



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الليسانس في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

بعنوان:

التدقيق المحاسبي على المبيعات في المؤسسة الاقتصادية

المؤسسة الوطنية للتموين بالخشب ومشتقاته - ENAB - وحدة ورقلة

فترة 2010-2012

تحت إشراف الأستاذ :

- محمد حسان بن مالك

إعداد الطالبين :

- سعيد حملاوي

- نصير مدقن

السنة الجامعية 2012/2013

الإهداء



قد يغيب القمر وقد تغيب الشمس يوما... ولكن لن يغيب النور المتألق في قلبي ، لن تغيب معالم الحب
الراسخ في فؤادي : أُمِّي روح تتجسد في بجسد ملاك يحمل أعذب الصفات وأروعها ، يا أول من
بكى فرحا بي

وأول معلم لي في الدنيا أنتي ملكتي المتوجة بتيجان سماوية لا يراها إلا أهل القلوب، فقد احترت ما
أهديك فلو غلفت الدنيا كلها ف بغلاف جميل وقدمتها لك لكانت قليلة عليك ، وليس لي إلا أن
أهديك نجاحي بعد تحياتي .

كما اهديه إلى من بقلبي جال وارتاد في النوى وحفر في ذاكرتي منذ الصبا أروع الصفات و الأخلاق إلى
روح أبي رحمه الله وتغمده بمغفرته وأسكنه فسيح جنانه فمهما طالت السنين سيبقى صورة راسخة
بأعماقي.

إلى أجمل ما في الدنيا إخوتي رعاهم الله : محمد، وليد، نادية، بشينة.

إلى جدتي أطال الله في عمرها إن شاء الله .

إلى من أتمناها خليلة في الدنيا و الآخرة.

إلى هدية القدر أخي وصديقي وتوأم روحي أسامة وإلى أروع رفقة رشيد، أحمد، سليم، وليد، بلخير

محمد، مصطفى، عبد الرحمان، مهدي، إبراهيم، عمر، علي، زهر، إسماعيل ، أيوب.

إلى أصدائي : أمين ، خديجة حفظهم الله ورعاهم .

إلى كل عائلة مدقن صغيرها وكبيرها.

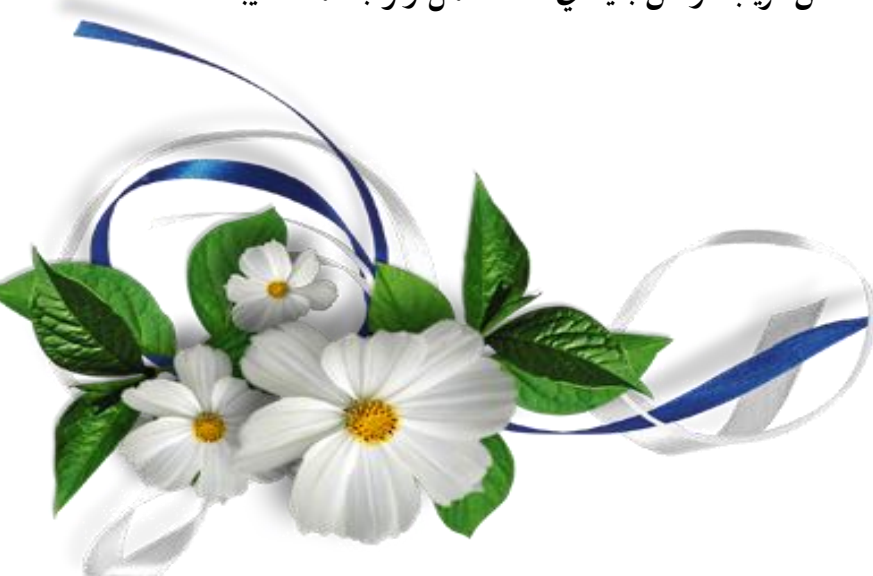
إلى زميلي وأخي وشريك في العمل حملاوي سعيد وعائلته الكريمة.

على كل زملائي وزميلاتي في الدراسة وكل دفعة السنة رابعة محاسبة

و مالية سائلا المولى عز وجل أن يوفقهم في دينهم ودنياهم.

إلى كل من ساعدنا في هذا البحث من قريب أو من بعيد في هذا العمل ولو بكلمة الطيبة

الإهداء



الإهداء

الحمد لله الذي أروع بني آدم في تركيبه عقله فأعطاه بذلك القدرة

على جعل وسيلته الكفاح و غايته النجاح.

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واقترن رضاها

برضا الرحمان وارتبطت طاعها بطاعة الخالق.

إلى من يسر لي طريق العلم وعلمني حب العمل والصبر والمثابرة

أمي وأبي حفظهما الله وبارك في أعمارهما و جعل الجنة دارهما.

إلى من أسعدني صغيرا و أعانني كبيرا إخوتي:

عبد اللطيف ، عبد العزيز ، نور الدين ، محمد

و منبع الحنان الثاني أخواتي .

حفظهم الله و رعاهم وبارك لهم في ذرياتهم و أزواجهم.

إلى اعز و أروع شخص زميلي في هذا العمل مدقن نصير(مصعب) .

إلى كل أصدقائي و أحبائي و رفاق دربي و خاصة شرف الدين ، ياسين ، عبد اللطيف ،

مشري ، محمد، صلاح يوسف ، فؤاد، مصطفى

إلى كل من ساهم في انجاز هذا العمل بالقليل أو بالكثير راجين من الله أن يجعله

في ميزان حسناتهم إن شاء الله

وفي الأخير كل التوفيق و النجاح لطلبة العلوم التجارية دفعة 2013

و شكرا.

سعيد طراوي

الشكر

الحمد لله الذي وفقنا ومنحنا القوة والصبر لإتمام هذا العمل .

يشرفنا أن نقدم بالشكر الجزيل والاحترام الكبير

لأستاذنا المشرف الدكتور بن مالك حمد حسان.

وإلى كل من وقف إلى جانبنا وساعدنا من قريب أو من بعيد لإنجاز
هذا العمل.

وكذا جميع أساتذتنا الذين اشرفوا على تكويننا خلال المرحلة
الجامعية.

الملخص:

إن تطور السياسات الاقتصادية و كبر حجم المؤسسات، و تنوع نشاطها أوجب عليها للوصول إلى أعلى مستوى من كفاءة، السير وراء الرقابة على نشاطها و كيفية استغلال مواردها المتاحة حيث، أن هذه الرقابة تفيد المؤسسة داخليا و تفيد المصادر الخارجية المعنية بذلك، و في هذا البحث سنتخصص في التدقيق المحاسبي على المبيعات، وهذا من أجل الإجابة على السؤال التالي: كيف تتم عملية التدقيق المحاسبي على المبيعات في المؤسسة الاقتصادية ؟ وقد اخترنا في دراستنا لهذا الموضوع المؤسسة الوطنية للتموين بالخشب ومشتقاته وحدة ورقلة ، وكانت حدود دراستنا لبيانات المالية فيها خلال الفترة 2010-2012، حيث توصلنا في الأخير إلى معرفة طرق وأساليب التدقيق المحاسبي المتخذة على المبيعات التي يجب اتخاذها خلال القيام بهذه العملية.

Résumé:

Grace à la progression des stratégies économiques ,la grandeur de l' entreprises et la diversité de ses activités l'a aidée à atteindre un niveau plus élevé de la compétence professionnelle, en précisant son activité et la façon d'exploiter les ressources disponibles. Autant que ce contrôle peut bénéficier l'entreprise de l'intérieure et les ressources externes. Dans ce recherche on va être spécialisé sur l'exactitude comptable en vue de répondre à une question " Comment se fait ce processus sur les ventes dans les entreprises économiques?

Et Nous avons choisi dans cette étude Entreprise Nationale d'Approvisionnement en Bois de Ouargla. Concernant notre point d'arrivé de l'étude pour les données financière durant la période de 2010-2012.Alors que nous sommes arrivés aux stratégies et les moyens relatifs à l'exactitude comptable prises sur les ventes qu'il faut prendre pendant l'excusions de cette tâche .

قائمة المحتويات

الإهداء	.....
I	الشكر.....
II	الملخص.....
III	قائمة المحتويات.....
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الملاحق.....
أ	المقدمة العامة.....

الفصل الأول: التدقيق المحاسبي على المبيعات في المؤسسة الاقتصادية

المبحث الأول: المراجعة الداخلية

8	المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية.....
10	المطلب الثاني: معايير التطبيق الراجعة الداخلية.....
13	المطلب الثالث: منهجية المراجعة الداخلية.....

المبحث الثاني : الرقابة الداخلية على دورة المبيعات

15	المطلب الأول: الرقابة الداخلية على المبيعات و المبيعات النقدية.....
17	المطلب الثاني: خصائص الرقابة الداخلية على المبيعات.....
18	المطلب الثالث: تقييم الرقابة الداخلية.....

المبحث الثالث: التدقيق الداخلي للمبيعات

29	المطلب الأول : تعريف و أهداف وظيفة البيع.....
30	المطلب الثاني: مفهوم تدقيق المبيعات.....
31	المطلب الثالث: التدقيق الداخلي لمخزون البضاعة.....

33	المطلب الرابع: المراجعة المستندية للمبيعات.....
36	المطلب الخامس: أهداف و إجراءات التحقق من أرصدة حسابات العملاء.....
39	خاتمة الفصل:.....

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية مؤسسة ENAB

المبحث الأول: تقديم المؤسسة

41	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة.....
42	المطلب الثاني: التعريف بالوحدة وأنشطتها.....
42	المطلب الثالث: وظائف مصالح الوحدة.....

المبحث الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للوحدة

44	المطلب الأول: مفهوم الهيكل التنظيمي.....
45	المطلب الثاني: عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....
46	المطلب الثالث: عرض الهيكل التنظيمي لمصلحة المبيعات و التجارة.....
46	المطلب الرابع: واقع وحدة المؤسسة الوطنية لتموين بالخشب ومشتقاته ورقلة.....

المبحث الثالث : إجراءات الرقابة الداخلية على دورة المبيعات

49	المطلب الأول: نظام الرقابة الداخلية على المبيعات.....
53	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
57	المطلب الثالث: إجراءات التدقيق الداخلي.....
60	خاتمة الفصل:.....
62	الخاتمة العامة:.....
65	قائمة المراجع:.....
68	الملاحق:.....
77	الفهرس:.....

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
20	أشكال و رموز خريطة التدقيق	1 - 1
21	خريطة تدقيق عمومية	2 - 1
21	خريطة دقيق أفقية	3 - 1
28	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلة و الوسائل المستعملة لذلك	4 - 1
44	الهيكل التنظيمي لوحدة ورقلة	1-2
45	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	2-2
46	الهيكل التنظيمي لمصلحة المبيعات	3-2
47	تطور مبيعات المؤسسة الوطنية للتموين بالخشب ومشتقاته _ ورقلة_	4-2
48	خلال الفترة 2010-2012	
48	تغير حجم المشتريات لدى الوحدة خلال الفترة 2010-2012	5-2
50	الإجراءات المتخذة في عملية البيع للزبائن المميزون	6-2

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
23	جدول الرقابة الداخلية على المبيعات	1 - 1
47	مبيعات المؤسسة الوطنية للتموين بالخشب و مشتقاته خلال فترة 2010-2012	2-2
48	تغير حجم المشتريات للمؤسسة الوطنية للتموين بالخشب و مشتقاته خلال فترة 2010-2012.	3 -2
54	استمارة تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة	4 -2
55	تقسيم العمل في عملية البيع	5 -2

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
68	الميزانية لسنة 2010	01
70	جدول حسابات النتائج لسنة 2010	02
71	الميزانية لسنة 2011	03
73	جدول حسابات النتائج لسنة 2011	04
74	الميزانية لسنة 2012	05
76	جدول حسابات النتائج لسنة 2012	06

مكتبة

المقدمة العامة:

أدى التقدم العلمي الذي بدأ مع الثورة الصناعية على تطور مستمر ومتواصل في المؤسسات الاقتصادية، مما نتج عنه زيادة المعاملات وكبر حجم المشروع .

وبتالي تعدد المسؤولين و ارتفاع عدد العاملين ، وزيادة تقسيم العمل، ونتيجة لهذا التغير الكبير في شكل المشروع وحجم عملياته و ازدياد مشاكله، أصبح من الضروري إدارة المشروع على أسس علمية وعملية تكفل تحقيق الرقابة على أمواله وأوجه نشاطه ، وتضمن رسم سياسته الإدارية ومتابعة تنفيذها ، حيث أن التنفيذ المحكم لهذه الأخيرة يضمن لها الحماية الكاملة لأصولها ودقة بياناتها المستعملة.

و أهم العمليات المتعلقة بالمبيعات ،وذلك نظرا لأهمية هذه الأخيرة بالنسبة للمؤسسة فالهدف الرئيسي لأي مؤسسة اقتصادية هو تحقيق الربح ، فكلما كانت المبيعات مراقبة بشكل جيد ، كلما كان الإيراد المحقق يعكس المستوى الحقيقي لهذه المؤسسة ، وهذا بهدف منع تخفيض رقم الأعمال ، أو رفعه لغرض أو لآخر ، ونظرا لحاجة المؤسسات إلى مطابقة البيانات المحاسبية للواقع في ظل التطور الذي يشهده علم المحاسبة ، وكذا حاجة الأطراف المتعاملة مع المؤسسات إلى تجميع حقائق ومعلومات تتعلق بهذه الأخيرة .

كل هذا أدى إلى ظهور طرف ثالث محايد يصادق على تلك المعلومات ، يتمثل في الرأي الذي يبديه المدقق حول مدى صحتها.

وعليه يمكن القول أن التدقيق هو بمثابة العين الساهرة على مصالح المؤسسات بحيث يضمن الحفاظ على سمعتها ، إذ نجد معظم الدول المتقدمة لا تخلو منه ، خاصة بعدما تعددت وظائفه من إيجاد الأدلة واكتشاف الأخطاء و الغش إلى رسم السياسات و العمل على تطبيقها و التقليل من المخاطرة.

الإشكالية:

لمعالجة هذا الموضوع تمحورت دراستنا في معالجة الإشكالية التالية :

كيف تتم عملية التدقيق المحاسبي على المبيعات في المؤسسة الاقتصادية ؟

ويتفرع من هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الأخرى هي :

- 1 - ما معنى المراجعة الداخلية، وما هو مجال تطبيقها؟ وما هي معايير تطبيقها؟ وما هي المنهجية المتبعة في تنفيذها؟
- 2 - ما هي الأدوات المستعملة لتقييم نظام الرقابة الداخلية على المبيعات؟ وما هي خصائصها؟ وما هي طرق تقييمها؟
- 3 - ما هو دور وإجراءات التدقيق المحاسبي بالنسبة لوظيفة البيع في المؤسسة؟

الفرضيات:

لدراسة الموضوع وتحليل الإشكالية ومعالجتها اعتمدنا في بحثنا على الفرضيات التالية:

1. التدقيق علم يتمثل في مجموعة من المبادئ و المعايير و الأدوات التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية.
2. يعتبر التسيير أداة لتوزيع مختلف أنشطة المؤسسة على الأفراد العاملين بها الذين يساهمون في إنجاز الخطط الموضوع من طرف إدارة المؤسسة، ويكون دور التدقيق هنا وهو مراقبة تلك الخطط ومتابعة تنفيذها.
3. إن التدقيق المحاسبي على المبيعات دور مالي في المؤسسة بالإضافة إلى انه يعتبر من الركائز الأساسية التي تعطي شكل حسن للمؤسسة.

أهمية البحث:

إن التدقيق في الواقع ليس غاية وإنما هو وسيلة تعتمد عليها المؤسسة للحصول على القوائم المالية الحالية من الأخطاء، وباعتبار أن البيع وظيفة فعالة في المؤسسة ، فإن التدقيق المحاسبي على المبيعات له أهمية بالغة في المنشأة بحيث يعتبر من بين العوامل الأساسية التي تساهم في نجاح المؤسسة ومدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها، وخاصة فيما يخص إجراءات الرقابة الداخلية على المبيعات.

أهداف البحث

1. إبراز مفهوم التدقيق وتمديده مدى أهميته في المؤسسة الاقتصادية؛
2. الإلمام بطرق وإجراءات التدقيق المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية؛
3. الوصول إلى مدى تأثير التدقيق المحاسبي على وظيفة المبيعات في المؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع

عن الدوافع وراء اختيار الموضوع تتمثل في :

1. محدودية الدراسات التي تناولت هذا الموضوع؛
2. إبراز دور التدقيق المحاسبي ومدى تحقيقه لفعالية التسيير و القضاء على بعض مظاهر الاختلاسات التي تعيشها بعض المؤسسات الجزائرية؛
3. إلزامية التدقيق في جميع المؤسسات كونه وأمر لا بد منه من اجل تحسين أداء المؤسسات وكذا الأهداف المرسومة من طرف المؤسسة.

المنهج المستخدم

قمنا بدراسة موضوع التدقيق ومدى تأثيره على وظيفة المبيعات في المؤسسة الاقتصادية ، حتى نلم بالموضوع المدروس ، حاولنا توفير بيانات كافية لتوضيحه وفهمه وذلك باستخدام المنهج الوصفي ، حيث قمنا بوضع الفروض وجمع البيانات والمعلومات من المصادر المختلفة وبأساليب التي تم تحديدها، ثم تحليلها وتفسيرها ، وبتالي الوصول إلى النتائج و التوصيات ، ولقد قمنا بالاطلاع على القوائم المالية للمؤسسة وتقييم نظام الرقابة المعتمدة وذلك باستعمال النماذج استبائيته لتوضيح مدى تطبيق هذه المؤسسة لقواعد التدقيق، بالإضافة الى استخدام الجداول و القيود المحاسبية، واستخدام المخططات البيانية بالاعتماد على برنامج الجدول (EXCEL).

الدراسات السابقة :

فعلى مستوى كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير كل الدراسات التي تتعلق بموضوع المراجعة تمس بصفة عامة المراجعة الداخلية، فتلك التي تخص موضوع "التدقيق الداخلي على المبيعات " قليلة جدًا إذ لم نقل منعمة.

قمنا بالاطلاع على دراسة سابقة من جامعة الدكتور يحيى فارس بالمدينة وكانت بعنوان (التدقيق المحاسبي على المبيعات) من إعداد (عمسى أمينة، زروال زكية، أمير سميرة) 2006-2007 وقد تناولت هذه الدراسة والتي هي مذكرة لنيل شهادة ليسانس ، كل من التدقيق بصفة عامة والمؤسسات الاقتصادية، وتتفق هذه الدراسة مع دراستنا في كونها تحاول إبراز دور و أهمية التدقيق المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، أما دراستنا فقد تعمقت أكثر عليها في تفادي تكرار المؤسسات الاقتصادية و أشكالها وذلك أن العديد من المذكرات في الكلية تناولت ذلك وقد ركزنا في صلب الموضوع و الذي هو التدقيق المحاسبي على المبيعات، وقد كان موضوع دراستنا في المؤسسة الوطنية للتموين بالخشب ومشتقاته ENAB

الصعوبات:

واجه البحث عدة صعوبات، نذكر أهمها فيما يلي:

- الحصول على المعلومات؛
- ربط التأهيل بالمراجعة والتشخيص؛
- الحصول على مؤسسة لدراسة الحالة.

خطة البحث

للإحاطة بإشكالية البحث، قسمناه إلى :

فصلين : يتضمن الفصل الأول ثلاث مباحث حيث تناولنا في المبحث الأول مفاهيم وأسس على المراجعة الداخلية من تعريف ومعايير ومنهجية ، وفي المبحث الثاني تطرقنا إلى الرقابة الداخلية على دورة المبيعات من حيث تعريف و مجال التطبيق و خصائصها واساليبها، أما المبحث الثالث التدقيق المحاسبي فقد كان بعنوان التدقيق الداخلي على المبيعات في المؤسسات الاقتصادية و الذي تناولنا فيه كل من مفهوم وظيفة المبيعات و التدقيق المحاسبي عليها ، إما الفصل الثاني فخصصناه للجانب التطبيقي .

الفصل الأول

التدقيق المحاسبي على المبيعات

في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

التدقيق عبارة عن مراجعة تفصيلية يقوم بها المدقق في مؤسسة معينة معتمدا على مجموعة من وسائل

وإجراءات خاصة، إذ أنه يهتم بجميع وظائف المؤسسة المتمثلة في الشراء، التخزين، الإنتاج، البيع، التسويق، الموارد البشرية، وغيرها من الوظائف.

في بحثنا هذا سنتطرق إلى تدقيق وظيفة البيع التي تعتبر إحدى أهم الوظائف السابقة الذكر، ويتمثل هذا

التدقيق في تسجيل العمليات الخاصة بالبيع والتأكد من صحتها ودقتها، حتى تتحصل المؤسسة على قوائم مالية دقيقة وواضحة، خالية من الأخطاء لا عيب فيها، مما يؤدي إلى نجاح المؤسسة وتفوقها.

ولتوضيح أكثر قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: المراجعة الداخلية؛
- المبحث الثاني: الرقابة الداخلية على دورة المبيعات؛
- المبحث الثالث: التدقيق الداخل على المبيعات.

المبحث الأول: المراجعة الداخلية

إن ضرورة تبنى المؤسسة لوظيفة المراجعة الداخلية في هيكلها التنظيمي أصبح مسألة مهمة وملحة، وهذا للدور الذي تلعبه في تقييم النظام التسييري والمساهمة في تقويمه وتصحيحه. لذا سنتناول في هذا المبحث موضوع المراجعة الداخلية. بحيث نتطرق إلى مختلف تعاريفها وخصائصها من خلال المطالب الثلاثة التالية:

1- ماهية المراجعة الداخلية؛

2- معايير تطبيق المراجعة الداخلية؛

3- منهجية المراجعة الداخلية.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية

لقد كان ظهور المراجعة الداخلية بعد المراجعة الخارجية، ومن ذلك فهي تعتبر حديثة إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية ونقسم هذا المطلب إلى فرعين:

1 - المراجعة الداخلية بين المفهوم والتطور؛

2 - أهمية وأهداف المراجعة الداخلية.

