيم مواعيد الزيارات ولقاءات المدير مع الزبائن.

ثانيا: الدائرة التقنية

تضم الدائرة التقنية لمؤسسة قديلة مصطلحتين:

- أ) مصلحة الإعلام الآلي: توكل إليه مهام صيانة أجهزة الإعلام الآلي، والشبكة المحلية....

ب) مصلحة المخبر: تجرى فيه جميع التحاليل والاختبارات من بداية عملية الإنتاج إلى نهايتها.

ثالثا: دائرة التسيير

وتضم المصالح التالية:

أ) المصلحة التجارية: وهي الجهة المعنية بمتابعة تنفيذ القرارات الخاصة بعملية تسيير المنتج النهائي وتسويقه، تتم فيها

مختلف التعاملات التسويقية، من تحديد للأسعار ووضع المزيج الترويجي المناسب، بالإضافة إلى ذلك تقوم بما يلي:

✓ استقبال الزبائن ومعالجة طلباتهم، والاتصال بهم وفحص اقتراحاتهم المباشرة وعبر الإنترنت.

✓ إعداد الفاتورة الشكلية والفواتير النهائية.

✓ المشاركة في إعداد مخطط الإنتاج.

✓ إعداد الميزانية التقديرية السنوية للمبيعات والتقارير الشهرية بمساعدة مصلحة المالية والمحاسبة.

✓ المشاركة في المعارض، والأيام الدراسية، وتحضير كتالوجات المنتجات، والدعم الإعلامي.

ب) مصلحة المستخدمين: يتم فيها متابعة كل ما يتعلق بالعمال من توظيف، تقاعد...، كما تسهر على متابعة حركتهم

اليومية ومراقبة مدى التزامهم بقوانين العمل، ويمكن تلخيص ما تقوم به فيما يلي:

✓ إعداد كشوف أجور العمال.

✓ تحديد عدد العمال وحركتهم في المؤسسة بالتنسيق مع مصلحة الإنتاج.

✓ التصريح بالعطل العادية والاضطرارية للعمال.

ت) مصلحة المحاسبة: تعتمد هذه المصلحة في عملها على مختلف المحاسبات المتمثلة في المحاسبة العامة والتحليلية

والمعمقة، ويتم فيها معالجة ومتابعة مختلف التعاملات المالية، من إعداد للميزانيات، تحرير الفواتير، ومتابعة كل ما لها وما

عليها من ديون اتجاه الغير، وتهتم بتحديد الوضع المالي للمؤسسة، كما تعمل على:

✓ مراجعة الوثائق المحاسبية.

✓ مسك سجلات البنوك والخزينة وتأمين الحسابات.

✓ الحفاظ على تنسيق أعمال الميزانية المحاسبية والمالية.

✓ القيام بالمراقبة والمتابعة الدورية للخزينة.

✓ تحديد أدوات الرقابة والكشف عن أسباب انحراف النتائج ومعالجتها.

✓ حساب رواتب العمال وتسديدها.

رابعا: دائرة الصيانة والتجهيزات

تضم المصالح التالية:

أ) مصلحة التموين بالتجهيزات وقطع الغيار: يتم خلالها متابعة الاحتياجات من قطع الغيار سواء المتعلقة بالتجهيزات الإنتاجية أو الإدارية أو وسائل النقل الخاصة بالمؤسسة، حيث تهدف إلى توفير كل المستلزمات في الوقت المناسب لضمان سيرورة العمل بشكل جيد.

ب) مصلحة صيانة التجهيزات: لهذه الوظيفة علاقة مباشرة مع عمليتي الإنتاج والتوزيع، ذلك أنها تقوم ب:

- ✓ صيانة وسائل الإنتاج لضمان استمرارية العمل.
- ✓ ضمان تجديد الآلات القديمة وبرمجتها.
- ✓ القيام بالدراسات التقنية.
- ✓ متابعة وصيانة وسائل نقل المنتجات.
- ✓ إصلاح المعطل من العتاد الإنتاجي أو وسائل النقل وتحديد مختلف الاحتياجات اللازمة لتوفيرها.

خامسا: دائرة الإنتاج

دورها الإشراف المباشر على تنظيم وتسيير الإنتاج عبر مختلف مراحله وتضم ثلاث مصالح هي:

أ) مصلحة الإنتاج: إن وظيفة الإنتاج هي العملية التي بمقتضاها إنتاج سلع عن طريق تحويل المدخلات من المواد الأولية ووسائل الإنتاج إلى مخرجات من سلع نهائية، كما تقوم مصلحة الإنتاج باتخاذ لقرارات الخاصة بعملية الإنتاج للتأكد من مطابقة المواصفات المطلوبة والكميات المحددة لتحقيق رغبات الزبائن وتلبية حاجياتهم، وعلى هذا الأساس فمصلحة الإنتاج تقوم بما يلي:

- ✓ استغلال وسائل الإنتاج البشرية والمادية.
- ✓ تحسين الإنتاج والإنتاجية.
- ✓ دراسة ومبحث إمكانية إدخال منتجات جديدة.
- ✓ توزيع المنتجات.

وحيث أن النشاط الرئيسي للمؤسسة هو تعبئة وتوزيع المياه المعدنية وذلك بحجم مختلفة حسب رغبات الزبائن وهي كالتالي:

2 لتر، 1.5 لتر، 1 لتر، 0.5 لتر، 0.33 لتر.

تمر عملية الإنتاج بالمراحل التالية:

- ✓ مرحلة نفخ وتشكيل القارورات.
- ✓ مرحلة تغليف المنتج.

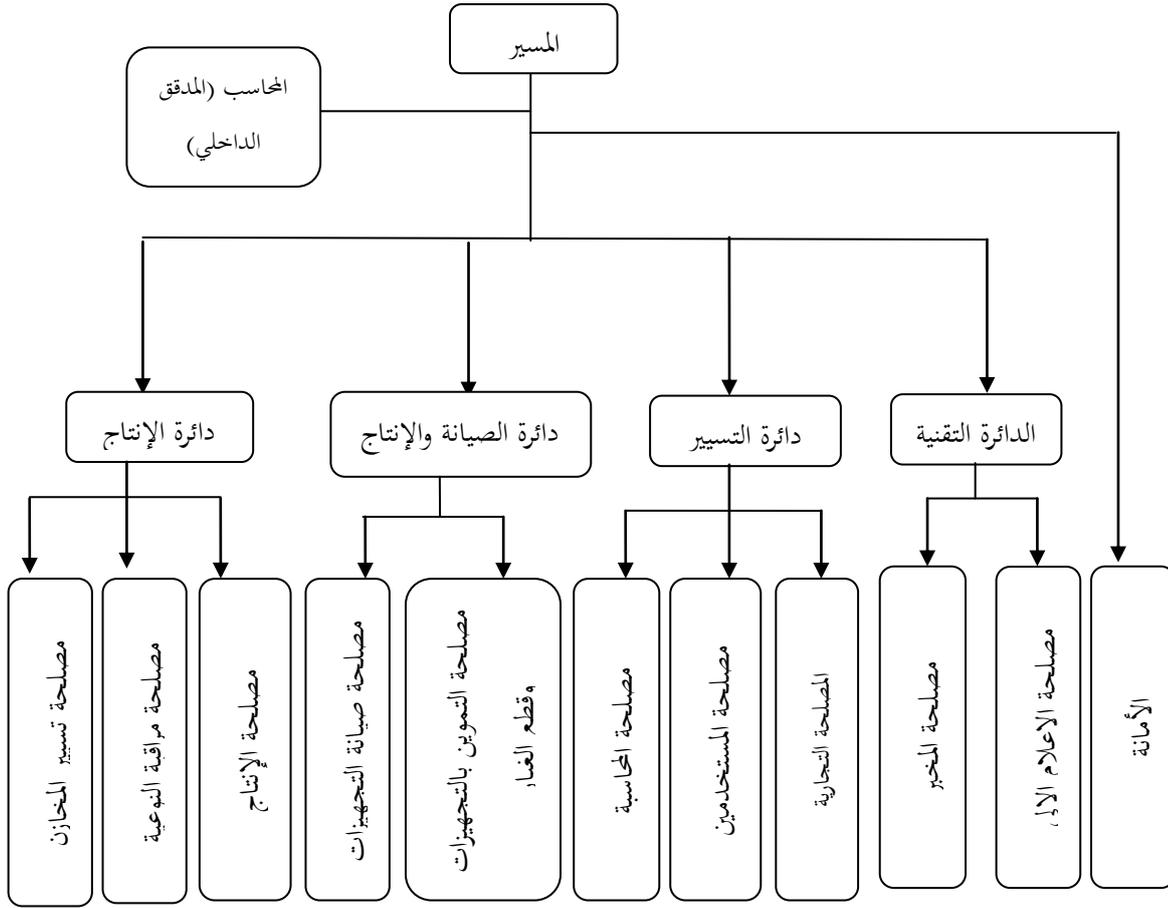
- ✓ مرحلة التعبئة.
- ✓ مرحلة تجميع القارورات.
- ب) مصلحة مراقبة النوعية: تتولى مراقبة المنتج عبر مختلف مراحل العملية الإنتاجية للتأكد من مدى مطابقته للمواصفات المطلوبة، كما تعمل على:
 - ✓ مراقبة مستمرة للمنتج وذلك بالتحليل الدقيق للمياه المعدنية.
 - ✓ السهر على تنفيذ سياسة المؤسسة وهذا على مستوى النظافة ومراقبة الجودة.
 - ✓ السهر على إحترام إجراءات مراقبة العينات وتحليلها.
 - ✓ تحديد حاجيات المخبر من منتجات وتجهيزات ومواد لازمة لعمليات التحليل.
 - ✓ المصادقة على نتائج التحليل الدورية.
 - ✓ تقديم نتائج التحليل للمسؤولين مع الملاحظات والتوجيهات الضرورية.

وكل هذا للحفاظ على سلامة المستهلك بالدرجة الأولى والتأكد من عدم وجود جراثيم تؤدي إلى الإضرار به.

