

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

في تخصص التدقيق و مراقبة التسيير

أثر المراجعة الداخلية على وظيفة المبيعات

دراسة حالة بمؤسسة سونلغاز - مديرية التوزيع لوهران-

تحت

مقدمة من طرف الطالب:

إشراف الأستاذة:

ع. سليمان

هبري محمد

أعضاء لجنة المناقشة:

عن الجامعة	الرتبة	الاسم واللقب	لجنة المناقشة
جامعة- مستغانم -	أستاذة مساعدة (ب)	لاكسي فوزية	رئيسا
جامعة- مستغانم -	أستاذة مساعدة (ا)	سليمان عائشة	مقرا
جامعة- مستغانم -	أستاذة مساعدة (ا)	جلولي سهام	مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2016

النظري للمراجعة الداخلية

تمهيد

إن التطور الذي شهدته المؤسسة وتوسع حجمها وتعدد أنشطتها وفتحتها على العالم أدى بالمؤسسات إلى ضرورة تبني نظام للمراجعة الداخلية لمواجهة الكم الهائل من المعلومات و ضغوطات المحيط الداخلي و الخارجي وتعقد الوظائف.

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية من أهم الأساليب المنتهجة من طرف المؤسسات لتحسين نظام رقابتها الداخلية و القضاء أو التقليل من الانحرافات أو التلاعبات والأخطاء.

سنتطرق في هذا الفصل إلى الايطار النظري للمراجعة الداخلية و الذي سنقسمه إلى المباحث التالية :

- المبحث الأول: ماهية المراجعة.
- المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية
- المبحث الثالث: معايير وأدوات المراجعة الداخلية.

النظري للمراجعة الداخلية

المبحث الأول: ماهية المراجعة

يعتمد المديرون والمستثمرون والدائنون فضلا عن الجهات التنظيمية المختلفة على المعلومات في اتخاذ قراراتهم وحتى يتم اتخاذ قرارات سليمة وصائبة ومناسبة وفي الوقت المناسب يتعين أن يركز على معلومات موثوق منها وصادقة ويعتبر المرأة العاكسة لمدى صدق وصحة وموضوعية نتائج العمل.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة ومفهومها

نشأت مهمة المراجعة نظرا لحاجة الإنسان إلى صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع وظهرت أولا لدى الحكومات حيث تظهر الوثائق التاريخية على أن الحكومات عند المصريين القدماء واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات و كان المراجع وقتها يستمع أمام الحكام إلى القيود المثبتة في الدفاتر والسجلات من طرف القائمين على تدوين الحسابات والمسؤولين على الممتلكات للوقوف على مدى صحتها أمام الحكام.

مما سبق نجد اصل كلمة مراجعة Auditing مشتقة من كلمة يونانية *Audire* والتي معناها

استماع أو يستمع.¹ و بعد سقوط الإمبراطورية الرومانية و انقسام ايطاليا إلى دويلات و ظهرت الحاجة لعملية المراجعة وخاصة بعد نمو المدن الايطالية و التي كانت تشتهر بالتجارة مثل (جنوا و فينيسيا). حيث تم استخدام المراجعين لأول مرة في مراجعة العمليات المسجلة في الدفاتر و الخاصة بالبضائع التي يجلبها التجار من وراء البحار عن طريق السفن التجارية و في هذه الحقبة أيضا كان الهدف الأساسي من عملية المراجعة هو اكتشاف التلاعب و الغش في الحساب.

و إن ظهور القيد المزدوج في القرن الخامس عشر أدى إلى سهولة و تبسيط و انتشار تطبيق المحاسبة و المراجعة مما أدى إلى تطور مهنتي المحاسبة و المراجعة.²

و قد ظهرت في فينيسيا بايطاليا عام 1581م أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة حيث تأسست لتكوين الخبراء المحاسبين، *Roboratif* كلية روبراتيف

إذ كان يشترط العضوية في هذه المنظمة لممارسة مهنة المراجعة. ثم اهتمت دول أخرى بتنظيم هذه المهنة من بينها بريطانيا التي كانت من الدول التي كان لها فضل السبق في هذا التنظيم حيث أصبحت عملية المراجعة مهنة مستقلة في بريطانيا عندما انشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة عام 1854م بالرغم من أن المهنة

¹ - خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية و العلمية"، دار وائل، الأردن، 2007، ص17-18.

² - رأفت سلامة محمود و آخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار الميسرة، الأردن، 2011، ص18.

النظري للمراجعة الداخلية

نشأت هناك قبل ذلك بكثير 1773م وبعد ذلك صدر قانون الشركات سنة 1862م والذي ينص على وجوب المراجعة بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات فهذا القانون ساعد مهنة المراجعة على التقدم بعض الخطوات إلى الإمام حيث ساعد على انتشارها والاهتمام بها أكثر.

و في فرنسا ظهر في 1881م، أما الولايات المتحدة الأمريكية في عام 1882م (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 916م)، و ألمانيا سنة 1896م و كندا سنة 1902م و استراليا 1904م و فنلندا 1911م، أما في الشرق العربي، فكان لمصر فضل السبق في هذا المجال والتي بدأت مزاوله مهنة المراجعة فيها دون تنظيم حتى سنة 1909م عند صدور القانون المنظم لمزاوله مهنة المراجعة و لقد انشأت جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية سنة 1953م. وكان الهدف الرئيسي لها محاولة تنظيم المهنة في مصر.

ثم تحولت الجمعية إلى نقابة في 1955م وقد أصدرت هذه الأخيرة دستورا سنة 1958م ينظم أعمال وسلوك و آداب المهنة وواجبات و حقوق و مسؤوليات المحاسبين لها.

كما كانت هناك تشريعات مهنية متقدمة في فلسطين، العراق، و الأردن سنة 1919م. وقد ظل القانون الهندي مطبقا في فلسطين حتى سنة 1948م أما العراق حتى سنة 1958م حيث استبدل بقانون الشركات العراقي و أصبحت مهنة المراجعة خاضعة لقانون ينظم الدخول في هذه المهنة. أما الأردن حتى صدور قانون الشركات المؤقت سنة 1962م. و الذي أصبح دائما حيث صدر باسم قانون رقم(12) وذلك سنة 1964م.

أما في الكويت فقد ظل قانون الشركات الهندي لسنة 1913م مطبقا فيها حتى سنة 1960م عندما صدر قانون الشركات الكويتي و الذي تضمن المزيد من أصول المراجعة المتطور أكثر من القانون الهندي، وفي سنة 1962م صدر قانون أخر نظم ممارسة مهنة المراجعة هناك و أصبحت جميع الدول العربية تتمتع حاليا بتشريعات منظمة للمهنة وعلى رأسها المملكة العربية السعودية و الإمارات العربية المتحدة و سلطنة عمان و اليمن و تونس و السودان و ليبيا و الجزائر و المغرب...الخ.³

وللتوضيح أكثر نتطرق في هذا الجدول للتطور التاريخي للمراجعة عبر العصور.

الجدول (1-1): التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 1700 ق.م إلى 2000 ق.م	الملك- الإمبراطور- الكنيسة- الحكومة	رجل الدين - الكاتب	معاينة السارق على اختلاس الأموال

³ - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 18-21.

النظري للمراجعة الداخلية

منع الغش و معاقبة فاعليه – حماية الأصول	المحاسب	الحكومة- المحاكم التجارية- المساهمين	من 1700 ق.م إلى 1850 م
تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية.	شخص مهني في المحاسبة و المراجعة	الحكومة و المساهمين	من 1850 م إلى 1900 م
تجنب الغش و الأخطاء و الشهادة على مصداقية الكشوفات المالية التاريخية	شخص مهني في المحاسبة و المراجعة	الحكومة و المساهمين	من 1900 م إلى 1940 م
الشهادة على صدق و سلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.	شخص مهني في المحاسبة و المراجعة	الحكومة – البنوك و المساهمين	من 1940 م إلى 1970 م
الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة.	شخص مهني في المحاسبة و المراجعة و الاستشارة	الحكومات – هيئات أخرى و المساهمين	من 1970 م إلى 1990 م
الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.	شخص مهني في المحاسبة و المراجعة و الاستشارة	الحكومات – هيئات أخرى و المساهمين	ابتداء من 1990 م

المصدر: محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، " المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسات التطبيقية "، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر 2003 ص 07، 08.

من خلال الجدول نلاحظ التطور التاريخي للمراجعة و أهدافه حيث كان الهدف من المراجعة قديما معاقبة السارق على الاختلاس و حماية الأصول في حين أصبح الدور الذي يقدمه هو الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة

تعددت التعاريف و اختلفت للمراجعة و سنوردها فيما يلي:

تعرف المراجعة على أنها عبارة عن "عملية منظمة لجمع و تقييم AAA تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية أدلة الإثبات بشكل موضوعي تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات و أحداث اقتصادية بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة و تبليغ النتائج إلى المستخدمين المعنيين.⁴

⁴- أمين السيد احمد لطفي، " المراجعة بين النظرية و التطبيق "، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 18

النظري للمراجعة الداخلية

كما تعرف بأنها: "هي وظيفة مستقلة داخل مؤسسة ما من أجل التقييم الدوري لمختلف نشاطاتها لحساب الإدارة العامة".⁵

وتعرف بانها: "عبارة عن مجموعة من التقنيات والمعلومات المستخدمة في عملية منسجمة يقوم بها شخص مهني من أجل إصدار حكم اعتمادا على معايير محددة وهذا بهدف تكوين رأي حول الإجراءات والتشكيلات المعتمدة عند تحقيق رأي ما".⁶

وتعرف أيضا بأنها: "هي اختبار أو فحص يقوم به شخص مهني كفاء ودوراية تامة ومستقل من أجل إبداء رأي مبرر حول الانضباط والمصادقية في إعداد البيانات التي تتضمنها القوائم المالية الختامية".⁷

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف المراجعة بأنها هي طريقة أو عملية منهجية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات، يقوم بها شخص مهني مستقل مؤهل علميا وعمليا، سواء كان من داخل المؤسسة أو من الخارج، بفحص السجلات والمستندات المحاسبية والكشوفات المالية للتأكد من صحة وسلامة العمليات المنجزة للأحداث الاقتصادية، وإعطاء رأي فني محايد حول صلاحية الكشوفات المالية الختامية، و بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير وتبليغ النتائج إلى الأطراف المعنية خلال فترة زمنية معينة.

المطلب الثالث : أهمية المراجعة وأهدافها

أولا: أهمية المراجعة

ترجع أهمية عملية المراجعة باعتبارها وسيلة تخدم عدد كبير متعدد من الجهات التي تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المحاسبية للمؤسسة في اتخاذ القرارات ورسم الخطط المستقبلية، مما يدعم الثقة من قبل تلك الجهات والتي تتمثل فيما يلي:

- 1- إدارة المشروع : تعتمد إدارة المشروع على المعلومات والبيانات المحاسبية التي تستخدمها في الرقابة والتخطيط للمستقبل من أجل تحقيق أهداف المشروع بكفاءة عالية. ولرسم القرارات بشكل محكم ودقيق، تعتمد الإدارة أساسا على بيانات صحيحة وليس هناك ضمان إلى عن طريق فحصها من طرف هيئة مستقلة ومحايدة.
- 2- الملاك والمساهمون :تتمثل هذه الطائفة في الملاك والمساهمين في الشركة والتي تعتمد على القوائم المالية المعتمدة من طرف مراجع الحسابات ويسترشدون ببياناتها لمعرفة الوضع المالي

⁵ -Allel Hamimi, " **le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable**", éd Opu, 1991,p35

⁶ - شريبي محمد الامين، خالد عمام، المراجعة والتسيير الجبائيين، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الاقتصادية والعلم التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 201، ص5

⁷ - شريبي محمد الامين، خالد عمام، مرجع سبق ذكره، ص5

النظري للمراجعة الداخلية

- للوحدات الاقتصادية ومدى صلابة المركز المالي وذلك لاتخاذ قرارات صائبة في توجيه مدخراتهم إلى مصادر ذات عوائد أكبر. وبالتالي على القوائم المالية أن تتسم بالصحة والدقة والوضوح.
- 3- الدائنين و الموردين : يقومون بالتطلع على تقارير المراجعة و التأكد من سلامة القوائم المالية و يقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي و القدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمانات التجارية و التوسع فيها. و تتفاوت الامتيازات و التخفيضات و الأجل الممنوحة حسب المركز المالي للمؤسسة.
- 4- البنوك و مؤسسات الإقراض الأخرى: و تعتبر أهم المصادر الأموال للتمويلات قصيرة الأجل و تعتمد المؤسسات التمويلية على المعلومات المالية التي توفرها القوائم المالية لاتخاذ قرارات منح الائتمان (الإقتراض البنكي) و التي تقوم انطلاقاً من تلك القوائم بتقييم درجة الخطر قبل منح القروض.
- 5- الهيئات الحكومية : تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات المالية التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي للدولة و رسم السياسات الاقتصادية أو تعديل السياسات الضريبية المتبعة ولا يمكن للجهات الحكومية القيام بتلك الأعمال دون وجود بيانات موثوق فيها و معتمدة من طرف جهات مستقلة عن الإدارة.⁸
- 6- المجتمع :حسب نظرية العقد الاجتماعي المجتمع هو الذي أمد المؤسسة بالموارد الاقتصادية اللازمة لتحقيق أهدافها و في المقابل يجب على هذه الأخيرة المساهمة في تحقيق رفاهية هذا المجتمع من جهة و عدم التسبب بأي ضرر اجتماعي و بيئي من جهة أخرى و حتى يعتمد المجتمع على المعلومات المحاسبية الاجتماعية و البيئية للمؤسسة، يجب أن يقدم له تقرير المراجع تأكيدات بمدى التزام المؤسسة بمسؤولياتها الاجتماعية و البيئية و إفصاحها إفصاحاً بيئياً و محاسبياً للمجتمع.
- 7- نقابة العمال : تلعب اتحادات و نقابات العمال دوراً هاماً في الحفاظ على حقوق العمال و ذلك م خلال التفاوض بشأن عوائد العمال من أجور و تحفيظات و مزايا مادية و اجتماعية. و عملية التفاوض هذه تكون مبنية على معلومات خاصة بمقدرة المؤسسة على الدفع، مؤشرات السيولة و الربحية و حصة المؤسسة من السوق و العوائد المالية للعمال. و بما أن المفاوضات تعتمد على القوائم المالية فان تقرير المراجع يدعم قرارات و اقتراحات نقابات العمال.
- 8- الأهمية في تخصيص الموارد: تساعد البيانات المالية المحاسبية الدقيقة الظاهرة في القوائم المالية على المساعدة على التحليل المالي الجيد لهذه القوائم المالية و بالتالي الحد من الإسراف و سوء الكفاية و الذي يؤدي إلى استغلال الموارد بطريقة رشيدة.
- 9- الأهمية للاقتصاد القومي : تخدم المراجعة الاقتصادية القومي بصفة عامة كنتيجة لخدماتها و أهميتها للفئات السابقة الذكر فمهمة المراجعة من المهن العريقة في الدول المتقدمة و قد ساهمت مساهمة كبيرة و فعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات جليلة في مجال حماية الاستثمارات و توضيح حالات الإسراف و التلاعب و توجيه استثمار المدخرات و الموارد المتاحة. و تعتبر المراجعة من عوامل

⁸ - يوسف محمود جربوع، "مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق"، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر، الأردن، 2007، ص9.

النظري للمراجعة الداخلية

النهضة الاقتصادية و المالية و خير عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية و خاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها و رفع مستوى معيشة مواطنيها و توفير الرفاهية الاقتصادية و المراجع خير عون للدولة لمتابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة و الكشف عن أي انحراف و معالجته و تقويمه بالسرعة الممكنة لتحقيق الخطط أهدافها و الوصول إلى أقصى مستوى الكفاية الإنتاجية في استخدام إمكانياتها المتاحة مادية و طبيعية و اقتصادية و مالية و بشرية لتحقيق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى مضاعفة الدخل القومي و تنمية الاقتصاد القومي و تحقيق الرفاهية.⁹

10- أهمية المراجعة بالنسبة للعميل: تلعب المراجعة دورا هاما للعميل (المؤسسة نفسها) في

- مصدر أساسي للحصول على القروض من البنوك و المؤسسات المقرضة و الموردين.
- مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية.
- أساس استثمارات إضافية عن طريق التحليل الاقتصادي للمركز المالي.
- أساس لإعداد الإقرارات الضريبية و تحديد مقدار الضريبة.
- أساس لتحديد سلامة المركز المالي.
- أساس لتقرير و تحديد لربحية العمليات وقوته الأيرادية.
- أساس للتحرك لتجنب العسر المالي أو الإفلاس و حالات الاختلاس.
- أساس لتحديد القيم المستحقة في :
 - التعامل على أساس الأرباح المحققة (بيع بالتقسيط).
 - عقود المشاركة في المصروفات و الأرباح.
 - عقود التكلفة مضاف إليها نسبة معينة (مقاولات).
- أساس لتوفير الضوابط و الرقابة الداخلية و الإشراف على الموظفين و صحة الدفاتر و السجلات و هذا بدوره يؤدي إلى زيادة الكفاءة و لرفع أداء المشروع.¹⁰

ثانيا: أهداف المراجعة

للمراجعة أهداف عديدة نوردتها فيما يلي :

- 1- مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها و التعرف على ما حققته من أهداف و دراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.
- 2- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.

⁹- خالد راغب الخطيب، خليل محمد الرفاعي، "الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات نظري عملي"، دار المستقبل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص19.

¹⁰- مهيب الساعي، وهيبي عمر، "علم تدقيق الحسابات"، دار الفكر للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1991، ص13.

النظري للمراجعة الداخلية

- 3- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.
- 4- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- 5- تخفيض خطر المراجعة و ذلك لصعوبة تقدير أثار عملية المراجعة على العميل و المنشآت محل المراجعة.

11

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل و الطرق المستخدمة من طرف الإدارة لغرض التحقق من فعالية نظام رقابتها الداخلي و سوف نتطرق في هذا الباب الى عموميات حول المراجعة الداخلية.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية

تعددت التعاريف التي تطرقت للمراجعة الداخلية حسب التطور التاريخي لها. فبعد ما كانت عبارة عن رقابة مالية مستمرة هدفها اكتشاف الخطأ و الغش أصبحت تقوم على شمولية المراجعة و تقديم الاستشارات لتحسين أداء المؤسسات و من أهم تعريفها:

عرف المعهد الفرنسي المراجعة و الرقابة الداخلية IFACI في موقعه الرسمي على أنها "نشاط مستقل و موضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمؤسسة عن درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها مع تقديم نصائح فيما يخص ذلك و المساعدة في خلق قيمة مضافة".¹²

وعرفها معهد المراجعين الداخليين IIA في موقعه الرسمي على أنها "هو نشاط مستقل و موضوعي يقدم تأكيدات و خدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة و تحسين عملياتها و يساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم و تحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر و الرقابة".¹³

كما تعرف على أنها : "نشاط مستقل و موضوعي يعطي ضمان في درجة تحكم المؤسسة في عملياتها. كما يقدم توصيات و نصائح للإدارة العليا و يعمل على خلق قيمة مضافة و مساعدة المؤسسة في الوصول إلى أهدافها المسطرة من خلال تقييم منهجي و تقديم مقترحات للحد من المخاطر و تعزيز الحوكمة".¹⁴

¹¹ - احمد حلمي جمعة، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار الصفا للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص8-9.

¹² - WWW.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne-/definitions-de-l-audit-et-du-controle-interne.78.html.

¹³ - <https://na.theiia.org/standard-guidance/mandatory-guidance/page/definition-of-internal-Auditing.aspx>.

¹⁴ - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد2، السنة الخامسة و العشرون، قانون88-01، الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988، ص36.

النظري للمراجعة الداخلية

وتعرف بأنها : " وظيفة إدارية تابعة للإدارة المؤسسية تعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقسيم مدى تفشي النظام مع المتطلبات الإدارية والعمل على حسن استخدام الموارد بما تحقق الكفاية الإنتاجية.¹⁵

المطلب الثاني: أهداف المراجعة الداخلية

نستطيع تلخيص الأهداف في بعض نقاط أساسية وهي:

- 1- التأكد من دقة الأنظمة الرقابية وذلك من خلال التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات و المسائل الرقابية المصرح بها في مختلف المستويات الإدارية.
- 2- التحقق من مدى الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.
- 3- كفاءة وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

ولتنفيذ هذه الأهداف يتطلب الأمر أن يقوم المراجع الداخلي بدور فعال داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة بحيث يتولى المهام التالية :

- 1- رقابة قبل الصرف للتحقق من سلامة الإجراءات قبل إتمام الصرف الفعلي.
- 2- رقابة بعد الصرف للتأكد من أن جميع المصروفات قد صرفت في أغراض محددة و مرتبطة بأعمال المؤسسة.
- 3- التأكد من مدى مساهمة العاملين بالمؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية الموضوعية.
- 4- التحقق من صحة المعلومات المحاسبية والإحصائية التي تقدمها الأقسام للإدارة العليا. مساعدة أعضاء المؤسسة على القيام بمسؤولياتهم بكفاءة وفعالية.
- 4- تحديد مخاطر المؤسسة وتخفيضها إلى الحد الأدنى.

المطلب الثالث: نطاق تطبيق المراجعة الداخلية

يمكن تقسيم المراجعة الداخلية إلى عدة أقسام وهذا حسب طبيعة العمليات التي تقوم بها والتي تؤدي بدورها إلى ضمان إتمام خدماتها على أكمل وجه ولتحقيق أهداف المؤسسة¹⁶

¹⁵ -Jaques et Sophie.N," **audit interne et contrôle de gestion**", Groupes Eyrolles, paris, France, 2011,p20.

النظري للمراجعة الداخلية

- 1- _المراجعة الداخلية المالية: تعرف المراجعة الداخلية المالية بأنها الفحص الكامل و المنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية و جميع العمليات المتعلقة بتلك السجلات لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و السياسات الإدارية و أية متطلبات أخرى و يدخل هذا النوع من المراجعة في المجال التقليدي للمراجعة الداخلية، التي تضمن مراجعة و تتبع القيود المحاسبية التي تعود إلى الأحداث الاقتصادية التي تخص المؤسسة و تدقيقها محاسبيا و مستنديا ثم التحقق من سلامتها و مطابقتها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و السياسات و الأنظمة الخاصة بالإدارة و ذلك لإظهار البيانات و القوائم المالية بصورة موضوعية و صحيحة تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة وكذلك تمكن المراجعة المالية من التحقق من وجود الأصول و حمايتها من الضياع أو الاختلاس.
- 2- المراجعة الداخلية التشغيلية تعرف على انها الفحص و التقويم الشامل للعمليات التشغيلية للمشروع من اجل إعلام الإدارة عن مدى تطبيق السياسات الموضوعية لتحقيق الأهداف المسطرة كما يشمل كفاءة استخدام الموارد المادية و البشرية بالإضافة إلى تقويم لإجراءات مختلف العمليات و يجب أن يتضمن على التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل و الطرق الواجب إتباعها لزيادة الكفاءة و الربحية.

ولكي يعتبر مفيدا يجب أن يقدم للإدارة ما يلي :

- زيادة الربحية للمؤسسة.
- الاستخدام الأمثل للمواد المتاحة بكفاءة عالية.
- التعرف إلى المشاكل و محاولة حلها في مراحلها الأولى.
- إيجاد طرق جديدة للاتصال بين مختلف مستويات الإدارة.

- 3- مراجعة الالتزام : في هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بالتحقق من مدى الالتزام بالأنظمة و القوانين المعمول بها و الإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة .

¹⁶ - برايج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، و علوم التسيير، شعبة علوم التسيير، شعبة علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014-2015، ص

النظري للمراجعة الداخلية

4- مراجعة الجودة: هي عبارة عن فحص منهجي ومستقل لمجموع نشاطات و نتائج المؤسسة لتحديد مدى مطابقتها مع المعايير الخاصة بالجودة، وهي تضمن و تتحقق من أن العمليات المنجزة داخل المؤسسة قد تمت على أكمل وجه و بأحسن صورة و كما كان مخطط لها.¹⁷

5- المراجعة الإستراتيجية: هذا النوع من المراجعة يعمل على تقديم الاقتراحات و التحسينات على الخيارات الإستراتيجية و ذلك لمواجهة التغيرات الخاصة باستمرار على المحيط الداخلي و الخارجي للمؤسسة و ذلك عن طريق الإجابة عن الأسئلة التالية:

- هل الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة كانت الأمثل ؟
- هل لدى المؤسسة الإمكانيات لتحقيق أهدافها الإستراتيجية ؟
- هل تم تطبيق العمليات الرئيسية كما ينبغي ؟
- هل النتائج المتوصل إليها مطابقة و مقاربة للأهداف الإستراتيجية المسطرة ؟

6- المراجعة الإدارية : في هذا النوع من المراجعة يجب على المراجع الداخلي أن يعتبر نفسه عضو من أعضاء الفريق الإداري للمؤسسة و عليه أن ينظر إلى الأمور التي يقوم بمراجعتها بنظرة إدارية، و عليه أن يقوم بتقييم جودة أسلوب إدارة المخاطر في المؤسسة.

7- المراجعة الاجتماعية: تهتم بمراجعة الظروف الاجتماعية للعمل و العمال داخل المؤسسة و تساهم في تحقيق الرفاهية الاجتماعية.

8- المراجعة البيئية: هي عبارة عن فحص انتقادي دوري و منظم للعمليات و الأنشطة داخل المؤسسة و ذلك لتحديد تأثيرها على البيئة.

المبحث الثالث: معايير المراجعة الداخلية

المطلب الأول : معايير المراجعة

تتم ممارسة عملية المراجعة الداخلية في بيئات مختلفة من حيث القوانين و الثقافات المختلفة و المتنوعة، و على مستوى مؤسسات تختلف من ناحية الأحجام، الأهداف، الهيكلة. كما تتم المراجعة من قبل أشخاص من داخل و خارج المؤسسة. و بالتالي من الضروري التقييد بمعايير دولية لممارسة مهنة المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين و ذلك بهدف الوفاء بمسؤولياتهم.¹⁸

¹⁷Michel weill, **L'audit stratégique, qualité et efficacité des organisations**, AFNOR,3 Ed, France, 2007,p39.

¹⁸ -https://global.theia.org/translations/public_documents/IPPF-standard-2017-Arabic.pdf.

النظري للمراجعة الداخلية

وتستند المعايير على مجموعة مبادئ و متطلبات إلزامية تتكون من :

- "تصريحات " تحدد المتطلبات الجوهرية لممارسة مهنة المراجعة الداخلية القابلة للتطبيق و تقييم فعالية أداءها دوليا وعلى المستوى التنظيمي الفردي.
- "تفسيرات" توضح العبارات و المصطلحات الواردة في المعايير.

إن المعايير و ميثاق الأخلاقيات تحتوي على جميع العناصر الإلزامية في الإطار الدولي و بناء على ذلك فإن التقيد بميثاق الأخلاقيات و بالمعايير يعتبر تقييدا بجميع العناصر الإلزامية للإطار المهني الدولي لممارسة أعمال المراجعة الداخلية. و تتألف المعايير من قسمين أساسيين معايير الصفات و معايير الأداء.

أولا : معايير الصفات

تحدد هذه المعايير الخصائص التي يجب توفرها في المؤسسات و الأفراد الذين يمارسون المراجعة الداخلية:¹⁹

- 1000 الأهداف، الصلاحيات و المسؤوليات : يجب تحديد أهداف و صلاحيات و مسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية تحديدا رسميا ضمن ميثاق المراجعة الداخلية، بما يتماشى مع رسالتها، و العناصر الإلزامية من الإطار الدولي للممارسات المهنية (المبادئ الجوهرية للممارسة المهنية لمراجعة الداخلية، ميثاق الأخلاقيات، المعايير و تعريف المراجعة الداخلية)
- 1000 ت-1 : يجب تحديد طبيعة الخدمات التأكيدية التي تقدم إلى المنشأة تحديدا واضحا في ميثاق المراجعة الداخلية.
- 1000-1-1 : يجب تحديد طبيعة الخدمات الاستشارية في ميثاق المراجعة الداخلية.
- 1010 الإقرار بالتوجهات الإلزامية في ميثاق التدقيق الداخلي : الطبيعة الإلزامية للمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية و ميثاق الأخلاقيات و المعايير و تعريف المراجعة الداخلية يجب الإقرار بها في ميثاق المراجعة الداخلية. يجب على الرئيس التنفيذي مناقشة رسالة المراجعة الداخلية و الرسالة الإلزامية من الإطار الدولي للممارسات المهنية مع الإدارة العليا و مجلس الإدارة.
- 1100 الاستقلالية و الموضوعية: يجب أن كون نشاط المراجعة الداخلية مستقلا، و يجب على المراجعين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية.
- 1110 الاستقلالية في المنشأة: يجب أن يرتبط الرئيس التنفيذي بأعلى مستوى في الهيكل الإداري للمنشأة وذلك لتمكين نشاط المراجعة الداخلية من الاضطلاع بمسؤولياته على أكمل وجه. و تتحقق هذه المسؤولية التنظيمية فعليا حين يكون الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية مرتبطا وظيفيا بالمجلس.

¹⁹Op-cit

النظري للمراجعة الداخلية

- 1110.ت1 المراجع هو الذي يحدد نطاق المراجعة ولا احد يتدخل في انجازه لأعماله.
- 1111 الفاعل المباشر مع المجلس: يجب على المسؤول المباشر على المراجعة الداخلية أن يتواصل ويتفاعل بشكل مباشر مع المجلس.
- 1112 دور الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية خارج إطار المراجعة الداخلية: عندما يكون للرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أي ادوار أو مسؤوليات تقع خارج إطار المراجعة الداخلية، أو عندما يتوقع حدوث هذه الأدوار، فيجب أخذ الاحتياطات اللازمة للحد من حجم التأثير السلبي على الاستقلالية والموضوعية.
- 1120 الموضوعية على المستوى الفردي: يجب أن يتصف المراجعون الداخليون بالحياد وعدم الانحياز، وأن يجتنبوا كل ما من شأنه أن يجعلهم في وضعية تضارب المصالح.
- 1130 التأثير على الاستقلالية: إذا حدث ما من شأنه أن يؤثر في الواقع أو في الظواهر على الاستقلالية أو الموضوعية فإنه يجب الإفصاح عن تفاصيل ذلك للأطراف المعنية. على أن يراعى في نوعية وطريقة الإفصاح درجة التأثير على الاستقلالية والموضوعية
- 1130-ت1 يجب منع المراجع الداخلي من تقييم عمل كان مشرفا عليه.
- 1130-ت2 المهام التأكيدية المتعلقة بوظائف هي تحت إشراف الرئيس التنفيذي للمراجعة يجب أن توضع تحت إشراف شخص من خارج نشاط المراجعة الداخلية.
- 1130-ت3 يمكن للمراجعة الداخلية أن تقدم خدمات تأكيد في مجالات سبق لها أن قدمت فيها خدمات استشارية بشرط أن لا تؤثر سلبا على موضوعيتها.
- 1130-أ1 يمكن للمراجعين الداخليين تقديم خدمات استشارية متعلقة بعمليات كانوا مشرفين عليها فيما سبق.
- 1130-أ2 إذا ما وجد ما من شأنه أن يؤثر على استقلالية أو موضوعية المراجعين الداخليين أثناء مهام استشارية مقترحة، فإنه يجب الإفصاح ن ذلك للعميل الذي أمر بالمهمة قبل قبولها.
- 1200 المهارات والعناية المهنية اللازمة: يجب انجاز مهمات المراجعة الداخلية بمهارة وتوخي العناية المهنية اللازمة.
- 1210 المهارة: يجب على المراجعين الداخليين أن يمتلكوا المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى الضرورية للاضطلاع بالمسؤوليات الفردية المنوطة بعهدة كل منهم، ويجب على نشاط المراجعة الداخلية أن يمتلك جماعيا أو يحصل المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى الضرورية للاضطلاع بالمسؤوليات.
- 1210-ت1 يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الحصول على المشورة والمساعدة من أشخاص مؤهلين إذا كان المراجعون الداخليون يفتقدون إلى المعارف والخبرات ومختلف المهارات اللازمة لتنفيذ كل او جزء من مهمة المراجعة.

النظري للمراجعة الداخلية

- 1210-ت-2 يجب ان يتمتع المراجعون الداخليون بالمعرفة الوافية التي تمكنهم من تقييم مخاطر الاحتيال و الكيفية التي تديرها المؤسسة تلك المخاطر.
- 1210-ت-3 يجب أن يكون لدى المراجعين الداخليين معرفة وافية بأهم مخاطر تكنولوجيا المعلوماتية، و الضوابط الرقابية المتعلقة بها، و لكن ليس من المتوقع أن تكون لديهم نفس الكفاءات و الخبرات التي يتمتع بها المراجع الداخلي الذي تكون مسؤوليته الرئيسية مراجعة نظام المعلومات.
- 1210-ا-1 إذا كان المراجعون الداخليون لا يمتلكون المهارات و الكفاءات التي تتطلبها أداء مهمة استشارية معينة او جزء منها، في هذه الحالة يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة إما أن يقبل تلك المهمة او ان يسعى للحصول على المساعدة من أشخاص مؤهلين.
- 1220- العناية المهنية اللازمة : يجب على المراجعين الداخليين بذل مستوى من العناية و المهارة المتوقع أن يكون عليها أي مراجع داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر و الاقتدار بيد أن بذل العناية لا يعني العصمة
- 1220.ت-1 يجب على المراجعين الداخليين أن يبذلوا العناية اللازمة في أعمالهم وذلك بأخذ بعين

الاعتبار العناصر التالية:

- مدى العمل اللازم لتحقيق أهداف المهمة.
- درجة التعقيد أو الأهمية النسبية التي يتم تطبيق إجراءات التطمين عليها.
- ملائمة وفعالية مسار الحكومة و إدارة المخاطر و الرقابة.
- احتمال حدوث أخطاء جسيمة أو الاحتيال أو عدم الامتثال.
- تكلفة أعمال التطمين ومقارنتها بالمنافع الكامنة
- 1220.ت-2 في سياق بذل العناية المهنية يجب أن يأخذ المراجعون الداخليون في الاعتبار استخدام المراجعة المعتمد على التكنولوجيا وغيرها من التقنيات قليل البيانات
- 1220.ت-3 يجب أن ينتبه المراجعون الداخليون إلى المخاطر الهامة التي قد يؤثر على الأهداف أو العمليات أو الموارد هذا و أن إجراءات التطمين حتى ولو تمت بالعناية المهنية اللازمة لا تضمن وحدها أن جميع المخاطر الهامة سيتم تحديدها.
- 1220.ا-1 يجب على المراجعين الداخليين اخذ بعين الاعتبار أثناء انجاز مهمات استشارية لمراعاة ما يلي:
- احتياطات و انتظارات العملاء بما في ذلك طبيعة توقيت و تبليغ نتائج المهمة
- درجة التعقيد ومدى العمل الضروري لتحقيق أهداف المهمة
- تكلفة المهمة الاستشارية مقارنة بالمنافع الكامنة

النظري للمراجعة الداخلية

- 1230-التكوين المهني المستمر: يجب على المراجعين الداخليين و تحسين معارفهم و مهاراتهم و كفاءاتهم الأخرى عن طريق التكوين المهني المستمر
- 1300-برنامج ضمان و تحسين الجودة : يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يعد و يحافظ على برنامج ضمان و تحسين الجودة حيث يغطي كافة الجوانب نشاط المراجعة الداخلية
- 1310- متطلبات برنامج ضمان و تحسين الجودة : يجب أن يحتوي برنامج ضمان و تحسين الجودة على تقييمات داخلية و خارجية على سواء
- 1311- التقييمات الداخلية : يجب أن تتضمن التقييمات الداخلية ما يلي :
 - الإشراف المستمر على أداء نشاط المراجعة الداخلية
 - عمليات دورية عن طريق التقسيم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المنشأة على أن تتوفر فيهم معرفة كفاية بممارسات المراجعة الداخلية (ميثاق الواجبات الأخلاقية و المعايير)
- 1312- التقييمات الخارجية : يجب إجراء تقييمات خارجية على الأقل مرة واحدة كل خمس سنوات بواسطة مراجع أو فريق مراجع مؤهل و مستقل من خارج المنشأة و في هذا الإطار يجب أن يناقش الرئيس التنفيذي للتدقيق مع المجلس النقاط التالية :
 - شكل و وتيرة التقييم الخارجي
 - مؤهلات استقلالية المراجع أو فريق المراجعة الخارجية بما في ذلك احتمال وجود أي تضارب في المصالح
- 1320-التقارير المتعلقة ببرنامج تأكيد و تحسين الجودة : يجب على الرئيس للمراجعة الداخلية رفع نتائج برنامج تأكيد و تحسين الجودة إلى الإدارة العليا و المجلس متضمنة الإفصاحات التالية :
 - نطاق و ثيرة التقييم الداخلي و الخارجي.
 - مؤهلات و استقلالية المراجع أو فريق المراجعة بما فيها تضارب المصالح المحتمل.
 - استنتاجات المراجعين.
 - لخطط التصحيحية.
- 1321 استعمال عبارة " مطابق للمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية": إن الإشارة إلى أن نشاط المراجعة الداخلية مطابق للمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية تكون مناسبة فقط إذا كانت مدعومة بنتائج برنامج تأكيد و تحسين الجودة تفيد بذلك.
- 1322 الإفصاح عن عدم التوافق : إذا كان لعدم التوافق مع ميثاق الأخلاقيات أو المعايير تأثير على النطاق العام أو عمليات نشاط المراجعة الداخلية فإنه يجب على الرئيس التنفيذي أن يفصح إلى الإدارة العليا و المجلس عن عدم التوافق و التأثير الناتج عنه.

ثانيا : معايير الأداء :

النظري للمراجعة الداخلية

تتناول طبيعة المراجعة الداخلية وتحدد معايير الجودة لقياس أداء الخدمة المقدمة.

- 2000 إدارة نشاط المراجعة الداخلية : يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يدير نشاط المراجعة بفعالية من اجل ضمان انه يضيف قيمة للمنشأة. ويتم ذلك عندما:
 - يحقق الأهداف والمسؤوليات الواردة في ميثاق المراجعة الداخلية.
 - يتوافق مع المعايير.
 - يلتزم الأفراد بميثاق الأخلاقيات أو المعايير.
 - يأخذ بالاعتبار الاتجاهات والقضايا الناشئة التي يمكن أن تؤثر على المنشأة.
- 2010 التخطيط: يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يعد خطة مبنية على المخاطر من اجل تحديد أولويات نشاط المراجعة بما ينسجم مع أهداف المنشأة.2010
- 2010-ت-1: يجب أن تركز خطة مهمات المراجعة على تقييم موثق للمخاطر، يتم مرة في السنة على الأقل و يجب أن يؤخذ في إطار هذا المسار رأي الإدارة العليا والمجلس.
- 2010-ت-2 يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يحدد و يأخذ بعين الاعتبار انتظارات الإدارة العليا و المجلس و الأطراف المعنية الأخرى عندما يقدم المراجع الداخلي آراءه و استنتاجاته.
- 2010-ا-1 عند قبول مهمة استشارية يجب إدراجها ضمن خطة المراجعة.²⁰
- 2020 التبليغ و الموافقة: يجب إعلام الإدارة العليا و المجلس بمخطط المراجعة و الموارد اللازمة.
- 2030 ادارة الموارد: يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يتأكد من أن موارد المراجعة الداخلية ملائمة و كافية و إنها تستعمل بفعالية من اجل انجاز خطة المراجعة الموافق الموافقات عليها.
- 2040 السياسات و الإجراءات: يجب أن يعد الرئيس التنفيذي للمراجعة السياسات و الإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط المراجعة الداخلية. أي أن شكل و مضمون السياسات و الإجراءات مرتبطة بحجم و هيكل نشاط المراجعة الداخلية و درجة تعقيد أعماله.
- 2050 التنسيق و الاعتماد: يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يتقاسم المعلومات و ينسق النشاطات و يرى إمكانية الاعتماد على عمل أطراف أخرى خارجية و داخلية التي تقدم خدمات التأكيد و الاستشارة و ذلك لضمان التغطية الملائمة و التقليص من ازدواجية الجهود.²¹
- 2060 رفع تقارير إلى الإدارة العليا: يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يرفع بصفة دورية التقارير إلى الإدارة العليا و المجلس حول أهداف و صلاحيات و مسؤوليات و أداء نشاط المراجعة

²⁰J.Renard,op-cit,p114.

²¹ - <https://global.theia.org/translations/public>, Op-cit

النظري للمراجعة الداخلية

الداخلية وفقا لخطة عمله و التزاما بمبادئ ميثاق أخلاقيات المهنة و المعايير. و يجب أن تتضمن هذه التقارير المخاطر و المسائل المتعلقة بالحوكمة و أي مواضيع أخرى تتطلب انتباه الإدارة العليا/أو المجلس.

- 2070 مزود الخدمات الخارجي و مسؤوليات المنشأة في مجال التدقيق: عندما يقوم مزود خدمات خارجي بتقديم خدمات باعتباره نشاط المراجعة الداخلية، فإنه يجب عليه أن يلفت انتباه المنشأة إلى أنها مسؤولة على الحفاظ على نشاط مراجعة داخلية فعال.
- 2100 طبيعة العمل: يجب أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بالتقييم و الإسهام في تحسين كل من مسار الحوكمة و إدارة المخاطر و الرقابة في المنشأة، و ذلك بإتباع مقارنة نظامية و منهجية و مبنية على المخاطر.
- 2110 الحوكمة: يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم مسار الحوكمة في المؤسسة و تقديم التوصيات المناسبة لتحسين أساليب الحوكمة عبر:
 - أخذ قرارات إستراتيجية و عملية.
 - الإشراف على عمليات إدارة المخاطر و الرقابة.
 - تعزيز الأخلاقيات و القيم المناسبة في المنشأة.
 - ضمان فعالية إدارة الأداء و المساءلة داخل المنشأة.
 - إبلاغ المعلومات حول المخاطر و الرقابة إلى الجهات المناسبة داخل المنشأة.
 - تنسيق الأنشطة و تبادل المعلومات بين المجلس و المراجعين الداخليين و مقدمي خدمات التأكيد الآخرين و الإدارة.
- 2110-ت-1 : يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم مستوى تصميم و تنفيذ و فعالية أهداف و برامج و أنشطة المنشأة المتعلقة بالقيم الأخلاقية.
- 2110-ت-2 يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم ما إذا كانت حوكمة تكنولوجيا المعلومات في المنشأة تدعم و تساند استراتيجيات و أهداف المنشأة.
- 2120 إدارة المخاطر: يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم فعالية و المساهمة في تحسين مسار إدارة المخاطر. وتعني تحديد ما إذا كان مسار إدارة المخاطر فعال ام لا هي مسألة رأي أو حكم ناتج عن المراجع الداخلي الذي يبين: ²²
 - إن أهداف المؤسسة تساند رسالة المنشأة و تساهم في تحقيقها.
 - إن المخاطر المرتفعة يتم تحديدها و تقييمها.
 - إن كيفية التعامل مع المخاطر يتم انتقاؤها بشكل ملائم، بحيث يكون مستوى المخاطر في انسجام مع قابلية المنشأة للمخاطر.

²² - <https://global.theia.org/translations/public>, Op-cit

النظري للمراجعة الداخلية

- إن المعلومات ذات الصلة يتم التقاطها وإبلاغها في الوقت المناسب بحيث يتسنى للموظفين و الإدارة و المجلس الاضطلاع بالمسؤوليات المناطة بعهدتهم.
- 2120-ت-1: يجب على نشاط المراجعة الداخلية أن يقيم مخاطر المنشأة المتعلقة بالحوكمة و العمليات و أنظمة المعلومات بالنظر إلى:
 - تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة.
 - وثوقية و مصداقية البيانات المالية و المعلومات التشغيلية.
 - فعالية وكفاية العمليات و البرامج.
 - حماية الأصول.
 - الامتثال للقوانين و اللوائح و السياسات و الإجراءات و العقود.
- 2120-ت-2 : يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم احتمال حدوث عمليات احتيال و كيفية إدارة المنشأة لمخاطر الاحتيال.
- 2120-ا-1 : أثناء المهمات الاستشارية يجب على المراجعين الداخليين تحديد المخاطر في علاقة بأهداف هذه المهمات، كما يجب أن يكونوا على يقظة من وجود مخاطر أخرى مرتفعة.
- 2120-ا-2 : يجب على المراجعين الداخليين استعمال معرفتهم بالمخاطر المكتسبة من خلال انجازهم للمهمات الاستشارية و ذلك عند تقييم مسار إدارة مخاطر المنشأة.
- 2120-ا-3 : عندما يساعد المراجعون الداخليون الإدارة في وضع أو تحسين مسار إدارة المخاطر فانه يجب عليهم أن يمتنعوا عمليا عن الاضطلاع بأي مسؤولية في إدارة المخاطر.
- 2130 الرقابة: يجب أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية المنشأة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعلية من خلال تقييم فعاليتها و كفايتها، و الدفع لتحسينها المستمر.
- 2130-ت-1 يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم مدى فعالية و ملائمة الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المنشأة المتعلقة بالحوكمة و العمليات و أنظمة المعلومات.
- 2130-ا-1 يجب على المراجعين الداخليين استعمال معرفتهم بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال انجازهم للمهمات الاستشارية و ذلك عند تقييم مسار الرقابة بالمنشأة.²³
- 2200 التخطيط للمهمة: يجب على المراجعين الداخليين أن يعدوا مخططا موثقا لكل مهمة مراجعة و يتضمن المخطط أهداف و نطاق و المجال الزمني و الموارد المخصصة للمهمة. و يجب على المخطط أن يأخذ بالاعتبار استراتيجيات المؤسسة و الأهداف و المخاطر ذات الصلة بالمهمة.
- 2201 اعتبارات التخطيط: عند وضع خطة عمل المهمة يجب أن يأخذ المراجعون الداخليون بعين الاعتبار ما يلي :

²³ - <https://global.theia.org/translations/public>, Op-cit

النظري للمراجعة الداخلية

- استراتيجيات و أهداف النشاط الذي يتم إجراء المراجعة عليه و الوسائل التي يستعملها هذا النشاط لمراقبة أدائه.
- المخاطر المرتفعة و الأهداف و الموارد و العمليات الخاصة بهذا النشاط، بالإضافة إلى الوسائل التي من خلالها يتم الإبقاء على التأثيرات الناجمة عن هذه المخاطر في مستوى مقبول.
- مدى ملائمة و فعالية مسار الحوكمة و إدارة المخاطر و الرقابة في مستوى هذا النشاط و ذلك بالمقارنة بإطار أو نموذج ذي صلة.
- فرص إدخال تحسينات هامة على مسار الحوكمة و إدارة المخاطر و الرقابة.
- 2201-ت-1 عند التخطيط لمهمة المراجعة لجهات خارج المنشأة يجب على المراجعين إعداد اتفاق كتابي معهم بخصوص الأهداف و النطاق و مسؤوليات كل طرف و مختلف الانتظارات بالإضافة إلى القيود على توزيع نتائج المهمة و الإطلاع على وثائقها.
- 2201-ا-1 يجب على المراجعين الداخليين الاتفاق مع عملاء المهمات الاستشارية حول الأهداف و النطاق و مسؤوليات كل طرف و مختلف انتظارات العميل. و بالنسبة للمهمات الهامة يجب أن يكون هذا الاتفاق مكتوباً.
- 2210 أهداف المهمة: يجب تحديد كل أهداف مهمة مراجعة.
- 2210-ت-1 يجب على المراجعين الداخليين إجراء تقييم أولي للمخاطر المتصلة بالنشاط الذي يتم المراجعة عليه و يجب أن تعكس أهداف مهمة المراجعة نتائج ذلك التقييم.
- 2210-ت-2 يجب أن يأخذ المراجعون الداخليون في اعتبارهم عند تحديد أهداف مهمة المراجعة احتمال وجود أخطاء هامة أو عمليات احتيال أو حالات عدم تقييد أو مخاطر أخرى.
- 2210-ت-3 وجود مقاييس ملائمة ضروري لتقييم الحوكمة و إدارة المخاطر و الضوابط الرقابية و يجب أن يتأكد المراجعون الداخليون إلى أي مدى قامت الإدارة و/أو الرئيس بوضع مقاييس لتحديد ما إذا كانت الأهداف والغايات قد تم تحقيقها. وإذا كانت المقاييس ملائمة فإنه يجب على المراجعين الداخليين أن يستعملوها في تقييمهم و أما إذا كانت غير ملائمة فإنه يجب على المراجعين الداخليين أن يحددوا مقياس التقييم المناسب من خلال النقاش مع الإدارة و/أو المجلس.²⁴
- بمعنى أن تكون مقاييس التقييم
- داخلية (مثلاً سياسات و إجراءات)
- خارجية (مثلاً النظم و القوانين المفروضة من الجهات الرسمية)
- الممارسات الرائدة (مثلاً إرشادات و توجيهات القطاع أو المهنة).

²⁴ - <https://global.theia.org/translations/public>, Op-cit

النظري للمراجعة الداخلية

يجب أن تتناول أهداف المهمة الاستشارية مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة وذلك في حدود النطاق المتفق عليه مع عميل المهمة.

- 2210-1-2 يجب أن تكون أهداف المهمة الاستشارية في انسجام مع قيم و استراتيجيات و أهداف المنشأة.
- 2220 نطاق المهمة : يجب أن يكون نطاق مهمة المراجعة كافيا بحيث يتم تحقيق أهداف المهمة.
- 2220-ت-1 يجب أن يشمل نطاق مهمة المراجعة كل ما له صلة من أنظمة ووثائق وسجلات و أفراد و ممتلكات مادية بما في ذلك تلك التي تكون تحت سيطرة أطراف ثالثة.
- 2220-ت-2 إذا ظهرت أثناء مهمة تأكيدية فرص هامة لتقديم خدمات استشارية ينبغي التوصل إلى اتفاق كتابي خاص حول أهداف ونطاق و مسؤوليات و مختلف الانتظارات، و أن يتم إبلاغ نتائج هذه المهمة الاستشارية وفقا للمعايير المعتمدة فيما يتعلق بتقديم الخدمات الاستشارية.
- 2220-1-1 عند تنفيذ المهمات الاستشارية يجب أن يتأكد المراجعون الداخليون من أن نطاق المهمة كاف لتحقيق الأهداف المتفق عليها، وإذا ما كانت هناك أي تحفظات لدى المراجعين الداخليين بشأن نطاق المهمة أثناء تنفيذها، فيجب أن يناقشوا هذه التحفظات مع العميل المعني بالمهمة لتحديد ما إذا كانوا يستمرون أم لا في المهمة.
- 2220-1-2 أثناء المهمات الاستشارية يجب على المراجعين الداخليين تحديد الضوابط الرقابية ذات العلاقة بأهداف هذه المهمات، كما يجب أن يكونوا منتمين للمسائل الرقابية.
- 2230 تخصيص الموارد للمهمة: يجب أن يحدد المراجعون الداخليون الموارد المناسبة و الكافية لتحقيق أهداف المهمة وذلك بالارتكاز على تقييم طبيعة و تعقيد كل مهمة و القيود الزمنية و الموارد المتاحة.
- 2240 برنامج عمل المهمة: يجب على المراجعين الداخليين إعداد و توثيق برامج عمل لتحقيق أهداف المهمة.
- 2240-ت-1 يجب أن يتضمن برنامج العمل إجراءات لتحديد و تحليل و تقييم المعلومات أثناء انجاز المهمة. و يجب المصادقة على البرنامج قبل تنفيذه، وأيضا المصادقة على أي تعديل قد يطرأ عليه.
- 2240-1-1 قد يختلف برنامج عمل المهمات الاستشارية من حيث الشكل و المضمون، وذلك حسب طبيعة المهمة.²⁵
- 2300 تنفيذ المهمة : يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بتحديد و تحليل و تقييم و توثيق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة.

²⁵ - <https://global.theia.org/translations/public>, Op-cit

النظري للمراجعة الداخلية

- 2310 تحديد المعلومات: يجب على المراجعين الداخليين تحديد معلومات كافية و موثوق بها و ذات صلة و مفيدة لتحقيق أهداف المهمة.
- 2320 التحليل و التقييم: يجب على المراجعين الداخليين ان يؤسسوا استنتاجاتهم و نتائج المهمة على تحاليل و تقييمات مناسبة.
- 2330 توثيق المعلومات: يجب على المراجعين الداخليين توثيق معلومات كافية و موثوقة و ذات صلة و مفيدة لدعم استنتاجات و نتائج المهمة.
- 2330-ت-1 يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة مراقبة مسالة الاطلاع علة و ثائق المهمة. و يجب ان يتحصل على موافقة الإدارة العليا و / او المستشار القانوني عند الاقتضاء، وذلك قبيل تمكين جهات خارجية من الإطلاع على و ثائق المهمة.
- 2330-ت-2 يجب أن يحدد الرئيس التنفيذي للمراجعة، قواعد في مجال الاحتفاظ بملفات المهمة و ذلك بغض النظر عن الوسائل المستعملة لتخزين هذه الملفات. و يجب أن تكون هذه القواعد منسجمة مع توجهات المنشأة و اي متطلبات تشريعية او متطلبات أخرى في الغرض.
- 2330-ا-1 يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة ان يعد سياسات التحكم في حماية و الاحتفاظ بوثائق المهمة الاستشارية.
- 2340 الإشراف على المهمة: يجب أن تكون مهمات المراجعة محل إشراف ملائم بما يكفل تحقيق أهداف و ضمان الجودة و تطوير كفاءات الفريق.
- 2400 تبليغ النتائج: يجب على المراجعين الداخليين أن يبلغوا نتائج المهمة.
- 2410-ت-1 يجب أن يتضمن التبليغ النهائي لنتائج المهمة الاستنتاجات القابلة للتطبيق و التوصيات و / أو خطط العمل ذات الصلة.
- 2410-ت-2 إن المراجعين الداخليين مدعوون في إطار التبليغات الخاصة بالمهمة إلى ذكر النقاط المرضية المسجلة في الأداء.
- 2410-ت-3 عند إبلاغ نتائج المهمة إلى أطراف خارج المنشأة يجب أن يتضمن التبليغ القيود لتداول و استعمال هذه النتائج.
- 2410-ا-1 تختلف التعليقات المتعلقة بتقديم أشغال و نتائج المهمات الاستشارية من حيث الشكل و المضمون و بحسب طبيعة المهمة و حاجيات العميل المعني بها.
- 2420 جودة التبليغات : يجب أن تكون التبليغات صحيحة و موضوعية و واضحة و موجزة و بناءة و كاملة و في أوانها.
- 2421 الخطأ و السهو: إذا احتوى التبليغ النهائي على خطأ أو سهو جسيمين فانه يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يقوم بإبلاغ المعلومات المصححة إلى جميع الأطراف الذين تلقوا التبليغ الأصلي.

النظري للمراجعة الداخلية

- 2430 استخدام عبارة "أنجزت المهمة وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية" يمكن إدراج هذه العبارة فقط في حال كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة يدعم هذه الإفادة.
- 2431 الإفصاح عن حالات عدم التوافق: عندما يؤثر عدم التوافق مع ميثاق الأخلاقيات أو المعايير على مهمة محددة فانه يجب الإفصاح في مستوى التبليغ على:
 - المبادئ أو القواعد السلوكية أو المعايير التي لم يتم التقي دها.
 - أسباب عدم التقيد.
 - تأثير عدم التقيد على مهمة المراجعة وعلى النتائج التي تم إبلاغها.
- 2440 نشر النتائج: يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة تبليغ نتائج مهمة المراجعة إلى الأطراف المعنية.
- 2440-ت-1 الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية مسؤول عن تبليغ النتائج النهائية إلى الأطراف التي يمكن أن توفر الضمان أن هذه النتائج ستحظى بالعناية المطلوبة.
- 2440-ت-2 يجب أخذ الاحتياطات اللازمة قبل نشر نتائج المراجعة.²⁶
- 2440-ا-1 الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية مسؤول عن إبلاغ النتائج النهائية للمهمات الاستشارية إلى العملاء المعنيين بها.
- 2440-ا-2 أثناء تنفيذ المهمات الاستشارية قد يتم ملاحظة إشكاليات متعلقة بالحكومة وإدارة المخاطر والرقابة وكما كانت هذه الإشكاليات جوهرية للمنشأة فانه يجب إبلاغها إلى الإدارة العليا و المجلس.
- 2450 الآراء العامة: عند إصدار آراء عامة يجب الأخذ بعين الاعتبار استراتيجيات، أهداف ومخاطر المنشأة.
- 2500 متابعة سير العمل: يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يعد ويضع ويقوم بتعيين نظام متابعة النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة.
- 2500-ت-1 يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يقوم بوضع مسار متابعة لرصد و ضمان أن الإجراءات التي اتخذتها الإدارة قد تم تنفيذها بشكل فعال وان الإدارة العليا قد قبلت المخاطر و ذلك بعدم اتخاذ أي إجراء.
- 2500-ا-1 يجب على نشاط المراجعة الداخلية أن يقوم بمتابعة ما خلصت إليه نتائج المهمات الاستشارية وذلك في إطار الاتفاق المبرم مع العميل.
- 2600 ابلغ قبول المخاطر: عندما يخلص الرئيس التنفيذي للمراجعة إن الإدارة قد قبلت بمستوى مرتفع للمخاطر غير مقبول بالنسبة للمنشأة، فعلى الرئيس التنفيذي أن يناقش الأمر مع الإدارة. و

²⁶J.Renard, **Op-cit**, p120.

النظري للمراجعة الداخلية

إذا لم يحل المشكل فإنه عليه إبلاغ المجلس. ليس من مسؤوليات الرئيس التنفيذي إيجاد حل لهذه المخاطر.

المطلب الثاني: أدوات المراجعة الداخلية

يستخدم المراجع الداخلي في إطار ممارسة مهمته عدة أدوات لتحقيق الأهداف المراد التوصل إليها وتمثل في:²⁷

أولاً: الأدوات الاستفهامية: يمكن تلخيصها فيما يلي:

1- السبر الإحصائي: هو أداة تسمح انطلاقاً من عينة محددة. يتم اختيارها بطريقة عشوائية من

المجتمع محل الدراسة إلى تعميم الصفات الملاحظة في العينة على كامل المجتمع.

ويتبع المراجع الداخلي عند استعمال هذه الطريقة ثلاث خطوات أساسية:

أ) تصور السبر: يقوم المراجع الداخلي بتحقيق الهدف أو الأهداف المراد تحقيقها وهو ما يسمح

بتحديد الرقابة التي يجب القيام بها بهدف تحديد نوع الخطأ أو الأخطاء التي يريد المراجع أن

يتحقق منها، ويقوم ب:

- تحديد المجتمع أي كل المعلومات التي نرغب في تكوين رأي عنها وذلك حسب الأهداف المراد تحقيقها.

- تحديد درجة الثقة المرغوب فيها والتي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته.

- تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما ومعدل الخطأ

المنتظر الوقوف عليه، والذي ينبغي أن يكون اصغر من معدل الخطأ المقبول. ويقوم المراجع

بتقسيم المجتمع إلى طبقات إذا كانت عملية السبر تخص القيم وتحديد المفردات المهمة مما يؤدي

إلى انخفاض حجم العينة.

ب) نميزين نوعين من العينات:

- العينات الإحصائية ونستخدم في هذه الحالة:

العينات العشوائية: حيث تعطي أرقام لسلسلة من المفردات وتختار مفردات العينة باستخدام

جدول العينات العشوائية وهي توفر احتمالاً متساوياً لجميع وحدات المجتمع لإمكانية انتمائها إلى

العينة.

طريقة السير الترتيبي: انطلاقاً من نقطة معينة يتم اختيار المفردات بشكل مرتب مثلاً 25، 35، 45،

55، 65،... الخ.

- العينات غير الإحصائية: ويتم اختيار العينة باستخدام

²⁷. فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،

تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014-2015، ص-35-36.

النظري للمراجعة الداخلية

الطريقة الموجهة الشخصية: يعتمد المراجع في اختيار العينة حسب حدسه الشخصي و اعتمادا على مؤهلاته و خبرته.

- استغلال نتائج المراجعة: يتم استغلال نتائج المراجعة بالقيام بنوعين من التحليل: تحليل كمي للنتائج: بحيث يتأكد من أن الأخطاء والانحرافات التي تم الوقوف عليها لا تتعارض مع الأهداف المسطرة.
 - تحليل نوعي للأخطاء والانحرافات و التأكد فيما إذا كانت تكرارية أم لا.
- 2 المقابلة: ²⁸

يهدف المراجع من خلالها الحصول على مجمعة من المعلومات و يخضع الاستجواب إلى مجموعة من الشروط:

- يجب احترام سلم السلطة و عدم القيام بأي استجواب دون علم المسؤول الأول عن القسم.
 - التذكير بمهمة المراجعة و أهدافها و إعلام المستجوب بسبب و كيفية الاستجواب.
 - يقوم المراجع بعرض الصعوبات، المشاكل، و نقاط الضعف التي تم اكتشافها قبل بداية الاستجواب.
 - يجب أن يصادق الطرف المستجوب عن نتائج الاستجواب الملخصة قبل تقديمها إلى المسؤولين.
 - يتفادى المراجع أن يتكلم أكثر مما يستمع و يقوم بتوجيه الاستجواب في إطار موضوع المهمة لتحقيق الهدف المسطر، و يجب اعتبار الطرف الآخر في مرتبة مساوية من حيث إدارة الاستجواب.
- ثانيا: الأدوات الوصفية: و نعبر عليها بالملاحظة، السرد، المخطط الوظيفي، جدول تحليل الأعمال، مخطط التدفق.

- 1- الملاحظة المادية: يمكن أن يعتمد المراجع على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلا في الواقع و يتعلق الأمر ب:
 - الملاحظة المادية للإجراءات: تهدف ملاحظة الإجراءات إلى تحديد المراحل التي تمر بها عملية أو نشاط ما للتحقق من تطابقه مع ما هو مدون في دليل الإجراءات و احترام الأفراد لها.
 - الملاحظة المادية للوثائق: تهدف إلى التحقق من الوثائق المحاسبية و المستندات المختلفة التي تستخدمها المؤسسة من حيث تصميمها، كيفية استخدامها، و انتقالها.
 - الملاحظة المادية للأصول: تهدف للتحقق من وجود الأصول و تطبيق أساسا على المخزون، التثبيتات، السندات و النقدية.

²⁸. فاطمة بعوج، مرجع سبق ذكره، ص-37

النظري للمراجعة الداخلية

- ملاحظة التصرفات: و يتعلق الأمر بالمراجعة الاجتماعية أي ملاحظة مدى احترام الأفراد للتعليمات وتصرفاتهم داخل أماكن العمل.
- 2 السرد: تتميز بعض مراحل المراجعة بصعوبة و صفها و يلجا المراجع إلى السرد لوصف النظام و تتميز بنوعين:
 - السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للمراجعة: يكون في بداية مهمة المراجعة و يقوم المراجع بالاستماع إلى السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للمراجعة بهدف وصف الإطار العام للنظام أو النشاط الخاضع للمراجعة و تطرح هذه الطريقة بعض النقائص المتعلقة بتحديد أهم المعلومات التي يحتاجها المراجع على جانب مدى صدق الشخص الذي يقوم بالسرد.
 - سرد يقوم به المراجع: يقوم المراجع بسرد ملاحظاته المادية و نتائج الاختبارات التي توصل إليها في حالة صعوبة و صفها عن طريق مخططات تدفق المعلومات، و على المراجع أن يستغل ما قدمه جميع الأطراف.
- 3 المخطط الوظيفي: يقوم المراجع بإعداد المخطط الوظيفي انطلاقا من المعلومات التي تحصل عليها من عمليات الاستجواب و الملاحظة و السرد التي قام بها في بداية المهمة، و يعرض هذا المخطط مختلف الوظائف في المؤسسة إلى جانب الأشخاص المسؤولين عن القيام بها.

و يسمح هذا المخطط بإثراء المعارف المكتسبة و الخاصة بوظائف المؤسسة و بتحليل مراكز العمل بهدف تحديد نقاط الضعف المرتبطة بسوء تقسيم العمل في المؤسسة.
- 4 جدول تحليل الأعمال: يستخدم هذا الجدول لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد النقائص، الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة و معالجتها، و يقسم الجدول إلى:
 - العمود الأول: يتم تحديد الأعمال الأولية المتعلقة بالوظيفة أو الإجراء بشكل مفصل و متسلسل.
 - العمود الثاني: يتم تحديد طبيعة الأعمال الأولية و يتعلق الأمر بأربعة أنواع رئيسية و هي: الأعمال التنفيذية، الترخيص، التسجيل المحاسبي و المراقبة.
 - الأعمدة الموالية: تحدد الأشخاص المسؤولين عن القيام بالعمل الأولية.
 - العمود الأخير: مخصص لتحديد الأعمال غير المنفذة.
- 5 خرائط التدفق: تبين هذه الخرائط دورة انتقال الوثائق بين مختلف الوظائف، و مراكز المسؤولية، و يتم من خلالها تحديد أصل الوثيقة و القنوات التي تمر بها حتى تصل إلى المستخدم النهائي، و هي تقدم نظرة كاملة عن تسلسل المعلومات و إجراءات انتقالها. و تهدف هذه الخرائط إلى اختيار دقة تطبيق الإجراءات و فعاليتها، و تستخدم لهذا الغرض رموز موحدة للتعبير عن مختلف العناصر.

النظري للمراجعة الداخلية

6- قوائم الاستقصاء: و تسمى كذلك قوائم الاستبيان و هي قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة و التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، و خاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات الشراء و البيع، أرصدة الدائنين و البنوك..الخ.

حيث يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها، و من تم تحليلها للوقوف على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة و من الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة لعدة أجزاء يتخصص كل جزء منها بإحدى مجالات النشاط و فيه تكون غالبا الإجابة ب "نعم" أو "لا" تعني احتمال نقص في الرقابة الداخلية. و هذا الأسلوب يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال. الإجابة عن الأسئلة يمكن لها أن تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلا، مع وجود خطر احتمال أن تنقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل.

المطلب الثالث : مراحل عملية المراجعة الداخلية :

تنقسم مراحل مهمة المراجعة الداخلية إلى ثلاث أقسام أساسية:

أولا : مرحلة التحضير للمهمة²⁹

إن مهمة المراجعة الداخلية تستوجب تحضيراً جيداً حتى يتمكن لها من تحقيق الأهداف المسطرة و التي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة المراجعة الداخلية تبدأ غالبا بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة للأمر بالمهمة إلى قسم المراجعة الداخلية.

وسندستعرض فيما يلي المراحل الفرعية لهذه المرحلة.

1- الأمر بالمهمة : يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى قسم المراجعة الداخلية من اجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية المراجعة ، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف المراجعة الداخلية لصالح الإدارة العليا، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بالمراجعة و الأشخاص أو قسم أو الهيكل محل المراجعة لتفادي أي غموض.

2- خطة التقرب: بعد حصول إدارة المراجعة الداخلية على الأمر بالمهمة، تنطلق في جمع المعلومات الأولية حول المحيط الاقتصادي الجبائي، معلومات حول السوق، هيكل القسم، تنظيمها و النتائج المسجلة من طرفها. فهذه العملية التي تعتبر كمرحلة ثانية عند تحضير مهمة المراجعة، كما تقود إلى

²⁹. لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير،

فرع ادارة اعمال، جامعة الجزائر 3 ، 2003-2004، ص77-79

النظري للمراجعة الداخلية

الاستماع إلى الموظفين القدامى بالمؤسسة. كما أن خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول القسم محل المراجعة، بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها. ومن ثم تنظيمها بطريقة تمكن من تحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً. كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المراجع الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته، كما يمكن لخطة التقرب أن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل المراجعة إلى الأعمال والتي يجب القيام بها.

3- جدول القوى و الضعف: هذا الجدول يعتبر كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة و مبررة الملاحظات أو رأي المراجع حول كل ما قام به. فهو يشكل نقاط القوة و الضعف الحقيقية او النسبية، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي، فنقاط القوة و الضعف تعرض على شكل نوعي او حتى على شكل قيمة عددية او كمية، ذلك حسب القواعد، و الإجراءات، و النظم الموجودة، فرأي المراجع يجب أن يكون أساساً حول أهداف الرقابة الداخلية، صحة المعلومات و حماية الأصول، و كذلك حسب النتائج المنتظرة، فمرحلة الدراسة التي يقوم بها المراجع الداخلي يجب ان تكون في معظمها عبارة عن تحليلاً للمخاطر و التي يتم عرضها في جدول القوى و الضعف.³⁰

4- التقرير التوجيهي: يعرف التقرير التوجيهي احد أسس مهمة المراجعة الداخلية وحدودها، و يعرض الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف المراجعة و المعنيين بها. فاختيار اتجاه مهمة المراجعة يكون انطلاقاً من جدول القوى و الضعف الذي يولد في النهاية التقرير التوجيهي و الذي يكون ممضي من طرف مسؤول أو مشرف المراجعة.

5- برنامج التحقق: يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي فهو بمثابة وثيقة داخلية بقسم المراجعة، موجه للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط و متابعة أعمال المراجعين، فهو يعرف أعمال المراجعين و ذلك للتحقق منها، و من حقيقة نقاط القوة و الضعف، فمن خلاله نتأكد من وجود نقاط القوة و مدى تأثير نقاط الضعف.

ثانياً: العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة)

تعتبر هذه المرحلة كانطلاقة رسمية لعملية المراجعة و التي تهدف إلى الوصول لنتائج و أجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها فهذه المرحلة تحتوي أيضاً على مراحل نوعية وهي :

1- تخطيط عمل المراجعة : يعمل تخطيط عمل المراجعة على تنظيم مهمتها زماناً و مكاناً من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المراجعين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لعمل المراجعة بمثابة برنامج لها.

³⁰. لطفي شعباني، مرجع سبق ذكره ، 2003-2004، ص80

النظري للمراجعة الداخلية

- 2- ورقة التغطية : وهي وثيقة تعطي في نفس الوقت، وصفا لطريقة تنفيذ العمل المعرف في برنامج التحقق، وإبراز النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.
- 3- ورقة إبراز وتحليل المشاكل : ترتبط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المراجع الداخلي عند قيامه بمهمته، ونعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابه كلية فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين، وعند جمع وترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن أن تحتوي هذه الورقة على المشكل المتلقي به، وكذلك الحلول المقترحة له، أما في حالة عدم وجود مشكل يمكن الاستغناء عن هذه الورقة.

ثالثا: مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة)³¹

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة المراجعة الداخلية والتي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم إلى الإدارة العليا أو لطالب الخدمة و بدورها أيضا تتضمن فرعية:

- 1- هيكل التقرير: يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة و النتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الايجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي.
- 2- الاجتماع النهائي أو الإقفال: يجتمع المشتركون في الاجتماع النهائي لمهمة المراجعة، للاستماع الى النتائج التي تم التوصل إليها، فيجب أن يتبع هذا الاجتماع خمسة مبادئ أساسية:
 - الكتاب المفتوح: لن يتضمن التقرير النهائي إلا ما قد تم عرضه و التعليق عليه من قبل المراجعين، و منه يجب عرض الوثائق و عناصر الإثبات التي أدت إلى تلك الملاحظات، طرح الشكوك و التأكيدات، المناقشة، ملاحظة التناقضات بهدف المصادقة الكاملة لإعمال المراجعة.
 - خط الانتظار: يجب أن تعرض نتائج المراجعة بداية على الطرف الذي خضع للمراجعة و بالضبط المسؤول المباشر و الذي يتم معه المصادقة على النتائج، ولا يتم نشر التقرير إلا بعد الاجتماع النهائي و بعد المصادقة عليه.
 - الترتيب : يتضمن هذا المبدأ على عدم تقديم الأهمية لما لا يستحقها و عليه يتم عرض توصيات المراجعين حسب أهميتها انطلاقا من الملاحظات التي تم عرضها على أوراق إبراز و تحليل المشاكل و العواقب.
 - مبدأ التدخل الفوري: أي لمجرد تبليغ المراجع عن المشاكل يتم تشجيعه للقيام الفوري بالأعمال التصحيحية، إذا توفرت له الوسائل اللازمة، و يتم الإشارة إلى ذلك في تقرير المراجعة.

³¹. لطفي شعباني، مرجع سبق ذكره، ص81

النظري للمراجعة الداخلية

- مبدأ المعرفة المشتركة: يجب التأكد من أن كل الأطراف المشاركة على علم بالمشاكل الملاحظة وأن لا يتم طرح مشاكل لم يتم التطرق إليها من قبل، و تقوم الأطراف المشاركة في الاجتماع النهائي بالمصادقة على التقرير الذي يوزع على المشاركين مسبقاً، ويتم عرض الملاحظات التي تم تحريرها على أوراق إبراز و تحليل المشاكل مدعمة بأمثلة واقعية و مرفقة بأوراق العمل و أدلة الإثبات، و يقدم المراجعون التوصيات المناسبة لتصحيح هذه المشاكل.
- 3- تقرير المراجعة الداخلية : يعد تقرير المراجعة الداخلية الخطوة الأخيرة و الهامة في إبلاغ الإدارة عن نتائج مراجعة العمليات و الأنشطة المختلفة، و أوجه الخلل و القصور في نظام الرقابة الداخلية و نواحي عدم الالتزام بالقوانين و الأنظمة و التعليمات. و تنبيه الإدارة على مخاطر هذا الخلل و القصور، حيث يتضمن التقرير برنامج الأعمال التصحيحية بحيث يحدد المراجع مقابل كل التوصيات من يقوم ب ماذا و متى، كما يحتوي التقرير على الملاحق لتفادي إثقال النص كالجدول، النصوص الرسمية، القواعد و الإجراءات مع وضع فهرس يسمح بترتيبها.

خلاصة :

ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية مع تطور و توسع الأنشطة الاقتصادية و كبر حجم المؤسسات و تفرعها، بالإضافة إلى الحاجة المتزايدة للتعرف على مدى كفاءة العاملين في تنفيذ السياسات و الإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة العليا و كذا التوجهات المعمول بها، و مدى ملائمة هذه السياسات و الإجراءات مع الوقت و الأهداف المسطرة.

المراجعة الداخلية تعتبر احد وسائل الضمان العقلاني للإدارة عن الأنشطة و القرارات المتخذة و تؤكد انها تصب في تحقيق أهداف المؤسسة.

عملية الفحص و التقييم المستعملة في المراجعة الداخلية يجب أن تستند إلى معايير دولية و إلى مبادئ و أخلاقيات المهنة بالإضافة إلى الاستناد إلى أدوات و أساليب منهجية و موضوعية و شفافة.

تمهيد :

تعتبر عملية البيع من أهم الوظائف و غاية الوجود لكل مؤسسة اقتصادية، هذه العملية تتم ضمن إطار منظم و مهيكّل يسمى بإدارة المبيعات و التي تعمل لتحقيق أهداف مسطرة من طرف الإدارة العليا.

تعتبر المراجعة الداخلية أداة من أدوات تطوير الرقابة الداخلية في المؤسسة على العموم وعلى الوظيفة البيعية على الخصوص ووسيلة لتحكم المسؤولين في العمليات الذين هم بصدد تسييرها و إدارتها.

المبحث الأول:مدخل إلى إدارة المبيعات

تعتبر إدارة المبيعات من أقدم الإدارات التي ظهرت في الهيكل التنظيمي للمنظمة ذلك لارتباطها بعملية الإنتاج، وقد استمر هذا الارتباط بين إدارة المبيعات والإنتاج لحين ظهور المفهوم التسويقي الحديث الذي تضمن العديد من الوظائف التسويقية منها، الترويج، التسعير، التوزيع، تحمل المخاطر، التمويل وغيرها من الوظائف التسويقية. الأمر الذي جعل من إدارة المبيعات إحدى الإدارات التابعة لإدارة التسويق¹

المطلب الأول:مفهوم إدارة المبيعات

لا يختلف مفهوم إدارة المبيعات من حيث المفهوم العام لتعريف أي إدارة وإنما الاختلاف من حيث الأنشطة والأهداف، وبشكل عام فإن هذا المفهوم، حظي باهتمام كبير نتيجة للدور الذي تلعبه هذه الإدارة في نجاح المنظمات من خلال تحقيق أهدافها البيعية

التعريف إدارة المبيعات²:إن تعريف الإدارة لا يبتعد كثيرا عن تعريف الإدارة بشكل عام لان وظائف الإدارة تقوم بها جميع الإدارات والاختلاف يكمن في طبيعة نشاط المنظمة التي تدبرها هذه الإدارة أو تلك.

إن إدارة المبيعات يمكن تعريفها على أنها فن الحصول على الأشياء من خلال الأفراد.

إن المدير يتخذ القرار ويستعمل مصادر المنظمة لتحديد اتجاه منظمته، ويقود العاملين نحو تحقيق الأهداف، إن مدراء المبيعات مسئولون عن جعل وظيفة البيع مربحة، وتحقيق مستوى الرضا المطلوب للزبائن، وتحقيق أهداف المنظمة.

تعريف إدارة المبيعات:و يعرفها شارل في كتابه «Sales Management» إن إدارة المبيعات تعمل على تحقيق التنظيم الذي يتم من خلال تحقيق أهداف القوى البيعة بفعالية وواقعية من خلال

¹ محمود جاسم الصميدعي، ردينة عثمان يوسف 'إدارة المبيعات' دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة 'الطبعة الأولى 2010' ص17

² نفس المصدر ص18'19'20

التخطيط، التنظيم، التوظيف، التدريب، القيادة و السيطرة على مصادر المنظمة إن هذا التعريف يتضمن نقطتين مهمتين :

- وظائف الإدارة الخمس (التخطيط ،التنظيم ،التوظيف التدريب، القيادة)
- تحقيق الأهداف بكفاءة وفعالية.

كما يجد " GorelickDik" في كتابه « Sales Management »: " بان إدارة المبيعات تمثل الجهة المسؤولة عن تحديد حاجات الزبائن من خلال القيام بالبحوث التحليلية وتتطلب جهد تنظيمي نشيط للرد على تقلبات السوق وانخفاض المبيعات.

أما كوتلار Kotler أب التسويق فيعرفها في كتابه: إن الإدارة الفعالة لجماعة المبيعات (القوى البيعية) تحتاج إلى اختيار قوى بيعيه قادرة على انجاز الأهداف البيعة التي تسعى المنظمة لتحقيقها. إن إدارة القوى البيعة يتم على عاتقها عملية اختيار، تدريب، إشراف، تحفيز وتقييم العاملين مما تقدم يظهر بان كوتلار kotler حدد عمل إدارة القوى البيعة بما يلي:

- تجنيد واختيار ممثلي المبيعات.
- تدريب ممثلي المبيعات.
- الإشراف على ممثلي المبيعات.
- تحفيز ممثلي المبيعات.
- تقييم ممثلي المبيعات.

مما سبق يمكن تعريف إدارة المبيعات: إن تعريف إدارة المبيعات يرتبط بشكل مباشر بالمهام التي تقع على عاتقها ولقد تعددت هذه التعاريف استنادا إلى طبيعة الوظائف التي تسند لها باختلاف المنظمات وطبيعة أنشطتها و المنتجات التي تتعامل معها (سلع و خدمات) و حجم المنظمات و حجم الأنشطة التي تكلف بها إدارة المبيعات ولكن بشكل عام فان إدارة المبيعات تمثل الجهة المسؤولة في المنظمة عن إثارة الطلب وتحقيق الأهداف البيعية للمنظمة وأهدافها و أهداف الزبائن من خلال إدارة الأنشطة البيعية بشكل فعال و كفؤ من خلال التخطيط الجيد للمبيعات و تنظيم أعمالها .واختيار العاملين بشكل جيد، وتدريبهم وتحفيزهم وتقييمهم والرقابة على الأنشطة البيعية.

ثانيا: أهمية إدارة المبيعات

عند عرض أي منتج جديد أو مطور تدرك المنظمة أو المؤسسة بأنه يجب عليها تعزيز جهود إدارة المبيعات لتحقيق الأهداف البيعة المسطرة والاستمرار في السوق، مما يستوجب على هذه الأخيرة اختيار رجال البيع الأكفاء وبناء فريق عمل متكامل ويمكن إيجاز أهمية هذه الإدارة فيما يلي:

- 1- تلعب دور الوساطة بين المشتري والإدارة من حيث التزويد بالمعلومات وحثهم على اتخاذ قرار الشراء. انطلاقا من تزويد الإدارة التسويقية والإنتاجية بمعلومات كافية عن رغبات وحاجيات الزبائن.
- 2- تلعب دور مهم في رصد حركة السوق والعوامل المؤثرة على كمية المبيعات وتوجهات المشتري المنافسة، تحديد المشاكل ووضع الحلول المناسبة التي تمكن من تحقيق الأهداف البيعية وتأهيل فريق عمل من رجال البيع وبناء علاقات تفاعلية تمكنهم من تحقيق الأهداف.
- 3- تلعب إدارة المبيعات دورا مهما في:
 - كسب الزبائن الجدد.
 - الاحتفاظ بالزبائن الحاليين.
 - التوسع بالحصص السوقية.
- 4- استعمال استراتيجيات جديدة وفعالة لزيادة المبيعات وذلك بالتركيز على العاملين عن طريق التأهيل لتنمية قدراتهم الإقناعية، ودعمهم بجميع الوسائل المساعدة لتحقيق عملية البيع من خلال اعداد الدوافع التحفيزية. وذلك من خلال القيام بدراسات عن القدرات الشرائية والأسعار المنافسة، وطبيعة السلع والخدمات ومن تم رسم السياسة المناسبة.
- 5- تعتبر إدارة المبيعات الإدارة الوحيدة في إدارة التسويق وتحقيق الإيرادات التي من خلالها تغطي جميع التكاليف وتحقق الأرباح.
- 6- تلعب دورا مهما في بناء علاقة مع الزبائن وإدارتها بالشكل الذي يضمن للمنظمة نمو مبيعات مربح.
- 7- تزداد أهمية إدارة المبيعات في الأسواق التي تنقسم ب
 - تنوع المتوجات
 - المنافسة الشديدة.
 - عدم الاستقرار في الطلب والظروف البيئية السائدة.
 - الدخول لأسواق خارجية.
 - الأزمات المالية.

ثالثا: أهداف إدارة المبيعات:

إن ما يميز الإدارة البيعية أو إدارة المبيعات بشكل خاص كباقي الإدارات هو وجود أهداف تسعى لتحقيقها فيدون وجود هذه الأهداف لا وجود لنشاط لأن جميع الأنشطة توجه تبعاً لأهداف محددة. وهذه الأهداف تختلف من منظمة إلى أخرى ومن إدارة مبيعات إلى أخرى ولكن بشكل عام هناك أهداف رئيسية لإدارة المبيعات يمكن تحديدها كما يلي:

- 1- الوصول إلى الأسواق المستهدفة من خلال توفير السلع والخدمات ووسائل الاتصال المناسبة والنقاط البيعية القريبة من الزبائن.
- 2- كسب حصة سوقية وذلك من خلال تنمية المبيعات أو اختراق قطاعات سوقية جديدة.
- 3- استعادة ما فقدته من زبائن.
- 4- إدارة علاقة طويلة ومربحة مع الزبائن.
- 5- المحافظة على الحصة السوقية للمنظمة.
- 6- زيادة الحصة السوقية للمنظمة.
- 7- الصمود بوجه المنافسة.
- 8- تحقيق كمية المبيعات المخطط لها.
- 9- تحقيق الأهداف الربحية للمنظمة.
- 10- اختراق أسواق جديدة داخلية أو خارجية.

وهناك عدة عوامل محددة لنجاح إدارة المبيعات بتحقيق أهدافها نذكر منها:

- وضوح الأهداف المحددة من قبل الإدارة العليا.
- إمكانية ترجمة الأهداف إلى خطط.
- تحديد العوامل المؤثرة على عمليات البيع بشكل واضح وتحليلها.
- تحديد الإجراءات المناسبة.
- متابعة التغيرات الحاصلة في السوق وإجراء التعديلات المناسبة على الخطط والأهداف.
- توضيح الأهداف لرجال البيع.
- تحديد برنامج واضح للعاملين.

المطلب الثاني: وظائف ومستويات وخصائص إدارة المبيعات

أولاً: تطور موقع إدارة المبيعات ضمن الهيكل التنظيمي

تعتبر وظيفة البيع من أقدم الوظائف التسويقية ابتداءً من عملية المقايضة إلى ظهور النقود وإتمام عملية البيع والشراء، وإقبال عملية البيع، والتحصيل، وإتمام المبيعات إن تطور موقع إدارة المبيعات في الهيكل التنظيمي للمنظمة ارتبط بالتطور التكنولوجي وتطور عملية الإنتاج والأنشطة التسويقية والمفهوم التسويقي وعلى النحو الآتي:

- في مرحلة المفهوم الإنتاجي:

كانت الجهود مرتكزة على العملية الإنتاجية وزيادة الإنتاج وذلك لتفوق كمية الطلب على العرض بكثير، وكان الاهتمام بالأنشطة البيعية ضعيفاً لان الاعتقاد السائد في تلك الفترة بان الأفراد يشتركون كل ما ينتج لعدم وجود بدائل. وكانت الأنشطة البيعة تخضع تنظيمياً إلى إدارة الإنتاج أو الإدارة المالية.

- مرحلة المفهوم البيعي:

لعب التطور التكنولوجي، وتطور العملية الإنتاجية وزيادة الإنتاج، وزيادة عدد المنظمات التجارية دور كبير في زيادة العرض وتعدد السلع حيث أصبح العرض يقارب الطلب مما دفع المسؤولين في الإدارة الإنتاجية إلى الاستمرار بزيادة وتنوع السلع والبحث عن رجال بيع قادرين على تصريف الإنتاج وإقناع الأفراد على الشراء. وفي نفس الوقت توجهت هذه المنظمات إلى القيام بالأنشطة الإعلانية ومحاولة التعرف على حاجات ورغبات الأفراد والتعرف على طبيعة المنافسة في السوق مما دفع الإدارة إلى الاهتمام بوظيفة البيع وبعض الأنشطة التسويقية.

- مرحلة المفهوم التسويقي الحديث:

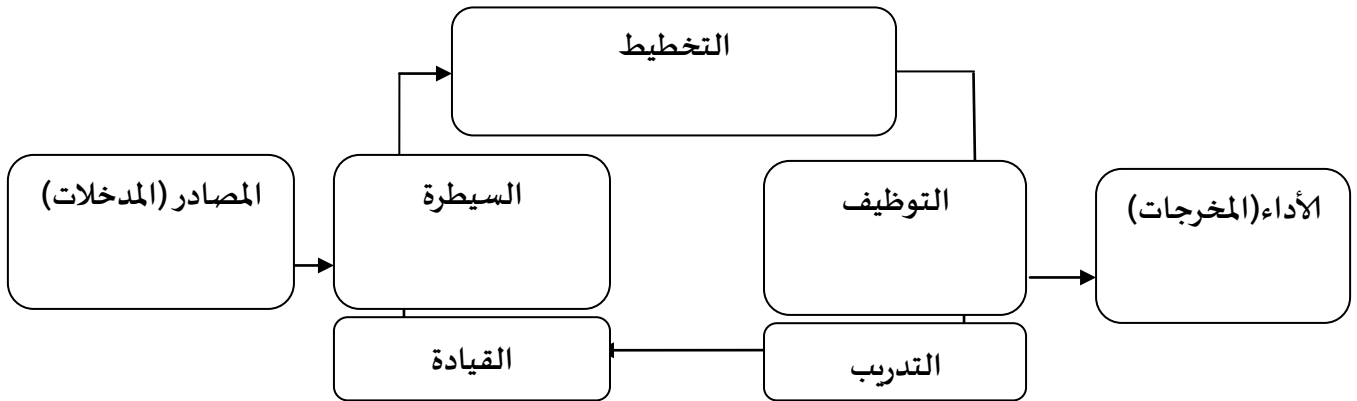
في هذه المرحلة تم التوجه نحو السوق والاهتمام بالأنشطة البيعية الترويجية، والتوزيعية وخصائص المنتج وعملية التعبئة والتغليف والتسعير. والاهتمام بدراسة حاجات ورغبات المستهلكين وغيرها من الأنشطة التسويقية مما دفع الإدارة إلى إنشاء إدارة متخصصة بالوظائف التسويقية سميت إدارة التسويق وأصبحت إدارة المبيعات تابعة تنظيمياً لها وأصبحت ووظيفة البيع إحدى الوظائف التسويقية الأخرى مثل: الشراء، التوزيع، النقل، التخزين، التمويل ودراسة السوق.... الخ.

ثانياً: وظائف ادارة المبيعات

ادارة المبيعات كأى ادارة اخرى عليها وظائف يجب ان تقوم بتهيئة المستلزمات المطلوبة لإنجازها ولكن الاختلاف في طبيعة وعناصر هذه الوظائف.

وبشكل عام يمكن استعراض ووظائف إدارة المبيعات بالشكل التالي:

المشكل (1-2) وظائف إدارة المبيعات



المصدر: محمود جاسم الصميدعي، ردينة عثمان يوسف، إدارة المبيعات، دار الميسرة للنشر والتوزيع، ص25.

التخطيط: ونقصد به بناء علاقة مع الزبائن مربحة.

المصادر: وتشمل ما يلي:

- الأفراد
- الأموال
- المواد الخام
- التقنيات
- المعلومات

السيطرة: وتعني تقييم الماضي وجعله دليل للمستقبل.

القيادة: تركز على توجيه الأفراد للعمل فوق المعدل وبالأخص الذين كان أدائهم متوسط.

التدريب: تعليم رجال البيع على كيفية إرضاء الزبائن.

التوظيف: اختيار الأفراد القادرين على تنفيذ وظيفة البيع وقيادتهم.

الأداء: ويشمل:

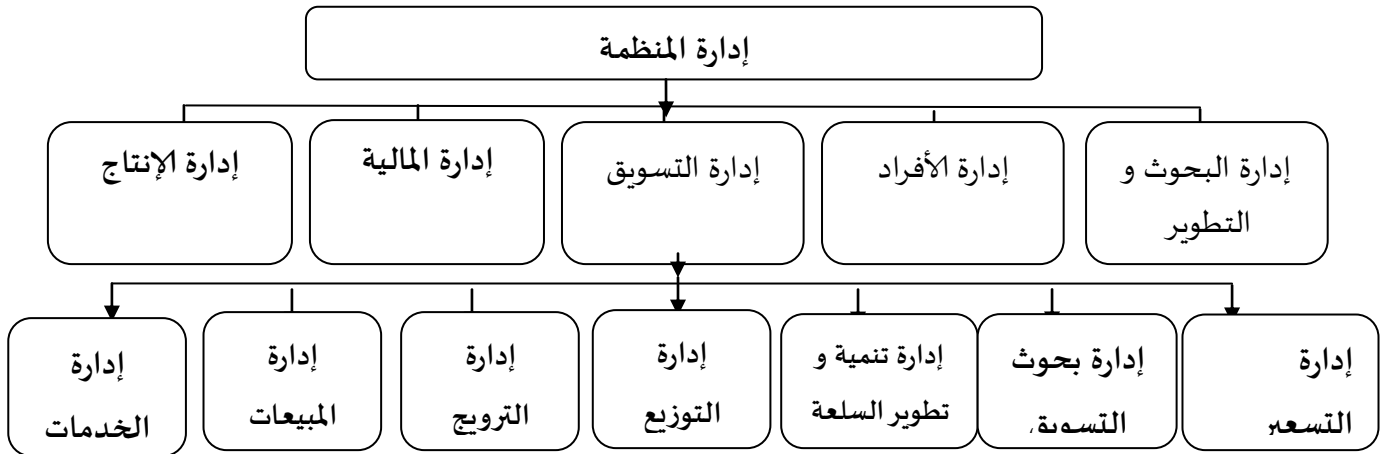
- تحقيق الأهداف.
- بيع المنتجات وتحقيق الأرباح.
- إرضاء الزبائن.
- الكفاءة في الانجاز.
- التأثير

ثالثا: مكانة الهيكل التنظيمي لإدارة البيع في المنظمة:

1- مكانة إدارة المبيعات في المنظمة:

ان ادارة المبيعات كانت تحتل موقعا متقدما في الهيكل التنظيمي للمنظمات ولوقت ليس ببعيد. وكان هناك عدم فهم صحيح لوظيفة التسويق، كان الكثير لديهم لبس بين الوظيفة البيعية والتسويق. ولكن بعد تبني المفهوم التسويقي الحديث. وتطوره وتنوع الوظائف التسويقية أصبحت الوظيفة البيعية أحد الوظائف التسويقية وإدارة المبيعات تخضع تنظيميا لها. ولقد أصبحت الجهود البيعية جزء من الجهود التسويقية والإدارتان تعملان معا وتتكامل أنشطتهما. إن هذا التكامل يمثل سر النجاح تحقيق أهداف الإدارتين. إذ أن جميع عناصر المزيج التسويقي تسهل على إدارة المبيعات تحديد القطاعات السوقية المستهدفة، الترويج للسلع والخدمات وتهيئة الأفراد لاتخاذ قرار الشراء وتحديد أسعار مناسبة وتلبية رغبات و حاجيات المشترين. وفيما يلي شكل توضيحي يبين مركز إدارة المبيعات بالنسبة للمنظمة.

شكل (2-2) إدارة المبيعات ضمن المفهوم التسويقي الحديث



المصدر: محمود جاسم الصميدعي، ردينة عثمان يوسف، إدارة المبيعات. دار الميسرة للنشر والتوزيع، ص31.

ثانيا: تنظيم إدارة المبيعات

لقد تعددت التنظيمات بالنسبة لإدارة المبيعات وذلك نظرا للتغيرات و الإجراءات والسياسات البيعية و التحولات الحاصلة على المحيط الداخلي والخارجي للمنظمة. ومن بين هذه العوامل أو التغيرات الأساسية نذكر:

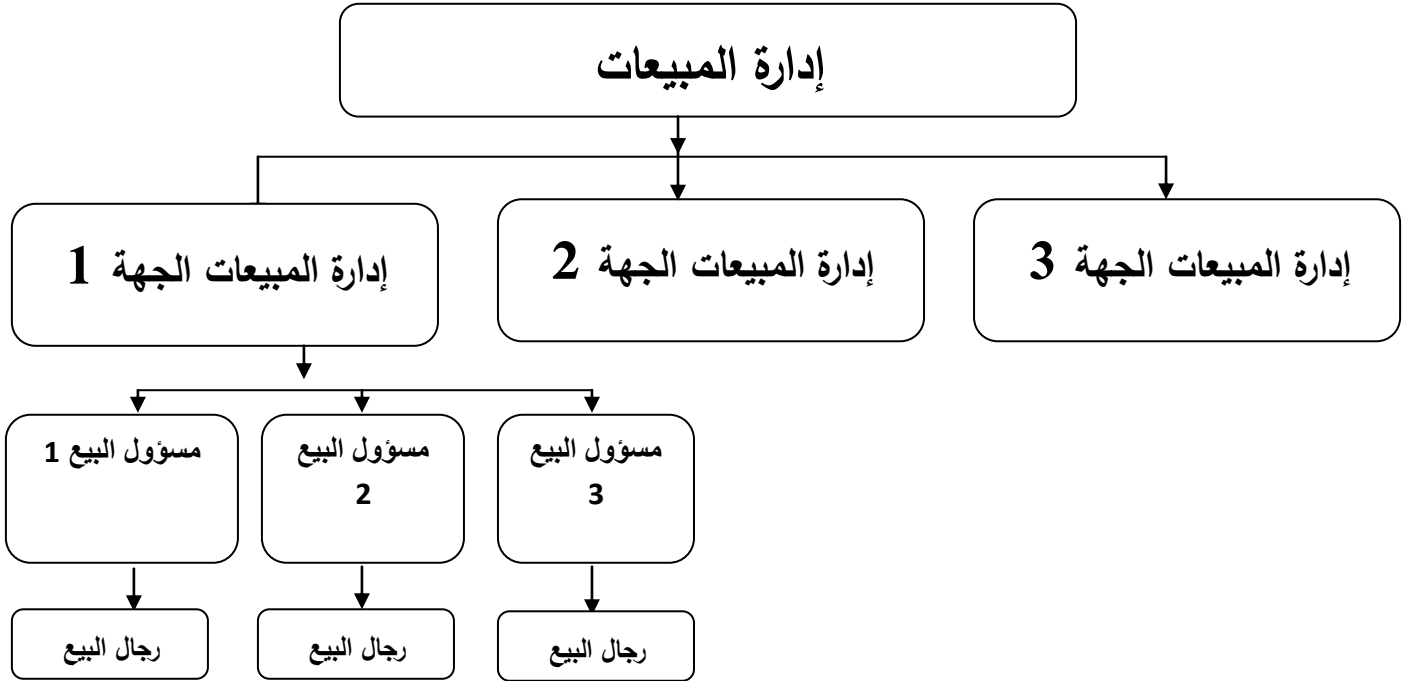
- تخفيض عدد المسيرين ورجال البيع مع ارتفاع وتنوع الأنشطة التي ظهرت مثل التسويق المباشر. البيع عن طريق الهاتف و الانترنت ... الخ.

- تعدد التنظيمات البيعية والتي تتبع تغيير الاستراتيجيات العامة للمؤسسة والتي أصبحت تتشكل حسب القطاعات والتي تتمحور حول المنتج او السوق. أوالتكنولوجيا. أو الزبائن أو عبر مصفوفة متقاطعة تجمع محورين أو أكثر ومن بين التنظيمات الكلاسيكية نجد:

1- التنظيم الجغرافي: l'organisation géographique

لا تهتم بالمنتج او الزبائن ولكن تتميز بتقسيم جغرافي محدد.

شكل (2-3): تنظيم إدارة المبيعات حسب التقسيم الجغرافي

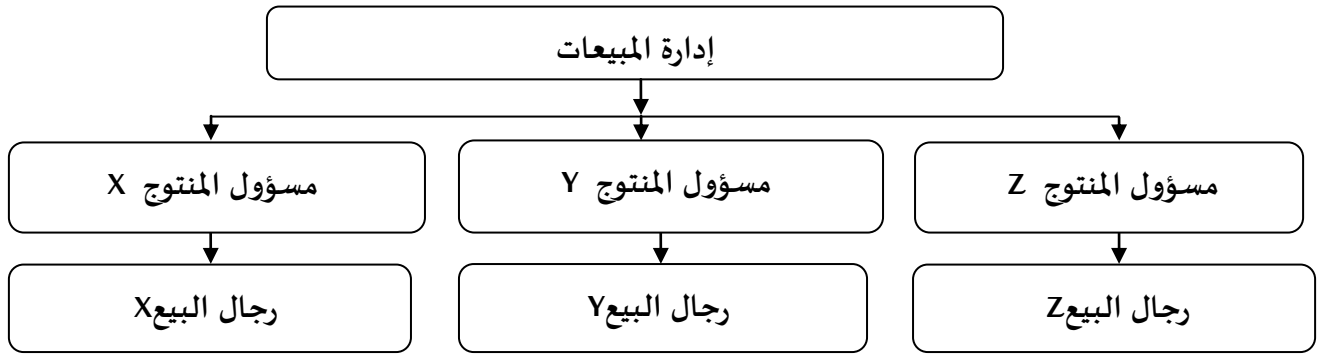


Source :Marie-Agnes Blanc Et Marie-Paule Le Gall, *Toute La Fonction Commerciale* ,edDunod ,Paris ,2006,P11

2- التنظيم حسب المنتج: يمكن استعمال هذا التنظيم عند توفر العوامل التالية:

- تنوع في المنتوجات المباعة والخصائص التقنية لكل منتج مما يتطلب رجال البيع مختصين.
- تعدد المنتوجات مما يجعل من أن رجل البيع واحد لا يفي بالغرض.
- تعدد اصحاب القرار عند الزبون الواحد وتعدد الزبائن.

شكل (4-2) التنظيم حسب المنتج

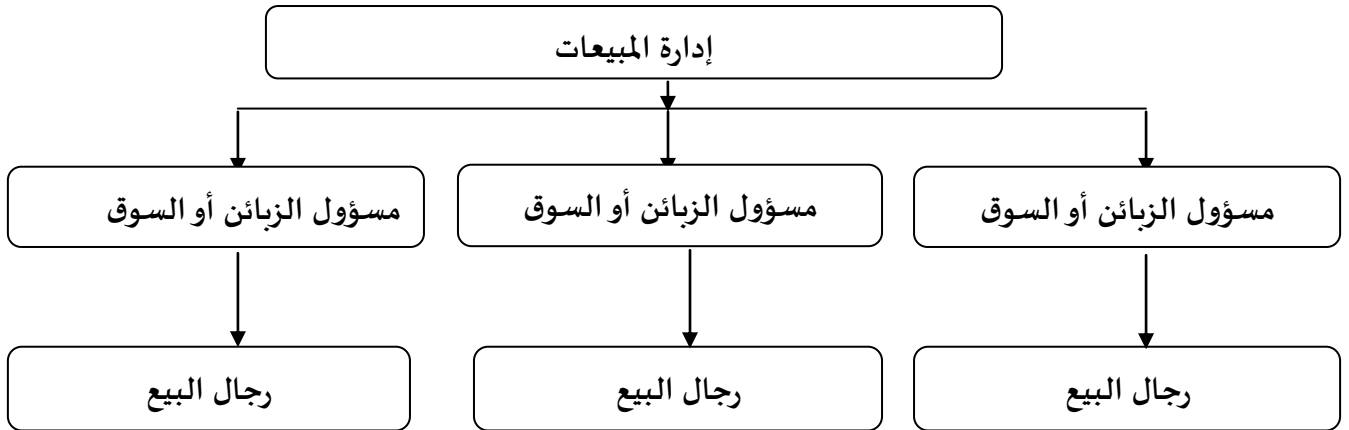


Source Op-cit, p12

3- التنظيم حسب الأسواق أو حسب الزبائن:

هذا التنظيم يستعمل عند توجه المؤسسة إلى الأسواق وقنوات توزيع تتطلب نظرة مختلفة مثلا: القطاع العام والقطاع الخاص، الزبائن العامين والصناعيين.

شكل (5-2) التنظيم حسب الأسواق أو الزبائن



Source Op-cit, p13

4- التنظيم المركب: في بعض الأحيان قد لا تكون التنظيمات السابقة كافية وفعالة لتحقيق وتنظيم الأنشطة بالمؤسسة. الأمر الذي يدفع بها إلى استخدام طريقتين أو أكثر في تنظيم الوظائف في آن واحد. كان تنظم وظيفة البيع على أساس المفتوح أولا، وتنظيمها على أساس جغرافي ثانيا.

المطلب الثالث مفهوم مراجعة المبيعات.

تعتبر المراجعة الداخلية كما سبق الذكر من اهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة من اجل حماية أصولها وأموالها من السرقة والغش ولهدف تحقيق الأهداف المسيطرة.

أولا تعريف مراجعة المبيعات

1.المبيعات

تعتبر المبيعات المصدر الرئيسي لإيرادات أي مشروع تجاري سواء كان يقوم على انتاج السلع والخدمات وبيعها او شراء السلع قصد بيعها دون إجراء أي تعديل عليها. وعليه فان أي تهاون او تقصير في الرقابة يؤدي إلى ضياع جزء من إيرادات المؤسسة مما يؤثر سلبيا على الربحية ودرجة السيولة والإنتاجية.

وللمحافظة على أموال المشروع يتعين على كل مؤسسة وضع نظام رقابة داخلية يكفل تحقيق الرقابة على السلع المباعة وتحصيل قيمتها ودفع الكفاية البيعية للمشروع وفيما يلي اهم القواعد الرئيسية التي يتضمنها هذا النظام عادة.³

- تركيز عمليات البيع في إدارة خاصة بها هي إدارة المبيعات.
- الفصل بين عمليات البيع وتسليم المبيعات وتحصيلها.

وان تقوم هذه الإدارة بصفة أساسية على:

- تنفيذ هذه السياسات بعد إقرارها.
- وضع القواعد التي تنظم النشاط البيعي وإجراءات البيع الخارجية.
- الرقابة على عمليات البيع في مراحلها المختلفة.
- دراسة الأسواق للتعرف على رغبات مستهلكي السلع والخدمات موضوع التجارة.
- الدعاية والإعلان والترويج للسلع والخدمات.
- تلقي طلبات العملاء والعمل على تنفيذها بالشروط والأزمنة المتفق عليها.
- دراسة المراكز المالية للعملاء ووضع حدود الائتمان وأجال السداد التي تمنح لهم.
- اقتراح السياسة البيعية.
- إمساك السجلات و البطاقات اللازمة لضبط حركة المبيعات ومتابعتها.

³عيسى حفصية، بابا خويا ربيعة، التدقيق المحاسبي على المبيعات في مؤسسة اقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة البويرة، الجزائر، 2015، ص37.

- إعداد تقارير دورية على المبيعات كمية وقيمة، موزعة بحسب الأصناف و بحسب المناطق والأسواق المختلفة ورفعها إلى الإدارة العليا وغيرها من المستويات الإدارية الأخرى.

يحدد مجلس الإدارة أسعار بيع الأصناف المختلفة، و القواعد المنظمة للخصوم و الحالات التي يمنح فيها للعملاء، و فئات العمولة و الحالات التي تمنح فيها للغير.

و من أهم مبادئ المبيعات انه إذا تم البيع بطلبات أو عقود أن يخصص دفتر خاص لهذه الطلبات أو العقود، و أن يتم تحرير أمر صرف البضاعة من المخازن و أن تكون هذه الفواتير ذات أرقام متسلسلة و أخيرا أن تكون هناك مراقبة خاصة على المبيعات و الأصول.

ثانيا أهداف مراجعة المبيعات

يسعى المراجع إلى تحقيق الأهداف التالية عند مراجعته لهذه المبيعات⁴

- تسجيل عمليات البيع بالدفاتر الخاصة بها، و بالقيم الصحيحة.
- معقولية عمل البيع المسجلة بالدفاتر.
- عمليات البيع المسجلة بالدفاتر تم إعدادها من الشخص المرخص بذلك.
- عمليات البيع المسجلة بالدفاتر تخص كل العمليات دون أي نقص.
- عمليات البيع المسجلة بالدفاتر تخص بضاعة تم شحنها فعلا لعملاء حقيقيين.
- صحة التوجيه المحاسبي لعمليات البيع.
- تسجيل عمليات البيع في الفترة المالية الخاصة بها.
- صحة تسجيل تفاصيل و إجماليات عمليات البيع.

ثالثا إجراءات المراجعة الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف :

تتمثل إجراءات المراجعة الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف فيما يلي⁵:

- الحصول على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية على عمليات البيع.
- أداء فحص إجرائي للتأكد من تطبيق النظام كما هو مرسوم و محدد.
- مراجعة حسابية لفواتير البيع تشمل عمليات الجمع و الطرح و الضرب، و احتساب الخصم التجاري و كذا مراجعة حسابية لدفتر يومية المبيعات.

4 حامد طلبة، محمد ابو هيبه، اصول المراجعة، زمزم ناشرون و موزعون، الاردن، 2011، ص100-101.

5 نفس المصدر، ص105-106.

- مطابقة الأسعار الواردة في صور الفواتير مع قوائم الأسعار المعتمدة أو مع القيود المبرمة مع العملاء للتأكد من أن البيع تم بالأسعار الحقيقية.
- مطابقة صور فواتير البيع مع طلبات العملاء للتأكد من جدية المبيعات و من أنها تمت لعملاء حقيقيين.
- مطابقة صور فواتير البيع مع مستندات الشحن و مع ما قيد بدفتر يومية المبيعات، مع إعطاء أهمية خاصة لمقارنة تاريخ العملية مع تاريخ الشحن.
- مطابقة صور فواتير البيع و يومية المبيعات مع بطاقات الصنف و سجل البضاعة الصادرة و استناد مساعد المخازن، و سجل البوابة للتأكد من خروج البضاعة فعلا، و بالتالي التأكد من أن المبيعات حقيقية وليست وهمية.
- يتأكد المراجع أثناء الفحص المستندي من عدم قيد مبيعات الأصول الثابتة بدفتر يومية المبيعات.
- مراجعة انتقاده للمبالغ الكبيرة بشكل غير عادي و العمليات غير المألوفة، و ذلك للتحقق من معقولية المبيعات المسجلة بالدفاتر.
- يوجه المراجع عناية خاصة لعمليات البيع العامة التي تثبت بالدفاتر في نهاية السنة فهي ترغب إدارة منشأة في تضخيم أرباحها بإثبات مبيعات وهمية ثم إعادتها في بداية الفترة الموالية كمردودات المبيعات.

وعليه فإنه على المراجع تتبع هذه الإجراءات حتى تتم مراجعة المبيعات بشكل جيد ودقيق لمحاربة أي محاولة غش أو اختلاس أو سرقة قد تحدث داخل المنظمة، وبالتالي تحقيق أهدافها.

رابعاً: الخطوات المتبعة لتنظيم إدارة المبيعات:

غالبا ما يوجد تنظيم قائم للمؤسسة تبدأ منه في إعداد بناء هيكل تنظيمي جديد كما انه من الممكن للمدير أن يقيم هيكل تنظيميا جديدا للمبيعات و الأنشطة المرتبطة بها بشكل عام يمكن إيراد الخطوات الآتية المرتبطة ببناء الهيكل التنظيمي للمبيعات أو حتى العمل على تعديل الهيكل القائم كما يلي:⁶

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

⁶محمد عبيدات و آخرون، إدارة المبيعات والبيع الشخصي، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الخامسة، 2008، ص41

-تحديد المهام التي تتولاها المؤسسة:

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

3-تحويل المهام إلى الوظائف:

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

4-التنسيق والرقابة:

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

كما أشرنا ان المؤسسة تتبع خطوات لتنظيم إدارة المبيعات فان هذه الأخيرة بدورها تتبع الخطوات التالية للقيام بدورة المبيعات والتي تتمثل فيما يلي:⁷

-تلقي أوامر الزبائن وقبولها.

-تسجيل أوامر الزبائن.

⁷ حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العلمية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر و

التوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص57.

-الموافقة على البيع الأجل إذا كان ذلك مطلوباً.

-تسليم البضاعة و الخدمات.

-تسجيل الكميات المسلمة المشحونة في سجلات المخازن المختصة.

-إعداد الفواتير.

-تحديد تكلفة البضاعة المباعة.

-استلام النقدية.

-نشاط تحصيل الحقوق للحسابات الجامدة.

المبحث الثاني: الرقابة والمراجعة الداخلية على المبيعات.

تعتمد المؤسسة على عدة طرق للبيع، لذلك لا بد من وجود نظام محكم وسليم للرقابة الداخلية تراعي فيه مختلف الطرق المعتمدة للبيع، والسياسات الموضحة لذلك، ومن ثم تأتي مهمة المراجعة الداخلية للتأكد من مدى صدق المعلومات.

المطلب الاول: الرقابة الداخلية على المبيعات:

تهتم المؤسسات بوضع وتصميم نظام الرقابة الداخلية التي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة والتي تخص الجوانب التنظيمية والمحاسبية والمالية، وذلك لضمان حسن سير العمل في المؤسسة والتقيد بالسياسات الموضوعية. وعليه نتطرق في هذا المطلب الى دراسة نظام الرقابة الداخلية

اولاً: مفهوم الرقابة الداخلية:

دخل مفهوم نظم الرقابة الداخلية في كل المجالات والأنشطة الاقتصادية، وفي معظم البلدان، وفي القطاع الخاص والعام، كل هذا أدى الى تعدد التعاريف المتناولة لنظام الرقابة الداخلية ولكن ما لوحظ انها تصب في مجرى واحد. ومن بين هذه التعاريف نذكر بعض التعاريف الحديثة.

التعريف الاول:

عرفها المعهد الفرنسي للمراجعة، الرقابة الداخلية FACI اعلى انها: "نظام في المؤسسة محدد ومعرف ويضع تحت تصرفه مجموعة من المسؤوليات، وهو يشمل مجموعة من الموارد والسلوكيات والإجراءات والاعمال التي تتناسب مع خصائص كل مؤسسة، كما انه يساهم في السيطرة على أنشطتها بفعالية , ويضمن كفاءة

استخدام الموارد المتاحة من جهة ويمكنها من الأخذ في الحسبان وبطريقة مناسبة كافة المخاطر المؤثرة عليها بما فيها التشغيلية والمالية من جهة أخرى⁸

التعريف الثاني :

عرفتها لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA على انها تتمثل في تلك الخطة التنظيمية و الأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المؤسسة، بهدف حماية أصولها و ضبط و مراجعة البيانات المحاسبية و التأكد من دقتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الانتاجية و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية⁹

التعريف الثالث:

كما عرفتها لجنة حماية المنظمات COSO على انها "عمليات وضعت من قبل مجلس إدارة المؤسسة وموظفين آخرين، لتأمين وتوفير الحماية الكافية والتأكد من إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها و المتمثلة في:

- كفاءة العمليات التشغيلية .
- الموثوقية في التقارير المالية.
- الالتزامية بتطبيق القوانين والتنظيمات.

من التعاريف السابقة نستخلص أن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضع من طرف الإدارة من اجل العمل على ضمان التحكم في وظائف المؤسسة، بغية الوصول الى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها.

إذا الرقابة الداخلية هي عبارة عن مخطط تنظيمي من المناهج والإجراءات المحددة من طرف الإدارة لتحقيق أهداف معنية كاحترام سياسات التسيير والمحافظة على الأصول، وذلك بالاعتماد على مجموعة من الوسائل كخطة تنظيمية. و طرق و إجراءات ومقاييس مختلفة. وفيما يلي سرد للأهداف الدائمة الموجودة في الرقابة الداخلية على شكل الأهداف الدائمة للرقابة الداخلية¹⁰

-حماية الأصول : كل الإجراءات المتخذة في تسيير الأعمال و الوظائف عليها أن تسمح بالحماية المثلى للأصول.

⁸.<http://www.IFACI.Com/IFACI/connaitre-l-audit-et-le-contrôle-interne/definitions-de-l-audit-et-de-contrôle-interne-78-html>.

⁹خالد امين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص228.

¹⁰RedaKhellassi, Le Contrôle Interne Des Organisation, Edition Houma, Alger, 2013, P53-54.

-تحقيق النوعية في المعلومات: أي على الجميع الحرص على إعطاء وتسجيل المعلومات النوعية و القابلة للمراقبة, أين نجد هنا حرص المسؤولين الماليين في التحكم في المعلومة المالية.

-احترام الإجراءات: نقصد احترام الإجراءات الداخلية والخارجية.

-التحقيق الأمثل للموارد : ويدل ذلك على أن الرقابة الداخلية لم توجد لتحقيق مبدأ معين بل يجب أن تتعدى ذلك ويجب على كل فرد أن ينشد الفعالية, وذلك عن طريق الاستعمال الاقتصادي والكفاء للموارد.

ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية على المبيعات:

يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة محل الرقابة حسب استمارة في الغالب, هناك استمارات نموذجية لكل عملية من عمليات الاستغلال, الا ان المراجع نظرا للخبرة والتجربة ومميزات المؤسسة يتصور الاستمارة المناسبة.

1-قوائم الاستقصاء:

لكل وظيفة من وظائف المؤسسة قائمة استقصاء خاصة بها, ومجموعة من الشروط التي تعمل هذه الأخيرة على تحقيقها وعلى المتدخل التأكد من توفرها, من خلال دورة المبيعات هناك فحص لكل المنتجات المرسلة للزبائن (البيع) تمت فوترتها وان كل المبالغ التي محل البيع فواتير قابلة للقبض, ولفحص مدى توفر او غياب هذه الأهداف أو أحدهما يملا المراجع استمارة خاصة أثناء مروره في مصالح المؤسسة موضوع الدراسة¹¹

فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالا من طرف المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تقوم بعض المؤسسات او مكاتب المحاسبة و المراجعة بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة, خاصة العمليات المعتادة مثل: العمليات النقدية, عمليات الشراء و البيع, وأرصدة الدائنين, والبنوك, يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات علمها, و من تم تحليلها للوقوف عند مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة, من الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تضم هذه الأسئلة للحصول على إجابات "نعم" او "لا" حيث ان الإجابة بالنفي "لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية.

من مزايا هذا الأسلوب نذكر ما يلي:¹²

- إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهتم المراجع عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال.

¹¹ زهار سهام, المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية دورة مبيعات -الزبائن, مذكرة لنيل شهادة الماستر, كلية العلوم الاقتصادية فرع علوم التسيير, تخصص محاسبة و تدقيق, جامعة البويرة, الجزائر, 2013, ص75.

¹² - زهار سهام, مرجع سبق ذكره ص76

- إمكانية استخدام مبدأ التنميط في إعداد القوائم، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدا في عملية المراجعة بفترة كافية.
- إمكانية استخدام هذا الأسلوب من طرف أشخاص اقل تأهيلا وخبرة.

كما لهذا الأسلوب مجموعة من العيوب منها:

- إجابة فرد أو مجموعة من الأفراد عن الأسئلة المقدمة، التي ترتبط بنشاط جميع العاملين بالوحدة سواء كانوا تحت إشرافهم أم لا، مما يجعل الإجابات التي نحصل عليها تمثل وجهة نظر من أجاب على الأسئلة فقط وليس وجهة القائمين بالعمل فعلا.
- تعتبر الإجابة ب"نعم" أو "لا" غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- قد لا تصلح القوائم النمطية التي يعدها المراجع لجميع الحالات، مما يتطلب إعداد عدة نماذج من الأسئلة وفقا للحالة التي يتعامل معها، مما يستنفد الكثير من الوقت وجهد المراجع.
- أسلوب قوائم الاستقصاء يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال.
- الإجابة على الأسئلة يمكن لها أن تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلا، مع وجود خطر احتمال أن تنقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة الماضية على إذا لم يطرأ عليها أي تعديل.

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

الجدول رقم (2-1): استبيان الرقابة الداخلية لدورة المبيعات.

الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
هل تخضع طلبات الزبائن للفحص والموافقة من قبل -قسم المبيعات -قسم الائتمان			
هل تستخدم إخطارات تفيد شحن البضاعة التي تحمل أرقاماً متسلسلة مسبقاً			

			هل يتم فحص الفواتير بقصد التحقق من دقة -الكميات الواردة بها -الأسعار المستخدمة -العمليات الحسابية -شروط البيع
			هل يتم مقارنة الفواتير بأوامر الشراء الواردة من الزبائن
			هل تعالج العناصر المردودة بصورة واضحة عن طريق الاستلام
			هل يتم تلخيص الفواتير و تبويبها بواسطة قسم آخر غير قسم الحسابات و ذلك كوسيلة للرقابة على المبيعات المسجلة
			هل يتم معالجة المبيعات التالية بشكل واضح وبصورة مماثلة للمبيعات العادية للزبائن -المبيعات للموظفين -المبيعات النقدية
			هل يمكن مطابقة ربط وحدات المبيعات مع وحدات المشتريات او الإنتاج والمخزون.

المصدر يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 2007، ص 119.

شبكة تحليل المهام¹³

¹³ زهار سهام، مرجع سبق ذكره ص 77-78.

تمكن هذه الشبكة من الربط بصورة واضحة بين الفصل في الوظائف بشكل سليم، فهذا من اختصاص الإدارة العليا إن هذه الشبكة بفضلها يتم التأكد من مدى تطبيق مبدأ الفصل بين المهام ومعرفة المصالح والموظفين الذين توكل إليهم مهام أكثر أو أقل من اللازم.

للزيادة من التوضيح سنعرض القائمة التالية:

الجدول رقم (2-2): شبكة تحليل المهام للمبيعات

المهام:	مصلحة التجارة	المدير	امين المخزن	المحاسب	المدير المالي
إمسك الطلبية					
اختبار ملاءة الزبون وقدرته على التسديد					
الترخيص بإرسال البضاعة					
الموافقة على شروط التسديد					
تقليب البضاعة المعدة للإرسال					
إعداد الفاتورة					
مقارنة طلب البضاعة بالفاتورة					
مقارنة وصل الإرسال بالفاتورة					
اعداد القيد المحاسبي					
مراقبة القيد المحاسبي					
التسجيل في يومية المبيعات					
التسجيل في حسابات الزبائن					
اعداد ميزان مراجعة الزبائن					

					اعداد ميزان مراجعة حسب الرصيد
					مقارنة ميزان المراجعة /حساب الزبائن
					إعداد كشف الزبائن
					مقارنة الكشوف بالحسابات
					إرسال فاتورة المردودات
					مقارنة ميزان مراجعة الزبائن بالحسابات الفردية للزبائن
					إرسال الاحتجاجات للزبائن
					استغلال الأجوبة
					إعطاء الأمر بتمديد فترة التسديد
					المرافقة على الخصم

ورقة كشف وتحليل المشكل:¹⁴

تسمى أيضا "ورقة الوقائع" أو "ورقة التحليل" أو "ورقة تقييم المراقبة الداخلية". وهي عبارة عن وثيقة رسمية، والتي تسمح للمراجع للتوصل إلى سرد المشكل والوصول إلى تحرير التوصيات اللازمة.

الشكل رقم (2-6) : ورقة كشف و تحليل المشكل

FRAP N	مرجع ورقة عمل رقم
Problème	المشكل
Constat	المعاينة
Causes	الأسباب

¹⁴J.Renard,Op-cit,p267-269.

الناتج	Conséquences
التوصيات	Recommandations
حضرت من طرف.....مصادق عليها من قبل...	Etabli parApprouvé par.....

Source : Jacques Renard, *théorie et pratique de l'audit interne*, Edition d'Organisation, 7^{ème} édition, France, 2010,p 269.

من خلال الشكل نلاحظ ان ورقة كشف و تحليل المهام قسمت الى 5 اجزاء(اقسام) وفيما يلي نقوم بشرح لهذه الأقسام :

- **المعاينة:** يدون فيها الأخطاء و المشاكل التي اكتشفها المراجع, كل ورقة تحوي مشكل واحد.حيث القاعدة تقول:

معاينة واحدة = ورقة و كشف و تحليل المشكل واحدة.¹⁵

لكن هناك حالات استثنائية حيث نجد بعض المعاينات لها صلة ببعضها البعض (نفس الطبيعة، و نفس الأسباب و نفس النتائج)، وهذا في نفس ورقة كشف و تحليل المشكل.

- الأسباب

يتعين على المراجع أن يقوم بالبحث عن الاسباب التي ادت إلى ظهور المشكل وذلك باستعمال الطريقة البسيطة للخمسة ميادين والتي من الممكن من خلالها ايجاد المشكل وهي اليد العاملة، المكان، المادة، الآلات، الطرق وهذه النقاط الخمسة هي التي تمثل المحطات الرئيسية لفهم المشكل.

- النتائج

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

- التوصيات

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

- ما يجب عمله حتى لا نصل للمشكل مرة أخرى ؟

¹⁵J.Renard,Op-cit,270

- ما هي عناصر الرقابة الداخلية التي تسمح بتطوير أو تغيير أو تقديم إضافة جديدة؟
يجب ان تصاغ كذلك بشكل يساعد على تحسين الإجراءات والنظم والتحكم في التسيير والمخاطر.

ثالثا مستندات وسجلات دورة المبيعات

ترتبط المستندات والسجلات على الوظائف الخاصة بالمؤسسة بهذه الدورة وعلى المراجع الداخلي الوقوف جيدا على هذه الوظائف وما يرتبط بها من سجلات ومستندات قبل ان يبدأ في تقييم خطر الرقابة وتصميم الاختبارات الأساسية للعمليات، وفيما يلي أهم الوظائف التي تقوم بها ادارة المؤسسة وما يرتبط بكل منها من مستندات و سجلات خاصة بدورة المبيعات

1- تشغيل طلب الزبون لشراء البضاعة

ترتكز دورة المبيعات على نقطة بداية تكمن في طلب الزبون لشراء البضاعة وهذا الاخير عبارة عن عوض مقدم من الزبون لشراء بضاعة معينة بسعر معين، و إذا ما جرت الأمور بشكل طبيعي يجب ان يتبع هذا الطلب تحرير امر بيع بضاعة من طرف المؤسسة البائعة

1-1 طلب الزبون لشراء البضاعة

يمكن للزبون أن يقدم طلب شراء البضاعة مباشرة للمؤسسة أو بطرق أخرى أهمها ;

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

1.ب أمر البيع

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

2- منح الائتمان للزبون

قبل أن يتم شحن البضاعة للزبون يجب أن يقوم موظف مسؤول بالموافقة على منح الائتمان للزبون طالما كان طلب الشراء وأمر البيع يتضمنان إيضاحاً بان البضاعة مبيعة على الحساب من الاعتبارات الخاصة بمنح الائتمان للزبون ما يلي:

- أن عدم سلامة الإجراءات منح هذا الائتمان يمكن ان يؤدي الى زيادة اعباء الحقوق المعدومة والحقوق المشكوك فيهم.
- أن التوقيع من المسؤول على امر البيع بما يفيد الموافقة على منح الائتمان للزبون يعتبر موافقة ايضاً على شحن البضاعة لهذا الزبون.
- أن بإمكان الكثير من المؤسسات الكبيرة الان استخدام البرامج الجاهزة في الاعتماد على الحاسب في اتمام الموافقة من عدمه على منح الائتمان للزبون بناء على المعلومات الخاصة بالزبون في الملف الرئيسي له وحدود الائتمان المحددة سلفاً، من السهل ان تتم الموافقة اليا على منح الائتمان للزبون طالما كان اجمالي قيمة امر البيع مضافاً اليها الرصيد المدين لا يتجاوز حد الائتمان المحدد في الملف الرئيسي للزبون.¹⁶

3- منح الائتمان للزبون

عند شحن البضاعة للزبون تنتقل ملكية البضاعة المبيعة له لدرجة أن الكثير من المؤسسات تعترف بإيراد المبيعات عند اتمام هذه النقطة، حيث يتم اعداد مستند الشحن يدوياً أو ألياً. اعتماداً على معلومات امر البيع. ومستند الشحن هو أساس اعداد فاتورة الشحنة من أصل وأكثر من صورة. والتي بناء عليها يتم إثبات تخفيض مخزون البضاعة في ظل نظام المجرّد المستمر.

يراعى بشأن مستند الشحن ما يلي:¹⁷

- يجب ان يتضمن وصفا للبضاعة وكميتها و ميعاد شحنها واسم الزبون.
- يرسل الأصل للزبون ويحتفظ بصور السند لدى المؤسسة.
- يرجع إليه المسؤولون عند اعداد فاتورة المبيعات.
- تستخدم صورة من الصور كمستند لفاتورة الشحن وتعتبر الاخيرة عقداً بين مؤسسة النقل والمؤسسة البائعة وتحتوي فقط على وزن او عدد قطع البضاعة المشحونة.
- تستخدم فاتورة الشحنة في اعداد فاتورة البيع واجراء قيد اليومية في يومية المبيعات.

¹⁶ عبد الفتاح الصحن و آخرون، المراجعة التشغيلية و الرقابة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص249.

¹⁷ نفس المرجع، ص251.

4- إعداد فاتورة المبيعات وتسجيل عملية البيع :

من خلال الاقسام الاخرى يكون قسم المحاسبة قد استلم نسخة من امر البيع ونسخة من مستوى الشحن و بناء على ذلك يستطيع ان يعد فاتورة البيع و ترسل النسخة الاصلية للزبون مع اشعار التحويل ويحتفظ القسم بنسخة لديه وتحتوي عادة الفاتورة على وصف الكمية البضاعة المباعة و السعر بما في ذلك قيمة الشحن والتامين، تستخدم فيما بعد ذلك للتسجيل من خلالها في يوميات المبيعات (التفصيلي) وحسابات الزبائن (الملف الرئيسي) كما تعتبر الفاتورة من اهم المستندات والتي يتم اعدادها في قسم المحاسبة من اهم المستندات و السجلات المرتبطة بوظيفة اعداد فاتورة وتسجيل المبيعات) ما يلي:

- 1-4 **يومية المبيعات:** فيها يسجل العمليات اليومية ويشمل اسم الزبون وتاريخ العملية و القيمة ونوع العملية نقدا او أصلا، تستعمل المؤسسة يومية المبيعات غير مجزأ او مجزأ تخصص فيه عادة لكل نوع من البضاعة التي تتعامل فيها المؤسسة ، وتقيد يومية المبيعات من واقع صور الفواتير و ترحل المفردات إلى حسابات الزبائن، اما مجموع مبيعات كل فترة فترحل عن طريق قيد اجمالي بدفتر اليومية الى حساب المبيعات بدفتر الأستاذ العام وحساب اجمالي الزبائن وتقيد الفواتير حسب تسلسلها الرقمي و التاريخي و تحفظ صور في ملف خاص للرجوع اليها، كما يجب ان يظهر في يومية المبيعات الايضاحات الكافية عن البضاعة المباعة وبيانات عن الزبون وشروط البيع.
- 2-4 **فاتورة المبيعات:** هي عبارة عن مستند يوضح وصف وكمية البضاعة المباعة مصاريفالشحن، التامين وشروط السداد وهي وسيلة لإخبار الزبون بقيمة المبيعات وميعاد السداد، عادة تعد فاتورة المبيعات من أصل وعدد من الصور حيث يسلم الاصل للزبون ويتم الاحتفاظ بالصور.
- 3-4 **تقرير ملخص المبيعات:** هو مستند يعد باستخدام الحاسب يوضح ملخص المبيعات خلال الفترة المحاسبية، غالبا من السهل ان يشتمل هذا التقرير على معلومات تحليلية على أساس قوة البيع
- 4-4 **ملف استاذ مساعد الزبائن:** هو عبارة عن ملف يستخدم لتسجيل عمليات البيع ومردودات ومسموحات المبيعات لكل زبون على حدى، من المتعارف عليه في الممارسة العملية أن هذا الملف يسمى بدفتر استاذ مساعد الزبائن، عموما يجب ان يلاحظ انه يجب ان يساوي مجموع أرصدة الزبائن كما تظهر بدفتر استاذ مساعد للزبائن، مع رصيد إجمالي الزبائن بدفتر الأستاذ العام.
- 5-4 **ميزان مراجعة حسابات الزبائن:** هو عبارة عن كشف بالمبالغ المستحقة على كل زبون من الزبائن في تاريخ معين، يعد هذا الكشف من دفتر استاذ مساعد الزبائن، عادة ما يعد هذا الميزان حسب عمر الرصيد، لذلك يوفر معلومات عن مكونات كل رصيد من أرصدة الزبائن في تاريخ إعداده.
- 6-4 **البيان الشهري:** هو عبارة عن مستند يتم إرساله لكل زبون على حده يوضح له ما يلي:¹⁸
 - رصيده في بداية الفترة المحاسبية.

¹⁸عبد الفتاح الصحن و آخرون، مرجع سبق ذكره،ص252.

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

5- تشغيل وتسجيل مردودات ومسموحات المبيعات:

عادة ما تعد المؤسسات التجارية كشفاً بمردودات و مسموحات المبيعات او ما يعرف بتقرير البضاعة المرتدة و التخفيضات بالمسموحات للزبائن, ثم تعد مذكرة دائنة بقيمة المردودات تستخدم في تسجيل هذه العملية في يومية مردودات و مسموحات المبيعات و أستاذ مساعد الزبائن.

1-5 المذكورة الدائنة: هي عبارة عن مستند يوضح مبلغ التخفيض في المستحق على الزبون, بسبب مردودات و مسموحات المبيعات و غالباً ما يكون شكلها مماثل لفاتورة المبيعات, لكنها مستند للخصم على حساب الزبائن.

2-5 يومية مردودات و مسموحات المبيعات: هي دفتر لتسجيل عمليات مردودات و مسموحات المبيعات , تؤدي هذه اليومية نفس وظائف اليومية المبيعات, ويمكن أن تمسك المؤسسة يومية واحدة لكل المبيعات و مردودات المبيعات.

6- اعتماد الحقوق المعدومة و الحقوق المشكوك فيها

من الوظائف الإدارية المرتبطة بدورة المبيعات النظر في الحقوق المستحقة على الزبائن و التي قد لا تحصل و الحقوق التي لا يرجى تحصيلها بالمرّة, و يتطلب الأمر في هذا الشأن ما يلي :

- أن يعد مستند في صورة محضر, من أصحاب السلطة و المسؤولية المختصين يتم بموجبه اعتماد تحويل كل أو بعض رصيد الزبون إلى حقوق مشكوك في تحصيلها.
- ان يكون هناك توثيق للحقوق التي تقرر اعتمادها, مثل حكم المحكمة بإشهار و إفلاس الزبون.¹⁹

المطلب الثاني : المراجعة المستندية للمبيعات

¹⁹عبد الفتاح الصحن و آخرون, مرجع سبق ذكره, ص256.

نظرا لأهمية المبيعات ولاعتبارها كمصدر هام لإيرادات المؤسسة، توجب على المؤسسات توفير نظام رقابي على هذه الوظيفة ومن بين هذه الطرق والنظم سنتطرق إلى الرقابة الداخلية لمستندات وسجلات الدورة البيعية، ثم إلى الجوانب التي تشملها الرقابة الداخلية لهذه الدورة، وكذا القواعد الواجب اتباعها.

أولا : الرقابة الداخلية على المستندات وسجلات المبيعات

تتطلب الرقابة المستندية لدورة المبيعات توزيع المهام بين الأقسام المختلفة التالية:²⁰

- 1- قسم المبيعات: هو القسم المخول بالموافقة على البيع، فعند استلام طلب الشراء بالأجل يقوم هذا القسم وبعد التأكد من وجود البضاعة المطلوبة يعمل أمر البيع ومن عدة نسخ مرقمة تسلسليا ومسبقا وترسل إلى الأطراف التالية:
 - قسم الائتمان وهو القسم المسؤول عن الموافقة على البيع بالأجل، وحسب سياسات المؤسسة والحد الأعلى المسموح به للبيع بالأجل لهذه الجهة، كما يجب عدم القيام بإجراءات البيع إلا بعد الموافقة من هذا القسم.
 - نسخة ترسل إلى المخازن وهو تحويل للمخازن لإرسال البضاعة إلى قسم الشحن.
 - نسخة ترسل إلى قسم الشحن.
 - نسخة توصل إلى قسم المحاسبة.
 - نسخة تبقى في الدفتر.
- 2- قسم الشحن: بعد استلام البضاعة من قسم المخازن يقوم هذا القسم بمقارنة البضاعة مع النسخة التي أرسلت إلى قسم الشحن، بعد التأكد من المواصفات يقوم بعمل مستند شحن وبعده نسخ ومرقم بالتسلسل مسبقا وهذا المستند برهان على حدوث عملية البيع ويرسل نسخ منه إلى:
 - نسخة مع البضاعة إلى الزبون.
 - نسخة إلى قسم المبيعات لإعلامهم بشحن البضاعة وهذه النسخة مهمة بالنسبة لقسم المبيعات لأجل سحب أمر موجود في الملف الموقوفات للبرهان بإكمال عملية البيع.
 - نسخة إلى قسم المحاسبة في هذه المرحلة يقوم القسم بالقيود في الدفاتر من حساب الزبون إلى حساب المبيعات.

²⁰الهادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2006، ص213.

- نسخة تبقى في الدفتر لدى قسم الشحن
- 3- قسم المحاسبة: هذا القسم استلم نسخة من أمر البيع ونسخة من أمر الشحن، من تم يقوم بتحضير الفواتير المرسلة إلى الزبائن بعد:
- مقارنة التفاصيل بموجب مستندات الشحن مع أوامر البيع وطلبات الشراء.
- التأكد من تفاصيل واحتساب الفواتير بالنسبة إلى الكميات، السعر، والمسوحات قبل الإرسال إلى الزبائن.

ثانياً: إجراءات الرقابة الداخلية

تشمل الرقابة الداخلية جوانب مختلفة للرقابة على المبيعات التي هي كما يلي:²¹

- 1- تحليل المبيعات الفعلية: تتناول الرقابة الداخلية تحليل ودراسة المبيعات الفعلية طبقاً للسياسات و الطرق التي اتبعت لتحقيق حجم المبيعات المخطط و بنفقة توزيع مناسبة و تتم الرقابة على المبيعات عن طرق التقارير التحليلية لنشاط المبيعات و التي قد تظهر التباعد على الأهداف التي حددت في موازنة البيع. لهذا فان متابعة الأداء الفعلي للبيع مع أرقام موازنة المبيعات أمر ضروري لتحقيق رقابة على نشاط البيع ويعوض تحليل المبيعات في صورة كمية أو قيمة أو كليهما متناولا الآتي :
- السلعة نوع المنتج المباع أشكاله، سعره، أحجامه، وجودته.
- الناحية الجغرافية المدن، المحافظات، البلدان الخارجية.
- طرق البيع بالبريد او الوكلاء.
- الزبون أجنبي، محلي، خاص، عام، حكومي.
- شروط البيع اجل، تقسيط، نقدي، أمانة.

كما أن هناك تحليلاً بالنسبة للمبيعات التي لم تتحقق يتناول :

- الطلبات التي لم تلب.
- الإلغاءات.
- المبيعات المفقودة.

²¹عبد الفتاح الصحن و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص164.

2- خروج البضاعة المباعة من المخازن: تتضمن الرقابة على المبيعات أيضا خروج السلع المباعة من المخازن. لا تخرج البضاعة من المخزن للبيع إلا إذا تحققت عملية البيع عن طريق إدارة البيع وهي تتلقى طلب الشراء من الزبون و تتأكد من وجود الاعتماد بالبيع الائتماني ومن وجود كمية السلع المطلوبة بسعر البيع، تراجع كل الفاتورة بتفاصيلها وعملياتها الحسابية وترسل صورة إلى إدارة المخازن و إدارة الحسابات و التكاليف، و صورة لخلية الأسعار وإذن خروج البضاعة بالكميات المصرح بخروجها من المخزن لإدارة البضاعة الخارجة ومراقبة البوابة .

بناء على فاتورة البيع وإذن خروج البضاعة، تعد المخازن البضاعة تمهيدا لإرسالها إلى إدارة البضاعة الخارجة وعند خروجها يسجل قيد على بطاقة الصنف يظهر التاريخ و الكمية الخارجة و الرصيد و تعد الملخصات للمقارنة مع قوائم المخزون و حسابات المخازن.

ثالثا : قواعد الرقابة الداخلية على الدورة المبيعات

بعدما تطرقنا الى الأقسام التي تتولى توزيع المهام و الجوانب التي تشمل عليها الرقابة الداخلية على المبيعات سنعرض أهم القواعد الواجب مراعاتها التي هي كما يلي

- تركيز عمليات البيع في إدارة مختصة لا يسمح لغيرها بالقيام بالبيع.
- يجب وضع ضوابط فاصلة بين عمليات البيع، تسليم المبيعات و تحصيل قيمتها من الزبائن.
- وضع ضوابط تنظيم عمليات البيع عن طريق التصدير الخارجي.
- يجب فصل العمليات الإثبات أو الترحيل وإعداد كشوف الحسابات في عمل أمين الخزينة وعدم اشتراكه فيها كما يمنع من سلطة التوقيع أي تظهير الشيكات و الحوالات و الأوراق التجارية.
- ضرورة تواجد نظام السجلات و دورة مستندية سليمة توضح عمليات البيع الأجل و حسابات الزبائن ومتابعة سداد المستحق في المواعيد المحددة .
- أن تخضع أوامر الشراء للدراسة بمعرفة إدارة المبيعات من حيث نواحي الأصناف، الكمية المطلوبة، وشروط التوريد و السداد، و دراسة مراكز الزبائن المالية و حدود الائتمان و اجل السداد المصرح به.
- التأكد من أن عمليات البيع معتمدة و تم تسجيلها في النماذج المخصصة لهذا الغرض.
- عند صرف البضاعة ضرورة أن يتم تحرير إذن صرف من أصل و عدد من الصور ترسل إلى الجهات التي لها علاقة بالمبيعات.

المبحث الثالث المراجعة الداخلية للمبيعات

تعتبر المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية و نظرا لأهمية وظيفة المبيعات ولحساسيتها وكثرة الثغرات وإمكانية وقوع الاختلاسات ارتأينا في هذا المبحث التطرق إلى المراجعة الداخلية و التحقق من المبيعات، المراجعة المستندية للمبيعات، وفي الأخير مراجعة مردودات المبيعات .

المطلب الأول: المراجعة الداخلية و التحقق من المبيعات

يشمل التدقيق الداخلي للمبيعات العناصر التالية :

أولاً: المراجعة لمخزون البضاعة

تدخل البضاعة التامة بإذن دخول و يتحقق المراجع من وجود رقابة كافية على أذونات الدخول، وان المسجل في بطاقات الصنف كبضاعة داخلية يطابق ما هو مسجل في أستاذ المخازن و يفحص المراجع الداخلي أدوات الدخول في فترة معينة كالتالي:²²

- أن كل أذونات الدخول معتمدة و معدة إعدادا سليما.
- التأكد من أن المسجل على بطاقات الصنف ككميات واردة يطابق ما هو مسجل في أستاذ المخازن.

وفي حالة صرف البضاعة من المخزن فان 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.

و على المراجع أن يتأكد من أن الأرصدة بعد الإضافة والخصم للكميات في بطاقات الصنف تتماثل مع الأرصدة في حسابات المخازن و تطابق الاختبار المادي للكميات عندما يتم الجرد المادي للبضاعة في المخزن.

إذا اكتشفت فروقات بين الرصيد الفعلي و الدفترى فعلى المراجع الداخلي أن يفحص طريقة استبدال المخزون وحركته وان تراجع مجموعة الفواتير مع بطاقات الصنف و دفتر المخزون.

ثانياً: المراجعة الداخلية للمبيعات النقدية

يتأكد المراجع الداخلي من تقسيم العمل مع القائمين البيع النقدي بحيث من يقوم بالبيع لا يرتبط بالنقدية أو بتسليم البضاعة المباعة و يفحص المراجع ما يلي:²³

²² حامد طلبة، محمد ابو هيبه، مرجع سبق ذكره، ص106.

²³ حامد طلبة، محمد ابو هيبه، مرجع سبق ذكره، ص107.

- مديونية من يقوم بالبيع واستنزال المبيعات التي يحققها من واقع قسائم البيع.
- التحقق الفعلي من السلع التي هي في عهدة البائع.
- مطابقة قسائم البيع المتسلسلة لفترة معينة الواردة من الخزينة وإيداعات البنك لهذه المبالغ خلال نفس الفترة .
- فحص التقييد اليومي بدفتر النقدية للمبيعات طبقا لمستندات البيع النقدي و تطابقها مع المبالغ المحصلة في الخزينة و المودعة بالبنك كإيراد للبيع النقدي و يعين صور قسائم البيع المتسلسلة و كذا ملخص المبيعات و تتابعها المتسلسل في هذا الملخص، كما يتأكد من أن القسائم تحمل نفس تاريخ فترة ملخص المبيعات النقدية وان يتحقق من تساوي مجموع الملخصات مع قسائم الإيداع لدى البنك و دفتر النقدية و من أنهم واقعون في فترة واحدة

ثالثا: المراجعة على المبيعات الآجلة

بالنسبة للمبيعات الآجلة يقوم المراجع الداخلي بفحص نظام المبيعات من حيث رسم السياسة العامة للبيع، التنفيذ و تحديد الأسعار، الموافقة على الخصم و المسموحات، و مدة الائتمان كما يجب عليه دراسة نظام الرقابة الداخلية للمبيعات و مدى تنفيذ هذا النظام.

على المراجع القيام بالإجراءات التالية لتدقيق المبيعات الآجلة :

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

- المراجعة المستندية و الحسابية للمبيعات الآجلة: حيث يلزم على المراجع الداخلي فحص و مراجعة المستندات الخاصة بالمبيعات و من أهمها:²⁴

- العقد أو طلب البضاعة بين المؤسسة و الزبون.
- صور فواتير البيع و مطابقتها مع بيانات دفتر يومية المبيعات.
- فحص أي خصم على هذه الفواتير و التحقق من انه تم بناء على قرار معتمد من الإدارة المختصة.

²⁴ زهار سهام، مرجع سبق ذكره، ص72.

- فحص ومراجعة الشروط والأسعار واعتماد إجراءات البيع.
- فحص ومراجعة عملية خروج البضاعة من المخازن وتسجيلها في دفتر البضاعة الخارجة.
- فحص ومراجعة البيانات المسجلة في حسابات المخازن وفي حسابات المبيعات و الزبائن و التحقق من عدم إدراج البضاعة المباعة ضمن مخزون آخر فترة.
- فحص ومراجعة التوجيه المحاسبي. لعملية البيع من قيود وترحيل والعمليات الحسابية المختلفة.
- فحص ومراجعة حسابات الزبائن وحسابات المبيعات بدفتر يومية المبيعات بدفتر يومية المبيعات خاصة في حالة المبيعات الآجلة مع مراجعة تسديدات الزبائن النقدية لحساباتهم.

رابعاً: يومية المبيعات

يصمم دفتر يومية المبيعات من حيث تقسيم خاناته حسب ظروف المنشأة من ناحية أنواع المبيعات التي تتعامل بها. وقد تستعمل المنشأة دفترا للمبيعات غير مجزأ أو مجزأ تخصص فيه مادة لكل نوع من أنواع البضاعة التي تتعامل فيها المنشأة أو مبيعات الأصول الثابتة. ففي العادة تقيد في دفتر اليومية إذا كانت للأجل أو دفاتر النقدية إذا كانت نقداً. إلا أن بعض المنشآت قد تسجلها في دفتر المبيعات في خانة خاصة بها و في هذه الحالة يجب أن لا تخلط مع المبيعات الأخرى و يقيد بدفتر المبيعات من واقع صور الفواتير و ترحل إلى حساب العملاء. أما مجموع المبيعات لكل فترة فترحل عن طريق قيد إجمالي بدفتر اليومية إلى حساب المبيعات بدفتر الأستاذ العام و حساب إجمالي للعملاء وتقيد الفواتير حسب تسلسلها الرقمي و التاريخي وتحفظ صور الفواتير في ملف خاص للرجوع إليها. كما يجب أن يظهر بدفتر يومية المبيعات الإيضاحات الكافية عن البضاعة المباعة و بيانات عن العميل و شروط البيع.

المطلب الثاني مراجعة مستندات المبيعات و مردودات المبيعات

تعتبر المبيعات جوهر وعنصر أساسي داخل المؤسسة لما لديها من أهمية في تطوير قيمة الأصول في المؤسسة وبالتالي استوجب عليها حماية الأصول من المخاطر التي قد تؤدي إلى تدهور أوضاعها المالية.

أولاً: تدقيق مستندات المبيعات :

عند فحص المبيعات، يطلع المراجع على المستندات الأساسية التالية :

- صور فواتير البيع.
- العقد أو طلب البضاعة
- 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، و يتحقق المراجع من أن أنواع المبيعات المختلفة قد سجلت تحت خاناتها الخاصة بدفتر يومية المبيعات. وفي فحصه لصور الفواتير يتحقق من الأسعار و

الفاتورة و مطابقتهما لما هو محدد من أسعار البيع من جانب المنشأة، وفي حالة وجود خصم تجاري على الفاتورة يجب أن يكون الخصم معتمدا سواء كسياسة خاصة لعميل معين أو عملاء معينين ، وفي حالة مبيعات الأصول الثابتة ويجب أن يطلع المراجع على صور الفاتورة البيع و على الاعتماد الخاص بالبيع و يطلع على العقد و المراسلات الخاصة بعمليات البيع ، ويجب فحص مبيعات الشهر الأخير من السنة بالنسبة للمبيعات التي تمت وتتبع خروج البضاعة المباعة بدفتر البضاعة الخارجة و حسابات المخازن للتأكد من تصديرها وعدم إدراجها ضمن بضاعة آخر مدة.

عند مراجعة الترحيل و العمليات الحسابية يختبر المراجع ما يلي :

- الترحيل من دفتر يومية المبيعات إلى الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ العملاء .
- مبيعات الأصول الثابتة صحة ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها مع مراعاة الربح او الخسارة الناشئ عن بيع هذه الأصول و طريقة مراجعته.
- العمليات الحسابية الخاصة عن جمع و مزج في صور فواتير البيع .
- الجمع الراسي و الأفقي لدفتر يومية المبيعات و صحة نقل الأرقام من صفحة الى أخرى

ثانيا : المراجعة المستندة لمردودات المبيعات²⁵

عند رد البضاعة المباعة نقوم بتخصيص دفتر يومية مردودات المبيعات حيث يقيد من واقع صور الإشعارات الدائنة التي ترسلها المؤسسة للعميل و سنتطرق الى كيفية فحص المراجع لمستندات مردودات المبيعات.

1. المراجعة المستندة لمردودات المبيعات

يقوم المراجع بالفحص كما يلي :

- اختبار الصور الإشعارات الدائنة مع دفتر يومية مردودات المبيعات خلال مدة مختلفة .
- اختبار صور الإشعارات الدائنة مع دفتر البضاعة المردودة أو الداخلة ومع بطاقة المخازن للتأكد من ورود البضاعة المردودة فعلا.

ويجب إجراء هذا الاختبار عند الشهر الأخير من السنة المالية و أوائل المدة الجديدة.

ويهدف اكتشاف التلاعب في المبيعات عن طريق تسجيل مبيعات صورية في نهاية السنة المالية و عمل قيود مردودات مبيعات لها في بداية السنة الموالية و يقصد بذلك تضخيم رقم المبيعات و رفع رقم الربح.

²⁵ عمسى حفصية، بابا خويا ربيعة، التدقيق المحاسبي على المبيعات في مؤسسة اقتصادية، مرجع سبق ذكره ص 59-60.

أما السبب في اختبار المردودات في نهاية المدة المالية، فهو التأكد من أن البضاعة المردودة قد وردت فعلا إلى المخازن وقيمتها ضمن الجرد في نهاية السنة المالية فعدم ادراج قيمتها ضمن بضاعة آخر المدة فيه إخفاء لجانب من الربح .

- إشعارات الإضافة يجب أن تكون معتمدة من مسؤول في المؤسسة .
 - قد تعوض المؤسسة الزبون عن قيمة البضاعة التالفة المرتدة ومصارييف إعادتها إلى المخزن، يجب في هذه الحالة أن يتأكد المراجع من العقود والمراسلات والمستندات لإثبات صحة العملية .
- 2- مراجعة الترحيل والعمليات الحسابية :

يقوم المراجع للتحقق من الصحة الحسابية بالاختبارات الآتية :

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

المطلب الثالث: إعداد التقرير النهائي وإنهاء المراجعة²⁶

تشكل كتابة تقارير المراجعة الداخلية العنصر الأكثر صعوبة وأهمية في أي مهمة للمراجعة الداخلية، بغض النظر عن حجم و موقع ودرجة تعقيد الشركة أو العملية أو القسم محل المراجعة

وتقرير المراجعة الداخلية هو النتيجة التي ينتهي إليها عمل المراجع الداخلي ربما يعمل فريق المراجعة الداخلية سويا لأيام وأشهر بهدف استكمال مهمة المراجعة وقد يجدون ثغرات كبيرة في الضوابط الرقابية وعمليات لم يتم إتباع خطواتها بالشكل الصحيح أو غير ذلك من المواضيع المهمة التي يمكن أن تؤدي إلى إهدار الوقت و المال و القوى العاملة وغيرها. و الآن يجب عرض هذه النتائج على أصحاب المصلحة الرئيسيين و تقرير المراجعة الداخلية هو السبيل الوحيد لإبراز العمل المنجز و القيمة التي ستجلبها المراجعة على المنظمة.

²⁶www.Internalauditor.me/ar/article/tips-on-writing-internal-audit-reports

أولاً: ما هو تقرير المراجعة الداخلية

بنص المعيار 2400 من الإطار الدولي للممارسات المهنية (IPPF) لسنة 2013 على وجوب أن يبلغ المراجعون الداخليون نتائج المراجعة.

وطبقا للمعيار المذكور فان تقرير المراجعة الداخلية عبارة عن مستند يحرره قسم المراجعة الداخلية يبلغ فيه أصحاب المصلحة الرئيسيين بنتائج مخرجات المراجعة وهو مستند مهم أيضا للاتفاق مع الإدارة بشأن خطط العمل و الجداول الزمنية من اجل معالجة اوجه القصور الموجودة او المحتملة.

ثانياً: مكونات تقرير المراجعة الداخلية:

قبل تسليم تقرير مراجعة دو جدوى فانه من الأهمية أن يكون لدى المراجع رؤية واسعة عن الأهداف و المستفيدين الرئيسيين من المهمة ذات الصلة.

وما إن تحدد أهداف المراجعة ونطاقها و المستفيدين منها لا يكون ما هو أيسر من صياغة تقرير مراجعة يفي بالنتائج الموجودة.

بنص المعيار 2410 من الإطار الدولي للممارسات المهنية على المعايير التي يجب توافرها في الإبلاغ يجب أن يتضمن الإبلاغ عن أهداف المراجعة و نطاقها فضلا على الاستنتاجات و التوصيات و خطط العمل التي يمكن تطبيقها.

وطبقا للمعيار المذكور يلزم أن تكون العناصر التالية جزءا من تقرير المراجعة الداخلية

الأهداف: تنفذ أي مهمة مراجعة طبقا لأهداف رئيسية موضوعة مسبقا، وتحدد هذه الأهداف النتائج المرجو تحقيقها من مهمة المراجعة و تكون هذه الأهداف مبنية على تقييم مخاطر و تعليمات صادرة عن لجنة التدقيق أو الإدارة العليا و يجب أن نذكر هذه الأهداف بوضوح في تقرير المراجعة الداخلية.

نطاق المراجعة: يكون لكل مهمة مراجعة عدد من العوامل أو الاعتبارات تشكل في مجموعها نطاق المراجعة. و يجب ذكر هذا النطاق بوضوح في التقرير كما يجب ذكر أي محددات لهذا النطاق إن وجدت بوضوح. و يجب أن يشمل النطاق المدة المشمولة و المستندات المدققة كنتيجة لذلك فان نطاق المراجعة يحدد في الأساس عمق مهمة المراجعة.

الملاحظات أو النتائج المفصلة: يغطي هذا القسم النتائج المفصلة التي نتجت أثناء مجريات المراجعة. ويتم البدا بعنوان مختصر للملاحظة متبوعا بالسرد الدقيق لها. تقدم المعلومات الواقعة التي تكون في صورة أرقام ومبالغ وكميات وغيرها في التقرير جزءا من الملحق لتوثيق الملاحظات و من تم التأكيد على اثر هذه الملاحظة ومن المفيد كذلك إضافة العينة المدققة من التعداد الكلي بحيث يعرف التحليل النسبي و من تم تبيان سعة الملاحظة. كما يجب ذكر المخاطر الكامنة بوضوح حتى يكون القارئ على علم بالأمر التي يمكن أن تسوء إذا تتم تسوية الملاحظات و النتائج.

التوصيات: تكون التوصيات عبارة عن خطط العمل التصحيحية التي يوصي بها المراجع الداخلي للجهة الخاضعة للمراجعة بضرورة تنفيذها حتى ينخفض اثر الملاحظات الواردة بالتقرير. تدعو التوصيات إلى اتخاذ إجراءات بشأن الحالات القائمة ا والى تحسين العمليات وربما تقترح هذه التوصيات أساليب لتصحيح الأداء أو تحسينه كدليل للإدارة بشأن تحقيق النتائج المرجوة وبصفة عامة ينبغي أن تكون التوصيات محددة وان تحدد الشخص الذي يجب عليه اتخاذ الإجراء وان تكون موجودة ودقيقة.

خطط العمل: تعليقات الجهة الخاضعة للمراجعة هي الإجراءات التصحيحية التي تعتمد عليها الجهة الخاضعة لها وخطط تنفيذها لتخفيف حدة النتائج المحددة و السيطرة عليها. وفي حال وافقت الجهة هذه على قبول المخاطر وقررت عدم اتخاذ أي إجراء. عندئذ يجب ذكر هذه التعليقات في هذا القسم.

تعد خطط العمل المذكورة من المدخلات لعملية متابعة تطبيق التوصيات في المستقبل للتأكد من تنفيذ خطط العمل المتفق عليها من عدمه ويجب أن تشمل خطط العمل بوضوح الجداول الزمنية و المعنيين باتخاذ الإجراءات .

وبصرف النظر عن المتطلبات الإلزامية السابقة في تقارير المراجعة هناك أقسام أخرى يمكن إضافتها نختصرها في ما يلي :

راس الصفحة: هي صفحة الغلاف من التقرير المراجعة الداخلية و تحتوي على اسم الشركة و عنوانها و تفاصيل الاتصال بها واسم المهمة و الشهر الذي حرر فيه تقرير المراجعة و معلومات أخرى .

خطاب التغطية يبين موضوع تقرير المراجعة ونوعها (مالي , تشغيلي, استقصائي) ويشمل موجز بشأن المراجعة المنفذة والمستلمين المقصودين.

فهرس المحتويات: يرد عادة في الصفحة الثانية لخطاب التغطية وهو يشمل عنوانا مختصرا لكل قسم رئيسي وفرعي بشكل جزءا من تقرير المراجعة إلى جانب أرقام الصفحات.

مقدمة: يمكن كتابة مقدمة او معلومات مختصرة عن مهمة المراجعة المنفذة داخل القسم

الملخص التنفيذي: هو عبارة عن قسم موجز يورد قبل بدا سرد التقرير المفصل وهو يلخص النتائج و التوصيات و خطة العمل، وإعطاء رأي شامل عن مخاطر الملاحظات على الجهة الخاضعة للمراجعة ويشمل أيضا الجوانب الايجابية ويمكن أن ينتهي باستنتاج.

درجة أهمية النتائج: يجب ان تكون الملاحظات مدعومة بدرجة النتائج وهي عبارة 3 درجات :

1- بالغة الأهمية: تكون بالغة الأهمية متى وجد احتمال حدوث اثر مدمر للعملية بناء على النتائج المذكورة والتي يمكن أن تؤدي إلى تعطل الاستمرارية في الأعمال.

- 2- متوسطة الأهمية: تكون متى وجد احتمال وجود اثر كبير بناء على النتائج المذكورة و التي يمكن من خلالها استمرار العملية على المدى القصير مع احتمال صعوبة استمرارها ان لم يتم التشديد على آليات التصحيح.
- 3- منخفضة الأهمية: تكون متى وجد احتمال لحدوث اثر بسيط على العمليات و لا يتوقع حدوث اثر كبير ومع ذلك يجب إدخال آليات التصحيح حتى لا يسوء الأثر الذي تمت ملاحظته.

ثالثا: أساسيات كتابة تقرير فعال²⁷

يجب ان يضم تقرير المراجعة الداخلية خمسة عناصر حتى يصبح فعالا و يوصل الرسالة الصحيحة إلى المتلقين وهي كالآتي :

- 1- المعايير: وهي المعايير المعرفة و المستخدمة في العمل التقييمات و الاختبارات و المصادقات, ويمكن أن تكون هذه المعايير في صورة سياسات أو إجراءات أو التوجيهات أو قواعد أو تعليمات أو نشرات أو في أي صورة أخرى .
و السؤال الواجب طرحه هنا هو "ما الذي ينبغي وجوده؟"
- 2- الحالة: عبارة عن الدليل الواقعي الذي تمت ملاحظته خلال التدقيق و السؤال الواجب طرحه "ما الموجود حاليا؟"
- 3- الأسباب: يوضح هذا العنصر أسباب الاختلاف بين الحالة المتوقعة و الحالة الفعلية و السؤال الواجب طرحه هنا هو "ما سبب حدوث المشكلة؟"
- 4- النتيجة: يهتم هذا العنصر بسرد المخاطر التي قد تواجهها الجهة الخاضعة للمراجعة إن لم تكن الحالة متوافقة مع المعايير و السؤال الواجب طرحه هنا هو "ما المخاطر السلبية المترتبة على النتائج؟"
- 5- الإجراء التصحيحي: يشير إلى الإجراء الموصى به لتصحيح الحالة وتحسين العمليات وقد يشمل مقترحات لتطوير الأداء و السؤال الواجب طرحه هنا هو "ما الواجب فعله لتصحيح هذا الخطأ؟"

بالإضافة إلى هذه العناصر الأساسية الخمس ثمة مبادئ إضافية توجيهية يمكن مراعاتها في إعداد التقرير و تتمثل :

- الدقة: أن تكون الملاحظات المدونة دقيقة خالية من الغموض و العموم.
- الاتساق: يجب مراعاة الاتساق بين الاصطلاحات المستخدمة.
- تجنب صيغة المجهول: صيغة المبني للمجهول طريقة صعبة و مملة لقراءة أي مستند.

²⁷Op-cit

خلاصة:

تعتبر وظيفة البيع العمود الفقري و أساس الوجود لكل مؤسسة وذلك لدور الوساطة الذي تلعبه بين الزبائن و المؤسسة. من تلبية لاحتياجات ورغبات الزبائن بالكميات و الأسعار المناسبة من جهة و التحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة من جهة أخرى.

كل هذه التداخلات و الرغبات يجب أن تتم في جو يتسم بالنظام و الدقة و الثبات تفاديا للوقوع في الأخطاء سواء الغير عمدية أو العمدية كأعمال الغش و التلاعب.

تعمل المراجعة الداخلية على تحسين و تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف المؤسسة لهدف حماية أصولها و مساعدة أعضاؤها في تنفيذ المهام و المسؤوليات وذلك بالقيام بعمليات الفحص و التقييم لنظام الرقابة الداخلية و المخاطر المرتقبة.

فالمراجعة الداخلية للمبيعات أضحت ذات أهمية كبيرة فهي تمكن المؤسسة من الوقوف على الأخطاء حسب درجة الجسامة وتحليلها و كل ذلك حسب معايير دولية معترف بها على شكل تقارير نهائية رسمية.

تميزت السنوات الأخيرة من القرن الماضي بعدد كبير من التغيرات العالمية السريعة و العميقة في أثارها و توجهاتها المستقبلية.

و كانت المؤسسة الاقتصادية بما أنها المحرك الأساسي لاقتصاد الدول المستهدف الأول من كل هذه التغيرات.

و نظرا للتطور الكبير الذي عرفته الحياة الاقتصادية و تزايد التحديات العالمية التي تواجه مؤسسات الأعمال اليوم، و المتمثلة في المنافسة و نظام تكنولوجيا المعلومات و ظهور الإدارة بمفاهيم و أساليب متطورة تزايد دور الإدارة و المدراء في قيادة المؤسسات نحو تحقيق الأهداف المرغوبة بكفاءة و فعالية.

في ظل كل هذه التغيرات أصبح تطوير و تحسين و ترشيد الأداء في المؤسسات أمرا ملحا لإيجاد أنظمة رقابية و إدارية قوية و متطورة تمكنها من المحافظة على وجودها و تساعدها في الاستخدام الاقتصادي و الكفاء للموارد المتاحة مما يكسبها ميزة تنافسية، غير أن الإدارة مهما أوتيت من مهارات و قدرات فهي لا تستطيع أن تلم بكافة النواحي المختلفة لنشاط المؤسسة الكبيرة، إلى جانب تأخر نتائج المراجعة الخارجية التي تقدم في نهاية السنة المالية نتيجة لضيق عملها في البيانات المحاسبية، كانت المراجعة الداخلية و خاصة المالية منها أمرا ملحا و حتميا للمؤسسات الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة كونها إحدى الأدوات الرقابية المساعدة على طمأننة مجلس الإدارة على التطبيق الفعال لأنظمة الرقابة الداخلية اللازمة لتصحيح الانحرافات و رسم السياسات المستقبلية و اتخاذ القرار المناسب من طرف المسير.

و تعد المراجعة الداخلية حديثة مقارنة بالمراجعة الخارجية، و قد ظهرت الحاجة إليها بعد كبر حجم المؤسسات و تشعب أعمالها، و كذا فصل الملكية عن التسيير و ظهور صعوبة في الرقابة عليها خاصة بعد ظهور الفضائح المالية في مؤسسات الأعمال، كون المؤسسة تعتبر نظام مفتوح يتعامل مع عدة أطراف في سبيل تحقيق أهدافها منها البنوك و البورصة.

يتطلب مواكبة المؤسسة للاقتصاد العالمي العالي التنافسية تحديثا شاملا في الإدارة لمواكبة التغير المستمر في بيئة الأعمال الاقتصادية.

و لاكتساب الميزة التنافسية أصبحت المؤسسة تولى أهمية كبرى لتطوير أنظمتها بغية تحقيق الأهداف المسطرة و من تم الرفع من مستوى الأداء و تحسينه عن طريق تقييمه والذي يعتبر أساس المراجعة الداخلية.

نظرا لأهمية الوظيفة التجارية في كل مؤسسة باعتبارها العمود الفقري و أساس وجود المؤسسات، الزم المسيرين بتطبيق رقابة داخلية مستمرة لهذه الوظيفة.

ولهذا الإلمام بهذا الموضوع و الخوض فيه بصفة أكثر تفصيلا سنحاول الإجابة عن الإشكالية التالية:

كيف تؤثر المراجعة الداخلية على وظيفة المبيعات في المؤسسة ؟ وما واقع ذلك بمؤسسة سونلغاز-فرع وهران-؟

● الأسئلة الفرعية:

- انطلاقا من الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:
- كيف تؤثر المراجعة الداخلية على الرقابة الداخلية؟
- كيف تؤثر الرقابة الداخلية على المبيعات؟
- كيف تؤثر المراجعة الداخلية على وظيفة المبيعات على مستوى مؤسسة سونلغاز؟
-

● الفرضيات:

- محاولة منا الإجابة على الأسئلة الفرعية قمنا بطرح الفرضيات التالية:
- المراجعة الداخلية عملية اجتهادية لها علاقة بالمراجع الداخلي وكفاءته.
- الرقابة الداخلية أداة من أدوات تحقيق الأهداف و حماية الأصول.
- المراجعة الداخلية وسيلة من وسائل تقييم الرقابة الداخلية.

● أهمية الدراسة :

تكمن أهمية البحث في الإلمام المعرفي بالمراجعة الداخلية انطلاقا من تطورها عبر العصور ، وتأثيرها المباشر على المراقبة الداخلية و إبراز دورها الكبير في تاطير وظيفة المبيعات التي تعتبر العمود الفقري للمؤسسات الاقتصادية و ذلك عن طريق التوجهات المستمرة عبر تقاريرها.

● أهداف الدراسة:

- نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:
- توضيح الإطار النظري لعملية المراجعة الداخلية و مراحل تطورها.
- سرد معايير و أدوات المراجعة الداخلية.
- معرفة مراحل عملية المراجعة الداخلية.
- موقع إدارة المبيعات بالنسبة للمؤسسة.
- كيف تتم الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية لوظيفة المبيعات.
- تطبيق المعارف النظرية و إسقاطها على واقع مؤسسة سونلغاز ممثلة في مديرية التوزيع لوهران.

● دراسات سابقة:

لقد تم التطلع على العديد من الدراسات ذات الصلة بالمراجعة على العموم و على المراجعة الداخلية على الخصوص من بينها:

- براج بلال مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير ، جامعة بومرداس، الجزائر 2014/2015 بعنوان : تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية (دراسة عينة من المراجعين الداخليين). حيث كانت إشكالية البحث ما مدى تأثير تنفيذ مهام المراجعة الداخلية و مبادئها على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من منظور المراجع الداخلي؟

وكان الهدف من هذه الدراسة التعرف على نظام الرقابة الداخلية، المراجعة الداخلية والمعايير التي تحكم المهنة إلى جانب تحديد العلاقة الموجودة بين كل من المراجعة الداخلية والمراقبة الداخلية. ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن نظام الرقابة الداخلية يساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها وأن المراجعة أداة من أدوات الرقابة الداخلية.

- عيسى حفصية، بابا خويا ربيحة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2014-2015 بعنوان التدقيق المحاسبي على المبيعات في مؤسسة اقتصادية دراسة حالة شركة ذبح الدواجن بالبويرة.

كانت إشكالية البحث كيف تتم عملية التدقيق المحاسبي على المبيعات في مؤسسة اقتصادية؟ كان الهدف من الدراسة هو إعطاء صورة عن تدقيق المبيعات و البحث في نظام المراجعة الداخلية و الرقابة الداخلية، و من أهم النتائج المتوصل إليها أن المراجعة الداخلية تعمل لى منع وتقليل الأخطاء، و إن المراجع عليه إتباع منهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المحاسبية.

● منهجية الدراسة:

لمعالجة جوانب الموضوع اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى جمع المعلومات و الحقائق عن ظاهرة معينة ثم تفسيرها وتحليلها من أجل الوصول إلى تعليمات.

● تقسيم الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول تتقدمهم مقدمة عامة

بالنسبة للفصل الأول فهو تحت عنوان "الجانب النظري للمراجعة الداخلية" وهو مقسم إلى ثلاثة مباحث، تطرقنا في المبحث الأول إلى " ماهية المراجعة " أين قسمت بدورها ، إلى ثلاثة مطالب متمثلة في التطور التاريخي للمراجعة ، مفهوم المراجعة، أهمية المراجعة وأهدافها.

المبحث الثاني تحت عنوان " ماهية التدقيق الداخلي" والذي بدوره قسمناه إلى ثلاثة مطالب انطلاقا من مفهوم المراجعة الداخلية، مروراً بأهدافها ثم نطاق تطبيقها. أما المبحث الثالث فجاء بعنوان معايير وأدوات المراجعة الداخلية والذي قسمناه إلى ثلاث مطالب، معايير المراجعة الداخلية، أدواتها ومراحل عملية المراجعة الداخلية.

أما الفصل الثاني فجاء بعنوان "المراجعة الداخلية على المبيعات" وهو مقسم إلى ثلاث مباحث، بالنسبة للمبحث الأول تم التطرق إلى مدخل في إدارة المبيعات مفصل إلى مفهوم إدارة المبيعات، وظائفها ومستويات و خصائصها، و مفهوم مراجعة المبيعات. في المبحث الثاني تناولنا الرقابة و المراجعة الداخلية على المبيعات في مطلبين الأول الرقابة الداخلية على المبيعات و المطلب الثاني المراجعة المستندية للمبيعات . كما تطرقنا إلى المراجعة الداخلية للمبيعات في مبحث ثالث و الذي قسمناه إلى ثلاثة مطالب، المراجعة الداخلية و التحقق من المبيعات أولاً، مراجعة مستندات المبيعات و مردودات المبيعات ثانياً، إعداد التقرير النهائي و إنهاء المراجعة ثالثاً.

فيما يخص الفصل الثالث فهو عبارة عن دراسة ميدانية قسم بدوره إلى مبحثين، تطرقنا في المبحث الأول إلى التعريف بالمؤسسة ميدان الدراسة من تعريف و هيكل تنظيمي و أنشطة و مهام المديرية. أما المبحث الثاني فتناولنا وظيفة المبيعات في مديرية التوزيع للكهرباء و الغاز لوهران. و الذي قسم إلى ثلاث مطالب تنظيم و وظيفة المبيعات بالمديرية، الرقابة الداخلية و أخيرا إعداد التقرير النهائي.

الإهداء:

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أعز ما أملك في هذا الوجود

إلى أمي وأبي

إلى سندي و شريكة دربي زوجتي الغالية.

إلى فترة عمري أبنائي

إلى كل من يقول لا اله إلا الله محمدا رسول الله

وإلى كل من قدم لي يد العون

إلى كل من يعرفني

بلقينوس أحمد



التشكرات

نحمد الله ونشكره على نعمة العلم و العقل.

وعلى توفيقه في إتمام هذه المذكرة , كما أتقدم بأخلص الشكر وأسمى عبارات التقدير والاحترام إلى الأستاذة المشرفة السيدة " سليمان " على طول
بالماء و قيمة نصائحتها في دعمنا لإنجاز هذا العمل المتواضع .
كما نشكر جميع الأستاذة الذين أطرونا طيلة هذا الماستر.

وكل عمال الإدارة

و شكرا خاصا للسيد

"قدور بن شريف بلقاسم"



تمهيد:

تدعيما لما قدمناه في الجانب النظري قمنا بدراسة ميدانية للإجابة على الإشكالية المطروحة حول. كيف تؤثر المراجعة الداخلية على وظيفة المبيعات في المؤسسة؟ وما واقع ذلك بمؤسسة سونلغاز-فرع وهران؟

بمؤسسة "سونلغاز" وهران .

ولمعرفة مكانة وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة ، وأثره على وظيفة المبيعات ، اعتمدنا على المعلومات المتوفرة في وثائق المؤسسة إضافة إلى المعلومات المقدمة من خلال القيام بمقابلات مع مجموعة من المسؤولين

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة ميدان الدراسةالمطلب الأول: تعريف بالمجمعأولاً: نبذة تاريخية عن مجمع سونلغاز

تعتبر سونلغاز العميل التاريخي في ميدان التزويد بالطاقة الكهربائية والغازية بالجزائر. مساهمتها في تجسيد سياسة الدولة في الميدان الطاقوي وحجم المشاريع المجسدة في ميدان الكهرباء الريفية وتوزيع الغاز العمومي ساهموا بحجم كبير في رفع معدل التغطية الكهربائية الوطنية إلى حوالي 98% ونسبة تغلغل الغاز إلى 43% على المستوى الوطني¹.

1- بدايات الكهرباء في الجزائر: في بداية القرن 20 كانت هناك 16 مؤسسة تتقاسم الامتياز في توزيع الكهرباء في الجزائر منها مجمع ليبون (Lebon) والمؤسسة الجزائرية للإنارة والقوة SAEF في الوسط والغرب بالإضافة إلى مؤسسة بوربونني Bourbonnais في الشرق ومصانع ليفي Lévy في قسنطينة.

بموجب قرار 16 أوت 1947 تحولت هذه المؤسسات إلى مؤسسة واحدة تدعى E.G.A كهرباء وغاز الجزائر التي كانت تملك 90% من الملكية الصناعية الكهربائية والغازية في الجزائر.

2- مرحلة ما بين 1962-1969: بعد الاستقلال استطاعت المؤسسة من تجنيد طاقاتها في إعادة تنظيم اقتصادها وذلك من اجل الاستجابة للمتطلبات الاجتماعية للمجتمع الذي كان في أوج النمو.

3- 1969 إنشاء سونلغاز: بموجب المرسوم 59-69 بتاريخ 28 جويلية 1969 الذي قام بحل E.G.A وخلق المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز حيث كانت توظف 6000 عاملا وتغطي 700000 زبون. بمجرد إنشائها قامت المؤسسة إلى جانب وظيفة البيع للطاقة بالتركيب والصيانة للأجهزة المنزلية التي تشغل بالكهرباء والغاز حيث قامت أيضا بتشجيع استعمال الغاز الطبيعي والكهرباء في الميدان الصناعي الحرفي و المنزلي.

4- 1977 والمخطط الوطني للكهربة: انطلاقا من 1977 تركز نشاطها في تجسيد برنامج التغطية الكاملة للوطن مع المساهمة الملحوظة في تحسين الظروف المعيشية للمواطن الجزائري.

5- 1983 أول إعادة هيكلة: قامت المؤسسة بخلق خمسة 5 مؤسسات للأشغال ومؤسسة للصناعة و التي تمثلت في:

- كهربيف KAHRIF من اجل الكهرباء الريفية.
- كهركيب KAHRAKIB من اجل المنشآت الكهربائية.

¹- وثائق المؤسسة.

- كنفغاز KANAGHAZ من اجل إنشاء شبكة الغاز.
 - اينارقال INERGA من اجل الهندسة المدنية.
 - أتركيب ETTERKIB من اجل التركيب الصناعي.
- و المؤسسة المختصة بتصنيع العدادات و أدوات القياس و المراقبة AMC.
- 6- في سنة 1995: تحولت مؤسسة سونلغاز إلى مؤسسة عمومية صناعية و تجارية تابعة لوزارة الطاقة و المناجم وذلك بموجب القرار التنفيذي 95-280 الصادر في 17 سبتمبر 1995
- 7- في سنة 2002 : التحول إلى شركة ذات أسهم استنادا للقانون رقم 02/01 الصادر ب 05 فيفري 2002 المتعلق ب الكهرباء و توزيع الغاز عبر القنوات حيث أعطى لها هذا الوضع الجديد إمكانية التوسع في المجال الطاقوي و إمكانية الاستثمار خارج الحدود الجزائرية. و اوجب عليها اكتساب محفظة من الأسهم و مجموعة من القيم الثابتة و إمكانية الحصول على مساهمات في مؤسسات أخرى.
- 8- بين 2004 و 2006: أصبحت المؤسسة عبارة عن مؤسسة قابضة جزء من مؤسساتها المتخصصة في المهن القاعدية تحولت إلى فروع لضمان مهامها و هي كالاتي
- الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء SPE.
 - الشركة الجزائرية لتسيير و نقل الكهرباء GRTE.
 - الشركة الجزائرية لتسيير شبكة الغاز GRTG.
- 9- في 2006: تم إنشاء خمس شركات "مهن قاعدية" أخرى. فرع أول:
- مسير منظومة الكهرباء OS، مكلف بإدارة نظام إنتاج/نقل الكهرباء.
 - كما تم إنشاء أربعة فروع تضمن مهنة توزيع الكهرباء و الغاز، هي:
 - الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء و غاز الجزائر SDA
 - الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء و غاز الوسط SDC
 - الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء و غاز الشرق SDE
 - الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء و غاز الغرب SDO
- 10- في جانفي 2007: جاء دور مراكز الانتقاء و التكوين التابعة لسونلغاز لترقى إلى فرع هو: معهد التكوين في الكهرباء و الغاز IFEG و تم توقيع إنهاء عملية إعادة هيكلة مجمع سونلغاز مع إنشاء شركة هندسة الكهرباء و الغاز CEEG في شهر جانفي 2009، الأمر الذي جعل عدد فروع قطب "الأشغال" يبلغ ستة فروع. في هذا التاريخ ذاته، تم إنشاء شركتين أخريين، هما: الجزائرية لتكنولوجيا الإعلام ELIT و شركة الممتلكات العقارية للصناعات الكهربائية و الغازية. SOPIEG

11- أصبحت سونلغاز اليوم مجمعا صناعيا يتكون من 39 شركة، منها ست شركات مساهمة مباشرة هي:

- الشركة الجزائرية للطاقة. AEC.
- الشركة الجزائرية للطاقة والاتصالات. AETC.
- الطاقة الجديدة الجزائر. NEAL.
- شركة الخدمات الهندسية الجزائرية. ALGESCO.
- الشركة الجزائرية الفرنسية للهندسة والإنجاز. SAFIR.
- شركة كهرباء حجرة النوس. SKH.

المطلب الثاني : مديرية التوزيع وهران

أولا: التعريف بمديرية التوزيع وهران

مديرية التوزيع وهران هي مديرية تابعة للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز للغرب SDO، تغطي مديرية التوزيع لولاية وهران دائرتين من دوائر الولاية وهران وبئر الجير، حيث يحدها من الغرب الهضبة الجبلية الأفق الجميل، ومن الشرق أحياء أيسطو، من الجنوب الطريق الاجتيابي رقم 3 و من الشمال البحر الأبيض المتوسط.

- تتربع منطقتها الجغرافية على مساحة قدرها 94.46 كيلومتر مربع، ويبلغ عدد سكانها 933984 نسمة حسب إحصائيات 2013.
- يبلغ عدد زبائن مديرية التوزيع لوهران 206 318 زبون كهرباء موزعين حسب الضغط المنخفض و المتوسط 205 573 و 745 على التوالي.
- و يبلغ عدد زبائن الغاز 147 152 موزعين حسب الضغط المنخفض و المتوسط 147 030 و 122 على التوالي.

يسهر على خدمة زبائن مديرية التوزيع بوهران 545 عامل موزعين على :

- مقر المديرية وثمانية وكالات تجارية وهي : مديوني - عين الروينة - عين البيضاء - شكيب ارسلان - المقري - محمد بوضياف - بئر الجير - كنستال.

ثانياً: الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع وهران

شكل رقم (1-3): الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع وهران



المصدر: مصادر داخلية للمؤسسة

ثالثاً: أنشطة و مهام المديرية

تتلخص مهام مديرية التوزيع في النقاط التالية:

- السهر على ضمان التموين بالطاقة الكهربائية و الغازية لزيائنها الكرام و ذلك ضمن شروط الأمان و الاستمرارية و النوعية
- تلبية كل طلبات التموين بالطاقة الكهربائية و الغازية مع مراعاة كل من شروط الاستمرارية و النوعية.
- ضمان إنجاز برامج تطوير الشبكات الكهربائية و الغازية و مواكبة التكنولوجيات الحديثة.

- الالتزام بمراعاة المساواة بين جميع الزبائن عند وجود شروط متطابقة.

المبحث الثاني : وظيفة المبيعات في المديرية

تسعى المؤسسة من خلال هذه الوظيفة تحقيق غاية الوجود كأى مؤسسة اقتصادية، والتي تتمثل في بلوغ الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العليا . من اجل ذلك توجب عليها وضع نظام محكم لتسيير هذه الوظيفة.

المطلب الأول :تنظيم وظيفة المبيعات بمديرية التوزيع

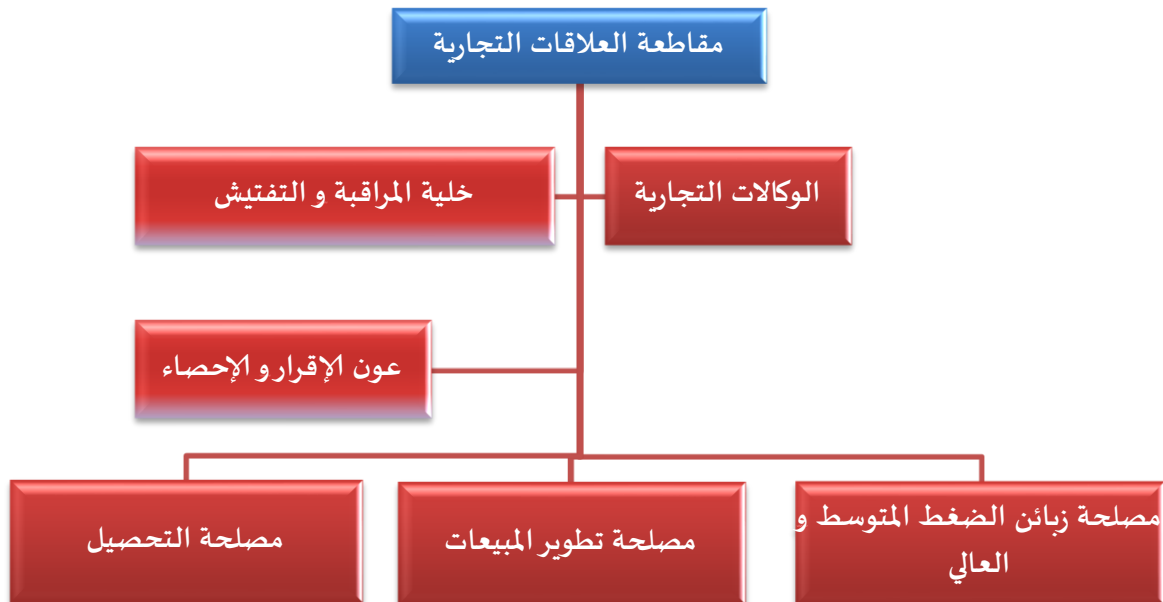
تعتبر المقاطعة التجارية من أهم مقاطعات مديرية التوزيع والتي يقع على عاتقها مسؤولية إدارة وتنظيم مهمة البيع على مستوى مديرية التوزيع لوهران.

تنقسم المقاطعة إلى :

ثلاثة 3 مصالح، 8 وكالات تجارية، خلية للمراقبة و التفتيش و عون للإقرار والإحصاء.

أولاً: الهيكل التنظيمي لإدارة المبيعات

شكل رقم (2-3): مقاطعة العلاقات التجارية



المصدر :مصادر داخلية للمؤسسة.

ثانياً: مهام ومسؤوليات المقاطعة التجارية

يقع على عاتق المقاطعة التجارية ضمان ومراقبة الأنشطة التالية:

- الحرص على تطبيق إجراءات توصيل الزبائن الجدد، انطلاقاً من الأمر بالطلب إلى الخدمة الفعلية.
- إبرام عقود الاشتراك لزبائن الضغط المنخفض والمتوسط.
- تسيير زبائن الضغط المنخفض والمتوسط انطلاقاً من جلب الحسابات من العدادات، الفوترة، إلى غاية التحصيل.
- تسيير جميع حسابات الزبائن (الجرد الشهري، الموسمي، السنوي).
- احترام قواعد كراء الوسائل والمعدات.
- فوترة عدة خدمات أخرى.
- احترام قواعد التسجيلات المحاسبية للفواتير على مستوى الوكالات التجارية.
- المراقبة والتفتيش للوكالات التجارية للتأكد من حسن تطبيق إجراءات التسيير.
- احترام قواعد وإجراءات تسيير الزبائن (قطع ورد التيار، تسجيل، الشطب...الخ).
- السهر على مراقبة صحة مبررات إلغاء الفواتير وعملية إعادة الفوترة.
- السهر على احترام رزنامة تسجيل حسابات عدادات الزبائن وتسليم الفواتير.
- السهر على احترام تطبيق التسعيرة المعمول بها.
- الاستقبال والاستماع للزبائن.
- الأخذ بعين الاعتبار لشكاوي الزبائن وفي الأجل المحددة و ضمان الرد كتابياً.

ثالثاً: الأرقام المعبرة عن المديرية:

الجدول رقم(3-1) : عدد زبائن الكهرباء للفترة 2015-2016.

نوع الزبائن	2015	2016	نسبة التطور
توتر منخفض	196954	204641	104%
توتر متوسط	696	745	107%
المجموع	197650	205386	104%

المصدر: مصادراً داخلية للمؤسسة

الجدول رقم (2-3) : عدد زبائن الغاز للفترة 2015-2016

نوع الزبائن	2015	2016	نسبة التطور
ضغط منخفض	137296	145358	106%
ضغط متوسط	111	121	109%
المجموع	137407	145479	106%

المصدر: مصادر داخلية للمؤسسة

- تتمثل نسبة الكهربية بمديرية التوزيع لوهران ب 95.61%.

- تتمثل نسبة تغلغل الغاز بمديرية التوزيع لوهران ب 71.03%.

انطلاقا من الجداول السابقة نلاحظ ارتفاعا ملحوظا بنسبة 4% في مجموع عدد زبائن الكهرباء وبنسبة 6% في مجموع عدد زبائن الغازو ذلك يرجع إلى تسليم السكنات المبرمجة من طرف الدولة.

الجدول رقم (3-3) : رقم الأعمال (مليون دينار)

نسبة التطور 2016/2015	2016	2015	
114%	3688	3238	الكهرباء
106%	629	595	الغاز
112%	4317	3838	المجموع

المصدر: مصادر داخلية للمؤسسة

الجدول رقم (4-3) الديون الإجمالية (مليون دينار)

نسبة التطور 2016/2015	2016	2015	
105%	1055	1002	الديون الإجمالية

المصدر: مصادر داخلية للمؤسسة.

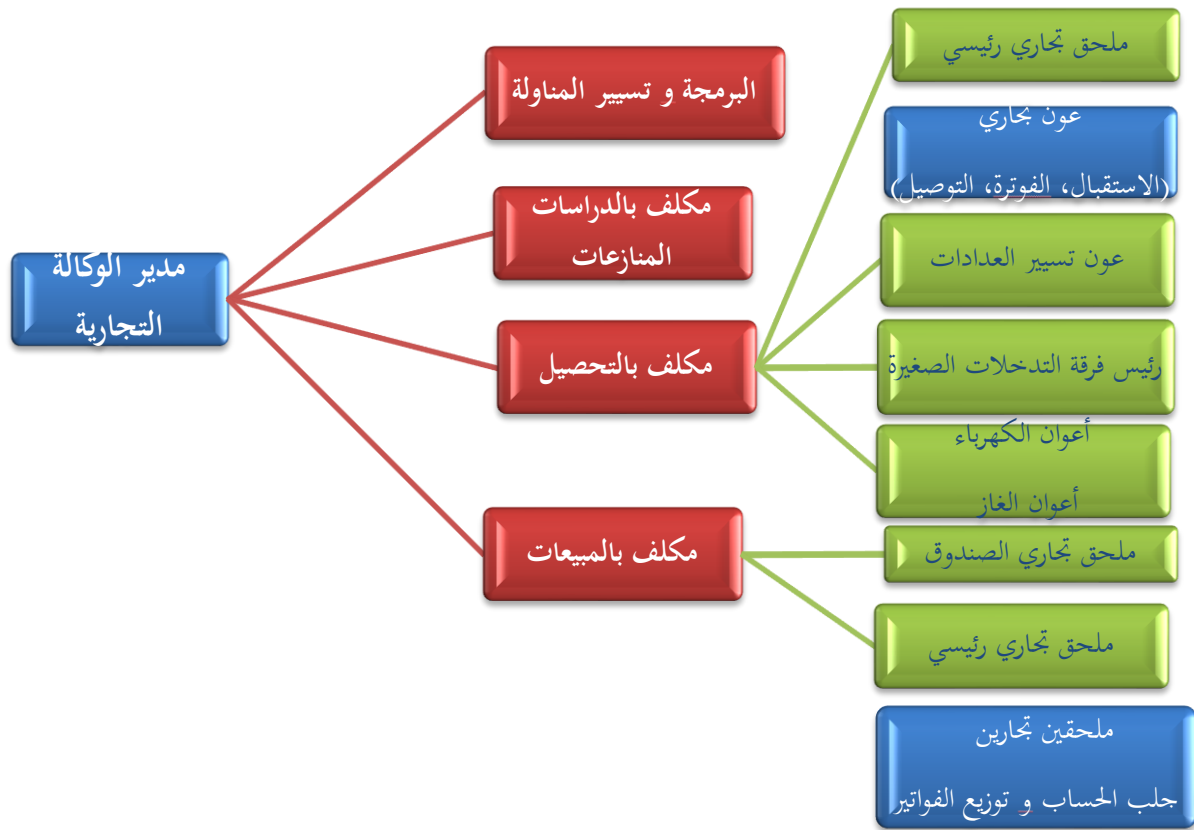
استنادا إلى الأرقام السابقة نلاحظ ارتفاعا بنسبة 12% في رقم الأعمال الإجمالي مقابل ارتفاع في قيمة الديون الإجمالية بنسبة 5%. ويمكن إرجاع الأسباب إلى :

- ارتفاع عدد الزبائن في الطاقتين.
- الزيادة المسجلة في الأسعار لسنة 2016.
- تطور المستوى المعيشي للمواطنين.

رابعاً: الهيئة المكلفة بالبيع

1- الوكالة التجارية

شكل رقم (3-3): الهيكل التنظيمي لوكالة تجارية



المصدر: مصادر داخلية للمؤسسة.

2- مهام الوكالات التجارية:

تابعة تنظيمياً إلى المقاطعة التجارية تتلخص مهامها في:

- تسيير الأمور المتداولة وبالدرجة الأولى تلك الخاصة بالمستخدمين.
- تسيير مخزون عدادات الكهرباء و الغاز.
- ضمان الاستقبال الحسن للزبائن (الشكاوي، الاشتراكات، التعديلات،... الخ).

- ضمان جلب الحساب من العدادات من اجل الفوترة وإيصالها إلى الزبون احتراماً للزرنامة الفصلية المسطرة.
 - تسيير الصندوق.
 - ضمان التدخلات التقنية (دراسة واستلام التوصيلات البسيطة، حركة العدادات، إصلاح الاعطاب...الخ).
 - تطبيق مبدأ الدورية بين الملحقين التجاريين على المهام الثلاث: جلب الحساب، الاستقبال، الصندوق.
- 3- مراحل عملية البيع:

تتم عمالية الفوترة و البيع ابتداء من تاريخ إبرام العقد التجاري بين المؤسسة و الزبون و الذي يتم بموجبه التزام المؤسسة بالتزويد بالطاقتين الكهربائ و الغاز.

تتم عملية جلب الحساب، الفوترة و التوزيع عن طريق الملحقين التجاريين الموجودين على مستوى الوكالات التجارية طبقاً لزرنامة زمنية محددة تحترم:

- مبدأ الفصلية.

- عدد الأيام المفتوحة 20 يوماً للشهر و 60 يوماً للفصل.

يقسم الزبائن جغرافياً على مستوى الوكالات التجارية إلى مجموعات لا تتعدى الـ 30 مرقمون فردياً أو زوجياً:

• من 01 إلى 20 في الشهر الأول.

• من 21 إلى 30 في الشهر الثاني.

• من 31 إلى 60 في الشهر الثالث.

ماذا يمثل جلب الحساب بالنسبة لوظيفة المبيعات؟

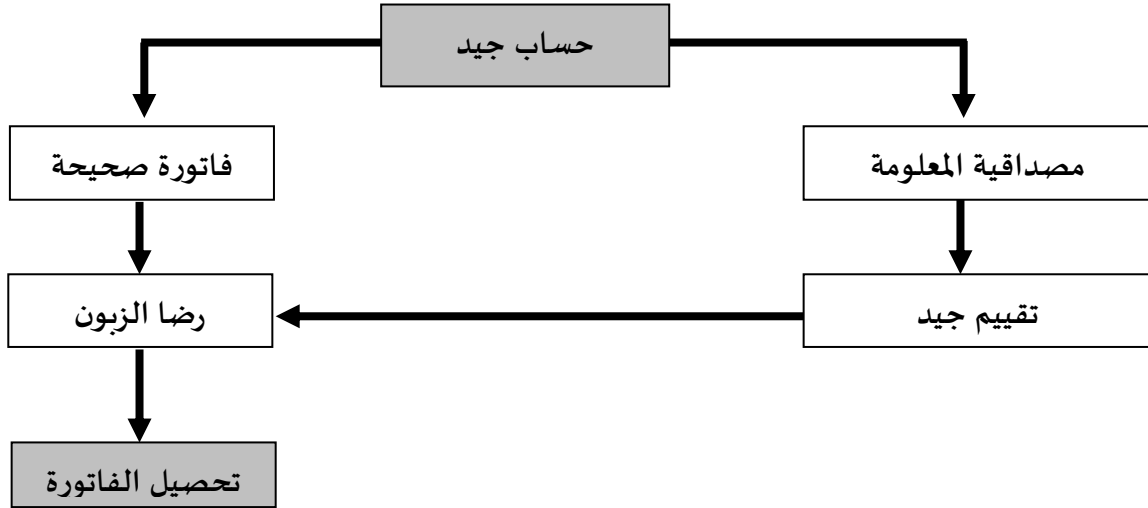
جلب الحساب هي عملية تسجيل المؤشرات الجديدة لعدادات الكهرباء و الغازو التي من خلالها تحسب الفوارق مع المؤشرات القديمة من اجل الحصول على الاستهلاك الحقيقي للفترة (الفصل)، و بالتالي تحديد الكمية المباعة أساس الفاتورة.

تكتسي هذه العملية أهمية قصوى بالنسبة للزبائن نظراً لتأثيرها على:

- رقم أعمال المؤسسة.
 - العلاقة بين الزبون و المؤسسة.
 - مصداقية نظام المعلومات.
- 4- اثر جلب الحساب على الأهداف

انطلاقا مما سبق ونظرا لأهمية عملية جلب المؤشرات على تحقيق الأهداف البيعية المسطرة ، الشككين المواليين يبينان الأثر الايجابي والسلي لهذه العملية على وظيفة المبيعات.

شكل رقم (4-3) : اثر الجلب الجيد

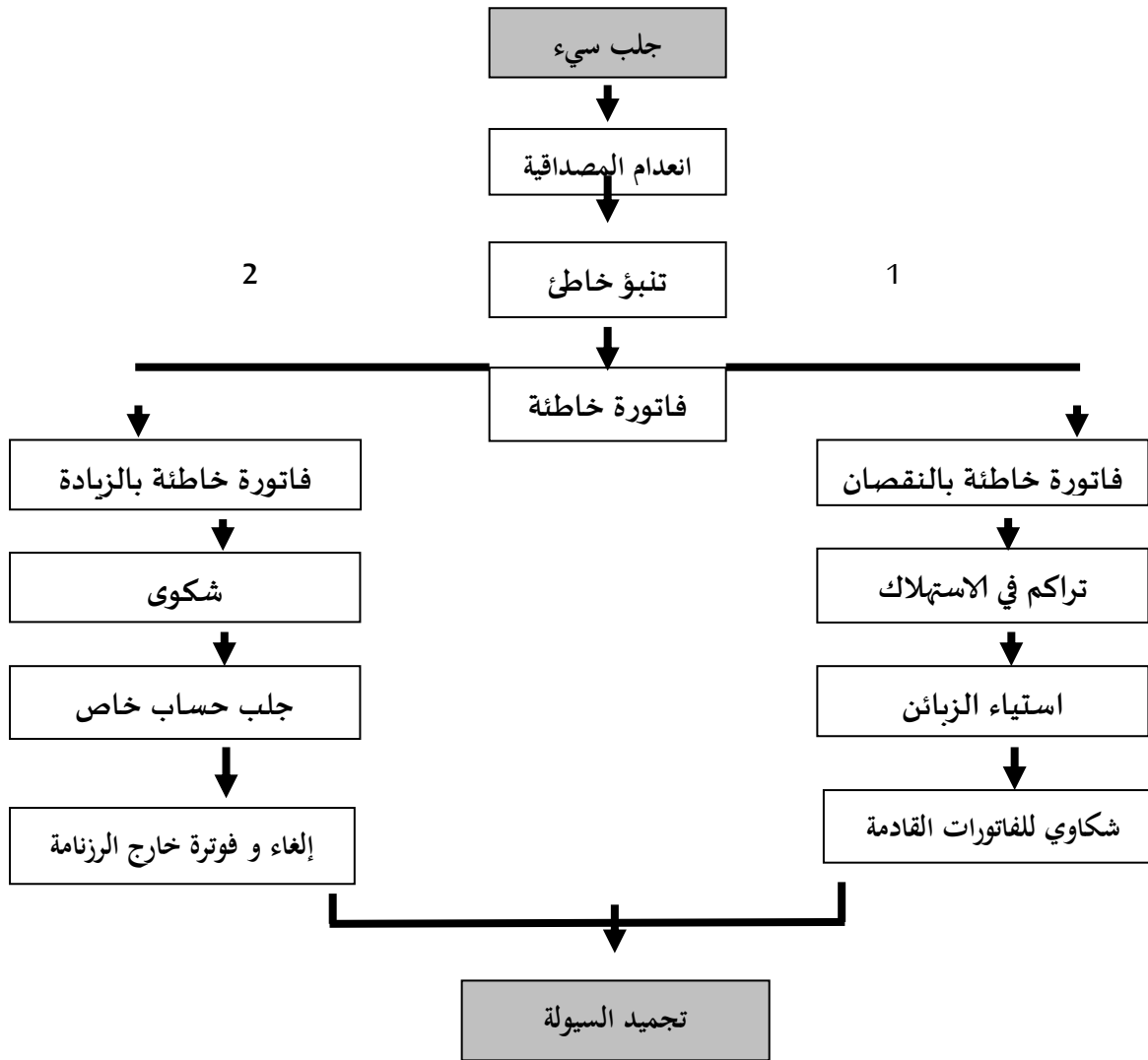


المصدر: مصادر داخلية للمؤسسة

الشكل 4-3 يبين لنا الحالة المثالية لعملية جمع المؤشرات والآثار الايجابية المترتبة عن ذلك والمتمثلة في النقاط التالية:

- مصداقية المعلومة.
- الفاتورة الصحيحة.
- التقييم الجيد.
- رضا الزبون.
- تحصيل الفاتورة.

شكل رقم (3-5): اثر الجلب الخاطئ



المصدر: مصادر داخلية للمؤسسة

يبين الشكل الآثار السلبية على جميع أنشطة المؤسسة و المتمثلة في :

- فواتير خاطئة بالنقصان او الزيادة.
- تراكم في الاستهلاك.

- شكاوي واستياء الزبائن.
- إلغاءات للفواتير.
- تجميد للسيولة.

نستنتج من الشكل 3-4 انه في حالة الجلب الحسن للمؤشرات اثرايجابي على الوظيفة البيعية، على العكس في الشكل 3-5 يظهر الأثر السلبي للعملية على جميع الأصعدة الداخلية والخارجية.

المطلب الثاني: الرقابة الداخلية في المديرية

أولاً: خلية المراقبة والتفتيش

هي عبارة عن خلية تابعة نظاميا للمقاطعة التجارية، تتكون من ايطارين مكلفين بالدراسات ورئيس خلية.

ثانياً: مهام خلية المراقبة والتفتيش

تتكون هذه الخلية من ايطارين ورئيس خلية وهي تابعة تنظيميا إلى المقاطعة التجارية وتتلخص مهامها فيما يلي :

1. الأخذ بعين الاعتبار شكاوي الزبائن والإجابة عليهم.
2. إعداد البرنامج السنوي لمهام المراقبة والتفتيش لأنظمة وإجراءات التسيير عبر الوكالات التجارية.
3. السهر على تجسيد برنامج المراقبة المسطر.
4. القيام بالرد و التحليل للشكاوي والانشغالات حسب النوع مع اقتراح التصحيحات اللازمة.
5. التذكير حسب الضرورة لقوانين وإجراءات التسيير.
6. القيام بالإلزام بإعداد التقارير بعد كل عملية مراقبة.
7. إعداد تقييمات التقارير الشهرية والسنوية مع الإشارة إلى التحسينات الملاحظة.
8. المشاركة في عمليات التكوين الداخلية.

ثالثاً: تقييم نظام الرقابة الداخلية

ارتأينا في هذا الجانب ولتقييم نظام الرقابة الداخلية الاعتماد على العنصرين التاليين :

- قوائم الاستقصاء.
 - شبكة تحليل الوظائف.
- 1- جدول (3-5) قوائم الاستقصاء

الأسئلة	نعم	لا	الملاحظة
هل هناك وظيفة البيع؟	X		

		X	هل هناك مصلحة خاصة بذلك؟
		X	هل لديها هيكل تنظيمي؟
		X	هل هناك ترابط بين المصالح؟
		X	هل هناك نظام معلوماتي لتسيير الزبائن؟
		X	إن وجد هل هناك نظام رقابة عليه؟
		X	هل هناك اقفالات في النظام؟
		X	هل هناك كلمة سر خاصة لكل متدخل؟
		X	هل هناك نظام معلوماتي لتحليل المبيعات؟
		X	ان وجد هل هو مستغل؟
بعض الحالات تتطلب المراقبة الميدانية.	x		هل هو كافي؟
حالات الأهداف غير محققة؟	x		هل هناك احتراماً لبرنامج البيع (جلب المؤشرات)؟
		X	هل هناك إنذارات من طرف النظام عن المبيعات المعدومة، المنخفضة و المرتفعة؟
		X	هل هناك مقارنة فصلية للمبيعات؟
		X	هل هناك تطور مستمر في تحديث عملية جلب المؤشرات؟
		X	هل هناك أهداف للمبيعات؟
تخص كل الوكالة	X		هل هذه الأهداف فردية؟
		X	هل هي مبرمجة مسبقاً؟
تعتمد على الزيادة النسبية دون التنبؤ بالمستجدات المستقبلية مثلاً حالات الإسكان الجديدة. أو حالات الهدم	X		هل هي عقلانية؟
حالات تأخر بعض الوكالات.	X		هل هناك خروقات لبرنامج جلب المؤشرات؟
		X	هل لمدير الوكالة كل الصلاحيات في اتخاذ قرارات تأكيد المبيعات؟
		X	هل هناك رقابة خارجية على الوكالة؟
		X	إن وجدت هل إطاراتها مؤهلة لكشف الغش و التلاعب؟
لا يمكن من تغطية كل الوكالات.	X		هل عددهم كافي؟
		X	هل هناك رقابة للفواتير الملغاة؟

		X	هل هناك تحفيزات للملحقين التجاريين؟
		X	هل هناك عقوبات في حالة الأخطاء؟
يغلب التعامل بالإرساليات (Note de service)	X		هل هناك إجراءات كتابية لتسيير وظيفة المبيعات؟

المصدر من اعداد الطالب

انطلاقا من أجوبة قوائم الاستقصاء يمكن أن نستنج أن للمؤسسة نقاط قوة و نقاط ضعف نلخصهم فيما يلي :

● نقاط القوة :

- وجود رقابية داخلية و خارجية و على عدة مستويات.
- وجود نظام معلوماتي لتسيير الزبائن (SGC(Système de Gestion de la Clientèle).
- كفاءة النظام في إعطاء الإنذارات.
- عملية البيع عملية مهيكلية و منظمة.
- كفاية في الموارد البشرية و في تأهيلها .
- وجود حماية على أنظمة المعلومات و ذلك عن طريق مفاتيح المرور الشخصية.
- عملية البيع تسير وفق أهداف محددة.
- وجود تحفيزات مادية للملحقين التجاريين في حالة انعدام الأخطاء و بالمقابل إلغاءها في حالة الوقوع في الأخطاء.

● نقاط الضعف :

- محدودية الرقابة الميدانية الفورية لعمل الملحقين التجاريين.
- نقص في التحكم في رزنامة البيع مما قد يؤدي إلى تضخيم أو إنقاص في الكميات المباعة.
- انعدام إجراءات كتابية و الاكتفاء بالتعامل بالإرساليات الداخلية، مما يؤدي إلى صعوبة تأقلم العمال الجدد و إمكانية حدوث خروقات إلى جانب ظهور التأويلات الشخصية.
- عدد المراقبين غير كافي لتغطية مصالح المقاطعة التجارية و كل الوكالات التجارية.

2- جدول (6-3) شبكة تحليل الوظائف

مقاطعة نظم المعلومات	خلية المراقبة و التفتيش	مدير الوكالة	إطار مكلف بالمبيعات	ملحق تجاري استقبال	ملحق تجاري رئيسي	ملحق تجاري جلب المؤشرات	الوظائف
					X		إصدار قائمة الزبائن لجلب الحساب.
		X	X	X			الترخيص بانطلاق عملية جلب الحساب.
						X	القيام بجلب المؤشرات.
						X	تدوين المؤشرات.
					X		مراقبة المؤشرات درجة أولى.
		X	X				مراقبة تواريخ إصدار القوائم
			X				من يقوم بتحليل المبيعات
		X	X				من يقرر إعادة العملية للغيابات.
				X			من يدون المؤشرات المقدمة من طرف الزبائن عن طريق الإشعار بالمرور.
				X			من يتلقى شكاوي أخطاء الفاتورات.
					X		من يقوم بالمراقبة الميدانية.
			X				من يحضر وثيقة الغاء الفواتير.
		X					من يصادق عليها.
		X					من يقوم بإلغاء الفواتير.
	X						من يراقب وثيقة الإلغاء.
X							من يقوم بإصدار الفواتير الفصلية.

						X	من يقوم بتوزيع الفواتير.
--	--	--	--	--	--	---	--------------------------

المصدر من إعداد الطالب

من خلال شبكة تحليل المهام نلاحظ عدم الفصل التام في الوظائف.

المطلب الثالث: إعداد التقرير النهائي للمراجعة الداخلية

عند إتمام مهمة المراجعة الداخلية يحرر المراجع الداخلي تقريراً نهائياً يهدف من خلاله إلى تلخيص معلومات نشاط محل المراجعة مع إبراز المشاكل وأسبابها و مجال القوة والضعف مع إعطاء التوصيات اللازمة لمواجهة هذه النقائص.

أولاً: عرض المشاكل المكتشفة:

بعد قيامنا بإجراء الفحص والتقييم لنظام الرقابة الداخلية و الخاص بدراسة وظيفة المبيعات على مستوى وكالات مديرية التوزيع لوهران وجدنا بعض الخلل في نظام الرقابة الداخلية و الذي نلخصه فيما يلي:

- ليس هناك احترام لمبدأ الفصل التام للوظائف، حيث لاحظنا من خلال قوائم الاستقصاء أن الملحق التجاري المكلف بجلب المؤشرات يقوم بجلب وتدوين المؤشرات إلى جانب توزيع الفواتير مما يشكل خطر التلاعب بالمؤشرات و التواطؤ مع الزبائن الغير شرفاء.
- بعض المسؤوليات كلف بها أشخاص متعددون مما قد يؤدي إلى التواكل أي اعتماد شخص على آخر.
- انعدام إجراءات تسيير مكتوبة.

ثانياً: نقاط القوة والضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية:

- 1- نقاط القوة: تتمثل فيما يلي:
 - وجود رقابة داخلية و على عدة مستويات.
 - عملية البيع منظمة و مهيكلية.

- كفاءة نظم المعلومات المسيرة للوظيفة.
- البيع يتم عبر أهداف محددك مسبقا.
- كفاءة و مهارة العاملين.
- وجود تحفيزات مالية للملحقين التجاريين على حسن الأداء.
- 2 نقاط الضعف: تتمثل فيما يلي :
- غياب إجراءات تنظيمية مكتوبة و موثقة.
- عدم التقيد بمبدأ الفصل بين الوظائف.
- عدم كفاية المراقبين من حيث العدد.
- انعدام بطاقة المهام الخاصة بكل عامل.

خلاصة :

مؤسسة سونلغاز مؤسسة اقتصادية ، تعددت أهدافها من بين تحقيق الفعالية الاقتصادية ن جهة وتحقيق الخدمة العمومية من جهة أخرى، في ظل هذه التحديات سطرت الإدارة العليا أهدافا لكل مديرية من مديرياتها ، و من بينهم مديرية التوزيع لوهران محل الدراسة. لتحقيق هذه الأهداف و تفادي الانحرافات استوجب عليها اكتساب رقابة داخلية فعالة.

من خلال عملية الفحص و التقييم التي أجريت عن طريق المراجعة الداخلية لنظام الرقابة الداخلية و إتباع المعايير المنصوص عليها تم استنتاج بعض المشاكل في نظام الرقابة الداخلية ، مما أدى إلى تحرير نقاط القوة و الضعف، و بالتالي استنباط التوصيات و الإرشادات للمديرية من اجل معالجة نقاط الضعف و كل هذا مبلور في تقرير نهائي يسلم للإدارة.

الخاتمة :

في ظل العولمة والبقاء للأقوى و شدة المنافسة أصبحت لوظيفة المبيعات أهمية كبرى و أساسية في تحديد مستقبل الشركات و ذلك لاعتبارها المحدد لرقم الأعمال و العلاقة مع الزبائن و نتائج آخر الفترة و انعكاساتها الاقتصادية و الاجتماعية و البيئية.

أصبح لزاما على المؤسسات و ضع أهداف مسبقا و ذلك لتوضيح الرؤى المستقبلية و السير في تحقيقها و إدماج العمال في هذا التفكير الموجه نحو النتائج.

في وسط هذه الضغوطات أصبح من الضروري لكل المؤسسات تبني نظام رقابة داخلي كفيل بحماية حقوقها و أصولها من شتى أعمال التلاعب و الإهمال و يضمن حسن سير عملياتها، يتميز هذا النظام بالاستقلالية ، الحياد، الموضوعية و الكفاءة في تحديد نقاط القوة و الضعف و كشف كل أعمال التلاعب و الغش و التزوير، و السهر على التصحيحات الآنية و العاجلة احتراماً لمعيار الخطورة.

من خلال دراستنا حاولنا إبراز كيفية تأثير المراجعة الداخلية على الوظيفة الأساسية لكل مؤسسة و هي وظيفة المبيعات، و كيف تعمل المراجعة الداخلية في تقييم الرقابة الداخلية في ظل معايير دولية منظمة لهذه المهنة و طبقاً لخطط ممنهجة ، منظمة و مدروسة.

كما تناولنا تقييماً للرقابة الداخلية و الذي يعتبر أمراً أساسياً للمراجع الداخلي لمعرفة مدى إمكانية الاعتماد عليه فمن خلال هذا التقييم يحدد إطار المراجعة و نطاق الفحص و نوع الإجراءات التي يجب عليه إتباعها، و كذلك طبيعة أدلة المراجعة الواجب جمعها لتحديد النقائص و المشاكل و بالتالي إعطاء التوصيات اللازمة لعمليات التصحيح.

أظهرت الدراسة كيفية تأثير المراجعة الداخلية على وظيفة المبيعات و ذلك بواسطة أنظمة الرقابة الداخلية و الإجراءات المطبقة، أين استنتجنا أن الرقابة الداخلية عبارة عن نقطة انطلاق لكل عملية مراجعة داخلية او خارجية و لوظيفة المبيعات خصوصاً ، و ما مدى نجاعة هذه الأنظمة في المؤسسة.

تعتبر المراجعة الداخلية حارساً لكل عمليات المؤسسة و ذلك عن طريق التحليل و التوجيه عن طريق التوصيات.

اختبار الفرضيات:

- بالنسبة للفرضية الأولى: المراجعة الداخلية عملية اجتهادية لها علاقة بالمراجع الداخلي وكفاءته . هذه الفرضية خاطئة وقد تم إثبات العكس أي أن المراجعة الداخلية عملية منظمة و ممنهجة تسير وفق ضوابط ومعايير وأخلاقيات، أما جانب الكفاءة فهو صفة من الصفات الواجب توفرها لدى المراجع الداخلي.

- بالنسبة للفرضية الثانية: الرقابة الداخلية أداة من أدوات تحقيق الأهداف و حماية الأصول.

توصلنا أن الرقابة الداخلية تعتبر حقا أداة من الأدوات المساعدة على تحقيق الأهداف..

- بالنسبة للفرضية الثالثة: المراجعة الداخلية وسيلة من وسائل تقييم الرقابة الداخلية.

فقد أثبتنا أن المراجعة الداخلية تعمل على تقييم الرقابة الداخلية و ذلك باكتشاف نقاط القوة والضعف في هذا النظام

بعد معالجتنا و تحليلنا لموضوع اثر المراجعة الداخلية على وظيفة المبيعات و الإجابة فيما سبق عن الإشكالية استخلصنا النتائج التالية :

النتائج العامة:

- المراجعة الداخلية منهج يخضع لقوانين و معايير دولية و على المراجع الداخلي إتباعها من اجل الحصول على الأدلة و القرائن الكافية لإعداد تقريره و إبداء رأيه و توصياته و بالتالي تقديم قيمة مضافة للمؤسسة.
- الرقابة الداخلية هي أداة من أدوات المؤسسة تضعها للتحقق من مدى تطبيق الإجراءات و القوانين الداخلية لضمان السير الحسن و التحكم في الوظائف .
- الرقابة الداخلية يمكن أن تكون ممثلة في هيئة خاصة، كما يمكن تطبيقها من طرف كل مسؤول في منصبه.
- تعمل المراجعة الداخلية على وضع التوازن في الفروقات و الحد من الانحرافات و أشكالاً للخطأ و التلاعبات، كما تعمل على تطوير الإجراءات و قوانين التسيير وذلك بتحسينها.

التوصيات :

من بين أهم التوصيات المتوصل إليها في دراسة المراجعة الداخلية لوظيفة المبيعات بمؤسسة سونلغاز مديريةية التوزيع لوهران نذكر ما يلي :

- إعطاء الأهمية لخلية المراقبة و التفتيش و فصلها تنظيميا عن المقاطعة التجارية.
- إنشاء مصلحة للمراجعة الداخلية و ذلك نظرا لتثعب و كثرة الأنشطة و حجم الأعمال لمواجهة مخاطر الغش و التلاعبات.
- تطبيق مبدأ الفصل في المهام.
- إعداد إجراءات التسيير و على جناح السرعة و ذلك لتمكين وظيفة الرقابة الداخلية من العمل ضمن أسس ممنهجة تفاديا للتعامل بالإرساليات.
- الاستمرارية في تطوير نظم المعلومات لاعتبارها نقطة قوة للشركة و الحرص على الاستغلال الأمثل لها.
- تكثيف عدد المراقبين مع إعداد برنامج محدد لمهام الرقابة الداخلية.
- إعداد بطاقات المهام للعاملين مع إعلامهم بها.
- تقسيم مهمة جلب و تدوين المؤشرات أو إسناد مهمة التدوين لشخص خاص بذلك.

آفاق الموضوع:

نظرا لأهمية الموضوع و تثعبه و إمكانية الخوض فيه متوفرة و نظرا لأهمية تجزئة وظائف المؤسسة و دراسة اثر المراجعة الداخلية على كل واحدة منها على حدى فمن الممكن أن نقترح المواضيع التالية :

- مساهمة أنظمة المعلومات في تطوير الرقابة الداخلية.
- المراجعة الداخلية للمقبوضات.
- ما مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية في الجزائر.

ملخص الدراسة

المراجعة الداخلية مهنة تضمن أن العمليات و القرارات المتخذة تحت الرقابة و تساهم في تحقيق الأهداف المرجوة من طرف المؤسسة. و في حال عدم تحقيق ذلك فهي تقدم الإرشادات اللازمة للوصول إلى هذه الأهداف. المراجعة الداخلية تقيم مستوى الرقابة الداخلية أي طاقة المنظمات للوصول إلى أهدافها بفعالية و التحكم في المخاطر ذات الصلة بنشاطاتها. إذن هي مهنة مهمة جدا للمسيرين على جميع مستويات المسؤولية ، ما يبرر تطورها على مدى العشرين سنة الماضية مع التوسع في مجال تدخلها على الفعالية و الكفاءة مجتازة حدود المطابقة.

La fonction d'audit interne assure que les opérations menées et les décisions prises sont sous contrôle et contribuent aux objectifs de l'entreprise. Et si tel n'était pas le cas, elle apporterait des recommandations pour y remédier. Elle évalue le niveau du contrôle interne d'où la capacité des organisations à atteindre efficacement les objectifs et maîtriser les risques touchants à leur activité. C'est donc une fonction très utile aux dirigeants à tous les niveaux de responsabilité d'où son développement au cours des deux dernières décennies avec une extension de son champs d'action sur l'efficacité et la performance au-delà de la simple conformité.

Mots clés : audit interne, contrôle interne.

مقدمة عامة

الفصل الأول

الفصل الثاني

الجانب

التطبيقي

الخاتمة

فهرس المحتويات

إهداء	
تشكرات	
قائمة الجداول	I.....
قائمة الأشكال	II.....
مقدمة	د. ا.....
الفصل الأول: الايطار النظري المراجعة الداخلية	5.....
تمهيد	5.....
المبحث الأول: ماهية المراجعة	6.....
المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة	6.....
المطلب الثاني: مفهوم المراجعة	8.....
المطلب الثالث: أهمية المراجعة وأهدافها	9.....
المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية	11.....
المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية	11.....
المطلب الثاني: أهداف المراجعة الداخلية	12.....
المطلب الثالث: نطاق تطبيق المراجعة الداخلية	13.....
المبحث الثالث: معايير وأدوات المراجعة الداخلية	15.....
المطلب الأول: معايير المراجعة الداخلية	15.....
المطلب الثاني: أدوات المراجعة الداخلية	26.....
المطلب الثالث: مراحل عملية المراجعة الداخلية	29.....
خلاصة الفصل الأول	33.....
الفصل الثاني: المراجعة الداخلية على المبيعات	34.....
تمهيد	34.....
المبحث الأول: مدخل في إدارة المبيعات	34.....
المطلب الأول: مفهوم إدارة المبيعات	34.....
المطلب الثاني: وظائف ومستويات وخصائص إدارة المبيعات	37.....
المطلب الثالث: مفهوم مراجعة المبيعات	41.....

45.....	المبحث الثاني: الرقابة و المراجعة الداخلية على المبيعات.
46.....	المطلب الأول: الرقابة الداخلية على المبيعات.
57.....	المطلب الثاني: المراجعة المستندية للمبيعات.
60.....	المبحث الثالث: المراجعة الداخلية للمبيعات.
60.....	المطلب الأول: المراجعة الداخلية و التحقق من المبيعات.
62.....	المطلب الثاني: مراجعة مستندات المبيعات و مردودات المبيعات.
64.....	المطلب الثالث: إعداد التقرير النهائي و إنهاء المراجعة.
68.....	خلاصة الفصل الثاني.
69.....	الفصل الثالث: دراسة حالة بمؤسسة سونلغاز فرع وهران.
69.....	تمهيد.
70.....	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة ميدان الدراسة.
71.....	المطلب الأول: التعريف بالمجمع.
75.....	المطلب الثاني: مديرية التوزيع لوهران.
77.....	المبحث الثاني: وظيفة المبيعات في المديرية.
77.....	المطلب الأول: تنظيم وظيفة المبيعات بمديرية التوزيع لوهران.
.84.....	المطلب الثاني: الرقابة الداخلية في المديرية.
.88.....	المطلب الثالث: إعداد التقرير النهائي للمراجعة الداخلية.
.90.....	خلاصة.
91.....	الخاتمة.
94.....	الملخص.
95.....	قائمة المراجع.

قائمة المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية

قائمة الكتب

- خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية و العلمية"، دار وائل، الأردن، 2007.
- رأفت سلامة محمود و آخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة، الأردن، 2011.
- أمين السيد احمد لطفي، "المراجعة بين النظرية و التطبيق"، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- يوسف محمود جريوع، "مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق"، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر، الأردن، 2007.
- خالد راغب الخطيب، خليل محمد الرفاعي، "الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات نظري عملي"، دار المستقبل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1998،
- مهيب الساعي، وهبي عمر، "علم تدقيق الحسابات"، دار الفكر للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1991،
- احمد حلمي جمعة، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار الصفا للنشر، عمان، الأردن، 2000،
- محمود جاسم الصميدعي، ردينة عثمان يوسف إدارة المبيعات 'دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة 'الطبعة الأولى 2010.
- محمد عبيدات و آخرون، إدارة المبيعات و البيع الشخصي، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الخامسة، 2008.
- حامد طلبة، محمد ابو هيبية، اصول المراجعة، زمزم ناشرون و موزعون، الاردن، 2011.¹
- حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العلمية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- عبد الفتاح الصحن و آخرون، المراجعة التشغيلية و الرقابة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2008،
- الهادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2006.

قائمة المذكرات و الرسائل

- برايح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، و علوم التسيير، شعبة علوم التسيير، شعبة علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014-2015.
- فاطمة بوعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014-2015.
- لطي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، فرع إدارة اعمال، جامعة الجزائر 3، 2003-2004.

عيسى حفصية، بابا خويا ربيعة، التدقيق المحاسبي على المبيعات في مؤسسة اقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة البويرة، الجزائر، 2015.

زهارة سهام، المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية دورة مبيعات -الزبائن، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية فرع علوم التسيير، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة البويرة، الجزائر، 2013.

الجرائد الرسمية

الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 2، السنة الخامسة و العشرون، قانون 88-01، الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988.

المجلات و المقالات

شربي محمد الامين، خالد عمام، المراجعة و التسيير الجبائين، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الاقتصادية و العلم التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2017.

مواقع الانترنت

-https://global.theia.org/translations/public_documents/IPPF-standard-2017-Arabic.pdf.

-WWW.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-contrôle-interne-/definitions-de-l-audit-et-du-contrôle-interne.78.html.

-<https://na.theia.org/standard-guidance/mandatory-guidance/page/definition-of-internal-Auditing.aspx>.

-<http://www.IFACI.Com/IFACI/connaitre-l-audit-et-le-contrôle-interne/definitions-de-l-audit-et-de-contrôle-interne-78.html>.

www.Internalauditor.me/ar/article/tips-on-writing-internal-audit-reports.

قائمة الكتب باللغة الفرنسية

-Allel Hamimi, "**le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable**", éd Opu, 1991

-Jaques et Sophie.N, "**audit interne et contrôle de gestion**", Groupes Eyrolles, paris, France, 2011.

Michel weill, "**l'audit stratégique, qualité et efficacité des organisations**", AFNOR, 3 Ed, France, 2007,.

Reda Khellassi, Le Contrôle Interne Des Organisation, Edition Houma, Alger, 2013.

خطة البحث

مقدمة

الفصل الأول: المراجعة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية المراجعة.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة.

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة.

المطلب الثالث: أهمية المراجعة وأهدافها.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية.

المطلب الثاني: أهداف المراجعة الداخلية.

المطلب الثالث: نطاق تطبيق المراجعة الداخلية.

المبحث الثالث: معايير وأدوات المراجعة الداخلية.

المطلب الأول: معايير المراجعة الداخلية.

المطلب الثاني: أدوات المراجعة الداخلية.

المطلب الثالث: مراحل عملية المراجعة الداخلية.

خلاصة .

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية على المبيعات.

المبحث الأول: مدخل في إدارة المبيعات.

المطلب الأول: مفهوم إدارة المبيعات.

المطلب الثاني: وظائف ومستويات وخصائص إدارة المبيعات.

المطلب الثالث: مفهوم مراجعة المبيعات.

المبحث الثاني: الرقابة والمراجعة الداخلية على المبيعات.

المطلب الأول: الرقابة الداخلية على المبيعات.

المطلب الثاني: المراجعة المستندية للمبيعات.

المبحث الثالث: المراجعة الداخلية للمبيعات.

المطلب الأول: المراجعة الداخلية والتحقق من المبيعات

المطلب الثاني: مراجعة مستندات المبيعات و مردودات المبيعات.

المطلب الثالث: إعداد التقرير النهائي وإنهاء المراجعة.

خلاصة .

الفصل الثالث: دراسة حالة بمؤسسة سونلغاز فرع وهران.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة ميدان الدراسة.

المطلب الأول: التعريف بالمجمع.

المطلب الثاني:مديرية التوزيع لوهران.

المبحث الثاني: وظيفة المبيعات في المديرية.

المطلب الأول: تنظيم وظيفة المبيعات بمديرية التوزيع لوهران.

المطلب الثاني: الرقابة الداخلية في المديرية.

المطلب الثالث: إعداد التقرير النهائي للمراجعة الداخلية.

خلاصة .

الخاتمة.

قائمة المراجع.

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
7	التطور التاريخي للمراجعة	1-1
50-49	استبيان الرقابة الداخلية لدورة المبيعات	1-2
51	شبكة تحليل المهام للمبيعات	2-2
78	عدد زبائن الكهرباء	1-3
79	عدد زبائن الغاز	2-3
79	رقم الأعمال	3-3
79	الديون الإجمالية	4-3
86-85	قوائم الاستقصاء	5-3
87	شبكة تحليل الوظائف	6-3

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
38	وظائف إدارة المبيعات	1-2
39	إدارة المبيعات ضمن المفهوم التسويقي الحديث	2-2
40	تنظيم إدارة المبيعات حسب التقسيم الجغرافي	3-2
41	التنظيم حسب المنتج	4-2
41	التنظيم حسب الأسواق أو الزبائن	5-2
52	ورقة كشف وتحليل المشكل	6-2
76	الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع لوهران.	1-3
77	الهيكل التنظيمي لمقاطعة العلاقات التجارية	2-3
80	الهيكل التنظيمي لوكالة تجارية	3-3
82	اثر الجلب الجيد للمؤشرات	4-3
83	اثر الجلب الخطأ للمؤشرات.	5-3