



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

الموضوع

مساهمة المراجعة الداخلية في التسيير الجيد للمخزونات
(دراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي بسكرة)
(E.G.T.B)

مذكورة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: تدقيق محاسبي

الأستاذ المشرف:

إعداد الطالب:

بركات فايزة

جوامع محمد إبراهيم

رقم التسجيل:/2013
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2012-2013

قسم: العلوم التجارية

مقدمة

تعد المؤسسة العضو المحرك والهيكل القائم عليه أي كيان اقتصادي ، كونها تجمع بين المورد البشري والطبيعي و العنصر المالي والفني تحت مجموعة من الظروف و هذا لتحقيق أهداف قد تكون تقديم خدمات أو إنتاج منتجات مع الحرص على تحقيق أرباح تضمن بقاء واستمرار المؤسسة في وسط يمتاز بالمرونة و التغيرات اليومية.

و مع التطور ظهرت المحاسبة و استخدمت نظم محكمة لمراجعة الحسابات، ولكن مع ظهور المؤسسات الإقتصادية الكبيرة الحجم كشركات المساهمة و المؤسسات المالية كالبنوك بدأت تظهر المراجعة خاصة مع تعدد مصالحها وأصبحت الحاجة ملحة لها وذلك للحفاظ على أموال المؤسسة وحقوق المساهمين مما توسع نطاق المراجعة .

هذا ويمكن أن نشير إلى أن ظهور المراجعة الداخلية كان لاحقا للمراجعة الخارجية ، و لقد نشأت المراجعة الداخلية بناء على احتياجات الإدارة للتحكم في عملية الرقابة على المستويات التنفيذية ، فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل داخل المؤسسة، للحكم و التقييم ، خدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية و المالية و العمليات التشغيلية الأخرى .

وتسعى المؤسسات الإقتصادية إلى تحقيق أهدافها بإعتبار تعدد وظائفها وتشكل أساسا في التخزين الإنتاج ، البيع والتسويق ، وبالنظر إلى أهمية هذه الوظائف في المؤسسة يظهر لنا جليا أهمية ذكر وظيفة التخزين (تسيير المخزون) لكونها أساسية في ضمان إستمرارية عمل المؤسسة فأى تقصير في تأدية هذه الوظيفة من شأنه أن يؤثر سلبا على سير المؤسسة .

الإشكالية

على ضوء المعطيات السابقة تتحدد معالم إشكالية هذا البحث في السؤال التالي:

كيف تساهم المراجعة الداخلية في التسيير الجيد للمخزونات ؟

و ستنتم الإجابة على الإشكالية الرئيسية من خلال الإجابة على التساؤلات الفرعية التالية :

✓ ما المقصود بالمراجعة الداخلية و ما هي أهدافها؟

✓ ما هي مراحل عمل المراجعة الداخلية؟

✓ ما المقصود بتسيير المخزونات ؟

✓ هل تساهم المراجعة الداخلية في التسيير الجيد للمخزونات

فرضيات البحث

- ✓ المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات.
- ✓ تتمثل مراحل عمل المراجعة الداخلية في عدة خطوات ينفذها مختص للوصول لنتيجة معينة.
- ✓ يتطلب تسيير المخازن استعمال و تطبيق كل من المبادئ العلمية والكفاءة المهنية .
- ✓ للمراجعة الداخلية دور هام في التسيير الجيد للمخزونات .

مبررات إختيار الموضوع

- ✓ علاقة الموضوع بالتخصص.
- ✓ الإهتمام المتزايد بالمراجعة الداخلية من قبل المهنيين والباحثين لإيجاد أفضل الطرق والسبل لتطبيق مراجعة داخلية فعالة .
- ✓ التعرف على كيفية تسيير المخزونات في المؤسسات الجزائرية
- ✓ إثراء المكتبة الجامعية ولو بقسط متواضع لتعميم الفائدة.

أهداف البحث

- ✓ محاولة التعرف والإحاطة بالمفاهيم الأساسية لتسيير المخزونات
- ✓ محاولة إظهار مساهمة المراجعة الداخلية في التسيير الجيد للمخزونات .

أهمية البحث

- ✓ أهمية المراجعة الداخلية ومكانتها و المرحلة التي تعيشها المؤسسة و التي تتطلب التحكم في تكاليف التخزين و العمل على إستغلال طرق تقييم المخزون طبقا للأهداف و الظروف.
- ✓ حساسية المخزونات في المؤسسة .

صعوبات البحث

- ✓ صعوبة إستعارة المراجع من مكتبة الكلية نظرا لخروجها لفترات طويلة .
- ✓ نظرا لحساسية موضوع المخزونات في المؤسسات الجزائرية وجدنا بعض الصعوبات في التحصل على المعلومة من المؤسسة محل الدراسة .

منهج البحث

للإجابة عن التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات تم إتباع الأسلوب الوصفي التحليلي لأنه يتوافق مع طبيعة هذه المواضيع، وفي الجانب التطبيقي إعتدنا على دراسة وثائقية تحليلية لمجموعة من البيانات مقدمة من المؤسسة، وإجراء مقابلات مع موظفين في المؤسسة محل الدراسة .

هيكل البحث

للإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات ارتأينا تقديم خطة تحقق مبدأ وحدة الموضوع وتسلسل الأفكار من خلال تقسيم بحثنا إلى ثلاثة فصول، سيتم التطرق في الفصل الأول إلى ماهية المراجعة الداخلية أما في الفصل الثاني فسيتم التطرق إلى تسيير المخزونات والفصل الثالث وهو الفصل التطبيقي سنقوم بدراسة ميدانية للإجابة عن الإشكالية المطروحة وذلك في مؤسسة التسيير السياحي بسكرة (E.G.T.B) .

الدراسات السابقة

✓ عيساوي كمال، تدقيق المخزونات في مؤسسة إقتصادية،(رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص

محاسبة ومالية، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2009)

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار كيفية تدقيق المخزونات في المؤسسة ، وقد توصلت إلى أن عملية تدقيق المخزونات من أصعب وأعقد عمليات التدقيق وهذا راجع لحساسية المخزونات في المؤسسة الإقتصادية التي تعتبر المخزونات أهم الموجودات لديها ليتم نشاطها وتحقيق أهدافها المرجوة.

✓ شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة،(رسالة ماجستير

غير منشورة، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2004)

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين تسيير المؤسسة وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية تعمل على منع و تقليل حدوث الأخطاء و هذا ما يزيد الحاجة لها وتسعى أيضا إلى الحد من الإسراف و الضياع الشيء الذي يزيد من المردودية و يحسن الأداء و يزيد من الكفاءة و الفعالية و بالتالي زيادة تحسين تسيير المؤسسة .

تمهيد

إن للمراجعة أهمية كبيرة في الواقع الاقتصادي، وهذا لما ظهر من حاجات متزايدة من داخل المؤسسة ومن خارجها، فكانت هناك حاجة ملحة من داخل المؤسسة إلى تبني جو رقابي يحكم تسيير نشاطها بفعالية وكفاءة، تضمن به تحقيق أهدافها ومحاولة التقليل أقصى ما يمكن من الانحرافات التي من الممكن أن تظهر عند ممارسة الأنشطة .

و يقصد بالمراجعة أو تدقيق الحسابات بأنها فحص لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق، وتزويد الإدارة بتقارير عن أي انحرافات أو نقاط ضعف.

و لدراسة أعمق و أكثر تفصيلا لما ذكر سابقا، تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث و المتمثلة فيما يلي:
المبحث الأول: مفاهيم حول المراجعة الداخلية

المبحث الثاني: أبعاد المراجعة الداخلية

المبحث الثالث: مراحل إنجاز المراجعة الداخلية

المبحث الأول: مفاهيم حول المراجعة الداخلية

أدى توسع حجم المؤسسات و تعدد أنشطتها إلى تعقّد عمل الإدارة ، خاصة من حيث المراقبة، و حتى تتوصل إدارة المؤسسة إلى ضمان تحقيق أهدافها، كان لابد لها من القيام بإنشاء قسم خاص يطلق عليه اسم قسم المراجعة الداخلية .

لذا سنتناول في هذا المبحث نشأة المراجعة الداخلية و تطورها، بحيث نتطرق إلى مختلف تعاريفها و أنواعها أهميتها وكذا أهدافها .

المطلب الأول: نشأة وتطور المراجعة الداخلية

يعود ظهور المراجعة الداخلية كفكرة إلى الثلاثينات و ذلك بالولايات المتحدة الأمريكية (USA) ¹ وذلك لعدة أسباب أهمها رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل المراجعة الخارجية ، لأن القوانين الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إلى إخضاع حساباتها لمراجعة خارجية حتى يتم المصادقة عليها .

لكن المراجعة الداخلية لم تحض بالاهتمام والاعتبار اللازمين في بادئ الأمر إلى أن قرر المراجعون الداخليين في نيويورك سنة 1941 إنشاء ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين (I.I.A) الذي عمل منذ إنشائه على تنظيم هذه المهنة و تطوير أهدافها ، ومفهومها من نظرة محاسبية تعتمد على اكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعبات إلى نظرة أصبحت تهتم بكل نشاطات و وظائف المؤسسة بما في ذلك المبيعات والإنتاج .

ومن بين العوامل التي ساعدت على ظهور وتطور المراجعة الداخلية مايلي:²

- انفصال الإدارة عن الملكية
- الحاجة لوسائل لاكتشاف الأخطاء والغش
- ظهور المنشآت ذات الفروع المنتشرة جغرافيا
- ظهور البنوك وشركات التأمين

¹ العميرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية، الإطار النظري و المحتوى السلوكي ، (عمان،الأردن، دار البشير، 1990)، ص12

² عمارة عبد الرؤوف، دور المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، (مذكرة ماستر غير منشورة، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012)، ص69

- الحاجة إلى كشف دورية ودقيقة حسابيا وموضوعيا
- التوسع في احتياجات الإدارة .

المطلب الثاني: تعاريف حول المراجعة الداخلية

سنتناول فيما يلي بعض تعاريف المراجعة و المراجعة الداخلية والمراجع الداخلي التي تتميز بالتنوع والتعدد و من أهم هذه التعاريف نذكر:

1- تعريف المراجعة

التعريف الأول: المراجعة هي " فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات ".¹

التعريف الثاني: عرفت جمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية ".²

2- تعريف المراجعة الداخلية

التعريف الأول: "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"³

التعريف الثاني: بينما يعرف المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (I.I.A) المراجعة الداخلية على أنها : " نشاط مستقل للتقييم داخل المؤسسة، يعمل على مراجعة النواحي المحاسبية و المالية و الأعمال الأخرى و ذلك لخدمة الإدارة، كما أنها رقابة إدارية تقوم بقياس و تقييم الوسائط الأخرى للرقابة ".⁴

التعريف الثالث: هو نشاط هادف ومستقل بذاته، ويؤدي عملا إستشاريا، صمم خصيصا لزيادة قيمة الشركة وتطوير عملياتها، ولمساعدتها لبلوغ أهدافها عن طريق إيجاد سلوكيات وأنماط لتقييم وتحسين فعالية إدارة

¹ محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات، (الجزائر، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، 2003)، ص11

² طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، (الجزائر، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، 2005)، ص9

³ عبد الفتاح صحن وآخرون، أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، (الإسكندرية،مصر،الدار الجامعية، 2004)، ص 38

⁴ عطاء الله محمود شوقي: دراسات متقدمة في المراجعة، (القاهرة،مصر، مكتب الشباب، 1994)، ص202

المخاطر وضبط إدارة العمليات والتحقق من فعالية إجراءات الضبط الداخلي والأنظمة المعتمدة.¹

التعريف الرابع: " هي وظيفة التحقيق والتقييم لأنظمة الرقابة الداخلية في فترة معينة ،وتكون في قلب

المؤسسة ويقوم بها طرف داخلي لمساعدة المسؤولين في كل المستويات في إتقان نشاطاتهم".²

ومن خلال هذه التعاريف المختلفة للمراجعة الداخلية يمكن استخلاص ما يلي:

- تعد المراجعة الداخلية وظيفة (نشاط) مستقلة داخل تنظيم معين ، هذه الاستقلالية نسبية لأن هذه الوظيفة تابعة تنظيميا للإدارة العليا، والاستقلالية تكون عن مختلف الوظائف الأخرى داخل المؤسسة و يقوم بهذه الوظيفة شخص أو أشخاص مؤهلون تابعين للمؤسسة.
- يتمثل عمل هذه الوظيفة في إجراء عملية مراجعة (فحص، تقييم، تقرير) دورية حول عمليات جميع الوظائف الموجودة داخل المؤسسة.
- يتم إبلاغ الإدارة العليا بمدى سيرورة العمليات و مدى تجسيد السياسات و تحقيق الأهداف مع اقتراح مجموعة من التحسينات من شأنها أن تزيد في فاعلية و كفاءة المؤسسة.

3- تعريف المراجع الداخلي

هو موظف بالمؤسسة محل المراجعة، كما أنه لا يتمتع بالاستقلالية الكاملة كالتالي يتمتع بها المراجع الخارجي، إذ أن علاقته بالإدارة تبعية مهنية إلا أنه هناك بعض الإجراءات تهدف لمنح المراجع الداخلي درجة من الاستقلالية.³

المطلب الثالث: خصائص وأنواع المراجعة الداخلية

1- خصائص المراجعة الداخلية

لكي تعمل إدارة المراجعة الداخلية بنجاح ينبغي أن تتمتع بالخواص الآتية:⁴

¹ داوود يوسف الصبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية (بيروت لبنان، إتحاد المصارف العربية، 2010)، ص46

² Khelassi reda, l'audit interne-audit opérationnel-, (2^{eme} editions, edition houma, l'algerie, 2007) p93.

³ شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص إدارة أعمال، كلية

العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004)، ص35

⁴ حسام سعيد أبو وطفة ، دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة و فاعلية الإستثمارات المالية، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص المحاسبة

والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009)، ص20

- تعمل إدارة المراجعة الداخلية في استقلال تام عن باقي الإدارات وهذا الاستقلال هو أحد أركان قوتها.
- تعمل إدارة المراجعة الداخلية على بناء سلطات صريحة، وينحصر عملها في عملية المراجعة الداخلية فقط.
- تعتبر المراجعة الداخلية جزء من المراقبة الداخلية أي أنها تعمل بجوار الضبط الداخلي ولذلك يجب عدم الخلط بينهما، فالمراجعة الداخلية تتم بعد إتمام العمليات أما الضبط فيتم بطريقة تلقائية أي مع العملية.
- إدارة المراجعة الداخلية تقوم على التأكد من تنفيذ السياسات الإدارية وليس مهمتها وضع هذه السياسات.
- لا تتدخل إدارة المراجعة الداخلية في شؤون الموظفين وينبغي أن يكون هناك علاقة تعاونية بين إدارة المراجعة والموظفين، ويجب على المراجع أن يساعدهم على أداء مهمتهم ويتعرف على الصعوبات التي تواجههم، كما يجب على المراجع ألا يتدخل في توقيع الجزاءات على الموظفين.
- يجب أن يكون موظفي إدارة المراجعة الداخلية على درجة من التأهيل المهني ومدربين في أعمال المحاسبة والمراجعة والإدارة.

2- أنواع المراجعة الداخلية

تتمثل أشكال المراجعة الداخلية في شكلين و يتمثلان في المراجعة المحاسبية و المراجعة العملية وسيتم التطرق إليهما كما يلي:¹

2-1 المراجعة المحاسبية

تهدف هذه المراجعة إلى فحص محتوى الحسابات و سلامة التسجيلات و صرامة تطبيق القواعد المحاسبية و القواعد الداخلية أيضا للمؤسسة، حيث يقوم المراجع بتقدير جدية المعلومات و قربها من الواقع و كذا تأمين الإجراءات و تسجيلها في السجلات .

2-2 المراجعة العملية

هذا النوع من المراجعة لا يخص فقط جانب الحسابات و إنما يشمل جميع نشاطات المؤسسة، و تنقسم هذه المراجعة إلى قسمين:²

¹ Khelassi reda ,op cit, p 94

² بلكلحة سفيان، دراسة وتطبيق مراقبة الحسابات المراجعة الداخلية في المؤسسة، (رسالة ماجستير غير منشورة تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2007)، ص55

2-2-1 مراجعة الوظائف العادية

تهدف هذه المراجعة إلى ضمان وجود عملية مراقبة و فحص على مستوى الوظائف المختلفة للمؤسسة، و يشمل هذا الفحص على الوظائف الواسعة كالمبيعات، المشتريات و الإنتاج و تسيير المستخدمين... الخ، وكذا الوظائف الدقيقة كوظيفة التخزين و البعثات وغيرها من الوظائف المختلفة.

2-2-2 مراجعة الوظائف المنتظمة

و يعرف هذا النوع من المراجعة بالمراجعة الإستراتيجية، و تهدف إلى فحص شروط وإجراءات العمل التي تحدث مرة واحدة كمراجعة إجراءات عملية استثمار هامة أو مراجعة وظيفة خاصة تعتبر إستراتيجية من قبل المؤسسة .

المطلب الرابع: أهداف وأهمية المراجعة الداخلية

1- أهداف المراجعة الداخلية

ويمكن تقسيم هذه الأهداف إلى أهداف الحماية و أهداف البناء:¹

1-1 أهداف الحماية

حيث يتم القيام بأعمال الفحص و المطابقة بين الأداء الفعلي و المعايير الموضوعة مسبقاً لكل من:

- سياسات المؤسسة
- نظام الضبط الداخلي
- سجلات المؤسسة
- أصول المؤسسة
- أنشطة التشغيل

2-1 أهداف البناء

يتمثل هذا الهدف في وظيفة المراجعة التي تعد وظيفة رقابية وإرشادية، إذ يتم اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص و المطابقة و تقديم النصح للإدارة من أجل اتخاذ قرارات سلمية و فعالة، و على ذلك يعمل المراجع الداخلي على فحص و مراجعة و تتبع و تحديد و تحليل النتائج الإيجابية و السلبية، و وضع

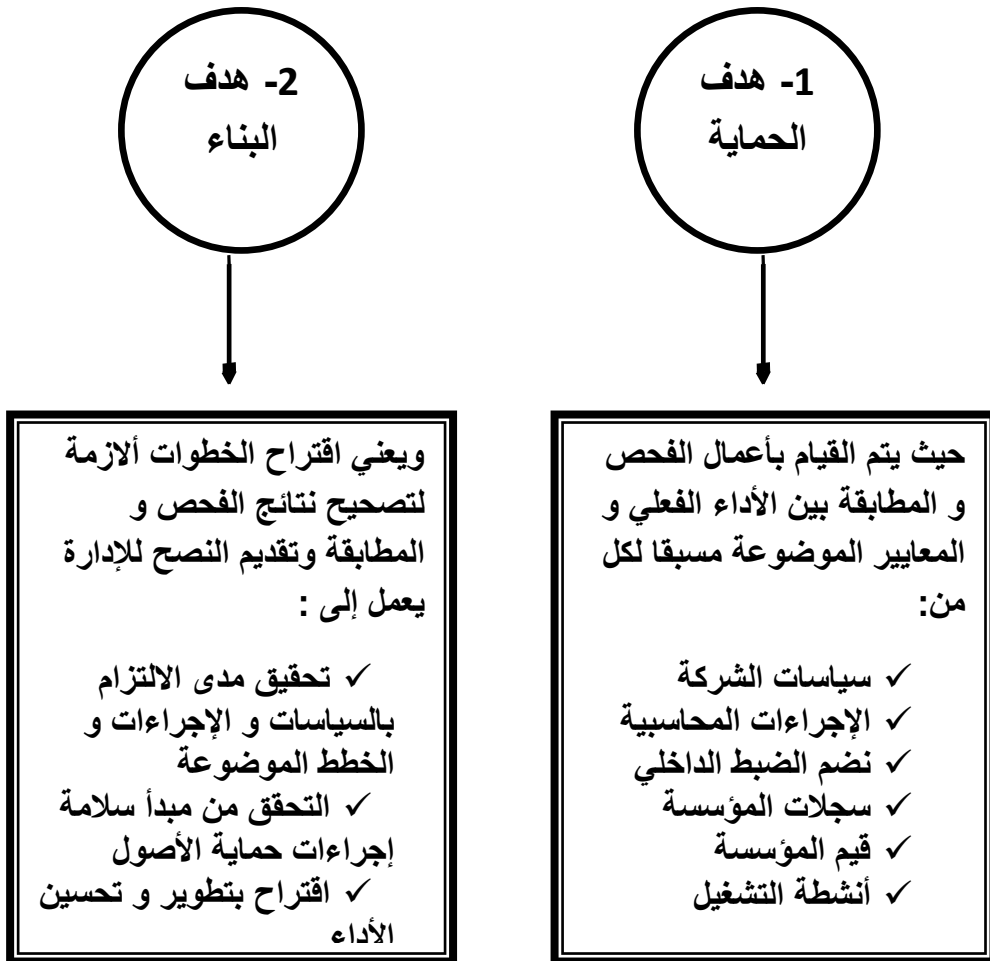
¹ - احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، (الأردن، دار الصفاء، 1999)، ص ص 27-28

الحلول لها و القيام بعملية التشخيص الممكنة، أين يتم تحديد نقاط القوى و الضعف و رفع كل هذا بتوصيات و مقترحات إلى الإدارة، و بالإضافة إلى مراجعة العمليات المحاسبية و المالية يقوم المراجع الداخلي بـ :

- تحقيق مدى الالتزام بالسياسات و الإجراءات و الخطط الموضوعية
- التحقق من حماية الأصول
- اقتراح ما من شأنه تطوير و تحسين الأداء.

- ومن خلال ما سبق فينه يمكننا تلخيص أهداف المراجعة الداخلية في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): الشكل التلخيصي لأهداف المراجعة الداخلية



المصدر: احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، (الأردن، دار الصفاء، 1999)، ص 27

كما يمكن أن نقسم هذه الأهداف بحسب ما يصبوا المراجع الداخلي إلى تحقيقه إلى :¹

- مراجعة و تقييم نظم الرقابة الداخلية
- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف
- تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسة و إجراءاتها
- حماية أصول المؤسسة
- منع الغش و الأخطاء و اكتشافها إذا ما وقعت
- تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة و التقارير المالية، والتأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر و بدقة عن الواقع .
- القيام بمراجعات منتظمة و دورية للأنشطة المختلفة و رفع تقارير النتائج و التوصيات للإدارة العليا
- تحديد مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات الحكومية الاجتماعية
- تقييم أداء الأفراد بشكل عام
- التعاون مع المراجع الخارجي لتحديد مجالات المراجعة الخارجية
- المشاركة في تخفيض التكاليف و منع الإسراف و التبذير و وضع الإجراءات اللازمة لها .

2- أهمية المراجعة الداخلية

لقد ازدادت أهمية المراجعة الداخلية في وقتنا الحالي وأصبحت نشاطا تقويميا لكافة الأنشطة والعمليات في المنشأة يهدف إلى تطوير هذه الأنشطة و رفع كفاءتها الإنتاجية و قد بلغت أهميتها ذروتها للأسباب التالية:²

- التغلب على الصعوبات التي تترتب على الظروف الاقتصادية
- وذلك عن طريق تسليط الأضواء على الطريقة التي يتم بها إنجاز الأنشطة والعمليات داخل المنشأة فإنها تصبح أداة رقابية هامة تساعد الإدارة العليا على مواجهة الظروف الاقتصادية المعقدة .

¹ فتحي رزق السوافيري و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، (الإسكندرية، مصر، دار الجامعية الجديدة، 2002)، ص46

² احمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل "المعايير الدولية للمراجعة الداخلية" في البنوك التجارية الأردنية، (رسالة ماجستير غير منشورة،

تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ، جامعة الجزائر، 2007)، ص60

- كبر حجم المنشأة وانتشارها جغرافيا

إن كبر حجم المنشأة وتعدد منتجاتها وتشابك معالمها وحاجة عملائها إلى بيانات آمنة وموثوق فيها حيث أن مصالحتهم لا تسمح لهم بانتظار حتى يتم تدقيق القيود من قبل مدقق الحسابات الخارجي لذا تحتاج تلك المنشآت إلى أعمال التدقيق الداخلي للتأكد من صحة بياناتها المالية والمحاسبية أول بأول.

- تحول التدقيق الخارجي إلى أسلوب (التدقيق الاختياري)

يعتمد حجم العينة التي يتم اختيارها في الغالب على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ومن المكونات الرئيسية لتنظيم الرقابة الداخلية تكون مطمئنة للمراجع الخارجي أكثر من المنشأة التي لا يوجد بها مدقق داخلي.

- توفير بيانات ومعلومات يمكن الاعتماد عليها

تزداد الحاجة إلى بيانات موثوق بها عندما تستخدم هذه البيانات لاتخاذ القرارات الإدارية سيما القرارات المتعلقة باستخدام الموارد المتاحة وفي الغالب فإن الإدارة العليا تحصل على المعلومات من المراجعة الداخلية .

- إتباع أسلوب اللامركزية الإدارية

لقد ترتب على انتهاج أسلوب اللامركزية الإدارية في المنشأة الكبيرة ضرورة قيام الإدارة العليا لتلك المنشآت بالتأكد من مدى التزام الإدارات القطاعية التابعة لها لما وضعت من خطط وسياسات عامة وان تلك الإدارات تحقق العائد المتوقع منها على رأس مال المستثمر وتستخدم مواردها بكفاءة وتحقق نتائج فعالة ما لم تلجأ بين الحين والآخر إلى تقسيم أداء تلك الإدارات وفقا لمعايير الأداء الموجودة عهدت بها إلى دائرة التدقيق الداخلي .¹

¹ احمد محمد مخلوف، مرجع سابق، ص 60

المبحث الثاني: أبعاد المراجعة الداخلية

بعد التطرق لمفهوم المراجعة بصفة عامة ومعرفة أهدافها وأهميتها سنتطرق في هذا المبحث إلى أبعاد المراجعة الداخلية من خلال تحديد معايير المراجعة الداخلية والخدمات التي تقدمها ثم سنحدد صلاحيات ومسؤوليات المراجع الداخلي وفي الأخير سنبرز الفرق بين المراجعة الداخلية والخارجية .

المطلب الأول: معايير المراجعة الداخلية

في 1978 قام معهد المراجعين الداخليين الأمريكي بوضع معايير المراجعة الداخلية حتى تحكم الممارسة المهنية لهذه الأخيرة، والهدف من وضع هذه المعايير تتمثل في:¹

- إزالة الغموض حول دور و مسؤولية المراجعة الداخلية، ذلك بتحديد مجال تدخلها و ممارستها
 - وضع قوانين تنظيمية و تشغيلية لمصلحة المراجعة الداخلية
- تم تقسيم هذه المعايير إلى خمسة أقسام تغطي الجوانب المختلفة للمراجعة الداخلية و تتمثل تلك الأقسام في:
- المعيار الأول: الحياد و الاستقلال.

المعيار الثاني: الكفاءة المهنية.

المعيار الثالث: نطاق العمل.

المعيار الرابع: أداء عمل المراجعة الداخلية.

المعيار الخامس: إدارة قسم المراجعة الداخلية.

وسنتطرق إليها بالتفصيل كما يلي :

المعيار الأول: الحياد و الاستقلال

يجب أن يكون المراجع بعيدا عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها فيتوفر له استقلال التام عنها و لا يكون لها أي تأثير عليه، أي مستقلا عن باقي الوظائف المتواجدة في المؤسسة، و هذا يتطلب ضرورة أن

¹ أمين السيد أحمد لطفي.مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة (الإسكندرية،مصر،الدار الجامعية. 2005)، ص122

يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية يتمتع باستقلالية كافية بما يسمح بأداء المسؤوليات الخاصة بها، و يتضمن هذا المعيار الجوانب التالية: ¹

1- مكانة المراجع الداخلي في المؤسسة

- المستوى الإداري التابع له المراجع.
- الجهة التي يقدم إليها تقرير المراجعة الداخلية.
- سلطة التعيين و العزل.

2- الموضوعية

- تحديد اختصاصات العاملين في القسم الخاص بالمراجعة الداخلية.
- تحديد حالات التعارض في الاختصاصات داخل القسم.
- تغيير و تبديل المهام بين أعضاء القسم من وقت إلى آخر.

3- الاستقلالية

- يجب أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلا، و يجب أن يكون المراجعين الداخليين موضوعيين عند أداء عملهم.

المعيار الثاني: الكفاءة المهنية

يجب على المراجع الداخلي أن يؤدي كافة أعمال المراجعة بامتياز و مستوى عال من العناية المهنية و هذا يتطلب ما يلي: ²

1- بالنسبة لقسم المراجعة الداخلية

يجب القيام بما يلي:

- أن يتأكد المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية أن المراجعين الداخليين لديهم التأهيل العلمي و العملي المناسبين للقيام بالمراجعة في صورتها الصحيحة.

يجب أن يكون لدى قسم المراجعة الداخلية المعرفة، المهارات و الأصول اللازمة لأدائه لمسؤوليات المراجعة.

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، (رسالة ماجستير غير منشورة تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2010)، ص 44

² فتحي رزق السوافيري و آخرون، مرجع سابق، ص 103

يجب أن يتأكد المسؤول عن المراجعة الداخلية من توفر الإشراف الكافي على جميع أعمال المراجعة الداخلية في المؤسسة.

2- بالنسبة للمراجع الداخلي

- يجب على المراجع الداخلي الالتزام بمعايير سلوك المهنة.
- يجب أن يتوافر لدى المراجع الداخلي المهارات الخاصة بالتعامل مع الأفراد و القدرة على الاتصال
- يجب على المراجع الداخلي الحفاظ و الزيادة من تأهله الفني و العلمي عن طريق التعلم المستمر.
- يجب على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة في أدائه لأعمال المراجعة.

المعيار الثالث: نطاق العمل

يجب أن يتضمن نطاق العمل المراجعة الداخلية فحص و تقييم مدى كفاية و فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل تنظيم معين و التأكد من جودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة، و للتخفيف من ذلك يتعين على المراجع القيام بما يلي:¹

- فحص و تقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المشروع المؤسسة.
- مراجعة إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية التشغيلية و الوسائل المستخدمة للتعرف هذه المعلومات و تصنيفها ثم اعتمادها في اتخاذ القرارات المختلفة.
- مراجعة النظم الموضوعة لتحقيق من الالتزام بتلك السياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين و اللوائح.
- مراجعة الوسائل و المحافظة على الأصول، و التحقق من وجود هذه الأصول كلما كان ذلك ممكنا.
- مراجعة العمليات أو البرامج للتحقق من ما إذا كانت النتائج متماشية مع الأهداف الموضوعة.

المعيار الرابع: أداء عمل المراجعة الداخلية

و يتمثل في معيار الأداء المهني للمراجعة الداخلية و التي تتضمن أعمال المراجع كل من تخطيط لعملية المراجعة و فحص و تقييم المعلومات المتاحة للتأكد من أن المعلومات كافية و مفيدة و معلومات مناسبة و ملائمة و معلومات تخدم عملية المراجعة و تحديد الجوانب التي تحتاج اهتماما كبيرا أثناء عملية المراجعة ثم

¹ نغاز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة عمار ثلجي

الحصول على الموافقة من المشرف على قسم المراجعة الداخلية على خط أعمال المراجعة حيث يتضمن فحص و تقييم المعلومات ضرورة قيام المراجع بتجميع المعلومات و تحليلها و تفسيرها و توثيقها لتدعيم نتائج المراجعة، و تتم عملية الفحص و تقييم المعلومات على النحو التالي:¹

- تجميع المعلومات بموضوع المراجعة.
- يجب أن تكون المعلومات كافية و يمكن الاعتماد عليها، ملائمة و مفيدة .
- يجب توفر الإشراف الكافي على عملية المعلومات، تحليلها، تفسيرها، توثيقها.
- يجب إعداد أوراق العمل لتوثيق عملية المراجعة من قبل المراجع.
- يقوم المراجع في الأخير بإعداد تقرير يتضمن نتائج الفحص و التقييم، و يجب أن يكون التقرير على درجة عالية من الموضوعية و الوضوح و أن يكون موقعا عليه من قبل المراجع.

المعيار الخامس: إدارة قسم المراجعة الداخلية

تقضي معايير المراجعة الداخلية بضرورة أن يدير المشرف على قسم المراجعة الداخلية ذلك القسم بطريقة مناسبة و يكون المشرف على قسم المراجعة الداخلية مسئولاً على إدارة القسم بحيث مدير قسم المراجعة عليه التأكد من :²

- تحقق المراجعة الأغراض العامة و المستويات التي اعتمدها الإدارة العليا.
- تستخدم الموارد المتاحة لقسم المراجعة الداخلية بكفاءة و فعالية.
- تماشي جميع أعمال المراجعة مع معايير الممارسة المهنية الداخلية.

المطلب الثاني: الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية

بحكم كون المراجعة الداخلية الوظيفة الرئيسية في المؤسسة، و تابعة للإدارة فهي تقدم العديد من الخدمات للمنشأة من أهمها ما يلي:³

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 47

² نفس المرجع، ص 48

³ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، (الإسكندرية، مصر، دار المعرفة الجامعية، 2002)، ص 146

1- خدمات وقائية

وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في المؤسسة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة والاختلاس والإسراف وحماية السياسات المختلفة في الشركة (الإدارية، الإنتاجية، المالية) من تحريفها أو تغييرها دون مبرر.

2- خدمات تقييمية

تتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فاعلية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المشروع، وقد يستخدم المراجع الداخلي نفس الأدوات التي يستخدمها المراجع الخارجي بالتعاون معاً لما في ذلك من تيسير لمهمة كل منهما.

3- خدمات إنشائية

تتمثل في مساعدة المراجع الداخلي لإدارة الشركة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعية داخل الشركة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية.

4- خدمات علاجية

تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء قد اكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقرير مراجعته والخاصة بإصلاح أي أخطاء أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم المشروع .

المطلب الثالث: مسؤوليات وصلاحيات المراجع الداخلي

1 مسؤوليات المراجع الداخلي

يعتبر المراجع مسؤولاً عن تنفيذ مهمات المراجعة الداخلية طبقاً لبرنامج المراجعة المعد لهذا الغرض من قبل مشرف المراجعة. وعليه فإن على المراجع أن يقوم بالمسؤوليات الآتية:¹

- القيام بأعمال المسح الميداني الأول للنشاط الخاضع للمراجعة، لفهم وتحديد أسلوب العمل ووضع التوصيات المتعلقة باحتياجات المراجعة.

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، (الأردن، الوراق للنشر والتوزيع، 2006)، ص 266

- وضع خطة عمل شاملة النطاق والأسلوب وبرنامج الوقت اللازم لانتهاء من المهمة.
- مراجعة المستندات والقيود والوثائق والسجلات اللازمة للقيام بأعمال التدقيق كما هو مخطط لها.
- التنسيق مع منسق إدارة الجهة الخاضعة للمراجعة بخصوص الحصول على الوثائق اللازمة وتحديد الاحتياجات اللازمة لتنفيذ المهمة.
- توثيق جميع الاستنتاجات والملاحظات التي تدعم رأيه النهائي حول النشاط الخاضع للمراجعة.
- تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية على النشاط الخاضع للمراجعة.
- الاحتفاظ بملف أوراق عمل للمهمة وترتيبه وتوثيقه حسب سياسات الإدارة.

2- صلاحيات المراجع الداخلي

- لا بد أن يكون المراجع الداخلي متمتع بمجموعة من الصلاحيات أهمها ما يلي:¹
- الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة وسجلات وممتلكات وموظفي المؤسسة.
- تحديد نطاق عمل المراجعة، بما فيها اختيار الأنشطة وتطبيق الأساليب والتعليمات المطلوبة .
- الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة أي أن على جميع موظفي المؤسسة مساعدة المراجعين الداخليين والتعاون معهم بشكل كامل.

المطلب الرابع: الفرق بين المراجعة الداخلية والخارجية

سننتقل إلى الفرق بين المراجعة الداخلية والخارجية من خلال مقارنة المراجعة الداخلية والخارجية ومقارنة المراجع الداخلي والمراجع الخارجي كما يلي:

1- المقارنة بين المراجعة الداخلية والخارجية

يمكن أن نميز بين المراجعة الداخلية والخارجية انطلاقاً من مايلي:²

1-1 من ناحية الهدف

- إن الهدف من المراجعة الخارجية هو إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى تمثيل القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي لها.

¹ إدريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، (بيروت، لبنان، دار النهضة العربية، 1996)، ص 45

² مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، (أطروحة دكتوراه، غير منشورة، تخصص تخطيط

اقتصادي، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2004)، ص ص 61-63

- بينما تسعى المراجعة الداخلية إلى التحقق من أن النظام المحاسبي يولد معلومات ذات مصداقية وصالحة لاتخاذ القرارات في الوقت و المكان المناسبين، و التأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية .

2-1 من ناحية القائم بها

- يقوم بالمراجعة الخارجية شخص مهني مستقل عن إدارة المؤسسة.
- أما المراجعة الداخلية فيقوم بها موظف من داخل المؤسسة يعين من الإدارة .

3-1 من ناحية نطاق العمل

- إن نطاق عمل المراجعة الخارجية يتحدد بما إذا كانت مراجعة قانونية يجب الالتزام بجميع الخطوات المؤدية إلى الرأي الفني المحايد له ،أما إذا كانت مراجعة تعاقدية فهنا المراجع مجبر بالتقييد بما هو وارد في الاتفاقية كمراجعة عنصر معين أو تقييم بند معين.

- بينما يتوقف تحديد نطاق فحص المراجعة الداخلية على حاجات الإدارة، بمعنى أن هذه الأخيرة هي التي تحدد نطاق فحص المراجع بما يخدم أغراضها و بما يكفل ممارسة الرقابة على جميع الأقسام في المؤسسة.

4-1 من ناحية المستفيد

- يستفيد من المراجعة الخارجية ملاك المؤسسة بالدرجة الأولى، من أجل ضمان سلامة أموالهم و الحفاظ عليها من الغش و السرقة و التلاعب.

- بينما تستفيد من المراجعة الداخلية إدارة المؤسسة، فهي بذلك موجهة للإجابة عن حاجات التسيير الداخلي للمؤسسة.¹

5-1 من ناحية الاستقلال

- إن الاستقلال مهم في المراجعة الخارجية، لاعتبار إن غيابه يوحي بوجود تقرير غير صادق عن العمل المطلوب من المراجع.

- أما الاستقلال في المراجعة الداخلية فهو نسبي بمعنى أن المراجع يكون مستقلا عن الأقسام التي يراقبها و غير مستقلا عن الإدارة .

¹ مسعود صديقي، مرجع سابق، ص63

1-6 من ناحية التأهيل والتدريب

- يعتبر التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي عنصرا أساسيا لنجاح عملية المراجعة باعتباره الشخص المسؤول على تنفيذها، لذا ينبغي أن يشترط للحصول على رخصة ممارسة المراجعة الخارجية الدراسة الجامعية أو الدراسات ما بعد التدرج ، و أن يكون ملما بالنظام المحاسبي وكذا مطلعاً بشكل جيد على المعايير والتطورات العملية للمراجعة .

- تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة من الوظائف الإدارية لممارسة الرقابة على الأقسام، لهذا فالمراجع الداخلي هو موظف لدى المؤسسة، ينبغي أن يراعى في توظيفه حصوله على الشهادات العلمية الكافية لتأهيله لمزاولة هذه الوظيفة وتوفير الحدود الدنيا للتدريب المهني و الأخذ بعين الاعتبار لطبيعة المهام التي تُوكل إليه .

2- المقارنة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

ويظهر الفرق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي من خلال بعض المميزات لكل من المراجع الداخلي و الخارجي والتي سنوجزها في الجدول التالي:

جدول رقم(01): المقارنة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

المراجع الداخلي	المراجع الخارجي	
الهدف الرئيسي خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفو و يقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف وضع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعية.	الهدف الرئيسي خدمة طرف ثالث، عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق القوائم المالية التي تعدها الإدارة نتيجة الأعمال والمركز المالي. الهدف الثانوي اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.	1- الهدف
موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع بواسطة الإدارة .	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة العميل .	2- نوع من يقوم بالمراجعة
يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض القدرات ، ولكنه يخدم رغبات وحاجات الإدارات الأخرى .	يتمتع باستقلال تام عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	3- درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي
مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى مستويات الإدارة العليا.	مسؤول أمام العميل ، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية.	4- المسؤولية
تحديد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي ليقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي .	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.	5- نطاق العمل
يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.	مرة واحدة في نهاية السنة وفي بعض الأحيان على فترات متقطعة	6- توقيت الأداء

المصدر: طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة

التطبيقية، (الجزائر، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، 2005)، ص34-35

المبحث الثالث: مراحل إنجاز المراجعة الداخلية

تتمثل مراحل إنجاز المراجعة الداخلية في مجموعة الخطوات والوسائل التي يتبعها المراجع الداخلي في سبيل مراجعته وفحصه وتقييمه للأعمال المختلفة داخل المؤسسة، كل ذلك يهدف لإيجاد رقابة فعالة على أعمال المؤسسة، ومساعدة العاملين فيها على القيام بمسؤولياتهم بشكل كافي وفعال، وتتمثل هذه الخطوات في ثلاث مراحل أساسية هي مرحلة تحضير المهمة ومرحلة تنفيذ المهمة وأخيرا مرحلة النتائج .

المطلب الأول: مرحلة تحضير المهمة

إن مهمة المراجعة الداخلية تستوجب تحضيراً جيداً حتى يتمكن من تحقيق أهدافها المسطرة و التي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة المراجعة الداخلية تبدأ غالباً بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة للأمر بالمهمة إلى مصلحة المراجعة الداخلية، وتتمثل خطوة التحضير للمهمة في خمس مراحل وهي:¹

1-الأمر بالمهمة L'ordre de mission

- يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى مصلحة المراجعة الداخلية من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية المراجعة، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف المراجعة الداخلية لصالح الإدارة العامة، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية المراجعة و الأشخاص أو المصلحة أو حتى الهيكل محل المراجعة لتفادي أي غموض.
 - أما من حيث الشكل فيستحسن أن يكون الأمر بالمهمة وثيقة لا تفوت الصفحة الواحدة، كما يمكن أن يكون على شكل أمر شفهي في حالة ما إذا كانت المؤسسة صغيرة نسبياً.
 - كما تجدر الإشارة إلى أن الطالب لخدمات المراجعة الداخلية يستطيع أن يكون غير الإدارة العامة للمؤسسة على سبيل المثال رئيس مصلحة معينة ولأسباب ما يطلب مراجعة المصلحة، ففي هذه الحالة يستحسن أن يكون هذا الأمر موقع من طرف الإدارة العامة و لو كتوقيع ثاني، ذلك لإعطاء صلاحيات أكثر للمراجعة الداخلية و استقبال أحسن و تسهيلات عند القيام بعملهم .
- وهناك شكلين للأمر بالمهمة هما:²

¹ شعباني لطفي، مرجع سابق، ص 77

² Jacques renard, *théorie et pratique de l'audit interne.* (6^{eme} edition, eyrolles, France, 2007,) p 203

1-1 الأمر بالمهمة القصير

وفيه تقوم الإدارة العامة للمؤسسة بترك الحرية للمدقق الداخلي لتسيير تحقيقه دون وضع أي شروط أو تفاصيل للمهمة ويعتبر هذا النوع الأكثر إستعمالاً في المؤسسات .

1-2 الأمر بالمهمة الطويل

وفيه تقوم الإدارة العامة للمؤسسة بوضع شروط وتفاصيل لإنجاز المهمة وما يجب فعله مثل: مكان المهمة ووقتها والوسائل المستعملة وأيضا تقوم بتحديد مالا يجب فعله مثل: الوسائل الممنوع إستعمالها أو الأوقات والأماكن التي لا يجب أن يقوم فيها المدقق بعمله .

2- خطة التقرب Plan d'approche

بعد حصول مصلحة المراجعة الداخلية على الأمر بالمهمة، تنطلق هذه المصلحة في جمع معلومات أولية حول المصلحة أو الهيكل م حل المراجعة مثل: هيكل المصلحة وتنظيمها، المحيط الاقتصادي، الجبائي، معلومات حول السوق .

- فهذه العملية تبدأ من أرشيف مصلحة المراجعة، كما تقم كذلك بإستفسار الموظفين القداماء بالمؤسسة و الذي يسمح بالحصول على معلومات لا توجد لا في الكتب و لا في أي مرجع آخر.

- كما أن خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول المصلحة أو الهيكل م حل المراجعة، بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها، و من ثم تنظيمها بطريقة يمكن تحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً.

- كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المراجع الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته، فتحليل المخاطر يمكن أن يكون بالتحدث مع الطالب لمهمة المراجعة لمعرفة الدوافع التي أدت لهذا الطلب فهذا التحليل يمكن أن يحدث قبل أو بعد الأمر بالمهمة كما يمكن لخطة التقرب أن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل المراجعة إلى الأعمال الأساسية و التي يجب القيام بها.¹

3- جدول القوى و الضعف Tableau des forces et faiblesses

هذا الجدول يعتبر كعرض لنتائج تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة و مبررة لملاحظات أو رأي المراجع حول كل ما قام بدراسته، فهو يشكل نقاط القوة و الضعف الحقيقية أو النسبية، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي فرأي المراجع يجب أن يتكون أساساً حول أهداف الرقابة الداخلية من صحة المعلومات و حماية أصول المؤسسة،

¹ شعباني لطفي، مرجع سابق، ص 78

و كذلك حسب النتائج المنتظرة . فمرحلة الدراسة التي يقوم بها المراجع الداخلي يجب أن تكون في معظمها عبارة عن تحليلاً للمخاطر و التي يتم عرضها في جدول القوى و الضعف.

4- التقرير التوجيهي Le rapport d'orientation

يعرف التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية و حدودها، و يعرض الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف المراجعة الداخلية و المعنيين بها.

- إن اختيار اتجاه مهمة المراجعة يكون انطلاقاً من جدول القوى و الضعف الذي يولد في النهاية التقرير التوجيهي و الذي يكون ممضي من طرف مسؤول المراجعة.

- كما أن هذا التقرير قابل للتعديل، ذلك بعد التشاور مع الأشخاص المعنيين بالمراجعة و الطالبين لها و حتى يستطيع التقرير التوجيهي من تحقيق الأهداف المسطرة، عليه أن يأخذ بعين الاعتبار النتائج المستخلصة من جدول القوى و الضعف.

5- برنامج التحقق Programme de vérification

ويستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية بمصلحة المراجعة، موجه للقيام بـ: التعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط، متابعة أعمال المراجعين، فمن خلاله نتأكد من وجود نقاط القوة، و مدى تأثير نقاط الضعف.

المطلب الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة

تعتبر هذه المرحلة كانطلاقة الرسمية لعملية المراجعة و التي تهدف إلى الوصول لنتائج و أجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها وتم هذه المرحلة بالخطوات التالية:¹

1-اجتماع الافتتاح

يتم عقد اجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته، بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤول النشاط محل المراجعة، وفيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين، وكذلك التهيئة الميدانية لعملية المراجعة وعملية الفحص التي ستتم .

2- برنامج المراجعة

يقوم برنامج المراجعة بتقسيم أعمال المراجعة بين مختلف أعضاء فريق المراجعة وفقاً لمؤهلاتهم وخبرتهم وحسب الزمن، تنظيم تنقلات الأعضاء، برمجة الاستجوابات واللقاءات، ويسمح للمراجع بمعرفة أدق

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 68

التفاصيل عن مهمته، لضمان السير العادي للمهمة وتحديد المراحل التي تم التوصل إليها من طرف المراجع ويعتبر أهم مرجع للمهمات المستقبلية .

3- العمل الميداني

هذه المرحلة يتم تنفيذها مباشرة بعد إعداد برنامج المراجعة، حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الاختبارات المقارنات و غيرها من تقنيات المراجعة بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة، والكشف عن أي مشاكل أو مخالفات أو إنحرافات قد تحدث. ويجب على فريق المراجعة القيام بتوثيق كافة أعمال المراجعة، بأوراق عمل مؤيده بمعلومات ومستندات ثبوتية داعمة لها .

المطلب الثالث: مرحلة النتائج

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة المراجعة الداخلية و التي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم لطالب خدماتها وتمر بالمراحل التالية:¹

1- التقرير الأولي للمراجعة

يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل، والتي تشمل على كافة المشاكل والانحرافات والمخالفات التي إكتشفت ، وهذا التقرير يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي.

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 توصلوا إليها مدعمة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بعدما يتدخل الأشخاص المراجعة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات، من خلال التبريرات والتوضيحات والانتقادات التي يقدموها إن كان لديهم .

3- تقرير المراجعة الداخلية Le rapport d'audit interne

يُسل التقرير النهائي للمراجعة الداخلية للمسؤولين المعنيين و الإدارة ، لإعلامهم بنتائج المراجعة المتعلقة بقدرة التنظيم محل المراجعة بالقيام بمهامه، مع ذكر المشاكل والأخطاء من أجل تحسينها وإيجاد حلول ومقترحات لها و يعتبر التقرير الداخلي من أهم الوثائق التي تحضرها مصلحة المراجعة الداخلية

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص69

ويتكون تقرير المراجع الداخلي من مايلي ¹:

- جدول الإرسال والصفحة الرئيسية:

وتتضمن:

- عنوان المهمة، تاريخ إرسال التقرير، والتذكير بالأمر بالمهمة.

- أسماء المراجعين المشاركين في المهمة وأسماء رؤساء المهمات.

- أسماء الأطراف التي سيوجه لها التقرير المستفيدين من التقرير والطرف المسئول عن تتبع التوصيات.

- وضع كلمة سرية ومنع تصوير نسخ من التقرير.

- الفهرس، المقدمة والعرض:

- الفهرس مفصل

- المقدمة قصيرة وتتضمن تذكير بمجال العمل وأهداف المهمة، وصف قصير لتنظيم الوحدة أو الوظيفة

المراجعة .

- العرض يسمح بتقديم صورة عن عمليات المراجع .

4- متابعة تنفيذ التوصيات

وتعتبر الخطوة الأخيرة من مراحل النتائج ² وتأتي بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات

التصحيحية الواجب القيام بها، بناءً على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته.

فالمراجع الداخلي يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات، وتنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات

المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.

¹ رماضنة سيف الدين، دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار، (مذكرة ماستر غير منشورة، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012)، ص51

² عمارة عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص70

خلاصة الفصل الأول

يمكن القول مما سبق أن المراجعة الداخلية محل اهتمام الكثير من المنظمات المهنية والهيئات الحكومية والمؤسسات والباحثين، فلقد وضعت لها شروط و معايير ومتطلبات أساسية، تعمل على التطبيق الجيد والسليم والمنهجي لهذه المراجعة، حتى يتم الوصول إلى مراجعة داخلية فعالة وبكفاءة عالية، وللمراجعة الداخلية مكانة بارزة في تنظيم المؤسسة، فلحساسية هذه الوظيفة جعلت تابعة للإدارة العليا وهذا رغبة في تحقيق أكبر إستقلالية لها عن بقية الوظائف، وحتى لا يكون هناك تعاطف بين موظفي المراجعة الداخلية والوظائف الأخرى.

وكما رأينا أن مهمة المراجعة الداخلية تحكمها مجموعة من المعايير للمراجعة الداخلية حيث ان القائم بمهمة المراجعة يجب عليه أن يلتزم قدر المستطاع بمعايير المراجعة الداخلية وذلك للوصول إلى مراجعة داخلية فعالة يمكن الاعتماد عليها في مراجعة (فحص، تقييم، تقرير) حول عمليات جميع الوظائف الموجودة داخل المؤسسة حيث يتم إبلاغ الإدارة العليا بمدى سيرورة العمليات و مدى تجسيد السياسات و تحقيق الأهداف مع اقتراح مجموعة من التحسينات من شأنها أن تزيد في فاعلية و كفاءة المؤسسة.

تمهيد

إن موضوع تسيير المخزون يكتسي أهمية كبيرة في الدراسات الاقتصادية حيث أن معظم المؤسسات تتبع طرق تؤهلها للسير الجيد لمواردها و بالتالي فعليها أن توفر قدرا كبيرا من المخزونات كي تستطيع تحقيق كل ما تصبو إليه ، إذ لا بد من مرور المواد أو المنتوجات على المخازن التي تعمل على تغذية عملية الإنتاج.

ومن المعروف أن هدف كل مؤسسة رغم اختلاف حجمها ونشاطها، هو الربح وكذا البقاء والاستمرارية في النشاط ، هذا ما أوجب على المؤسسة أن تكون على دراية بمخزونها حتى تتمكن من تسييره وتأمين السياسة المثلى في ذلك ، وذلك لتحقيق تلك الأهداف .

و لدراسة أعمق و أكثر تفصيلا لما ذكر سابقا، تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث والمتمثلة فيما يلي :

المبحث الأول: ماهية المخزونات

المبحث الثاني: تنظيم المخزونات

المبحث الثالث: المراجعة الداخلية للمخزونات

المبحث الأول: ماهية المخزونات

تعتبر المخزونات بشكل عام من أهم العناصر المستخدمة داخل المؤسسة الاقتصادية مهما كان مجال نشاطها سواء كانت في المؤسسة الصناعية أو التجارية ، وللمخزونات ضوابط تحكم سيرها لهذا ارتأينا في هذا المبحث التعرف أكثر على المخزون من خلال ضبط المصطلحات المرتبطة به من مفهوم وأنواع إضافة إلى طرق تقييمه .

المطلب الأول: تعاريف حول المخزونات

1- تعريف المخزونات

هناك عدة تعاريف أعطيت للمخزونات نذكر منها :

التعريف الأول: "المواد(مواد خام،أجزاء منتجات نصف مصنعة،منتجات تامة الصنع)التي تحتفظ بها المؤسسة لفترة زمنية معينة لحين طلبها سواء لإستخدامها في أقسام الإنتاج أو بيعها للعلاء " .¹

التعريف الثاني: " المخزونات هي أصول مكونة من سلع تملكها المؤسسة موجهة إما للبيع المستقبلي أو لاستعمالها من أجل إنتاج سلع جديدة موجهة للبيع " .²

التعريف الثالث: يعرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في إطار المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 والمتعلق بالمخزونات على أنها " كل عناصر الأصول التي يتم اقتناءها لغرض إعادة بيعها في النشاط العادي للمؤسسة أو في شكل منتجات جارية (قيد الإنجاز) أو المواد الأولية واللوازم التي تشكلها خلال المسار الإنتاج أو تقديم الخدمات " .³

التعريف الرابع: تمثل المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي أصولاً:⁴

¹ محمد العدوان وآخرون،إدارة الشراء والتخزين،(عمان،الأردن، دارصفاء للنشر والتوزيع،2010)،ص178

² Mohamed said belacel ,**la gestion des stocks**,(editions gestion,tizi-ouzou,l'algerie,1994),p10

³ عمورة جمال، المعالجة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها،(مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد المنعقد في الفترة 17-18 جانفي 2010 ، بالمركز الجامعي بالوادي)،ص8

⁴ بريس عبد القادر، المخزونات الكفيلة بتطبيق فعال لمتطلبات قياس المخزونات المتضمنة في النظام المحاسبي المالي الجزائري (مداخلة ضمن أعمال ملتقى حول متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم(2) المنعقد في الفترة 25-26 ماي 2010، بالمركز الجامعي بسوق أهراس)،ص4

- يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الإستغلال الجاري.
- هي قيد الإنتاج بقصد مماثل.
- هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.
- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتساب المنتوجات (الإيرادات) المناسبة له .

2- تعريف تسيير المخزونات

التعريف الأول: يقصد بعبارته تسيير المخازن استعمال و تطبيق كل المبادئ العلمية اللازمة للمحافظة على التخطيط الأمثل و الفعال من مواد، و القضاء على إمكانية الوقوع في مشاكل مستقبلية بسبب زيادة سرعة خروج المواد من المخازن (سرعة دوران المخزون) أو عدم احترام مدة التمويل من الممولين.¹

التعريف الثاني: " تسيير المخزون يعني الاحتفاظ و المحافظة على المخزون و تخطيط و تنظيم و تنفيذ و رقابة إجراءات التخزين و صرف المخزون حسب الكميات و النوعيات المقررة للوحدات أو الأقسام أو الإدارات الطالبة لمواد هذا المخزون".²

التعريف الثالث: "عملية يتم بموجبها الإحتفاظ بالمواد والسلع الجاهزة الصنع وتحت التصنيع لفترة زمنية والمحافظة عليها، وتوفيرها حسب الحاجة إليها مع أقل استثمار ، وبأقل تكلفة ممكنة".³

المطلب الثاني: أنواع المخزونات

هناك عدة أنواع من المخزونات وتتمثل في:⁴

1- مخزون الحد الأدنى

هو المخزون الذي يتداول بحجم ثابت، و هذا الحجم يمكن أن يقل عن الاحتياجات الفعلية للمؤسسة، و الخصائص على مصاريف النقل في حدها الأدنى تقوم المؤسسة بشراء كميات هائلة من المواد الأولية، و

¹ صلاح الشنواني، الأصول العلمية للشراء والتخزين، (الإسكندرية، مصر، مؤسسة شباب الجامعة، 2004)، ص 261

² أحمد راشد الغدير، إدارة الشراء والتخزين، (عمان الأردن، دار زهران للنشر، 2000)، ص 272

³ سليمان خالد عبيدات، مصطفى نجيب شاويش، إدارة المواد الشراء والتخزين، (عمان الأردن، دار المسيرة، 2008)، ص 126

⁴ حاجي عبد الكريم، المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المالي المحاسبي الجديد، (مذكرة ماستر غير منشورة، تخصص تدقيق محاسبي، كلية

العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011)، ص 31

المقصود من هذه العملية هو الحصول على حجم الكمية المشتراة و كذلك تخفيض تكلفة إصدار أوامر الشراء.

2- مخزون متوقع

هو المخزون من البضائع المعدة للاستهلاك حسب التوقع و الاحتمال حيث يكون متغيراً خلال السنة، و يستخدم في تخفيض هذه التغيرات بطريقة تراكم المخزون أو الاستفادة بدلاً من التغيير من معدات الإنتاج المتمثلة في متطلبات العمال أو احتياجات الطاقة الزائدة و رأس المال.

3- مخزون التقلبات

و يستعمل هذا النوع من المنتجات أو المواد الأولية إما لوجود تقلبات في بعض أسعار المنتجات أو المواد الأولية، أو لمواجهة التقلبات الغير منتظرة في طلبات المستهلكين لذا تحتفظ المصانع بكميات من البضائع في مخازنها لمقابلة طلبات المستهلكين عند الضرورة.

و رغم أهمية مخزون التقلبات فهو ليس ضرورياً ضرورة مطلقة إذ تستطيع المؤسسة الاستغناء عنه إذا تمكنت من إقناع المستهلكين والعملاء بالانتظار لحين طلب المواد و توريدها.

4- مخزون الأمان

و يسمى مخزون الضمان، وهو هامش أو الزيادة من المواد التي توفرها المؤسسة لتجنب مشاكل نفاذ المخزون بسبب التغيرات التي تؤثر على حجم مستوى المخزون منها الزيادة في معدل الاستهلاك و أخطاء في التقديرات .

المطلب الثالث: أهمية وأصناف المخزونات

1- أهمية المخزونات

تكمن أهمية المخزونات في النقاط التالية:¹

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

¹ سيد محمد جاد الرب، إدارة الشراء والمخازن، (القاهرة، مصر، دار الفجر للنشر والتوزيع ، 2009)، ص 289

- يساهم المخزون في مواجهة النقص الذي يحدث في التموين ، و يعمل على تجنب كل الاختلالات ، ففي التأخر عن التموين، أو عدم توفر المواد في السوق تلجأ المؤسسة إلى إخراج المخزون لإتمام نشاطها.
- تستطيع المؤسسة الاحتفاظ بالاحتياطي من المواد و البضائع ، لغرض المضاربة باستفادتها من الظروف الجيدة للشراء و البيع فقد تستغل الظروف الاقتصادية كأن تقوم بشراء المواد بأثمان منخفضة تعيد بيعها بأثمان معتدلة أو مرتفعة حسب سعر السوق .

2- أصناف المخزونات

يقصد بأصناف المخزون المواد التي يمكن أن يضمها المخزون و هي عناصر عديدة تتمثل فيما يلي:¹

1- المواد الأولية

هي تلك المواد المشتراة قصد توجيهها إلى العملية الإنتاجية بعد مرورها عبر المخازن قصد تحويلها إلى سلع ومنتجات جاهزة، هذه المواد تحتاجها المؤسسة الإنتاجية أكثر من غيرها.

2- الأجزاء المشتراة

تتمثل في المنتجات الجاهزة التي تشتري قصد إدماجها في السلع النهائية أو لإعادة بيعها كما هي، وهي أجزاء تحتاج إليها المؤسسات الإنتاجية و التجارية معا.

3- معدات و قطع الغيار

و هي عبارة عن آلات و أجهزة و قطع غيار تحتاجها المؤسسة من أجل صيانة أجهزتها الإنتاجية.

4- المنتجات تامة الصنع

تتمثل في السلع النهائية المجهزة و الموجهة للبيع والاستهلاك وهي منتجات تحتاج إليها المؤسسات التجارية أكثر من غيرها .

5- النفايات والفضلات

تتمثل في بقايا المواد المستخدمة في العملية الإنتاجية مثل قطع الخشب و الحديد.

¹ مهدي حسن زويلف، علي سليم العلوانة، إدارة الشراحوالتخزين، (عمان الأردن، مكتبة المجتمع العربي، 2011)، ص192

6- مواد التعبئة و التغليف

هي عبارة عن المخزونات التي تستخدم في عملية التغليف و التعبئة بجميع أشكالها و وفقا لطبيعة المنتجات.

المطلب الرابع: الجرد وطرق تقييم المخزونات

1- الجرد

1-1 تعريف الجرد

هنالك عدة تعاريف للجرد وسنوجز منها مايلي:

التعريف الأول: "المقصود من عملية الجرد هو مراجعة كميات المخزون من الأصناف المختلفة و التي تتم بطريقة منتظمة أو بين فترة وأخرى".¹

التعريف الثاني: "عملية عد و وزن وقياس لجميع البنود الموجودة في المخزون ثم يسجل ذلك".²

التعريف الثالث: " حصر المخزون الفعلي وتدقيق الرصيد الدفترية، التأكد منه كما و نوعا، تواجدا، توقعا، وضبطه بصورة فعلية وترصيده على ضوء النتائج الفعلية وبعبارة أخرى عملية الجرد عبارة عن مراجعة كميات المخزون من الأصناف المختلفة والتي يجب أن تتم بطريقة منتظمة أو بين فترة وأخرى".³

1-2 أهداف الجرد

من أهداف الجرد نذكر ما يلي:⁴

- تحديد الأصناف الموجودة في المخازن، و معرفة كمية كل صنف منها، وتحديد المخازن المحفوظة فيها.
- اكتشاف النقص أو الزيادة في الكميات المخزونة وذلك من خلال مقارنة الأرصدة الدفترية مع الأرصدة الحقيقية التي يتم التوصل إليها بواسطة الجرد.
- التأكد من صلاحية الأصناف المخزونة للبيع أو الإنتاج.
- اكتشاف نقاط الضعف في المخزن و أساليب العمل في المخازن، واقتراح البدائل الممكنة التطبيق والكفيلة بمعالجة تلك الثغرات .

¹ جاسم ناصر حسين وآخرون، تخطيط ورقابة التخزين، (عمان الأردن، دار اليازوري، 2008)، ص 370

² سعد الدين عشاوي، الشراء والتخزين، (مصر، دار الطباعة الحديثة، 2001)، ص 272

³ محمد الصيرفي، التخزين الالكتروني، (الإسكندرية مصر، دار الفكر الجامعي، 2007)، ص 415

⁴ غانم فنجان موسى، الأصول العلمية في إدارة المخازن، (بغداد، العراق، دار الرسالة للطباعة والنشر، 1980)، ص 301

- التحقق من دقة المعلومات في السجلات المخزنية.
- معرفة قيمة البضاعة الموجودة في وقت جرد المخازن.
- الجرد يساعد في معرفة مدى كفاءة إجراءات الأمان والمحافظة على المواد والسلع من السرقة.
- تحديد كمية ونوعية وقيمة الأصناف المتضررة بسبب الحريق في حالات حدوث الحرائق وكذلك الأصناف المسروقة في الحالات التي تتعرض فيها المخازن للسطو.

1-3-1 أنواع الجرد

1-3-1-1 الجرد الدفترى (المحاسبي)

وهو مجموعة الإجراءات التي تتناول مراجعة أرصدة المخزون من واقع السجلات والمستندات الموجودة في قسم مراقبة المخزون مع مثيلاتها في سجلات المخازن أو المستودعات التابعة للمؤسسة وذلك بهدف التأكد من مطابقتها أو اكتشاف الانحرافات فيما بينها نتيجة الخطأ في القيد أو التسجيل في الدورة المستندية و غيرها من الأسباب.¹

1-3-1-2 الجرد المفاجئ

يكون الهدف منه التفتيش أو الرقابة المباشرة على حركة الأصناف المخزونة وقد يقوم به مدير المواد أو مسؤول الإدارة العليا على عينة من المواد يتم اختيارها عشوائيا بين الأصناف الأكثر أهمية في المؤسسة، أو التي تكون أكثر عرضة للتلاعب وذلك بهدف التأكد من سلامة عمليات الصرف والتسليم والقيد في سجلات المخازن، ولا يوجد وقت محدد لإجراء هذا النوع من الجرد، بمعنى انه قد يتم قبل أو أثناء أو بعد الجرد الشامل سواء كان دوريا أو مستمرا.²

1-3-1-3 الجرد الفعلي (المادي)

تقوم المؤسسة بالجرد المادي لعناصر المخزون من مواد وبضاعة ومنتجات على مختلف أنواعها ثم تحديد قيمة هذا المخزون، ويجب إعطاء كل العناية لهذه العملية بهدف إجرائها بصورة دقيقة وسليمة ، ذلك لأن كل تضخيم لقيمة المخزون آخر المدة سيجعل نتيجة الدورة تظهر أكثر من قيمتها الحقيقية ، كما أن كل تقليص

¹ حمزة بشير أبو عاصي، مبادئ المحاسبة، (الأردن، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الجزء الثاني، 2000)، ص15.

² أبو فضلي، إدارة المخزون، (المملكة العربية السعودية، دار المناهج للنشر والتوزيع والطباعة، 2006)، ص28

لمخزون آخر المدة سيجعل نتيجة الدورة تظهر أقل من قيمتها الفعلية، ونلاحظ أن عملية حساب النتيجة وإعداد الكشوف المالية تتطلب من المؤسسات إجراء الجرد المادي أو الإحصائي للمخزون.¹

4-1 أساليب الجرد

يوجد هناك العديد من أساليب الجرد والتي منها ما يلي:²

1-4-1 الجرد السنوي (الجرد الدوري)

ويتم الجرد الدوري في السنة المالية حيث يتم جرد كافة الأصناف الموجودة وقد يكون كل ستة أشهر ومن مواصفاته:

- يتوقف التعاطي بكافة أنواع المخزون أثناء فترة الجرد وتتوقف حركة المواد خلالها.
- يتم خلال تلك الفترة القيام بأعمال الصيانة والإصلاح السنوي للآلات والمعدات.
- يشمل الجرد كافة المواد تحت التشغيل والتي على خطوط الإنتاج بالإضافة إلى المخزون الفعلي في المخازن.
- وتعتبر هذه الطريقة من الطرق الدقيقة النتائج .
- تلائم المخازن الصغيرة والمتوسطة .
- تحتاج إلى عدد كبير من القوى العاملة .

1-4-2 الجرد المستمر

وبموجبه يجري الجرد بصورة مستمرة خلال السنة وفق برنامج محدد، ويتناول كافة المواد ويؤكد على المواد المرتفعة القيمة، ومن خصائصه نذكر ما يلي:

- جرد مستمر خلال السنة.
- يفضل استخدامه أو يؤكد هذا الأسلوب من الجرد على المواد المرتفعة الثمن.
- لا يتوقف عمل المخازن أثناء الجرد المستمر .
- يتم الجرد دون علم العاملين في أوقاته.
- أنه يغطي كافة المواد وليست عينات منها.
- ويجري هذا النوع من الجرد مرتين أو أكثر خلال السنة إذ كلما انتهى الجرد تبدأ عملية جرد ثانية وهذا ما هو متبع في المخازن الصغيرة والمتوسطة.

¹ هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعقدة، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية الجزء الثاني، 2002)، ص 03

² جاسم ناصر حسين وآخرون مرجع سابق، ص 373

- طريقة يمكن من خلالها تشخيص الاختلافات وبسرعة ومن ثم معالجتها.

2- طرق تقييم المخزونات

هناك عدة طرق في تقييم المخرجات من المخزونات، وهي مستعملة حسب أهداف واختيارات المؤسسة، ويمكن تقسيمها إلى نوعين هما طريقة التكلفة الوسطية المرجحة و طريقة نفاذ المخزون¹

2-1 طريقة التكلفة الوسطية المرجحة

تأخذ هذه الطريقة بعين الاعتبار قيمة الإدخالات و كمياتها و ذلك بضرب كل تكلفة الوحدة لكل إدخال في تاريخ معين في عدد الوحدات التي دخلت في هذا التاريخ .

و مجموع هذه القيمة تقسم و ترجح بالكميات و لهذا فليست هذه الطريقة كحساب للوسط الحسابي لتكاليف الوحدات لإدخالات .

و في هذه الطريقة ثلاثة أنواع :

2-1-1 التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول بما في ذلك مخزون أول المدة

وتحسب بالعلاقة التالية :

(مخزون أول مدة + كل الإدخالات) بالقيمة

ت. و. م. و =

(مخزون أول مدة + كل الإدخالات) بالكمية

2-1-2 التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات

وتحسب بالعلاقة التالية :

تكلفة الإدخالات

ت. و. م. و =

كمية الإدخالات

¹ ناصر داداي عدون، المحاسبة التحليلية، (الجزائر، دار المحمدية، 1999)، ص68

2-1-3 التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون أول مدة

وتحسب بالعلاقة التالية :

تكلفة مخزون أول مدة + تكلفة إدخالات الفترة

ت.و.م.و =

كمية مخزون أول مدة + كمية الإدخالات الفترة

2-2 طريقة نفاذ المخزون

تعتمد هذه الطريقة على إبعاد المخزونات الداخلة بنفس القيمة التي تدخل بها وتخرج بها أيضا، أي دون الخلط بين القيم والكميات للمخزونات التي تدخل إلى المخزون وتتفرع هذه الطريقة إلى نوعين :¹

2-2-1 ما دخل أولا خرج أولا (FIFO)

نعتبر أننا نستعمل المواد التي تخرج من المخزن بنفس الترتيب الذي دخلت به ، أي أن المواد الأولية التي دخلت أولا تخرج أولا ، ثم بتتابع الخروج حسب الأقدم في الدخول إلى أن نصل إلى إخراج الإدخالات الأخيرة ويمكن استعمالها في مثل المواد ذات التأثيرات الزمنية السريعة .

تكلفة المواد المستعملة في الإنتاج سوف تدخل في تكلفة هذا الأخير بالسعر الأقدم للمواد و لهذا فيتأثر سعر التكلفة للمنتجات عكسيا مع تغيرات أسعار المواد المستعملة ، فيرتفع سعر التكلفة عند انخفاض أسعار المواد الأولية في السوق بالمقارنة مع الأسعار الموجودة في المخازن و ينخفض بارتفاعها .

2-2-2 طريقة ما دخل آخر خرج أولا (LIFO)

حسب هذه الطريقة فإن المخزونات تخرج وفق ترتيب عكسي من دخولها أي الأحدث دخولا هو الذي يخرج أولا إلى أن نصل إلى الأول دخولا ، ومنه ينتج أن سعر التكلفة تحسب بتكلفة المواد التي اشترت حديثا والمخزون النهائي يبقى بتكلفة المواد التي تحصلت عليها المؤسسة أولا .

¹ طارق عبد العال حماد ، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ، (مصر ، الدار الجامعية ، 2006) ، ص 489

المبحث الثاني: تنظيم المخزونات

بعدما تطرقنا في المبحث الأول إلى أهم المفاهيم حول المخزونات وأنواعها مع إبراز دورها وأهميتها وكذا طرق تقييمها، أوجب على المؤسسة إعداد إستراتيجية للتخزين وتأمين سياسة مثلى في تسيير مخزوناتها تمكنها من تحقيق أهدافها ومواصلة نشاطها، وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى تنظيم المخزونات ومن خلاله سندرس مفهوم تخطيط المخزونات ومراحلها، وكذا فوائده وأهميته في تسيير المخزونات .

المطلب الأول: مفهوم تخطيط المخزونات

1-تعريف تخطيط المخزونات

التعريف الأول: تخطيط المخزونات هو "عملية الاختيار بين بدائل متعددة للتخزين، واختيار البديل الأمثل الذي يحقق الأهداف ومن هذا المنطلق فإن تعريف التخطيط المخزني هو تخطيط النشاطات أو الأعمال الواجب تنفيذها في مجال وظيفة المخازن، لتحقيق أهداف الوظيفة في الكفاءة المخزنية".¹

التعريف الثاني: " عملية وضع الأهداف وإعداد التنظيمات اللازمة لتحقيقها، حيث توضع الأهداف بصورة خطط طويلة أو قصيرة الأجل، بالنسبة للمنشأة ولكل قسم من أقسامها".²

- نلاحظ من التعاريف السابقة أن مفهوم تخطيط المخزونات يركز على وضع سياسات وخطط هادفة لتسيير المخزونات وذلك خدمة للعملية الإنتاجية في المستقبل .

2- العوامل المؤثرة في تخطيط المخزونات

تتأثر عملية تخطيط المخزونات بالعديد من العوامل منها:³

1-2 عوامل سياسية وإقتصادية

سواء كانت محلية مثل تغير الأنظمة والتشريعات والقيود الجمركية والضرائب، أو خارجية كالمقاطعة الإقتصادية والإتفاقيات الدولية والأزمات السياسية والحروب .

¹ خضير كاظم حمود، إدارة المواد (عمان، الأردن، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، 2001) ، ص70

² جاسم ناصر حسين وآخرون مرجع سابق، ص38

³ سليمان خالد عبيدات، مصطفى نجيب شاويش، مرجع سابق، ص156

2-2 التغير في ظروف الإنتاج

إن عملية زيادة الإنتاج أو إنخفاضه وكذلك التغير في الظروف الإنتاجية، كلها تؤدي إلى تغير كمية المواد ونوعها وتجعل من عملية التخطيط عرضة لعدم التطبيق .

2-3 عدم توفير متطلبات التخزين

كالمكان المناسب أو الأموال اللازمة، أو تغير سياسات الموردين، كلها عوامل تحد من كفاءة عملية التخطيط المخزوني .

2-4 التغير في ظروف السوق

كتغير الطلب والأذواق كلها من محددات التخطيط المخزوني

2-5 الخطط البديلة

إن عملية تخطيط المخزونات مبنية على التوقع والتنبأ بالمستقبل التي قد تخطئ في بعض الأحيان، لذا لابد من توفير خطط بديلة للتعامل مع المتغيرات .

المطلب الثاني: مراحل تخطيط المخزونات

تمر عملية تخطيط المخزونات بالمراحل التالية :¹

1- مرحلة إعداد المخزون

في هذه المرحلة يتم تحديد حجم المخزون المناسب لكل فئة من الفئات السلعية ولكل صنف على حدة، للتأكد من أن ذلك يتناسب مع حجم المساحة المخصصة للتخزين وكذلك الجوانب الاقتصادية للنشاط .

ويجب التحقق من أن سياسات التخزين وما ينتج عنها من سياسات الشراء ستجعل تكلفة التخزين عند أدنى حد ممكن مع توافق ذلك مع اقتصاديات السحب من المخازن والارتباط بظروف السوق والإنتاج.

¹ محمد العدوان وأخرون، مرجع سابق، ص 159

2- مرحلة الحصول على المخزون

تأتي هذه المرحلة بعد تحديد المواد التي سيتم شراؤها والتي تتطلب إجراءات محددة هي:¹

2-1 توصيف المواد

في هذا المجال لابد من توصيف المادة التي سنطلبها، والتحفظات التي يجب أخذها بعين الاعتبار وهي :

- منع المغالاة في تحديد التوصيف، بأن نحدد الجودة التي تحتاج إليها المؤسسة وليس من الضروري تحديد أعلى جودة.

- دراسة البدائل عند توفر الجودة المطلوبة أو إرتفاع أسعارها .
- التدقيق في تحديد الوصف حتى نتمكن من إلزام المورد بتلك المواصفات .
- إستخدام طريقة التوصيف الملائمة وطبيعة السلعة .

2-2 إختيار المورد

بعد أن يتم تحديد كمية المواد التي تحتاجها المؤسسة وتوصيفها تأتي مرحلة إختيار المورد وهي :

- النظر إلى الخدمات التي يقدمها المورد إلى جانب السعر .
- التعرف على الجودة التي يقدمها المورد .
- دراسة المركز المالي للمورد .
- تأمين مصادر الحصول على معلومات كافية ودقيقة حول الموردين .

2-3 السعر المناسب

في هذه المرحلة هناك مجموعة من الأمور لابد من التركيز عليها ونذكر منها :

- دراسة العلاقة بين السعر والتكلفة ، وأن لا ننظر للسعر المدون في الفاتورة بمعزل عن عوامل متعددة كتكاليف النقل .

- الحصول على كافة المعلومات المتعلقة بالأسعار ومن مختلف المصادر
- النظر إلى جوانب أخرى إلى جانب السعر منها الجودة وتكاليف الشراء والخدمة والكمية وموسمية الإنتاج.

2-4 الوقت المناسب

- دراسة تقييم أنماط الشراء ، كالشراء للإستخدام الفوري أو الشراء المقدم

¹ مهدي حسن زويلف، علي سليم العلوانة، مرجع سابق، صص 239-241

- الحذر من تقلبات الأسعار وإختيار الوقت المناسب للشراء فعلى سبيل المثال : يجب اعتماد على الشراء الفوري عندما تميل الأسعار نحو الإنخفاض ، بينما نعتد إلى أسلوب الشراء المقدم عندما يتم التنبؤ بارتفاع الأسعار.

- وضع الجداول الزمنية التي تسمح بالتقاعد في الوقت المناسب ، مع ترك وقت معقول لإرسال الطلبات ووصول العروض والنظر فيها .

3- مرحلة الإحتفاظ بالمخزون

بعد أن حددنا إحتياجاتنا من المواد وياشرنا بتوصيفها وإنتهت مرحلة البحث عن المورد المناسب والوقت المناسب ، والسعر المناسب ، وتم تحرير أمر الشراء ووصلت المواد وأصبحت بحوزة المؤسسة بعد الفحص تأتي مرحلة الإحتفاظ بالمخزون ، وتتضمن هذه المرحلة مايلي:¹

- إتخاذ التدابير اللازمة لضمان حماية المواد من التلف والفساد والسرقة

- وضع التخطيط المناسب للأماكن من حيث توفير المساحات المطلوبة وتوفير الأنظمة المناسبة للجودة

- إتباع الطرق العلمية الصحيحة في التخزين، من ترميز للمواد وتصنيفها وترتيبها

- تحديد الوقت المناسب الذي يتم فيه تجديد المخزون وكذا الوقت المثالي لحركة كل عنصر، بحيث يمكن التمييز ما بين العناصر السريعة الحركة وتلك العناصر الراكدة.

- توفير الظروف التخزينية الملائمة والتي تتفق مع طبيعة المواد مثل توفير درجة حرارة معينة أو تهوية مناسبة.

4- مرحلة تداول المخزون

وتتم هذه المرحلة كما يلي :²

تتطوي هذه المرحلة على العديد من العمليات اللازمة للتشغيل والترتيب والتعليم والفرز والتعبئة وهي عمليات تتطلب فترات زمنية متفاوتة من عملية تداول داخلية تتم بين مخزن فرعي وعملية إنتاجية محددة إلى فترة زمنية طويلة لتداول المخزون بين المورد والمخازن الرئيسية للمؤسسة ، ومن الضروري في هذه

¹ محمد العدوان وآخرون، مرجع سابق، ص 161

² مرعي عبد الحي ، محاسبة التكاليف المتقدمة في مجالي التخطيط والرقابة، (مصر، النهضة العربية للنشر، 1998) ، ص 65

المرحلة تجديد الكمية والنوع والوزن والأبعاد وتسجيلها في مستندات للصراف أو الإستلام بحيث يمكن المحافظة على المخزون أثناء تداوله من مكان إلى مكان آخر، ثم تأتي عملية التغليف والشحن وعملية المناولة ، إذا فإن لكل عملية من هذه العمليات شروطها الخاصة ، لذلك يجب التخطيط لكل عملية بشكل مناسب لتكتمل عملية التخطيط المخزني .

المطلب الثالث: أهمية وفوائد تخطيط المخزونات

إن أهمية ومقدار فوائد التي يمكن أن تجنيها المنشأة من تخطيط المخزون تتبع من كفاءة عملية التخطيط نفسها، والتي تحقق الفوائد التالية:¹

- التخطيط المخزني وسيلة فعالة للإستخدام الأمثل لرأس المال وذلك من خلال تحديد الكمية المناسبة والحجم الإقتصادي والحدود الدنيا والقصوى ،وحد الطلب وهي كلها مجالات إقتصاد في إنفاق وإستخدام فعال ومثمر لرأس المال.
- الإبتعاد عن سياسة الإرتجال والإعتماد إلى التخطيط العلمي الذي يتطلب توفر المعلومات وتحليلها وتحديد البدائل وإختيار البديل الأمثل .
- التخطيط الجيد للمخزون يمنع توقف الإنتاج بتوفير إحتياجاته وفق متطلبات الإنتاج وخطه وتوفر مرونة في الحصول على المواد وذلك لمواكبة تقلبات الإنتاج نتيجة تقلبات السوق.
- التخطيط الجيد للمخزون يؤدي إلى التحوط للمتغيرات المستقبلية في ظروف السوق والظروف الاجتماعية والسياسية و الإقتصادية و القانونية .

¹ مهدي حسن زويلف،علي سليم العلوانة،مرجع سابق، ص 235

المبحث الثالث: المراجعة الداخلية للمخزونات

يتلخص المراجعة الداخلية للمخزونات في قياس نتائج التنفيذ الفعلي ل خطط مرحلة (التخطيط المخزني) ومقارنة ذلك بالمعايير والأهداف المحددة مقدماً، ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة الأخطاء أو الانحرافات إن وجدت والعمل على منع تكرارها مستقبلاً ، وسنقوم بدراسة ذلك من خلال التطرق إلى الرقابة على المخزونات و تحديد مجالاتها ومسؤولياتها وخطواتها .

المطلب الأول: مفاهيم حول المراجعة الداخلية للمخزونات

1- تعريف الرقابة على المخزونات

التعريف الأول: "هي عملية تصميم الطرق والوسائل التي تكفل التحقق من أن عمليات صرف وتأمين المواد تتم وفقاً لخطة موضوعة لتحقيق أهداف المنشأة والاستفادة من مواردها إلى أقصى حد ممكن".¹

التعريف الثاني: "تلك الإجراءات الفعلية التي تتخذ للحفاظ على مستويات الملائمة من الخزين ،بخصوص المواد المشتريات والمنتجات المصنوعة".²

التعريف الثالث: "أداة تجعل تنفيذ الخطط والبرامج الخاصة بإدارة المواد يجري بصورة سليمة طبقاً للسياسة التنفيذية المحددة لها".³

2- أهداف الرقابة على المخزونات

تهدف عملية الرقابة على المخزونات إلى تحقيق غرضين أساسيين هما:⁴

1-2 هدف إنتاجي (تشغيلي)

استمرارية تدفق المواد لتغذية خطوط الإنتاج وتزويد الإدارات والأقسام باحتياجاتها بما يضمن استمرارية العملية الإنتاجية.

2-2 هدف مالي

¹ محمد العدوان وآخرون، مرجع سابق، ص 221

² جاسم ناصر حسين وآخرون مرجع سابق، ص 321

³ نفس المرجع، ص 321

⁴ صلاح الدين محمد عبد الباقي، عبد الغفار حنفي، إدارة المشتريات والمخازن من الناحية العلمية والعملية، (إسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2004)، ص 327

مراعاة أن يكون الاستثمار في المخزون وتكلفة المواد عند أدنى حدٍ ممكن، شريطة عدم التأثير على إستمرار عمليات الإنتاج أو تنفيذ المهام المتعلقة بالإدارات.

3- العوامل المؤثرة في الرقابة على المخزون

يمكن تقسيم هذه العوامل إلى:¹

3-1 عوامل عامة

- كفاءة العنصر البشري القائم بعملية الرقابة.
- كفاءة نظم معلومات التخزين.
- كفاءة إدارة المخازن من حيث التخطيط والتنظيم والأداء.
- توقيت عمليات الرقابة .

3-2 عوامل فنية

- حجم ونوع وطبيعة الأصناف المخزنية.
- تكاليف التخزين.
- ظروف السوق وإتجاهات الأسعار .
- نظم التوريد والشراء المتبعة.
- طبيعة العلاقات مع الموردين.

المطلب الثاني: مجالات ومسؤوليات المراجعة الداخلية للمخزونات

1- مجالات المراجعة الداخلية للمخزونات

تتناول الرقابة على المخزون كافة المجالات المقترنة بالتخزين السلعي أو المادي و تتضمن المجالات التالية :²

1-1 الرقابة على النوعية

وهي مطابقة المواصفات للمواد التي تصل للمخازن.

1-2 الرقابة على الكمية

وهو التأكد من الكميات الموجودة في المخازن ومطابقتها للمستويات المخططة.

1-3 الرقابة على مكان المخزونات

¹ سيد محمد جاد الرب، مرجع سابق، ص 356

² جاسم ناصر حسين وآخرون مرجع سابق، ص 327

ويتعلق بمراقبة ملائمة مكان المخزونات للتخزين و التسليم والتسلم.

1-4 الرقابة على الوقت

وهي تحديد الأزمنة لنشاطات التخزين مثل فترات الإنتظار، مواعيد الجرد وغيرها.

1-5 الرقابة على المعدات والأدوات

وهي مراقبة المعدات ككيفية الإستخدام ، طرق الشراء، النوعية.

1-6 الرقابة على التكاليف

وهي رقابة على تكاليف التخزين والنفاد، وتكاليف الحصول على المخزونات.

2- مسؤوليات المراجعة الداخلية للمخزونات

تختلف مسؤولية الرقابة على المخزون باختلاف حجم المؤسسة ونوع النشاط الذي تمارسه ، قد تكون مسؤولة

عن أحد أو بعض أو كل الأنشطة التالية:¹

- استلام المواد سواء للمخازن أو لتحويلها فوراً إلى مراكز الإنتاج.
- فحص كميات وحالة المواد ومراجعتها على المواصفات غير الفنية .
- تخزين وإصدار المواد والأجزاء ومهمات التشغيل والسلع الجاهزة .
- حفظ سجلات المواد .
- التخلص من الخردة والفائض والمنتجات المبيعة .
- التخطيط لفترة مستقبلية ، بالاعتماد على دورة الإنتاج ، وبرنامج البيع والظروف السوقية .
- ترجمة تخطيط المخزون السلعي إلى برنامج شراء عملي، ويهدف ليس فقط الحصول على المواد ، في الوقت والمكان الصحيحين ولكن أيضاً السماح بوجود وقت كاف للحصول على الجودة الصحيحة بالسعر الصحيح .

المطلب الثالث: خطوات المراجعة الداخلية للمخزونات

إن الهدف الأساسي من عملية الرقابة على المخزونات هو التأكد من أن الخطط التي وضعت تنفذ بدقة،

ووفقاً للمعايير والمقاييس المحددة، وعليه فإن عملية الرقابة مستمرة تتضمن الخطوات التالية:²

1- تحديد المقاييس (المعايير)

¹ أحمد راشد الغدير، مرجع سابق، ص 329

² جاسم ناصر حسين وآخرون مرجع سابق، ص 329

وهي عبارة عن مقاييس تستخدم لقياس الأداء الحقيقي أو المتوقع وتكون على أشكال مختلفة:

1-1 مقاييس كمية

وهي :

- كمية المواد الواردة للمخازن.
- كمية المواد الراكدة.
- كمية المواد التالفة.

1-2 مقاييس نوعية

وهي :

- درجة جودة المواد.
- ظروف التخزين المطلوبة.
- درجة مطابقة المواد المخزنية للمواصفات النوعية.

1-3 مقاييس زمنية

وهي :

- الوقت المصروف لإستلام المواد.
- الوقت المحدد للفحص.
- الوقت المحدد للتجهيز.

1-4 مقاييس مالية

وهي :¹

- تكلفة الخزن لكل وحدة .
- تكلفة الطلب لكل طلبية.
- تكلفة إندثار المعدات والآلات المخزنية .
- مصاريف الصيانة للمخازن.
- العائد على رأسمال المستثمر في المخزونات .

2- قياس الأداء

¹ جاسم ناصر حسين وآخرون مرجع سابق، ص330

والمقصود بها مقارنة الأداء الفعلي بالمقاييس، وتتم من خلال متابعة تنفيذ الخطط ومقارنتها بما ينجز، فإذا كانت الإنحرافات سالبة فهي تمثل نقص في كمية المواد أو زيادة تكلفة التخزين، أما إذا كانت موجبة فهي زيادة كمية المواد أو إنخفاض حجم المصروفات .

3- تصحيح الإنحرافات

في هذه الخطوة يتم تصحيح الإنحرافات التي تم إكتشافها في الخطوة السابقة، حيث تحدد الطرق التي ستتبع في تصحيحها، والجهات المسؤولة عنها، وقد يكون التصحيح بإجراء تعديلات على الخطة نفسها أو إيجاد طرق جديدة أو توزيع جديد للمسؤوليات والواجبات، وتعتبر هذه الخطوة مهمة في عملية الرقابة لأنه بدونها لا تكون لعملية الرقابة أي فاعلية .

خلاصة الفصل الثاني

حاولنا في هذا الفصل إعطاء نظرة شاملة حول كيفية تنظيم المخزون بحيث أننا وضحنا الأهمية التي يكتسيها تسيير المخزون من خلال معرفة المعنى الحقيقي للمفهوم ، كذلك فإن العوامل المساعدة على تسيير المخزون تلعب دورا هاما في خلق مختلف التوازنات و الإستقرارات الداخلية و الخارجية للمؤسسة .

وباعتبار أن التخطيط المخزني هو وسيلة فعالة للاستخدام الأمثل لرأس المال ، إذ يعتبر كأداة لتحديد الكمية المثلى و المطلوبة ، و يركز على وضع سياسات وخطط هادفة لتسيير المخزونات وذلك خدمة للعملية الإنتاجية في المستقبل.

وأخيرا فإن الرقابة على المخزونات أمر مهم جداً في مواصلة المؤسسة والقيام بنشاطها، وهي تلك الوسيلة التي تتبعها إدارة المخازن لتوفير الكميات المناسبة وفي الأوقات المناسبة، وتهدف إلى استمرارية تدفق المواد لتغذية خطوط الإنتاج وتزويد الإدارات والأقسام باحتياجاتها بما يضمن استمرارية العملية الإنتاجية ومراعاة أن يكون الاستثمار في المخزون وتكلفة المواد عند أدنى حد ممكن. وتهدف عملية مراقبة المخزونات إلى تصحيح الإنحرافات المكتشفة بإجراء تعديلات على الخطة نفسها أو إيجاد طرق جديدة ، أو توزيع جديد للمسؤوليات والواجبات ، وهذا ما يضمن تسييرا جيدا لمخزونات المؤسسة .

تمهيد

بعد دراستنا للجانب النظري للمراجعة الداخلية وتسيير المخزونات، و محاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، قمنا بدراسة ميدانية في إحدى المؤسسات و المتمثلة في مؤسسة التسيير السياحي بسكرة ، فوجود المراجعة الداخلية في هذه المؤسسة يعتبر ضروريا نظرا لکبر حجمها و تعدد العمليات التي تقوم بها، وخاصة على مخزوناتها .

ولمحاولة اكتشاف هل المراجعة الداخلية تساهم في التسيير الجيد للمخزونات ، إستخدمنا أسلوب الملاحظة الميدانية والمقابلة المباشرة لبعض إطارات المؤسسة للإجابة على التساؤلات المطروحة .

و لذلك قمنا بتقسيم الفصل الثالث إلى ثلاث مباحث كآآتي:

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة التسيير السياحي بسكرة

المبحث الثاني: تسيير المخزونات و المراجعة الداخلية في المؤسسة

المبحث الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في التسيير الجيد للمخزونات

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة التسيير السياحي بسكرة (E.G.T.B)

المطلب الأول: إنشاء المؤسسة وتغيير رأس المال الاجتماعي

1- إنشاء المؤسسة

انبثقت عن عملية إعادة هيكلة قطاع السياحة، والتي مست الشركات الوطنية: *ALTOUR* و *SONATHERM* مؤسسة التسيير السياحي بسكرة (باختصار: E.G.T.Biskra)، المنشأة بالمرسوم رقم 83-216 الصادر في 26 مارس 1983 .

في المرحلة الأولى ورثت المؤسسة الوحدات التالية نتيجة إعادة الهيكلة :

- مركب حمام الصالحين بسكرة
- فندق الزيبان بسكرة
- فندق سوف الوادي

وفي خطوة ثانية، تقرر إعادة هيكلة المؤسسة تجسد بالمرسوم رقم (85-48) بتاريخ 2 مارس 1985 بضم جزء من التراث، تديرها مؤسسة التسيير السياحي للشرق (E.G.T.Est) إلى مؤسسة التسيير السياحي بسكرة متمثلاً في الوحدات التالية:

- فندق القايد بوسعادة
- فندق الواحة تقرت
- فندق لوس الوادي
- فندق القلعة المسيلة

2- تغيير رأس المال الاجتماعي

كجزء من تنفيذ القانون 88-01 المؤرخ في 12 يناير 1988 الخاص بتوجيه المؤسسات العامة الاقتصادية، تحولت مؤسسة التسيير السياحي (E.G.T.Biskra)، بقانون التوثيق رقم 483 مؤرخة 21 مارس 1990، إلى شركة ذات أسهم، و قد حدد رأس المال الأولي بـ : 20.000.000 دينار جزائري مقسمة إلى 200 سهم من 100.000 دينار، المساهمات موزعة كما يلي:

✓ صندوق المساهمات الخدمائية 40%

✓ صندوق مساهمات البناءات 30%

✓ صندوق مساهمات الصناعات المختلفة 30%

- في عام 1992، استفادت الشركة من إجراءات توحيد المالية التي سمح لها لزيادة رأس مالها بنسبة حوالي 89 مليون دينار، ليصبح رأس مال الشركة مقدرا بـ 109.000.000 دينار جزائري.

وقد اشتركت هذه الزيادة في رأس المال بالكامل من قبل صندوق الخدمات الذي أصبح المساهم الأكبر بـ 89%، في عام 1994 تم نقل الأسهم بين صندوق مختلف الصناعات والخدمات لصالح هذه الأخيرة. تكوين رأس المال في ذلك الوقت، أصبح على النحو التالي:

✓ صندوق المساهمات الخدمية 1030 سهم بنسبة 94,5% من رأس المال.

✓ صندوق مساهمات مختلف الصناعات 60 سهم بنسبة 05,5% من رأس المال.

- في سنة 1995 عرف رأس المال زيادة بمقدار 91 مليون دينار، مع إعادة تنظيم الشركة القابضة حيث أصبحت مملوكة بالكامل للخدمات العامة القابضة سنة 1996. والقابضة خدمات الصيدلة والكيمياء سنة 2000، نتيجة لإنشاء شركات تسيير مساهمات الدولة.

وتم تعزيز قاعدة رأس المال للشركة في عام 2007 مع زيادة رأس المال، وارتفع هذا الأخير من 200.000.000 دينار إلى 782.000.000 دينار.

المطلب الثاني: طبيعة عمل المؤسسة و إمكانياتها

1- طبيعة عمل المؤسسة

تتمثل مهمة المؤسسة في الترويج للسياحة، فهي مسؤولة عن تطوير وإدارة وتنظيم وتسويق أي منشأة سياحية في الصحراء، نشاطها يتعلق أساسا بالفنادق والمنتجعات والمركبات السياحية.

واستثمرت الشركة كنشاط ثانوي، منذ عام 1996، في المطاعم وإعداد الموظفين .

- وتدار الشركة من قبل مجلس إدارة يتألف من ستة أعضاء، بوجود عضوين يمثلان حقوق العمال .

وحاليا تدار من طرف مدير عام .

- وظائف المؤسسة الرئيسية مراقبة من المديرية العامة، وتتمثل في:

- مديرية الوسائل والإدارة
- مديرية المالية والمحاسبة
- مديرية العمليات والتسويق والمرافق
- خلية التدقيق
- 2- إكانيات المؤسسة
- 1-2 قدرات الاستقبال

الجدول التالي يبين قدرة المؤسسة على الاستقبال وفق الهيكلية الجديدة، في مختلف الفنادق التي تقوم بتسييرها ومركب حمام الصالحين:

جدول رقم (02): قدرات الاستقبال في المؤسسة

وحدة	تاريخ بداية الاستغلال	السعة الحالية					
		غرف	شالي	سرير	غطاء	معالجة	حمام
حمام الصالحين - بسكرة	1976	110	72	398	300	1550	600
فندق الزيبان- بسكرة	1971	98	/	196	150	/	/
فندق سوف - الوادي	1971	89	/	182	100	/	/
فندق الواحة - تقرت	1972	69	/	138	150	/	/
فندق القلعة - مسيلة	1995	147	/	296	130	/	/
فندق لوس- الوادي	1997	96	/	192	150	/	/
المجموع		609	72	1402	980	1550	600

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام وثائق المؤسسة

2-2 المساحة

فيما يتعلق بالمكان، فبعد انتهاء المؤسسة من الاستحواذ على جميع الوحدات الموجودة على تراثها، أصبح وضع الشركة للآتالي:

جدول رقم (03): مساحة كل وحدة وقيمتها بالدينار

القيمة بـ د.ج	مساحة الوحدات			الوحدة
	م غ المبنية	م المبنية	م الإجمالية	
4.538.368,80	24 هـكـ 4127 م ²	26.014 م ²	27 هـكـ و 141 م ²	حمام الصالحين - بسكرة-
504.865,92	15.000 م ²	5.272 م ²	20.272 م ²	فندق الزيبان - بسكرة-
3.100.000,00	21.772 م ²	8.844 م ²	30.616 م ²	فندق لوس - الوادي-
1.882.156,00	11.492 م ²	5.500 م ²	16.992 م ²	فندق الواحة - تقرت-
4.500.471,00	12.778 م ²	10.200 م ²	22.978 م ²	فندق القلعة - مسيلة-
1.749.419,10	7.593 م ²	6.000 م ²	13.593 م ²	فندق سوف - الوادي-

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام وثائق المؤسسة

3-2 الموارد البشرية

بتاريخ 2011/12/31، الشركة وظفت مجموع 419 موظف، من بينهم 83 متعاقد كما يلي:

جدول رقم (04): توزيع العمال في المؤسسة

المجموع	المتعاقدين	الدائمين	
22	09	13	إطار
107	15	92	عون تطبيقي
290	59	231	العمال
419	83	336	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام وثائق المؤسسة

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة

سندرس في هذا المطلب كل من الهيكل التنظيمي للمؤسسة، بالإضافة لهيكل مديرية المالية والمحاسبة، وفي الأخير سنبرز هيكل خلية التدقيق و هيكل مصلحة المقتصدية (الشراء والتخزين) و هذا كما يلي :

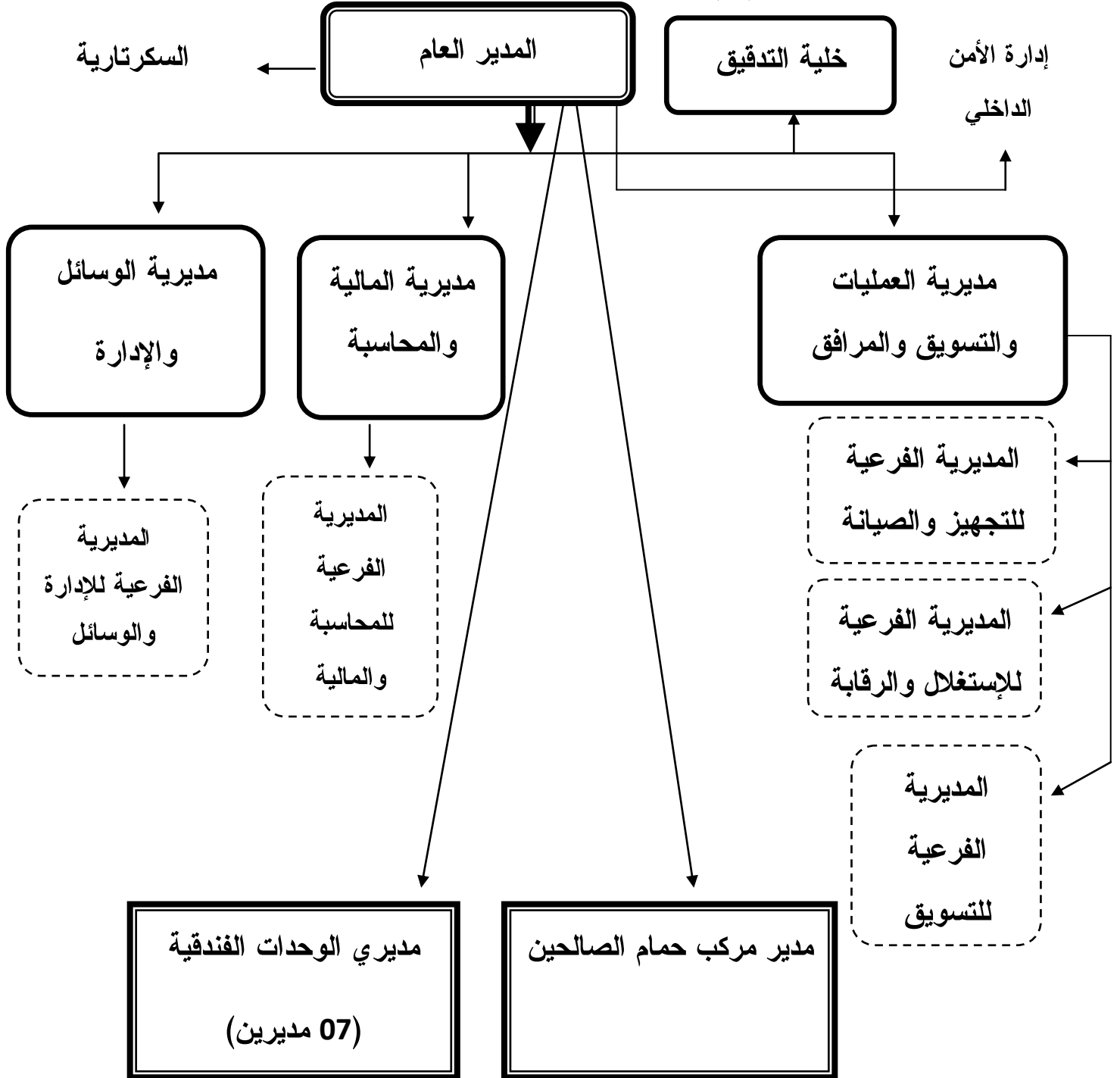
1- الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يهدف التسيير الحسن في المؤسسة لمختلف الإدارات و المصالح لجأت المؤسسة إلى التوزيع الأمثل للوظائف من أجل تنظيم أعمالها من خلال وضع هيكل تنظيمي يرأسه المدير العام ، ويتكون هذا الهيكل من أربعة وظائف أساسية هي :

- مديرية المالية والمحاسبة
- مديرية الوسائل والإدارة
- مديرية العمليات والتسويق والمرافق
- خلية التدقيق

ويظهر الهيكل التنظيمي في الشكل التالي:

الشكل رقم(02): الهيكل التنظيمي لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة

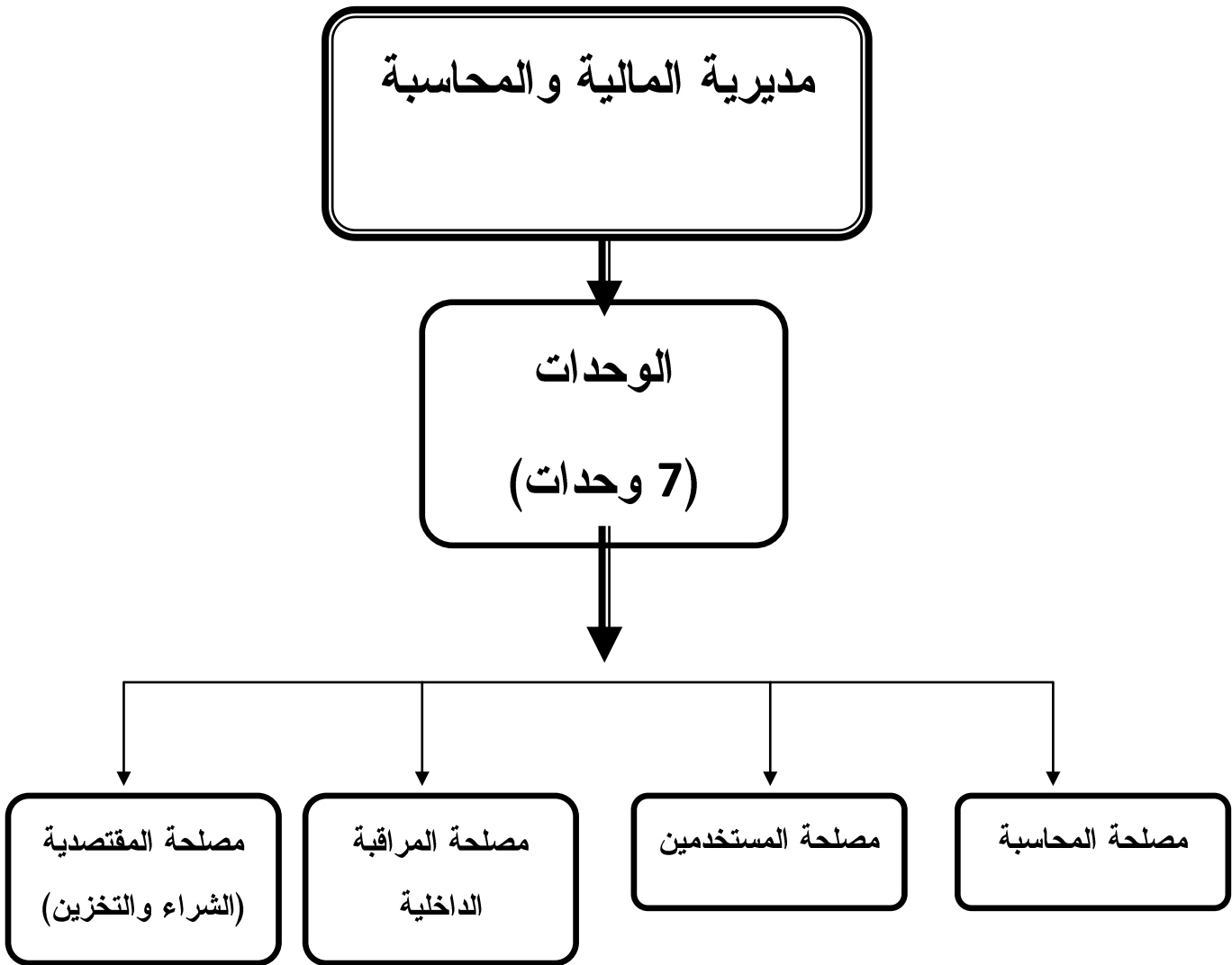


المصدر: من إعداد الطالب باستخدام وثائق المؤسسة

2- هيكل مديرية المالية والمحاسبة

مهمتها تسجيل العمليات المالية والمحاسبة لإعطاء صورة واضحة عن الوضع المحاسبي والمالي للمؤسسة وتشمل أربعة مصالح في كل وحدة ، ويظهر هيكل مديرية المالية والمحاسبة في الشكل التالي:

الشكل رقم(03): هيكل مديرية المالية والمحاسبة



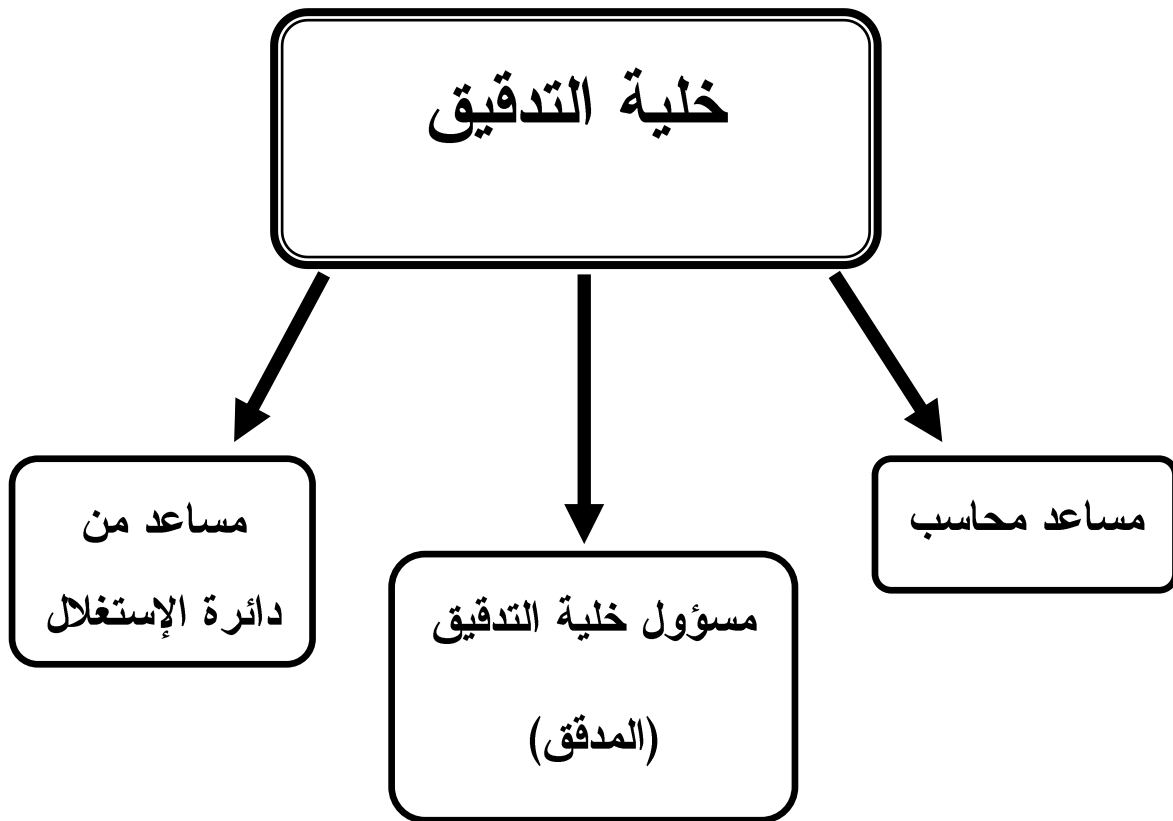
المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مقابلة مع مدير المالية والمحاسبة

3- هيكل خلية التدقيق

تتكون خلية التدقيق من مسؤول خلية التدقيق وهو المدقق ومساعدين إثنين هما مساعد من دائرة الإستغلال ومحاسب مساعد، ومن مهام هذه الخلية مايلي:

- منع الغش و الأخطاء و اكتشافها إذا ما وقعت وإيجاد حلول لها.
 - القيام بمراجعات للأنشطة المختلفة و رفع تقارير النتائج و التوصيات إلى الإدارة العليا.
- ويظهر هيكل خلية التدقيق في الشكل التالي:

الشكل رقم(04): هيكل خلية التدقيق



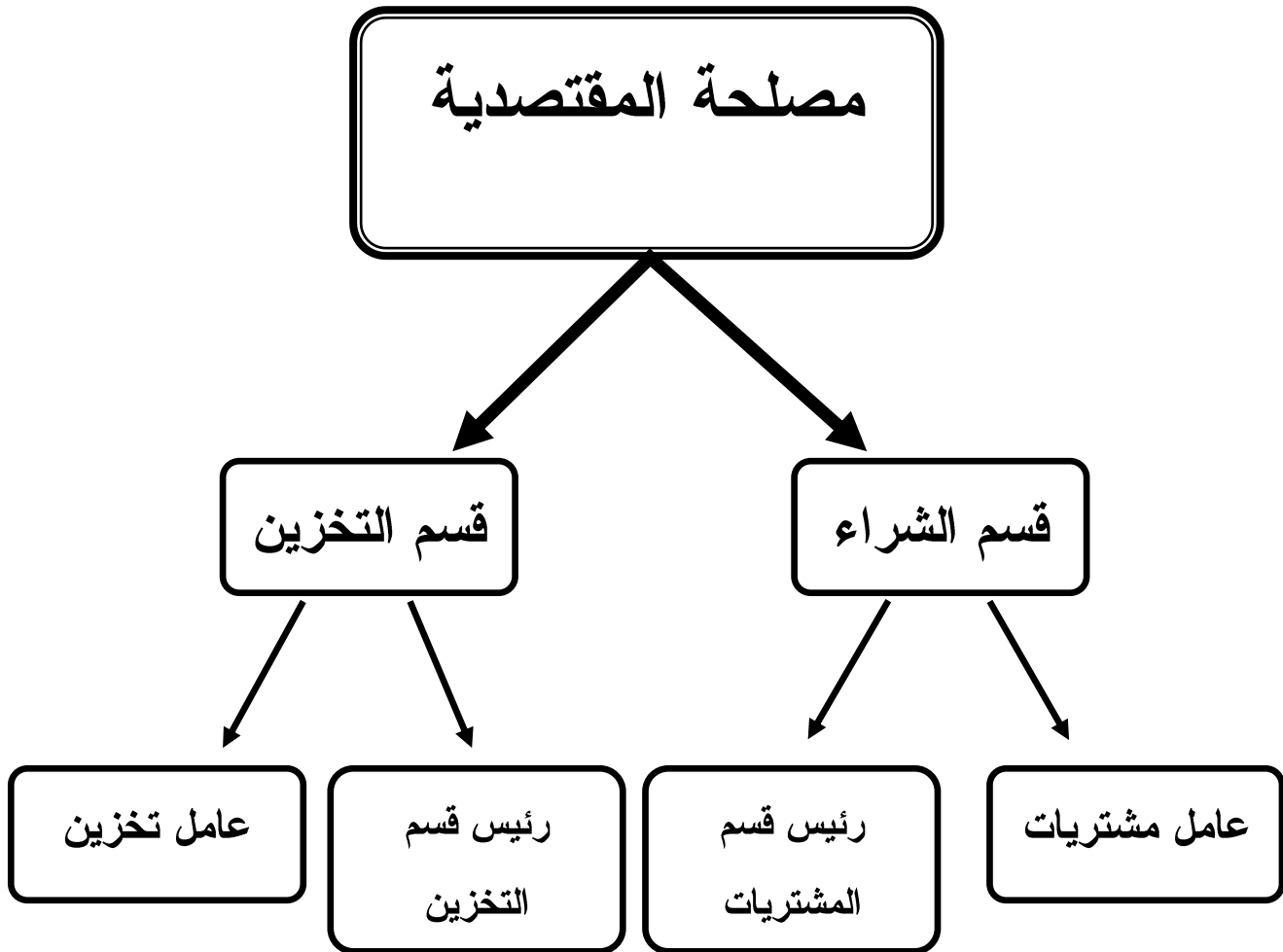
المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مقابلة مع مسؤول خلية التدقيق

4- هيكل مصلحة المقتصدية (الشراء والتخزين)

تتكون مصلحة المقتصدية من قسمين هما قسم الشراء وقسم التخزين، ويهتم القسم الأول أساسا بالشراء ، أما قسم التخزين من إستلام و تخزين جميع المواد بكل أنواعها ، مراقبة المخزونات وتسييرها وفق شروط التخزين الحسن .

ويظهر هيكل مصلحة المقتصدية (الشراء والتخزين) في الشكل التالي:

الشكل رقم(05): هيكل مصلحة المقتصدية (الشراء والتخزين)



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مقابلة مع رئيس قسم التخزين

المبحث الثاني: تسيير المخزونات والمراجعة الداخلية في المؤسسة

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى أصناف المخزونات في المؤسسة مع المعالجة المحاسبية لكل صنف وسنقوم بإلقاء نظرة على تسيير المخزونات داخل المؤسسة وفي الأخير سنحدد مسار عملية المراجعة الداخلية وموقعها في المؤسسة .

المطلب الأول: أصناف المخزونات والتقيد المحاسبي لها

1- أصناف المخزونات

تنقسم مخزونات مؤسسة التسيير السياحي بسكرة إلى ثلاثة أصناف هي :

1-1 مشتريات من أجل البيع

والتي تتمثل بالدرجة الأولى نشاط المؤسسة التجاري حيث تقوم بشراءها لإعادة بيعها ، وتتمثل هذه المشتريات في :

- عناصر حرفية : وهي المنتجات الفخارية واللوحات الأثرية .
- الجرائد
- عطور ومواد التجميل

1-2 مواد أولية

وتنقسم إلى قسمين هما :

1-2-1 مواد أولية قابلة للتخزين

وهي جميع المواد الغذائية التي تدخل في تحضير الوجبات للمطاعم الفندقية ، وبالإضافة إلى المشروبات الغازية والمعدنية والبن للمقاهي .

1-2-2 مواد أولية غير قابلة للتخزين

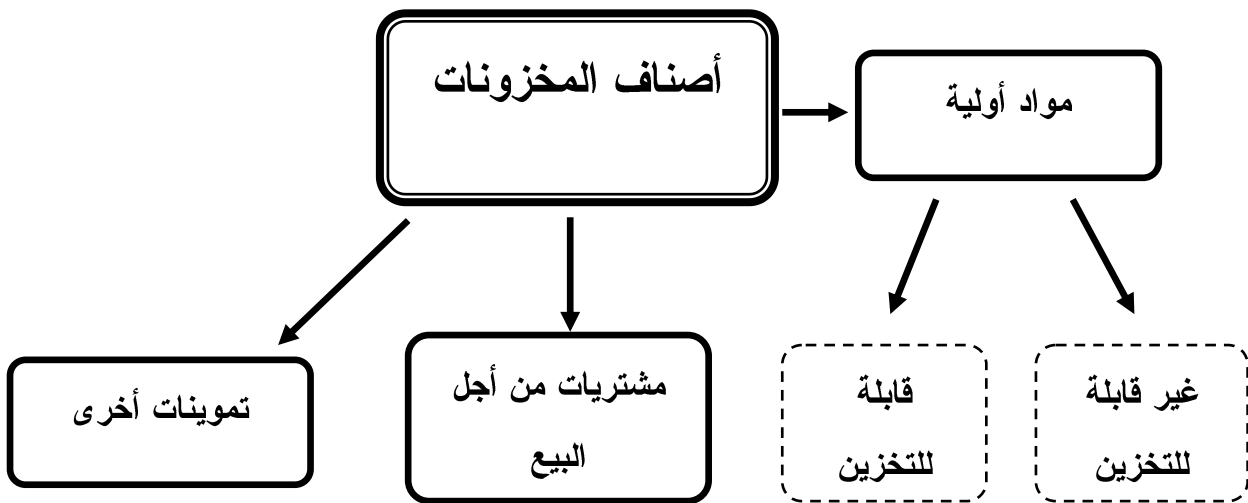
وهي مواد غذائية وعناصر غير قابلة للتخزين، فهي سريعة التلف ومنها اللحوم البيضاء والحمراء ووبعض الخضر والفواكه سريعة التلف.

3-1 تموينات أخرى

وهي جميع المواد والعناصر التي تحتاجها المؤسسة يوميا وهي مواد التنظيف وأدوات مكتبية وإلكترونية وكذا قطع الغيار المختلفة ، مفروشات الفنادق كالأغطية وعناصر الطاقة كالبنزين .

والشكل التالي يوضح أصناف المخزونات في المؤسسة :

الشكل رقم(06): أصناف المخزونات في المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب باستخدام وثائق المؤسسة

2- التقييد المحاسبي

تقوم مصلحة المحاسبة بتسجيل وتقييد العمليات المنجزة من مدخلات ومخرجات للمخزونات بالدفاتر المحاسبية على وثيقة التسجيل المحاسبي (fiche d'imputation comptable) أنظر ملحق رقم (01)

والذي يمثل بعض التسجيلات المحاسبية لبعض العمليات التي جرت في المؤسسة.

المطلب الثاني: نظرة عن تسيير المخزونات في المؤسسة

تسيير المخزونات في مؤسسة التسيير السياحي بسكرة تشرف عليها مصلحة المقتصدية بمساعدة مراقب الوحدة ، ونظرا لطبيعة المؤسسة فإنها تعتمد في طريقة إدارة مخزوناتها على منهجية محددة و مؤطرة ، و سنقوم بدراستها من عدة جوانب هي :

1- الوثائق المستعملة في حركة المخزونات

هناك ثلاثة وثائق رسمية مستعملة لتسهيل حركة المخزونات في المؤسسة وهي :

1-1 وصل الطلبية (bon de commande) أنظر ملحق رقم (02)

وهو وصل يستخدم لطلب شراء ويحتوي على المعلومات التالية :

- الكمية المطلوبة والسعر
- الوصف الكامل للأصناف المطلوبة
- رقم الطلب الشراء و تاريخه

1-2 وصل الإستقبال أو الدخول (bon de reception) أنظر ملحق رقم (03)

وهو وصل يستخدم لتسجيل عملية دخول المواد للمخازن ويحتوي على المعلومات التالية :

- السلعة أو المادة المشتراة
- إسم المورد
- السعر الوحدوي والإجمالي

1-3 وصل الخروج (bon prelevement) أنظر ملحق رقم (04)

وهو وصل يستخدم لتسجيل عملية خروج المواد من المخازن ويحتوي على المعلومات التالية :

- إسم و كمية الصنف الخارج
- السعر الوحدوي والإجمالي
- الجهة الطالبة للمادة

2- حركة المخزونات

من خلال الحديث مع المسئول على تسيير المخزونات والذي قدم لنا النظام المتبع في حركة المخزون إنطلاقاً من تحديد الطلب وعملية الشراء إلى غاية إستهلاك أو خروج المواد من المخزن وهذا كما يلي :

1-2 تحديد الطلب

تقوم الجهة الطالبة للمواد بتسجيل إحتياجاتها اليومية في وصل الطلبية ليتم إرساله إلى مصلحة المقتصدية أين يقوم أمين المخزن بمعاينة الطلب ويرسله إلى مراقب الوحدة للمصادقة عليه ، ويكون ممضي من طرف كل من أمين المخازن ومراقب الوحدة، وبعد ذلك ترسل لقسم الشراء للتنفيذ والشراء، ويتكون الوصل من ثلاثة نسخ واحدة لأمين المخزن وأخرى لقسم الشراء وأخرى للمراقب الوحدة .

2-2 إستلام ودخول المشتريات

وتتم بحضور كل من أمين المخازن وعامل المشتريات ومراقب الوحدة، يتم إستلام المشتريات ودخولها للمخازن بوصل الإستلام والدخول والممضي من طرف أمين المخازن ومراقب الوحدة .

2-3 خروج وإستهلاك المخزونات

ويتم بإخراج المواد المشتريات للجهة التي طلبتها بوصل الخروج موقع من طرف أمين المخازن ومراقب الوحدة ، وبهذا تنتهي العملية بوصول المخزونات للجهة الطالبة لها .

3- طرق تقييم الإخراجات من المخزونات

تعتمد مؤسسة التسيير السياحي بسكرة في تقييم مخرجاتها من المخزونات من أجل البيع إلى طريقة (FIFO) الداخل أولاً الخارج أولاً، وكمثال على ذلك في شهر مارس 2012 قامت المؤسسة بالعمليات التالية :

- 2012/03/01 مخزون أول مدة من أواني فخارية 10 وحدات بـ 10000 دج للوحدة

- 2012/03/08 شراء أواني فخارية 30 وحدة بـ 11000 دج للوحدة

- 2012/03/15 بيع أواني فخارية 15 وحدة .

جدول رقم (05): حركة مخزون بإستعمال طريقة (FIFO)

المخزون النهائي			المخرجات			المدخلات			البيان	
مبلغ	س.و	كمية	مبلغ	س.و	كمية	مبلغ	س.و	كمية	النوع	التاريخ
100000	10000	10	/	/	/	100000	10000	10	مخزون أول مدة	/03/01 2012
330000	11000	30	/	/	/	330000	11000	30	شراء	/03/08 2012
275000	11000	25	100000	10000	10	/	/	/	بيع	/03/15 2012
			55000	11000	5					

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام وثائق المؤسسة

4- الفضلات والنفايات

تقوم مؤسسة التسيير السياحي بسكرة بالتعامل ومراقبة الفضلات والنفايات والسلع التالفة عن طريق إنشاء لجنة مختصة بذلك وتسمى بلجنة الإلتلاف، ودور هذه اللجنة هو التخلص من الفضلات والنفايات والسلع التالفة ، وتتكون هذه اللجنة من :

- أمين المخازن
- مراقب الوحدة
- محاسب الوحدة
- ممثل من العمال
- عون أمن داخلي

5- نظام الجرد في المؤسسة

تعتمد المؤسسة على نظام الجرد المستمر وهو عملية حصر وعد للمواد وفق برنامج زمني معين ، ومن فوائد هذا النوع بالنسبة للمؤسسة :

- أنه يساعد على تصحيح الأخطاء بسرعة لأنه مستمر
- دقة النتائج وعدم عرقلة العمليات المخزنية

وتتم عملية الجرد المخزونات في وثيقة الجرد أنظر ملحق رقم (05)

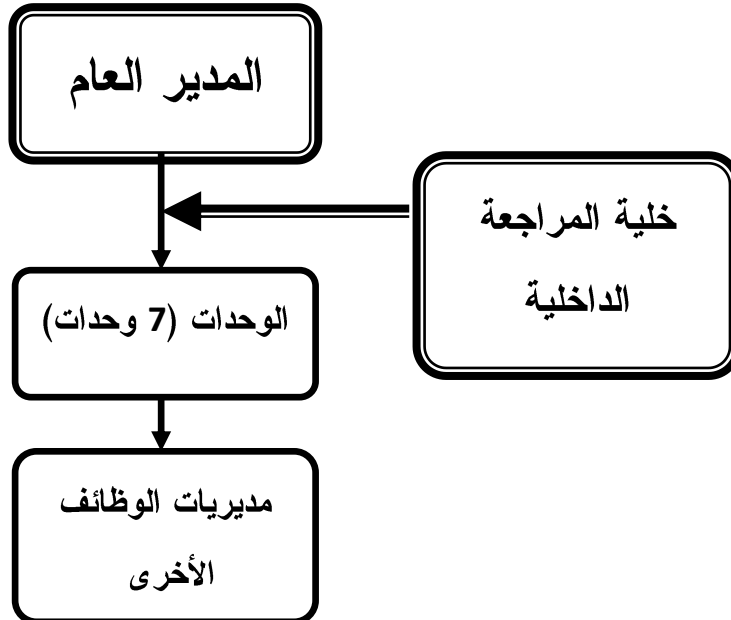
المطلب الثالث: موقع المراجعة الداخلية في المؤسسة

لا يمكن أن نتصور اكتمال أداء المراجع الداخلي لمهامه إلا بتمتعته باستقلالية تامة وهذا من عدة نواحي هي:

- المراجع الداخلي يقوم بوظيفته من حيث الفحص و التقييم و مراقبة التنفيذ بجميع أنشطة المؤسسة و لهذا لا يجب أن يعهد إليه بأي مهام تسجيلية أو تنفيذية .
- مكانه في التنظيم الوظيفي و مراعاة استقلالية دائرة المراجعة الداخلية بشكل تام و أن تكون مربوطة بشكل مباشر مع الإدارة العليا، و خلية المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة مربوطة بالمدير العام لأجل ضمان تنفيذ التوصيات والإقتراحات .

والشكل التالي يبين موقع خلية المراجعة الداخلية في المؤسسة :

الشكل رقم(07): موقع خلية المراجعة الداخلية في المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مقابلة مع مسؤول خلية التدقيق

المطلب الرابع: مسار عمل المراجعة الداخلية في المؤسسة

تتم المراجعة الداخلية في المؤسسة حسب المراحل التالية :

1- مرحلة التحضير

تبدأ هذه المرحلة بطلب من المدير العام للمؤسسة لخلية التدقيق، فيقوم مسؤول خلية التدقيق بالتخطيط لعملية التدقيق ثم يقوم بإصدار أمر بالمهمة للإجتماع الافتتاح .

2- مرحلة العمل في الميدان

تبدأ هذه المرحلة بإجتماع الافتتاح حيث يحضر فيه كل من مدير الوحدة وخلية التدقيق ، وهنا تبدأ عملية التدقيق في الميدان (الفحص الذاتي) حيث يقوم مسؤول خلية التدقيق بزيارة مفاجئة للمكان المقرر تدقيقه ويقوم بإستخلاص نتائج الزيارة ،ثم يعاد الإجتماع لإقفال الزيارة للمكان المعين .

3- مرحلة التنفيذ والمتابعة

وتبدأ هذه المرحلة بإصدار مسؤول خلية التدقيق لتقريره لمدير الوحدة وهو عبارة عن ملاحظات ومقترحات ونتائج عملية التدقيق ، فيقوم مدير الوحدة بإصدار أوامر لتنفيذ هذه المقترحات .

وبعد القيام بالتعديلات والتصحيحات اللازمة يقوم مدير الوحدة بغلق عملية التدقيق نهائيا .

والجدول التالي يوضح مسار عمل المراجعة الداخلية في المؤسسة :

جدول رقم (06): يوضح مسار عمل المراجعة الداخلية في المؤسسة

المراحل	العملية المنجزة	القائم بالمهمة
مرحلة التحضير	<p>التخطيط</p> <p>↓</p> <p>الأمر بالمهمة</p>	<p>المدير العام</p> <p>+</p> <p>مسؤول خلية التدقيق</p>
مرحلة العمل في الميدان	<p>اجتماع الإفتتاح</p> <p>↓</p> <p>التدقيق</p> <p>↓</p> <p>اجتماع الإقفال</p>	<p>خلية التدقيق</p> <p>+</p> <p>مدير الوحدة</p>
مرحلة التنفيذ والمتابعة	<p>التقرير</p> <p>↓</p> <p>متابعة التدقيق</p> <p>↓</p> <p>غلق التدقيق</p>	<p>مسؤول خلية التدقيق</p> <p>+</p> <p>مدير الوحدة</p>

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام وثائق المؤسسة

المبحث الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في التسيير الجيد للمخزونات

سنتطرق في هذا المبحث إلى وصف عملية المراجعة الداخلية للمخزونات في المؤسسة ، ثم سنحدد أنواع الفروقات والإنحرافات و النتائج التي توصل إليها المدقق وفي الأخير سنبين آليات المراجعة الداخلية المتبعة في التسيير الجيد للمخزونات .

المطلب الأول: عملية المراجعة الداخلية للمخزونات في المؤسسة

تمر عملية المراجعة الداخلية للمخزونات في المؤسسة بالخطوات التالية :

1- فحص الوثائق

في إطار عملية المراجعة الداخلية للمخزونات ، يقوم مسؤول خلية التدقيق (المدقق) بإسناد المهمة الأولى وهي الفحص الوثائقي إلى المحاسب المساعد في الخلية والذي يقوم بالعمليات التالية :

- فحص السجلات وسند الطلبات

- فحص وصل دخول وخروج المخزونات من المخازن .

- فحص جداول المخزونات أنظر ملحق رقم (06) والتأكد من أنها ممسكة بشكل جيد

- اكتشاف الأخطاء المحاسبية وهي أخطاء في الاحتساب لمبالغ معينة ، حذف حساب معين ، أخطاء في التسجيل .

وبعد الإنتهاء من عملية فحص الوثائق يقوم المحاسب المساعد بإعطاء نتائج الفحص إلى مسؤول خلية التدقيق للتأكد منها وإستعمالها في المرحلة التالية .

2- الفحص الذاتي

بعد فحص الوثائق يقوم مسؤول خلية التدقيق بإسناد المهمة الثانية وهي الفحص الشخصي، لمساعد الإستغلال والذي يقوم بالعمليات التالية :

- فحص مواصفات المخزونات والمخزن .
- فحص وجود وعد للمخزونات من خلال القيام بجرد مفاجئ بعين المكان .

ولتسهيل عملية الجرد يقوم المساعد بإعداد جدول مساعد والهدف من هذا الجدول استخراج الفروقات والانحرافات مفصلة ، وإعطائها إلى مسؤول خلية التدقيق للتأكد منها.

3- التقرير

بعد تجميع مسؤول خلية التدقيق لنتائج الفحص الوثائقي والفحص الذاتي، يقوم بإعداد تقريره ورفعها لمدير الوحدة المعنية ، ويتكون هذا التقرير من العناصر التالية :

- عناصر مفصلة لجميع التجاوزات والأخطاء والانحرافات أنظر ملحق رقم (07)

- مقترحات وحلول وتصحيحات لجميع هذه التجاوزات والأخطاء والانحرافات .

وهنا تنتهي عملية تدقيق المخزونات ويبقى على مدير الوحدة التقيد بهذه الحلول والمقترحات والتصحيح الفوري للأخطاء المكتشفة وتجنب الوقوع فيها مرة أخرى .

المطلب الثاني: أنواع الفروقات والانحرافات ومعالجتها

تتخذ الانحرافات والفروقات شكلين هما :

1- إنحرافات غير مباشرة

ويكون التسبب فيها غير مقصود مثل تلف بعض المواد ، بعض الكوارث كالحرائق وأخطاء التسجيلات المحاسبية .

- وتكون معالجتها في الحرص الكبير على المخزونات وتطبيق الأوامر الصارمة والقوانين الداخلية بكل حزم وبدون تهاون .

2- إنحرافات مباشرة

ويكون التسبب فيها مقصود من طرف بعض الأطراف في المؤسسة ، مثل الغش والسرقة والتلاعبات المحاسبية في المخزونات وهي من أكبر المشاكل في المؤسسة .

- وتكون معالجتها في تسليط عقوبات صارمة على المتسببين فيها إلى حد الفصل من الوظيفة والطرده النهائي من المؤسسة .

المطلب الثالث: آليات المراجعة الداخلية المتبعة في تسيير المخزونات

آليات المراجعة الداخلية المتبعة في تسيير المخزونات هي الطرق والأساليب المتبعة في مؤسسة التسيير السياحي بسكرة في تسيير المخزونات ، وهذه الأساليب مرتبطة ببعضها ومرتبطة أيضا بالعملية التسييرية للمخزونات منذ دخول المخزونات إلى خروجها وهذه الأساليب هي :

1- المراقبة الدورية للنشاط

وتتم هذه المراقبة يوميا أو أسبوعيا حسب حجم النشاط ، و يقوم فيها المراجع بزيارة إستطلاعية للمخازن ويتابع حركة المخزون و يقوم بإعطاء الإقتراحات التي يراها مناسبة وفعالة في نشاط المؤسسة.

2- المراقبة المستمرة لوثائق التخزين

يقوم المراجع الداخلي يوميا بمراقبة وفحص وثائق المستعملة في تسيير المخزونات في شكلها ومضمونها ويحاول أن يكتشف الأخطاء المحاسبية ويقترح حلول وتصحيحات فورية لهذه الأخطاء و يقوم بتقديم نصائح لتجنب وقوع أخطاء أخرى في المستقبل.

3- مراقبة تكوين وتنظيم عمال مصلحة التخزين

يجب على المؤسسة أن لا تهمل العنصر البشري لأنه يعتبر من أهم العناصر المساهمة في تسيير المخزونات ووظيفة المراجع الداخلي أن يراقب هذا الجانب أيضا، وذلك بإعطاء مقترحات تنظيمية للعمال ونقسييم العمل ويمكن أن يتدخل أيضا في تعيين العمال ذوي الخبرة والقدرة والكفاؤة بما يخدم العملية التسييرية للمخزونات .

4- التنسيق مع مختلف الدوائر المرتبطة بوظيفة بالتخزين

إن جميع الأنشطة داخل المنشأة مرتبطة و متداخلة وتؤثر على الأخرى، وهذا مانلاحظه في تبادل المعلومات وتقديمها للإدارات الأخرى لكي تمكن الإدارات من وضع خططها بناء على هذه المعلومات ولذلك يقوم المراجع الداخلي بمراقبة وملاحظة العلاقات المتعلقة بوظيفة التخزين مثل وظيفة الشراء والإنتاج والمبيعات المرتبطة إرتباطا وثيقا بعملية التخزين ، لكي يكتشف نقاط القوة ونقاط الضعف في هذه الوظائف، و يقوم بإعطاء مقترحات وتوصيات يراها مناسبة لمواجهة نقاط الضعف والمساعدة على تحقيق تسييرا جيدا للمخزونات .

5- إستقلالية وظيفة المراجعة الداخلية وإرتباطها بالإدارة العليا

وهذا ما لاحظناه في المؤسسة محل الدراسة ، فاستقلالية المراجع الداخلي عن الوظائف الأخرى وإرتباطه المباشر بالإدارة العليا هي الوسيلة والآلية الفعالة ليقوم المراجع الداخلي بوظيفته من حيث الفحص و التقييم و مراقبة التنفيذ بجميع أنشطة التخزين من دون تدخل أي إدارة أخرى، و لهذا يتبين لنا مما سبق أن حتمية مراعاة استقلالية دائرة المراجعة الداخلية من الأساليب الفعالة في تسيير المخزونات .

- و مما سبق ذكره نخلص إلى القول أن آليات المراجعة الداخلية المتبعة في تسيير المخزونات في مؤسسة التسيير السياحي بسكرة تساهم في التسيير الجيد لمخزوناتهما من خلال مراقبة كل أنشطة التخزين والعمال والتنسيق مع الدوائر الأخرى لتبادل المعلومات في الوقت المناسب ، وعلى المؤسسة مراعاة هذه الآليات والأساليب لتسيير المخزونات تسييرا جيدا.

خلاصة الفصل الثالث

لقد حاولنا في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على الواقع، وهذا في مؤسسة التسيير السياحي بسكرة ، وذلك لتبيان مساهمة المراجعة الداخلية في التسيير الجيد للمخزونات .

ولقد لاحظنا أن موقع المراجعة الداخلية في المؤسسة جد جيد ، فهو متصل مباشرة بالإدارة العليا ومستقل عن الأنشطة الأخرى ، وهذا يؤدي بطبيعة الحال إلى مستوى عالي من الأداء للمدقق الداخلي وبتابعه لأسلوب الجرد المفاجئ للمخزونات أدى بعملية المراجعة الداخلية إلى إعطاء نتائج أوضح وأصدق .

إن عملية المراجعة الداخلية للمخزونات ضرورية ومن أهم العناصر التي يجب أن تهتم بها أي مؤسسة لما تحققة من نتائج كبيرة للحفاظ على مخزوناتها ، ومن هذه النتائج إكتشاف أخطاء وفروقات أدت إلى ضعف في العملية التسييرية للمخزونات ، وتعد آليات المراجعة الداخلية المتبعة في تسيير المخزونات الأداة الفعالة التي تستخدمها المؤسسة ، ويجب على المؤسسة تطوير وتحسين هذه الأداة التي تعتبر الكفيل الوحيد لتحسين العملية التسييرية للمخزونات وتسييرها تسييرا جيدا .

خاتمة

من خلال دراستنا المتواضعة حاولنا الإجابة على التساؤل الرئيسي المطروح وهو كيفية مساهمة المراجعة الداخلية في التسيير الجيد للمخزونات ، وهذا من خلال التعرض لمختلف مفاهيم المراجعة الداخلية وكذا معرفة أهدافها وأهميتها في المؤسسة ، ولقد حاولنا إظهار أبعاد المراجعة الداخلية مبينين مسؤوليات وواجبات المراجع الداخلي.

إن تسيير المخزونات تعد من الوظائف الهامة في المؤسسة وهذا لتأثيرها المباشر على نشاطها ويجب على المؤسسة أن تحافظ على مخزوناتا بتجنيد الرقابة المناسبة والكفيلة بذلك وهي المراجعة الداخلية وتدقيق المخزونات يعتبر أهم عنصر في المراجعة الداخلية وهذا لما يحققه من نتائج في إكتشاف الأخطاء والإنحرافات في المخزونات .

كما تظهر أهمية الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في مؤسسة التسيير السياحي بسكرة ، في التعرف على الآليات المتبعة من قبل المراجعة الداخلية و مساهمتها في التسيير الجيد للمخزونات.

النتائج

وبعد معالجتنا لجميع جوانب الموضوع تم التوصل 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.
- ✓ تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة أساسية داخل المؤسسة بهدف حماية ممتلكات المؤسسة من السرقة والتلاعبات من الأخطاء المحتملة على المستوى الداخلي وبالتالي إظهار الثغرات السلبية في المؤسسة
- ✓ يجب أن يكون القائم بمهمة المراجعة الداخلية ذو كفاءة عالية وخبرة ودرجة كبيرة من النزاهة
- ✓ حتى يكون المراجع الداخلي مستقلا وموضوعيا في عمله يجب أن يكون قسم المراجعة الداخلية مستقل عن الأنشطة التي يدققها وهذا ما لاحظناه في المؤسسة محل الدراسة.
- ✓ تمر المراجعة الداخلية بثلاثة مراحل أساسية هي مرحلة تحضير المهمة ومرحلة تنفيذ المهمة وأخيرا مرحلة النتائج.

- ✓ تسيير المخزونات هي استعمال و تطبيق كل المبادئ العلمية اللازمة للمحافظة على التخطيط الأمثل و الفعال من مواد، و القضاء على إمكانية الوقوع في مشاكل مستقبلية .
- ✓ مسؤولية تسيير المخزون كبيرة في تأمين الاحتياجات من السلع والخدمات في الوقت المناسب وبالكميات المناسبة .
- ✓ تساهم المراجعة الداخلية في التسيير الجيد للمخزونات في مؤسسة التسيير السياحي وهذا عن طريق تطبيق ألياتها وإكتشاف الأخطاء والإنحرافات ومحاولة إيجاد حلول سريعة لها لتجنب الوقوع فيها مستقبلا وهي الميزة الأساسية لتسيير المخزونات تسييرا جيدا .

التوصيات

ومن خلال النتائج التي تحصلنا عليها سنحاول إعطاء بعض المقترحات والتوصيات :

- ✓ ضرورة الإسراع في تبني أنظمة معلومات متطورة لتسيير المخزونات في مؤسسة التسيير السياحي
- ✓ ضرورة توعية الموظفين من قبل الإدارة العليا بمؤسسة التسيير السياحي بسكرة من أجل تعاونهم مع المراجع الداخلي، أثناء أداء مهامه، وتغيير نظرتهم إتجاهه .
- ✓ يجب الحرص على التكوين الجيد للموظفين و الاعتماد على الخبراء في جانب تسيير المخزونات
- ✓ العمل بتوصيات المراجع الداخلي ومحاولة تطبيقها قدر المستطاع .

أفاق البحث

بعد تحليلنا لموضوع مساهمة المراجعة الداخلية في التسيير الجيد للمخزونات وبالرغم من محاولة الإلمام بجوانب الموضوع إلا أنه في إعتقادنا أنه مازالت هناك بعض النقاط تعتبر غامضة ويمكن أن تعالج في بحوث جديدة، حيث تبقى الآفاق مفتوحة لدراسة :

- ✓ مدى إمكانية تطبيق النماذج الحديثة لتسيير المخزون في المؤسسات الجزائرية
- ✓ دور نظام المعلومات المحاسبية في تسيير المخزونات
- ✓ فعالية نظام الرقابة الداخلية في تسيير المخزونات

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1- باللغة العربية

- أبو فضلي، إدارة المخزون، (المملكة العربية السعودية دار المناهج للنشر والتوزيع والطباعة، 2006)
- أحمد راشد الغدير، إدارة الشراء والتخزين، (عمان الأردن، دار زهران للنشر، 2000)
- إدريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير وإجراءات (بيروت، لبنان، دار النهضة العربية، 1996)
- أمين السيد أحمد لطفي. مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة (الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2005)
- جاسم ناصر حسين وآخرون، تخطيط ورقابة التخزين (عمان الأردن، دار اليازوري، 2008)
- حمزة بشير أبو عاصي، مبادئ المحاسبة (الأردن، دار الفكر للطباعة والنشر، الجزء الثاني، 2000)
- خضير كاضم حمود، إدارة المواد (عمان، الأردن، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، 2001)
- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، (الأردن، الوراق للنشر والتوزيع، 2006)
- داوود يوسف الصبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية (بيروت، لبنان، اتحاد المصارف العربية، 2010)
- سعد الدين عشاوي، الشراء والتخزين، (مصر، دار الطباعة الحديثة، 2001)
- سليمان خالد عبيدات، مصطفى نجيب شاويش، إدارة المواد الشراء والتخزين، (عمان الأردن، دار المسيرة، 2008)
- سيد محمد جاد الرب، إدارة الشراء والمخازن، (القاهرة، مصر، دار الفجر للنشر والتوزيع ، 2009)

- صلاح الدين محمد عبد الباقي، عبد الغفار حنفي، إدارة المشتريات والمخازن من الناحية العلمية والعملية، (الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2004)
- صلاح الشنواني، الأصول العلمية للشراء والتخزين، (الإسكندرية، مصر، مؤسسة شباب الجامعة، 2004)
- طارق عبد العال حماد ، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ، (مصر، الدار الجامعية ، 2006)
- طواهر محمد التهامي ، صديقي مسعود ، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، (الجزائر، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، 2005)
- عبد الفتاح صحن وآخرون، أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، (الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2004)
- عطاء الله محمود شوقي: دراسات متقدمة في المراجعة، (القاهرة، مصر، مكتب الشباب، 1994)
- العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية، الإطار النظري و المحتوى السلوكي ، (عمان، الأردن، دار البشير، 1990)
- غانم فنجان موسى، الأصول العلمية في إدارة المخازن، (بغداد، العراق، دار الرسالة للطباعة والنشر، 1980)
- فتحي رزق السوافيري و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، (الإسكندرية، مصر، دار الجامعة الجديدة، 2002)
- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، (الإسكندرية، مصر، دار المعرفة الجامعية، 2002)
- محمد الصيرفي، التخزين الالكتروني، (الإسكندرية، مصر، دار الفكر الجامعي، 2007)
- محمد العدوان وآخرون، إدارة الشراء والتخزين، (عمان، الأردن، دارصفاء للنشر والتوزيع، 2010)
- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات، (الجزائر، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، 2003)
- مرعي عبد الحي ، محاسبة التكاليف المتقدمة في مجالي التخطيط والرقابة، (مصر، النهضة العربية للنشر، 1998)

- مهدي حسن زويلف، علي سليم العلاونة،
إدارة الشراء والتخزين ،(عمان، الأردن، مكتبة المجتمع
العربي، 2011)

- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية،(الجزائر، دار المحمدية ، 1999)

- هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية الجزء الثاني، 2002)

2- باللغة الفرنسية

- Jacques renard, **théorie et pratique de l'audit interne**,(6^{eme} edition, eyrolles,
France, 2007.)

- Mohamed said belacel ,**la gestion des stocks**,(editions gestion,tizi-ouzou ,l'Algerie,
-1994).

- Khelassi reda, **l'audit interne-audit opérationnel**-(2^{eme} editions, edition ,houma,
l'Algerie, 2007.)

ثانيا: الرسائل والأطروحات

- احمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية

الأردنية،(رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة

الجزائر، 2007)

- بلحطة سفيان، دراسة وتطبيق مراقبة الحسابات المراجعة الداخلية في المؤسسة،(رسالة ماجستير غير

منشورة تخصص إدارة أعمال ،كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2007)

- حاجي عبد الكريم، المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المالي المحاسبي الجديد، (مذكرة ماستر

غير منشورة، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف

، 2011)

- حسام سعيد أبو وطفة ، دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفاعلية الإستثمارات المالية،(رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص المحاسبة والتمويل،كلية التجارة،الجامعة الإسلامية،غزة،2009)
- رماضنة سيف الدين ، دور المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار ، (مذكرة ماستر غير منشورة، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012)
- شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر،2004)
- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، (رسالة ماجستير غير منشورة تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير ،جامعة الجزائر،2010)
- عمارة عبد الرؤوف، دور المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية،(مذكرة ماستر غير منشورة، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة،2012)
- مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، (أطروحة دكتوراه، غير منشورة، تخصص تخطيط اقتصادي، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر،2004)
- نقاز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار،(رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة،كلية الإقتصاد، جامعة عمار ثلجي الأغواط، 2007)

ثالثا: المداخلات

- بريش عبد القادر ، المخزونات الكفيلة بتطبيق فعال لمتطلبات قياس المخزونات المتضمنة في النظام المحاسبي المالي الجزائري (مداخلة ضمن أعمال ملتقى حول متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) المنعقد في الفترة 25-26 ماي 2010، بالمركز الجامعي بسوق أهراس)
- عمورة جمال، المعالجة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها،(مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد المنعقد في الفترة 17-18 جانفي 2010 ، بالمركز الجامعي بالوادي)

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
11	الشكل التلخيصي لأهداف المراجعة الداخلية	01
58	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	02
59	هيكل مديرية المالية والمحاسبة	03
60	هيكل خلية التدقيق	04
61	هيكل مصلحة المقتصدية (الشراء والتخزين)	05
63	أصناف المخزونات في المؤسسة	06
67	موقع خلية المراجعة الداخلية في المؤسسة	07

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
22	المقارنة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي	01
55	قدرات الاستقبال في المؤسسة	02
56	مساحة كل وحدة وقيمتها بالدينار	03
56	توزيع العمال في المؤسسة	04
66	حركة مخزون بإستعمال طريقة (FIFO)	05
69	مسار عمل المراجعة الداخلية في المؤسسة	06

فهرس الموضوعات

الصفحة	الموضوع
	كلمة شكر
	الإهداءات
أ	مقدمة
	الفصل الأول: ماهية المراجعة الداخلية
5	تمهيد
6	المبحث الأول: مفاهيم حول المراجعة الداخلية
6	المطلب الأول: نشأة وتطور المراجعة الداخلية
7	المطلب الثاني: تعاريف حول المراجعة الداخلية
8	المطلب الثالث: خصائص وأنواع المراجعة الداخلية
10	المطلب الرابع: أهداف وأهمية المراجعة الداخلية
14	المبحث الثاني: أبعاد المراجعة الداخلية
14	المطلب الأول: معايير المراجعة الداخلية
17	المطلب الثاني: الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية
18	المطلب الثالث: مسؤوليات و صلاحيات المراجع الداخلي
19	المطلب الرابع: الفرق بين المراجعة الداخلية والخارجية
23	المبحث الثالث: مراحل إنجاز المراجعة الداخلية
23	المطلب الأول: مرحلة تحضير المهمة
25	المطلب الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة
26	المطلب الثالث: مرحلة النتائج
28	خلاصة الفصل الأول

	الفصل الثاني: تسيير المخزونات
30	تمهيد
31	المبحث الأول: ماهية المخزونات
31	المطلب الأول: تعاريف حول المخزونات
32	المطلب الثاني: أنواع المخزونات
33	المطلب الثالث: أهمية وأصناف المخزونات
35	المطلب الرابع: الجرد وطرق تقييم المخزونات
40	المبحث الثاني: تنظيم المخزونات
40	المطلب الأول: مفهوم تخطيط المخزونات
41	المطلب الثاني: مراحل تخطيط المخزونات
44	المطلب الثالث: أهمية وفوائد تخطيط المخزونات
45	المبحث الثالث: المراجعة الداخلية للمخزونات
45	المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية للمخزونات
46	المطلب الثاني: مجالات ومسؤوليات المراجعة الداخلية للمخزونات
47	المطلب الثالث: خطوات المراجعة الداخلية للمخزونات
50	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي بسكرة (E.G.T.B)
52	تمهيد
53	المبحث الأول: التعريف بمؤسسة التسيير السياحي بسكرة
53	المطلب الأول: إنشاء المؤسسة وتغيير رأس المال الاجتماعي
54	المطلب الثاني: طبيعة عمل المؤسسة وإمكانياتها
57	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة
62	المبحث الثاني: تسيير المخزونات والمراجعة الداخلية في المؤسسة
62	المطلب الأول: أصناف المخزونات و المعالجة المحاسبية لها
64	المطلب الثاني: نظرة عن تسيير المخزونات في المؤسسة
67	المطلب الثالث: موقع المراجعة الداخلية في المؤسسة
68	المطلب الرابع: مسار عمل المراجعة الداخلية في المؤسسة
70	المبحث الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في التسيير الجيد للمخزونات
70	المطلب الأول: عملية المراجعة الداخلية للمخزونات في المؤسسة

71	المطلب الثاني: أنواع الفروقات والإنحرافات ومعالجتها
72	المطلب الثالث: آليات المراجعة الداخلية المتبعة في تسيير المخزونات
74	خلاصة الفصل الثالث
76	خاتمة
79	قائمة المراجع
84	فهرس الأشكال
86	فهرس الجداول
88	فهرس الموضوعات
91	الملاحق
92	ملخص البحث

ملخص البحث

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مساهمة المراجعة الداخلية في التسيير الجيد للمخزونات وذلك في مؤسسة التسيير السياحي بسكرة، ولذلك تعرضنا في جانبها النظري لمفهوم المراجعة الداخلية وأهدافها مبينين أبعادها ومراحل إنجازها، ثم قمنا بدراسة تسيير المخزونات عن طريق معرفة ماهية المخزونات وأنواعها وكيفية تنظيمها وتدقيقها، أما في الجزء التطبيقي فإعتمدنا على دراسة ميدانية تحليلية وثائقية لمجموعة من البيانات حيث تم جمع هذه البيانات عن طريق مقابلات مع بعض الإطارات في المؤسسة .

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن المراجعة الداخلية تساهم في التسيير الجيد للمخزونات في مؤسسة التسيير السياحي وهذا عن طريق تطبيق آلياتها واكتشاف الأخطاء والانحرافات ومحاولة إيجاد حلول سريعة لها لتجنب الوقوع فيها مستقبلا .

كما قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة الإسراع في تبني أنظمة معلومات متطورة لتسيير المخزونات في مؤسسة التسيير السياحي و العمل بتوصيات المراجع الداخلي ومحاولة تطبيقها قدر المستطاع وذلك لتأمين السير الجيد للعملية التسييرية للمخزونات .

Abstract

This study aims at identifying the internal audit involvement in the good management of the stock in the Company of Tourism Management BISKRA. For that reason, we have discussed in its theoretical part the concept of internal audit and its objectives by indicating its expect and stages of its accomplishment ,and then we have studied the managing of the stock by knowing the concept of the stock ,its types,and how it is organized and audited ;however,in the practical part we relied on field, analytical ,and documentary studies for a group of information. This information has been collected during interviewing some responsables of the company.

As a result ,this study has achieved some results as : the internal audit involves in the good management of the stock in the Company of Touristic Management by applying its procedures and discovering the mistakes and the swerves,and attempting to find effective and fast solutions in order to avoid them in the future.

As well ,this study has suggested some suggestions as : the necessity to adopt sophisticated data system to manage the storage in the Touristic Management Company,and working with the internal auditor's suggestions ,and trying to apply them as possible at the right time in order to ensure a good storage management process.