التدقيق الداخلي لعنصر المخزون بين متطلبات المعايير الدولية وواقع التطبيق في المؤسسات الصناعية الجزائرية –دراسة حالة–

Internal audit of the inventory component between the requirements of international standards and the reality of application in the Algerian industrial enterprises - Case study -

درحمون هلال [1]، ساكر مريم [2] ، بن متير حمزة[3]

[1] جامعة البليدة2 –لونيسي علي–

[2] جامعة البليدة2 –لونيسي علي–

[3]جامعة البليدة2 –لونيسي علي–

تاريخ الاستلام: 2019/03/09 تاريخ القبول: 25 /2019/05

ملخص: تعمل وظيفة التدقيق الداخلي على مساعدة مجلس الإدارة على القيام بالمهام الموكلة إليه على أكمل وجه، حيث تعتبر وسيلة فعالة لمساعدة المؤسسة على حماية ممتلكاتها خاصة تلك الأكثر عرضة للاختلالات المتنوعة، العمدية منها و غير العمدية، مثل حماية عنصر المخزون.

استهدفنا من خلال دراستنا توصيف التدقيق الداخلي لعنصر المخزون في المؤسسات الصناعية الجزائرية بالإسقاط على مؤسسة صناعة أغلفة الورق المموج $IECO$ و ذلك بالاعتماد على أسلوب الوصفي، الملاحظة الميدانية والمقابلة الشخصية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، الرقابة على المخزون.

تصنيف JEL : M 41

Abstract: The function of internal audit works on assisting the directors board to carry out its tasks to the fullest, as it is considered as an effective way to help the entity to protect its properties specially those who are most exposed to various disorders, including intentional and unintentional ones, such as protecting inventory.

In our study, we aimed to characterize the internal audit of inventory in the Algerian industrial establishments by dropping on the foundation of the manufacture of corrugated paper wrappers (IECO) based on the descriptive method, the field observation and the personal interview.
Key words: internal audit, inventory control**.**
Jel Classification Codes: XN1, XN2.

المؤلف المرسل: الاسم الكامل، الإيميل: authorC@mail.com

1. مقدمة:

شهد مجال العلاقات الاقتصادية تطورا كبيرا و توسّعا نطاق المبادلات التجارية مما جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف وهيئات لها مصالح بشكل مباشر وغير مباشر في المؤسسة، مما أوجب على مجلس الادارة تبني وظيفة جديدة داخل الهيكل التنظيمي تسمح له بإبلاغ المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها، لتساعدهم على اتخاذ القرارات الرشيدة، وللقيام بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب عليها أن تتصف بالحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، ومن هذا المنطلق نشأ التدقيق الداخلي لمساعدة إدارة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات، حيث تطورت إجراءاته من تلك الأساليب التقليدية إلى الأساليب الحديثة وذلك باتساعه ليشمل المجالات الإدارية، التشغيلية وغيرها وكذا تطورت أهدافه من اكتشاف الغش والأخطاء، إلى القيام بالإجراءات الوقائية من هذه الأخيرة وكذا الاصلاح والبناء، هذا من جهة؛

ومن جهة أخرى أدى ذلك التطور، خاصة في القطاع الصناعي إلى ظهور أساليب إنتاج مبتكرة وبالتالي زيادة الأهمية التي توليها المؤسسة لتوفير ما تحتاجه من مواد ومنتجات وغيرها، بأقل تكلفة بالموازاة مع تحقيق أكبر قيمة مضافة ممكنة، حيث أن هذا الهدف لا يكتمل إلاّ بتحقيق هدف التخزين الأمثل وكذا الرقابة عليه وحمايته من الأخطار، والتدقيق الداخلي لممتلكات المؤسسة الإنتاجية لضمان السير الحسن للعمليات الإنتاجية، مما سبق يظهر أن أنجع الطرق و أكثرها فعالية لحماية المخزون بشكل خاص و ضمان استمرارية وربحية المؤسسة بشكل عام هو الرقابة المستمرة على هذا المخزون و ذا التدقيق الدوري له.

الإشكالية الرئيسية: وسعيا للإلمام بجميع جوانب الموضوع محل الدراسة و للخوض فيه بأكثر تفصيل سنحاول الإجابة عن الإشكالية التالية:

– ما واقع تطبيق التدقيق الداخلي لعنصر المخزون في المؤسسات الجزائرية وما علاقته بالرقابة هذا العنصر بما يتماشى مع المطلوب دوليا؟

الأسئلة الفرعية:

و على ضوء الإشكالية الرئيسية، ومحاولة لتقسيمها و تبسيطها يمكننا الإشارة إلى الأسئلة الفرعية التالية:

– ما مدى أهمية فهم محيط المؤسسة الداخلي في إتمام مهمة التدقيق الداخلي على أكمل وجه؟

– ما مدى العلاقة بين التدقيق الداخلي و الرقابة على المخزون؟

الفرضيات:

من خلال الإجابة عن الأسئلة المطروحة، سنحاول الكشف عن مدى تحقق الفرضيات التالية:

- فهم محيط المؤسسة الداخلي له أهمية بالغة في إتمام مهمة التدقيق الداخلي على أكمل وجه.
- هناك علاقة وثيقة بين التدقيــق الداخلي و الرقابة على المخزون.

أهداف الدراسة:

و قد تمثلت أهداف الدراسة فيما يلي:

- الوقوف على ماهية لتدقيق الداخلي و الرقابة على المخزون؛
- ابراز أهمية فهم محيط المؤسسة الداخلي في إتمام مهمة تدقيقها على أكمل وجه؛
- إظهار العلاقة بين كل من التدقيق الداخلي و الرقابة على المخزون و فعاليتهما في دعم التسيير الجيّد للمؤسسة، بالإضافة إلى إعطاء صورة حقيقية لهذه الأخيرة مما يساعد الأطراف المهتمة على اتخاذ القرارات الرشيدة.

