



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي



جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر

تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

المراقبة والمراجعة الداخلية لمبيعات المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة بوفال

من اعداد الطالب: تحت إشراف الأستاذ :

الظريف عبد الحق عكرميحوم محمد

اعضاء اللجنة المناقشة :

-مكاوي أمين رئيسا

-شهيدة عبد الله مناقشا

-عكرميحوم محمد مشرفا

السنة الجامعية: 2015/2014

قائمة المراجع

1- الكتب :

1. أحمد حامد الحجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دارا لمريخ، بيروت، 1989.
2. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات. دار صفاء للنشر والتوزيع, سنة الطباعة 1999.
3. إدريس عبد السلام الشتيوي، مراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1996.
4. حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، عما، الأردن، 1999.
5. راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن، 1998.
6. رجب السيد راشد، عبد الفتاح محمد الصحن، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية للطبع والنشر، الإسكندرية سنة الطباعة 2000 .
7. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1998.
8. عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000.
9. عبد الفتاح محمد الصحن، محمد ناجي درويش، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
10. عزيز الدجاوي، أسس المراجعة علما وعملا، الجزء الأول، القاهرة، مصر، 1954.
11. علي ربابعة، فتحي ذياب، إدارة المبيعات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997.
12. فتحي رزوق السوافري، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر.

13. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد مرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار للجامعة، بيروت، 2001.
14. محمد التهامي طواهر، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2000.
15. محمد بوتين، المراجعة والمراقبة من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية 2003.
16. محمد سمير الصبان، الأصول العلمية والعملية بين النظرية والممارسة، دار النهضة العربية، بيروت، 1998.
17. محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار للجامعة، الإسكندرية، 1998.
18. محمد عبيدات، هاني الضمور، شفيق حداد، إدارة المبيعات والبيع الشخصي، دار وائل للطباعة النشر، الأردن 1999.
19. محمد مرايا، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار للجامعة، الإسكندرية 2003.
20. يوسف عوض العادلي، أحمد محمد العظمة، صادق محمد البسام، مقدمة في المحاسبة المالية، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 1986.

2- المراجع بالأجنبية :

1. Volin G, Colind L, Audit et contrôle, objectifs pratique, 2ème édition, Daloz, Paris, 1979.
2. Fain Bernard et faure victorn la révision comptable, édition Paris, 1984.

1. الطالب حاج موسى أحمد، تقييم نظام الرقابة الداخلية من منظور المراجعة الداخلية في مؤسسة جزائرية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة 2004/2003.
2. يوسف بوثلجة، جمال حمادي، المراجعة الداخلية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة 2003-2002.

أصبح توسع وتطور وبقاء المؤسسة في الساحة التنافسية مرهون بمدى نجاعتها في تحقيق النجاح على مستوى المحيط الخارجي، واستقطابها للعملاء، وهذا بدوره مرتبط بمدى نجاحها على مستوى محيطها الداخلي، من خلال نجاعة نظامها ومدى فعاليتها سياساتها الإدارية، حيث أن التنفيذ المحكم لهذه الأخيرة يضمن لها الحماية الكاملة لأصولها وكذا دقة بياناتها المستعملة، وهذا ما جعلها تبحث عن طريقة أو وسيلة تضمن بها السير الحسن لعملياتها والتطبيق الفعال لسياساتها وبرامجها من أجل تحقيق أهدافها ومحاربة مختلف أشكال الإهمال والاختلاس، فلجأت إلى عملية المراجعة.

تعتبر المراجعة من بين الأدوات الأساسية والضرورية التي لا بد من اعتمادها في التسيير، فبعدما كانت تقتصر على مراجعة القيود المحاسبية والسجلات المالية، أصبحت تهتم بالمجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة التطور الاقتصادي، ومنه تحولت المراجعة إلى أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد باقي العمليات الإدارية، حيث أصبح من الضروري أن يتضمن كل هيكل تنظيمي لأي منظمة خاصة المنظمات الكبيرة، وحدة مسؤولة عن القيام بعملية المراجعة والفحص المستمر لعملياتها، وهذا ما يسمى "بالمراجعة الداخلية".

وبالتالي، فالمراجعة الداخلية تعتبر أداة رقابية إدارية تتحقق من سلامة الإجراءات والنظم الداخلية المطبقة في المشروع، وهي تقدم خدمات إلى الإدارة العليا حتى تساهم في ترشيد القرارات الإدارية، وفي الجزائر بدأ اعتماد المراجعة الداخلية بصفة رسمية منذ 1988، وذلك من خلال القانون رقم 88-01 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988، حيث نصت المواد 40-41-58 على ضرورة قيام المؤسسات بعمليات تدعيم للهياكل وتقييم دوري للمؤسسات الاقتصادية الوطنية، ومنه ضرورة توفر المؤسسة على قسم للمراجعة الداخلية.

ومنه فالمراجعة الداخلية تعتمد بالدرجة الأولى على نظام الرقابة الداخلية المتبع داخل المؤسسة، وهذا الأخير (نظام الرقابة الداخلية) يعتبر بمثابة الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من وسائل وإجراءات، يتبناها المشروع للمحافظة على الأصول، ومنه فإن نظام الرقابة الداخلية له دور كبير في تحقيق أهداف المؤسسة، كما أنه يتوفر على مجموعة من الخصائص والمقومات، والتي تعتبر أساسية في أي نظام سليم للرقابة الداخلية، وبالتالي فإن قياس فعالية نظام الرقابة الداخلية ضرورية وتعتبر من أولى الخطوات التي تقوم بها عملية المراجعة الداخلية.

أهمية البحث :

كون أن وظيفة البيع تكتسي أهمية مالية كبيرة في المؤسسة سواء كانت تجارية أو صناعية، وهذا نظرا للنسبة الكبيرة التي يمثلها حجم المبيعات من رأس المال المؤسسة، لذلك يجب الاعتناء بها وإعطائها الأهمية الكبرى في التخطيط ودراسة التكاليف، وبالتالي إحكامها بنظام رقابة داخلية جيد وسليم، والاعتماد على المراجعة الداخلية للتأكد من فعالية هذا النظام، وعلى هذا الأساس تم اختيار موضوع مذكرتنا.

أسباب اختيار الموضوع :

هناك جملة من الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع، نذكر منها ما يلي :

- كون أن موضوع المراجعة يتناسب مع طبيعة تخصصنا
- قلة المواضيع التي تتناول المراجعة الداخلية لوظيفة البيع
- إثراء المكتبة بالمزيد من المواضيع التي تفتقر لعملية المراجعة
- إعطاء المراجعة الداخلية قدر من الاهتمام الذي تستحقه.

الإشكالية المطروحة :

من خلال ما سبق، نجد الإشكالية التي تطرح نفسها :

ما هو دور عملية المراجعة الداخلية في تسيير ومراقبة حركة المبيعات في المؤسسة ؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات هي :

- ما هي المراجعة ؟
- ما هي أنواع المراجعة ؟
- ما هي المراجعة الداخلية ؟
- ماذا نعني بنظام الرقابة الداخلية ؟
- كيف تتم عملية المراجعة الداخلية للمبيعات ؟
- ما هي مكانة المراجعة والمراقبة في المؤسسة الجزائرية ؟

فرضيات البحث :

كون أن دراسة أي موضوع تبدأ بوضع جملة من الفرضيات وفي موضوعنا هذا سننطلق من الفرضيات التالية :

- المراجعة أداة لتحقيق الفعالية في التسيير ورفع المبيعات.
- الرقابة الداخلية تكملة ضرورية لمراجعة المبيعات.
- المؤسسة الجزائرية تعطي اهتماما كبيرا لقسم المراجعة.

المنهج المتبع:

للإجابة على هذه الإشكالية المطروحة وجميع التساؤلات، وكذلك للتأكد من صحة الفرضيات، قمنا بإتباع الأسلوب الوصفي التحليلي المناسب لغرض بحثنا.

خطة البحث:

الجانب النظري : تم تقسيمه إلى ثلاثة فصول :

فالفصل الأول تناول فيه مفاهيم عامة، وذلك من خلال التطرق إلى عموميات حول المراجعة، الرقابة الداخلية، مدخل إلى وظيفة البيع.

أما الفصل الثاني، فخصص لدراسة الرقابة الداخلية على المبيعات، حيث نبتدؤه بالتطرق إلى فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ثم مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية، شروط فعاليته وإجراءاته، وفي الأخير الرقابة الداخلية على دورة المبيعات.

فيما سيتناول الفصل الثالث المراجعة الداخلية للمبيعات، وذلك من خلال ثلاثة مباحث هي على التوالي المراجعة الداخلية، المراجعة الداخلية للمبيعات، أهداف وإجراءات التحقق من أرصدة حسابات العملاء.

الفهرس

أ

▪ مقدمة عامة

الفصل الأول : نظام الرقابة الداخلية على المبيعات

. 01

▪ مقدمة الفصل

02

المبحث الأول : عموميات حول المراجعة

02

المطلب الأول: التطور التاريخي لنظام الرقابة الداخلية

03

المطلب الثاني: تعاريف نظام الرقابة الداخلية وأهميتها

05

المطلب الثالث : أهداف وخصائص الرقابة الداخلية

07

المطلب الرابع : شروط ووسائل الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: عموميات حول المراجعة

12

المطلب الأول: نشأة المراجعة وتعريفها

14

المطلب الثاني: فروض ومعايير المراجعة

20

المطلب الثالث : أنواع المراجعة

25

المطلب الرابع : أهداف المراجعة وأهميتها

28

المبحث الثالث: مدخل إلى وظيفة البيع

28

المطلب الأول: مفهوم وظيفة البيع وأهميتها

29

المطلب الثاني: مجالات إدارة المبيعات

31

المطلب الثالث : الاتجاهات الحديثة في مجال البيع

31

المطلب الرابع : دورا لتقارير البيعية في الرقابة

33

▪ خاتمة الفصل الأول

الفصل الثاني : نظام الرقابة الداخلية على المبيعات

▪ مقدمة الفصل

34

35

المبحث الأول : مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية

35	المطلب الأول:	مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية
38	المطلب الثاني:	شروط فعالية نظام الرقابة الداخلية
40	المطلب الثالث :	إجراءات نظام الرقابة الداخلية
45	المبحث الثاني:	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية
45	المطلب الأول:	خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية
48	المطلب الثاني:	طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية
49	المطلب الثالث :	عوائق نظام الرقابة الداخلية
52	المبحث الثالث:	الرقابة الداخلية للمبيعات
52	المطلب الأول:	الرقابة الداخلية للمبيعات
53	المطلب الثاني:	الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية
54	المطلب الثالث :	الرقابة الداخلية على بضاعة الأمانة
57	■ خاتمة الفصل الثاني	
	الفصل الثالث :	المراجعة الداخلية للمبيعات
58	المبحث الأول :	المراجعة الداخلية
58	المطلب الأول:	ماهية المراجعة الداخلية
62	المطلب الثاني:	أنواع وأهمية وأهداف المراجعة الداخلية
64	المطلب الثالث :	معايير لمراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني
68	المبحث الثاني:	المراجعة الداخلية للمبيعات
68	المطلب الأول:	المراجعة الداخلية لمخزون البضاعة والتحقق من المبيعات
70	المطلب الثاني:	المراجعة المستندية للمبيعات
71	المطلب الثالث :	المراجعة المستندية لمردودات المبيعات

73

المبحث الثالث: أهداف وإجراءات التحقق من أرصدة حسابات العملاء

73

المطلب الأول: التأكد من قانونية وجدية أرصدة حسابات العملاء

77

المطلب الثاني: تحديد مدى إمكانية تحصيل هذه الديون

82

▪ خلاصة الفصل الثالث

▪ الخاتمة العامة

▪ قائمة المراجع

▪ الملاحق

مقدمة الفصل

يعد نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية كبرى للسير السليم والمحكم للمؤسسات خاصة الرقابة على إدارة المبيعات،

فسوق اليوم توصف بأنها سوق المشتريين عكس ما كانت عليه في الماضي بوصفها سوق للبائعين.

لهذا على المسير في المؤسسة أن يولي اهتماما أكبر للرقابة على هذه الإدارة، لأهميتها اليوم، كما أنه على المراجع

أن يدقق في هذه الوظيفة ويتأكد من أنه منفذ فعلا في أرض الواقع، وعلى هذا سنحاول من خلال هذا الفصل

التطرق إلى مفاهيم حول موضوع المراجعة بداية بعموميات حول الرقابة الداخلية ومن ثم المراجعة وصولا إلى مدخل

لوظيفة البيع.

المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية الأساس الذي تعتمد عليه المؤسسات الاقتصادية في متابعة تنفيذ الخطط المرسومة التي تجسد سياستها من أجل الوصول إلى الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ونظرا للدور الكبير لنظام الرقابة الداخلية في نجاح المؤسسة سنحاول دراسته انطلاقا من التطور التاريخي مروراً بتعاريف الرقابة وأهميتها مع تحديد أهدافها وخصائصها وصولاً لشروط هذا النظام.

المطلب الأول: التطور التاريخي لنظام الرقابة الداخلية

نبعت الحاجة إلى رقابة عمل الغير من قديم الزمان حيث ظهرت حاجة ملاك الأرض أو القائمون بالتسويق إلى من يقوم بمراقبة الأعمال التي يقوم بها العاملون لحسابهم في التسجيل والاحتفاظ بالأصول نيابة عنهم، ونظراً لقلّة العمليات التجارية وعدم اتساعها في المراحل الأولى من التقدم البشري، كان الفرد نفسه يقيد ويراقب عمله في نفس الوقت، غير أن التقدم الذي عرف فيما بعد نتيجة انتشار التجارة العالمية واتساع نطاق التجارة الداخلية، أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة وبالتالي ازدادت الحاجة إلى الرقابة لصالح الإدارة.

فازدياد رأس مال المستثمر في العمل وظهور الملكية الجماعية في صورة شركات فردية أو مساهمة، ألزم إسناد إدارة المشروع إلى نخبة من الإداريين للقيام بوظائف المشروع وإسناد مهمة الرقابة إلى أصحاب رأس المال، وعليه أصبح الأمر يتطلب تنظيمًا داخليًا في المشروع يتيح رقابة ومتابعة أعمال القائمين بالتنفيذ للسياسات الموضوعة لصالح المديرين. وأصبحت الحاجة ماسة إلى من يراقب المديرين نيابة عن أصحاب رأس المال، على أن يقدم لهم تقريرًا عما لمسه أثناء رقبته، وبذلك يمكن محاسبتهم عن الأخطاء التي يقعون فيها ويمكن تلخيص التطور التاريخي لنظام الرقابة الداخلية في المراحل التالية^{1}:

المرحلة الأولى (قبل سنة 1500 ميلادية): كانت الأحداث المالية تسجل في سجلين منفصلين بواسطة أشخاص مستقلين يتولى كل منهم تسجيل كل العمليات باستقلالية عن الآخر وهذا لغرض وجود سجلين يمكن تطابقهما، وبالتالي منع التلاعب والاختلاس، وعليه فإن وظيفة الرقابة الداخلية تتحقق داخليًا وليس هناك من يراقب العمل من خارج المشروع.

وبتطور النشاط التجاري وازدياد حجم الاتصالات الدولية نتيجة فتح آفاق جديدة عن طريق النقل البحري واستعمار أماكن جديدة، تطلب الأمر استخدام مراجعين بهدف محاسبة قباطنة السفن ومنع الاختلاس، ومنه فإن

1- عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمرجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية- مصر 1998 ص 10-11.

الرقابة وجدت في هذا الوقت للتحقق من أمانة الأشخاص الذين عهدت إليهم المسؤوليات المالية، وفي ذلك الوقت لم يشار إلى أي نظام يتعلق بالرقابة الداخلية أو نظام محاسبي، فالأسلوب المتبع آنذاك هو تحقيق مفصل لكل عملية أو حدث مالي يتم.

المرحلة الثانية (من سنة 1500 إلى سنة 1850 ميلادية): اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بوجود الثورة الصناعية، وظلت الرقابة تعني اكتشاف الاختلاسات والتلاعب، وازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال الملكية لرأس المال عن الإدارة.

وكانت الرقابة المالية تتركز في فحص مفصل للأحداث المالية، إلا أن هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات الرقابة وأدواتها تم تحقيقها خلال هذه المرحلة حيث كان هناك اعتراف عام بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم لغرض الدقة في التقرير ومنع التلاعب والاختلاس والتغير الآخر الهام كان القبول العام للحاجة إلى استعراض مستقل للنواحي المالية للمشروعات الصغيرة أو الكبيرة.

المرحلة الثالثة (ما بعد سنة 1850): كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة أدت إلى ظهور المشروع الكبير الحجم، وبرز شركات المساهمة، وانتقلت الإدارة من أفراد إلى مهنيين وأصبح أصحاب رأس المال غائبون عن الإدارة وبالتالي انصب اهتمامهم على سلامة رأس المال والمحافظة عليه، وظهرت مهنة المراجعة كرقابة خارجية محايدة، وتم الاعتراف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي.

إن التطور الذي عرفه نظام الرقابة الداخلية كان نتيجة عوامل عديدة هي^{1}:

- الأصناف العديدة للمؤسسات.
- تعدد العمليات التي تقوم بها المؤسسة.
- توزيع السلطات والمسؤوليات على عدة مديريات فرعية.
- الحاجة الدائمة للمعلومات.
- العمل على حماية أصول المؤسسة.
- اعتماد مراجعة اختيارية.

1- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر 2000 ص 96/92.

المطلب الثاني: تعاريف نظام الرقابة الداخلية وأهميتها

هناك عدة تعاريف للرقابة الداخلية نذكر منها

التعريف الأول: نظام الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الإداري للمؤسسة وما يرتبط به من وسائل ومقاييس تستخدم داخل المؤسسة للمحافظة على الأصول، واختيار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها. {1}

التعريف الثاني: حسب الخبراء الفرنسيين المعتمدين هي مجموع الضمانات التي تساهم في توجيه المؤسسة وتهدف إلى ضمان المحافظة على الأصول ونوعية المعلومات وحمايتها من جهة وتطبيق التعليمات الإدارية وتدعيم تحسين الأداء من جهة أخرى، وتنبثق طرق كل نشاط وإجراءاته من داخل المؤسسة للمحافظة على استقرارها {2}.

التعريف الثالث: الرقابة الداخلية تشمل تنظيمًا منطقيًا للمحاسبة وقسم المحاسبة يرمي إلى الإعلام أو على الأقل اكتشاف دون تأخر الأخطاء والاختلالات {3}.

التعريف الرابع: الرقابة الداخلية ما هي إلا تجزئة للعمل وتقسيمه إلى مراحل بين موظفي المؤسسة، وهي وسيلة تنظيمية تسيّر بها مراجعة عمل كل موظف بواسطة موظف آخر وبواسطة وسائل أخرى لغرض التأكد من صحة الأرقام والقيود في الدفاتر، الأمر الذي يترتب عليه احتمال منع الخطأ والغش وسرعة اكتشافها عند الحدوث {4}.

التعريف الخامس: عرف مكتب المحاسبة العام الأمريكي (GAO) الرقابة الداخلية على أنها:

" خطة للتنظيم وكل الطرق الخاصة باستعمال الأصول التي تمتلكها الوحدة والمحافظة عليها ومراجعة مدى دقة وتوثيق البيانات المحاسبية (الرقابة المحاسبية)، وتحسين الهيكل التنظيمي والعمل على تحقيق أهداف الخطة والإنتاجية البرمجة، والكفاءة والاقتصادية والفعالية وتشجيع التعاون بين العاملين واتخاذ السياسات الإدارية المناسبة (الرقابة الإدارية) {5}."

ومن خلال هذه التعاريف يمكن استخلاص التعريف الشامل التالي:

- الرقابة الداخلية هي عملية يمارسها العامل البشري على كافة المستويات داخل المؤسسة، والرقابة هي عملية شاملة تشمل الأشياء (معدات، مباني، أموال) والأفراد والأفعال (السلوكيات والتصرفات).
- التوجه الرئيسي للرقابة الداخلية هو المساعدة الفاعلة في تحقيق الأهداف المتداخلة والمتعلقة بالثقة في التقارير المالية والالتزام بالقوانين واللوائح وكفاءة وفعاليت العمليات.

1 - محمد التهمي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق الذكر ص 84.

2 - حسين القاضي، حسين دودح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، عمان، الأردن 1999 ص 240.

3- Fain Bernard et Faure Victor ; La révision comptable ; Edition PARIS ;1984 p33.

4- عزيز الدجاوي، أسس المراجعة علما وعملا، الجزء الأول، القاهرة 1954 ص95.

5- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، بيروت، لبنان ص 233.

■ يمكن القول أن الرقابة الداخلية تتضمن بصفة عامة كل الوسائل المستخدمة في التنظيم الداخلي للمشروع في المجالات التالية:

- تنسيق الأعمال وتنظيمها بصورة متكاملة بما يحقق الناتج والأهداف المرجوة.
- وضع إجراءات حماية موارد المشروع والمحافظة عليها.
- توفير البيانات والمعلومات المختلفة بالدقة المطلوبة.
- الحكم على كفاءة العمل داخل الإدارات والأقسام المختلفة.
- توضيح وتعريف الأفراد بمختلف الإجراءات اللازمة لتنفيذ الأعمال والمهام الموكلة إليهم.

المطلب الثالث: أهداف وخصائص الرقابة الداخلية

يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص الرئيسية حتى يمكن اعتبار نظام الرقابة فعالاً وجيداً في تحقيق

أهداف معينة، وعليه فإن أهداف الرقابة الداخلية تتمثل في:

1. حماية أصول المشروع من السرقة والاحتيال: يقصد بحماية الأصول الوقاية من الأخطاء المتعمدة في معالجة

العمليات وذلك بقصد إخفاء انحراف معين أو غش أو اختلاس، وتنتج عن هذه الأخطاء عادة من التطبيق

الخاطئ للمبادئ والقواعد المحاسبية ويمكن أن تتحقق هذه الحماية عن طريق المحافظة على الأصول من

الاختلاس والسرقة والغش، ويعني ذلك حماية الأصول من التصرفات غير المشروعة وغير المقبولة بصفة

عامة^{1}.

2. التأكد من دقة البيانات المحاسبية: في الواقع إن كل من إدارة المشروع والأطراف الخارجية تعتمد على البيانات

المحاسبية إلى حد كبير، وإن كانت درجة اعتماد الإدارة على هذه البيانات تقتضي أن تكون هذه الأخيرة

تفصيلية ومبوبة طبقاً لمراكز المسؤولية ومثل هذه التفصيلات غير مطلوبة من قبل الأطراف الخارجية، وهنا يبرز

دور الرقابة الداخلية في التأكد من دقة العمليات المالية التي حدثت في المنشأة.

1- خالد راغب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل لنشر والتوزيع، عمان الأردن 1998 ص 196.

3. تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية: إن الرقابة الداخلية قد تساعد إدارة المشروع في تحقيق هدفها

بالالتزام بسياساتها وقراراتها من قبل المستخدمين فيه.

4. التحكم في المؤسسة: يعتبر هذا العنصر أحد أهداف مجلس الإدارة والمسؤولين التنفيذيين ويحدث هذا عن طريق

مسؤولياتهم المتصفة بالصرامة والقناعة الضرورية، ولكي يتم التحكم في المؤسسة يتطلب الأمر تحديد الأهداف

بوضوح وذلك بالاعتماد على الموازنات التقديرية ومراقبة التسيير^{1}.

5. رفع الكفاءة التشغيلية: وهذا لكافة عمليات المنشأة لصناعة كفاءة العمل وإدارة منظمة المنشأة.

ضمان دقة المعلومات: إن معظم حالات الإفلاس والتصفية تبين أن الثغرة المشتركة هي ضعف وعدم ملائمة نظام

المعلومات، ولكي تكون المعلومات دقيقة وذات جودة مناسبة يجب أن تكون موضوعية تعطي صورة حقيقية عن

المؤسسة في تنبؤها وأن تكون في الوقت المناسب وبالشكل المرغوب لدى مستعمليها.

وفيما يلي نعرض أهم الخصائص لنظام رقابة جيد وفعال في المنشأة^{2}:

أ. تحديد خطوط السلطة والمسؤولية: من الأمور الهامة في أي وحدة أو منشأة يعمل فيها عدد كبير من الأفراد

ضرورة التحديد الواضح لكل من خطوط السلطة المخولة لكل فرد وخطوط وحدود مسؤولية كل منهم، حيث

يتم من خلال هذا التحديد مسؤولية كل شخص ومحاسبته عن أداء أعماله ومهامه ويجب أن يكون تدفق خط

السلطة من أعلى إلى أسفل وتدفق خطوط المسؤولية من أسفل إلى أعلى، حيث يتعرف كل الموظف على

المستوى الإداري الأعلى المسؤول أمامه.

ب. كفاءة العناصر البشرية من العاملين: رغم التقدم التكنولوجي السائد في العالم إلا أن نجاح أي نظام مهما بلغت

درجة تقدمه مازال وسيظل متوقفا بدرجة كبيرة على مدى وكفاءة ومهارة العاملين في المشروع والمسؤولين عن

تنفيذ هذا النظام.

1- أحمد حامد الحجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، بيروت 1989 ص 347/346

2- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 128-129.

الفصل الأول: نظام الرقابة الداخلية على المبيعات

توافر نظام محاسبي متكامل: يعتبر النظام المحاسبي البيئية التي يتم فيها إنجاز جميع العمليات المالية المتعلقة بأوجه النشاط المختلفة، كما أنه مصدر المعلومات والتقارير الرئيسية المطلوبة لمختلف المستويات الداخلية والخارجية ومنها ما يتعلق بنظم الرقابة الداخلية.

ج. توفر أساليب وأدوات رقابية مناسبة: لا بد من توفر أساليب وأدوات هامة من أدوات الرقابة التي يمكن

استخدامها للتحقق من أن نظام الرقابة الداخلية قد حقق أهدافه.

د. نظام متكامل للتقارير: لا بد من إعداد تقرير متكامل والذي يعبر عن مدى تحقيق نظام الرقابة الداخلية لأهدافه

المختلفة ونتائج تقييم هذا النظام، وفي هذا المجال يجب أن تتوفر خصائص لهذه التقارير عند إعدادها، وتمثل

هذه الخصائص في: الوضوح/ الدقة/ الموضوعية/ السرعة/ الملائمة.

كذلك من خصائص نظام الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية للمؤسسة إلا أنها تختلف من مؤسسة إلى أخرى، و أي ة

خطة مناسبة يجب أن تكون سابقة مبسطة ومرنة، فأى قرار أو مبدأ هو قابل للتعديل والتطوير باستمرار حسب

احتياجات المؤسسة^{1}.

المطلب الرابع: شروط ووسائل نظام الرقابة الداخلية

لتحقيق أهداف أي مؤسسة كان يجب عليها أن تعتمد على نظام الرقابة الداخلية، وهذا النظام لا يمكن أن يحقق

أهداف المؤسسة إلا بتوفير الشروط والوسائل في هذا النظام فضلا على العوامل المساعدة له ومنه سنتعرض إلى

ما يلي^{2}:

- شروط الرقابة الداخلية.

- وسائل الرقابة الداخلية.

الفرع الأول: شروط نظام الرقابة الداخلية: لا يمكن القول بأن هناك نظام رقابة داخلية متقن لدرجة الكمال،

فلكل مؤسسة أو منشأة طرق خاصة بها وهذا ما يجعل فكرة وضع نظام رقابة داخلية فعال يتناسب مع كل

1- عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية 1993 ص 118.

2- حسين قاضي، حسين دودح، مرجع سبق ذكره ص 90.

الفصل الأول: نظام الرقابة الداخلية على المبيعات

الحالات والظروف، أمرا مستحيل تحقيقه إلا أننا يمكن تحديد بعض الشروط العامة التي تساعد المنشأة على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وهذه الشروط لا بد من أن تكون في أي نظام رقابة داخلية وإلا فإنه في حالة ما إذا غاب شرط منها فإن النظام يعجز عن تحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

1. فريق عمل مؤهل ومخلص: إن نجاح عمل النظام المحاسبي يتطلب أفرادا قادرين بدرجة كافية على القيام

بالواجبات المحددة لهم، ومفتاح نجاح أي نظام رقابي يعتمد على موظفي المنشأة، فيجب أن يكون الموظفون على مصداقية عالية وذلك لأن غير الأمناء يمكنهم إفساد أفضل نظام للرقابة الداخلية، فنجد أن التأهيل الفني وتحمل المسؤولية والمصداقية والأمانة يمكن تحقيقها عن طريق وضع برنامج جيد لاختيار وتعيين الموظفين، إضافة إلى البرامج التدريبية المستمرة لهم، ومن المتفق عليه أنه مهما كان الحذر عند تمام نظام الرقابة الداخلية فنجاحها أو فشلها مرهون على الأفراد القائمين على تنفيذها.