- ت) مصلحة تسيير المخازن: تتولى عملية تسيير المخزون للمواد الأولية اللازمة في العملية الإنتاجية أو المنتجات الموجهة للبيع. (مؤسسة قديلة للمياه المعدنية)

يمكن توضيح الهيكل التنظيمي لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية وفقا للشكل التالي:

الشكل (01): الهيكل التنظيمي لمؤسسة قديلة



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف صاحب المؤسسة، تاريخ المقابلة 2022/03/23

الفرع الثالث: إجراءات التخزين

تقوم المصلحة بمجموعة من الإجراءات التي سنتطرق إليها كالاتي:

أولاً: قبل دخول البضاعة للمخازن

وذلك كما يلي:

- ✓ في البداية عند استلام البضاعة يتم مراقبة الكمية المستلمة.
- ✓ مقارنتها بالكمية المسجلة في الفاتورة.
- ✓ فحص المادة من حيث الجودة والنوعية وتسجيل نتائج هذا الفحص.

- ✓ تحرير وثيقة يقوم بها أمين المخزن والناقل في حالة وجود أية نقائص في البضاعة والإمضاء عليها للدلالة على ذلك.
- ✓ توفير الشروط والظروف الملائمة للتخزين وذلك حسب النوع والصفة الذي تنتمي إليه. (مؤسسة قديلة للمياه المعدنية)

ثانياً: أثناء تواجد المخزونات بالمخازن

على أمين المخزن التحكم في المواد المخزنة وذلك عن طريق:

- ✓ تسجيل البضاعة في سجل خاص بذلك من حيث نوعها، صنفها، جيلها، وزنها، عددها، مستلمها.
- ✓ تحرير وصل الاستلام وإرساله لمصلحة محاسبة المواد.
- ✓ إعطاء الأولوية للمادة التي دخلت أولاً لتفادي التلف والتقادم والمحافظة على سلامة المواد وصلاحياتها بتكليف المراقبة النوعية عليها.

ثالثاً: عند خروج المواد من المخازن

في هذه المرحلة يتم:

- ✓ تسجيل كل الكميات التي خرجت للتسويق وتحديد الكميات الباقية في المخازن والتي على ضوءها يمكن معرفة وضعية المخزن والفترة اللازمة لإعادة الطلب قبل نفاذه.
- ✓ تحرير وصل تسليم كلما خرجت المواد مصحوبة بورقة يومية وإرسالها لمصلحة محاسبة المواد. (مؤسسة قديلة للمياه المعدنية)

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزونات

يقوم المدقق الداخلي بعملية التدقيق الداخلي وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال فهم إجراءات وطرق العمل التي تنظم عمليات الاستغلال في كل من قسم التموين، المخزونات وقسم المبيعات وذلك بالتحقق من احترام المبادئ المحاسبية المنصوص عليها، وكذا التحقق من مسك الدفاتر الإجمالية كدفتر اليومية، وتحديد أيضا الوقت الملائم للقيام بإجراءات التدقيق، والإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها. لقد تم تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بالاعتماد على إحدى الطرق المستعملة في التقييم والتي تم تناولها في الجانب النظري للدراسة وهي طريقة قوائم الاستقصاء، وذلك من خلال طرح مجموعة من الأسئلة على رئيس مصلحة التموين ورئيس مصلحة تسيير المخزونات وكذلك رئيس مصلحة المبيعات. لذا تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب يتناول المطلب الأول تقييم نظام الرقابة الداخلية على المشتريات، وفي المطلب الثاني تقييم نظام الرقابة الداخلية على المخزون، وأخيرا تقييم نظام الرقابة الداخلية على المبيعات. (مؤسسة قديلة للمياه المعدنية)

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية على المشتريات

قبل التطرق إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية للمشتريات يجب التطرق إلى برنامج التدقيق الداخلي للمشتريات الذي أعدته المؤسسة من أجل تدقيق الداخلي للمشتريات، عادة يتم في كل سنة إعداد مخطط سنوي خاص بعملية المراجعة من طرف مجلس الإدارة، إذ يحتوي هذا المخطط على أجنحة سنوية بالوظائف المعنية للمراجعة، وبعد المصادقة على هذا المخطط من طرف المجلس يستلم المراجع الداخلي رسالة مهمة المراجعة لمصلحة معينة ممضاة من طرف المدير، وعلى هذا الأساس يقوم المراجع الداخلي بالاتصال برئيس المصلحة المعنية بالمراجعة قبل يومين أو ثلاثة من تنفيذ العملية، وعند حصول المراجع على رسالة المهمة والتفاهم مع رئيس المصلحة المعنية بالمراجعة، تأتي مرحلة العمل الميداني إذ يذهب المراجع إلى المصلحة محل المراجعة، ويطلب الوثائق والمستندات الخاصة بالمصلحة ويقوم بفحصها وتقييمها ومدى مطابقتها للإجراءات والقوانين المعدة من طرف إدارة المؤسسة، وفي هذه المرحلة يستعين المراجع الداخلي بقائمة الاستقصاء لفحص وتقييم هذه المستندات والوثائق للحصول على النتائج، يعني أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يأتي بعد برنامج التدقيق الداخلي.

عند تقييم هذه المستندات وفحصها واستخراج نقاط القوة والضعف ومعرفة الانحرافات وأسبابها، يقدم المراجع الداخلي تقرير حول وضعية هذه المصلحة مرفقة بأدلة الإثبات إلى المدير العام للمؤسسة، وفي كل تقرير يقدم المراجع جملة من التوصيات والملاحظات فيما يخص الانحرافات التي توصل لها عن أي وظيفة أو ملف مدروس خارج المخطط، حيث يقوم بمتابعة مدى تطبيق هذه التوصيات والملاحظات بعد فترة متوسطة مدتها ثلاثة أشهر من انتهاء عملية المراجعة.

ومن أجل القيام بعملية التقييم لنظام الرقابة الداخلية للمشتريات وبناء على أسئلة الاستقصاء التي قدمناها لرئيس مصلحة التموين (الملحق رقم 1) تم استخراج نقاط القوة والضعف.

أولا: قائمة استقصاء الرقابة الداخلية على المشتريات

جدول رقم (01): قائمة استقصاء نظام المشتريات

لا	نعم	الأسئلة
	×	1. هل هناك مصلحة مشتريات تتولى تلبية طلبات الشراء لمختلف مصالح المؤسسة؟
	×	2. هل مصلحة استلام المواد مستقلة عن قسم المشتريات وعن متخذي قرارات الشراء؟
	×	3. هل يقوم أشخاص مستقلون عن مصلحة الشراء بمراقبة دورية للأسعار المدفوعة على السلع المشتراة والتأكد من أن الأسعار ليست أعلى من أسعار السوق؟
	×	4. هل تبدأ كل عمليات الشراء بإرسال طلب الشراء إلى المورد؟
	×	5. هل يعد وصل استلام لكل إدخال؟
	×	6. هل تستلم المواد الأولية من طرف المورد مرفقة بالمستندات اللازمة والتي تثبت الكمية والنوعية؟
	×	7. هل تحتفظ مصلحة الاستلام بنسخة من وصل الاستلام أو لها سجل دائم للاستلامات؟
	×	8. هل يتم مقارنة المواد المستلمة المشتراة مع أوامر الشراء؟
	×	9. هل يتم إجراء مقارنة بين فواتير الشراء ووصلات الاستلام وأوامر الشراء؟
	×	10. هل يتم إعداد محضر إثبات المطابقة بين المشتريات المستلمة والمواصفات المتفق عليها؟
	×	11. هل يتم وضع رقم تسلسلي لأوامر الشراء؟
	×	12. هل ترسل نسخ من وصلات الاستلام إلى مصلحة التموين وتسيير المخزونات؟
	×	13. هل يتم إرسال نسخة من وصلات الاستلام إلى مصلحة المحاسبة؟
	×	14. هل يتم متابعة طلبيات الشراء المتأخرة عن موعد الاستلام؟
	×	15. هل يعد ويراقب ميزان مراجعة الموردين، ويقارن بإجمالي الموردين شهريا على الأقل؟
	×	16. هل يتم التبليغ عن المواد التالفة و المعطوبة؟

ثانيا: تحليل نتائج الاستقصاء

سوف يتم تحليل نتائج الاستقصاء أعلاه باستخراج نقاط القوة والضعف كالاتي:

❖ نقاط القوة

1. توجد بالمؤسسة مصلحة للمشتريات مستقلة عن قسم الحسابات وقسم الاستلام والشحن، وهذا الاستقلال يضمن تحقيق تقسيم العمل وعدم جمع أكثر من وظيفة من الوظائف المتعارضة.
2. مصلحة استلام المواد مستقلة عن قسم المشتريات وعن متخذي قرارات الشراء أي لا يوجد تداخل بين الوظائف، وذلك لتفادي احتمالية شراء المواد أكثر من حاجات المؤسسة والترخيص بشراء كمية غير مطلوبة فعليا واستلامها فعليا، لذا وجب تقسيم العمل وعدم جمع أكثر من وظيفة من الوظائف المتعارضة في نفس الشخص وفي آن واحد.

3. يقوم أشخاص مستقلون عن مصلحة الشراء بمراقبة دورية للأسعار المدفوعة على السلع المشتراة والتأكد من أن الأسعار ليست أعلى من أسعار السوق.
4. تبدأ كل عمليات الشراء بإرسال طلب شراء إلى المورد، وتكون مصادقة من طرف مدير قسم التموين.
5. يعد وصل استلام لكل إدخال للتأكد من أن الكميات الداخلة هي الكميات الظاهرة على الفواتير.
6. تستلم المواد الأولية من طرف المورد مرفقة بالمستندات اللازمة والتي تثبت الكمية والنوعية، وذلك للتأكد من أن المواد المستلمة هي نفسها المطلوبة من حيث العدد و النوعية وأنه لا يوجد اختلاف في الطلبات.
7. تحتفظ مصلحة الاستلام بنسخة من مذكرة الاستلام وذلك تفاديا لتكرار الدفع مرة ثانية عند استلام الأجزاء الباقية من الطلبية.
8. يتم مقارنة المواد المستلمة المشتراة مع أوامر الشراء من حيث الكمية والنوعية والجودة والسعر.
9. يتم إجراء مقارنة بين فواتير الشراء ووصلات الاستلام وأوامر الشراء لتجنب وصول واستلام كميات غير مطلوبة والدفع أكثر من المبلغ المفترض.
10. يتم إعداد محضر إثبات المطابقة بين المشتريات المستلمة والمواصفات المتفق عليها، وذلك لتفادي عدم كفاية المواد الأولية المستعملة في العملية الإنتاجية وبالتالي تعطيل عملية الإنتاج، من أجل هذا تم توفير الاستقلالية لوظيفة مراقبة الجودة وإبلاغ المدير والأقسام المعنية بعدم المطابقة بين المشتريات المستلمة والمواصفات المتفق عليها.
11. يتم وضع رقم تسلسلي لأوامر الشراء للرجوع إليها عند الحاجة وتجنب الفوضى.
12. ترسل نسخ من وصلات الاستلام إلى مصلحة التموين وتسيير المخزونات للتأكد من أن عمليات الشراء تمت بنجاح.
13. يتم إرسال نسخة من وصلات الاستلام إلى مصلحة المحاسبة من أجل التسجيل المحاسبي لها.
14. يتم متابعة طلبات الشراء المتأخرة عن موعد الاستلام لتفادي التأخير في علمية الإنتاج.
15. القيام بفحص المواد المستلمة والتحقق من سلامتها بوسائل مختلفة منها فحص الوثائق الخاصة بعملية الشراء وإعادة احتساب الفواتير وحساب الكميات المستلمة.
16. تتولى مصلحة التموين الإبلاغ عن المواد التالفة والمعطوبة مباشرة بعد استلام الطلبية واكتشاف المواد غير صالحة، أو النقص في الكمية المطلوبة.

