

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -
Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة ألكلي محمد أولحاج
- البويرة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الموضوع:

المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية
دورة مبيعات- زبائن
دراسة حالة مؤسسة نפטال GPL
البويرة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص محاسبة وتدقيق

تحت إشراف الأستاذ:

رزقي إسماعيل

من إعداد الطالبة:

زهارة سهام

لجنة المناقشة:

أ.ة: بداود حميدة رئيسا

أ: رزقي إسماعيل مشرفا

أ: زلاسي رياض مناقشا

السنة الجامعية 2013-2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

كلمة شكر وتقدير

الحمد لله وحده الذي أمانني على إكمال هذا العمل وإخراجه إلى حيز الوجود...
ولا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذ المشرف "رزقي
اسماعيل" و إلى جميع الأساتذة الذين ساعدوني على هذه المذكرة وملاحظاتهم
وتوجيهاتهم المستمرة والقيمة والتي لولاها ما خرج هذا الجهد المتواضع إلى حيز
الوجود ..

إلى جميع موظفي مؤسسة نطال الذين بذلوا جهدا كبيرا معي خاصة زمار فايزة
والأستاذ المؤطر السيد بلخير عبد القادر دون نسيان المراجع الداخلي للمؤسسة
السيد زطوط بلقاسم...

وإلى كل من مد يد العون والمساعدة لي...إلى الذين طوقوني بجميل
صنيعهم...إلى الذين وافقوني الرأي والذين خالفوا...مخيم شكري وامتناني....

ولا يفوتني تقديم شكري وامتناني إلى أصدقائي جميعاً ، بدون ذكر أسمائهم ، خوفاً
من السموم..بارك الله فيكم جميعاً.

الهداء

بعد بسم الله الرحمن الرحيم و الصلاة و السلام على أشرف المرسلين أما بعد:

أهدي ثمرة جهدي هذه إلى أمن و أمن مظلومين لي في الدنيا

أمي الغالية التي أكن لها الاحترام و التقدير و الحب، فهي لم تكف يوماً عن رفع يديها داعية لي بالنجاح و تقديم النطاق التي بها أزارت مساري الدراسي.

أبي العزيز الذي سهر و تعب لتحقيق مطالبنا و رغباتنا لعدم تحسبنا بالحاجة يوماً.

و إلى زوجي الغالي الياس الذي رافقني و ساعدني في مشواري الدراسي، و عائلته
الكريمة صغيراً و كبيراً.

بدون أن أنسى أخواني و أخواتي الأعمام و أبنائهم و بناتهم كوسيلة و سلماً أمانهما
الله في مشوارهما الدراسي،

ماقتن أتمنى له النجاح في شهادة البكالوريا، و فخارهم " نريمان، إيناس، مريم، ميساء،
محمد الرحمان، شيراز، نيليا"

و إلى طلبة الثانية الماستر تخصص محاسبة و تدقيق خاصة أمن صديقة لي في الفوج
صبرينة،

و كل من طابعتني خلال مساري الدراسي وإلى كل من يعرفني من قريب أو بعيد...

الفهرس

الفهرس

I.....	قائمة الجداول
II.....	قائمة الأشكال
01.....	قائمة الملاحق
ب.و.....	المقدمة

الفصل الأول: عموميات عن الرقابة والمراجعة الداخلية

02.....	تمهيد الفصل
03.....	المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الداخلية
03.....	المطلب الأول: التطور التاريخي للرقابة الداخلية
05.....	المطلب الثاني : ماهية الرقابة الداخلية
12.....	المطلب الثالث : مقومات وإجراءات الرقابة الداخلية
19.....	المطلب الرابع : الوسائل المستخدمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية
22.....	المبحث الثاني : الإطار العام للمراجعة الداخلية
22.....	المطلب الأول نشأة المراجعة الداخلية
23.....	المطلب الثاني : تعريف المراجعة الداخلية و أهميتها
25.....	المطلب الثالث : أهداف المراجعة الداخلية وأنواعها
28.....	المطلب الرابع : علاقة المراجعة الداخلية بالوظائف الرقابية الأخرى
33.....	المبحث الثالث : الإجراءات العملية لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية
33.....	المطلب الأول : معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية
38.....	المطلب الثاني :خطوات تنفيذ المراجعة الداخلية
41.....	المطلب الثالث : وسائل و أدوات تنفيذ المراجعة الداخلية
46.....	خلاصة الفصل

الفصل الثاني:المراجعة الداخلية لدورة مبيعات -زبائن

48.....	تمهيد الفصل
49.....	المبحث الأول : الإطار المحاسبي لدورة مبيعات - زبائن
49.....	المطلب الأول : طبيعة دورة المبيعات-زبائن

53	المطلب الثاني :مستندات و سجلات المتعلقة بدورة مبيعات-زبائن.....
58	المطلب الثالث :اختبارات الرقابة و الاختبارات الأساسية لدورة مبيعات-زبائن
63	المبحث الثاني :الرقابة و المراجعة الداخلية لدورة مبيعات-زبائن.....
63	المطلب الأول :الرقابة الداخلية لدورة مبيعات-زبائن.....
66	المطلب الثاني : مسؤوليات المراجع الداخلي على اكتشاف الغش و التلاعب.....
71	المطلب الثالث :.المراجعة الداخلية لدورة مبيعات-زبائن.....
75	المبحث الثالث : إعداد التقرير النهائي.....
75	المطلب الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات-زبائن.....
80	المطلب الثاني :تقرير المراجعة الداخلية لدورة مبيعات-زبائن.....
82	المطلب الثالث :أراء المراجعة الداخلية.....
84	خلاصة الفصل.....

الفصل الثالث : دراسة تطبيقية حالة مؤسسة نפטال GPL البويرة

86	تمهيد الفصل.....
87	المبحث الأول : نظرة عامة حول مؤسسة نפטال.....
88	المطلب الأول : معرفة المؤسسة محل المراجعة.....
89	المطلب الثاني :إمكانيات و أهداف المؤسسة.....
90	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لوحدة غاز البترول المميع (GPL) بالبويرة.....
96	المبحث الثاني : نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة نפטال.....
96	المطلب الأول :التعريف بفرع المبيعات.....
98	المطلب الثاني :إعداد برنامج سير عملية البيع في المؤسسة.....
100	المبحث الثالث : المرحلة النهائية في المراجعة الداخلية لدورة مبيعات-زبائن.....
100	المطلب الأول : قوائم إستقصاء نظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة مبيعات-زبائن.....
104	المطلب الثاني :تقييم إستبيان الرقابة الداخلية للدورة.....
108	المطلب الثالث : تقرير المراجعة الداخلية.....
110	خلاصة الفصل.....
112	الخاتمة.....
116	المراجع.....
121	الملاحق.....

قائمة الجداول

والأشكال

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
08	مكونات الرقابة الداخلية	(1 -1)
28	أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	(2 -1)
30	الفرق بين المحاسبة والمراجعة الداخلية	(3 -1)
37	المعايير العامة	(4-1)
37	المعايير الخاصة بقسم المراجعة الداخلية	(5 -1)
58	وظائف الأعمال، والمستندات والدفاتر المرتبطة بدورة مبيعات - الزبائن	(1 -2)
61	اختبارات الرقابة و الاختبارات الأساسية لعمليات دورة مبيعات - الزبائن	(2 -2)
67	الأخطاء المحتملة في دورة مبيعات- الزبائن	(3- 2)
69	بمجال مخاطرة حدوث التلاعب	(4- 2)
76	استبيان الرقابة الداخلية لدورة مبيعات-زبائن	(5 - 2)
77	شبكة تحليل المهام للمبيعات	(6 -2)
88	منتجات وحدة غاز البترول المميع بالبوية	(1 - 3)
94	الإمكانات التخزينية للمستودع الرئيسي بالقادرية	(2 - 3)
101	قائمة استقصاء دورة مبيعات-زبائن	(3 -3)
104	شبكة تحليل وظائف المبيعات	(4 - 3)
106	نقاط القوة و الضعف الخاص بالدورة	(5 - 3)
107	ورقة كشف وتحليل المشكل (FRAP 1)	(6-3)
107	ورقة كشف وتحليل المشكل (FRAP 2)	(7 -3)
108	ورقة كشف وتحليل المشكل (FRAP 3)	(8 -3)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
11	تقسيم أنواع الرقابة الداخلية حسب أهدافها	(1-1)
18	إجراءات الرقابة الداخلية	(2-1)
51	التنظيم على أساس جغرافي	(1-2)
79	ورقة كشف وتحليل المشكل (F.R.A.P)	(2-2)
91	الهيكل التنظيمي لوحدة نفعال بالبويرة	(1-3)
97	الهيكل التنظيمي لوظيفة البيع في مؤسسة نفعال GPL البويرة	(2-3)

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الصفحة	اسم الملحق	رقم الملحق
121	طلبات الزبائن	01
122	سند حالة التعبئة	02
124-123	سند التوزيع مع فاتورة البيع	03
125	سند التقرير اليومي للاستعمال	04
126	سند الحركات (التحويل) الداخلي	05
127	حالات زبائن المؤسسة	06

المقدمة

المقدمة:

لقد عرف العالم تطورا كبيرا في المجال الاقتصادي خاصة بعد التحوّلات السياسية والاجتماعية وخاصة الاقتصادية التي شهدها خلال القرن الماضي، فكانت لهذه التحوّلات آثارا مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسات المالية والاقتصادية والذي شهد بدوره تطورا ملحوظا بعد النكبة المالية التي شهدها العالم في أواخر العشرينيات من القرن التاسع عشر، فهذا التطور الاقتصادي من حجم المؤسسات الاقتصادية التي أصبحت تتميز في وقتنا الحاضر بكمبرها وتعقد الوظائف المكوّنة لها وتشابكها، هذا ما أدى إلى الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية نظرا لدورها الهام في المحافظة على أصول وأموال المؤسسة، وكذلك وجود أداة إدارية تقوم بمتابعة هذه النظم الرقابية، إذ ترغب إدارة المؤسسة دائما في التحقق من أن نظم الرقابة التي قامت بوضعها تعمل بطريقة مرضية وسليمة، مما سبق نتجت الحاجة للمراجعة الداخلية التي تعتبر تلك الأداة الإدارية التي تعتمد عليها إدارة المؤسسة لاختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييمها.

فوظيفة المراجعة الداخلية تعتبر كنشاط تقييمي مستقل نسبيا بالمؤسسة، يهدف إلى مراجعة العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات لخدمة الإدارة من خلال متابعة مدى فعالية الأدوات الرقابية المستخدمة كما تهدف المراجعة الداخلية إلى التحقق من الدقة المحاسبية والمحافظة على الأصول وكذلك مراجعة أنشطة المؤسسة فوظيفة المراجعة الداخلية يقوم بها شخص يطلق عليه اسم "المراجع الداخلي" الذي يتولى مهام تقييم نظام الرقابة الداخلية لكونها تقع تحت مسؤوليته، وكذا مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة والعملية التشغيلية للأنشطة، جميع الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها، والتأكد من صحة المعلومات واكتمالها، درجة الأمان الصحابة لها كما يتدخل المراجع الداخلي لإبداء رأيه واقتراح التصحيحات اللازمة لنظام الرقابة الداخلية، هذا حتى تصل المؤسسة إلى تحقيق رقابة تامة و شاملة، تتيح لها إمكانية تحقيق أهدافها المسطرة.

يتضح من الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي مع إدارة المؤسسة، أن هذه الأخيرة تعتبر بمثابة الزبون الرئيسي للمراجعة الداخلية، و طالما أن الإدارة تتطور بصورة سريعة ومتنامية و معقدة، سواء كانت نتيجة التغيرات الجذرية في البيئة الخارجية أو الداخلية، فإن ذلك يضاعف من اعتماد الإدارة على جهودات المراجعة الداخلية في تقليل ومنع الأخطاء وتقديم النصائح الضرورية للمديرين عن التصحيحات الواجبة في نظام الرقابة الداخلية، بغية الإلمام بهذا الموضوع والخوض فيه بصفة أكثر تفصيلا، سنحاول من خلال مذكرتنا الإجابة عن الإشكالية التالية:

كيف تتم عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات- زبائن في المؤسسة الاقتصادية؟

الأسئلة الفرعية:

على ضوء هذا التساؤل يمكن الإشارة إلى مجموعة من التساؤلات والتي تشكل تلك الاهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع منها:

- ما هي أوجه التشابه والاختلاف بين المراجعة الداخلية والوظائف الرقابية الأخرى ومدى التكامل بينها؟
- ما هي الأدوات المستعملة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ودرجة الاعتماد عليها وكيفية استعمالها؟
- ما هي المراحل المنهجية المعتمدة لتقييم نظام الرقابة الداخلية؟

فرضيات الموضوع:

للإجابة عن التساؤلات السابقة ننتقل من الفرضيات التالية:

- يتوقف نجاح عملية المراجعة على إتباع المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها؛
- تعمل المراجعة الداخلية على اكتشاف وإبراز نقاط القوّة والضعف لنظام الرقابة الداخلية؛
- مؤسسة نפטال تطبق نظام فعال للرقابة الداخلية على دورة مبيعات - زبائن.

أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة، وإنما يعود لأسباب موضوعية وذاتية:

أ/ الأسباب الموضوعية:

تتلخص هذه الأسباب فيما يلي:

- حاجة المؤسسات الجزائرية للمراجعة الداخلية قصد تحقيق الفعالية خاصة بعد التحوّلات الاقتصادية التي شهدتها المحيط الذي تنشط فيه؛
- مدى أهمية المبيعات وحقوق الزبائن في المؤسسات الاقتصادية.

ب/ الأسباب الذاتية:

- الميل الشخصي إلى احتراف مهنة المراجعة؛
- إرادة الباحث في مواصلة البحث في هذا المجال؛
- المساهمة في إثراء المكتبة الجزائرية بمثل هذه المواضيع والتوعية عن مدى أهميتها.

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الموضوع المختار في أن المراجعة الداخلية تعتبر كأداة إدارية فعالة لا يمكن الاستغناء عنها إذا حسن استغلالها، بحيث تعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل كشف نقائصه و إدراج مجموعة من التصحيحات

الممكنة، كما تعمل على التأكد من تطبيق الإجراءات و اللوائح الموضوعة، وبالتالي فالمراجعة الداخلية تساهم في تحسين الأداء التسييري للمؤسسة.

أهداف الموضوع:

تتمثل الأهداف المتوخاة من دراسة هذا الموضوع في:

- محاولة إبراز أهمية المراجعة الداخلية لدورة مبيعات- زبائن بالمؤسسة باعتبارها أداة فعالة بها؛
- محاولة إظهار الأعمال التي تقوم بها المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في خلق القيمة المضافة في حالة ما إذا تم استغلال دورة مبيعات- زبائن من طرف المديرية العامة للمؤسسة.

الدراسات السابقة:

معظم الدراسات السابقة التي إطلعنا عليها تركز على المراجعة الداخلية بصفة عامة وشاملة، لكن موضوع المراجعة الداخلية لدورة المبيعات- زبائن لم يتم التطرق إليها بصفة خاصة، من هذه الدراسات نذكر:

- **شعباني لطفي: المراجعة الداخلية ومهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك الدورة مبيعات- مقبوضات** هي عبارة عن مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع إدارة أعمال، سنة 2004، حيث تدور إشكالية هذا البحث: فيما تكمن فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي؟ وفيه توصل الباحث إلى أن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة، وأن نشاط المراجعة الداخلية يشمل المراجعة المالية وأخرى للتأكد من مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة ومراجعة العمليات والأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفاءتها ومدى انتظامها، كما يمكن إضافة مراجعة نظام المعلومات ودرجة الأمان المصاحبة لها، فقيام المراجع الداخلي بمختلف هذه المراجعات يكون لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسة، أضاف النتائج المتعلقة بالأدوات المستعملة لتقييم الرقابة الداخلية والتي تم استعمالها أثناء القيام بدراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك دورة المبيعات- المقبوضات، نحن نتفق في هذه النقطة إلا أن الاختلاف يكمن في جانب دراسة الدورة.

- **أحمد محمد مخلوف: المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية،** و هي عبارة عن مذكرة ماجستير مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر سنة 2007 حيث تدور إشكالية هذا البحث حول: ما مدى تطبيق المراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية وفقاً للمتطلبات التي تفرضها المعايير المعتمدة للمراجعة الداخلية في البنوك الأردنية؟

محددات الدراسة:

- الحدود الموضوعية: سوف نتطرق إلى موضوع المراجعة الداخلية في مؤسسة اقتصادية دورة مبيعات- زبائن من خلال إلقاء الضوء على نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر شامل لكل المؤسسة وما لهذه الأخيرة من أهمية في مراجعة دورة المبيعات- الزبائن.
- الحدود الزمنية والمكانية: دراسة إجراءات الرقابة والمراجعة الداخلية من الجانب النظري والتطبيقي في مؤسسة "نפטال" خلال الفترة 2013-2014.

منهج الدراسة:

لمعالجة جوانب بحثنا اعتمادنا واتباعنا النهج التحليلي الوصفي الذي يهدف إلى جمع المعلومات والحقائق عن ظاهرة معينة ثم تفسيرها وتحليلها من أجل الوصول إلى تعليمات.

هيكل الدراسة:

لقد درسنا في موضوعنا هذا في ثلاثة فصول وهي:

الفصل الأول: تطرقنا إلى عموميات الرقابة والمراجعة الداخلية بحيث حاولنا من خلاله حصر الإطار المفاهيمي للرقابة الداخلية بعرض التطور التاريخي وماهيتها بإعطاء مجموعة من التعاريف التي نراها شاملة للرقابة الداخلية مع تبيان مقومات وإجراءاتها ومختلف الوسائل المستخدمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية، كما عرضنا الإطار العام للمراجعة الداخلية بالتطرق إلى نشأتها وتقديم ماهيتها مع ذكر أهميتها وأهدافها ثم أنواعها مع تبيان علاقتها بالوظائف الرقابية الأخرى وكذا الإجراءات العملية لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية كمبحث ثالث وأخير في هذا الفصل.

الفصل الثاني: جاء بعنوان المراجعة الداخلية لدورة مبيعات- زبائن بحيث عرضنا من خلاله الإطار المحاسبي بالتعرف على طبيعة الدورة والمستندات المتعلقة بالدورة ومن ثم اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لدورة مبيعات-زبائن، زيادة عن ذلك عرفنا إجراءات الرقابة والمراجعة الداخلية على الدورة ومدى مسؤولية المراجع الداخلي عن اكتشاف الغش والتلاعب، ثم كمرحلة أخيرة قيمنا استبيان الرقابة الداخلية من خلال إعداد التقرير النهائي للمراجعة الداخلية ثم عرضنا آراء المراجعة الداخلية التي تكون في التقرير.

الفصل الثالث: في هذا الفصل أردنا من خلاله إسقاط الجانب النظري على الدراسة التطبيقية للقيام بالمراجعة الداخلية كما اخترنا لذلك مؤسسة نفطال GPL التي تعتبر مؤسسة تجارية مختصة في توزيع منتجاتها للزبائن ومهمة المراجعة الداخلية ستكون على دورة مبيعات- زبائن حيث قمنا أولاً بالمعرفة العامة حول المؤسسة مع معرفة إمكانيات المؤسسة وأهدافها مع عرض هيكلها التنظيمي، أما ثانياً فأشرنا إلى نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بالتعرف على فرع المبيعات

بالمؤسسة وعرض هيكله التنظيمي مع إعداد برنامج سير عملية البيع في المؤسسة وكمرحلة ثالثة قمنا بمأق قوائم استقصاء الخاصة بالدورة محل المراجعة ثم إعداد شبكة تحليل المهام مع أوراق كشف وتحليل المشكل وأخيراً عرض المشاكل المكتشفة مع طرح لها اقتراحات وتوصيات وتحسينات لمعالجاتها وتلخيصها في شكل تقرير المراجعة الداخلية.

الفصل الأول:

عموميات عن الرقابة والمراجعة الداخلية

تمهيد:

إن التطور العلمي والتكنولوجي الذي ظهر بوضوح في العصر الحالي وما أصاب قطاع الأعمال من تطور كبير وأيضاً ظهور المؤسسات متعددة الجنسيات، وقيام مؤسسات كبرى للمراجعة في معظم دول العالم خاصة الدول الصناعية الكبرى، وذلك للحاجة الماسة لمعلومات موثوقة فيها ودقيقة على مساندتها في العملية الرقابية والتي تقدم ثقة أكبر لأصحاب المؤسسة والمستفيدين منه بأن أعمالهم يتم إنجازها وفقاً لما هو مخطط وان الأنظمة والقوانين يتم احترامها، وأن أصول والتزامات المؤسسة حقيقية ويتم المحافظة عليها، فتمدها بالتقارير اللازمة حول سير الأعمال داخل المؤسسة وتنبهها إلى مواطن الضعف والخلل داخلها، بالتالي تستطيع الإدارة اتخاذ قراراتها بناءً على المعطيات التي توفرها لها هذه الجهة والمتمثلة في خلية المراجعة الداخلية.

حيث تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة نسبياً بالمؤسسة، تعمل على فحص وتقييم الأنشطة التي تقوم بها هذه الأخيرة، وذلك باستخدام وسائل وأدوات لتقييم نظام الرقابة الداخلية لاستخراج مدى تطبيقها للإجراءات الموضوعية من طرفها والتي يمكن لها أن تمس باستقرارها.

كما أن المراجعة الداخلية تخضع لمجموعة من المعايير التي تحكمها أو تتبع خطوات معينة لتنفيذ مهمتها من خلال اعتماده على مجموعة من الأدلة وقرائن الإثبات وأساليب تدعيمها أو تفعيلها.

فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية وهي:

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الداخلية؛
- المبحث الثاني: الإطار العام للمراجعة الداخلية؛
- المبحث الثالث: الإجراءات العلمية لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الداخلية

تقوم المؤسسة بوضع وتصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من عمليات الرقابة المختلفة والتي تخص الجوانب المالية والتنظيمية والمحاسبية، وذلك ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة والتقيد بالسياسات الموضوعية والعمل على إنجاحها واكتشاف العيوب والنقائص وتصحيحها وذلك من خلال إتباع إجراءات إدارية منها ومحاسبية وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى التطور التاريخي للرقابة الداخلية والعوامل التي أدت إلى تطورها في المطلب الأول ثم في المطلب الثاني تعريف الرقابة الداخلية وأهدافها، وكذا في المطلب الثالث عناصر وأنواع الرقابة الداخلية في المطلب الرابع الوسائل (أدوات) المستخدمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: التطور التاريخي للرقابة الداخلية

لا يمكننا التطرق إلى الرقابة الداخلية وتعريفها دون معرفة جذورها التاريخية حيث سنحاول عرض تسلسلها التاريخي وأهم العوامل التي أدت إلى ظهورها.

أولا: نشأة الرقابة الداخلية

إن مفهوم الرقابة ليس بالحديث وإنما يعود ظهورها إلى القدم، فكانت طرق الرقابة بدائية حيث أن الفرد كان يتولى بنفسه تقييد العمليات التجارية ويراقبها في نفس الوقت، إلا أن التقدم البشري واتساع نطاق التجارة الداخلية وكذا انتشار التجارة العالمية أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة وبالتالي ازدادت الحاجة إلى الرقابة لصالح الإدارة وأصحاب رأس المال ويمكن حصل مراحل تطور عمليات الرقابة فيما يلي¹:

المرحلة الأولى: قبل سنة 1500 ميلادية

كانت الأحداث المالية آنذاك تسجل في سجلين منفصلين بواسطة أشخاص مستقلين يتولى كل منهم التسجيل لنفس العمليات مستقلا عن الآخر، وهذا للمقارنة بين السجلين وبالتالي يمنع التلاعب والاختلاس وبالتطور التجاري وازدياد حجم الاتصالات الدولية نتيجة فتح آفاق جديدة عن طريق النقل البحري واستعمال أماكن جديدة فتطلب الأمر استخدام مراجعين لغرض محاسبة قبضة السفن ومنع الاختلاس لهذه الثروات، فكانت الرقابة في هذا الوقت تحقق أمانة الأشخاص الذين عهد إليهم المسؤولية المالية.

¹ - عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص 12-13

المرحلة الثانية: من سنة 1500م إلى 1850 ميلادية

نتيجة ظهور الثورة الصناعية اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي، ولكن بقيت الرقابة تعني اكتشاف الاختلاس والتلاعب، تنحصر في الرقابة المالية التي تتركز في فحص مفصل للأحداث المالية، إلا أن هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات الرقابة خلال هذه المرحلة أدى لاعتراض عام (بنظام محاسبي منتظم) لغرض الدقة في التقرير.

المرحلة الثالثة: تتمثل في الفترة من 1850 إلى ما بعد ذلك

في هذه الفترة حدثت تغيرات اقتصادية هامة أدت إلى ظهور مؤسسات كبيرة الحجم وبروز شركات المساهمة وانتقلت الإدارة من أفراد إلى مهنيين وأصبح أصحاب رأس المال بعيدون عن الإدارة وبالتالي انصب اهتمامهم على المحافظة على سلامته وهنا تظهر اعتراض بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي.

ثانيا: العوامل التي أدت إلى تطور الرقابة الداخلية

من بين العوامل التي أدت إلى تطور نظام الرقابة الداخلية والاهتمام بها ما يلي¹:

- اتساع نطاق المؤسسات وكبر حجمها الأمر الذي أدى إلى تعقيد وتشعب هيكلها التنظيمية؛
 - تطور إجراءات المراجعة من مراجعة كاملة تفصيلية إلى مراجعة إخبارية تعتمد على أسلوب العينات الإحصائية أدى إلى ضرورة توفر نظام الرقابة الداخلية يعتمد عليها المراجع في تقدير حجم العينات الذي سيتولى فحصها واختيارها؛
 - اضطراب الإدارة العليا إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية وبرز هذا في شركات المساهمة حيث انفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية مما دفع اعتماد مختلف مقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية تؤدي إلى اطمئنان الإدارة على سلامة العمل بالمؤسسة؛
 - حاجة المؤسسة إلى تقارير دورية دقيقة لمختلف نشاطاتها.
- فتقع على الإدارة مسؤولية حماية موارد وأصول المؤسسة من الضياع والاختلاس وسوء الاستخدام التي تتحقق بتوفير نظام رقابي كما أن التخطيط الاقتصادي وإعداد التصريحات الضريبية وتسعير السلع من طرف الدولة لا يكون إلا بالحصول على بيانات دقيقة عن كل المؤسسات العاملة داخل البلد الذي لا يتسنى لها ما لم يكن هناك نظام رقابي فعال فمجملة هذه العوامل ساعدت على العناية الكبيرة والاهتمام البالغ بنظام الرقابة الداخلية وتطوير مفهومها وأسلوبها وكذا من حيث الإجراءات، لذلك لا بد من وجود نظم رقابية لضمان إنجاز الخطط الموضوعية وتحقيق النتائج المستهدفة والكشف عن الانحرافات التي حدثت، وذلك تمهيدا لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

¹ - عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 13

المطلب الثاني: ماهية الرقابة الداخلية

تقوم المؤسسة بوضع وتصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة والتي تخص مختلف الجوانب المالية والتنظيمية والمحاسبية وذلك لضمان السير الحسن للعمل والتقيد بالسياسات الموضوعية داخل المؤسسة.

فبعدما تطرقنا إلى نشأة الرقابة الداخلية والعوامل التي ساعدتها في التطور في المطلب الأول سنشير في هذا المطلب الثاني تعريف الرقابة الداخلية، أهدافها ومكوناتها ثم أنواعها.

أولاً: تعريف الرقابة الداخلية

للرقابة الداخلية عدة تعاريف نظراً للمراحل تطورها وتضارب آراء المتخصصين والمتمرسين في هذا الميدان (محافظي الحسابات، خبراء محاسبين، مراجعين داخليين...)، فيما يلي مجموعة من التعاريف:

تعريف 01: عرف من طرف الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة IFAC على أنها "كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان إلى الوصول إلى هذه الإدارة وهو إدارة العمل بشكل منظم وكفاء والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ، ودقة واكتمال السجلات المحاسبية، وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب"¹.

تعريف 02: حسب المعهد الأمريكي AICPA "تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصوله، وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية، وتشجيع العاملين على التمسك بالبيانات الإدارية الموضوعية"².

تعريف 03: حسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين OECCA الفرنسية نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة³.

¹ - Lion Collims, Gerar Vallin, **Audit et control interne et vérification**, Edition préparation INC, canada, 1984, p 39-40

² - خالد أمين عبد الله، **المراجعة والرقابة في البنوك**، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص 167

³ - محمد طواهر التهامي، مسعود الصديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة

تعريف 04: يشير تعريف COSO بوضوح إلى أن الرقابة الداخلية هي عمليات وليس نظاماً وأن مسؤولية تصميمه وتطويره تقع على عاتق مجلس الإدارة وإدارة الشركة والمشاركين الآخرين وذلك بهدف تزويد الإدارة بتأمين معقول حول الوصول إلى كفاءة وفعالية العمليات وجوده وملائمة التقارير المالية والالتزام بالتعليمات والقوانين والأنظمة، كما يوضح التعريف أن الهدف من نظام الرقابة الداخلية هو تقديم تأكيد معقول وليس تأكيداً مطلقاً بخصوص الأهداف المرجوة من الرقابة¹.

ثانياً: أهداف الرقابة الداخلية

- من خلال التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية يتضح أن هذا الأخير يحقق عدة أهداف في المؤسسة من أهمها²:
- توفير بيانات ومعلومات سليمة يمكن الاعتماد عليها في القيام بالوظائف المختلفة من تخطيط ورقابة وتقوم أداء واتخاذ قرارات؛
 - حماية موجودات المؤسسة والمحافظة على مستندات وسجلاته؛
 - المساهمة في زيادة الكفاءة بالمؤسسة من خلال إجتنب أي أعمال غير ضرورة والمحافظة في منع أو تقليل حدوث الضياع والاحتلاسات والسرقات والغش والأخطاء العمدية؛
 - التشجيع على تنفيذ السياسات الإدارية المرسومة.
- كما نجد حسب معايير المراجعة الدولية مجموعة من الأهداف نلخصها فيما يلي³:

1. التحكم في المؤسسة:

يعد التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة ونفقاتها وتكاليفها وعوائدها ومختلف السياسات من أهم الركائز الأساسية فيها، حيث يفوض هذا الأمر إلى مجلس الإدارة والمسؤولين المنفذين، فلا يمكن أن يتم ذلك بشكل عشوائي وإنما يجب تحديد الأهداف المسطرة والهياكل والطرق (الموازنات التقديرية التخطيطية) وكافة الإجراءات من أجل الوقوف على معلومة ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

¹ - يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة المراجعة الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، دراسة تطبيقية في شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة وتمويل، 2007، ص 99 متاح على:

تم الإطلاع عليه: Libraly, iugaza, edu, ps /thesis/78694, pdf 11H, 12/03/2014

² - حامد طلبة محمد أبو هيبية، أصول المراجعة، دار زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص 34

³ - عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 133

2. حماية أصول المؤسسة:

تأخذ حماية الأصول من أصول مادية ومعنوية (جميع عوامل الإنتاج، صورة المؤسسة، أسرار المؤسسة، حقوق الملكية الفكرية، العنصر البشري...)، أشكال وأساليب مختلفة ومتعددة تتمحور حول توفير الحماية التامة لها من التبيذير أو الإسراف أو الضياع أو السرقة... الخ، ويمكن أن تتحقق هذه الحماية عن طريق:

- الوقاية من الأخطاء المتعمدة: هذا النوع قد يحدث أثناء معالجة العمليات بقصد إخفاء انحراف معين أو غش أو اختلاس؛
- المحافظة على الأصول من الاختلاس والسرقة والغش: ويعني ذلك حماية الأصول من التصرفات غير المشروعة وغير المقبولة بصفة عامة، أي التي يتم ارتكابها مع العلم بعدم مشروعيتها؛
- الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة: تحدث عادة عند التطبيق الخاطئ لقواعد ومبادئ المحاسبة أو الجهل لها.

3. ضمان دقة ونوعية ومصداقية المعلومات:

إن التسيير الفعال للمؤسسة يستوجب الاعتماد على معلومات موثوق فيها، تتسرب في كافة المستويات التنظيمية من أجل السماح باتخاذ القرارات السليمة والمناسبة في ظروف زمنية قياسية، نقصد هنا الصورة الصادقة "L'image fidèle" التي تعطي المعلومة الصحيحة الدقيقة ذات النوعية والمصداقية، التي تعكس الوضعية الحالية للمؤسسة ومركزها المالي، لكي تكون كذلك يجب أن تتوفر فيها الصفات التالية¹:

- أن تكون المعلومة موضوعية وحقيقية ويمكن الاعتماد عليها، كما يمكن التحقق منها؛
- أن تكون شاملة حتى تحقق الغاية المنشودة منها؛
- أن تكون المعلومة ملائمة لأهداف المؤسسة؛
- أن تكون المعلومة موجودة ومتوفرة عند طلبها.

4. تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات:

تهدف المؤسسة من وضع نظام فعال للرقابة الداخلية إلى تحقيق الالتزام بالإجراءات واحترام القوانين الداخلية والخارجية والسياسات، والتطبيق الفعلي واحترام مجمل هذه القواعد والتشريعات من شأنه أن يكفل للمؤسسة بلوغ أهدافها المسطرة، كما ينبغي أن تتوفر في هذه الأخيرة الشروط الآتية:

- يجب أن تبلغ إلى الشخص الموجهة إليه؛
- يجب أن تكون واضحة ومفهومة؛
- يجب توافر وسائل التنفيذ؛
- يجب إبلاغ الجهات الآمرة بالتنفيذ.

¹ - عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص 134

5. رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية:

تتحقق الكفاءة الإنتاجية عندما تكون مدخلات العمليات الإنتاجية من المواد الأولية وعناصر الإنتاج عند الحد الأدنى الممكن، مع تحقيق الحد الأقصى من المخرجات والمتمثلة في الناتج النهائي، حيث يلعب نظام الرقابة الداخلية الفعال دوراً هاماً في المؤسسة يضمن لها الاستعمال الأمثل والكفاء لمواردها، من خلال التحكم في التكاليف بتخفيفها عند حدودها الدنيا.

ثالثاً: مكونات الرقابة الداخلية

تتكون الرقابة الداخلية من خمس مكونات مترابطة يمكن إبرازها في الجدول أدناه بتفصيل عن مكونات الرقابة الداخلية لكل مكون ووصف له، ويتعين ألا يتم التعامل مع عملية تقييم المخاطر على أنها مكون منفصل تماماً حيث يتم تقييم المخاطر في كافة المكونات الأخرى خاصة مخاطر بيئة الرقابة، مخاطر بيئة نظام المعلومات، مخاطر نقص إجراءات الرقابة والمخاطر الناتجة في غياب المتابعة الكافية.

الجدول رقم (1-1): مكونات الرقابة الداخلية

العناصر	وصف العنصر	العناصر المكونة
بيئة الرقابة	موافقة ووعي وإجراءات الإدارة وأولئك المكلفين بالرقابة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية للمؤسسة وأهميتها في المؤسسة ومهام الرقابة الداخلية للمؤسسة، مهام الرقابة والإدارة وتحدد الاتجاه العام للمؤسسة الذي يؤثر على وعي أفرادها بالرقابة، لذلك تعرف قاعدة الرقابة الداخلية التي توفر الانضباط والهيكل.	<ul style="list-style-type: none"> - إيصال وتنفيذ النزاهة والقيم الأخلاقية. - الالتزام بالكفاءة. - مشاركة أولئك المكلفون بالرقابة (مجلس الإدارة، لجنة المراجعة). - فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي ويشمل: <ul style="list-style-type: none"> • أسلوب الإدارة في تلقي ومتابعة المخاطر. • مواقف وإجراءات الإدارة بشأن إعداد التقارير المالية. • موقف الإدارة تجاه معالجة المعلومات والمهام المحاسبية والموظفين. • الهيكل التنظيمي. • تفويض الصلاحيات والمسؤوليات. • سياسات وممارسات الموارد البشرية.
تقييم المخاطر	عملية تحديد والاستجابة للمخاطر ونتائج العمل لإقراض إعداد التقارير المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.	<ul style="list-style-type: none"> - الأحداث والظروف الخارجية والداخلية التي قد تحدث وتؤثر بشكل عكسي على قدرة المنشأة على إصدار وتسجيل ومعالجة وإعداد التقارير حول المعلومات المالية بما يتفق مع إثباتات الإدارة.