الفرع الأول: المراجعة الداخلية بين المفهوم والتطور

ظهرت فكرة المراجعة الداخلية في سنوات الثلاثينات بالولايات المتحدة الأمريكية ومن الأسباب التي أدت إلى ذلك رغبت المؤسسات الأمريكية في تخفيف عبئ المراجعة الخارجية عليها، حيث كانت التشريعات توجب على المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إخضاع حساباتها إلى تدقيق ومراجعة خارجية. وبقي دور المراجعة الداخلية مهمشا حيث لم تحض بالاهتمام اللازم في بداية الأمر، إلى أن انتظم المراجعون الداخليين في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941م وكونوا ما يسمى (بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين) الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها. ولكي تتماشى المراجعة الداخلية مع التطورات الحاصلة في الحياة الاقتصادية قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنوات 1947، 1957، 1971م. بحيث نجد التعريف الصادر سنة 1957م كالتالي: (المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل يستعمل لمراقبة مجموعة الوظائف والنشاطات، فهي نشاط رقابي في أعلى مركز تنظيمي يمارس بتفويض من الإدارة العليا بهدف الملاحظة وإبداء الرأي حول فعالية الوسائل الرقابية الأخرى.⁽¹⁾

¹ الصبان محمد سمير و جمعة إسماعيل إبراهيم و السوافيري فتح رزق: الرقابة و المراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996. ص25.

- ويعرفها معهد الفرنسي للمراجعين الداخليين ifaci (المراجعة الداخلية هي فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى، إن الأهداف الرئيسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي إذن التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة).⁽¹⁾

- كما أن هناك تعريف آخر يقول بأن (المراجعة الداخلية أداة مستقلة من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى)

- أما تعريف آخر نجد فيه (المراجعة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات التي تنشأ من داخل المؤسسة بغية مراقبة مختلف العمليات التسييرية ومدى تطبيق السياسات الإدارية المرسومة.

- أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه. فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه: " يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين بصفة مستمرة أتم اط سيرها و تسييرها"، كما أكمل في نص المادة 58 على أنه:

"لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة و تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا و العاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمنيا يترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية و الجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن " ².

الفرع الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية

إن تطور مفاهيم المراجعة الداخلية كان له أثر كذلك على تطور الأهداف بحيث كان هدفها الأساسي في السابق هو اكتشاف الأخطاء و والتلاعبات والغش أما حاليا فهو المساهمة في تقويم النظام التسييري. ويمكن أن نحدد هدفين للنظام رئيسيين للمراجعة الداخلية هما:³

-التقييم الدوري لسياسات المحاسبية والمالية وكل المتعلقة بها والتأكد من أنها تسيير حسب الخطة الموضوعية دون انحراف.

التقييم الدوري لسياسات الإدارية والإجراءات التنفيذية المتعلقة بها وإبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها وتطويرها للتحقيق أعلى كفاءة إدارية.

¹ بوتين محمد: المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص15

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 02. القانون 01/88 المتعلق بتوجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية، الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988.

³ قلو مصطفى بن عميرة توفيق، المراجعة الداخلية في المؤسسة، مذكرة سنة 2004م ص36

وهناك أهداف ثانوية أخرى تتمثل في:

- المحافظة على أملاك المؤسسة من الضياع أو سوء الاستعمال أو الاختلاس؛
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المستعملة في الدفاتر والسجلات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ومتابعة تنفيذها والقيام بتحليل البيانات تحليلاً سليماً؛
- اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات في الوقت المناسب والعمل على تصحيحها ومنع تكرارها في المستقبل؛
- مراعاة التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات المرسومة.

الأهمية:

- تعد أهمية المراقبة الداخلية كونها أداة رقابية فعالة تعمل على خدمة الفئات التي تستخدم القوائم المالية وتعتمد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإستراتيجية ومن هذه الفئات نجد كل من:
- إدارة المؤسسة: وتعتبر المستفيد الأول من عملية المراجعة، فهي تطلعها على النقائص الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، واتخاذ القرارات المناسبة على ضوء معطياتها.
 - المستثمرون: تمكنهم نتائج المراجعة من اتخاذ قراراتهم بشأن الاستثمار في المؤسسة أو عدم المغامرة بأموالهم.
 - البنوك والدائنون الآخرون: يعتبر تقرير المراجع مرجعاً هاماً لمختلف الدائنين للمؤسسة من خلال معرفتهم مدى سلامة المركز المالي للمؤسسة ودرجة السيولة لاتخاذ القرار المناسب في كيفية التعامل مع المؤسسة مستقبلاً.
 - إدارة الضرائب: وهذا لمعرفة حجم الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة بناءً على حصيلة المراجع الداخلي¹.

المطلب الثاني: معايير تطبيق المراجعة الداخلية

إن المراجعة مهنة حرة تحكمها قوانين ومعايير، والمراجع شخص محترف متخصص مهمته تزداد تعقيداً من فترة إلى أخرى لما لتتعقد عالم الأعمال اليوم وتعقد المحاسبات والمشاكل المالية منها القانونية والضريبية المطروحة على وجه الخصوص، وعليه ينبغي مراعاة معايير بعضها على الأقل أثناء قيامه بمهمته حتى لا يكون مقصراً وما ينجر على ذلك من عواقب وسوف نتطرق في هذا المطلب إلى ثلاثة فروع:

- 1- معايير المراجعة الداخلية؛
- 2- نطاق تطبيق المراجعة الداخلية؛
- 3- أنواع المراجعة الداخلية.

¹ جمعة أحمد حلمي: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص 37.

الفرع الأول: معايير المراجعة الداخلية

تعتبر معايير المراجعة الداخلية المبادئ العامة والأسس التي تحكم أي عملية مراجعة، وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول إلى الأهداف الواجب تحقيقها، ولقد تطرقنا لهذه المعايير في الفصل الأول من البحث بشيء من التفصيل إلا أننا ارتأينا ذكرها بشكل موجز وهذا للتأكيد على أنه لا توجد اختلافات بين المعايير باختلاف المراجعة المعمول بها في المؤسسة وهذه المعايير هي كالتالي:

أ- المعايير العامة؛

ب- معايير الفحص الميداني؛

ج- معايير التقرير.

1 - **المعايير العامة:** وهي المعايير المتعلقة بالشخص المراجع من حيث تكوينه الشخصي والعلمي وعليه فيتعين على المراجع أن يكون على درجة معتبرة من الكفاءة والمؤهلات العلمية والعملية التي تسمح له بأداء عمله بشكل صحيح، وتسمح له بالتحكم في عمله وأداءه لمهمته على أحسن وجه، كما يجب أن يتمتع بالاستقلالية التي يمكنه من الأداء الجيد دون أي ضغوطات من أي طرف كان. أما الميزة الثالثة التي يجب توفرها لدى المراجع هي بدل العناية المهنية الملائمة المناسبة وتعني حرص المراجع على أداء المهمة بطريقة صحيحة من خلال الاستعداد لها والالتزام بأداء معين وفق ما تنص عليه القوانين والعقد المبرم مع المؤسسة.

2- **معايير الفحص الميداني:** وهي تشمل المعايير والإجراءات المتبعة في تنفيذ عملية المراجعة لتحقيق الأهداف المرجوة، وهي تشمل إعداد برنامج المراجعة والتخطيط السليم للعملية والإشراف على عمل المساعدين بحيث تكون هذه الخطة تتمتع بالمرونة وتتضمن مجمل الخطوات الواجب القيام بها ونوعية الإجراءات التي سيتبعها وكذلك مجال عملية الفحص، وفيما يتعلق بالنقطة الثالثة فهي تتضمن معايير جمع الأدلة الملائمة والكافية من خلال عملية الفحص وهذا لتكون أدلة إثبات للنتائج التي توصل إليها وبالتالي اتخاذ الرأي السليم بشأن المستندات والقوائم المالية التي كانت محل الفحص.¹

3- **معايير التقرير:** وهي المعايير الواجب إتباعها من طرف المراجع خلال إعداده للتقرير الشامل للمهمة التي كلف بها وهي تتضمن الإشارة إلى مدى توافق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية بشكل عام وكذلك مدى الثبات في تطبيقها عبر مختلف الدورات السابقة. وهذا لا يتخذ عناصر مقارنة بين الدورات، أما النقطة الثانية فهي الإشارة إلى ملائمة الإفصاح في القوائم المالية بالنظر إلى صحة التسجيلات في هذه القوائم وأنها تعبر حقيقة عن المركز المالي للمؤسسة وفيما يخص المعيار الثالث فهو يتعلق بمعيار إبداء الرأي بحيث يتطلب من المراجع إعطاء رأيه بشأن عملية المراجعة التي قام بها ويتضمن مختلف التوصيات والنصائح التي يمكن أن يقدمها لإدارة المؤسسة ويمكن أن يتضمن تقرير المراجع أحد الآراء التالية:

¹ نفس المرجع السابق، ص 40.

- إبداء رأي بدون تحفظ: ويكون عندما تكون القوائم المالية التي خضعت للفحص تعبر بصدق عن العمليات التي تمت وعن نتيجة المؤسسة ومركزها المالي؛

- إبداء الرأي بتحفظ: ويكون عندما تكون القوائم المالية التي خضعت للفحص تعبر بصدق وحقيقة عن نشاط المؤسسة إلا أن هناك بعض التحفظات بشأنها أو بعض بنودها، لكنها لا تؤثر بدرجة كبيرة على شرعية ومصداقية البيانات المقدمة؛

- إبداء رأي سلبي: وهو عندما يرى المراجع بأن المستندات لا تعكس بصدق عن وضعية المؤسسة وأن هناك تجاوزات خطيرة في السجلات تؤثر بشكل مباشر على المؤسسة حالياً أو في المستقبل؛

- عدم إبداء الرأي: ويكون هذا عندما لا يستطيع المراجع أن يبدي رأيه حول العمليات التي قام بها لأسباب معينة نتيجة ضغوط أو عدم توفر الإثباتات أو غيرها من الظروف.

الفرع الثاني: نطاق تطبيق المراجعة الداخلية

يتضمن نطاق المراجعة الداخلية فحص وتقييم كفاءة وفعالية الأداء و ذلك بالنظر إلى:

- مراجعة النظام المحاسبي و نطاق الرقابة الداخلية بالإضافة إلى الإشراف على الأعمال ووضع التوصيات اللازمة بشأن المراجعين الداخليين؛

- مراجعة النظم الموضوعة للتأكد من الالتزام بالسياسات المخططة و الإجراءات و القوانين و اللوائح التي يكون لها تأثير جوهري على العمليات و التقرير؛

- فحص الكفاءة الاقتصادية و الإدارية و فعالية العمليات بالإضافة إلى الضوابط الغير إدارية في المؤسسة؛

- مراجعة وسائل الحفاظ على الأصول، و التحقق من وجود تلك الأصول كلما كان ذلك ممكناً؛

- فحص المعلومات المالية والإدارية وقد يتضمن ذلك مراجعة الوسائل المتعلقة بتحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير الخاصة بالمعلومات والاستفسارات عن بنود محددة بالإضافة إلى الفحص التفصيلي للعمليات والأرصدة والإجراءات؛

- مراجعة العمليات أو البرامج للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعة وما إذا كانت العمليات والبرامج تنفذ كما هو مخطط.

الفرع الثالث: أنواع المراجعة الداخلية

تنقسم المراجعة الداخلية إلى قسمين مراجعة إدارية ومراجعة مالية:

1- المراجعة المالية: وهي تعني مراجعة العمليات والوثائق المالية والمحاسبية والإجراءات المستعملة في تسيير هذا الجانب بالاعتماد على التقنيات التالية :

- تحليل الحسابات والنتائج واستخراج الانحرافات الموجودة؛

- اختبار صحة الوثائق التي تقوم بإعدادها المؤسسة مثل الفواتير وموازن المراجعة؛

- التحقق من الوجود الفعلي للأصول وذلك باختبار الإجراءات الخاصة بالإستيلام.

2- **المراجعة الإدارية:** وهي المراجعة التي تشمل فحص الإجراءات الرقابية الخاصة بنواحي النشاطات الأخرى غير الناحية المالية أو المحاسبية ولذا فهي تتطلب معرفة السياسات والإجراءات المطبقة في المؤسسة ومن المهام التي يتوجب القيام بها ما يلي:

- دراسة واختبار العمليات المختلفة مثل النشاطات الإنتاجية من حيث مستوى الكفاءة الإنتاجية ومراقبة الجودة؛

- التأكد من سير برنامج التدريب للموظفين والعاملين بالشركة، وتحديد مدى كفاءة هذه البرامج واقتراح سبل تطويرها وتحسينها لغرض رفع مستوى الأداء في العمل.¹

ملاحظة:

المراجع الداخلي لا يتدخل في مهام مراقب التسيير الذي يقوم بوضع طرق التنبؤ وضمان سلامة السياسات العامة للمؤسسة، وإنما يتأكد فقط من أن هذه الطرق مطبقة جيدا وتستجيب للأهداف المرسومة.²

المطلب الثالث: منهجية المراجعة الداخلية

إن أهمية وظيفة المراجعة في الهيكل التنظيمي لأي المؤسسة يتطلب منها إتباع خطوات عمل واضحة واعتماد منهجية سليمة حرصا على دقة النتائج المتوصل إليها وكذلك أثر العملية على نشاط المؤسسة وبالتالي فللمراجعة خطوات عمل يجب إتباعها في إطار تنفيذ المهمة وإنجاحها، وهذه الخطوات كالتالي:

- 1 - التخطيط الأولي لعملية المراجعة الداخلية؛
- 2 - القيام بالمراجعة؛
- 3 - تقرير المراجعة.

الفرع الأول: التخطيط الأولي لعملية المراجعة الداخلية

وهي المرحلة التمهيديّة في المراجعة، حيث يقوم المراجع بالإطلاع على المنشأة بغرض كسب معرفة ومعلومات عن المؤسسة وهذا من أجل تكوين الملف الدائم للمؤسسة وتتم هذه المرحلة عبر ثلاث خطوات هي:

- 1 - **الدراسة الأولية للمؤسسة:** وهي تقتضي أن يقوم المراجع بدراسة أولية لنشاط المؤسسة حيث تحصل على مختلف البيانات والمعلومات عنها مثل "اسم وعنوان وتاريخ نشأة المؤسسة، شكلها القانوني، تنظيمها الإداري، نظام المراقبة الداخلية المطبق فيها، طرق الإنتاج وقنوات التوزيع وكذا الإجراءات المحاسبية المتبعة..." وغيرها من المعلومات التي يرى ضرورة الحصول عليها كما يقوم بتحديد نقاط القوة والضعف في نظام المؤسسة وهذا لكي يحدد الإجراءات التفصيلية التي تدرج في برنامج المراجعة.

¹ عطاء الله محمود شوقي: دراسات متقدمة في المراجعة، مكتب الشباب، القاهرة، الطبعة الأولى، 1994. ص 55

² قلو مصطفى بن عميرة توفيق مرجع سبق ذكره ص 43.

إعداد برنامج المراجعة: ويتم إعداد هذا البرنامج بتحديد الأهداف التي يريد الوصول إليها، كما يظهر البرنامج نطاق العمل المطلوب من المراجع وكذلك الإجراءات التي سوف يتخذها أثناء أداءه للمهمة المكلف بها. " برنامج المراجعة هو عبارة عن قائمة تحتوي على إجراءات المراجعة الواجب إتباعها للتحقق من البنود الواردة بالقوائم المالية لغرض الوصول إلى الأهداف الموضوعية مسبقاً، وهذه الإجراءات هي الخطوات التفصيلية لعملية المراجعة" ¹.

2 - **توزيع الاختصاصات:** ويقصد به تحديد موظفي مكتب المراجعة واختيار الكفاءات المناسبة، كما يجب على المراجع التوفيق بين المهارات المطلوبة وكفاءة الأفراد العاملين معه، هذا باعتبار المسئول الأول والوحيد أمام إدارة المؤسسة ومختلف الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.

الفرع الثاني: القيام بالمراجعة

في هذه الخطوة يقوم المراجع بعمله بصفة فعلية وتطبيق مختلف الإجراءات المتعلقة بها وكما تم تحديدها في البرنامج، وقد تختلف هذه الإجراءات تبعاً لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية الصعوبات التي يمكن أن يصادفها. إلا أن هناك عناصر مرتبطة بأداء المراجعة هي:

التحقيق: ويعني التأكد من مدى صحة ودقة العمليات وقدرة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ويجب في التحقيق التفريق بين الحقائق والآراء. بحيث يعتمد التحقيق أساساً على العمليات والحسابات وهو العنصر المشترك بين المراجعة الداخلية والخارجية.

التحليل: ويقتضي الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الوقاية الداخلية والحسابات والإجراءات المحاسبية ومختلف السجلات والمستندات داخل نطاق الفحص الالتزام: ويقصد به مدى التوافق بين السياسات الإدارية من جهة أخرى الانضباط في التنظيم.

التقييم: وهو التقييم الشخصي للمراجع عن مدى كفاءة وفعالية مختلف السياسات المعمول بها في المؤسسة، بغية ترشيد الإجراءات وتطوير الأداء وتقديم الاقتراحات كذلك.

التقرير: بحيث يبرز فيه المراجع الذي كان محل الفحص ومدى أهميته والطريقة التي تمت بها المعالجة مع النتائج المتوصل إليها والتوصيات المقترحة، ويفضل عرض هذا التقرير على المسئول عن النشاط محل الفحص وهذا لتجنب تشويه الحقائق أو سوء تقدير بعض الأمور. ²

الفرع الثالث: تقرير المراجع

في هذه الخطوة يقوم المراجع بمحوصلة لمجمل ما قام به من فحوصات لمختلف البنود مشيراً إلى مدى التزام المؤسسة في تطبيق المحاسبة المتعارف عليها وكذلك مدى الاستمرار في تطبيقها من خلال السنوات السابقة كما يشير إلى نتيجة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ونقاط القوة والضعف الموجودة فيه والسبل التي تؤدي إلى تحسينها

¹ اشتيوي إدريس عبد السلام: المراجعة، معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1996. ص 11

² الخطيب خالد زاغب و رافعي خليل محمود: الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، عمان، 1998. ص 76

مدعماً كل هذه النتائج بإثباتات وبراهين مقنعة، وفي ختام تقريره يبيد التوصيات الأربعة إلى تصحيح وتحسين الأداء إبداء كذلك لرأيه بصفة موضوعية حول حسابات المؤسسة سواء بالإيجاب أو السلب.

المبحث الثاني: الرقابة الداخلية على دورة المبيعات

سنحاول في هذا المبحث إظهار الطريقة التي تتم بها الرقابة الداخلية على المبيعات و المبيعات النقدية، بالإضافة إلى ذلك سنتطرق إلى خصائص الرقابة الداخلية على المبيعات.

المطلب الأول: الرقابة الداخلية على المبيعات و المبيعات النقدية

تختلف طرق الرقابة الداخلية على المبيعات و المبيعات النقدية تبعاً لكبر أو صغر المنشأة وتعد الموظفين القائمين بالبيع... الخ

الفرع الأول: الرقابة الداخلية

تشتغل الجوانب المختلفة لرقابة المبيعات ما يلي :

أ - تحليل المبيعات الفعلية: تتناول رقابة المبيعات تحليل ودراسة المبيعات الفعلية طبقاً للسياسات و الطرق التي أتبع لتتحقق حجم المبيعات المخطط و بنفقة توزيع مناسبة، وبتالي ينتج هامش الربح اللازم لتحقيق العائد المناسب للاستثمار.¹

وتتم الرقابة على المبيعات عن طريق التقارير التحليلية لنشاط المبيعات، والتي قد تظهر التباعد عن الأهداف التي حددت في موازنة البيع، ولهذا فإن متابعة الأداء الفعلي للبيع مع أرقام موازنة المبيعات أمر ضروري لتحقيق رقابة على نشاط المبيعات.

ويعرض تحليل المبيعات في صورة كمية أو قيمة أو كليهما، متناولاً الآتي:

- 1 للسلعة: نوع المنتج المباع، أشكاله، ألوانه، إدماجه، السعر، جودته؛
- 2 للمناحية الجغرافية: المدن، المحافظات، البلدان الخارجية؛
- 3 قنوات التوزيع: جملة، تجزئة، وكلاء؛
- 4 طرق البيع: بالبريد، وكلاء، متجولون، بالأمانة، سلسلة محلات؛
- 5 للعميل: أجنبي، محلي، خاص، عام؛
- 6 شروط البيع: أجل، تقسيط، نقدي، أمانة؛

¹ الصحن عبد الفتاح محمد و راشد رجب السيد و درويش محمد ناجي: أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000. ص 164.

7 خوع المشروع: فروع، أقسام.

كما أن هناك تحليلاً للمبيعات التي لم تحقق يتناول:

1 للطلبات المستعملة؛

2 للطلبات التي لم تجلب؛

3 للإلغاءات؛

4 للمبيعات المفقودة .

ب- خروج البضاعة المباعة من المخازن : لا تخرج البضاعة من المخازن إلا إذا تحققت عملية بيع عن طريق إدارة البيع، وهي تتلى طلب الشراء من العميل وتتأكد من وجود الاعتماد بالبيع الائتماني، ومن جود كمية السلع المطلوبة وسعر البيع وبذلك تعد فاتورة البيع، وتراجع كل فاتورة بتفاصيلها وعملياتها الحسابية، وترسل صورة لإدارة المخازن، ولإدارة الحسابات و التكاليف، ومراقبة البوابة للتأكد من خروج البضاعة بالكميات المصرح بخروجها

ج- استنزال البضاعة المباعة من المخزن : بناء على فاتورة البيع وإذن خروج البضاعة، تعد مخازن البضاعة تمهيدا لإرسالها إلى إدارة البضاعة الخارجية وعند خروج البضاعة يسجل قيد على بطاقة الصنف، يظهر التاريخ و الكمية الخارجة و الرصيد، وتعد ملخصات للبضاعة الخارجة على أساس الكمية و القيمة لكل نوع، ودليله الرقمي، وتستخدم الملخصات للمقارنة مع قوائم المخزون وحسابات المخازن¹.

الفرع الثاني: الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية

تختلف طرق الرقابة الداخلية للمبيعات النقدية، تبعاً لكبير أو صغر حجم المؤسسة وتعدد الموظفين

القائمين بالبيع والتسليم والتحصيل.

وتشكل المبيعات النقدية جانبا هاما من الإيراد بالنسبة للمؤسسة التي تبيع للمستهلك مباشرة، و المحلات ذات السام المتعددة، ومن حيث تقسيم العمل بالنسبة لعملية البيع النقدي، فإن العمل يقسم على ثلاثة أشخاص:

● البائع؛

● الصراف؛

● مسلم البضاعة.