❖ نقاط الضعف:

إن عدم وجود نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية للمشتريات دليل على التطبيق الفعلي للإجراءات والتعليمات الموجودة فيه وبالتالي تجنب حدوث المخاطر المحتملة.

ثالثا: استقصاء الفصل بين المهام لقسم المشتريات

بناء على أسئلة الاستقصاء التي قدمناها لرئيس مصلحة التموين (الملحق رقم 2) تم التوصل إلى النتائج التالية:

الجدول رقم (02): قائمة استقصاء الفصل بين المهام لقسم المشتريات

الأجوبة	الأسئلة
مسؤول الإنتاج	1. من يقوم بإعداد طلب التوريد؟
أمين المخزن	2. من يقوم بإعداد طلب التموين؟
مسؤول المشتريات	3. من يقوم بإعداد طلب الشراء؟
أمين المخزن	4. من المسؤول عن إعداد وصل الاستلام؟

رابعا: تحليل نتائج الاستقصاء

❖ نقاط القوة:

1. يعد طلب الشراء من طرف مسؤول المشتريات، ثم يرسل إلى المدير من أجل الموافقة عليه.
2. بعد مراقبة أمين المخزن للطلبية من حيث النوعية والكمية، يقوم بإعداد وصل الاستلام.

❖ نقاط الضعف:

نلاحظ أن العمليات الشرائية يقوم بها مشرفين ومسؤولين معينين، وبالتالي لا توجد نقاط ضعف.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية على المخزون

للمخزون أهمية كبيرة في المؤسسة بسبب كثرة عمليات دخول السلع وخروجها من المخازن، ولتقييم نظام الرقابة على المخزونات أجرينا مقابلة مع رئيس مصلحة تسيير المخزون ومن خلال (الملحق رقم 3) قمنا باستخراج نقاط القوة والضعف.

أولاً: قائمة استقصاء الرقابة الداخلية على المخزون

جدول رقم (03): قائمة استقصاء المخزونات

لا	نعم	الأسئلة
	×	1. هل يوجد قسم خاص بالمخزونات يتم من خلاله تسيير المخزونات؟
	×	2. هل تتبع المؤسسة الجرد الدائم في تقييم مخزونها؟
	×	3. هل مخزونات المؤسسة مصنفة تصنيف خاص؟
	×	4. هل التسجيل المحاسبي للمخزونات يكون مرفق بوثائق تثبت العمليات التي تم القيام بها؟
	×	5. هل يسمح التنظيم الإداري للمؤسسة بتحقيق الفصل بين مهام كل من أمناء المخازن وقسم المشتريات؟
×		6. هل يوجد جرد مفاجئ للمخازن؟
	×	7. هل تتأكد مصلحة التخزين من الكمية والنوعية قبل عملية الدفع؟
	×	8. هل يتم تسجيل كافة عناصر المخزون في بطاقات الجرد المادي؟
	×	9. هل يتم تسجيل كافة تدفقات المخزون في بطاقة المخزون؟
	×	10. هل هناك استقرار في طرق التقييم في المؤسسة من سنة إلى أخرى؟
	×	11. هل يتم مراقبة مخرجات المخزون من طرف المسؤول عن المخازن؟
	×	12. هل تعتمد المؤسسة عند صرف المادة الأولية على وصل التحويل إلى المصانع؟
	×	13. هل توجد أكثر من لجنة للجرد؟
×		14. هل يحضر مدقق الحسابات الخارجي أو أحد مندوبيه عملية الجرد الفعلي؟
	×	15. هل يتم الاحتفاظ بسجلات المخزون في أماكن آمنة؟
	×	16. هل المخزونات محماة ضد السرقة بوضعها في أماكن آمنة؟

ثانياً: تحليل نتائج الاستقصاء

❖ نقاط القوة

1. وجود قسم خاص بالمخزونات يتم من خلاله تسيير المخزونات تحت مسؤولية أمين خاص الذي يقوم بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات والإخراجات وهذا عن طريق تقارير مفصلة.
2. تتبع المؤسسة الجرد الدائم في تقييم مخزونها وذلك لتجنب أي مشاكل قد تحدث على مستوى المخزونات.
3. المخزونات مصنفة حيث يوجد لكل صنف حساب خاص.
4. التسجيل المحاسبي للمخزونات مرفق بوثائق (وصل استلام، وصل إخراج... الخ).

5. يسمح التنظيم الإداري للمؤسسة بتحقيق الفصل بين مهام كل من أمناء المخازن وقسم المشتريات وذلك لتجنب التداخل بينوظيفتين وعدم جمع الوظائف المتعارضة في شخص واحد لتفادي أي سرقة أو اختلاسات.
7. تتأكد مصلحة التخزين من الكمية والتنوعية قبل عملية الدفع لتجنب احتمالية استلام كميات غير مطلوبة والدفع أكثر.
8. يتم تسجيل كافة عناصر المخزون في بطاقات الجرد المادي للرجوع إليها عند الحاجة ومعرفة الوجود الفعلي بالكمية والقيمة بعد الجرد المادي.
9. يتم تسجيل كافة تدفقات المخزون في بطاقة المخزون، للمتابعة الجيدة والحسنة للمخزونات التي تملكها المؤسسة وبالتالي تفادي احتمال سرقتها أو ضياعها أو تلفها.
10. هناك استقرار في طرق التقييم في المؤسسة من سنة إلى أخرى لتجنب أي اضطرابات في عملية التقييم.
11. يتم مراقبة مخرجات المخزون من طرف المسؤول عن المخازن لتجنب أي مصلحة شخصية على المصلحة العامة للمؤسسة والتزام الأفراد بوظائفهم.
12. تعتمد المؤسسة عند صرف المادة الأولية على وصل التحويل إلى المصانع لمعرفة مسؤول الإنتاج بأنه استلم الكمية الموجودة في وصل تحويل، وقدرة المحاسبة العامة على التسجيل المحاسبي بشكل صحيح.
13. توجد أكثر من لجنة للجرد من أجل المقارنة واستخراج الفروقات بشكل محايد، وتجنب وجود أي انحرافات سلبية بين الجرد المادي والمحاسبي، الشيء الذي يجعل بيانات القوائم المالية غير واقعية.
15. يتم الاحتفاظ بسجلات المخزون في أماكن آمنة وذلك من أجل الرجوع إليها عند الحاجة.
16. المخزونات محماة ضد السرقة وذلك لتوفير المخازن على نظام أمني صارم من خلال توفير قدر مناسب من الحراسة وكاميرات المراقبة، ووضع المخزونات في أماكن مع تزويدها بوسائل الإطفاء.

❖ نقاط الضعف

6. عدم وجود جرد مفاجئ للمخزون، حيث نجد أن كل عمليات الجرد يكون مخططا لها مسبقا والإعلام عنها.
14. عدم حضور مدقق الحسابات الخارجي أو أحد مندوبيه عملية الجرد الفعلي.

ثالثا: استقصاء الفصل بين المهام لقسم المخزن

وبناء على أسئلة الاستقصاء التي قدمناها لرئيس قسم المخزونات (الملحق رقم 4) توصلنا للنتائج التالية:

الجدول رقم (04): قائمة استقصاء الفصل بين المهام لقسم المخزن

الأجوبة	الأسئلة
أمين المخزن	1. من يقوم بإعداد طلب التموين؟
المورد	2. من يقوم بإعداد فاتورة الشراء؟
أمين المخزن	3. من المسؤول عن استلام الطلبية؟
أمين المخزن	4. من يقوم بإعداد وصل الاستلام؟
مسؤول الإنتاج	5. من يقوم بإعداد طلب التوريد؟
أمين المخزن	6. من يقوم بإعداد وصل التحويل؟
مسؤول وظيفة التموين	7. من يقوم بإعداد وصل الطلب (الطلبية)؟

رابعا: تحليل نتائج الاستقصاء

❖ نقاط القوة:

1. يقوم أمين المخزن بإعداد طلب التموين بعد تحديد احتياجاته من المواد الأولية، ويتم إرساله لقسم المشتريات لإعداد أمر الشراء.
2. بعد وصول أمر الشراء للمورد يقوم بإعداد فاتورة الشراء مرفقة بوصول التسليم، وإرسالها لأمين المخزن.
3. يقوم أمين المخزن باستلام الطلبية ومراقبتها من حيث الكمية والتنوعية.
4. يتم إعداد طلب التوريد من طرف مسؤول الإنتاج بعد تحديد حاجيات قسم الإنتاج، ثم يرسل إلى قسم التموين.
5. تحول المواد الأولية إلى قسم الإنتاج حسب الاحتياج عن طريق وصل التحويل من طرف أمين المخزن.

❖ نقاط الضعف:

لم نسجل نقاط ضعف، وذلك لأن كل وظيفة لها مسؤول معين بالتالي نلاحظ تنظيم في الفصل بين المهام في قسم التخزين.

المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية على المبيعات

للوصول إلى نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة على المبيعات، تم إعداد مجموعة من الأسئلة، تم الإجابة عليها من قبل رئيس مصلحة المبيعات ومن ثم تحليل النتائج المتوصل إليها.

