

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية ومحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة تسيير

التدقيق المحاسبي على المبيعات في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مجمع متيجي مستغانم

مقدمة من طرف الطالبة :

بن شهرة سليمة جمعية

أعضاء لجنة المناقشة :

تحت إشراف الأستاذ :

بحوص بوشيخي

الصفة	الإسم واللقب	رتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوضراف	دكتور	جامعة مستغانم
مقررا	بوشيخي بحوص	دكتور	جامعة مستغانم

مناقشا	كمال بن يمينة	دكتور	جامعة مستغانم
--------	---------------	-------	---------------

السنة : 2016 – 2017.



بسم الله الرحمن الرحيم

اليوم أجمع شتات نفسي وأربط جأش الكلمات العائرة التي في داخلي.... وأرفع قلبي بيدي
لأكتب وأرتب أفكارني لألخص ما يدور في خاطري.....
أهدي ثمرة جهدي:

إلى الينبوع الذي لا يمل العطاء إلى من حاكبت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها.. إلى * أمي العزيزة
والغالية *

إلى من سعى وشفق لأنعم بالراحة والهناء الذي لم يبخل بشيء من أجل دفعي في طريق النجاح
الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة... بحكمة وصبر إلى * والدي العزيز والغالي *
والى جداتي العزيزات

إلى من حبهم يجري في عروقي و يلهم بذكراهم فؤادي إلى أخواتي * شريفة، سارة * و * بنات وأولاد
عماتي و أعمامي *

إلى الشموع التي أنارت لي دربي و أضاءت مشواري و أخص بالذكر إخوتي الأعماء * عبد القادر و
فتحي، * و * أعمامي و عماتي * و * خالتي و أخوالي *

إلى أصدقائي * سارة، خيرة، نسيحة، أميرة، فاطمة، شيما محمد، عمر، أمير، منور، محمد *
إلى من شاركوني مشقت هذا العمل رفيقاتي العزيزات * الراوي سارة، بن شهرة سارة *
و أيضا إلى من شاركني مشقت هذا العمل الدكتور * كمال بن يمينة، محرمي حمو و الشارف بن عطية *

إلى كل موظفي شركة متيجي بالأخص موسى مصدي و أمال حديقي

إلى كل من نسيم قلبي ولم ينساه قلبي

إليكم أبعث أرق تحية وأغضب سينفونية سمعتها وأرددها

سيفقه قلبي هنا برهة ليستقر

الشكر

اللحمد لله الذي وفقنا ومنحنا القوة الصبر لإتمام هذا العمل.

يشرفنا أنه تقدم بالشكر الجزيل للاهتمام الكبير

لأستاذنا المشرفه بوشهخي بوحوص .

إلى كم ون قفء إلى جانبنا وساعدنا من قريب ومن بعيد لانجاز

هذا العمل .

كلا جمع اساتدتنا اللدين اشرفو على تكويننا خلال المرحلة

الجامعية

فهرس المحتويات

الصفحة

المحتويات

الإهداء

شكرو وتقدير

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

1

مقدمة عامة

الفصل الأول: أساسيات حول التدقيق المحاسبي

6

تمهيد

7

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق

7

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق

9

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي

11	المطلب الثالث: أهداف و أهمية التدقيق المحاسبي
15	المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق المحاسبي وأهم أنواعه
16	المطلب الأول : فروض التدقيق المحاسبي
18	المطلب الثاني: معايير التدقيق المحاسبي
22	المطلب الثالث: أنواع التدقيق المحاسبي
25	المبحث الثالث: المدقق وتقريره النهائي
25	المطلب الأول: حقوق وواجبات المدقق
27	المطلب الثاني: مهارات المدقق
30	المطلب الثاني: تقرير المدقق
33	خلاصة
35	الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي على المبيعات في المؤسسة الاقتصادية
35	تمهيد
36	المبحث الأول: ماهية المبيعات
36	المطلب الأول: وظيفة البيع
38	المطلب الثاني: خصائص و مسؤوليات وظيفة البيع
39	المطلب الثالث: أهداف وظيفة البيع

40	المبحث الثاني: الرقابة الداخلية على المبيعات
40	المطلب الأول: ماهية الرقابة الداخلية على المبيعات و المبيعات النقدية
42	المطلب الثاني: خصائص الرقابة الداخلية على المبيعات
44	المطلب الثالث: دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية
50	المبحث الثالث: التدقيق الداخلي للمبيعات
50	المطلب الأول: مفهوم تدقيق المبيعات
54	المطلب الثاني : التدقيق الداخلي لمخزون البضاعة و التحقق من المبيعات
56	المطلب الثالث: المراجعة المستندية للمبيعات
60	المطلب الرابع : إنهاء مهمة المراجعة الداخلية
61	خلاصة
64	الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية على مستوى مؤسسة متيجي
64	تمهيد
65	المبحث الأول: تقديم عام حول مجمع "متيجي"
65	المطلب الأول: التعريف بمجمع "متيجي"
67	المطلب الثاني: المطاحن الكبرى للظهرة
68	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة "المطاحن الكبرى للظهرة"

72	المبحث الثاني: الرقابة الداخلية بشركة متيجي
72	المطلب الأول: أنواع المبيعات وأهم الوثائق المستعملة
73	المطلب الثاني: نظرة عن مصلحة المبيعات بالشركة
75	المبحث الثالث: تحليل الاستبيان
75	المطلب الأول: تحديد مجتمع وعينة الدراسة
77	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لأفراد العينة
82	المطلب الثالث: تحليل و تفسير نتائج الاستبيان
89	خلاصة
91	خاتمة عامة
	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق
	<u>قائمة الأشكال:</u>

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
1-2	أشكال ورموز خريطة التدفق	50
1-3	الهيكل التنظيمي للمؤسسة: المطاحن الكبرى للظهرة	68
2-3	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الجنس	77

78	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب السن	3-3
79	توزيع أفراد العينة حسب المستوى الأكاديمي	4-3
80	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	5-3
81	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	6-3

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	رقم الجداول
	التطور التاريخي للتدقيق	1-1
	الفرق بين البيع القديم والبيع الحديث	1-2
76	الإحصائيات المتعلقة باستثمارات الإستبيان	1-3
77	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	2-3
78	توزيع أفراد العينة حسب السن	3-3
79	توزيع أفراد العينة حسب المستوى الأكاديمي	4-3
80	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	5-3
81	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	6-3
82	استمارة تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المبيعات	7-3
85	درجة الأهمية بالنسبة للعبارات	8-3

مقدمة عامة:

لقد عرف العالم الاقتصادي تطورا كبيرا في العديد من المجالات و التي مست المؤسسات الاقتصادية التي أصبحت في الوقت الحاضر تتميز بكبرها و تعقد وظائفها وبالتالي تعدد المسؤولين و ارتفاع عدد العاملين ، و زيادة تقسيم العمل، ونتيجة لهذا التغيير الكبير في شكل المشروع وحجم عملياته و ازدياد مشاكله، أصبح من الضروري إدارة المشروع على أسس علمية وعملية تكفل تحقيق الرقابة على أمواله وأوجه نشاطه ، وتضمن رسم سياسته الإدارية ومتابعة تنفيذها ، حيث أن التنفيذ المحكم لهذه الأخيرة يضمن لها الحماية الكاملة لأصولها ودقة بياناتها المستعملة.

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

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

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

1- إشكالية الموضوع:

ومن خلال ما ذكر يمكننا طرح الإشكالية التالية:

❖ كيف تتم عملية التدقيق المحاسبي على المبيعات في مؤسسة اقتصادية؟

تحت هذا السؤال المحوري والرئيسي، تدرج الأسئلة الفرعية:

- ما معنى التدقيق المحاسبي؟ وماذا يشترط فيه؟
- ما هو نظام الرقابة الداخلية وكيف يمكن تحقيقه؟
- ما مدى أهمية التدقيق المحاسبي على المبيعات؟
- كيف يساهم التدقيق الداخلي في تقييم المبيعات في المؤسسة؟

2- فرضيات الدراسة:

بناءً على التساؤلات المطروحة تم وضع الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: للحصول على القوائم المالية الخالية من الأخطاء تقوم المؤسسة بعملية التدقيق من طرف شخص مهني

الفرضية الثانية: تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية يكون من خلال نظام الرقابة الداخلية الذي يشمل على خطة تنظيمية .

الفرضية الثالثة: التأكد من فعالية الرقابة الداخلية من أجل حماية المبيعات من الاختلاس والسرقة يكون عن طريق التدقيق الداخلي للمبيعات.

3- أهداف الدراسة:

يمكن تلخيص الأهداف التي يمكن الوصول إليها من خلال هذا البحث فيما يلي:

- تقديم إطار نظري يحدد المفاهيم المتعلقة بالتدقيق المحاسبي و طريقة تحقيقه و تباين جودته في نجاح المؤسسة وتحقيق أهدافها،
- تقديم نظرة واضحة ودقيقة للقارئ حول التدقيق المحاسبي على وظيفة المبيعات في المؤسسة،

- إظهار أهمية التدقيق المحاسبي ومدى تأثيره على وظيفة المبيعات في المؤسسة .

4- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في توضيح أهمية التدقيق المحاسبي على مبيعات المؤسسة الاقتصادية، و باعتباران وظيفة البيع ووظيفة فعالة في المؤسسة ، فإن التدقيق المحاسبي على المبيعات لو أهمية بالغة في المنشأة بحيث يعتبر من بين العوامل الأساسية التي تساهم في نجاح المؤسسة ومدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها، وخاصة فيما يخص إجراءات الرقابة الداخلية على المبيعات.

5- أسباب ودوافع اختيار موضوع البحث:

هناك عدة أسباب أدت بنا إلى اختيار معالجة الموضوع دون غيره من المواضيع، فمنها أسباب شخصية وأخرى موضوعية:

- الأسباب الشخصية:

من بين الأسباب التي جعلتنا نهتم به هي:

- طبيعة مجال التخصص الذي أنتمي إليه وهو التدقيق و مراقبة التسيير ، باعتبار دراسة هذا الموضوع من أهم محاوره،

- الرغبة الذاتية والميل الشخصي لمعالجة ودراسة هذا الموضوع،

- شعوري بقدر من المسؤولية كباحث لدعم المؤسسات الجزائرية ببحوث تخص التدقيق

- الأسباب الموضوعية:

من بين الأسباب التي جعلتنا نهتم بالموضوع:

- كون التدقيق المبيعات أحد المواضيع الهامة المرتبطة بالتدقيق المحاسبي،

- نقص الدراسات في هذا الموضوع، وتغافل الكثير عنه،

- محاولة تقييم دراسة ملمة ببعض الجوانب المتعلقة بموضوع البحث، وإضافتها إلى باقي الدراسات العلمية بالمكتبة الجامعية،

- نقص الوعي لدى الكثير من المؤسسات الجزائرية بأهميته في تحقيق الميزة التنافسية،

- محاولة إسقاط الجانب النظري على المؤسسة الجزائرية، وبالتالي إظهار الواقع الفعلي له،

- قد يسفر البحث عن توجيه أنظار المهتمين والمسؤولين في تسيير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية،

- الشعور بأهمية الموضوع خاصة في ظل التحولات التي يشهدها السوق الجزائري واشتداد المنافسة.

6- حدود الدراسة:

نظرا لأهمية الموضوع واتساع حجم البحث، فإننا سنقتصر في دراسة جانبين:

جانب نظري: سنلقي الضوء على أهم حيثيات التدقيق المحاسبي ، مع التركيز على الرقابة الداخلية على المبيعات وما لها من أهمية في تقييم وتحسين الأداء داخل المؤسسة.

الجانب تطبيقي: تسليط الضوء على واقع التدقيق المحاسبي على المبيعات في المؤسسات الجزائرية.

7- صعوبة الدراسة:

تتلخص أهم الصعوبات التي واجهناها لإنجاز هذا العمل فيما يلي:

- صعوبة الحصول على المراجع المتخصصة ذات الصلة بالموضوع مما كلفنا جهدا ووقتا كبيرا،
- صعوبة إيجاد مؤسسة للقيام بالدراسة الميدانية، خاصة أنّ طبيعة الموضوع تتطلب ذلك بهدف استيعاب المعارف النظرية بشكل أحسن ومطابقتها مع واقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية،
- عدم تجاوب موظفي ومسؤولي بعض المؤسسات أثناء إجراء المقابلات الشخصية.

8- الدراسات السابقة:

من خلال عمليات البحث التي قمنا بها في بعض الجامعات الوطنية، وكذلك على شبكة الانترنت في المواقع المخصصة للبحوث الأكاديمية عبر العالم، بغرض جمع المعلومات، وجدنا بعض الدراسات السابقة التي أشار إليها بحثنا أو تناولت بعض أجزائه، ومن بين هذه الدراسات نذكر:

- ❖ دراسة ل "عيسى حفيضة و بابا خويا ربيعة" بعنوان: التدقيق المحاسبي على المبيعات في مؤسسة اقتصادية"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية ،تخصص محاسبة و تدقيق ،جامعة اكلي محند اولحاج – البويرة - 2015 ، و أهم ما توصل إليه الباحث هو معرفة طرق وأساليب التدقيق المحاسبي المتخذة على المبيعات التي يجب اتخاذها خلال القيام بهذه العملية
- ❖ دراسة ل "لطي شعباني"، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين سير المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع إدارة أعمال، الجزائر، 2004 ، تدور إشكالية البحث حول:فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي، وعليها تم التوصل إلى النتائج التالية : أن المراجعة الداخلية تعمل على منع وتقليل حدوث الأخطاء، وهذا ما يزيد الحاجة لها فبالإضافة إلى تقديم النصائح للمديرين في محاولة لتقليل ومنع الأخطاء، كما تسعى المراجعة الداخلية أيضا إلى الحد من الإسراف والضياع الشيء الذي يزيد من المردودية ويحسن الأداء ويزيد من الكفاءة والفعالية، وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة.

9- المنهج المتبع:

إن المنهج المتبع تحدده طبيعة الموضوع الذي نعالجه، قصد الإحاطة بأهم جوانبه، ولذلك سنعتمد في هذا البحث على المنهج الوصفي والتحليلي فيما يخص الجانبين النظري و المنهج الاستقصائي التطبيقي لهذه الدراسة، والذي يتميز بجمع المعلومات المختلفة وتحليل نتائجها.

10- منهجية الدراسة:

للإجابة عن إشكالية البحث واختبار الفرضيات، والوصول إلى تحقيق أهداف الدراسة وإيضاح أهميتها، اقتضت الضرورة تناول الموضوع في ثلاثة فصول، اثنان منها نظرية وفصل تطبيقي:

في الفصل الأول: أساسيات التدقيق المحاسبي

وفي الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي على المبيعات في المؤسسة الاقتصادية

أما الفصل الثالث: فهو فصل تطبيقي، والذي يشتمل على دراسة تطبيقية حول الإشكالية المطروحة،

والذي يضم بدوره ثلاثة مباحث .

تمهيد

مدخلات التدقيق هي مخرجات المحاسبة ، فبعد انتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة ، يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء وربما التلاعبات.

حيث تتمتع مهنة التدقيق باحترام و ثقة كل من الجهات الحكومية و التنظيمات المختلفة لما تقدمه من فحص و تقييم موضوعي لأنشطة تلك الجهات و التنظيمات

لدراسة أكثر تفصيل، سنحاول في هذا الفصل التطرق للإطار النظري لمهنة التدقيق، وقسمناه في سبيل ذلك إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق ،

المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق المحاسبي وأهم أنواعه،

المبحث الثالث: المدقق وتقريره النهائي.

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للتدقيق

إن ظهور مهنة التدقيق وتطورها جاء كنتيجة حتمية للتطور والتوسع الذي عرفته الأنشطة الاقتصادية وانفصال الملكية عن الإدارة وفي ظل هذه المعطيات تيرت أهداف التدقيق المحاسبي من اكتشاف الأخطاء والتلاعبات إلى إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وسلامة القوائم المالية للمؤسسة وإيصال نتائج عملية التدقيق والفحص للأطراف ذات المصلحة.

المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق

في البداية لم تكن هناك حاجة إلى التدقيق أو حتى أشخاص يقومون بهذه المهمة فكان كل فرد قادر على أن يتفقد أعماله بنفسه نظرا لقلّة الصفقات وصغر العمليات التجارية التي كانت آنذاك نتيجة للتطور الفكري والاقتصادي والاجتماعي والسياسي لمختلف مراحل الحياة البشرية، ظهر التدقيق وأخذ في التطور حتى وصل إلى ما هو عليه اليوم.

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر للتطوير من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية، والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسات الاقتصادية على وجه الخصوص¹

وعليه سنورد جدولاً يميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للمراجعة:

الجدول رقم (01-01) التطور التاريخي للتدقيق

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص 05

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطورية الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 م إلى 1850 م	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاينة فعلية، حماية الأصول
من 1850 م إلى 1900 م	الحكومة والساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانون	تجنب الغش وتأكيد مصدقية الميزانية
من 1900 م إلى 1940 م	الحكومة، والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الأخطاء والغش، الشهادة على مصدقية القوائم المالية
من 1940 م إلى 1970 م	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة القوائم المالية التاريخية
من 1970 م إلى 1990 م	الحكومة، هيئات أخرى ومساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة

الشهادة على الصورة صادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	ابتداءً من 1990 م
---	--------------------------------	--------------------------------	-------------------

المصدر: محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3 الجزائر 2006، ص ص 07_08
من خلال الجدول نستنتج أن الهدف من عملية التدقيق، هو اكتشاف الخطأ والغش، بغرض تقديم تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي وخالية من الاختلاسات.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق.

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها. ورغم الإختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم، إلا أنها تصب في نفس الهدف. و ننكر أهم هذه التعاريف فيما يلي¹:

1. جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية **American accounting associator** للتدقيق كما يلي:
" التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع ولتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة ، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة "

¹ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010، ص4

2. كما عرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على أنه " :إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية والأحداث و تقييمها بصورة موضوعية ، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات و مقياس معين ، وإيصال النتائج إلى المستفيدين"¹ من خلال التعريفيين ، يمكن إستخلاص ما يلي:

- عملية التدقيق عملية منظمة، وبالتالي فهي قائمة على مخطط مسبق.
 - يشترط في عملية التدقيق جمع أدلة وقرائن إثبات ، يبني المدقق رأيه من خلالها حول عدالة القوائم المالية من عدمها.
 - أن يلتزم المدقق الحياد في جمعه للأدلة ، أي أن تتم بصفة موضوعية بعيدة عن كل تحيز.
 - أن تتعدى عملية الفحص المعلومات المقدمة في القوائم إلى فحص النظام المحاسبي، الذي يعتبر المصدر لهذه المعلومات.
 - إيصال المدقق لتقرير، يتضمن رأيه حول مصداقية القوائم المالية لصالح الأطراف الطالبة له.
3. جاء تعريف Bonnault et germond للتدقيق على أنه " :إختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل و مستقل ، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف ، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة"²
4. بناء على تعريف مصنف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي ، فإن التدقيق " فحص من مهني مؤهل ومستقل ، لإبداء رأي حول إنتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما"

¹ هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص20.

² محمد أمين مازون مرجع سبق ذكره ص 5

بناء على التعريفين الثالث والرابع يمكن استخلاص ما يلي:

- التدقيق هو فحص انتقادي بناء للمعلومات المالية .
- إضافة إلى عنصر الكفاءة ، يشترط في شخص المدقق عنصر الاستقلالية .
- رأي هذا المدقق يكون معللا ، أي أن يتضمن مجموعة من الأدلة .
- أن يتأكد المدقق من التقيد بالقوانين والمبادئ المحاسبية.

بالتالي يمكن صياغة تعريف بسيط وشامل للتدقيق على أنه:

"فحص انتقادي مخطط ، يقوم به شخص محترف ومستقل ، للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي ، يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقرير" .

كما نلاحظ من التعاريف السابقة أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية هي:¹

الفحص : يقصد به فحص البيانات والسجلات ، للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم

تسجيلها ، تحليلها ، وتبويبها ، أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الإقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة

التحقيق : يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم

لواقع المؤسسة ، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ، ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء

¹ مسعود صديقي ، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مجلة الباحث ، العدد الأول ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 2000، ص65.

رأي فني محايد ، فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

التقرير : يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية ، سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها ، ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي

الفرع الأول: أهداف التدقيق.

هناك نوعين من الأهداف: أهداف تقليدية، وأخرى حديثة أو متطورة⁽¹⁾

1. الأهداف التقليدية: بدورها تنفرع إلى:

• أهداف رئيسية:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها .
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

• أهداف فرعية:

- . اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- . تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- . اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا.
- . طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.

¹ خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات دار المستقبل الأردن 1998 ص 11

.معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

.تقديم التقارير المختلفة وملا الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

2. الأهداف الحديثة المتطورة:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق

معالجتها.

- تقييم نتائج الأعمال ووفقا للنتائج المرسومة.

- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

كما أنه هناك أهداف أخرى

- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال

المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.

- التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو

غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.

- دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة

الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم.

ومن خلال هذه الأهداف العامة للمراجعة يمكن استخراج أهداف عملية وميدانية نذكر منها:

أولاً: الشمولية:

نقصد بهذا المعيار أن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقيدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبيا، عدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.

ثانيا: الوجود :

هو أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي ونقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المؤسسة (استثمارات، مخزونات) لديها حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى (الديون ، النفقات، الإيرادات) يتأكد المراجع أيضا من وجودها أي من وساقعتها بحيث لا تمثل حقوقا أو ديوانا أو إيرادات أو نفقات وهمية.

ثالثا: الملكية:

نقصد بمبدأ الملكية أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلا أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية بحيث لم تدمج للأصول عناصر ليس ملكا للمؤسسة لكنها موجودة في الخارج قد تم تسجيلها أيضا، تعتبر كل الحقوق التي ليست ملك للمؤسسة كالتزامات خارج الميزانية ولا بد أن تقيدها في دفاتر خاصة تبين طبيعتها، هذا بحيث إذ لم تكن الملكية للمؤسسة لا يحق لها تسجيلها في الوثائق المحاسبية ومن حق المراجع التأكد من صحة الملكية وذلك بوجود مستند قانوني.