أ - عملية البيع : عندما يبيع البائع بضاعة يحرر قسيمة بيع نقدي من أصل وثلاثة صور يحتفظ بصورة في الدفتر، ويسلم المشتري أصل وصورة وترسل مع البضاعة إلى قسم التسليم.

ب - دور الصراف: يقوم باستلامه قيمة القسيمة من المشتري، وبعد مراجعته للمبالغ الوارد بالقسيمة، ويختتم على الأصل و الصورة بالدفع، ويحتفظ بالأصل ويسلم الصورة للمشتري، ويقيد الصراف قيمة المبلغ المستلم في كشف النقدية اليومي .

¹ عبد الفتاح محمد الصحن ورجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، مرجع سبق ذكره ص 164.

ج تسليم البضاعة: يتولى المشتري تقديم صورة القسيمة التي استلمها من الصراف، إلى قسم تسليم البضاعة لاستلام ما اشتراه، وفي قسم تسليم البضاعة تراجع مع القسيمة المسلمة إليه من المشتري، ثم يسلم البضاعة إلى المشتري بعد احتفاظه بالقسيمتين، كما يقوم موظف إدارة الرقابة الداخلية بمطابقة الفواتير التي لدى البائع ومجموعها مع الكشف اليومي الذي أعده الصراف، ويجب أن تتطابق المبالغ التي لدى الصراف مع مجموع الكشف الذي أعده الموظف من مقتضى القسائم، ويقوم في اليوم التالي بإيداع المبلغ بالبنك بمقتضى قسيمة الإيداع¹.

المطلب الثاني: خصائص الرقابة الداخلية على المبيعات

إن النظام الرقابي الداخلي الفعال لدورة المبيعات يجب أن يرمي إلى تحقيق ثلاث أهداف رئيسية هي:²

- الهدف الأول: إن كل المبيعات مرسله، مفوترة، ومسجلة بطريقة سليمة؛
 - الهدف الثاني: إن كل المبيعات المفوترة تكون محصلة؛
 - الهدف الثالث: إن كل التحصيلات النقدية للمبيعات مسجلة ومتطابقة.
- ولتحقيق الهدف الأول يجب أن تتضمن الرقابة الداخلية الخصائص التالية:
1. الفصل بين وظيفتي الإرسال (الصرف) و الفوترة ؛
 2. استعمال وفحص و التأكد من لوائح الإرسال و الفواتير المرقمة ؛
 3. فحص دقة العمليات الحسابية للفواتير من طرف شخص مستقل ؛
 4. المقارنة بين مصلحة المبيعات وبين مصلحة تسيير المخزون للبضاعة ؛
 5. التصديق السريع على وثائق الإرسال (الصرف عند خروج البضاعة من المؤسسة).
- ولتحقيق الهدف الثاني للرقابة الداخلية يجب توفر الخصائص التالية:
- استقلالية مصلحة حسابات الزبائن ؛
 - أن يكون وصل طلب الشراء للزبون مراجعا ومثبتا ؛
 - أن تكون التخفيضات أموال الزبائن المشكوك فيهم مثبتة من طرف مسؤول معين ؛
 - إجراء مقارنة دورية بين اليومية المساعدة ودفتر الأستاذ³ ؛
 - المصادقة المباشرة لحسابات الزبائن و النتائج المحصلة ؛
 - المراجعة الفجائية للوثائق من قبل شخص مستقل .
- ولتحقيق الهدف الثالث من الرقابة الداخلية يجب توفر الخصائص التالية:
- ❖ وظيفة التحصيل يجب أن تكون مستقلة عن وظيفة التسجيل ؛

¹ نفس المرجع السابق، ص 166.

² أتشي سمي، مراجعة المبيعات ص ص 39-40، نقلا عن Allèle harmini-l'audit comptable et financier lare édition 2001-2002 a alger p66

³ دفتر الأستاذ: Grand livre.

- ❖ الإيداع الكامل و اليومي (الدوري) للمقبوضات النقدية في البنك ؛
- ❖ تنفيذ رقابة أولية على المقبوضات قبل التسجيل ؛
- ❖ إتباع الإجراءات الملائمة في حالة المبيعات على الحساب ؛
- ❖ المقارنة بين وثائق الخصم المصادق عليها من طرف البنك و التسجيل المنفذ أثناء الرقابة.

المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

عند قيام المراجع بمهمته فإذ الشيء الأول الذي يتوجه إليه هو نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، و هذا المعرفة مدى التطبيق الفعلي للسياسات الموضوعة و الأهداف المرجوة، و كذا معرفة مدى التزام المؤسسة بهذه العناصر، و حتى يصل المراجع لهذه المعرفة يقوم بتقييم هذا النظام باستعمال مجموعة من الوسائل و الأدوات وفق خطوات منهجية متعارف عليها، مع محاولة تخطي المشاكل التي يمكن الإلتقاء بها أثناء عملية التقييم لنظام الرقابة الداخلية أو حتى بعد انتهائه منها.

لذا سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية في الفرع الأول، و الخطوات التي يجب أن يتبعها المراجع عند قيامه بعملية التقييم في الفرع الثاني.

الفرع الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع من المراحل الأساسية في عمله، و لتحقيق ذلك يعتمد هذا الأخير على مجموعة من الأساليب و التي من أهمها نذكر:¹

أولاً- الأسلوب الوصفي للرقابة الداخلية.

يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، و يقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتوضح للمراجع كيفية سير العملية و الإجراءات التي يمر بها و المستندات التي تعد من أجلها و الدفاتر التي تسجل بها، و قد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها و يحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.²

و لكن ما يعاب على هذه الطريقة هو صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات، فالأجوبة التي يتحصل عليها المراجع تتميز في بعض الأحيان بالغموض و بالتالي يصعب عليه استخراج الأهم من المهم، و هكذا يصعب على المراجع التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن بعض العناصر الرقابية.

¹ جمعة أحمد حلمي، مرجع سبق ذكره، ص 122.

² جبروع محمود يوسف: مراجعة الحسابات بين النظر و التطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص 113

بالإضافة إلى العيب المذكور سابقا يمكن إضافة صعوبة الفهم بالنسبة للقارئ الخارجي، أي من غير من قام بالعمل، فليس لهذا الأخير نظرة أو فهم عميق للإجراءات، كما أن للمراجع القائم بالمهمة أسلوبه الخاص، فحتى ولو أن هذا الأسلوب يتميز بالبساطة، ففي بعض الأحيان لا يمكن فهمه بالعمق المطلوب مثل من قام بالعمل.

ثانيا- خرائط التدفق.

عن طريق هذا الأسلوب، يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال و التي تبدأ بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية (Manuels des procédures internes) في حالة وجوده بالمؤسسة، وكذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة و الذي لهم دور في سير هذه الدورات، و الهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات و المعطيات انطلاقا من حدوث صفقات م ع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبيا و تقييدها.

كما أن المحادثات التي يقوم بها المراجع يمكن أن تشمل جميع المستويات السلمية مع فحص وثائق المؤسسة المستعملة من طرف جميع الأطراف، و من تم يقوم المراجع بإنجاز استمارات أسئلة من نوع امتحان و التي تتلاءم مع نوع المؤسسة، طبيعتها و نشاطها، و انطلاقا من هذه الاستمارات يستطيع المراجع أن يوجه المحادثات، و في النهاية يستطيع هذا الأخير أن يقدم وصفا دقيقا و عمليا للإجراءات الخاصة بالدورة تحت الفحص، و من أجل بلورة ذلك بسرعة يعتمد المراجع على رؤية شاملة للإجراءات المستعملة في مختلف المصالح و التي تكون ملحقه بالوثائق الرئيسية المستعملة أو المحررة من قبل هذه المصالح¹.

و لتسهيل العمل يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية في المؤسسة في شكل خريطة تدفق معبرا عنها على شكل رموز أو رسومات تبين الإدارات و الأقسام المختصة بأداء العملية أي المصدر الذي أعد المستند أو الجهة التي يرسل إليها، و المستندات التي تعد في كل مرحلة و الدفاتر التي تثبت بها، و الإجراءات التي تتبع لمعالجتها و إتمامها، و يمكن أن يضاف للخريطة رموز توضح الوظائف المتعارضة و الترخيص بالعملية و اعتمادها.

كما يجب مراعاة ما يلي عند إعداد هذه الخرائط:²

- يجب استعمال الكتابة بجانب الرموز و الرسوم لتكويني خريطة سهلة الفهم؛
 - إضافة معلومات أسفل الخريطة إذا لم تكن واضحة، و ذلك لزيادة الإيضاح؛
 - يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند و الجهة التي ترسل إليه.
- و من الميزات الأساسية لهذه الخرائط أنها تعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة.

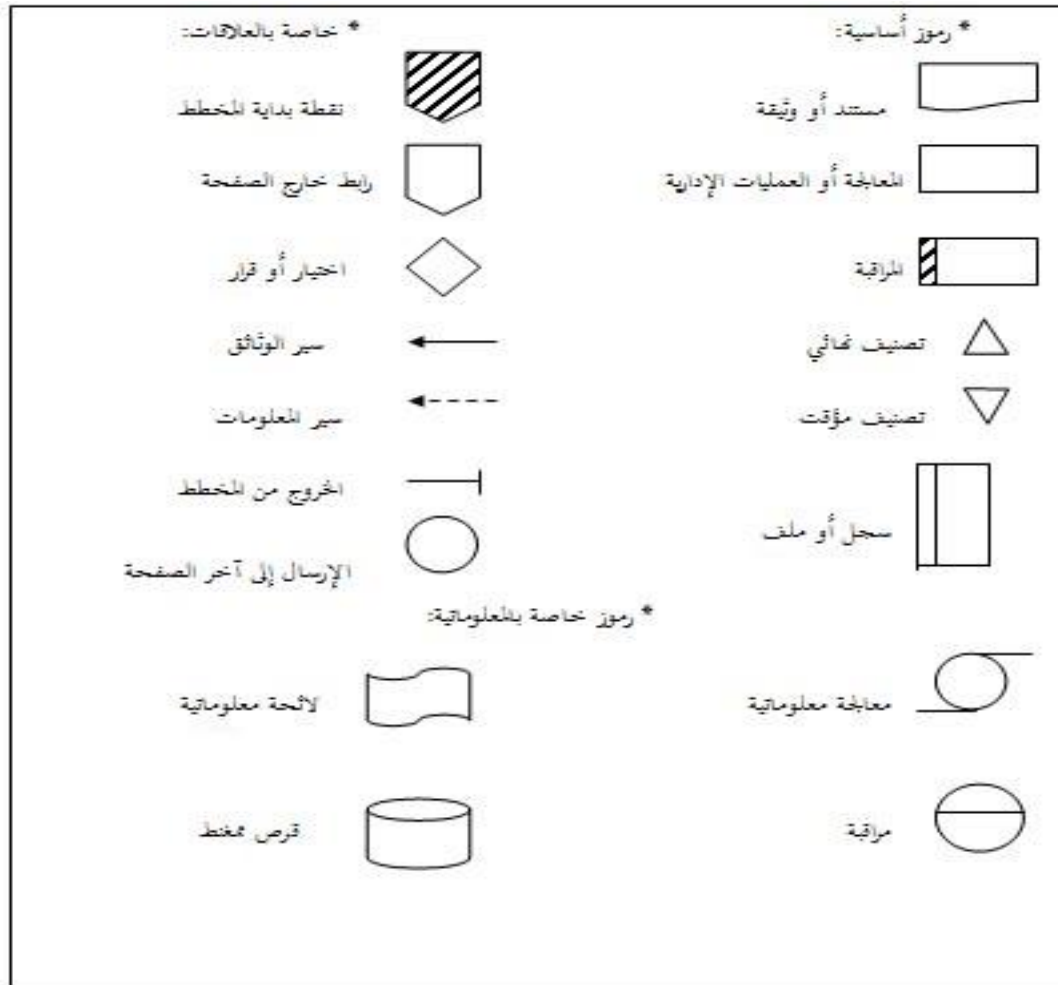
¹ Batude. D : L'audit comptable et financier, Nathan, Paris, 1997, P 58

² جروج.م. ي: مرجع سبق ذكره، ص 115

و يمكنه بسرعة و سهولة أكبر في الحكم عن مدى جودته، و يعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتا طويلا، كما أنها تصبح صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلا على أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية و التي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

و فيما يلي مجموعة من الرموز و الأشكال التي تستعمل في خرائط التدفق.

الشكل رقم (1-1): أشكال و رموز خريطة التدفق.



المصدر: بلخيزر. س، مرجع سبق ذكره، ص 48

كما نلاحظ أن هناك نوعين من خرائط التدفق و هما:

- خرائط التدفق العمودية،
- خرائط التدفق الأفقية.

1- خرائط التدفق العمودية.

يتميز هذا النوع من خرائط التدفق بالانتقال من مصلحة إلى أخرى بشكل عمودي و ذلك باستعمال الرموز و الأشكال المذكورة سلفا.

الشكل رقم (1-2): خريطة تدفق عمودية.

زبون ...	التلويخ	خريطة ...
وصف كتابي (نثري)	عملية رقم ...	وصف بياني

المصدر: Raffégeau, J, Dufils. P et Gonzalez. M, Audit et contrôle des comptes:

Publi union, PARIS, 1979, P 94.

ففي هذا النوع من الخرائط (خرائط التدفق العمودية)، لا يمكن تتبع إلا خط واحد للتدفق.

2- خرائط التدفق الأفقية.

عكس الأولى، ففي هذا النوع من خرائط التدفق يتم الانتقال من مصلحة إلى أخرى أفقيا باستعمال مجموعة من الرموز و الأشكال¹.

الشكل رقم (1-3): خريطة تدفق أفقية.

زبون ...	التلويخ ...	خريطة ...			
المصلحة أ	المصلحة ب	المصلحة ج	المصلحة د	المصلحة هـ	المصلحة و

المصدر: Raffégeau, J, Dufils. P et Gonzalez. M : Op.Cit, P 98

ثالثا- أسلوب قوائم الاستقصاء.

وتسمى كذلك قوائم الاستبيان، فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالا من طرف المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب المحاسبة و المراجعة بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة و التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، و خاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات الشراء و البيع، أرصدة الدائنين و البنوك... الخ.

¹ IBID : P 98

يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها و من ثم تحليلها لوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة.

و من الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط و في معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات ب "نعم" أو "لا" حيث أن الإجابة بالنفي "لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية و من مزايا هذا الأسلوب نذكر¹:

- إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم المراجع عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال؛
- 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 و خبرة، بعكس الحال عند استخدام الأساليب التي تطرقنا إليها سابقا.

كما يتميز هذا الأسلوب بمجموعة من العيوب منها:

- إجابة فرد أو مجموعة محدودة من الأفراد عن الأسئلة المقدمة و التي 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 و ليس 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 و جهد المراجع؛

- أسلوب قوائم الاستقصاء يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال؛

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

و فيما يلي نموذج لقائمة استبياننا لبعض أوجه النشاط المالي الخاصة بجمع معلومات عن نظام الرقابة الداخلية على المبيعات.

¹ جربوع. م. ي: مرجع سبق ذكره، ص 116.

الجدول رقم (1-1): نموذج استبيان لفحص الرقابة الداخلية على المبيعات.

الملاحظات	لا	نعم	الاسئلة
			<p>المبيعات :</p> <p>1 - هل تخضع طلبات الزبائن للفحص و الموافقة من قبل:</p> <p>أ - قسم المبيعات و أوامر البيع ؟</p> <p>ب - قسم الائتمان ؟</p> <p>2 - هل تستخدم إشعارات تفيد شحن البضاعة التي تحمل أرقاماً متسلسلة مسبقاً ؟</p> <p>3 - هل يتم فحص الفواتير بقصد التحقق من دقة:</p> <p>أ - الكميات الواردة بها ؟</p> <p>ب - الأسعار المستخدمة ؟</p> <p>ج - العمليات الحسابية ؟</p> <p>د - شروط البيع ؟</p> <p>4 - هل يتم مقارنة الفواتير بأوامر الشراء الواردة من الزبائن ؟</p> <p>5 - هل تعالج العناصر المردودة بصورة واضحة عن طريق قسم الاستلام ؟</p> <p>6 - هل يتم تلخيص الفواتير و تبويبها بواسطة قسم آخر غير قسم المحاسبة وذلك كوسيلة للرقابة على المبيعات المسجلة ؟</p> <p>7 - هل يتم معالجة المبيعات التالية بشكل واضح و بدورة مماثلة للمبيعات العادية للزبائن</p> <p>أ - المبيعات للموظفين ؟</p> <p>ب - السلع التالفة ؟</p> <p>ج - المبيعات النقدية ؟</p>

المصدر: جريوع.م.ي: نفس المرجع السابق، ص 119.

الفرع الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

- يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع، سواء كان المراجع داخلي أو خارجي، فمن خلال عملية التقييم يهدف المراجع إلى:¹
- فهم و استيعاب نظام المعلومات و الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
 - تقييم النظام من أجل تحديد درجة الاعتماد عليه في إعطاء رأي حول صحة و صدق القوائم المالية و المحاسبية؛

¹ Pigé. B : Audit et contrôle interne, Litec, Paris, 1997, P 66

- إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام.

و حتى يتوصل المراجع إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المراحل التالية:

أولاً- وصف الأنظمة و الإجراءات:

على المراجع في هذه المرحلة أن يتمعن في الإجراءات و يحاول فهم كيفية عملها، و ذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في إطار تقييمه لقوى و ضعف الرقابة الداخلية.

في هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المراجع وسيلتين أساسيتين تتمثلان في الأسلوب الوصفي و خرائط التدفق، بالإضافة إلى طريقة الاستجوابات.

1- التمعن في الإجراءات و استجواب موظفي المؤسسة:

تختلف إجراءات الرقابة الداخلية باختلاف المجال الذي تنشط فيه المؤسسة و هيكلها التنظيمي، فالمراجع يلاحظ بتمعن الإجراءات الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة، طريقة عملها، العلاقات الموجودة بينها، و التعبير عنها.

كما يمكن للمراجع أن يستعمل طريقة الاستجوابات و ذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ففي الحقيقة لا يمكن تنفيذ مهمة المراجعة دون استجواب.

هناك مجموعة من القواعد التي يجب احترامها عند استعمال هذه الطريقة و هي¹:

- احترام السلم التنظيمي، فلا يجب استجواب موظف دون أن يكون مسئوله بعلم بهذا الاستجواب إلا في حالات خاصة؛

- التذكير بالمهمة و أهدافها، حتى نتجنب ارتباك الموظف الذي سيستجوب و بالتالي إعطائه لأجوبة خاطئة؛

- حصر أجوبة الموظف في العمل الذي يقوم به دون التدخل في عمل موظف آخر؛

- سماع المراجع للأجوبة أكثر مما يتكلم هو، فعلى المراجع توجيه الاستجواب نحو ما يريد سماعه.

2- خرائط التدفق و الأسلوب الوصفي:

انطلاقاً من الملاحظات و الاستجوابات، يعبر المراجع عن نظريته للعمليات و إجراءات الرقابة الموضوعة،

هذا التعبير يمكن أن يكون على شكل وصف كتابي، و لكن يستحسن أن يرفق هذا الوصف بخرائط تدفق، أي أشكال تسطر مختلف التدفقات و الرقابات المنفذة.

ففي العمليات المعقدة، تتميز خرائط التدفق بالمزايا التالية²:

- تسهيل عملية الفهم و الاتصال؛

- طريقة تحضير هذه الخرائط تجعل المراجع يتحقق من صحة فهمه للنظام؛

¹ Renard. J : Théorie et pratique de l'audit interne, Op.Cit, P314

² Pigé. B, Op.Cit, P 67.

- استعمال هذه الطريقة تبين نقائص النظام من حيث فهمه، و من ثم نقاط ضعفه، كما أن خرائط التدفق تسمح للمراجع بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة.

ثانيا- التحقق من فهم الأنظمة:

بعد انتهاء المراجع من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي، على المراجع أن يتحقق من أن الإجراءات التي دوّنها هي فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة، هنا يظهر دور اختبارات التطابق* فالهدف من هذه المرحلة هو تجنب انطلاق المراجع في عملية تقييمه للرقابة الداخلية على أسس خاطئة¹، منه نلاحظ انه هناك ثلاثة مشاكل تطرح و هي²:

- ما هي الإجراءات التي يجب احطوبها؟

- كيف تتم عملية الاختبار؟

- فيما تتمثل الأهمية الكمية التي يجب إعطاؤها لهذا الاختبار؟

1- اختيار الإجراءات التي يتم اختبارها:

العمل الأول الذي يقوم به المراجع في هذه المرحلة هو التعرف على الدورات العملية الرئيسية لاختبارها، فميدانيا هناك مجموعة من المشاكل التي يمكن للمراجع أن يلتقي بها، بداية أنه ممكن أن تتم نفس الدورة العملية في أماكن مختلفة، ففي هذه الحالة يجب على المراجع أن يفرض بأن كل دورة استغلال تتم على حدى عند القيام بعملية الاختبار، مثلا عملية التخزين، فإذا كان للمؤسسة عدة مصانع و كل مصنع يقوم بهذه العملية، فعلى المراجع أن يختبر كل واحدة منها على حدى.

كما يستطيع المراجع أن يلتقي بدورات عملية تنفذ من طرف مصالح مختلفة، ففي هذه الحالة يقرر المراجع اختيار الدورات حسب درجة تطبيقها و كفاءة الموظفين القائمين بهذه العملية، و أخيرا يمكن أن يحدث لدورتين مختلفتين أن يشتركا في جزء معين، ففي هذه الحالة يختبر المراجع كل دورة على حدى إلا بالنسبة للجزء المشترك.

2- القيام بعملية الاختبار:

في هذه المرحلة، يتحقق المراجع من حقيقة سير كل الدورات العملية خطوة بخطوة، و يجب التأكيد هنا على ضرورة تتبع الإجراءات من البداية إلى النهاية، و اختبار المراجع لمسار الدورة العملية في مجملها دون أن يقتصر على جزء منها فقط.

و فيما يخص التطبيق الميداني للاختبارات، نلاحظ أنه توجد طريقتين و هما:

* Test de conformité

¹ Chadeaux. M : l'audit fiscal, Litec, Paris, 1987, P190.