أهمية الدراسة:

و قمنا باختيار الموضوع محل الدراسة لأهمية ارتأيناها فيه تمثلت فيما يلي:

– يعتبر التدقيق الداخلي امتدادًا لمهمة مجلس الإدارة، حيث أن المدقق الداخلي يعتبر عين و أذن مدير المؤسسة.

– الرقابة على المخزون من أهم الوظائف في المؤسسة التي تعمل على حماية أصولها.

– التدقيق الداخلي من أنجع الطرق لتحقيق رقابة فعالّة على المخزون.

الدراسات السابقة:

في حدود ما اطلعنا عليه مما أُجري من بحوث علمية و رسائل جامعية على المستوى المحلي في مجال موضوع مذكرتنا وجدنا أن أغلبها تتحدث عن: إما التدقيق بصفة عامة مثل:

– أطروحة الدكتوراه لعمر شريقي 2012 عنوانها: التنظيم المهني للمراجعة (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس و المملكة المغربية)، بجامعة سطيف1، الجزائر، حيث هدفت هذه الدراسة إلى الاجابة عن الاشكالية التالية: ما مدى توفر التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر على الخصائص و المتطلبات الكفيلة بنجاح و تطور المهنة مقارنة بتونس و المملكة المغربية؟، و كانت أهم نتائجها: تشترك البلدان موضوع الدراسة في الجانب التاريخي للمهنة، حيث مورست المهنة في هذه البلدان وفقا للقوانين الفرنسية قبل استقلالها باعتبارها كانت مستعمرات فرنسية، و قد استوحت قوانينها في تنظيمها للمهنة بعد الاستقلال من القوانين الفرنسية كذلك، بحيث تعاني مهنة المراجعة في الجزائر قصورا كبيرا فيما يخص المعرفة المتخصصة التي يجب أن يكتسبها المرشح لممارسة المهنة مقارنة بما هو موجود في تونس والمملكة المغربية؛ اختلفت دراستنا عن هذه الدراسة، بأننا تخصصنا في نوع واحد من التدقيق ألا و هو التدقيق الداخلي و تتبعنا تأصيله و تطويره على المستويين الوطني و الدولي.

وهناك دراسات تحدثت عن التدقيق الداخلي مثل:

– مذكرة شدري معمر سعاد 2009 لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية المؤسسة تحت عنوان: دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، بجامعة أمحمد بوقرة، الجزائر، حيث هدفت هذه الدراسة إلى الإجابة على الاشكالية التالية: – إلى أي مدى تساهم إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة لتسهيل دور و فعالية المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية بصفة عامة، وفي مؤسسة سونلغاز بصفة خاصة؟، فتوصلت إلى أن المدقق الداخلي يقوم باكتشاف نقاط القوة و الضعف و إبرازها في تقريره الموجه للإدارة العليا عن طريق قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه و مدى فعاليته، و بالنسبة للمؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز فهي تتوفر على مديرية عامة تتابع تدقيق القوائم المالية مما يساعدها كثيرا في تقييم الأداء المالي للمجمع ككل، و ذلك راجع لتوفرها على ميكانيزمات داخلية للقيام بالمراجعة الداخلية المالية في لمؤسسة؛ و تختلف دراستنا عن هذه أننا حددنا نوع واحد من الرقابة الداخلية ألا و هو الرقابة على المخزون، لتكون الدراسة أكثر تركيز و وضوح.

منهج الدراسة: لمعالجة مختلف الجوانب النظرية للدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي للوقوف على التأصيل العلمي للتدقيق الداخلي وللرقابة على المخزون، وكذا استعنّا بالمنهج التاريخي لتحديد القوانين التي نظمت مهنة التدقيق في الجزائر، أما بالنسبة للجانب التطبيقي اعتمدنا على أسلوب دراسة الحالة، وذلك من خلال الملاحظة الميدانية والمقابلة الشخصية.

أولا: الجانب النظري

1- التدقيق الداخلي: للوقوف على ماهية التدقيق الداخلي سنتطرق لتعريفه و أهميته، و معايير التدقيق المتعارف على المخزون.

1-1-تعريف التدقيق الداخلي:

يعتبر التدقيق من أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق فعالية كل من الرقابة الإدارية و الرقابة المحاسبية وتقييم مدى التماشي مع ما تتطلبه إدارة المؤسسة؛ حيث أن التدقيق (audit) كلمة مشتقة من الكلمة اللاتينية (audire) و معناها يستمع[1]، حيث كان يتم هذا التدقيق في العصور القديمة عن طريق سماع أحد الأطراف لما دونه آخر من بيانات تتعلق في الغالب بأموال عامة وحكومية للتحقق من صحتها[2]،

لقد تعددت التعاريف المقدمة للتدقيق الداخلي سنعرض أهمها فيما يلي:

يعرف التدقيق الداخلي على أنه: " وظيفة تقييمية مستقلّة، تمارس داخل المؤسسة لمساعدة أعضائها على أداء مسؤولياتهم بفعالية[3]، كما تعمل على إعطائهم اقتراحات من أجل تدعيم تلك الفعالية"[4].

أمّا قاموس الاقتصاد فيعرفه على أنه: " تحقيق حول تقييم الحسابات و إجراءات التسيير في الشركة أو أية مؤسسة أخرى بغرض ضمان شرعية وسلامة المعلومات التي تبلغ إلى المعنيين و هم على العموم: المساهمون، المدراء، لجان الشركة، البنوك...الخ، حيث يقوم به طرف من داخل المؤسسة، متخصص، أكثر حياداً وتابع للإدارة العامة "[5].

وعرّفه المعهد الفرنسي للتدقيق و الرقابة الداخلية IFACI على أنه: " نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المؤسسة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات وإعطاء نصائح من أجل القيام بالتحصينات اللازمة والتي تساهم في خلق قيمة مضافة "(6).

