

## انموذج لنظام رقابة داخلية على المخزون في ظل تطبيق نظام في شركات المقاولات JIT

م. د. بهاء حسين الحمداني / كلية الادارة والاقتصاد/جامعة بغداد/المحاسبة  
م. يحيى علي حمادي الموسوي/ كلية الادارة والاقتصاد/جامعة بغداد/المحاسبة

### المستخلص

تعاني معظم المنشآت من ارتفاع كلف الاستخدام. ويؤثر في ارتفاع كلف المنتج ومن ثم يؤثر في العديد من القرارات الادارية ، كذلك تعاني هذه المنشآت من النظم التي تعدها لإحكام الرقابة على المخزون ، وتتفاقم هذه المشكلة في قطاع المقاولات حيث يكون المخزون على شكل انشاءات تدور من سنة لأخرى ليصبح من الصعوبة الرقابة على الكلفة بشكل فعال ، وتتمثل مشكلة البحث في التساؤل الاتي : ماهي انعكاسات استخدام نظام الانتاج في الوقت المحدد على النظام المحاسبي لشركة المقاولات وهل يؤدي الى احكام الرقابة على كلفة المخزون وماهو اسلوب الرقابة الامثل على المخزون؟ ويفترض البحث ان وجود نظام رقابة داخلية كفوء وفاعل للمخزون وباستخدام التقنيات الكفوية الحديثة يؤدي الى: توفير المعلومات المفيدة للتحقق من كفاية وفاعلية الاستخدام وحماية مخزون المنشأة من سوء الاستخدام وترشيد استخدامه اما اهم الاستنتاجات التي توصل لها البحث ان استخدام **backflash costing** سيؤدي الى احكام الرقابة على كلف المخزون بشكل افضل ، وذلك لأنه يحمل كلفة خزين اخر المدة بكلفة المواد فقط من دون بقية عناصر التكاليف مما يسهل عملية احكام الرقابة من خلال مقارنة مخزون المواد مع الانتاج تحت التشغيل مع كلفة المواد المصروفة .

**المصطلحات الرئيسية للبحث** / الانتاج في الوقت المحدد- كلف الوميض الخلفي- الرقابة على المخزون.



## المقدمة:

تعاني معظم المنشآت من ارتفاع كلف المخزون ، وهو يؤثر في ارتفاع كلف المنتج ومن ثم يؤثر على العديد من القرارات الادارية ، كذلك تعاني هذه المنشآت من النظم التي تعدها لإحكام الرقابة على المخزون ، وتتفاقم هذه المشكلة في قطاع المقاولات حيث يكون المخزون على شكل انشاءات تدور من سنة لأخرى ليصبح من الصعوبة الرقابة على الكلفة بشكل فعال ، ويحاول هذا البحث تحليل هذه المشكلة المزدوجة وكيفية التوافق فيها مع استخدام نظام الانتاج في الوقت المحدد واثرا على النظام المحاسبي ونظام الرقابة فيها .

## البحث الاول / منهجية البحث

### مشكلة البحث:-

للمنظمات العاملة في مجال المقاولات خصوصية في طبيعة عملها ، انعكست في كثير من هذه الجوانب في المحاسبة ومنها المخزون ، حيث ان الرقابة على المخزون يمثل جزءا ضخما من موجوداتها المتداولة يمثل مشكلة كبيرة لها ويسبب هدرا كبيرا في مواردها مما يستدعي احكام الرقابة عليه ، وتحاول الكثير من شركات المقاولات تقليص مخزونها واتباع اساليب حديثة تتناسب مع طبيعة عملها وتؤدي الى تحقيق كفاءة في عملها ومن اهم هذه الاساليب هو *just -in - time ( JIT )* ، وان تطبيق ( JIT ) في المقاولات يؤدي الى ان تدخل كافة المواد في العمل مباشرة وبما يؤدي الى ضعف الرقابة على الاستخدام الامثل لهذه المواد ولا سيما وان التسجيل وفقا ل *Backflash* لا يظهر قيمة المخزون اولا بأول وان المواد التي تدخل الى المقاولات بشكل مباشر لا يمكن قياس الانحراف لها بشكل دقيق بمقارنة الكميات المعيارية للمواد مع الكميات الفعلية المستخدمة لان المواد تختفي في الانشاءات، لذا تتمثل مشكلة البحث في التساؤل الاتي (( كيف يمكن احكام الرقابة على المواد في منظمات المقاولات الحكومية مع استخدام ( JIT ) و *Backflah costing*)).

### أهمية البحث:-

تبرز أهمية البحث من أهمية وخصائص النشاط الذي تمارسه المنظمة وأهمية وجود نظام كفوء وفاعل للرقابة والسيطرة على المخزون وبالشكل الذي يتوافق مع الانظمة الحديثة ومن ثم يضمن التحقق من حماية موجودات المنشأة الاقتصادية والتأكد من الاستخدام الكفوء والفاعل لعناصر النظام.

### هدف البحث:-

بناء انموذج للرقابة الداخلية لشركات المقاولات الحكومية لغرض الرقابة على كلف المخزون في ظل تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد وبالشكل الذي من شأنه ان يساعد الادارة ومراقب الحسابات في التأكد من كفاية انظمة السيطرة على فقرة المخزون واحكام تقويمها وتسعييرها.، وكذلك بيان اثر استخدام الانتاج في الوقت المحدد على النظام المحاسبي .

## فرضية البحث:-

ان استعمال التقنيات الكلفية ( Backflash costing ) مع نظام رقابة داخلية كفوء لمنظمات المقاولات يؤدي الى:-

- 1- توفير المعلومات المفيدة للتحقق من كفاءة وفاعلية الاستخدام.
- 2- حماية مخزون المنشأة من سوء الاستخدام وترشيد استخدامه.

## المبحث الثاني مفهوم المخزون

**اولاً :- تعريف المخزون:-** حيث يشير مصطلح المخزون الى مجموع تلك البنود الملموسة التي تشكل الملكية الشخصية التي تحقق ما يأتي:-

- 1- يتم الاحتفاظ بها لغرض البيع ضمن النشاط العادي للمشروع.
  - 2- اعمال تحت التشغيل لغرض البيع.
  - 3- سيتم استخدامها في انتاج السلع والخدمات التي ستكون متاحة للبيع (شرويدر ٣١٤:٢٠٠٦)
- وعرفه (kieso,et al. :2006:364) بأنه أصل فاعل للبيع في الحالة الاعتيادية للشرائه: هو عبارة عن بضاعة سوف تستخدم وتستهلك في انتاج سلع من أجل بيعها. أن وصف وقياس المخزون يتطلب عناية فائقة لان الاستثمار في المخزون هو غالبا الأصل من الاصول المتداولة في الشركة.
- اما (العادلي والعظمة ،٢٠:١٩٩٠) فيران المخزون يتضمن بصفة عامة البضاعة تحت التشغيل والمواد الخام والمواد المساعدة التي تدخل في تصنيع المنتج النهائي.
- وكما ورد في (IAS:2009:1-2) تعريفاً للمخزون على انه :
- الاصول التي :-

- 1- يتم الاحتفاظ بها لاغراض البيع في سياق النشاط العادي .
  - 2- هي قيد التصنيع لغرض البيع.
  - 3- تكون على شكل مواد ولوازم تستهلك في العملية الانتاجية او تقديم الخدمة .
- وكما ورد في القاعدة المحلية رقم (٥) الصادرة عن مجلس المعايير والقواعد المحاسبية:١٩٩٤) بأنه:
- يقصد بالمخزون لأغراض هذه القاعدة كافة الموجودات المادية الملموسة التي تمتلكها المنشأة يقصد المتاجرة او الاستعمال في مجرى نشاطها الاعتيادي او التي مازالت في مراحل الانتاج او الصنع ومبالغ الاعتمادات المستندية والدفعات المقدمة التي سددتها المنشأة للحصول على هذه الموجودات.
- من ذلك يمكن الاستنتاج بان المخزون هو عبارة عن سلع (مواد) او خدمات لها منفعة مستقبلية للوحدة الاقتصادية والذي يستخدم في العملية الانتاجية او الاحتفاظ به لغرض التبيع كنشاط تجاري للوحدة الاقتصادية . اما وظيفة التخزين فتعني الاحتفاظ بالأشياء لحين الحاجة اليها وفي اي وحدة اقتصادية تجدها يتضمن معظم انواع التخزين والتي يدخل فيها الخامات والمواد الاولية وكذلك الادوات وقطع الغيار والمواد المساعدة والمهمات الصناعية وكذلك الاجراء المصنوعة او المنتجات غير التنافسية وايضاً الادوات والقرطاسية والعبوات وكذلك المنتجات التامة الصنع.

وتتلخص اسباب الاحتفاظ بالمخزون بما يأتي :-

- ١- الاحتفاظ بالمواد والاجهزة والمعدات بكافة انواعها بصفة مستمرة واستخدامها في اوقات الحاجة ولا سيما في اوقات الحروب والظروف الاستثنائية الاخرى وتقلبات السوق لتجنب توقف الانتاج وتعطيله.
- ٢- يقوم التخزين بالحفاظ على المادة المخزنية من التلف والسرقة ويساعد على تخفيض اجمالي التكاليف المستندية.
- ٣- عدم تمكن الوحدة الاقتصادية من توفير الاموال لشراء احتياجاتها في كل وقت وبكل ظرف لان المشاريع تحاول دائماً تشغيل رؤوس اموالها في مجالات واسعة تدر عليها الارباح.
- ٤- استغلال ظروف السوق الملائمة والمواتية بأسعار منخفضة نتيجة للتقلبات التي تطرأ على الاسواق الحرة والمحكرة.

القاعدة المحلية رقم (٥) الصادرة عن مجلس المعايير والقواعد المحاسبية: ١٩٩٤

**ثانياً: تصنيف المخزون:-** توجد تصنيفات عديدة للمخزون وذلك اعتماداً على الاساس المستخدم لهذا الغرض وكما يأتي:-

اولاً: تصنيف المخزون حسب استلام المواد وتسجيلها وفحصها وادخالها المخازن كالآتي:-  
(الصميدعي والعلاق ٢٠٠٢ : (٢٤٥ - ٢٤٧)

- ١- مخزون خارجي :- وهو عبارة عن الاحتياجات المشتراة التي مازالت في حوزة البائع اي التي لم يتم شحنها بعد.
- ٢- مخزون الطريق :- وهي الاحتياجات التي يتم شراؤها وشحنها وفي طريقها الى بلد المشتري.
- ٣- مخزون الفحص :- وهي الاحتياجات المشتراة والواصلت الى ميناء او محطة بلد المشتري ويسمى مخزون الميناء.
- ٤- المخزون المنتجة نحو الانتاج :- اي الذي في طريقه الى مكان العمل دون المرور بالمخازن الرئيسية او المخازن المركزية اي فقط تسجل في المخازن وتصرف مباشرة للإنتاج.
- ٥- المخزون الفعلي:- وهو الاحتياجات التي يتم فحصها واستلامها وتخزينها.
- ٦- المخزون قرب خطوط الانتاج :- وهو عبارة عن الاحتياجات التي يتم استلامها من المخازن ووضعها في مكان العمل .

ثانياً:- تصنيف المخزون حسب انواع المواد المخزونة :- (النظام المحاسبي الموحد (١٩٨٥ : ٦٦-٦٩))

١. مخزون الخامات والمواد الاولية.
٢. مخزون الوقود والزيوت
٣. مخزون الادوات الاحتياطية
٤. مخزون مواد التعبئة والتغليف
٥. مخزون المنتجات
٦. مخزون الانتاج التام وغير التام والاعمال تحت التنفيذ
٧. مخزون البضائع لغرض البيع
٨. مخزون المواد الاخرى

ثالثاً:- المخزون في الوحدات الاقتصادية المختصة بالمقاولات (قاعدة رقم ٥ والنظام المحاسبي) تباين ان يكون بأحد الصور الآتية:-

١. مستلزمات سلعية تستعمل بهدف انتاج البضائع لغرض البيع وفي تنفيذ الفقرات الخاصة بالتعهدات مثل الحصى ، الرمل ، الادوات الاحتياطية ..... الخ
٢. بضاعة تحت الصنع في مصانع الوحدة الاقتصادية التي تقوم بتصنيع المواد اللازمة لتنفيذ المقاولات مثل الروافد والجررات والسقوف الكونكريتية الجاهزة للبناء.
٣. بضاعة تامة الصنع وهي البضاعة التي اكتمل صنعها وجاهزة للإصدار تهدف بتجهيز مشاريع الوحدة الاقتصادية او الابقاء بعقود التجهيز لصالح الغير .
٤. المبالغ المرفوعة تحت حساب اعتمادات مستندية لشراء مواد من تجهيز خارج البلد .
٥. خزين الاعمال تحت التنفيذ في اعمال المقاولات والتشييد والخدمات بالنسبة للتعهدات التي لم تكتمل شروط المعلق فيها (ديوان الرقابة المالية ١٩٨٥:١٢٢ ) مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في جمهورية العراق قاعدة رقم (٥):١٩٩٤ .

### ثالثاً: نظام المخزون في الوقت المحدد just in-time inventory system .

يعد نظام المخزون في الوقت المحدد (Jit) فلسفة شاملة لجميع اعمال الوحدة الاقتصادية ابتداء من الشراء ومدوراً بالإنتاج وانتهاء بالتسليم والمعالجة المحاسبية ، حيث ظهرت الفكرة الاساسية لنظام (Jit) وتطورت الى مستويات عالية من النجاح وذلك من خلال الانتاجية العالية والنوعية المتميزة والكلف المنخفضة والمدونة في التعامل مع المتغيرات البيئية وغيرها من الميزات التي يحققها هذا النظام.

ويعرف (Jit) بانه نظام يشير الى ما هو أبعد من السيطرة على المخزون يشمل نظام الانتاج كله حيث يتم العمل على ازالة كل مصادر الهدر واي نشاطات لا تؤدي الى اضافة قيمة الى الانتاج عن طريق توفير الجزء المناسب في الوقت المناسب (Schoreder- 1985:470)

ويؤكد (Angrawal:2010:101) ان هذا المفهوم طوره Ohno عام ١٩٨٨ لتلبية متطلبات المنافسة العالمية ولتخفيض كلف الانتاج .

في بيئة تنافسية شديدة، كانت الشركات في محاولة لا يجاد سبل لتكون قادرة تصبح قادرة على المنافسة. واستخدم نظام (JIT) الإنتاج كرد فعل على تزايد المنافسة. بدأ Ohno الفكرة الأساسية لنظام الإنتاج JIT، وشركة تويوتا، التي تحتاج لإنتاج أنواع مختلفة من السيارات باستخدام عملية الإنتاج نفسها، استخدم لأول مرة نظام الإنتاج JIT. وبعد استخدامها من قبل شركة تويوتا، النظام بدأ يعمل عن طريق الشركات اليابانية الأخرى (Dalcı& Tanış:2010:31)

ويؤكد (horngreen et al.,2006;p20) بانه نظام الانتاج في الوقت المحدد هو النظام الذي كل عنصر في خط الانتاج يتم انتاجه عندما تتم الحاجة اليه في المرحلة التالية من الخط الانتاجي وبالتالي فان نظام (Jit) هو شكل من اشكال التدفق المستمر المترامن مع جدولة انتاج وحدات معينة تحت ادنى مستوى من الانتاج تحت التشغيل حيث تركز فلسفته على حدوث الانشطة والفعاليات حال الحاجة اليها.

#### رابعاً :- خصائص نظام (Jit)

١. ازالة جميع الانشطة التي لا تضيف قيمة الى المنتج أو الخدمة.
٢. التركيز على مستوى عالي من النوعية.
٣. التركيز على التطوير المستمر لكفاءة الانشطة.
٤. اتباع مدخل التبسيط لكافة العمليات والانشطة يقصد تحديد وازالة جميع مصادر واشكال الهدر والضياع.

#### خامساً :- اهداف نظام (Jit)

١. ان كميات المواد المخزونة قليلة قدر الامكان.
٢. ان تكون جودة المواد عالية جداً؟
٣. ان يكون اداء الافراد عالي المعولية.
٤. تقليل المخزون الى اقصى قدر ممكن وصولاً الى المخزون الصفري.
٥. تشغيل المعدات والمكانن بمعولية عالية.
٦. ثبات وتوازن خط الانتاج.
٧. استخدام المساحات المخزنية بكفاءة عالية.