2. التفويض الواضح والفصل بين المسؤوليات: حيث المبادئ الهامة هي الرقابة الداخلية هو أن لا يكون شخص

واحد مسؤول عن تسجيل العمليات المتعلقة بالأصول وفي نفس الوقت عن الرقابة عليها، حيث من المفترض أن الذي من واجباته تسجيل الأصول يقوم بوظيفة الرقابة على الشخص الذي يكون مسؤولا عن الأصول مسؤولية مادية، مما يقلل من الأخطاء ومن عمليات النصب ما لم يكن هناك اتفاق جانبي بين شخصين أو أكثر، وحتى يعمل النظام بطبيعة سليمة فإنه على الموظفين معرفة واجباتهم وواجبات الآخرين، ومن الضروري وصف واضح ودقيق للوظائف لتحقيق التعويض المناسب والفصل بين الوحدات.

3. إجراءات مناسبة لإتمام العمليات: إن الكثير من المؤسسات تضع دليلا لإجراءاتها المحاسبية والإدارية للتأكد من

أن مختلف أنظمتها مفهومة ومستخدمة بأسلوب سليم من قبل جميع العاملين فيها، والإجراءات المحاسبية توضع في شكل دليل محاسبي يحدد ويصف كل عملية محاسبية حالية أو متوقعة وكذا الجانب الميكانيكي السليم لعملية مسك الدفاتر، أما دليل الإجراءات الأخرى فيوضح السياسات العامة للشركة، كما أن بعض السياسات والإجراءات السليمة والهامة تعالج عملية استخدام ضوابط مادية لحماية موارد الشركة.

4. نظام مستندات وسجلات محاسبية مناسبة: لا شك أن مفتاح نجاح عملية التعويض داخل أي منشأة هو نظام

مستندي وقيدي مناسب، فتعتبر المستندات الأدلة المادية المستعملة في العمليات المحاسبية والتي تسمح للإدارة

بمراجعة أي عملية فيما يتعلق بالتعويض المناسب، وتعتبر الأسلوب الذي يتم به نقل المعلومات داخل المنشأة،

كما أن النظام المستندي يعطي دليلاً على أن وظائف التسجيل والتبويب تم أداؤها بطريقة سليمة، كما يجب

أن نراعي في هذا النظام المستندي الخصائص التي يتمتع بها هذا الأخير من سهولة، بساطة، تصميم مناسب

لمستندات، ترقيم المستندات بتسلسل... الخ.

5. قواعد كافية للرقابة على الأصول والسجلات: إضافة إلى الفصل بين الواجبات فإن وضع قواعد للمحافظة

على رقابة داخلية مناسبة على الأصول والسجلات تعتبر أمراً ضرورياً، فقد ترى الشركة أنه من الأفضل أن

يحفظ المخزون في المستودع تحت الرقابة المادية لفرد معين وذلك حتى يمكن تحديد المسؤولية، كما قد ترى أن

الأوراق الهامة يجب أن تحفظ في خزائن ضد الحريق كالأوراق النقدية المالية، دفاتر الإسناد الدفاتر اليومية... الخ.

ومن القواعد الأخرى التي قد تكون مساعدة للحفاظ على النقدية تلك التي تخص متحصلاتها، فبجب إبداع

كل الموالم في حساب لدى البنك يومياً، هذا ما يقلل من الغ النقد المتوفرة في الصندوق ويؤدي إلى تسجيل

النقدية للشركة مرتين، مرة في سجلاتها لدى الشركة ومرة أخرى لدى البنك إضافة إلى الكثير من القواعد

المساعدة.

6. تحقق فحص مستقل للأداء: لا يمكن للفرد أن يتحقق أو يقيم أداءه الشخصي بطريقة فعالة، لذا يجب أن يتم

ذلك من قبل شخص أو جهة مستقلة عنه للاطمئنان بأن النظام يعمل بشكل سليم، فالخاصية الهامة لهذا

القسم هي عمله كذراع للإدارة إلا أنه مستقل حيث يرفع موظفوه تقاريرهم مباشرة إلى الإدارة العليا، فوظيفة

هذا القسم تعتبر عنصراً هاماً من عناصر الرقابة الداخلية وذلك لأنها تساعد في منحه تحسينات باستمرار

وشكل عادي، كذلك فإن الموظفين الذين يعلمون بأن نشاطاتهم مراقبة يكونون أكثر حرصاً على إتباع القواعد

والإجراءات.

الفرع الثاني: وسائل نظام الرقابة الداخلية:

1. الخطة التنظيمية: أجمعت التعاريف السابقة على وجود خطة تنظيمية تستجيب إلى القرارات التي تتخذ مع

محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تبنى هذه الخطة على أضواء تحديد الأهداف المتوفرة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، وبالرغم من الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أنها تشير إلى أن العناصر الأساسية التي يجب أن تكون في الخطة التنظيمية هي كالاتي^{1}:

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة.
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة.
- تحديد المسؤوليات بالنسبة إلى كل نشاط وكل شخص.

إلا أن مساهمة الخطة التنظيمية في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية يكون من خلال:

- البحث عن فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية.
- وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الأجزاء والأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء في وقت إحصائي أو مالي.

2. الطرق والإجراءات: تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المنتظرة من

نظام الرقابة الداخلية، ففهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تشمل الطرق على طريقة الاستغلال، الإنتاج، التسويق، تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديرية المختلفة الأخرى سواء من جانب تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق على غير ذلك من الطرق المستعملة كما قد تعمل المؤسسة على وضع إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغير إجراءات معينة بهدف تحسين أداء المؤسسة وتمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.

1- محمد التهامي طواهر، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص ص 86-88.

3. المقاييس المختلفة: تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه

الموضوعة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية:

- درجة مصداقية المعلومات.

- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية.

- احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة.

4. الإعلام الآلي: إن التشغيل الإلكتروني للبيانات يساهم كثيرا في سرعة ودقة إنجاز العمليات، كما أن خفض

حجم التدخل البشري فيه يؤدي إلى جعل نتائجه أكثر موضوعية، ويمكن الاعتماد عليها بدرجة أفضل، فهذا

ما يتم تشغيل البيانات وفق التصميم للبرامج والنظام فإن احتمال ظهور أخطاء حسابية وإجرائية يعتبر ضئيلا

جدا وعليه فإن التشغيل الإلكتروني للبيانات يؤدي إلى دعم فعالية وكفاءة النظام المحاسبي بصورة عامة.

البحث الثاني: عموميات حول المراجعة

إن المراجعة ميدان واسع عرف تطورات كبيرة متواصلة صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها مع كبر حجم

المؤسسات وضحامة الوسائل البشرية، المادية المستعملة التي يصعب فيها يوما بعد يوم التسيير إذ تكثر فيه العمليات

المنجزة والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات بل والتلاعب أحيانا، وكمدخل لهذا الميدان سنتعرض من خلال هذا

المبحث إلى:

- نشأة المراجعة وتعريفاتها.

- فروض ومعايير المراجعة.

- أنواع المراجعة.

- أهداف المراجعة وأهميتها.

المطلب الأول: نشأة المراجعة وتعريفاتها

أولا/ نشأة المراجعة: إن المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود وحدة قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة، إلا أن الأمر يختلف بالنسبة إلى المراجعة إذ أنها لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته لفحص حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها.

ولقد لوحظ مرور الزمن أنه من المستحيل أن يشارك كل المساهمين في التسيير، وحتى انتخاب وتعيين البعض منهم للقيام بتلك المهمة المتمثلة في مختلف الوظائف الحقيقية للمؤسسة غير ممكن في الغالب لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي اقتناؤها من سوق العمل، هذا بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها، وعليه فإن انفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كان السبب في ظهور المراجعة والمراقبة التي يقوم بها شخص محترف محايد مستقل وخارجي كوسيلة تطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثماروه وعن عدم التلاعب فيه.

وإذا كان تدخل المراجع الخارجي هو بهدف إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات، مما يكسب المعلومات المحاسبية قوتها القانونية، إن المجالات عديدة ومتشعبة الشيء الذي أدى إلى ظهور أنواع من المراجعة والمراقبة وتنوع

أهدافها لتتعدى مجالات الحسابات الختامية وعناصر المركز المالي من أصول وخصوم، تدرس مختلف الوظائف في المؤسسة وخططها لتحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على رفع مستوى الأداء والكفاية الاقتصادية^{1}.

ثانيا/ تعريفات المراجعة:

1- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ص 8/7.

الفصل الأول: نظام الرقابة الداخلية على المبيعات

التعريف الأول: المراجعة هي عملية تهتم بفحص السجلات والتحقق من عناصر القوائم المالية بهدف إبداء الرأي

عن ما تعبر عنه هذه القوائم من نتائج ومراكز مالية ومدى صدقها وصحتها وسلامتها في التعبير {2}.

التعريف الثاني: تعتبر المراجعة نظام مستقل بذاته وليست فرعاً من فروع المحاسبة، غير أنه يعتمد اعتماداً كلياً على

نتائج عمليات المحاسبة والتي هي مجموعة النظريات والمبادئ والإجراءات والطرق التي تعنى بتسجيل وتبويب وتوصيل

البيانات المالية والتي يكون لها التأثير المباشر على المركز المالي ونتائج العمال للوحدة الاقتصادية، بينما المراجعة هي

مجموعة النظريات والمبادئ والإجراءات التي تعنى بفحص واختيار البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات

المحاسبية، وذلك بغية التأكد من دقتها ودرجة الاعتماد عليها {3}.

التعريف الثالث: المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية

وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل النتائج إلى

الأطراف المعنية.

ويتضمن هذا التعريف عدة نقاط ذات أهمية وهي {4}:

- المراجعة عملية منتظمة.

- ضرورة الحصول على القرائن وتقييمها بطريقة موضوعية.

- مدى مسايرة العناصر محل الدراسة للمعايير الموضوعية.

- إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية.

التعريف الرابع: المراجعة علم يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص

انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع {5}.

2- عبد الفتاح الصحن، محمد ناجي درويش، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1998، ص38

3- إدريس عبد السلام الشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ص20.

4- محمد سمير الصبان، الأصول العلمية والعملية بين النظرية والممارسة، دار النهضة بيروت 1988 ص35.

5- خالد راغب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سابق الذكر ص40.

ومن خلال هذه التعاريف نستنتج أن عملية المراجعة تشمل ما يلي:

- الفحص Examination: التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها.
- التحقق Verification: إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة زمنية معينة.
- التقرير Reporting: بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها بتقرير مكتوب.

المطلب الثاني: فروض ومعايير المراجعة

أولاً/ فروض المراجعة: تمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال ومن ثم فإن إيجاد فروض للمراجعة عملية صعبة وضرورية لحل مشاكل المراجعة والتوصل إلى نتائج تساعدنا في إيجاد نظرية شاملة لها، ومن الملاحظ أن فروض المراجعة لم تلق الاهتمام الكافي كما هو الحال في مجال فروض المحاسبة، ولذلك وضعت مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار المراجعة، ونوعية المشاكل التي يتعامل معها هو بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة الانتقادية حتى يمكن أن تلقى القبول العام من المهنة.

❖ الفروض التجريبية للمراجعة:

1. قابلية البيانات المالية للفحص: إن لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة،

وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية وتمثل هذه المعايير فيما يلي {2}:

أ. الملائمة: وذلك يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية وتمثل في احتياجات المستخدمين المحتملين، وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

ب. الابتعاد عن التحيز: أي تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

ت. القابلية للقياس الكمي: القياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من

خلال عمليات حسابية، ونجد أن النقود أكثر المقاييس الكمية شيوعاً.

2. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب ومصلحة إدارة المشروع: إنه لمن الواضح وجود تبادل بين إدارة

المشروع ومراقب الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراقبي

الحسابات، وذلك لغرض تقديم المشروع ورخائه ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تمت مراجعتها بدرجة

أكبر من تلك التي لم تراجع بعد.

3. خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية: يعد هذا الفرض

ضروري في جعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية، فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من مراقبي الحسابات عند

إعداد برامج المراجعة أن يوسع من اختباره، وأن يستقصي وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه

سوف يكتشف كل هذه الأخطاء.

4. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: يبنى هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال

حدوث أخطاء مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص^{1}.

5. التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة: تعتبر مبادئ المحاسبة المتعارف عليها التي تستخدم للحكم على مدى سلامة

تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي، ويعني هذا الفرض أن مراقبي الحسابات يسترشدون بالمبادئ

المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعنية، وفي الوقت نفسه تكون لهم سندا لتعضيد

آرائهم ويشبه ذلك ما تقتبسه المراجعة من مبادئ إحصائية فيما يتعلق بالمعاينة الإحصائية.

6. العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: يعد هذا الفرض استمرار

المشروع، ويعني أن مراقب الحسابات إذا اتضح له أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها، وأن الرقابة الداخلية

سليمة فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل عكس ذلك والعكس صحيح.

7. مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط: رغم تعدد الخدمات التي يستطيع مراقب الحسابات أن يؤديها لعامليه، فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهنة دون غيرها.

8. يفرض المركز المالي لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز: نجد أن هذا الفرض لم يوضع تحت الدراسة الشاملة، ومع ذلك فإن الالتزامات المهنية التي يفرضها مركز مراقب الحسابات عند مزاولته للمهنة، ويكون هذا الفرض مع الفرض السابق الأساس القوي لتحديد مسؤولية مراقب الحسابات اتجاه المجتمع، واتجاه عامليه وزملائه، ومن المتوقع أن يزداد الاهتمام بهذا الفرض مستقبلا.

ثانيا/ معايير المراجعة:

I. المعايير العامة أو الشخصية: تتعلق بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة باعتباره شخص خارجي في ومحترف، ويشترط في المراجع الكفاءة المهنية والاستقلالية لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، حيث يتضمن هذا التقرير رأي في محايد له أهمية ومغزى، وتتكون المعايير العامة من:

1. التأهيل العلمي والعملية للمراجع^{1}: يقصد به جملة من المعارف والخبرات في شتى الميادين والتي تزداد اتساعا

مع مرور الزمن، حيث يحصل المراجع عليها بعد تكوين نظري وميداني، والنجاح في شهادات من أعلى

المستويات، وتتبع أهمية هذا المعيار من وجود أطراف متعددة تعتمد على رأي المراجع الخارجي عن القوائم المالية

الختامية للمشروع، مما يتطلب معه ضرورة توافر الثقة لدى هؤلاء الأطراف في مدى كفاءة وحياد القائمين بعملية

المراجعة، ولن تتحقق هذه الثقة إلا من خلال توافر شروط التأهيل العلمي والمهني للقائمين بعملية المراجعة

وضرورة توافر الاستقلال لهم عند إبداء الرأي

الفني عن القوائم المالية محل الفحص.

2. استقلالية المراجع^{1}: تتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة ونضج المراجع وتمتعه بكامل حقوقه المدنية وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة، كما عليه باعتباره الخاص لشرعية وصدق الحسابات أن يكون مستقلا فعلا، أي يتمتع بكامل الحرية اتجاه أعضاء المؤسسة موضوع المراقبة، أي لا يشاركونهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل وفيما يخص المراجعة القانونية (محافظ الحسابات) فإن المشرع الجزائري كان صارما بإصداره مجموعة نصوص للمحافظة على استقلالية المراجع، وعليه يشترط في محافظ الحسابات لشركة ما يلي:
- لا تربطه صلة قرابة حتى من الدرجة الرابعة بالمسؤولين في المؤسسة وأزواجهم.
 - لا يتقاضى أية تعويضات، أتعاب، أجرا أو علاوات يدفعها له المسؤولون وأزواجهم أو من طرف مؤسسة أخرى تملك عشر الموال الجماعية في المؤسسة التي يراجعها ما عدا أتعابه.
 - لا يمكنه بالإضافة إلى ذلك أن يكون محافظ حسابات ومستشارا ضريبيا أو خبيرا قضائيا في نفس الوقت، وفي نفس الشركة ولا القيام بمهام تسييرية بصفة مباشرة أو غير مباشرة أو قبول ولو بصفة مؤقتة مهام التنظيم والإشراف على المحاسبة.
3. بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني: يقصد بها الالتزام من طرف المراجع بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ولقد حددت الدراسات الشروط العامة التي يتعين توافرها في المراجع السليم من بينها:
- أن يحاول باستمرار الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة التي تمكنه من التنبؤ بالأخطار غير المتوقعة والتي قد تلحق الضرر بالآخرين.
 - أن يأخذ في الاعتبار آلية ظروف غير عادية أو علاقات غير طبيعية قد تحدث.

• أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع العميل والذي قد يوضح خطورة التعامل مع بعض العاملين أو الاقتسام أو في مجال بعض أنواع العمليات أو بالنسبة إلى بعض مفردات الأصول داخل المنشأة.

• العمل على إزالة أي شكوك أو استفسارات لديه وتتعلق بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.

• أن يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية، بجانب العمل على تطوير المعرفة التي لديه وخاصة في مجال اكتشاف الخطأ والتلاعب.

• الاعتراف بأهمية ضرورة مراجعة عمل المساعدين على أن يتم ذلك من خلال اقتناع المراجع بأهميته.

II. معايير الأداء المهني أو العمل الميداني^{1}: هي مقاييس يستند إليها من أجل تقييم العمل الذي قام به، وبالتالي

تحديد مسؤوليته فيما إذا قام بما يجب في مراجعته ومراقبة الحسابات، غير أنه من الصعوبة وضع معايير تطبق

على مختلف المؤسسات ومختلف تطورها ومن هذه المعايير نذكر أنه يجب على المراجع ما يلي:

1. وضع خطة عمل كافية لأعمال مراجعة ومراقبة الحسابات: الإشراف على أعمال مساعديه وعليه تحديد

الأشغال الواجب القيام بها وله أن يساعده في ذلك أعوان على الإشراف على أعمالهم، إذ ليس له حق تعويض

السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم وله المسؤولية الكاملة.

2. جمع الأدلة وقرائن الإثبات تبرر الرأي الفني المحايد: يبرر المراجع الرأي الذي وصل إليه في نهاية عملية المراجعة

بالاعتماد على جملة من الأدلة الأساسية أو بعضها مثل المستندات، الجرد المادي، المصادقات، الاستفسارات

والبيانات المقدمة من طرف أعضاء الإدارة وغيرها.

3. تقييم نظام المراقبة الداخلية: على المراجع الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة ثم تقييم نظام مراقبتها في

مرحلة ثانية وفحص الحسابات في مرحلة ثالثة وأخيرة، غير أن أهم هذه المراحل هي تقييمه لنظام المراقبة الداخلية

المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة كما سبق أن رأينا، وبالاعتماد على التقييم

النهائي لهذا النظام يمكنه تخطيط أعماله ونطاق التدخل وتحديد الاختبارات التي ينبغي إجراؤها مع تحديد درجة الثقة في بيانات المؤسسة المراقبة.

III. معايير إعداد التقرير: تنتهي المهمة بكتابة تقرير يتضمن رأي المراجع النهائي حول شرعية وصدق الحسابات، وبصفة عامة فإن معايير إعداد التقرير هي {1}:

1. توضيح ما إذا كانت القوائم المالية الختامية قد تم تصويرها طبقاً للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها: تجدر الإشارة إلى أن هذا المعيار لا يعني سرد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولكن يتضمن كذلك الطرق التي يتم بها تطبيق هذه المبادئ عن طريق إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً لهذه المبادئ، وإذا لم يتمكن مرجع الحسابات من الحصول على المعلومات التي تمكنه من إبداء الرأي فيجب عليه أن يذكر في تقريره تحفظاً بهذا الخصوص.
2. بيان مدى ثبات المشروع على تطبيق المبادئ المحاسبية: ويقضي هذا المعيار بأن يبين مراقب الحسابات في تقريره ما إذا كانت المبادئ التي طبقت سابقاً في الفترة الجارية تتميز بالثبات إذا ما قورنت بالفترة السابقة والثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية اللازمة مكان إجراء المقارنات بين القوائم المالية الختامية التي يعدها المشروع في نهاية الفترات المالية المختلفة، وعليه يضمن هذا المعيار قابلية هذه القوائم للمقارنة بين الفترات المختلفة لثبات المبادئ المحاسبية المستخدمة.
3. بيان مدى إفصاح القوائم المالية بشكل كاف عن جميع البيانات الجوهرية: يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط وإلا فيجب أن يشمل تقرير مراقب الحسابات على التوضيحات الملائمة وبالتالي فإن مراقب الحسابات لا يعطي أي إيضاحات إضافية إلا إذا عجزت القوائم المالية عن تقييم الإفصاح الكافي الملائم.

4. إبداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة وبيان مدى عمليات الفحص التي قام بها المراقب والمسؤولية التي

تحملها: يقضي هذا المعيار أساساً بأن يتضمن تقرير الميزانية رأي المراجع الخارجي، فيما يتعلق بمدى صدق

ووضوح القوائم المالية في إظهار نتيجة أعمال المنشأة والمركز المالي لها وذلك كوحدة واحدة وليست بالنسبة

للبينات الواردة بها تفصيلاً.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة

هناك أنواع عديدة للمراجعة تختلف باختلاف المعيار أو الزاوية التي ينظر من خلالها إلى عملية المراجعة وهي على

النحو التالي:

الفرع الأول: من حيث زاوية الإلزام القانوني: هنا نميز بين نوعين من المراجعة^{1}:

- المراجعة الإلزامية.

- المراجعة الاختيارية.

أولاً/ المراجعة الإلزامية:

وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث يلزم المشرع بضرورة تعيين مراجع يقوم بالأعمال المنوطة له من

خلال القانون المعمول به، ومن أمثلة المراجعة الإلزامية نجد مراجعة حسابات شركات المساهمة.

ثانياً/ المراجعة الاختيارية:

هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي المنشآت

الفردية وشركات الأشخاص قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجع حسابات المشروع واعتماد قوائم

المالية الختامية، وذلك بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال والمركز المالي، إذ أن هذه

المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء خاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد بالإضافة إلى

الثقة التي يكتسبها المالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وخاصة تلك التي تقدم إلى مصالح الضرائب والجهات الخارجية الأخرى.

الفرع الثاني: من حيث زاوية أو مجال أو نطاق المراجعة:

يعتبر مجال أو نطاق المراجعة من أهم المحددات التي تفرز نوعين من المراجعة هما {1}:

- المراجعة الكاملة.

- المراجعة الجزئية.

أولاً/ المراجعة الكاملة: في هذا النوع من المراجعة يخول للمراجع إطار غير محدود للعمل الذي يؤديه، إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبتة بقصد إبداء الرأي المحايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل، فعملية المراجعة لا بد أن تتقيد بمعايير ومستويات المراجعة المتعارف عليها، وفي ظل التصنيفات العديدة للمؤسسات وكبر حجم أصناف منها بات من الضروري تبني أسلوب العينة في اختبار المراجع للمفردات مما يعكس صراحة مسؤولية المراجع على جميع المفردات لا على العينة التي تشملها اختباره فقط، ونشير إلى أن أسلوب العينة والاختبار في المراجعة زاد من اهتمام المؤسسات بنظام الرقابة الداخلية، لأن كمية اختبارات وحجم العينة يعتمد في اختيارها على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة.

ثانياً/ المراجعة الجزئية: تعتبر المراجعة الجزئية من بين الأنواع الأكثر تطبيقاً في المراجعة الخارجية كأن يوكل إلى المراجع الخارجي مراجعة بند معين من مجموع البنود مثل المراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها، وسبب انتشار هذا النوع يكمن في الشكوك في البند المراد مراجعته سواء من الجهة المسيرة أو الشركاء في وجود أخطاء أو غش أو تلاعب، يظهر في عدم صراحة المعلومات الناتجة عن النظام المولد للبند، ومنه أصبح من الضروري تقييد هذا النوع من المراجعة بالعناصر التالية:

- وجود عقد كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة.

1- محمد التهامي طواهر، صديقي مسعود، مرجع سابق الذكر ص22/23.

- إبراء ذمة المراجع من القصور والإهمال في مراجعة بند لم يعهد إليه.
- حصر مسؤولية المراجع في مجال المراجعة أو في البند المعهود إليه.

الفرع الثالث: من حيث زاوية توقيت المراجعة:

نميز في هذه الحالة نوعين من المراجعة هما {1}:

- المراجعة النهائية.

- المراجعة المستمرة.

أولاً/ المراجعة النهائية: يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء

من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز

المالي، والواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل ويستطيع المراجع التحكم في

الوضعية في ظل محدودية مدة المراجعة، ويتميز هذا النوع بمجموعة من المزايا والعيوب هي:

● مزايا المراجعة النهائية:

- عدم إمكانية تلاعب الموظفين بالمستندات والسجلات وكل ما يتعلق بالسنة المالية الماضية.
- انخفاض تكاليفها نسبياً مقارنة بالمراجعة المستمرة، اعتماداً في ذلك على الوقت المستغرق.

● عيوب المراجعة النهائية:

- قصر الفترة الزمنية اللازمة للمرجعة.
- إن اكتشاف الأخطاء والتلاعب يكون بعد انتهاء السنة المالية وقد يترتب عليه عدم إمكانية المعالجة.
- في ظل نقص عدد المراجعين الخارجيين في بعض المناطق قد يسند إلى المرجع الواحد عدة أعمال للمراجعة مما يؤثر سلباً على نوعية العمل المؤدى من طرف المراجع الذي يتبلور في الرأي الفني المقدم من طرفه.

الفصل الأول: نظام الرقابة الداخلية على المبيعات

ثانياً/ المرجعة المستمرة: يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطرق منتظمة ووفقاً لبرنامج زمني مضبوط مسبقاً ويستجيب للإمكانيات المتاحة والواقع أن هذا النوع من المراجعة يصلح لمؤسسات الكبيرة الحجم، إذ يصعب في ظلها على المراجعة النهائية تحقيق الأهداف المنوطة بها، وهذا النوع يتميز بدوره بمحاسن ومساوئ هي:

● محاسن المراجعة المستمرة:

- توفير الوقت الكافي للمراجع مما يساعده على التوسع في نطاق الفحص وزيادة حجم الاختبارات.
- إمكانية عرض القوائم المالية في وقت مبكر من السنة.
- إمكانية كشف الأخطاء والغش والتلاعب في وقت مبكر للعمل على تصحيح الخطء وتفادي حدوثه مستقبلاً.
- تحدث الزيارات المتكررة من المراجع وأعوانه شعوراً نفسياً لدى الموظفين فيمتنعون عن فعل الأخطاء والغش.
- التنظيم الجيد للعمل من قبل المراجع في المكتبة دون ضغط أو إرهاق موسمي يسمح بحسن سير العمل.

● مساوئ المراجعة المستمرة:

- احتمال قيام موظفي المؤسسة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود ثم إثباتها في المستندات والسجلات بعد مراجعتها.
- إن اختيار المفردات بشكل متقطع سواء من يوم إلى آخر يؤثر على متابعة القائمين بالمراجعة لجميع الجوانب المرتبطة بمجال الفحص وخاصة التي تحتاج إلى فترات طويلة لإتمامها.
- حدوث ملل لدى المراجع ولدى الموظفين نظراً للوقت الطويل المستغرق.
- إن الزيارات المتكررة والمستمرة للمراجع تعطل عمل موظفي المديرية محل المراجعة.

الفرع الرابع: من حيث زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات: يمكن تمييز نوعين^{1}:

- مراجعة شاملة (تفصيلية).

- مراجعة اختبارية.

أولاً/ المراجعة الشاملة (التفصيلية): تعني المراجعة الشاملة أو التفصيلية أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي أن يقوم بمراجعة المفردات محل الفحص، ومن الملاحظ أن هذه المراجعة تصلح للمنشآت صغيرة الحجم حيث أنه في الحالة العكسية (المنشآت كبيرة الحجم)، سيؤدي استخدام هذه المراجعة إلى زيادة أعداد عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة التي يحرص المراجع الخارجي على مراعاتها باستمرار.

ثانياً/ المراجعة الاختبارية: في هذه الحالة يقوم المراجع بمراجعة الجزء من الكل، حيث تقوم باختبار عدد من المفردات (عينة) لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها (المجتمع)، ولقد أدى كبر حجم المشروعات الاقتصادية، وتعدد عملياتها بصورة كبيرة واهتمام تلك المشروعات بأنظمة الرقابة الداخلية إلى ضرورة قيام المراجع الخارجي بفحص عينة من هذه العمليات دون إجراء مراجعة شاملة لها.