² Raffegau. J, Dufils. P et Gonzalez. R, Op.Cit. P 104.

أ/ الطريقة المباشرة:

وتتمثل هذه الطريقة في الاتصال المباشر مع مختلف المنفذين الذين يتدخلون في الإجراءات التي تتم رقابتها، و ذلك من أجل التأكد من حسن سيرها من جهة، و من جهة أخرى التحقق من وجود العناصر المادية التي لها علاقة بتطبيق هذه الإجراءات، و يمكن تحقيق هذا الأخير من خلال مقابلة المنفذين المعنيين.

ب/ الطريقة غير مباشرة.

تتمثل هذه الطريقة في تتبع مسار الوثائق، فالمراجع يعيد المسار الذي تمر به هذه الأخيرة كلية أي من البداية إلى النهاية و انطلاقاً من الوثيقة الأصلية.

3- الأهمية الكمية للاختبارات:

كما تطرقنا إليه سابقاً، فاختبارات التطابق تخص فحص العناصر المادية، فالأهمية الكمية التي يجب على المراجع إعطاؤها لهذا الاختبار تنتج مباشرة من هدف هذه الاختبارات، فالعمل هنا يتمثل في التحقق من وجود هذه الإجراءات و ليس مدى كفايتها، فمستوى اختبارات التطابق يتحدد حسب درجة التكرار المحقق للرقابة¹. و بعد انتهاء المراجع من هذه المرحلة يمكن له الانطلاق في التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.

ثالثاً- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في تقييم نظام الرقابة الداخلية، فعلى المراجع أن يسلط الضوء على نقاط القوة و الضعف الخاصة بالرقابة الداخلية، و ذلك بفحص معمق للإجراءات الموصوفة من أجل إيجاد النقائص لتصحيحها و الحفاظ على نقاط قوتها².

و لتقييم الرقابة الداخلية، يستعمل المراجع قوائم الاستقصاء أو الاستبيان و التي تعتبر الأكثر استعمالاً لهذه العملية أي التقييم، فهناك نوعين لهذه القوائم، النوع الأول قوائم الاستقصاء المغلقة أين تكون الإجابة ب: "نعم" أو "لا" و الذي تطرقنا له في المطلب السابق، و النوع الثاني متمثل في قوائم الاستقصاء المفتوحة (الإجابة مفتوحة) و لا تقتصر على الإجابة ب: "نعم" أو "لا" فقط.

كما تجدر الإشارة إلى أن استعمال قوائم الاستقصاء أو الاستبيان المغلقة لفهم الإجراءات و القيام بعملية تقييم الرقابة الداخلية أي أن التقييم يقتصر على استعمال القوائم فقط، و هذا ما يجب تفاديه قدر الإمكان وذلك للأسباب التالية:

- قوائم الاستقصاء و الاستبيان لا تؤدي إلى فهم حقيقي للإجراءات؛
 - يمكن لهذه القوائم ألا تبين أهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية.
- و بعد إنهاء المراجع من التقييم الأولي للرقابة الداخلية، يحضر وثيقة شاملة يلخص بها و بالنسبة لكل إجراء تم فحصه.

¹ Pigé. B : Op.Cit, P 70

² Chadeaux. M: Op.Cit, P 191

- نقاط القوة النظرية؛

- النقائص التي تم إيجادها.

رابعاً- التأكد من تطبيق النظام:

يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات، كما يتم التأكد بأن الإجراءات الموصوفة تحتوي على ضمانات كافية و أن هذه الإجراءات تطبق فعلا و كما يجب من طرف المؤسسة¹.

1- اختيار الإجراءات التي يتم اختبارها:

لتحقيق هذه المرحلة يستعمل المراجع اختبارات الديمومة^{*}، و التي تستعمل لتحديد نقاط القوة للنظام، و التي يفترض أنها تضمن كفاية الإجراءات و التسجيلات، و أنها تشتغل فعلا على طوال السنة المالية فاستعمال اختبارات الديمومة تمكن المراجع من إيجاد كل الانحرافات التي تسجلها الإجراءات و التي يمكن لها أن تحدث.

2- القيام بعملية الاختبارات:

يقوم المراجع بعملية الاختبار انطلاقا من العناصر المادية المتروكة عند تنفيذ الإجراءات، فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات و احترام المبادئ الموضوعية.

3- مجال اختبارات الديمومة:

هدف هذه الاختبارات يتمثل في الإدلال عن مدى اشتغال الإجراءات، و بالطبع لا يمكن أن تقتصر الاختبارات على عملية واحدة أو اثنين فقط، كما يجب أن تكون الاختبارات موزعة على مدة زمنية كافية حتى يتم التأكد من ديمومة تطبيق الإجراءات، فنظريا اختبارات المراجع تكون طوال السنة المالية.

كما يمكن تحديد عدد الاختبارات التي ينفذها المراجع و ذلك بـ :

- استعمال وسائل إحصائية لتحديد حجم العينات و مدى توسيعها؛

- حكم المراجع بأن يكون هذا الأخير خال من الذاتية.

خامساً- التقييم النهائي:

تسمح اختبارات الديمومة للمراجع بإجراء التقييم النهائي للرقابة الداخلية، بالإضافة إلى النقائص في التصميم التي حددت عند إجراء التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية. فاختبارات الديمومة تحدد نقائص التشغيل أو التطبيق التي تأتي كنتيجة للتطبيق الخاطئ لنقاط القوة الخاصة بالنظام.

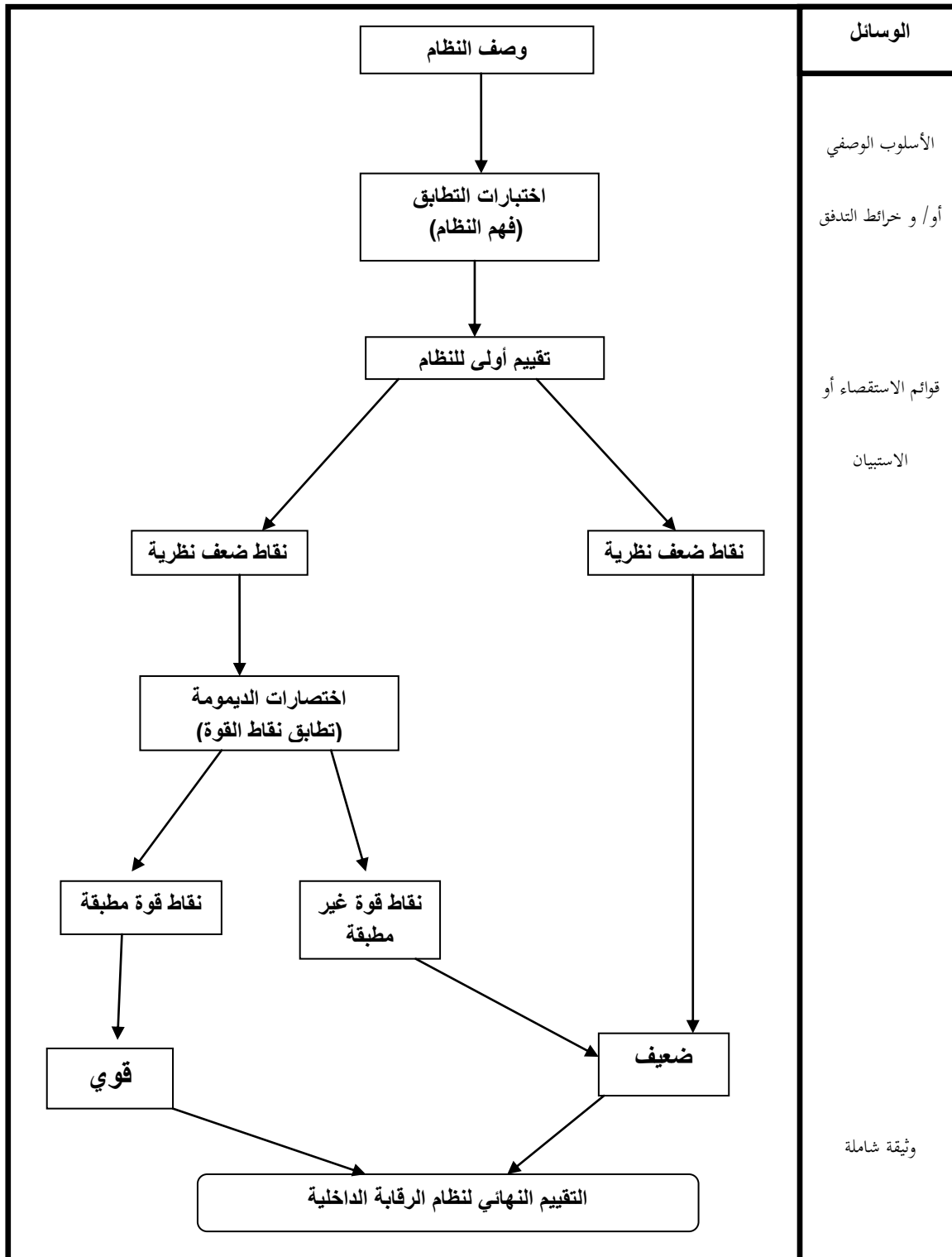
و انطلاقا مما سبق، يحدد مدى تأثير هذه النقائص أو نقاط ضعف هذا النظام على صحة و مصداقية

الحسابات¹، كما أن هذا التقييم النهائي يسمح للمراجع باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية².

¹ IBID : P191

^{*}Test de permanence

كما يمكن تلخيص مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية و الوسائل المستعملة لذلك في الشكل الهالي:
 الشكل رقم (1-4): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية و الوسائل المستعملة لذلك.



المصدر: RAFFEGEAU. J, DUFILS. P et GONZALEZ. R : Op.Cit, page 88.

¹ Raffegaue. J, Dufils. P et Gonzalez. R : Op.Cit, P109.

² Chadefaux. M : Op.Cit, P 191 .

المبحث الثالث: التدقيق الداخلي للمبيعات

تشتمل المؤسسة على مجموعة من الوظائف من أهمها وظيفة البيع التي تتطلب بذل مجهودات لبيع منتجات المؤسسة، ولتحقق أهداف البيع يستوجب على المؤسسة أن تلجأ إلى عملية التدقيق، وهو ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: تعريف وأهداف وظيفة البيع

لفهم وظيفة البيع سنتعرض لتعريف هذه الوظيفة وأهدافها.

الفرع الأول: تعريف وظيفة البيع

«تمثل وظيفة البيع في المؤسسة أداة الاتصال الرئيسية التي تستطيع من خلالها الوصول إلى الوكيل والوسيط، تجار الجملة والتجزئة، المستعمل الصناعي والمستهلك الأخير، لحثهم على شراء سلعة أو خدمة، أو مساعدتهم على هذا الشراء أو على تقبل فكرة لها أهمية تسويقية عند البائع، وذلك ببذل مجهودات شخصية أو غير شخصية. حيث يتضمن البيع الشخصي التحدث مع عميل أو أكثر مباشرة لعقد صفقة البيع، أما المجهودات غير الشخصية فهي التي تتم بطريقة غير شفوية وتشمل الإعلان ووسائل أخرى لتنشيط المبيعات»¹

الفرع الثاني: أهداف وظيفة البيع

تتمثل أهداف المبيعات في ما يلي²:

- التعرف على حاجات ورغبات العملاء.
 - ترشيد العملاء من تجار التجزئة والجملة بمزايا السلعة وكيفية عرضها واستعمالها.
 - التعرف على الشكاوي والاعتراضات المقدمة من المستهلكين، وعرضها على الإدارة.
 - دراسة سوق العرض و الطلب والمنافسة.
 - إرشاد المستهلك بخصائص السلعة وكيفية استعمالها.
- وتعتبر عملية البيع أهم عملية بعد عملية الإنتاج؛ إذ أنها تمثل انعكاسا لها، كما أنها تؤدي إلى بروز عملية التسويق والتخطيط لها.

¹ أمين عبد العزيز حسن، "إستراتيجية التسويق في القرن الحادي والعشرين"، دار قباء للطباعة و النشر، القاهرة، 2001، ص 183.

² أبو علفة عصام الدين، "التسويق"، المفاهيم الإستراتيجية، الجزء الأول، مؤسسة حورس الدولية للنشر، الإسكندرية، 2003، ص 27.

-تعريف التسويق: هو فن له أسس وشروط، كما له متطلبات ومبادئ، حيث يعتبر مفتاحا للمبيعات والترويج، وعليه فهو مفتاحا للربح¹.

-أهمية التسويق: «أصبح التسويق الآن وبسبب التقدم الصناعي والنشاطات التجارية الأخرى المكتملة له أو المتعلقة به في مجالات التجارة والزراعة وغيرها، من الفروع المهمة لهذه النشاطات، إذ أنه كلما كان الانتاج كبيرا أو متعددًا في السلع والخدمات كلما كانت الحاجة إلى تصريفها أكثر إلحاحا وأهمية، حيث لا يمكن لعجلة الإنتاج الاستمرار في الدوران بدون إيجاد منافذ جديدة ومستمرة لتصريف هذا الكم من السلع أو الخدمات»².

المطلب الثاني: مفهوم تدقيق المبيعات

في هذا الفرع سنتطرق إلى تعريف تدقيق المبيعات والهدف منه ،والإجراءات الواجب إتباعها لتحقيق هذا الهدف، وذلك في ثلاث فروع.

الفرع الأول: تعريف تدقيق المبيعات

«من أهم مبادئ المبيعات أنه إذا تم البيع بطلبات أو عقود أن يخص دفتر خاص لهذه الطلبات أو العقود، وأن يتم تحرير أمر صرف بالبضاعة وإرساله إلى المخازن، وبعدها يتم عمل الفاتورة اللازمة بناء على أمر صرف من المخازن وأن تكون الفواتير ذات أرقام متسلسلة، وأخيرا أن تكون هناك مراقبة خاصة على مبيعات الأصول»

أما في حالة إرسال بضاعة الأمانة للوكيل فتقيد جميع بيانات الفاتورة الصورية عدا الثمن، ولا تجرى أية قيود حتى يرسل الوكيل كشف البيع ويقيد ما ورد فيه مراعيًا نوع العمولة.

الفرع الثاني: أهداف تدقيق المبيعات

يسعى المراجع إلى تحقيق الأهداف التالية عند مراجعته لهذه المبيعات³:

- 1) تسجيل عمليات البيع بالدفاتر الخاصة بها، وبالقيم الصحيحة؛
- 2) معقولة عملية البيع المسجلة في الدفاتر؛
- 3) عمليات البيع المسجلة بالدفاتر تخص بضاعة تم شحنها فعلا لعملاء حقيقيين؛
- 4) عمليات البيع المسجلة بالدفاتر ثم اعتمادها من الشخص المرخص له بذلك؛
- 5) عمليات البيع المسجلة بالدفاتر تخص كل عمليات البيع دون أي نقص؛
- 6) صحة التوجيه المحاسبي لعمليات البيع؛
- 7) تسجيل عمليات البيع في الفترة المالية الخاصة بها؛

¹ محمد سعيد عبد الفتاح، "التسويق"، الطبعة الخامسة، الإسكندرية، 1990، ص 25.

² -محمد ابراهيم عبيدات، "مبادئ التسويق"، مدخل سلوكي، الطبعة الثالثة، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الأردن، 1992، ص 29.

³ جريوع. م. ي: مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص 113.

(8) صحة تسجيل تفاصيل وإجماليات عمليات البيع.

الفرع الثالث: إجراءات التدقيق الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف

1. الحصول على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية على عمليات البيع؛
2. أداء فحص إجرائي للتأكد من تطبيق النظام كما هو مرسوم ومحدد؛
3. مراجعة حسابية لصور فواتير البيع تشمل عمليات الجمع والطرح والضرب، واحتساب الخصم التجاري، وكذلك مراجعة حسابية لدفتر يومية المبيعات؛
4. مطابقة الأسعار الواردة في صور الفواتير مع قوائم الأسعار المعتمدة، أو مع العقود المبرمة مع العملاء للتأكد من أن البيع تم بالأسعار الصحيحة؛
5. مطابقة صور فواتير البيع مع طلبات العملاء للتأكد من جدية المبيعات، ومن أنها تمت لعملاء حقيقيين؛
6. مطابقة صور فواتير البيع مع مستندات الشحن ومع ما قيد بدفتر يومية المبيعات، مع إعطاء أهمية خاصة لمقارنة تاريخ العملية بدفتر اليومية، مع تاريخ الشحن؛
7. مطابقة صور فواتير البيع ويومية المبيعات مع بطاقات الصنف وسجل البضاعة الصادرة واستناد مساعد المخازن وسجل البوابة للتأكد من خروج البضاعة فعلا، وبالتالي التأكد من أن المبيعات حقيقية وليست وهمية؛
8. يتأكد المراجع أثناء الفحص المستندي من عدم قيد مبيعات أصول ثابتة بدفتر يومية المبيعات؛
9. مراجعة انتقاديه لمبالغ المبيعات الكبيرة بشكل غير عادي والعمليات غير المألوفة، وذلك للتحقق من معقولية المبيعات المسجلة بالدفاتر؛
10. يوجه المراجع عناية خاصة لعمليات البيع التي تتم في نهاية السنة، يحدث أن تعد فواتير البيع وتقيد كمبيعات في الدفاتر ولكن البضاعة لا تزال بالمنشأة؛ أي لم تشحن للعميل؛
11. يولي المراجع عناية خاصة لعمليات البيع الهامة التي تثبت بالدفاتر في نهاية السنة، فقد ترغب إدارة المنشأة في تضخيم أرباحها بإثبات مبيعات.¹

المطلب الثالث: التدقيق الداخلي لمخزون البضاعة

تدخل البضاعة المشتراة إلى مخزن السلع بإذن دخول، ويتحقق المدقق من وجود رقابة كافية على أذونات الدخول، وإن المسجل في بطاقات الصنف كبضاعة داخلية يطابق ما هو مسجل في أستاذ المخازن. وإذا اكتشفت فروقات بين الرصيد الفعلي والدفترية، فعلى المراجع الداخلي أن:

¹ جربوع. م. ي، مرجع سبق ذكره ص 113.

- ❖ يفحص طريقة استنزال المخزون وأن تراجع مجموعة فواتير مع بطاقات الصنف ودفتر المخزون؛
- ❖ إذا كانت البضاعة ترسل إلى العملاء بدون قيمة، فعلى المدقق أن يفحص الإجراء المتبع لإرسال العينات؛
- ❖ إذا كان هناك نظام مستقر للجرد بواسطة إدارة المخازن، فيتأكد المدقق أن الجرد وإجراءاته يتم بصورة منتظمة وسليمة، وأن يفحص كيفية معاملة فورقات المخزون وأن هناك اعتماد من مسؤول عن ذلك.

الفرع الأول : التدقيق الداخلي على عمليات البيع

يتأكد المدقق من تقسيم العمل بين القائمين بالبيع النقدي، بحيث من يقوم بالبيع لا يرتبط بالنقدية أو بتسليم البضاعة المباعة.

وفحص المراجع الداخلي ما يلي¹ :

- أ - مديونية من يقوم بالبيع كعهدة أو استبدال المبيعات التي حققها من واقع قسائم البيع لفترة معينة؛
- ب - التحقق من السلع التي في عهدة البائع تحققاً فعلاً، ومطابقة ذلك بمديونية من العهدة في حيازته؛
- ت - يطابق قسائم البيع والمتسلسلة لفترة معينة بالمبالغ الموردة للخزينة، والإيداعات بالبنك خلال الفترة ذاتها؛
- ث - فحص التقييد اليومي بدفتر النقدية للمبيعات طبقاً لمستندات البيع النقدي وتطابقها مع المبالغ المحصلة في الخزينة والمودعة بالبنك كإيراد للبيع النقدي.

الفرع الثاني: التحقق من المبيعات

يقوم المراجع الداخلي بفحص طرق إعداد الفواتير والإشاعات الدائنة بصفة مستمرة، وفي كنظام الرقابة الداخلية عليه مراعاة ما يلي²:

1. أن الفواتير تعد من واقع المستندات الرسمية؛
2. قبل إعداد الفاتورة على الآلة الكاتبة يجب تفحص المستندات الخاصة بالبيع للتأكد من وجود اعتماد بالبيع الائتماني ؛
3. التحقق من اعتماد الإشعارات الدائنة.

I. تدقيق المبيعات الآجلة:

يتم هذا النوع من المبيعات في المؤسسات الكبيرة، حيث على المدقق أن يفحص نظام المبيعات من حيث رسم السياسة العامة للبيع والتنفيذ، وتحديد الأسعار والموافقة على الخصم، والمسموحات ومدة الائتمان، كما يجب عليه دراسة نظام الرقابة الداخلية، ومدى تنفيذ هذا النظام .

ويراعى هذا النظام المبادئ التالية:

- أ - إذا كان البيع بناءً على طلبات أو عقود فيخصص دفتر أو دفاتر للطلبات والعقود، يسجل فيها بمجرد ورودها، وعند تنفيذها يُوّشر أمامها بما يفيد لكن مع تخصيص ملفات لصور العقود المبرمة مع العملاء؛

¹ عبد الفتاح محمد الصحن ، لرجب السيد راشد ، محمود ناجي درويش، مرجع سابق ص 174-175.

² المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

ب في حالة البيع الأجل العادي وبعد الاتفاق عليه أن يجرر أمر صرف البضاعة ويرسل إلى أمين المخازن لإعادة البضاعة للصرف، ويعد أمين المخازن إذن صرف من أصل يرسل إلى العميل، والصور للتنفيذ في دفاتر المخازن وحسابات التكاليف؛

ج -بناء على أمر الصرف تعد فاتورة المبيعات التي يرسل أصلها إلى العميل، وترسل صورة منها إلى إدارة الحسابات للتنفيذ الدفترية، وصورة لمراقبة البوابة كأمر لخروج البضاعة، وفي تحضير فاتورة البيع يجب التأكد من الأسعار والكميات وتطابق مع إذن الصرف للبضاعة؛

د يجب أن تكون هناك رقابة خاصة على المبيعات الرأسمالية، أي مبيعات الأصول التي تستغني عنها المؤسسة؛ هـ -تحمل فواتير المبيعات أرقاما متسلسلة، وفي حالة تلف فاتورة تلغى ويحتفظ بها مع الأصل ضمن ملف صور فواتير البيع، ويجرر فواتير البيع شخص ليس له علاقة بالمخازن أو صرف البضاعة.