رابعا: التقييم

معنى هذا المبدأ هو أن كل العمليات التي تمت قد تم تقييمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى.

خامسا: التسجيل المحاسبي

نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب .

وأخيراً نتطرق إلى تطور دور وأهداف التدقيق تاريخياً من خلال النقاط التالية⁽¹⁾

. قبل عام 1900م كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس و الأخطاء ،ولذلك كان التدقيق التفصيلي ولا وجود لنظام الرقابة الداخلية .

. من 1905م إلى 1940م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة وسلامة المركز المالي بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء ولذلك بدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية.

. من 1940م إلى 1960م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته وتم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية.

. من 1960م حتى الآن: أضيفت أهداف عديدة

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حقق من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون

الوصول إلى الأهداف المحددة.

- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى الأهداف المسطرة.

. تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.

- القضاء علي الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.

- تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق علي العميل أو المنشآت محل

¹ احمد حلبي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، الطبعة 1 ، دار الصفاء ، الأردن ، 2000 ص ص 8 ، 9

الفرع الثاني: أهمية التدقيق.

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافاً داخلية أو خارجية ، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لإتخاذ قرارات ورسم خطة مستقبلية، ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد:

1. إدارة المؤسسة:

تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقاً ، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الإعتماد عليها ، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

2. الملاك والمساهمين:

إن ظهور شركات المساهمة ذات الإمتداد الإقليمي وإنفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق ، فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث إختلاس وتلاعبات ، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

3. الدائنين والموردين:

يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية ، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالإلتزام وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة ، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.¹

4. الزبائن:

إهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة إستمرارية الوحدة الإقتصادية ، وخاصة عند إرتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل ، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.¹

¹ خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل ، الأردن، ص12

5. العاملين:

هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة بإستقرار وربحية أرباب عملهم ، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفير فرص العمل.

6. البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:

بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي ، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية ، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا ، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

7. الهيئات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض ، منها مراقبة النشاط الإقتصادي أو رسم السياسات الإقتصادية للدولة أو فرض الضرائب ، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة. وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون في:

- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة ،
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي ،
- إستغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية.²

المبحث الثاني : فروض ومعايير التدقيق المحاسبي وأهم أنواعه

¹ عبد الصمد نجم الجعفري ، إباد رشيد القرشي ، دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، جامعة بغداد ، 2006

² خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص12

إن عملية التدقيق تقوم على أساس مجموعة افتراضات تبنى على قوامها الأفكار و المبادئ التي تسبق عملية التحليل ، ولا تخلو بدورها من مجموعة من المعايير تحكم الكيفية التي تمارس بها هذه الوظيفة ، وتعتبر وسيلة للحكم على مستوى الأداء المهني للمدقق ، بالإضافة على إن لعملية التدقيق أنواع عديدة . سنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم فروض التدقيق، معايره ، بالإضافة إلى أهم أنواعه

المطلب الأول : فروض التدقيق المحاسبي

الفروض هي عبارة عن معتقدات مسبقة ، تبنى على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة و مبسطة . وفي إطار حل مشكلة التدقيق ، هي الأخرى يجب أن تتوفر على مجموعة من الإفتراضات لإيجاد نظرية شاملة لها ، و هي كالآتي:¹

- قابلية البيانات المالية للفحص ،
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق و الإدارة ،
- خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية ،
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ، يلغي احتمال حدوث الأخطاء ،
- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال،
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل ، ما لم يوجد الدليل على عكس ذلك ،
- عند فحص البيانات المالية لغرض إبداء الرأي الفني المحايد ، فإن الم دقق عليه أن يتصرف ويعمل

¹ عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ، وآخرون ، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية ، مصر ، 2004 ، ص،ص26،25.

كمدقق فقط ،

- القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها .

فيما يلي شرح مختصر لفرضيات التدقيق:

1. قابلية البيانات للفحص

يعني هذا إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية، فعملية ال تدقيق قائمة على هذه الفرضية ، ذلك أنه يشترط لقيام المدقق بمهمته أن يتوفر على الحرية المطلقة في الإطلاع على البيانات المالية . وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية . فهذه المعايير تتمثل في¹:

- الملائمة: يعني ضرورة ملاءمة المعلومات المحاسبية لإحتياجات المستخدمين المحتملين ، وإرتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

- القابلية للفحص: معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها، فإنهما لا بد أن يصلوا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها .

- البعد عن التحيز: بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة و موضوعية .

- القابلة للقياس الكمي: هي خاصية يجب أن تتحلّى بها المعلومات المحاسبية .

2. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق والإدارة.

يفترض عدم وجود تعارض في المصالح بين المدقق من جهة و إدارة الوحدة الاقتصادية من جهة أخرى ، وهو ما يعني ضمنا وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على إنجاز عملية التدقيق بسرعة و بسهولة.

3. خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية.

¹ مرجع نفسه ، ص 26

في حالة حدوث تواطؤ قد لا يكون بإمكان المدقق اكتشاف الأخطاء من خلال القوائم المالية ، وبالتالي على المدقق أن يحافظ على نزعة الشك المهني لعله يكتشف تلك التلاعبات من خلال اختبارات أخرى موسعة.

4. الفرع الرابع: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث أخطاء.

يعني هذا الفرض أن وجود نظام رقابة داخلية سليم قد يعزز من دقة البيانات المالية، وبالتالي إمكانية الاعتماد على التدقيق الاختباري بدلا من الشامل.

5. التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي لقوائم مالية سليمة.

أي أن استرشاد المدقق في عمله بالمبادئ المحاسبية سيعزز التأكد من مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال ، وفي حالة غياب أو قصور هذه المبادئ ، فإن الأحكام التي سيصدرها المدقق ستكون شخصية إلى حد كبير ودون تبريرات موضوعية.

6. العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل.

هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة ، وهو فرض إستمرار المشروع . وهذا يعني أنه إذا اتضح للمدقق أن الإدارة رشيدة وكذا وقوفه على سلامة نظام الرقابة الداخلية ، فإن ه يفترض إستمرار الوضع كذلك في المستقبل . وإذا اتضح للمدقق عكس ذلك ، أي ميول الإدارة إلى التلاعبات أو ملاحظته لضعف على مستوى نظام الرقابة الداخلية ، وجب عليه الحرص وأخذ ذلك بعين الإعتبار مستقبلا.¹

7. مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط.

¹ عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص30

في حالة الطلب من مراقب الحسابات إبداء رأيه حول مصداقية القوائم المالية ، فإن عليه أن يلتزم بذلك في إطار المهمة الموكلة له ، رغم إمكانية قيامه بخدمات أخرى.

8. القوانين المهنية تفرض على المدقق إلزامات مهنية عليه أن يلتزم بها.

يتطرق هذا الفرض إلى مجموع المسؤوليات التي على المدقق الإلتزام بها إتجاه عملائه والتي يفرضها مركز مراقب الحسابات.¹

المطلب الثاني : معايير التدقيق المحاسبي

تعتبر معايير التدقيق المبادئ التي تحكم أية عملية تدقيق وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها، وفي هذا الإطار سوف نميز بين ثلاثة أقسام أساسية من المعايير المتعارف عليها في مجال التدقيق :

الفرع الأول : المعايير العامة

و تتعلق هذه المعايير بالتكوين العلمي و العملي للشخص المسندة إليه مهمة القيام بعملية المراجعة بحيث يجب ان يكون مهني ملم بإجراءات المراجعة لذلك يطلق عليها إسم المعايير العام أو الشخصية و هي في حد ذاتها تنقسم إلى ثلاثة جوانب:²

1- التدريب والكفاءة (التأهيل العلمي والعملي) :

يتعين أن يتم أداء المهمة عن طريق أفراد لديهم تدريب فني كافي و كفاية كمراجعين ، و يلاحظ أن المعيار لم يحدد بدقة ما الذي يشكل التدريب و الكفاية حيث أن معيار الكفاية تتطور و تتغير كلما تغيرت البيئة ، يجب أن يتفهم المراجعون أنشطة و صناعة العميل ، كما يجب أن يكونوا مؤهلين على إستخدام

¹ عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص30

² أمين السيد أحمد لطفي ، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة ، الدار الجامعية ، القاهرة 2005، ص ص 14-15 .

الأساليب التكنولوجية المتطورة و التي تتغير بشكل دائم ، و يجب أن يكون قادرا على حسم المشاكل المحاسبية المعقدة و عمل أحكام عن ملائمة المعالجات المحاسبية ، كما يجب أن يكون المراجعين قادرين على إختيار و تطبيق إجراءات المراجعة التي سوف تكون ذات كفاءة و التي يكون لها احتمال مرتفع لكشف التحريفات الجوهرية ، و يتطلب ذلك وجود أكثر من مجرد معرفة تفصيلية للقواعد حيث يجب على المراجعين أن يكونوا قادرين أيضا على تحليل المشكلة وإستخدام الحكم المهني في تحديد أكثر المعالجات المحاسبية .

2- الإستقلالية :

غالبا يشار إلى الاستقلال على أنه حجز الزاوية للمراجعة فبدون الاستقلال فإن قيمة وظيفة تصديق المراجعين ستكون لا شيء ، إن المراجعين لا يجب أن يكونوا مستقلين فقط في اتجاههم الذهني عند أدائهم عملية المراجعة (الإستقلال في الحقيقة) حيث يتعين أن يكون إستقلالهم عن العميل مدركا عن طريق المستخدمين (الإستقلال في المظهر) ، و يتطلب الإستقلال الموضوعية و التحرر من التحيز ، فعند جمع أدلة الإثبات و تقييم عدالة القوائم المالية يجب ألا يتحيز المراجع سواء تجاه مصلحة العميل أو الطرق الثالث .

3- العناية المهنية الواجبة:

يتوقع الجمهور أن المراجع سيؤدي عملية المراجعة بمهارة وعناية مهنية مرتفعة ، إن إتباع معايير المراجعة المتعارف عليها يمثل أحد المقاييس المرجعية للعناية المهنية الواجبة ، و مع ذلك فإن إتباع تلك المعايير لا يعتبر دائما كافيا ، فإذا كان قام الشخص الحريص بشكل معقول بعمل الكثير على سبيل المثال التحقق من الوجود المحتمل للغش فسوف يتم تحديدها أيضا عن طريق الإحالة لما إذا كان شخص معين بمهارات مماثلة في موقف مماثل سيؤدي عملية المراجعة بنفس الكيفية كمراجع .

الفرع الثاني : معايير العمل الميداني

تتعلق أساسا بكيفية التخطيط للمهنة وتنفيذها بالفعالية اللازمة، وتشمل الجوانب الآتية¹:

- يجب أن يخطط العمل الميداني تخطيطا مناسباً ودقيقاً،
- يجب دراسة وتقديم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل وواف، حتى يمكن تقرير الإعتماد عليه، وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة،
- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة، بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي حول القوائم المالية.

و فيما يلي شرح موجز لكل قاعدة من هذه القواعد²:

1- التخطيط والإشراف :

هنا يفترض أن يكون التخطيط السديد العائد لمهمة التدقيق يوفر تنظيماً صحيحاً في مكتب المدقق و بين موظفيه وذلك لضمان حسن سير العمل ، كلما زاد عند الأفراد القائمين على عملية التدقيق كلما زادت الحاجة إلى دقة تحديد السلطات و المسؤوليات ، هذا كما يجب أن تجرى كل عملية لتدقيق بإشراف صاحب المكتب في حالة الملكية الفردية ، أو بإشراف أحد الشركاء أو أي شخص آخر أسندت إليه سلطة الشريك و مسؤولياته و تظل المسؤولية على عاتق صاحب المكتب الفردي أو الشريك في تأمين القدر الكافي من المراجعة للعمل الذي يقوم به مرؤوسه تحت إدارته ، كما أن عليه التوقيع على جميع التقارير و الرسائل التي تشكل تعبيراً عن رأي مدقق الحسابات ، أو تكليف غيره بتوقيعها مع الإبقاء على مسؤوليته .

2- الضبط الداخلي :

¹- عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة،مذكرة ماجستير في علوم التسيير،جامعة سكيكدة، 2006/2007،ص32.

²- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، دار وائل عمان الأردن طبعة الأولى 2000 ، ص ص 79-81.

هنا يجب على المدقق دراسة النظام المطبق وتقييمه و ذلك ليحدد نطاق عملية التدقيق و مدى الإختبارات التي يجب أن تقتصر عليها عملية تقدير الحسابات، و إن تحديد النطاق عائد لتقدير المدقق و حكمه الشخصي ، و أما تقدير كفاية نظام الضبط الداخلي فيتطلب معرفة الإجراءات و الأساليب المطبقة فعلا و حسب الخطة المرسومة لها ، و يتعذر في بداية التدقيق أن تحدد بصورة كاملة درجة الثقة التي يمكن وضعها في نظام الضبط الداخلي عند تقرير مدى الإختبارات التي يجب أن تقتصر عليها إجراءات التدقيق ، إذ أن هذه الثقة تكون مبنية على فروض لا تؤيدها الإختبارات التي يجريها المدقق الخارجي فيما بعد بل قد تكشف هذه الإختبارات عن أن الحالة تختلف عما وصف له في البداية ، وهذا بدوره قد يقتضي إعادة النظر في برنامج التدقيق و تنقيحه لأن الإختبارات أثبتت عدم صحة الفروض الأولية التي بنى عليها المدقق برنامجه الأصلي ، و قد يؤدي هذا التنقيح إلى توسيع نطاق إختبارات التدقيق أو تعديل التركيز من مرحلة التدقيق إلى غيرها أو تعديل مواعيد إجراءات التدقيق .

3- أدلة وقرائن الإثبات:

هنا يجب التوصل إلى عناصر إثبات جديرة بالثقة عن طريق المعاينة و الملاحظة و التحريات و المصادقات و غيرها ويمكن تقسيم هذه الألة و القرائن بوجه عام إلى فئتين (داخلية ، خارجية):

- الداخلية: هذا النوع الأول كل ما هو موجود داخل المشروع مثل دفاتير الحسابات و الشيكات و مستندات القيد و أوامر الشحن و طلبات البضائع و بطاقات العمل و قوائم حسابات البنوك و العقود و ملفات حفظ الرسائل و محاضر جلسات مجلس الإدارة أو الهيئات العمومية للمساهمين ومختلف اللجان .

- الخارجية: تشمل المصادقات من العملاء و الموردين، و نتائج الإطلاع أو الملاحظة الإستفسارات التي تجرى خارج المشروع تحت تدقيق و تستخدم المعلومات التي تستخلص من هذه المصادر في تأييد البيانات الداخلية وتعزيزها، و من الأمثلة أيضا على المستندات الخارجية بالإضافة إلى مصادقات

الصادرة عن المدنين أو الدائنين رسائل المحامين و قوائم أسعار البضاعة و السجلات الحكومية و القوانين و الأنظمة التي تخضع لها المؤسسة التي تجري تدقيق حساباتها .

و يمضي المدقق معظم وقته في الحصول على البيانات الحسابية (ادلة و قرائن) يستطيع ان يبني رأيه عليها ، و يجب عليه تقييم تلك الأدلة و البيانات على أساس خبرته و تقديره المهني، و هنا يجب الفحص بقصد الحكم على صحة تلك البيانات المؤيدة للعمليات المسجلة في الدفاتر أو لأرصدة الحسابات و يجب أن تكون القرائن و الأدلة التي يقوم بها المدقق بجمعها ملائمة أولا وكافية ثانيا ، و القرائن الملائمة هي تلك التي تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع التدقيق وأن الوسيلة المستعملة في جمع تلك الأدلة متناسبة أيضا ، أما كفاية الأدلة و البيانات فذلك عائد لتقدير المدقق و حكمه الشخصي .

الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير

يعتبر معيار إبداء الرأي من طرف المراجع القائم بعملية المراجعة آخر معيار يجب الإلتزام به ، إذ ينبغي أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة ، وذلك من خلال العناصر التالية، الإلتزام بالاستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المطبقة من سنة إلى أخرى ، و في حالة العكس يجب على الإدارة تقديم الحسابات الأخرى طبقا للطرق السالفة التطبيق و الجديدة من جهة ، و من جهة أخرى تحديد الفرق الناتج عن التغير .

- مدى سلامة مسار المعالجة المحاسبية للبيانات ،
- مدى إحترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما،
- تقديم إيضاحات كافية من المسيرين حول القوائم المالية و كل الوثائق المتضمنة للمعلومات المحاسبية في نهاية كل دورة،
- على المراجع أن يبدي رأي فني محايد على مسار عملية المراجعة وأن يختار نوع التقرير المقابل لذلك،

- على المراجع تقليل الخطر الخاص ما يتعلق منه بعنصر ذا أهمية كبيرة إذ يكون ذلك بإستعمال برنامج للرقابة موجه لكشف مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .

المطلب الثالث: أنواع التدقيق المحاسبي

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي ، تختلف والزاوية التي ينظر إليه منها ، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق . وسنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي :

1. من حيث الإلزام ،
 2. من حيث مدى الفحص (حجم الإختبارات) ،
 3. من حيث توقيت عملية التدقيق ،
 4. من حيث نطاق عملية التدقيق ،
 5. من حيث القائم بعملية التدقيق.
1. من حيث الإلزام القانوني: يتمثل في:

1-1 التدقيق الإلزامي: هو التدقيق الذي تلزم به المؤسسة وفقا للقوانين والتشريعات السائدة وغالبا ما يسمى بالتدقيق القانوني، ومثال ذلك القوانين المنظمة لعمل المؤسسات المساهمة، ومن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات يتولى تدقيق حسابات المؤسسة وقوائمها المالية الختامية¹

2-1 التدقيق غير الإلزامي (التعاقدي): التدقيق التعاقدي هو تدقيق اختياري يتم دون إلزام قانوني أو لائحة معينة ويرجع أمر اعتماده لأصحاب المؤسسة أو الأطراف ذات المصلحة، يجوز في هذا النوع من التدقيق تحديد مجال التدقيق بين الجمعية العامة ومدقق الحسابات لتحقيق أهداف معينة.

¹ -محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية 2002، ص 44

2. من حيث مدى الفحص وحجم الاختبارات:

ينقسم التدقيق وفق حجم الإختبارات إلى نوعين:

1-2 التدقيق الشامل (التفصيلي): يعني التدقيق التفصيلي أن يقوم مدقق الحسابات بتدقيق جميع القيود، الدفاتر والسجلات، الحسابات والمستندات، وهذا النوع من التدقيق يصلح للمؤسسات صغيرة الحجم ولا يناسب المؤسسات الكبيرة لأن استخدام التدقيق التفصيلي يؤدي إلى زيادة أعباء عملية التدقيق والوقت اللازم

2-2 التدقيق الاختياري: يقوم على انتقاء عينة من العمليات وفحصها وتعميم نتائج الفحص لها على مجتمع الدراسة، وحجم هذه العينة يتوقف على مكانة وقوة الرقابة الداخلية الموجودة في الشركة، وإذا وجد المراجع أخطاء في الدفاتر والسجلات وجب عليه توسيع حجم العينة إلا أن تتولد لديه القناعة الكافية بأن السجلات والدفاتر والحسابات تعكس رأيه النهائي حول عدالة القوائم المالية

3. من حيث توقيت عملية التدقيق:¹

1-3 التدقيق المستمر: يقوم فيه المدقق ومساعديه بإجراء عمليات الفحص والاختبارات باستمرار على مدار السنة أو خلال فترات محددة على أن يقوم المدقق في نهاية السنة المالية بإجراء تدقيق نهائي للقوائم المالية بعد إقفال الدفاتر والحسابات

2-3 التدقيق النهائي: هو التدقيق الذي يتم عند انتهاء إدارة الحسابات من تقييد وترحيل العمليات واستخراج الحسابات الختامية و إعداد القوائم المالية للمؤسسة في نهاية السنة المالية، ويلجأ المدقق الخارجي عادة لهذا النوع من التدقيق في حالة المؤسسات صغيرة الحجم والتي تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة

¹ عيسى سمية ، بابا حويبا ربيعة التدقيق المحاسبي على المبيعات في مؤسسة اقتصادية ، مذكرة نيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة ، 2015 ،

4. من حيث نطاق عملية التدقيق¹:

1-4 تدقيق كامل: هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله ، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة ، ولكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون إستثناء ، وتكون للمدقق حرية إختيار المفردات التي يخضعها لإختباراته مع تحمله المسؤولية كاملة حول كل المفردات.

2-4 تدقيق جزئي: هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين ، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة ، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الأجل خلال فترة محددة ، أو فحص حسابات المخازن ، أو التأكد من جرد المخزون.

يهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ، ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلائلها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل . ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ونطاقها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الأداء.²

5. من حيث القائم بعملية التدقيق :

1-5 التدقيق الداخلي: هو التدقيق الذي يتم تنفيذه داخليا خدمة لأهداف المؤسسة³ يقوم به موظف من داخل المؤسسة من خلال فحص الدفاتر والسجلات والتحقق من مدى الالتزام بالمعايير المحاسبي خلال عملية التسجيل في الدفاتر والسجلات، ويعتبر التدقيق الداخلي أداة بيد الإدارة ويخضع لسلطتها تخول له مهام التقييم والمراقبة والتطابق والتحقق، ومن واجبات المدقق الداخلي تزويد الإدارة بمعلومات حول:

¹ -خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول مرجع سبق ذكره ، ص 22 ، 23

² -خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول مرجع سبق ذكره ، ص 22 ، 23

³ -غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر -الناحية النظرية- دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2006، ص25

- دقة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها تنفيذ المهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة .

- كفاءة النظام المحاسبي للمؤسسة وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي .

- حالات الغش المكتشفة، المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، التهديدات والفرص المتاحة أمام المؤسسة¹

2-5 التدقيق الخارجي: هو الذي يتم بواسطة شخص من خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطاء المصدقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمين، المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب، وهيئات أخرى)²

كربط بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ، يمكن القول أنه بوجود التدقيق الداخلي على

مستوى المؤسسة فإن ذلك يعطي نوعاً من الثقة للمدقق الخارجي في صحة

ومصدقية حساباتها ونتائج أعمالها ، كما يمكن له أن يعتمد على بعض إجراءات وأعمال التدقيق الداخلي.