وقد أوضحت مختلف الدراسات لفروض المراجعة أن المراجعة الاختبارية هي الأساس السائد للعمل الميداني في وقتنا الحاضر، وأن المراجعة الشاملة أو التفصيلية تمثل الاستثناء لذلك الأساس.

الفرع الخامس: من حيث زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة:

وتقسم إلى نوعين هما^{2}:

- المراجعة الخارجية.

1- محمد سمير الصبان، مرجع سابق الذكر ص 48/49.

{2} محمد التهامي طواهر، صديقي مسعود، مرجع سابق الذكر ص 30/32.

- المراجعة الداخلية.

أولاً/ المراجعة الخارجية: هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف خارج عن المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من اجل إبداء رأي في محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون، المستثمرون، البنوك..).

ثانياً/ المراجعة الداخلية: نشأ هذا النوع من المراجعة بناء على الاحتياجات المتزايدة للجهة المسيرة للمؤسسة من أجل فحص البيانات والسجلات المحاسبية وتقييم نظام الرقابة الداخلية بغية الحصول على معلومات تعكس الوضعية الحقيقية ويتخذ على أساسها القرارات، حيث يتولى القيام بهذه المراجعة شخص أو مجموعة من الأشخاص ينتمون إلى المؤسسة ويخضع المراجع الداخلي لسلطة المدير.

المطلب الرابع: أهداف المراجعة وأهميتها

أولاً/ أهداف المراجعة^{1}: يمكن تحديد أهداف المراجعة بمجموعتين أساسيتين هي التقليدية والحديثة المتطورة.

1. الأهداف التقليدية: وتنقسم بدورها إلى نوعين:

أ. أهداف رئيسية:

- التأكد من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر.
- إبداء رأي في محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.
- ب. أهداف فرعية:
 - اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش.
 - تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
 - اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً ومستقبلاً.

- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملء الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

2. الأهداف الحديثة والمطورة:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

ثانيا/ أهمية المراجعة^{1}: تتجلى أهمية المراجعة وآثارها على سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذ قراراتهم في:

1. تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية وبالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات.

2. يستلزم اتخاذ قرار معين، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير التدقيق والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة.

3. تكون دافعا لإلتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج غير المرغوب فيها، ومن جهة أخرى فكون المدقق عضو في التنظيم وهو مكتب التدقيق فإنه يمثل دورا آخر في الإلتصال بالتنظيم، ويرمي هذا النوع من الإلتصال إلى تحقيق الأهداف التالية:

- خلق الوعي لدى المدققين بأهداف مكاتب التدقيق.
- تعلم المدققون التطورات الهامة والتي تؤثر على مكاتب التدقيق.
- زيادة فعالية المدققين كقائمين بالاتصال في المجتمع.

1- أحمد حلمي جمعه، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ص ص 41-43.

- إشباع رغبات المدققين في الاطلاع على كل ما يجري في مكتب التدقيق.

بينما تقل هذه المعلومات لدى المستويات العليا في مكتب التدقيق، ويعني ذلك أن الذين يتحملون المسؤولية الكبرى في عملية التدقيق يحصلون على الحد الأدنى من المعلومات التفصيلية، لذلك يجب أن يكون هناك اتصال جيد من الأسفل إلى الأعلى في مكاتب التدقيق لتوصيل المعلومات الضرورية والمناسبة إلى الشريك أو المدير لمساعدته في اتخاذ القرار، بالإضافة إلى ما تقدم فإن قراء ومستخدمي التقارير المالية من المستفيدين من المعلومات والبيانات الواردة بما يمكن حصرهم على النحو التالي:

- إدارة المنشأة.
- جماعات المستثمرين.
- جماعات المقرضين.
- جماعات الموردين.
- جماعات العاملين.
- الهيئات والمصالح الحكومية.
- الدارسين والباحثين.
- المجتمع في مجموعة.

المبحث الثالث: مدخل إلى وظيفة البيع

المطلب الأول: مفهوم وظيفة البيع وأهميتها

تنطوي وظيفة البيع على خلق الطلب على السلعة ثم إيجاد مشتري لها، وبعد ذلك يتفاوض البائع مع المشتري على السعر وشروط البيع وأخيرا نقل ملكية السلعة.

وفي تعريف آخر فإن وظيفة البيع هي العملية الخاصة بإيجاد الطلب على المواد التي تقوم بتوزيعها المنشأة ومن ثمة المحافظة على هذا الطلب وتطويره والقيام بكل ما تحتاجه هذه العملية من مهام ومسؤوليات.

أما الجمعية الأمريكية لتسويق فتعرف البيع بأنه الجهود الشخصية أو غير الشخصية المتعلقة بإغراء المستهلك المرتقب وإقناعه بشراء السلعة أو الخدمة أو التعرف بطريقة إيجابية نحوها.

ويرى البعض أن هذا التعريف بالرغم من أهميته في توضيح وظيفة البيع إلا أنه لم يشر إلى الناحية الخاصة بضرورة

التعرف على احتياجات المستهلكين ورغباتهم كأحد الأنشطة البيعية الأساسية التي يتم على أساسها تحديد نوعية ما هو ممكن تقديمه للمستهلكين من سلع وخدمات، ولهذا ظهر تعريف آخر للبيع هو^{1}:

" ذلك النشاط المتعلق بالتعرف على احتياجات المستهلكين وتحديد رغباتهم وتقديم السلع التي تتفق وهذه

الاحتياجات والرغبات بطريقة تؤدي بالمستهلك المرتقب إما إلى اتخاذ قرار بالشراء وإما إلى زيادة درجة إقناعه بالسلعة أو الخدمة وبالتالي اتخاذ مثل هذا القرار مستقبلاً "

تظهر أهمية البيع كوظيفة من عدة نواحي يمكن إبرازها فيما يلي^{2}:

1. تحقيق أهداف المشروع البيعية والتسويقية: تلعب وظيفة البيع دوراً حيوياً في تحقيق أهداف المشروع

البيعية والتسويقية وذلك من خلال مسؤوليتها عن زيادة مبيعات المشروع وأرباحه وبالتالي المساهمة في تحقيق استقراره ونموه.

2. ارتفاع تكاليف أداء وظيفة البيع: تتميز تكلفة أداء وظيفة البيع بالارتفاع واحتلالها نسبة كبيرة من ميزانية

التسويق في معظم الشركات، وتتراوح تكلفة أداء وظيفة البيع ما بين 15% إلى 20% من المبيعات في كثير من

الشركات، وهناك دراسات تبين أن المبلغ المنفق على البيع الشخصي 80% من ميزانية الترويج في الشركات

المنتجة للسلع الصناعية بينما بلغ المنفق على الإعلان 13.5% تقريباً من هذه الميزانية.

1- علي رابعة، فتحي ذياب، إدارة المبيعات، الطبعة 01، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997، ص 05.

2- المرجع نفسه، ص ص 5-6.

3. تحقيق أهداف المسؤولية الاجتماعية للمشروع: تبدو أهمية تحقيق مثل هذه الأهداف الاجتماعية من أهميتها في تحقيق أهداف المشروع من حيث الاستقرار والنمو، فقد بات واضحاً أن تحقيق المشروع لأهدافه إنما يعتمد وبدرجة كبيرة على مدى تحقيقه لأهداف كل من مصلحة المستهلك والفرد والبيئة أو المجتمع ككل ومدى قدرته على إقامة علاقات متوازنة بين هذه الأهداف، ولعل ذلك ما يمثل جوهر المفهوم الاجتماعي للتسويق.
4. توفير فرص العمل لأفراد المجتمع: إن وظيفة البيع من الوظائف الأساسية للمشروع وجميع المشروعات تحتاج إلى كفاءات بشرية للعمل في مجال وظيفة البيع بمستوياتها الإدارية كمندوب بيع أو رئيس فرع مدبر منطقة أو مستوياتها النوعية كرجل بيع فني أو رجل بيع متخصص.

المطلب الثاني: مجالات إدارة المبيعات

بعد أن تطرقنا إلى وظيفة البيع وأهميتها نصل الآن إلى تحديد مجموعة من الوظائف أو النشاطات التي تمثل مجالات غدارة المبيعات، والوظائف البيعية في مجملها تدور حول المبيعات التي تشمل على جانبيين من الوظائف والمهام، الجانب الأول منها يرتبط بإدارة النشاط البيعي والثاني يرتبط بإدارة القوة البيعية مندوبين البيع داخل المؤسسة وفيما يلي تفصيل ذلك^{1}:

الفرع الأول: إدارة النشاط البيعي

وتشتمل على القيام بالوظائف التالية:

1. تخطيط النشاط البيعي ويشمل المشاركة في وضع الأهداف ورسم السياسات البيعية داخل المؤسسة كالسياسات الخاصة بالمنتجات، الأسعار، التوزيع، الترويج وتلك المتعلقة بالاتصال مع الأسواق المستهدفة، ووضع الميزانيات التقديرية الخاصة بالمبيعات وتكاليف البيع والإحتياجات من مندوبي البيع...

1- محمد عبيدات، هاني الضمور، شفيق حداد، المبيعات والبيع الشخصي، الطبعة 01، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 1999، ص 19.

2. تنظيم النشاطات البيعية ويشمل تنظيم الجهود البيعية من خلال تطوير هيكل تنظيمي فعال وجيد وتنظيم العلاقات مع العملاء لأن مندوبي البيع يمثلون همزة وصل بين المؤسسة وعملائها.
3. تنفيذ النشاطات البيعية التي تم تحديدها في الخطة البيعية.
4. الإشراف على جهود مندوبي البيع وتوجيهها بالشكل السليم.
5. تنسيق النشاطات البيعية مع الإدارات الأخرى كالتسويق والمشتريات والمخازن والإنتاج والمالية.
6. الرقابة والتقييم على النشاطات البيعية وهذا يشمل تحديد المناطق البيعية، مسارات مندوبي البيع، حصص البيع، تلقي التقارير عن سير العمل البيعي، تقييم النتائج التي تم التوصل إليها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة للنهوض بمستوى الأداء وتطويره في المستقبل، وتعتمد إدارة المبيعات في العملية الرقابية وإجراء التقييم بصورة موضوعية على وسائل منها تحليل المبيعات.

الفرع الثاني: إدارة القوة البيعية

وتشمل القيام بالوظائف والمهام التالية^{1}:

1. توظيف واختيار مندوبي البيع من حيث تحليل العمل ووصفه، تحديد مؤهلات البيع، شروط التوظيف، تحديد مصادر الحصول على مندوبي البيع وإجراءات التوظيف.
2. تدريب مندوبي البيع من حيث تحديد موضوعات التدريب حتى تقوم بتدريب من يحتاج إلى التدريب.
3. تحفيز مندوبي البيع من حيث تحديد أساليب التحفيز المختلفة ولماذا تستخدم وكيفية ذلك.
4. تعويض مندوبي البيع من حيث تحديد أسلوب التعويض الذي يناسب طبيعة العمل البيعي ويحقق إنجاز أفضل للمؤسسة ومندوبي البيع.
5. تقييم جهود مندوبي البيع من حيث تحديد نماذج التقييم الفعالة والموضوعية للوصول إلى حكم منطقي على أداء مندوبي البيع.

1- محمد عبيدات، هاني الضمور، شفيق حداد، مرجع سبق ذكره، ص 20.

المطلب الثالث: الاتجاهات الحديثة في مجالات البيع

تتأثر وظيفة البيع بالتغيرات التي تحدث في ظروف الجهات المشترية سواء كانت أفراداً أو منظمات صناعية أو تجارية (وسطاء) أو حكومية والطريقة التي يتم اتخاذ قرارات الشراء في كل منها وفي هذا المجال فقد ظهرت عدة اتجاهات والتي أثرت بدورها على عملية البيع من أهمها:

- جماعية قرار الشراء.
- التركيز على المواقف الشرائية المعدلة والجديدة بدلا من المتكررة.
- أهمية تنمية العلاقة بين البائع والمشتري.
- تزايد أهمية هدف الربح كأساس لتقييم الجهود البيعية.

المطلب الرابع: دور التقارير البيعية في الرقابة^{1}

تعتبر التقارير البيعية من أحسن الوسائل المستخدمة لجمع المعلومات اللازمة في مجال الرقابة على نشاط المبيعات بالمؤسسات المختلفة، إذ أننا لو نظرنا إلى نشاط البيع لوجدنا ان هذه العملية تتم بطبيعتها في مساحات جغرافية متسعة تبعد عن المركز الرئيسي لإدارة المؤسسة بمئات، بل في بعض الأحيان بآلاف الكيلومترات، بينما أن هذه العملية تتسم بالحركة السريعة في التنقل من مكان لآخر ومن عميل لآخر، وفي خلال هذه العملية تظهر الكثير من الحقائق أمام رجال البيع، وهم يلمون بهذه الحقائق بالمشاهدة والملاحظة أحيانا أو بالسمع والتحدث مع الغير أحيانا أخرى، وواجبهم يقضي بنقل هذه المعلومات والحقائق إلى إدارة المبيعات فورا، وذلك للاستفادة منها في متابعة تنفيذ الخطط والسياسات البيعية الموضوعية من قبل، ويتم نقل هذه المعلومات من رجال البيع إلى الإدارة بواسطة عدد من وسائل الاتصال الهاتفية، وقد يتم ذلك في صورة تقارير كتابية يقوم بإعدادها رجال البيع وبطبيعة الحال فإن التقارير تعتبر أنسب هذه الوسائل بصفة عامة فالزيارات لا تتم إلا على فترات متباعدة والاتصال الهاتفي ليس في متناول رجال البيع في كل الأوقات، كما أن رجل البيع يفضل بصفة عامة الاستفادة من كل وقته في عملية البيع الفعلي،

1- علي رابعة، فتحي ذباب، مرجع سبق ذكره، ص 124.

الاتصال بالعملاء خلال ساعات النهار، ولهذا فهم يفضلون تسجيل كل معلومتهم ومشاهداتهم خلال النهار بعد انتهاء ساعات العمل اليومية أو في نهاية الأسبوع، وعلى ضوء ما تقدم، فمن المهم أن تراعي الإدارة أن يكون عدد التقارير التي يعدها رجال البيع أقل ما يمكن، كما يجب أن تتميز هذه التقارير بالبساطة والسهولة.

خلاصة

مما سبق، نستنتج أن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة، بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة، فنظام الرقابة الداخلية وبالإضافة إلى أنه أداة للتسيير، فهو أداة للوقاية والإنذار عن كل ما يمكن أن يمس باستقرار المؤسسة، ذلك عن طريق التحكم في المخاطر وتعديل إجراءات التسيير في القوت المناسب، كما أن الهدف الأساسي للرقابة الداخلية يكمن في ضمان صحة البيانات التي ستأخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة، وعلى النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية وكذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى.

مقدمة الفصل :

بعدهما تطرقنا في الفصل الأول إلى مفاهيم عامة ، اتضح لنا أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم

العناصر التي يعتمد عليها المراجع خلال قيامه بعمله، حيث أن مراقبة عمل الغير ظهرت الحاجة إليها منذ القدم

أين كان العمل والاحتفاظ بالأصول يقوم به الأفراد لحساب الدولة، وتطلب الأمر الرقابة على عمل هؤلاء الأفراد.

إن الهدف من دراسة موضوع الرقابة الداخلية هو إبراز أهمية وجود نظام سليم ومحكم في إعطاء المراجع

الثقة في المعلومات والبيانات المالية والمحاسبية المعدة، والتي تظهر في الدفاتر بأنها سليمة ويمكن الاعتماد عليها.

ونظرا لأهمية نظام الرقابة الداخلية في عملية المراجعة وخاصة فيما يتعلق بعملية مراقبة المبيعات، قمنا

بتخصيص هذا الفصل بأكمله لمناقشته، حيث يتم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث. فالمبحث الأول يتناول مكونات

ومقومات نظام الرقابة الداخلية وشروط فعاليته وإجراءاته، فيما يتعرض المبحث الثاني فحص وتقييم نظام الرقابة

الداخلية، أما المبحث الثالث فيتناول الرقابة الداخلية على دورة المبيعات.

المبحث الأول : مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية، شروط فعاليته وإجراءاته :

إن نظام الرقابة الداخلية مثله مثل باقي الأنظمة، حيث يحتوي على مجموعة من المكونات والمقومات التي يعتمد عليها من أجل تحقيق الأهداف المرجوة، لكن في بعض الأحيان تكون به نقائص، لذلك لابد من ضبط بعض الشروط الضرورية حتى يكون فعالاً، ولكي تتحقق مقوماته يجب اتخاذ الإجراءات المناسبة. وفي هذا المبحث سنتناول كل من العناصر السابقة الذكر.

المطلب الأول : مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية يحتوي على مجموعة من المكونات والمقومات تعتبر ضرورية له، نوجزها فيما يلي :

الفرع الأول : مكونات نظام الرقابة الداخلية

يتمثل نظام الرقابة الداخلية على خمس مكونات أساسية، هي {1} :

أولاً : بيئة الرقابة

تعتبر البيئة الرقابية أساساً للمكونات الأخرى أو الأرضية التي تقوم عليها وتعمل فيها، وتتكون بيئة الرقابة من عوامل متعددة، فمنها من لها صلة مباشرة بالإدارة، وعوامل أخرى مرتبطة بتنظيم المنشأة نفسها، ومن أمثلة العوامل المرتبطة مباشرة بالإدارة مدى نزاهة العاملين بالمستويات الإدارية المختلفة والقيم الأخلاقية السائدة لدى العاملين والإدارة والمعايير السلوكية المطبقة، أما العوامل المرتبطة بتنظيم المنشأة نفسها فتتمثل في الهيكل التنظيمي الكفاء ومدى تحديد السلطة والمسؤولية. إن أهم العوامل المكونة لبيئة الرقابة هي مدى تفهم الإدارة والعاملين بالمشروع وكيفية التعامل مع المفاهيم والقيم الأخلاقية والأمانة بصفة عامة.

ثانياً : تقييم المخاطر

يهتم هذا المكون بتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المنشأة، التعرف على احتمال حدوثها ومحاولة تخفيض حدة تأثيراتها إلى مستويات مقبولة.

1- فتحي رزوق السوافري، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية مصر، 2002، ص ص 19-21.

ثالثا : أنشطة الرقابة

تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات، الإجراءات والقواعد التي توفر تأكيد معقول بخصوص تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، وإدارة المخاطر بفعالية، وتتعلق الأنشطة بالرقابة على التشغيل، والتي تهتم بمتابعة تشغيل المنشأة، الرقابة على إعداد التقارير المالية، وتهدف إلى إعداد تقارير مالية يمكن الوقوف فيها، والرقابة على الالتزام التي تهدف إلى التأكد من الالتزام بالقوانين التي تطبق على المنشأة.

رابعا : المعلومات والاتصالات

يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المنشأة الحصول عليها وتشغيلها وتوصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمنشأة عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات تسمح بتدفق تلك المعلومات وإعداد التقارير المالية.

خامسا : المتابعة

يهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية، ويعتمد تكرار ونطاق التقييم الدوري على نتائج المتابعة المستمرة والمخاطر ذات الصلة بنظام الرقابة الداخلية.

الفرع الثاني : المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية يعتمد على مجموعة من الدعائم أو المقومات الأساسية، وهي تنقسم إلى قسمين :
"مقومات محاسبية ومقومات إدارية".

أولا : المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية

يتضمن الشق المحاسبي مجموعة من المقومات، هي على النحو التالي : {1}

1- الدليل المحاسبي : ينطوي الدليل المحاسبي على عمليات تبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة الوحدة الاقتصادية من ناحية، ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية أخرى، بالإضافة إلى الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، حيث يتم تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسية وأخرى فرعية، كما يتم شرح كيفية تشغيل هذه الحسابات وبيان طبيعة العمليات التي تتصل بها.

2- الدورة المستندية : يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة طالما أنها تمثل المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات، وينبغي عند تصميم المستندات مراعاة النواحي القانونية والشكلية، حيث من الضروري أن تكون هذه المستندات مرقمة لتسهيل عملية الرقابة وضمان عدم ازدواجية المستندات.

إن إنشاء دورة مستندية ضمن النظام المحاسبي المعين يمثل أساسا ويجب المحافظة عليه، فلا تتم عملية

الرقابة دون توافر دورة مستندية كاملة وخاصة عملية الشراء، البيع، التخزين، التحصيل، الصرف،... الخ.

3- المجموعة الدفترية : وفق طبيعة الوحدة الإقتصادية وأنشطتها تعد وتجهز مجموعة دفترية متكاملة تراعي النواحي القانونية، خاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة، حيث يجب أن تكون هذه الدفاتر مرقمة قبل الإستعمال لغرض الرقابة، ولتفادي الوقوع في الأخطاء يجب أن تسجل العمليات وقت حدوثها من أجل تحقيق أغراض عملية الرقابة.

4- الوسائل الآلية والإلكترونية المستخدمة : أصبحت الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل الوحدة الإقتصادية من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال مثل آلات عد النقدية المحصلة بالحاسب الإلكتروني في إنجاز بعض خطوات الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عنها، ومنه فإن التوسع في استخدام هذه الأدوات من شأنه تدعيم الدور الرقابي للنظام المحاسبي المستخدم.

5- الجرد الفعلي للأصول : تتميز بعض عناصر الأصول بإمكانية جردها الفعلي مثل النقدية بالخرزينة المخزون بأنواعه الثلاثة، الأوراق المالية والتجارية، ومعظم عناصر الأصول الثابتة، كما أن مقارنة نتائج الجرد الفعلي بالأرصدة الحاسبية التي تشملها السجلات المحاسبية توضح نتائج عمليات الرقابة على تلك الأصول.

6- الموازنات التخطيطية : هي خطة كمية ومالية للمشروع ككل ولوحداته الفرعية وذلك خلال فترة زمنية معينة، ولها دور رقابي من خلال إجراء مقارنة بين الأداء الفعلي وما تشتمله الموازنة من بيانات تقديرية موضوعة مسبقا، ثم تحديد الإنحرافات وتحليلها وتحديد المسؤول عنها وبصفة عامة يمكن القول بأن الموازنة الشاملة تمثل نظاما متكاملا للرقابة وتقييم الأداء.

كما أن للموازنات دور رقابي يتمثل في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية وبيان أسباب الإنحرافات لمحاولة تلاقيها.

7- أنظمة التكاليف المعيارية ونظم الأنشطة : تعتمد أنظمة التكاليف المعيارية على وضع المعايير العلمية والعملية لعناصر التكلفة المختلفة، حيث تعد المعايير وفق مستويات هندسية وفنية متطورة تلائم ظروف العمليات الصناعية التي تمارسها الوحدة الإقتصادية، وأيضا اعتماد على دراسات الوقت والحركة، أي أن التكاليف المعيارية تمثل معايير محددة مسبقا، فهي أهداف تسعى الإدارة إلى تحقيقها، وتتم عملية الرقابة عن طريق قياس الأداء الفعلي وإجراء مقارنة ثم تحديد الإنحرافات وبيان نسبها والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لهذه الإنحرافات.

ثانيا : المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية

يتضمن الشق الإداري مجموعة من المقومات لنظام الرقابة الداخلية هي {1} :

1- هيكل تنظيمي كفاء : يعتبر الهدف الرئيسي من إنشاء هيكل تنظيمي كفاء في التنظيم هو تحديد الإدارات والأقسام واحتياجات كل منها، وكذلك مسؤوليات الأشخاص والعلاقات بينهم، وتم تصميمه على أساس طبيعة الوحدة الاقتصادية، حجمها، عدد المستويات التنظيمية والانتشار الجغرافي لها.

إن الهيكل التنظيمي الكفاء يجب أن يتصف بما يلي :

- أن يتم تفويض السلطة من أعلى إلى أسفل وأن تكون السلطة واضحة ومفهومة.
- تطبيق هذا الفصل بين المهام وبصفة خاصة السجلات عن الشخص القائم بالوظيفة.
- مرونة الخطة التنظيمية لإمكانية استيعاب أية تغيرات مستقبلية.
- الاستقلال الوظيفي بين الإدارات والأقسام بما لا يمنع التعاون والتنسيق بينها.

2- مجموعة من العاملين على درجة عالية من الكفاءة : يعتبر تواجد مجموعة من العاملين على درجة عالية من

الكفاءة والقدرات والثقة عاملاً مهماً لنظام الرقابة الداخلية، وبصفة خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية. وحتى في ظل وجود ضوابط رقابية عالية، فإن ضعف قدرات العاملين والثقة فيهم سوف يترتب عليه محاولات من هؤلاء العاملين للتغلب على هذه الضوابط. إن النظام الجيد للرقابة الداخلية يتطلب برامج تدريبية للعاملين بصفة مستمرة لتثقيف مجتمع الوحدة الاقتصادية.

3- معايير أداء سليمة : إن وجود هيكل تنظيمي كفاء وعمالة مدربة وذات قدرات وكفاءات عالية، لا يعني

التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، وذلك في محاولة مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي، وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.

4- مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول : إن وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية

الأصول تعتبر من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث شقها الإداري، وذلك بقصد توفير الحماية الكاملة للأصول، منع تسربها أو اختلاسها ولضمان صحة البيانات والتقارير المحاسبية.

إن أهمية هذا العنصر تزداد كلما وصف التنظيم بأنه لا مركزي، حيث بعد المسافات وتأثر المواقع الخاصة بالوحدة الاقتصادية.

5- قسم المراجعة الداخلية : من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم لتنظيم إداري داخل الوحدة

الاقتصادية يطلق عليه قسم المراجعة الداخلية، مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها بواسطة الإدارة والتأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي والتحقق من عدم وجود أوجه التلاعب أو المخالفات، ومنه نستنتج أن المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق وإنجاز مهمات نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثاني : شروط فعالية نظام الرقابة الداخلية

انطلاقاً من أنه لا يوجد نظام رقابة داخلية متقن بدرجة الكمال، وذلك لأن كل منشأة لها ظروفها الخاصة، مما يجعل من عملية وضعه بشكل يتناسب مع جميع الظروف والحالات شيء صعب التحقيق، إلا أننا نستطيع تحديد بعض العناصر العامة التي في حالة تطبيقها تساعد المنشأة في تحقيق الأهداف الأساسية للرقابة الداخلية، وهذه العناصر هي {1} :

الفرع الأول : فريق عمل مؤهل ومخلص

إن نجاح عمل نظام المحاسب يتطلب أفراداً قادرين بدرجة كافية على القيام بواجبات محددة لهم، فمفتاح نجاح أي نظام رقابي يعتمد على موظفي المنشأة، فالمسؤوليات يجب أن تكون محددة بوضوح ويجب أن يكون الموظفون مؤهلون فنياً ومستعدون لتحمل أي مسؤولية عن أداؤهم، كذلك يجب أن يكونوا على مصداقية عالية وذلك لأن غير الأمناء يمكنهم إفشال أفضل نظام للرقابة الداخلية. ومنه نستنتج أن نجاح أي نظام للرقابة الداخلية أو فشله مرهون بالأفراد القائمين على تنفيذه.

الفرع الثاني : التفويض الواضح والفصل بين المسؤوليات

من المبادئ الهامة في الرقابة الداخلية هو أن لا يكون شخص واحد مسؤول عن تسجيل العمليات المتعلقة بالأصول وفي نفس الوقت عن الرقابة عليها، حيث أنه من المفترض أن الذي من واجباته تسجيل الأصول، يقوم بوظيفة الرقابة على الشخص الذي يكون مسؤولاً عن الأصول مسؤولية مادية، مما يقلل من الأخطاء المقصودة أو غير المقصودة، هذا الإجراء سيساعد على منع عمليات السرقة أو النصب ما لم يكن هناك اتفاق جانبي بين شخصين أو أكثر، فمثلاً إذا كان شخص واحد هو أيضاً الذي يطلب البضاعة مطابقة الفواتير مع وصلات الاستلام وكذلك السداد للمورد قد يدفعه لاستغلال الثقة الموضوعة فيه في عمليات الغش والاختلاس.

لذا فإنه من الضروري أن يكون الموظفون على علم بواجباتهم وواجبات الآخرين.

الفرع الثالث : إجراءات مناسبة لإتمام العمليات

لاشك أن نقطة البداية في وضع نظام إجراءات مناسبة للعمل، هو أن تكون خطوط السلطة والمسؤولية واضحة وسليمة، لذلك نجد أن معظم المؤسسات تضع دليلاً لإجراءاتها المحاسبية والإدارية للتأكد من أن مختلف أنظمتها مفهومة ومستخدمة بأسلوب سليم من قبل جميع العاملين فيها، كما تعتمد على مجموعة من الوسائل الحمائية والتي تستخدم خلال عملية الرقابة مثل : الخزائن المضادة للحريق لحفظ ملفاتها السرية وأوراقها المالية،

1- يوسف عوض العادلي، أحمد محمد العظمة، صادق محمد البسام، مقدمة في المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 1986، ص 429-432.