أولاً: قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية على المبيعات

قمنا بإعداد قائمة الاستقصاء لدورة المبيعات (الملحق رقم 5) عن طريق اختيارنا لمجموعة من الأسئلة التي رأينا أنها ستتمكننا من اكتشاف الانحرافات في هذه الدورة والتي سنعرضها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (05): قائمة استقصاء المبيعات

لا	نعم	الأسئلة
	×	1. هل توجد مصلحة مستقلة للمبيعات؟
	×	2. هل تفحص طلبيات الزبائن ويوافق عليها قبل إرسال البضائع من طرف مصلحة البيع؟
	×	3. هل يتم مطابقة يومية المبيعات مع سجل البضاعة التي بيعت؟
	×	4. هل كل الفواتير مرقمة ترقيميا مسبقا ومسجلة؟
	×	5. هل تراقب الكميات الخارجة من طرف شخص ثان من عمال المخازن أو من طرف شخص من عمال مصلحة الإرسال؟
	×	6. هل مصلحة الفوترة مستقلة عن كل من مصلحة الزبائن ومصلحة إرسال المبيعات؟
	×	7. هل يتم المصادقة على وصل الخروج من طرف مسؤول عليها؟
	×	8. هل ترسل نسخ من وصلات الخروج إلى مصلحة التسويق؟
	×	9. هل يتم إرسال نسخ من وصلات الخروج إلى مصلحة المحاسبة؟
	×	10. هل يتم تحديد ملفات الزبائن؟
	×	11. هل توفر المؤسسة على سجل خاص بالطلبات وسندات التسليم؟
	×	12. هل تعتمد المؤسسة في التعامل مع الزبائن في طريقة السداد بالشيك البنكي أم بطرق أخرى؟
	×	13. هل تراقب كل فواتير البيع (من حيث السعر، شروط التسديد، التخفيضات... الخ)؟

ثانياً: تحليل نتائج الاستقصاء

سوف يتم تحليل نتائج الاستقصاء الخاص بدورة المبيعات في المؤسسة، عن طريق استنتاج نقاط القوة والضعف كما يلي:

❖ نقاط القوة

من خلال أسئلة الاستقصاء التي أجريناها مع رئيس مصلحة المبيعات يمكننا تلخيص نقاط القوة في:

1. وجد مصلحة مستقلة للمبيعات مسؤولة عن جميع عمليات البيع.

2. كل عملية بيع تتم بعد استلام الطلبات وفحصها والتأشير عليها قبل إرسال البضاعة من طرف مصلحة البيع، وذلك لتفادي احتمالية المصادقة على كمية غير موجودة وفقدان ثقة الزبائن.
3. مطابقة يومية المبيعات مع سجل البضاعة التي بيعت لتفادي خطر تسليم البضائع بشكل عشوائي.
4. تقوم المؤسسة بتقييم فواتيرها تقيما مسبقا ومسجلة، لتنظيم العمل.
5. البضاعة الخارجة تراقب من طرف شخص مستقل (المصلحة التجارية والمصلحة النوعية).
6. مصلحة الفوترة مستقلة عن كل من مصلحة الزبائن ومصلحة إرسال المبيعات أي وجود خطة تنظيمية توضح الفصل بين الوظائف وعدم التداخل فيما بينها، وذلك لتفادي تعرض المؤسسة لخطر الاختلاس وتأخر استلام الزبون للطلبية وهذا ما ينجم عنها عرقلة عملية البيع.
7. يتم المصادقة على وصل الخروج من طرف مسؤول عليها لتنظيم عملية البيع وتجنب التداخل في الوظائف.
8. ترسل نسخ من وصلات الخروج إلى مصلحة التسويق لإثبات أن عملية البيع تمت بنجاح وتم التسليم في الوقت المحدد.
9. يتم إرسال نسخ من وصلات الخروج إلى مصلحة المحاسبة من أجل التسجيل المحاسبي لها وذلك بالاعتماد عليها.
10. يتم تحديد ملفات الزبائن كل شهر تقريبا لأن جميع العملاء متعاقد معهم ضمن شروط متفق عليها.
11. توفر المؤسسة على سجل خاص بالمبيعات وسندات التسليم، لإثبات انتقال الملكية وتسوية الدفاتر للإعفاء من المسؤولية.
12. اعتماد المؤسسة في التعامل مع الزبائن بطريقة السداد بالشيك البنكي، فالمؤسسة تتعامل بالدفع المسبق وذلك لتجنب أي تهرب في التسديد وبالتالي التخلص من مشكلة الديون.
13. توجد هناك سياسة ثابتة للأسعار ولشروط البيع تستطيع المؤسسة من خلالها تقديم التسهيلات والخدمات المناسبة لزيائنها.

ثالثا: استقصاء الفصل بين المهام لقسم المبيعات

وبناء على أسئلة الاستقصاء التي قدمناها لرئيس مصلحة المبيعات (الملحق 6) توصلنا إلى:

الجدول رقم (06): قائمة استقصاء الفصل بين المهام لقسم المبيعات

الأجوبة	الأسئلة
البنك	1. من يقوم بإعداد وصل التسديد (الدفع)؟
مصلحة التسويق	2. من يقوم بإعداد فاتورة البيع؟
رئيس فصيلة التصدير	3. من المسؤول عن إعداد وصل التنازل؟
رئيس فصيلة التصدير	4. من المسؤول عن إعداد وصل الخروج؟

رابعاً: تحليل نتائج الاستقصاء

❖ نقاط القوة:

1. تقوم مصلحة التسويق بإعداد فاتورة البيع بعد تحديد رغبة الزبون.
2. يقوم رئيس فصيلة التصدير بإعداد وصل التنازل ووصل الخروج بعد المنتجات تامة الصنع.

❖ نقاط الضعف:

لا توجد نقاط ضعف، ذلك لأن قسم المبيعات منظم من خلال التقسيم والفصل بين المهام.

وفي الأخير يمكن القول أن وجود أو ظهور نقاط قوة في نظام الرقابة الداخلية دليل على التطبيق الفعلي للإجراءات والتعليمات الموجودة فيه وبالتالي التقليل من حدوث المخاطر المحتملة.

أما وجود نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية ينتج عنه مخاطر محتملة وعلى المدقق الداخلي أخذها بعين الاعتبار في نتائج التقييم لأن لها تأثير على الأهداف المسطرة والموضوعة من طرف المؤسسة، وتؤدي إلى نقص فعالية نظام الرقابة الداخلية، ولذلك سنحاول تقديم بعض الاقتراحات من أجل الحصول على نظام رقابة فعال:

- ✓ يجب أن يحضر مدقق الحسابات الخارجي أو أحد مندوبيه عملية الجرد الفعلي.
- ✓ يجب الاعتماد على الجرد المفاجئ وذلك لبيسط الرقابة الجيدة والفعالة على المخزونات وحمايتها من كافة المخاطر.

المبحث الثالث: إجراءات عملية تدقيق حسابات المخزونات

حاولنا في هذا المبحث تطبيق الجانب النظري الذي سنتناول فيه إجراءات عملية تدقيق حسابات المخزونات ميدانيا كما هو في الواقع (دراسة حالة).

ينقسم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب، حيث سنتناول في المطلب الأول الإجراءات العملية لتدقيق المشتريات، أما المطلب الثاني سنتطرق إلى الإجراءات العملية لتدقيق المخزونات وأخيرا المطلب الثالث والذي يتناول الإجراءات العملية لتدقيق المبيعات.

المطلب الأول: الإجراءات العملية لتدقيق المشتريات

تعتبر وظيفة الشراء وظيفة رئيسية في المؤسسات وذلك كون هذه الوظيفة تساهم بنسبة معتبرة في تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة، وعلى هذا الأساس يكون من المهم القيام بتدقيق داخلي لدورة المشتريات لمحاولة اكتشاف الأخطاء والتلاعبات، ومحاولة منا للقيام بأداء هذه المهمة اتبعنا ستة مراحل.

■ المرحلة الأولى: في هذه المرحلة قمنا بمعرفة الاجراءات المتبعة لوظيفة التموين وبالاعتماد على تصريحات رئيس وظيفة

التموين قمنا بتلخيص خطوات إجراءات وظيفة التموين كالتالي:

- ✓ معرفة حاجيات المؤسسة: قبل إجراء عملية الشراء تقوم المؤسسة بأخذ المعلومات حول ما تبقى من المخزونات وتحديد حاجياتها، ثم يتم بعد ذلك إعداد طلب التوريد.
- ✓ طلب التوريد: بعد تحديد ما تحتاج إليه المؤسسة وإلى أي مصلحة تنتمي هذه الاحتياجات يتم إعداد طلب التوريد من طرف أمين المخزن، والذي يضم جميع المواصفات ثم يرسل إلى مصلحة التموين من أجل تلبية لاحتياجات ويتم هناك إعداد طلب الشراء.
- ✓ طلب الشراء: يتم إعداده من طرف مصلحة التموين ويصادق عليه رئيس مصلحة التموين وتسيير المخزونات ثم يرسل إلى المدير من أجل الموافقة عليه.
- ✓ دراسة العروض: تقوم المؤسسة بالإعلان عن المناقصة وفقا لدفتر الشروط بالنسبة للمادة الأولية، ثم تقوم بدراسة مجموعة من الموردين من خلال الفواتير الشكلية فيتم بواسطتها بناء جدول المقارنة يتم من خلاله المقارنة في السعر و الكمية والخدمات المقدمة، ثم انتقاء المورد المناسب و الإعلان عنه.
- ✓ أمر الشراء: يتم إعداد أمر الشراء بعد اختيار المورد المناسب حيث يتم المصادقة عليه من طرف مصلحة التموين وتسيير المخزونات ومسؤول الاستغلال والمدير العام، وتقدم نسخة منه إلى المورد حيث يقدم هذا الأخير بضاعة وتكون مرفقة بوصل تسليم ثم يراقبه أمين المخزن من حيث الكمية ومكتب المنهجية من حيث النوعية والمعايير. (مؤسسة قديلة للمياه المعدنية)

- **المرحلة الثانية:** قمنا بالتدقيق المستندي للوثائق الشبوتية للمشتريات والمتمثلة في الفاتورة، وصل الدخول، شهادة التعبير من حيث نوع المنتج المشتري، المبالغ والتواريخ والمصادقات من طرف المسؤولين على ذلك من خلال ملف الشراء للزيون × فوجدنا أنه من حيث نوعية المنتج فهو من الأصناف التي تتعامل بها المؤسسة، والذي يتمثل في المادة الأولية préforme 15g من الشركة × وكانت الكمية تقدر ب 40box وبعد المعاينة من طرف مكتب المنهجية الذي صادق على أنها مطابقة للمعايير المطلوبة للشركة، قاموا بانجاز وصل استلام وإدخال البضاعة للمخزن، وعند المقارنة بين الفاتورة وشهادة التعبير ووصل الدخول كانت الكمية واسم المنتج مطابقة في كل منهم.
- أما مبلغ الفاتورة والذي يقدر ب 213514.56 دج فتأكدنا منه عن طريق إعادة حسابه وذلك بضرب الكمية في السعر وإضافة TVA حيث: 40box يحتوي على 1008 وحدة وسعر الوحدة يقدر ب 4.45 دج إذا عند حساب $4.45 \times 1008 \times 40$ نتحصل على المبلغ 179424 دج + 34090.56 دج لتتوصل على نفس المبلغ الموجود في الفاتورة وهو 213514.56 دج.
- أما من حيث المصادقات فوجدنا أن الفاتورة مصادق عليها من طرف رئيس مصلحة المشتريات، وفيما يخص شهادة التعبير مصادق عليها من طرف مكتب المنهجية، أما وصل الدخول مصادق عليه من طرف مسير المخزن.
- أما فيما يخص الدفع يكون بعد استلام المنتج والتأكد من أنه مطابق للمعايير المطلوبة.
- ومن هنا نستنتج في حدود عينتنا انه لا وجود لتجاوزات وجدنا المنتج المشتري من الأصناف التي تتعامل بها المؤسسة أما التواريخ فكانت تتماشى مع ما تم وضعه من طرف المؤسسة، وفيما يخص مبلغ الفاتورة فهو صحيح كما بينا أعلاه وبالنسبة للمصادقات فكل شخص في المؤسسة يقوم بالعمل الموكل إليه.
- **المرحلة الثالثة:** قمنا بمحاولة التأكد من أن المشتريات يتم فحصها قبل شرائها من طرف فنيين للتأكد من صحتها وسلامتها وذلك من خلال شهادة التعبير والتي تتضمن مجموعة من المعايير التي يجب أن تتوفر في المادة الأولية والتي تتمثل في (حجم المنتج، اللون أزرق، القطر... الخ) بعدها يتم الموافقة على الشراء من طرف المؤسسة ويتم المصادقة على شهادة التعبير من طرف مكتب المنهجية، حيث وجدنا أن مؤسسة قديلة للمياه المعدنية بسكرة أصبحت من المؤسسات التي تحصلت على تأشيرة من طرف المنظمة الدولية للمعايير (ISO).
- ومن هنا نستنتج حسب العينة المدروسة أن المؤسسة تتبع هذا الإجراء للتأكد من صحة وجودة المنتج المشتري قبل الشراء فعليا من أجل ضمان جودة منتوجها النهائي.
- **المرحلة الرابعة:** بعد المعاينة وقبول المنتج المشتري من طرف الشركة يتم توجيهها للمصلحة المالية من أجل التسديد لهذا قمنا بمحاولة المقارنة بين فاتورة الشراء للزيون × ودفتر الأستاذ للبنك لدى المؤسسة من أجل التأكد من أن المؤسسة تدفع فعلا بمبالغ الشراء لمورديها، حيث كان مبلغ الفاتورة يقدر ب 213514.56 دج وهو نفس المبلغ المحول إلى المورد من طرف المؤسسة، ووجدنا أنه نفس المبلغ المسجل في دفتر الأستاذ للبنك لدى المؤسسة.

- ومن هنا نستنتج في حدود العينة المختارة أنه لا وجود لاختلاسات الأموال في المؤسسة وأن كل ما يشتري يقومون بتحويل مبلغ فاتورته لمورديهم من حسابهم البنكي إلى حساب المورد.
- **المرحلة الخامسة:** في هذه المرحلة قمنا بالاعتماد على ميزان المراجعة وجدنا أن الرصيد المتحصل عليه للحساب 32 في دفتر الأستاذ هو نفسه الموجود في ميزان المراجعة (مدين).
- **المرحلة السادسة:** قمنا بالتحقق من أن المؤسسة تقوم بتسجيل مشترياتها حسب ما يسمح به النظام المحاسبي المالي (scf) فوجدنا أنها تقوم بتسجيل مشترياتها في الحساب 38/ المشتريات المخزنة ليتم ترصيده مع الحساب 32/ حساب مخزون.
- ومن هنا نستنتج في حدود العينة المدروسة أن المؤسسة تتبع النظام المحاسبي المالي في تسجيل مشترياتها وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا. (مؤسسة قديلة للمياه المعدنية)

المطلب الثاني: الإجراءات العملية لتدقيق المخزون

يعتبر تدقيق المخزون من أهم العمليات التي يجب على المدقق أن يوليها أهمية أثناء قيامه بعملية التدقيق وذلك لحساسية العنصر سواء من حيث قيمتها في رأس مال المؤسسة وأيضا لكونها أكثر عرضة للاختلاس والسرقة، لذا على المدقق أن يحاول التأكد من مدى تطبيق المؤسسة لإجراءات تسيير المخزونات وهل تتم بطريقة صحيحة.

سنقوم في هذا المطلب بإبراز إجراءات تدقيق المخزون في المؤسسة من خلال مجموعة من المراحل.

- **المرحلة الأولى:** في هذه المرحلة قمنا بمعرفة الإجراءات اللازمة التي تتبعها المؤسسة في عملية الجرد المادي للمخزونات، والتي كانت كالتالي: تبدأ عمليات هذه المرحلة في نهاية كل سنة وذلك بإيقاف كل العمليات الحاصلة بسير المخزونات من مدخلات ومخرجات وذلك لتحديد الكمية الحقيقية لهذه المخزونات ومقارنتها بالجرد الدائم وتسجيل الفروقات إن وجدت لاتخاذ الإجراءات اللازمة لها، وللإشارة تقوم المؤسسة بتحديد ثلاث لجان للجرد A, B, C .
- إذ تقوم اللجنة (A) بحساب وتسجيل الكمية محل الجرد وتقوم اللجنة (B) بتكرار العملية وتسجيل الكمية، ومن بعدها تسجل النتائج المحصل عند اللجنة A في جهاز الحاسوب وكذلك تسجيل النتائج المحصل عليها عند اللجنة B في نفس الجهاز وعن طريق برنامج مخصص للجرد يتم تسجيل الفروقات الحاصلة بين اللجنة A و B فإن وجدت فروقات في الجرد يأتي دور اللجنة C وذلك بعد تصريح من طرف مصلحة المالية والمحاسبة لتعيد الحساب ويأخذ تسجيلها على أساس أنها الكمية الحقيقية.
- عند انتهاء عملية الجرد يتم نقل أوراق الجرد ومعالجتها ثم المقارنة بين الكمية المحسوبة ورصيد الجرد المحاسبي، فإن كانت هناك فروقات موضوعية يتم معالجتها عن طريق وصل إخراج في حالة النقص، أو وصل إرجاع في حالة الزيادة، أما إن كانت الفروقات كبيرة وغير مبررة فيتم معالجتها بإعداد محضر الذي تقدمه اللجنة المسؤولة عن متابعة عملية الجرد.

أما بالنسبة للجرد المحاسبي فيتم بصفة دائمة أي كل شهر وذلك بالمراقبة لكل المدخلات والمخرجات والمواد المتبقية بالكمية والقيمة، حيث أنه كل ما تكون هناك عملية دخول أو خروج مادة من وإلى المخزن إلا ومصلحة المحاسبة تقوم بتدوينها وتسجيلها، وذلك بتجميع كل الوثائق التي تبين حالة المخزون المقدمة وذلك بالتعاون مع مصلحة التموين وتسيير المخزونات ويتم تسجيل وتقييم كل المعلومات الخاصة بسير حركة المخزون.

ملاحظة: المؤسسة تتبع طريقة قانون المتوسط المرجح للتكلفة Cmp. (مؤسسة قديلة للمياه المعدنية)

■ **المرحلة الثانية:** في هذه المرحلة قمنا بأخذ عينة من المخزونات الموجودة في المخزن والمتمثلة في المادة الأولية Préforme 15G، وبناء على تصريجات أمين المخزن كانت كمية المخزونات بالجرد العيني تقدر بـ 20box حيث $1\text{box} = 1008\text{unitè}$ أي 20box يعادل 20160 وحدة، وبالمقارنة مع الرصيد المحاسبي وجدنا أيضا كمية المخزونات تساوي 20160 وحدة.

➤ وبناء على العينة التي أخذناها نستنتج أن ما هو موجود في المخازن هو نفسه محاسبيا أي لا وجود لسرقات أو اختلاسات في عنصر المخزونات والتسجيل يتوافق مع ما هو في الواقع.

■ **المرحلة الثالثة:** خلال هذه المرحلة قمنا بالتأكد من أن المؤسسة تطبق طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة، حيث اطلعنا على بطاقة المخزون المقدمة لنا ثم قمنا بحساب التكلفة الوسيطة المرجحة بأخذ عينة من مدخلات ومخرجات المؤسسة من المادة الأولية والتي تتمثل في préforme 15g وذلك كما يلي:

قانون المتوسط المرجح للتكلفة $\text{cmp} = (\text{تكلفة الكمية الموجودة} + \text{تكلفة الكمية الواردة}) / (\text{الكمية الموجودة} + \text{الكمية الواردة})$.

حيث كانت كمية préforme 15g في المخزن 20160 وحدة وبلغت قيمتها التخزينية 88704 دج.

ثم دخلت كمية من préforme 15g والمقدرة بـ 40320 وحدة بسعر 4.45 دج للوحدة وبتكلفة 179424 دج فأصبحت كمية المادة الأولية في مخزن 60480 وحدة وبتكلفة إجمالية تقدر بـ 268128 دج، وبالتالي يمكن حساب التكلفة الوسيطة المرجحة كما يلي: $(40320 + 20160) / (179424 + 88704) = 4.43$ دج.

ثم خرجت كمية من المادة الأولية والمقدرة بـ 37296 وحدة، فانخفضت الكمية المخزنة إلى 23184 وحدة، وبالتالي قدرت تكلفة المادة الأولية في المخزن بـ: $(4.43 \times 37296) - 268128 = 102906.72$.