المبحث الثالث: المدقق وتقريره النهائي

¹ - نادر شعبان السراج، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2006، ص23

² - مسعود صديقي، محمد براق، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق، والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة 08-09، مارس، 2005، ص25

مدقق الحسابات من كونه مؤهل ومستقل فهو يتمتع بمجموعة من الحقوق ، بالإضافة على انه ملزم بالتقيد ببعض الواجبات في حدود ما يفرضه القانون والعقد المبرم .

و في آخر مرحلة له من عملية التدقيق ، يصدر المدقق تقريره النهائي للأطراف الطالبة له و قد يدعم المدقق عمله بمجموعة من الجهات المساعدة

سنقوم من خلال هذا المبحث بدرج حقوق وواجبات المدقق بالإضافة إلى تقريره و الجهات المساعدة له

المطلب الأول : حقوق وواجبات المدقق

الفرع الأول : حقوق المدقق.

يتمتع المدقق ببعض الحقوق والتي تسمح له بالقيام بالفحص الشامل للدفاتر والسجلات ، وتختلف هذه الحقوق بناء على طبيعة المهمة الموكلة له في إطار العقد المبرم بينه وكذا الطرف الآخر المتمثل في الإدارة أو صاحب المؤسسة.

يمكن تحديد بعض الحقوق الرئيسية لمدقق الحسابات فيما يلي¹:

1. يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وان يقوم بكل التفريشات التي يراها لازمة.
2. يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها
3. يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل 6 أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون
4. يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره ، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته
5. تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالتداولات أنعاب محافظ الحسابات في بداية

¹ - المواد: 31 ، 32 ، 33 ، 36 ، 37 ، 38 من القانون 10-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، الموافق ل 11 جويلية 2010

مهمته ولا يمكن احتساب الاتعاب في اي حال من الاحوال على اساس النتائج المالية المحققة من الشركة او الهيئة المعنية

6. يمكن محافظ الحسابات ان يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه ان يلتزم

باشعار مسبق مدته 3 اشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والاثباتات الحاصلة

7. حق مناقشة اقتراح عزله ، عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة والرد والدفاع عن موقفه

أمام الجمعية العامة . ويعتبر هذا الحق احد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات

عزلاً تعسفياً أو استخدام ذلك للتأثير على مدقق الحسابات ،

8. حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي حولها ، وعليه ذكر الأسباب

التي عرقلت عمله .

الفرع الثاني: واجبات المدقق.

تتمثل فيما يتعين على المدقق الإلتزام به لإ نجاز أعمال تدقيق الحسابات بشكل جيد وموضوعي ، ويمكن تلخيصها فيما يلي :¹

1. تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة ، وما يتضمنه من مستندات ودفاتر وسجلات وقوائم ، في ضوء الاتفاق المبرم مع المدقق من حيث نطاق عملية التدقيق ،
2. قيامه بإعداد تقاريره بصورة وافية بشأن الحسابات التي قام بفحصها وتدقيقها ،
3. الطلب من رئيس مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للاجتماع ، إذا أهمل رئيس مجلس الإدارة ذلك ، أو إذا طلب ذلك ما لا يقل عن 15 % من حملة أسهم الشركة ،
4. بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تدقيق الحسابات ، وجمع أدلة الإثبات الكافية ،
5. يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري ،²
6. الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد.³

المطلب الثاني: مهارات المدقق⁴

1. مهارات الاتصال:

هو سلوك أفضل السبل و الوسائل لنقل المعلومات و المعاني و الأحاسيس و الآراء إلى أشخاص آخرين و التأثير في أفكارهم و إقناعهم بما تريد سواء كان ذلك بطريقة لغوية أو غير لغوية. فهو توفير أو

¹ - عبد الكريم علي الرمعي ، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية ، الطبعة الأولى، من نشر المؤلف ، الأردن، 2002 ، ص 08

² المادة 34 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، الموافق ل 11 جويلية 2010

³ المادة 40 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، الموافق ل 11 جويلية 2010

⁴ محمد عبيدات و هاني الضمور و شفيق حداد ، إدارة المبيعات و البيع الشخصي الطبعة الخامسة دار وائل للنشر الأردن 2008 ، ص ص 58-62

تجميع البيانات و المعلومات الضرورية لاستمرار العملية الإدارية و نقلها و تبادلها أو إذاعتها. تقول أخصائية العلاج الشهيرة فرجينيا ساتر: "الاتصال هو عملية أخذ و عطاء للمعاني بين شخصين" و تقول أيضا: "إن الاتصال باختصار هو إقامة علاقة مع الشخص الآخر". إذن تستخلص مما مضى أن الاتصال حتى يكون ناجحا لابد من ركنين أساسيين:

- إقامة علاقات قوية مع الآخرين و التوافق معهم.

- نقل المعلومات و الأفكار إلى الآخرين و التأثير فيهم بما تريد.

تمثل وظيفة التدقيق الداخلي إحدى حلقات الاتصال و لرقابة بين أعضاء المنظمة، حيث أن من واجب المدققين المساعدة في المحافظة على كافة الأنشطة متلاحمة و فعالة. و في نفس الوقت المحافظة على خطوط الاتصال بين القائمين على هذه الأنشطة مفتوحة و متواصلة، لاسيما في عصر العولمة و الانترنت و العالم السريع. و عليه يجب على المدققين امتلاك مهارات الاتصال المختلفة لأنهم يتعاملون باستمرار و بصورة مباشرة مع الأفراد الذين تخضع أعمالهم للتدقيق. فإذا لم تكن هناك علاقة ذهنية متولدة عن الخلفية العلمية، و التجربة الشخصية، و الاتصال الفعال بين الجميع فإن المشاركة و التعاون الايجابي لن يحدث بينهم.

2. مهارة التفاوض و دبلوماسية الإقناع:

هي عملية الحوار و التخاطب و الاتصالات المستمرة بين طرفين أو أكثر بسبب وجود نقاط اتفاق و اختلاف في المصالح يكونون ميالين بطبعهم للحلول الوسط، فهم لا ينظرون للأمور من جهة وجود منتصر و خاسر و لكن من جهة وجود رضا متبادل و فوز لكلا الطرفين، و هذا هو المفهوم الصحيح للتفاوض و الذي يقوم على اعتباره تعاونا لا مواجهة، فهو فرصة للعمل المشترك بين طرفين لتحقيق هدف لا يستطيع أحدهما إنجازه بمفرده.

3. مهارة الإقناع:

هي عملية فكرية تهدف إلى التأثير في أفكار الغير. فالإقناع وسيلة لبلوغ الأهداف و مهارة من مهارات الاتصال الناجح و ركيزة من ركائز النجاح. لذا فقد عدها البعض البارومتر الذي يقاس به مدى اهتمام الفرد للوصول إلى النجاح و تحقيق أهدافه. فالشخصية تتجسد في السلوك اللغوي للفرد لتعبر عن مشاعره و آراءه. كما يقول أمير المؤمنين عمر رضي الله عنه: (تكلموا تعرفوا فإن المرء مخبوء تحت لسانه). كما يشير إلى ذلك قوله عليه السلام (رب قول أنفذ من صول) فالشخصية تتجلى في سلوكها اللغوي في التأثير و التأثر بالآخرين. فالإقناع مهارة يمكن اكتسابها عن طريق التعلم و التدريب و الممارسة. إن اللغة من أكثر و أوسع وسائل الاتصالات انتشارا بين الناس، و لها القدرة على التأثير في الناس على اختلاف مستوياتهم، فعلى كاتب التقرير أن يتذكر دائما أن مهمته الرئيسية من وراء كتابة التقرير هي إيصال المعلومات إلى القارئ و التأثير فيه و مساعدته على اتخاذ قرار مناسب.

4. مهارة الانتقاد:

الانتقاد هو أحد وسائل تصحيح الأخطاء إذا كان محمدا و يركز على السلوك (الخطأ) و ليس على الشخص. يعني توجيه الانتقاد إلى أن يكون بناء لا يثبط العزيمة، و لا يفسد العلاقة مع الآخر بل يحسنها كما يهدف إلى أن الانتقاد يكون فرديا و ليس علانية، و يحافظ طلب الأذن عموما على العلاقة الجيدة لكن معظم الناس اعتادوا على توجيه الانتقاد بصورة عامة و سطحية، يستخدم الشخص الحاجم مهارة معالجة الانتقاد لتحويل الانتقاد العام و السطحي إلى انتقاد بناء و محدد، و ذلك باستخدام الخطوات التالية:

- يسأل عن نقاط تفصيلية محددة لسبب الانتقاد.

- يسأل عن مقترحات و بدائل.

- يوافق على المقترحات العملية.

5. مهارة التأثير على الآخرين:

" ما كان الرفق في الشيء إلا زانه و ما مزع من الشيء إلا شأنه"، الذي يدعو لشيء و يفعل عكسه يقول للناس إن الذي أريدكم أن تعلموه أو تعتقدوه لا يعمل ألا ترون ذلك في؟! اصمت بعد أن تقول جملة أو تفعل فعلا و اسمح لشخص أو الأشخاص أن يفكروا، بأنك تنقل لهم معاني عظيمة من خلال أنفسهم لأن الإنسان في أعماق نفسه عظيم كن رقيقا في أمورك و معاملتك مع الآخرين تواضع للناس حتى يحبك الناس و يتأثرون بك.

إن التأثير قد لا يكون سريعا أعط الناس فرصة في التأثير و التغيير، إن عليك البلاغ و ليس عليك التغيير و لا النتائج. قد يأتي تأثيرك بعد ساعات أو شهور أو حتى سنوات، ليست هذه مهمتك إذا أردت أن تؤثر فعليك أولا أن تنسجم مع الشخص الذي أمامك من خلال نبرة الصوت و هيئة الجلوس أو الوقوف و طريقة التفكير و حركات الجسد و ربما سرعة التنفس.

و إذا ما أراد المدققون الداخليون إن يكونوا فعالين يجب عليهم التحلي بصفات الحكمة أولا لأن معظم المشكلات التي تواجههم أثناء تأدية أعمالهم، تكون ناتجة عن الأسلوب الذي يتعاملون به مع الآخرين، و تقضي الحكمة من أي مدقق إتباع الخطوات التالية:

- ابتداء العمل من عند مسؤول النشاط:

و ذلك بعقد لقاء معه يوضح المدقق فيه نوعيه العمل و إطاره و نطاقه و الإجراءات العامة و أهم الأهداف التي يصبو إلى تحقيقها. و الطلب من المسؤول مرافقتهم إلى الأقسام و تعريفهم بهم و الإلحاح في طلب مساعدة المدير لإنجاح مهمتهم.

- الانتقال إلى مواقع العمل الميداني:

سواء كانت أقسام إدارية أو مستودعات أو ... الخ و الالتقاء بالعاملين و تعريفهم بالمهمة بشكل يعطيهم فكرة عامة عن هدفها.

- فتح قنوات الاتصال مع العاملين:

من خلال مناقشات حول قضايا عامة تهم المؤسسة ككل بعملياتهم بصورة غير مباشرة بهدف إزالة مظاهر التوتر و القلق عند هؤلاء العاملين، و تهيئة الأجواء النفسية المناسبة لقبول النتائج التي سيتوصلون إليها مستقبلاً.

- الرجوع إلى مسؤول النشاط المختص في حالة اكتشاف انحرافات أو أخطاء و عدم تجاوزه إلى المسؤول الأعلى منه إلا أن ذلك من شأنه إن يسبب حالة من العداوة المبكرة نحو المدقق.

و مما لاشك فيه إن الحكمة و الدبلوماسية لا تناقض مع دماثة الأخلاق و الصدق و الصراحة و الأمانة و الموضوعية و الاستقامة و السرية في العمل بل العكس فإن هذه الصفات من المقومات الحكمة و الدبلوماسية و هذه الصفات من شأنها أن تظهر المدقق أمام الجهة الخاضعة للتدقيق بصورة الخبير الذي يسعى إلى مساعدتهم و يبتعد عن مخيلتهم صورة رجل البوليس الذي يبحث عن الأخطاء فقط ليؤكد على المفهوم التقليدي القديم الذي كان همه البحث عن أدلة الاتهام و الإدانة. على أية حال فإن التخلي عن اليقظة هاو الإغراق في حسن النية الأعمى بحجة الدبلوماسية لا يلغي الشك المهني للوصول إلى الحقيقة، فاليقظة ضرورة عملية تقتضيها حالات و مواقف يتعرض لها المدقق الداخلي أثناء عمله للتدقيق موافقته السريعة على ضرورة إجراء التصحيحات فور اكتشاف المدقق لبعض الانحرافات أو الأخطاء فقد تكون هذه الموافقة بدون مناقشة لمحاولة من جانب الجهة الخاضعة للتدقيق تهدف إلى وقف استمرار المدقق في إجراء بحثه و اختباراته و التي تخاف الجهة الخاضعة للتدقيق تتمخض عن اكتشاف انحرافات و أخطاء أكبر و أخطر يعرفها المدقق و يعلم أنه سوف يتعرض للمساءلة الشخصية لو اكتشفت لهذا فهو يحاول بتعبه السريع أن يطمئن المدقق بأن الذي تم اكتشافه فهو الانحراف أو الخطأ الوحيد و إن باقي الأنشطة و العمليات سليمة.

و عند متابعة الإجراءات التصحيحية يجب اليقظة حيث لا تكفي التأكيدات و التفسيرات المختلفة للأوضاع بديلا عن التيقن الشخصي من خلال جمع البيانات الحقيقية أو المعاينة على الطبيعة إذ لزم الأمر.

و عليه نرى ضرورة المحافظة على اليقظة و الحذر دون التخلي عن مقتضيات التعامل الديبلوماسي

المطلب الثالث : تقرير المدقق

يعتبر تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال ، والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال.¹ بالإضافة إلى هذا وكما سبق وأن قلنا في إطار معايير إعداد التقرير، فإنه يتعين على المدقق التطرق إلى مجموعة من العناصر أو الضوابط لمحتوى التقرير على غرار الاعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية ، الالتزام والثبات في تطبيقها ، بالإضافة إلى تأكيده على احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه.

يمكن لتقرير مدقق الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية ، وعموما يمكن الوقوف على أربع أنواع من التقارير:

- تقرير نظيف ،
- تقرير تحفظي ،
- تقرير سالب ،
- الإمتناع عن إبداء الرأي .:

الفرع الأول : التقرير النظيف.

¹ عبد الفتاح الصحن ، احمد عبيد ، وآخرون ، أسس المراجعة الخارجية ، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007 ، ص316

يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي

1:

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً ،
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي ،
- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي ،
- حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية .

الفرع الثاني : التقرير التحفظي.

يقوم مدقق الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ ، إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه ، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيداً بتحفظات تمثل إعتراضاته أو إنتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها ، مثل وجود قيود على نطاق عملية التدقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المدقق ، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير ، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.²

الفرع الثالث : التقرير السلبي.

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها.³

1 يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية إلى التطبيق، مؤسسة الوراق لنشر والتوزيع، الأردن، 2007 ص 260

2 خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009 ، ص 106

3 خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004 ص 138

يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المدقق يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات.

الفرع الرابع: الإمتناع عن إبداء الرأي.

يعني الإمتناع عن إبداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق ، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:¹

- وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة ، وذلك بعدم تمكنه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكنه من الإتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدهم مع الشركة ،
- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوي قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديدها على حقوق الإختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم... وغيرها.
- في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية. في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها ،
- عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه ، فإنه يمتنع عن ذلك ،
- وغالبا ما ترجع أسباب الإمتناع عن إبداء الرأي إلى تضيق نطاق الفحص الذي يجريه المدقق ، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبيدي المدقق رأيه فيها .

¹ يوسف محمود جربوع ، مرجع سبق ذكره ، ص264

الخلاصة

من خلال هذا الفصل توصلنا إلى أن التدقيق المحاسبي عملية منظمة ومنهجية تستهدف جمع وتقييم الأدلة والقرائن بطريقة موضوعية بواسطة المدقق مستقل محترف يبدي رأي فني محايد موضوعي حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، ثم تبليغ نتائج التدقيق للأطراف المستخدمة لهذه القوائم المالية سواء داخل المؤسسة أو خارجها لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، هذا الرأي يمر عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهمة التدقيق وتسمح باختصار عملي الوقت والجهد إلى تحصيل أكبر فعالية، من تخطيط لعملية التدقيق، تقييم نظام رقابتها، وكذا اكتشاف الأخطاء والغش ومحاولة تصحيحها، والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق.

فالمهمة الرئيسية للمدقق تتمثل في فحص وتدقيق القوائم المالية والتحقق من تطبيق المؤسسة للمبادئ والطرق والسياسات المحاسبية بطريقة صحيحة وثابتة من سنة لأخرى تتوافق مع المبادئ والمعايير المحاسبية السائدة في قطاع الصناعة.

تمهيد

التدقيق عبارة عن العين الساهرة في المؤسسة تسعى لتقييم الأداء الداخلية و توفير المعلومات ذات الثقة للمديرين في كافة المستويات بالإضافة إلى حماية الأصول المملوكة، و التأكد من مدى التزام العاملين في تلك الوحدات بالسياسات و اللوائح و القوانين و التعليمات

وفي ضوء ذلك و انطلاقا مما سبق سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى التدقيق الداخلي لوظيفة البيع التي تعتبر إحدى أهم الوظائف في المؤسسة و يتمثل هذا التدقيق في فحص و تقييم الأنشطة و ذلك بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية ، مما يؤدي إلى تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة

و للتوضيح أكثر قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث

- المبحث الأول: ماهية المبيعات؛
- المبحث الثاني: الرقابة الداخلية على المبيعات؛
- المبحث الثالث: التدقيق الداخلي للمبيعات.

المبحث الأول: ماهية المبيعات

تشتمل المؤسسة على مجموعة من الوظائف من أهمها وظيفة البيع التي تتطلب بذل مجهودات لبيع منتجات المؤسسة، وكذا تتحقق أهداف البيع، وهو ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: وظيفة البيع

عملية البيع هي مجموعة من الإجراءات لبيع السلعة وتحصيل قيمتها، وفي هذا المطلب سنتعرف على البيع خصائص ومسؤوليات ووظيفة البيع وكذا أهدافها

أولاً: مفهوم البيع

البيع هو عملية تنفيذ كافة الإجراءات اللازمة لبيع السلعة وتوصيلها إلى العميل وتحصيل قيمتها، ويدخل في نطاق ذلك بوضع الخطط البيعية، وتنفيذها والرقابة وتقييم الأداء البيعي والمشاركة في اتخاذ القرارات اللازمة لتنمية الإيجابيات وعلاج السلبيات لتحقيق الأهداف.

البيع هو مبادلة مال بمال، وكذلك في الشرع ولكن زيد فيه قيد التراضي، والبيع يرجع إلى أربعة أقسام:

1. البيع العروض بالعروض (عروض تجارية) ويسمى مقيضة .

2. بيع العروض بالنقود وهو من أكثر أنواع البيوع وأشهرها .

3. بيع النقود بالنقود ويسمى صرفاً .

4. بيع المنفعة بالمال عرضاً كان أو نقداً ويسمى الإجارة.

أما شروط البيع العامة فهي :¹

1. أن يكون العاقد عاقلاً مميزاً .

2. أن يكون العقد بلفظ الماضي .

¹-علي فلاح الزعبي، إدارة المبيعات منظور تطبيقي وظيفي، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن 2009 ، ص27

3. أن يكون المال متوافرا .

4. أن يكون مع تراضي الطرفين .

5. أن يكون البيع في ملك العاقد.

البيع شرعا هو مبادلة مال بمال قصد الاكتساب، أو هو عقد معاوضة مالية تقييد ملك العين والمنفعة على التأييد لا على وجه القرية.¹

من خلال التعاريف السابقة نستخلص التعريف التالي للبيع:

البيع عملية اتصال شخصي تستهدف إقناع المشتري المرتقب وجعله شراء سلعة أو خدمة يروج لها، وتمثل بالنسبة للبائع مصدرا لمصلحة مادية يحققها من خلال إتمام عملية البيع

كما أن هناك فرق بين البيع في القديم والبيع في الحديث وهو موضح في الجدول التالي:

¹- علي فلاح الزعي، مرجع سبق ذكره، ص37

الجدول رقم (01-02): الفرق بين البيع القديم والبيع الحديث

البيع التقليدي	البيع الحديث
دفع السلعة عن طريق إلصاقها للزبون	دفع الزبون عن طريق توجيهه وترغيبه
خلق احتياجات المشتري حيث تكون مفتعلة	العمل على اكتشاف حاجاته ورغباته
التكلم مع الزبون دون مناقشة أو أخذ، فكاره أي طريقة اتصال في اتجاه واحد	التحدث مع الزبون ومناقشة ومعاونة في كل حاجاته وإشباعها والأخذ بأراءه أي طريقة الاتصال مزدوجة
يكون على المدى القصير لأنه يهتم في زيادة البيع فقط	تكون على المدى الطويل لأنها تأخذ بعين الاعتبار إرضاء المشتري
تكون غير مرنة	تكون مرنة وقابلة للتكيف والتعديل في أي ظرف

المصدر: علي فلاح الزعبي، إدارة المبيعات منظور تطبيقي وظيفي، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع،

الأردن، 2009، ص 37

من خلال الجدول يتضح أن في القديم كان البيع مجرد الحصول على نقود بكافة طرق البيع دون معرفة احتياجات الزبون، أما البيع حديثا فهو يأتي لتلبية رغبات الزبون وإرضائه.

ثانيا: تعريف الوظيفة البيعية¹

¹ - محمد الصبري، إدارة المبيعات، دار الفكر الجامعي الإسكندرية، مصر، 2008، ص 13

هي تلك المجهودات الشخصية أو غير الشخصية التي تبذل لحث العميل المرتقب على شراء سلعة أو خدمة ومساعدته على هذا الشراء أو على تقبل فكرة لها أهمية تسويقية عند البائع ويتضمن البيع الشخصي التحدث الشفهي مع العميل أو العملاء لعقد صفقة البيع، أما مجهودات البيع غير الشخصي فهي التي تتم بطريقة غير شفوية شخصية وتشمل الإعلان ووسائل أخرى لترويج المبيعات .

وتستعين المشروعات في أداء وظيفية البيع بعدة وسائل من شأنها خلق الطلب على السلع والخدمات أو تنشيطية وتشمل هذه الوسائل ما يلي :¹

- البيع الشخصي .
- تنشيط المبيعات .
- الإعلان .
- وسائل الترويج .

من هذه التعاريف استخلصنا الأهداف التالية:²

- إشباع حاجات ورغبات الأفراد .
- ضمان استمرارية التعامل البيعي في المستقبل.

المطلب الثاني: خصائص ومسؤوليات الوظيفة البيعية

للوظيفة البيعية مجموعة من الخصائص التي تقوم عليها العديد من والمسؤوليات، وستتعرف على أهم هذه الخصائص والمسؤوليات.

الفرع الأول: خصائص الوظيفة البيعية

تتميز الوظائف البيعية عن غيرها من الوظائف الأخرى بالمشروع بما يلي:¹

¹ - محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص 13

² - نفس المرجع، ص 24

- يعتبر رجال البيع ممثلون للشركة لدى الغير، ومن ثم فاتجاهات العملاء نحو الشركة ومنتجاتها غالبا ما تعتمد على الإنطباع والأثر الذي يتركه رجل البيع لدى العميل.
- يمارس رجال البيع أعمالهم في ظل قدر محدود من الإشراف في بعض الأحيان لا يوجد إشراف ومن ثمة يتطلب نجاح رجل البيع في القيام بالوظيفة البيعية التميز بالقدرة على الابتكار والمثابرة والمبادرة
- يقوم رجل البيع بالسفر والتنقل بشكل مستمر بالمقارنة بالوظائف الأخرى التي نادرا ما يتطلب الأمر السفر لإنجاز الأعمال بها.
- يقوم رجال البيع بالحصول على الأموال المنظمة عند أداءهم لأعمالهم وذلك للاتفاق على التنقل والسكن والطعام والتسلية وغيرها والإسراف في الإنفاق له للنتائج سلبية تماما مثل التقييد في الانفاق الذي يؤثر على كفاءة العمل إذ من الأهمية أن يكون هذا الإنفاق مربعا، بمعنى أن الناتج المحقق منه في صورة تحقيق أرقام للمبيعات يفوق التكلفة المحققة.
- يعتبر رجال البيع مسؤولين عن ربحية المنظمة وذلك لقيامهم بالتخطيط الاستراتيجي للمناطق البيعية الخاصة بهم بالاشتراك مع مدير المبيعات وذلك بتحديد الأسواق المستهدفة وكيفية التعامل مع كل سوق والمنتجات التي يركزون عليها .

الفرع الثاني: مسؤوليات الوظيفة البيعية

لا يتفق نوعان من أعمال المبيعات حتى ولو تم تصنيف أعمال المبيعات على أساس واحد فطبيعة العمل في مجال البيع تعطي نطاقا متسعا لأنماط العمل المختلفة به ولعل تفض طريقة لتصنيف تلك الأنماط هي محاولة تجميعها على أساس للمهارات الإبداعية المطلوبة في العمل، مبتدئين بالأسهل، تعقيدا، على النحو التالي: ²

- الأعمال التي يقوم البائع بتسليم البضاعة وتكون المسؤولية فيها ثانوية
- الأعمال التي يقوم فيها البائع بتنفيذ أوامر عليه من شخص آخر يشرف عليه ويواجهه

¹- نفس المرجع ،ص38

²- محمد الصبرفي، مرجع سبق ذكره، ص39

- الأعمال التي يقوم فيها رجل المبيعات تبقى الأوامر الخارجية والذهاب إلى العميل في الخارج والتعامل معه.
- الأعمال التي يلقي فيها رجل المبيعات أوامر، ويكون عمله وهو بناء الثقة مع المستهلكين والقيام بأعمال الترويج، وتقديم الخدمات للمستهلكين.

الأعمال التي يكون فيها التركيز على المعلومات الفنية الخاصة بالمنتجات المعقدة في التصنيع أو ذات التكنولوجيات العالية الأعمال التي تتطلب مهارات بيع إبداعية للمنتجات الملموسة التي قد يكون المستهلك على غير وعي بها مثل الموسوعات والحاسبات بأنواعها المختلفة .

- الأعمال التي تتطلب مهارات بيع إبداعية للمنتجات غير الملموسة والتي تتعلق بالجوانب المستقلة والنفسية والاجتماعية مثل الخدمات الاستشارية والتأمين.

ونستطيع أن نجمع أعمال البيع السابقة في صورة هرم ذي مستويات، قاعدته تمثل الأعمال الأكثر صعوبة وتعقيدا، ويعني هذا أن رجال البيع يمكنهم أن يتدرجوا صعودا على هذا الهرم أو تصنيف مواهبهم ودرجة استعدادهم بالصورة المطلوبة إذا لم يريدون أن يمروا بكل درجات الهرم، أولم يرغبوا في المكوث طويلا في كل مستويات من هذه المستويات.

المطلب الثالث: أهداف وظيفة البيع

تتمثل أهداف المبيعات في ما يلي :¹

- التعرف على حاجات ورغبات العملاء

- ترشيد العملاء من تجار التجزئة والجملة بمزايا السلعة وكيفية عرضها واستعمالها

- التعرف على الشكاوي والاعتراضات المقدمة من المستهلكين، وعرضها على الإدارة

- دراسة سوق العرض و الطلب والمنافسة

- إرشاد المستهلك بخصائص السلعة وكيفية استعمالها

¹- أبو علفة عصام الدين، "التسويق"، المفاهيم الإستراتيجية، الجزء الأول، مؤسسة حورس الدولية للنشر، الإسكندرية، 2003، ص27

وتعتبر عملية البيع أهم عملية بعد عملية الإنتاج؛ إذ أنها تمتل انعكاسا لها، كما أنها تؤدي إلى بروز عملية التسويق والتخطيط لها.

- تعريف التسويق: يشمل التدقيق على مجموعة من الأنشطة و الوظائف التي تدور بعضها حول البحث و الدراسة و التطوير للسلع و الخدمات الجديدة و التي ترضى حاجات و رغبات المستهلكين و في الوقت نفسه تحقق للمؤسسات الأرباح المعقولة¹.

المبحث الثاني : الرقابة الداخلية على المبيعات

إن الرقابة على إدارة المبيعات لها أهمية كبيرة للسير السليم و المحكم للمؤسسات لهذا على المسير في المؤسسة أن يولي اهتماما أكبر للرقابة على هذه الإدارة، لأهميتها اليوم، كما أنه على المراجع أن يدقق في هذه الوظيفة ويتأكد من أنه منفذ فعلا في أرض الواقع، وعلى هذا سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى مفاهيم حول الرقابة الداخلية على المبيعات و المبيعات النقدية ومن ثم خصائص الرقابة الداخلية على المبيعات وصولا إلى دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية.

¹ - محمد عبيدات و هاني الضمور و شفيق حداد ، ادارة المبيعات و البيع الشخصي، الطبعة الخامسة ، دار وائل للنشر، الاردن، 2008 ص 10

المطلب الأول: الرقابة الداخلية على المبيعات و المبيعات النقدية

تختلف طرق الرقابة الداخلية على المبيعات و المبيعات النقدية تبعاً لكبر أو صغر المنشأة وتعدد الموظفين

القائمين بالبيع... الخ

الفرع الأول: الرقابة الداخلية

تشتغل الجوانب المختلفة لرقابة المبيعات ما يلي:¹

1. تحليل المبيعات الفعلية : تتناول رقابة المبيعات تحليل ودراسة المبيعات الفعلية طبقاً للسياسات

و الطرق التي أتبع لتتحقيق حجم المبيعات المخطط و بنفقة توزيع مناسبة، وبتالي ينتج هامش

الربح اللازم لتحقيق العائد المناسب للاستثمار .

وتتم الرقابة على المبيعات عن طريق التقارير التحليلية لنشاط المبيعات، والتي قد تظهر التباعد عن الأهداف

التي حددت في موازنة البيع، ولهذا فإن متابعة الأداء الفعلي للبيع مع أرقام موازنة المبيعات أمر ضروري لتحقيق

رقابة على نشاط المبيعات.

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

- السلعة : نوع المنتج المباع، أشكاله، ألوانه، إدماجه، السعر، جودته ؛

- الناحية الجغرافية : المدن، المحافظات، البلدان الخارجية؛

- قنوات التوزيع : جملة، بجزئة، وكلاء؛

- طرق البيع : بالبريد، وكلاء، متجولون، بالأمانة، سلسلة محلات؛

- العميل : أجنبي، محلي، خاص، عام؛

- شروط البيع : أجل، تقسيط، نقدي، أمانة؛

¹ - الصحن عبد الفتاح محمد و راشد رجب السيد و درويش محمد ناجي ، أصول المراجعة ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000 ص164

- نوع المشروع: فروع ، أقسام.

كما أن هنالك تحليلا للمبيعات التي لم تحقق يتناول:

- الطلبات المستعملة؛

- الطلبات التي لم تجلب؛

- الإلغاءات؛

- المبيعات المفقودة.

2. خروج البضاعة المباعة من المخازن : لا تخرج البضاعة من المخازن إلا إذا تحققت عملية بيع عن طريق

إدارة البيع، وهي تتلى طلب الشراء من العميل وتتأكد من وجود الاعتماد بالبيع الائتماني، ومن جود كمية السلع

المطلوبة وسعر البيع وبذلك تعد فاتورة البيع ، وتراجع كل فاتورة بتفاصيلها وعملياتها الحسابية ، وترسل

صورة لإدارة المخازن، ولإدارة الحسابات و التكاليف ، ومراقبة البوابة للتأكد من خروج البضاعة بالكميات

المصرح بخروجها¹

3. استئزال البضاعة المباعة من المخزن : بناء على فاتورة البيع وإذن خروج البضاعة ، تعد مخازن البضاعة

تمهيدا لإرسالها إلى إدارة البضاعة الخارجية وعند خروج البضاعة يسجل قيد على بطاقة الصنف ، يظهر التاريخ

و الكمية الخارجة و الرصيد ، وتعد ملخصات للبضاعة الخارجة على أساس الكمية و القيمة لكل نوع ، ودليله

الرقمي ، وتستخدم الملحقات للمقارنة مع قوائم المخزون وحسابات المخازن.²

الفرع الثاني: الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية

تختلف طرق الرقابة الداخلية للمبيعات النقدية، تبعا لكبر أو صغر حجم المؤسسة وتعدد الموظفين القائمين

بالبيع والتسليم والتحصيل.

¹ - الصحن عبد الفتاح محمد و راشد رجب السيد و درويش محمد ناجي ، مرجع سبق ذكره.ص164

² - الصحن عبد الفتاح محمد و راشد رجب السيد و درويش محمد ناجي مرجع سبق ذكره ، ص. 164

وتشكل المبيعات النقدية جانبا هاما من الإيراد بالنسبة للمؤسسة التي تباع للمستهلك مباشرة، و المحلات ذات أقسام المتعددة، ومن حيث تقسيم العمل بالنسبة لعملية البيع النقدي، فإن العمل يقسم على ثلاثة أشخاص¹:

1. البائع؛

2. الصراف؛

3. مسلم البضاعة.

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

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

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

المطلب الثاني : خصائص الرقابة الداخلية على المبيعات

إن النظام الرقابي الداخلي الفعال لدورة المبيعات يجب أن يرمي إلى تحقيق ثلاث أهداف رئيسية هي²:

¹- محمد سيد سرايا و عبد الفتاح محمد الصحن و فتحي رزق السوافري ، الرقابة والمراجعة الداخلية ،المكتب جامعي الحديث ، الإسكندرية ، 2006 ص 390-391

²- سعيد حملاوي، نصير مدقن، التدقيق المحاسبي على المبيعات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستار في العلوم التسيير، فرع مالية ومحاسبة، جامعة ورقلة، 2012-2013، ص 17

الهدف الأول: إن كل المبيعات مرسلة، مفوترة، ومسجلة بطريقة سليمة؛

الهدف الثاني: إن كل المبيعات المفوترة تكون محصلة؛

الهدف الثالث: إن كل التحصيلات النقدية للمبيعات مسجلة ومتطابقة.

ولتحقيق الهدف الأول يجب أن تتضمن الرقابة الداخلية الخصائص التالية:

- الفصل بين وظيفتي الإرسال (الصرف) و الفوترة ؛
 - استعمال وفحص و التأكد من لوائح الإرسال و الفواتير المرقمة؛
 - فحص دقة العمليات الحسابية للفواتير من طرف شخص مستقل ؛
 - المقارنة بين مصلحة المبيعات وبين مصلحة تسيير المخزون للبضاعة؛
 - التصديق السريع على وثائق الإرسال (الصرف عند خروج البضاعة من المؤسسة).
- ولتحقيق الهدف الثاني للرقابة الداخلية يجب توفر الخصائص التالية:

- استقلالية مصلحة حسابات الزبائن ؛
- أن يكون وصل طلب الشراء للزبون مراجعا ومثبتا ؛
- أن تكون التخفيضات أموال الزبائن المشكوك فيهم مثبتة من طرف مسؤول معين ،
- إجراء مقارنة دورية بين اليومية المساعدة ودفتر الأستاذ؛
- المصادقة المباشرة لحسابات الزبائن و النتائج المحصلة ؛
- المراجعة الفجائية للوثائق من قبل شخص مستقل .

ولتحقيق الهدف الثالث من الرقابة الداخلية يجب توفر الخصائص التالية:

- وظيفة التحصيل يجب أن تكون مستقلة عن وظيفة التسجيل؛
- الإيداع الكامل و اليومي (الدوري) للمقبوضات النقدية في البنك ؛

- تنفيذ رقابة أولية على المقبوضات قبل التسجيل ؛
- إتباع الإجراءات الملائمة في حالة المبيعات على الحساب ؛
- المقارنة بين وثائق الخصم المصادق عليها من طرف البنك و التسجيل المنفذ أثناء الرقابة.

المطلب الثالث : أساليب الفحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية

عند قيام المراجع بمهمته فان الشيء الأول الذي يتوجه إليه هو نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، و يقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة و حجم العينة المناسبة.

إن عملية تقويم نظام الرقابة الداخلية سواء كانت تمهيدية او معمقة تكون مفيدة عندما تتم حسب ما يلي¹:

- تحديد أنواع المخاطر المتعلقة بأهداف المراقبة التي يمكن تفاديها من خلال نظام مراقبة فعال.
- تحديد عمليات المراقبة بواسطة فحص الإجراءات و التعليمات الموجهة للمستخدمين و كذلك من خلال المقابلات بهدف التنبيه من المخاطر التي تم تحديد نوعها .
- توثيق نتائج هذا الفحص من خلال رسوم بيانية او خريطة تتبع نظام الرقابة الداخلية .
- التأكد من إمام المدقق بنظام الرقابة الداخلية و ذلك من خلال تتبعه لسير عدد من العمليات داخل النظام

(اختبار المسار)

ولا يقتصر فحص و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية لأي منشأة على تلك الأنظمة كما وضعتها الإدارة في كرايس أو منشورات بل يتعداها إلى دراستها كما هي الفترة و من الوسائل التي يستخدمها المدققون للتعرف على النظام

المطبق مايلي :

1- الإستبيان² :

¹ - خلف عبدالله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق ، الوراق للنشر و التوزيع ، عمان-الأردن ، الطبعة 1 ، 2006 ، ص145.
² - نواف محمد عباس الرحماني ، مراجعة المعاملات المالية ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان - الأردن ، 2009 ، صص 184-186.

تحضر مكاتب المراجعة قائمة نموذجية بالأسئلة التي تشمل مجموعة وافية بخصوص العمليات المعتاد في المنشآت المختلفة للإستفسار عن توافر أو عدم توافر العناصر الرئيسية لنظم الرقابة الداخلية السليمة في صدد تلك العمليات كالعمليات النقدية و عمليات البيع و الشراء و أرصدة المدينين و الدائنين و البنوك ، وتقدم إلى مدير الحسابات في المنشأة للإجابة عليها و يعيدها إلى المدقق الذي يقوم بدوره بإجراء عدة عمليات فحص و إختبار داخل المنشأة للتحقق من تطبيق النظم التي أشار إليها في إجاباته إلى وجودها تطبيقا فعليا سليما و إنها كافية لأداء أغراضها و الإجابة تكون بالإيجاب بكلمة "نعم" أو بالنفي بكلمة "لا" فيجب على المدقق استخدام ذكائه و خبرته في تصميم و صياغة الأسئلة لتشير إلى قوة أو ضعف الرقابة الداخلية الخاص بالبند موضوع

السوائل

و سهولة إستعراض القائمة بعد الإجابة عليها ليصدر المراجع تعليماته إلى مساعدة بضرورة الإجابة على جميع الأسئلة أو بيان الأسئلة التي لا تنطبق في الحالة المعينة فلا يجاب عليها فإجابة النفي على سؤال معين يجب أن تشفع بيان وسيلة الرقابة البديلة التي تتبعها المنشأة و يجب على مساعد المدقق المختص أن يثبت في نهايته أنه قام بالإختيار أو الفحص الفعلي للتحقق من صحة الإجابات أو يثبت ما يعني له من ملاحظات في حالة إكتشافه لبعض نقاط الضعف و بعد إستعراض المدقق القائمة المستكملة بما عليها من ملاحظات يراعي إستفاء توقيعات المساعدين عليها و يتخذ القرارات اللازمة في ضوء هذا الإستعراض ثم يحتفظ بالقائمة في الملف الدائم للعملية لغرض الرجوع إليها مستقبلا .

- المميزات :

- سهولة إستخدام القائمة في مختلف المنشآت بعد إجراء التعديلات الطفيفة الخاصة بكل منها ؛
- المرونة الكافية لإبراز خصائص النظام المحاسبي لأي منشأة ؛
- توفير الوقت لأنها لا تتطلب إنشاء برنامج لفحص الرقابة الداخلية في كل عملية التدقيق على حدة ؛

- تنسيق طريقة فحص نظم الرقابة الداخلية في كافة العمليات و ذلك لأن الفحص يسير فيها جميعا على أسس موحدة ؛
- ينظر العملاء إلى القائمة باعتبارها جانبا من إجراءات التدقيق المعتادة عكس الإستفسار المباشر بدون قائمة معتمدة و مطبوعة لأن العميل و موظفيه قد يستأوون لإعتقادهم أنهم محل إستجواب أن يتعدى فيه المراجع حدود إختصاصه .
- لفت نظر القائمين بالتدقيق عند إلزامهم بالقائمة سنويا إلى عدم إغفال فحص نظم الرقابة الداخلية كل سنة .
- العيوب :
- قد يدعو القائمين بالفحص إلى إغفال الظروف الخاصة بكل منشأة بسبب توحيد أسس فحص نظم الرقابة الداخلية في المنشآت المختلفة .
- لا يمكن التغلغل في التفاصيل الدقيقة لنظم الرقابة الداخلية الخاصة بكل منشأة و التي لا غنى عن معرفتها للوصول إلى الفكرة السليمة عنها بسبب أن الأسئلة بطبيعتها تكون عن الخطوط العريضة للرقابة الداخلية.
- قد تغري القائمة مساعدي المدقق بالإكتفاء بما ورد فيها من أسئلة و عدم إجراء التحريات الأخرى التي تقتضيها الملاحظات الخاصة لعملية المراجعة المعينة ، و للتغلب على هذه العيوب يجب مراعاة الآتي :
- يجب تحضير قائمة أسئلة خاصة بكل منشأة يتبين من ظروفها أنها تنفرد بخصائص معينة ؛
- لضمان إنتباه موظفي مكتب المدقق إلى إتباع القواعد الصحيحة في الفحص و متابعتهم للتطورات الجارية في المنشأة يتطلب المراجع منهم تقرير سنوي عن نتائج إستخدام القائمة في الفحص الرقابة الداخلية عن العام الماضي ؛

- إعداد قائمة أسئلة جديدة سنويا في المنشأة الكبيرة ذات الأهمية الخاصة و عدم إستخدام القوائم النموذجية في هذه الحالات .

2- الملخص التذكيري :

يقوم المدقق هنا بوضع قواعد و أسس نظام الرقابة الداخلية السليم و طرق تحديد أسئلة او إستفسارات ، حيث تمتاز هذه الطريقة بالإقتصاد بالوقت و لكن تؤخذ على هذه الطريقة بأن لا يتم التدوين الكتابي و متروك الأمر لكل مدقق بأن يضع الأسس الذي يراها مناسبة¹

- المميزات :

- يؤدي الملخص التذكير وظيفة تذكيرية فقط أي رسم الإطار العام الذي يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد تحريات أو أسئلة معينة قد تغري الفاحص بالإقتصار عليها دون مراعاة الظروف .

- يؤدي الملخص التذكيري إلى الإقتصاد بالوقت مع عدم إغفال أي نقطة من النقاط الرئيسية .

- العيوب :

- يعمل الملخص التذكيري كمرشد يساعد في عملية الفحص و لا ينتج عنه تسجيل كتابي أي إثبات كتابي لما وجدته المراجع أثناء الفحص لنظام الرقابة الداخلية المتبع ؛

- لا ينطبق الملخص التذكيري في حالة المنشآت التي تستفرد أعمالها بصيغة خاصة في طبيعتها أو نوعها ؛

- لا يحقق الملخص التذكيري التنسيق أو التوحيد في إجراءات فحص نظم الرقابة الداخلية في المنشآت المختلفة لأنه متروك لكل موظف من موظفي المكتب حرية إنتخاب إجراءات الفحص التي يراها ؛

- قد يتسبب الملخص التذكيري في وضع حد لروح الإستقلال في التفكير إذا كان يتعرض للتفاصيل بدرجة كبيرة .

3- التقرير الوصفي :

¹ - خلف عبد الله الوردات ، مرجع سبق ذكره، ص149.

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

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

بالإضافة إلى العيب المذكور سابقا يمكن إضافة صعوبة الفهم بالنسبة للقارئ الخارجي ، أي من غير من قام بالعمل ، فليس لهذا الأخير نظرة او فهم عميق للإجراءات ، كما ان للمراجع القائم بالمهمة اسلوبه الخاص ، فحتى ولو ان هذا الأسلوب يتميز بالبساطة ، ففي بعض الأحيان لا يمكن فهمه بالعمق المطلوب مثل من قام بالعمل¹.

4- دراسة الخرائط التنظيمية :

يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية و تعميمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة مثل الدورة المستندية المختلفة للعمليات / المبيعات ، الرواتب فقد يعاب على هذه الطريقة عجزها عن إظهار الإجراءات الغير العادية².

- أهمية خرائط التدقيق لمراجع الحسابات

يستفيد مراجع الحسابات من خرائط التدقيق في الأمور التالية:¹

¹-جربوع محمد يوسف ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق ، الطبعة الاولى ، 2000، ص113.

²-خلف عبد الله الوردات ، مرجع سبق ذكره، ص 150.

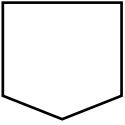
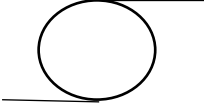

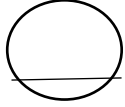
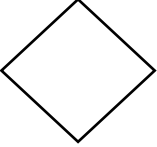



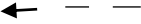
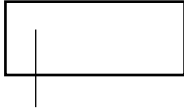
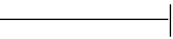
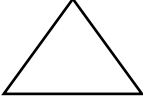
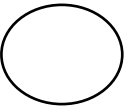
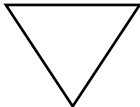


- تعتبر خرائط التدقيق من أفضل الأساليب التي يستخدمها مراجع الحسابات لتجميع المعلومات اللازمة لدراسة و تقييم كافة نظم الرقابة الداخلية ؛
- تعتبر خرائط التدقيق مفيدة في إتمام عمليات الإتصال الكتابي بسرعة و دقة ؛
- يستخدمها مراجع الحسابات في تحديد أوجه القصور في النظم الرقابة الداخلية بسرعة ؛
- تتميز خرائط التدقيق بأنها تعتمد على لغة نمطية شائعة يمكن توصيلها من خلال الرموز ، و بذلك يمكن أن يستفيد المراجع من عمل زملائه ويفهمه بسهولة ، بهذه عند إستخدام خرائط التدقيق في تقييم نظام الرقابة الداخلية .

و في ما يلي مجموعة من الرموز و الأشكال التي تستعمل في خرائط التدقيق:

¹- عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون ، أصول المراجعة ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 95-96.

الشكل رقم (01-02) : أشكال ورموز خريطة التدفق

رموز أساسية	رموز الخاصة
-------------	-------------

	نقطة بداية المخطط		معالجة المعلومات
	رابط خارج الصفحة		الرقابة
	قرار		الوثائق
	سير الوثائق		عملية إدارية
	سير المعلومات		الرقابة
	الخروج من المخطط		تصنيف مؤقت
	الإرسال إلى نهاية الصفحة		تصنيف نهائي
			فاتورة
			سجل المعلومات

	قرص ممغنط
--	-----------

réda, l'audit interne, édition Houma, 3eme édition, Alger, 2010, p33. Source : khelassi

المبحث الثالث: التدقيق الداخلي للمبيعات

يعتبر لتدقيق الداخلي كأداة من أدوات الرقابة الداخلية، وكوسيلة لدعم كفاءة التدقيق الخارجي وبالأخص تدقيق وظيفة المبيعات لحساسية هذه الوظيفة بالنسبة للمؤسسات ولكثرة الثغرات وإمكانية وقوع الاختلاسات، لهذا ارتأيت إلى دراسة التدقيق لهذه الوظيفة من خلال تطرقنا لمفهوم تدقيق الداخلي للمبيعات، للتدقيق الداخلي لمخزون البضاعة والتحقق من المبيعات ومن ثم درسنا المراجعة المستندية للمبيعات وفي الأخير إنهاء المراجعة الداخلية

المطلب الأول: مفهوم تدقيق المبيعات

يعد تدقيق المبيعات أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة تهدف إلى حماية أصولها، وأموالها من السرقة والغش، بهدف بيع منتجاتها بشكل جيد وتحقيق أعلى مردودية وسنتعرف في هذا المطلب على مفهوم تدقيق المبيعات وأهدافه، وأهم الإجراءات التي يجب إتباعها لتحقيق الأهداف

أولاً: تعريف تدقيق المبيعات

المبيعات هي المصدر الرئيسي لإيرادات أي مشروع تجاري، سواء كان يقوم بإنتاج السلع والخدمات، أو يشتري السلع بقصد بيعها دون إجراء أي تعديل أو تغيير عليها. وعليه فإن أي تهاون أو تقصير في الرقابة يؤدي إلى ضياع جزء من إيرادات المشروع، مما يؤثر على ربحية ودرجة السيولة فيه وإنتاجية. وللمحافظة على أموال المشروع يتعين وضع نظام رقابة داخلية يكفل تحقيق الرقابة على السلع المباعة، وتحصيل قيمتها، ودفع الكفاية البيعية للمشروع وفيما يلي أهم القواعد الرئيسية التي يتضمنها هذا النظام عادة:¹

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

أن تقوم هذه الإدارة بصفة أساسية هي :

¹ - بوتين محمد ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ص 41

- 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 المتاجرة .
 - الدعاية والإعلان والترويج للسلع والخدمات.
 - تلقي طلبات العملاء والعمل على تنفيذها بالأسعار والشروط وفي الأمانة المتفق عليها .
 - دراسة المراكز المالية للعملاء، ووضع حدود الإئتمان وأجال السداد التي تمنح لهم .
 - اقتراح السياسة البيعية .
 - إمساك السجلات والبطاقات اللازمة لضبط حركة المبيعات ومتابعتها .
 - إعداد تقارير دورية عن المبيعات كمية وقيمة، موزعة بحسب الأصناف وبحسب المناطق والأسواق المختلفة، ورفعها إلى الإدارة العليا وغيرها من المستويات الإدارية الأخرى يعينها الأمر.
 - يحدد مجلس الإدارة أسعار بيع الأصناف المختلفة، والقواعد المنظمة للخصوم والحالات التي يمنح فيها العملاء، وفئات العمولة والحالات التي تمنح فيها للغير.
- ومن أهم مبادئ المبيعات أنه إذا تم البيع بطلبات أو عقود أن يخصص دفتر خاص لهذه الطلبات أو العقود، وأن يتم تحرير أمر صرف البضاعة وإرساله إلى المخازن، وبعدها يتم عمل الفاتورة اللازمة بناء على أمر صرف من المخازن وأن تكون هذه الفواتير ذات أرقام متسلسلة وأخيرا أن تكون هناك مراقبة خاصة على المبيعات الأصول.
- أما في حال إرسال بضاعة الأمانة إلى الوكيل فتقييد جميع البيانات المفوترة عدا الثمن، ولا تجري أية قيود حتى يرسل الوكيل كشف البيع ويقيده ما ورد فيه مراعي نوع العمولة

ثانيا: أهداف تدقيق المبيعات

يسعى المراجع إلى تحقيق الأهداف التالية عند مراجعته لهذه المبيعات¹:

- تسجيل عمليات البيع بالدفاتر الخاصة بها، و بالقيم الصحيحة
- معقولية عملية البيع المسجلة في الدفاتر .
- عمليات البيع المسجلة بالدفاتر تم اعتمادها من الشخص المرخص له بذلك .
- عمليات البيع المسجلة بالدفاتر تخص كل عمليات 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 .
- صحة تسجيل تفاصيل وإجماليات عمليات البيع.

ثالثا: إجراءات التدقيق الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف

تتمثل إجراءات التدقيق الواجب إتباعها لتحقيق أهداف فيما يلي²:

- الحصول على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية على عمليات البيع .
- أداء فحص إجرائي للتأكد من تطبيق النظام كما هو مرسوم و محدد .
- مراجعة حسابية لصور فواتير البيع تشمل عمليات الجمع والطرح والضرب، واحتساب الخصم التجاري، وكذا مراجعة حسابية لدفتر يومية المبيعات.
- مطابقة الأسعار الواردة في صور الفواتير مع قوائم الأسعار المعتمدة أو مع العقود المبرمة مع العملاء للتأكد من أن البيع تم بالأسعار الحقيقية.
- مطابقة صور فواتير البيع مع طلبات العملاء للتأكد من جدية المبيعات ومن أنها تمت لعملاء حقيقيين

¹ - حامد طلبية محمد أبو هيبية، أصول المراجعة، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، 2011، ص ص 100-101

² - حامد طلبية محمد أبو هيبية، مرجع سبق ذكره، ص ص 105-106

- مطابقة صور فواتير البيع مع مستندات الشحن ومع ما قيد بدفتر يومية المبيعات، مع إعطاء أهمية خاصة لمقارنة تاريخ العملية بدفتر اليومية مع تاريخ الشحن.
- مطابقة صور فواتير البيع ويومية المبيعات مع بطاقات الصنف وسجل البضاعة الصادرة واستناد مساعد المخازن، وسجل البوبة للتأكد من خروج البضاعة فعل، وبالتالي التأكد من أن المبيعات حقيقية وليست وهمية.
- يتأكد المراجع أثناء الفحص المستندي من عدم قيد مبيعات الأصول ثابتة بدفتر يومية المبيعات .
- مراجعة انتقادية لمبالغ الكبيرة بشكل غير عادي والعمليات غير المألوفة، وذلك للتحقق من معقولية المبيعات المسجلة بالدفاتر.
- يوجه المراجع عناية خاصة لعمليات البيع التي تتم في نهاية السنة، يحدث أن تعد فواتير البيع وتقيد كمبيعات في الدفاتر ولكن البضاعة لا تزال بالمنشأة أي لم تشحن للعميل.
- يولى المراجع عناية خاصة لعمليات البيع الهامة التي تثبت بالدفاتر في نهاية السنة، فهي ترغب إدارة المنشأة في تضخيم أرباحها بإثبات مبيعات وهمية تم إعادتها في بداية الفترة الموالية كمردودات المبيعات .
- وعليه على المراجع تتبع هذه الإجراءات حتى يتم تدقيق 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 يوجد تنظيم قائمة للمؤسسة تبدأ منه في إعداد بناء هيكل تنظيمي جديد، كما أنه من الممكن للمدير أن يقيم هيكل تنظيميا جديدا للمبيعات والأنشطة المرتبطة بها، بشكل عام يمكن وضع الخطوات الآتية المرتبطة ببناء الهيكل التنظيمي للمبيعات أو حتى العمل على تعديل الهيكل القائم كما يلي¹:

¹- زهار سهام، المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية دورة مبيعات زبائن، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية، فرع علوم تسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البويرة، الجزائر، 2013. ص ص52-53

1. تحديد الأهداف :الخطوة الأولى في إنشاء تنظيم جيد للمبيعات هو تحديد أهداف محددة يمكن تحقيقها ذلك أنه من الطبيعي أن تقوم الإدارة العليا بتحديد تلك الأهداف العامة للمؤسسة، كما قد يقوم مدير المبيعات بتحديد أهداف إدارة المبيعات والتي قد تكون على شكل تحقيق عائد مناسب أو صافي ربح مناسب أو تحقيق الحجم الأمثل

للمبيعات، عموما تستخدم الأهداف كمرشد في تنفيذ السياسات وتحديد الخطط ودرجة نجاح الإستراتيجية العامة للمؤسسة، أما الأهداف القصيرة المدى فهي على قدر كبير من الأهمية، خاصة عندما تكون محددة وواضحة الأمر الذي يمكن إدارة المبيعات من تسيير أعمالها بطريقة سهلة.

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

3 . تحويل المهام إلى الوظائف :الحقيقة أنه يجب تخصيص الواجبات والمسؤوليات التي يتضمنها تنفيذ العمل في إدارة المبيعات بطريقة منطقية بالنسبة إلى كافة الوظائف القائمة، كما يجب تقسيم الأنشطة وتجميعها في 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 أنه من الأنسب استخدام أقل عدد من المستويات الإدارية التي تسمح للإدارة أن تتولى المهام الملقاة على عاتقها ثم تنفيذها بطريقة سهلة وميسرة.

4 . التنسيق والرقابة :كل رئيس في إدارة المبيعات يوجد تحت سلطته عدد من المرؤوسين، بالتالي يجب أن يزود بالأدوات التي يحتاج إليها والتي تمكنه من الرقابة على مرؤوسيه مع القيام بتنسيق جهودهم،

يضاف إلى ذلك الأفراد الذين يملكون سلطات معينة ألا تلقى عليهم مسؤوليات ضخمة والتي لا يمكن

توكيلها حيث لا يترك لهم الوقت اللازم للقيام بتنسيق جهود الآخرين.

كما أشرنا أن المؤسسة تتبع خطوات لتنظيم إدارة المبيعات فإن هذه الأخيرة بدورها تتبع خطوات للقيام

بدورة المبيعات والتي تتمثل فيما يلي :

- تلقي أوامر الزبائن و قبولها .
- تسجيل أوامر الزبائن .
- الموافقة على البيع الأجل إذا كان ذلك مطلوباً .
- تسليم البضاعة و الخدمات .
- تسجيل الكميات المسلمة المشحونة في السجلات المخازن المختصة .
- إعداد الفواتير .
- تحديد تكلفة البضاعة المباعة .
- استلام النقدية .
- نشاط تحصيل الحقوق .

المطلب الثاني : التدقيق الداخلي لمخزون البضاعة والتحقق من المبيعات

يشتمل التدقيق الداخلي للمبيعات ما يلي:

- التدقيق الداخلي لمخزون البضاعة .
- التدقيق الداخلي للمبيعات النقدية .
- التدقيق المبيعات الآجلة .

أولاً: التدقيق الداخلي لمخزون البضاعة

تدخل البضاعة التامة بإذن دخول، وبتحقيق المراجع من وجود رقابة كافية على أذونات الدخول، وأن المسجل في بطاقات الصنف كبضاعة داخلية يطابق ما هو مسجل في دفتر أستاذ المخازن ويفحص المراجع الداخلي أذونات الدخول عن فترة معينة كالآتي :¹

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

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

ثانيا :التدقيق الداخلي للمبيعات النقدية

¹ --حامد طلبية محمد أبو هيبه، مرجع سبق ذكره، 106.

يتأكد المراجع الداخلي من تقسيم العمل بين القائمين بالبيع النقدي، بحيث من يقوم بالبيع لا يرتبط بالنقدية أو بتسليم البضاعة المباعة ويفحص المراجع ما يلي:¹

1. مديونية من يقوم بالبيع واستنزال المبيعات التي يحققها من واقع قسائم البيع لفترة معينة ،
2. التحقق الفعلي من السلع التي هي في عهدة البائع تحققا فعليا و مطابقة ذلك بمديونية عن العهدة في
حيازته

3. يطابق قسائم البيع المسلسلة لفترة معينة بالمبالغ الموردة للخزينة والإيداعات بالبنك و لهذه المبالغ خلال
نفس الفترة ذاتها

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

ثالثا: التدقيق على المبيعات الأجلة

سبق أن تكلمنا عن المبيعات النقدية ونخصص هنا الكلام على المبيعات الأجلة في المنشآت الكبيرة التي يكون
بها إدارة خاصة بالمبيعات تنفذ سياسة المنشأة الخاصة بالبيع وتعمل على توزيع المبيعات ومراقبة تنفيذ عمليات
البيع، وعلى المراجع أن يفحص نظام المبيعات من حيث رسم السياسة العامة للبيع والتنفيذ وتحديد الأسعار
والموافقة على الخصم والمسموحات ومدة الإئتمان، كما يجب عليه دراسة نظام المراقبة الداخلية للمبيعات
ومدى تنفيذ هذا النظام للمبادئ التالية:²

¹ - محمد سيد سرايا ، عبدي الفتاح محمد صحن ، فتحي رزق السوافيري مرجع سبق ذكره، ص392

² - محمد السيد سرايا، المراجعة والرقابة المالية: المعايير والقواعد ، دار الكتاب الحديث، مصر ، 2008 ، ص537

1. إذا كان البيع بناء على طلبات أو عقود، فيخصص دفتر أو دفاتر للطلبات والعقود يسجل فيها بمجرد ورودها وعند تنفيذها يؤشر أمامها بما يفيد ذلك مع تخصيص ملفات الصور العود المبرمة مع العملاء.
2. في حالة البيع الأجل العادي، وبعد الاتفاق عليه أن يحرر أمر صرف البضاعة ويرسل إلى أمين المخازن إذن صرف من أصل يرسل إلى العميل والصور للتقييد في دفاتر المخازن وحسابات التكاليف.
3. وبناء على أمر الصرف، تعد فاتورة المبيعات التي يرسل أصلها إلى العميل وترسل صورة منها إلى إدارة الحاسبات للتقييد الدفترى وصورة لمراقبة البوابة كأمر لخروج البضاعة وفي تحضير فاتورة البيع يجب التأكد من الأسعار والكميات وتطابق مع إذن صرف البضاعة.
4. يجب أن تكون هناك رقابة خاصة على المبيعات الرأسمالية أي مبيعات الأصول التي تستغني عليها المنشأة إذ لا بد من اعتماد شخص مسؤول عن هذه المبيعات أو مجلس الإدارة في حالة شركات المساهمة.

المطلب الثالث : المراجعة المستندية للمبيعات

الفرع الأول :مراجعة الوثائق¹

عند فحص المبيعات يطلع المدقق على المستندات التالية:

- صورة فواتير البيع، العقد وطلب البضاعة، اعتماد البيع والأسعار والشروط؛
- حيث تراجع صور الفواتير مع دفتر يومية المبيعات لفترة أو عدة فترات يحددها المدقق، طبقاً لمدى اطمئنانه على نظام الرقابة الداخلية، ويعزز المدقق فحصه بالإطلاع على الأدلة الإضافية من عقود أو طلبات البضاعة؛
- ويتحقق المدقق من أن أنواع المبيعات المختلفة قد سجلت تحت خاناتها الخاصة بدفتر يومية المبيعات، وفي فحصه لصورة الفواتير يتحقق من الأسعار بالفاتورة ومطابقتها لما هو محدد من أسعار البيع من جانب

¹ - سعيد حملاوي، نصير مدقن، التدقيق المحاسبي على المبيعات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستار في العلوم التسيير، فرع مالية ومحاسبة، جامعة ورقلة، 2012-2013، ص 33

- المنشأة، وفي حالة وجود خصم تجاري على الفاتورة يجب أن يكون هذا الخصم معتمداً، سواء كسياسة خاصة بالنسبة لعميل أو عملاء معينين؛
- وفي حالة مراجعة الأصول الثابتة يجب أن يطلع المدقق على صورة فاتورة البيع وعلى الإعتماد الخاص بالبيع، ويطلع على عقد والمراسلات الخاصة بعمليات البيع؛
 - ويجب فحص مبيعات الشهر الأخير من السنة بالنسبة للمبيعات التي تمت، وتتبع خروج البضاعة المباعة، بدفتر البضاعة الخارجة وحسابات المخازن، للتأكد من تصديرها وعدم إدراجها ضمن بضاعة آخر المدة
- تدقيق الترحيل والعمليات الحسابية: يتم فحص ما يلي:
- الترحيلات من دفتر يومية المبيعات إلى الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ العملاء، مع مراعاة صحة ترحيل المبالغ؛
 - مبيعات الأصول الثابتة أو صحة ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها، مع مراعاة الربح أو الخسارة الناشئ عن بيع الأصول وطريقة مراجعته؛
 - العمليات الحسابية الواردة في صورة فواتير البيع؛
 - الجمع الرأسي والأفقي لدفتر يومية المبيعات، وصحة نقل الأرقام من صفحة إلى أخرى.

الفرع الثاني: تدقيق مردودات المبيعات¹

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

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

¹ - سعيد حملاوي، نصير مدقن، مرجع سبق ذكره، ص 34

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

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

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

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

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

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

- اختبار صحة نقل المجاميع من صفحة إلى أخرى ؛

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

- اختبار الترحيل إلى الحسابات الشخصية بدفتر أستاذ العملاء ؛

- اختبار ترحيل القيود الإجمالية إلى دفتر اليومية العامة والحساب الإجمالي

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

- لا ترد البضاعة إلا بناء على موافقة من مسؤول بإدارة البيع أو من مدير المؤسسة؛

- عند وصول البضاعة تفحص مع الإشعار المدين المرسل مع البضاعة ويحرر محضر باستلام البضاعة،

وتقيد بدفتر يومية البضاعة المرتدة ؛

- في المخازن تستلم البضاعة، ويحرر بها إذن وارد ترسل صورة منه إلى إدارة الحسابات، وأخرى لإدارة البيع، وتستخرج إشعار دائن يرسل الأصل إلى العميل، وتستخدم الصور للحفظ والتقييد؛
- تحمد الإشاعات الدائنة أرقاماً متسلسلة، ويحتفظ غير المستعملة مع موظف مختص خوفاً من التلاعب؛
- في حالة وجود تأمين على البضاعة المباعة، فأى تلف يلحق بها في أثناء النقل تطالب به شركة التأمين .

الفرع الثالث: تدقيق اليومية العامة¹

- يعتبر دفتر اليومية العامة من وجهة نظر قانون التجارة دفتراً أساسياً لتقيد العمليات يوماً بيوم، إلا أن تطور العمليات وكثرتها حتمت وجود أكثر من دفتر، فكان نظام دفاتر اليومية المساعدة، وبإتباع هذا الإجراء بالنسبة لليوميات المساعدة أمكن عدم إجراء قيود ومركزية للمجاميع الواردة بدفاتر اليومية المختلفة؛ وبناءً على ذلك يشمل دفتر اليومية العامة قيود أخرى بخلاف القيود المركزية تتمثل فيما يلي:
- العمليات التي ليس لها مكان في الدفاتر اليومية المساعدة ، مثل : شراء الأصول بالأجل ، بيع الأصول بالأجل، الديون المعدومة ، القيود الجردية ؛
 - القيود الافتتاحية وقيود الإقفال؛
 - قيود التعديلات أو قيود التسويات.