II. يومية المبيعات:

يصمم دفتر يومية المبيعات من حيث تقسيم خاناته حسب ظروف المنشأة من ناحية أنواع المبيعات التي تتعامل فيها، أما مبيعات الأصول الثابتة ففي العادة تقيد بدفتر اليومية إذا كانت بالأجل، أو دفاتر النقدية إذا كانت نقدا، إلا أن بعض المنشآت قد تسجلها بدفتر المبيعات في خانة خاصة بها، وفي هذه الحالة يجب ألا تخطط مع مبيعات أخرى.

ويقيد بدفتر المبيعات من واقع صور الفواتير، وتفيد الفواتير حسب تسلسلها الرقمي والتاريخي، وتخفض صور الفواتير في ملف خاص للرجوع إليها، كما يجب أن يظهر بدفتر المبيعات الإيضاحات الكافية عن البضاعة المباعة وبيانات عن العميل وشروط البيع.

أما مجموع المبيعات كل فترة فترحل عن طريق قيد إجمالي بدفتر اليومية إلى حساب المبيعات بدفتر الأستاذ العام، وحساب إجمالي العملاء.

المطلب الرابع : المراجعة المستندية للمبيعات

الفرع الأول: مراجعة الوثائق

عند فحص المبيعات يطلع المدقق على المستندات التالية :

-صورة فواتير البيع، العقد وطلب البضاعة، اعتماد البيع والأسعار والشروط؛

حيث تراجع صور الفواتير مع دفتر يومية المبيعات لفترة أو عدة فترات يحددها المدقق، طبقا لمدى اطمئنانه على نظام الرقابة الداخلية، ويعزز المدقق فحصه بالإطلاع على الأدلة الإضافية من عقود أو طلبات البضاعة؛

-ويتحقق المدقق من أن أنواع المبيعات المختلفة قد سجلت تحت خاناتها الخاصة بدفتر يومية المبيعات، وفي

فحصه لصورة الفواتير يتحقق من الأسعار بالفاتورة ومطابقتها لما هو محدد من أسعار البيع من جانب المنشأة، وفي

حالة وجود خصم تجاري على الفاتورة يجب أن يكون هذا الخصم معتمدا، سواء كسياسة خاصة بالنسبة لعميل أو عملاء معينين؛

- وفي حالة مراجعة الأصول الثابتة يجب أن يطلع المدقق على صورة فاتورة البيع وعلى الإعتماد الخاص بالبيع، ويطلع على عقد والمراسلات الخاصة بعمليات البيع؛

- ويجب فحص مبيعات الشهر الأخير من السنة بالنسبة للمبيعات التي تمت، وتتبع خروج البضاعة المباعة، بدفتر البضاعة الخارجة وحسابات المخازن، للتأكد من تصديرها وعدم إدراجها ضمن بضاعة آخر المدة¹.

تدقيق الترحيل والعمليات الحسابية: يتم فحص ما يلي:

أ - الترحيلات من دفتر يومية المبيعات إلى الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ العملاء، مع مراعاة صحة ترحيل المبالغ؛

ب - مبيعات الأصول الثابتة أو صحة ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها، مع مراعاة الربح أو الخسارة الناشئ عن بيع الأصول وطريقة مراجعته؛

ج - العمليات الحسابية الواردة في صورة فواتير البيع؛

د - الجمع الرأسي والأفقي لدفتر يومية المبيعات، وصحة نقل الأرقام من صفحة إلى أخرى.

الفرع الثاني: تدقيق مردودات المبيعات

قد ترد البضاعة لسبب من الأسباب، ويجب أن يكون هناك نظام لرد المبيعات سواء من حيث الرقابة الداخلية، أو من حيث التقييد المحاسبي وذلك لأن رد البضاعة المباعة قد يكون وسيلة للتلاعب، وتتعدد عمليات رد البضاعة المباعة يمكن تخصيص دفتر يومية مردودات مبيعات، يقيد من واقع صور الإشعارات الدائنة التي ترسلها المنشأة للعميل.

I. المراجعة المستندية: عند فحص مردودات المبيعات يجب القيام بما يلي:

اختبار صور الإشعارات الدائنة مع دفتر يومية مردودات المبيعات خلال مدد مختلفة؛

أ - اختبار صور الإشعارات الدائنة مع دفتر البضاعة المردودة، ومع بطاقات المخازن للتأكد من ورود البضاعة المرتدة فعلا، والسبب في اختبار المردودات في نهاية المدة المالية هو التأكد من أن البضاعة المردودة قد وردت فعلا إلى المخازن وقيدت قيمتها ضمن الجرد في نهاية السنة المالية، فعدم إدراج قيمتها ضمن بضاعة آخر المدة فيه إخفاء لجانب من الربح؛

ب - إشعارات الإضافة يجب أن تكون معتمدة من طرف مسؤول في المؤسسة؛

ج - قد تعوض المؤسسة العميل عن دقيقة البضاعة التالفة المرتدة، ومصاريف إعادة لها إلى المخزن، ويجب على المدقق في هذه الحالة أن يتأكد من العقود والمراسلات والمستندات لإثبات صحة هذه العملية.

II. تدقيق الترحيل والعمليات الحسابية: يقوم المدقق بالاختبارات التالية للتحقق من صحة العمليات الحسابية:

¹ بضاعة آخر المدة : stock final

أ - اختبار المجاميع الرأسية والأفقية في مردودات المبيعات، أو دفتر يومية المبيعات، إذا كانت تقيد في جانب خاص من هذا الدفتر.

ب - اختبار صحة نقل المجاميع من صفحة إلى أخرى ؛

ج - اختبار بعض العمليات الحسابية لبعض صور فواتير البيع للتأكد من صحتها محاسبيا ؛

د - اختبار الترحيل إلى الحسابات الشخصية بدفتر أستاذ العملاء ؛

هـ - اختبار ترحيل القيود الإجمالية إلى دفتر اليومية العامة والحساب الإجمالي .

II. المراقبة الداخلية لمردودات المبيعات: تتم عملية الرقابة الداخلية على مردودات المبيعات، كما يلي:

1. لا ترد البضاعة إلا بناء على موافقة من مسؤول بإدارة البيع أو من مدير المؤسسة ؛
2. عند وصول البضاعة تفحص مع الإشعار المدين المرسل مع البضاعة ويجزر محضر باستلام البضاعة، وتقيد بدفتر يومية البضاعة المرتدة ؛
3. في المخازن تستلم البضاعة، ويجزر بها إذن وارد ترسل صورة منه إلى إدارة الحسابات، وأخرى لإدارة البيع، وتستخرج إشعار دائن يرسل الأصل إلى العميل، وتستخدم الصور للحفظ والتقيد؛
4. تحمد الإشاعات الدائنة أرقاما متسلسلة، ويحتفظ غير المستعملة مع موظف مختص خوفا من التلاعب؛
5. في حالة وجود تأمين على البضاعة المباعة، فأى تلف يلحق بها في أثناء النقل تطالب به شركة التأمين.

الفرع الثالث: تدقيق اليومية العامة

❖ يعتبر دفتر اليومية العامة من وجهة نظر قانون التجارة دفترا أساسيا لتقيد العمليات يوما بيوم، إلا أن تطور العمليات وكثرتها حتمت وجود أكثر من دفتر، فكان نظام دفاتر اليومية المساعدة، وابتاع هذا الإجراء بالنسبة لليوميات المساعدة أمكن عدم إجراء قيود ومركزية للمجاميع الواردة بدفاتر اليومية المختلفة؛

❖ وبناء على ذلك يشمل دفتر اليومية العامة قيود أخرى بخلاف القيود المركزية تتمثل فيما يلي:

1. العمليات التي ليس لها مكان في الدفاتر اليومية المساعدة ، مثل : شراء الأصول بالأجل ، بيع الأصول بالأجل، الديون المعدومة ،القيود الجردية ؛
2. القيود الافتتاحية وقيود الإقفال؛
3. قيود التعديلات أو قيود التسويات .

كثير من المؤسسات تكتفي بالتسجيل في دفتر اليومية العامة ، و تقيد القيود بدفتر اليومية العامة من واقع مستند يومية يبين تفاصيل القيد ،و يرفق بالمستندات المؤدية له ،ثم ترتب المستندات بطريقة متسلسلة تقيدها بدفتر اليومية العامة لا مكان للرجوع إليها بسهولة ، ويجزر مستند اليومية من طرف القسم الذي تخصه العملية ،و يعتمد من

رئيس القسم، ورئيس الحسابات و يتولى التقييد في دفتر اليومية العامة موظف من ادارة الحسابات بناء على مستند اليومية الذي يظهر فيه أطراف القيد ، و يتولى الترحيل الى دفاتر الأستاذ شخص آخر¹ .
و يفحص المدقق جميع مستندات القيود التي ليس لها دفاتر مساعدة ، و قد يقوم المدقق بفحص جميع العمليات عن القشرة، و في حالة تعددها و كثرتها ، و أطمئن المدقق الى نظام الرقابة الداخلية ، فيختار بعضها عن مدة يراها كافية بشرط أن تتضمن الشهر الأخير من السنة المالية و القيود الجردية ، كما يفحص جميع العمليات المهمة خلال السنة.
أما القيود التي أجريت من الواقع بمجاميع الدفاتر المساعدة ، و اذا كانت غير متعددة أو قليلة فيستحسن مراجعتها بالكامل .

أما القيود الخاصة بالديون المعدومة و التسويات يجب أن تكون معتمدة سواء من مجلس الادارة أو من شخص مسؤول، و يراعي المدقق عند القيام بعملية التدقيق لهذه القيود وجود الاعتماد اللازم، و تدعيم هذه القيود بالأدلة اللازمة، حتى لا يوبن هناك مجال للتلاعب .
أما القيود الخاصة بتأسيس شركة ، أو منشأة قائمة ، يجب أن تفحص مستنديا ، بالاطلاع على القيود التأسيسية وعلى عقود الشراء ، و في حالة ادراج قيمة الشهرة فيجب التحقق من الطريقة التي احتسبت على أساسها الشهرة.

تدقيق الترحيلات و العمليات الحسابية : يختبر المدقق ما يلي :

- 1 للترحيلات من دفتر اليومية الى دفاتر الأستاذ المساعدة ؛
- 2 للمجاميع العامة و المجاميع الفرعية للقيود الموجودة بدفاتر اليومية العامة .

المطلب الخامس: أهداف و إجراءات التحقق من أرصدة حسابات العملاء

تهدف عملية التحقق من الأرصدة حسابات العملاء ما يلي:²

1-التأكد من قانونية و جدية أرصدة العملاء :

و يتم ذلك عن طريق الرجوع لكافة الدفاتر و السجلات المتاحة ، و أية بيانات داخلية أخرى للتأكد من دقة و سلامة رصيد حساب إجمالي العملاء .

و في هذه الحالة يتم مطابقة أرصدة ميزان المراجعة بدفتر أستاذ العملاء مع الحسابات الشخصية للعملاء؛

و غرض التأكد من الأرصدة الظاهرة بالدفاتر هو التأكد من أنها تمثل عملاء حقيقيين و يتم ذلك عن طريق استخدام المصادقات، و تعني الحصول على قرار من طرف المدين بصحة الرصيد الظاهر بدفاتر المؤسسة؛

¹ عبد الرحمان محمد الصحن ، ص 266، ص 267 .

² محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، مرجع نفسه، ص 247 ، ص 250.

و- استخدام نظام المصادقات للتحقق من قانونية و جدية أرصدة حسابات العملاء يتطلب من المراجع الخارجي اتخاذ أربعة قرارات أساسية هي:

- تحديد نوع المصادقة المستخدمة؛
- توقيت إرسال البضاعة؛
- تحديد حجم العينة.

2- تحديد نوع المصادقة المستخدم : وهناك ثلاثة أنواع من المصادقات و هي :

أ - المصادقة الموجبة : وهي التي ترسل إلى العميل و يطلب منه التحقق من صحة الرصيد الوارد بها ، و مدى مطابقته مع الرصيد الظاهر بدفاته على أن يرسل الرد على المصادقة مباشرة إلى المدقق، موضحا ما إذا ما كان الرصيد الوارد سليما أو غير سليم ؛

ب - المصادقة السالبة: وهي ترسل إلى العميل، و يطلب منه الرد على عنوان المدقق مباشرة، فقط في حالة الموافقة على الرصيد الوارد بها أي أن الرصيد الوارد بالمصادقة لا يتطابق مع الظاهر بدفاتر العميل؛

ج - المصادقة العمياء : و هي التي ترسل إلى العميل ولا يذكر بها الرصيد و يطلب منه الرد على عنوان المدقق مباشرة بالرصيد ، كما يظهره بدفاته على أن يتولى المدقق بعد ذلك إجراء المطابقة بين الرصيد الوارد في رد العميل على المصادقة ، و الرصيد الوارد بدفاتر المؤسسة محل المراجعة .

3- توقيت إرسال المصادقة: يتمثل القرار الثاني للمدقق، و انخفاض بصدد استخدام نظام المصادقات، ويواجه المدقق في هذه الحالة أحد البديلين.

● **أولهما:** إرسال المصادقات في تاريخ نهاية السنة المالية أو في تاريخ قريب منه.

● **ثانيهما:** إرسال المصادقات في تاريخ سابق على تاريخ نهاية السنة المالية.

❖ إن استخدام نظام المصادقات يحقق أكثر فائدة متوقعة إذا أرسلت المصادقة في موعد قريب جدا من تاريخ نهاية السنة المالية¹.

2 - تحديد حجم العينة : و يعني تحديد ذلك الجزء من حسابات العملاء و الذي سترسل إليه المصادقات ، و هناك مجموعة من العوامل و الاعتبارات التي تؤثر على قرار المدقق بتحديد عدد المصادقات التي سوف ترسل و تتمثل هذه اعتبارات فيما يلي:

أ - الأهمية النسبية لإجمالي حسابات العملاء ؛

ب - عدد حسابات العملاء؛

ج - درجة تشتت أرصدة حسابات العملاء، فإذا كانت درجة التشتت منخفضة يكون حجم العينة صغير؛

¹ - محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، مرجع سابق ، ص 251

د نتائج الدراسة و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بصفة عامة و نظام الرقابة الداخلية لحسابات العملاء بصفة خاصة ؛

هـ - نتائج اختبارات التحقق من أرصدة حسابات العملاء في السنوات السابقة؛

و - احتمالات إفلاس العملاء؛

ز نتج المصادقة المستخدمة ، نعني حالة استخدام المصادقات السالبة، سنجد عدد المصادقات المرسله سيكون أكبر مما لو استخدمته المصادقات الموجبة.

3 - اختيار مفردات العينة التي ستخضع للفحص:

من الملاحظ استخدام الطبقيه سيكون مقيدا مع أي نظام للمصادقات ، و من الأمور الملائمة اذ يجب تحديد الطبقات وفقا لكل مقدار الرصيد و عمر الرصيد ، و يتخذ ذلك كأساس لاختيار الحسابات لعملية التحقق و إرسال المصادقات .

وإعادة ما يختار المراجع الخارجي جميع البيانات التي يزيد رصيدها عن رقم معين، على أن يتم بعد ذلك اختيار عشوائي لبنية الحسابات.

ويجب الإشارة إلى نقطة هامة و هي ضرورة استقلال المراجع الخارجي الشامل عند اختيار مفردات العين.

2- تحديد مدى إمكانية تحصيل هذه الديون: نجد أن الحصول على المصادقة من العميل لا تحمل أي برهان على سداد هذا المبلغ، و يمثل هذا الهدف ما يطبق عليه تحديد عمر الرصيد.

و كقاعدة عامة : كلما زادت الفترة التي يظل فيها الرصيد دون سداد، انخفضت إمكانية تحصيله ، و يحدد المراجع الخارجي و إدارة المؤسسة أو كلاهما طريقة تحديد عمر الرصيد ، إما على أساس شهر بالبيع ، وإما على أساس الوارد أو الصادر أولا، أو على أساس الفاتورة و ما يسدد منها¹ .

ومن هنا يتضح أن عمر الرصيد له تأثير مباشر في درجة الخسارة المتوقعة من عدم التحصيل، و نلاحظ أنه كلما زاد عمر الدين و زادت الخسارة من عدم التحصيل.

¹ -محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ،مرجع سابق ص 258

خلاصة الفصل:

يعتبر التدقيق من أهم الوسائل الرقابية التي تفرض على المؤسسات الاقتصادية، وقد عرف التدقيق المحاسبي تطوراً كبيراً منذ ظهوره إلى وقتنا الحاضر، وقد عرف التدقيق من طرف العديد من الاقتصاديين. وكتعريف شامل: التدقيق عبارة عن الفحص الإنتقادي المنظم لإجراءات الرقابة الداخلية و البيانات المحاسبية المثبتة بالسجلات و الدفاتر و القوائم المالية للمؤسسة. للمؤسسات عدة وظائف تختلف باختلاف حجمها ونوعها، وأهم هذه الوظائف هي وظيفة الشراء، ووظيفة الإنتاج، ووظيفة المبيعات. وتخضع المبيعات في المؤسسة الرقابية من طرف المدقق، حيث يتم تحليل المبيعات لنظام الرقابة الداخلية، كما أنه يكون على المدقق القيام بالمراجعة المستندية لكافة أنواع المبيعات، فسلامة التدقيق المحاسبي على المبيعات يضمن حسن سير عمليات البيع إلى جانب صدق البيانات المالية و المعلومات المحاسبية وتعبيرها عن الواقع.

الفصل الثاني

دراسة حالة المؤسسة الوطنية

للتحسين بالخشب ومشتقاته -ENAB-

المبحث الأول: تقديم المؤسسة

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى تقديم المؤسسة الوطنية للتموين بالخشب ومشتقاته ENAB من تعريف بالمؤسسة ومهامها وطبيعة البضائع فيها.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة

عند تأسيسها لأول مرة سنة 1970 بموجب SONACOB كان اسمها المؤسسة الوطنية للتسويق بالخشب مرسوم 70/12 المؤرخ في 1970/02/19 ثم جاء المرسوم رقم 435/83 المؤرخ في 1983/07/09 ينص على إعداد نظم قانونية جديدة للمؤسسة و تغيير اسمها لتصبح المؤسسة الوطنية للتموين بالخشب مقرها الاجتماعي بالجزائر العاصمة ولها فروع و وحدات ببعض ولايات الوطن مثل: ENAB ومشتقاته جيجل ، ورقلة ، وهران ، عنابة ، تمنراست الخ .

وهي مؤسسة ذات طابع تجاري تقوم بشراء الخشب بأنواعه من بعض الدول الإفريقية ، الأوربية ، الأمريكية ، الآسيوية ، مثل إسبانيا ، الكونغو ، الكودي فوار ، إندونيسيا ... الخ ، ثم تبيعه بالجزائر وكانت في السنوات الأولى هي المحتكرة لسوق الخشب أي الممون الوحيد على مستوى الوطن للخشب ولا يوجد أي منافس ، يبلغ رأس مالها 1,000,000,000,00 دج .

وكما قلنا سابقا للمؤسسة وحدات على مستوى الوطن ومن هذه الوحدات وحدة ورقلة التي أنشأت عام 1975 ويبلغ عدد عمالها 26 عامل¹.

وفي سنة 1998 ضمت لها وحدة تمنراست لتصبح أحد مخازنها ، ويبلغ رقم أعمالها سنة 2000 ب : 194,006,233,77 دج وتربع على مساحة 11000م

وتضم المؤسسة خمس مصالح :

- 1 مصلحة الإدارة؛
- 2 مصلحة المحاسبة و المالية؛
- 3 مصلحة المستخدمين؛
- 4 مصلحة التجارة؛
- 5 مصلحة الأمن و الوقاية.

¹ من وثائق المؤسسة ، مصلحة المحاسبة و المالية

المطلب الثاني: تعريف الوحدة و أنشطتها:

التعريف بوحدة ورقلة¹:

وهي وحدة تجارية عامة أنشأة في جانفي 1975 في المنطقة الصناعية بورقلة وهي وحدة فرعية تابعة للمؤسسة الوطنية للخشب المتواجد مقرها بالجزائر تنشط تحت سجل تجاري رقم : 84/02/98 ولها فرع بولاية تمنراست وهي تابعة لها فيما يخص القرارات و الإدارة يبلغ عدد عمالها 26 عاملا.

الفرع الأول: مهام الوحدة:

من مهام هذه المؤسسة ما يلي :

- بيع الخشب و مشتقاته بالجملة و بالتجزئة
- بيع الخردوات
- بيع الخشب المعجون "إنتاج وطني"

الفرع الثاني: أنواع الخشب المباع

تقوم المؤسسة ببيع الخشب أنواع مختلفة من الخشب و من بينها:

- الخشب الأبيض يستعمل في البناء؛
- الخشب الأحمر ويستعمل للخزائن , الأبواب ... الخ؛
- الصفائح الخشبية وتستعمل في أبواب السيارات؛
- الخشب المعجون ويستعمل في رفوف الخزائن؛
- شبكات التسليح و تستعمل للبناء.