استخدام الحراس، الأسوار والكاميرات الخفية لحماية ومراقبة معداتها ومخزوناتهما وحتى بضاعتها، كما تستخدم سجلات ومستندات التي تعتبر مصادر لمعلومات هامة ويجب أن تتم حمايتها.

الفرع الرابع : نظام مستندات وسجلات مناسبة

لاشك أن مفتاح نجاح عملية التفويض داخل أية منشأة هو نظام مستندي وقيدي مناسب، فالمستندات تعتبر الأدلة المادية المستعملة في العمليات المحاسبية والأسلوب الذي يتم به نقل المعلومات داخل المنشأة، والنظام المستندي حتى يكون مناسباً عليه أن يتميز بالخصائص التالية :

أولاً : وجوب سهولته وبساطته وذلك للمساعدة على التقليل من الأخطاء قدر الإمكان.

ثانياً : وجوب تصميم المستندات بشكل مناسب يفى بأغراض السرعة والفعالية من حيث توفير خانات كافية وبأحجام مناسبة وألوان مختلفة.

ثالثاً : وجوب تصميم المستندات بشكل مناسب مع الأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات أي يجب أن تكون هناك عدة نسخ للمستند يمكن الاعتماد عليها في الاستعمالات المختلفة.

رابعاً : وجوب ترقيم المستندات بتسلسل وذلك حتى يمكن تطبيق رقابة مادية عليها بصورة سهلة.

الفرع الخامس : قواعد كافية للرقابة على الأصول والسجلات

بالإضافة إلى الفصل بين الواجبات، فإن وضع قواعد للمحافظة على رقابة داخلية سليمة ومناسبة على الأصول والسجلات يعتبر أمراً ضرورياً، فقد ترى الشركة أنه من الأفضل أن يحفظ المخزون في المستودع تحت الرقابة المادية لفرد معين وذلك حتى يمكن تحديد المسؤولية بالإضافة إلى ذلك قد ترى أن الأوراق الهامة مثل : الأوراق المالية والنقدية، دفتر اليومية، دفتر الأستاذ يجب أن تحفظ في خزائن ضد الحريق.

ومن القواعد الأخرى التي قد تكون مساعدة للحفاظ على النقدية تلك التي تخص متحصلاتها، فيجب إيداع كل الأموال في حساب لدى البنك يوميا، وهناك قاعدة أخرى تحدد المبلغ الأقصى من النقدية الذي يجب الاحتفاظ به في الحساب الجاري لدى البنك.

الفرع السادس : التحقيق والفحص المستقل للأداء

لا يمكن للفرد أن يتحقق من أدائه الخاص أو يقيمه بطريقة فعالة، لذا يجب أن يتم ذلك من قبل شخص أو جهة مستقلة عنه، فالمرؤوس لا يمكن أن يكون مستقلاً وذلك بسبب الخوف الطبيعي من انتقام رئيس منه، ومع مرور الوقت قد تصبح الإجراءات سقيمة والعاملون غير مباليين، بالإضافة إلى احتمال ظهور أخطاء مقصودة أو غير مقصودة وهو احتمال قائم بصفة دائمة، لذا نجد أن تحققنا مستقلاً عن الأداء يصبح أمراً ضرورياً للمساعدة على الطمأنينة بأن النظام يعمل بشكل سليم، وهناك وسائل متعددة للتحقق المستقل منها :

أولاً : إعداد كشف تسوية البنك باستمرار من قبل شخص ليس لديه سيطرة على النقدية أو السجلات المرتبطة.

ثانياً : القيام بعملية جرد كاملة بانتظام.

ثالثاً : القيام بالمراجعة السنوية من قبل مراجع خاص.

رابعاً : القيام بفحص نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الدفترية للعمليات عن طريق قسم المراجعة الداخلية.

المطلب الثالث : إجراءات نظام الرقابة الداخلية

نظراً للوسائل المتعددة التي يستعملها نظام الرقابة الداخلية من أجل إحكام العمل المحاسبي من جهة، وتحقيق الأهداف المتوخاة من جهة أخرى، ويجب عليه سن جملة من الإجراءات التي من شأنها أن تدعم المقومات الأساسية له، وهذه الإجراءات تنقسم إلى :

- إجراءات تنظيمية وإدارية.
- إجراءات محاسبية.
- إجراءات عامة.

الفرع الأول : الإجراءات التنظيمية والإدارية

إن هذه الإجراءات تخص أوجه النشاط داخل المؤسسة، حيث نجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحرير الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن رقابة على كل شخص داخلها، بالإضافة إلى إجراءات أخرى تخص توقيع المستندات، إستخراج المستندات وإجراءات حركة التنقلات بين الموظفين، وسنتناول هذه الإجراءات من خلال النقاط التالية^{1} :

أولاً : تحديد الاختصاصات

إن تحديد الأهداف الاقتصادية، الاجتماعية والتكنولوجية للمؤسسة يكون نتيجة تظافر الجهود داخل جميع أجهزتها كل حسب اختصاصه، لذا بات من الضروري تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بشكل دقيق وفي إطار سياستها، حيث أنه عند الوقوف على الهيكل التنظيمي للمؤسسة يجب تحديد اختصاصاتها، وداخل كل مديرية يمكن تجزئة هذه الاختصاصات إلى تخصصات داخل الدوائر وداخل المصالح وإلى غاية آخر نقطة من الهيكل التنظيمي.

1- محمد التهامي طواهر، الأستاذ مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 2000، ص ص 106-

ثانيا : تقسيم العمل

إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الإختصاصات داخل المؤسسة لأنه يمنع تضاربها أو تداخلها، كما أنه يقلل من احتمالات وقوع الأخطاء بدرجة كبيرة، السرقة والتلاعب، وحتى يكون التقييم ملائما، يجب أن يقوم على الإعتبارات التالية :

1. الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله.
2. الفصل بين سلطة الإحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيله.
3. الفصل بين سلطة الإحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه.
4. تقسيم العمل المحاسبي.

ثالثا : توزيع المسؤوليات

يقوم هذا الإجراء على تحديد المسؤوليات للموظفين بوضوح، إذ يمكن من تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ، لذلك وجب تحديد المديرية وفي نفس الوقت الأشخاص المسؤولين عن المحافظة على الممتلكات، عمليات المؤسسة، تسجيل هذه الممتلكات، والتقرير بالعمليات والموافقة عليها، كما أن تحديد المسؤوليات يمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤوليته والتزامه اتجاهها، وبالتالي يحاسب ويراقب في حدود هذا المجال، وهذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر لأنه يحدد مرتكب الخطأ بدقة، كما أنه يجبر الموظف على أداء عمله بدقة وجدية خوفا من الوقوع في الخطأ.

رابعا : إعطاء تعليمات صريحة

يجب أن تكون التعليمات المقدمة من طرف المسؤول داخل المؤسسة أو الدائرة أو المصلحة صريحة، حتى تكون مفهومة ويتم تنفيذها على أحسن وجه، وللوقوف على تعليمات يستطيع المنفذ تطبيقها على أحسن وجه، لا بد أن تتوفر على العناصر التالية :

1. الوضوح.
2. الصراحة.
3. الفهم.
4. احترام السلم التسلسلي للوظائف.

خامسا : إجراء حركة التنقلات بين العاملين

إن هذا الإجراء يعتبر من صلب إجراءات نظام الرقابة الداخلية لأنه يمكن من كشف الأخطاء والتلاعبات التي يرتكبها الموظف خلال العمليات التي تدخل ضمن إختصاصاته وتحت مسؤولياته، ويجب أن

تكون حركة التنقلات بين العاملين مدروسة ومبنية على أساس علمي ولا تتعارض مع السير الحسن للعمل، ومن الضروري أن يأخذ كل موظف إجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لإكتشاف أي خطأ أو تلاعب في ذلك العمل، وإمكانية تدارك هذه الأخطاء وتصحيحها أو كشف التلاعبات وأخذ الإجراءات الملائمة لذلك.

الفرع الثاني : الإجراءات المحاسبية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعالة، لذلك بات من الضروري سن إجراءات معينة تمكن إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي، وهي على النحو التالي {1} :

أولاً : التسجيل الفوري للعمليات

يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب، إذ يقوم هذا الأخير بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة، بغية تفادي تراكم المستندات وضياعها، ومنه فإن السرعة والدقة في التسجيل تمكن من السرعة في ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها التسجيل المحاسبي.

ثانياً : التأكد من صحة المستندات

تشمل المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة، لذلك ينبغي مراعاة بعض المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات :

1. البساطة التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته.
2. عدد الصور اللازمة حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط.
3. ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها.
4. يجب استعمال الأرقام المسلسلة عند طبع نماذج المستندات.

إن هذه المبادئ تمكن المحاسب من سهولة التأكد من المستند ومن البيانات التي يحتويها وعليه لا بد أن يجمع المستند على الشروط التالية :

1. يجب أن يعد على مطبوعة مخصصة لهذا الشأن.
2. أن يتم إعداده بدون شطب واضح، ويحمل كل الإيضاحات اللازمة بغية تفادي الخلط أو التأويل.
3. أن يكون ممضيا عليه من طرف المسؤولين المؤهلين، وأن يدخل في إطار إختصاصاتهم.
4. أن يحتوي على التاريخ.

ثالثاً : إجراءات المطابقات الدورية

تعتبر المطابقات الدورية من أهم الإجراءات التي تفرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع، لأن العمل المحاسبي يعتمد أساساً على المستندات الداخلية والخارجية، أي أن هذه المستندات يمكن أن

تكون غير صحيحة، مما يؤثر سلباً على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية وبالتالي على القوائم المالية الختامية للمؤسسة، ومنه جاءت إجراءات نظام الرقابة الداخلية لكي تكشف ذلك عن طريق إجراء مقاربات دورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة، ومن جهة أخرى بين المستندات والحقيقة المتمثلة أساساً في الواقع كالمجرد المادي.

رابعاً : عدم إشراك موظف في مراقبة عمله

نظراً للأهمية التي يكتسبها العنصر البشري في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية والمحافظة على السير الحسن له أصبح من الضروري سن إجراء يقضي بعدم إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبية، نظراً لأن المراقبة تقتضي كشف الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة والتلاعبات التي وقعت، فعند حدوث خطأ من المحاسب عن جهل للطرق والقواعد المحاسبية فإنه لا يستطيع كشف خطئه، وكذلك إذا حدث تلاعب، فالمحاسب يغطي هذا التلاعب كونه صادر عنه فوضع هذا الإجراء ليقضي على هذا الإشكال، ويتيح معالجة خالية من الشوائب التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية.

الفرع الثالث : إجراءات عامة

بالإضافة إلى الإجراءات التنظيمية والإدارية والإجراءات المحاسبية، هناك إجراءات عامة تكون مكملة لسابقتها وهي تتمثل فيما يلي^{1} :

أولاً : التأمين على ممتلكات المؤسسة

إن المؤسسة من خلال ممارستها لنشاطها تسعى إلى تحقيق أهدافها الإقتصادية الإجتماعية والتكنولوجية، وذلك عن طريق الإستعمال الأمثل لمواردها والحفاظ على ممتلكاتها من خلال التأمين عليها ضد كل الأخطار المحتملة، سواء كانت طبيعية كالأخطار الجوية التي يتم استبعاد أثرها بالتأمين على الممتلكات والتخزين الجيد للمواد لاستبعاد التفاعل الذاتي لها، أو بفعل فاعل كالسرقة أو الحريق، فتلجأ المؤسسة إلى التأمين على الممتلكات ضد أخطار السرقة أو الحريق بغية تفادي الخسائر.

ثانياً : التأمين ضد خيانة الأمانة

إن هذا الإجراء يخص التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية، سواء تحصيلها أو صرفها، أو الأشخاص الذين يدخل ضمن إختصاصهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية أو التجارية ضد خيانة الأمانة، لأن نظام الرقابة الداخلية لا يمكنه المحافظة على تحقيق أهدافه المرسومة دون هذا الإجراء.

1- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، نفس المرجع السابق، ص 120-122.

ثالثا : اعتماد رقابة مزدوجة

يستعمل هذا الإجراء في أغلب المؤسسات الإقتصادية كونه يوفر ضمانا للمحافظة على النقدية، فمثلا عند شراء مادة معينة يتم تسجيل الدين ومراقبة ملف العملية ثم يعد المشرف على عمليات التسوية شيك يمضي عليه مدير المالية والمحاسبة في المرحلة الأولى، وفي المرحلة الثانية يمضي عليه مدير المؤسسة لكي يكون هذا الشيك قابلا للسحب.

إن اعتماد المؤسسة على رقابة مزدوجة يمكنها من تحقيق :

1. حماية النقدية.
2. تفادي التلاعب والسرقة.
3. إنشاء رقابة ذاتية.
4. تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية.

رابعا : إدخال الإعلام الآلي

إن اعتماد المؤسسة على الإعلام الآلي في تنفيذ عملها المحاسبي له عدة مبررات هي :

1. حجم العمليات.
2. السرعة في معالجة البيانات.
3. تخفيض نسبة الخطأ في المعالجة.
4. إمكانية الرجوع أو استشارة المعطيات بسرعة.

إن المعالجة السريعة للبيانات المحاسبية في ظل استعمال الإعلام الآلي يمكن أن تعطي لنا قوائم مالية ومحاسبية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

إن إدخال الإعلام الآلي في أنظمة المعلومات التي لها علاقة مباشرة بنظام المعلومات المحاسبية يسمح لهذا الأخير من توليد معلومات ذات مصداقية في الوقت والمكان المناسبين من أجل اتخاذ القرارات أو تلبية حاجات الأطراف المستعملة للمعلومات.

حتى يكون نظام الرقابة الداخلية سليما يجب ضبطه بمجموعة من المقومات المتمثلة في هيكل تنظيمي كفاء، مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول بالإضافة إلى قسم المراجعة الداخلية.

المبحث الثاني : فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية الخطوة الأولى في عملية المراجعة حيث أنه من خلال ما تم دراسته في الفصل الأول، نلاحظ أن المعيار الثاني من معايير العمل الميداني للمراجعة يحتم على المراجع تقييم نظام الرقابة الداخلية لتتخذ كأساس لتحقيق نطاق الرقابة الداخلية يسن للمراجع مواطن الضعف فيها مما يساعد على تقديم النصائح والإرشادات للإدارة.

ونظراً لأهمية وحتمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في عملية المراجعة سنتناول هذا التقييم من خلال المطالب التالية :

المطلب الأول : خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

تقييم نظام الرقابة الداخلية يمر عبر مختلف المراحل التي يتبعها المراجع لوضع تقرير عن عملية التقييم، وتتمثل في الخطوات التالية :

الفرع الأول : تنظيم عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية

قبل البدء في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية، يجب على المراجع الإختيار بين عدة طرق، ويجب الملاحظة أن عملية الإختيار هذه تعتمد على طبيعة وحجم المؤسسة والنشاط الذي تزاوله ويمكن للمراجع تنظيم عملية التقييم تبعاً لإحدى الطرق الثلاثة (الدورات، وحدات النشاط وبنود القوائم المالية)^{1}.

الفرع الثاني : جمع المعلومات والحقائق حول النظام

تتمثل هذه الخطوة في تكوين نظرة شاملة حول نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة وجميع النواحي المرتبطة به، وكيفية تشغيله، وبعبارة أخرى هذه الخطوة تعني جمع المعلومات، الخرائط التنظيمية، دليل الإجراءات وخرائط التدفق داخل المؤسسة، وهذه الحقائق والمعلومات يتحصل عليها المراجع من مصادر متعددة من بينها التقرير الوصفي، خرائط التدفق، قوائم الأسئلة، ويضاف إلى ذلك ملاحظات المراجع ومناقشة مع العاملين في المؤسسة^{2}.

الفرع الثالث : وصف النظام والتأكد من وجوده

1- إدريس عبد السلام الشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت 1996، ص 59.

2- محمد سمير صبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، مرجع سابق، ص 235.

إن وصف النظام يمر أولاً بفهم مسار كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وبهذا الشأن فإن المراجع يمكنه أن يستعمل مختلف الوسائل التي يجدها متاحة على مستوى المؤسسة (إجراءات مكتوبة، مطبوعات مسجلة، استجابات مع المسؤولين، ملفات المراجعين السابقين... الخ.)، ويجب أن يحتوي الوصف على التعبير الواقي للعمليات منذ صدورهما وحتى استقرارها النهائي، ويعبر عن هذا إما بنقاط أو بمنحنيات السير، وعلى المراجع الداخلي أن يتحقق من مطابقة وصف النظام مع الحقيقة على الواقع، وهذا ما يسمح له من تجنب متابعة أعماله على أساس خاطئ، بالإضافة إلى التأكد من أن الإجراءات المكتوبة مطبقة من طرف العمال^{1}.

الفرع الرابع : فحص عمل النظام

يقوم المراجع في هذه الخطوة باختيار التنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية والتأكد من أن تشغيله يتم وفق ما هو محدد، وبالتالي يعمل المراجع في هذه الخطوة على التعرف على التشغيل الفعلي لهذا النظام ومدى تماثيه مع الحقائق التي توصل إليها في الخطوات السابقة، وتشمل هذه الخطوة (فحص عمل النظام) على نقطتين هامتين :

1. مجموعة من اختبارات مدى الالتزام.

2. مراعاة التوقيت المناسبة للاختبارات.

فيما يتعلق بالنقطة الأولى، يعتمد المراجع على اختيار كيفية تشغيل أنظمة الرقابة الداخلية ودرجة إدراك العاملين لواجباتهم والمسؤوليات الموكلة إليهم، والتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية قد تم تطبيقها كما هو مخطط لها في النظام الموضوع. أما بالنسبة للثانية فيقصد بها أن الاختبارات تكون أثناء فترة الدراسة^{2}.

الفرع الخامس : التقييم الفعلي لنظام الرقابة الداخلية

بعد قيام المراجع بجمع المعلومات عن تصميم نظام الرقابة الداخلية، وفحص طريقة تشغيله ينتقل إلى الحكم على مدى فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، والذي سيؤثر على إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع من أجل إعداد التقرير الذي يتضمن إبداء الرأي حول صحة وسلامة القوائم المالية، ومن خلال هذه الخطة يقوم المراجع بإبراز نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، مع إبراز مجموعة الإقتراحات والتوضيحات لتحسين هذه الأنظمة ومعالجة الضعف فيها إلى غير ذلك من العمليات المختلفة التي يرى المراجع أن لها بالغ الأثر على عدالة القوائم المالية، وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة، ونتيجة لهذا التقييم العملي يقوم المراجع بإعداد تقرير خاص بنظم الرقابة الداخلية يبين في كافة نواحي الضعف والعيوب في الإجراءات

1- الطالب حاج موسى أحمد، تقييم نظام الرقابة الداخلية من منظور المراجعة الداخلية في مؤسسة جزائرية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، المركز الجامعي يحي فارس المدية، 2004/2003، ص39.

2- محمد سمير صبان، مرجع سبق ذكره، ص 235.

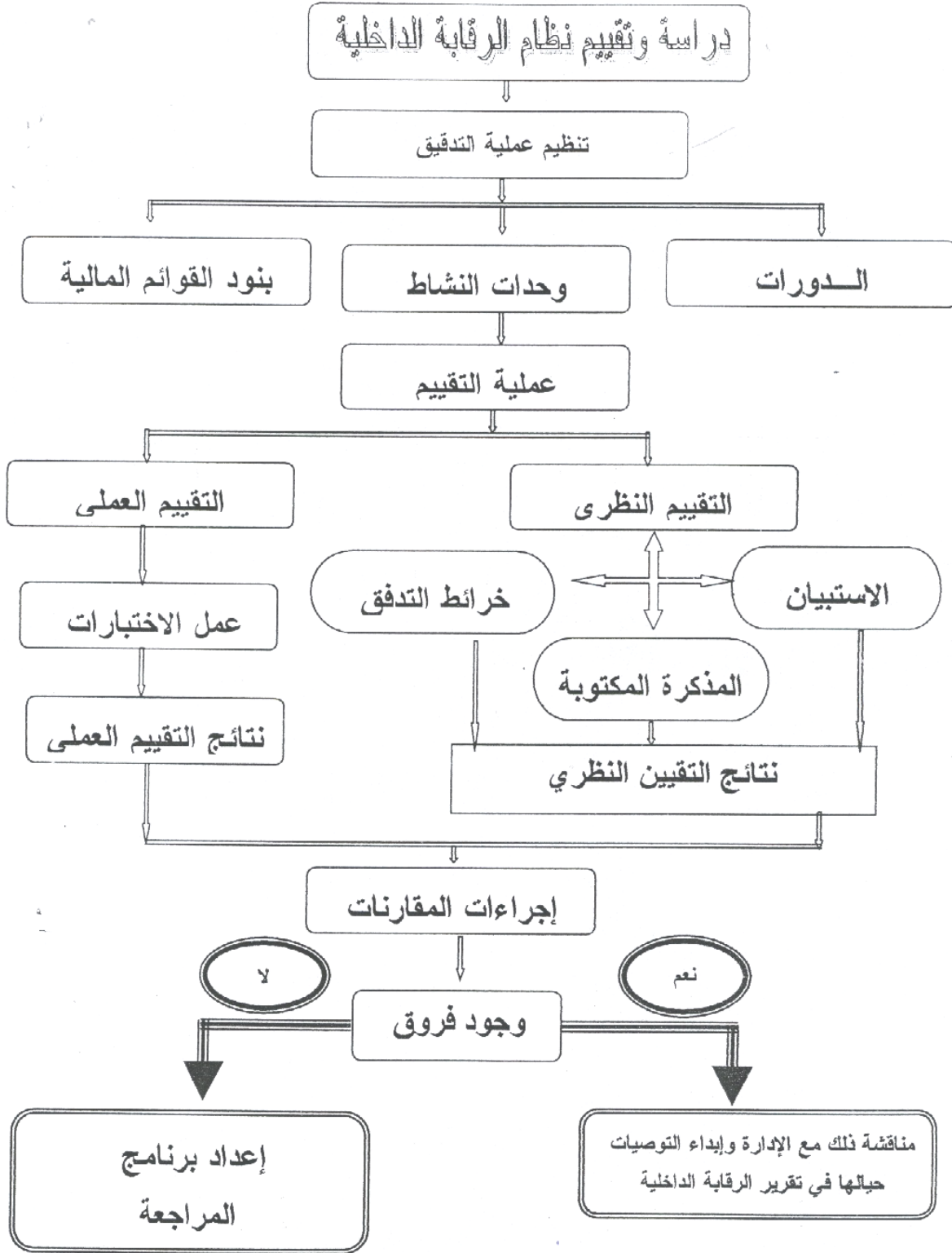
المختلفة إن وجدت، مع توضيح التوصيات والإرشادات التي من شأنها أن تلاقي هذه العيوب ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

وكتيجة نهائية لتقييم هذا النظام يقوم المراجع بإعداد برنامج المراجعة للعمليات المختلفة وفقاً لما أسفرت عليه عملية التقييم^{3}.

والشكل رقم واحد يوضح خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الشكل رقم 01 : مخطط يوضح خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

{3} عبد السلام الشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 73-75.



المصدر : د. إدريس عبد السلام، مرجع سابق، ص 76.

المطلب الثاني : طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

هناك عدة طرق يستعملها المراجعون لفحص نظام الرقابة الداخلية، ومن بين هذه الطرق نذكر ما يلي :

- طريقة الإستبيان.
- طريقة المذكرة المكتوبة.
- طريقة خرائط التدفق.

الفرع الأول : طريقة الإستبيان

تعتبر هذه الطريقة قديمة، وتتلخص في إعداد قائمة من الأسئلة تكون وافية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المشروع وعملياته المختلفة، ويجب أن تصاغ الأسئلة بعناية، ويكون هدفها الإستفسار عن النواحي التفصيلية المتبعة في المؤسسة بالنسبة لإجراء عملياته وتأدية وظائفه، وتكون الإجابة على الأسئلة إما بـ "نعم" أو "لا"، بحيث الإجابة بـ "نعم" تدل على إتباع الإجراء السليم، أما الإجابة بـ "لا" فتدل على وجود القصور في مجال معين وعدم إتباع الإجراء السليم.

ومن هنا يتضح أنه من مزايا الإستبيان سهولة التطبيق لمختلف المؤسسات إلا أنه يعاب على هذه الطريقة طول القائمة، مما يجعل مهمة الإجابة مملة روتينية، الأمر الذي يؤدي إلى عدم الجدوية من طرف الشخص الذي يقوم بها.

الفرع الثاني : طريقة المذكرة المكتوبة

تستخدم هذه الطريقة كبديل عن طريقة قائمة الإستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك لاعتقاد البعض أن طريقة الإستبيان تعاني من بعض العيوب، ومن بين هذه العيوب أن الأسئلة الواردة بقائمة الإستبيان هي أسئلة عامة وغير مرنة، كما أن طول قائمة الإستبيان يجعل مهمة الإجابة على أسئلتها مملة وروتينية، الأمر الذي يؤدي إلى عدم الجدوية في الإجابة من قبل الشخص الذي يقوم بالإجابة.

وتبعاً لطريقة المذكرة المكتوبة، يقوم المراجع بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة، وعن تدفق المعلومات والبيانات بين الأقسام أو الوظائف أو وحدات النشاط المختلفة، ويتم ذلك عن طريق المقابلات مع المسؤولين والعاملين، الملاحظة، الإختبار، الإستفسار، وكذلك عن طريق السندات والسجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق المستخدمة في الشركة. وتكتب المذكرة تبعاً لطريقة تنظيم عملية التقييم، ومن خلال هذه المذكرة يستطيع المراجع تكوين فكرة عن إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل

بند، ومن ثمة يستحسن مواطن الضعف إن وجدت والتي يجب أن يأخذها في الاعتبار عند فحصه واختباره لتلك البنود^{1}.

الفرع الثالث : خرائط التدفق

خرائط التدفق هي عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، حيث يستخدم هذا الهيكل في توضيح التدفق المتوالي لبيانات أو قرارات أو إجراءات معينة، وإذا أعدت خرائط التدفق بكفاءة فإنها سوف تعكس كل العمليات والتحركات والتدفقات وكافة الإجراءات الخاصة بكل ما يظهر على الخريطة، كما تعكس كيفية تحويل المستندات الأولية إلى معلومات محاسبية مثل دفترًا ليومية أو دفتر الأستاذ العام.

ويستفيد المراجع من خلال التدقيق في تجميع المعلومات اللازمة لدراسة وتقييم كافة نظم الرقابة الداخلية، إتمام عمليات الإتصال الكتابي بسرعة ودقة، تحديد أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية بسرعة. وتتميز خرائط التدفق بأنها تعتمد على لغة نمطية شائعة يمكن توصيلها من خلال الرموز، وبذلك يمكن أن يستفيد المراجع من عمل زملائه ويفهمه بسهولة.

إن خرائط التدفق قد تكون موجودة أصلاً ضمن النظام المالي والإداري للمؤسسة، وفي هذه الحالة على المراجع دراستها وفحصها واختبارها، وذلك بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات، أما إذا كانت هذه الخرائط غير موجودة، فعلى المراجع أن يقوم بتصميمها بعد أن يكون قد تحصل على وصف كامل لإجراءات الرقابة الداخلية للعمليات والوظائف المختلفة^{2}.

المطلب الثالث : عوائق نظام الرقابة الداخلية ومشاكل تقييمه

بالرغم من أهمية وضرة وجود نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، ودرجة اعتماد المراجع عليه في تأدية مهامه، إلا أنه هناك بعض العوائق والمشاكل التي تعترض تقييمه، وهي :

الفرع الأول : عوائق نظام الرقابة الداخلية ويمكن حصرها فيما يلي^{3} :

1- عدم الفهم : من بين العوائق المتصدية في تصميم نظام رقابي، والذي يعتبر صعب التجاوز هو عدم الفهم لرئيس المؤسسة، فيظن مثلاً على عكس مبدأ الفصل بين المهام أنه من السهل والفعال أن يقوم شخص واحد

1- إدريس عبد السلام الشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 66-67.

2- عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، مرجع سبق ذكره، ص 95.

3- يوسف بولثة، جمال حمادي، المراجعة الداخلية، مذكرة التخرج لنيل شهادة ليسانس، المركز الجامعي يحي فارس بالمدية 2002-2003، ص 32.

بإجراء العمليات التي يحتاجها، فعليه أن يقوم بإعداد طلبات السلع التي يحتاجها لموردين من اختياره وأن يؤمن استلامها، ويقوم بمراجعتها في الفواتير الموافقة وعملية الدفع.

2- الخوف من التكلفة : تبقى دائما في قمة الهرم التشغيلي للمؤسسة، حيث يظن عادة هؤلاء المسؤولين أن الفصل بين المسؤوليات ينجر عنه مضاعفة عدد الموظفين، تعقد وتماثل في الإجراءات الإدارية... الخ.

3- الخوف من جرح شعور بعض الموظفين : إن الخوف من جرح شعور بعض المستخدمين والمسؤولين عندما تفرض عليهم إجراءات رقابية عادية أو فجائية، يمكن أن يمثل عائقا لنظام الرقابة الداخلية.

4- وجود السرية المهنية : بعض المؤسسات تعتمد على السرية المهنية في عملها، مثلا في إعداد الأجور هناك شخص واحد يقوم بإعدادها وإعداد الدفع عن طريق الشيك أو الصندوق، وفي بعض المؤسسات يكون سعر البيع فيها سريا، ففي هذه الحالة قلة من الأشخاص لهم الحق في الإطلاع على فواتير الزبائن بما ينجر عنها أن نفس المجموعة هي التي تتكفل باستقبال الطلبات، إعداد الطلبات، محاسبة الزبائن واستلام المبالغ المدفوعة. إذن كمحاولة لتجاوز هاته العوائق لابد أن يحظى نظام الرقابة بالقبول التام من طرف المسؤولين وهذا القبول يكون بعد المعرفة الشاملة والجيدة لعناصرها، بعد ذلك يمكن أن يعمل على تطبيقها بشكل صحيح ودقيق.

الفرع الثاني : مشاكل في نظام الرقابة الداخلية

من الملاحظ أن عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية يؤدي لسوء الحظ إلى ظهور بعض المشاكل، من أهمها^{1} :

المشكلة الأولى : إن مراقبي الحسابات سوف يتوصلون إلى نتائج مختلفة نتيجة تقييم نظام الرقابة الداخلية لإحدى المنشآت، ولعل ذلك يرجع إلى عدة أسباب منها :

1. اختلاف المعايير الشخصية لكل منهم، فما يعتبر ملائما بالنسبة لأحد قد لا يعتبر كذلك بالنسبة للآخر.
2. استخدام طرق مختلفة للتقييم.
3. وضع أولويات مختلفة للعناصر التي يتكون منها نظام الرقابة الداخلية.

المشكلة الثانية : إن عملية التقييم تستغرق وقتا كبيرا من الزمن، ولذلك نجد المراقب نفسه أمام معيارين، أحدهما يجعله يندفع في عملية التقييم، والآخر يجعله يؤجل عملية التقييم إلى ما بعد الإنتهاء من عملية المراجعة كلها، ولا

1- Volin G., Colind L., Audit et contrôle, objectifs pratique, 2ème édition, Daloz, Paris, France, 1979, P 49.

شك أن الذي يؤدي إلى وجود هذه المشكلة هو إغراء كل من التيارين، وأن عملية التقييم تعتبر عبئا على المراقب من ناحية أخرى.

المشكلة الثالثة : وهي صعوبة الحكم على فعالية أنظمة الرقابة الداخلية كوحدة واحدة، وذلك نتيجة العلاقات الداخلية المعقدة بين مختلف الحسابات وخاصة عند التعمق في عمليات الفحص، غير أن هذه المشاكل لا تقلل ضرورة وأهمية عملية التقييم ويجب العمل على تقييدها بما يحقق الكفاءة في الأداء.

يعتبر تقييم المراقبة الداخلية أول خطوة يقوم بها المراجع عند مباشرته في عمله، بالإضافة إلى أن المعيار الثاني من معايير العمل الميداني للمراجعة يحتم على المراجع تقييم نظام الرقابة الداخلية، وعملية التقييم تمر بعدة خطوات بداية من تنظيمها وجمع المعلومات والحقائق، وصف النظام والتأكد من وجوده ووصولاً إلى عملية التقييم الفعلي بنظام الرقابة الداخلية، كما أن هناك عدة طرق للتقييم، أهمها ثلاث طرق :

- طريقة الاستبيان.
- طريقة المذكرة المكتوبة.
- طريقة خرائط التدفق.

المبحث الثالث : الرقابة الداخلة للمبيعات

المطلب الأول : الرقابة الداخلية للمبيعات

تشمل الجوانب المتعلقة لرقابة المبيعات ما يلي {1} :

الفرع الأول : تحليل المبيعات الفعلية

تتناول رقابة المبيعات تحليل ودراسة المبيعات الفعلية طبقاً للسياسات والطرق التي اتبعت لتحقيق حجم المبيعات المخطط وبنفقة توزيع مناسبة وبالتالي ينتج هامش الربح اللازم لتحقيق العائد المناسب للاستثمار، ويتحقق الدخل الصافي الأمثل إذا تمت علاقة سليمة بين عوامل أربعة، هي :

1. الاستثمار في رأس المال العامل والتسهيلات الأخرى.
2. حجم المبيعات.
3. مصاريف البيع.
4. هامش الربح.

وتتم الرقابة على المبيعات عن طريق التقارير التحليلية لنشاط المبيعات والتي قد تظهر التباعد على الأهداف التي حددت في موازنة البيع، ولهذا فإن متابعة الأداء الفعلي للبيع مع أرقام موازنة المبيعات أمر ضروري لتحقيق رقابة على نشاط البيع، ويعرض تحليل المبيعات في صورة كمية أو قيمة أو كليهما متناولا الآتي :

1- السلعة : نوع المنتج المباع، أشكاله، ألوانه، أحجامه، السعر، جودته.

2- الناحية الجغرافية : المدن، المحافظات، البلدان الخارجية.

3- قنوات التوزيع : جملة تجزئة وكلاء.

4- طريقة البيع : بالبريد ووكلاء متحولون، بالأمانة، سلسلة محلات.

5- العميل : أجنبي، محلي، خاص، عام، حكومي.

6- شروط البيع : آجل، تقسيط، نقدي، أمانة.

7- نوع المشروع : فروع، أقسام.

كما أن هناك تحليلا بالنسبة للمبيعات التي لم تتحقق تناول :

1. الطلبات المستعملة.

2. الطلبات التي لم تجلب.

3. الإلغاءات.

4. المبيعات المفقودة.

الفرع الثاني : خروج البضاعة المباعة من المخازن

وتتناول الرقابة على المبيعات أيضا خروج السلع المباعة من المخزون ولا تخرج البضاعة من المخزن للبيع إلا إذا تحققت عملية البيع عن طريق إدارة البيع، وهي تتلقى طلب الشراء من العميل وتتأكد من وجود الاعتماد باسم الإثماني ومن وجود كمية السلع المطلوبة وسعر البيع، وبذلك بعد فاتورة البيع وتدرج فيها الكميات والأصناف والسعر وشروط البيع وتراجع كل فاتورة بتفاصيلها وعملياتها الحسابية، وترسل صورة لإدارة المخازن وإدارة الحسابات والتكاليف وصورة خالية من الأسعار وإذن خروج بضاعة بالكميات المصرح بخروجها من المخزن لإدارة البضاعة الخارجية ومراقبة البوابة.

الفرع الثالث : استنزال البضاعة المباعة من المخزن

باء على فاتورة البيع وإذن خروج البضاعة، تعد المخازن البضاعة تمهيدا لإرسالها إلى إدارة البضاعة الخارجية، وعند خروج البضاعة يسجل قيد على بطاقة الصنف يظهر التاريخ والكمية الخارجة والرصيد وتعد ملخصات للبضاعة الخارجة على أساس الكمية وقيمة المخزون وحسابات المخزون.

المطلب الثاني : الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية^{1}

تختلف طرق الرقابة الداخلية للمبيعات النقدية تبعاً لكبر أو صغر المنشأة وتعدد الموظفين القائمين بالبيع والتسليم والتحصيل وتقسيم العمل بينهما، وتشكل المبيعات النقدية جانباً هاماً من الإيراد للمنشآت التي تبيع للمستهلك مباشرة، والمحلات ذات الأقسام والمتعددة ومن حيث تقسيم العمل بالنسبة لعملية البيع النقدي فإن العمل يقسم على ثلاثة أشخاص : البائع، الصراف ومسلم البضاعة.

الفرع الأول : عملية البيع

يتولى البائع استلام البضاعة في قسمه كعهدة مقومة بشعر البيع وتسجيل مديونية بدفتر بياني، ويستنزل منها في نهاية اليوم قيمة المبيعات التي حققها في اليوم من مقتضى قسائم البيع التي حررت والفرق بين القيمتين تمثل الرصيد الذي يجب أن يكون في عهده في نهاية اليوم مقوماً بسعر البيع، وعندما يبيع البائع البضاعة يحرر قسيمة بيع نقدي من أصل وثلاثة صور يحتفظ بصورة في الدفتر ويسلم المشتري أصل وصورة وترسل مع البضاعة إلى قسم التسليم.

الفرع الثاني : دور الصراف

يقوم باستلامه قيمة القسيمة من المشتري بعد مراجعته للمبالغ الواردة للقسيمة، ويختم على الأصل والصورة بالدفع ويحتفظ بالأصل ويسلم الصور إلى المشتري ويعيد الصراف قيمة المبلغ المستر في كشف النقدية اليومي.

الفرع الثالث : تسليم البضاعة

يتولى المشتري تقديم صورة القسيمة التي استلمها من الصراف إلى قسم تسليم البضاعة لإستلام ما اشتراه، وفي قسم تسليم البضاعة مع القسيمة المسلمة إليه من المشتري وتراجع الكمية المباعة سواء كانت بالوزن أو القياس أو بالكيل أو بالوحدة ويتأكد من الكمية، ثم يسلم البضاعة إلى المشتري بعد احتفاظه بالقسمين، وفي نهاية اليوم يستطيع الصراف مطابقة ما استلمه من النقدية مع مجموع كشف النقدية اليومي كما يتأكد من ناحيته بأن المبالغ هي التي حرر عنها قسائم بيع، كذلك يقوم موظف إدارة المراجعة الداخلية بمطابقة الفواتير التي لدى البائع ومجاميعها مع الكشف اليومي الذي أعده الموظف من مقتضى القسائم، ويقوم في اليوم التالي بإيداع المبلغ بالبنك بمقتضى قسيمة إيداع.

وفي منشأة متوسطة أو صغيرة قد لا يكون في مقدورها إتباع هذا النظام كما يكلفه من مصاريف لا تستطيع أن تقابلها وهنا يمكن أن يكون البائع هو الذي يقوم بتسليم البضاعة على أن يكون مستلم النقدية شخص آخر.

المطلب الثالث : الرقابة الداخلية على بضاعة الأمانة^{1}

قد يبيع المشروع في عدة مناطق ولا يكون قادرا على إنشاء فروع في كل المناطق التي يمكنه أن يبيع، فيها السلع، ويرجع ذلك إلى كثرة المناطق التي يمكن البيع فيها، وارتفاع تكلفة إنشاء فروع لكل منها، ولا يكون المشروع قادرا على الإشراف بالنسبة لكل فرع، وفي هذه الحالة يكون من الأفضل البحث عن وسيلة أخرى يمكن بها تعريف المنتجات والسلع المختلفة، ويعتبر البيع عن طريق الأمانة هو الحل الملائم في هذه الحالة، حيث يعهد صاحب البضاعة (الأصل) إلى شخص معين (أو أشخاص) في كل منطقة (الوكيل) الذي يقوم ببيع البضاعة لحساب مالكيها (الأصل) وتسمى هذه العمليات بضاعة الأمانة.

وبضاعة الأمانة هي البضاعة التي يرسلها مالك البضاعة إلى الوكيل ببيعها لحساب الأصيل، لبيعها لحسابه نظير عمولة سواء عادية أو خاصة أو شاملة وتعتبر البضاعة التي في عهدة الوكيل بصفة أمانة لديه إلى أن يتم بيعها أو يردها إلى الأصيل، وتختلف معالجة بضاعة الأمانة في دفاتر الأصيل عنها في دفاتر الوكيل وسنعالج كل وضع على حدى.

(أ) - بالنسبة للأصيل : إذا تعددت عمليات بضاعة الأمانة لدى التاجر وتعدد إرسالها إلى وكلاء فيستحسن تخصيص دفتر اليومية بضاعة أمانة، وعند إرسال البضاعة إلى الوكيل تقيد جميع بيانات الفاتورة الصورية فيما عدا الثمن الذي يقيد على أساس التكلفة في هذا الدفتر، وترحل مجاميع البضاعة المرسله للوكلاء إلى جانب الدائن من حساب البضاعة المرسله للأمانة، أما المفردات فترحل إلى حسابات بضاعة الأمانة المرسله للوكيل كل على حدة في جانب المدين.

أما المصروفات التي يصرفها الأصيل فتعيد في خانة خاصة في الجانب الدائن من دفتر النقدية وترحل إلى حسابات الأمانة لدى الوكلاء، ولا تجري أي قيود في دفاتر الأصيل حتى يرسل الوكيل كشف البيع الذي يظهر ما تم تنفيذه من مبيعات والمعروفات التي صرفت والعمولة المستقطعة والتحصيلات المختلفة، ويقيد ما ورد بكشف المبيع بدفاتر الأصيل مراعيًا بضاعة الأمانة لدى الوكيل مدنية، أما المبيعات النقدية فتقيد على حساب الوكيل وكذلك التحصيلات من المبيعات الآجلة. ويعتبر حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل حسابات يظهر نتيجة عمليات بضاعة الأمانة مع الوكيل المعين، وإذا تبقى في نهاية السنة المالية للأصيل بضاعة طرف الوكيل قدرت هذه

الفصل الثاني : نظام الرقابة الداخلية على المبيعات

البضاعة بثمن التكلفة مضافا إليها يصيبها من المصاريف الشاملة لإرسال البضاعة وحفظها وتظهر كرصيد مدين في حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل ويلتزم الوكيل بإرسال مصادقة أو شهادة عن البضاعة الموجودة طرفه في نهاية العام.

أ-1- تصرف البضاعة من المخازن : بموجب إذن صرف مميز عن إذن صرف البضاعة سواء بلون مختلف أو برقم قسيمة مختلف.

أ-2- تحرر إدارة المبيعات الفاتورة الصورية : وتختلف الفاتورة الصورية عن فاتورة المبيعات العادية، فيجب أن تكون مميزة عنها حتى لا تختلط مع المبيعات العادية للمنشأة، ويجب أن تراجع الفاتورة الصورية من حيث الكميات والأسعار والعمليات الحسابية وترسل نسخة من الفاتورة الصورية إلى إدارة الحسابات التي ترفقها مع صورة إذن الصرف، وتتولى تقييدها في السجلات.

أ-3- بالنسبة إلى صرف المصروفات : نتبع نفس الخطوات من حيث الرقابة الداخلية والتي تتبع فيما يختص بصرف المصروفات العادية.

أ-4- عند استلام كشف المبيع : يراجع من الناحية الحسابية مع الإتفاقات المبرمة مع الوكيل ويقيد في إدارة الحسابات.

أ-5- في حالة ورود تسديدات من الوكيل : يتبع معه نفس الإجراءات بالنسبة للشيكات الواردة أو إذا كانت كميالة فيتبع نفس الإجراءات الخاص بالأوراق التجارية.

أ-6- في نهاية المدة يرسل للوكلاء : خطابات دورية لإرسال حسابات المبيع مع إظهار كمية البضاعة المتبقية لديها، حيث تطابق مع الكميات الظاهرة في البطاقة المسكدة لتتبع حركة البضاعة لدى الوكيل لتمسك هذه البطاقات في إدارة البضاعة وإدارة الحسابات لبيان حركة البضاعة لدى الوكيل فجعل مدينة بالكميات المرسله للوكيل من واقع إذن الصرف ودائنة بالكميات المباعة من واقع حساب المبيع.

ب- بالنسبة للوكيل

ب-1 يقيم الموظف بفحص البضاعة : المستلمة ومطابقتها على البيانات الواردة في الفاتورة الصورية ويجري محاضر استلام البضاعة من لون مخالف للمحاضر العادية لاستلام البضاعة، وتقيد في المخازن في سجلات خاصة منفصلة عن السجلات العاجية للبضاعة المشتراة.

الفصل الثاني : نظام الرقابة الداخلية على المبيعات

ب-2- ترسل الفاتورة الصورية لإدارة الحسابات : حيث تراجع ويعمل عنها إذن يومية لتقييدها كمذكرة، سواء في دفتر يومية بياني أو في دفتر يومية عادي.

ب-3- المصروفات التي يصرفها الوكيل : يتبع فيها من حيث الرقابة الداخلية نفس النظام المتبع بالنسبة لصرف المصروفات العادية للمنشأة.

ب-4- عمليات بيع بضاعة الأمانة : تتم بنفس الطريقة كعمليات البيع العادية، غير أن المستندات الداخلية يجب أن تكون مميزة، فإن الصرف يكون مختلف وكذلك الفاتورة عن مبيعات بضاعة الأمانة تختلف عن الفاتورة العادية من حيث اللون.

ب-5- حسابات المبيع : يعمل من مقتضى المستندات المختلفة على أن يراجع بواسطة شخص آخر على الحسابات الخاصة ببضاعة الأمانة.

ب-6- طلب كشف الحساب : يستحسن طلب كشف حساب من الأصيل ليراجع بمعرفة مع حساب الأصيل بدفتر الأستاذ العام ويطابق معه.

ب-7- يتبع في التسديدات سواء بالشيكات أو بأوراق تجارية : نفس الإجراءات الخاصة بتحرير الشيكات أو تحرير أوراق الدفع.

خلاصة:

مما سبق، فإن الرقابة الداخلية على المبيعات تعتبر أساس عملية المراجعة الداخلية للمبيعات، حيث نجد أن المعيار الثاني من معايير العمل الميداني قد نص على ضرورة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل وواف، حتى يمكن الاعتماد عليه، وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة.

لذلك، فإن أول خطوة يقوم بها المراجع في عمله، هي دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، لأن المراجع لا يكتفي بما هو مكتوب على الورق، بل عليه أن يتأكد من التطبيق الفعلي.

وبناء على ذلك، سنقوم بالتطرق إلى نظام المراجعة الداخلية على المبيعات في الفصل الثالث.

المبحث الأول : المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية وسيلة للحذر، الصراحة والدقة لمحاربة كل من الغش، الإهمال، الأخطاء المهنية والمخالفات الإقتصادية، التي قد تخل بالأهداف المسطرة، لذا سنتناول في هذا المبحث المراجعة الداخلية وذلك بالتطرق إلى كل من ماهية المراجعة الداخلية، أنواعها، أهميتها، أهدافها، معاييرها، وخطوات القيام بها.

المطلب الأول : ماهية المراجعة الداخلية

قبل تعريف المراجعة الداخلية، يجدر بنا أن نكون على دراية بالتطور التاريخي للمراجعة الداخلية.

الفرع الأول : التطور التاريخي للمراجعة التاريخية

لقد كان ظهور المراجعة الداخلية لاحقا للمراجعة الخارجية، ومن ثم فهي تعتبر حديثة إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية، ولقد نشأت المراجعة الداخلية بناء على احتياجات الإدارة لأحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية^{1}.

وبالرغم من حداثة المراجعة الداخلية إلا أنها تلقى اهتماما كبيرا في الدول المتقدمة اقتصاديا ونتيجة لهذا الإهتمام تم تأسيس مجمع المراجعين الداخليين بأمريكا وهذا عام 1941، وصدرت أولى دورياته في ذلك التاريخ بعنوان "المراجع الداخلي"، كانت المراجعة الداخلية تقتصر على المراجعة المحاسبية أي مراجعة العمليات المالية لتتأكد من صحة تسجيلها، غير انه اتضح بعد ذلك ضرورة استخدام هذه الأداة لخدمة الإدارة العليا في المؤسسة في جميع المجالات.

مما أدى إلى ضرورة تطوير المراجعة الداخلية وتوسيع نطاقها، حيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى مغالية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام و مد الإدارة العليا بصفة مستمرة بالحقائق والمعلومات، وفي هذه الحالة يمكن اعتبارها امتدادا طبيعيا لوظيفة المراجعة الداخلية التي كان يقتصر نشاطها على المراجعة المالية، حيث يبدو هذا التطور واضحا فيما ورد بالتعاريف التي أصدرها مجمع المراجعين الداخليين بأمريكا في دورياته التي تناولت تعاريف المراجعة الداخلية، ففي عام 1947 أصدر المجمع أول مقالاته تحت عنوان "مسؤولية المراجع الداخلي"، تناول فيها طبيعة وأهداف المراجعة الداخلية، فاعتبرها كنوع من الرقابة مهمتها تقييم مدى كفاءة وفعالية المستويات الرقابية الأخرى وهي تتناول أساسا النواحي المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى^{2}.

وبقي الإهتمام الداخلي متواصلا، حيث احتوت منظمة المراجعين سنة 1978 على 120 مجلس موزعا عبر مختلف أنحاء العالم، وأعضاء هذه المنظمة الذين يعتبرون كمسؤولين لمصلحة المراجعة قد بلغ عددهم 16.000

1- محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، مرجع سبق ذكره، ص 42.

2- بالظاهر ركية، عون فراح، دور وأهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس، المدينة، المركز الجامعي يحي فارس 2003-2004، ص 71.

عضو، ولقد أولى المشرع الجزائري اهتماما كبيرا للمراجعة الداخلية، ويظهر ذلك في القانون رقم 88-01 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 من خلال المواد (40-41-58) حيث نصت المواد على^{1} :

أولا المادة 40 : يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسن باستمرار أنماط سيرها وتسييرها.

ثانيا المادة 41 : تخضع المؤسسات العمومية الاقتصادية لتقييم اقتصادي دوري يقوم به جهاز مؤهل لهذا الغرض عن طريق التنظيم.

ثانيا المادة 58 : لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة أو تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والحاصلة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، تشكل لكل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمنيا ويترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن.

من خلال نص هذه المواد نلاحظ أن المشروع ألزم المؤسسات بضرورة القيام بعمليات تدعيم للهياكل وتقييم دوري للمؤسسات الاقتصادية الوطنية ومنه ضرورة توفير المؤسسة على قسم للمراجعة الداخلية.

الفرع الثاني : تعريف المراجعة الداخلية

لقد قدمت للمراجعة الداخلية تعاريف عديدة ومختلفة، نذكر منها ما يلي :

تعريف 01 : "المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى"^{2}.

تعريف 02 : "المراجعة الداخلية هي أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية التشغيلية الأخرى"^{3}.

تعريف شامل : "المراجعة الداخلية هي الوسيلة والأداة التي بواسطتها يتمكن المسيرون من التأكد من مدى صدق المعلومات ومدى حماية الموجودات وكذا التحكم في السير العادي للأعمال، وهذه العناصر تشكل الجانب الحيوي للاستغلال الفعال للمؤسسة".

1- بالطاهر زكية، عون فراح، مرجع سبق ذكره، ص 72.

2_ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 23.

3- محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 42.

تعريف 03 : "المراجعة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات التي تنشأ داخل الشركة لغرض التحقق من تطبيق السياسات الإدارية والمالية المرسومة"^{1}.

تعريف 04 : "المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييمية مستقلة على مستوى المؤسسة وتساعد الإدارة على المراقبة العامة لأنشطتها"^{2}.

الفرع الثالث : خصائص وأركان المراجعة الداخلية

من خلال التطرق إلى التطور التاريخي للمراجعة الداخلية ومختلف تعريفها نلاحظ أن المراجعة الداخلية تتميز بمجموعة من الخصائص، كما أنها تقوم على عدة أركان، نوجزها فيما يلي^{3} :

أولاً : خصائص المراجعة الداخلية

تتميز المراجعة الداخلية بمجموعة من الخصائص، نذكر منها ما يلي :

1- المراجعة الداخلية وظيفية شاملة : تعد المراجعة الداخلية وظيفة شاملة لكونها تطبق في جميع المؤسسات، فالمؤسسة معنية بالمراجعة الداخلية مهما كان نوعها وحجمها، كما تطبق في كل أنواع الإدارات والمؤسسات غير الربحية والمؤسسات السيادية للدولة مثل الوزارات، القطاعات العسكرية، المستشفيات العامة... الخ والمراجعة الداخلية تطبق على كل الوظائف، فقد كانت تهتم بالجانب المالي والمحاسبي فقط، إلا أن التطور التاريخي الذي شهدته جعلها تصبح وظيفة تشمل جميع الوظائف داخل المؤسسة (الوظيفة المالية والمحاسبية، الوظيفة التجارية، الخ...).

2- المراجعة الداخلية وظيفية دورية : تعد المراجعة الداخلية وظيفة دورية بالنسبة للذين يستقبلونها (رؤساء المصالح، رؤساء الدوائر، المديرين) فهم يستقبلون المراجعون الداخليون عند أداء مهامهم لمدة معينة ثم تنتهي المهمة لتعاد بعد فترة زمنية حسب أهمية الخطر المتعلق بالنشاط، فعملية المراجعة الداخلية تبدأ من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر بصفة دورية لفحص الأنشطة والمهام في كل النقاط ومصلحة المراجعة الداخلية تكون مهياً بأدوات تقدير المخاطر.

3- المراجعة الداخلية وظيفية جديدة : تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة حديثة نسبياً، حيث يعود ظهورها إلى الأزمة الاقتصادية عام 1929 بالولايات المتحدة الأمريكية أين كانت المؤسسات تلجأ إلى خدمات مكاتب المراجعة الخارجية والتنظيمات المستقلة من أجل المراجعة والمصادقة على القوائم المالية وكانت هذه العملية تكلف

1- إدريس عبد السلام الشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 56.

2- بالطاهر ركية، عون فراح، مرجع سبق ذكره، ص 72.

3- نفس المرجع السابق، ص 75.

المؤسسات مبالغ ضخمة، مما أدى إلى البحث عن وسيلة لتخفيض هذه التكاليف والحصول على تأشيرة المصادقة، فاستعانت بأشخاص موظفين بالمؤسسة وتتولى مكاتب المراجعة المصادقة عليها فأطلق على هؤلاء الأشخاص اسم المراجعين الداخليين.

ثانيا : أركان المراجعة الداخلية

إن أداء وتنفيذ المراجعة الداخلية وتحقيقها لأهدافها ووظائفها وخدماتها يرتبط ارتباطا مباشرا بمجموعة من العناصر والأركان تتلخص فيما يلي {1} :

1- الفحص الدقيق : يعتبر الفحص عنصرا وركنا أساسيا من أركان المراجعة الداخلية والذي يدور حول التأكد من مدى صحة العمليات المالية والمحاسبية من حيث :

- الدقة في تسجيل هذه العمليات دفتريا.
- التوجه المحاسبي للعمليات المالية والتحديد السليم لطرفي العملية (مدين، دائن).
- مدى صحة وقانونية المستندات الدالة على حدوث العمليات المالية باعتبارها من القرائن الرئيسية للمراجعة.

2- التحليل : يتمثل هذا العنصر في عملية الفحص الإنتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والسجلات والتقارير لتحديد نقاط الضعف فيها.

3- الإلتزام : يتمثل هذا العنصر في الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في سبيل التأكد من مدى التزام العاملين في المنشأة بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء العمليات وفقا للنظم الموضوعة والقرارات المتخذة في هذا المجال.

4- التقييم : ويتمثل هذا العنصر في تحديد نتيجة العناصر السابقة على أساس أن دور المراجع الداخلي يتركز في هذا العنصر حول تقييم ما يلي :

- مدى كفاءة السياسات الإدارية المختلفة والإجراءات المتبعة.
 - مدى فعالية هذه السياسات والإجراءات في تحقيق الأهداف.
- 5- التقرير : يعتبر التقرير العنصر الأخير من عناصر المراجعة الداخلية باعتباره الأداة الرئيسية التي يعبر فيها المراجع عن الآتي :

- المشاكل التي واجهها وأسبابها.
- نقاط الضعف في السياسات والإجراءات.
- التوصيات المناسبة لعلاج نقاط الضعف هذه وحل أي مشاكل.

- النتائج النهائية التي توصل إليها نتيجة المراجعة الداخلية، ويرفع هذا التقرير إلى الإدارة العليا التي يتبعها المراجع الداخلي لتنفيذ ما جاء بالتقرير من توصيات وآراء وملاحظات وتحفظات.

المطلب الثاني : أنواع، أهمية وأهداف المراجعة الداخلية

إن التوسع والتطور اللذان شهدتهما المراجعة الداخلية وصلا إلى مستوى رفيع نسبيا، صاحبهما تطور في الأهداف وتوسع في المجالات وهذا ما أدى إلى ظهور أنواع جديدة للمراجعة الداخلية.

الفرع الأول : أنواع المراجعة الداخلية :

يمكن حصرها فيما يلي :

أولا : المراجعة المالية والمحاسبية

وهي التي يهدف من خلالها المراجع الداخلي إلى فحص ومراجعة الوثائق المالية والمحاسبية لتجنب وتفادي وقوع أخطاء في التسيير، وذلك للتأكد من أن جميع المعلومات المالية صحيحة وتمتدع بدرجة كافية من الدقة أما المعطيات المالية والمحاسبية العادية هي:

- (1) - نتائج التصوية للمحاسبة العامة : يقوم المراجع الداخلي بفحص وثائق المحاسبة العامة المتصلة في الميزانية، جدول حسابات النتائج، الملاحق الثانوية الأخرى والتحقق من مدى الالتزام بمبادئ وقواعد المحاسبة العامة وسلامة معلوماتها المستخرجة من رقم الأعمال، تطور التكاليف حسب طبيعتها... الخ.
- (2) - النتائج الشهرية للمحاسبة التحليلية : تقدم المحاسبة التحليلية لمسيرى المؤسسة بالإضافة إلى حساب سعر التكلفة والهامش الإجمالي تحليلا للتكلفة لكل قسم، وهي أداة للتسيير الداخلي والمراجع هنا يقوم بمراجعة التسجيلات المحاسبية لمختلف التكاليف وذلك بأخذ عينات.

- (3) - معطيات الموازنة التقديرية : يتم إعداد الموازنة التقديرية من قبل الإدارات التشغيلية بالمؤسسة، وتعتبر هذه الموازنات وسيلة لتقييم ومراقبة الأداء، ودور المراجع الداخلي هنا يكمن في مراقبة وفحص مدى جدية التنبؤات في عملية الموازنة.

- (4) - المعطيات الإحصائية : كل الإحصائيات تدخل ضمن المعطيات المحاسبية سواء المالية، التحليلية أو الخاصة بعمليات الموازنة، وهي تظهر في التقارير اليومية للإنتاج، جدول القيادة الشهرية... الخ وتمثل هذه الإحصائيات في المواد المستهلكة، كمية الفضلات، الكميات المباعة... الخ ويكمن دور المراجع الداخلي هنا في التأكد من صحة وسلامة هذه المعطيات الرقمية المقدمة.

ثانيا : المراجعة التسييرية

تتمثل مراجعة العمليات التسييرية في الرقابة والتحقق من حسن تطبيق إجراءات التسيير الداخلي وذلك باحترام السياسات المطبقة من طرف إدارات المؤسسة، ولهذا الغرض فإن عملية تقديم المراجع الداخلي لهذه الإجراءات تتطلب منه معرفة السياسات المطبقة وتمكنه من فهم كل الإجراءات التقنية، بالإضافة إلى رقابة حسن تطبيقها، فإن المراجعة الداخلية للعمليات التسييرية تهدف إلى تحسين الطرق المستعملة ووضع رقابة حول فعالية العمليات، ولهذا نستخلص الإجراءات التالية التي يقوم بها المراجع الداخلي :

1. احترام إجراءات التسيير الداخلي.
 2. تحسين الإجراءات الموجودة في المؤسسة.
 3. مراقبة عمليات التسيير.
- إن فعالية الرقابة في مجالها على المبيعات تتطلب :
4. المعرفة الجيدة لنشاطات وعمليات المؤسسة.
 5. القدرة على حل المشاكل المطروحة.
 6. افتتاح الإدارات المعنية.

ثالثا : المراجعة الإدارية

هي قيام المراجع الداخلي برقابة شاملة وكاملة لكل عمليات التسيير سواء كانت تجارية، تقنية، إدارية، مالية... الخ وبالتالي فهي تلخيص لسلسلة من المراجعات للعمليات التسييرية في مدة معينة مثلا سنتين، بحيث يقوم مراجع بتلخيص النتائج وقيم التوصيات للإدارة العامة للمؤسسة.

الفرع الثاني : أهمية المراجعة الداخلية

إن إدارة المؤسسة بتوظيفها لآلاف الأشخاص وامتلاكها لوحدات متباعدة على بعضها جعلها تتعرض لنقص في رقابة تنفيذ القرارات والإختلاسات وكذا عدم دقة وكفاءة المعلومات المقدمة، إضافة إلى ذلك، فإن زيادة حجم المعاملات (الصفقات) أدى إلى توسع تدخل المراجعين الخارجيين، وبالتالي إلى زيادة تكلفة تدخلاتهم، ولهذا الغرض فإن النمو السريع للمؤسسات وأهمية حجم العمليات المحققة من طرفها يفرض على إدارتها مضاعفة الطلب على المعلومات والبحث عن وسائل للتحقق في التطبيق الصحيح للتوجيهات، إن بعض المسيرين يعتقدون أن المراجعة الداخلية كاشف لعدم الكفاءة والخيانة والبعض الآخر يتوقعها عاملا إضافيا للفعالية، ويمكن اعتبار

هذان التوقعان انعكاسا لنظريتين إحداهما تشاؤمية والأخرى تفاؤلية للفرد والعالم، لكنهما في الحقيقة غير قابلتان للانفصال.

إن الاعتراف بأن كل أصل من الأصول وكل نشاط هو خاضع لخطر معين، وبالتالي هو قابل للمراجعة، ومنه فإن ترك قطاع معين خارج مجالها لأسباب غير مقنعة نظرا لضعفها أو نوعيتها مقارنة بالنشاط الأساسي للمؤسسة قد يعرضها للضرر، كما أنه يبدو للبعض باعتقادهم أن قرارات الإستراتيجية هي ذات طبيعة مراجعية كما هو الحال بالنسبة لتسيير إنتاج أو مسك خزينة باعتبارها تابعة لأعلى مستوى والتي منحتها بمثابة إعفاء بسبب تعقدها والتي لا يمكن ضبطها إلا من طرف هذا التسلسل، تلك الحجة لا تستحمل واقعية الرقابة الداخلية على مستوى المبادئ ودرجة أقل إذا أخذنا بعين الاعتبار المخاطر المرتبطة بالقرارات الإستراتيجية والتي تعتبر من أخطر النواتج وبالمقابل فإن مثل هذه المراجعات تشهد على تطبيق متقدم يوجه للوظيفة. وفي هذه الحالة، فإن خلق خلية مراجعة داخلية تبدو ضرورية داخل كل مؤسسة.

الفرع الثالث : أهداف المراجعة الداخلية

إن أهداف المراجعة الداخلية كثيرة نذكر منها {1} :

أولا : التقييم الدوري للسياسات الإدارية والإجراءات التنفيذية المتعلقة بها وإبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها وتطويرها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية.

ثانيا : التقييم الدوري للسياسات المالية والمحاسبية وكل المسائل المتعلقة بها والتأكد من أنها تسير الخطة الموضوعية دون انحراف وحماية أموال المؤسسة.

ثالثا : التحقق من مدى الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية.

رابعا : التحقق من مدى كفاءة وفعالية الأداء داخل إدارات وأقسام المشروع.

خامسا : التحقق من صحة البيانات المحاسبية والإحصائية {2}.

1- إدريس عبد السلام الشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 56.

2- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 162.

المطلب الثالث : معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني

أصدر معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية معايير المراجعة الداخلية من أجل ضبط عملية المراجعة الداخلية وتقييدها حتى لا تخرج عن المسار الذي وجدت من أجله، وكذلك وضعت قواعد السلوك المهني من أجل ضبط التزامات المراجعين الداخليين وهذا ما سنتحدث عنه في هذا المطلب.

الفرع الأول : معايير المراجعة الداخلية

إن معايير المراجعة الداخلية تنقسم إلى خمسة أقسام أساسية تغطي الجوانب المختلفة للمراجعة الداخلية، وفيما يلي ملخص لهذه المعايير بأقسامها الخمسة^{1}.

أولاً : استقلالية المراجع الداخلي

يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافياً بما يسمح بأداء المسؤوليات المنوط بها، ويجب أن يكون المراجع موضوعياً في أدائه لأعمال المراجعة.

ثانياً : العناية المهنية

يجب أن تؤدي أعمال المراجعة الداخلية بما يتفق والعناية المهنية اللازمة، أي عناية الشخص الحريص، هذا يتطلب ما يلي :

1- بالنسبة لقسم المراجعة الداخلية :

- يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية من توافر التأهيل الفني والخلفية العلمية المناسبة لدى المراجعين الداخليين القائمين بعملية المراجعة المعينة.
- يجب أن تكون لدى قسم المراجعة الداخلية المعرفة، المهارات، الأصول اللازمة لأدائه لمسؤوليات المراجعة الداخلية.

2- بالنسبة للمراجع الداخلي :

- يجب على المراجع الداخلي الالتزام بالمعايير المهنية للسلوك.
- يجب أن تتوافر لدى المراجع الداخلي المعرفة، المهارات والأصول الضرورية لأداء أعمال المراجعة.
- يجب أن تتوافر لدى المراجع الداخلي المهارات الخاصة بالتعامل مع الأفراد والقدرة على الاتصال بفعالية.

1- فتحي رزوق السواقري، أحمد عبد الملك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 62.

- يجب على المراجع الداخلي الحفاظ على تأهيله الفني عن طريق التعليم المستمر.
 - يجب على المراجع الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة في أدائه لأعمال المراجعة.
- (3) - نطاق العمل : يجب أن يتضمن نطاق عمل المراجعة الداخلية فحص وتقييم مدى كفاية وفاعلة نظام الرقابة الداخلية في التنظيم المعين وجود الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة.
- (4) - أداء أعمال المراجعة : يجب أن تتضمن أعمال المراجعة كل من تخطيط عملية، المراجعة، فحص وتقييم المعلومات، التقرير عن النتائج، متابعة التوصيات.
- (5) - إدارة قسم المراجعة الداخلية : تقضي معايير المراجعة الداخلية بضرورة أن يدير المشرف على المراجعة الداخلية، ذلك القسم بطريقة مناسبة ويكون المشرف على قسم المراجعة الداخلية مسؤولاً عن إدارة القسم، بحيث:
- تحقيق أعمال مراجعة الأغراض العامة والمسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا، وقبلها مجلس الإدارة.
 - تستخدم الموارد المتاحة لقسم المراجعة الداخلية بكفاءة وفعالية.
 - تتماشى جميع أعمال المراجعة مع معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية^{1}.

الفرع الثاني : قواعد السلوك المهني

تؤكد كل من قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية ومعايير المراجعة الداخلية على ضرورة التزام المراجعين بقواعد مناسبة للسلوك المهني، وهناك ثلاثة أسباب رئيسية لضرورة وجود إصدار رسمي بقواعد السلوك المهني، وتمثل هذه الأسباب في كل ما يلي:

أولاً : أعضاء معهد المراجعين الداخليين يمثلون مهنة المراجعة الداخلية.

ثانياً : اعتماد الإدارة على مهنة المراجعة الداخلية.

ثالثاً : يجب أن يحافظ أعضاء المهنة على معايير عالية للسلوك والشرف والشخصية، حتى يمكنهم ممارسة المراجعة الداخلية بطريقة مناسبة.

وتقضي قواعد السلوك بأنه تقع على المراجعين الداخليين مسؤولية السلوك القويم، بحيث لا يكون هناك شك في إخلاصهم ونزاهتهم.

ويمكن تلخيص قواعد السلوك المهني للمراجعة الداخلية فيما يلي :

1- فتحي رزق السواقري، أحمد عبد الملك محمد، نفس المرجع السابق، ص 68.

1. يجب على المراجعين الداخليين أن يتسموا بالأمانة والموضوعية والحرص في أداء واجباتهم ومسؤولياتهم.
2. يجب أن يتسم المراجعون الداخليون بالإخلاص في جميع الأمور المتعلقة بالتنظيم الذي يعملون فيه، ويجب أن لا يكونوا على علم جزاء من أي نشاط غير قانوني أو غير ملائم.
3. يجب أن لا ينخرط المراجعون الداخليون في أي عمل أو نشاط يمكن أن يؤدي إلى الإساءة إلى مهنة المراجعة الداخلية أو إلى التنظيم العاملين فيه^{1}.
4. يجب أن يتمتع المراجعون الداخليون عن الدخول في أي نشاط يمكن أن يتعارض مع مصلحة التنظيم الذي يعملون فيه، أو يمكن أن يعوقهم عن القيام بواجباتهم ومسؤولياتهم بموضوعية.
5. يجب أن لا يقبل المراجعون الداخليون أي شيء له قيمة من العاملين بالتنظيم أو عملائه أو مورديه أو شركاء العمل، والذي قد يؤثر على حكمهم الشخصي.
6. يجب أن لا يقوم المراجعون الداخليون إلا بالأعمال التي يمكنهم القيام بها بكفاءة معينة.
7. يجب أن يستخدم المراجعون الداخليون الوسائل المناسبة للالتزام بمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.
8. يجب أن يكون المراجعون الداخليون أمناء على المعلومات التي يتحصلون عليها خلال عملية المراجعة، ويجب أن لا يستخدموا أي معلومات سرية أو خاصة بالتنظيم لتحقيق مكاسب خاصة أو بأي صورة تخالف القوانين أو تضر بمصلحة التنظيم.
9. يجب على المراجعين الداخليين عند إعدادهم للتقرير عن نتائج أعمالهم الكشف عن جميع الحقائق الجوهرية المعروفة لهم، والتي إذا لم يتم الكشف عنها سوف تؤدي إلى تقارير مضللة عن العمليات محل المراجعة أو قد تؤدي إلى التغطية على ممارسات غير قانونية.
10. يجب على المراجعين الداخليين السعي دائماً وبصفة مستمرة لتحسين كفاءتهم، فعاليتهم، وجودة الخدمات التي يقدمونها.
11. يجب على المراجعين الداخليين الالتزام بضرورة الحفاظ على المعايير العالمية للتأهيل والأخلاق والكرامة التي يضعها معهد المراجعين الداخليين.

المبحث الثاني : المراجعة الداخلية للمبيعات

تعتبر المراجعة الداخلية كأداة من أدوات الرقابة الداخلية، وكوسيلة لدعم كفاءة المراجعة الخارجية وبالأخص مراجعة وظيفة المبيعات لحساسية هذه الوظيفة بالنسبة للمؤسسات ولكثرة الثغرات وإمكانية وقوع

الاختلاسات، لهذا ارتأينا إلى دراسة المراجعة لهذا الوظيفة من خلال تطرقنا للمراجعة الداخلية لمخزون البضاعة والتحقق من المبيعات ومن ثم درسنا المراجعة المستندية للمبيعات. وفي الأخير تناولنا مراجعة مردودات المبيعات.

المطلب الأول : المراجعة الداخلية لمخزون البضاعة والتحقق من المبيعات

تشتمل المراجعة الداخلية للمبيعات ما يلي :

1. المراجعة الداخلية لمخزون البضاعة.
2. المراجعة الداخلية للمبيعات النقدية.
3. مراجعة المبيعات الآجلة.
4. يومية المبيعات.

I- المراجعة الداخلية لمخزون البضاعة :

تدخل البضاعة التامة بإذن دخول، وبتحقيق المراجع من وجود رقابة كافية على أذونات الدخول، وأن المسجل في بطاقات الصنف كبضاعة داخلية يطابق ما هو مسجل في أستاذ المخازن وبفحص المراجع الداخلي أذونات الدخول عن فترة معينة كالاتي :

1. أن كل أذونات الدخول معتمدة ومعدة إعدادا سليما^{1}.
2. التأكد من أن المسجل على بطاقات الصنف ككميات واردة يطابق ما هو مسجل في أستاذ المخازن. وفي حالة صرف البضاعة من المخزن، فإن المراجع الداخلي يتأكد من استنزال الكميات المباعة بفحص نظام الاستنزال للبضاعة من المخزن، وأنها سجلت في تاريخ خروجها وليس هناك تأخير في تسجيل العمليات بحيث يتمشى تسجيل البيع في الدفاتر المالية من دفاتر المخازن مع بطاقات الصنف. وعلى المراجع أن يتأكد من أن الأرصدة بعد الإضافة والخصم للكميات في بطاقات الصنف تتماثل مع الأرصدة في حسابات المخازن وتطابق الاختبار المادي للكميات عندما يتم الجرد المادي للبضاعة بالمخزن. وحيث أن البضاعة التامة لها قيمة بيعية، فلا يجب أن يكون هناك مسموحات لأمين المخزن إلا في أضيق الحدود وفي الحالات الاستثنائية، حيث أن طبيعة المنتج لا تسمح بحفظ المخزون بدقة كاملة، وإذا اكتشف فروقات بين الرصيد الفعلي والدفترية فعلى المراجع الداخلي أن يفحص طريقة استبدال المخزون، وأن تراجع مجموعة فواتير مع بطاقات الصنف ودفتر المخزن.

1- عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد درويش، أصول المراجعة، ص ص 170-176.

إذا كانت بضاعة ترسل كعينات من العملاء بدون قيمة، فإن على المراجع أن يفحص الإجراء المتبع لإرسال العينات بحيث يتأكد من اعتماد العينات المجانية بواسطة مسؤول لا يرتبط بالمخازن ولا بحساب العملاء وهناك مستندات داخلية ملائمة ترتبط بتنظيم الدورة المستندية لهذه العملية، وتحمل أرقاماً متسلسلة وأن هناك اعتماد من المسؤول عنها.

II- المراجعة الداخلية للمبيعات النقدية :

يتأكد المراجع الداخلي من تقسيم العمل بين القائمين بالبيع النقدي، بحيث من يقوم بالبيع لا يرتبط بالنقدية أو بتسليم البضاعة المباعة ويفحص المراجع ما يلي :

أ- مديونية من يقوم بالبيع واستنزال المبيعات التي يحققها من واقع قسائم البيع.

ب- التحقق الفعلي من السلع التي هي في عهدة البائع.

ج- مطابقة قسائم البيع المتسلسلة لفترة معينة الواردة في الخزينة وإيداعات البنك لهذه المبالغ خلال نفس الفترة.

د- فحص التقييد اليومي بدفتر النقدية للمبيعات طبقاً لمستندات البيع النقدي وتطابقها مع المبالغ المحصلة في الخزينة والمودعة بالبنك كإيراد للبيع النقدي، ويعين صور قسائم البيع المتسلسلة وكذا ملخص المبيعات وتتابعها المتسلسل في هذا الملخص كما يتأكد من أن القسائم تحمل نفس تاريخ فترة ملخص المبيعات النقدية وأن يتحقق من تساوي مجموع الملخصات مع قسائم الإيداع لدى البنك ودفتر النقدية ومن أنهم واقعون في فترة واحدة.

III- مراجعة المبيعات الآجلة :

سبق أن تكلمنا عن المبيعات النقدية ونخص هنا الكلام على المبيعات الآجلة في المنشآت الكبيرة التي يكون بها إدارة خاصة بالمبيعات تنفذ سياسة المنشأة الخاصة بالبيع وتعمل على توزيع المبيعات ومراقبة تنفيذ عمليات البيع، وعلى المراجع أن يفحص نظام المبيعات من حيث رسم السياسة العامة للبيع والتنفيذ وتحديد الأسعار والموافقة على الخصم والمسموحات ومدة الائتمان، كما يجب عليه دراسة نظام المراقبة الداخلية للمبيعات ومدى تنفيذ هذا النظام للمبادئ التالية :

أ- إذا كان البيع بناءً على طلبات أو عقود، فيخصص دفتر أو دفاتر للطلبات والعقود يسجل فيها بمجرد ورودها وعند تنفيذها يؤشر أمامها بما يفيد ذلك مع تخصيص ملفات الصور العود المبرمة مع العملاء.

ب- في حالة البيع الآجل العادي، وبعد الاتفاق عليه أن يجر أمر صرف البضاعة ويرسل إلى أمين المخازن إذن صرف من أصل يرسل إلى العميل والصور للتقييد في دفاتر المخازن وحسابات التكاليف.

ج- وبناء على أمر الصرف، تعد فاتورة المبيعات التي يرسل أصلها إلى العميل وترسل صورة منها إلى إدارة الحاسبات للتقييد الدفترى وصورة لمراقبة البوابة كأمر لخروج البضاعة وفي تحضير فاتورة البيع يجب التأكد من الأسعار والكميات وتطابق مع غذن صرف البضاعة.

د- يجب أن تكون هناك رقابة خاصة على المبيعات الرأسمالية أي مبيعات الأصول التي تستغني عليها المنشأة إذ لا بد من اعتماد شخص مسؤول عن هذه المبيعات أو مجلس الإدارة في حالة شركات المساهمة.

IV)- يومية المبيعات :

يصمم دفتر اليومية المبيعات من حيث تقسيم خاناته حسب ظروف المنشأة من ناحية أنواع المبيعات التي تتعامل بها، وقد تستعمل المنشأة دفترًا لمبيعات غير مجزأ أو مجزأ (تحليلي)، تخصص فيه عادة لكل نوع من أنواع البضاعة التي تتعامل فيها المنشأة أو مبيعات الأصول الثابتة، ففي العادة تقيد لدفتر اليومية إذا كانت بالأجل أو دفاتر النقدية إذا كانت نقداً، إلا أن بعض المنشآت قد تسجلها في دفتر المبيعات في خانة خاصة بها، وفي هذه الحالة يجب أن لا تخلط مع المبيعات الأخرى.

ويقيد بدفتر المبيعات من واقع صور الفواتير، وترحل المفردات إلى حسابات العملاء، أما مجموع المبيعات كل فترة فترحل عن طريق قيد إجمالي بدفتر اليومية إلى حساب المبيعات بدفتر الأستاذ العام وحساب إجمالي للعملاء، وتقييد الفواتير حسب تسلسلها الرقمي والتاريخي وتحفظ صور الفواتير في ملف خاص للرجوع إليها، كما يجب أن يظهر بدفتر يومية المبيعات والإيضاحات الكافية عن البضاعة المباعة وبيانات عن العميل وشروط البيع.

المطلب الثاني : المراجعة المستندية للمبيعات^{1}

عند فحص المبيعات، يطلع المراجع على المستندات التالية :

1. صور فواتير البيع.
2. العقد أو طلب البضاعة.
3. اعتماد البيع بالأسعار و الشروط.

وتراجع صور الفواتير مع دفتر يومية المبيعات لفترة أو عدة فترات، ويقرر المراجع فحصه بالاطلاع على الأدلة الإضافية من عقود أو طلبات البضاعة وبتحقيق المراجع من أنواع المبيعات المختلفة قد سجلت تحت

{1} الصبان محمد سمير عبد الله عظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 102.

حاناتها الخاصة بدفتر يومية المبيعات، وفي فحصه لصور الفواتير يتحقق من الأسعار والفاتورة ومطابقتها لما هو محدد من أسعار البيع من جانب المنشأة، وفي حالة عدم وجود خصم تجاري على الفاتورة، يجب أن يكون الخصم معتمدا سواء كسياسة خاصة لعميل أو عملاء معينين، وفي حالة مراجعة مبيعات الأصول الثابتة، يجب أن يطلع المراجع على صور فاتورة البيع وعلى الإعتماد الخاص بالبيع ويطلع على العقد 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 مدة.

مراجعة الترحيل والعمليات الحسابية : يختبر المراجع ما يلي :

- (أ)- الترحيلات من دفتر يومية المبيعات إلى الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ العملاء لنفس العدد التي روجت مستندا مع مراعاة صحة ترحيل المبالغ وأنها مرحلة إلى العملاء الصحيحة.
- (ب)- مبيعات الأصول الثابتة وصحة ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها مع مراعاة الربح أو الخسارة الناشئ عن بيع الأصول هذه وطريقة مراجعته.
- (ج)- العمليات الحسابية الخاصة عن جمع وتمزيجات واردة في صور فواتير البيع.
- (د)- الجمع الرأسي والأفقي لدفتر يومية المبيعات وصحة نقل الأرقام من صفحة إلى أخرى.

المطلب الثالث : المراجعة المستندية لمردودات المبيعات

في بعض الحالات، قد ترد البضاعة إلى المنشأة لسبب من الأسباب، وهذا ما يتطلب وجود 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، وفي حالات أخرى، يمثل دفتر مردودات المبيعات، تبعا للتحليلات الظاهرة بدفتر يومية المبيعات، وعند فحص مردودات المبيعات يقوم المراجع بالآتي :

1. اختبار صور الإشعارات الدائنة مع دفتر يومية مردودات المبيعات خلال مدد مختلفة.
2. اختبار صور الإشعارات الدائنة مع دفتر البضاعة المردودة أو الداخلية ومع بطاقات المخازن للتأكد من ورود البضاعة المرجعة فعلا.

ويجب إجراء هذا الإختبار عن الشهر الأخير من السنة المالية وأوائل المدة الجديدة، ويهدف اكتشاف التلاعب في المبيعات عن طريق تسجيل مبيعات صورية في نهاية السنة المالية وعمل قيود مردودات مبيعات لها في بداية السنة التالية، ويقصد بذلك تضخيم رقم المبيعات في المدة القديمة ورفع رقم الربح. أما السبب في اختبار المردودات في نهاية المدة المالية، فهو التأكد من أن البضاعة المردودة قد وردت فعلاً إلى المخازن، وقيدت قيمتها ضمن الجرد في نهاية السنة المالية، فعدم إدراج قيمتها من ضمن بضاعة آخر المدة فيه أخطاءً بجانب عن الربح.

3. إشعار الإضافة يجب أن يكون معتمد من مسؤول في المنشأة.

4. قد تعوض المنشأة العميل عن قيمة البضاعة التالفة المردودة، ويتحقق المراجع من العقود والمراسلات والمستندات لإثبات صحة هذه العملية.

مراجعة الترحيل والعمليات الحسابية :

يقوم المراجع بالاختبارات الآتية للتحقيق من الصحة الحسابية بالاختبارات الآتية :

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

ب- اختبار صحة نقل المجاميع من صفحة إلى صفحة.

ج- اختبار بعض العمليات الحسابية بفواتير الإضافة.

د- اختبار الترحيل إلى الحسابات الشخصية بدفتر أستاذ العملاء.

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

المبحث الثالث : أهداف وإجراءات التحقق من أرصدة حسابات العملاء^{1}

المطلب الأول : التأكد من قانونية وجدية أرصدة حسابات العملاء

يتم التأكد من قانونية وجدية أرصدة حسابات العملاء عن طريق الرجوع إلى جميع الدفاتر والسجلات المتاحة وأية بيانات داخلية أخرى للتحقق من دقة وسلامة رصيد حساب إجمالي العملاء، وفي هذه الحالة يتم

{1} محمد سمير، عبد الله عظيم هلال، مرجع سابق، ص 247.

مطابقة أرصدة ميزان المراجعة لدفتر أستاذ العملاء مع أرصدة الحسابات الشخصية للعملاء، كما تظهر بدفتر أستاذ العملاء، ويمكن أن يتم ذلك عن طريق الاختبار عن طريق سحب عينة من مجموع الحسابات للتحقق من صحة الأرقام الواردة له وبالتالي من الرصيد كما هو ظاهر لميزان المراجعة، ولغرض التحقق من الأرصدة الظاهرة بالدفتر تمثل عملاء حقيقيين، ويتم ذلك عن طريق استخدام المصادقات وتعني المصادقة الحصول على إقرار من الطرف المدين بصحة الرصيد الظاهر بدفاتر المنشأة، وهناك عدة أنواع من المصادقات الممكن استخدامها هي :

1- مصادقات موجبة 2- مصادقات سالبة 3- مصادقات عمياء

ومن الملاحظ في هذه الحالة أن استخدام نظام المصادقات للتحقق من قانونية وجدية أرصدة حسابات العملاء يتطلب من المراجع الخارجي اتخاذ أربع قرارات أساسية، وهي :

1. تحديد نوع المصادقات الواجب استخدامها.
 2. تحديد توقيت إرسال المصادقات إلى العملاء.
 3. تحديد حجم العينة التي سترسل إليها المصادقات من مجموع حسابات العملاء.
 4. اختيار مفردات العينة أي أسماء العملاء التي سترسل إليهم بعد المصادقات.
- ولاشك أن كل قرار من القرارات الأربعة السابقة سيؤثر على فاعلية استخدامها نظام المصادقات ككل في تحقيق هدف الاختيار، وسوف نتناقش بشيء من التفصيل كل قرار على حدى مع بيان العوامل المؤثرة في كل عامل والعلاقة بين كل قرار والقرار الذي يليه.

I- تحديد نوع المصادقات للمستخدم

لقد سبق وأن ذكرنا أن هناك 3 أنواع من المصادقات، وهي :

1- **المصادقة الموجبة (الإيجابية)** : وهي التي ترسل إلى العميل وتطلب منه التحقق من صحة الرصيد الوارد بها ومدى مطابقته مع الرصيد الظاهر بدفاتره على أن يرسل على المصادقة مباشرة إلى المراجع موضحا ما إذا كان الرصيد الوارد سليما أو غير سليم مع إظهار أي ملاحظات يراها ضرورية في حالة عدم الموافقة على الرصيد الوارد بها.