في السنوات الاخيرة تم توجيه اهتمام اكبر الى نظم المخزون في الوقت المحدد (Jit) في العمليات التشغيلية وتمثل باتجاهين :-

١- وصول المشتريات من المواد الخام والاجزاء الاخرى بالوقت المحدد وخلال ساعات قليلة من الجدول الزمني الذي سوف يتم استخدامها فيه.

٢- استكمال عملية التصنيع في الوقت المحدد بالضبط لشحن المنتجات التامة للعملاء.

ان الشراء في الوقت المحدد هو شراء السلع والمواد بحيث ان تسليمها يسبق مباشرة الطلب (للمبيعات) او الاستخدام (الانتاج) واقصى تصور لهذا النظام هو انه لا يوجد اي مخزون يتم الاحتفاظ به (سلع لبيعها في معارض التجزئة او مواد او انتاج تحت التشغيل او منتجات تامة في الوحدات الاقتصادية الصناعية).

ان المنظمات التي تستخدم نظم الشراء في الوقت المحدد غالباً ما يتركز على التكاليف المخفية (Hidden cost) والتي ترتبط بالاحتفاظ بمستويات مرتفعة من المخزون . تلك التكاليف التي تتضمن قيم كبيرة خاصة بمساحة تخزين المخزون والتلف وتجار معارض التجزئة يعترفون منذ امد طويل بهذه التكاليف المرتبطة بالسلع القابلة للتلف والفساد. (Horngren et al. ,2006: .698)

وتتضمن نظم المخزون في الوقت المحدد(Jit) العديد من التغيرات في النظم التقليدية والتي تؤدي الى تخفيض كبير من المخزون وبالتالي فان معدلات دوران المخزون تختلف بشكل كبير حسب نوع الصناعة . الا

ان المعدل المعياري هو (٢٠) مرة دوران . (روهيل ويراغ/ ٢٠٠١:٤٠٩ )

وفيما يلي بعض (Jit):تغيرات في ظل نظام (Jit):-

١- يتم التعامل مع عدد محدود من الموردين لفترة زمنية طويلة وتطلب الكميات وفق الحاجة اليها فقط وبالتالي لن تكون هناك كميات زائدة يتم تخزينها في المخازن حيث يقوم الموردون بتوريد الاجزاء المطلوبة الى الانتاج مباشرة.



٢- يتم الربط بين خطط التوريد التي يلتزم بها المورد وخطة الانتاج وبهذا تنتفي الحاجة الى تخزين البضاعة التامة. وطبقاً للنظام التقليدي لعملية التخزين فيتم استلام الاجراء من المورد وتخزينها ثم يتم صرفها الى عنبر التجميع على اساس قائمة الاختيار.  
اما في نظام (Jit) فيتجنب التخزين بشكل كامل ويتم ارسال الاجزاء مباشرة الى عنبر التجميع. (روهيل وبراج 410-401)

#### سادسا:- مستلزمات تطبيق نظام (Jit)

١. التخطيط لفعاليات الوحدة الاقتصادية والذي يأخذ الابعاد الاتية:-

أ- البعد الداخلي :- والذي يركز على الوحدة الاقتصادية ذاتها حيث يحتاج تطبيق نظام (Jit) الى احداث تغييرات جذرية في الوحدة الاقتصادية ومن بينها الترتيب الداخلي للمصنع والعمليات الانتاجية وطرق السيطرة على الانتاج والعلاقات مع الموردين.

ب- البعد الخارجي :- الذي يركز على الموردين وحيث ان المخزون يلعب دوراً اساسياً في تحسين كفاءة الوحدة الاقتصادية وقد تكون تكلفته عالية مما يستوجب التخطيط من اجل جعل تكلفة المخزون مساوية للصفر.

٢. السيطرة على الموردين :- حيث يستلزم تطبيق (Jit) الى اختيار المورد الذي يلتزم بتوريد المستلزمات ضمن اوقاتها المحددة . (العلي 2006: 247-248)

أ- ان الطلب على المواد الاولية والاجزاء يتم حالياً قبل حدوث الطلب على الانتاج او الاستخدام.

ب- خفض عدد المجهزين الى ادنى حد ممكن.

ج- عقد الاتفاقيات طويلة الاجل مع المجهزين وهذه الاتفاقيات تشمل جدولة تجهيز المواد للوحدة الاقتصادية ونوعية المواد الاولية التي يتم تجهيزها والسعر الذي سيتم دفعه ومواعيد الدفع.

د- خفض او ازالة جميع عمليات الفحص التي يتم اجراؤها على المواد المستلمة من خلال الاتفاق على النوعية بصورة مسبقة. (Horngren et al.: 2012 : 712)

#### سابعا:- صعوبات تطبيق نظام (Jit)

١. الجوانب التكنولوجية : الوحدات الاقتصادية لا تتصف بالمرونة العالية وهذا ناتج من كون هذه الوحدات تقوم بتقديم منتجات تستخدم نفس العمليات التشغيلية لسنوات عديدة اضافة الى حالة عدم الادراك والمعرفة في كيفية استخدام (Jit) اصبحت عائقاً في تطبيق هذا النظام .

٢. الجوانب المالية :- تطبيق نظام (Jit) لا يعطي نتائجه على الامر القصير كما وان تكاليف تطبيقه تكون عادة في بدايته عالية نتيجة لبناء علاقات طويلة الامد مع الموردين حيث يترتب على ذلك زيادة في كلف المواد الاولية والخدمات المقدمة ز كما وان زيادة كلف المواد الاولية تكون جزءاً من نظام (Jit) للإنتاج لضمان عدم حدوث اية توقفات في التطبيق . (العلي: 2006: 230)

### ثامنا :- عجلة الوقت المحدد The Jit wheel

يستلزم تشغيل نظام المخزون في الوقت المحدد بنجاح توفر العناصر الآتية :-

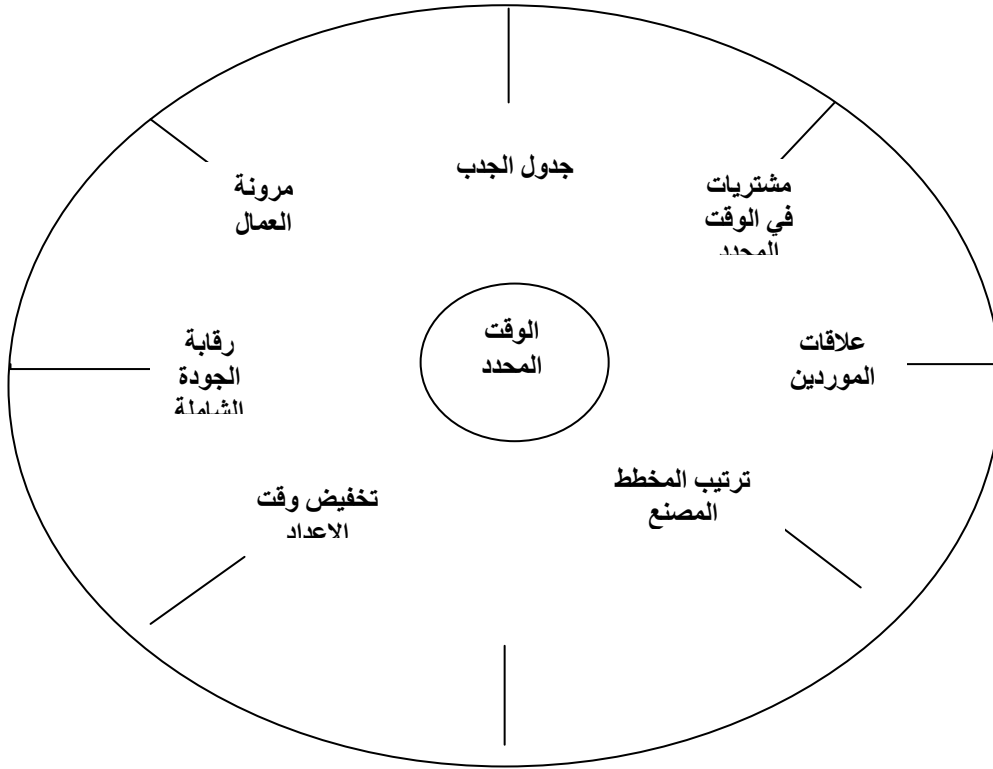
- ١- عدد محدود من الموردين المستعدين لتوريد كميات صغيرة وعلى دفعات متكررة في اليوم الواحد وبنفس الكميات التي يحددها المشتري بالضبط بدلاً من توريد احتياجات الاسبوع او الشهر .
  - ٢- تحسين وترتيب خطوط تدفق الانتاج الذي يعني المسار المادي الذي يتخذه المنتج عند تحركه خلال عمليات التصنيع منذ استلام المواد الخام حتى شحنه كإنتاج تام . حيث يتم تقسيم خطوط الانتاج وتوضع كل الآلات اللازمة لانتاج منتج معين معاً في مكان واحد .
  - ٣- تخفيض زمن اعداد الآلات لدورات الانتاج الذي يعني تغيير الآلات والمعدات ونقل المواد الى الموقع لبدء انتاج المنتج الجديد .
  - ٤- تحقيق رقابة الجودة الشاملة على قطع الغيار والمواد الخام التي تعني عدم السماح بوجود أي عيوب في المواد الخام والقطع المستلمة من الموردين اوفي الانتاج تحت التشغيل او في الانتاج التام .
  - ٥ . ايجاد قوة عمل مرنة في الوحدة الاقتصادية تستطيع تشغيل جميع تلك الآلات وحسب ما يسند اليهم من يوم لأخر وحسب الحاجة .ويمكن التعبير من عجلة الوقت المحدد بالشكل الآتي:-
- ويوضح الشكل رقم (١) الوقت المحدد الذي يمثل المحور الرئيسي والذي يدور حوله عدة مفاهيم كل منها يمثل جزءاً من العجلة التي تدفع الشركة الى الامام ويمكن تشبيه هذه العجلة بانها رأسية على نهر الطريق الذي يتكون من فلسفة الوقت المحدد واذا لم يوجد مانعاً لانطلاق العجلة فان ذلك سيؤدي الى مستويات الانتاج الآتية في الشركة:-

١=	حجم دفعة الانتاج
صفر =	وقت الانتظار بين نقط الانتاج
صفر =	وقت الاعداد
صفر =	مستويات المخزون
صفر =	عيوب الانتاج
صفر =	الخطأ في خدمة الزبائن

الارقام العالية تمثل الهدف النهائي للشركة التي تعمل من خلال التحسين المستمر بالرغم من عدم تحقق مستويات الانجاز في الشركة لحد الان . (جاريسون وتورين 2006:211)



الشكل رقم (١)



فلسفة الوقت - التبسيط وتلاشي الاسراف		
١. الالتزام بإلغاء كل الانشطة التي لا تضيف قيمة	٢. الالتزام بتحقيق والمحافظة على مستوى عال من الجودة	٣. الالتزام ببرنامج التحسين المستمر

(المصدر: جاريسون ونورين 2006: 219)

#### تاسعا:- نظام التدفق العكسي للتكاليف Back Flush costing system

تظهر بعض الأدلة المتعلقة الشركات المبتكرة والناجحة التي أدخلت الانتاج في الوقت المحدد انها احدثت تغيير في المحاسبة الإدارية ولكن بشكل قليل مع ذلك، تظهر ادلة اخرى الى أن الشركات غالبا ما تستمر في الاعتماد على نظم المحاسبة التقليدية عندما تستخدم نظم التصنيع المتطورة هذا هو العكس لأولئك الذين يجادلون بأن أساليب المحاسبة التقليدية ليست الأمثل عندما تستخدم بالاقتران مع نظم التصنيع الحديثة ولكي تكون ( JIT ) فاعلة يجب ان تحدث تغيير في انظمة المنظمة بأكملها بما فيها النظام المحاسبة الادارية أن التنفيذ الى JIT سوف يؤدي إلى تغييرات جوهرية في النظم الأربعة المترابطة للمنظمة: التكنولوجيا؛ الهيكل التنظيمي؛ المهام، والقوى العاملة. الأهم من ذلك، قد يكون هناك تفاعل في العلاقات بين الأنظمة الأربعة. وهذا هو، تغيير في نظام واحد ومن المرجح أن تحدث تغييرا في الآخرين. ومن شأن التنفيذ الفعال JIT تتطلب من الشركات التعرف على هذه العلاقات وإجراء تغييرات في جميع الأنظمة على أساس وقت واحد .

وقد اظهرت الدراسات أن نظم التكاليف التقليدية ليست الأمثل في بيئة JIT وأن النهج البديلة ينبغي اعتماده. ضمن شركات التصنيع، ونظم التكاليف التقليدية تتبع الإنتاج بشكل متتابع، الأمر الذي يتطلب الحفاظ على المواد، والعمل والسجلات المحاسبية مفصلة للغاية. ولكن التتبع المفصل للمعاملات المحاسبية قد يكون مضلل عندما JIT. التركيز الاستراتيجي لإدارة هو المنتج أو العملاء، وأن نظم التكاليف التقليدية هي مقيدة جداً، ومكلفة و / أو معقدة لتعمل ضمن نظم الإنتاج JIT. وأن أنظمة التكاليف ينبغي تعديلها لتكون أكثر ملاءمة لأنظمة JIT (DURDEN, et al.:1999:p112-113) ولذلك ظهر نظام التدفق العكسي للتكاليف ويسمى أيضاً نظام تكاليف الوميض الخاص ويعد من أكثر الأنظمة شيوعاً في الاستخدام مع نظام (Jit) وهو نظام تكلفة معياري لغرض احتساب تكلفة الإنتاج حيث يركز في المقام الأول على المخرجات (out-put) ثم يعمل بالعودة إلى الخلف لتطبيق واحتساب تكاليف الإنتاج على الوحدات المباعة والمخزونة. (Horngren et al.: 2012:718)

ويعرف نظام التدفق العكسي للتكاليف بأنه نظام متوافق مع أسلوب السحب في النظام حيث يتم احتساب (وميض Flush) التكاليف خارج النظام ومن ثم تطبيقها عند انتهاء الإنتاج حيث يتم تجميع الأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة بحوض منفصل (cost pool) وبواسطة موجه تكلفة (cost Driver) مناسب ومن ثم تطبيق على الإنتاج باستخدام موجه كلف مناسب. (Davidson 1994:324) ويشير مصطلح الوميض الخلفي (Back Flush) إلى نقطة الانطلاق في تسجيل قيود الكلفة للمخزون يمكن تأجيلها حتى وقت بيع المنتجات التامة ومن ثم فإن الكلف المتبقية في النهاية تومض نحو الخلف (Flushed Back) خلال النظام الكلفوي. (Garrison, 1994:213) وحيث أن الوحدات الاقتصادية الصغيرة الحجم تحاول الاختزال والضغط لتقليل الأخطاء أو الخلل والوقت القياسي للبضاعة والوقت المحدد لتسليم المواد. وكذلك الشراء والإنتاج والمبيعات الخاصة بنجاح سريع مع أقل مخزون ممكن. فغياب المخزون يجعل فرصة تدفق التكاليف مثل المعدل الموزون أو ما يرد أولاً يصرف أولاً أو طرق تكلفة المخزون مثل الكلفة الاقتصادية أو الكلفة المتغيرة يجعلها غير ذات أهمية. فالتحول السريع في المواد المباشرة إلى بضاعة تامة الصنع والتي تباع فوراً يعظم ببساطة أنظمة التكاليف. (Horngren et al. 2006:707)

#### عاشرا :- شروط تطبيق نظام التدفق العكسي للتكاليف :-

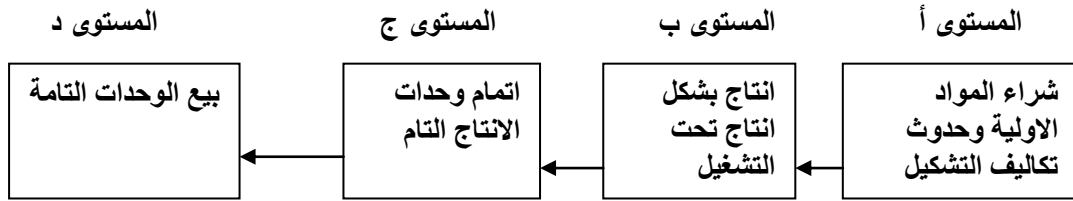
١. أن الإدارة ترغب بتبسيط النظام الكلفوي لها حيث لا توجد معالجات تفصيلية للتكاليف الفعلية (المواد المباشرة والأجور المباشرة) خلال العمليات المتعاقبة.
٢. أن كل منتج توجد له مجموعة متكاملة من الكلف المعيارية.
٣. أن النتائج المستخرجة من تطبيق نظام تكاليف الوميض الخلفي مقارنة إلى النتائج المستخلصة نتيجة المعالجة المتعاقبة للكلف حيث أن هذا التوافق في النتائج فيتحقق بمحاولة واحدة وهي أن إجمالي تكلفة مخزون المواد الأولية والإنتاج تحت التشغيل هي بأدنى مستوى أو أصغر. حيث أن انخفاض حجم المخزون وعدم وجوده يؤدي إلى أن جميع تكاليف التصنيع سوف تتدفق إلى كلفة البضاعة المباعة ولأبتم تأجيلها ضمن المخزون.

