

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

العنوان

**التدقيق الداخلي لعمليات الشراء و التخزين في المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة الشركة الإفريقية للزجاج - جيجل-**

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: محاسبة وإدارة مالية

إشراف الأستاذ:

- بركم زهير

إعداد الطالبتين:

- بلاح حليلة

- ميمون خديجة

رئيسا	جامعة جيجل	الأستاذ: كعواش أمين
مشرفا ومقررا	جامعة جيجل	الأستاذ: بركم زهير
مناقشا	جامعة جيجل	الأستاذ: مرابط محمد

السنة الجامعية: 2017/2016

شكر وعرفان

الحمد لله الذي وفقنا لهذا العمل ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله
علينا

الحمد لله الذي يسر سبيلنا وأنار دربنا

نتقدم بأسمى عبارات الشكر والإمتنان والتقدير والإحترام للأستاذ
"زهير بركم" المشرف

حفظه الله ورعاه، لقبوله الإشراف على هذا الموضوع

ولما قدمه لنا من نصائح وتوجيهات مفيدة وقيمة طيلة فترة الدراسة

كما نتقدم بالشكر إلى كل الأساتذة الذين عرفناهم خلال مشوارنا

الدراسي

كما نتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى أعضاء لجنة المناقشة

لقبولهم مناقشة هذه المذكرة.

في الأخير نتقدم بالشكر إلى كافة عمال الشركة الإفريقية للزجاج

بجهد الذين ساعدونا على إتمام تربصنا

حليمة وخديجة



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
	الشكر
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
	قائمة الإختصارات
أ - ث	مقدمة عامة
الفصل الأول: مفاهيم عامة حول عمليات الشراء والتخزين	
6	تمهيد
7	المبحث الأول: ماهية وظيفة التموين
7	المطلب الأول: تعريف التموين وأهميته
8	المطلب الثاني: أنواع التموين وأهدافه
9	المطلب الثالث: مكانة وظيفة التموين في المؤسسة وتنظيمها
11	المطلب الرابع: وظائف التموين
12	المبحث الثاني: وظيفة الشراء
12	المطلب الأول: مفهوم وأهمية وظيفة الشراء
13	المطلب الثاني: أهداف الشراء
14	المطلب الثالث: تنظيم عملية الشراء
18	المطلب الرابع: طرق وإجراءات الشراء
24	المبحث الثالث: وظيفة التخزين
24	المطلب الأول: مفهوم وأهمية وظيفة التموين

26	المطلب الثاني: أهداف التخزين
27	المطلب الثالث: تنظيم وظيفة التخزين وإجراءاتها
33	المطلب الرابع: مسؤوليات وسلطات وظيفة التخزين
35	المبحث الرابع: تسيير المخزون
35	المطلب الأول: تصنيف المخزونات
36	المطلب الثاني: طرق تقييم عناصر المخزون
38	المطلب الثالث: جرد عناصر المخزون
40	المطلب الرابع: التسجيل المحاسبي للمخزون
48	خلاصة
الفصل الثاني: الإطار النظري لتدقيق عمليات الشراء والتخزين	
50	تمهيد
51	المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق
51	المطلب الأول: تعريف التدقيق
52	المطلب الثاني: أهداف التدقيق
53	المطلب الثالث: أنواع التدقيق
54	المطلب الرابع: معايير التدقيق
56	المبحث الثاني: تدقيق العمليات والرقابة الداخلية
57	المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي
63	المطلب الثاني: معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي
65	المطلب الثالث: علاقة الرقابة الداخلية والتدقيق التشغيلي
69	المبحث الثالث: تدقيق عمليات الشراء
69	المطلب الأول: الإجراءات الرقابية الأساسية على دورة المشتريات والتحقق منها
72	المطلب الثاني: تدقيق المشتريات النقدية والأجلة ومردودات المشتريات
75	المطلب الثالث: منهجية تدقيق دورة المشتريات

78	المبحث الرابع: تدقيق عمليات التخزين
78	المطلب الأول: أهمية وأهداف مراجعة وتدقيق عناصر المخزون والإفصاح عنها
81	المطلب الثاني: دور المدقق في تقييم إجراءات الرقابة الداخلية على عناصر المخزون
84	المطلب الثالث: إجراءات جرد عناصر المخزون ودور المراجع
86	المطلب الرابع: دور المدقق بالنسبة لمراجعة وتدقيق عناصر المخزون
88	خلاصة
الفصل الثالث: تدقيق عمليات التموين بالشركة الإفريقية للزجاج	
90	تمهيد
91	المبحث الأول: تقديم المؤسسة
91	المطلب الأول: التعريف بالشركة الإفريقية للزجاج ومراحل تطورها
94	المطلب الثاني: أهمية وأهداف الشركة الإفريقية للزجاج
95	المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي للشركة
100	المبحث الثاني: تدقيق عمليات الشراء والتخزين في الشركة الإفريقية للزجاج
101	المطلب الأول: الأعمال المنجزة خلال مهمة التدقيق الداخلي
110	المطلب الثاني: تحليل أسئلة المقابلة الخاصة بعمليات الشراء والتخزين
113	المطلب الثالث: تحليل تقييم نظامي التدقيق والرقابة الداخلية
117	خلاصة
119	خاتمة عامة
124	قائمة المصادر والمراجع
	الملاحق
	ملخص

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
101	تشكيلة الموارد البشرية لمصلحة الشراء	(1-3)
103	عمليات الشراء من الداخل	(2-3)
103	عمليات الشراء من الخارج	(3-3)
106	تشكيلة الموارد البشرية لمصلحة التخزين	(4-3)
107	المقارنة بين الكميات المسجلة على مستوى مسؤولية تسيير المخزونات وأمناء المخازن	(5-3)
109	المقارنة بين قيم المخزون المسجلة على مستوى محاسبة المواد والقيم المسجلة على مستوى تسيير المخزونات	(6-3)

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
10	مكانة التموين في الهيكل التنظيمي للمؤسسة	(1-1)
11	التنظيم الداخلي لوظيفة التموين	(2-1)
15	تنظيم وظيفة التموين على أساس وظيفي	(3-1)
16	تنظيم وظيفة التموين على أساس جغرافي	(4-1)
100	الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج	(1-3)

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

العنوان	الرقم
نموذج أسئلة المقابلة	01
الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج	02
طلب شراء	03
وصل استلام	04
سند الطلب	05
وصل طلبية داخلي	06
بطاقة المخزون	07
طلب تسديد	08
برنامج التدقيق الداخلي	09
تقرير التدقيق الداخلي للمشتريات	10
تقرير التدقيق الداخلي للمخزونات	11

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

الرمز	اللغة العربية	اللغة الأجنبية
ICS	نظام الرقابة الداخلية	Internal Control System
AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	American Institute of Certified Public Accountants
AC	متوسط التكلفة	Average Cost
IAS	معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards
IFRS	معايير الإبلاغ المالي الدولية	International Financial Reporting Standards
SCF	النظام المحاسبي المالي	Financial Accounting System

مقدمة عامة

لقد شهدت المؤسسة تطورا كبيرا عبر الزمن ، كما عرفت تطورا في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية، مما جعلها تتعامل مع أطراف مختلفة وهيئات تربطها بها مصالح مباشرة أو غير مباشرة. وقد أوجب هذا ضرورة تبني وظيفة التدقيق ضمن الهيكل التنظيمي، تسمح للوحدة الاقتصادية بإبلاغ هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخلها وكذا النشاطات التي تقوم بها.

ومع التقدم العلمي والتكنولوجي فقد كبر حجم المؤسسات وتعددت عملياتها فضلا عن تعقيد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطها وحجم أعمالها، وكذا الفضائح المالية التي عرفتتها بعض الشركات العالمية مثل شركتي ENRON وWORLDCOM في الولايات المتحدة الأمريكية، وانهارهما بسبب ضعف آليات الرقابة على أنشطة المؤسسة لذا كان التدقيق الداخلي أمرا حتميا للمحافظة على الموارد المتاحة، ولإطمئنان مجالس الإدارة على سلامة العمل وحاجتها لبيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات والعمليات والتأكد من أنها قد نفذت طبقا للإجراءات والسياسات الموضوعية، وتقديم التوصيات اللازمة لمعالجة مختلف المشاكل الممكن حدوثها. وتعد عمليات الشراء والتخزين من بين أهم العمليات التي يجب متابعتها، وذلك لحجم المواد المطلوبة وتعرضها لمخاطر أكبر وكذا ارتباطها مباشرة بنتيجة المؤسسة، فهي تعتبر من أهم العناصر الظاهرة في قائمتي الميزانية وجدول حسابات النتائج.

1- إشكالية الدراسة

انطلاقا مما سبق ومحاولة منا الإلمام بجوانب موضوع الدراسة قمنا بطرح التساؤل الرئيسي التالي:

كيف يتم التدقيق الداخلي لعمليات الشراء والتخزين على مستوى المؤسسة؟ وما هي أهم جوانبه بالنسبة للشركة الإفريقية للزجاج جيجل؟

يمكننا الإجابة عن هذا التساؤل من خلال طرح عدد من الأسئلة الفرعية نلخصها كما يلي:

- كيف يؤدي المدقق الداخلي مهامه بالنسبة لفحص حسابات المشتريات والمخزون؟
- هل يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية المطلوبة لأداء مهامه؟
- ما مدى رفع الشركة الإفريقية للزجاج التحفظات التي أدرجها المدقق الداخلي ضمن تقاريره السابقة؟
- كيف يتم فحص ملفات الشراء داخل الشركة الإفريقية للزجاج؟
- كيف تتم معالجة الفروق بين الجرد المادي والجرد المحاسبي في الشركة الإفريقية للزجاج؟

- كيف يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركة الإفريقية للزجاج ؟

- هل هناك فصل بين وظائف الشراء والتخزين والمحاسبة على مستوى الشركة الإفريقية للزجاج؟

2- فرضيات الدراسة

وكإجابة أولية على التساؤل الرئيسي والتساؤلات الفرعية يمكن صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: يقوم المدقق الداخلي بعمله وفق منهجية واضحة وبكل استقلالية.

الفرضية الثانية: يفحص المدقق الداخلي ملفات الشراء بكل عناية وتأخذ المؤسسة بعين الاعتبار التحفظات الواردة بشأنها في تقريره النهائي.

الفرضية الثالثة: تتم معالجة فروق جرد المخزون بشكل ملائم، كما تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار كل تحفظات المدقق الخاصة بتدقيق المخزونات.

الفرضية الرابعة: هناك إجراءات محددة وتنظيم جيد على مستوى مصالح الشراء والتخزين، بما في ذلك الفصل الواضح بين تلك الوظائف.

3- أهداف الدراسة

انطلاقاً من مشكلة الدراسة يمكن تحديد الأهداف التالية:

- التعرف على واقع التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية من خلال تعريف التدقيق الداخلي وأهميته وأهدافه وأنواعه والمعايير التي يعمل بموجبها؛

- التعرف على إجراءات التدقيق الداخلي لعمليات الشراء والتخزين؛

- تبيان العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية.

4- المنهج المتبع والأدوات المستخدمة

قصد الإجابة على التساؤل الرئيسي المطروح سابقاً اعتمدنا على منهجين أساسيين وهما المنهج الوصفي

والمنهج التحليلي، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري للتعرف على المفاهيم الأساسية

المتعلقة بموضوع الدراسة، وكذا وصف إجراءات الرقابة في الجانب التطبيقي. أما المنهج التحليلي فقد تم

الاعتماد عليه أساساً في الجانب التطبيقي عند تحليل تقارير التدقيق وآليات الرقابة الداخلية.

إلى جانب هذا فقد استخدمنا أسلوب المقابلة لجمع المعلومات الضرورية عند إجراء الدراسة التطبيقية، وهذا استكمالاً للمعلومات المتحصل عليها من التقارير.

5- أهمية موضوع الدراسة

تظهر أهمية الدراسة من خلال ما يلي:

- أهمية تدقيق عمليات المؤسسة بصورة عامة وعمليات التمويل وما يرتبط بها بصورة خاصة؛
- أهمية التدقيق الداخلي كوظيفة أساسية ضمن الوظائف العديدة للمؤسسة، حيث أنه يساعد في اكتشاف الانحرافات وتصحيحها وحماية الأصول المتداولة (البضائع والمواد والمنتجات بمختلف أنواعها) كما يساهم في تحسين الكفاءة الإنتاجية؛
- المخاطر الكبيرة التي تتعرض لها البضائع والمواد والمنتجات ضمن مخازن المؤسسات، حيث أنها أكثر عرضة للتلف وأسهل للسرقة مقارنة بأصول أخرى، مما يبرز أهمية اعتماد نظام فعال للرقابة الداخلية يخلص هذه الأصول.

6- أسباب اختيار الموضوع

إن اختيارنا لهذا الموضوع يعود إلى جملة من الأسباب الذاتية والموضوعية أهمها:

• الأسباب الذاتية

- رغبتنا في التعرف على واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة الإقتصادية؛
- الفضول العملي والرغبة في تحليل هذا الموضوع من الناحية النظرية والتطبيقية.

• الأسباب الموضوعية

- محاولة تقديم بحث أكاديمي يتناسب مع التخصص؛
- قلة الدراسات التطبيقية التي تناولت هذا الموضوع؛

7- حدود الدراسة

تتمثل الحدود الزمانية والمكانية لدراستنا في:

- الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة في الشركة الإفريقية للزجاج AFRICAVER في ولاية بجيجل.

- الحدود الزمانية: تمت هذه الدراسة في الفترة 2014 و 2016.

8- خطة الدراسة

قصد الإلمام بجميع جوانب الموضوع تم تقسيم البحث إلى فصلين نظريين وفصل تطبيقي بالإضافة إلى مقدمة وخاتمة عامة، حيث تم تخصيص الفصل الأول لفاهيم عامة حول عمليات الشراء والتخزين، حيث يتضمن أربعة مباحث، تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية وظيفة التموين، وفي المبحث الثاني وظيفة الشراء والمبحث الثالث وظيفة التخزين، أما المبحث الرابع فيتضمن تسيير المخزون.

أما الفصل الثاني فتمحور حول الإطار النظري لتدقيق عمليات الشراء والتخزين، تضمن أربعة مباحث تطرقنا في المبحث الأول إلى مدخل إلى التدقيق، والمبحث الثاني تناول تدقيق العمليات ونظام الرقابة الداخلية، أما المبحث الثالث اشتمل على تدقيق عمليات الشراء، وفي المبحث الرابع تطرقنا إلى تدقيق عمليات التخزين.

أما الفصل الأخير فهو عبارة عن دراسة ميدانية تمحورت حول تدقيق عمليات التموين في الشركة الإفريقية للزجاج بجيجل، حيث قمنا بتقسيم ه إلى مبحثين، المبحث الأول تناولنا فيه تقديم الشركة الإفريقية للزجاج، والمبحث الثاني تضمن تدقيق عمليات الشراء والتخزين في الشركة الإفريقية للزجاج.

9- صعوبات الدراسة

من الصعوبات التي واجهتنا خلال القيام بهذه الدراسة ما يلي:

- نظرا لكون موضوع الدراسة حساس يصعب الحصول على المعلومات اللازمة التي تساعدنا في الدراسة؛

- صعوبة التنسيق بين الجانب النظري الأكاديمي والجانب التطبيقي العملي؛

- صعوبة التواصل مع المدقق الداخلي للشركة الإفريقية للزجاج بجيجل.

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول عمليات الشراء

والتخزين

تمهيد

المبحث الأول: ماهية وظيفة التموين

المبحث الثاني: وظيفة الشراء

المبحث الثالث: وظيفة التخزين

المبحث الرابع: تسيير المخزون

خلاصة

تمهيد

يرتبط نجاح المؤسسات الصناعية في وقتنا الحاضر من أجل تحقيق ما تصبو إليه من أهداف بعوامل كثيرة ومتنوعة. ولعلّ من أهم هذه العوامل توفير ما تحتاج إليه من مستلزمات العمل الإنتاجي بالكمية والجودة المناسبين، وبالسعر والوقت المناسبين أيضاً، ومن ثم تخزين هذه المستلزمات والمحافظة عليها من التقادم والتلف، وتوفيرها للجهات ذات الحاجة في المؤسسة عند طلبها، وهذا العمل هو ما كان يطلق عليه سابقاً اسم وظيفتي الشراء والتخزين، حيث سميتا في الوقت الحاضر بتسمية "إدارة المواد" (وظيفة التموين)، والتي تعتبر من الوظائف الأساسية للمؤسسة.

المبحث الأول: ماهية وظيفة التمويل

تعدّ وظيفة التمويل نظاما جزئيا من بين الأنظمة الوظيفية بالمؤسسة، ولها مكانة مهمة بين الوظائف التقنية الأخرى (تمويل، إنتاج، تسويق)، وهي تعمل على تحقيق أهدافها الجزئية، وفي نفس الوقت تعمل مع باقي الوظائف بالمؤسسة على تحقيق أهداف المؤسسة. وتعد هذه الوظيفة المسؤولة عن تلبية حاجات المؤسسة (العملية والمادية). وتتكون وظيفة التمويل أساسا من عمليتين أو وظيفتين هما الشراء والتخزين، ولكل منهما أهدافه الجزئية والتي تتسجم مع بعضها البعض لتخدم أهداف التمويل والتي بدورها تخدم أهداف المؤسسة.

المطلب الأول: تعريف التمويل وأهميته

سنتناول في هذا المبحث مختلف التعاريف التي عرّف بها التمويل وسنتعرف كذلك على أنواع التمويل.

أولاً: تعريف التمويل

هناك مجموعة من التعاريف نذكر منها:

"هي الوظيفة المسؤولة عن تلبية احتياجات الإنتاج، حيث تغطي في بعض المؤسسات نشاط الشراء ومسؤولية تسيير مخزون المواد الأولية والبضائع، كما يمكن تجميعها في مصلحة مشتركة، فالمهم هو التحديد الجيد لمسؤوليات كل واحدة وتحقيق الانسجام (التقليل من التعارض) اللزم بينهما"⁽¹⁾.

هناك تعريف آخر للتمويل: "هو تمويل المؤسسة بالبضائع والمواد الأولية والمنتجات الضرورية للمؤسسة، وهذا بالجودة والكمية والوقت الملائم وبأقل التكاليف"⁽²⁾.

ويستخلص من ذلك أن المهمة الأساسية للتمويل تتمثل في وضع كل المنتجات اللازمة من أجل السير الحسن للمؤسسة في متناول مختلف وحداتها وفي الوقت المناسب، بحيث تكون المشتريات الضرورية قد تم توفيرها بأحسن الشروط من حيث الجودة والسعر وطريقة التسديد والضمان.

ثانياً: أهمية التمويل

يمكننا توضيح أهمية التمويل من خلال ما يلي⁽³⁾:

(1) علي كساب، تسيير المخزون مقاربات مختلفة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص30.

(2) المرجع نفسه، ص 30.

(3) **La Fonction Approvisionnement**, Diplôme d'Etudes Comptables et Financières, Free la société,

http://decf.descf.free.fr/OGE/La_fonction_approvisionnement.htm., accédé le 10 mars 2017.

1- في المؤسسة الصناعية: تتمثل أهمية نشاط التمويين الصناعي في استمرارية عملية الإنتاج ، بحيث تزيد المواد الممونة في نجاح العملية الإنتاجية خاصة في المشروعات التي تتطلب مواد مرتفعة القيمة ، إدخال التقدم التقني في المؤسسة، رفع إنتاجية العمل وتخفيض تكاليف الإنتاج وتحسين الوضعية المالية والاقتصادية للمؤسسة.

2- في المؤسسة التجارية: تتمثل أهمية التمويين في ضمان استمرار نشاط التسويق في الوحدة التجارية والمساهمة في رفع إنتاجية العمل، المساهمة في تحسين نوعية الخدمات والوضعية المالية والاقتصادية وكذا تخفيض تكاليف التسويق.

المطلب الثاني: أنواع التمويين وأهدافه

سننظر في هذا المطلب إلى كل من أنواع التمويين وأهدافه.

أولاً: أنواع التمويين: ينقسم التمويين حسب طبيعة ونشاط المؤسسة إلى نوعين:

1- التمويين الصناعي: هو إمداد المؤسسة بالمواد الأولية والعتاد للقيام بالعملية الإنتاجية وضمان السير العادي لها، وينقسم إلى نوعين:

1 1 - تمويين صناعي داخلي: يهتم بتصنيع أو إنتاج مواد نصف مصنعة بالنسبة للمنتج الرئيسي أو كمادة أولية بالنسبة للمنتج النهائي أي أنه تمويين ذاتي.

1 2 - تمويين صناعي خارجي: من خلاله يتم للحصول على المواد الأولية والعتاد للقيام بالعملية الإنتاجية.

2- التمويين التجاري: هو الحصول على منتجات معينة قصد إعادة بيعها ويعتبر تموييناً خارجياً، وعلى المؤسسة أن تجد الموردين والمقارنة بين أسعارهم وشروطهم مع مراعاة الكمية المخزنة التي تظهر خلال الجرد في بطاقة المخزون.

ثانياً: أهداف التمويين

وظيفة التمويين كأى وظيفة أخرى في المؤسسة لديها أهداف معينة تعمل من أجل تحقيق أهداف المؤسسة بأعلى كفاءة وفعالية، ويتمثل الهدف الرئيسي لوظيفة التمويين في تنمية نظام متكامل من الأنشطة التي تساعد على تحقيق كل من الأهداف التسويقية والأهداف الإنتاجية للمؤسسة وتوفير الاستمرارية لعمليات التمويين⁽¹⁾، ويتحقق ذلك من خلال شراء المواد والمستلزمات عندما يحتاج إليها المشروع بأسلوب اقتصادي، وهذا يتطلب

(1) نهال فريد مصطفى، إدارة الامداد، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2003، ص 41.

تعاون وتكامل جميع أنشطة التمويين (النقل، التخزين، الاستلام، الاتصال بالموردين...) . كما تهدف وظيفة التمويين إلى تلبية الاحتياجات من السلع والخدمات من الموردين، بالكمية، الجودة والسعر المطلوب، في الوقت والمكان المحدد وبأقل تكلفة ممكنة⁽¹⁾.

وبالتالي فإن وظيفة التمويين ترمي إلى تحقيق الأهداف التالية⁽²⁾:

- البحث عن الأنواع والبدائل الجديدة من المواد وغيرها من الأساليب الفنية التي يمكن أن تستخدمها المؤسسة؛
- توفير الاحتياجات المختلفة بأقل التكاليف، وتحديد كمية الطلب المثلى، فترة الإستخدام المثلى، فترة الإنتظار المثلى، عدد الطلبات المثلى وتكاليف تسيير المخزون المثلى؛
- تحقيق التوازن في تدفق المدخلات والمخرجات، والحفاظ على سلامة المدخلات في شروط تخزينية، الحفاظ على استمرارية العمليات الإنتاجية بتأمين المدخلات ومعالجة العجز عن طريق مخزون الأمان؛
- دراسة المخزون من المدخلات ودراسة البدائل الممكنة وتحديد أحسنها، وتحديد درجة الإحلال بين البدائل، وكذا دراسة حركة المدخلات داخل المخازن وتحديدها في أحسن حركة ومسار، ترتيب المخازن ترتيبا داخليا أمثلا، تقادي تكلفة النفاذ وتكلفة النفور وتكلفة الفرصة البديلة.

المطلب الثالث: مكانة وظيفة التمويين في المؤسسة وتنظيمها

تحتل وظيفة التمويين كغيرها من الوظائف مكانة في المؤسسة نبرزها فيما يلي:

أولاً: مكانة وظيفة التمويين في المؤسسة

لا يقوم أي نشاط اقتصادي في المؤسسة دون أن تكون هناك عمليات تموين مسبقة لمختلف المواد ومستلزمات الإنتاج الضرورية، ووضع برنامجها وإتمامه بالشكل السليم وكل ذلك يستلزم وضع سياسة تموينية محكمة، من أجل ضمان تموين الوحدات الإنتاجية بشكل منتظم ومستمر. وسيوضح الشكل البياني الآتي مكانة التمويين في الهيكل التنظيمي للمؤسسة⁽³⁾.

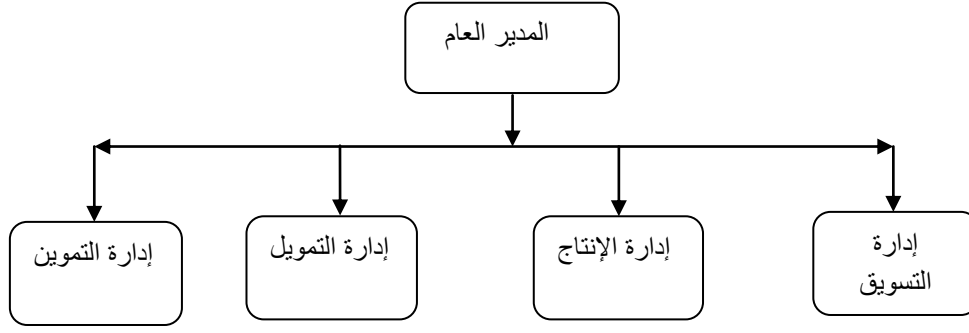
الشكل رقم 1-1: مكانة التمويين في الهيكل التنظيمي للمؤسسة

⁽¹⁾ La gestion de l'approvisionnement, Seance7, <http://www.chambreuil.com/public/2012/06/07->

Approvisionnement.pdf, Service d'enseignement de la Gestion des Opérations et de la Logistique, HEC Montréal, 2011, p. 04. accédé le 12 février 2017.

⁽²⁾ علي كساب، مرجع سابق، ص ص 33-34.

⁽³⁾ عبد الغفار حنفي، رسمية قرياقص، أساسيات إدارة المواد والإمداد، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2003، ص 37.



المصدر: عبد الغفار حنفي، رسمية قرياقص، أساسيات إدارة المواد والإمداد ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2003، ص 37.

يلاحظ من الشكل رقم 01 أنّ إدارة الترمين تتساوى في الأهمية مع باقي الإدارات الأخرى حيث أنها تتبع مباشرة المدير العام، هذا يعني مدى أهمية هذه الإدارة وأنها تتمتع بنفس السلطات التي تتمتع بها الإدارات الأخرى.

ثانياً: تنظيم وظيفة الترمين

من فوائد التنظيم الجيد لوظيفة الترمين أنه يحقق التكامل والتنسيق بين جميع الوظائف، ويمنع التداخل والازدواجية والتضارب، كما يحقق التكافؤ بين الصلاحية والمسؤولية، بحيث يمنح الفرد الصلاحيات اللازمة لتنفيذ واجباته⁽¹⁾.

يتوقف تنظيم وظيفة الترمين سواء من ناحية موقعها في الهيكل التنظيمي الكلي للمؤسسة أو من ناحية تنظيمها الداخلي لمختلف الأنشطة أو المهام المكونة لها على عدة عوامل منها⁽²⁾:

- هدف المؤسسة الأساسي وفلسفة الإدارة؛
- البيئة المحيطة بالمشروع ومدى توافر مستلزمات الإنتاج وطبيعة وظروف السوق، فكلما كانت الاسواق مستقرة والمواد متوفرة ساعد ذلك على تسهيل مهمة الترمين؛
- حجم النشاط الإقتصادي للمؤسسة ، فكلما كان حجم المؤسسة كبير كلما تطلب ذلك تقسيم النشاط الإداري والعكس صحيح؛

⁽¹⁾ غانم فنجان موسى، محمد عبد حسين، إدارة المشتريات، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة العربية 2008، عمان-الأردن، 2008، ص 60.

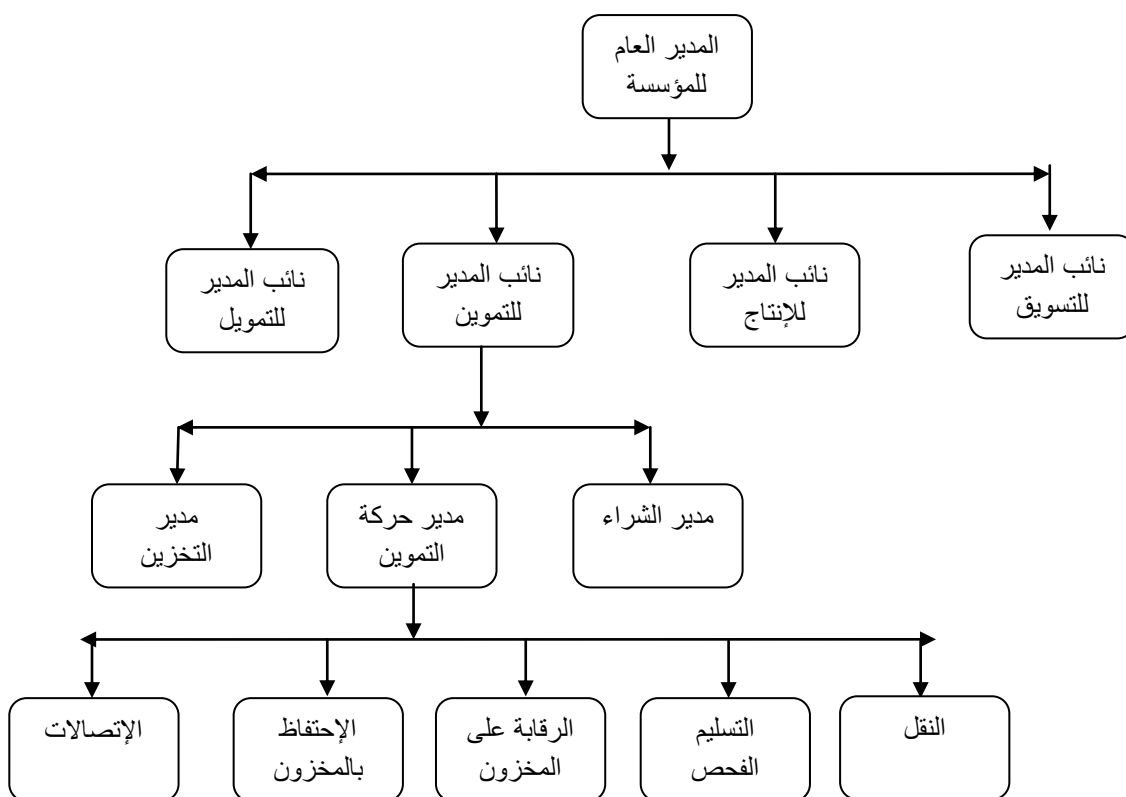
⁽²⁾ المرجع نفسه، ص 36.

- المركزية واللامركزية في الشراء ، ففي حالة اتباع المؤسسة لسياسة اللامركزية فإن شكل التنظيم ومكوناته ستختلف عما لو كان الأسلوب المتبع في الشراء هو الأسلوب المركزي⁽¹⁾.

التنظيم الداخلي لوظيفة التموين

الهدف من التنظيم الداخلي هو تحديد خطوط السلطة والمسؤولية داخل إدارة التموين نفسها، حيث أن كل وظيفة من وظائف التموين (الشراء، التخزين) تعتبر مستقلة بذاتها وتتبع مباشرة المدير العام للمؤسسة، أو تضم جميعها في إدارة واحدة هي إدارة التموين وذلك وفق شكل تنظيمي يضمن التنسيق والتكامل الوظيفي⁽²⁾.

الشكل رقم 1-2: التنظيم الداخلي لوظيفة التموين



المصدر: عبد الغفار حنفي، رسمية قرياقص، أساسيات إدارة المواد والإمداد، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2003، ص 37.

المطلب الرابع: وظائف التموين ومهامه

وتتمثل الوظائف الرئيسية للتموين في⁽³⁾:

⁽¹⁾ مهدي حسن زويلف، إدارة الشراء والتخزين مدخل حديث، دار الفكر ناشرون وموزعون، الطبعة الثانية، عمان، 2006، ص 19.

⁽²⁾ عبد الغفار حنفي، رسمية قرياقص، مرجع سابق، ص ص 39-41.

⁽³⁾ عبد الغفار حنفي، إدارة المواد والإمداد-المشتريات والمخازن، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 14.

أولاً: تخطيط المواد والرقابة عليها

وتسند هذه الوظيفة على التنبؤ بالمبيعات وبخطط الإنتاج وعلى أساس ذلك يتم تخطيط الاحتياجات والرقابة عليها ويشمل ذلك تقدير الاحتياجات من الاجزاء لكل صنف على حدى، إعداد موازنة المواد، التنبؤ بمستويات المخزون، جدولة أوامر الشراء وقياس الأداء على ضوء التنبؤ بالمبيعات وجدولة الإنتاج.

ثانياً: وظيفة الشراء

تتضمن هذه الوظيفة اختيار مصدر التوريد، إنهاء إجراءات التعاقد والإتفاق على الشروط، إصدار أمر أو أوامر التوريد، متابعة عملية التوريد، المحافظة على علاقات ودية مع الموردين وتدعيمها، الموافقة على صرف مستحقات الموردين، تقييم وترتيب الموردين حسب الجدارة والكفاءة ومدى الإلتزام.

ثالثاً: وظيفة التخزين والرقابة على المخزون

تتضمن هذه الوظيفة الرقابة المادية على المواد والأصناف المحتفظ بها في المخازن، إعداد الأماكن الملائمة لتخزين كل صنف حسب متطلباته، تدنية التالف من المخزون والتقادم الفني للأصناف المحتفظ بها من خلال توقيت عمليات بيع تلك الأصناف والكفاءة في تداولها، الإحتفاظ بسجلات المخزون وتحديد الأماكن الملائمة والمواقع الخاصة بالمخزون. تشمل وظيفة التخزين مراجعة المخزون مادياً ومطابقته مع سجلات المخزون، وضع مستويات للمخزون وتحليل فئات المخزون وتحديد الكمية الاقتصادية لكل من هذه المجموعات وحجم مخزون الأمان المناسب ومراجعة فترة التوريد وإعداد التقارير الخاصة بفئات المخزون. سنتناول كل من وظيفتي الشراء والتخزين بشكل تفصيلي وذلك في المبحثين المواليين.

المبحث الثاني: وظيفة الشراء

الشراء نشاط أساسي في ال مؤسسات على اختلاف أنواعها، ويعتبر من الوظائف الأساسية للتمويل وسنعرض فيما يلي أهم العناصر المتعلقة به.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية وظيفة الشراء

سنوضح فيما يلي مفهوم وظيفة الشراء وأهميتها.

أولاً: مفهوم وظيفة الشراء

هناك عدة تعاريف لوظيفة الشراء نذكرها فيما يلي:

"يعرف الشراء بالعملية التجارية المنظمة، والتي يتفق من خلالها كل من البائع والمشتري على نقل ملكية السلع من طرف إلى آخر وفق إجراءات قانونية محددة"⁽¹⁾.

"وظيفة الشراء وظيفة متكاملة ومسؤولة عن التخطيط المسبق للحصول على المواد الخام، وتحت التصنيع، والمصنوعة وكافة المواد التي لا تدخل في أعمال الإنتاج وجميع مستلزمات المؤسسة التي تحتاجها لتأدية وظائفها على أكمل وجه"⁽²⁾.

ثانياً: أهمية وظيفة الشراء

تظهر أهمية وظيفة الشراء بما تساهم به في المجالات التالية⁽³⁾:

- تخفيض التكاليف، حيث يمكن تخفيض التكاليف دون المساس بالجوانب الأخرى كالجودة؛
- العلاقات العامة، من خلال إقامة علاقات طيبة مع الموردين؛
- التدريب، فالشراء مجال ملائم لتدريب المديرين الجدد؛
- توفر المعلومات عن الأسعار والعرض والطلب للمواد والمواد البديلة يستفيد منها كل إدارات المشروع؛
- المسؤولية الاجتماعية، من خلال تفضيل الموردين المحليين.

المطلب الثاني: أهداف الشراء

تسعى وظيفة الشراء من المنظور العام إلى تحقيق الربحية للمؤسسة من خلال السعي إلى توفير احتياجاتها ومستلزمات العمل فيها بالكمية والجودة المناسبين وفي الوقت المناسب، ويتبلور ذلك من خلال الأهداف التالية:

1- تخفيض تكلفة الشراء من خلال الشراء بكميات مناسبة تضمن استمرارية العمل وعدم توقفه، تخفيض تكلفة التخزين، فتكلفة المخزون عادة تشمل احتمالية تلف المخزون، سرقة ونفقات الحماية والصيانة⁽⁴⁾، الحصول

(1) علي كساب، مرجع سابق، ص 35.