المطلب الثالث: وظائف مصالح الوحدة:

تحتوي الوحدة على 05 مصالح رئيسية , كما هو مبين في الهيكل التنظيمي الخاص بها وكل من هذه المصالح مكلفة بالقيام بمهام منوطة وموكلة إليها حسب الدور الذي تؤديه , وعليه سنقوم بشرح كل منها على حدى من خلال محتوى كل مصلحة كما يلي :

1 - مصلحة المحاسبة و المالية: تعتبر هذه المصلحة مركز مالي ومحاسبي أي مركز تقييد وترتيب المبالغ المالية

وتقوم بما يلي :

- وضع مخطط تمويل الميزانية السنوية وذلك بالتنسيق مع مصالح الوحدة و المديرية العامة.
- المحاسبة العامة لكل العمليات , وذلك بالتسجيل اليومي لها طبق لنظام الوحدة و القوانين

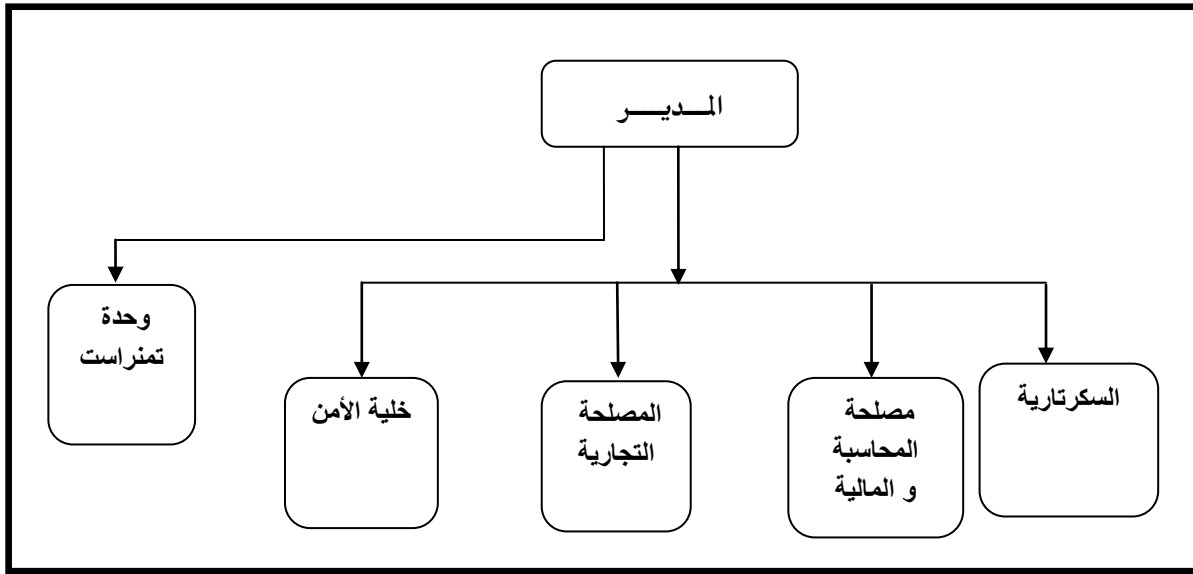
المعمول بها

¹ من وثائق المؤسسة ، مصلحة المحاسبة و المالية

- تهتم بتقييم الاستثمارات الخاصة بالرصيد الذي تملكه سواء العقاري او غيره {عملية الجرد}؛
 - إثبات جميع النفقات المرتبطة {التمويل, التخزين, التسويق}؛
 - تحديد التكاليف بصفة عامة , معرفة حركة الإدخالات و الإخراجات من السلع و المواد وذلك حسب كميتها وقيمتها في آن واحد؛
 - تسوية المعاملات التي تنشأ مع المؤسسة و الغير كعملاء؛
- 2 - المصلحة التجارية :** تعتبر هذه المصلحة العمود الفقري للوحدة , وذلك من حيث النشاط و المهام، فالنشاط الأول للوحدة هو التسويق وهذا الأخير يمثل مهمتها المنصوص عليها وذلك عبر {فرع الفوترة} بحيث يعمل على:
- الربط بين المؤسسة و السوق؛
 - إعطاء الصبغة القانونية للعمليات التي تقوم بها المؤسسة و الخاصة بعمليات البيع بحيث أن كل ما يخرج من الوحدة من مخزون يجب إن يمر بهذه المصلحة؛
 - مراجعة الفواتير وصحتها ومطابقتها مع للوثائق المرفقة لها قصد تحرير وصل الخروج، بما في ذلك التنسيق بين المصالح الأخرى¹؛
 - تعمل على تحسين العلاقات التي تنشأ بين المؤسسة و العملاء .
- 3 - مصلحة المستخدمين :** تعتبر هذه المصلحة همزة وصل بين مختلف وظائف الوحدة , بحيث تهتم بكل الأمور الإدارية وكذا الأفراد منها في ذلك الأمن ويكمن ذلك في :
- التسيير الإداري العام؛
 - العلاقات العامة و العلاقات الخارجية؛
 - مهمتها تتابع كل الأمور الإدارية الخاصة بالموظفين منها التحويل إلى وحدات أخرى و استقبال الموظفين الجدد, الترقية, المكافأة؛
 - مكلفة بدفع الرواتب على أساس مستندات تبين حالة الموظفين في حالة الطرد أو الاستقالة وكذا التكوين؛
 - تعويض الموظفين و العمال عن صندوق الضمان الاجتماعي؛
 - ملفات المستخدمين؛
 - المنازعات المتعلقة بالوحدة {بين الموظفين} أو موظف و مواطن.

¹ من وثائق المؤسسة ، المرجع السابق

الشكل رقم 2-1: الهيكل التنظيمي لوحدة ورقة



المصدر : من وثائق المؤسسة ، مصلحة المحاسبة و المالية

المبحث الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة

سنتطرق في هذا المبحث إلى كل معرفة هياكل المؤسسة و التطرق إلى وضعها الحالي.

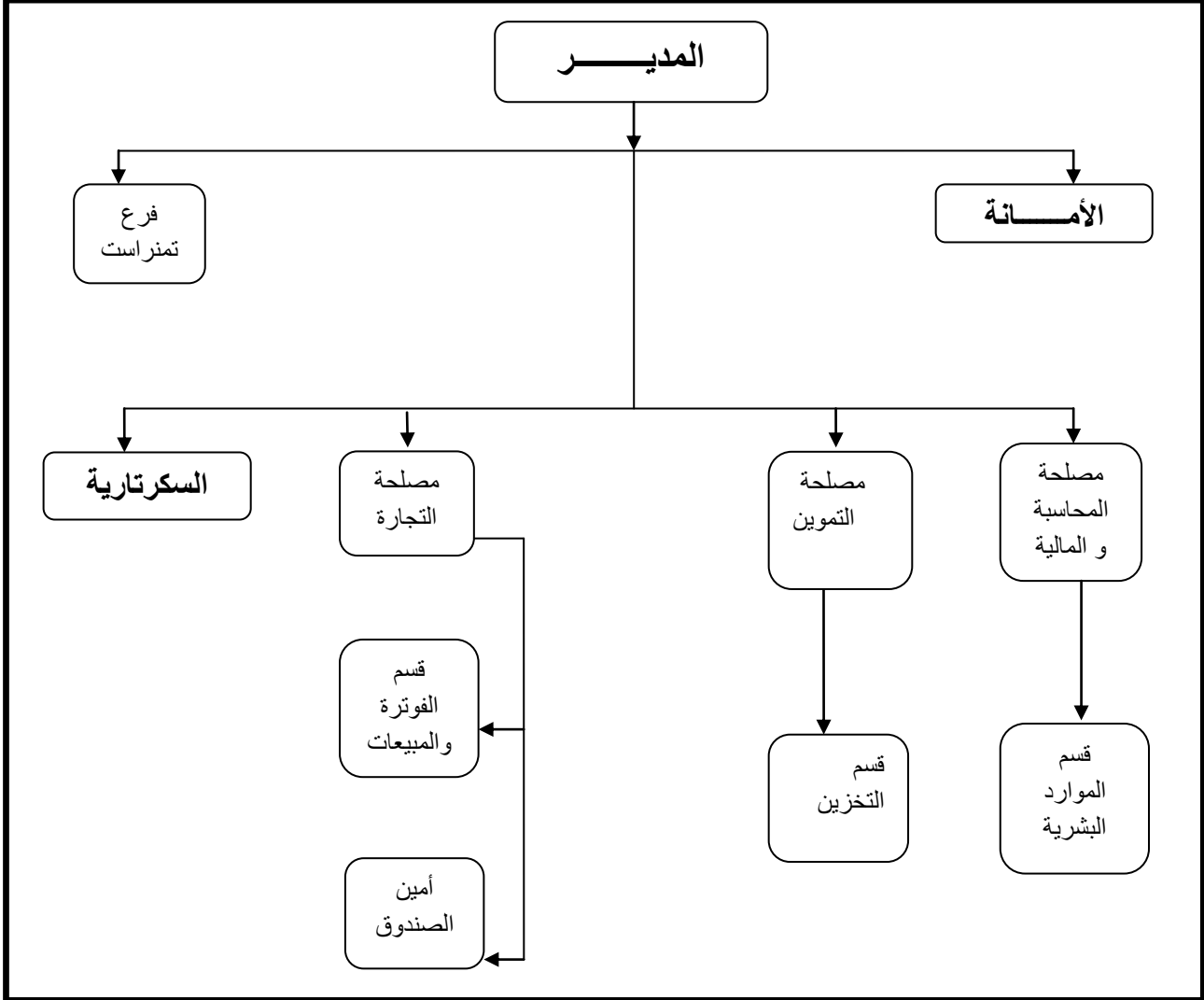
المطلب الأول: الهيكل التنظيمي

الهيكل التنظيمي يتميز بمبدأ التدرج الذي يحدد العلاقات نحو الاتجاهات الأربعة : الأعلى ، الأسفل ، الجانبين. وقد يكون على أساس التسلسل وقد يكون على أساس وظيفي يحدد مجالاً لحقوق مختلف المناصب وحتى إذا كان مبنيًا على أساس الوظائف لا يتعدى عن المظهر الهرمي وفيه تتوسع السلطة و المسؤولية حسب التدرج في المستويات و الالتزامات التي تحدد سلوك من يقوم بهذا الدور بشكل رسمي¹.

¹ من وثائق المؤسسة ، المرجع السابق

المطلب الثاني: عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم 2.2: الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: من وثائق المؤسسة، مرجع سابق

حيث يتكون الهيكل التنظيمي إجمالاً لمؤسسة التموين بالخشب ومشتقاته من مكونات بشرية ومادية وقانونية

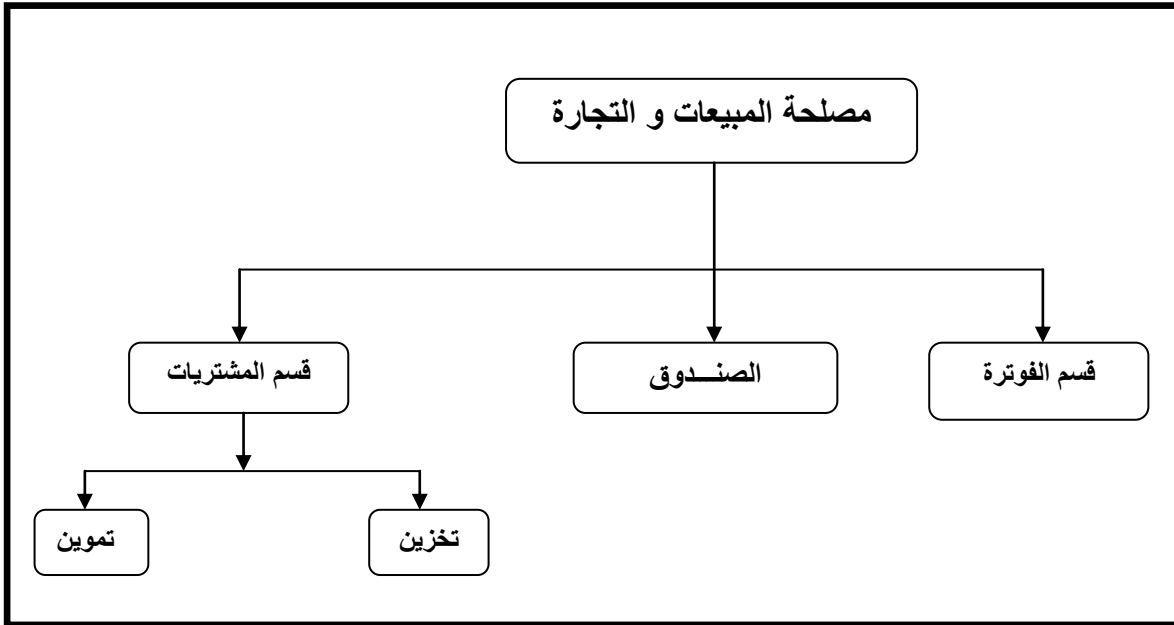
القسم البشري: يحدد لنا دور ومهام العمال والعلاقات بينهم داخل المؤسسة حيث أن هذا القسم مهم جداً بالنسبة للمؤسسة لأنها تقوم بتأدية مهامها تجاه عمالها لاستمرارها ووصولها إلى تسيير جيد للمؤسسة تحقيق ربح على المدى الطويل.

القسم المادي: هذا القسم يحدد لنا كل من موارد المؤسسة ومجوداتها من أجهزة و وسائل النقل و الشحن مثل الشاحنات الكبيرة الناقلة للخشب إلى المستودعات ، مستودعات كبيرة تستعملها كمخازن لحفظ مخزونها، وأقسامها كذلك.

القسم القانوني : أي الشكل القانوني للمؤسسة ، حيث نجد مؤسسة التموين بالخشب شركة عامة تابعة للدولة لها مسؤول قانوني يتابع كل الأعمال التي تقوم بها ومتابعة حساباتها ومبيعاتها¹.

المطلب الثالث: عرض الهيكل التنظيمي لمصلحة المبيعات و التجارة

الشكل (2-3): الهيكل التنظيمي لمصلحة المبيعات



المصدر: من وثائق المؤسسة، المرجع السابق

المطلب الرابع: واقع وحدة المؤسسة الوطنية للتموين بالخشب ومشتقاته - ورقة -

اعتمدنا في تبين واقع الوحدة على معطيات مأخوذة من دائرة المالية و المحاسبة والتي كانت كتالي:

الفرع الأول: رقم الأعمال

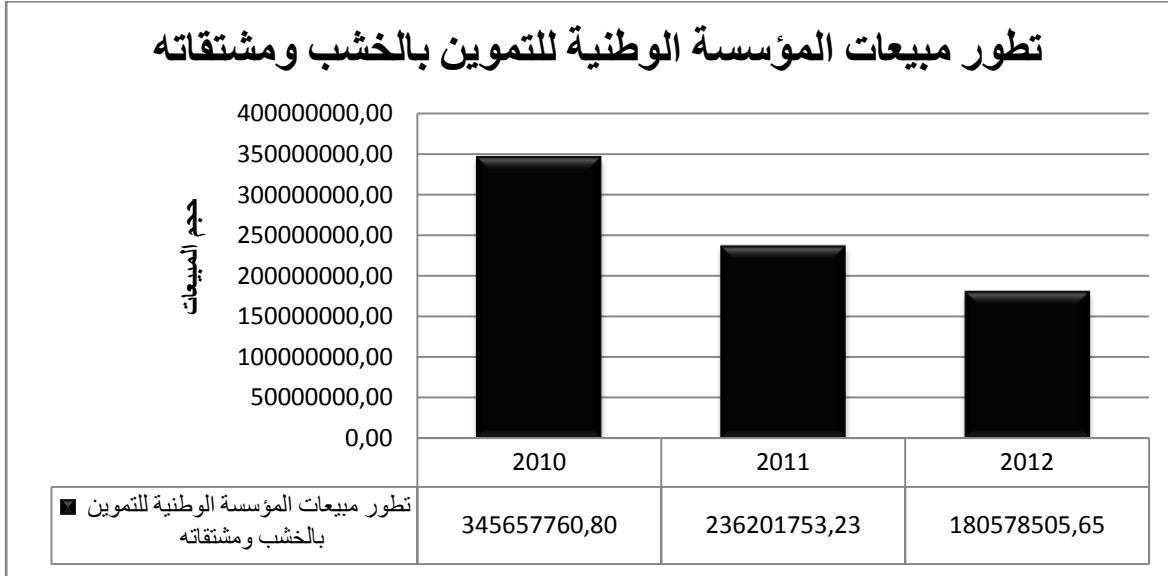
حققت الوحدة رقم أعمال المبيعات لثلاث سنوات على الشكل التالي:

¹ من وثائق المؤسسة المرجع السابق

الجدول رقم 2-1: تطور مبيعات المؤسسة الوطنية للتموين بالخشب و مشتقاته خلال فترة 2010-2012
الوحدة: بالدينار الجزائري

السنوات	2010	2011	2012
المبيعات	345657760.80	236201753.23	180578505.65

الشكل (4-2): تطور مبيعات المؤسسة الوطنية للتموين بالخشب ومشتقاته _ ورقلة _ خلال الفترة 2010-2012



- من خلال ما سبق نجد أن رقم الأعمال للمؤسسة قد سجل انخفاضا خلال سنوات 2011 و 2012 مقارنة مع سنة 2010، هذا ما أثار تساؤلات لدى مسيرو الوحدة للبحث عن أسباب هذا الانخفاض، وعند إجرائنا حورا مع احد مسيري مصلحة التجارة و مسير مصلحة المحاسبة والمالية استنتجنا بعض الأسباب ومن بين هذه الأسباب نذكر ما يلي :
- وجود منافسة قوية في السوق وهذا جراء دخول تجار جملة ونصف جملة بأسعار منافسة مقارنة مع أسعار الوحدة؛
- عدم وجود مخزون أمان لدى الوحدة هذا ما يستدعي من الزبائن البحث عن منافذ أخرى؛
- انعدام الدعاية و الإشهار، حيث أن الوحدة لا تقوم بأي إشهار سواء في الوسائل السمعية أو الكتابية؛
- التذبذب في وصول البضاعة للوحدة من طرف المؤسسة الأم.

الفرع الثاني: المشتريات

جدول رقم (2-2): تغير حجم المشتريات للمؤسسة الوطنية للتموين بالخشب و مشتقاته خلال فترة 2010-

2012

السنوات	2010	2011	2012
المشتريات	372139123,35	225354053,77	156504518,06

الشكل (5-2): يبين تغير حجم المشتريات لدى الوحدة



- نستنتج مما سبق أن حجم المشتريات تناقص تناقصا مستمرا خلال السنوات الثلاث المدروسة، وعند إجراء مسائلة مع احد مسيري مصلحة المحاسبة و المالية استنتجنا ما يلي:
- يتم تحديد حجم المشتريات السنوية بناء على الموازنة التقديرية؛
- التناقص المستمر لحجم المبيعات الذي بدوره يؤثر في الميزانية التقديرية.

المبحث الثالث : إجراءات الرقابة الداخلية على دورة المبيعات .

سنتطرق في هذا المبحث إلى الإجراءات المتبعة في تدقيق المبيعات، بداية بوصف نظام الرقابة على المبيعات مع القيام معتمدين على بعض الوسائل في ذلك ، ثم التقييم النهائي و عملية تدقيق المبيعات .

المطلب الأول: نظام الرقابة الداخلية على المبيعات.

نظرا لأهمية المبيعات بالوحدة تسعى الإدارة على تطبيق حملة من الإجراءات الرقابية التي تكفل تحقيق مخطط له من مبيعات ، وتتمثل إجراءات الرقابة الداخلية في ما يلي:

الفرع الأول: إجراءات الرقابة على طلبات الزبائن

في نهاية كل سنة، تقوم المؤسسة بإعداد الميزانية التقديرية وهذا من اجل محاولة تحقيق المتطلبات التي توجهها من طلبات زبائن والذين بدورهم تصنفهم المؤسسة إلى نوعين من الزبائن:

● زبائن مميزون

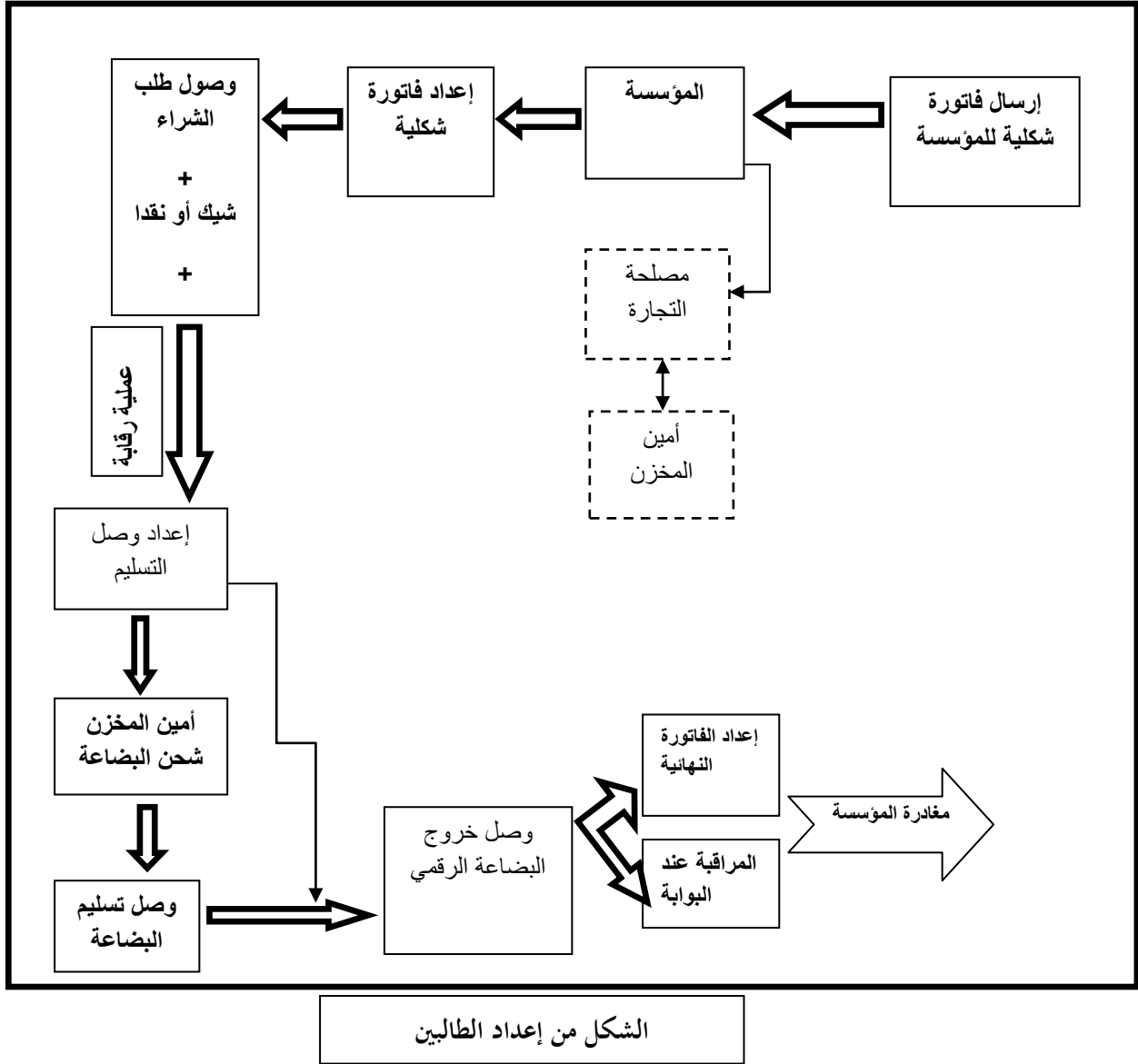
● زبائن عاديون

الزبائن المميزون: وهم الزبائن الذين يمتلكون ملف خاصا بهم لدى سجلات المؤسسة يتضمن كل من نسخة من السجل التجاري والعنوان و معلومات الاتصال و معلومات أخرى. وتتم الإجراءات المتعلقة بهم كما يلي:

- يتم إرسال فاتورة شكلية إلى المؤسسة من اجل الاستعلام عن وجود الكميات المطلوبة من السلع؛
- يطلع على هذا الطلب مصلحة التجارة التي بدورها ترسله إلى أمين المخزن الذي يقوم بإرسال رد إما بتوفر السلع أو عدم توفرها إلى مصلحة التجارة؛
- في حالة وجود السلع أو وجود سلع مشابهة لها يتم إعداد فاتورة شكلية متضمنة السعر والكميات وإرسالها إلى الجهة المعنية (الزبون)؛
- تقوم الجهة الطالبة للسلعة بإرسال طلب شراء مرفوق بشيك أو مبلغ الطلبية نقدا بالإضافة إلى وسيلة النقل؛
- تتم عملية رقابة على الوثائق والشيك ؛
- يتم إعداد بعد عملية الرقابة إعداد وصل تسليم وتسليم نسخة إلى الزبون الذي يسلمه إلى أمين المخزن؛
- يقوم أمين المخزن بشحن البضاعة و التحقق منها وإعداد وصل تسليم بضاعة؛
- يقوم الزبون بتقديم كل من وصل التسليم و وصل الاستلام إلى مصلحة التخزين ليتم بهما إعداد وصل خروج بضاعة بواسطة الكمبيوتر وهذا من اجل التحقق من تطابقهما؛
- يقدم وصل الخروج إلى مصلحة التجارة من اجل إعداد الفاتورة النهائية للزبون؛

- في أثناء إعداد الفاتورة الشكلية تتقدم وسيلة النقل الى البوابة ليتم اعادة مراقبة البضاعة الخارجة من طرف المراقب دون أن يكون لهذا الأخير علم مسبق بالكمية الموجودة ليقوم بعدها وتدوينها لديه ثم يقوم بمقارنتها مع الفاتورة النهائية وهذا من اجل معرفة مدى صحة وتطابقهما ليقوم بتأشير على الفاتورة ووصول الخروج. و المخطط التالي يوضح إجراءات عملية البيع للزبائن المميزين:

الشكل (2-5): الإجراءات المتخذة في عملية البيع للزبائن المميزون



الزبائن العاديون: وهم الزبائن الذين يقتنون بضائع بصفة عادية وليس لديهم ملف لدى المؤسسة ،حيث يقوم هذا النوع من الزبائن بالحضور الشخصي أو حضور ممثل عن الزبون وتكون مقتنياهم بسيطة مقارنة مع الزبائن المميزون وتتم إجراءات البيع في حالتهم كالتالي:

- حضور الزبون إلى المؤسسة و اتصاله بمصلحة التجارة؛
- ترسل مصلحة التجارة الزبون إلى أمين المخزن لمعينة البضاعة المتوفرة أو الاتصال بالهاتف في حالة ما كان الزبون محددًا للبضاعة التي يريدتها من اجل التأكد من توفرها؛
- بعد أن يطلع الزبون على البضاعة يحدد البضاعة التي يريدتها لدى مصلحة التجارة التي بدورها تعد وصل تسليم؛
- يتم شحن البضاعة على وسيلة نقل الزبون؛
- يقوم أمين المخزن بإعداد وصل استلام بعد استلامه لوصل تسليم من طرف مصلحة التجارة؛
- يتم إعداد وصل خروج البضاعة الرقمي الذي تعده مصلحة المخزن؛
- يدفع الزبون ثم المشتريات ويتم تسليمه فاتورة؛
- تراقب البضاعة الخارجة من طرف المراقب الذي يتأكد من صحتها ومقارنتها مع الفاتورة ويؤشر عليها ويسمح للزبون بالمغادرة.

ملاحظة:

يتضمن وصل الخروج الرقمي معلومات تتمثل فيما يلي:

- معلومات عن المؤسسة؛
- معلومات عن الزبون (الاسم، المقر، رقم السجل التجاري، كود الزبون اذا كان من الزبائن المميزين... الخ)؛
- معلومات عن السائق و الشاحنة (اسم السائق، رقم رخصة السياقة، ترقيم الشاحنة... الخ)؛
- تأشيرة مصلحة التجارة وأمين المخزن والمراقب و إمضاء الزبون.

الفرع الثاني : إجراءات الرقابة على مستوى المخازن

يتلقى المخزن البضاعة من المؤسسة الأم مرفقا بسند الدخول، وفي نهاية كل شهر مراقبة دورية عن طريق المقارنة التي تتم بين على مستوى المخازن، إذا يقوم أمين المخزن بإحصاء و تجميع ما تم استلامه من بضاعة، ويبعث ما توصل إليه إلى مصلحة التجارة للمقارنة مع الكميات التي تم إرسالها إلى المخزن، كما يتم إعداد بطاقة المخزون بمقارنة ما هو موجود فعلا بما هو مسجل محاسبيا وإذا وجدت فوارق الجرد يتم تسجيلها. وفي حالة البيع فان أمين المخزن حتى يقوم بإخراج المنتجات فان عليه، يتلقى وصل تسليم إضافة إلى أمر الأخذ، وتخضع الكميات الخارجة للرقابة عند البوابة.

كما تتم عملية جرد يومية غير رسمية من طرف عمال المخزن من أجل المحافظة على السير الحسن للنشاط. هناك عمليتين رسميتين في السنة لجرد المخزون و التأكد من حسن السير للنشاط فيه وهي كالتالي:

✓ العملية الأولى تكون في منتصف العام N/06/30؛

✓ العملية الثانية تكون في آخر العام N/12//31.

الفرع الثالث : إجراءات الرقابة الأخرى .

وتتمثل هذه الإجراءات في ما يلي :

1- الاتفاقيات: تعتبر الاتفاقية عقد يبرم بين الطرفين، الطرف الأول البائع و الطرف الثاني يتمثل في المشتري و يكون ممثلاً، إما في القطاع العام أو القطاع الخاص، حيث يلتزم الطرفان المتعاقدان بما ورد في الاتفاقية من بنود ، و للإشارة فان هذه البنود تنطبق إلى :

- طبيعة المواد موضوع الاتفاقية؛
- موضوع الاتفاقية؛
- طرق إجراءات الطلبات؛
- تحويل الحقوق؛
- التسهيلات (الامتيازات الممنوحة)؛
- طرق الدفع؛
- حالات عدم الدفع؛
- الاحتجاج؛
- التأمين؛
- النزاع؛
- الفسخ؛
- دخول التطبيق (سريان المفعول).

ويلتزم الزبون بمده البنود فيتحصل على البضاعة المباعة بنفس إجراءات البيع المذكورة سابقا ، و في حالة مخالفته لأحد هذه البنود يتم إلغاء الاتفاقية حسب ما ورد بنصها .

1 **إرضاء الزبائن:** يكون ذلك عن طريق ما يعرف بمعدل الرضا.

Taux de satisfaction حيث يتم حساب هذا المعدل كما يلي :

يتضمن وصل الطلبية الكميات المطلوبة من طرف الزبائن ، بينما تتضمن الفاتورة ما يوجد فعلا لدى المخازن من البضاعة المطلوبة ، وبناءا عليه يتم حساب الفرق الذي يكون وفقه رضا الزبائن (الفرق يعتبر بمثابة انحراف) أما نية الرضا فتحسب كما يلي :

$$\text{معدل الرضا} = \frac{\text{الكمية المباعة}}{\text{الكمية المطلوبة}} \times 100$$

كما يجب مراعاة في هذا السياق الطريقة التي يتم بها استقبال الزبائن وكذا السياسة التسويقية المتبعة ، ومن ضمن الأشياء التي يجب إتباعها أيضا لإرضاء الزبائن، تلبية الطلبات في الأوقات المحددة و وفق المواصفات المطلوبة.

2 احتجاج الزبائن : يكون احتجاج الزبائن حول البضاعة التي تم بيعها، فيقوم الزبون بتقديم احتجاج إلى دائرة البيع، وتقوم هذه الأخيرة بإعداد ما يسمى بطاقة البحث (fiche d événement) للبحث عن أسباب الاحتجاج ناتج عن البضاعة أو اليد العاملة، ثم يتم التوصل إلى الحلول اللازمة لتجنب وقوع مثل هذا الاحتجاج في المستقبل.

الفرع الرابع: مراقبة النوعية:

تكون مراقبة النوعية أثناء وصول عن طريق مراقبة النوعية على البضاعة ، و في حالة ظهور أعراض جانبية للبضاعة المباعة ، يقوم الزبون بإرسال مراسلة داخلية للمؤسسة ، و تقوم هذه الأخيرة بالتأكد فيما كان العيب فيها أو من الزبون.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية:

سنقوم بعرض قائمة استقصاء تخص عملية البيع، و اعتمادا على هذه الأخيرة نقوم بتقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية.

الفرع الأول: الاستقصاء و تحليل الوظائف:

لقد قمنا بإعداد قائمة تخص عملية البيع، إضافة إلى تحليل الوظائف من أجل القيام بعملية التقييم لنظام الرقابة الداخلية.

جدول رقم 3-2 : استمارة تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المبيعات .

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل هناك قسم خاص بالمبيعات ؟	X		
02	هل تتبع الوحدة سياسة البيع لأجل ؟	X		
03	هل تخضع طلبات العملاء للفحص و الموافقة من قبل :			
	أ- قسم المبيعات ؟ ب- قسم الائتمان ؟	X		
04	هل إدارة الائتمان منفصلة عن قسم المبيعات؟	X		
05	هل هناك سياسة ثابتة للأسعار و سعر البيع ؟			
06	هل تستخدم إخطارات الشحن للعملاء دفاتر متسلسلة بالأرقام ؟		X	
07	هل تراجع الفواتير بدقة قبل إرسالها إلى العملاء من ناحية الكميات و الأسعار و الشروط ؟	X		
08	هل يقدم الزبون الطلبية مصحوبة بشيك مصادق عليه من البنك يحمل قيمة الطلبية ؟		X	قد يكون شيك أو نقدا
09	هل يوجد سجل للطلبات المسجلة و غير مرصدة ؟	X		
10	هل يوجد فصل بين مصلحة الإرسال و المسئولين عن المخزن ؟	X		
11	هل تخضع الكميات المرسله للرقابة من طرف مسؤول المخزن أو من طرف عامل من مصلحة الإرسال ؟	X		
12	هل يتم مقارنة فواتير البيع مع طلبات الشراء الواردة من العملاء ؟	X		
13	هل يمكن الوصول للوثائق المحاسبية من طرف المستخدمين الآخرين في الوحدة ؟		X	
14	هل تودع المقبوضات كليا لدى البنك ؟	X		
15	هل يجري جرد دوري مفاجئ للتقديرة الموجودة في الصندوق ؟	X		جرد يومي
16	هل يتم المقارنة بين حساب المؤسسة لدى البنك و حساب البنك لدى المؤسسة ؟	X		
17	هل يتخذ المحاسب الإجراءات اللازمة عند التعامل مع الشيكات المرفوضة من طرف البنك ؟	X		
18	هل يتم تنظيم الفواتير و تبويبها بواسطة قسم آخر غير قسم الحسابات ؟		X	
19	هل تربط الفواتير مع إشعارات الشحن باستمرار ؟			
20	هل الرقابة فعالة على أوامر البيع ؟	X		
21	هل تستخدم المؤسسة فواتير بيع متسلسلة ؟	X		
22	هل يقوم الشاحن بإرسال إخطارات الشحن إلى محرر الفواتير مباشرة ؟		X	
23	هل هناك رقابة على مصروفات النقل و الشحن للعملاء ؟	X		

جدول رقم (2-4): تقسيم العمل في عملية البيع

قسم الخزينة	قسم المحاسبة	أمين المخزن	قسم الفواتير	قسم التخطيط والمتابعة	الأمانة	الوظائف
						العمليات
			X			استلام الطلبات
		X				دراسة الطلبات
		X				إعداد وصل التسليم
		X				تحضير البضاعة بصدد الإرسال
			X			إعداد الفاتورة
	X		X			مراقبة محتوى الفاتورة
		X				تسجيل خروج البضاعة
X						تسجيل الشيكات
X						إيداع الشيكات لدى البنك
	X					متابعة حسابات الزبائن
X						تحصيل الشيكات

الفرع الثاني: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية :

استنادا إلى القوائم و الأسئلة وبالإضافة إلى تحليل المهام والوظائف توصلنا إلى تحديد نقاط القوة و الضعف التي تمكننا من الحكم على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق.

أولا: نقاط القوة:

- 1 هناك تنظيم محكم للقيام بعملية البيع؛
- 2 وجود تقسيم للمهام على مستوى المصلحة التجارية، حيث يوجد من يقوم بالطلبات، إضافة إلى وجود المكلفين بدراسة ملفات الزبائن وإعداد الفواتير، كما يوجد موظفون معينون بعملية التسجيل في الحاسوب، وهذا التقسيم للمهام يمكن من محاسبة الموظفين عن نتيجة أعمالهم؛
- 3 استعمال الإعلام الآلي لمعرفة ما إذا كان الزبون لديه ملف عند المؤسسة أم لا، كذلك من أجل الاحتفاظ بكافة معلومات البيع التي تمت حتى يمكن الرجوع إليها لاحقا؛
- 4 استعمال الترقيم المتسلسل و الألوان المتباينة للوثائق في عملية البيع و توفرها على كافة المعلومات الضرورية، يجعل من السهل الرجوع إلى هذه الوثائق للتحقق والمحاسبة عن أعمال الاختلاس أو السرقة إن حدثت؛
- 5 القيام بالتأشير على الشيكات المحصلة يسمح بمعرفة الزبائن الذين لم يسددوا المبالغ المستحقة عليهم، واتخاذ ما يلزم من إجراءات قانونية؛
- 6 لا يقوم المحاسب بالتسجيل المحاسبي إلا بتوفر كافة الوثائق الثبوتية التي يتلقاها من مختلف الأقسام المعنية بعملية البيع؛
- 7 ترتيب و برجة الطلبات حسب تواريخ وصولها إلى الوحدة، و تحضير البضاعة المباعة في المخازن بانتظار حضور الزبون و القيام بعملية الشحن للطلبية يسمح بكسب ثقة الزبائن ووفائهم، لعدم وجود تأخير في استلام الطلبات.

ثانيا: نقاط الضعف:

- 1 في بعض الأحيان لا يقوم قسم المحاسبة بتسجيل عمليات البيع محاسبيا في وقت حدوثها نظرا لعدم وصول الوثائق اللازمة لعملية التسجيل (وصل الطلبية ، الفاتورة : وصل الاستلام... الخ) حيث يصل الزبائن في وقت قريب من نهاية العمل، ويمكن لعمال التجارة التعامل معهم، فيتعذر إيصال الوثائق إلى قسم المحاسبة؛
- 2 عدم انتهاج سياسة تسويقية جيدة بالنسبة للوحدة؛
- 3 ضعف العلاقات غير الرسمية بين العمال؛
- 4 جهل العمال ببعض النصوص و القوانين التي تكون لصالحهم.

المطلب الثالث: إجراءات التدقيق الداخلي

من خلال عملية الفحص التي قمنا بها للعمليات البيعية المتعلقة بشهر ديسمبر 2012 ظهر حساب حقوق الزبائن (ح/411) رصيد مدين قيمته 21330122.59.

كما لاحظنا وجود زبائن مشكوك فيهم و هناك مؤونات مخصصة لهذا النوع من الزبائن تقدر ب :
4246315.98.

و لاحظنا أيضا أن حساب المتاحات (ح/51) الذي ينقسم إلى:

-ح/512:حسابات البنك: ظهر برصيد مدين يقدر ب: 19953351.63.

-ح/53: حساب الصندوق: ظهر مرصدا.

وتم والتحقق من الشيكات المحصلة من الزبائن, وكذلك من التي لم يتم تحصيلها بعد, كما تم التحقق كذلك من الحسابات:

*ح/700:مبيعات بضاعة.

*ح/600:بضاعة مستهلكة.

حيث رافقت هذه الحسابات كلا من :

*ح/411:حقوق على الزبائن.

*ح/512:المتاحات.

الفرع الأول:القيام بالتحقق من الوجود الفعلي:

لقد قمنا بالتحقق من الحقوق المثبتة في الدفاتر لدى الفرع بواسطة إرسال المصادقات للاستعلام عن

الأرصدة التي يقوم المراجع بإعدادها، وقد كانت نتائج الاستعلام مطابقة لما هو مثبت لدى الفرع.

الفرع الثاني: التحقق من الملكية:

تمثل الحقوق المثبتة لدى الفرع مقابلا نقديا للبضاعة التي تم استلامها من طرف الزبائن، حيث كانت الوثائق

المدعمة التالية تبرر وتثبت صحة الأرصدة:

- وصل طلبية الشراء الذي يقدمه الزبون bon commande؛

- الشيك أو السند المحسوب على الزبون ؛

- فاتورة البيع ؛

- وصل التسليم المتعلق بالبضاعة التي تسلمها الزبون .

الفرع الثالث: التسجيل المحاسبي:

إثناء القيام بعملية الفحص لاحظنا انه يمكن الدفع نقدا لقيمة المنتجات التي تم بيعها ,أي تسديد قيمة المبيعات من طرف الزبون يكون إما عن طريق شيك أو عن طريق سند أو عن طريق التحويل من حساب إلى حساب آخر والتسجيل المحاسبي يكون عن طريق :

- يومية المبيعات؛
- يومية البنك المقبوضات؛
- يومية للعمليات المختلفة؛
- تسجيل عملية البيع.

التسجيل عند استلام المؤسسة للبضاعة من طرف المؤسسة الأم يكون كالتالي:

بما أن مؤسسة التموين بالخشب و مشتقاته في ولاية ورقلة هيا فرع فإنها تتعامل بالحساب رقم 18 الذي ينظم المعاملات محاسبيا بين الفروع

2012/12/09				
144216660	بضاعة	30	18	ح/ 18
144216660	XXX وصل دخول رقم:			

التسجيل على مستوى يومية البنك المقبوضات .

2012/09/06				
3049311	ح/بنك	512	41170	ح/ زبائن
30493	XXX شيك رقم:			

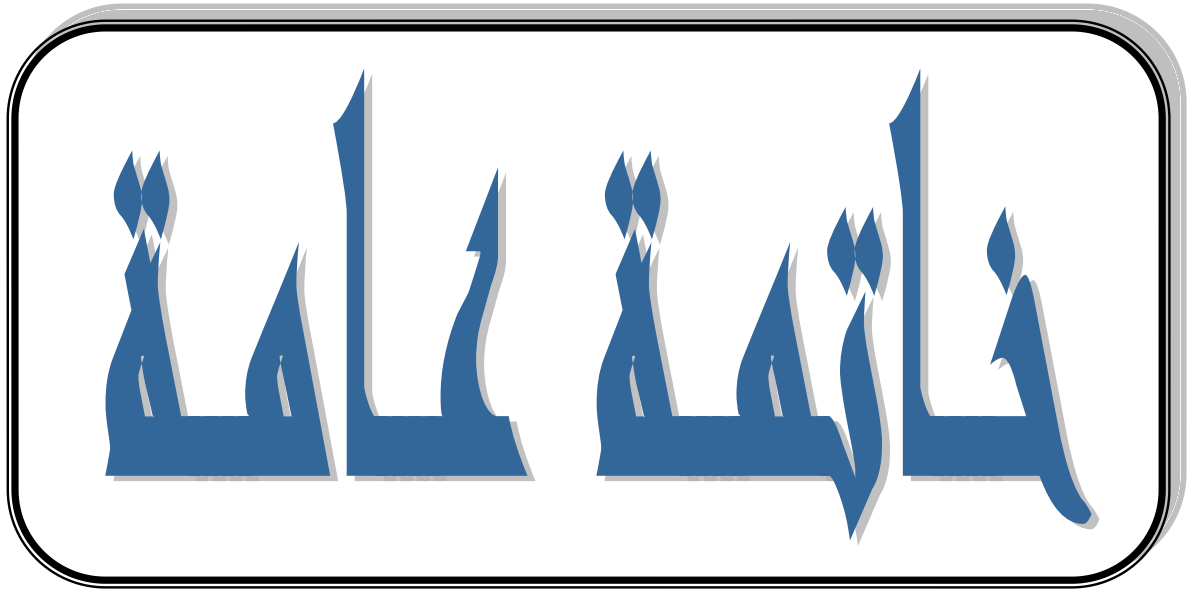
*وعند إخراج البضاعة يسجل القيد التالي :

		2012/03/15		
	253373	ح/بضاعة مستهلكة		60001
253373		ح/بضاعة	30001	
		XXXX وصل خروج رقم:		

كما تم التحقق من إن كل العمليات التي تم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية للوحدة مدعمة ومبررة بالوثائق اللازمة لعملية التسجيل , وتحفظ هذه الوثائق في ملفات خاصة بها , إضافة إلى أنها تكون ممثلة في وصلات طلبات الشراء, وصلات التسليم , فواتير البيع , الشيكات المتعلقة من الزبائن , تقارير يومية عن المبيعات والتحويلات من وإلى الوحدة كما تم التأكد من مطابقة الأرصدة مع المبالغ المسجلة في اليومية وكذا المبالغ الموجودة في الوثائق المحاسبية المبررة لها ، كما لاحظنا عدم وجود الأخطاء المحاسبية في الإثبات والنقل وهذا راجع للتجربة والخبرة .

خاتمة الفصل:

لقد شهدت المؤسسة الوطنية لتمويل الخشب ومشتقاته العديد من التطورات على مر السنين من تاريخ إنشائها في سنة 1970، وبما أنها مؤسسة وطنية فقد تأثرت بما تأثرت به معظم المؤسسات الوطنية على الصعيد الاقتصادي إلا أنها بقيت صامدة حتى تم إنعاشها وإعادةّها إلى السوق بالقوة اللازم ة فقد شهدت في السنوات الأخيرة انفتاحا إلا أنها لا تزال تعاني من بعض المشاكل الداخلية مثلها مثل العديد من المؤسسات الوطنية . كما أن وحدة ورقلة قد شهدت تطورات كثيرة لعل أبرزها ضم وحدة تمارست لها، ولوحد ة ورقلة العديد من الأهداف من بينها: تحقيق الأرباح، و الاستمرارية، السيطرة على سوق الخشب... الخ



الخاتمة العامة:

إن التدقيق المحاسبي في الواقع ليس هدف إنما هو وسيلة تعتمد عليها المؤسسة، في القضاء على مختلف مظاهر الإسراف في مواردها.