ومن التعاريف نستنتج أن:

- التدقيق الداخلي وظيفة يقوم بها أطراف لها استقلال نسبي عن مجلس الإدارة و مطلق عن الإدارات الأخرى؛
- التدقيق الداخلي هو مجموعة من الخطوات المنظمة بطريقة موضوعية؛
- التدقيق الداخلي يعمل على ضمان شرعية و سلامة المعلومات المقدمة للأطراف المعينة؛
- التدقيق الداخلي ليس فقط وظيفة تقييمية انتقادية بل تعمل على إعطاء نصائح للقيام بالتحصينات اللازمة لخلق قيمة مضافة.

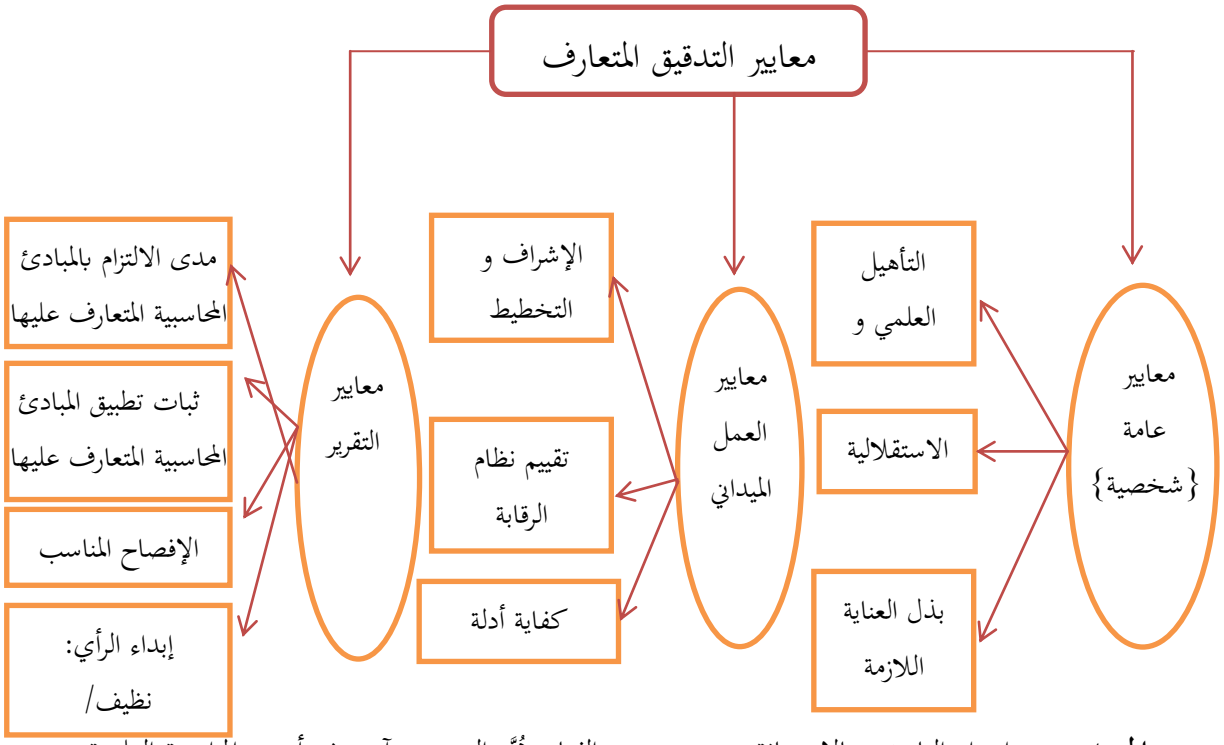
1–2–أهمية التدقيق: بما أن التدقيق الداخلي يسعى إلى خدمة الإدارة وهو يعتبر وسيلة تساعد هذه الأخيرة على تقييم رقابتها الداخلية[7]، فقد تطورت أهمية التدقيق الداخلي بتطور مفهومه على أنه تأكيدي، استشاري، مستقل و موضوعي لإضافة قيمة للمؤسسة...الخ[8]

- تأكيدي: لتطمَئنّ الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمؤسسة مفهومة و يتم التعامل معها بشكل مناسب؛
- استشاري: لتزويد الإدارة بالتحليلات، الدراسات، الاستشارات و الاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات؛
- مستقل: بارتباطه بأعلى مستوى إداري داخل التنظيم؛
- موضوعي: بأداء الأعمال الموكلة إليه.

1–3– معايير التدقيق المتعارف عليها:

يمكن اعتبار معايير التدقيق كمقياس للجودة من حيث أداء المدقق للإجراءات و الأهداف التي يعمل على تحقيقها وهي تمتاز بالثبات النسبي[9]، سنلخص معايير التدقيق المتعارف عليها في الشكل الموالي:

الشكل رقم2: المعايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: من إعداد الباحثين بالاستعانة ب: – عبد الفتاح مُحَمَّد الصحن وآخرون، أسس المراجعة العلمية والعملية، الدار الجامعية، مصر، 2004،ص25.[10]

– شدري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009، ص ص38- 48.[11]

من الشكل أعلاه يمكننا القول أن مهنة التدقيق تعتبر من المهن التي تحتاج إلى أن يثق فيها الأطراف المستفيدة من خدماتها، كمهنة

هدفها الأساسي الحكم على مدى شرعية و سلامة القوائم المالية لمختلف المؤسسات، و لإضفاء الثقة على مصداقية هذه المهنة استوجب تنظيم عملها بطريقة تضمن جودة الأداء للقائمين بها، و لتحقيق ذلك قامت الجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة دوليا بإصدار معايير دولية للتدقيق.