2- **المصادقة السالبة (السلبية)** : وهي التي ترسل إلى العميل وتطلب منه الرد على عنوان المرجع مباشرة فقط في حالة عدم الموافقة على الرصيد الوارد بها، أي أن الرصيد الوارد بالمصادقة، لا يتطابق مع ما هو ظاهر بدفاتر العميل.

3- المصادقات العمياء : وهي التي ترسل إلى العميل ولا يذكر به الرصيد وتطلب منه الرد على عنوان المراجع مباشرة بالرصيد كما يظهر بدفاتره، على أن يتولى المراجع بعد ذلك إجراء المطابقة بين الرصيد الوارد في رد العميل على المصادقة والرصيد الوارد بدفاتر المنشأة محل المراجعة ومن الملاحظ تعدد أشكال وصيغ المصادقات على الرغم من أن أهدافها واحدة تتمثل في التحقق من قانونية وجدية أرصدة حسابات العملاء التي ترسل إليهم. ويتضح من عرض نماذج وصيغ تلك المصادقات، أن الموجبة تمثل قرنية أقوى في مجال التحقق من جدية وقانونية أرصدة حسابات العملاء، حيث يستطيع المراجع أن يقوم بإجراءات بمتابعة استلام الرد عليها. أما في حالة المصادقات المالية، فإن عدم استلام الرد من قبل العميل قد يعتبر ذلك موافقة على الرصيد الوارد بها مع أن العميل قد يكون أهمل في الرد عليها، أو لم تصل إليه أصلاً.

وفي مقابل ذلك، نجد أن المصادقات السالبة تحتاج إلى وقت أقل من قبل المراجع في تحقيق الهدف من الاختبار (التحقق من جدية أو جدة حسابات العملاء) ^{1}. حيث سوف يستلم فقط الردود من العملاء في حالة عدم الموافقة فقط، وهي حالات ولاشك أقل بكثير من حالات الموافقة على الرصيد ومن ناحية أخرى، فإن المصادقات السالبة ينطوي على تكلفة أقل عن إرسالها مقارنة باستخدام المصادقات الموجبة، مما يعني إمكانية إرسال عدد أكبر منها بنفس التكلفة.

ومن الملاحظ أن تحديد نوع المصادقة المستخدمة يرجع إلى قرار المراجع ذاته ويعتمد على الظروف المحيطة بالاعتبار، ومن العوامل التي يسترشد بها المراجع في اتخاذ قراره بتفضيل استخدام المصادقات الموجبة، ومن هذه العوامل ما يلي :

1. عندما يكون عدد قليل من حسابات العملاء له أرصدة كبيرة وتمثل في مجموعها نسبة كبيرة من رصيد إجمالي العملاء.
2. عندما يعتقد المراجع بوجود حسابات صورية العملاء نتيجة ضعف نظام الرقابة الداخلية المطبقة أو نتيجة لما أظهرته عمليات المراجعة في السنوات السابقة.
3. عندما تكون هناك بعض القواعد التنظيمية والتي تلزم باستخدام مصادقات موجبة.

II- توقيت إرسال المصادقات : يتمثل القرار الثاني للمراجع والخاص بصدد استخدام نظام المصادقات، ويواجه المراجع في هذه الحالة أحد بديلين أولهما إرسال المصادقات تاريخ نهاية السنة المالية أو في تاريخ قريب منه للغاية، وثانيهما إرسال المصادقة 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 انتهاء السنة المالية، ولكن من ناحية أخرى نجد أنه لغرض الإنتهاء من عملية المراجعة في وقت ملائم قمنا بإرسال المصادقة في موعد سابق بوقت كاف على تاريخ إعداد قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية)، ويعتبر هذا الإجراء مقبولا إذا كان نظام الرقابة الداخلية المطبق مناسباً، ويقدم الضمان الكافي على أن المبيعات والمتحصلات النقدية من العملاء وأية عمليات أخرى مؤثرة على حسابات العملاء يتم إثباتها دفترية بطريقة سليمة خلال الفترة ما بين تاريخ إرسال المصادقة وتاريخ نهاية السنة المالية.

ومن العوامل الأخرى، يتعين على المراجع أخذها في الحسبان عند اتخاذ قرار توقيت إرسال المصادقات هو مدى الأهمية النسبية لحسابات العملاء ولذلك مدى احتمالات تعرض المراجع للمساءلة عند إفلاس بعض العملاء. ومن ناحية أخرى، إذا كان قرار المراجعة هو توقيت إرسال المصادقات في موعد سابق على تاريخ نهاية السنة المالية، فمن الضروري اختبار وفحص العمليات التي تحدث بين تاريخ إرسال المصادقة وتاريخ نهاية السنة المالية من خلال الرجوع إلى المستندات الداخلية والدالة على تلك العمليات، مثل صور فواتير البيع، ومستندات الشحن وصور إيصالات المتحصلات النقدية من العملاء.

تحديد حجم العينة : ويعني هذا القرار تحديد ذلك الجزء من الحسابات العملاء والذي سترسل إليه المصادقات، حيث أن أسلوب المراجعة الإختبارية هو الذي يميز الممارسة المهنية في وقتنا الحاضر كما سبق وأن أوضحنا. وهناك مجموعة من العوامل والاعتبارات التي تؤثر على قرار المراجع بعد تحديد عدة المصادقات التي سوف ترسل وتمثل هذه الاعتبارات فيما يلي^{1}:

1. الأهمية النسبية لإجمالي نسب العملاء بالنسبة لإجمالي حجم العينة، فكلما زادت الأهمية النسبية لحسابات العملاء، كلما زاد حجم العينة المحدد، والذي يمثل مجل الفحص.

2. عدد حسابات العملاء.

3. درجة تشتت أرصدة حسابات العملاء، فإذا كانت درجة التشتت منخفضة بما يعني أن كل الأرصدة حسابات العملاء تقترب من حيث القيمة، فإن حجم العينة يكون صغيراً، ولكن إذا حدث العكس وارتفعت درجة التشتت بما يعني التفاوت الكبير بين أرصدة حسابات العملاء، كلما زادت الحاجة إلى فحص عدد كبير من حسابات العملاء.

4. نتائج دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بصفة عامة ونظام الرقابة الداخلية لحساب العملاء بصفة خاصة.

5. نتائج اختبارات التحقق من أرصدة حسابات العملاء في السنوات السابقة.

6. احتمالات إشهار إفلاس العميل المخاطر المشابهة له.
7. نوع المصادقة المستخدمة، ففي حالة استخدام المصادقات السالبة، سنجد عدد المصادقات المرسله ستكون أكبر مما لو استخدمت المصادقات الموجبة.

اختيار مفردات العينة التي ستخضع للفحص :

من الملاحظ أن استخدام "الطبقية" سيكون مفيدا مع أي نظام للمصادقات ومن الأمور الملائمة أن يتم تحديد الطبقات وفقا لكل من مقدار الرصيد وعمر الرصيد، ويتخذ ذلك كأساس لاختيار الحسابات التي ستخضع لعملية التحقيق وإرسال المصادقات. وعادة ما يختار المراجع الخارجي جميع الحسابات التي يزيد رصيدها عن رقم معين على أن يتم بعد ذلك اختيار عشوائي لبقية الحسابات.

وما نود الإشارة إلى نقطة هامة، وهي ضرورة المحافظة على استغلال المراجع الخارجي الكامل عند اختيار مفردات العينة، فإذا تدخلت إدارة الشركة في تحديد حسابات العملاء الواجب أن تشملهم العينة والتي سترسل لهم المصادقات، أو تدخلت في استبعاد بعض حسابات العملاء، بحيث لا تشملهم عملية التحقق من إرسال المصادقات، فإن ذلك سيلحق الضرر بمعيار استغلال المراجع إلى حد كبير، ومن ناحية أخرى، إذا كانت الأهمية النسبية لحسابات العملاء التي رفضت الشركة أن ترسل إليهم مصادقات مرتفعة، يتعين على المراجع الخارجي أن يوضح ذلك في تقريره النهائي عن عملية المراجعة، أما إذا كانت الأهمية النسبية لذلك الحساب المنخفضة فقد يتغاضى المراجع عن التدخل، ويحاول التحقق من أرصدة هذه الحسابات بوسائل أخرى، خلاف إرسال المصادقات، ونود الإشارة إلى مجموعة من الاعتبارات الواجب مراعاتها لضمان فعالية استخدام نظام المصادقات، ومن أهم هذه الاعتبارات^{1} :

1. أن تتم المصادقات من إدارة الشركة، وتحت إشراف دقيق من المراجع الخارجي إلى أن يتم تسليمها إلى مكتب البريد.
2. أن يتأكد المراجع من إرسال المصادقات إلى كل مفردات العينة التي تم تحديدها واختيارها وذلك من خلال إعداد كشف بأسماء وعناوين حسابات العملاء القائمة في تاريخ نهاية السنة المالية.
3. ضرورة فحص المصادقات التي ترد إلى عنوان المراجع لعدم الاستلام عن طريق العميل مباشرة والفحص هنا لغرض معرفة الأسباب وراء ردها، فقد يكون نتيجة انتقال العميل إلى عنوان آخر دون إبلاغ الشركة.

4. إثبات جميع الردود التي تصل من العملاء على عنوان المراجع في كشف خاص مع تحديد طبيعة الرد بالموافقة أو عدم الموافقة.
5. متابعة أسباب عدم الموافقة مع إدارة الشركة وإجراء التسويات التي تكون ضرورية والاتصال بالعمل إذا أُلزم الأمر.
6. في حالة استخدام المصادقات الموجبة، ولم يصل رد من العميل عليها، فيمكن للمراجع أن يطلب إرسال مصادقة ثانية وربما مصادقة ثالثة كذلك.
7. من الأفضل إرسال مصادقات سالبة إلى العملاء ذوي الأرصدة الصغيرة، إرسال مصادقات موجبة إلى العملاء ذوي الأرصدة الكبيرة، حيث أن الفئة "الثانية" حالة عدد حساباتها فهي تمثل الجزء الأكبر من إجمالي قيمة حسابات العملاء.

المطلب الثاني : تحديد مدى إمكانية تحصيل هذه الديون

نجد أن الحصول على مصادقة من العميل لا تحمل أي برهان على سداد هذا المبلغ، ويمثل هذا الهدف ما يطلق عليه "تحديد عمر الرصيد"، وكقاعدة عامة فإنه كلما زادت الفترة التي يظل فيها الحساب بغير سداد، انخفضت إمكانية تحصيله، ويحدد المراجع الخارجي أو إدارة المنشأة أو كلاهما طريقة تحديد عمر الرصيد، إما على أساس شهر البيع أو على أساس الوارد أولاً أو الصادرة أولاً، وإما على أساس الفاتورة وما سدد منها. ومن هنا يتضح أن عمر الرصيد له تأثير مباشر على درجة الخسارة المتوقعة من عدم التحصيل (الديون المشكوك في تحصيلها)، ولقد قامت بعض الشركات بإعداد جداول البيان الخسارة الناشئة من عدم التحصيل لكل رصيد، وذلك بعد توزيع الأرصدة حسب عمر كل منها، بحيث نلاحظ أنه كلما زاد عمر الدين زادت الخسارة من عدم التحصيل ونورد فيما يلي إحدى هذه المحاولات، الإرشاد بها إظهار مدى العلاقة بين عمر الرصيد والخسارة المتوقعة من عمر التحصيل مع مراعاة عدم الالتزام بما ورد بها أعلى أي مشروع من المشروعات الأخرى. ولإبراز أهمية هذا الهدف وبيان الأهداف الأخرى للتحقق من أرصدة حسابات العملاء، نورد فيما يلي بعض الكتابات التي تناولت أهداف وإجراءات التحقق من أرصدة حسابات العملاء.

▪ حلقة ذكر البعض :

أن التحقق من حسابات العملاء يتكون أساسا من فحص واختبار السجلات الموجودة بواسطة الوسائل المتاحة وإلى المدى الذي يرى أنه ضروري لتكوين أي من الأمور التالية^{1}.

1. صحة وجدية الديون (الحساب والمبلغ).
 2. إمكانية تحصيل الديون.
 3. ملائمة المخصص المكون لمقابلة الخسارة المحتملة من تحصيل الديون.
 4. العرض الملائم في الميزانية العمومية.
- وبالنسبة للعنصر الأول، يتم التأكد من ذلك عن طريق فحص السجلات والمستندات المؤيدة لها والاتصال المباشر بالعملاء، وفيما يتعلق بالعنصرين الثاني والثالث فيتم عن طريق تحليل الحسابات والمناقشات مع الإدارة، أما العنصر الأخير فينبغي تلخيص حسابات العملاء في فئات إحصائية ذات معنى.
- أما ما هو ملموس، فقد يبرز أهداف التحقق من العملاء في شكل برنامج مقترح لعملية مراجعة حسابات العملاء، ويتكون هذا البرنامج من عدة إجراءات ومن الضروري إتباعها لغرض فحص حسابات العملاء، ومن هذه الإجراءات^{1} :

1. مقارنة ميزانية المراجعة لدفتر أستاذ العملاء ومع رصيد حساب مراقبة العملاء.
2. إيجاد عمر الرصيد لحسابات العملاء، ويشمل ذلك تحليل حسابات العميل لتحديد مدى إمكانية التحصيل أو عدم التحصيل، ولتحديد مدى كفاءة إدارة التحصيل والائتمان، ومن ناحية أخرى، فإن تحديد عمر الرصيد يساعد في تحديد قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
3. التحقق من حسابات العملاء عن طريق محور الأرصدة ومدى فاعلية الرقابة الداخلية وإرسال المصادقات إلى العملاء.
4. مراجعة عمليات المردودات والمسموحات والأسعار الدائنة المرتبطة بها.
5. فحص عمليات المتحصلات بعملات أجنبية.
6. فصل حسابات غير التجاريين المديرين والمساهمين في حسابات العملاء.
7. تحديد الحسابات المرهونة.
8. التأكد من مدى كفاية مخصص الديون المشكوك فيها.

{1} المرجع نفسه، ص 262.

1- نفس المرجع السابق، ص 263.

9. التحقق من مدى سلامة تمثيل العلماء في القوائم المالية، أما كوهلر فقد جدد أهداف فحص حسابات العلماء في الآتي :

1. تحديد أصل وخصائص وتبويب المبالغ التي تعتبر حسابات علاء.
2. تحديد ما إذا كان هناك بعض الحسابات تم رهنها أو بيعها.
3. تكوين رأي عن إمكانية تحصيل العملاء وملائمة أي مخصص تم تكوينه لمقابلة الديون المشكوك في تحصيلها.

ولقد لخص ميجز الأهداف الرئيسية فيما يتعلق بفحص حسابات العملاء في الآتي :

- تحديد مدى ملاءمة نظام الرقابة الداخلية.
- تكوين رأي عن صحة وجدية الديون.
- تحديد القيمة المحققة تقريبا من العملاء.
- إظهار أية أخطاء واختناقات في العمليات الحسابية المتعلقة بالعملاء وتخلص مما سبق إلى أن أهداف التحقق من حسابات العملاء، كما تم دراستها في هذا الفصل تتمثل فيما يلي :

1. التحقق من صحة الأرقام الظاهرة في القوائم المالية.
2. التأكد من قانونية وجدية أرصدة حسابات العملاء.
3. تحديد مدى إمكانية هذه الديون.

أما فيما يتعلق بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المتعلقة بحسابات العملاء فلا يمثل هدفا من أهداف التحقق ولكنه أداة تساعد مراقب الحسابات في تحديد نطاق الفحص ونحن نرى ضرورة إضافة هدف جديد إلى الأهداف السابقة للتحقق من حسابات العلماء، وهو التحقق من كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة للمشروع عن طريق الاستثمار في هذا الأصل، وتبرز أهمية هذا الهدف في جمهورية مصر العربية في شركات القطاع العام بصفة خاصة ويتعين على مراقب الحسابات القيام بمجموعة من الإجراءات لتحقيق هذا الهدف^{1}.

1. تحديد عمر كل حساب من حسابات العلماء.
2. إيجاد الارتباط بين أرصدة حساب العلماء وقيمة الديون المشكوك فيها المرتبطة بها عدد من السنوات مع استخدام دلالة هذا الارتباط في الحكم على كفاءة إدارة المشروع.

3. استخدام بعض أدوات التحليل المالي للتدليل على مدى كفاءة الإدارة المختلفة المرتبطة بالعلماء مثل إدارة البيع وإدارة التحصيل وخاصة بعد أن نص النظام المحاسبي الموحد على مجموعة هذه الأدوات. ومن الملاحظة أن الهدف الجديد للتحقق من حسابات العلماء لم يلق الاهتمام الكافي حتى الآن من إدارات مراقبة الحسابات أو الجهاز المركزي للمحاسبات، ومن ثم فيجب التأكيد باستمرار على أن طبيعة شركات القطاع العام استلزمت جوهرياً في الدور الذي يقوم به مراقب الحسابات وبالتالي في المهام الملقاة على عاتقه، والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها.

وباستعراض التشريعات التي صدرت لتنظيم مهنة المراجعة في جمهورية مصر العربية، يتضح أنها لم تتناول أية إشارة للأهداف الجديدة لمراقبة الحسابات بصدر التحقق من عناصر المركز المالي. ولقد عالج النظام المحاسبي الموحد هذا القصور عندما نص في الجزء الثاني على بعض القواعد والأسس التي تشير إلى حدوث تحول هام في أهداف التحقق من العلماء، فلقد تضمن النظام المحاسبي الموحد إشارة إلى الأهداف الجديدة للتحقق من العلماء مع وضع أسس للرقابة الداخلية السليمة بالنسبة لهذا العنصر من عناصر الأصول، ويتضح ذلك من الآتي {1} :

1. في الجزء الخاص بأسس وقواعد الرقابة الحالية، نص النظام على ضرورة أن تعد الإدارة المالية للمشروع في نهاية كل شهر كسوق تفصيلية بحركة أرصدة الحسابات والدفاتر الأستاذ المساعد.
2. وفيما يتعلق بقواعد الرقابة المالية، فقد نص النظام في الجزء الخاص بأسس الرقابة على المبيعات على ما يلي :
 - أ- دراسة المركز المالي للعملاء وسمعتهم في الجهة التي يزاولون فيها نشاطهم عند البيع الآجل لهم، ويتعين أخذ الضمانات الكافية بحصول الوحدة على مستحقاتها، وتضع الإدارة التجارية نظاماً لجميع المعلومات عن المتعاملين مع الوحدة، وتمسك لكل عميل بطاقة تثبت فيها كل هذه البيانات وكل تغير يطرأ عليها، وتحدد الإستعلامات عن كل عميل دورياً.
 - ب- تعلن أسعار البيع المحددة وتعد قوائم بهذه الأسعار.
 - ج- لرئيس مجلس الإدارة، وبناء على طلب المدير المالي أن يميز منح أي خصم بنسب تحدد دورياً، ولا يجوز منح أو خصم بنسب تحدد دورياً، ولا يجوز منح أي خصم إلا في حدود اللوائح، وفي هذه الحالة يتم الخصم بمعرفة رئيس مجلس الإدارة بناء على عرض المدير المالي.
 - د- تضع إدارة البيع الشروط العامة والخاصة التي تنظم عملية البيع.

{1} محمد سمير الصبان، عبد الله عظيم هلال، مرجع سبق ذكره، ص 266.

هـ- تضع إدارة البيع مواصفات للأصناف التي تنجز فيها الوحدة طبقاً لأصول الصناعة وتعد ذلك كتابياً، ويجري تعديله حسب تطور نشاط الوحدة.

و- لا يجوز أن يقدم للعملاء بدون مقابل عينات من الأصناف التي تنجز فيها الوحدة للتجربة والاختيار الآني حدود العرف التجاري وفقاً لما تقتضيه الألفة من إجراءات تكفل سلامة التصرفات من هذه العينات.

ي- تحدد العمولات بقرار من مجلس الإدارة بناءً على عرض المدير التجاري لأصناف المبيعات التي تخضع لنظام العمولة، وكيفية صرفها، ومن تصرف إليه.

ط- تصدر إدارة البيع كافة المستندات المتعلقة بالمبيعات وتمسك السجلات اللازمة لتسجيل حركتها وكذلك بطاقات العملاء، وتتم المطابقة الدورية مع حسابات الرقابة بالإدارة المالية.

ن- يتولى مدير البيع تقسيم السوق إلى مناطق، كما يحدد لكل من موظفيه المختصين بمنطقة عمله ويبين له سلطته دون إخلال باللوائح.

خلاصة :

من خلال ما تقدم من الدراسة، نستنتج أن المراجعة ليست وليدة اليوم، والمراجعة هي فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، والحكم على العمليات التي قامت بها، وهي مجدت ونشأت من أجل تحقيق جملة من الأهداف، أهمها تحقيق الرفاهية لأفراد المجتمع، وتقوم على مجموعة من القروض والمعايير تحدد مسارها ونطاق عملها.

كما أن هناك ثلاث أهداف أساسية يجب أن تتحقق من خلال مراجعة دور المبيعات، وهي أن كل المنتجات المرسله تمت فوترتها وتسجيلها، وأن كل المبالغ المفوترة هي مبالغ حقيقية قابلة للقبض والتحصيل، بما في ذلك الأوراق التجارية الناتجة عنها والأرصدة القديمة، وأن كل قبض أو تحصيل سجل كما يجب.

مقدمة الفصل:

بعد تطرقنا إلى الجانب النظري من موضوع الدراسة، نتساءل عن كيفية قيام المراجع الداخلي بعمله في المؤسسة.

ومن أجل الإجابة عن هذا التساؤل، قمنا باتخاذ مؤسسة بوفال - فرع المضخات- مجال للدراسة التطبيقية، وذلك بالتطرق إلى دراسة نظام الرقابة الداخلية والمراجعة لدورة المبيعات.

المبحث الأول : لمحة عن مؤسسة بوفال

واجهت الدولة الجزائرية بعد الاستقلال مشاكل كثيرة في تحقيق التنمية والنهوض بمختلف قطاعاتها، نظرا لما خلفه الاستعمار من آثار سلبية على منشآتها وهيكلها، مما نتج عنها صعوبة في التسيير، لهذا لجأت الدولة إلى البحث عن السبل المناسبة للخروج من أزمتها، وكان انتهاجها للنظام الاشتراكي في تسيير مختلف هياكلها أحد هذه السبل، حيث كان يهدف هذا النظام إلى إنشاء مناطق صناعية جديدة والتي استفادت منها كل ولايات الوطن، بما فيها ولاية المدية، حيث تقرر إنشاء منطقة صناعية بها وهذا ببلدية البرواقية سنة 1969، ومن بين المنشآت التي ظهرت في هذه المنطقة المؤسسة العمومية الاقتصادية بوفال، شرطة ذات أسهم SPA.

المطلب الأول : نبذة تاريخية عن المؤسسة

نشأة مؤسسة بوفال بموجب التسيير الاشتراكي للمؤسسات سنة 1975، كانت تسمى آنذاك المؤسسة الوطنية للصناعات الميكانيكية (SONACOME)، وفي 1983 صدر المرسوم 83/01 المؤرخ في 01 جانفي 1983، المتضمن إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية لإنتاج عتاد الري (ENPMH)، والتي أوكلت لها مهمة إنتاج عتاد الري، وذلك في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية، وبعد استقلالية المؤسسات والإصلاحات والتحويلات الاقتصادية، وبعد استقلالية المؤسسات والإصلاحات والتحويلات الاقتصادية التي قامت بها الدولة الجزائرية، أصبحت في سنة 1997 مؤسسة عمومية اقتصادية شركة ذات أسهم برأسمال اجتماعي يقدر بـ 1.200.000.000.00 دج تحت اسم مؤسسة مضخات وصمامات الجزائر (POVAL)، وذلك في 05 أوت 1997، تابعة للشركة القابضة الميكانيكية، هي مقسمة إلى سنة وحدات إنتاجية متخصصة تساهم بطريقة مباشرة في تنمية الاقتصاد الوطني وخاصة في مجالات الري والمحروقات، وهي اليوم مؤسسة مستقلة ذاتيا في تسيير شؤونها الداخلية والخارجية، لكنها لا تزال تابعة للقطاع العام أي ملك للدولة.

المطلب الثاني : تعريف مؤسسة بوفال

بوفال هي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم SPA رأسمالها 1.200.000.000 دج تختص في إنتاج عتاد الري، تقع بالمنطقة الصناعية بالبرواقية ولاية المدية، مقرها المركزي بالروبية بالجزائر العاصمة، تقوم هذه المؤسسة بعدة أنشطة في مجال الري والمحروقات، بحيث أنها تنتج المضخات والصمامات بمختلف أنواعها وأشكالها، ولها ورشات خاصة بصيانة العتاد ووحدات تقوم بتحويل المواد الأولية إلى منتجات توزع على الأسواق الداخلية والخارجية، أي أنها تسوق على مختلف ولايات الوطن، وتصدر إلى الخارج على مجموعة من الدول مثل : إيطاليا، السنغال، العراق،... الخ.

وتضمن مؤسسة بوفال سنة وحدات إنتاجية هي :

- وحدة الصمامات البرواقية.
- وحدة المسبك البرواقية.
- وحدة المضخات البرواقية.

- وحدة الصيانة البروقية.
- وحدة المضخات الروبية.
- وحدة المضخات براقية.
- بالإضافة إلى المديرية العامة بالجزائر العاصمة.

المطلب الثالث : أهداف المؤسسة ووظائفها

إن مؤسسة بوفال إحدى المؤسسات المساهمة في تنمية الاقتصاد الوطني، وذلك بتحقيقها لعدة أهداف وكذا قيامها بعدة وظائف التي يمكن تلخيصها فيما يلي :

أولا : الأهداف

تهدف المؤسسة إلى تحقيق الآتي :

1. تلبية متطلبات السوق الوطنية والدولية بمختلف منتجاتها التي تستعمل في الري باعتبارها قطاع هام في الاقتصاد العالمي والوطني.
2. المساهمة في قطاع المحروقات وتزويده بالمنتجات التي يحتاجها، حيث أنه من بين منتجات المؤسسة ما يستخدم لذلك، إذا هي تساهم في الصناعات البترولية أيضا.
3. تغطية السوق الداخلية في مختلف المنتجات التي تلبى متطلبات القطاعات، ومحاولة التخلص من الاعتماد على الخارج.

ثانيا : وظائف المؤسسة

من تعريف المؤسسة نستنتج أن وظيفتها الرئيسية من العملية الإنتاجية، فهي تقوم بتحويل المدخلات من شكل إلى آخر، والمتمثلة في المنتجات النهائية الموجهة للبيع، وهي تعتمد على طريقتين في الإنتاج، هما : الإنتاج حسب الطلب، والإنتاج الدائم. فهي تنتج بالطريقة الأولى المنتجات التي ليس عليها طلب كثير، أما الثانية فتنتهجها في المنتجات المطلوبة بكثرة، أو يتم التعرف على الطلب الدائم من خلال الدراسات التي يقوم بها مسيرو المؤسسة، بالإضافة إلى خبرتهم المكتسبة في هذه المنتجات. كما أن من وظائف المؤسسة، القيام ببعض الدراسات التي تخص أذواق المستهلكين وذلك عبر مصالحها المختصة بدراسة السوق ومتطلباته، إضافة على ذلك، فإن تقوم بجميع الوظائف الأخرى التي تعتمد عليها المؤسسة الصناعية، وتتمثل في : الشراء، التخزين، الإنتاج، التوزيع.

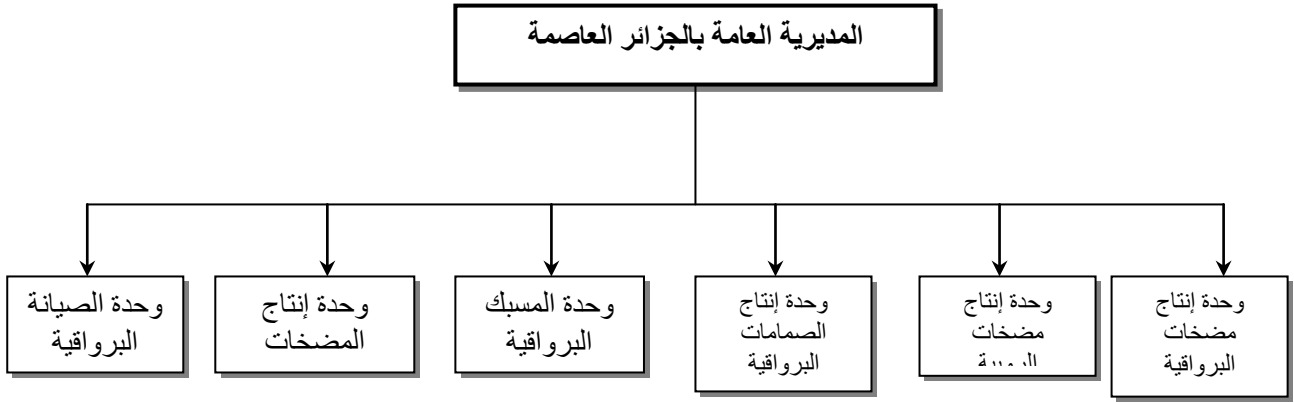
المطلب الرابع : الهيكل التنظيمي وتحليله

يختلف المخطط التنظيمي للمؤسسة حسب طبيعة نشاطها، حجمها، ظروفها الداخلية ودرجة التخصص اللازمة لها، وكذا القدرات الإنسانية التي تحتاجها.