وحتى يتسنى لها ذلك لا بد من القيام بتصميم نظام رقابة داخلية فعال، يضمن لها التحكم في التسيير، إضافة إلى عمليات تدعيم هيكلها بخلية تتولى التدقيق الداخلي، وتتوفر على الموظفين أكفاء مؤهلين يعملون على مراقبة مختلف العمليات المالية و التسييرية ومراجعتها بإشراف من الإدارة.

كما أن وجود خلية للتدقيق في المؤسسة يضمن لها التطبيق الفعلي و السليم لمختلف إجراءات الرقابة الداخلية، وكذا التقليل من الأخطاء ومظاهر الغش و الاختلاسات ولقد قمنا بطرح الإشكالية التالية:

كيف تتم عملية التدقيق المحاسبي على المبيعات في المؤسسة الاقتصادية؟

ومن خلال عرضنا لهذه الدراسة توصلنا إلى أن أغلب الفرضيات هي فرضيات إثبات المتمثلة في:

أ - للتدقيق المحاسبي على المبيعات قواعد ومعايير تسمح له بفحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات والمستندات الخاصة بالمؤسسة فحصا إنتقاديا منظما؛

ب - إن اتخاذ القرارات ورسم الخطط ومراقبة تنفيذها وتقييم أعمال المؤسسة ونتائجها، يسمح بالاعتماد اعتمادا كبيرا على صحة القوائم المالية؛

ت - إن أهم إجراءات التدقيق على المبيعات هو تقييم نظام الرقابة الداخلية فنجد أن المدقق يفحص هذا النظام كخطوة أولى ثم يقوم بإعداد تقرير يتضمن رأيه المحايد حول مدى فعاليته من خلال إبراز نقاط القوة و الضعف واقتراح الحلول؛

ومن خلال قيامنا بتدقيق على مبيعات مؤسسة المؤسسة الوطنية للتموين بالخشب ومشتقاته - ENAB - وحدة ورقلة لاحظنا النقائص التالية:

❖ عدم وجود مدقق داخلي بالمؤسسة، بل المحاسب هو الذي يقوم بعمل المدقق؛

❖ عدم وجود سياسة تسويقية في المؤسسة؛

- ❖ تحمل المؤسسة لمصاريف نقل البضاعة بالنسبة لفرع تمارست؛
 - ❖ عدم وجود علاقات غير رسمية بين العمال في المؤسسة؛
 - ❖ جهل العمال للعديد من القوانين و النصوص التي تبين التزاماتهم وحقوقهم؛
 - ❖ تلف كبير يصيب البضاعة وهذا بسبب سوء التخزين؛
 - ❖ ضعف على مستوى مصلحة المحاسبة؛
 - ❖ تدهور رقم الأعمال من سنة إلى أخرى نتيجة عدة أسباب.
- وفي الخير تجدر الإشارة إلى انه يتفق الجميع أن التدقيق لا يهدف أحدا من الناس، إنما الهدف من ورائه: المصلحة العامة، وقد يحتاج الأمر إلى المزيد من الوعي و الإدراك و الفهم. وعملنا هذا مجرد محاولة تقبل الانتقاد و التحسين من أجل الوصول إلى مؤسسة اقتصادية ناجحة.

الاقتراحات:

في هذا البحث تطرقنا لموضوع التدقيق الداخلي على وظيفة المبيعات في المؤسسة الاقتصادية ونظرا لأهمية المواضيع المتعلقة بالتدقيق المحاسبي ، قمنا بتدقيق على وظيفة المبيعات في المؤسسة الوطنية لتموين بالخشب ومشتقاته وتوصلنا إلى الاقتراحات تمثلت في ما يلي :

- ضرورة مواكبة التطور التكنولوجي؛
- تشكيل خلية داخلية للمراجعة الداخلية؛
- تطوير مستوى العمال في المؤسسة .

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا : المراجع باللغة العربية

1. أبو علفة عصام الدين، "التسويق"، المفاهيم الإستراتيجية، الجزء الأول، مؤسسة حورس الدولية للنشر، الإسكندرية، 2003.
2. أتشي سمير ، مراجعة المبيعات ص ص 39-40 ، نقلا عن Allèle harmini-l'audit comptable et financier lare édition 2001-2002 a alger p66
3. الخطيب خالد راغب و رافعي خليل محمود: الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، عمان، 1998.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 02.القانون 01/88 المتعلق بتوجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية، الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988.
5. اشتيوي إدريس عبد السلام: المراجعة، معايير و إجراءات، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1996.
6. أمين عبد العزيز حسن، " إستراتيجية التسويق في القرن الحادي و العشرين " ، دار قباء للطباعة و النشر، القاهرة، 2001 .
7. الصبان محمد سمير و جمعة إسماعيل إبراهيم و السوافيري فتح رزق: الرقابة و المراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996.
8. الصحن عبد الفتاح محمد و راشد رجب السيد و درويش محمد ناجي: أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
9. بوتين محمد: المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
10. جربوع محمود يوسف: مراجعة الحسابات بين التنظير و التطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى، 2000.
11. جمعة أحمد حلمي: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، 2000.
12. محمد سعيد عبد الفتاح، "التسويق"، الطبعة الخامسة، الإسكندرية، 1990.

13. محمد ابراهيم عبيدات ، "مبادئ التسويق " ، مدخل سلوكي ، الطبعة الثالثة ، دار المستقبل للنشر و التوزيع ، الأردن ، 1992.

14. قلو مصطفى بن عميرة توفيق، المراجعة الداخلية في المؤسسة، مذكرة سنة 2004.

15. عطاء الله محمود شوقي: دراسات متقدمة في المراجعة، مكتب الشباب، القاهرة، الطبعة الأولى، 1994.

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية :

1)Batude. D : L'audit comptable et financier, Nathan, Paris, 1997.

2)Pigé. B : Audit et contrôle interne, Litec, Paris, 1997.

3)Renard. J : Théorie et pratique de l'audit interne.

4)Chadefaux. M : l'audit fiscal, Litec, Paris, 1987.

العلم الحقيقي

الملحق رقم (01): الميزانية لسنة 2010

ENAB OUARGLA

BILAN

Date : 31/12/2010

Heure: 10:04:33

Période : 01/01/2010 au 31/12/2010

Utilisateur30

Type Edition : DEFINITIVE

ACTIF	NOTE	N (2010) BRUT	N (2010) AMORT. PROV.	N (2010) Net	N-: (2009) Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		512 353.30		512 353.30	512 353.30
Batiments		94 813 829.89	76 184 050.96	18 629 778.93	18 003 419.33
Autres immobilisations corporelles		26 201 600.80	20 548 310.10	5 653 290.70	4 799 222.73
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence - entreprises associée					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		338 212.38		338 212.38	
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		121 865 996.37	96 732 361.06	25 133 635.31	23 314 995.36
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		72 176 443.76	3 564 196.29	68 612 247.47	45 695 081.21
Créances et emplois assimilés					
Clients		44 559 705.49	3 829 331.82	40 730 373.67	16 628 063.38
Autres débiteurs		22 526 286.25		22 526 286.25	14 834 321.12
Impôts					
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Tresorerie		23 391 236.94		23 391 236.94	11 977 781.65
TOTAL ACTIF COURANT		162 653 672.44	7 393 528.11	155 260 144.33	89 135 247.36
TOTAL GENERAL ACTIF		284 519 668.81	104 125 889.17	180 393 779.64	112 450 242.72

BILAN

Période : 01/01/2010 au 31/12/2010

Type Edition : DEFINITIVE

PASSIF	NOTE	N (2010)	N-1 (2009)
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Capital non appelé			
Primes et réserves -(réserves consolidées)			
Ecart de réévaluation			
Resultat Net		27 821 773.89	12 958 727.58
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Liaisons inter-unités		147 754 951.12	96 373 406.85
TOTAL I		175 576 725.01	109 332 134.43
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance			468 000.00
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			468 000.00
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		46 930.00	
Impôts		678 151.00	296 787.00
Autres dettes		4 091 973.63	2 353 321.29
Tresorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		4 817 054.63	2 650 108.29
TOTAL GENERAL PASSIF		180 393 779.64	112 450 242.72

الملحق رقم (02): جدول حسابات النتائج لسنة 2010

ENAB OUARGLA

COMPTE DE RESULTAT

Période du : 01/01/2010 Au : 31/12/2010

Date : 31/12/2010

Heure 09:54:42

Utilisateur 30

Type Edition : DEFINITIVE

	NOTE	N (2010)	N-1 (2009)
Ventes et produits annexes	0101	345 657 760.80	182 975 960.95
Prestations de transport			
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			4 229 737.44
Cessions matières premières			
Cessions produits finis			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		345 657 760.80	187 205 698.39
Achats consommés		286 969 843.31	156 072 282.10
Cessions matières premières			
Cessions produits			
Services extérieurs et autres consommations		12 065 968.13	3 529 623.10
II- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		299 035 811.44	159 601 905.20
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		46 621 949.36	27 603 793.19
Charges de personnel		11 581 784.88	8 641 444.29
Impôts , Taxes et Versements Assimilés		5 178 896.00	2 843 935.00
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		29 861 268.48	16 118 413.90
Cessions produits			
Autres produits opérationnels		9 871 864.17	8 848 538.48
Autres charges opérationnelles		76 020.70	217 879.77
Cessions charges			
Dotations aux amortissements , provisions et pertes de valeur		11 847 338.06	11 846 680.41
Reprises sur pertes de valeur et provisions			
V - RESULTAT OPERATIONNEL		27 809 773.89	12 902 392.20
Produits financiers		12 000.00	56 335.38
Charges financières			
VI - RESULTAT FINANCIER		12 000.00	56 335.38
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)		27 821 773.89	12 958 727.58
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		355 541 624.97	196 110 572.25
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		327 719 851.08	183 151 844.67
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		27 821 773.89	12 958 727.58
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		27 821 773.89	12 958 727.58

الملحق رقم (03): الميزانية لسنة 2011

ENAB OUARGLA

BILAN

Date : 31/12/2011

Heure: 10:05:23

Période : 01/01/2011 au 31/12/2011

Utilisateur:30

Type Edition : DEFINITIVE

ACTIF	NOTE	N (2011) BRUT	N (2011) AMORT. PROV.	N (2011) Net	N-: (2010) Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		512 353.30		512 353.30	512 353.30
Batiments		94 834 029.89	78 025 146.14	16 808 883.75	18 629 778.93
Autres immobilisations corporelles		26 213 761.65	20 113 457.37	6 100 304.28	5 653 290.70
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence - entreprises associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prets et autres actifs financiers non courants		56 368.73		56 368.73	338 212.38
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		121 616 513.57	98 138 603.51	23 477 910.06	25 133 635.31
ACTIF COURANT					
Stocks et en cours		57 764 548.01	1 786 552.80	55 977 995.21	68 612 247.47
Créances et emplois assimilés					
Clients		24 837 445.70	3 624 031.82	21 213 413.88	40 730 373.67
Autres débiteurs		21 481 841.74		21 481 841.74	22 526 286.25
Impôts					
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Tresorerie		18 615 176.67		18 615 176.67	23 391 236.94
TOTAL ACTIF COURANT		122 699 012.12	5 410 584.62	117 288 427.50	155 260 144.33
TOTAL GENERAL ACTIF		244 315 525.69	103 549 188.13	140 766 337.56	180 393 779.64

BILANPériode : **01/01/2011** au **31/12/2011**Type Edition : **DEFINITIVE**

PASSIF	NOTE	N (2011)	N-1 (2010)
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Capital non appelé			
Primes et réserves -(réserves consolidées)			
Ecarts de réévaluation			
Resultat Net		14 886 684.21	27 821 773.89
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Liaisons inter-unités		123 221 834.02	147 754 951.12
TOTAL I		138 108 518.23	175 576 725.01
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		274 303.64	46 930.00
Impôts		273 742.51	678 151.00
Autres dettes		2 109 773.18	4 091 973.63
Tresorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		2 657 819.33	4 817 054.63
TOTAL GENERAL PASSIF		140 766 337.56	180 393 779.64

الملحق رقم (04): حول حسابات النتائج لسنة 2011

ENAB OUARGLA

Date : 31/12/2011

COMPTE DE RESULTAT

Heure 09:54:02

Période du : 01/01/2011 Au : 31/12/2011

Utilisateur 30

Type Edition : DEFINITIVE

	NOTE	N (2011)	N-1 (2010)
Ventes et produits annexes		236 201 753.23	345 657 760.80
Prestations de transport			
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
Cessions matières premières			
Cessions produits finis			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		236 201 753.23	345 657 760.80
Achats consommés		199 711 667.76	286 969 843.31
Cessions matières premières			
Cessions produits			
Services extérieurs et autres consommations		5 220 805.97	12 065 968.13
II- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		204 932 473.73	299 035 811.44
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		31 269 279.50	46 621 949.36
Charges de personnel		13 851 482.07	11 581 784.88
Impôts , Taxes et Versements Assimilés		3 565 744.51	5 178 896.00
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		13 852 052.92	29 861 268.48
Cessions produits			
Autres produits opérationnels		2 803 525.09	9 871 864.17
Autres charges opérationnelles			76 020.70
Cessions charges			
Dotations aux amortissements , provisions et pertes de valeur		3 242 999.70	11 847 338.06
Reprises sur pertes de valeur et provisions		1 474 105.90	
V - RESULTAT OPERATIONNEL		14 886 684.21	27 809 773.89
Produits financiers			12 000.00
Charges financières			
VI - RESULTAT FINANCIER			12 000.00
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)		14 886 684.21	27 821 773.89
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		240 479 384.22	355 541 624.97
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		225 592 700.01	327 719 851.08
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		14 886 684.21	27 821 773.89
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		14 886 684.21	27 821 773.89

الملحق رقم (05): الميزانية لسنة 2012

ENAB OUARGLA

BILAN

Date : 31/12/2012

Heure: 10:06:19

Période : 01/01/2012 au 31/12/2012

Utilisateur30

Type Edition : PROVISoire

ACTIF	NOTE	N (2012)		N-: (2011)	
		BRUT	AMORT. PROV.	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		512 353.30		512 353.30	512 353.30
Batiments		94 834 029.89	79 579 180.36	15 254 849.53	16 808 883.75
Autres immobilisations corporelles		26 097 981.92	20 515 936.13	5 582 045.79	6 100 304.28
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence - entreprises associée					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prets et autres actifs financiers non courants		56 368.73		56 368.73	56 368.73
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		121 500 733.84	100 095 116.49	21 405 617.35	23 477 910.06
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		31 904 007.62		31 904 007.62	55 977 995.21
Créances et emplois assimilés					
Clients		21 330 122.59	4 246 315.98	17 083 806.61	21 213 413.88
Autres débiteurs		25 721 233.80		25 721 233.80	21 481 841.74
Impôts					
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Tresorerie		19 953 351.63		19 953 351.63	18 615 176.67
TOTAL ACTIF COURANT		98 908 715.64	4 246 315.98	94 662 399.66	117 288 427.50
TOTAL GENERAL ACTIF		220 409 449.48	104 341 432.47	116 068 017.01	140 766 337.56

BILANPériode : **01/01/2012** au **31/12/2012****Type Edition : PROVISoire**

PASSIF	NOTE	N (2012)	N-1 (2011)
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Capital non appelé			
Primes et réserves -(réserves consolidées)			
Ecart de réévaluation			
Resultat Net		10 783 346.98	14 886 684.21
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Liaisons inter-unités		101 759 929.65	123 221 834.02
TOTAL I		112 543 276.63	138 108 518.23
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		54 830.99	274 303.64
Impôts		300 797.51	273 742.51
Autres dettes		3 169 111.88	2 109 773.18
Tresorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		3 524 740.38	2 657 819.33
TOTAL GENERAL PASSIF		116 068 017.01	140 766 337.56

الملحق رقم (06): جدول حسابات النتائج لسنة 2012

ENAB OUARGLA

Date : 31/12/2012

COMPTE DE RESULTAT

Heure 09:53:34

Période du : 01/01/2012 Au : 31/12/2012

Utilisateur 30

Type Edition : PROVISOIRE

	NOTE	N (2012)	N-1 (2011)
Ventes et produits annexes		180 678 505.65	236 201 753.23
Prestations de transport			
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
Cessions matières premières			
Cessions produits finis			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		180 678 505.65	236 201 753.23
Achats consommés		149 746 422.55	199 711 667.76
Cessions matières premières			
Cessions produits			
Services extérieurs et autres consommations		3 526 802.25	5 220 805.97
II- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		153 273 224.80	204 932 473.73
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		27 405 280.85	31 269 279.50
Charges de personnel		12 245 852.12	13 851 482.07
Impôts , Taxes et Versements Assimilés		2 686 711.00	3 565 744.51
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		12 472 717.73	13 852 052.92
Cessions produits			
Autres produits opérationnels		377 228.23	2 803 525.09
Autres charges opérationnelles		16 857.52	
Cessions charges			
Dotations aux amortissements , provisions et pertes de valeur		3 836 294.26	3 242 999.70
Reprises sur pertes de valeur et provisions		1 786 552.80	1 474 105.90
V - RESULTAT OPERATIONNEL		10 783 346.98	14 886 684.21
Produits financiers			
Charges financières			
VI - RESULTAT FINANCIER			
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)		10 783 346.98	14 886 684.21
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		182 842 286.68	240 479 384.22
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		172 058 939.70	225 592 700.01
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		10 783 346.98	14 886 684.21
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		10 783 346.98	14 886 684.21

الفقه الرسمى

الفهرس

	الإهداء
I	الشكر.....
II	الملخص.....
III	قائمة المحتويات.....
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الملاحق.....
أ	المقدمة العامة.....

الفصل الأول: التدقيق المحاسبي على المبيعات في المؤسسة الاقتصادية

المبحث الأول: المراجعة الداخلية

8	المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية.....
8	الفرع الأول: المراجعة الداخلية ما بين المفهوم و التطور.....
9	الفرع الثاني: أهمية و أهداف المراجعة الداخلية.....
10	المطلب الثاني: معايير التطبيق الراجعة الداخلية.....
11	الفرع الأول: معايير الراجعة الداخلية
12	الفرع الثاني: نطاق تطبيق المراجعة الداخلية.....
12	الفرع الثالث: أنواع المراجعة الداخلية.....
13	المطلب الثالث: منهجية المراجعة الداخلية.....
13	الفرع الأول: التخطيط الأولي لعملية المراجعة.....

14	..... الفرع الثاني: القيام بالمراجعة.
14	..... الفرع الثالث: تقرير المراجع.

المبحث الثاني : الرقابة الداخلية على دورة المبيعات

15	..... المطلب الأول: الرقابة الداخلية على المبيعات و المبيعات النقدية.
15	..... الفرع الأول: الرقابة الداخلية.
16	..... الفرع الثاني: الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية.
17	..... المطلب الثاني: خصائص الرقابة الداخلية على المبيعات.
18	..... المطلب الثالث: تقييم الرقابة الداخلية.
18	..... الفرع الثاني: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية.
23	..... الفرع الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: التدقيق الداخلي للمبيعات

29	..... المطلب الأول : تعريف و أهداف وظيفة البيع.
29	..... الفرع الأول: تعريف وظيفة البيع.
29	..... الفرع الثاني: أهداف وظيفة البيع.
30	..... المطلب الثاني: مفهوم تدقيق المبيعات.
30	..... الفرع الأول:تعريف تدقيق المبيعات.
30	..... الفرع الثاني:أهداف تدقيق المبيعات.
31	..... الفرع الثالث: إجراءات التدقيق الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف.
31	..... المطلب الثالث: التدقيق الداخلي لمخزون البضاعة.
32	..... الفرع الأول:التدقيق الداخلي على عمليات البيع.
32	..... الفرع الثاني:التحقق من البيع.
33	..... المطلب الرابع: المراجعة المستندية للمبيعات.

33	.....الفرع الأول: مراجعة الوثائق.
34	.....الفرع الثاني: تدقيق مردودات المبيعات.
35	.....الفرع الثالث: تدقيق اليومية العامة.
36	.....المطلب الخامس: أهداف و إجراءات التحقق من أرصدة حسابات العملاء.
39	.....خاتمة الفصل:

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية مؤسسة ENAB

المبحث الأول: تقديم المؤسسة

41	.....المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة.
42	.....المطلب الثاني: التعريف بالوحدة وأنشطتها
42	.....الفرع الأول: مهام الوحدة.
42	.....الفرع الثاني: أنواع الخشب المباع.
42	.....المطلب الثالث: وظائف مصالح الوحدة.

المبحث الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للوحدة

44	.....المطلب الأول: الهيكل التنظيمي.
45	.....المطلب الثاني: عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
46	.....المطلب الثالث: عرض الهيكل التنظيمي لمصلحة المبيعات و التجارة.
46	.....المطلب الرابع: واقع وحدة المؤسسة الوطنية للتموين بالخشب ومشتقاته ورقلة.
46	.....الفرع الأول: رقم الأعمال.
48	.....الفرع الثاني: المشتريات.

المبحث الثالث : إجراءات الرقابة الداخلية على دورة المبيعات

49	.....المطلب الأول: نظام الرقابة الداخلية على المبيعات.
49	.....الفرع الأول: إجراءات الرقابة على طلبات الزبائن.
51	.....الفرع الثاني: إجراءات الرقابة على المستوى المخازن.

52	.....	الفرع الثالث: إجراءات الرقابة الأخرى.
53	.....	الفرع الرابع: مراقبة النوعية.
53	.....	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.
53	.....	الفرع الأول: استقصاء وتحليل الوظائف.
56	.....	الفرع الثاني: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.
57	.....	المطلب الثالث: إجراءات التدقيق الداخلي.
57	.....	الفرع الأول: التحقق من الوجود الفعلي.
57	.....	الفرع الثاني: التحقق من الملكية.
58	.....	الفرع الثالث: التسجيل المحاسبي.
60	.....	خاتمة الفصل:
62	.....	الخاتمة العامة:
65	.....	قائمة المراجع:
68	.....	الملاحق:
77	.....	الفهرس: