

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير



الموضوع

دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية
للمخزون
دراسة حالة في مؤسسة التسيير السياحي - بسكرة -
مركب حمام الصالحين

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذة المشرفة:

إعداد الطالب:

د. غضاب رانية

رهوة محمد رمزي

...../ Master - GE/GO - AUDIT /2017	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2016-2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

الحمد لله الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم ووفقنا في هذا

و لم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا

إلى والدي وأختي سندي في الدنيا وكل شيء .

إلى كل من دعا لأجلي وتمنى أن يراني وقد وصلت.

إلى كل من ساعدني في الوصول.

إلى من أظهروا لي أجمل ما في الحياة عائلتي أدامهم الله لي .

إلى من تشاركوا معي تفاصيل الحياة وأمضيت معهم أسعد الأوقات أصدقائي

باسط، زين الدين، مهدي ، عماد، شهاب، تقي الدين

إسماعق، بلال، حودا، امين، عصام، موح،

شياء.

إلى كل الأساتذة المحترمين الذين لم ييخلوا عليا بالمعلومات والنصائح القيمة.

" إلى من ذكرهم قلبي ولم يذكرهم قلبي "

شكر و عرفان

قال تعالى "ولئن شكرتم لأزيدنكم". الآية رقم (7)

سورة إبراهيم

الحمد لله حمدا يوافي نعمه ويكافئ مزيده، ونشكره على توفيقه لنا في إتمام هذا العمل.

أتقدم بأسمى معاني الشكر:

إلى الأستاذة المشرفة: خديجة رانبة التي لم تبخل عليا بنصائحها وتوجيهاتها القيمة .

إلى كل من ساعدني في مذكرتي من أساتذة الكلية المحترمين وعمال المديرية العامة لمؤسسة التسيير السياحي ومركب حمام الصالحين بسكرة .

وفي الأخير نسأل المولى عز وجل أن يجعلنا ممن يكثر ذكره ويحفظ أمره وأن يغمر قلوبنا بمحبته ويرضى عنا.

ملخص

تهدف من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون في مركب حمام الصالحين، التابع لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة، وذلك من خلال تطرقنا في الإطار النظري، الى المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية للمخزون ودراسة العلاقة التي تربطهما ومحاولة إسقاطها على الواقع المتمثل في دراسة ميدانية بالمؤسسة محل الدراسة، معتمدين على وصف وتحليل لمجموعة من الوثائق والمستندات والمقابلات مع بعض الإطارات والموظفين في المؤسسة .

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها : أن المراجعة الداخلية تساهم في التسيير الجيد للمخزون في مؤسسة التسيير السياحي وذلك من خلال تقييم لنظام الرقابة الداخلية للمخزون وتطبيق أساليب المراجعة الداخلية في اكتشاف الأخطاء والانحرافات ومحاولة إيجاد الفروقات واقتراح حلول لها .

كما قدمنا مجموعة من التوصيات منها : ضرورة مواكب التطورات الحديثة لمهنة المراجع الداخلي لتحسين من كفاءته في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وسرعة اكتشاف الأخطاء والفروقات ومعرفة أنجع الحلول لها لتحسين نظام الرقابة الداخلية وتطويره .

الكلمات المفتاحية : المراجعة الداخلية ، نظام الرقابة الداخلية ، المخزون .

résumé

Par cette étude, on vise à connaître le rôle de l'audit interne dans l'évaluation du système de contrôle interne des stocks dans le complexe de Hammam Salihin, de la Société de Gestion Touristique Biskra, et cela à travers l'évocation, dans le cadre théorique, de l'audit interne, le système de contrôle interne des stocks et l'étude de la relation qui lie les deux et cela comme essai de faire une projection réaliste qui consiste dans une étude sur le terrain dans la société en question, s'appuyant sur la description et l'analyse d'un ensemble de documents et dossiers ainsi que des rencontres avec certains cadres et employés dans la société.

L'étude a aboutit à un nombre de résultats, les plus importants :

L'audit contribue dans la bonne gestion de stock dans la Société de Gestion Touristique et cela à travers l'évaluation du contrôle interne du stock et l'application des méthodes de l'audit pour détecter les problèmes et les dérivations et essayer de trouver des anomalies et leur trouver des solutions.

On a aussi présenté quelques recommandations : la nécessité d'accompagner les évolutions récentes du métier de l'auditeur à fin d'améliorer ses compétences dans l'évaluation de l'audit interne, trouver rapidement les problèmes et les anomalies et leur trouver les meilleures solutions pour améliorer le système de l'audit et le développer.

Mots clés : l'audit interne, le système de contrôle interne, le stock.

فهرس

المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
/	بسملة
/	الاهداء
/	شكر عرفان
/	ملخص الدراسة
I	فهرس المحتويات
IV	فهرس الاشكال والجداول
V	قائمة الملاحق
أ-و	المقدمة العامة
الفصل الأول : الإطار النظري للمراجعة الداخلية	
8	تمهيد
9	المبحث الأول : مفاهيم عامة حول المراجعة
9	المطلب الأول : التطور التاريخي وتعريف للمراجعة
12	المطلب الثاني : أنواع ومعايير المراجعة
22	المطلب الثالث : أهمية وأهداف المراجعة
25	المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول المراجعة الداخلية
25	المطلب الأول : ماهية المراجعة الداخلية
30	المطلب الثاني : أساسيات المراجعة الداخلية
37	المطلب الثالث : مراحل انجاز للمراجعة الداخلية
42	المبحث الثالث : المراجعة الداخلية للمخزون
42	المطلب الأول : أهمية وأهداف مراجعة عناصر دورة المخزون
44	المطلب الثاني : صعوبات عملية المراجعة لعناصر دورة المخزون
44	المطلب الثالث : المراجعة الداخلية للمخزون
49	خلاصة الفصل

فهرس المحتويات

	الفصل الثاني : نظام الرقابة الداخلية للمخزون
51	تمهيد
52	المبحث الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية
52	المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية
54	المطلب الثاني : مكونات وأنواع نظام الرقابة الداخلية
61	المطلب الثالث: خصائص وأهداف نظام الرقابة الداخلية
67	المبحث الثاني:الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية
67	المطلب الأول: وسائل وإجراءات نظام الرقابة الداخلية
71	المطلب الثاني: أساليب ومراحل نظام الرقابة الداخلية
81	المطلب الثالث: العلاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية
83	المبحث الثالث: الرقابة الداخلية عل المخزون
83	المطلب الأول: ماهية المخزون
87	المطلب الثاني: مفهوم وأهداف الرقابة عل المخزون
88	المطلب الثالث: سجلات الرقابة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون
93	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة حالة في مؤسسة التسيير السياحي - بسكرة - مركب حمام الصالحين
95	تمهيد
96	المبحث الأول: لمحة عن مؤسسة التسيير السياحي بسكرة E.G.T.B
96	المطلب الأول: إنشاء المؤسسة وتغير في رأس المال الاجتماعي
97	المطلب الثاني: طبيعة عمل المؤسسة وإمكانياتها
100	المطلب الثالث: الهياكل التنظيمية في مؤسسة التسيير السياحي بسكرة

فهرس المحتويات

107	المبحث الثاني: واقع المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية للمخزونات في مركب حمام الصالحين
107	المطلب الأول: المراجعة الداخلية للمخزونات في مركب حمام الصالحين
110	المطلب الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزونات في مركب حمام الصالحين
126	المبحث لثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات في مركب حمام الصالحين
126	المطلب الأول: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية
141	المطلب الثاني: اختبار سير نظام الرقابة الداخلية للمخزونات في مركب حمام الصالحين
151	المطلب الثالث: اعداد التقرير والمتابعة
153	خلاصة الفصل
155	الخاتمة
160	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الأشكال

والجداول

فهرس الجداول

الرقم	عناوين الجداول	الصفحة
1	جدول الفرق بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية	15
2	جدول يوضح مكونات نظام الرقابة الداخلية	57
3	جدول الاختلاف بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية	61
4	جدول الرقابة الداخلية على المبيعات.	72
5	جدول يمثل العلاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية	82
6	قدرات الاستقبال في المؤسسة	98
7	مساحة كل وحدة وقيمتها بالدينار	99
8	توزيع العمال في المؤسسة	100
9	الفرق بين الجرد المحاسبي والفعلي	142
10	حركة المخزون باستعمال طريقة (fifo)	146

فهرس الأشكال

الرقم	عناوين الاشكال	الصفحة
1	شكل يمثل المكونات الخمسة للرقابة الداخلية	56
2	شكل أهداف الرقابة الداخلية	66
3	شكل يمثل إجراءات الرقابة الداخلية	70
4	شكل يمثل الأشكال المعيارية لرسم خرائط التدفق	74
5	شكل يمثل مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة	80
6	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة	101
7	هيكل خلية المراجعة	102
8	الهيكل التنظيمي لمركب حمام الصالحين	103
9	هيكل مصلحة المقتصدية	106
10	أصناف المخزونات في مركب حمام الصالحين	112
11	وظائف المقتصدية	125
12	خريطة تدفق المستندات	128-127

قائمة الملاحق :

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	ورقة التسجيل المحاسبي
02	وصل اخذ أو إخراج
03	وصل استلام أو دخول
04	سند طلب شراء
05	وصل اخذ أو إخراج
06	وصل تسليم
07	فاتورة
08	وصل استلام أو دخول
09	وصل استلام أو دخول
10	فاتورة
11	برنامج مؤقت للمراجعة للسداسي الأول
12	مخطط المراجعة السداسي الاول
13	الجرد الفعلي للمخزونات لمواد النظافة
14	جدول الأسعار العامة للاواء والإطعام الخاصة بمؤسسة التسيير السياحي بسكرة
15	بطاقة صنف المخزون
16	جدول الجرد المحاسبي والجرد المادي السنوي
17	التعريف بالمؤسسة
18	التعريف بالمؤسسة
19	مجلس الإدارة وأعضاءه
20	إمكانيات المؤسسة
21	جدول مساحة ارض المؤسسة وجدول توزيع العمال
22	رسالة المراجعة الداخلية
23	ورقة تحليل المشاكل
24	ورقة الحضور
25	خطة المراجعة الداخلية

استبيان المراجع	26
جدول جرد المخزن من إعداد المراجع	27
جدول جرد المخزونات لنقاط البيع من إعداد المراجع	28
جدول العينات للمستندات	29
جدول الجرد الفعلي والجرد المحاسبي للمخزونات	30
تقرير المراجع	31
تقرير المراجع	32
تقرير المراجع	33
تقرير المراجع	34
تقرير المراجع	35
أسئلة الاستقصاء الخاصة بالمبيعات	36
أسئلة الاستقصاء الخاصة بالمبيعات	37
أسئلة الاستقصاء الخاصة بالمشتريات	38
أسئلة الاستقصاء الخاصة بالمشتريات	39
أسئلة الاستقصاء الخاصة بالمخزونات	40

مقدمة عامة

المقدمة

مع تطور العولمة وتزايد كبر حجم المؤسسات وشدة المنافسة مع المحيط الخارجي، الذي يتميز بتطور سريع في كل المجالات، وبعد أن كان هدف المؤسسة الوحيد هو تقدمها وازدهارها، أصبح همها الوحيد الآن هو البقاء في ظل هذه المنافسة الشرسة، والحفاظ على حصتها في السوق، وكل هذه الأسباب أدت إلى عجز الملاك عن تسيير مؤسساتهم وتقييم أدائها بشكل جيد، لذا هم كانوا بحاجة إلى أشخاص آخرون يتصفون بالمعرفة والكفاءة والخبرة المهنية من ذوي الاختصاص تنازلوا لهم عن الإدارة لتسييرها، ثم زيادة الحاجة إلى ضرورة إيجاد شخص كفء يصادق على صحة وصدق هذه البيانات والمعلومات المقدمة ومدى كفاءة كل من الإدارة والمسيرين ومستوى أداء المؤسسة، وتمثل هاته الوسيلة في المراجعة الداخلية والتي تكون وظيفة مستقلة في المؤسسة تقوم بكشف الأخطاء، والتلاعبات والغش في مخرجات نظام المعلومات المحاسبي والتقييم الدوري للرقابة الداخلية والتأكد من أنها تسيير حسب الخطة الموضوعية، وكذلك التأكد من دقة البيانات المحاسبية المستعملة في الدفاتر والسجلات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسة المتبعة من طرف المؤسسة .

فظهرت الحاجة إلى نظام رقابة داخلية يحمي كل من حقوق الملكية، وأصول وموجودات المؤسسة وسلامة كل من عملياتها وأموالها ويسجلها بشكل دقيق ويقوم على اكتشاف الأخطاء، والغش ومعالجتها ومعرفة مدى التزام الإدارة بالإجراءات الرقابية المفروضة وتقييمها، وذلك من خلال التحقق من الدقة المحاسبية ومدى المحافظة على أصول المؤسسة وكذلك مدى مراجعة أنشطة المؤسسة، وإعطاء صورة حقيقية عن المركز المالي للمؤسسة، وذلك من خلال اكتشاف نقاط الضعف الموجودة، واقتراح توصيات لحلها وكذلك نقاط القوة ومراجعة كل البيانات المالية والمحاسبية.

فتعد المخزونات من أصول المؤسسة كبيرة الدوران سواء في المؤسسات الصناعية، أو التجارية او خدمية ، على شكلها الخام، والنصف المصنع والتام، ومع هذا التنوع والتعدد ظهرت ضرورة وجود نظام رقابة على دخول وخروج هذه المواد وسرعة دورانها مما أصبح يجب الاعتماد على المراجعة الداخلية، كأداة فحص وتقييم مدى فعالية أساليب الرقابة الداخلية ومد الإدارة بمعلومات ذات مصداقية وصالحة لاتخاذ القرارات حول عملية تسيير المخزون.

الإشكالية :

ومن خلال ما سبق فقد حاولنا صياغة الإشكالية الرئيسية لموضوعنا كالآتي:

كيف تساهم المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية فقد قمنا بوضع بعض التساؤلات الفرعية التالية:

- ما الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

المقدمة

- ما طبيعة العلاقة التي تربط المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية؟ وهل هناك تأثير متبادل بينهما؟
 - هل تساهم المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون لمركب حمام الصالحين؟
- فرضيات البحث:

وللإجابة على الأسئلة الفرعية المطروحة، تم اعتماد على مجموعة من الفرضيات التالية:

- الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة واكتشاف الأخطاء وتصحيحها.
- المراجعة الداخلية جزء من المتابعة المستمرة لنظام الرقابة الداخلية وهناك تأثير متبادل بينهما .
- تساهم المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في مركب حمام الصالحين.

أهمية البحث :

أهمية البحث تكمن في أن المراجعة الداخلية من أهم الوسائل الفعالة إذا تم استغلالها بشكل الجيد الذي يحقق أهداف لمصلحة المؤسسة بحيث أنها تعمل على تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية واكتشاف الأخطاء والنواقص والفوارق والعمل على تصحيحها إن أمكن ، بما أن مراقبة المخزونات لها دور كبير في المؤسسة تحتاج إلى جهد كبير ورقابة فعالة من طرف المراجع الداخلي ، ومن خلال دراستنا هذه سنقوم بتقييم والحكم على نظام الرقابة الداخلية من خلال ما تم التطرق إليه في الجانب النظري .

أهداف البحث:

- التعرف على مدى مساهمة المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون.
- التعرف على نظام الرقابة الداخلية الجيد للمخزون وتأثره بنتائج عملية المراجعة.
- الوقوف على أهم المراحل التي يمر عليها المراجع أثناء قيامه بمراجعة المخزونات للوصول إلى أفضل النتائج.

حدود الدراسة :

- ✓ **الحدود المكانية:** أجريت الدراسة الميدانية في مركب حمام الصالحين التابع لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة
- ✓ **الحدود الزمانية:** امتدت دراسة الموضوع من شهر افريل الى شهر ماي 2017، وهو الوقت الخاص بإجراء المراجعة الداخلية للمخزونات بالمؤسسة، حيث تم استخدام وثائق لفترة 2016/2015.

منهج الدراسة:

للإجابة عن التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات تم إتباع الأسلوب الوصفي والتحليلي في وصف الجانب النظري للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية للمخزون وكذا وصف نظام الرقابة الداخلية للمخزون لمركب حمام الصالحين و، وفي الجانب التطبيقي اعتمدنا على تحليل لمجموعة من البيانات المقدمة من مركب حمام الصالحين التابع

المقدمة

لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة ، وإجراء مقابلات مع موظفين والمسؤولين في المؤسسة محل الدراسة، ولهذا تم إتباع المنهج الوصفي والتحليلي الذي يتوافق مع طبيعة هذه المواضيع .

أسباب اختيار البحث:

أسباب موضوعية:

- تعتبر المراجعة الداخلية العمود الفقري للمؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف الأخطاء، وتحديد مسؤولية مرتكب الخطأ إن وجد.

-الضعف الذي تعيشه تجربة المراجعة الداخلية في الجزائر نظرا لحداتها.

- حاجة المؤسسات الجزائرية للمراجعة الداخلية قصد تحقيق الفعالية خاصة بعد التحوّلات الاقتصادية التي شهدتها المحيط الذي تنشط فيه.

الأسباب الذاتية:

-أهمية الموضوع بالنسبة للمؤسسات وأثره على الساحة الاقتصادية.

-أهمية البحث الذي هو في نفس التخصص.

-الأهمية البالغة للمراجعة الداخلية داخل المؤسسات.

صعوبات البحث :

- ضيق الوقت لمثل هذا الموضوع حيث تحتاج إلى وقت لدراسة كاملة في إطار المراجعة الداخلية وذلك لكبر نظام الرقابة الداخلية .

- عدم تقديم المستندات اللازمة لإكمال عملية المراجعة مؤسسة محل المراجعة

دراسات سابقة :

عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركائه - محاسبون وقانونيون وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009.

تناولت هذه الدراسة أهمية الدور الإيجابي الذي يلعبه التكامل ما بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية على مستوى ممارسي الوظائف (المراجع الخارجي والداخلي) في مساعدتها على إنجاز أعمالها على أحسن وجه، وبالتالي

المقدمة

تقدم نتائج أعمال مراجعتها بجودة عالية، بما تخدم فئات عديدة لتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب، وعلى مستوى المؤسسة في مساعدتها على نجاحها وتحقيق الأمل لأهدافها .

وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج منها :

- أن المراجعة الداخلية والخارجية وظيفتان هامتان لا تستطيع المؤسسة الاستغناء عنهما .
- تتبع كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية منهجية عمل منتظمة ، تستند إلى وسائل وتقنيات تسمح بجمع الأدلة والقرائن الكافية لتدعيم حكمهما لحالة المؤسسة
- منع الازدواجية وتكرار العمل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية حيث كل واحد منهما له الإجراءات العمل الخاصة به .

● حيث تناولت دراستنا تكامل بن المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية للمخزون اما الدراسة السابق التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية .

بوبكر عميروش ، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة دراسة حالة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا- سطيف ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماجستير في العلوم التجارية ، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة فرحات عباس - سطيف ، 2011/2010 .

وكان الهدف من هذه الدراسة ما مدى دور المراجع الداخلي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون ، وقد توصلت هذه الدراسة الى :

- إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من وسائل وقوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية .
- التحول في أسلوب المراجعة من المراجعة الشاملة إلى المراجعة الاختبارية من أهم العوامل التي أثرت في تزايد الاهتمام بالرقابة الداخلية ، إذ تستند المراجعة الاختبارية على درجة المتانة ورسانة نظام الرقابة الداخلية المطبق في الوحدة الاقتصادية الخاضعة للمراجعة .

● تناولت دراستنا دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون ، حيث تأثر المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية وذلك باكتشاف مواطن الغش والخطأ ومحاوله وجود حلول لها وتقديم نصائح، على

المقدمة

العكس في الدراسة السابقة المراجع الخارجي يقوم بتقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية باعطاء رايه فقط حول نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون ولا يقدم نصائح استشارية .

علون محمد أمين ، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة (opgi) ، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ، قسم العلوم التجارية ، تخصص محاسبة ، كلية العموم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2015-2016 .

و كان الهدف من هذه الدراسة هو كيف يساهم نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية .

وقد توصلت هذه الدراسة إلى :

- ان التدقيق الداخلي مجموعة من مبادئ ومعايير والإجراءات التي تحكم وتنظم وتعالج المعلومات المحاسبية .
- التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل ، موضوعي ، يضمن الجودة لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية
- يهدف نظام المعلومات المحاسبية بالدرجة الأولى إلى توصيل المعلومات بشكل مناسب للمستخدمين في الوقت المناسب وبدقة متناهية وبأقل تكلفة ممكنة .

● تناولت دراستنا للمراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون على عكس متغيرات الدراسة السابقة حيث تتغير المراجعة الداخلية تبعاً للمتغير المستقل نظام المعلومات المحاسبية .

هيكل البحث :

تم تقسيم البحث إلى جزئين : الجزء النظري مبني على المفاهيم وقد تم التطرق إليه في فصلين ، والجزء الثاني هو الجزء التطبيقي عملي الخاص أي الدراسة الميدانية التي تم إجرائها في مركب حمام الصالحين التابع لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة .

سنتطرق في الفصل الأول إلى الإطار النظري للمراجعة الداخلية ، ومقسم الفصل الأول إلى ثلاث مباحث ، المبحث الأول يحتوي على مفاهيم عامة حول المراجعة ، أما المبحث الثاني يحتوي على مفاهيم عامة حول المراجعة الداخلية ، أما المبحث الثالث يحتوي على المراجعة الداخلية للمخزون .

المقدمة

أما الفصل الثاني سنتطرق إلى الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية ، ومقسم الفصل الثاني إلى ثلاث مباحث ، المبحث الأول يحتوي على الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية ، المبحث الثاني يحتوي على الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية، المبحث الثالث يحتوي على الرقابة الداخلية على مخزون

أما الفصل الثالث سنتطرق إلى الدراسة الميدانية ، ومقسم الفصل الثالث إلى ثلاث مباحث ، المبحث الأول يحتوي على لمحة عن مؤسسة التسيير السياحي بسكرة E.G.T.B ، والمبحث الثاني يحتوي على واقع المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية للمخزونات في مركب حمام الصالحين ، و المبحث الثالث يحتوي على مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات في مركب حمام الصالحين .

الفصل الأول

الإطار النظري

للمراجعة الداخلية

تمهيد:

لقد نشأت المراجعة وتطورت نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي تقدمها، فان المراجعة بشكل عام تهدف إلى التحقق من مدى صحة وسلامة البيانات المالية والإدارية والتشغيلية للمؤسسة، ومدى التزام العاملين داخلها بتطبيق السياسات والقواعد والإجراءات الموضوعة لتسيير أنشطتها، بغرض تفادي مختلف الأخطاء وحماية ممتلكاتها من حالات الغش والتلاعب والاختلاس.

إن المراجعة كغيرها من العلوم الاجتماعية تقوم على مجموعة من المفاهيم التي تعتبر كأساس لل غاية التي أنشأت من أجلها، كما أنها تركز على مجموعة من المعايير، التي تعتبر مرشداً لممارسي مهنة المراجعة، والمراجعة تنقسم إلى عدة أنواع بحسب الزاوية التي ينظر إليها من خلالها، وتبعاً لذلك هناك أيضاً عدة أنواع للمراجعين الممارسين لها.

ومما سبق فقد قسمنا هذا الفصل إلى :

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة .

المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول المراجعة الداخلية.

المبحث الثالث: المراجعة الداخلية للمخزونات.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة

تعتبر المراجعة عملية منتظمة تتكون من مجموعة من النظريات والمبادئ والإجراءات، التي تعنى بفحص واختبار البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية، وذلك بغية التأكد من دقتها ودرجة الاعتماد عليها من أجل سلامة نتائج عملية المراجعة في اتخاذ القرار المناسب، والمراجعة تعتبر الوجه المكمل للعمل المالي والمحاسبي بصفة عامة وفي هذا المبحث سوف نقوم بتوضيح المفاهيم العامة للمراجعة .

المطلب الأول: التطور التاريخي وتعريف للمراجعة

الفرع الأول: التطور التاريخي للمراجعة :

أولاً: الفترة من العصر القديم إلى 1500 م:

كانت المراجعة غير معروفة ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل فيها نفس العمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة، وفي تلك الفترة كان الاهتمام منصباً على المخزون السلعي حيث تجرد البضاعة عدة مرات في الفترة الواحدة، وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توكي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش في الدفاتر.¹

أما في عهد الإمبراطورية الرومانية فقد كانت الدفاتر المحاسبية على مسمع من الحاكم، وبحضور مستشاريه لاكتشاف أي تلاعب أو غش.

وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية إيطاليا إلى دويلات، ظهرت الحاجة إلى عملية المراجعة خاصة بعد انتشار التجارة حيث تم استخدام المراجعين لأول مرة لمراجعة العمليات المسجلة بالدفاتر.

وفي سنة 1394م استخدمت حكومة مدينة بيزا المراجعين في مراجعة الحسابات الحكومية.

وعموماً كان الهدف من عملية المراجعة هو التأكد من أمانة القيمين على الشؤون المالية، وكانت هذه العملية تفصيلية 100 % مع عدم وجود أو معرفة نظم الرقابة الداخلية.

ثانياً: الفترة من 1500 م إلى 1850 م :

لم تختلف الفترة هذه عن سابقتها فمن حيث الأهداف لم يكن هناك أي تغيير يذكر غير أنه حدثت بعض التغييرات وهي:

¹ إدريس عبد السلام شتيوي ، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1996، ص ص 14-15 .

1- انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة للمراجعين.

2- تبني فكرة النظام المحاسبي وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

وهذا مما أدى إلى ظهور نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المؤسسة، ورغم ذلك استمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية.

ثالثا: الفترة من 1850م إلى 1905م :

هذه الفترة شهدت نموا اقتصاديا كبيرا، خاصة مع ظهور شركات المساهمة الكبيرة، هذا ما أدى إلى انفصال النهائي بين الملكية "أصحاب المؤسسة" والإدارة حيث استلم المتخصصون الوظائف الإدارية في شركات المساهمة، وظهرت الحاجة من طرف المساهمين وبشكل ملح في المحافظة على أموالهم المستثمرة، هذا كله أدى للجوء للمراجعة كمهنة خاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث ومحايّد تكون مهمته تبيان مدى أمانة القيمين على أموالهم وممتلكاتهم، وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة، وبذلك عرفت لأول مرة المراجعة الاختيارية وبذلك أصبحت المراجعة أقل تفصيلا، وكان الهدف الجوهرى في نهاية هذه الفترة هو اكتشاف الغش أو التلاعب بالدفاتر من خلال اكتشاف الأخطاء سوء كانت فنية أو في تطبيق المبادئ المحاسبية.¹

رابعا : الفترة من 1905 م إلى وقتنا الحاضر.

في هذه الفترة المراجع يعتمد على أنظمة الرقابة الداخلية بشكل كلي في عملية المراجعة.

وفي أواخر هذه الفترة ظهر ما يسمى بأسلوب العينات الإحصائية في عمليات المراجعة، ومن ثم أصبحت عملية المراجعة تعتمد على العينات المختارة على أساس علمي، وليس على أساس الحكم الشخصي للمراجع، أما الهدف الرئيسي في هذه الفترة كان إعطاء رأي في محايّد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال الشركات، بدل العمل على اكتشاف الغش والتزوير فالمراجع ليس مسؤولا عن عدم اكتشاف التلاعب أو الغش إذا مقام بعمله على أكمل وجه.

¹ إدريس عبد السلام شتيوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 16 .

الفرع الثاني : تعريف المراجعة

تم تعريف المراجعة من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي ومن قبل الهيئات والمجالس المهنية، فمنها ما تم صياغته لتناسب موقفاً معيناً أو إجراء معيناً لتحديد الأغراض الخاصة والمسؤوليات المتعلقة بالمراجعة في هذا الموقف أو ذلك الإجراء، ومنها ما تم صياغته ليتناول المراجعة بشكلها العام فمن أهم تلك التعريفات العامة للمراجعة الآتي:

- المراجعة عملية منظمة للحصول على أدلة وقرائن الإثبات باستعمال الوسائل الفنية والموضوعية ، للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت في الدفاتر والسجلات ، حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة ، و هذه الأحداث وفق مقاييس معينة ثم نقل النتائج لأطراف المعنية .¹
- المراجعة هي عملية تعتمد على الموضوعية، لتجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات والأحداث الاقتصادية للمؤسسة، وذلك للتحقق من مدى تطابق تلك النتائج .²
- المراجعة هي الفحص الذي ينفذه مهني مستقل وخارجي عن المؤسسة، من أجل التصريح برأيه حول صحة ومصداقية الحسابات السنوية، فهذه الأخيرة يجب أن تعطي صورة صادقة النتيجة عمليات السنة المالية الماضية، بالإضافة إلى الحالة المالية لأصول المؤسسة في نهاية السنة المالية.³
- المراجعة هي عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.⁴

ومن التعاريف الشاملة للمراجعة ما ذكرته إحدى لجان جمعية المحاسبة الأمريكية، بأن المراجعة:

ومن التعاريف السابقة نستنتج أن:

- المراجعة هي عملية فحص وتقييم للأدلة والقرائن التي تم جمعها التي تتعلق بأنشطة المؤسسة .

¹ خالد أمين عبد الله ، التدقيق والرقابة في البنوك ، دار وائل للنشر والطباعة ، عمان ، 1997 ، ص 7.

² محمد فيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث الازارطة ، الاسكندرية، 1997، ص 11.

³ لطفي شعباني ، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة ، رسالة لنيل شهادة ماجستير ، تخصص إدارة أعمال، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، الجزائر ، غير منشورة ، 2003-2004 ، ص 20 .

⁴ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية للمفاهيم الأساسية وآلية التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 5-7.

- أن المراجعة عملية تعتمد على الفكر والمنطق، فهي نشاط يجب التخطيط له وتنفيذه بأسلوب منهجي.
- الهدف من المراجعة هو المصادقة على الحسابات السنوية.
- المراجعة عملية منتظمة للحصول على الأدلة والقرائن ثم تقييمهم ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية.

المطلب الثاني : أنواع ومعايير المراجعة

الفرع الأول : أنواع المراجعة :

للمراجعة عدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية المراجعة من خلالها، ويمكن تصنيفها إلى الأقسام

التالية:

1- من زاوية الالتزام القانوني: وتتمثل فيما يلي:¹

1-1 المراجعة الإلزامية : وهي المراجعة التي تلتزم بها المؤسسات وفقا للقانون السائد (قانون الشركات قوانين الضرائب، قانون الاستثمار)، ويتم تعيين المراجع من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتباعه ومن الضروري أن تكون المراجعة في هذه الحالة كاملة (إختبارية).

1-2 المراجعة غير الإلزامية (الاختيارية): الأصل في المراجعة أنها تكون اختيارية، ويرجع أمر القيام بها إلى أصحاب المؤسسة وإلى غيرهم من أصحاب المصالح، لذلك فإن المراجعة الاختيارية تناسب مؤسسات الأشخاص والمؤسسة الفردية لأنها تفيد في الثقة والاطمئنان إلى الحسابات المعتمدة من المراجع عند تحديد أنصبة الشركاء المتضامنين عند الانضمام والانفصال، وكذلك اطمئنان الشريك الموصي في الحسابات لأنه غير مسموح له بالتدخل في الإدارة، بالإضافة إلى اطمئنان البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة من مراجع عند طلب قروض، فضلا عن الأمل في قبول الإقرارات المقدمة من المؤسسة للضرائب وعدم تعديلها واعتمادها.

2- من حيث توقيت المراجعة وإجراء الاختبارات²

المراجعة من حيث زمان وتوقيت إجرائها، وطبيعة إجراء الاختبارات نوعان، هما:

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص48.

² عبد الفتاح محمد الصحن ، محمد سمير الصبان ، شريفة علي حسن ،أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية) ، الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2004 ص ص 45-47 .

1-2 المراجعة النهائية: تتميز هذه المراجعة بأنها تتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ويلجأ المراجع إلى هذا النوع عادة في المنشآت صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

2-2 المراجعة المستمرة: في هذه المراجعة تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة، وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.

3- من حيث نطاق عملية المراجعة:¹

يشمل نطاق عملية المراجعة صنفين هما:

1-3 المراجعة الكاملة: وهي التي تتضمن فحص ومراجعة جميع العمليات التي تمت في المؤسسة خلال الفترة المحاسبية، بمعنى أن تكون مراجعة شاملة للعناصر والنواحي التالية:

- جميع العمليات المالية الصغيرة والكبيرة على حد سواء .
- جميع القيود الدفترية المسجلة في دفاتر اليومية على اختلاف أنواعها
- جميع الحسابات التي تتضمنها دفاتر الأستاذ على اختلاف أنواعها
- جميع التسويات المحاسبية التي تمت خلال الفترة
- جميع المستندات والأوراق والملفات والسجلات والدفاتر ويلجأ المراجع إلى إتباع هذا الأسلوب في الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية غير مرضية.

2-3 المراجعة الجزئية: وهي التي تتضمن مراجعة بعض العمليات المعنية في شكل عينات ممثلة لمختلف ما تم من عمليات خلال الفترة ولتنفيذ هذا الأسلوب قد يختار المراجع:

- ✓ بعض القيود لبعض العمليات دون غيرها
- ✓ عمليات أيام معينة دون باقي الأيام
- ✓ عمليات أسابيع أو شهور معينة دون غيرها

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرياً، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 188-189 .

✓ عينات من عمليات الإيرادات أو المصروفات.

4- من حيث الهيئة التي تقوم بالمراجعة

يقوم بعملية المراجعة طرفان، أحدهما داخلي والآخر خارجي، أما التمييز يكون على النحو الآتي: ¹

1-4 المراجعة الخارجية: هي المراجعة التي يقوم بها شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين بواسطة الملاك حيث يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في إبداء الرأي وهو مسئول أمامهم، ويقدم تقريره ورؤية عن القوائم المالية إليهم، وهدفها الرئيسي هو خدمة الملاك عن طريق إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية التي تعدها الإدارة نتيجة الأعمال والمركز المالي، أما الهدف الثاني فهو اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب

2-4 المراجعة الداخلية: هي أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم على والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى ، واستنادا لم سبق ، يمكن القول بان المراجعة تمثل احد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بالنواحي التالية :

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية .
- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من الأقسام المؤسسة .
- كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي ، وذلك كمؤشر عكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي .
- ولتنفيذ الأهداف السابقة للمراجعة الداخلية ، يتطلب الأمر ان يقوم المراجع الداخلي بدور فعال داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، بحيث يتولى المهام التالية :

- رقابة قبل الصرف للتحقق من سلامة الإجراءات قبل إتمام الصرف الفعلي .
- رقابة بعد الصرف للتأكد من أن جميع المصروفات قد صرفت في الأغراض المحددة والمرتبطة بأعمال المؤسسة .
- التحقق من صحة المعلومات المحاسبية والإحصائية التي تقدمها الأقسام المختلفة للإدارة العليا .

¹ عبد الفتاح محمد الصحن ، محمد سمير الصبان ، شريفة علي حسن ، المرجع سبق ذكره ، ص ص 38-39 .

جدول رقم (1) : الفرق بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية

المراجع الداخلي	المراجع الخارجي	
الهدف الرئيسي : خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعية .	الهدف الرئيسي : خدمة طرف ثلاث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي الهدف الثانوي : اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية	الهدف أو الأهداف
موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة ويعين بواسطة الإدارة .	شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين بواسطة الملاك .	نوعية من يقوم بالمراجعة
يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات مثل : الحسابات والتكاليف ولكنه يخدم رغبات وحاجات الإدارة الأخرى .	يتمتع بالاستقلال الكامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي	درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي
مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا .	مسؤول أمام الملاك ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم .	المسؤولية
تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فيقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي يكون نطاق عمله	يحدد ذلك امر التعيين ومعايير المراجعة المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية	نطاق العمل
يتم بصورة مستمرة على مدار أيام السنة .	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة .	توقيت الأداء

المصدر : عبد الفتاح محمد الصحن ، محمد سمير الصبان ، شريفة علي حسن ، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية) ، الدار الجامعية ، الاسكندرية

الفرع الثاني: معايير المراجعة :

إن المراجعة مهنة حرة تحكمها القوانين وقواعد والمعايير ، والمراجع شخص محترف متخصص ومهمته تزداد تعقيدا من فترة إلى أخرى نتيجة لتعدد عالم الأعمال اليوم وتعدد المحاسبات والمشاكل المالية منها والقانونية والضريبية على وجه الخصوص ، وعليه ينبغي على المراجع مراعات المعايير أثناء قيامه بمهمته حتى لا يكون مقصرا وما يتبع ذلك من عواقب .¹

ويمكن تجميع معايير المرجعة المتعارف عليها والصادرة على الهيئات العلمية والمهنية في معظم دول العالم تحت ثلاثة مجموعات أساسية وهي:²

1. معايير عامة .
2. معايير العمل الميداني .
3. معايير إعداد التقارير .

1: المعايير العامة للمعايير الشخصية

تتعلق المعايير العامة بمعايير التكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير على أنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة وتتضمن المعايير العامة مايلي:

1-1 معايير التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية: إن المعايير العامة تؤكد على أهمية مهارات المراجع الشخصية، ويجب أن تتوفر فيه قدر ملائم من ناحية التأهيل العلمي (تعليم رسمي في المحاسبة والمراجعة) ومؤهلات العلمية والكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام والكفاء لهذه المهمة، فعلى حسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة شرط على الشخص الراغب في الحصول على الاعتماد كمراجع للحسابات الآتي:

1-1-1 من ناحية التأهيل العلمي: أن يكون حاصلا على شهادة ليسانس في المالية أو العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة .

¹ محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط2 ، الجزائر ، 2005 ، ص ص 36-37 .

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص 39-40 .

1-1-2 من ناحية التأهيل العلمي والكفاءة المهنية: أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب للخبرة المحاسبية، ولديه 10 سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص. ويمكن أن لا تكون هذه الشروط كافية للحكم على كفاءة المراجع المطالبة ويجب أن تنظم (ملتقيات، دورية، الدورات والتربصات...) من أجل تنمية قدراته العلمية والعملية.

1-2-2 معيار الإستقلالية: وتكون في جميع الأمور ذات العلاقة بعملية المراجعة والأشخاص القائمين على ذلك، وعليهم أن يكونوا أحرار غير مقيدين كما عليهم أن يكونوا مستقلين تنظيميا وهذا ما يجعل المهمة أكثر مصداقية وشفافية.

لدى ينبغي توفر نقطتين لتحديد مدى استقلالية المراجع:

1-2-1 عدم وجود مصالح مادية للمراجع: ينبغي على المراجع أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلالية في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية المناسبة.

1-2-2 وجود استقلال ذاتي: ويفترض في هذه النقطة عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن فحص البيانات والسجلات المحاسبية بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من المراجعة.

1-3 معيار العناية المهنية: في هذا المعيار يتطلب من المراجع بدل العناية المهنية اللازمة لإنجاز الفحص وإعداد التقرير أي الاهتمام الكافي لجميع عملية المراجع، ولذلك لا يكفي المراجع أن يكون مؤهلا أو مستقلا حتى ينجز عمله المراجعة بنجاح لكن يجب أن يكون راغبا في هذا النجاح وحريصا عليه ويمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة هي:¹

- ✓ محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة.
- ✓ أخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج المراجعة من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها.
- ✓ التقييم العميق لنظام القابلة الداخلية تحديد مواطن القوة والضعف، الذي قد يستغل لحدوث تلاعبات وغش ولا يمنع حدوث أخطاء.
- ✓ العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.
- ✓ العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.

وفي نهاية المعايير العامة نشير إلى أنها تعتبر من أهم معايير المراجعة المتعارف عليها، حيث أن أي خلل في هذه المعايير الثلاثة سيؤثر على المعايير الأخرى للمراجعة فعند ما يكون المراجع مثلا غير مستقل ولم يبدل العناية المهنية اللازمة وليس مؤهلا علميا وعمليا، فلن يكون هناك حاجة إلى ضرورة تحقيق المعايير الأخرى من أجل الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 40.

2: معايير العمل الميداني

و تمثل في مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات المراجعة الميدانية وتنفيذها وتتضمن المعايير التالية :

- معيار دقة العمل ودقة الإشراف على المساعدين
- معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
- معيار كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات.

2-1 معيار دقة وتخطيط العمل ودقة الإشراف على المساعدين: ¹

يجب على مراجعة الحسابات ان يضع برنامج دقيق لمراجعة العمليات المختلفة ، حتى يمكن مراجعة هذا البرنامج وتعديله ليتم التأكد من ان خطوات المراجعة الضرورية قد تم تحديدها وقد تم استيعابها من طرف المساعدين ، حيث تختلف خطوات وإجراءات عملية المراجعة باختلاف نوع هذه العملية واختلاف العناصر التي تخضع لها، ويجب قبل وضع خطة المراجعة التعرف على المؤسسة التي يتم مراجعة حساباتها والحصول على المعلومات الضرورية التي تساعد في وضع خطة العمل .

ويجب على المراجع ان يقوم بالإشراف الفعلي على أعمال مساعديه للتأكد من إتباعهم للخطة الموضوعة خصوصا بالنسبة للموظفين الجدد، و مراجعة أوراق العمل التي يعدها المساعدون،

2-2 معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية : ²

ويجب ان تتم دراسة وتقييم انظمة الرقابة الداخلية المعمول بها في المؤسسة لتقرير مدى الاعتماد عليها، و يقصد تحديد نطاق الاختبارات اللازم القيام بها .

الرقابة الداخلية تعتبر مصدرا من مصادر الإثبات في عملية المراجعة ولذا فان مراجع الحسابات يجب أن يولي عناية فائقة بالنسبة لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، فالنظام السليم للرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة يؤدي إلى تخفيض عدد أدلة وقرائن الإثبات التي يحتاجها المراجع، أما إذا كان هناك ضعف أو قصور في النظام يترتب على المراجع زيادة كمية اختباره ولذا فان المراجع، قبل أن يضع خطة العمل يجب عليه فحص الرقابة الداخلية وفي ضوء نتائج هذا الفحص يحدد خطة وإجراءات العمل وأدلة الإثبات التي يترتب عليه تحقيقها.

¹ نواف محمد عباس الرماحي ، مراجعة المعاملات المالية ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2009 ، ص 47 .

² نفس المرجع ، ص 48 .

2-3 معيار كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات :

يجب الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات أو قرائن المراجعة عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغيرها كأساس سليم لإبداء الرأي في القوائم المالية تحت الفحص. و يتمثل هذا المعيار في ضرورة قيام مراجع الحسابات بتجميع أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات التي تؤدي إلى إقناعه بحيث يمكنه ذلك من إبداء رأيه الفني في المواضيع الخاضعة لعملية المراجعة. فأدلة الإثبات ومدى توافرها وكذلك مدى حاجتها في عملية الإثبات هي الأساس الذي يبنى عليه المراجع رأيه في مدى صحة وسلامة البيانات المحاسبية ، ومدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة ومركزة المالي في نهاية الفترة .

3 : معايير إعداد تقرير

يعتبر مدقق الحسابات المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية المراجعة لمستخدمي القوائم المالية . لذلك تم تقسيم معايير إعداد تقرير إلى أربع معايير وهي كالتالي :¹

3-1 إبداء الرأي عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

ينص هذا المعيار على انه يجب إن يبين تقرير مراجع الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومقبولة عموما .

و يتطلب هذا المعيار التحقق ليس فقط من مدى قبول المبادئ المحاسبية، ولكنه يتطلب التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ .

كذلك يرى البعض انه عند قيام المراجع بتحديد ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية فانه يجب أن تحقق هذه المبادئ هدفين هما :

✓ إن هذه المبادئ تعمل على تحديد تأثير العمليات داخل المؤسسة كما حدثت فعلا، وتستخدم الأساس الملائم لتحقيق الإيرادات ، بشكل يربط التكاليف بالإيرادات وتخصيصها على فترات محاسبية .

¹ بوبكر عميروش ، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة ، رسالة لنيل شهادة ماجستير ، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2010/2011 ، ص ص 20-21 .

✓ إن الإجراءات المتبعة لعرض الميزانية والقوائم المالية تخلو من التحيز وتعبّر بصدق عن البيانات والطرق المحاسبية لكل من له مصلحة في المؤسسة .

وبعد قيام المدقق بمراجعة القوائم المالية، وتقييم النتائج التي توصل إليها عن طريق الأدلة المتوفرة لديه، يتعين عليه إبداء ربه في ما إذا كانت المعلومات المالية تم إعدادها، وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة على أن يكون رأيه كنتيجة شاملة.

أما في حالة اختلاف المدقق مع إدارة المؤسسة حول تطبيق المبادئ المحاسبية ، فعلى المدقق أن يبدي ربا متحفظا أو رأيا معارضا خاصة إذا كان لهذا التطبيق تأثير مادي على البيانات المالية.

3-2 إبداء الرأي في مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها¹

ويهدف هذا المعيار إلى التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية ، وذلك لضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية، وبالتالي التأثيرات التي أدت إليها هذه القوائم المالية لأن عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ يؤدي إلى تداخل بين عناصر الإيرادات والمصاريف للفترات المالية السابقة، وبالتالي النتائج المالية المتوصل إليها تكون غير صحيحة.

والهدف من هذا المعيار هو :

✓ قابلية القوائم المالية للمقارنة

✓ توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة، ففي هذه الحالة يجب على مدقق الحسابات الإشارة إلى ذلك بطريقة ملائمة في تقريره.

3-3 الإفصاح الكافي :

لا يقصد بالإفصاح الكافي فقط نوع المعلومات في القوائم المالية، وإنما يتضمن كذلك أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها وتصنيفها في القوائم المالية، كذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة في القوائم المالية، كما أن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية هامة جدا للإفصاح عن كثير من المعلومات وتعتبر جزءا من القوائم المالية وتدخل ضمن مسؤولية الإدارة حتى لو ساعد المدقق في إعدادها.

و تتمثل أهمية الحكم على ملائمة الإفصاح في النقاط التالية:²

✓ أن الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة للجمهور .

¹ بوبكر عميروش ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 22 .

² نفس المرجع ، ص ص 22-23 .

- ✓ أن عامل الأهمية يلعب دوراً أساسياً في عملية الإفصاح كونه مرتبطاً بالمصلحة العامة .
 - ✓ كذلك أن الإفصاح الملائم يعبر عن محتويات القوائم المالية بشكل صريح ولا يحتمل التأويل أو الشك .
 - ✓ أن عدم الإفصاح في بعض الأحيان يعتبر مبرراً خاصة في حالة تضارب المصالح .
 - ✓ أن الإفصاح يعود بالضرر على المؤسسة ولا يعود بالفائدة الكافية على الغير .
- وما لم يرد في تقرير المدقق عكس المعيارين الأولين من معايير إعداد التقرير فإن الإفصاح عن القوائم المالية يعد كافياً .

3-4 معيار إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة :

يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة أو امتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها ذلك، وفي هذه الحالة يجب أن :

- يتضمن تقرير المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة وفيما إذا كانت الميزانية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة في نهاية العام وأن حساب الأرباح والخسائر يعبر بشكل سليم عن نتيجة أعمال المؤسسة عن السنة الخاضعة لعملية المراجعة¹.

وهنا نلاحظ أربع أنواع من التقارير:

- **التقرير النظيف:** وهو التقرير الإيجابي الذي يقوم على أساس تبني نظام رقابة داخلية سليم، بكل إجراءاته ومقوماته بالإضافة إلى سلامة الممارسة المحاسبية داخل المؤسسة.
- **التقرير التحفظي:** ويشير هذا التقرير إلى بعض التحفظات التي يراها المراجع ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.
- **التقرير السالب:** ويصدر هذا النوع من التقارير عندما يلاحظ المراجع أن المؤسسة لم تتبع الإجراءات اللازمة والمعايير المتفق عليها وأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن هذا النظام لم تتم معالجتها سليمة.
- **تقرير عدم إبداء رأي:** وينتج في حال استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة استخدامها كاستحالة حصوله على الأدلة والبراهين التي تساعد في إبداء رأيه.

¹ نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سبق ذكره، ص 52.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة

الفرع الأول: أهمية المراجعة :

للمراجعة أهمية كبيرة للأطراف المستخدمة للقوائم والتقارير المعدة من طرف المؤسسة:

أولاً: إدارة المؤسسة : وتتمثل أهميته في: ¹

رأي معتمد ودليل لمستخدمي القوائم المالية داخل وخارج المؤسسة حول عدالتها كوحدة واحدة.

✓ أساس للحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض والموردين.

✓ أساس لتحديد سلامة المركز المالي.

✓ أساس لتقرير وتحديد ربحية العمليات وقوتها الإدارية.

✓ أساس لتجنب العسر المالي أو الإفلاس أو الاختلاس.

ثانياً: الدائنين والموردين: ²

يعتمدون على تقرير المراجع بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقاً لقوة المركز المالي.

ثالثاً: البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:

تلعب هذه المؤسسات دوراً مهماً في التمويل قصير الأجل للمؤسسات لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها، لهذا فإنها تعتمد على تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج المصرفي وتعتمد كأساس للتوسع فيه أو الإحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح القرض.

رابعاً: المؤسسات الحكومية: ³

تعتمد القوائم المالية وتقرير المراجع للتخطيط، المتابعة، الإشراف والرقابة على المؤسسات الاقتصادية، وتأكيد إلتزامها بالتعليمات، الإجراءات والتوجيهات ومدى الإلتزام بالخطط الموضوعية وتحديد الانحرافات وأسبابها.

¹ رأفت سلامة محمود، احمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات ، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان، 2011، ص 25.

² نفس المرجع ، ص 27 .

³ نفس المرجع ، ص ص 28-29 .

خامسا: الإقتصاد القومي:

يعتمد كذلك الاقصاديون في هياكل الدولة على القوائم المالية للوصول إلى تحديد المؤشرات الوطنية منها مثلا الدخل القومي، الناتج الداخلي الخام وغيرها، والقيام بعملية التخطيط الاقتصادي أو اتخاذ قرارات تنمية تخدم الصالح العام، لهذا وجب أن تكون المعلومات الظاهرة على هذه القوائم المالية تعبر عن واقع فعلي، فمهمة المراجعة من المهن التي ساهمت مساهمة فعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب.

الفرع الثاني: أهداف المراجعة :

انطلاقا من التعاريف المقدمة سلفا للمراجعة والتطور المستمر الذي عرفته هذه المهنة يظهر لنا أن أهداف المراجعة تطورت نظرا للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ، ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المالية من جهة أخرى ، ومن هنا يمكن لنا أن نستخلص أهداف المراجعة التالية :¹

1 - الوجود والتحقق: يسعى المراجع في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية والقوائم المالية الختامية الأخرى موجودة فعلا .

2 - الملكية والمديونية : هذا الهدف مكمل للهدف السابق من خلال التأكد من ان كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة وإن الخصوم التزام عليها .

3 - الشمولية : بهدف الوصول إلى الشمولية يتطلب علينا التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ، والعمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومة شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة أخرى ، والذي يعتبر من بين أهداف المراجعة لإعطاء مصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية .

4 - التقييم والتخصيص : تهدف المراجعة من خلال هذا العنصر إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا لطرق المحاسبة المعمول بها ، كطرق احتلاك الاستثمارات ، وكذلك طرق تقييم مخرجات المخزونات ، ومن ثمة تخصيص هذه العملية في الحسابات الخاصة بالانسجام مع المبادئ المحاسبية المعمول بها .

5 - العرض والإفصاح : تسعى الأطراف المستعملة للمعلومة المالية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المالية والمتمثلة في

¹ زين يونس ، عوادي مصطفى ، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الداخلية ، مطبعة سحري ، الوادي ، الجزائر ، 2011 ، ص ص 17-18 .

المعلومات التي أعدت وفقا لمعايير الممارسة المهنية ثم تقديمها بشكل سليم يتماشى مع المبادئ المحاسبية ، إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع الذي يثبت صحة الخطوات التي تمت داخل نظام المولد لها .

6 - إبداء رأي فني : يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة التي قام بها ، إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المالية الناتجة عن النظام المولد لها ، لذا ينبغي هاذا الأخير وفي إطار ما تمثله المراجعة القيام بالفحص للتحقق من العناصر التالية

1:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة .
- مراقبة عناصر الأصول وعناصر الخصوم .
- تقييم الهيكل التنظيمي .
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة .
- محاولة الكشف عن حالات الغش ، التلاعب والأخطاء .
- تقييم الأداء داخل نظام والمؤسسة ككل .
- تقييم الأهداف والخطط .

¹ زين يونس ، عوادي مصطفى ، مرجع سبق ذكره ، ص 18 .

المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول المراجعة الداخلية.

إن ضرورة تبني المؤسسة لوظيفة المراجعة الداخلية في هيكلها التنظيمي أصبح مسألة مهمة وملحة، وهذا للدور الذي تلعبه في تقييم النظام الداخلي للمؤسسة والمساهمة في تقويمه وتصحيحه ومحاولة معالجته .

المطلب الأول : ماهية المراجعة الداخلية .

الفرع الأول : تطور المراجعة الداخلية.

عرفت مهنة المراجعة الداخلية كمهنة منذ زمن بعيد ، إلا أنها كمفهوم علمي لم تظهر إلا في الآونة الأخيرة خاصة بعد إنشاء معهد المراجعين الداخليين IIA عام 1941 ، منذ ذلك التاريخ عمل هذا المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية حيث لقد مرت هذه الأخيرة بالعديد من المراحل وهي :¹

المرحلة الأولى (قبل عام 1947): كان يقصد بالمراجعة الداخلية في هذه المرحلة بأنها المراجعة التي يقوم بها مجموعة من موظفي المؤسسة لتعقب الأخطاء، و كان هدف المراجعة هو اكتشاف الأخطاء، كما أن الفرق بينها وبين المراجعة الخارجية كان يمثل في الجهة التي تقوم بعملية المراجعة .

المرحلة الثانية (1947-1957): تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941، و هذه تعتبر الخطوة الأساسية في مجال التجسد المهني للمراجعة الداخلية، حيث ساهم هذا المعهد في تطويرها واتساع نطاق الانتفاع بخدمتها، و في عام التجسيد المهني للمراجعة الداخلية ، حيث ساهم هذا المعهد في تطويرها واتساع نطاق الانتفاع بخدمتها، و في عام 1947 تم إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات المراجعة الداخلية صادرة عن IIA ، و في عام 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات المراجعة الداخلية.²

المرحلة الثالثة (1957-1971): وعرفت المراجعة الداخلية في هذه المرحلة على أنها ذلك النشاط التقييمي

المحايد داخل المؤسسة لمراجعة العمليات المحاسبية والمالية لخدمة الإدارة وتقديم خدمات رقابية بناءة، و هي جزء من نظام الرقابة لإدارية يعمل عن طريق قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى ، وقد اصدر IIA هذا التعريف حيث تم توسيع مجال عمل المراجعة الداخلي وتوسيع أهداف المراجعة الداخلية.³

¹ ثناء علي القباني ، نادر شعبان السواح ، المراجعة الداخلية في ضل التشغيل الالكتروني ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2006 ، ص 24 .

² خلف عبد الله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية ، مؤسسة الوراقة للنشر والتوزيع ، الاردن ،

2006 ، ص 25 .

³ ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 25-27 .

المرحلة الرابعة (1971-1981): عرفت في 1971 أنها نشاط تقييمي محايد داخل المؤسسة لمراجعة عملياتها لخدمة الإدارة، حيث استعمل لفظ (عملياتها) ويعني انه تم توسيع مجال المراجعة الداخلية ليشمل تقييم جميع العمليات .

المرحلة الخامسة (1981-1999) : تم إصدار تعريف جديد للمراجعة الداخلية في 1981 وهي ذلك النشاط التقييمي المحايد داخل المؤسسة لخدمتها، فهي نظام رقابي يعمل عن طريق فحص وتقييم فعالية وكفاءة نظم الرقابة لأخرى، يلاحظ إن المراجعة الداخلية تحولت من أداة لخدمة الإدارة فقط إلى أداة لخدمة المؤسسة ككل، وهذا ما يؤثر علي مكان قسم المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي وعلي استقلال المراجع الداخلي.

المرحلة السادسة (من 1999 حتى الآن) : في 1999 اصدر IIA احدث تعريف للمراجعة الداخلية وهو المراجعة الداخلية هي نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زيادة العائد وتحسين عمليات المؤسسة ، وأنها تساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة ، وهذا التعريف اخذ في الاعتبار كافة الأسباب التي أدت إلى التطورات والاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية ، ومراعاة احتياطات العميل الرئيسي للمراجعة الداخلية (الإدارة)، كما بين أن أنظمة الرقابة وجدت لمساعدة في إدارة المخاطر ، وتضمن الاعتراف بالاتجاه نحو الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية لتلبية حاجات الإدارة.

الفرع الثاني : مفهوم المراجعة الداخلية

في سنة 1947 أصدر معهد المراجعين الداخليين أولى مقالاته تحت عنوان "مسؤوليات المراجع الداخلي" تناول فيها طبيعة وأهداف المراجعة الداخلية، وعرف المراجعة الداخلية بأنها: " أداة تعمل مستقلة من داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى .¹

ونجد التعريف الصادر سنة 1957م كالتالي: المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل يستعمل لمراقبة مجموعة الوظائف والنشاطات، فهي نشاط رقابي في أعلى مركز تنظيمي يمارس بتفويض من الإدارة العليا بهدف الملاحظة وإبداء الرأي حول فعالية الوسائل الرقابية الأخرى.²

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية الإسكندرية، 2003، ص 203.

² محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظيم والتطبيق، الدار الجامعية بيروت، 1990، ص 25 .

أما المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية فقد عرفه على انه: نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المؤسسة الضمانات الكافية حول درجة تحكم في العمليات وإعطاء نصائح من اجل القيام بالتحسينات اللازمة والتي تساهم في خلق القيمة المضافة.¹

"المراجعة الداخلية هي وظيفة إدارية تابعة لإدارة المؤسسة، لتعبّر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى النظام مع ما تتطلب الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى"²

و من خلال التعارف السابقة نستخلص :

- المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة داخل المؤسسة .
- المراجعة الداخلية تعمل على فحص وتقييم الأنشطة الاقتصادية وتهدف إلى إعطاء نصائح داخل المؤسسة .
- المراجعة الداخلية تعمل على حماية أصول المؤسسة وإعطاء إنتاجية قصوى .

الفرع الثالث : أهمية المراجعة الداخلية :

تكمن المراجعة الداخلية في كونها رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة وملاكها في رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة إضافة إلى أنها تعتبر عين وإذن المراجع الداخلي وأهم آليات التحكم الرئيسي لذلك فقد ظهرت وتطورت أهميتها نتيجة لتضايف مجموعة من العوامل المتمثلة في:³

- كبر حجم المؤسسة وتعدد عملياتها
- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى الإدارات الفرعية بالمؤسسة .
- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية وصيانة أموال المؤسسة من الغش والسرقة والأخطاء .
- حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى البيانات الدقيقة للتخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية .
- تطور إجراءات المراجعة من تفصيلية كاملة إلى اختيارية تعتمد أسلوب العينة .

¹ Hamini Allel , le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable , opu , alger , 2003, p35 .

² لظفي شعباني ، مرجع سبق ذكره ، ص 70 .

³ يوسف محمد جربوع ،مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2008 ، ص18 .

الفرع الرابع : أهداف المراجعة الداخلية

فإذا أردنا التطرق إلى الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية فيمكن القول بأنه بالرغم من أن الهدف الرئيسي لقسم (دائرة أو خلية) المراجعة الداخلية في أي تنظيم هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية لهذا التنظيم، فإن المراجعين الداخليين يسعون بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية:¹

- مراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية.
- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف.
- تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسة وإجراءاتها.
- حماية أصول المؤسسة.
- منع الغش والأخطاء واكتشافها إذا ما وقعت
- تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة والتقارير المالية، والتأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر وبدقة عن الواقع.
- القيام بمراجعات منتظمة ودورية للأنشطة المختلفة ورفع تقارير النتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا.
- تحديد مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات الحكومية الاجتماعية.
- تقييم أداء الأفراد بشكل عام
- التعاون مع المراجع الخارجي لتحديد مجالات المراجعة الخارجية؛
- المشاركة في تخفيض التكاليف ومنع الإسراف والتبذير ووضع الإجراءات اللازمة لها.

و يمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى هدفين أساسيين:²

- 1 - هدف الحماية :** ويشمل هذا الهدف المحافظة على سلامة الأمور التالية : أصول المؤسسة بمختلف أنواعها ، النظم والإجراءات المالية والمحاسبية ، السياسات والخطط المعتمدة في المؤسسة ، السجلات والمستندات والملفات العادية والآلية المعتمدة في المؤسسة ، نظام الضبط الداخلي الخ .

¹ إيهاب ديب مصطفى رضوان، أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 12.

² رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 47 .

2 - هدف التطوير : يتمثل هذا الهدف في وظيفة المراجعة التي تعد وظيفة علاجية وإرشادية تتناول فحص ومراجعة وتبعية وتحديد وتحليل النتائج الإيجابية والسلبية ووضع الحلول لها ورفعها بتوصيات ومقترحات إلى الإدارة فضلا عن توفير وتزويد هذه الإدارة بالبيانات والمعلومات الخاصة بهذه النتائج التي تشمل جميع أوجه نشاط المؤسسة .

الفرع الخامس: مبادئ المراجعة الداخلية

من أجل تطبيق جيد وفعال لعملية المراجعة لا بد من وجود مجموعة من القواعد يلتزم بها المراجعين الداخليين، لذلك قام المعهد الأمريكي المدققين الداخليين بإصدار مجموعة من المبادئ تتمثل في:¹

- **الإستقامة والنزاهة:** إستقامة المدققين الداخليين من شأنها إرساء دعائم الثقة وهذا ما يشكل الأساس للإعتماد على آرائهم وأحكامهم.

- **الإستمرارية:** من خلال هذا المبدأ يجب على الإدارة العليا إتخاذ كافة الإجراءات الضرورية التي تضمن استمرارية وظيفة المراجع الداخلي بما يتناسب مع حجم المؤسسة وطبيعة أنشطتها، فالإدارة مسؤولة على إتخاذ كافة التدابير اللازمة التي تتعلق بتوفير الموارد المادية والبشرية المؤهلة التي تساعد في تحقيق أهداف المراجعة الداخلية، ويتم ذلك إما على أساس مستمر أو على أساس سنوي خلال مقارنة العمل المنجز فعليا من قبل المراجعين الداخليين مع العمل المخطط له من قبل الإدارة.

- **الاستقلالية (الحياد):** بمعنى أن تكون وظيفة المراجعة الداخلية مستقلة عند تنفيذ الأنشطة التي يتم مراجعتها عن باقي الوظائف الأخرى ودون تدخل الإدارة العليا، وكذلك يجب أن تكون مستقلة عن إجراءات الرقابة الداخلية اليومية مما يعزز موضوعية ونزاهة هذه الوظيفة، وهذا يتطلب أن تكون تبعية المراجعة الداخلية لإدارة العليا أو مجلس الإدارة، ويكون الاتصال مباشرة مع هذين المستويين.

- **الكفاءة المهنية:** تعتبر الكفاءة المهنية أمر ضروري للمراجعين من أجل حسن سير أداء مهام المراجعة، وتشمل الكفاءة المهنية المعرفة والخبرة واستمرارية تأهيل كل موظف من موظفي إدارة المراجعة الداخلية، وذلك عن طريق التعلم المستمر، دورات تدريبية، دوران الموظفين داخل إدارة المراجعة الداخلية غيرها.

¹ علون محمد أمين ، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه ، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2015-2016، ص ص 18-19 .

- السرية: يجب أن يحترم المدققين الداخليين قيمة وملكية المعلومات التي يحصلون عليها، وأن لا يكشفوا عن أية معلومات دون أن يكون لهم السلطة التي تخولهم القيام بذلك ما لم تكن متطلبات قانونية أو مهنية تلزمهم القيام بذلك .

المطلب الثاني : أساسيات المراجعة الداخلية

الفرع الأول: معايير المراجعة الداخلية :

قام معهد المراجعين الداخليين (I.I.A) بإصدار هذه المعايير سنة 1978م وهي عبارة عن مجموعة القواعد والمبادئ التي يجب مراعاتها من طرف القائمين بالمراجعة الداخلية ، ويتم تعديل هذه المعايير كلما استدعت الحاجة إلى ذلك لمواجهة أي شكل جديد ، والهدف من إصدارها هو :¹

- إزالة الغموض عن دور مسؤولية المراجعة الداخلية وذلك بتحديد مجال تدخلها وممارستها .
- تحديد مسؤولية وسلطة المراجع الداخلي للمؤسسة .
- وضع قوانين تنظيمية وتشغيلية لمصلحة المراجعة الداخلية .
- الترويج للمراجعة الداخلية وذلك بتطوير خبرة معترف عليها .

حيث تتمثل في معايير الخمسة التالية :

- ✓ المعيار رقم 100: إستقلالية المراجع الداخلي .
 - ✓ المعيار رقم 200: الكفاءة المهنية للمراجعة الداخلية .
 - ✓ المعيار رقم 300: مجال عمل المراجعة الداخلية .
 - ✓ المعيار رقم 400: أداء العمل في المراجعة الداخلية .
 - ✓ المعيار رقم 500: إدارة قسم المراجعة الداخلية .
- وسوف نعرض ملخص عن معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية :²

أولاً- المعيار رقم 100 إستقلالية المراجع الداخلي

¹ لطفي شعبياني ، مرجع سبق ذكره ، ص 74 .

² ألفين ارينز ، جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي ، مراجعة احمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، السعودية ، 2002 ، ص 1034 .

يجب أن يتمتع المراجعون الداخليون بالإستقلال عن الأنشطة التي يراجعونها ويتضمن هذا المعيار جانبين أساسيين هما:

1- المعيار رقم 110 الموقع التنظيمي: يجب أن تحتل إدارة المراجعة الداخلية موقعًا تنظيميًا يسمح بإنجاز مسؤوليات المراجعة على نحو كافٍ وذلك من حيث:

✓ المستوى الإداري التابع له المراجع.

✓ الجهة التي يقدم تقرير المراجعة.

✓ سلطة التعيين والعزل بالنسبة للمراجع.

✓ تحديد مسؤوليات قسم المراجعة الداخلية من الأفراد والأدوات المختلفة ويتم ذلك سنويًا.

2- المعيار رقم 120 الموضوعية: يجب أن يؤدي المراجعون الداخليون عمليات المراجعة على نحو موضوعي أي الواقعية في الحكم على المراجعة من خلال:

✓ تحديد اختصاصات العاملين في القسم الخاص بالمراجعة الداخلية.

✓ تحديد حالات التعارض في الإختصاصات داخل القسم.

✓ تغيير وتبديل المهام بين أعضاء القسم في وقت إلى آخر.

✓ عدم القيام المراجع بمهام وأعمال تخص إدارات وأقسام أخرى.

✓ مراجعة نتائج المراجعة الداخلية قبل قراءة التقرير.

ثانياً- المعيار رقم 200 الكفاءة المهنية للمراجعة الداخلية¹

يجب أن يؤدي المراجعون الداخليون عملهم كفاءة وعناية مهنية معتادة ويتضمن هذا المعيار المعايير التالية:

1- المعيار رقم 210 العاملون: يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيدًا عن تمتع المراجعين الداخليين بالكفاءة المهنية والفنية والتعليم بما يتلاءم مع عمليات المراجعة التي يتم القيام بها.

2- المعيار رقم 220 المعرفة، المهارات والتدريب: يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية أو أن يحصل العاملون بها على جوانب المعرفة المهارات والتدريب الضروري لتحمل مسؤوليات القيام بالمراجعة.

3- المعيار رقم 230 الإشراف: يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيدًا عن وجود إشراف ملائم على عمليات المراجعة.

¹ ألفين ارينز ، جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره ، ص1035 .

4-المعيار رقم 240 الالتزام بمعايير السلوك: يجب أن يعمل المراجعون الداخليون ما يتفق مع معايير السلوك المهني سلوك.

5-المعيار رقم 250 المعرفة، المعايير والتدريب: يجب أن يتوافر في المراجعون الداخليين جوانب المعرفة، المهارة والتدريبات الضرورية للقيام بأداء عمليات المراجعة الداخلية.

6-المعيار رقم 260 العلاقات والاتصالات الإنسانية: يجب أن يحافظ المراجعين الداخليين على كفاءتهم المهنية والفنية المعتادة عن تنفيذ عملية المراجعة الداخلية.

7-المعيار رقم 270 التعليم المستمر: يجب أن يراجع المراجعين الداخليين على كفاءتهم المهنية والفنية من خلال التعلم المستمر.

8-المعيار رقم 280 بذل العناية المهنية المعتادة: يجب أن يمارس المراجعين الداخليين العناية المهنية المعتادة عن تنفيذ عملية المراجعة الداخلية.

ثالثا- المعيار رقم 300 مجال العمل المراجعة الداخلية¹

يجب أن يشمل مجال المراجعة الداخلية إختبار وتقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالمنظمة، وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات التي تم تخصيصها. ويتضمن هذا المعيار المعايير التالية:

1-المعيار رقم 310 مدى الإعتماد وأمانة المعلومات: يجب أن يفحص المراجعة الداخليون مدى الإعتماد على أمانة المعلومات المالية والمعلومات الخاصة بالتشغيل الوسائل التي تم إستخدامها في تعريف وقياس، التبويب والتقرير عن هذه المعلومات.

2-المعيار رقم 320 الإلتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات القوانين، القواعد التنظيمية: يجب أن يفحص المراجعون الداخليون التي تم وضعها للتأكد من الإلتزام بالسياسات والخطط والقوانين والقواعد التي لها أثر معنوي على العمليات التشغيلية والتقارير وتحديد إذا كانت المؤسسة قد إلتزمت بها.

3-المعيار رقم 330 حماية الأصول: يجب أن يفحص المراجعون الداخليون وسائل حماية أصول والتحقق من وجود هذه الأصول.

4-المعيار رقم 340 الاستخدام الاقتصادي والكفاء للموارد: يجب أن يقيم المراجعون الداخليون اقتصادية وكفاءة توظيف الموارد.

¹ زين يونس ، تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي ، رسالة لنيل شهادة ماجستير ، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر- الجزائر، غير منشورة ، 2008-2009 ، ص 61 .

- 5- المعيار رقم 350 إنجاز الأهداف الموضوعية وأهداف العمليات التشغيلية وأهداف البرامج: يجب أن يفحص المراجعون الداخليون العمليات التشغيلية أو البرامج قد تم تنفيذها كما هو مخطط لها.
- رابعاً- المعيار رقم 400 أداء العمل في المراجعة الداخلية:¹
- يجب أن يشمل على المراجعة تخطيط المراجع لفحص وتقييم المعلومات، توصيل النتائج والمتابعة.
- 1- المعيار رقم 410 تخطيط المراجعة: يجب أن يقوم المراجعون بتخطيط كل عملية مراجعة.
- 2- المعيار رقم 420 فحص وتقييم المعلومات: يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بتجميع وتحليل وتفسير وتوثيق المعلومات لتدعيم نتائج المراجعة.
- 3- المعيار رقم 430 توصيل النتائج: يجب على المراجعون الداخليون توصيل نتائج عمل المراجعة الذي قاموا به.
- 4- المعيار رقم 440 المتابعة: يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بالتأكد من أن التصرف الملائم قد تم القيام به نتائج المراجعة التي تم التقرير عنها.
- خامساً- المعيار رقم 500 إدارة قسم المراجعة الداخلية: يجب أن يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بإدارة مناسبة لإدارة المراجعة الداخلية ويتضمن هذا المعيار المعايير التالية:
- 1- المعيار رقم 510 الغرض، السلطة والمسؤولية: يجب أن يتوافر لدى مدير إدارة المراجعة الداخلية قائمة بالغرض من السلطة والمسؤولية في إدارة المراجعة الداخلية.
- 2- المعيار رقم 520 التخطيط: يجب أن يضع مدير إدارة المراجعة الداخلية الخطط التي يتم من خلالها القيام بمسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية.
- 3- المعيار رقم 530 الحسابات والإجراءات: يجب أن يوفر مدير إدارة المراجعة الداخلية سياسات وإجراءات مكتوبة تمثل دليلاً لهيئات العاملين.
- 4- المعيار رقم 540 إدارة وتنمية الأفراد: يجب أن يضع مدير إدارة المراجعة الداخلية برنامجاً لاختيار وتنمية الموارد البشرية في إدارة المراجعة الداخلية.
- 5- المعيار رقم 550 المراجعون الخارجيون: يجب أن ينسق مدير إدارة المراجعة الداخلية بين جهود المراجعة الداخلية والخارجية .

¹ زين يونس ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 61-62 .

6- المعيار رقم 560 تأكيد الجودة : يجب أن يضع مدير المراجعة الداخلية ويحافظ على برامج تأكيد الجودة مما يمكن من تقييم العمليات التشغيلية في إدارة المراجعة الداخلية .

الفرع الثاني : أدوات المراجعة الداخلية :

للمراجعة الداخلية أدوات يعتمد عليها يتمثل في :¹

1-الملف الدائم:

يحتوي الملف الدائم للمراجعة الداخلية على جملة من المعلومات الخاصة بحياة المؤسسة موضوع القانون والمحاسبة ، ويمكن أن يضم الملفات الفرعية التالية :

(ا) ملف خاص بالتنظيم العام للمؤسسة: والذي تمثل في المنهج الوظيفي وكل الإجراءات العملية ومختلف الأشكال والتوضيحات الخاصة بالنشاط العام للمؤسسة (تعليمات عامة/تعليمات تنظيمية/تعليمات خاصة بكل مديرية).

(ب) نسخ من كل العقود المبرمة في المدى القصير والمتوسط.

(ج) الوثائق الرسمية للمؤسسة كالملف الجبائي والذي يتضمن نسخ التصريحات الجبائية للمؤسسة حسب التسلسل الزمني، وكذا نتائج الرقابات الجبائية التي خضعت لها فيما سبق.

(د) ملف خاص بالحسابات شبه المحمّدة (الدليل المحاسبي الخاص، تعليمات تنظيم المحاسبة وإعداد الوثائق المحاسبية).

(هـ) وثيقة تناول الإشكاليات المهنية التي تنصب عليها مهنة المراجعة.

(و) محاضر لعمليات المراجعة السابقة مع الأجوبة الخاصة بالمديريات التي خضعت للمراجعة.

2-الملف السنوي أو ملف المهنة:²

يتعلق هذا الملف بالمعلومات ذات الارتباط فقط بالدورة أو السنة ويحتوي هذا الملف على :

1) الوثائق المحاسبة الخاصة بالمؤسسة.

2) خطة العمل .

3) محضر محافظة الحسابات.

¹ شدرى معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص مالية مؤسسة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، غير منشورة، 2009/2008، ص 65 .

² نفس المرجع، ص 66 .

4) تقديرات الميزانية الشهرية الثلاثية، السداسية، السنوية.

5) الفواتير وكل المصاريف الخاصة بالسنة.

6) نسخ كل المرسلات مع الموردين والزبائن ومع مؤسسات أخرى (صندوق ضمان الاجتماعي، الضرائب).

7) كل أوامر المديرية العامة أو مجلس الإدارة .

8) تكلفة المهمة (الوقت، المصاريف).

3- أوراق العمل: 1

أوراق العمل تتمثل في كل التدخلات والمعلومات والأجوبة المحصل عليها من الأشخاص المعنية مصالحهم بالمراجعة وهي عبارة عن وعاء من المعومات إلى تمثل الدعامة لتقرير المراجعة النهائي ونذكر منها مايلي :

أ) برنامج المراجعة : فهو يحتوي علي النتائج والإجراءات محوره برنامج المراجعة يتوقف على توجيه المراجع لعملية المراجعة للمؤسسة.

ب) تقرير عن نظام الرقابة الداخلية: يعتبر عن ملاحظة المراجع عن نظام الرقابة الداخلية وطريقة تطبيقية من الأوراق الهامة في ملف أوراق العمل.

ج) ميزان المراجعة العام: يعتبر ميزان المراجعة العام مستندا أساسيا في أوراق العمل فجميع التحليلات التي يقوم بها المراجع من الأرقام التي تحتوي عليه.

د) الجداول الملحقة: وهي التي يعدها المراجع للإفصاح عن العمل الذي تم تأديته في جمع القرائن للحصول على الإقناع بدقة للحسابات وتتخذ هذه الجداول شكل مذكرات السنوية .

هـ) المصادقات: و هي التي يحصل عليها المراجع من المتعاملين مع المؤسسة من زبائن وبنوك.

و) المحاضر والمستخرجات من العقود والسجلات بحيث يقوم المراجع بمراجعة العقود المرتبطة بعمليات المؤسسة.

• أهداف أوراق العمل: 2

✓ تسهل إنجاز المراجعة.

✓ مراقبة تقديرات الميزانية وتحليل الفروق (الانحرافات).

¹ شدرى معمر سعاد، مرجع سبق ذكره ، ص ص 66-67 .

² نفس المرجع ، ص 67 .

✓ إجراء مراقبة ومراجعة بواسطة اختيار المهام المنفذة.

✓ تحديد تكاليف كل مهنة.

✓ تكوين رأي عن نوعية العمل الذي يقوم به كل مراجع.

✓ صياغة استنتاجات على الوثائق والبيانات المالية التي تم مراجعتها.

الفرع الثالث : أنواع المراجعة الداخلية

1 - المراجعة المالية : تمثل المراجعة المالية من مدى التزام المسؤولين عن تنفيذ أنشطة المؤسسة بتطبيق السياسات ولوائح الإجراءات المالية والإدارية التي اعتمدها الإدارة العليا المؤسسة كأسلوب لأداء الأعمال المالية ، ثم التقرير بدرجة الالتزام بها، هذا إلى جانب التأكد من صحة البيانات والتقارير المالية المعدة بواسطة المالية المعدة بواسطة المؤسسة والتي يتم رفعها إلى الإدارة العليا للمؤسسة ، بغرض بث الثقة فيما تضمنته تلك التقارير من بيانات وبما يساعد علي اتخاذ القرارات استنادا إليها.¹

2 - المراجعة التشغيلية : ويسعى هذا النوع من المراجعة إلى فحص وتقييم أداء أعمال المؤسسة ككل لتحقيق الكفاية والفعالية في استخدام الموارد المتاحة في ضوء عدة معايير موضوعية لتقييم الكفاءة ، ويعتبر هذا المراجعة التطور الطبيعي للمراجعة المالية وإن كان يتجاوز من حيث النطاق، فإذا كانت المراجعة المالية تهتم بفحص القوائم والتقارير المالية بصفة أساسية ، تتجه المراجعة التشغيلية في تقديم شامل لكيفية أداء الأنشطة والأنظمة التي تقوم بها المؤسسة.

3 - مراجعة الالتزام بالسياسات: تهدف إلى التأكد من مدى التزام المؤسسة بالسياسات والإجراءات، المعايير، القوانين، و التعليمات الحكومية المعمول بها مع تحديد درجة هذا الالتزام، بالإضافة إلى التأكد من التزام كافة المستويات الإدارية الداخلية بالقوانين واللوائح والتعليمات التي تتعلق بالنظام الداخلي الخاص بها.

4 - أنواع أخرى :²

1 - المراجعة الاجتماعية: ظهر هذا النوع من المراجعة في السبعينيات كرد فعل طبيعي لظهور المحاسبة الاجتماعية التي تتعلق بتحديد وقياس الأداء الاجتماعي للمؤسسات ، فالمراجعة الاجتماعية عبارة عن فحص وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات .

¹ علون محمد أمين ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 23-24.

² نفس المرجع ، ص ص 26.

ب - مراجعة نظم المعلومات : هي عملية فحص وتقييم نظم المعلومات الالية والعمليات غير الآلية بها والتفاعل فيما بينها ، بهدف تقديم تأكيد معقول بان ضوابط الرقابة الداخلية تحقق متطلبات تكنولوجيا المعلومات .

ت -المراجعة الإستراتيجية : عملية مراجعة لاستراتيجيات هي فحص ودراسة إستراتيجية المؤسسة ككل أو استراتيجيات وحدات النشاط المختلفة داخلها بغرض تحديد ما إذا كانت الاستراتيجيات المتبعة من قبل المؤسسة وما يرتبط بها من استثمارات رأسمالية قد حققت النتائج المرجوة .

ث - مراجعة الجودة :مراجعة الجودة هو تجميع للمعلومات المرتبطة بنظام الجودة وتقييمها ، بهدف التعرف على حالات عدم الالتزام في النظام ، حتى يتسنى اقتراح وتنفيذ وتقييم التحسينات الملائمة .

المطلب الثالث : مراحل انجاز للمراجعة الداخلية

إننا أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي لأي منشأة يتطلب منها إتباع مراحل عمل واضحة واعتماد منهجية سليمة حرصا على دقة النتائج المتوصل إليها، تتمثل انجاز المهمة في مجموعة من الخطوات والوسائل التي يتبعها المراجع الداخلي في سبيل مراجعته وفحصه وتقديمه للأعمال المختلفة دخل المؤسسة كل ذلك يهدف لإيجاد رقابة فعالة على أعمال المؤسسة ، ومساعدة العاملين فيها على القيام بمسؤولياتها بشكل كاف وفعال وتتمثل هذه الخطوات في ثلاثة مراحل أساسية هي :

- 1.مرحلة التحضير للمهمة .
2. مرحلة تنفيذ المهمة .
3. مرحلة التقرير عن المهمة.

الفرع الأول : مرحلة التحضير للمهمة¹

في هذه المرحلة يقوم المراجع بالتحضير للقيام بالمهمة عن طريق تحديد المعلومات الواجب الحصول عليها ومكان وجودها وتحديد الأطراف التي يمكنها أن تساعد والعمل على التركيز في إعداد برنامج سليم لأداء المهمة وتمر المرحلة بعدة خطوات :

¹ عيادي محمد لمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة ، رسالة لنيل شهادة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2007-2008 ، ص19 .

1. الأمر بالمهمة : هو عبارة عن التفويض الذي تمنحه الإدارة العامة إلى مصلحة المراجعة الداخلية بهدف إعلام المسؤولين عن عملية المراجعة ويخضع إلى ثلاثة مبادئ:

- لا يقرر المراجع الداخلي بمفرده عن مهمته وإنما يقوم بالمهام التي تطلبها الإدارة العامة .
- يجب أن يصدر الأمر بالمهمة من سلطة مؤهلة عادة الإدارة العليا أو لجنة المراجعة .
- إعلام المسؤولين الذين لهم علاقة بالمهمة .

ب. مرحلة التعود : تتطلب هذه المرحلة من المراجع الداخلي قدرا من الثقافة المالية التسييرية والتقنية، تساعد علي فهم الموضوع الذي هو بصدد مراجعته. وتخضع مدة مهمة المراجعة الداخلية إلى دراجة تعقد الموضوع وإلي مؤهلات المراجع ووفرة المعلومات، الوثائق وملفات العمل الخاصة بمهمات المراجعة السابقة . ومن خلال هذه المعلومات يقوم المراجع بإعادة خطة التقارب ويهتم المراجع ب :

- فهم تنظيم الوحدة بشكل دقيق.
- فهم الأهداف والمحيط.
- التعريف على تقنيات العمل المستخدمة .
- المضمون الاقتصادي والاجتماعي .
- معرفة المضمون التنظيمي للوحدة .
- عمل الوحدة.

ج. خطة التقارب: و هي وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم تقسيم النشاط (الوظيفة والإجراء) الخاضع للمراجعة إلى

مجموعة أعمال أولية سهلة الملاحظة ويتطلب وضع خطة التقارب ما يلي: ¹

- تقسيم النشاط إلى أعمال أولية.
- الإشارة إلى الهدف والفائدة من الأعمال الأولية .
- وتظهر خطة التقارب في جدول من عمودين يبين الأهداف والأعمال.

¹ عيادي محمد لين ، مرجع سبق ذكره ، ص 120 .

د. تحديد مواقع الخطر: ¹ يقوم المراجع بتحديد مواقع الخطر وتعريفها والكشف عن المشاكل والنقائص وتقديم التوصيات لمعالجتها ويقوم المراجع بإكمال جدول خطة التقارب بإضافته:

- عمود ثالث: يحدد الخطر المتعلق بكل عمل.
- عمود رابع: ملخص للخطر في ثلاث مستويات عال، متوسط، ضعيف.
- عمود خامس: وسائل الرقابة الداخلية لإبطال هذه المخاطر بالاعتماد على الإجراءات، المعايير، الإشراف، الأدوات الملائمة أو الأفراد المؤهلين.
- عمود سادس: الإشارة للإجراءات ذات أهمية هل موجودة أو العكس وإن كانت وسائل تتحكم في العمل.

هـ. التقرير التوجيهي: وثيقة تعرض الأهداف التي يريد المراجع الداخلي تحقيقها ويبرم هذا العقد بينه وبين الأطراف الأخرى التي ستخضع للمراجعة ويقوم بإعداده المراجع ثم يعرضه للطرف الآخر للمصادقة عليه وله الحق أن يعطي وجهة نظره فقط والقرار الأخير للمراجع الداخلي ويعرض التقرير التوجيهي مايلي:

- الأهداف العامة :

تتعلق بالأهداف الدائمة للرقابة الداخلية والمتمثل في حكاية الأصول، دقة المعلومات، احترام القواعد والتعليمات، تعظيم الموارد.

- الأهداف الخاصة : تتعلق بمختلف إجراءات الرقابة التي سيتم اختبارها من طرف المراجعين وتتعلق بمواقع الخطر المحددة مسبقا.

- مجال التدخل : يقترح المراجعون تدخلاتهم لتحقيق أهداف المراجعة من جانبيين الأول يتعلق بمجال العمل الوظيفي، الفروع التي ستخضع للمراجعة في إطار هذه المهمة والثاني يتلق بمجال العمل الجغرافي (مصنع،منطقة).

الفرع الثاني : مرحلة تنفيذ المهمة: ² بعد ما ينتهي المراجع الداخلي من دراسته وتخطيطه لمهمة المراجعة المكلف بها، تبدأ خطوات التنفيذ الميداني للمهمة والتي من خلالها يقوم المراجع الداخلي بجمع المعلومات وأدلة الإثبات بما يمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة وتمثل هذه الخطوات في ثلاثة مراحل هي :

¹ عيادي محمد لمين ، مرجع سبق ذكره ، ص 121.

² عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة ، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، رسالة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر3، الجزائر غير منشورة، 2009-2010، ص 68 .

1. اجتماع الافتتاح: يتم عقد اجتماع في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته ، بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤول النشاط محل المراجعة وفيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين، وكذا التهيئة الميدانية لعملية المراجعة والفحص الذي سيتم.

ب. برنامج المراجعة (مخطط التنفيذ): يقوم برنامج المراجعة بتقسيم أعمال المراجعة بين مختلف أعضاء فريق المراجعة وفقا لمؤهلاتهم وخبرتهم وحسب الزمن، تنظيم تنقلات الأعضاء، برمجة الاستجابات واللقاءات ، و يسمح للمراجع بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته ويساعد علي تتبع عمل المراجعين ، لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن وتحديد المراحل التي تم التواصل إليها من طرف المراجع ويعتبر مرجعا مهما للمهمات المستقبلية، كما لا يجب الخلط بين هذا المخطط مع خطة التقارب، فالثانية تخطط العمل حتى نهاية مرحلة الدراسة و التخطيط فقط .

ج. العمل الميداني: ¹ و يأتي دور هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج المراجعة واعتماده من مدير المراجعة حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرنامج علي الواقع من خلال إجراء الاختبارات ، المقارنات وغيرها من تقنيات المراجعة بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة والكشف عن مشاكل أو مخالفات أو انحرافات قد تحدث ويجب علي فريق المراجعة القيام بتوثيق كافة أعمال المراجعة بأوراق عمل مؤيدة بمعلومات ومستندات ثبوتية داعمة لها.

الفرع الثالث: مرحلة التقرير عن المهمة ²

1. التقرير أولي عن مهمة المراجعة الداخلية : إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل التي تم إعدادها أثناء تنفيذ المراجعة ، والتي تشمل علي كافة المشاكل والانحرافات والمخالفات التي تكشف للمراجعين لثناء تنفيذهم للمهمة ، و هذا التقرير يعتبر أساسا إعداد التقرير النهائي .

ب. حق الرد علي الأشخاص المراجع أعمالهم :

و يكون عن طريق عقد اجتماع بين الأشخاص أعمالهم وفريق المراجعة الذي قام بتنفيذ مهمة المراجعة ، و الهدف من هذا الاجتماع عرض الملاحظات والنتائج التي تم التوصل إليها وتكون مدعمة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها وبعد عرض الهدف يدخل الأشخاص المراجع أعمالهم بالرد علي تلك الملاحظات والتوصيات .

¹ داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية ، دار المنشورات الحقوقية، لبنان ، 2002، ص 245 .

² عبد الوهاب نصر علي ، شحاتة السيد شحاتة ، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة ، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية ، 2013، ص 521 .

ج. التقرير النهائي:¹

و يتم إعداد التقرير النهائي في صورته النهائية بعد انتهاء التدخل من طرف الأشخاص المراجع أعمالهم ويتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة من أجل إعلامهم بنتائج مهمة المراجعة والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات التي تم اكتشافها أثناء عملية المراجعة ، ويجب أن يكون التقرير النهائي واضح ويتم إعداده وتقديمه في الوقت المحدد.

د. متابعة تنفيذ التوصيات :

بعد اقتراح المراجع الداخلي مجموعة من التوصيات الواجب القيام بها ، وبناء على الملاحظات التي تم تسجيلها أثناء القيام بالمهمة فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ التوصيات .

¹عبد الوهاب نصر علي ، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره ،ص522 .

المبحث الثالث : المراجعة الداخلية للمخزون

في هذا المبحث تطرقنا إلى المراجعة الداخلية للمخزون ، حيث من بين أصعب مهمات المراجع الداخلي مراجعة المخزونات وذلك لتعدد دورة المخزون وكثرة عملياتها ، والأهمية البالغة للمخزون ومدى تأثيره على قائمة المركز المالي ، حيث تم التركيز وإمام على مراجعة عناصر المخزون أكثر ، حيث تطرقنا في هذا المبحث إلى أهمية وأهداف وصعوبات مراجعة عناصر دورة المخزون والمراجعة الداخلية للمخزون .

المطلب الأول : أهمية وأهداف مراجعة عناصر دورة المخزون

الفرع الأول: أهمية مراجعة عناصر دورة المخزون

تأتي أهمية مراجعة وفحص عناصر المخزون من قبل المراجع من أهمية المخزون نفسه باعتباره يمثل أهم عناصر الميزانية لأي مؤسسة صناعية أو تجارية وتؤكد هذه الأهمية النواحي التالية :¹

1 - يمثل المخزون أهم عناصر الأصول الجارية خاصة في المؤسسات التي تمارس نشاطا يقتضي وجود عناصر متعددة من المخزون وكميات كبيرة منه مما يزيد أهمية الإفصاح الملائم لهذه العناصر في الميزانية باعتبارها تحضى باهتمام الأطراف المختلفة ذات العلاقة من مستخدمي القوائم المالية .

2 - تمثل تكلفة المخزون المباع عنصرا هاما في قائمة الدخل ، لأنه يؤثر في نتيجة السنة المالية بالربح أو الخسارة وذلك بسبب أي زيادة أو نقصان بسبب عدم الثبات في إتباع طريقة معينة من طرق تقييم المخزون ، ويترتب على ذلك مايلي :

- عند تقييم المخزون بأكثر من اللازم يترتب عليه زيادة في الأرباح غير الحقيقية وقد يتم توزيع جانب منها وهي في الحقيقة توزيع لجانب من رأس المال ، وتكرار ذلك الأمر يشكل خطورة على رأس مال المؤسسة .
- تساعد عملية المراجعة من التعرف على الدقة في رقم المخزون الظاهر في القوائم المالية في نهاية السنة ، من حيث الدقة في حصر كميات عناصر المخزون والدقة في تحديد أسعار المخزون وطرق تقييمه والتعرف على طرق الجرد المتبعة .

¹ محمد السيد سرايا ، اصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث، 2007 ، ص 516 .

الفرع الثاني: أهداف مراجعة عناصر دورة المخزون¹

إن تناول الأهداف المتعلقة بإجراء عملية المراجعة أمر ضروري للتوصل إلى نتائج مقبولة ، لأنه بمجرد أن يتعرف المراجع على هذه الأهداف والخاصة بكل عملية من العمليات المالية داخل المؤسسة يمكنه التعرف على مواطن الخطر والتحريفات التي يمكن أن تحدث وتؤثر على صحة المعلومات المحاسبية ، وتمثل هذه الأطراف في ما يلي :

1 : الاكتمال : تظهر القوائم المالية الختامية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة لقراءتها ، لذا يقوم المراجع بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت نتيجة لمعالجة محاسبية سليمة مفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا ولم يحذف أو ينسى المحاسب أية عملية ليؤكد بعدها صحة هذه المعلومات المستقاة من نظام المولد لها ومدى تمثيلها لحقيقة العنصر وموضوع المراجعة .

2 : الوجود : يسعى المراجع إلى التأكد من أن المخزون موجود فعلا على مستوى المخازن بوجود مستندات تثبت ذلك مثل وصولات الاستلام الموجودة لدى أمين المخزن ، وإجراء فحص على بطاقة المخزن وترقيمها ومدى تمثيلها للمخزون الفعلي .

3 : الملكية : تعتبر عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملكا لها إلى غاية إثبات العكس ، لذا يجب على المراجع أن يتحقق من ملكية المؤسسة لعناصر المخزون عن طريق فحص الفواتير والحصول على المصادقات من الموردين ، كما يجب أن يتأكد المراجع من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارج مخازنها .

4 : التسجيل المحاسبي : يسعى المراجع إلى التحقق من أن كل عمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا وأنها تتعلق بالأحداث المالية متعلقة بالمخزونات ، كان يسجل المحاسب مثلا إحدى عناصر المخزونات بالاعتماد على فاتورة الشراء ووصول استلام المخزون وفواتير قيد الاستلام .

5 : التقييم : ينبغي على المدقق التأكد من صحة تطبيق طرق التقييم التي تنتهجها المؤسسة والتحقق كذلك من ثبات طرق التقييم من سنة إلى أخرى ، وفي حالة تغيير المؤسسة لطريقة التقييم والذي من شأنه أن يحدث تغيير في صافي الدخل ، لذلك يجب على المراجع أن يتأكد من أن المؤسسة تفصح عن الفرق الذي نشأ عن هذا التغيير في شكل ملاحظات مرفقة في تقرير المالية .

¹ بوبكر عميروش ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 77 - 78 .

المطلب الثاني : صعوبات عملية المراجعة لعناصر دورة المخزون

تعد مراجعة المخزون أمر معقد ، وعادة ما يستحوذ على معظم جهد ووقت المراجع نظرا للأسباب التالية:¹

- يعد المخزون بوجه عام عنصرا هاما في قائمة المركز المالي ، وعادة ما يمثل العنصر الأكبر في الحسابات التي تشكل رأس مال العامل .
- إن المخزون لا يشمل على نوع واحد ، بل يشمل عدة الأصناف .
- يقع المخزون في مواقع مختلفة مما يصعب الرقابة والجرد الفعلي .
- هناك بعض أصناف المخزون ذات طبيعة فنية وتقنية خاصة مثل التي تتواجد في مؤسسات صناعة الالكترونيات والمجوهرات والمواد الكيميائية ن فقد يضطر المراجع إلى الاستعانة بخبير فني لمساعدته في عملية المراجعة .
- وجود العديد من طرق تقييم المخزون ، وعادة ما تمثل ثغرة في مجال التلاعب الإداري خاصة فيما يتعلق بعدم الثبات في تطبيق إحدى هذه الطرق ، وخاصة بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة .
- إن الاتجاه السائد لدى المؤسسات الصناعية الكبرى الاعتماد على الحاسوب الالكتروني في حفظ وتشغيل بيانات المخزون ، مما يجعل المراجع مضطرا لاستعمال أدوات تكنولوجية في التحقق من المخزون .

المطلب الثالث : المراجعة الداخلية للمخزون

الفرع الأول : المراجعة الداخلية للمخزونات

إن المراجع الداخلي يتابع المخزون ويفحص كل الإجراءات المتعلقة بشرائه والاحتفاظ به ، وتحديد مستوى اقتصادي للمخزون يهتم المراجع الداخلي لسببين:²

- 1- أن المراجع الداخلي يحتفظ في أوراقه ببيان عن المخزون المستهدف ويقارنه بالمخزون الفعلي وفي حالة وجود خلاف بينهما يناقشه مع المسؤولين حتى يتلاقى المخزون الزائد أو المخزون الناقص .
- 2- إن المراجع الداخلي يهتم متابعة إجراءات الطلب على شراء عندما يصل المخزون إلى حده الأدنى .

¹ ألفين ارينز ، جيمس لوبك ، مرجع سبق ذكره ، ص 840 .

² عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا ، الرقابة والمراجعة الداخلية (عل المستوى الجزئي والكلبي)، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1998 ، ص 236-235 .

و المراجع الداخلي يفحص السجلات الخاصة بالمخزون والمستندات الداخلية فهو يتأكد من أن كل إذن استلام للبضاعة قد سجل في دفتر أستاذ المخزون ويتم مراجعة دفتر أستاذ المخازن مع التأكد الفعلي من المخزون ويفحص كل حساب في دفتر أستاذ المخازن يفحص بطاقات الصنف تأكيداً للمبدأ الرئيسي في المراجعة بان العمليات المتداخلة يتم فحصها في نفس الوقت ويفحص اذونات استلام البضاعة ومستندات صرف لبضاعة يتأكد من الدليل الرقمي المستخدم وسلامة تسجيله على السجلات المخزنية . ويتأكد من أن التسجيل قد تم في نفس التاريخ الذي استلمت فيه البضاعة بالمخازن طبقاً لأذن الاستلام ، وان لا يختلف تاريخ الأذن مع تاريخ التسجيل الدفترى.

و يتأكد المراجع عند فحص صرف المواد بوحدة جهة الموافقة على الصرف وإتمام اعتماد أذن الصرف وإن الكميات تتمشى مع برنامج الإنتاج .

و في ما يتعلق بالسلعة التامة والتي تسلم إلى مخزن السلع التامة يحصل المراجع الداخلي على اذونات التسليم لفترة يختارها ويتأكد من قيمتها ويقارنها بتلك التي جعلت دائنة لأقسام الإنتاج مع التركيز على ¹:

1- أن الكميات من المواد التي جعلت مدينة لأقسام الإنتاج يجب أن تساوى مع تلك التي جعلت دائنة في دفتر أستاذ المخازن ومع بطاقات الصنف.

2- تواريخ اذونات التسليم في نطاق الفترة التي تغطيها الحسابات التي تفحص.

3- إن اذونات التسليم جعلت دائنة لأقسام الإنتاج في نفس الفترة التي جعلت مدينة في المخازن.

4- إن الدليل الرقمي مسجل على هذه الاذونات وموافق عليها من الرئيس المباشر .

كما يفحص المراجع التلف والفقدان الذي تم أثناء العملية الصناعية ويتأكد من الكميات التي سجلت على اذونات التالفة أو المفقودة وكيفية تسعير هذه الكميات وتحميلها على المسؤولين عنها.

و في حالة منتجات قيد الانجاز يتأكد المراجع من حصرها وتسعيرها وإن المواد في المراحل المختلفة للصنع قد قومت بطريقة صحيحة وإن عنصر العمل احتسب وإن المصاريف الإضافية الخاصة بها قد احتسبت بمعدلها السليم .

¹ عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا ، مرجع سبق ذكره ، ص 236 .

و عند حصر المخزون السلعي فان المراجعة الداخلية لها دور في مباشرة الجرد والتأكد من تنفيذها طبقا للتعليمات الموضوعية وإن يحضر عملية الحصر وتسجيله في كشوفات الخاصة به ، وعندما يستلم كشوفات الجرد يتولى المراجع الداخلي التأكد من :¹

1- أن الكميات من الصنف في المخزون يتماثل مع الأرصدة الظاهرة في بطاقة الصنف .

2- أن الرصيد في بطاقة الصنف يماثل الرصيد في حساب الصنف بدفتر أستاذ المخازن.

وان يتابع أي اختلاف وسببه والتقرير عنه ، كذلك يتأكد من الأسعار المستخدمة لتسعير المخزون والطرق المستخدمة وتمشيها مع الاستمرار في نفس الطريقة ، ويتأكد من البنود الواردة في كشوفات الجرد وعدم احتوائها على أصول لا تعتبر من مخزون البضاعة .

الفرع الثاني : المراجعة الداخلية للمشتريات :²

تقوم المراجعة الداخلية وبالتأكيد من تمشي الشراء الفعلي مع برنامج الشراء طبقا لموازنة المشتريات وأي اختلاف يجب أن يبحث عن سببه ويبلغ لمستويات الإدارة المناسبة .

و تتأكد المراجعة من سلامة إجراءات الشراء واستلام ودخول البضاعة من بوابة المؤسسة حتى المخازن وإن

الإجراءات مستمرة في إتباعها .

و يفحص المراجع الداخلي دفتر يومية المشتريات مع الفواتير والإشعارات المدينة والدائنة والمستندات الداخلية

المناسبة وبعد الفحص يترك علي المستند ما يفيد فحصه كما يترك علامة مراجعته علي دفتر يومية المشتريات ويتحقق من النواحي المحاسبية .

و يفحص في الفاتورة أو الإشعار ما يلي :

1- أن البضاعة من الأصناف المناسبة التي تتعامل فيها المؤسسة .

2- أن الفاتورة مرت في إجراءات الرقابة الداخلية .

3- أن الفاتورة تتعلق بالفترة المحاسبية الجارية .

4- أن الفاتورة تتماشى مع الكميات المستلمة بعنوانه .

5- أن قيمة الفاتورة تتماشى مع الكميات المستلمة وأسعار الشراء المتفق عليها .

¹ عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا ، مرجع سبق ذكره ، ص 237 .

² نفس المرجع ، ص 242-243 .

كما تتحقق المراجعة الداخلية من عمل إدارة البضاعة الداخلة من حيث :¹

- 1- أن كل صور أوامر الشراء تستلم فوراً وإن البضاعة الواردة يجرى عنها محاضر استلام بدون تأخير .
 - 2- أن يفحص نظام حفظ أوامر الشراء التي نفذت والتي لم تنفذ .
 - 3- أن يتم فحص أدوات الحصر والقياس للبضاعة بواسطة فنيين للتأكد من سلاماتها .
 - 4- أن لا تبقي بضاعة في إدارة البضاعة الداخلة لمدة طويلة نسبياً وان النقل الداخلي ووسائله علي درجة من الكفاية.
- ويقوم المراجع الداخلي بفحص فواتير الشراء مع أوامر الشراء من حيث وصف البضاعة ودليلها الرقمي والسعر وشروط الخصم ، وأن يستفسر عن الحالات التي سدد فيها أسعاراً أعلى من تلك المذكورة بأمر الشراء ، ويجب أن يسجل رقم الفاتورة علي صورة أمر شراء كما يسجل رقم أمر الشراء علي الفاتورة .
- و يفحص الفواتير مع إشعارات البضاعة المستلمة من حيث :

- 1- أن الكميات الواردة تتماثل مع المطلوبة والمستلمة .
- 2- في حالة رفض بضاعة لعيوب فيها او في حالة عجز في التسليم فانه يتحقق من الإشعار المدين، وفي حالة قيام المورد بتوريد العجز فان المراجع الداخلي يتحقق من عدم تسجيل الفاتورة حتى يتم توريد العجز.
- 3- تفحص إشعارات البضاعة المستلمة مع الفواتير مع أوامر الشراء في وقت واحد وأن يتوافق وصف البضاعة مع دليلها الرقمي طبقاً لما هو وارد بالفاتورة .

الفرع الثالث: المراجعة الداخلية للمبيعات :

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

و يفحص المراجع الداخلي :²

- 1- مديونية من يقوم بالبيع كعهدة واستنزال المبيعات التي حققها من واقع قسائم البيع لفترة معينة .
- 2- التحقق من السلع التي في عهدة البائع تحققاً فعلياً ومطابقة ذلك بمديونية عن العهدة في حيازته .

¹ عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا ، مرجع سبق ذكره ، ص 243 .

² نفس المرجع ، ص 253 .

- 3- يطابق قسائم البيع المتسلسلة لفترة معينة بالمبالغ الموردة للخزينة والإيداعات بالبنك وهذه المبالغ خلال الفترة ذاتها .
- 4- فحص التقيد اليومي بدفتر النقدية للمبيعات طبقا لمستندات البيع النقدي وتطابقها مع المبالغ المحصلة في الخزينة والمودعة بالبنك كإيراد للبيع النقدي ، ويلاحظ صور قسائم البيع الداخلي المتسلسلة مع ملخص المبيعات وتتابعها المتسلسل في هذا الملخص والسؤال عن أي قسيمة ساقطة كما يتأكد من أن القسائم تحمل نفس تاريخ الفترة ملخص المبيعات النقدية ، وعليه أن يتحقق من المجموع للملخصات مع قسائم الإيداع بالبنك مع دفتر النقدية المتساوية وتعبر عن فترة واحدة .

خلاصة الفصل

المراجعة الداخلية من بين أهم الوظائف داخل المؤسسة وأكثرها نشاطا في المؤسسة ، لأنها مرتبطة بجميع الوظائف داخل المؤسسة، حيث تتمتع بالاستقلالية عن باقي الوظائف الأخرى، ويقوم بها شخص مؤهل من داخل المؤسسة ومستقل عن باقي الأقسام معين من طرف مجلس الإدارة لأداء هذه الوظيفة .

قمنا بالتطرق إلى المراجعة الداخلية من حيث الإطار النظري وضرورة وجود المراجعة الداخلية في المؤسسة وكذا مراحل المراجعة الداخلية للوصول إلى الأهداف المسطرة من قبل المراجع وتطرقنا أيضا لمراجعة عناصر المخزون والصعوبات التي تواجه المراجع أثناء قيامه بمراجعة عناصر المخزون.

الفصل الثاني

نظام الرقابة الداخلية

للمخزون

تمهيد :

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من النظم الرئيسية والهامة التي يعتمد عليها المراجع الداخلي في تحديد الخطوات الأساسية ، ومن أسباب ظهور أنظمة الرقابة الداخلية هي الحاجة الماسة الى آلية تعمل على ضبط العمل وكفاءة العاملين من جهة ، وسرعة انجاز الأعمال الخارجية المتعلقة بالمؤسسة من جهة أخرى .

الرقابة الداخلية للمخزون تبدأ من خلال تحديد لمواصفات المخزون كما ونوعا ، والتقييم الداخلي للمخزون من حيث اختيار موقعه ، و عدد الأفراد العاملين في تنظيمه ، حيث إن الرقابة على المخزون تهدف إلى تنظيم حركة المخزون وحمايته ، وضبط عملية خروج ودخول المواد من المخزن بالكمية المناسبة ، وتتم عملية الرقابة على المخزون بالفحص والمراقبة المستمرة حيث وجب علينا في هذا الفصل التطرق إلى :

المبحث الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني : الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية .

المبحث الثالث : الرقابة الداخلية على المخزون .

المبحث الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

للمراجعة الداخلية دورا هاما في التقليل من الانحرافات والتلاعبات والتقليل من حدتها كما إنها تعمل على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية لتحقيق ما هو مخطط من طرف إدارة المؤسسة إذ يعتبر نظام الرقابة الداخلية من الأولويات التي يعتمد عليها المراجع الداخلي ، ونظام الرقابة هو الذي يحدد نطاق عمل المراجع ، لذا وجب علينا الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية لما له من إسهامات في عمل المراجع الداخلي .

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي تمر بها فيما يلي بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية :

التعريف الأول : عرفته الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFACI) التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة (IAG) فان نظام الرقابة الداخلية يحتوي على خطة تنظيمية ، و مجموعة من الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية المرسومة لظمان إمكانية التسيير المنظم والفعال للأعمال ، هذه الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية ، حماية الأصول،وقاية واكتشاف الغش والأخطاء، تمديد مدى تمام الدفاتر المحاسبية ، وكذلك تتضمن الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية للمصادقية .¹

التعريف الثاني : بينما يعرفها المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (IIA) على أنها : " نشاط مستقل للتقييم داخل المؤسسة ويعمل على مراجعة النواحي المحاسبية والمالية والأعمال، الأخرى وذلك لخدمة الإدارة، كما إنها رقابة إدارية تقوم بقياس وتقييم الوسائل الأخرى للرقابة " .²

التعريف الثالث: عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) الرقابة الداخلية على أنها: خطة لتنظيم الإجراءات اللازمة لحماية الأصول التي تمتلكها الوحدة ولحفظ السجلات والدفاتر المالية .³

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره ، ص ص 85-86 .

² عطاء الله وارد خليل، دراسات متقدمة في المراجعة، مكتب الشباب، القاهرة، 1994 ،ص 202 .

³ محمد السيد سرايا ، شحاتة السيد شحاتة ، إبراهيم راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة ، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2013،ص12.

التعريف الرابع : وقد عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) American Institute Of Certified Public Accountants : "نظام الرقابة الداخلية بأنها خطة تنظيم، وكذلك كل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة المؤسسة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول المؤسسة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية، والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة"¹.
من التعاريف السابقة نستخلص ما يلي:

- للرقابة الداخلية دور في اكتشاف الغش والخطأ وتحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية.
- الرقابة الداخلية تضمن حسن سير العمل في المؤسسة.
- الرقابة الداخلية تخطيط وتنظيم إداري للمؤسسة بصفة عامة للحفاظ على الأصول والممتلكات.
- الرقابة الداخلية تهدف إلى المحافظة على أصول المؤسسة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية.

الفرع الثاني : أهمية الرقابة الداخلية

إن زيادة اتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنواعها وإشكالاتها أدى إلى زيادة الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفعالية الإدارة داخل هذه الوحدات وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة ، حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية مايلي :

- نجاح وكفاءة وفعالية متابعة وتقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة وبرامج مختلفة .
- زيادة كفاءة أداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ وأداء الأعمال والأنشطة الموكلة لهم .
- مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعية من قبل الأنشطة وبرامج الوحدة .
- مدى ما يقوم به المراجع الداخلي من خطوات وما يبذله من جهود هو ومساعديه في سبيل وضع تحديد الإطار الملائم لبرنامج مراجعته ونطاق هذا البرنامج وما يشتمله من أجمال الو تفصيل خاص بالإجراءات مراجعته لعمليات وأنشطة الوحدة أو المنشأة موضوع المراجعة .
- المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها، ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة قائية كلما أمكن ذلك .²

¹ عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 54 .

² محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره ، ص 79 .

المطلب الثاني: مكونات وأنواع نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية:

يشمل أي نظام رقابي على خمسة مكونات أساسية لا بد من الاهتمام بها عند تصميم أي نظام رقابي حتى يمكن الوصول إلى ضمان معقول لتحقيق الأهداف الرقابية وتشمل هذه المكونات الأساسية لنظام الرقابة على :

1- بيئة الرقابة: تعتبر بيئة الرقابة أساس لمكونات أخرى ، أو الأفضية التي تقوم عليها وتعمل فيها لتحقيق نظام رقابي فعال ، وتتكون بيئة الرقابة من عوامل متعددة ولكن تتوقف كل هذه العوامل على موقف الإدارة العليا من مفهوم وأهمية الرقابة والمعتقدات الأخلاقية المرتبط بمفهوم الرقابة وبالتالي يمكن تقسيم العوامل التي تتكون منها بيئة الرقابة إلى عوامل ذات صلة مباشرة بالإدارة في مدى نزاهة العاملين بالمستويات الإدارية المختلفة والقيم الأخلاقية السائدة لدى العاملين والإدارة والمعايير السلوكية المطبقة وكيفية استخدامها في الواقع العملي لتشجيع الأداء الأخلاقي وتجنب العاملين المؤسسة في النهاية من الأداء وسلوك الغير أخلاقي وفلسفة الإدارة في وضع معايير وسياسات لتشجيع الأداء والسلوك الأخلاقي ، أما بالنسبة للعوامل المكونة لبيئة الرقابة والمرتبطة بتنظيم المنشأة نفسها ، فتتمثل في الهيكل التنظيمي الكفء ومدى تحديد السلطة والمسؤولية وتمثل باقي العوامل في سياسات الأفراد وممارساتهم المختلفة ومدى الالتزام الحقيقي الفعلي بسياسات المؤسسة وطريقة تشكيل كل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وكيفية تنفيذهم لواجباتهم ، ولاكن يمكن القول إن من أهم هذه العوامل المكونة لبيئة الرقابة وهي مدى تفهم الإدارة والعاملين بالمؤسسة وكيفية التعامل مع المفاهيم والقيم الأخلاقية والأمانة بصفة عامة .¹

يوجد خمسة مبادئ متصلة ببيئة الرقابة وهي :²

- أن تظهر المؤسسة التزامها بالنزاهة والقيم الأخلاقية .
- أن يظهر مجلس الإدارة استقلاله عن الإدارة وأن يمارس دوره الإشرافي بشأن وضع وأداء هيكل الرقابة الداخلية .
- تضع الإدارة مع إشراف مجلس الإدارة الهياكل وقنوات إعداد تقارير وتحدد السلطات والمسؤوليات اللازمة لتحقيق الأهداف .
- أن تظهر المؤسسة التزامها بجذب وتطوير والحفاظ على أفراد أكفاء توافقا مع أهداف المؤسسة .
- أن يكون لدى المؤسسة أفراد يمكن محاسبتهم عن مسؤولياتهم الرقابية تحقيقا للأهداف .

¹ فتحي رزق السوافري، سمير محمد كامل، محمود مصطفى، الاتجاهات في الرقابة والمراجعة الداخلية ، الدار الجامعية الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، مصر ، 2002 ، ص 19 .

² عبد الوهاب نصر على ، معايير الرقابة والمراجعة الداخلية ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ، مصر ، 2015 ، ص 35-36 .

2-تقييم المخاطر : تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها المؤسسة سواء من المؤثرات الداخلية أو المؤثرات الخارجية كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للمؤسسة شرطا أساسيا لتقييم المخاطر ، لذلك فان تقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط أداء طويلة الأجل ، ولحظة تحديد المخاطر فانه من الضروري تحليلها للتعرف علي أثارها الممكن وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها ، وكيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها .¹

3- أنشطة الرقابة : تعتبر أنشطة الرقابة ثالث عنصر يدخل في تكوين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ، ويتخذه المدقق كأحد المعايير لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة محل الدراسة ، وتمثل أساسا في الأنشطة التي يمارسها كل فرد والتي تسمح له بتسيير أعماله في إطار احترام المبادئ العامة لنظام الرقابة الداخلية المتبع وتمثل هاذو الأنشطة في :²

- أنشطة الرقابة علي التشغيل : هي تهتم بمراقبة ومتابعة تشغيل عملية المؤسسة .
- أنشطة الرقابة علي إعداد التقارير المالية : تهدف إلي إعداد تقارير مالية يمكن الاعتماد عليها .
- أنشطة الرقابة علي الالتزام : وتهدف إلي التأكد من الالتزام بالقوانين التي تطبق في المؤسسة .

4- المعلومات والاتصال : تعد المعلومات مهمة للمؤسسة لتنفيذ مسؤوليات الرقابة الداخلية الداعمة لتحقيق أهداف المؤسسة ، ويحدث الاتصال داخليا وخارجيا ويساعد الاتصال بين الأفراد في مسؤولياتهم الرقابية ومدى أهميتها لتحقيق أهداف المؤسسة .

ويوجد ثلاث مبادئ ذات صلة بالمعلومات والاتصال وهي :

- تحصل المؤسسة عل أو تنتج وتستخدم المعلومات الملائمة مرتفعة الجودة لدعم أداء المكونات الأخرى للرقابة الداخلية .
- تقوم المؤسسة بتوصيل المعلومات الداخلية متضمنة الأهداف ومسؤوليات الرقابة الداخلية والضرورية لدعم أداء مكونات الرقابة الداخلية الأخرى .

¹ عطا الله احمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة التكنولوجيا المعلومات ، دار الرايا للنشر والتوزيع ، عمان ، 2009 ، ص 50 .

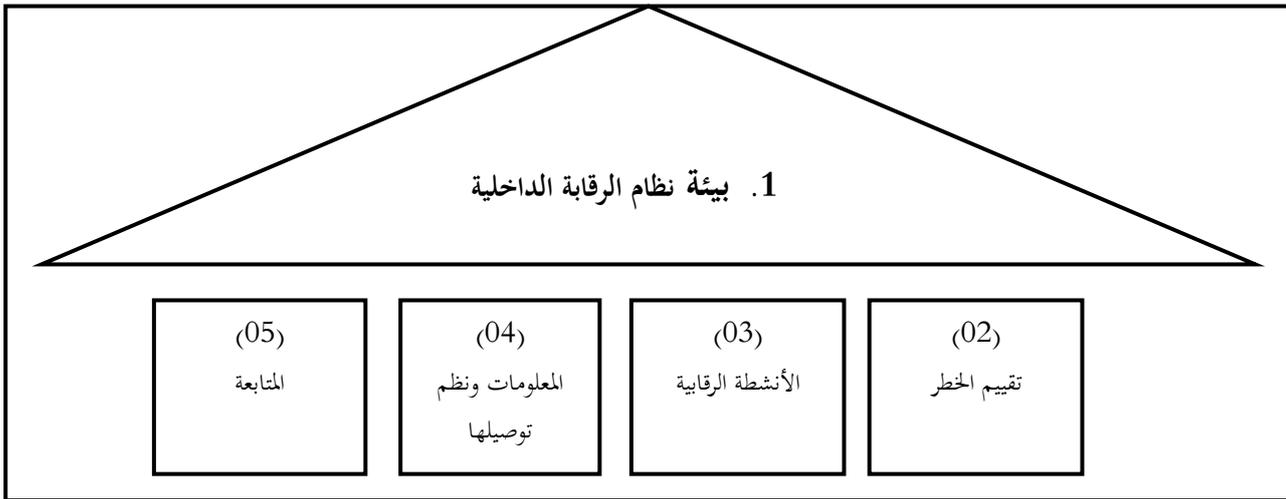
² امين السيد احمد لطفي ، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر ، 2008 ، ص 390 .

- تتواصل المؤسسة مع الأطراف الخارجية ذات العلاقة بشأن القضايا التي تأثر على أداء المكونات الأخرى للرقابة الداخلية .¹

5- المراقبة: تتعلق المراقبة بالتقييم الدائم أو الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية، ويتم ذلك من قبل الإدارة بهدف تحديد إذا ما كانت الضوابط تؤدي الغرض من وضعها، وأنه يجري تعديلها مع تغيير الظروف، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقييم والتعديل من عدة مصادر تشمل دراسة نظام الرقابة الداخلية ، تقارير المراجعة الداخلي، تقارير الهيئات التنظيمية، التغذية المرتدة من العاملين، وشكاوي الزبائن بخصوص فواتيرهم وأهم الأشياء التي يحتاج إلى معرفتها في المراقبة.

2

الشكل رقم (1) : يمثل المكونات الخمسة للرقابة الداخلية :



المصدر : ثناء علي القباني، الرقابة المحاسبية في النظامين اليدوي والإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 126.

¹ عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سبق ذكره ، ص 37 .

² سائب رامي، أثر استخدام المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية على فعالية نظام الرقابة الداخلية ، مذكرة ماجستير ، تخصص المحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010/2011، ص 20.

مكونات نظام الرقابة الداخلية في الجدول التالي :

جدول رقم (2) يوضح مكونات نظام الرقابة الداخلية

المكونات	وصف المكون	عناصر المكون
بيئة المراقبة	التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام والإدارة العليا والمديرين وملاك المؤسسة والمرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها.	- النزاهة والقيم الأخلاقية. - الالتزام بالكفاءة. - الهيكل التنظيمي. - سياسات وممارسات الموارد البشرية.
تقييم مخاطر الإدارة	تحديد وتحليل الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد القوائم المالية طبقا للإطار الدولي والتقرير المالي.	- تأكيد الإدارة (الوجود، اكتمال التقييم، العرض والإفصاح، القياس والحدوث).
نظم المعلومات المحاسبية والاتصال	الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتبويب، وكذا التسجيل والتقرير عن عمليات المؤسسة.	- أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات (الاكتمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل، التلخيص) - الفصل الكافي للواجبات.
أنشطة الرقابة (إجراءات الرقابة)	السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي.	- الترخيص الملائم للعمليات والأنشطة (ضوابط الرقابة الخاصة بالكمبيوتر). - المستندات والسجلات الكافية (الضوابط العامة على الكمبيوتر). - الرقابة المادية على الأصول والسجلات. - الاختبارات المستقلة عن الأداء
المراقبة	التقييم المستمر والدوري للإدارة على فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت تعمل كما هو مستهدف منها ويتم تعديلها عندما يكون ذلك مطلوباً.	- غير واجبة التطبيق.

المصدر: - وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009/ 2010، ص25.

الفرع الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية :

نقسم نظام الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أنواع وهي :

1-1 الرقابة المحاسبية : accounting controls¹

و تمثل الرقابة المحاسبية الوجه المحاسبي من أوجه الرقابة الداخلية وعنصرا رئيسيا من عناصرها في المؤسسة وتتضمن هذه الرقابة وتهتم بالإجراءات لحماية موارد المؤسسة من أي تصرفات غير مشروعة وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها ، ويتم تحقيق هذا النوع من الرقبة عن طريق الجوانب التالية :

1-1 عناصر الرقابة المحاسبية :

- وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المؤسسة .
- وضع نظم محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المؤسسة .
- وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المؤسسة وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها.
- وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة من مسؤول واحد أو أكثر في المؤسسة.

1-2 أدوات الرقابة المحاسبية :

لتحقيق الرقابة المحاسبية يمكن استخدام العديد من أدوات والتي من أهمها ما يلي :

- المراجعة المستندية .
- المراجعة الفنية .
- الرقابة المالية .
- المراجعة الداخلية .
- الضبط الداخلي .
- النظام المحاسبي .

¹ محمد السيد سرايا ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق (الإطار النظري -المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي)، دار المعرفة الجامعية ، الإسكندرية، 2002 ،ص ص 86-87 .

2- الرقابة الإدارية : administrative controls¹

و تمثل الرقابة الإدارية الوجه الإداري من أوجه الرقابة الداخلية في المؤسسة وعنصرا رئيسيا من عناصرها ، وتتم هذه الرقابة وتتضمن جميع الإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة استخدام موارد وممتلكات المؤسسة استخداما امثلا من ناحية والتحقق من مدى التزام المؤسسة والعاملين فيها بالسياسات والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية على سواء وتنظيم للأعمال والانشطة للمؤسسة من ناحية أخرى .

1-2 عناصر الرقابة الإدارية :

- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمؤسسة وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام والتي ساعد في تحقيق الأهداف الرئيسية ، مع وضع توصيف دقيق لمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها .
- وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المؤسسة لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية .
- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المؤسسة على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية سنة المالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة ومنها :
 - * قواعد وأسس تقدير المبيعات .
 - * قواعد وأسس تقدير الإنتاج .
 - * قواعد وأسس تقدير عناصر المصروفات الأخرى .
 - * قواعد وأسس تقدير عناصر الإيرادات الأخرى .
- وضع نظام خاص للسياسات ، والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المؤسسة للاسترشاد بها ومنها :
 - * سياسات وإجراءات الشراء .
 - * سياسات وإجراءات البيع .
 - * سياسات وإجراءات الإنتاج .
 - * سياسات التوظيف والترقي بالنسبة للعاملين .
 - * سياسات وإجراءات التسعير لمنتجات المؤسسة .
 - * إجراءات وقواعد تنفيذ السياسة المالية في المؤسسة .

¹ محمد السيد سرايا، المرجع سبق ذكره ، ص 88-89 .

2-2 أدوات الرقابة الإدارية : لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية يمكن استخدام العديد من الأدوات والتي من أهمها مايلي

1 :

- الموازنات التخطيطية (التقديرية)
- التكاليف لمعيارية
- موازنة البرامج والأداء
- دراسة الوقت والحركة
- التقارير الدورية
- نظم تأهيل وتدريب العاملين
- الإحصائيات والرسوم البيانية
- خرائط التدفق

و يمكن للمراجع الداخلي أو الخارجي استخدام أي من هذه الأدوات في مجال تقييم الجانب الإداري للرقابة الداخلية .

3- نظام الضبط الداخلي : يهدف إلى حماية أصول المؤسسة من الإجراءات التي تنتجها الإدارة ، بالإضافة إلى التحقق

من :²

- تقسم العمل .
- المراقبة الذاتية .
- تحديد الاختصاصات .
- لذا يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه : مجموعة من الوسائل والمقاييس والأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة لضمان حسن سير العمل وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أموال المؤسسة وسجلاتها وحساباتها .

¹ محمد السيد سرايا ، المرجع سبق ذكره ، ص 90 .

² غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية) ، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2006 ، ص 209 .

الجدول رقم (3) الاختلاف بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	* حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام. * التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية.	* التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية. * التحقق من الالتزام من القوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة المؤسسة.
طبيعة الرقابة	عملية	طبيعية
	* التحقق من تنفيذ عمليات المنشأة طبقاً لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة. * التحقق من أن عمليات المشاة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عاماً.	* التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية.

المصدر: عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 60 .

المطلب الثالث : خصائص وأهداف نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول: خصائص نظام الرقابة الداخلية :

بدوره يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص والتي تمثل المقومات الأساسية المطلوبة توافرها حتي تتمكن من الحكم على تحقيق النظام لأهدافه، بحيث توافر هذه الخصائص نستطيع الحكم على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية وأساليبها وأدواتها المطبقة في المؤسسة، و ضمن هذه الخصائص:¹

1 - الخطة التنظيمية : من الأحسن أن تكون الخطة التنظيمية تتميز بمرونة لمواجهة أي تغير أو تطور ممكن أن يحصل في المستقبل لأنه إذا لم تكن الخطة التنظيمية مرنة فانه ممكن أن نجد مشاكل لا نستطيع التصرف معها هذا من جهة ، أخرى أن تكون واضحة وبسيطة يفهمها العاملون في المؤسسة كل حسب مستوياتهم والمقصودة به هو تحديد بكل وضوح ودقة مسؤولية كل واحد في المؤسسة وتمثل العناصر الواجب توافرها في الخطة لتنظيمية :

¹ زين يونس ، المرجع سبق ذكره ، ص 52-53 .

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة .
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومختلف أجزائه ، مع ابرز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة مع التحديد الواضح للمسؤوليات بالنسبة لكل نشاط.
- تعيين حدود درجات المسؤوليات بالنسبة لكل شخص والتحقق من مساهمة هذه الآلية في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية من خلال :
- البحث عن كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية .
- وجود وحدات القياس التي من تمكن من تحديد نتائج الأجزاء والأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء كانت إحصائية أو مالية .
- حماية الأصول من خلال تقسيم المهني والوظيفي داخل المؤسسة .

2 - نظام محاسبي سليم: يتمثل وجود نظام محاسبي سليم يكفل للإدارة سبل الرقابة من اجل تحقيق مايلي¹:

- الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات التي هي مصادر تدفق البيانات .
- تبويب البيانات ووضع دليل لها، بحيث إذا ما تم إعداده بعناية فمن شأنه أن يسهل إعداد القوائم المالية، ويمكن من تحقيق درجة كبيرة من التوحيد في تسجيل العمليات الحسابية .
- تصميم السجلات بطريقة مناسبة ويجب أن توضح الإجراءات الخاصة بتداول هذه السجلات حتى يتم حفظها.

- ### 3- مستويات الأداء: يعتبر مستوى الأداء من الخصائص الأساسية لنظام الرقابة الداخلية ، حيث تمد الإجراءات الموضوعية كل الخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والحفاظة علي الأصول، كما يجب أن تمد كل الوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات وتسجيلها ، حيث يتم ذلك عموما بتقسيم الواجبات والمسؤوليات بحيث لا يقوم موظف واحد بالعملية كلها من بدايتها إلي نهايتها وهذا من اجل ترك الأثر ومراجعة دقة العمل واكتشاف الخطأ والغش بسرعة.²

¹ زين يونس ، مرجع سبق ذكره ،ص 53 .

² نفس المرجع ،ص 54 .

4- كفاءة الأفراد : أن نظام الرقابة لداخلية قد يكون نظاما متكاملًا بجميع مقوماته وخصائصه الأخرى لكنه يفشل في تحقيق أهدافه الرئيسية بسبب عدم تواجد الإمكانيات التسييرية الكفاءة ولتحقيق كفاءة الأفراد من الموظفين والعاملين ينبغي على إدارة المؤسسة اخذ بعين الاعتبار المقومات الآتية:

- اختيار الأفراد المؤهلين : و يتم اختيارهم علي أساس تحليل الوظائف وتقدير المؤهلات اللازمة من مستويات عملية وشهادات أكاديمية وغيرها دون نسيان سيرة وشخصية المرشح للوظيفة.
- التدريب المستمر للعاملين: يتم هذا وفقا لسياسة موضوعة من طرف الإدارة العامة بحيث يتم وضع برنامج لتدريب العمال علي أحداث وأساليب أداء المهام بصفة مستمرة لزيادة خبرتهم وكفاءتهم ومسايرتهم لكل الأحداث والتطورات العالمية ، كل حسب تخصصه والمجال الذي يعمل فيه دون نسيان لأخذ بعين الاعتبار بمبدأ الأهمية النسبية

الفرع الثاني : أهداف نظام الرقابة الداخلية :

اجتمعت التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية عل أن الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام هي:¹

- التحكم في المؤسسة .
- حماية أصول المؤسسة .
- ضمان نوعية المعلومات .
- تشجيع العمل بكفاءة .
- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية .

1-التحكم في المؤسسة : إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة ، ينبغي عليها تحديد أهدافها وهيكلها وطرقها وإجراءاتها، من اجل الوقوف عل معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها ، والمساعدة عل خلق رقابة عل مختلف العناصر المراد التحكم فيها .

¹ محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص 90 .

2- حماية أصول المؤسسة: تمثل حماية أصول المؤسسة وممتلكاته المختلفة هدفا رئيسيا من أهداف الرقابة الداخلية في المؤسسة ، وتتخذ حماية أصول المؤسسة أساليب مختلفة ومتعددة يقوم جميعها حول :

توفير الحماية التامة لأصول المؤسسة من التبذير أو الضياع أو الإسراف أو السرقة الخ ويمكن أن تتحقق هذه الحماية عن طريق مايلي :¹

● **الوقاية من الأخطاء المتعمدة:** التي قد ترتكب عند معالجة العمليات بقصد إخفاء انحراف معين أو غش واختلاس ، ولا شك إن ذلك يعتمد على تخطيط مسبق ومعتمد من قبل أفراد غير أمناء على ما يقومون به من عمل وتتوفر فيهم سوء النية المبنية مسبقا لارتكاب مثل هذه الأخطاء .

و من مثل هذه الأخطاء المتعمدة مايلي :

✓ تعتمد إجراء قيد محاسبي معين .

✓ التلاعب أو التحريف المقصود في السجلات بالشكل الذي يبدو معه عدم وجود تعارض مع التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

✓ إدراج أسماء وهمية في كشوف الأجور لتغطية اختلاس ما في النقدية ، مع عدم وجود قيد يومية مطابق لإجمالي كشف الأجور .

● **الوقاية من الأخطاء غير متعمدة :** وتنتج هذه الأخطاء عادة من تطبيق الخاطئ للمبادئ والقواعد المحاسبية ، أو الجهل بهذه القواعد عند العاملين في المجال المحاسبي في المؤسسة .

و من الأمثلة هذه الأخطاء غير معتمدة مايلي :

✓ تسجيل مصروف معين على انه مصروف رأسمالي ، مما يؤدي إلى زيادة رقم الأرباح وتضخم قيمة الأصول .

✓ تسجيل مصروف رأسمالي معين على انه مصروف إرادي ، مما يؤدي إلى تخفيض رقم الأرباح وعدم إظهار الأصول بقيمتها الحقيقية في قائمة المركز المالي .

✓ الأخطاء الحاسبية الخاصة بعمليات الجمع أو الضرب أو نقل المجموع من صفحة إلى أخرى ، أو من سجل إلى آخر .

✓ أخطاء في إجراء قيود اليومية أو الترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ .

¹ عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد السرايا ، المرجع سبق ذكره ، ص ص 134-135 .

• **المحافظة على الأصول من الاختلاس والسرقة والغش :** ويعني ذلك حماية الأصول من التصرفات غير المشروعة وغير مقبولة بصفة عامة ، والتي يتم ارتكابها مع العلم بعدم مشروعيتها والاختلاس أو السرقة أو الغش كلها أمور مرفوضة وغير مقبولة ، حيث يترتب على أي منها مسائلة لأفراد المسؤولين عنه ، وفقا لقواعد أو قوانين أو لوائح خاصة لمداخلة بالمؤسسة أو طبقا للقانون العام للدولة ، و من أمثلة التصرفات التي ترتكب على نطاق الاختلاس أو السرقة أو الغش مايلي :¹

- ✓ الاستيلاء على جانب من الأموال المؤسسة دون وجه حق .
- ✓ سرقة أصل من أصول المؤسسة عن طريق إجراءات مضللة ، دون علم لملاك المؤسسة .
- ✓ تكهين بعض أصول المؤسسة رغم حالتها الجيدة والاستيلاء عليها ، بعد اتخاذ إجراءات محاسبية معينة لإهلاكها دفتريا .
- ✓ القيام بمناقصات وهمية بغرض الاستيلاء على بعض أصول المؤسسة (كالسيارات) والتي بحالة جيدة .
- ✓ التحريف عند التسجيل في الدفاتر والسجلات بطريقة مدروسة ومخطط لها .
- ✓ تعتمد الإدارة التلاعب في تسجيل العمليات المالية بغرض إظهار نتائج غير واقعية وغير حقيقية ، وهو الأمر الذي يطلق عليه الغش الإداري .

3- **ضمان نوعية المعلومات :** بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات، بيد أن تجهيز هذه البيانات المحاسبية تتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية:²

- أن تكون المعلومة صادقة وحقيقية، حيث يجب على نظام الرقابة الداخلية أن يفحصها.
- أن المعلومة تكون مفهومة وواضحة حتى يمكن استيعابها.
- أن تكون المعلومة متوفرة في الوقت المناسب، فأى تأخر يفقد المعلومة أهميتها.

4- **تشجيع العمل بكفاءة :**³ إن أحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة ، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها ، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي الإدارة بعض الضمانات و فقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة .

¹ عبد الفتاح صحن ، محمد السيد سرايا ، مرجع سبق ذكره ، ص 136 .

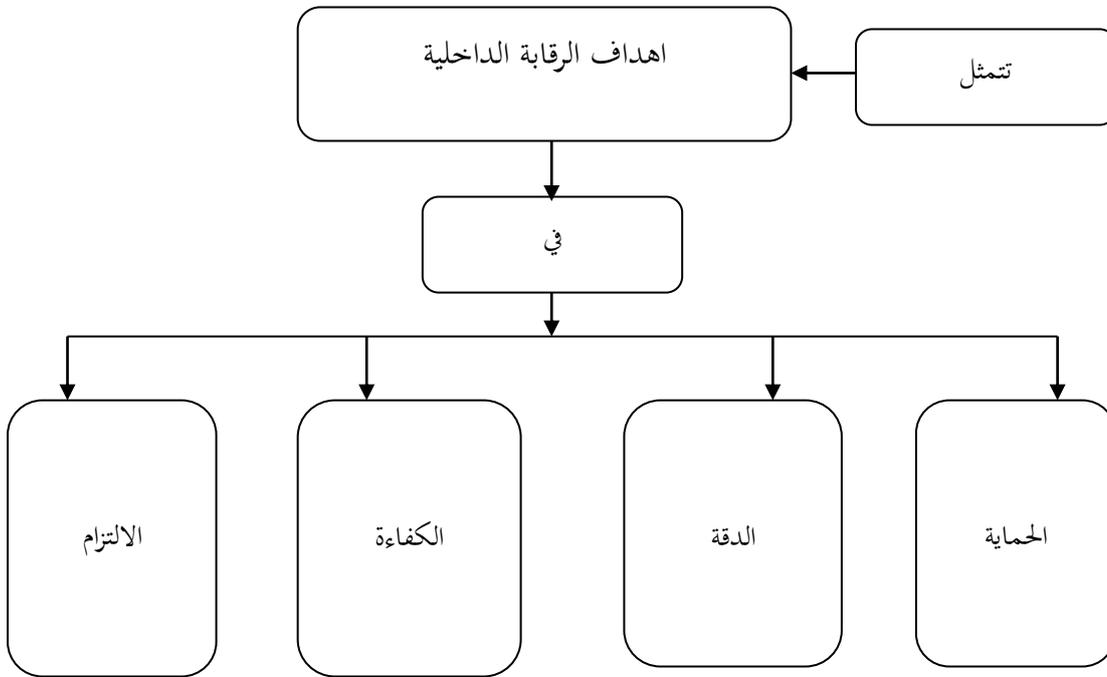
² شدرى معمر سعاد ، مرجع سبق ذكره ، ص 91 .

³ محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص 89 .

5-تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية : إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي امتثال وتطبيق أوامر الجهة المديرة ، لان تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح بإطار الخطة التنظيمية من اجل التطبيق الأمثل لأوامر ، وينبغي أن تتوفر فيه الشروط التالية :¹

- يجب أن يبلغ إلى الجهة الموجهة إليه .
- يجب أن يكون واضحاً (مفهوماً) .
- يجب أن تتوفر وسائل التنفيذ .
- يجب إبلاغ الجهات الآمرة بالتنفيذ .

الشكل رقم (2) أهداف الرقابة الداخلية



المصدر : عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا ، الرقابة والمراجعة الداخلية (عل المستوى الجزئي والكلي)، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1998 ، ص 134 .

¹ وجدان علي احمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 22 .

المبحث الثاني : الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من وسائل وإجراءات وأساليب ومراحل سنحاول التطرق إليها ، حيث سنتحدث في هذا المبحث على الأساسيات التي يستند عليها المراجع في تقييم نظام الرقابة الداخلية .

المطلب الأول : وسائل وإجراءات نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول: وسائل نظام الرقابة الداخلية :

1- **الخطة التنظيمية:** من خلال التعاريف السابقة أجمعت على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ، محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تبني هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمدريبات التي تتكون منها المؤسسة، ونشير في الأخير إلى أن العناصر الأساسية التي يجب أن تكون في الخطة التنظيمية هي كالآتي:¹

✓ تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة.

✓ تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط.

✓ تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة.

✓ تعيين حدود والمسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص.

2- **الطرق والإجراءات:** تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فإحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تشتمل الطرق على طريقة الاستغلال، الإنتاج، التسويق، تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المدريبات المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة، كما قد تعمل المؤسسة على وضع إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.

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

3- المقاييس المختلفة: تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس درجة مصداقية المعلومات، مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية، احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لجودة المعلومات المطابقة. وفي الأخير نشير إلى أن نظام الرقابة الداخلية يشمل على صنفين من الرقابة والتي قمنا بالتطرق إليها في أنواع الرقابة الداخلية وهي :

✓ الرقابة المحاسبية .

✓ الرقابة الإدارية .

الفرع الثاني : إجراءات نظام الرقابة الداخلية :

إن تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتدعيم المقومات الرئيسية له يتطلب من الإدارة اتخاذ مجموعة من الإجراءات الإدارية والإجراءات المحاسبية والإجراءات العامة.¹

1- الإجراءات الإدارية :

- تحديد الاختصاصات وتقسيم العمل قصد تجنب التداخل بين المسؤوليات مما يقلل من احتمال وقوع حالات الغش والأخطاء .
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد احدهم بعمل ما من بدايته نهايته لأحداث الرقابة بينهم .
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد الخطأ أو الإهمال .
- تقسيم العمل بين الموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف .
- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في نفس المكتب .
- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص اخر مسؤول .
- إعطاء تعليمات صريحة بان يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل .
- إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل .
- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة ، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل .

¹ بوبكر عميروش ، المرجع سبق ذكره ، ص 88 .

2- إجراءات العمل المحاسبي : وتضم الإجراءات مايلي :¹

- إصدار تعليمات بوجود إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها للتقليل من فرص الغش والتلاعب كما يساعد هذا حصول إدارة المؤسسة على ما تريده من معلومات بسرعة .
- إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين ، وموافقته بالوثائق المؤدية الأخرى.
- عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به ، بل يجب إن تتم المراجعة من طرف شخص آخر .
- استعمال للآلات الحاسوبية مما يسهل الضبط الحسائي ، ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى السرعة في الانجاز.
- استخدام وسائل التوازن الحسائي الدوري مثل موازين المراجعة العامة .
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك (دراسة حالات التقارب البنكي).
- القيام بمجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات والمطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية .

3- إجراءات عامة : بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب الإداري والتنظيمي والإجراءات المتعلقة بالجانب المحاسبي

نتناول في الفرع الأخير الإجراءات العامة المكتملة لسابقتها والمتمثلة في :²

- التأمين على ممتلكات المؤسسة من كل الأخطار.
- إدخال الإعلام الآلي للمؤسسة لأنه يعمل على :
 - ✓ تحديد عدد العمليات .
 - ✓ السرعة في معالجة البيانات .
 - ✓ تخفيض نسبة الخطأ في المعالجة .
 - ✓ إمكانية الرجوع أو معالجة المعطيات بسرعة .

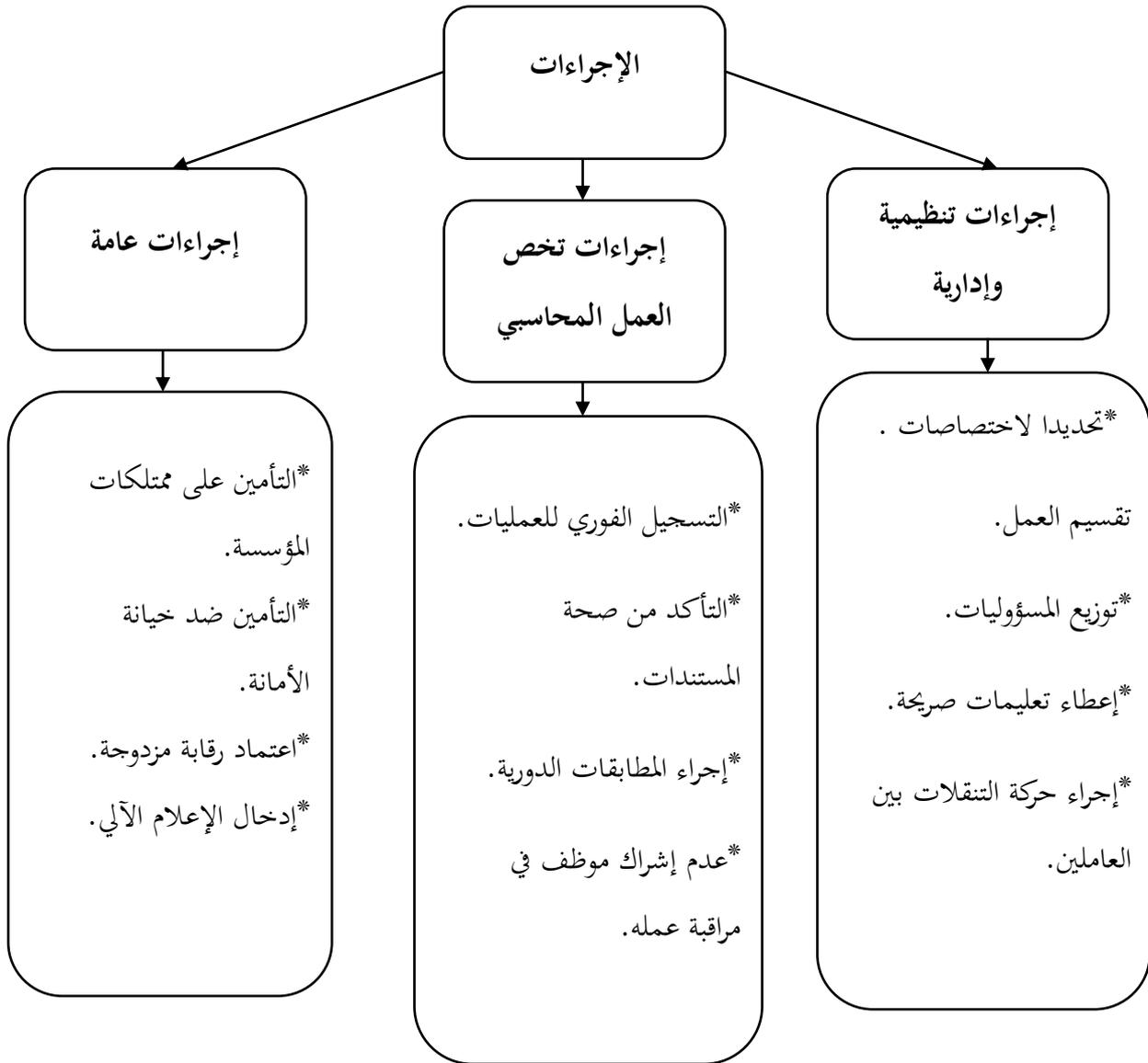
¹ بوبكر عميروش ، مرجع سبق ذكره ، ص 89 .

² عبد الفتاح الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا ، المؤسسة الجامعية ، مصر ، 1983 ، ص 167 .

وهناك إجراءات أخرى تتمثل في:

- وضع نظام لمراقبة البريد الوارد والصادر .
- استخدام وسيلة الرقابة الحدية.
- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة مثل توقيع الشيكات .

الشكل رقم (3) يمثل إجراءات الرقابة الداخلية



المصدر : محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 123.

المطلب الثاني : أساليب ومراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

حتى يتمكن المراجع من جمع البيانات والوثائق التي تفيد كيفية عمل النظام عليه استعمال وسائل وأدوات المتمثلة

مايلي :

1 : قائمة الاستقصاء المزدوجة (قوائم الاستبيان) :تقيم الرقابة الداخلية بالاستقصاء يتم أثناء بدئ قيام المراجع بمهمته ، حيث تتلخص هذه الطريقة في إعداد قائمة نموذجية وافية الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المؤسسة ، وعملياتها المختلفة ، فتصاغ الأسئلة بعناية حيث يكون هدفها الاستفسار عن النواحي التفصيلية المتبعة في المؤسسة بالنسبة للإجراءات العملية وتأدية الوظائف وتوضع الاستقصاءات النموذجية عن الرقابة الداخلية في صورة أسئلة مبنية علي الافتراض إن بعض الإجراءات المطبقة بصورة عامة في المؤسسة مهمة في تحقيق رقابة داخلية فعالة .¹

و في العادة تقدم قائمة الأسئلة النموذجية للمدير المالي حيث يتولى الإجابة على الأسئلة الواردة بها ويعيدها للمراجع ولا يقتصر عمل المراجع على فحص الإجابات التي تلقاها بل يجب أن يقوم باختبار الرقابة الداخلية نفسها أثناء التنفيذ ليحكم على كفاءتها لأغراض الرقابة ونتيجة للخبرة في استخدام قوائم الاستفسارات ، فقد تم تطويرها بحيث تحقق الأهداف المتوخاة آخذة في عين الاعتبار مايلي:²

- مراعات احتوائها على وصف تفصيلي لنواحي الضعف في الرقابة الداخلية ، تمكن المراجع من كتابة خطاب تفصيلي لعملية فيما يتعلق فيما يتعلق بنواحي الضعف هذه .
- مراعات إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابات عن كل الأسئلة والتحقق التي تمت للتأكد منها .

وفيما يلي نموذج لقائمة الأسئلة الخاصة بجمع معلومات عن نظام الرقابة الداخلية على المبيعات:

¹ GERMOND BERNARD , **audit financier : guide pour l'audit de l'information financières des entreprises** , édition clet , paris , 1991 , p 46.

² عبد الفتاح صحن ، محمد ناجي درويش ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية ، القاهرة ، 1998 ، ص 142 .

جدول رقم(4): الرقابة الداخلية على المبيعات.

رقم مسلسل	الأسئلة	نعم	لا	غير ملائم	ملاحظات
1	<u>المبيعات :</u> هل تخضع طلبات الزبائن للفحص والموافقة من قبل: أ- قسم المبيعات وأوامر البيع ؟ ب- قسم الائتمان ؟				
2	هل تستخدم إشعارات تفيد شحن البضاعة التي تحمل أرقاما مسلسلة مسبقا ؟				
3	هل يتم فحص الفواتير بقصد التحقق من دقة: أ- الكميات الواردة بها ؟ ب- الأسعار المستخدمة ؟ ج- العمليات الحسابية ؟ د- شروط البيع ؟				
4	هل يتم مقارنة الفواتير بأوامر الشراء الواردة من الزبائن ؟				
5	هل يتم تلخيص الفواتير وتبويبها بواسطة قسم غير قسم المحاسبة وذلك كوسيلة للرقابة على المبيعات المسجلة ؟				
6	هل يتم معالجة المبيعات التالية بشكل واضح وبدورة مماثلة للمبيعات العادية للزبائن أ- المبيعات للموظفين ؟ ب- السلع التالفة ؟ ج- المبيعات النقدية ؟				

المصدر : لطفى شعباني ، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة ، رسالة لنيل شهادة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، قسم علوم التسيير ، كلية العوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، الجزائر ، غير منشورة ، 2003-2004 ، ص 117.

2: خرائط التدفق: عن طريق هذا الأسلوب ، يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال والتي تبدأ بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية (manuels des procédures internes) في حالة وجوده بالمؤسسة ، وكذلك بواسطة المحادثات مع موظفي المؤسسة والذي لهم دور في سير هذه الدورات ، والهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقا من حدوث الصفقات من طرف ما إلى تسجيلها محاسبا وتقيدها .¹

لتسهيل العمل يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية في المؤسسة في شكل خريطة تدفق معبرا عنها على شكل رموز أو رسومات تبين الإدارات والأقسام المتخصصة بأداء العملية أي مصدر الذي اعد المستند أو الجهة التي يرسل إليها ، والمستندات التي تعد في كل مرحلة والدفاتر التي تبعث بها ، والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها ، يمكن إن يضاف للخريطة رموز توضح الوظائف المتعارضة والترخيص بالعملية واعتمادها .

كما يجب مراعات عند إعداد هذه الخرائط مايلي:²

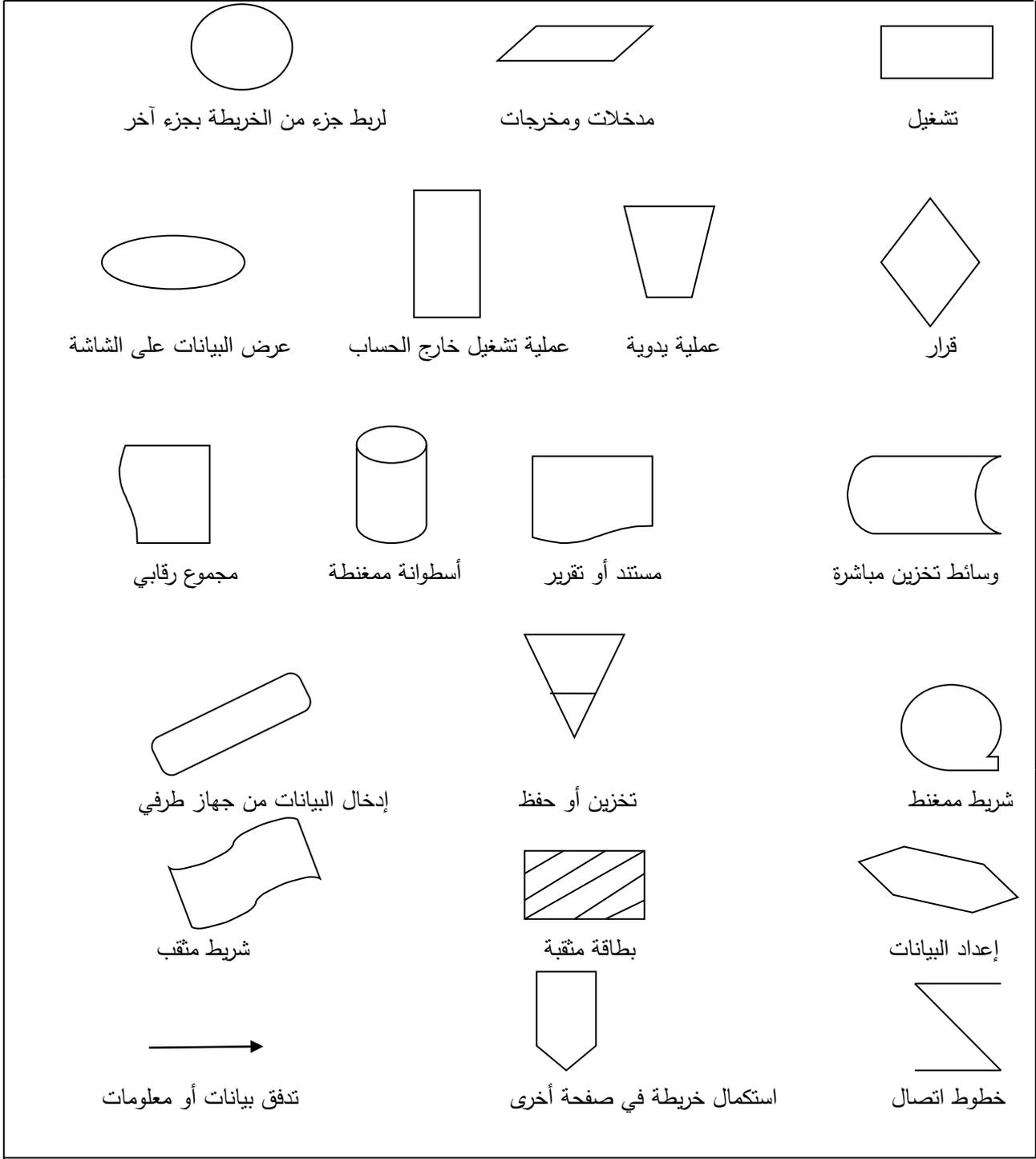
- ✓ يجب استعمال الكتابة بجانب الرموز والرسوم لتكوين خريطة سهلة الفهم .
- ✓ إضافة معلومات أسفل الخريطة إذا لم تكن واضحة ، وذلك لزيادة الاتضاح .
- ✓ يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند والوجهة التي يرسل إليه .

و من المميزات الأساسية لهذه الخرائط إنها تعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسرعة وسهولة أكبر في الحكم عن مدى جودته ، ويعاب على هذه الطريقة إن إعدادها يتطلب وقتا طويلا ، كم إنها تصبح صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة ، فضلا على أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية .

¹ جريوع محمد يوسف ، مرجع سبق ذكره ، ص 113 .

² شجري معمر سعاد ، مرجع سبق ذكره ، ص 106-107 .

الشكل رقم(4): الأشكال المعيارية لرسم خرائط التدفق



المصدر : سعد بن البار، دور نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، غير منشورة، 2011/2010، ص34 .

3 التقرير الوصفي : تعنى هذه الأداة أساسا بوضع تقرير يصف نظام الرقابة الداخلية المعتمد داخل المؤسسة محل المراجعة ، إذا يقوم المراجع ومساعدوه بتشخيص النظام من خلال التطرق لمقوماته والإجراءات القائم عليها ، فيستطيع أن يحدد مواطن الضعف والقوة فيه اعتمادا على درجة امتثال إجراءات نظام الرقابة الداخلية ، كان يحدد مثلا درجة التداخل في المسؤوليات وعدم تحديد الاختصاصات وغير ذلك كم عدم الالتزام بالإجراءات التي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية مما يخلق فرص التلاعب والغش والوقوع في الخطاء .

و بانتهاء كتابة التقرير يتمن المراجع من تقييم الإجراءات المتبعة في الرقابة الداخلية ، فالنظام الضعيف يتمثل في عدم وجود تقسيم كاف للعمل ، والمثال علي ذلك قيام موظف واحد يعمل كأمين للصندوق وفي نفس الوقت يقيد العمليات في يومياته، أما الرقابة الداخلية القوية فتتطلب أن تعهد إدارات مستقلة عن بعضها وظائف تداول النقية ،حسابات العملاء، مسك الدفاتر، الحسابات العامة،حسابات الدائنين وأجور العمال.

4 الملخص التذكيري : يقوم المراجع هنا بوضع قواعد وأسس نظام الرقابة الداخلية سليم وذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما في الاستبيان .

ميزة هذه الطريقة الاقتصادية في الوقت دون إغفال الهام من النقاط أما عيوبها فتتحدد في كونها لا تقود إلى تدوين كتابي لما هو عليه نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المعني كما أنها لا تنطبق علي المشروعات ذات الطبيعة الخاصة بالإضافة إلي كونها المخلص أمرا متروكا لكل مراجع علي حدة يضع الأسس ويقوم بالإجراءات التي يراها مناسبة.

5 فحص النظام المحاسبي :

هنا يحصل المراجع علي قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدتها ومراجعتها وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية ومن تلك القوائم نستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز علي الظروف الخاصة بكل مؤسسة ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المنشأة الكبيرة وخاصة إذا قام المراجع بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات وما شابه.¹

¹ خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية ، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن ، ط4 ، 2007، ص 30 .

الفرع الثاني : مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية :

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية أهم المراحل التي يقوم بها المراجع من خلال فهم واستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة وتقييم النظام من اجل تحديد درجة الاعتماد عليه في إعطاء رأي حول صحة وصدق القوائم المالية والمحاسبة ، وكذا إعداد برنامج الاختبارات من اجل التحقق من صحة عمل النظام ، وتلخص عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في المراحل التالية :

1- وصف الأنظمة والإجراءات: على المراجع في هذه المرحلة أن يتمعن في الإجراءات ويحاول فهم كيفية عملها، وذلك بإستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في إطار تقييمه لقوى وضعف الرقابة الداخلية، وفي هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المراجع بالإضافة إلى طريقة الإستجابات وسيلتين أساسيتين تتمثلان في الأسلوب الوصفي وخرائط التدفق.¹

1-1 التمعن في الإجراءات واستجواب موظفي المؤسسة:

تختلف إجراءات الرقابة الداخلية باختلاف المجال الذي تنشط فيه المؤسسة وهيكلها التنظيمي، فالمراجع يلاحظ بتمعن الإجراءات الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة، طريقة عملها، العلاقات الموجودة بينها، والتعبير عنه، كما يمكن للمراجع أن يستعمل طريقة الاستجابات وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، وفي الحقيقة لا يمكن تنفيذ مهمة المراجعة دون استجواب، وهناك مجموعة من القواعد التي يجب احترامها عند استعمال هذه الطريقة وهي:²

- إحترام السلم التنظيمي، فلا يجب استجواب موظف دون أن يكون مسؤوله بعلم بهذا الاستجواب إلا في الحالات الخاصة .
- التذكير بالمهمة وأهدافها، حتى نتجنب ارتباك الموظف الذي سيستجوب وبالتالي إعطائه لأجوبة خاطئة.
- حصر أجوبة الموظف في العمل الذي يقوم به دون التدخل في عمل موظف آخر.
- سماع المراجع للأجوبة أكثر مما يتكلم هو، فعلى المراجع توجيه الاستجواب نحو ما يريد سماعه.

¹ شعباني لطفي ، مرجع سبق ذكره ، ص 118 .

² Renard Jacques , théorie et pratique de l'audit interne , organisation , paris , France , 3éme édition , 2000 , p 314.

1-2 خرائط التدفق والأسلوب الوصفي:

إنطلاقاً من الملاحظات والاستجوابات، يعبر المراجع عن نظرتة للعمليات وإجراءات الرقابة الموضوعية، هذا التعبير يمكن أن يكون على شكل وصف كتابي، ولكن يستحسن أن يرفق هذا الوصف بخرائط تدفق، أي أشكال تسطر مختلف التدفقات والرقابات المنفذة ففي العمليات المعقدة ، تتميز خرائط التدفق بالمزايا التالية: ¹

- تسهيل عملية الفهم والاتصال.
- طريقة تحضير هذه الخرائط تجعل المراجع يتحقق من صحة فهمه للنظام.
- استعمال هذه الطريقة تبين نقائص النظام من حيث فهمه، ومن ثم نقاط ضعفه، كما أن خرائط التدفق تسمح للمراجع بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة.

2- التحقق من فهم النظام (اختبارات التطابق):

بعد انتهاء المدقق من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي لنظام الرقابة الداخلية ، عليه إن يتحقق من انتهاء الإجراءات التي تم وصفها وتصميمها هي فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة ، هنا يظهر دور اختبارات التطابق أو اختبارات سير العمليات .

فالهدف من هذه المرحلة هو تجنب انطلاق المراجع في عملية تقييمه للرقابة الداخلية على أسس خاطئة ، ومنه نلاحظ هناك ثلاثة مشاكل تطرح عند إجراء اختبارات التطابق وهي: ²

✓ ماهية الإجراءات التي يجب اختبارها ؟

✓ كيف تتم عملية الاختبار ؟

✓ فيما تتمثل الأهمية الكمية التي يجب إعطائها لهاذا الاختبار ؟

1-2 اختيار الإجراءات التي يتم اختبارها: العمل الأول الذي يقوم به المراجع في هذه المرحلة هو التعرف على الدورات العملية الرئيسية لإختبارها، فميدانيا هناك مجموعة من المشاكل التي يمكن للمراجع أن يلتقي بها، بداية أنه ممكن أن تتم نفس الدورة العملية في أماكن مختلفة، ففي هذه الحالة يجب على المراجع أن يفرض بأن كل دورة إستغلال تتم على حدى عند القيام بعملية الإختبار، مثلا عملية التخزين، فإذا كان للمؤسسة عدة مصانع وكل مصنع يقوم بهذه العملية، فعلى المراجع أن يختبر كل واحدة منها على حدا.

¹ شعباني لطفي ، مرجع سبق ذكره ، ص 119 .

² بوبكر عميوش ، مرجع سبق ذكره ص 108-109 .

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

2-2-2 القيام بعملية الإختبار: في هذه المرحلة يتحقق المراجع من حقيقة سير كل الدورات العملية خطوة بخطوة، ويجب التأكيد هنا على ضرورة تتبع الإجراءات من البداية إلى النهاية، وإختبار المراجع لمسار الدورة العملية في مجملها دون أن يقتصر على جزء منها فقط.

وفيما يخص التطبيق الميداني للإختبارات، نلاحظ أنه توجد طريقتين وهما:¹

1-2-2-1 الطريقة المباشرة: وتمثل هذه الطريقة في الإتصال المباشر مع مختلف المنفذين الذين يتدخلون في الإجراءات التي يتم رقابتها، وذلك من أجل التأكد من حسن سيرها من جهة، ومن جهة أخرى التحقق من وجود العناصر المادية التي لها علاقة بتطبيق الإجراءات، ويمكن تحقيق هذا الأخير من خلال مقابلة المنفذين.

2-2-2-2 الطريقة غير المباشرة: تتمثل هذه الطريقة في تتبع مسار الوثائق، فالمراجع يعيد المسار الذي تمر به هذه الأخيرة كلية من البداية إلى النهاية وإنطلاقا من الوثيقة الأصلية.

2-3 الأهمية الكمية للإختبارات: كما تطرقنا إليه سابقا، فإختبارات التطابق تخص فحص العناصر المادية، فالأهمية الكمية التي يجب على المراجع إعطائها لهذا الإختبار تنتج مباشرة من هدف هذه الإختبارات، فالعمل هنا يتمثل في التحقق من وجود هذه الإجراءات وليس مدى كفايتها، فمستوى إختبارات التطابق يتحدد حسب درجة التكرار المحقق للرقابة.

3-التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية : يمكن للمراجع أن يعد تقيما أوليا لنظام الرقابة الداخلية بمجرد فهمه لهذا النظام ، وقبل أن يعد هذا التقييم يجب أن يقدم بعض الأعمال على سبيل التجريب ، ومثال ذلك أن يختار المراجع ما تم انجازه ويعاود تكرار الخطوات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية ، وبذلك يحصل المراجع على درجة من التأكد ، بان الإجراءات المستخدمة تطبق فعلا وفق لما ينص عليه النظام وما أوضحه الموظفون .²

وتكون عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في هذه المرحلة عن طريق استمارات مغلقة ، أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها أما بنعم أو بلا (الجواب بنعم إيجابي ، الجواب بلا سلبي) ، وعليه يستطيع المراجع في نهاية

¹ بوبكر عميروش ، مرجع سبق ذكره ، ص 109 .

² عزوز ميلود ، دور المراجعة في تقييم أداء الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية ، رسالة لنيل شهادة ماجستير ، تخصص اقتصاد وتسيير مؤسسات ، قسم علوم التسيير ، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية ، جامعة 20 اوت 1955 ، سكيكدة ، غير منشورة ، 2006 / 2007 ، ص 79 .

هذه المرحلة تحديد نقاط قوة هذا النظام وكذلك نقاط ضعفه ، وذلك من حيث التصور ، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة .¹

3-1 التأكد من تطبيق النظام: يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات ، كما يتم التأكد بان الإجراءات تحتوي على ضمانات كافية وأنهذه الإجراءات تطبق فعلا وكما يجب من طرف المؤسسة ، يقوم المراجع بعملية الاختبار انطلاقا من العناصر المادية المتروكة عند تنفيذ الإجراءات ، فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات واحترام المبادئ الموضوعية .²

4-التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: باعتماده على الاختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الولي لذلك النظام.³

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة (Document de synthèse)، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات-تمثل وثيقة الحوصلة هذه، في العادة، تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الايجابية لمهمته. يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية. يعتبر آخر، أن جودة هذا النظام تجعل المراجع يخفف مراجعته وتحرياته المباشرة وان ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك. يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد، يظهر ويجيد بكل وضوح:

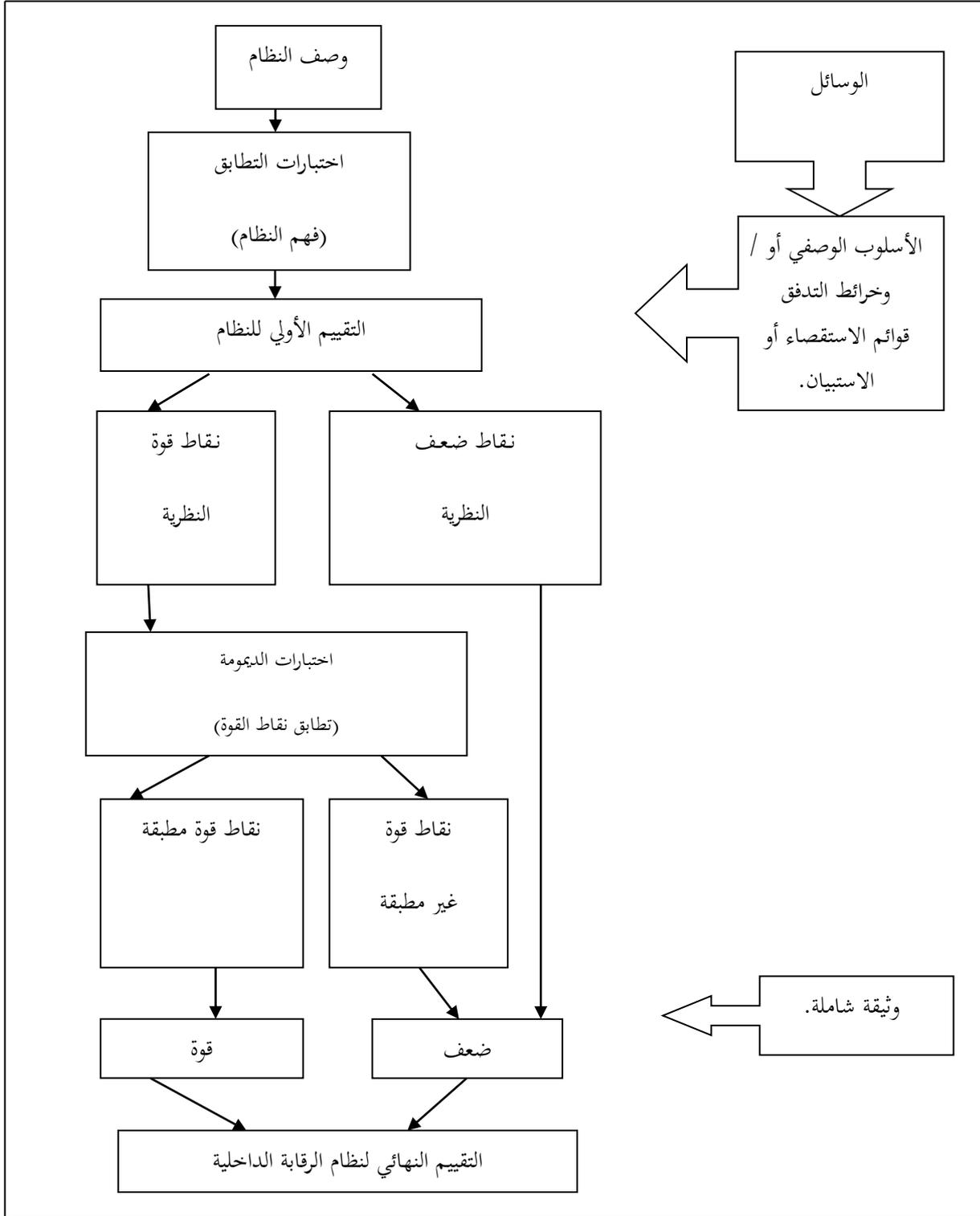
- وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة، في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكنا ومفهوم من طرف الجميع.
- نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب لكل العمليات في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي إتباعها عند إنجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يعطي لكيفية معاملتها وإدخالها في نظام المعلومات، الذي يمثل النظام الصورة للنظام الحقيقي في المؤسسة.

¹ محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 73 .

² نفس المرجع ، ص 74 .

³ لطفي شعباني ، مرجع سبق ذكره ، ص 122 .

الشكل رقم (5): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة



المصدر: شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة

ماجستير، تخصص مالية مؤسسة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس،

الجزائر، غير منشورة، 2009/2008، ص 121.

المطلب الثالث : العلاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

يمكن أن تبرز علاقة المراجعة الداخلية بالرقابة الداخلية من خلال مايلي :

تمثل المراجعة الداخلية جزءاً من المتابعة المستمرة لنظام الرقابة الداخلية ، حيث تقوم بإعداد تقييم مستقل عن كفاية ومدى الالتزام بسياسات والإجراءات التي وضعت ، وفي المقابل فإن المراجعة الداخلية تساعد الإدارة العليا ومجلس الإدارة على القيام بمسؤولياتهم بكفاءة وفعالية .

إن المراجعة الداخلية تعتبر جزءاً من نظام الرقابة الداخلية ككل فمن الممكن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية بدون وجود نظام للمراجعة الداخلية ، فالمراجعة الداخلية توجد عادة في الشركات الكبيرة التي تستطيع تحمل تكاليف وأعباء قسم خاص للمراجعة الداخلية .

إن فحص المراجع الداخلي لا يقتصر على أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية ، وإنما يمتد أيضاً إلى أنظمة المراقبة الداخلية الإدارية التي تهدف إلى تحقيق الكفاءة الإنتاجية ، والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة لان هدفه كما سبق هو خدمة الإدارة .

الرقابة الداخلية عبارة عن النظام الشامل لتنظيم العمل وتحديد خطواته ، وتوزيع السلطات وتحديد للمسؤوليات ، وكذلك فرض الرقابة على جميع عمليات المؤسسة فالرقابة الداخلية لها مفهوم واسع وشامل الرقابة على مختلف نواحي النشاط بالمؤسسة ، أما المراجعة الداخلية فهي إحدى وسائل الرقابة الداخلية تُخص بالتأكد من تنفيذ السياسات الإدارية والمالية للمؤسسة والتقليل من فرص وقوع الأخطاء والغش ، بالإضافة إلى قياس وتقييم مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية ، وفي سبيل تحقيق ذلك فهي تقوم بالإجراءات التالية :¹

- 1- التحقق من الدقة في تنفيذ السياسات الإدارية والمالية التي وضعتها إدارة المؤسسة .
 - 2- دراسة مدى كفاية الأنظمة الإدارية والمالية المطبقة في المؤسسة ، ومدى كفاية النظام الرقابي بصفة عامة .
 - 3- المحافظة على موجودات وأموال المؤسسة ، والإقلال من وقوع الأخطاء والغش
 - 4- التحقق من صحة ودقة البيانات والمعلومات المحاسبية التي ستخرج من السجلات والدفاتر المالية .
 - 5- تقييم الأداء ومتابعة تحقيق الكفاءة الإنتاجية من حيث الجودة والكمية .
- يتضح من ذلك أهمية وجود وظيفة المراجعة الداخلية، ومع ذلك ففي حالة المؤسسات الصغيرة والتي لا تتحمل أعباء وتكاليف إنشاء قسم مستقل للمراجعة ، فإنه يفضل تخصيص موظف مستقل للقيام بأعباء مثل هذه الوظيفة .

¹ رضا خلاصي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 71-72 .

الجدول رقم (5) : يمثل العلاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

المكونات	نظام الرقابة الداخلية	المراجعة الداخلية
المفهوم	تشتمل على الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية لتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية	نشاط توكيدي استشاري مستقل وموضوعي وهو مصمم لإضافة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها ومساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها باحاد منهج منظم وصارم لقيم وتحسين فعالية عمليات إدارة خطر الرقابة والتوجيه .
مسؤوليات الإدارة	تتحمل مسؤولية وضع نظام الضبط الداخلي والمحافظة عليه وعند تنفيذها لمسؤولياتها الإشرافية يجب عليها بانتظام مراجعة مدى ملائمة وكفاية عناصر الضبط الداخلي وذلك لضمان ميع الضوابط الهامة .	تحديد الصلاحيات التي تخول المراجع القيام بتأدية عمليات المراجعة وإعطاء الحق للمراجع الداخلي بالحصول على أي معلومات يراها ضرورية لأغراض المراجعة . تحديد نطاق المراجعة اللازمة لتأديتها
مسؤولية المراجع الداخلي	يجب أن يتضمن مجال عمل المراجع الداخلي فحص وتقوم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة ونوعية الأداء في تنفيذ المهام المحددة .	تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول دقة نظام الرقابة الداخلية . تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول كيفية انجاز العمل .
الأقسام	تنقسم الرقابة الداخلية إلى الرقابة الإدارية والمحاسبية والضبط الداخلي	تنقسم المراجعة الداخلية إلى مالية وإدارية وإستراتيجية .
الأدوات	الرقابة المالية والإدارية والضبط الداخلي هدفهم تأمين سلامة وتنفيذ عمليات إلى محافظة على الأصول وتأمين الثقة بصحة المعلومات .	المراجعة الداخلية تهدف إلى تقويم الأنظمة المعنية بحماية الأصول وممتلكات المؤسسة وتحقيق كفاءة الأداء ومطابقتها مع الأصول .

المصدر : عطا الله احمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة التكنولوجيا المعلومات ، دار اليا للنشر والتوزيع،الأردن عمان، 2009، ص 64 .

المبحث الثالث : الرقابة الداخلية على المخزون

تعتبر المخزونات من أهم العناصر المستخدمة داخل المؤسسة مهما كان نشاطها مؤسسة صناعية او تجارية ، حيث للمخزونات ضوابط تحكم سيرها لذاذا ستطرق في هذا المبحث إلى التعرف أكثر على المخزون .

المطلب الأول : ماهية المخزون

الفرع الأول: تعريف المخزون :

التعريف الأول:

يقصد بالمخزون تلك المواد والأجزاء والمهمات التشغيلية والفضلات والنفايات والسلع الجاهزة التي تحتفظ بها المؤسسة في المخازن والساحات وذلك بقصد ضمان الانسياب المتوازن من الخدمات ومستلزمات التشغيل اللازمة للعملية الإنتاجية، وكذا توفير مستلزمات الصيانة والإصلاح وقطع الغيار بالشكل الذي يكفل إستمرار الآلات والمعدات في أداء المهمات الموكلة إليها حسب الجداول المقدرة لذلك .¹

التعريف الثاني :وعرفها النظام المحاسبي والمالي في المادة 1-123 على أنها :²

- المخزونات هي أصولاً يمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري وهي قيد الإنتاج بقصد مائل.
- هي مواد أولية ولوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.
- جمعها في المنتجات يجعل هذه المعدات تصنف ضمن المخزون، أما إذا كان شرائها بهدف استخدامها كوسيلة للإنتاج فتصنف ضمن التثبيتات " .
- تكون المخزونات في إطار تقديم الخدمات، هي كلفة الخدمات التي لم يقدم المؤسسة بعد باحتساب المنتجات المناسبة له.

التعريف الثالث: يعرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في إطار المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 والمتعلق

بالمخزونات على أنها كل عناصر الأصول التي يتم اقتناءها لغرض إعادة بيعها في النشاط العادي للمؤسسة ، أو في شكل منتجات جارية او قيد الإنجاز، أو المواد الأولية واللوازم التي تستهلك خلال المسار الإنتاج أو تقديم الخدمات .³

¹ محمد الصريفي ، بشير العلق ، إدارة المخزون السلمي ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، الأردن، 2002 ، ص 11 .

² القرار المؤرخ في 26/07/2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبية ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة بتاريخ 25/03/2009 ، ص 12 .

³ عمورة جمال ، المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي (طرق متابعة المخزون والمخزونات المتأتمية من التثبيتات) ، مجلة الاقتصاد الجديد ، جامعة سعد دحلب ، بلدة ، العدد 8 ، ماي 2013 ، ص 210 .

الفرع الثاني: أهمية المخزون

تكمن أهمية المخزونات في النقاط التالية:¹

- ✓ يساهم المخزون في مواجهة النقص الذي يحدث في التموين، ويعمل على تجنب كل الاختلالات، في التأخر عن التموين أو عدم توفر المواد في السوق تلجأ المؤسسة إلى إخراج المخزون لإتمام نشاطها.
- ✓ إذا كانت مبيعات المؤسسة موسمية أي عند وجود فجوة بين البيع والإنتاج فإنه يفضل من الناحية الاقتصادية أن يكون الإنتاج على مدار العام بطريقة منتظمة وأن يستخدم المخزون كهامش أمان بين الإنتاج والمبيعات وذلك لن الإنتاج غير المتساوي على مدار العام يتطلب في أوقات زيادة الإنتاج صرف أجور إضافية أو إجراء تعيينات مؤقتة لعدد من العاملين، أو شراء مواد من السوق بأسعار مرتفعة وكل ذلك سيؤدي إلى ارتفاع تكلفة الإنتاج .
- ✓ في حالة ارتفاع الأسعار الهدف من التخزين هو الحصول على ميزات نسبية على المنافسين، وذلك عن طريق البيع بأسعار أقل أو رفع الأرباح وذلك لان تكلفة المخزونات كانت اقل مما هو جاري في السوق وعليه تعد عملية التخزين هامش أمان ضد ارتفاع الأسعار .
- ✓ أن الخطأ في حساب قيمة تكلفة المبيعات ومخزون نهاية الفترة سيكون له تأثير على دلالة المؤشرات المالية أو مدى فعاليتها في تقييم أداء المؤسسة.

الفرع الثالث : انواع المخزون

1- التصنيف حسب وظائف المخزون وتمثل في:²

- 1-1 مخزون الحد الأدنى: ويقصد به الحد الأدنى الذي يجب الاحتفاظ به، وان لا يقل فيه من أي مادة من هذا المستوى، فهو الذي يسمح باستمرار العمل في فترة التموين، وهو معدل التخزين الأدنى المسموح به لان انخفاضه يعني إمكانية التهديد بخطر انقطاع تزويد عملية الإنتاج أو العملاء أو المستهلكين بمتطلباتهم ويتأثر قرار الحد الأدنى للمخزون بالفترة الزمنية الواقعة بين التسليم وتزويد المخزونات الجديدة، كذلك بمبلغ الأخطار المتوقعة .
- 1-2 مخزون متوقع: ووظيفته الأساسية هي تحقيق مستوى غير متذبذب من الإنتاج على الرغم من تذبذب مستوى الطلب، وذلك لأنه لأنه مخزون متراكم في فترات انخفاض الطلب عن معدلات الإنتاج لمواجهة الطلب في فترات زيادة الطلب.

¹ سيد محمد جاد الرب ، إدارة الشراء والمخازن ، دار الفجر للنشر والتوزيع ، مصر، 2009 ، ص، 289 .

² حاجي عبد الكريم، المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المالي المحاسبي الجديد، مذكرة ماستر ، تخصص تدقيق محاسبي ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، غير منشورة، 2011، ص 31 .

1-3 مخزون التقلبات: ويستعمل هذا النوع من المنتجات أو المواد الأولية إما لوجود تقلبات في بعض أسعار المنتجات أو المواد الأولية، أو لمواجهة التقلبات غير منتظرة في طلبات المستهلكين لذا تحتفظ المصانع بكميات من البضائع في مخازنها لمقابلة طلبات المستهلكين عند الضرورة.

ورغم أهمية مخزون التقلبات فهو ليس ضرورياً ضرورة مطلقة إذ تستطيع المؤسسة الاستغناء عنه إذا تمكنت من إقناع المستهلكين والعملاء بالانتظار لحين طلب المواد وتوريدها.

1-4 مخزون الأمان: ويسمى مخزون الضمان، وهو هامش أو الزيادة من المواد التي توفرها المؤسسة لتجنب مشاكل نفاذ المخزون بسبب التغيرات التي تؤثر على حجم مستوى المخزون منها الزيادة في معدل الاستهلاك وأخطاء في التقديرات .

2- التصنيف حسب طبيعة السلع:

يقصد بتصنيف المخزون المواد التي يمكن أن يضمها المخزون وهي عناصر عديدة تتمثل فيما يلي: ¹

1-2 المواد الأولية : هي تلك المواد المشتراة قصد توجيهها إلى العملية الإنتاجية بعد مرورها عبر المخازن قصد تحويلها إلى سلع ومنتجات جاهزة، هذه المواد تحتاجها المؤسسة الإنتاجية أكثر من غيرها.

2-2 الأجزاء المشتراة : تتمثل في المنتجات الجاهزة التي تشتري قصد إدماجها في السلع النهائية أو لإعادة بيعها كما هي، وهي أجزاء تحتاج إليها المؤسسات الإنتاجية والتجارية معا.

2-3 معدات وقطع الغيار: وهي عبارة عن آلات وأجهزة وقطع غيار تحتاجها المؤسسة من أجل صيانة أجهزتها الإنتاجية.

2-4 المنتجات تامة الصنع: تتمثل في السلع النهائية المجهزة والموجهة للبيع والاستهلاك وهي منتجات تحتاج إليها المؤسسات التجارية أكثر من غيرها .

2-5 النفايات والفضلات : تتمثل في بقايا المواد المستخدمة في العملية الإنتاجية مثل قطع الخشب والحديد.

2-6 مواد التعبئة والتعليب: هي عبارة عن المخزونات التي تستخدم في عملية التغليف والتعبئة بجميع أشكالها ووفقاً لطبيعة المنتجات.

¹ مهدي حسن زويلف، علي سليم العلاونة، إدارة الشراء والتخزين، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، 2011، ص 192 .

الفرع الرابع: مخاطر الاحتفاظ بالمخزون

رغم الأهمية التي تكتسبها المخزونات في أي مؤسسة لكن هناك عدة مخاطر قد تحدث مشاكل في المؤسسة نتيجة الاحتفاظ بها، ومن هذه المخاطر¹:

- 1- **التقادم**: يقصد بالتقادم عدم توافق مواصفات المواد المخزنة مع مواصفات رغبات طالبيها، بسبب تغير الرغبات أو تغير السلوكيات عند المستهلكين أو ظهور بدائل جديدة تطرد القديمة من الأسواق.
- 2- **التلف أو عدم الصلاحية**: ينتج التلف عن اختلاف خصائص المواد المخزنة المتعلقة ببيئة التخزين وخصائص بيئة التخزين نفسها.
- 3- **السرقه أو الفاقد**: تتسبب السرقه في خسائر أكيدة، قد يتسبب الفاقد في خسائر كذلك ويظهر هذا جليا في الفاقد غير التكنولوجي أو زيادة معدل الفاقد المسموح به عن الحد الأمثل.
- 4- **تغيرات الأسعار**: هي الأخرى تتسبب في الخسائر إذا كانت هذه التغيرات في غير صالح المؤسسة.
- 5- **المخاطر المرتبطة بالاستثمار**: الاستثمار في المخزون بأقل أو أكثر من الحد الأمثل قد يتسبب في خسائر.

الفرع الخامس: طرق تقييم المخزون

هناك عدة طرق تستخدم لتحديد تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج أو السلع والخدمات التي ستخرج من المخازن ولكل من هذه الطرق أسسها ومبرراتها المنطقية ومن أهم الطرق المستخدمة²:

- ✓ **التكلفة الوسطية المرجحة**: يتم احتساب متوسط التكلفة بقسمة إجمالي تكلفة المخزون المتاحة للبيع على عدد الوحدات المتاحة للبيع، ويسمى الناتج في هذه الحالة بالمتوسط المرجح لتكلفة الوحدة وهو يستخدم في تحديد تكلفة مخزون آخر الفترة. والنقد الشائع الموجه لطريقة متوسط التكلفة المرجحة هو أنما لا تعطي إهتماما أكبر للأسعار الجارية بالمقارنة بالأسعار التي كانت سائدة منذ وقت ماض.
- ✓ **طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO)**: يتم وفق هذه الطريقة تقييم المواد أو المنتجات الصادرة بناء على التسلسل التاريخي لدخولها، أي يتم استهلاك المواد على أساس الأقدمية بالسعر المتعلق بها، وإذا ما نفذت يلجأ إلى الكمية التي تليها في تاريخ الدخول من حيث السعر.

¹ على كساب ، تسيير المخزون مقاربات مختلفة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006 ، ص 58 .

² بوبكر عميرش ، مرجع سبق ذكره ، ص 63-64 .

✓ طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً (LIFO): الكمية يلجأ إلى سعر الكمية التي دخلت قبلها، وإذا دخلت كمية جديدة يبدأ بتطبيق سعرها في الإخراج الموالي وهي عكس طريقة الوارد أولاً صادر أولاً من حيث المبدأ .

✓ قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل :

على الرغم من أن التكلفة التاريخية تعتبر الأساس في تقييم المخزون فقد تنشأ ظروف تجعل من الصواب أن يتم تقييم المخزون بأقل من التكلفة، فإذا إنخفضت منفعة المخزون عن تكلفته بسبب انخفاض مستوى الأسعار تكون هناك خسارة قد حدثت، ويمكن تحميل هذه الخسارة للفترة الحالية وذلك عن طريق تخفيض القيمة المحاسبية للمخزون من التكلفة إلى القيمة الأقل والسائدة في السوق.

من القيود المتعلقة باعتماد قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل أنه لا يجب تقييم المخزون بما يربل . عن صافي القيمة القابلة للتحقق، التي يقصد يا سعر البيع المتوقع ناقصاً منه مصروفات البيع المتوقعة.

المطلب الثاني: مفهوم وأهداف الرقابة على المخزون

الفرع الأول: مفهوم الرقابة على المخزون:

هي تلك الوسيلة التي تتبعها إدارة المخازن للتأكد من توفير الكميات المناسبة من المواد في الوقت المناسب وحسب احتياجات المؤسسة مع مراعاة ما يمكن توفيره في السوق وتحقيق أفضل عائد على المال المستثمر .¹

و هي الوسيلة التي يمكن بها تدير كميات المواد المناسبة وفقاً للمواصفات المعينة في الوقت المناسب والمكان المناسب بأقل كلفة ممكنة .²

من خلال هذه التعاريف السابقة نستطيع القول إن الرقابة على المخزون هو ذلك النشاط الذي بدوره يقوم بمتابعة سير جميع الأعمال المخزنية للتأكد من توفير الكميات المناسبة من المواد بأقل تكلفة .

الفرع الثاني: أهداف الرقابة على المخزون

يمكن تلخيص أهداف الرقابة على المخزون:³

✓ التأكد من أن الإنتاج لا يتأثر أو يتغير أو يتوقف نظراً لنقص في المواد أو الأجهزة أو قطع الغيار.

¹ احمد راشد الغدير، إدارة الشراء والتخزين ، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 327 .

² محمد الصيرفي ، بشير العلاق ، مرجع سابق ، ص 181 .

³ نفس المرجع ، ص 222 .

- ✓ حساب الحجم الأمثل لكمية المخزون وعدد دفعات الشراء وفترات التوريد وشراء الاحتياجات ذات الاحتياجات ذات الاستهلاك المتغير ومعدل التخزين ومتوسط التخزين واحتياطي الطوارئ ورصيد الأمان.... الخ.
- ✓ التأكد من وجود كميات كافية من المواد المخزنة لمواجهة الطلب غير الطبيعي عليها، مثل ازدياد الطلب على مادة ما فجأة، أو حدوث حالات طارئة تستوجب مواد وأجهزة ومعدات فورية وبكميات كافية لسد الحاجة، لم يكن مخططا لها مسبقا.
- ✓ التأكد من أن الإمكانيات والتسهيلات المتوفرة جيدة حتى تصبح عملية الرقابة على المخزون سهلة والنتائج جيدة.
- ✓ السيطرة على المخزون عن طريق الاحتفاظ بسجلات كافية ودقيقة تبين مكان كل مخزون وكيفية الحصول عليه بالسرعة اللازمة وبأقل كلفة ممكنة.
- ✓ المواد اللازمة حيث يختلف تأثير طول هذه المدد أو قصرها على قيام مراقبي المخزون بتحديد الحد الأدنى والحد الأقصى ونقطة الطلب.

المطلب الثالث : سجلات الرقابة وتقييم نظم الرقابة الداخلية للمخزون

الفرع الأول : سجلات الرقابة على مخزون

تتولى تسجيل المخزون إدارة التكاليف في السجلات المناسبة لتسجيل تحركات المخزون كما أن الدفاتر المحاسبية تسجل تحركات المخزون من حيث الشراء والرد والسماح أيضا الحصر في أوقات نهاية الفترات المحاسبية. كما تقوم إدارة المخازن بتسجيل تحركات المخزون من حيث الكميات الداخلة والمنصرفة لتتمكن من متابعة المخزون ورصيده، وحصر المخزون ضروري للرقابة عليه وقد يتم بصورة مستمرة على مدار العام أو بطريقة اختيارية في أوقات منتقاة أثناء العام أو حصر المخزون في نهاية فترة محاسبية.

ويصاحب الرقابة على المخزون ضرورة تصنيف المخزون وتحديد دليل رقمي له حتى يمكن متابعته في السجلات وفي المستندات الداخلية التي يسجل فيها تحركات المخزون. وهذه السجلات هي: ¹

أولاً: الدليل الرقمي : إذا كانت المؤسسة تستخدم عدد كبير ومتفرع من السلع التي يتعامل فيها عن طريق الشراء والإنتاج، فإنه يصعب استخدام الوصف لكل نوع عند التداول، والطريقة السهلة هو أن يعطى لكل صنف ونوع دليل رقمي ثابت ويتعرف عليه أي فرد في المؤسسة وله علاقة بهذا الصنف من خلاله، وهذا الدليل الرقمي يستخدم في مل ما يتعلق بالصنف سواء عند الشراء أو عند الدخول في المخزن أو عند الخروج للصنع، والرقم سهل في الاستخدام وواضح وبسيط بدلا من الوصف التفصيلي للصنف.

¹ عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا ، مرجع سبق ذكره ، ص 230-232 .

ثانيا: دفتر أستاذ المخازن: يتضمن دفتر أو دفاتر أستاذ المخازن حسابات لكل صنف من المخزون يسجل في الحساب كميات الوارد والمنصرف من الصنف والرصيد ويحمل كل حساب الوصف التفصيلي للصنف ودليله الرقمي وقد يكون سجل مجلد أو بطاقات سائبة.

ثالثا: بطاقات الصنف: يرفق بكل صنف من أصناف المخزون في المخزن بطاقة صنف يسجل عليه أمين المخزن أو المسؤول بالمخزن الكميات الداخلة والخارجة من الصنف بناء على المستندات المتمثلة في (إذن دخول) (إذن خروج) ويسجل في البطاقة بيانات عامة عن الصنف من حيث وصفه الدقيق ودليله الرقمي والحد الأقصى من الصنف والحد الأدنى منه، وقد تحتوي البطاقة بيانات أخرى طبقا لطبيعة الصنف مثل طريقة الحصر بالوزن أو القياس... الخ، وتظهر بطاقة الصنف الرصيد منه بعد كل عملية صرف أو دخول.

رابعا: سجلات الجرد المستمر: تحتفظ سجلات الجرد المستمر في إدارة المراجعة الداخلية وتكون سجلات الجرد المستمر جانبا هاما من الرقابة حيث أن هذه السجلات تظهر في أي وقت كميات المواد أو السلع التامة أو مكونات أو مهمات بالمخازن وتعطي معلومات في تحديد سياسة الشراء والبيع والإنتاج، كما تمكن هذه السجلات في تحديدها للحد الأدنى للمخزن وحده الأقصى من ترشيد إدارة مراقبة الإنتاج وإدارة المشتريات عن شراء احتياجات المؤسسة.

الفرع الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون:

1- المراجعة المستندية لنظام المخزون :¹

1.1- تشغيل أوامر الشراء: يتم تقييم واختبار على طلبات الشراء وأوامر الشراء المرتبطة بالمخزونات كجزء من المشتريات والمدفوعات .

2.1- تقرير الاستلام : تتم على تقارير الاستلام للتعرف على كمية وجودة المخزونات التي تم حيازتها.

3.1- طلب المواد الخام : يتم إصدار المواد الخام إلى الإنتاج بناء على طلب مصادق عليه من شخص مسؤول يوضح الكمية ونوع المواد المطلوبة .

4.1- المستندات والسجلات الخاصة بنقل المخزونات: تتعلق بنقل المخزون من موقع إلى آخر وتتمثل في:

تم تسجيل عمليات النقل التي حدثت فعلا، هناك تحديد دقيق للكميات، المواصفات والتاريخ في كافة عمليات النقل التي تم تسجيلها. فحص تسلسل طلبات المواد الخام، وجود الموافقة المناسبة على طلبات، ومقارنة الكمية والمواصفات والتاريخ مع المعلومات في الملف الرئيسي للمخزون المستمر من المواد الخام أو المخزونات.

¹ عيادي محمد أمين، مرجع سبق ذكره ، ص ص 162 - 163 .

5.1- الملف الرئيسي لجرد المخزون الرئيسي : يتم فحص المستندات الداعمة لتخفيض المخزون من المواد الخام لاستخدامه في الإنتاج وزيادة المخزون من المنتجات التامة عند تصنيع المنتجات التامة كجزء من اختيارات سجلات محاسبة التكاليف. ويتم اختيار المستندات الداعمة لتخفيض المخزون من المنتجات التامة من خلال فحص المبيعات من المنتجات التامة الصنع إلى العملاء كجزء من دورة المبيعات المقبوضات.

6.1- سجلات تكلفة الوحدة : تسمح بتحديد وتقييم رصيد المخزون في آخر المدة بناء على التصميم والاستخدام الجيد لهذه السجلات.

2- إجراءات تقييم الرقابة الداخلية لنظام المخزون:

1- الرقابة واختبارات امن البيانات :

- الوجود : المخزون المسجل في البطاقات موجودة فعلا.

تعليقات	أنواع الرقابة الرئيسية
- يتمثل الهدف في كشف إدراج عناصر لا وجود لها ضمن المخزون.	- اختبار عينة عشوائية من أرقام البطاقات والتعرف على مدى توافق الرقم بالبطاقة مع المخزون الفعلي . - ملاحظة ما إذا كان هناك تحركات للمخزون خلال القيام بالجرد .

-الاكتمال: تم جرد المخزون الموجود فعلا وتسجيل قيمته في البطاقات وتم إجراء محاسبة عن البطاقات للتأكد من عدم وجود بطاقات مفقودة.¹

تعليقات	أنواع الرقابة الرئيسية
- يجب توجيه اهتمام إلى إغفال أقسام كبيرة بالمخزون . - يجب القيام بهذا الاختبار عند الانتهاء من الجرد الفعلي .	- فحص المخزون للتأكد من تسجيله بالبطاقات . - ملاحظة ما إذا كان هناك تحركات للمخزون خلال القيام بالجرد . - الاستفسار بشأن المخزون في المواقع الأخرى . - المحاسبة عن كافة البطاقات المستخدمة للتحقيق من عدم فقدان إحدى البطاقات أو إغفالها بشكل متعمد . - تسجيل أرقام البطاقات المستخدمة وغير المستخدمة حتى يمكن إجراء المتابعة التالية .

¹ عيادي محمد أمين ، مرجع سبق ذكره ، ص 163 .

-الدقة : تم جرد المخزون على نحو دقيق.

تعليقات	أنواع الرقابة الرئيسية
-تسجيل الجرد الذي قام به العميل بقائمة جرد المخزون. ويتم ذلك لسببين:التوصل إلى توثيق بإتمام الجرد الفعلي على نحو مناسب،ولاختيار إمكانية قيام العميل بتغيير الكميات المسجلة بعدما يغادر المراجع المؤسسة.	- إعادة جرد الجرد الذي قام به العميل للتأكد من إن الجرد قد تم تسجيله بدقة في البطاقات (يتم أيضا فحص الموصفات ووحدة الجرد والإجمالي). - مقارنة الجرد الفعلي مع الملف الرئيسي للمخزون المستمر - تسجيل الجرد الذي قان به بالعميل لإجراء اختيارات تالية.

-التبويب: تم تصنيف المخزون على نحو ملائم¹.

تعليقات	أنواع الرقابة الرئيسية
- يجب إتمام هذه الاختبارات كجزء من الإجراء الأول لهدف الدقة .	- فحص مواصفات المخزون في البطاقات ومقارنة مع المخزون الفعلي من المواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل، والمنتجات التامة. - تقييم مدى مناسبة نسبة الإتمام المسجلة في البطاقات للإنتاج تحت التشغيل .

- الفاصل الزمني: الحصول على معلومات للتأكد من أن المبيعات والمشتريات التي تم تخزينها قد تم تسجيلها في الفترة المناسبة .

تعليقات	أنواع الرقابة الرئيسية
- الحصول على معلومات مناسبة عن الفاصل الزمني للمبيعات والمشتريات يعد جانبا حيويا في ملاحظة المخزون.	- التسجيل في أوراق العمل لإجراء متابعة تالية لرقم مستند الشحن الأخير المستخدم في نهاية العام . - التأكد من المخزون للأرقام في مستندات الشحن التي تزود عن الرقم المذكور في النقطة السابقة قد تم استبعاد من الجرد الفعلي . - فحص المنطقة الخاصة بالمخزون الذي سيتم شحنه للخارج والذي لم يتم إدراجه ضمن الجرد . -التسجيل في أوراق العمل لإجراء متابعة تالية لرقم الاستلام الأخير المستخدم في نهاية العام . -فحص المنطقة الخاصة بالاستلام في المخزون لإدراج ما يوجد بها من مخزون في الجرد الفعلي .

¹ نفس المرجع ، ص 164 .

- القيم القابلة للتحقيق: استبعاد عناصر المخزون المتقادم أو الذي لا يتم استخدامه أو الإشارة إليها.¹

أنواع الرقابة الرئيسية
- إجراء اختبارات المخزون المتقادم عن طرق الاستفسار من العاملين بالمصنع من الإدارة، الانتباه إلى العناصر التي يوجد بها ، ضرر والتي يوجد بها صدا أو يكون عليها غبار، أو التي تتواجد في أماكن غير مناسبة
-الحقوق : للعميل حق على المخزون المسجل في البطاقات

أنواع الرقابة الرئيسية
- الاستفسار عن بضاعة الأمانة أو المخزون الذي يخص المستهلكين ويوجد بالمخزون الخاص بالمؤسسة
- الانتباه للمخزون الذي يوضع في جانب خاص وتكتب عليه علامة تشير إلى عدم امتلاك هذا المخزون
ب-حماية الأصول:

- ✓ إمكانية الدخول إلى المخازن من أشخاص غير مرخص لهم.
- ✓ ظروف تخزين تؤدي إلى تدهور الحالة المادية للمخزون.
- ✓ عدم كفاية التأمينات التي تؤدي التي تغطي المخزون .
- ✓ الإنتاج يفوق احتياجات المؤسسة أو غير كاف .
- ✓ الرقابة غير الكافية عن البضاعة المودعة عند المتعاملين.
- ✓ عدم تحليل انحرافات الجرد.
- ✓ الدخول غير المرخص للملفات الدائمة .
- ✓ وجود بيانات متقدمة، غير كاملة أو خاطئة في الملفات الدائمة.

ج- الفصل بين الوظائف: يجب التأكد من عدم وجود فصل سيئ بين الوظائف المتعلقة بالمخزون والتي تؤثر علي فعاليته هذا الأخير، و يتم استخدام جدول الفصل بين الوظائف للكشف عن الفصل السيئ للوظائف والذي يتم من خلاله عرض الوظائف الرئيسية التي يتم تنفيذها في قسم المخزونات وتحديد طبيعتها (الترخيص، التنفيذ، التسجيل، الرقابة) ويجب ان تكون الرقابة مستقلة عن التسجيل وفي بعض الحالات عن التنفيذ والترخيص.

¹ عيادي محمد لين ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 164-165 .

خلاصة الفصل:

الرقابة على المخزونات أمر مهم جدا في مواصلة المؤسسة والقيام بنشاطها ، وهي تلك الوسيلة التي تتبعها إدارة المخازن لتوفير الكميات المناسبة في الأوقات المناسبة ، حيث تهدف إلى استمرارية تدفق المواد لتغذية خطوط الإنتاج وتزويد الإدارات والأقسام باحتياجاتها بما يضمن استمرارية العملية الإنتاجية ، ومراعاة أن يكون الاستثمار في المخزون وتكلفة المواد عند أدنى حد ممكن ، حيث تهدف عملية الرقابة على المخزونات إلى تصحيح الانحرافات المكتشفة بإجراء تعديلات على الخطة نفسها أو إيجاد حلول جديدة ، أو توزيع جديد للمسؤوليات والواجبات ، وهذا يضمن تسيير جيد لمخزونات المؤسسة .

الفصل الثالث

دراسة حالة في

مؤسسة التسيير

السياحي-بسكرة

مركب حمام الصالحين

تمهيد :

بعد أن تطرقنا في الجانب النظري إلى مفاهيم المراجعة الداخلية في الفصل الأول ، ونظام الرقابة الداخلية للمخزونات والرقابة عليها وإجراءات مراجعتها في الفصل الثاني ، سنتطرق في هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية في مركب حمام الصالحين التابع لمؤسسة التسيير السياحي، وذلك بالتطرق إلى كيفية قيام المراجع الداخلي بالفحص، والتقييم والتحقق من نظام الرقابة الداخلية للمخزون، ولكل العمليات المتعلقة بالمخزون ومتابعة حركته وكذا اختبار نظام الرقابة الداخلية الأولي وإعطاء تقرير حول تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية .

و مما سبق قسمنا هذا الفصل إلى :

المبحث الأول : لمحة عن مؤسسة التسيير السياحي بسكرة E.G.T.B

المبحث الثاني : واقع المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية للمخزونات في مركب حمام الصالحين

المبحث الثالث : مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات في مركب حمام

الصالحين

المبحث الأول : لمحة عن مؤسسة التسيير السياحي بسكرة E.G.T.B

سنتطرق في هذا المبحث إلى نشأة المؤسسة ، واهم التغيرات التي طرأت عليها من رأس مال اجتماعي وطبيعة عمل المؤسسة وإمكاناتها وكذا هيكل مؤسسة التسيير السياحي ومركب حمام الصالحين .

المطلب الأول : إنشاء المؤسسة وتغير في رأس المال الاجتماعي

الفرع الأول: إنشاء المؤسسة

انبثقت عن عملية إعادة هيكلة قطاع السياحة ، والتي مست المؤسسات الوطنية : ALTOUR و SONATHREM مؤسسة التسيير السياحي بسكرة (باختصار : E.G.T.Biskra*¹) المنشأة بالمرسوم رقم (83 - 216) الصادر في 26 مارس 1983 .²

في المرحلة الأولى ورثت المؤسسة الوحدات التالية نتيجة إعادة الهيكلة :

*مركب حمام الصالحين بسكرة * فندق الزيان بسكرة* فندق سوف الوادي .

و في المرحلة الثانية ، تقرر إعادة هيكلة المؤسسة تجسد بالمرسوم رقم (85-48) بتاريخ 2 مارس 1985 بضم جزء من التراث ، تديرها مؤسسة التسيير السياحي للشرق (E.G.T.Est) * إلى مؤسسة التسيير السياحي بسكرة متمثلا في الوحدات التالية :

*فندق القايد بوسعادة*فندق الواحة تقرت*فندق لوس الوادي*فندق القلعة مسيلة .

الفرع الثاني : تغير رأس المال الاجتماعي

كجزء من تنفيذ القانون 88-01 المؤرخ في 12 يناير 1988 الخاص بتوجيه المؤسسات العامة الاقتصادية ، تحولت مؤسسة التسيير السياحي (E.G.T.Biskra) * ، بقانون التوثيق رقم 483 مؤرخة في 21 مارس 1990 ، إلى مؤسسة ذات أسهم ، وقد حدد رأس مالها الأولي ب : 20.000.000 دينار جزائري مقسمة إلى 200 سهم من 100.000 دينار جزائري ، المساهمات موزعة كم يلي :

● صندوق المساهمات الخدمائية 40 %

● صندوق مساهمات البناءات 30 %

¹ انظر من الملحق رقم (17)

* E=Entreprise G=Gestion T=Touristique E=Est

* E=Entreprise G=Gestion T=Touristique B=Biskra

- صندوق مساهمات الصناعات المختلفة 30 %
- ✓ في عام 1992 ، استفادة المؤسسة من إجراءات توحيد المالية التي سمح لها بزيادة رأس مالها بحوالي 89.000.000 دينار جزائري ، ليصبح رأس مال المؤسسة مقدر ب : 109.000.000 دينار جزائري .
- وقد اشتركت هذه الزيادة في رأس مال بالكامل من قبل صندوق الخدمات الذي أصبح المساهم الأكبر ب: 89 %
- في عام 1994 تم نقل الأسهم بين صندوق الصناعات والخدمات لصالح هذه الأخيرة .
- تكوين رأس المال في ذلك الوقت ، أصبح عل النحو التالي :
- صندوق المساهمات الخدمية 1030 سهم بنسبة 94.5 % من رأس المال .
- صندوق مساهمات مختلف الصناعات 60 سهم بنسبة 05.5 % من رأس المال .
- ✓ في سنة 1995 عرف رأس المال زيادة بمقدار 91.000.000 دينار جزائري ليصبح رأس المال ب: 200.000.000 دينار ، مع إعادة تنظيم المؤسسة القابضة حيث أصبحت مملوكة بالكامل للخدمات العامة القابضة سنة 1996 . والقابضة خدمات الصيدلة والكيمياء سنة 2000 ، نتيجة لإنشاء مؤسسات تسيير مساهمات الدولة .
- ✓ وتم تعزيز قاعدة رأس مال للمؤسسة في عام 2007 مع زيادة رأس المال ، وارتفع هذا الأخير من 200.000.000 دينار إلى 782.000.000 دينار .
- ✓ و تم تعزيز أيضا قاعدة رأس مال المؤسسة في 2014/03/30 حيث ارتفع رأس مال المؤسسة من 782.000.000 دينار إلى مبلغ 835400.000 دينار الذي هو رأس مال المؤسسة الحالي .
- ✓ وفي سنة 2016 في إطار إعادة هيكلة مؤسسات الدولة أصبحت مؤسسة التسيير السياحي بسكرة فرع لمجمع التسيير السياحي وحمامات معدنية

المطلب الثاني : طبيعة عمل المؤسسة وإمكانياتها

الفرع الأول : طبيعة عمل المؤسسة

تتمثل مهمة المؤسسة في الترويج للسياحة ، فهي مسؤولة عن تطوير وإدارة وتنظيم وتسويق أي منشأة سياحية في الصحراء ، نشاطها يتعلق أساسا بالفنادق والمنتجعات والمركبات السياحية ، حيث استثمرت المؤسسة كنشاط ثانوي منذ عام 1996 ، في المطاعم وإعداد الموظفين .

تسير المؤسسة من قبل مجلس الإدارة يتألف من ستة أعضاء ، بوجود عضوين يمثلان حقوق العمال وتسير أيضا من المدير العام للمؤسسة الذي يتأخر الهيكل التنظيمي للمؤسسة .

وظائف المؤسسة الرئيسية مراقبة من المديرية العامة ، وتمثل في :

1) مديرية الوسائل والإدارة 2) مديرية المالية والمحاسبة 3) مديرية العمليات والتسويق والمرافق 4) خلية المراجعة

الفرع الثاني : إمكانيات المؤسسة

1- قدرات الاستقبال :

الجدول التالي يبين قدرة المؤسسة على الاستقبال وفق الهيكل الجديدة ، في مختلف الفنادق التي تقوم بتسييرها ومركب حمام الصالحين :

الجدول رقم (6) : قدرات الاستقبال في المؤسسة

وحدة	تاريخ بداية الاستغلال	السعة الحالية					
		غرف	شالي	سرير	غطاء	معالجة	حمام
مركب حمام الصالحين - بسكرة	1976	402	72	468	400	1550	600
الفنادق:							
فندق الزيبان - بسكرة	1971	98	/	196	150	/	/
فندق سوف - الوادي	1971	89	/	182	100	/	/
فندق الواحة - تقرت	1972	69	/	138	150	/	/
فندق القلعة - مسيلة	1995	147	/	296	130	/	/
فندق لوس - الوادي	1997	96	/	192	150	/	/
	=المجموع	703	72	1472	1080	1550	600

المصدر : من إعداد الطالب باستخدام وثائق المؤسسة انظر الملحق رقم (20)

❖ مع العلم أن سعة الغرف هي : 665 غرفة (chambre) +35 جناح (suites) + 3 شقق (appartements) بمجموع الغرف هو 703 .

2- مساحة ارض المؤسسة :

فيما يتعلق بالمكان ، فبعد انتهاء المؤسسة من استحواذ عل جميع الوحدات الموجودة على تراثها ، أصبح وضع المؤسسة كالتالي :

جدول رقم (7) : مساحة كل وحدة وقيمتها بالدينار

	تاريخ العمل	مساحة الوحدات			الوحدة
		م غير المبنية	م المبنية	م الإجمالية	
4.538.368,80	1988/05/12	24 هك و 4127 م ²	26.014 م ²	27 هك و 141 م ²	حمام الصالحين (بسكرة)
504.865,92	1988/09/21	15.000 م ²	5.272 م ²	20.272 م ²	فندق الزيبان (بسكرة)
3.100.000,00	1995/05/03	21.772 م ²	8.844 م ²	30.615 م ²	فندق لوس (الوادي)
1.882.156,00	2000/02/22	11.096 م ²	5.500 م ²	16.596 م ²	فندق الواحة (تقرت)
4.500.471,00	2000/06/02	12.778 م ²	10.200 م ²	22.978 م ²	فندق القلعة (مسيلة)
1.749.419,10	2005/05/22	7.593 م ²	6.000 م ²	13.593 م ²	فندق سوف (الوادي)

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام وثائق المؤسسة انظر الملحق رقم (21)

3- الموارد البشرية

بتاريخ 2011/12/31 المؤسسة وظفت 419 موظف ، من بينهم 83 متعاقد كما يلي :

الجدول رقم (8) : توزيع العمال في المؤسسة

المجموع	المتعاقدين	الدائمين	
39	09	30	إطار
165	22	143	عون تطبيقي
242	71	171	العمال
446	102	344	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب باستخدام وثائق المؤسسة انظر الملحق رقم (21)

المطلب الثالث : الهياكل التنظيمية في مؤسسة التسيير السياحي بسكرة

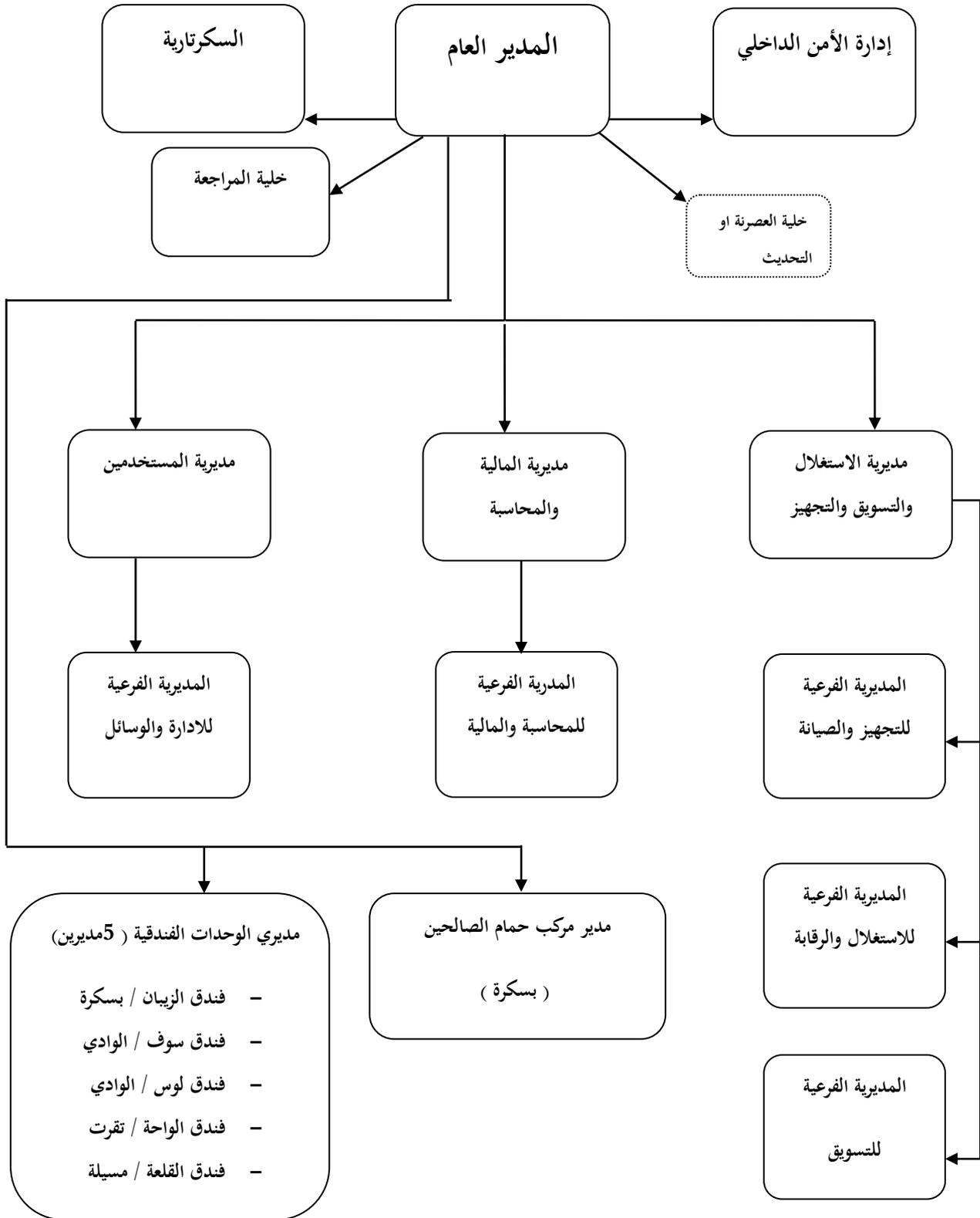
يهدف التسيير الحسن في المؤسسة لمختلف الإدارات والمصالح لجأت المؤسسة إلى التوزيع الأمثل للوظائف من اجل تنظيم أعمال المديرات من خلال وضع هيكل تنظيمي يترأسه المدير العام ، ويتكون ويتكون الهيكل من أربع وظائف أساسية ووظيفتين ثانويتين في المؤسسة وهي :

- ❖ مديرية المالية والمحاسبة .
- ❖ مديرية الوسائل والإدارة .
- ❖ مديرية العمليات والتسويق والمرافق .
- ❖ خلية المراجعة .
- ❖ خلية العصرية .
- ❖ إدارة الأمن الداخلي في المؤسسة .

الفرع الأول : الهيكل التنظيمي للمديرية العامة لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة

حيث يظهر الهيكل التنظيمي الذي يحتوي على مديريات لها وظائف أساسية في هيكل المؤسسة وهناك إدارات وما تسمى بي الخلية لها وظائف ثانوية وهناك من هي تحت تسيير المدير العام المباشر وهناك التي لها وظائف تحت المديرية الخاصة لها حيث يظهر الهيكل التنظيمي للمؤسسة في الشكل التالي :

الشكل رقم (6) : الهيكل التنظيمي للمديرية العامة لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة



المصدر : من إعداد الطالب بمقابلة مع رئيس مديرية المالية والمحاسبة

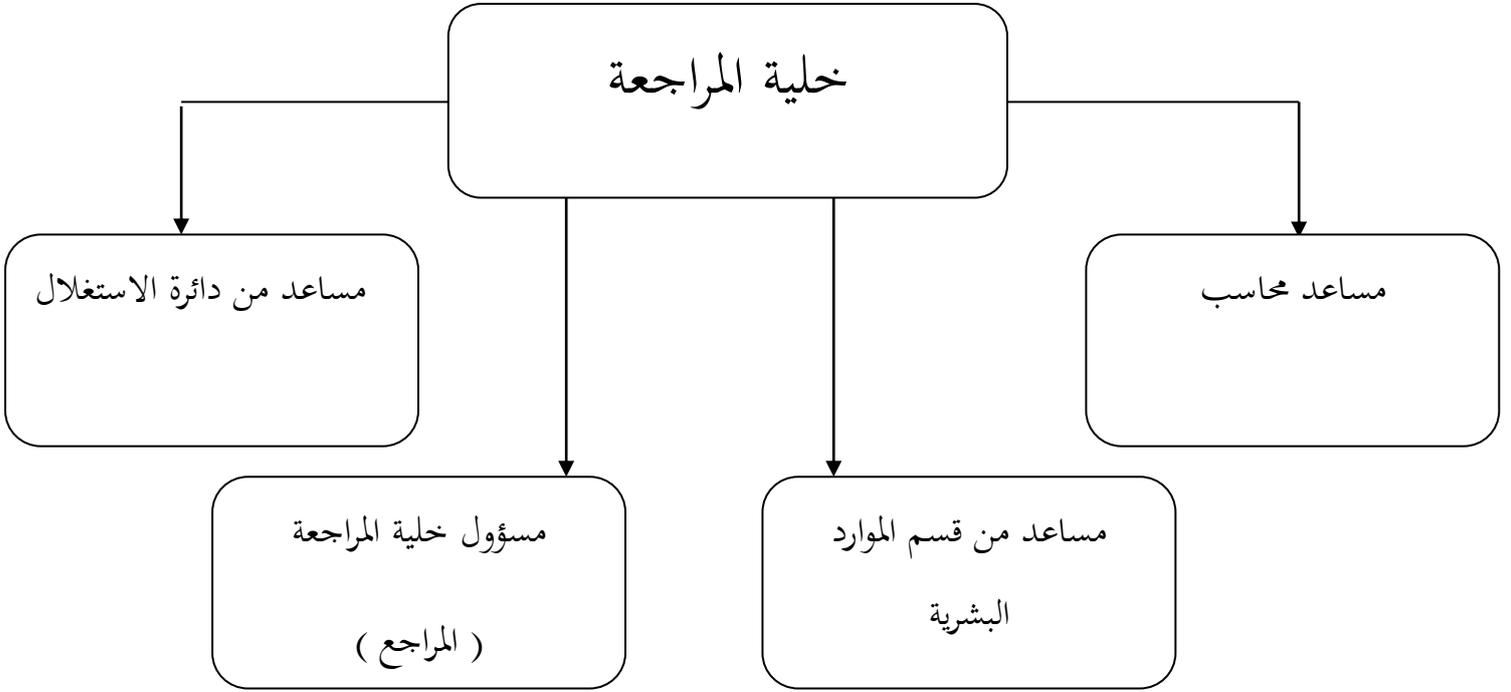
الفرع الثاني : هيكل خلية المراجعة

تتكون خلية المراجعة من مسؤول خلية المراجعة وهو المراجع ومساعدين ثلاثة له هما مساعد من دائرة الاستغلال ومحاسب مساعد ومساعد من قسم الموارد البشرية ، ومن مهام هذه الخلية ما يلي :

- التعرف على مواطن الغش والتلاعب والأخطاء ومحاولة إيجاد حلول لها .
- القيام بمراجعة الأنشطة المختلفة لكل قسم من الاقسام ، ورفع تقارير النتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا .

يظهر هيكل خلية المراجعة في الشكل التالي :

الشكل رقم (7) : هيكل خلية المراجعة

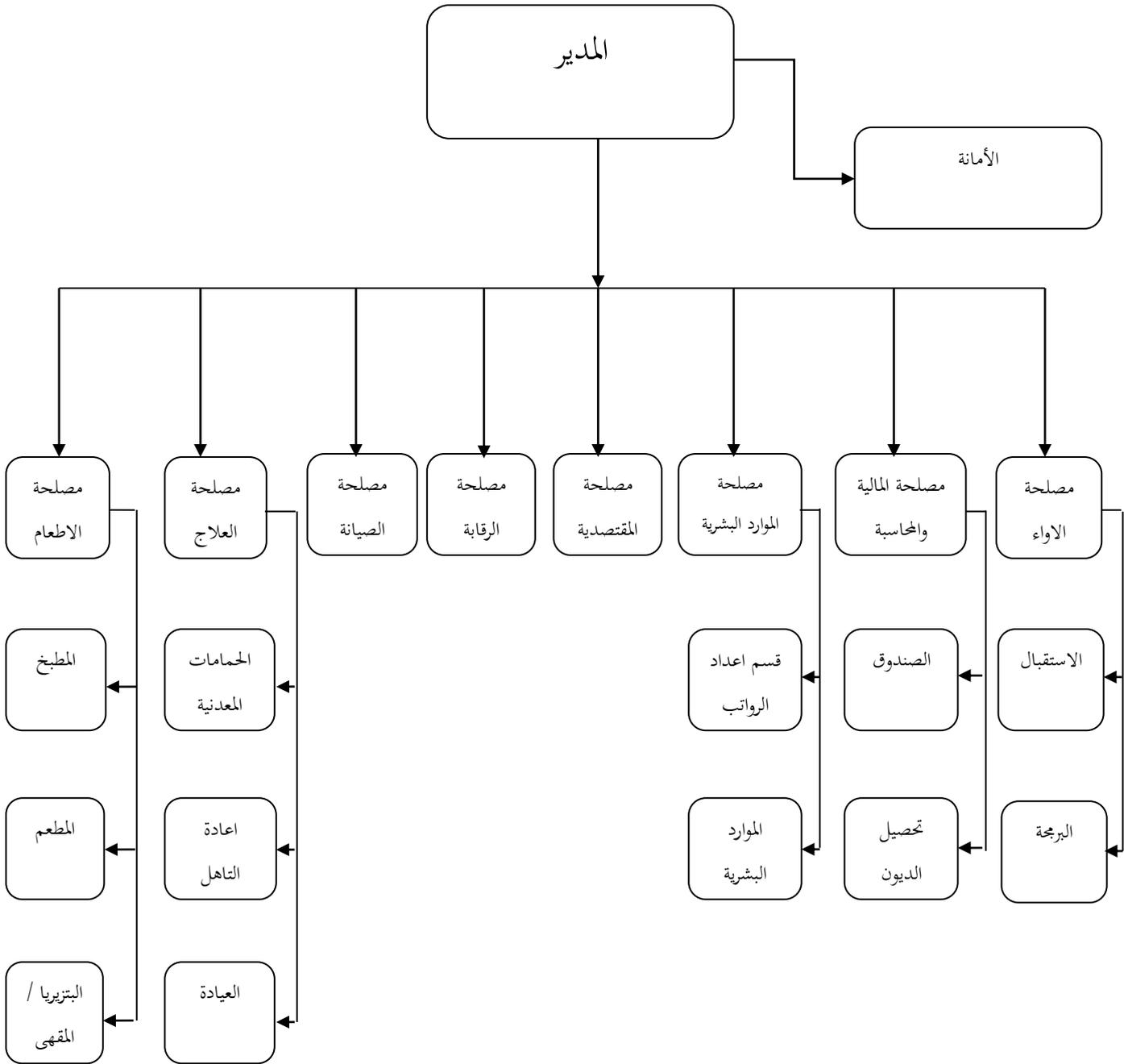


المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على مقابلة مع المراجع

الفرع الثالث : الهيكل التنظيمي لمركب حمام الصالحين

يحتوي الهيكل التنظيمي للمركب حمام الصالحين على الأعلى هيئة في المركب، وهو المدير ثم بجانبه الأمانة وتحتته ثمانية مصالح يقوم بتسييرها ، والشكل التالي يبرز الهيكل التنظيمي للمركب :

الشكل رقم (8) الهيكل التنظيمي لمركب حمام الصالحين



المصدر : من إعداد الطالب باعتماد من مقابلة مع مدير المالية محاسبة المؤسسة .

شرح هيكل مركب حمام الصالحين:

- 1- **المدير** : هو المدير لمركب حمام الصالحين وهو الذي يشرف على تسيير المركب والحرص على انضباط مسؤولين المصالح وبدوره يراقب عملهم .
- 2- **الأمانة** : هي عبارة عن حلقة ربط بين المدير والزوار أو رؤساء المصالح حيث دورها تنسيق دخول وخروج الزوار إلى المدير لتفادي الإزعاج وحسن استقبال للزوار .
- 3- **مصلحة المحاسبة** :
 - ✓ **رئيس قسم المحاسبة** : هو الذي يشرف على عمليات المحاسبة وحسن سير المصلحة
 - ✓ **المحاسب الرئيسي** : هو من يقوم بدور مساعدة رئيس المصلحة في المحاسبة ويشرف على عمليات التسجيل المحاسبية وكذا معالجتها .
 - ✓ **أمين الصندوق** : يقوم بجمع أموال (مدا خيل اليومية للمؤسسة المختلفة من نقاط البيع ونقاط تقديم الخدمات ، ويقوم بإيداع الامول في البنك) .
 - ✓ **قسم الفوترة والتحصيل** : يقوم بفوترة الفواتير الخاصة للإدارات التي تقوم بالاواء في الفندق أو المؤسسات العمومية ، وتقوم بإرسال الفواتير إلى الهيئات السابق ذكرها وكذا متابعة التحصيل لمستحقات المؤسسة .
- 4- **مصلحة الموارد البشرية** : هي مصلحة فيها :
 - ✓ **رئيس مصلحة الموارد البشرية** : هو من يشرف على المصلحة و تسييرها .
 - ✓ **قسم إعداد الأجور** : مراقبة جداول الحضور وإعداد الرواتب وتحرير كشوفات الرواتب .
 - ✓ **قسم الموارد البشرية** : تحرير سندات العطل ومراقب طلبات بالدخول والخروج الخاصة بالعمال وتحرير شهادات العمل .
- 5- **مصلحة المقتصدية** : هي مصلحة تتكون من مقتصد وأمين مخزن ومسير مخزن وعامل المخزن ، حيث تحرص هذه المصلحة على تسيير المشتريات والسهر على تخزينها ، والحفاظة عليها وإخراجها إلى المصالح الطالبة للمادة .
- 6- **مصلحة المراقبة** : هي مصلحة تتكون من مراقبين ، مهمتهم مراقبة المشتريات والمخزونات والمبيعات والخدمات المقدمة ، والسهر على التسيير الأمثل وعدم اقرار الأخطاء وتعتمدها ، وهي تعتبر المنسق بين مصلحة المقتصدية ونقاط البيع وتقديم الخدمات ، والتنسيق بين مصلحة المقتصدية ومصلحة المحاسبة .

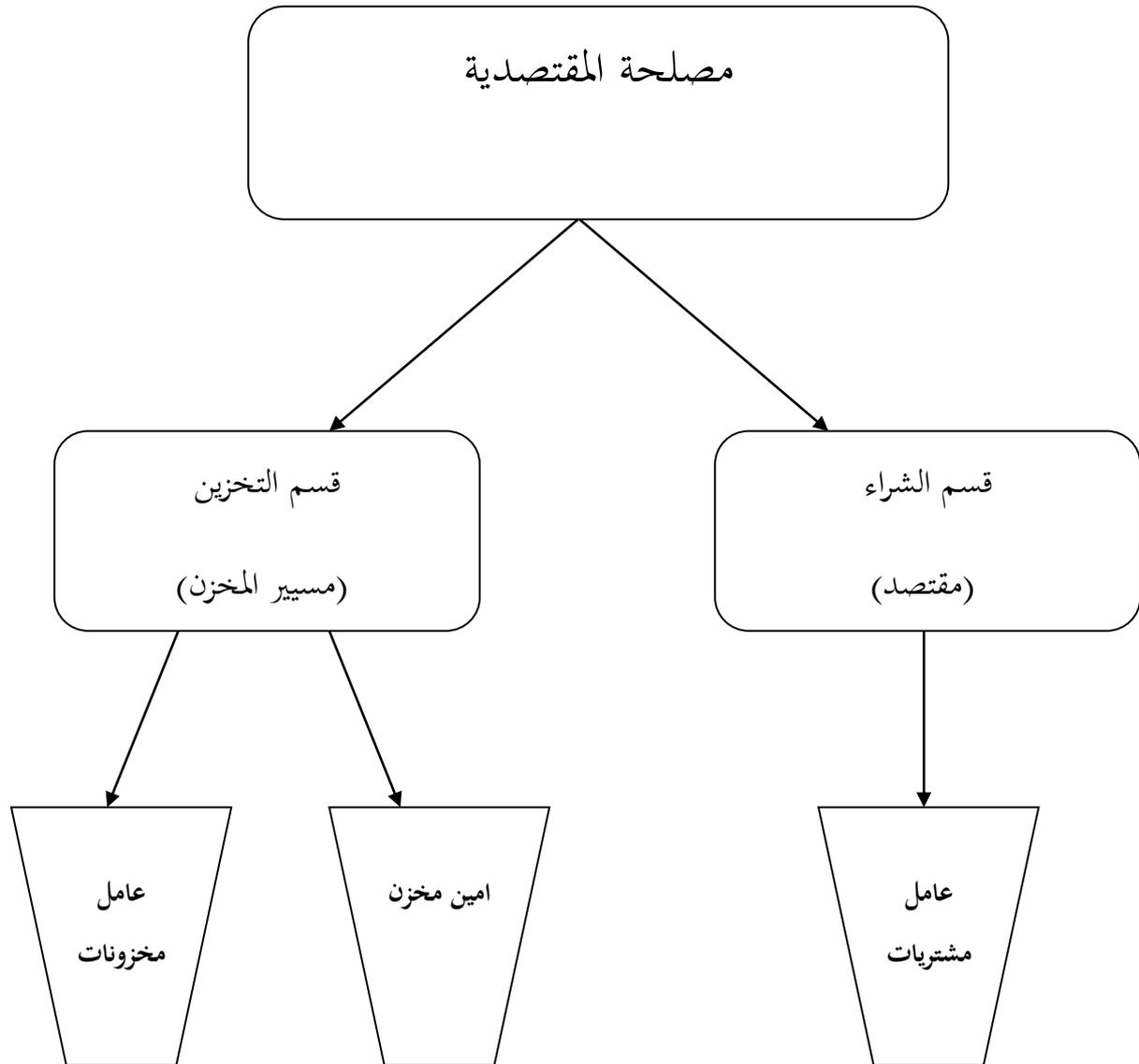
- 7- **مصلحة الصيانة** : هي عبارة عن مصلحة تسهر على حسن سير المركب في أحسن الأحوال من صيانة كهربائية وصيانة مائية وصيانة عتاد التبريد والبستنة .
- 8- **مصلحة الاواء** : تتكون من مسير الفندق وعمال الاستقبال ، تسهر هذه المصلحة على توفير أحسن ظروف الراحة للزبائن ، وذلك بالتنسيق مع مصلحة الإطعام أو المطبخ في توفير الوجبات الجيدة للزبائن الذين هم داخل الفندق .
- 9- **مصلحة الإطعام** : تتكون من رئيس مصلحة الإطعام
- ✓ **المطبخ** : يتكون المطبخ من الطباخين لتحضير الوجبات .
 - ✓ **المطعم** : يتكون من عمال تقدم الوجبات ويكون تابعا للفندق مع المطبخ .
 - ✓ **المقهى** : يتكون من عمال المقهى لتقديم المشروبات والمرطبات للزبائن الزوار .
 - ✓ **البيزيريا** : تتكون من عاملين واحد لتحضير البيزا وواحد لتقديم والتنظيف .
- 10- **مصلحة العلاج** : تتكون من ثلاث جهات وهي
- ✓ **الحمامات المعدنية** : تتكون من أمين صندوق لتقديم تذاكر العلاج بالمياه المعدنية وعمال التنظيف وإدخال الزبائن إلى العلاج .
 - ✓ **إعادة التأهيل** : تتكون من اخصاء في إعادة التأهيل الحركي للزبائن مع التنسيق مع العيادة وصندوق الضمان الاجتماعي .
 - ✓ **العيادة** : تتكون من اخصائين فني التأهيل الحركي ، والعلاج بالمياه المعدنية يتم التشخيص للحالة، والتنسيق مع صندوق الضمان الاجتماعي .
- ❖ يعتبر مركب حمام الصالحين من المركبات التي تسهر على راحة الزبائن من جميع أنحاء الوطن ، وذلك بتقديم جميع سبل الراحة من المرافق السابق ذكرها .
- ❖ يستقطب حمام الصالحين سنويا العديد من الزوار من مختلف الولايات ، وحتى من الدول الأجنبية والدول الصديق والمجاورة وذلك لاستقطاب العملة الصعبة ، وتكثيف السياحة في المناطق عبر الوطن .
- ❖ يعتبر مركب حمام الصالحين من أحسن الحمامات المعدنية على مستوى الوطن ، وذلك لاحتوائه لمادة الكبريت في المياه المعدنية التي تعتبر مصدر علاج للعديد من المرضى .

الفرع لرابع: هيكل مصلحة المقتصدية (الشراء والتخزين)

تتكون مصلحة المقتصدية من قسمين هما قسم الشراء وقسم التخزين ، القسم خاص بالشراء ، أما قسم التخزين من استلام وتخزين جميع المواد بكل أنواعها .

و يظهر هيكل مصلحة المقتصدية في الشكل التالي :

الشكل رقم (9) : هيكل مصلحة المقتصدية



المصدر : من إعداد الطالب باعتماد عل مقابلة مع رئيس مصلحة المقتصدية

المبحث الثاني : واقع المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية للمخزونات في مركب حمام الصالحين

خلال الزيارة الميدانية اتبعنا منهج الوصف والتحليل لعرض واقع المراجعة الداخلية بالوحدة محل الدراسة ، وكذا نظام الرقابة الداخلية للمخزونات لمركب حمام الصالحين .

المطلب الأول : المراجعة الداخلية للمخزونات في مركب حمام الصالحين

يقوم بالمراجعة الداخلية في مركب حمام الصالحين مراجع داخلي موظف لدى مؤسسة التسيير السياحي بسكرة، باعتبار أن المركب وحدة من وحدات المؤسسة ، ويقوم المراجع الداخلي بإجراء المراجعة الداخلية من خلال وثائق المؤسسة ، وقبل البدا في عملية المراجعة يتم إعداد برنامج سنوي لعمليات المراجعة ، ويتضمن هذا البرنامج مختلف العمليات التي سيتم مراجعتها والتواريخ التي يجب فيها تنفيذ العمليات، كما تتحدد فيها مختلف الجهات التي يرجع إليها المراجع لمباشرة عمله، وبعد الموافقة على البرنامج السنوي تبدأ عمليات المراجعة التي تمر بمراحل تتمثل في:

الفرع الأول : مرحلة التحضير والتخطيط لعملية المراجعة¹

تبدأ مرحلة التحضير بطلب المدير العام لمؤسسة التسيير السياحي من خلية المراجعة بانجاز خطة من طرف المراجع تشمل حيث إن الخطة تغطي جميع وظائف العمل ، أي خطة لمراجعة كل المصالح وتتكون الخطة من : انظر الملاحق رقم (11) و (12) و (25) وتحتوي على :

✓ موضوع المراجعة

✓ الوحدة محل المراجعة

✓ تاريخ المراجعة

✓ رقم مهمة المراجعة

✓ إمضاء المراجع

بعد وضع الخطة يتم إرسال رسالة المراجعة الداخلية، انظر الملحق رقم (22)، قبل أسبوعين من بداية مهمة المراجعة الداخلية حيث يعين فريق العمل ذو المهارات والمعارف اللازمة للقيام بعملية المراجعة الداخلية ، وبعد ذلك يتم إرسالها إلى المدير العام ، و لفريق العمل ، ويتحدد ضمن الرسالة جميع البنود التي تتم مراجعة حساباتها.

¹ بناء على مقابلة مع المراجع الداخلي .

الفرع الثاني : مرحلة العمل الميداني¹

بعد أن يستلم المراجع الداخلي الخطط وهي خطط سنوية يتم تقسيمها على سداسين ومدة 12 شهر ، يتم افتتاح جلسة افتتاحية، على مستوى الوحدة مع مدير الوحدة ورؤساء المصالح لتسهيل عملية شرح والخطة وتسهيل تقديم المستندات الأزمة وفق برنامج العمل والخطة المطبقة ، ويتم تقديم في الجلسة الافتتاحية مايلي :

- ✓ عرض أصحاب المصالح المتبادلة.
- ✓ ملخص المراجعة الداخلية.
- ✓ عرض للمنهجية التي تستخدمها خلية المراجعة.
- ✓ التحقق من صحة، وربما تغيير في خطة المراجعة الداخلية.
- ✓ التوقيع على ورقة الحضور انظر الملحق رقم (24).

ثم يبدأ المراجع بعملية الفحص الميداني والتقييم الأولي حيث يقوم بالتواصل مع رؤساء المصالح محل المراجعة ، من خلال الوثائق التنظيمية ويقوم بطلب المعلومات التي تساعد في المهمة ، حيث من بين الأدوات التي يستعين بها المراجع الداخلي قائمة الاستقصاء ، انظر الملحق رقم (26) ، وخرائط التدفق من والوصف لنظام المؤسسة وهذا لدراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية ، وبعد الانتهاء من كل مهمة يتم تدوين الملاحظات المكتشفة من خلال وضع خلاصة .

ثم يقوم المراجع بعد تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف حول نظام الرقابة الداخلية بالقيام باختبار صحة التقييم الأولي وذلك حسب النظام وحسب كبر المؤسسة و، حسب ما توصلنا إليه من المحادثة مع المراجع يقوم المراجع بنظام العينات لاختبار صحة البيانات وتم التقديم من طرف المراجع الوثائق التالية في عملية اختبار لصحة التقييم الأولي انظر الملاحق التالية :

- ✓ جرد المخزونات المعد من طرف المراجع الخاص بمصلحة المقتصدية والمخزن (اسم المادة والكمية وسعر البيع والمبلغ الإجمالي وملاحظات وفي الجدول من تحت فرق الجرد وشرح الجرد) انظر الملحق رقم (27)
- ✓ جرد المخزونات لنقاط البيع فيه (اسم المادة والكمية وسعر البيع والمبلغ الإجمالي وملاحظات وفي الجدول من تحت فرق الجرد وشرح الجرد) انظر الملحق رقم (28)

¹ بناء على مقابلة مع المراجع الداخلي .

✓ جدول العينات خاص ب(الفواتير وطلبات الشراء وصولات استلام وبطاقة صنف المخزن وسجل المدخلات والموردين وقيمة السلعة متضمنة الرسوم والغير متضمنة الرسوم) انظر الملحق رقم (29)

✓ جدول الجرد الفعلي وجرّد المحاسبي للمخزونات والفرق بينهما لكل مادة انظر الملحق رقم (30)

و بعد القيام بهذه العمليات يقوم المراجع بتدوين الملاحظات كلها في مسودة المراجع ، ثم في الأخير يتم إغلاق الاجتماع وذلك بحضور كل من مدير الوحدة وخلية المراجعة ، حيث يقوم مراجع بـ:

✓ عرض نتائج.

✓ الإشارة إلى أهميتها النسبية.

✓ تقديم حلول للتحسين.

✓ التوقيع على ورقة الحضور

الفرع الثالث : التقرير والمتابعة¹

التقرير هو جوهر عمل المراجع الداخلي، حيث يجب على المراجع الداخلي تقديم التقرير إلى المدير العام ونسخة لمجلس الإدارة والنسخة الثالثة يحتفظ بها المراجع ، ويكون التقرير مرفق بما يلي:

اسم المؤسسة وتاريخ إعداد التقرير ورقم التقرير وتوقيع المراجع الداخلي والمدة الزمنية التي يشملها التقرير والمهمة أو المصلحة محل المراجعة وتوقيع مسؤول الاستغلال ورئيس مصلحة تسيير المخزون ، أما محتويات التقرير فهي:

المقدمة: وتوضح موضوع المراجعة ونبذة على التشريعات والقوانين والتعليمات والمناهج الخاصة بالمصلحة، ومن ذكر الفترة التي شملتها المراجعة والفترة الزمنية التي استغرقتها تنفيذها.

فقرة الأهداف والمهام: يتم فيها وصف المهام التي على للمراجع فحصها والخاصة بمصلحة معينة.

تحديد نقاط القوة والضعف: في هذه الفقرة يقوم المراجع بتوضيح نقاط القوة والضعف التي وجدها من خلال مراجعته للمصلحة .

الملاحظات: تبين هذه الفقرة جميع المعلومات التي رأى المراجع أنها نقاط مبهمه وغامضة في المؤسسة لذلك لم يستطع الحكم عليها، لذلك يضعها كملاحظة .

¹ بناء على مقابلة مع المراجع الداخلي .

التوصيات والاقتراحات: وتتضمن الخطوات التصحيحية حسب رأي المراجع الداخلي للمشاكل والأخطاء التي اكتشفها بعد إنهاءه لعملية المراجعة .

المتابعة

لا تنتهي مسؤولية المراجع الداخلي من إعداد التقرير وتسليمه وقراءته فقط بل يجب عليه أن يكون مطلعاً ، ومتابعاً لكافة العمليات التي تحدث فيما بعد ، كذلك يجب عليه متابعة تنفيذ التوصيات التي تم اقتراحها في التقرير والتحقق من المشاكل والأخطاء والانحرافات التي ذكرها في التقرير بعد التحقق والتأكد من الانتهاء من جميع العيوب المعروفة ، يتم غلق المراجعة .

المطلب الثاني : نظام الرقابة الداخلية للمخزونات في مركب حمام الصالحين

الفرع الأول : أصناف ووثائق المخزونات في المركب حمام الصالحين

أ- أصناف المخزونات: 1

هناك العديد من أصناف المخزونات مركب حمام الصالحين التابع لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة، حيث قمت بزيارة مصلحة المقتصدية الجهة المسؤولة على الشراء والمخزن، وحيث تتكون مخزونات المركب من نوعين من المخازن ، المخزن الصغير والمخزن الرئيسي والمخزن الصغير يحتوي على المواد الأولية القابلة للاستهلاك والمخزن الرئيسي على المواد الأخرى سنتطرق بالشرح للمخازن في ما يلي :

1- المخزن الصغير يحتوي على المواد الأولية :

1-1 مخزونات للمواد القابلة للتخزين بالنسبة للإطعام :

- المواد الغذائية مثل : المصبرات ، التوابل ، وبعض الخضار الغير قابلة للتلف ، البن والقهوة ، الحليب ومشتقاته من أجبان ، البيض .

- الحلويات بأنواعها .

2-1 مخزونات داخل القبو :

- المياه المعدنية .
- المشروبات الغازية الصغيرة والكبيرة .

¹ بناء عن مقابلة مع أمين المخزن .

3-1 مخزونات للمواد الغير قابلة للتخزين بالنسبة للإطعام¹:

- الخضر والفواكه .
- اللحوم البيضاء والحمراء .
- بعض الحلويات السريعة التلف .
- الخبز .

2- المخزن الرئيسي يحتوي على التموينات الأخرى :

1-2 مخزونات بالنسبة لتجهيزات الغرف :

- الافرشة ، الأغطية .
- مواد خاصة للغرف مثل : صابون ، شنبوان ، فوطة ، عطر .
- مواد تنظيف خاصة بالمراحيض .
- مواد تنظيف خاصة بعمالات النظافة مثل : جافيل ، معطر الجو الخ .
- أواني خاصة بالغرف .

• أواني خاصة بالمطبخ والمطعم والمقهى .

2-2 مخزونات خاصة بتجهيزات العمال :

- ألبسة عمال المطبخ .
- ألبسة عمال النظافة .
- ألبسة عمال الصيانة .
- ألبسة عمال الأمن الداخلي للمؤسسة .
- ألبسة عمال الفندق .
- ألبسة عمال الحمام .

3-2 مخزونات خاصة بتجهيزات مكتبية :

- أوراق ، أقلام ، اظرفة ، سجلات البريد الوارد والصادر ، حامل أوراق .
- حبر للطابعة .
- معدات الحاسوب مثل : الفارة ، لوحة المفاتيح الخ .

¹ بناء عن مقابلة مع أمين المخزن .

- حافظلة الملفات .

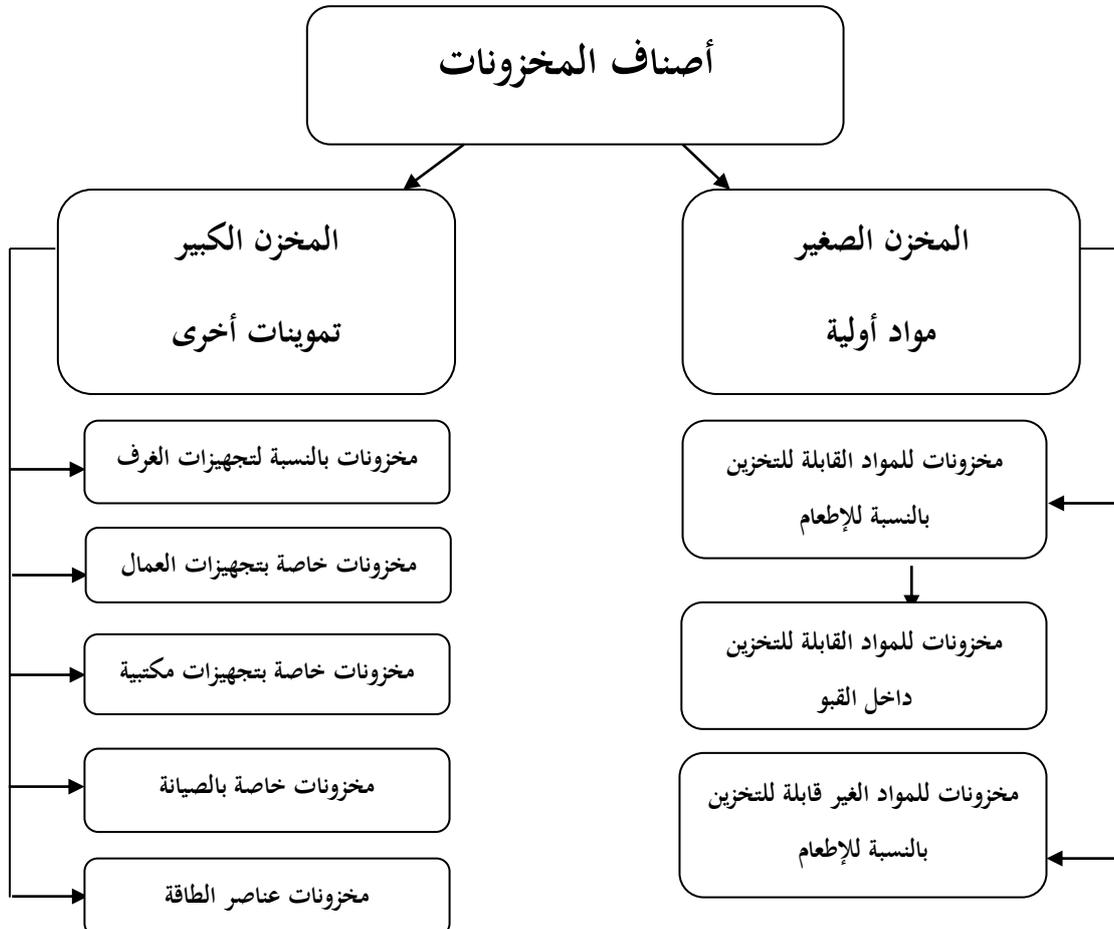
4-2 مخزونات خاصة بالصيانة :

- مضخات مائية وقطع الغيار الخاصة بها .
- مستلزمات كهربائية : مصابيح ، مأخذ تيار كهربائي ... الخ .
- مستلزمات البستاني : أدوات القطع ، قفازات العمل .
- مستلزمات الترميم : الاسمنت الأبيض والأسود ، جبس ، مستلزمات أخرى للبناء .
- مستلزمات الأمن الداخلي للفندق : إقفال الأبواب .
- مستلزمات عمل أخرى وقطع غيار مختلفة .

5-2 مخزونات عناصر الطاقة :

- البنزين
- المازوت - الشحوم

الشكل رقم (10) : أصناف المخزونات في مركب حمام الصالحين



المصدر : من إعداد الطالب بمقابلة مع أمين مخزن

ب- الوثائق المستعملة في سير عملية المخزون في مركب حمام الصالحين:

تعد وثائق المستعملة في تسيير المخزون وكامل عملية التخزين واقتناء المخزونات عملية مهمة في المؤسسة ، حيث تعد هذه الوثائق دليل على ثبوتية من بداية الدورة ، أي من عملية شراء المواد إلى تخزينها حتى خروجها من المخازن ، حيث هذه الوثائق هي :

1- سند طلب شراء (bon de commande) انظر الملحق رقم (4)

يحتوي وصل الطلبية على جميع معلومات المادة المراد شرائها من عند المورد وتحتوي على ما يلي :

- ✓ رقم وصل الطلبية
- ✓ تاريخ وصل الطلبية
- ✓ اسم المورد
- ✓ كمية المادة المطلوبة
- ✓ اسم المادة المطلوبة
- ✓ السعر الوحدوي للمادة المطلوبة
- ✓ الرقم الجبائي
- ✓ الهاتف والفاكس
- ✓ توقعات كل من : المقتصد والمراقب ومدير الوحدة

2- وصل تسليم (bon de livraison) انظر الملحق رقم (6)

يحتوي وصل التسليم على البضاعة التي سيقوم بإرسالها المورد إلى الجهة الطالبة للبضاعة وتكون مطابقة لما ذكر في سند طلب الشراء لكل من كمية ونوعية البضاعة فيحتوي وصل التسليم على :

- ✓ رقم وصل التسليم
- ✓ تاريخ تحرير وصل التسليم
- ✓ الجهة الطالبة للبضاعة (الوحدة الطالبة للبضاعة)
- ✓ كمية البضاعة
- ✓ نوعية البضاعة

✓ السعر الوحدوي للبضاعة

✓ مصادقة المورد الذي يحتوي عل (اسم المورد - مكان المحل التجاري - رقم المورد)

3- وصل استلام أو دخول (**bon de d'entrée**) انظر الملاحق رقم (3) و (8) و (9)

يحتوي وصل استلام أو دخول البضاعة عل المادة التي تم تحريرها في سند طلب شراء ومطابقتا مع وصل التسليم المستلم من المورد ويحتوي الوصل الاستلام على :

✓ رقم وصل استلام

✓ تاريخ وصل الاستلام

✓ كمية المادة المستلمة

✓ السعر الوحدوي

✓ السعر الإجمالي

✓ إمضاءات كل من : المراقب والمقتصد

4- الفاتورة (**la facture**) انظر الملاحق رقم (7) و (10)

تحتوي الفاتورة على البضاعة المباعة من طرف المورد ومن جهة الزبون تحتوي على البضاعة المطلوبة حيث تحتوي الفاتورة على :

✓ الجانب التعريفي بالمؤسسة أو مكان المحل التجاري واسم المورد

✓ تاريخ تحرير الفاتورة

✓ رقم السجل التجاري

✓ الرقم الجبائي

✓ رقم الحساب البنكي

✓ الجهة المرسل إليها الفاتورة أي اسم المؤسسة الطالبة للبضاعة

✓ كمية البضاعة

✓ السعر الوحدوي للوضاعة

✓ اسم البضاعة

✓ السعر الإجمالي للبضاعة بالأرقام وبالأحرف اللاتينية

✓ ختم المورد مع الإمضاء وختم إذا كان معنى المورد أي غير خاضع للقيمة المضافة

5- وصل اخذ أو إخراج (**bon prélevement**) انظر الملاحق رقم (2) و (5)

هذا الوصل يستعمل أثناء تكون الطلبية داخلية في المؤسسة ، و ذلك يجرر هذا الوصل لخروج المواد المطلوبة من المخازن إلى الجهة المحددة للإنتاج أو البيع أو لغرض على حسب النشاط ويحتوي الوصل على :

✓ اسم وكمية المادة المطلوبة من المادة التي ستخرج

✓ السعر الوحدوي للمادة

✓ السعر الإجمالي للمادة

✓ الجهة الطالبة للمادة

✓ رقم الوصل

✓ تاريخ الوصل

✓ الإمضاءات كل من : المراقب والمقتصد ومحرر الوصل رئيس المطبخ .

6- بطاقة صنف المخزن (**la fiche de stocks**) انظر الملاحق رقم (15)

هي عبارة عن وثيقة تستخدم داخل المخزن تكون ورقية يستخدمها أمين مخزن وعند مسير المخزن في برنامج الحاسوب وتحتوي على :

✓ اسم المادة ونوع المادة

✓ الأيام من 1 إلى 30 أي كل بطاقة تستعمل شهرين أي من جهتين تستخدم

✓ أسماء الموردين

✓ مخزون آخر مدة

✓ المادة الواردة والصادرة

✓ السعر الوحدوي

✓ المصالح الطالبة للمادة

✓ المجاميع من الأسفل

7- سجلات المدخلات والمخرجات :

هي سجلات يستخدمها المسير لتسجيل مدخلات السلع ومخرجاتها وذلك لمعرفة البضاعة التي هي في المخزن والبضاعة التي خرجت من المخزن حيث هذه السجلات أصبحت مستغنى عنها وأصبح التسجيل في نظام داخل الحاسوب .

8- الفواتير الشكلية :

هي فواتير يرسلها المورد عند الطلب من المؤسسة معرفة الأسعار عند المورد أو عند اللجوء إلى نظام الصفقات في حالات الشراء الكبيرة المبالغ والسلع التي تذهب إلى الاستثمار وتحتوي على :

- ✓ الجانب الأعلى يحتوي على معلومات المورد ومقر والسجل التجاري
- ✓ اسم السلعة أو المادة
- ✓ تاريخ الإرسال
- ✓ السعر الوحدوي والسعر الإجمالي إذا كانت بضاعة وإذا كانت مشتريات استثمارات السعر الإجمالي
- ✓ إمضاء أو مصادقة المورد

9- ورقة التسجيل المحاسبي (fiche d'imputation comptable) انظر الملحق رقم (1)

هي ورقة تسجيل يعدها المحاسب عندما تقدم له الوثائق المطلوبة يقوم بتسجيل المحاسبي في هذه الورقة في الحاسوب تقدم هذه الورقة في حالة الطلب عليها للتحقق من المطابقة .

الفرع الثاني: مبيعات وخدمات المقدمة من طرف مركب حمام الصالحين

1 : مبيعات والخدمات الموجهة للإطعام¹

تتكون المبيعات والخدمات الموجهة للإطعام في مركب حمام الصالحين من نوعين : مطبخ الفندق - بيزيريا - المقهى ، كل جهة من هذه الجهات تمول من طرف المخزن الثانوي من مختلف الحاجيات ، من مواد أولية ومستلزمات للتجهيز من المخزن الرئيسي ، حيث يجرر كل مسئول من الجهات المذكورة سابقا طلب تموين من مصلحة المقتصدية للتزود بالمادة المطلوبة في مجال العمل ، صفة التسديد من طرف الزبائن تكون كما يلي :

¹ بناء عن مقابلة مع المراقب .

1- الوجبات في الفندق تقدم مع خدمة الاواء في فاتورة واحدة وتضاف إليها رسوم الاواء وورسم على القيمة المضافة وتسدد إن كان صفة التسديد لاواء شخص عادي تكون نقدا وإذا كانت من طرف مؤسسات تابعة للدولة أو تتعامل معها باتفاقيات تكون بشيك .

2- الوجبات المقدمة في البيزيريا تكون وجبات سريعة للزوار داخل المركب وتكون صفت التسديد نقدا

3- المشروبات أيضا المقدمة في المقهى تكون صفة التسديد نقدا

• كل يوم يتوجه مراقب من مصلحة المراقبة إلى الجهات الثلاثة السابقة لاستلام النقود وتسجيل ما تبقى في المخزن على مستوى مصلحة البيع ويتأكد من مطابقة المبيعات والمواد المستهلكة حيث يأخذ الأموال التي تم تحصيلها نقدا إلى أمين الصندوق والفواتير الخاصة بالاواء يأخذها أيضا إلى مصلحة المحاسبة للتسجيل ما تم بيعه وما تم تحصيله وما تم تقديمه كخدمة .

2 : خدمات الاواء¹

تدم خدمات الاواء على نوعان من الزبائن : زبائن ذات صفة تعاقدية جهات خاصة للدولة وخارجية بعثات دولية متكفل بها من طرف الدولة ، وزبائن غير دائمين أي الزوار لمركب حمام الصالحين ممن مناطق بعيدة من الوطن ، هنا تتم عملية التمويل لمصلحة الاواء على طريقتين للتمويل وهي :

- 1- تمويل خاص من رئيسة عاملات النظافة لجميع ما يتوجب طلبه للحرص على نظافة الغرف وتجهيزاتها ويكون الطلب من المخزن الرئيسي الذي يحتوي على مواد التنظيف والأغطية وغيرها من تجهيزات الغرف .
- 2- تمويل خاص من عمال الفنادق يشرف عليهم مسير الفندق من ملابس وتجهيزات أخرى أيضا تجهيزات الفندق من المخزن الرئيسي .

صفة التسديد في الفنادق تكون كما يلي :

• يقوم مسير الفندق بتحري ثلاث اربعة فواتير، الفاتورة الاولى تبقى عنده في الدفتر وفاتورة للزبائن تحتوي على أيام الاواء في الفندق متضمنة الفطور والعشاء على حسب سعر الاواء المقدم وأسعار الاواء تم ذكرها انظر في الملحق رقم (14) وفاتورة تذهب الى مصلحة المراقبة، وفاتورة تذهب الى مصلحة المحاسبة .

• يتم تحرير الفواتير للزبائن ذات الصفة التعاقدية أو الجهات التابعة للدولة بتخفيضات تمنحها المؤسسة لأنها مؤسسة تابعة للدولة .

• يتم تحرير الفواتير للزوار الفواتير عاديا بالأسعار المذكورة في الملحق رقم (14) .

¹ بناءا عن مقابلة مع المراقب .

- يقوم المراقب يوميا بالذهاب إلى مصلحة الاواء وذلك لتحصيل الأموال والفواتير المجمعة وأخذها إلى مصلحة المحاسبة والمالية لتسجيل المحاسبي وتحصيل الأموال .

3 : مصلحة العلاج¹

هنا في هذه المصلحة مقسمة إلى ثلاث أنواع من العلاج المقدمة في مركب حمام الصالحين وهي :

- 1- الحمامات التقليدية : هي حمامات المشهورة عبر الوطن يأتي الزبائن للعلاج في هذه الحمامات التي تسهر المؤسسة تقدم الراحة اللازمة في هذه المصلحة .
 - 2- إعادة التأهيل الحركي والعيادة : هي عبارة عن فضاء واسع مزود بالعديد من الآلات الخاصة بإعادة التأهيل الحركي ، وتقدم خدمات للزبائن الذين يعانون من صعوبة في التحرك والعلاج الحركي في الماء .
 - 3- العيادة : هي عيادة تابعة لإعادة التأهيل الحركي ، حيث يرسل الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي المرضى بالمرض مهما يكون للتأهيل الحركي أو للحمامات المعدنية فتقوم العيادة بالتشخيص والتوجيه ، فيها أطباء رجال ونساء لتقديم العلاج لكل الأعمار ، وتشخيص إصابتهم وتوجيههم للتأهيل الحركي المطلوب .
- ✓ تمون هذه الأقسام من المخزن الرئيسي بطلب من رئيس كل قسم لحاجيات المطلوبة .
- ✓ وتكون صفة التسديد أو تحصيل الأموال من هذه الخدمات المقدمة ، عن طريق توزيع المراقب لدفاتر تحمل سعر الخدمة المقدمة لكل قسم ، وتحتوي هذه الدفاتر على كعوب لتحصيلها كل يوم من الأقسام مع الأموال .

الفرع الرابع : مصلحة الصيانة

تقوم مصلحة الصيانة بجميع أعمال الصيانة على مستوى المركب ، وذلك بالتبليغ من طرف رئيس كل مصلحة عن العطب ، حيث تمون مصلحة الصيانة من المخزن الرئيسي وذلك بالوثائق المطلوبة من طلب تموين ووصل خروج .

الفرع الخامس : مصلحة الأمن الداخلي

هي مصلحة تحرص على الأمن الداخلي للمركب ، وتمون هذه المصلحة من المخزن الرئيسي من حاجيات خاصة لهم حيث تفرض المؤسسة مبلغ يجب تسديده للسيارات الداخلة للمركب، وحيث يقدم عون الأمن تذكرة دخول التي تحتوي على مبلغ 50.00 دج لكل سيارة فتقوم المؤسسة بتحصيل ثمن كل زبون تك إدخال سيارته إلى المركب .

يقوم المراقب كل صباح بتحصيل كعوب الدفاتر الموزعة سابقا مع تحصيل أيضا الأموال كل كعب مقدم .

¹ بناءا عن مقابلة مع المراقب .

الفرع الثالث : وصف لمصلحة المقتصدية

1- التعريف بمصلحة المقتصدية :¹

هي عبارة عن هيكل مشكل من مقتصد ومسير مخزن وأمين مخزن وعامل مخزونات ، وتحتوي المقتصدية على المخزن

كبير المستخدم وموزع لمختلف فروع وأقسام الفندق، حيث هو عبارة عن مخزن أين يوضع فيه:

✓ المواد الغذائية الغير قابلة للتلف.

✓ مواد الصيانة والتنظيف.

✓ العتاد.

ملاحظة: المشروبات تكون مخزونة في القبو، الأدوات المكتبية في محل ملحق بالمتجر المركزي والمواد الغائية القابلة للتلف في غرف التبريد.

● الدور الأساسي للمقتصدية :

طلب، استقبال، مراقبة، تخزين وتوزيع السلع لمختلف فروع الفندق.

● موقع المقتصدية:

من المهم أن تكون مصلحة المقتصدية بالقرب من المخزن ، لتكون عملية المراقبة اليومية سهلة ومستمرة لذا موقع المقتصدية تكون بجانب المقتصد ، ومن المهم جدا أن يكون المخزن بالقرب من المدخل المخصص للموردين والفروع المستخدمة كالمطبخ، المقهى الرئيسي، غرفة الغسيل .

2- تنظيم مصلحة المقتصدية:

● موقع: يجب مراعاة ثلاثة معايير عند اختيار موقع المخزن :

-بالقرب من الفروع المستخدمة خاصة المطبخ والمقهى الرئيسي.

- سهولة الوصول بالنسبة لكل الأقسام إلى المخزن الرئيسي.

- بالقرب من المدخل المخصص للموردين، إمكانية ركن السيارات والتصرف في المركبات القادمة لتسليم البضائع.

● تعديل المخزن: أيضا يجب مراعاة ثلاثة معايير:

-التنقل بسهولة.

-إيجاد بسهولة المواد المطلوبة.

¹ بناءا عن مقابلة مع المقتصد.

-التخزين في أحسن الظروف.

- تحديد المنتجات: يجب على أمين المخزن استعمال رمز يسمح له سريعا بتحديد موقع المنتج المطلوب، مثلا في قبو كبير : المشروبات الغازية 4/3 مصنف رقم 31-2.
- التنظيم بصفة عامة: يجب أن يكون للمخزن بايين: باب لدخول السلع المسلمة من طرف الموردين وآخر لتوزيع السلع لمختلف الأقسام. يجب أن يكون هناك أروقة واسعة لتسهيل الحركة وكذلك الأثاث مثل: خزانات، أدراج، طاولات...

3- موظفو مصلحة المقتصدية: التركيبة:¹

- المقتصد

- مسير المخزن

-أمين/أمناء المخزن

-رجل/رجال القبو/

● الصفات الشخصية والمهنية:

✓ المقتصد:

الصفات الشخصية:

- الحس التجاري، المهني والتنظيمي، نشط ودقيق.

الصفات المهنية:

- امتلاك معلومات كاملة عن المواد الغذائية القابلة والغير قابلة للتلف، المشروبات ومواد التنظيف وكذا استعمالاتها.
- المقتصد هو الشخص الوحيد المسموح له بإجراء كامل المشتريات لحسن سير المؤسسة، وهذا إما بالشراء من طرف الموردين الذين لديهم علاقات بالفندق (عقود) أو من عند تجار الجملة (بدون عقود).
- يطلب من كل رؤساء الأقسام الأخرى طلبات الشراء (وصولات الأخذ) في نسختين مفصلتين، مؤرختين وممضاتين قبل تسليمهم السلع.
- يجرص على تجنب كل تجاوزات وهذا بالمراقبة الدائمة للطلبات التي تقدم له.
- أخذ جميع الترتيبات لأجل ضمان الاحترام التام لقواعد النظافة والأمن في مختلف فروع قسمه.

¹ بناءا عن مقابلة مع المقتصد.

-التعاون بشكل وثيق مع كبير الطباخين لتحضير الوجبات أخذًا بعين الاعتبار المنتجات المتوفرة في السوق والمخزونات الراكدة.

-ينقب الأسواق، يدرس بدقة أسعار وجودة السلع بمقارنة مختلف البائعين وهذا للحصول على أفضل سلعة، يجمع المشتريات بغية الحصول إن أمكن على تخفيض .

-يتفقد يوميا عمليات التسليم المقدمة من طرف الموردین (النوعية، الكمية، الوزن...) قبل التخزين.

✓ أمين المخزن:1

- يجب على أمين المخزن أن يراقب هو بنفسه احتياطات غرف التبريد ثلاثة مرات في الشهر (المراقبة كل عشرة أيام) ويمكن تقسيم هذه المراقبة إلى ثلاثة أقسام:

✓ الجزارة، الدواجن، الأسماك.

✓ الخضر والفواكه.

✓ البيض، الأجبان، الزبدة.

-هو المسؤول عن كل المواد والسلع المخزونة ويحرص على المحافظة عليها.

-يحترم الترتيب والتصنيف المنهجي.

-يحرص على نظافة المكان.

-يتفقد بدقة كل ما يخرج في مختلف الأقسام.

-يكون دائما حاضرا مع المقتصد عند القيام بالجرد.

✓ رجل القبو:

-هو المسؤول عن كل المشروبات المسلمة له والتي يضعها بعناية.

- يحرص على نظافة المكان.

-يحرص على المحافظة التامة على النبيذ.

4- منطقة العمل:

يوجد ثلاثة مناطق للعمل:

✓ منطقة الاستقبال: مراقبة، تفقد نوعية السلعة، قسائم التوزيع، قسائم الطلبات الخارجية، إعداد قسائم

الاستلام.

¹ بناء عن مقابلة مع المقتصد.

✓ منطقة التخزين: المخزن (المواد الغير قابلة للتلف)، غرف التبريد (المواد قابلة للتلف)، القبو (المشروبات).

✓ منطقة التوزيع: مراقبة السلع المطلوبة من قبل رؤساء الأقسام، مراجعة وصلوات الأخذ من طرف المقتصد.

5- الإمدادات:

- كيف يشتري: كما يقال، السلعة المشتراة جيدا، نصفها مباع مسبقا. للوصول إلى هذه القاعدة، فإنه يجب على المقتصد والمسؤول عن المؤسسة تطبيق هذين العمليتين:

-إقامة علاقات مع الموردين: ¹

- مراقبة قائمة الموردين المقدمة من طرف وزارة التجارة.

- الاتصال بالموردين المختارين.

- عمل عقود مع كل مورد. يجب على المورد ورئيس المؤسسة الاتفاق على النقاط التالية:

✓ السعر: في السنة قابل للمراجعة.

✓ طرق التسديد: عند التوصيل، بعد التوصيل (تاريخ محدد: أسبوع، 15 يوم، شهر)

✓ النوعية، الكمية، الوزن، الحجم...

✓ يوم وساعة التوصيل.

6- التخزين:

- معلومات عامة: للحفاظ والتحسين ، يجب على الفندق الحرص على ثبات الأسعار (الإيرادات والمشتريات) وكذا

نوعية الخدمات ، الأمر الذي يدفعه لاتخاذ سياسة إمداد دقيقة ومراقبة، المخزن هو القسم المعني أولا بهذه العملية.

من جهة أخرى، فإن ترتيب السلع في غرف التبريد مهم جدا. لا يجب الاضطرار إلى تحريك العديد من السلع

لوصول للسلعة المبتغاة، كذلك هذه المواد يجب أن تكون مرتبة حسب طبيعتها لتجنب ملامستها بعض المواد السامة

(مواد النظافة). يجب أيضا الحرص على وضع السلع القديمة في المقدمة والجديدة في الخلف.

• المواد القابلة للتلف:

✓ المكان: تكون في غرف التبريد والتي تكون مقسمة ، كل قسم يخصص لمنتوج معين (قسم الأسماك، قسم

الخضر...).

✓ الدخول والتحرك: الدخول إلى غرف التبريد يجب أن يكون سهلا، وكذلك تحريك السلع يجب أن يتم

بسرعة. يجب ارتداء ألبسة خاصة (معطف مبطن).

¹ بناءا عن مقابلة مع المقتصد.

✓ **الترتيب والنقود:** يجب القيام بالترتيب حسب وتيرة استعمال المواد (مثلا: الطماطم كثيرة الاستعمال، فيكون ترتيبها بالقرب من باب الدخول)، المواد المخزنة في هذا المكان يجب أن تكون محل تفقد منتظم (مثلا كل عشرة أيام) ، مكونات وجبات الزبائن أو الموظفين ترتبط من وقت لآخر بالمنتجات التي يتعين استنفادها.

● **المواد الغير القابلة للتلف:** لحفظ هذه السلع في أحسن الظروف يجب مراعاة:

-الترتيب حسب وتيرة الاستعمال والاكتظاظ.

-السلعة الجديدة.

-حسب الإضاءة، الحرارة (المعلبات على الأرض)، الرطوبة (تجنب الرطوبة بالنسبة للسلع التي قد تتعرض للتخمير كالسميد).

-الأخذ بعين الاعتبار الوزن والحجم (أكياس 100 كغ توضع على الأرض).

-فيما يخص المشروبات، فتخزن على العموم كالأتي: قبو المشروبات الغازية ، قبو الماء المعدني .

7- تسيير المخزن:¹

كل سلعة مخزونة يجب أن تكون مسجلة في ورقة بها كل مراجع ومواصفات المنتج ، كما يجب أن تحتوي هذه الورقة على أعمدة وخطوط كافية للسماح بتسجيل كل حركة للمنتج المعني (دخول وخروج) ، في أغلب الأحيان هذه الوثيقة في كل عملية تعطي الأرقام التي تسمح بمعرفة الكميات الباقية في كل حين، أي الجرد الدائم. فيما يخص المواد القابلة للتلف (السوق اليومي) فإنها لا تستلزم ورقة المخزن لأن هذه المواد تطلب وتستعمل بسرعة ، الأخذ بعين الاعتبار المخزونات المبدئية .

● **الحد أدنى للمخزون:**

هو الكمية اللازمة لاستمرار إمداد الأقسام في انتظار وصول طلبات إعادة الإمداد ، تكمن أهميته في تنشيط عملية إعادة الإمداد دون التسبب في انقطاع المخزون، لتحديد الحد الأدنى للمخزون يجب الأخذ بعين الاعتبار :

- معدل استعمال المنتج في الشهر.

- مدة إعادة الإمداد.

- وسائل التخزين الموجودة.

● **الحد الأقصى للمخزون:**

¹ بناء عن مقابلة مع المقتصد.

لابد من تحديد مستوى الأقصى للتخزين لكل منتج، لأن كل مخزون زائد يكلف أموالاً للفندق (شحن وتفريغ، تلف، تأمين).

هنا أيضاً لتحديد المستوى الأقصى، يجب الأخذ بعين الاعتبار هذه المعوقات:

- موقع المؤسسة (المكان الجغرافي)

- تقلبات السوق (توافر الأسعار)

- وسائل التخزين الموجودة.

8- تقييم المخزون:¹

المشكل المطروح هو كيفية معرفة سعر منتج معين مخزون بعد خروجه من المخزن، هل يبقى سعره عند الخروج كسعره عند الدخول إلى المخزن أم يجدر إعادة تقييمه بسعر مختلف فور خروجه، يتم تقييم المخرجات في مركب حمام الصالحين بطريقة (Fifo) أي الصادر أولاً يخرج أولاً .

9- الجرد:

• أنواع الجرد:

المراقب ومسير المخزن بمساعدة مع أمين المخزن هم من يقومون بالجرد العام الذي هو في المخزن. ، بصفة عامة فإننا في الفندقية يمكن أن نقسم الجرد إلى ثلاثة أصناف:

- جرد المرجعية: يسمح لنا بتفقد دقة سجل المخزون، ويتم خاصة عند المراقبة المفاجئة.

- جرد المخلفات: خاصة فيما يتعلق بالمواد القابلة للاستهلاك.

- جرد آخر السنة (جرد عام).

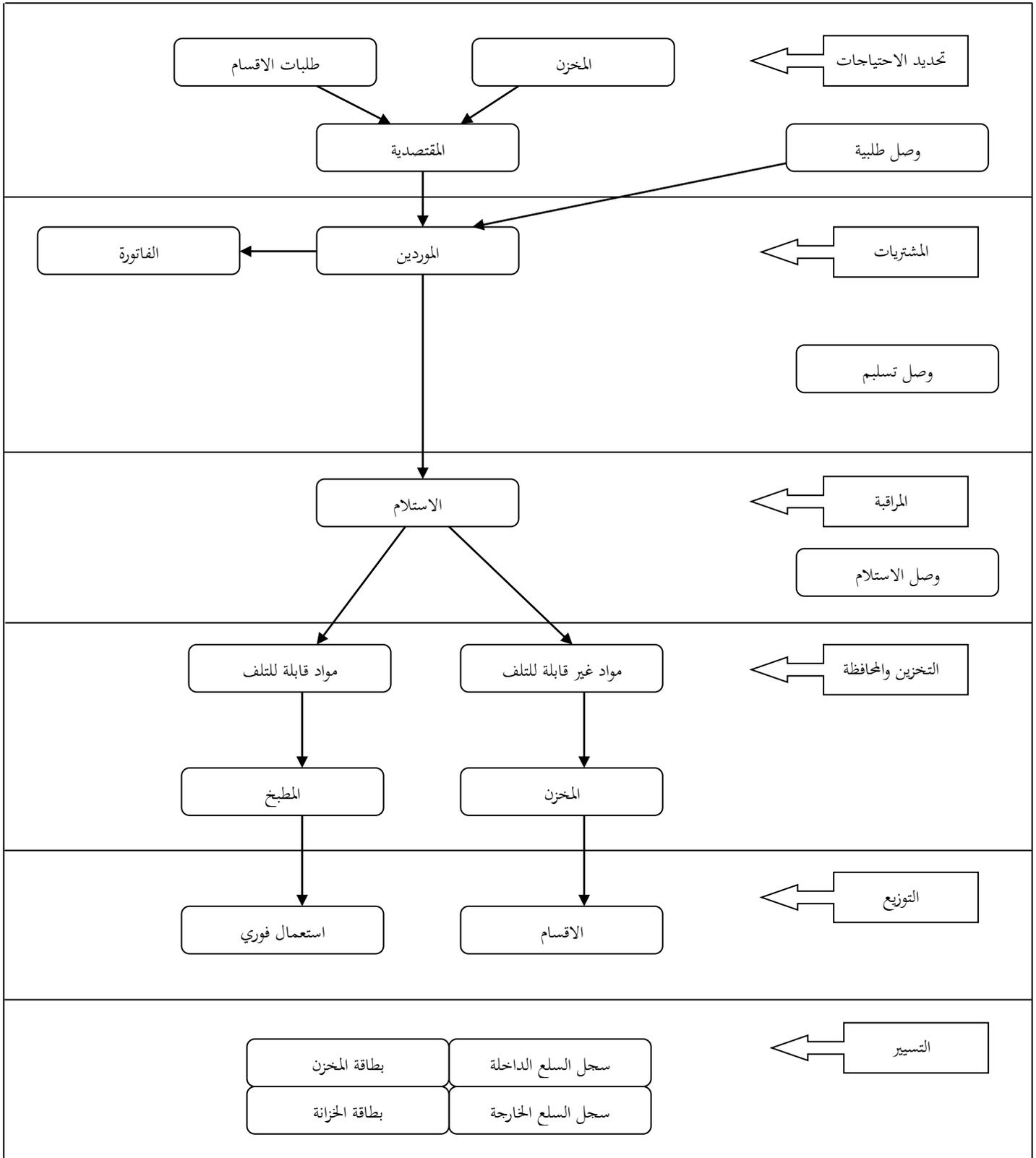
ملاحظة: يعتبر الجرد وسيلة مراقبة قد تكون مفاجئة، كل عشرة أيام، في آخر السنة أو في ظروف خاصة (تسليم السلطة، أضرار معتبرة) .

• ورقة الجرد:

هذه الوثيقة يقوم بإعدادها المراقب ومسير المخزن وبمساعدة أمين المخزن ، وتكون في نسختين، فهي سجل البضائع الباقية الملاحظة عند الجرد والمقيّمة بسعر الشراء .

¹ بناءاً عن مقابلة مع المقتصد.

الشكل رقم (11) : وظائف المقتصدية



المصدر : من إعداد الطالب بالمقابلة مع المقتصد

المبحث الثالث :مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات في مركب حمام الصالحين

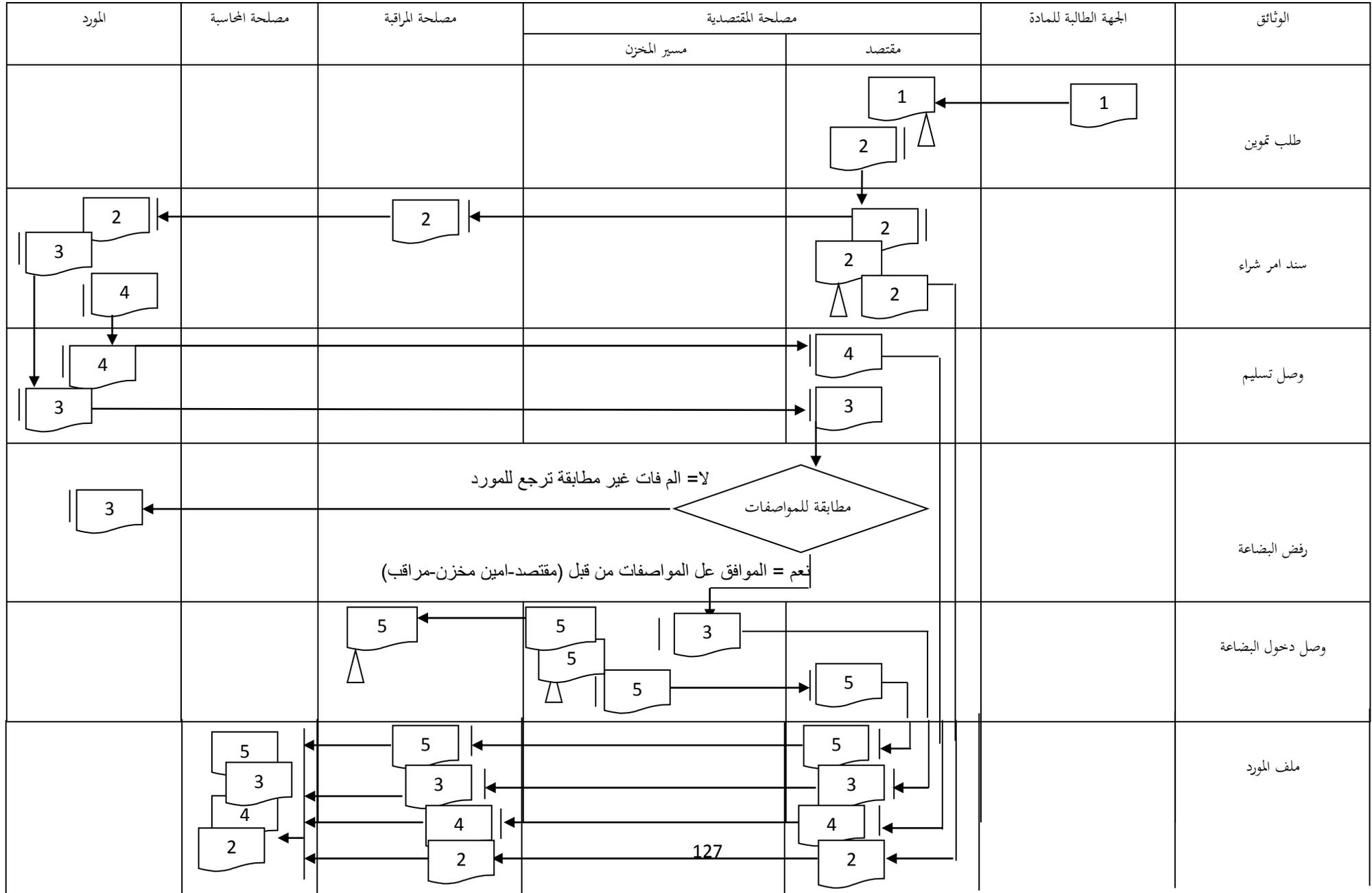
المطلب الأول : التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

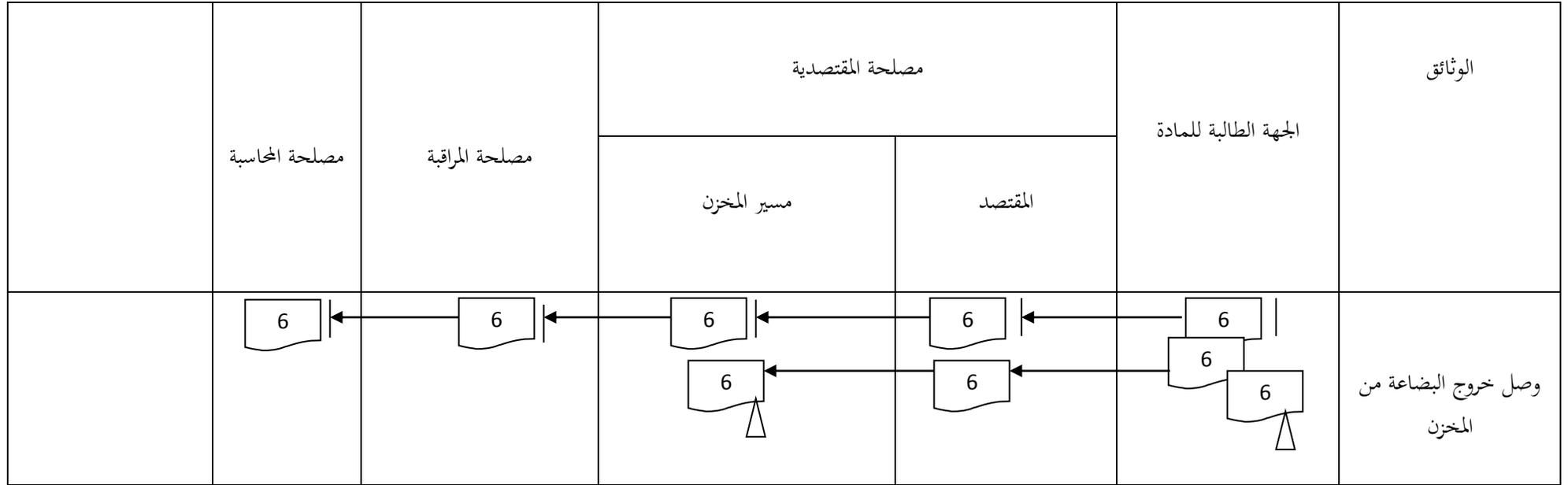
في هذا المبحث سنقوم بتقييم نظام الرقابة على المخزون من خلال خرائط التدفق التي قمنا بإعدادها وأسئلة الاستقصاء خاصة بكل من المشتريات والمبيعات والخدمات والمخزون وهذا لفهم نظام الرقابة الداخلي للمركب ، حيث تمت المقابلة للإجابة على هذه الأسئلة على مصلحة المقتصدية ومصلحة المحاسبة وكذلك حيث أننا ومن خلال الأجوبة التي تحصلنا عليها يمكننا تحديد كل من نقاط القوة ونقاط الضعف لنظام الرقابة على المخزون ونظام الرقابة على المبيعات والخدمات ونظام الرقابة على المشتريات .

1 : خريطة تدفق المستندات

انطلاقا من المقابلات التي تم إجرائها قمنا برسم خريطة تدفق البيانات ، من خلال تحديد لكل المصلحة ونشاطها على حسب الجهة والمستندات التي تستعملها والتي تقوم بتحريرها ، وكذا مجال سير هذه المستندات وتحديد المسؤولين عن هذه المستندات والفهم الجيد لنظام المستندي للمؤسسة ، حيث تسهل خرائط التدفق فهم نظام الرقابي لنظام المشتريات والمخزون وعملية إخراج المخزون من المخازن حيث تبرز خرائط التدفق اختلال نظام الرقابي من خلال مسار تدفق المستندات من الجهة الصادرة للمستند إلى الجهة الأخيرة وهي المحاسبة

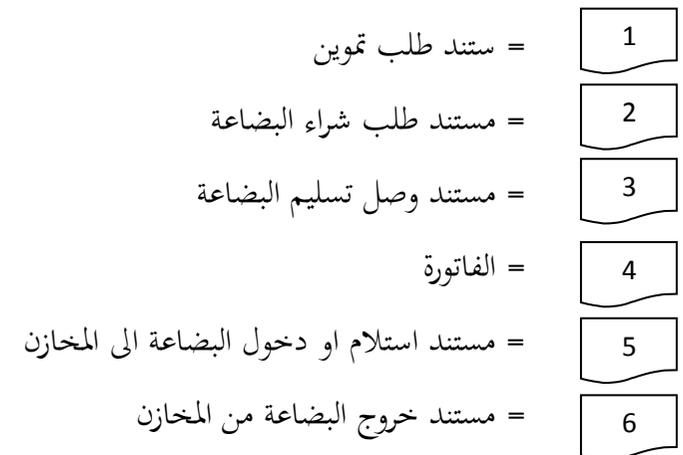
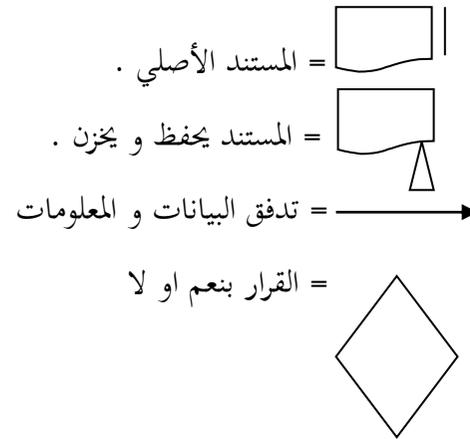
الشكل رقم (12) : خريطة تدفق المستندات





المصدر: خريطة تدفق للمستندات من إعداد الطالب باستخدام وثائق المؤسسة

الرموز المستعملة في خريطة التدفق :



1-2 شرح خريطة التدفق :

طلب التمويل : الذي يجرى من طرف الجهة الطالبة للمادة التي تسعى إلى التزود بالمادة المطلوبة على حسب المصلحة الطالبة للمادة وتقوم بإرساله إلى مصلحة المقتصدية الجهة المسؤولة عن استلام طلبات التمويل والقيام بعمليات الشراء بالتنسيق مع مسير المخزن وأمين المخزن في حالة نقص للمادة المطلوبة وتحفظ به مصلحة المقتصدية.

سند طلب شراء : هو وصل يتكون من ثلاثة نسخ كربونية يقوم المقتصد بعد تجميع عدد من طلبات التمويل ومراعاة النقص في المخازن وضرورة التزود بالمادة المطلوبة من المصلحة الطالبة للمادة بتحرير الوصل ويقوم بالمصادقة عليه والاحتفاظ بنسخة ، حيث المراقب الذي يلعب دور الوسيط بين المقتصد ومسير المخزن والمحاسب فيقوم المراقب بالمصادقة بعد التأكد من أن الطلب صحيح حرر للتزود بالمادة بعد التحقق من النقص من المادة المطلوبة بنفسه مع انه له السلطة بإلغاء الفاتورة بعد التأكد من أن البضاعة موجودة في المخازن ثم يرسل إلى المدير للمصادقة أيضا لان المدير الجهة الآمرة بالصرف وله السلطة بإلغاء عملية الشراء حيث يرسل إلى المورد وصل طلب الشراء الأصلي .

وصل تسليم : يرسل المورد وصل تسليم إلى مصلحة المقتصدية ومعه الفاتورة والبضاعة فيقوم المقتصد بإبلاغ كل من المراقب وأمين المخزن بوصول البضاعة وذلك لتقييم البضاعة ومطابقتها مع وصل طلب الشراء وكذا وزنها ومراعاة الجودة المطلوبة والعدد المطلوب حيث هنا يقرر المراقب بدوره المراقبة بالقرار الموافقة على مواصفات السلعة المرسله وإذا لم تتطابق المواصفات لما تم ذكره في وصل طلب الشراء أو وجود أي خلل في السلعة يتم إرجاعها إلى المورد مع وصلها حيث يتم الاحتفاظ بالفاتورة المرسله وذلك لإرسالها لمصلحة المحاسبة لإعلام المحاسب بإرجاع السلعة التي تم طلبها في الوصل السابق فيحفظ المقتصد بوصول التسليم الأصلي ومعه الفاتورة في حالة السلعة مطابقة .

الفاتورة : ترسل الفاتورة مع السلعة المرسله في حالة التسليم الكلي وفي حالة التسليم الجزئي تسلم الفاتورة مع الجزء المتبقي حيث يجب أن تكون الفاتورة مطابقة لما أرسل في وصل التسليم وتكون الفاتورة تحتوي على جميع البيانات المعروفة والمذكورة في المبحث الثاني

وصل دخول أو استلام : بعد قبول السلعة من طرف المراقب والمقتصد وأمين المخزن يتم إدخالها إلى المخزن من طرف عامل المخزن وأمين المخزن يشرف على تسجيل كل سلعة من وصل التسليم في بطاقتها وتبويبها على حسب كل سلعة مع مراعاة شروط التخزين والحماية من التلف المعروفة حيث يتم تحرير وصل استلام او دخول من طرف مسير المخزن من

وصل الاستلام الأصلي وموافق عليه حيث يحتفظ مسير المخزن بنسخة تبقى في الدفتر والنسخة الأصلية تذهب إلى المقتصد مع وصل التسليم الأصلي ونسخة تذهب المصلحة المراقبة تحفظ هناك .

ملف المورد : يجمع ملف المورد من طرف مصلحة المقتصدية ويتكون ملف المورد من أربعة مستندات لا يقل عنهم واحد وهم : وصل طلبية شراء غير أصلي ، وصل تسليم الأصلي ، وصل دخول أو استلام الأصلي ، الفاتورة .

يرسل الملف إلى المراقب للتحقق مرة أخرى من مطابقة البيانات عند التأكد من صحتها يأشر المراقب على الفاتورة من الخلف وذلك ليعلم المحاسب بان كل شيء سليم ثم يبعث الملف إلى مصلحة المحاسبة ومنه يستطيع المحاسب تسديد مستحقات المورد .

وصل خروج أو اخذ : يستعمل وصل خروج أو اخذ من طرف مصالح متعددة في المؤسسة لأخذ أي شيء من المخازن يتم تحرير هذا الوصل على مستوى الجهة الطالبة للمادة حيث يحتوي الوصل على ثلاث نسخ نسخة تبقى عند الجهة الطالبة للمادة والنسخة الأصلية والنسخة الأخرى تذهب لمصلحة المقتصدية للمصادقة ثم من مصلحة المقتصدية تذهب النسختين إلى مسير المخزن لأخذ ما يجب أخذه حيث تبقى نسخة عند مسير المخزن والنسخة الأصلية تذهب إلى المراقب للتحقق من الأمر ثم المصادقة في حالة كل شيء سليم ثم تبعث من طرف المراقب إلى مصلحة المحاسبة .

2 : قائمة الاستقصاء

الأسئلة الخاصة لدورة المبيعات والخدمات : انظر الملحق رقم (36) و (37)

1- هل تتم مصادقة المصلحة التجارية بالنسبة لعمليات البيع بعد دراسة تقنية وتقييميه يقوم بها شخص مؤهل ؟

• لا توجد مصادقات لعمليات البيع وخاصة إن مؤسسة التسيير السياحي هي مؤسسة مبيعاتها تسدد في الحين وهي مؤسسة خدمية ولا تقوم المؤسسة بهذه المصادقات.

2- هل يصادق قسم التحصيلات على عمليات البيع فيما يتعلق بتقويم جيد لدرجة ائتمان الزبون ؟

• لا يصادق قسم التحصيلات على عمليات البيع أو الخدمات ولا يوجد قسم ائتمان .

3- هل تعرض طلبات العملاء على الائتمان بالمؤسسة للموافقة عليها ؟

• لا تعرض طلبات العملاء على الائتمان بل هناك تصنيف للعملاء .

- 4- هل إدارة الائتمان منفصلة عن قسم المبيعات ؟
- لا توجد إدارة الائتمان ويوجد قسم للمبيعات والخدمات .
- 5- هل هناك سياسة تسعير ثابتة وماهية شروط البيع أو الخدمات ؟
- نعم سياسة التسعير ثابتة لآكن هناك امتيازات لتقدم خدمات للوكلاء المعتمدين أو زبائن دائمين بتخفيضات بنسبة من 10 إلى 20 % .
- 6- في حالة عدم وجود سياسة تسعير ثابتة وشروط البيع ، هل تعتمد الأسعار والشروط البيع قبل تنفيذ الطلب من رئيس قسم المبيعات؟
- نعم تعتمد الأسعار وشروط البيع وتقدم خدمات وفق أسعار موضحة في جدول خاص بالأسعار انظر الملحق رقم (14) .
- 7- هل تستخدم إخطارات الشحن للعملاء من دفاتر مسلسلة الأرقام؟
- لا تستخدم إخطارات الشحن للعملاء بل تستخدم وصل خروج مسلسل الأرقام للجهة الطالبة المادة مثل : bon prélèvement .
- 8- هل يتم إرسال مصادقات عملاء ومتابعة التعاملات معهم بصفة دورية لمعرفة الأرصدة المستحقة عل المؤسسة ؟
- لا يتم إرسال مصادقات للعملاء لان عملاء مؤسسة التسيير السياحي في الأغلب صفة التعامل مع عملائها صفة عائلة لأنها تتعامل مع إطارات الدولة حيث لا تقوم بإرسال مصادقات مستحقات المؤسسة تسترجع أليا .
- 9- هل الرقابة فعالة على أوامر البيع وتقديم خدمات ؟
- لا ليست الرقابة فعالة عل أوامر البيع والخدمات في جانب البيع عدم مراقبة المبيعات دوريا من قبل مصلحة المراقبة وجانب الخدمات توجد رقابة في أماكن وإهمالها في أماكن أخرى حيث مهمة في جانب كعوب التذاكر المقدمة في خدمة الحمام أو في خدمة دخول السيارات إلى المركب تقديم خدمة علاج بالحمام المعدني وأحيانا فعالة في تقديم خدمة فندقية بكراء الغرف بطريقة غير شرعية .

10- هل تمسك المؤسسة يومية خاصة بالمبيعات الآجلة؟

- لا تمسك المؤسسة مبيعات آجلة بل هناك يومية خاصة للمبيعات المباشرة وتكون اليومية في برنامج الإعلام الآلي .

11- هل تمر مردودات المبيعات بقسم الاستلام أولا وماهية شروط رد المبيعات ؟

- لا ترد المبيعات والخدمات المقدمة في اغلب الأحيان حيث نادرا تحدث ، وإن حدثت يجرى تحقيق لماذا تم إعادة المادة المباعة أو الخدمة المقدمة في محضر ويقرر المدير التصرف مع هذا الأمر .

12- هل يطابق مجموع اليومية دوريا مع الحساب الإجمالي للمبيعات ؟

- لا يطابق مجموع اليومية مع حساب إجمالي المبيعات لان المؤسسة تقوم بمسك يومية المبيعات المباشرة وتكون متضمنة tva ولا تمسك يومية خاصة للمبيعات الآجلة.

13- هل تخضع الفواتير لمصادقة مسئول مؤهل من قبل إرسالها إلى العميل والأقسام الأخرى ؟

- نعم تخضع الفواتير لمصادقة مؤهل مثل: عون الاستقبال في الفندق مؤهل لمصادقة الفاتورة وإرسالها إلى العميل.

14- هل هناك رقابة على مصروفات النقل والشحن للعملاء ؟

- نعم هناك رقابة على مصروفات النقل مثل : مراقبة وصولات البنزين شهريا أما بالنسبة للشحن ليس هناك شحن في المؤسسة .

15- هل يتم تلخيص الفواتير وتبويبها بواسطة قسم آخر غير قسم المحاسبة والمالية وذلك كوسيلة للرقابة على المبيعات المسجلة ؟

- لا قسم المحاسبة والمالية هو القسم المسئول على تبويب وتلخيص الفواتير .

و من خلال القائمة الاستقصائية توصلنا إلى نقاط قوة ونقاط الضعف لنظام المبيعات والخدمات في المؤسسة محل

الدراسة كما يلي :

نقاط القوة :

✓ هناك سياسة تسعير ثابتة تعمل بها المؤسسة وفق جدول أسعار على مستوى المديرية

✓ الرقابة الدورية كل يوم من طرف مراقب من مصلحة المراقبة لنقاط البيع

- ✓ التحصيل اليومي للأموال المحصلة من عمليات البيع على مستوى جميع نقاط البيع وجميع نقاط الخدمات المقدمة
 - ✓ استخدام دفاتر تسجيل مرفقة ببطاقات أمنية لتسجيل على مستوى مصلحة الاواء
 - ✓ التحصيل اليومي من طرف المراقب للفواتير على مستوى مصلحة الاواء مع الأموال إن سددت نقدا وإن سددت بشيك تأخذ إلى مصلحة الحاسبة للتسجيل المحاسبي والتحصيل
 - ✓ تعامل المؤسسة مع الزبائن ذات الصفة التعاقدية أو التابعة للدولة تضمن تحصيل لأموالها
- نقاط الضعف :**

- ✓ عدم اللجوء إلى نظام المصادقات في المؤسسة
- ✓ لا يوجد قسم للائتمان في المؤسسة خاص للعملاء
- ✓ صعوبة تحصيل أموال بعض المؤسسات الخاصة التي تعلن إفلاسها
- ✓ صعوبة تحصيل الأموال المحصلة من خدمات العلاج بالمياه المعدنية بعدم بيع التذاكر للزبائن واستخدامها للأصحاب وسرقتها أحيانا
- ✓ صعوبة تحصيل أموال الغرف الشاغرة في الفندق المحجوزة لأصحاب المصالح
- ✓ إهمال للسلع المردودة من مأكولات وعدم الإبلاغ عنها وعدم تحريرها في تقارير
- ✓ عدم وجود عمال أكفاء في بعض نقاط البيع والخدمات وذلك لنقص تكوينهم وعدم تقديمهم للوثائق المطلوبة أحيانا

أسئلة خاصة لدورة المشتريات: انظر الملحق رقم (38) و(39)

- 1- هل يتم إرسال مصادقات للموردين ومتابعة التعاملات معهم بصفة دورية لمعرفة الأرصدة المستحقة على المؤسسة ؟
 - لا يتم إرسال مصادقات للموردين لان الموردين يتم تسديد مستحقاتهم فور وصول الفاتورة .
- 2- هل قسم المشتريات مستقل تماما عن قسم الحسابات والاستلام والشحن؟
 - نعم قسم المشتريات مستقل عن قسم الحسابات الذي يتواجد في مصلحة المالية والمحاسبة وقسم للمشتريات والاستلام هو موحد في مصلحة المقتصدية هي المسؤولية عن المشتريات والتخزين والاستلام في نفس الوقت .
- 3- هل يكفل النظام المستندي المتبع وجود طلبات شراء وأوامر توريد مسلمة عن كل عملية شراء ؟

- نعم النظام المستندي في مؤسسة التسيير السياحي بسكرة المتبع يوجد طلبات شراء وأوامر توريد مسلمة عن كل عملية شراء واستلام ثم استهلاكها فوراً أو إخراجها إلى نقاط البيع الخاصة بالمؤسسة .
- 4- هل تعتمد هذه المستندات السابق ذكرها على رئيس قسم المشتريات؟
- لا تعتمد هذه المستندات على مصلحة المقتصدية ومصلحة المراقبة حيث كل مستند تجد على الأقل إمضاء او مصادقة كل من المقتصد أو المراقب .
- 5- هل كل عملية الشراء محصورة بقسم المشتريات؟
- لا كل عملية شراء محصورة بمصلحة المقتصدية وو مصلحة المقتصدية تقوم بعمليات الشراء ومن يقوم بعملية الشراء هو المقتصد .
- 6- هل تتم بعض العمليات الشراء عن طريق المناقصات وما هي الإجراءات اللازمة ؟
- نعم تتم عمليات الشراء عن طريق المناقصة إلا في الحالات شراء ذات المبالغ الكبيرة أما لا تقوم بشراء كميات الصغيرة كمخزون السلعي لا تتم عمليات الشراء بمبالغ كبيرة .
- إجراءات اللازمة في المناقصات : تقوم المؤسسة بنشر بيان لفائدة الموردين الذين هم مهتمون بهذا النشاط كالسيارات مثلا : فيبعث كل مورد فاتورة شكلية للسيارات المطلوبة تحتوي على مبلغ السيارة فتقوم لجان خاصة بفتح الاضرفة الخاصة الفواتير وتختار الأقل سعر هو المورد الذي سيمول المؤسسة .
- 7- هل هناك قسم خاص للاستلام والفحص؟
- لا القسم الخاص للاستلام يكون في مصلحة المقتصدية وقسم الفحص هو في مصلحة المراقبة
- 8- هل طلبات الشراء تكون مرقمة ؟
- نعم طلبات أشراء مرقمة وتحتوي على كل ما يخص بالجانب القانوني لطلبات الشراء أنضه الملحق رقم (4)
- 9- هل تتطابق البيانات لكل من الفاتورة الشراء وأمر التوريد وإذن الاستلام ؟
- نعم تتطابق البيانات كل من فاتورة الشراء وأمر توريد وإذن استلام في الحالات العادية التالية
- 10- هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحاسبية والكمية والنوعية المطلوبة قبل الصرف؟
- نعم تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحاسبية والشكلية والقانونية ومن جميع الأمور التي تتحقق منها المؤسسة هي : تاريخ الفاتورة ، مصدرها ، ترقيمها ، المعلومات الواردة فيها ، الأرقام الجبائية ، السجل التجاري ، المصادقات أو الامضاءات (
- 11- هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟

- نعم تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات تسجل فيها المشتريات فواتير المواد الأولية والاستثمارات والخدمات

12- هل ترسل الفواتير مباشرة لقسم الحاسبة والمالية ؟

- لا ترسل الفواتير مباشرة إلى قسم الحاسبة بل تجمع في ملف الخاص بالموارد الذي يحتوي على (سند أمر شراء ، وصل تسليم أصلي ، وصل استلام أو دخول أصلي ، الفاتورة وتكون مؤشر عليها من طرف المراقب من وراء لاكتمال عملية سداد للمورد) هذا الأخير يتم الاحتفاظ به في قسم المالية والحاسبة بعد التسجيل المحاسبي في الحاسوب .

13- هل هناك نظام فعال لتسجيل ومراجعة عمليات الاستلام الجزئي لصفقة شراء معينة؟

- نعم هناك نظام فعال لتسجيل ومراجعة الاستلام الجزئي لصفة شراء انظر الملحق رقم (8) و(9) وتسجيل المحاسبي للملحقين السابقين .

14- هل يتم استدرج عروض أسعار من قبل كل مورد في حالة الأصناف التي لها عدة موردين ؟

- نعم يتم استدرج عروض أسعار في حالة زيادة للأسعار من طرف مورد يتعامل معه يقوم آليا التوجه إلى الفواتير الشكلية المرسلة من طرف العملاء السابقين وتحديد السعر المناسب والاتصال بالمورد لطلب السلعة .

15- هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق يومية مساعدة للمشتريات ؟

- نعم يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء في اليومية مساعدة للمشتريات.

16- هل تجرى معاينة جميع البضائع المستلمة وهل يجري مقارنتها مع طلبيات الشراء الخاصة بها ؟

- نعم تجرى معاينة لجميع البضائع المستلمة ويجري مقارنتها مع طلبيات الشراء وذلك بحضور كل من :

المقتصد والمراقب وأمين المخزن ويستطيع أن يرفض المراقب البضاعة المستلمة في الحالات التالية :

✓ إحضار البضاعة تالفة أو مكسرة

✓ إحضار نوعية رديئة

✓ إحضار البضاعة ناقصة في الميزان

✓ إحضار البضاعة ناقصة

17- هل تفرق المؤسسة بين مشتريات البضاعة ومشتريات الأخرى ؟

- نعم تفرق المؤسسة بين مشتريات البضاعة والمشتريات الأخرى على النحو التالي :
- ✓ مشتريات مواد أولية بضاعة
- ✓ مشتريات استثمارية
- ✓ مشتريات خدمية

18- هل يخطر قسم المحاسبة بمردودات المشتريات بالسرعة الممكنة ؟

- نعم يخطر قسم المحاسبة بالمردودات المشتريات التي تم عدم قبولها وذلك لعدم تطابقها مع طلبية الشراء فترسلها إلى المورد فيقوم المورد بإرسال بضاعة أخرى سليمة فتلغى كل وثائق السابق لعملية الشراء ويتم معالجتها بإرسالها إلى قسم المحاسبة ويتم إلغائها والاحتفاظ بها والتصحيح في يومية المشتريات وذلك بعكس القيد أو طريقة المكمل الصفريّة .

19- هل يوجد فصل بين وظائف الشراء ، الاستلام ، الشحن ، معالجة فواتير الموردين ، وظائف النقد والمحاسبة ؟

- نعم هناك فصل بين وظائف النقد والمحاسبة ومعالجة الفواتير لا كن ويوجد فصل بين وظيفة الشراء والاستلام لأنه يقوم المقتصد بوظيفة الشراء وأمين المخزن بالتوكيل لاستلام المادة ولا كن لا يصادق على دخول السلعة بل المقتصد هو الذي يصادق على وصل .

20- هل تتم كافة المشتريات باستعمال طلب شراء موافق عليه حسب صلاحيات تشتمل على وصف المورد والكمية والنوعية والتمن والشروط ؟

- نعم تتم كافة المشتريات باستعمال طلب شراء (bon de commende) موافق عليه حسب الصلاحيات انظر الملحق رقم (4)

21- هل يتم الإبلاغ عن أي بضاعة معطوبة أو تالفة ؟

- نعم يتم الإبلاغ على بضاعة معطوبة أو تالفة من طرف أمين المخزن الذي يشرف على المخزن حيث يحرر هذا الأخير محضر يذكر فيه البضاعة المعطوبة والتالفة بحضور المراقب والمقتصد وذلك لتقييم العطب والبضاعة التالفة فعلا أو تم سرقتها فيحتمى أمين الخزن هذا المضر من أي نقص في عملية الجرد في نهاية الشهر .

22- هل تقارن فواتير الموردين قبل الدفع مع أوامر الشراء وتقارير الاستلام ؟

- نعم تقارن فواتير الموردين وتصادق من قبل المراقب بعد التحقق من المطالبة مع طلبات الشراء ووصل الاستلام . قبل الذهاب إلى قسم المحاسبة والمالية لتسجيلها في الحاسوب وحفظها وهنا تعاد أيضا مراجعة الملف من طرف مصلحة المحاسبة والمالية قبل عملية الدفع .

و من خلال القائمة الاستقصائية توصلنا إلى نقاط قوة ونقاط الضعف لنظام المشتريات في المؤسسة محل الدراسة كما يلي :

نقاط القوة :

- ✓ قسم المشتريات هو قسم مستقل عن قسم الحسابات وهو قسم مشترك مع قسم التخزين واستلام السلع في مصلحة المقتصدية
- ✓ نظام المستندي المتبع يوجد فيه طلبات شراء ووصلات تسليم ووصلات استلام أو دخول البضاعة ووصلات خروج أو استهلاك السلع المواد الأولية
- ✓ تتم عمليات الشراء ذات المبالغ الكبيرة عن طريق المناقصات
- ✓ التعامل بالفواتير الشكلية لكل مورد في حالة الشراء بالمناقصات اختيار السعر الأقل قيمة
- ✓ طلبات الشراء كلها مرقمة
- ✓ تتطابق كل بيانات المستندات من طلبات الشراء ووصلات التسليم ووصلات استلام أو إدخال في السعر والكمية
- ✓ يتم التحقق من الناحية الحسابية والشكلية من طرف المراقب من مصلحة المراقبة لكل فاتورة ويتم التأشير عليها من طرف المراقب قبل إرسالها إلى المحاسب لتسديد المورد
- ✓ يتم معاينة وموافقة البضائع المستلمة من طرف مراقب وأمين المخزن والمقتصد مع طلبات الشراء
- ✓ إخطار قسم المحاسبة بالمرودات المشتريات بسرعة ممكنة
- ✓ كل مستند من المستندات يحتوي على مصادقة المراقب من مصلحة المراقبة ضرورية لأنه الوسيط بين مصلحة المقتصدية والمحاسبة
- ✓ هناك أمر بالصرف الوحيد هو المدير بعد المدير العام بتفويض
- ✓ هناك سقف لعمليات الشراء لا تتعدى 50 مليون دج حيث إذا تعدى المبلغ 50 ملون يجب إن كون معه تصريح .

✓ تفرقة المؤسسة لكل من مشتريات بضاعة ومشتريات استثمارية ومشتريات خدمية

نقاط الضعف :

✓ لا يوجد قسم خاص بالاستلام والفحص بل قسم الاستلام مشترك مع قسم المشتريات وقسم الفحص هو في مصلحة المراقبة .

✓ عند استلام البضاعة وإدخالها من طرف أمين المخزن ولا يصادق هو عليها بل يصادق عليها المقتصد عوضا على مسير المخزن أو أمين المخزن .

أسئلة خاصة بدورة المخزون : انظر الملحق رقم (40)

1- هل يتم متابعة دوران المخزون واقدميته ؟

• نعم يتم متابعة دوران المخزون وذلك باللجوء إلى سجلات المخزون التي تتمثل في :

سجلات الإدخالات وسجلات الاستهلاكات تكون في نظام الحاسوب وبطاقات صنف لكل مادة انظر الملحق رقم (15)

✓ التسجيل في هذه السجلات لم يعد تسجيل في الدفاتر استغنى عنها وأصبح يسجل المدخلات في نظام الحاسوب: بناء على وصل الإدخال أو الاستلام (bon de d'entrée)

✓ التسجيل في هذه السجلات لم يعد تسجيل في الدفاتر استغنى عنها وأصبح يسجل: بناء على بناء على وصل الإخراج (bon prélevement)

✓ وتقييم مخرجات المخزونات بطريقة الصادر أولا خارج أولا (fifo)

2- هل يتم مراجعة سجلات المخزون مرة على الأقل شهريا ؟

• نعم يتم مراجعة السجلات شهريا من طرف المراقب وذلك للتحقق من التسجيلات وصحتها ومطابقة السجلات بما هو موجود فعليا .

3- هل يتم تسجيل عملية المخزون وفق نظام المحاسبي المالي الجديد؟

• نعم تسجل عملية المخزون وفق النظام المحاسبي المالي الجديد وذلك إتباعا لأرصدة الخاصة بالمخزون التي أدرجة في SCF .

4- هل يوجد فصل بين وظائف الشراء ووظيفة تسيير المخزون ووظيفة البيع؟

- نعم يوجد فصل بين وظيفة الشراء التي يقوم بها المقتصد ووظيفة تسيير المخزن يقوم بها مسير المخزن ووظيفة البيع تقوم بها نقاط البيع مهما يكون نوع المبيعات والخدمات المقدمة هي مصلحة مستقلة .
- 5- هل حددت خطيا مسؤوليات واختصاصات أمين المخازن تحديدا واضحا؟
 - لا لم تحدد خطيا مسؤوليات أمين المخزن حيث يقوم بأعمال أخرى لم تحدد له .
- 6- هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمناء المخازن وماسكو تلك المخازن ؟
 - نعم يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمناء المخزن وماسكو السجلات حيث يقوم بالجرد مراقبون من مصلحة المراقبة مع حضور مسير المخزن . انظر الملحق رقم (13)
- 7- هل ماسكو سجلات المخازن موظفون مستقلون ؟
 - لا ماسكون سجلات المخزن هم أمناء المخازن ومسير المخزن وهم تابعون لمصلحة المقتصدية .
- 8- هل يوجد نظام مستندي سليم يكفل توافر مستند معتمد لأي عملية وارد أو صادر ؟
 - نعم يوجد نظام مستندي سليم يكفل توافر المستندات لعملية الوارد والصادر حيث في عملية الوارد هناك مستند وصل استلام او الدخول ويسجل في دفتر المدخلات وكل وارد في بطاقة صنف خاصة به أما بالنسبة في مستندات المواد الصادرة هناك مستند الخروج ويسجل في دفتر المخرجات وكل صادر يسجل في بنفس البطاقة السابقة صادرا لمعرفة في الأخير دورة المخزون لمعرفة الحد الأدنى والحد الأعلى للمخزون
- 9- هل تتبع المؤسسة نظام الجرد المستمر أو متناوب أو فجائي ؟
 - نعم تتبع المؤسسة نظام جرد مستمر وأحيانا جرد مفاجئ .
- 10- هل يجري جرد فعلي مفاجئ لما بعهدة أمين المخزن من بضائع ومواد؟
 - نعم يجري جرد فعلي مفاجئ لما بعهدة أمين المخزن من بضائع من طرف ثلاثة لجان وهي :
 - ✓ اللجنة الأولى : تحتوي على محاسب مبعوث من طرف المديرية العامة ورؤساء أقسام من مصلحة الاستغلال ومصلحة المحاسبة والمالية وتقوم هذه اللجنة بالجرد والإحصاء .
 - ✓ اللجنة الثانية : تتكون من محاسب آخر وأعضاء مختلفين آخرين وتقوم بالجرد والإحصاء للمرة الثانية .
 - ✓ اللجنة الثالثة : تتكون من أعضاء آخرين وتقوم بالفصل بين الجرد الأول والجرد الثاني .
- 11- هل يتم إدخال أي مواد إلى المخازن دون إبراز طلب شراء أو فاتورة تفصيلية من المورد موقع عليها من قسم المشتريات؟

- لا يتم إدخال أي سلعة إلى المخازن دون تحقق المراقب والمقتصد وأمين مخزن من مطابقة وصل تسليم السلعة مع طلب الشراء والتحقق أيضا من جميع المواصفات للسلعة.

12- هل يحضر أمين المخزن أي عملية شحن أو تفرغ للمواد والمنتجات في المخازن؟

- نعم يحضر أمين المخزن للمراقبة وإشراف على عملية التخزين فقط وتسجيل المواد في بطاقة كل صنف التي توضع مع السلع .

13- هل تم التأمين على المخازن من مخاطر السرقة أو التلف؟

- نعم تم التأمين على المخازن من مخاطر الحرائق والسرقات الخارجية والتلف عند انقطاع مثلا التيار الكهربائي المطول من طرف مؤسسة التأمين.

و من خلال القائمة الاستقصائية توصلنا إلى نقاط قوة ونقاط الضعف لنظام المخزونات في المؤسسة محل الدراسة كما يلي :

نقاط القوة :

- ✓ يتم متابعة دوران المخزون واقدميته باللجوء إلى بطاقات صنف لكل مادة مخزنة .
- ✓ يتم مراجعة سجلات المخزون شهريا من طرف المراقب وذلك للتحقق من التسجيلات وصحتها ومطابقة السجلات بما هو موجود فعليا .
- ✓ عمليات التسجيل المحاسبي للمخزون واستهلاكه تتم وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.
- ✓ الفصل بين وظيفة الشراء التي يقوم بها المقتصد ووظيفة التخزين التي يقوم بها أمين المخزن ومسير المخزن ووظيفة البيع تقوم بها نقاط البيع التابعة لكل مصلحة من مصالح المؤسسة .
- ✓ يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمانة المخزن هم مراقبين من مصلحة المراقبة .
- ✓ ماسكو سجلات الخزن هم أمين المخزن ومسير المخزن وهم تابعون لمصلحة المقتصدية .
- ✓ النظام المستندي للمخزون لعمليات الوارد الو الصادر بوجود مستندات تسليم واستلام أو إدخال وإخراج واستهلاك .
- ✓ تتبع المؤسسة نظام جرد مستمر .
- ✓ يصادق على الجرد الفعلي الشهري مراقب من مصلحة المراقبة مع مصادقة لمسير المخزن .
- ✓ الجرد المفاجئ تقوم به لجنة متكونة من محاسبين من المديرية العامة لمعرفة الفروقات بين الجرد الفعلي والمحاسبي .

- ✓ لا يتم إدخال أي سلعة إلى المخازن إلى بوثيقة و بحضور المراقب .
- ✓ يحضر دائما أمين المخزن في عمليات إدخال السلع إلى المخزن .
- ✓ يتم التأمين على المخازن من أخطار السرقة والحريق من طرف مؤسسة التأمين .

نقاط الضعف :

- ✓ عند تلف المواد داخل المخزن أو البضائع لا يتم الإبلاغ عنها وعدم تحرير تقارير عن تلفها .
- ✓ نسيان التسجيل في بطاقات صنف المخزون أحيانا سهوا من أمين المخزن .
- ✓ تعيين عمال غير أكفاء في مناصب يتوجب تقديم تقارير والمستندات المطلوبة منهم .
- ✓ قيام المقتصد والمراقب بالمصادقة على وصل استلام او دخول السلعة دون المصادقة من أمين المخزن أو المسير في العديد من الوصولات .
- ✓ تدخل عمل المقتصد أحيانا في عمل أمين المخزن .
- ✓ لا يحدد عمل كل من أمين المخزن ومسير المخزن مما يتم إدراجهم في مصلحة المقتصدية تحت أمر المقتصد

المطلب الثاني : اختبار سير نظام الرقابة الداخلية للمخزونات في مركب حمام الصالحين

لاختبار سير عملية نظام الرقابة الداخلية للمخزون ،سنعتمد على الوثائق التي تم الحصول عليها من طرف المؤسسة، وبالرغم من قلة المستندات لاختبار صحة النظام ، ومن اجل تكملة الدراسة تم الاعتماد ما تم تقديمها من طرف المؤسسة محل الدراسة .

اختبار نظام الرقابة الداخلية للمخزون : لاختبار نظام المخزون يجب التأكد من :

1- التحقق من الوجود : لتحقق من الوجود المخزون يجب ان يتوفر نظام المستندي سليم و مجرد فعلي و مجرد محاسبي خالي من الفروقات والذي يعد من طرف المراقب وأمين المخزن .

بالنسبة للوجود المستندي : قمنا باختبار سير عينة واحدة لعملية شراء لمنتج مواد التنظيف ،من خلال فحص المستندات لنقص المستندات المعطاة من طرف المؤسسة ،حيث تحققنا من وجود لكل من:

- سند طلب شراء ووصل استلام أو إدخال والفااتورة ووبطاقة صنف المادة وبطاقة تسجيل الحاسبية .

-انظر الملاحق رقم (4) و (8) و (9) و (10) و (15) و (1) .

نتائج الاختبار بالنسبة للوجود المستندي : عدم وجود نظام سليم للمستندات بتواجد لنقص مستند وصل تسليم البضاعة .

بالنسبة للوجود الفعلي والمحاسبي : لاختبار الجرد الفعلي يجب التحقق من خلال الوجود الفعلي على مستوى المخزن وما هو مسجل على مستوى المحاسبة بالكمية وبالقيمة باعتماد الجدول المعد التالي سنقوم بالتحقق من فروقات الجرد لدينا جدول جرد المخزون الفعلي والمحاسبي انظر الملحق رقم (16)

جدول رقم (9) : الفرق بين الجرد المحاسبي والفعلي

المادة	الجرد الفعلي :			الجرد المحاسبي:			الفرق
	الكمية	السعر الوحدوي	المجموع	الكمية	السعر الوحدوي	المجموع	
زبدة بيبير ستار	7.6	378.42	2875.992	6	378.42	2270.52	+605.47
كسكس	25	65.42	1635.5	31	65.42	2028.02	-392.52
زيت المائدة	7	600.00	4200	8	600.00	4800	-600.00
غبرة الحليب	2	244.95	489.9	7	244.95	1714.65	-1224.75
موتارد	6	108.12	648.72	8	108.12	864.96	-216.24
سباقيتي	17	98.88	1680.96	19	98.88	1878.72	-197.76
طماطم مصبرات	42	159.83	6712.86	40	159.83	6393.2	+319.66
علب التونة	5	175.84	879.2	4	175.84	703.36	+175.84
روز	12	66.64	799.68	11	66.64	733.04	+66.64
برتقال	96	125.00	12000	98	125.00	12250	-250.00
= المجموع							-1713.66

المصدر : من إعداد الطالب باستخدام وثائق المؤسسة انظر الملحق رقم (16)

الحالة الأولى : تم التحقق من أن وجود فرق على مستوى الجرد الفعلي والجرد المحاسبي لزبدة بيبير ستار أنه جرد الفعلي أكبر من الجرد المحاسبي لزبدة بيبير ستار .

و في حالة عدم وجود لمبررات من وثائق ، وإيجاد بانه الجرد في المخزن صحيح من حيث إعادة عملية العد، بأنه تم إيجاد زيادة على مستوى المخزن ولا توجد مبررات لها ، يتم تسجيل الملاحظة الفرق الموجود على مستوى الجرد الفعلي والمحاسبي في مسودة المراجع لإبرازها في التقرير النهائي ويجب أن يتأكد من أن المحاسب قد تم التسجيل القيد التالي :

		2014/12/31		
	605.47	ح/ مواد أولية ولوازم زبدة بيير ستار		311140
605.47		ح/ منتوجات استثنائية عن عملية التسيير تسوية فرق الجرد المحاسبي اقل من الجرد الفعلي غير مبرر	757	

وعند التحقق من انه هناك مبررات يجب التأكد من أن المحاسب تم التسجيل المحاسبي لمعالجة الفرق كما يلي :

✓ انه المحاسب سجل قيد إخراج السلعة ولم تخرج السلعة من المخزن .

يجب التأكد من أن المحاسب تم تسجيل في اليومية لمعالجة الفرق للحالة الأولى مع وجود لمبرر الزيادة في المخزون أو نقص في الجرد المحاسبي حيث يسجل ما يلي : عند تسجيل قيد العكسي لخروج السلعة يتم إلغاء القيد السابق ويتساوى الجرد المحاسبي مع الفعلي :

		2014/12/31		
	605.47	ح/ مواد أولية ولوازم زبدة بيير ستار		311140
605.47		ح/ مشتريات مواد اولية ولوازم زبدة بيير ستار تسوية فرق الجرد المحاسبي اقل من الجرد الفعلي مبرر	601140	

الحالة الثانية : تم التحقق من أن وجود فرق بين الجرد الفعلي والجرد المحاسبي لمادة الكسكس بأنه الجرد المحاسبي أكبر من الجرد الفعلي لمادة الكسكس هو لعدة أسباب وهي :

و في حالة عدم وجود لمبررات من الوثائق، وإيجاد بأنه هناك نقص على مستوى المخزن من خلال العد المناسب على مستوى المخزن بأنه هناك نقص على مستوى المخزن والتأكد من أن المحاسب لثم تسجيل لجميع العمليات في اليومية .
يتم تسجيل الملاحظة الفرق الموجود على مستوى الجرد الفعلي والمحاسبي في مسودة المراجع لإبرازها في التقرير النهائي و يجب أن يتأكد من أن المحاسب قد تم التسجيل القيد التالي :

	392.52	2014/12/31 ح/ أعباء استثنائية للتسيير الجاري		657
392.52		ح/ مواد أولية ولوازم كسكس تسوية فرق الجرد المحاسبي أكبر من الجرد الفعلي غير مبرر	311130	

وعند التحقق من انه هناك مبررات يجب التأكد من أن المحاسب تم التسجيل المحاسبي لمعالجة الفرق كما يلي :

✓ انه المحاسب لم يسجل قيد إخراج السلع وتم إخراج السلع من المخزن .

يجب التأكد من أن المحاسب تم تسجيل في اليومية لمعالجة الفرق للحالة الثانية مع وجود لمبرر للنقص في المخزون او الزيادة في الجرد المحاسبي المحاسبي حيث يسجل ما يلي : عند تسجيل قيد خروج السلع يتساوى الجرد المحاسبي مع الفعلي:

	392.52	2014/12/31 ح/ مشتريات مواد أولية ولوازم كسكس		601130
392.52		ح/ مواد أولية ولوازم كسكس تسوية فرق الجرد المحاسبي أكبر من الجرد الفعلي مبرر	311130	

تم التحقق من انه لم يتم وجود مبررات لهذه الفروقات يتم تسجيل كل الفروقات لكل المواد في مسودة وذلك لكتابتها في التقرير النهائي على شكل ماييلي :

- ✓ زيادة في مادة الزبدة ب 1.6+ كلغ غير مبررة
- ✓ نقص في ماد الكسكس ب 6- كلغ غير مبررة
- ✓ نقص في مادة زيت المائدة ب 1- قارورة ذات سعة 5لتر
- ✓ نقص في مادة غبرة الحليب ب 5- علب غير مبررة
- ✓ نقص في مادة موتارد ب 2- علب غير مبررة
- ✓ نقص في مادة سباغيتي ب 2- علب غير مبررة
- ✓ زيادة في مادة طماطم مصبرات ب 2+ علب غير مبررة
- ✓ زيادة في مادة علب التونة ب 1+ علب غير مبررة
- ✓ زيادة في مادة الروز ب 1+ كلغ غير مبررة
- ✓ نقص في مادة البرتقال ب 2- كلغ غير مبررة

2- التحقق من الاكتمال : تم التحقق من عدم الاكتمال في عملية شراء وتخزين مواد عقاقير وتنظيف وذلك استنادا من الوثائق التالية انظر الملاحق التالية : (4) (8) (9) (10) (15) (1) - سند طلبية شراء - وصل استلام أو دخول (جزء اول +جزء ثاني للسلعة) - الفاتورة- بطاقة التسجيل المحاسبية -بطاقة صنف المخزن

● حيث تم التحقق من عدم وجود في العملية لوصول تسليم السلعة وإدخالها إلى المخازن أي انه لم يتم التطابق بين الوصلات السابقة هذه الحالة وذلك لعدم وجود وصل التسليم .
يتم تسجيل الملاحظة في المسودة كمايلي :

تم إدخال مشتريات مواد عقاقير وتنظيف من دون استلام لوصول تسليم من المورد .

3- التحقق من الملكية : لم نستطع التحقق من ملكية المخزونات لنقص الوثائق المطلوبة .

4- التحقق من التقييم : تم التحقق من أن تقييم المخرجات في مركب حمام الصالحين تمشي وفق طريقة (fifo) وذلك وفق بطاقة صنف المخزون ومع مقابلة مع أمين مخزن .

يعتمد مركب حمام الصالحين التابع لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة ، في تقييم مخرجاته من المخازن لأجل البيع على طريقة (fifo) ، وتعتمد هذه الطريقة على تقييم المخرجات المخزنة فقط أما مخرجات الغير مخزنة (الموجهة للاستهلاك) تخرج بسعر تكلفة الشراء حيث تعتمد على طريقة متبعة ، وهي الداخل أولا من السلعة هو الخارج أولا من السلعة نفسها ، أخذنا مثال حيث قامت المؤسسة في شهر ماي 2016 بالعمليات التالية :

- في 2016/05/01 مخزون أول المدة من مادة الجافيل 100 قارورات بسعر 30.00 دج للقارورة الواحدة .
- في 2016/05/07 تم شراء 60 قارورة من مادة الجافيل بسعر 35.00 دج للقارورة الواحدة.
- في 2016/05/15 تم إخراج 110 قارورة من المخازن .
- في 2016/05/20 تم شراء 60 قارورة بسعر 33 دج للصندوق الواحد .
- في 2016/05/25 تم إخراج 70 قارورة من المخزن .

الجدول رقم (10) حركة المخزون باستعمال طريقة (fifo)

الرصيد أو المخزون النهائي			المخرجات			المدخلات			البيان	
المبلغ	س.و	الكمية	المبلغ	س.و	الكمية	المبلغ	س.و	الكمية	طبيعة المادة	التاريخ
3000	30	100	/	/	/	/	/	/	مخزون أول المدة	2016/05/01
2100	35	60	/	/	/	2100	35	60	شراء	2016/05/07
1750	35	50	3000	30	100	/	/	/	إخراج	2016/05/15
			350	35	10					
1980	33	60	/	/	/	1980	33	60	شراء	2016/05/20
1320	33	40	1750	35	50	/	/	/	إخراج	2016/05/25
			660	33	20					

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام وثائق للمؤسسة

5- التحقق من التسجيل المحاسبي : للتحقق من التسجيل المحاسبي للمخزون لدينا عملية شراء مواد قابلة للتخزين وعملية شراء مواد غير قابلة للتخزين وعملية إخراج البضاعة الغير المخزنة من المخزن فور دخولها إلى المخازن حيث سنبرز التسجيل المحاسبي للعمليات في مايلي :

5-1 التسجيل المحاسبي لعملية شراء مواد قابلة للتخزين: تمت في مركب حمام الصالحين من خلال الوثائق التالية:

النظر الملاحق رقم (4) و(8) و(7) و(9) و(10) وبمقابلة مع المحاسب .

- عملية الشراء : نأخذ عملية شراء قام بها المؤسسة بتاريخ 2016/10/10 حيث قاموا المؤسسة بشراء مواد التنظيف 350 قارورة جافيل بسعر وحدوي يقدر بـ 35.00 دج و 240 قارورة سانيون بسعر وحدوي يقدر بـ

40.00 دج للقاورة الواحدة لم تتحمل المؤسسة الرسم على القيمة المضافة لان المورد معفى من الضريبة في هذه الحالة وقد تم استلام 190 قارورة جافيل و240 قارورة سانبيون بتاريخ 2016/10/16 في اليوم الموالي تم إرسال باقي السلعة وهي 160 قارورة الجافيل ومعها تم إرسال الفاتورة من طرف المورد وتم التسديد بشيك بنكي يوم 2016/10/17 في نفس اليوم تم التأشير على الفاتورة من طرف المراقب وتم اخذ الفاتورة إلى المحاسب لتسديد المورد و

21850.00	16250.00 5600.00	2016/10/10 ح/مشتريات عقاقير ومواد تنظيف جافيل ح/مشتريات عقاقير ومواد تنظيف سانبون ح/ موردو مخزونات استلام الفتورة رقم 13	382220 382220 401300
6650.00 9600.00	6650.00 9600.00	2016/10/16 ح/ مواد مخزنة غير قابلة للتلف جافيل ح/ مواد مخزنة غير قابلة للتلف سانبون ح/ مشتريات عقاقير ومواد تنظيف جافيل ح/ مشتريات عقاقير ومواد تنظيف سانبون وصل دخول رقم (4442)	311220 311220 382220 382220
5600.00	5600.00	2016/10/17 ح/ مواد مخزنة غير قابلة للتلف جافيل ح/ مشتريات عقاقير ومواد تنظيف جافيل وصل دخول رقم (4447) للمواد الأولية وصلة متأخرة	311220 382220
21850.00	21850.00	2017/03/07 ح/ موردو مخزونات ح/ البنك تسديد الفاتورة رقم 13	401300 512110

- تسجيل المحاسبي عند المحاسب تم كمايلي :

تم التحقق من خلال التسجيل المحاسبي لعملية شراء لمشتريات عقاقير ومواد التنظيف انه :

✓ عدم إدخال الرسم على القيمة المضافة وذلك لممارسة المورد نشاطه في مجال الإعفاء من الضرائب مما لم يسجل المحاسب الرسم على القيمة المضافة .

✓ عدم فصل بين حساب مشتريات عقاقير ومواد التنظيف لمادة الجافيل في حساب خاص لها ومادة الصابون في الحساب الخاص لها رغم هي نفس الحساب الرئيس لآكن يجب الفصل بين المواد بالرقم الأخير في الحساب .

✓ إدخال البضاعة إلى المخازن دون وجود لوصول تسليم .

✓ ادخل جزء من المواد والجزء الآخر تم إدخاله اليوم الموالي .

✓ تم التأشير على الفاتورة فور إدخال واستلام الجزء المتبقي من المواد لتسديد المورد .

✓ عدم تسلسل رقم وصل إدخال أو استلام المواد الأولى مع المواد الثانية .

✓ تطابق للكميات المستلمة مع وصل الطلبية بعد استلام المواد الناقصة .

✓ إدخال المواد دون تأشيرة أمين المخزن ومسير المخزن في وصلين إدخال المواد .