كثير من المؤسسات تكتفي بالتسجيل في دفتر اليومية العامة ، و تقيد القيود بدفاتر اليومية العامة من واقع مستند يومية يبين تفاصيل القيد ، ويرفق بالمستندات المؤدية له ، ثم ترتب المستندات بطريقة متسلسلة تقيدها بدفاتر اليومية العامة لا مكان للرجوع إليها بسهولة ، و يحزر مستند اليومية من طرف القسم الذي تخصصه العملية ، و يعتمد من رئيس القسم ، ورئيس الحسابات و يتولى التقييد في دفتر اليومية العامة موظف من إدارة الحسابات بناءً على مستند اليومية الذي يظهر فيه أطراف القيد ، و يتولى الترحيل إلى دفاتر الأستاذ شخص

آخر.²

¹ - سعيد حملاوي، نصير مدقن، مرجع سبق ذكره، ص 35

² - عبد الرحمان ، محمد الصحن ، مرجع سبق ذكره ، ص 266 ، 267

و يفحص المدقق جميع مستندات القيود التي ليس لها دفاتر مساعدة ، و قد يقوم المدقق بفحص جميع العمليات عن الفترة، و في حالة تعددها و كثرتها ، و أطمئن المدقق إلى نظام الرقابة الداخلية ، فيختار بعضها عن مدة يراها كافية بشرط أن تتضمن الشهر الأخير من السنة المالية و القيود الجردية ، كما يفحص جميع العمليات المهمة خلال السنة.

أما القيود التي أجريت من الواقع مجاميع الدفاتر المساعدة ، و إذا كانت غير متعددة أو قليلة فيستحسن مراجعتها بالكامل .

أما القيود الخاصة بالديون المعدومة و التسويات يجب أن تكون معتمدة سواء من مجلس الإدارة أو من شخص مسؤول، و يراعي المدقق عند القيام بعملية التدقيق لهذة القيود وجود الاعتماد اللازم، و تدعيم هذه القيود بالأدلة اللازمة، حتى لا يكون هناك مجال للتلاعب.

أما القيود الخاصة بتأسيس شركة ، أو منشأة قائمة ، يجب أن تفحص مستنديا ، بالاطلاع على القيود التأسيسية وعلى عقود الشراء ، و في حالة ادراج قيمة الشهرة فيجب التحقق من الطريقة التي احتسبت على أساسها الشهرة.

• تدقيق الترحيلات و العمليات الحسابية : يختار المدقق ما يلي:

1. الترحيلات من دفتر اليومية إلى دفاتر الأستاذ المساعدة ؛

2. المجاميع العامة و المجاميع الفرعية للقيود الموجودة بدفاتر اليومية العامة.

المطلب الرابع :إنهاء مهمة المراجعة الداخلية

ينتهي عمل المراجع بإعداد التقرير حول الشركة محل المراجعة والذي يعتبر كمرحلة نهائية للمراجعة الداخلية

وسنقوم بعرض شكل هذا التقرير على النحو التالي:¹

1- هيكل التقرير:

¹ - اعمر ستي أحمد، المراجعة الداخلية دورها ومدى نجاعتها في البنوك التجارية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير، فرع مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2008 ، ص 37

يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الإيجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة.

2- العرض النهائي :

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

3- تقرير المراجعة الداخلية :

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

4- حالة أعمال التحسين:

بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التصحيحات الواجب القيام بها انطلاقاً من الملاحظات التي سجلها عند القيام بمهمته، يقوم هذا الأخير بتتبع هذه التصحيحات، وتنتهي هذه المرحلة عند تحقيق كل التصحيحات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.

الخلاصة

للمؤسسات عدة وظائف تختلف باختلاف حجمها ونوعها، وأهم هذه الوظائف وظيفة المبيعات فهي بحاجة إلى وضع نظام رقابة سليم يضمن خلو القوائم المالية من جميع أشكال الأخطاء والتلاعبات. لذا وجد التدقيق المحاسبي لتقييم نظام الرقابة الداخلية وتصحيح الإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة، بهدف حماية أصولها وأموالها. ومن هذا المنطلق استخلصنا أن سلامة التدقيق المحاسبي على المبيعات يضمن حسن سير عمليات البيع إلى جانب صدق البيانات المالية و المعلومات المحاسبية وتعبيرها عن الواقع.

تمهيد

تعتمد شركة متيجي في عملها بشكل كبير على المبيعات، حيث أنها لها أهمية ودورا هاما في استمرارها، فعلى الشركة وضع نظام رقابة فعال يهدف للحد من التلاعب والاختلاس والسرقة وحماية أصولها وأموالها. كما أن عليها العمل بالتدقيق الداخلي الذي يهدف إلى تقييم نظام الرقابة والتأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية لتحقيق أهدافها المسطرة.

لذا سنقوم في هذا الفصل بإسقاط الجانب النظري على التطبيقي وعليه قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاث

مباحث:

- المبحث الأول: تقديم عام حول مجمع "متيجي"
- المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية بشركة "متيجي"
- المبحث الثالث: إجراءات التدقيق الداخلي على المبيعات في الشركة

المبحث الأول: تقديم عام حول مجمع "متيجي"

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى تقديم مجمع متيجي حيث يعتبر من أكبر المطاحن في الجزائر مع ذكر اهم

فروعه و مصالح الشركة

المطلب الأول: التعريف بمجمع "متيجي"

أولاً: لمحة تاريخية عن المجمع

أسس السيد "حسين متيجي" المجموعة الصناعية التي تحمل اسمه "متيجي"، إذ ولج ميدان صناعة الحبوب

في التسعينات بإنشاء شركة التعاملات التجارية في مجال الصناعات الغذائية تحت اسم "الوكالة المغربية".

و قد أصبحت هذه المجموعة في ظرف قصير شريكا لا يمكن الاستغناء عنه في مجال المنتوجات الزراعية في

الجزائر و حتى في الخارج بفضل إدارة رشيدة و تتبع دقيق للأسواق العالمية. ثم تدعمت مجموعة متيجي بصفة

أكثر بالاستثمار في مجال التكنولوجيا تحويل الحبوب و إنشاء مؤسسة جديدة بمستغانم سنة 2002، تسمى

المطاحن الكبرى للظهرة المشهورة باسم "السفينة"، هذا المجمع الضخم الذي يضم مطحنة و مصنع للسميد من

أحدث طراز يتمتع بقدرة هائلة كما أن منتجاتها ذات جودة عالية مع تكلفة إنتاج تنافسية تجعل منه من بين أكبر

و أهم المجمعات للصناعة الغذائية في البلاد.

و مع بداية سنة 2005 اقتحمت مجموعة متيجي ميدانا جديدا في توسعها بالحصول على فرعين سابقين لمجموعة

الرياض بسيدي بلعباس بعد مفاوضات طويلة و هما مصنع النشاء بمغنية و مطاحن سيق، و ذلك في إطار

الخصخصة التامة للمؤسسات الاقتصادية العمومية التي قررتها الحكومة.

و لقد أثبتت مجموعة متيجي يوما بعد يوم مكانتها الرائدة في مجال تحويل الحبوب في الجزائر بفضل عمل دؤوب لعدة سنوات بالإضافة إلى استثمارات هائلة من حيث أجهزة الإنتاج و الموارد البشرية، و هي تطمح لتغطية جميع حاجيات الغرب الجزائري من الحبوب و مشتقاتها في أقرب الآجال، و هي تعتبر من مؤسسات التي حققت الريادة في مجالات عملها ليس فقط على المستوى المحلي بل على المستوى الوطني.

ثانيا: فروع مجمع متيجي: مدة من النشاط و استثمارات ضخمة في مجال المعدات الإنتاجية و في توظيف الخبرات الكفؤة، حققت مجموعة انجازات هامة و أداء عالي الجودة و هو ما أدى إلى توسيع نشاطها و تكثيف عملياتها، فكان من ضروري إنشاء وحدات أخرى مساعدة لتلبية الحاجات عبر كامل الغرب الجزائري و من أهم فروع المجموعة الوكالة المغربية، مصنع النشاء بمغنية، مطاحن سيق، المطاحن الكبرى للظهرة.

1. الوكالة المغربية:

هي مؤسسة لاستيراد و تصدير المتوجات الزراعية أسست منذ أكثر من عشر سنوات مقرها في ولاية مستغانم في الغرب الجزائري و هي متخصصة في التعاملات التجارية في ميدان المنتوجات الغذائية.

الوكالة المغربية معترف بها الآن في أكبر الموانئ الدولية مع حجم التعاملات التجارية، و هي مزودة بوسائل معتبرة و برهنت الوكالة عن عزمها على الاستقلالية التامة في مجال أعمالها و بتطوير قدراتها إلى أقصى حد ما تعد من بين أهم الشركات للتصدير و الاستيراد في المغرب العربي و حتى في إفريقيا الشمالية.

الوكالة المغربية اليوم نشاطها على ثلاث أصناف من المنتجات: الحبوب، البن، الشاي.

2. مصنع النشاء بمغنية:

يختص هذا المصنع في تحويل الذرة إلى مشتقاتها الأساسية و هو مجمعا صناعيا فريدا مصنوعة في الجزائر، يقع في المنطقة الصناعية بمغنية في أقصى الغرب الجزائري و يتربع هذا المصنع على أكثر من هكتارات و يعمل بها حوالي 200 شخص مؤطرين بطاقم تقني مؤهل و متخصص للغاية، يوفر مجموعة المنتجات الغذائية و

التي يمكن استعمالها أيضا في المجالات الصناعية و المنزلية تتمثل في ما يلي: النشاء، شراب الغلكوز، الدكسترين، و يتوفر المصنع على قدرة تخزين معتبرة بواسطة صوامع تخزين الذرة و التي تتسع لـ 12000 طن بالإضافة إلى مساحات تخزين المواد الكاملة بسعة 5000طن.

3. مطاحن سيق: تقع مطاحن سيق في المنطقة الصناعية لمدينة سيق و تمثل فرعاً هاماً لمجمع متيجي، إذ أن قدراتها الإنتاجية و التخزينية تجعلها تلعب دوراً هاماً في إمكانياتها الصناعية الهائلة و التي تتمثل في:

- مطحنة لإنتاج الدقيق ذات قدرة تحويل للقمح اللين بـ 400 طن في اليوم.
- مصنع للسميد ذو قدرة تحويل القمح الصلب تقدر بـ 440 طن في اليوم.
- مجموعة من صوامع الحبوب ذات قدرة تخزين تقدر بـ 125000 طن من الحبوب.

يعمل أكثر من 200 شخص بمطاحن سيق مؤطرين بفريق يتمتع بكفاءة عالية و إلمام تام بتكنولوجيا تحويل الحبوب و مشتقاتها و تنتج مطاحن سيق عدد من منتجات أهمها: أسمدة رفيعة، أسمدة عادية من الصنف الأول، سميد عادي دقيق رفيع، رواسب المطاحن من نخالة القمح.

4. MTM: متيجي لنقل البضائع تقع في ولاية مستغانم و هي شركة تقوم بنقل و كراء الشاحنات و تأسست سنة 2008.

5. ETANCHAL: تأسست سنة 1987 تقع في ولاية غليزان و تهتم بإصلاح الطرقات.

6. المطاحن الكبرى للظهرة: سوف نتناولها في المطلب التالي.

المطلب الثاني: المطاحن الكبرى للظهرة.

أولاً: الموقع الجغرافي.

يتمركز موقع شركة "المطاحن الكبرى للظهرة" في مستغانم بالتحديد في صلامندر بالقرب من السكة الحديدية مقابل الطريق رقم 11 في المنطقة الصناعية و هي تشغل مساحة تقدر بـ 5500م²، منها 5000م² عبارة عن مباني تتضمن: المديرية العامة، المطاحن، المخازن، و 500م² تشمل المآرب، المساحات الخضراء و مساحة البنايات المستعملة.

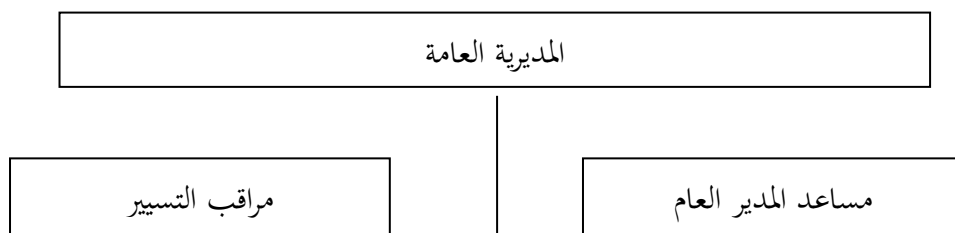
ثانيا: لمحة تاريخية عن المطاحن الكبرى للظهرة .

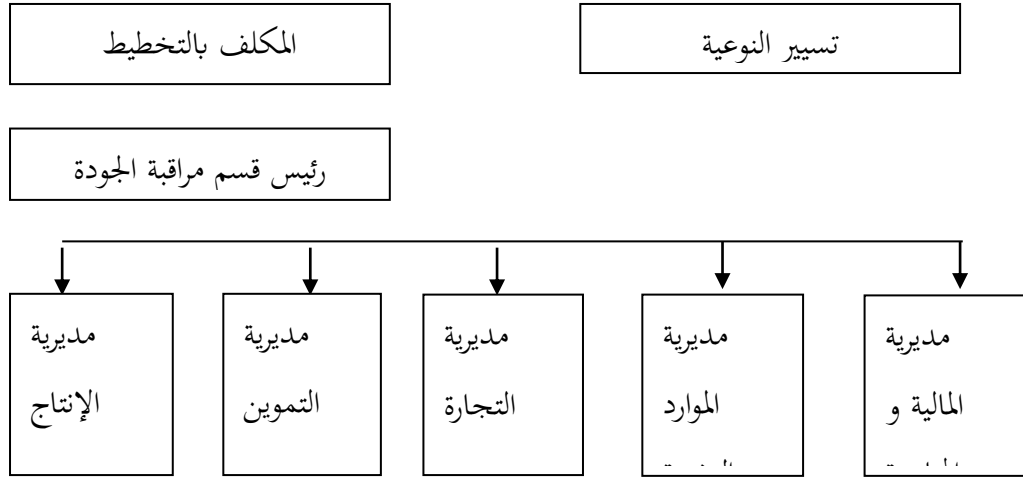
هي شركة ذات أسهم ذات طابع خاص و لها نشاط صناعي و تجاري، وفرت كل الإمكانيات البشرية و التقنية اللازمة التي جعلتها من أهم المركبات الصناعية في تحويل الحبوب و مشتقاتها بالجزائر تقع في الغرب الجزائري في مدينة مستغانم و توظف أكثر من مائة عامل مسيرين من طرف فريق متعدد الخيرات ذو حيوية و كفاءة عالية، تتميز بالتركيز على النوعية الطبيعية و الجودة العالية لمواردها الأولية التي تخضع لمراقبة مستمرة أثناء عملية الإنتاج و ذلك لتلبية طلبات المستهلكين كما تتميز بالمحافظة على البيئة من خلال جميع عمليات تحويل القمح اعتمادا على خيرة عدة أجيال في مجال زراعة القمح، و في المجال التجاري تقوم بشراء حبوب القمح و الذرة و إعادة بيعها على حالها إلى الزبائن و المؤسسات الأخرى دون إدخال أي تغيير عليها، و يقدر رأس مالها الاجتماعي 3959660000 د.ج. و هي تعرف تحسين في نظام إدارة أعمالها.

تغطي المطاحن الكبرى للظهرة قسما كبيرا من حاجيات الغرب الجزائري من المنتوجات الزراعية مع الطموح للوصول إلى تزعم السوق الوطنية ثم التصدير إلى بلدان إفريقيا في المدى المتوسط.

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة "المطاحن الكبرى للظهرة"

الشكل رقم (01-03): الهيكل التنظيمي للمؤسسة: المطاحن الكبرى للظهرة.





المصدر: مؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة مستغانم

من خلال الشكل يتبين لنا بان الهيكل التنظيمي لمؤسسة متيجي يتكون من المصالح التي تحتاجها هذه الأخيرة ، و يمكن ذكر بعض المصالح التي تفيدنا في هذه الدراسة في النقاط التالية :

1. مديرية الإنتاج

إن وظيفة الإنتاج هي العملية التي يتم بمقتضاها إنتاج سلع و خدمات عن طريق تحويل المدخلات من المواد الأولية و وسائل الإنتاج إلى مخرجات من سلع نهائية، كما تقوم إدارة الإنتاج باتخاذ القرارات الخاصة بعملية الإنتاج للتأكد من مطابقة المواصفات المطلوبة و الكميات المحددة لتحقيق رغبات المستهلكين و تلبية حاجياتهم، و على هذا الأساس فدائرة الإنتاج تقوم بما يلي:

- استغلال وسائل الإنتاج البشرية و المادية.
- متابعة يومية للمنتجات مع إدخال بعض التغييرات الأساسية إن دعت الضرورة إلى ذلك:
- الحفاظ على السير الدائم لوسائل الإنتاج.
- تحسين الإنتاج و الإنتاجية.
- توزيع المنتجات.

- دراسة و بحث إمكانية إدخال منتجات جديدة.

● وظيفة الصيانة

لهذه الوظيفة علاقة مباشرة مع عمليتي الإنتاج و التوزيع، ذلك أنها تقوم بـ:

- صيانة وسائل الإنتاج لضمان استمرارية العمل.

- ضمان تحديد الآلات القديمة و برمجتها.

- القيام بالدراسات التقنية.

- متابعة و صيانة وسائل نقل البضائع.

2. مديرية المحاسبة المالية:

تعتبر هذه الوظيفة الركيزة الأساسية و ذلك للدور الذي تلعبه في عملية التمويل لمختلف العمليات

الإنتاجية، تقوم هذه الدائرة بالانشاطات التالية:

- تحديد السياسة المالية بتحقيق التوازن المالي و الاستعمال العقلاني للموارد المالية و تهيئة المخطط المالي.

- تأمين الحفاظ على التمويل الضروري لتحقيق الأهداف المسطرة في الإطار نمو الوحدة و تسيير عقود

القروض.

- تأمين و إصدار الإجراءات المالية و المحاسبة.

- تأمين المراقبة التحليل و رصد حسابات النتائج و الميزانيات.

- تأمين إعداد ملفات الأسعار.

- تحافظ عملية الجرد لنهاية السنة.

- تأمين تحضير تقارير التسيير الهيكلي.

- ضمان تسيير الموارد البشرية.

- تقدير المدى القصير و تحليل التكاليف و الانحرافات.

3. مديرية الموارد البشرية:

تقوم هذه الوظيفة أساسا بتسيير العنصر البشري بمعنى آخر كل العلاقات التي تمكن أن تربط العمال فيما بينهم من جهة (مهما كانت وظيفة العامل و مهما كانت رتبته في الهرم الوظيفي للمؤسسة) و بالمؤسسة من جهة أخرى و على هذا الأساس ركزت الوحدة في عملية تسيير الموارد البشرية على ما يلي:

- ضمان سياسة التشغيل.

- التكوين.

- دراسة الأجور.

- التغيب و محاولة الحد منه.

- الذهاب.

- تسيير القضايا الاجتماعية و العامة.

- نسير القضايا القانونية المتنازع فيها.

4. مديرية التجارة:

و يمكن حصر هذه الوظيفة في :

● مصلحة النقل: و هي مكلفة بـ

- ضمان وسائل التفريغ للبضاعة المستقبلية.

- تنظيم و تنفيذ خطة التوزيع و النقل.

- تسير حظيرة السيارات.
- استغلال و الحفاظ على حظيرة السيارات.
- مصلحة البيع والشحن: و هي مكلفة ب:
 - الفواتير.
 - مراقبة التسليم.
- 5. مديرية التموين: و هي مكلفة ب:
 - وضع برنامج التموين حسب حالات الإنتاج.
 - تنفيذ برنامج توزيع الحصص و التخزين.
 - شراء المواد المستعملة في عملية الإنتاج و قطع الغيار.
 - تقديم معلومات حسب وقت وصول الطلابيات و كمياتها و جودتها.
- وظيفة مراقبة التسيير: مكلفة ب:
 - المراقبة و التأكد من مدى صحة ودقة معطيات التسيير المتعلقة بالوحدة.
 - معالجة المعلومات الصادرة من مجموع وظائف الوحدة.
 - تقسيم دوري للمنجزات مقارنة بما خطط له.
 - تحديد النتائج و مراقبة الأنشطة.
 - تخصيص الأغلفة المالية السنوية و الاحتياطية.
 - مراقبة طرق الحساب.
 - مراقبة كيفية صرف الغلاف المالي.

• وظيفة مراقبة الجودة والنوعية: مكلفة بـ:

- تحليل المواد الأولية عند استقبالها و بعد تخزينها.
- متابعة عمل معاينة المواد الأولية.
- تحليل التكاليف المتعلقة بها.
- تركيز المواد الأولية و المواد الاستهلاكية.
- مراقبة المنتوجات الثانوية.
- مسؤولية مراقبة الجودة و تسيير المنتجات.
- مراقبة الإنتاج.
- تقييم الحاجات من المواد المستهلكة.
- تحليل المواد الكيميائية المستعملة.
- مراقبة معايير الإنتاج و التكنولوجيا المستعملة و عملية البحث.

المبحث الثاني : نظام الرقابة الداخلية في الشركة

المطلب الاول :أنواع المبيعات وأهم الوثائق المستعملة

أولاً: أنواع المبيعات

- تعريف شامل لسلع مؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة:

منتوجات المطاحن الكبرى للظهرة نابعة من أساليب صناعية تتماشى مع المقاييس الدولية العالمية، تقدم

للمستهلك تشكيلة عريضة تستجيب لاحتياجاته.

هذه المنتوجات تتمثل في :

- دقيق الخبز للخبازين

إذا كانت جميع أنواع الدقيق مستخلصة من طحن حب القمح الصافي المنقى فان دقيق الخبز، يستوحى اسمه من أهليته لإعطاء خبز جيد في ظروف عادية للعمل و المردودية.

- دقيق البسكويت

يستوحى اسم دقيق البسكويت من أهليته إعطاء بسكويت لذيذ و جميل في ظروف عادية للعمل و المردودية .

- الدقيق الرفيع

هو دقيق خضع لمراقبة و تصفية كاملة خلال تصنيعه. ستجد ربات البيوت فيه كل ما ترغبين من جودة و صفاء السميد

- الرفيع الخشن

ينتج السميد الرفيع الخشن بطحن القمح الصلب و تنقيته بواسطة نخال من شوائب النخالة.

- السميد الرفيع المتوسط

ينتج السميد الرفيع المتوسط بنفس الطريقة التي تستعمل للسميد الرفيع الخشن باستعمال منخل أكثر رقة.

- السميد العادي

السميد العادي ذو جودة صحية و خال من الشوائب .

- رواسب المطاحن : النخالة

مستخرجة من طحن القمح النخالة متفرعة أساسا من أغلفة حبة القمح و تحتوي كذلك بعض الكميات من الدقيق التي تكون ملتصقة بهذا الأساس البروتيني. أغلفة حبة القمح غنية بالمواد المعدنية و نسب عالية من

المواد البروتينية و الدهنية و تحتوي كذلك على الصبغ الذي يعطي للحب لونه الخاص و تحتوي كذلك على كميات معتبرة من الفيتامين B1 و B12 النخالة المنتوجة في المطاحن الكبرى للظهرة ذات نقاوة عالية خالية من كل الشوائب.

ثانيا: أهم الوثائق المستعملة في عملية البيع

تتمثل هذه الوثائق فيما يلي:

1. فاتورة البيع: يقوم المكلف بالفاتورة (رئيس مصلحة التسويق) إعداد وصل التسليم وإعداد الفاتورة، وتسليمها للزبون، يحتوي على رقم الفاتورة، اسم زبون، التاريخ البيع، الكمية المباعة، سعر بيع الوحدة.
2. ورقة الوزن: يقوم المكلف بالوزن بإعداد ورقة الوزن للزبون تحتوي على اسم الزبون ورقمه وعنوانه، بالإضافة إلى رقم السجل التجاري، وبيان الأصناف المنتوجات المرسله، وتحتوي أيضا على كمية الوزن المتفق عليها، تحرر من طرف قسم التسويق
3. وصل الاستلام: هذه الوثيقة تسمح باستلام المواد التي ذكرت في ورقة الوزن وتحرر من طرف مصلحة التسويق والمبيعات،
4. وصل الخروج: هي وثيقة تحرر من طرف المكلف بالفاتورة، تحتوي على البيانات التالية: التاريخ، الكمية، الوزن، المبلغ الإجمالي

المطلب الثالث: نظرة عن مصلحة المبيعات بالشركة

تعد مصلحة المبيعات بالشركة الركيزة الأساسية والفعالة والتي تربط الشركة بزيائنها ومن بين مهامها نجد:

- تسويق المنتجات

- تسيير المخزون النهائي

يشرف عليها رئيس المصلحة يساعده رؤساء الفروع بالإضافة إلى رئيس فرقة أمين المخزن، وهذا ما أدى إلى خلق

فروعين

تابعين لهذه المصلحة:

أولا: فرع التسويق

يهتم هذا الفرع بما يلي:

- الرد على طلبات الزبائن إما بتوفير الطلبية حالا أو تقديم تاريخ التسليم
- إعادة جدول الطالبات وتسليمه لمصلحة الإنتاج بهدف توفيره
- القيام بدراسات السوق للتحليل وضعية الوحدة أمام المنافسة إن وجدت .
- تقييم الزبائن الدائمين والذين تولى لهم الوحدة أهمية كبيرة .
- إعلام الزبائن بانتهاء الطلبية.

ثانيا: تسيير المخزون النهائي

1-رئيس المصلحة: تتمثل مهامه فيما يلي:

- له علاقة بالإشراف على العمال بخصوص عمليات الشحن .
- يقوم بالتسجيل اليومي للمبيعات .
- دراسة وتقديم الاقتراحات حول الطرق الجديدة لتنظيم سير المبيعات .
- إعداد طلبية الزبائن وتسليمه لمصلحة المخزون النهائي.

2-المكلف بالدراسات: وتتمثل مهامه في:

- يقوم بالتنسيق بين المؤسسة والزبائن
- المشاركة في تحديد تاريخ تسليم الطلبية .
- التحقق التجاري في السوق.

3- المفوتر: وتتمثل مهامه في:

- يقوم بإعداد الفواتير باحترام السعر المبدئي .

- يقوم باستقبال الطلبات
- يقوم بإعداد طلب التحميل والخروج.
- يقوم بإرسال الفاتورة إلى مصلحة المحاسبة.
- له صلاحية الإمضاء في الفاتورة
- 4- رئيس فرع المنتج النهائي: وتتمثل مهامه في:
 - تسيير نشاطات المخزن
 - يقوم بمختلف العمليات المتعلقة بالجرد
 - يقوم بدراسة اقتراحات مكان المخزن
 - يقوم بإعداد التقارير الخاصة بحركة المخزون وإرسالها إلى مصلحة المبيعات، وتتمثل فيما يلي:
 - مستوى المخزن
 - العثور على المنتوجات التالفة
 - يقوم باقتراح قوانين جديدة
 - يقوم بإصدار الأوامر
- 5- أمين المخزن: وتتمثل مهامه في:
 - له علاقة مباشرة مع رئيس الفرع وغير مباشرة مع رئيس مصلحة المبيعات
 - مكلف بعملية تسيير المنتوجات
 - القيام بتحرير وصولات الاستلام والخروج
 - الاحتفاظ بأرشفيف وصل الاستلام والخروج
- 6- العمال التنفيذيين: وتتمثل مهامهم فيما يلي:
 - تجميع الأصناف من المخزون عند طلبها من ورشة الإنتاج

- الإشراف أو القيام بعملية ترتيب المبيعات

- القيام بعملية الشحن

7- عون تغطية المبيعات:

يقوم بمتابعة الزبون في تغطية المبيعات أي في حالة الدفع على الحساب.

المبحث الثالث: تحليل الاستبيان

تسعى المؤسسة من خلال التدقيق الداخلي إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال عرض قوائم

استقصاء تخص عملية البيع

المطلب الأول: تحديد مجتمع وعينة الدراسة

1. مجتمع الدراسة :

هو مجموعة الأفراد الذين ينصب عليهم الاهتمام في دراسة معينة، عند اختيارنا لمجتمع الدراسة وضعنا المؤهل

العلمي، و الخبرة و الشهادة ذات العلاقة بالنسبة للمهنيين، فكان مجتمع الدراسة ممثلا بستة فئات كما يلي :

• الفئة الأولى: محاسبين

• الفئة الثانية: موظفين إداريين

• الفئة الثالثة: مسيرين

• الفئة الرابعة: رؤساء مصالح

كان الغرض من شمول مجتمع الدراسة للمهنيين و كذا الأكاديميين، هو المزاجية بين آراء الاثنين كون موضوع

يتعلق بالتدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية .

2- عينة الدراسة :

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق نظرا لعدم تجاوب العديد من ذوي الاختصاص مع الدراسة سواء بالرفض أو التماطل ، كما حاولنا التوفيق بين حجم عينة الأكاديميين من جهة و المهنيين من جهة أخرى ، و اعتمد في توصيل إستثمارات الإستبيان إلى عينة الدراسة التسليم المباشر ، بواسطة زملاء أو بوضعها على مستوى مكاتب قامنا بتوزيع 21 استمارة لتحصيل أكبر نسبة تمثيل ممكنة ، تماشيا مع المشاكل التي واجهها أثناء مرحلة تحصيل الاستمارات ، و يمكن توضيح ذلك في الجدول التالي :

جدول رقم : (01-03) الإحصائيات المتعلقة باستمارات الإستبيان

النسبة %	التكرار	البيان
100	21	الاستمارات الموزعة
14.28	6	الإستمارات الواردة بعد الأجل
71.42	15	الإستمارات الصالحة للدراسة

المصدر: إعداد الطالبة

الملاحظ من خلال الجدول أن عدد الإستمارات الموزعة بلغ 21 إستمارة ، و التي استخلص منها 15 إستمارة صالحة للدراسة ، أما باقي الإستمارات فألغيت سواء لعدم تحصيلها أصلا من أفراد العينة بسبب التماطل و انتهاء فترة الدراسة ، أو لعدم توافر هؤلاء الأفراد على الشروط العلمية و العملية المحددة في الإستمارة

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لأفراد العينة

قبل تحليل نتائج الدراسة وتفسيرها لابد من تشخيص عينة الدراسة من خلال تفريغ وجدولة البيانات الشخصية، حيث تضمنت الدراسة خمس متغيرات أساسية خاصة بأفراد عينة الدراسة الذي سيرزها لنا هذا المطلب

الجنس: يبين الجدول الموالي توزيع العينة حسب الجنس

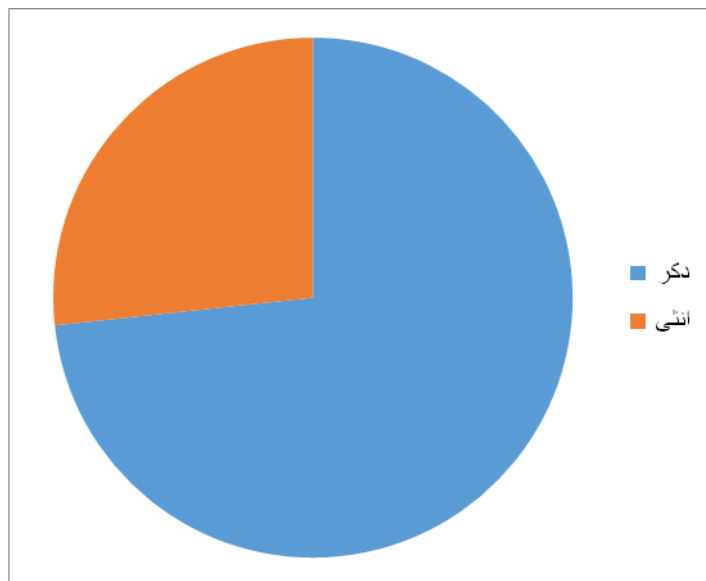
- توزيع افراد العينة حسب الجنس

الجدول(2-3): توزيع افراد العينة حسب الجنس

النسبة المئوية التراكمية	النسبة المئوية	التكرار	الجنس
73.3%	73.3%	11	ذكر
%100	26.7%	4	انثى
	%100	15	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبة

الشكل رقم(2-3) تمثيل توزيع افراد العينة حسب الجنس



المصدر: من اعداد الطالبة اعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول (2-3) والشكل (2-3) أعلاه، يتضح أن نسبة الذكور من المستجوبين كانت أكبر من نسبة الإناث، حيث بلغت النسب على الترتيب 73.3% و 26.7% ، وذلك نظرا لخصائص المجتمع الجزائري الذي يعتبر فيه الذكر العنصر الممول وصاحب الدخل الوحيد في معظم الحالات .

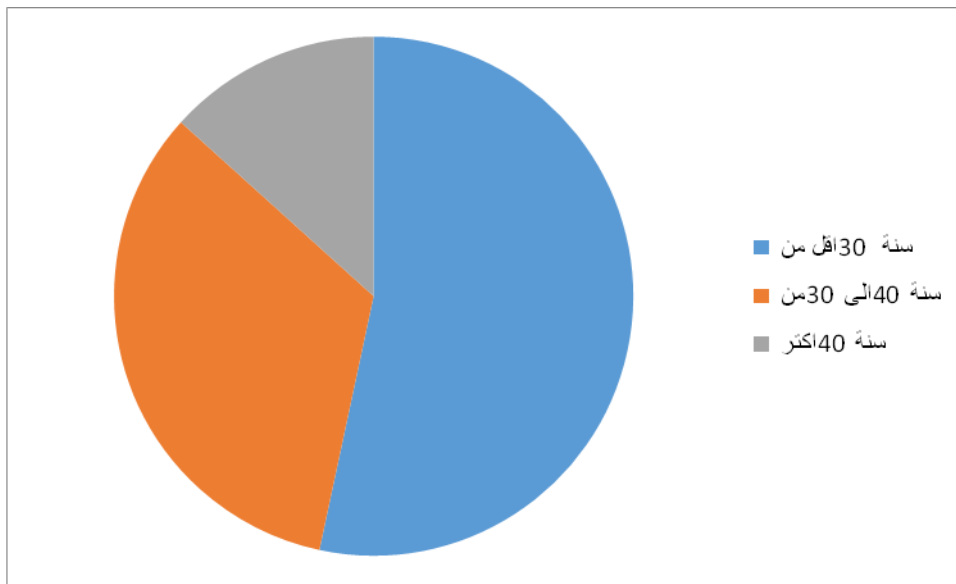
- توزيع أفراد العينة حسب السن:

الجدول(3-3): توزيع افراد العينة حسب السن

النسبة المئوية التراكمية	النسبة المئوية	التكرار	السن
53.3%	53.3%	8	اقل من 30 سنة
76.7%	33.3%	5	من 30 الى 40 سنة
100%	13.3%	2	اكثر 40 سنة
	100%	15	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة

الشكل رقم (3-3) تمثيل توزيع افراد العينة حسب السن.



المصدر: من اعداد الطالبة اعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول (3-3) والشكل (3-3) أعلاه، يمكن القول أن أكبر نسبة من المستجوبين في فئة (أقل من 30 سنة) ، حيث بلغت النسب 53.3% ، ثم تليها فئة (30 إلى 40 سنة) بنسبة 33.3% ، كما يلاحظ أيضا أن أقل نسبة تم تسجيلها هي الفئة أكثر 40 سنة بنسبة 13.3%.

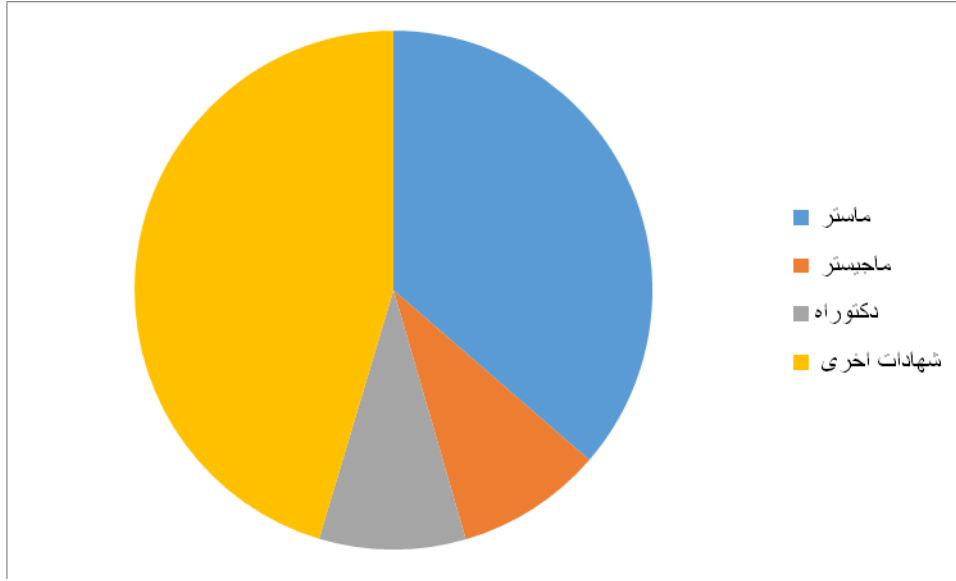
- توزيع أفراد العينة حسب المستوى الأكاديمي

الجدول(3-4): توزيع افراد العينة حسب المستوى الاكاديمي

النسبة المئوية التراكمية	النسبة المئوية	التكرار	المستوى الاكاديمي
26.7%	26.7%	4	ليسانس
53.3%	26.7%	4	ماستر
60%	6.7%	1	ماجستير
66.7%	6.7%	1	دكتوراه
100%	33.3%	5	شهادات اخرى
	100%	15	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة

الشكل رقم (3-4) تمثيل توزيع افراد العينة حسب المستوى الاكاديمي.



المصدر: من اعداد الطالبة اعتماد على مخرجات برنامج spss

- من خلال الجدول (3-4) و الشكل (3-4) أعلاه، يتضح أن فئة الشهادات أخرى هي التي تمثل النسبة الكبيرة بـ 33.3%، ثم تأتي فئتي ليسانس و ماجستير بنسبة 26.7%، ثم فئة دكتوراه بنسبة 6.7%.

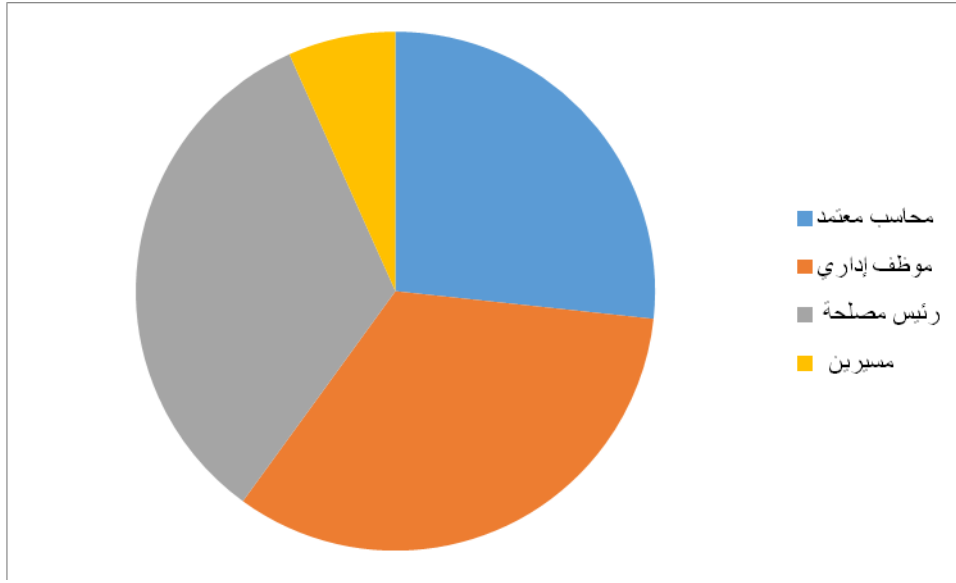
- توزيع افراد العينة حسب الوظيفة الحالية

الجدول (3-5): توزيع افراد العينة حسب الوظيفة الحالية

التكرار النسبي	التكرار التراكمي	الوظيفة الحالية	التكرار
26.7%	26.7%	محاسب معتمد	4
60.00%	33.3%	موظف إداري	5
93.3%	33.3%	رئيس مصلحة	5
100%	6.7%	مسيرين	1
	100%	المجموع	15

المصدر: من إعداد الطالبة

الشكل رقم (3-5) تمثيل توزيع افراد العينة حسب الوظيفة الحالية.



المصدر: من اعداد الطالبة اعتماد على مخرجات برنامج spss

يوضح لنا الجدول رقم (3-5) والشكل (3-5) توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للوظيفة المشغولة ، فكانت نسبة

موظفين إداريين و رؤساء المصالح ب 33.3% نسبة محاسبين 26.7% وبالنسبة مسيرين 6.7% .

- توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية

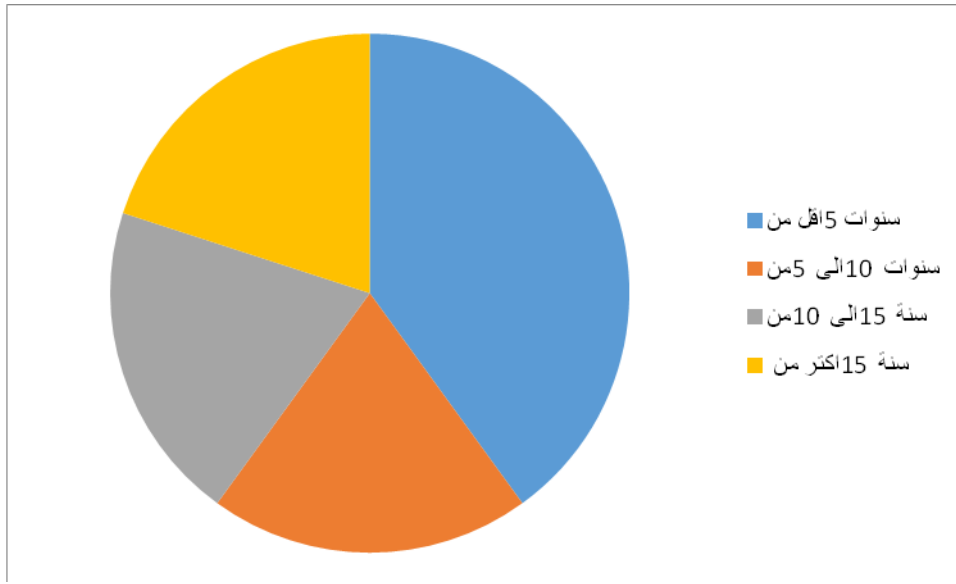
الجدول (03-06):توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

النسبة المئوية التراكمية	النسبة المئوية	التكرار	الخبرة المهنية
40.00%	40.00%	6	اقل من 5سنوات
60.00%	20.00%	3	من 5 الى 10 سنوات

80.00%	20.00%	3	من 10 الى 15 سنة
100%	20.00%	3	اكثر من 15 سنة
	100%	15	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة

الشكل رقم (3-6) تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.



المصدر: من اعداد الطالبة اعتماد على مخرجات برنامج spss

يوضح لنا الجدول رقم (3-6) و الشكل (3-6) توزيع أفراد عينة الدراسة وفق فئات زمنية تم تقسيمها وفق

الخبرات المهنية المتوافرة لديهم ، فنجد أن -:نسبة الأفراد الذين تقل خبرم المهنية عن 5سنواتو تشكل اكبر فئة

يمثلون 6 % اما الخبرة ما بين 5 و 10سنوات و ما بين 10 إلى 15 و اكثر من 15 سنة نسبة لأفراد 20.00 .

المطلب الثالث: تحليل وتفسير نتائج الاستبيان

جدول (03-07) :استمارة تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المبيعات

الرقم	العبرة	التكرار	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأهمية	التكرار
									التكرار النسبي
01	هناك قسم خاص بالمبيعات	التكرار	0	0	15	3	0	مرتفع	التكرار النسبي
		التكرار النسبي	0	0	100%				
02	تفحص طلبيات الزبائن ويوافق عليها بتأثيرات قبل إرسال البضائع من طرف مصلحة البيع	التكرار	1	0	14	2.87%	0.516	مرتفع	التكرار النسبي
		التكرار النسبي	6.7%	0	93.3%				
03	يمسك سجل للطلبات الحاصل عليها والتي لم تلبى كليا	التكرار	2	0	13	2.73	0.704	مرتفع	التكرار النسبي
		التكرار النسبي	13.3%	0	86.7%				
04	يمنع مستخدمو الإرسال من الدخول إلى المخازن	التكرار	7	0	8	2.07	1.033	متوسط	التكرار النسبي
		التكرار النسبي	46.7%	0	53.3%				
05	تراقب الكميات الخارجة من طرف شخص مستقل	التكرار	10	0	5	1.67	0.976	متوسط	التكرار النسبي
		التكرار النسبي	66.7%	0	33.3%				
06	تراقب كل الفواتير من حيث السعر، شروط التسديد، التخفيضات،	التكرار	1	0	14	2.87	0.516	مرتفع	التكرار النسبي
		التكرار النسبي	6.7%	0	93.3%				

الخ	النسبي						
07	التكرار	7	0	8	1.033	2.07	يقدم الزبون الطلبية
	التكرار النسبي	46.7%	0	53.3%			مصحوبة بشيك مصادق عليه من البنك يحمل قيمة الطلبية
08	التكرار	4	1	10	0.910	2.40	يمسك سجل للطلبات
	التكرار النسبي	26.7%	6.7%	66.7%			الحاصل عليها والتي لم تلب كليا
09	التكرار	4	0	11	0.915	2.47	يوجد فصل بين مصلحة الإرسال و المسئولين عن المخزن
	التكرار النسبي	26.7%	0	73.3%			
10	التكرار	2	0	13	0.704	2.73	كل تحديد أو تمديد لتاريخ الاستحقاق موافق عليه من طرف مسؤول
	التكرار النسبي	13.3%	0	86.7%			
11	التكرار	1	0	14	0.516	2.87	هناك رقابة فعالة على المبيعات نقدًا والمقبوضات النقدية
	التكرار النسبي	6.7%	0	93.3%			
12	التكرار	2	0	13	0.704	2.73	يتم مقارنة فواتير البيع مع طلبات الشراء الواردة من العملاء
	التكرار النسبي	13.3%	0	86.7%			
13	التكرار	9	0	6			يمكن الوصول للوثائق

	1.014	1.80	40%	0	60%	التكرار النسبي	المحاسبية من طرف المستخدمين الآخرين في الوحدة	
متوسط	1.033	2.07	8	0	7	التكرار	تودع المقبوضات كميا لدى البنك	14
			53.3%	0	46.7%	التكرار النسبي		
مرتفع	0.704	2.73	13	0	2	التكرار	يجري جرد دوري مفاجئ للنقدية الموجودة في الصندوق	15
			86.7%	0	13.3%	التكرار النسبي		
مرتفع	0.704	2.73	13	0	2	التكرار	تقيد جميع الفواتير البيع بالتفصيل في يومية المبيعات	16
			86.7%	0	13.3%	التكرار النسبي		
مرتفع	0.704	2.73	13	0	2	التكرار	يتم الاحتفاظ نسخة من ملف جميع الفواتير	17
			86.7%	0	13.3%	التكرار النسبي		
مرتفع	0.704	2.73	13	0	2	التكرار	يتم المقارنة بين الفواتير والتسجيل المحاسبي للمبيعات	18
			86.7%	0	13.3%	التكرار النسبي		
مرتفع	0.828	2.60	12	0	3	التكرار	يتم مقارنة الفواتير بيومية الزبائن	19
			80%	0	20%	التكرار النسبي		
مرتفع			12	0	03	التكرار	الرقابة فعالة على أوامر البيع	20
			80%	0	20%	التكرار النسبي		

	0.828	2.60				النسبي		
--	-------	------	--	--	--	--------	--	--

المصدر: من إعداد الطالبة

حيث تم الاعتماد على مقياس ليكرت الثلاثي لقياس الاستبيان كما تم تقسيمه إلى ثلاثة مجالات من أجل التعرف على درجة الاتجاه و مستوى الأهمية النسبية لكل فقرة ، و الجدول (3-7) الموالي يبين لنا ذلك بالتفصيل

الجدول (03-08) : درجة الأهمية بالنسبة للعبارات

المجال	مستوى الأهمية
[1,66_1]	منخفض
[2,33_1,67]	متوسط
[3_2,34]	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مقياس ليكرت

1. بلغت نسبة عينة الدراسة الموافقة نسبة 100% مما يدل على أن هناك قسم خاص بالمبيعات وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 3 أي في الفئة الثالثة [2.34 – 3] والتي تعبر عن إجابة موافقة بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0 ، و هي قيمة جيدة ترجع لتجانس و توافق الإجابات ما يدل على رضا أفراد العينة
2. بلغت نسبة عينة الدراسة الموافقة نسبة 93,3% مما يدل على أن تفحص طلبيات الزبائن ويوافق عليها بتأثيرات قبل إرسال البضائع من طرف مصلحة البيع، وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 2.87 أي في الفئة الثالثة [3 – 2.34] والتي تعبر عن إجابة موافقة بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0,516 ، و هي قيمة جيدة ترجع لتجانس و توافق الإجابات ما يدل على رضا أفراد العينة
3. بلغت نسبة عينة الدراسة الموافقة نسبة 86.7% مما يدل على أن يمك سجل للطلبات الحاصل عليها والتي لم تلبى كليا ، وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 2.73 أي في الفئة الثالثة [3 – 2.34] و

التي تعبر عن إجابة موافقة بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0,704 ، و هي قيمة جيدة ترجع لتجانس و توافق الإجابات ما يدل على رضا أفراد العينة

4. بلغت نسبة عينة الدراسة الموافقة نسبة 40% مما يدل على أنه يمنع من مستخدمي الإرسال الدخول إلى المخازن الا في حالات ، وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 2.07 أي في الفئة الثانية [1.67 – 2.33] و التي تعبر عن إجابة محايدة أو متوسطة بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 1.033 ، و هي قيمة لا تدل على تجانس و توافق الإجابات ما يدل على عدم رضا أفراد العينة.

5. بلغت نسبة عينة الدراسة الموافقة نسبة 33.3% مما يدل على أن الكميات الخارجة لا تراقب من طرف شخص مستقل ، وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 1.67 أي في الفئة الثانية [1.67 – 2.33] و التي تعبر عن إجابة محايدة أو متوسطة بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0.976 ، و هي قيمة لا تدل على تجانس و توافق الإجابات ما يدل على عدم رضا أفراد العينة.

6. بلغت نسبة عينة الدراسة الموافقة نسبة 93,3% مما يدل على أن تراقب كل الفواتير من حيث السعر، شروط التسديد، التخفيضات، الخ ، وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 2.87 أي في الفئة الثالثة [2.34 – 3] و التي تعبر عن إجابة موافقة بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0.516، و هي قيمة جيدة ترجع لتجانس و توافق الإجابات ما يدل على رضا أفراد العينة

7. بلغت نسبة عينة الدراسة الموافقة نسبة 53,3% مما يدل على أن الزبون لا يقدم الطلبية مصحوبة بشيك مصادق عليه من البنك و يحمل قيمة الطلبية ، وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 2.07 أي في الفئة الثانية [1.67 – 2.33] و التي تعبر عن إجابة محايدة او متوسطة بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 1.033، و هي قيمة لا تدل على تجانس و توافق الإجابات ما يدل على عدم رضا أفراد العينة.

8. بلغت نسبة عينة الدراسة الموافقة نسبة 66.7% مما يدل على أن يمك سجل للطلبات الحاصل عليها والتي لم تلب كليا ، وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 2.40 أي في الفئة الثالثة [2.34 – 3] و التي

تعبّر عن إجابة موافقة بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0.910، و هي قيمة جيدة ترجع لتجانس و توافق الإجابات ما يدل على رضا أفراد العينة

9. بلغت نسبة عينة الدراسة الموافقة نسبة 73,3% مما يدل على أنه يوجد فصل بين مصلحة الإرسال و المسئولين عن المخزن ، وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 2.47 أي في الفئة الثالثة [2.34 – 3] و التي تعبّر عن إجابة موافقة بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0.915، و هي قيمة جيدة ترجع لتجانس و توافق الإجابات ما يدل على رضا أفراد العينة

10. بلغت نسبة عينة الدراسة الموافقة نسبة 86.7% مما يدل على أنه كل تحديد أو تمديد لتاريخ الاستحقاق موافق عليه من طرف مسؤول ، وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 2.73 أي في الفئة الثالثة [3 – 2.34] و التي تعبّر عن إجابة موافقة بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0.704 ، و هي قيمة جيدة ترجع لتجانس و توافق الإجابات ما يدل على رضا أفراد العينة

11. بلغت نسبة عينة الدراسة الموافقة نسبة 93.3% مما يدل على أنه هناك رقابة فعالة على المبيعات نقدا والمقبوضات النقدية ، وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 2,87 أي في الفئة الثالثة [2.34 – 3] و التي تعبّر عن إجابة موافقة بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0,516 ، و هي قيمة جيدة ترجع لتجانس و توافق الإجابات ما يدل على رضا أفراد العينة

12. بلغت نسبة عينة الدراسة الموافقة نسبة 68.7% مما يدل على أنه يتم مقارنة فواتير البيع مع طلبات الشراء الواردة من العملاء ، وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 2,73 أي في الفئة الثالثة [3 – 2.34] و التي تعبّر عن إجابة موافقة بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0,704، و هي قيمة جيدة ترجع لتجانس و توافق الإجابات ما يدل على رضا أفراد العينة

13. بلغت نسبة عينة الدراسة الموافقة نسبة 40% مما يدل على أنه لا يمكن الوصول الى الوثائق المحاسبية من طرف مستخدمي الوحدة ، وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 1.80 أي في الفئة الثانية [2.33

[1.67 - و التي تعبر عن إجابة محايدة أو متوسطة بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 1.014 ، و هي قيمة

لا تدل على تجانس و توافق الإجابات ما يدل على عدم رضا أفراد العينة.

14. بلغت نسبة عينة الدراسة الموافقة نسبة 53.3% مما يدل على أن المقبوضات لا تودع كميا لدى البنك ،

وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 2.07 أي في الفئة الثانية [1.67 - 2.33] و التي تعبر عن

إجابة محايدة أو متوسطة بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 1.033 ، و هي قيمة لا تدل على تجانس و توافق

الإجابات ما يدل على عدم رضا أفراد العينة.

15. بلغت نسبة عينة الدراسة الموافقة نسبة 86.7% مما يدل على أنه يجري جرد دوري مفاجئ للنقدية

الموجودة في الصندوق ، وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 2,73 أي في الفئة الثالثة [2.34 - 3] و

التي تعبر عن إجابة موافقة بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0,704، و هي قيمة جيدة ترجع لتجانس و

توافق الإجابات ما يدل على رضا أفراد العينة

16. بلغت نسبة عينة الدراسة الموافقة نسبة 86.7% مما يدل على أنه تقييد جميع الفواتير البيع بالتفصيل في

يومية المبيعات ، وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 2,73 أي في الفئة الثالثة [2.34 - 3] و التي

تعبر عن إجابة موافقة بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0,704، و هي قيمة جيدة ترجع لتجانس و توافق

الإجابات ما يدل على رضا أفراد العينة

17. بلغت نسبة عينة الدراسة الموافقة نسبة 86.7% مما يدل على أنه يتم الاحتفاظ نسخة من ملف جميع

الفواتير ، وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 2,73 أي في الفئة الثالثة [2.34 - 3] و التي تعبر عن

إجابة موافقة بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0,704، و هي قيمة جيدة ترجع لتجانس و توافق الإجابات

ما يدل على رضا أفراد العينة

18. بلغت نسبة عينة الدراسة الموافقة نسبة 86,7% مما يدل على أنه يتم المقارنة بين الفواتير والتسجيل

المحاسبي للمبيعات ، وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 2,73 أي في الفئة الثالثة [2.34 - 3] و

التي تعبر عن إجابة موافقة بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0.704، و هي قيمة جيدة ترجع لتجانس و توافق الإجابات ما يدل على رضا أفراد العينة

19. بلغت نسبة عينة الدراسة الموافقة نسبة 80 % مما يدل على أنه يتم مقارنة الفواتير بيومية الزبائن ، وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 2.60 أي في الفئة الثالثة [2.34 – 3] و التي تعبر عن إجابة موافقة بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0.828، و هي قيمة جيدة ترجع لتجانس و توافق الإجابات ما يدل على رضا أفراد العينة

20. بلغت نسبة عينة الدراسة الموافقة نسبة 80 % مما يدل على أنه الرقابة فعالة على أوامر البيع ، وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 2.60 أي في الفئة الثالثة [2.34 – 3] و التي تعبر عن إجابة موافقة بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0.828، و هي قيمة جيدة ترجع لتجانس و توافق الإجابات ما يدل على رضا أفراد العينة

خلاصة

كل شركة تسعى إلى ضمان وجود نظام رقابة داخلية من أجل حمايتها وقصد تحقيق أهدافها، لذا وجدت المراجعة الداخلية التي تعمل على تقييم هذا النظام .

كوننا قمنا بدراسة عملية المراجعة الداخلية للمبيعات، وذلك بتقديم عام لمؤسسة متيجي ، وكذلك التعريف بوظيفة البيع، بالإضافة إلى دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، فإننا ملزمين بوضع جملة من الاقتراحات التي

من شأنها أن تساعد المؤسسة على إيجاد بعض الحلول والتي قد تساعدهم في التخلص من هـ الثغرات ووضع

نظام رقابة سليم

خاتمة عامة:

يعتبر التدقيق المحاسبي إحدى أدوات الرقابة في الوحدة الاقتصادية لدعم الوظيفة الإدارية ، و يمثل بؤرة النظام الرقابي للوحدة الاقتصادية ولذلك يتعين على المدقق الداخلي بدل المزيد من الجهد لتفهم احتياجات الإدارة و الجوانب التي ينبغي التركيز عليها لضمان تحقيق الأهداف

حيث تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها خصوصا مع كبر حجمها وتشعبها وذلك حفاظا على بقاءها واستمرارها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية فعال كفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال ويضمن سير عمليا وسلامة العمليات المحاسبية من حالات الغش والأخطاء والتزوير.

هذا النظام يعتمد على تنظيم جيد وتقسيم بناء بمختلف الوظائف وتحديد المسؤوليات وعلى نظام محاسبي سليم وعناصر بشرية وأدوات رقابة ملائمة

من خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع التدقيق المحاسبي على المبيعات، حيث وجدنا ضرورة هذا النظام في المؤسسات وذلك نظرا لأهمية وظيفة البيع في المؤسسة حيث تعتبر من بين أهم الوظائف فيها، وهذا بتوفير احتياجات ورغبات الزبائن، بالكمية والوقت المناسب، مع مراعاة الأسعار المناسبة عن طريق البحث عن أفضل الزبائن التي تتعامل معهم المؤسسة، كل هذه العمليات يتم التأكد منها من حيث الدقة، الثبات، الاكتمال والتبويب كما يمكن الوقوع في أعمال الغش والتلاعب، لذا يجب على المدقق أن يحرص على اكتشافها والعمل على تصحيحها.

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة، توصلنا للنتائج الخاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة، مع مجموعة من الاقتراحات.

اختبار الفرضيات

- الفرضية الأولى: التدقيق وسيلة تعمل عليها المؤسسة من طرف شخص مهنيو مستقل للحصول على القوائم المالية الخالية من الأخطاء حيث انه عبارة فحص انتقادي مخطط ، يقوم به شخص محترف ومستقل ، للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقرير وعليه فان الفرضية الأولى صحيحة

- بالنسبة للفرضية الثانية والتمثلة في :يشمل نظام الرقابة الداخلية على خطة تنظيمية تساهم في تحقيق اكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية، فتوصلنا إلى أنه يقوم على خطة تنظيمية وإجراءات تحددتها الإدارة وتساهم في تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية وكذا الرقابة على الأداء ، وعليه الفرضية الثانية صحيحة.

- بالنسبة للفرضية الثالثة والتمثلة في : التدقيق الداخلي للمبيعات يعمل على التأكد من فعالية الرقابة الداخلية من أجل حماية المبيعات من الاختلاس والسرقة فالتدقيق الداخلي يعمل على إظهار نقاط القوة والضعف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية الموضوع من طرف المؤسسة وتقوم بتقديم التوصيات للإدارة العليا حتى تصل إلى تصحيح هذا النظام والذي من شأنه تقوية البنية الهيكلية للمؤسسة، كما توصلنا من خلال إجراء دراستنا التطبيقية إلى أنه لا يوجد نظام كامل وخالي من كل النقائص وذلك بعد قيامنا بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمبيعات فيمكن القول بأن الفرضية صحيحة وقد تم إثباتها في هذه الدراسة نتائج الدراسة النظرية:

إنّ أهم النتائج المتحصل عليها في الفصل الأول و الثاني، والتي هي عبارة عن دراسة نظرية و هي كما يلي:

- يعمل التدقيق المحاسبي على منع وتقليل حدوث الأخطاء، وهذا ما يزيد الحاجة لها، بالإضافة إلى تقديم النصائح للمديرين في محاولة منع الأخطاء، كما يسعى التدقيق الداخلي إلى الحد من الإسراف والضياع الذي

يزيد من المر دودية ويحسن الأداء ويزيد من الكفاءة والفعالية.

- على المراجع الحصول على الأدلة والقرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية والمحاسبية وإعداد التقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية المراجعة .

- إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والقوانين التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها والتحكم في وظائف المؤسسة وضمان استقرارها.

نتائج الدراسة الميدانية:

إن أبرز النتائج المتوصل إليها في الجانب التطبيقي من البحث هي كما يلي:

- وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر أحد الوسائل الرئيسية في الرقابة على مختلف مراحل سير عملية البيع لاستمرارية المؤسسة في نشاطها .

- إن استعمال أسلوب استمارة تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المبيعات لا يؤدي إلى الفهم حقيقي للإجراءات، كما أن هذه القوائم لا تبين أهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية، وهذا راجع إلى أن الإجابة المتحصل ذكر سبب عدم تطبيق بعض الإجراءات والتي تعبر في مجملها عن ضعف نظام الرقابة الداخلية .

الاقتراحات :

بناءً على ما تقدم ذكره في النتائج، تم التوصل إلى وضع الاقتراحات والحلول الممكنة التي قد تساعد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تحسين أدائها، والمتمثلة في:

- توظيف أشخاص لهم كفاءات وقدرات عملية ومهنية الذين بإمكانهم تأدية مهامهم وفق مبادئ ومعايير التدقيق المتعارف عليها.

- ترسيخ فكرة التدقيق الداخلي عند موظفي المؤسسة من خلال المراقبة الدائمة والمستمرة لمختلف

أعمالهم

آفاق الدراسة:

ومن خلال تناولنا لهذا الموضوع يمكن القول إنّه فتح لنا مجالات للتعرف على بعض الجزئيات المتعلقة به،

يمكن أن تمثل آفاقاً لدراسات مستقبلية تكون أكثر معالجة لها ومن هذه المواضيع نذكر:

- تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المبيعات



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم-
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



الاستبيان

عنوان الدراسة: التدقيق المحاسبي على المبيعات

دراسة حالة مؤسسة متيجي

إشراف الدكتور:

بوشیخي

إعداد الطالب:

بن شهرة سليمة جمعية

بوحوص

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته.....
يدخل هذا الاستبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة الماستر في " التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير" الموسومة بعنوان: **التدقيق المحاسبي على المبيعات**.
وحتى نتوصل إلى نتائج موضوعية تمكننا من تحقيق أهداف هذه الدراسة، نلتمس منكم، سيدتي-سيدي، إعطاء رأيكم كمهنيين في فقرات هذا الاستبيان بكل عناية وصدق وموضوعية، سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم حول التدقيق المحاسبي على المبيعات.
علما أن آراءكم والمعلومات الخاصة بكم ستستعمل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، وسوف تؤخذ بعين الاعتبار وبدون أي تحريف أو تغيير في مضمونها.
شاكرين لكم حسن تعاونكم ومشاركاتكم مسبقا
تفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام...
يرجى من سيادتكم وضع إشارة (x) امام العبارة المناسبة.

القسم الأول: معلومات شخصية حول المستجوب:

1- الجنس : ذكر () أنثى ()

- 2- السن : اقل من 30 سنة () ، من 30 الى 40 سنة () ، اكثر من 40 سنة ()
 3- المستوى الاكاديمي : ليسانس () ، ماستر () ، ماجستير () ، دكتوراه () ،
 شهادات اخرى ()
 4- الوظيفة الحالية : مدقق () ، محاسب معتمد () ، موظف ادارى () ، رئيس
 مصلحة () ، مسيرين () ، شركاء ()
 5- الخبرة المهنية : اقل من 5 سنوات () ، من 5-10 سنوات () ، من 10-15 سنة ()
 () ، اكثر من 15 سنة ()

القسم الثانى: ضرورة المراجعة الداخلية لتقييم نظام الرقابة الداخلية:

رقم العبارة	العبارات	غير موافق	محايد	موافق
01	هناك قسم خاص بالمبيعات			
02	تفحص طلبيات الزبائن ويوافق عليها بتأثيرات قبل إرسال البضائع من طرف مصلحة البيع			
03	يمسك سجل للطلبات الحاصل عليها والتي لم تلبى كليا			
04	يمنع مستخدمو الإرسال من الدخول إلى المخازن			
05	تراقب الكميات الخارجة من طرف شخص مستقل			
06	تراقب كل الفواتير من حيث السعر، شروط التسديد، التخفيضات، الخ			
07	يقدم الزبون الطلبية مصحوبة بشيك مصادق عليه من البنك يحمل قيمة الطلبية			
08	يمسك سجل للطلبات الحاصل عليها والتي لم تلب كليا			
09	يوجد فصل بين مصلحة الإرسال و المسئولين عن المخزن			
10	كل تحديد أو تمديد لتاريخ الاستحقاق موافق عليه من طرف مسؤول			
11	هناك رقابة فعالة على المبيعات نقدا والمقبوضات النقدية			

			12	يتم مقارنة فواتير البيع مع طلبات الشراء الواردة من العملاء
			13	يمكن الوصول للوثائق المحاسبية من طرف المستخدمين الآخرين في الوحدة
			14	تودع المقبوضات كليا لدى البنك
			15	يجري جرد دوري مفاجئ للنقدية الموجودة في الصندوق
			16	تقيد جميع الفواتير البيع بالتفصيل في يومية المبيعات
			17	يتم الاحتفاظ نسخة من ملف جميع الفواتير
			18	يتم المقارنة بين الفواتير والتسجيل
			19	يتم مقارنة الفواتير بيومية الزبائن
			20	الرقابة فعالة على أوامر البيع