<p>- خطط الإدارة والبرامج أو الإجراءات تناول مخاطر معنية أو قبول مخاطر بسبب التكلفة أو اعتبارات أخرى، وتنشأ المخاطر أو تتغير بسبب الظروف مثل:</p> <ul style="list-style-type: none"> • تغيرات في البيئة التشغيلية. • الموظفون الجدد. • نظم المعلومات الجديدة والمحددة والنماذج والمنتجات والأنشطة الجديدة. • إعادة هيكلة المؤسسة. • عمليات أجنبية موسعة. • الإصدارات المحاسبية الجديدة. 		
<p>أساليب وسجلات تشمل:</p> <ul style="list-style-type: none"> - تحديد وتسجيل جميع المعاملات الصحيحة. - تبين الوقت المناسب للمعاملات بالتفاصيل كافية لإتاحة التصنيف المناسب للمعاملات لإعداد التقارير المالية. - تحديد الفترة الزمنية التي حدثت فيها العمليات للسماح بتسجيل المعاملات في الفترة الصحيحة: - يتضمن الاتصال توفير فهم للأدوار والمسؤوليات الفردية الخاصة بالرقابة الداخلية. - على تقديم التقارير المالية، ويأخذ الاتصال أشكالاً مثل: <ul style="list-style-type: none"> • أدلة السياسات. • أدلة إعداد التقارير المحاسبية والمالية والمذكرات. • الاتصال الإلكتروني أو الشفوي أو من خلال إجراءات الإدارة. 	<p>يتكون نظام المعلومات من بنية تحتية (عناصر مادية، وبرامج محاسبية) وأشخاص وإجراءات وبيانات، كما يتكون نظام المعلومات الخاص بأهداف إعداد التقارير المالية والإجراءات والسجلات التي أنشئت لمباشرة وتسجيل ومعالجة وإعداد التقارير المالية والمحافظة على المسؤولية للأصول والالتزامات وحقوق المساهمة.</p>	<p>نظام المعلومات والاتصال</p>
<ul style="list-style-type: none"> - مراجعة الأداء. - معالجة المعلومات. - عناصر الرقابة الفعلية. - فصل المهام. - رقابة التفويض. 	<p>السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة.</p>	<p>أنشطة الرقابة</p>
<ul style="list-style-type: none"> - مراجعة الإدارة (المديرين). 	<p>عملية لتقييم نوعية أداء الرقابة الداخلية</p>	<p>الرقابة</p>

المتابعة	على مدى الوقت.	- تقييم المدققين الداخليين للائتمثال للسياسات. - الأطراف الخارجية (العملاء). - واضعي أنظمة الاتصال. - المدققين الخارجيين.
----------	----------------	--

المراجع: أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى المراجعة والتأكيد الحديث الإطار الدوليتين أدلة ونتائج المراجعة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص 207-209

رابعاً: أنواع الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية من شقين مكملين لبعضهما البعض، شق محاسبي خاص بتحقيق الرقابة المحاسبية والتي تختص بتحقيق الأهداف والمفاهيم المتعلقة بفعالية الرقابة من حماية الأصول، السجلات، ضمان دقة البيانات المحاسبية وشق آخر إداري، ويطلق عليهما الرقابة الإدارية عن طريق النهوض بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة¹.

1. الرقابة الإدارية:

تتمثل في ما تضعه إدارة المؤسسة من سياسات، قواعد وإجراءات التي توضح وتحدد الإدارات والأقسام التي تشملها المؤسسة، وكذا تحدد اختصاصاتها، واجباتها ومسؤولياتها، وكذلك التفويض المناسب للمسؤوليات الوظيفية من أجل الرفع من كفاءة استخدام موارد وممتلكات المؤسسة، وتحقيق الفعالية في الأداء عن طريق تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية لتحقيق الأهداف العامة للمؤسسة وذلك بأقل تكاليف ممكنة. ويتحقق هذا النوع من الرقابة عن طريق العناصر التالية:

- تحديد الأهداف العامة للمؤسسة وكذا الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام بدقة حتى يسهل تحقيقها؛
- وضع نظام لتقدير مختلف عناصر النشاط في المؤسسة بشكل دوري لتحديد الانحرافات وإجراءات المقارنات كقواعد تقدير المبيعات، الإنتاج، المصاريف؛
- وضع نظام خاص للسياسات والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المؤسسة للاسترشاد بها مثل سياسات الشراء البيع، التوظيف، التسعير؛
- وضع نظام خاص للمعلومات يضمن سلامة اتخاذ القرارات بما لا يتعارض مع مصالح وأهداف المؤسسة المراد تحقيقها.

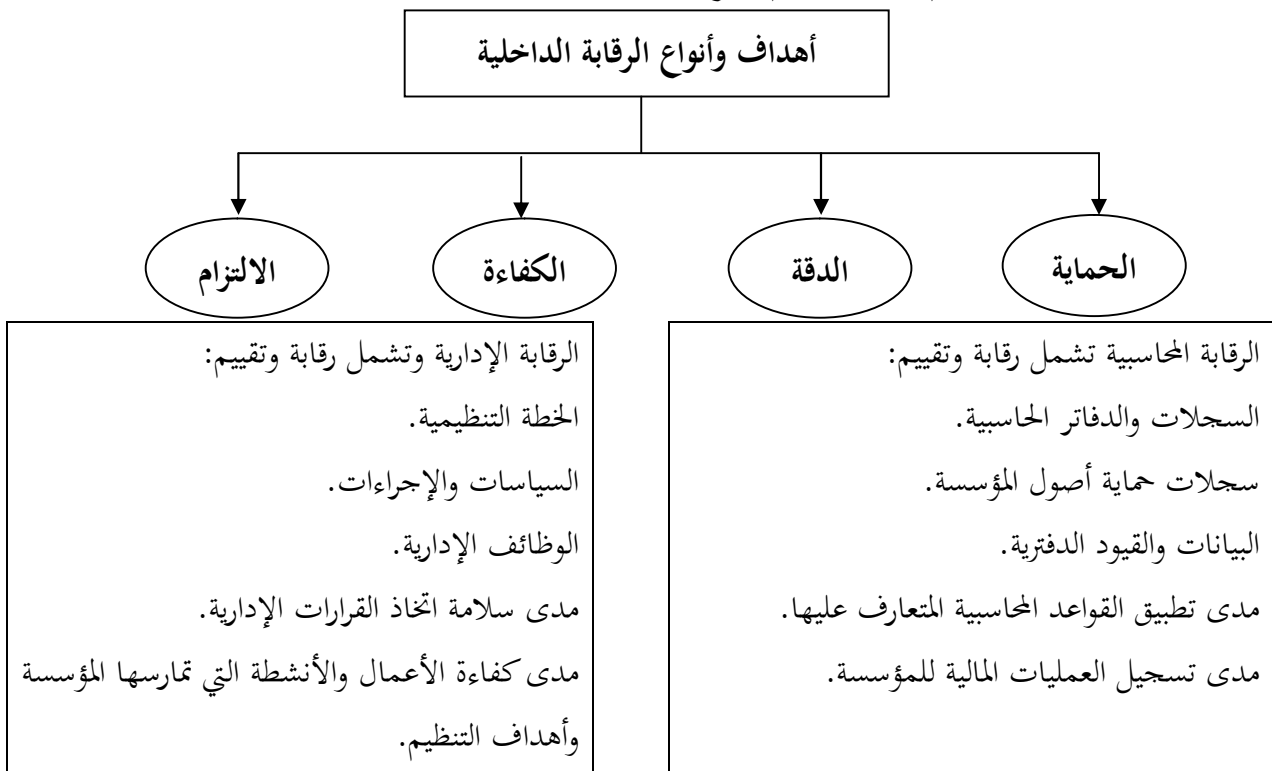
¹ - عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1998، ص 184

2. الرقابة المحاسبية:

تتمثل في جميع الإجراءات والقواعد والطرق المحاسبية المستعملة، أساليب حماية الأصول من التلف والضياع والإسراف المتمثلة في النظام المحاسبي المتبع والدفاتر والسجلات المالية، هذا بهدف حماية أصول المؤسسة من أي تصرفات غير مشروعة والالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتحقيق دقة البيانات المحاسبية والمالية التي يمكن الاعتماد عليها ويتحقق هذا النوع من الرقابة بالتركيز على العناصر التالية:

- وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المؤسسة؛
- وضع نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المؤسسة؛
- وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المؤسسة وفقا للقواعد المحاسبية، ومقارنة بيانات السجلات المحاسبية التي يمسكها المسؤولون عن أصول المؤسسة مع نتائج الجرد الفعلي لأصول الموجود في المؤسسة؛
- وضع نظام لإعداد موازين المراجعة بشكل دوري، للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة؛
- وضع نظام الرقابة وحماية موارد المؤسسة وممتلكاتها ومتابعتها، للتأكد من وجودها واستخدامها فيها خصصت له كما يمكن توضيح العلاقة بين أنواع الرقابة الداخلية وأهدافها من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(1-1): تقسيم أنواع الرقابة الداخلية حسب أهدافها



المرجع: عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1998، ص184

من خلال هذا الشكل تبين لنا أن للرقابة الداخلية نوعين ألا وهما الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية اللذان يسعيان إلى تحقيق الأهداف التالية: الحماية، الدقة، الكفاءة والالتزام حيث الرقابة الداخلية المحاسبية تحقق هدفي الحماية والدقة من خلال تقييمها للسجلات والدفاتر المحاسبية، سجلات حماية أصول المؤسسة، البيانات والقيود المحاسبية ورقابة مدى تطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها ومدى تسجيل العمليات المالية للمؤسسة، أما الرقابة الإدارية تسعى لتحقيق هدفي الكفاءة والالتزام من خلال رقابة وتقييم الخطة التنظيمية، السياسات والإجراءات، الوظائف الإدارية مدى سلامة اتخاذ القرارات الإدارية ومدى كفاءة الأعمال والأنشطة التي تمارسها المؤسسة وأهداف التنظيم.

المطلب الثالث: مقومات وإجراءات الرقابة الداخلية

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المتوخاة منه وجعل نظام المعلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك وجب على هذا النظام سن إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له، وتعتبر بمثابة حجر الأساس للمبنى.

أولاً: مقومات الرقابة الداخلية

حتى يمكن اعتبار نظام الرقابة الداخلية فعالاً في تحقيق الأهداف الرئيسية له، لا بد من توافر مجموعة من المقومات الرئيسية لهذا النظام، كونها أساس الحكم على مدى قوة نظام الرقابة من ضعفه، والإخلال أو القصور في أي من هذه المقومات سيعرض هذا النظام ككل إلى عجز في أدائه وبالتالي على تحقيق أهدافه، ونلخص مقومات الرقابة الداخلية في النقاط التالية¹:

1. الهيكل التنظيمي:

من أجل الوقوف على نظام للرقابة الداخلية يستطيع تحقيق أهدافه المتعلقة بالتحكم في المؤسسة، حماية الأصول ضمان نوعية المعلومات، تشجيع العمل بكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية، ينبغي أن يوجد في المؤسسة هيكل تنظيمي يجسد الوظائف والمديرية ويحدد سلطات كل منها بوضوح ودقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينهم، وعليه تظهر حساسية ودور الهيكل التنظيمي في بسط نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، كون أن تصميم هذا الهيكل يراعي فيه العناصر التالية:

- حجم المؤسسة؛
- طبيعة النشاط؛
- تسلسل الاختصاصات؛
- تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل؛
- البساطة والمرونة؛

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 95

- مراعاة الاستقلالية بين المديرية (التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول، وليست هي التي تقوم بحاسبة الأصول).

2. نظام المعلومات المحاسبية:

يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تفي باحتياجات المؤسسة، وتصميم لدورات محاسبية مستندية تحقق رقابة فعالة، ويجب أن يراعي في السجل أو المستند البساطة والوضوح حتى يسهل فهمه على من يستعمله، ويجب أن يخدم ذلك السجل أو المستند هدف من أهداف إدارة المؤسسة كما يجب أن يراعي في تصميمه كافة استخداماته المحتملة حتى نقلل من تغيير النماذج كل حين، هذا كما يجب أن يراعي في تصميمه ما يكفل تحقيق رقابة داخلية فعالة في المراحل التي يمر فيها المستند.

أما الدليل المحاسبي فيجب أن يراعي في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد وكلفة ممكنة، أن يتضمن الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات واستخراج النتائج، أضف إلى ذلك ضرورة إعطاء كل حساب مدلوله الدقيق والواضح، ووجوب وجود تعليمات واضحة لما يجب تضمينه تحت كل بند أو حساب، واشتمال الدليل على حسابات مراقبة (حسابات إجمالية) والفصل الواضح بين النفقات والإيرادات، وتضمين الدليل نظاما دقيقا لترقيم الحسابات بما يكفل السرعة والاختصار ويساعد على تسهيل استخدام أنظمة المحاسبة الآلية أما الدورات المستندية المرتبطة بالنظام المحاسبي فيختلف تصميمها باختلاف العمليات والمستندات مما يصعب معه وضع تصميم موحد لدورات مستندية يطبق على جميع المؤسسات.

3. إجراءات تفصيلية:

لتنفيذ الواجبات يجب مراعاة تقسيم الواجبات بين الدوائر المختلفة بحيث لا يستأثر شخص واحد بعملية ما من أولها لآخرها، أي إنشائها والاحتفاظ بالأصول المترتبة عليها والمحاسبة عنها، لأن الجميع بين هذه المراحل في يد واحدة يشكل خطرا على المؤسسة بوجود تلاعب أو اختلاس، لذلك على الإدارة توزيع العمل بشكل يضمن لها وجود رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف رقابة من رقابة على موظف آخر وهكذا تقل فرص التلاعب والغش والخطأ.

4. اختيار الموظفين الأكفاء:

من خلال وضعهم في مراكز مناسبة وما يتضمنه ذلك من توصيف دقيق لوظائف المؤسسة المختلفة، وبرنامج مسطر لتدريب العاملين في المؤسسة بما يضمن حسن اختيارهم ووضع كل موظف أو عامل في المكان المناسب له حتى يمكن الاستفادة من الكفاءات المختلفة.

5. رقابة الأداء:

ذلك لتحقيق كفاية عالية فيه ومما يجب ملاحظته ضرورة الالتزام بمستويات أداء مخطط لها ومرسومة وإذا ما وجد أي انحراف عن هذه المستويات فيجب دراسة ووضع الإجراءات الكفيلة بتصحيحه، ويتم رقابة الأداء بطريقة مباشرة كإشراف كل مسئول عن عمل من هم دونه، أو بطريقة غير مباشرة كاستعمال أدوات الرقابة المختلفة مثل الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية، تقارير الكفاية، التدقيق الداخلي وما شابه.

6. استخدام كافة الوسائل الآلية:

بما يكفل التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والحفاظ على أصول المؤسسة وموجوداته من أي تلاعب أو اختلاس.

هذه هي المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية السليم، وهي تختلف من مؤسسة لأخرى حيث لا يمكن توافرها إلا في المؤسسات الكبيرة التي تملك الإمكانيات المادية والتي تتوفر فيها عدد كبير من الموظفين يسهل معه تقسيم العمل بالشكل المثالي، أما المؤسسات الصغيرة فيتعذر وجود ذلك فيها، ولكن الرقابة الشخصية واستخدام الآلات الحديثة في العمل تساعد على جعل نظام الرقابة الداخلية مقبولاً لدى المدقق بشرط انتفاء ما يثير شكه وريبته فيما يدقق¹.

ثانياً: إجراءات نظام الرقابة الداخلية:

أوردنا فيما سبق المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية السليم ولا بد من اتخاذ الإجراءات التالية لتحقيق تلك المقومات²:

1. إجراءات تنظيمية وإدارية:

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها، توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسئول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، استخراج المستندات من أصل وعدة صور، إجراء حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول، لذلك سنتطرق إلى هذه الإجراءات من خلال النقاط التالية³:

¹ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2004، ص 231-233

² - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 105

³ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، نفس المرجع أعلاه، ص 106

• تحديد الاختصاصات:

إن تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية يكون حتما عبر تضافر الجهود داخل أجزائها كل حسب اختصاصه، لذا بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها، فعند الوقوف على الهيكل التنظيمي لها يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديرية الموجودة بما لا يسمح بالتضارب بين الاختصاصات، فكل مديرية لها اختصاصاتها وداخل كل مديرية يمكن تجزئة هذه الاختصاصات إلى تخصصها داخل الدوائر وداخل المصالح وإلى غاية آخر نقطة من الهيكل التنظيمي.

• تقسيم العمل:

إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بمنعه لتضاربها أو تداخلها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء، السرقة والتلاعب، كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الاعتبارات التالية:

- الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله: إن الفصل بين وظيفتي الأداء والتسجيل المحاسبي من شأنه أن يمنع التلاعب في تسجيل البيانات المحاسبية، بالتالي نحصل على معلومات صادقة عن الحدث بعد المعالجة.
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيله: إن هذا التقسيم في العمل يقلل من احتمالات سرقة الأصول، نظرا لأن الاحتفاظ بالأصل يكون ضمن اختصاصات موظف معين وتسجيل العمليات المتعلقة لهذا الأصل يدخل ضمن اختصاصات موظف آخر.
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه: إن الفصل بين سلطة تقرير الحصول على الأصل والاحتفاظ به تقلل من احتمالات وقوع التلاعب ومن الاتفاقيات ذات المصلحة الشخصية.
- تقسيم العمل المحاسبي: انطلاقا من عدم انفراد شخص واحد بالقيام بعملية معينة من بدايتها إلى نهايتها، فإنه يسمح بإعطاء رقابة داخلية يخلقها هذا التقسيم بمراقبة عمل موظف معين بموظف آخر يقوم بالعملية بعده، لذلك يستطيع هذا التقسيم التقليل من فرص الأخطاء والتلاعب والتزوير ويزيد من فرص الكشف عنها حال وقوعها.

في الأخير نشير إلى ضرورة الفصل بين الوظائف والفصل بين الموظفين القائمين بها، يقوم موظف معين بوظيفة من الوظائف ولا يستطيع في ذات الوقت القيام بوظيفة أخرى من نفس مجموعتها وهي كما يلي¹:

المجموعة الثانية:

- إعداد الرواتب؛
- تسيير الخزينة؛

المجموعة الأولى:

- مسك بطاقات المخزون؛
- إعداد سندات التسليم؛
- إعداد الفواتير؛

¹ - محمد طواهر التهامي، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 108

- التحصيل.

المجموعة الثالثة:

- مسؤولية إثبات الحضور؛

- مسؤولية إعداد الرواتب.

المجموعة الرابعة:

- مسؤولية تسيير التعاونية؛

- مسك دفاتير الصندوق المتعلق بها.

المجموعة الخامسة:

- التمثيل الاجتماعي للعمال؛

- تسيير الأموال الاجتماعية.

المجموعة السادسة:

- تسيير المطعم؛

- بيع تذاكر المطعم.

المجموعة السابعة:

- شراء المواد؛

- استلام المواد.

المجموعة الثامنة:

- تسيير حضيرة السيارات؛

- تسيير وصول البنزين.

المجموعة التاسعة:

- عمليات الصندوق؛

- مسك اليومية المالية للصندوق.

المجموعة العاشرة:

- شراء المواد؛

- دفع الديون الناتجة عن الشراء؛

- بيع المنتجات؛

- قبض مبالغ المنتجات.

المجموعة الحادية عشر:

- مسؤولية الإنتاج؛

- مسؤولية مراقبة الإنتاج.

• توزيع المسؤوليات:

يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين إذ يمكن من تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ لذلك وجب تحديد المديرين والأشخاص في ذات الوقت المسؤولين عن المحافظة على الممتلكات وعمليات المؤسسة وعلى تسجيل هذه الممتلكات وعلى التقرير بالعمليات والموافقة عليها، بيد أن تحديد المسؤوليات تمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤوليته والتزامه تجاهها، فيحاسب ويراقب في حدود هذا المجال، إذ أن هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد وبدقة لمرتكب الخطأ وعدم استطاعته التملص منه من جهة ومن جهة ثانية يظفي الجدوية والدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظف لأنه على يقين بأن أي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة ولن يستطيع أن يلقيه على غيره، في الأخير نرى بوضوح العلاقة التكاملية بين الإجراءات الثلاثة السابقة لتحديد الاختصاصات، تقسيم العمل توزيع المسؤوليات والتي بانسجامها تحقق لنا شطرا كبيرا من نظام الرقابة الداخلية الفعال.

• إعطاء تعليمات صريحة:

عادة ما يشمل هذا الإجراء على الجانب التنظيمي للمؤسسة، لذلك ينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسئول داخل المديرية أو الدائرة أو المصلحة إلى المنفذين لها، فالصراحة والوضوح في التعليمات تمكن من فهم التعليمات وتنفيذها على أحسن وجه، كإعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم الموظف بالتوقيع على المستندات التي أعدها بغية تحديد مسؤوليته اتجاهها.

• إجراء حركة التنقلات بين العاملين:

إن إجراء حركة التنقلات بين العاملين داخل المؤسسة يكون من صلب إجراءات نظام الرقابة الداخلية كون أن هذا الإجراء يمكن من كشف الأخطاء والتلاعبات التي ارتكبتها الموظف خلال العمليات التي تدخل ضمن اختصاصاته وتحت مسؤولياته¹.

2. إجراءات تخص العمل المحاسبي: وتضم النواحي التالية²:

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال ويساعد إدارة المؤسسة على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة؛
- إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمداً من الموظفين المسؤولين ومرفقة به الوثائق المؤيدة الأخرى؛
- عدم اشتراك أي موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر؛
- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة إنجاز العمل؛
- استخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين المراجعة العامة؛
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الوارد من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات الزبائن...؛
- القيام بمجرد مفاجئ دورياً للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 110-111

² - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 235

3. إجراءات عامة: وتضم النواحي التالية¹:

- التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة؛
 - وضع نظام رقابي سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر؛
 - استخدام وسيلة الرقابة الحديثة، بجعل سلطات الاعتماد متماشية مع المسؤولية؛
 - استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة كتوقيع الشيكات، وعهدة الخزائن النقدية...؛
 - استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمؤسسة في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس وغالبا ما تناط هذه السلطة بقسم التدقيق الداخلي.
- للزيادة من التوضيح سنقوم بتلخيص إجراءات الرقابة الداخلية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): إجراءات الرقابة الداخلية



المراجع: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 123

من خلال هذا الشكل إتضح لنا أن إجراءات الرقابة الداخلية تنقسم إلى إجراءات تنظيمية وإدارية التي تخص تحديد الاختصاصات، تقسيم العمل، توزيع المسؤوليات، إعطاء تعليمات صريحة وإجراء حركة التنقلات بين العاملين وإجراءات تخص العمل المحاسبي التي تسهر على تطبيق التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات إجراء المطابقات

¹ - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 236

الدورية وعدم إشراك الموظف في الرقابة على عمله، تنقسم أيضا إلى إجراءات عامة تحرص على التأمين على ممتلكات المؤسسة والتأمين ضد خيانة الأمانة كما تعتمد على رقابة مزدوجة وإدخال الإعلام الآلي.

المطلب الرابع: الوسائل (الأدوات) المستخدمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية

يقتصر فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لأية مؤسسة على تلك الأنظمة كما وضعتها الإدارة في دليل الإجراءات، بل يتعداها إلى دراستها كما هي منفذة، ومن الوسائل التي يستخدمها المدققون للتعرف على النظام المطبق في المؤسسة وتقييم مدى كفايته بالوسائل التالية¹:

1. الاستبيان:

الاستبيان هو وسيلة من وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية، يضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السلمية لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، وتقدم هذه القائمة من الأسئلة إلى موظفي المؤسسة المختصين للإجابة عليها وردها إلى المدقق الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختيار والعينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل، يتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث أن تصاغ بطريقة فنية.

من مزايا الاستبيان سهولة التطبيق بالنسبة لمختلف المؤسسات ومرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام المحاسبي لأي مؤسسة، وتوفير الوقت حيث يستغني المدقق عن إنشاء برنامج جديد لكل عملية تدقيق منفردة هذا كما تتمتع طريقة الاستبيان بأن الزبائن لا يتعرضون على تطبيقها عادة حيث ينظرون إليها كجزء من إجراءات التدقيق المعتادة.

ما يعاب على هذه الطريقة يرى البعض أنه قد يقود إلى عدم مراعاة الظروف الخاصة بكل مؤسسة بسبب كونه موجدا للمؤسسات المختلفة، وهذا يعني أيضا أن لا يتغلغل في التفاصيل الدقيقة لنظم الرقابة الخاصة بكل مؤسسة تلك التفاصيل الهامة الضرورية للحكم على متانة نظام الرقابة الداخلية وللتغلب على هذه العيوب أو التقليل من أثرها بإمكان المدقق تحضير استبيانات خاصة بكل نوع معين من المؤسسات على حدة والابتعاد عن الاستبيان الموحد كذلك عليه القيام بمراجعة الاستبيان وتعديله سنويا.

2. الملخص التذكيري:

يقوم المدقق هنا بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم، وذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما في الاستبيان، ميزة هذه الطريقة الاقتصادية في الوقت دون الإغفال على النقاط الهامة أما عيوبها فتختصر في كونها لا تقود

¹ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحاجات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص ص 174-176

إلى تدوين كتابي لما هو عليه نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المعنية كما أنها لا تنطبق على المؤسسات ذات الطبيعة الخاصة بالإضافة إلى كون هذا الملخص أمراً متروكاً لكل مدقق على حدة يضع الأسس ويقوم بالإجراءات التي يراها مناسبة.

3. التقرير الوصفي:

هنا يقوم المدقق بوصف الإجراءات المتبعة في المشروع لكل عملية من العمليات مع وصف نظام الرقابة والدورة المستندية هذه الطريقة مناسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلى حد ما، يلخص التقرير الوصفي إلى تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها، أما عيبتها فيتلخص في صعوبة تتبع الشرح المطول لنظام الرقابة وصعوبة التأكد من تغطية جميع جوانب نظام الرقابة في ذلك التقرير.

4. دراسة الخرائط التنظيمية:

تمثل خريطة التدقيق للرقابة الداخلية رسماً بيانياً بالرموز لنشاط معين أو لدورة عمليات محددة، تستخدم الرموز الخطوط في هذه الخريطة لوصف تفاصيل النظام، يتم إعداد خريطة تدفق مستقلة لكل نوع من العمليات تبين الإجراءات الرقابية المستخدمة وتدفق المعلومات خلال النظام وتساعد خريطة التدفق المراجع على تصور العلاقة الموجودة بين الإجراءات الرقابية وتسهيل تمييز الإجراءات الرقابية، فهي تعطي صوراً أوضح وأكثر تحديداً عن النظام المستخدم، وعند استخدام الرموز والخطوط بدلاً من الكلمات كما هو في الطريقة الأولى تكون فرص سوء الفهم أقل وبالإضافة إلى ذلك يمكن بسهولة تحديد خرائط التدفق في عمليات المراجعة المتعاقبة سنة بعد أخرى، فكل ما هو مطلوب هو إضافة أو تغيير بعض الخطوط أو الرموز، والاتجاه الحديث لدى المدققين هو تفصيل هذه الطريقة وهذا قد يكون عائداً إلى أن الصورة هي أفضل وسيلة للإيضاح.

5. فحص النظام المحاسبي:

استخدام هذه الطريقة يمكن القول بأن الفحص يشمل على التحقيق من تطبيق مبدأ الفصل بين الوظائف ويتم عند فحص النظام المحاسبي للمؤسسة بصفة عامة، بأن يقوم المراجع بالحصول على البيانات اللازمة في رأي البعض في قوائم ثلاثة هي¹:

- قائمة بالدفاتر المحاسبية وبأسماء المسؤولين عن إنشائها ومراجعتها داخلياً؛
- قائمة بأسماء الأشخاص المسؤولين عن الاحتفاظ بعهددة الأصول؛

¹ - حامد طلبة أحمد أبو هيبه، مرجع سبق ذكره، ص 40

- قائمة بين طبيعة المستندات المثبتة لحركة الأصول الواردة للمؤسسة والصادرة منها والدور المستندة لتلك المستندات على أن يقوم المراجع بمقارنة ما جاء بهذه القوائم للتحقق من فصل وظيفة أداء العمليات عن وظيفة الاحتفاظ بالأصول وعن وظيفة المحاسبة عن العمليات والأصول مما يؤدي إلى التحقق من توافر سليم للرقابة الداخلية للمؤسسة. تتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مؤسسة، ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبيرة وخاصة إذا قام المدقق بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات وما شابه.

كما من عيوب الأساليب المتبعة (بما فيها أسلوب الاستبيان) أنها تعتمد على الحكم الشخصي وبالتالي تقع فريسة ما يلي من النقائص¹:

- اختلاف نتائج تقييم الرقابة الداخلية لمؤسسة معينة من مدقق لآخر؛
 - سوء تطبيق أسلوب التقييم ذاته، وذلك لأن عملية التقييم تستغرق وقتاً طويلاً؛
 - صعوبة الحكم على درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية لكل مجال.
- بما أن الوسائل المستخدمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية لها عيوب في تطبيقها فإن هذا سيؤثر على المؤسسة من حيث نتائج التقييم من خلال صعوبة الحكم على درجة فعالية هذا النظام من طرف المدقق، كل هذا سيؤثر على مصداقية وشفافية المعلومات الخاصة بالمؤسسة.

¹ - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 177

المبحث الثاني: الإطار العام للمراجعة الداخلية

من أجل تصميم أنظمة الرقابة الداخلية ووضع الإجراءات الواجب إتباعها لابد من وجود أداة فعالة لتقييم هذه النظم، هذه الأداة هي ما يعبر عنها بالمراجعة الداخلية بحيث أنها تطورت كثيرا واتسع نطاقها فأصبحت تشمل النشاطات بهدف مساعدة الإدارة في الوصول إلى أكفاء الطرق لتنظيم مختلف العمليات داخل المؤسسة لأجل الوصول إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، لذا سيتم التطرق في هذا المبحث إلى نشأة المراجعة، تعريفها وأهميتها ثم أهدافها وأنواعها وكنقطة أخيرة في هذا المبحث سنتطرق إلى علاقة المراجعة الداخلية بوظائف رقابية أخرى.

المطلب الأول: نشأة المراجعة الداخلية

بدأت المراجعة منذ زمن بعيد جدا حوالي 3500 سنة قبل الميلاد، وساهمت في ظهورها مسك الدفاتر بطريقة القيد المزدوج لوضعها لوكاباشيلو في البندقية بايطاليا وسجلات العديد من الحضارات القديمة كالحضارة المصرية واليونانية مما يدل على وجود نظام للتحقق وفصل للمهام بين المحاسبة والمراجعة لديها، ثم ظهر بعد ذلك أسلوب التحقق من خلال عرض الحسابات وقد استخدم في روما حيث تنحدر كلمة المراجعة (AUDIT) منها وتعني الاستماع، حيث يقوم الموظف المسؤول بمقارنة سجلاته بأخرى، وقد صمم هذا الأسلوب للتحقق من حفظ ووقاية الموظفين المسؤولين عن الأموال من ارتكاب أفعال الاحتيال وكذلك استخدم في الصين من قبل إمبراطورها إذ كان يستمع بنفسه إلى التقارير المختلفة التي يقدمها المسؤولون، ذلك لحماية ممتلكات المملكة من التلاعب الداخلي، من خلال التأكد من أن السجلات قد عكست بصدق الوضع الحقيقي للسكان والممتلكات¹.

فالمراجعة الداخلية مهنة جديدة إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية بحيث يرجع ظهورها إلى الأزمة المالية 1929 والتي أثرت سلبا على المؤسسات وأدت إلى ظهور المراقبة الدقيقة للحسابات بهدف تخفيض تكاليف المراجعة الخارجية².

¹ - عيبر محمد فتحي العفيفي، موقوفات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآلية المفتوحة لفعاليتها، دراسة تحليلية على مؤسسات السلطة الفلسطينية بقطاع غزة، رسالة الماجستير، كلية التجارة، قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007، ص19، متاح على:

Libraly, iugaza, edu, ps /thesis/77480, pdf ، تم الإطلاع عليه ، 10H, 22/03/2014

² - Jaque Renard, théorie et pratique de l'audit interne, 3^{eme} édition ,édition d'organisation, France, 2000, P27

من أهم العوامل التي ساعدت على تطوير المراجعة الداخلية¹:

- الحاجة إلى وسائل لاكتشاف الأخطاء والغش؛

- ظهور منشآت ذات الفروع المنتشرة جغرافيا؛

- الحاجة إلى كشف دورية دقيقة حسابيا وموضوعيا؛

- ظهور البنوك وشركات التأمين.

حيث انتشرت المراجعة الداخلية في جميع مؤسسات العالم كما ظهرت بفرنسا في الستينات²، ظهرت بالجزائر سنة 1969 وفقا لأمر 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970³.

المطلب الثاني: تعريف المراجعة الداخلية وأهميتها:

بعدما عرفنا نشأة المراجعة الداخلية و العوامل التي ساعدتها في التطور و الحاجة إليها، تطرق الكثير من معاهد

المراجعين إلى إعطاء للمراجعة الداخلية مفهومها وأهميتها سنبرز ذلك فيما يلي:

أولا: تعريف المراجعة الداخلية

للمراجعة الداخلية تعاريف عدة، اعتمادا على هذا اخترنا التعاريف الأكثر تداولاً وهي كالتالي:

1. تعريف معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين (The Institute of Internal Auditors): IIA

عرف معهد المراجعين الأمريكيين (IIA) المراجعة الداخلية بأنها: نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المؤسسة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات، وإعطاء نصائح من أجل القيام بالتحسينات الضرورية والتي تساهم في خلق القيمة المضافة⁴.

2. تعريف المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخليين IFACI: (Institut Français de l'Audit et du contrôle internes)

أما التعريف المعطى من طرف IFACI هو: المراجعة الداخلية فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف الإدارة قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن المصالح الأخرى، إن الهدف

¹ - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص31

² - وليام توماس، أمرسون هنكي، تعريب أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، السعودية، 1986، ص26

³ - محمد بوتين، المراجعة وتدقيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص15

⁴ - Pierre Schick, Memento d'audit interne, édition Dunod, Paris, France, 2007, P05

الرئيسي للمراجعين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هو التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية وأن العمليات شرعية وأن التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة¹.

3. تعريف الجمعية الأمريكية: (American accounting association)

عرفت الجمعية الأمريكية المراجعة الداخلية على أنها: عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق بين هذه النتائج والمعايير وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة²، من خلال التعاريف يمكن القول أن المراجعة الداخلية هي:

- عملية منتظمة ومنهجية فهي بمثابة نشاط مستقل ودوري؛
- تهدف إلى التأكد من دقة وفاعلية الأنظمة، الإجراءات، التعليمات والبيانات؛
- كما تهدف أيضا إلى إعلام الجهات المعنية بالمراجعة واقتراح تحسينات لإضافة قيمة.

ثانيا: أهمية المراجعة الداخلية

تتمثل أهمية المراجعة في اعتبارها وسيلة لا غاية تدعم الوظيفة الرقابية للمؤسسة، فهي أداة رقابية فعالة داخل المؤسسة، تقدم خدمات للفئات التي تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات التي تصدرها المراجعة الداخلية في اتخاذ قراراتها ورسم السياسات وكذا الخطط المستقبلية، نذكر أهم هذه الفئات وكذا الخدمات التي تقدمها لها³:

1. المؤسسة: تعتبر المستفيد الأول من عملية المراجعة الداخلية، فهي تخدم ككل بدءا بأصغر موظف فيها وانتهاء بمجلس الإدارة وتتمثل هذه الخدمات فيما يلي:
 - خدمة وقائية: تحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة والاختلاس، الضياع وحماية السياسات المختلفة في المؤسسة من تغييرها أو تحريفها دون مبرر.
 - خدمة تقييمية: قياس وتقييم مدى فعالية النظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة.
 - خدمات إنشائية: المساعدة على إدارة المؤسسة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعية داخل المؤسسة مهما كان نوعها.

¹ - محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 15

² - وليام توماس، امرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص 26

³ - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري- المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث جامعة الإسكندرية، مصر، 2007، ص ص 128- 129

- خدمات علاجية: تقديم التوصيات والاقتراحات لتصحيح الأخطاء والانحرافات المكتشفة والتي يتضمنها تقرير المراجع الداخلي.
- 2. المستثمرون: تمكنهم نتائج المراجعة الداخلية من اتخاذ قراراتهم بشأن الاستثمار في المؤسسة أو عدم المغامرة بأموالهم.
- 3. البنوك والدائنون الآخرون: يعتبر تقرير المراجع مرجحاً هاما لمختلف الدائنين للمؤسسة من خلال معرفتهم مدى سلامة المركز المالي للمؤسسة ودرجة السيولة لاتخاذ القرار المناسب في كيفية التعامل مع المؤسسة المستقبلية.
- 4. إدارة الضرائب: وهذا لمعرفة حجم الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة بناء على حصيلة المراجع الداخلي¹.

المطلب الثالث: أهداف المراجعة الداخلية وأنواعها

من خلال التعاريف السابقة وأهمية المراجعة الداخلية تتضح أن هذه الأخيرة تحقق أهداف للمؤسسة أهمها²:

أولاً: أهداف المراجعة الداخلية:

مختلف المؤسسات تقوم بزيادة حجم الأنشطة، فتعدها أدى إلى تفويض الإدارة العليا للسلطات إلى المستويات الإدارية الأدنى كإدارة المتوسطة والإدارة الدنيا، لهذا أصبحت الإدارة العليا للمؤسسات تهتم بتخطيط ورسم السياسات العامة ووضع الإجراءات اللازمة لنجاحها، لتحقيق من تطبيقها ظهرت الحاجة في بداية الأمر إلى إرسال أشخاص من المؤسسة إلى مختلف الوحدات والمصالح التابعة لها للتأكد من إتباع السياسات والإجراءات للاطمئنان على مصالح المؤسسة وحمايتها من أي انجراف.

فالهدف الأساسي من المراجعة الداخلية هو مساعدة عامة أعضاء الإدارة في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم بقيام المراجع الداخلي لعمليات الفحص والتقييم وإعطاء نصائح للإدارة في تعاليق حول العمليات التي تم مراجعتها وبصفة عامة. لتحقيق أهداف المؤسسة تسعى المراجعة الداخلية لتحقيق الأهداف التالية³:

- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات حتى يتمكن الاعتماد عليها كأساس سليم لرسم السياسات؛
- المحافظة على أموال المؤسسة وموجوداتها من أي ضياع أو اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال؛

¹ - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية، دار المسيرة، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، صص 19-20

² - شعباني لطفى، المراجعة الداخلية مهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك دورة

مبيعات مقبوضات، رسالة ماجستير فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، صص 72

³ - شعباني لطفى، نفس المرجع أعلاه، نفس الصفحة

- إطلاع الهيئات المسؤولة بالمؤسسة عن مدى مساهمة التطبيق العملي للخطط والسياسات المرسومة لتحقيق الأهداف المرجوة؛
- التقييم للخطط الموضوعة والإجراءات التنفيذية والسياسات المعمول بها بصد الشؤون المالية والمحاسبية وما يتعلق بهما من أمور وإبداء الرأي في الاقتراحات البناءة لتطوير هذه الخطط والسياسات مما يحقق كفاية إنتاجية أكبر للمؤسسة ككل.

ثانيا: أنواع المراجعة الداخلية

للمراجعة الداخلية أنواع عديدة وتعدد أنواعها يؤثر على جوهر العملية ويمكن إدراجها وفق المعيارين التاليين:

1. حسب طبيعة المراجعة: ونميز من خلال هذا المعيار بين كل من¹:

- **المراجعة المستمرة:** تعني المراجعة المستمرة طوال السنة وعلى أعمال السنة، إلا أن المقصود به في هذا المجال إتباع أسلوب مراجعة مستمرة خلال السنة وفي نهايته بالنسبة للمعاملات والأنشطة التي ترى الإدارة العليا في المؤسسة ضرورة متابعتها ومراجعتها بصورة مستمرة بسبب أهمية النشاط أو المهام، أو بسبب ضخامة حجم الأموال والبنود النقدية أو الحسابات المعينة تحقيقاً لأهداف معينة يحددها مجلس الإدارة أو الإدارة العليا.
- **المراجعة النهائية:** يتم إجراء أعمال المراجعة النهائية بعد إقفال السنة المالية موضوع المراجعة، بالإضافة واستكمالاً إلى ما سبق القيام به في المراجعة المستمرة من خلال المراجعة الفصلية أو المرحلية، يتم التأكد من صحة البيانات المالية والمحاسبية المعدة بواسطة الإدارة المالية لتقديمها إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة مطابقتها للبيانات الفعلية في السجلات المالية وأنها معدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمحاسبية ومن أنه تم إعداد بصورة عادلة، وفقاً للقوانين والتنظيمات المرعية للإجراء ومن أنها تظهر الوضع أو المركز المالي للمؤسسة ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في الحقوق وأن الإيضاحات حول البيانات المالية هي كافية وملائمة، كذلك مراجعة البيانات المالية قبل تقديمها لأي جهة خارجية.
- **المراجعة الخاصة:** يحدد مسئول دائرة المراجعة الداخلية مع مجلس الإدارة أو المدير العام بعد موافقة مجلس الإدارة أو المدير العام على نطاق أعمال مهام المراجعة الخاصة خلال سنة مالية معينة، يقصد بذلك الأعمال أو الأنشطة العمليات، الأقسام، الدوائر أو الإدارات التي ينبغي أن تشملها أعمال المراجعة الخاصة، حيث يتم تحضير برنامج مراجعة خاص لكل مهمة وفقاً لأهداف ونطاق المهمة خاصة بموضوع التكليف إلا في حال تطابق ما ورد في برنامج

¹ - داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، 2007، ص ص 40-44

المراجعة مع المهام الخاصة، في هذه الحالة يجب تطبيق كامل بنود برنامج المراجعة في الجزء الخاص منه بالمهمة وإلا يجب تعديل برنامج المراجعة ليتلاءم مع المهمة الخاصة موضوع المراجعة كما يجب¹.

2. حسب موضوع وأوجه المراجعة: من خلال هذا المعيار نميز بين كل من:

• **المراجعة المالية:** تنطوي هذه المراجعة على تجميع الأدلة عن البيانات التي تشتمل عليها القوائم المالية لأية مؤسسة واستخدام هذه الأدلة للتأكد من مدى تطبيق المؤسسة للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. يتحقق هذا المستوى من المراجعة بصفة عامة على الرقابة المحاسبية المطلوبة بالنسبة للأنشطة والعمليات المختلفة والتي تتضمن العناصر التالية²:

- التحقيق من أن العمليات المالية تمت كما يجب أن يكون (الوجود، الملكية، الاكتمال، الدقة، التسجيل والتقييم...)
- تحديد ما إذا كانت اللوائح والتعليمات المالية والإجراءات المالية التي تتضمنها القوانين والنظم الموضوعية قد تم الالتزام بها العمل على أساسها وعدم الخروج عنها؛
- تحديد ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت بصورة موضوعية وتعرض البيانات المالية بصورة صادقة وعادلة؛
- التحقق من أن نتيجة النشاط من ربح أو خسارة تعبر تعبيراً صادقاً عن النتيجة الحقيقية لنشاط المؤسسة وأن الميزانية العمومية تعبر تعبيراً صادقاً عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة؛
- التحقق من مدى الالتزام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها فيما يتعلق بطبيعة العمل المحاسبي من حيث الدورات المستندية والمحاسبية اللازمة لتسجيل العمليات المالية المختلفة.

• **المراجعة التشغيلية (العمليات):** تمثل المراجعة التشغيلية دراسة لأحد الوحدات الخاصة في المؤسسة لأغراض قياس أدائها، حيث تقوم المراجعات التشغيلية على فحص كافة أو بعض إجراءات التشغيلية للمؤسسة لأغراض تقييم فعالية وكفاءة التشغيل، حيث تقيس الفعالية أي ما إذا كانت المؤسسة تحقق أهدافها وغاياتها، أما الكفاءة فهي توضح كيف تستخدم المؤسسة بشكل أفضل مواردها لتحقيق أهدافها، ولا يقتصر عمليات الفحص التشغيلية على المحاسبة فقط، حيث أنها قد تتضمن تقييم الهيكل التنظيمي والتسويق طرق الإنتاج وتشغيل الحاسب الإلكتروني، أو أي مجال من المؤسسة يخضع للتقييم، وعادة ما يتم تقديم توصيات للإدارة لأغراض تحسين العمليات، إن معايير الفعالية والكفاءة غير مقررة بوضوح مثل مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها أو تلك التي تتضمنها القوانين فإن

¹ - داود يوسف صبح، مرجع سبق ذكره، ص ص 46-47

² - محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 151

عملية المراجعة التشغيلية تميل إلى أن تتطلب أحكام تتسم بأنه أكثر ذاتية مقارنة بمراجعة القوائم المالية ومراجعة الالتزام¹.

- **مراجعة الالتزام:** تمثل مراجعة الالتزامات عملية فحص لإجراءات المؤسسة لتحديد ما إذا كانت المؤسسة تتبع الإجراءات المقررة أو القواعد أو اللوائح المحددة عن طريق سلطة أعلى. كما تقيس مراجعة الالتزام تقييد المؤسسة بالمعايير المقررة، وأن أداء مراجعة دالة أو في وجود بيانات قابلة للتحقق ومعايير أو مقاييس منهجية منظمة².

المطلب الرابع: علاقة المراجعة بالوظائف الرقابية الأخرى

للمراجعة الداخلية تدخلات مختلفة في شتى الميادين القريبة لها، يؤدي بها إلى إقامة علاقة ضيقة ومتراصة مع هذه الميادين، ولتوضيح ذلك نستعرض علاقتها بالوظائف الرقابية الأخرى مثل المراجعة الخارجية، المحاسبة، مراقبة التسيير والرقابة الداخلية.

أولاً: المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

تختلف المراجعة الداخلية عن المراجعة الخارجية في بعض النقاط وهذه الاختلافات ليست تنافسية وإنما متكاملة نذكرها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2): أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية
1- المراجع: من خارج المؤسسة	1- المراجع: عامل في المؤسسة
2- المستفيد من المراجعة: هم المؤسسون، البنوك، الموردون والزبائن	2- المستفيد من المراجعة: هم مسؤولون في المؤسسة (مسيرين، مديرية عامة، لجنة المراجعة).
3- الهدف من المراجعة: هو تقرير مدى عدالة القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة والتغيرات في مركزها المالي وحقيقة هذا المركز	3- الهدف من المراجعة: هو تقدير حسن السيطرة على نشاطات المؤسسة (نظام الرقابة الداخلية) واقتراح الحلول لتحسين نظام الرقابة الداخلية
4- مجال التطبيق: يشمل كل العناصر التي تساهم في تحقيق النتيجة وإعداد القوائم المالية	4- مجال التطبيق: يشمل كل من الوظائف في مستوياتها (تقنية متعلقة بالصيانة، نوعية متعلقة بطريقة توظيف الإطارات)
5- الحماية من الغش: يهتم بكل أنواع الغش التي تؤثر عن المعلومة	5- الحماية من الغش: يهتم بأنواع الغش التي قد تؤثر على سرية المعلومات (مثلا غش يمس سرية ملفات المستخدمين)

¹ - حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري والإجراءات العلمية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2009، ص 36

² - أمين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 29

6- الاستقلالية: ناتجة عن طبيعة العمل فهو لا يستطيع أن يكون المريض والطبيب في آن واحد	6- الاستقلالية: قانونية، نظامية خاضعة لنظام أساسي، ناتجة عن طبيعة التعامل مع المهن الحرة
7- دورية المراجعة: على مدار السنة	7- دورية المراجعة: نهاية الثلاثي، نهاية السنة
8- الطريقة: مراجعة العمليات أول بأول بصفة مستمرة	8- الطريقة: عن طريق المقاربات، الجرد، التحليل بإتباع أسلوب العينات

المراجع: غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة

CCLS، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 17

على الرغم من أوجه الاختلاف بين كل من المراجعة الداخلية والخارجية فإن هناك أوجه للتشابه بينهما نذكر منها¹:

- يسعى كل المراجع الداخلي والخارجي إلى ضمان وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- يعمل كل منهما على وجود نظام محاسبي فعال يوفر المعلومة الجيدة التي تساعد على إعداد قوائم مالية صحيحة يمكن الاعتماد عليها.

من ناحية أخرى فإن هناك تكامل بينهما فإن المؤسسة بحاجة ماسة إلى كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية فعدم الاستقلالية الكاملة للمراجع الداخلي تجعل المراجع الخارجي ضرورة حتمية لما يتمتع به من استقلالية كاملة في معظم الأحيان، إضافة إلى ذلك فالفحص الذي يقوم به المراجع الداخلي على مدار السنة يعتبر عنصرا مهما في عمل المراجع الخارجي، الذي يقتصر عادة على المراجعة الاختبارية².

ثانيا: المراجعة الداخلية والمحاسبة

ترتبط عملية المراجعة ارتباطا قويا بالقوائم المالية مما أدى بالفهم الخاطئ بأن المراجعة فرع من فروع المحاسبة، فإذا كانت المحاسبة عبارة عن مجموعة من النظريات والمبادئ والإجراءات والطرق التي تعني بتسجيل وتبويب البيانات المالية التي تؤثر على المركز المالي ونتائج الأعمال، فالمراجعة مجموعة من النظريات والمبادئ والإجراءات التي تعني بفحص واختبار البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية، فالمحاسبة عمل إنشائي بينما عمل المراجعة عمل تحليلي انتقادي³، إلا أنه يمكن القول أن المراجعة والمحاسبة يعدان من أدوات الرقابة الداخلية التي تسعى لتحقيق أهدافها. ندرج الفرق بينهما اعتمادا على الجدول التالي الذي يوضح ذلك:

¹ - عبد الفتاح الصحن، أحمد أنور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسات شباب الجامعة، مصر، ص 20

² - فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002، ص 49

³ - عمي صارة، دور المراجعة الداخلية في تعزيز مصداقية المعلومة المحاسبية، دراسة ومراجعة حالة مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان، scseg، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة البويرة، الجزائر، 2013، ص 56

الجدول رقم (1-3) الفرق بين المحاسبة والمراجعة الداخلية

معيار التفريق	المحاسبة	المراجعة الداخلية
1- مجال العمل	تقوم بتسجيل العمليات المالية التي تمت خلال الفترة وتلخيص وتفسير النتائج وإعداد القوائم المالية	تقوم بفحص البيانات والمعلومات الواردة بالقوائم المالية وإبداء رأي فني حول عدالة القوائم المالية
2- طبيعة العمل	عمل إنشائي - يبدأ بتسجيل العمليات من واقع المستندات في دفتر اليومية وينتهي بإعداد القوائم المالية	عمل تحليلي انتقادي يبدأ بفحص القوائم المالية وما تحتويه من بيانات وينتهي بإعداد تقرير المراجعة
3- المدخلات والمخرجات	مدخلاتها: المستندات والبيانات الأولية المؤيدة للعمليات. مخرجاتها: قوائم مالية	مدخلاتها: القوائم المعدة من المحاسبة مخرجاتها: تقرير المراجعة
4- الاستقلال	أحد أنشطة الوحدة الاقتصادية وتابعة لإدارتها	أحد أنشطة المؤسسة يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات ومن ناحية أخرى يتبع لإدارة العليا
5- المبادئ والقواعد	تم عملية إعداد وتسجيل البيانات المحاسبية استناداً إلى مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً	تم استناداً لمعايير المراجعة المقبولة عموماً مع مراعاة للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً
6- من حيث الدقة والثقة	مخرجات المحاسبة تعد غير مقبولة ودرجة دقتها منخفضة ما لم يتم مراجعتها من قبل مراجع مستقل	مخرجاتها تعطي للقوائم المالية درجة أكبر من الدقة والثقة للمستخدمين
7- المستندات والدفاتر	تعتمد على مجموعة مستندية ودفاتر وسجلات وتقارير	تعتمد على أوراق عمل خاصة بما يطلق عليها أوراق المراجعة
8- الوظائف	وظيفة القياس المحاسبي تهدف إلى قياس نتيجة الأعمال خلال فترة معينة وتنتهي بالقوائم المالية الاتصال المحاسبي يهتم بعرض القوائم المالية للمهتمين بها	بينما القياس هنا يهدف إلى التأكد والتحقق من نتيجة القياس المحاسبي الاتصال هنا يهتم بإعداد تقرير يتضمن رأياً فنياً بعدالة القوائم المالية

المراجع: حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 45-46

من خلال الجدول عرفنا الاختلاف الموجود بين المحاسبة و المراجعة الداخلية من عدة مجالات التفرقة، المحاسبة تقوم بجمع المعلومات ثم اخراجها على شكل قوائم مالية أما المراجعة الداخلية فتقوم بفحص تلك القوائم و إبداء رأيها الفني الذي يزيد في مصداقيتها فالمراجعة عملية مكتملة للمحاسبة.

ثالثا: المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير:

مرت المراجعة الداخلية من الرقابة البسيطة للمحاسبة إلى المساعدة في التسيير على التحكم في العمليات وكذلك مرت مراقبة التسيير من المراقبة البسيطة للتكاليف إلى مراقبة الموازنات ثم إلى القيادة الحقيقية للمؤسسة وتتميز مراقبة التسيير بخاصيتين، هاتين الخاصيتين تسمح بتحديد أوجه الشبه والاختلاف والتكامل بين مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية هما¹:

- أنهما وظيفة حيوية؛

- أنهما في خدمة الأداء.

• أوجه الشبه:

- كلاهما يهتم بكل نشاطات المؤسسة؛

- ليس لكل منهما سلطة مهنية؛

- وظائف حديثة وفي حالة تطور؛

- كلاهما خاضع لأعلى سلطة في المؤسسة.

• أوجه الاختلاف:

- مراقبة التسيير تطبق على كل ما هو كمي أما المراجعة الداخلية تتعدى هذا المجال إلى مجالات (الأمن، النوعية والعلاقات الاجتماعية والمحيط)؛

- عمل المراجع مخطط ومنهجي يقوم به على مدار السنة أما مراقب التسيير عمله موجه حسب أولويات الإدارة العليا.

• التكامل:

- المراجع الداخلي يسعى لتوفير المعلومة الجيدة لمراقب التسيير.

رابعا: المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يركز عليها المراجع الداخلي عندما يقوم بإعداد برنامجه، وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات المراجعة الداخلية، إن ضعف أو قوة الرقابة الداخلية لا يحدد فقط الحصول على أدلة الإثبات في عملية المراجعة وإنما يحدد أيضا العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة، ويوضح الإجراءات التي يجب التركيز عليها أكثر من غيرها.

فمن الصعب أن يقوم المراجع بفحص جميع عمليات المؤسسة وحتى جانب كبير منها لضخامة هذه العمليات المالية وكبر حجمها في المؤسسات الكبيرة والتي تولى تسجيلها وتحليلها جهاز كبير من العاملين في المؤسسة ومن أجل أن يتمكن من التحقق بكفاءة من خلال فترة زمنية محددة من سلامة وصحة البيانات في المؤسسة، فإن الأمر يستلزم منه أن

¹ - غوالي محمد بشير، مرجع سبق ذكره، ص 19

يدرس الرقابة الداخلية بالمؤسسة لتمكين منه الحكم على فاعليته في إنتاج البيانات المتضمنة في التقارير المالية وقراره المبني على فحص الرقابة الداخلية سيوجه نطاق مراجعة من ناحية فحص الحسابات المستفيضة أو عن طريق اختيارات لهذه الحسابات وأيضا النواحي التي تتطلب فحصا مستفيضا أكثر من غيرها، إن الرقابة الداخلية مناسبة فإن المراجع يقوم باختيار العينات بغرض فحصها واختبارها، وهذا الأسلوب الحديث في المراجعة يستند أساسا إلى الافتراض بأن فحص جانب من القيود والبيانات المتعلقة بما سيظهر نفس الصفقات التي ستظهر لو تم فحص كامل لها.

فسيؤخذ من كل نوع من العمليات أو الحسابات عينة مماثلة تكون جانبا مفصلا على أن تفحص فمثلا يقوم المراجع الداخلي بفحص عينة من المتحصلات النقدية ومن حساب العملاء ومن عمليات البيع وعمليات الشراء وكذلك عينات من السجلات والإجراءات المحاسبية ويحدد عدد الأخطاء المكتشفة في هذه العينات وطبيعتها وفعالية الرقابة الداخلية في التطبيق كما سيتحدد للمراجع مدى امتداد نطاق مراجعته حتى يتأكد من عدم وجود الأخطاء المحتملة أو اكتشاف هذه الأخطاء¹.

حيث أن فحص الرقابة الداخلية في المؤسسة وخاصة تلك الرقابة المالية يعتبر واجب على المراجع أن يقوم به فهي تمثل مستوى أساسي من مستويات عمله الميداني، في فحصه يقوم المراجع باستطلاع وسائل وإجراءات الرقابة الداخلية الإدارية ومساعدته في تكوين رأيه عن الرقابة كوحدة واحدة ومع هذا فإن المراجع الداخلي يهمله ما يلي²:

- معرفة واجبات أعضاء المؤسسة ومسؤولياتهم وحدود اختصاصاتهم؛
- معرفة مدى عمل كل فرد في المؤسسة وعلاقة سلامة التقارير المالية بهذا العمل؛
- اكتشاف حدوث الخطأ ومدى إمكانية إخفاءه وكشفه.

¹ - صالح ربيعة، المراجعة الخارجية بين النظرية والتطبيق، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص ص

² - نفس المرجع أعلاه، نفس الصفحة

المبحث الثالث: الإجراءات العملية لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية

تتمثل الإجراءات العملية (منهجية) لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية في مجموعة الخطوات والوسائل التي يتبعها المراجع الداخلي في سبيل مراجعته وفحصه وتقييمه للأعمال المختلفة داخل المؤسسة، كل ذلك يهدف إلى إيجاد رقابة فعالة على أعمال المؤسسة، ومساعدة العاملين فيها، على القيام بمسؤولياتهم بشكل فعال وكفاء.

المطلب الأول: معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية

أصدر معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في عام 1978، والتي قسمت إلى خمسة أقسام أساسية تغطي الجوانب المختلفة للمراجعة الداخلية في أي تنظيم وتمثل هذه المعايير في الآتي¹:

المعيار الأول: استقلال المراجع الداخلي.

يجب على المراجع الداخلي أن يكون مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافية بما يسمح بأداء المسؤوليات المنوط بها، كما يجب أن يكون المراجع موضوعيا في أدائه لأعمال المراجعة، وذلك هو ما احتواه المعيار الأول حيث تضمن جانبيين رئيسيين والموضحين كما يلي:

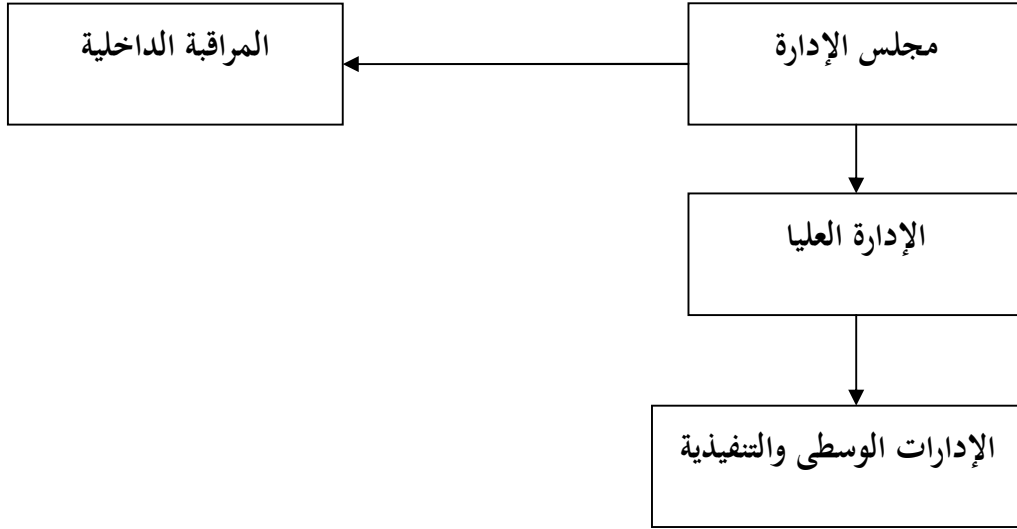
1. مكانة المراجع الداخلي في المؤسسة من حيث:

- المستوى الإداري التابع له المراجع؛
- الجهة التي يقدم إليها تقرير المراجعة الداخلية؛
- سلطة التعيين والعزل بالنسبة للمراجع؛
- تحديد احتياجات إدارة المراجعة الداخلية من الأفراد والأموال والأدوات المختلفة وذلك سنويا.

في هذا الجانب فإن معظم الآراء للمؤسسات توجهت بوضع إدارة المراجعة الداخلية في مستوى مستقل يرتبط بمجلس الإدارة مباشرة، لأن ذلك يجعل المراجع الداخلي بعيدا عن أي ضغوط من الأقسام أو الإدارات الأخرى، ويتبين ذلك من الشكل الموالي، كمثل للوضع التنظيمي الأمثل لإدارة المراجعة الداخلية ضمن الهيكل العام للمؤسسة.

¹ - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG ومجني وخازم حسن و شركائهم محاسبون قانونيون و إدارة المراجعة القانونية في بنك اليمن و الكويت للتجارة و الاستثمار في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010، ص 44

شكل رقم (1-3): الهيكل التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية ضمن الهيكل العام للمؤسسة



المرجع: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG ومجني وخازم حسن و شركائهم محاسبون قانونيون و إدارة المراجعة القانونية في بنك اليمن و الكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010، ص 45

1. الموضوعية: يقصد بالموضوعية بأنها أمر ذهني يجب أن يتحقق لدى المراجع الداخلي أثناء أداءه لعمله، بحيث يجب ألا يكون تابع للغير عند إبدائه لرأيه في أي أمر من أمور المراجعة، بمعنى أنها تتمثل في الواقعية في الحكم على عملية المراجعة ويتم ذلك من خلال ما يلي¹:

- تحديد اختصاصات العاملين في إدارة المراجعة الداخلية؛
- تحديد حالات التعارض في الاختصاصات داخل الإدارة؛
- تغيير وتبديل المهام بين أعضاء الإدارة من وقت لآخر؛
- عدم قيام المراجع بمهام وأعمال تخص إدارات وأقسام أخرى؛
- عدم قيام أفراد تم تحويلهم من إدارات أخرى إلى إدارة المراجعة الداخلية بمراجعة أعمال سبق لهم القيام بها؛
- مراجعة نتائج المراجعة الداخلية قبل كتابة التقرير.

¹ - محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص132

المعيار الثاني: الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي: ويتحقق هذا المعيار من خلال العناصر التالية¹:

1. تحديد مواصفات ومؤهلات وخبرات من يعمل داخل إدارة المراجعة الداخلية من حيث:
 - الكفاءة العلمية: حيث يجب أن تزود إدارة المراجعة الداخلية بعدد من المهارات الفنية المناسبة والتي يتوافر فيها قدرا مناسباً من التعليم لممارسة هذه الوظيفة.
 - الخبرة العلمية: بمعنى أنه يجب أن يمتلك العاملين في إدارة المراجعة الداخلية خبرة عملية كافية تمكنهم من القيام بأعمال المراجعة بكفاءة وفاعلية.
 - الفهم والالتزام بمعايير الممارسة المهنية: فيجب على المراجع الداخلي أن يكون فاهماً ومتقيداً بالمعايير المهنية عند ممارسة أعمال المراجعة.
 - دراسة وفهم العلوم السلوكية: حيث يجب على المراجع الداخلي أن يكون لبقاً وبارعاً في تعامله مع الأفراد والاتصال بهم بفاعلية.
 - توافر الصفات الخلقية: ومنها النزاهة والصدق والمحافظة على السرية وخلاصة هذا المعيار أنه يجب على المراجع الداخلي أن يمتلك المعرفة والمهارة وغير ذلك من الملكات الملازمة لأداء المسؤوليات.

المعيار الثالث: نطاق المراجعة الداخلية: يتضمن هذا المعيار الجوانب التالية²:

1. فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ومدى تحقيق أهدافها المتمثلة في:
 - تحقيق ممتلكات وموارد المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها؛
 - دقة المعلومات الحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي في المؤسسة؛
 - التحقق من مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بشكل أمثل؛
 - التحقق من مدى الالتزام بالقوانين والسياسات والإجراءات.
2. فحص مدى جودة وفاعلية الأداء ومدى تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة بفاعلية.

يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بمراجعة برنامج التشغيل وطريقة تنفيذها، حتى يتأكد من أن النتائج التي تتحقق وتتفق مع الأهداف المحددة للتشغيل قد نفذت وفق للخطة التي تم وضعها.

¹ - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 46

² - محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 139

المعيار الرابع: تنفيذ عمل المراجع

على المراجع أن يقوم بعملية التخطيط لعملية المراجعة مع فحص وتقييم المعلومات والتقارير عن النتائج ومتابعة التوصيات ويتضمن تخطيط المراجعة ضرورة وضع الأهداف ونطاق العمل والحصول على معلومات كافية وتحديد الموارد اللازمة لأداء هذه العملية والاتصال بكل من تكون له علاقة بعملية المراجعة، وقيام المراجع بعملية مسح للتعرف على مختلف الأنشطة والمخاطر المحتملة والإجراءات الرقابية وذلك لتحديد الجوانب التي تحتاج اهتماما أكبر أثناء القيام بهذه العملية، كتابة برنامج المراجعة وتحديد كيف ومتى ولمن ترسل نتائج عملية المراجعة وأخيرا الحصول على موافقة من المشرف على مصلحة المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة¹.

المعيار الخامس: إدارة قسم المراجعة الخارجية

تقتضي معايير المراجعة الداخلية بضرورة أن يتولى المدير على تسيير إدارة المراجعة الداخلية بطريقة مناسبة ويكون مسئولاً عن تلك الإدارة حيث²:

- تحقق أعمال المراجعة لأغراض العامة والمسؤولية التي اعتمدها الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة؛
- تستخدم الموارد المتاحة لإدارة المراجعة الداخلية بكفاءة وفاعلية؛
- تتمشى جميع أعمال المراجعة الداخلية مع معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

حتى يتمكن هذا المدير من إدارتها بما يحقق تلك الأهداف العامة فإنه يجب عليه أن:

- تكون لديه لائحة بأهداف وسلطات ومسؤوليات الإدارة؛
- يقوم بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات الإدارة؛
- يوفر سياسات وإجراءات مكتوبة تكون مرشدا للعاملين معه في الإدارة؛
- يضع برنامجا لاختيار وتطوير الموارد البشرية في إدارة المراجعة الداخلية؛
- يقوم بالتنسيق بين جهود كل من إدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي؛
- يقوم بوضع وتنفيذ برنامج للتأكد من جودة أعمال الإدارة، وتقييم أعمالها بصفة مستمرة.

¹ - الصبان محمد سمير، جمعة إسماعيل إبراهيم، السوافيري فتح رزق، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية، مصر، 1996

ص 143

² - عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص 225

فحسب معهد المراجعين الداخليين I.I.A تتضمن المعايير المهنية للمراجعة الداخلية معايير عامة ومعايير خاصة نوجزها في الجدولين التاليين:

الجدول رقم (1-4): المعايير العامة

رقم المعيار	اسم المعيار	مضمون المعيار
100	الاستقلالية	يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يراجعها
110	الوضع التنظيمي	يجب أن يكون موضع قسم المراجعة في التنظيم مناسباً لتمكين القسم من ممارسة نشاطه وتحقيق أهدافه
120	الموضوعية	يجب أن يكون المراجع الداخلي موضوعياً في أداء عمله، بمعنى غير متحيز ويمارس عمله دون الأخذ بعين الاعتبار أي ميول أو أهواء شخصية
200	المهارة (الكفاءة) المهنية	يجب أن تتم عملية المراجعة الداخلية بمهارة وبراعة وأن يبذل المراجع في أداء عمله العناية المهنية المناسبة اللازمة والمعقولة

المرجع: محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 135

الجدول رقم (1-5): المعايير الخاصة بقسم المراجعة الداخلية

رقم المعيار	اسم المعيار	مضمون المعيار
120	العاملين	يجب أن يزود قسم المراجعة الداخلية بعدد من المهارات الفنية المناسبة والتي تتوفر فيها قدرًا مناسباً من التعليم لممارسة هذه الوظيفة
220	المعرفة والمهارة والتدريب	يجب أن يحصل العاملين في قسم المراجعة الداخلية بشكل دوري على المعرفة والمهارات والتدريب العملي اللازم لأداء الأعمال بكفاءة وفعالية
230	الإشراف	يجب أن يتم وضع برنامج من قبل الإدارة للإشراف على قسم المراجعة الداخلية بشكل ملائم ومناسب وفعال

المرجع: محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 135

من خلال هذه الجداول تبين لنا أن المعايير العامة للمراجعة الداخلية تتضمن استقلالية المراجع الداخلي الذي يجب أن يكون مستقلاً عن الأنشطة التي يراجعها كما يتضمن الوضع التنظيمي له ويجب أن يكون هذا الأخير موضوعياً في أداء عمله فيجب له أن يبذل في أداء عمله العناية المهنية المناسبة اللازمة والمعقولة، أما المعايير الخاصة بقسم المراجعة الداخلية الذي يتمحور مضمونه على العاملين الذين تتوفر عندهم المهارات الفنية والمعرفة والتدريب المناسب لتنفيذ برنامج المراجعة الذي تم وضعه من قبل الإدارة للإشراف على قسم المراجعة الداخلية بشكل ملائم وفعال.

المطلب الثاني: خطوات تنفيذ المراجعة الداخلية

إن معايير أداء المراجعة الداخلية توضح أن تنفيذ أعمال المراجعة الداخلية ينبغي أن تعتمد على مجموعة من الخطوات الهامة، والتي تتمثل في ثلاث خطوات رئيسية هي:

1. التحضير لمهمة المراجعة الداخلية؛
2. تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية؛
3. التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية.

أولاً: التحضير لمهمة المراجعة الداخلية

يتطلب الأمر من المراجع الداخلي قبل البدء بالتنفيذ لأعمال المراجعة، أن يقوم أولاً بالتحضير الجيد لهذه المهمة من أجل تحديد أولويات مهمة المراجعة، بالتوافق مع أهداف المؤسسة. وتتمثل خطوة التحضير للمهمة ومرحلة الدراسة والتخطيط واللذان نوضحهما فيما يلي¹:

1. الأمر بالمهمة: الأمر بالمهمة هو عبارة عن التفويض الذي يعطى من قبل الإدارة العامة للمؤسسة للمراجعين الداخليين، والذي يعلم المسؤولين المعنيين بقيام المراجعين الداخليين بمهمة المراجعة والأمر بالمهمة يتمثل في وثيقة مكتوبة في حدود صفحة تقريبا، أو قد يكون على شكل أمر شفهي.

2. الدراسة والتخطيط: إن هذه المرحلة تعتبر ضرورية وهامة لإنجاح مهمة المراجعة الداخلية، حيث يجب على المراجعين الداخليين وضع خطة المراجعة المبنية على المخاطر، لتحديد أولويات مهمة المراجعة، بما يتلاءم والأهداف المسطرة ويتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال ما يلي:

- **الاطلاع والفهم:** في هذه الخطوة يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بعملية الاطلاع وجمع المعلومات الكافية واللازمة، التي تمكنه من فهم الموضوع محل المراجعة بغرض تحقيق الآتي:
 - معرفة الأهداف المطلوب تحقيقها من هذه المهمة؛
 - معرفة الرقابة الداخلية المطبقة في النشاط أو الوظيفة محل المراجعة وتحديد المشاكل الأساسية المتعلقة بها.

¹ - Jaque renard, op-cit, p189

- **خطة التقارب:** بعد أن يقوم المراجع الداخلي بالاطلاع والفهم للمهمة المكلف بها، ومن خلال المعلومات التي قام بجمعها، فإنه يقوم بإعداد خطة التقارب، وهي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل المراجعة إلى مجموعة أعمال أولية، سهلة الملاحظة، حيث يقسم الجدول إلى عمودين، يبين العمود الأول تقسيمات الأعمال أو التعليمات الأولية، بينما يبين العمود الثاني أهداف تلك الأعمال أو العمليات¹.
- **تحديد مواطن الخطر:** إن على المراجع الداخلي أن يقوم بتقييم مدى ملائمة وفعالية إدارة مخاطر النشاط وأنظمة الضبط مقارنة بإطار العمل المتعلقة به، وفي نهاية هذه الخطوة وعلى ضوء تحديده لواقع الخطر، فإن المراجع يقوم بإكمال جدول خطة التقارب بإضافة:
 - **عمود ثالث:** يحدد الخطر المرتبط بكل عمل.
 - **عمود رابع:** يتضمن تقييم ملخص للخطر حسب ثلاثة مستويات: عالي، متوسط، ضعيف.
 - **عمود خامس:** ذكر وسائل الرقابة الداخلية التي يجب توفيرها لإبطال هذه المخاطر، بالاعتماد على الإجراءات والمعايير و الإشراف والأدوات الملائمة أو الأفراد المؤهلين.
 - **عمود سادس:** الإشارة إلى وجود أو عدم وجود الإجراءات التي تعتبر ذات أهمية، وإنها موجودة ولا تؤدي عملها والعكس غير موجودة ولكن توجد وسائل أخرى تتحكم في العمل.
- **التقرير التوجيهي:** يحدد التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية ونطاقها، ويعرض الأهداف التي يسعى المراجع الداخلي إلى تحقيقها، كما يعرف مواقع الخطر المحددة سابقا ضمن خطة التقارب، والتي على ضوءها يتم تحديد نطاق المهمة، كما يتضمن مقترح المراجعون بمجالات تدخلاتهم، من حيث مجال العمل الوظيفي، أي الإدارة والفروع التي ستخضع للمراجعة، ومجال العمل الجغرافي، أي مكان القيام بالمهمة، وهذا التقرير قابل للتعديل بعد التشاور بين فريق المراجعة والطرف الآخر الطالب لها.

¹ - Jaque renard, op-cit,190

ثانيا: تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية

بعد أن ينتهي المراجع الداخلي من دراسته وتخطيطه لمهمة المراجعة المكلف بها، تبدأ خطوات التنفيذ الميداني للمهمة، التي من خلالها يقوم المراجع الداخلي بجمع المعلومات وأدلة الإثبات، بما يمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة وتمثل هذه الخطوة في ثلاث مراحل هي:

1. اجتماع الافتتاح:

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

2. برنامج المراجعة (مخطط التنفيذ):

يقوم برنامج المراجعة بتقسيم أعمال المراجعة بين مختلف أعضاء فريق المراجعة وفقا لمؤهلاتهم وخبراتهم وحسب الزمن تنظيم تنقلات الأعضاء، برجة الاستجوابات واللقاءات، ويسمح للمراجعة بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته ويساعد على تتبع عمل المراجعين، لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن وتحديد المراحل التي تم التوصل إليها من طرف المراجع يعتبر مرجعا مهما للمهمات المستقبلية، كما لا يجب الخلط بين هذا المخطط مع خطة التقارب الثانية تخطط العمل حتى نهاية مرحلة الدراسة والتخطيط فقط.

3. العمل الميداني:

يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج المراجعة واعتماده من مدير المراجعة، حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الاختبارات، المقارنات وغيرها من تقنيات المراجعة بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق الأهداف لمهمة المراجعة والكشف عن أي مشاكل أو مخالفات أو انحرافات قد تحدث.

يجب على فريق المراجعة القيام بتوثيق كافة أعمال المراجعة، بأوراق عمل مؤيدة بمعلومات ومستندات ثبوتية وداعمة لها وتعتبر أوراق العمل من أهم عناصر أعمال المراجعة، فهي التي تدعم وتعزز وتثبت عملية ونتائج وتوصيات المراجعة، الناتجة عن أدلة المراجعة من أعمال المراجعة المنجزة، كما أنها تعتبر أدلة للمراجع للدفاع عن نفسه في حالة اتهامه بالإهمال، من ضمن الأوراق الهامة لتوثيق عمل المراجع ورقة إبراز وتحليل المشاكل، حيث يقوم المراجع بتعبئة هذه الورقة كلما اكتشفت له مشكلة أو مخالفة أثناء تنفيذه للمهمة، وتعلق كل ورقة بمشكلة واحدة وتحتوي ورقة إبراز وتحليل المشاكل في العادة على نوع المشكلة، الأسباب، النتائج والتوصيات المقترحة¹.

¹ - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 67-69

ثالثا: التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة المراجعة الداخلية والتي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم لصاحب خدماتها لهذا التقرير صفات يتميز بها وهي¹:

1. **هيكل التقرير:** يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية التي تعتبر بدورها وثيقة تغطية ووسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه من جهة أخرى كما تعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة.

2. **العرض النهائي:** يتمثل هذا الأخير في العرض الشفهي للملاحظات التي يراها المراجع، المسؤولية بمهمة المراجعة الداخلية هامة وأساسية لأهم المسؤولين للمصالح محل المراجعة، إذ يتم هذا العرض بعد إنهاء المراجع للعمل الميداني.

3. **تقرير المراجعة الداخلية:** بعد انتهاء التدخل، يرسل التقرير النهائي للمراجعة الداخلية لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة لإعلامهم، بنتائج المراجعة المتعلقة بقدرة التنظيم محل المراجعة بالقيام بمهامه، مع ذكر المشاكل من أجل تحسينها، ويعتبر هذا التقرير من أهم الوثائق التي تحضرها مصلحة المراجعة الداخلية.

4. **تقرير أعمال التحسين:** بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التصحيحات الواجب القيام بها انطلاقا من الملاحظات التي سجلها عند القيام بمهمته، يقوم هذا الأخير بتتبع هذه التصحيحات، وتنتهي هذه المرحلة عند تحقيق كل التصحيحات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.

المطلب الثالث: وسائل وأدوات تنفيذ المراجعة الداخلية

لكي يقوم المراجعون بإنجاز مهمة المراجعة الداخلية، بما تتضمنه من تخطيط وتنفيذ لأعمال المراجعة، وتبرير النتائج والتوصيات الواردة في تقارير المراجعة، فإنهم يحتاجون إلى معلومات نوعية وأخرى كمية، يتم جمعها وتحليلها بالاعتماد على مجموعة من الوسائل والتقنيات والتي تتمثل فيما يلي:

¹ - Lemanto, **La conduite d'une mission d'audite interne**, Dunod, France, 1995, p129

أولاً: المعاينة والجرد الفعلي

لكي يتأكد المراجع من صحة وحقيقة الرصيد الدفتری للأصل، فإنه يجب عليه معاينة الأصل على الواقع وكذلك الوثائق المثبتة لوجوده، والقيام بعمليات العد والقياس والجرد، هذه الوسيلة تعتبر أهم وأقوى وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل.

ثانياً: المراجعة الحسابية

يهدف هذا الإجراء على التأكد من سلامة الأرقام والبيانات الحسابية المسجلة بالمستندات والدفاتر والكشوف والقوائم المالية، وذلك من الناحية الحسابية فقط، ورغم بساطة هذه الوسيلة، إلا أنها وسيلة ضرورية تمكن المراجع من التأكد من الصحة الحسابية للمراحل المختلفة من مراحل العمل المحاسبي. وتشمل المراجعة الحسابية على النواحي التالية¹:

1. التحقق من الأرصدة الافتتاحية لجميع الحسابات ومطابقتها مع الأرصدة الواردة في الميزانية عن السنة المالية السابقة؛
2. مراجعة وفحص العمليات الحسابية من جمع وطرح وضرب وقسمة إلى غير ذلك الواردة في المستندات الدالة على حدوث العمليات المختلفة ذات العلاقة بنشاط المؤسسة؛
3. مراجعة جميع الصفحات لدفتر اليومية وترحيل هذه المجموع من صفحة أخرى؛
4. مراجعة ترصيد جميع الحسابات المدينة منها والدائنة، ونقل هذه الأرصدة إلى ميزان المراجعة المعد في نهاية السنة المالية؛
5. مراجعة العمليات الحسابية المتعلقة بعناصر المصروفات والإيرادات الخاصة بإعداد الحسابات والقوائم الختامية؛
6. احتساب الإيرادات الخاصة بالنسبة المالية وتحديد المقدم والمستحق منها؛
7. مراجعة نقل الأرقام إلى القوائم والتقارير الختامية؛
8. مراجعة النتائج النهائية لنشاط المؤسسة من صافي الأرباح أو خسائر، وما تم بشأنها.

ثالثاً: المراجعة المستندية

إن المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعاً سليماً، يعتمد عليها المراجع في التأكد من الحدوث الفعلي لواقعة إقتصادية ومن الصحة المتعلقة بها، وتعتبر المراجعة المستندية، من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في المراجعة ويتوقف نجاح عملية المراجعة على دقة أدلة المراجعة المستندية، حيث تساعد المراجع على الربط بين الأحداث والتصرفات المالية التي تمت بالمؤسسة².

¹ - محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 52

² - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 72

- في هذا المجال لابد من المراجع أن يتحقق من الشروط الواجب توفرها في المستندات، حتى يمكن اعتبارها دليل إثبات وقرينة من قرائن المراجعة، هذه الشروط تتمثل في الآتي¹:
1. التأكد من الشروط القانونية للمستند، وبصفة خاصة المستندات تأخذ شكل العقود؛
 2. التأكد من توضيح أسماء الأطراف ذات العلاقة بالمستند؛
 3. التأكد من البيانات الرقمية في المستند ومن أهمها:
 - تاريخ تحرير المستند، وأنة تاريخ القيد في الدفاتر؛
 - رقم متسلسل للمستند؛
 - المبلغ النقدي المحرر به المستند ويجب التأكد من تحريره رقميا وحرفيا.
 4. التأكد من طبيعة العملية التي يعبر عنها المستند، وإنها تدخل في نطاق نشاط المؤسسة؛
 5. التأكد من استيفاء التوقيعات المختلفة الخاصة بالمستند؛
 6. التأكد من استيفاء المستند للدمغات والطابع الحكومية عندما تقتضي القوانين ذلك؛
 7. التحقق من التوجه المحاسبي السليم للعملية التي يتضمنها المستند.

رابعا: نظام المصادقات

هي أكثر أدلة الإثبات المستندية صلاحية وإقناعا، ويستخدمها المراجع كإجراء للتحقق من وجود أسهم رأس مال أو أصول والتزامات معينة، تستخدم المصادقات للتحقق من وجود النقدية في البنك وحسابات المدنين وهي توفر دليلا للإثبات يمكن الاعتماد عليه والوثوق فيه بدرجة كبيرة وذلك لأنها أنشأت خارج مؤسسة الزبون وأيضاً سلمت وحولت مباشرة إلى المراجع دون تعرضها لمخاطر احتمال تغييرها بواسطة العميل وتحريفها، تختلف المصادقات في شكلها وصيغتها باختلاف نوعية المعلومات المطلوبة ومنها الطلبات الايجابية تعني ضرورة الرد إلى المراجع من الطرف الخارجي بغض النظر عما إذا كان الطرف الخارجي يوافق على المعلومات أم لا، أما الطلبات السلبية وفيها يطلب الرد من الطرف الخارجي إلى المراجع فقط إذا كانت المعلومات الواردة بطلب المصادقة غير صحيحة وخاطئة.

خامسا: نظام الاستفسارات

الاستفسار هنا يتضمن البحث عن معلومات من أشخاص ذوي معرفة بالنشاط سواء من داخل المؤسسة أم من خارجها ويمكن أيضا توجيه استفسارات مكتوبة إلى موظفي الزبون وهذا الإجراء معقول من الأدلة إلا أنه لا يمكن اعتباره كدليل

¹ - كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006

حاسم، إنه لا يتم التوصل إليه من طرف محايد ويمكن أن يوجد بها تحيز لصالح الزبون وبالتالي لابد من الحصول على المعلومات من طرف ثالث لتدعيم رأيه من خلال تنفيذ إجراءات المراجعة.

سادسا: نظام المقارنات والربط بين المعلومات

تشمل هذه الوسيلة إجراء مقارنات بين معلومات الفترة المالية والفترات السابقة، ودراسة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية، ودراسة العلاقات بين عناصر المعلومات ومقارنة المعلومات بمعلومات مثالية في نفس النشاط¹، هذه الوسيلة تحقق للمراجع الأهداف التالية²:

1. ملاحظة أي تغيرات جوهرية حدثت، ودراسة وتحليل أسبابها؛
2. استخراج بعض النسب الخاصة ببعض عناصر القوائم المالية وبعضها البعض لتحديد أي اتجاهات غير عادية ومعرفة أسبابها.

سابعا: المراجعة الانتقادية

يقوم المراجع الداخلي من خلال هذه الوسيلة بدراسة انتقادية فاحصة وتحليل متمعن لبعض العمليات أو بعض الدفاتر والسجلات أو أحد الحسابات أو القوائم المالية، بهدف تحقيق ما يلي³:

- اكتشاف أي نتائج أو وقائع غير عادية؛
 - اكتشاف أمور أو ملاحظات لم تظهر أثناء المراجعة المستندية؛
 - اكتشاف أي الأخطاء قد توجد في بعض العينات التي لم يختارها المراج أثناء مراجعته.
- يتوقف نجاح المراجعة الانتقادية على خبرة المراجع وكفاءته، فكلما زادت كفاءته وخبرته كلما كانت هذه الوسيلة ذات فائدة أكبر في تعزيز أدلة الإثبات، كما أنها تفيد في توفير وقت وجهد المراجع لمواجهة الأمور غير العادية التي تستدعي انتباهه.

ثامنا: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

إن هذا الإجراء يعتبر هاما وضروري لعمل المراجع أو يجب عليه القيام به، فمن خلاله يتمكن المراجع من تحديد نطاق عملية المراجعة، وتقدير مدى الاعتماد على ذلك النظام وتحديد حجم العينة والاختبارات التي يجب أن يقوم بإجرائها

¹ - أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير في علوم التسيير

تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007، ص36

² - كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص207

³ - خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص51

لذلك فإنه يجب على المراجع الداخلي فحص أنظمة المعلومات، للتأكد من احتواء السجلات المالية على معلومات صحيحة ودقيقة، وأن الإجراءات الرقابة كافية وفعالة، كما يجب على المراجع الداخلي مراجعة الأنظمة الموضوعية، ومدى ملاءمتها مع السياسات والخطط بالمؤسسة لتحديد مدى كفاية وفعالية هذه الأنظمة¹.

تاسعا: نظام الشهادات (الإقرارات)

- هذه الشهادات يحصل عليها المراجع من داخل المؤسسة، هذه الشهادات لا ينتج عنها أدلة وقرائن إثبات، وإنما تمكن المراجع من التأكد من سلامة الإجراءات التي يقوم بها وكذلك تغطية موقفه خارج نطاق الإجراءات، من أمثلة هذه الشهادات ما يلي²:
- شهادات بالأصول الثابتة المضافة خلال السنة؛
- بيان بأصول والتزامات المؤسسة المختلفة؛
- بيان بأرصدة العملاء والمدينون؛
- بيان بالمخصصات المختلفة؛
- بيان بالمصروفات الاستثنائية غير العادية وأسباب حدوثها.

¹ - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص75

² - نفس المرجع أعلاه، نفس الصفحة

خلاصة:

تعتبر الرقابة الداخلية نظام يقوم على مقومات وإجراءات التي تعتبران كحجر أساس للحكم على قوة النظام أو ضعفه، وعلى وسائل وأدوات تطبقها المؤسسة بغية التحكم في أنشطتها وبالتالي حماية أصولها، كما أن الرقابة الداخلية تعتبر إدارة مخاطر المؤسسة.

لتقييم تفعيل هذا النظام لابد من أن تتوفر المؤسسة على خلية المراجعة الداخلية، حيث تعمل على فحص ومعاينة واكتشاف مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية وبالتالي العمل على تصحيحها، والإثبات بتوصيات تقويه وتساعدته في التأقلم والاستحداث.

لتتجاوز المراجعة الداخلية مع بعض الشروط، سواء في هياكلها التنظيمية أو طريقة عملها تم وضع من قبل المفكرين في ميدان المراجعة الداخلية معايير التي تغطي مختلف الجوانب في أي تنظم حيث تعتبر مرجعا وسندا يستند عليه المراجع الداخلي لمزاولة نشاطه بموضوعية واستقلالية، متبعا مجموعة من الخطوات تقسم عمله إلى تخطيط، تنفيذ تبرير النتائج والتوصيات الواردة في تقارير المراجعة، استنادا على وسائل وتقنيات تساعد في تنفيذ مهمته وبلوغ أهدافه. في الأخير نجد أن المراجعة الداخلية ما هي إلا امتداد لتطور الرقابة الداخلية، خاصة أن أهم مهمة تكلف بها المراجعة الداخلية تتمثل في التأكد من وجود وكفاية الرقابة الداخلية.

الفصل الثاني:

المراجعة الداخلية لدورة مبيعات - زبائن

تمهيد:

تطرقنا في الفصل الأول للرقابة والمراجعة الداخلية باعتبارهما أداة إدارية ورقابية لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لما تقدمه للمؤسسة من معلومات عن مدى تحكمها في العمليات التي تقوم بها والإجراءات الموضوعية من طرفها فوجود المراجعة الداخلية في المؤسسة يعتبر ضرورة حتمية، بما أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم المهام المخولة للمراجعة الداخلية فلا بد علينا أن نقوم بمهمة تهدف إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك دراسة مختلف الأدوات التي يمكن استعمالها لاكتشاف واستخراج أهم المشاكل الملاحظة وإعداد تقرير يتضمن تلخيص لنتائج وحلول لتحليل تلك المشاكل المكتشفة في نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة.

كما سنقوم في هذا الفصل باسقاط الجانب النظري للمراجعة الداخلية على أحد دورات المؤسسة التي تتمثل في دورة مبيعات - زبائن، حيث تعتبر وظيفة البيع من أحد الوظائف التي تساهم في استمرارية نشاطها التي تمر بمختلف الخطوات اللازمة لسير العملية من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

لدراسة أعمق وأكثر تفصيلا لهذا الفصل تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث رئيسية والمتمثلة في:

- المبحث الأول: الإطار المحاسبي لدورة المبيعات - زبائن؛
- المبحث الثاني: الرقابة والمراجعة الداخلية لدورة المبيعات - زبائن؛
- المبحث الثالث: إعداد التقرير النهائي.

المبحث الأول: الإطار المحاسبي لدورة المبيعات-الزبائن

يعتبر إلمام المراجع الداخلي جيدا بالمتطلبات المحاسبية لدورة المبيعات- الزبائن شرطا ضروريا لتخطيط وأداء أعمال المراجعة الداخلية بكفاءة، وذلك للمحافظة على ممتلكات المؤسسة من سوء الاستخدام والعبث، مما يسبب خسارة كبيرة لها، لذا فالمراجع الداخلي مطالب بالوقوف على طبيعة دورة المبيعات- الزبائن، وكذا أهم المستندات السجلات والمرتبطة بها ثم اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لدورة المبيعات- الزبائن.

لزيادة التفاصيل عن هذه النقاط الهامة سنعرضها في:

- المطلب الأول: طبيعة دورة المبيعات-زبائن
- المطلب الثاني: مستندات والسجلات دورة المبيعات-الزبائن
- المطلب الثالث: اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لدورة مبيعات- زبائن

المطلب الأول: طبيعة دورة مبيعات-زبائن

تعتبر دورة المبيعات- الزبائن من بين الدورات المهمة في المؤسسة، حيث تتولى جميع القرارات والأنشطة المتعلقة بتبادل البضائع والخدمات مع الزبائن، فبين في هذا المطلب مفهوم دورة المبيعات والزبائن، ثم الأسس التي تعتمد عليها الدورة والإعترضات التي تواجهها، كما سنشير أيضا إلى الخطوات التي تتبعها دورة المبيعات-الزبائن كنقطة أخيرة.

أولا: مفهوم دورة المبيعات-زبائن

تعرف إدارة المبيعات بأنها الجهة المسؤولة عن القيام بأعمال التخطيط، التنفيذ والرقابة على برنامج البيع الشخصي المصمم للإنجاز وتحقيق الأهداف البيعية للمؤسسة¹.

حيث تعمل إدارة المبيعات في الكثير من المؤسسات دون النظر إلى الناحية التخطيطية والتنظيمية، حيث تستمر في العمل باستخدام نفس الهيكل التنظيمي للمبيعات القديم الذي بدأت بها المؤسسة بالرغم من التوسعات العديدة التي حدثت، لذا يتوجب على المؤسسات أن تعيد النظر في تنظيماتها البيعية كي تتناسب مع الظروف الجديدة، كما أنه من الضروري عند تصميم الهيكل التنظيمي الاهتمام بحجم المؤسسة وبطبيعة وعدد السلع المباعة، التوزيع الجغرافي والوضع المالي وسياسات البيع، تجدر الإشارة أن إدارة المبيعات ذات الهيكل التنظيمي المحدد في مؤسسة قد لا تكون مناسبة لإدارة المبيعات في مؤسسة أخرى.

¹ - أحمد شاعر العسكري، إدارة المبيعات مدخل سلوكي كمي وإداري، دار الزهراء، الأردن، 2000، ص35

فيتضمن تنظيم المبيعات العديد من مناصب البيع الإدارية، أي تنظيمها لا بد أن يتضمن فرصا مقبولة لعملية التخطيط الإستراتيجية والتي تتطلب القدرة على تحديد أهداف واضحة وممكنة التنفيذ.

من الناحية العملية، ليس هنالك هيكل تنظيمي محدد يتم إتباعه من قبل جميع المؤسسات لكون العديد من هذه الهياكل منها لديها أسواق وبيئات منافسة وأهداف خاصة بها، فأهداف المؤسسة وإستراتيجياتها وأسواقها بالإضافة إلى بيئتها التنافسية تتغير باستمرار مما يعني ضرورة تغيير الهيكل ليتناسب مع هذه التغيرات، إلا أن أفضل تنظيمات المبيعات تلك التي تأخذ بعين الاعتبار البيئة التي تعيش فيها¹.

زيادة على ذلك فإن دورة المبيعات-الزبائن تشمل القرارات والعمليات التشغيلية الخاصة بتحويل ملكية البضائع والخدمات إلى الزبائن بعدما تصبح متاحة للبيع، تبدأ بتلقي الطلبات من الزبون وتنتهي بتحويل المواد أو الخدمات إلى الزبائن وفي النهاية إلى النقدية²، حيث تعتبر حسابات الزبائن من أهم الحسابات في المؤسسة، فهي عبارة عن الحقوق الواجب تحصيلها من زبائن المؤسسة وتمثل الجزء الأكبر من حسابات المدينون³.

ثانيا: أسس وإعترضات دورة المبيعات - الزبائن

تستخدم دورة المبيعات- الزبائن أسس متعددة و طرق مختلفة تنظم طبيعة البيع نذكر منها مايلي⁴:

1. **الأساس الوظيفي:** إن الصفة المميزة لهذا الأساس هو أنه يكون موجودا في مختلف أنواع المؤسسات وبغض النظر عن حجمها أو نوع النشاط الذي تمارسه.

2. **الأساس الجغرافي:** طبقا لهذا التنظيم يتم تأسيس وحدة إدارية مهمة لأداء وظيفة أو مجموعة من الوظائف في منطقة جغرافية معينة ولا بد أن تكون دقيقة في أداء مهمتها ووظيفتها، يمكن توضيحه في الشكل التالي:

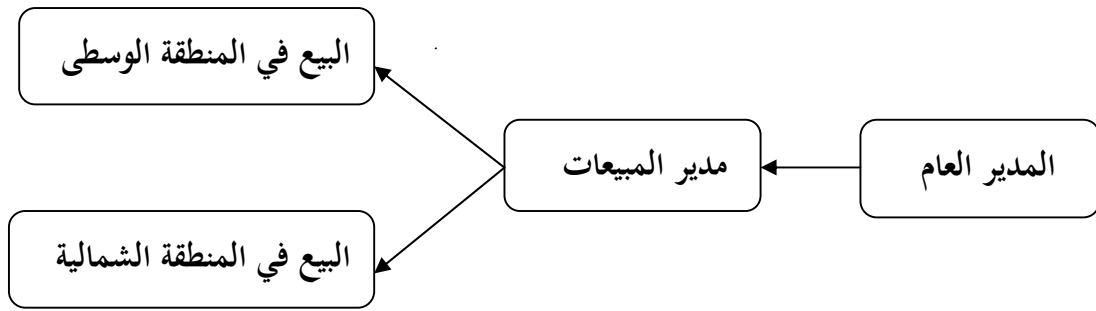
¹ - محمد عبيدات وآخرون، إدارة المبيعات و البيع الشخصي، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الخامسة، 2008، ص37

² - أحمد السيد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص400

³ - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، تدقيق السجلات المحاسبية، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، ص18

⁴ - أحمد شاكر العسكري، مرجع سبق ذكره، ص35

الشكل رقم (2-1): التنظيم على أساس جغرافي



المرجع: أحمد شاکر العسكري، إدارة المبيعات مدخل سلوكي كمي و إداري، دار الزهراء، الأردن، 2000، ص 33

3. الأساس السلعي: في حالة ما إذا كانت هناك اختلافات فيما بين السلع والمواد التي تتبعها المؤسسة فإن الأمر يتطلب تنظيم ذلك النشاط على أساس سلعي.

4. الأساس المركب: في بعض الأحيان قد لا تكون الأسس السابقة كافية لتنظيم أنشطة وفعالية المؤسسة الأمر الذي يدفع بها إلى استخدام طريقتين أو أكثر في تنظيم الوظائف في آن واحد، هذا ويمكن أن نطلق عليها تسمية الأساس المركب في تنظيم الوظيفة بإتباع أكثر من أساس، كأن تنظم وظيفة البيع أولاً على أساس سلعي من خلال تخصيص وحدة إدارية مسئولة عن بيع مادة أو مجموعة من المواد من الوحدات وتنظيمها على أساس جغرافي.

كما تركز دورة المبيعات والزبائن على أساس توقيع الزبون لعقد البيع أو انتقال البضاعة إليه أو تأدية الخدمة له فمن الناحية القانونية فإن عقد البيع ينشئ التزاماً على البائع تنتقل ملكية المباع إلى الزبون من تلقاء نفسه، لكن تثار هنا مشكلة الوقت الذي يتم فيه تسجيل صفقة البيع بالدفاتر، يتوقف حل هذه تبعاً للسلعة من حيث كونها يمكن معاينتها أم لا؟

فإذا أمكن معاينة السلعة فبالتالي يمكن تسجيل صفقة البيع بمجرد إبرامها، أما إذا كان الطلب غير قابل للعدول عنه أو إلغاؤه فإن صفقة البيع لم تتم لأن السلعة المبيعة لن يتم معاينتها بذاتها بل تم معاينتها بنوعها. وعموماً فإن البضاعة المبيعة لا تسجل إلا في وقت التسليم و قبل التسليم تبقى البضاعة المبيعة على ملك البائع وهو الذي يحتمل تبعه هلاكها، كما ينبغي أن تراعى شروط التسليم للبضاعة المعروفة في النشاط التجاري ووفقاً للعقد وشروطه لأن العقد شريعة المتعاقدين، على الرغم من أن هذا الأساس هو الأكثر شيوعاً وإتباعاً في الحياة العملية إلا أن هذا الأخير تعثره بعض الاعتراضات منها¹:

¹ - أحمد حلمي جمعة، التدقيق التأكيد وفقاً لمعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص 68

- عدم الالتزام بالحذر عند إتباعه إذ يحتمل إفلاس أو إعجاز الزبون المدين عن السداد بجزء أو كل الشيء المباع، أو قد يرد الزبون جزء من البضاعة المباعة أو يسمح له بخصم نقدي، كما قد تتحمل المؤسسة نفقات مالية للبيع مثل مصاريف تحصيل الديون، وصيانة المنتج خلال فترة الضمان ولعل هذا الاعتراض قد أجاب عليه الفكر المحاسبي بإدخال المخصصات لمقابلة الخسارة المحتملة الحدوث مستقبلا، كما أن عدم تدارك هذا الموقف يؤدي إلى تضخم رقم الربح أو إظهار أرباح غير عادلة؛
- من الصعب تحديد سعر البيع على وجه الدقة؛
- من الاعتراضات الأخرى أن البيع الآجل لا ينشأ عنه نقدية سائلة للتصرف فيها، هذا الاعتراض ليس مقبول حيث أن الأرباح المحققة ليست بالضرورة نقدية حاضرة.

ثالثا: الخطوات المتبعة لتنظيم إدارة المبيعات

غالبا ما يوجد تنظيم قائم للمؤسسة تبدأ منه في إعداد بناء هيكل تنظيمي جديد، كما أنه من الممكن للمدير أن يقيم هيكل تنظيميا جديدا للمبيعات والأنشطة المرتبطة بها، بشكل عام يمكن إيراد الخطوات الآتية المرتبطة ببناء الهيكل التنظيمي للمبيعات أو حتى العمل على تعديل الهيكل القائم كمايلي¹:

1. تحديد الأهداف: الخطوة الأولى في إنشاء تنظيم جيد للمبيعات هو تحديد أهداف محددة يمكن تحقيقها ذلك أنه من الطبيعي أن تقوم الإدارة العليا بتحديد تلك الأهداف العامة للمؤسسة، كما قد يقوم مدير المبيعات بتحديد أهداف إدارة المبيعات والتي قد تكون على شكل تحقيق عائد مناسب أو صافي ربح مناسب أو تحقيق الحجم الأمثل للمبيعات، عموما تستخدم الأهداف كمرشد في تنفيذ السياسات وتحديد الخطط ودرجة نجاح الإستراتيجية العامة للمؤسسة، أما الأهداف القصيرة المدى فهي على قدر كبير من الأهمية، خاصة عندما تكون محددة وواضحة الأمر الذي يمكن إدارة المبيعات من تسيير أعمالها بطريقة سهلة.

2. تحديد المهام التي تتولاها المؤسسة: من الاعتبارات الأساسية بالنسبة للتنظيم الجيد أن نأخذ في الحسبان الفروقات الواضحة بين الوظائف والأنشطة التي تقوم بتنظيمها، لأجل تحديد الوظائف الهامة وأنواع النشاطات المختلفة يلزم إجراء تحليل أهداف إدارة المبيعات بوضوح، كما أن الوظائف التي تنظمها إدارة المبيعات هي في الواقع الوظائف نفسها الموجودة في المؤسسات الأخرى المشابهة، أما الاختلافات فيكون في التفاصيل مع إظهار الأهمية النسبية المعطاة في كافة الوظائف الفردية.

¹ - محمد عبيدات وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 41

3. **تحويل المهام إلى الوظائف:** الحقيقة أنه يجب تخصيص الواجبات والمسؤوليات التي يتضمنها تنفيذ العمل في إدارة المبيعات بطريقة منطقية بالنسبة إلى كافة الوظائف القائمة، كما يجب تقسيم الأنشطة وتجميعها في المجموعات حيث يتم تجميع المهام المتشابهة داخل قسم واحد يشرف عليه رئيس واحد كما يجب على مخططي التنظيم أن يأخذوا في الحسبان عدم إنشاء عدد كبير من المؤسسات الإدارية داخل كل إدارة إذ أنه من الأنسب استخدام أقل عدد من المستويات الإدارية التي تسمح للإدارة أن تتولى المهام الملقاة على عاتقها ثم تنفيذها بطريقة سهلة وميسرة.

4. **التنسيق والرقابة:** كل رئيس في إدارة المبيعات يوجد تحت سلطته عدد من المرؤوسين، بالتالي يجب أن يزود بالأدوات التي يحتاج إليها والتي تمكنه من الرقابة على مرؤوسيه مع القيام بتنسيق جهودهم، يضاف إلى ذلك الأفراد الذين يملكون سلطات معينة ألا تلقى عليهم مسؤوليات ضخمة والتي لا يمكن توكيلها حيث لا يترك لهم الوقت اللازم للقيام بتنسيق جهود الآخرين.

كما أشارنا أن المؤسسة تتبع خطوات لتنظيم إدارة المبيعات فإن هذه الأخيرة بدورها تتبع خطوات للقيام بدورة المبيعات - الزبائن والتي تتمثل فيما يلي¹:

- تلقي أوامر زبائن وقبولها؛
- تسجيل أوامر الزبائن؛
- الموافقة على البيع الآجل إذا كان ذلك مطلوباً؛
- تسليم البضاعة والخدمات؛
- تسجيل الكميات المسلمة المشحونة في سجلات المخازن المختصة؛
- إعداد الفواتير؛
- تحديد تكلفة البضاعة المباعة؛
- استلام النقدية؛
- نشاط تحصيل الحقوق للحسابات الجامدة.

المطلب الثاني: مستندات وسجلات دورة مبيعات - زبائن

ترتبط مستندات وسجلات دورة مبيعات - زبائن بوظائف المؤسسة الخاصة بهذه الدورة، وعلى المراجع الداخلي الوقوف جيداً على هذه الوظائف وما يرتبط بها من سجلات ومستندات قبل أن يبدأ في تقييم خطر الرقابة وتصميم

¹ - حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 57

الاختبارات الأساسية للعمليات، وفيمايلي أهم الوظائف التي تقوم بها إدارة المؤسسة وما يرتبط بكل منها من مستندات وسجلات خاصة بدورة المبيعات - الزبائن.

أولاً: تشغيل طلب الزبون لشراء البضاعة

ترتكز دورة المبيعات - الزبائن على نقطة بداية تكمن في طلب الزبون لشراء البضاعة، وهذا الأخير عبارة عن عرض مقدم من الزبون لشراء بضاعة معينة بسعر معين، وإذا ما جارت الأمور بشكل طبيعي يجب أن يتبع هذا الطلب تحرير أمر بيع بضاعة من جانب المؤسسة البائعة.

1. طلب الزبون لشراء بضاعة:

يمكن للزبون أن يقدم طلبا بشراء البضاعة مباشرة للمؤسسة، أو بطرق أخرى أهمها:

- عن طريق الهاتف؛
- عن طريق رجال البيع التابعين للمؤسسة؛
- عن طريق الفاكس؛
- عن طريق الانترنت.

2. أمر البيع:

أمر البيع مستند تعدده المؤسسة البائعة، وهو وسيلة لتوصيل المعلومات الخاصة بالبضاعة التي طلبها الزبون في طلب الشراء ومن أهم هذه المعلومات وصف البضاعة، كمية البضاعة، تاريخ صلاحية البضاعة ومكان تسليم البضاعة كما يستخدم أمر البيع كوسيلة لإثبات موافقة الإدارة على منح الائتمان للزبون واعتماد شحن البضاعة.

ثانياً: منح الائتمان للزبون

قبل أن يتم شحن البضاعة للزبون، يجب إن يقوم موظف مسئول بالموافقة على منح الائتمان للزبون، طالما كان طلب الشراء وأمر البيع يتضمنان إيضاحاً بأن البضاعة مبيعة على الحساب، من الاعتبارات الخاصة بمنح الائتمان للزبون مايلي:

- أن عدم سلامة إجراءات منح هذا الائتمان يمكن إن يؤدي إلى زيادة أعباء الحقوق المعدومة والحقوق المشكوك فيهم؛
- أن التوقيع من المسئول على أمر البيع بما يفيد الموافقة على منح الائتمان للزبون يعتبر موافقة أيضاً على شحن البضاعة لهذا الزبون؛
- أن بإمكان الكثير من المؤسسات الكبيرة الآن استخدام البرامج الجاهزة في الاعتماد على الحاسب في إتمام الموافقة من عدمه على منح الائتمان للزبون، بناءً على المعلومات الخاصة بالزبون في الملف الرئيسي له وحدود الائتمان المحددة

سلفاً، من السهل أن تتم الموافقة آلياً على منح الائتمان للزبون طالما كان إجمالي قيمة أمر البيع مضافاً إليها الرصيد المدين للزبون لا يتجاوز حد الائتمان المحدد في الملف الرئيسي للزبون¹.

ثالثاً: شحن البضاعة للزبون

عند شحن البضاعة للزبون تنتقل ملكية البضاعة المباعة له لدرجة أن الكثير من المؤسسات تعترف بإيراد المبيعات عند إتمام هذه النقطة، حيث يتم إعداد مستند الشحن يدوياً أو آلياً، اعتماداً على معلومات أمر البيع ومستند الشحن هو أساس إعداد فاتورة الشحنة من أصل وأكثر من صورة، والتي بناءً عليها يتم إثبات تخفيض مخزون البضاعة في ظل نظام الجرد المستمر.

يراعي بشأن مستند الشحن ما يلي²:

- يجب أن يتضمن وصفاً للبضاعة وكميتها وميعاد شحنها واسم الزبون؛
- يرسل الأصل للزبون ويحتفظ بصور المسند لدى المؤسسة؛
- يرجع إليه المسئولون عند إعداد فاتورة المبيعات؛
- تستخدم صورة من الصور كمستند لفاتورة الشحن وتعتبر الأخيرة عقداً بين مؤسسة النقل والمؤسسة البائعة وتحتوي فقط على وزن، أو عدد قطع البضاعة المشحونة؛
- تستخدم فاتورة الشحنة في إعداد فاتورة البيع وإجراء قيد اليومية في يومية المبيعات.

رابعاً: إعداد فاتورة المبيعات وتسجيل عملية البيع

من خلال الأقسام الأخرى يكون قسم المحاسبة قد استلم نسخة من أمر البيع ونسخة من مستند الشحن وبناءً على ذلك يستطيع أن يعد فاتورة البيع وترسل النسخة الأصلية للزبون مع إشعار التحويل ويحتفظ القسم بنسخة لديه وتحتوي عادة الفاتورة على وصف لكمية البضاعة المباعة والسعر بم في ذلك قيمة الشحن والتأمين، تستخدم فيما بعد ذلك للتسجيل من خلالها في يومية المبيعات (التفصيلي) وحسابات الزبائن (الملف الرئيسي)، كما تعتبر الفاتورة من أهم المستندات والتي يتم إعدادها في قسم المحاسبة، من أهم المستندات والسجلات المرتبطة بوظيفة إعداد فاتورة وتسجيل المبيعات ما يلي :

¹ - عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، دار الجامعة، مصر، 2008، ص 249

² - نفس المرجع أعلاه، ص 251

1. يومية المبيعات:

فيها يسجل العمليات اليومية ويشمل اسم الزبون وتاريخ العملية والقيمة ونوع العملية نقدا أم آجل¹، تستعمل المؤسسة يومية المبيعات غير مجزأ أو مجزأ تخصص فيه عادة لكل نوع من أنواع البضاعة التي تتعامل فيها المؤسسة، وتفيد يومية المبيعات من واقع صور الفواتير وترحل المفردات إلى حسابات الزبائن، أما مجموع المبيعات كل فترة فترحل عن طريق قيد إجمالي بدفتر اليومية إلى حساب المبيعات بدفتر الأستاذ العام وحساب إجمالي الزبائن تفيد والفواتير حسب تسلسلها الرقمي والتاريخي وتحفظ صور في ملف خاص للرجوع إليها، كما يجب أن يظهر في يومية المبيعات الإيضاحات الكافية عن البضاعة المباعة وبيانات عن الزبون وشروط البيع².

2. فاتورة المبيعات:

هي عبارة عن مستند يوضح، وصف وكمية البضاعة المباعة، مصاريف الشحن والتأمين وشروط السداد وهي وسيلة لإخبار الزبون بقيمة المبيعات وميعاد السداد، عادة تعد فاتورة المبيعات من أصل وعدد من الصور حيث يسلم الأصل للزبون ويتم الاحتفاظ بالصور سواء حفظ مؤقت أو نهائي.

3. تقرير ملخص المبيعات:

هو مستند يعد باستخدام الحاسب يوضح ملخص المبيعات خلال الفترة المحاسبية، غالبا من السهل أن يشتمل هذا التقرير على معلومات تحليلية على أساس رجال البيع والمنطقة الجغرافية.

4. ملف أستاذ مساعد الزبائن:

هو عبارة عن ملف يستخدم لتسجيل عمليات البيع ومردودات ومسموحات المبيعات لكل زبون على حدى ومن المتعارف عليه في الممارسة العملية أن يسمى هذا الملف بدفتر أستاذ مساعد الزبائن، عموما يلاحظ أنه يجب أن يتساوى مجموع أرصدة الزبائن كما تظهر بدفتر أستاذ مساعد للزبائن، مع رصيد إجمالي الزبائن بدفتر الأستاذ العام.

5. ميزان مراجعة حسابات الزبائن:

هو عبارة عن كشف بالمبالغ المستحقة على كل زبون من الزبائن في تاريخ معين، يعد هذا الكشف مباشرة من دفتر أستاذ مساعد الزبائن، عادة ما يعد هذا الميزان حسب عمر الرصيد، لذلك يوفر معلومات عن مكونات كل رصيد من أرصدة الزبائن في تاريخ إعدادده.

¹ - متاح على: <http://siteiugaz.edu.ps/shwarib/files/> تم الإطلاع عليه يوم : 2014/04/20 ، 14:35

² - عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص 175

6. البيان الشهري:

هو عبارة عن مستند يتم إرساله لكل زبون على حدة يوضح له مايلي¹:

- رصيده في بداية الفترة المحاسبية؛
- مبلغ وتاريخ كل عملية بيع بضاعة له؛
- الدفعات النقدية المستلمة منه؛
- الموافقات على منح ائتمان له؛
- مبلغ وتاريخ مردودات ومسموحات المبيعات ؛
- الرصيد المستحق عليه في نهاية الفترة المحاسبية.

خامسا: تشغيل وتسجيل مردودات ومسموحات المبيعات

عادة ما تعد المؤسسات التجارية كشفا بمردودات ومسموحات المبيعات أو ما يعرف بتقرير البضاعة المرتدة والتخفيضات بالمسموحات للزبائن، ثم تعد مذكرة دائنة بقيمة المردودات والمسموحات تستخدم في تسجيل هذه العمليات في يومية مردودات ومسموحات المبيعات وأستاذ مساعد الزبائن.

1. المذكرة الدائنية:

هي عبارة عن مستند يوضح مبلغ التخفيض في المستحق على الزبون، بسبب مردودات ومسموحات المبيعات وغالبا ما يكون شكلها مماثل لفاتورة المبيعات، لكنها مستند للخصم على حساب الزبائن وليس العكس.

2. يومية مردودات ومسموحات المبيعات

هي دفتر يومية لتسجيل عمليات مردودات ومسموحات المبيعات، تؤدي هذه اليومية نفس وظائف يومية المبيعات، هذا وسبقنا وأوضحنا أنه يمكن أن تمسك المؤسسة يومية واحدة لكل من المبيعات ومردودات ومسموحات المبيعات².

سادسا: اعتماد الحقوق المعدومة والحقوق المشكوك فيها

من الوظائف الإدارية المرتبطة بدورة المبيعات - الزبائن النظر في الحقوق المستحقة على الزبائن والتي قد لا تحصل والحقوق التي لا يرجى تحصيلها بالمرّة و يتطلب الأمر في هذا الشأن مايلي:

¹ - عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص252

² - نفس المرجع أعلاه، ص255

- أن يعد مستند في صورة محضر، من أصحاب السلطة والمسؤولية المختصين يتم بموجبه اعتماد تحويل كل أو بعض رصيد الزبون إلى حقوق مشكوك في تحصيلها؛
 - أن يكون هناك توثيق للحقوق التي تقرر اعتمادها، مثل حكم المحكمة بإشهار و إنهاء تفليس الزبون¹.
- الجدول(2-1):وظائف الأعمال، والمستندات والدفاتر المرتبطة بدورة المبيعات والزبائن

المستندات والدفاتر	وظائف الأعمال
أمر الزبون أمر البيع أمر الزبون أو أمر البيع مستند الشحن فاتورة المبيعات يومية المبيعات تقرير ملخص العمليات الملف الرئيسي للزبائن ميزان المراجعة للزبائن القوائم الشهرية	تشغيل أوامر الزبائن منح الائتمان شحن البضاعة إرسال الفواتير للزبائن و تسجيل المبيعات
مذكرة الائتمان يومية مردودات و مسموحات المبيعات	تشغيل و تسجيل مردودات و مسموحات المبيعات
نموذج صلاحية شطب الحساب غير القابل للتحصيل	شطب الزبائن غير القادرين على السداد
غير قابل للتطبيق	توفير الوظائف الخاصة بالديون المعدومة (تكوين مخصص للديون المشكوك فيها)

المرجع: أمين أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص401

المطلب الثالث: اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لدورة المبيعات - الزبائن

بعد انتهاء المراجع الداخلي من الوقوف على وظائف وأنشطة المؤسسة، ما يرتبط بها من مستندات وسجلات خاصة بدورة المبيعات - الزبائن، سوف ينتقل إلى أداء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات، لذا سنتناول في هذا المطلب اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات بيع البضاعة وتحصيل ثمنها من الزبائن وفي سبيل ذلك عليه أن يقوم بالخطوات التالية:

¹ - عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، ص256

أولاً : فهم سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية على دورة مبيعات - الزبائن وتقدير خطر الرقابة

يتطلب من المراجع الداخلي كحد أدنى أن يحصل على فهم لنظام الرقابة الداخلية لتخطيط المراجعة الداخلية هذا الفهم يستعمل لتحديد نماذج التضليل التي يمكن أن تحدث ومخاطر حدوثها ويتم الحصول على هذا الفهم أو يتم تحديثه عن طريق الخبرة السابقة مع الزبون ومراجعة نتائج المراجعة للعام الماضي، مقابلة موظفي الزبون وملاحظة الموظفين أثناء إنجازهم العمل، هذه الإجراءات تكشف عن المعلومات حول كل الدورات الهامة والأرصدة الحسابية، فعلى المراجع الداخلي أيضاً أن يفهم إجراءات الرقابة المطبقة على أوامر البيع، وثائق الشحن، الفواتير، تحصيل النقدية من الزبائن ومدى تقسيم الواجبات بين الأشخاص الذين ينفذون تلك الإجراءات.

على المراجع الداخلي أيضاً أن ينجز بعض اختبارات نظام الرقابة ويحصل على مستندات حول إذا كانت إجراءات وسياسات الرقابة مصممة جيداً وتنفذ بفعالية وأن المستندات تمكن المراجع من تقييم خطر الرقابة بأقل من الحد الأعلى المتعلق بأهداف المراجعة الداخلية، من خلال دراسة تقارير الإدارة الخاصة بالمبيعات والمستندات الخاصة بها، فإذا كانت تعمل بفعالية، فإن ذلك يقدم دليلاً للمراجع فيما يتعلق بكمال ودقة المبيعات وبناء على ذلك يقرر المراجع الداخلي إذا كان مستوى الرقابة يقدم حماية من التضليل المهم في القوائم المالية¹.

ثانياً: أهم أنشطة الرقابة على دورة مبيعات - الزبائن

من أهم أنشطة الرقابة الداخلية على المبيعات و الزبائن هي²:

1. الفصل الملائم بين الواجبات: يعتبر الفصل بين الواجبات من أهم الأنشطة في الرقابة الداخلية، التي تساعد على منع التحريفات المعتمدة وغير المعتمدة أي الغش والأخطاء مثال عن ذلك الفصل بين المقارنات الداخلية مثلاً بين مستندات الشحن وفواتير البيع، بين أرصدة الزبائن من واقع دفتر أستاذ مساعد الزبائن ورصيد إجمالي الزبائن في دفتر أستاذ العام وبين مسؤولية إدخال البيانات الأصلية للحاسب.

2. الاعتماد الصحيح للعمليات والإجراءات: يجب أن يتحقق المراجع الداخلي من أن هناك اعتماد من صاحب الصلاحية للعمليات والإجراءات الخاصة بالمبيعات والزبائن خاصة فيما يتعلق باعتماد منح الائتمان للزبون قبل إتمام عملية البيع، اعتماد شحن البضاعة قبل إتمام عملية الشحن، اعتماد سعر بيع البضاعة وشروط الشحن والتسليم والسداد والخصم.

¹ - حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 66

² - عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 261

3. **المستندات والسجلات السليمة:** من المفيد للمؤسسات أن يكون لديها نظاما ملائما لتوثيق وتشغيل وتسجيل عمليات البيع، يجب أن يوفر هذا النظام آليات رقابية فعالية مثل وجود مستندات من أصل وعدة صور تتيح إمكانية المقارنة والمطابقة ووجود ترقيم وأرقام متسلسلة للمستندات يبعد إمكانية التلاعب فيها.

4. **المستندات المرقمة مسبقا:** من أهم خصائص المستندات السليمة لعمليات البيع أن تكون هذه المستندات مرقمة مسبقا ومتسلسلة، فائدة هذا الترتيب على أنه يمنع الفشل في المطالبة بقيمة البضاعة المباعة، يمنع الفشل في تسجيل عمليات البيع على أنه أيضا يمنع تماما ازدواج المطالبة بضمن البضاعة أو تسجيل عملية المبيعات مرتين.

5. **إرسال البيان الشهري للزبون:** حيث يفيد في الوقوف على مدى موافقة الزبون على سلامة رصيده المستحق عليه المؤسسة، لزيادة فعالية هذا البيان رقابيا يجب أن تراعي المؤسسة ما يلي:

- أن الشخص الذي يعد هذا البيان يجب أن لا يكون مسئولاً عن مناولة النقدية، أو إعداد سجلات المبيعات والزبائن؛
- أن ردود الزبائن على هذا البيان والتي تحمل عدم موافقتهم على أرصدهم المرسله إليهم يجب أن ينظر فيها ويتابعها موظف غير مسئول عن مناولة النقدية أو تسجيل حسابات الزبائن والمبيعات.

6. **إجراءات الفحص الداخلي:** لأغراض تحقيق أهداف المراجعة الداخلية على مستوى عمليات البيع، يجب أن يقوم المراجع الداخلي بفحص وتشغيل وتسجيل المبيعات، من أهم صور هذا الفحص التحقق من التسلسل الرقمي للمستندات المرقمة مسبقا، التحقق من دقة إعداد المستندات، فحص التقارير الخاصة بالمستندات غير الصحيحة وغير العادية والمطابقة بين المستندات مثل المطابقة بين مستند الشحن وصورة فاتورة المبيع

ثالثا: اختيار وتقييم الرقابة الداخلية لدورة مبيعات - الزبائن

بناء ما قام به المراجع الداخلي بشأن خطر الرقابة ومدى فعالية إجراءات وسياسات الرقابة، سوف يربط بين الاختبارات الأساسية لعمليات المبيعات وأهداف المراجعة الداخلية على مستوى هذه العمليات أيضا¹.
ذلك سنوضحه في الجدول الآتي:

¹ - عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 266

الجدول (2-2): اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات دورة المبيعات - الزبائن

الاختبارات الأساسية للعمليات المالية	اختبار الرقابة المتعارف عليه	أنواع الرقابة الأساسية	هدف المراجعة الداخلية المرتبط بالعملية المالية
<p>- فحص يومية المبيعات و الأستاذ العام و الملف الرئيس للمدين أو ميزان المراجعة الخاص بالعناصر غير العادية</p> <p>- تتبع القيود في اليومية إلى أوامر البيع، فواتير البيع و مستندات الشحن</p> <p>- تتبع مستندات الشحن إلى إدراج البضاعة التي تم شحنها في سجلات المخزون المستمر</p> <p>- تتبع قيود الائتمان بالملف الرئيسي للمدينين مع المصدر الموجود</p>	<p>- فحص فواتير البيع لتدعيم فواتير الشحن و أوامر الزبائن</p> <p>- فحص أوامر الزبون للموافقة على الائتمان</p> <p>- المحاسبة على التابع الحقيقي للأرقام فواتير البيع</p> <p>- فحص مخرجات العمليات المالية التي رفضها الحاسب لعدم وجود أرقام خاصة بالزبائن</p> <p>- ملاحظة ما إذا كان قد تم إرسال الفواتير بالبريد مع فحص ملفات الزبائن الخاصة بها</p>	<p>- تدعيم تسجيل المبيعات بمستندات شحن مرخص بها و أوامر زبائن معتمدة</p> <p>- الترخيص بالائتمان قبل إتمام الشحن</p> <p>- التقييم المسبق لفواتير البيع و المحاسبة المناسبة عنها</p> <p>- يتم فقط أرقام الزبائن الموجودة بملف البيانات في الحاسب الإلكتروني عند الإدخال</p> <p>- يتم إرسال كشوف شهرية للزبائن مع إجراء متابعة مستقلة للشكاوي التي تم استلامها</p>	<p>هدف الوجود: تم شحن المبيعات بالفعل إلى الزبائن</p>
<p>- تتبع مستندات الشحن إلى فواتير المبيعات و القيد في يومية المبيعات و الملف الرئيسي للمدينين</p>	<p>- المحاسبة عن التابع الحقيقي لأرقام المستندات الشحن</p> <p>- المحاسبة عن التابع الحقيقي لأرقام فواتير البيع</p>	<p>- التقييم المسبق لمستندات الشحن و المحاسبة</p>	<p>هدف الاكتمال: تم تسجيل جميع المبيعات النقدية</p>
<p>- إعادة حساب المعلومات في فواتير البيع</p> <p>- تتبع القيود المبيعات إلى فواتير البيع</p> <p>- تتبع التفاصيل في فواتير البيع إلى مستندات الشحن، قائمة السعر التي تم الموافقة عليها، و أوامر الزبائن</p>	<p>- فحص صورة فواتير البيع للتعرف على مدى وجود الترخيص الملائم</p> <p>- فحص تأشيرة على المستندات التي يتم التأشير عليها</p> <p>- فحص مخرجات الحاسب التي تم الموافقة عليها و الخاصة بسعر الوحدة المباعة</p> <p>- فحص ملف الكمية الإجمالية للتعرف على توقيعات سجل مراقبة البيانات، و مقارنة الإجمالي مع</p>	<p>- الترخيص الملائم لتحديد السعر، الشروط سعر الشحن و مبالغ الخصم</p> <p>- الرقابة الداخلية على إعداد الفاتورة</p> <p>- إدخال سعر وحدة البيع تم الموافقة عليه إلى الحاسب و استخدامه في كافة عمليات البيع</p> <p>- مقارنة الكمية الإجمالية مع</p>	<p>هدف الدقة: تم تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التي تم شحنها</p>

تقارير الملخصات بالحاسب	تقارير الملخصات		
<ul style="list-style-type: none"> - استخدام دليل ملائم للحسابات - الفحص و المراجعة الداخلية 	<ul style="list-style-type: none"> - فحص مدى ملائمة دليل الحسابات - فحص تأشيرة المراجعة على المستندات التي تم التأشير عليها 	<ul style="list-style-type: none"> - فحص المستندات الخاصة بالبضاعة التي لم يعد عنها فواتير الشحن و المبيعات التي تم تسجيلها - فحص تأشير التحقق الداخلي على المستندات التي يتم التأشير عليها 	<ul style="list-style-type: none"> - مقارنة تواريخ العمليات المالية للمبيعات مع تواريخ دفاتر الشحن
<ul style="list-style-type: none"> - إتباع إجراءات إعداد الفواتير و التسجيل للمبيعات يوميا في وقت قريب من حدوث البيع قدر الإمكان - التحقق الداخلي 	<ul style="list-style-type: none"> - إرسال الكشوف المعتادة شهريا للزبائن - التحقق الداخلي من محتوى الملف الرئيس للمدينين - مقارنة الملف الرئيس للمدينين أو إجمالي ميزان المراجعة مع الرصيد بدفتر الأستاذ 	<ul style="list-style-type: none"> - إرسال الكشوف للزبائن بالبريد - فحص تأشير التحقق الداخلي 	<ul style="list-style-type: none"> - مقارنة تواريخ العمليات المالية للمبيعات مع تواريخ دفاتر الشحن
<ul style="list-style-type: none"> - إرسال الكشوف المعتادة شهريا للزبائن - التحقق الداخلي من محتوى الملف الرئيس للمدينين - مقارنة الملف الرئيس للمدينين أو إجمالي ميزان المراجعة مع الرصيد بدفتر الأستاذ 	<ul style="list-style-type: none"> - إرسال الكشوف المعتادة شهريا للزبائن - التحقق الداخلي من محتوى الملف الرئيس للمدينين - مقارنة الملف الرئيس للمدينين أو إجمالي ميزان المراجعة مع الرصيد بدفتر الأستاذ 	<ul style="list-style-type: none"> - إرسال الكشوف للزبائن بالبريد - فحص تأشير التحقق الداخلي 	<ul style="list-style-type: none"> - مقارنة تواريخ العمليات المالية للمبيعات مع تواريخ دفاتر الشحن

المرجع: حسين أحمد دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص 122

من خلال الجدول يتضح لنا أن هناك وجود ارتباط بين اختبارات الرقابة الداخلية وأهداف المراجعة الداخلية لدورة مبيعات - زبائن والذي نجده في أن هدف وجود عملية الشحن للمبيعات أنها تمت بالفعل تحت رقابة أساسية من خلال تدعيم تسجيل المبيعات بمستندات الشحن المرخص بها وأوامر زبائن معتمدة، كما نجد أيضا أن هناك اختبار الرقابة المتعارف عليه ألا وهو فحص فواتير البيع لتدعيم فواتير الشحن وأوامر الزبائن، أما فيما يخص الأهداف الأخرى المتمثلة في هدف الاكتمال، الدقة، التبويب، التوقيت وهدف الترحيل والتلخيص التي لها ارتباط بين أنواع الرقابة الداخلية واختباراتها المبينة في الجدول، الزيادة من التفاصيل عن الرقابة والمراجعة الداخلية سنعرفه في المبحث الموالي.

المبحث الثاني: الرقابة والمراجعة الداخلية لدورة المبيعات-الزبائن

تعتمد دورة المبيعات - الزبائن على سياسة الائتمان، وهذا يستلزم فرض نظام محكم للرقابة الداخلية، كما أن وجود حركة كبيرة للمردودات بإمكانها أن تكون وسيلة لاختلاس الأموال وذلك بالاتفاق مع الزبائن، بالتالي فإنه يستلزم إحكام الرقابة عليها أيضاً، كما تعتمد المؤسسة على عدة طرق للبيع أهمها البيع بالأجل، وهذا لا بد من وجود نظام محكم وسليم للرقابة الداخلية يراعى فيه مختلف الطرق المعتمدة للبيع والسياسات الموضوعية، وكذلك خروج البضائع من المخازن وعملية التقييد في الدفاتر الخاصة بالمبيعات.

المطلب الأول: الرقابة الداخلية لدورة المبيعات-الزبائن

تعتبر المبيعات مصدر هام لإيرادات المؤسسة، لذلك من المهم توافر نظام رقابي على كل من المبيعات-الزبائن وفي حالة ضعف أو عدم وجود الرقابة الداخلية، فإن ذلك يؤدي إلى خسارة مادية، مثل القيام بالبيع دون إعلام قسم الفواتير فإن وجود نظام رقابي جيد يقوم بتوزيع المهام بين الموظفين يؤدي للتأكد من صحة عمليات البيع، لذا سنتطرق في هذا المطلب إلى الرقابة الداخلية لمستندات وسجلات الدورة، ثم الجوانب التي تشملها الرقابة الداخلية لدورة مبيعات -زبائن وكذا القواعد الواجب إتباعها.

أولاً: الرقابة الداخلية على مستندات وسجلات المتعلقة بدورة المبيعات - الزبائن

الرقابة الداخلية على السجلات والمستندات المرتبطة بدورة المبيعات - الزبائن تتطلب توزيع المهام بين الأقسام المختلفة التالية¹:

1. قسم المبيعات: هو القسم المخول بالموافقة على البيع، فعند استلام طلب الشراء بالأجل يقوم هذا القسم وبعد التأكد من وجود البضاعة المطلوبة بعمل أمر بيع ومن عدة نسخ مرقمة تسلسلياً ومسبقاً وترسل إلى الأطراف التالية:
- قسم الائتمان وهو القسم المسئول عن الموافقة على البيع بالأجل وحسب سياسات المؤسسة والحد الأعلى المسموح به للبيع بالأجل لهذه الجهة، كما يجب عدم القيام بإجراءات البيع إلا بعد الموافقة من هذا القسم؛
- نسخة ترسل إلى المخازن وهو تحويل للمخازن لإرسال البضاعة إلى قسم الشحن؛
- نسخة ترسل إلى قسم الشحن؛
- نسخة ترسل إلى قسم المحاسبة؛
- نسخة تبقى في الدفتر.

¹ - الهادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2006، ص 213

2. قسم الشحن: بعد استلام البضاعة من قسم المخازن يقوم هذا القسم بمقارنة البضاعة مع نسخة التي أرسلت إلى قسم الشحن، بعد التأكد من المواصفات يقوم بعمل مستند شحن وبعده نسخ ومرقم بالتسلسل ومسبقا وهذا المستند برهان على حدوث عملية البيع ويرسل نسخ منها إلى:

- نسخة مع البضاعة إلى الزبون؛
- نسخة إلى قسم المبيعات لإعلامهم بشحن البضاعة وهذه النسخة مهمة بالنسبة لقسم المبيعات لأجل سحب أمر البيع الموجود في ملف الموقوفات للبرهان بإكمال عملية البيع؛
- نسخة إلى قسم المحاسبة، في هذه المرحلة يقوم القسم بالقيود في الدفاتر من حساب الزبون إلى حساب المبيعات؛
- نسخة تبقى في الدفتر لدى قسم الشحن.

3. قسم المحاسبة: هذا القسم استلم نسخة من أمر البيع ونسخة من أمر الشحن من ثم يقوم بتحضير الفواتير المرسله إلى الزبائن بعد:

- مقارنة التفاصيل بموجب مستندات الشحن مع أوامر البيع وطلبات الشراء؛
- التأكد من تفاصيل واحتساب الفواتير بالنسبة إلى الكميات، السعر، المسموحات قبل إرسالها إلى الزبائن.

ثانيا: إجراءات الرقابة الداخلية

تشمل الرقابة الداخلية جوانب مختلفة للرقابة على المبيعات التي هي كمايلي¹:

1. تحليل المبيعات الفعلية:

تتناول رقابة المبيعات تحليل ودراسة المبيعات الفعلية طبقا للسياسات والطرق التي اتبعت لتحقيق حجم المبيعات المخطط وبنفقة توزيع مناسبة وتم الرقابة على المبيعات عن طريق التقارير التحليلية لنشاط المبيعات والتي قد تظهر التباعد عن الأهداف التي حددت في موازنة البيع، لهذا فإن متابعة الأداء الفعلي للبيع مع أرقام موازنة المبيعات أمر ضروري لتحقيق رقابة على نشاط البيع ويعرض تحليل المبيعات في صورة كمية أو قيمة أو كليهما متناولا الأتي:

- السلعة: نوع المنتج المباع، أشكاله، السعر، أحجامه وجودته؛
- الناحية الجغرافية: المدن، المحافظات، البلدان الخارجية؛
- طرق البيع: بالبريد، وكلاء؛
- الزبون: أجنبي، محلي، خاص، عام، حكومي؛
- شروط البيع: أجل، تقسيط، نقدي، أمانة؛

¹ - عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، ص164

كما أن هناك تحليلاً بالنسبة للمبيعات التي لم تتحقق تتناول:

- الطلبات المستعملة؛
- الطلبات التي لم تجلب؛
- الإلغاءات؛
- المبيعات المفقودة.

2. خروج البضاعة المباعة من المخازن

تتناول الرقابة على المبيعات أيضاً خروج السلع المباعة من المخزون، لا تخرج البضاعة من المخزن للبيع إلا إذا تحققت عملية البيع عن طريق إدارة البيع وهي تتلقى طلب الشراء من الزبون وتتأكد من وجود الاعتماد بالبيع الائتماني ومن وجود كمية السلع المطلوبة وسعر البيع، تراجع كل الفاتورة بتفاصيل وعملياتها الحسابية وترسل صورة لإدارة المخازن ولإدارة الحسابات والتكاليف وصورة خلية من الأسعار وإذن خروج بضاعة بالكميات المصرح بخروجها من المخزن لإدارة البضاعة الخارجة ومراقبة البوابة.

3. خروج البضاعة المباعة من المخزن:

بناءً على فاتورة البيع وإذن خروج البضاعة تعد المخازن البضاعة تمهيداً لإرسالها إلى إدارة البضاعة الخارجة وعند خروج البضاعة يسجل قيد على بطاقة الصنف يظهر التاريخ والكمية الخارجة والرصيد وتعد الملخصات للمقارنة مع قوائم المخزون وحسابات المخازن.

ثالثاً: قواعد الرقابة الداخلية على دورة مبيعات - الزبائن

بعدما تطرقنا إلى الأقسام التي تتولى توزيع المهام والجوانب التي تشمل عليها الرقابة الداخلية على المبيعات سنعرض أهم القواعد الواجب مراعاتها التي هي كمايلي¹:

- تركيز عمليات البيع في إدارة مختصة لا يسمح لغيرها بالقيام بالبيع؛
- يجب وضع ضوابط فاصلة بين عمليات البيع وتسليم المبيعات وتحصيل قيمتها من الزبائن؛
- وضع ضوابط تنظيم عمليات البيع عن طريق التصدير الخارجي؛
- يجب فصل عمليات الإثبات أو الترحيل وإعداد كشوف الحسابات في عمل أمين الخزينة وعدم اشتراكه فيها كما يمنع من سلطة التوقيع أو تظهير الشيكات والحوالات والأوراق التجارية؛

¹ - محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، دار الكنوز المعرفية العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 231

- ضرورة تواجد نظام سجلات ودورة مستندية سليمة توضح عمليات البيع الآجل وحسابات الزبائن ومتابعة سداد المستحق في المواعيد المحددة؛
- أن تخضع أوامر الشراء للدراسة بمعرفة إدارة المبيعات من حيث نواحي الأصناف والكمية المطلوبة وشروط التوريد والسداد ودراسة مراكز الزبائن المالية وحدود الائتمان وأجل السداد المصرح به؛
- التأكد من أن عمليات البيع معتمدة وتم تسجيلها في النماذج المخصصة لهذا الغرض؛
- عند صرف البضاعة، ضرورة أن يتم تحرير إذن صرف من أصل وعدد من الصور ترسل إلى الجهات التي لها علاقة بعملية المبيعات.

المطلب الثاني: مسؤوليات المراجع الداخلي عن اكتشاف الغش والتلاعب

تطور مفهوم وأهداف المراجعة الداخلية وأصبح الهدف الرئيسي لها هو الفحص الإنتقادي المنظم للتأكد من سلامة ومصداقية المستندات التي تثبت حدوث وإتمام وجدية العمليات المثبتة في السجلات المحاسبية، في ضوء أدلة وقرائن إثبات سليمة، الخروج برأي فني عن مدى سلامة وعدالة نتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة محل المراجعة، لذا ينبغي على المراجع أن يكون يقظاً نحو الحصول على الدلائل التي تكشف عن أوجه الغش والتلاعب المحتملة.

أولاً: مفهوم الغش والتلاعب

يعتبر موضوع التلاعب هاما وحساسا بالنسبة للإدارة وقد ازدادت أهمية مراجعة أوجه التلاعب في السنوات الأخيرة، نظرا للزيادة الكبيرة في عدد وحجم أوجه التلاعب المفصح عنها في تقارير المراجعة، كما ازداد الاهتمام بهذا المجال نتيجة التوسع استخدام الحاسب الآلي وأوجه التلاعب المرتبطة به¹.

كما عرف الغش (الاحتيال) بأنه تعمد إخفاء أو تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة، أو لتضليل طرف آخر والحيلولة بينه وبين الحصول على حقوقه المشروعة، أو تحميله بما يزيد عن التزاماته الحقيقية، أو الحصول على ممتلكات المؤسسة لاستخدامها في أغراض خاصة²، تتنوع وتشكل محاولات التلاعب التي تتمثل في الاختلاس الابتزاز الرشوة والتلاعب في عمليات الإفصاح وإساءة استخدام السلطة³، يعرف الخطأ المحتمل أيضا بأنه الخطأ الذي يمكن حدوثه يجب أن يكون هدفا للضوابط الداخلية أو إجراءات التدقيق، ويمكن تقسيم الأخطاء المحتملة إلى أقسام هي⁴:

¹ - سمير محمد الصبان وآخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 1996، ص 205

² - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص 151

³ - محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 98

⁴ - خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم التدقيق النظري و العملي، دار المستقبل للنشر والتوزيع ناشرون وموزعون، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 41

- معاملات سجلت خطأ؛
- معاملات تمت من دون إقرار؛
- معاملات صنفت خطأ؛
- معاملات سجلت من غير وقتها؛
- معاملات رحلت خطأ.

سنعرض في الجدول التالي الأخطاء المحتملة والضوابط الداخلية في دورة المبيعات - زبائن:

الجدول (2-3): الأخطاء المحتملة في دورة المبيعات و الزبائن

الضوابط	الخطأ المحتمل
مطابقة فاتورة البيع مع سند إخراج المستودع مراجعة الحقوق المتأخرة	المبيعات سجلت ولم تشحن البضاعة
مطابقة سند إخراج المستودع مع فاتورة البيع	البضاعة شحنت ولم تسجل المبيعات
مراجعة و احتساب فاتورة البيع مطابقة الكميات الواردة في فاتورة المبيعات مع سندات إخراج المستودع مطابقة فاتورة البيع مع إذن الشحن مطابقة فاتورة البيع مع الذمم المدينة	قيمة البضاعة سجلت خطأ
الموافقة على البيع بالدين من قبل الموظفين لا علاقة لهم بالمبيعات	البضاعة بيعت لذمم ذات خطورة كبيرة
مطابقة الفواتير مع الأستاذ المساعد للمبيعات	المبيعات صنفت خطأ
وجود تعليمات قطع واضحة مراجعة عمليات القطع	المبيعات سجلت في فترة زمنية خاطئة

المرجع: خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم التدقيق النظري و العملي، دار المستقبل للنشر والتوزيع ناشرون وموزعون، الأردن، الطبعة الاولى، 2009

ص 41

أوضحنا في هذا الجدول الأخطاء المحتملة في دورة المبيعات - الزبائن وإجراءات المراجعة الداخلية الواجب تتبعها من طرف المراجع الداخلي.

ثانيا: مواقع ارتكاب الغش والأخطاء

تتعدد مواقع ارتكاب الأخطاء والغش حيث يمكن أن تتم في الدفاتر والسجلات في أي مرحلة من المراحل الدورة المحاسبية، مما يعني أن هناك مجالات كثيرة لارتكابها نذكر منها¹:

- **مرحلة التسجيل في الدفاتر:** هو عدم إثبات عملية معينة في الدفاتر المحاسبية مثل اختلاس قيمة مبيعات وعدم إثباتها أو أن يقوم المحاسب بإثباتها أو أن يثبت عملية تخص الفترة المالية السابقة على أنها تخص الفترة المالية الحالية أو أن يقوم بتحليل العملية المالية بطريقة خاطئة إلى طرفيها المدين أو الدائن.
- **مرحلة التجميع والترحيل:** تحصل عند القيام بعملية الترحيل من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ، قد يقوم المحاسب بعملية ترحيل حساب إلى حساب آخر أو ترحيل المبلغ الخاطئ إلى الحساب أو ترحيل المبلغ إلى الجانب الخطأ من نفس الحساب.
- **مرحلة التلخيص وإعداد القوائم المالية:** هذه المرحلة هي المرحلة الأخيرة من مراحل الدورة المحاسبية التي من الممكن أن تحدث بها الأخطاء ومن الممكن أن تأخذ الأخطاء أحد الأشكال التالية:
 - إدراج مبالغ أو بنود غير صحيحة في القوائم المالية؛
 - حذف مبالغ أو بنود؛
 - إعطاء وصف غير كاف لبعض البنود.

ثالثا: مجالات حدوث التلاعب

هناك أنواع أخرى ترتبط بمراحل تشغيل عملية من عمليات المؤسسة، ففيما يخص عملية تحقق المبيعات يمكن التلاعب فيها في قيمة المبيعات من خلال مبيعات وهمية، أيضا تكلفة الإنتاج يمكن التلاعب في أرقامها من خلال التلاعب في تاريخ الاعتراف بالإيراد وما يترتب عليه من تكلفة.

سنعرض في الجدول التالي مجال من مجالات التي يمكن أن تتعرض لأوجه التلاعب والنقاط التي ينبغي أن تكون موضوع الاهتمام من قبل المراجع الداخلي:

¹ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 152

الجدول (2-4): مجال مخاطرة حدوث التلاعب

مجلات مخاطرة حدوث التلاعب	نقاط اهتمام المراجع الداخلي
المبيعات	<p>التعرف على كميات المبيعات و أسعار كل صنف منها؛</p> <p>مراجعة المردودات و المسموحات و المستندات المؤيدة؛</p> <p>مراجعة الخصم الممنوح لزبون واعتماده و مقارنته مع سياسة المؤسسة؛</p> <p>مقارنة الكميات المباعة مع السحب المخازن و تواريخ من الواقعتين؛</p> <p>المتحصلات النقدية من البيع و تواريخ إيداعها في البنوك و مراجعتها مع كشف البنك و قيود اليومية الخاصة بها.</p>

المراجع: سمير محمد الصبان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 200

كما تعتبر المبيعات وحقوق الزبائن مجال من مجالات مخاطرة التلاعب ونظرا لتعرضها للاختلاس فإنه يجب أن يكون لدى المراجع الداخلي معرفة كافية عن أوجه التلاعب، حيث يستطيع أن يكشف المراجع هذا الاختلاس عن طريق الإجراءات التالية¹:

- مطابقة الملخصات التي يعدها عمال البيع التي يعدها أمين الخزينة؛
- خوفا من احتمال وجود تواطؤ بين عمال البيع وأمين الخزينة، يجب الاحتفاظ بسجلات للعهد الموجودة لدى كل بائع تثبت فيها قيمة البضاعة المسلمة لهم بسعر البيع ويخصم منها قيمة مبيعاتها ويكون الباقي عبارة عن قيمة رصيد البضاعة الموجودة لديهم، إذا تم الجرد الفعلي لتلك البضائع وتبين أن قيمتها أقل من رصيدها الظاهر بسجلات العهد دل ذلك على جز في البضاعة وهذا يمثل مقدار الاختلاس.
- أما فيما يخص اختلاس الزبائن فهي بدورها تأخذ صورا عديدة منها:
- إثبات المبلغ المختلس في شكل خصم مسموح به : يعني ذلك أن المبلغ المسدد بواسطة الزبون لا يفيد في دفتر النقدية ولا يورد لخزينة المؤسسة وإنما يختلس ويسوى رصيد حساب الزبون المدين كما لو أن الزبون منح خصما مسموحا به بقيمة ذلك الرصيد، يكشف ذلك الاختلاس عن طريق فحص الشروط الخاصة بمنح الخصم المسموح به للزبائن، تدقيق فواتير البيع التي تتضمن خصما والتأكد من اعتماد الخصم المسموح به المقيد بالدفاتر من المسؤولين.

¹- أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 512

- إثبات المبلغ المختلس في شكل حق معدوم: يعني ذلك أن المبلغ المسدد بواسطة الزبون لا يفيد في دفتر النقدية ولا يورد لحزينة المؤسسة وإنما يختلس ويسوى رصيد الزبون المدين على أنه قد اعتبر ديناً معدوماً ويستطيع المراجع اكتشاف هذا الاختلاس بإتباع مايلي:
 - التأكد من أن جميع الديون التي أعدمت واستبعدت من حسابات الزبائن قد اعتمدت من الجهات المختصة؛
 - التحقق من سلامة وقانونية إعدام تلك الحقوق.
- إثبات المبلغ المختلس في شكل مردودات مبيعات: يعني ذلك أن المبلغ المسدد بواسطة الزبون لا يفيد في دفتر النقدية ولا يورد لحزينة المؤسسة وإنما يختلس ويسوي رصيد حساب الزبون المدين على أنه قد قام برد بضاعة المبيعة له إلى المؤسسة، يستطيع المراجع اكتشاف هذا الاختلاس بإتباع مايلي:
 - تدقيق الإشعارات الدائنة التي تحررها المؤسسة وترسلها للزبائن مع ما قيد بدفتر يومية مردودات المبيعات؛
 - تدقيق بعض الإشعارات الدائنة مع ما قيد بسجلات البضاعة الواردة وسجلات المخازن للتأكد من ورود البضاعة المرتدة فعلاً ودخولها في حياة المؤسسة.
- استخدام تجزئة الدفعات لتسوية تحصيلات الزبائن المختلصة: هنا يلجأ المختلس إلى سداد الرصيد المستحق على أحد الزبائن الذين تم اختلاس تسديداتهم عن طريق استخدام المبالغ المحصلة من زبائن آخرين وتستمر هذه العملية بصورة متكررة، يستطيع المراجع اكتشاف هذا الاختلاس بإتباع ما يلي:
 - بفرض أن جميع المتحصلات النقدية أو الشكات تودع في البنك كما هي واردة في كشف حساب البنك، مع تأكيد من تطابق التواريخ والمبالغ المسدد من الزبائن مع المبالغ المودعة بالبنك؛
 - فحص حساب المدينين وملاحظة الأرصدة المتأخر سدادها والتغيرات التي طرأت على طريق السداد؛
 - إرسال مصادقات إلى الزبائن بأرصدة حساباتهم لدى الوحدة ويطلب منها إرسال موافقتهم أو عدم موافقتهم إلى المراجع مباشرة.

رابعاً: مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش و التلاعب

- مما سبق نجد أن المراجع ليس مسئولاً عن اكتشاف الأخطاء والتلاعب وإنما يعتبر مسئولاً فقط عن الأخطاء والتلاعب التي يظهرها فحصه العادي للدفاتر والسجلات في حالة أن تكون كمية الاختبارات وحجم العينة لا يمثل المجتمع، أي أن مستوى اختباره أقل من المستوى المفروض من قبل معايير التدقيق.
- إذن خطة المراجعة التي يقوم بها المراجع الداخلي بوضعها قبل البدء بعملية المراجعة الداخلية وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها يمكن أن تتأثر باحتمال وجود أخطاء أو احتيال على الأدلة والقرائن المؤيدة لحالة الغش

والاحتيايل، حتى أن نطاق فحص المراجع سوف يتأثر باحتمال وجود الأخطاء والغش في أن يقوم المراجع بتوسيع نطاق الفحص¹.

المطلب الثالث: المراجعة الداخلية لدورة مبيعات-زبائن

المراجعة الداخلية في دورة المبيعات- الزبائن تعتبر عملية فحص وتدقيق كل العناصر المتعلقة بعمليات البيع باعتبارها أهم عوامل تحقيق الإيرادات في مؤسسة ما، لذلك يلزم أن يخصص لها المراجع المزيد من العناية المهنية وبذل الجهد اللازم والكافي للتحقق من هذه العناصر، نعرض في ما يلي العناصر الهامة التي ينبغي على المراجع الاهتمام بها وفحصها لتحقيق أهداف مراجعته لكل ما يتعلق بعمليات البيع.

أولاً: التحقق من المبيعات

تدخل البضاعة التامة إلى مخزن السلع التامة بإذن دخول ويتحقق المراجع من وجود رقابة كافية ويفحص المراجع الداخلي كل من²:

- أن أذونات (وصولات) الدخول معتمدة ومعدة إعداد سليماً؛
- التأكد من أن المسجل على بطاقات الصنف ككميات يطابق لما هو مسجل في أستاذ المخازن.

في حالة صرف البضاعة من المخزن فإن المراجع الداخلي يتأكد من إخراج الكميات المباعة بفحص نظام الإخراج للبضاعة من المخزن أنها سجلت في تاريخ خروجها وليس هناك تأخير في تسجيل العمليات بحيث يتمشى تسجيل البيع في الدفاتر المالية مع دفاتر المخازن مع بطاقات الصنف.

على المراجع أن يتأكد من أن الأرصدة بعد الإضافة والخصم للكميات في بطاقات الصنف تتماثل مع الأرصدة في حسابات المخازن، تطابق الاختبار المادي للكميات عندما يتم الجرد المادي للبضاعة بالمخزن، حيث أن البضاعة التامة لها قيمة بيعية فلا يجب أن يكون هناك مسموحات لأمين المخزن إلا في أضيق الحدود وفي حالات الاستثنائية، حيث أن طبيعة المنتج لا يسمح بحفظ المخزون بدقة كاملة، إذا اكتشفت فروقات بين الرصيد الفعلي والدفترية فعلى المراجع:

- أن يفحص طريقة خروج المخزون وأن تراجع مجموعة الفواتير مع بطاقات الصنف ودفتر المخازن؛
- إذا كانت بضاعة ترسل كعينات للزبائن بدون قيمة، فإن على المراجع أن يفحص الإجراء المتبع لإرسال العينات بحيث يتأكد من اعتماد هذه العينات المجانية بواسطة مسئول لا يرتبط بالمخازن ولا بحسابات الزبائن وأن هناك مستندات داخلية ملائمة ترتبط بتنظيم الدورة المستندية لهذه العملية وتحمل أرقام متسلسلة وأن هناك رقابة على

¹ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 154

² - عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص 385

المستخدم من هذه المستندات، يقوم المراجع الداخلي أيضا بفحص طرق إعداد الفواتير والإشعارات الدائنة بصفة مستمرة.

ثانيا: المراجعة الداخلية للمبيعات الآجلة

هنا سيقوم المراجع الداخلي بفحص نظام المبيعات من حيث رسم السياسة العامة للبيع والتنفيذ وتحديد الأسعار والموافقة على الخصم والمسموحات ومدة الائتمان كما يجب عليه دراسة نظام الرقابة الداخلية للمبيعات ومدى تنفيذ هذا النظام¹ على المراجع القيام بالإجراءات التالية لتدقيق المبيعات الآجلة² :

- مراجعة الترحيلات من دفتر يومية المبيعات الآجلة إلى الحسابات الشخصية للزبائن بدفتر أستاذ مساعد المدينين؛
- مطابقة القيود المركزية للمبيعات الآجلة بدفتر اليومية المركزية مع إجمالي دفتر المبيعات خلال الفترات المختلفة؛
- اختبار بعض العمليات الحسابية لبعض الصور لفواتير البيع للتأكد من صحتها حسابيا.

1. المراجعة المستندية والحسابية للمبيعات الآجلة: حيث يلزم على المراجع الداخلي فحص ومراجعة المستندات الخاصة بالمبيعات ومن أهمها³:

- العقد أو طلب البضاعة بين المؤسسة والزون؛
- صور فواتير البيع ومطابقتها مع بيانات دفتر يومية المبيعات؛
- فحص أي خصم على هذه الفواتير والتحقق وأنه تم بناء على قرار معتمد من الإدارة المختصة؛
- فحص ومراجعة الشروط والأسعار واعتماد إجراءات البيع؛
- فحص ومراجعة عملية خروج البضاعة من المخازن وتسجيلها بدفتر البضاعة الخارجة؛
- فحص ومراجعة البيانات المسجلة في حسابات المخازن وفي حسابات المبيعات والزبائن والتحقق من عدم إدراج البضاعة المباعة ضمن مخزون آخر الفترة؛
- فحص ومراجعة التوجيه المحاسبي لعملية البيع من قيود وترحيل والعمليات الحسابية المختلفة؛
- فحص ومراجعة حسابات الزبائن وحسابات المبيعات بدفتر يومية المبيعات خاصة في حالة المبيعات الآجلة مع مراجعة تسديدات الزبائن النقدية لحساباتهم.

¹ - عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 174

² - خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص 170

³ - محمد السيد سرايا، أصول المراجعة و التدقيق الشامل الإطار النظري المعايير و القواعد مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث

الإسكندرية، مصر، الطبعة الاولى، 2007، ص 537

ثالثا: المراجعة الداخلية لمردودات المبيعات

قد ترد البضاعة المباعة إلى المؤسسة لسبب من الأسباب، يجب أن يكون هناك نظام لرد المبيعات سواء من حيث الرقابة الداخلية أو من حيث التقييد المحاسبي، ذلك لأن رد البضاعة المباعة قد يكون وسيلة للتلاعب بتعدد عمليات رد البضاعة المباعة يمكن تخصيص دفتر يومية مردودات المبيعات يقيّد من واقع صور الإشعارات الدائنة التي ترسلها المؤسسة للزبون، في حالات أخرى يمثل دفتر مردودات المبيعات تبعا للتحليلات الظاهرة بدفتر يومية المبيعات¹.

1. المراجعة المستندية لمردودات المبيعات يقوم المراجع بالفحص كمايلي²:

- اختبار صور الإشعارات الدائنة مع دفتر يومية مردودات المبيعات خلال مدد مختلفة؛
 - اختبار صور الإشعارات الدائنة مع دفتر البضاعة المردودة المرتدة فعلا.
- يجب إجراء هذا الاختبار عن الشهر الأخير من السنة المالية وأوائل المدة الجديدة ويهدف هذا لتلافي التلاعب في المبيعات عن طريق تسجيل مبيعات صورية في نهاية السنة وعمل قيود مردودات مبيعات بها في بداية السنة التالية ويقصد بذلك تضخيم رقم المبيعات في المدة القديمة ورفع رقم الربح، أما السبب في اختبار المردودات في نهاية المدة المالية فهو التأكد من أن البضاعة المردودة قد وردت فعلا إلى مخازن وقيدت قيمتها ضمن الجرد في نهاية السنة المالية فعدم إدراج قيمتها من ضمن بضاعة آخر المدة فيه إخفاء لجانب من الربح.
- إشعارات الإضافة يجب أن تكون معتمدة من مسؤل في المؤسسة؛
 - قد تعوض المؤسسة الزبون عن قيمة البضاعة التالفة المرتدة ومصاريف إعادتها إلى المخزن يجب في هذه الحالة أن يتأكد المراجع من العقود والمراسلات والمستندات لإثبات صحة هذه العملية.

2. مراجعة الترحيل والعمليات الحسابية يقوم المراجع بالاختبارات الآتية للتحقق من الصحة الحسابية:

- اختبار المجاميع الرأسية والأفقية في مردودات المبيعات أو دفتر يومية المبيعات وإذا كانت المردودات تقيّد في جانب مخصص من هذا الدفتر؛
- اختبار صحة نقل المجاميع من صفحة إلى صفحة؛
- اختبار بعض العمليات الحسابية بفواتير الإضافة؛
- اختبار الترحيل إلى الحسابات الشخصية بدفتر أستاذ الزبائن؛
- اختبار ترحيل القيود الإجمالية إلى دفترتي اليومية العامة والحساب الإجمالي للزبائن.

¹ - عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 177

² - نفس المرجع أعلاه، نفس الصفحة

من خلال كل ما تطرقنا إليه في هذا المطلب الخاص بالمراجعة الداخلية لدورة مبيعات - زبائن فيه عرضنا الفحص على كل عناصر الدورة المتمثلة في التأكد والتحقق من أن عملية البيع تم فحص نظام الإخراج الخاص بالبضاعة المباعة وقبض قيمتها بكل الشروط المتفق عليها، كما نجد المراجعة الداخلية للمبيعات الآجلة التي فيها المراجع الداخلي بفحص نظام المبيعات من حيث رسم السياسة العامة للبيع والتنفيذ والموافقة على الخصم والمسموحات ومدة الائتمان بالإضافة إلى ذلك نجد أيضا المراجعة الداخلية لمردودات المبيعات، من خلال ذلك سنقوم بعرض تقرير يتضمن أهم نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية وعرض أهم التوصيات الخاصة بها في المبحث التالي.

المبحث الثالث: إعداد التقرير النهائي

تعتبر مرحلة إعداد التقرير المرحلة النهائية لعملية المراجعة الداخلية والذي يعبر عن مجموعة الأحداث التي تمت في المؤسسة، كما أن هذا التقرير يسمح للمراجع باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المبيعات - الزبائن

يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة محل الرقابة، حسب استمارة في الغالب، هناك استمارات نموذجية لكل عملية من عمليات الاستغلال، إلا أن على المراجع نظراً للخبرة والتجربة ومميزات المؤسسة تصور الاستمرار المناسبة.

أولاً: قوائم الاستقصاء

لكل وظيفة من وظائف المؤسسة قائمة استقصاء خاصة بها ومجموعة من الشروط مثالية تعمل هذه الأخيرة على تحقيقها وعلى المتدخل التأكد من توفرها أو عدم توفرها، من خلال دورة المبيعات - الزبائن هناك فحص لكل المنتجات المرسله للزبائن (للبيع) تمت فوترتها وأن كل المبالغ التي محل فواتير قابلة للقبض، وفحص مدى توافر أو غياب هذه الأهداف أو أحدهما يمثلاً المراجع أثناء مروره في مصالح المؤسسة موضوع الدراسة¹.

فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالاً من طرف المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب المحاسبة والمراجعة بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، خاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية عمليات الشراء والبيع وأرصدة الدائنين والبنوك... الخ.

يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة، من الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات "نعم" أو "لا" حيث أن الإجابة بالنفي "لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية. من مزايا هذا الأسلوب نذكر²:

- إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم المراجع عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال؛

¹ - محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 83

² - يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 116

- إمكانية استخدام مبدأ التنميط في إعداد القوائم، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية؛
 - إمكانية استخدام هذا الأسلوب من طرف أشخاص أقل تأهيلاً وخبرة. كما لهذا الأسلوب مجموعة من العيوب منها:
 - إجابة فرد أو مجموعة محدودة من الأفراد عن الأسئلة المقدمة والتي ترتبط بنشاط جميع العاملين بالوحدة سواء كانوا تحت إشرافهم أم لا، مما يجعل الإجابات التي نحصل عليها تمثل وجهة نظر من أجاب على الأسئلة فقط وليس وجهة نظر القائمين بالعمل فعلاً؛
 - تعتبر الإجابة بـ "نعم" أو "لا" غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
 - قد لا تصلح القوائم النمطية التي يعدها المراجع لجميع الحالات، مما يتطلب إعداد عدة نماذج من الأسئلة وفقاً للحالة التي يتعامل معها، مما يستنفذ الكثير من وقت وجهد المراجع؛
 - أسلوب قوائم الاستقصاء يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال؛
 - الإجابة عن الأسئلة يمكن لها أن تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلاً، مع وجود خطر احتمال أن تنقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل.
- من خلال هذا سنعرض الجدول الآتي الذي يمثل قائمة استقصاء يتكون من أسئلة خاصة بالمبيعات:

الجدول رقم (2-5): استبيان الرقابة الداخلية لدورة مبيعات-زبائن

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
			هل تخضع طلبات الزبائن للفحص والموافقة من قبل: -قسم المبيعات؟ - قسم الائتمان؟
			هل تستخدم إخطارات تفيد شحن البضاعة التي تحمل أرقاماً متسلسلة مسبقاً؟
			هل يتم فحص الفواتير بقصد التحقق من دقة: -الكميات الواردة بها؟ -الأسعار المستخدمة؟ -العمليات الحسابية؟ شروط البيع؟
			هل يتم مقارنة الفواتير بأوامر الشراء الواردة من الزبائن؟
			هل تعالج العناصر المردودة بصورة واضحة عن طريق قسم

			الإستلام؟
			هل يتم تلخيص الفواتير و تبويبها بواسطة قسم آخر غير قسس الحسابات وذلك كوسيلة للرقابة على المبيعات المسجلة؟
			هل يتم معالجة المبيعات التالية بشكل واضح وبصورة مماثلة للمبيعات العادية للزبائن: -المبيعات للموظفين؟ -المبيعات النقدية؟
			هل يمكن مطابقة ربط وحدات المبيعات مع وحدات المشتريات أو الإنتاج و المخزون؟

المرجع: يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 119

ثانيا: شبكة تحليل المهام

تتم هذه الشبكة من الربط بصورة واضحة بين الفصل في الوظائف بشكل سليم فهذا من اختصاص الإدارة العليا كما أن هذه الشبكة بفضلها يتم التأكد من مدى تطبيق الفصل بين المهام ومعرفة المصالح والموظفين الذين توكل إليهم مهام أكثر أو أقل من اللازم¹، للزيادة من التوضيح سنعرض القائمة التالية:

الجدول (2-6): شبكة تحليل المهام للمبيعات

المهام	مصلحة التجارة	المدير	أمين المخزن	المحاسب	المدير المالي
1-إمسك الطلبية					
2-اختبار ملاءة الزبون و قدرته على التسديد					
3-الترخيص بإرسال البضاعة					
4-الموافقة على شروط التسديد					
5-تقليب البضاعة المعدة للإرسال					
6-إعداد الفاتورة					
7-مقارنة طلب البضاعة بالفاتورة					

¹ - G.bendict &P.Keraval, Evaluation du contrôle interne dans la mission d'audit, édition Foucher, France, 1990, p 39

					8-مقارنة وصل الإرسال بالفاتورة
					9- إعداد القيد المحاسبي
					10- مراقبة القيد المحاسبي
					11-التسجيل في يومية المبيعات
					12- التسجيل في حسابات الزبائن
					13-إعداد ميزان مراجعة للزبائن
					14-إعداد ميزان مراجعة حسب عمر الرصيد
					15-مقارنة ميزان المراجعة/حساب الزبائن
					16-إعداد كشف الزبائن
					17-مقارنة الكشوف بالحسابات
					18-إرسال فاتورة المردودات
					19-مقارنة ميزان مراجعة الزبائن بالحسابات الفردية للزبائن
					20-إرسال الاحتجاجات للزبائن
					21-استغلال الأجوبة
					22-إعطاء الأمر بتمديد فترة التسديد
					23-الموافقة على الخصم

المرجع: غوالي محمد البشير، مرجع سبق ذكره، ص 146

فيها يبحث المراجع عن حل لكل مهمة ويضع علامة "x" في العمود المرفق باسمه، في الأخير يتحصل على نظرة حول طريقة تسيير المهام وإذا ما كان هناك تداخل من عدمه، مثل تداخل مهمة إمساك الطلبات مع مهمة الترخيص بإرسال البضاعة التي يجب الفصل بين المسؤولين المكلفين بهذه المهمة.

ثالثا: ورقة كشف وتحليل المهام (F.R.A.P)

هي عبارة عن وثيقة عمل وتعرض اليوم كوثيقة عمل رسمية من خلال مجموع أوراق كشف وتحليل المشكل تمكن من القيام بإعداد تقرير المراجعة الداخلية، يتم إظهار بيانات هذه الوثيقة في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-2) ورقة كشف وتحليل المشكل (F.R.A.P)

ورقة كشف وتحليل المشكل	
مرجع ورقة عمل:	رقم FRAP :
المشكل:	Problém:
المعاينة:	Constat :
الأسباب:	Cause :
النتائج:	Conséquences
التوصيات:	recommandations :
حضرت من طرف:.....	ممضية من قبل:.....

المراجع: Jacques RENARD, théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation

7^{ème} édition, France ,2010, P269

من خلال الشكل نقوم بشرح موجز للعناصر المكونة لهذه الورقة¹:

المعاينة: يدون فيها الأخطاء والمشاكل التي اكتشفها المراجع، كل ورقة تحتوي على مشكل واحد حيث القاعدة تنص على أنه كل معاينة تساوي ورقة كشف وتحليل المشكل، ككل قاعدة لها استثناءاتها نجد انه توجد بعض المعاينات لها صلة ببعضها البعض (نفس الطبيعة ونفس الأسباب ونفس النتائج) هذا في نفس ورقة كشف وتحليل المشكل.

الأسباب: يتعين على المراجع أن يقوم بالبحث عن الأسباب التي أدت إلى ظهور المشكل وذلك باستعمال الطريقة البسيطة للخمسة (05) ميادين والممكن من خلالها إيجاد أسباب المشكل وهي: اليد العاملة؛ المكان؛ المادة؛ الآلات؛ الطرق، تعد هذه النقاط الخمسة هي التي تمثل المحطات الرئيسية لفهم المشكل وتحديد أسبابه.

النتائج: هي النتائج التي يمكن أن يصل إليها بسبب المشكل وهي: نتائج مالية؛ نتائج اقتصادية؛ نتائج تقنية.

التوصيات: تعد بمثابة النصائح التي يقدمها المراجع الداخلي حتى لا يكون هناك إعادة طرح المشكل، ولإعداد هذه التوصيات يجب الإجابة على السؤالين التاليين:

- ما يجب عمله حتى لا نصل للمشكل مرة أخرى؟
- ما هي عناصر الرقابة الداخلية التي تسمح بتطوير أو تغيير أو تقديم إضافة جديدة؟
- يجب أن تصاغ كذلك بشكل يساعد على تحسين الإجراءات والنظم والتحكم في التسيير والمخاطر.

¹ - Jacque RENARD, op-cit, P140

المطلب الثاني: تقرير المراجعة الداخلية لدورة المبيعات - الزبائن

تتضمن معايير المراجعة الداخلية والخاصة بتخطيط المراجعة، فإن مدير المراجعة الداخلية وقائد الفريق العامل يعملان معاً منذ كيفية البداية على مناقشة خصائص التقرير المطلوبة من حيث شكل التقرير عام أو خاص، الشخص الذي يخاطب التقرير، صياغة أهداف ونطاق المراجعة، طول التقرير في صورة عدد صفحات، إدراج النتائج، أنواع المعلومات الممكن استخدامها لتدعيم النتائج واستخدام الملاحق والجداول والرسومات البيانية، من خلال العملية الذهنية التي يقوم بها المراجع سوف يستطيع تخيل ما يكون عليه المنتج النهائي وهو تقرير المراجعة الداخلية، نوع الكتابة، وصف الموضوعات، تجميع الحقائق والظروف المحيطة لتمثل القدر، الصحيح من التفاصيل التي يحتاجها¹.

أولاً: النموذج الأساسي لتقرير المراجعة الداخلية

على الرغم من اختلاف شكل التقرير المراجعة الداخلية من تنظيم لآخر، إلا أن النموذج الأساسي يعتبر أكثر قبولاً لما يتصف به من درجة عالية المرونة، من حيث العناصر الرئيسية المكونة للنموذج الأساسي لتقرير المراجعة الداخلية نوردنا على النحو التالي²:

1. الغلاف: يتضمن عنوان التقرير واسم الشخص محل المراجعة وتاريخ المراجعة، حيث يحدد العنوان موضوع المراجعة أو اسم الشخص محل المراجعة أو كلاهما، الأمر الذي يزود القارئ بتصور عن طبيعة وخصائص المراجعة، كما يجب أن يكون العنوان مختصراً بصورة نسبية وأن يتم اختبار الكلمات والتدقيق في محتواها ومعناها، أما من حيث الاسم وموضوع الشخص محل المراجعة، حيث يمكن أن يدرجا ضمن العنوان أو في صورة اختصارات معروفة، وأن كان الكثير لا يفضل أن يكون الاسم أو الموقع ضمن الغلاف بصورة مختصرة بل يعرضاً كاملاً.

2. الإجراءات الشكلية: عادة في بداية التقرير يجب تنفيذ مجموعة من الإجراءات الشكلية والتي تتكون من مقدمة غالباً ما تكون في صورة رسالة، ويختلف حجم هذه الإجراءات الشكلية من مراجعة لأخرى وفق حجم عمليات المراجعة فإذا كانت كبيرة قد تستفيد صفحات عديدة بينما في حالات عديدة تغطي هذه الإجراءات ثلاثة صفحات، تشمل هذه الإجراءات الشكلية العناصر التالية:

- تاريخ إعداد التقرير أو تاريخ إرساله؛
- اسم و عنوان ومركز الشخص المرسل إليه التقرير؛
- مقدمة أو خليفة عن موضوع محل المراجعة؛
- نطاق أو أهداف عملية المراجعة؛
- إبداء رأي مختصر و النتائج؛
- حول توقعات استجابة الأشخاص محل المراجعة؛

¹ - عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص 322

² - نفس المرجع أعلاه، ص 324

- توقيع مدير المراجعة الداخلية أو قائد الفريق؛
- قائمة بأسماء الأشخاص الذين سوف يرسل إليهم نسخة من التقرير؛
- قائمة المحتويات.

1. الملخص التنفيذي لعملية المراجعة الداخلية (جوهر التقرير): يستطيع المراجع الداخلي إعداد ملخص يغني نسبياً عن التفاصيل العديدة التي لا يستطيع رجال الإدارة العليا متابعتها، فهم يحتاجون الملخص يظهر مضمون أو جوهر عملية المراجعة، على أن يكون واضحاً وشاملاً للموضوعات التي قامت المراجعة الداخلية من التحقق منها، بصفة عامة يوجد مدخلين لصياغة هذا الملخص:

- **مدخل الإيجاز والحذف:** حيث يعد الملخص في ضوء هذا المدخل وفق شروحات مختصرة لنتائج المراجعة ويراعي مبدأ الأهمية النسبية في عرضها؛
- **مدخل الاختصارات:** يفترض هذا المدخل أن المراجع الداخلي يعتبر مستشاراً ويحظى بالثقة، حيث لا يتم سرد النتائج كما في المدخل السابق وإنما يوفر المعلومات ويقدم النصح ويفسر النتائج لمستخدمي التقرير، يمكننا التعرف على الفروق بين المدخلين من خلال تناولهما لنفس التقرير.

2. النتائج التفصيلية: يمثل العنصر الرابع في مكونات النموذج الأساسي لتقرير المراجعة الداخلية، فيمثل عادة محتوى التقرير حيث يتم تحديد الظروف والذي يشير إلى ما يجب عمله والنتائج المترتبة على اختلاف وما يمكن أن يوصى به المراجع الداخلي لملافاة هذا الاختلاف، يشترط بعض أقسام المراجعة الداخلية ألا يزيد عدد الصفحات لمثل هذا التقرير عن 20 صفحة وأقسام أخرى لا تصنع حدوداً معينة على تقرير المراجعة التي قد تصل 100 صفحة، وبغض النظر عن طول التقرير المعين للمراجعة فإن عرض النتائج التفصيلية ينبغي أن يتضمن معلومات كافية للقراء لتفهم النتائج.

3. الجداول والملاحق: في كثير من الأحيان يفضل عدم تضمين الجداول والرسومات البيانية والخرائط والمعالجات المالية في صفحات محتوى التقرير منعاً لحدوث تشويه لأفكار القارئ، لذلك تشمل الجداول والملاحق كل ما يقطع تسلسل الأفكار وعرضها، على أن يتبع هذه الجداول والملاحق شروحات تمكن القارئ من تتبع الغرض من عرضها¹.

ثانياً: توزيع تقرير المراجعة الداخلية والاحتفاظ به

يعتبر توزيع التقارير وحفظها في قسم المراجعة الداخلية الخطوات النهائية لعملية إعداد التقرير.

¹ - عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص 331

1. توزيع التقرير: إن توزيع نسخ التقرير يتم التخطيط له مقدماً وذلك بمجرد إتمام عملية الفحص والموافقة عليه واعتماده والأشخاص الذين يوزع عليهم التقرير تكون ظاهرة وغالباً ما يتم ذلك في الصفحة الأخيرة من جزء المقدمة من التقرير وبصدد اختيار الكيفية التي يتم بها نقل التقارير يجب أن يحدد مدير المراجعة الداخلية إجابة الاستفسارين الآتيين¹:

- المخاطر المتوقعة لكل طريقة نقل من حيث فقد التقرير أو تأخيره أو وقوعه في يد أشخاص غير مقصودين؛
- ما هي النتائج المترتبة على المخاطر السابقة.

بعد تحديد المخاطر والتعرف على أثارها يمكن اختبار طريقة تسليم التقرير وتعتبر طريقة التسليم باليد طريقة مفضلة لتلك التقارير التي تحتوي على معلومات حساسة وبالطبع هناك طرق أخرى يمكن استخدامها كالبريد أو عن طريق السعاة والمكاتب الداخلية، يرافق تقرير المراجع الداخلي رسالة نقل تؤرخ بالتاريخ الإصدار والتي تكون مختصرة عندما تكون منفصلة عن جزء الصياغة.

2. الاحتفاظ بالتقرير: على الأقل يحتفظ قسم المراجعة الداخلية بنسخة لكل تقرير مراجعة داخلية تم إصداره ويوجد مدخلين في ذلك، حيث قد تعتبر نسخة التقرير أحد مكونات ورقة العمل للمراجع، والمدخل الآخر أن تظل النسخة نظيفة دون التأشير عليها وتوضع في ملف مستقل.

المطلب الثالث: آراء المراجعة الداخلية في التقرير

يؤيد الكثير من المراجعين كتابة آراء المراجعة الداخلية طالما أنها تزود إدارة المؤسسة بتقييم ملخص وشامل للأنشطة موضوع المراجعة، فغالباً ما تسأل الإدارة المراجعين الداخليين ما هي وجهة نظركم حول أنشطة محل المراجعة؟ ذلك الرأي يحظى باهتمام الإدارة للاطمئنان عن سير العمليات داخل المؤسسة وأنها تتم فعلاً وفق خطط لها ويتضمن المرشد الرابع من المعيار ضرورة أن يحتوي تقرير المراجع الداخلي على رأي له وعلى ذلك يجب على قسم المراجعة الداخلية تحديد ما إذا كان يرغب في توفير آراء على أساس روتيني أو تسميط عبارات الرأي وما هي الكلمات المستخدمة في ذلك.

يوصي المعيار المهني للمراجعين الداخليين رقم (82-13) باستخدام تقرير من فقرتين عن إصدار رأي ملائم بدون تحفظات أو استثناءات حيث تصف الفقرة الأولى نطاق المراجعة الداخلية والثانية تمثل الرأي ذاته ويراعي أن الرأي المحتوى على تحفظات أو استثناءات يمتد ليشمل هذه النماذج.

لتوضيح كيف يمكن أن تصاغ مثل هذه الآراء نعرض النوعين التاليين²:

¹ - عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص 332

² - نفس المرجع أعلاه، ص 337

1. رأي ملائم

قمنا بفحص وتقييم مدى ملائمة وفعالية رقابة عمليات الشحن والنقل لدى مخازن مؤسسة (ع ع) وفي ذلك استخدام طرق وإجراءات المراجعة الملائمة في مثل هذه الحالات وقد شمل فحص عمليات الشحن والنقل والمحاسبة، اعتمادا على فحصنا نعتقد بأن الرقابة الداخلية ملائمة وأن التشغيل يتم بصورة مرضية وأن البضاعة السليمة ترسل بسرعة ومقومة بصورة صحيحة وللأماكن المقصودة، كما نعتقد بأن عمليات الشحن يتم إثباتها بسرعة معقولة في النظام المحاسبي للمؤسسة.

2. رأي غير ملائم

قمنا بفحص وتقييم مدى ملائمة وفعالية الرقابة الداخلية لعمليات التسويق والإنتاج التي ربما أثرت على فقد المؤسسة لحصة سوقية خلال الفترة ماي 2003 وحتى مارس 2004 ولقد استخدمنا إجراءات المراجعة الداخلية الملائمة لمثل هذه الحالات، لقد شمل فحصنا ملاحظات زبائن المؤسسة وكذلك عمليات الرقابة على الإنتاج وتوزيع المنتجات والتسويق.

في رأينا أن فقد المؤسسة لحصة في السوق وإنما يرجع أساسا لعدم تجانس جودة المنتجات وأن عدم التجانس نتائج غير سليمة، بالاعتماد على نتائج فحصنا نعتقد بأن النظام الرسمي للرقابة الداخلية تم تصميمه بصورة ضعيفة لذلك لم تكن إدارة الإنتاج قادرة على مواجهة الاعتراضات الواردة والخاصة بالجودة من قسم التسويق.

خلاصة:

نظرا لأهمية وظيفة البيع في المؤسسة وتعتبر من بين الوظائف الأساسية فيها وهذا بتوفير احتياجات ورغبات الزبائن بالكمية والوقت المناسب مع مراعاة الأسعار المناسبة عن طريق البحث عن أفضل الزبائن التي تتعامل معهم المؤسسة كل هذه العمليات يتم التأكد عليها من حيث الدقة، الثبات، الاكتمال والتبويب كما يمكن الوقوع في أعمال الغش والتلاعب لذا يجب على المدقق ان يحرص على اكتشافها والعمل على تصحيحها .

فعمل المراجعة الداخلية على تحسين وتصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة يهدف بدرجة أولى إلى حماية أصولها وأموالها ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم ومسؤوليتهم، ذلك بقيام المراجع الداخلي بعمليات الفحص والتقييم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة باستعمال مجموعة من الوسائل وإعطاء نصائح للإدارة وتعاليق حول العمليات التي تمت مراجعتها.

فالمراجعة الداخلية لدورة المبيعات - الزبائن مهمة جدا فيما يخص الرقابة على مراحل سيرورة العملية، حيث تمكنه من الوقوف عند الأخطاء واكتشافها وتحليل المشكل، في الأخير وبعد المرور بمختلف المراحل نصل إلى اقتراح التوصيات على شكل إعداد تقرير نهائي لعملية المراجعة الداخلية.

هذا ما سنعرفه في شكل من التفصيل في الفصل الموالي في دراسة تطبيقية في مؤسسة نفضال.

الفصل الثالث:

دراسة حالة تطبيقية

تمهيد:

نظرا لأهمية كل من المبيعات وحقوق الزبائن في المؤسسة حيث يلعبان دورا هاما وأساسيا في استمرارها والبقاء على نشاطها فالقيام بعملية المراجعة الداخلية لهذه الدورة أمرا مهما للغاية فيما يخص مراقبة الإجراءات الرقابية الخاصة بها للاعتبار هذه الأخيرة وسيلة للحذر والحماية على أصول المؤسسة التي تعطي شفافية ومصداقية لمعلوماتها وتمكنها من تحقيق أهدافها المسطرة.

لذا سنقوم في هذا الفصل بإسقاط مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية على الجانب التطبيقي، حيث يتمثل هذا الأخير في دراسة تطبيقية لمهمة المراجعة الداخلية لدورة المبيعات - زبائن والوقوف عند اكتشاف الأخطاء وتحليل المشكل وفي النهاية وبعد المرور بمختلف المراحل نصل إلى اقتراح التوصيات لمعالجة تلك المشاكل المكتشفة حيث اختارنا دراسة وتقييم دورة مبيعات- زبائن في مؤسسة نפטال GPL بالبويرة.

سنتطرق في هذه الدراسة إلى ثلاث مباحث المتمثلة في مراحل مهمة المراجعة الداخلية وهي:

- المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة نפטال؛
- المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة نפטال؛
- المبحث الثالث: المراجعة الداخلية لدورة المبيعات - الزبائن.

المبحث الأول: نظرة عامة عن مؤسسة نפטال:

تحتل مؤسسة سوناطراك المرتبة الأولى على الصعيد الوطني في مجال المحروقات، ولقد تفرع على هذه المؤسسة عدة فروع مما أدى إلى ظهور مؤسسات أخرى من بينها مؤسسة نפטال التي تم بالمرسوم التنفيذي رقم 08-101 الصادر بتاريخ 06-04-1980 أين كانت تسمى ERDP، ودخلت حيز التنفيذ بتاريخ 01-07-1982 وكانت تدير من طرف المؤسسة الأم سوناطراك.

في سنة 1987 انقسمت مؤسسة ERDP إلى مؤسستين:

- مؤسسة نفتاك NAFTEC والتي تتمحور الدور الأساسي لها في تجميع المواد البترولية.
- مؤسسة نפטال NAFTAL والتي تقوم بتوزيع وتسويق المواد البترولية.

لقد تم استقلال نפטال عن سوناطراك بالمرسوم التنفيذي رقم 87-198 المؤرخ في 27-07-1987. يكمن الدور الأساسي لمؤسسة نפטال في توزيع المواد البترولية على مستوى السوق الوطنية، كما تقوم بتجميع غاز البترول تخزين، توزيع وتسويق كل من سير غاز، زيوت التشحيم، الزيت، المنتجات المطاطية والمواد البترولية الخاصة. ولمواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الوطني والعالمي من تطبيق قانون الخصوصية، المصادقة على كل من عقد الشراكة مع الإتحاد الأوربي UE وقانون المحروقات الجديد، بالإضافة إلى الاستعداد للدخول إلى المنظمة العالمية للتجارة OMC، كل هذه المميزات دفعت بنפטال لتسطر لإستراتيجيات مختلفة، من أهمها:

- الاستغلال الأمثل للإمكانيات المتاحة سواء المادية منها أو المالية أو البشرية التي يوفرها المحيط الداخلي أو الخارجي؛
- محاولة الرفع من مردوديتها، ذلك بالاهتمام بالأنشطة ذات المردودية العالية مثل GPL (غاز البترول المميع) وغزو الأسواق العالمية، بدأ من الأسواق المغاربية الإفريقية المجاورة؛
- العمل على توسيع شبكة النقل خصوصا عن طريق خطوط الأنابيب.

لقد غيرت مؤسسة نפטال من شكل هيكلها التنظيمي تغييرا جذريا وهذا في مطلع سنة 1998 فقبل هذا التاريخ كان الهيكل التنظيمي للمؤسسة يحتوي على 12 مديرية عامة، 48 وحدة ولائية، أما بعد التغيير فأصبح هيكلها يحتوي على 07 مديريات عامة، 07 وحدات التي تتمثل في وحدة الزيت، وحدة النقل البحري و الجوي AVM، وحدة القيود والزيوت ووحدة غاز البترول المميع، يبلغ عدد العاملين بالوحدة 381 عامل موزعين بين دائمين ومؤقتين.

المطلب الأول: معرفة المؤسسة محل المراجعة

في مطلع سنة 1998 انقسمت نفضال إلى أربع وحدات، بحيث أن كل وحدة تتكفل بنشاط خاص بها، وكذا انقسمت كل وحدة إلى مناطق هذا للوصول إلى الزبائن، فمن بين هذه الوحدات وحدة غاز البترول المميع GPL بالبويرة وهي كباقي وحدات نفضال المماثلة لها.

حيث تقوم هذه الوحدة بتوزيع البوتان، البروبان وسير غاز في ولاية البويرة إذن هي مؤسسة تسويقية أكثر منها إنتاجية رغم هذا فهي تقوم ببعض العمليات التحويلية البسيطة، تكمن المنتجات التي توزعها وحدة GPL بالبويرة في ما هو موضح في الجدول الموالي:

جدول رقم (3-1): منتجات وحدة غاز البترول المميع بالبويرة

البيان	الرمز
قارورات من غاز البوتان وزن 13 كلغ	B 13
قارورات من غاز البوتان وزن 06 كلغ	B06
قارورات من غاز البوتان وزن 03 كلغ	B03
قارورات من غاز البروبان ذات وزن 35 كلغ	35P
قارورات من غاز البروبان ذات وزن 11 كلغ	11P
سيرغاز (20% من البوتان +80% من البروبان)	SIRGHAZ

المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة

ثانيا: موقعها الجغرافي

تقع وحدة غاز البترول المميع -البويرة- في وسط مدينة البويرة، بحيث تبعد عن مقر الولاية بحوالي 350مترا، أما على المستوى الوطني فتقع شرق الجزائر العاصمة، يحدها من الشمال ولاية تيزي وزو، من الشرق ولاية بجاية، من الغرب ولاية بومرداس ومن الجنوب ولاية المدية.

المطلب الثاني: إمكانيات وأهداف المؤسسة

تقوم مؤسسة نפטال ببعض الأنشطة ولديها إمكانيات مادية وبشرية، كما تهدف إلى تلبية حاجات زبائننا.

أولاً: أهم الأنشطة والإمكانيات لمؤسسة نפטال: وفيما يلي جملة النشاطات التي تقوم بها المؤسسة:

- تعبئة الغاز والبتروال المميع؛
- توزيع، تخزين وتسويق الوقود والغاز والبتروال المميع، زيوت التشحيم، الزيت، العجلات المطاطية وبعض الموارد الخاصة؛
- نقل الموارد البشرية؛
- تصنيع الزيت.

أما فيما يخص إمكانيات المؤسسة نجد ما يلي:

1. الإمكانيات المادية:

- تنتج نפטال ما يقارب 6,7 مليون معادل للبتروال أي 50 من الإستهلاك الوطني وتملك الشركة مركز ومستودع لتخزين وتوزيع الوقود، الزيوت والعجلات المطاطية؛
- مصنع للتعبئة غاز البتروال المميع GPL؛
- 16 وحدة لتصنيع الزيت.
- تمثلت الشركة حالياً بقدرات تخزينية ممثل كما يلي:
- الوقود 58500؛
- غاز البتروال المميع 3800000 قارورة الغاز ذات 13 كلغ؛
- غاز البوتان الخام 40000 طن؛
- غاز البروبان الخام 5000 طن؛
- الزيت 3800 طن.
- وقود الطيران والبحرية 55000AVN م.
- أما من حيث الإنتاج فمؤسسة نפטال تنتج 1195000 طن سنوياً موزعة كما يلي:
- غاز البوتان 112000 طن/سنوياً؛
- غاز البروبان 83000 طن/سنوياً.

2. الإمكانيات البشرية:

تستخدم نפטال عدد هائل من الكفاءات وفي سنة 2010 تم تكوين حوالي 121 من عدد الموظفين الدائمين موزعين كما يلي:

● 715 إيطار؛

● 812 أعوان متحكمين؛

● 811 أعوان تنفيذ.

أما فيما يخص الممتهنين *apprentissage* فقد استقبلت المؤسسة 859 ممتهن موزعين في اختصاصات مختلفة منها الإعلام الآلي، السكرتارية، الصيانة الخاصة بالسيارات والشاحنات.

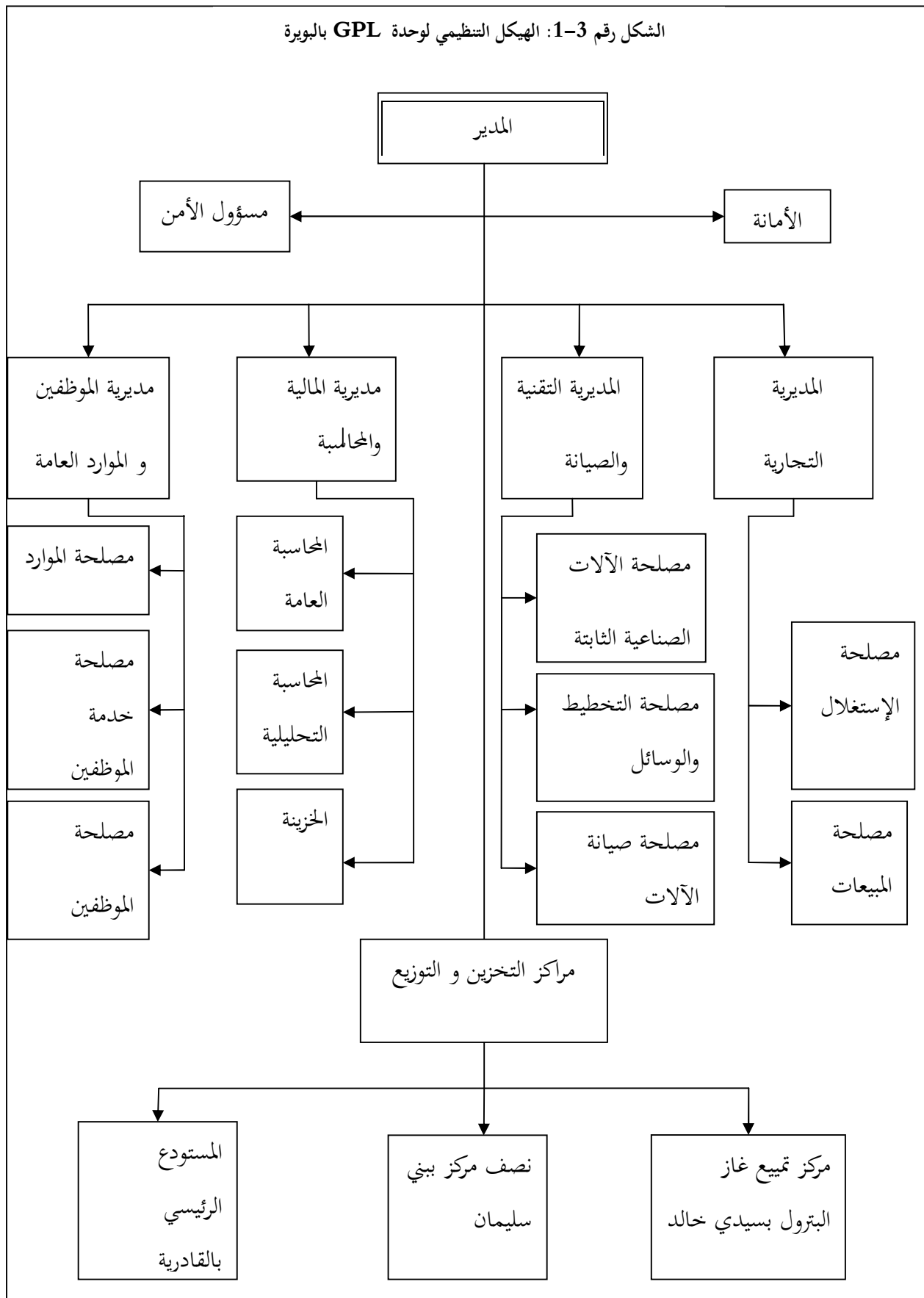
ثانيا: أهداف المؤسسة:

تختلف الأهداف باختلاف المؤسسات التي تتعامل معها، وكذا طبيعة نشاطه ونوعية المنتج، إذن لوحدة غاز البترول المميع بالبويرة أهداف مختلفة منها:

- بيع أكبر كمية ممكنة من المنتج حتى يتسنى لها الرفع من مردوديتها، بالتالي توسيع نشاطها؛
- العمل جاهدة على تقديم الخدمة للمجتمع بأكبر كفاءة؛
- الإستعمال الأمثل والعقلاني لعوامل الإنتاج، هذا من أجل رفع إنتاجها من خلال وضع خطط الإنتاج والتوزيع الجيدة، مع تحقيق الإنسجام والتكامل بين مراكز التخزين والتوزيع ومراكز التموين.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لوحدة غاز البترول المميع (GPL) بالبويرة

بما أن من مقومات نظام رقابة داخلية فعال وجود هيكل تنظيمي مرن، واضح، بسيط وملائم، ارتأينا دراسة وتحليل الهيكل التنظيمي لوحدة غاز البترول المميع (GPL) الذي سيساعدنا فيما بعد في تقييم نظام الرقابة الداخلية وفيما يلي عرض للهيكل التنظيمي العام لوحدة غاز البترول المميع GPL:



المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة

من خلال شكل الهيكل التنظيمي لوحدة غاز البترول المميع بالبويرة نستنتج أن لهذه الأخيرة مستويين، مستوى مراكز التخزين والتوزيع ومستوى مراكز التموين وفيما يلي شرح كل منهما:

أولاً: مراكز التخزين والتوزيع:

مراكز التخزين والتوزيع هي التي تتحمل مسؤولية إيصال المنتجات من المنبع (منتجين من خارج المؤسسة) إلى الزبائن، مع إمكانية قيامها ببعض العمليات التحويلية والتكيفية البسيطة، تصنف مراكز التخزين والتوزيع إلى صنفين هما:

- مراكز تخزين أولية: هي التي تستقبل المواد الخام من المنبع الأصلي مباشرة، وتوزعها إلى الزبائن أو إلى مراكز التخزين الثانوية، سواء كما هي أو إجراء عليها بعض العمليات.
- مراكز تخزين ثانوية: تقوم باستقبال منتجات الوحدة من مراكز التخزين الأولية وتوزيعها مباشرة كما هي إلى الزبائن.

تتوفر وحدة غاز البترول المميع بالبويرة على ثلاثة مراكز للتخزين والتوزيع هي:

1. مركز تمييع غاز البترول بسيدي خالد

تم إنشاء مركز تمييع غاز البترول بسيدي خالد في جوان 1987، الذي يوجد ببلدية الهاشمية التي تقع جنوب ولاية البويرة والتي تبعد عن مركز الولاية بحوالي 20 كم، ويمكن تلخيص عمليات هذا المركز في :

• التموين الخام :

يعني التموين الخام نقل البروبان والبوتان من سيدي رزيق بالحراش إلى مركز التمييع بسيدي خالد، ففي الحملة الشتوية التي تبدأ من 01/10/ن إلى 31/3/ن+1 فإن المركز يقوم بتموين كمية تعادل 180000 طن يوميا من البوتان وهذا لإنتاج 13000 قارورة B13 ، أما خارج الحملة الشتوية الطلب يقل فيقوم المركز بتخفيض الكمية التي يقوم بتموينها إلى 92000 طن يوميا لإنتاج 7000 قارورة من B13 .

المركز يقوم بتموين صهرجين يوميا، يتوفر المركز أيضا على شاحنتين سعة الواحدة منها 75 طن من البروبان.

• المملئ:

بعد تموين مخازن التمييع بسيدي خالد بالبروبان والبوتان اللذان يستعملان في:

- البوتان: يتم ملؤه في قارورات B13 و B06 و B03؛
- البروبان: يتم استعماله في ملئ قارورات P35 و P11؛
- سير غاز: يتم بجزج 20% من البوتان و 80% من البروبان.

• البيع: يتم توزيع كل من البوتان والبروبان على مستوى كل الولاية بجميع منتجات الوحدة، كما يقوم المركز ببيع البروبان الخام لتزويد الصهاريج المنصبة على مستوى بيوت الخواص أو على مستوى المؤسسات الوطنية (المدارس المستشفيات، الثكنات العسكرية...)، مع العلم أن المنتج الرئيسي للوحدة هو قارورات B13 الواسعة للإستهلاك.

يقوم مركز التميع بسيدي خالد بتوزيع منتجاته في المناطق التالية: البويرة، الهاشمية، المقراني، الأصنام، عين الترك، بئر أغبالو، عين بسام، عين العلوي، عين الحجر، المعمورة، بشلول...).

2. نصف مركز التميع ببني سليمان

نظرا لعدم مقدرة مركز التميع بسيدي خالد في تلبية حاجة المستهلكين على مستوى ولاية البويرة، وخاصة في استعمال قارورات B13 التي تستهلك كثيرا، جعلت المديرية العامة تضم نصف مركز التميع ببني سليمان لوحدة غاز البترول المميع-البويرة- هذا ابتداء من سنة 2001 حيث كان تابع لوحدة غاز البترول المميع للمدية، يقع هذا المركز على مستوى دائرة عين بسام التي تقع غرب الولاية ، وتبعد عنها بحوالي 25 كم حيث يتم في هذا المركز تموين البوتان الخام وملئ قارورات B13 فقط، ثم يتم توزيعها على البلديات المجاورة لها ويقوم بما يلي:

• التموين:

يمون نصف مركز التميع ببني سليمان كمية 90000 طن من البوتان الخام يوميا ، وذلك لإنتاج 6500 قارورة B13 خلال الحملة الشتوية، أما في الفترة العادية فإن الكمية الممونة تنخفض أي تبلغ حوالي 45000 طن يوميا وهذا لإنتاج 3250 قارورة B13 ، يتوفر هذا للمركز على صهريج كبير لتخزين البوتان الخام.

• الملئ:

عملية الإنتاج في هذا المركز تتمحور فقط في ملئ قارورات غاز البوتان B13 والكمية المنتجة في الحملة الشتوية دائما أكبر من الكمية المنتجة خارجها، ذلك لخصوصيات المنطقة.

• البيع:

يعمل هذا المركز على تلبية احتياجات كل سكان غرب الولاية، كما أنه يقوم بتموين المستودع الرئيسي بالقادرية ويوزع نصف مركز التميع ببني سليمان منتجاته في المناطق التالية: بني سليمان، مزغنة، تفرأوي، سيدي لكبير، سيدي زاهر عين وكسير، ميهوب سيدي نعمان ، شاللي...).

3. المستودع الرئيسي بالقادرية

تتوفر الولاية على مركز كبير يربط المركزين ، حيث يتواجد شمال الولاية بدائرة القادرية، التي تبعد عن مركز الولاية بحوالي 30 كلم، قد تم فتح هذا المستودع في عهد وجود مؤسسة واحدة تتكفل بالمحروقات وهي سوناطراك هذا في سنة 1980، ويتربع هذا المستودع على مساحة للتخزين يتم توضيحها في الجدول الموالي:

جدول رقم (3-2): الإمكانيات التخزينية للمستودع الرئيسي بالقادرية

الكمية المخزنة	المنتج
2500 وحدة	قارورة B13
1640 وحدة	قارورة B03
2050 وحدة	قارورة P35
620 وحدة	قارورة P11

المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة

هذا المستودع لا يقوم بعملية الإنتاج بل يتم عن طريق مركز التجميع بسيدي خالد ونصف مركز التجميع ببني سليمان (فيما يتعلق بقارورات B13)، في الحملة الشتوية يمون عن طريق مراكز أخرى مثل: وحدة سيدي رزيق، وحدة البرواقية بالمدينة.

يقوم هذا المركز بتوزيع القارورات المملوءة بالبوتان والبروبان على مستوى كل البلديات الواقعة شمال الولاية المتمثلة في: الأخريرة، عمر، القادرية، الجباحية، قرومة...).

ثانيا: مراكز الدعم والتموين:

نقصد بمراكز الدعم جميع مصالح إدارة وحدة غاز البترول المميع بالبويرة، التي تتابع وتراقب أعمال مراكز التخزين والتوزيع التابعة لها، و فيما يلي شرح ذلك :

1. المديرية العامة:

يعد المدير المسؤول الأول على مستوى الوحدة، على القرارات المتعلقة سواء بمراكز الدعم أو مراكز التخزين والتوزيع وهو ممثل على مستوى ولاية البويرة أمام الوالي أو أمام المديرية العامة لشركة نפטال، من أهم وظائفه:

- تطوير عملياتي الإنتاج والبيع؛
 - تحديد سياسة وحدة GPL بالبويرة واستراتيجياتها؛
 - مراقبة سياسة تنفيذ الوحدة وبرامجها؛
 - العمل على تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة المركزية؛
 - اتخاذ القرارات الخاصة بالوحدة، وكذا المساعدة في اتخاذ القرارات الخاصة بالمؤسسة.
 - تساعد المدير خلية إدارية تنظيمية مخصصة لأعماله تدعى الأمانة، من أهم أعمالها:
- حفظ البيانات المتعلقة بمواعيد؛

- تنظيم مقابلات الزائرين للمدير بطريقة تحفظ وقت المدير من الضياع؛
- حفظ المستندات والأوراق الخاصة في الأماكن المخصصة لها؛
- حفظ أسرار العمال، المؤسسة وكذا المدير.

يوجد في المديرية العامة لوحدة GPL بالبويرة مسؤول الأمن الصناعي يعمل على :

- مساعدة مدير الوحدة فيما يتعلق بأمن الوحدة؛
- السهر على التدخل عند حدوث أي حادث كالحرائق، حوادث العمل...؛
- توفير مختلف وسائل التدخل ضد الحوادث سواء على مستوى مراكز التخزين و التوزيع أو مراكز التموين.

2. مديرية الموظفين والوسائل العامة:

تعمل على تسيير الموظفين وأجورهم ، توفير الوسائل اللازمة لتنفيذ مهامهم وتقوم ب:

- تحضير برامج العطل السنوية وكذا برامج العطل المدرسية الإستثنائية؛
- متابعة الموظفين الذين يتغيبون عن العمل دون مبرر؛
- ترقية الموظفين وتكريمهم؛
- تحضير أجور العمال باستعمال أوراق الحضور وأوراق التنقيط؛
- تحضير الملفات الفردية الخاصة بالموظفين المتقاعدين؛
- تطبيق الإجراءات المتعلقة بتغيير وظيفة موظف ما؛
- تقديم إعانات مالية خاصة لضحايا حوادث العمل و الأرامل والمعوقين.

المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة نفضال

تعتبر المراجعة الداخلية أداة لتقييم الرقابة الداخلية، هذا يجمع المعلومات الضرورية واللازمة حول النشاط المراد مراجعته حيث سنركز على دورة المبيعات-الزبائن في مؤسسة نفضال، لذا يجب قبل القيام بالمراجعة تقديم تعريف شامل لفرع المبيعات وذلك لمعرفة نشاط محل المراجعة وفهمه.

المطلب الأول: التعريف بفرع المبيعات

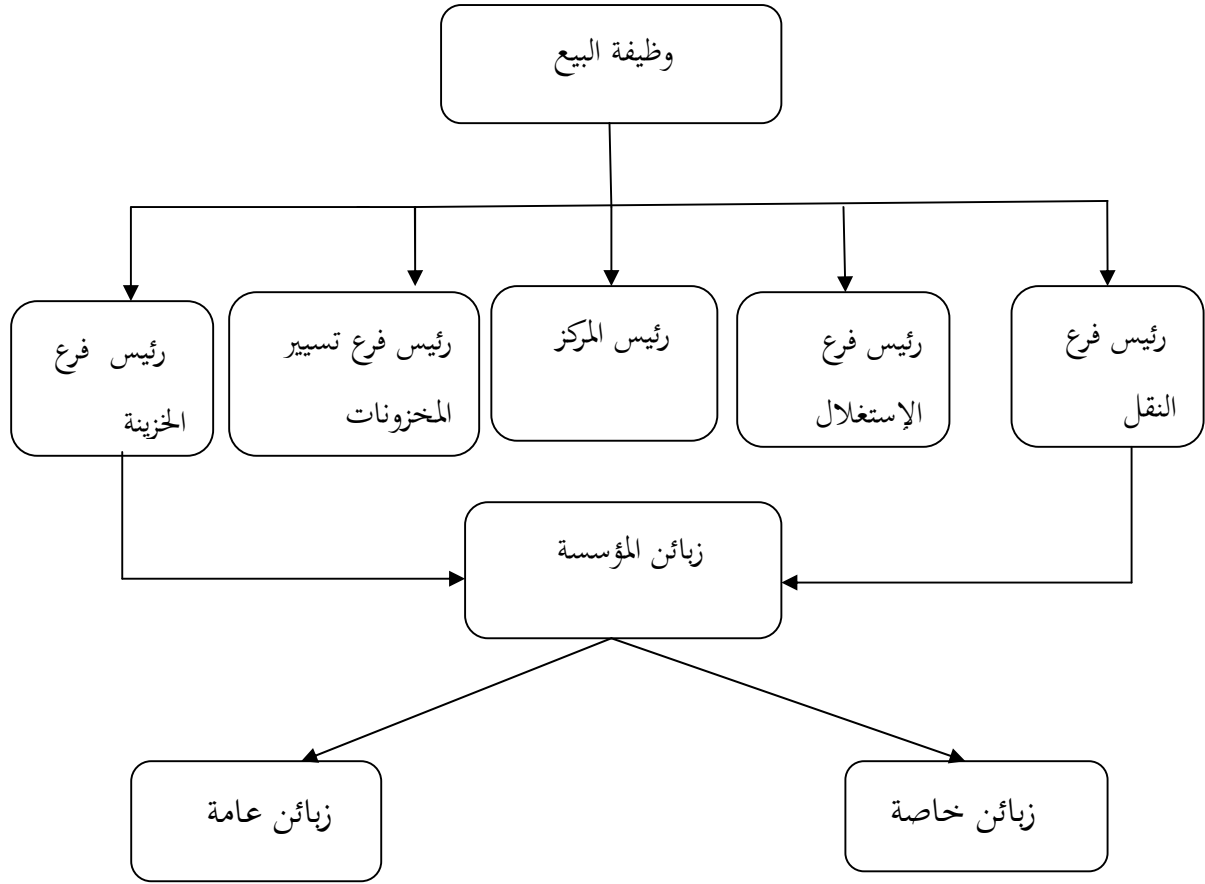
يعتبر البيع من المهام الأساسية التي تهتم بها المؤسسة، فالبيع هو مدى توفير رضى واحتياجات الزبائن وهذا لضمان استمرارية بقاء المؤسسة على نشاطها، بدوره يعتبر الوسيط بين المؤسسة ومحيطها الخارجي، في مؤسسة نفضال GPL لديها مركز يتم فيه مختلف العمليات التشغيلية التي من بينها عملية بيع وتوزيع المنتجات المتمثلة في:

- البوتان بكل أنواعه سواء كان بوتان غير معبئ (Vrac)؛
 - البوتان المعبئ في قارورات على شكل B06،B03،B13 .
- حيث يتم بيع كلا النوعين من البوتان لمختلف الزبائن الذين تتعامل معهم المؤسسة عن طريق توزيعه سواء بواسطة شاحنات وصهاريج خاصة بها أو عن طريق شاحنات ملك للزبائن.
- اما فيما يخص البروبان (P35، P11) يتم بيعه بنفس طريقة بيع البوتان.
 - سيرغاز وهو منتج تقوم المؤسسة بمزج البوتان والبروبان من أجل الحصول عليه ويتم بيعه عن طريق طلب الزبائن له.

من أهم الزبائن الذين تتعامل المؤسسة معهم نجد:

- **زبائن عامة** : الذين يتم تعيينهم من طرف المديرية العامة الخاصة بالمؤسسة من أجل التعامل معهم والممثلين في المستشفيات، الجيش، البلديات أو مدارس وكل هذه الهيئات ذات طابع عمومي، طريقة تسديد لتلك الزبائن غالبا ما تكون على الحساب؛
 - **زبائن خاصة**: الذين يتم اختيارهم من طرف المؤسسة للتعامل معهم من أجل توزيع منتجاتها لهم، أو توزيعهم لمنتجاتها حيث يكون اختيار زبائنها على أساس مايلي:
1. يجرى الزبون ملفه لمدير المؤسسة يطلب فيه رخصة من أجل بيع منتجات نفضال بعد الموافقة من مديريات أخرى التي لها علاقة بذلك كالحماية المدنية و البلدية؛
 2. تقوم المؤسسة بدراسة الطلب من عدة جوانب المتمثلة في:
 - عدم وجود زبون للمؤسسة يقوم بنفس النشاط مجاور لهذا الزبون؛
 - احترام قوانين حماية منتج المؤسسة لكونه تترتب عليه مخاطر قد تضرر بالمحيط (المكان الكافي والملائم)؛
 3. في حالة قبول المؤسسة بهذا الزبون تقوم بخلق له رمز (code) في نظامها المعلوماتي الخاص بالمؤسسة ويستفيد من التوزيع المباشر للبضاعة أي نقل البضاعة للزبون بوسائل النقل الخاصة بالمؤسسة أو بوسائله الخاصة.

من خلال كل ما تطرقنا إليه سابقا يمكن تلخيصه في هيكل تنظيمي يوضح مراحل سيرورة وظيفة البيع. الشكل (3-2): الهيكل التنظيمي لوظيفة البيع في مؤسسة نפטال GPL بويرة



المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة

يتضمن الهيكل التنظيمي لوظيفة البيع في مؤسسة نפטال الفروع التالية:

1. فرع النقل: الذي يقوم بتحديد برنامج لضمان السير الحسن وله مسؤولية توفير منتجات نפטال لكل الزبائن؛
2. فرع الاستغلال: له مسؤولية شحن البضاعة للزبون بالكمية والنوع المحدد؛
3. فرع تسيير المخزون: له مسؤولية مراقبة البضاعة المشحونة مع الكمية الخارجة من المخزن؛
4. رئيس المركز: الذي له مسؤولية أمر رئيس فرع النقل ببعث السائقين لتوزيع البضاعة للزبائن، هذا الأخير يتدخل إذا كانت هناك شكاوي من طرف الزبائن.

المطلب الثاني: إعداد برامج سير عملية البيع في المؤسسة (دليل الإجراءات)

بعدما أوضحنا أهداف وأهم أنشطة المؤسسة وعرضنا هيكلها التنظيمي، سنطرق إلى إجراءات الرقابة الداخلية لدورة مبيعات-زبائن كما سنركز على برنامج سير عملية البيع مع الإشارة لنظامها المعلوماتي المستخدم في المؤسسة. يقوم فرع المبيعات الخاص بتنفيذ العقد المبرم بين المؤسسة و الزبائن، أي بتوزيع المنتج للزبائن فعند دراسة العمليات التي تمر بها وظيفة البيع يمكن أن نستخرج ثلاثة عمليات رئيسية والمتمثلة في:

- إعداد برامج الشحن؛
- تعبئة الشاحنات؛
- عملية الفوترة؛
- نظام المعلومات.

أولاً: إعداد برنامج الشحن

يقوم فرع النقل بإعداد برنامج التوزيع يكون على أساس الطلبات المسلمة من طرف الزبائن (ملحق 1) ويكون توزيع يومي يستفيد منه جميع زبائننا، كما سمحت لهم بطلب الشراء هاتفياً خارج البرنامج الذي تم إعداده إذا استدعت الضرورة، كما كلف رئيس فرع النقل بالمركز على تحرير سند حالة التعبئة (ملحق 2) وإعطائه للسائق من أجل تعبئة شاحنته.

ثانياً: عملية تعبئة الشاحنات

بعد أن تم تحرير سند حالة التعبئة و أصبحت مع السائق، يتوجه إلى رئيس فرع الاستغلال المكلف بمقارنة الطلبية مع سند حالة التعبئة الذي بموجبه يحدد الكمية و نوع البضاعة المعبئة في الشاحنات.

ثالثاً: عملية الفوترة

بعد استلام فرع تسيير المخزون ووثائق الشحن، ترسل إلى فرع الخزينة ليقوم بإعداد سند التوزيع مع فاتورة البيع (الملحق 3) والتأكد من أن عناصر الفاتورة تتوافق مع المعلومات المذكورة في وثائق الشحن، في هذا السند نجد نوع الزبون ما إذ كان عام ستكون طريقة تسديده على الحساب أما إذا كان خاص فالتسديد سيتم فور إتمام عملية البيع. في حالة ما تقوم المؤسسة ببيع منتجاتها أو توزيعها للزبائن بشاحنات تكون ملك لها، والسائق عامل لديها هذا الأخير عند خروجه من المؤسسة يكون لديه سند التقرير اليومي للاستعمال (الملحق 4) محرر من طرف رئيس فرع النقل من خلاله يحدد الزبون الذي توجه إليه المنتجات بالكمية المطلوبة، فكل زبون استفاد من المنتج يضع خاتمه الخاص على هذا السند.

رابعاً: نظام معلومات المؤسسة

لدى مؤسسة نפטال نظام معلوماتي يسمح لها بتحديد الطرق التي يسجل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة كالتموين والبيع والتوزيع، على أساس زمني وبتفصيل كاف من أجل السماح بالتبويب الصحيح بجانب عرض العمليات بشكل صحيح والذي يعتبر وسيلة رقابية رئيسية تعتمد عليها المؤسسة ككل.

NAFTCOM نظام المعلومات هو نظام معلومات داخلي للمؤسسة يعمل على متابعة العمليات الداخلية للمؤسسة بواسطة المستندات الخاصة به، كأن تقوم المؤسسة بتحويل المخزون من الغير معبئ (VIAC) إلى غاز معبئ في قارورات على شكل بوتان من نوع B13, B06, B03 وتعبئة قارورات من الحجم الكبير على شكل بروبان P11, P35 وهذا يتم متابعته بسند الحركات الداخلية (BMI) (ملحق 5) ويتحكم أيضا في تحويل المخزون من مراكز التعبئة إلى نقاط البيع أو توزيعه على مستودعات تابعة للمؤسسة قادرية أو مزغنة، هذا أيضا يتم متابعته بسند الإستلام الذي بواسطته يمكن استقبال سلعة مختلفة من طرف مراكز أخرى.

المبحث الثالث: المرحلة النهائية للمراجعة الداخلية لدورة مبيعات-زبائن

نظرا لإعتبار المرحلة النهائية في المراجعة الداخلية أنها عبارة عن تحرير تقرير نهائي عن وضعية نشاط المؤسسة محل المراجعة ذلك بعد تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية الخاص بها وهذا عن طريق قوائم استقصاء الرقابة الداخلية المتعلق بالدورة في الأخير تحديد نقاط القوة والضعف لذلك النظام، كل ذلك سنقوم بتوضيحه فيما يلي:

المطلب الأول: قوائم استقصاء نظام الرقابة الداخلية للدورة

من بين أهم الأدوات التي يستعملها المراجع الداخلي أثناء قيامه بالتعرف على الدورة محل المراجعة قوائم استقصاء معرفة النشاط فهي وسيلة جد مهمة في في هذه المرحلة، وقد قمنا باستعمال هذه القوائم التي تحتوي على أسئلة وتكون الإجابة عليها ب نعم أو لا و تدور هذه الأسئلة حول:

- التأكد من وجود إجراءات خاصة بتنفيذ وظيفة البيع؛
- التأكد من أن البضاعة المباعة تم تسجيلها وفوترتها؛
- التأكد من المردودات والمسموحات من طرف الزبائن تم تسجيلها محاسبيا.

للإجابة على هذه القائمة تم استعمال الأدوات التالية:

- المحاورة والمقابلة مع المسؤولين؛
- الملاحظات؛
- الوثائق الخاصة بالمؤسسة.

جدول رقم (3-3): قائمة استقصاء دورة المبيعات-زبائن
التأكد من وجود إجراءات خاصة بتنفيذ وظيفة البيع

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
		×	هل توجد مصلحة خاصة لوظيفة البيع؟
			هل توجد إدارة الائتمان؟
		×	إذا كانت موجودة هل هي منفصلة عن مصلحة المبيعات؟
	×		هل مصلحة الفوترة منفصلة من مصلحة الخزينة؟
		×	هل يوجد هيكل تنظيمي لفرع المبيعات يغطي كل الوظائف و مهام المؤسسة؟
		×	إذا كان نعم هل يتم تطبيقه بشكل فعال؟
		×	في حالة تطبيقه بشكل فعال هل يتم تحقيق أهداف المؤسسة؟
		×	هل هناك إجراءات وسياسات لتحقيق تلك الأهداف؟
		×	هل هذا الهيكل قابل للتغيير في المستقبل؟
		×	هل لدى الموظفين مستوى علمي أو مهني لتنفيذ مهامهم؟
		×	هل هناك خطط لسيرورة عملية البيع؟
		×	إذا كان نعم هل هذه الخطط واضحة وسهلة التطبيق؟
		×	هل تتناسب هذه الخطط مع واقع سير المهنة؟
		×	هل يتم مراجعة وتطوير هذه الخطط؟
		×	هل هناك متابعة خاصة لقائمة زبائن المؤسسة؟
	×		إذا كان نعم هل هي دورية؟
		×	هل هناك سياسة ثابتة للأسعار وشروط البيع؟

التأكد من أن البضاعة المباعة تم تسجيلها و فوترتها

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
		×	هل كل طلبيات الزبائن المستلمة يتم الموافقة عليها من قبل: - المصلحة التجارية المعنية بشروط وإمكانية توفير لهم البضاعة؟
		×	- مصلحة الائتمان؟
		×	هل توجد رقابة فعالة على أوامر البيع؟
		×	هل يتم تحويل البضاعة عن طريق طلب الموافقة عنه؟
		×	هل عمليات تحويل البضاعة تسجل في وثائق مرقمة مسبقا؟
		×	هل عملية تحويل البضاعة تم مراقبتها من طرف مصلحة الفوترة؟
		×	هل تحرير الفاتورة يكون حسب سند الشحن؟
		×	هل الفواتير مرقمة ترقيما مسبقا؟
		×	هل الترقيم التسلسلي قد تم مراقبته؟
		×	هل تم ترقيمها بنظام معلوماتي؟
		×	هل يتم مراقبة الفاتورة مع طلب الزبون من طرف شخص آخر غير الذي حررها لمراقبة الشروط؟
		×	أو مع سند الشحن لمراقبة الكمية؟
		×	هل جميع أرقام الفواتير التي تم تسجيلها تخضع لمتابعة محاسبية؟
		×	هل مجاميع يوميات المبيعات تم مقارنتها مع مجاميع الفواتير لكل فترة معينة؟
		×	هل هناك رقابة على مصروفات النقل والشحن؟
		×	هل تمسك المؤسسة يومية خاصة بالمبيعات الآجلة؟

		x	هل يطابق مجموع هذه اليومية دوريا مع الحساب الإجمالي للمبيعات؟
--	--	---	---

التأكد من المردودات والمسموحات من طرف الزبائن تم تسجيلها محاسبيا

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
		x	هل الفواتير الدائنة تم تحريرها في حالة: -رد البضاعة؟
		x	-في حالة شكوى لأحد الزبائن؟
		x	هل الفواتير الدائنة تصادق عليها مسؤول؟
		x	هل الإشعارات بحق avoir بسبب مردودات أو تخفيضات هي: - محررة من الوثائق السابقة؟ - مرقما مسبقا؟ - تم مطابقتها مع الفواتير الأصلية؟ - موافق عليها قبل إرسالها للزبون؟
		x	هل تمر مردودات المبيعات بقسم الاستلام أم لا؟
		x	هل يتم مراقبة البضاعة المردودة بصورة واضحة عن طريق قسم الاستلام؟
		x	هل هناك رقابة للتأكد من أن الفواتير تم تسجيلها؟
		x	هل تخضع الفواتير الدائنة لمتابعة محاسبية؟

المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال استقصاء الرقابة الداخلية الخاص بالدورة المبيعات- زبائن نستنتج أن المؤسسة تنفذ إجراءات لازمة لمتابعة نشاطا من أجل تحقيق أهدافها المسطرة سابقا وذلك من خلال الخطط التي تم وضعها بطريقة سهلة وبسيطة يتمكن من خلالها موظفيها بتطبيقها بشكل فعال والذي هو هدف المراجعة الداخلية.

المطلب الثاني: تقييم استبيان الرقابة الداخلية للدورة

تهدف المؤسسة من خلال المراجعة الداخلية لدورة مبيعات- زبائن إلى تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية عن طريق تقييم استبيان الرقابة الداخلية المتعلق بالدورة.

أولاً: شبكة تحليل الوظائف

يعتبر مبدأ الفصل بين الوظائف من بين الشروط الأساسية لنظام الرقابة الداخلية، فشبكة تحليل الوظائف تهدف إلى التأكد من أن كل موظف مسئول على وظيفته على مستوى المؤسسة بشكل يضمن حماية لأصولها، فيما يلي جدول يتم فيه توضيح ذلك :

الجدول رقم (3-4): شبكة تحليل وظائف المبيعات

الوظائف	رئيس مصلحة الإستغلال	رئيس فرع المبيعات	تسيير المخزونات	رئيس فرع النقل	رئيس مصلحة المالية	رئيس المركز
إمساك الطلبة				X		
الترخيص بإرسال البضاعة						X
مراقبة البضاعة المعدة للتوزيع	X					
إعداد الفاتورة					X	
مقارنة طلب الزبون بالفاتورة			X			
مقارنة وصل التسليم بالفاتورة		X				
إعداد القيد المحاسبي					X	
التسجيل في يومية المبيعات					X	
التسجيل في حسابات					X	

						الزيائن
			x			تسليم فاتورة المردودات
				x		مقارنة ميزان مراجعة الزيائن بالحسابات الفردية للزيائن
x						قبول احتجاجات الزيائن
			x			مراقبة المخزون
	x					قبض مبلغ البضاعة المباعة

المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال التحليل السابق لشبكة تحليل الوظائف نجد في الجانب التنظيمي أن هناك عدم الفصل التام في الوظائف الذي يمثل معوق في الرقابة الداخلية، إلا أن فرع المبيعات يتولى عمليات البيع بكل تنظيم لبرنامج سير عمل الدورة.

ثانيا: جدول نقاط القوة والضعف

في هذا الجدول يتم تحديد مواطن القوة والضعف، وذلك بعد تقسيم مهمة البيع إلى مهام وأهداف المراجعة ومعرفة الأخطار التي يمكن أن تقع فيها التي تتمثل فيما يلي:

- استلام طلب الزبون؛
- تحرير سند الشحن؛
- توزيع وتسليم البضاعة؛
- التسجيل المحاسبي للبضاعة؛
- الفوترة.

جدول رقم (3-5): نقاط القوة و الضعف الخاص بالدورة

المهام	الأهداف	الأخطار	تقييم الأخطار	إجراءات الرقابة الداخلية
استلام طلب الزيتون	-توفير المنتجات المطلوبة من الزبائن -ضمان حقوقها لدى الزيتون	- إستلام طلبيات لا تتوفر على الشروط القانونية لها - عدم تسجيل الطلبيات بصفة تسلسلية من طرف المسؤول المناسب	متوسط مرتفع	- إجراءات مراقبة نوع وكمية المنتجات المطلوبة ومراقبة التأكد من توفرها في المخزن
تحرير سند الشحن	-إحترام شروط العقد أي توفير البضاعة المناسبة للزبون	- شحن منتجات غير مطابقة من حيث النوع والكمية لشروط الزيتون	مرتفع	- التأكد من نوعية البضاعة والكمية قبل شحنها
تسليم أو توزيع المنتجات	-تلبية حاجات ورغبات الزبائن	-رد البضاعة - حوادث الطرقات أثناء توزيع البضاعة للزبون	متوسط متوسط	- توفير خلية للمراقبة قبل خروج البضاعة - مراقبة معدات النقل(شاحنات) قبل خروجها للتوزيع
التسجيل المحاسبي	-ضمان جودة المعلومات	-أخطاء التسجيل	مرتفع	- مراقبة التسجيلات المحاسبية يوميا
الفوترة	-إثبات حقوق المؤسسة على الزبائن	- عدم تساوي مبلغ الفاتورة مع مبلغ البضاعة المسلمة للزبون	مرتفع	-مطابقة وثيقة الشحن مع طلب الزيتون قبل عملية الفوترة

المصدر: من إعداد الطالبة

ثالثا: ورقة كشف وتحليل المشكل

بالاعتماد على استبيان الرقابة الداخلية، قائمة استقصاء الخاصة بالدورة ، شبكة تحليل الوظائف، فإننا نقوم بتحديد المشكل في نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال إنشاء ورقة كشف وتحليل المشكل، من أهم المشاكل نجد ماييلي:

- عملية تسجيل الطلبات غير قانونية؛
- عدم الفصل بين عملية الفوترة مع عملية قبض ثمن البضاعة؛
- عدم وجود متابعة للفواتير الملغاة.

جدول رقم (3-6): ورقة كشف وتحليل المشكل (FRAP 1)

المشكل: عملية تسجيل الطلبات غير قانونية
المعاينة: لم يتم تسجيلها بطريقة تسلسلية السجل الخاص بتسجيل الطلبات غير مرقم وغير مضمي من طرف مسؤول المركز
الأسباب: عدم وجود اجراءات داخلية تنص على كيفية تسجيل ومتابعة الطلبات
النتائج: نزاع مع مختلف الزبائن الآخرين خطر التلاعب في تلبية الطلبات
التوصيات: وضع اجراءات تعمل على كيفية تسجيل و متابعة الطلبات والسهر على تطبيقها

المصدر: من إعداد الطالبة

جدول رقم (3-7): ورقة كشف و تحليل المشكل (FRAP 2)

المشكل: عدم الفصل بين عملية الفوترة مع عملية قبض ثمن البضاعة
المعاينة: الشخص الذي يقوم بقبض ثمن البضاعة المبيعة هو الذي يقوم بتحرير سند التوزيع والفاتورة
الأسباب: عدم وجود الفصل التام في الوظائف داخل المركز عدم وجود إجراءات رقابية تخص الخزينة
النتائج: تراكم وظائف متعارضة فيما بينها خطر الاختلاس النقدية في عملية الفوترة
التوصيات: الفصل بين الوظائف (وظيفتي الفوترة القبض) توظيف عمال آخرين تحول لهم المهمة وضع إجراءات رقابية خاصة بتحديد المسؤوليات

المصدر: من إعداد الطالبة

جدول رقم (3-8): ورقة كشف و تحليل المشكل 3 FRAP

المشكل: لا توجد متابعة للفواتير الملغاة
المعاينة: الفواتير المسجلة محاسبيا اكثر من الفواتير المعبرة عن العمليات التي قامت بها المؤسسة
الأسباب: عدم وجود متابعة يومية للفواتير بشكل عام و الملغاة بشكل خاص
النتائج: خطر اختلاس المبالغ المتواجدة في الفواتير الملغاة
التوصيات: تكليف شخص للمراقبة اليومية لكل الفواتير والتسجيل المحاسبي المناسب لها سن إجراءات رقابية تحرص وتسهر على المراقبة اليومية

المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثالث: إعداد تقرير المراجعة الداخلية

عند نهاية مهمة المراجعة الداخلية يجرى المراجع الداخلي تقرير الذي يمثل ملخص عن معلومات نشاط محل المراجعة، فيه نجد مجالات قوة هذا النشاط وأهم مشاكل وأسبابها التي يعاني منها، فيه أيضا يقترح هذا الأخير أهم الحلول والتوصيات التي يتم الأخذ بها من أجل معالجة أي مشكل مكتشف في النشاط محل المراجعة ألا وهو دورة مبيعات-زبائن.

أولاً: عرض المشاكل المكتشفة خلال تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية:

بعدما أجرينا عمليات الفحص والاختبار لنظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المبيعات-زبائن الذي كان نشاط محل مراجعتنا، وجدنا في نظام الرقابة الداخلي الخاص بهذه الدورة:

- أن ليس هناك احترام لمبدأ الفصل التام للمسؤوليات، حيث لاحظنا من خلال المقابلة والمخاطبة معهم أن الموظف الذي يقوم بعملية الفوترة وعملية قبض حق المؤسسة من زبائنها هو نفس الشخص، هذا ما يؤدي إلى خطر الاختلاس والتلاعب في أموال المؤسسة ونقصان السيولة في الخزينة؛
- من المشاكل الأخرى التي اتضح لنا أيضا أن هناك تسجيل بعض الطلبات بصفة غير قانونية نظرا لعدم وجود سجل مرقم وممضى من طرف المسؤول كما ليس هناك متابعة للفواتير الملغاة من طرف موظف مخول لذلك ما يقلل من الحماية لأموال وأصول المؤسسة وهذا ما يؤثر على مردودية العمل من حيث عدم مصداقية و شفافية المعلومات الخاصة بهذه الأخيرة، هذا قد يؤدي إلى عجز في الخزينة ويمكن أن يكون هناك تضخيم لرقم أعمال المؤسسة الذي لا يعبر عن الإيرادات الفعلية لها.

ثانيا: نقاط القوة و الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية لدورة المبيعات-زبائن على أساس نتائج الفحص والاختبار الذي أجريناه سابقا، سنقوم بتحديد نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية للدورة، التي يتم توضيحها من خلال ما يلي:

1. نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية لدورة المبيعات-زبائن:

- للمؤسسة هيكل تنظيمي لوظيفة المبيعات جد فعال و يغطي كل أهدافها ومهامها، وهو قابل لتغيير في المستقبل؛
- للمؤسسة خطط سير عملية البيع سهلة وواضحة التطبيق حيث تتناسب مع واقع سير المهنة؛
- معظم موظفي المؤسسة يمتلكون قدرات مهنية وعلمية لتأدية عملهم؛
- تتماشى وظيفة البيع مع سياسات وأهداف وإمكانيات المؤسسة؛
- يتم توزيع المنتجات للزبائن وفق برنامج أعد مسبقا؛
- تسعى المؤسسة لتلبية رغبات وحاجات زبائنهم وضمان حقوقها لديهم؛
- لديها نظام معلوماتي فعال الذي يعتبر كوسيلة رقابية تستخدمه لضمان مصداقية المعلومات داخل المؤسسة؛
- جميع أرقام الفواتير التي تم تسجيلها تخضع لمتابعة محاسبية؛

2. نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية لدورة المبيعات-زبائن:

- تسجيل الطلبات في سجل غير مرقم تسلسليا وغير مضمي من طرف رئيس المركز مما أدى إلى تسجيل بعض الطلبات غير قانونية؛
- عدم احترام مبدأ الفصل التام في الوظائف كالفصل بين عملية الفوترة وعملية القبض من الزبائن التي يقوم بها موظف واحد؛
- لا توجد هناك إجراءات الرقابة الداخلية تحرص على متابعة الفواتير الملغاة.

ثالثا: أهم التوصيات المقدمة للمؤسسة

في الأخير بعد الفحص والاختبار سنعطي خلاصة على شكل توصيات لمعالجة المشاكل المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية، بناء على ذلك نوصي المؤسسة بوضع إجراءات داخلية التي تضمن تحديد مسؤوليات واختصاصات كل موظف والفصل في الوظائف المتعارضة فيما بينها (الفوترة والتحصيل)، إما بتوظيف عمال آخرين نخول لهم مهام بشكل يضمن توزيع المسؤوليات والصلاحيات، أو التقسيم التام للمهام بحيث لا يقع الضغط على موظف واحد وخلق مهمة مع مهمة معرضة لها بما يسمح باحترام مبدأ الفصل بين الوظائف الذي يعتبر مقوم أساسي للرقابة الداخلية، كما يجب لها وضع إجراءات تعمل على كيفية تسجيل ومتابعة الطلبات والسهر على تطبيقها.

خلاصة:

تعتبر مؤسسة نפטال GPL بالبويرة من أهم المؤسسات الوطنية والعمومية، فوجود نظام للرقابة الداخلية فعال بها ضرورة حتمية لحماية أصولها وأموالها، وتحقيق الأهداف المسطرة من طرفها، كما تعتبر المراجعة الداخلية أهم الأدوات الداخلية بالنسبة للمؤسسة والتي تستعمله لضمان وجود هذا النظام وفعاليتها ذلك بتقييمه وتحديد مدى كفايته.

أما بالنسبة لدورة المبيعات - زبائن في مؤسسة نפטال التي قمنا بعملية الفحص والاختبار ثم تقييمها ذلك بإتباع المراحل المنهجية لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية عن طريق طرح جملة من الأسئلة على الأقسام التي لها علاقة بالدورة للاستفادة أكثر من معرفة ضوابط الرقابة الداخلية، ثم تقييمها لاستخراج مدى فعالية وكفاية النظام على شكل نقاط قوته حيث تعتبر ركائز للمؤسسة مع الوقوف عند نقاط ضعفه التي تعتبر مشاكل مكتشفة من خلال نتائج الفحص كما حاولنا إعداد تقرير المراجعة الداخلية نلخص فيه النصائح والتوجيهات وأهم التوصيات التي تسمح بمعالجة وتطوير نقاط الضعف (المشاكل) المكتشفة وفي الأخير تقديمه للإدارة العامة.

الخطبة

الخاتمة:

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها و حقوقها خصوصا مع كبر حجمها و تشعبها وذلك حفاظا على بقائها و استمرارها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية فعال كفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب و الإهمال و يضمن سير عملياتها سلامة العمليات المحاسبية و الوثائق المالية من حالات الأخطاء و الغش و التزوير، هذا النظام يعتمد على تنظيم جيد و تقسيم بناء لمختلف الوظائف و تحديد للمسؤوليات، و على نظام محاسبي سليم و عناصر بشرية و أدوات رقابة ملائمة.

من خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كون أنها تتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها و المحافظة عليها ضد الأخطار و ضمان دقة البيانات المحاسبية و المالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها و ضمان الاستجابة للسياسات الموضوعة من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة و كذا ضمان الاستخدام الاقتصادي للكفاء لمواردها من خلال تجنب الإسراف و القصور و التبذير في استخداماتها.

كما تناولنا تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر أمرا ضروريا بالنسبة للمراجع الخارجي و الداخلي خاصة و أن معايير المراجعة و بالضبط المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني يركز على تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، فمن خلال هذا التقييم يحدد إطار المراجعة و نطاق الفحص و مدى و نوع الإجراءات التي يجب عليه إتباعها، و كذلك طبيعة و مدى عمق أدلة المراجعة الواجب جمعها. و يعتمد المراجع الداخلي على هذا التقييم و ذلك بهدف إعطاء التوصيات اللازمة و الخاصة بتحسين هذا النظام و تطويره إذا لزم الأمر ذلك.

تظهر أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسات لما لها من تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة و أداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية و الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام و أخيرا كيفية و كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام.

فبعد معالجتنا و تحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة، توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات و نتائج عامة، مع مجموعة من الاقتراحات.

اختبار الفرضيات:

- بالنسبة للفرضية الأولى و المتمثلة في توقف نجاح المراجعة علي إتباع المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها فأهمية هذه المعايير تكمن في كونها مقياسا للأداء الذي يقوم به المراجع في تنفيذه للمراجعة؛
- أما بالنسبة للفرضية الثانية أين تعمل المراجعة الداخلية على اكتشاف نقاط القوة و الضعف لنظام الرقابة الداخلية و تقوم بإبرازها، فالهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي هو اكتشاف نقاط قوته و نقائصه و بالتالي مدى فعاليته؛
- أما الفرضية الثالثة المتعلقة بالتطبيق الفعال لنظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة مبيعات- زبائن أثناء قيامنا بالدراسة التطبيقية في مؤسسة نفضال من خلال عرض قوائم استقصاء الرقابة الداخلية ثم تقييمها للوصول إلى أهم نقاط القوة و الضعف و اقتراح أهم التوصيات و الحلول الممكنة لمعالجة و تطوير نقاط الضعف المكتشفة وهذا لتحقيق الأهداف المرجوة للمؤسسة.

النتائج العامة: جاءت كما يلي:

- يكمن الهدف الأساسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات التي ستأخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة و على النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية و كذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى؛
- تعمل المراجعة الداخلية على منع و تقليل حدوث الأخطاء و هذا ما يزيد الحاجة لها، فبالإضافة إلى تقديم النصائح للمديرين في محاولة لتقليل و منع الأخطاء، تسعى المراجعة الداخلية أيضا إلى الحد من الإسراف والضياع الشيء الذي يزيد من المردودية و يحسن الأداء و يزيد من الكفاءة و الفعالية، و بالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة؛

- كما يمكن إضافة النتائج التطبيقية المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية و التي تمت استنتاجها أثناء القيام بدراسة حالة تطبيقية لوحدة نفضال GPL بالبويرة و التي هي كالتالي:
- نظرا لإعتبار دورة المبيعات- زبائن أحد الأنشطة الهامة في مؤسسة نفضال لكونها تساهم في استمرارية نشاطاتها فإن وظيفة المراجعة الداخلية تعتبر أحد الوسائل الرئيسية في الرقابة على مختلف مراحل سير عملية البيع؛

- تساهم المراجعة الداخلية في مؤسسة نفعال على تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالدورة من أجل الحصول على معلومات موثوقة وذات مصداقية تثبت صحة القوائم المالية المتعلقة بالمؤسسة.

بينما أهم التوصيات المتوصل إليها إثر تقييم الدورة "مبيعات- زبائن" في مؤسسة نفعال تتلخص في مايلي:

- إن التطبيق الحسن لتقسيم العمل و المهام يعتبر من الشروط الواجبة للوصول على نظام للرقابة الداخلية ذو فعالية وكفاءة، فتقسيم العمل بطريقة جيّدة يؤدي إلى التقليل من مخاطر الوقوع في الأخطاء و تحديد المسؤوليات، لذلك فعلى مؤسسة نفعال أن تحسن تطبيق هذا الأخير؛
- سن إجراءات الرقابة الداخلية التي تضمن التطبيق الجيد لبرنامج سير دورة مبيعات - زبائن؛
- توظيف أشخاص لهم كفاءات و قدرات علمية و مهنية الذين بإمكانهم تأدية مهامهم وفق مبادئ و معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها؛
- ترسيخ فكرة المراجعة الداخلية عند موظفي المؤسسة من خلال المراقبة الدائمة والمستمرة لمختلف أعمالهم.

أفاق الموضوع:

نظرا لإعتبار المراجعة الداخلية أداة رقابية فعالة كونها تعطي مصداقية للمعلومات لمختلف الوثائق المتعلقة بالنشاطات التي تقوم عليها المؤسسة الإقتصادية، لذلك تمحور موضوع دراستنا حول المراجعة الداخلية لدورة مبيعات- زبائن التي لها أهمية بالغة في هذه الأخيرة، و منه نجد أن هذا الموضوع يمكن أن يتطور أكثر في مواضيع أخرى لذا ارتأينا طرح بعض المواضيع التي يمكن أن تكمل هذا العمل نذكر منها:

- دور المراجعة الداخلية في تقييم أصول المؤسسة؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات- مشتريات؛
- المراجعة الداخلية لدورة مدفوعات- مقبوضات.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ.الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى المراجعة والتأكد الحديث، الإطار الدوليتين أدلة ونتائج المراجعة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
2. أحمد حلمي جمعة، التدقيق التأكيد وفقاً لمعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
3. أحمد شاكر العسكري، إدارة المبيعات مدخل سلوكي كمي وإداري، دار الزهراء، الأردن، 2000.
4. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، تدقيق السجلات المحاسبية، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية.
5. أمين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007.
6. الهادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2006.
7. حامد طلبة محمد أبو هيبه، أصول المراجعة، دار زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، الطبعة الأولى، 2011.
8. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العلمية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
9. خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم التدقيق النظري والعملية، دار المستقبل للنشر والتوزيع ناشرون وموزعون الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
10. خالد أمين عبد الله، المراجعة والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، الأردن، 1998.
11. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية 2004.
12. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحاجات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
13. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2006.

14. داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، الطبعة الاولى، 2007.
15. سمير محمد الصبان، جمعة إسماعيل إبراهيم، السوافيري فتح رزق، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1996.
16. سمير محمد الصبان وآخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1996.
17. عبد الفتاح الصحن، أحمد أنور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسات شباب الجامعة، مصر.
18. عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1998.
19. عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، مصر، 2000.
20. عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي، الدار الجامعية، مصر 2004.
21. عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
22. عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2008.
23. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار المسيرة، الأردن، ط2، 2009.
24. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الاولى، 2006.
25. فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002.
26. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
27. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري- المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، جامعة الإسكندرية، مصر، 2007.
28. محمد بوتين، المراجعة وتدقيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.
29. محمد طواهر التهامي، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.
30. محمد عبيدات وآخرون، إدارة المبيعات و البيع الشخصي، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الخامسة، 2008.
31. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، دار الكنوز المعرفية العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

32. وليام توماس، أمرسون هنكي، تعريب أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق دار المريخ، السعودية، 1986.

33. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن 2007.

ب. مذكرات الماجستير

1. أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007.

2. شعباني لطفى، المراجعة الداخلية مهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك دورة مبيعات مقبوضات، رسالة ماجستير فرع إدارة أعمال جامعة الجزائر الجزائر، 2004 .

3. صالح ربيعة، المراجعة الخارجية بين النظرية والتطبيق، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

4. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وخازم حسن و شركائهم محاسبون قانونيون و إدارة المراجعة القانونية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3 الجزائر، 2010.

5. غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة CCLS، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، الجزائر 2004.

ج. مذكرات الماستر

1. عمي صارة، دور المراجعة الداخلية في تعزيز مصداقية المعلومة المحاسبية، دراسة ومراجعة حالة مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان، scseg، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة البويرة، الجزائر، 2013.

هـ. مواقع الأترنيت

1. عبير محمد فتحي العفيفي، معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآلية المفتوحة لفعاليتها، دراسة تحليلية على مؤسسات السلطة الفلسطينية بقطاع غزة، رسالة الماجستير، كلية التجارة، قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007، ص19، متاح على:

Libraly,iugaza, edu,ps /thesis/77480,pdf ,10H, 22/03/2014

2. يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة المراجعة الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، دراسة تطبيقية في شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة وتمويل، 2007، متاح على:

Libraly,iugaza, edu,ps /thesis78694,pdf ,11H,12/03/2014/

3. [http // /site,iugaz,edu,ps /shwarib/files20/04/2014](http://site,iugaz,edu,ps /shwarib/files20/04/2014) .

ثانيا: مراجع باللغة الفرنسية

1. G.bendict &P.Keraval, Evaluation du contrôle interne dans la mission d'audit, édition Foucher, France , 1990.
2. Lemanto, La conduite d'une mission d'audite interne, Dunod, 1995.
3. Lion Collims, Gerar Vallin, Audit et control interne et vérification, Edition préparation INC, canada, 1984.
4. Pierre Schick, Memento d'audit interne, édition Dunod, France, 2007.
5. Jaque Renard, théorie et pratique de l'audit interne, 3^{eme} édition ,édition d'organisation, France, 2000.
6. Jacques RENARD, théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, 7^{eme} édition, France,2010.

الملاحق

طلب شراء		طلب شراء					
<p>مرجع للتذكير على الفاتورة</p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="padding: 5px;">رقم الطلب</td> <td style="padding: 5px;">95</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">مادة الحساب</td> <td style="padding: 5px;">604</td> </tr> </table> <p>6/3/13</p>		رقم الطلب	95	مادة الحساب	604	<p>ولاية: البويرة</p> <p>دائرة: الأضنة</p> <p>بلدية: معالة</p>	
رقم الطلب	95						
مادة الحساب	604						
<p>بطاقة استلام</p>		<p>السيد(ة): NAFTAL Bouira</p> <p>المحل التجاري:</p> <p>مدعو لتسليم السلع أو إنجاز الأشغال التالية:</p> <p>إتفاقية شفوية</p> <p>صفحة بالتراضي في:</p> <p>مصادق عليها في:</p> <p>محضر المزايدة في:</p> <p>مصادق عليها في:</p>					
<p>تاريخ الإستلام</p> <p>فاتورة سلمت في</p> <p>رقم الفاتورة</p> <p>حالة رقم</p> <p>مبلغ</p> <p>دج في</p>		<p>الكمية</p> <p>تعين</p> <p>40 charges butanes</p>					
<p>كمية المستلمة</p> <p>وحدة القياس</p> <p>سعر الوحدة</p> <p>المبلغ</p>		<p>الأجل المحدد للتسليم أو للتنفيذ:</p> <p>ب: معالة في 24/12/2013</p> <p>رئيس المجلس الشعبي البلدي</p> <p>رئيس المجلس الشعبي البلدي</p> <p>(الختم)</p>					
<p>المجموع</p> <p>تأشيرة الإستلام</p> <p>الفاتورة المؤكدة تسلم في:</p> <p>وتوجه الي:</p>		<p>معالة</p> <p>ب: معالة</p>					

ملحق رقم 02: سند حالة التعبئة

Société Nationale de Commercialisation et de Distribution de Produits Pétroliers
 NAFTAL SPA AU CAPITAL DE 15.630.000.000,00 DA R.C 99 B 9691
 Route des Dunes Chéraga B.P. 73 (Wilaya d'Alger)



ETAT DE CHARGEMENT G.P.L
 CLIENTELE DETAILLANTE

CODE - CDS 123

J N° 780879

Date 30.12.13 Chauffeur:

Code Véhicule : Secteur Distribution: ALGER MAALA

DESIGNATION	QUANTITE CHARGEE 1	RETOUR BOUTELLES PLEIN + ACCESSOIRE 2	VENTE DE LA JOURNEE 3 = (1 - 2)
BUTANE : Charge de 13 kg	40		40
" " " 6 kg			
" " " 3 kg			
" " " 2 kg			
PROPANE: Chargé de 11 kg			
" " " 35 kg			
Détend R 28 GR			
Tube Caoutchouc			

DESIGNATION	BOUTELLES CHARGÉES 1	BOUTELLES RENDUES 2	CONSIGNATION 3 = (1 - 2)
CONSIGNATION :			
Bouteilles 13 kg			
" " " 11 kg			
" " " 6 kg			
" " " 35 kg			
" " " 3 kg			
" " " 2 kg			

Nom du Chauffeur:

DR 103 KADIRIA
 Nom du Chef du Cour:

Signature:

Signature:


Réf. Z71

IMPRESSION NAFTAL

ملحق رقم 03: سند التوزيع مع فاتورة البيع

F A C T U R E		BON DE LIVRAISON FACTURE			SOCIÉTÉ NATIONALE DE COMMERCIALISATION ET DE DISTRIBUTION DE PRODUITS PÉTROLIERS		Rue des Dunes - Chéraga Alger BP 99 B. 6601		N.I.F: 009816000069104		0807904		N° 0807904		CDS		
RAMI MTHAMED		N° de la commande		915739		Date de l'opération		18/02/2011		J.S.A							
BEDRAYA		N° du 001:		0449705		N° du 004:				Code de règlement		Comptant = 1		En Compte = 2		Compt	
99AT/10083		Livraison Partielle:		Reliquet annulé		Code de l'échéance		< 30 jours = 0		30 jours = 1							
28810033345		Date de l'opération		000001		Code de l'opération		NAFTAL = 1		Navire = 7		Tiers = 2		Pipa = 8		Atelage Mtd	
79542820020012		Livraison reliquat		NAFTAL		Code de l'opération		Ciclot = 4		Atelage Mtd							
N°272		Instructions particulières				Code de véhicule											
30		Nom de l'acheteur		ADMIN		Code du régime		Droits pleins = 1		SPECIAL = 2							
N	O	DESIGNATION	CODE PRODUIT	U.M.E	QUANTITE	PRIX UNITAIRE	MONTANT										
1		GAZ BUTANE	11016	302	56.96	171.92	171.92										
4		TVA SUR VENTES P.PETROLIERS 7%	5477			6.73	6.73										
4		ECART SUR PRIX (DECRETE/CALCULE)	7888			0.	0.										
4		DROITS TIMBRE	5472			142.	142.										
							14262.										
Quatorze mille deux cent soixante deux Dinars Zéro Centimes																	
Reçu d'encaissement Réf: 004				NATURE DU PAIEMENT													
RAMI MTHAMED				Espèces		Nom de l'encaisseur		A11253									
N°272 30				Chèque N°		Numéro du		012R2 546									
				Virement N°		Signature du		Comptant									
				Mandat N°		Calculer											
N°RE(004): 14 262.00				CDS N°													
Quatorze mille deux cent soixante deux Dinars Zéro Centimes				Montant Total en		14262.00											
				Lettres		Chiffres											
CONDITIONS GENERALES DE VENTE																	
1- Les marchandises voyagent aux risques et périls du destinataire. 2- Toutes réclamations devront être adressées au transporteur seul responsable vis-à-vis du réceptionnaire. 3- Les prix de facturation sont ceux en vigueur le jour de la livraison de nos marchandises. 4- Le client doit exiger un accusé de réception pour toutes marchandises reçues. 5- L'utilisation des emballages pour un usage autre que celui auquel ils sont destinés, est interdite. 6- Le paiement de la consignation ne peut constituer un titre de propriété. 7- Les cylindres et bouteilles demeurent propriété inaliénable de la Société NAFTAL. 7- Le client devra s'acquitter en une seule fois de l'intégralité du montant de la facture. Les paiements se font au comptant, en espèces, chèque bancaire, par virement au C.C.P ou mandat NAFTAL. En cas de difficulté à quelque titre et pour quelque cause que ce soit, il est fait attribution de juridiction au Tribunal d'Alger compétent (section commerciale) seul compte même en cas d'appel en et de pluralité de détenteurs.																	
Nom du Chauffeur			Marchandises reçues conformes et en bon état			Orig. Client											
ZOUHARI AMAR						1 Client											
Marchandises chargées conformes						2 Fin - JC											
						3 Com - JC											
						4 CDS											
						5 Timbre											
Signature du Chauffeur			Signature du Client														

ملحق رقم 03: سند التوزيع مع فاتورة البيع

BON DE LIVRAISON FACTURE SOCIÉTÉ NATIONALE DE COMMERCIALISATION ET DE DISTRIBUTION DE PRODUITS PÉTROLIERS Route des Dunes - Chéraga Alger - Tél: 021 9894 30/12/2013 10:17:28 Version 2.0.3		N.I.F: 09891600989164 X 1273779 N° 1273779 CDS L 310				
APC DE MAALA	N° de la commande 95.2013	Date de l'opération 29/12/2013				
MAALA W.BOUIRA	N° du 001: 0780879 N° du 004:	Code de règlement	Comptant = 1 En Compte = 2 A terme			
10140205050	Livraison Partielle :	Code de l'échéance	< 30 jours = 0 30 jours = 1 30			
098410145093619	Date de livraison	Code de livraison	NAFTAL = 1 Tiers = 2 Wagons = 3 Client = 4			
A9381 35	Instructions particulières	Code de véhicule	Naviro = 7 Pipe = 8 Atelage Mixte =			
	Nom du destinataire ADMIN	Code du régime	Droits pleins = 1 SPECIAL = 2			
Marchandise transportée par le CLIENT						
O	DESIGNATION	CODE PRODUIT	U.M.E	QUANTITE	PRIX UNITAIRE	MONTANT
1	GAZ BUTANE	11010	302	40.00	186.92	7 476.80
4	TVA SUR VENTES P.PETROLIERS 7%	5477				523.38
3	ECART SUR PRIX (DECRETE/CALCULE)	6988				0.18
						8000.00
Huit mille Dinars Zéro Centimes						
Reçu d'encaissement Réf: 004		NATURE DU PAIEMENT				
APC DE MAALA		Espèces			Nom de l'encaisseur	A11233
A9381 35		Chèque N°			Numéro du	861
		Virement N°			Signature du	A terme
		Mandat N°			Caisier	
		035 N°				
N°RE(004):		.00	Montant Total en			
T		Lettres	Chiffres			
CONDITIONS GENERALES DE VENTE						
1- Les marchandises voyagent aux risques et périls du destinataire. 2- Toutes réclamations devront être adressées au transporteur seul responsable vis-à-vis du réceptionnaire. 3- Les prix de facturation sont ceux en vigueur le jour de la livraison de nos marchandises. 4- Le client doit exiger un accusé de réception pour toutes marchandises rendues. 5- L'utilisation des emballages pour un usage autre que celui auquel ils sont destinés, est interdite. 6- Le paiement de la consignation ne peut constituer un titre de propriété. 7- Les cylindres et bouteilles demeurent propriété inaliénable de la Société NAFTAL. 7- Le client devra s'acquitter en une seule fois de l'intégralité du montant de la facture. 8- Les paiements se font au comptant, en espèces, chèque bancaire, par virement au C.D.B ou mandat NAFTAL. 9- En cas de difficulté à quelque titre et pour quelque cause que ce soit, il est fait attribution de juridiction au Tribunal d'Alger compétent (section commerciale) seul compétent en cas d'appel en et de pluralité de détenteurs.						
du Chauffeur	handises chargées conformes	Marchandises reçues conformes et en bon état			Ong. Client	
Signature du Chauffeur	ACP MAALLA	Signature du Client			1 Client 2 Fin - JC 3 Com - JC 4 CDS 5 Transp	

ملحق رقم 04: سند التقرير اليومي للاستعمال



RAPPORT JOURNALIER D'UTILISATION (RJU)

Cds Date Départ Date Arrivée

Code Camion Rigide ou S-R 102 22/04/2014
 Code Tracteur C2421

Nom du 1er Chauffeur.....
 2eme Chauffeur ZOUGARI AMAR
 Nom du 1er Convoyeur.....
 2eme Convoyeur HADIDI

Opération Livraison Ravitaillement

X B13

N° BLF / BR	N° Tournées	NOM DU CLIENT	DESTINATION	Unité Vol / Ton	Heure Départ	Heure Retour	Observations
	①	R1021			2:40		
	②	SEDRAYA			7:9		
	③	0			5:7		
					7:4		
1 TOT Livraison	TOT Tournées	Compteur Début Fin	Km Km	Total Unité Vol/Ton	Tempe utilisée en heures TL TE TR TM TOT TD HS		
		Km Parcours	Km				
		ENTRETIEN A - B - C - D (2)	Km				
		Consommation	L				

Visa Chauffeur,

Visa et Observations Dispatcher.

ملحق رقم 06: حالات زبائن المؤسسة

MA
MUNICIPALITE BOUIRA

Situation des Créances
Par Client

Systeme de Gestion des
Creances "S.G.C"

Page : 1

ARRETEE AU : 31/12/2013

Edité : 09/01/2014 10:51:58

IDF	RAISON SOCIALE	ECH	Antérieure à L'année En Cours	Echues de l'Année En Cours	Total Echues	Non Echues	TOTAL	Montant des Recouvrements
104	APC D AHL EL KSAR	30	2 800.00	2 800.00	5 600.00		5 600.00	
109	APC DE BOUIRA	30		5 000.00	5 000.00		5 000.00	
104	APC DE DIRAH	30		9 000.00	9 000.00	9 000.00	18 000.00	8 800.00
101	APC DE MAALA	30				16 000.00	16 000.00	
172	ETABLISSEMENT PUBLIC HOSP	30	4 400.00	7 200.00	11 600.00		11 600.00	
173	ETABLISSEMENT PUBLIC HOSP	30		28 000.00	28 000.00	10 000.00	38 000.00	
105	APC DE LAKHDARIA	30		8 000.00	8 000.00		8 000.00	
115	WILAYA DE MEDEA DAIRA DE	30	1 600.00	99 215.18	100 815.18		100 815.18	
175	29o G.I.R DE BOUIRA	30		4 400.00	4 400.00	10 800.00	15 200.00	
134	C.F.P.A 10/12 AIN BESSEM	30		3 600.00	3 600.00		3 600.00	
209	APC DE AOMAR	30	6 437.05		6 437.05		6 437.05	
206	APC DE HAIZER	30		11 600.00	11 600.00		11 600.00	
208	ANP 1ER RM SOB	30	373 319.78	545 893.13	919 212.91	248 277.99	1 167 490.90	172 799.20
200	WILAYA BOUIRA	30		23 228.29	23 228.29		23 228.29	
423	ANP 1ER RM 52o REG MEDICA	30		56 328.58	56 328.58	23 999.89	80 328.47	
140	SURETE NATIONALE	30	82 333.65	114 767.73	197 101.38	30 244.30	227 345.68	
137	SCE.PROTECTION CIVILE	30		16 000.00	16 000.00	9 200.00	25 200.00	
203	CFATF BENI SLIMANE	30				2 800.00	2 800.00	
107	APC DE BECHLOUL	30						3 600.00
221	SECTEUR SANITAIRE BENI SL	30		8 767.40	8 767.40	8 625.80	17 393.20	
118	C.F.P.A DE AIN BESSEM	30						43 200.00
127	APC EL MOKRANI	30		17 033.29	17 033.29		17 033.29	
148	APC TAGHZOUT	30				8 000.00	8 000.00	
1051	APC D EL ASNAM	30	2 779.97		2 779.97		2 779.97	
1054	APC SOUK EL KHEMIS	30	12 236.60	5 770.20	18 006.80		18 006.80	12 679.09
1055	APC DE OUED EL BERDI	30		67 500.00	67 500.00		67 500.00	
1056	APC DE AIN EL HDJAR	30	11 915.57		11 915.57		11 915.57	
1015	RABEI BOUZID	30				29 750.00	29 750.00	
1745	AZZOUNI TAHAR	30						29 984.00
1778	ABDI MOHAMED	30				35 700.00	35 700.00	
1288	CFPA BENI SLIMANE	30		6 867.60	6 867.60	9 239.39	16 106.99	
1324	APC SIDI ZIANE	30	5 546.00		5 546.00		5 546.00	
1501	ETS DE REDAPTATION	30	7 065.05	8 200.00	15 265.05		15 265.05	
1020	GENDARMERIE 28oGIR	30	8 500.00	8 800.00	15 300.00	3 200.00	18 500.00	
1507	DIRECTION DE L EDUCATION	30	31 595.31		31 595.31		31 595.31	
1501	FOYER POUR PERSONNES AGEE	30						16 466.90
1513	ECOLE DE JEUNES SOURDS BE	30		4 800.00	4 800.00		4 800.00	
1545	CFPA HAIZER	30	3 999.99		3 999.99		3 999.99	1 200.00
1000	GPT GENDARMERIE NLE ESR	30		13 200.00	13 200.00	2 800.00	16 000.00	
Total Decouvert			554 528.97	1 073 971.40	1 628 500.37	457 637.37	2 086 137.74	288 729.19

ملحق رقم 06: حالات زبائن المؤسسة



DISTRICT GPL BOUIRA

Situation des Créances
Secteur d'Activité/ Clients

Systeme de Gestion des
Créances "S.G.C"

Page : 2

ARRETEE AU : 31/12/2013

Edité : 09/01/2014

SECTEUR D'ACTIVITE	Antérieure à L'année En Cours	Echues de l'Année En Cours	Total Echues	Non Echues	TOTAL
C.1116 WILAYA DE MEDEA DAIRA DE	1 600.00	99 215.18	100 815.18		100 815.18
D4600 WILAYA BOUIRA		23 228.29	23 228.29		23 228.29
WILAYA	1 600.00	122 443.47	124 043.47		124 043.47
AU194 APC D AHL EL KSAR	2 800.00	2 800.00	5 600.00		5 600.00
AU269 APC DE BOUIRA		5 000.00	5 000.00		5 000.00
AU304 APC DE DIRAH		9 000.00	9 000.00	9 000.00	18 000.00
A0381 APC DE MAALA				16 000.00	16 000.00
H7035 APC DE LAKHDARIA		8 000.00	8 000.00		8 000.00
C.0209 APC DE AOMAR	6 437.05		6 437.05		6 437.05
C.0706 APC DE HAIZER		11 600.00	11 600.00		11 600.00
L.0027 APC EL MOKRANI		17 033.29	17 033.29		17 033.29
L.0048 APC TAGHZOUT				8 000.00	8 000.00
L.0051 APC D EL ASNAM	2 779.97		2 779.97		2 779.97
L.0054 APC SOUK EL KHEMIS	12 236.60	5 770.20	18 006.80		18 006.80
L.0055 APC DE OUED EL BERDI		67 500.00	67 500.00		67 500.00
L.0056 APC DE AIN EL HDJAR	11 915.57		11 915.57		11 915.57
N0324 APC SIDI ZIANE	5 546.00		5 546.00		5 546.00
MT APC	41 715.19	126 703.49	168 418.68	33 000.00	201 418.68
H4472 ETABLISSEMENT PUBLIC HOSP	4 400.00	7 200.00	11 600.00		11 600.00
H4473 ETABLISSEMENT PUBLIC HOSP		28 000.00	28 000.00	10 000.00	38 000.00
L7221 SECTEUR SANITAIRE BENI SL		8 767.40	8 767.40	8 625.80	17 393.20
MT SANTE	4 400.00	43 967.40	48 367.40	18 625.80	66 993.20
C.5334 C.F.P.A 10/12 AIN BESSEM		3 600.00	3 600.00		3 600.00
L4203 CFATF BENI SLIMANE				2 800.00	2 800.00
N0288 CFPA BENI SLIMANE		6 867.60	6 867.60	9 239.39	16 106.99
H5545 CFPA HAIZER	3 999.99		3 999.99		3 999.99
MT ENSEIGNEMENT	3 999.99	10 467.60	14 467.59	12 039.39	26 506.98
N4581 ETS DE REDAPTATION	7 065.05	8 200.00	15 265.05		15 265.05
MT JUSTICE	7 065.05	8 200.00	15 265.05		15 265.05
L4037 SCE.PROTECTION CIVILE		16 000.00	16 000.00	9 200.00	25 200.00
MT AUTRES ADM LOCALES		16 000.00	16 000.00	9 200.00	25 200.00
MT ADMINISTRATIONS LOCALES	58 780.23	327 781.96	386 562.19	72 865.19	459 427.38

ملحق رقم 06: حالات زبائن المؤسسة



Situation Mensuelle des Creances
Par Secteur d'Activité

Systeme de Gestion des
Creances "S.G.C"

Page N°:1

ARRETEE AU : 31/12/2013

Edité le : 09/01/2014 10:51:50

CATEGORIE	Solde Anterieur	Solde du Mois	Solde Total
MINISTERES	36 395.31		36 395.31
FORCES TERRESTRES	975 541.49	272 277.88	1 247 819.37
UNITES MDN AUTONOMES	4 400.00	10 800.00	15 200.00
DGSN SRIPI BLIDA	197 101.38	30 244.30	227 345.68
GENDARMERIE NATIONALE	28 500.00	6 000.00	34 500.00
Total ADMINISTRATIONS CENTRALES	1 241 938.18	319 322.18	1 561 260.36
WILAYA	124 043.47		124 043.47
APC	168 418.68	33 000.00	201 418.68
SANTE	48 367.40	18 625.80	66 993.20
ENSEIGNEMENT	14 467.59	12 039.39	26 506.98
JUSTICE	15 265.05		15 265.05
AUTRES ADM LOCALES	16 000.00	9 200.00	25 200.00
Total ADMINISTRATIONS LOCALES	386 562.19	72 865.19	459 427.38
CHEQUES IMPAYES		65 450.00	65 450.00
Total ENTREPRISES PRIVEES		65 450.00	65 450.00
TOTAL GENERAL	1 628 500.37	457 637.37	2 086 137.74

ملحق رقم 06: حالات زبائن المؤسسة



DISTRICT GPL BOUIRA

Situation des Créances
Secteur d'Activité/ Clients

Systeme de Gestion des
Creances "S.G.C"

Page : 1

ARRETEE AU : 31/12/2013

Edité : 09/01/2014

SECTEUR D'ACTIVITE	Antérieure à L'année En Cours	Echues de l'Année En Cours	Total Echues	Non Echues	TOTAL
P1587 DIRECTION DE L EDUCATION	31 595.31		31 595.31		31 595.31
N5513 ECOLE DE JEUNES SOURDS BE		4 800.00	4 800.00		4 800.00
T MINISTÈRES	31 595.31	4 800.00	36 395.31		36 395.31
C8768 ANP 1ER RM SOB	373 319.78	545 893.13	919 212.91	248 277.99	1 167 490.90
D5423 ANP 1ER RM 52o REG MEDICA		56 328.58	56 328.58	23 999.89	80 328.47
T FORCES TERRESTRES	373 319.78	602 221.71	975 541.49	272 277.88	1 247 819.37
C4775 29o G.I.R DE BOUIRA		4 400.00	4 400.00	10 800.00	15 200.00
T UNITES MDN AUTONOMES		4 400.00	4 400.00	10 800.00	15 200.00
H0040 SURETE NATIONALE	82 333.65	114 767.73	197 101.38	30 244.30	227 345.68
T DGSN SRIP BLIDA	82 333.65	114 767.73	197 101.38	30 244.30	227 345.68
N4820 GENDARMERIE 2oGIR	8 500.00	6 800.00	15 300.00	3 200.00	18 500.00
U9080 GPT GENDARMERIE NLE ESR		13 200.00	13 200.00	2 800.00	16 000.00
T GENDARMERIE NATIONALE	8 500.00	20 000.00	28 500.00	6 000.00	34 500.00
T ADMINISTRATIONS CENTRALES	495 748.74	746 189.44	1 241 938.18	319 322.18	1 561 260.36

ملحق رقم 06: حالات زبائن المؤسسة



DISTRICT GPL BOUIRA

Situation des Créances
Secteur d'Activité/ Clients

Systeme de Gestion des
Creances "S.G.C"

Page : 3

ARRETEE AU : 31/12/2013

Edité : 09/01/2014

SECTEUR D'ACTIVITE	Antérieure à L'année En Cours	Echues de l'Année En Cours	Total Echues	Non Echues	TOTAL
M8615 RABEI BOUZID				29 750.00	29 750.00
M8778 ABDI MOHAMED				35 700.00	35 700.00
TOT CHEQUES IMPAYES				65 450.00	65 450.00
TOT ENTREPRISES PRIVEES				65 450.00	65 450.00
SOLDE GENERAL	554 528.97	1 073 971.40	1 628 500.37	457 537.37	2 086 137.74