



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة قاصدي مرباح – ورقلة –  
مذكرة مكملة لنيل متطلبات شهادة ماستر  
أكاديمي  
الميدان : العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسيير  
شعبة : العلوم المالية والمحاسبة  
إعداد الطالب : عمر الوافي

دور المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية دورة  
المبيعات - الزبائن  
دراسة حالة محطة خدمات انقوسة ورقلة

نوقشت بتاريخ : 2022/06/12

أمام اللجنة المكونة من:

أستاذ محاضر: .دشاش عبد القادر رئيسا.

أستاذ محاضر: .دادن عبد الغفور مشرفا.

أستاذ محاضر: .بونقاب مختار مناقشا.

السنة الجامعية  
2022-2021



# إهداء

أتقدم بإهداء هذه الخطوة من مسيرتي العلمية إلى:

**والدتي :**

نور العين و مهجة الفؤاد.. رمز العطاء وصدق الإيلاء.. ذروة العطف والوفاء.. لك يا أجمل حواء.. لك أمي الغالية رحمك الله وأسكنك فردوسه الأعلى

**والدي :**

الدرع الواقي والكنز الباقي.. إلى من جعل العلم منبع اشتياقي.. لك أقدم وسام الاستحقاق.. أطال الله في عمرك

**إخوتي :**

المحبة التي لا تتضب.. إلى من شاركتهم كل حياتي.. حماكم الله.. إلى أختي هجيرة رحمها الله

**زوجتي :**

إلى أروع من جسدت الحب بكل معانيه.. فكانت السند و العطاء.. قدمت لي الكثير في صور من صبر.. وأمل.. و محبة.. لن أقول شكرا.. بل سأعيش الشكر معك دائم

**أبنائي :**

إلى زهرات حياتي.. و براعم فؤادي.. و كل حياتي.. أبنائي الأعزاء : مريم ، محمد إياد و أريام حفظكم الله

**الوافي عمري**

# الشكر و التقدير

بعد أن من الله علي بإنجاز هذا العمل، فإني أتوجه إلى الله سبحانه وتعالى أولاً وأخيراً بجمع ألوان الحمد والشكر على فضله وكرمه الذي غمرني به فوفقني إلى ما أنا في راجلي منه دوام نعمه وكرمه، وانطلاقاً من قوله صلى الله عليه وسلم: "من لا يثكر الناس لا يثكر الله"، فإني أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذ المشرف "دادن عبد الغفور"، على إشرافه على هذه المذكرة وعلى الجهد الكبير الذي بذله معي، كما أتوجه في هذا المقام بالشكر الخاص لصديقي "بن عباس عباس" مدير الإقامة الجامعية ولزميلي العمل "بشير شرع" و "سيدي يخلف ياسين" لتعاونهما معي في إنجاز هذه المذكرة .

وفي الختام أشكر كل من ساعدني وساهم في هذا العمل سواء من قريب أو بعري حتى ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة عطرة.

## ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال التطرق إلى جميع المفاهيم والمتغيرات المحيطة بمصطلح المراجعة الداخلية من مبادئ ومعايير وغيرها، وكذا التوجه إلى تحليل الأداء في المؤسسة ودوافع تحسينه و كذا العوامل المؤثرة في هذه العملية، وإسقاط كل هذه المتغيرات على واقع المؤسسة الاقتصادية حيث وقع اختياري على محطة الخدمات أنقوسة - ورقلة - لدراسته.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها الدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية في تحسين الأداء والتمثل في تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف واكتشاف الانحرافات و إصلاحها من أجل تحسين أداء المؤسسة و الارتقاء به .

### الكلمة المفتاحية:

دور المراجعة الداخلية ، المؤسسة الاقتصادية ، دورة مبيعات الزبائن .

### The summary

This study aims to know the roles of internal auditing of the economic institution By addressing all the concepts and variables surrounding the term internal audit principles and standards and others. As well as to the analysis of performance in the institution and the drivers of improvement and the factors affecting the process, And to drop all these variables on the reality of the economic institution, where we chose the service stqtions ngoussa – ouergla-.

This study has reached a number of results, the most important is the role of internal auditing in improving performance, which is to identify strengths and weaknesses and to detect and repair deviations in order to improve the performance of the institution and improve it.

### Kay words

The role of the internal audit , econic instit ution , coustomersales cycle.

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات :

الصفحة	الفهرس
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
VII	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
<b>الفصل الأول: مفاهيم اساسية حول المراجعة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية، تقييم الاداء</b>	
	تمهيد
6	المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية
6	المطلب الأول: البعد التاريخي للمراجعة الداخلية
6	الفرع الأول: : مرحلة النشأة الاولى لوظيفة المراجعة الداخلية
7	الفرع الثاني: مرحلة التنظيم المهني
9	الفرع الثالث: المرحلة المعاصرة
12	المطلب الثاني: ماهية للمراجعة الداخلية
12	الفرع الأول: تعريف المراجعة الداخلية
13	الفرع الثاني: خصائص المراجعة الداخلية
17	الفرع الثالث: انواع المراجعة الداخلية

22	المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية
25	المطلب الرابع: التحضير لمهمة المراجعة الداخلية
28	المبحث الثاني: ماهية تقييم الاداء وعلاقته بالمراجعة الداخلية
28	المطلب الأول: مفهوم تقييم الاداء وانواعه واهميته
28	الفرع الاول: مفهوم تقييم الاداء
30	الفرع الثاني: اهمية تقييم الاداء
31	الفرع الثالث: انواع تقييم الاداء
31	المطلب الثاني: اساليب تقييم الاداء
34	المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بالاداء في المؤسسة
36	المبحث الثالث: ماهية الرقابة الداخلية
36	المطلب الاول: نشأة ومفهوم الرقابة الداخلية
41	المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلي واهدافها
42	المطلب الثالث: المراجع وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية
43	الفرع الأول: المراجع الداخلي، مهامه، ومبادئ اخلاقياته المهنية
45	الفرع الثاني: اساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
48	الفرع الثالث: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية:
49	خلاصة الفصل



الفصل الثاني: دراسة تطبيقية

52	تمهيد
52	المبحث الاول: : نشأة المدرسة العليا وهيكلها التنظيمي
52	المطلب الأول: نشأة المدرسة العليا للاساتذة ورقلة
53	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي
56	المبحث الثاني: خطوات الدراسة الميدانية
56	المطلب الأول: تحضير الاستبيان
59	المطلب الثاني: منهجية الدراسة
61	المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات اداة الدراسة
63	المبحث الثالث: دراسة وتحليل عناصر الاستبيان
63	المطلب الاول: وصف عينة الدراسة
72	المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة
86	المطلب الثالث: مناقشة النتائج
89	خلاصة الفصل
91	خاتمة
93	المراجع
100	الملاحق

# فهرس الجداول

## فهرس الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
31	وظائف الأعمال و المستندات و الدفاتر المرتبطة بدورة مبيعات-زبائن	01
37	إستبيان الرقابة الداخلية لدورة مبيعات-زبائن	02
38	شبكة تحليل المهام للمبيعات	03
46	أهم المنتجات التسويقية لشركة نפטال	04
53	قائمة إستقصاء دورة مبيعات-زبائن	05
56	شبكة تحليل لوظائف المبيعات	06
57	نقاط القوة و الضعف الخاص بدورة مبيعات-زبائن	07
58	ورقة كشف و تحليل النتائج 1	08
58	ورقة كشف و تحليل النتائج 2	09
58	ورقة كشف و تحليل النتائج 3	10

## فهرس الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
07	تقسيم أنواع الرقابة الداخلية حسب أهدافها	01
12	إجراءات الرقابة الداخلية	02
39	ورقة كشف و تحليل المشكل	03
46	بطاقة تقنية للشركة	04
48	الهيكل التنظيمي للشركة	05
51	الهيكل التنظيمي لوظيفة البيع في شركة نפטال	06

# فهرس الملاحق

## فهرس الملاحق:

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
	الإستبانة	01
	سند تسليم - فاتورة	02
	فاتورة	03
	حالة زبون	04

# المقدمة

# الفصل الأول:

مفاهيم أساسية عن الرقابة

و المراجعة الداخلية لدورة

المبيعات - الزبائن

## تمهيد الفصل :

تعتبر كلا من الرقابة والمراجعة الداخلية أدوات إدارية ورقابية لا يمكن الاستغناء عنهم نظرا لما تقدمان 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 .

وإسقاطا للجانب النظري للمراجعة الداخلية على أحد أهم 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.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلا لكل ما سبق فقد تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية والمتمثلة في:

- المبحث الأول : ماهية الرقابة الداخلية.
- المبحث الثاني : ماهية المراجعة الداخلية.
- المبحث الثالث : المراجعة الداخلية لدورة المبيعات-زبائن.

□

□



## المبحث الأول : ماهية الرقابة الداخلية :

تقوم المؤسسة بوضع وتصميم نظام ال رقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من عمليات الرقابة المختلفة والتي تخص الجوانب المالية والتنظيمية والمحاسبية، وذلك ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة والتقييد بالسياسات الموضوعية والعمل على إنجازها واكتشاف العيوب والنقائص وتصحيحها وذلك من خلال إتباع إجراءات إدارية منها ومحاسبية .

## المطلب الاول: نشأة وتعريف الرقابة الداخلية :

### الفرع الأول : نشأة الرقابة الداخلية:

تنتمي الرقابة الداخلية الفعالة بصورة لصيقة الى السؤال الخاص بإمكانية الاعتماد على البيانات المالية، كما تعتبر اساسية للغاية لقيام الادارة بمسؤولياتها الكلية بصورة سليمة، فقد ترتب على الرغبة في زيادة حجم اعمال المنشأة ونطاقها ظهور شركات ذات الامكانية المالية الضخمة-كالشركات المساهمة-الامر الذي ادى الى:

**أولاً:** انفصال الملكية عن الإدارة والاعتماد على مدربين مهنيين في إدارة أعمال المنشأة، ومن ثم حاجة أصحاب المنشأة إلى بيانات موثوق بها للتحقق من الحفاظ على أموالهم وكفاءة إدارتها، ولتحقيق ذلك يستعين أصحاب المنشأة بمراجع خارجي لفحص حسابات المنشأة وإبداء رأي محايد في مدى عدالة هذه الأرقام التي تتضمنها هذه القوائم.

**ثانياً:** تشعب البناء التنظيمي للمنشأة وتعهده الأمر الذي أدى إلى ضرورة تحديد المهام والمسؤوليات لكل وحدة تنظيمية ( فرع/إدارة/قسم ).

ومن ثم حاجة الإدارة العليا إلى بيانات دقيقة وموثوق بها عن أداء هذه الوحدات بالإضافة إلى مجموعة من الأساليب والإجراءات اللازمة لرفع كفاءة استخدام الموارد وحماية الأصول لدى الوحدات التنظيمية المسؤولين عن حيازتها.

ومما لاشك فيه انه كلما كان نظام الرقابة الداخلية قوي وسليم ومتناسك كلما زاد اعتماد مدقق الحسابات على أسلوب العينة في الحصول على أدلة وقرائن الإثبات، وكلما كان النظام ضعيفا كلما زاد المدقق وتوسع في حجم العينة المختارة لتنفيذ عملية تدقيق الحسابات، والملاحظ ان المفاهيم التقليدية للرقابة الداخلية اهتمت بوضع الطرق والأساليب والمقاييس، التي تمكن من التركيز على مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وكشف وتحليل الأخطاء والانحرافات<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> د.محمد فاضل مسعد د.خالد راغب الخطيب.دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات.الطبعة الاولى دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع 2009 ص190.

ثالثاً: حاجة الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة ودورية لمتابعة نشاط هذه المنشآت وأثارها على الاقتصاد القومي، ومدى التزام هذه المنشآت بمسئولياتها اتجاه المجتمع ( كالمساهمة في خطط التنمية، تحمل جزء عادل من أعباء المجتمع في ثورة ضرائب، استيعاب قدر من العمالة، المساهمة في حماية البيئة من التلوث الناتج عن الصناعة ).

ونظراً لأن إدارة المنشأة مسؤولة عن حماية الأصول وكفاءة استخدام الموارد المتاحة للمنشأة وتوفير بيانات موثوق بها، فإن وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يساعد الإدارة في مواجهة هذه المسؤوليات ويعتبر أمراً ضرورياً.