2– ماهية تدقيق المخزون

2-1-المعيار الدولي لعملية تدقيق المخزون*

يُعرّف معيار التدقيق على أنه نموذج أداء ملزم يحدد القواعد العامة الواجب اتباعها عند تنفيذ عملية التدقيق[12]، يتم وضعه من طرف سلطات مختصة أو نتيجة عرف أو اتفاق عام[13]، و فيما يخص عملية تدقيق المخزون سنوضح الإجراءات التفصيلية لإنجازها فيما يلي[14]:

– الحصول على كشف المخزون وتحديد فيما إذا كان: الرصيد يتطابق مع الرصيد الظاهر في ميزان التدقيق، و أنّ الكشف أعدّ استناداً إلى الجرد الفعلي للمخزون.

– الاستفسار عن طريقة الجرد؛

– الاستفسار في حالة عدم القيام بعملية الجرد الفعلي بتاريخ الميزانية، فيما إذا تمّ: استخدام نظام الجرد المستمر، و اجراء مقارنات دورية مع الكميات الفعلية الموجودة.

– مناقشة التسويات التي جرت استناداً لعملية الجرد الفعلي السابق للمخزون؛

– الاستفسار عن الإجراءات المطبقة للرقابة على نقطة الفصل و أية حركة للمخزون؛

– الاستفسار عن الأسس المستخدمة لتقييم قيمة كل نوع من أنواع المخزون، و بالأخص فيما يتعلق بحذف الأرباح بين الفروع الداخلية، و الاستفسار فيما إذا تم تقييم المخزون بالتكلفة أو القيمة الإستبدالية أيهما أقل.

– دراسة ثبات الطرق المتبعة لتقييم جرد المخزون، و يضمنها عوامل مثل: المواد الأولية، الأجور والمصاريف غير المباشرة.

– مقارنة مبالغ الأصناف الرئيسية للمخزون مع مثيلاتها للفترات السابقة، و مع مثيلاتها المتوقعة للفترة الحالية، و الاستفسار حول التقلبات و الاختلافات الجوهرية؛

– مقارنة معدل دوران المخزون مع مثيلاته للفترات السابقة؛

– الاستفسار عن الطريقة المستخدمة لتشخيص المخزون البطيء الحركة و المخزون التالف، و فيما إذا كان هذا المخزون قد قُيّم بصافي القيمة الإستبدالية؛

– الاستفسار فيما إذا تضمن مخزون المؤسسة أية بضاعة للأمانة، و في هذه الحالة الاستفسارية فيما إذا تمت التسويات المطلوبة باستبعاد مثل هذه البضاعة من المخزون؛

– الاستفسار فيما إذا تم رهن المخزون، أو حفظه في مواقع أخرى أو بقي أمانة لدى الآخرين.

2-2- مفهوم المخزون:

نظرا لأهمية المخزون في جميع المؤسسات مهما كان حجمها أو نشاطها فقد تعددت التعاريف المقدمة له، سنعرض فيما يلي أهمها:

يعرف المخزون على أنه:" مجموع المواد و المنتجات التي اشترتها المؤسسة أو قامت بإنتاجها بهدف بيعها أو استهلاكها في عمليات الانتاج و الاستغلال(15)، بحيث تحتفظ به في المخازن و الساحات"(16).

ووفقا للمادة 123-1 من القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن للنظام المحاسبي المالي: (17){تمثل مخزونات أصولاً:

- يمتلكها الكيان و تكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال العادي؛
- هي قيد الإنتاج بقصد مماثل؛
- هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات؛
- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات و هي تكلفة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتساب المنتوجات المناسبة له}.

2-3-خطوات التدقيق الداخلي لجرد المخزون:

نختصر أهم خطوات التدقيق الداخلي لجرد المخزون فيما يلي[18]:

– المساهمة في التخطيط لجرد المخزون: على المدقق حضور اجتماعات اللجان المسؤولة عن الجرد عند وضع الاجراءات و التخطيط لعملية الجرد و الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- تاريخ البدء بالجرد؛
- احتمال غلق بعض الأقسام للجرد؛
- السيطرة على بطاقات الجرد؛
- احتمال استخدام خبير عند الحاجة إليه.

(*) انظر المعيار الدولي لعمليات المراجعة 2400 (معيار التدقيق الدولي 910 سابقا).

– ملاحظة عملية الجرد و جرد بعض الفقرات:ة عند حضور الجرد على المدقق القيام بالعمليات التالية:

- التقييد في أوراق العمل رقم و تاريخ آخر كشف استلام و رقم و تاريخ آخر مستند شحن و قبل البدء بالجرد دراسة دورة الحد الفاصل؛
- جرد بعض العينات مائة بالمائة ووضعها على أوراق العمل و مقارنة هذه العينات بتاريخ لاحق مع كشوفات الجرد النهائية؛
- عند القيام بالجرد من قبل الإدارة، عادة ما يتم استعمال بطاقة جرد مرقمة تسلسليا و ذلك بوضع جزء منها على القسم أو البضاعة التي تم جردها و يتم الاحتفاظ بالجزء الآخر، ففي هذه الحالة على المدقق أخذ الأرقام التسلسلية لهذه البطاقات و وضعها على أوراق عمله و التأكد من الأرقام التسلسلية.

– **الحصول على كشوفات الجرد النهائية:** عند استلام المدقق كشوفات الجرد النهائية عليه القيام بالإجراءات التالية:

- التأكد من التسلسل الرقمي لها و من العمليات الحسابية؛
- متابعة العينات التي تم جردها مائة بالمائة من قبل المدقق إلى هذه الكشوفات، و الاستفسار عن أية اختلافات؛
- عمل تسويات أو تعديلات بين الجرد الفعلي و سجلات المخازن بالنسبة للفروقات (إن وجدت).

– **التأكد من صلاحية المخزون:** إن مسؤولية المدقق للتأكد من نوعية و صلاحية المخزون هي أقل شدة وحزما من مسؤوليته للتأكد من وجوده و ملكيته، لأن المدقق ليس خبيرا لمعرفة البضاعة التالفة أو الراكدة، ولكن عليه البحث والاستفسار عن أية أمور تدل على هذا، وعليه للإيفاء بالتزاماته الاستعانة بخبير في حالة الحاجة إليه.

ثانيا: الجانب التطبيقي

1– فهم المحيط الداخلي لمؤسسة IECO (تنظيم المخزون)

يرتبط تنظيم المخزون ارتباطا وثيقا بالتخطيط الداخلي للمخازن فكلما كان هذا التخطيط قائما على أسس علمية كلما ساعد ذلك على تقليل عمليات المناولة و النقل الداخلي و بالتالي تخفيض تكلفة الوحدة.

تقوم مؤسسة IECO بتنظيم مخزونها بتقسيمه إلى سبعة عائلات، يتم تخزينها في سبعة مخازن مختلفة كما يلي:

المخزن A: قطع الغيار.

المخزن B: الكربون.

المخزن C: المواد الكيميائية.

المخزن D: الورق المصفح.

المخزن E: معدات الإعلام الآلي.

المخزن F: معدات المكتب.

المخزن J: الحبر.

بحيث أنه في كل مخزن يتم ترقيم الأروقة، و في كل رواق يتم ترقيم الرفوف، فبالتالي تكون عملية المناولة و الجرد سهلة و سريعة.

من خلال تجوّلنا في مخازن مؤسسة IECO لاحظنا ما يلي:

– يعمل مسيرو المخازن على التأكد من توفر المواد الأولية الضرورية لعملية الإنتاج مثل: صفائح الورق المموج، الحبر و الغراء...الخ في مخازن قريبة من الورشات لتجنب تعطل الإنتاج؛ وهذه نقطة قوة يجدر بالمؤسسة العمل على تعزيزها.

– ولكن لاحظنا أنه إذا اتّبعنا برنامج المعلوماتية الذي يستعمله مسيرو المخازن فإنه يشير مثلاً: إلى أن الغراء (la colle) متواجد ضمن عائلة المواد الكيميائية C في حين أنه فعليا موجود في المخزن A قطع الغيار؛ و عدم التوافق هذا يمكن أن يعتبر نقطة ضعف يجدر بمؤسسة IECO العمل على تصويبها.

– بما أن مؤسسة IECO تعتمد اللامركزية في التخزين فهذا حقق لها عدة مزايا منها:

– الملاءمة مع طبيعة نشاط المؤسسة المتفرع على مساحة قدرها 20.000م^2؛

– سهولة عملية المناولة بسبب قلة عدد العمال و التجهيزات في المخزن الواحد بدلا من تكديسها في المخازن المركزية؛

– اختصار الوقت والتكلفة في توصيل المخزونات من وإلى الورشات؛

– تخفيض نسبة المخاطرة في حالة الحوادث مثل: الحرائق، التلف، السرقة...الخ

رغم المزايا أعلاه فإن اللامركزية في التخزين التي تعتمدها مؤسسة IECO لديها جوانب سلبية منها:

– تكرار التجهيز بالمعدات اللازمة للمناولة داخل المخازن؛

– زيادة تكاليف الإضاءة، التأمين، الأمن...الخ

– صعوبة جمع بواقي الإنتاج في مكان واحد للتصرف بها (جمعها و تخزينها) بسهولة؛

– انخفاض خبرة العمال في المخازن؛

– انخفاض نسبة فعالية الرقابة على المخزون.

لقد لاحظنا كذلك أن مؤسسة IECO تعتمد المخازن ذات الطابق الواحد (الطابق الأرضي) وهذا ما يحقق لها مجموعة من المزايا منها:

– امكانية تخزين السلع الثقيلة في الطابق الأرضي؛

– انخفاض تكاليف المناولة بالمقارنة مع مخازن متعددة الطوابق؛

– سهولة الإشراف و الرقابة على المخزون؛

– استغلال الضوء الطبيعي للإضاءة، و منه توفير تكاليف هذه الأخيرة.

تعتبر وسائل المناولة الجيدة انعكاس لحسن تنظيم المخزون و تخزينه بطريقة جيدة و الأسئلة الموالية هي الأهم أمام المسؤولين عن هذه الوسائل:

- هل تحدث أي عملية من عمليات التفريغ باليد؟
- هل تأتي المواد إلى الورشة من المخازن بشكل يسهل مناولتها و يسمح للعمال باستخدامها مباشرة؟
- هل تحتاج عملية المناولة إلى عمال ماهرين؟
- هل يضطر عمال الإنتاج إلى انتظار المواد من المخازن وقت طويل؟
- هل تتعرض المواد و المنتجات للتلف نتيجة لنقلها من مكان لآخر، داخل أو خارج الورشة؟
- هل المخزون قيد الإنتاج مرتفع نتيجة لعدم التدفق المستمر؟
- هل يتم بيع و شحن المنتجات التامة في وحدات سهلة المناولة؟

- هل هناك وسيلة من وسائل المناولة يجب تغييرها بوسيلة أخرى من الوسائل المعروفة مثل: القطار الخفيف، العربات الصغيرة الحديدية، الرافعات الثابتة أو المتحركة، القطار الخفيف المعلق، الوسائل الكهربائية.

بعد الإجابة عن الأسئلة السابقة من قبل مجموعة من الموظفين في مؤسسة IECO و ذلك من خلال مقابلة قمنا بها معهم، فتمثلت أهم الملاحظات فيما يلي:

- بالنسبة لعمليات التفريغ فإن بعضها يتم يدويا، و البعض الآخر يتم بواسطة آلات و رافعات نظرا للوزن الثقيل للسلع.
- و فيما يخص عمليات المناولة في المخازن فإنها لا تحتاج إلى عمال ماهرين فأغلبها بسيطة، أما في الورشات فإنّ الآلة الضخمة الجديدة تتكفل بأغلب العمل، و منه فإن المخزون قيد الإنتاج غير مرتفع.
- بما أن مسيرو المخازن يعملون على توفير المواد الأولية لعملية الإنتاج في مخزن قريب من الورشات فإن العمال لا ينتظرون مدة طويلة في حالة الحاجة إلى مادة ما.
- إن وسائل المناولة المتوفرة لدى مؤسسة IECO كفيلة بتسهيل العمل خاصة بالنسبة للمنتجات التامة التي يتم شحنها في وحدات سهلة المناولة.

مما سبق اتضح لنا أن مؤسسة IECO و بالتحديد المسؤولين عن المخزن يعملون على تنظيم المخزون بشكل يسهل المناولة داخل المخازن.

1-2- خطوات التدقيق الداخلي للمخزون

تتم عملية التدقيق الداخلي لعنصر المخزون* عن طريق القيام بمجموعة منهجية من الخطوات المنطقية التي تعطي الضمان الكافي و المعقول عن مدى سلامة هذا العنصر، و عليه سنقوم في هذا المطلب باستعراض هذه الخطوات كما يلي:

- التحقق من الاكتمال:

في نهاية الفترة تُظهر القوائم المالية الختامية لمؤسسة IECO معلومات محاسبية عن المخزون، لذا استوجب علينا التحقق من أن هذه المعلومات كانت نتيجة لمعالجة محاسبية سليمة استوفت كل شروطها لنتأكد أن

المحاسب لم يحذف أو ينسى أية عملية تتعلق بالمخزون، ومنه التأكد من صحة المعلومات المتحصل عليها من هذه القوائم و أنها تمثل بصدق الصورة الحقيقية لهذا العنصر؛

و للقيام بهذه الخطوة قمنا بمطابقة أرصدة القوائم المالية لمؤسسة IECO مع سجلاتها المحاسبية المختلفة من خلال الخطوات التالية:

- فحص أرصدة القوائم المالية المرحلة من دفتر الأستاذ العام؛
- مطابقة أرصدة دفتر الأستاذ المساعد مع حسابات دفتر الأستاذ العام؛
- اختيار عينة من عناصر المخزون و تتبعها إلى كشوف الجرد النهائية؛
- مطابقة عناصر بطاقات المخزون إلى كشوف الجرد النهائية.

بعد قيامنا بالخطوات السابقة وجدنا أن كل من الدفاتر و الكشوفات إلى غاية القوائم المالية التي قمنا بالاستفسار عنها و من ثم تدقيقها، تعبّر عن الصورة الحقيقية لعنصر المخزون في مؤسسة IECO.

- التحقق من الوجود*:

لا يكفي الأخذ بما تظهره القوائم المالية و إنما يجب الوقوف على وجود المخزون داخل مخازن المؤسسة و ذلك بالوقوف على عملية الجرد و توجيهها وفقا لما تنص عليه التشريعات المتبعة، مع ضرورة التأكد من أن كل عنصر من عناصر المخزون يوافق التسجيل على القائمة النهائية للعناصر المخزنة، و أن عملية الجرد تتم من طرف عمال من خارج المخزن، وأن القائمة النهائية يتم تأشيرها من طرف شخص مخول له ذلك قانونا؛ و ذلك من خلال ما يلي:

- مراقبة كشوف الجرد الفعلي؛
- فحص تعليمات الجرد الفعلي؛
- فحص المصادقات على أرصدة المخزون لدى الغير.

(*) سنقوم بهذه الخطوة ببعض من التفصيل نظرا لأهميتها، خاصة في ظل عدم تواجدنا بمؤسسة IECO أثناء القيام بعملية الجرد المادي لعنصر المخزون.

و نظرا لتعذّر تواجدنا في مؤسسة IECO أثناء القيام بعملية الجرد المادي للمخزون قمنا ببعض الاجراءات البديلة كما يلي:

- الاستفسار عن تعليمات اجراءات عملية الجرد؛
- الاستفسار عن الطريقة التي تم بها الجرد؛
- فحص كشوفات الجرد النهائية؛
- التأكد من القيام بالتسويات اللازمة لمطابقة أرصدة المخزون بالجرد الفعلي.

و بعد القيام بالخطوات أعلاه اتضح لنا ما يلي:

- ✍ عادة ما تتم عملية الجرد في نهاية الفترة المحاسبية و أحيانا تتم عمليات جرد خاصة بعينة من المخزون يحددها الشريك المسير بدون إشعار مسبق و هذا دليل على سعيه لتفعيل الرقابة على المخزون.
- ✍ بالنسبة لتعليمات الجرد، فبعد الاطلاع عليها وجدنا أنها تتناسب مع طبيعة عمل المؤسسة (حسب رأينا).
- ✍ بالنسبة لكشوفات جرد الصناديق، المخازن و محاسبة المواد، فإن مؤسسة IECO تتخذ اجراءات صارمة لتفادي أي اختلال يمس سلامة ممتلكات المؤسسة.
- ✍ تقوم مؤسسة IECO بجميع التسويات اللازمة لمطابقة أرصدة المخزون مع الجرد الفعلي، و الانطلاق من هذا الأخير كمخزون أول مدة للفترة الموالية.

- التحقق من الملكية:

إنّ التهاون في الرقابة على المخزون يعتبر تهاوناً في حماية ممتلكات المؤسسة باعتبار أن المخزون المتواجد بمخازنها ملك لها إلى غاية إثبات العكس، و منه استوجب علينا التأكد من ملكية مؤسسة IECO للمخزونات المتواجدة في مخازنها، و الأخرى المخزنة خارجها؛ أما فيما يخص بضاعة الأمانة التي تحتفظ بها المؤسسة لصالح الغير فاستوجب علينا الاستفسار عنها مع متابعة استبعادها من رصيد المخزون في نهاية الفترة؛

و مما سبق قمنا في مؤسسة IECO بما يلي:

- فحص عينة من المستندات المتعلقة بملكية المخزون؛
- الاستفسار عن بضاعة الأمانة لحساب الغير؛

- الاستفسار عن المخزونات المرهونة كضمان على القروض.

بعد القيام بالعمليات السابقة توصلنا إلى بعض النقاط سنعرضها في ما يلي:

- ✍ للقيام بهذه الخطوة اخترنا عنصر من عناصر المخزون المتمثل في الغراء (la colle) ثم قمنا بتتبعه مستنديا[1] فوجدنا ما يدل على حسن تسييره (مستنديا).
- ✍ إن مؤسسة IECO عادة لا تقوم بتخزين بضائع كأمانة لحساب الغير خاصة و هي تعاني من ضيق المساحة.
- ✍ عند قيام مؤسسة IECO بسحب قروض (بنكية) فهي لا ترهن مخزوناتها كضمان على هذه القروض.

- التحقق من التقييم:

- إنّ أولى خطوات التي اتبعناها للتحقق من صحة تقييم المخزون تمثلت في فحص اجراءات التقييم التي تتبعها مؤسسة IECO للتأكد مما إذا كانت هذه الاجراءات سليمة (حسب معرفتنا) من خلال التحقق من ثبات طرق التقييم المتعلقة بهذا العنصر من سنة لأخرى و تبني طريقة واحدة لتقييم مخرجات المخزون؛

و تمثلت تلك الخطوات فيما يلي:

- الاستفسار عن طريقة التقييم المتبعة؛
- التأكد من مطابقة هذه الطريقة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- فحص المخزون التالف؛
- فحص المخزون بطيء الحركة؛
- حساب معدل دوران المخزون.

مما سبق سجلنا النقاط التالية:

- ✍ تقوم مؤسسة IECO بالاعتماد على سعر الشراء لتقييم مدخلاتها من المخزون، أما بالنسبة للمخرجات فهي تقوم بتقييمها اتباعا لطريقة التكلفة الوسطية المرجحة ، كما فصلنا في الفصل السابق.

- إن طريقة التقييم المتبعة من طرف مؤسسة IECO مطابقة لما تتطلبه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و تحديدا القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25م المتضمن للنظام المحاسبي المالي.
- تمتلك مؤسسة IECO ميزة عن باقي المؤسسات الأخرى فيما يخص مخزونها التالف نظرا لكونه قابل لإعادة التدوير، فهي تقوم بجمعه بواسطة آلة متخصصة تجعله على شكل حزم، و من ثَم بيعه للمؤسسات التي تقوم بإعادة التدوير.
- بالنسبة لمعدل دوران مخزون مؤسسة IECO الذي يُعطى بالعلاقة التالية:

مدة دوران المخزون= تكلفة الانتاج المباع/متوسط المخزون

حيث أن متوسط المخزون يحتسب وفق المعادلة التالية:

متوسط المخزون= (مخزون أول المدة + مخزون آخر المدة) / 2

بالتطبيق على مؤسسة IECO (بالاعتماد على القوائم المالية لسنة 2018) نجد:

متوسط المخزون= (372391849,29+402021410,92)/2= 364706629,96

و عليه فان معدل دوران المخزون = 364706629,96/699476617,82= 2 مرة

مما سبق يمكننا القول أن مؤسسة IECO قامت خلال سنة 2018 ببيع مخزونها و استبداله 2 مرة، و هذه الأخيرة تعتبر نسبة إيجابية تدل على تداول المخزون، و لها نفس التأثير على حجم المبيعات.

من معدل دوران المخزون يمكننا احتساب فترة الاحتفاظ بالمخزون كما يلي:

فترة الاحتفاظ بالمخزون= 365/2= 182,5.

وعليه فإن مؤسسةIECO تحتفظ بمخزونها 182.5 يوم لتحوله إلى مبيعات.

- التحقق من التسجيل المحاسبي:

لإكمال مهمة التدقيق الداخلي على أكمل وجه كان من الضروري التحقق من أن كل العمليات المحاسبية المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية التي تفرضها التشريعات المتبعة و من ثمّ تبويبها في القوائم المالية وفقا لما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما و أن كل الوثائق الثبوتية المدعمة لهذه التسجيلات متوفرة و مرفقة معها؛

و ذلك من خلال ما يلي:

- فحص مستندات المشتريات؛
- فحص مستندات المبيعات؛
- فحص تبويب عناصر المخزون؛
- فحص الافصاح عن عناصر المخزون.

بعد تنفيذ كل الخطوات أعلاه وجدنا ما يلي:

- كل من مستندات المشتريات و المبيعات التي قمنا بفحصها تستوفي كافة شروطها مما يثبت صحة التسجيل المحاسبي المتعلق بها.
- تقوم مؤسسة IECO بتبويب عناصر مخزونها بطريقة تجعلها واضحة و بسيطة للقارئ بما لا يتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- تقوم مؤسسة IECO بالإفصاح عن مخزونها كأصل في الصنف الثالث عند اقتنائه، ثم كمصروف في الصنف السادس عند صرفها.

3– الخاتمة:

مع تطور حجم المؤسسات و تعدد المجالات المتاحة لها أن تنشط بها، و منه تشعب أعمالها و تعقد وظائفها، أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي حتمية و ضرورية بحيث لا يمكن الاستغناء عنها في أي مؤسسة تسعى لحماية أصولها و الحفاظ على استمراريتها، خاصة في ظل التطور المستمر لأنواع المخاطر المحدقة بممتلكاتها بما فيها عنصر المخزون الذي يعتبر من أكثر العناصر التي تستدعي الاهتمام بسلامتها نظرا لكبر حجم المبالغ المستثمرة فيه، مما أدى بالمسؤولين إلى وضع نظام رقابة على هذا العنصر، حيث يتم اختبار فعالية هذا النظام دوريا من خلال وظيفة التدقيق الداخلي.