➤ ومن خلال هذا نستنتج في حدود عينتنا المختارة أن المؤسسة تطبق نفس الطريقة المصرح بها وهي التكلفة الوسيطة المرجحة cmp، وتطبقها وفقا للقوانين المتعارف عليها أي بالطريقة الصحيحة وهي أيضا مستمرة في تقييم

مخرجاتها بالتكلفة الوسيطة المرجحة على مدار السنة وهذا يدل على أن المؤسسة تلتزم بالمبادئ المحاسبية في تقييم المخزونات.

- **المرحلة الرابعة:** حاولنا في هذه المرحلة التأكد من مدى مطابقة رصيد المخزونات في الميزانية مع ميزان المراجعة، حيث وجدنا أنه متطابق في كليهما وهذا يدل على صحة ومصداقية القوائم المالية في المؤسسة.
- **المرحلة الخامسة:** حاولنا في هذه المرحلة التأكد إذا كان هناك خسائر قيمة للمخزونات أو لا، فاستنتجنا أن المؤسسة لا تعتمد على خسائر القيمة للمخزونات. (مؤسسة قديلة للمياه المعدنية)

المطلب الثالث: الإجراءات العملية لتدقيق المبيعات

يعتبر إلمام التدقيق الداخلي لدورة المبيعات شرطا ضروريا للمحافظة على مخزونات المؤسسة من سوء الاستخدام مما يسبب خسارة كبيرة فيها لذا فالمدقق مطالب بالوقوف على هذه الدورة وكذا أهم المستندات والسجلات الخاصة بها، ومن هذا ارتأينا أن نقوم في هذا المطلب بمهمة التدقيق لهذه الدورة من خلال عدة مراحل.

- **المرحلة الأولى:** خلال هذه المرحلة قمنا بمعرفة الطريقة المتبعة لسير عملية البيع، فوجدنا أن العملية تبدأ بالإنتاج حسب الطلب أولا ثم البيع ثانيا، تحدد مصلحة الإنتاج الكمية المطلوبة للإنتاج بعد ما تتحصل على وصل طلب خارجي من طرف المصلحة التجارية بعدها يتم إصدار وصل طلب داخلي من طرف مسؤول وحدة الإنتاج إلى أمين المخزن الذي يصدر وصل خروج للمواد الأولية من المخزن بعدها توجه للإنتاج وأخيرا يوجه المنتج النهائي للبيع بعدما يقدم الزبون وضعيته المالية وقدرته على التسديد، وبمجرد قبول المؤسسة لطلبية الزبون وبعد موافقة الزبون لشروط البيع تتم العملية وذلك بإيداع الزبون ملفه لدى مصلحة التسويق والفوترة، ثم يحول إلى وظيفة التحصيل من أجل المصادقة عليه ثم التسديد من طرف الزبون عن طريق البنك لحساب المؤسسة والحصول على وصل الدفع من طرف البنك ويقدم هذا الوصل إلى مصلحة التسويق وتقوم هذه الأخيرة بإعداد فاتورة البيع.

ملاحظة: وجدنا أن مؤسسة قديلة للمياه المعدنية تتعامل مع زبائنها بطريقة الدفع المسبق لتفادي الديون.

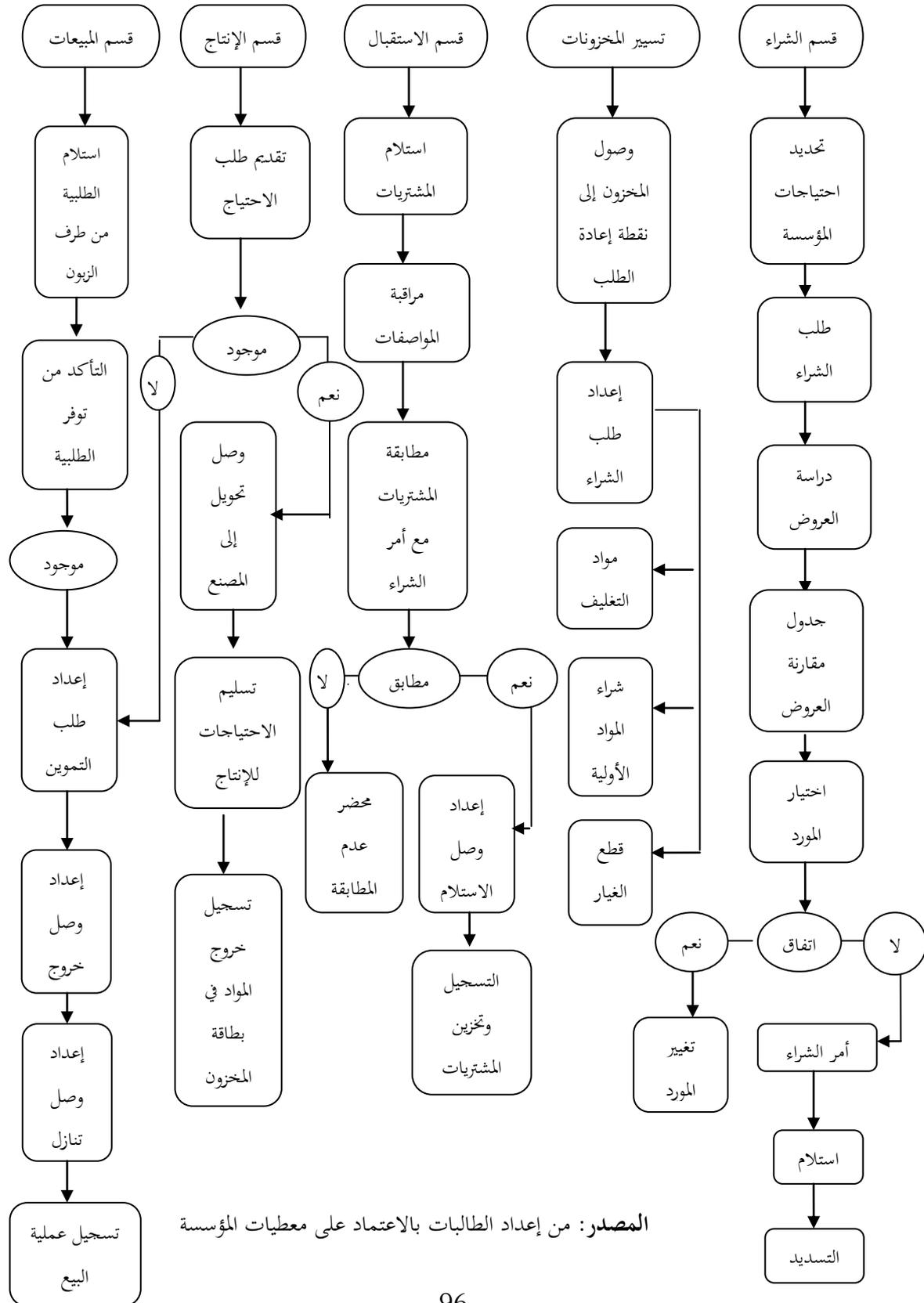
- **المرحلة الثانية:** قمنا بمطابقة بعض الفواتير لبعض الزبائن مع الشيكات البنكية للتأكد من صحة المبالغ الواردة فيها فاعتمدنا على فاتورة للزبون X والتي قدر مبلغها ب 357488.95 دج وهو نفس المبلغ الوارد في الشيك البنكي، قمنا بالتأكد من مبلغ الفاتورة وذلك بعد ضرب الكمية المباعة في سعر الوحدة حيث قدرت الكمية ب 14784 وحدة ب 20.32 دج للوحدة بإضافة TVA تحصلنا على نفس المبلغ الموجود في الفاتورة والشيك وهو نفس المبلغ الموجود في دفتر الأستاذ.

➤ ومن هنا استنتجنا في حدود عينتنا أن المبلغ الوارد في الفاتورة كان صحيح ولم تتعرض للغش أو التزوير من طرف موظفي قسم المالية والمحاسبة، وان المبلغ حصل فعلا من طرف المؤسسة.

- **المرحلة الثالثة:** قمنا بالتحقق من التسجيل المحاسبي للمبيعات وذلك للتأكد من أنه مسجل وفق النظام المحاسبي المالي SCF، فالمبيعات تسجل في الحساب 70/ حساب المبيعات وبمقارنته مع مدونة الحسابات نستنتج أن المؤسسة تتبع النظام المحاسبي المالي في تسجيل مبيعاتها.
- من خلال محاولتنا للتأكد من مدى تطبيق المؤسسة لإجراءات عملية تدقيق حسابات المخزونات ميدانيا وكما هو في الواقع نستنتج في حدود العينات التي درسناها وبالمقارنة مع ما توصلنا إليه من نتائج أن المؤسسة تطبق وبشكل كبير هذه الإجراءات من خلال حرصها على المتابعة المستمرة والشاملة لكافة العمليات التي تتم على عناصر المخزونات ابتداء من فترة دخولها إلى المخازن إلى غاية خروجها منها، مع حرصها أيضا على التسجيل الجيد والمناسب لكافة العمليات وتقييدها في سجلات مناسبة وبالطرق الصحيحة، وذلك من أجل منع كافة أنواع الغش والتلاعبات والاختلاسات التي قد تؤثر على عناصر المخزونات وقيمتها.
- وفي الأخير ومن خلال المعلومات المقدمة مسبقا قمنا بإنجاز مخطط لخريطة تدفق المعلومات لمصلحة التموين وتسيير المخزونات ومصلحة المبيعات.

الشكل رقم(02): مخطط تدفقات المعلومات لمصلحة التموين وتسيير المخزونات ومصحة

المبيعات



خلاصة الفصل

من خلال إجراء الدراسة التطبيقية في مؤسسة قديلة للمياه المعدنية بسكرة والتي كان الهدف منها تطبيق ما تم التوصل له في الجانب النظري، حاولنا عرض عموميات حول تقديم عرض عام عن المؤسسة وذلك من خلال تقديم لمحة تاريخية عنها إذ تعتبر من أهم المؤسسات على المستوى الوطني، كما قدمنا البطاقة الفنية الخاصة بها التي احتوت على التعريف بالمؤسسة وهيكلها التنظيمي، إضافة إلى ذلك حاولنا تطبيق إجراءات عملية تدقيق حسابات المخزونات ميدانيا في مؤسسة قديلة للمياه المعدنية بإتباع المراحل المنهجية التي ذكرناها في الجانب النظري، فقمنا بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة عن طريق إجراء عملية استقصاء مع رؤساء المصالح لدورة المشتريات والمخزون والمبيعات وحاولنا إبراز نقاط قوة وضعف هذا النظام فالتمسنا وجود بعض الثغرات في نظام الرقابة الداخلية للمخزون فقدمنا من خلالها بعض الاقتراحات للمؤسسة لتصحيح هذه الانحرافات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، ثم قمنا بمحاولة التأكد عن طريق أخذ عينة من العمليات والوثائق من مدى تطبيق المؤسسة لإجراءات التدقيق الخاصة بالمشتريات والمخزون والمبيعات فتوصلنا إلى نتائج إيجابية حيث أن المؤسسة تطبق وبنسبة هامة هذه الإجراءات وتعمل بشكل كبير على تحقيقها.