ولا تقتصر أهمية نظام الرقابة الداخلية على إدارة المنشأة بل إن المراجع الخارجي أيضاً يعتمد هذا النظام في تحديد حجم العينة التي يمكن الاعتماد عليها عند فحص الحسابات وتوقيت إجراء هذا الفحص ( دوري او في نهاية السنة )، ويعتبر وجود خطة تنظيمية سليمة تحقق الفصل بين مسؤولية حيازة الأصول، ومسؤولية المحاسبة عن العمليات والأصول وتنفيذ الخطة من الأمور التي تؤثر على اختيار إجراءات المراجعة المناسبة التي يتبعها المراجع الخارجي وبالإضافة إلى ذلك فإن وجود هيئة للمراجعة الداخلية لدى الشركة يعتبر من العوامل التي تزيد من فعالية نظام الرقابة الداخلي ويجب أن تكون نظرة المراجع الخارجي لعمل المراجع الداخلي انه عمل مساعد له وليس بديلاً عنه، فقد لا يتسنى للمراجع الخارجي زيارة بعض فروع الشركة ومصانعها، وفي هذه الحالة يمكنه الاعتماد على أعمال هيئة المراجعة الداخلية في فحص حسابات هذه الفروع بشرط ان تكون هذه الهيئة على درجة معقولة من الكفاءة والموضوعية في أداء أعمالها، وطبقاً لذلك فإن نطاق الفحص وتوقيت عملية المراجعة الخارجية تعتمد على فعالية نظام الرقابة الداخلية المعمول به في الشركة<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: تعريف الرقابة الداخلية :

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

\* **تعريف 1 :** عرف من طرف الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة **IFAC** على انه " 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"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> د.محمد نصر الهوارى د.محمد توفيق محمد. اصول المراجعة والرقابة الداخلية. مكتبة عين الشمس القاهرة . 1999 ص 91

<sup>2</sup> Lion Collims, Gerar Vallin, Audit et control interne et vérification, Edition préparation INC, canada, 1984, p 39-40

\* **تعريف 2 :** 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 الكفاية الإنتاجية، وتشجيع العاملين على التمسك بالبيانات الإدارية الموضوعية<sup>1</sup>.

\* **تعريف 3 :** 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 السابقة<sup>2</sup>.

\* **تعريف 4 :** 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 الرقابة<sup>3</sup>.

من خلال هذه التعاريف يمكن إستخلاص تعريف شامل للرقابة الداخلية على انها " النظام الذي ينظم مجموعة من الإجراءات المتخذة الإدارة العليا للمنشأة، المسيرين في المنشأة من اجل الوصول إلى الأهداف بدرجة أولى ( تحقيق الأهداف ) بكفاءة مع حماية أصولها " .

## المطلب الثاني : أنواع الرقابة الداخلية و مكوناتها :

### الفرع الأول : 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 الموضوعية<sup>4</sup>.

#### **\*1 الرقابة الإدارية:**

تتمثل في ما تضعه إدارة المؤسسة من سياسات، قواعد وإجراءات التي توضح وتحدد الإدارات والأقسام التي تشملها بها ومسؤولياتها، واجبات المؤسسة، وكذا تحدد اختصاصاتها، وكذلك التفويض المناسب للمسؤوليات الوظيفية من أجل الرفع من كفاءة استخدام موارد وممتلكات المؤسسة، وتحقيق

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، المراجعة والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص 167

<sup>2</sup> محمد طواهر التهامي، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، ص 85

<sup>3</sup> 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

<sup>4</sup> عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1998، ص 184

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.

## 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 دف 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؛

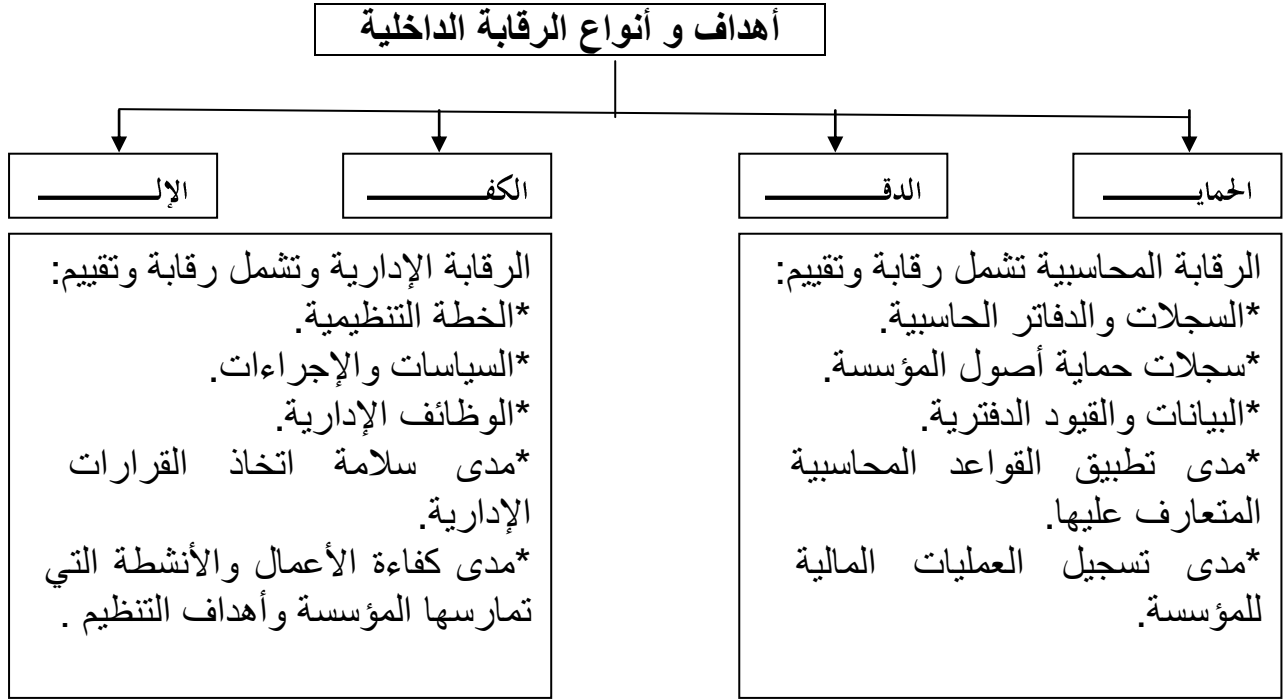
-وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المؤسسة وفقا للقواعد المحاسبية، ومقارنة بيانات السجلات المحاسبية التي يمسكها المسؤولون عن أصول المؤسسة مع نتائج الجرد الفعلي لأصول الموجود في المؤسسة؛

-وضع نظام لإعداد موازين المراجعة بشكل دوري، للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الف مرة 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) : تقسيم أنواع الرقابة الداخلية حسب أهدافها



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

من خلال هذا الشكل يتضح 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 و رقابة 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.

**الفرع الثاني : أهداف الرقابة الداخلية**

لنظام الرقابة الداخلية عدة أهداف في المؤسسة من أهمها<sup>1</sup>:  
-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 إجتنا ب أي أعمال غير ضرورة والمحافظة في منع أو تقليل حدوث الضياع والاختلاسات والسرقات والغش والأخطاء العمديّة؛  
-التشجيع على تنفيذ السياسات الإدارية المرسومة.

<sup>1</sup> حامد طلبة محمد أبو هيبية، أصول المراجعة، دار زمزم ناشر ونوزع، الأردن، الطبعة الأولى، 2011 ، ص34

كما نجد حسب معايير المراجعة الدولية مجموعة من الأهداف نلخصها فيما يلي<sup>1</sup>:

### 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 والهيكل 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.

### 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 التبذير 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 بها.

### 3 \* ضمان دقة ونوعية ومصداقية المعلومات:

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

- 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:

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 134.

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

### 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 دورا هاما في المؤسسة يضمن لها الاستعمال الأمثل والكفاء لمواردها، من خلال التحكم في التكاليف بتخفيفها عند حدودها الدنيا.

### المطلب الثالث : إجراءات الرقابة الداخلية و مقوماتها :

#### الفرع الأول : إجراءات الرقابة الداخلية :

تتمثل إجراءات الرقابة الداخلية في ما يلي :

#### 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 التالية<sup>1</sup>:

#### • 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 مديريةية 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، الس رقة والتلاعب، كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الاعتبارات التالية:

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 106

**-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 فيها، يقوم موظف معين بوظيفة من الوظائف ولا يستطيع في ذات الوقت القيام بوظيفة أخرى من نفس مجموعتها .

#### • توزيع المسؤوليات :

يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين إذ يمكن من تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ لذلك وجب تحديد المديرية والأشخاص في ذات الوقت المسؤولين عن المحافظة على الممتلكات وعمليات المؤسسة وعلى تسجيل هذه الممتلكات وعلى التقرير بالعمليات والموافقة عليها، 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 الجدية 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 تحديد الاختصاصات، تقسيم العمل و 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 المسؤول 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 ارتكبها الموظف خلال العمليات التي تدخل ضمن اختصاصاته وتحت مسؤولياته.



## \*2 إجراءات تخص العمل المحاسبي :وتضم النواحي التالية<sup>1</sup> :

-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 معتمدا 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 انجاز 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 بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

## \*3 إجراءات عامة :وتضم النواحي التالية :

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؛

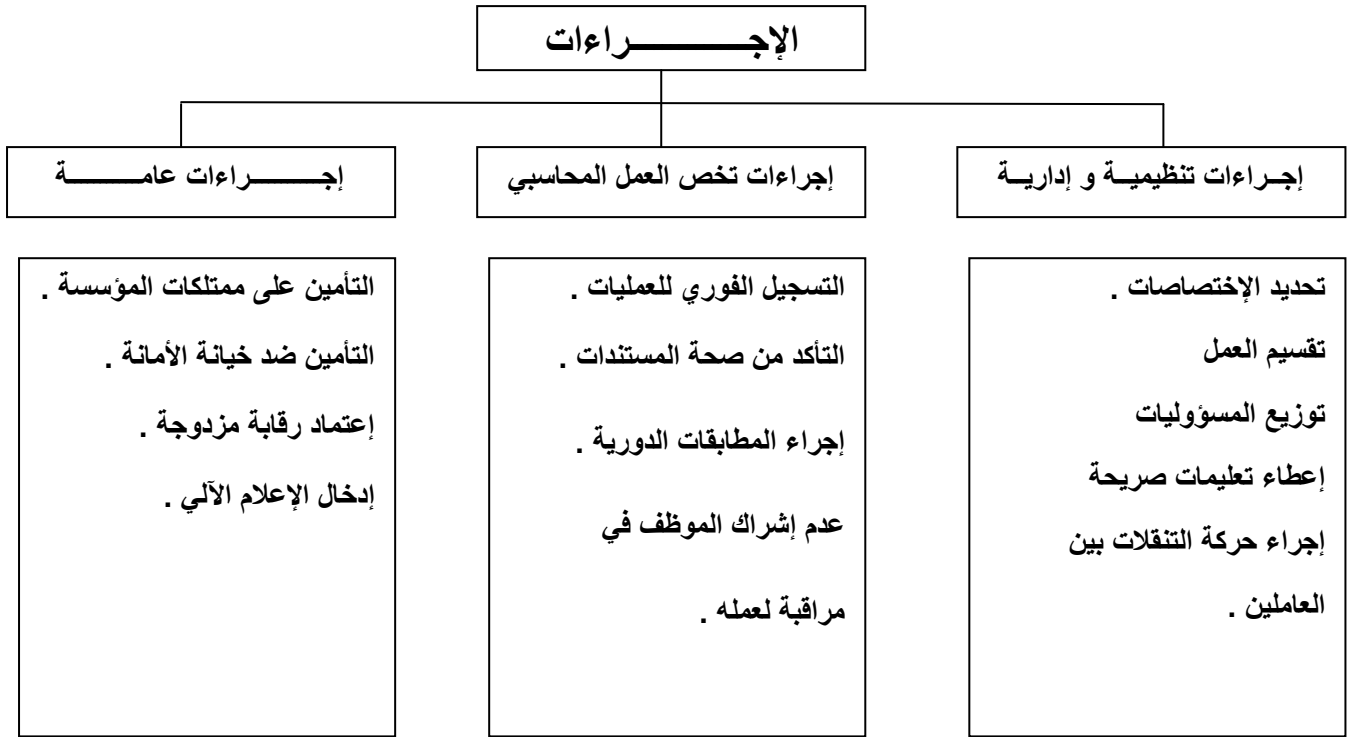
-استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة كتوقيع الشيكات، وعهدة الخزائن النقدية...؛

-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 و الذي يخلص إلى أن إجراءات الرقابة الداخلية تنقسم إلى إجراءات تنظيمية وإدارية التي تخص تحديد الإختصاصات، 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 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.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية ، دار وائل للنشر و التوزيع ، الأردن ، الطبعة الثانية ، 2004،ص 235.

الشكل رقم (2) : إجراءات الرقابة الداخلية



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

**الفرع الثاني : مقومات الرقابة الداخلية :**

نلخص مقومات الرقابة الداخلية في النقاط التالية:

**\*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<sup>1</sup>:

-حجم المؤسسة؛ - طبيعة النشاط؛ - البساطة والمرونة؛

-تسلسل الاختصاصات؛ - تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل؛

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

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 95.