(2) محي الدين يحي القطب وآخرون، مدخل إلى إدارة المواد، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2012، ص 29.

(3) خبيراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الإتجاهات والأساليب الحديثة لإدارة المشتريات والمخازن باستخدام النظام اللوجستي، الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الشركة العربية للتسويق والتوريدات، مصر، 2008، ص 84.

(4) محي الدين يحي القطب وآخرون، مرجع سابق، ص 29، 30.

على خصومات من الموردين، كخصم الكمية وخصم تعجيل الدفع..الخ، يؤدي إلى تحقيق وفورات مالية، تساعد المؤسسة في تحقيق الأرباح من خلال تخفيض تكلفة الشراء⁽¹⁾.

2- الحصول على السلع والخدمات من حيث الكمية والنوعية المطلوبة، فقيام وظيفة الشراء بتأمين السلع والخدمات بالكمية المطلوبة والنوعية المتفق عليها، سيؤدي إلى كسب ثقة الآخرين وتحقيق مزيد من الوفورات⁽²⁾؛

3- ضمان أفضل خدمة ممكنة من المورد من خلال الإختيار السليم للمورد؛

4- تحديد مواصفات الشراء والمقصود بتحديد مواصفات الشراء جميع الأمور المرتبطة بعملية الشراء كالوقت والمكان والنوعية؛

5- اختيار الموردين وعمل علاقات طيبة معهم، فيمكن القول أنّ وظيفة الشراء تهدف إلى تطوير وإدامة العلاقات مع مورد السلع وكذلك البحث عن الموردين الذين يتمتعون بقدرات كبيرة⁽³⁾؛

6- إصدار أوامر الشراء، وعادة تتم هذه العملية بطرق متنوعة ووسائل مختلفة إما بالبريد أو الهاتف، ويكون أمر التوريد نموذجاً مطبوعاً؛

7- المساهمة في تحقيق مركز تنافسي جيد للمؤسسة في السوق، يكون ذلك من خلال شراء وتوفير احتياجات المؤسسة من مستلزمات العمل بالجودة المناسبة والمواصفات المطلوبة، مما يمكنها من إنتاج سلع وفق مستوى جودة معين وجيد ينافس السلع الأخرى المطروحة في السوق⁽⁴⁾؛

8- التنسيق مع الإدارات الوظيفية في المشروع بما يكفل تفهم الاحتياجات المختلفة للإدارات من المواد وترجمتها إلى واقع ملموس⁽⁵⁾.

المطلب الثالث: تنظيم عملية الشراء

يجب أن يكون لوظيفة الشراء هيكل تنظيمي خاص بها ضمن إدارة متخصصة (إدارة التموين)، بحيث يضمن لها الإستقلالية وسياسة عمل خاص بها، ولها قوى عاملة تقوم بالمهام والمسؤوليات المناطة بها ضمن

(1) عمر وصفي عقيلي، منعم زمير الموسوي، قحطان بدر العبدلي، إدارة المواد- الشراء والتخزين من منظور كمي، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2004، ص13.

(2) محي الدين يحي القطب، هاني جزاع ارتيمه، شاعر أحمد القضاة، مرجع سابق، ص 30.

(3) محمد العدوان، علي المشاقبة، هيثم الزعبي، إدارة الشراء والتخزين (مدخل حديث لإدارة المواد)، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، ص 171.

(4) رائد عبد الخالق عبد الله العبيدي، خالد أحمد فرحان المشهداني، مرجع سابق، ص 13.

(5) علي كساب، مرجع سابق، ص 37.

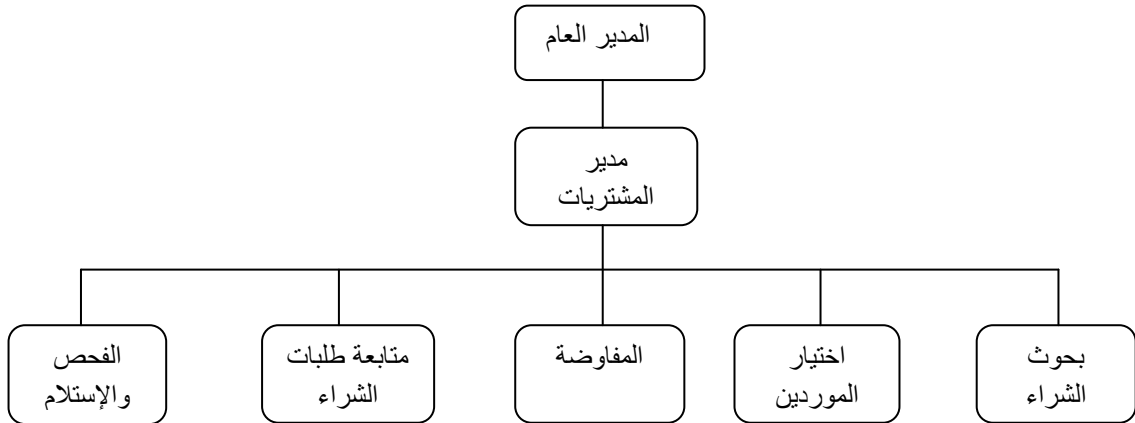
السلطات المخولة لها، وكذا يضمن التنسيق والتكامل مع وظيفة التخزين تحت الإشراف والتنسيق العام لمدير إدارة التموين الذي يشرف على الوظيفتين معا⁽¹⁾.

أولاً: الهيكل التنظيمي لوظيفة الشراء

هناك عدة أسس تنظم على أساسها وظيفة الشراء منها التنظيم على أساس وظيفي والتنظيم على أساس جغرافي⁽²⁾:

1- التنظيم على أساس وظيفي: يقوم المنظم في المنشأة الصناعية الكبيرة بتجميع الأنشطة والأعمال المتعلقة بالشراء بمجموعة واحدة، أما في المنشأة الأصغر حجماً فإنه يجعل وظيفتي الشراء والتخزين في مجموعة واحدة، أما إذا كانت المنشأة مشروع فردي فإن المنظم سوف يقوم بتجميع الوظائف ذات الوظائف المتباينة في مجموعة واحدة ويجعل من مالكة مسؤولاً عن إدارتها جميعاً كما هو موضح في الشكل الموالي.

الشكل رقم 1-3: تنظيم وظيفة التموين على أساس وظيفي



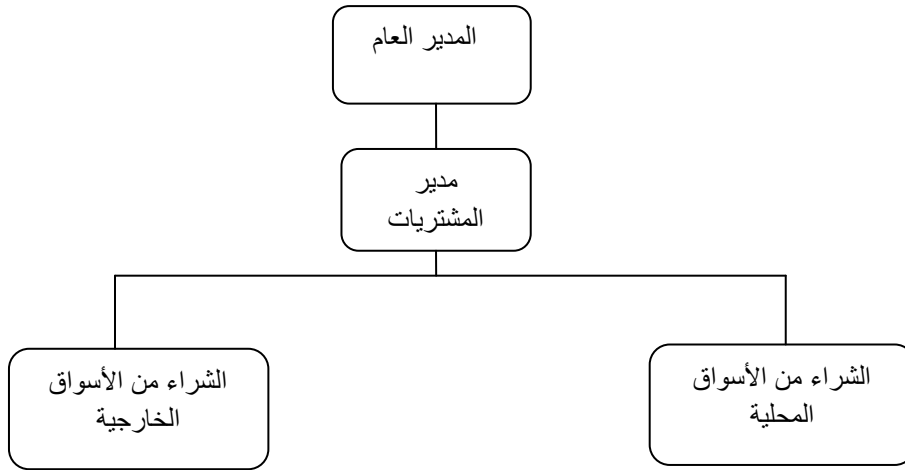
المصدر: محي الدين يحي القطب، هاني جزاع أرتيمة، شاكر أحمد القضاة، مدخل إلى إدارة المواد، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2012، ص 33.

2- التنظيم على أساس جغرافي: الوظائف في منظمة جغرافية معينة كأن تكون هناك وحدة مسؤولة عن شراء المواد من خارج البلد وأخرى تقوم بشرائها من الأسواق المحلية وفي الواقع فإن المنشأة تلجأ إلى هذا الأسلوب من التنظيم عندما تكون الرقعة الجغرافية التي تؤمن منها احتياجاتها من مواد واسعة وأن الاختلافات فيما بين منطقة وأخرى عديدة والمواد الموجودة فيها ذات صفات وخصائص معينة قد لا تتوفر في مناطق الأخرى، وذلك نوضحه في الشكل الموالي.

(1) محي الدين يحي القطب وآخرون، مرجع سابق، ص 35.

(2) المرجع نفسه، ص ص 33-34.

الشكل رقم 1-4: تنظيم وظيفة التموين على أساس جغرافي



المصدر: محي الدين يحي القطب، هاني جزاع أرتيمة، شاكر أحمد القضاة، مدخل إلى إدارة المواد، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2012، ص 34.

ثانياً: مسؤوليات وظيفة الشراء

تختلف وتتعدد مسؤوليات وظيفة الشراء من منظمة لأخرى، وذلك تبعاً لنوعية النشاط الذي تقوم به وحجم أعمالها ومشترياتها، وبوجه عام أصبح معروف أن المسؤولية الأولى والرئيسية لهذه الإدارة تنحصر في توفير احتياجات المنظمة من المواد والتجهيزات وقطع الغيار... الخ، في الوقت وبالسعر المناسبين، وبالكمية والجودة المناسبين وبأقل التكاليف، وعملية توفير الاحتياجات هذه تنشأ عنها مسؤوليات فرعية متعددة ومتنوعة سنقوم بذكرها فيما يلي⁽¹⁾:

1- وضع وتطوير سياسات مناسبة للشراء، تتمكن المؤسسة من خلالها من توفير احتياجاتها من المستلزمات بأفضل الشروط؛

2- القيام بدراسات وبحوث تهدف إلى التنبؤ وجمع المعلومات عن الأسواق ومستلزمات العمل المتوفرة فيها التي تحتاجها المؤسسة، ومستوى أسعارها وكمياتها المعروضة في هذه الأسواق، ومستوى جودتها ومواصفاتها المتوفرة فيها والمستلزمات البديلة التي يمكن أن تحل محلها، وإعلام إدارات المؤسسة بها وجعلها على اطلاع مستمر بكل جديد ومستحدث فيما يتعلق بهذه الأمور، حيث تفيد هذه البحوث والتنبؤات المنظمة كثيراً، فتخفف من حدة المخاطر التي قد تتعرض لها في سبيل توفير احتياجاتها من المستلزمات؛

(1) سليمان خالد عبيدات، مصطفى نجيب شاويش، إدارة المواد الشراء والتخزين، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2008، ص 22، 23.

- 3- مراجعة طلبات الشراء المقدمة من قبل إدارات الم مؤسسة وذلك من أجل التأكد من مطابقة طلب الشراء للسياسة الشرائية المتبعة في المنظمة، اكتشاف فيما إذا كان هناك إسراف في استهلاك بعض المواد، والتأكد من عدم وجود نقص في المعلومات والمواصفات الواردة في طلبات الشراء والوصف غير الدقيق لبعض المستلزمات؛
- 4- جدولة المشتريات، حيث تقوم بوضع جدول زمني لتوفير احتياجات المنظمة من المستلزمات في المواعيد المحددة والمطلوبة؛
- 5- تعتبر وظيفة الشراء مسؤولة مع وظيفة التخزين عن تحديد مستويات المخزون الثلاثة، الأول وهو احتياطي الطوارئ الذي يمثل كمية المخزون من الصنف الواحد الذي يجب عدم مساسه إلا في حالات الطوارئ، والثاني وهو الحد الأقصى للتخزين ويمثل كمية الصنف الذي يجب عدم تجاوزه، أما الثالث فهو مستوى إعادة الطلب، ويمثل أيضا كمية المخزون من الصنف الواحد الذي إذا وصل إليه رصيده فيجب إعادة شراؤه؛
- 6- إصدار أوامر التوريد إلى الموردين بعد الاتصال بهم، واختيار أنسبهم في ضوء ما يقدمونه من عروض لتوفير احتياجات المؤسسة من المستلزمات؛
- 7- مراجعة عقود الشراء (بالتعاون مع الإدارة القانونية إن وجدت) للتأكد من سلامتها القانونية، ثم توقيعها مع الموردين، وذلك في ظل السلطة التي يفوضها مدير عام المؤسسة لمدير الشراء؛
- 8- تنظيم سجلات لحفظ كافة المعلومات والبيانات والمعاملات المتعلقة بعملية الشراء، والمؤسسات المتطورة تستخدم في هذا المجال الحاسوب لتخزين مثل هذه المعلومات واسترجاعها؛
- 9- التصرف بالأصناف المخزنة والزائدة عن الحاجة ومخلفات الإنتاج، وذلك بالشكل الذي تراه مناسبا ويحقق الفائدة للمؤسسة؛
- 10- تنمية وتطوير العلاقات والثقة الحسنة والكبيرة بين الم مؤسسة والموردين الذين يتم التعامل معهم، وتدعيم شهرتها ومركزها أمامهم؛
- 11- تجدر الإشارة أيضا إلى أن تحديد الكمية الاقتصادية للشراء وتخفيض حجم رأس المال المستثمر في المخزون إلى أقل حد ممكن بشرط ألا يكون ذلك على حساب احتمال توقف العمليات الصناعية بسبب نفاذ المخزون من مسؤوليات وظيفة الشراء واختصاصها⁽¹⁾.

(1) محي الدين يحي القطب وآخرون، مرجع سابق، ص 38.

ثالثا: السلطات

إن تحديد السلطات لأية وحدة إدارية في المؤسسة يتوقف على اعتبارات متعددة أهمها مايلي⁽¹⁾:

- 1- حجم المهام والمسؤوليات المسندة للوحدة الإدارية تماشياً مع مبدأ تكافؤ السلطة مع المسؤولية؛
 - 2- درجة المركزية واللامركزية في الأداء والسلطة التي تنتهجها المؤسسة بوجه عام؛
 - 3- رغبة الرؤساء في تفويض سلطتهم لمؤسسيهم؛
 - 4- الانتشار الجغرافي للمؤسسة وفيما إذا كان لها فروع في مناطق أخرى.
- في ضوء الاعتبارات التنظيمية السابقة سنجد أن سلطات وظيفة الشراء تختلف من مؤسسة لأخرى، إلا أنه وفي ضوء المهام والمسؤوليات المسندة علمياً وعملياً لوظيفة الشراء والتي ذكرناها سابقاً نجد أن نسبة كبيرة من الآراء تقترح منح وظيفة الشراء السلطات التالية لتمكينها من أداء مهامها والقيام بمسؤولياتها:
- تحديد الكمية الاقتصادية للشراء بشكل تكون متوافقة مع مقدار الحاجة المطلوب شراؤها، وبشكل لا تكون أكبر منها لأن الشراء بكميات أكبر سيؤدي إلى تجميد جزء كبير من رأس مال المؤسسة في شراء مواد لا حاجة لها فيها؛
 - اختيار مصادر الشراء المناسبة والتفاوض معها؛
 - تحديد مستويات المخزون من كل صنف بالتنسيق والاتفاق مع وظيفة التخزين في المؤسسة؛
 - الموافقة أو الرفض لطلبات الشراء المرسله من الموردين طبقاً لمدى مطابقتها للمواصفات المتفق عليها معهم، وذلك بعد استلامها وفحصها؛
 - الحد من مغالاة إدارات المؤسسة في طلب احتياجاتها من المستلزمات؛
 - الطلب من إدارات المؤسسة تغيير مواصفات بعض الأصناف المطلوبة بشرط ألا يؤثر هذا التغيير أو التعديل في الجودة المطلوبة؛
 - الطلب من إدارات المؤسسة واستبدالها الأصناف المطلوبة بأصناف أخرى لها نفس الجودة لكن أسعارها أقل.
- المطلب الرابع: طرق وإجراءات الشراء**

تتم عملية الشراء وفق الطرق والإجراءات التالية:

(1) سليمان خالد عبيدات، مصطفى نجيب شاويش، مرجع سابق، ص ص 24، 25.

أولاً: طرق الشراء

هناك عدة طرق للشراء تختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب طبيعة المؤسسة حكومية أو خاصة، أيضا حسب طبيعة المواد المراد شراؤها، ونذكر من هذه الطرق:

1- المناقصة العامة: المناقصة العامة تعطي فرصة عامة ومفتوحة لجميع الموردين - في الداخل والخارج - المتعاملين في الاصناف المطلوب شرائها أو المقاولين في هذه العملية المعلن عنها للتقدم بطلباتهم الخاصة بموضوع المناقصة، فهي مفتوحة لكل من يرغب من الأشخاص أو الشركات المحلية أو الخارجية للإشتراك فيها⁽¹⁾.

وتتضح فيما يلي إجراءات المناقصة العامة:

- الاعلان عن المناقصة بطريقة النشر؛
- تقديم العطاءات بشرط توقيعها من أصحابها على النموذج المعتمد من الجهة المختصة؛
- قيمة التأمين المؤقت الذي يقدم مع كل عطاء؛
- طريقة ولجان فتح المظاريف؛
- تفرغ العطاءات؛
- تشكيل وعمل لجنة البت في العطاءات حتى إتمام التعاقد.

2- المناقصة المحدودة: المناقصة المحدودة هي التي يقتصر الإشتراك فيها على بعض الشركات أو الموردين أو الأفراد الذين تتوافر فيهم كفايات خاصة سواء داخل البلاد أو خارجها، أي أنها لا تعطي فرصة لكل الشركات أو الموردين لإشتراك في المناقصة، فهي تقتصر على عدد معين تختارهم المؤسسة مقدما بناء على اقتراح القسم المختص الذي أعدّ المواصفات الفنية أو لجنة للمواصفات، ويتم اختيارهم من سجل الموردين لدى المؤسسة. وتسري عليها جميع القواعد والإجراءات المقررة في شأن المناقصة العامة عدا الإعلان بالنشر فيستعاض عنه بخطابات مسجلة أو بأي وسيلة أخرى تثبت وصول الدعوى إلى المشتركين فيها⁽²⁾.

3- المناقصة المحلية: المناقصة المحلية تعطي الفرصة فقط للموردين أو المقاولين من الأفراد والشركات المحلية الوطنية فقط المقيمين بالسجل التجاري، وفي بعض الأحيان للموردين أو المقاولين الوطنيين بالمنطقة

(1) خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، مرجع سابق، ص 51.

(2) المرجع نفسه، ص ص 51، 52.

التي يقع فيها المؤسسة، إرتباطا بالعلاقات الاجتماعية بين الم مؤسسة والمنطقة التي تقع فيها طالما تتوافر فيها احتياجات المؤسسة أو بعضها بالموصفات والجودة المطلوبة. وتسري عليها جميع القواعد والإجراءات المقررة في شأن المناقصة العامة عدا الإعلان بالنشر فيستعاض عنه بالخطابات المسجلة كما هو الحال في المناقصة المحدودة⁽¹⁾.

4- الممارسة: تعني الممارسة استدعاء أو المرور على الموردين للأصناف من السلع والمواد والمهمات المطلوبة أو المقاولين للأعمال المطلوبة، ومناقشتهم بالمواجبة بالأسعار المقدمة منهم بغرض إنماء روح المناقشة بينهم للوصول إلى أفضل وأنسب الأسعار ، ويتولى الممارسة لجنة تشكل بقرار من المدير أو سلطة الإعتماد المختصة ويتولى رئاستها موظف تتناسب وظيفته مع أهمية الصفقة أو العملية المطلوبة، وتحصل اللجنة على إقرارات موقعة من الموردين أو المقاولين توضح فيها أسعارهم⁽²⁾.

يجوز الشراء لأصناف المواد والمهمات ومستلزمات الإنتاج أو التكاليف بالأعمال عن طريق الممارسة في العديد من الأحوال أهمها³:

- الأصناف أو العمليات التي لا توجد إلا لدى أشخاص أو شركات معينة؛
- الأصناف أو العمليات التي لا يمكن تحديدها بمواصفات دقيقة؛
- الأعمال الفنية المرغوب إجراؤها بمعرفة فنيين أو أخصائيين معينين؛
- أصناف التوريدات ومقاولات الأعمال التي تقضي حالة الإستعجال؛
- المهمات والسلع والمعدات والآلات التي تقضي طبيعتها أو الغرض المرغوب الحصول عليها من أجله بأن يكون اختيارها وشراؤها من أماكن إنتاجها؛
- أصناف التوريدات من المواد والمهمات ومستلزمات الإنتاج ومقاولات الأعمال التي تقضي مصلحة المؤسسة بإتمامها بطريقة سرية غير علنية.

5- الشراء بالأمر المباشر: يستخدم هذا الأسلوب في حالة الضرورة أو إذا لم تزد القيمة المالية عن حد معين، ويتم عن طريق إصدار أمر توريد مباشر كتابي أو تليفوني مع متعهد أو مورد معين ، لجنة يكلفها مسؤول عن

(1) خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، مرجع سابق، ص 52.

(2) المرجع نفسه، ص 52

(3) المرجع نفسه، ص 53.

عملية الشراء وتضم عادة ممثلاً لكل من جهاز الشراء والجهاز المالي والجهاز الفني والجهة الطالبة إذا لزم الأمر⁽¹⁾.

هذا وقد يسبق إصدار الأمر المباشر بعض مفاوضات الشراء، ويعتبر أمر الشراء بمثابة القبول القانوني لموافقة البائع المسبقة عند المفاوضة، وفي كثير من الأحوال يرد المورد كتابة على أمر الشراء، موضحاً استعدادة للتوريد بالشروط والأسعار المطلوبة.

ثانياً: إجراءات الشراء

هناك اختلافات وإن كانت عادة بسيطة بين المؤسسات من حيث ما تتبعه من إجراءات وخطوات في الشراء ولكن يمكن تحديد بعض الخطوات التي تنطبق على كل المؤسسات في معظم الأحوال والمتمثلة في:

1- إدراك الحاجة والتحقق منها: وتعني عدم الإنتظار لحين ظهور الحاجة، وإنما تقدير الحاجة قبل حدوثها، وهذا التقدير للحاجة هو مسؤولية مشتركة للجهة صاحبة الحاجة سواء كانت إدارة الإنتاج أو الإدارة الهندسية أو أي إدارة أخرى، تقوم بتقدير حاجتها من المواد على ضوء ما يمكن بيعه أو إنتاجه، وهنا نجد أنه يمكن تقسيم المواد التي تم تقديرها إلى نوعين⁽²⁾:

- 1-1 مواد لم يسبق شراؤها أو استخدامها:** وهنا فإن الأمر يحتاج إلى تحديد مواصفات هذه المواد، وفي الغالب فإن الإدارة صاحبة الإحتياج تتولى هذه المهمة، وفي جميع الحالات سواء كانت المواد لم يسبق شراؤها أو مواد تم شراؤها واستخدامها سابقاً فإن دور إدارة الشراء يرتبط بتقدير الحاجة الدقيقة لهذه المواد والتأكد منها.
- 1-2 مواد تم شراؤها سابقاً ويتم استخدامها حالياً:** ويتم إدراجها ضمن موازنة المشتريات وبتنسيق بين الوحدة الطالبة وإدارة المخازن حيث يتم توجيه طلب إلى إدارة الشراء يتضمن تحديد الكمية المطلوبة من المواد.
- 2- توصيف الإحتياجات:** يتضمن توصيف الحاجة تحديد النوعية أو المواصفات الفنية والاقتصادية للحاجة، فتوصيف الحاجة هي أساس الإتفاق مع المورد والشراء منه، وفيها يتم التحقق من طبيعة المواد المطلوبة والمواد الأولية الداخلة فيها ونوعه وميزاتها ومكوناتها، كما يتضمن تحديد الشروط المرتبطة بعملية توصيف المواد وتعتبر جزء من المواصفات المطلوبة، وتتمثل هذه الشروط في التحقق من مدى ملائمة المواصفات لاحتياجات

⁽¹⁾ عبد الغفار حنفي، رسمية قرياقص، مرجع سابق، ص 124.

⁽²⁾ حمد راشد الغدير، تكنولوجيا إدارة الشراء والتخزين، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، ص 7.

المؤسسة الفعلية ومدى إمكانية الحصول عليها بشكل ميسر وبأسعار مقبولة وتتضمن مدة التسليم، مكان التسليم وطريقة الدفع أي هل يكون الدفع نقدا أم عند التسليم، وهل يتم الدفع مرة واحدة أو على دفعات⁽¹⁾.

3- تحديد طريقة الشراء: بعد تحديد ووصف الاحتياجات فإنه في هذه المرحلة تتولى إدارة المواد تحديد الطريقة المناسبة للشراء من بين الطرق العامة للشراء، سواء بالاتصال بالموردين أو زيارتهم ويطلق على ذلك الشراء بالممارسة، أو عن طريق طلب عطاءات يتقدم بها الموردين للمفاضلة بينهما وهي طريقة المناقصة أو إرسال أمر شراء كتابي وهي طريقة الشراء المباشر⁽²⁾.

4- اختيار المورد: اختيار المورد المناسب هو الإجراء الرابع في سلسلة مراحل تنفيذ عملية الشراء وفي هذا الصدد يجب التمييز بين كون الأصناف المطلوبة تشتري لأول مرة أو سبق شراؤها من قبل ويتكرر هذا الشراء، فبالنسبة للحالة الأولى يتطلب الأمر من قسم المشتريات أن يقوم بمسح شامل قدر الإمكان عن الموردين الذين ينتجون أو يتعاملون بالحاجة المطلوبة، وجمع معلومات كاملة عنهم فيما يخص أسعارهم ومستوى جودة منتجاتهم والتسهيلات التي يقدمونها لعملائهم وسمعتهم في السوق من حيث وفائهم بالتزاماتهم للغير الذين يتعاملون معهم، أما الحالة الثانية فيكون لدى قسم المشتريات عادة سجلات تتضمن قائمة بالموردين الذين سبق التعامل معهم وتوجد معلومات كاملة عنهم فيما يخص الأسعار والجودة⁽³⁾.

بعد تحديد مصادر التوريد أو قائمة الموردين المحتملة، يقوم قسم المشتريات بالمفاضلة بينهم لاختيار المورد المناسب، وهو الذي يقدم أفضل الأسعار والشروط وتركز معظم المؤسسات كثيرا على شرط السعر.

5- التفاوض وتحديد السعر: ويتم ذلك من خلال استخدام الكتالوجات وقوائم الأسعار المتاحة عن المورد بالنسبة لهذه الأصناف، المناقصات العامة، والتي تزود جهاز الشراء ببيانات عن الأسعار وشروط التوريد، ومع ذلك فإن هناك ضرورة للدخول في مفاوضات مع الموردين حتى يمكن الحصول على تفسيرات ومعلومات تكميلية والوصول إلى حلول ترضي جهاز الشراء والموردين في نفس الوقت فيما يتعلق باحترام المواصفات، الجودة، السعر ومواعيد التسليم وشروط السداد وهي التي يطلق عليها مزيج المشتريات⁽⁴⁾.

(1) حمد راشد الغدير، مرجع سابق، ص 7، 8.

(2) ضرار العتيبي، إبراهيم أبو سعدة، علي زهران، المشروعات الصناعية إدارة المواد، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة العربية، الأردن، 2009، ص 125.

(3) مهدي حسن زويلف، إدارة الشراء والتخزين مدخل حديث، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2002، ص 15، 16.

(4) ضرار العتيبي، إبراهيم أبو سعدة، علي زهران، مرجع سابق، ص 126.

6- إصدار أمر التوريد: بعد اختيار المصدر المناسب تقوم إدارة المشتريات بتحرير أمر الشراء أين توضح فيه نوع الأصناف المطلوبة وكمياتها والجودة والسعر المتفق عليه، وكذا شروط التسليم والدفع، ويعتبر أمر الشراء العقد الكتابي بين المؤسسة والمورد⁽¹⁾.

7- متابعة التوريد: لا تنتهي مسؤولية إدارة المشتريات بتحرير أمر الشراء وإرساله للمورد، ولكن يجب متابعة التوريد للتأكد من أن التسليم سيتم في الوقت والمكان المحدد وبالكميات المحددة، وهذا بواسطة جهاز متابعة توريد الطلبات التابع لإدارة المشتريات⁽²⁾.

8- الاستلام والفحص والتفتيش: قد يوكل أمر الاستلام لإدارة الشراء مادامت هي التي أنشأت الطلب، للتأكد من وصول البضاعة وفق الكمية المطلوبة والمواصفات المحددة، وقد تستحدث وحدة تنظيمية للقيام بهذه المهمة تحت إشراف قسم المشتريات وهو إجراء سليم، إذ ليس من المعقول أن يودع أمر استلام المواد من قبل من أنشأ الطلب. أما التفتيش فقد يوكل أمره لدائرة الاستلام، أو إدارة الشراء بالنسبة للسلع النمطية، وقد يوكل ذلك لقسم الإنتاج مادام قد حدد المواصفات نفسها، ولكن يرد على ذلك أن إناطة عملية التفتيش بقسم الإنتاج فيه نوع من المحاذير الناجمة عن تغاضي إدارة الإنتاج عن بعض الأخطاء لتغطية بعض العيوب التي سببها إدارة الإنتاج والتي إن اكتشفت تسبب إحراجا لإدارة الإنتاج⁽³⁾.

9- التخزين: تعتبر ركنا هاما من أركان عملية الشراء، فقد اختلفت الآراء في تحديد الجهة التي لها الحق في إدارة هذه المهمة، فيدعم أنصار إدارة الإنتاج على مهمة التخزين لضرورة أن تكون المخازن قريبة من وحدات الإنتاج لضمان وصول المخزون إلى مواقع الإنتاج وتسهيل مهمة الرقابة، فيما يدعم أنصار إدارة الشراء على مهمة التخزين لكون إدارة الإنتاج مشغولة بالإنتاج، وأن عملية التخزين هي امتداد من عملية الشراء، وقد يحسم هذا الجدل حينما تتسع أعمال المؤسسة وتزداد مشترياتها من المواد فتحتمل إلى إدارة مستقلة للتخزين⁽⁴⁾.

10- الإحتفاظ بالسجلات والملفات الضرورية: ففي أي نزاع بيننا وبين أي مورد علينا أن نثبت حقا، وهذا الحق لا يأتي بحسن النية فقط، إنما لابد من إبراز وثائق وقيود و فواتير تؤكد هذا الحق، وأيضا أن نتأكد مما

(1) علي كساب، مرجع سابق، ص ص 41، 42.

(2) المرجع نفسه، ص 42.

(3) مهدي حسن زويلف، علي سليم العالونة، إدارة الشراء والتخزين-مدخل كمي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى،

عمان-الأردن، 2002، ص 18.

(4) مهدي حسن زويلف، مرجع سابق، ص 17.

هو موجود لدينا في المخازن وما هو آت على الطريق، لذلك علينا الاحتفاظ بأرشفة جيد ومرتب ومنظم نستطيع من خلاله إثبات حقنا ومعرفة ما لدينا من مواد⁽¹⁾.

11- مراجعة الفواتير: عادة ما يتم مراجعة الفواتير من قبل قسم المحاسبة تمهيدا للصرف، ولكن قد لا يستطيع قسم المحاسبة القيام بالمراجعة المطلوبة لخصوصية بعض المواد المشتراة والتي لا بد أن يطلب من قسم الاستلام تأييد صحة المواصفات والذي لا يوفره الإجراء المحاسبي، علاوة على ضرورة التأكد من الاستلام الفعلي للمواد، لا بد أن تتم مراجعة الفواتير من قبل إدارة الشراء قبل مراجعتها من قبل إدارة المحاسبة⁽²⁾.

المبحث الثالث: وظيفة التخزين

المشتريات في المؤسسات لا تستخدم مباشرة وإنما تستخدم في مدى زمني معين قد يطول أو يقصر، ومن ثم فإن أي عملية شراء تتضمن عملية تخزين. سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف وظيفة التخزين، أهميتها وأهدافها، كما سنتطرق إلى تنظيمها، إجراءات التخزين، أهم مسؤوليات وسلطات وظيفة التخزين.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية وظيفة التخزين

قبل التطرق إلى مفهوم وظيفة التخزين يجدر بنا أولاً الإحاطة ببعض المفاهيم هي: المخزون، الخزن، المخزن، الخازن أو أمين المخزن.

أولاً: المخزون

يرى بعض المتخصصين أن المخزون "يشمل المواد الأولية الأساسية والمساعدة وأي مواد أخرى تحتاجها المؤسسة ويشمل أيضاً البضاعة الجاهزة الخارجة من العمليات الإنتاجية. ويذهب البعض الآخر إلى اعتبار البضاعة غير التامة الصنع والتي تتواجد بين المواقع الإنتاجية هي أيضاً من فقرات المخزون⁽³⁾. وينقسم المخزون إلى مواد تموينية كالقرطاسية ومصابيح الإنارة وقطع غيار المكائن والمعدات، المواد الأولية والخامات، السلع الجاهزة، المواد تحت الصنع، قطع الغيار والمواد الاحتياطية التي تستخدم لأعمال الصيانة المختلفة⁽⁴⁾.

(1) حمد راشد الغدير، مرجع سابق، ص 10.

(2) مهدي حسن زويلف، علي سليم العلوانة، مرجع سابق، ص 19، 20.

(3) حاكم محسن محمد، مؤيد الفضل، إدارة المواد والمشتريات، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2008، ص 98.

(4) Pierre ZERMATI, Fabrice MOCELLIN, pratique de la gestion des stocks, dunod, septième édition, paris, 2005, P. 6.

ثانياً: المخزن أو المستودع

هو المكان المخصص لحفظ المواد ويجب أن يشتمل على أبسط مقومات الخزن السليم من التنظيم والتقسيم والرفوف والسلالم والتهوية والإنارة ووسائل الإغلاق المحكم والأمن للحفاظ على سلامة المخزون⁽¹⁾.

ثالثاً: الخازن أو أمين المستودع

هو الشخص الذي توكل إليه أمانة حفظ المواد ضمن أماكنها المخصصة وترتيبها والمحافظة عليها من التلف أو الضياع أو فقدان السرقة ويجب أن تكون لديه الخبرة اللازمة والتأهيل لهذه المسؤولية والوظيفة حيث يرصد على عهدته مواد بملايين الدنانير⁽²⁾.

"التخزين ببساطة شديدة هي الوظيفة المسؤولة عن الاحتفاظ باحتياجات المنشأة بكميات مناسبة والمحافظة عليها بحالتها أو بإحداث تغييرات مطلوبة لحين استخدامها"⁽³⁾.

"التخزين أو الخزن هي عمليات وإجراءات حفظ المواد في الأماكن المخصصة والمهيأة لها حسب الأصول والتعليمات العلمية الصحيحة"⁽⁴⁾.

يمكن أن نوضح أهمية هذه الوظيفة من حيث الأهمية العملية والاقتصادية، الأهمية التخطيطية والتنظيمية، والأهمية التنفيذية كما يلي⁽⁵⁾:

1- الأهمية العملية: فمن النادر أن تعمل المنشأة وإدارتها دون وجود إدارة مخازن وبمستوى مناسب لأنشطة المؤسسة لأنه من غير الممكن أن تأتي المواد مباشرة من المصدر مباشرة إلى خط الإنتاج أو تضمن استمرار وصول المواد إلى إدارة الإنتاج بالشكل الذي يكفل استمرار عملياتها الإنتاجية.

2- الأهمية الاقتصادية: يمكن للمؤسسة أن تشتري بكميات كبيرة وتعمل نوع من التوفير عند عملية التخزين وكذلك الأمر في الشراء والتخزين بالكمية الاقتصادية، فإننا نحافظ على المواد التي سيتم تخزينها في المخازن بدلاً من وضع كميات فائضة في العراء خارج المخازن، أو بدلاً من إعطاء خصم على هذه المواد وبيعها بثمن رخيص مما يسبب خسارة، ومراعاة الناحية الاقتصادية تزيد من القيمة المضافة للمادة المخزنة، فبعض المواد لا تستطيع المؤسسة بيعها فوراً بعد الإنتاج مباشرة بل تحتاج لتخزينها لبعض الوقت.

(1) حاكم محسن محمد، مؤيد الفضل، مرجع سابق، ص 19.

(2) المرجع نفسه، ص 19.