الخاتمة

من خلال ما تم تناوله في الجوانب النظرية لكل من متغيري الدراسة التدقيق الداخلي والمخزونات، واستنادا للدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع، يتضح أن التدقيق الداخلي للمخزونات عملية هامة وضرورية لكل المؤسسات الاقتصادية الصناعية والتجارية وإنما يمتد ليشمل الخدماتية العامة منها والخاصة، التي تسعى إلى البقاء والاستمرارية والحفاظ على المكانة المكتسبة في السوق، فلا تكاد تخلو أي ميزانية من بند المخزون باعتباره العنصر الأساسي والأهم من عناصر الأصول المتداولة لما لها من تأثير قوي على موثوقية البيانات المالية فضلا عن كونها عرضة للغش أو الخطأ، مما استدعى بالضرورة إلى وجود مدقق في المؤسسة يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية لها وإبداء رأيه حول دقة ومصداقية وجود القوائم المالية، لاستشراف المستقبل ومحاولة تحقيق مكتسبات جديدة أو الحفاظ على ما تم تحقيقه.

وبعد التفصيل في الجانب النظري للدراسة تم إسقاطها على إحدى المؤسسات الاقتصادية الرائدة في مجال إنتاج المياه المعدنية ألا وهي مؤسسة قديلة للمياه المعدنية جمورة بولاية بسكرة، حيث قمنا بإجراء استقصاء مع رؤساء المصالح وتحليل الوثائق والمستندات لتقييم نظام الرقابة على المشتريات والمخزون وعلى المبيعات، ومن خلال الشروحات والأجوبة التي تحصلنا عليها حاولنا استنتاج نقاط القوة والضعف، كما قمنا بعرض إجراءات عملية التدقيق الداخلي على حسابات المخزونات.

أولا: اختبار الفرضيات

- ✓ التدقيق الداخلي أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق إتباع مجموعة من المعايير المعتمدة لمراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.
- ✓ نطاق تطبيق التدقيق الداخلي يشمل جميع أوجه نشاط المؤسسة ويختلف من شركة إلى أخرى وذلك اعتمادا على حجم الشركة ومتطلبات إدارتها، بحيث تعتمد من اجل القيام بهذه المهمة على العديد من الوسائل والتقنيات، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.
- ✓ تكمن عمليات تنفيذ التدقيق الداخلي على المخزونات في فحص كل الإجراءات المتعلقة بعمليات الشراء والتخزين والبيع، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.
- ✓ تتبع المؤسسة محل الدراسة مجموعة من الاجراءات والمعايير اللازمة بهدف متابعة سير المخزونات والحفاظ عليها، وهذا ما يقصد بنظام التدقيق الداخلي للمخزونات، وعند إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي توصلنا إلى أن المؤسسة لا تحترم معايير التدقيق في مجملها، ومن المعايير التي لا تحترم عدم وجود وظيفة مستقلة للتدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، هذا ما ينفي صحة الفرضية الرابعة.

ثانيا: نتائج البحث:

- ✓ يكمن الهدف الأساسي للتدقيق الداخلي في ضمان صحة البيانات التي ستأخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة وعلى مدى صحة النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية وكذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى.
- ✓ الرقابة الداخلية هي مجموعة الوسائل والقوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحطم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى التسيير الفعال للعمليات المحاسبية والمالية والإدارية، كما تعتبر أداة للوقاية و الإنذار عن كل ما يمكن أن يمس باستقرار المؤسسة ذلك عن طريق التحكم في المخاطر وتعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب.
- ✓ يعتبر التدقيق الداخلي في حالتنا أداة إدارية تابع للإدارة العامة للمؤسسة على مستوى مديرية المحاسبة والمالية وليس له مصلحة خاصة، بحيث تعمل هذه الأخيرة على جعل مهمة التدقيق الداخلي مستقلة عن بقية الإدارات.
- ✓ تساهم إجراءات التدقيق الداخلي في مراقبة حسابات المخزونات والتسيير الأمثل لها في مؤسسة قديلة للمياه المعدنية جمورة ولاية بسكرة وهذا من خلال تطبيق آليات التدقيق الداخلي وتقييم نظام الرقابة الداخلية على المخزونات، من أجل اكتشاف الأخطاء والانحرافات وإعطاء الاجراءات التصحيحية المناسبة ومنع وقوعها في المستقبل.
- ✓ تساعد عملية التدقيق من التعرف على الدقة في رقم المخزونات الظاهرة في القوائم المالية في نهاية السنة لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية جمورة.
- ✓ إدراك التدقيق الداخلي يساعد على دعم وتفعيل إدارة المخاطر خصوصا إذا توفرت المقومات الأساسية وبما يضمن فعالية وكفاءة هذه الإدارة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على الاجراءات العملية للتدقيق الداخلي من بدايتها إلى نهايتها.

ثالثا: التوصيات والاقتراحات

استنادا إلى النتائج التي عرضناها يمكن لنا تقديم بعض التوصيات والاقتراحات التي يمكن أن تقلل من مخاطر مخزوناتنا

وهي:

- ✓ استغلال الطاقات البشرية المتاحة بكيفية عقلانية مع العمل على تكوين المدققين تكويننا يتوافق مع حاجيات مؤسسة قديلة للمياه المعدنية.
- ✓ خلق لجنة للتدقيق على مستوى مجلس الإدارة، وهذا بصدد التحسين ومتابعة مهمات التدقيق بالمؤسسة.
- ✓ القيام بالجرد المفاجئ من فترة إلى أخرى، وضرورة وجود المدقق الداخلي أثناء عملية الجرد، وذلك لضمان عدم التلاعب بالمخزون.
- ✓ على المؤسسة أن تسعى إلى تعزيز نقاط القوة في نظامها الرقابي وعلاج نقاط الضعف خاصة فيما يتعلق بالالتزام بدليل الاجراءات.

✓ العمل بتوصيات المدقق الداخلي ومحاولة تطبيقها قدر المستطاع.

رابعاً: آفاق البحث

من خلال دراستنا لموضوع مسار التدقيق الداخلي للمخزونات ورغم محاولتنا الإلمام بكل جوانبه، تبين أن هناك جوانب هامة وجديرة بالدراسة والبحث نقترحها لتكون:

✓ مدى إمكانية تطبيق نظام التدقيق الإلكتروني في المؤسسات الجزائرية.

✓ مدى إمكانية تطبيق النماذج والتقنيات الحديثة لتسيير المخزون في المؤسسات الجزائرية.

قائمة المراجع

- أ.م.ع، عباس محمد المهدي، و م.م بان توفيق نجم. (31 ديسمبر، 2008). أجهزة التدقيق الداخلي في ظل المعايير العامة. مجلة الاقتصاد الخليجي ، 25 (15).
- أبو بكر عميروش. (2010-2011). دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة (رسالة ماجستير). سطيف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، الجزائر: جامعة فرحات عباس.
- أحمد راشد الغدير. (2000). إدارة الشراء والتخزين. عمان، الأردن: دار الزهران للنشر.
- أحمد شقير. (مارس، 2000). العلاقة بين المدقق الخارجي والداخلي. مجلة المدقق (41-42).
- أحمد محمد العمري، و عبد الفتاح عبد المغي فضل. (2006). مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، 2 (3).
- أحمد محمد مخلوف. (2007). المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية (رسالة ماجستير). الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية. (2009). قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجريدة الرسمية (19).
- الدليل الاسترشادي للتدقيق الداخلي للوزارات. (بلا تاريخ). قسم الدراسات الفنية والبحوث، جمهورية العراق: ديوان الرقابة المالية دائرة الشؤون الفنية والدراسات.
- الفرحات، و أحمد خليل. (2003). تقييم فعالية التدقيق الداخلي (رسالة ماجستير). الأردن: الجامعة الأردنية.
- ألفين أرينز، و جيمس لوبك. (2009). المراجعة مدخل متكامل. (محمد محمد عبد القادر الديسطي، و أحمد حامد حجاج، المترجمون) المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر.
- المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (ISSAI). (2008). ورقة عمل . INSTOSAI GOV9140: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية.
- الهام سنوساوي. (2016). أثر آليات تطبيق حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية دراسة حالة بعض الشركات الجزائرية (رسالة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادي والتجارية وعلوم التسيير، سطيف: جامعة سطيف 1.
- أمين السيد أحمد لطفي. (2000). كيف تراجع حسابات المنشأة. القاهرة: دون ناشر.

- أمن محمد نمر الشنطي. (2011). دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية (27).
- بسام أبو خضير، و اسماعيل أبو العلا. (1987). إدارة المشتريات والمخازن (الإصدار 1). عمان، الأردن: دار الفكر للنشر والتوزيع.
- جمال زدون. (2010_2009). الأهمية الاقتصادية في تسيير المخزون (رسالة ماجستير). تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الجزائر: جامعة أبو بكر بالقايد.
- جمعة هوام. (2010). المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية. بن عكنون_الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- جيهان عبد المعز علي. (2001). آثار الأهمية النسبية والمخاطر الحتمية على نطاق اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي (رسالة ماجستير). كلية التجارة، مصر: جامعة القاهرة.
- حنيفة بن ربيع. (2010). الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية. الجزائر: دار هوامة للنشر والتوزيع.
- خلف عبد الله الوردات. (2006). التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق. الأردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.
- خلف عبد الله الوردات. (2013). دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA (الإصدار 1). عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.
- د. محمد لمين علون. (2018). نظام المعلومات المحاسبية والتدقيق الداخلي (الإصدار 1). عمان: مؤسسة نبلاء ناشرون وموزعون.
- سعدان شبياكي. (2002). تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني. بن عكنون، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- سليمان خالد عبيدات، و مصطفى نجيب شاويش. (2013). إدارة المواد الشراء والتخزين. عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- سمير كامل محمد عيسى. (2008). أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح - مع دراسة تطبيقية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، 45 (2).
- شعيب شنوف. (2008). محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية. الجزائر: مكتبة الشركة الجزائرية بوداود.

- عباس نوار كيحط الموسوي. (2009). مدى كفاءة أساليب التدقيق الخارجي في ظل التشغيل الالكتروني لنظم المعلومات الحاسبية. مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية (1).
- عبد الصمد عمر علي. (2009). دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات (رسالة ماجستير). تخصص مالية ومحاسبة، المدينة: جامعة المدينة.
- عبد العزيز جميل مخيمر، و ناجي محمد فوزي خشبة. (2004). إدارة الشراء والمخزون. بدون دار نشر.
- عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، عبد الوهاب نصر، و السيد شحاته شحاته. (2008). المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- عبد الفتاح الصحن، و محمد السيد سرايا. (2004). الرقابة والمراجعة الداخلية. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- عبد الفتاح صحن، أحمد عبيد، و وآخرون. (2007). أسس المراجعة الداخلية. مصر: المكتب الجامعي الحديث.
- عبد الفتاح محمد صحن، و فتحي رزق السوافيري. (2004). الرقابة والمراجعة الداخلية. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- عبد الله خالد أمين. (2004). علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية) (الإصدار 2). الأردن: دار وائل للنشر.
- عصام الدين محمد متولي. (2006). المراجعة (الإصدار 1). السودان: منشورات جامعة السودان المفتوحة.
- فاطمة أحمد موسى ابراهيم. (2016). العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة (رسالة ماجستير). كلية التجارة- قسم المحاسبة والتمويل، غزة: الجامعة الإسلامية.
- كمال محمد سعيد النونو. (2009). مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة (رسالة ماجستير). كلية التجارة- قسم المحاسبة والتمويل، غزة: الجامعة الإسلامية.
- محمد السيد سرايا. (2007). أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري المعايير والقواعد مشاكل التطبيق العملي. الاسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.
- محمد الصيرفي، و بشير عباس العلاق. (2002). إدارة المخزون السلعي (الإصدار 1). عمان، الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع.
- محمد أمين مازون. (2011). التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية- قسم المحاسبة والتدقيق، الجزائر: جامعة الجزائر 3.

محمد عايش عيد المطيري. (2011). مدى التزام مكاتب التدقيق في دولة الكويت بالاجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي رقم "520" (رسالة ماجستير). كلية الأعمال - قسم المحاسبة: جامعة الشرق الأوسط.

محمد لمين عيادي. (2008). مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة (رسالة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية.

مؤسسة قديلة للمياه المعدنية. (بلا تاريخ). مصلحة التسيير.

مؤسسة قديلة للمياه المعدنية. (بلا تاريخ). مصلحة التمويل.

مؤسسة قديلة للمياه المعدنية. (بلا تاريخ). البطاقة التقنية للمؤسسة.

مؤسسة قديلة للمياه المعدنية. (بلا تاريخ). مصلحة المبيعات.

مؤسسة قديلة للمياه المعدنية. (بلا تاريخ). مصلحة تسيير المخزون.

ميحس فالتر، و ميحس روبرت. (1988). المحاسبة المالية. (وصفي عبد الفتاح حسن ابو المكارم، سلطان بن محمد بن علي السلطان، محمد هاشم البدوي، و أحمد حامد حجاج، المترجمون) دار المريخ للنشر.

وليام توماس، و أمرسون هنكي. (1989). المراجعة بين النظرية والتطبيق. (أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، و سلطان محمد العلي السلطان، المترجمون) الرياض، المملكة العربية السعودية: دار المريخ.

يوسف سعيد يوسف المدلل. (2007). دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية) (رسالة ماجستير). كلية التجارة - قسم المحاسبة والتمويل، غزة: الجامعة الإسلامية.

يوسف محمد جربوع. (2007). المراجعة ومراقبة الحسابات النظرية إلى التطبيق. الأردن : الوراق للنشر والتوزيع.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 1: قائمة استقصاء نظام المشتريات

لا	نعم	الأسئلة
		1. هل هناك مصلحة مشتريات تتولى تلبية طلبات الشراء لمختلف مصالح المؤسسة؟
		2. هل مصلحة استلام المواد مستقلة عن قسم المشتريات وعن متخذي قرارات الشراء؟
		3. هل يقوم أشخاص مستقلون عن مصلحة الشراء بمراقبة دورية للأسعار المدفوعة على السلع المشتراة والتأكد من أن الأسعار ليست أعلى من أسعار السوق؟
		4. هل تبدأ كل عمليات الشراء بإرسال طلب الشراء إلى المورد؟
		5. هل يعد وصل استلام لكل إدخال؟
		6. هل تستلم المواد الأولية من طرف المورد مرفقة بالمستندات اللازمة والتي تثبت الكمية والنوعية؟
		7. هل تحتفظ مصلحة الاستلام بنسخة من وصل الاستلام أو لها سجل دائم للاستلامات؟
		8. هل يتم مقارنة المواد المستلمة المشتراة مع أوامر الشراء؟
		9. هل يتم إجراء مقارنة بين فواتير الشراء ووصلات الاستلام وأوامر الشراء؟
		10. هل يتم إعداد محضر إثبات المطابقة بين المشتريات المستلمة والمواصفات المتفق عليها؟
		11. هل يتم وضع رقم تسلسلي لأوامر الشراء؟
		12. هل ترسل نسخ من وصلات الاستلام إلى مصلحة التموين وتسيير المخزونات؟
		13. هل يتم إرسال نسخة من وصلات الاستلام إلى مصلحة المحاسبة؟
		14. هل يتم متابعة طلبيات الشراء المتأخرة عن موعد الاستلام؟
		15. هل يعد ويراقب ميزان مراجعة الموردين، ويقارن بإجمالي الموردين شهريا على الأقل؟
		16. هل يتم التبليغ عن المواد التالفة و المعطوبة؟

الملحق رقم 2: قائمة استقصاء الفصل بين المهام لقسم المشتريات

الأجوبة	الأسئلة
	1. من يقوم بإعداد طلب التوريد؟
	2. من يقوم بإعداد طلب التموين؟
	3. من يقوم بإعداد طلب الشراء؟
	4. من المسؤول عن إعداد وصل الاستلام؟

الملحق رقم 3: قائمة استقصاء المخزونات

لا	نعم	الأسئلة
		1. هل يوجد قسم خاص بالمخزونات يتم من خلاله تسيير المخزونات؟
		2. هل تتبع المؤسسة الجرد الدائم في تقييم مخزوناتها؟
		3. هل مخزونات المؤسسة مصنفة تصنيف خاص؟
		4. هل التسجيل المحاسبي للمخزونات يكون مرفقاً بوثائق تثبت العمليات التي تم القيام بها؟
		5. هل يسمح التنظيم الإداري للمؤسسة بتحقيق الفصل بين مهام كل من أمناء المخازن وقسم المشتريات؟
		6. هل يوجد جرد مفاجئ للمخازن؟
		7. هل تتأكد مصلحة التخزين من الكمية والنوعية قبل عملية الدفع؟
		8. هل يتم تسجيل كافة عناصر المخزون في بطاقات الجرد المادي؟
		9. هل يتم تسجيل كافة تدفقات المخزون في بطاقة المخزون؟
		10. هل هناك استقرار في طرق التقييم في المؤسسة من سنة إلى أخرى؟
		11. هل يتم مراقبة مخرجات المخزون من طرف المسؤول عن المخازن؟
		12. هل تعتمد المؤسسة عند صرف المادة الأولية على وصل التحويل إلى المصانع؟
		13. هل توجد أكثر من لجنة للجرد؟
		14. هل يحضر مدقق الحسابات الخارجي أو أحد مندوبيه عملية الجرد الفعلي؟
		15. هل يتم الاحتفاظ بسجلات المخزون في أماكن آمنة؟
		16. هل المخزونات محماة ضد السرقة بوضعها في أماكن آمنة؟

الملحق رقم 4: قائمة استقصاء الفصل بين المهام لقسم المخزونات

الأجوبة	الأسئلة
	1. من يقوم بإعداد طلب التموين؟
	2. من يقوم بإعداد فاتورة الشراء؟
	3. من المسؤول عن استلام الطلبية؟
	4. من يقوم بإعداد وصل الاستلام؟
	5. من يقوم بإعداد طلب التوريد؟
	6. من يقوم بإعداد وصل التحويل؟
	7. من يقوم بإعداد وصل الطلب (الطلبية)؟

الملحق رقم 5: قائمة استقصاء المبيعات

لا	نعم	الأسئلة
		1. هل توجد مصلحة مستقلة للمبيعات؟
		2. هل تفحص طلبيات الزبائن ويوافق عليها قبل إرسال البضائع من طرف مصلحة البيع؟
		3. هل يتم مطابقة يومية المبيعات مع سجل البضاعة التي بيعت؟
		4. هل كل الفواتير مرقمة ترقمها مسبقا ومسجلة؟
		5. هل تراقب الكميات الخارجة من طرف شخص ثان من عمال المخازن أو من طرف شخص من عمال مصلحة الإرسال؟
		6. هل مصلحة الفوترة مستقلة عن كل من مصلحة الزبائن ومصلحة إرسال المبيعات؟
		7. هل يتم المصادقة على وصل الخروج من طرف مسؤول عليها؟
		8. هل ترسل نسخ من وصلات الخروج إلى مصلحة التسويق؟
		9. هل يتم إرسال نسخ من وصلات الخروج إلى مصلحة المحاسبة؟
		10. هل يتم تحديد ملفات الزبائن؟
		11. هل توفر المؤسسة على سجل خاص بالطلبات وسندات التسليم؟
		12. هل تعتمد المؤسسة في التعامل مع الزبائن في طريقة السداد بالشيك البنكي أم بطرق أخرى؟
		13. هل تراقب كل فواتير البيع (من حيث السعر، شروط التسديد، التخفيضات... الخ)؟

الملحق رقم 6: قائمة استقصاء الفصل بين المهام لقسم المبيعات

الأجوبة	الأسئلة
	1. من يقوم بإعداد وصل التسديد (الدفع)؟
	2. من يقوم بإعداد فاتورة البيع؟
	3. من المسؤول عن إعداد وصل التنازل؟
	4. من المسؤول عن إعداد وصل الخروج؟

﴿وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ ج عَلَيْهِ
تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ﴾