## \*2 نظام المعلومات المحاسبية:

يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تقي 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 نقل 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، ووجود 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، وب برنامج 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 ورييته فيما يدقق<sup>1</sup>.

### المطلب الرابع : تقييم نظام الرقابة الداخلية :

#### الفرع الأول : أدوات 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 التالية:

#### **\*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 موجداً للمؤسسات المختلفة، وهذا يعني أيضاً 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 سنوياً.

#### **\*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 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 عيوبها فيتلخص في صعوبة تتبع الشرح المطول لنظام الرقابة وصعوبة التأكد من تغطية جميع جوانب نظام الرقابة في ذلك التقرير.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص ص 174

#### 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 تدقيق مستقلة لكل نوع من العمليات تبين الإجراءات الرقابية المستخدمة وتدفق المعلومات خلال النظام وتساعد خريطة التدقيق 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 التدقيق 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 هي<sup>1</sup>:

-قائمة بالدفاتر المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها ومراجعتها داخلياً؛

-قائمة بأسماء الأشخاص المسؤولين عن الاحتفاظ بعهددة الأصول؛

-قائمة بين طبيعة المستندات المثبتة لحركة الأصول الواردة للمؤسسة والصادرة منها والدور المستندة لتلك المستندات على أن يقوم المراجع بمقارنة ما جاء في هذه 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 النقائص<sup>2</sup>:

-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.

<sup>1</sup> حامد طلبية أحمد أبو هيبية، مرجع سبق ذكره، ص40

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص177 .

## الفرع الثاني: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية:

أ/ خطوة فهم نظام الرقابة الداخلية:

يجب على المراجع الداخلي ان يكون لديه المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية " النظام المحاسبي وأساليب الرقابة" وذلك عن طيق طلب الاستفسارات من الأشخاص في مختلف المستويات داخل المؤسسة وكذلك الرجوع الى المستندات التي تصف هذا النظام ومختلف وظائف المؤسسة، وذلك باستخدام أساليب تقييم نظام الرقابة " الاستبيان، الملخص التذكيري، التقرير الوصفي " .

ب/خطوة تحديد مخاطر الرقابة:

الخطوة الثانية في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية هي تحديد مخاطر هذا النظام، وفيها يقوم المراجع الداخلي بتحديد نقاط ضعف هذا النظام ونقاط قوته، وذلك استنادا إلى المعايير والمبادئ والقوانين الواجبة التطبيق، وقد نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية فيما يخص ذلك في المعيار رقم ( ..... ) على أن ينتبه المراجع الداخلي إلى المخاطر الهامة التي قد تؤثر على الأهداف والعمليات والموارد الخاصة بالمؤسسة.

ج/خطوة اختبارات الالتزام:

تهدف هذه الخطوة إلى التأكد من أن الإجراءات الرقابية الداخلية تطبق كما هو محدد لها في النظام وذلك عن طريق مجموعة من الاختبارات التي يقوم بها المراجع الداخلي، والمتمثلة في المراجعة المستندية للعمليات، التحقق من أرصدة الحسابات، ملاحظة تصرفات العاملين أثناء عملية التنفيذ، ويجب على إدارة المؤسسة أن تحت الموظفين إلى الالتزام بهذه الإجراءات وتدريبهم وتحديد مسؤولياتهم بكل دقة.

## المبحث الثاني : ماهية المراجعة 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  
دف مساعدة الإدارة في الوصول إلى أكفاء الطرق لتنظيم مختلف العمليات داخل المؤسسة لأجل الوصول إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة .

## المطلب الأول : نشأة و تعريف المراجعة الداخلية :

### الفرع 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 خلال عرض الحسابات وقد استخدم في روما حيث تنحدر كلمة المراجعة (AUDIT) منها وتعني الاستماع، حيث يقوم الموظف المسئول 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 المسئولون، ذلك لحماية ممتلكات المملكة من التلاعب الداخلي، من خلال التأكد من أن السجلات قد عكست بصدق الوضع الحقيقي للسكان والممتلكات<sup>1</sup> .  
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 الخارجية<sup>2</sup>.

من أهم العوامل التي ساعدت على تطوير المراجعة الداخلية<sup>3</sup>:

- 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 الستينات<sup>4</sup> ،  
ظهرت بالجزائر سنة 1969 وفقا لأمر 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970<sup>5</sup> .

<sup>1</sup> 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، ص 19، متاح على: [Library, iugaza, edu, ps /thesis/77480, pdf](http://Library.iugaza.edu.ps/thesis/77480.pdf)، 10 تم الإطلاع عليه 22/03/2014

<sup>2</sup> Jaque Renard, théorie et pratique de l'audit interne, 3eme édition ,édition d'organisation, France, 2000, P27

<sup>3</sup> خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الاولى، 2006، ص 31 .

<sup>4</sup> وليام توماس، أمرسون هنكي، تعريب أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، السعودية، 1986، ص 26 .

<sup>5</sup> محمد بوتين، المراجعة وتدقيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 15

## الفرع الثاني: تعريف المراجعة الداخلية:

للمراجعة الداخلية تعاريف عدة، و قد إختارنا التعاريف الأكثر تداولاً كالتالي:

### **1 تعريف معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين IIA:**

عرف معهد المراجعين الأمريكيين 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 المضافة<sup>1</sup>.

### **2 تعريف المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخليين IFACI:**

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 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 والهيكل واضحة ومناسبة<sup>2</sup>

### **3 تعريف الجمعية الأمريكية :**

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 المراجع<sup>3</sup>

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
- تهدف أيضا إلى إعلام الجهات المعنية بالمراجعة واقتراح تحسينات لإضافة قيمة .

## المطلب الثاني : أنواع المراجعة الداخلية و أهدافها :

### الفرع الأول : أنواع المراجعة الداخلية :

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

#### **1حسب طبيعة المراجعة :** ونميز من خلال هذا المعيار بين كل من<sup>4</sup> :

**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 والبود النقدية أو الحسابات المعينة تحقيقاً لأهداف معينة يحددها مجلس الإدارة أو الإدارة العليا.

<sup>1</sup> Pierre Schick, Memento d'audit interne, édition Dunod, Paris, France, 2007, P05.

<sup>2</sup> محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص15 .

<sup>3</sup> وليام توماس، امرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص26 .

<sup>4</sup> داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، الطبعة الاولى، 2007 ، ص40 - 44



**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 و أنها 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 مسؤول 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 التكاليف إلا في حال تطابق ما ورد في برنامج المراجعة مع المهام الخاصة، في هذه الحالة يجب تطبيق كامل بنود برنامج المراجعة في الجزء الخاص منه بالمهمة وإلا يجب تعديل برنامج المراجعة ليتلائم مع المهمة الخاصة موضوع المراجعة كما يجب .

## 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 التالية<sup>1</sup> :

-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 من الإجراءات التشغيلية للمؤسسة لأغراض تقييم فعالية وكفاءة التشغيل، حيث تقيس الفعالية أي ما

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، أصول المراجعة و التدقيق الشامل الإطار النظري المعايير و القواعد مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2007، ص151 .

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 الاليكتروني، أو أي مجال من المؤسسة يخضع للتقييم، وعادة ما يتم تقديم توصيات للإدارة لأغراض تحسين العمليات، إن معايير الفعالية والكفاءة غير مقررّة بوضوح مثل مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها أو تلك التي تتضمنها القوانين فإن عملية المراجعة التشغيلية تميل إلى أن تتطلب أحكام تتسم بأنه أكثر ذاتية مقارنة بمراجعة القوائم المالية ومراجعة الالتزام<sup>1</sup>

**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 تقيّد المؤسسة بالمعايير المقررة، وأن أداء مراجعة دالة أو في وجود بيانات قابلة للتحقق ومعايير أو مقاييس منهجية منظمة<sup>2</sup>

### الفرع الثاني : 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 تتهم بتخطيط ورسم السياسات العامة ووضع الإجراءات اللازمة لنجاحها، لتحقق 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 التالية<sup>3</sup> :

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

<sup>1</sup> حسين أحمد دحوح، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، الإطار النظري و الإجراءات العلمية ، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009 ، ص 36 .

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفى، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2007 ، ص 29

<sup>3</sup> 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 ، ص72

## المطلب الثالث : خطوات و أدوات تنفيذ المراجعة الداخلية :

### الفرع الأول : خطوات تنفيذ المراجعة الداخلية :

تتمثل منهجية التحضير لمهمة المراجعة الداخلية في مجموعة الخطوات والوسائل التي يتبناها المراجع الداخلي في سبيل مراجعته وتقييمه للأعمال المختلفة داخل المؤسسة والتي تشتمل ثلاث خطوات رئيسية هي:

#### **الخطوة الأولى: التحضير لمهمة المراجعة الداخلية**

- يتطلب الأمر من المراجع الداخلي قبل البدء بتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية أن يقوم بالتحضير الجيد لهذه المهمة إذ تتمثل خطوات التحضير للمهمة في مرحلتين نوضحها فيما يلي:

**أولاً: الأمر بالمهمة:** هو عبارة عن التفويض الذي يعطي من قبل الإدارة العامة للمؤسسة للمراجعين الداخليين والذي يعلم المسؤولين المعنيين بقيام المراجعين الداخليين بمهمة المراجعة الداخلية

**ثانياً: الدراسة و التخطيط** إن هذه المرحلة تعتبر ضرورية و هامة جداً لنجاح مهمة المراجعة الداخلية، حيث يجب على المراجعين الداخليين وضع خطة المراجعة المبنية على المخاطر، لتحديد أوليات مهمة المراجعة ويتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال:

1- الاطلاع و الفهم: في هذه الخطوة يجب على المراجع أن يقوم بعملية الاطلاع و جمع المعلومات الكافية و الأزمة التي تمكنه من فهم الموضوع

2-خطة التقارب: بعد أن يقوم المراجع الداخلي بالاطلاع و الفهم للمهمة المكلف بها، ومن خلال المعلومات التي قام بها بجمعها فإنه يقوم بإعداد خطة التقارب وهي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل الدراسة إلى مجموعة من أعمال أولية.

3-تحديد مواقع الخطر: إن المراجع الداخلي يجب أن يقوم بتقييم مدى ملائمة و فعالية إدارة مخاطر النشاط و أنظمة الضبط مقارنة بإطار العمل المتعلقة به.

4-لتقرير التوجيهي: يحدد التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية ونطاقها و يعرض الأهداف التي يسعى المراجع الداخلي لتحقيقها، كما يعرف مواقع الخطر المحددة السابقة ضمن خطة التقارب والتي على ضوءها تم تحديد نطاق المهمة.

#### **الخطوة الثانية: تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية**

بعد أن ينتهي المراجع الداخلي من دراسته و تخطيطه لمهمة المراجعة المكلف بها، تبدأ خطوة التنفيذ الميداني لمهمة المراجعة التي من خلالها يقوم بجمع المعلومات و أدلة الإثبات بما يمكنها من تحقيق أهداف هذه المهمة، وترتكز هذه الخطوات على ثلاث مراحل هي :

**أولاً: اجتماع الافتتاح:** يتم عقد اجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته، بين الفريق المكلف بالمهمة و مسؤولوا النشاط محل المراجعة وفيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين.

**ثانياً: برنامج المراجعة ( مخطط التنفيذ ):** يقوم برنامج المراجعة بتقسيم أعمال المراجعة بين مختلف أعضاء فريق المراجعة وفقاً لمؤهلاتهم وخبراتهم وحسب الزمن، ويسمح للمراجع بمعرفة أدق التفاصيل عن المهمة ويساعد على تتبع عمل المراجعين.

**ثالثاً: 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 أهداف مهمة المراجعة والكشف عن مشاكل وانحرافات قد تحدث.

### الخطوة الثالثة: التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية

هذه الخطوة تعتبر الأخيرة في إنجاز مهمة المراجعة الداخلية و تتمثل في أربعة مراحل وهي<sup>1</sup>:

**أولاً: التقرير الأولي للمراجعة:** يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل الذي تم إعداده أثناء تنفيذ برامج المراجعة، والذي يشتمل على كافة المشاكل و المخالفات التي تكشف للمراجعين أثناء تنفيذهم للمهمة.

**ثانياً: حق الرد من الأشخاص المراجعة أعمالهم:** يتم عقد اجتماع بين فريق المراجعة الذي قام بتنفيذ مهمة المراجعة والأشخاص المراجعة أعمالهم وفي هذا الاجتماع يقوم فريق المراجعة بعرض الملاحظات و النتائج التي توصلوا إليها.

**ثالثاً: التقرير النهائي:** بعد انتهاء التدخل يتم إعداد تقرير المراجعة في صورته النهائية ويتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين و الإدارة لإعلامهم بنتائج مهمة المراجعة والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات التي اكتشفت خلال عملية المراجعة.

**رابعاً: متابعة تنفيذ التوصيات:** بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات التصحيحية الواجب القيام بها والتي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتلك التوصيات وتنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.

<sup>1</sup> Lemanto, La conduite d'une mission d'audite interne, Dunod, France, 1995, p129.

## الفرع الثاني : أدوات 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:

### **أولاً: المعاينة والجرد الفعلي**

لكي يتأكد المراجع من صحة وحقيقة الرصيد الدفترى 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 التالية<sup>1</sup> :

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 المجاميع 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 بالمؤسسة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص72

<sup>2</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006

في هذا المجال لا بد من المراجع أن يتحقق من الشروط الواجب توفرها في المستندات، حتى يمكن اعتبارها دليل إثبات وقرينة من قرائن المراجعة، هذه الشروط تتمثل في الآتي:

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 المستند؛  
-المبلغ النقدي المحرر به المستند ويجب التأكد من تحريره رقميا وحرافيا.
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 وأيضا 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 حاسم، إنه لا يتم التوصل إليه من طرف محايد ويمكن أن يوجد بها تحيز لصالح الزبون وبالتالي لا بد 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 النشاط<sup>1</sup>  
هذه الوسيلة تحقق للمراجع الأهداف التالية<sup>2</sup>  
1. ملاحظة أي تغيرات جوهرية حدثت، ودراسة وتحليل أسبابها .

<sup>1</sup> أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير في علوم التدبير تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007، ص36  
<sup>2</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص207 .

2. استخراج بعض النسب الخاصة ببعض عناصر القوائم المالية وبعضها البعض لتحديد أي اتجاهات غير عادية ومعرفة أسبابها.

### سابعاً: 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 يلي<sup>1</sup>:

- 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.

### ثامناً: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

إن هذا الإجراء يعتبر هاماً وضرورياً 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 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 ملائمتها مع السياسات والخطط بالمؤسسة لتحديد مدى كفاية وفعالية هذه الأنظمة<sup>2</sup>

### تاسعاً: 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 يلي :

-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

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص51

<sup>2</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص75

### المبحث الثالث : المراجعة الداخلية لدورة مبيعات الزبائن :

يعتبر إمام 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 .

### المطلب الأول : ماهية دورة المبيعات - الزبائن :

#### الفرع الأول : تعريف و خطوات دورة المبيعات - الزبائن

##### أولا : تعريف إدارة المبيعات – الزبائن:

تعرف بأنها الجهة المسؤولة عن القيام بأعمال التخطيط ، التنفيذ والرقابة على برنامج البيع الشخصي المصمم للإنجاز وتحقيق الأهداف البيعية للمؤسسة<sup>1</sup>.

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.

فيتضمن تنظيم المبيعات العديد من مناصب البيع الإدارية، أي تنظيمها لا بد أن يضمن 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 فيها<sup>2</sup>.

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 النقدية، حيث تعتبر حسابات الزبائن من أهم الحسابات في المؤسسة، فهي عبارة عن الحقوق الواجب تحصيلها من زبائن المؤسسة وتمثل الجزء الأكبر من حسابات المدينون<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> أحمد شاكر العسكري، إدارة المبيعات مدخل سلوكي كمي وإداري، دار الزهراء، الأردن، 2000 ، ص35

<sup>2</sup> محمد عبيدات وآخرون، إدارة المبيعات و البيع الشخصي، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الخامسة ، 2008 ، ص 37

<sup>3</sup> أحمد السيد لطفي ، المرجع السابق، ص 40



ثانياً: الخطوات المتبعة لتنظيم إدارة المبيعات:

غالباً ما يوجد تنظيم قائم للمؤسسة تبدأ منه في إعداد بناء هيكل تنظيمي جديد، كما أنه من الممكن للمدير أن يقيم هيكل تنظيمياً جديداً للمبيعات والأنشطة المرتبطة بها، بشكل عام يمكن إيراد الخطوات الآتية المرتبطة ببناء الهيكل التنظيمي للمبيعات أو حتى العمل على تعديل الهيكل القائم كما يلي<sup>1</sup>:

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، عموماً 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 المشاركة، أما الاختلافات فيكون في التفاصيل مع إظهار الأهمية النسبية المعطاة في كافة الوظائف الفردية.

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 ي وجد 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 أشرنا أن المؤسسة تتبع خطوات لتنظيم إدارة المبيعات فإن هذه الأخيرة بدورها تتبع خطوات للقيام بدورة المبيعات- الزبائن والتي تتمثل فيما يلي<sup>2</sup>:

- 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 .

<sup>1</sup> محمد عبيدات وأخرون، مرجع سبق ذكره، ص 41

<sup>2</sup> حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 57

## الفرع الثاني : مستندات و سجلات دورة المبيعات

ترتبط مستندات وسجلات دورة مبيعات -زبائن بوظائف المؤسسة الخاصة لهذه الدورة، وعلى المراجع الداخلي الوقوف جيدا على هذه الوظائف وما يرتبط بها من سجلات ومستندات قبل أن يبدأ في تقييم خطر الرقابة وتصميم الاختبارات الأساسية للعمليات، وفيما يلي أهم الوظائف التي تقوم بها إدارة المؤسسة وما يرتبط بكل منها من مستندات :

### 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 تعده 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 مسؤول بالموافقة على منح الائتمان للزبون، طالما كان طلب الشراء وأمر البيع يتضمنان إيضاحا 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 المسؤول على أمر البيع بما يفيد الموافقة على منح الائتمان للزبون يعتبر موافقة أيضا 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، بناء على المعلومات الخاصة بالزبون في الملف الرئيسي له وحدود الائتمان المحددة سلفا، من السهل أن تتم الموافقة آليا على منح الائتمان للزبون طالما كان إجمالي قيمة أمر البيع مضافا إليها الرصيد المدين للزبون لا يتجاوز حد الائتمان المحدد في الملف الرئيسي للزبون<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2008 ، ص249

### **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 يلي<sup>1</sup>:

يجب أن يتضمن وصفاً للبضاعة وكميتها وميعاد شحنها واسم الزبون؛ يرسل الأصل للزبون ويحتفظ بصور المستند لدى المؤسسة؛

يرجع إليه المسؤولون 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 مايلي:

#### **1. يومية المبيعات:**

فيها يسجل العمليات اليومية ويشمل اسم الزبون وتاريخ العملية والقيمة ونوع العملية نقداً أم آجل ، 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 قيد 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 البيع<sup>2</sup>.

#### **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 .

#### **3. تقرير ملخص المبيعات:**

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

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 251

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، مصر ، 2000 ، ص175

#### 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 إعداده.

#### 6. البيان الشهري:

هو عبارة عن مستند يتم إرساله لكل زبون على حدى يوضح له مايلي 1  
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 اية 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 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 المبيعات.

#### سادسا: اعتماد الحقوق المدعومة 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 ما يلي :

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

- أن يعد مستند في صورة محضر من أصحاب السلطة و المسؤولية المختصين يتم بموجبه إعتقاد تحويل كل أو بعض رصيد الزبون إلى حقوق مشكوك في تحصيلها
- أن يكون هناك توثيق للحقوق التي تقرر إعتادها مثل حكم المحكمة بإشهار و إنهاء تفليس الزبون

**الجدول (رقم 1) : وظائف الأعمال و المستندات و الدفاتر المرتبطة بدورة المبيعات - الزبائن**

المستندات و الدفاتر	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 الإئتمان شحن البضاعة إرسال الفواتير للزبائن و تسجيل المبيعات
مذكرة الإئتمان 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 سابق ذكره ، ص 401

**المطلب الثاني : الرقابة و المراجعة الداخلية لدورة المبيعات - الزبائن :**

**الفرع 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 التالية : 1

**\*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 تسلسلي ومسبقا 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 .

**\*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؛

**\*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 .

## ثانياً: إجراءات الرقابة الداخلية

تشمل الرقابة الداخلية جوانب مختلفة للرقابة على المبيعات التي هي كمايلي : 2

### **1. تحليل المبيعات الفعلية:**

تتناول رقابة المبيعات تحليل ودراسة المبيعات الفعلية طبقا للسياسات والطرق التي اتبعت لتحقيق حجم المبيعات المخطط وبنفقة توزيع مناسبة وتتم 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:

1-الهادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2006 ، ص213

2-عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، ص164

\*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؛
- 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

أهم القواعد الواجب مراعاتها هي كمايلي: 1

- \* 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؛
- \* ضرورة تواجد نظام سجلات ودورة مستندية سليمة توضح عمليات البيع الأجل وحسابات الزبائن ومتابعة سداد المستحق في المواعيد المحددة؛
- \* أن تخضع أوامر الشراء للدراسة لمعرفة 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.

1. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، المرجع السابق ، ص23

## الفرع الثاني : 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 الملائم واللازم والكافي للتحقق من هذه العناصر، نعرض في ما يلي العناصر الهامة التي ينبغي على المراجع الاهتمام أو فحصها لتحقيق أهداف مراجعته لكل ما يتعلق بعمليات البيع .

### أولا :التحقق من المبيعات

تدخل البضاعة التامة إلى مخزن السلع التامة بإذن دخول ويتحقق المراجع من وجود رقابة كافية ويفحص المراجع الداخلي كل من : 1

-أن أدونات (وصولات) الدخول معتمدة ومعدة إعداد سليما؛

-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 مسؤول لا يرتبط بالمخازن و لا بحسابات الزبائن و أن هناك مستندات داخلية ملائمة ترتبط بتنظيم الدورة المستندية لهذه العملية و تحمل أرقام متسلسلة و أن هناك رقابة على المستخدم من هذه المستندات يقوم المراجع الداخلي أيضا بفحص طرق إعداد الفواتير و الإشعارات 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 النظام على المراجع القيام بالإجراءات التالية لتدقيق المبيعات الآجلة: 2

\*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 -عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص385

2-خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم التدقيق النظري و العملي، دار المستقبل للنشر و التوزيع ناشرون و موزعون،الأردن ،الطبعة الأولى، 2009، ص170



**1. المراجعة المستندية والحسابية للمبيعات الآجلة:** حيث يلزم على المراجع الداخلي فحص ومراجعة المستندات الخاصة بالمبيعات ومن أهمها<sup>1</sup>:

- العقد أو طلب البضاعة بين المؤسسة والزبون؛
- 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 وتحويل والعمليات الحسابية المختلفة؛
- فحص ومراجعة حسابات الزبائن وحسابات المبيعات بدفتر يومية المبيعات خاصة في حالة المبيعات الآجلة مع مراجعة تسديدات الزبائن النقدية لحساباتهم.

### ثالثاً: 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 التقيد المحاسبي، ذلك لأن رد البضاعة المباعة قد يكون وسيلة للتلاعب بتعدد عمليات رد البضاعة المباعة يمكن تخصيص دفتر يومية مردودات المبيعات يقيد من واقع صور الإشعارات الدائنة التي ترسلها المؤسسة للزبون، في حالات أخرى يمثل دفتر مردودات المبيعات تبعا للتحليلات الظاهرة بدفتر يومية المبيعات<sup>2</sup>

**1. المراجعة المستندية لمردودات المبيعات:** يقوم المراجع بالفحص كمايلي:

\* 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 مبيعاتها 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 مسئول 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 بعض العمليات الحسابية بفواتير الإضافية؛

\* اختبار الترحيل إلى الحسابات الشخصية بدفتر أستاذ الزبائن؛

\* اختبار ترحيل القيود الإجمالية إلى دفتر اليومية العامة والحساب الإجمالي للزبائن .

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، المرجع السابق، ص537

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، ص177

## المطلب الثالث : تقييم نظام الرقابة و المراجعة الداخلية لدورة المبيعات – الزبائن :

### الفرع الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المبيعات – الزبائن :

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

#### أولا :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، ولفحص مدى توافر أو غياب هذه الأهداف أو أحدهما يملأ المراجع أثناء مروره في مصالح المؤسسة موضوع الدراسة<sup>1</sup>.

فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالا 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 نذكر<sup>2</sup>:

-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 تأهيلا وخبرة.

كما لهذا الأسلوب بمجموعة 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 فعلا؛

-تعتبر الإجابة ب"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 وفقا 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 هذه الأعمال.

<sup>1</sup> محمد بوتيين، مرجع سبق ذكره، ص83 .

<sup>2</sup> يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007 ، ص116

-الإجابة عن الأسئلة يمكن لها أن تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلا، مع وجود خطر احتمال أن تنتقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل.

من خلال هذا سنعرض الجدول الآتي الذي يمثل قائمة إستقصاء يتكون من أسئلة خاصة بالمبيعات :

### الجدول رقم ( 2 ) : إستبيان الرقابة الداخلية لدورة مبيعات – زبائن

ملاحظة	لا	نعم	الأسئلة
			هل تخضع طلبات الزبائن للفحص و الموافقة من قبل : - قسم المبيعات ؟ - قسم الإئتمان ؟
			هل تستخدم إخطارات تفيد شحن البضاعة التي تحمل أرقاما متسلسلة مسبقا ؟
			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 قسم الحسابات و ذلك كوسيلة للرقابة على المبيعات المسجلة ؟
			هل يتم معالجة المبيعات التالية بشكل واضح و بصورة 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

تمكن 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 اللازم<sup>1</sup> ، للزيادة من التوضيح سنعرض القائمة التالية:

<sup>1</sup> Gbendict □ P.Keraval, Evaluation du contrôle interne dans la mission d'audit, édition Foucher, France, 1990, p 39

الجدول رقم (3) : شبكة تحليل المهام للمبيعات

المهام	مصلحة التجارة	المدير	أمين المخزن	المحاسب	المدير المالي
1-إمساك الطلبية					
2-اختبار ملائمة الزبون و قدرته على التسديدي					
3-الترخيص بإرسال البضاعة					
4-الموافقة على شروط التسديد					
5-تقليب البضاعة المعدة للإرسال					
6-إعداد الفاتورة					
7-مقارنة طلب البضاعة بالفاتورة					
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-مقاربة 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 الطلبيات 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 ( 3 ) ورقة كشف وتحليل المشكل (F .R.A.P)

##### ورقة كشف و تحليل المشكل

FRAP	مرجع ورقة عمل :
Problème	المشكل :
Constat	المعاينة :
Cause	الأسباب :
Conséquences	النتائج :
Recommandation	التوصيات :
حضرت من طرف :.....ممضية من قبل :.....	

Jacques RENARD, théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation:7émeédition, France ,2010, P269  
المرجع

من خلال الشكل نقوم بشرح موجز للعناصر المكونة لهذه الورقة<sup>1</sup> :

**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.

<sup>1</sup> Jacque RENARD, op-cit, P140

## الفرع الثاني : تقرير المراجعة الداخلية لدورة المبيعات – الزبائن :

تتضمن معايير المراجعة الداخلية والخاصة بتخطيط المراجعة، فإن مدير المراجعة الداخلية وقائد الفريق العامل يعملان معا 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 يحتاجها<sup>1</sup>

### أولا :النموذج الأساسي لتقرير المراجعة الداخلية

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

**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 مختصرا 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 يعرضها كاملين.

**2.الإجراءات الشكلية :** عادة في بداية التقرير يجب تنفيذ مجموعة من الإجراءات الشكلية والتي تتكون من مقدمة غالبا 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؛
- توقيع مدير المراجعة الداخلية أو قائد الفريق؛ - أسماء المراجعين المشتركين في عملية المراجعة؛
- 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 نسبيا عن التفاصيل العديدة التي لا يستطيع رجال الإدارة العليا متابعتها، فهم يحتاجون الملخص يظهر مضمون أو جوهر عملية المراجعة، على أن يكون واضحا وشاملا 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؛

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص322

\* **مدخل الاختصارات** : يفترض هذا المدخل أن المراجع الداخلي يعتبر مستشارا ويحظى بالثقة، حيث لا يتم سرد النتائج كما في المدخل السابق و إنما 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 لملاقاة هذا الاختلاف، يشترط بعض أقسام المراجعة الداخلية ألا يزيد عدد الصفحات لمثل هذا التقرير عن 20 صفحة وأقسام أخرى لا تصنع حدودا 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 منعا 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 عرضها<sup>1</sup>

### ثانيا: توزيع تقرير المراجعة الداخلية والاحتفاظ به

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

**1.توزيع التقرير:** إن توزيع نسخ التقرير يتم التخطيط له مقدما وذلك بمجرد إتمام عملية الفحص والموافقة عليه واعتماده والأشخاص الذين يوزع عليهم التقرير تكون ظاهرة وغالبا 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 الآتيين :

\* 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.

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص331 .

## خلاصة الفصل :

تعتبر الرقابة الداخلية نظام يقوم على مقومات وإجراءات التي تعتبران كحجر أساس للحكم على قوة النظام أو ضعفه، وعلى وسائل وأدوات تطبيقها المؤسسة بغية التحكم في أنشطتها وبالتالي حماية أصولها، كما أن الرقابة الداخلية تعتبر إدارة مخاطر المؤسسة، و لتقييم تفعيل هذا النظام لا بد 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 وتساعد في التأقلم والاستحداث.

فلمراجعة الداخلية ما هي إلا امتداد لتطور الرقابة الداخلية، خاصة أن أهم مهمة تكلف المراجعة الداخلية تتمثل في التأكد من وجود وكفاية الرقابة الداخلية.

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.

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 .



# الفصل الثاني : دراسة تطبيقية

## تمهيد الفصل :

على ضوء ما تم التطرق إليه في الفصل السابق سأحاول إسقاط تلك المفاهيم النظرية و تجسيدها ميدانيا ، و ذلك من خلال قيامي بالتربص في إحدى المؤسسات الوطنية و هي مؤسسة "نפטال" و التي تعتبر الرائدة و طنبا في مجال الطاقة ، و نظرا للاهتمام الكبير الذي تحظى بها الشركة قمنا باختيار إحدى فروعها لإجراء تربصي التطبيقى و محاولة تسليط الضوء على دراسة و تقييم دورة المبيعات - الزبائن في مؤسسة نפטال ، و هذا لما للعملية من أهمية للوقوف على اكتشاف الأخطاء و تحليل المشكل لاستخلاص التوصيات لمعالجة تلك المشاكل المكتشفة .

و من هذا المنطلق تضمنت الدراسة الميدانية على ثلاث مباحث و المتمثلة في :

-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 نفطال:

تقوم المؤسسة بوضع وتصميم نظام ارقابة 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 إنجازها واكتشاف العيوب والنقائص وتصحيحها وذلك من خلال إتباع إجراءات إدارية منها ومحاسبية .

### المطلب الأول: مفهوم شركة نفطال :

#### الفرع الأول : نبذة تاريخية عن الشركة :

إعتمدت الجزائر بعد الإستقلال على قطاع المحروقات لبناء قاعدة إقتصادية قوية ، فهو يساهم حاليا بـ: 98 % من الدخل الوطني و بعدما كان هذا القطاع محتكرا من طرف الشركات متعددة الجنسيات فقد قررت السلطات الجزائرية إنشاء "سونطراك" بموجب المرسوم رقم : 491-63 الصادر في 1963/12/31 وضعت هذه الشركة تحت وصاية وزارة المناجم و الطاقة آنذاك.

فأسندت لشركة "سونطراك" مهام إقتصادية حساسة من بينها : البحث، الإكتشاف، التنقيب، الإنتاج، الإستغلال، النقل، التكرير و التوزيع الداخلي و الخارجي للمنتوجات البترولية.

و في بداية سنة 1967 قامت السلطات الجزائرية بإعادة هيكلة شركة "سونطراك" بهدف تخفيض الضغط المتزايد عليها و توزيع المهام من أجل ضمان السير الحسن لعمال الشركة.

و بموجب المرسوم رقم 80-101 الصادر في 1980/04/16 تم إنشاء المؤسسة الوطنية لتكرير و توزيع المنتجات البترولية (ERDP) و التي خضعت تحت وصاية وزارة الطاقة و المناجم و تتمحور مهامها فيما يلي :

- تكرير البترول الخام و تمييع الغاز الطبيعي.
- توزيع المنتجات البترولية داخليا.

و هكذا تفرغت "سونطراك" فقط لمهمة تسويق المنتجات البترولية إلى الخارج، و بتاريخ 1987/08/25 انحلّت مؤسسة (ERDP) و تشكلت بموجب مرسوم رقم 87-198 مؤسستان وطنيتان جديدتان هما:

- نفتاك (NAFTEC) مهمتها تكرير المواد البترولية.
- نفطال (NAFTAL) مهمتها توزيع و تسويق المنتجات البترولية عبر التراب الوطني.

**الفرع الثاني : تعريف شركة نفطال :**

كلمة نفطال مقتبسة من : نفط : لفظ عالمي للتعبير عن البترول (NAFT) و "ال" الحرفين الأولين لـ "الجزائر" (AL) و بالتالي فإن كلمة نفطال تعني نفط الجزائر ، و كانت البداية الأولى لمؤسسة نفطال بتاريخ 1982/01/01 و فيما يلي بطاقة فنية عن المؤسسة "نفطال":

**الشكل رقم (4) : بطاقة تقنية للشركة**

اسم الشركة : الشركة الوطنية للتسويق و التوزيع المنتجات البترولية -نفطال-

طبيعة الشركة : شركة ذات أسهم

رأس المال : رأس مال الشركة يقدر بـ 15.650.000.000.00 دج

المقر الإجتماعي : طريق الكثبان ص ب 73 الشارقة - الجزائر-

عدد العمال : حوالي 6091 عامل منهم 3018 عامل موسمي و الباقي دائمون حتى نهاية 2016

رقم الأعمال : بلغ رقم أعمال الشركة خلال 2015 حوالي 208.671.786.381.00 دج

**المصدر : الأنترنيت**

**محطة الخدمات أنقوسة :** مؤسسة تسويقية للمنتجات البترولية لشركة نفطال المعتمدة تحت رقم : 146 المؤرخ في 06 أوت 2008 عن وزارة الطاقة و المناجم و بموجب رخصة الإستغلال رقم : 54 المؤرخ في 31 جانفي 2013 الصادرة عن رئيس المجلس الشعبي البلدي لبلدية أنقوسة ، و تقع على بعد 30 كلم من وسط مدينة ورقلة على الطريق الولائي رقم 202 المدخل الشمالي لمدينة أنقوسة الرابط بين ولاية ورقلة و دائرة الحجيرة ولاية توقرت، تتربع على مساحة 5000م<sup>2</sup> و بها إماكنيات مادية و بشرية مؤهلة لتقديم مستوى خدمة حسنة للزبائن ، و تسوق المحطة للعديد من المنتجات البترولية أهمها:

**جدول رقم (4): أهم المنتجات التسويقية لشركة نفطال**

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

**المصدر :** وثائق داخلية للمؤسسة

و للمحطة أهداف مختلفة أهمها :  
\*بيع أكبر كمية ممكنة من المنتج حتى يتسنى لها الرفع من مردوديتها، بالتالي توسيع نشاطها؛  
\*العمل جاهدة على تقديم الخدمة للمجتمع بأكبر كفاءة؛

### المطلب الثاني : دور الشركة و هيكلها التنظيمي :

#### الفرع الأول : دور المؤسسة :

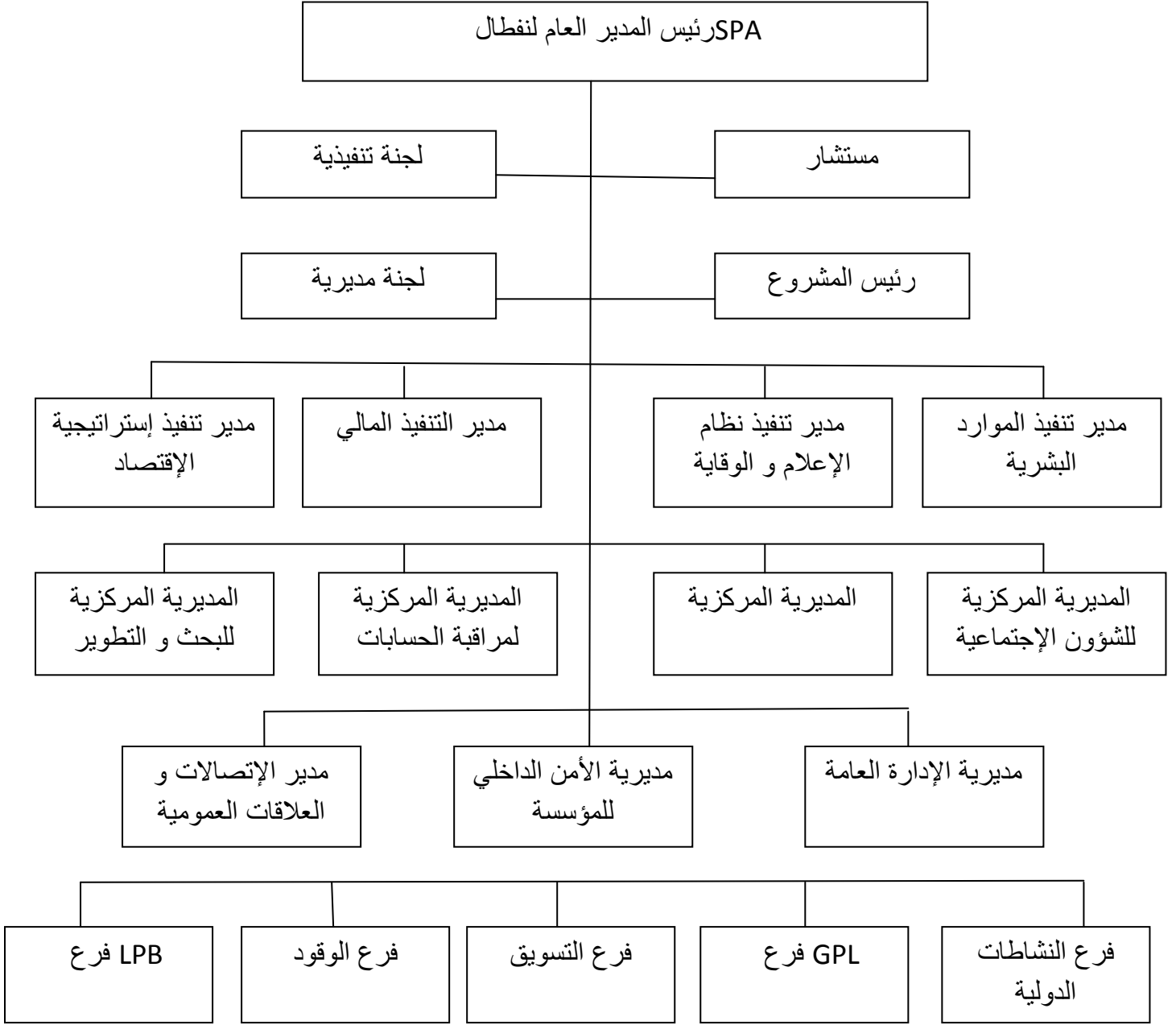
مؤسسة نפטال مكلفة داخل الوطن بتوزيع و تسويق المنتجات البترولية و هي كذلك مكلفة بجملة من العمليات من أهمها :

- تنظيم و تطوير النشاط التجاري و توزيع المواد البترولية و مشتقاتها
- تخزين و نقل المنتجات البترولية لتسويقها على مستوى التراب الوطني
- الحرص على الإستعمال العقلاني للمواد البترولية
- إستعادة الزيوت المستعملة لغرض معالجتها و إعادة إستعمالها من جديد
- السهر على تطبيق و إحترام المقاييس المرتبطة بحماية الصناعة
- تطوير و إعادة هيكلة التخزين و التوزيع لتغطية حاجيات السوق الوطنية بالمواد البترولية
- السهر على تنفيذ و إحترام قوانين الحماية الداخلية للمؤسسة
- مباشرة كل دراسات السوق بما فيها الإستعمال و الإستهلاك للمواد البترولية
- تأمين صيانة العتاد و التجهيزات
- الحرص على تحسين و مراقبة الكميات و المواد المتعلقة بها
- تطوير قدرات العمل عن طريق التربصات و التكوين المستمر

#### الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي لشركة نפטال :

لشركة نפטال مخطط يمثل الهيئات التنظيمية لها حيث كل هيئة مكلفة بمهام و لتوضيح هذه الهيئات التنظيمية نلجأ إلى الهيكل التنظيمي للشركة كما هو مبين في الشكل التالي :

الشكل رقم (5) : الهيكل التنظيمي للشركة



المصدر : الأنترنت

### المطلب الثالث :إمكانيات المؤسسة

فيما يلي جملة النشاطات التي تقوم بها المؤسسة :

- \* تعبئة الغاز والبتروال المميع؛
  - \* توزيع، تخزين وتسويق الوقود والغاز والبتروال المميع، زيوت التشحيم، الزفت، العجلات المطاطية وبعض الموارد الخاصة؛
  - \* نقل الموارد البشرية؛
  - \* تصنيع الزفت .
- 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 الزفت .
- تمثلت الشركة حاليا قدرات 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؛
  - \* الزفت 3800 طن .
  - \* وقود الطيران والبحرية AVN 55000
- أما من حيث الإنتاج فمؤسسة نפטال تنتج 1195000 طن سنويا موزعة كما يلي:
- \* غاز البوتان 112000 طن/سنويا؛
  - \* غاز البروبان 83000 طن/سنويا .

#### 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.

### المبحث الثاني : نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة نפטال :

تعتبر المراجعة الداخلية أداة لتقييم الرقابة الداخلية ، هذا بجمع المعلومات الضرورية و اللازمة حول النشاط المراد مراجعته حيث سأركز على دورة المبيعات – الزبائن في مؤسسة نפטال ، لذا يجب قبل القيام بالمراجعة تقديم تعريف شامل لفرع المبيعات و ذلك لمعرفة نشاط محل المراجعة و فهمه .

#### المطلب الأول : تعريف فرع المبيعات :

يعتبر البيع من المهام الأساسية التي تهتم بها المؤسسة ، فالبيع هو مدى توفير رضى و إحتياجات الزبائن و هذا لضمان إستمرارية بقاء المؤسسة على نشاطها ، بدوره يعتبر الوسيط بين المؤسسة و محيطها الخارجي ، و لشركة نפטال مراكز يتم فيها مختلف العمليات التشغيلية التي من بينها عملية بيع و توزيع المنتجات المتمثلة في :

البوتان بكل أنواعه سواء كان بوتان غير معبء أو البوتان المعبء في قارورات

حيث يتم بيع كلا النوعين من البوتان لمختلف الزبائن الذين تتعامل معهم المؤسسة عن طريق توزيعه سواء بواسطة شاحنات و صهاريج خاصة بها أو عن طريق شاحنات ملك للزبائن .

أما فيما يخص البروبان يتم بيعه بنفس طريقة بيع البوتان .

-سيرغاز و هو منتج تقوم المؤسسة بمزج البوتان و البروبان من أجل الحصول عليه و يتم بيعه عن طريق طلب الزبائن له .

و من أهم الزبائن الذين تتعامل المؤسسة معهم نجد :

\***زبائن عامة :** الذين يتم تعيينهم من طرف المديرية العامة الخاصة بالمؤسسة من أجل التعامل معهم كالمستشفيات ، الجيش ، البلديات و كل هذه الهيئات ذات طابع عمومي و طريقة التسديد لتلك الزبائن غالبا ما تكون على الحساب .

\***زبائن خاصة :** الذين يتم إختيارهم من طرف المؤسسة للتعامل معهم من أجل توزيع نتجاتها لهم ، أو توزيعهم لمنتجاتها حيث يكون إختيار زبائنها على أساس مايلي :

1- يحزر الزبون ملفه لمدير المؤسسة يطلب فيه رخصة من أجل بيع منتجات نפטال 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 .

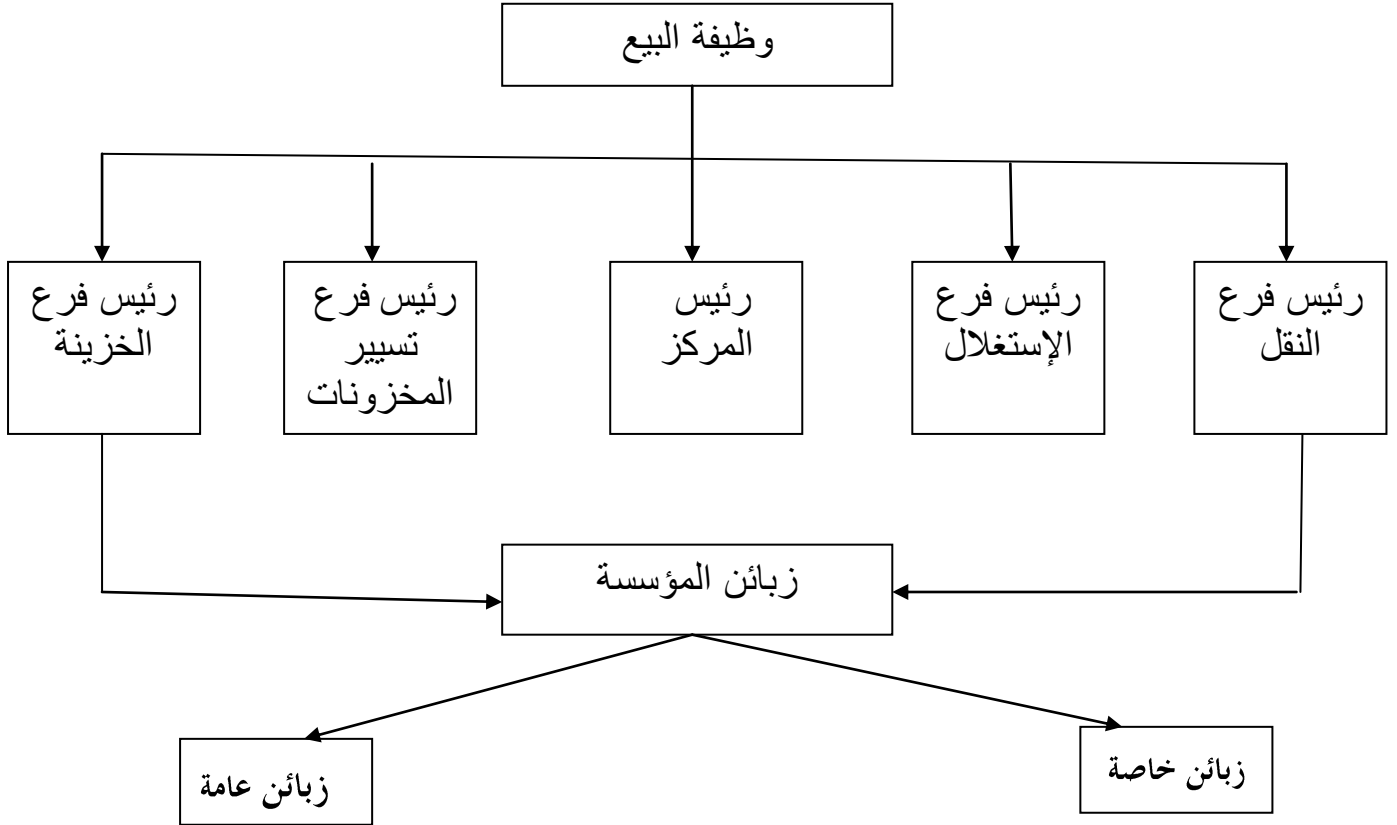
-إحترام قوانين حماية منتج المؤسسة لكونه تترتب عليه مخاطر قد تضر بالمحيط ( المكان الكافي و الملائم ) .



3- في حالة قبول المؤسسة بهذا الزبون تقوم بخلق له رمز في نظامها المعلوماتي الخاص بالمؤسسة و يستفيد من التوزيع المباشر للبضاعة أي نقل البضاعة للزبون بوسائل النقل الخاصة بالمؤسسة أو بوسائله الخاصة.

يمكن تلخيص ما سبق في هيكل تنظيمي يوضح مراحل سيرورة وظيفة البيع.

الشكل رقم (6): الهيكل التنظيمي لوظيفة البيع في مؤسسة نפטال



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 )

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.

#### **أولا : 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 زبائنها، كما سمحت لهم بطلب الشراء هاتفيا 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.

#### **ثانيا : 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.

#### **ثالثا : 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.

#### **رابعا: 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.

نظام المعلومات NAFTA COM هو نظام معلومات داخلي للمؤسسة يعمل على متابعة العمليات الداخلية للمؤسسة بواسطة المستندات الخاصة به، كأن تقوم المؤسسة بتحويل المخزون من الغير معبء (vrac) إلى غاز معبء 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 قادية 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 المتعلقة 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 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 وفوتر
- 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 (5) : قائمة استقصاء دورة المبيعات – الزبائن**

**1 - محور التأكد من وجود إجراءات خاصة بتنفيذ وظيفة البيع :**

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

الفصل الثاني : دراسة تطبيقية

		X	هل هناك سياسة ثابتة للأسعار و شروط البيع ؟
--	--	---	--

**2 - محور التأكد من أن البضاعة المباعة تم تسجيلها و فوترتها :**

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

**3 - التأكد من المردودات و المسموحات من طرف الزبائن تم تسجيلها محاسبيا :**

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
		X	هل الفواتير الدائنة تم تحريرها في حالة : -رد البضاعة ؟ في حالة شكوى لأحد الزبائن ؟
		X	هل الفواتير الدائنة يصادق عليها المسؤول ؟
		X	هل الإشعارات بحق Avoir بسبب مردودات أو تخفيضات هي : - محررة من الوثائق السابقة ؟ - مرقم مسبقا ؟ - تم مطابقتها مع الفواتير الأصلية ؟ - موافق عليها قبل إرسالها للزبون ؟
		X	هل تمر مردودات المبيعات بقسم الإستلام أم لا ؟
		X	هل يتم مراقبة البضاعة المردودة بصورة واضحة عن طريق قسم الإستلام ؟
		X	هل هناك رقابة للتأكد من أن الفواتير تم تسجيلها ؟

## الفصل الثاني : دراسة تطبيقية

		X	هل تخضع الفواتير الدائنة لمتابعة محاسبية ؟
--	--	---	--

من خلال إستقصاء الرقابة الداخلية الخاص بدورة المبيعات – الزبائن نستنتج أن المؤسسة تنفذ إجراءات لازمة لمتابعة نشاط من أجل تحقيق أهدافها المسطرة سابقا و ذلك من خلال الخطط التي تم وضعها بطريقة سهلة و بسيطة يتمكن من خلالها موظفيها بتطبيقها بشكل فعال و الذي هو هدف المراجعة الداخلية.

### المطلب الثاني : تقييم إستبيان الرقابة الداخلية للدورة :

تهدف المؤسسة من خلال المراجعة الداخلية لدورة المبيعات – الزبائن إلى تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية عن طريق تقييم إستبيان الرقابة الداخلية المتعلق بالدورة .

### الفرع الأول : 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 مسؤول على وظيفته على مستوى المؤسسة بشكل يضمن حماية لأصولها ، فيما يلي جدول يتم فيه توضيح ذلك :

### الجدول رقم (6): شبكة تحليل لوظائف المبيعات :

رئيس المركز	رئيس مصلحة المالية	رئيس فرع النقل	تسيير المخزونات	رئيس فرع المبيعات	رئيس مصلحة الإستغلال	الوظائف
		X				إمساك الطلبية
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 الزبائن
			X			تسليم فاتورة المردودات
				X		مقارنة ميزان مراجعة الزبائن بالحسابات الفردية للزبائن
X						قبول إحتجاجات الزبائن
			X			مراقبة المخزون
	X					قبض مبلغ البضاعة المباعة

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

### الفرع الثاني : جدول نقاط القوة و الضعف :

في هذا الجدول يتم تحديد مواطن القوة و الضعف و ذلك بعد تقسيم مهمة البيع إلى مهام و أهداف المراجعة و معرفة الأخطار التي يمكن أن تقع فيها التي تتمثل فيما يلي :

- إستلام طلب الزبون
- تحرير سند الشحن
- توزيع و تسليم البضاعة
- التسجيل المحاسبي للبضاعة
- الفوترة.

### جدول رقم (7) : نقاط القوة و الضعف الخاص بدورة مبيعات - زبائن:

المهام	الأهداف	الأخطار	تقييم الأخطار	إجراءات الرقابة الداخلية
إستلام طلب الزبون	-توفير المنتجات المطلوبة من الزبائن -ضمان حقوقها لدى الزبون	- إستلام طلبيات لا تتوفر على الشروط القانونية - عدم تسجيل الطلبيات بصفة تسلسلية من طرف المسؤول المناسب	متوسط مرتفع	- إجراءات مراقبة نوع و كمية المنتجات المطلوبة و مراقبة التأكد من توفرها في المخزن .
تحرير سند الشحن	- إحترام شروط العقد أي توفير البضاعة المناسبة للزبون	- شحن منتجات غير مطابقة من حيث النوع و الكمية لشروط الزبون	مرتفع	- التأكد من نوعية البضاعة و الكمية قبل شحنها
تسليم أو توزيع المنتجات	- تلبية حاجات 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 مع الزبائن	- عدم تساوي مبلغ الفاتورة مع مبلغ البضاعة المسلمة للزبون	مرتفع	- مطابقة وثيقة الشحن مع طلب الزبون قبل عملية الفوترة

**الفرع الثالث : ورقة كشف و تحليل المشكل :**

بالإعتماد على الإستبيان الرقابة الداخلية ، قائمة إستقصاء الخاصة بالدورة ، شبكة تحليل الوظائف فإننا نقوم بتحديد المشكل في نظام الرقابة الداخلية و =لك من خلال إنشاء ورقة كشف و تحليل المشكل من أهم المشاكل نجد ما يلي :

- عملية تسجيل الطلبيات غير القانونية
- عدم الفصل بين عملية الفوترة و عملية قبض ثمن البضاعة
- عدم وجود متابع للفواتير الملغاة

**جدول رقم (8) : ورقة كشف و تحليل المشكل :**

<b>المشكل :</b> عملية تسجيل الطلبيات غير قانونية
<b>المعايينة :</b> لم يتم تسجيلها بطريقة تسلسلية
السجل الخاص بتسجيل الطلبيات غير مرقم و غير ممضى من طرف مسؤول المركز
<b>الأسباب :</b> عدم وجود إجراءات داخلية تنص على كيفية تسجيل و متابعة الطلبيات
<b>النتائج :</b> نزاع مع مختلف الزبائن الآخرين خطر التلاعب في تلبية الطلبيات
<b>التوصيات :</b> وضع إجراءات تعمل على كيفية تسجيل و متابعة الطلبيات و السهر على تطبيقها

**جدول رقم (9) : ورقة كشف و تحليل المشكل :**

<b>المشكل :</b> عدم الفصل بين عملية الفوترة مع عملية قبض ثمن البضاعة
<b>المعايينة :</b> الشخص الذي يقوم بقبض ثمن البضاعة المباعه هو الذي يقوم بتحرير سند التوزيع و الفاتورة
<b>الأسباب :</b> عدم وجود الفصل التام في الوظائف داخل المركز عدم وجود إجراءات رقابية تخص الخزينة
<b>النتائج :</b> تراكم وظائف متعارضة فيما بينها خطر الإختلاس النقدية في عملية الفوترة
<b>التوصيات :</b> الفصل بين الوظائف (وظيفتي الفوترة و القبض) توظيف عمال آخرين تخول لهم المهمة وضع إجراءات رقابية خاصة بتحديد المسؤوليات

**جدول رقم (10) : ورقة كشف و تحليل المشكل :**

<b>المشكل :</b> لا توجد متابعة للفواتير الملغاة
<b>المعايينة :</b> الفواتير المسجلة محاسبيا أكثر من الفواتير المعبرة عن العمليات التي قامت بها المؤسسة
<b>الأسباب :</b> عدم وجود متابعة يومية للفواتير بشكل عام و الملغاة بشكل خاص
<b>النتائج :</b> خطر إختلاس المبالغ المتواجدة في الفواتير الملغاة
<b>التوصيات :</b> تكليف شخص للمراقبة اليومية لكل الفواتير و التسجيل المحاسبي المناسب لها سن إجراءات رقابية تحرص و تسهر على المراقبة اليومية

### المطلب الثالث : تقرير المراجعة الداخلية :

عند نهاية مهمة المراجعة الداخلية يحرر المراجع الداخلي تقرير الذي يمثل ملخص عن معلومات نشاط محل المراجعة ، فيه نجد مجالات قوة هذا النشاط و أهم مشاكلها و أسبابها التي يعاني منها فيه أيضا يقترح هذا الأخير أهم الحلول و التوصيات التي يتم الأخذ بها من أجل معالجة أي مشكل مكتشف في النشاط محل المراجعة ألا و هو دورة المبيعات – الزبائن .

### الفرع الأول : عرض المشاكل المختلفة خلال تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية :

بعد عملية الفحص و الإختبار لنظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة مبيعات – زبائن الذي كان نشاط محل مراجعتي وجدت نظام الرقابة الداخلي الخاص بهذه الدورة :

- ليس هناك إحترام لمبدأ الفصل التام للمسؤوليات فالموظف الذي يقوم بعملية الفوترة و عملية قبض حق المؤسسة من زبائنها هو نفس الشخص هذا ما يؤدي إلى خطر الإختلاص التلاعب في أموال المؤسسة و نقصان السيولة في الخزينة.

- تسجيل بعض الطلبات بصفة غير قانونية نظرا لعدم وجود سجل مرقم و ممضى من طرف المسؤول كما ليس هناك متابعة للفواتير الملغاة من طرف موظف مخول لذلك ما يقلل من الحماية لأموال و أصول المؤسسة و هذا ما يؤثر على مردودية العمل من حيث عدم مصداقية و شفافية المعلومات الخاصة بهذه الأخيرة الأمر الذي قد يؤدي لعجز في الخزينة و يمكن أن يكون هناك تضخيم لرقم أعمال المؤسسة الذي لا يعبر عن الإيرادات الفعلية لها .

### الفرع الثاني : نقاط القوة و الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية لدورة المبيعات – زبائن :

على ضوء نتائج الفحص و الإختبار الذي أجريناه سابقا سنقوم بتحديد نقاط القوة و الضعف لنظام الرقابة الداخلية للدورة التي يتم توضيحها من خلال ما يلي :

#### **أولا : نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية لدورة المبيعات – زبائن :**

- للمؤسسة هيكل تنظيمي لوظيفة المبيعات جد فعال و يغطي كل أهدافها و مهامها و هو قابل للتغيير في المستقبل.

- للمؤسسة خطط سير عملية البيع سهلة و واضحة التطبيق حيث تتناسب مع واقع سير المهنة.

- معظم موظفي المؤسسة يمتلكون قدرات مهنية و علمية لتأدية عملهم.

- تتماشى وظيفة البيع مع سياسات و أهداف و إمكانيات المؤسسة.

- يتم توزيع المنتجات للزبائن وفق برنامج أعد مسبقا.

- تسعى المؤسسة لتلبية رغبات و حاجات زبائنها و ضمان 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.

**ثانيا : نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية لدورة المبيعات – زبائن :**

- تسجيل الطلبات في سجل غير مرقم تسلسليا و غير ممضى من طرف رئيس المركز مما أدى إلى تسجيل بعض الطلبات غير قانونية.

- عدم إحترام مبدأ الفصل التام في الوظائف كالفصل بين عملية الفوترة و عملية القبض من الزبائن التي يقوم بها موظف واحد.

- لا توجد هناك إجراءات الرقابة الداخلية تحرص على متابعة الفواتير الملغاة.

**الفرع الثالث : أهم التوصيات المقدمة للمؤسسة :**

على خلفية المشاكل المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية نوصي المؤسسة بوضع إجراءات داخلية تضمن تحديد مسؤوليات و إختصاصات كل موظف و الفصل في الوظائف المتعارضة فيما بينها (الفوترة و التحصيل) إما بتوظيف عمال آخرين تخول لهم مهام بشكل يضمن توزيع المسؤوليات و الصلاحيات أو التقسيم التام للمهام بحيث لا يقع الضغط على موظف واحد و خلط مهمة مع مهمة معارضة لها بما يسمح بإحترام مبدأ الفصل بينن الوظائف الذي يعتبر مقوم أساسي للرقابة الداخلية كما يجب لها وضع إجراءات تعمل على كيفية تسجيل و متابعة الطلبات و السهر على تطبيقها.

## خلاصة الفصل :

تعتبر مؤسسة نفضال من أهم المؤسسات الوطنية قطاعا لذا فوجود نظام للرقابة الداخلية فعال بها ضرورة حتمية لحماية أصولها و أموالها و تحقيق الأهداف المسطرة من طرفها ، كما تعتبر المراجعة الداخلية أهم الأدوات الداخلية بالنسبة للمؤسسة و التي تستعمله لضمان وجود هذا النظام و فعاليته ذلك بتقييمه و تحديد مدى كفايته.

أما بالنسبة لدورة المبيعات – زبائن في مؤسسة نفضال التي قمت بعملية الفحص و الإختبار ثم تقييمها ذلك بإتباع المراحل المنهجية لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية عن طريق طرح جملة من الأسئلة على الأقسام التي لها علاقة بالدورة للإستفادة أكثر من معرفة ضوابط الرقابة الداخلية ثم تقييمها لإستخراج مدى فعالية و كفاية 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 و التوجيهات و أهم التوصيات التي تسمح بمعالجة و تطوير نقاط الضعف (المشاكل المكتشفة) و في الأخير تقديمه للإدارة العامة .

الخاتمة

## الخاتمة :

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها و حقوقها خصوصا مع كبر حجمها و تشعبها و ذلك حفاظا على بقائها و إستمرارها ، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية فعال كفيل بحماية حقوق هذه المؤسسة و موجوداتها 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 حاولت 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 الإعتماد عليها و ضمان الإستجابة للسياسات الموضوعة من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة و كذا ضمان الإستخدام الإقتصادي الكفاء لمواردها من خلال تجنب الإسراف و القصور و التبذير في إستخداماتها .

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 الإعتماد 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 معالجتني و تحليلي لمختلف جوانب الموضوع في فصليه توصلت إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات و نتائج عامة مع مجموعة من الإقتراحات .

## إختبار الفرضيات :

- بالنسبة للفرضية الأولى و المتمثلة في توقف نجاح المراجعة على إتباع المراجع مجموعة 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 إكتشاف نقاط القوة و الضعف لنظام الرقابة الداخلية و تقوم بإبرازها ، فالهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي هو إكتشاف نقاط قوته و نقائصه و بالتالي مدى فعاليته .

- أما الفرضية الثالثة المتعلقة بالتطبيق الفعال لنظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة مبيعات – زبائن أثناء قيامي بالدراسة التطبيقية في مؤسسة نפטال من خلال عرض قوائم إستقصاء الرقابة الداخلية ثم تقييمها للوصول إلى أهم نقاط القوة و الضعف و إقتراح أهم التوصيات و الحلول الممكنة لمعالجة و تطوير نقاط الضعف المكتشفة و هذا 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 و الضياع 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 المستنتجة أثناء القيام بدراسة حالة تطبيقية لمؤسسة نפטال كالتالي :

- نظرا لاعتبار دورة المبيعات – زبائن أحد الأنشطة الهامة في مؤسسة نפטال لكونها تساهم في إستمرارية نشاطاتها فإن وظيفة المراجعة الداخلية تعتبر أحد الوسائل الرئيسية في الرقابة على مختلف مراحل سير عملية البيع .

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

بينما أهم التوصيات المتوصل إليها إثر تقييم دورة مبيعات – زبائن في مؤسسة نפטال تتلخص في مايلي :

- إن التطبيق الحسن لتقسيم العمل و المهام يعتبر من الشروط الواجبة للحصول على نظام للرقابة الداخلية ذو فعالية و كفاءة ، فتقسيم العمل بطريقة جيدة يؤدي إلى التقليل من مخاطر الوقوع في الأخطاء و تحديد المسؤوليات ، لذلك فعلى مؤسسة نפטال 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 و المستمرة لمختلف أعمالهم .

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع :

أولا : المراجع باللغة العربية :

أ - الكتب :

- 1- أحمد شاكر العسكري، إدارة المبيعات مدخل سلوكي كمي وإداري، دار الزهراء، الأردن، 2000
- 2- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2007
- 3- الهادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2006
- 4- حامد طلبة محمد أبو هيبية، أصول المراجعة، دار زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، الطبعة الأولى، 2011
- 5- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، الإطار النظري و الإجراءات العلمية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009
- 6- خالد أمين عبد الله، المراجعة والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، الأردن، 1998
- 7- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004
- 8- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الاولى، 2006
- 9- خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم التدقيق النظري و العملي، دار المستقبل للنشر و التوزيع ناشرون و موزعون، الأردن، الطبعة الأولى
- 10- داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، الطبعة الاولى، 2007
- 11- عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية، مؤسسة شباب الجامعية، مصر، 1998
- 12- عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004
- 13- عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2008
- 14- عبد الفتاح الصحن أصول المراجعة ، الدار الجامعية للنشر و التوزيع ، مصر 2000
- 15- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006
- 16- د.محمد فاضل مسعد د.خالد راغب الخطيب.دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات. الطبعة الأولى دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع 2009
- 17- د.محمد نصر الهواري د.محمد توفيق محمد .اصول المراجعة والرقابة الداخلية .مكتبة عين الشمس القاهرة . 1999
- 18- محمد طواهر التهامي، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية



- 19- محمد بوتين، المراجعة وتدقيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005
- 20- محمد السيد سرايا، أصول المراجعة و التدقيق الشامل الإطار النظري المعايير و القواعد، مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، مصر، الطبعة الاولى، 2007
- 21- محمد عبيدات و آحرون، إدارة المبيعات و البيع الشخصي، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة
- 22- وليام توماس، أمرسون هنكي، تعريب أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، السعودية، 1986 ،
- 23- 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 لطفي، 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- 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
- 4- 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

#### ثانيا : المراجع باللغة الفرنسية :

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







وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة قاصدي مرياح ورقلة  
كلية العلوم التجارية و العلوم الإقتصادية و علوم التسيير  
قسم علوم المالية و المحاسبة



سيدي : الفاضل

سيدتي : الفاضلة

تحية طيبة و بعد ..

أقوم بإعداد بحث علمي بعنوان :

دور المراجعة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية دورة المبيعات – الزبائن دراسة حالة محطة خدمات  
انقوسة ورقلة

و أمل من حضرتكم الإجابة عن الإستفسارات و العبارات الواردة بقائمة الإستقصاء المرفقة ، فلرأيكم  
أهمية بالغة في إتمام الجانب التطبيقي من البحث ، علما بأن البيانات و الآراء الواردة من حضرتكم  
سوف تحاط بكل سرية و لا تستخدم إلا لغرض البحث العلمي .

و أتشرف بأن أقدم خالص الشكر و عظيم التقدير لسيادتكم على تعاونكم الصادق و إستجابتكم الكريمة  
للعمل في خدمة البحث العلمي .

الطالب : الوافي عمر

## إبيانات خاصة بالموظف :

يرجى وضع علامة داخل المربع المختار

الجنس : ذكر

أنثى

المؤهل العلمي: تقني

ليسانس

ماستر

مهندس

ماجستير

دكتوراه

الوظيفة : مدير إدارة

نائب مدير

رئيس مكتب

مراجع داخلي

سائق

أمن داخلي

أخرى حددها

الخبرة المهنية : أقل من 5 سنوات

من 5 إلى 10 سنوات

أكثر من 10 سنوات

العمر: أقل من 25 سنة

من 25 إلى 40 سنة

من 40 سنة فما فوق

## II محاور الإستبيان :

### 1 - محور التأكد من وجود إجراءات خاصة بتنفيذ وظيفة البيع :

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
			هل توجد مصلحة خاصة لوظيفة البيع ؟
			هل توجد إدارة الإئتمان ؟
			إذا كانت موجودة هل هي منفصلة عن مصلحة المبيعات ؟
			هل مصلحة الفوترة منفصلة عن 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 و سياسات 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 و سهلة التطبيق ؟
			هل تتناسب هذه الخطط مع واقع سير المهنة ؟
			هل يتم مراجعة و تطوير هذه الخطط ؟
			هل هناك متابعة خاصة لقائمة زبائن المؤسسة ؟
			إذا كان نعم هل هي دورية ؟
			هل هناك سياسة ثابتة للأسعار و شروط البيع ؟

### 2 - التأكد من المردودات و المسموحات من طرف الزبائن تم تسجيلها محاسبيا :

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
			هل الفواتير الدائنة تم تحريرها في حالة : -رد البضاعة ؟ في حالة شكوى لأحد الزبائن ؟
			هل الفواتير الدائنة يصادق عليها المسؤول ؟
			هل الإشعارات بحق Avoir بسبب مردودات أو تخفيضات هي : - محررة من الوثائق السابقة ؟ - مرقم مسبقا ؟ - تم مطابقتها مع الفواتير الأصلية ؟ - موافق عليها قبل إرسالها للزبون ؟

			هل تمر مردودات المبيعات بقسم الإستلام أم لا ؟
			هل يتم مراقبة البضاعة المردودة بصورة واضحة عن طريق قسم الإستلام؟
			هل هناك رقابة للتأكد من أن الفواتير تم تسجيلها ؟
			هل تخضع الفواتير الدائنة لمتابعة محاسبية ؟

### 3 - محور التأكد من أن البضاعة المباعة تم تسجيلها و فوترتها :

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
			هل كل طلبيات الزبائن المستلمة يتم المطابقة عليها من قبل : -المصلحة التجارية المعنية بشروط و إمكانية توفير لهم البضاعة ؟ -مصلحة الإنتمان ؟
			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 عمليات تحويل البضاعة تم مراقبتها من طرف مصلحة الفوترة؟
			هل تحرير الفاتورة يكون حسب سند الشحن ؟
			هل الفواتير مرقمة تلاحقيا 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 مقاربتها مع مجاميع الفواتير لكل فترة معينة؟
			هل هناك رقابة على مصروفات النقل و الشحن ؟
			هل تمسك المؤسسة يومية خاصة بالمبيعات الأجلة ؟
			هل يطابق مجموع هذه اليومية دوريا مع الحساب الإجمالي للمبيعات ؟

فاتورة

N.F 09216100882

279813

الشركة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية  
طريق الكيمان الشارقة العجالة - ص.ب 99 رقم 9691

مركز تسويق 279813

010/2020	رقم الطلب	16/11/2020	تاريخ الفاتورة
0019 رقم 777	رقم الفاتورة	1	العميل
W 202 NAGDUSSA OUARGLA	تسليم جزئي	30 يوما - 30 يوما = 1	رقم الاستحقاق
010036345	التاريخ المرتقب	Transport CLT00	رقم تسليم
16495	تسليم العميل	CLIENT	رقم العميل
E7300	تعليمات خاصة	54255 رقم الفاتورة	رمز النظام العمومي

المسئول	الكمية	الوحدة القياسية	رمز الضريبة	القيمة	الضريبة
تسليمية	50,00	360	90188	528,10	26.455,00
ENAD			5474		5.026,45
AUTRES PROD. & PREST. 19.00%					

Trente-et-un mille quatre cent quatre-vingt-un Dinars quarante-cinq Centimes

004	وصل قبضتي مسرورج	كيفية التسليم
MOHAMED ISMAIL	اسم العميل	012R2 رقم mehdi benine
22	شيك رقم	012R2 رقم mehdi benine
	تحويل رقم	012R2 رقم mehdi benine
	حوالة رقم	012R2 رقم mehdi benine
	635 N°	012R2 رقم mehdi benine
	المبلغ الإجمالي	012R2 رقم mehdi benine
	بالأرقام بالحروف	012R2 رقم mehdi benine

Encaisser : Trente-et-un mille quatre cent quatre-vingt-un Dinars quarante-cinq Centimes

شروط خدمة التسليم

تقبل المتنازع تمت مسؤولية العميل المبرمج كل حدوث وحصل أي شكوى يجب ان توجه الى صاحب المحال المتسول الوحيد من البضاعة اتم تسليمها له استمار الصعلة هي تلك الامتار السارية المفعول يوم تسليم البضاعة  
تطلب براء تسليم اكل بصفة مستقلة كاستعماله وانه غير معمول به حسب الملائم الرسمية مسجوع 03 ان دفع مبلغ الامتار لا يدل بالضرورة على صلته ملكية والموامل و الخزانات المتعلقة و القارورات وهي ملكا للشركة  
توزيع البضاعة لا يتم الا الاصل من عند تسليم البضاعة لا يتم الا الاصل من عند تسليم البضاعة لا يتم الا الاصل من عند تسليم البضاعة  
شركة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية (الفرع التجاري) هو المعمول به و انجبر حتى في حالة الاستئناف للضمان او بتفدية المستلمين

السلمة المستلمة في حالة جريدة	Date 16 NOV 2020	المستلم
(1) الوثيقة الأصلية : اليوم	SURTEINTER	المستلمة
(2) الوثيقة الثانية : مديرية المالية	H. SORTIE	المستلمة
(3) الوثيقة الثالثة : وحدة النشاط التسليم		
(4) الوثيقة الرابعة : مركز الخزائن المرسل		
(5) الوثيقة الخامسة : الباقي		





ABIA MOHAMED ISMAIL		N° de la commande 010/2020		Date de l'opération 16/11/2020	
E W. 202 N4BOUSSA GUARGLA		N° de 001777	N° du 004 :	Code de règlement Comptant = 1 Et Comptant	
100132	Livraison Partielle :	Reliquet annulé		Code de l'échéance < 30 jours = 0 30 jours = 45	
1010035345	Date enregistrée	Transport CLT00		Code de Livraison NAFTAL = 1 Navire = 7 Tierce = 2 Pipe = 8 Wagons = 3 Atteilage Mixte = 9 Client = 4	
16185	CLIENT		Instructions particulières		
E7300		CLIENT		Code de véhicule 000000-000-00	
22		Nom du facturier 54052U mehdi.benine		Code du régime Droits pleins = 1 SPECIAL = 2	

DESIGNATION	CODE PRODUIT	U.M.E	QUANTITE	PRIX UNITAIRE	MONTANT
5L ENAD	ENAD	90189	360	50,00	529,10
AUTRES PROD. & PREST. 19.00%	N	5474			26 455,00 5 026,45
					31 481,45

Trente-et-un mille quatre cent quatre-vingt-un Dinars quarante-cinq Centimes

Reçu d'encaissement	Réf : 004	NATURE DU PAIEMENT	
OHAMED ISMAIL  22	Espèces	Non de l'encaisseur	
	Chèque N°	Numéro du 012R2 mehdi.benine	
	Virement N°	Signature du 520	
	Mandat N°	Caisier	
	035 N°	1 Comptant	
	Montant Total en		
Lettres		Chiffres	31 481,45

**CONDITIONS GENERALES DE VENTE**  
 Les marchandises sont livrées aux risques et périls du destinataire. 2- Toutes réclamations devront être adressées au transporteur seul responsable vis-à-vis du receveur. 3- Les marchandises sont livrées en l'état tel qu'il est. 4- Le client doit signer un accusé de réception pour toutes marchandises rendues. 5- Les 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 marchandises 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 au comptant, en espèces, chèque bancaire, par virement au C.C.P ou mandat NAFTAL. 8- En cas de litige, 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 de pluralité de défendeurs.

Reçu conforme	Marchandises reçues conformes et en bon état	Origine Date 1 Client 2 Fin - JC 3 Dom JC 4 GDS SORTIE ..... H.ENTREE..... 5 Autres
Signature du Client		16 NOV 2020 SURTEINTERNE