فالأجور والتكاليف الإضافية يمكن أن تعامل على أنها نفقات فترة مع عدم وجود جزء من التكاليف يمكن ان يتحول الى مخزون هذا التعديل يمكن أن يكون جزءا من التغيير إلى المحاسبة backflush، حيث يتم التعامل مع الاجور والتكاليف الإضافية إلى حد كبير كمصاريف الفترة ، فقط كلفة المواد يجري تعقبها والاعتراف بها في حسابات المخزون.  
(DURDEN, et al.:1999:p113)

#### احد عشر :- المعالجات المحاسبية لنظام التدفق العكسي للتكاليف

عند تتبع للتكاليف في نظام التكاليف التقليدي يكون لديه أربعة نقاط للتسجيل، ومقابل كل مرحلة من المراحل أ، ب، ج، و د نقطة الزناد هي مرحلة في دورة، من شراء المواد المباشرة (مرحلة أ) وتكبد تكاليف الانتاج (مرحلة ب) الى اتمام الانتاج (مرحلة ج) الى بيع السلع تامة الصنع (المرحلة د)، والتي يتم فيها إدخال البيانات الى دفتر اليومية في النظام المحاسبي. وما يميز نظام Backflash انه لا يتم التسجيل في مرحلة ب اي الانتاج وكما موضح في الشكل رقم (٢)

الشكل رقم (٢)



(Horngren et al.,2012:720)

فعد تتبع للتكاليف في نظام التكاليف التقليدي يكون لديه أربعة نقاط للتسجيل، ومقابل كل مرحلة من المراحل أ، ب، ج، و د نقطة الزناد هي مرحلة في دورة، من شراء المواد المباشرة (مرحلة أ) وتكبد تكاليف الانتاج (مرحلة ب) الى اتمام الانتاج (مرحلة ج) الى بيع السلع تامة الصنع (المرحلة د)، والتي يتم فيها إدخال البيانات الى دفتر اليومية في النظام المحاسبي. وما يميز نظام Backflash انه لا يتم التسجيل في مرحلة ب اي الانتاج .

اما تسجيل القيود فيكون كالتالي

١- قيد التسجيل المواد المشتراة:-

XXX من ج /المخزون: المواد وتحت التشغيل

XXX الى ج /الدائنون

وتسجل المبالغ بالكلف الفعلية اما سبب جعل حساب المخزون والانتاج تحت التشغيل بالجانب المدين من العديد فهو عدم وجود مخازن للمواد الاولية وزيادة على ان كل الكمية المشتراة في الوقت المحدد لتلبية الاحتياجات الموضوععة من الجدولة تدخل مباشرة الى العملية الانتاجية لغرض التسريع في انتاجها وجعل من مسؤولية مدراء الخطوط الانتاجية.

٢- قيد تسجيل تكاليف التحويل (الاجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة)

XXX من ج / مراقبة تكاليف التشغيل

XXX الى ج / مذكورين

XXX ج / اجور المباشرة

XXX ج / اجور غير مباشرة

XXX ج / مواد غير مباشرة

XXX ج / تكاليف صناعية اخرى غير مباشرة .

وتسجل المبالغ بالتكاليف الفعلية وقد تم دمج حساب الاجور مع حساب التكاليف غير المباشرة بسبب انخفاض حجم تكلفة العمل خاصة في نظم التصنيع المتقدمة ذات الاهتمامات العالية.

٣- قيد تسجيل تحويل المنتجات الى مخازن الانتاج التام :-

XXX من ج / الانتاج التام

XXX الى ج / المخزون: المواد وتحت التشغيل

XX الى ج / تكاليف التحويل المحملة

حيث تسجل بالتكاليف المعيارية.

٤- احتساب وتسجيل كلفة البضاعة المباعة وبالكلفة المعيارية.

XXX من ج / كلفة البضاعة المباعة

XXX الى ج / الانتاج التام

ومن ذلك نلاحظ ان الرصيد المتبقي في نهاية الفترة يمثل حسابات الانتاج التام وحساب المخزون والمواد تحت التشغيل.

وفيما يتعلق بمعالجة الانحرافات الحاصلة بين النتائج الفعلية والكلف المعيارية وبالرغم من كونها ذات أهمية قليلة حيث ان انحرافات اسعار المواد قد تكون معدومة بسبب عقد الاتفاقات طويلة الاجل من المجهزين . وكذلك فان انحراف كمية استخدام المواد قد يكون منخفضا بسبب تبني مدخل السيطرة النوعية الشاملة (TQC) وتطبيق مبدأ التالف الصفري ( Zero defect ).

اما انحراف عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة فغالبا ما يكون منخفضا بسبب ميل النظام الى ازالة وتخفيض جميع الانشطة التي لا تضيف قيمة الى المنتج.

ومن ذلك فان اي انحراف في المواد وتكاليف التحويل فان عملية غلقه سوف تكون في حساب كلفة البضاعة المباعة او حساب الارباح والخسائر دون اجراء عملية توزيعه بسبب انخفاض الاهمية النسبية لعناصر المخزون بأنواعه (المواد الاولية تحت التشغيل، البضاعة التامة) (Horngren et al.,2012:720) وفي النظام المحاسبي الموحد فان ج / اعمال تحت التشغيل (١٣٦٣) هو بدلا من ج / مراقبة تكاليف التشغيل .

## المبحث الثالث/الرقابة الداخلية واساليب السيطرة على المخزون

### أولاً:- مفهوم واهداف نظام الرقابة الداخلية للمخزون

الرقابة الداخلية للمخزون هي الخطة التنظيمية للمنشأة والاجراءات المتبقية والسجلات المستخدمة التي تتعلق بحماية اصول المنشأة والتأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى امكانية الاعتماد عليها. (Moscove & Simkin, 1988:298)

كما ورد تعريف للرقابة الداخلية للمخزون في ادلة التدقيق الدولية (اتحاد المحاسبين الدولي 1998:62) بأنه خطة تنظيمية ومجموعة اجراءات وطرق تتبناه الادارة لمساعدتها في تحقيق الاهداف الادارية لضمان التنفيذ المنظم العملي اللازم للعمليات.

ويرى (السينتي 1998:276) بانه مجموع انظمة السيطرة المالية والادارية المعدة من الادارة بشكل يحفظ سلامة الموجودات وضمان دقة تسجيل المعاملات وعلى هذا الاساس فان اي نظام يحقق السلامة والانضباط في العمل يتدرج تحت النظام الرقابي العام.

ومن ذلك يمكن القول ان السيطرة على المخزون يشمل جميع العمليات المرتبطة بالطلب والاستلام والخزن والتسليم وتأمين توفيرها بالكميات والنوعيات المطلوبة في الوقت والمكان الملائمين وان مراقبة المخزون تهدف الى ضمان كفاية المواد عند عملية الانتاج؟

كما أن نظم المراقبة الداخلية تضعها الوحدة الاقتصادية لغرض فرض الرقابة الذاتية على عملياتها حيث ان النظم الرقابية تتطور في اهدافها واساليبها على نفس نهج التطور الحاصل في حجم وتنوع اعمال الوحدة . حيث أصبحت جميع نظم المراقبة الداخلية في مختلف الاعمال تهدف اساساً الى ضمان تنفيذ عمليات المشروع بأعلى كفاءة ممكنة .

ان الوحدات الاقتصادية قد تفقد المبيعات والعملاء اذا كانت المنتجات المطلوبة غير متوفرة بالكمية والنوعية المطلوبة ويجب على الوحدة الاقتصادية مراقبة مستويات المخزون بعناية للحد من تكاليف التمويل المقترنة بالاحتفاظ بمخزون ضخم. وفي السنوات الاخيرة وقع ادخال واستخدام تضخم طلب المخزون في الوقت المحدد (Just-in-time) والعلاقات افضل مع الموردين فقد انخفضت مستويات المخزون في العديد من الوحدات الاقتصادية (Keiso et al., 2000:935)

اهداف نظام المراقبة الداخلية:-

- 1- حماية موارد الوحدة الاقتصادية من سوء الاستخدام.
- 2- تنمية الكفاءة الانتاجية في وحدة وضمان تحقيق السياسات والاهداف التي وضعتها الادارة.
- 3- التأكد من صحة البيانات المحاسبية اللازمة لعملية اتخاذ القرارات على كافة المستويات الادارية وفي داخل مراكز النشاط المختلفة.
- 4- تسجيل كافة العمليات بالسرعة المناسبة وبالقيمة الصحيحة وفي الحسابات المناسبة في الفترة المحاسبية التي تمت فيها هذه العمليات بحيث يسهل اعداد المعلومات المالية ضمن اطار سياسات محاسبية معترف بها وبطريقة تسمح بتحديد المسؤولية المحاسبية للموجودات.

٥- ضمان التنفيذ المنظم والعملي للعمليات بما في ذلك الالتزام بالسياسات الادارية والمحافظة على الموجودات واكتشاف ومنع الاخطاء ودقة القيد واكتمال السجلات وتهيئة البيانات المطلوبة والممول عليها في الوقت المناسب. (مجلس المعايير المحاسبية والرقابة في جمهورية العراق دليل التدقيق (4):2000)  
أهمية الرقابة على المخزون :-

- ١- تفادي استثمار كميات كبيرة من رأس المال العامل في المخزون السلعي وخاصة الاصناف بطيئة الحركة.
- ٢- المراقبة على الاصناف والانواع من المواد المخزون. (العزيز ٢٠٠٠:٣٢٨)
- ٣- يحتاج المخزون الى اجراءات رقابية داخلية محكمة ودقيقة وذلك لان المخزون يعتبر مكافئ للنقد كم حيث احتمالات تعرضه للمخاطر. (الحسون والقيسي ، ١٩٩١:٣٨٠)
- ٤- الحاجة الى تخفيض حجم المخزون الى مستواه الادنى وفي نفس الوقت مواجهة متطلبات جهات الاستخدام وامدادها باحتياجاتها ودون التعرض لمشاكل نفاذ المخزون او التلف او التفادم. (خالد ١٩٩٣:٢١١)

٥- منع التلاعب في كمية مخزون اخر المدة بالزيادة من اجل تخفيض تكلفة البضاعة المباعة ومن ثم خلق زيادة وهمية في ارباح الشركة او اختلاس المخزون ومحاولة التغطية على السرقة. (روهيل وبراغ 2001:4.33)

#### ثانياً:- اجراءات نظام المراقبة الداخلية على المخزون:-

نظام المراقبة الداخلية هو الخطة التنظيمية والاجراءات والسجلات التي تهدف الى حماية الاصول

والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية والاجراءات هي :-

اولاً: الخطة التنظيمية : وتشمل ما يلي:-

١. الفصل بين مهام المسؤوليات الوظيفية : وتتضمن ما يلي:-
  - أ- اعتماد عمليات (سلطة التصديق).
  - ب- اثبات العمليات في الدفاتر والسجلات.
  - ت- الاحتفاظ بالأصول (المخزون).
  ٢. الصلاحيات او سلطة الاعتماد.
  ٣. المسؤولية الوظيفية.
  ٤. الاجراءات المعيارية (النمطية).
  ٥. المراقبة العينية (المادية).

التوقعات السجلات: السجلات:-

١- يجب التأكد من وجود المجموعة الدفترية التي تتلائم مع طبيعة الوحدة الاقتصادية سواء كانت دفاتر رئيسة او مساعدة او تفصيلية.

٢- يجب التأكد من التقييم المسبق للدفاتر والمستندات كلما كان ذلك ممكناً.

٣- يجب معرفة التقارير التي يتم اعدادها وماهي محتوياتها ولمن يتم اعدادها وكيف يتم توزيعها.

ويمكن توضيح طبيعة الاجراءات لنظام المراقبة الداخلية على المخزون عن طريق اختيار هذا النظام باستخدام

المعادلات الآتية:-

١- رصيد مخزون اول المدة + تكلفة المشتريات (او الانتاج التام خلال الفترة) - رصيد المخزون اخر الفترة = تكلفة المبيعات.

٢- رصيد مخزون الانتاج تحت التشغيل أول المدة + تكاليف الفترة من مواد اولية واجور ومصروفات صناعية غير مباشرة - رصيد مخزون الانتاج تحت التشغيل اخر الفترة = تكلفة الانتاج التام خلال الفترة.

٣- رصيد مخزون المواد الاولية اول الفترة + تكلفة مشتريات المواد الاولية خلال الفترة - رصيد مخزون المواد الاولية اخر الفترة = تكلفة المواد الاولية المستخدمة خلال الفترة.

من ذلك فان تكلفة المبيعات خلال الفترة تتأثر بأرصدة المخزون على اختلاف انواعه وبناءً عليه يجب التحقق من كافة ارصدة المخزون حتى يمكن التحقق من مفعولية تكلفة المبيعات.

### ثالثاً :- السيطرة على المخزون:-

١- مفهوم السيطرة المخزنية :-

السيطرة المخزنية تعني الوسيلة التي يمكن بها ترتيب كميات المواد المناسبة وفقاً للموصفات المعينة في الوقت المناسب بأقل تكلفة ممكنة.

٢- اساليب السيطرة على المخزون:-

اولاً :- السيطرة على المخزون بواسطة تنظيم عملية التخزين والمناولة والصرف عند وصول المواد المخزنية وفحصها تظهر مشكلة الاستلام والتخزين للمواد في اماكنها المخصصة وحسب تصنيفها. ان هذه المشكلة تحتاج الى توقيت وتحديد اجراءات ادخال المواد والاشراف على وضع كل صنف في مكانه المخصص له . ثانياً: يؤثر على الاعمال اليومية للمخازن ولا تؤدي الى ارباك العاملين مما يدفعهم لوضع المواد بصورة غير سليمة ومخالفة.

### ثانياً :- السيطرة على المخزون بواسطة تصنيف المخزون وترميزه .

التصنيف هو الترتيب المنهجي لعدد من المفردات المرئية وفقاً لخطة محددة او تسلسل معين وعلى وجه التحديد التصنيف يمثل نظام لترتيب عناصر المخزون وفقاً لطبيعتها او خصائصها المميزة او بعبارة اخرى يمكن للتصنيف ان ينطوي على ترتيب المفردات ووضعها في مجموعات على اساس مظاهر التشابه فيما بينها . (الشرقاوي وشريف : ١٩٨٦: ١٠)

وتقوم الوحدة الاقتصادية بوضع اسلوب ترميز خاص بها يكفل الكفاءة في التخزين ويسهل الاتصال مع الادارات الاخرى وعلى هذا الاساس فان دليل الاصناف يوضح بالنسبية لكل صنف الرمز المخصص له داخلياً والرمز المخصص له من الموارد بالإضافة الى وصف موجز لطبيعة الصنف.

وفي ما يلي الطرق المتبعة في ترميز المواد والاصناف:-

١ . النظام الهجائي البسيط والذي اساسه الحروف الهجائية البالغة ٢٨ حرف .

٢ . النظام الرقمي البسيط والذي يعتمد على السابق م. والتي تبدأ من رقم (١) الى ما لانهاية .

٣ . نظام المجموعات الرقمية وهو مطور عن السابق . وبموجب هذا النظام يخصص تسلسل معلوم لكل

- منتوج مثلاً من (١-١٠٠٠) للمنتج (أ) و (١٠٠١- ٢٠٠٠) للمنتج (ب) ومن هذه المجموعات تخصص اجزاء مثلاً من (١-١٠٠) للجزء الاول من المنتج (أ) و(١٠١- ٢٠٠) للجزء الثاني من فينتج أ .
٤. النظام المختلط البسيط ويتم دمج النظام الهجائي البسيط مع النظام الرقمي البسيط مثلاً (الابواب=ج والخشب=٣) وتقرأ ج٣ أنها ابواب خشب .
٥. نظام الالوان وتستخدم في تمييز بعض المواد كالأجزاء الالكترونية والمنتجات الفولاذية .
٦. نظام العلاقات وهو نظام اضافي لا يستخدم لوحده لأنه لا يكفي لعدد كبير من المواد .
٧. النظام الرقمي المركب والرمز بموجب هذا النظام يحتوي على عدة مقاطع من الارقام حيث بدل كل مقطع باب او فرع ثانوي ضمن صنف معين .

٨. النظام الرقمي المركب المعدل وهو نظام يعمل على تحسين بعض عيوب النظام السابق حيث يسهل على المحاسب الالي تزويد الشخص الذي يطلب المعلومات منها بيانات واسعة ودقيقة على الصنف المطلوب.

### ثالثاً :- السيطرة على المخزون بواسطة المستندات والسجلات الخزنية .

- ١- معدمة كمية المواد والسلع الواردة للمخازن ونوعيتها وتاريخ وصولها والجهات التي جهزتها للوحدة في كل مرة.
- ٢- تحديد كمية الاصناف التي تم تجهيزها من المخازن ونوعيتها والجهات التي طلبتها والتاريخ الذي قامت فيه المخازن بتجهيز تلك الاصناف ولكل عملية تجهيز .
- ٣- توضيح السجلات المخزنية من كل صنف من الاصناف الموجودة في المخازن في اي وقت دون الحاجة الى اجراء جرد مادي للمخزون السلعي .
- ٤- يمكن للإدارة استخدام السجلات المخزنية كأداة فعالة في عمليات تخطي ومراقبة المخزون السلعي يهدف عدم حصول تراكم او نفاذ في الاصناف المخزونة.
- ٥- تساعد السجلات والمستندات المخزنية الادارة في قياس كفاءة انجاز العاملين في المخازن من خلال مقارنة الارصدة الفعلية للأصناف المخزونة التي يتم التوصل اليها بواسطة الجرد المادي مع الارصدة الدفترية التي تعرضها السجلات المخزنية وتحديد كمية ونوعية الفروقات والبحث عن اسبابها ومعالجتها مستقبلاً .
- ٦- تحديد اماكن خزن الاصناف المحفوظة داخل المخازن وذلك من خلال تأشير مواقع الخزن على مستندات الصرف ويتم ذلك عندما يتم تقديم تلك المستندات الى شعبة البطاقات المخزنية لتثبيت مواقع خزن الاصناف عليها قبل ان تقدم الى امناء المخازن.
- ٧- توفير المعلومات اللازمة للإدارة عن مقدار الخسائر التي تحصل بسبب تعرض الاصناف المخزونة للسرقة او الاختلاس او نتيجة نشوب الحريق في المخزن او اي كارثة طبيعية ويتم ذلك من خلال تحديد النقص في تلك الاصناف بواسطة مقارنة الرصيد الموجود فعلاً منها يعد وقوع السرقة او الاختلاس او الحريق مع الارصدة التي تعرضها السجلات المخزنية . (موسى ١٩٨٨: ١٤٣)

### رابعاً :- السيطرة على المخزون بواسطة الجرد:

الجرد هو التأكد من وجود الاصل بصورة ملموسة ذلك بأجراء العد او القياس او الوزن او معاينة الاصل وثم اجراء المقارنة مع ماهو مثبت في السجلات والدفاتر.



اهداف الجرد:-

- ١- التأكد من دقة المعلومات التي تعرضها السجلات المخزنية.
- ٢- تحديد الاصناف وكمياتها والمخازن التي تحتويها.
- ٣- اكتشاف النقص او الزيادة في المخزن من خلال مقارنة ارصدة السجلات المخزنية مع الارصدة الحقيقية التي تم التوصل اليها من خلال الجرد الفعلي.
- ٤- تحديد مدى صلاحية المواد المخزونة للبيع او الاستخدام في الانتاج .
- ٥- اكتشاف نقاط الصنف في النظام المخزني واساليب العمل التابعة في المخازن ومعالجتها.
- ٦- تحديد قيمة المخزون السلعي الذي تعود ملكيته للوحدة الاقتصادية في تاريخ الجرد وذلك لأغراض مراقبة حجم الاستثمار في المخزون واعداد الحسابات الختامية . (موسى ١٩٨٨:١٩٣)

#### رابعا : تقييم مخزون آخر المدة

ان الفائدة العامة لتقويم المخزون السلعي هي قاعدة التكلفة او السوق ايهما أقل الا ان هناك حالات خاصة كثيرة تستدعي الخروج عن هذه القاعدة . ففي حالة وجود سوق شبه مؤكد للمنتج والتكاليف اللازمة للتسويق يمكن قياسها فتستخدم اسعار السوق للوصول الى صافي القيمة البيعية كأساس لتقييم بضاعة اخر المدة وبغض النظر من كون هذه القيمة اكبر من التكلفة او أقل منها.

وفي شركات المقاولات يتم استخدام نسبة الاتمام وكذلك الانجاز التام حيث يجعل حساب مشاريع (مقاولات) تحت التنفيذ مرتباً بالكلفة المتراكمة حتى تاريخ القوائم المالية مضافاً اليها مقدار من الارياح يتناسب مع مآتم انجازه من المقاوله او العقد : (الشيرازي ١٩٩٠: ٣١٨)

#### خامسا : الطرق الحاسبية لعقود الانشاء وطويلة الاجل :

##### ١- طريقة نسبة الاتمام Percentage- of-Completion Method

بموجب هذه الطريقة تحدد مقاييس المدخلات (مثل التكاليف وساعات العمل) على اساس الجهود المبذولة في العقد في حين تحدد مقاييس المخرجات (مثل الاطنان المنتجة والادوار المكتملة للمباني.... وغيرها) على اساس النتائج ولأيمكن تطبيق اي من هذه المقاييس بصورة عامة على كل العقود طويلة الاجل..... حيث يجب مؤائمتها بصورة جيدة مع الظروف المحيطة بالعقد مع ممارسة قدر من الحكم الشخصي .

ومن اكثر مقاييس المدخلات المستخدمة في تحديد مدى التقدم نحو الاتمام شيوعاً طريقة التكلفة الى التكلفة (cost-to-cost) وفي ظل هذه الطريقة تقاس نسبة الاتمام بمقارنة التكاليف التي تحملتها الوحدة الاقتصادية حتى تاريخه مع احدث تقرير لأجمالي تكاليف العقد ووفقاً للمعادلة الاتية :-

نسبة الاتمام= التكاليف التي تحملتها الوحدة الاقتصادية حتى نهاية السنة الحالية

احداث تقدير لأجمالي التكاليف

ويتم ضرب نسبة الاتمام السابقة في اجمالي الابراد او مجمل الربح المقرر من العقد لتحرير مقدار الابراد او مقدار مجمل الربح الذي يجب الاعتراف به حتى ذلك التاريخ .

ويتم حساب مقدار الايراد او مجمل الربح المعترف به في كل عام باستخدام المعادلة الاتية:-  
الايراد (او مجمل الربح) = نسبة الاتمام X اجمالي الايراد (او مجمل الربح) المقرر المعترف به لغاية الان.  
الايراد (او مجمل الربح) = الايراد (او مجمل الربح) - الايراد (او مجمل الربح)  
للفترة الحالية المعترف به لغاية الان المعترف به في السنوات السابقة  
اما من ناحية العرض بالقوائم المالية فمن المعروف بصفة عامة أنه عند تسجيل حسابات قبض من  
مبيعات يتم تخفيض حساب المخزون. ولكن في هذه الحالة يظل كل من حساب المخزون وحساب القبض  
مدرجاً بالدفاتر ويؤدي طرح رصيد حساب المستخلصات من حساب المشروعات تحت التنفيذ الى تجنب  
الازدواج في تقويم المخزون. (Kieso et al, 2006: 226-228)

## ٢- طريقة العقد الكامل Completed contract Method

بموجب هذه الطريقة لا يعترف بالإيراد ومجمل الربح الا عند نقطة البيع اي عند اكتمال العقد . حيث يتم  
تجميع تكاليف العقود طويلة الاجل تحت التنفيذ ومستخلصاتها دون اي تحميل على حسابات قائمة الدخل مثل  
الايرادات او التكاليف أو مجمل الربح.  
ان الميزة الاساسية لطريقة العقد الكامل هي ان الايراد المعترف به يستند الى النتيجة النهائية وليس الى  
تقديرات لأعمال لم تكتمل.

ويعاب على هذه الطريقة المخزون: كس الاداء المالي عندما تمتد فترة العقود لأكثر من فترة محاسبية.

## سادسا: أسس اختيار طريقة تقييم المخزون :-

لا يمكن تحديد افضل الطرق وذلك الا عند معرفة مستخدمي القوائم المالية ونوع القرارات المتخذة . اذ  
يعد مبلغ الضريبة مثلاً بالنسبة لبعض الشركات الاعتبار الاول لاختيار الطريقة وتكون الطريقة في هذه  
الحالة هي (LIFO) لأنها تقدم اقل الارباح . في حين تعتمد بعض الشركات على الطريقة التي تقيد بها في  
تحديد اسعار البيع . وترى في احيان معينة بان المحاسبين الذين يفضلون كشف الدخل يستخدمون الطريقة  
التي تعطي نتائج موضوعية حول مبلغ مجمل الربح في حين يختار محاسبين اخرين الطريقة التي تعطي  
نتائج موضوعية حول بضاعة آخر المدة وهؤلاء هم المهتمون بقائمة الميزانية العمومية.

من ذلك يمكن القول انه لأتوجد طريقة افضل من الطرق الاربعة وانما يمكن استخدام كل الطرق  
لمختلف الاستخدامات اذ ان جميع الطرق اعلاه تنسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً تاماً وعلى  
المحاسب عند استخدام طريقة معينة الافصاح عن هذه الطريقة في القوائم المالية والاستمرار في استخدام  
نفس الطريقة للسنوات اللاحقة اذ ان ذلك يفيد في اجراء مقارنة بين مختلف الشركات وفي الشركة نفسها لعدة  
سنوات.

تقويم بضاعة اخر المدة بموجب قاعدة الكلفة او السوق ايهما اقل - Lower of Cost or Market

ceiling and Floor تعتمد كافة طرق تقييم المخزون المعروفة مبدأ الكلفة في تحديد رقم مخزون اخر  
المدة. واذا حدث انخفاض في الاسعار تصبح القيمة السوقية (الاستبدالية) للمخزون أقل من الكلف المثبتة  
في السجلات (بموجب الطريقة المطبقة لتدقيق التكاليف) يستلزم الامد تخفيض كلفة المخزون واثبات الخسارة

غير المتحققة (الانخفاض) انسجاماً ومبدأ التحفظ في تقرير الاصول وتحقق الدخل . ويطلق على تسجيل الانخفاض في قيمة المخزون كخسارة بقاعدة الكلفة او السوق ايهما أقل.  
وتقوم معظم الشركات بتقويم المخزون في قوائمها المالية على وفق قاعدة الكلفة او السوق ايهما اقل في ظل الاقتصاد التضخمي الذي نعيش فيه عادة ما تتمثل القيمة الاقل في الكلفة خصوصاً في الشركات التي تستخدم طريقة ما يرد اولاً يصرف اولاً . (Keiso et al. : 2006:368)  
القاعدة العامة في التكلفة او السوق ايهما أقل هي ان المخزون يقوم على اساس التكلفة او السوق ايهما أقل بحيث يتجدد سعر السوق بمقدار لايزيد عن صافي القيمة القابلة للتحقق مطروحاً منها هامش الربح العادي.  
ان طريقة التكلفة او السوق تمثل مدخلاً منخفضاً في تقويم المخزون بمعنى انه عندما تثار الشكوك حول قيمة أصل معين يفضل التقويم الاقل (under value) بدلاً من التقويم الاعلى (over value) .

### المبحث الرابع / الانموذج المقترح

اولاً:- نبذة تعريفية عن شركة المنصور للمقاولات انشائية (عينة البحث) :

تأسست شركة المنصور للمقاولات بموجب القانون رقم (٦٦) لعام ١٩٨٧ وسجلت بتاريخ ١٩٩٨/١/٥ لدى سجل الشركات باسم (شركة المنصور العامة للمقاولات الانشائية) وذلك عملاً بأحكام القا نون (٢٢) لسنة ١٩٩٧، للشركة ثلاث فروع في محافظات نينوى وكرموك ويايل رأسمال الشركة (٥٠) مليون دينار احتياجاتها (١٩٦٢٠٠٠٠٠٠) مليون دينار (مليار وتسعمائة واثنان وستون مليون دينار) .  
وتهدف الشركة الى القيام بتنفيذ اعمال المقاولات الانشائية على اختلاف انواعها داخل العراق وخارجه وفقاً لخطط التنمية والقرارات التخطيطية ، وتنفذ الشركة اعمال المقاولات الانشائية بصفة مقاول وذلك من خلال ما يلي :-

- ١- التقاعد لتنفيذ والمقاولات المشاريع الانشائية لدوائر الدولة والقطاعات الاخرى كافة داخل العراق وخارجه .
- ٢- المساهمة في الشركات والمؤسسات العراقية والعربية والاجنبية او المشاركة معها لتنفيذ اعمال ذات العلاقة مع اهداف الشركة .
- ٣- استثمار المقالع ونتاج وبيع المواد الانشائية التي تتطلبها اعمال الشركة .

### ثانياً: النظام المحاسبي للمخزون في الشركة عينة البحث

اولاً: النظام المحاسبي المخزني :-

- ١- اعداد طلب الشراء عند نشوء الحال المختلفة.راء والذي يعتبر بمثابة وثيقة مكتوبة تبين كمية المواد المطلوبة ومواصفاتها وتاريخ الحاجة اليها والذي يستخدم لأغراض المصادقة على الشراء من قبل الشخص المخول في الشركة ويتم اعداد طلب الشراء من قبل احد الجهات الاتية :-



## انموذج لنظام رقابة داخلية على المخزون في ظل تطبيق نظام في شركات المقاولات JIT

- أ- مشاريع الشركة وحسب حاجت العمل المختلفة .
- ب- امين المخزن المختص (او شعبة السيطرة المخزنية في قسم رقابة الداخلية) ولكافة المواد ذات الاستعمال النظامي عندما يضل رصيد المادة الى مستوى اعادة الطلب.
- ت- المعامل الانتاجية في الشركة لأغراض تنفيذ اوامر العمل .
- ث- الفريق الفني ومهندسو الصيانة لأغراض المصروفات الرأسمالية او برامج الصيانة الخاصة .
- ج- رؤساء الاقسام بالنسبة لبعض المواد الخامسة مثل القرطاسية وتجهيزات والمهمات .
- ونخضع طلب الشراء الى مصادقة المدير المخول في الشركة وتأييد الحسابات المالية يتوفر التخصيص اللازم وتأييد المخازن بعدم توفير المادة في مخازن الشركة ومراجعة سجل استاذ المخازن للتأكد من وصول رصيد المادة الى مستوى اعادة الطلب .
- وبعدها يتم الاتصال بالمجهزين والحصول على العروض المطلوبة ودراسة العروض وقرار العرض الناجح ثم اصدار امر الشراء الذي يمثل عقد بين الشركة والمجهز وبالشروط المتفق عليها.
- وعند استلام المواد الواردة من قبل لجنة الاستلام تقوم بإعداد محضر الاستلام (او التقرير الاستلام والفحص) والذي يتضمن ما يأتي:-

### نموذج رقم (١)

#### محضر الاستلام (تقرير الاستلام والفحص)

العدد/ التاريخ	شركة المنصور للمقاولات الانشائية مخازن مقر الشركة / المخزن المختص م/ محضر الاستلام جرى فحص واستلام المواد المجهزة من _____ وبموجب قائمة التجهيز المرقمة _____ والمؤرخة في.
	١-
	٢-
	وعليه نوصي اللجنة _____
	عضو عضو

يحرر المحضر بنسختين ويرسل الى

١- قسم المالي / الحسابات العامة / لربطها مع معاملة التسديد للمبلغ

٢- = الشؤون التجارية التأشير والحفظ .

وعند تسليم الموارد الواردة الى المخازن من لجنة الاستلام يقوم امين المخزن بتنظيم مستند الاستلام المخزني التي يتضمن ما يأتي :-

### نموذج رقم (٢)

رقم ××× التاريخ	مستند استلام مخزني رقم قائمة المجهزة = = الفحص = موافقة التجهيز	شركة المنصور العامة للمقاولات الانشائية اسم المشروع رقم المخزن رقم المستند اسم الجهة المجهزة:-
التاريخ	التاريخ	تاريخه



## انموذج لنظام رقابة داخلية على المخزون في ظل تطبيق نظام في شركات المقاولات JIT

الرصيد	اسم المادة وتفصيلها	الرقم الرمزي				الوحدة القياسية	الكمية		سعر الوحدة		المبلغ	
							رقماً	كتابة	د	ف	د	ف
المجموع												
١- نسخة الحسابات												
٢- الرقابة المخزنية =												
٣- الجهة المطالبة =												
٤- المخزن =												
المصادقة				الحسابات المخزنية				امين المخزن				

بعد ذلك يقوم امين المخزن بتسجيل المواد المستلمة في البطاقة المخزنية بالكميات فقط وتحتوي البطاقة المخزنية على المعلومات في النموذج الاتي:

نموذج رقم (٣)

شركة المنصور للمقاولات العامة

بطاقة مخزنية

المنشأ القياسية	اسم المشروع		المنشأ
	اسم المادة		القياسية
الرقم الرمزي			
الرقم القاطع	رقم القاطع		
رقم الدكسن	رقم الدكسن		
توقيع وختم موقف السيطرة المخزنية			
التاريخ	رقم المستند	حركة المادة	
		الوارد	الصادر

ملاحظة: اي بطاقة غير مختومة وموقعة من قبل السيطرة تعتبر غير رسمية. ولغرض الاستدلال توضع بطاقة اخرى صغيرة على الرف بحوار المادة تسمى بطاقة الرف والتي تحتوي على المعلومات بالنموذج الاتي:-

نموذج رقم (٤)

بطاقة الرف (بطاقة دلالة مخزنية)

شركة المنصور للمقاولات الانشائية	
اسم المشروع	بطاقة دلالة مخزنية
صنف المادة	
الرقم الرمزي	



## انموذج لنظام رقابة داخلية على المخزون في ظل تطبيق نظام في شركات المقاولات JIT

اسم المادة	
وحدة القياس	
الموقع داخل المخزن	
الرصيد	

وعند طلب المواد من المخزن المختص تقوم الجهة الطالبة بتنظيم مستند طلب المواد ويحتوي هذا المستند على المعلومات وبالنموذج الاتي:-

نموذج رقم (٥)

مستند طلب مواد

مستند طلب مواد					
شركة المنصور العامة للمقاولات الانشائية					
اسم الموقع					
التاريخ/					
يرجى تجهيز المواد المذكورة لأغراض					
الرقم/					
اسم المادة	الوحدة القياسية	الرصيد	الكمية المطلوبة نقداً	الكمية المطلوبة كتابة	الملاحظات

المخول بالصرف

اسم المستلم





## انموذج لنظام رقابة داخلية على المخزون في ظل تطبيق نظام في شركات المقاولات JIT

321	او من ح/ الوقود والزيوت (رمز الجهة الطالبة للمواد)
3221	ح/ مواد نفطية
3222	ح / غاز
3223	ح / زيوت وشحوم
3224	ح / محتم
132	الى ح/ مخزون الزيوت والشحوم

325	او من د / المتنوعات
3251	ح/ اللوازم والمهمات
3252	ح/ القرطاسية
3254	ح/ المخلفات والمستهلكات
135	الى ح / مخزون المتنوعات
1351	ح / مخزون اللوازم والمهمات
1352	ح / مخزون القرطاسية
1354	ح / المخلفات والمستهلكات
326	او من ح/ تجهيزات العاملين
3261	ح/ كساوي
3262	ح / مواد غذائية
3263	ح / مواد طبية
1355	الى ح/ مخزون تجهيزات العاملين

اما المواد التي يتم شرائها واستخدامها دون توسط حساب المخازن كالمياه والكهرباء فيتم عمل القيد الاتي:-

327	من ح / المياه والكهرباء
3271	ح/ المياه
3272	ح/ الكهرباء
2611	الى ح / مجهزون قطاع اشتراكي
2614	ح / مجهزون قطاع خاص

اثبات قيد صرف المواد من المخازن.

٤- وعند تحويل المواد بين مخازن الاقسام والمشاريع المختلفة فيكرر القيد رقم (٢) و (٣) . حسب المواد

المحولة والمخزن المتعلق به ورمز الجهة المحول منها ورمز الجهة المحول اليها.

٥- وعند ظهور فروقات مخزنية خلال السنة او في نهايتها عند الجرد لأسباب عديدة يتم تثبيت القيد الاتي :-

١. عند ظهور النقص

1665	من ح / فروقات نقدية ومخزنية
13	الى ح / المخزن المختص

٢. عند ظهور الزيادة





## انموذج لنظام رقابة داخلية على المخزون في ظل تطبيق نظام في شركات المقاولات JIT

١٣  
١٦٦٥

من ح / المخزن المختص  
الى ح / فروقات نقدية ومخزنية

- ٦- قيود التصحيح والتسوية المعتادة خلال السنة.  
٧- والمعالجات السابقة الذكر تتم بواسطة مستند خاص في النظام المحاسبي الموحد المطبق في الشركة  
بمستند القيد والذي يحتوي على المعلومات الاتية في النموذج الاتي:-  
نموذج رقم (٦)

مستند قيد

شركة المنصور العامة للمقاولات الانشائية					
مستند قيد					
نوع التغير					
رقم المستند					
تاريخ المستند					
التسلسل	المبلغ المدين(منه)		المبلغ الدائن (له)		البيان
	فلس	دينار	فلس	دينار	
رمز الجهة	رقم الحساب				
					فقط مبلغ ( )
					المصداقة
					المحاسب
					المدقق
					المنظم

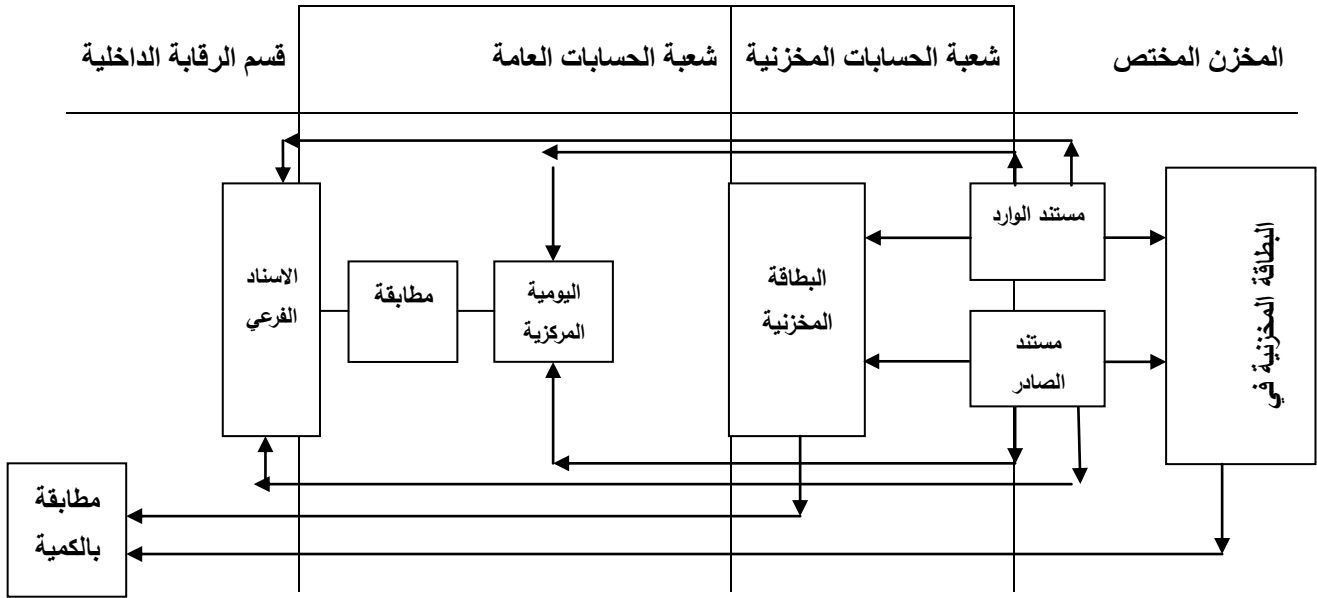
وعند اخراج المواد المخزنية من المخازن المختصة الى الجهة المستخدمة لهذه المواد تستخدم الشركة مستند  
اخراج المواد والذي يحتوي على المعلومات بالنموذج الاتي:-

نموذج رقم (٦) مستند اخراج مواد

شركة المنصور/ العامة للمقاولات الانشائية	رقم المستند
قسم التجارية	العدد
مخازن مقر الشركة	التاريخ
الاستعلامات	
م/اخراج مواد	
يسمح بخروج المواد المدرجة في ادناه من مقر الشركة الى	
وبموجب مستند الاصدار المخزني المرقم _____ في / /	
١-	٧-
٢-	٨-
٣-	٩-
٤-	١-
٥-	١١-
٦-	١٢-
امين المخزن	مدير التجارية

ويمكن بيان الدورة المستندية المخزنية المطبقة في شركة المنصور العامة بالشكل الاتي:-

الشكل رقم (٤)



الشكل من اعداد الباحثان

### ثالثاً:- تقويم المخزون في الشركة عينة البحث:-

يمثل المخزون جذوراً مهماً من قيمة الاستثمارات في شركات المقاولات فكلفة المواد المستخدمة في تنفيذ التعهدات هي في الاصل مواد مخزنية وكافة الادوات الاحتياطية المستخدمة في صيانة واصلاح الآت ومعدات وسيارات الشركة هي في الاصل موجودات مخزنية.

وسبب الاهمية النسبية للمخزون في شركات المقاولات يجب الافصاح عن مفردات المخزون بالشكل الذي يساعد على تكوين فكرة واضحة عن حقيقته ومن ثم تحديد قوة المركز المالي للشركة بدقة، ان القاعدة العامة لتقويم المخزون السلعي هي قاعدة التكلفة او السوق أيهما أقل. وفي شركات المقاولات يتم استخدام نسبة الاهتمام حيث يجعل حساب مقاولات تحت التنفيذ مدنياً بالتكلفة المتراكمة حتى تاريخ اعداد القوائم المالية مضافاً اليه مقدار من الارباح يتناسب مع ما تم انجازه من المقاوله او العقد (الشيرازي ١٩٩٠ : ٣١٨) وفيما يلي توضيح لحسابات الدليل المحاسبي للمحاسبة عن المخزون في الشركة عينة البحث لغرض الوصل الى تقويم المخزون في الشركة.

#### ١- مخزون الخامات والمواد الاولية ح / ١٣١:-

يشمل هذا الحساب كلفة الخامات والمواد الاولية بنوعها الرئيسية والمساعدة الموجودة في المخازن لتمكين الشركة من اداء العملية الانتاجية.

وتستخدم شركات المقاولات انواعاً مختلفة من المواد الاولية وهي تتراوح بين المواد البسيطة ذات الكلفة المنخفضة والمواد ذات الكلفة المرتفعة مثل بعض الاجهزة الدقيقة والخاصة بالمشاريع المتخصصة مثل

الاجهزة الطبية في المستشفيات واخرى مثل اجهزة توليد الكهرباء ومنظومات التكييف والتبريد .  
وعندما يتم شراء المواد من خارج الشركة تحمل كموجودات مخزنية على مخزن الخامات والمواد الاولية ثم  
كمستلزمات سلعية تحمل على المشاريع المختصة عند اصدارها من المخازن .

٢- مخزن الوقود والزيوت ح/١٣٢ :-

وتشمل هذا الحساب كلفة ماتملكته الشركة في مخازنها من مواد نفطية وغاز وزيوت وشحوم لاستغلالها في  
العملية الانتاجية ان المواد تحمل على هذا الحساب هي الوقود والزيوت الخاصة بالطاقة وتشغيل الات ومعدات  
ووسائل النقل في الشركة .

٣- مخزن الادوات الاحتياطية خ / ١٣٣ :-

وتشمل هذا الحساب كلفة ماتملكته الشركة في مخازنها من اصناف مقطع الغيار المتنوعة . والذي يمثل جزءاً  
مهماً من المخزون الموجود في مخازن شركات المقاولات حيث ان الحجم الاكبر من راس المال المستثمر في  
الشركة يستغل في شراء الآلات والمعدات المستمرة كما تحتاج وبكثرة الى الادوات الاحتياطية بهدف صيانتها .  
لذلك تلجأ الشركة الى اتباع اساس الاحتياط عند تخزين الادوات الاحتياطية وبجعل الحد الاعلى للمادة  
المخزون في اعلى مستوى متوقع له .

٤- مخزون المتنوعات ( ح / ١٣٥ ) :-

ويشمل هذا الحساب :-

أ- مخزون اللوازم والمهمات ( ح / ١٣٥١ )

يشمل هذا الحساب كلفة الملابس الوقائية والكفوف المطاطية واغطية الرأس والملابس الفسفورية واجهزة  
اطفاء الحرائق ولوازم الحراسة والدفاع المدني وغيرها من المهمات اللازمة للعملية الانتاجية والخدمة .

ب- مخزون القرطاسية ( ح / ١٣٥٢ )

ويشمل هذا الحساب كلفة القرطاسية الموجودة في المخازن المركزية للوحدات الى ان يتم جردها في نهاية  
السنة المالية وتحملها ضمن الموجودات المخزنية على ان يجري تعديل ارصدة هذه الحسابات في نهاية كل  
فترة مالية مع حساب القرطاسية ( ح / ٣٢٥٢ ) ويجري مسك سجلات لها لتثبيت كمية الوارد والصادر لأغراض  
الرقابة .

ج- مخزون المخلفات والمستهلكات ( ح / ١٣٥٤ )

يشمل هذا الحساب القيمة المقدرة لمخزون المخلفات الناتجة عن النشاط الانتاجي او عن مخلفات المشتريات  
من المستلزمات السلعية والبضائع لغرض البيع والمستهلكات من الموجودات الثابتة .

د- مخزون تجهيزات العاملين ( ح / ١٣٥٥ )

يشمل هذا الحساب كلفة خزين جميع المواد الداخلة ضمن المستلزمات السلعية المتنوعة والتي تمثل عند  
صرفها مزايا عينية للعاملين مثل الكساي والمواد الغذائية والطبية .

٥- مخزون الانتاج ح/ ١٣٦ :-

يشمل هذا الحساب كلفة الموجودات المخزنية من الانتاج التام الصنع والنصف مصنع والاعمال التي لم يتم



انجازها في نهاية السنة المالية ويحلل الى الحسابات التالية :-

أ- مخزون الانتاج التام ح/ ١٣٦١ .

ب- مخزون الانتاج غير التام والاعمال تحت التنفيذ ح / ١٣٦٢ .

٦- اعتمادات مستندية لشراء مواد ح/ ١٣٨ .

يشمل هذا الحساب قيمة المشتريات السلعية التي تستوردها الشركة من الاستلام النهائي تاريخ فتح الاعتماد لحين الاستلام النهائي . في المخازن مضافاً اليها جميع المصاريف المترتبة على فتح الاعتماد وتعديله وتمديده مع عمولات وفوائد المصرف والرسوم الكمركية ومصاريف الشحن واقساط التأمين ومصاريف الموائى وغيرها من المصاريف .

٧- مخزون المواد الاخرى ح / ١٣٩ :-

يشمل هذا الحساب كلفة المواد المخزنية والتي لم يرد ذكرها في الحسابات السابقة.

#### رابعا :- انموذج نظام المراقبة الداخلية المقترح على المخزون في شركة المنصور للمقاولات

النظام الرقابي المخزني هو مجموعة متناسقة ومتكاملة من الوسائل والاجراءات والاساليب مصممة لغرض المراقبة والحماية لمعالجة العمليات الاقتصادية التي تؤثر على المركز المالي للشركة وهذه المعالجات التي تكون ملائمة لطبيعة عمل الشركة بحيث تساهم في حماية موجودات الشركة وتقديم المعلومات والتقارير الى الجهات صاحبة العلاقة وفي الوقت المناسب .

مقومات نظام الرقابة المخزني :-

١- القواعد والمعايير:- وهي تشكل الاطار العام للنظام المراد وضعه وتحرير مساره واعماله وتحكم اجراءته ومصادر هذه القواعد تؤخذ من القوانين والتشريعات النافذة والانظمة الداخلية للشركة.

٢- هيكل النظام :- وهو البناء التنظيمي العام والعلاقة مع مكونات النظام ويعتمد على عوامل اهمها حجم الشركة والنشاط الذي تزاوله واهدافها.

٣- الوسائل المستخدمة :- وتشمل

أ- المستندات

ب- المجموعة الدفترية

ت- اوراق العمل

ث- الدليل المحاسبي

٤- المستوى التكنولوجي للنظام:- ويعني مدى استخدام الحاسبة الالكترونية في تشغيل النظام مع التطور الهائل في تكنولوجيا المعلومات والطاقات العالية للحاسبة في الخزن والمعالجة وعرض البيانات. والتي توفر مزايا تعتبر نقاط قوة للنظام المستخدم منها الدقة والسرعة وتخفيض التكاليف والجهد البشري وبالتالي استلام مخرجات جيدة عن النظام المطبق.

٥- موارد النظام البشرية.

٦- مدخلات النظام.



## انموذج لنظام رقابة داخلية على المخزون في ظل تطبيق نظام في شركات المقاولات JIT

٧- الاجراءات والعمليات.

٨- نظام المراقبة الداخلية.

٩- مخرجات النظام

١٠- التغذية العكسية للنظام.

تحليل النظام المخزني المطبق في الشركة :-

تم تحليل النظام المطبق في الشركة بواسطة استخدام قائمة الاستقصاء للنظام والتي تحتوي على اسئلة محددة توجه الى عدد من الموظفين للحصول على تفاصيل معينة وتكون الاجابة على الاسئلة بـ(نعم ، لا ، لا اعرف) وكما هو مبين في القائمة التالية .:

قائمة استقصاء نظام الرقابة

ت	الاسئلة	نعم	لا	لا اعرف	الملاحظات
١-	هل ان كل مخزن بعهددة امين مخزن مسؤول؟	٦٠	٤	٠	صفر%
٢-	هل تم تحديد مسؤوليات اعفاء المخازن وبموجب تعليمات مكتوبة وكذلك اختصاصاتهم.	٣٠	٢٣	١١	١٧%
٣-	هل ان اعضاء المخازن من ذوي الاختصاص بالأعمال المخزنية.	٣٢	٢٨	٤	٤٤%
٤-	هل ان ابناء المخازن من ذوي الاختصاص بالأعمال المخزنية.	٥٨	٣	٣	٩٠%
٥-	هل يتم الاستلام بواسطة لجنة خاصة بالاستلام والفحص.	٥٦	٦	٢	٨٨%
٦-	هل تم تنظيم مستند استلام او صرف مخزني لكل عملية وعند وقوعها مباشرة.	٥٢	٨	٤	٨١%
٧-	هل ان الصرف من المخازن لا يتم الا بعد تقديم طلب من القسم المختص.	٥٥	١	٨	٨٦%
	- مصادقة مدير المخازن او الموظف المسؤول	٤٩	١	١٤	٧٧%
٨-	هل يتم توزيع نسخ الصادرة المخزني على الاقسام ذات العلاقة.	٤٢	١١	١١	٦٦%
٩-	هل ان المواد مرنية بشكل يسهل عملية الصرف وهل تجري عملية الصرف بناءً على امر صرف وبموجب مستند.	٤٥	١١	٨	٧٠%
١٠-	هل يوجد نظام خاص لترميز المواد وهل ان المخازن اخذت بمبدأ التخصص في الخزن.	٤٨	٨	٨	٧٤%
١١-	هل تشمل سجلات الحسابات المخزنية كافة مخازن الشركة.	٤٧	٦	١١	٧٤%
١٢-	هل تخضع المواد المصروفة للأقسام الى رقابة مدراء الاقسام.				
١٣-	هل توجد رقابة للتأكد من ان المواد المصروفة استعملت للأغراض التي صرفت من اجلها.				
١٤-	هل يتم جرد كافة المواد المخزنية.				
١٥-	هل توجد تعليمات واضحة لعملية الجرد.				



## انموذج لنظام رقابة داخلية على المخزون في ظل تطبيق نظام في شركات المقاولات JIT

ت	الاسئلة	نعم	لا	لا اعرف	الملاحظات
١٦-	هل ان المشاركين في عملية الجرد ليس لهم علاقة بالحيازة المخزنية والسجلات المخزنية.	٣٦	١٧	١١	%١٧ %٢٧ %٥٦
١٧-	هل ان تشكيل لجان الجرد يتضمن كافة الاختصاصات المطلوبة.	٣١	٢٨	٥	%٨ %٤٤ %٤٨
١٨-	هل يتم اجراء المطابقة بين نتائج الجرد والسجلات المخزنية والمالية.	٤٧	١١	٦	%١٠ %١٧ %٧٣
١٩-	هل يتم اجراء المطابقة بين المستمررد والسجلات المخزنية والمالية	٥٢	١	١١	%١٧ %٢ %٨١
٢٠-	هل تجري التسويات اللازمة بين نتائج الجرد الفعلي وبين ارصدة الحسابات المخزنية.	٤٦	٥	١٣	%٢٠ %٨ %٧٢
٢١-	هل تعتمد هذه التسويات من قبل موظف مسؤول.	٤٤	٨	١٢	%١٩ %١٢ %٦٩
٢٢-	هل هناك سجل خاص تدون فيه كافة الفروقات الناتجة عن المطابقة بين الجرد الفعلي والارصدة المخزنية.	٢٩	١٥	٢٠	%٣٢ %٢٣ %٤٥
٢٣-	هل يتم اجراء المطابقات الدورية بين بطاقات المادة في المخزن المختص وبطاقات قسم الحسابات المخزنية.	٥١	٤	٩	%١٤ %٦ %٨٠
٢٤-	هل تتم الملاحظة من قبل لجان الجرد لحالات المواد كونها متضررة او بطيئة الحركة اثناء عملية الجرد.	٣٣	١٦	١٥	%٢٣ %٢٥ %٥٢
٢٥-	هل يتم تدقيق الجرد من قبل قسم الرقابة الداخلية.	٥٥	٤	٥	%٨ %٦ %٨٦
٢٦-	هل يتم التحقق من صحة تثبيت قيود الزيادة والنقص وملاحظة المعالجات لفروقات السنوات السابقة.	٣٦	٩	١٩	%٣٠ %١٤ %٥٦
٢٧-	هل تتبع الشركة نظام الجرد المستمر .	١٨	٣٩	٧	%١١ %٦١ %٢٨
٢٨-	هل يتم اجراء جرد مفاجئ لما يجوز ه امناء المخازن من الدوات احتياطية ومواد.	٣٤	١٨	١٢	%١٩ %٢٨ %٥٣
٢٩-	هل هناك رقابة فعالة على مخازن المشاريع.	٢٢	٣١	١١	%١٧ %٤٩ %٣٤
٣٠-	هل يتم جرد المواد المحتفظ بها لدى طرف ثالث.	١٢	١٩	٣٣	%٥١ %٣٠ %١٩
٣١-	هل يتم جرد الانتاج تحت الصنع واخر المدة في نهاية الفترة.	٢٦	١١	٢٧	%٤٢ %١٧ %٤١
٣٢-	هل تقوم الراكدة ٢ خازن باعداد تقارير عن :- ١. المواد الراكدة ٢. المواد التالفة والمتضررة ٣. المواد التي تصل حد الطلب	٢٦(١) ٣٠(٢) ٢٥(٣)	١٢ ١١ ١٣	٢٦ ٢٣ ٢٦	%٤١ %١٨ %٤١ %٣٦ %١٧ %٤٧ %٤١ %٢٠ %٣٩
٣٣-	هل يوجد نظام لشطب المواد التالفة.	٤٥	٩	١٠	%١٦ %١٤ %٧٠
٣٤-	هل يتم شطب التلف المسموح به بموجب دراسات وافية.	٣٥	١٥	١٤	%٢٢ %٢٣ %٥٥
٣٥-	هل توجد متابعة للتقصي عن التلف.	١٩	٣٤	١١	%١٧ %٥٣ %٣٠
٣٦-	هل توجد اجراءات جديدة لتحديد التلف غير الاعتيادي.	٢٥	١٨	٢١	%٣٣ %٢٨ %٣٩
٣٧-	هل ان كافة المواد المخزنية مسعرة.	٣٦	١٥	١٣	%٢١ %٢٣ %٥٦



## انموذج لنظام رقابة داخلية على المخزون في ظل تطبيق نظام في شركات المقاولات JIT

ت	الاسئلة	نعم	لا	لا اعرف	الملاحظات		
٣٨-	هل يتم التحقق من اتباع طريقة التسعير المعتمدة سابقاً وعدم تغييرها وهل يتم ملاحظة كيفية معالجة تسعير المواد المقادة من المشاريع والمشتريات حديثاً.	٢٢	١١	٣١	%٣٤	%١٧	%٤٩
٣٩-	هل يتم احتساب المواد المعادة على اساس المعدل الموزون.	٤٠	١٢	١٢	%٦٢	%١٩	%١٩
٤٠-	هل تستخدم الشركة الحاسبة الالكترونية في المجال المخزني.	٤٩	٦	٦	%٧٧	%٩	%١٤
٤١-	هل ان وظيفة اعداد البرامج منفصلة عن وظيفة التشغيل.	٣٠	١٠	٢٤	%٤٧	%١٦	%٣٧
٤٢-	هل توجد رقابة على:- (١) المدخلات (٢) تصحيح الاخطاء (٣) المخرجات	٢٥ (١) ٢٢ (٢) ٢٠ (٣)	١٠ ٦ ٧	٢٩ ٣٦ ٣٧	%٣٩ %٣٥ %٣١	%١٦ %٩ %١١	%٤٥ %٥٦ %٥٨
٤٣-	هل توجد اجراءات كافية لحماية الملفات والسجلات والاجهزة من التلاعب.	٣٠	١٨	١٦	%٤٧	%٢٨	%٢٥
٤٤-	هل يتم الاحتفاظ بصورة من الملفات والسجلات في مكان امين خارج موقع الحاسبة.	٣٥	١٣	١٦	%٥٥	%٢٠	%٢٥
٤٥-	هل تخضع مكونات الملف الرئيسي للمخزون للتدقيق الدوري.	٢٣	١٢	٢٩	%٣٦	%١٩	%٤٥
٤٦-	هل ان تعديل البرامج للحاسبة الخاصة بالمخازن تتم بموافقة الادارة العليا.	٢٩	٨	٢٧	%٤٥	%١٣	%٤٢
٤٧-	هل توجد رقابة على توزيع مخرجات الحاسبة الخاصة بالمخازن على الادارات المختصة.	٢٣	١٠	٣١	%٣٦	%١٦	%٤٨
٤٨-	هل ان المواد المخزنية محفوظة بصورة مطمئة ضد خسائر الحريق ، السرقة ، التلف ، اساءة الاستعمال.	٢١	٣٠	١٣	%٣٣	%٤٧	%٢٠
٤٩-	هل تم التأمين على مأموري المخازن ضد خيانة الامانة.	٤	٣٩	٢١	%٦	%٦١	%٣٣
٥٠-	هل يوجد في الشركة مخزن خاص للسكراب والمواد التالفة.	٣٣	٢٢	٩	%٥٢	%٣٤	%١٤
٥١-	هل تؤخذ موافقة مجلس الادارة عند التصرف بالمواد سواء كان بالبيع او الشطب.	٤٣	١١	١٠	%٦٧	%١٧	%١٦
٥٢-	هل ان سياسة التخزين تأخذ بنظر الاعتبار احتواء المخازن على القدر اللازم من الاصناف فيما يضمن النظام سير العمل مع مراعاة كلف التمويل.	٢١	٣١	١٢	%٣٣	%٤٨	%١٩
٥٣-	هل تقوم الادارة بمراقبة حدود القدرة على تخزين المواد والادوات الاحتياطية ومتابعة ارسدة المخزون لتجنب النقص.	٢٠	٢٧	١٧	%٣١	%٤٢	%٢٧
٥٤-	هل ان طلبات المواد مدروسة ومعدة بناء على موازنة تخطيطية.	١٨	٢٩	١٧	%٢٨	%٤٥	%٢٧
٥٥-	هل يتم التأكد من المواد المتبقية بعد انتهاء العمل بالمشروع وهل هناك تأييدات باستلام تلك المواد من الجهة المخولة لها تلك المواد	٤٢	٦	١٦	%٦٦	%٩	%٢٥
٥٦-	هل تستخدم الشركة نظام العقود للحصول على الخدمات ذات الحاجة المستمرة.	١٧	٢٨	١٩	%٢٧	%٤٤	%٢٩



## انموذج لنظام رقابة داخلية على المخزون في ظل تطبيق نظام في شركات المقاولات JIT

ت	الاسئلة	نعم	لا	لا اعرف	الملاحظات
٥٧-	هل يوجد تجديد لمواصفات وكميات المواد الاولية اللازمة للإنتاج في المعامل الانتاجية.	٣٧	١٠	١٧	%٥٨ %١٦ %٢٦
٥٨-	هل يتم التأكد من ان المواد في نهاية المدة هي حقيقية وذلك بأجراء مقارنة بين رصيد هذه المواد رصيد اول المدة+المحول والمشتريات. بحيث يكون اكبر من رصيد اخر المدة.	٣٣	١٢	١٩	%٥٢ %١٩ %٢٩
٥٩-	هل تتبع الشركة خطة لتغيير امناء المخازن على فتران دورية وبما لا يؤثر على سير العمل كنظام يضمن تحديد البدائل عند غياب الموظفين.	١٠	٤٣	١١	%١٦ %٦٧ %١٧
٦٠-	هل تم تحديد الاشخاص المخولين بطلب سحب المواد من لمخازن.	١١	٤١	١١	%١٧ %٦٤ %١٩
٦١-	هل يوجد نظام مستندي سليم يكفل وجود مستند يؤيد كل عملية صادر ووارد مخزني.	٥٣	٣	٨	%٨٣ %٥ %١٢

النتائج المستحصلة من قائمة الاستقصاء:

- ١- كل مخزن من مخازن الشركة هو بعهدة أمين مخزن مسؤول ومن ذوي الاختصاص بالأعمال المخزنية وان مسؤوليات امناء المخازن قد حددت بموجب تعليمات مكتوبة.
- ٢- المواد المخزنية مسجلة في البطاقات المخزنية ومرتبطة بشكل يسهل عملية الصرف مع وجود نظام خاص لترميز المواد في المخازن التي يعتمد فيها مبدأ التخصص في عملية الخزن للمواد وان سجلات الحسابات المخزنية تشمل كافة مخازن الشركة مع ملاحظة ان كل عملية استلام او صادر مخزني تتم بواسطة لجنة مشكلة لهذا الغرض. بعدها يتم تنظيم مستند استلام او صادر مخزني ولكل عملية عند وقوعها مباشرة يتم بعدها توزيع نسخ الصادر المخزني على الاقسام ذات العلاقة والصرف يتم عند تقديم طلب من القسم المختص او مشاريع الشركة مع استحصال مصادقة مديرية التجارة / المخازن او الموظف المسؤول على عملية الصرف وان المواد الصادرة للأقسام والمشاريع تخضع الى رقابة مدراء تلك الاقسام والمشاريع.
- ٣- لأتوجد رقابة على المواد عند استعمالها في الاقسام حسب الغرض الذي صرفت بموجبه. وهذا يوضح مشكلة البحث.
- ٤- الجرد الفعلي يشمل كافة المواد المخزنية وبموجب التعليمات التي تصدرها الادارة مع الاوامر الادارية الخاصة بتشكيل لجان الجرد وان المشاركين بعملية الجرد ليس لهم علاقة بالحيازة المخزنية او السجلات المخزنية. كما ان لجان الجرد تتضمن كافة الاختصاصات المطلوبة ويتم تغييرها بصورة دورية .



ويتم اجراء المطابقات بين نتائج الجرد والسجلات المخزنية والمالية مع اجراء التسويات اللازمة بين نتائج الجرد الفعلي وبين ارصدة الحسابات المخزنية واعتماد هذه التسويات من قبل موظف مسؤول وتدوين الفروقات الناتجة عن المطابقة بين الجرد الفعلي والارصدة المخزنية في سجل خاص لغرض متابعتها وتصفيتها لاحقاً. وكذلك اجراء مطابقات دورية بين بطاقات المواد في المخازن المختصة وبطاقات قسم الحسابات وقيام لجان الجرد بملاحظة حالة المواد وكونها متضررة او بطيئة الحركة اثناء عملية الجرد. علماً ان الشركة لا تتبع نظام الجرد المستمر بل يوجد جرد مفاجئ لما يجوزه امناء المخازن من ادوات احتياطيه ومواد فقط في المخازن المركزية في الشركة وليس في مخازن المشاريع وذلك لصعوبات امنية وصعوبة التنقل.

٥- تقوم ادارة المخازن بأعداد تقارير دورية عن المواد الراكدة والمواد التالفة المتضررة والمواد التي تصل حد الطلب. كما يوجد نظام لشطب المواد التالفة عند التشغيل وبموجب دراسات فنية.

٦- الشركة تستخدم الحاسبة الالكترونية في مجال الاعمال المخزنية وان وظيفة اعداد البرامج للحاسبة منفصلة عن وظيفة التشغيل وكذلك توجد حماية كافية من التلف والتلاعب لملفات واجهزة الحاسوب والتي يتم الاحتفاظ بها بصورة مستقلة عن تلك الملفات والسجلات في مكان امين خارج موقع الحاسبة الالكترونية في (الفاش ، اقرص ممغطة ، دسكات).

٧- المواد المخزنية غير محفوظة بصورة مطمئنة ضد خسائر الحريق والسرقة والتلف واساءة الاستخدام . كما لا تقوم الشركة بالتأمين على امناء المخازن ضد خيانة الامانة.

٨- سياسة التخزين في الشركة لا تأخذ بنظر الاعتبار ان تحتوي المخازن على القدر اللازم من اصناف المواد وبما يضمن انتظام سير العمل مع الاخذ في الاعتبار كلفة التمويل لشراء وخزن تلك المواد. كما ان الادارة لا تقوم بمراقبة الحدود المقررة لتخزين المواد والادوات الاحتياطية وعدم متابعة ارصدة المخزون لتجنب البعض في المخزون او تضخيمه . كما ألتوجد في الشركة نظام الحد الاعلى والادنى ونقطة اعادة الطلب للمواد بل الشراء يكون تقديرياً والذي يزيد عن الحاجة بخزن في مخازن الشركة وفروعها.

من ذلك نرى ضرورة وضع نظام رقابة داخلية خاص بالمخزون حيث تقوم الادارة باتخاذ الاجراءات الكفيلة التي تمنع تكديس المخزون التي تؤدي الى تعطيل جزء من رأس المال المستثمر في اعمال المقاولات . كما ان النقص في المخزون يؤدي الى تعطيل العمل والتأخر في انجاز المقاولات.

وعلى هذا الاساس فان نظام الرقابة يتطلب الفصل بين وظيفة الاستلام والتخزين والصرف.

فوظيفة الاستلام والفحص للمواد المشتراة تقوم بها لجنة خاصة مشكلة لهذا الغرض ويتم تنظيم فحص لجنة الاستلام والفحص بهدف تثبيت حالة مطابقة او اختلاف كمية نوعية وسلامة المواد المستلمة عن المواد المطلوبة والمجهزة ويعد هذا المحضر بأربع نسخ ترسل الاولى الى قسم التجارية والثانية الى قسم الداخلية /شعبة السيطرة المخزنية والثالثة ترسل الى قسم المالية / شعبة الحسابات المخزنية والرابعة ترسل الى قسم المالية / شعبة الحسابات العامة لربطها مع معاملة الصرف وكما هو في النموذج رقم (٧) :



## انموذج لنظام رقابة داخلية على المخزون في ظل تطبيق نظام في شركات المقاولات JIT

نموذج رقم (٧)

محضر لجنة الاستلام والفحص

وزارة الاعمار والاسكان

الرقم:

شركة المنصور العامة للمقاولات الانشائية

التاريخ:

رقم الطلبية	تاريخها	رقم المجهاز	قائمة	تاريخها	رقم الاعتماد	تاريخه	رقم الشحنة

ت	الرقم الرمزي	رقم المادة	اسم المادة ومواصفاتها	وحدة القياس	الكمية المطلوبة المجهزة	الفروقات				الكمية المستلمة	
						متضررة	نقص	زيادة	مرفوضة		رقماً

نسخة منه /

- قسم الشؤون التجارية
- قسم الرقابة الداخلية/شعبة السيطرة المخزنية
- قسم المالية / شعبة الحسابات المخزنية
- قسم المالية / شعبة الحسابات العامة

رئيس اللجنة

عضو

عضو

عضو

بعد ذلك يتم تنظيم مستند الاستلام المخزني المشار اليه سابقاً ثم يقوم امين المخزن المختص بتسجيل المواد المستلمة في البطاقة المخزنية بالكميات فقط . ولغرض الاستدلال توضع بطاقة اخرى صغيرة على الرف ويجوز المادة تسمى بطاقة الرف.

بعد ذلك تتم عملية صرف المواد للجهات الطالبة لها حيث ان عملية الصرف ان تتم بناءً على موفقات اصولية الى الجهات الطالبة وبموجب مستند طلب مواد. يقوم امين المخزن بتنظيم مستند اصدار (صرف) مخزني.

وفي بعض الحالات الاستثنائية تحتاج الشركة الى مواد وقد لا تكون متوفرة في المخازن لنفاذها أو انها مواد لا يتطلب الامر الى اخزنها لتوفرها في الاسواق المحلية وسهولة الحصول عليها يتم شراؤها مباشرة وصرفها الى الجهات الطالبة لتلك المواد ولضمان السيطرة على هذه المواد ومراقبتها تنظيم بها مستند لهذا الغرض هو مستند استلام وصرف مباشر ووفقاً للنموذج الاتي



## انموذج لنظام رقابة داخلية على المخزون في ظل تطبيق نظام في شركات المقاولات JIT

### نموذج رقم (٨)

مستند استلام وصرف مباشر

الملاحظات	القيمة		السعر		الكمية		وحدة القياس	اسم المادة ومواصفاتها	الرقم الرمزي للمادة	ت
	د	ق	د	ق	رقماً	كتابة				

نسخة منه /

قسم الشؤون المالية / الحسابات

قسم الرقابة الداخلية / السيطرة المخزنية

قسم الشؤون التجارية / لجنة المشتريين

القسم او الجهة الطالبة للمواد

المخزن المختص

امين المخزن

طلب من قبل

سعت من قبل

التوقيع

التوقيع

التوقيع

التاريخ

التاريخ

التاريخ

وفي بعض الحالات قد تكون هناك مواد فائضة عن حاجة المشروع او الجهة التي قد طلبت المواد سابقاً فيتم ارجاعها الى المخازن المركزية فيتم تنظيم مستند اعادة مواد مخزنية بعد حصول الموفقات الاصولية ويتولى امين المخزن المختص مهمة تسلم هذه المواد والتأكد من كميتها وكونها في حالة جيدة وينظم بها المستند الخاص بالارجاع وفقاً للنموذج الاتي :-



## انموذج لنظام رقابة داخلية على المخزون في ظل تطبيق نظام في شركات المقاولات JIT

### نموذج رقم (٩)

مستند رقم: مواد مخزنية

وزارة الاعمار والاسكان الرقم/ شركة المنصور العامة للمقاولات الانشائية مخزن رقم :-											
الملاحظات	القيمة		السعر		الرصيد الجديد	الكمية		وحدة القياس	اسم المادة ومواصفاتها	الرقم الرمزي للمادة	ت
	د	ق	د	ق		رقماً	كتابة				

نسخة منه /

قسم الشؤون المالية /شعبة الحسابات المخزنية  
قسم الشؤون المالية /شعبة الحسابات العامة  
قسم الرقابة الداخلية/شعبة السيطرة المخزنية

الجهة اعادة المواد

المخزن المختص

ولغرض عدم توقف او تأخر المشاريع العاملة للشركة تكون هناك حاجة الى مواد معينة قد تكون متوفرة في مشروع اخر للشركة لا تحتاج العمل في هذا المشروع للوقت الحالي وبما ان عملية الشراء تستدعي بعض الوقت وبما ان الوقت هو عامل مهم في اعمال شركات المقاولات فيتم تحويل هذه المواد من مشروع لأخر ومن مخزن لأخر حسب الحاجة على ان يتم تسويقها لاحقاً ويتم ذلك بتنظيم مستند تحويل مخزني.

نموذج رقم (١٠)

مستند تحويل مخزني

وزارة الاعمار والاسكان الرقم/ شركة المنصور العامة للمقاولات الانشائية المخزن المحول للمواد											
المخزن المستلم:											
الرصيد الجديد	القيمة الكلية		سعر الوحدة		الكمية المحولة		الرقم الرمزي للمادة	الوحدة القياسية	اسم المادة ومواصفاتها	الكمية المطلوبة	ت
	د	ق	د	ق	رقماً	كتابة					



## انموذج لنظام رقابة داخلية على المخزون في ظل تطبيق نظام في شركات المقاولات JIT

نسخة منه /

قسم الشؤون المالية /شعبة الحسابات المخزنية  
قسم الشؤون المالية /شعبة الحسابات العامة  
قسم الرقابة الداخلية/شعبة السيطرة المخزنية  
الجهة او المخزن المحول للمواد  
الجهة او المخزن المستلم للمواد

مسؤول الطلب الحسابات المخزنية استلمت من قبلي  
التاريخ  
امين المخزن

واخيراً نقترح : استخدام بطاقة استاذ المخازن لمتابعة حركة المخزون من حيث الكمية والقيمة وبيان رصيد  
المادة وقيمة الرصيد وفقاً للنموذج الاتي:-

نموذج رقم ( ١١ )

مستند اعادة مواد مخزنية

وزارة الاعمار والاسكان الرقم/ شركة المنصور العامة للمقاولات الانشائية مخزن رقم:-										
الرصيد			الصادر			الوارد			المستند	
القيمة	السعر	الكمية	القيمة	السعر	الكمية	القيمة	السعر	الكمية	التاريخ	الرقم

نظام الجرد المستمر:

في ظل نظام الجرد المستمر يتم تسجيل التغييرات في المخزون بصفة مستمرة حيث يسجل كل الوارد والصادر للمواد مباشرة في حساب المخزون عند حدوثها. وكذلك تسجل مصروفات نقل المواد والمردودات والمسموحات والخصومات في حساب المخزون بدلاً من تسجيلها في حسابات مستقلة حيث ان حساب المخزون يمثل حساب مداعمة يدعمه استاذ فرعي لسجلات المخزون الفردية.  
وفي ظل نظم مسك الدفاتر بالحاسب الالي فانه يمكن تسجيل عمليات الشراء والصرف من المخزون في نفس التوقيت .



وقد ادى شيوع استخدام انظمة المحاسبة بالحاسب الالى الى زيادة كفاءة استخدام نظام الجرد المستمر في الوحدات الاقتصادية ذات الانواع المختلفة ويستفاد من هذه الطريقة للحصول على اعلى مستوى لدقة البيانات والقيود المتعلقة بالمخزون وتحديد مسببات الفروقات بسهولة والحصول على اعلى مستوى لدقة البيانات والقيود المتعلقة بالمخزون وتحديد مسببات الفروقات بسهولة والحصول على الكشوفات الصحيحة للمخزون وانجاز الجرد بأفراد أقل عدداً مما هو عليه في الجرد الدوري. وهي الطريقة لممارسة اسلوب الرقابة المستمرة على المخزون واكتشاف الاخطاء بسرعة ويمكن القيام بالجرد المستمر يعني قيام لجنة متخصصة في اوقات غير محددة تقوم بجرد بعض اصناف المواد فعلياً وبما يحقق جرد جميع الاصناف على مدار السنة وبواسطة المقارنة بين الجرد الفعلي لسجل المادة مع سجل استاذ المخازن وفي حالة اكتشاف فروقات يتم بحث اسبابها والعمل على معالجتها وتحديد المسؤولية وتثبيت كل هذه الامور في محضر الجرد. مقومات نظام الرقابة الداخلية لنظام الجرد المستمر.

١- الفصل الكامل بين الوظائف والاعمال المتعارضة مثل:-

أ- اعتماد المعاملات

ب- تسجيل المعاملات

ت- المسؤولية عن حيازة المواد

ث- التحقق من صحة المعلومات.

٢- الملاحظة الدائمة لاماكن الخزن وبيان مدى ملائمتها للتخزين مع تخصيص مخزن خاص للتالف والسكراب.

٣- ضرورة القيام بالتأمين على المخزن ضد السرقة والتلاعب وكذلك التأمين على امناء المخازن ضد خيانة الامانة.

٤- إجراء التنقلات بين امناء المخازن كأن يتم نقلهم من مخزن لأخر حسب جدولة سرية تعدها ادارة المخازن والرقابة الداخلية.

٥- اعطاء امين المخزن اجازة سنوية محددة وقيام اخر محله.

٦- القيام بعملية الجرد المفاجئ للمخزون واجراء المطابقة بين ما تظهره نتائج الجرد وما هو مثبت في السجلات المالية.

## الفصل الخامس



## تطبيق نظام الرقابة الداخلية المقترح على المخزون في الشركة

من خلال المبحث السابق نرى ان تطبيق نظام الجرد المستمر يساعد على وجود رقابة داخلية قوية ولضمان وجود الرقابة يجب على الشركة الالتزام بالمقومات الاساسية للرقابة الداخلية مثل تقسيمهم الاختصاصات والصلاحيات والرقابة على المستندات بواسطة ترقيمها بصورة متسلسلة والفصل بين الحسابات المخزنية وحياسة المواد.

وعند تطبيق نظام الجرد المستمر في الشركة سوف يتم تسجيل اي تغيير في المخزون في حساب المخزون بصورة مستمرة وعند حدوث التغيير مباشرة وفي ظل نظام مسك الدفاتر المحاسبية فانه يمكن تسجيل عمليات الوارد والصادر للمخزون في نفس الوقت والذي سيؤدي عند تطبيقه الى زيادة كفاءة استخدام نظام الجرد المستمر وليس في شركات المقاولات بل في جميع الوحدات الاقتصادية باختلاف احجامها وانواعها. وقد تم تطبيق النظام في مشاريع مختارة في الشركة .

بطاقة سجل المخزون وفقاً لنظام الجرد المستمر

اسم المادة : الاسمنت

الحد الاعلى : ٥٠٠

اسم المخزن : مشروع امين المحافظة

الحد الادنى : ٢٥ طن

مبلغ المقاوله ١٦٢٠٠ مليون دينار مدة المقاوله /٧٠٠ يوم تاريخ المباشرة تاريخ الانجاز

التاريخ	الوارد		الصادر		الرصيد		التاريخ
	الكمية/طن	السعر الف دينار	القيمة الف دينار	السعر الف دينار	الكمية/طن	السعر الف دينار	
٢٠٠٧/٧/١	١٠٠	١٥٠	١٥٠٠٠		١٠٠	١٥٠	
					٢٥	٣٧٥٠	
٩/١	١٥٠	١٣٠	١٩٥٠٠		١٧٥	١٣٢.٨٥٧	٢٣٢٥٠
٩/٥					٢٥	٣٣٢١	١٩٩٢٩
٩/٦	١٠٠	١٦٠	١٦٠٠٠		١٢٥	١٩٣٢١	١٣٢٨٧٥
٩/١٠					٢٥	٣٨٦٤	١٥٤.٥٦٨
٩/١١	٥٠	١٦٠	٨٠٠٠		٧٥	١١٨٦٤	١٥٤.٥٦٨
٩/١٢					٢٥	٣٩٥٥	١٥٨.١٨٧
٩/١٣	١٠٠	١٦٠	١٦٠٠٠		١٢٥	١٩٩٥٥	٧٩٠.٩
٩/٣٠					٢٥	٣٩٩١	١٥٨.١٨٧
١٠/٢	١٠٠	١٦٠	١٦٠٠٠		١٢٥	١٩٩٩١	١٥٩.٦٤
١٠/٢٢					٢٥	٣٩٩٨	١٥٩.٦٤
١١/١	١٥٠	١٦٠	٢٤٠٠٠		١٧٥	٢٧٩٩٨	١٥٩.٩٢٨
١١/١٠					٢٥	٤٠٠٠	١٥٩.٩٢٨
١١/٢٥	١٥٠	١٥٠	٢٢٥٠٠		١٧٥	٢٦٥٠٠	٢٣٩٩٨
١١/٣٠					٢٥	٣٧٨٦	١٥٩.٩٨٨
١٢/١	١٥٠	١٣٠	١٩٥٠٠		١٧٥	٢٣٢٨٦	١٥١.٤٢٩
١٢/٣٠					٢٥	٣٣٢٧	٢٢٧١٤
					٢٥	١٩٩٥٩	١١٣.٠٦٣
					٢٥	٣٣٢٧	١٣٣.٠٦٣



## انموذج لنظام رقابة داخلية على المخزون في ظل تطبيق نظام في شركات المقاولات JIT

بطاقة سجل المخزون وفقاً لنظام الجرد المستمر

اسم المادة : الاسمنت

الحد الاعلى : ١٥٠ طن

اسم المخزن : مشروع بنجة علي

الحد الادنى : ٢٠ طن

مبلغ المقاوله: (١٠) مليون دولار

مدة المقاوله: ٣٦ شهر

التاريخ	الوارد		الصادر		الرصيد	
	الكمية/طن	السعر الف دينار	الكمية/ طن	السعر الف دينار	الكمية/ طن	السعر الف دينار
١/٣/٢٠٠٤	٣٥	١٦٠			٣٥	١٦٠
٣/٥			٥	١٦٠	٣٠	١٦٠
٣/٧	٣٥	١٦٠			٦٥	١٠٤٠
٣/١٠			٤٠	١٦٠	٢٥	٤٠٠٠
٣/١٢	٤٠	١٦٥			٦٥	١٠٦٠
٣/٢٧			٣٠	١٦٣.٠٧	٣٥	٥٧٠.٨
٤/٢	٦٠	١٥٠			٩٥	١٤٧٠.٨
٤/٥			٧٠	١٥٤.٨٢	٢٥	٣٨٧١
٧/١	٤٥	١٦٠			٧٠	١١٠.٧
٧/١٥			٥٠	١٥٨.١٥	٢٠	٣١٦٤
١٠/١			٣٠	١٥٣.٢٨	٢٠	٧٦٤٤
١٢/١٧	١١٠	١٤٠			١٣٠	١٨٤٦
١٢/٣٠			١٠٥	١٤٢.٠٤	٢٥	٣٥٥١

الملاحظات الخاصة بالبطاقات المخزنية:

- بموجب نظام الجرد المستمر يتم اثبات كمية الوحدات المشتراة التي تستخدم في اعمال المقاولات مع اثبات تكلفة تلك الوحدات في تاريخ الاستلام. اما الكميات الصادرة فيتم تسجيلها في تاريخ الاصدار كمية الوحدات وتكلفتها في تاريخ الاصدار ويتم اظهار الرصيد بعد كل عملية وارد (شراء) او اصدار ويتم بيان الرصيد في صورة وحدات مع تكلفة الوحدة واجمالي القيمة لهذه الوحدات. ويتم اعداد البطاقة وفقاً لطريقة المعدل الموزون في تسعير الواد طبقاً لقواعد النظام المحاسبي الموحد للشركات في اعداد حساباتها.
- اخضاع المبلغ المستمر في المخزون الى رقابة قوية وذلك بتسجيل المبلغ في بطاقة الحد الاقصى والحد الادنى للكميات التي يجب الاحتفاظ بها في المخزن من كل صنف . حيث ان الالتزام بكلا الحدين يجنب الشركة احتمالات زيادة المخزون او انخفاضه عند الحدود المعقولة.
- ان استخدام نظام الجرد المستمر للمخزون يوضح عند حساب المخزون في دفتر الاستاذ العام عن الرصيد اولاً بأول باعتباره حساب مراقبة حساب مراقبة حيث تتم مراقبة الحساب على البطاقات التي تم عرضها باعتبارها سجلات فرعية كما يتم مسك حساب تكلفة المواد الصادرة في دفتر الاستاذ العام لتحديد رصيد التكلفة



أولاً بأول.

٤. تتطلب عملية شراء المواد في الشركة التي تستخدم هذا النظام اجراء قيود يومية تؤثر على حساب المراقبة بدفتر الاستاذ العام ولغرض تجنب كثرة القيود في دفتر اليومية فانه يمكن ادخال عمود خاص في يومية المواد الصادرة الذي يبين تكلفة المواد الصادرة. وفي نهاية كل شهر يمكن ترحيل مجموع التكلفة في هذا الى كل من الجانب المدين لحساب تكلفة المواد الصادرة والجانب الدائن لحساب المخزون .

٥. يتوجب على الشركة التي تطبق نظام الجرد المستمر القيام بعملية الجرد الفعلي لكل من المواد المتبقية لديها مدة واحدة كل عام واجراء المقارنة بين قيمة المخزون وفقا للجرد الفعلي وقيمه وفقاً لسجلات جرد المخزون المستمر ويمكن اجراء قيد التسوية اللازم لجعل سجلات المخزون المستمر ويمكن اجراء قيد التسوية اللازم لجعل سجلات المخزون متفقة مع الجرد الفعلي له . مثال ذلك عند ؟ عجز في المخزون لأي سبب من الاسباب فان قيد التسوية يكون بجعل حساب الفروقات المخزنية (خسارة) مدنياً وحساب المخزون دائناً. من ذلك نرى بان نظام الجرد المستمر للمخزون يتميز بتحقيق رقابة داخلية قوية وعند مقارنة الجرد الفعلي للمخزون مع السجلات المحاسبية يمكن لإدارة الشركة معرفة اي عجز او خطأ واتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة لاستمرارية الاعمال وعدم تأخر عملية شرائية وكذلك يمكن اجراء الجرد الفعلي للمخزون في تواريخ اخرى غير تاريخ نهاية السنة المالية ان سجلات المخزون المستمر تبين دائماً قيمة المخزون المتبقي فان الوحدات الاقتصادية التي تطبق هذا النظام يكون بإمكانها اعداد قوائم مالية شهرية او ربع سنوية. وعند مقارنة نتائج الفصلية في الشركة مع نتائج النظام المقترح نرى بان نظام الجرد الدوري المطبق في الشركة يتم بموجب تحديد كمية المخزون بصفة دورية فقط ويتم تحديد مخزون اخر المدة بواسطة اجراء جرد مادي للمخزون مرة واحدة في نهاية السنة المالية. وذلك لان المخزون فيها يمثل اكبر عناصر الاصول (الموجودات المتداولة) والذي يتصف بمعدل دوران سريع في اعمال المقاولات الانشائية والتي يمكن ان تشتري وتصرف في العمل مباشرة في بعض الاحيان .

وعند تطبيق نظام **Backflash costing** فان نظام الرقابة الداخلية هذا سيحد من سوء الاستعمال او الاختلاس او الهدر في المواد .

### الاستنتاجات :

- (١) ان نظم الرقابة الداخلية في المنظمات الحكومية تعاني من ضعف بشكل عام وخاصة في شركات المقاولات حيث يزداد الاهتمام بكلفة المواد الاولية والعمل ويلقى اهمية كبرى حيث تعتمد عليه ارباح الشركة .
- (٢) ان التغيير في انظمة الانتاج يستدعي التكيف معه ضمن النظام المحاسبي .
- (٣) ان استخدام **backflash costing** سيؤدي الى احكام الرقابة على كلف المخزون بشكل افضل ، وذلك لأنه يحمل كلفة خزين اخر المدة بكلفة المواد فقط من دون بقية عناصر التكاليف مما يسهل عملية احكام الرقابة من خلال مقارنة مخزون المواد مع الانتاج تحت التشغيل مع كلفة المواد المصروفة .
- (٤) ان نظام الجرد المستمر يساعد في احكام الرقابة على المخزون .

(٥) ان الشركة عينة البحث لا تستخدم نظام تكاليف فعلية بشكل سليم ولأتعد تقارير انحراف عن المقاولات المنجزة .

### التوصيات :

- (١) تطوير نظم الرقابة الداخلية للمنظمات الحكومية وخاصة في مجالات الانشاء لأهميته وتنوع الكلف المستخدمة فيه .
- (٢) الاعتماد على نظام الانتاج في الوقت المحدد لما يوفره من امكانيات وخاصة في مجال الانشاءات .
- (٣) تطوير نظم محاسبة التكاليف بما يتناسب وتطور الانظمة الانتاجية والادارية .
- (٤) اعماد نظام للتكاليف المعيارية خاص بالمقاولات لإحكام عملية الرقابة ولكي يتم تحديد الانحرافات على ان يتم التسجيل وفقا الى **Backflash costing** وعندها يتم التسجيل بالكلفة المعيارية وليس الكلفة الفعلية التي بمقارنتها مع الكلفة المعيارية يتم تحديد الانحرافات وبالتالي يقوم نظام الرقابة الداخلية بمراقبة المواد المصروفة فعلا بينما يقوم **Backflash costing** بتسجيل الكلفة المعيارية مما يؤدي الى احكام الرقابة على المخزون ( سواء التام او لازال تحت التنفيذ ) وهو ما يثبت فرضية البحث .

### المصادر :

- (١) العادلي، د. يوسف عوض والعظمة، د. محمد احمد ( اساسيات التكاليف والمحاسبة الادارية ) منشورات ذات السلاسل ، الكويت ، ١٩٩٠ .
- (٢) الشرفاوي، د. علي ، و شريف ، د. علي ( ادارة المشتريات والمخازن ) بغداد ١٩٨٦
- (٣) الصميدعي ، د. محمود جاسم والعلاق د. بشير عباس ( اساسيات التسويق الشامل والمتكامل ) الطبعة الاولى ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٢ .
- (٤) السبتي ، ساطع جواد الشيخ علي ، (المواضيع المتقدمة في الشؤون المالية ) الشركة النموذجية للطباعة ، بغداد ، ١٩٨٠ .
- (٥) العلي ، د. عبد الستار محمد (الادارة الحديثة للمخازن والمشتريات - ادارة سلسلة التوريد ) ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر ، عمان ، ٢٠٠٦ ،
- (٦) الحسون ، د. عادل محمد والقيسي ، د. خالد ياسين ( النظم المحاسبية ) الجزء الاول ، الطبعة الاولى ، مطابع دار الشؤون الثقافية ، بغداد ، ١٩٩١ .
- (٧) العزيز ، د. حمد راشد ( ادارة الشراء والتخزين ) الطبعة الثانية ، دار زهران ، عمان ، ٢٠٠٠ .
- (٨) خالد، د. نظيمة عبد العظيم (ادارة المشتريات والمخازن ) مطبعة جامعة القاهرة ، القاهرة ، ١٩٩٣ .
- (٩) جاريسون ، ري اتش ونورين اريك ( المحاسبة الادارية )، دار المريخ ، السعودية للنشر الرياض ، ٢٠٠٦ .
- (١٠) روهيل ، جانيس وبدايج ، اندرسون ستيفن ( وظيفة المراقبين المالي - دور المحاسب الاداري ) الجزء الثاني ، معهد الادارة العامة مركز البحوث ، الرياض ، ٢٠٠١ .



- (١١) شرويدر ،كلارك كماثي (النظرية المحاسبية ) دار المريخ ، السعودية ، ٢٠٠٦ .
- (١٢) ديوان الرقابة المالية - مجلس المعايير والقواعد المحاسبية ( القاعدة المحاسبية رقم (٥) المخزون .  
بغداد.١٩٩٤
- (١٣) ديوان الرقابة المالية ، ( النظام المحاسبي الموحد ) الطبعة الاولى ، بغداد ١٩٨٥ .
- (١٤) الشيرازي ، د. عباس مهدي ( نظرية المحاسبة ) ذات السلاسل . الكويت . ١٩٩٠ .
- (١٥) موسى ، غانم فنجان ، ( الاصول العلمية الحديثة لا دارة المخازن ) مطبعة العمال المركزية بغداد ،  
١٩٨٨
- (16) International Accounting Standard 2, Inventories,2009
- (17) Kieso, Donald E., Weygandt, Jerry J, Warfield, Terry (Intermediate Accounting: FASP UPDATE) 2006 T E N T H E D I T I O N
- (18) Garrison, Ray H. (Managerial Accounting) Burr Ridge, Ill : Irwin, 1994.
- (19) Schroeder, Richard G(Accounting Theory)
- (20) Kieso, Donald E., Weygandt, Jerry J, Warfield, Terry (Intermediate Accounting) 2006 4<sup>th</sup> ed.2000
- (21) Davidson, Sidney.( Managerial Accounting: An Introduction to Concepts, Methods, and Uses)5<sup>th</sup> e. , Dryden Press, 1994.
- (22) Moscovice, Stephen A, Simkin, Mark G.( Accounting information systems : concepts and practice for effective decision making) 4rd ed. New York : Wiley, c1989
- (23) Horngren, Charles T., Datar, Srikant M., Rajan, Madhav V,( Cost Accounting: A Managerial Emphasis,) 14th Edition, 2012 • Prentice Hall
- (24) Horngren, Charles T., Datar, Srikant M., Rajan, Madhav V,( Cost Accounting: A Managerial Emphasis,) 12th Edition, 2012 • Prentice Hall
- (25) DURDEN, CHRIS H., LAM G.,HASSEL, AND DAVID R.UPTON(Cost accounting and performance measurement in a just-in-time production environment)  
ASIA PACIFIC JOURNAL OF MANAGEMENT, VOL. 16, 111-125 (1999).
- (26) Angrawal,N,( REVIEW ON JUST IN TIME TECHNIQUES IN MANUFACTURING SYSTEMS) April 2010, Advances in Production Engineering & Management;Apr2010, Vol. 5 Issue 2, p101
- (27) Dalci, İlhan (The Effect and Implementation of Just-In-Time System from a Cost Accounting Perspective) Review of Social, Economic & Business Studies, Vol.3/4, 31-50,2010
- (28) Schroeder , Roger G..( Operations management: decision making in the operations function) McGraw-Hill, 1985



## A specimen of the internal control system on the stock in light of the application JIT system In construction companies

### Abstract

Suffer most of the facilities of the high cost of inventory , which affects the high cost of the product and thus affects many administrative decisions , as well as suffer the facilities of the systems developed by the provisions of inventory control , and this problem is exacerbated in the construction sector where the inventory in the form of Construction spin of the Year for another it becomes difficult to control the cost effectively , and is the research problem in question follows: What are the implications of the use of the system in time inventory accounting system for the contracting company does kills Alrkaah to the provisions of the cost of inventory and what is the optimal approach to inventory control ? Find assumed that the presence of an efficient system of internal control and effective inventory and using modern cost techniques leads to: Provide useful information to verify the adequacy and effectiveness of the use and Established to protect stock from misuse and rationalize its use. The most important conclusions of her research show that the use of backflash costing will claim to control provisions mandated inventory better, and because it carries the cost of stocks last term cost of materials only without PfiH cost elements which facilitates the process of the provisions of censorship by comparing the stock material with production under operating with the cost of materials disbursed

key words: just –in - time, back flash costing, inventory control.