أولا : الهيكل التنظيمي

المخطط الموالي يبين الهيكل التنظيمي لمؤسسة بوفال.

الشكل رقم (02) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة بوفال



المصدر : وثائق مقدمة من طرف الوحدة.

ثانيا : تحليل الهيكل التنظيمي

(1)- المديرية العامة :

مركزها الجزائر العاصمة، وهي التي تتحكم في وحدات المؤسسة والرقابة عليها واتخاذ القرارات الخاصة بها.

(2)- وحدة إنتاج المضخات :

للمؤسسة ثلاثة فروع لإنتاج المضخات، وتعتبر كل وحدة من الوحدات الثلاثة مستقلة ذاتيا وماليا في تسيير شؤونها الداخلية والخارجية، فقد كان هذا التقسيم بهدف تغطية السوق الوطنية والأجنبية، كما يهدف إلى تقريب المستهلك من المؤسسة.

(3)- وحدة الصمامات البروقية :

تختص هذه الوحدة في إنتاج الصمامات بمختلف أنواعها وأحجامها، وتعتمد في شراء المواد الأولية على وحدة المسبك، وكذا اعتمادها على السوق الخارجية والمحلية.

(4)- وحدة الصيانة بالبروقية :

تهتم هذه الوحدة بصيانة الآلات والمعدات الثابتة والمتحركة الموجودة بالمؤسسة.

(5)- وحدة المسبك البروقية :

تهتم هذه الوحدة بتحويل المواد الخام إلى منتجات نصف مصنعة وأخرى تامة الصنع، وتعتمد هذه الوحدة في توزيع منتجاتها على البيع المباشر لوحدات المؤسسة أو إلى السوق الخارجية، كما أن لها هيكل إداري خاص بها واستقلالية التسيير.

المبحث الثاني : دراسة وحدة المضخات

وحدة المضخات هي وحدة تابعة لمؤسسة بوفال، مختصة في إنتاج أنواع مختلفة من المضخات، تمول بها الأسواق المحلية، ولها مكانتها الاقتصادية، وللتعرف أكثر على هذه الوحدة، سنتعرض من خلال هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب نبرز فيها ما يلي :

أولا : التعريف بوحدة المضخات.

ثانياً : الهيكل التنظيمي للوحدة وتحليله.

ثالثاً : دور الوحدة في التنمية الاقتصادية وأهدافها.

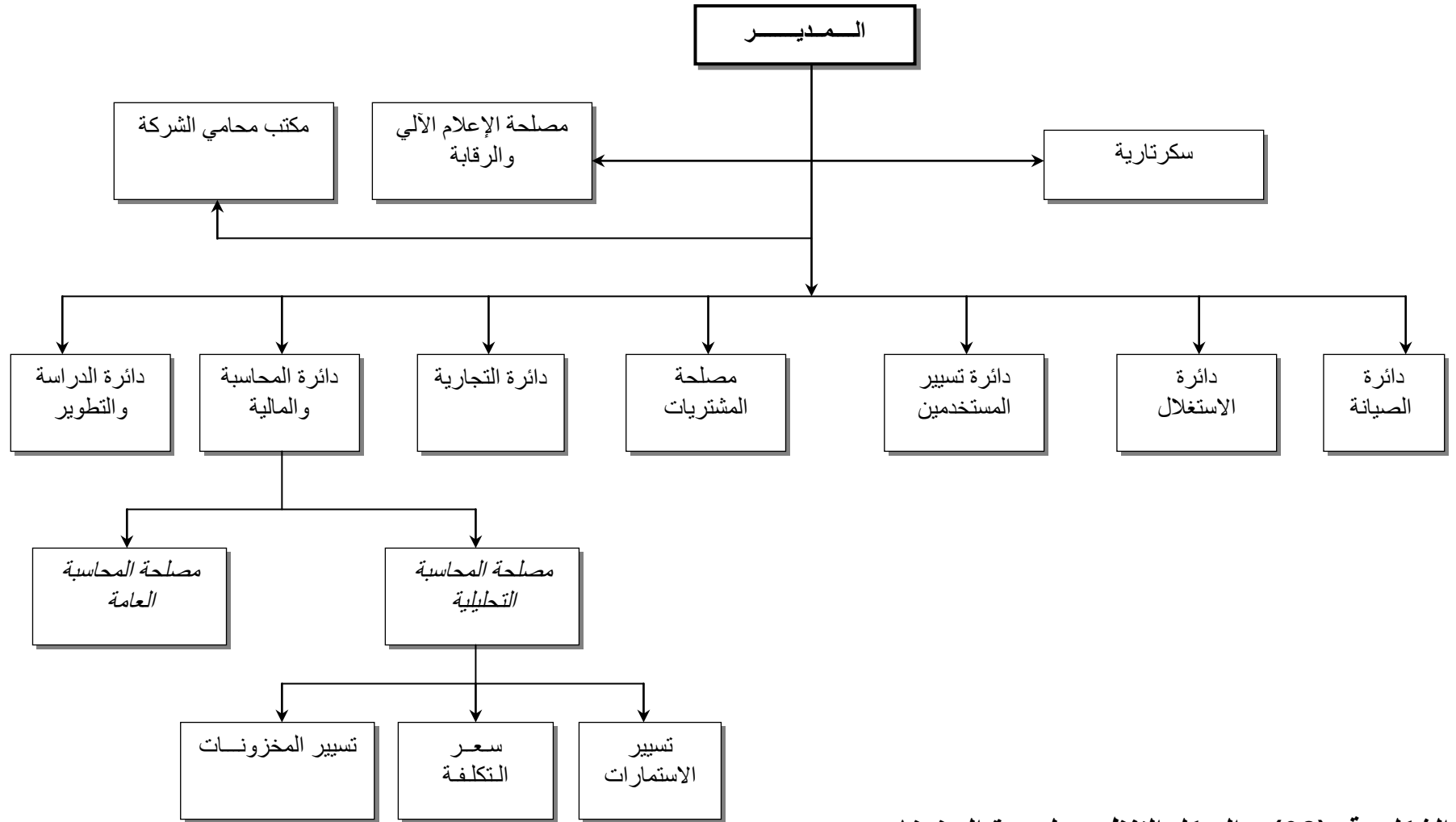
المطلب الأول : التعريف بوحدة المضخات

وحدة المضخات من أكبر وأهم وحدات المؤسسة الأم بوفال، حيث تحتوي على قدرة إنتاجية تقدر بـ 30000 مضخة سنوياً، والتي تعمل على إعطاء منتج ذو نوعية جيدة وذلك بإتباع مقاييس عالمية، ويتنوع هذا الأخير من مضخات أفقية، مضخات وحشية الخلايا، مضخات متعددة الخلايا، مضخات غاطسة.

كما تعتبر هذه الوحدة من الوحدات المحققة للربح الأكبر في المؤسسة، حيث لها 100 وكيل معتمد على المستوى الوطني، وتضم الوحدة حوالي 350 عامل مقسمين حسب الهرم الإداري كالتالي : إطارات سامية، الإطارات، رؤساء المصالح، عمال عاديون.

تتكون هذه الوحدة من ثمانية دوائر في تسييرها، حيث تخص كل دائرة جزء من تسييرها تخضع لنظام مراقبة دقيق، وذلك بتوفير 120 عامل مسخرين لعملية المراقبة ومنتشرين في مختلف المصالح وتابعين لمصلحة الإعلام الآلي والمراقبة الموجودة بالوحدة.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي وتحليله
أولاً : الهيكل التنظيمي لوحدة المضخات



الشكل رقم (03) : الهيكل التنظيمي لوحدة المضخات

المصدر: وثائق مقدمة من طرف الوحدة

ثانيا : تحليل الهيكل التنظيمي لوحدّة المضخات

- (1)- المدير : باعتباره قائد الهرم التنظيمي، فإن مهام مدير الوحدة تتحدد كالآتي : تسيير عامة المشاريع الخاصة بالوحدة، وكذا التفاوض من أجل الحصول على أكبر العقود والصفقات واتخاذ القرارات الخاصة بالوحدة إلى جانب بعض المهام الأخرى.
- (2)- السكرتارية : مكتب السكرتارية يعد وسيلة اتصال بين دوائر الوحدة والمديرية العامة للوحدة، كما يعمل على خلق أكثر تنظيم وكذا تسهيل عمل المدير.
- (3)- محامي الشركة : يعمل على حل مشاكل المؤسسة ذات الطابع القانوني والدفاع عنها أمام القضاء وحماية مصالحها.
- (4)- دائرة الدراسات والتطوير : تكمن هذه الوظيفة في القيام بدراسات حول المنتج تلك التي تتعلق بأذواق المستهلكين والسوق، كما أنها تبحث دوما في تطوير المضخات سواء من ناحية الشكل أو الحجم.
- (5)- دائرة التجارية : تقوم هذه بدور الوسيط بين الوحدة والمحيط الخارجي، فتكمن مهمتها في تسويق المنتجات التامة الصنع إلى مختلف الأسواق.
- (6)- مصلحة المشتريات : يتم على مستوى هذه المصلحة إعداد كافة الطلبات للوحدة من مشتريات، حيث تظهر في مقدمتها المواد الأولية.
- (7)- دائرة المستخدمين : تشرف هذه الدائرة على مجموعة من الموظفين، حيث يقومون بتسيير مختلف مستويات المستخدمين وتحليل ودراسة مشاكلهم، كما تقوم الدائرة بمتابعة أداء العمال وتحديد نقاط الضعف والقوة وإعداد بطاقة الأجر، تسجيل غيابات العمال، كما أنها تدرس احتياجات الخدمة فيما يخص المستخدمين.
- (8)- مصلحة الصيانة : تهتم هذه الوحدة بصيانة الآلات والمعدات الثابتة والمتنقلة المتوفرة لدى المؤسسة.
- (9)- دائرة المحاسبة والمالية : تنقسم هذه الدائرة إلى مصلحتين :
 - 1.9 : مصلحة المحاسبة العامة :

يقوم رئيسها بإعداد الميزانيات المحاسبية بكل مراحلها، والتي بدورها تنقسم إلى :

 - 1.1.9 : فرع الزبائن : المتابعة اليومية لكل المبيعات والحقوق، ملف التصريح الجبائي الشهري والسنوي، وكذلك التقيد المحاسبي لكل العمليات المتعلقة بالبيع.
 - 2.1.9 : فرع المركزية : مكلف بتجميع وحوصلة كل عمليات الفروع الأخرى وتسليمها لمصلحة المحاسبة بالإضافة إلى تقيد العمليات المتبادلة بين الوحدات.
 - 3.1.9 : فرع الخزينة : وهو بدوره ينقسم إلى :

3.1.9 أ : مسؤول العمليات البنكية : يشرف على متابعة تسيير كل النفقات والإيرادات وتبريرها في إعداد المخطط، تساهم في إعداد مخطط التمويل للوحدة، وتفيد العمليات التي تجري عن طريق البنك.

3.1.9 ب : أمين الصندوق : متابعة وتسيير كل العمليات التي تجري عن طريق الصندوق (إيرادات، نفقات).

2.9 مصلحة المحاسبة التحليلية :

هذه المصلحة تعتبر العمود الفقري لهذه الوحدة، نظار للخدمات والمهام التي تقوم بها المؤسسة من حساب للتكاليف وسعر التكلفة وكذا الرقابة عليها، وتنقسم هذه المصلحة إلى :

1.2.9 : فرع تسيير المخزونات : الإشراف والتسيير لكل العمليات اليومية الخاصة

بالمخزونات : دخول إلى المخازن، التقييم، الاستهلاك و المخزون النهائي، تحليل الفروقات، متابعة المنتجات التامة والنصف المصنعة والجارية.

2.2.9 : فرع تسيير الاستثمارات : متابعة وتسيير كل العمليات الخاصة بالاستثمارات من شراء، اهتلاك، تنازل، جرد سنوي.

3.2.9 : سعر التكلفة : يشرف على دراسة التكاليف وحسابها عبر مختلف مراحل : تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة، النتيجة الصافية.

(10) - دائرة الاستغلال : هي الدائرة التي تدرس وتحلل مراحل تحويل المواد الأولية من نمط إلى آخر، تعتمد في ذلك على عدة ورشات، تختص كل واحدة بمهمة معينة، لنصل في الأخير إلى منتج تام الصنع.

(11) - مصلحة الإعلام الآلي والرقابة : إن من هذه المصلحة هو مراقبة التسيير داخل المؤسسة، بالإضافة إلى ذل، تسهيل عمل المدير في مراقبة أعمال الدوائر.

المطلب الثالث : دور الوحدة في التنمية الاقتصادية وأهدافها

وحدة المضخات هي أكبر وأهم وحدة محققة للربح، فهي تلعب دورا هاما بالمؤسسة بقيامها بتحديد عدة أهداف والعمل على تحقيقها.

أولا : دور الوحدة

إن وحدة المضخات التابعة للمؤسسة الوطنية POVAL، تحتل مكانة مرموقة في الاقتصاد الوطني وتنميته، كما لها دورها بين المؤسسات الوطنية من خلال نشاطاتها المتعددة، ومن بين النشاطات الأساسية صناعة آلات الري (مضخات) والعتاد الزراعي والتي تساهم في تكوين قاعدة للتنمية الاقتصادية، وذلك من خلال أهمية دورها المتمثل في تلبية رغبات عدة مؤسسات وقطاعات رئيسية، وإن منتجات هذه الوحدة لها عدة استعمالات تتعدى كل المستويات، لما لها من آفاق مستقبلية تتماشى مع الانتعاش الكبير الذي يشهده الاقتصاد الوطني، ذلك لتفتحه على الاقتصاد العالمي، بالإضافة إلى بداية استصلاح الأراضي كمشروع الجنوب الكبير، وكذا الاستعمالات الجديدة في ميدان المحروقات. ولأجل هذا، وحتى يكون للمؤسسة بصفة عامة، ووحدة المضخات بصفة خاصة، دور في تحقيق التنمية الاقتصادية، وضعت أهداف تتماشى مع البيئة المحيطة تمتاز بالمرونة مع التحولات التي يعرفها اقتصاد السوق. كما قررت وحدة المضخات تطوير منتوجاتها من حيث الجودة والكمية مع التقليل من تكاليفها حتى تضمن بقاءها في السوق.

ثانيا : أهداف الوحدة

- إن الغرض العام أو الهدف الذي تسعى أي مؤسسة إنتاجية لتحقيقه هو الربح بأقل تكلفة ممكنة، ووحدة المضخات لديها نفس الهدف والذي تصبو إلى تحقيقه، إضافة إلى مجموعة أخرى من الأهداف، هي كالاتي :
1. المساهمة في التنمية الاقتصادية، أي تنمية الاقتصاد الوطني عامة والمنطقة التي تقع فيها خاصة.
 2. العمل على تلبية احتياجات الطلب المحلي، وبالتالي محاولة توسيع حصتها في السوق المحلية.
 3. العمل على تحسين خدماتها قدر المستطاع وذلك قصد مواجهة المنافسة.
 4. تحقيق هامش الربح، وذلك بزيادة رقم الأعمال، والتقليل من التكاليف، وهذا الزيادة تساعد على تطوير وسائلها وتحديثها.

المبحث الثالث : تقييم نظام الرقابة الداخلية على وظيفة البيع

المطلب الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق طريقة الاستبيان

لقد قمنا بإعداد قائمة استقصاء تخص عملية البيع، إضافة إلى تحليل الوظائف من أجل القيام بعملية التقييم لنظام الرقابة الداخلية، وقد تم ملء استمارة الأسئلة، وكذا قائمة تحليل الوظائف بناء على الاستجواب والمقابلات الشخصية التي قمنا بها مع الموظفين المشرفين على عملية البيع.

الرقم	الاستبيان	نعم	لا	الملاحظات
01	هل تفحص طلبيات الزبائن ويوافق عليها بتأثيرات قبل إرسال البضائع من طرف مصلحة البيع	x		
02	هل يمسك سجل للطلبات الحاصل عليها والتي لم تلب كليا	x		
03	هل يمنع مستخدمو الإرسال من الدخول إلى المخازن (الذين يعدون وصلات الخروج)	x		
04	هل تراقب الكميات الخارجة من طرف شخص مستقل	x		تراقب من طرف البواب
05	هل وصل الخروج مرقم ترقيما مسبقا	x		للتأكد من أن كل إرسال كان محل فوترة
06	هل مصلحة الفوترة مستقلة عن كل من مصلحة الزبائن ومصلحة إرسال المبيعات	x		
07	هل كل الفواتير مرقمة ترقيما مسبقا ومسجلة	x		
08	هل تراقب كل الفواتير من حيث السعر، شروط التسديد، التخفيضات، الخ...	x		من طرف الفوتري
09	هل موافقة شخص مسؤول ضرورية في حالة إلغاء حقوق معدومة	x		
10	من هو الشخص المؤهل عن الموافقة على قبول المردودات وتأثيره فاتورة الإشعار Avoir			رئيس قسم المبيعات
11	هل فاتورات الإشعار مسجلة كما ينبغي	x		
12	هل فاتورات الإشعار بسبب مردودات أو تخفيضات مرقمة مسبقا ومبررة بمذكرة استقبال في حالة مردودات بضائع، وموافق عليها من طرف مسؤول.	x		
13	هل يعد بصفة منتظمة ميزان مراجعة الزبائن الفردية دوريا			سنويا
14	هل قبول الكمبيالات والأوراق التجارية تخضع لموافقة مسؤول			

الرقم	الاستبيان	نعم	لا	الملاحظات
15	هل يُعلم مسؤول مباشر بالأوراق المرفوضة عند تقييمها للقبض	x		
16	هل كل تحديد أو تمديد لتاريخ الاستحقاق موافق عليه من طرف مسؤول	x		يوافق عليه من طرف مسؤول المالية
17	هل تودع المبالغ المقبوضة يوميا في البنك			لا توجد
18	هل تقدم الشيكات الحاصل عليها إلى بنك المؤسسة بمجرد وصولها		x	
19	هل هناك رقابة فعالة على المبيعات نقدا والمقبوضات النقدية	x		
20	هل الحصول على شيكات على بياض ممنوع		x	
21	من الشخص المؤهل بقبض الشيكات من عند الزبائن			مسؤول الفوترة

المطلب الثاني : نقاط القوة ونقاط الضعف

من الاستبيان، نلاحظ أن نظام الرقابة الداخلية يحتوي على نقاط قوة، بينما يعاني من مجموعة من النقائص، يمكن تلخيصها فيما يلي :

الفرع الأول : نقاط القوة

من خلال الدراسة التي قمنا بها، نستنتج نقاط القوة التالية :

1. استقلالية وظيفة البيع عن باقي الوظائف في المؤسسة، خاصة وظيفة التسليم، ووظيفة المراقبة والمالية.
2. كل عملية بيع تتم بعد استلام الطلبات وتفحصها والتأشير عليها قبل إرسال البضاعة من طرف مصلحة البيع.
3. البضاعة الخارجة تراقب من طرف شخص مستقل (البواب).
4. منع مستخدمو الإرسال من الدخول إلى المخازن (الذين يعدون وصلات الخروج).
5. كل الوثائق موقعة من طرف المختصين، وهذا ما أكدنا منه خلال اطلاعنا عليها.
6. مصلحة الفوترة مستقلة عن كل من مصلحة الزبائن ومصلحة إرسال المبيعات.
7. رئيس قسم المبيعات هو الشخص المؤهل على الموافقة على قبول المردودات وتأشيرة فاتورة الإشعار.
8. مسؤول المالية يوافق على كل تحديد أو تمديد لتاريخ الاستحقاق.
9. مسؤول الفوترة هو الشخص المؤهل بقبض الشيكات من عند الزبائن.
10. تدفق الوثائق بين مختلف المصالح بشكل صحيح.
11. فاتورات الإشعار مسجلة كما ينبغي.
12. توفر المؤسسة على سجل خاص بالطلبات وسندات التسليم.

الفرع الثاني : نقاط الضعف

1. ليس هناك ترقيم وتسجيل مسبق لكل الفواتير، وهذا ما يضعف وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة.
2. فواتير الإشعار ليست مرقمة مسبقا ومبررة بمذكرة استقبال في حالة مردودات البضائع.
3. ميزان مراجعة الزبائن الفردي يتم سنويا في المؤسسة، وتعتبر هذه نقطة ضعف لأنها تؤثر على عملية الرقابة وتفتح مجل للتلاعبات والاختلاسات في أموال المؤسسة.
4. المؤسسة تتعامل بشيكات على بياض، مما يجعل أموال المؤسسة عرضة للاختلاسات.
5. لا تقدم الشيكات الحاصل عليها من عند الزبائن إلى بنك المؤسسة بمجرد وصولها.

المطلب الثالث : إجراءات المراجعة الداخلية

من خلال عملية الفحص التي قمنا بها، تم التحقق من الشيكات المحصلة من الزبائن، وكل الكل الحسابات الأخرى، قمنا بإتباع الخطوات التالية :

أولاً : القيام بالتحقق من الوجود الفعلي

لقد قمنا بالتحقق من الحقوق المثبتة في الدفاتر لدى الفرع، وذلك عن طريق المقارنة بين ما هو مسجل عند الزبائن الذين تعاملوا مع الفرع بواسطة إرسال المصادقات للاستعلام عن الأرصدة التي يقوم المراجع بإعدادها، وقد كانت نتائج الاستعمال مطابقة لما هو مثبت لدى الفرع.

ثانياً : التحقق من الملكية

تمثل الحقوق المثبتة لدى الفرع مقابلا نقديا للمنتجات التي تم استلامها من طرف الزبائن، حيث أن الوثائق التالية تثبت صحة الأرصدة :

- وصل طلبية الشراء Bon de commande.
- الشيك.
- فاتورة البيع.
- وصل التسليم (الذي يتسلمه الزبون).

ثالثاً : التسجيل المحاسبي

أثناء القيام بعملية الفحص، لاحظنا أن تسديد قيمة المبيعات من طرف الزبائن يكون إما عن طريق شيك أو عن طريق التحويل من حساب لآخر والتسجيل المحاسبي يكون عن طريق :

- يومية المبيعات.
- يومية البنك (المقبوضات).

كما تم التحقق من أن كل العمليات التي يتم تسجيلها في التقارير المحاسبية مدعمة ومبررة بالوثائق اللازمة، وتحفظ هذه الوثائق في ملفات خاصة ، كما تم القيام بالتأكد من مطابقة الأرصدة مع المبالغ المسجلة في اليومية، وكذا المبالغ الموجودة في الوثائق المحاسبية المبررة لها.

خلاصة :

كوننا قمنا بدراسة عملية المراجعة الداخلية للمبيعات، وذلك بتقديم عام لمؤسسة بوفال، وكذلك التعريف بوظيفة البيع، بالإضافة إلى دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى استنتاج بعض نقاط القوة ونقاط الضعف، فإننا ملزمين بوضع جملة من الاقتراحات والتوصيات التي من شأنها أن تساعد المؤسسة على إيجاد بعض الحلول التي تمكنها من الحد من المشاكل التي تعاني منها :

1. يجب على المؤسسة أن تولي أهمية كبيرة إلى المراجعة الداخلية، نظرا لما قد ينجر عنها من إيجابيات تتمثل في مساعدتها على التسيير، وذلك بوضع مكتب مراجعة داخلية على مستوى كل وحداتها، وإعطاء الحرية التامة للمراجع في ممارسة مهامه
2. تخصيص سجل تقيد فيه كل الطلبات، وآخر تسجل فيه كل الإخراجات
3. ضرورة اعتماد المؤسسة على الترقيم المسبق لكل الوثائق التي تصدرها والخاصة بعملية البيع
4. إسناد عملية التوقيع على الوثائق وتأشيرها للأشخاص المؤهلين لذلك
5. إعطاء أهمية لجميع المصاريف، بغض النظر عن قيمتها ومهما كان نوعها، خاصة إذا تعلق الأمر بمصاريف النقل
6. تنظيم المزيد من الدورات التكوينية، حتى تضمن كفاءة الموظفين خاصة فيما يتعلق بمراقبة الجودة بالنسبة للمبيعات

تعتبر المراجعة عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات، وتويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق في درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك للتحقق، ومنه فإن المراجعة هي عملية ضرورية ولا بد القيام بها حتى تضمن للمؤسسة سير عملياتها حسب ما هو مسطر.

ولكي تتمكن من الحكم على الجدوى من القيام بالمراجعة، يجب ضبطها بجملة من الفروض تمثل قابلية البيانات للفحص، عدم وجود تعارض بين مصلحة المراجع والإدارة، خلو القوائم المالية من أية أخطاء تواطئية، وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، تطبيق المبادئ المحاسبية... الخ.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية بمثابة الخطة التنظيمية وهو كل ما يرتبط بها من وسائل وإجراءات يتبناها المشروع للمحافظة على الأصول، اختيار دقة الحسابات ودرجة الاعتماد عليها، تنمية كفاءة العمل وتشجيع إتباع السياسات الإدارية الموضوعية، وهو نوعان : رقابة إدارية ورقابة محاسبية، كما يهدف إلى التحكم في المؤسسة وحماية أصولها، ضمان نوعية جيدة للمعلومات وتشجيع العمل بكفاءة، وحتى يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا وسليما، يجب ضبطه بمجموعة من المقومات المحاسبية (الدليل المحاسبي، الدورة المستندية، المجموعة الدفترية،...) والمقومات الإدارية (هيكل تنظيمي كفاء، معايير أداء سليمة وقسم للمراجعة الداخلية).

ونظام الرقابة الداخلية له دور فعال في عملية المراجعة الداخلية، كون أن عمل المراجع يعتمد بالدرجة الأولى على النتائج المحصل عليها من نظام الرقابة الداخلية، لذا أول خطوة يقوم بها المراجع هي فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية باستعمال طرق مختلفة. فمثلا، في عملية المراجعة الداخلية للمبيعات، نجد هناك ثلاث طرق هي الأكثر استعمالا في تقييم نظام الرقابة الداخلية، تتمثل في طريقة الاستبيان، طريقة المدكرة المكتوبة وطريقة خرائط التدفق، وذلك بإتباع مجموعة من الخطوات بدءا من تنظيم عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية ووصولاً إلى التقييم الفعلي لهذا النظام.

وعملية المراجعة الداخلية تمر عبر 3 مراحل، وهي استلام طلبية الزبون من طرف مصلحة البيع، واليت تمر عبر المراحل التالية : (تسجيل الطلبية، تحصيل النقود، إعداد وصل الإخراج، أما المرحلة الثانية فهي التسجيل المحاسبي، إذا لا يمكن للمحاسب تسجيل قيد البيع إلا إذا توفرت على : نسخة من طلب الزبون، نسخة من الفاتورة ووصل التسليم الأصلي، بحيث يقوم بعملية المطابقة الحسابية، عموديا وأفقيا، ليتأكد من أن كل السلع

المرسلة والمبينة في وصل التسليم قد تمت فوترتها، كما يجب أن يطابق أيضا بين الفاتورة وسلم الأسعار المتوفر لديه، للتأكد من أن كل الأسعار الموجودة في السلم احترمت.

والمرحلة الثالثة، يقوم بمراقبة الحسابات، أي مراقبة احترام قواعد المراقبة الداخلية (تقييم نظام المراقبة الداخلية)، ثم المطابقة والمقارنة بين مختلف الوثائق المتعلقة بعملية البيع.

ولإثبات ما تم دراسته في الجانب النظري، قمنا بإسقاطه على الجانب التطبيقي من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في مؤسسة POVAL، حيث خرجنا ببعض نقاط القوة ونقاط الضعف، ثم تقدم بعض الاقتراحات والتوصيات، والتي نجد منها :

1. المراجعة وظيفة أساسية وضرورية، لذا لا بد من اعتمادها في المؤسسة على مستوى كل مديرية.
2. نجاح نظام الرقابة الداخلية، ومنه التسيير الجيد للمؤسسة.

ومن خلال ما سبق، نتمكن من الإجابة على الإشكالية المطروحة، حيث أن دور عملية المراجعة الداخلية في تسيير ومراقبة حركة المبيعات في المؤسسة يكمن في تقييدها بمجموعة من الضوابط وحمايتها من كل أوجه التلاعب والإهمال والاختلاسات.