(3) عبد الغفار حنفي، رسمية قرياقص، مرجع سابق، ص 159.

(4) محمد حيدر صادق محيلان، إجراءات التخزين، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان- الأردن، 2002، ص 19.

(5) محي الدين يحي القطب، هاني جزاع ارتيمة، شاكراً أحمد القضاة، مرجع سابق، ص 116، 117.

3- الأهمية التخطيطية والتنظيمية: من المهم جدا عند التخطيط ووضع الخطط أن يتم التخطيط لإنتاج كميات محددة ثم التخطيط لبيعها وكميات أخرى يتم تحديدها سيتم شراؤها، ويتم تحديد المستويات التي يصل إليها المخزون سواء الحد الأعلى أو الحد الأدنى أو حد إعادة الطلب.

من الناحية التنظيمية ولاستمرار العمليات الإنتاجية والمالية واستمرار عمل الأفراد في الم مؤسسة وتوزيع الأعمال على جميع الإدارات في الم مؤسسة ولضمان التنسيق الكامل والقيام بهذه الأعمال بشكل سليم، لابد من وجود إدارة مخازن ترتبط أعمالها بأعمال الإدارات الأخرى حتى يكون هناك تكاملا وظيفيا وترابطا للعلاقات المتناسقة بين جميع الإدارات وبين إدارة المخازن كإدارة فاعلة وقادرة على القيام بأعمالها بشكل جيد وسليم.

4- الأهمية التنفيذية: لها علاقة إلى حد ما بالأهمية العملية فحتى تستطيع الإدارات الأخرى القيام بأعمالها بشكل جيد وناجح فإنه من الضروري توفير ما تحتاجه هذه الإدارات، فإدارة المبيعات لا تستطيع القيام بعملية البيع ما لم تتوفر لديها السلع الجاهزة بشكل مناسب لعملية البيع أو في الوقت المناسب والكمية المناسبة، وهذا يكون من خلال إدارة المخازن التي تقوم بتخزين السلع النهائية التي أنتجتها إدارة الإنتاج، ومن ثم توفرها بالشكل والوقت والكمية المناسبة إلى الإدارة الطالبة.

المطلب الثاني: أهداف التخزين في المؤسسة

تختلف أهداف التخزين حسب الغرض والحاجة من التخزين ويمكن إجمالها في ما يلي⁽¹⁾:

- 1- الإحتفاظ بكميات مناسبة من المواد والتي تحتاجها المشاريع لضمان تدفق واستمرارية الإنتاج على طول العام دون توقف ويتعدى ذلك إلى الأجزاء الرئيسية والمنتجات نصف المصنعة والمهمات ومواد الصيانة وقطع الغيار والتجهيزات الرأس مالية والمحروقات والزيوت وغيرها من متطلبات الإنتاج؛
- 2- الإستفادة من فروق الأسعار حين يتم تخزين المواد بعد شرائها بأسعار منخفضة واستخدامها عند ارتفاع أسعار المنتج؛
- 3- استقبال وإصدار السلع الجاهزة حسب الطلب فتستقبلها من الأقسام الإنتاجية بعد التصنيع والتصدير إلى العملاء وفقا لطلباتهم؛
- 4- تخزين الفضلات والمواد غير الصالحة والمشطوبة والإحتفاظ بها للاستفادة منها أو تصليحها أو بيعها؛
- 5- التقليل من تقادم السلع وعدم تكديس المواد الراكدة وقليلة الحركة ومحاولة تقديمها للإنتاج للاستفادة منها؛

(1) محمد حيدر صادق محيلان، مرجع سابق ص ص 37، 38.

6- تحقيق الوفرة المالي والاستفادة من الخصم على الكميات الكبيرة وتقليل نفقات الاستئجار والمناولة؛

7- الاحتفاظ بالمواد والسلع الموسمية وتوفير المواد الخام طوال العام حسب الطلب؛

8- التخزين للغير، حيث تقوم بتأجيرهم المستودعات لقاء أجر معين وتقديم خدمات مخزنية لقاء أجر؛

9- الرقابة على المخزون والمخازن من حيث حدود الطلب وتقلب السلع والمواد وحسن الإحتفاظ بها وتصريفها وإتباع السياسة المثلى في خزنها وإدامة أمن المواد والمستودعات؛

10- التأثير في طبيعة السلعة وذلك من خلال خلق منفعة جديدة للسلع عن طريق تغيير شكلها أو طبيعتها وهو ما يعرف بمنفعة مضمون السلعة Formatility فمثلا تخزين الأخشاب لحين استخدامها يرفع من جودتها، فالتخزين مطلوب لبعض السلع قبل استعمالها⁽¹⁾.

11- المضاربة واحتكار المواد الأولية بأسعار تنافسية، وهذا من شأنه أن يوفر إمكانية المناورة في تحديد الأسعار وكلف البيع النهائية في السوق⁽²⁾.

المطلب الثالث: تنظيم وظيفة التخزين وإجراءاتها

سنوضح فيما يلي كل من تنظيم وظيفة التخزين والإجراءات المتبعة.

أولاً: تنظيم عملية التخزين

من الطبيعي أن تنظيم وظيفة التخزين يتم بطريقة مختلفة بين المؤسسات المختلفة، ففي المؤسسات الصغيرة تنظم وتدار بطريقة مبسطة حيث يعهد بها إلى مكتب أو وحدة على رأسها شخص يطلق عليه أمين المخزن، ولكن في المؤسسات الكبيرة قد يكون من الضروري تقسيم هذه الوظيفة إلى واجبات متنوعة تكون أقسام متميزة . وقد تكون وظيفة التخزين مستقلة أو تابعة لإحدى الإدارات الأخرى⁽³⁾.

وعلى افتراض أن وظيفة التخزين في إدارة مستقلة، أو تعمل كإدارة مستقلة مع إدارة الشراء في إدارة واحدة تضمها ويراسهما مدير واحد وهو مدير المواد، وهو الاتجاه السائد الآن في العديد من المنشآت الصناعية. يتكون الهيكل التنظيمي لوظيفة التخزين في العادة من التقسيمات الإدارية التالية⁽⁴⁾:

(1) عبد الغفار حنفي، رسمية قرياقص، مرجع سابق، ص 160.

(2) حاكم محسن محمد، مؤيد الفضل، مرجع سابق، ص 101.

(3) إبراهيم سالم محمد غراب، محمود عبد السلام البيومي، المشتريات وحسابات المخازن، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية- مصر، 2008، ص 13.

(4) سليمان خالد عبيدات، مصطفى نجيب شاويش، مرجع سابق، ص 143، 144.

1- **قسم الاستلام:** ومهمته الاشتراك مع قسم الفحص في جهاز الشراء في فحص الطلبات الواردة للمؤسسة، والتوقيع على كشوف الاستلام، مع توضيح وتثبيت نتائج الفحص لتحديد المسؤولية في حالة وجود عدم تطابق في بعض الأصناف من حيث الجودة والكمية مع ما هو محدد.

2- **قسم التمييز (الترميز):** ومهمته تحديد وتثبيت مواصفات المخزون، وإعطاء رموز معينة لتسهيل عملية الوصول إلى أي صنف عند الحاجة إليه، وفي أغلب الأحيان تساعد إدارة التصميم الهندسي هذا القسم في وضع هذه المواصفات.

3- **قسم الحماية والأمن:** ومهمته وضع خطة تنظيم وترتيب المخزون في المخازن التي يجب على أمين المخزن تنفيذها، ومضمون الخطة هو ترتيب ووضع المخزون في الأماكن الملائمة، والعمل على توفير وسائل وشروط حماية المخزون من أخطار التلف أو السرقة، وإرشاد أمين المخزن إلى كيفية تطبيقها.

4- **قسم المناولة:** ومهمته نقل المواد والمستلزمات داخل المخازن وإيصالها إلى جهات الاستخدام.

5- **قسم الرقابة:** ومهمته الرقابة على إجراءات العمل المخزنية، ومراقبة حدود التخزين الدنيا، وإبلاغ وظيفة الشراء للعمل على إعادة الشراء عند وصول المخزون إلى حد الطلب والقيام بجرد محتويات المخازن للتأكد من موجوداتها.

6- **قسم السجلات:** ومهمته الاحتفاظ بكافة السجلات المتعلقة بعمليات التخزين.

7- **قسم المخازن:** لكل عدد من المخازن شخص مسؤول عنها وعن أمنائها يسمى أمين المخازن ومهمة المخزن استلام مذكرات صرف المواد، وتجهيز محتواها وإيصالها للجهات الطالبة واستلام الطلبات الجديدة وتخزينها.

ثانياً: إجراءات عملية التخزين

يقصد بإجراءات التخزين تحديد الخطوات اللازمة للتعامل مع المخزون من لحظة استلامه ووصوله إلى المنشأة مروراً بعملية نقله وتداوله بين المخازن والإدارات والعكس، وكيفية التعامل مع التالف منه وانتهاء بعملية الصرف⁽¹⁾، وتتمثل في:

(1) محمد الصيرفي، حسن محمد بوجيري، إدارة المشتريات والمبيعات والمخازن، مؤسسة لورد العالمية للفنون الجامعية، البحرين، 2006،

1- الإجراءات المتعلقة بالاستلام: الاستلام هو قبول المواد أو البضاعة الداخلة إلى المخازن من جميع المصادر سواء الداخلية أو الخارجية وترتبط عملية الاستلام بالفحص لأن القبول النهائي لا يتم إلا بعد الفحص وذلك للاطمئنان على مستوى الجودة⁽¹⁾.

1-1- استلام المواد من الموردين: ويتم وفق الإجراءات التالية⁽²⁾:

- يتم إبلاغ جميع الموردين بساعات العمل الرسمي لإدارة المخازن والأوقات التي يتم فيها الاستلام، ويجب إخطار إدارة المخازن بوقت وصول المواد المشتراة عن طريق المورد أو الشاحن أو عن طريق إدارة الشراء مصحوبا بصورة من أمر الشراء الذي يتضمن المعلومات الأساسية عن الطلبية من حيث الكمية والصنف والأحجام والنوع والعدد والمواصفات؛
 - يتولى أمين المخزن اتخاذ الترتيبات اللازمة لتخصيص المساحات اللازمة لحفظ المواد وتحديد التجهيزات والكوادر اللازمة لتخزينها؛
 - عند وصول الطلبية يشرع بعملية الاستلام والفحص لها من قبل اللجان المختصة بالفحص والاستلام، تتم مقارنة محتويات الطلبية مع أمر الشراء، وبيان أي انحراف عن المواصفات المتفق عليها وفرز المواد التالفة وغير المطابقة للمواصفات ويراعى أن تتم عملية الاستلام بأسرع وقت ممكن للاستفادة من الخصومات المتفق عليها من المورد؛
 - يقوم أمين المخزن بإثبات المواد المستلمة وفق سجلات خاصة تتضمن معلومات عن الأصناف الواردة وتاريخ ورودها وإسم المورد وغيرها، وتعد مع محضر الاستلام مستندا رسميا لاستلام المواد ، يتم تخزين المواد في أماكنها المخصصة وفق الترتيبات المعدة لذلك لحين الحاجة إليها وطلبها؛
 - أخيرا يتم تنظيم محضر الاستلام والفحص والذي يتعلق بالمعلومات التفصيلية عن المواد، من حيث الكمية والصلاحية ومقدار التلف وينظم على عدة نسخ ترسل إلى المورد وقسم الشراء وقسم المالية.
- 1-2- إجراءات الاستلام عند تحويل المواد من المخازن الفرعية إلى المخازن المركزية:** إن الإجراءات تختلف في هذه الحالة عنها في البضاعة الواردة من الموردين إذ لا تحتاج عملية الإستلام لمستندات متعددة

(1) محمد الصيرفي، حسن محمد بوجيري، مرجع سابق، ص 99.

(2) هيثم الزعبي، محمد عدوان، علي المشاقبة، إدارة المواد مدخل حديث للشراء والتخزين، دار الفكر للطباعة، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2000، ص ص 190، 191.

سوى إذن التحويل ولكن إذا تم تسليم البضاعة وهي ناقصة أو تالفة فإنه يصبح من الضروري جدا أن يكتب تقرير بذلك⁽¹⁾.

1-3- إجراءات الاستلام في حالة إرجاع البضاعة من إدارة الإنتاج أو أية إدارة أخرى: تتمثل في⁽²⁾:

- تقوم الإدارة الراغبة في إرجاع بضاعة إلى المخازن بإعداد إخطار مرتجع بضاعة من ثلاث نسخ ترسل نسختان منه إلى المخزن الذي سوف يستلم المواد وتحفظ النسخة الثالثة لديها وعند وصول المواد المرتجعة إلى المخازن يتم فحصها للتأكد من كميتها ومدى مطابقتها للمواصفات التي سبق وأن صرفت بها وإذا ما وجد أي اختلاف تطلب إدارة المخازن من الإدارة المرسله للبضاعة تعديل إخطار الإرجاع بما يتفق مع الوضع الجديد؛

- في حالة قبول المواد المرتجعة يقوم أمين المخازن باستكمال النسخة الأولى من إخطار الإرجاع وإرسالها إلى كاتب الحسابات لإضافتها إلى الرصيد المخزني؛

- عند إرجاع مخلفات العمليات الصناعية وبقايا الإنتاج من الإدارات المختلفة إلى المخزن يتم تحرير مستند خاص بها يتضمن كافة المعلومات عنها ثم يتم استلامها والاحتفاظ بها في أماكن خاصة لحين دراسة مدى إمكانية الاستفادة منها أو تنظيم كيفية التخلص منها.

2- الإجراءات المتعلقة بالصرف:

وهي تتعلق بتنظيم الإجراءات والعمليات المتعلقة بتسليم المواد إلى الإدارات والأقسام الطالبة لهذه المواد وإلى الإدارات والأقسام المستخدمة لها، وهناك مجموعة من هذه الإجراءات والاعتبارات التي يجب مراعاتها عند صرف المواد⁽³⁾، وهي:

2-1- سلطة صرف البضاعة:

نظرا لجسامة أثمان بعض المواد المخزنية فإن ذلك يتطلب وجود قواعد تحدد سلطة صرف البضاعة، وعادة ما تترجم هذه السلطة إما بتعبير نقدي أو كمي، وقد تصرف الطلبات بطلب شفوي إن كانت طلبات بسيطة وتقتضي الكتابة إن كان الأمر غير ذلك، وقد يكتفي بقبول توقيع شخص أو توقيع شخصين لقبول مستند الصرف، وقد يتطلب الصرف موافقة الإدارة العليا، كل ذلك يعتمد على قيمة المواد المطلوب صرفها وجسامتها، هذا الشكل من ترتيب السلطات لابد أن يكون محددًا تحديداً دقيقاً⁽⁴⁾.

(1) مهدي حسن زويلف، إدارة الشراء والتخزين مدخل حديث، مرجع سابق، ص 172.

(2) محمد الصيرفي، حسن محمد بوجيري، مرجع سابق، ص 112.

(3) محمد راشد الغدير، تكنولوجيا إدارة الشراء، مرجع سابق، ص 292.

(4) مهدي حسن زويلف، علي سليم العلوانة، مرجع سابق، ص 224.

2-2- التحقق من الحاجة الفعلية للمواد من قبل الجهة الطالبة لها: ويتم ذلك من خلال مراجعة ما تم صرفه من هذه المواد للجهة الطالبة وما هو مقرر صرفه، لأن هناك إجراءات خاصة ومحددة بهذا الصدد⁽¹⁾.

2-3- توقيت عمليات الصرف: يجب صرف المواد في الوقت المحدد وبأقصى سرعة ممكنة ضمانا لعدم توقف العملية الإنتاجية، كما يجب التنبيه على جميع الإدارات بإرسال أذون الصرف الخاصة بها قبل احتياجها بفترة كافية حتى يتم الصرف في الوقت المناسب، ويجب أن لا يستعمل أمين المخزن سلطته في تقييد عملية الصرف إلا في أوقات الضغط على المخازن⁽²⁾.

2-4- طرق الصرف من المخازن: تتمثل في:

2-4-1- الصرف من المخازن إلى الإدارات الأخرى: وتتم كما يلي:

- **الصرف عند الطلب:** فقد ترسل الجهة الطالبة مندوبها لاستلام البضاعة عند تجهيزها، وقد تحدد زمتا للاستلام وبذلك تتجنب انتظار مندوبها لحين تجهيزها، وقد تطلب إدارة المخازن شفهيًا أن يمر طالب السلعة على المخازن لأخذ طلبيته، وعادة تستخدم هذه الطريقة حينما تكون البضاعة المطلوبة رخيصة الثمن، وفي كل الأحوال لا بد من توقيع المستلم⁽³⁾.

- **الصرف وفق جداول الإنتاج:** تستخدم هذه الطريقة في الحالات التي يكون فيها تخطيط الإنتاج ممكنا وبالتالي إمكانية تحديد جداول محددة للإنتاج، حيث يمكن تقدير المواد التي تتطلبها العملية الإنتاجية من خلال تقدير معدلات الاستخدام للوحدة الواحدة، وغالبا ما يتم صرف المواد إما إلى مندوب إدارة الإنتاج أو ترسل المواد مباشرة إلى خطوط الإنتاج⁽⁴⁾.

2-4-2- الصرف من المخازن إلى خارج المؤسسة: ويجري هذا الصرف عادة من مخازن البيع كمنتجات جاهزة إلى الجهات الطالبة أو مناطق التوزيع. وفي مثل هذا النوع من الصرف تكون إدارة المبيعات طرفا فيه فتقوم إدارة المبيعات عادة بإخطار إدارة المخازن لتجهيز الكميات المطلوبة وتسليمها للعملاء المختلفين، وحالما تكون البضاعة جاهزة للتصدير تقوم إدارة المخازن بإعلام الجهة الطالبة بأن البضاعة في الطريق إليها⁽⁵⁾.

(1) محمد راشد الغدير، مرجع سابق، ص 292.

(2) هيثم الزعبي، محمد العدوان، علي المشاقبة، مرجع سابق، ص 196.

(3) مهدي حسن زويلف، علي سليم العلاونة، مرجع سابق، ص 226.

(4) سليمان خالد عبيدات، مرجع سابق، ص 175.

(5) مهدي حسن زويلف، مرجع سابق، ص 175.

2-4-3- بعض حالات الصرف الأخرى: نلخصها كالآتي⁽¹⁾:

- **صرف قطع الغيار:** لا يختلف صرف قطع الغيار عن صرف المواد الأخرى إلا في حالة اشتراط إدارة المخزن إرجاع المادة القديمة المراد استبدالها أو التالفة قبل استلام القطع الجديدة وذلك لضمان استخدام القطع الجديدة.

- **صرف السلعة على سبيل الإعارة:** في هذه الحالة يجب على أمين المخزن أن يقوم بتسجيل حركة البضاعة حينما تخرج وحينما تعود، وتواريخ ذلك والجهة التي استعارت البضاعة، والطلب من الجهة المستخدمة للبضاعة التوقيع في سجل خاص.

- **صرف السلع الرأسمالية:** لا يختلف سند الصرف للسلع الرأسمالية عن غيره من سندات الصرف الأخرى إلا بالتأكد والتوثيق من سلطة الصرف ، وعادة تحدد إدارة المخازن سلطة الصرف للسلع الاستهلاكية، أما السلع الرأسمالية فلا يمكن صرفها إلا بعد موافقة الإدارة العليا للمؤسسة وذلك بسبب ارتفاع تكاليف شرائها.

1- الإجراءات في حالة فقد الأصناف وتلفها: تتمثل هذه الإجراءات في⁽²⁾:

- إبلاغ الجهة المختصة بحدوث التلف أو فقدان فور حدوثه لاتخاذ الإجراءات المناسبة ويكون ذلك على هيئة تقرير ترسل صورة منه إلى المورد وأخرى تسلم للشاهد وأخرى تسلم لإدارة الحسابات وتحفظ الرابعة بالمخازن؛

- إجراء عملية جرد لتحديد مقدار الكمية المفقودة أو التالفة وتحديد المسؤول عنها مع ملاحظة أنه إذا أمكن تحديد المسؤول فلا بد من محاسبته أما إذا كان التلف أو الفقد ناتج عن غير عمد فلا بد من خصم الكمية التالفة أو المفقودة من العهدة.

2- الإجراءات في حالة تحويل المواد المخزونة من المركز الرئيسي إلى المخازن الفرعية وبالعكس:

- تجري عملية فحص ظاهري لبيان أي تلف أو نقص فيها أثناء نقلها في الطريق فور وصول المواد من المخزن الرئيسي إلى المخازن الفرعية؛

- يعد إذن تحويل بضاعة من أربع نسخ، نسختان ترسل إلى المخزن المستلم ونسخة ترسل إلى قسم الحسابات في المخازن والنسخة الرابعة تبقى في المخزن المصدر للمواد؛

(1) مهدي حسن زويلف، علي سليم العلوانة، مرجع سابق، ص 227.

(2) محمد الصيرفي، حسن محمد بوجيري، مرجع سابق، ص 111.

- إذا وجد أمين المخزن المستلم أي تلف أو نقص في المواد الواردة إليه تتبع نفس الإجراءات المتبعة مع الموردين الخارجيين⁽¹⁾.

المطلب الرابع: مسؤوليات وسلطات وظيفة التخزين

يمكن تلخيص أهم مسؤوليات إدارة المخازن فيما يلي:

1- تحقيق أكبر قدر من الوفورات في نفقات كثيرة: ويكون ذلك من خلال⁽²⁾:

1-1- تخفيض تكلفة الأموال المجمدة : عن طريق عدم تخزين كميات كبيرة، والعمل على صرف الكميات المناسبة في الأوقات المناسبة والمحافظة على مستويات ملائمة من المخزون لسد احتياجات جميع الإدارات.

1-2- تخفيض تكلفة التخزين : ويتم ذلك عن طريق عدة وسائل من أهمها تخفيض الإجراءات الإدارية في عمليات الصرف والاستلام وعدم المبالغة في استخدام القوى البشرية بأعداد كبيرة والعمل على استخدام أساليب تخزين وصرف حديثة وسليمة وملائمة لعملية التخزين، وتؤدي إلى تخفيض تكلفة التخزين.

1-3- تخفيض احتمالات التلف للمواد المخزنة: فالمحافظة على هذه المواد هي من مسؤوليات إدارة المخازن.

1-4- المساهمة مع إدارة المشتريات في تخفيض تكاليف الشراء: تخفيض تكاليف الشراء في الأساس من مسؤوليات وظيفة إدارة المشتريات لكن إدارة المخازن لها دور كبير في هذه المسؤولية لأنها تساهم في تحديد كميات المواد المشتراة وفي توصيف وتحديد خصائص هذه المواد وفي تقديم طلبيات الشراء في الوقت المناسب.

2- التمييز: وتشير هذه المسؤولية إلى العملية التي تستخدم لتعريف ووصف الأصناف المكونة، وتنطوي على إعداد فهرس للأصناف أو قاموس لتمييزها ويتطلب ذلك وضع مواصفات للمواد، واستخدام مستويات التتميط⁽³⁾.

3- الاستلام: الاستلام هو قبول دخول الاحتياجات المشتراة للمنظمة من مواد وقطع وعدد وتجهيزات... الخ، بعد فحصها للتأكد من جودتها ومواصفاتها من قبل قسم الفحص، وإدخالها إلى المخازن⁽⁴⁾.

4- التخزين: ويتكون التخزين من إدارة وتشغيل المخازن والمساحات وعمليات المناولة ومعدات التخزين، والإيداع المأمون وحماية المخزون⁽⁵⁾.

(1) محمد الصيرفي، حسن محمد بوجيري، مرجع سابق، ص 114.

(2) محمد راشد الغدير، مرجع سابق، ص 274.

(3) إبراهيم سالم محمد الغراب، مرجع سابق، ص 11.

(4) عمر وصفي عقيلي، منعم زمير الموسوي، قحطان بدر العبدلي، مرجع سابق، ص 261.

(5) إبراهيم سالم محمد غراب، مرجع سابق، ص 13.

5- **صرف المخزون:** صرف الأصناف المطلوبة بموجب أدونات الصرف المعتمدة، و إثبات صرف هذه الأصناف في خانة المنصرف بالسجلات المخصصة وتتضمن هذه العملية أيضا تعبئة الكميات ثم مناوبتها وتسليمها⁽¹⁾.

6- **حماية المخزون:** وهذا يعني تهيئة الظروف المناسبة للتخزين من أجل المحافظة على تلك الأصناف أطول مدة ممكنة من كل ما يعرضها للتلف أو الضياع وبالتالي يجب القيام بأعمال التفتيش من حين لآخر حتى يتم التأكد بصورة مستمرة من سلامة المخزون⁽²⁾.

7- **المحاسبة المخزنية:** ويقصد بهذه المسؤولية مسك سجلات محاسبية، يسجل ويثبت فيها حركة المخزون وذلك لغرض توثيقها ومعرفة رصيد أي صنف مخزن في أي وقت نشاء ويتم هذا الأمر من خلال محاسبة المخازن والتي تقوم بتسجيل كمية وقيمة المواد الواردة والمصروفة في السجلات، مطابقة كمية ونوعية المواد المستلمة ومواصفاتها والمحددة بأوامر الشراء، نقل المعلومات المثبة في مستندات الاستلام والصرف إلى بطاقة الصنف، المساهمة في عملية الجرد وتسوية الفروقات التي تظهر بين الجرد الفعلي وأرصدة السجلات المخزنية⁽³⁾.

8- **الرقابة على المخزون:** إن الرقابة على المخزون هي العملية التي تختص بالترتيبات الدائمة للاستلام والإصدار بطريقة تضمن أن مستوى أرصدة المخزون القيمة و/أو الكمية كافية لتزويد المعدلات الجارية للاستخدام في كل الأوقات وبطريقة اقتصادية⁽⁴⁾.

9- **جرد المخزون:** وهي العملية التي يتم بها التحقق المادي من كمية المخزون وحالتها في المخازن أو المساحات، ويتضمن القيام بعمليات الجرد الفوري والجرد المفاجئ والجرد الذي يتم في حالات خاصة⁽⁵⁾.

المبحث الرابع: تسيير المخزون

سنوضح في هذا المبحث طرق تصنيف المخزونات وتقييمها وجردها والتسجيل المحاسبي لها.

(1) صلاح الدين محمد عبد الباقي، إدارة المشتريات والمخازن، مؤسسة رؤية للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2008، ص 223.

(2) صلاح الدين محمد عبد الباقي، عبد الغفار حنفي، إدارة المشتريات والمخازن من الناحية العلمية والعملية، الدار الجامعية للطبع النشر والتوزيع، الإسكندرية، 2004، ص 213.

(3) عمر وصفي عقيلي، منعم زمير الموسوي، مرجع سابق، ص 263.

(4) إبراهيم سالم محمد غراب، محمد محمود عبد السلام البيومي، مرجع سابق، ص 12.

(5) المرجع نفسه، ص 13.

المطلب الأول: تصنيف المخزونات

سنتعرف في هذا المطلب على مفهوم تصنيف المخزونات وطرق تصنيفها.

أولاً: مفهوم تصنيف المخزونات

هو عملية فرز وحصر الأنواع المتشابهة والمتقاربة من المفردات في مجموعات ثم تقسيم كل مجموعة من هذه المجموعات إلى مجموعات ثانوية على أساس التشابه أو التقارب أو الترابط أو التجانس أو التماثل، ويستخدم التوبيب لسهولة التعرف على الأصناف و وضعها تحت تصرف الجهة التي تحتاجها⁽¹⁾.

وتتمثل فوائد تصنيف المواد فيما يلي⁽²⁾:

1- معرفة المواد الخطرة وعزلها واتخاذ الترتيبات التخزينية الخاصة بهذا النوع من المواد كما هو الحال في مجال تخزين السموم أو المواد القابلة للاشتعال؛

2- معرفة حركة المواد، إذ أن ترتيب المواد في مجموعات يساعد الإدارة على معرفة تواريخ وصول المواد للمخزن، فتسهل عملية تقييم المخزون كما يساعد التصنيف على معرفة الموجود من المواد والتعرف عليه بسهولة فتمنع تكرار الشراء للمواد التي يتوفر منها المخزون ، كما تسهل عملية التصنيف عملية الجرد وتنظيم حسابات المجاميع وتسهيل حسابات المخازن بصورة عامة، كما يسهل التنظيم الداخلي للمخازن.

ثانياً: طرق تصنيف المخزونات

وتتلخص أهم طرق تصنيف المخزونات في الآتي⁽³⁾:

1- التصنيف وفقاً لاستخدام المواد: يمكن تصنيف هذا النوع حسب الأقسام، أما المواد التي تستخدم في أكثر من قسم فيمكن تقسيمها حسب الوحدات الانتاجية المستخدمة للتعرف عليها بسهولة ، ويمكن تقسيم المواد حسب هذا المعيار إلى مواد متكررة الاستخدام، مواد عادية الاستخدام، مواد خاصة أو تستخدم في حالات خاصة.

2- التصنيف وفقاً لدرجة التصنيع: إذ يتم توبيب المواد حسب هذه الطريقة وفقاً لدرجة تصنيعها وما وصلت إليه من مرحلة الصنع، وعليه يتم توبيب المواد كمادة خام أو مادة أولية، أو مادة نصف مصنع أو سلع جاهزة⁽¹⁾.

(1) محمد العدوان، علي علي المشاقبة، هيثم الزعبي، مرجع سابق، ص 46.

(2) مهدي حسن زويلف، إدارة الشراء والتخزين مدخل حديث، مرجع سابق، ص ص 163، 164.

(3) المرجع نفسه، ص 164.

3- التصنيف وفقا لطبيعة المواد: يهتم هذا الأسلوب بتقسيم المخازن بحسب طبيعة المواد والاحتياجات اللازمة، للحفاظ عليها مثل حزم المواد سريعة التلف في أماكن مخصصة مانعة للتلف وعزل المواد الغازية أو المواد القابلة للاشتعال⁽²⁾.

4- التصنيف وفقا لتكامل المجموعات: يهين عدد الوحدات التي يتكون منها كل جهاز يتم تجميعه في المؤسسة، والتصنيف هنا يبياعد على التأكد من وجود كافة الأجزاء التي تدخل في صنع الجهاز المراد إنتاجه قبل البدء في عملية الإنتاج⁽³⁾.

5- التصنيف وفقا للحجم: يتم تقسيم المواد هنا حسب حجمها وذلك لتسهيل عملية توفير الظروف التخزينية المناسبة لكل حجم⁽⁴⁾.

6- التصنيف وفقا للموسمية: إن لكل موسم منتجاته الخاصة به وعليه فإنه يتم تخصيص مخازن للمنتجات وفقا لموسمها، من أهم مميزات هذه الطريقة السيطرة على الأسعار⁽⁵⁾.

7- التصنيف وفقا لحركة المواد: يتم تصنيف المواد وفقا لمعدل تكرار طلبها من أجل توفير الظروف التخزينية الملائمة، ومن الطبيعي أن يختلف ذلك من جزء لآخر، فهناك مواد سريعة الحركة وأخرى بطيئة الحركة⁽⁶⁾.

المطلب الثاني: طرق تقييم عناصر المخزون

نظرا لكون أسعار المواد في السوق في تغير مستمر كان لا بد للمؤسسة من اعتماد طريقة لتقييمها، ومن أهم طرق تقييم المخزونات نجد:

أولا: طريقة ما يدخل أولا يخرج أولا

بموجب هذه الطريقة يتم صرف المواد والسلع المخزونة من الطلبات السابقة التي وصلت إلى المستودع قبل غيرها، مما يجعل تقييم هذه الوحدات يتم بموجب قوائم التكلفة السابقة في حساب الأستاذ العام.

(1) سليمان خالد عبيدات، مصطفى نجيب شاويش، مرجع سابق، ص 130.

(2) محمد العدوان، علي علي المشاقبة، هيثم الزعبي، مرجع سابق، ص 46.

(3) محمد الصيرفي، بشير العلاق، إدارة المخزون السلعي، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2002، ص ص 152، 15.

(4) سليمان خالد عبيدات، مصطفى نجيب شاويش، مرجع سابق، ص 131.

(5) محمد حسن زويلف، إدارة الشراء والتخزين مدخل حديث، مرجع سابق، ص 165.

(6) إبراهيم سالم محمد غراب، محمود عبد السلام البيومي، مرجع سابق، ص 13.

من السهولة تطبيق طريقة ما يدخل أولا يخرج أولا ومواءمتها مع العمليات في الكثير من المؤسسات⁽¹⁾.

ثانيا: طريقة ما يدخل أخيرا يخرج أولا

وهذه الطريقة عكس الطريقة السابقة حيث تعتمد على نظرية أن ما تم شراؤه أخيرا يتم صرفه للإنتاج أو بيعه أولا أي أن المخزون المتبقي آخر المدة سوف يكون من أول مشتريات تم شراؤها وبأقدم الأسعار⁽²⁾.

ثالثا: طريقة متوسط التكلفة

تستخدم طريقة متوسط التكلفة في محاولة لتجسيد التطابق الجيد ما بين الرصيد الحقيقي في نهاية المدة وبين تكلفة السلع المباعة. كما وأن هذه الطريقة لا تهتم فيما إذا كانت الوحدات المشتراة قد صفت من نظام التخزين أولا أو أخيرا، وإنما بدلا من ذلك تحديد متوسط التكلفة لكل مفردة مخزونة خلال الفترة الزمنية المحددة⁽³⁾. تستخدم عادة الأنواع التالية من متوسط التكلفة⁽⁴⁾:

1- المتوسط البسيط

متوسط التكلفة = مجموع الكلف للوحدة / عدد المرات

قيمة الرصيد في آخر المدة = كمية الرصيد في آخر المدة × متوسط تكلفة الوحدة

2- المتوسط المتحرك: يحسب متوسط التكلفة باعتماد المتوسط المتحرك بموجب الصيغة التالية:

$$AC = \sum Pi \times Qi / N$$
 ، حيث:

AC: متوسط التكلفة **Pi**: سعر كل إدخال **Qi**: كمية كل إدخال **N**: إجمالي الإدخالات.

رابعا: طريقة التكلفة أو سعر السوق

(1) عبد الستار محمد العلي، خليل إبراهيم الكنعاني، إدارة سلاسل التوريد، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان - الأردن، 2009، ص ص 310، 311.

(2) المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة مالية، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، ص 93.

(3) عبد الستار محمد العلي، الإدارة الحديثة للمخازن والمشتريات، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ص 56.

(4) المرجع نفسه، ص 57.

يعنى بذلك احتساب سعر المواد بسعر التكلفة أو بسعر السوق أيهما أقل وهي طريقة شائعة لكن ما إن تتعدد أسعار المواد أو الطلبيات حتى تصبح هذه الطريقة غير عملية ولا بد من النظر لطريقة أخرى⁽¹⁾.

المطلب الثالث: جرد عناصر المخزون

عرف الجرد الفعلي بأنه "عملية عد ووزن وقياس لجميع المواد الموجودة في المخزن ثم تسجيل ذلك"، فنقول أن الجرد هو التأكد من دقة السجلات واكتشاف الخطأ وحالات الغش والفقدان وكذلك يبين أي خلل في نظام الرقابة المتبع، فكلما كان حجم الزيادة أو النقصان كبيراً أو الأخطاء كثيرة دل ذلك على ضعف وعدم كفاءة طرق التخزين، و ضعف أنظمة الرقابة وأنظمة التخطيط وكذلك كفاءة ومهارة العاملين والعكس صحيح⁽²⁾.

أولاً: أهداف الجرد

يمكن إيجاز أهم أهداف جرد المخزون فيما يلي⁽³⁾:

- 1- التأكد من مطابقة الأرصدة الفعلية للمخزون من الأصناف المختلفة مع الأرصدة الدفترية بهذه الأصناف كما توضحها سجلات المخزون.
- 2- التأكد من سلامة السجلات والمستندات المستخدمة في تسجيل عمليات التسلم والصرف أو تداول الأصناف المخزونة بين المخازن الفرعية أو جهات الاستخدام المختلفة.
- 3- التعرف على مدى صيانة وحفظ الموجودات المخزنية ودرجة الدقة في اتباع التعليمات الخاصة بأمن وسلامة المخزن والعاملين به ومنشأته ومرافقه.
- 4- تقديم الدليل المادي إلى المدققين والأجهزة الرقابية بوجود نظام يكفل التحقق من مطابقة موجودات المخازن من مواد ومهمات ومعدات مع البيانات الدفترية المثبتة بكشوف حركة المواد والمخازن.

ثانياً: إجراءات التعامل مع فروق الجرد

(1) مهدي حسن زويلف، إدارة الشراء والتخزين مدخل حديث، مرجع سابق، ص 196.

(2) جاسم ناصر حسين، صباح مجيد النجار، حميد خير الله سلمان، تخطيط ورقابة الخزين، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2008، ص 319.

(3) المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، إدارة المخزون، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، ص

رغم أن هناك فروقات بين موجودات المخازن وبين السجلات في بعض الأحيان، إلا أن تلك الفروقات قد تتعدى ما هو مسموح به، فإن حدث ذلك سيكون من الواجب اتخاذ الإجراءات التالية⁽¹⁾:

- 1- يجب إحاطة مدير المخازن وأمناء المخازن المسؤولين عن نتائج الجرد والفروقات التي برزت بين الجرد الفعلي والدفترية وذلك للتحري عن أسباب ذلك فقد تكون هناك بعض المواد التي لم تتعرف اللجنة على أماكنها والتي يكون مسؤول المخزن أعلم بمكانها، إلى جانب بيان أسباب هذا التباين؛
- 2- مراجعة سجلات المخازن للتأكد من عدم وجود أخطاء حسابية أدت إلى إظهار هذا التباين في السجلات والموجود الفعلي للمواد؛
- 3- مراجعة أوامر الشراء ومستندات الاستلام ومستندات الصرف والإرجاع والإعارة، لمعرفة مدى صحة المعلومات الحسابية فيها، والاستفسار من الإدارات لمعرفة إذا كان هناك سهوا في إعطاء وصولات الاستلام؛
- 4- إجراء جرد فعلي ثانية للمواد التي ظهرت فيها تلك الفروق للتأكد من صحة الجرد الأول، وبعد كل ذلك لا بد من الرجوع ثانية لمسؤول المخازن لتقديم أسباب هذه الفروق، وما أن يثبت التقصير لا بد من مساءلة المسؤولين عن حدوثها وإعادة النظر بكافة الإجراءات الرقابية والمخزنية للتعرف على مواقع الخلل فيها.

ثالثا: أنواع الجرد

تتمثل أنواع الجرد فيما يلي:

- 1- **الجرد السنوي أو الجرد الدوري:** ويتم الجرد الدوري في نهاية السنة المالية حيث تجرد كافة الأصناف الموجودة، وقد يتم كل نصف سنة بحيث يتوقف التعاطي بكافة أنواع المخزون أثناء فترة الجرد وتتوقف حركة المواد خلالها، يتم خلال تلك الفترة القيام بأعمال الصيانة والإصلاح السنوي للآلات والمعدات، ويشتمل الجرد على كافة المواد تحت التشغيل والتي على خطوط الإنتاج بالإضافة إلى المخزون الفعلي في المخازن فهذه الطريقة من الطرق الدقيقة النتائج، ولكنها تلائم المخازن الصغيرة والمتوسطة، غير أنها عملية شاقة وتحتاج إلى عدد كبير من القوى العاملة وعليه فإن المؤسسات الكبرى قد تلائمها طريقة الجرد المستمر⁽²⁾.
- 2- **الجرد المستمر:** ويتم هذا النوع من الجرد على مدار السنة طبقا لبرنامج زمني محدد للمجموعات المختلفة من الأصناف المخزنة، على أن يراعى الإنتهاء من جرد جميع الأصناف مع قرب انتهاء السنة المالية، ولا يتطلب هذا النوع إيقاف العمل بالمخازن أثناء الجرد، حيث يمكن اختيار أوقات الركود على الطلب من بعض

(1) مهدي حسن زويلف، إدارة الشراء والتخزين مدخل حديث، مرجع سابق، ص 219.

(2) المرجع نفسه، ص 220.

الأصناف لجردها، وغالبا ما تكون هناك فسحة من الوقت أمام القائم بالجرد لمراجعة أرصدة المخزون أكثر من مرة إن اقتضى الأمر مما يزيد من احتمالات دقة النتائج والتعرف على أسباب الانحرافات . يفضل استخدام هذا الأسلوب من الجرد على المواد المرتفعة الثمن⁽¹⁾.

3-الجرد المفاجئ: توضع خطة للجرد المفاجئ تحدد فيها نوعيات الأصناف والمخازن التي سيتم جردها بمعرفة مدير المخازن ويتأى السرية حتى تحقق النتائج المطلوبة ، ويخطر مدير المخازن المكلف بالجرد بذلك في نفس اليوم المحدد في الخطة . يثبت المكفون بالجرد الأرصدة الفعلية للأصناف المطلوب جردها في كشف جرد مخزن (نموذج رقم 35) ويتم التوقيع عليه، وتسلم إلى مدير المخازن حيث يقوم بتحويلها إلى قسم حسابات التكاليف لإثبات الأرصدة الدفترية للأصناف بالكميات فقط واستخراج الفروق ، وتعاد هذه الكشوف إلى مدير المخازن لإعداد مذكرة عن نتيجة الجرد مع توضيح أسباب الفروق، والمقترحات العلاجية والجزائية التي يراها⁽²⁾.

المطلب الرابع: التسجيل المحاسبي للمخزون

لتحديد تكلفة البضاعة المباعة تقتضي أن يفتح للبضاعة أكثر من حساب وذلك لإعطاء معلومات مفصلة عن عمليات البضاعة وإحكام الرقابة اللازمة عليها. تتمثل هذه الحسابات في⁽³⁾:

د/30- مخزونات البضائع: تمثل البضائع المشتراة لكي يعاد بيعها على حالتها.

د/31- المواد الأولية واللوازم: تمثل المواد الأولية والتوريدات المشتراة من أجل تحويلها، والتي تدخل ضمن تكوين المنتجات المعالجة أو المصنوعة.

ح/32- تموينات أخرى: ومنها المواد القابلة للاستهلاك (ح/321) واللوازم القابلة للاستهلاك (ح/322) والتغليفات (ح/326).

ح/33- سلع قيد الإنتاج: منها المنتجات الجاري إنجازها (ح/331) والأشغال الجاري إنجازها (ح/335).

ح/34- خدمات قيد الإنتاج: ومنها الدراسات الجاري إنجازها (ح/341) والخدمات الجاري تقديمها (ح/345).

ح/35- مخزونات المنتجات: وهي المنتجات التي صنعها ا لكيان، ومنها المنتجات الوسيطة (ح/351) والمنتجات التامة الصنع (ح/355) والمنتجات المتبقية والمواد المسترجعة (ح/358).

(1) المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، إدارة المخزون، ص 28.

(2) مهدي حسن زويلف، إدارة الشراء والتخزين مدخل حديث، مرجع سابق 221.

(3) هوام جمعة، المحاسبة المعقدة وفقا للنظام المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IFRS- IAS ، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2009، ص 44.

ح/36- المخزونات المتأتية من التثبيات: تشمل العناصر المفككة أو المسترجعة من التثبيات العينية.

ح/37- المخزونات في الخارج: المخزونات التي يراقبها الكيان ولكن لا يحوزها ماديا عند إقفال السنة المالية.

ح/38- المشتريات المخزنة : ومنها البضائع المخزنة (ح /380) والمواد الأولية واللوازم المخزنة (ح /381) والتموينات الأخرى المخزنة (ح/382).

عادة في الم وؤسسات التجارية هناك نظامان متعارف عليهما لتسجيل العمليات المتعلقة بالبضاعة هما نظام الجرد الدوري ونظام الجرد المستمر.الأول يستعمل في الم وؤسسات التي تتعامل مع سلع متعددة وقليلة القيمة أما الثاني ففي المؤسسات التي تتعامل بأصناف قليلة من السلع ولكنها غالية الثمن⁽¹⁾.

أولاً: التسجيل وفق طريقة الجرد الدوري

عمليات الشراء وفق طريقة الجرد الدوري تسجل دون قيود الإدخال وكذا الحال بالنسبة لعمليات البيع تسجل دون قيود الإخراج وذلك كما يلي:

1- عمليات الشراء: عملية الشراء هي بداية لدورة المخزون في كل من المؤسسة التجارية والصناعية ونميز فيها حالتين:

1-1- الشراء نقدا: وذلك عند تسديد المؤسسة لقيمة البضاعة المشتراة عند استلامها سواء نقدا من الصندوق أو بشيك بريدي أو بنكي وذلك وفق القيد التالي⁽²⁾:

38	د/ مشتريات مخزنة	Xxx	
512	د/ بنوك الحسابات الجارية	xxx	
53	د/ الصندوق	xxx	

1-2- الشراء على الحساب : عند شراء المؤسسة لبضاعة على الحساب يظهر حساب المورد دائنا بقيمة البضاعة المشتراة وذلك كاعتراف بدين المؤسسة اتجاه المورد، ويكون ذلك وفق القيد التالي⁽³⁾:

38	د/ مشتريات مخزنة	Xxx	
401	د/ مدينو المخزونات والخدمات	Xxx	

(1) حسام الدين مصطفى الخداش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، دار المسيرة للطبع والنشر والتوزيع، الطبعة التاسعة، عمان- الأردن، 2014، ص 154.

(2) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19، بتاريخ 25 مارس 2009، مدونة الحسابات وسيرها، حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ، ص 62.

(3) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 62.

عند تسديد المؤسسة لقيمة مشترياتها لاحقا يسجل القيد التالي⁽¹⁾:

	xxx	د/ موردو المخزونات والخدمات	401
xxx		د/ بنوك الحسابات الجارية	512
xxx		د/ الصندوق	53

1-3-3 حالات خاصة للشراء:

1-3-3-1 حالة استلام الفاتورة فقط: وتتم معالجة هذه الحالة وفق القيد التالي⁽²⁾:

	Xxx	د/ المخزونات في الخارج	37
Xxx		د/ موردو النخزونات والخدمات	401

وعن استلام المشتريات يسجل القيد التالي:

	Xxx	د/ المخزونات في الخارج	38
Xxx		د/ مشتريات مخزنة	37

1-3-3-2 حالة استلام المشتريات فقط: عند استلام المشتريات دون استلام الفاتورة يسجل القيد التالي⁽³⁾:

	Xxx	د/ مشتريات مخزنة	38
xxx		د/ موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها	408

وعند استلام الفاتورة يسجل القيد التالي:

	Xxx	د/ موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها	408
Xxx		د/ موردو المخزونات والخدمات	401

2- عمليات البيع: المعالجة المحاسبية لعمليات البيع لدى المورد هي مناظرة للمعالجة المحاسبية لعملية الشراء

لدى الزبون، لذا سنتعرض لنفس الحالات المدروسة في عمليات الشراء.

2-1-1 البيع نقدا: أي يكون هناك تدفق نقدي مقابل خروج البضاعة من المؤسسة وذلك وفق القيد التالي⁽⁴⁾:

	xxx	د/ بنوك الحسابات الجارية	512
	xxx	د/ الصندوق	53

(1) حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 163.

(2) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 63.

(3) حنيفة بن ربيع، مرجع سابق، ص ص 172، 173.

(4) شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS IFRS، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر،

2009، ص 72.

Xxx		د/ المبيعات	70
-----	--	-------------	----

2-2- البيع على الحساب: تخرج المبيعات من المؤسسة مقابل زيادة حقوقها على الزبائن كالتالي:

	Xxx	د/ الزبائن	411
Xxx		د/ المبيعات	70

وعند تحصيل قيمة المبيعات يتم تسجيل القيد التالي:

	Xxx	د/ بنوك الحسابات الجارية	512
Xxx		د/ الزبائن	411

3- تسوية الحسابات في نهاية الفترة: نعتبر إجمالي المشتريات مستهلك، حتى مخزون أول المدة، أي⁽¹⁾:

	xxx	د/ تغيير مخزون مشتريات البضائع	6030
	xxx	د/ تغيير مخزون مشتريات المواد واللوازم	6031
	xxx	د/ تغيير مخزون مشتريات التموينات الأخرى	6032
xxx		د/ مخزونات البضائع	30
xxx		د/ المواد الأولية واللوازم	31
xxx		د/ تموينات أخرى	32
xxx		د/ المشتريات المخزنة	38x

بعد الجرد المادي للمخزون تقيد المخزونات الباقية وذلك كما يلي:

	Xxx	د/ مخزونات البضائع	30
	xxx	د/ المواد الأولية واللوازم	31
	xxx	د/ تموينات أخرى	32
xxx		د/ تغيير مخزون البضائع	6030
xxx		د/ تغيير مخزون المواد الأولية واللوازم	6031
xxx		د/ تغيير مخزون التموينات الأخرى	6032

4- تسجيل المنتجات المصنعة وقيد الصنع: تتم المعالجة المحاسبية وفق نظام الجرد المتناوب لهذا الصنف

من المنتجات باتباع المراحل التالية⁽²⁾:

4-1- أثناء الفترة المالية: أثناء الدورة لا تسجل أية كتابة خصوصية في الصنف 03 (العناصر الضرورية

للإنتاج تسجل في حسابات الأعباء حسب الطبيعة)

⁽¹⁾ بلخير بكاري، دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 118.

⁽²⁾ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص ص 62، 63.

4-2- في نهاية الفترة المالية : بعد إجراء جرد خارج المحاسبة، ينبغي كما هو الشأن بالنسبة لتسجيل التموينات والبضائع المستهلكة الشروع في إلغاء مخزون بداية الفترة ويكون ذلك وفق القيد التالي:

	xxx	د/ الإنتاج المخزون أو المنتقص من المخزون	72
xxx		د/ سلع قيد الإنتاج	33
xxx		د/ خدمات قيد الإنتاج	34
xxx		د/ مخزونات المنتجات	35

4-3- معاينة مخزون نهاية الفترة المالية : وذلك بالخصم من حسابات المخزونات والتقيد في حسابات 72 الموافقة وذلك وفق القيد التالي:

	xxx	د/ سلع قيد الإنتاج	33
	xxx	د/ خدمات قيد الإنتاج	34
	xxx	د/ مخزونات المنتجات	35
Xxx		د/ الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	72

ثانيا: التسجيل وفق طريقة الجرد المستمر

يهدف هذا الجرد إلى تحديد رصيد المخزون بعد كل عملية إدخال وإخراج، ويسجل محاسبيا كما يلي⁽¹⁾:

1- عمليات الشراء: وهنا نميز مرحلتين مرحلة انتقال ملكية المشتريات عن طريق استلام الفاتورة ومرحلة إدخال المشتريات إلى المخازن، ويكون التسجيل المحاسبي في حالة التسديد على النحو التالي:

1-1- الشراء نقدا: إما عن طريق الصندوق أو عن طريق البنك وفق القيد الهوالي⁽²⁾.

1-1-1- عند الاستلام وتسديد الفاتورة:

	Xxx	د/ مخزونات البضائع	38
xxx		د/ بنوك الحسابات الجارية	512
xxx		د/ الصندوق	53

1-1-2- عند استلام المشتريات:

⁽¹⁾ بلخير بكاري، مرجع سابق، ص 115.

⁽²⁾ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 63.

	XXX	د/ مخزونات البضائع	30
	XXX	د/ المواد الأولية واللوازم	31
	XXX	د/ التموينات الأخرى	32
XXX		د/ مشتريات مخزنة	38

1-2-1- الشراء على الحساب: عند الشراء على الحساب يمر التسجيل المحاسبي بثلاث مراحل⁽¹⁾:

1-2-1-1- مرحلة استلام الفاتورة:

	XXX	د/ مشتريات مخزنة	38
XXX		د/ موردو المخزونات والخدمات	401

1-2-2-1- مرحلة إدخال المشتريات إلى المخازن:

	XXX	د/ مخزونات البضائع	30
	XXX	د/ المواد الأولية واللوازم	31
	XXX	د/ تموينات أخرى	32
XXX		د/ مشتريات مخزنة	38

1-2-3-1- مرحلة تسديد المشتريات:

	XXX	د/ موردو المخزونات والخدمات	401
	XXX	د/ بنوك الحسابات الجارية	512
XXX		د/ الصندوق	53

2- عمليات البيع: التسجيل المحاسبي للمرحلة الأولى من البيع أي إرسال الفاتورة لا تختلف عن نظام الجرد الدوري، الفارق هو أن عملية إرسال الفاتورة تتبع بإثبات وتسجيل تكلفة المبيعات عند إرسال المبيعات للزبون.

1-2-1-2- خروج المخزونات: وتقيد كما يلي⁽²⁾:

	XXX	د/ مشتريات مستهلكة	60
XXX		د/ مخزونات البضائع	30
XXX		د/ المواد واللوازم	31
XXX		د/ تموينات أخرى	32

3- تسوية الحسابات في نهاية الدورة: ويكون على النحو التالي⁽¹⁾:

(1) حريفة بن ربيع، مرجع سابق، ص ص 189، 192.

(2) شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 49.

3-1- تسوية الفروقات المبررة: في نهاية الدورة عند عملية الجرد ومقارنة الجرد الطبيعي بالجرد المحاسبي، يتم تسجيل الفروقات المبررة وفق التسجيل التالي:

حالة الجرد المادي ≤ الجرد المحاسبي:

	XXX	د/ مخزونات البضائع	30
	XXX	د/ المواد الأولية واللوازم	31
	XXX	د/ تموينات أخرى	32
XXX		د/ مشتريات مستهلكة	60

حالة الجرد المحاسبي ≤ الجرد المادي:

	XXX	د/ مشتريات مستهلك	60
XXX		د/ مخزونات البضائع	30
XXX		د/ المواد واللوازم	31
XXX		د/ تموينات أخرى	32

3-2- تسوية الفروقات الأخرى: تسجل الفوارق الأخرى إما في (د/ 657) أو (د/ 757) على النحو التالي:

حالة الجرد المادي ≤ الجرد المحاسبي:

	XXX	د/ حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	3x
XXX		د/ المشتريات المستهلكة	60
XXX		د/ منتجات استثنائية عن عمليات التسيير	757

حالة الجرد المحاسبي ≤ الجرد المادي:

	XXX	د/ المشتريات المستهلكة	60
	XXX	د/ الأعباء الإستثنائية	657
XXX		د/ حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	3x

4- تسجيل المنتجات المصنوعة أو قيد الصنع: يكون تسجيل دخول المنتجات إلى المخزن كما يلي⁽²⁾:

	XXX	د/ سلع قيد الإنتاج	33
	XXX	د/ خدمات قيد الإنتاج	34
	XXX	د/ مخزونات المنتجات	35

(1) شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 49.

(2) بلخير بكاري، مرجع سابق، ص 105.

Xxx		د/ الإنتاج المخزون أو المنتقص من المخزون	72
-----	--	--	----

أما خروج المنتجات فيسجل كما يلي:

	Xxx	د/ الإنتاج المخزون أو المنتقص من المخزون		72
xxx		د/ سلع قيد الإنتاج	33	
xxx		د/ خدمات قيد الإنتاج	34	
xxx		د/ مخزونات المنتجات	35	

خلاصة

نستخلص ممّا ورد في هذا الفصل أنّ وظيفة التموين من الوظائف الأساسية في المؤسسة، ذلك أنّها تلعب دوراً هاماً في تحقيق أهدافها من خلال تلبية احتياجاتها في الوقت وبالجودة والسعر المناسب، وتخزينها تخزيناً سليماً يضمن استمرار العمل الإنتاجي أو التجاري ويجنبها خطر التوقف عن العمل مما يساعدها على تقديم منتجات ذات جودة عالية ويحقق لها وفورات كبيرة تساعدها على عرض منتجاتها بأسعار تنافسية في السوق.

وتنقسم هذه الوظيفة بدورها إلى وظيفتين أساسيتين متناسقتين ومتكاملتين الأولى هي وظيفة الشراء والتي تعمل على توفير وتدبير مستلزمات المؤسسة من سلع ومواد أولية وفق سياسة محددة وواضحة ووجدت الوظيفة الثانية أي وظيفة التخزين لحفظ وحماية هذه المواد والمستلزمات وكذلك الإحتفاظ بمنتجات المؤسسة.

الفصل الثاني: الإطار النظري لتدقيق عمليات الشراء والتخزين

تمهيد

المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق

المبحث الثاني: تدقيق العمليات والرقابة الداخلية

المبحث الثالث: تدقيق عمليات الشراء

المبحث الرابع: تدقيق عمليات التخزين

خلاصة

تمهيد

لقد أدى التقدم العلمي والتكنولوجي إلى كبر حجم المؤسسات وتعددت عملياتها فضلا عن تعقيد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطها وحجم أعمالها، فكان التدقيق الداخلي أمرا حتميا للإدارة العلمية الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة ، ولإطمئنان مجالس الإدارة على سلامة العمل وحاجتها إلى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات، من أجل اتخاذ القرار المناسب واللازم لتصحيح الإنحرافات ورسم السياسة المستقبلية. سنتناول في هذا الفصل تدقيق العمليات التشغيلية المتمثلة في عمليات الشراء والتخزين داخل المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق

يقدم التدقيق منافع اقتصادية عديدة للمؤسسات فهي بحاجة إلى تدقيق سنوي لكشوفها المالية.

المطلب الأول: تعريف التدقيق

يعرف التدقيق بأنه "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية"⁽¹⁾.

كما يعرف على أنه "عملية تجميع وتقويم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدما، ويجب أن تتم عملية التدقيق بواسطة شخص فني مستقل"⁽²⁾.

مما سبق نجد أن التدقيق يتضمن النقاط التالية⁽³⁾:

- 1- أن التدقيق هو عملية منتظمة أي أن عملية التدقيق تعتمد على التخطيط المسبق لما سوف يقوم به المدقق؛
- 2- أهمية حصول مدقق الحسابات على الأدلة والقرائن الملائمة وتقييمها من قبله بطريقة موضوعية؛
- 3- مدى الإلتزام بالعناصر محل الفحص للمعايير الموضوعية كأساس للتقييم وإبداء الرأي الشخصي؛
- 4- أن عملية التدقيق تنتهي بإيصال نتائج فحص المدقق للأطراف المعنية.

يعرف أيضا بأنه "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة". وهكذا فإن عملية التدقيق تشمل الفحص ويقصد به التأكد من صحة قياس وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، التحقيق وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع، التقرير ويقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المشروع وخارجه⁽⁴⁾.

(1) غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان- الأردن، 2006، ص 13.

(2) حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2007، ص 15.

(3) غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 14.

(4) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان- الأردن، 2004، ص 13.

المطلب الثاني: أهداف التدقيق

صاحب تطور مهنة التدقيق تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، وذلك كما يلي:

- 1- قبل عام 1900 كان الهدف من التدقيق اكتشاف الغش والإختلاس والأخطاء⁽¹⁾.
 - 2- من 1905-1940 كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء ولذلك بدء الاهتمام بالرقابة الداخلية⁽²⁾.
 - 3- من 1940-1960 كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي، وتم التحول نحو التدقيق الإختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية⁽³⁾.
- وقد أكدت الجمعيات المهنية العالمية على أن الغرض الرئيسي من التدقيق هو ليس اكتشاف الغش والخطأ وأن اكتشاف مثل هذه الحالات هي مسؤولية الإدارة، وأن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي⁽⁴⁾.
- 4- من 1960 حتى اليوم تعدت عملية التدقيق هذه الأهداف إلى أهداف وأغراض أخرى أهمها⁽⁵⁾:
 - مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها؛
 - تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة؛
 - تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع؛
 - تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع⁽⁶⁾.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق:

-
- (1) غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 16.
 - (2) أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان- الأردن، 2005، ص 8.
 - (3) المرجع نفسه، ص 8.
 - (4) هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان- الأردن، 2006، ص 19.
 - (5) خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 15.
 - (6) غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 19.

هناك العديد من المعايير والأسس التي يتم على أساسها تصنيف التدقيق أهمها:

أولاً: معيار نطاق عملية التدقيق

حسب هذا المعيار يصنف التدقيق إلى تدقيق كامل وتدقيق جزئي.

1- التدقيق الكامل: بموجب هذا النوع يقوم المدقق بفحص القيود والسجلات بنسبة 100%، هذا يحصل في المشاريع الصغيرة وهو ما يسمى تدقيقاً كاملاً تفصيلياً detailed audit، وقد تطور التدقيق الكامل مع توسع المشاريع والشركات الصغيرة إلى ما يسمى تدقيق كامل اختباري test- check audit، وبموجب هذا النوع يقوم المدقق بفحص عينات من القيود والسجلات والسندات التي تتناسب مع أنظمة الرقابة الداخلية تناسباً عكسياً، ولا يجوز الحد من سلطة التدقيق بتحديد حجم نطاق التدقيق في كل من التدقيق الكامل والاختباري⁽¹⁾.

2- التدقيق الجزئي: وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة، أو هو ذلك النوع من التدقيق الذي توضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المدقق بأي صورة من الصور، وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات⁽²⁾.

ثانياً: معيار توقيت التدقيق

وينقسم إلى تدقيق نهائي، وتدقيق مستمر.

1- التدقيق النهائي: هو التدقيق الذي يقوم به المدقق بعد انتهاء السنة المالية للوحدة الاقتصادية، ويكون بالفعل قد تم إقفال الحسابات وإجراء التسويات، وإعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، ويكون تدقيق الحسابات النهائي بالنسبة للمؤسسات صغيرة الحجم تدقيق حسابات كامل، أما بالنسبة للوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم فيكون تدقيق الحسابات اختبارياً بأسلوب العينات، ويخضع المدقق فيه لشروط وقواعد ومعايير مهنة تدقيق الحسابات الكامل، وضرورة تقديم تقرير فني محايد يوضح فيه مدى دلالة وصدق وعدالة نتائج الأعمال والمركز المالي للوحدة الاقتصادية محل تدقيق الحسابات⁽³⁾.

(1) إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، مرجع سابق، ص 23.

(2) حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 1999، ص 17.

(3) محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان- الأردن، 2009، ص ص 31، 32.

2- التدقيق المستمر: في هذا النوع من التدقيق تتم عمليات الفحص وإجراء الإختبارات على مدى السنة المالية للمؤسسة وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية⁽¹⁾.

ثالثا: معيار الجهة التي تقوم بالتدقيق

ويصنف على هذا الأساس إلى تدقيق داخلي، وتدقيق خارجي.

1- التدقيق الداخلي: وهو التدقيق الذي تقوم به هيئة داخلية في المنشأة من أجل حماية أموال المنشأة وتحقيق أهداف الإدارة، تحقيق إنتاجية أكبر، الالتزام بسياسة الإدارة⁽²⁾. وسنتطرق إليه بشكل مفصل أكثر لاحقا في المبحث الثاني.

2- التدقيق الخارجي: تقوم به هيئة خارجية غير تابعة للإدارة أو ملكية المنشأة والهدف منه تقرير حيادي حول عدالة القوائم المالية وعرض الوضع المالي عن طريق الميزانية وقائمة الدخل لفترة مالية معينة⁽³⁾.

رابعا: معيار درجة الإلتزام

حسب هذا المعيار نجد التدقيق الإلزامي والتدقيق الإختياري⁽⁴⁾:

1- التدقيق الإلزامي: وهو التدقيق الذي يلزم القانون القيام به، حيث ألزم القانون عددا كبيرا من المنشآت بتدقيق حساباتهم وأهم هذه المنشآت شركات الأموال.

2- التدقيق الإختياري: وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به. وإنما تطلبه الوحدة الاقتصادية وبخاصة الوحدات الاقتصادية الفردية وشركات الأشخاص.

المطلب الرابع: معايير التدقيق

إن اختلاف الفئات المستفيدة من القوائم المالية التي تعدها الإدارة، وتعارض مصالحها مما أدى إلى تعيين مدقق الحسابات، اقتضى بالتالي وجود معايير أو مستويات الأداء المهني، والتي يعتمد عليها في الحكم على مدقق الحسابات إذا تعرض للمساءلة من قبل مهنته أو من قبل القضاء، وتتمثل هذه المعايير في:

(1) محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 52.

(2) إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، مرجع سابق، ص 24.

(3) المرجع نفسه، ص 25.

(4) حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مرجع سابق، ص 16-17.

أولاً: المعايير العامة

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية، لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المراجع⁽¹⁾.
وتتمثل هذه المعايير في⁽²⁾:

- 1- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني في مجال خدمات التدقيق؛
- 2- يجب على المدقق أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل؛
- 3- يجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى، وكذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي.

ثانياً: معايير الأداء المهني

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى القرائن (أدلة الإثبات) الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات. وتتمثل هذه المعايير في⁽³⁾:

- 1- يجب أن يكون العمل مخططاً بدقة، وأن يكون هناك إشراف ملائم من المراجع على مساعديه؛
- 2- يجب القيام بدراسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المطبق فعلاً داخل المنشأة، حتى يمكن اتخاذ النتائج التي توصل إليها كأساس يمكن الاعتماد عليه نحو تحديد حجم الاختبارات اللازمة، التي بدورها تحدد الإجراءات اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة؛
- 3- الحصول على قرائن كافية وملائمة نتيجة لعملية الفحص والملاحظة والاستقصاء وذلك لتكون هذه القرائن أساساً سليماً يرتكز عليه المراجع عند التعبير عن رأيه في القوائم موضع فحصه.

(1) محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000، ص 61.

(2) حسين القاضي، حسين دحود، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مرجع سابق، ص 25.

(3) محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ص 85، 86.

ثالثاً: معايير التقرير

وتتمثل هذه المعايير فيما يلي⁽¹⁾:

- 1- التلاؤم مع أصول المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً، أي على مدقق الحسابات أن يذكر في تقريره أن الأصول المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات الحسابية الختامية موضوع تقريره متفقة مع أصول المحاسبة؛
- 2- الثبات في استمرارية استخدام قواعد المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً من سنة إلى أخرى، وإذا لم يتم استخدام أصول المحاسبة المتعارف عليها لسنة ما بما كان مستخدماً منها في السنة السابقة يجب على مدقق الحسابات الإشارة إلى ذلك في تقريره ولأن يشير إلى مدى تأثير ذلك على المركز المالي ونتائج أعمال الشركة؛
- 3- الإفصاح الكافي، على مدقق الحسابات أن يتأكد من كفاية الإفصاح المتعلق بالبيانات الحسابية الختامية موضوع فحصه، وفيما عدا ذلك يجب أن يشير في تقريره إلى الجوانب التي يرى أن الإفصاح حولها غير كافي؛
- 4- التعبير عن رأي المدقق في تقريره، يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات رأيه المهني المحايد في البيانات الحسابية الختامية مأخوذة كوحدة واحدة وذلك استناداً إلى أعمال التدقيق التي قام بها ، أو الإمتناع عن إبداء الرأي في البيانات الحسابية الختامية، وفي هذه الحالة يجب على مدقق الحسابات أن يذكر في تقريره مدى الفعالة التي تحصل عليها في البيانات المالية موضوع الفحص، وحدود مسؤوليته وحدود ما يتحمله من مسؤولية حيال البيانات المالية.

المبحث الثاني: تدقيق العمليات والرقابة الداخلية

يعتبر تدقيق العمليات أو ما يعرف بالتدقيق التشغيلي نوع من أنواع التدقيق الداخلي، ويتمثل في فحص الإجراءات التشغيلية بالمؤسسة، والتي من شأنها تقييم كل من الكفاءة والفعالية بالأساليب الحديثة التي يمكن اتباعها لتدقيق العمليات وفقاً لإطار المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ، بهدف إعطاء العاملين المحتملين فكرة واضحة عن تدقيق العمليات أو العاملين داخل منظمات الأعمال بتدقيق العمليات أثناء ممارستهم أو الخضوع لها، حيث يمكن أن يقيم المدقق الداخلي مدى ملائمة وكفاءة العمليات التي استخدمتها الإدارة عند اتخاذ قرار الشراء مثلاً.

(1) زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية، الطبعة الأولى، عمان- الأردن، 2009، ص ص 193، 194.

من أجل الإحاطة بالموضوع سنتطرق في هذا المبحث إلى التدقيق الداخلي، معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، التدقيق التشغيلي كنوع من أنواع التدقيق الداخلي وكذا الرقابة الداخلية وعلاقتها بالتدقيق التشغيلي.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي

يعدّ التدقيق الداخلي من أهم أساليب نظام الرقابة الداخلية ICS، حيث أن وجود التدقيق الداخلي يعني تحقيق فعالية الرقابة الداخلية، لذلك سنتناول في هذا المبحث تعريف التدقيق الداخلي، أهدافه، أدواته وأنواعه.

أولاً: تعريف التدقيق الداخلي

إن التدقيق الداخلي مفهوم ليس بالجديد فقد تعددت التعاريف التي تناولت التدقيق الداخلي وذلك لاختلاف وتعدد الهيئات والأطراف الصادرة عنها، إلا أنها تنصب في نفس الهدف ومن أهم هذه التعاريف نذكر: عرّف التدقيق الداخلي بأنه: "مجموعة من أوجه النشاط المستقلة التي تنشئها الإدارة للقيام بخدماتها في التحقق من العمليات والقيود بشكل مستمر ، لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية والتأكد من كفاية المخصصات المعدة لحماية أصول وأموال المؤسسة، والتحقق من اتباع موظفي المؤسسة ووسائل للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة ، وأخيراً في قياس مدى صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل المراقبة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها حتى يصل المشروع إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى⁽¹⁾.

وقد عرفه **معهد المدققين الداخليين في إنجلترا** بأنه: "عملية تقييم مستمرة تنشأ داخل التنظيم بهدف خدمة هذا التنظيم، وذلك عن طريق فحص وتقييم الأنشطة المختلفة وتوصيل نتائج هذا التدقيق"⁽²⁾.

وفقاً للتعريف الحديث **لمعهد المدققين الداخليين في أمريكا** الصادر عام 1999، يعرف التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط مستقل وموضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها، ويساعد التدقيق الداخلي المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي ومنظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، الرقابة وعمليات التحكم"⁽³⁾.

(1) أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل بينشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان-الأردن، 2004، ص28.

(2) محمد خالد المهدي، حسن عبد الكريم، التدقيق الداخلي لمعاملات الموازنات الفيدرالية للعراق، مجلة الإدارة والاقتصاد عدد 66، 2007، ص03.

(3) أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص29.

مما سبق يمكن تعريف التدقيق الداخلي بأنه نشاط تقييمي مستمر ومستقل يتم ممارسته داخل المنظمة لتدقيق العمليات المالية والإدارية، يسعى لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية للمنظمة إضافة إلى تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، كما يهدف لزيادة قيمة المنظمة ويساعد على تحقيق أهدافها.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص الخصائص التالية للتدقيق الداخلي⁽¹⁾:

- 1- التدقيق الداخلي وظيفة شاملة، دورية ومستمرة؛
 - 2- الاستقلالية: مستقل عن باقي وظائف المؤسسة؛
 - 3- استشاري: حيث يعمل على تزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات؛
 - 4- الموضوعية: فالتدقيق الداخلي يقوم بأداء الأعمال الموكلة إليه.
- إضافة إلى هذه الخصائص نجد أيضا⁽²⁾:
- 5- التدقيق الداخلي دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية؛
 - 6- التدقيق الداخلي وظيفة تقوم بها وحدة إدارية من وحدات المؤسسة؛
 - 7- التدقيق الداخلي يسعى إلى ترشيد قرارات الإدارة من خلال توفير المعلومات الدقيقة و المناسبة في الوقت المناسب.

ثانيا: أهمية التدقيق الداخلي

تتمثل أهمية التدقيق الداخلي في:

- 1- التدقيق الداخلي أداة رقابية فعالة يساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة⁽³⁾؛

(1) خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2006، ص 36.

(2) منصور حامد محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، جامعة التعليم المفتوح، مصر، 1994، ص 97.

(3) يوسف محمود جربوع خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2006، ص 36.

إضافة إلى⁽¹⁾:

- 2- المحافظة على الموارد المتاحة، واطمئنان مجالس الإدارة على سلامة العمل وحاجاتها إلى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات من أجل اتخاذ القرار المناسب واللازم لتصحيح الإنحرافات ورسم السياسة المستقبلية؛
- 3- التدقيق الداخلي نشاط تقييمي لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاءة إنتاجية منها، كما يعتبر التدقيق الداخلي نشاط وقائي من خلال تدقيق الأحداث والوقائع الماضية؛
- 5- التدقيق الداخلي نشاط إنشائي يشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المؤسسة، وذلك من خلال وضع برامج التدقيق.

ثالثا: أهداف التدقيق الداخلي

يهدف التدقيق الداخلي إلى⁽²⁾:

- 1- التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعة والسياسات الإدارية من قبل الإدارة العليا للمشروع ، وتقييمها وإبداء الرأي حيالها وتحليل الإنحرافات عن هذه الخطط ، وتقديم الإقتراحات لتجنب الإنحرافات مستقبلا وسد الثغرات التي تؤدي إلى ضياع أموال المشروع؛
- 2- التأكد من أن المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية و أنها من واقع مستندات صحيحة وسليمة، وهذا يتطلب فحص جميع عمليات المشروع التي يتخللها قبض للنقود والعمليات التي يتخللها صرف للنقود، وقيام التدقيق الداخلي بهذه المهام يؤدي في النهاية إلى منع الغش والتزوير والتلاعب واكتشاف الأخطاء ، وهذا يؤدي إلى تعزيز الثقة في الدفاتر والسجلات وكذلك في البيانات والمعلومات؛
- 3- التحقق من وجود حماية كافية لأصول المشروع ضد الفقد والسرقة؛
- 4- الحكم على إمكانية الإعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية واتخاذها كأساس للقرارات الإدارية الناجحة، تقييم عمل الأفراد ومدى قدرتهم على تحمل المسؤولية وكذا تقييم كفاءة استخدام الموارد والأصول من الناحية الإقتصادية.

رابعا: أدوات التدقيق الداخلي

تتمثل أساسا في:

(1) خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 63.

(2) زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق، ص 88.

1 - أدوات التساؤل : نميز بين أربعة أدوات وهي⁽¹⁾:

1-1 تقنيات السبر: هي عبارة عن عينات تختار بطريقة عشوائية من مجتمع إحصائي، تعمم نتائجها على كل المجتمع. من خلال هذه التقنية يهدف المراجع إلى تحليل ظاهرة معينة (خطأ أو ضعف النظام) أو استنتاج مدى تأثيره على الوظيفة محل المراجعة، وانطلاقاً من النتائج فإن المراجع الداخلي يرفع ملاحظاته وتوصياته إلى الإدارة ومسؤولي المؤسسة لاتخاذ القرارات المناسبة.

1-2 الحوار: يستعمل بكثرة في المراجعة الداخلية، ولا يعتبر محادثة أو استجواب، وللحوار شروط هي:

- يجب احترام السلم الهرمي بحيث لا يجب على المراجع الداخلي إجراء حوار مع عامل دون أن يكون المسؤول على دراية؛

- يجب إبلاغ العامل بأهداف المهمة والأهداف المنتظرة من وراء إجراء هذا الحوار؛

- إعلامه عن نقاط الضعف والأخطاء والنقائص التي لاحظها المراجع الداخلي قبل محاورته؛

- المراجع الداخلي لا يهتم بالأشخاص بل بالأعمال التي يقومون بها؛

- تلخيص مستوى الحوار وإبلاغه للشخص محل الحوار، والحصول على موافقته قبل الإدلاء به إلى مسؤولي المؤسسة.

1-3 استجواب الملف الآلي : قد يلجأ المراجع إلى استجواب أو تفحص المعلومات المسجلة آلياً والتي لا يمكن

إخفاؤها أو إتلافها، نظراً لإمكانية إخفاء بعض المعلومات باستعمال الوسائل السابقة، لكن من أجل استعمال هذه الأداة يجب أن تتوفر ثلاث شروط وهي :

- أن يكون الملف الآلي ناجحاً وأن يحتوي على كل المعلومات المراد فحصها على أن يكون هناك أي تأخر في نقل وتسجيل هذه المعلومات؛

- امتلاك أشخاص قادرين على استجواب الملف الآلي، فإذا قام المراجع بهذا العمل لابد من أن تكون له مؤهلات في الإعلام الآلي، وإلا يجب اصطحاب مختصين في هذا المجال؛

- يجب أن تكون تكلفة هذا الاستجواب معقولة مقارنة من النتائج المنتظرة منه.

⁽¹⁾ Jacque Renard, **Théorie et pratique de l'audit interne**, Edition d'organisation : France, Paris, P. 309.

1-4 التحقيقات والمقاربات المختلفة: لا تعتبر أدوات في حد ذاتها، وإنما يلجأ إليها المدقق من أجل التأكد من صدق معلومات يكون قد تحصل عليها في فترة سابقة تكون أغلبها حسابية، أما المقاربات فهي تسمح للمراجع الداخلي بالحصول على معلومة واحدة من مصدرين مختلفين.

2 - أدوات الوصف: هناك عدد كبير من أدوات الوصف نذكر منها⁽¹⁾:

1-2 الملاحظة: لكي يقوم المدقق الداخلي بعملية الملاحظة يجب أن ينتقل إلى ميدان العمل، وللملاحظة شروط تتمثل في أنه لا يجب أن تتم الملاحظة بطريقة خفية بل يجب على المدقق الداخلي انتهاز نهج أسلوب الشفافية، لا يجب أن تكون الملاحظة محدودة في الزمن بل يجب أن تتم بطريقة دورية ومستمرة، إن عملية الملاحظة يجب أن تتبع بعملية التحقق ولا يكتفي بها المدقق للخروج بأي نتيجة كانت ويمكن ملاحظة مسار عملية الإنتاج أو تقديم الخدمة، وأمالك المؤسسة للتأكد من سلامة الأصول والتأكد من التطابق الفعلي والمحاسبي، وجود وثائق إذ أن المراجع لا يكتفي بالشروح التي تقدم له، وكذا ملاحظة تصرفات العمال عند الأداء لمهامهم.

2-2- الرواية: هي من أهم الأدوات التي يستعملها المدقق الداخلي، حيث يقوم بسماع الشخص أو العامل محل التدقيق وأخذ النقاط، ولا يتدخل إلا من أجل طلب استفسارات إيضاحية عن معلومات معينة.

2-3 شبكة تحليل المهام: يقوم المدقق الداخلي أولاً بإحصاء وتسجيل مهام الوظيفة محل التدقيق، ثم يقوم بالبحث عن الأشخاص الذين يقومون بتأدية هذه الوظيفة وتسجيلهم على شبكة تحليل المهام، وعند اكتمال ملأ شبكة تحليل المهام يقوم المدقق الداخلي بتحديد الأخطاء والتدخل في أداء المهام.

2-4 شبكة أو جدول تداول الوثائق: يسمح هذا الجدول بتمثيل عملية انتقال الوثائق والمعلومات بين مختلف الوظائف ومراكز القرار، ومقارنتها مع معظم الأقسام الأخرى، وقد يقتصر الأمر في بعض التنظيمات على وجود مدقق داخلي واحد، تمكن هذه العملية من معرفة منبع هذه الوثائق والمعلومات والطرف المرسل إليه وبالتالي إعطاء صورة واضحة عن مسار هذه المعلومات.

خامساً: أنواع التدقيق الداخلي

بالرغم من تعدد أنواع التدقيق الداخلي إلا أنه من الصعوبة فصل هذه الأنواع عن بعضها أثناء التدقيق، فمن الصعوبة أن يتم تدقيق تشغيلي دون الأخذ بعين الاعتبار الأثر المالي أو الأثر الإداري أو قياس مدى الإلتزام بالأنظمة والتعليمات، لذا فقد عمد معهد المدققين تقسيم التدقيق الداخلي إلى الأقسام التالية:

⁽¹⁾ Jacques Renard, o p, cit , P309.

1- تدقيق الالتزام: يقصد به مراجعة الضوابط الرقابية والمالية والتشغيلية، ويهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين المعمول بها والإجراءات الموضوعة من قبل المؤسسة، ويقع على عاتق إدارة التدقيق الداخلي عبء التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المؤسسة، الإلمام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة ورقابة مدى إلتزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إدارتهم⁽¹⁾.

2- التدقيق التشغيلي: يهدف إلى التحقق من الكفاءة والفعالية الإقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها ومساعدة الإدارة على حل المشاكل بتقديم توصيات مجدية من أجل سلوك نهج عمل واقعية، فقد يشمل تدقيق العمليات تقييمها كاملا للنظام وقد يكشف عن مشاكل هامة في مجال العمليات على سبيل المثال (تدقيق المشتريات، الأصول الثابتة، المستودعات... إلخ) وهذا سيتم إيضاحه لاحقا⁽²⁾.

3- التدقيق المالي: يهدف إلى التحقق من دقة البيانات المالية ومدى الإعتماد على العمليات المالية وكذلك المحافظة على الأصول، وتخضع كافة العمليات المالية للتدقيق المالي والمستندي والتي تقوم على مايلي⁽³⁾:

3-1- مراجعة المقبوضات: وتتم من خلال التأكد من مدى صحة البيانات التي تتضمنها مستندات القبض ، مدى سلامة الشكل العام لها لكونها من القرائن الهامة لعملية التدقيق ، والتحقق من أنّ أرصدة المقبوضات المستحقة تظهر في الميزانية العامة للشركة.

3-2- مراجعة المدفوعات: وتتم من خلال التأكد من أنّ الدفع يتمشى مع ما تسمح به اللوائح والقواعد والتعليمات الصادرة والمعمول بها ، التأكد من سلامة إجراءات الدفع واعتماد السلطة المخول لها الصرف في حدود صلاحياتها، المراجعة المستندية لعملية الدفع والتأكد من استكمال أصل مستند الدفع الأساسي كالفواتير، الإيصالات والكشوف والتأكد من عدم احتمال تكرار الدفع من خلال الدفع بالمستند الأصلي.

4- تدقيق نظم المعلومات : إنّ الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وصحيحة وكاملة ومفيدة⁽⁴⁾.

⁽¹⁾ إبراهيم إيهاب نظمي، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حديثة وتطور، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، 2009، ص 23.

⁽²⁾ خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 56.

⁽³⁾ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص 528.

⁽⁴⁾ خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 58.

5- تدقيق الأداء: الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الفعالية والكفاءة الاقتصادية لأداء الموظفين ومدى الإلتزام بالأنظمة والقوانين، ويطلق على هذا النوع اسم التدقيق الإداري لكونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية وتتم كما يلي:

5-1- تقييم الأداء: وذلك من حيث توافق السياسات والخطط المتبعة ومراجعة جميع وسائل المراقبة والتحقق من مدى سلامة الإستخدام وكشف الإنحراف مع إبراز التوصيات العلاجية.

5-2- الحكم على الكفاية وترشيد الإنفاق: وذلك من خلال حصر أي ضياع في استخدام موارد المؤسسة ورفع الكفاية الإنتاجية من خلال تتبع الجهود المتكرر.

6- التدقيق البيئي: الهدف منه هو قياس مدى الإلتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن يواجه المؤسسة والحفاظ على الأنظمة البيئية وحمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهور الأنظمة البيئية ومواردها وحماية البيئة من الإستنزاف أو الإنقراض، وتحديد وتقييم المظاهر البيئية مثل: الضجيج، المياه العادمة، حرق المخلفات، هدر الطاقة الكهربائية، الحرارة والرطوبة العالية في مناطق الإنتاج...إلخ.

فعلى التدقيق الداخلي أن يتأكد من أنّ المؤسسة عملت على اعتماد المظاهر البيئية الهامة لضبطها والسيطرة عليها لتحسين الأداء البيئي للمؤسسة وكذلك أخذ الإحتياطات اللازمة لمواجهة أي أثر بيئي قد يؤثر على عدالة البيانات المالية والتأكد من الإلتزام بها⁽¹⁾.

المطلب الثاني: معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي

أصدر هذه المعايير معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1987م، وهي عبارة عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي يجب مراعاتها بالنسبة للقائمين بعمل المدقق الداخلي والتي قسمت إلى خمسة أقسام رئيسية تتمثل في:

أولاً: معيار استقلال المدقق الداخلي

يجب على المدقق أن يكون مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، ويتحقق الإستقلال عندما يقوم المدقق الداخلي بأداء عمله بحرية وموضوعية، بحيث يقوم بإعطاء رأي غير متحيز بالإضافة إلى هذا يجب أن يحصل المدقق على دعم من الإدارة العليا ومن مجلس الإدارة وذلك لكي يكون الأفراد الخاضعين للتدقيق متعاونين بدون أي تدخل ، ويجب أن يتمتع مدير إدارة التدقيق الداخلي بسلطة لكي يحقق له تلك الإستقلالية

(1) المرجع نفسه، ص 60.

وهذا يتحقق من خلال مكانة المدقق الداخلي في المؤسسة من حيث المستوى الوظيفي والسلطة التي يخضع لها والجهة التي يقدم لها التقرير، ويجب أن يتحلى المدقق بالموضوعية والواقعية في الحكم على عملية التدقيق⁽¹⁾.

ثانيا: معيار الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي

يتحقق هذا المعيار من خلال تحديد مواصفات ومؤهلات وخبرات من يعمل داخل إدارة أو قسم التدقيق الداخلي من حيث الكفاءة العلمية، الخبرة العلمية، فهم المبادئ الإدارية، دراسة وفهم العلوم السلوكية وتوافر الصفات الخلقية، وضع برامج تدريب مستمرة لرفع كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي وتحسين مستوى العناية المهنية⁽²⁾.

ثالثا: معيار نطاق التدقيق الداخلي

يحدد هذا المعيار نطاق عمل المدقق الداخلي والمتمثل في حماية ممتلكات وموارد المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها، دقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي في المؤسسة، التحقق من مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بشكل أمثل، التحقق من مدى الإلتزام بالقوانين والسياسات والإجراءات⁽³⁾. ومن أجل فحص مدى جودة وفاعلية الأداء ومدى تحقيق الأهداف والنتائج بفاعلية، يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بتدقيق برنامج التشغيل وطريقة تنفيذه، حتى يتأكد من أن النتائج التي تتحقق تتفق مع الأهداف المحددة للتشغيل، وأن برامج التشغيل قد نفذت وفقا للخطط التي تم وضعها.

رابعا: معيار أداء عمل التدقيق الداخلي

يتمثل في معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي والتي تتضمن العناصر التالية⁽⁴⁾:

- 1- تخطيط عملية التدقيق، فحص وتقييم المعلومات المتاحة للتأكد من أنها معلومات كافية، معلومات مفيدة، معلومات مناسبة وملائمة، وأنها معلومات تخدم عملية التدقيق؛
- 2- إبلاغ نتائج التدقيق ومتابعة تنفيذ هذه النتائج.

خامسا: معيار إدارة قسم التدقيق الداخلي

(1) عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، ص 502.
(2) السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية (المعايير والقواعد)، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008، ص 148.
(3) السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2007، ص 42.
(4) السيد محمد، مرجع سابق، ص 149.

تقتضي معايير التدقيق الداخلي ضرورة أن يتولى المدير إدارة التدقيق الداخلي بطريقة مناسبة، ويكون مسؤولاً عن تلك الإدارة بحيث تحقق أعمال التدقيق الأغراض العامة والمسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة ، تستخدم الموارد المتاحة لإدارة التدقيق الداخلي بكفاءة وفاعلية وتتماشى جميع أعمال التدقيق الداخلي مع معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي⁽¹⁾.

المطلب الثالث: علاقة الرقابة الداخلية بالتدقيق التشغيلي

سنتناول في هذا المطلب نظام الرقابة الداخلية من حيث التعريف، الأهداف، الأنواع، الإجراءات وكذا التدقيق التشغيلي والعلاقة بينهما.

أولاً: نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مشروع من النظم الرئيسية والهامة التي يعتمد عليها المدقق في مجال تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج تدقيقه من حيث التفصيل أو الإجمال ومن حيث أسلوب التدقيق الذي سيتبعه، لذا يستوجب علينا التعرف على هذا النظام من حيث أهدافه، أنواع الرقابة الداخلية، وإجراءاتها.

1- **تعريف الرقابة الداخلية** : لقد عرفت لجنة طرائق التدقيق Committee on Auditing Procedures المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الرقابة الداخلية أنها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الإعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية⁽²⁾.

2- **أهداف الرقابة الداخلية**: من التعريف السابق نجد أن نظام الرقابة الداخلية يهدف إلى تحقيق مايلي⁽³⁾:

- حماية موارد المؤسسة ضد الإسراف والاختلاس وعدم الكفاءة؛

- ضمان دقة البيانات المحاسبية بحيث يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار الصحيح.

إضافة إلى هذه الأهداف نجد أن نظام الرقابة الداخلية يهدف كذلك إلى:

- ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية، حيث أن أهداف المؤسسة تترجم إلى مجموعة من السياسات والخطط والإجراءات المتكاملة التي تصدرها الإدارة في شكل قرارات وتعليمات تخضع لعملية التعديل بما يؤدي إلى عدم

(1) عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 225.

(2) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، عمان-الأردن، 2007، ص 167.

(3) عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية،

2006، ص 132.

فهم القصد الصحيح منها من جانب المنفذين. ويرتبط تحديد المسؤوليات بوضع الخطط والإجراءات الواجب اتباعها، ويرافق تحديد المسؤوليات تفويض السلطات بما يتناسب وحجم المسؤوليات، مما يستدعي وجود دليل يوضح هذه الاختصاصات، بل يوضح خطوط السلطة والمسؤولية بشكل أكثر تفصيلاً، حتى لا يحدث تداخل أو تضارب أو تكرار للعمل⁽¹⁾؛

- الاستخدام الإقتصادي الكفاء للموارد، ويعني الاستخدام الاقتصادي للموارد تجنب الإسراف والقصور والتبذير في استخدام الموارد المتاحة، ومن ثم الإرتقاء بالكفاية الإنتاجية في استخدام تلك الموارد ، وتعني الكفاية قدرة المؤسسة على تحقيق الهدف المحدد بأقل تكلفة ممكنة⁽²⁾.

3- أنواع الرقابة الداخلية: تنقسم الرقابة الداخلية إلى الأقسام التالية⁽³⁾:

3-1- الرقابة الإدارية: وهي تشتمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المخصصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العاملين، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة وإلى غير ذلك من أشكال الرقابة.

3-2- الرقابة المحاسبية: تعبر عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الإعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة ومن جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة.

3-3- الضبط الداخلي: ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الإستعمال، ويعتمد التدقيق الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الداخلية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الإختصاصات والسلطات والمسؤوليات⁽⁴⁾.

(1) حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان- الأردن، 2009، ص ص 279، 280.

(2) المرجع نفسه، ص 280.

(3) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2006، ص 89.

(4) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 230.

4- إجراءات الرقابة الداخلية: يقصد بها السياسات والإجراءات التي تستخدمها الإدارة لتوفير ضمان معقول بأن أهداف معينة سوف يمكن تحقيقها⁽¹⁾. وتتمثل في:

4-1- الإجراءات التنظيمية والإدارية: تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد⁽²⁾:

- تحديد الإختصاصات، وذلك لكل مديرية من المديرية الموجودة بما لا يسمح بالتضارب بين الإختصاصات؛
- تقسيم العمل، بحيث لا ينفرد شخص واحد بالقيام بعملية معينة من بدايتها إلى نهايتها، مما يسمح بخلق رقابة داخلية لموظف على موظف آخر يكمل العملية، وبالتالي التقليل من فرص الأخطاء والتلاعب والتزوير؛
- توزيع وتحديد مسؤوليات الموظفين بوضوح، بما يمكن من تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ، لذلك وجب تحديد المديرية والأشخاص في ذات الوقت المسؤولين عن المحافظة على الممتلكات وعمليات المؤسسة، وعلى تسجيل هذه الممتلكات وعلى التقرير بالعمليات والموافقة عليها؛
- إعطاء تعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية أو الدائرة أو المصلحة إلى المنفذين لها، فالصراحة والوضوح في التعليمات تمكن من فهم التعليمات وتنفيذها على أحسن وجه؛
- إجراء حركة التنقلات بين العاملين، حيث يمكن من كشف الأخطاء والتلاعبات التي ارتكبها الموظف خلال العمليات التي تدخل ضمن اختصاصاته وتحت مسؤوليته.

4-2- الإجراءات المحاسبية: وتضم النواحي التالي⁽³⁾:

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدقتر فور حدوثها، مما يقلل فرص الغش والإحتيال ويساعد الإدارة على الحصول على ما تريد من العمليات في الوقت المناسب ، التأكد من صحة المستندات والبيانات التي تحتويها، إذ لا بد من إعداد المستند على مطبوعة مخصصة لهذا الشأن، وأن يتم إعداده دون شطب واضح ويحمل كل الإيضاحات اللازمة بغية تفادي الخطأ أو التأويل، وأن يكون ممضى عليه من طرف المسؤولين المؤهلين، وأن يدخل في إطار اختصاصاتهم وأن يحتوي على التاريخ؛
- عدم اشتراك أي موظف في مراجعة عمل قام به ، واستخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين المراجعة وحسابات المراقبة الإجمالية...إلخ.

(1) عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث المعايير الدولية والأمريكية دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014، ص 32.

(2) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 106-112.

(3) خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 140.

4-3- الإجراءات العامة: وتضم النواحي التالية⁽¹⁾:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة، حيث تلجأ المؤسسة إلى التأمين على ممتلكاتها ضد أخطار السرقة أو الحريق أو الأخطار الجوية بغية تفادي الخسائر؛
- التأمين ضد خيانة الأمانة، وهو إجراء يخص الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها، أو الذين يدخل ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية أو التجارية، ذلك أنهم يتعاملون بمبالغ ضخمة؛
- اعتماد رقابة مزدوجة، يستعمل في أغلب المؤسسات الاقتصادية كونه يوفر ضمانا للمحافظة على النقدية.

ثانيا: التدقيق التشغيلي كنوع من أنواع التدقيق الداخلي

نظرا لحدثة مفهوم التدقيق التشغيلي فإنه لا يوجد تعريف مقبول، فقد عرّف بأنه:

"النطاق الذي تغطيه الرقابة من حيث اختيار وتقييم النشاطات التشغيلية والإدارية ونتائج الأداء للنشاطات، أو الوحدات المختلفة، زيادة عما تتطلبه عملية التدقيق التقليدية"⁽²⁾.

ويعرف التدقيق التشغيلي أيضا بأنه "الفحص والتقييم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعة والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل التدقيق تقييم كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية، بالإضافة إلى تقييم إجراءات مختلف العمليات، ويجب أن يتضمن التدقيق أيضا التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل، والطرق لزيادة الكفاءة والربحية"⁽³⁾.

التدقيق التشغيلي يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة، ويدرس هذا النوع من التدقيق مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة، ويزود متخذي القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي بتحاليل واقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة باعتبارها نظام معقد مفتوح على محيط مسيطر متقلب وأعد منه، بتعبير آخر، أن مدقق العمليات يتعدى الناحية المالية ويتعمق في كل ما يدرسه، يبحث عن الأسباب الحقيقية وليس هناك بالنسبة إليه ثوابت، بل كل شئ قابل للدراسة وينبغي أن يكون حقا له⁽⁴⁾.

ثالثا: العلاقة بين التدقيق التشغيلي ونظام الرقابة الداخلية

(1) محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 120.

(2) خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص ص 364، 365.

(3) المرجع نفسه، ص 121.

(4) محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص 8، 9.

إنّ نقطة بداية التدقيق هي فحص مدى كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية، ويقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الإختبارات اللازمة وحجم العينة المناسبة⁽¹⁾.

يساعد نظام التدقيق الداخلي الإدارة والمدققين في التعرف على النواحي ذات المخاطر المرتفعة ونقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية الذي يؤدي إلى منع الأخطاء وعمليات الإحتيال.

وبالتالي فإنّ العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية علاقة مباشرة، حيث يسعى كل منهما لتحقيق ما هو مطلوب لتحقيق الأهداف، بالإضافة إلى ذلك فإنّ الرقابة الداخلية تتعلق بالمؤسسة ككل، أو بأي من وحداتها التشغيلية أو بوظائف أعمالها، أما التدقيق الداخلي يهتم بفحص كفاءة وقوة نظام الرقابة الداخلية⁽²⁾.

المبحث الثالث: تدقيق عمليات الشراء

يعتبر نظام المشتريات من الأنظمة التي يجب العناية والإهتمام به ، والتأكد من مدى صحة اتباع الإجراءات القانونية في عملية الشراء ، ومن مدى مطابقتها للواقع الحقيقي، ولتوضيح عملية تدقيق عمليات الشراء سنعرض في هذا المبحث العناصر الهامة التي ينبغي على المدقق الداخلي الإهتمام بها وفحصها لتحقيق أهداف تدقيقه وخاصة ما يتعلق منها بعمليات الشراء بصفة عامة.

المطلب الأول: الإجراءات الرقابية الأساسية على دورة المشتريات والتحقق منها

سنعرض فيما يلي الإجراءات الرقابية على دورة المشتريات وكذا التحقق من هذه الإجراءات.

أولاً: الإجراءات الرقابية الأساسية على دورة المشتريات

تتمثل هذه الإجراءات في⁽³⁾:

1- التفويض بعملية الشراء

ويعني السماح لجهة محددة في المنشأة بالقيام بعملية الشراء لخدمة أهداف المؤسسة وفق ضوابط عامة وتفويض خاص في حالات محددة.

2- الفصل بين وظيفة حماية البضاعة والوظائف الأخرى

(1) خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 360.

(2) إيهاب ديب مصطفى رضوان، أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2012، ص 16.

(3) رأفت حسين مطير مطير، مراجعة حسابات 2، <http://site.iugaza.edu.ps/rmotair/courses/>، فبراير 2015، جامعة غزة، فلسطين.

خاصة بين وظيفة حماية البضاعة والإحتفاظ بها عن وظيفة الموافقة على عمليات الشراء.

3- التسجيل للعمليات في الوقت المناسب

ويقوم بذلك قسم المحاسبة وذلك عند استلام البضاعة أو عند استلام الفاتورة ، ومن الضروري قبل التسجيل مطابقة المستندات للتحقق من المواصفات والكميات والأسعار والمجاميع والشروط الأخرى.

4- المراجعة الداخلية المستقلة

ويتم ذلك بشكل مفاجئ من قبل جهة مستقلة تماما عن باقي الوظائف، تتحقق من عمليات التحضير للبضاعة وعمليات التسوية للبيانات.

ثانيا: التحقق من إجراءات الرقابة الداخلية لعمليات الشراء

ينبغي على المدقق أن يتحقق بداية من مدى سلامة وفاعلية إجراءات الرقابة الداخلية على عمليات الشراء وحتى التحقق من مدى كفاية هذه الإجراءات ، بهدف تحديد نطاق فحص وتدقيق عمليات الشراء من قبل المدقق، تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية لعلاجها ، وتحديد مدى النجاح في تحقيق الهدف الرئيسي لعمليات الشراء والتمثل في الشراء الأمثل والذي يتضمن أحسن الأسعار، أفضل الشروط وأحسن الأصناف⁽¹⁾.

وفي هذا المجال يمكن القول أن المدقق عليه التحقق من الآتي:

1- التحقق من أن هناك إدارة أو قسم مختص بعملية الشراء في الشركة، مع تحديد الإدارات أو الأقسام التي لها علاقة بهذه العملية كإدارة المخازن، إدارة المشتريات، قسم الفحص الفني، إدارة مراقبة الإنتاج، إدارة البضاعة الداخلة، إدارة الحسابات والتكاليف.

2- على المدقق التحقق من أن نظام الرقابة الداخلية لعمليات الشراء يتضمن ضرورة استخدام مجموعة من المستندات الملائمة لهذه العمليات ، والتي تستخدم لتحقيق الرقابة عليها ومراجعتها وتدقيقها ومن أهم هذه المستندات مايلي⁽²⁾:

1-2- أمر الشراء: وهو المستند الذي يصدر من قسم المشتريات بعد استلام طلب شراء أصناف معينة من إدارة مراقبة الإنتاج، ويعتبر أمر الشراء أول خطوة في دورة الشراء، وتتمثل بيانات هذا الأمر في اسم المورد،

(1) محمد السيد سرايا، شحاتة السيد شحاتة، محمد إبراهيم راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2013، ص ص 317، 318.

(2) محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 512.

السعر والخصم، الكمية المطلوبة، شروط التعبئة، وصف ورقم الصنف المطلوب، نوع الصنف، تاريخ التسليم، شروط إرسال الفاتورة وكشف الحساب.

2-2- محضر استلام البضاعة : يعد من أهم مستندات عملية الشراء والذي يستخدم في عملية المراجعة عن طريق المطابقة مع بيانات أمر الشراء السابق، ويتم إعداد هذا المحضر عن طريق إدارة البضاعة الداخلة بعد الخطوات الرئيسية التالية:

- دخول البضاعة أو الأصناف المشتراة من خلال مراقبة البوابة وتسجيلها في سجل البوابة من واقع مواصفاتها الظاهرية؛

- قيام إدارة البضاعة الداخلة بتسجيل بيانات الأصناف و حركة البضاعة وقت دخولها؛

- قيام قسم الفحص الفني المختص في الشركة بفحص عناصر الأصناف والبضاعة الواردة فنياً وإعداد محضر فحص يوضح مدى سلامة الأصناف الواردة ومدى مطابقتها للمواصفات المتفق عليها مع المورد؛

- إعداد محضر الإستلام من قبل إدارة البضاعة الداخلة والذي يتضمن تاريخ وصول البضاعة، تفاصيل البضاعة ورقمها، الكمية المطلوبة، الكمية غير المطابقة، اسم المورد، رقم أمر الشراء والكمية المستلمة.

2-3- إذن دخول: وهو مستند تقوم إدارة المشتريات بتحريره بعد فحص محضر الإستلام السابق ، ويتضمن هذا المستند التفاصيل الكاملة للبضاعة والأصناف الداخلة، وكذلك يظهر بيانات أي أصناف مرفوضة (مردودات) ، ويتم إعداد أكثر من صورة من هذا الإذن : صورة إلى إدارة المخازن، صورة إلى مراقبة الإنتاج، صورة إلى إدارة البضاعة الداخلة وصورة إلى إدارة الحسابات⁽¹⁾.

في حالة وجود كميات أو أصناف مرفوضة يتم إرسال صورة من هذا الإذن يوضح ذلك لإدارة البضاعة الخارجة وإدارة المشتريات وإدارة الحسابات للتسجيل الدفترية، بعد ذلك تقوم إدارة البضاعة الداخلة بعد موافقة إدارة المشتريات بتحويل الأصناف إلى المخازن وتسجيلها في دفتر يومية البضاعة الواردة.

2-4- إذن إستلام : وهو مستند تقوم إدارة المخازن عن طريق أمين المخازن بعد استلام البضاعة بتحريره وإرسال أصل هذا الإذن إلى إدارة التكاليف لتسجيله في دفتر أستاذ المخازن وتبقى صورة منه كمستند في إدارة المخازن.

(1) المرجع نفسه، ص ص 513، 514.

2-5- فاتورة الشراء: تمثل هذه الفاتورة المستند الهام الذي يعده المورد ويتم إرفاقه مع البضاعة أو الأصناف المشتراة، وتتسلم إدارة المشتريات هذه الفاتورة حيث يتم مطابقتها ببياناتها مع أمر الشراء ومحضر الاستلام وإذن الاستلام، ويتم إرسال هذه الفاتورة إلى إدارة التدقيق الداخلي لتدقيقها وفحصها ثم إدارة الحسابات للتسجيل الدفترى⁽¹⁾.

المطلب الثاني: تدقيق المشتريات النقدية والآجلة ومردودات المشتريات

سنتعرف في هذا المطلب على كل من عملية تدقيق المشتريات النقدية والمشتريات الآجلة وكذا مردودات المشتريات.

أولاً: تدقيق المشتريات النقدية

يمكن توضيح عملية تدقيق المشتريات النقدية من خلال الإجراءات التالية⁽²⁾:

- 1- التأكد من أن عملية الشراء مرخص بها من الموظف المسؤل بالوحدة محل المراجعة، وفي إطار حزمة الضوابط والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية؛
- 2- التحقق من مطابقة فواتير الشراء مع ما هو مقيد بدفتر النقدية؛
- 3- مراجعة فواتير الشراء مع محاضر أو أذون الاستلام المحررة بالمخازن للتحقق من مدى التوافق بين ما ورد بأمر الشراء وأذون الاستلام؛
- 4- التحقق من وجود البضائع المدونة بفاتورة الشراء طبقاً لأوامر التوريد المرسلة للمورد ، وذلك بالتأكد من تسجيلها وإضافتها بدفتر المخازن.

ثانياً: تدقيق المشتريات الآجلة

يتم ذلك من خلال:

- 1- **التدقيق الحسابي للمشتريات الآجلة :** من خلال تدقيق المجاميع الأفقية والرأسية لدفتر يومية المشتريات الآجلة، إجراء مراجعة اختيارية لترحيل بعض العمليات المثبتة في هذا الدفتر إلى الحسابات الشخصية للموردين بدفتر الأستاذ المساعد ، مقارنة إجمالي مشتريات الفترة مع القيود المركزية الخاصة بها بدفتر اليومية المركزي،

(1) محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 515.

(2) الوحدة التعليمية السادسة: إجراءات مراجعة وفحص الدفاتر والعمليات مركز التعليم المفتوح، جامعة بنها، مصر، ص 259.

<http://olc.bu.edu.eg/olc/images/6th-8%20%2810%29.pdf>

وكذلك مع ترحيلات هذه القيود المركزية إلى حساب المشتريات وحساب إجمالي الدائنين بدفتر الأستاذ المساعد ، إختبار العمليات الحسابية لبعض الفواتير للتأكد من صحتها⁽¹⁾.

2- التدقيق المستندي للمشتريات الآجلة

ويتم من خلال⁽²⁾:

- التأكد من صحة الفواتير الواردة من الموردين، وأنها موجهة للمشروع الذي يقوم بتدقيق حساباته، وتتضمن جميع البيانات الخاصة بالبضاعة المشتراة، وتتوافر فيها الشروط الشكلية الواجب توافرها في أي مستند، مع ملاحظة تاريخ الفاتورة حتى لا يتم استخدام فواتير عمليات سابقة، أو خاصة بفترة مالية قادمة؛
- مطابقة القيود المحاسبية مع الفواتير الخاصة بها للتأكد من إثبات جميع عمليات الشراء، وكذلك مطابقة الفواتير مع طلبات التوريد وأذن التسليم وأذن التوريد للتأكد من صحة جميع المستندات؛
- التأكد من اعتماد عملية الشراء من قبل شخص مسؤول أو من قبل لجنة المشتريات؛
- التأكد من أن البضاعة المشتراة قد تم تسجيلها في بطاقات الصنف الموجودة بالمخازن بالكمية والمواصفات الصحيحة؛
- إذا تمت عملية الشراء عن طريق المناقصة، على المدقق الإطلاع على الملفات الخاصة بها لمعرفة القرارات المتخذة من قبل اللجنة؛
- على المدقق أن يوجه عناية خاصة للمشتريات التي تتم في نهاية العام والقيود المحاسبية التي تسجل في دفاتر الفترة التالية لها، فقد يحدث في هذه الفترة عمليات تلاعب تتمثل فيما يلي:
 - ✓ عدم تسجيل عمليات الشراء التي حدثت في نهاية العام بدفاتر المشروع، مع تسجيلها في بطاقات الصنف وإدخالها بالمخازن، وذلك لتضخيم رقم مجمل الريج، وهو نوع من الغش أو التزوير قد يرتكب لتحقيق أهداف متعددة؛
 - ✓ أو قد يتم العكس، وذلك بتسجيل البضاعة الواردة في الدفاتر وعدم إدراجها ضمن قوائم الجرد، مما يؤدي إلى زيادة رقم المشتريات وتخفيض رقم بضاعة آخر المدة؛
 - ✓ قد يكشف المدقق أيضا إدراج عمليات شراء خاصة بالفترة المالية التالية في دفاتر الفترة الحالية، أو إرجاء تسجيل عمليات شراء خاصة بالفترة الحالية، وتسجيلها بدفاتر الفترة المالية التالية؛

(1) خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص ص 326، 327.

(2) المرجع نفسه، ص 327.

✓ على المدقق تتبع عمليات الشراء التي تمت في نهاية العام و لم ترد البضاعة الخاصة بها بعد، والتأكد من أنها أضيفت لبضاعة آخر المدة في قوائم الجرد.

- التأكد من أنّ المشتريات التي تم تسجيلها بدفتر يومية المشتريات الآجلة هي مشتريات بضاعة، وأنه تم التفريق بينها وبين مشتريات الأصول الثابتة.

ثالثاً: إجراءات تدقيق مردودات المشتريات

تتضمن الإجراءات التالية⁽¹⁾:

- 1- إعتقاد رد البضاعة من المختص مع التعرف على أسباب ذلك؛
 - 2- مطابقة إشعارات الخصم الواردة من الموردين مع فواتير الشراء الأصلية للتحقق من توافق الأسعار؛
 - 3- مراجعة إشعارات الخصم الواردة من الموردين مع دفتر يومية البضاعة الصادرة، ودفاتر المخازن للتأكد من خروج البضاعة المرتدة؛
 - 4- إجراء التدقيق الحسابي لدفتر يومية مردودات المشتريات من المجاميع، النقل والترحيل إلى حسابات الموردين بدفتر الأستاذ؛
 - 5- مراجعة إشعارات الخصم الواردة من الموردين مع ما قيّد في دفتر يومية مردودات المشتريات؛
 - 6- ضرورة الإهتمام بمراجعة مردودات المشتريات الخاصة بالشهر الأخير من السنة المالية محل التدقيق، وذلك للتأكد من أنّ البضاعة التي ردت قد خرجت بالفعل من المخازن، حتى لا يؤدي ذلك إلى زيادة الأرباح في حالة خصم القيمة من المشتريات وعدم الخصم من رصيد المخازن وإدراجها في قوائم الجرد للمخزون، ثم إعادة قيدها في أول السنة التالية والعكس يؤدي إلى تخفيض الأرباح.
- ويلاحظ أن زيادة عمليات مردودات المشتريات في بعض المؤسسات يترتب عليه تخصيص دفتر يومية تقيد فيه من واقع إشعارات الخصم الواردة من الموردين، وترحل القيود إلى الحسابات الشخصية في دفتر أستاذ الموردين.

المطلب الثالث: منهجية تدقيق دورة المشتريات

(1) أنظر:

- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان- الأردن، 2000، ص 219.
- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان- الأردن، 2005، ص 219.

.220

ترتكز طريقة المدقق في تدقيق دورة المشتريات على الخطوات التالية:

أولاً: دراسة وفهم نظام الرقابة على المشتريات

وذلك لتقدير مخاطر الرقابة وتشمل عادة هذه الإجراءات⁽¹⁾:

- 1- تحديث المعلومات حول الرقابة والتي تم الحصول عليها سابقاً ، الاستفسار من الإدارة حول الرقابة على المشتريات والرجوع لدليل الإجراءات في العمل وسياسات الإدارة؛
- 2- فحص المستندات والوثائق والسجلات لفهم إجراءات الرقابة والتأكد من مدى التطبيق؛
- 3- ملاحظة تنفيذ الأنشطة وتطبيق الإجراءات وتوثيق ما تم التوصل إليه من فهم للنظام .

ثانياً: تقدير مخاطر الرقابة الخاصة بدورة المشتريات

ويتم ذلك من خلال عدة خطوات هي :

- 1- **تحديد إطار العمل لتقدير مخاطر الرقابة:** فمثلاً يقوم المدقق بتحديد العمليات في دورة المشتريات، ثم الأهداف للتدقيق وأنواع الإجراءات الرقابية، ثم الاختبارات للرقابة، فإذا أراد المدقق تحقيق هدف الوجود والحدوث فيقوم بالتحقق من توفر طلبات الشراء وأوامر الشراء ومستندات الإستلام ، توفر فواتير من الموردين تؤيد عملية الشراء، التفويض المناسب في عمليات الشراء ، الفحص الداخلي للمستندات الخاصة بعمليات الشراء ، إلغاء المستندات المنتهية حتى لا تستخدم مرة أخرى.

ويتحقق المدقق من فعالية الإجراءات الرقابية الموضوعة من خلال التأكد من وجود مستندات مؤيدة لعملية الشراء مثل طلب وأمر الشراء ومستندات الاستلام، توفير فواتير المشتريات ومطابقتها مع المستندات الأخرى، ملاحظة الفحص الداخلي من خلال التأشير على هذه المستندات ، التأكد من إلغاء المستندات الغير سليمة.

- 2- التعرف على أنواع الرقابة الرئيسية وأوجه القصور في الرقابة؛
- 3- الربط بين أنواع الرقابة وأوجه القصور مع أهداف التدقيق؛
- 4- تقدير خطر الرقابة لكل هدف من خلال نقاط القوة والضعف فيه؛
- 5- تحديد إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية.

(1) رأفت حسين مطير مطير، مرجع سابق، ص ص 13-14.

ثالثاً: تقييم تكاليف ومنافع اختبارات الرقابة الخاصة بالمشتريات

يمكن تخفيض الإختبارات التفصيلية بناءً على قوة نظام الرقابة الداخلية أو العكس ، ولذا من الضروري التوصل إلى فهم كافي لنظام الرقابة لتحديد مدى قوته أو ضعفه ، حيث أن ضعف نظام الرقابة الداخلية لن يكون مبرراً لتوسيع الاختبارات للرقابة ولن يؤدي لتخفيض الاختبارات التفصيلية⁽¹⁾.

رابعاً: تصميم اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية الخاصة بعمليات المشتريات

1- إختبارات الرقابة: تقوم إدارة المنشأة بوضع الإجراءات الرقابية التي تحقق أهداف العمليات (الحدوث، الاكتمال، الدقة، التوقيت، التصنيف، الترحيل والتلخيص) والتي يعتمد عليها المدقق لتخفيض مخاطر الرقابة، ويقوم المدقق بالربط بين الإجراء الرقابي وطبيعة الإختبارات ويتم ذلك كما يلي:

1-1- تحديد الهدف: مثلاً الهدف هو التحقق من الحدوث للمشتريات، أي أن المشتريات المسجلة في الدفاتر لدى العميل تتعلق ببضاعة فعلية وتخص المنشأة.

1-2- معرفة الإجراءات الرقابية التي وضعتها الإدارة: أي معرفة أن كل عمليات الشراء تتوفر لها مستندات استلام موقعة من المفوض بذلك إضافة لأمر الشراء والموقع من المفوض بذلك ، تمت عملية المحاسبة على جميع الفواتير بشكل سليم، توفر ملف لحسابات الموردين وإدخال العمليات التي تمت مع هؤلاء الموردين ورفض إدخال عمليات لموردين ليس لهم حسابات، متابعة الكشوف الشهرية للموردين وحل أي مشكلات أو اعتراضات.

1-3- قيام المدقق باختبارات الرقابة بناءً على ما تم وضعة من قبل الإدارة ويسعى للتحقق من فعالية التصميم والتطبيق لهذه الإجراءات ، لتحقيق الأهداف التي وُضعت من أجلها مثل هل يتوفر مستند استلام موقع لكل عملية شراء مسجلة وهل يتطابق مع أمر الشراء، وهل جميع العمليات المسجلة تتوفر لها فواتير .

هناك بعض المؤشرات على ضعف الرقابة الداخلية على المشتريات تتمثل في وجود عمليات تصريح بالشراء من قبل أشخاص غير مفوضين ، وجود أوامر شراء تزيد عن الحد المسموح به للشراء ، أرقام موردين مفقودة أو غير موجودة ، عمليات شراء بدون أوامر شراء ، فقدان معلومات تتعلق بتواريخ الإستحقاق لفواتير موردين، الإختلافات بين تاريخ الحصول على البضاعة وتسجيل المشتريات وتكرار فواتير الموردين⁽²⁾.

(1) رأفت حسين مطير مطير، مرجع سابق، ص15.

(2) رأفت حسين مطير مطير، مرجع سابق، ص ص 16-18.

2- الإختبارات الأساسية لعمليات الشراء : وتتم هذه الإختبارات بغض النظر عن نتائج إختبارات الرقابة وتحقق هذه الإختبارات الأهداف التالية⁽¹⁾:

2-1- أن المشتريات المسجلة هي مشتريات حدثت فعلا: ويتم ذلك بالتأكد من تأييد عمليات الشراء المسجلة بمستندات الإستلام وليست عمليات وهمية وعدم تكرار أو تسجيل عمليات الشراء أكثر من مرة.

2-2- التحقق من الإكمال: وهنا يتحقق المدقق من عدم حذف أي عملية شراء بل تم تسجيل جميع العمليات التي حدثت، ويبدأ من المستندات بمطابقتها ببعضها ثم يتتبع العمليات وصولاً للدفاتر اليومية والأستاذ وليس العكس.

2-3- التحقق من أن المشتريات مسجلة بشكل دقيق: ويتم ذلك بالتحقق من المستندات المؤيدة لعمليات الشراء ومطابقتها من حيث الأسعار والكميات والتحقق من أن الأسعار المدرجة هي الأسعار التي تم الاتفاق عليها مع المورد، والتحقق أيضاً من صحة العمليات الحسابية في المستندات، والتحقق من صحة التسجيل للقيود بالكميات والمبالغ الصحيحة.

2-4- التحقق من أن المشتريات مصنفة بشكل سليم : ويتم ذلك بالتأكد من فصل المشتريات النقدية عن الآجلة في حال وجودها ، والفصل بين مشتريات البضاعة والمشتريات الأخرى كمشتريات الأصول ومشتريات الاستثمارات، وهذا الفصل يساعد في حساب النسب والمؤشرات والمقارنات.

2-5- التحقق من تسجيل العمليات في التواريخ الصحيحة: وذلك بتسجيل عمليات الشراء في الفترة المناسبة، والحذر من العمليات التي تسجل خلال الفترة القريبة من الحد الفاصل ، والتحقق من عدم تضخيم أو تخفيض عمليات الشراء ويتم ذلك بفحص المستندات ومطابقة التواريخ مع الفواتير واليوميات ودفاتر الأستاذ.

2-6- التحقق من الترحيل والتلخيص: وذلك بترحيل العمليات للحسابات الصحيحة في دفتر الأستاذ المساعد لمتابعتها من أجل السداد، والتحقق من التلخيص بشكل سليم بالتأكد من عمليات الجمع لليوميات المساعدة وتتبع ذلك في الأستاذ العام والمساعد.

المبحث الرابع: تدقيق ومراجعة عمليات التخزين

سنتناول في هذا المبحث أهم العناصر التي توضح عملية تدقيق عمليات التخزين.

(1) المرجع نفسه، ص ص 19-23.

المطلب الأول: أهمية وأهداف مراجعة وتدقيق عمليات التخزين

نستعرض فيما يلي أهمية تدقيق عمليات التخزين وكذا أهداف هذا التدقيق.

أولاً: أهمية تدقيق عمليات التخزين

تعود أهمية تدقيق المخزون من طرف المدقق إلى أهمية المخزون ذاته في المؤسسة ، ذلك أنه يمثل أهم عناصر الأصول قصيرة الأجل والتي تظهر في الميزانية العمومية وخاصة في المنشآت التي تمارس نشاطا يقتضي وجود عناصر متعددة من المخزون وبكميات كبيرة منه ، مما يزيد من أهمية الإفصاح الجيد والملائم لهذه العناصر في الميزانية باعتبارها تحظى باهتمام الأطراف المختلفة ذات العلاقة من مستخدمي التقارير والقوائم المالية⁽¹⁾. كما يمكن تبيان أهمية تدقيقه من النواحي التالية⁽²⁾:

1- يمثل المخزون عنصراً هاماً من العناصر التي تظهر في قوائم الدخل والتي تتمثل في قائمة المتاجرة وبالتالي تتأثر نتيجة النشاط من أرباح أو خسائر بأي زيادة أو نقص قد تنتج من اختيار طريقة معينة من طرق تقييم المخزون آخر الفترة ويترتب على ذلك:

- عند تقييم المخزون بأكثر من اللازم يترتب على ذلك زيادة في الأرباح غير حقيقية، وقد يتم توزيع جانب منها وهي في الحقيقة توزيع لجانب من رأس المال وتكرار هذا الأمر يمثل خطورة بالغة على رأس مال الشركة؛
- عند تقييم المخزون بأقل من اللازم يترتب على ذلك نقص وعدم توزيع أرباح على المستخدمين ، مما يؤثر على موقف الشركة في سوق الأوراق المالية؛

- النتيجتين السابقتين تؤثران تأثيراً مباشراً على صحة وصدق الإفصاح المحاسبي لعناصر القوائم والتقارير المالية، مما يؤدي إلى تضليل قراء ومستخدمي هذه القوائم والتقارير.

2- تعتمد دقة رقم المخزون الظاهر في القوائم والتقارير المالية في نهاية السنة المالية على عوامل مختلفة تتمثل في: دقة حصر كميات عناصر المخزون المختلفة، دقة تحديد أسعار المخزون وطرق تقييمه وطريقة الجرد المستخدمة بالنسبة لعناصر المخزون؛

3- تتأكد أهمية مراجعة وتدقيق عناصر المخزون من العلاقة المباشرة بين هذه العناصر وعمليات الشراء والإنتاج والبيع، حيث تتأثر هذه العمليات بصفة دائمة بكمية وحالة العناصر الفعلية من ناحية وكذلك المسجلة

(1) محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق ، ص 244.

(2) إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإجراءات، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان- الأردن، 2012، ص ص 91،

دفتريا من ناحية أخرى ويتأكد من خلال عملية الجرد الفعلي لهذه العناصر، الأمر الذي يدخل في دائرة اهتمام المدقق أثناء تنفيذ برنامج مراجعته وتدقيقه؛

4- ينبغي الإفصاح المناسب عن عناصر المخزون في القوائم والتقارير المالية ، وذلك عن طريق توافر متطلبات الإفصاح والمتمثلة في⁽¹⁾:

- الإفصاح عن طريقة تقييم المخزون وهل هي: التقييم بالتكلفة، التقييم بالتكلفة أو السوق أيهما أقل، أو طريقة أخرى تحدد؛

- في حالة استخدام التقييم على أساس التكلفة فينبغي بيان طريقة تحديد هذه التكلفة وهل هي طريقة الوارد أولاً أو الوارد أخيراً صادر أولاً أو المتوسط أو طرق أخرى؛

- إذا كانت قيمة المخزون الظاهرة في الميزانية أقل بكثير من قيمة الإحلال فينبغي إظهار هذه الأخيرة أمام المخزون في الميزانية بين قوسين أو في ملحوظة مرفقة بالميزانية؛

- في حالة التقييم على أساس السوق أو التكلفة أيهما أقل وأن القيمة السوقية أقل بكثير من التكلفة فينبغي إظهار التكلفة في الميزانية أمام المخزون بين قوسين أو في ملحوظة مرفقة بالميزانية؛

- ينبغي على المراجع الإفصاح في تقريره عن قيام المنشأة أو الشركة بتغيير الأساس المستخدم في تقييم المخزون، وإذا كانت هناك فروق كبيرة نتيجة التغيير فعلى المراجع الإفصاح عن ذلك في تقريره وإظهار ذلك في ملحوظة مرفقة بالميزانية؛

- ينبغي الإفصاح عن المخزون وعناصره في الميزانية في مجموعات متجانسة تتضمن: البضاعة تامة الصنع في المخازن، الإنتاج تحت التشغيل، المواد الأولية والخامات، المهمات وقطع الغيار؛

- إذا كانت بعض عناصر المخزون مرهونة بسبب حصول الشركة على قرض معين فيجب الإفصاح عن ذلك في الميزانية ما بين قوسين أمام العنصر المرهون أو في ملاحظة مرفقة بالميزانية؛

- في حالات معينة يجب الإفصاح عن جميع أصناف البضاعة المملوكة للشركة والموجودة خارجها في بند مستقل في الميزانية ومنها: البضاعة بالطريق ولم تصل بعد، البضاعة لدى الوكلاء والفروع، بضاعة الأمانة لدى وكلاء الأمانة المعتمدين من الشركة، بضاعة في المعارض والأسواق الدولية ومملوكة للشركة.

(1) السيد محمد، مرجع سابق، ص 507-511.

ثانياً: أهداف مراجعة وتدقيق عناصر المخزون

يهدف المدقق أو المراجع من خلال وضع برنامج مراجعته لعناصر المخزون إلى تحقيق الأهداف التالي⁽¹⁾:

1- التحقق من ملكية الشركة لعناصر المخزون ومن أنها موجودة فعلاً ، التحقق من تقييم عناصر المخزون ومن أسعاره من خلال فحص طرق تقييم المخزون واختبارها، فحص قوائم الجرد، وكذا فحص مدى ملائمة طرق تقييم وتسعير عناصر المخزون؛

2- التحقق من صحة وسلامة العمليات الحسابية المتعلقة بالمخزون من خلال فحص كشوف الجرد وتدقيق ما تم من عمليات حسابية، وكذا فحص ومراجعة العمليات الحسابية المسجلة في الدفاتر والحسابات الخاصة بالمخزون.

كما يهدف المدقق إلى⁽²⁾:

3- إختبار وتقييم الرقابة الداخلية المتعلقة بالمخزون، من خلال الفحص وتقييم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية؛

4- التأكد من وجود وتطبيق سياسات محاسبية واضحة وثابتة للمنشأة فيما يخص المخزون، كإظهار المخزون بالتكلفة أو سعر السوق أيهما أقل؛

5- التأكد من تحديد نقطة الفصل (الحد الفاصل) لعمليات شراء وبيع البضاعة التي تمت قرب نهاية السنة المالية الخاضعة للتدقيق؛

6- التحقق من أن الجرد النهائي للمخزون - الذي تقوم به الم مؤسسة ويتم ملاحظته من قبل المدقق - قد تم بالشكل المطلوب والصحيح، وأن قوائم الجرد قد احتوت على كافة أصناف المخزون، وأن مضمون قوائم الجرد مطابق للسجلات المحاسبية؛

7- التأكد من أن المخزون قد تم وصفه وتبويبه بشكل ملائم، كما تم الإفصاح عن مبالغه بشكل كاف، ومن ضمن ذلك الإفصاح عن المبالغ المرهونة.

(1) محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل- الإطار النظري- القواعد- المعايير، المكتب المحاسبي الحديث،

الإسكندرية، 2007، ص ص 442، 443.

(2) حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، منشورات الجامعة المفتوحة، الطبعة الأولى، طرابلس، 2006، ص ص 74،

المطلب الثاني: دور المدقق في تقييم إجراءات الرقابة الداخلية على المخزون

ينبغي على المراجع من بداية مراجعته وتدقيقه لعناصر المخزون التحقق من وجود إجراءات مكتوبة متعلقة بعمليات جرد وتقييم المخزون للتأكد من مدى كفاءة هذه الإجراءات وفعاليتها في مجال تحقيق أهداف الرقابة على المخزون، والتي تركز في: الوصول إلى الحجم الأمثل لعناصر المخزون، تجنب مختلف المشاكل المتعلقة بالمخزون، تيسير حركة المخزون الوارد والمنصرف من المخزون، كشف أي سرقات أو انحرافات أو اختلاسات لأي عنصر من عناصر المخزون⁽¹⁾.

من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون يجب معرفة إجراءات هذا النظام، الوظائف التي تحقق الرقابة على المخزون، السجلات الرقابية على المخزون.

أولاً: إجراءات الرقابة الداخلية على المخزون

تتمثل إجراءات الرقابة الداخلية على المخزون فيما يلي⁽²⁾:

- 1- التحقق من وجود إجراءات خاصة بإعداد أذن الإنتاج وموازنات الشراء والبيع للفترة المقبلة؛
- 2- التحقق من أن هذه الإجراءات تغطي كافة عناصر المخزون المختلفة من المواد الخام الأولية وتحت التشغيل والإنتاج التام وقطع الغيار والعدد والمهمات إلى غير ذلك؛
- 3- التأكد من أن هذه الإجراءات تحقق المستوى الإقتصادي الأمثل للمخزون، وهو المستوى الذي يتم الاحتفاظ به بما لا يعرض عمليات الإنتاج أو البيع للتوقف، والمخزون المستهدف عادة يقع بين رقمين يمثلان الحد الأدنى والحد الأعلى الذي يتم الاحتفاظ به بين هذين الحدين وذلك لسببين: الأول زيادة عن الحد الأقصى يمثل هدر وضياع للأموال وتجميد لرأسمال مستثمر بصورة غير اقتصادية، والثاني أن الوصول للحد الأدنى يتطلب ضرورة التأكد من إجراءات الشراء الجديدة فوراً؛
- 4- التأكد من أن إجراءات الرقابة على صرف المخزون تساعد على تحقق تيسير عملية الصرف لأغراض الإنتاج أو لأغراض البيع مباشرة للعملاء، تركيز مسؤولية الصرف في إدارة خاصة ولتكن إدارة مراقبة الإنتاج، ومراقبة حركة المخزون وعدم صرف إلا الكمية المطلوبة فقط؛

(1) السيد محمد، مرجع سابق، ص 513.

(2) محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص 444 - 446.

5- التحقق من كفاية إجراءات الرقابة على المخزون داخل العمليات الإنتاجية وذلك من خلال تحديد نسبة الفاقد المسموح بها ، ويتطلب ذلك : تحديد موقع الفاقد، تحديد نسبة مئوية أو عدد من الوحدات كمعيار للفاقد، وجود نظام لتسجيل الفاقد دفتريا عن طريق الدورة المستندية المناسبة باستخدام مستند معين وليكن إذن فاقد مواد حيث يتضمن هذا المستند التوقعات المختلفة عن الحصر والتاريخ والسبب في الفاقد.

ثانيا: الوظائف التي تحقق الرقابة على المخزون

توجد العديد من الوظائف المتعلقة بعناصر المخزون والتي تمثل من ناحية أخرى وظائف رقابية لهذا المخزون، حيث ينبغي على المدقق فحص وتدقيق مدى سلامة ودقة هذه الوظائف ، ومدى فاعليتها في تحقيق الرقابة على عناصر المخزون، ومدى الالتزام بإجراءات هذه الوظائف والتي تتمثل فيما يلي⁽¹⁾:

1- وظيفة الاستلام: على المدقق فحص ومراجعة إجراءات الاستلام لعناصر المخزون وبصفة خاصة التحقق من تركيز وظيفة الاستلام في قسم أو إدارة الاستلام، التحقق من أن الكميات المستلمة تتطابق مع كميات أمر الشراء، فحص بيانات محضر الاستلام وخاصة بالنسبة للكمية والصف، فحص أي مخالفات بالنسبة للأصناف أو كمياتها أو مواصفاتها، التحقق من أن الأصناف المستلمة قد تم دخولها إلى المخازن.

2- وظيفة التخزين: على المدقق فحص ومراجعة إجراءات التخزين لعناصر المخزون وبصفة خاصة التحقق من تركيز وظيفة التخزين في إدارة المخازن عن طريق أمناء المخازن، التحقق من وجود إجراءات خاصة بمراقبة كل مخزن على حدى، التحقق من إبلاغ إدارة الحسابات بكل ما يتعلق بهذه الوظيفة من عمليات وتسجيلها دفتريا في الدفاتر المختصة.

3- وظيفة الصرف: من الوظائف الهامة التي تحتاج إلى بذل المزيد من الاهتمام من قبل المراجع بهدف التحقق من تركيز وظيفة الصرف في جهة إدارية خاصة ولتكن إدارة مراقبة الإنتاج ، لا يتم صرف أي أصناف إلا عن طريق أمر صرف خاص بذلك ، الحصول على إيصال من الإدارة التي استلمت الأصناف ، تحرير أمر صرف من أكثر من نسخة منها واحدة تقدم للإدارة التي طلبت صرف أصناف، واحدة تبقى في المخزن كمستند، وواحدة ترسل إلى الحسابات للتسجيل الدفترى⁽²⁾.

4- وظيفة الإنتاج: على المراجع أن يفحص الإجراءات الخاصة بوظيفة الإنتاج و يتحقق من: تحديد مسؤولية الإشراف في المصانع على المواد والأصناف وأماكن وجودها في مراحل العملية الإنتاجية، وجود إجراءات تفتيش

(1) إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإجراءات، مرجع سابق، ص ص 97، 98.

(2) السيد محمد، مرجع سابق، ص 517.

دوري على المنتج أثناء العملية الإنتاجية من قبل مشرفين صناعيين متخصصين ، سرعة إبلاغ الحسابات بالبيانات الخاصة بالتآلف وطبيعته بهدف التسجيل الدفترى في السجلات المختصة⁽¹⁾.

ثالثا: سجلات الرقابة على المخزون

تتمثل هذه السجلات والتي تلعب دورا رقابيا بالنسبة للمخزون فيما يلي:

- 1- **الدليل الرقمي:** يتضمن هذا الدليل البيانات الخاصة بكل عنصر من عناصر المخزون مع إعطاء كل صنف من الأصناف رقم معين للدلالة على هذا الصنف، وهذا الدليل يحقق مزايا رقابية من أهمها ما يلي⁽²⁾:
 - يوفر هذا الدليل البيانات التفصيلية لكل صنف من الأصناف مما يمكن المدقق من الإطلاع على هذا الدليل والتعرف على عناصر المخزون وبصفة خاصة العناصر التي يرغب المدقق في فحصها وتدقيقها؛
 - يستخدم الرقم المميز للصنف في القوائم الخاصة بتسعير المواد المختلفة طبقا لنظام التكاليف المعيارية المطبق في الشركة؛
 - يستخدم الرقم الخاص بالصنف المعين في هذا الدليل للدلالة على جودة الصنف وذلك عن طريق عدم تبديله برقم آخر.

2- **دفتر أستاذ المخزون:** وهذا الدفتر يتضمن مجموعة من الحسابات المخصصة للأصناف المختلفة التي تشتريها المخازن، على أساس تخصيص عدد من الصفحات في هذا الدفتر لكل صنف معين وتظهر الحسابات كمية الوارد، كمية المنصرف، الرصيد، رقم الصنف طبقا للدليل الرقمي⁽³⁾.

3- **بطاقة الصنف:** حيث يتم تخصيص بطاقة خاصة لكل صنف من الاصناف الموجودة في المخازن وتتضمن هذه البطاقة كافة البيانات الخاصة بهذا الصنف من أهمها الكمية الداخلة إلى المخازن، الكمية الخارجة من المخازن، وصف دقيق لكل صنف، وحدة القياس لكل صنف (الوزن، القياس...)، الرصيد بعد كل عملية صرف⁽⁴⁾.

4- **سجلات الجرد المستمر:** تظهر هذه السجلات نتيجة الجرد الخاص بأصناف وعناصر المخزون من حيث إظهار كميات المواد المختلفة في المخازن، تظهر التوقيت المناسب لعمليات الشراء والبيع والإنتاج، تساعد هذه

(1) محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 448.

(2) إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإجراءات، مرجع سابق، ص 99.

(3) محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 449.

(4) السيد محمد، مرجع سابق، ص 519.

السجلات في تحديد الحد الأقصى والحد الأدنى لكل صنف، تقلل هذه السجلات من احتمالات الضياع أو الهدر أو السرقة⁽¹⁾.

مما سبق يتضح أن هذه السجلات تمثل أهمية خاصة بالنسبة للمراجع عند تنفيذ مراجعته سواء المستندية أو الحسابية أو الفنية؛ حيث يتولى فحص وتدقيق هذه السجلات ومراجعتها للتحقق من مدى سلامتها ودقتها ومدى فائدتها في تحقيق الرقابة على عناصر المخزون ومدى سلامة البيانات التي تحتويها بالنسبة لكل صنف من أصناف المخزون⁽²⁾.

المطلب الثالث: إجراءات جرد عناصر المخزون ودور المراجع

يقع على المدقق مسؤولية هامة في مجال التحقق من سلامة إجراءات جرد أصناف المخازن المختلفة وبصفة خاصة الإجراءات التي تحقق الرقابة الداخلية الفعالة على المخازن وما فيها ولذلك فمن حقوق المدقق الرئيسية حضوره حتى يتحقق من سلامة إجراءات الجرد⁽³⁾، يجب أن تتضمن عملية الجرد خطوات وإجراءات تتمثل في إتباع نظام الجرد المستمر للتأكد من مدى توفر الأصناف المختلفة من المخزون أولاً بأول وتحقيق الرقابة أولاً بأول⁽⁴⁾. ولتحقيق الرقابة الفعالة على إجراءات الجرد يجب أن يتولى الجرد فريق يتكون من مجموعتين:

أولاً: مجموعة الحصر

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

ثانياً: مجموعة التحقق

(1) إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإجراءات، مرجع سابق ص 100.

(2) المرجع نفسه، ص 101.

(3) المرجع نفسه، ص 101.

(4) السيد محمد، مرجع سابق، ص 530.

تتولى تسجيل النتائج الفعلية للحصر التي توصلت إليها المجموعة الأولى في سجلات وكشوف الجرد ،
يفضل أن يكون أعضاء هذه اللجنة من الموظفين العاملين في إدارات أخرى بخلاف المخازن والحسابات
والمراجعة الداخلية، تقوم بتسجيل أرقام المستندات في قوائم الجرد وخاصة بطاقة الصنف وبيان توقيت خروج
ودخول آخر كمية قبل عملية الحصر ، يجب مراعاة عدم تحريك أي أصناف من مكان لآخر داخل المخازن
أثناء عملية الجرد وخاصة الحصر منعا لتداخل الأصناف أو التلاعب فيها أو تغطية أي عجز ، يجب بحث
أسباب أي فروق قد يظهرها الجرد الفعلي بين نتيجة الجرد و المسجل دفتريا مع المسؤولين عن المخازن وتحديد
ما إذا كانت هذه الفروق طبيعية أو غير طبيعية وفقا للمعدلات الموضوعية في هذا المجال، ويجب إبلاغ
الإدارات ذات العلاقة بهذه الفروق لمعالجتها مثل إدارة مراقبة الإنتاج وإدارة المخازن و إدارة الحسابات ، يجب
تسعير الأصناف والبند الواردة في قوائم الجرد مع الأخذ في الاعتبار إجراء العمليات الحسابية والمحاسبية
المختصة، توقيع هذه القوائم من المسؤول عن إعدادها، تحديد قيمة عناصر المخزون وفقا لهذه الأسعار .
كما يجب بحث وتحليل أسباب ركود أو تقادم بعض الأصناف ، فقد يكون السبب هو الإنتاج بالزيادة أو
الشراء بالزيادة، إنتاج منتج أحدث منتج سابق يتقادم بطبيعته، النقص في بعض المواد الأصلية مما قد يؤدي
إلى استخدام مادة بديلة يتم الإستغناء عنها بمجرد وصول المواد الأصلية، إستخدام بعض الأصناف بمعدلات
بطيئة أثناء السنة⁽¹⁾.

المطلب الرابع: دور المدقق بالنسبة لمراجعة وتدقيق عناصر المخزون

يتلخص دور المدقق وموقفه بالنسبة لمراجعة وتدقيق المخزون في الآتي⁽²⁾:

- 1- على المدقق فحص المستندات والسجلات الخاصة بالمخزون للتحقق من مدى صحة البيانات المسجلة في
هذه المستندات والسجلات بصفة خاصة ما يتعلق بالعناصر الرئيسية بالنسبة للشركة؛
- 2- على المدقق فحص وتدقيق وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية السابق تناولها بالنسبة لعناصر المخزون
المختلفة وتحديد مدى فاعليتها ودقتها؛
- 3- على المدقق التحقق من كمية ونوعية عناصر المخزون المختلفة عن طريق حضوره عملية الجرد بنفسه كما
ذكرنا سابقا أو عن طريق أحد مساعديه؛

(1) محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 460.

(2) محمد السيد سرايا، مرجع سابق ، ص ص 103 ، 104.

4- على المدقق التحقق من العمليات الحسابية لعمليات المخزون للتأكد من عدم وقوع بعض الأخطاء عند القيام بالجرد أو التقييم، ولا شك أن توسيع نطاق تدقيق العمليات يتوقف على مدى اعتماد المدقق على نظام الرقابة الداخلية، مثلاً في حالة وجود نظام رقابة داخلية قوي وفعال فيمكن للمدقق اختيار بعض العمليات باستخدام المعاينة الإحصائية مثلاً لتحديد حجم العينة التي سيقوم باختيارها لتكون موضوع ومجال اختبارات التحقق من الدقة الحسابية، وفي هذه الحالة ينبغي على المدقق أن يتخذ قراراً فيما يتعلق بأقصى درجة خطأ يمكن أن تكون مقبولة، مستوى الثقة ومدى وقوع تقديرات العينة خلال حدود الدقة المعينة.

وفي هذا المجال ينبغي أن يولي المراجع اهتماماً خاصاً بتدقيق ومراجعة الدقة الحسابية للعمليات المتعلقة بالمبالغ الكبيرة أو المتعلقة بالعناصر الهامة من عناصر المخزون.

كما أنه يجب أن يقوم بما يلي⁽¹⁾:

1- على المدقق فحص وتدقيق تقييم المخزون وذلك بتقييم طريقة تقييم هذا المخزون عن طريق الإطلاع على الملف الدائم للمنشأة ليتأكد من الأساس المستخدم في التقييم مع التركيز على أسعار العناصر الهامة أو الكميات الكبيرة من المخزون، مدى سلامة تسعير الأصناف مع الأسلوب المستخدم في السنة المالية السابقة، أسباب تغيير المنشأة لأساس تسعير عناصر المخزون، مدى تأثير هذا التغيير على القوائم المالية وخاصة إذا كان جوهرياً ومؤثراً، على المدقق أن يضمن تقريره الإشارة إلى هذا التغيير؛

2- على المدقق عند فحص وتدقيق تقييم عناصر المخزون أن يشتمل جميع العناصر منها المواد الأولية والخامات والمهمات، البضاعة التامة الصنع المشتراة بغرض البيع، المخزون من الإنتاج تحت التشغيل؛

3- على المدقق فحص وتدقيق أهم العمليات ذات العلاقة بالمخزون كلها أو البعض منها وفقاً لنطاق مراجعته ومن هذه العمليات نجد : المشتريات التي تمت خلال السنة، الأصناف الصادرة من المخازن بالكمية والقيمة، الحدود الدنيا والقصى وحدود الطلب بالنسبة للعناصر المختلفة؛

4- على المدقق فحص وتدقيق عملية التسجيل الدفترية في دفتر أستاذ المخازن للتحقق من أن الرصيد الفعلي للمخزون يطابق الرصيد الدفترية من ناحية ورصيد بطاقة الصنف من ناحية أخرى، وعليه بحث أي فروق وأسبابها وبنائها مع المسؤولين في الشركة وبشارك في تسويتها ومعالجتها، ويضمن ذلك في تقريره بنتائج تدقيقه النهائية.

(1) السيد محمد، مرجع سابق، ص 534.

خلاصة

التدقيق الداخلي ذو أهمية كبيرة في المؤسسات الاقتصادية كونه يساعدها على فحص وتقييم أنشطتها المختلفة لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، إضافة إلى تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية من أجل الحفاظ على ممتلكات المؤسسة.

ونظرا لأهمية عمليات الشراء والتخزين كونها تظهر في القوائم والتقارير المالية للمؤسسة وجب تدقيقها لمعرفة مدى الالتزام بإتباع الإجراءات والسياسات التنظيمية الخاصة بها، وقياس صلاحية هذه السياسات والاجراءات وجميع وسائل الرقابة واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها من أجل الحفاظ على أصول المؤسسة.

الفصل الثالث: تدقيق عمليات التمويل بالشركة

الإفريقية للزجاج

تمهيد

المبحث الأول: تقديم الشركة الإفريقية للزجاج

المبحث الثاني: تدقيق عمليات الشراء والتخزين

في الشركة الإفريقية للزجاج

خلاصة

تمهيد

من أجل إبراز دراستنا قمنا بإسقاط ماتناولناه نظريا على الواقع العملي من خلال إجراء دراسة حالة الشركة الإفريقية للزجاج بجيجل، باعتبارها من بين أهم الشركات الجزائرية التي تعتبر منتجاتها الأكثر استعمالا في العديد من العمليات والمجالات، ومن أجل القيام بمختلف عملياتها الانتاجية والعمليات الاخرى تقوم بشراء مواد ومستلزمات وتخزنها بشكل مستمر، ونظرا لتأثير هذه العمليات (الشراء والتخزين) على القوائم المالية فإنه يجب إجراء تدقيق دوري لها.

وسنقوم في هذا الفصل بالتعريف بالشركة الإفريقية للزجاج، ومن ثم سنعرض الطريقة التي يتم بها التدقيق الداخلي لعمليات الشراء والتخزين في هذه الشركة.

المبحث الأول: تقديم الشركة الإفريقية للزجاج

يتضمن هذا المبحث التعريف بالشركة الإفريقية للزجاج بجيجل ، مراحل تطورها ، أهميتها، أهدافها، وكذا هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: التعريف بالشركة ومراحل تطورها

سنتعرف في هذا المطلب على الشركة الإفريقية للزجاج ومراحل التطور التي مرت بها.

أولاً: تعريف الشركة الإفريقية للزجاج

الشركة الإفريقية للزجاج بجيجل (AFRICAVER) هي شركة اقتصادية عمومية ذات أسهم، نشأت بصفتها الحالية وتسميتها المعروفة سنة 1997 برأس مال قدره 5.000.000,00 دج في إطار إعادة هيكلة القطاع الصناعي الذي سرى تطبيقه سنة 1996. وهي تنشط في مجال صناعة وتسويق الزجاج المطبوع، الزجاج الأمني وسيليكات الصودا. وتقع شمال شرق ولاية جيجل بالمنطقة الصناعية-الأمير عبد القادر- التي تبعد ب17 كلم عن مقر الولاية، 5 كلم عن ميناء جن جن و 2.5 كلم عن مطار فرحات عباس، وتحتل مساحة 17 هكتار منها 9 هكتارات مبنية و يد عاملة تقدر ب 319 عامل⁽¹⁾.

وتعد الشركة فرع تابع لمجمع "إينافا" ENAVA أو الشركة الوطنية للزجاج والمواد الكاشطة التي يوجد مقرها الاجتماعي بوهران، وهي مجمع تابع للشركة القابضة كيميائ صيدلة، ويتشكل من:

- الشركة الجزائرية للزجاج (ALVER) وهران: وهي فرع مختص في صناعة الزجاج المقعر (قارورات وأكواب).
- الشركة الإفريقية للزجاج (AFRICAVER) جيجل: وهي فرع مختص في صناعة الزجاج المطبوع، زجاج السيارات، الزجاج الأمني، سيليكات الصودا.
- الشركة الجديدة للزجاج (NOVER) الشلف: وهي فرع مختص في صناعة الأواني الزجاجية المنزلية، وقارورات الأدوية والمشروبات.
- شركة الزجاج والمرايا (SOMI VER) بومرداس: وهي فرع مختص في صناعة زجاج المخابر والمرايا.
- شركة المواد الكاشطة (ABRAS) سعيدة: وهي فرع مختص في إنتاج وصناعة مختلف أنواع المواد الكاشطة من أسطوانات ولفائف...إلخ.

ثانياً: مراحل تطور الشركة الإفريقية للزجاج

(1) مقابلة مع رئيس مصلحة المستخدمين، يوم 2017/04/17.

مرّت الشركة الإفريقية للزجاج منذ نشأتها بالمراحل التالية⁽¹⁾:

1- مرحلة النشأة 1982-1987: في إطار دراسة قام بها مكتب انجليزي مختص (PELKINGTON) في عقد السبعينات وبناء على استنتاجه، تم إبرام عقد انجاز بين الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية (SNIC) والشركة الفرنسية (TECHNIP) سنة 1982 وذلك لإنجاز وحدة الزجاج الأمني بطاقة 20.000 ط/س من زجاج البناء الشفاف و 44000 وحدة من زجاج السيارات الأمامي ، ثم انجاز مشروع الزجاج المسطح بين سنتي 82 و 86 وقد عرف بعض التأخر لأسباب تقنية ومالية وانطلق عمليا في الإنتاج في 01 أوت 1987. خلال مدة الانجاز توأكبت ثلاث مؤسسات وطنية على متابعة أشغال الإنجاز وهي :

- شركة SNIC : 82-84 إنجاز ؛

- شركة EDIC : 84-86 متابعة الأشغال؛

- شركة ENAVA : استلمت المشروع في ماي 86 الإستغلال.

2- مرحلة التوسع 1987-1996: بعد انطلاق وحدة الزجاج المسطح في النشاط ووفقا لسياسة تنمية وتطوير معتمدة آنذاك، تم تسطير برنامج توسيع الوحدة إلى وحدات جديدة تشمل إنجاز مشاريع أخرى لصناعة أنواع متعددة من الزجاج بمختلف استعمالاته وأنواعه، تمثلت هذه المشاريع في إنجاز :

2-1- وحدة جديدة للزجاج الأمني: انطلقت في الإنتاج سنة 1992م بطاقة 200.000 وحدة سنويا من زجاج السيارات الأمامي، الجانبي والخلفي، و 80.000 م²/س الزجاج المصنف -feuillete- و 150.000 م²/س من الزجاج المقاوم - trempe - الزجاج المصقع - blinde - وقد أنجزت من طرف شركة فلندية تدعى TAMGLASS.

من أهم زبائن الشركة في هذه المرحلة نجد: شركة صناعة السيارات والشاحنات بروبية SNVI، شركة صناعة عتاد الأشغال العمومية بقسنطينة ENMTP، الوكلاء المعتمدون وتجار الجملة الخواص.

2-2- وحدة جديدة للزجاج السائل: وتظم هذه الوحدة ثلاث خطوط لإنتاج الزجاج المطبوع، الأجرور الزجاجي والأكواب، أنجزت هذه الوحدة من طرف شركة BASSE SAMBRE البلجيكية، وانطلق خط إنتاج الزجاج المطبوع سنة 1994 في حين انطلق مشروع الأجرور الزجاجي في نهاية نفس السنة ليتوقف هذا الخط عن الإنتاج سنة 1996 لأسباب تجارية مرتبطة بعدم استيعاب السوق للكمية المعروضة و تكلفة الإنتاج الكبيرة، أما الخط

⁽¹⁾ من الوثائق الداخلية للشركة الإفريقية للزجاج.

الثالث فلم ينطلق لنفس الأسباب رغم توفر التجهيزات و اكتمال المشرو و لمواجهة إشكالية استغلال هـ ذين الخطي لجأت الشركة إلى تحويل الأفران لإنتاج مادة سيليكات الصودا التي تستعمل عادة كمادة أولية لصناعة المنظفات détergents.

- من أهم زبائن الشركة نجد: شركة ENAD لصناعة المنظفات، شركة هنكل (HENKEL)، شركة خاصة مثل النسر GSPIH و VOR.

- الطاقة النظرية للإنتاج

✓ الزجاج المطبوع 15000 طن /سنويا؛

✓ سيليكات الصودا 12000 طن/سنويا.

2-3- وحدة إنتاج ومعالجة المواد الأولية : إضافة إلى الورشة تم إنجاز وحدة جديدة لمعالجة المواد الأولية مثل: رمل السيليس، اندولومي...الخ، ونشاط الوحدة المذكورة يمثل أهم ورشة مدعمة للمادة الأولية لوحدة الزجاج السائل، أنجزت هذه الوحدة المذكورة أيضا من طرف شركة BASSAMBR وانطلقت سنة 1994.

- طاقة الإنتاج النظري

✓ رمل سيليس 30.000 طن/س؛

✓ معالجة الدولميت (Dolomie)؛

✓ معالجة الفلسبار سيليكات الألمونيوم (FELDSPATH)؛

✓ معالجة حجر الكلس (calcaire).

إضافة إلى هذه المشاريع التي أنجزت وانطلقت في الإنتاج كما هو مبين هناك مشاريع أخرى تغيرت وتوقفت لأسباب مالية مرتبطة بالظروف الإقتصادية العامة باعتبار مصدر تمويلها خزينة الدولة فان عملية التمويل توقفت مع مطلع سنة 1994 كما توقفت هذه المشاريع بدورها وهي:

2-4- مشروع تجديد فرن الزجاج المسطح : كون أفران الزجاج تشتغل بدورات حياة محددة عادة بين خمس وتسع سنوات فان فرن الزجاج المسطح توقف عن الإنتاج في فيفري 1994، بعد سبع سنوات تقريبا من النشاط ونظرا لعدم توفر غلاف مالي لتجديده حينها ونظرا للتطور التكنولوجي الحاصل في مجال صناعة الزجاج تم التخلي نهائيا عن عملية تجديده أملا في الحصول على شراكة تمكن من إنجاز مشروع زجاج الفلوت FLOAT- - الأكثر ملاءمة تكنولوجيا.

2-5- مشروع الزجاج المقعر H 28: رغم اكتمال إنجاز خط هذا المشروع التابع لوحدة الزجاج السائل، ورغم وجود كل التجهيزات فان عملية انطلاقه تغيرت لأسباب مرتبطة أساسا بالنجاعة باعتبار طاقة إنتاجه تفوق طاقة استيعاب السوق المحلي، إضافة إلى وجود منافسة شديدة في هذا المجال تجعل عملية تسويق منتجاته في غاية الصعوبة بسبب النوعية وسعر التكلفة.

2-6- مشروع الزجاج الحراري BOROSILICATE: نسبة إنجاز هذا المشروع وصلت إلى حدود 80 % ورغم وجود التجهيزات والآلات بالمصنع لم ينطلق لأسباب مالية وتجارية أيضا، هذا المشروع كان موجه لإنتاج الأواني المنزلية، مصابيح السيارات والزجاج المضغوط.

3- مرحلة الإستقلال (من 1996م إلى يومنا هذا): في إطار سياسة وطنية اعتمدت لإعادة تنظيم القطاع الإقتصادي والصناعي، أصبح المركب المشكل من عدد من الوحدات الإنتاجية عبارة عن مؤسسة قائمة بذاتها، يشرف على تسييرها رئيس مدير عام بالتنسيق مع مديري الوحدات التقنية والإدارية وفقا لتنظيم جديد يهدف إلى استقلالية التسيير والتمويل أيضا.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف الشركة الإفريقية للزجاج

فيما يلي نستعرض أهمية الشركة الإفريقية للزجاج وأهدافها.

أولا: أهمية الشركة

1- تأتي أهمية الشركة الإفريقية للزجاج من أهمية صناعة الزجاج في حد ذاته، حيث تلعب صناعة الزجاج دورا فعالا في تطور اقتصاديات الدول بسبب الاستعمالات المتعددة لهذه المادة التي تدخل في عدة نشاطات صناعية وتجارية كقطاع البناء، صناعة زجاج السيارات، الصناعات الكهرومنزلية؛

2- تلعب دورا اجتماعيا واقتصاديا هاما لما لها من أثر فعال في بعض النشاطات التجارية والصناعية، إذ تعتبر مجالا خصبا للتشغيل خاصة في القطاع الجغرافي؛

3- لها نفس الأهمية في المجال الصناعي، حيث أن مادة الزجاج بمختلف أنواعه تدخل كمادة أولية مكملة لبعض الصناعات الأخرى؛

4- تشكل منتجات الشركة الإفريقية للزجاج تبرز أهمية الشركة في المجال الاقتصادي الوطني، وذلك باعتبارها الممون الرئيسي لعدة شركات أخرى ذات أهمية بالغة مثل: الشركة الوطنية للسيارات الصناعية (روبية)، المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية (قسنطينة)، شركات التنظيف (هنكل).

ثانيا: أهداف الشركة

تهدف الشركة الإفريقية للزجاج إلى تحقيق مايلي :

- تنمية صناعة الزجاج في الجزائر؛
- تلبية حاجيات و طلبات الإقتصاد الوطني من مادة الزجاج في قطاع البناء؛ قطاع صناعة و تركيب السيارات و قطاع الصناعة الكهرومنزلية؛
- مواكبة التطور التكنولوجي؛
- العمل على تصدير المنتجات وإدخالها في السوق الدولية؛
- تحسين رأس مال الشركة؛
- وضع سياسة تجارية فعالة لاقتحام السوق الوطني والدولي على حد سواء؛
- المساهمة في ترقية السوق الوطني؛
- تدعيم منتج الزجاج وفتح ورشات في مختلف أنحاء الوطن.

المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج

من خلال الهيكل التنظيمي للشركة يمكن شرح المصالح والمهام كما يلي:

أولاً: المدير العام

هو الذي يشرف على جميع المصالح المشكلة للمؤسسة ويتأسها في المجالس الإدارية، كما يقوم بوضع الأهداف والسياسات التي تسعى المؤسسة لتحقيقها مستقبلا، إبرام الصفقات مع الموردين المحليين والأجانب، تمثيل الشركة في المحافل والمناسبات الدولية، إصدار القرارات والأوامر الضرورية التي تخدم مصالح الشركة، إمضاء جميع الوثائق الخاصة بالشركة وتطبيق إستراتيجية الشركة وسياستها.

1- السكرتارية

هي المسؤولة عن ضمان خدمات إدارة المديرية، و تتولى استقبال البريد الخاص بالمديرية العامة، ترتيب الوثائق في خزائن الأرشيف، تحرير المراسلات، استقبال وتحويل المكالمات الهاتفية الخاصة بالمدير العام.

2- مساعد المدير العام مكلف بالتدقيق والتسيير والمراقبة

يشارك ويساعد في تحسين تسيير مختلف الأعمال داخل المؤسسة، ومن مهامه أنه يقوم بمساعدة مسؤولي الوحدات في طرق التسيير والتنظيم، الحضور مع المدير العام في مختلف اللقاءات الدورية بين المديرية، الحرص على اللقاءات المبرمجة بين المدير العام ومختلف الهيئات الأخرى، القيام بعمليات المراقبة دورياً أو بطلب من الإدارة العامة، إنجاز مختلف التقارير، تحضير مخططات المالية، إنجاز تقارير النشاطات اليومية، الشهرية، الثلاثية، والسنوية، وكذا تسيير السياسة العامة للشركة مع المدير العام.

3- مساعد المدير العام مكلف بالبيئة والأمن والجودة

يهتم بالدراسات المتعلقة بالمنتج والنمو من تطبيق مقاييس المطابقة الدولية لمنتجات الزجاج الأمني المتمثلة في معيار R43، إعداد الدراسات والوضعيات المتعلقة بالتخطيط لمشاريع جديدة... الخ.

4- مسؤول إدارة الجودة

هو المسؤول عن تطبيق نظام الجودة والنوعية ، يتولى إيجاد الوسائل لضمان المراقبة التقنية للجودة ، التعريف بالمشاكل المتعلقة بالإنتاج وطرق نظام الجودة ، العلم بجميع التغيرات و تطبيقها في مجال ضمان الجودة، برمجة وتوجيه ومراقبة كل الأعمال في إطار مخطط الجودة ، السهر على الإجراءات المتعلقة بشهادة الجودة والتجديد الدوري لها.

5- مدقق داخلي

هو المسؤول عن تعليمات التسيير ومدى تطبيقها باستمرار، يتولى مراقبة تطبيق طرق و قواعد التسيير ، تقديم تقرير للمسؤول المعني عن كل الأخطاء و العيوب الموجودة ، إنشاء برامج التدقيق لنظام المراقبة الداخلية ، تنفيذ كل التحقيقات المطلوبة من طرف المدير العام.

6- نائب المدير العام

هو المسؤول عن تسيير شؤون الشركة بالتنسيق مع المدير العام م يتولى مهام إمضاء الوثائق الخاصة بالموظفين، العمل بالتنسيق مع جميع المديرية، السهر على ضمان الإنضباط العام داخل الشركة ، إصدار القرارات المتعلقة بمصالح الشركة.

7- المكلف بالمنازعات

هو المسؤول عن تسيير ملفات المنازعات، يتولى تحويل الملفات إلى المحامي المستشار للشركة، متابعة مختلف القضايا الخاصة بالمنازعات ، تكوين ملف المنازعات وتحرير عريضة من أجل الدفاع عن المؤسسة ، تمثيل المؤسسة أمام مختلف الجهات الإدارية ، تكوين ملفات خاصة بديون المؤسسة من أجل استرجاعها مثل إرسال إعدارات.

8- المسؤول التجاري

يعمل تحت الإشراف المباشر للمديرية العامة بحيث يضع مخططات البيع والتسويق والإستراتيجية الخاصة بهما وذلك بالتنسيق مع باقي المديريات، كما يمثل الشركة مع باقي المتعاملين التجاريين والزبائن، ويتفاوض معهم بخصوص الاتفاقيات التجارية ويحرص على تنفيذها من خلال مجموعة من الأعوان الذين يشرف عليهم.

9- مسؤول التسويق

هذا الأخير يقوم بإعداد المخططات التسويقية بحيث يقوم بدراسة السوق، المنافسة والأسعار، الجودة وطرق التوزيع ويقوم برفع تقارير عن ذلك إلى المديرية العامة، كما يحضر مختلف التظاهرات التجارية والمعارض والملقبات وذلك من أجل التعريف بمنتجات الشركة وكسب زبائن جدد، ويقوم بإعداد تحقيقات عن المنتجات المشابهة والزبائن.

ثانيا: مديرية الإمداد والصيانة

مشكلة من قسم الإسناد و لمشتريات وقسم الصيانة والضروريات.

1- بالنسبة للقسم الأول

يقوم بشراء المواد الأولية وقطع الغيار الصناعية من السوق المحلية أو الدولية وضمان الخدمات المرتبطة بها كالتأمين والجمركة والنقل.

2- بالنسبة للقسم الثاني

فهو ينقسم إلى فرعين فرع الصيانة الميكانيكية وفرع الصيانة الكهربائية ، وهذان الفرعان يتدخلان لإصلاح الأعطاب المختلفة في المصنع زيادة على ذلك الصيانة العادية للتجهيزات والعتاد. بالإضافة إلى تسيير مخزونات قطع الغيار والمواد الأولية المختلفة وكذا المنتوجات الجاهزة.

ثالثا: مديرية المالية والمحاسبة

تهتم بمتابعة نشاط المحاسبين، الميزانية المالية وأيضاً مراقبة التسيير، الإشراف على تطبيق السياسة المالية للشركة، الإشراف على عمليات المحاسبة وإعداد التقارير الشهرية وتحليلها.

رابعاً: مديرية الاستغلال

وهي مديرية تنقسم إلى ثلاث وحدات رئيسية كما يلي:

1- وحدة الزجاج السائل

وينتج بها الزجاج المطبوع الموجه للبناء ووكلاء معتمدين خواص بطاقة نظرية سنوية تقدر ب: 15000 طن سنوياً، سيليكات الصودا الصلب بطاقة إنتاج 12000 طن سنوياً، سيليكات الصودا السائل بطاقة إنتاج 12000 طن سنوياً.

2- وحدة الزجاج الأمني

تتشكل من فرعين:

- فرع الزجاج المورق: بطاقة إنتاج 80.000 م² سنوياً و 45000 وحدة من الزجاج الأمامي للسيارات.

- فرع الزجاج المنقوع : بطاقة إنتاج 15000 م² سنوياً و 200.000 وحدة من زجاج السيارات الجانبي والخلفي.

3- وحدة معالجة وإنتاج المواد الأولية

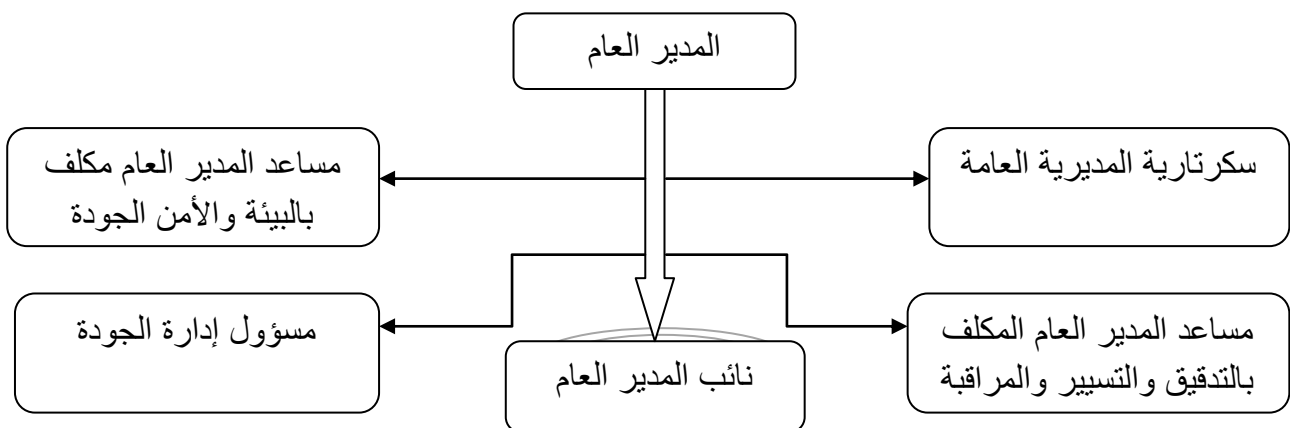
وهي وحدة تقوم باستغلال الرمل ومعالجته بالغسل والتصفية وكذا باقي المواد التي تدخل في صناعة الزجاج والسيليكات كالحجر الكلسي، الفلسبار والدولميت...إلخ، بطاقة إنتاج 60.000 طن سنوياً من مختلف المواد.

خامساً: مديرية الموارد البشرية

وتعمل هذه المديرية على متابعة وتسيير كل ما يخص الجانب البشري والمهني للشركة كتسيير المستخدمين ووضعيتهم المهنية من التوظيف.

والشكل الموالي يمثل الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج.

الشكل رقم 3-1: الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج



المصدر: وثائق الشركة، مديرية الموارد البشرية، الشركة الإفريقية للزجاج (AFRICAVER).

المبحث الثاني: تدقيق عمليات الشراء والتخزين في الشركة الإفريقية للزجاج

سنوضح في هذا المبحث عملية تدقيق المشتريات والمخزونات وذلك انطلاقاً من المقابلات التي أجريناها مع مختلف المسؤولين المختصين بأقسام الشراء والتخزين وكذا المدقق الداخلي للشركة.

المطلب الأول: الأعمال المنجزة خلال مهمة التدقيق الداخلي^(*)

أولاً: الأعمال المنجزة خلال تدقيق المشتريات

تتمثل الأعمال التي قام بها المدقق الداخلي لشركة AFRICAVER في مراجعة التنظيم على مستوى مصلحة المشتريات في:

- مراجعة التنظيم على مستوى مصلحة المشتريات؛

- التحقق من وجود إجراءات شراء؛

^(*) تقرير التدقيق الداخلي للمشتريات الخاص بالدورة 2014 لاستحالة الحصول على تقرير التدقيق للدورة 2016.

- فحص رفع التحفظات الموضوعة في تقرير التدقيق الداخلي لسنة 2013؛
- فحص ملفات الشراء.

1- مراجعة التنظيم

تبعاً للرقابة التي تم إجراؤها على مستوى مديرية الإمداد والصيانة (وحدة الإمداد) فإنّ وظيفة الشراء تتوفر على وسائل بشرية ومادية ضرورية لتأدية وظيفتها.

1-1- الموارد البشرية: تتشكل الموارد البشرية كما هو موضح في الجدول الموالي:

جدول رقم 3-1: تشكيلة الموارد البشرية لمصلحة الشراء

العدد	المسؤول
01	مدير الإمداد والصيانة
01	رئيس وحدة الإمداد
01	مسؤول المشتريات الداخلية
01	مكلف بالمشتريات المستوردة
02	مكلف بالشراء

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على تقرير التدقيق الداخلي للمشتريات.

1 1 - الفصل بين الوظائف

وظيفة الشراء مستقلة كلياً عن باقي الوظائف خاصة عن الوظائف المحاسبية، ووظيفة تسليم واستلام السلع التي تمكن من التأكد أنّ الأخطاء تم اكتشافها والحد من مخاطر إخفاء المخالفات.

2- مرحلة الفحص

من خلال الأعمال التي قام بها المدقق توصل إلى الملاحظات التالية:

2-1- الإجراءات

وحدة الإمداد تملك نظام لعمليات الشراء متوافق مع قانون الصفقات المؤرخ في أوت 2012 والذي تم استبداله بإجراء شراء (إجراء تنظيمي) في 2013/03/05 والمستلم من طرف إدارة الإمداد والصيانة بتاريخ 2013/10/08.

2-2- خطة التموين

خطة التموين لسنة 2014 أعدت بطريقة ملائمة، وذلك على أساس توقعات الإستهلاك المقررة خلال نفس الدورة، أخذاً في الإعتبار مخزون الأمان لتغطية نشاط وحدات الإنتاج.

2-3- رفع التحفظات المقررة عن عملية التدقيق لسنة 2013

إنّ الملاحظات والمعائنات المتعلقة بالشراء المقررة في تقرير التدقيق الداخلي السابق تم أخذها بعين الإعتبار في هذه الدورة.

2-4- فحص الملفات

قام المدقق بفحص ملفين من عمليات الشراء من الداخل وثلاثة ملفات من عمليات الشراء من الخارج كما هو موضح في الجدولين المواليين.

جدول رقم 3-2: عمليات الشراء من الداخل

الشراء من الداخل	
طلب شراء في 2013/01/13 طلب سعر بتاريخ 2013/01/13 لكل من شركتي (SARL SAVECOM) و (SARL SADEVAL) جدول مقارنة بين الموردين حسب أبعاد الزجاج	ملف شراء زجاج من نوع Stop Sol Brenze

<p>وصل الطلبية بتاريخ 2013/01/27 موجه لشركة SARL SADEVAL</p> <p>فاتورة شراء بتاريخ 2013/01/30</p> <p>وصل استلام بتاريخ 2013/01/31</p>	
<p>طلب شراء بتاريخ 2013/02/19</p> <p>طلب سعر بتاريخ 2013/02/19 موجه لثلاث موردين</p> <p>جدول مقارنة بين الموردين مؤرخ في 2013/03/31</p> <p>وصل الطلبية بتاريخ 2013/04/17 موجهة لـ EURL GMZ ANNABA</p> <p>فاتورة شراء مؤرخة في 2013/08/13</p> <p>وصل استلام بتاريخ 2013/08/15</p>	<p>ملف شراء</p> <p>Bande en Caoutchoue</p>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على تقرير التدقيق الداخلي للمشتريات لشركة AFRICAVER.

جدول رقم 3-3: عمليات الشراء من الخارج

الشراء من الخارج (الاستيراد)	
<p>طلب شراء بتاريخ 201/09/12</p> <p>طلب سعر موجه لأربعة موردين مؤرخ في 2012/10/03 واستجابة مورد واحد (SAVOIE REFACTAIRES FRANCE)</p> <p>فاتورة أولية بتاريخ 2012/12/20</p> <p>وصل طلبية بتاريخ 2012/12/23</p> <p>إقامة بنكية وفتح اعتماد مستندي بتاريخ 2012/12/24</p> <p>فاتورة بتاريخ 2013/05/07 بقيمة 32440.29 أورو</p> <p>وصل استلام بتاريخ 2013/07/25</p>	<p>ملف شراء Masses Tampons et Mains de Coulée</p>
<p>نداء العروض من خلال اليوميات الوطنية جريدة النصر، جريدة المجاهد بتاريخ 2012/12/18 و 2012/12/23 على الترتيب</p>	<p>ملف شراء كربونات الصوديوم DENSE</p>

<p>محضر لجنة فتح الأطراف بتاريخ 2013/01/21 (التاريخ محدد بتاريخ 2013/01/21 على الساعة 10:00)</p> <p>محضر لجنة تقييم العروض بتاريخ 2013/02/10</p> <p>محضر لجنة الصفقات بتاريخ 2013/03/03، قرر أعضاء اللجنة بالإجماع إختيار المورد الذي قدم أحسن عرض GVCREST INTERNATIONAL SRL/ROMANIE من أجل توريد 6 آلاف طن من كربونات الصوديوم الكثيف يسلم على 03 دفعات</p> <p>عقد بين شركة AFRICAVER EPE-SPA ALGERIE و INTERNATIONAL SRL/ROMANIE مدة العقد 09 شهور ابتداء من تاريخ 2013/04/07</p> <p>مراجعة ملفات الدفعات الثلاثة</p>	
<p>طلب السعر بتاريخ 2013/02/14</p> <p>جدول مقارنة العروض بتاريخ 2013/03/26</p> <p>محضر لجنة الصفقات بتاريخ 2013/03/27، قرر أعضاء هذه اللجنة اختيار المورد الذي قدم أحسن عرض وبأقل تكلفة SISECAM DIS TICARET/TURQUIE</p> <p>وصل الطلبية بتاريخ 2013/03/28</p> <p>فاتورة بتاريخ 2013/05/17</p> <p>وصل استلام بتاريخ 2013/07/22</p>	<p>ملف شراء الزجاج المطبوع</p>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على تقرير التدقيق الداخلي للمشتريات لشركة AFRICAVER.
الملاحظات

أثناء قيام المدقق بمراجعة تطبيق إجراءات الشراء الجديدة لاحظ مايلي:

- غياب قائمة المعدات الخاصة، المنتجات المحازة من قبل الشركات أو الموردين ذوي سمعة، والمصادق عليها من قبل لجنة الأسواق (الصفقات العمومية) من أجل تبرير استعمال طريقة الاستشارة التفاوضية البسيطة (طلبية مباشرة دون استشارة).

- غياب قائمة الموردين المناقصين ذوي سمعة، المصادق عليها من قبل لجنة الصفقات العمومية.

- طلب الشراء محرر وموقع من طرف تسيير المخزونات (بحسب إجراءات الشراء المتبعة يجب أن يكون طلب الشراء محرر وموقع من طرف مسؤول الجهة المستعملة).

لاحظ المدقق غياب طلب الشراء الخاص بالملف الثالث (كل عمليات الشراء يجب ان تتم من خلال

طلب شراء).

ثانيا: الأعمال المنجزة خلال مهمة التدقيق لسنة 2016

تتمثل الأعمال التي قام بها المدقق الداخلي لشركة AFRICAVER في مراجعة التنظيم على مستوى تسيير المخزونات، التحقق من مدى رفع التحفظات التي تمت صياغتها في إطار تقرير التدقيق الداخلي المتعلق بالدورة 2015، التحقق من وجود إجراءات تتعلق بتسيير المخزونات، التحقق من الجرد الدائم وترتيب وتنظيم المواد داخل المخازن وكذا تقييم الصادر منها، طرق تقييم المخزون، معالجة فروق الجرد (تبعاً للجرد المادي 2015/12/31).

وفيما يلي ملاحظات المدقق المتعلقة بالجوانب سألها الذكر:

1- التنظيم

تبعاً للرقابة التي تم إجراؤها على مستوى مديرية الإمداد والصيانة (وحدة الإمداد) فإن وظيفة تسيير المخزونات تتوفر على موارد بشرية ومادية ضرورية من أجل أداء وظيفتها.

1-1- الموارد البشرية

بالنسبة للجانب البشري، تتشكل الموارد البشرية من العناصر التالية:

جدول رقم 3-4: تشكيلة الموارد البشرية لمصلحة التخزين

العدد	المسؤول
01	مدير الإمداد والصيانة
03	مسؤول عن تسيير المخزونات
03	مسيير المخزونات
02	أمين المخزن

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على تقرير التدقيق الداخلي للمخزونات للشركة الإفريقية للزجاج.

1-2- الفصل بين الوظائف

إنّ وظيفة تسيير المخزونات منفصلة تماما عن الوظائف الأخرى، وخاصة عن وظيفة الشراء التي تسمح بالتأكد من أنّ الأخطاء تمت معالجتها، كما تسمح بالحد من مخاطر إخفاء المخالفات.

1-3- البرنامج المعلوماتي لتسيير المخزونات

إنّ مسؤولي تسيير المخزونات يحوزون على برنامج معلوماتي لتسيير المخزونات (BCSI) الذي يسمح بتحقيق أداء أفضل من خلال التحسين في جودة العمل.

مع ذلك لاحظ المدقق وجود بعض التشوهات على مستوى هذه الأخيرة (جودة العمل) على سبيل المثال في جدول الرقابة على حركة المدخلات والمخرجات فإنّ عمود الكمية النهائية يعطي أرقام تخالف الكمية الحقيقية، كما أن هذا الجدول يفتقد إلى عمود المخزون الأولي والذي لا يوجد أيضا في بطاقة المخزون.

2- رفع التحفظات المتعلقة بالدورة 2015

إن الملاحظات والمعاينات المتعلقة بتسيير المخزونات على مستوى المؤسسة خلال الدورة الحالية لم يتم أخذها بعين الإعتبار.

3- الإجراءات

تحوز وحدة الإمداد على إجراءات تسيير المخزونات التامة الصنع وأسارة الزجاج (calcin) مؤرخة في 2013/03/07، إجراءات تسيير مخزونات المواد الأولية والمواد القابلة للإستهلاك مؤرخة في 2013/03/28، وإجراء تقييم المخزونات في 2012/06.

لكن تمت ملاحظة غياب إجراء يتعلق بتسيير مخزونات قطع الغيار.

4- الجرد الدائم

تضمنت عملية التدقيق التحقق عن طريق تقنية السبر من مدى التوافق ما بين الكميات المسجلة على مستوى مسؤولية تسيير المخزونات وأمناء المخازن، وقد نتج عن هذه العملية مايلي:

جدول رقم 3-5: المقارنة بين الكميات المسجلة على مستوى مسؤولية تسيير المخزونات وأمناء المخازن

الكمية		التاريخ	تعيين المخزون
أمين المخزن	مسؤول تسيير المخزونات		
			مواد أولية ومواد قابلة للإستهلاك
45 وحدة	45 وحدة	17/01/2016	- كربونات الصودا
1762,21 م ²	1762,21 م ²	15/02/2016	- شريط كاشط 180 GR100*3350
33 وحدة	33 وحدة	15/02/2016	- زجاج 321*225*3MM-44F FLCL
42 وحدة	42 وحدة	11/02/2016	- قاطعة GM
			- شريط لاصق P.V.C
			قطع الغيار
68 وحدة	0 وحدة	2016/02/02	- مصباح مختلط
1134 وحدة	0 وحدة	2016/02/02	- الصامولة (ecrou)
0 وحدة	0 وحدة	2106/02/03	- بساط أملس متحرك (ناقل)
26,5 م	27,5 م	2016/02/08	- سلك كهربائي
68 م	132,5 م	2016/02/18	- سلك فولاذي
			منتجات تامة الصنع
/	01 وحدة	2016/02/07	- زجاج أمامي سيارة B2200 MAZDA

/	17 وحدة	2016/01/21	- زجاج جانبي AV.LAND ROVER
/	05 وحدات	01/11	- زجاج أمامي TE.49VB.49L/

المصدر: تقرير التدقيق الداخلي للمخزونات الخاص بالشركة الإفريقية للزجاج.

ملاحظات:

- الإختلاف المعاین يعود إلى مشاكل في البرامج المعلوماتية.

- بطاقة المنتجات التامة (زجاج الأمان) لم يتم تحيينها.

5- ترتيب وتنظيم المواد داخل المخازن

من خلال الرقابة التي تم إجراؤها على مستوى مختلف مواقع التخزين تم تسجيل الملاحظات التالية:

- أن مخزن قطع الغيار منظم بشكل جيد، حيث أن المواد من نفس الطبيعة موجودة في نفس أماكن التخزين مع وجود بطاقات صنف مرقمة سلفاً؛

- إن مخزن المواد القابلة للإستهلاك منظم بشكل جيد؛

- إن مخزن المنتجات التامة (زجاج الأمان) منظم؛

- إن مخزن المنتجات تامة الصنع (الزجاج المطبوع) ليس محمياً؛

- لم يتم تطبيق طريقة فيفو في ترتيب المخزون، أشار المدقق إلى أن التسيير الفعال لمواقع التخزين يسهل استخدام المواد حسب أقدميتها من أجل تقادي تجاوز تاريخ إنتهاء الصلاحية.

6- تقييم المخزونات

6-1- قيمة الدخول: المخزونات مسجلة على مستوى تسيير المخزونات ب:

- سعر الشراء خارج الرسم كما يظهر في فاتورة الموردين غير مضاف إليه التكاليف اللاحقة (النقل، الرسوم الجمركية...)، وهذا بالنسبة للمنتجات القابلة للإستهلاك والمواد الأولية وقطع الغيار.

- سعر التكلفة بالنسبة للمنتجات التامة.

6-2- قيمة الخروج: إن طريقة التقييم المستخدمة خلال الدورة الجارية متماشية مع الطريقة المستخدمة خلال

الدورة السابقة، كما أنها تتوافق مع المبادئ المحاسبية.

المخزونات مقيمة بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال كما يلي:

التكلفة الوسطية المرجحة = (قيمة المخزون السابق + قيمة المخزون الداخل) / (كمية المخزون + الكمية المدخلة)

مع ذلك قام المدقق بالتحقق من مدى التوافق بين قيم المخزون المسجلة على مستوى محاسبة المواد والقيم المسجلة على مستوى تسيير المخزونات، وقد نتج عن هذا التحقق ما يلي:

جدول رقم 3-6: المقارنة بين قيم المخزون المسجلة على مستوى محاسبة المواد والقيم المسجلة على مستوى تسيير المخزونات

القيمة (دج)			
تعيين المخزون	التاريخ	مسؤول تسيير المخزونات	محاسبة المواد
المواد الأولية			
- كربونات الصوديوم	2015/12/31	16.722.795,50	18.139.983,83
- كبريتات الصوديوم	2015/12/31	1.384.545,94	1.387.626,95
- كبريت	2015/12/31	1.240.200,00	1.240.200,00
زجاج الأمان			
- الزجاج المصقول	2015/12/31	19.482.635,38	19.479.956,56
- P.V.B المتطابق	2015/12/31	31.495.560,00	31.772.042,92
- زجاج الأمان القابل للاستهلاك	2015/12/31	15.181.771,72	16.396.172,96

المصدر: تقرير التدقيق الداخلي للمخزونات الخاص بالشركة الغفريقية للزجاج.

ملاحظة

لقد تم معاينة إختلافات بين القيم المسجلة على مستوى محاسبة المواد والقيم المسجلة على مستوى تسيير المخزونات.

7- مراجعة فروق الجرد (2015/12/31)

من خلال حوار المدقق الداخلي مع أمناء المخازن ومسؤولي تسيير المخزونات وبعد فحص الوثائق (بطاقة المخزون) لاحظ بأنه لم تتم معالجة فروق الجرد المحددة بتاريخ 2015/12/31 (لم يتم تحيين مختلف بطاقات المخزون).

ملاحظة

لقد سجل المدقق أنه لم يتم تحديد مخزون الإنذار بشكل واضح وقدم بهذا الصدد توصية لتحديد الحد الأدنى من المخزون ومخزون الأمان ومخزون الإنذار (في برنامج المعلومات)، وهذا من أجل تفادي انقطاع المخزون الذي قد يكون نقص الأرباح، خسارة عقد، بديل مكلف.

المطلب الثاني: تحليل أسئلة المقابلة الخاصة بعمليات الشراء والتخزين

يتضمن هذا المطلب تحليل الأسئلة التي طرحناها على مسؤولي مصلحة الشراء ومصلحة التخزين.

أولاً: تحليل أسئلة المقابلة الخاصة بعملية الشراء

سنقوم بتحليل أسئلة المقابلة من خلال التركيز على الجوانب التالية: الطلبيات وفواتير الشراء والشيكات.

1- الطلبيات

يشترط توفر طلبات شراء عن كل عملية شراء بحيث تكون مرقمة ترقيماً مسبقاً ومتسلسلاً، تحدد فيها كمية المادة المطلوبة والنوعية والجودة وترسل إلى مصلحة المشتريات حيث تحدد طريقة الشراء المناسبة (طريقة المناقصة، طريقة الشراء المباشر، طريقة الممارسة)، ومن ثم يتم اختيار المورد الذي يقدم أحسن عرض من حيث السعر والنوعية والجودة.

ويشترط في العمليات التي تتعدى مبالغها حداً معيناً أن تتم عن طريق المناقصات، وفي حالة غياب هذا الإجراء يجب تقديم شروح لعدم اتباعه⁽¹⁾.

2- فواتير الشراء

تسلم فواتير الشراء بمجرد وصولها إلى الأشخاص المكلفين بها مباشرة، عند سداد قيمة الفاتورة يتم مراعاة شروط الدفع ومقارنة الأسعار والكميات الظاهرة ومدى مطابقتها لمحتوى الطلبيات وكذا مذكرات الإستلام، كما يشترط موافقة المدير العام. في حالة مردودات المشتريات يتم جعل حسابات الموردين المعنيين مدينة⁽²⁾.

(1) مقابلة مع مسؤول مصلحة الشراء، يوم 2017/03/21.

(2) المرجع نفسه.

3- الشيكات المدفوعة

تحضر الشيكات بالاعتماد على مستندات مبررة، بحيث تكون هذه الشيكات مسجلة ومؤرخة ومرقمة ترقيميا مسبقا ومتسلسلا، وتحفظ دفاتر الشيكات غير المستعملة في أماكن آمنة وتحت مسؤولية شخص لا يملك حق الإمضاء.

يتم تعيين الأشخاص الذين لهم حق الإمضاء من قبل مجلس الإدارة، وهم مسؤولون مستقلون عن: مصلحة الشراء، الأشخاص الموافقون على المستندات المبررة، الأشخاص الذين يحضرون سجل المدفوعات، الموظفون الذين يقارنون المستندات غير المدفوعة بدفاتر الأستاذ، المستخدمون الذين يحضرون الشيكات. يتمثل هؤلاء الأشخاص في المدير العام ومسؤول مصلحة المحاسبة والمالية.

يراقب الشخص الممضي للشيك الملف المرفق قبل الإمضاء، ويمنع إمضاء الشيكات على بياض. عند إلغاء الشيكات يتم إلغاء الملفات المرفقة لها، كما يتم الاحتفاظ بالشيكات الملغاة في ملف خاص قصد المراقبة المستقبلية⁽¹⁾.

ثانيا: تحليل أسئلة المقابلة الخاصة بعملية التخزين

سنقوم بتحليل أسئلة المقابلة من خلال التركيز على الجوانب التالية: الإستلام والصرف وجرد المخزونات⁽²⁾.

1- الإستلام والصرف

يتم استلام المشتريات عن طريق مصلحة استلام وهي تابعة لمصلحة التخزين، وعند كل استلام يتم إعداد مستند استلام من أربع نسخ موقع عليه ومؤرخ ومرقم ترقيميا مسبقا ومتسلسلا، ترسل نسختان إلى مصلحة الشراء وأخرى لأمين المخزن، ويحتفظ بالأخيرة في مصلحة تسيير المخزونات. تراقب مصلحة الاستلام حالة وكمية ووزن ونوعية المواد المستلمة، وفي حالة الإستلام الجزئي للطلبية يجب إظهار معلومات تدل على ذلك في مذكرة الإستلام.

⁽¹⁾ مقابلة مع مسؤول محاسبة الخزينة، يوم 2017/03/06.

⁽²⁾ مقابلة مع مسؤول مصلحة تسيير المخزونات، يوم 2017/03/22.

بعد استلام البضاعة يتم توجيهها إلى المخازن المخصصة لها، والتي تكون في عهدة أمين مخزن، بحيث يقوم هذا الأخير بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات والإخراجات بموجب تقارير استلام وتقارير صرف، ويتم صرف المواد بالمخازن بناء على أوامر صرف كتابية، تتمثل في مذكرات إخراج مرقمة ترقيميا متسلسلا أو مذكرة إرسال مصادق عليها.

يوجد لدى المؤسسة إحدى عشر مخزنا، بحيث تضم مخازن المشتريات: مشتريات المواد المستهلكة ويحرسها ثلاثة أشخاص، مشتريات قطع الغيار ويحرسها شخص واحد. أما مخازن المنتج النهائي ونصف المصنع فيحرسها شخصان، غير أنه لوحظ نقص غير مبرر في مخازن المواد المستهلكة، كما أنها غير محمية من بعض العوامل الطبيعية (الأمطار)، علما أن المؤسسة تقوم بالتأمين على مخازنها والبضائع الموجودة فيها تأمينيا كليا.

2- جرد المخزونات

تتبع الشركة الإفريقية للزجاج طريقة الجرد الدوري (كل سداسي)، حيث يتم إجراء عد فعلي لمختلف أنواع المخزون بصفة منتظمة باستعمال بطاقات مرقمة مسبقا ومسجلة خلال الدورة (شهر جوان) وفي نهايتها (شهر ديسمبر)، ويتم ذلك من خلال تشكيل ثلاث مجموعات كل مجموعة تتكون من ستة أشخاص من غير المسؤولين عن إعدادها. تقوم المجموعة الأولى بالعد لأول مرة وتسجل نتائجها، والمجموعة الثانية تتولى العد للمرة الثانية وتسجل نتائجها في بطاقات غير التي استخدمتها المجموعة الأولى، أما المجموعة الثالثة فتقوم بمقارنة نتائج جرد المجموعة الأولى بنتائج المجموعة الثانية، وفي حالة وجود إختلاف في النتائج مهما كان صغيرا فإنها تقوم بالعد للمرة الثالثة وتسجل نتائجها في بطاقات جديدة، ثم يتم تسوية الدفاتر بإدخال الفروق بعد الموافقة عليها من طرف المسؤول عن المخزون. وتقوم أيضا بعدّ المخزونات الموجودة لدى الغير في نهاية السنة، والتي يصادق على وجودها خلال الدورة وفي نهايتها.

قبل الإنطلاق في عملية الجرد يتم تحديد التواريخ المناسبة لتوقف الإنتاج وإرسال واستقبال المخزونات ما بين المعامل، وتحديد مستوى الإنتهاء الذي وصلت إليه الأشغال قيد الصنع.

وتتضمن إجراءات الجرد الفعلي تعليمات مكتوبة وكافية وإشراف فعلي، إلى جانب الترتيب والتمييز بصفة كافية للمنتجات، حيث يتم الحصر الدقيق للسلع والبضائع التالفة وغير القابلة للإستعمال منها الموجودة في المخازن، والتي ينبغي تصليحها وتعود صلاحية التصرف فيها إلى مجلس الإدارة.

المطلب الثالث: تحليل وتقييم نظامي التدقيق والرقابة الداخلية

سنقوم بتحليل وتقييم نظام التدقيق والرقابة الداخلية لكل من وظيفتي الشراء والتخزين بالشركة الإفريقية للزجاج.

أولاً: تحليل وتقييم نظام التدقيق

يتم التقييم من خلال الجوانب التالية: أهمية التدقيق الداخلي للمشتريات والمخزون، استقلالية المدقق، المراحل، شمولية التدقيق، موقف المدقق من الأخطاء والغش، مدى رفع التحفظات.

1- أهمية التدقيق الداخلي لعمليات شراء والتخزين

يسمح التدقيق بمعرفة مدى السير الحسن لعمليات الشراء والتخزين بإتباع إجراءات الفحص والتأكد التي يقوم بها المدقق خلال الدورة، حيث يساعد على اكتشاف الأخطاء والغش في حالة حدوثها وتقديم التوصيات الواجب اتباعها من أجل تجنب الوقوع في هذه الأخطاء مرة أخرى، وبالتالي إعطاء صورة واضحة للإدارة عن وضعية الشركة، مما يساعدها على اتخاذ القرارات المناسبة والتي تساهم في تحقيق أهداف الشركة.

2- إستقلالية المدقق

يوجد مدقق داخلي واحد للشركة الإفريقية للزجاج، حيث يتمتع باستقلالية تامة عن باقي وظائف الشركة وخاصة مصلحة المالية والمحاسبة، كما أنه مستقل عن مصلحة الشراء والتخزين، فهو يقع مباشرة تحت سلطة المدير العام، وبالتالي عدم تأثره بأي نوع من العلاقات التي قد تنشأ نتيجة اتصاله المباشر واليومي بموظفي تلك المصالح، كما تجنبه التعرض للضغوطات من قبل مسؤوليها، مما يساعد على ضمان مصداقية التقارير.

3- مراحل التدقيق

قبل مباشرة المدقق الداخلي لعمله يقوم بوضع برنامج تدقيق سنوي يشمل كل مصالح الشركة ويصادق عليه من طرف المدير العام، يحدد فيه المصلحة والعمليات المراد تدقيقها وكذا فترة التدقيق.

يستعمل المدقق عند قيامه بتدقيق عمليات الشراء والتخزين مجموعة من الأدوات ، تتمثل في أدوات التساؤل التي تشمل خاصة تقنيات السبر والحوار واستجواب الملف الآلي، وأدوات الوصف التي من بينها الملاحظة، حيث يقوم المدقق بالتواصل مع مسؤولي تسيير المخزونات ومصلحة الشراء، وتدقيق الوثائق والسجلات وطلب المعلومات التي تساعده في عملية التدقيق، ويسجل ملاحظاته في تقارير أولية.

بعد الإنتهاء من عملية التدقيق يقوم المدقق بإعداد تقرير نهائي يوضح فيه نطاق عمله وجميع الأعمال المنجزة خلال عملية التدقيق، وانطلاقاً من ملاحظاته يقدم توصيات للمسؤولين المعنيين. ترسل نسخة من هذا التقرير إلى المدير العام وأخرى للمصلحة المعنية (الشراء والتخزين) ، ونسخة لأخرى للشركة الأم بوهران ، كما يحتفظ بنسخة لديه.

في حالة ما إذا سجل المدقق تحفظات ذات مخاطر كبيرة، فإنه يبرمج لإجراء عملية تدقيق في وقت لاحق من نفس السنة للتأكد من أنها قد أخذت بعين الإعتبار.

4- الشمولية

يستعمل المدقق في الغالب أسلوب المعاينة، حيث يقوم باختيار عينة من الملفات فمثلاً يختار عمليات الشراء المتكررة مع نفس المورد أو المعاملات ذات المبالغ الكبيرة، وبالتالي فالتدقيق هنا لا يشمل جميع المعاملات.

5- موقف المدقق من الأخطاء والغش

يمكن أن نذكر في هذا الصدد ملاحظة المدقق غياب طلب الشراء الخاص بالملف الثالث المتعلق بشراء الزجاج المطبوع، كما لم تتم معالجة فروق الجرد المحددة بتاريخ 2015/12/31، وهذا راجع إلى إهمال أو سهو من طرف المسؤولين، غير أنه لم يسجل أية حالة للغش سواء على مستوى مصلحة الشراء أو مصلحة تسيير المخزونات.

6- رفع التحفظات

خلال عملية التدقيق لاحظ المدقق أنه قد تم أخذ الملاحظات والتوصيات التي قدمها في تقرير التدقيق لسنة 2013 بعين الإعتبار خلال دورة 2014 وهذا بالنسبة لعملية الشراء، بينما لم تؤخذ الملاحظات والتوصيات المتعلقة بتسيير المخزونات خلال الدورة 2015 بعين الإعتبار، وقد يكون هذا راجعاً لضعف الرقابة من جانب الإدارة.

7- التدقيق الداخلي والأداء

لقد سجل المدقق أنه لم يتم تحديد مخزون الإنذار بشكل واضح، وقدم بهذا الصدد توصية لتحديد الحد الأدنى من المخزون ومخزون الأمان ومخزون الإنذار (في برنامج المعلومات)، وهذا من أجل تقادي انقطاع المخزون، وبالتالي من شأن هذا المساهمة في رفع الكفاية الإنتاجية وتحسين الأداء.

ثانيا: تحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يتم التقييم من خلال عدة جوانب هي: وجود إجراءات خاصة بكل من الشراء والتخزين، استقلالية وظيفتي الشراء والتخزين، الحد من السرقة والإختلاس، الرقابة الداخلية والأداء.

1- وجود إجراءات خاصة لكل من وظيفتي الشراء والتخزين

نظام الرقابة الداخلية يكفل وجود إجراءات خاصة بالشراء تكون ملزمة لمستخدمي المصلحة كإعداد الطلبات وتحديد طرق الشراء واختيار الموردين...، كما تشترط استعمال مجموعة من المستندات مثل طلب الشراء وأمر التوريد وفواتير الشراء المبررة للعمليات. كما يكفل وجود إجراءات خاصة بالتخزين تكون ملزمة أيضا للمستخدمين والتي من بينها الإس تلام وصرف المخزون وجرد المخزونات، ويشترط توفر مستندات مبررة لهذه العمليات، مثل وصل الإستلام ووصل إدخال البضاعة ووصل إخراج ها وبطاقات جرد المخزون ، إضافة إلى بطاقات الصنف.

من خلال المقابلة التي أجريناها مع مسؤولي مصلحة الشراء والتخزين فإنه يتم اتباع كل الإجراءات الخاصة بهذه العمليات.

2- استقلالية وظيفتي الشراء والتخزين

استقلالية وظيفتي الشراء والتخزين سواء عن بعضه ما البعض أو عن الوظائف الأخرى يضمن التنظيم الجيد للعمليات، حيث أن نظام الرقابة الداخلية يحدد مسؤوليات وسلطات كل وظيفة، مما يمنع تداخل المهام والإختصاصات.

3- الحد من السرقة والإختلاس

كون نظام الرقابة الداخلية للشركة الإفريقية للزجاج يحدد مسؤوليات وسلطات المستخدمين في الشركة، وبالتالي الحد من حدوث سرقة أو اختلاس. بالنسبة لمصلحة الشراء لم تظهر أي عمليات سرقة أو اختلاس، بينما تمت ملاحظة نقص في المخزونات الإستهلاكية دون مبرر، قد يعود ذلك إلى ضعف الحراسة على المخازن، وبالتالي هناك ضعف في نظام الرقابة الداخلية للشركة من هذا الجانب، حيث أنه لم يحقق هدف حماية أصول الشركة

خلاصة

يشتمل الفصل التطبيقي على الدراسة الميدانية التي أجريناها في الشركة الإفريقية للزجاج في إطار معرفة التدقيق الداخلي لعمليات الشراء والتخزين، حيث يقوم المدقق الداخلي بفحص وتدقيق مختلف العمليات والوثائق والسجلات الخاصة بمصلحتي الشراء والتخزين، وقمنا بتحليل وتقييم نظام التدقيق والرقابة الداخلية وذلك بالإعتماد على تقرير التدقيق الداخلي لكل من عمليات الشراء وعمليات التخزين، وكذا المقابلة مع مسؤولي المصالح المعنية.

خاتمة عامة

تعمل وظيفة الشراء على توفير احتياجات المؤسسة من المواد المختلفة بالكمية والجودة والسعر وفي الوقت المناسب ومن المورد المناسب، في حين تقوم وظيفة التخزين بالمحافظة على هذه المواد وتزويد الإدارات المختلفة في المؤسسة باحتياجاتها من هذه المواد ، كذلك بالكمية المناسبة وفي الوقت المناسب بما يساعد على استمرارية نشاطها. ولا شك أن قيام الوظيفتين بمهامه ما بكفاءة واقتدار يمكن المؤسسة من التحكم في هامش الربح إلى الحد الذي يمكن أن يخدم مصالحها في مواجهة المنافسين وتحقيق الميزة التنافسية. لذا وجب على المؤسسة تعيين مدقق داخلي يقوم بفحص نظام الرقابة الداخلية لهذه العمليات والتأكد من أنها تتم وفق الإجراءات المحددة، وبالتالي ضمان تحقيق المؤسسة لأهدافها الموضوعية.

ولمعرفة كيف يتم تدقيق عمليات الشراء والتخزين في المؤسسة الاقتصادية قمنا بإجراء دراسة حالة في الشركة الإفريقية للزجاج بجيجل، وهذا من خلال تحليل تقرير التدقيق الداخلي لعمليات الشراء والتخزين وإجراء مقابلة مع المدقق الداخلي ومسؤولي المصلحتين ، بما يمكننا من الإجابة عن إشكالية الدراسة. وسنعرض فيما يلي نتائج اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: يقوم المدقق الداخلي بعمله وفق منهجية واضحة وبكل استقلالية.

فرضية مؤكدة، حيث يقوم المدقق بالتحضير الملائم، ثم يقوم بعمله وفق خطة واضحة تتضمن على الترتيب: مراجعة التنظيم على مستوى المصلحة، التحقق من وجود الإجراءات، فحص مدى رفع التحفظات الموضوعية في تقرير التدقيق الداخلي، فحص الملفات، متابعة عملية معالجة فروق الجرد. كما يلاحظ بأن المدقق الداخلي مستقل في أداء مهامه عن مختلف مصالح المؤسسة خاصة منها المصالح المالية والمحاسبية، ويخضع مباشرة لسلطة المدير العام وهو مسؤول اتجاهه.

الفرضية الثانية: يفحص المدقق الداخلي ملفات الشراء بكل عناية وتأخذ المؤسسة بعين الاعتبار التحفظات الواردة بشأنها في تقريره النهائي.

فرضية مؤكدة، حيث يقوم المدقق بالتأكد من وجود كل السندات المبررة لعملية الشراء والمتمثلة في: طلب الشراء، فاتورة الشراء، وصل استلام، وصل الطلبية، جدول مقارنة بين الموردين، والتأكد من صحة البيانات والمعلومات التي تتضمنها، وإعطاء ملاحظات وتوصيات تم أخذها بعين الاعتبار من طرف مستخدمي مصلحة الشراء.

الفرضية الثالثة: تتم معالجة فروق جرد المخزون بشكل ملائم، كما تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار كل تحفظات المدقق الخاصة بتدقيق المخزونات.

فرضية منفية، حيث قام المدقق بالمقارنة بين الكميات المسجلة على مستوى مسؤولية تسيير المخزونات وأمناء المخازن، وتوصل إلى أن الإختلاف المعاین يعود إلى مشاكل في البرامج المعلوماتية، كما لم يتم تحيين بطاقة المنتجات التامة (زجاج الأمان)، ولم يتم أخذ تحفظات المدقق للدورة السابقة 2015 بعين الإعتبار.

الفرضية الرابعة: هناك إجراءات محددة وتنظيم جيد على مستوى مصالح الشراء والتخزين، بما في ذلك الفصل الواضح بين تلك الوظائف.

فرضية مؤكدة، حيث لاحظ المدقق وجود إجراءات لعمليات الشراء منظمة وتنظيم جيد تتمثل في: إعداد الطلبات واختيار طريقة الشراء والمورد المناسب ؛ وكذلك الحال بالنسبة لعملية التخزين حيث تتمثل إجراءاتها في: استلام المواد وتخزينها وجرد وصرف المخزون، وتتصف هاتين العمليتين بالاستقلالية عن بعضهما البعض وعن الوظائف الأخرى.

وفيما يلي سنستعرض النتائج التي توصلنا إليها من خلال هذه الدراسة ونقدم بعض الاقتراحات.

أولاً: نتائج الدراسة

من خلال هذه الدراسة استخلصنا بعض النتائج النظرية والتطبيقية والممكن صياغتها كالتالي:

1- النتائج النظرية

- للتموين مكانة مهمة في المؤسسة ، وتتكون وظيفة التموين أساسا من عمليتين أو وظيفتين هما الشراء والتخزين، ولكل منهما أهدافه الجزئية والتي تتسجم مع بعضها البعض لتخدم أهداف التموين، والتي بدورها تخدم أهداف المؤسسة؛
- تسعى وظيفة الشراء من المنظور العام إلى تحقيق الربحية للمؤسسة ، من خلال السعي إلى توفير احتياجاتها ومستلزمات العمل فيها بالكمية والجودة المناسبين وفي الوقت المناسب؛
- وظيفة التخزين هي عمليات وإجراءات الاحتفاظ بكميات مناسبة من المواد والتي تحتاجها المشاريع حسب الأصول والتعليمات العلمية الصحيحة، وذلك لضمان تدفق واستمرارية الإنتاج؛
- التدقيق الداخلي أداة رقابية فعالة يساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء ، والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة؛
- التدقيق الداخلي نشاط تقييمي لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة منها، عمليات الشراء والتخزين بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية؛

- يشمل نظام الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع ، بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها، وزيادة الكفاءة الإنتاجية؛
- نظام الرقابة الداخلية من النظم الرئيسية والهامة التي يعتمد عليها المدقق في مجال تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج تدقيقه، من حيث التفصيل أو الإجمال ومن حيث أسلوب التدقيق الذي سيتبعه.

2- النتائج التطبيقية

- التدقيق الداخلي في الشركة الإفريقية للزجاج وظيفة مستقلة تتكون من شخص واحد هو المدقق الداخلي؛
- يتم وضع برامج للتدقيق الداخلي من أجل التأكد من كل نشاط من أنشطة الشركة الإفريقية للزجاج؛
- يسمح التدقيق الداخلي بمعرفة مدى السير الحسن لعمليات الشراء والتخزين في الشركة الإفريقية للزجاج بإتباع إجراءات الفحص والتأكد؛
- يقوم المدقق الداخلي للشركة الإفريقية للزجاج بإعداد تقرير نهائي يوضح فيه نطاق عمله وجميع الأعمال المنجزة خلال عملية التدقيق؛
- يلتزم المدقق الداخلي في الشركة الإفريقية للزجاج بمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي عند أدائه لمهامه؛
- يتم اتباع إجراءات محددة لكل من عمليات الشراء والتخزين في المؤسسة؛
- يمتاز نظام الرقابة الداخلية عن عمليات الشراء والتخزين في الشركة الإفريقية للزجاج بنقص الكفاءة؛
- يلتزم المستخدمون في الشركة الإفريقية للزجاج بملاحظات وتوصيات المدقق الداخلي بالنسبة لمصلحة الشراء، بينما العكس على مستوى مصلحة التخزين.

ثانيا: الإقتراحات

- من الضروري بالنسبة للمستخدمين بالشركة الإلتزام بملاحظات وتوصيات المدقق الداخلي ، وذلك من أجل تجنب تكرار الأخطاء التي تقع وضمان السير الحسن لعمليات الشراء والتخزين؛
- ينبغي الاهتمام أكثر بحماية مخازن الشركة (الحراسة)؛
- من الضروري إجراء إصلاحات دورية على مخازن المؤسسة لضمان الحفظ الجيد للمواد؛
- ينبغي اتخاذ كل الإجراءات من أجل تجنب الوقوع في أخطاء السهو أو الإهمال من طرف مسؤولي مصلحتي الشراء والتخزين؛

- من الملائم الاعتماد أكثر على الأنظمة المعلوماتية المتطورة على مستوى مصالح الشراء والتخزين.

ثالثاً: آفاق الدراسة

في الأخير يمكن اعتبار هذه الدراسة منطلقاً لدراسات وبحوث أخرى في مجال التدقيق، في هذا الإطار نقترح المواضيع التالية:

- دور التدقيق الداخلي في تحسين الكفاية الإنتاجية للمؤسسة الاقتصادية؛

- التدقيق الخارجي لعمليات تمويل المؤسسات الإنتاجية؛

- تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- الكتب

- 1 - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان-الأردن، 2005.
- 2 - أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2000.
- 3 - أحمد حلمي جمعة، الإتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2009.
- 4 - أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان-الأردن، 2004.
- 5 - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان-الأردن، 2005.
- 6 - إبراهيم إيهاب نظمي، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة و تطور، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، 2009.
- 7 - إبراهيم سالم محمد غراب، محمود عبد السلام البيومي، المشتريات وحسابات المخازن، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية- مصر، 2008.
- 8 - إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإجراءات، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2012.
- 9 - السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية (المعايير والقواعد)، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008.
- 10 - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة مالية، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، دون طبعة، دون سنة.
- 11 - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، إدارة المخزون، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، دون طبعة، دون سنة.
- 12 - بلخير بكاري، دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

- 13 - جاسم ناصر حسين، صباح مجيد النجار، حميد خير الله سلمان، **تخطيط ورقابة الخزين**، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2008.
- 14 - حازم هاشم الألوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، منشورات الجامعة المفتوحة، الطبعة الأولى، طرابلس، 2006.
- 15 - حاكم محسن محمد، مؤيد الفضل، **إدارة المواد والمشتريات**، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2008.
- 16 - حسام الدين مصطفى الخدّاش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور، **أصول المحاسبة المالية**، دار المسيرة للطبع والنشر والتوزيع، الطبعة التاسعة، عمان - الأردن، 2014.
- 17 - حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان - الأردن، 2009.
- 18 - حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 1999.
- 19 - حمد راشد الغدير، **تكنولوجيا إدارة الشراء والتخزين**، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2012.
- 20 - حنيفة بن ربيع، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2010.
- 21 - خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، عمان - الاردن، 2007.
- 22 - خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان - الأردن، 2004.
- 23 - خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 2006.
- 24 - خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، **الإتجاهات والأساليب الحديثة لإدارة المشتريات والمخازن باستخدام النظام اللوجستي**، الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الشركة العربية للتسويق والتوريدات، مصر، 2008.
- 25 - زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية، الطبعة الأولى، عمان - الأردن، 2009.

- 26 - سليمان خالد عبيدات، مصطفى نجيب شاويش، إدارة المواد الشراء و التخزين، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان - الأردن، 2008.
- 27 - شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية IAS IFRS، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.
- 28 - صلاح الدين محمد عبد الباقي، إدارة المشتريات والمخازن، مؤسسة رؤية للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2008.
- 29 - صلاح الدين محمد عبد الباقي، عبد الغفار حنفي، إدارة المشتريات والمخازن من الناحية العلمية والعملية، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2004.
- 30 - ضرار العتيبي، إبراهيم أبو سعدة، علي زهران، المشروعات الصناعية إدارة المواد، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة العربية، الأردن، 2009.
- 31 - عبد الستار محمد العلي، الإدارة الحديثة للمخازن والمشتريات، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن.
- 32 - عبد الستار محمد العلي، خليل إبراهيم الكنعاني، إدارة سلاسل التوريد، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان - الأردن، 2009.
- 33 - عبد الغفار حنفي، إدارة المواد والإمداد - المشتريات والمخازن -، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.
- 34 - عبد الغفار حنفي، رسمية قرياقص، أساسيات إدارة المواد والإمداد، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2003.
- 35 - عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 36 - عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 37 - عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، مصر.
- 38 - عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقاً لأحدث المعايير الدولية والأمريكية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014.
- 39 - علي كساب، تسيير المخزون مقاربات مختلفة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.
- 40 - عمر وصفي عقيلي، منعم زمير الموسوي، قحطان بدر العبدلي، إدارة المواد الشراء والتخزين من منظور كمي، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2004.

- 41 -غانم فنجان موسى، محمد عبد حسين، إدارة المشتريات، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة العربية 2008، عمان-الأردن، 2008.
- 42 -غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان- الأردن، 2006.
- 43 -محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2006.
- 44 -محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل- الإطار النظري- القواعد- المعايير، المكتب المحاسبي الحديث، الإسكندرية، 2007.
- 45 -محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2007.
- 46 -محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
- 47 -محمد السيد سرايا، شحاتة السيد شحاتة، محمد إبراهيم راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2013.
- 48 -محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2007.
- 49 -محمد الصيرفي، بشير العلاق، إدارة المخزون السلعي، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2002.
- 50 -محمد الصيرفي، حسن محمد بوجيري، إدارة المشتريات والمبيعات والمخازن، مؤسسة لورد العالمية للفنون الجامعية، البحرين، 2006.
- 51 -محمد العدوان، علي المشاقبة، هيثم الزعبي، إدارة الشراء والتخزين (مدخل حديث لادارة المواد)، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان- الأردن.
- 52 -محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 53 -محمد حيدر صادق محيلان، إجراءات التخزين، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان- الأردن، 2002.

- 54 - محمد خالد المهائني، حسن عبد الكريم، التدقيق الداخلي لمعاملات الموازنات الفيدرالية للعراق، مجلة الإدارة و الاقتصاد عدد 66، 2007.
- 55 - محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000.
- 56 - محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 57 - محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان - الأردن، 2009.
- 58 - محي الدين يحيى القطب، هاني جزاع ارتيمه، شاكراً أحمد القضاة، مدخل إلى إدارة المواد، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان - الأردن، 2012.
- 59 - منصور حامد محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، جامعة التعليم المفتوح، مصر، 1994.
- 60 - مهدي حسن زويلف، إدارة الشراء والتخزين مدخل حديث، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان - الأردن، 2002.
- 61 - مهدي حسن زويلف، إدارة الشراء والتخزين مدخل حديث، دار الفكر ناشرون وموزعون، الطبعة الثانية، عمان، 2006.
- 62 - مهدي حسن زويلف، علي سليم العالونة، إدارة الشراء والتخزين - مدخل كمي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان - الأردن، 2002.
- 63 - نهال فريد مصطفى، إدارة الامداد، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003.
- 64 - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان - الأردن، 2006.
- 65 - هوام جمعة، المحاسبة المعقدة وفقاً للنظام المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية-IFRS IAS، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2009.
- 66 - هيثم الزعبي، محمد عدوان، علي المشاقبة، إدارة المواد مدخل حديث للشراء والتخزين، دار الفكر للطباعة، الطبعة الأولى، عمان - الأردن، 2000.
- 67 - يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

- الأطروحات والرسائل الجامعية

- 1- إيهاب ديب مصطفى رضوان، أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2012.

- النصوص القانونية والوثائق الرسمية

- 1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19، بتاريخ 25 مارس 2009، مدونة الحسابات وسيرها، حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.

- المواقع الإلكترونية

- 1- رأفت حسين مطير مطير، مراجعة حسابات 2، <http://site.iugaza.edu.ps/rmotair/courses/>، فبراير 2015، جامعة غزة، فلسطين، مطلع عليه بتاريخ 2017/03/14.

- مراجع أخرى

- 1- الوثائق الداخلية للشركة الإفريقية للزجاج.
- 2- مقابلة مع مسؤول مصلحة تسيير المخزونات، يوم 2017/03/22.
- 3- مقابلة مع مسؤول مصلحة الشراء، يوم 2017/03/21.
- 4- مقابلة مع رئيس مصلحة المستخدمين، يوم 2017/04/17.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

- الكتب

- 1- Pierre ZERMATI, Fabrice MOCELLIN, Pratique de la gestion des stocks, DUNOD, septième édition, Paris, 2005.
- 2- Jacques RENARD, **Théorie et pratique de l'audit interne**, Edition d'Organisation, France, Paris , s a.

- المواقع الإلكترونية

1-La Fonction Approvisionnement, Diplôme d'Etudes Comptables et Financières, [Free la société](http://decf.descf.free.fr/OGE/La_fonction_approvisionnement.htm), http://decf.descf.free.fr/OGE/La_fonction_approvisionnement.htm., accédé le 10 mars 2017.

2-La gestion de l'approvisionnement, Seance7, <http://www.chambreuil.com/public/2012/06/07-Approvisionnement.pdf>, Service d'enseignement de la Gestion des Opérations et de la Logistique, HEC Montréal, 2011, p. 04. accédé le 12 février 2017.

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على إجراءات التدقيق الداخلي لعمليات الشراء والتخزين، وكذلك أهميتها بالنسبة للشركة الإفريقية للزجاج بجيجل.

لقد تم تقسيم الدراسة إلى جانبين: نظري وتطبيقي، وقد اعتمدنا في الجانب الأول على المنهج الوصفي، أما الجزء التطبيقي فاعتمدنا فيه أساسا على المنهج التحليلي، خاصة في متابعة تقارير التدقيق. فضلا عن ذلك لجأنا إلى أسلوب المقابلة.

لقد توصلت الدراسة إلى أن مصلحة التدقيق الداخلي هي مهمة ومستقلة في نفس الوقت، كما أن المسؤول عن هذه المصلحة يقوم بوظيفته وفق منهجية واضحة. لقد لاحظنا أيضا بأن المؤسسة في بعض الأحيان لا تأخذ بعين الاعتبار تحفظات مدققها الداخلي. نشير في الأخير إلى التنظيم الجيد على مستوى مصالح الشراء والتخزين.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، الرقابة الداخلية، الشراء، التخزين.

Résumé

L'objectif de cette étude est de savoir les procédures et l'importance de l'audit interne des achats et de stock dans *la société Africaver de Jijel*.

La présente étude comprend une partie théorique et une partie pratique. On a adopté l'approche descriptive dans la première partie. En ce qui concerne la deuxième partie, on a adopté l'approche analytique, surtout dans le traitement des rapports de l'audit. La méthode de l'entretien a été aussi utilisée.

Les résultats montrent que le service de l'audit interne est, à la fois, indépendant et important, et que son responsable exerce sa fonction selon une méthode bien claire. On a constaté, aussi, que l'entreprise, parfois, ne prend pas en considération les réserves de son auditeur interne. Enfin, les services des achats et de stock sont bien organisés.

Mots-clés : Audit interne, contrôle interne, achat, stock.