

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة للمخزن

دراسة حالة: الصيدلية المركزية للمستشفيات الجهوية للجنوب بسكرة PCH

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

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ المشرف:

- عباسي صابر

من إعداد الطلبة:

- سعدية حنان

- كرداس زايدة

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	أستاذ تعليم عالي	- أحمد قايد نور الدين
بسكرة	مقرا	أستاذ محاضر -أ-	- عباسي صابر
بسكرة	مناقشا	أستاذ محاضر -أ-	- العمري اصيلة

الموسم الجامعي: 2021-2022

شكر وعرفان

لله الحمد والمنة على إنجاز هذا العمل فهو أحق أن يشكر.

ثم شكر وتقدير إلى الأستاذ المشرف الدكتور " صابر عباسي " على

التوجيهات والنصائح والإرشادات القيمة التي أفادنا بها طوال مدة إنجاز هذا

العمل.

كما نتقدم بالشكر للجنة المناقشة التي سيكون لها الدور في تقويم هذا

العمل.

ولا يفوتنا أن نتقدم بجزيل الشكر لجميع مسؤولي وموظفي الصيدلية المركزية

للمستشفيات للوحدة الجمهورية لجنوب بسكرة، وخاصة رئيس قسم المحاسبية

والمالية السيد " حمزة هلايلي ".

دون أن ننسى من قدم لنا يد المساعدة الدكتور " جمعة نبيل " و مسيريا

المخزون بباتيميطال السيدان " فوزي سعادة و عامر عباسي "

بعد الشكر والتقدير لكل هؤلاء ولكل من مد يد العون لنا .

والحمد لله تعالى الذي وفقنا في دراستنا وأعاننا على اتمام هذا العمل، وعلمنا

ما لم نكن نعلم وكان فضلنا عظيما.

" وعلمك ما لم تكن تعلم وكان فضل الله عظيما " سورة النساء (الآية: 113)

وفي الأخير نعتسب هذا العمل لله ولا نركي على الله عملا واجين منه أن يجعله

من صالح الأعمال وأن ينفذ كل من يلتمس طريق العلم به.

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم
وصلى الله على صاحب الشفاعة سيدنا محمد النبي الكريم، وعلى آله وصحبه الميامين، ومن
تبعهم بإحسان إلى يوم الدين وبعد:
إلى روح أبي الزكية الطاهرة

إلى أروع امرأة في الوجود أُمِّي الغالية حفظها الله ورعاها
إلى أعز وأغلي إنسانة في حياتي التي أنارت دربي بنصائحها، إلى من منحتني
القوة والعزيمة لمواصلة الدرب، وكانت سببا في مواصلة دراستي، إلى من علمتني الصبر
والاجتهاد، إلى الغالية على قلبي أختي العزيزة الدكتورة "نعمة سعدية".
إلى من يهوناني عليا مصاعب الدنيا ابناي محمد وسيم وأسيل الندى.
إلى إخوتي وأخواتي، أبنائهم وبناتهم، أزواجهم وزوجاتهم، وابنة عمتي "صليحة"
إلى صديقاتي العزيزات "كريمة، فتيحة، زائدة، فريدة، هاجر، سهيلة
إلى أساتذتي الأفاضل "إيمان زنودة وصباح ترغيني وصورية كحول وأصيلة العمري"
إلى مديرة مركز التكوين المهني والتمهين بن عياد علي بسيدي عقبة
وإلى جميع العمال والأساتذة
وإلى كل من أحبه قلبي ونسيه قلبي
كما اشكر كل من ساهم في كتابة المذكرة
"محمد شريف ميدي" و"نور الهدى تبينة" و"قرني يزيد"

حنان سعدية

إهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفي أما بعد:
الحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاح
بفضله تعالى مهداة إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله ورعاهما.

إلى أخواتي وأخواتي، بناتهن وأبنائهن

إلى من كانت الدافع لي لإكمال مشواري الدراسي زميلتي وصديقتي وأختي "سلمية"

إلى زميلي في الدراسة وتقاسمت معي هذا الجهد "حنان"

إلى زملائي وزميلاتي بالعمل.

زايدة كرداس

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على المراجعة الداخلية و دورها في تقييم نظام الرقابة للمخزون من خلال طرح الإشكالية التالية: ما هو دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة للمخزون؟، وللإلمام والإجابة على الإشكالية قمنا باستخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري، حيث حاولنا تقديم لمحة عامة عن المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية للمخزون، تسيير المخزون، وكذا نظام المعلومات المحاسبي، واعتمدنا على المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي من خلال إجراء المقابلة بالصيدلية المركزية للمستشفيات للوحدة الجهوية للجنوب بيسكرة لإسقاط الجانب النظري على الحالة المراد دراستها لمعرفة كل ما يتعلق بالمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية للمخزون ونظام المعلومات المحاسبي المستعمل في تسيير المخزون بالمؤسسة مكان الدراسة.

وخلصت الدراسة التالية نذكر منها:

- ✓ عدم وجود مراجع داخلي، والاعتماد على المحاسب من أجل القيام بعملية المراجعة؛
- ✓ وجود نظام المعلومات المحاسبي فعال داخل المؤسسة، ساهم في تحقيق نتائج جيدة ودقيقة؛
- ✓ تساهم الرقابة الداخلية في التسيير الأمثل للمخزون بالمؤسسة؛
- ✓ عدم توافر المخزون بالكميات الكبيرة وعدم إمكانية المؤسسة من تقديم طلبات التمويل، مما يعجل عملية تقييم المخزون شبه معدومة وذلك لسرعة دخوله وخروجه بسبب الطلبيات المتراكمة؛

الكلمات الافتتاحية: المراجعة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية للمخزون، تسيير المخزون، نظام المعلومات المحاسبي.

Summary

This study aims to identify the internal audit and its role in evaluating the inventory control system by posing the following problem: What is the role of the internal audit in evaluating the inventory control system? On the internal audit and the internal control system for inventory, inventory management, as well as the accounting information system, and we relied on the analytical approach in the practical side by conducting the interview at the central pharmacy of hospitals of the regional unit of the south in Biskra to drop the theoretical aspect on the case to be studied to know everything related to the internal audit and the internal control system. The inventory and the accounting information system used in the inventory management of the institution where the study is located.

The following study concluded:

- The absence of an internal auditor, and reliance on the accountant in order to carry out the audit process;
- The existence of an effective accounting information system within the institution, which contributed to achieving good and accurate results;
- Internal control contributes to the optimal management of inventory in the organization;
- The lack of stock in large quantities and the inability of the institution to submit requests for supplies, which accelerates the process of evaluating the stock is almost non-existent due to the speed of its entry and exit due to the accumulated orders;

Opening words: internal audit, internal control system for inventory, inventory management, accounting information system.

عناوين الاشكال:

- الشكل: 1 أهداف المراجعة الداخلية 12
- الشكل: 2 الحد الادنى والاقصى للمخزون 46
- الشكل: 3: يوضح الفرق بين نظام الجرد المستمر ونظام الجرد الدوري 70
- الشكل: 4 : الاطار المعماري لتقنية أنترنت الأشياء 89
- الشكل: 5 يمثل علاقة تسيير المخزون بالوظائف الاخر 101
- الشكل: 6: تقرير المراجعة الداخلية 116
- الشكل: 7: الهيكل التنظيمي للصيدلية المركزية للمستشفيات الوحيدة الجهوية للجنوب ولاية بسكرة 122
- الشكل: 8 : تصنيفات المخازن للصيدلية المركزية للمستشفيات الوحيدة الجهوية للجنوب بسكرة 126
- الشكل: 9 رسم تخطيطي يوضح دور النظام المحاسبي في تسهيل عمل رئيس قسم البيع 142

عناوين الجداول:

- الجدول 1: يمثل الفروق الرئيسية بين الاصناف التابع والاصناف ذات الطلب المستقل 51
- الجدول 2: يمثل نظام المختلط البسيط 58
- الجدول 3: مزايا وعيوب الطرق السارية المفعول في مجال تقييم المخزونات 74
- الجدول 4 المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني من حيث تقدير التكاليف 77
- الجدول 5: الاختلافات في الحسابات بين PCN و SCF 78
- الجدول 6: قيمة المردودات من مشتريات البضائع 80
- الجدول 7 : قيمة القيود الواجب تسجيلها في الدفتر اليومي 80
- الجدول 8: حساب السعر الإجمالي 82
- الجدول 9: يمثل القيود 83
- الجدول 10 :يمثل كيفية تسجيل القطع أو الاجزاء المتأتية من التثبيات على أنها مخزونات مع وجود قيمة محاسبية إضافية 85
- الجدول 11: التسجيل عند الاعتراف بالقطع او الاجزاء المتأتية من التثبيات على أنها مخزونات مع عدم وجود قيمة محاسبية صافية 85
- الجدول 12 : التسجيل عند اخراج القطع من المخازن من أجل الاستعمال أو الاستهلاك 86
- الجدول 13: المقارنة بين اداء نظام ادارة المخزون قبل وبعد تطبيق تقنية أنترنت الأشياء 97
- الجدول 14: المعايير المعتمدة في تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر المصدر: بناء على معطيات الواردة ضمن المواد 5، 6، 7 من المرسوم التشريعي رقم 01/18 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001 والمتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ص 06 99
- الجدول 15: يمثل بطاقة المخزونات 109
- الجدول 16: كيفية تسجيل المعطيات 112
- الجدول 17: كيفية حماية المخزون من التلف 112
- الجدول 18: كيفية الفصل بين المهام في تسيير المخزونات 113
- الجدول 19: مشتريات الصيدلية المركزية للوحدة الجهوية للجنوب بسكرة 130
- الجدول 20: يوضح مشتريات الادوية للصيدلية المركزية للمستشفيات الوحيدة الجهوية للجنوب بسكرة 136
- الجدول 21 : يمثل فاتورة المشتريات للصيدلية 137

139	.....	الجدول 22 : جدول مشتريات الادوية للصيدلية المركزية للمستشفيات
139	.....	الجدول 23: فاتورة المشتريات للوحدة
140	.....	الجدول 24: يوضح حركة المخزون

الفصل التمهيدي

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح مباشرة وغير مباشرة، حيث تسعى إلى الوصول لمعدلات نمو سريعة مع الحرص على البقاء والاستمرار، فلا بد من اتخاذها للتدابير اللازمة لتجنب الأخطار محتملة الوقوع لهذا نجد أن وظيفة المراجعة الداخلية أصبحت أمراً ملحا وحتما للمؤسسات المعاصرة، حيث تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة تقييم مستقلة نسبيا بالمؤسسة، تعمل على فحص وتقييم الأنشطة داخل المؤسسة، وذلك بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لاستخراج مدى تطبيقها للإجراءات الموضوعية من طرفها والتي يمكن لها أن تفسر باستقرارها، وكذلك دوره المهم في حماية أصول المؤسسة، وأبرز عنصر من عناصر الأصول داخل أي مؤسسة هو المخزون. يعد المخزون من أهم بنود أصول المؤسسة ومن الموضوعات المهمة التي تواجهها الإدارة في المؤسسات المختلفة، لذا يحظى قسم تسيير المخزون بأهمية لا يستهان بها، كما أنها تمثل أحد الاستخدامات الأساسية لأموال المشروع خاصة المؤسسات الصناعية والتجارية.

ونظرا لأهمية المخزونات في أي مؤسسة اقتصادية ازداد الاهتمام بها والتركيز على مراقبة حركة المخزونات داخل المؤسسة بداية من عملية التموين والشراء ودخولها للمخازن إلى غاية خروجها سواء إلى الورشات بالنسبة للمواد الأولية ويكون خاصة في المؤسسات الصناعية أو بالنسبة للبضائع أو المنتجات التي توجه للإنتاج. ولتحقيق أهدافها من خلال إتباع إستراتيجية معينة واستغلال كل طاقتها ومواردها بشكل عقلاني، لا سيما بعد اتساع دائرة المعرفة والبحث في شتى الميادين وظهور الأجهزة الالكترونية المستخدمة في تكنولوجيا المعلومات من حيث طرق تجميعها ومعالجتها وحفظها واسترجاعها بسرعة وفي الوقت المناسب أصبح من الضروري على المؤسسات الاعتماد على نظام معلومات كمورد مهم في المساعدة على اتخاذ القرارات والمتابعة والتنظيم من أجل الوصول إلى الهدف المنشود.

➤ الإشكالية:

وبناء لما سبق فقد حاولنا صياغة الإشكالية الرئيسية لموضوعنا كما يلي:

"ما هو دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة للمخزون؟"

➤ الأسئلة الفرعية :

وهذا ما يقودنا إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- 1- ما هي المراجعة الداخلية؟
- 2- فيما يتمثل نظام الرقابة الداخلية للمخزون؟
- 3- ما الفرق بين إدارة المخزون وإدارة المخازن؟
- 4- ما دور استخدام نظام المعلومات المحاسبي للمخزون؟
- 5- كيف تساهم المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية لمخزون الصيدلية المركزية للمستشفيات الجهوية لجنوب بكرة؟

➤ الفرضيات:

- 1- المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييم مستقلة بالمؤسسة.
- 2- يتمثل نظام الرقابة الداخلية للمخزون في مجموعة الوسائل والإجراءات المتبعة داخل المؤسسة بهدف المحافظة على المخزون.
- 3- إدارة المخزون هي الإدارة المسؤولة عن مراقبة المخزون من حيث مطابقته لمستويات المخزون ومتابعة عملية التوريد وإدارة المخازن هي الإدارة المسؤولة عن الأماكن وأساليب التخزين وفحص واستلام للواردات.
- 4- يظهر استخدام نظام المعلومات المحاسبي للمخزون من خلال التسيير الجيد في المؤسسات وسرعة تلبية طلبات التوريد للعملاء.
- 5- تساهم المراجعة الداخلية في الوقوف على نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية للمخزون وكذا اتخاذ القرارات.

➤ أهداف الدراسة :

جاء اختيارنا لهذا البحث رغبة في الاطلاع على هذا الموضوع ومواصلة البحث في مجال التدقيق.

➤ أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في أن المراجعة الداخلية تعتبر أهم وسيلة أو أداة فعالة إذ تم استغلالها بالشكل الذي يحقق أهداف ومصالح المؤسسة، بحيث أنه يعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف نواقصه وعيوبه ويعمل على تصحيحها، وبما أن مراقبة المخزون تحتاج إلى جهد كبير ورقابة فعالة، وهذا ما يستوجب وجود نظام معلومات محاسبي يضمن السرعة في إيصال المعلومات بفعالية ودقة، والتسيير الجيد للمخزون

➤ حدود الدراسة :

▪ **الحدود المكانية:** الصيدلية المركزية للمستشفيات الجهوية لجنوب بيسكرة؟

▪ **الحدود الزمنية :** الفترة الزمانية شهر ماي 2022

➤ منهج الدراسة : اتبعنا في بحثنا هذا على منهجين :

▪ المنهج الوصفي من خلال عرض الجانب النظري للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية للمخزون.

▪ المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي من خلال تحليل المعطيات المتحصل عليها من خلال المقابلة.

هيكل الدراسة: تمت دراسة هذه الإشكالية بدءا بالمقدمة تطرقنا فيها إلى إشكالية الدراسة وفرضية الدراسة ومحاولة إبراز أهمية الدراسة، حيث تم تقسيم البحث إلى فصلين:

▪ **الفصل النظري:** تطرقنا فيه إلى أربع مباحث حول المراجعة الداخلية ونظام القابلة الداخلية للمخزون والإطار النظري

للمخزون، ثم العلاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية للمخزون.

▪ **الفصل التطبيقي:** تناولنا فيه أربع مباحث التقديم بالصيدلية المركزية للمستشفيات الجهوية للجنوب بيسكرة ثم المعالجة

الحاسبية للمخزونات بالمؤسسة، ومساهمة نظام المعلومات المحاسبي في تسيير مخزون المؤسسة، ودور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون بالمؤسسة.

أما الخاتمة تمت الإجابة فيها على إشكالية الدراسة وتساؤلات الدراسة وكذا التوصيات المقترحة.

➤ الدراسات السابقة:

نظرا لأهمية المراجعة الداخلية و باعتبارها جزء من نظام الرقابة الداخلية وما تقدمه من نصائح وتوصيات للإدارة العليا ولكون المخزونات من بين بنود الأصول التي تولي لها المؤسسة اهتماما كبيرا ، فإن موضوع المراجعة الداخلية من المواضيع المهمة وعلى سبيل الحصر نذكر لكم ثلاثة مواضيع في هذا الصياغ تم مناقشتها:

1- العمري أيمن " دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزون"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير تحت إشراف الأستاذ عامر الحاج، تخصص فحص محاسبي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2016/2015.

تدور إشكالية البحث حول " ماهو دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزون في مؤسسة"، وتهدف هذه الدراسة إلى الاطلاع أكثر على المراجعة وكيفية تقييم المؤسسة في جانب المخزونات، والوقوف على أهم المراحل التي تمر بها المراجع اثناء عملية التدقيق للوصول إلى أفضل النتائج، ومعرفة أهم النقاط التي يجب الوقوف عندها نظرا لاهميتها وصعوبة مراقبتها.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- المراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى؛
- استقلالية مصلحة المراجعة الداخلية عن باقي المصالح؛
- تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة أساسية داخل المؤسسة بهدف حماية ممتلكات المؤسسة من السرقة والتلاعبات من الأخطاء المحتملة على المستوى الداخلي وبالتالي اظهار الثغرات السلبية في المؤسسة
- تتوفر مصلحة المراجعة الداخلية على عامل واحد هو المسؤول عنها ولا يوجد أي مساعدين له؛
- تساهم إجراءات المراجعة الداخلية في تسيير أمثل للمخزونات في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة بسكرة وهذا عن طريق تطبيق ألياتها واكتشاف الأخطاء والانحرافات ومحاوله إيجاد حلول سريعة لها لتجنب الوقوع فيها مستقبلا وهي الميزة الأساسية لتسيير المخزونات تسييرا أمثلا؛
- غياب المراجع الداخلي أثناء القيام بالجرد الشهري للمخزونات.

2- صواش عادل " دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة"، مذكرة مكمله لنيل شهادة الماستر أكاديمي تحت اشراف الأستاذ د. فيشنوش حمزة، تخصص محاسبة وجباية معمقة، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2018/2017 .

تدور إشكالية البحث حول " ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة" وتهدف هذه الدراسة إلى محاولة ابراز أهمية المراجعة الداخلية بالمؤسسة باعتبارها أداة فعالة بها، التعرف أكثر على نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وتحديد العلاقة الموجودة بين كل من المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية .

وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

- المراجعة الداخلية وظيفه مهمة لا غنى للمؤسسة عنها، وذلك من خلال تناولنه حول طبيعة وأهداف وأهمية الوظيفة؛
 - يتضح دورها الكبير في تمكين المؤسسة من تحقيقها وأهدافها وحماية ممتلكاتها من الاختلاس والتلاعب والضياع من خلال الرقابة والفحص المستمر على جميع أنشطة وأعمال المؤسسة، والتي تقوم بها إدارة المراجعة، كما تتبع المراجعة الداخلية منهجية علمية منتظمة تستند على وسائل وتقنيات تسمح بجمع الأدلة والقرائن الكافية لتدعيم حكمها لحالة المؤسسة؛
 - يقوم المراجع بتقوية وتعزيز نظام الرقابة الداخلية؛
 - يقوم المراجع الداخلي بتقديم تقرير لإدارة المؤسسة يبين فيه النتائج ويستخرج الأخطاء الموجودة، ثم يعطي نصائح وحلول وتوصيات كي يتم تطبيقها لتفعيل أنظمتها الرقابية؛
 - يعتمد المراجع الداخلي على مختلف القوانين والتشريعات والمراسيم والجرائد الرسمية في أداء مهمته؛
 - إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها هذا الأخير، فنظام الرقابة الداخلية وبالإضافة إلى أنه أداة للتسيير، فهو أداة للوقاية والإنذار عن كل ما يمكن أيمس باستقرار المؤسسة.
- 3- فاطمة الزهرة بلقاسم و نور الهدى بلقاسم "مساهمة التدقيق الداخلي في مراقبة حسابات المخزونات" مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة تحت إشراف الأستاذ ابراهيم صبيعات، تخصص محاسبة ومراجعة، قسم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2018/2019.
- تدور إشكالية البحث حول "كيف يساهم التدقيق الداخلي في مراقبة حسابات المخزونات في المؤسسة" وتهدف هذه الدراسة إلى محاولة إبراز دور التدقيق الداخلي ومساهمته في تفعيل الرقابة الداخلية للتعاونية خاصة مراقبة المخزون السلعي في الأصول الجارية، وكذلك دوره في خلق قيمة مضافة للمؤسسة في إطار تدقيق المخزونات، بالإضافة إلى شرح أهم المراحل التي يمر بها المدقق الداخلي أثناء قيامه بمهمته، وتوضيح أهم النتائج التي تخرج بها عملية التدقيق ومقارنتها مع المعايير النظرية.
- وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:
- نشاط التدقيق الداخلي يشمل التدقيق المالي، ويشمل التأكد من مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة، وتدقيق العمليات للأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها، كما يمكن إضافة تدقيق نظام المعلومات ودرجة الأمان المصاحبة لها، فقيام المدقق الداخلي بمختلف هذه التدقيقات يكون لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسة.
 - يعتبر التدقيق الداخلي في حالتنا أداة إدارية تابع للإدارة العامة للتعاونية على مستوى مديرية المحاسبة والمالية وليس له مصلحة خاصة، بحيث تعمل هذه الأخيرة على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، وحتى تحقق هذه الوظيفة لا بد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية .

- تساهم إجراءات التدقيق الداخلي في مراقبة حسابات المخزونات في تعاونية الحبوب والخضر الجافة بالبويرة وهذا من خلال تطبيق آليات وإجراءات التدقيق الداخلي وتقييم نظام الرقابة الداخلية على المخزونات من أجل اكتشاف الأخطاء والانحرافات وإعطاء الإجراءات التصحيحية المناسبة ومنع وقوعها في المستقبل.

الفصل الأول

تمهيد:

تعد المراجعة الداخلية من أهم أساليب الرقابة الداخلية، حيث أن وجودها يعني تحقيق فعالية الرقابة الداخلية، ولذلك على المؤسسات الحرص على تطبيقها وفق المعايير والإجراءات المخولة لها من أجل إثبات صحة بياناتها ومعلوماتها في قوائمها المالية.

وتعتبر المخزونات من الأصول المتداولة في المؤسسة بغرض البيع أو استخدامها في إنتاج سلع معدة للبيع، فهي من أهم العناصر التي تحظى بالاهتمام الكبير لدى مسؤولي الإدارة أطراف الرقابة الداخلية، حيث تكمن أهميتها في أنها العنصر المحرك لنشاط المؤسسة، وهذا ما جعل المراجع يوليها اهتماما كبيرا لما تتضمنه مراقبة هذا الصنف من عمليات المعالجة المحاسبية من دقة وضبط لتسهيل باقي الإجراءات المحاسبية وعلى تحديد نقاط القوة والضعف لدى أي مؤسسة في ظل التطورات الاقتصادية الراهنة.

لهذا ارتأينا تقسيم الفصل إلى أربع مباحث كالتالي:

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية.

المبحث الثاني: الرقابة الداخلية للمخزون.

المبحث الثالث: الإطار النظري للمخزون.

المبحث الرابع: العلاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية للمخزون

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية والرقابة على المخزون

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية من الوظائف الإدارية الداخلية للمؤسسة، التي تقدم خدماتها للإدارة العليا بالمؤسسة لمساعدتها في التوصل إلى تحقيق الأهداف المرسومة لها، ولقد ازدادت أهميتها في وقتنا الحالي وخاصة في السنوات الأخيرة من قبل المؤسسات، وسوف نقوم بتقديم عرض أكثر تفصيلا في هذا المبحث.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة الداخلية

أولا : نشأة المراجعة الداخلية:

يرجع ظهور المراجعة الداخلية كفكرة إلى الثلاثينيات، وذلك بالولايات المتحدة الأمريكية، ومن الأسباب الأساسية التي أدت إلى ظهورها هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل تكاليف المراجعة الخارجية خاصة إذا علمنا أن التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إلى إخضاع حساباتها لمراجعة خارجية حتى يتم المصادقة عليها، وبقي دور المراجعة الداخلية مهما بحيث أنها لم تحض بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر، إلى أن انتظم المراجعون الداخليين في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 وكونوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين (IIS) الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة و تنظيمها.

وتمشيا مع التطورات الاقتصادية الحديثة، قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة 1947 ثم سنة 1957 و 1971 بحيث نلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية محضه، تعتمد على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات إلى أن أصبحت تهتم بكل نشاطات ووظائف المؤسسة.

وفي الوقت الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر بحيث ابتدأت بنطاق ومجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود والسجلات المالية، ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية.

أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هيكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها"، كما أكمل في نص المادة 58 على أنه: "لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والمعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، ويترب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن (طماش، 2019، الصفحات 20-21).

ثانياً: مفهوم المراجعة الداخلية

وردت العديد من التعاريف للمراجعة الداخلية نذكر منها ما يلي:

المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية، والعمليات الأخرى من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة، وهي نوع من المراقبة هدفه فحص وتقييم فعالية وسائل المراقبة الأخرى، وهذا النوع من المراجعة يتعامل أساساً مع الأمور المحاسبية والمالية، ولكنه قد يتعامل بشكل ما مع الأمور ذات الطبيعة التشغيلية (خلاص، 2013، صفحة 31).

المراجعة الداخلية هي المراجعة التي تتم بواسطة مراجعين يعملون بالمنشأة وبالتالي فهم تابعون للإدارة ويمارسون عملية المراجعة لخدمة إدارة المنشأة بصفة أساسية، وذلك بهدف رفع كفاءة الأداء الإدارة وتحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى ومحاولة اكتشاف حالات الأخطاء والغش، والتأكد من دقة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تقدم للإدارة لاتخاذ القرارات في مختلف المجالات (الجبران، 2011، صفحة 27).

المراجعة الداخلية مجموعة من الإجراءات التي تنشأ داخل الشركة لغرض التحقق من تطبيق السياسات المالية والإدارية التشغيلية المرسومة (أشتوي، 2018، صفحة 44).

المراجعة الداخلية تمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بالنواحي الآتية:

أ- دقة أنظمة الرقابة الداخلية؛

ب- الكفاءة التي يتم التنفيذ الفعلي للمهام داخل قسم من أقسام المشروع؛

ت- كفاءة وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي (الصحن، الصبان، و حسن، 2004، صفحة 38).

ووفقاً لتعريف المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين تعرف المراجعة الداخلية بأنها: نشاط مستقل وموضوعي يقدم خدمات تأكيد واستشارات بهدف إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف الشركة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية (الشيخ، 2020، صفحة 87).

ويعرفها المعهد الفرنسي للمراجعين الداخليين هي IFACI هي فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف المديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى (خلاص، 2013، صفحة 32).

ثالثاً: مهام المراجعة الداخلية

سنتطرق فيما يلي إلى مهام المراجعة الداخلية بشقيها المالي والإداري:

أ) المجال المالي (المحاسبي):

- التحقق من الوجود الفعلي للأصول ويتأتى ذلك بفحص الإجراءات الخاصة باستلام ودفق النقدية الجرد الفجائي للمخزون، بعث المصادقات للمدنيين، وغيرها من الإجراءات الخاصة بالمحافظة والرقابة على الأصول عموماً؛
 - فحص ومراجعة المصروفات والإيرادات والتأكد من إجراءات توجيه القيود المحاسبية قد تمت بصورة صحيحة ورحلت إلى الحسابات المعينة مع التأكد من المستندات المؤيدة لذلك، والتحقق من أن المصروفات قد صرفت في الأوجه المخصصة لها وأن الإيرادات قد تم تحصيلها؛
 - التحقق الحسابي لجميع العمليات المالية، والتأكد من أن المبادئ المقبولة والمتعارف عليها وكذلك اللوائح المالية قد تم إتباعها؛
 - منع أو اكتشاف أي تلاعب أو تزوير بالسجلات والدفاتر المحاسبية والتحقق من وجود حماية كافية لأصول الشركة ضد السرقة والضياع والسحب غير المسئول.
- (ب) المجال الإداري (التشغيلي):
- التأكد من سياسات التخزين للأصناف المختلفة للسلع كمستويات المخزون والحجم الأمثل للطلبية ونقطة إعادة الطلب، بالإضافة إلى تقييم أساليب التخزين ومعرفة مدى ملائمتها لنوعية وطبيعة السلع المختلفة؛
 - التأكد من سير برنامج التدريب للموظفين والعاملين في الشركة، وتحديد كفاءة هذه البرامج واقتراح سبل تطويرها وتحسينها لغرض رفع مستوى الكفاءة لدى العاملين؛
 - تقييم كفاءة استخدام الموارد والأصول من الناحية الاقتصادية؛
 - دراسة واختبار العمليات المختلفة مثل النشاطات الإنتاجية من حيث مستوى الكفاءة ومراقبة الجودة.
- مما تقدم يتضح أن المراجع الداخلي يمارس وظيفته على اعتبار أنه موظف في الشركة ومسؤوليته تنحصر في تقييم أساليب الرقابة الداخلية سواء كانت محاسبية أو إدارية وذلك بهدف التأكد من فاعليتها (أشتبوي، 2018، صفحة 44).

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية

تسعى وظيفة المراجعة الداخلية إلى مساعدة أفراد المؤسسة على ممارسة المسؤوليات الملقاة على عاتقهم بشكل فعال.

أولاً : أهمية المراجعة الداخلية

- مع ازدياد اهتمام الإدارة بالمراجعة بدأت بعض الشركات بتعيين موظفين بعمل المراجعة الداخلية من داخل المؤسسة حيث تساعد الإدارة في المراقبة على الأمور المالية والإدارية وكفاءة الأداء على جميع مجالات عمل المؤسسة.
- ترجع أهمية المراجعة إلى كون وسيلة لا غاية وتخدم عدة جهات تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات والخطط المستقبلية.

تعد مهمة المراقبة الداخلية لكونها أداة رقابية فعالة تعمل على خدمة الفئات التي تستخدم القوائم المالية وتعتمد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإستراتيجية ومن هذه الفئات نجد كل من:

- ❖ **إدارة المؤسسة:** تطلعها على النقائص الموجودة في نظام المراقبة الداخلية، واتخاذ القرارات المناسبة على ضوء معطياتها.
- ❖ **المستثمرون:** تمكنهم المراجعة من اتخاذ قراراتهم بشأن الاستثمار في المؤسسة أو عدم المغامرة بأموالهم.
- ❖ **البنوك والدائنون الآخرون:** معرفتهم مدى سلامة المركز المالي للمؤسسة ودرجة السيولة لاتخاذ القرار المناسب في كيفية التعامل مع المؤسسة مستقبلاً.
- ❖ **إدارة الضرائب:** معرفة حجم الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة بناء على حصيلة المراجع الداخلي.
- ❖ **إدارة التسيير:** تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تخدم في المراقبة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة عالية وليس هناك ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة.
- ❖ **الملاك والمستخدمون:** تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون ببياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ القرارات في توجيه مدخراتهم واستثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.
- ❖ **الهيئات الحكومية:** وذلك لغرض التخطيط والمراقبة وفرض الضرائب وتحديد الأسعار وتقديم الإعانات لبعض الصناعات.
- ❖ **البنوك والمؤسسات المالية الأخرى:** تلعب دوراً هاماً في التمويل قصير الأجل للمؤسسات لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها، لهذا فإنها تعتمد على القوائم المالية وتقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية وقبول المؤسسة من الناحية الائتمان المصرفي (القروض) (خلاصي، 2013، صفحة 50).

ثانياً: أهداف المراجعة الداخلية

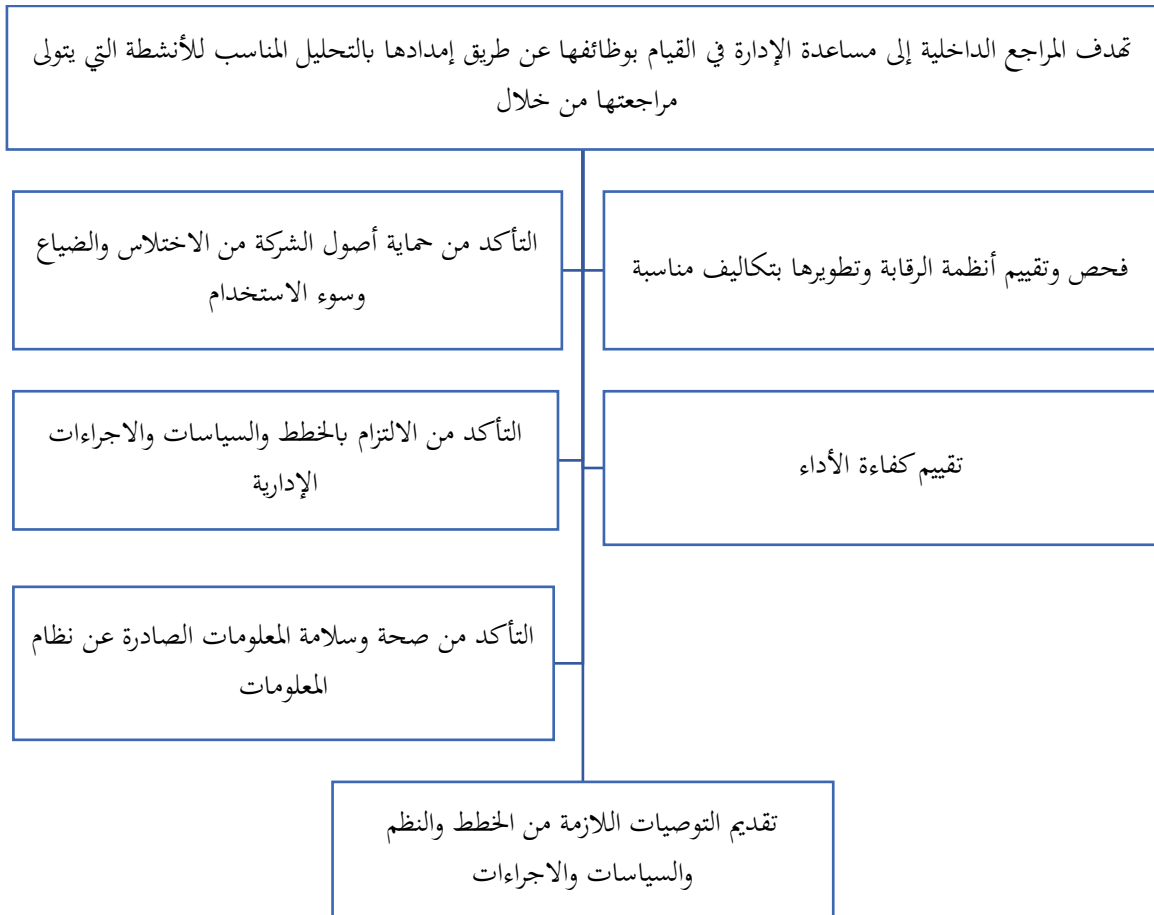
إن الهدف الرئيسي لوحدة المراجعة الداخلية في أي تنظيم هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية لهذا التنظيم، فإن المراجعون الداخليين يسعون بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- مراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية؛
- تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسة وإجراءاتها؛
- حماية أصول المؤسسة؛
- منع الغش والأخطاء واكتشافها إذا ما وقعت؛
- تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة والتقارير المالية. والتأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر بدقة عن الواقع؛
- القيام بمراجعات منتظمة ودورية للأنشطة المختلفة، ورفع تقارير بالنتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا؛
- تحديد مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات الحكومية الاجتماعية؛
- تقييم أداء الأفراد بشكل عام؛

- التعاون مع المراجع الخارجي لتحديد مجالات المراجعة الخارجية؛
 - المشاركة في برامج تخفيض التكاليف ووضع الإجراءات اللازمة لها.
- ويمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى هدفين أساسيين هما:

هدف الحماية: ويشمل هذا الهدف المحافظة على سلامة الأمور التالية: أصول الشركة بمختلف أنواعها، النظم والإجراءات المالية والمحاسبية، السياسات والخطط المعتمدة في الشركة، السجلات والمستندات والملفات العادية والآلية المعتمدة في المؤسسة ونظام الضبط الداخلي... الخ.

هدف التطوير: يتمثل هذا الهدف في وظيفة المراجعة التي تعد وظيفة علاجية وإرشادية تتناول فحص ومراجعة وتتبع وتحديد وتحليل النتائج الإيجابية والسلبية ووضع الحلول لها ورفعها بتوصيات ومقترحات إلى الإدارة فضلا عن توفير وتزويد هذه الإدارة بالبيانات والمعلومات الخاصة بهذه النتائج التي تشمل جميع أوجه نشاط المؤسسة (خلاصي، 2013، صفحة 46).



الشكل: 1 أهداف المراجعة الداخلية
المصادر (خلاصي، 2013).

المطلب الثالث: أنواع ومزايا المراجعة الداخلية

لقد أصبح للمراجعة الداخلية دورا بارزا في الوقت الحالي، ويرجع الفضل في ذلك إلى القائمين على هذه المهنة والهيئات التي أبدت اهتماما بها، وهذا حرصا منهم للحفاظ على المعايير العالية للمهنة والتأكد من جعلها وظيفة إدارية في المنشآت للعمل على تحقيق الأهداف المرجوة.

أولا : أنواع المراجعة الداخلية

أ) المراجعة المالية:

وفقا للمعيار الدولي للأداء المهني للمراجعين الداخليين، يجب على نشاط المراجعة الداخلية التأكد من موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية وحماية الأصول.

ويتمثل نشاط المراجعة المالية الذي يقوم به المراجع الداخلي في وحدات المراجعة الداخلية، في فحص ومراجعة الجوانب المالية والمحاسبية في الجهة، بهدف ضمان دقة البيانات والمعلومات المالية والسجلات المحاسبية وصحتها واكتمالها، وحماية أموال وممتلكات الجهة من الاختلاس أو الضياع أو التلاعب، والحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها، واقتراح الوسائل والإجراءات لعلاجها بما يكفل حماية الجهة وممتلكاتها، وتحديد مواطن سوء استخدام الجهة لمواردها المالية والبشرية، وتقديم ما يمكن الجهة من معالجتها وتلافيها مستقبلا، وفحص المستندات الخاصة بالمصروفات والإيرادات بعد إتمامها، للتأكد من كونها صحيحة ونظامية، وفحص السجلات للتأكد من انتظام القيود وصحتها وسلامة التوجيه المحاسبي، ومراجعة أعمال الصناديق والمستودعات وفحص دفاترها وسجلاتها ومستنداتها، والتأكد من أن الجرد قد تم وفقا للإجراءات والأنظمة المقررة، والتأكد من تقييم وتخزين المستودعات وفق القواعد والإجراءات المعتمدة، وتقديم المشورة عند بحث مشروع الموازنة التقديرية للجهة (العمار، 2014، صفحة 26).

ب) مراجعة الالتزام:

يجب على نشاط المراجعة الداخلية التأكد من التقيد بالأنظمة واللوائح والإجراءات والعقود، يتمثل هدف نشاط مراجعة الالتزام في تحقيق التقيد بالأنظمة والتعليمات والسياسات والخطط الملزمة للجهة، لتحقيق أهدافها بطريقة منتظمة، والتأكد من التزام الجهة بالأنظمة واللوائح والتعليمات المالية، والتحقق من كفايتها وملاءمتها، ومراجعة العقود والاتفاقيات المبرمة التي تكون الجهة طرفا فيها للتأكد من مدى التقيد بها، ومراجعة للأنظمة واللوائح والتعليمات والسياسات التي تطبقها الجهة.

وتعد الأجهزة الحكومية منظمات تعمل في ظل بنية إدارية تضم أعمالها تعليمات وقوانين صادرة عن الجهات التشريعية، إضافة إلى السياسات والإجراءات والأنظمة الخاصة الصادرة داخل تلك الأجهزة، التي تهدف إلى تعزيز الرقابة وأنظمة الضبط الداخلي، لذا تعد مراجعة الالتزام من المهام الأساسية لوحدة المراجعة الداخلية التي تقوم بها للتأكد من التزام الجهة بتلك الأنظمة والمتطلبات القانونية والسياسات الإدارية المرسومة لتنفيذ أعمالها ومهامها (العمار، 2014، صفحة 28).

(ج) مراجعة النظم:

يجب أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فاعلة من خلال تقييم فاعليتها وكفائتها وتعزيز التحسين المستمر فيها، فهو نشاط مراجعة يفحص الأمان والنزاهة في أنظمة معالجة البيانات، وفي المعلومات التي تصدر عن أنظمة المعلومات، ويتضمن ذلك تحديد كون السجلات والتقارير المالية والتشغيلية تتضمن معلومات دقيقة وموثوقة وتامة ومفيدة ومتاحة في الوقت المناسب، وتقييم نظم الضبط الداخلي، والرقابة الداخلية ومدى كفاية استخدام نظم الحاسوب، وتقييم مدى كفاية النظام المحاسبي (العمار، 2014، صفحة 28).

من أهم مراجعة النظم ومراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، الذي يشمل ثلاثة أنواع رئيسية وهي كما يلي:

● **نظام الرقابة المحاسبية:** يتضمن مراجعة وتقييم الأنظمة والإجراءات والسياسات التي تهدف إلى المحافظة على أصول الجهة، ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية والدفاتر والسجلات المالية.

● **نظام الرقابة الإدارية:** يتضمن مراجعة وتقييم الأنظمة والإجراءات والسياسات التي تهدف إلى ضمان تحقيق السياسات الإدارية التي تضعها الجهة.

● **نظام الضبط الداخلي:** يتضمن مراجعة وتقييم النظام الذي تضعه الجهة، وما يرتبط به من وسائل وإجراءات وأساليب تهدف إلى ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة (حجازي، 2010، الصفحات 83-87).

ويتمثل هدف نشاط مراجعة النظم في التأكد من سلامة أنظمة الرقابة الداخلية وفعاليتها من خلال تقييم أنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية والتحقق من سلامتها وملاءمتها، وتحديد أوجه القصور واقتراح الوسائل والإجراءات اللازمة لعلاجها، وحماية الأموال والممتلكات من الاختلاس أو الضياع أو التلاعب، ومدى كفاية الخطة التنظيمية للجهة من حيث وضوح السلطات والمسؤوليات وفصل الاختصاصات المتعارضة وغيرها من الجوانب التنظيمية.

(د) المراجعة التشغيلية وتقييم الأداء:

يجب على نشاط المراجعة الداخلية التأكد من فاعلية وكفاية العمليات والبرامج في الجهة، حيث تعتمد المراجعة التشغيلية والأداء على تقييم عمليات وأداء الجهة في تحقيق أهدافها بكفاية وفاعلية واقتصاد، بهدف تحليل وتحسين الطرق والأداء.

وتهدف إلى ضمان فاعلية العمليات الإدارية والمالية وكفائتها، بما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، من خلال تقييم مستوى إنجاز الجهة لأهدافها الموضوعية، وتحليل أسباب الاختلاف إن وجدت.

وتتركز المراجعة التشغيلية وتقييم الأداء في المجالات الآتية:

● **مراجعة الكفاية:** تهدف إلى التأكد من الاستفادة الكاملة من الموارد المتاحة للحصول على أكبر المنافع، كما يقيم المراجع الداخلي الإجراءات والخطوات التي تتخذها الإدارة لزيادة الكفاية في استخدام الموارد المادية والبشرية، وكيفية توزيع تلك الموارد لإنجاز النتائج والأهداف المطلوبة بأقل تكلفة.

- **مراجعة الفاعلية:** يركز هذا النوع من المراجعة على الأهداف والنتائج المحققة والفوائد والمنافع العائدة للجهة من تلك الإنجازات، حيث يسعى المراجع للتأكد من أن هذا النشاط قد حقق الغرض الأساسي المرغوب منه، وتعتمد المراجعة على التحليل النوعي أكثر منه على التحليل الكمي، من خلال تحديد العلاقة بين النتائج المرغوبة والنتائج المحققة فعلا.
- **مراجعة الاقتصاد:** يركز هذا النوع من المراجعة على التحقق من التوازن بين التكاليف والنتائج، حيث يقيم المراجع الجهود والأساليب التي تسعى إليها الجهة في تخفيض التكاليف بما لا يعيق تحقيق الأهداف، إضافة إلى تقييم الاقتصاد في استغلال الموارد المتاحة، كما تهدف إلى التأكد من تحقيق الهدف عن طريق الإجراءات والأساليب الأكثر اقتصادية لإنجازها (العمار، 2014، صفحة 31).

أولا : مزايا المراجعة الداخلية

- 1- إن المراجع الداخلي متواجد دائما في المشروع ومن ثم يستطيع التعرف على كل نواحي نشاطاته وإجراءاته؛
 - 2- إن المراجعة الداخلية مستمرة على مدار العام لأنها تقوم بمراجعة شاملة لكافة العمليات؛
 - 3- تعمل على قياس وتقييم فاعلية الرقابة الداخلية.
- كما تحقق المراجعة غير الرسمية المزايا الآتية:

- 1- يقوم المراجع بالتركيز على النقاط المهمة من وجهة نظر العاملين والتي تؤدي إلى تحسين الأداء؛
 - 2- معرفة العاملين بنتائج المراجعة بطريقة غير مباشرة؛
 - 3- اكتشاف الأخطاء في نتائج المراجع الداخلي؛
 - 4- استفادة المراجع الداخلي باقتراحات العاملين (سواد، 2009، صفحة 90).
- إضافة إلى تلك المزايا نذكر ما يلي:

- 1- المراجعة الداخلية دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية؛
- 2- المراجعة الداخلية وظيفة تقوم بها وحدة إدارية من وحدات المؤسسة؛
- 3- المراجعة الداخلية تسعى إلى ترشيد قرارات الإدارة بتوفير المعلومات الدقيقة والمناسبة في الوقت المناسب.

المطلب الرابع: وسائل، معايير وإجراءات المراجعة الداخلية

سنتطرق في هذا المطلب إلى وسائل ومعايير المراجعة الداخلية وكذا إجراءاتها والتي ستكون كالتالي:

أولا : وسائل المراجعة الداخلية

لكي يقوم المراجعون بإنجاز مهمة المراجعة الداخلية، فإنهم يحتاجون على معلومات نوعية وكمية، يتم جمعها وتحليلها بالاعتماد على مجموعة من الوسائل والتي تتمثل فيما يلي:

أ) الجرد الفعلي: يقصد بهذا الأسلوب التحقق من الوجود الفعلي لبعض أصول المنشأة الملموسة، وذلك على اعتبار أن المشاهدة تولد الثقة والاطمئنان حيث إن الوجود الفعلي للعنصر الذي يقوم المراجع بمراجعته يعتبر أقوى أدلة الإثبات في المراجعة وبالتالي تطبيق ذلك الأسلوب كان ممكنا ومقبولا.

ويلاحظ أن هذا الأسلوب يوفر دليل إثبات بخصوص التحقق من الوجود الفعلي للأصل فقط، ولكنه لا يوفر أي معلومات عن ملكية المنشأة لهذا الأصل أو القيمة التي يظهر بها في القوائم المالية، وبالتالي يجب استخدام هذا الأسلوب بجانب الأساليب الفنية الأخرى للتحقق من ملكية المنشأة للأصل وتحديد القيمة التي تظهر بها القوائم المالية (الجيران، 2011، صفحة 132).

ب) المراجعة الحسابية: يقصد بالمراجعة الحسابية فحص الدفاتر والسجلات والمستندات والكشوفات التحليلية والقوائم المالية، وذلك بهدف التأكد من صحة العمليات أو البيانات المثبتة بها من الناحية الحسابية، ويشمل ذلك مايلي:

- مراجعة المستندات المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات؛
- مراجعة دفاتر القيد الأولى (اليوميات المساعدة واليومية العامة)؛
- مراجعة دفاتر الأستاذ المساعد والأستاذ العام؛
- مراجعة ميزان المراجعة؛
- مراجعة الكشوفات التحليلية؛
- مراجعة قوائم الجرد؛
- مراجعة الحسابات الختامية.

ويلاحظ أن الهدف هنا هو التأكد من الصحة الحسابية في كل هذه المراحل، وغالبا ما يلجأ مراجع الحسابات إلى نظام الفحص الاختباري للمستندات والسجلات والكشوفات، كما يلاحظ أن الآلية قد أدخلت بكثرة في هذا المجال (الآلات الحاسبة، الحاسوب وغيره) (متولي، 2009، صفحة 99).

ج) المراجعة المستندية: تعتبر المراجعة المستندية وسيلة للحصول على أدلة الإثبات من خلال اعتماد التسجيل المحاسبي للعمليات على المستندات، لذلك يقوم المراجع بفحص المستندات بغية التأكد من صحتها وتطابقها مع الشروط الشكلية والموضوعية الواجب توافرها والتحقق من أن لكل عملية وتسجيل محاسبي له مستند يعتمد عليه، وأن كل مستند قد تم تسجيله ولم يتم استبعاده أو إخفاؤه لإعطاء الصبغة الشمولية للمعلومات المحاسبية المقدمة لمستعمليها (صديقي و طواهر، 2006، صفحة 137).

تمتاز المراجعة المستندية بأهمية قصوى كونها تتمثل الأدلة الكتابية المؤيدة للعمليات، ويعتمد المراجعون على المستندات اعتمادا كبيرا في مراجعة صحة القيود المثبتة في الدفاتر والمراجعة المستندية هي الأساس الحقيقي لعملية المراجعة (لطفي، 2006، صفحة 303).

1- **المصادقات المباشرة:** إن حصول المراجع على مصادقات مباشرة من طرف المتعاملين مع المؤسسة التي يراجعها بمختلف أنواعهم يعد من أقوى الأدلة في المراجعة، ولكي تكون كذلك فطلبات المصادقة التي يرسلها المراقب لهؤلاء شروط منها اختبار عينة ممثلة وإرسال طلبات لمفرداتها، مفردة بمفردة وتلقي الردود من طرف هذا الأخير مباشرة كما سبق القول (بوتين، 2003). وتوجد ثلاثة أنواع من المصادقات تتمثل في:

أ- **المصادقات الإيجابية:** ويتم بإرسال خطاب من المنشأة إلى الطرف الخارجي الذي تجرى معه المصادقة يذكر فيه رصيد حسابه ويطلب منه إقرارا كتابيا بالمصادقة على صحة هذا الرصيد، وفي حالة حالة عدم صحته يذكر الأسباب، ويرسل رده مباشرة إلى مكتب المراجع للمنشأة، ونظرا لطبيعة هذه المصادقات يجب على المراجع أن يتابع كافة المصادقات الإيجابية التي لم يرد له رد عليها.

ب- **المصادقات السلبية:** ويتم بإرسال خطاب من المنشأة للطرف الخارجي تخطره فيه برصيد حسابه وتطلب منه إرسال الرد كتابة إلى مكتب المراجع في حالة عدم صحة الرصيد الوارد بالخطاب مع ذكر الأسباب التي تدعوه إلى عدم الموافقة على صحة الرصيد، ونظرا لطبيعة المصادقة السلبية فإن المراجع لا يستطيع إن يجزم في حالة عدم الرد عليها إذا كان ذلك ينتج من صحة الرصيد أو من إهمال الطرف الخارجي وعدم اهتمامه بالرد على المصادقة المرسله إليه.

ت- **المصادقات العمياء:** ويتم بإرسال خطاب من المنشأة للطرف الخارجي يذكر فيه اسم وعنوان المنشأة فقط ولا يذكر فيه رصيد الحساب المطلوب المصادقة عليه ويطلب منه رد كتابي يوضح فيه رصيد حسابه لدى المنشأة ونوعيته سواء أكان مدينا أو دائنا، ويعد هذا النوع من المصادقات من أفضل الأنواع لأنه لا يذكر رصيد الطرف الخارجي وبذلك يتلافى احتمال استفادته من أي أخطاء غير معتمدة يتضمنها رصيده وتكون لمصلحته (الصباغ، العشماوي، و أحمد، 2008، صفحة 202).

2- **نظام المراقبة الداخلية السليم:** إن نظام المراقبة الداخلية السليم يتيح للمراجع أن يطمئن إلى منع حدوث الأخطاء وإلى اكتشافها في أثناء عملية المراجعة، ووجود النظام في حد ذاته ليس كافيا بل يجب أن يكون النظام منفذا، فهناك مشروعات كثيرة قد وضعت نظاما للرقابة الداخلية ولكنها لا تطبقه لأن الموظفين يجدون فيه تعطيلا للعمل وعودة إلى الروتين، وعلى هذا فإن المراجع لا يكفي بفحص تخطيط النظام بل عليه أن يرى إذا كان النظام مطبقا فعلا، كما هو موضوع، وبجانب هذا عليه أن يقرر ما إذا كان النظام سليما في ضوء الظروف (الصحن، الصبان، و حسن، 2004، صفحة 172).

3- **المراجعة التحليلية الانتقادية:** تتم المراجعة التحليلية الانتقادية عن طريق إجراء نظرة فاحصة للدفاتر والسجلات لاكتشاف القيوم الشاذة والأرصدة غير العادية والمسائل والأمور الغامضة للاستفسار عنها ومراجعتها بدقة ومعرفة الأسباب الكامنة وراءها والتي قد تقود المراجع إلى الحصول على أدلة إثبات إتمام مهمته.

فالمراجعة التحليلية الانتقادية توجه نظر واهتمام المراجع إلى الأمور غير العادية والتي تتطلب إجراءات مراجعة تفصيلية أخرى كالأستفسار والمراجعة المستندية، وتتطلب كفاءة عالية وخبرة كافية ونظرة ثاقبة للبيانات التي تعرض عليه (الصباغ، العشماوي، و أحمد، 2008، صفحة 206).

4- الملاحظات والاستفسارات: تعتبر الملاحظات أسلوب مباشر للحصول على أدلة الإثبات ويستخدم المراجع حواسه المختلفة في تطبيق هذا الأسلوب، قد يقوم بجولة داخل المنشأة للتعرف على نشاط العميل والإمكانات المتاحة لديه، ويمكن للمراجع ملاحظة موظفي العميل عند أدائهم للأعمال المسندة إليهم لتوفير معلومات عن تشغيل ضوابط الرقابة الداخلية. وفي أغلب الأحوال لا يوفر هذا الأسلوب في حد ذاته دليل إثبات مقنع للمراجع إذ يجب تدعيمه بأساليب أخرى. يقوم نظام الاستفسارات على توجيه المراجع لمجموعة من الأسئلة إلى الإدارة أو بعض العاملين بالمنشأة للحصول على معلومات مالية أو غير مالية. الاستفسارات في حد ذاتها لا توفر أدلة إثبات كافية لاكتشاف التحريفات الجوهرية ولكنها توفر دليل إثبات يمكن أن يعزز أدلة أخرى.

في حالة حصول المراجع على معلومات من خلال استفساراته عن الطريقة المتبعة بالمنشأة لتسجيل المعاملات والرقابة عليها يتعين عليه أن يجري بعض الاختبارات باستخدام فحص المستندات والملاحظات لتحديد إذا ما كانت هذه المعاملات مصرح بها، عندما تتوافر في الإدارة وموظفي العميل الأمانة والموضوعية فإن ثقة المراجع في إجاباتهم على استفساراته يمكن الاعتماد عليها لتعزيز أدلة إثبات أخرى (محمد، 2022، صفحة 165).

ثانياً: معايير المراجعة الداخلية

تعتبر معايير المراجعة الداخلية من الإصدارات الرسمية لمعهد المراجعين الداخليين الأمريكي، ويتمثل الهدف من وضع هذه المعايير فيما يلي:

- إزالة الغموض حول دور ومسؤولية المراجعة الداخلية، وذلك بتحديد مجال تدخلها وممارستها؛
- تحديد مسؤولية وسلطة المراجعة الداخلية بالمؤسسة؛
- وضع قوانين تنظيمية وتشغيلية لمصلحة المراجعة الداخلية.

وتشتمل معايير المراجعة الداخلية على قسمين من المعايير وهما معايير الصفات ومعايير الأداء، معايير الصفات تحدد الخصائص التي يجب توافرها في إدارة المراجعة الداخلية والقائمين بأعمال المراجعة الداخلية، أما معايير الأداء فتتضمن طبيعة ومهام المراجعة الداخلية.

1- معايير الصفات

تتكون هذه المجموعة من أربعة معايير عامة أو شخصية كالتالي:

1-1- معيار الهدف والسلطة والمسؤولية:

ينبغي أن يحدد غرض ومسؤولية المراجعة الداخلية بشكل رسمي في دستور المراجعة الداخلية، وقواعد وأخلاقيات المهنة والمعايير الحاكمة لهذه المهنة، وينبغي أن يفحص الرئيس التنفيذي دورياً دستور المراجعة الداخلية ويقدمه للإدارة للتصديق أو الموافقة عليه.

ودستور المراجعة الداخلية عبارة عن مستند رسمي يحدد الغرض من نشاط المراجعة الداخلية وسلطتها ومسئوليتها والوضع التنظيمي لنشاط المراجعة الداخلية داخل الشركة وسلطة الوصول للسجلات والأشخاص، ونطاق وأنشطة المراجعة الداخلية، وتظل عملية الموافقة على دستور نشاط المراجعة الداخلية من ضمن مسؤوليات مجلس الإدارة.

وعموماً يجب مراعاة ما يلي بشأن هذا الدستور:

- ينبغي أن تحدد طبيعة الخدمات التوكيدية المقدمة أو التي يمكن توفيرها للمؤسسة في دستور المراجعة الداخلية فإن طبيعة هذه التأكيدات ينبغي أيضاً تحديدها في دستور المراجعة الداخلية بكل وضوح؛
- ينبغي أن تحدد الخدمات الاستشارية في دستور المراجعة الداخلية، خاصة مجال ونطاق تلك الخدمات وما إذا كان لها طبيعة توكيدية أم لا؛
- يجب إدراك تعريف المراجعة الداخلية، وقواعد أخلاقيات المهنة، والمعايير في دستور المراجعة الداخلية وبمعنى آخر ينبغي أن يتعرف بالطبيعة الإلزامية لتعريف المراجعة الداخلية، وقواعد وأخلاقيات المهنة، والمعايير في دستور المراجعة الداخلية (على، 2015، صفحة 284).

1-2-1- معيار الاستقلال التنظيمي والموضوعية:

1-2-1- الاستقلال التنظيمي: يهدف هذا المعيار إلى تحديد المتطلبات التي يجب توافرها في الوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية في المنشآت المختلفة بغض النظر عن غرضها، أو حجمها أو هيكلها التنظيمي، أو شكلها القانوني، بما يحقق استقلال إدارة المراجعة الداخلية عن غيرها من الوحدات التنظيمية الأخرى داخل المنشأة وبما يسمح بتحقيق الموضوعية لدى المراجعين الداخليين.

يجب أن تكون إدارة المراجعة الداخلية مستقلة تنظيمياً بالدرجة الكافية التي تسمح لها بتحقيق مسؤولياتها.

يجب ألا تخضع أنشطة المراجعة الداخلية لأي تدخل من أي أطراف داخلية أو خارجية عند تحديد نطاق المراجعة، وتنفيذ العمليات، وتبليغ النتائج.

يجب أن يكون المسؤول عن إدارة المراجعة الداخلية على اتصال مباشر مع لجنة المراجعة أو مع مجلس الإدارة، فالانصال المنتظم مع مجلس الإدارة يساعد على تأكيد الاستقلال، ويوفر وسيلة لمجلس الإدارة والمسؤول عن إدارة المراجعة الداخلية بأن يكون كل منهما على علم بالأمر ذات المصلحة المشتركة.

يتحقق الاستقلال عندما يعتمد مجلس الإدارة تعيين المسؤول عن إدارة المراجعة الداخلية أو عزله، ويتعزز الاستقلال أكثر، إذا تم اعتماد الإدارة عن طريق لجنة المراجعة (القاضي، دحدوح، و قريط، 2007، صفحة 114).

1-2-2- الموضوعية: إذا كان الوضع المناسب في الهيكل التنظيمي يضمن استقلالية قسم المراجعة الداخلية في تأدية نشاطه،

فإن الموضوعية تتعلق بموظفي قسم المراجعة الداخلية حتى يؤدون عملهم باستقلالية وحيادية تامة.

كما عرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي الموضوعية بأنها (الاستقلال الذهني للمراجع الداخلي عند قيامه بعمله، فأحكامه يجب ألا تكون خاضعة لتأثير وآراء الآخرين، وحتى يكون المراجع الداخلي موضوعياً وعليه أن يقوم بتأدية عمله بصدق وأمانة وإلا يضع نفسه في موافق تجعله غير قادر على إصدار أحكامه بشكل موضوعي).

هناك عدة عوامل لها تأثير سلبي على موضوعية المراجع الداخلي مثال على ذلك ما يلي:

- قيام أحد موظفي قسم المراجعة الداخلية بتأدية أية مهمة تنفيذية تدخل في نطاق اختصاصات إدارات أخرى؛
 - وجود أقارب للمراجع الداخلي يعملون بالشركة، مما يجعل المراجع في موقف مشكوك فيه من حيث الموضوعية في أحكامه عند مراجعته نشاط أو عملية قام بها أحد أقاربه؛
 - انتماء المراجع الداخلي إلى التنظيمات غير الرسمية بالشركة كالتقابات والجمعيات والاشترك في الرحلات والملتقيات مما قد تؤثر على موضوعية أحكامه؛
 - التعاون والانسجام بين المراجع الداخلي والموظفين بالشركة بسبب علاقات العمل، قد تنعكس على موضوعية أحكامه التي يصدرها بخصوص نشاطات أو عمليات قاموا بها هؤلاء الموظفين.
- وللحفاظ علو موضوعية واستقلال المراجع الداخلي يجب:

- مراعاة عدم وجود تعارض أو تضارب في المصالح بينهم وبين الأشخاص الذين تراجع أعمالهم؛
- مراعاة عدم وجود تحيز من قبل المراجع الداخلي تجاه الأشخاص الذين يراد مراجعة أعمالهم أو نشاطاتهم؛
- مراعاة دوران العمل بين موظفي المراجعة الداخلية بين الأقسام أو المهام المختلفة؛
- عدم قيام المراجع الداخلي بأي عمل تنفيذي، حيث أن مهمة المراجع الداخلي استشارية ورقابية؛
- الموظفون المنتقلون إلى قسم المراجعة الداخلية من الأقسام الأخرى يجب ألا يعهد إليهم بمراجعة نشاطات أقسامهم السابقة إلا بعد مدة كافية من الزمن حتى لا يقوموا بمراجعة أعمال قاموا بها سابقاً (أشتيوي، 2018، صفحة 48).

1-3- معيار الكفاءة وبذل العناية المهنية:

ينبغي أداء التكاليفات بالكفاءة والعناية المهنية الواجبة، وتعني الكفاءة أن يمتلك المراجع الداخلي المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى المطلوبة لأداء مسؤولياته الفردية، ولذلك ينبغي أن يمتلك أو يحصل مدير المراجعة الداخلية بشكل تجميعي على المهارات والمعرفة والكفاءات الأخرى المطلوبة لأداء مسؤولياته.

وتجدر الإشارة إلى أن المهارات والمعرفة والكفاءات الأخرى هي مصطلح تجميعي يشير إلى الكفاءة المهنية أو الحرفية المهنية المطلوبة لتنفيذ أو لوفاء المراجعين الداخليين بمسؤولياتهم المهنية بفعالية، ويتم تشجيع المراجعين الداخليين على إظهار كفاءتهم عن طريق الحصول على الشهادات والمؤهلات المهنية الملائمة (على، 2015، صفحة 289).

ولقد ركز المعيار على النقاط الرئيسة التالية:

- يجب على المراجع الداخلي أن يمتلك المعرفة، الخبرات، والكفاءة المهنية وذلك لأداء مسؤولياته؛

- يجب أن يسعى مدير إدارة المراجعة الداخلية للحصول على الكفاءة المهنية والمساعدة وذلك في حالة وجود نقص في هذه المهارات داخل القسم؛
- يجب أن يكون لدى المراجع الداخلي المعرفة الكافية لتحديد مؤشرات الغش؛
- يجب أن يكون المراجع الداخلي على معرفة بمخاطر تكنولوجيا المعلومات والرقابة؛
- يجب على المراجع الداخلي بذل العناية الكافية في التعرف على:
 - ✓ درجة العمل التي يحتاجها لتحقيق أهداف الارتباط؛
 - ✓ كفاءة وفعالية الحوكمة وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة؛
 - ✓ تكاليف خدمات التأكيد وعلاقتها بالمنافع المحتملة؛
 - ✓ أن يعطي احتمال كبير للأخطاء والغش وعدم الالتزام؛
 - ✓ المخاطر التي قد تؤثر على الأهداف، العمليات، والموارد؛
- يجب على المراجع الداخلي أن يحسن من المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى من خلال التطوير المهني المستمر (صالح و السيد، 2019، صفحة 172).

1-4- معيار تأكيد الجودة وبرامج التحسين:

يقضي هذا المعيار بما يلي: يجب على المدير التنفيذي للمراجعة أن يضع ويحافظ على برنامج تأكيد وتحسين الجودة الذي يشمل أو يغطي جميع أوجه أنشطة المراجعة الداخلية، ويراقب ويتابع باستمرار فعاليته. هذا البرنامج يجب أن يتم تصميمه ليساعد نشاط المراجعة الداخلية على إضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة ويوفر تأكيد بأن نشاط المراجعة الداخلية متفق مع المعايير ودستور آداب وسلوك المهنة.

و يتم ذلك من خلال ما يلي:

أ- **تقييمات برنامج الجودة:** يجب أن يتبنى نشاط المراجعة الداخلية عملية ترشيد وتقييم الكفاءة الشاملة لبرنامج الجودة، هذه العملية تشمل كل من:

تقييمات داخلية: وتشمل فحص دوري ومستمر لأداء نشاط المراجعة الداخلية وذلك من خلال التقييم الذاتي أو عن طريق أشخاص آخرين من داخل المنظمة لديهم المعرفة عن ممارسات المراجعة الداخلية ومعاييرها.

تقييمات خارجية: وتشمل فحص تأكيد الجودة والتي يجب أن يتم على الأقل مرة كل خمس سنوات ويقوم به فاحص مستقل كفاء أو فريق فحص من خارج المنظمة.

ب- **التقرير عن برنامج الجودة:** يجب أن يقدم المدير التنفيذي للمراجعة نتائج التقييمات الخارجية للإدارة العليا.

ج- استخدام الأداء وفقا للمعايير: يفضل أن يستخدم المراجعون الداخليون في التقرير عن أنشطتهم عبارة " الأداء تم وفقا لمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية"، هذه العبارة لا تستخدم إلا إذا أظهرت تقييمات برنامج الجودة بأن نشاط المراجعة الداخلية متفق مع المعايير.

د- الإفصاح عن عدم الالتزام: على الرغم من أن نشاط المراجعة الداخلية يجب أن يحقق التزام كامل بالمعايير والالتزام المراجعين الداخليين بدستور آداب وسلوك المهنة، إلا أنه في بعض الأحيان قد يحدث عدم التزام كامل، وفي حالة وجود تأثيرات على مجال وعمليات نشاط المراجعة الداخلية، فيجب الإفصاح عنها للإدارة العليا (بدران، صفحة 149).

2- معايير الأداء

تتكون هذه المجموعة من سبع معايير كما يلي:

2-1- معيار إدارة نشاط المراجعة الداخلية: يدير مدير المراجعة الداخلية نشاط المراجعة الداخلية للتأكد من أنها تضيف قيمة للشركة.

والقاعدة أنه يتم إدارة نشاط المراجعة الداخلية لفعالية عندما:

- تفي نتائج عمل نشاط المراجعة الداخلية بالغرض منها وبمسؤوليتها وذلك كما هو منصوص بدستور المراجعة الداخلية؛
- يتماشى نشاط المراجعة الداخلية مع تعريف المراجعة الداخلية والمعايير؛
- يظهر الأفراد الذين يمثلون جزء من نشاط المراجعة الداخلية التماسحي مع قواعد الأخلاقيات والمعايير (على، 2015، صفحة 296).

وللوفاء بهذا المعيار يجب مراعاة المتطلبات التالية:

❖ **التخطيط:** يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة وضع خطة مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط المراجعة الداخلية بما يتماشى مع أهداف الشركة.

❖ **التبليغ والموافقة:** يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يبلغ خطط نشاط المراجعة الداخلية والموارد التي تتطلبها، بما في ذلك تغييرات مرحلية هامة فيها، إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة لمراجعتها والموافقة عليها، كما يجب عليه أن يبلغ عن تأثير محدودية الموارد.

❖ **إدارة الموارد:** يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يتأكد من أن موارد المراجعة الداخلية مناسبة وكافية ويتم توظيفها توظيفاً فعالاً لإنجاز خطة المراجعة المعتمدة.

❖ **السياسات والإجراءات:** يجب أن يضع الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط المراجعة الداخلية.

❖ **التنسيق والاعتماد:** ينبغي على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يشارك المعلومات وينسق النشاطات مع الجهات الخارجية والداخلية الأخرى التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارات، وأن ينظر إلى إمكانية الاعتماد على عمل تلك الجهات، وذلك لضمان التغطية الملائمة وتلافي ازدواجية الجهود.

❖ **إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة:** يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يقوم بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن غرض وسلطة ومسؤولية وأداء نشاط المراجعة الداخلية وفقا للخطة الموضوعة له، يجب أن يشمل ذلك الإبلاغ عن المخاطر الهامة والقضايا المتعلقة بالرقابة بما في ذلك مخاطر الاحتيال ومسائل الحوكمة.

❖ **مزود الخدمات الخارجي والمسؤولية التنظيمية عن المراجعة الداخلية:** عندما يقوم مزود خدمات خارجي بممارسة دور نشاط المراجعة الداخلية، فإنه يجب عليه أن يلفت انتباه الشركة إلى أنها مسؤولة على الحفاظ على نشاط مراجعة داخلية فعال (الشيخ، 2020، صفحة 09).

2-2- معيار طبيعة العمل:

ينبغي أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم والمساهمة في تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة باستخدام مدخل منهجي ومنظم، وذلك على النحو التالي:

❖ **الحوكمة:** يجب أن يساهم نشاط المراجعة الداخلية في عملية حوكمة المنظمة وذلك عن طريق تقييم وتحسين هذه العملية من خلال :

- وضع قيم وأهداف وتوصيلها للعاملين؛
- متابعة تلك الأهداف؛
- التأكد من الالتزام بها؛
- المحافظة على القيم.

يجب على المراجعين الداخليين فحص العمليات والبرامج لتأكد اتفاتها مع القيم التنظيمية، كما يجب أن تكون أهداف الارتباطات الاستشارية متفقة مع القيم والأهداف الكلية للمنظمة (بدران، صفحة 154).

❖ إدارة المخاطر:

إن تحديد ما إذا كانت عمليات إدارة المخاطر فعالة هو حكم ناتج عن تقييم المراجع الداخلي لكل ما يلي :

- هل أهداف الشركة تساند وتتفق مع نشاط الشركة؛
- هل المخاطر الهامة يتم تحديدها وتقييمها؛
- هل اختيار الاستجابة المناسبة للمخاطر بحيث يكون مستوى المخاطر في انسجام مع قابلية الشركة للمخاطر؛
- هل يتم الحصول على المعلومات المتعلقة بالمخاطر والإبلاغ عنها في الوقت المناسب عبر الشركة، لتمكين الموظفين والإدارة ومجلس الإدارة من القيام بمسؤولياتهم.

ولدعم هذا التقييم يمكن لنشاط المراجعة الداخلية أن يجمع المعلومات أثناء مهام المراجعة المتعددة، وتوفر نتائج هذه المهام عند النظر إليها معاً، فهما لعمليات إدارة المخاطر في الشركة ومدى فعاليتها. تتم مراقبة عمليات إدارة المخاطر من خلال الأنشطة الإدارية المستمرة، أو من خلال تنفيذ تقييمات منفصلة أو كليهما (الشيخ، 2020، صفحة 11).

❖ **الرقابة:** ينبغي أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية المنظمة في الحفاظ على هياكل فعالة للرقابة عن طريق قيامه بتقييم مدى الفعالية والكفاءة، وعم طريق تشجيعه لعمليات التحسين المستمر، وفي هذا الصدد يجب مراعاة ما يلي:

- ينبغي أن يقيم المراجعة الداخلية مدى كفاية وفعالية هياكل الرقابة في عملية الاستجابة للمخاطر الخاصة بعمليات الحوكمة وأنظمة المعلومات الخاصة بالشركة بخصوص مايلي:

- مدى امكانية الاعتماد على نزاهة المعلومات المالية والتشغيلية؛
- مدى كفاءة وفعالية العمليات؛
- المحافظة على الأصول؛
- الالتزام بالقوانين والتشريعات والتعاقدات.

- ينبغي أن يتحقق المراجع الداخلي من مدى تماشي أهداف العمليات والبرامج مع أهداف وبرامج المنظمة؛
- ينبغي أن يفحص المراجع الداخلي العمليات والبرامج ليتحقق من مدى اتساق النتائج مع الأهداف الموضوعية؛
- أثناء التكاليف الاستشارية ينبغي أن يتعامل المراجع الداخلي مع هياكل الرقابة بما يتسق مع أهداف التكلفة وأن يكون يقضا لمشاكل الرقابة الجوهرية؛

- ينبغي أن يستخدم المراجعون الداخليون معرفتهم الخاصة بالرقابة التي حصلوا عليها أثناء قيامهم بالتكاليف الاستشارية وذلك عند قيامهم بتقييم عمليات الرقابة بالشركة (على، 2015، صفحة 301).

2-3- معيار تخطيط أعمال التكلفة:

ينبغي أن يقوم المراجع الداخلي بإعداد وتوثيق خطة لكل تكلفة والتي تتضمن أهداف ونطاق وتوقيت وتخصيص الموارد للتكلفة وللوفاء بهذا المعيار يراعى ما يلي:

أ- **اعتبارات التخطيط:** يجب أن يراعى مايلي:

- أهداف النشاط التي تبدأ في مراجعتها والوسائل التي يتم من خلالها أداء إجراءات الرقابة؛
- المخاطر الجوهرية للأنشطة وأهدافها ومواردها وعملياتها والوسائل التي من خلالها يتم وضع هذه المخاطر عند المستوى المقبول؛

- كفاءة وفعالية إدارة مخاطر الأنشطة وعمليات الرقابة مقارنة بنموذج أو إطار الرقابة الملائمة؛
- استغلال الفرص التي يتم من خلالها عمل تحسينات جوهرية لإدارة مخاطر الأنشطة وعمليات الرقابة.

ب- **أهداف التكلفة:**

- يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بعمل تقييم مبدئي لملاءمة المخاطر للنشاط محل المراجعة؛
- يجب على المراجع الداخلي أن يأخذ في اعتباره احتمال الأخطاء الجوهرية والغش وعدم الالتزام (صالح و السيد، 2019، صفحة 178)؛
- يتطلب الأمر لتقييم هيكل الرقابة وجود معايير الكافية، ولذلك ينبغي أن يتحقق المراجع الداخلي من المدى الذي يمكن به للإدارة أن تقوم بوضع المعايير الكافية لتحديد ما إذا كانت الأهداف قد تم إنجازها أم لا؛
- ينبغي أن تتعامل أهداف التكاليف الاستشارية مع عمليات الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر للمدى المتفق عليه مع العميل (على، 2015، صفحة 303).

2-4- معيار أداء التكلفة:

ينبغي أن يحدد المراجع الداخلي ويحلل و يقيم ويوثق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف التكلفة، وللوفاء بهذا المعيار يجب مراعاة ما يلي:

❖ **تحديد المعلومات:** يجب على المراجعين الداخليين تحديد معلومات كافية وموثوقة وذات صلة ومفيدة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة، وتكون المعلومات كافية عندما تكون معلومات وافية ومقنعة وقائمة على حقائق واقعية، وتكون معلومات موثوقة إذا كانت أفضل ما يمكن التوصل إليه باستخدام الأساليب المناسبة للقيام بالمهمة، وتكون المعلومات ذات صلة إذا كانت معلومات تؤيد ملاحظات وتوصيات مهمة المراجعة، ومفيدة إذا كانت معلومات تفيد الشركة في تحقيق أهدافها.

❖ **التحليل والتقييم:** يجب على المراجعين الداخليين بناء استنتاجاتهم ونتائج مهمة المراجعة على أساس أعمال التحليل والتقييم المناسبة.

❖ **توثيق المعلومات:** يجب على المراجعين الداخليين توثيق معلومات كافية وموثوقة وذات صلة ومفيدة لتأييد استنتاجات ونتائج مهمة المراجعة.

❖ **الإشراف على التكلفة:** يجب الإشراف على مهام المراجعة بالشكل المناسب بما يكفل تحقيق أهدافها والتأكد من جودتها وتطوير فريق العمل (الشيخ، 2020، صفحة 13).

2-5- معيار توصيل النتائج:

ينبغي أن يقوم المراجع الداخلي بتوصيل نتائج التكلفة للطرف المحدد، وللوفاء بهذا المعيار يراعى مايلي:

❖ **معايير التوصيل:** يجب أن يشمل التقرير كل من الهدف ومجال التكلفة والنتائج التي تم التوصل إليها والتوصيات والمقترحات وكلمة شكر للأداء والأعمال المرضية التي وجدها المراجع الداخلي.

أما فيما يتعلق بالتكاليف الاستشارية فإن شكل ومحتويات التقرير تعتمد على طبيعة التكلفة واحتياجات العميل.

❖ **جودة الاتصالات:** يجب أن تكون أدوات التوصيل دقيقة وموضوعية وواضحة ومحددة وبناءة ومكتملة وفي وقتها، وإذا كان هناك أي أخطاء جوهرية أو حذف في إدارة الاتصال النهائي فعلى المدير التنفيذي للمراجعة توصيل المعلومات الصحيحة إلى جميع الأطراف الذين تم إبلاغهم سابقاً.

❖ **توزيع النتائج:** يجب على المدير التنفيذي للمراجعة أن يقوم بتوصيل النتائج إلى الجهات أو الأطراف أو الأشخاص الذين يهتمون بهذه النتائج، وكذلك الحال بالنسبة للخدمات الاستشارية (بدران، صفحة 157).

❖ **الأخطاء والحذف:** إذا كانت الاتصالات النهائية تحتوي على حذف أو خطأ جوهرية ينبغي أن يقوم الرئيس التنفيذي للمراجعة بتوصيل المعلومات التي تم تصحيحها لكل الأطراف التي استلمت أو حصلت على الاتصال الأصلي.

❖ **استخدام عبارة "تم إجرائها بما يتماشى مع المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية":**

قد يشير المراجع الداخلي بأنه قام بإجراء التكاليفات بما يتماشى مع المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية فقط إذا كانت نتائج برنامج التحسين والتأكيد على الجودة تؤيد هذه العبارة.

❖ **الإفصاح عن عدم التمشي:**

في حالة ما إذا كان عدم التمشي مع تعريف المراجعة الداخلية وقواعد أخلاقيات المهنة والمعايير يؤثر على تكليف معين، فهذا ينبغي أن تفصح عن عملية توصيل النتائج عن:

- المبدأ أو القاعدة من قواعد الأخلاقيات، أو المعيار، أو المعايير التي لم يتحقق بها التمشي أو التوافق بالكامل؛
- أسباب عدم التمشي؛
- تأثير عدم التمشي على التكليف وعلى نتائج التكليف (على، 2015، صفحة 308).

2-6- معيار متابعة مدى التقدم:

ينبغي أن يقوم رئيس المراجعة الداخلية بوضع والحفاظ على نظام لمتابعة تداعيات النتائج التي سبق توصيلها للإدارة ويتطلب ذلك مايلي :

- ينبغي أن يقوم رئيس المراجعة الداخلية بإعداد عملية متابعة للوقوف على والتأكد من أن إجراءات الإدارة يتم تنفيذها بفعالية أو الإدارة العليا تتقبل المخاطر التي لم تتخذ إجراءات بشأنها؛
- ينبغي أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بمتابعة آثار نتائج التكاليفات الاستشارية للمستوى أو للمدى المتفق عليه مع العميل.

2-7- معيار اقتراح حلول لقبول الإدارة العليا للمخاطر:

عندما يعتقد رئيس المراجعة الداخلية بأن الإدارة العليا قامت بقبول مستوى المخاطر المتبقية التي ربما ما تكون غير مقبولة للمنظمة، فإنه ينبغي أن يناقش هذا الأمر مع الإدارة العليا، وإذا لم يتم التوصل لحل بخصوص تلك المسألة، فإن رئيس المراجعة الداخلية ينبغي عليه أن يقوم بإبلاغ للمجلس عن تلك المسألة بهدف الوصول لحل (على، 2015، صفحة 310).

ثالثاً: الإجراءات العملية للمراجعة الداخلية

تتميز المراجعة الداخلية بكونها تتبع نفس المنهجية مهما كان الهدف المسطر، ويستخدم في ذلك تقنيات معترف بها تخضع لقواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل كامل وفعال، وتتكون مهمة المراجعة الداخلية من ثلاث مراحل أساسية:

➤ مرحلة التحضير للمهمة؛

➤ مرحلة تنفيذ المهمة (العمل الميداني)؛

➤ المرحلة النهائية (تقرير عن مهمة المراجع) (العمرى، 2015، صفحة 29).

1-1- مرحلة التحضير لمهمة المراجعة الداخلية

هي المرحلة التمهيديّة في المراجعة، حيث يقوم المراجع بالاطلاع على المنشأة بغرض كسب معرفة ومعلومات عن المنشأة، وهذا من أجل تكوين الملف الدائم للمنشأة وتتم هذه المرحلة على ثلاث خطوات وتتمثل في:

1-1-1- الدراسة الأولية للمنشأة:

وهي تقتضي أن يقوم المراجع بدراسة أولية لنشاط المنشأة حيث يحصل على مختلف البيانات والمعلومات عنها مثل: " اسم وعنوان وتاريخ نشأة المنشأة، شكلها القانوني، تنظيمها الإداري، نظام المراقبة الداخلية المطبق فيها، طرق الإنتاج وقنوات التوزيع وكذا الإجراءات المحاسبية المتبعة" وغيرها من المعلومات التي يرى ضرورة الحصول عليها كما يقوم بتحديد نقاط القوة والضعف في نظام المنشأة وهي لكي يجدد الإجراءات التفصيلية التي تدرج في برنامج المراجعة.

1-2- إعداد برنامج المراجعة:

ويتم إعداد هذا البرنامج بتحديد الأهداف التي يريد الوصول إليها، كما يظهر البرنامج نطاق العمل المطلوب من المراجع وكذلك الإجراءات التي سوف يتخذها أثناء أداءه للمهمة المكلف بها، فبرنامج المراجعة هو عبارة عن قائمة تحتوي على إجراءات المراجعة الواجب إتباعها للتحقق من البنود الواردة بالقوائم المالية لغرض الوصول إلى الأهداف الموضوعية مسبقاً، وهذه الإجراءات هي الخطوات التفصيلية لعملية المراجعة.

1-3- توزيع الاختصاصات:

ويقصد به تحديد موظفي مكتب المراجعة واختيار الكفاءات المناسبة كما حسب على المراجع التوفيق بين المهارات المطلوبة وكفاءة الأفراد العاملين معه، هذا باعتباره المسؤول الأول والوحيد أمام إدارة المنشأة ومختلف الأطراف المعنية بنتائج المراجعة (العمرى، 2015، صفحة 29).

2- مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية (العمل الميداني)

في هذه المرحلة يتم تنفيذ المراجعة الداخلية وفقاً لمخطط المراجعة المعد مسبقاً والموافق عليه من مدير المراجعة على أن يتم الاختيار وتجميع الأدلة الكافية والملائمة في ملفات التدقيق وتتم في ثلاث مراحل وهي:

2-1- اجتماع الافتتاح:

ويتم عقد اجتماع في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته، بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤولو النشاط محل المراجعة، وفيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين، وكذلك التهيئة الميدانية لعملية المراجعة والفحص.

2-2- مخطط التنفيذ:

يقوم برنامج المراجعة بتقسيم الأعمال بين مختلف أعضاء فريق المراجعة وفقاً لمؤهلاتهم، ويسمح المراجع بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، ويساعد على تتبع عمل المراجع لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن وتحديد المراحل التي تم التوصل إليها.

2-3- العمل الميداني:

ويأتي دور هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج المراجعة واعتماده من مدير المراجعة، حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراءات الاختبارات والمقارنات وغيرها من تقنيات المراجعة من أجل جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق الأهداف المهمة والكشف عن أي مشاكل أو مخالفات قد تحدث، كما يجب على فريق المراجعة القيام بتوثيق كافة أعمالهم بأوراق عمل مؤيدة بمعلومات ثبوتية داعمة لها (صبح، 2002، صفحة 245).

3- المرحلة النهائية (تقرير عن مهمة المراجع)

هذه الخطوة تعتبر الأخيرة في انجاز مهمة المراجعة الداخلية وتمثل في أربع مراحل وهي:

3-1- التقرير الأولي للمراجعة:

يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل، التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج المراجعة، والتي تشمل على كافة المشاكل والانحرافات والمخالفات التي يكتشفها المراجعون أثناء تنفيذهم للمهمة وهذا التقرير يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي.

3-2- حق الرد من الأشخاص المراجعة أعمالهم:

يتم عقد اجتماع بين فريق المراجعة الذي قام بتنفيذ مهمة المراجعة والأشخاص المراجعة أعمالهم وفي هذا الاجتماع يقوم فريق المراجعة بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلت إليها مدعومة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها، بعدها يتدخل الأشخاص المراجعة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات من خلال التبريرات والتوضيحات والانتقادات التي يقدمونها إن كان لديهم، وقد يؤدي ذلك إلى نزاعات بين الطرفين وتظهر هذه النزاعات في حالتين:

- يقدم المراجع أدلة إثبات قوية ومنه ينتهي النزاع؛
- عدم القدرة على تقديم الأدلة ومنه يتنازل المراجع على نقطة النزاع.

3-3- التقرير النهائي:

بعد انتهاء التدخل، يتم إعداد تقرير المراجعة في صورته النهائية، ويتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة لإعلامهم بنتائج مهمة المراجعة والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والاختلالات التي اكتشفت خلال عملية المراجعة، ويجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح وبناء، وأن يتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب.

أما من ناحية التقديم الشكلي للتقرير، فيجب أن يتضمن العناصر التالية:

- صفحة العنوان، ويجب أن تتضمن (العنوان الكامل للمهمة، التاريخ، أسماء فريق المراجعة ومحري التقرير)؛
- الأمر بالمهمة ويوضع في بداية التقرير؛
- الفهرس؛
- مضمون التقرير؛
- الملاحق التي ترفق بالتقرير.

3-4- متابعة تنفيذ التوصيات:

بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات التصحيحية الواجب القيام بها، بناء على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات وتنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.

المبحث الثاني: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة الداخلية

أولاً : نشأة نظام الرقابة الداخلية

إن فكرة نظام الرقابة الداخلية في حد ذاته قديم وسادت بدرجات متفاوتة، إلا أن الاهتمام بهذا ازداد في أواخر النصف الأول من القرن العشرين بسبب مجموعة من العوامل التي ساعدت على ذلك ونذكر منها: كبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي تقوم بها، اضطراب الإدارة إلى توزيع وتفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة، حاجة الإدارة إلى بيانات ومعلومات دورية دقيقة والعامل الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية هو الحاجة الماسة للإدارة لحماية وصيانة أموال المؤسسة.

فكبر حجم المؤسسة وتعدد العمليات التي تقوم بها راجع إلى النمو الضخم في حجمها وتوسع أعمالها من خلال الاندماج والتفرع والنمو الطبيعي، وكل هذا أدى إلى صعوبة الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسة الشيء الذي أدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية، الموازنات، تقسيم العمليات وغيرها.

لما بالنسبة لتوزيع وتفويض السلطة إلى بعض الإدارات الفرعية فيمكن إرجاع التوسع الجغرافي للمؤسسات الذي يدعو إلى توزيع السلطات على المديرية الفرعية مما يسمح بتنفيذ كل العمليات واتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين، على أن تكون المسؤولية أمام المديرية العامة تقع على عاتق هذه المديرية الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى.

أما بالنسبة لتوزيع وتفويض السلطة الى بعض الادارات الفرعية فيمكن إرجاعها إلى التوسع الجغرافي للمؤسسات الذي يدعو الى توزيع السلطات على المديرية الفرعية مما يسمح بتنفيذ كل الأعمال واتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسب، على أن تكون المسؤولية أمام المديرية العامة تقع على عاتق هذه المديرية الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى. أما بالنسبة للبيانات الدورية التي هي بحاجة لها إدارة المؤسسة، وهي تظهر من خلال حصول هذه الأخيرة على تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطها من أجل اتخاذ القرارات وانسبها لتصحيح الانحرافات حتى تكون هذه التقارير صحيحة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات لا بد من نظام للرقابة الداخلية السليم. (عبد الله، 1998)

ثانياً: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

تعدد التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها لذا سوف نورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية:

"عرفها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي CPA انها خطة لتنظيم الإجراءات اللازمة لحماية الأصول التي تمتلكها الوحدة ولحفظ السجلات والدفاتر المالية". (عبد الفتاح، محمد الصحن، و وآخرون، 2006)

"وقد عرفت حسب IFCL Institut française de l'Audit et du contrôle (IFCI) للمعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين التي وضعت المعايير الدولية TAG فإن نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف تشمل على احترام السياسة الادارية، حماية الأصول، وقاية واكتشاف الغش والأخطاء، تمديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصدقية". (التهامي و صديقي، 2003)

"تعتبر الرقابة الداخلية نقطة البداية بالنسبة لمهام مراقب الحسابات والأساس الذي يركز عليه عند إعداده لبرنامج التدقيق، وتحديد لماذا الاختبارات التي سيقوم بها". (أحمد قايد نور الدين، 2017، صفحة 59)

" ما هو إلا تجزئه من العمل وتقسيمه إلى مراحل بين موظفي المؤسسة فلا يقوم موظف واحد بعملية كاملة من أولها إلى آخرها، بل يختص بمرحلة معينه منها، وهي وسيلة تنظيمية تسير بها تدقيق عمل كل موظف بواسطة موظف آخر أو بوسائل أخرى لغرض التأكد من صحة الارقام والقيود في الدفاتر، الأمر الذي يترتب عنه احتمال منع الخطأ والغش وسرعه اكتشافها عند حدوثها ما لم يتواطأ على الغش أكثر من شخص". (أحمد قايد نور الدين، 2017، صفحة 60)

" وقد عرف تقرير COSO الرقابة الداخلية بأنها العملية التي يتم تصميمها لتوفير تأكيد مناسب بفاعلية وكفاءة عمليات التشغيل وإمكانية الثقة في القوائم المالية واللوائح، وهي عملية تتأثر بمجلس الإدارة، الافراد الاخرين، ويتم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول Reasonable Assurance وليس تأكيد مطلق Absolute assurance بخصوص تحقيق الأهداف التالية: الاعتماد على القوائم المالية، التحقق من كفاءة وفعالية التشغيل، التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح". (شحاتة السيد شحاتة، محمد السيد سرايا، و محمد ابراهيم راشد، 2013، صفحة 23)

"وقد عرفت لجنة اجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الامريكيين AICPA الرقابة الداخلية بأنها خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها ادارة الشركة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة". (شحاتة السيد شحاتة، محمد السيد سرايا، و محمد ابراهيم راشد، 2013، صفحة 13)

" وقد تم تعريف الرقابة الداخلية وفقا لإصدار معيار رقم 55 (SAS55) بأنها السياسات والإجراءات التي يتم من خلالها تحقيق أهداف الشركة والتي يجب أن يهتم بها مراقب الحسابات، حتى يستطيع الحكم على مدى قدرة المؤسسة محل المراجعة على تسجيل وتلخيص البيانات والأحداث المالية التي قامت بها المؤسسة محل المراجعة". (شحاتة السيد شحاتة، محمد السيد سرايا، و محمد ابراهيم راشد، 2013، صفحة 19)

" صدر تعريف آخر عن لجنة هيئة المحاسبة بإنجلترا 1978 (PASAB) تتضمن الرقابة الداخلية مجموع النظم، من مالية وغيرها، الموضوع من قبل الادارة من اجل توجيه العمليات كافة بالصفة المطلوبة والفعالة، واحترام السياسات الادارية، وحماية الأصول، وضبط الدقة في البيانات المسجلة. (حسين، حسين أحمد، و عصام نعمة، 2007-2008، صفحة 64)

ثالثا: أهداف نظام الرقابة الداخلية

للرقابة الداخلية مجموعة من الأهداف نذكر منها: (محمد السيد، شحاتة السيد، و محمد ابراهيم، 2013)

- ✓ حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام;
- ✓ التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية;
- ✓ التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية;
- ✓ التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة.

المطلب الثاني: ركائز ومكونات نظام الرقابة الداخلية

أولاً: ركائز نظام الرقابة الداخلية

يبني نظام الرقابة الداخلية الجيدة على خمسة أعمدة رئيسية وتمثل المقومات أو الركائز أو الاسس، ولكي يحقق نظام الرقابة الداخلية أهدافه لا بد من نجاح الخطة التنظيمية Plan of organisation وترابطها مع النظام المحاسبي من خلال تنظيم بناء ومستند على ما تقدم، أن ركائز نظام الرقابة الداخلية هي:

(أ) الخطة التنظيمية الإدارية الجيدة:

لتحقيق فاعلية الرقابة الداخلية يجب أن تتسم الخطة تنظيمية الإدارية الجيدة بما يلي:

❖ تمثل الخطة التنظيمية المجموعة الإدارية التي تقوم بتحقيق أهداف المؤسسة والأهداف الوطنية ومحددا بطريقة علمية دقيقة;

- ❖ ضرورة الترابط والتنسيق بين الأهداف الرئيسية والفرعية ويتم ذلك عن طريق إعداد الدراسات التفصيلية للطاقت الإنتاجية والبيعية والربط بينهما;
- ❖ وضوح خطوط السلطة والمسؤولية والابتعاد عن التعقيد والقضاء على التقارب والاحتكاكات بين العاملين مما يترتب عنه تحديد مواطن الضعف والإشراف بشكل فوري ودقيق;
- ❖ مرونة وبساطة الخطة التنظيمية مع الثبات النسبي، لأن كثرة التعديلات تؤدي الى خلخلة خطوط السلطة والمسؤولية وبالتالي عدم القضاء على احتمالات الغش والتلاعب أو تحقيق المصالح الذاتية;
- ❖ تحديد مستوى معين من القرارات لكل مستوى لضمان محاسبة المسؤولية والرقابة على كل مستوى إداري;
- ❖ ضرورة وجود شبكة اتصالات قوية ومنظمة ودائمة وفي جميع الاتجاهات لتكون أساسا لتبادل ونقل البيانات والمعلومات التي تخدم أهداف الرقابة الداخلية والتنسيق بين الإدارات وأقسام المنشأة.

(ب) نظام محاسبي سليم:

لتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يلم النظام المحاسبي بما يلي:

- ❖ أن يقوم النظام المحاسبي على مفاهيم ومبادئ تتسم بالوضوح والثبات وعدم تحكم عملية التوجيه المحاسبي;
- ❖ يتضمن النظام المحاسبي وأساليب وإجراءات فنية للتحقق من جدية العمليات والتأكد من دقتها وسلامه التبويب لها;
- ❖ شمول النظام المحاسبي على مجموعة مستندة (داخليه - خارجيه) محددة للدورات المناسبة لكل عملية من عمليات المؤسسة;
- ❖ تعد العمليات المحاسبية اولا باول ويتطلب ذلك ضرورة وجود مجموعة دفترية مناسبة لحجم المؤسسة وطبيعة أعمالها;
- ❖ اتباع مبدأ تقسيم العمل وحتى يتاح للفرد مراجعه عمل من سبقه للقضاء على احتمالات الخطأ والغش وسرعة كشفها حال وقوعها;
- ❖ يجب أن يعتمد النظام المحاسبي على مجموعة مناسبة من التقارير والقوائم المالية;
- ❖ يجب أن يبنى النظام المحاسبي بحيث يمكن استخدام الحاسوب في تنفيذ العمليات المحاسبية;
- ❖ ينبغي أن يتماشى النظام المحاسبي مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة لسهولة إجراء وتطبيق محاسبة المسؤولية.

(ج) نظام تكاليف مناسب:

لتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتسم نظام التكاليف بالخصائص التالية:

- ❖ التحديد الواضح لمراكز التكلفة;
- ❖ التبويب السليم لعناصر التكاليف دون المزج بين هذه العناصر;
- ❖ اتباع أسس عادلة ومناسبة لتوزيع تكاليف الخدمات الصناعية مع إيجاد معدلات لها;
- ❖ ضمان اتباع المنشأة للطرائق العلمية الدقيقة لتحديد تكلفة المنتجات النهائية;

- ❖ ضمان الرقابة المستمرة على كفاية تنفيذ المهام داخل المركز والأقسام الإنتاجية;
 - ❖ التصميم الواضح دفاتر وحسابات وسجلات التكاليف والبطاقات والمستندات اللازمة لتحديد دور كل مستند;
 - ❖ التحديث الواضح لمستلزمات عملية الإنتاج من المستلزمات السلعية والخدمية التحويلية التخصصية;
 - ❖ تحديد اللوائح والقرارات المنظمة لعملية الشراء والتخزين والاستثمار والإنتاج والمبيعات;
 - ❖ الملائمة لأهداف المؤسسة وطبيعة الإنتاج وحجم المبيعات;
 - ❖ حصر وتجميع عناصر التكاليف والموارد البشرية المتاحة والرقابة عليها;
 - ❖ أن يرتبط بالخطة التنظيمية حتى يسهل تطبيق محاسبة مسؤوليه وممارسة الرقابة داخل المؤسسة.
- (د) نظام مستندي دقيق:

لتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتميز النظام المستندي بالعناصر التالية:

- ❖ التنسيق والترابط بين تنظيم المستندي والمحاسبي والإداري حتى يسهل حصر المسؤوليات ومتابعة تنفيذ الإجراءات من الناحيتين الشكلية والموضوعية في الوقت المناسب;
- ❖ تحديد عدد الصور المناسبة والمطلوب اعدادها لكل عملية مستنديه لإمكان المتابعة والرقابة;
- ❖ منع ازدواج المستندات أو جمع البيانات حتى يتسنى اتخاذ القرارات السليمة ومتابعة نتائجها;
- ❖ تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية إلى أدنى حد ممكن حتى يتم تبسيط العمل الإداري والمكتبي وتسيير الإجراءات في المؤسسة.

(هـ) نظام فعال للحوافز:

لتحقيق فاعلية نظام الرقابة الداخلية يجب أن تتسم خطة الحوافز بما يلي:

- ❖ أن يكون النظام عادلا حتى يحقق القناعة لدى العاملين وعدم خضوعه لأي عوامل خارج السيطرة.
- ❖ سهولة الحساب رأي يراعي مقدوره العامل في حسابها;
- ❖ أن تدفع فوراً أداء العمل حتى تتحقق فكرة الربط بينها وبين الإنتاجية;
- ❖ عدم تغيير نظام الحوافز من وقت لآخر حتى لا يفقد العاملون الثقة فيه;
- ❖ أن يرتبط النظام بالعاملين ارتباطا كبيرا ويتم وضعه في حدود الجهود والإسهامات المتوقعة من العامل وفقا لمعايير الأداء العادي;
- ❖ أن تكون المعايير الموضوعية لنظام الحوافز غير متطرفة ويمكن تحقيقها في ظل ظروف الانتاجية للمؤسسة;
- ❖ تنمية الوعي الرقابي لدى العاملين بحيث تدفعهم لرقابة المعايير عند أدائهم لأعمالهم ليتحقق الهدف المنشود. (أحمد فايد نور

الدين، 2017، الصفحات 64-67)

ثانياً: مكونات نظام الرقابة الداخلية

وفقاً لتقرير لجنة COSO يتكون نظام الرقابة الداخلية من المكونات التالية والتي تمثل الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية: Internal

Control Integrated From a work

Control Environment بيئة الرقابة -

Risk Assessment تقييم المخاطر -

Control Activities انشطه الرقابة -

Information and Communication المعلومات والاتصال -

Monitoring المتابعة -

وتعتبر المكونات السابقة بمثابة مقاييس يتم على اساسها تقييم كفاءه وفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

أ) بيئة الرقابة Control Environment

اعطى تقرير لجنة COSO اهمية كبيره لبيئة الرقابة باعتبارها الاساس الذي تبنى عليه باقي مكونات هيكل الرقابة الداخلية، وتتكون بيئة الرقابة من العديد من العوامل بعضها ذات صلة مباشره بالإدارة وبعضها ذات صلة بتنظيم المؤسسة ذاتها.

1- نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية: Integrity Rithieal Volumes

ويتم التعرف على نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية لها من خلال وجود لائحة للسلوك يتركز على النزاهة والقيم الأخلاقية، مع التحقق من اتباع هذه اللائحة سواء كانت مكتوبه او في صوره خطاب ترسله الإدارة للعاملين بالمؤسسة بصفه دوريه.

2- الالتزام بالكفاءة Commitment To Competence

ويتحقق الالتزام بالكفاءة من خلال وجود مستويات للأداء داخل المؤسسة مع ضمان الالتزام بتلك المستويات بصفه مستمره.

3- دور ومشاركه مجلس الإدارة او لجنة المراجعة Board Directors Or Audit Committee Participation

تلعب لجنة المراجعة دورا هاما في تدعيم استقلال مراجع الحسابات الخارجي حيث تتكون هذه اللجنة من المديرين او اعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وتكون اداه الاتصال بين مجلس الإدارة ومراجع الحسابات الخارجي وتمثل لجنة المراجعة ومجلس الإدارة جانبا هاما من بيئة الرقابة في اي مؤسسة.

4- فلسفه الإدارة ونمط التشغيل: Management's philosophy and operating style

تعتبر فلسفه الإدارة ونمط التشغيل جزء هام من بيئة الرقابة، ويقصد بفلسفه الإدارة مدى التزامها بتطبيق اللوائح والقوانين او ما إذا كانت لديها الرغبة في القيام بعمليات تشغيليه تتسم بالمخاطرة ام لا.

5- الهيكل التنظيمي: Organisational structure

يمثل الهيكل التنظيمي لاي مؤسسه جزء هام من بيئة الرقابة لاي مؤسسه، لأنه يتم تخطيط وتنفيذ اعمال المؤسسة والرقابة عليها من خلال الهيكل التنظيمي، مع ضرورة دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة لمعرفة مزاياه وعيوبه.

6- تحديد وتوزيع السلطة والمسؤولية: Assignments Of Authority and Responsibility

تتأثر بيئة الرقابة في أي مؤسسة بسلطات ومسؤوليات الأفراد والتي يتم تحديدها وفقا للهيكال التنظيمي المطبق في المؤسسة.

7- سياسات وممارسات الافراد والموارد البشرية: Human resource,policies and practices

وتتضمن تلك السياسات والممارسات طريقه توظيف العاملين وتدريبهم والتقييم المستمر لهم، وكذلك تحديد كيفية تحديد مرتباتهم، وكيفية ترقيتهم وتوقيع الجزاءات عليهم. ولا بد من وضع سياسات تتعلق بتلك الجوانب تعمل على تحقيق الكفاءة والسلوك الأخلاقي في ممارسات الافراد، تعتبر تلك السياسات عنصرا هاما من بيئة الرقابة.

(ب) تقييم المخاطر: Risk Assessment

تعرض أي منشأة عند مزاوله أعمالها للعديد من المخاطر ولا بد من تحديد وتحليل تلك المخاطر من ناحية تحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الشركة وتعرف على احتمال حدوثها، ومحاولة تخفيض عدة تأثيراتها الى مستويات مقبولة.

1- تحديد الأهداف:

يعتبر تحديد أهداف الشركة أول خطوة لتقييم المخاطر وتعتبر أهداف أي شركة بمثابة معايير تستخدم لتقييم اداء الادارة.

2- تحديد الخطر واحتمال حدوثه:

تعرض أي منشأة للخطر الذي قد يؤثر على تحقيقها لأهدافها وقد يحدث هذا الخطر لسبب العوامل الداخلية أو الخارجية ومن أمثلة العوامل الداخلية للخطر حدوث خلل في عمليات التشغيل وعدم فاعلية لجنة المراجعة أو مجلس الادارة وعدم مقدرة العاملين في السيطرة على أصول المؤسسة مما يؤدي الى امكانية التلاعب فيها.

ومن أمثلة العوامل الخارجية للخطر ظروف المنافسة وصدور تشريعات جديدة تتطلب تغيير في أنشطة الشركة وفي سياستها و استراتيجيتها أو حدوث تغيير في احتياجات العملاء بصورة تؤثر على عمليات التشغيل، وعلى طبيعة أنشطتها أو حدوث تطورات تكنولوجية قد تؤثر على أنشطة الشركة و منتجاتها، أو استخدام نظم الية في تشغيل و الرقابة بدلا من النظم اليدوية، وكذلك الكوارث العارضة او الطبيعية.

3- مواجهة الخطر الذي تواجهه المؤسسة:

بعد التعرف على مخاطر الداخلية او الخارجية التي يمكن ان تتعرض لها الشركة ينبغي اتخاذ اجراءات ملائمة لمواجهة تلك المخاطر المحتملة والسيطرة عليها اي انه لا بد ان يفهم مراجع الحسابات جيدا للكيفية التي بها يتم تقييم ادارة الشركة للخطر المتعلق بإعداد القوائم المالية. والخطر يكمن أن يظهر بسبب التغيرات التي تحدث في البيئة التشغيلية أو بسبب العاملين الجدد، أو بسبب النمو السريع، أو وجود عمليات أجنبية، أو استخدام تكنولوجيا جديدة، أو أنظمة معلومات جديدة أو مجددة.

(ج) أنشطة الرقابة: Control Activities

تشمل أنشطة الرقابة على الإجراءات والسياسات والقواعد التي توفر تأكيد مناسب من أنه قد تم تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وأنه قد تم اتخاذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر التي قد تتعرض لها الشركة. وتعلق أنشطة الرقابة بالرقابة على تشغيل والرقابة

على الإلزام. حيث تهتم أنشطة الرقابة على التشغيل بتقييم الأداء في جميع المستويات الإدارية عن طريق قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وفقا للموازنات التخطيطية، اتخاذ بعض الإجراءات التصحيحية، وكذلك متابعة تقارير التشغيل داخل كل قسم وفقا لنظام الرقابة المطبق ومن ناحية أخرى فقد اهتم تقرير لجنة COSO بالرقابة على أنظمة المعلومات في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات سواء كانت رقابة عامة على التشغيل الإلكتروني أو رقابة على برامج الحاسب الآلي، وكذلك الرقابة المتعلقة بالحماية من الاستخدام غير مصرح به.

(د) المعلومات والاتصال: Information Of Communication

يتعلق هذا الجزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية بضرورة توصيل المعلومات الملائمة داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة لضمان تحقيق أهداف المؤسسة يتم توصيل تلك المعلومات لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة إلى أعلى وإلى أسفل من خلال قنوات اتصال مفتوحة تسمح بتدفق تلك المعلومات وإعداد القوائم المالية. ولا شك أن هناك أهمية كبيرة لعملية توصيل المعلومات للحكم على كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية. هذه اللجنة من المديرين أو أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وتكون أداة الاتصال بين مجلس الإدارة ومراجع الحسابات الخارجي وتمثل لجنة المراجعة ومجلس الإدارة جانبا هاما من بيئة الرقابة أي مؤسسة.

(هـ) المتابعة: Monitoring

ويقصد بهذا الجزء المتابعة Ongoing monitoring المستمرة و التقييم الدوري Periodic evaluation لمختلف أجزاء او مكونات هيكل الرقابة الداخلية للتحقق من فعالية وكفاءة هيكل الرقابة الداخلية ويتوقف مدى تكرار المتابعة و التقييم على نتائج المتابعة المستمرة و المخاطر المرتبطة بهيكل الرقابة الداخلية وعلى طبيعة أنشطة الشركة و من الأدوات المستخدمة لمتابعة هيكل الرقابة الداخلية هو وجود إدارة المراجعة الداخلية والتي يجب أن تقدم تقارير بنتائج المتابعة الى المجلس الإدارة أو لجنة المراجعة و يجب ان تتم عملية المتابعة بواسطة أفراد مؤهلين لذلك و خاصة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية حيث ينظر تقرير لجنة COSO للمكونات الخمسة لهيكل الرقابة الداخلية على أنها مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية الرقابة الداخلية وقد اقترح التقرير ان تقتصر تقارير الإدارة عن مدى فعالية الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية ، و ذلك لتوفير تأكيد معقول وليس مطلق Absolute عن إمكانية الثقة في إعداد القوائم المالية المنشورة . (محمد السيد، شحاتة السيد، و محمد ابراهيم، 2013، الصفحات 23-30)

المطلب الثالث: أنواع الرقابة الداخلية

تقسم الرقابة الداخلية الى الأقسام التالية:

(أ) الرقابة الإدارية:

وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة الى تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية، وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائلًا متعددة مثل: تقارير الأداء، التكاليف المعيارية، برامج التدريب المتنوعة للمستخدمين.

(ب) الرقابة المحاسبية:

وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة الى اختبار دقة البيانات المحاسبية المنبثقة بالدفاتر والحسابات، ودرجة الاعتماد عليها، ويضم هذا النوع وسائل متعددة منها: اتباع نظام القيد المزدوج، ميزان المراجعة، وجود نظام مستندي سليم، فصل واجبات موظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين.

(ج) الضبط الداخلي:

وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة الى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي على العمل والمراقبة الذاتية، وتحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات. (مصطفى صالح، 2010، الصفحات 15-16)

التخزين المحدد والارصدة الدفترية ما هو متاح في الواقع العملي من الأصناف المختلفة وما تزوده للمخازن أو صرفه منها ومن خلال هذا النوع من الرقابة يمكن اكتشاف أي ركود أو اختلاف أو نقص في عدد الوحدات سواء اثناء استلام المواد أو اثناء حفظها ثم معالجة لك وتلافي حدوثه في المستقبل.

(د) رقابة الكلفة:

يركز هذا النوع من الرقابة على التكلفة والعائد الخاص بكل صنف من المخزون حيث يهدف هذا النوع الى ضبط عملية الاستثمار في المخزون وتخفيض تكاليف الشراء والمناولة والتأمين والنقل والاستلام والفحص والتالف والعدم والتكاليف الناتجة عن عدم توفر المواد وما ينجم عن ذلك من خسائر مادية ومعنوية للمنظمة ويتم ذلك من خلال التعرف على حجم الاستثمار والتكاليف المختلفة المتعلقة بالمواد المخزنة ومدى إنفاق التكاليف الفعلية مع ما حدد مسبقاً ومنع أي انحراف يحدث في هذا المجال.

(هـ) الرقابة الزمنية:

عادة ما تحدد فترة لإعادة الشراء وزمن التخزين للصنف حتى لا يتلف بمضي المدة وزمن استخدام الأصناف ومواعيد الجرد وزمن انتاج كل عنصر من عناصر العمل والذي يترجم على شكل برنامج زمني ... الخ حيث تمثل هذه الفترات الأساس الذي يتم على ضوئه متابعة سير العمل في المخازن وتلافي تأخير الشراء وتقدم المواد أو انتهاء صلاحيتها أو تجاوز الفترة المحددة لاستخدامها وبالتالي تجنب المؤسسة المشاكل الناجمة عن ذلك. (فلة جعدي و ياسمين بن سنوسي، 2016-2017، صفحة 17)

المطلب الرابع: أساليب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

أولاً : أساليب دراسة نظام الرقابة الداخلية

بعد ان يحدد المراجع دورات العمليات التي تلاءم طبيعة نشاط المنشأة موضوع المراجعة، فإنه يستعين عند دراسته النظام الرقابة الداخلية لهذه الدورات ببعض الأساليب التي تساعد على فهم هيكل هذا النظام والإلمام به ومن اهم الأساليب التي يمكن للمراجع استخدامها عند دراسة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظام التشغيل الالكتروني للبيانات ما يلي:

(أ) قائمة الاستقصاء:

يمكن للمراجع الإلمام بنظام الرقابة الداخلية في نظم التشغيل الالكتروني للبيانات من خلال قائمة استقصاء خاصة تعد لتغطي الجوانب الآتية: الرقابة التنظيمية تصميم وإعداد النظم، الرقابة على الحاسب الالكتروني وتشغيله، حماية الملفات والرقابة عليها على الرقابة على المدخلات، الرقابة على تشغيل البيانات الرقابة، على المخرجات والمراجعة الداخلية.

(ب) خرائط تدفق الرقابة:

تعتبر خرائط التدفق من الأدوات الحديثة نسبياً والتي فرض استخدامها وجود نظام التشغيل الالكتروني للبيانات، وتظهر خرائط تدفق الرقابة إجراءات الرقابة الموجودة بالنظام ومواقعها في مسار تدفق البيانات داخل النظام ويمكن ان يعتمد المراجع على هذه الخرائط في دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية بغرض تحديد أوجه القوة والضعف.

(ج) المقابلات الشخصية:

يعتبر أسلوب المقابلات الشخصية من الأساليب التقليدية لأغراض دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية، ولم تقل أهميته في ظل نظم التشغيل الالكتروني للبيانات ووجه الاختلاف بين استخدام هذا الأسلوب في ظل النظم التقليدية وفي ظل النظم الحديثة لتشغيل البيانات، هو مجموعة الأشخاص الذين {خطأ في المصدر} يقوم المراجع بمقابلتهم للتعرف على نظام الرقابة الداخلية وهم: محلي النظم ومغذي البرامج. لفهم وظائف النظام والتعرف على اجراءات الرقابة الموجودة به، الأفراد الذين يقومون بأعمال مكتبية يدوية لتحديد ماذا كانت هناك مشاكل في تغذية النظام بالبيانات، مستخدمي النظام للتعرف على مدى تأثير النظام على كفاءة وفعالية أعمالهم، ومتغلي الحاسب للتعرف على مدى كفاية النظام. (شحاتة السيد، 2014، الصفحات 203-204)

(د) المذكرات التلخيصية والوثائق الأخرى:

يمكن أن يعتمد المراجع في دراسته لنظام الرقابة الداخلية، على المذكرات التلخيصية التي يقوم بتدوينها بنفسه عن النظام الإلكتروني المطبق بالمنشأة محل المراجعة وعن النواحي الرقابية في هذا النظام، كما يعتمد أيضاً على الكتيبات والتقارير الخاصة بالنظام ووسائل الرقابة عليه، والتي أعدتها المنشأة والشركات الموردة للحاسب الالكتروني والمعدات المعاونة، وتساعد هذه الكتيبات والتقارير أيضاً في فهم والتعرف على التشغيل الالكتروني للبيانات ونظام الرقابة الداخلية القائم.

ثانياً: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

بعد أن يصل المراجع إلى الفهم الكاف لهيكل نظام الرقابة الداخلية موضوع التقييم - من خلال دراسته - يكون في حاجة إلى تقييمه، وذلك بفرض تحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه. ومن ثم فعليه اختيار الأسلوب اللائم [خطأ في المصدر] لتقييم هذا النظام - سواء أكان أسوباً تقليدياً أو قائماً على استخدام الحاسبات - ومن أهم هذه الأساليب ما يلي:

(أ) جدول المخاطر وإجراءات الرقابة:

يعتبر هذا الأسلوب من قبيل الأساليب الفعالة في التحقق من مدى فعالية إجراءات الرقابة الداخلية، في منع أو اكتشاف الأخطاء والمخالفات عند كل نقطة من نقاط التشغيل (الادخال، التشغيل، الاخراج) وبموجب هذا الأسلوب يتم تصميم جدول يربط بين الإجراءات الرقابية والمخاطر. حيث على المراجع أن يحدد المخاطر عند كل نقطة من نقاط التشغيل، ثم يحدد إجراءات الرقابة الداخلية القائمة عند كل نقطة من هذه النقاط، ويحدد مدى فعاليتها في التغلب على هذه المخاطر، ومن هنا يصل إلى تقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية القائم. ويتميز هذا الأسلوب بأنه يمكن المراجعين - خاصة في ظل نظم التشغيل البسيطة - من تنفيذ عملية المراجعة دون الحاجة إلى أخصائي حاسبات. أما في ظل نظم التشغيل الأكثر تعقيداً، فإن المراجع يكون في حاجة لمساعدة أخصائي حاسبات، وذلك للاستفادة من خبرته في تصميم جدول المخاطر وإجراءات الرقابة، كما يخدم وجود أخصائي حاسبات بين أعضاء فريق المراجعة في الحصول على المعلومات الأساسية والضرورية عن النظام، والتي تساهم [خطأ في المصدر] في الفهم والتقييم الشامل لنظام الرقابة الداخلية.

(ب) نموذج الرقابة الداخلية:

مع التقدم الكبير في مجال برامج الذكاء الصناعي ظهر أسلوب "نموذج الرقابة الداخلية" وهو أحد نظم القرارات القائمة على القواعد الشرطية. وهذا الأسلوب ما هو إلا مجموعة من برامج الحاسبات التي تمكن المراجع من استخدام قدرات الحاسب في تصميم نموذج لنظام الرقابة الداخلية موضوع التقييم، واستخدام القدرات الاستفهامية لهذا الأسلوب في تحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية. وهذا يعني التطبيق العملي لهذا الأسلوب يتم على مرحلتين:

الأولى: تصميم أو وصف نظام الرقابة الداخلية موضوع التقييم، والثانية: تقييم النموذج الناتج باستخدام القدرات الاستفهامية لبرامج أسلوب "نموذج الرقابة الداخلية".

ففي المرحلة الأولى تقوم المراجع بإدخال التفاصيل المتعلقة بإجراءات الرقابة الداخلية - بغرض تصميم نموذج لنظام الرقابة الداخلية - إما في شكل وصف سردي للنظام، أو في شكل خرائط تدفق، أو في شكل مجموعة من القواعد الشرطية وبعد أن يتم الانتهاء من عملية وصف نظام الرقابة الداخلية بلغة يمكن للحاسب قراءتها، تأتي المرحلة الثانية وفيها تبدأ المراجع في تحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية باستخدام القدرات الاستفهامية للجهاز المعدة. لأسلوب نموذج الرقابة الداخلية حيث يقوم المراجع بتوجيه لأسلوب "نموذج الرقابة الداخلية" وبناء على الإجابات التي يحصل عليها يصل إلى تقييم لنظام الرقابة الداخلية.

(ج) النموذج الحسائي:

ويعتبر من قبل نظم الخبرة التي تسهم في تصميم نظام الرقابة الداخلية، وقد اشترك في تصميم هذا النموذج كل من " Mesrvy, Bailey and fohnson " ولأغراض تصميمه تم الاتي:

- ✓ ملاحظة عينة صغيرة من المراجعتين الممارسين ذوي الخبرة عند تقييمهم لنظام الرقابة الداخلية، حيث قدمت لهم حالة مراجعة فعلية لتقييم إجراءات الرقابة الداخلية على المشتريات، المدفوعات ودورة عملية توزيع النقدية عند المنتج وتاجر الجملة وتاجر التجزئة، وذلك من خلال اوراق مراجعة فعلية. وطلب منهم تحديد المشاكل او اوجه القصور في الإجراءات الرقابية، وإبداء التوصيات التي تحدد الإجراءات الرقابية التي ينبغي التركيز عليها عند إجراء اختبارات الالتزام.
- ✓ اجراء مقابلات مكثفة مع واحد من هؤلاء المراجعين الخبراء، بغرض زيادة مستوى الفهم العمليات التي يؤديها عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.
- ✓ صياغة العمليات التي يؤديها المراجع الخبير عند تقييمه للنظام الرقابة الداخلية في شكل نموذج حسابي.

(د) محلل الرقابة الداخلية:

يعتبر محلل الرقابة الداخلية نموذج أولى لنظام خبرة يساعد المراجع على تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لدورة الإيرادات , وقد قدم هذا النظام « Gal » ويتضمن هدف هيراركي - متعدد المستويات - حيث أن الهدف الرئيسي هو الحكم على جودة إجراءات الرقابة المحاسبية، يتضمن مجموعة من أهداف الفرعية ذات المستويات الأقل ، والتي تغطي في نهاية كافة إجراءات الرقابة المحاسبية على دورة الإيرادات - موضوع التقييم وقد تم إعداد هذا النظام استنادا إلى مجموعة من البرامج الجاهزة المتخصصة في دعم عملية بناء قواعد المعرفة لنظام الخبرة.

(هـ) نظام الخبرة الخاص بمراجعة نظم التشغيل الالكتروني للبيانات:

يهدف هذا النظام إلى مساعدة أخصائي مراجعة الحسابات في بناء أحكامهم بصدد إمكانية الاعتماد على إجراءات الرقابة الداخلية بيئية النظم المتقدمة بالحسابات. وقد قام ببناء هذا النظام كل من " Hansen&Messier " ولأغراض بنائه تم فحص الكتابات الحالية لشركات المراجعة الثمانية بالولايات المتحدة الأمريكية، والتي تتضمن أوراق مراجعة فعلية خاصة بمراجعة نظم التشغيل الالكتروني للبيانات. وتم إجراء مقابلات شخصية مع مجموعة من أخصائي مراجعة الحسابات الخمس من هذه الشركات، ثم تم إتباع الخطوات الثلاثة الرئيسة التالية:

- ✓ إجراء تجربة بروتوكولية شفوية على ثلاثة من رؤساء المراجعة المتخصصين في مجال مراجعة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات ذلك بهدف الوقوف على سلوك اتخاذ القرار لهؤلاء المتخصصين، وتحديد قواعد القرار التي تتلاءم مع قاعدة معرفة نظام الخبرة المقترح.
- ✓ تحديد البرامج الملائمة لمجال المشكلة (تقييم نظام الرقابة الداخلية) ، حيث تم الاستعانة ببرامج لغة النصيحة / الخبير ، تتضمن هذه البرامج مكونين رئيسيين هما : قاعدة المعرفة وأداة الاستدلال .

✓ إعداد نموذج أولي لنظام الخبرة المقترح، قد تتضمن هذا النموذج الأولي قاعدة وقرار، هدف وحيد يتمثل في التحقق من إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

ويهدف مصمما هذا النظام في المستقبل إلى توسيع نطاق قاعدة معرفته لتشمل قواعد تعطي اجراءات الرقابة الداخلية في ظل نظم التشغيل الفوري والمباشر للبيانات وفي ظل نظم قواعد البيانات ، لتحقيق ذلك سوف يتم استخدام أساليب إعادة البناء في تجميع المعرفة اللازمة ، على أن يتولى تنقيحها أحد الخبراء في مجال مراجعة النظم المتقدمة للحسابات ، وبعد تحقيق ذلك سوف يتم إجراء اختبارين : الأول تقييم نظام الخبرة من خلال تقديم سلسلة من حالات المراجعة لمجموعة من رؤساء المراجعة المتخصصين في مجال مراجعة النظم المتقدمة للحسابات . الثاني، لو تم الاختبار الاول بصورة مرضية، سوف يتم إجراء الاختبار الميداني لنظام الخبرة باستخدام بعض حالات المراجعة الفعلية.

(و) نظام خبير الرقابة الداخلية:

ويركز هذا النظام على عمليات المبيعات وتحصيل الحسابات ، وقد قدم النموذج الاول لهذا النظام " Grudnitski " وذلك بغرض تقديم المساعدة للمراجع وهو بصدد تقديم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية ، بغرض تحديد مدى الاختبارات التفصيلية وقيم النظام هيراركية الاهداف المتعلقة بإجراءات الرقابة الداخلية ، وذلك بأن يطلب من المستخدم تقديم معلومات عن اجراءات الرقابة القائمة ، والتي تحقق الاهداف الفرعية لنظام الرقابة الداخلية ، ومن خلال تحليل العلاقة بين اجراءات الرقابة واهدافها ، يصل النظام الى حكم نهائي بصدد مدى قدرة هذه الاجراءات الرقابية على تحقيق اهدافها المنشودة ، ومن ثم يتحدد مدى قوة نظام الرقابة الداخلية القائم ، والذي على اساسه يتحدد مدى الاختبارات التفصيلية ويقم النظام خبير الرقابة الداخلية المساعدة لأعضاء فريق المراجعة الذين ينقصهم الخبرة في بناء تقييم احكام الرقابة الداخلية هذا ولازال نظام خبير الرقابة الداخلية في طور النموذج الاول وانه في حاجة الى المزيد من البحوث المستقلة لتطويره وتحسينه والوصول الى طوره النهائي . (شحاتة السيد، 2014، الصفحات 105-113)

المبحث الثالث: الإطار النظري لتسيير المخزون

المطلب الأول: ماهية، تصنيف مستويات ومخاطر المخزون

أولا : ماهية المخزون

(أ) مفاهيم أساسية:

1- المخزون:

المخزون هو عبارة عن مخزون السلع والأصول الذي يتم أدامه لأغراض مختلفة منها إعادة البيع، الاستخدام في العمليات الإنتاجية، قطع الغيار والمواد الاحتياطية لأعمال الصيانة المختلفة، المواد والأصول الضرورية لإدامة العمليات التشغيلية في المؤسسة. (عبد الستار، 2001، صفحة 17)

يعرف المخزون بأنه الأصل المحتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادي للمؤسسة، أو يحتفظ به في مرحلة من مراحل الإنتاج ليصبح قابلاً للبيع، أو المحتفظ به في شكل مواد خام تستخدم في مراحل الإنتاج أو في تقديم الخدمات. (عبد الرحمن، 2009، صفحة 47)

وحسب المعيار الدولي TAS2 :

- في المؤسسات التجارية يتكون من البضائع الجاهزة للبيع عامة الصنع، ولا يتم إجراء أي عمليات تصنيعية على هذه البضائع.
- في المؤسسات الصناعية فيتكون المخزون من ثلاث أصناف هي: البضائع تامة الصنع الجاهزة للبيع والإنتاج تحت التشغيل.

2- تسيير المخزون:

فيركز تسيير المخزون بصفة أساسية على الأنشطة المرتبطة بتخطيط ومراقبة الأصناف المخزنة ذاتها، بما يكفل تحقيق مجموعة من الأهداف التي تتبلور في ضمان استمرارية الإنتاج والتوزيع بشكل يفي باحتياجات المؤسسة من المواد المختلفة، ويغطي طلبات العملاء بأكبر كفاءة وفعالية ممكنة، وعدم الإسراف وإساءة استخدام الأموال المستثمرة في المواد. (علي كساب، 2013، صفحة 17)

تسيير المخزون هو النشاط الذي يتم بمقتضاه استخدام الأساليب العلمية في تحديد كمية المواد الأولية والبضاعة نصف المصنعة بما يضمن تلبية متطلبات وظروف التشغيل وطلبات الزبائن بأقل تكلفة ممكنة. (ساكر محمد الأمين و بركة محمد، 2020-2021، صفحة 19)

3- رقابة المخزون:

الرقابة على المخزون هي عملية تصميم الطرق والوسائل التي تكفل التحقق من العمليات صرف وتأمين المواد تتم وفقاً لخطة موضوعة لتحقيق أهداف المؤسسة والاستفادة من مواردها إلى أقصى حد ممكن. (عصام الدين، 2006، صفحة 25)

تشمل الرقابة على المخزون في جميع مراحل الأداء المخزوني، بدءاً من تحديد مواصفات المخزن كمنبى وتصميم والتقييم الداخلي لمسافة المخزن واختيار موقعه وسعته وأيضاً الآلات والمعدات المستخدمة والأفراد في العاملين في المخازن. (سيد محمد، 2009، صفحة 25)

وهي تلك الوسيلة التي تتبعها إدارة المخازن للتأكد من توفير الكميات المناسبة من المواد في الوقت المناسب وحسب احتياجات المشروع مع مراعاة ما يمكن توفيره في السوق وتحقيق أفضل عائد على المال المستثمر. (الغدير، 2000، صفحة 327)

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول إن الرقابة على المخزون هو ذلك النشاط الذي يقوم بمتابعة سير الأعمال المخزنية والتأكد من أن ما تم في الواقع هو مطابق لما أريد إتمامه لتحقيق أهداف المؤسسة.

4- نظام المعلومات المحاسبي:

يعرف على أنه النظام الذي يزود القائمين على الوظيفة المالية بصفة خاصة، والمؤسسة بصفة عامة بمجموعة من المعلومات بعد معالجة مختلف البيانات المتعلقة بالجانب المالي والمحاسبي للمؤسسة خصوصاً تلك البيانات المتعلقة بالميزانية الآلات وأجور الأفراد، وتكلفة الحصول على البرمجيات والأجهزة المختلفة الخ انطلاقاً من مصادر داخلية وخارجية.

ويمكن تقييم نظم المعلومات المحاسبية من خلال الوسائل المستخدمة إلى:

-النظام اليدوي (البسيط والتقليدي): ويستخدم الورق والأقلام;

-النظام الآلي (الإلكتروني المتطور): ويستخدم التكنولوجيا;

-النظام المختلط (يجمع بين النوعين السابقين) ويستخدم التكنولوجيا والأوراق والأقلام. (فيصل، 2021-2022، الصفحات 17-22)

هو النظام الذي يجمع ويعالج البيانات العمليات وينشر المعلومات المحاسبية للأطراف المهتمة بنظام المعلومات المحاسبي. (مصطفى صالح، 2010، صفحة 09)

5- نظام معلومات المخزون:

إن نظم معلومات المخزون هي النظم المسؤولة عن مراقبة المخازن وذلك بمراقبة الحدود المقررة لتخزين المواد ومتابعة أرصدة المخزون وذلك عن طريق استخراج البيانات الإحصائية اللازمة لحساب مستويات المخزون وإعداد التقارير عن الأصناف التي يصل رصيد مخزونها إلى حد الطالب والأصناف الراكدة والتالفة. (علي، 2008، صفحة 243)

(ب) أهداف تسيير المخزون:

"تسعى وظيفة تسيير المخزونات في المؤسسات المختلفة إلى المساهمة في التسيير الحسن لإنتاج السلع والخدمات حيث تسعى من خلال هذه الوظيفة إلى تحقيق الأهداف التالية:

-المحافظة على الامداد الدائم والمنتظم لورشات التشغيل او الزبائن بالمواد واللوازم والسلع

-محاولة التقليل من التكاليف وعدم الافراد في التخزين لمواجهة الطلب المستقبلي كمخزون أمان;

-المحافظة على عناصر المخزون وصيانتها من الضياع والتلف وترتيبها وتنظيمها وفق أسس عملية ومحاسبية تسمح بمتابعة تداولها ومراقبتها;

-ضمان تدفق المنتجات الى مراكز البيع بما يلي المطلوبة;

-اختيار طرق التسيير انطلاقا من طبيعة المواد وتحليل المخزونات;

-الاستقبال الذي يشتمل على مراقبة المدخلات كما ونوعا وحتى الارسلات إضافة الى تصنيف المواد المستقبلية في الأماكن المخصصة لها بسبب تنظيم المخزن". (ساكر محمد الامين و بركة محمد، 2020-2021، صفحة 20)

(ج) فوائد نظم معلومات المخزون المحوسب:

-الرقابة على صرف المواد عن طريق تسجيل كمية وقيمة المواد الصادرة في المخازن;

-تطبيق نظام الجرد المستمر على المواد المخزنية خلال السنة لكشف الأخطاء والفروقات في الوقت المناسب;

-اعداد الميزانيات التقريرية بهدف التخطيط والرقابة;

-اصدار التقارير عن الانحرافات ومستويات المخزون وحركة المواد المخزنية وذلك لتسهيل وتسريع تبادل المعلومات وإنجاز المعاملات;

- تحسين التدفق المعلوماتي بين أقسام المخزون والمشتريات والإنتاج عن طريق توفير شبكة داخلية (انترنت) للاتصال وتواصل هذه الأقسام فيما بينها. (علي، نظم المعلومات الحاسوبية في الشركات الرقمية، 2008، صفحة 243)

(د) علاقة إدارة تسيير المخزون بالإدارات الأخرى:

ترتبط إدارة المخزون بجملة من الوظائف الأخرى نذكر من بينها ما يلي:

1- علاقة إدارة المخزون بإدارة التمويل:

- تتبع عمليات الإنتاج حيث تقوم بملاحظة المخزونات المتوفرة ومدى تلبيةها لبرنامج الإنتاج المسطر؛

- الأخذ بعين الاعتبار العراقيل التي تواجهها عند القيام بمهامها والمتمثلة في الشروط المفروضة من قبل الموردين لتجنب انقطاع التمويل؛

- إرسال الطلبات مع احترام الطرق المتبعة للطلبات المرغوب فيها؛

- متابعة الطلبات التي قد أرسلت مع تسديد قيمة كل طلبية.

2- علاقة إدارة تسيير المخزون بإدارة الإنتاج:

وهي أن إدارة الإنتاج يجب أن تكون على علم بالمواد الضرورية لسير عملية الإنتاج بالمؤسسة وتبلغ إدارة المخزون بأن هذه المواد

ضرورية حيث تعمل هذه الأخيرة جاهدة لتجنب الانقطاع لهذه المواد داخل المخازن، كما يجب على إدارة الإنتاج أن تعرف الوقت

والمدة التي تسلم فيها البضاعة أو المواد.

3- علاقة إدارة تسيير المخزون بإدارة المبيعات:

إدارة المخزون تقوم بتغليف وتهيئة السلع التي ستباع، كما تقوم بشحنها إلى الجهات التي تعاقدت معها إدارة المبيعات كما تزود هذه

الأخيرة بالمعلومات التي تمكنها من تخطيط المبيعات وفق أساليب تخدم أهداف المؤسسة.

4- تقوم إدارة المالية بتخطيط ومراقبة السياسات المالية وتحديد الأموال الضرورية لقيام المؤسسة بأعمالها وكذلك الأموال التنموية

وذلك بمساعدة إدارة تسيير المخزون بالسرعة والثقة في معطياتها المالية. (بحث تسيير المخزون، 2022)

ثانياً: مستويات المخزون

(أ) الحد الأدنى للمخزون:

"يمثل الحد الأدنى للمخزون اللحظة التي نصل فيها إلى نفاذ الوحدة الأخيرة من المخزون مع توافق ورود الطلبية الجديدة في نفس

اللحظة. ونظرياً يكون المخزون يساوي صفر، ولكن هناك مخاطر من حرفة تطبيق هذا النظام بسبب احتمالات نفاذ المخزون قبل

وصول الطلبية الجديدة في نفس اللحظة، ولذلك فإن التطبيق العملي لهذا النظام يحتفظ لكل صنف بمخزون احتياطي، وعليه فإن

الحد الأدنى يتشكل في هذه الحالة من المخزون الاحتياطي الذي تقرره المؤسسة. حيث يحقق المخزون الاحتياطي في هذه الحالة فوائد

ومزايا عديدة منها حماية المؤسسة من المواقف الطارئة التي قد تنشأ عن ارتفاع معدلات الاستخدام. أو عند تأخر وصول الطلبية

الجديدة أو رفضها لسبب ما.

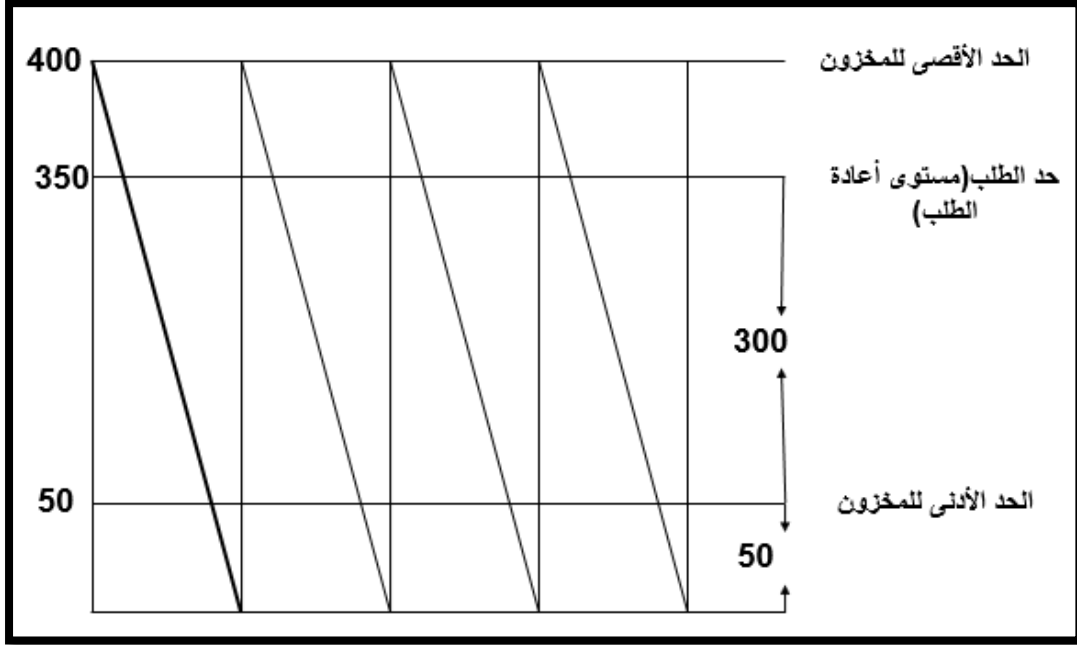
العوامل التي تحدد حجم المخزون الاحتياطي هي:

- درجة أهمية الصنف لانتظام النشاط والعمل;
- مدى سهولة تدبير البديل;
- مدى استقرار معدل الاستخدام;
- التكلفة النسبية لنفاذ الاستخدام;
- تكلفة المادة وتكاليف الشحن والتخزين;
- الفترة الزمنية اللازمة لشراء الصنف وتشمل عملية التفاوض والتعاقد والشحن والفحص;
- طبيعة المادة وسرعة تقبلها.

(ب) الحجم الأمثل للطلبية ونقطة إعادة الطلب: Economic ordering quantity and reorder point

- وهي معرفة النقطة التي يجب إصدار أمر التوريد عندها بحجم اقتصادي للطلبية محدد سلفاً بحيث لا نسمح المساس بالرصيد المخصص للاحتياطي لضمان الاستمرار في العمل وعدم توقفه لأي طارئ.
- ويتوقف تحديد مستوى حد الطلب على العوامل التالية:
- طول فترة التوريد ومدى استقرارها، وهي الفترة التي تتطلبها إعادة الشراء وتمثل الفترة الزمنية بين تقديم طلب جديد وزمن وصول المواد للمخازن.
 - معدل استخدام الصنف واستقراره خلال الوحدة الزمنية (أسبوع، شهر، ...).
 - حجم المخزون الاحتياطي.
 - درجة المخاطرة التي تقبلها الإدارة.

ج) الحد الأقصى للمخزون: يتكون الحد الأقصى للمخزون في العادة من المخزون الاحتياطي مضافا إليه الحجم الاقتصادي من الطلبية لحظة وصولها. كما يوضحها الشكل ادناه.



الشكل: 2 الحد الأدنى والاقصى للمخزون

المصدر: د.فايز جمعة صالح النجار، أ.د. عبد الستار محمد علي

- اهم المزايا التي يحققها نظام الحد الأدنى والاقصى للمخزون:
 - تحقيق الشراء بأفضل الكميات اقتصاديا (الحجم الاقتصادي للطلبية).
 - عدم الانشغال بالمخزون كثيرا لحين الوصول الى مستوى إعادة الطلب.
 - كفاءة الرقابة المباشرة بهدف بقاء جملة المستثمر في المخزون عند المستوى المطلوب.

▪ المشكلات التي تواجه هذا النظام هي:

- يتطلب مستوى مستقر من معدلات الاستخدام.
- طول فترة التوريد.
- احتمالات الخطأ الدفترية في التسجيل والترصيد.

مثال توضيحي:

يعتمد المصنع العربي على مورد محلي في أحد الأجزاء التي يستخدمها، ويمتاز المورد في الوفاء بموعد التسليم والذي يتم في اليوم الخامس بعد استلام أمر التوريد. فاذا علمت ان معدل الاستخدام اليومي لهذا الجزء يتراوح بين (40-60) قطعة يوميا وأن الرقابة على المخزون تستهدف عدم التعرض لحالات نفاذ المخزون فأوجد:

1-معدل الاستهلاك اليومي؟

2-حجم المخزون الاحتياطي (الحد الأدنى للمخزون)؟

3- مستوى إعادة الطلب (حد الطلب)؟

4- ماهو توقعك للتفاوت في حجم المخزون لحظة ورود الطلبية؟

الحل:

معدل الاستهلاك اليومي = (الحد الأدنى للاستخدام + الحد الأقصى للاستخدام) / 2

$$= 50 \text{ قطعة يوميا} = 2 / (60+40) =$$

متوسط معدل الاستخدام خلال فترة التوريد = (متوسط الاستخدام اليومي X فترة التوريد)

$$= 50 \times 5 = 250 \text{ قطعة}$$

حجم المخزون الاحتياطي (الحد الأدنى للمخزون) = 300 - 250 = 50 قطعة.

متوسط إعادة الطلب (حد الطلب) = متوسط الاستخدام خلال فترة التوريد + المخزون الاحتياطي

$$= 250 + 50 = 300 \text{ قطعة}$$

أما التوقع للتفاوت في حجم المخزون لحظة ورود الطلبية فانه يعتمد على الحد الأدنى والاقصى للاستخدام اليومي خلال فترة التوريد ويمكن الوصول اليه:

الحد الأعلى للاستخدام خلال فترة التوريد = 5 X 60 = 300 قطعة.

الحد الأدنى للاستخدام خلال فترة التوريد = 5 X 40 = 200 قطعة.

وعليه يكون اقصى مخزون ممكن: 300 - 200 = 100 قطعة.

لذا ففي لحظة ورود الطلبية قد نجد المخزون قد تدنى الى الصفر إذا كان الاستخدام اليومي في اقصى طاقاته (300 قطعة) وقد يصل الى (100 قطعة) اذا كان الاستخدام اليومي في ادنى طاقاته (200 قطعة). " (فايز جمعة و عبد الستار، 2010، الصفحات 159-162)

(د) معدل دوران المخزون:

يقصد بمعدل دوران المخزون حاصل قسمة كلفة المبيعات الى المخزون ويقاس بعدد المرات أي عدد المرات التي يتحول فيها المخزون الى مبيعات خلال السنة، وغالبا ما يشير المعدل العالي الى كفاءة الإدارة وهو ما تعمل عليه الإدارة ومضمون ذلك أن المعدل العالي لدوران المخزون يعني أن المؤسسة لا تحتفظ بمخزون كبير وأن المخزون لديها ذو قدرة بيعية عالية.

معدل دوران المخزون = كلفة المبيعات / متوسط المخزون

مثال: اذا كانت كلفة المبيعات 192000 دينار وأن متوسط رصيد المخزون خلال السنة 120000 دينار فان النسبة أو المعدل:

معدل دوران المخزون = كلفة المبيعات / متوسط المخزون

$$= 120000 / 192000 =$$

=1.6 مرة

(هـ) معدل عدد أيام المخزون:

ويقصد به عدد أيام وجود المخزون في المؤسسة منذ بداية دخول المخزن المؤسسة ولغاية بيعه، وأن قلة عدد الأيام هذه يعد مؤشرا مرغوبا فيه من قبل الإدارة وزيادة عدد الأيام يعني أن الإدارة غير قادرة على بيع المخزون وتحسب النسبة كما يلي: (الجميل، 2017، الصفحات 239-240)

عدد أيام المخزون = عدد أيام السنة / معدل دوران المخزون
وغالبا ما يعتمد 365 يوما عدد أيام السنة.

مثال: اذا كان معدل دوران المخزون 1.6 مرة. فما هو عدد أيام وجود المخزون في المؤسسة، وأن عدد أيام السنة 365 يوما.

عدد أيام وجود المخزون في المؤسسة = عدد أيام السنة / معدل دوران المخزون
 $1.6/365 =$

= 228 يوما هو معدل وجود المخزون في المؤسسة.

ثالثا: مخاطر تسيير المخزون

(أ) مخاطر نتيجة انخفاض مستوى المخزون:

يمكن تلخيص أهم مخاطر وعيوب انخفاض مستوى المخزون عن حد معين فيما يلي:

- زيادة احتمالات عدم الوفاء بالطلب بأنواعه المختلفة، فيمكن أن تؤدي هذا إلى خسائر مباشرة للنظام الإنتاجي في شكل ارتفاع تكلفة تعطل العمليات الصناعية، كما قد يؤدي إلى خسائر غير مباشرة نتيجة انخفاض المبيعات المستقبلية بسبب تأخر أو عدم تلبية طلبات العملاء؛
- نتيجة للمخاطر الواردة في الفقرة السابقة، غالبا ما تتبع مجموعة من إجراءات الطوارئ لمحاولة إرضاء العملاء، وذلك مثل إنتاج دفعات إنتاجية خاصة، مما يؤدي إلى اضطراب خطة الإنتاج والجدولة الزمنية؛
- في حالة انخفاض مستوى المخزون الذي يتم الاحتفاظ به، سوف يتطلب الأمر (في المتوسط) إصدار عدد أكبر من أوامر التوريد لاستكمال المخزون المحسوب وذلك بالمقارنة مع الحالة التي يكون فيها مستوى المخزون المحتفظ به مرتفعا، ويؤدي مثل هذا الوضع إلى ارتفاع تكاليف الطلب. (عيسى، 2007/2008، الصفحات 12-13)

(ب) مخاطر نتيجة ارتفاع (زيادة) مستوى المخزون:

- "رأس مال معطل كان يمكن استخدامه في اوجه نشاط اخري مربحة؛

- التضخم في تكاليف مناولة المواد والاحتفاظ بها كمخزون وزيادة فرص التلف والضياع والسرقة والحريق والتفادى وزيادة الفائدة المدفوعة على رأس المال المستثمر في هذه المواد وزيادة مصاريف التأمين.
- تشغل المهمات الزائدة في المخزون حيزا من الفراغ في المخازن مما يعوق عمليات الصرف والاستلام بالإضافة إلى تكاليف الصيانة والجرد؛
- أن تعطيل أموال المؤسسة في المهمات والمعدات الزائدة أصبح عبئا اقتصاديا يؤثر على السيولة النقدية للمؤسسة؛
- خسائر البيع والتصرف في المخزون الزائد والراكد حيث يتم بيعه بقيمة أقل بكثير من القيمة الدفترية؛
- ظهور إدارة المؤسسة أمام العاملين بمظهر الإسراف مما يشكل أخطار جسيمة على كفاءتهم وأعمالهم حيث أن الإدارة عادة هي القدوة الحسنة بالنسبة إلى العاملين". (نخبة من الخبراء المختصين، 2014، الصفحات 77-78)

(ج) معالجة مخاطر (مشاكل) تسيير المخزون:

- مراجعة إجراءات وقواعد تسيير المخزون وقواعد حسابه وكذا الوثائق المستعملة؛
- تطوير أساليب التخزين وبيئة التخزين وتحديثها وتنظيمها داخليا وترتيبها لتسهيل الوصول إلى الأصناف؛
- وضع خطة للمخزون لفترة تخطيطية، حيث يبدأ تحضيرها في الفترة الأساسية والتزام جميع الإدارات بها؛
- تحديد الاحتياجات بدقة ومناقشتها في ضوء خطة المخزون؛
- استخدام مستويات التخزين في تخطيط المخزون؛
- القيام بعمليات الجرد (سنتطرق إليه لاحقا)؛
- تأهيل العاملين والعمليات والبرمجيات؛
- توصيف الوظائف وتحديد المهام بدقة وتحديد حدود المسؤولية وتوقيتها، ووقت اشتغالها، والنتائج التي ستترتب عليها. (علي كساب، 2013، الصفحات 194-195)

رابعا: تصنيف المخزونات:

"تختلف الأسس التي يمكن الاعتماد عليها في تصنيف المخزون من مؤسسة إلى أخرى، وأحيانا في نفس المؤسسة من فترة إلى أخرى، تبعا لطبيعة العمليات التي تقوم بها المؤسسة ونوعية الأصناف التي تتعامل فيها، والغرض من الاحتفاظ بها ومدى حركتها ومتوسط رأس المال المستثمر في المخزون أو معدل استخدامه، وأيضا طبيعة الطلب على تلك الأصناف". (علي كساب، 2013، الصفحات 169-182)

(أ) التصنيف على أساس نوع المخزون:

-المواد الخام:

-المواد تحت التشغيل.

- المواد نصف المصنعة.
 - الأجزاء والمكونات.
 - مواد الإصلاح والصيانة ومهمات التشغيل.
 - مواد التعبئة والتغليف.
 - المنتجات النهائية أو تامة الصنع.
 - المخلفات والمواد غير الصالحة للاستعمال.
- (ب) التصنيف على أساس الغرض من التخزين:

1- المخزون التشغيلي:

الفكرة الأساسية التي يقوم عليها هذا النوع من التصنيف، هي أن تحدد المؤسسة الكميات التي تحتفظ بها على ضوء المتوسطات العامة لكل من حجم الطلب (الاستخدام) وفترة (الانتظار) التوريد، وعلى هذا المعيار تشمل المواد المخزنة الأصناف الضرورية لتشغيل النظام الإنتاجي في جميع مراحلها.

2- مخزون الأمان:

هو المخزون الاحتياطي لمواجهة العشوائية في الاستخدام وفترة الانتظار، أي لمواجهة العشوائية في المتغيرات القرارية.

(ج) التصنيف على أساس طبيعة الطلب:

1- الطلب المستقل:

وهو الطلب على المنتجات النهائية للمؤسسات الأخرى العملية، أي يأتي من خارج المؤسسة المنتجة، مثل: الطلب على السيارات، الطلب على الثلاجات، الطلب على الألبسة.

2- الطلب التابع (المشتق):

وهي الحاجات الداخلية من الأجزاء اللازمة لإنتاج المنتجات النهائية، أي يقصد به الطلب على بعض الأصناف التي يرتبط استخدامها بأصناف أخرى، من أمثلة ذلك لصناعة 2000 سيارة تحتاج المؤسسة إلى 10000 إطار بواقع 5 إطارات لكل سيارة. والجدول أدناه يوضح الفروق الرئيسية بين الأصناف التابع والأصناف ذات الطلب المستقل.

مدخل التمايز	الطلب المستقل	الطلب التابع (المشتق)
تغطية (إشباع) الطلب	يغطي الطلب الذي يأتي من خارج المؤسسة التي تمتلك المخزون	يغطي الطلب الداخلي، أي يستخدم في إشباع طلب مؤسسة نفسها.
مكونات النظام الإنتاجية	الأصناف التي تتوافر ضمن المخرجات	الأصناف المتوافرة في المدخلات وبين المراحل

أساليب التقدير	يتم استخدام أكثر من أسلوب توقع في تقديرها لأن الطلب متغير خارجي	تحسب مباشرة من علاقتها بكميات الطلب على الأصناف المرتبطة بها لأن الطلب متغير داخلي.
----------------	---	---

الجدول 1: يمثل الفروق الرئيسية بين الأصناف التابع والأصناف ذات الطلب المستقل

المصدر: (علي كساب، 2013) ص 176.

(د) التصنيف على أساس طبيعة المواد (درجة الخطورة):

- مواد قابلة للتلف.
- مواد قابلة للالتهاب.
- مواد سامة كالنفايات.
- مواد قابلة للكسر.
- مواد مرتفعة الثمن، فهي تشكل جزء كبير من رأس المال المستثمر.
- مواد معرضة للسرقة لقيمتها... إلخ.

- مواد راكدة أو كاسدة أو تعاني من الفاقد.

(هـ) التصنيف حسب الطرق المناولة:

- مواد سائبة كالحديد والحطب.
- مواد معبئة، كالمواد المعبئة في الحاويات.
- سوائل منقولة عبر الأنابيب.
- غازات معبئة ومنقولة.
- مواد معبئة في صهاريج كالإسمنت.
- مواد ثمينة تحتاج إلى حراسة كالذهب والعملية.
- مواد تحتاج إلى حماية كالمواد المتفجرة والأورانيوم.

(و) التصنيف على أساس معدل (سرعة) دوران المخزون:

يتم تصنيف المخزون وفق هذا التصنيف حسب سرعة دوران المادة المخزنة وتكرار طلبها إلى ثلاثة أنواع:

1- الأصناف سريعة الحركة

-المواد سريعة الحركة ونشيطة.

-المواد سريعة الحركة وغير نشيطة.

2-: الأصناف العادية

3-: الأصناف البطيئة الحركة

(ز) التصنيف على أساس طريقة 80/20 والتصنيف حسب منحني باريتو (منحني ABC):

هذا التصنيفان يعالجان ظاهرة واحدة هي ظاهرة الأهمية النسبية في تدفق المادة المخزنة سواء كانت مدخل أو مخرج، ويتمثل الفرق بينهما في كون منحني ABC (التقسيم الثلاثي للمخزون) يصنف المواد إلى ثلاث فئات من حيث الأهمية النسبية، وفي حين يصنف تصنيف 80/20 المواد المخزنة إلى صنفين.

يشترك التصنيفان من حيث معايير معدل الاستخدام المواد المخزنة مما يوحي بأن التصنيف حسب سرعة الدوران هو أساس التصنيف إلى فئات في هذي التصنيفين، نجد انه يعتمد التصنيف حسب سرعة الدوران أساس آخر هو معيار طبيعة المادة، إذن فهو يعالج حركة المادة أهميتها في الاستخدام إلى جانب أهميتها من حيث شروط السلامة، أما التصنيف حسب الفئات هذا، فهو يعتمد على أساس معدل الاستخدام دون سرعة من ناحية ويعتمد الأهمية النسبية التكلفة، إذن فهو يعالج ظاهرة التكلفة وظاهرة إدارتها (إدارة التكلفة) ويسمح بتحديد أفضل طرق إعادة التموين.

ونجد التصنيف 80/20 كونه نموذج عام يصلح في حالة المؤسسات التجارية دون المؤسسات الإنتاجية، كما انه تثبت النسب لأنه لا يمكن أن نجعل من جميع الحالات محددة ومتجانسة، وإنما ننظر لها على أنها ظاهرة تخضع للتطور والتحديث بنفس المؤسسة من جهة، وقد تختلف من مؤسسة إلى أخرى من جهة أخرى.

وفي نفس الوقت نجد منحني ABC يعتمد التصنيف الثلاثي، الأقل أهمية والمهم والأكثر أهمية، أي يبنى التصنيف على علاقة التفضيل النسبي للأصناف بالإضافة إلى علاقة التعدي بين هذه الأصناف، ويضيف لها تعدد القراءات يعتمد هذا المنحني ABC على عدة معايير تهدف إلى تصنيف المواد حسب أهميتها إلى ثلاث فئات متدرجة في الأهمية: أقل أهمية ومهم وأكثر أهمية من حيث:

- البعد الأول: التقييم من حيث معيار التكلفة: يبدأ وفق هذا المعيار بالفئة الأكثر أهمية ويرمز لها بالرمز (أ) أو (A)، ثم الفئة المهمة ويرمز لها بالرمز (ب) أو (B) ثم الفئة الأقل أهمية، ويرمز لها بالرمز (ج) أو (C)
- البعد الثاني: التقييم من حيث معيار معدل الاستخدام: نجد وفق هذا المعيار أن الفئة (أ) أو (A) أقل أهمية ثم الفئة (ب) أو (B) وهي الفئة المهمة ثم الفئة (ج) أو (C) وهي الأكثر أهمية لأن هذه الأخيرة رئيسية من حيث الاستخدام.

المطلب الثاني: تنظيم المخزون

أولاً : ماهية وظيفة التخزين:

أ) وظيفة التخزين:

هي الوظيفة المسؤولة عن الاحتفاظ بالموجودات بكميات مناسبة لحين طلبها في مخازن أو مستودعات قريبة من جهة الاستخدام على أن يتوافر في هذه المخازن أسلوب المناسب للمواد المخزنة. (نخبة من الخبراء المختصين، 2014، صفحة 35)
-التخزين: المواد القابلة للتخزين والمحافظة عليها، وشروط سلامتها، وتعديل تدفقها من الناحية الكمية ومن الناحية الزمنية ومن حيث توقيت التدفق. (علي كساب، 2013، صفحة 45)

ب) أهمية وظيفة التخزين:

- ✓ أهمية اقتصادية: وتمثل في تحرير الطلبات ما يسمح بتخفيض تكاليف النقل، فالتخزين هو الحماية ضد صدمات الطلبات التي يجب أن تحول إلى إنتاج وإلى السوق؛
- ✓ أهمية مالية: فقانون المخازن يسمح باستمرار ثبات الأسعار للمواد الأولية، في حالة ارتفاع الأسعار للمؤسسة؛
- ✓ أهمية تقنية: تتمثل في تحسين نوعية المنتجات واكتساب المنتج للجودة المطلوبة؛
- ✓ أهمية التسويقية: وذلك بوضع حد للمشاكل الناتجة عن التأخير في تسليم المنتجات للزبائن؛

ج) الآثار المترتبة على عدم الاهتمام بوظيفة التخزين:

- تلف موجودات المخازن نتيجة عدم مراعاة اصول حفظ المواد، مثل درجة الحرارة أو الرطوبة الملائمة للمواد المخزونة، وعزل بعض الأصناف عن بعضها الآخر لتأثرها بالروائح.
- نقص الموجودات نتيجة عدم إحكام الرقابة على المخزون، وتعرضها للسرقة، هنا تظهر الحاجة الماسة لتطوير أساليب التخزين والمناولة وباستخدام التكنولوجيا الحديثة (الكمبيوتر، نظم المعلومات...إلخ). (مصطفى يوسف، 2021/01/09، الصفحات 179-180)

د) مشكلات ومعوقات وظيفة التخزين:

1- نظرة الإدارة العليا الى وظيفة التخزين:

تؤثر نظرة الإدارة العليا إلى وظيفة التخزين ودرجة الاهتمام التي توليها لهذه الوظيفة على الهيكل التنظيمي للجهاز المسؤول عن التخزين والاختصاصات والمهام الوظيفة التي تحدد له، وأيضا عدد ومواصفات العاملين به،

2- عدد ونوعية العاملين بنشاط التخزين:

يعتبر العنصر البشري من أكثر محددات الكفاءة والفعالية في أداء مهما وظيفة التخزين شأنها في ذلك باقي الوظائف، ومن ثم فإن عدم كفاية أعداد العاملين بالمخازن أو عدم الاهتمام باختيارهم وفقا لاستيعاب التطورات التقنية في المجالات الخاصة ينظم المعلومات التخزين، أمر يؤدي إلى وقوع العديد من المخاطر والمضاعفات التي قد تصل إلى حد الكوارث.

3- إمكانية المخازن وتجهيزاتها:

قد تمثل إمكانيات المخازن وتجهيزاتها أحد معوقات أداء وظيفة التخزين بكفاءة، ويدخل ضمن هذه الإمكانيات والتجهيزات المساحات المتاحة للتخزين، ووسائل النقل والمناولة، والتجهيزات الأخرى مثل الأرفق والخزانات وغيرها من أوعية التخزين، إضافة إلى الطرق و الممرات، ووسائل و أدوات الأمن وسلامة، ولا جدال في أن عدم توافر هذه الإمكانيات والتجهيزات بالمستوى المطلوب يؤدي إلى نوع من الاضطراب في القيام بوظيفة التخزين وربما وقوع العديد من المخاطر مثل تعرض بعض الأصناف للتلف أو الحريق، إضافة إلى احتمالات الإصابات والحوادث للعاملين بالمخازن .

4- النظم الإدارية والمحاسبية:

يقصد بالنظم الإدارية السياسات والقرارات والتعليمات والأدلة واللوائح التي تحكم أداء العمل بالمخازن في المراحل المختلفة (استلام، تخزين، صرف) أما النظم المحاسبية فتربط بالمجموعة الدفترية والمستندية الخاصة بحسابات المخازن. وقد تمثل النظم الإدارية عائقا من معوقات الأداء الكفء لوظيفة التخزين في حالة تعارض هذه النظم أو عدم وضوحها للعاملين أو تباين تفسيرها من جانبهم وأيضا عند عدم تناولها للإجراءات الواجب إتباعها في أداء مختلف أنشطة التخزين. كما أن النظم المحاسبية ممثلة في عمليات والتسجيل وما يرتبط بها من سجلات ومستندات ونماذج قد تكون من معوقات الأداء الفعال في حالة عدم توافرها مع النظم العامة للمنشأة أو في حالة عدم توفيرها للبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات المخزنة وأيضا في حالة احتياجها لوقت طويل أو إجراءات تفصيلية لا مبرر لها.

5- مواقع المخازن:

تقوم بعض المؤسسات بمراجعة مواقع مخازنها من حين لآخر في ضوء التغيرات البيئية التي تحيط بأعمالها من ناحية وبأماكن مخازنها من ناحية أخرى.

وهناك من الأسباب ما يدفع هذه المؤسسات التي تغير مواقع مخازنها الحالية أو إنشاء مخازن جديدة إضافية في أماكن جديدة، ومن أهم هذه الأسباب الامتداد العمراني، التسهيلات والمرافق الحكومية في بعض المناطق، القوانين والتشريعات البيئية، التوسع في أنشطة المؤسسة أو إنشاء فروع جديدة وغيرها.

وفي مثل هذه الحالات قد يكون الثبات المطلق في مواقع مخازن بعض المؤسسات سببا رئيسا في ارتفاع تكلفة التخزين بل وفي تعرض الأصناف المخزنة للتلف أو الحريق وغيرها من الأضرار. (الإدارة العامة للتصميم وتطوير المناهج، تقنية إدارة المستودعات، وظيفة التخزين، الصفحات 8-9)

(هـ) العلاقة بين وظيفة التخزين والوظائف الأخرى:

1- التخزين والتسويق:

هنالك علاقة مباشرة بين الجهازين وهي علاقة تعاون وتنسيق ، حيث يقوم جهاز التخزين بتخزين الأصناف المختلفة من وقت إنتاجها أو ورودها إلى المخازن لحين طلبها من قبل جهاز التسويق لتقديمها إلى العملاء تنفيذًا للعقود المبرمة معهم ، كما قد يقوم جهاز التخزين بتقديم خدمة التعبئة والتغليف لبعض الأصناف مما يوفر الكثير من الوقت والجهد للجهاز التسويق ، وعلى الجانب الآخر يقوم جهاز التسويق بتزويد جهاز التخزين بالمعلومات اللازمة عن التنبؤات الخاصة بحجم الطلب على مختلف الأصناف حتى يتمكن جهاز التخزين من تجهيز الإمكانات اللازمة لاستلام وفحص وتخزين وصرف هذه الأصناف في الفترات المقبلة .

2- التخزين والإنتاج:

تظهر هذه العلاقة بشكل أكثر وضوحًا في المنشآت الصناعية، وقد تأخذ هذه العلاقة شكل السلطة في حالة تبعية أنشطة التخزين لوظيفة الإنتاج، وقد تأخذ العلاقة شكل التعاون والتنسيق حيث يقوم جهاز التخزين بتزويد جهاز الإنتاج بالمواد والمستلزمات الأساسية لسير عمليات الإنتاج وانتظامها وذلك في ضوء المستويات التي تتفق واحتياجات خطة الإنتاج، وعلى الجانب الآخر يقوم جهاز الإنتاج بتزويد جهاز التخزين بأية تعديلات في خطط الإنتاج حتى يتسنى له اتخاذ ما يلزم من إجراءات لمواجهة هذه التعديلات.

3- التخزين والحسابات:

تمثل العلاقة بين الجهازين في التنسيق والتعاون في مجال عمليات القيد والتسجيل ومتابعة حركة الأصناف المخزونة، وخاصة ما يتعلق منها بمستندات الاستلام والصرف وتحديد أرصدة المخزون وغيرها من البيانات والمستندات التي تفيد في تسهيل صرف مستحقات الموردين من ناحية وإعداد الحسابات الختامية بما فيها حسابات المخزون من الأصناف المختلفة من الناحية الأخرى.

4- التخزين والشراء:

تمثل العلاقة بين التخزين والشراء علاقة ارتباط وتكامل حيث يتأثر أداء العمل في كل منهما بمستوى أداء الآخر، وفي كثير من المؤسسات يتم دمج الوظائف معًا في جهاز واحد تحت مسميات مختلفة منها إدارة المواد وإدارة الإمداد والتموين وإدارة المشتريات والمخازن وغيرها من المسميات، ويقوم جهاز التخزين بإبلاغ الجهة المسؤولة عن أعمال الشراء بالأرصدة الموجودة من كل صنف أو أكثر.

كما أن جهاز التخزين هو الذي يتولى استلام وفحص الأصناف التي قام جهاز الشراء بالتعاقد عليها من قبل، وعلى الجانب الآخر يقوم جهاز الشراء بإخطار جهاز التخزين بالصفقات التي تم التعاقد عليها ومواصفاتها وشروط تسليمها ومواعيد وصولها حتى يستطيع جهاز التخزين اتخاذ الإجراءات اللازمة لاستلام وتخزين هذه الأصناف.

5- التخزين والنقل:

في كثير من مؤسسات يتم دمج أنشطة الشراء والتخزين والنقل تحت إدارة واحدة تسمى إدارة المواد أو إدارة الإمدادات والتوزيع المادي، وغير ذلك من المسميات ويشير مثل هذا الدمج إلى أهمية تكامل أنشطة الشراء والتخزين والنقل. فإذا كانت هذه الوظائف مستقلة عن بعضها تنظيماً فإنه يجب دعم علاقات التنسيق والتعاون بينها، فالجهاز المسؤول عن النقل هو المسؤول عن نقل المواد الواردة إلى المخازن والمنصرف منها وفي كثير من الأحيان تسند إليه مهمة تشغيل وصيانة وسائل النقل والمناولة داخل المخازن، وعلى الجانب الآخر يتولى جهاز المخازن تزويد جهاز النقل بالمواد المطلوبة وكمياتها وأحجامها وأوزانها وشروط ومواصفات نقلها حتى يتمكن جهاز النقل من تجهيز الوسائل والمعدات اللازمة للتعامل مع هذه الأصناف. (الإدارة العامة للتصميم وتطوير المناهج، تقنية إدارة المستودعات، وظيفة التخزين، الصفحات 18-19)

ثانياً: تبويب وترميز المخزون:

إن توصيف المواد يمكن أن يعتمد المتعامل مع المحيط الخارجي لذلك دعت الحاجة إلى وجود أسلوب آخر لتسهيل التداول داخل المؤسسة الاقتصادية بدءاً من أقسام الإنتاج وانتهاءً بمرحلة السلعة الجاهزة القابلة للبيع، لذلك يستخدم أسلوباً للتبويب والترميز لتسهيل العمل داخل المؤسسة الاقتصادية.

(أ) التبويب:

ويقصد به خصر الأنواع المتشابهة أو المتقاربة في مجموعات رئيسية، ثم تقسيم هذه إلى مجموعات ثانوية تعتمد على أسس منطقية بحيث يسهل التعرف على الأصناف، إن التبويب يقتصر على تمييز المجاميع وليس كل فقرة على حدة ضمن المجموعة.

1- التبويب وعلاقته بالتخزين:

إن النظام التبويب علاقة بالأنشطة المخزنية، حيث أن هناك تأثير متبادلاً بينه وبين هذه الأنشطة، فله علاقة بمركزية ولا مركزية التخزين (سوف نتطرق لهذا لاحقاً)، وهو كذلك بالتقسيم الداخلي لمباني المخازن وبوسائل النقل الداخلي.

2- طريق التبويب:

هناك العديد من طرق التبويب تؤثر في فاعلية نشاط المؤسسة الاقتصادية، ويتم التبويب بموجبها على أساس:

- ✓ الحجم؛
- ✓ الوزن؛
- ✓ درجة القيمة؛
- ✓ درجة التصنيع؛
- ✓ تكامل المجموعات؛
- ✓ طبيعة وخواص المواد؛

✓ الزبائن;

✓ سرعة حركة المواد;

✓ الموسمية.

(ب) الترميز:

يعد الترميز الخطوة الأكثر تقدماً في مجال التمييز حيث يمكن الفصل بين كل مادة وأخرى على حدة ضمن المجموع الرئيسية والفرعية وذلك عن طريق وضع رمز إلى الصنف الذي تقع ضمنه المادة ثم تتفرع إلى تفرعات أصغر حتى تصل إلى مفردات المواد، فقد يكون الرمز لون أو علاقة أو حروفا هجائياً أو ارقاماً أو رسوماً.

1- أهداف الترميز:

✓ إمكانية تمييز المواد بدقة متناهية;

✓ تسهيل إنجاز عمليات الشراء إذا كانت الرموز المستخدمة هي نفس الرموز المستخدمة من قبل الجهاز;

✓ يحقق الكفاءة في مراقبة حركة الأصناف وتفاذي صرف أصناف بالخطأ أو شراء مواد أو سلع موجودة أصلاً في المخازن

✓ تسهيل عمل الحاسوب الآلي عن طريق استخدام الترميز;

✓ يسهل عملية الجرد ويخفض التكاليف.

2- أسس الترميز:

✓ يجب إعطاء رموز لجميع المواد المخزونة;

✓ ثبات الرموز وعدم تغييرها إلا عند الضرورة القصوى;

✓ أن يتم بالبساطة وعدم التعقيد.

إعطاء رموز متشابهة للمواد التي تكمل بعضها الآخر.

أن تكون الرموز واضحة منعاً للالتباس.

3- أنظمة الترميز:

هناك أنظمة عديدة للترميز منها ما يستخدم الأرقام أو الحروف أو العلامات ومنها ما يجمع كل هذه الصفات، وهناك من يستخدم أنظمة مختلفة ومن هذه الأنظمة:

➤ النظام الهجائي البسيط:

وهو إعطاء حرف أو أكثر لكل مادة، وهو نظام بسيط ويصلح للاستخدام في المؤسسات الاقتصادية الصغيرة وكمثال على ذلك:

حديد = ح	أسلاك = س
نحاس = ن	كتل = ك
ألومنيوم = أ	ألواح = ل
قصدير = ق	أنايب = ن

فعندما يتم ترميز اسلاك النحاس فيستخدم الرمز (ن س) والواح الألومنيوم فيستخدم الرمز (أل) وهكذا. (أكرم احمد، 2009، الصفحات 165-167)

النظام الرقمي المتسلسل البسيط:

تستخدم في هذا النظام الأرقام من الصفر وبالتسلسل حسب أنواع المواد الموجودة في المخازن، وكلما تستلم مادة جديدة، نوط بها رقما جديدا، ويمتاز هذا النظام أعلاه بكونه يتسع إلى عدد كبير جدا من المواد وليس فقط في حدود الحروف الهجائية.

النظام المختلط البسيط:

تستخدم في هذا النظام الأرقام والحروف معا، اي أنه مزيج من النظامين الأول والثاني أعلاه، فقط تستخدم الحروف في هذا النظام للدلالة على الباب الرئيسي أو الفرعي في تصنيف المواد، وتدل الأرقام على المواد الموجودة بحوزة المخزن والتي ترد إلى المخزن في المستقبل وبشكل متسلسل.

ويمكن إيضاح هذا النظام من خلال المثال التالي:

العمود الأول	العمود الثاني	العمود الثالث
أنايب = أ	فولاذ = 1	1أ تعني أنايب فولاذ
أسلاك = ب	نحاس = 2	ب2 تعني أسلاك نحاس
أبواب = ج	خشب = 3	ج3 تعني أبواب خشب

الجدول 2: يمثل نظام المختلط البسيط

المصدر: من اعداد الطلبة

نظام الذاكرة:

هذا النظام عبارة عن خليط من الأرقام والحروف التي تنتقي اختياريا، فالجزء الرقمي من الرمز يدل على شيء ما، والجزء الحرفي من الرمز يدل على معنى آخر، ونتيجة للتمرين المستمر في الاستعمال يسهل على الذاكرة حفظها بسهولة، ولهذا سمية هذا النظام بـ (نظام الذاكرة)، إلا أنه في بعض الأحيان تعجز الذاكرة عنه عندما تكون المواد المتعامل بها عديدة جدا.

النظام المزدوج:

يتم استخدام الرموز المجهز ورموز المشتري في هذا النظام، حيث يطلب المجهزون في بعض الأحيان أن يشار إلى نفس الرموز التي يتبعونها في مصانعهم، وأحيانا أخرى يشترط مستورد المواد إلى ترميز المواد التي يقومون بشرائها بنفس الرموز المستخدمة من قبلهم،

لذا فإن المؤسسة التي تقوم بعملية الاستيراد تضطر إلى استخدام رمزين مختلفين لكل مادة، يدل الأول على نظام الترميز المتبع في داخل المؤسسة والرمز الثاني يدل على نظام الترميز المتبع من قبل المجهز.

نظام الألوان:

ويستخدم هذا النظام في بعض الحالات الخاصة التي تتشابه بها المواد تشابها كبيرا مما يصعب تمييزها، مثال ذلك قضبان الفولاذ أو في الأنواع المختلفة من المعادن تستخدم الألوان التالية في مثل هذه الحالات:

نوع المعدن	اللون
الحديد	أخضر
النحاس	أحمر
الألمنيوم	أسود
الخارصين	أبيض
الرصاص	أصفر

نظام العلامات:

لا يكفي هذا النظام لعدد كبير من المواد، لا يستخدم في المؤسسات لوحده لغرض تمييز جميع المواد، بل يكون نظاما إضافيا، وهذا النظام يستخدم في الحالات خاصة منها:

= إعطاء معلومات تشغيلية بواسطة العلامات لمن لا يجيد القراءة والكتابة باللغة الأجنبية، كعلامة السهم مثلا التي تدل على اتجاه الحركة.

= تستخدم في عملية خزن المواد مثل وضع علامة القدح على الصناديق دلالة على أن المحتويات قابلة للكسر، أو وضع علامة الجمجمة وعظمين متقاطعين دلالة على أن المادة سامة.

النظام الرقمي المركب:

يستعمل هذا النظام في المؤسسات التي تتعامل بالآلاف من العدد والمواد، ويتكون الرمز من عدة أرقام وكل مقطع من هذه الأرقام يدل على باب أو فرع من صنف معين من المواد، ويمكن في هذا النظام استخدام الحواسيب والحاسبات الكهربائية الاعتيادية بسهولة. ولا توجد قاعدة تفضيلية تبين ما يجب أن تكون المرتبة الأولى أو الثانية من الرمز وكذلك باقي المراتب، بل توجد قاعدة عامة حيث يتم بموجبها تخصيص الرقم الأول من اليسار للقسم الرئيسي ثم الرقم الثاني للقسم الفرعي والأرقام التي تليها في تسلسل تخصص إلى مجموعات المشتقة واحدة بعد الأخرى إلى أن تصل إلى تحديد مادة واحدة وفرزها عن غيرها من المواد دون خلط أو إهمال. (محمد الصريفي و بشير العلاق، 2020، الصفحات 158-161)

ثالثاً: إدارة المخازن:

أ) ماهية إدارة المخازن:

1- إدارة المخازن:

هي الإدارة المسؤولة عن تحديد وتوفير احتياجات المؤسسة وتخزينها والرقابة عليها بما ينسجم مع أهداف المؤسسة. (الزهران، 2017/2016، صفحة 12)

2- مفهوم مركزية التخزين:

يقصد بمركزية التخزين وجود مخزن مركزي واحد يقوم بتموين كافة الإدارات والوحدات داخل المصنع أو المؤسسة باحتياجاتها من المواد والأصناف.

3- مفهوم لامركزية التخزين:

يقصد بلا مركزية التخزين وجود أكثر من مخزن أو مستودع في مواقع مختلفة تابعة لجهات الاستخدام داخل المؤسسة أو المصنع. (نخبة من الخبراء المختصين، 2014، الصفحات 127-128)

4- مميزات المركزية:

- تخفيض رؤوس الأموال المستثمرة في الأبنية والأراضي وذلك نظراً لتجميع المخازن في مكان واحد؛

- تخفيض التكاليف الخاصة بالإضاءة والحراسة والمواصلات والأعمال المكتبية واستخدام الأفراد العاملين في المخازن وعمليات النقل الداخلي؛

- الاستفادة من معدات المناولة ذات الكفاءة العالية والاستخدام الأمثل لهذه المعدات؛

- سهولة الرقابة والسيطرة على الخزين مما يسهل عملية الجرد والخزين بدفعة واحدة؛

- وضع التخطيط الأمثل للمخزون وذلك للمساحة الكبيرة المتوفرة للتخزين ويعكس ما إذا كانت المساحة صغيرة فيجب إتباع حل واحد وبالمرونة؛

- توزيع الأعمال على العاملين بدرجة أكثر فاعلية وإنتاجية وكذلك زيادة خبرة العاملين وذلك لتعاملهم مع عدد كبير من المواد؛

- الاحتفاظ بحد الأدنى من المواد الاحتياطية وذلك تجنباً للتكرار في هذه المواد فيما لو اتبع نظام اللامركزية؛

- سهولة عمليات التخطيط والتبسيط وذلك بسبب خزن المواد في مخزن مركزي والتركيز في الدراسة لهذا المخزون؛

- تجميع المواد النافذة والراكدة في المؤسسة في مخزن الواحد حيث تسهل إعادة تنظيمها وذلك لأغراض الإنتاج أو البيع؛

5- عيوب المركزية:

- صعوبة تموين الجهات البعيدة عن المؤسسة؛

- بطء الإجراءات المخزنية وذلك بسبب سرعة دوران البضاعة وكثرة الممرات وزيادة حركة وسائل النقل وخاصة أن المركزية تدعو إلى تقليل الأفراد العاملين؛

- زيادة المخاطر، ففي بعض الأحيان تتعرض المخازن إلى مخاطر الحريق أو الفيضانات أو الكوارث وبذلك تكون الحسائر باهظة قد تؤثر على سير العملية الإنتاجية للمؤسسة؛

- عدم كفاية المساحة فقد لا تتوفر المساحة الكافية لتخزين المواد في حالة التوسع في العمل، مما يؤدي إلى إمكانية خزن المواد في العراء أو تأخير مخازن وبذلك تزداد التكاليف. (هادي سعيد و فوزي، 2019، الصفحات 57-58)

6- مميزات اللامركزية:

- سرعة في إنجاز العمليات المخزنية وتلبية احتياجات الفروع أو المناطق الجغرافية البعيدة نسبياً عن المخزن أو المخازن الرئيسية؛
- تقليل حدة المخاطر التي تتعرض لها الأصناف المخزونة وخاصة حالات الحريق وذلك لتوزيعها على عدة أماكن بدلا من تركيزها في مكان واحد؛

- تجنب حالات الارتباك التي تحدث في عمليات الاستلام والفحص والصرف نتيجة تعدد المخازن المخصصة للقيام بهذه العمليات؛
- الاستفادة من الإمكانيات والتسهيلات المحلية في الأماكن والمرافق العامة اللازمة للمخازن وتوافر فرص أكبر للتوسع في المباني المخزنية. (الإدارة العامة للتصميم وتطوير المناهج، تقنية إدارة المستودعات، وظيفة التخزين، صفحة 25)

7- عيوب اللامركزية:

زيادة تكاليف التخزين (نقل، إيجار، مباني)؛

صعوبة التعرف على موقف أرصدة الأصناف بالمخازن؛


صعوبة إجراءات الجرد لتعدد المخازن. (نخبة من الخبراء المختصين، 2014، صفحة 92)

8- الجمع بين المركزية واللامركزية:

من أهم صور الجمع بين مركزية التخزين واللامركزية وجود إدارة مركزية للمخازن أو المستودعات وعدد من المخازن الفرعية التابعة لها، وغالبا ما يتم تنظيم العلاقة بين الإدارة المركزية والمخازن الفرعية على أساس قيام الإدارة المركزية برسم السياسات العامة للتخزين ووضع الأهداف والمعايير لتقييم أداء كل مخزن فرعي وكذلك النظم والقواعد العامة الحاكمة لأداء العمل بهذه المخازن الفرعية ويترك للمخازن الفرعية حرية تنظيم العمل بها وفقا للظروف المحيطة بها أو طبقا لطبيعة ومتطلبات الأصناف التي تحتويها، على أن تقدم المخازن الفرعية ما يكمن الإدارة المركزية من النظر في مقدار ما تقوضه من سلطات حسب الظروف البيئية بكل مخزن. (الإدارة العامة للتصميم وتطوير المناهج، تقنية إدارة المستودعات، وظيفة التخزين، الصفحات 25-26)

(ب) أماكن التخزين ومواصفاتها:

1- تقسيم المخازن من حيث نوعية البناء

المخازن المكشوفة: 

وقد تسمى ساحات التخزين أو الأحواش ، وهي عبارة عن مساحة من الأرض غالبا ما تكون محاطو بسور الغرض منه المحافظة على موجودات المخزن وحمايتها من السرقة والضياع ، وينتشر استخدام هذا النوع من المخازن في تخزين الأصناف التي تتأثر بالعوامل الجوية كالرمال والطوب و أحجار الجرانيت و الرخام وغيرها، وأيضا بعض الأصناف الي يتم تخزينها في عبوات أو حاويات بلاستيكية أو معدنية كبيرة نسبيا مثل الزيوت و المبيدات الكيماوية وغيرها، كما يستخدم هذا النوع من المخازن للمواد التي يتم تخزينها لفترات محدودة ومؤقتة أثناء تجميعها لحين شحنها إلى جهات أخرى، ومن أمثلة هذه الأصناف الحاصلات الزراعية والاششاب والحديد والحردة وما شابه ذلك.

✚ المخازن المسقوفة أو المغطاة (طابق واحد):

وهو مبني كامل السقف، سواء كان السقف معدنيا أو خشبيا أو خرسانيا، ويتم تجهيز هذه المخازن بالإنارة ووسائل مكافحة الحريق ووسائل المناولة الأرضية كالعربات والأوناش والرافعات الشوكية. وفيها يتم تخزين الأصناف المختلفة على الأرض مباشرة أو على قواعد ورفوف خشبية أو في حاويات وصناديق وذلك وفقا لطبيعة المواد المخزونة، ومن أمثلة الأصناف الي يتم تخزينها في هذه المخازن الآلات والأجهزة كبيرة الحجم وصناديق قطع الغيار، والأقمشة وبعض أصناف المواد الغذائية كالذقيق والسكر والأرز وغيرها من المواد المعبأة في أكياس وتحتمل التخزين لفترة طويلة نسبيا.

✚ المخازن متعددة الطوابق:

في بعض الأحيان قد نجد المؤسسة نفسها مضطرة لإقامة مخازن متعددة الطوابق الاستغلال الأراضي المتاحة لها لأقصى حد ممكن، أو للاستفادة بمزايا مواقع مخازنها الحالية، أو كوسيلة لتخفيض تكاليف البناء دون الحاجة إلى شراء أراضي جديدة، كما قد يكون اللجوء إلى هذه المخازن بهدف توفير قدر أكبر من الأمان خاصة بالنسبة للأصناف صغيرة الحجم عالية القيمة ، ورغم مبررات إقامة المخازن متعددة الطوابق فإن الأمر يتطلب الهندسية في البناء من حيث الأحمال والأوزان المتوقعة لكل متر مربع ، وأيضا العناية باختيار وسائل المناولة المناسبة لطبيعة المباني وارتفاعاتها .

2- تقسيم المخازن حسب متطلبات التخزين:

✚ التلاجات أو المخازن التبريد والتجميد:

وهي عبارة عن أماكن مصممة هندسيا وفنيا للاحتفاظ بدرجات حرارة منخفضة، وغالبا ما تأخذ شكل تلاجت متوسطة أو كبيرة الحجم مزودة بأجهزة لقياس وضبط الحرارة عند المستويات المطلوبة للأصناف المختلفة ويستخدم هذا النوع من المخازن في تخزين اللحوم والأسماك والخضروات المجمدة وأيضا بعض أنواع الفواكه والأدوية... إلخ

✚ المخازن المكيفة:

وهي عبارة عن الأماكن المجهزة للاحتفاظ بدرجة حرارة تتراوح 15 إلى 25 درجة مئوية، وتكون عادة مزودة بأجهزة تكييف وأجهزة اختيار للأصناف المخزونة ، وتحتوي هذه المخازن على أرفق وحاويات بلاستيكية ثابتة في أماكن محددة، وتكون مجهزة بالعربات اليدوية والكهربائية وأحيانا بالرافعات الشوكية والبيور المتحركة، ويستخدم هذا النوع من المخازن في تخزين بعض الأصناف التي تتعرض

للتلف أو الانفجار نتيجة ارتفاع درجات الحرارة عن حد معين ، ومن أمثلة وبعض أنواع المواد والمنتجات الغذائية ، وأيضا مواد الدهان وبعض أنواع الكيماويات التي تدخل في صناعة المتفجرات .

✚ صهاريج تخزين المواد البترولية:

وهي عبارة عن أماكن تخزين بمساحات وارتفاعات مختلفة، ومنها ما يكون فوق سطح الأرض ومنها ما يكون في حفر تحت مستوى الأرض، وتصنع هذه الصهاريج من مواد مختلفة ومنها ما يصنع من المعادن، ومنها ما يصنع من الطوب الحجري، أو الإسمنت المسلح، ومن أمثلة هذه المواد التي يتم تخزينها في هذه الصهاريج البنزين والكيروسين والبولار والديزل وغيرها من المنتجات النفطية، وتأخذ وسائل المناولة إلى ومن هذه الصهاريج شكل المضخات أو ماكينات الضخ والسحب.

✚ صوامع والغالل:

وهي عبارة عن نوع من المخازن المجهزة للمحافظة على الغلال، ويتم تشييد هذه الصوامع من الإسمنت والحجر الجيري وفقا لمواصفات هندسية وفنية معينة حسب طبيعة المواد المخزونة وطول مدة تخزينها، ويتم تجهيزها بالشروط التي تساعد على بقاء المخزون سليما لفترة طويلة، وتختلف طاقات التخزين بهذه الصوامع حسب حجمها، ومنها ما تتجاوز طاقة التخزين خمسة آلاف طن من الغلال.

3- التجهيزات المخزنية:

✚ القواعد الخشبية أو البلاستيكية أو المعدنية:

وهي عبارة عن مسطحات توضع على الأرض أو قد توضع على مساند خاصة مثل المواسير والقضبان المعدنية أو ألواح الخشب، وتستخدم هذه القواعد ليسهل نقلها بالرافعات الشوكية من مكان لآخر أو لتحميلها في الشاحنات.

✚ الصناديق:

وهي عبارة عن شكل من أوعية التخزين التي تختلف أحجامها وأشكالها (مستطيلة، مربعة، دائرية) ومساحتها التخزينية ونوعية المواد المصنوعة منها (كرتون، خشب، معدن، بلاستيك) حسب حجم وطبيعة المواد التي تحتفظ بها.

✚ الدواليب والأدراج:

وقد تكون مصنوعة من الخشب أو المعدن، وتستخدم الدواليب في حفظ الأصناف التي تحتاج إلى رقابة تخزينية تفصيلية ومستمرة لندرتها أو ارتفاع قيمتها وأيضا الأصناف التي تحتاج إلى معاملة خاصة في مناولتها داخل المخازن، أن الأدراج فغالبا ما تستخدم كأوعية لتخزين الأصناف صغيرة الحجم وغير المعبأة في أكياس أو عبوات خاصة بها مثل المسامير، الصواميل وما شابه ذلك (البراغي).

✚ الأرفق:

وتأخذ الأرفق أشكالاً وارتفاعات متعددة، كما قد تصنع من الخشب أو المعدن وقد تكون مثبتة في حوائط المخزن وقد تكون متحركة على عجلات، وتستخدم الأرفق في حفظ الأصناف التي تكون وحدتها قابلة للكسر والأصناف غير منتظمة أو نمطية الشكل، كما قد تستخدم لحفظ بعض الأصناف خفيفة الوزن كبيرة الحجم مثل الأقمشة والمنتجات الورقية وبعض الأدوات المنزلية.

✚ البراميل والخزانات الصهاريج والأسطوانات:

وتستخدم مثل هذه الأوعية في تخزين المواد السائلة والمواد الغازية وبعض المنتجات النفطية مثل الزيوت والشحومات والوقود.

✚ تجهيزات أخرى متنوعة:

وتضم هذه التجهيزات مجموعة متنوعة من الأدوات والوسائل اللازمة لتسهيل تشغيل المخازن مثل السجلات والأدوات المكتبية وأجهزة الاتصالات وما يماثلها، والأدوات والوسائل الخاصة بحماية العاملين والمواد المخزونة وتوفير وسائل الأمن والسلامة، وأيضاً حواجز ذلك من تجهيزات ضرورية لتسهيل أداء العمل والمحافظة على سلامة العاملين والمباني والأصناف المخزونة. (الإدارة العامة للتصميم وتطوير المناهج، تقنية إدارة المستودعات، وظيفة التخزين، الصفحات 31-35)

4- الإجراءات الواجب اتباعها من طرف إدارة المخازن عند وبعد استلام المواد:

التأكد من عدم وجود اختلافات في المعلومات الواردة في وثائق المورد والشاحم من جهة أولى وبين أوامر التوريد الصادرة عن إدارة الإمداد من الجهة الثانية؛

تنظيم محضر استلام بالمواد الواردة؛

- التأكد من مطابقة الكميات والمواصفات كما وردت في أمر التوريد والإرساليات الواردة من الجهات الأخرى في المؤسسة، أي من الجهات الطالبة (إدارة الإنتاج وإدارة المبيعات بصورة أساسية)؛

- إعلام الجهات المعنية مثل إدارة المشتريات وإدارة الحسابات، والمورد، والشاحن بأي خلل مما تم الاتفاق عليه وتسجيل ذلك في محضر الاستلام؛

- تسجيل المواد المستلمة في سجلات وكشوف وبطاقات خاصة بالمخازن والاحتفاظ بها؛

- كتابة تقرير عن الوحدات الناقصة أو التالفة وإرسال نسخة عن التقرير إلى كل من الشاحن والمورد وإدارة الحسابات؛

- تحويل المواد والمنتجات من المخزن المركزي إلى المخازن الفرعية والعكس؛

- استلام المواد والمنتجات من المرتجة ن الإدارات أو الجهات المستعملة لها والتي غالباً ما تكون فائضة عن حاجتها ويتعذر تخزينها لديها إلى حين الاستعمال أو عندما تكون هذه المسترجعات غير ملائمة للاستعمال؛

- استلام العوائد ومخلفات الإنتاج الواردة من إدارة الإنتاج؛

- وضع الترتيبات اللازمة لاستلام وتخزين والإمدادات ن الأصول الإنتاجية كالألات والمعدات؛

- وضع خطة محددة للتخلص من مخلفات وبقايا الإنتاج.

5- كيفية ترتيب المخزون في المخازن (الشروط والاعتبارات):

- وضع الأصناف من المواد والمنتجات التي يتم تحريكها بكثرة ويتم صرف منها بكميات كبيرة بالقوب من منافذ الصرف;
- تخزين الأصناف الثقيلة الوزن على أرضية المخزن وفي أماكن لا تشكل عبئا على العاملين أثناء نقلها وتحريكها;
- عزل الأصناف القابلة للانفجار أو الاشتغال عن غيرها، ويفضل تخزينها في أماكن منعزلة ومحصنة;
- وضع الأصناف من المواد التي تؤثر على غيرها بإفسادها أو بتغيير خصائصها في أماكن بعيدة ومنعزلة، مثل الصابون والمنظفات;
- تخزين الأصناف ذات الحجم الكبيرة والتي لا تتأثر بالعوامل الجوية في العراء;
- العمل على تأمين ممرات بمساحات كافية لحركة العاملين وأجهزة ومعدات المناولة والنقل;
- المحافظة على درجة حرارة وتهوية مناسبة في المخازن;
- توفير وسائل الأمان مثل أجهزة الإطفاء، توفير مخارج طوارئ ومستلزمات الإسعافات الأولية. (الادارة المتميزة للمخازن والمشتريات، الصفحات 86-89)

6- الاعتبارات الواجب مراعاتها في اختيار أماكن التخزين:

✚ القرب قدر الإمكان من الوحدات الإنتاجية:

أو الجهات التي تتكرر طلباتها على الأصناف المخزونة لتسهيل عمليات النقل وتوصيل الأصناف إليها، ومن ثم فإن اختيار موقع المخازن يتطلب إجراء دراسة للتعرف على أماكن تجمع العملاء ومراكز التوزيع بالنسبة للمؤسسات التجارية، وأماكن الوحدات الإنتاجية في المؤسسات الصناعية، وأماكن المستخدمين أو المستفيدين من الخدمات التخزينية في المؤسسات الخدمية كالمستشفيات والفنادق والجامعات والمدارس وغيرها.

✚ توفر المرافق والخدمات اللازمة للمخازن:

من الطبيعي أنه عند المفاضلة بين المواقع البديلة للمخازن تؤخذ في الحسبان الاعتبارات الخاصة بتوافر المرافق والخدمات اللازمة لأداء الأعمال المخزنية بالسرعة المطلوبة بتكلفة منخفضة، ومن أمثلة هذه المرافق والخدمات الطرق المهددة، مصادر المياه والكهرباء ووسائل الاتصال، وشبكة المواصلات وما شابه ذلك.

✚ مراعاة القوانين أو النظم الحاكمة لمواقع المخازن:

فقد تحرم التشريعات القائمة إقامة مخازن مواد معينة كالمواد القابلة للاشتعال أو الانفجار في المناطق السكنية، وقد تشترط هذه التشريعات ضروره توافر تجهيزات معينة في أماكن المخازن أو قربها من بعض الخدمات كمحطات الإطفاء وغيرها.

✚ خصائص المواد المطلوب تخزينها:

- وزن المادة وحجمها وكمياتها: فالمواد أو الأصناف ذات الأوزان الثقيلة أو كبيرة الحجم غالباً ما يتم تخزينها بالقرب من أماكن الشحن لتسهيل تداولها عند الحاجة إليها وتخزين هذه الأصناف على الأرض مباشرة، وقد يوضع بعضها في حاويات كبيرة أو طلبيات خشبية أو معدنية لتسهيل مناولتها بالرافعات الشوكية.

أما الأصناف متوسطة الوزن أو الحجم فقد يتم تخزينها في صناديق أو على رفوف حسب خصائصها، والأصناف خفيفة الوزن أو صغيرة الحجم غالباً ما يتم تخزينها في أدراج وعلى رفوف مناسبة لوزنها أو حجمها.

- حركة المواد وتكرار الطلب عليها: تنقسم المواد من حيث حركتها إلى أصناف سريعة أو كثيرة الحركة يتزايد الطلب عليها ويتكرر بمعدلات عالية وهذه يتم تخزينها في أماكن قريبة في أول المخزن حتى يسهل الوصول إليها ويتم صرفها بسرعة، وهناك أصناف بطيئة الحركة أو يتم طلبها في فترات متباعدة وهذه يتم تخزينها في عمق المخزن أو في نهايته.

- القابلية للتلف: هناك بعض المواد سريعة التلف بطبيعتها أو نتيجة التأثير بالعوامل الجوية مثل الحرارة والرطوبة، هذه الأصناف تتطلب تخصيص أماكن مجهزة لها وتكون تحت الرقابة من قبل أمين المخزن بصفة مستمرة، وغالباً ما يتم صرفها حسب أسبقية تواريخ ورودها للمخازن (الوارد أولاً يصرف أولاً).

- قيمة الأصناف المخزونة: هناك بعض الأصناف عالية القيمة أو غالية الثمن مثل المواد المصنوعة من المعادن الثمينة أو الأحجار الكريمة، أو بعض قطع الغيار الخاصة بالأجهزة الطبية أو الإلكترونية، ومثل هذه الأصناف يتم تخزينها في دواليب وخزائن حديدية، وغالباً ما يتم تجميعها في مكان واحد يتكون موضع اهتمام من قبل أمين مخزن.

- حالة الأصناف المخزونة: تؤثر حالة المادة المطلوب تخزينها في اختيار مكان تخزينها والأوعية التي تخزن فيها، فالمواد الصلبة يمكن تخزينها على الأرض مباشرة أو في حاويات أو على رفوف وغيرها، أما المواد السائلة فغالباً ما يتم تخزينها في آواني زجاجية أو معدنية أو بلاستيكية أو في صهاريج والخزانات الأرضية، وهناك المواد الغازية مثل الأوكسجين وغاز البوتان وغيرها من المواد التي تخزن تحت ضغط معين وهذه تحتاج إلى أسطوانات بمواصفات تتلاءم مع طبيعة المادة ذاتها. (الإدارة العامة للتصميم وتطوير المناهج، تقنية إدارة المستودعات، وظيفة التخزين، الصفحات 37-38)

رابعاً: المناولة الداخلية:

(أ) المناولة:

تعتبر المناولة من الأنشطة الرئيسية والاساسية ذات التأثير الملحوظ في إدارة المخازن، والمقصود بها تحريك المواد من المخازن ومن المخازن أماكن الصرف ومن أماكن الاستلام الى المخازن.

(ب) أنواع المناولة:

1- المناولة اليدوية: تعتمد المناولة اليدوية على الجهد البشري ومعدات بسيطة وتقليدية وتكون مناسبة لمناولة المواد الخفيفة.

2- المناولة الآلية: هي المناولة التي تتم على أساس استخدام أجهزة ومعدات مناولة آلية، وتكون مناسبة في المؤسسات الكبيرة والمواد الثقيلة، وتهدف إلى تخفيض الجهد البشري وتخفيض التكاليف. (علي كساب، 2013، صفحة 215)

ج) العوامل المؤثرة في اختيار وسائل المناولة:

- المواد التي تتم مناولتها من حيث طبيعتها وحجمها ووزنها وطريقة استخدامها ومعدلات استلامها أو صرفها؛
- طريقة وصول المواد إلى المستودعات، هل تصل في طرود أو صناديق أو براميل، وهل يمكن استخدامها مباشرة من الطرود أو الصناديق التي وردت بها أم يحتاج الأمر إلى تفريغها وإعادة تعبئتها أو تغليفها؛
- المسافة التي تنقل أو تحرك إليها المواد واتجاه التحريك، هل يتم التحريك داخل المستودع نفسه من مكان لآخر، أم من وسائل النقل المختلفة إلى المستودع أو العكس، وهل يتم التحريك أفقياً أم من أسفل لأعلى، أم من أعلى لأسفل، وهل يتطلب التحريك اتباع خط سير محدد كما هو الحال في تحريك بعض المواد أو الأجزاء بين المراحل الإنتاجية؛
- خصائص الوسائل والمعدات المتاحة للمناولة من حيث الارتفاعات والحدود القصوى للحمولة، ومتطلبات تشغيلها (وقود، كهرباء، حركة يدوية) ومعدلات الأمان بها؛
- خصائص المستودعات أو الأماكن المطلوب توفير وسائل ومعدات المناولة لها من حيث المساحات والارتفاعات والممرات والمجهزة لها، وما إذا كانت مخازن من طابق واحد أم عدة طوابق؛
- مدى توافر العنصر البشري المطلوب لتشغيل وسائل ومعدات المناولة بالكفاءة المطلوبة، وأيضاً مدى وفرة معدات الأمان والسلامة اللازمة للحفاظ على العاملين على هذه المعدات؛
- الاعتمادات المالية المخصصة لتوفير وسائل ومعدات المناولة والتكاليف الرأسمالية والتشغيلية للوسائل والمعدات المتاحة. (الإدارة العامة للتصميم وتطوير المناهج، تقنية إدارة المستودعات، وظيفة التخزين، الصفحات 109-110)

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق SCF

سننظر في هذا المطلب أولاً إلى أنواعه وثانياً تقييم مدخلات ومخرجات المخزون وثالثاً المعالجة المحاسبية للمخزون وفق SCF.

أولاً : الجرد وأنواعه

أ) تعريف الجرد:

عملية الجرد تعني حصر للمخزون الفعلي وتدقيق الرصيد الدفترية والتأكد منها كمّاً ونوعاً وتواجداً، وضبطه بصورة فعلية، ثم ترصيده على ضوء النتائج الفعلية. (Paul F)

الجرد هو عبارة عن مجموعة إجراءات يتم خلالها فحص وقياس وضبط جميع المواد التي في حوزة ومسؤولية المخازن، وتبويبها في جداول الجرد من جهة، ومن جهة جمع كافة المعلومات المتعلقة بهذه المواد من السجلات والمستندات والدفاتر المخزنية، ثم التأكد من مدى مطابقة الأرصدة الفعلية مع الأرصدة الدفترية، والكشف عن أي فرق بينها والبحث عن سببه وتسوية الرصيد على أساس الرقم الفعلي. (محمد العدوان وآخرون، 2006، صفحة 247)

وهناك من يعرف عملية الجرد على أنها: حصر المخزون الفعلي وتدقيق الرصيد الدفترى والتأكد منه كما ونوعا وتواجدا وتوقيتا وجودة. (الازهري، 2009، صفحة 90)

وعليه نستنتج أن الجرد هو عملية فحص وعد فعلي لأصناف المخزون المحتفظ بها في المخازن ومقارنتها مع الرصيد الموجود في السجلات والدفاتر ذات الصلة وتسجيل النتائج في دفاتر خاصة.

(ب) أنواع الجرد:

ينقسم الجرد إلى عدة أنواع، وهناك عدة معايير لتصنيفه، فنجد أنواع الجرد من حيث التطابق ومن حيث التوقيت.

1- من حيث التطابق نجد نوعين هما :

✚ الجرد الفعلي: ويقصد به الفحص والعد المباشر للمخزون لكل صنف موجود بالمخازن ومطابقته مع الأرصدة الموجودة في

السجلات والبطاقات، حيث تتم عملية الجرد هنا من خلال المشاهدة العينة و =الفعالية للمخزون والسجل الخاص به

وتقوم به المؤسسة مرة واحدة في الدورة على الأقل. (P.Zaxmati، 2005، صفحة 140)

وينقسم بدوره إلى:

=الجرد الفعلي الكامل: ويشتمل جميع الأصناف سواء داخل المخازن أو في ورشات الانتاج غالبا ما يتم في كل دورة محاسبية بهدف

الوصول إلى قيمة المخزون السلعي وإعداد الحسابات الختامية. (موسى، 2001، صفحة 306)

=الجرد الفعلي الجزئي: وهو الذي يخص بعض الأصناف دون غيرها للتعرف على الأصناف ومدى صلاحيتها للإنتاج أو البيع

ويحدث احيانا في حالات خاصة من السرقة والتلاعب والاختلاس ... الخ (موسى، 2001، صفحة 306)

✚ الجرد المحاسبي: أو ما يعرف بالجرد الدفترى وهو مطابقة أرصدة سجلات المخازن مع الأرصدة المثبتة في إدارة الرقابة على

المخزون أو الإدارة المالية. (التخزين الإلكتروني، 2007، صفحة 418)

2- من حيث التوقيت: ويمكن تقسيمه إلى:

✚ طريقة الجرد المتناوب: وفيه لا تتحقق الرقابة على المخزون إلا في نهاية السنة عندما يتم جرد المخزون فعليا بحجز كمياته

وعادة ماي تم استخدام هذا النظام في المنشآت التي تتعامل في أصناف كثيرة العدد أو ضئيلة القيمة أو كلاهما. (سليمان،

2011، صفحة 106)

✚ طريقة الجرد الدائم: وفيه يتم الاحتفاظ بسجلات توفر بيانات عن الحركة المستمرة على عناصر المخزون، ويتم الاحتفاظ

ببطاقات منفردة لكل صنف من أصناف البضاعة يسجل فيه الوارد والصادر من وإلى المخازن، من حيث الكمية والقيمة

و بذلك فإن بالنسبة للمؤسسات التجارية توضح أرصدة هذه البطاقات في أي لحظة كمية و قيمة البضاعة الموجودة

بالمخازن، وفي المؤسسات الصناعية فهي توضح قيمة المواد الخام، الانتاج تحت التشغيل، الانتاج التام، وقد يتم

الاحتفاظ بتلك السجلات المستمرة على أساس الكميات فقط أو على أساس الكميات و القيمة عادة تستخدم هذه

الطريقة في المؤسسات التي تتعامل بأصناف قليلة العدد أو عالية الثمن أو كلاهما. (سليمان، 2011، صفحة 107)

✚ الجرد المفاجئ : قد يعرف أحيانا بالجرد غير المعلن عنه ، وغالبا ما يكون الهدف من هذا النوع من أنواع الجرد التفتيش أو الرقابة المباشرة على حركة الأصناف المخزنة ، وقد يقوم به مدير المواد أو رجال الإدارة العليا على عينة من المواد يتم اختيارها عشوائيا من بين الأصناف الأكثر أهمية في المؤسسة ، أو تلك التي تكون أكثر عرضة للتلاعب ، وذلك بهدف التأكد من سلامة عملية الصرف والاستلام والقيود في سجلات المخازن ، ولا يوجد وقت محدد لأجراء هذا النوع من الجرد بمعنى أنه يتم قبل أو أثناء أو بعد الجرد الشامل سواء كان دوريا أو مستمرا . (Gestion De Production, 2000, p. 133)

3- الاختلاف بين الجرد المستمر والجرد الدوري:

-تستمر المخازن في عملها المعتاد أثناء عملية الجرد المستمر;

يحتاج الجرد المستمر إلى اعداد أقل من المراجعين;

- تثبت نتائج الجرد المستمر على نفس السجلات مع البحث عن أسباب الاختلافات ومعالجة الزيادة أو النقص عند ظهورها مباشرة;

-يمكن قبول الأرصدة إذا لم تظهر فروق بين الجرد المستمر والسجلات ثم تدخل إلى الميزانية دون الحاجة إلى الجرد السنوي.

4- العوامل التي تعمل على نجاح عملية الجرد:

- تحديد المسؤول عن عملية الجرد تحديدا دقيقاً;

-توقف عمليات صرف البضاعة واستلامها بمجرد البدء في عمليات الجرد وخلالها;

مع تحديد المستند الأخير لاستلام البضاعة أو صرفها مع التأكد من أنها قيدت في الدفاتر;

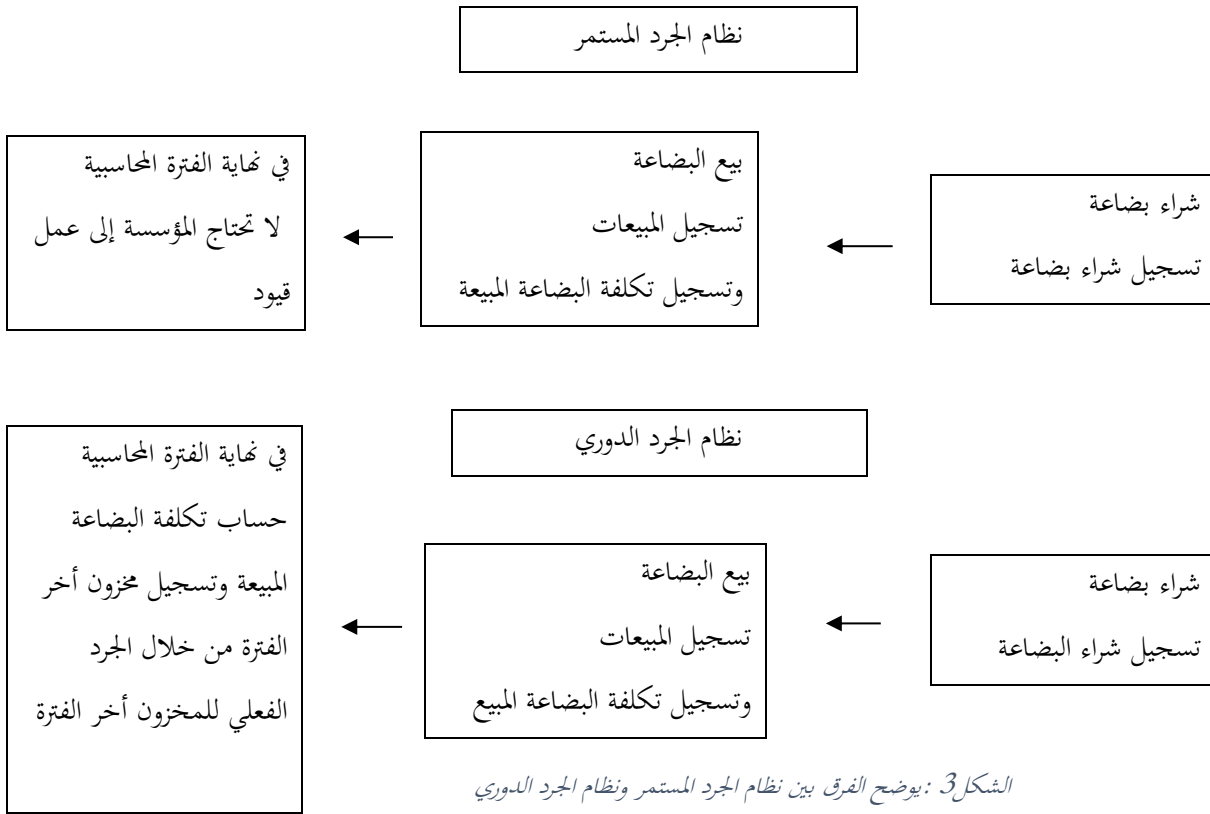
-أن يشمل الجرد جميع الموجود في المخازن ، بما في ذلك الخردة أو البضاعة تحت التشغيل ، مع حصر الوحدات التي لا يملكها المشروع في مكان خاص ;

- أن تكون جميع قوائم الجرد تحت مسؤولية وارشاف المسؤول عن الجرد الذي تم تحديده، مع عدم السماح بوجود ازدواجية في القوائم؛

- حضر البضاعة تحت الفحص و هي البضاعة التي دخلت المخازن و لم تقيد بحسابات المخازن ، وكذلك تحديد الوحدات في الطريق أو التي أرسلت للإصلاح ;

-إعادة الوحدات التي خرجت على سبيل الاعارة سواء داخليا أو خارجيا قبل البدء بمجرد المخزون ؛ -تحديد طريقة و أسلوب الجرد و شرحها للقائمين على العمل ، مع تحديد الوحدة المناسبة للجرد كوحدة قياس مع تثبيت السعر للوحدة في قوائم الجرد لتحديد

قيمة المخزون. (فايز جمعة و عبد الستار، 2010، الصفحات 167-168)



الشكل 3: يوضح الفرق بين نظام الجرد المستمر ونظام الجرد الدوري
المصدر: د. وليد محمد الشيباني، ص 225.

(ج) مستندات الجرد:

إن النماذج والسندات المستخدمة في إجراء الجرد غير ثابتة، فهي تتماشى مع احتياجات وظروف المؤسسة، لهذا سوف نكتفي بذكر أهم المستندات التي يتطلبها جرد المخزون من حيث طبيعة البيانات التي تحتوي عليها وكذلك الغرض وهي كالتالي:

1- بطاقات الصنف:

تحتوي هذه البطاقة على البيانات التالية: اسم الصنف، الرمز أو رقم الجزء، صفة الصنف، الموقع في المخازن، الكميات الواردة، تاريخ التسليم، الكميات الصادرة، تاريخ الاصدار والرصيد المتبقي، رقم الحساب الذي يجب أن يحمل به الصنف. إلى جانب أغراض الجرد فإن بطاقة الصنف تفيد في الحالات التالية:

- إظهار الكمية أو الرصيد المتبقي من الصنف في تاريخ محدد؛

- المراجعة على سجلات المخازن، حيث يجب أن تتطابق الكميات الموضحة بالبطاقة مع الأرصدة المسجلة في دفتر أستاذ المخزون.

(جيمس بلاكورد و تعريب يوسف موسى، 2008، صفحة 79)

2- إذن صرف المواد: يجب أن لا تخرج المواد من المخازن إلا بموجب مستند معتمد يطلق عليه اسم إذن الصرف و يحتوي هذا المستند على عدة بيانات أهمها ما يلي تاريخ و رقم الإذن ، وصف المواد أو الأجزاء المطلوبة أو رموزها ، رقم الحساب الذي سيحمل بالمواد ، الكمية المطلوبة ، تاريخ التسليم ، اسم الجهة الطالبة ، التوقيع أو اعتماد المستند من جهة الاختصاص.

3- نموذج رد المواد إلى المخازن: المواد المرتجعة إذا كانت مطابقة للحالة التي كانت عليها عند إصدارها من المخازن فإن الحساب الذي سبق أن حمل بها يصبح دائما بهذه المواد بالقيمة نفسها، كما يجب ارسال نسخة من هذا النموذج إلى الموظف المختص بسجلات المخازن لإثبات عملية الرد، أما إذا كانت المواد المرتجعة.

قد تعرضت للتلف فإنها ترجع إلى المخازن على أنها خردة، وتسجل في نموذج آخر غير نموذج المواد المرتجعة غير المستعملة. (http:www.aliahmedali.com، 2022/06/04)

4- سجل المخازن: يطلق عليه أيضا اسم أستاذ المخزون، ويحتوي هذا السجل على بيانات عن كل صنف من المواد المستخدمة في المؤسسة من حيث الكميات المطلوبة، الكميات الواردة، الرصيد المتبقي و الاحتياجات الاجمالية من كل صنف، كما يوضح سجل المخازن الكميات المطلوبة التي لم يتم تسليمها بعد، و الكميات المنتجة لمقابلة أوامر الانتاج التي لم تصرف بعد من المخازن، و أيضا الكميات المتاحة للاستعمال مستقبلا. (M, 1994, p. 86)

5- قوائم و بطاقات الجرد: تستخدم بطاقات الجرد كخطوة تمهيدية لإعداد قوائم الجرد حيث تعلق تلك البطاقات على كل صنف يتم جرده، و يوضع بوجه البطاقة البيانات الخاصة بالصنف وكمياته عند الجرد إذا حدثت أي عملية تسليم أو صرف ، وعليه فإن قوائم الجرد تحتوي على البيانات التالية :

-رقم القائمة;

-تاريخ الجرد;

-مكان الجرد و مكان الصنف بالمخزون

-رمز الصنف أو رقمه ووحدة التداول أو القياس;

-الكمية الموجودة بالمخازن وقت الجرد;

-قيمة المخزون;

- حالة الصنف (جديد، مستعمل، تالف);

-فرق رصيد سجل المخازن عن الرصيد الفعلي والقيمة المالية لهذا الفرق وملاحظات القائم بالجرد. (الغدير ح.، 2008، صفحة

324)

(د) نتائج الجرد:

قد تكشف نتائج الجرد الفعلي عن المخزون عن أحد الاحتمالين هما العجز أو الزيادة في الرصيد الفعلي للمخزون عن الرصيد الدفترى، كما توضحه سجلات المخازن، وهنا يكون التساؤل حول كيفية التصرف في العجز أو الزيادة، يمكننا القول إنه لا بد من وجود فروق نتيجة الجرد، كلما قام به أفراد مختلفون أو كلما استخدمت أدوات ووسائل قياس مختلفة.

وبصفة عامة فإنه يفضل عدم تقرير وجود عجز أو زيادة في الجرد قبل الرجوع إلى أمناء المخازن وذلك لثلاثة أسباب رئيسية هي :

-قد يخطئ القائم بالجرد في تمييز الأصناف، ومن ثم يجب إعطاء أمين المخزن الفرصة لتصحيح ذلك لأنه أكثر العمال معرفة

بالأصناف المخزنة .

- قد يكون الصنف مخزوناً في أكثر من مكان أو جهة، ولم يتناول الجرد الكميات الموجودة ببعض هذه الأماكن أو الجهات وهو الأمر الذي يمكن تداركه من خلال أمين المخزن .

- إن إظهار الفروق بين الأرصدة الفعلية والأرصدة الدفترية يعتبر بمثابة إتهام أو طعن في أمانة و نزاهة أمين المخزن، ومن ثم يجب إعطاؤه الفرصة لإبداء وجهة نظره قبل تقرير العجز أو الزيادة. (جيمس بلاكورد و تعريب يوسف موسى، 2008، صفحة 82)

- وفي حالة الاتفاق بين القائم بالجرد وأمين المخزن على وجود فروق بين الأرصدة الفعلية والأرصدة الدفترية فإن الأمر يتوقف على طبيعة هذه الفروق وذلك على النحو التالي:

- بالنسبة للفروق البسيطة أو المحدودة فإن هذه الفروق قد تكون مقبولة نتيجة لطبيعة الصنف نفسه أو طريقة صرفه؛ مثال: التسرب، التبخر.

- إذا كانت الفروق كبيرة فإن الأمر يستلزم دراسة هذه الفروق وتحليل أسبابها حسب كل حالة على حدي، ويمكن الاسترشاد بالإجراءات التالية في التعرف على مصادر هذه الفروق :

- مراجعة سجلات مراقبة المخزون مع سجلات المخازن منذ تاريخ آخر جرد للتأكد من عدم وجود خطأ حسابي أو تكرار لقيمة الصنف.

- التأكد من عدم وجود خطأ في استخدام وحدات قياس الكميات المختلفة من الصنف (الكيلوغرام أو اللتر مثلاً)

- الرجوع إلى جهات الاستخدام المختلفة بالمؤسسة للتأكد من عدم حدوث تسلم أو صرف أو ارتجاع أو تحويل لكميات معينة من الصنف دون مستند معتمد وخاصة أن بعض تلك العمليات قد يتم في غير أوقات العمل الرسمي بسبب حالات الطوارئ .

- إذا لم تفلح الإجراءات السابقة في الكشف عن أسباب الاختلاف بين الأرصدة الفعلية والدفترية، تتم مراجعة أعمال الجرد بواسطة لجنة أخرى أو مستوى أعلى من القائمين به. (جاسم ناصر، صباح مجيد، و حميد خير الله، 2008، صفحة 380)

ثانياً: طرق تقييم المخزونات

أ) طرق تقييم المخزونات:

1- تقييم المدخلات:

يتم تقييم العناصر المتحصل عليها كما يلي:

- تقييم البضائع والمواد واللوازم الأولية والتموينات الأخرى بتكلفة الشراء التي تشمل سعر الشراء مضافاً إليها مصاريف النقل والشحن والمصاريف الأخرى المدفوعة للغير لإيصال المنتجات أو المواد للمؤسسة.

- تقييم المنتجات المصنعة ونصف المصنعة والفضلات والمهملات بتكلفة الإنتاج أو الإنجاز مضافاً إليها أعباء الإنتاج المباشرة وغير المباشرة. (حنيفة، 2004، صفحة 140)

2- تقييم المخرجات:

إذا كان تقييم المدخلات يتم بسهولة فإن تقييم المخرجات يحتاج لمعالجة خاصة نظراً للأسباب التالية: (حنيفة، 2004، صفحة 140)

- المشتريات لا تتم بسعر واحد، أسعارها تختلف باختلاف الموردين والأسواق... الخ.
- أن سعر أو قيمة العنصر المادي هو نفسه عند إدخالها للمخزن، أي أن السعر المطبق عند الإدخال هو الذي يطبق عند الإخراج.
- غير أن النظام المحاسبي المالي يعتمد في تقييم المخزون على إحدى الطرق التالية:

طريقة التكلفة الوسطية المرجحة: CMP

- يستخدم تقييم المخزون من أجل حساب قيمة المنتجات والمواد الموجودة في مخزون المؤسسة في نهاية الفترة محاسبية معينة، وهناك العديد من الطرق التي يمكن استخدامها وفق احتياجات المؤسسة ومنها طريقة متوسطة التكلفة **Weighted average cost**.
- ويعتمد المخزون وحساب تكلفة السلع المباعة على جميع العناصر التي تم شراؤها خلال الفترة المحاسبية نفسها، ويتم استخدامها هذه الطريقة عندما لا يكون هنالك اختلاف كبير في المخزون، على سبيل المثال:
- قامت إحدى المؤسسات بشراء العديد من القمصان بسعرين مختلفين خلال شهر واحد، في المرة الأولى تم شراء 100 قميص بسعر 10 دولارات للقميص بينما تم شراء 200 قميص بسعر 20 دولار للقميص في المرة الثانية، وبذلك يكون العدد الكلي للقمصان التي تم شراؤها 300 قميص، ومع نهاية الشهر بلغت مبيعات المؤسسة 50 قميصاً وباستخدام طريقة متوسط التكلفة (التكلفة الوسطية المرجحة) يمكن حساب تكلفة السلع المباعة كما يأتي:

- حساب التكلفة الاجمالية للمشتريات = $(20 \times 200) + (10 \times 100) = 5000$ دولار
- حساب متوسط التكلفة المرجح لكل قميص = $5000 / 300 = 16.67$ دولار لكل قميص.
- حساب تكلفة السلع المباعة بعد بيع 50 قميص = $16.67 \times 50 = 833.50$ دولار.
- حساب قيمة المخزون المتبقية = $16.67 \times 250 = 4167.50$ دولار. (حمزة، 2022/06/03)

طريقة الوارد أولاً صادراً أولاً: (FIFO)

يقدم موفق الطريقة تقييم المواد أو منتجات الصادرة بناء على التسلسل التاريخي لدخولها، أي يتم استهلاك المواد على أساس الاقدمية بالسعر المتعلق بها، وإذا ما نفذت يلجأ إلى الكمية التي تليها في تاريخ الدخول من حيث السعر. (عميروش، 2011/2010، صفحة 64)

طريقة الوارد أخيراً الصادر أولاً: (LIFO)

حسب هذه الطريقة فإن المخزونات تُخرج من دخولها أي الإحدث دخولا هو الذي يخرج أولاً، ومنه ينتج أن سعر التكلفة يحسب بتكلفة المواد التي حصلت عليها المؤسسة أولاً. (حماد، 2006)

وقد الغيت هذه الطريقة من التحديثات في معيار المخزون ضمن المعيار الدولي IAS2

سوف نعرض مزايا وعيوب الطرق السارية المفعول في مجال تقييم المخزونات، وذلك من خلال الجدول الآتي:

الطريقة	المزايا	العيوب
التكلفة الوسطية المرجعية CMP.	- تتميز بالسهولة في التطبيق لأن جميع المواد المخزنة سوف تسعر بسعر موحد؛ - تخفيض أثر التغيرات في الأسعار على القوائم المالية؛	- تأجيل عملية التسعير على نهاية المدة باعتبارها أفضل طريقة وبالتالي التأثير في توفير المعلومات؛ - لا تراعي هذه الطريقة التسلسل الزمني للتوريدات من السلع؛
طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً FIFO.	- المخزون المتبقي يكون من أحدث الشحنات وبالتالي يقلل من خطر التلف والتقادم؛ - رصيد مخزون آخر المدة يسعر على أساس أحدث الأسعار وبالتالي يظهر في الميزانية بتكلفة متقاربة مع التكلفة الجارية	- عدم الاهتمام بقاعدة مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد النتيجة؛ - يترتب على هذه الطريقة تضخيم الوعاء الضريبي وبالتالي تضخيم الضريبة في حد ذاتها؛ - تؤدي إلى الاختلاف في تكلفة المواد أو المنتجات على الرغم من تماثل ظروف انتاجها.

الجدول 3: مزايا وعيوب الطرق السارية المفعول في مجال تقييم المخزونات

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الأميرة إبراهيم عثمان وعبد الوهاب نصر علي، مبادئ المحاسبة المالية مدخل نظم المعلومات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003، ص 140-148

ثالثاً: المعالجة المحاسبية للمخزون:

أ) التسجيل المحاسبي للمخزونات وحسابتها وفق النظام المحاسبي المالي الجديد:

في هذا الفرع سوف نقوم بذكر كيفية تسجيل كل حساب من كل حسابات المخزونات وكذلك التغيرات التي حدثت على المخزونات وعليها نستطرق إلى التالي:

1- التسجيل المحاسبي للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد: (شوف، 2008، صفحة 48)

❖ الحسابات 30، 31، 32:

أثناء الدورة المحاسبية يجعل حساب (X 38) مشتريات مخزنة مديناً بتكلفة الشراء و يقالبه في الجانب الدائن حساب المورد أو حساب الخزينة وذلك حسب طريقة التسديد.

وفي النهاية الدورة يلغي المخزون الموجود في أول الفترة بحيث يجعل حساب 30 أو حساب 31 في الجانب الدائن مقابل جعل حساب (X 60) في الجانب المدين.

كما يجب ترصيد حساب (X30) بحيث يجعل دائن مقابل جعل حساب (X60) مديناً.

كذلك يتم في نهاية الدورة حساب مخزون آخر المدة، بحيث يجعل حساب 30 أو 31 أو 32 في الجانب المدين يجعل حساب X 60 (حساب 600 أو 601 أو 602) دائنا.

أ: عملية الفوترة: (نقل الملكية)

X 38	ح/ مشتريات		
	ح/ الموردون، البنك، الصندوق	53/ 51/ 401	

ب: عملية الاستلام: دخول إلى المخازن:

3231.30	ح/ البضائع مواد، تموينات أخرى		
	ح/ مشتريات	X38	

❖ الحساب 33 \ 34 \ 35:

إن فتح حساب 33 يكون في النهاية الدورة لتسجيل المنتجات والأشغال التي تكون لا تزال قيد التنفيذ على أن يرصد هذا الحساب في بداية السنة المالية بتسجيل قيد معاكس.

بالنسبة لتسجيل المحاسبي يجعل الحسابات ح/ 33، ح/ 34، ح/ 35 دائنة ويقابله في الجانب المدين ح/ 72 × وعند تحديد مخزون آخر فترة يجعل ح/ 72 دائنة ويقابله في الجانب الدائن ويجعل حساب المخزون مدينا.

❖ الحساب 36: تبعا لنظام المحاسبي المالي فإن حساب ح/ 36 يكون مدينا ويجعل حساب التثبيتات ح/ 21 المناسب دائما ويسجل محاسبيا كما يلي: (نوح، 2009، صفحة 91)

36	ح/ المخزونات المتأتية من التثبيتات		
	ح/ التثبيتات المادية	21	

❖ الحساب 37:

يجعل الحساب ح/ 37 مدينا بقيمة المخزون الذي هو ملك للمؤسسة لكنه ليس في حيازتها الفعلية، يجعل الحساب المناسب من حسابات المخزون دائنا كما يجعل الحساب ح/ 37 دائما متى استرجعت المؤسسة المخزون المعني. (عبد الرحمان، 2009، صفحة 54)

❖ الحساب 38: يسجل محاسبيا كما يلي:

القيد 1: قيد الشراء وفيه نجعل الفرعي للحساب 38 (381 , 380) مدينا بتكلفة شراء البضاعة أو المواد، وأحد الحسابات (نقدية مورد والمخزون الدائن).

القيد 2: استلام المشتريات حيث يجعل الحسابات (31, 31, 32) مدنيا، وحساب 38 دائنا.

ملاحظة: وفي نهاية السنة يكون رصيد حساب 38 معدوما فإذا لم يتحقق ذلك ويجب تسوية الحساب كالتالي:

القيد 1: في نهاية السنة إذا كان حـ 38 مدينا هذه الحالة تحدث إذا لم تستلم البضاعة أو المواد المشتراة إن رصيد حـ/ 38 يتم في آخر السنة يجعل حساب حـ/ 37 مدينا وحـ/ 38 دائنا.

القيد 2: في نهاية السنة يكون الحساب حـ/ 38 دائنا في حالة تحدث إذا لم تتم استلام المخزون دون استلام فاتورة الشراء، إن تسوية الحساب تتم بجعله مدينا وحـ/ 408 (موردون، فواتير غير مستلمة) دائنة.

❖ الحساب /39 تدني القيمة الخاصة بالمخزونات: (ابراهيم شلاي و آخرون، الصفحات 68-69)

يجعل هذا الحساب دائنا في حالة تسجيل النقص في قيم المخزونات وبمختلف أنواعها ويقابلها في الجانب المدين المخصصات الخاصة بالمخزونات المعنية وفي نهاية كل دورة معينة. (شنوف، 2008، صفحة 50)

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

- جعل حسابات المخصصات الخاصة بالمخزونات المعنية مدينا في حالة زيادة القيمة بحيث سجل نفس القيد الذي سجل عند تسجيل نقص القيمة.

- في حالة انخفاض المؤونة يجعل الحساب 78 دائنا.

- 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.

		حـ/م إ الحسائر في القيمة		685
		حـ/ حسائر القيمة عن م. م قيد التنفد	39	

(ب) التغييرات التي حدثت في المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد:

في ذكر التغييرات سنذكر كل التغيير في طرف تقييم المخزونات ثم الحسابات الجديدة التي النظام المحاسبي المالي الجديد ومنه فإن:

1- التغيير في طرق تقييم المخزونات:

عملا مبدأ الحيط فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها، وقيمة إنجازها الصافية، والقيمة لإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق، تدرج أية خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون كلفة المخزون ما أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وتحدد خسائر القيمة في المخزونات مادة بمادة. (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2007)

حدث تغيير في طرق تحديد التكاليف حيث أبقى النظام المحاسبي المالي طريقتا FIFO الصادر أولاً والخارج أولاً وطريقة التكلفة الوسيطة المرجحة ألغى طريقة LIFO الوارد آخر الصادر أولاً وذلك لأنه حسب هذه الطريقة يتم إخراج ما دخل أخيراً من المخزونات، أين يكون قيمة المنتجات القيمة حتماً أقل من القيمة الحالية، إذا يكون التقدير بأقل من قيمة المخزونات. والجدول التالي يوضح المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني من حيث تقدير التكاليف:

النظام المحسبي المالي الجديد	المخطط المحاسبي الوطني
لا يمكن تقييم المخزونات إلا بحسب طريقة FIFO أو تكلفة الوسيطة المرجحة	توجد ثلاث طرق لتقييم المخزونات، التكلفة الوسيطة المرجحة LIFO، FIFO،

الجدول 4 المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني من حيث تقدير التكاليف
المصدر: من أعداد الطالبان

هناك تعديلات طرأت على مجمل الحسابات ومنه: (رضوان، صفحة 21)

الحساب ح/ 31 لم يتغير حيث في PSN كان يسمى ح 31 مواد ولوازم وأما في SCF ح/ 31 المواد الأولية وللوازم.

ظهور حساب ح/ 32 التموينات الأخرى وهو حساب الخاص بالمواد التي تساهم في عملية المعالجة أو التصنيع أو الأشغال دون أن تدخل في تكوين المنتجات المعالجة أو المصنعة.

ظهور حساب ح/ 36 المخزونات المتأتمية من تثبيبات والذي يقصد بها جميع قطع التيار الذي ينتج عن عملية تفكيك أحد القيم الثابتة الملموسة فيتحول بذلك من قيمة ثابتة ملموسة إلى مجموع قطع الغيار في حين أن حساب ح/ 36 فضلات ومهملات في PSN السابق تم ضمه مع حساب ح/ 35 المخزونات من المنتجات في حساب الفرعي المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (النفايات، الساقطات) في النظام المحاسبي المالي.

كما تم ظهور بعض الحسابات الفرعية في كل الحسابات 34, 38, 39

جدول يوضح الحسابات في SCF والغير موجودة في PCN

رقم الحساب	SCF
321	المواد القابلة للاستهلاك
322	التوريدات القابلة للاستهلاك
326	التغليفات
331	المنتجات الجاري إنجازها
335	الأشغال جاري إنجازها
341	الدراسات الجاري إنجازها
345	الخدمات الجاري تقديمها
351	المنتجات الوسطية
355	المنتجات المصنعة
358	المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (النفايات، الساقطات)
390	خسائر القيمة عن المخزونات البضائع
391	خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات
392	خسائر القيمة عن التموينات الأخرى
393	خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري إنجازها
394	خسائر القيمة عن إنتاج الخدمات الجاري إنجازها
395	خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات
397	خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية

الجدول 5: الاختلافات في الحسابات بين SCF و PCN

المصدر: من اعداد الطالبتين

ج) المردودات والتخفيضات التجارية:

سوف نقوم بدراسة التخفيضات التجارية التي تقتطع من الفواتير من قبل البائع للمشتري وعليه فإن:

1- التخفيضات التجارية: (حنيفة، 2004، الصفحات 206-209)

التخفيض أو الخصم هو "استقطاع نسبة مئوية محددة من قيمة الفاتورة من قبل البائع للمشتري فإذا حصلت المؤسسة على

هذا التخفيض من قبل موردها يعتبر تخفيض مكتسب بينما يعتبره المورد تخفيض ممنوح".

❖ التخفيض التجاري: هو النسبة المئوية أو المبلغ المقتطع من أسعار البيع المعلنة في القوائم الأسعار.

- * تسجيله المحاسبي: إن التخفيض التجاري لا يمثل مكسبا للمشتري، ولا خسارة للبائع لذلك جرت العادة على عدم تسجيل قيمة التخفي التجاري بدفاتر الطرفين البائع والمشتري حيث يتم تسجيل عملية بيع/ الشراء لديهما بالصافي التجاري مهما كانت عملية البيع نقدا أو على الحساب

الصافي التجاري: السعر الإجمالي - التخفيض التجاري.

❖ الخصم المالي:

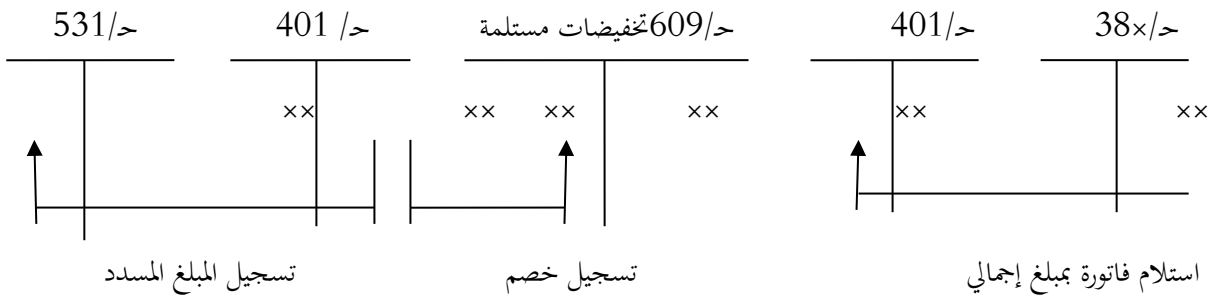
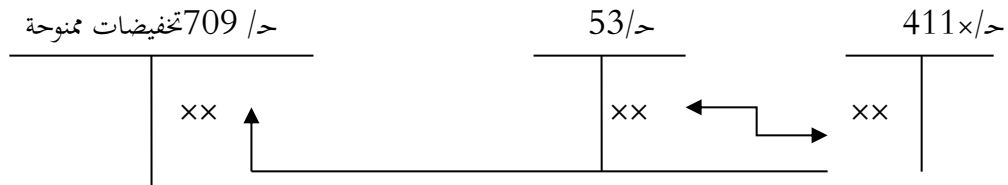
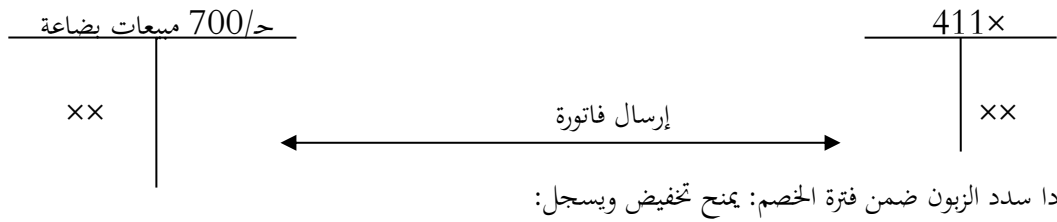
الخصم: الخصم المالي أو خصم تعجيل الدفع:

هو أن يمنح المورد الزبون خصما تتراوح مدته بين 30 الى 60 يوم أو أكثر وقد يكسب شرط أعلى الفاتورة مثلا.

* المعالجة المحاسبية للخصم المالي:

يمكن أن يكون المورد في ح/ 663 خصم ممنوح، ولدى الزبون في دائن ح/ 763 إيرادات مالية.

تسجيل الخصم النقدي:



- استنتاج: التخفيض أو خصم تعجيل الدفع يسجل في الجانب الدائن للمشتريات المستهلكة (ح60) وبالتالي يخفض تكاليف المشتريات المستهلكة بينما في المخطط الوطني المحاسبي يسجل (ح770) ويعتبر إيرادات مالية في كل الحالات. لكن يمكن اعتباره الخصم كإيراد يسجل في (ح733) إن كان معدل فائدة هو 4%.

2- مردودات المخزونات: (حنيفة، 2004)

❖ مردودات المشتريات: يمكن للتاجر أن يعيد مشترياته جزئيا أو كليا للأسباب عديدة وذلك بعد تسجيلها في الدفتر

المحاسبية وفي هذه الحالة يكون قيد المردودات عكس القيود الأصلية لعملية الشراء وبقيمة المردودات الفعلية.

مثال: نفترض أن قيمة مردودات من المشتريات البضائع بلغت 5000 فإننا نسجل ما يلي:

5000	5000	د/ مورد المخزونات	380	401
		ح/ البضائع المخزونات		
		_____ // _____		
5000	5000	ح/ بضائع المخزونة		380
		ح/ مخزونات بضائع	30	

الجدول 6: قيمة المردودات من مشتريات البضائع

المصدر: اعداد الطالبتين

❖ المردودات المبيعات: إن مردودات المبيعات تسجل كذلك بقيود عكسية للقيود أصلية.

مثال: نفترض أن الزبون قام بإعادة البضائع إلى مورد قيمتها 5000 وتكلفتها 4000 فإن القيود الواجبة التسجيل عند البائع في

دفتر اليومي تكون كما يلي:

500	500	ح/ مبيعات من البضائع	411	700
		ح/ الزبائن		
		_____ // _____		
4000	4000	ح/ مخزون البضائع		30
		ح/ مشتريات البضائع المباعة	600	

الجدول 7: قيمة القيود الواجب تسجيلها في الدفتر اليومي

المصدر: من اعداد الطالبتين

(د) الغلافات التجارية والرسم على القيمة المضافة:

1- الغلافات التجارية: (حنيفة، 2004، صفحة 220)

تعتبر الغلافات التجارية تلك المواد المتجه أساسا لاحتواء المخزونات بشكل عام سواء كانت بضائع أو منتجات، المباعة للعملاء والغرض منها الحفاظ على تلك السلع، وكذا سهولة تسليمها لتجنب عطبها أو تلفها للزبائن، مثل أوراق التغليف، وغلافات

المصبرات، والزجاجات... الخ

ومن الناحية التجارية البحتة، نميز بين نوعين من الغلافات هما:

✚ الغلافات التالفة: هي تلك الغلافات التي تباع مع لبضائع أو المنتجات إلى الزبائن بنية عدم الاسترجاع حيث يكون سعر بيع السلعة المباعة في نفس الوقت سعرها الإجمالي المغلف.

* التسجيل المحاسبي: باعتبارها تمويلات أخرى وبضبط في الحساب 626 (التغليفات) إذا كانت قابلة للاستعمال على حالتها دون إجراء أي تغيير أو تحويل عليها وذلك وفقا للمعالجة المحاسبية العادية للحساب 32.

✓ أو باعتبارها مواد أولية ولوازم إذا كانت غير قابلة للاستعمال على حالتها مثل الغلافات المعدنية... وذلك بنفس المعالجة المحاسبية للحساب 31.

✓ يتم إثبات خروج هذا النوع من الغلافات بتكلفة شرائها أو تكلفة إنتاجها إذا تم إنجازها من قبل المؤسسة نفسها.

مثال: باعت مؤسسة 100 زوج من الأحذية تكلفه إنتاجها 50.000 دج محتواة في علب الورق المقوى، تكلفه شرائها الوحدة 15 دج بالإضافة إلى مصاريف خارج الإنتاج الأخرى المقدرة ب 20.000 دج مع العلم أن هامش ربح المؤسسة هو 10 ٪ من سعر التكلفة.

الحل: سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + تكلفة خارج الإنتاج

$$= 50.000 + (15 \times 100) + 20.000 = 71.500 \text{ دج}$$

$$\text{سعر البيع} = \text{سعر التكلفة} + \text{هامش الربح} = 71.500 + (71.500 \times 10\%)$$

$$= \text{السعر الإجمالي} = 78.650 \text{ دج وهو السعر الذي يظهر في أعلى الفاتورة.}$$

1500	1500	ح/مشتريات الغلافات	3826
1500	1500	ح/موردو المخزون فاتورة شراء 100 علبة	401
		//	
1500	1500	ح/الغلافات	326
1500	1500	ح/مشتريات الغلافات مذكرة إدخال 100 علبة	3826
		//	
1500	1500	ح/تموينات أخرى مستهلكة ح/الغلافات	602
1500	1500	مذكرة إخراج 100 علبة	326
		//	
78650	78650	ح/الزبائن	411
78650	78650	ح/ منتج مباع أرسال فاتورة رقم ...	701
		//	
50000	50000	ح/حساب منتج مخزن ح/ منتج تام الصنع	724
50000	50000	مذكرة إخراج 100 زوج حذاء رقم ...	355

الجدول 8: حساب السعر الإجمالي

المصدر: من اعداد الطالبتين

الغلافات المتداولة (القابلة للاسترجاع): (حنيفة، 2004، صفحة 229)

هي الغلافات التي يمكن أن تستعمل عدة مرات، دون أن يلحق بصلاحياتها أي نقص فهي تبقى لعدة سنوات في المؤسسة فيعتبر بها كمثبات سواء أنتجتها أو اشترتها المؤسسة وتسجل في حساب وهو حساب 218x غلافات قابلة للاسترجاع في الجانب المدين وعند بيعها أو تلفها كلياً ويسجل في الجانب الدائن لهذا الحساب مثل صناديق الحليب، قارورات الغاز، صناديق الخضار والفواكه ... إلخ.

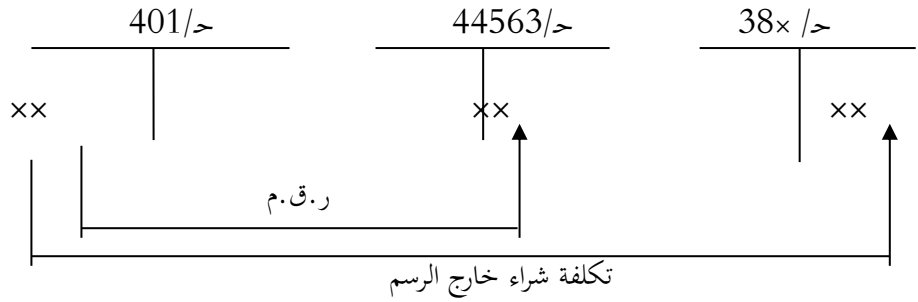
مثال: اشترى محل 100 قارورة غاز بسعر 200 دج للوحدة على الحساب

الحل:

20000	20000	ح/ مثبتات ملموسة أخرى ح/ مورد التثبيتات إستلام فاتورة شراء 100 قارووة	404	218
-------	-------	---	-----	-----

2- الرسم على القيمة المضافة:

في حالة شراء المخزون مع وجود رسم القيمة المضافة قابل للاسترجاع يدخل الأصل للمؤسسة بتكلفة خارج الرسم أما الرسم على القيمة المضافة فيعتبر كحق تجاه مصلحة الضرائب فيسجل في الجانب المدين في الحسابات المخصصة.



مثال: في 06 09 قامت مؤسسة بشراء مواد أولية بسعر إجمالي 13000 دج وكانت قيمة الرسم 18200 دج.

القيود تكون كما يلي:

148200	130000	ح/ مشتريات مواد ولوازم	381
	18200	ح/ رسم قبل للاسترجاع على السلع والخدمات ح/ موردو المخزون إسلام فاتورة رقم	44563 401
130000	130000	ح/ مواد ولوازم ح/ مشتريات مواد ولوازم مذكرة إدخال للمخازن رقم...	31 381

الجدول 9: يمثل القيود

المصدر: من اعداد الطالبتين

الفاتورة: السعر الإجمالي: 130000

+ الرسم على القيمة المضافة 18200

= صافي المبلغ: 148200

ثالثا: المعالجة المحاسبية لمخزونات في نهاية السنة:

عند إقفال السنة يمكن تصور الحالات الآتية: (Sonatrach Manuel de comptabilité générale, 2010)

أ) حالة الفرق بين المخزون المحاسبي والجرد المادي:

في نهاية السنة وكما نص عليه النظام المحاسبي المالي الجزائري وكل المرجعيات المحاسبية الأخرى كالنظام المحاسبي العام الفرنسي والمعايير المحاسبية الدولية والمبادئ المحاسبية الأمريكية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما والتوجيهات الأوروبية الرابعة والسابعة، على المؤسسات أن تقوم بعملية جرد مادي خارج المحاسبة ((comptable-Extra أي عملية حساب وحصر وعد كل عناصر المخزون المتواجدة في المستودعات.

فالفروقات أو الانحرافات المحتملة بين المخزون المحاسبي والمخزون المادي لا بد من تحليلها وتسجيلها محاسبيا قصد تقريب المخزون المحاسبي بالمخزون المادي .

وبالتالي يتم تسوية حساب البضاعة (ح 30 و) ما يتفرع عنه عند عملية الإقفال كما يلي:

1- بالنسبة لمبالغ الفروقات أو الانحرافات المبررة: (justifiés écarts)

يتم تسوية حساب بضاعة (ح 30) بحساب بضاعة مستهلكة (ح 600) سواء كان فرق إيجابي أو فرق سلبي.

2- بالنسبة لمبالغ الفروقات أو الانحرافات غير المبررة: (non écarts justifiés)

يتم حساب بضاعة (ح 30) إما بحساب 657 الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري إذا تعلق الأمر بفرق سلبي، أو حساب 757 المنتوجات الاستثنائية عن عملية التسيير إذا تعلق الأمر بفرق إيجابي.

ب) تدهور القيم:

قد تتعرض المخزونات لفقدان أو خسارة القيمة في نهاية السنة نتيجة لعملية اختبار بين تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية، فإذا كانت الأولى أكبر من الثانية لا بد على المؤسسة أن تثبت هذه الخسارة المحتملة بجعل حساب مخصصات الاستهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - أصول جارية (ح 685) مدينا مقابل جعل حساب تدهور قيم البضاعة (ح 390) دائنا. لا بد على المؤسسة أن تتابع دوريا وكل نهاية سنة هذا التدهور وبالتالي نكون أمام الاحتمالات الآتي

1- الحالة الأولى: ارتفاع قيمة التدهور

إذا لاحظت المؤسسة خلال نهاية السنة الجارية +ن (1) بأن المؤونة أو خسارة القيمة المحتملة المسجلة السنة السابقة (ن) غير كافية لا بد من رفع المؤونة.

2- الحالة الثانية: ارتفاع قيمة التدهور

إذا لاحظت المؤسسة خلال نهاية السنة الجارية +ن (1) بأن المؤونة أو خسارة القيمة المحتملة المسجلة السنة السابقة (ن) غير مبررة جزئيا لا بد من تسويتها بالفرق غير المبرر وترك الجزء المبرر فقط.

3- الحالة الثالثة: إلغاء قيمة التدهور: إذا لاحظت المؤسسة خلال نهاية السنة الجارية (ن+1) بأن المؤونة أو خسارة القيمة المحتملة المسجلة السنة السابقة (ن) أصبحت دون مبرر كليا لا بد من إلغائها أو استرجاعها وهذا كما يلي:

❖ المخزونات المتأينة من التثبيتات (ح 36): provenant Stocks immobilisations يسجل في هذا الحساب العناصر المفككة أو المسترجعة من التثبيتات المادية أو العينية، حيث يتم تخزينها على أن تستعمل مستقبلا، يجعل حساب 36 وما يتفرع عنه مدينا وجعل حساب التثبيت المعني (21) دائنا. (القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،) للإشارة فإن هذه الأجزاء أو قطع الغيار أو العناصر المفككة أو المسترجعة تقيم بقيمتها المحاسبية الصافية إذا كان هذا التثبيت المتأينة منه هذه القطع غير مهتلك نهائيا ويتم إدخالها على المخازن. أما إذا كانت القيمة المحاسبية الصافية معدومة أي تساوي الصفر بمعنى أن التثبيت مهتلك نهائيا، ففي هذه الحالة لا بد من إعطاء هذه القطع أو الأجزاء المفككة قيمة رمزية (Symbolique Valeur) وعند إخراج هذه المخزونات من أجل الاستهلاك أو الاستعمال يتم جعل حساب 60 مشتريات مستهلكة مدينا وجعل حساب 36 مخزونات متأينة من التثبيتات دائنا. (Sonatrach Manuel de comptabilité générale، 2010، صفحة 93)

ويكون التسجيل المحاسبي لمختلف الحالات السابقة كما يلي:

✚ عند الاعتراف بهذه القطع أو الأجزاء المتأينة من التثبيتات على أنها مخزونات مع وجود قيمة محاسبية صافية، يكون التسجيل كما يلي:

V O	V NC (*) AM.CUM	ح/ مخزونات متأينة من التثبيتات	36
		ح/ إهلاك التثبيتات المادية	21
		ح/ تثبيتات مادية	
		مذكرة ادخال	

الجدول 10: يمثل كيفية تسجيل القطع أو الأجزاء المتأينة من التثبيتات على أنها مخزونات مع وجود قيمة محاسبية إضافية

المصدر: من إعداد الطالبتين

✚ عند الاعتراف بهذه القطع أو الأجزاء المتأينة من التثبيتات على أنها مخزونات، مع عدم وجود قيمة محاسبية صافية (ق م ص = 0)، أي أن التثبيت مهتلك كليا يكون التسجيل كما يلي:

V O VS :1DA	Vs=1DA AM.CUM=v0	ح/ مخزونات متأينة من التثبيتات	36
		ح/ إهلاك التثبيتات المادية	21
		ح/ تثبيتات مادية	257
		ح/ ارادات أخرى استثنائية على عمليات التسيير	
		مذكرة الادخار	

الجدول 11: التسجيل عند الاعتراف بالقطع أو الأجزاء المتأينة من التثبيتات على أنها مخزونات مع عدم وجود قيمة محاسبية صافية

المصدر: من إعداد الطالبتين

عند إخراج هذه القطع من المخازن من أجل الاستعمال أو الاستهلاك: يكون التسجيل كما يلي:

XXX	XXX	ح/مشتريات مستهلكة	60
XXX	XXX	ح/ مخزونات متأتية من التثبيتات	36
XXX		مذكرة ادخال	

الجدول 12 : التسجيل عند اخراج القطع من المخازن من أجل الاستعمال أو الاستهلاك

المصدر: من اعداد الطالبين

المطلب الرابع: نظام المعلومات المحاسبي للمخزون

نظرا لأهمية هذا المطلب سنتطرق الى ما يلي:

أولاً: أنظمة تسيير المخزون في المؤسسات الاقتصادية

ثانياً: خصائص تسيير المخزون في المؤسسات كبيرة الحجم

ثالثاً: خصائص تسيير المخزون في المؤسسات صغيرة الحجم

رابعاً: وسائل النقل المستخدمة في ظل تكنولوجيا المعلومات

خامساً: أثر التكنولوجيا

أولاً أنظمة تسيير المخزون في المؤسسات الاقتصادية

أ) تعريف نظام ERP: نظام تخطيط موارد المؤسسة بالإنجليزية (Enterprise Resource Planing)

هو عبارة عن برنامج لإدارة أعمالها، واتممت العديد من الوظائف المكتبية الخلفية المتعلقة بالتكنولوجيا، والخدمات، والموارد البشرية،

وعادة ما يدمج نظام تخطيط موارد المؤسسات جميع الجوانب العلمية في قاعدة بيانات واحدة، وتطبيقات معينة، وواجهة المستخدم

ومن هذه الجوانب:

-تخطيط المنتجات.

-التطوير.

-التصنيع.

-المبيعات.

-التسويق.

وتسهل نظم برمجيات تخطيط موارد المؤسسات اتخاذ القرارات من خلال جمع جميع بيانات المؤسسات، واطاحتها للمديرين كمعلومات

قابلة للاستخدام. (ماهو_نظام ERP, 04/05/2022)

1- أنواع أنظمة ERP الأكثر شهرة:

➤ وهي مؤسسة برمجيات المانيا تعد من بين المؤسسات الرائدة في مجال تخطيط موارد المؤسسات ERP، وهو نظام للمحاسبة المالية.

هي عبارة عن منصة كاملة تستخدم على نطاق واسع وتوفر وصولا قويا الى البيانات الاساسية والتطبيقات التحليلية، والادوات القوية المصممة لتنشيط الاعمال، وتساعد المؤسسات على تحقيق ميزة تنافسية، تتضمن هذه المنصة المتكاملة (ادارة علاقات العملاء، والادارة المالية، وادارة رأس المال البشري، وإدارة دورة حياة المنتج وادارة سلسلة التوريد) يمكن نشرها على الاجهزة او عبر الانترنت او مزيج من الاثنين لتوفير وصول سهل الى المستخدم في جميع الاوقات. سوف نتكلم عن هذا النظام لاحقا.

➤ ERP 2009-2 Microsoft dynamics NAV and AX

يعتبر Microsoft dynamics NAV الذي توفره مؤسسة مايكروسوفت وتم تغيير اسمه مؤخرا باسم Microsoft dynamics 365 business central بمثابة نظام ERP مخصص لمساعدة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والفروع المحلية للمؤسسات متعددة الجنسيات في عمليات التجارة الالكترونية والتحليلات وادارة سلسلة التوريد، وادارة علاقات العملاء، والتصنيع ... الخ.

➤ ERP/ORAC

هي مؤسسة تكنولوجيا امريكية متعددة الجنسيات، تم تصميم مجموعة SAAS الشاملة هذه لإدارة عمليات المؤسسة هذا النجاح من 7 وحدات برامج لإتمام العمليات التجارية الاساسية. يهدف الى تبسيط وعرض قابلية التوسع للتخطيط والمشتريات، وتخطيط المشاريع، والمالية، ودورة حياة المنتج، وادارة المخاطر، والامثال والحوكمة، من بين امور اخرى. توفر التقنية أيضا اساسا قويا للمؤسسات التي تشمل على سبيل المثال: تكنولوجيا المعلومات والتسويق والاستشارات والخدمات المهنية والمبيعات.

➤ JD EDWARDS ENTERPRISE ONE

وهو نظام يعتمد على الوحدات Modules وهو مملوك حاليا لمؤسسة اوراكل.

➤ ODOO

برنامج بلجيكي رخيص جدا مقارنة ببعض البرامج وسهل الاستخدام وغير معقد الخطوات ولكنه في المستقبل يحتاج لتوظيف كوادر تقنية أكثر مما يرفع التكلفة بالنظر الى انه برنامج مفتوح المصدر.

➤ ERP NEXT

هو أفضل برنامج ERP مجاني مفتوح المصدر في العالم وتعتبر Erp cloud system هي احدى مقدمي خدمة ERP NEXT العالمية في مصر والوطن العربي (https://planing_solutions.com, 14/05/2022).

(ب) نظام SAPERP:

يعتبر برنامج SAP هو أفضل برنامج ERP لإدارة المخازن والمشتريات SAPER ، حيث تحتاج جميع المؤسسات بمختلف الاحجام الى السيطرة على المخزون والمستودعات الخاصة بها، والتعرف على الحركة التي تتم بها من خلال مجموعة من البرامج المتخصصة ويعتبر برنامج SAPERP هو اهم برنامج متاح اليوم امام المستخدمين، والذي يتضمن مجموعة كبيرة من الأعمال مما وفر الوقت والمجهود خلال جرد ومراجعة المستودعات الخاصة بهم.

يقدم برنامج SAPER الكثير من المزايا التي تتناسب مع المؤسسات بمختلف الاحجام، والتي تساهم في تبسيط وتنظيم اعمال تخزين المنتجات، وقد ساعد النظام بشكل كبير في ارضاء العملاء عبر ربط اهداف الخدمات التي يقدمها مع استثمارات الاسهم الخاصة بالمؤسسة من خلال سلسلة التوريدات، ومن الممكن للمستخدمين من الاختيار بين الاستراتيجيات المختلفة التي يوفرها النظام والتي تتمثل. في الخدمات السحابية او الاعمال العادية بناء على متطلبات العملاء.

كما يوفر التطبيق مجموعة من ادوات الادارة والتي ساعدت المستخدم في انشاء مساحة التخزين الخاصة به والتي تتناسب مع البيانات التشغيلية، ومن خلال تلك المعلومات يتمكن المسؤولون من زيادة انتاجية العمل والعمل على تحسين الكفاءة التشغيلية بشكل كبير.

1- المزايا الرئيسية في برنامج SAPER لإدارة المخازن والمشتريات:

- نظرا لكون برنامج ساب يعتبر هو افضل برنامج ERP لإدارة المخازن والمشتريات SAPER ، بفضل المزايا الكثيرة التي يوفرها الى المستخدمين والتي تتمثل في التالي؛

- من خلال SAP لإدارة المخازن يمكنك الحصول على نظرة أعمق على البيانات التشغيلية الخاصة بك، ومن خلال تلك البيانات يتمكن المستخدمين من تقليل مستويات المخزون وزيادة رأس المال في نفس الوقت؛

- من الممكن دمج ساب لإدارة المخزون مع استراتيجية النشر الى السحاب والتي تمكن المستخدمين من الحصول على فوائد استخدام السحاب، ويتم العمل على نشر التحديثات بدون الحاجة الى التوقف الانظمة عن العمل، ومن السهل الوصول الى معلومات التشغيل المهمة وأعمال النسخ الاحتياطي للوثائق الهامة في نفس الوقت؛

- العمل على تحسين رضا العملاء من خلال تنظيم وتتبع المنتج خلال تحركه في انحاء المستودع، والتي تمكن العملاء في الحصول على البيانات والمعلومات في الوقت الفعلي بشأن المنتجات الخاصة بهم؛

- خفض التكاليف وذلك من خلال تقليص المخزون مع المحافظة على مستويات المتبع المطلوبة من قبل العملاء، لتجنب نفاذ المخزون، من خلال الحصول على تقارير خاصة بالمخزون سوف تتمكن من توفير المال وفتح مساحات أكبر داخل المستودع، وجميع المشاكل التي من الممكن ان تتعرض لها، تعتبر قليلة وتحتاج الى تكلفة أقل من أجل حلها في تلك الحالة.

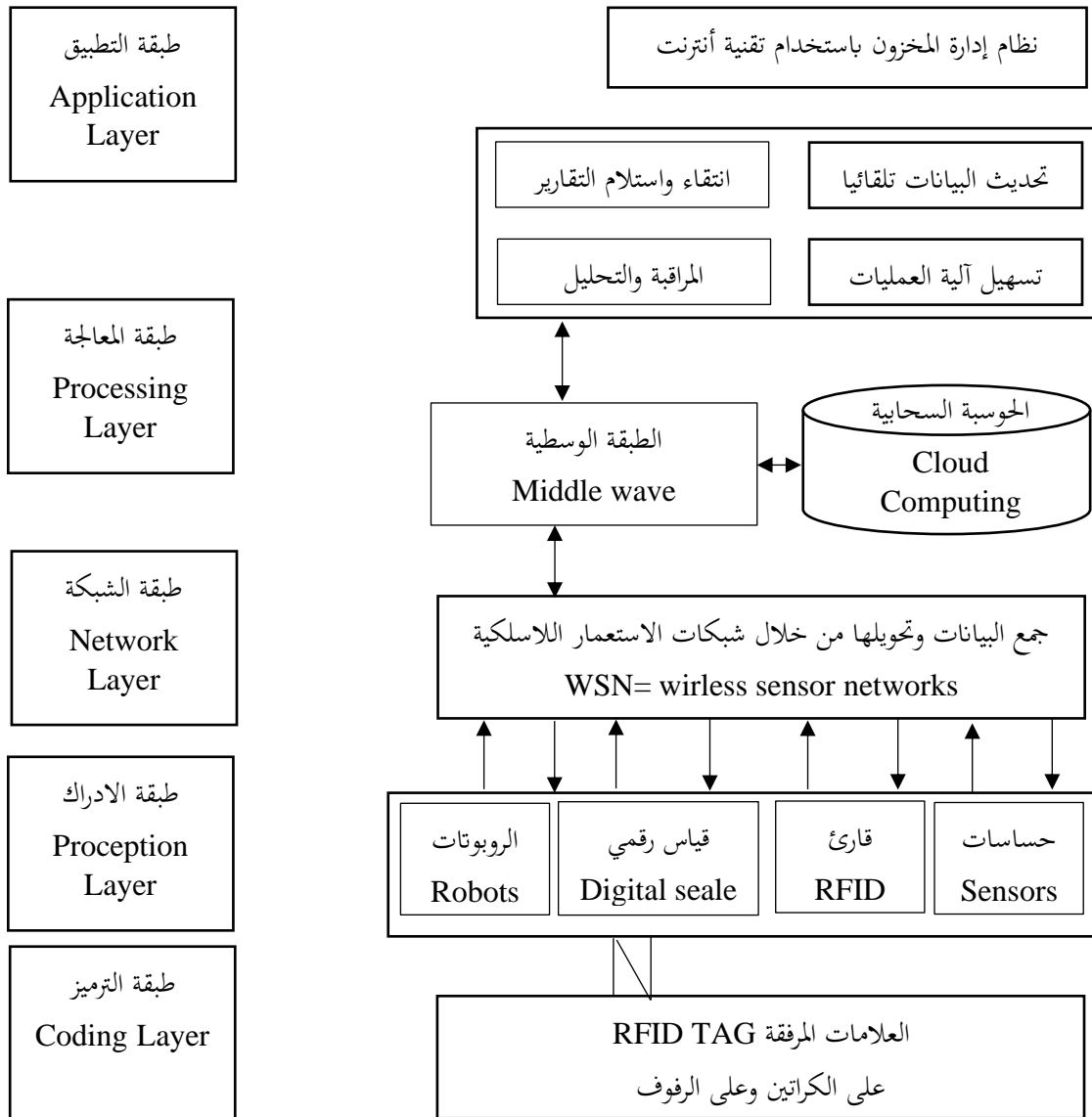
2- مهام برنامج SAPER لإدارة المخازن:

✓ تتبع المخزون: يمتلك برنامج ساب لإدارة المخازن والمشتريات الكثير من الطرق من أجل مراقبة المخزون، خلال انتقاله داخل المستودع وذلك من خلال الرقم التسلسلي الخاص بالمنتجات والتي تمكنك من القيام بأعمال الحرد بمنتهى السهولة.

- ✓ اعداد التقارير: من خلال البرنامج يمكنك انشاء تقارير هامة مع البيانات المحدثة والتي يتمكن المستخدم من خلالها زيادة الكفاءة الخاصة بالمهام اليومية، ويتم تخزين تلك البيانات في لوحة لتسهيل عملية الاستخدام والوصول الى المنتجات.
 - ✓ جرد المخزون: كما يتمكن المستخدمين من خلال ذلك النظام الحصول على أكبر استفادة في جرد المخزون.
 - ✓ مراقبة جميع الاعمال التي تخص البضائع: حيث يمكن للمسؤولين تسجيل كافة المشاكل التي تتعلق بالمخزون خلال اعماله، مع امكانية استلام الاتصالات وتسجيلها بدقة من اجل المحافظة على أفضل رؤية محاسبية للأعمال الخاصة بالمخزون.
- (المخازن، 2022/05/17)

3- نظام تقنية انترنت الأشياء لإدارة المخزون:

يتم شرح الإطار المعماري لتقنية انترنت الاشياء داخل مخزن المؤسسة، والذي يتمثل في خمس طبقات وهم: طبقة الترميز، طبقة الادراك، طبقة الشبكة، طبقة المعالجة، وطبقة التطبيق كما هو موضح في الشكل رقم (3) ادناه:



الشكل 4 : الاطار المعماري لتقنية أنترنت الأشياء

-تبدأ المرحلة الأولى من خلال طبقة الترميز، فبمجرد وصول المنتجات الى مدخل المخزن يتم ارفاق علامات RFID TAG على كل كرتونة من اجل تحديد تفاصيل الكرتونة، والتتبع الدقيق لها داخل المخزن، ففي حالة اضافة او حذف عبوة داخل الكرتونة، سيتم تحديث المعلومات بصورة تلقائية. كما تم وضع علامات RFID TAG على الرفوف داخل المخزن بعد تحويلها الى رفوف ذكية، فقد تم تقسيم الرفوف الى مجموعات كل مجموعة تنقسم الى 8 رفوف بشكل رأسي وتكون مخصصة لمنتج معين او لصف معين، لسهولة التعرف على المنتجات وتتبعها، وإمكانية تعرف الروبوتات عليها لتنفيذ أوامر النقل والشحن.

-وتتمثل الطبقة الثانية والثالثة في طبقتي الادراك والشبكة والتي يعملان معا، ويشملان قارئ كاتب RFID ، وشبكات استشعار WSN، ومقياس أو ميزان رقمي. حيث أن عند استلام أو ارسال المنتجات من وإلى المخزن يتم حساب الكراتين رقميا، وبالتالي تتمكن المستشعرات من التقاط البيانات في الوقت الفعلي، وتحديد وقياس العدد والوزن والكمية وكذلك معرفة المنتج وتاريخ التصنيع وموقع المنتج وتاريخ الشحن. بعد ذلك يتم نقل هذه المعلومات الى جهاز قارئ / كاتب RFID الذي يكون متصل بجهاز كمبيوتر والذنان يعملان بالتزامن مع بعضها البعض من خلال شبكة WSN والتي توفر التفاعل بين القارئ والعلامة، لتسجيل المعلومات وتحديث بيانات المخزون تلقائيا في الوقت الحقيقي بسجلات المخزون.

-وتعتبر طبقة المعالجة بمثابة الطبقة الرابعة ويطلق عليها الطبقة الوسطية والتي تتمثل في الحوسبة السحابية والتي تعمل كقاعدة بيانات لتخزين البيانات المتعلقة بالمنتجات، والتي تم الحصول عليها من طبقتي الادراك والشبكة، كما انها تعالج المعلومات الواردة من أجهزة الاستشعار، وتقوم بتحديثها تلقائيا. كما تستخدم الحوسبة السحابية لتصنيف الحالات العادية والمختلطة، وتعيد النتائج الى بوابة انترنت الاشياء كدرجة تتراوح، ويمكنها ايضا قياس اي كمية زائدة من صنف ما، واحراء التعديلات المطلوبة، وبالتالي، تتمثل أهمية هذه الطبقة في تصنيف وتوحيد وتحويل معلومات RFID الى معلومات تجارية، وتوزيعها على العمليات. وبهذا توفر معلومات دقيقة تستخدم في ادارة الكمية الهائلة من البيانات التي تم التقاطها.

وتأتي طبقة التطبيق في المرتبة الخامسة والاخيرة، فبعد ادخال وتحديث البيانات المتعلقة بالمنتجات، يتم تنفيذ جميع العمليات المتعلقة بالمخزن من استلام وشحن وجرد البضاعة، وتخطيط للمخزون، فهي سمحت في اعطاء الاوامر للروبوتات للتعرف على المنتجات ونقلها داخل المخزن وبين الرفوف من خلال وضع SENSORS اعلى الروبوتات يسمح بقراءة علامات RFID TAG الموجودة في الرفوف والمطابقة للبيانات الموجودة في قاعدة البيانات، مما يمكن المستخدم بالتعرف على بيانات المخزون لحظة بلحظة، وتحديث سجلات المخزون وفقا للبضاعة المستلمة والمسلمة من أو الى المخزن، وتحديث عدد الاصناف في كل كرتونة حسب تغييرها اثناء التعبئة أو التفريغ، وسهولة الاستعلام عن مستوى المخزون من خلال أجهزة لمساعدة الرقمي الشخصي. (محمد مصطفى ، 2021)

1- مفهومه:

هو برنامج مخازن بي كريترف مرن وسهل يقوم بعمل الترحيلات اللازمة اوتوماتيكيا الى المخازن والفروع والميزانية العامة او حساب الموردين والعملاء.

2- مميزات نظام: Be creative

- اضافة الاصناف بالأكواد والصور مع امكانية اضافة الرصيد الافتتاحي;
- اضافة اكثر من مخزن لكل فرع والربط بينهم وتسجيل عمليات التحويل وأوذون الوارد والصادر;
- مراقبة حركة كل صنف على حدا وكافة الاصناف المراد معرفة مبيعاتها او مرتجعاتها او حتى الاصناف الراكدة وتقييم المخزون؛
- امكانية طباعة الباركود على اكثر من مقاس على كافة الطابعات;
- السيطرة على التوالف والاصناف الراكدة والاهلاكات والاصناف تحت حد الطلب.

🚩 ومن اهم المميزات التي تميزها عن الانظمة الاخرى:

- ربط المخازن والفروع اونلاين بدون الحاجة الى STATIC IP مما يجعل البرنامج اسرع وأخف من معظم البرامج المحاسبية؛
- الحركات من والى المخزن تحدث لحظيا بدون الحاجة الى اعادة ترحيل او تدخل بشري؛
- امكانية ربط كل مخزن على فرع او عدة فروع او مستخدم او صنف واحد وهذه نقطة قوة كبيرة؛
- امكانية تغيير الاسعار لكل الاصناف او عدة اصناف او نوع صنف معين يحتوي على آلاف الاصناف في امر واحد وفي وقت قياسي؛
- تقييم المخزون بنظام المتوسط الحسابي يجعله أكثر دقة في تقييم المخازن؛
- امكانية الجرد المستمر للأصناف ومقارنتها بالأرصدة الفعلية والاطلاع على تقرير بالفروق برصيد كل صنف عن طريق القارئ الباركود اللاسلكي؛
- تقارير عن اعادة حد الطلب وصلاحيه الاصناف و الكثير الكثير... الخ.

3- برنامج مستودعات بي كريترف:

يمكنك هذا التطبيق من ادارة كاملة لحركة الاصناف بين المخازن وفروعها، كما انه سهل عليك تنظيم مخزنك وعمليات الجرد، ويساعدك ايضا على ترتيب اصنافك ووضع رقم تسلسلي لكل صنف مما يساعدك على معرفة أماكن الاصناف داخل المستودع.

🚩 مميزات برنامج مستودعات بي كريترف:

- معرفة رصيد المخزن؛
- مراقبة حركة مخزونك ومتابعتها؛
- اضافة عدد غير محدود من المخازن؛
- عمل جرد للمخازن؛

- عمل الأذونات للمخازن;
- طباعة الباركود (الارقام التسلسلية للأصناف);
- عمل تحويلات للأصناف المبيعات او المشتريات;
- امكانية تحويل المواد الخام الى مواد التصنيع;
- تقارير متعددة خاصة بالمستودعات;
- عرض الاصناف تحت الطلب;
- مت افق مع جميع اجهزة الموبايل والتابلت وجميع مقاسات الشاشات;
- تصميم البرنامج سهل، مريح للعين، متوافق مع جميع المتصفحات;
- يدعم الربط بين كل اجهزة الطباعة والباركود;
- سهل الاستخدام لا يحتاج بخبرة في ادارته;
- يحتوي على برنامج مخازن لإدارة ومراقبة المستودعات;
- النظام محمي بالكامل عن طريق البرمجة الخاصة به، كما انه متواجد على اقوى السيرفرات العالمية IBM ؛
- يتحمل اكبر قدر من حجم بياناتك مهما يكن حجمه فهو يدعم قواعد بيانات SQL SERVER ؛
- سعر البرنامج رخيص جدا مقارنة بمميزاته. (<https://becreativesystem.com/blog-page/>, 28/06/2022)

د) نظام الوقت المناسب: JIT

1- مفهوم النظام:

نظام مبني على فلسفة التميز المتعلقة بوضع سياسة المخزون المتأثر والمتعلق بالطلب والتي تؤدي الى الانتاج وفقا للمواصفات الموضوعية وبمعدل تسليم سريع وبدون مخزون غير مستخدم وبدون وقت انتظار غير ضروري وتعظيم او زيادة انغماس العاملين في العملية الانتاجية. (علي كساب، 2013، صفحة 285)

2- خصائصه (سماته):

- يتم تشغيل خط الانتاج على اساس الطلب او السحب الذي يركز على التبسيط والتنسيق الدقيق بين مراكز العمل، حيث لن يحدث انتاج مالم تظهر اشارة واضحة من المرحلة التالية تقيد بالحاجة للإنتاج;
- التركيز على تخفيض وقت اعداد الآلات ومدة التصنيع لكل وحدة، ومدة التصنيع هي الفترة من بداية كون المنتج جاهز للبدا بتشغيله بخط الانتاج حتى يصبح منتج تام، ويكون الانتاج مرتبط بمعدلات الطلب في السوق ودون الاحتفاظ بمخزون من الانتاج التام الامر الذي يتطلب أن يكون النمط الانتاجي معتمدا على تصنيع كميات صغيرة من المنتج، وان انتاج دفعات صغيرة يكون اقتصادي فقط فيما اذا كان وقت اعداد وتجهيز الآلات قليلا;

- يتوقف خط الانتاج في حالة عدم وجود أجزاء او وجود عمل معين حيث ذلك يعني يجب الالتزام بمستوى عالي من الجودة في أداء الاعمال حيث لا يوجد وقت مسموح به لإصلاح الوحدات المعنية، حيث ان نظام الانتاج في الوقت المحدد يعتمد على ادارة الجودة الشاملة ولا تتحمل بيئة التصنيع الحديثة وجود جودة رديئة او وحدات معينة، وذلك عكس ما هو في النظم التقليدية التي فيها يكون مخزون الاجزاء والانتاج تحت التشغيل يكون كبيرا جدا بدرجة تكفي لتمكين العاملين من طرح الاجزاء المعيبة جانبا للاستمرار في تشغيلهم العادي؛

- الالتزام بتحسين المستمر في كل الأنشطة لتحقيق مستوى اعلى من الكفاءة؛

- استبعاد كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة، اذا ان الفلسفة الاساسية لنظام JIT هو تبسيط عملية الانتاج لدرجة ان الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمة للمنتج هي فقط التي تتم، أما التي لا تضيف قيمة فيجب تخفيضها أو الغائها؛
- ان يتم اختيار موردين يمكن الاعتماد عليهم ولديهم القدرة على التوريد في الوقت والجودة والكمية المحددة.

3- منافع تطبيق نظام JIT

- انخفاض الاستثمار في المخزون؛

- انخفاض تكاليف مناولة المخزون والاحتفاظ به؛

- تخفيض مخاطر التقادم؛

- انخفاض الاستثمار في مساحة المصنع المتعلقة بالتخزين والانتاج؛

- تخفيض التكاليف الصناعية اجمالا؛

- تخفيض استخدام اوراق العمل (الادوات الكتابية) (نائل عدس و شركائه، 2007، الصفحات 17-178)

4- اهداف نظام الوقت المناسب JIT

✓ صفر حوادث : موضوع هذا المبدأ هو صناعة بيئة عمل آمنة بالتقليل من حوادث العمل الى درجة انعدامها وهدفه نشر الطمأنينة في نفوس العاملين والزوار داخل المؤسسة والتقليل من تكاليف التأمين، فعادة ما تصنع المؤسسات على مداخل ورشاتها لوحات تبين عدد الايام التي مرت بدون حوادث، وهذا ما يبين اهتمامها بأمن مستخدميها.

✓ صفر صراعات: موضوع هذا المبدأ هو صناعة الانسجام والتقليل من التعارض، وهدفه هو انشاء بيئة علاقات وتعاون واتصال وابداع، فلغياب الصراعات داخل المؤسسة اهمية قصوى في الوصول الى الأداء الجيد.

✓ صفر عيوب: ومن هدر الإنتاج المعيب الذي يهدر المورد المالي في تصحيح العيوب ويهدر المورد المادي ومورد الزمن ويؤثر على ويؤثر على المؤسسة فيهدر ثقة زبائنها نحوها.

✓ صفر آجال: الأجل أجلان ، الأجل الأول هو اجل ناتج عن دورة حياة المنتج بالتطور السريع للمنتجات بما فيها المنتجات المنافسة والتكنولوجيا والتطور السريع لرغبات الزبائن والخصائص هذه الرغبات ، ويظهر ذلك جليا في أجهزة الحاسوب ولواحقه وكذلك أجهزة الاعلام والاتصال، مما يفرض على المؤسسة التحكم في فترات وضع المنتج الجديد أو تطوير المنتج الحالي ووضعه في

الأسواق.

والأجل الثاني هو أجل التسليم ، فهذا الأجل مهم في علاقة المؤسسة بعملائها و بصورتها في الأسواق حيث يشكل بعدا تنافسا غير سعري ولضبط أجال التسليم لأبد من التحكم والوقت والتوقيت للحاجة وتسجيل الطلب وللإنتاج والنقل بين المؤسسة و أطراف العلاقة الأخرى مورد عميل.

✓صغر أعطال: ترتبط مقدرة اي آلة بصورة عامة على العمل بكفاءتها، اي بخاصية أداء هذه الالة للوظيفة المخصصة لها مع احتفاظها بدلائل استخدامها في الحدود المعطاة مسبقا وخلال الفترة الزمنية المطلوبة، وتعتمد خاصة الأداء في الآلات على عملها دون تعطل، وعمر اجزائها، وقابليتها للإصلاح والمحافظة على شكلها.

✓صفر أوراق: ويقصد به التخلي عن النظام المعلوماتي التقليدي الورقي وتعويضه بنظام معلوماتي آلي، ويمكن النظر اليه من زاويتين الأولى هو تبسيط الإجراءات الادارة وحذف المطبوعات المطولة والإمضاءات المتسلسلة والزواوية الثانية هي ضمان تسيير جيد للمعلومات، حذف المعلومات المطولة وضمان مصداقية المعلومات الباقية وسرعة الوصول اليها.

✓صفر مخزون: في الدول ذات بيئة أكثر جاهزية وفي قطاعات تعتمد التجميع في صناعتها يصبح المخزون الصفري هدفا يمكن تحقيقه إذا توفرت الشروط البيئية والتقنية والتنظيمية (سنتطرق لهم لاحقا). أما في الدول الأخرى الاقل جاهزية لا يمكن أن يكون المخزون الصفري هدفا قريب المنال الا إذا أصبحت البيئة أكثر جاهزية وتوفرت مختلف الشروط (سنتطرق لهم لاحقا) في البيئة اقل جاهزية تكون المؤسسات ذات المخزون الصفري عرضة للمشاكل لان المخزون يسمح بفرض التوازن بين الانظمة الجزئية من سلسلة التوريد - المؤسسة - العميل ومؤسس بدون مخزون تصبح نظام معقد أكثر للتسيير وهو ما يضاعف المكانية الخطأ، كذا يصبح النظام أكثر هشاشة. لأن أي حادث في اي مستوى سوف ينتقل عبر كامل السلسلة، ولكل أنواع المخزونات اسباب تكون مختلفة يجب دراستها بطرق مختلفة. (علي كساب، 2013، الصفحات 297-304)

5- شروط نجاح نظام الوقت المناسب:

✓ الشروط البيئية:

-بيئة مستقرة (البيئة الداخلية والخارجية البيئة العامة والبيئة الخاصة)؛

-اتساع حجم السوق بشرط استيعاب الطاقة الانتاجية المتاحة؛

-طلب مستقر ومحدد؛

✓ الشروط التقنية:

-قرب المواقع في تسلسل الإنتاج للتقليل من تراكم المخزون إلى أن يكون معدوما وبالتالي تأكيد الخطية في التدفق؛

- الآلية في التدفق لتقليل وقت الانتظار إلى أن يكون معدوما؛

-المرونة في خطوط الإنتاج ليتم التعديل بسرعة والتقليل من وقت التهيئة؛

-المرونة في المخزون ليتم التنميط؛

- المرونة في الفراغات التخزينية (الفراغات التخزينية ليست معدومة ولكنها صغيرة ومرنة)؛

✓ الشروط التنظيمية:

- اعتماد نظام تخطيط المستلزمات المادية والمنتجات الذي تم تصوره من طرف او نظام MRP تنظيمي؛

- اعتماد مبدأ الوقت والتوقيت؛

- الحساب الدقيق للاستخدام ولوقت الانتظار من اجل الدقة في التنبؤ؛

- صغر حجم الدفعات بهدف الاكتشاف المبكر للعيوب الانتاج وتفادي الانتاج المعيب؛

- التنوع في الإنتاج دون تغيير في طرائق الإنتاج لتمكين من التصريف والتقليل من الضياعات الزمنية ؛

الإنتاج حسب الحاجة من خلال تجهيز الجزء المناسب في المكان المناسب وفي التوقيت المناسب. (علي كساب، 2013، الصفحات 288-289)

ثانياً: خصائص تسيير المخزون في المؤسسات كبيرة الحجم:

لمعرفة كيف تسيير المؤسسات الكبيرة الحجم مخزونها ارتأينا أن نضع بين أيديكم هذا النموذج لمؤسسة تجارية بالمملكة العربية السعودية.

(أ) نبذة عن الشركة:

تعتبر المؤسسة واحدة من أكبر المؤسسات الرائدة في تجارة الأقمشة والملابس الجاهزة داخل المملكة العربية السعودية والتي تم تأسيسها في عام 1990 ومقرها الرئيسي الرياض وتمتلك 24 فرع داخل المملكة، فهي تعمل في تجارة 4 منتجات رئيسية هم (الثوب والشماع والفانيلات والبيجاما)، ويتفرع من هذه المنتجات 512 صنف باختلاف النوع والمقاسات والالوان كما تعتبر من المؤسسات كبيرة الحجم التي لها توجه نحو تحرير الاقتصاد الرقمي وتوظيف التقنية التكنولوجية لمواكبة التقدم التكنولوجي وتحقيق رؤية المملكة 2030 فهي بدأت في تطبيق تقنية أنترنت الأشياء، واستخدام الروبوتات منذ بداية عام 2020 وذلك لتحقيق هدف المؤسسة في زيادة وضوح وإمكانية تتبع المنتجات وتصميم نظام الرف من أجل القضاء على المشاكل الناتجة عن عدم التنظيم في المخزن الرئيسي فقط على أن يتم التطبيق على باقي المخازن في السنوات القادمة . وتعتبر من المؤسسات التي واكبت ازدهار ونمو المملكة العربية السعودية، لتصبح واحدة من أكبر الاسماء الخليجية في هذا القطاع، فقد عزمت على ادخال التقنيات التكنولوجية في تطوير منتجاتها نظرا لشدة المنافسة في سوق تجارة الملابس السعودي.

(ب) كيف كانت تسيير المؤسسة مخزونها قبل تطبيق نظام تقنية أنترنت الأشياء:

يعتبر المخزون محل التطبيق هو مخزن رئيسي مساحته 80 متر مربع، ويوجد به 3 مداخل ومخرجين، ويعمل به 20 عامل لأغراض التجميل فقط كما يتميز المخزن بأن له ممرات واسعة تستوعب سيارة نقل، والتي يبلغ عددها 28 سيارة، وعدد الرافعات الشوكية الخاصة بالمخزن 25 رافعة، كما أن هناك 6 مناطق للتسليم داخل المخزن وذلك لتمهيد عملية تخزين المنتجات على الرفوف والي يبلغ عددها 300 رف.

تبين عند تحليل نظام إدارة المخزون في المؤسسة قبل تطبيق انترنت الأشياء أن المنتجات تأتي إلى المخزن معبأة في ... ، وتحتوي الكرتونة على 12 عبوة، بحسب نوع المنتج والمقاس واللون ، ويوجد بجانب هذه الكرتونة جزء شفاف لتسهيل عملية الاستلام ، كما يوجد بالكرتونة ملصق يوضح بيانات المنتج ، ثم يقوم أمناء المخزن بعد الكرتين يدويا ، وتسجيلها وتخزينها على قاعدة البيانات الخاصة بالمخزن ، ثم يأتي العمال لتحميل الكرتين على الرافعة الشوكية لتوصيلها إلى مناطق التسليم بداخل المخزن، ومن ثم تحميلها ووضعها على الرفوف لحين شحنها مرة أخرى لفروع .. أو تجارة الجملة او التجزئة.

تبين للباحث أن المؤسسة لم تتمكن من التعرف على المنتج الموجود في الكرتين بطريقة دقيقة وسريعة حيث أن عملية استلام البضاعة تتم يدويا والتي تسبب الكثير من المشاكل المتعلقة بعدم الدقة في تسجيل البيانات بسبب عدم كفاءة العمليات اليدوية داخل المخزن وكثرة الأخطاء البشرية . كما تم ملاحظة مشكلة أخرى تتعلق بشحن منتجات غير مطلوبة إلى الفروع أو التجار نتيجة وضع المنتجات بطريقة عشوائية على الرفوف، وعدم كفاية امكانية التتبع والرؤية للمنتجات داخل المخزن، مما أدى الى استرجاع هذه المنتجات مرة أخرى، الأمر الذي تسبب في زيادة الأنشطة غير المضيفة للقيمة، وزيادة تكلفة الشحن والتخزين وزيادة وقت المتابعة والتشغيل ومن خلال هذا يلاحظ الباحث أن المعلومات غير الدقيقة التي تسببها عدم وجود نظام للتبع الدقيق في الوقت الحقيقي، تؤدي إلى انشاء بيانات غير صحيحة، وعدم القدرة، وضع استراتيجية لتخطيط المخزون، وبالتالي تصعب عملية ادارة المخزون بشكل فعال.

(ج) تطبيق المؤسسة لنظام تقنية أنترنت الأشياء:

جاءت الخطوة الأولى في جمع المعلومات حول تطبيقات هذه التقنية ومزاياها، وتكوين فريق عمل متكامل من بينم خبراء في تكنولوجيا المعلومات من الصين، وتحديد موارد المنشأة لتحديد الميزانية المطلوبة للتنفيذ والقوى العاملة المطلوبة. في المرحلة الثاني تم اجراء عمليات التحليل والتصميم، بالإضافة إلى تحديد معايير اختيار علامات أجهزة الاستشعار ووضع العلامات والقارئ، وتحديد الأجهزة الاضافية للقارئ، والرسومات الهندسية لتحديد مسارات الروبوتات، وأخيرا في المرحلة الأخيرة تم استخدام برنامج تجريبي لاختبار قدرة تحكم أجهزة الاستشعار في تدفق معلومات علامات أجهزة الاستشعار إلى أجهزة الكمبيوتر، ولتحقيق التفاعل والتطبيق التجريبي بين المستخدم والنظام داخل المخزن.

(د) تحليل أداء إدارة المخزون قبل وبعد تطبيق تقنية أنترنت الأشياء:

فيما يلي الجدول رقم (13) التالي، الذي يوضح مدى التحسن في نظام ادارة المخزون من خلال مقارنة اداء نظام ادارة المخزون قبل وبعد تطبيق تقنية انترنت الأشياء.

البيان	قبل تطبيق تقنية انترنت الأشياء سنة 2019	قبل تطبيق تقنية انترنت الأشياء سنة 2020
متوسط وقت استلام البضاعة وإدخالها للمخزن	4.15 دقيقة	0.58 دقيقة

25800	23200	متوسط عدد الطلبات / الشهر
25609	22326	متوسط عدد الطلبات المنتهية / الشهر
% 99	%96	معدل تلبية الطلبية وتنفيذ الطلبات
% 100	%99	معدل دقة الطلبية (أوامر الشحن الصحيحة)
% 100	%94	معدل دقة إدارة المخزون (الكمية الفعلية للمخزون مطابقة لكمية المخزون في قاعدة البيانات)
0.47 دقيقة	1.17 دقيقة	وقت اختيار وتحديد كرتونة واحدة
60 كرتونة	60 كرتونة	متوسط الكرتون لكل طلب
0.78 ساعة	1.71 ساعة	كفاءة تحديد وإختيار المنتجات (وقت إختيار الكرتونة / عدد الدقائق- الساعات) متوسط عدد الكرتونين
2.8 دقيقة	5.6 دقيقة	وقت الإنتظار بين تنفيذ الطلبات
2.3 دقيقة	—	وقت إعداد ومناولة وتنفيذ الروبوت للطلبية

الجدول 13: المقارنة بين اداء نظام ادارة المخزون قبل وبعد تطبيق تقنية إنترنت الأشياء

المصدر: د.أحمد مصطفى خميس

لاحظ الباحث بناء على البيانات الواردة في الجدول السابق أن تطبيق تقنية إنترنت الأشياء أدى إلى تحسن ملحوظ ونظام إدارة المخزون من خلال تحسين الكفاءة التشغيلية لأداء عمليات المخزن ، حيث أدى تطبيق هذه التقنية إلى تحسين كفاءة عملية الاستلام ، وذلك من خلال تخصيص وقت استلام البضائع الذي كان يستغرق 15 ، 4 دقيقة قبل التطبيق وفي بعض الحالات يستغرق وقت اطول من ذلك ، ولكن بعد تطبيق إنترنت الأشياء تم تحسين عملية الاستلام من خلال سهولة وسرعة التقاط البيانات وادخالها تلقائيا إلى نظام المخزون ، مما أدى إلى تخفيض متوسط وقت الاستلام إلى 0.86 دقيقة وهو ما أكدت عليه دراسات بأن تطبيق تقنية إنترنت الأشياء ادت الى تحسين الوقت اللازم لإتمام عمليتي استلام وشحن المنتجات.

توصل الباحث إلى أن تقنية انترنت الأشياء ساعدت بشكل كبير في تحسين معدل تلبية وتعبئة أوامر العملاء ، الامر الذي جعل هناك تحسين في اداء تنفيذ نظام إدارة المخزون ، من خلال عرض واضح لقوائم الجرد ومواقع تخزين المنتجات وبالتالي توفير الوقت الذي كان يستغرقه العامل في العثور على المنتجات داخل المخزن ، مما جعل هناك سرعة في تلبية الطلبات ، فقد كان متوسط معدل تعبئة الطلب هو 96% (الانتهاء من طالبات شهرية 22326 طلبية من اجمالي 23200 طلبية)، وبعد العمل بتقنية انترنت الأشياء تم تعيين معدل تلبية وتعبئة الطلبية الى 99% (تم الانتهاء من متوسط 25609 طلبية من اجمالي 25800 طلبية) وهو ما توصلت اليه النتائج بان إنترنت الأشياء أدى إلى تحسين نظام إدارة المخزون من خلال الكفاءة والسرعة في تلبية احتياجات العملاء والتخلص من الوظائف غير المضيفة للقيمة داخل المخزن.

ومن ناحية الأخطاء البشرية الناتجة عن أخطاء العاملين في تحديد والتعرف على المنتجات والتي يتسبب عنها الشحن الخاطئ، والأخطاء المتعلقة بتسجيل وإدخال البيانات. أدى تطبيق انترنت الأشياء في تحسين دقة الطلبية من 99% إلى 100% كما يجعل عملية تسجيل بيانات المخزون مؤتمنة بالكامل فمن خلال شبكات الاستشعار والحوسبة السحابية يمكن تحديث بيانات المخزون تلقائيا والقدرة على مراقبة المخزون بشكل أكثر فعالية ، وبالتالي تخفيض أخطاء التسجيل وتبع المنتجات ، ومن ثم تحسين دقة المنتج من 94 % إلى 100% وهو ما اتفق عليه أن انترنت الأشياء أدى الى تحسين إدارة المخزون من خلال تتبع المنتجات و مراقبتها ، والتنبؤ بالطلب ، والحصول على المعلومات تلقائيا بعد كل عملية وتخفيض الأخطاء البشرية.

ووجد الباحث أن الحوسبة السحابية لها دورا كبيرا فيما يخص عملية انتقاء وتحديد الطلبات الانسب، لتحسين كفاءة انتقاء الطلبات، ومساعدة الروبوتات في الوصول إلى المنتجات في اقل وقت ممكن علاوة عن ذلك أظهرت النتائج أن وقت الطلبة الاصلي يتطلب 1.71 ساعة قبل تطبيق انترنت الأشياء ، وأصبحت 0.78 ساعة بعد التطبيق ، مما يشير الى تحسين إنتاجية المخزن بحوالي 45 % في السنة الأولى من تطبيق تقنية انترنت الأشياء ، وهو ما يتفق عليه ان تقنية انترنت الأشياء المعتمدة على خدمات الحوسبة السحابية عملت على ربط كل من المخازن والروبوتات والمنتجات بالانترنت، بما يمكن المؤسسة من التعرف على حالة المنتجات وموقعها ومواعيد التسليم والشحن. (محمد مصطفى ، 2021، الصفحات 20-26)

ثالثا: خصائص تسيير المخزون في المؤسسات صغيرة الحجم:

عرف القانون الجزائري كل من المؤسسة المصغرة والصغيرة والمتوسطة كالتالي:

(أ) تعريف:

- 1- المؤسسة المصغرة: هي المؤسسة تشغل من عامل (1) الى تسعة (9) عمال وتحقق رقم الاعمال اقل من (20) مليون دينار او يتجاوز مجموعه حصيلتها السنوية عشر 10 ملايين دينار.
- 2- المؤسسة الصغيرة: هي المؤسسة تشغل ما بين 10 الى 49 ولا يتجاوز رقم اعمالها السنوي 200 مليون دينار او لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية 10 ملايين دينار.
- 3- المؤسسة المتوسطة: هي المؤسسة تشغل ما بين 50 الى 250 شخص ويكون حافلاتها السنوية ما بين و مائة خمس مئة مليون دينار، لذلك يعتمد المشروع الجزائري على الجمع بين معياري عدد العمال و معيار الرقم بذلك اعتمد على المشروع الجزائري على

الجمع بينما يلي عدد العمال و معيار رقم الاعمال او الحصيلة السنوية في تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وهي نفسها المعايير المعتمدة لدى الاتحاد الاوروي حسب الجدول التالي :

متوسطة	صغيرة	مصغرة	فرع المؤسسة
250-50	10-49	1-9	عدد العمال
200 مليون - 2 مليار	20-200 مليون	10-20 مليون	رقم العمال .دج
100 - 500 مليون	10-100 مليون	01-10 ملايين	الحصيلة السنوية .دج

الجدول 14: المعايير المعتمدة في تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر المصدر: بناء على معطيات الواردة ضمن المواد 5، 6، 7 من المرسوم التشريعي رقم 01/18 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001 والمتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ص 06

(ب) نموذج عن تسيير المخزون في المؤسسات صغيرة الحجم:

بعدها عرفنا المؤسسات الصغيرة مخزون بالمؤسسات صغيرة الحجم من خلال دراسة ميدانية سابقة لاحد الطلاب بالمؤسسة

بيوباك BIO PACK.

1- تقديم بالمؤسسة: BIO PACK

هي مؤسسه ذات مسؤوليه محدوده اسست سنه 1995 بالمنطقه الصناعيه خميس الخنساء بولاية بومرداس ومقر ادارتها العامة 48 مليون دينار جزائري وتترى على المساحة قدرها 50000 متر مربع وتشغل المؤسسة حوالي 130 عامما من اليد العاملة المؤهلة والمتمكنة.

عرفت مؤسسة بيو باك بمنتوجات الجودة العاليه التي تراهن على تقييمها في السوق والتي تستقطب عدد كبير من الزبائن والمستهلكين مؤسسها بيو باك طرحت كفكره سنه 1994 وتجسدت سنه 1995 وبدا الانتاج الفعلي سنه 2003 منذ ذلك الحين اكتسبت خبره رائده في مجال التصنيع وتعمل المؤسسة على انتاج 35 نوع من المنتجات المختلفه لمواد التنظيف. رساله تسويقيه رقم واحد في الجودة.

2- نشاط المؤسسة:

تقوم مؤسسة بيو باك بإنتاج 35 نوع من مواد التنظيف مختلفه المواد الأولية المستورده والمحليه في إنتاجها ومع ذلك رغم عدم توفر 90 من المواد الاولية في الجزائر إلا انها تحرص على توفيرها بكميات كافيه استمرارية في الانتاج.

3- تسيير المخزون للمؤسسة:

دراسة مخزون المؤسسة:

لاحظ الباحثان على مستوى مؤسسة بيو باك، ان مهمه تسيير المخزون اجباريه وتتمثل في تسجيل المعطيات التي تعبر عن المراجع الصنف، تاريخ، الاستلام، وتسهيل عمليات دخول وخروج السلع (أي حركة السلع).

فيعمل مسير المخزون على تنفيذ مخطط الانتاج والسهر على نجاحه فيسعى لتقديم الطلبيات والتموين المؤسسة بمختلف المواد اللازمة للإنتاج، تحتوي المؤسسة على عمال المؤهلين لهذه المهمة بشكل يضمن تحديد المستوى الاعلى والادنى المخزون وتفادي الوقوع في زيادة او نفاذ المخزون الذي يؤدي الى عملية انقطاع للإنتاج مباشرة.

1- التسيير الاختياري للمخازن:

طريقة ABC: المخزون يضم عدد كبير من الاصناف المختلفة لذلك فان تخطيط وبرمجه هذا المخزون يقوم على اساس معرفه كل الاصناف، ولذلك صنفت الإدارة، المخازن المخزونات على النحو التالي:

-المخزن المركزي: يوضع بداخله المعدات الأساسية وادوات الصيانة يعتبر مخزن اساسي يحتوي على جميع السلع والمواد الأولية ما عدا الخطيرة والقارورات.

-المخزن : A يتم وضع فيه جميع انواع القارورات الموجهة للتعبة المنتج واكماله في وحدات الانتاج وارسالها الى مخزن المنتج النهائي.

-المخزن :B تم وضع فيه جميع مستلزمات التغليف التي يتطلبها المنتج.

-المخزن :C يحتوي على المواد الأولية الخطيرة ويجب ان يكون مفتوحا اي ضرورة توفير التهوية.

-مخزن المنتج النهائي: يحتوي على مجموعه المنتجات النهائية الموجهة للاستهلاك.

• استخدام هذه الطريقة لتحليل المخزون بطريقه ABC التي تستعمل في عمله تسيير المخزون، وهذه الطريقة

تعمل على تحليل المخزون لمعرفة اي المواد أكثر استعمالا وأكثر مردوديه داخل المؤسسة.

2- مقابله مع مسؤولين في مصلحه التموين وتسيير المخزونات:

س(1) كيف يتم تموين المؤسسة؟

ج(1)-التموين الداخلي : يكون عن طريق شاحنات صغيرة .

التموين الخارجي: يكون عن طريق حاويات محملة بالمواد الأولية والصحاريح تحتوي على مواد خطيره كالجفيل والاحماض.

س(2) ما هو نظام المعلومات المستعمل في تسيير المخزون؟

ج(2) حسب مسؤول تفسير المخزون: يتم تسجيل المعلومات عن كل المخرجات والمدخلات والكميات المستهلكة للمخازن

في برنامج INABEX.

س(3) كيف يتم اختيار الموردين؟

ج(3)حسب مسؤول التموين وتسيير المخزونات: عندما يقوم مسير المخزونات بإرسال طلب تموين بماده اوليه، يتم

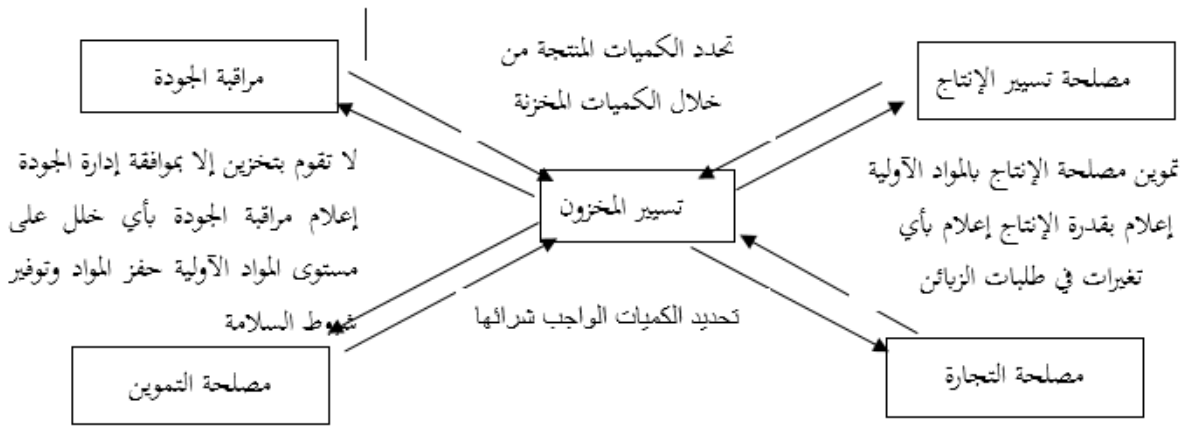
الاتصال بمجموعة من الموردين وتحديد المواصفات المطلوبة للمادة، ثم يقومون بإرسال عروضهم المتوفرة ليتم مراقبة جودتها

ونوعيتها وتسعيرتها ويجب ايضا توفيرها في الوقت المطلوب .

س(4) ما هي المشاكل التي تعاني منها وظيفه تسيير المخزون، والتي ربما تعيق سيرها الى الاحسن؟

ج(4) حسب مسؤولي التموين وتسيير المخزونات: المشكل الاساسي هو نقص المواد الأولية في بعض الاحيان مما يؤدي

الى عدم تنفيذ خطه الانتاج التي تعتبر مسؤوليه وظيفه التموين وتسيير المخزونات في ان واحد.



الشكل: 5 يمثل علاقة تسيير المخزون بالوظائف الأخرى
المصدر: من أعداد الطالبين

3- تقييم المخزونات:

تتبع مؤسسة بيو باك في تسيير مخزونها لتقييمها للإدخالات والإخراجات من المخزونات، ويتضح ذلك فيما يلي:

- الإدخالات: تقييم الادخالات بالمؤسسة بيوباك على النحو التالي:

- المواد واللوازم التي تشتري من المؤسسة تقيم بالسعر الإداري فقط.
- أما فيما يخص المواد واللوازم التي تشتري من الموردين فهي تقيم بسعر الشراء.

- الإخراجات: تقييم المخرجات بالسعر المتوسط المرجح (CMP) ومن خلال هذه الطريقة فمخزون أول مدة يأخذ بعين الاعتبار ويتم حساب ذلك كما يلي:

$$\text{السعر المتوسط المرجح} = \frac{\text{قيمة مخزون أول مدة} + \text{قيمة الإدخالات}}{\text{كمية مخزون أول مدة} + \text{كمية الإدخالات}}$$

- من خلال الدراسة التطبيقية التي قام بها الباحثين من أجل الوصول إلى توصيات واقتراحات

بعد اتمام الباحثان من الدراسة التطبيقية في مؤسسة بيوباك استخلص بعض التوصيات والاقتراحات لمساعدة إدارة المؤسسة، استنادا

إلى النتائج التي تحصل عليها الباحثان وهي كالاتي:

- استخدام الطرق الحديثة في تسيير المخزون؛

- العمل على تنظيم المخازن والترتيب الاصناف داخل المخازن بصورة دقيقة وخطه معلمة؛

- توظيف اطارات مختصة في عملية تسيير المخزون بكفاءة ومهاره عالية؛

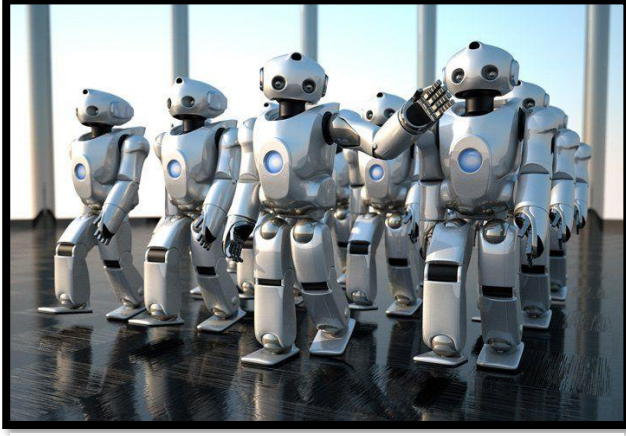
- انشاء دورات تكوينيه في تسيير المخزون والمعلوماتية لتأهيل الموظفين؛

- تخفيض التكاليف السنوية لطلبات نتيجة تجديد العدد الامثل للطلبات والتحكم في مصاريف اعدادها. (ساكر محمد الامين و

بركة محمد، 2020-2021، الصفحات 58-69)

رابعاً: وسائل النقل في ظل تكنولوجيا المعلومات:

(أ) تعريف الروبوت:



صورة 1: تمثل روبوت

المصدر: ويكيبيديا

هي الأجهزة الميكانيكية والمرنة التي لها قدره على مسك وحركه ونقل المواد ووظائفها تحريك الكترولونيات بمحركات ومفاتيح فعالة، وربما تستخدم بشكل فعال لأداء المهمات التي تكون رتيبة او خطيرة او التي تحسن من خلال جهود ميكانيكيه يؤديها العاملين او الافراد، وتتميز بالدقة والسرعة والقوه التي تعزز من خلال مكائن فرعيه فمثلا شركة فورد Ford تستخدم الانسان الالي بنسبه 98/ لأداء عملياتها.

وهي اجهزه ذاتية تؤدي عده وظائف لها القدرة والحرية في حركه مناولة المواد والاجزاء وفق حركات مبرمجه مختلفة وغالبا ما يظهر تنتهي بنسخ قادره على التقاط ومناولة الاشياء، وتستخدم وحدات السيطرة للإنسان الالي كجهاز للتذكير وأحيانا للتحسس.

(ب) مكونات الروبوت:

- المعالج اليدوي manipulator ويشبه الذراع الرسخ البشري، وهي تحمل آلة الإنجاز العمل;
- نظام للسيطرة أو الرقابة control system يوفر دليل للتوجيه أو أداة للمعالجة اليدوية.

(ج) استخدامات الإنسان الآلي:

- ✓ الانسان الالي لالتقاط وضع ويستخدم في مناولة المواد;
- ✓ الانسان الالي المؤازر يحرك الذراع والقبضة وتحويل الاتجاهات والمجالات;
- ✓ الانسان الالي مقابل البرمجة;
- ✓ الانسان الالي على اساس الحاسبة وهو نموذج يدار بالحاسوب وتنقل اليها التعليمات إلكترونيا;
- ✓ الانسان الالي الحساس وهو نموذج يرى ويتكلم ويستخدم الحاسوب;
- ✓ الانسان الالي للتجميع يستخدم نموذج متحسس ومصمم بشكل خاص لأعمال خط التجميع. (غسان و أميرة شكر،

2019، الصفحات 227-229)

خامساً: أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في تسيير المخزونات

- استخدام تكنولوجيا المعلومات في خلق منتجات جديدة من خلال تطوير خطوطها الانتاجية;

- تطوير المنتج تأثر تأثيرا كبيرا بدخول تكنولوجيا المعلومات والاتصالات فيها لكون كثير من المعلومات العلمية والتكنولوجية المتوفرة على شبكات المعلومات بأشكال عدة مما غير عملية التطوير تغييرا كبيرا;
- ساعد ظهور الإنترنت في نشر معلومات البحث والتطوير العلمي والتكنولوجي من خلال تطوير الإنتاج والتسويق;
- أدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في خطوط الإنتاج، الى توجه نحو استخدام وحدة إنتاج أصغر من السابق وأكثر مرونة والتزويد بعناصر الإنتاج من خارج المؤسسة;
- ساعدت تكنولوجيا المعلومات بشكل عام في تحقيق آليات جديدة في إنتاج وتنسيق كل مرحلة من مراحلها في الوقت المناسب، وعدم تصنيع اي عناصر بطريقه خاطئة;
- تأثير الإنترنت ومؤسسات المعلوماتية في عمليات الإنتاجية من خلال:
 - * تنسيق وتصميم المنتج;
 - * تخفيض تكلفه إدارة المشاريع;
 - * إدارة المخزون;
 - * تقديم التدريب للعمال والموظفين;
 - * زيادة الاسعار ومرونة خطوط الإنتاج;
 - * تسهيل وإصدار وثائق الإنتاج;
- تمكن المستهلكين في كثير من دول العالم الدخول الى الإنترنت.
- والاطلاع على مواصفات وعروض اي من السلع التي يرغبون في شرائها;
- الإنترنت اصبحت مكانا للتسوق، بحيث تسمح للمستهلك المفاصلة بين العديد من العارضين، ثم اتمام عملية شراء على الإنترنت؛
- يتم الدفع عبر شبكه الانترنت إذا كانت سلعه رقميه فيمكن استلامها عبر الانترنت ايضا؛
- تساهم التكنولوجيا المعلومات في تطوير ادوات الإدارة العليا من خلال تنظيم كفاءات المستخدمين؛
- يمكن للمؤسسة ان تتواجد في كل مكان من خلال تكنولوجيا المعلومات;
- تساعد على تحسين التوظيف الداخلي للمؤسسة;
- تمكن من انشاء علاقات مثاليه مع الموردين وتساهم في خلق انفتاح كبير على المحيط;
- تمكن المؤسسة من تجهيز طلبيات للموردين بعرض منتجاتها عن طريق قوائم البيع بطريقه لم تكن متاحه لها من قبل;
- اتاحت قاعدة بيانات، تحوي حجما هائلا ومنهما من المعلومات للتسيير العلمي للأنشطة (تسيير المخزونات، ادارة المبيعات.... إلخ). (البارودي، 2019، الصفحات 173-176)

المبحث الرابع: علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية للمخزون

أولاً : دور المراجع في تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لعناصر المخزون: (شحاتة، سرايا، و راشد، الصفحات 250-256)

من الأمور الهامة بالنسبة للمراجع أو المدقق ضرورة قيامه مع بداية أداء مهمته في الشركة بتقييم نظام الرقابة الداخلية فيها وفحص وتدقيق عناصر هذا النظام، ومن بين أسس وقواعد نظام الرقابة الداخلية التي تحظى باهتمام المراجع منذ قيامه بمراجعة وتدقيق عناصر المخزون إجراءات ومقومات الرقابة الداخلية المتعلقة بهذه العناصر والتي يلزم فحصها وتدقيقها لتحقيق أهداف مراجعة وتدقيق عناصر المخزون السابقة، وفي هذا المجال ينبغي عليه التحقق من تقييم العناصر الرئيسية التالية:

(أ) إجراءات الرقابة الداخلية للمخزون:

ينبغي على المراجع من بداية مراجعته وتدقيقه لعناصر المخزون التحقق من وجود إجراءات مكتوبة متعلقة بعمليات جرد وتقييم المخزون للتأكد من مدى كفاءتها وفعاليتها، وتتلخص إجراءات الرقابة الداخلية لعناصر المخزون فيما يلي:

- التحقق من وجود إجراءات خاصة بإعداد أذون الإنتاج وموازنات الشراء والبيع للفترة المقبلة;
- التحقق من أن هذه الإجراءات تغطي كافة عناصر المخزون المختلفة من المواد الخام الأولية وتحت التشغيل والإنتاج التام وقطع الغيار والعدد والمهمات إلى غير ذلك;
- التأكد من أن هذه الإجراءات تحقق المستوى الاقتصادي الأمثل للمخزون وهو المستوى الذي يتم الاحتفاظ به بما لا يعرض عمليات الإنتاج أو البيع للتوقف، والمخزون المستهدف عادة يقع بين رقمين يمثلان الحد الأدنى والحد الأعلى الذي يتم الاحتفاظ به بين هذين الحدين لسببين:

- الأول، أي زيادة عن الحد الأقصى يمثل هدر وضياع للأموال وتجميد لرأس مال مستثمر بصورة غير اقتصادية;
- الثاني، الوصول للحد الأدنى يتطلب ضرورة التأكد من إجراءات الشراء الجديدة فوراً.

(ب) الوظائف التي تحقق الرقابة على المخزون:

أ- ينبغي على المراجع فحص وتدقيق مدى سلامة ودقة هذه الوظائف ومدى فعاليتها في تحقيق الرقابة على المخزون ومدى الالتزام بإجراءاتها، والتي تتمثل فيما يلي:

- ❖ **وظيفة الاستلام:** على المراجع فحص ومراجعة إجراءات الاستلام لعناصر المخزون وبصفة خاصة التحقق من:
 - تركيز وظيفة الاستلام في قسم أو إدارة الاستلام;
 - التحقق من أن الكميات المستلمة تتطابق مع كميات أمر الشراء;
 - فحص بيانات محضر الاستلام وخاصة بالنسبة للكمية والصنف;
 - فحص أي مخالفات بالنسبة للأصناف أو كمياتها أو مواصفاتها;
 - التحقق من أن الأصناف المستلمة قد تم دخولها إلى المخازن.
- ❖ **وظيفة التخزين:** على المراجع فحص ومراجعة إجراءات التخزين لعناصر المخزون وبصفة خاصة ما يلي:

- تركيز وظيفة التخزين في إدارة المخازن عن طريق أمناء المخازن;
- وجود إجراءات خاصة بمراقبة كل مخزن على حدا;
- وجود إجراءات لفحص البضاعة والتوقيع باستلامها;
- التحقق من إبلاغ إدارة الحسابات بكل ما يتعلق بهذه الوظيفة من عمليات وتسجيلها دفتريا في الدفاتر المختصة.
- ❖ **وظيفة الصرف:** من الوظائف الهامة التي تحتاج إلى بذل المزيد من الاهتمام من قبل مراجع وظيفة صرف أصناف المخزون بهدف التحقق مما يلي:

- تركيز وظيفة الصرف في جهة إدارة خاصة ولتكن إدارة مراقبة الإنتاج;
- لا يتم صرف أي أصناف إلا عن طريق أمر صرف خاص بذلك;
- الحصول على إيصال من الإدارة التي استلمت الأصناف;
- تحرير أمر صرف من أكثر من نسخة منها:
- واحدة تقدم للإدارة التي طلبت صرف الأصناف;
- واحدة تبقى في المخزن كمستند;
- واحدة ترسل إلى الحسابات للتسجيل الدفترى.

❖ **وظيفة الإنتاج:** على المراجع أن يفحص الإجراءات الخاصة بوظيفة الإنتاج والتحقق من الآتي:

- تحديد مسؤولية الإشراف في المصانع على المراد والأصناف وأماكن وجودها في مراحل العملية الإنتاجية
- وجود إجراءات تفتيش دوري على المنتج أثناء العملية الإنتاجية من قبل مشرفين صناعيين متخصصين
- سرعة إبلاغ الحسابات بالبيانات الخاصة بالتآلف وطبيعته بهدف التسجيل الدفترى في السجلات المختصة

(ج) السجلات الرقابية للمخزون: تتمثل هذه السجلات والتي تلعب دورا رقابيا بالنسبة للمخزون فيما يلي:

➤ **الدليل الرقمي:** إذا 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 المخازن أو عند الخروج للصنع، وفي المصنع يستخدم الرقم عند التداول حتى يتم فقد صفته في السلعة التامة والرقم سهل في الاستخدام، واضح وبسيط بدلا من الوصف التفصيلي للصنف.

➤ **دفتر أستاذ المخازن:** يتضمن دفتر أو دفاتر أستاذ المخازن حسابات لكل صنف من المخزون، يسجل في الحساب كميات الوارد والمنصرف من الصنف والرصيد، ويحمل كل حساب الوصف التفصيلي للصنف ودليله الرقمي، وقد يكون سجل، مجلد أو بطاقات صائبة.

✚ **بطاقة الصنف:** يرفق بكل صنف من أصناف المخزون في المخزن بطاقة صنف يسجل عليه أمين المخزن أو المسئول بالمخزن الكميات الداخلة والخارجة من الصنف بناءً على المستندات المتمثلة في إذن الدخول وإذن الخروج، ويسجل في البطاقة بيانات عامة عن الصنف من حيث وصفه الدقيق ودليله الرقمي والحد الأقصى من الصنف والحد الأدنى منه، وقد تحتوي البطاقة بيانات أخرى لطبيعة الصنف، مثل وريقة الحصر بالوزن أو القياس، وتظهر بطاقة الصنف الرصيد منه بعد كل عملية صرف أو دخول.

✚ **سجلات الجرد المستمر:** تحفظ سجلات الجرد المستمر في إدارة المراجعة الداخلية، وتكون سجلات الجرد المستمر جانباً هاماً من الرقابة حيث أن هذه السجلات تظهر في أي وقت كميات المواد أو السلع التامة أو مكونات 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 المخزن والموظفين الآخرين يكونون على مستوى مسؤوليتهم من حيث محاسبتهم عن المخزن المستلم والمنصرف والرصيد الباقي (الصحن و السرايا، 2004، الصفحات 230-232).

ثانياً: إجراءات جرد عناصر المخزون ودور المراجع

يقع على المراجع مسؤولية هامة في مجال التحقق من سلامة إجراءات جرد أصناف المخازن المختلفة وبصفة خاصة الإجراءات التي تحقق الرقابة الداخلية الفعالة على المخازن وما فيها، ولذلك من حقوق المراجع الرئيسية حضوره لعملية الجرد بنفسه أو أحد مساعديه، حيث يطلب من إدارة المنشأة تحديد ميعاد الجرد بغرض حضوره حتى يتحقق من سلامة إجراءات الجرد والتي يجب أن تتضمن الخطوات والإجراءات التالية:

- 1- يفضل إتباع نظام الجرد المستمر للتأكد من مدى توفر الأصناف المختلفة من المخازن أولاً بأول وتحقيق الرقابة أولاً بأول
- 2- يفضل لتحقيق الرقابة الفعالة على إجراءات الجرد أن يتولى الجرد فريق يتكون من مجموعتين:

الأولى: مجموعة الحصر: وتتضمن ما يلي

- يتمثل دورها في الحصر المادي للأصناف عن طريق العد أو الوزن أو الكيل أو القياس؛
- يفضل أن يكون أعضاء هذه اللجنة من موظفي المخازن لدرابتهم بأماكن وجود الأصناف المختلفة ومواقعها في المخازن المختلفة؛
- عند قيام هذه المجموعة بعملية الحصر المادي يجب مراعاة وقف حركة دخول أو خروج أصناف أثناء عملية الحصر نفسها؛

الثانية: مجموعة التحقق: وتتضمن ما يلي:

- تتولى تسجيل النتائج الفعلية للحصر التي توصلت إليها المجموعة الأولى في سجلات وكشوف الجرد;
 - يفضل أن يكون أعضاء هذه اللجنة من الموظفين العاملين في إدارات أخرى بخلاف المخازن والحسابات والمراجعة الداخلية;
 - تقوم بتسجيل أرقام المستندات في قوائم الجرد وخاصة بطاقة الصنف وبيان توقيت خروج ودخول آخر كمية قبل عملية الحصر;
- 3- يجب بحث أسباب أي فروق قد يظهرها الجرد الفعلي بين نتيجة الجرد والمسجل دفترًا مع المسؤولين عن المخازن وتحديد ما إذا كانت هذه الفروق طبيعية أو غير طبيعية ووفقًا للمعدلات الموضوعية في هذا المجال، ويجب إبلاغ الإدارات ذات العلاقة بهذه الفروق لمعالجتها مثل إدارة مراقبة المخازن وإدارة المخازن وإدارة الحسابات
- 4- يجب تسعير الأصناف والبنود في قوائم الجرد مع الأخذ في الاعتبار:
- إجراءات العمليات الحسابية والمحاسبية المختصة;
 - توقيع هذه القوائم من المسؤول عن إعدادتها;
 - تحديد قيمة عناصر المخزون ووفقًا لهذه الأسعار;
- 5- يجب بحث وتحليل أسباب ركود أو تقادم بعض الأصناف فقد يكون السبب:
- الإنتاج بالزيادة أو الشراء بالزيادة;
 - إنتاج منتج أحدث من منتج سابق يتقاوم بطبيعته;
 - النقص في بعض المواد الأصلية مما قد يؤدي إلى استخدام مادة بديلة يتم الاستغناء عنها بمجرد وصول المواد الأصلية;
 - استخدام بعض الأصناف بمعدلات بطيئة أثناء السنة.

ثالثًا: دور المراجع بالنسبة للمراجعة وتدقيق عناصر المخزون

- على المراجع أو المدقق بذل المزيد من العناية المهنية في سبيل مراجعة وفحص وتدقيق العناصر المختلفة للمخزون وما يتعلق به من إجراءات مختلفة، وفي هذا المجال يتلخص دوره وموقفه في الآتي:
- ✓ فحص المستندات والسجلات الخاصة بالمخزون للتحقق من مدى صحة البيانات المسجلة في هذه المستندات والسجلات بصفة خاصة ما يتعلق بالعناصر الرئيسية بالنسبة للشركة;
 - ✓ فحص وتدقيق وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية السابق تناولها بالنسبة لعناصر المخزون المختلفة وتحديد مدى فاعليتها ودقتها;
 - ✓ التحقق من كمية ونوعية عناصر المخزون المختلفة عن طريق حضوره لعملية الجرد بنفسه أو عن طريق أحد مساعديه
 - ✓ التحقق من العمليات الحسابية لعمليات المخزون للتأكد من عدم وقوع بعض الأخطاء عند القيام بالجرد أو التقييم

✓ فحص وتدقيق تقييم المخزون وذلك بتقييم طريقة تقييم هذا المخزون عن طريق الاطلاع على الملف الدائم للمنشأة ليتأكد من الأساس المستخدم في التقييم ;

✓ فحص وتدقيق تقييم عناصر المخزون أن يشتمل جميع العناصر منها المواد الأولية والخامات المهمات، البضاعة التامة الصنع المشتراة بغرض البيع، والمخزون من الإنتاج تحت التشغيل ;

✓ فحص وتدقيق أهم العمليات ذات العلاقة بالمخزون كلها أو البعض منها وفقا لنطاق مراجعته مثل: المشتريات التي تمت خلال السنة، الأصناف الصادرة من المخازن بالكمية والقيمة، والحديد الدنيا والقصوى وحدود الطلب بالنسبة للعناصر المختلفة ;

✓ فحص وتدقيق عملية التسجيل الدفترى في دفتر أستاذ المخازن للتحقق من أن الرصيد الفعلي للمخزون يطابق الرصيد الدفترى من ناحية ورصيد بطاقة الصنف من ناحية أخرى، أي أن المراجع عندما يستلم كشوف الجرد عليه التحقق من أن: الكمية في المخزون = رصيد بطاقة الصنف = رصيد الصنف بدفتر أستاذ المخازن

وعلى المراجع بحث أي فروق وأسبابها ومناقشتها مع المسؤولين في الشركة ويشترك في تسويتها ومعالجتها، ويتضمن ذلك في تقريره بنتائج مراجعته النهائية (شحاتة، سرايا، و راشد، الصفحات 268-272)

رابعا: مراجعة المخزون

تعتبر المخزونات من الأقسام التي يوليها المراجع عناية خاصة، وذلك لأهميتها في معظم المؤسسات خاصة التجارية والصناعية، وباعتبارها المصدر الرئيسي للإيرادات، كما أنها لها تأثير مباشر على القوائم المالية مما يجعلها عرضة للتلاعب من قبل مسيري المؤسسة بغرض تحسين الوضع المالي لها.

(أ) شروط التسجيل في الصنف الثالث:

- ملكية المؤسسة ملكية قانونية أو اقتصادية;
- أن يكون موجه للاستخدام مرة واحدة في كل الحالات سواء إنتاجه أو إعادة البيع;
- أن المشتري أو المنتج يستطيع تسييره محاسبيا في المخازن أي قابل للتخزين.

(ب) تقييم المخزونات:

1- عند الشراء: تقييم المخزونات بكلفة الشراء والتي تساوي:

سعر الشراء + مصاريف الشراء بمختلف أنواعها - جميع التخفيضات الظاهرة في الفاتورة.

وذلك إلى غاية دخول إلى المخازن بشرط أن المصاريف تتحملها المؤسسة أي تدفعها ولا تسترجعها.

2- عند الإنتاج: تقييم المخزونات بتكلفة الإنتاج وهي عبارة عن جميع المصاريف المباشرة وغير المباشرة.

تكلفة الإنتاج = مواد ولوازم + أجور ورواتب + اهتلاكات + مختلف الرسوم غير المسترجعة + خدمات تأمين

(تأمين مخزونات والآلات) ماعدا المصاريف المالية، وذلك لتسهيل المقارنة بين مؤسسات من نفس القطاع.

لابد من إعداد بطاقة متابعة جميع المخزونات وتحديد القيم بعد كل دخول وخروج، وتكون على النحو التالي:

وضعية المخزونات			حركة المخزونات			البيانات	التاريخ
المبلغ الإجمالي	سعر الوحدة	الكمية	المبلغ الإجمالي	سعر الوحدة	الكمية		

الجدول 15: يمثل بطاقة المخزونات

المصدر: من اعداد الطالبان

(ج) اهداف مراجعة المخزونات: يسعى المراجع إلى تحقيق ما يلي:

- ✓ التأكد من وجود نظام الرقابة الداخلية الخاصة على المخزونات;
- ✓ التأكد من ملكية المخزونات;
- ✓ التأكد من الوجود الفعلي وصلاحياتها للبيع أو الاستخدام;
- ✓ التأكد من دقة المعالجة المحاسبية للمخزونات من حيث طرق التقييم وثباتها;
- ✓ التعرف على قيود على المخزونات نتيجة لضمانات أو رهن.

(د) نظام الرقابة الداخلية المطبق على المخزونات: يركز نظام الرقابة الداخلية على الأسس التالية:

1- الفصل بين الوظائف:

- ✓ مسؤولية المخزن;
- ✓ مسؤولية الاستلام;
- ✓ مسؤولية الإجراءات;
- ✓ مسك بطاقة المخزونات كما;
- ✓ مسك الجرد الدائم;
- ✓ مسؤولية الجرد الدائم " على الأقل مرة في السنة ";
- ✓ مقارنة الجرد المادي مع بطاقة المخزونات ومع الجرد الدائم;
- ✓ المصادقة على التعديلات أو التصحيحات بعد الجرد;
- ✓ تحديد المخزونات غير مباعة أو التالفة;
- ✓ تحديد معدل التدني في قيمة المخزونات;
- ✓ رخصة التنازل أو تحقيق للمخزونات الفاسدة وغير المستعملة;
- ✓ رخصة شراء المخزونات;
- ✓ تحديد أسعار التكلفة;
- ✓ تحديد الحد الأدنى والأقصى للمخزونات.

2- تسجيل حركات المخزونات:

- ✓ هل حركات المخزونات «خروج ودخول» التالية هي مسجلة على وثائق قانونية خاصة بالمؤسسة في وقت حدوثها (الاستلام، التحويل نحو الإنتاج، الاخراجات، التحويل ما بين الورشات، التحويل من الإنتاج إلى المخزن المنتجات التامة)؛
- ✓ هل نظام متابعة المخزونات يسمح بتحديد مخزونات المتأتية من مختلف فروع المؤسسة؛
- ✓ هل الوثائق المستعملة تسمح بتعيين بطاقات المخزونات والجرد الدائم؛
- ✓ هل يتم متابعة بطاقة المخزونات والجرد الدائم بصفة دورية؛
- ✓ هل بطاقات الإنتاج المستعملة تسمح بمعرفة ومراقبة مستوى تقدم الأشغال "منتجات" قيد الانجاز في أي وقت ممكن.

3- الجرد المادي:

- ✓ هل المخزونات محسوبة ماديا مرة واحدة على الأقل في السنة، وهذا فيما يخص مواد ولوازم، أشغال قيد التنفيذ، المنتجات النهائية؛
- ✓ إذا كانت عملية الحساب هذه تتم عن طريق جرد مادي دوري هل يوجد برنامج يسمح بمتابعة تقدم عمليات الحساب؛
- ✓ إذا تم الجرد مرة واحدة في السنة هل تم إعداد تعليمات خاصة لهذه العملية وتوزيعها على مسؤولي إعداد الحسابات والعمال المساهمين في عملية الجرد ومحافظ الحسابات؛
- ✓ هل تم اجتماع العمال المساهمين في عملية الجرد قبل بداية الحسابات وذلك للتطرق لإجراءات الجرد؛
- ✓ هل عملية الجرد تغطي جميع أماكن التخزين؛
- ✓ هل أوراق الحساب مرقمة تم إملاؤها بأقلام أو بالحبر وليس بأقلام الرصاص، وهي ممضاة من طرف مسؤولي فرق الجرد؛
- ✓ هل عينات الجرد المحسوبة تم تقريبها مع بطاقات المخزونات، وهل فروقات الجرد تم تحليلها وترخيصها من طرف الأشخاص والمهيمات المخولة قبل تسجيلها.

4- حماية المخزونات:

- ✓ شروط التخزين تسمح بتجنب أخطار التلف؛
- ✓ الدخول إلى المخازن محدد للأشخاص المسؤولين عليها فقط؛
- ✓ المخزونات تكون مؤمنة تأمين شامل ضد كل الأخطار (حريق، سرقة، كوارث طبيعية... إلخ)؛
- ✓ وجود نظام يسمح بمراقبة جميع السيارات والأشخاص لدى خروجهم من المصنع؛
- ✓ متابعة المخزونات المهمة متابعة جيدة والتأكد من تحصيلاتها في حسابات المؤسسة.

5- تقييم المخزونات:

- ✓ سعر التكلفة الخاص بالمخزونات يجب أن يحتوي على كل الأعباء المباشرة وغير المباشرة وأن الأعباء المحملة يجب تقريبها مع المحاسبة العامة؛

✓ طرق التقييم المستعملة هي طرق عملية معدة حسب المعايير المعروفة.

هـ) تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمخزونات: هدف المراجع من تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمخزونات هو التأكد من أن المؤسسة:

✓ تسجل جميع الكميات من السلع والمنتجات التي تملكها;

✓ تقوم بتقديمها بتكلفتها الحقيقية سواء عند الشراء أو عند البيع;

✓ مراقبة تناسق المخزونات مع المشتريات والمبيعات.

للوصول إلى هذه الأهداف يقوم المراجع بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمخزونات وذلك من خلال الأسئلة الخاصة بـ:

1- تسجيل المعطيات:

مراجعة برنامج اختبارات المطابقة والصحة	هل خطر وجود إخطار قليل	هل هذا النظام فعال	هل نظام الرقابة الداخلية موجود			التسجيل الحاسبي	التقييم	الوجود	الدقة	نظام الرقابة الداخلية
			OUI	NON	NA					
								X		1- مراقبة محتوى الغلافات
								X		2- مراقبة تتابع أرقام مستندات الخاصة بالمخزونات
								X	X	3- مراقبة إجراءات الدخول إلى برنامج تسيير المخزونات
							X	X	X	4- مراقبة عملية التأكد عند تسجيل المخزونات على برنامج الإعلام الآلي
							X			5- مقارنة أسعار شراء البضائع والمواد الأولية مع فواتير الموردين
							X			6- مراقبة أن كل الحسومات أو الخصومات أو التخفيضات المستلمة والمقدمة تم أخذها بعين الاعتبار عند التقييم
							X			7- مراقبة طبيعة الأعباء المدججة في سعر التكلفة
							X			8- تحليل ومراقبة الفروقات المتعلقة بالكميات بالتكاليف

				X			9- مراقبة حساب سعر التكلفة
				X			10- مراقبة الفروقات الممكنة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية
				X			11- مراقبة التسجيل المحاسبي
				X			12- مراقبة مجاميع الجرد المحاسبي الدائم
				X	X	X	13- مراقبة قيمة المخزونات في دفتر الأستاذ إلى القيمة المسجلة في الجرد الدائم
				X	X		14- مراقبة تسجيل الفروقات على المواد وعلى التكاليف

الجدول 16: كيميائية تسجيل المعطيات

المصدر: من اعداد الطالبتان

2- حماية المخزونات من التلف:

وجود الأخطار	نظام الرقابة الداخلية الموضوع لتجنب الخسائر والأخطاء (ترك الإجابة للمراجع)	الأخطار التي يمكن أن تؤثر على نظام الرقابة الداخلية
		1- إمكانية الدخول إلى المخازن من طرف أشخاص غير المرخص لهم.
		2- شروط وطرق التخزين تؤدي إلى تدهور قيمة المخزونات
		3- تغطية تأمينية غير كافية
		4- الإنتاج أكبر من حاجة المؤسسة أو أكبر من احتياجات بيع المؤسسة
		5- مراقبة غير كافية للمخزونات المخزنة لدى الغير
		6- تسجيل الفروقات الجرد المادي بدون تحليل وبدون ترخيص مسبق
		7- الدخول غير المسموح به إلى برنامج تسيير المخزونات
		8- وجود معطيات تجاوزها الزمن في برنامج تسيير المخزونات (سجلات بطاقات المخزونات، برنامج الإعلام الآلي)

الجدول 17: كيميائية حماية المخزون من التلف

المصدر: من اعداد الطالبتان

3- الفصل بين المهام في تسيير المخزونات:

الأشخاص المكلفين				طبيعتها	المهام
شخص 4	شخص 3	شخص 2	شخص 1		
				ترخيص	1-المصادقة على طلبات الشراء
				تنفيذ	2-إعداد سندات الطلبية
				ترخيص	3-المصادقة على سندات الطلبية
				تنفيذ	4-استلام البضائع
				تنفيذ	5-إعداد سندات الاستلام
				تنفيذ	6-إدخال وإخراج البضائع من وإلى المخازن
				تنفيذ	7-مسك بطاقات المخزونات
				تسجيل	8-التسجيل في برنامج المخزونات
				ترخيص	9-الترخيص لخروج المواد للتصنيع
				تنفيذ	10-إعداد طلبيات الزبائن
				تنفيذ	11-إعداد سندات الخروج
				تنفيذ	12-إرسال البضائع
				تنفيذ	13-إجراء عملية الجرد المادي
				مراقبة	14-متابعة عملية الجرد المادي
				مراقبة	15-مقارنة الجرد المادي مع الجرد المحاسبي
				ترخيص	16-مصادقة تعديلات بعد الجرد
				تنفيذ	17-إعداد التقارير حول المخزونات المتلفة وغير المستعملة
				ترخيص	18-ترخيص التنازل على المخزونات المتلفة غير المستعملة

الجدول 18: كيفية الفصل بين المهام في تسيير المخزونات

المصدر: من اعداد الطالبتان

و) فحص حسابات المخزون:

1- الأهداف:

- فحص الوجود: وهو التأكد من المخزونات المسجلة في الميزانية موجودة فعلا.
- فحص الملكية: وهو التأكد من أن المؤسسة هي المالكة لكل المخزونات المسجلة في الميزانية "وجود الفواتير والوثائق المبررة".
- فحص الدقة: التأكد من أن كل المخزونات التي تمتلكها المؤسسة هي مسجلة بدقة وكلها في الميزانية.
- فحص التقييم والتسجيل المحاسبي: وهو التأكد من أن المخزونات هي مقيمة ومسجلة طبقا للتشريعات والقوانين والمبادئ المحاسبية المطبقة، والتأكد من التشريعات الضريبية المطبقة.
- فحص المعلومات: التأكد من أن كل المعلومات متعلقة بالمخزونات المسجلة في القوائم المالية هي صادقة وشرعية.

2- إجراءات الفحص:

- الأخذ بعين الاعتبار نتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية التي حددت طبيعة ومجال فحص الحسابات وكذلك حجم الاختبارات خلال عملية الفحص؛
- مراقبة الكميات الموجودة في المخازن فيما يخص البضائع، المواد واللوازم، المنتجات:
 - التأكد من أن عملية الجرد المادي منظمة وفق الإجراءات المعمول بها والتي تسمح بحساب دقيق للكميات؛
 - الحضور في عملية الجرد المادي والقيام باختبارات الحساب والتعرف على كل المخزونات المعرضة للتلف؛
- القيام بإجراء طلب التأكد من المخزونات مخزنة أو الموجودة لدى الغير والمخزونات الموجودة في مخازن المؤسسة والتابعة إلى الغير؛
- الحصول على قوائم تجميعية للكميات التي تم جردها ماديا والتي ستكون كقاعدة للتقييم؛
- الحصول على وثيقة المقارنة بين الكميات التي تم جردها مع الجرد المحاسبي ثم القيام بتحليل الفروقات الموجودة.
- مراقبة استقلالية الدورات من خلال:
 - المعلومات الناتجة عن الجرد المادي، مراقبة أن الفواتير المناسبة قد تم تسجيلها في السنة المعنية؛
 - مراقبة السندات الأولى لحركة المخزونات للسنة الجديدة والتأكد أنه يتم تسجيل الفواتير الخاصة بالسنة الماضية؛
 - مراقبة أن تحويل الملكية قد تم قبل غلق السنة المالية بالنسبة للمبيعات الأخيرة.
- مراقبة تقييم المخزونات:
 - الحصول على قائمة المخزونات حسب طبيعتها "مواد أولية، بضائع، منتجات قيد الإنجاز، منتجات تامة" والمؤهلات الخاصة بها ومقارنة مبالغها مع السنة الماضية؛
 - مراقبة الأرصدة الختامية مع دفتر الأستاذ والميزانية؛
 - مراقبة طريقة التقييم حسب طبيعة المخزونات والتأكد من أنها مطابقة للمبادئ المحاسبية المعروفة، وهي نفسها المستعملة في السنة الماضية؛
 - مراقبة سعر التكلفة للبضائع والمواد المشتريات مع فواتير الموردين، فواتير النقل، رسوم جمركية؛
 - مراقبة سعر الصرف فيما يخص الفواتير المتعلقة بالموردين الأجانب؛
 - مراقبة سعر التكلفة للمنتجات التامة من خلال قوائم الحساب المعدة من طرف الزبائن.
- مراقبة مؤونات تدني قيمة المخزونات:
 - مراقبة أن المواد الأولية ليست مقيمة بسعر أكبر من قيمتها السوقية؛
 - مراقبة أن المنتجات التامة والمنتجات قيد الإنجاز مقيمة وفق المبادئ المحاسبية بالكلفة الحقيقية؛
 - مراقبة المخزونات المتلفة والتي لم تباع "معدل حركة المخزون ضعيف" أو الممكن إتلافها "تاريخ الصلاحية قريب" قد تم تشكيل لها مؤونة تدني قيم المخزونات؛

➤ إذا تمت عملية الجرد في تاريخ سابق لتاريخ غلق السنة المالية لا بد من فحص جميع حركة المخزونات التي تمت ما بين تاريخ عملية الجرد وتاريخ غلق السنة المالية;

➤ مراقبة أن المخزونات قد تم تسجيلها طبقاً للتشريعات والقوانين والمبادئ المحاسبية المطبقة;

➤ مراقبة أن عقود التأمينات تغطي بصفة تامة الأخطار الممكنة;

➤ التأكد من أن التشريعات الضريبية الخاصة بالمخزونات قد تم احترامها;

➤ مراقبة أن كل المعلومات الخاصة قد تم إدماجها محاسبياً في القوائم المالية وأنها صادقة وشرعية - (http://elearning.univ-blida2.dz, 2022)

(ز) اعداد التقرير:

يعد تقرير المراجعة الداخلية الخطوة الأخيرة والهامة في إبلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق العمليات والأنشطة المختلفة، وأوجه الخلل والقصور في نظام الرقابة الداخلية وعدم الالتزام بالقوانين والأنظمة، والتعليمات وتنبيه الإدارة على مخاطر هذا الخلل والقصور، حيث يتضمن التقرير برنامج الأعمال التصحيحية بحيث يحدد المراجع كل التوصيات، من يقوم بماذا ومتى، كما يحتوي التقرير على الملاحق لتفادي أخطاء النص كالجداول، النصوص الرسمية، القواعد والإجراءات مع وضع فهرس بترتيبها (دغة و عنان، 2019، صفحة 14).

رقم المراجعة:	
تاريخ المراجعة:	
فريق المراجعة:	
الجلسة الافتتاحية	الجلسة الاختتامية
.....-1	.....-1 (رئيس)
.....-2	.....-2 (عضو)
.....-3	.....-3 (عضو)
العملية المراجع عليها:	
طلب الإجراءات التصحيحية	
رقم الطلب:	موضوع الطلب
.....-1	.....
.....-2	.....
.....-3	.....
.....-4	.....
.....-5	.....
ملاحظات عامة:	
المتابعة:	
.....	
.....	
.....	
التوقيع	
كبير المراجعين/المراجع	

الشكل: 6: تقرير المراجعة الداخلية
المصدر: (خلاصي، 2013، صفحة 393)

خلاصة الفصل:

من مجمل ما تطرقنا له في هذا الفصل يتبين لنا بأن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الاجراءات والطرق المتبعة في المؤسسة، التي تهدف الى تطبيق تعليمات الإدارة وتدعيم تحسين الأداء من جهة، ومن جهة اخرى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والتلاعب والضياع. كما تعتبر المراجعة الداخلية من اهم الوظائف في المؤسسة وأكثرها حساسية لأنها مرتبطة بجميع وظائف المؤسسة وأنشطتها، حيث تتميز باستقلاليته عن باقي الوظائف كما يقوم بها شخص من داخل المؤسسة مستقل تعينه الإدارة من أجل تقييم النتائج الاختبارات ومدى التزام بالإجراءات الرقابية التي تم وضعها.

وبما ان المخزون له مكان هامه في المؤسسة، اتضح لنا ايضا ان وظيفة تسيير المخزونات لها دورا هاما واساسي ضمن الوظائف المختلفة للمؤسسة، فهي لا تتوقف عند حد تسليم واستلام المخزونات، بل تتعدى ذلك لتشمل عدة عمليات تمكنها من خلق التوازنات الداخلية والخارجية للمؤسسة علما ايضا ان تسييرها بشكل صحيح ومتابعتها متابعة دقيقة يتطلب استخدام المعلومات المحاسبية للمخزون حديث السرعة لتلبية الطلبات للعمل وخلق عند التسهيلات للتنظيم في المؤسسة بحيث ان المؤسسة التي لا تعرف كيفيه تنظيم موجوداتها ولا ضبطها تصبح مهددة بعدة اختلالات.

الفصل الثاني

تمهيد:

نتيجة لأهمية هذا الموضوع كان لابد من ربط الجانب النظري بالجانب الميداني وذلك من اجل التحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل اليها في الدراسة النظرية، وسنحاول من خلال هذا الفصل التطرق الى دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون وواقع وتقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة محل دراستنا (PCH) وقد تم تقسيم لفصل الى أربعة مباحث:

المبحث الأول: تقديم الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة (PCH).

المبحث الثاني: طرق تقييم المخزون والمعالجة المحاسبية لها في الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة (PCH).

المبحث الثالث: واقع وتقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة (PCH).

المبحث الرابع: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة للمخزونات في المؤسسة (PCH).

المبحث الأول: تقديم الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة

وضعت الجزائر بعد الاستقلال سياسات مختلفة لتحسين الخدمات للمواطن في جميع القطاعات من بينها قطاع الصحة، وذلك من خلال إنشاء العديد من الهياكل الصحية والمستشفيات والقطاعات... إلخ، وكذلك السهر على توفير الأدوية للمواطن بشكل متواصل ودائم.

المطلب الأول: الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة

أولا : لمحة عن الصيدلية المركزية للمستشفيات بالجزائر

وضعت الجزائر بعد الاستقلال سياسات مختلفة لتحسين الخدمات للمواطن في جميع القطاعات من بينها قطاع الصحة، وذلك من خلال إنشاء العديد من الهياكل الصحية والمستشفيات والقطاعات... إلخ، وكذلك السهر على توفير الأدوية للمواطن بشكل متواصل ودائم.

في سنة 1944 تم إنشاء الصيدلية المركزية للمستشفيات وهي مؤسسة ذات طابع صناعي تجاري.

الصيدلية المركزية للمستشفيات يختصر اسمها في الحروف اللاتينية الآتية: (P.C.H).

- الصيدلية (P) PHARMACIN

- المركزية (C) CENTRAL

- للمستشفيات (H) HOPITAUX

كانت من قبل تعرف بالتسمية التالية: ENCOPHARM أي الشركة الوطنية لبيع وتوزيع الأدوية، وكان مقرها في ولاية قسنطينة كما كان لها فرعان آخران:

في الغرب: ENOPHARM

في الوسط: ENAPHARM

وبعد هذه المؤسسات عرفت مؤسسات أخرى مثل:

*DIGROME وهي الشركة الوطنية لتوزيع الأدوية بالجملة.

*ENDIMED وهي الشركات الوطنية لتوزيع الأدوية بالتجزئة.

كانت هذه المؤسسات تمول الصيدليات الخاصة وبعض الصيدليات الحكومية، إلى أن أنشأت الصيدلية المركزية للمستشفيات والتي ساهمت بشكل كبير في تموين المستشفيات والقطاعات الصحية عبر كامل الوطن. وتغطي هذه الوحدة عدة ولايات هي: بسكرة، باتنة، الجلفة، ورقلة، الوادي، الأغواط، خنشلة، غرداية، سطيف.

تتعامل مع أكثر من 691 ممول منهم أكثر من 478 أجنبي و213 محلي.

ولتسهيل عمل P.C.H. تم إنشاء وحدات جهوية تابعة لها عبر مختلف جهات الوطن كما يلي:

● الوحدة الجهوية للجنوب ومقرها بسكرة;

- الوحدة الجهوية للشرق ومقرها عنابة;
 - الوحدة الجهوية للغرب ومقرها وهران;
 - المركز الوطني للتخزين والتوزيع ومقرها الجزائر العاصمة;
- وفي إطار دراستنا هذه اخترنا الوحدة الجهوية للجنوب ومقرها بسكرة.

ثانيا: تعريف الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة

تم إنشاء الصيدلية المركزية للمستشفيات، وحدة بسكرة بقرار من المدير العام للمؤسسة بتاريخ 22 مارس 2004، وفي 01 أبريل 2004 كان التاريخ الفعلي لتأسيسها، وبعد وضع الأسس الأولية لها بدأت مباشرة نشاطها التجاري البيع في 01 جوان 2004، بالمنطقة الصناعية بسكرة، حيث تقدر:

- المساحة الإجمالية: 10,010م²
- المساحة المبنية: 2,300م²
- مساحة التخزين: 1996,50م²
- مساحة الإدارة: 303,50م²
- مساحة غرف التبريد: 1,800م³
- مساحة التخزين بحاملات السلع 720 إلى 1200طن

ان الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب تعود ملكيتها للدولة. بحيث توظف 87 عاملا، ويتمثل زياتها في:

- ✓ المستشفى الجامعي
- ✓ المؤسسة العمومية للصحة الاستشفائية وعددها 36.
- ✓ المؤسسة العمومية للصحة الجوارية وعددها 54.
- ✓ المؤسسة الاستشفائية المتخصصة وعددها 11.
- ✓ العيادات الطبية الخاصة وعددها 32.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة

قبل التطرق إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة أشرنا إلى مهام الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة.

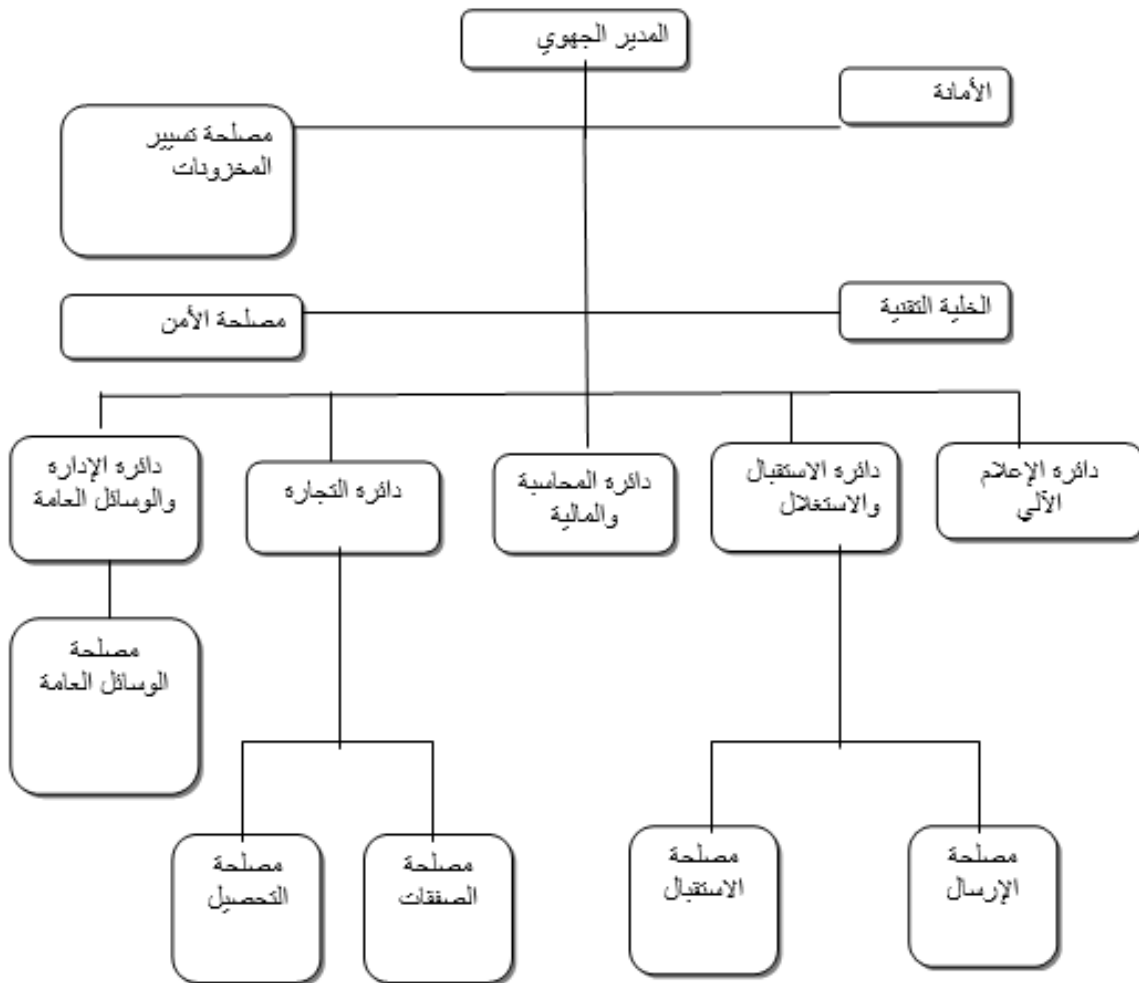
الفصل الثاني دراسة حالة الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة

أولاً : مهام المؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب

تتمثل مهامها فيما يلي:

- * تموين المستشفيات والقطاعات الصحية والمؤسسات الاستشفائية والجامعية بالأدوية;
- * ضمان عمليات التموين والتوزيع الكافي للقطاعات الصحية والمؤسسات الاستشفائية والمستشفيات الجهوية;
- * ضمان الجودة والتنوعية في الأدوية المحلية أي المنتجة في الجزائر أو المستوردة من الخارج;
- * ضمان وتسيير المخزون الإستراتيجي من الأدوية الخاص بالبلاد وذلك من خلال وضع مخططات استعجاليه ومحتملة عند كل حالة طارئة;
- * ضمان توفير الأدوية الصيدلانية الداخلية في البرامج الوطنية والموضوعية من طرف وزارة الصحة مثل الأدوية الخاصة بجميع أنواع الأمراض مثل الأمراض المزمنة كالسرطان بأنواعه والسل.....إلخ.

ثانياً: الهيكل التنظيمي للمؤسسة



الشكل: 7 الهيكل التنظيمي للصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب ولاية بسكرة

المصدر: خلية الاعلام الالي

- ◆ المدير الجهوي: وهو المسؤول بصفة مباشرة على كل المصالح.
 - ◆ أمانة المديرية: تتمثل مهامها في مساعدة المدير الجهوي في تأدية مهامه من خلال التنظيم والعلاقات الخارجية والداخلية.
 - ◆ دائرة الإعلام الآلي: تشرف على وضع نظام معلوماتي خاص بتسيير المخزون وضمان الأداء الحسن تقنيا، وذلك بتقليص وقت المعالجات .
 - ◆ مصلحة الأمن: ضمان السير الحسن للمؤسسة من خلال احترام النظام الداخلي.
 - ◆ الخلية التقنية: وتتمثل مهامها في مراقبة حالات الأدوية، وأيضا تتبع شروط تخزين الأدوية من درجة الحرارة الرطوبة.. إلخ
 - ◆ دائرة الإدارة والوسائل العامة: تهتم بتسيير المستخدمين إداريا ودفع الأجور وتحديد العطل إلخ
- بالإضافة إلى دراسة ملفات المستخدمين في كل حالات العمل، ويتفرع منها:

✚ مصلحة الوسائل العامة:

- ◆ دائرة المحاسبة المالية: من مهامها:
- * تحصيل إيرادات البيع ودفع النفقات;
- * مراقبة تسيير الأرصدة المالية والحرص على التسجيل المحاسبي;
- * تتبع ملفات الزبائن القطاعات الصحية والمستشفيات..... إلخ وبالتالي متابعة عمليات تسديد الفواتير;
- * متابعة عمليات الاستقبال والتحقق منها;
- * جمع المعطيات المتعلقة بإصدار الميزانية;
- * تتبع الوثائق والإجراءات الجبائية وإدارة الضرائب والضمان الاجتماعي.
- ◆ مصلحة التحصيل والصفقات: وهي مصلحة حديثة النشأة خاص بدراسة الصفقات وتحصيل الديون، وذلك لأن بعض المستشفيات تقترح وضع صفقة بينها وبين الصيدلية المركزية تقتضي بتوفير الأدوية خلال سنة كاملة ووضع بنود وعلاقات بين الطرفين.
- ◆ دائرة التجارة: ويتفرع منها:

✚ مصلحة البيع: ومن خلالها يتم دراسة طلبات الزبائن وتحرير الفواتير.

- ◆ دائرة الاستغلال: يتمثل دور هذه المصلحة في الربط بين مصلحة البيع ومسؤول المخازن وذلك من خلال تحضير الأدوية انطلاقا من الطلبات المدروسة والمحرة من طرف مصلحة البيع، وبالتالي تقدم الأدوية للزبائن التأكد من الكميات والأدوية المطلوبة، وتنقسم إلى:
- ✓ مصلحة الإرسال;
- ✓ مصلحة الاستقبال;
- ✓ مصلحة التخزين.

◆ **مصلحة تسيير المخزونات:** ويتمثل دورها في مراقبة المخزون وتسييره، من خلال معرفة الكميات المتواجدة ومعرفة تاريخ صلاحية الأدوية وتتبعه وأيضا تسيير الطلبات الخاصة بالزبائن.

المطلب الثالث: أنواع المخزونات لدى الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة

أولا : أنواع المخزونات

للمؤسسة عدة مخزونات تتمثل في الأدوية وهي كالآتي:

- مواد تبريد;
- مواد كيميائية;
- مواد طب الأسنان;
- مستلزمات ومضادات;
- أدوات مستهلكات طبية;
- أدوية الأمراض العقلية، أدوية تخدير;
- محاليل وأمصال، كواشف;
- أدوية السل، أدوية السرطان.

ثانيا: أنواع المخازن

هناك عدة أنواع من المخازن المتواجدة في المؤسسة حسب اختلاف صنف الدواء:

(أ) مخازن مغلقة:

1- **مخازن مغطاة:** وهي مخازن خاصة بأصناف دواء تكون بدرجة تبريد عالية;

2- **مخازن تبريد مغطاة:** وهي مخازن خاصة بأصناف دواء ذات درجة تبريد متوسطة;

3- **مخازن مغطاة:** وهي خاصة لأصناف دواء لا تتطلب درجة حرارة معينة (حالة عادية).

(ب) مخازن غير مغطاة (مخازن مفتوحة): وهي مخازن ذات أصناف دواء لا تتأثر بدرجة حرارة عالية بالإضافة إلى المخازن منها

المتواجدة في المؤسسة ومنها غير متواجدة.

فالمخازن الموجودة في المؤسسة هي:

➤ المخزن الرئيسي

➤ المخزن حسب الملكية: هذا النوع موجود باعتبار المؤسسة (PCH) مستأجرة ومالكة في نفس الوقت

➤ المخازن حسب استمرارية العمل: فالمؤسسة تستخدم هذا النوع على مدار السنة أي مخازن دائمة أو تكون مخازن مؤقتة

تستخدم في ظروف مؤقتة.

أما المخازن غير المتواجدة في المؤسسة تتمثل في:

+ التقسيم حسب طبيعة النشاط الذي يقوم به المخزن: حيث تقسم المخازن إلى:

أ- مخازن الاستلام (الشراء).

ب- مخازن التسليم (البيع).

+ التقسيم حسب طبيعة المواد المحتفظ بها: حيث تصنف المخازن إلى:

أ- المخازن المتخصصة.

+ التقسيم حسب طبيعة حفظ المنتجات: حيث يمكن أن تقسم المخازن إلى:

أ- المخازن العامة.

ب- المخازن ذات التجهيزات الخاصة.

+ التقسيم حسب أنواع المنتجات:

وتنقسم المنتجات حسب أنواعها إلى:

أ- مخازن الإنتاج: Production Inventories

ب- مخازن المواد المستهلكة في عمليات الإنتاج: وهي التي يطلق عليها M.R.O

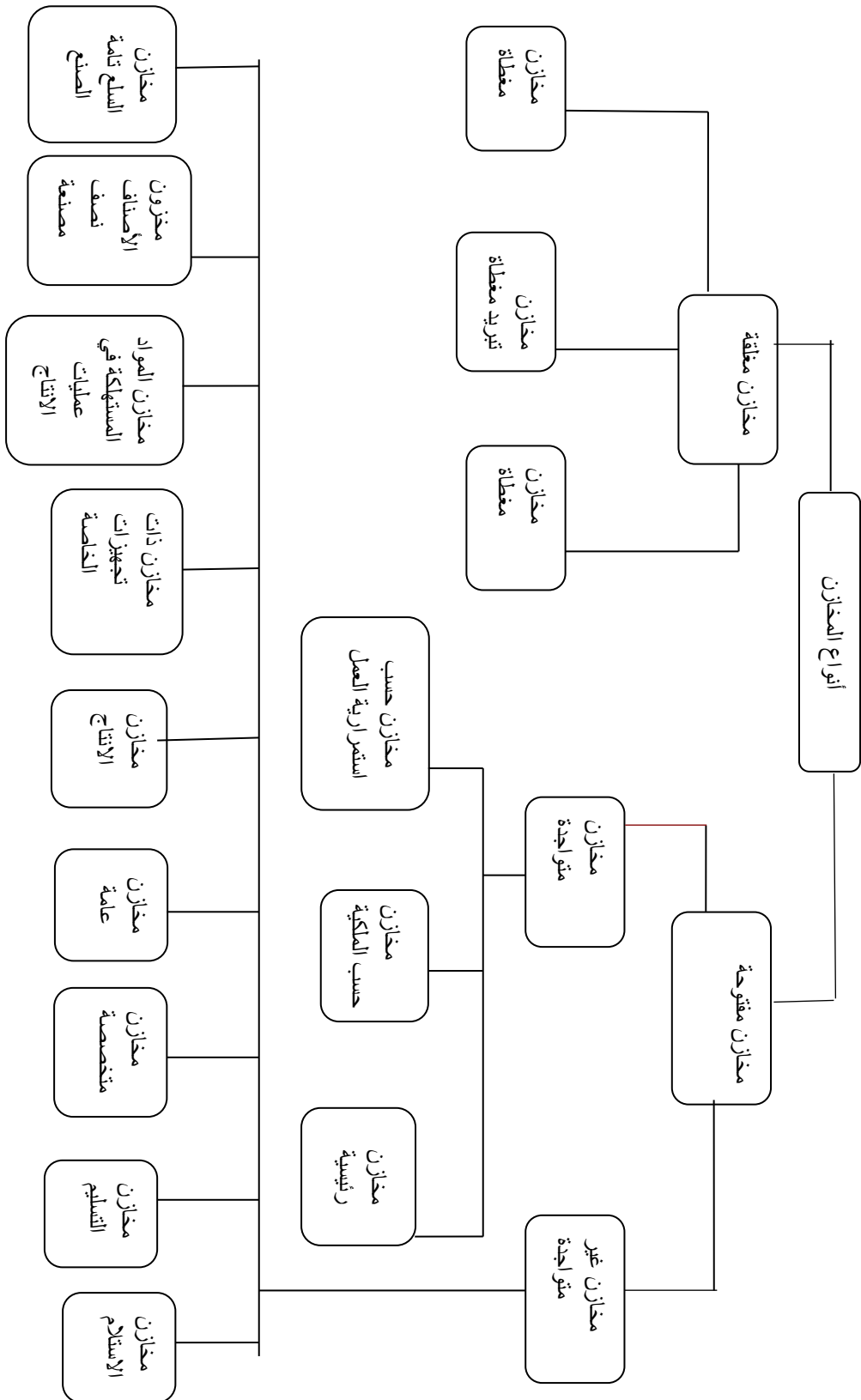
ج- مخازن الأصناف نصف المصنعة: Semi finished

د- مخازن السلع تامة الصنع: Finished Goods

بالإضافة إلى مخازن أخرى:

* المخزن الإقليمي * مخزنة الورشة * المخازن حسب استمرارية العمل

* المخازن حسب الموقع * المخزن الفرع * مخازن حسب نوع المواد المخزنة



الشكل: 8 تصنيفات المخازن للصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة

المصدر: خلية الاعلام الالي

ثالثا: تصنيفات وأشكال الادوية المتعارف عليها

أ) تصنيفات المنتج الدوائي: بشكل عام تصنف المنتجات الدوائية إلى ثلاثة أنواع أساسية وهي:

1-المنتجات الدوائية الاستهلاكية الخاصة: وهي تلك المنتجات الدوائية التي لا تعطى إلا بوصفة طبية من طبيب متخصص، وهي عبارة عن علاجات متخصصة لأمراض معقدة أو عادية.

2-المنتجات الدوائية الاعتيادية: وهي تلك المنتجات الدوائية التي تعطى أو تباع في الرفوف داخل الصيدليات، وهي منتجات طبية لا تحتاج إلى وصفات طبية ومن بينها الفيتامينات، مضادات حيوية بسيطة، الأدوية الخاصة بالصداع، مضادات الحموضة، والمواد الطبيعية العشبية.

3-المنتجات الدوائية المستخدمة في صناعة: وهي تلك المنتجات التي تكون مصنعة ويعاد تغليفها وبيعها بأسماء تجارية أخرى، أو أنها تلك المنتجات نصف مصنعة تدخل في الصناعة الدوائية ويتم إكمال تصنيعها تحت أسماء تجارية أخرى، كمواد الخام (كيميائية وحيوية) والتي تشكل أساسا في تصنيع المواد الدوائية بشكل عام.

ب) أشكال الأدوية المتعارف عليها:

- المشروب. - التحاميل. -الحبوب.
- الكبسولات. - الكريمات. -المراهم.
- الدهون. - النفط. - الإبر.

المبحث الثاني: طرق تقييم المخزون والمعالجة المحاسبية لها في الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحيدة الجهوية للجنوب بسكرة

المطلب الأول: الحسابات المستعملة في الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحيدة الجهوية للجنوب بسكرة

تستعمل المؤسسة الحسابات لمعالجة المخزونات وهذه الحسابات هي كالآتي:

- حساب 30 مخزونات البضائع: هو حساب يتعلق بمختلف البضائع والمخزونات على اختلاف أنواعها سواء كانت مصنعة، أو نصف مصنعة، مخزونة في الخارج (لدى الغير) أو في الداخل؛
- حساب 32 تموينات أخرى: هي مواد تستهلكها المؤسسة للاستعمال الخاص؛
- حساب 38 مشتريات مخزونات: يمثل الحساب قيمة المخزونات المشتراة من قبل المؤسسة بهدف استهلاك لاحتياجاتها الخاصة؛
- حساب 60 المشتريات المستهلكة: يقصد بها كل ما يشتري ويخصص للاستهلاك المباشر سواء كانت مخزنة أو غير مخزنة (مواد أولية، مشتريات، دراسات، خدمات مادة) بالإضافة إلى كل أنواع التخفيضات والتنزيلات والمحسومات المتحصل عليها من مشتريات؛

الفصل الثاني دراسة حالة الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة

- حساب 89 التنازل بين الوحدات: يعرف على أن كل تنازل بين وحدة وأخرى فيما يخص مشترياتها القابلة للاستهلاك والمقيمة بسعر الشراء;
- حساب 18 حسابات وسطية بين الوحدات: تعرف على أنها كل الحسابات الناتجة عن كل تنازل بين الوحدات المتعلق بالسلع والبضائع المخصصة للاستهلاك;

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للمخزونات بالصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة

تعتمد الوحدة محل الدراسة في تسويقها لمختلف منتجاتها الدوائية على كل الأصناف المتعددة القادمة من المديرية العامة بحيث تقوم هذه الأخيرة بعد ترتيب المخزن بتوريد الأصناف المطلوبة، تقوم دائرة الاستغلال والمتمثلة في مصلحة الاستقبال بترتيب وتصنيف وتبويب مفصل لكافة الأدوية كل حسب نوعه ونوعيته ثم تقوم هذه المصلحة بالتدقيق كطرف مستقبل للمنتجات الدوائية من جهة وكطرف آخر مسؤول حول إدخال مختلف المعلومات التقنية والموضوعية الخاصة بالإعلام الآلي من خلال مراقبة كل منتج بما يقابله من فواتير، ثم بعد ذلك يقوم الأعوان المكلفين بالتدقيق لما يناسب الوجود الفعلي للمنتج الدوائي. ففي الحالة العادية الأكثر شيوعا أثناء عملية التدقيق تكون نتيجة المقارنة ما بين المنتجات الدوائية والفواتير الأصلية (والتي هي عبارة عن فواتير شراء لهذه المنتجات ترسل من طرف المديرية العامة على شكل مصغر يبين سعر الشراء، سعر البيع، الكمية، السعر الوحدوي، الضريبة، تاريخ الإنتاج، تاريخ انتهاء الصلاحية، الرقم التسلسلي، الاسم الاقتصادي للمنتج، مخبر الإنتاج) إيجابية بمعنى لا يوجد فرق بين المنتجات المتنازل عنها من طرف المديرية والفواتير الخاصة بالشراء التي تحوز على نفس المواصفات.

في هذا المطلب سوف نقوم بذكر كيف تسجيل الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة كل حساب من حسابات المخزونات مقارنة بالنظري الذي تطرقنا إليه سابقا:

- (حساب/ 32 التموينات أخرى)
- هذا الحساب تستعمله كحالة خاصة عندما تقوم الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة بشراء التموينات تستخدم المؤسسة حساب 32 التموينات الأخرى (معدات وأدوات) في حدي ذاتها لتلبية الاحتياجات الخاصة بها، أي لا تتم عن طريق المديرية العامة.
- حيث تقيّد المؤسسة هذا الحساب 32 الخاضع منها للضريبة أو الغير خاضع بنفس تقيّد البضاعة، ويتم التقيّد بـ:
(أ) عملية الفوترة: (نقل الملكية)

382	ح/ مشتريات	.....
4456	TVA مسترجعة	.....
401	ح/ الموردون	.....

الفصل الثاني دراسة حالة الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة

(ب) وفي حالة التسديد:

401	ح / الموردون	.....	.....
53/512	ح/البنك، الصندوق	.....	.....

(ج) عملية دخول إلى المخازن:

1- العملية الأولى: تقوم مصلحة الاستقبال بالحصول على مختلف البضائع باختلاف أنواعا وأصنافها الآتية من المديرية العامة وذلك من خلال الفحص والتدقيق والمطابقة ما بين السلع المحصل عليها والفواتير الخاصة بما هذا في حالة العادية. وهناك حالات استثنائية:

* في حالة الزيادة: تقوم هذه المصلحة بالاستقبال بالزيادة الخالية من الوثائق على أن يكون هناك تحرير إعدار إلى المديرية العامة بوجود حالة زيادة والمطالبة في هذا الإعدار بفوترتها.

* في حالة النقصان: نفس الشيء تقوم نفس المصلحة بتحرير إعدار إلى المديرية العامة تصريح فيه بحالة النقصان والمطالبة إما بفوترتها والحصول كرد إيجابي أو عدم الوصول إليه وفوترته بالقيمة السالبة كرد سلبي.

لا تقيّد الصيدلية المركزية للمستشفيات الحالتين السابقتين في دفاترها لأن تسجيلها المحاسبي لا يتم في حالة النقص أو الزيادة إلا بعد تسوية (النقص أو الزيادة).

2- العملية الثانية: المعالجة لكل ما هو متحصل عليه وذلك من خلال إدخال كل المعلومات والمعطيات الخاصة لهذه السلع على حسب المطابقة الفعلية ما بين ما هو متحصل عليه وما هو مفوتر.

3- العملية الثالثة: يقوم أمناء المخازن بالحصول على كل ما تم الحصول عليه من المصلحة السابقة (دخول السلع إلى المخازن) وتحرير وثيقة تثبت كل المعطيات للسلع المتحصل عليها فعليا والتوقيع في آخرها، ويعتبر هذا السند الموقع من طرف أمناء المخازن سند قانوني يرجع إليه أثناء الحاجة.

ويكون التسجيل كالتالي:

3x	ح / مخزون	.....	.....
38x	ح/ المشتريات دخول إلى المخازن	.....	.....

الفصل الثاني دراسة حالة الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة

بما ان الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة مؤسسة تابعة، لا تقوم بعملية الشراء فإن قيد الشراء لا يكتب في دفاتر الصيدلية المركزية للمستشفيات وإنما يسجل في دفاتر المديرية العامة لأن المديرية العامة في الجزائر تقوم بشراء الأدوية للقيام بتوزيعها لمختلف وحداتها ويتم ذلك:

كل عام تقوم المستشفيات بعقد صفقات أو اتفاقيات مع الموردين، تتم الصفقة كالاتي " تعلن المستشفى عن صفقة اقتناء أدوية وذلك وفق القانون التنظيمي للصفقات العمومي (القانون القديم أو القانون الجديد 236/10) الجريدة الرسمية رقم 236 المؤرخة في 2010، يتم الإعلان عن صفقة في جريدتين يوميتين إحداهما ناطقة بالعربية على الأقل يحوي الإعلان على عدة شروط ممثلة على هيكل التنظيمي والشروط القانونية بالصفقة المعمول بها شرطا، عرض مالي يحتوي على عدة شروط نقدية يتفق عليها الطرفان وعرض تقني يحتوي كذلك على عدة شروط وثائقية مثل شرط (رسالة تعهد بقيمة 1٪، شهادة جبائية... إلخ).

تقوم المديرية العامة والتي مقرها بالجزائر العاصمة بعملية استرداد لمختلفة الأدوية الصيدلانية من دول أجنبية أو اقتناءها محليا على مستوى الداخلي للوطن والتي بدورها توزعها على المراكز الجهوية (شرق، غرب، جنوب، وسط)، على أن يتم هذا التوزيع وفق قوائم تعدها مصالح المخازن الجهوية بمقتضى ما يتطلب والصفقات التي رست عليها قبل 31 مارس من كل سنة وهذه الصفقات يتم الإعلان عليها من طرف المصالح المستشفيات بصفتهم عارضين.

بعد إرساء الصفقة على (ص،م،م) تقوم الوحدة الجهوية للجنوب بإرسال قوائم احتياجات للاستهلاك إلى المديرية وفق ما تقتضيه شروط الصفقة من مختلف الأدوية منتجات صيدلانية والتي تتحصل في شكل تنازلات ب:(بثمن التنازل = ثمن شراء).

مثال:

هذه المواد غير خاضعة للضريبة في التاريخ 2021/04/20، قامت الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة بشراء المواد التي تحتاج إليها من المطبعة الصحراوية وتم تنفيذ الطلبية رقم 21/961، وكانت كالاتي:

الرقم	01	02	03
المواد	REGIS TER	Register de sortie des	Carnet bon de sortie (50 page)
الكمية	02	02	20
الثمن	1990.00	1990.00	498.00
المبلغ	3980.00	3980.00	9960.00
الإجمالي			

الجدول 19: مشتريات الصيدلية المركزية للوحدة الجهوية للجنوب بسكرة

المصدر: وثائق الوحدة محل الدراسة

الفصل الثاني دراسة حالة الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة

تفيد هذه العمليات في يومية المؤسسة:

- المبلغ الإجمالي للمواد المشتراة:

ح/ مشتريات تموينات أخرى C. H. M : $1990.00 \times 2 = 3980.00$

ح/ مشتريات تموينات أخرى H. M : $1990.00 \times 2 = 3980.00$

ح/مشتريات مواد أخرى مستهلكة C. E : $20 \times 498.00 = 9960.00$

التسجيل المحاسبي:

		2021/04/20		
	3980.00	ح/ مشتريات تموينات أخرى C. H. M	40114	38211
	3980.00	ح/ مشتريات تموينات أخرى H. M		38212
	9960.00	ح/مشتريات مواد أخرى مستهلكة C. E		38213
17920.00		ح/ موردو المخزونات		
		فاتورة شراء		

تسجيل عملية الدخول للمخازن:

		2021/04/30		
	3980.00	ح/ تموينات أخرى		321
	3980.00	ح/ تموينات أخرى		322
	9960.00	ح/ تموينات أخرى		323
3980.00		ح/ مشتريات تموينات أخرى C. H. M	38211	
3980.00		ح/ مشتريات تموينات أخرى H. M	38212	
9960.00		ح/مشتريات مواد أخرى مستهلكة C. E	38213	
		عملية الدخول إلى المخازن فاتورة رقم..		

تسجيل قيد التسديد:

		2021/04/30		
	17920.00	ح/ موردو المخزونات		40114
17920.00		ح/ بنوك الحسابات الجارية	512	
		التسديد عن طريق شيك رقم		

الحساب 37: المخزونات في الخارج (التي هي في الطريق أو في المستودع أو في الإبداع)

المؤسسة ليس لها مخزونات في الخارج لأنها هي في حد ذات مستأجرة للموقع التي تتواجد فيه الآن ولا تستعمله.

الحساب 38: المشتريات المخزونة

يسجل محاسيبها فيه قيد الشراء كما رأينا سابقا

ملاحظة: وفي النهاية السنة يكون رصيد حساب 38 معدوما فإذا لم يتحقق ذلك ويجب تسوية الحساب كالتالي: في نهاية السنة إذا كان ح 38 مدينا، فيتم ترصيد ح/ 38 في آخر السنة يجعل حساب ح/ 37 مدينا وح/ 38 دائنا. أما إذا كان ح/ 38 دائنا فيتم تسويته يجعله مدينا وح/ 408 دائنة، كما ذكر سابقا بأن عملية الشراء تقوم بها المديرية العامة هذا الحساب لا يستعمل من طرف المؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات.

الحساب 39/ تدني القيمة الخاصة بالمخزونات: هذا الحساب لا يستعمل من طرف المؤسسة لأن الأدوية التي بمخازنها لا تبقى فيها أي سرعة دورانها كبيرة بتالي لا تتعرض لتدني في قيمها.

المطلب الثالث: طريقة تقييم المخزونات المتبعة في الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة

أولا : طريقة تقييم المخزونات:

عند قيامنا بالدراسة الميدانية تبين لنا أن الصيدلية المركزية للمستشفيات (وحدة الجنوب بسكرة) لا تعتمد في تقييم مخزونها على أي من الطرق التي تطرقنا إليها في الجانب النظري (طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CMP – طريقة الوارد أولا صادر أولا FIFO) إذ أنها تعتمد على طريقة أخرى أساسها تاريخ الصلاحية، ووفق هذه الطريقة تقوم بإخراج السلع على أساس تاريخ صلاحيتها، أي مع مراعاة تاريخ الصلاحية ومتى ما كانت مدة الاستهلاك الدواء قصيرة وأقرب لانتهاء صلاحيتها تخرج أولا وحتى لو كانت دخلت المخازن أخيراً أي توجد في المخازن سلع من نفس النوع ودخلت قبل تلك التي ستخرج وذلك لأن تاريخ صلاحيتها أقرب من المتواجدة في المخازن، فالسلع التي تبقى في المخازن في نهاية الفترة هي التي تكون مدة صلاحيتها أطول مقارنة مع تلك التي أخرجت. بتالي أن المواد التي تبقى في المخازن في نهاية الفترة هي التي تحتوي تاريخ صلاحية لفترة أطول من تلك التي تخرج، وذلك لأن سلع الصيدلية المركزية للمستشفيات (وحدة الجنوب بسكرة) عبارة عن منتجات دوائية صالحة لفترة محددة، وإن لم تتبع المؤسسة هذه الطريقة فإن ذلك يؤثر عليها سلباً، لذلك فإن المؤسسة تعتمد على تاريخ الصلاحية كأساس لتقييم وذلك تماشي مع مصلحة المؤسسة وضمن حسن سير تسويق منتجاتها وسلامة صحة المستهلك، وتتم عملية التوزيع (البيع) وفق عدة مراحل تتمثل في:

(أ) العملية الأولى: استقبال الطلبات

تتم هذه العملية على مستوى مصلحة البيع من خلال استقبال الطلبات من قبل المستشفيات على اختلاف أنواعها، ثم يتم النظر في مختلف الطلبات ومدى القدرة على تلبيةها.

(ب) العملية الثانية: تحضير الطلبية

يقوم أمناء المخازن بتحضير الطلبية وفق وثيقة يحصلون عليها من مصلحة البيع ويتم من خلالها خروج السلعة من المخازن.

(ج) العملية الثالثة: معالجة الطلبات وتحرير وصل تحويل دون فاتورة

يتم معالجة الطلبات من خلال مقارنة صحة المعلومات المقدمة من طرف الطالب والمدونة في الطلبية وما يقابلها في المخزن الفعلي الخاص بالمديرية الجهوية ويقوم بتحضيرها من خلال عملية التدقيق التي تتم على مستوى مصلحة البيع وإرسال بيان إلى أمناء المخازن طالبين منهم إخراج ما تم تدوينه في الطلبية، يقوم أمين المخزن بمساعدة مراقب الطلبات على التنسيق في إخراجها من المخازن، ثم يتم بعد ذلك إيصالها إلى مصلحة الإرسال فيقوم هذا الأخير بالاعتماد على ما تم تقديمه من سلعة بعملية المراقبة والتدقيق للمرة الثانية، ثم بعد ذلك يقوم بتسليم المنتج الدوائي إلى الزبون كمرحلة ما قبل الأخيرة، فيقوم الزبون بشحن هذا المنتج الدوائي داخل وسائل النقل الخاصة به ثم يقوم مسؤول مصلحة البيع بفوترة الطلبية وما تم شحنه كمرحلة أخيرة، أي يتم مراجعة الطلبية وتدقيق في محتواها من طرف مراقب الطلبية ما بين ما هو مذكور في السند وما خرج من المخزون فعلاً، على أن يتم توقيع كليهما من طرف (مراقب الطلبية و أمين المخزن)

(د) العملية الرابعة: توقيع مراقب الطلبات على وصل التسليم ووثيقة مراقبة الدخول

يقوم مراقب الطلبات بتقديم ما وقع عليه إلى مصلحة الإرسال وانتظار عملية الفوترة النهائية.

(هـ) العملية الخامسة: تسليم البضاعة

تقوم مصلحة الإرسال بتسليم ما هو متحصل عليه من طرف مراقب الطلبات للزبون، ومطابقتها لما تم فوترته. ثم يقوم المحاسب بالتقيد المحاسبي لعملية البيع.

ثانياً: الجرد

تقوم المؤسسة في نهاية كل دورة بجرد كل المخزون، القائم في وحداتها المركزية وذلك من خلال الاعتماد على طرق الفرق الثلاثة.

(أ) الفريق A: تقوم الفرقة A بجرد كل مخزون على حساب مخازن كل وحدة وتدوين كل المعلومات الخاصة بعد النهاية في الدورة

الرسمية ثم بعد ذلك يأتي الدور على الفريق B

(ب) الفريق B: يقوم بنفس العمل الذي قام به الفريق A إلا أنه يشترط في الفريق B

— الشرط 1: ألا يكون فرد من أفراد الفريق B متواجد في الفريق A بمعنى ألا يشترط أو يعاد نفس الفرد في كلا الفريقين.

– الشرط 2: ألا تسرب نتائج الجرد الخاص بالفريق A إلى الفريق B بغية عدم التكاسل أو تكرار نفس الخطأ إن وقع فيه فريق A وبالتالي التزام مبدأ الحيادية.

(ج) فريق C:

مهمته الرئيسية ليست بالضرورة زيارة المخازن للقيام بعملية الجرد، بقدر ما هي ضرورة في عملية إيجاد فوارق التقدير بين الفريقين A و B إن وجدت، وفي هذه الأخيرة يقوم أفراد الفريق C بالنزول إلى مخازن الجرد بالتدقيق في الكمية الحقيقية المتواجدة في المخازن مع عدم مراعات نتيجة الفريقين A و B والتالي تدوين النتيجة الحقيقية والواقعية في المخازن. يقوم المسؤول الأول المتمثل شخص المدير باستحداث لجنة على المستوى الداخلي ليست بالضرورة مهمتها عملية مطابقة المخزون الفعلي (المتواجد بعد الجرد والمعد للانطلاق في السنة مالية مقبلة جديدة) والمخزون النظري المتواجد والمتمثل في نظام المعلوماتي ومنه تحديد إنشاء جدول يحدد كل المواد والبضاعة تبعا لفوارق تقديرها (بالزيادة أو النقصان) يقصد بالزيادة المخزون الفعلي أكبر من المخزون النظري.

ومن ثم إعداد قوائم مختلفة موجه إلى كل أمناء المخازن وذلك لتبرير ما ورد فيها من زيادة أو نقصان من خلال رد أو استفسار. بعد الانتهاء من عملية الجرد وتسوية الفروقات يتم إعداد القوائم المالية اللازمة للمؤسسة وبما أن المؤسسة لا تسعى لتحقيق أكبر ربح بل هي تموين الوحدات الاستشفائية بالأدوية فلا تتأثر قوائمها المالية بطرق المتبعة في تقييم مخزوناتهما.

ثالثا: تقييم الطريقة المتبعة لتقييم المخزون

إن الطريقة التي تتبعها الصيدلية المركزية للمستشفيات - بسكرة- هي طريقة جيدة بالنسبة لها خاصة أن نشاطها يتمحور في المتاجرة بالأدوية وأن محازنها عبارة عن مواد طبية، فبطبيعة الحال يجب عليها مراعاة تاريخ الصلاحية وذلك تماشيا مع المبدأ الذي تتبعه في تقييم مخزوناتهما وبما أنها مؤسسة ذات طابع عمومي فهي لا تسعى إلى تحقيق أكبر ربحاً بأقل تكلفة فثمن الشراء و البيع يحدد من المديرية العامة، بحيث أن ثمن الشراء يساوي ثمن البيع فهي لا تهتم بزيادة أرباحها وارتفاع دخلها ولا تختار طريقة تقييم مخزوناتهما على هذا الأساس، إنما تسعى لاختيار الطريقة التي تخدم مصلحتها وتساعد على تسويق الأدوية وحسن سير مخزوناتهما. إن الطريقة المتبعة من قبل المؤسسة كغيرها من الطرق المحاسبية للتقييم لها مزايا وعيوب وتتمثل فيما يلي:

(أ) مزايا الطريقة المتبعة لتقييم المخزون بالوحدة محل دراسة:

- طريقة جيدة بالنسبة للمؤسسات التي تتاجر بالأدوية;
- تساعد المؤسسة في تخلص من الأدوية قبل وصول تاريخ صلاحيتها;
- تساعد على تجديد المخزونات بشكل مستمر;
- تحافظ على المخزونات وحماتها من تلف.

(ب) عيوب الطريقة المتبعة في تقييم المخزونات بالوحدة محل الدراسة:

- استهلاك المساحة في المخازن وتكدس الأدوية;
- يمكن تعرض السلع لتلف في المخازن بسبب الخطاء في التخزين أو الإهمال;
- السهو والخطاء في خروج السلع.
- تحمل المخزون القديم.

رابعاً: محاولة اختبار الطريقة المتبعة من قبل الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة المركزية الجهوية للجنوب بسكرة

بعد قيامنا بدراسة ميدانية في الصيدلية المركزية للمستشفيات قمنا بمحاولة اختبار الطريقة المتبعة في تقييم مخزوناتنا بهدف تعرفنا أكثر على هذه الطريقة.

مثال حول طريقة التقييم المتبعة في المؤسسة:

في 2018/1/29 استلمت مؤسسة صيدلية المركزية طلبية أدوية ممتثلة في:

ColiFournissen	ColiFournissen	VRC G.S.K	G.S.K CHINA ME
Tva	Tva	% 19	19
P.Vent	P.Vent	416.18	105.79
P.Achat	P.Achat	372.29	90.80
DDP	DDP	2020/9/2	1/9/2020
LOT	LOT	F95G	1709
QTE	QTE	480	140
U/C	U/C	B/6	F/1
Designation produit	Designation produit	SALBUTAMOL INJ IV	INJ IV 0.5 MG/ML.SODIUM
Poste	Poste	8104	8803

الجدول 20: يوضح مشتريات الادوية للصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة

المصدر: وثائق الصيدلية محل الدراسة

أ) تسجيل عملية الدخول إلى المخازن:

المبلغ الإجمالي خارج الرسم بالنسبة لـ ALBUTAMOL INJ IV 0.5 MG/ML :

$$178699.2 = 372.29 \times 480$$

المبلغ الإجمالي خارج الرسم لـ SODIUM CHLORURE INJ 0.9% 1L :

$$12712 = 90.80 \times 140$$

الفصل الثاني دراسة حالة الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة

المبلغ الإجمالي ل TVA : $36368.128=0.19 \times (12712+178699.2)$

المبلغ الإجمالي متضمن الرسم: $227779.32=36368.128+(12712+178699.2)$

الوحدة ← دج

الرقم	المواد	الكمية	ثمن الوحدة	مبلغ الإجمالي
01	SABL BUTAMOL INJ IV 0.5MG /ML	480	372 .29	178699.2
02	SODIUM CHLORURE 0.9% 1L	90.80	140	12712
			الإجمالي خارج الرسم	191411.2
			TVA 19%	36368.128
			الإجمالي متضمن الرسم	227779.328

الجدول 21 : يمثل فاتورة المشتريات للصيدلية

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق الوحدة

الفصل الثاني دراسة حالة الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة

(ب) تسجيل قيد لدى مصلحة الاستقبال إلى المخزونات:

		2018/01/29		
	178699.2	ح/البضائع S.B	3011	
	12712	ح/البضائع S.CH	3012	
191411.2		ح/التنازل بين الوحدات	89	
		عملية استلام البضاعة		

عندما تقوم مصلحة الاستقبال باستلام طلبية الدواء المتأتية من المديرية العامة تقوم بتدقيق والمطابقة بين السلع

المحصلة والفواتير ثم تقوم بتوقيع وثيقة التسليم وإرسال البضاعة للمخازن ويكون قيد الدخول كالتالي:

	178699.2	2018/01/29		
	12712	ح/البضائع S.B	3011	
178699.2		ح/البضائع مواد, تموينات أخرى S.CH	3012	
	12712	ح/ مشتريات S.B	38011	
		ح/ مشتريات S.CH	38012	
		عملية دخول البضائع للمخازن		

الفصل الثاني دراسة حالة الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة

في 2018/04/18 استلمت المؤسسة طلبية أدوية متمثلة في:

Poste	Designation produit	U/C	QTE	LOT	DDP	P.Ach	P.Ven	Tva	ColiFournisseur
8104	SALBUTAMOL INJ IV 0.5 MG/ML	B/6	360	Kq2v	1/05/2020	372.29	416	19%	VRAC G.S.K

الجدول 22: جدول مشتريات الادوية للصيدلية المركزية للمستشفيات

المصدر: وثائق الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة المركزية للجنوب بسكرة

(ج) تسجيل عملية الاستلام لدى الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة:

الوحدة ← الدينار

الرقم	المواد	الكمية	ثمن الوحدة	مبلغ الإجمالي
01	SABL BUTAMOL INJ IV 0.5MG /ML	360	372.29	134024.4
			TVA 19%	25464.636
			T.TTC	159489.036

الجدول 23: فاتورة المشتريات للوحدة

المصدر: من اعداد الطالبان على وثائق الصيدلية المدروسة

(د) تسجيل قيد لدى مصلحة الاستقبال إلى المخزونات:

134024.4	134024.4	2018/04/18	3011
		ح/البضائع S.B	
		ح/التنازل بين الوحدات	89
		عملية استلام البضاعة	

بعد ما تقوم مصلحة الاستقبال باستلام وتوقيع ترسل البضائع إلى المخازن ويكون قيد الدخول كالتالي:

134024.4	134024.4	2018/04/18 ح/البضائع S.B ح/ مشتريات S.B عملية دخول البضائع للمخازن	38011	3011
----------	----------	---	-------	------

في 2018/04/23 باعت المؤسسة 200 وحدة من SALBUTAMOL INJ IV0.5MG/ML

بما أنا المؤسسة تراعي تاريخ الصلاحية في خروج البضاعة من المخازن فاعليها أن توقف الإخراج من الكمية المستلمة في

2018/04/18 وتقوم بالإخراج من الكمية المستلمة في: 2018/1/29

وذلك لأن الكمية الثانية تاريخ صلاحيتها قبل تاريخ صلاحية الأدوية المستلمة في الدفعة الثانية

ويكون التسجيل كالتالي:

- تقييم تكلفة البضاعة المباعة:

تاريخ الدخول 2018	تاريخ الصلاحية	عدد الوحدات	عدد	تكلفة الوحدة/الدينار	تكلفة الإجمالية للبيع/الدينار	عدد الوحدات المتبقية في المخزون في نهاية الفترة
01/29	2020/09/2	480	480	416.18	-	480
04/18	2020/05/1	360	200	416	83200	160

الجدول 24: يوضح حركة المخزون

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق الصيدلية

يوضح الجدول كيفية خروج الأدوية من المخازن إذ أن المؤسسة وحسب الطريقة التي تتبعها في تقييم مخزونها تقوم بإخراج المواد

المستلمة بتاريخ 2018/04/18 وذلك لأن تاريخ صلاحيتها أقرب من تاريخ المواد المستلمة بتاريخ 2018/01/29 كما هو

مبين في الجدول أعلاه.

المبحث الثالث: واقع نظام المعلومات المحاسبي في مؤسسة PCH

المطلب الأول: واقع نظام المعلومات المحاسبي في مؤسسة PCH

أولاً : النظام المحاسبي المعمول به في مؤسسة PCH:

حسب زيارتنا الميدانية للمؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات (PCH) لقد وجد المؤسسة لها نظام محاسبي تتعامل به و يتعامل به جميع إطارات و مستخدمي هذه المؤسسة و برنامج موحد بينهم، بحيث يقوم هذا الأخير بعدة تسهيلات و سرعة العمليات التي يقوم بها مستخدمي هذا البرنامج بحيث يقوم بربط الملفات التي تخص كل قسم من أقسام المؤسسة أي عندما ترسل المؤسسة الأم الواقعة بالدار البيضاء (الجزائر) ملف للوحدة الجهوية بسكرة عبر هذا البرنامج المحاسبي إلى جميع أقسام المؤسسة لدراسة هذا الملف من أجل توفير الوقت و الجهد في دراسة الملف عبر جميع الأقسام و هذا ما جاء به هذا النظام و يكون رد الوحدة الجهوية لهذا الملف عبر هذا لتقليل التكاليف و الجهد و الوقت و تسريع العمليات التي تقوم بها مؤسسة (PCH) و بالإضافة إلى ذلك يقوم أيضا بتسهيل عمليات الشراء و البيع التي تقوم بها المؤسسة، حيث عند دخول البضاعة للمؤسسة (الوحدة الجهوية بسكرة) من المؤسسة الأم (الدار البيضاء الجزائر) تدخل بوصول استلام و يمر هذا الوصل على قسم استقبال السلع (رئيس قسم استقبال الأدوية) و يقوم هذا الأخير بإرسال فواتير استلام للأدوية و تحويلها عبر هذا البرنامج المحاسبي إلى رئيس قسم المحاسبة و المالية ثم إلى مدير المؤسسة حيث يقوم هذا الأخير بالمصادقة عليها و يقوم بتحويلها عبر البرنامج إلى قسم البيع (رئيس قسم البيع). ونلاحظ هنا أن البرنامج المحاسبي الموحد المعمول به داخل هذه المؤسسة جاء بالفائدة وقام بتسهيل جميع عمليات المؤسسة، كما قام بإنقاص الوقت والجهد والتكاليف، ورسم خطة عمل من العمال (تنظيم العمل).

وجدنا أيضا من خلال زيارتنا الميدانية أن هذا النظام تحكمه مجموعة من الرؤساء أقسام المؤسسة نذكر منهم ما يلي:

(أ) رئيس قسم البرمجة: و هو المسؤول الأول على هذا البرنامج داخل المؤسسة، حيث تقوم المؤسسة الأم بشراء برنامج محاسبي خاص بها أو خلق برنامج محاسبي خاص بالمؤسسة من طرف رئيس قسم الإعلام الآلي و يقوم بتثبيته عند جميع رؤساء الأقسام بالمؤسسة، يكون لهذا البرنامج قاعدة بيانات خاصة به و تكون بحوزة رئيس قسم الإعلام الآلي يتحكم فيها و عند إرسال المؤسسة الأم جميع الفواتير و الملفات أو أي عمل كان أول من يكون على علم بجميع العمليات هو رئيس قسم الإعلام الآلي و يقوم هذا الأخير بتحويلها عبر البرنامج لجميع رؤساء الأقسام لهذه المؤسسة، و عند وقوع خطأ داخل المؤسسة في قسم معين يقوم رئيس قسم الإعلام الآلي بإصلاحه تلقائيا عبر البرنامج، و يقوم أيضا بمراقبة البرنامج يوميا من أي فيروسات تدخل البرنامج أي حمايته، و كما يقوم أيضا بالمصادقة على كل ما يأتيه من المؤسسة الأم لكل العمليات قبل عملية تحويلها لجميع الأقسام.

(ب) رئيس قسم الاستقبال: و هو المسؤول الثاني الذي تمر عليه عمليات المؤسسة بحيث يقوم رئيس قسم الإعلام الآلي بتحويل العمليات (دخول البضاعة) إلى رئيس قسم الاستقبال و يكون المحتوى فواتير دخول السلعة (وصول الاستلام) (انظر الملحق رقم)، تتم عملية التحويل عبر هذا النظام المحاسبي و يقوم رئيس قسم الاستقبال بمقارنة ما هو موجود بالفواتير مع ما هو موجود بالفعل و عندها

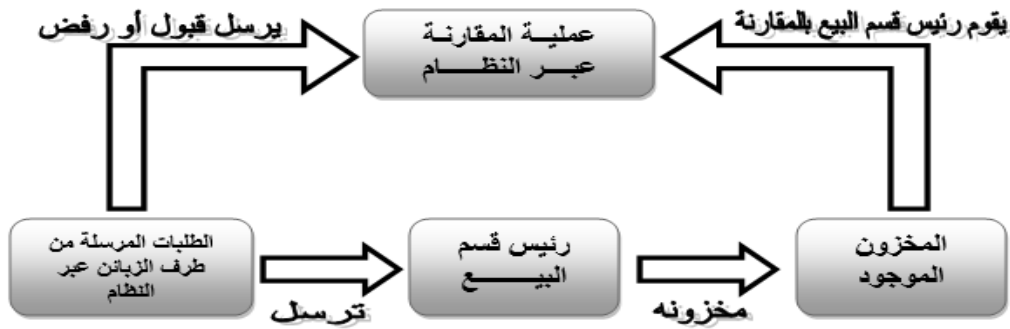
الفصل الثاني دراسة حالة الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة

يقوم بالمصادقة على جميع الفواتير و إن وجد خطأ بفاتورة معينة مرسله من المؤسسة الأم في هذه الحالة يقوم هذا الأخير بالاحتجاج (Réclamation) لرئيس قسم الإعلام الآلي بحيث يقوم هذا الأخير بتحويل الاحتجاج إلى المؤسسة الأم لتصحيح الخطأ، و عند مصادقة رئيس قسم الاستقبال على جميع الفواتير يقوم بتحويلها إلى إطار المحاسبة و المالية (رئيس قسم المحاسبة و المالية).

ج) رئيس قسم المحاسبة و المالية: وهو المسؤول الثالث الذي يقوم بدراسة فواتير الشراء و البيع، و كل ما يتعلق بالأموال المالية و التسجيل المحاسبي و كل ما يتعلق بعمليات الوحدة الجهوية PCH، و هذا بعد تحويل كل الفواتير عبر البرنامج المحاسبي الموحد المعمول به داخل المؤسسة من طرف رئيس قسم الاستقبال و يقوم بمراقبة الأمور المالية هل تمت بطريقة صحيحة أو وجد خطأ بها، و الأهم من هذا الذي يقوم بمراقبته رئيس قسم المحاسبة و المالية هو مراقبة المبلغ النهائي لجميع الفواتير هذا هو الأمر الذي يهمله لأن الفاتورة قام بمراقبتها رئيس قسم المحاسبة و المالية و هذا بفضل هذا النظام المحاسبي الذي قام بتسهيلات مراقبة الفواتير بأسرع وقت و بأقل مجهود ممكن، و عند المصادقة من طرف رئيس قسم المالية و المحاسبة على هذه الفواتير يقوم بتحويلها عبر النظام إلى المدير الجهوي للمؤسسة بالمصادقة على هذه الفواتير بغرض القيام بتحويلها إلى رئيس قسم تسيير المخزون.

د) رئيس قسم تسيير المخزون: و هو المسؤول الرابع الذي تمر عليه السلعة و هذا لغرض تسيير المخزون داخل المؤسسة بحيث يقوم رئيس قسم المحاسبة و المالية بتحويل عمليات دخول السلعة للمؤسسة (الفواتير) و يقوم رئيس قسم تسيير المخزون بدراسة مخزونه و مقارنته بما هو موجود بوصول الاستلام، وهذا من أجل عدم وقوع المؤسسة في عملية نقص أي نوع من أنواع الأدوية و هذا بفضل النظام المحاسبي الموضوع داخل المؤسسة الذي يمكنه من المقارنة بسهولة تامة و في أقل وقت ممكن، ثم يقوم رئيس قسم تسيير المخزون بتحويل الفواتير عبر هذا النظام إلى نقطة البيع و المصادقة عليها.

هـ) رئيس قسم البيع: و يعتبر هذا الأخير المسؤول الأخير داخل المؤسسة بحيث يقوم ببيع الأدوية و استقبال ما هو مطلوب من الزبائن الذين تتعامل معهم المؤسسة و تكون الطلبات عبر النظام، أي أن الزبون يقوم بإرسال طلبية لرئيس قسم البيع عبر النظام المحاسبي و يقوم رئيس قسم البيع بدراسة طلبه مع ما هو موجود بالمخزون و ما هو مصرح به من طرف رئيس قسم تسيير المخزون و يقوم رئيس قسم البيع بقبول الطلب أو رفضه حسب ما هو موجود بمخزونه، وهنا نلاحظ أن البرنامج المحاسبي يسهل من عملية المقارنة بما هو مطلوب بالمخزون و ما أرسل من قبل الزبون و الشكل التالي يوضح العملية:



الشكل: 9 رسم تخطيطي يوضح دور النظام المحاسبي في تسهيل عمل رئيس قسم البيع

المصدر: من اعداد الطالبتين

ثانيا: كيفية استخدام البرامج المحاسبية في كل من قسم الاستقبال والبيع:

أ) قسم الاستقبال **La Réception**: لكل قسم من أقسام المؤسسة له دور اتجاه البرامج المحاسبية حسب استخدامه من طرف كل قسم وهذا كما ذكرنا في السابق حسب ما وضعه رئيس قسم الإعلام الآلي برنامج خاص لكل قسم، وقسم استقبال يعمل ببرنامج PRO STOCK لكن محدد بعمليات وخصائص والتي تنحصر فيما يلي:

- قائمة الاستقبال: وتمثل قائمة الاستقبال في الخصائص الآتية:

1- فاتورة الممون (**Facture Fournisseur**): وتمثل هذه الخاصة في رقم الممون واسمه و رقم العقد (**CONTRAT**) و تكون على رؤوس الفاتورة و تاريخ الفاتورة و محتوى الفاتورة، رقم المنتج و اسم المنتج و الرقم السري للمنتج و كمية المنتج.

2- لوحة الأسعار (**Planche de prix**): وهي ورقة موجود بداخلها كل التفاصيل لأسعار الأدوية و التي ترسلها المديرية العامة **PCHG** للوحدة الجهوية و تضم كل التفاصيل و يكون لديها رقم و تاريخ و رقم سري للفاتورة و اسم الممون و العقد و الثمن للفاتورة و كل ما يتعلق بالضرائب و الرسم التي خضع لها الثمن.

3- وصل استلام الممون **Bon de réception**: يقصد بهذا الوصل هو ورقة ترسل للوحدة الجهوية و هو وصل تدخل به السلع و يكون بداخل هذا الوصل رقم الوصل و تاريخ الاستلام و نوعية السلعة.

ملاحظة: قسم الاستقبال يعمل إلا بالكميات للكل أي (**Les lots**) وليس كميات مجزئة ويكون **LOTS** لديه رقم مميز فمثلا (**A606 486**) و عدد الوحدات من الإجمالي (**Qte de lot**). ويكون المصادقة على هذا الوصل من طرفين وهما مستقبل الوصل (قسم الاستقبال) و المدير الجهوي للمؤسسة **PCH**، و عند القيام بمقارنة ما هو موجود مع وصل الاستلام عند ملاحظة المستقبل العملية تمت صحيحة يقوم بالمصادقة و عند وجود العكس يقوم بالاحتجاج (**Réclamation**) عبر النظام المحلي لرئيس قسم الإعلام الآلي، و حيث يقوم هذا الأخير بتحويل الاحتجاج إلى المديرية العامة **PCHG** الدار البيضاء الجزائر.

4- دخول المنتوجات إلى المخازن (**Entrée de stock des produits**): ويكون محتوى هذه الفاتورة (الممون-رقم وصل الاستقبال- تاريخ التخزين).

5- وصل إرجاع الزبون (**Bon de Réception Retour Client**): و يقصد بهذا الوصل عند استرجاع السلعة من طرف الزبون بسبب وجود خلل ما في السلعة المسوقة له و من الأسباب يمكن انتهاء صلاحية المنتوج و لم تنتبه له المؤسسة أو وقوع خطأ في الطلب من طرف الزبون يجر له هذا الوصل و المصادقة عليه من طرف المدير الجهوي.

المطلب الثاني: تقييم نظام المعلومات المحاسبي داخل مؤسسة PCH

حسب زيارتنا الميدانية لمؤسسة PCH لوحظ أن هناك إيجابيات كثيرة نتيجة استخدام المؤسسة لبرامج محاسبية حديثة مما أدى إلى تسهيل عمل المؤسسة وتقليل الجهد والوقت حسب آراء رؤساء أقسام المؤسسة لكن هذا لا يخلو من وجود سلبيات حسب أقوال رئيس قسم الإعلام الآلي سندرجها في النقاط التالية:

أولاً : إيجابيات النظام المحاسبي الحديث داخل مؤسسة PCH:

هناك العديد من الإيجابيات لبرامج المحاسبة نذكر منها:

- 1- تقليل الجهد والوقت وتقليل تكاليف وهذا بفضل العمل بنظام المحاسبة الحديثة ;
 - 2- عند دخول السلعة يكون مصرح بها عبر النظام (البرامج) المحاسبة لجميع أقسام المؤسسة وهذا لتسهيل عمل المؤسسة ;
 - 3- عند استرجاع السلعة من طرف الزبون هنا البرامج المحاسبية ألغت العديد من المشاكل منها:
 - عدم التعامل مع الزبون بالوثائق ومقارنتها مع ما هو موجود، بل مقارنتها مع ما هو موجود في البرامج الحديثة ;
 - تحويل إشكالية الزبون إلى المدير الجهوي عبر النظام المحاسبي للمصادقة عليها.
 4. عند وقوع خطأ معين فمثلاً خطأ في حساب ما فعند التساوي بين حسابين ح/30 و حساب ح/181 وتتم مقارنتها بحساب ح/89 أي: ح/30 ← ح/89 ← ح/181
- وعند ملاحظة عدم التساوي يقوم محاسب المؤسسة بمراقبة الخطأ عبر البرنامج المحاسبي من خلال:

- النسبة التي وقع فيها الخطأ ;
 - الشهر الذي وقع فيه الخطأ ;
 - اليوم الذي وقع فيه الخطأ.
5. عند وقوع خطأ بما هو مرسل من السلع ومقارنتها مع فواتيرها فمثلاً قامت المديرية العامة بإرسالها سلعة (أدوية) وكانت كمية السلعة 20 وحدة وفي الفاتورة المصرح بها في البرنامج المحاسبي 25 وحدة يقوم هنا محاسب المؤسسة بالاحتجاج عن هذا الخطأ وتحويل هذا الاحتجاج إلى رئيس قسم الإعلام الآلي وينقل هذا الأخير بدوره في الاحتجاج إلى المديرية العامة.
 6. حركة المخزون تحسنت بكثير عند ظهور البرامج المحاسبية الحديثة من خلال مراقبة كل عمليات دخول وخروج السلع من المخزون عبر البرامج المحاسبية.
 7. وهناك العديد من الإيجابيات للبرامج المحاسبية الحديثة منها:
 - توفير الجهد ;
 - تخفيض الوقت وتقليل التكاليف ;

- جودة التقارير المالية والافصاح الجيد عن كل العمليات المحاسبية.

ثانياً: سلبيات النظام المحاسبي الحديث داخل مؤسسة PCH:

حسب المقابلة التي أجريناها مع رئيس قسم الإعلام الآلي تبين لهذا النظام بعض السلبيات نذكر منها مايلي:

- 1- وجود رئيس قسم إعلام آلي واحد فقط داخل المؤسسة وهذا ما يؤدي إلى حدوث خلل ذات يوم بالمستقبل عند إصابة هذا الرئيس بمرض وعدم توفير الراحة اللازمة له ;
- 2- كل أعمال البرامج المحاسبية المعمول بها داخل المؤسسة ينظمها ويرتبها رئيس قسم الإعلام الآلي وهو الوحيد المسؤول عنها وهنا يقع هذا الأخير في ضغط كبير ;
- 3- عدم تعميم الاستفادة من الدورات التكوينية لكل مستخدمي برامج المحاسبة داخل المؤسسة، والاكتفاء إلا برئيس قسم الإعلام الآلي وحده فقط، المستفيد من هذه الدورة التكوينية ثم يقوم هذا الأخير بتعليم كيفية استخدام البرامج المحاسبية وهذا يعتبر خطأ يجب على المؤسسة أن تجري دورات تكوينية لكل عمالها (مستخدمي هذا البرنامج) ;
- 4- عند إرسال كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة إلى المدير الجهوي عبر البرامج المحاسبية، فمثلاً يقوم محاسب المؤسسة بإرسال الفواتير للمدير الجهوي للإمضاء عنها، هنا يصادق المدير لكن بدون علم ما هو موجود في الواقع وهذه من أكبر سلبيات هذه البرامج داخل المؤسسة ;
- 5- هناك برامج محاسبية أحدثت من التي تستعملها المؤسسة وتطرقنا لها في الفصل النظري كبرنامج ERP و XBR هو برنامج عصري وحديث لا تعمل به المؤسسة، أي عدم مواكبتها مع العصرية والتطورات التكنولوجية ;
- 6- عند وقوع خطأ معين بين المديرية الجهوية والمديرية العامة تقوم هذه الأخيرة بالاتصال بالمديرية الجهوية عن طريق رئيس قسم الإعلام الآلي للاستفسار عن الخطأ وبالتالي يقع الضغط مجدداً على رئيس قسم الإعلام الآلي، لأنه كان من المفروض من المديرية العامة عند وقوع الخطأ في القسم المعين الاتصال مباشرة بالقسم الذي وقع فيه الخطأ، وهذا راجع لعدم توفير الدورات التكوينية لكل مستخدمي البرامج المحاسبية إلا رئيس قسم الإعلام الآلي.

المبحث الرابع: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون بالصيدلية المركزية للمستشفيات الجهوية

للجنوب بسكرة

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون، ومن خلال المقابلة التي أجريناها مع رؤساء مصالح (البيع، التموين، تسيير المخزون)، وذلك من أجل استخراج نقاط القوة والضعف لهذا النظام والخروج ببعض التوصيات والاقتراحات من وجهة نظرنا.

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون بالمؤسسة

أولاً : تقييم نظام الرقابة للمبيعات

للوصول إلى نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة للمبيعات، تم توجيه مجموعة من الأسئلة، تمت الإجابة عليها بمساعدة رئيس مصلحة المبيعات، ومن خلالها حاولنا إيجاد نقاط القوة ونقاط الضعف كالآتي:

● نقاط القوة:

- ✓ وجود مصلحة مستقلة للمبيعات مسؤولة عن جميع عمليات البيع;
- ✓ كل عملية بيع تتم بعد استلام الطلبات وفحصها والتأشير عليها قبل إرسال البضاعة من طرف مصلحة البيع؛
- ✓ البضاعة الخارجة تراقب من عدة أطراف؛
- ✓ الإمضاء على السندات من طرف مسؤول مؤهلاً قانونياً؛
- ✓ مصلحة الفوترة مستقلة عن كل من مصلحة الزبائن ومصلحة إرسال المبيعات؛
- ✓ اعتماد المؤسسة في التعامل مع الزبائن الخاصة في طريقة السداد بالشيك البنكي لتجنب الديون؛
- ✓ مطابقة يومية المبيعات مع سجل البضاعة التي بيعت؛
- ✓ رئيس قسم الإرسال(المبيعات) هو الشخص المؤهل على الموافقة على قبول المردودات وتأشيرة فاتورة الإشعار؛
- ✓ توفر المؤسسة على سجل خاص بالطلبات وسندات التسليم.

● نقاط الضعف:

- ✓ صعوبة تحصيل ديون الشركة الموجودة سابقاً؛
- ✓ عدم انتهاج برنامج فعال للتوريد المثالي للأدوية كوضع برنامج تفصيلي يحدد دور وتوقيت استقبال كل زبون؛
- ✓ عدم استكمال الطلبات المخصصة لكل الزبائن وهذا راجع إلى التوريدات المتذبذبة للأدوية الخاصة بالإمدادات اللوجستكية المتأتية من المديرية.

ثانياً: تقييم نظام الرقابة لمصلحة الوسائل العامة

بناءً على التساؤلات المطروحة والمقابلات الشخصية التي قمنا بها مع رئيس مصلحة الوسائل العامة كانت نقاط القوة والضعف كما يلي:

● نقاط القوة:

- ✓ استقلالية وظيفة الشراء عن باقي الوظائف في المؤسسة حيث نجد مصلحة مستقلة للمشتريات، وهذا ما يساعدها على القيام بأعمال أخرى واجبة الأداء؛
- ✓ تبدأ عمليات الشراء بإرسال طلب شراء إلى المورد، وتكون مصادقة من طرف رئيس دائرة الإدارة العامة؛
- ✓ يتم مقارنة المواد المستلمة المشتراة مع أوامر الشراء من حيث الكمية والنوعية والجودة والسعر؛
- ✓ طلبات الشراء تكون مرقمة بشكل مسبق؛

- ✓ تقوم مصلحة الصفقات بدراسة الأسعار المقترحة من طرف الموردين واختيار الأقل تكلفة;
- ✓ القيام بفحص المواد المستلمة والتحقق من سلامتها بوسائل مختلفة منها، فحص الوثائق الخاصة بعملية الشراء وإعادة احتساب الفواتير وإعادة وزن وحساب الكميات المستلمة;
- ✓ تتولى مصلحة الوسائل العامة الإبلاغ عن المواد النالفة والمعطوبة مباشرة بعد استلام الطلبية واكتشاف المواد غير الصالحة أو نقص في الكمية المطلوبة.

● نقاط الضعف:

- ✓ عملية التوريد لمختلف طلبيات الشراء تكون بشكل جزئي أو تدريجي مما يصعب مراقبته مع الطلبية الإجمالية;
- ✓ بالنسبة لأسعار الوحدة لكل منتج لا يتم اختياره حسب أقل ثمن أو أحسن خدمة بل يتم الاختيار على حسب متطلبات السوق;
- ✓ طلبيات الشراء الموافق عليها من طرف مصلحة الصفقات تكون في بعض الأحيان غير متوافقة مع التوريد من حيث عدم إلزام المورد بتاريخ وكيفية التوريد وعملية التسديد.

ثالثا: تقييم نظام الرقابة للمخزون

نظرا للأهمية الكبيرة للمخزون بالمؤسسة بسبب كثرة عمليات دخول وخروج المواد من المخازن، ولتقييم نظام الرقابة على المخزون قمنا بإجراء مقابلة مع رئيس مصلحة تسيير المخزون، حيث تم استخراج نقاط القوة والضعف.

● نقاط القوة:

- ✓ توفر المصلحة على أمين مخزن حيث أن مهامه محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة;
- ✓ قيام المصلحة بمتابعة دوران المخزون وعند خروج البضاعة يتم ترتيبه حسب تاريخ الصلاحية الأقرب فالأقرب;
- ✓ تنفيذ رقابة على أن كل المعالجات التي تمت لمختلف الطلبيات قد تم تنفيذها من طرف أمين المخزن;
- ✓ تكون عملية شحن والتفريغ إلى المخازن تحت إشراف وحضور مسؤول مصلحة الاستقبال;
- ✓ توفر المخازن على نظام أمني صارم من خلال توفير قدر مناسب من الحراسة ووضع المخزونات في أماكن مناسبة مع تزويدها بوسائل الإطفاء;
- ✓ استخدام المصلحة لنظام الإعلام الآلي في عملية تسجيل المخزونات.

● نقاط الضعف:

- ✓ عدم وجود جرد مفاجئ للمخزون، حيث نجد أن كل عمليات الجرد يكون مخطط لها مسبقا;
- ✓ عدم وجود عدد كاف من العمال للقيام بعدة مهام، مما قد يؤدي إلى الوقوع في أخطاء لا يمكن تصحيحها;
- ✓ غياب دورات تكوينية خاصة بأمناء المخازن ورؤساء مصالح الاستقبال مما يؤدي إلى ضعف في المردودية وتلقائية في التنفيذ;

✓ تواجد عدة مصالح مختلفة مما يؤدي إلى التأخر في تقديم الخدمة للزبون (من تقديم الزبون بطلبته إلى الحصول على البضاعة يوجد هناك ست محطات للمراقبة).

المطلب الثاني: تأثير المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية للمخزون بالمؤسسة

لعل من بين أهم الدلائل لتقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون هو وجود فصل ملائم في الواجبات، ففي هذه المرحلة يجب أن يتسم نظام الرقابة باستقلال:

✓ من يقوم بإعداد الطلبية;

✓ من يستلم المخزون ويقوم بالمراقبة;

✓ من يقوم بتسيير المخزون;

✓ من يقوم بالتسجيل المحاسبي للمخزون.

وفي حال نظام رقابة سليم يجب توفر هذه الشروط أعلاه، وهذا ما لوحظ بالمؤسسة محل الدراسة بوجود فصل جيد في الواجبات المتعلقة بتحديد الاحتياجات للأدوية وإعداد الطلبية ومن يقوم بالاستلام والمراقبة، والتسجيل في اليومية. حيث يقوم المراجع باختبارات روتينية تثبت صحة سير العمليات بشكل صحيح، ومن أهم هذه الاختبارات هي تتبع مسار المستندات المحاسبية من البداية حتى النهاية، وأهم أدلة الإثبات المستخدمة في تتبع سير العمليات هي الملاحظة الفعلية عن طريق الجرد المادي للمخزون وفحص مختلف الوثائق والمستندات المتعلقة بتدفق المخزون.

وللحكم على فعالية نظام الرقابة الداخلية للمخزون نذكر ما يلي:

✓ هناك فصل ملائم بين الوظائف;

✓ يتم التوقيع على كل المستندات من طرف المسؤول المعني بالعملية;

✓ يتم إجراء الجرد المادي في نهاية الفترة المحاسبية;

✓ تعيين عنصر من عناصر المخزون لديها بطاقات جرد خاصة بها;

✓ كل عنصر مخزون لديه بطاقة صنف خاصة به;

✓ يتم التسجيل المحاسبي لكل عملية مالية من عمليات دورة المخزون;

✓ لكل عملية من عمليات الشراء وتسيير المخزون مستندات ووثائق خاصة بها;

✓ هناك ترقيم مسبق وواضح لكل هذه المستندات;

✓ يتم استخدام وثائق رسمية ومطابقة لكل عملية;

✓ هناك ترقيم مسبق لكل من طلبيات وأوامر الشراء;

✓ تعدد سلطات وصلاحيات رقابة المصالح لبعضها على بعض مما يؤدي إلى انعدام الارتياح;

هذا وبالنظر إلى ما سبق ذكره لا يمكن الحكم على فعالية نظام الرقابة الداخلية للمخزون بشكل جزئي، وإنما يمكن تقييمه بشكل جزئي.

خلاصة الفصل:

قمنا في هذا الفصل بدراسة حول المخزون وأنواعه والطرق المتبعة في تقييمه، كما تعرفنا على نظام المعلومات المحاسبي المطبق في الصيدلية المركزية للمستشفيات بالوحدة الجهوية للجنوب بسكرة محل الدراسة، وهذا بهدف التوصل للإجابة على المشكل المطروح، إذ وجدنا أن المؤسسة تعتمد في مراجعتها على المحاسب، الذي يقوم بفحص وتدقيق كل العمليات المتعلقة بدورة المخزون من لحظة دخوله إلى غاية خروجه (تسليمه للزبون)، وذلك راجع لاستخدامها نظام معلومات محاسبي فعال يساهم في التسيير الأمثل للمخزون، وكذا نظام رقابة جد فعال ودقيق، في حين أنها تواجه صعوبة في عملية تقييم المخزون وذلك بسبب كمية المخزون المعتبرة التي تتحصل عليها من طرف المديرية وعدم إمكانية تقديم طلبيات التزويد بالأدوية حتى في الحالات الضرورية، وهذا ما يؤدي إلى تراكم طلبات الزبائن، وبالتالي سرعة دخول وخروج المخزون.

خاتمة

خاتمة

من خلال دراستنا حاولنا الإجابة على التساؤل الرئيسي المطروح ما هو دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون، حيث سمحت لنا الدراسة التعرف على مختلف الأساسيات التي تقوم عليها المراجعة الداخلية والتي تعتبر إحدى أدوات الرقابة الداخلية، وذلك من الناحية النظرية كما أننا قمنا بالتطرق إلى موضوع نظام الرقابة الداخلية وكل ما يتعلق به، كما حاولنا الإلمام بموضوع المراجعة الداخلية للمخزون، ونظام المعلومات المحاسبي ودوره في تسيير المخزون.

كما تظهر أهمية الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في الصيدلية المركزية للمستشفيات لوحدة الجنوب بسكرة، حيث قمنا بتقييم نظام الرقابة على المبيعات ومصلحة الوسائل العامة والمخزون من خلال المقابلات التي أجريناها مع رؤساء المصالح، حاولنا استنتاج نقاط القوة والضعف لكل نظام.

نتائج الدراسة:

- فيما يلي سنحاول تقديم النتائج التي توصلنا إليها:
- ✓ عدم وجود مراجع داخلي، والاعتماد على المحاسب من أجل القيام بعملية المراجعة؛
 - ✓ وجود نظام المعلومات المحاسبي فعال داخل المؤسسة، ساهم في تحقيق نتائج جيدة ودقيقة؛
 - ✓ تساهم الرقابة الداخلية في التسيير الأمثل للمخزون بالمؤسسة؛
 - ✓ عدم توافر المخزون بالكميات الكبيرة وعدم إمكانية المؤسسة من تقديم طلبات التموين، مما يعجل عملية تقييم المخزون شبه معدومة وذلك لسرعة دخوله وخروجه بسبب الطلبات المتراكمة؛
 - ✓ تؤدي المراجعة الداخلية إلى منع والتقليل من حدوث الأخطاء وبالتالي تصحيح مسار أداء المؤسسة، هذا مما يزيد من الحاجة لها؛
 - ✓ يمكن اعتبار المخزون من أهم عناصر الأصول المتداولة الذي له تأثير مباشر على نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي.

التوصيات المقترحة:

- ✓ توفير مراجع داخلي مستقل يقوم بمهمة المراجعة لتقليل ضغط العمل على المحاسب؛
- ✓ الاهتمام أكثر بالمراجعة الداخلية لما لها من دور كبير في تحقيق أهداف المؤسسة؛
- ✓ القيام بتحديث لنظام المعلومات المحاسبي ومواكبة التطورات التكنولوجية الحديثة؛
- ✓ برمجة دورات تكوينية للموظفين؛
- ✓ إعداد برامج استقبال الزبائن؛
- ✓ منح الحق للمؤسسة من تقديم طلبات تموين من المديرية العامة، من أجل توفير الأدوية للزبائن في الوقت المناسب؛

آفاق الدراسة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع ورغم محاولتنا بالإلمام بكل جوانبه، قد تكون هذه الدراسة دافعا لدراسات تتضمن إشكاليات عديدة نذكر منها:

- ✓ دور نظام المعلومات في تسيير المخزونات؛
- ✓ مساهمة نظام المعلومات في تقييم المراجعة الداخلية

فهرس المحتويات

شكر و عرفان

اهداء

ملخص

عناوين الجداول والاشكال

الفصل التمهيدي

أ	مقدمة	8
أ	الاشكالية	8
ب	الفرضيات	10
ج	الدراسة السابقة	13

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي حول المراجعة الداخلية والرقابة على المخزون

8	المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية	8
8	المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة الداخلية	8
10	المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية	10
13	المطلب الثالث: أنواع ومزايا المراجعة الداخلية	13
15	المطلب الرابع: وسائل، معايير وإجراءات المراجعة الداخلية	15
29	المبحث الثاني: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية	29
29	المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة الداخلية	29
31	المطلب الثاني: ركائز ومكونات نظام الرقابة الداخلية	31
36	المطلب الثالث: أنواع الرقابة الداخلية	36
38	المطلب الرابع: أساليب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	38
41	المبحث الثالث: الإطار النظري لتسيير المخزون	41
41	المطلب الأول: ماهية، تصنيف مستويات ومخاطر المخزون	41
53	المطلب الثاني: تنظيم المخزون	53
67	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق SCF	67
86	المطلب الرابع: نظام المعلومات المحاسبي للمخزون	86
104	المبحث الرابع: علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية للمخزون	104
104	المطلب الأول: دور المراجع في تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لعناصر المخزون	104
106	المطلب الثاني: إجراءات جرد عناصر المخزون ودور المراجع	106

المطلب الثالث: دور المراجع بالنسبة للمراجعة وتدقيق عناصر المخزون 107

الفصل الثاني: دراسة حالة الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة

المبحث الأول: تقديم الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة 120

المطلب الأول: الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة 120

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة 121

المطلب الثالث: أنواع المخزونات لدى الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة 124

المبحث الثاني: طرق تقييم المخزون والمعالجة المحاسبية لها في الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة

المطلب الأول: الحسابات المستعملة في الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة 127

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للمخزونات بالصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة 128

المطلب الثالث: طريقة تقييم المخزونات المتبعة في الصيدلية المركزية للمستشفيات الوحدة الجهوية للجنوب بسكرة 132

المبحث الثالث: واقع نظام المعلومات المحاسبي في مؤسسة PCH 141

المطلب الأول: واقع نظام المعلومات المحاسبي في مؤسسة PCH 141

المطلب الثاني: تقييم نظام المعلومات المحاسبي داخل مؤسسة PCH 144

المبحث الرابع: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون بالصيدلية المركزية للمستشفيات الجهوية للجنوب بسكرة ... 145

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون بالمؤسسة 145

المطلب الثاني: تأثير المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية للمخزون بالمؤسسة 148

خاتمة 152

فهرس المحتويات 154

قائمة المراجع 156

الملاحق 160

قائمة المراجع

- ابراهيم شلالى، و آخرون. (بلا تاريخ).
أبو بكر عميروش. (2010/2011). رسالة ماجستير . دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة . سطيف: كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس.
أحمد راشد الغدير. (2000). ادارة الشراء والتخزين. عمان: دار زهران للنشر والتوزيع.
أحمد قايد نور الدين. (2017). التدقيق المحاسبي. عمان: دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع.
الجريدة الرسمية الجزائرية. (2007). وزارة المالية، قانون رقم 07 11 مكرر 5 بتاريخ 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي.
الطويل أكرم احمد. (2009). ادارة المواد.
القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، . (بلا تاريخ).
المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني. (بلا تاريخ). الادارة العامة للتصميم وتطوير المناهج، تقنية ادارة المستودعات، وظيفة التخزين.
إيمان دغة، و رحمة عنان. (18 جوان، 2019). دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية. ورقة.
بن ربيع حنيفة. (2004). الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية. الجزائر: دار هومة للنشر.
بن مولاي فاطمة الزهراء. (2016/2017). شهادة الماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسيير. دور تدقيق المخزونات في التأثير على جودة القوائم المالية، دراسة حالة مؤسسة الصناعة الغذائية من الحبوب ومشتقاته. سيدي بلعباس مطاحن بشار وكالة ادرار.
بهلولي فيصل. (2021-2022). دروس في مقياس نظام المعلومات المحاسبي. جامعة البليدة 2 لونيبي علي كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.
جمعة خميسي محمد مصطفى . (2021). اثر تطبيق تقنية انترنت الاشياء في ظل تبني الحواسيب السحابية على نظام ادارة المخزن (الإصدار المجلد الخامس). الاسكندرية: مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية في المحاسبة والمراجعة.
جيمس بلاكورد، و تعريب يوسف موسى. (2008). البضاعة الراكدة في الشركات التجارية (اسبابها وطرق التخلص منها). الاردن: دار زهران للنشر.
حاد الرب سيد محمد . (2009). ادارة الشراء والمخازن (الإصدار ط1). القاهرة: دار الفجر للنشر والتوزيع.
حجاب عيسى. (2007/2008). مذكرة ماجستير . التسيير الامثل لمخزون المؤسسات الصناعية باستعمال النماذج الكمية، دراسة حالة شركة مطاحن الحضنة 2006/2004.
حسين جاسم ناصر، النجار صباح مجيد، و سلمان حميد خير الله. (2008). تخطيط ورقابة التخزين. الاردن: دار البازوري.
حمد راشد الغدير. (2008). ادارة الشراء والتخزين (الإصدار ط2). الاردن: دار زهران للنشر.
خالد عبد الله. (1998). التدقيق والرقابة في البنوك (الإصدار ط1). الاردن: دار وائل للنشر.
خيراء المجموعة العربية للتدريب والنشر. (بلا تاريخ). الادارة المتميزة للمخازن والمشتريات.
د. شعيب شنوف. (2008). محاسبة المؤسسة طبق المعايير الدولية (الإصدار ط1). الشركة الجزائرية يوداود الجزائر.

- رضا خلاصي. (2013). *مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة*. الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.
- رياض سلطان علي. (2008). *نظريات وتطبيقات عملية في الشركات الرقمية*. المناهل.
- رياض سلطان علي. (2008). *نظم المعلومات الحاسوبية في الشركات الرقمية*. المناهل.
- ساكر محمد الامين، و بركة محمد. (2020-2021). *تسيير المخزونات في المؤسسات العمومية والخاصة دراسة حالة مؤسسة بيبوباك*. المسيلة: جامعة محمد بوضياف.
- سرايا محمد السيد، شحاتة شحاتة السيد، و راشد محمد ابراهيم. (2013). *مراجعة الاصول طويلة الأجل، قصيرة الأجل، مراجعة الإيرادات والمصروفات*. الاسكندرية: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع.
- سرمد كوكب الجميل. (2017). *المدخل الى الاسواق المالية*. دار الاكاديميون للنشر والتوزيع .
- سلامة مصطفى صالح. (2010). *مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية (الإصدار ط1)*. الاردن: دار البداية.
- شحاتة السيد شحاتة، محمد السيد سرايا، و محمد ابراهيم راشد. (2013). *الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة*. الاسكندرية.
- شحاتة السيد شحاتة، محمد السيد سرايا، و محمد ابراهيم راشد. (بلا تاريخ). *الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة*. الاسكندرية: دار التعليم الجامعي.
- شحاتة شحاتة السيد. (2014). *الرقابة والمراجعة في نظم المحاسبة الالية، المراجعة المستثمرة في التجارة الالكترونية -الثقة بنظام المعلومات-اجراءات واساليب المراجعة في ظل نظم التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية-اجراءات الرقابة الداخلية في ظل الحسابات الالكترونية*. الاسكندرية: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع.
- صالح النجار فايز جمعة، و محمد علي عبد الستار. (2010). *الريادة وادارة الاعمال الصغيرة* .
- صامت رضوان. (بلا تاريخ). *مذكرة مقدمة كجزء من المتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة، تخصص محاسبي. معالجة وتسيير المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي*.
- طارق عبد العالي حماد. (2006). *دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الحديثة*. مصر: الدار الجامعية للنشر.
- طواهر محمد التهامي، و مسعود صديقي. (2003). *المراجعة وتدقيق الحسابات*. الجزائر: الساحة المركزية بن عكنون.
- عبد الفتاح الصحن الصحن، و محمد السرايا. (2004). *الرقابة والمراجعة الداخلية*. مصر: الدار الجامعية الأسكندرية.
- عبد الفتاح، محمد الصحن، و وآخرون. (2006). *الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة*. مصر: الدار الجامعية.
- عطية عبد الرحمان. (2009). *المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي*. الجزائر: دار النشر حيطالي.
- علي كساب. (2013). *تسيير المخزونات مقاربات مختلفة*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- غانم فنجان موسى. (2001). *الأصول العلمية في إدارة المخازن*. بغداد: الدار الجامعية للنشر.
- فلة جعدي، و ياسمين بن سنوسي. (2016-2017). *تقييم نظام الرقابة الداخلية في ادارة المخزونات دراسة حالة مؤسسة حصنة للحليب*. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر اكايمي. المسيلة: جامعة المسيلة.
- قاسم اللامي غسان، و ولى البياتي أميرة شكر. (2019). *ادارة الانتاج والعمليات (مرتكزات معرفية وكمية)*. دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- كافي مصطفى يوسف. (2021/01/09). *ادارة اللوجستيات الامدادوالتوزيع المادي الاخضر Logistics managment*. دار الاكاديميون للنشر والتوزيع.
- ليوز نوح. (2009). *مخطط نظام المحاسبي المالي*. الجزائر: مؤسسة الفنون المطبعية و المكتبية.

ماهو نظام ERP. (2022/05/04). تم الاسترداد من <https://mawdoo3.com>

محمد الصبر. (2007). *التخزين الإلكتروني*. مصر: دار الفكر الجامعي.

محمد الصريفي، و بشير العلاق. (2020). *إدارة المخزون السلعي*. دار المناهل.

محمد العدوان وآخرون. (2006). *إدارة الشراء والتخزين*. الاردن: دار الصفاء للنشر.

محمد عباس بدوي و محمود السيد سليمان. (2011). *المحاسبة المالية ، المشروع الصناعة،الجرد و التسويات الجردية*. : المكتب الجامعي الحديث.

محمد علي عبد الستار. (2001). *الإدارة الحديثة للمخازن والمشتريات، ادارة سلسلة التوريد*. الاردن، عمان: دار وائل للنشر.

محمد متولي عصام الدين. (2006). *المراجعة*. السودان: منشورات جامعة السودان المفتوحة.

محي الدين الازهري. (2009). *تنظيم ادارة المخازن*. دار الفكر العربي.

مروة حمزة. (2022/06/03). *ماهي طرق تقييم المخزون*. تم الاسترداد من <https://sotor/?/https://sotor> ما_هي_طرق_تقييم_المخزون

منال احمد البارودي. (2019). *علم استشراف المستقبل (الإصدار الطبعة الاولى)*. القاهرة: الناشر المجموعة العربية للتدريب والنشر.

موقع الكتروني. (18, 04, 2022). *بحث تسيير المخزون*. تم الاسترداد من

<https://grhumaines.home.blog/2019/12/04>

نائل عدس، و شركائه. (2007). *محاسبة التكاليف مدخل حديث*. عمان: دار اليازوري للنشر والتوزيع.

نخبة من الخبراء المختصين. (2014). *ادارة المخازن*. الاسكندرية: دار التعليم الجامعي.

هادي هادي سعيد، و لويس فوزي. (2019). *لائحة سلمان الديبي*. دار اليازوري العلمية .

يوسف القاضي حسين، دحدوح حسين أحمد، و قريط عصام نعمة. (2007-2008). *التدقيق الداخلي*. دمشق.

الملاحق

Pharmacie Centrale
des Hôpitaux
Annexe BISKRA

BON DE LIVRAISON N° : 00692/2022 Du 10/01/2022 10:50:15
Client : E.P.H BISKRA (DR SAADANE)

1 / 1

DUPLICATA

Facture N° : 00691/2022

Date : 10/01/2022 10:50:15

Montant en TTC Facture :

48 144,26 DA

N° BEX : 00724/2022

Commande : 00741/2022

Du : 10/01/2022

Poste	Designation du Produit	U/C	Quantité	N° Lot	DDP	Fournisseur
5098	AMOXICILLINE INJ 1G	B/50	2	872/2	28/02/2022	SAIDAL U.C.C.(EL
5117	CEFAZOLINE INJ IV-IM 1G	B/10	10	210405	31/03/2023	SPA IMGSA
9400	CINACALCET 30MG COMP	B/28	3	1ZZ054	30/06/2023	TABUK

Partie Reservée: Service Expédition	Partie Reservée: CLIENT - Missionnaire	Observations: - Reste à Livrer -
Le: 10/01/2022	Nom & Prénom: GARTI SAADANE N°P/C Ident.: 12857/428357	

N.B : Le délai de réclamation ne doit pas dépasser 72 heures après la date d'enlèvement des médicaments.



الصيدلية المركزية للمستشفيات PHARMACIE CENTRALE DES HOPITAUX

Zone Industrielle B P 418 BISKRA Annexe BISKRA

TEL: +213 (0) 33 65 45 52/53 FAX: +213 (0) 33 65 45 50

CENTRE DE DIAGNOSTIC MEDICAL EL WALID

R-C N°: 00 B 001 3 2 3 2 - 07/01

CITE AMIR ABDELKADER N°19 LOT851 - KHENC

N.I.S N°0995 16030521536001

NIS: 001840030003467ARTIMP: :

N.I.F N°: 000016001323281

TEL: 032777175 FAX: :

Article d'imposition: 07014115673

CCP N°: 79578 05 clé 08 Alger

CPA N°: 00400 305 4017018501 18

Commande N°: 07195/2022 DU: 31/03/2022

FACTURE

Numéro	Date	Page	B.E.X	Référence Client	N° Client
06919/2022	31/03/2022	1	07066/2022	31/03	001915

Code	Désignation	Quantité	Prix Unitaire	Montant
6014	TIOPROMIDE INJ I=300MG/ML F/50ML B/10*50 ML	0 % 4	15 168,10	60 672,40

La Présente Facture est Arrêtée à la Somme de :
Soixante mille six cent soixante douze Dinars Algerien et Quarante Centimes

AMRANI Smail
Chef de Service Facturation
PCH BISKRA

60672,40

Base H.T.

Brut

60 672,40

TVA

0,00

Net à Payer

60 672,40

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère de la santé
De la population
Et de Réforme Hospitalière
Pharmacie Centrale
Des hôpitaux

PCH

وزارة الصحة و السكان
و إصلاح المستشفيات
الصيدلية المركزية
للمستشفيات

BISKRA LE :

.....
.....
.....

OBJET : REMISE DE CHEQUE

Veillez accuser réception du chèque barré N°Du.....

En paiement de votre Facture N°Du.....

D'un Montant de :

Relative à

LE BENEFICIAIRE

Poste	Dénomination Commune Internationale (DCI)	Unité de Compte	GAM.	Qté Théorique	Montant Théorique (DA)	Qté Physique	Montant Physique (DA)	Qté Ecart	Montant Ecart (DA)
27005	AGUILLE P / PONCTION LOMBAIRE G 27 90MM AVEC INTRODUCTEUR	B/1	IC	9635	1 129 405,95	9720	1 138 030,39	85	8 624,44
9563	BANDELETES POUR LE DOSAGE DE LA GLYCEMIE	B/50T	REA	0	0,00	20	18 062,82	20	18 062,82
11636	CANULE DE GUEDEL P / ADULTE N ° 1	B/1	IC	418	10 913,98	420	10 966,20	2	52,22
10390	CATHETER BILUMIERE P/DIALY LG 150MM CH10	B/1	IC	261	756 193,74	276	798 726,63	15	42 532,89
40869	COTON HYDROPHILE	PAQ/500G	IC	15192	4 238 429,76	15241	4 248 223,64	49	9 793,88
12237	DRAIN DE KHER LATEX CH 16	B/1	IC	358	65 781,82	360	66 133,80	2	351,98
10258	DRAIN DE KHER LATEX CH 20	B/1	IC	185	35 412,70	190	36 369,79	5	957,09
12994	DRAIN TROCART THORACIQUE CH 20	B/1	IC	2547	840 510,00	2550	841 500,00	3	990,00
4540	EMBOUT BLEU	S/500	REA	10361	3 201 549,00	10412	3 217 308,00	51	15 759,00
27120	GANT DEXAMEN N / STERILE GRAND	B/100	IC	3830	2 259 700,00	3850	2 271 500,00	20	11 800,00
31215	KIT D'ADMINISTRATION POUR TUROCTOCOG ALFA	KIT	GRT	507	0,00	536	0,00	29	0,00
7459	PACLTAXEL INJ 300MG/50ML + NECESSAIRE P / PERF	B/1	MED	634	8 043 944,74	635	8 056 632,35	1	12 687,61
13010	PERFUSEUR COMPLET	B/1	IC	206750	5 065 375,00	211750	5 187 875,00	5000	122 500,00
6175	POCHE P/PRELEVEMENT DE SANG DOUBLE	PC/450ML	IC	7776	2 123 463,60	7980	2 179 218,02	204	55 754,42
5614	SELS DE REHYDRATATION PDRE ORALE 20.5G	B/100	MED	584	597 274,32	602	615 683,46	18	18 409,14
13086	SONDE DE FOLEY 3 VOIES P / IRRIGATION CH 18	B/1	IC	80	6 056,00	82	6 207,40	2	151,40
13098	SONDE DUODENALE DE LEVINE CH 14	B/1	IC	1015	29 435,00	1020	29 580,00	5	145,00
10146	SONDE DUODENALE DE LEVINE CH 18	B/1	IC	846	24 534,00	866	25 114,00	20	580,00
10100	SONDE GASTRIQUE CH 18	B/1	IC	932	22 861,96	983	24 112,79	51	1 250,83
27064	SONDE GASTRIQUE CH 22	B/1	IC	150	3 272,00	175	3 811,53	25	539,53
14777	SONDE RECTALE CH 36	B/1	IC	319	7 206,21	344	7 770,84	25	564,63
40874	TRANSFUSEUR COMPLET	B/1	IC	92080	3 043 244,00	92629	3 061 388,45	549	18 144,45
Total									339 651,33

18

Poste	Dénomination Commune Internationale (DCI)	Unité de Compte	GAM.	Qté Théorique	Montant Théorique (DA)	Qté Physique	Montant Physique (DA)	Qté Ecart	Montant Ecart (DA)
11767	CANULE TRACHEOTOMIE A / B BASSE PRESSION CH 36	B/1	IC	75	23 796,75	73	23 162,17	-2	-634,58
6031	COMPRESSE IMBIBEE DE VASELINE PM	B/10	IC	11461	8 131 704,16	11421	8 106 661,76	-40	-25 042,40
10046	DRAIN TROCART THORACIQUE CH12	B/1	IC	272	89 760,00	271	89 430,00	-1	-330,00
4539	EMBOUT JAUNE	S/1000	REA	7790	3 232 850,00	7724	3 205 460,00	-66	-27 390,00
13392	POLYESTER TRESSE 3/0 AT 30MM	B/36	IC	39	114 862,02	36	106 026,48	-3	-8 835,54
13094	SONDE DUODENALE DE LEVINE PEDIATRIQUE CH 06	B/1	IC	5769	161 532,00	5728	160 384,00	-41	-1 148,00
14477	SONDE GASTRIQUE CH 12	B/1	IC	3879	95 032,92	3878	95 008,44	-1	-24,48
10038	SONDE GASTRIQUE CH 16	B/1	IC	1954	47 931,62	1936	47 490,08	-18	-441,54
27063	SONDE GASTRIQUE CH 20	B/1	IC	417	9 115,62	416	9 093,76	-1	-21,86
14435	SONDE VESICALE DTE P / F CH 14	B/1	IC	370	8 931,80	369	8 907,66	-1	-24,14
Total								-63 892,54	

19

Brouillard de Saisie

ANNEXE DE BISKRA

VTE VENTES

Période du 01/04/22
au 30/04/22
Tenue de compte :

© Sage - Sage 100cloud Comptabilité Standard 5.00

Date de tirage 13/06/22

à 15:02:16

Page :

1

Jour	N° pièce	N° compte	N° tiers	Libellé écriture	Mvts débit	Mvts crédit
050422	220407111	41116	C9618	FAC DE VTE N° 07111/2022	99 000,00	
050422	220407111	70030	C9618	FAC DE VTE N° 07111/2022		99 000,00
050422	220407113	41116	C9483	FAC DE VTE N° 07113/2022	17 611,50	
050422	220407113	70030	C9483	FAC DE VTE N° 07113/2022		17 611,50
050422	220407114	41116	C9816	FAC DE VTE N° 07114/2022	54 323,50	
050422	220407114	44576	C9816	FAC DE VTE N° 07114/2022		8 673,50
050422	220407114	70032	C9816	FAC DE VTE N° 07114/2022		45 650,00
050422	220407115	41114	C1070	FAC DE VTE N° 07115/2022	281 824,86	
050422	220407115	70011	C1070	FAC DE VTE N° 07115/2022		281 824,86
050422	220407116	41114	C0024	FAC DE VTE N° 07116/2022	54 398,25	
050422	220407116	70012	C0024	FAC DE VTE N° 07116/2022		54 398,25
050422	220407117	41114	C0320	FAC DE VTE N° 07117/2022	165 884,25	
050422	220407117	70012	C0320	FAC DE VTE N° 07117/2022		165 884,25
050422	220407118	41114	C0320	FAC DE VTE N° 07118/2022	241 770,00	
050422	220407118	70012	C0320	FAC DE VTE N° 07118/2022		241 770,00
050422	220407119	41111	C9485	FAC DE VTE N° 07119/2022	48 070,05	
050422	220407119	44576	C9485	FAC DE VTE N° 07119/2022		7 675,05
050422	220407119	700171	C9485	FAC DE VTE N° 07119/2022		40 395,00
050422	220407120	41114	C0320	FAC DE VTE N° 07120/2022	177 484,49	
050422	220407120	44576	C0320	FAC DE VTE N° 07120/2022		1 620,53
050422	220407120	70011	C0320	FAC DE VTE N° 07120/2022		55 477,66
050422	220407120	70012	C0320	FAC DE VTE N° 07120/2022		111 857,20
050422	220407120	700171	C0320	FAC DE VTE N° 07120/2022		8 529,10
Totaux					1 140 366,90	1 140 366,90



الصيدلية المركزية للمستشفيات PHARMACIE CENTRALE DES HOPITAUX

wilaya, Oued -Smar, B.P : 354 - DAR EL BEIDA. PCH DEPOT BISKRA
 +213 (0) 21 50 87 13/14/16 +213 (0) 21 50 54 86 FAX: +213 (0) 21 75 28 28 BISKRA
 R-C N° : 0013232B 00 CCP N° : 007 99999 000 235559933 Biskra
 Commande N° : 04799/2022 DU : 22/02/2022
 Identificateur Fiscal : 098519150753824 A.I.N. 16152087001 N.I.S.N° : 099516030521586

FACTURE

Número	Date	Page	B.E.X	Référence Client	N° Client
04643/2022	2/02/2022	1	4873/2022	04799/2022	009964

Code	Désignation	Quantité	Prix Unitaire	Montant
4037	BANDE DE CREPE 4 MX 10 CM B/I	19 % 1 000	39,00	39 000,00
4038	BANDE DE CREPE 4 MX 15 CM B/I	19 % 350	57,00	19 950,00
4040	BANDE DE CREPE 4 MX 25 CM B/I	19 % 210	120,00	25 200,00

La Présente Facture est Arrêtée à la Somme de :
Quatre-vingt quatre mille cent cinquante DA

DSD

Chef de Service Facturation
 SD Exploitation DSD PCH
 ROUABLI Tarik

Pharmacie Centrale des Hopitaux
 DSD-SD Exploitation
 Service Facturation
 RC N° 0013232B 00
 N° CCP 235559933

Base H.T.	Brut	TVA	Net à Payer
	84 150,00		84 150,00