نتائج الفرضيات:

بعد اختبار الفرضيات من خلال جمع ورقات مذكرتنا، توصلنا إلى النتائج التالية:

❖ بالنسبة للفرضية الأولى:

إن التعرف على المحيط الداخلي للمؤسسة التي يسعى المدقق الداخلي لتدقيقها، و توثيق مهمته بأوراق عمل تضم أهم الوثائق الداخلية للمؤسسة ، يقدم له الضمان المعقول الذي يحتاجه لتعزيز قدرته على اتمام مهمة التدقيق الداخلي على أكمل وجه ؛

و عليه فإن ما تقتضيه الفرضية الأولى صحيح.

❖ بالنسبة للفرضية الثانية:

إن الرقابة على المخزون وظيفة مستمرة يقوم بها مجموعة من موظفي المؤسسة من خلال الإجراءات اليومية التي قد تدخل حيز الروتين، مما يجعل المسؤولين عن هذه الوظيفة يصابون بالملل و منه فقدان الاهتمام، و ذلك ما يفتح الأبواب للمخاطر المختلفة سواء غير العمدية مثل: الخطأ و النسيان، أو العمدية مثل: الغش و السرقة، لكن في ظل وجود وظيفة دورية تتمثل في التدقيق الداخلي فإنها تكسر ذلك الروتين و تعمل على تفعيل الرقابة على المخزون؛

و مما سبق فإن مقتضى الفرضية الثانية صحيح.

نتائج الدراسة:

توصلنا بعد الخوض في إعداد هذا البحث إلى مجموعة من النتائج تتمثل فيما يلي:

– التدقيق الداخلي هو عبارة عن نشاط تقويمي، استشاري، موضوعي و مستقل، حين أن الغرض الأساسي من إضافته إلى الهيكل التنظيمي هو خلق قيمة مضافة و تحسين أداء المؤسسة، و عادة ما يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

- مساعدة المؤسسة على بلوغ أهدافها؛
- مساعدة مسيري المؤسسة على القيام بواجباتهم، بقدر كاف من الكفاءة و الفعالية؛
- تحقيق الرقابة الفعّالة بأقل التكاليف؛
- حماية أصول المؤسسة و كفاءة استخدام الموارد المتاحة.

- يعتبر المخزون من العناصر التي لا يمكن الاستغناء عنها في معظم المؤسسات بغض النظر عن مجال نشاطها أو شكلها القانوني.
- المخزون هو عبارة عن كمية معينة من مادة خام أو منتج تام لفترة زمنية معينة في انتظار استخدامها أو بيعها، متحملين في تلك الأثناء تكاليف التخزين، بحيث تعود أهمية هذا الأخير لعدّة أسباب منها:
  - مواجهة الطلب المحتمل؛
  - مواجهة الطلبيات الفجائية أو الموسمية؛
  - الحفاظ على استقرار المراحل الإنتاجية...الخ
- يعتبر التدقيق الداخلي من أكثر الوسائل فعالية لتحقيق أهداف المخزون و الرقابة عليه، و بالتالي ترشيد أدائه و كشف أية اختلالات تشوبه، و كذا العمل على تصحيح أي انحراف عما كان مخطط له بالإضافة إلى زيادة استغلال الموارد و تخفيض التكاليف بما يضمن للمؤسسة تحقيق الميزة التنافسية و منه الربحية و بالتالي تحقيق الاستمرارية.

4. قائمة المراجع:

1- مُحَمَّد التوهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 2، الجزائر، 2005، ص 6.

2- حامد طلب مُحَمَّد أبو هيبة، أصول المراجعة، دار زمزم للنشر، الأردن، 2011، ص.12

3-Bernard Colasse et Alain Mikol, Encyclopédie de comptabilité control de gestion et audit, éditions Economica, France, 2000, P 740.

4- Sardi Antoine, Audit et contrôle interne bancaire, éditions AFGES, France, 2002, p 82.

5- Franck Bazureau et autres , Dictionnaire d'Economie et de Science sociales, Berti éditions, Algérie, 2009, p 47.

6- أحمد نقاز و مسعود صديقي، تشخيص وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، مجلة الباحث العدد 14-2014، الجزائر، 2014، ص 166.

7- أحمد يوسف مُحَمَّد وآخرون، دور المراجعة الداخلية في تحسين و فعالية صناديق الاستثمار، مجلة العلوم الاقتصادية، السودان، 2015، ص 285.

8- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، 2006، ص 63.

9- محي الدين محمود عمر، مطبوعة في التدقيق و مراجعة الحسابات، المركز الجامعي احمد بن يحي الونشريسي، تيسمسيلت، الجزائر، 2016، ص .102

10- عبد الفتاح مُحَمَّد الصحن و آخرون، أسس المراجعة العلمية و العملية، الدار الجامعية، مصر، 2004،ص25.

11- شدري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009، ص ص38- .48

12- داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، ط2، لبنان، 2010، ص.122

13- فاتح سردوك، مراجعة الحسابات وضرورة إيجاد نظرية لها، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، المركز الجامعي بالوادي، العدد1، 2008، ص.86

14- IFAC, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance and Related Services Pronouncements, 2010, p 242.

15- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009، ص .46

16- مُحَمَّد الصيرفي، إدارة المشتريات و المبيعات و المخازن، مؤسسة لورد العالمية للشؤون الجامعية، الأردن، 2006، ص.82

17- القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، قانون المحاسبة، دار برتي للنشر، ط 2، الجزائر، 2015، ص .29

18- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص ص 226 و228.