5-2 التسجيل المحاسبي عملية شراء لمواد غير قابلة للتخزين وفق للوثائق والمقابلة مع المحاسب : انظر

الملاحق رقم (3) و(6) :

- عملية شراء مواد غير قابلة للتخزين(مادة استهلاكية) وخروجها من المخازن فور دخولها :

قائمة المؤسسة بشراء 21 كلغ دجاجة بسعر 260.00 دج و6 كلغ اسكالوب دجاجة بسعر 600.00 دج

وذلك بتاريخ 2017/03/07 و لم تتحمل المؤسسة الرسم على القيمة المضافة ولا مصاريف النقل حيث تم إرسال

البضاعة في نفس اليوم وإدخالها إلى المخزن ثم تم إخراجها للاستهلاك في نفس اليوم وقد تم تسديد مستحقات المورد في

نفس اليوم وكانت تسجيلات المحاسب كمايلي :

9060.00	5460.00 3600.00	2017/03/07 ح/ مشتريات قابلة للتلف دجاج ح/ مشتريات قابلة للتلف سكالوب ح/موردو مخزونات استلام الفاتورة رقم (25)	401400	381110 381110
5460.00 3600.00	5460.00 3600.00	2017/03/07 ح/ مواد اولية قابلة للتلف دجاج ح/ مواد أولية قابلة للتلف سكالوب ح/ مشتريات قابلة للتلف دجاج ح/ مشتريات قابلة للتلف سكالوب وصل دخول رقم 5471	381110 381110	311110 311110
9060.00	9060.00	2017/03/07 ح/ موردو مخزونات ح/ البنك تسديد الفاتورة رقم (25)	512300	401400

3-5 عملية استهلاك او خروج البضاعة من المخازن : انظر الملحق رقم (2) :

حيث تقوم مصلحة المقتصدية بعد تلقي طلب التموين من المصلحة المطبخ بإرسال وصل الاستهلاك أو وصل خروج البضاعة إلى المحاسب للتسجيل عملية خرج البضاعة تتبع المثال السابق بخروج البضاعة والتي هي 21 كلغ دجاج بسعر 260.00 دج للوحدة و6 كلغ من سكالوب الدجاج بسعر 600.00 دج للوحدة التي تذهب إلى المطبخ للاستهلاك من المخازن بتاريخ 2017/03/07 ويسجل المحاسب مايلي :

		2017/03/07		
	5460.00	ح/ مواد أولية قابلة للتلف دجاج	601110	
	3600.00	ح/ مواد أولية قابلة للتلف سكالوب	601110	
5460.00		ح/ مواد أولية قابلة للتلف دجاج	311110	
3600.00		ح/ مواد أولية قابلة للتلف سكالوب	311110	
		وصل إخراج البضاعة من المخازن برقم 5472		

- تم التحقق من خلال التسجيل المحاسبي لعملية شراء مواد قابلة للتلف :
 - ✓ إدخال المواد الأولية القابلة للتلف فور استلام وصل التسليم إلى المخازن .
 - ✓ إخراج المواد الأولية القابلة للتلف فور إدخالها إلى المخازن .
 - ✓ تطابق كل من وصل التسليم ووصل الاستلام للمواد المطلوبة بنفس الكمية ونفس السعر وفي نفس اليوم
 - ✓ إدراج المواد الأولية القابلة للتلف دجاج ومواد أولية قابلة للتلف سكالوب في نفس الحساب وعدم القيام بالتبويب للحسابات .
 - ✓ إدخال المواد الأولية القابلة للتلف المستلمة من طرف المقتصد والمراقب فقط .

6- التحقق من التصنيف : تم التحقق من التصنيف من خلال انظر الملحق رقم (30) و (1)

المواد القابلة للتلف تحت حساب 601110

المواد الغير قابلة للتلف تحت حساب 601120

مشتريات عقاقير ومواد تنظيف تحت حساب 382220

مواد أولية مخزنة تحت حساب 311100

مواد أولية غير مخزنة تحت حساب 311200

7- التحقق من الدقة : تم التحقق من الدقة بالتطرق إلى إعادة حساب المبالغ في كل من انظر الملاحق التالية :

(4) و(8) و(9) و(10) .

✓ وصل لطبية شراء

✓ وصل استلام أو دخول الأول

✓ وصل استلام أو دخول الثاني

✓ الفاتورة

- تم التحقق من المطابقة المبالغ في كل الوصولات والفاتورة .

المطلب الثالث: إعداد التقرير والمتابعة

من خلال محاولتنا لاختبار نظام الرقبة الداخلية للمخزون، تم التحقق من العديد من نقاط السلبية والايجابية وبالاعتماد على تقرير المراجع المقدم، انظر الملاحق رقم (31) (32) (33) (34) (35)، سوف نبني عليه تقرير نهائي لنظام الرقابة الداخلية الخاص بنا كما يلي :

أعمال المراجعة على مستوى مصلحة المقتصدية والمحاسبة تلخصت في ما يلي :

- مراجعة نظام المستندي .
- مراجعة لنظام الجرد .
- مراجعة لتسجيل المحاسبي لعمليات شراء ودخول وخروج السلع .
- مراجعة تتبع عمليات تدوين وإعداد جرد آخر السنة .
- ملاحظات بالنسبة لمصلحة المقتصدية ومصلحة المحاسبة :
- وجود فوارق غير مبررة على مستوى المصلحتين مصلحة المحاسبة ومصلحة المقتصدية في المخزن .

الملاحظة الأولى:

- ✓ زيادة في مادة الزبدة ب 1.6+ كلغ
- ✓ نقص في ماد الكسكس ب 6- كلغ
- ✓ نقص في مادة زيت المائدة ب 1- قارورة ذات سعة 5لتر
- ✓ نقص في مادة غبرة الحليب ب 5- علب
- ✓ نقص في مادة موتارد ب 2- علب
- ✓ نقص في مادة سباجيتي ب 2- علب
- ✓ زيادة في مادة طماطم مصبرات ب 2+ علب
- ✓ زيادة في مادة علب التونة ب 1+ علب
- ✓ زيادة في مادة الروز ب 1+ كلغ

✓ نقص في مادة البرتقال ب2- كلغ

الملاحظة الثانية :

✓ عدم وجود نظام سليم للمستندات بتواجد لنقص مستند وصل تسليم للبضاعة .

الملاحظة الثالثة :

✓ عدم إدراج كل مادة مشتريات في الحساب المخصص لها وذلك بإدراج مشتريات عقاقير ومواد التنظيف جافيل

في نفس حساب مشتريات عقاقير ومواد تنظيف سانيون

✓ نفس الشيء بالنسبة للمشتريات مواد أولية غير قابلة للتخزين دجاج مدرجة في نفس الحساب مع سكالوب .

الملاحظة الرابعة :

✓ إدخال السلع إلى المخزن بدون وجود تأشيرة أمين المخزن .

التوصيات والاقتراحات :

✓ زيادة الرقابة الداخلية على المخزونات لتفادي فروقات الجرد .

✓ عدم إدخال أي بضاعة إلا باستلام وصل تسليم .

✓ عدم إدخال أي بضاعة إلا بعد تأشيرة أمين المخزن .

✓ في حالة غياب لوصل التسليم وغياب لتأشيرة أمين المخزن ، ينصح بتعيين شخص آخر بالنيابة للقيام بالمراقبة .

✓ عدم إدراج كل حساب خاص لمادة معينة في حساب آخر .

✓ زيادة في الفصل التام للمهام ومسؤوليات موظفي المخزون وذلك لتدعيم نظام الرقابة والضبط الداخلي .

المتابعة : تتم المتابعة بعد تقديم التقرير النهائي نسخة إلى المدير العام لمؤسسة التسيير السياحي ونسخة إلى مجلس الإدارة

ونسخة يحتفظ بها المراجع ، حيث يقوم المراجع متابعة تنفيذ التوصيات، التي تم اقتراحها في التقرير ، والتحقق من المشاكل

والأخطاء والانحرافات التي ذكرها في التقرير وبعد التحقق من انتهاء جميع العيوب يتم إغلاق المراجعة .

خلاصة :

يعتبر مركب حمام الصالحين التابع لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة، من أهم المركبات في الجزائر ذات جودة في تقديم الخدمات الفندقية والعلاج بالمياه المعدنية وإعادة التأهيل ، فوجود نظام رقابة داخلية بالمركب فعال يعتبر ضرورة ملحة لحماية ممتلكاته وتحقيق الأهداف المرجوة ، كما تعتبر المراجعة الداخلية من أهم أدوات تقييم هذا النظام ، والتي تضمن استمرارية وديمومة المؤسسة وذلك بالتدعيم بالاقتراحات والاستشارات والنصائح وتقديم نقاط القوة ومحاوله معالجة نقاط الضعف ، وفي الأخير قمنا بتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية للمخزون من خلال التعرف على نقاط الضعف ومحاوله العطاء نصائح وتوصيات واقتراح حلول لها في تقرير نهائي.

الختامة

من خلال دراستنا التي توصلت إلى الإجابة على السؤال الرئيسي المطروح، كيف تساهم المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون، سمحت لنا الدراسة التعرف على مختلف المفاهيم التي تقوم عليها المراجعة الداخلية وكذا معرفة أهدافها وأهميتها، وتطرقنا إلى المراجعة الداخلية للمخزون وللمشتريات وللمبيعات والخدمات المقدمة، وتطرقنا أيضا لنظام الرقابة الداخلية وكذا مراحل وأساليبه، وسجلات الرقابة وتقييم نظم الرقابة الداخلية للمخزون .

كما أن أهمية الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في مركب حمام الصالحين التابع لمؤسسة التسيير السياحي، بتقييم نظام الرقابة الداخلية على المبيعات والخدمات والمشتريات والمخزونات من خلال الزيارات الميدانية إلى المؤسسة والاعتماد على الوصف والتحليل حاولنا استنتاج نقاط القوة ونقاط الضعف للنظام وكما قمنا باختبار التقييم الأولي للنظام وقمنا بإعداد تقرير حول نظام الرقابة الداخلية للمخزون .

النتائج الدراسة : تتلخص اهم نتائج الدراسة في:

النتائج النظرية : تتمثل في:

- المراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل داخل المؤسسة لفحص ولتقييم نظام الرقابة الداخلية، وكل هذا لخدمة أهداف الإدارة، عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والتشغيلية .
- تمر المراجعة الداخلية بمراحل أساسية ممنهجة والمتمثلة في مرحلة التحضير، مرحلة تنفيذ المهمة ومرحلة إعداد التقرير والمتابعة .
- نظام الرقابة الداخلية للمخزون يتمتع بمجموعة من إجراءات وأساليب لحماية اصول المؤسسة من السرقة والغش .
- نظام الرقابة الداخلية للمخزون لا يخلو من الأخطاء لذا توجب على المؤسسات توظيف مراجع داخلي لتقييم هذا النظام واكتشاف مواطن الغش والتلاعب ومحاوله وجود حلول لها .

النتائج التطبيقية :

- أن المراجعة الداخلية تساهم في التسيير الجيد للمخزون في المؤسسة محل الدراسة وذلك من خلال تقييم لنظام الرقابة الداخلية للمخزون وتطبيق أساليب المراجعة الداخلية في اكتشاف الأخطاء والانحرافات ومحاوله إيجاد حلول للفروقات .

- بما أن المراجع الداخلي تابعاً للمدير العام مما يعطيه صلاحية على مراجعة ومراقبة لجميع رؤساء المصالح وعدم خضوعه إلا للمدير العام وهذا يساعده إلى اكتشاف نقاط الضعف ونقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية للمخزون وإعطاء اقتراحات وتوصيات لتحسين نظام الرقابة الداخلية لمركب حمام الصالحين.
- استنتجنا أن النظام المستندي غير فعال لنقص بعض وثائق والمستندات وذلك لعدم احترام مسؤولية الاحتفاظ بالوثائق .
- المراجع الداخلي يتأثر بقرارات المدير العام أي لا توجد استقلالية مطلقة من خلال تغيير التقرير ان كان تقرير سلبي بتقرير جيد او بتحفظ.
- المراجع الداخلي في المؤسسة محل دراسة غير ملم بالتحديثات والتغيرات التي طرأت على وظيفة المراجعة الداخلي .
- عملة المراجعة الداخلية تكون وفق سداسيين السداسي الأول منفصل عن السداسي الثاني حيث يتم تقديم تقرير في كل سداسي عن عملية المراجعة
- تم استنتاج العديد من الفروقات على مستوى المخزن لا يوجد مبررات لهذه الفروقات .
- عدم وجود فصل للمسؤوليات لأمين المخزن ومسير المخزن والمقتصد، حيث يقوم المقتصد بأعمال أمين المخزن ومسير المخزن بإدخال السلع والتأشير عليها مما يصعب عملية المراقبة وتحديد المسؤوليات .
- لا يوجد قسم للامتنان ونظام مصادقات لتتبع مستحقات المؤسسة من تقديم خدمات أو مبيعات لزيائنها .
- يتم تحرير وصل دخول للسلع الاستهلاكية الغير قابلة للتخزين ثم إخراجها في نفس الوقت للاستهلاك .

اختبار نتائج الفرضيات:

❖ تنص الفرضية الأولى على : ما الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية

الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من مختلف التلاعبات والتحريرات المتعمدة والغير متعمدة وكذا والحفاظة عليها من مختلف السرقات والغش وإعطاء صورة حقيقة عن المؤسسة لضمان ديمومة المؤسسة ومساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها ،هذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى نظريا .

❖ تنص الفرضية الثانية على : ما طبيعة العلاقة التي تربط المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية، وهل

هناك تأثير متبادل بينهما .

هناك علاقة بن المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية لان المراجعة الداخلية أداة تعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية وهي جزء من المتابعة المستمرة لنظام الرقابة الداخلية حيث تأثر المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية وذلك بتقديم توصيات واقتراحات مقترحة لتحسين نظام الرقابة الداخلية وتقويته ولا يؤثر نظام الرقابة الداخلية على المراجعة الداخلية لان المراجعة الداخلية أداة لتقييم وإعطاء استشارات وحلول مقترحة وهذا يثبت عكس الفرضية حيث نرفض صحة الفرضية .

تأثر المراجعة الداخلية بالهيكل التنظيمي أي عدم وجود لسلطة قرار من المراجع، حيث المرجع الداخلي تحت أمر المدير العام.

❖ تنص الفرضية الثالثة على: هل تساهم المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون مركب حمام الصالحين .

تساهم المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون في مركب حمام الصالحين بالمراجعة الدورية لنظام الرقابة الداخلية للمخزون واستنتاج نقاط القوة ونقاط الضعف وإعطاء توصيات واقتراحات وحلول لنقاط الضعف المستنتجة وتقديمها في تقرير مما يثبت صحة الفرضية الثالثة .

التوصيات والاقتراحات :

- القيام بعملية المراجعة الداخلية كل ثلاث أشهر عوضاً عن ستة أشهر لتحسين نظام الرقابة الداخلية والوصول إلى أهداف المؤسسة .
- ضرورة مواكب التطورات الحديثة لمهنة المراجع الداخلي لتحسين من كفاءته في تقييم نظام الرقابة الداخلية وسرعة اكتشاف الأخطاء والفروقات ومعرفة أنجع الحلول لها لتحسين قائمة المركز المالي للمؤسسة .
- القيام بالجرد المفاجئ في فترات متقاربة، وذلك لضمان عدم التلاعب والغش للمخزون.
- تطوير كفاءة العمال من خلال دورات داخل المؤسسة من خلال جلب خبراء مختصين في تطوير مستوى العامل تبعاً للتطور التكنولوجي من وسائل الكترونية او عمل ميدان او مهني .
- العمل بتوصيات واقتراحات المراجع ومحاولة تطبيقها للتوصل إلى أهداف المؤسسة المخطط لها .
- الفصل لمهام امين المخزن ومسير المخزن والمقتصد وتحديد خطيا لمسؤولية كل واحد فيهم وضرورة تاشير لكل واحد على وثيقة استلام أو تسلم من طرفهم .

- إنشاء قسم خاص للائتمان للحرص على تحصيل أموال المؤسسة لدى الغير .
- ضرورة توظيف عامل مشتريات للفصل بين عامل المشتريات ورئيس قسم المقتصدية (المقتصد) الذي يقوم بالشراء والمصادقة على المشتريات .
- القيام بالجرد الفعلي والمحاسبي كل ثلاث أشهر لتفدي الفروقات ومحاوله حصر عملية الغش والتلاعب وتقوية نظام الرقابة الدالية للمؤسسة.
- إنشاء مصلحة أو مديرية مهمتها الرقابة الداخلية وتتضمن رئيس المديرية ومجموعة من مراجعين .

أفاق البحث :

- من خلال دراستنا لموضوع المراجعة الداخلية للمخزونات ورغم محاولتنا الإلمام بكل جوانب هذا الموضوع، قد تكون هذه الدراسة دافع لدراسات مستقبلية تتضمن إشكاليات عديدة منها:
- دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة تسيير المخزونات .
 - دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار .
 - دور نظام المعلومات المحاسبية في التسيير الجيد للمخزون.
 - مدى إمكانية تطبيق النماذج الحديثة لتسيير المخزونات في المؤسسات الاقتصادية .

قائمة المراجع

أولا :قائمة الكتب

أ - الكتب بالعربية :

- 1- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
- 2- احمد راشد الغدير، إدارة الشراء والتخزين ، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2000 .
- 3- إدريس عبد السلام شتيوي ، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1996 .
- 4- ألفين ارينز ، جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ،ترجمة محمد عبد القادر الديسطي ، مراجعة احمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، السعودية ، 2002 .
- 5- أمين السيد احمد لطفي ، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر ، 2008.
- 6- ثناء علي القباني ، نادر شعبان السواح ، المراجعة الداخلية في ضل التشغيل الالكتروني ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2006.
- 7- ثناء علي القباني، الرقابة المحاسبية في النظامين اليدوي والإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 126.
- 8- خالد أمين عبد الله ، التدقيق والرقابة في البنوك ، دار وائل للنشر والطباعة ، عمان ، 1997.
- 9- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية ، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن ، ط4 ، 2007 .
- 10- خلف عبد الله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية ، مؤسسة الوراقة للنشر والتوزيع ، الاردن ، 2006.
- 11- داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية ، دار المنشورات الحقوقية،لبنان ، 2002 .
- 12- رأفت سلامة محمود، احمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات ، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان، 2011 .
- 13- رضا خلاصي ، مرآة المراجعة الداخلية للمؤسسة ،دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2013.

- 14- زين يونس ، عوادي مصطفى ، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الداخلية ، مطبعة سخري ، الوادي ، الجزائر ، 2011 .
- 15- سيد محمد جاد الرب ، إدارة الشراء والمخازن ، دار الفجر للنشر والتوزيع ، مصر ، 2009 .
- 16- عبد الفتاح الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا ، المؤسسة الجامعية ، مصر ، 1983 .
- 17- عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا ، الرقابة والمراجعة الداخلية (عل المستوى الجزئي والكلبي)، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1998 .
- 18- عبد الفتاح صحن ، محمد ناجي درويش ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية ، القاهرة ، 1998 .
- 19- عبد الفتاح محمد الصحن ، محمد سمير الصبان ، شريفة علي حسن ، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية) ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2004.
- 20- عبد الوهاب نصر على ، معايير الرقابة والمراجعة الداخلية ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ، مصر ، 2015 .
- 21- عبد الوهاب نصر علي ، شحاتة السيد شحاتة ، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة ، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، 2013 .
- 22- عبد الوهاب نصر ، شحاتة السيد شحاتة ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال ، الدار الجامعية ، مصر ، 2006 .
- 23- عطا الله احمد سويلم الحسبان ، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة التكنولوجيا المعلومات ، دار الرايا للنشر والتوزيع ، عمان ، 2009.
- 24- عطاء الله وارد خليل ، دراسات متقدمة في المراجعة ، مكتب الشباب ، القاهرة ، 1994 .
- 25- علي كساب ، تسيير المخزون مقاربات مختلفة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2006 .
- 26- غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية) ، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2006 .
- 27- فتحي رزق السوافري ، سمير محمد كامل ، محمود مصطفى ، الاتجاهات في الرقابة والمراجعة الداخلية ، الدار الجامعية الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، مصر ، 2002 .

قائمة المراجع

- 28- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سربا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 29- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 30- محمد السيد سرايا ، اصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث، 2007 .
- 31- محمد السيد سرايا ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق (الإطار النظري -المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي)، دار المعرفة الجامعية ، الإسكندرية، 2002 .
- 32- محمد السيد سرايا ، شحاتة السيد شحاتة ، إبراهيم راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة ، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2013 .
- 33- محمد الصيرفي ، بشير العلاق ، إدارة المخزون السلعي ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، الأردن، 2002 .
- 34- محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط2 ، الجزائر ، 2005.
- 35- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية للمفاهيم الأساسية وآلية التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- 36- محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظيم والتطبيق، الدار الجامعية بيروت، 1990.
- 37- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية الإسكندرية، 2003.
- 38- محمد فيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث الازارطة ، الاسكندرية، 1997.
- 39- مهدي حسن زويلف ،علي سليم العلاونة ،إدارة الشراء والتخزين، مكتبة المجتمع العربي ، الأردن ، 2011 .
- 40- نواف محمد عباس الرماحي ، مراجعة المعاملات المالية ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان، 2009 .
- 41- يوسف محمد جربوع ،مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2008 .

ب- الكتب بالفرنسية :

- 1- GERMOND BERNARD , **audit financier : guide pour l'audit de l'information financières des entreprises** , édition clet , paris , 1991 .
- 2- Hamini Allel , **le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable** , opu , alger , 2003.
- 3- Renard Jacques , **théorie et pratique de l'audit interne** , organisation , paris , France , 3ème édition , 2000 .

ثانيا : قائمة المذكرات

- 1- إيهاب ديب مصطفى رضوان، أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012 .
- 2- بوبكر عميروش ، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة ، رسالة لنيل شهادة ماجستير ، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011/2010 .
- 3- حاجي عبد الكريم، المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المالي المحاسبي الجديد، مذكرة ماستر ، تخصص تدقيق محاسبي ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، غير منشورة، 2011 .
- 4- زين يونس ، تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي ، رسالة لنيل شهادة ماجستير ، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر- الجزائر، غير منشورة ، 2009-2008 .
- 5- سائب رامي، أثر استخدام المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية على فعالية نظام الرقابة الداخلية ، مذكرة ماجستير ،تخصص المحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011/2010 .

قائمة المراجع

- 6- سعد بن البار، دور نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، غير منشورة، 2011/2010 .
- 7- شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص مالية مؤسسة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، غير منشورة، 2009/2008 .
- 8- عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر غير منشورة، 2010-2009 .
- 9- عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير مؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 اوت 1955، سكيكدة، غير منشورة، 2007/ 2006 .
- 10- علون محمد أمين، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016 .
- 11- عيادي محمد لمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، رسالة لنيل شهادة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008-2007 .
- 12- لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة لنيل شهادة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، غير منشورة، 2004-2003 .
- 13- وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010/ 2009 .

ثالثا: قوانين وتنظيمات تشريعية

- 1- القرار المؤرخ في 26/07/2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبية ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة بتاريخ 25/03/2009.

رابعا: المداخلات والمجلات

- 1- عمورة جمال ، المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي (طرق متابعة المخزون والمخزونات المتأنية من الشبكات) ، مجلة الاقتصاد الجديد ، جامعة سعد دحلب، بليدة ، العدد 8، ماي 2013. متاحة على الموقع :

<http://dspace.univ-km.dz/xmlui/handle/123456789/363>

الملاحق

BISKRA

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	.. -ACHATS
PIECE	
FOLIO	
DATE	17/10/16
LIBELLE	FN° /2016

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
382220	ACHATS DROGUERIE, PRODUE		16 250,00
382220	ACHATS DROGUERIE, PRODUE		5 600,00
401300	FOURNISSEURS DE STOCKS		21 850,00
	TOTAL GENERAL	21 850,00	21 850,00

SCE FINANCE & COMPTABILITE

G.T.H.SALIHINE
BISKRA

Bon de prélèvement N° : 5472 Du : 07/03/2017

CUISINE 2 (ENNAKHIL)

Famille : 02 MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES
Sous famille : 10 DENREES PERISSABLES (N.STOCKABLES)

Code article	Désignation	Famille	S/Fam.	Quantité	P.U.H.T	Montant HT
101004	POULET	02	10	21.000	280.00	5 480.00
101007	ESCALOPE POULET	02	10	6.000	600.00	3 600.00
Total HT :						9 080,00

LE CHEF DE SERVICE

LE CONTROLEUR

ع. إفري

C. T. H. SALIHINE
RISKRA

Bon d'entrée N° : 5471

Du : 07/03/2017

AOUN MOHAMED KAI IK

Famille : 02 MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES

Sous famille : 10 DENREES PERISSABLES (N.STOCKABLES)

Code article	Désignation	Famille	S/Fam.	Quantité	P.U.H.T	Montant HT
101004	POULET	02	10	21,000	260,00	5 460,00
101007	ESCALOPE POULET	02	10	6,000	600,00	3 600,00

Total HT : 9 060,00



ع. اف. ٥

Bon de livraison وصل تسليم

0600
ENNAICHI

Notre ref: Votre ref:
N°: La date: 07/03/17
Fournies à :

Les marchandises suivantes

Quantité الكمية	Désignation تعيين	Prix U. سعر الوحدة	Montant المجموع
21	poulet	260,00	
06	ESCALOPE (poulet)	600,00	





[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

FACTURE N° : 160 [REDACTED] Date : 09/10/2016

Client : [REDACTED]
 Adresse : [REDACTED] BISKRA
 Telephon : [REDACTED] Mail : [REDACTED]
 N.I.F : [REDACTED] ID_Fisc : [REDACTED] A TERME
 N° Article Imp : [REDACTED] R.C : [REDACTED] Paiement : Virement
 B.L n° : [REDACTED] Du : [REDACTED] Réf. :

Réf.	Description du Produit	Quantité	UM	Prix H.T	Montant H.T	T.V.A
00000009	RECHARGE EXTINCTEUR AT 9L	11,00	UN	600,00	6 600,00	17,00
J0000013	VERIFICATION EXTINCTEUR 9KG	1,00	UN	400,00	400,00	17,00
00000014	VERIFICATION EXTINCTEUR 50KG	1,00	UN	1 200,00	1 200,00	17,00
RC6	RECHARGE EXTINCTEUR CO2 6KG	4,00	UN	1 200,00	4 800,00	17,00
TRC6	TREN BLON CO2 6KGS	1,00	UN	850,00	850,00	17,00
VRCO2	VERIFICATION EXTINCTEUR CO2 6 KG	3,00	UN	400,00	1 200,00	17,00

	TVA 17%
Mt. H.T	15 050,00
Mt. T.V.A	2 558,50

Total Hors Taxes 15 050,00
 Montant TVA 2 558,50
 Total T.T.C 17 608,50

Arrêtée la présente facture à la somme de :
 dix sept mille six cent huit Dinars cinquante Centimes

[REDACTED]

[REDACTED]

Dix sept mille six cent huit Dinars cinquante Centimes

L'ordonnateur soussigné

RISKRA

Bon d'entrée N° : 4447

Du : 17/10/2016

Famille : 03 APPROVISIONNEMENTS

Sous famille : 31 DROGUERIE.PRODUITS D'ENTRETIEN/NETTOYAG

Code article	Désignation	Famille	S/Fam.	Quantité	P.U.H.T	Montant HT
311086	EAU DE JAVEL 12° N°1	03	31	160,000	35,00	5 600,00
Total HT :						5 600,00

L'ECONOME

LE CONTROLEUR

[Handwritten signatures and stamps are present over the signature lines. A circular stamp on the right contains Arabic text: "مؤون" and "إشرافية".]

RISKRA

Bon d'entrée N° : 4442 Du : 16/10/2016

Famille : 03 APPROVISIONNEMENTS

Sous famille : 31 DROGUERIE.PRODUITS D'ENTRETIEN/NETTOYAG

Cods article	Désignation	Famille	S/Fam.	Quantité	P.U.H.T	Montant HT
311078	GRESYL PARFUME 01L	03	31	240.000	40,00	9 600,00
311086	EAU DE JAVEL 12° N°1	03	31	190.000	35,00	6 650,00

Total HT : 16 250,00

L'ECONOME

LE CONTROLEUR

CONDITIONNEMENT DE PRODUITS DE BLANCHIMENT & DE PRODUITS D'ENTRETIEN ET CONNEXES

Siège Social: Rue C 15 Bab Darb BISKRA- 07000

Tél N°: 07/ 76-81-60-84

Biskra, le: 17/10/2016

R.C. N°: 07/A/123143

MAT Fisc : 19740701009613

Art N°: 701313663

Compte Bancaire N°: 00300 393 010133 300011 BADR BISKRA

FACTURE N°: 13/2016

Doit: ~~XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX~~ -BISKRA-

N°	Désignation des articles	Qte	P/U	Montant
01	Bouteille Eau Djavel	350	35,00	12 250,00
02	Sanibon	240	40,00	9 600,00
Total				21 850,00

Arrêté la Présente facture à la somme de:

Vingt Un Mille Huit Cent Cinquante Dinars

TVA?
~~Franchise TVA~~ SERHANI
ANSEJ
Cachet et Signature CWAC

~~XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX~~

الملحق رقم (11) : برنامج مؤقت للمراجعة للسداسي الأول



مؤسسة فندقية وخدماتية
HÔTELLERIE, TOURISME & THERMALISME



ENTREPRISE DE GESTION TOURISTIQUE BISKRA	PROGRAMME PREVISIONNEL D'AUDIT EXERCICE : 2016	REF :	P .A.1 01
		DATE Pages	01/02

1^{er} Semestre exercice 2016

Thèmes prévus pour l'audit	Période	Observation
Finances et comptabilité : ✓ Ouverture de l'exercice 2016 ✓ Examen de la gestion de la trésorerie.	OCTOBRE 2016	Un plan détaillé sera préparé pour : chaque mission d'audit et chaque thème audité.
Gestion des stocks et les inventaires physiques	OCTOBRE 2016	
Gestion du personnel et paie.	OCTOBRE 2016	
Audit du Suivi de l'application des recommandations d'audit, et ceux du commissaire aux comptes.	OCTOBRE 2016	



مجمع فنادققة. سياللة ولامامات معطنية
HÔTELLERIE, TOURISME & THERMALISME



ENTREPRISE DE GESTION TOURISTIQUE BISKRA	REF : DATE Pages	PAI/02/ 22/09/2016 01/01

Sites	Date Prévu	Activité /ou Cycle	Auditeurs
AUDIT INTERNE :			
C.T. HAMMAME SALHINE HOTEL LES ZIBAN HOTEL OUASIS TGGT HOTEL SOUF HOTEL LOUSS HOTEL EL-KALAA M'SILA	04/10/2016	<u>Service comptable :</u> <ul style="list-style-type: none">- les imputations comptables du 1^{er} semestre 2016- Mouvement de Trésorerie (Banque et caisse)- Tenu des registres légaux.	MAHMOUDI SLIMANE MAHMOUDI LAZHER AHMED TAYEB
	09/10/2016		
	16/10/2016	<u>Service économat et matériel.</u>	
	18/10/2016	- Achat et gestion des stocks.	
	19/10/2016	- Tenu des différents documents et registres.	
	23/10/2016	- les inventaires physique (stock économat et stock point de vente)	
		<u>Service Personnel et paie:</u> <ul style="list-style-type: none">- Vérification des différents éléments de la paie- Tenu des dossiers personnels.- législations de travail, les livres légaux et la convention collective.	

الملحق رقم (12) : مخطط المراجعة السداسي الاول

ENTREPRISE DE GESTION TOURISTIQUE DE BISKRA
SPA AU CAPITAL DE 782,000,000 DE DA
UNITÉ : COMPLEXE THERMAL HAMMAM SALIHINE

INVENTAIRE PHYSIQUE DES STOCKS

FOURNITURE D'ENTRETIEN

ARRÊTE AU 31 / 12 / 2011

Désignations	Quantité	Unité	P.Unitaire	Total
BOITE VERNIS	12		250,00	3 000,00
PAIRE GANT EN CUIRE	10		220,00	2 200,00
TUBE DE TEINTE	20		100,00	2 000,00
BROSSE À CHAUD	5		150,00	750,00
PAIRE EGANT DE MENAGE	10		100,00	1 000,00
ROULEAU DE PEINTURE	5		330,00	1 650,00
BOITE PEINTURE DIVERS	6	1 Kg	300,00	1 800,00
PINCEAU PLAT	6		120,00	720,00
BIDON PEINTURE GLYLAC 20 Kg	2		4 600,00	9 200,00
BOITE PEINTURE DIVERS	2		295,00	590,00
GRATOIRE	3		265,00	795,00
OXYDE CREME ET ROUGE	20		120,00	2 400,00
SAC CIMENT BLANC	2		950,00	1 900,00
BOITE PEINTURE DIVERS	3		440,00	1 320,00
SAC ENDUIT EN POWDRE	2		500,00	1 000,00
BIDON PEINTURE ASTAR	3		1 700,00	5 100,00
TOTAL				35 425,00

LE CHEF DU MATÉRIEL

LE CONTRÔLEUR



أ. عزوز

الملحق رقم (14) : جدول الأسعار العامة للاواء و الإطعام الخاصة بمؤسسة التسيير السياحي بسكرة

E.G.T.BISKRA
ANNEXE III/

HOTELS
TARIFS PUBLICS TTC HOTELS

- SAISON 2017 -

HOTELS	HEBERGEMENT						RESTAURATION		
	CHAMBRE SINGLE SIMPLE	CONFORT T	CHAMBRE DOUBLE SIMPLE	CONFORT	SUITE SINGLE	SUITE DOUBLE	APPART.	MENU 3 PLATS	MENU 4 PLATS
HÔTEL KALAA - M'SILA	3.800,00	5.000,00	4.800,00	6.000,00	8.000,00	8.500,00	/	1.500,00	1.700,00
HÔTEL LOUSS - EL OUED	/	4.300,00	/	5.300,00	10.500,00	11.500,00	/	1.400,00	1.600,00
HÔTEL OASIS - TOUGGOURT	3.200,00	4.500,00	4.200,00	5.500,00	6.000,00	7.500,00	10.000,00	1.400,00	1.600,00
HÔTEL SOUF - EL OUED	/	3.500,00	/	5.000,00	7.000,00	8.500,00	9.600,00	1.400,00	1.600,00
HÔTEL LES ZIBAN - BISKRA	3.800,00	6.100,00	4.800,00	7.100,00	8.200,00	9.200,00	22.200,00	1.900,00	2.200,00

U : DA

NB : - petit-déjeuner compris dans les tarifs hébergement.
- boissons restauration y compris eau minérale, en sus.
- taxe de séjour, comprise dans nos tarifs TTC.

II- PRESENTATION DE L'ENTREPRISE**2.1)- Création de l'entreprise :**

L'Entreprise de Gestion Touristique de Biskra (par abréviation : E.G.T.Biskra), créée par décret n°83-216 du 26 mars 1983, est issue de la restructuration du secteur touristique qui a touché les Sociétés Nationales : ALTOUR et SONATHERM.

Dans une première phase, elle a hérité d'un patrimoine composé des unités :

- Complexe Thermal Hammam Salihine de Biskra
- Hôtel Les Ziban de Biskra
- Hôtel Souf d'El Oued

Dans une deuxième étape, une décision de réaménagement du secteur a été concrétisée par décret n°85-48 du 02 mars 1985. Ce dernier a porté sur le transfert d'une partie du patrimoine gérée, auparavant, par l'Entreprise de Gestion Touristique de l'Est (E.G.T.Est, siège sis à Constantine) à l'E.G.T.Biskra, à savoir :

- ~~Hôtel Le Caid de Bou Saada (Wilaya de M'sila)~~
- Hôtel Oasis de Touggourt (Wilaya d'Ouargla)

Aussi, deux unités, en cours de réalisation à l'époque, y ont été rattachées :

- Hôtel Louss d'El Oued
- Hôtel El Kalaa de M'sila

Par ailleurs et suite à la résolution n°02/97 du 04/10/2009 du Conseil des Participations de l'Etat portant examen du dossier de réhabilitation des hôtels du Sud et la proposition de réorganisation partielle du portefeuille de la SGP GESTOUR, il a été approuvé le rattachement de l'hôtel Le Caid à l'EGH EL DJAZAIR. Il a pris effet dès le 01 janvier 2010.

2.2)- Passage à l'autonomie, changement de statut et capital social :

Dans le cadre de la mise en œuvre de la loi 88-01 du 12 janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques, l'Entreprise de Gestion Touristique de Biskra (E.G.T.Biskra) a été transformée, par acte notarié n°483 en date du 21 mars 1990, en E.P.E/Société par actions.

Son capital social initial a été fixé à 20.000.000 DA divisé en 200 actions de 100.000 DA chacune réparties entre les Fonds de participation, ci-après :

- Fonds de Participation Services : 40%
- Fonds de Participation Construction : 30%
- Fonds de Participation Industries Diverses : 30%

En 1992, l'Entreprise a bénéficié de mesures d'assainissement financier qui lui ont permis d'augmenter son capital de l'ordre de 89.000.000 DA pour le porter de 20.000.000 DA à 109.000.000 DA.

Cette augmentation de capital a été souscrite en totalité par le Fonds Services qui est devenu ainsi l'actionnaire majoritaire à 89%. En 1994, s'est opéré un transfert d'actions entre le Fonds Industries Diverses et le Fonds Services, au profit de ce dernier. La configuration du capital, à cette date, se présentait comme suit :

- F.P Services : 1030 actions soit 94,50% du capital
- F.P Construction : 60 actions soit 05,50% du capital.

En 1995, le capital a connu une autre augmentation de l'ordre de 91.000.000 DA pour être porté de 109.000.000 DA à 200.000.000 DA. Avec la réorganisation des holdings, il sera détenu en totalité par le Holding Public Services en 1996, par le Holding Chimie Pharmacie Services en juin 2000. A la création des Sociétés de Gestion des Participations de l'Etat, il est détenu depuis 2002 par la SGP – GESTOUR.

L'assise financière de l'entreprise s'est renforcée en 2007 avec l'augmentation du capital. Ce dernier est passé de 200.000.000 DA à 782.000.000 DA, souscrit intégralement par la SGP – GESTOUR. Au 30 mars 2014 le capital a été porté à 853 400 000.00 DA par incorporation du solde du compte courant associé.

2.3)- Mission :

Elle a pour mission de promouvoir le tourisme en rapport avec son implantation géographique. A ce titre, elle est chargée de développer, de gérer, d'organiser et de commercialiser tout établissement touristique à caractère saharien et thermal qui constitue son patrimoine. Son activité de base est constituée de l'hôtellerie et du thermalisme

Comme activité secondaire, l'entreprise a investi, depuis 1996, le créneau du catering et de la mise à disposition du personnel.

2.4)- Adresse et siège social :

Depuis sa création, le siège social de l'entreprise est situé dans l'enceinte du Complexe Thermal de Hammam Salihine – Biskra.

Adresse postale : BP 28, STAR Melouk, 07005 – Biskra.
Registre de commerce n° 99 b 0242243
Tél : 033.75.98.26 & 033.75.91.16 Fax : 033.75.92.82

2.5)- Conseil d'Administration :

L'entreprise est administrée par un conseil d'administration composé de huit (08) membres dont deux membres de droit représentant les travailleurs.

- Représentants l'actionnaire :

Président du CA
Membre
Membre
Membre
Membre
Membre

- Représentants les travailleurs :

Membre
Membre jusqu'au 30/06/2014

- Le Commissariat aux Comptes

2.6)-Direction Générale :

Directeur Général :

2.7) Cadres Dirigeants :

- l'Administration et des Moyens.

2.8) Cadres Centraux :

- Directeur des Finances et de la Comptabilité.
- , Assistant chargé de la cellule modernisation.

2.9) Cadres Performants (Directeurs d'unité)

-

2.10)- Moyens de l'entreprise :**1.10.1)- Capacités d'accueil :**

Comme cité dans le point 1.1, l'E.G.T.Biskra dispose selon la nouvelle configuration, l'E.G.T.Biskra dispose des capacités d'accueil suivantes :

UNITES	Date de mise en exploitation	CAPACITES ACTUELLES					
		Chambres	Bungalows	Lits	Couverts Par service	Soins	Bains
THERMALISME							
Hammam Salihine – Biskra	1976	204	72	468	400	1550	600
HOTELLERIE							
Hôtel Les Ziban - Biskra	1971	98	/	196	150	/	/
Hôtel Souf – El Oued	1971	89	/	182	100	/	/
Hôtel Oasis - Touggourt	1972	69	/	138	150	/	/
Hôtel El Kalaa – M'sila	1995	147	/	296	130	/	/
Hôtel Louss – El Oued	1997	96	/	192	150	/	/
TOTAL		703	72	1472	1080	1550	600

- **NB* : les capacités chambres se répartissent en : 665 chambres + 35 suites + 03 appartements.**

2.10.2)- Patrimoine foncier :

S'agissant du foncier, ce volet est totalement assaini du fait que l'entreprise a procédé à l'acquisition des assiettes de terrain de toutes les unités composant son patrimoine. La situation se présente comme suit :

الملحق رقم (21) : جدول مساحة ارض المؤسسة و جدول توزيع العمال

EGT Biskra, Rapport de gestion du CA – Exercice 2014

UNITES	SURFACE ASSIETTE			DATE ACTE	VALEUR ACQUISITION D.A
	Surface totale	Surface bâtie	Surface non bâtie		
Hammam Salihine – Biskra	27 ha 141 m ²	26.014 m ²	24 ha 4127 m ²	12/05/1988	4.538.368,80
Hôtel Les Ziban – Biskra	20.272 m ²	5.272 m ²	15.000 m ²	21/09/1988	504.865,92
Hôtel Louss – El Oued	30.615 m ²	8.844 m ²	21.772 m ²	03/05/1995	3.100.000,00
Hôtel Oasis – Touggourt	16.596 m ²	5.500 m ²	11.096 m ²	22/02/2000	1.882.156,00
Hôtel El Kalaa – M'sila	22.978 m ²	10.200 m ²	12.778 m ²	02/06/2002	4.500.471,00
Hôtel Souf – El Oued	13.593 m ²	6.000 m ²	7.593 m ²	22/05/2005	1.749.419,10

2.10.3)- Ressources humaines :

Au 31/12/2016, l'entreprise emploie un effectif total de 426 agents dont 92 contractuels. Par catégorie socioprofessionnelle, il se répartit ainsi :

C.S.P	C.D.I	C.D.D	Total
Cadres	30	09	39
Maîtrise	143	22	165
Exécution	171	71	242
Total	344	102	446

2.10.4)- Organisation de l'entreprise :

Les principales fonctions de l'entreprise sont centralisées au niveau de la Direction Générale. Elles s'articulent comme suit :

- ✓ Direction de l'Administration et des Moyens ;
- ✓ Direction des Finances et de la Comptabilité ;
- ✓ Direction de l'Exploitation, du Marketing et des Equipements ;
- ✓ Cellule Audit ;
- ✓ Cellule modernisation ;
- ✓ S/Direction de la Sécurité Interne de l'Entreprise (SIE).

Ces structures ont pour mission :

- ✓ Le développement des produits et des capacités de production ;
- ✓ La stratégie commerciale et la promotion ;
- ✓ La planification et l'orientation ;
- ✓ Le suivi et le contrôle de la gestion des entités opérationnelles ;
- ✓ La consolidation des états financiers, des résultats et des données de l'exploitation ;

E. G. T. Biskra

Lettre de Mission d'Audit

Code :
P.A.I/A2
Version : 1
Page10/15

DIRECTION GENERALE
CELLULE AUDIT

Biskra, le

Réf.: /AUDIT/ /BOG/20 .

A

MONSIEUR LE DIRECTEUR GENERAL

Objet : Mission d'audit.

Monsieur le Directeur Général,

J'ai l'honneur de vous informé que la mission d'audit n° 03 au titre de l'exercice 2011 sera programmée du , se déroulera au niveau des structures des unités de l'entreprise.

Elle se proposera d'analyser les fonctions suivantes :

- La fonction comptabilité et finances.
- La fonction économat, matériel.
- La fonction ressource humaine.
- La fonction sécurité.
- L'inventaire physique des différents points de ventes.
- La gestion des œuvres sociales.
-etc.

La mission sera réalisée moi-même et accompagné de Messieurs, (nom / prénom et fonction).

Dans l'attente d'une suite favorable, je vous prie de croire Monsieur le Directeur Général, en l'expression de mon profond respect.

LE RESPONSABLE DE LA CELLULE AUDIT

E.G.T.BISKRA	Feuille de Révélation et d'Analyse de Problèmes	Code : P.A.I/A4 Version : 1 Page12/15	
Unité :			
Mission d'audit n° : Date.....			
Service :			
Nom : Prénom :.....			
Constat :			
.....			
.....			
.....			
.....			
Cause :.....			
.....			
Conséquence :.....			
.....			
.....			
Recommandations :.....			
.....			
.....			
<u>Auditeur</u>	<u>Le directeur d'unité</u>	<u>Contrôleur</u>	<u>Audité</u>
Etabli, le			

E.G.T.BISKRA	Signature des Feuilles de Présence	Code : P.A.I/A3 Version : 1 Page11/15
Ouverture <input type="text"/>	Clôture <input type="text"/>	Date :
Unité :		
PARTICIPANTS :		
<u>Permanents :</u> <u>Messieurs :</u>	<u>Invités :</u>	
ORDRE DU JOURS : - . - . - . - .		

E.G.T.BISKRA

Planning d'Audit Interne

Code :
P.A.I/A1
Version : 1
Page09/15

Mission d'audit N°:

Thème de l'audit :

.....
.....
.....

UNITES	DATE PASSAGE

Fait à Biskra, le

SIGNATURE

E. G. T. BISKRA	Questionnaire d'Audit	Code : P.A.I- /A5 Version : 1 Page13/15
------------------------	------------------------------	--

Mission d'audit N°:

Unité : *Date du passage:*

Audité (Nom et prénom) :

Structure :

Poste de travail :

QUESTIONS	Réf. Diag.	Oui ou N/A	Non	Commentaires	Référence programme de vérification des procédures

Fait à , le

SIGNATURE

الملحق رقم (27) : جدول جرد المخزن من إعداد المراجع

C.AUDIT EGTB Unité:ziban.....	2. ACHATS FOURNISSEUR ET STOCKS. 2.3 INVENTAIRE ECONOMAT/MAGASIN	<i>Code : Feuil de travail</i>
		<i>Folio : 1/1</i>
Service :	Stock :.....	Date : 09/10/2016

Réf.	Désignation	Quantité	Prix	Montant	Observation
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
TOTAL (I) DA					
Total Achat de la période (registre entrée)(2)					
Total Sortie de la période (registre sortie)(3)					
Stock début du mois(4)					
Total Stock théorique 4+2-3 = II					
Écart (I)-(II)					

Explication de l'écart par :

.....

.....

Auditeur

Responsable économat

الملحق رقم (28) : جدول جرد المخزونات لنقاط البيع من إعداد المراجع

C.AUDIT EGTB Unité:.....	2. ACHATS FOURNISSEUR ET STOCKS. 2.3 INVENTAIRE POINT DE VENTE	<i>Code : Feuil de travail</i>
		<i>Folio :1/1</i>
Service :	Stock :.....	Date :

Réf.	Désignation	Quantité	Prix vente	Montant	Observation
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
TOTAL STOCK PHYSIQUE (I) DA					
Moin-Offerts et/ou gratuits (voir Bon paragon plus F23)					
Moins-Casse et avarie si Justifié et conforme					
Stock Fixe théorique.....>					
Écart (I)-(II)					

Explication de l'écart par :
.....
.....

Auditeur

Visa /Responsable du service
Nom&Prénom

الملحق رقم (30) : جدول الجرد الفعلي و الجرد المحاسبي للمخزونات

Unité: ziban	PROGRAMME D'AUDIT 2. ACHATS FOURNISSEUR ET STOCKS.		Code : PD	
	2.1 STOCKS ÉCONOMAT ET MATERIEL :		Folio : 1 / 2	
Exercice : 2016			Auditeur :	Date : 09/10/2016

Cpts	Stock COMPTABILITE		Inventaire Physique				Total (2)	Écart 1-2
		Solde au 31/12/2014 (1)	Économat	Bar	Cave	Caféterie		
	Date							
300300	Articles de boutique							
311100	Denrées périssable							
311200	Denrées Non périssables							
313100	Boissons Alcoolisées							
313200	Boissons non Alcoolisées							
31	Matières premières et fournitures.							
321100	Verrerie							
321200	Vaisselle							
321300	argenterie							
321400	Ustensiles de cuisine							
321500	Lingerie							
322100	Carburant et lubrifiants							
322200	Droguerie. prod. entret. nettoyage							
322300	Pièces de rechanges							
322400	Fourniture électriques							
322500	Fourniture de bureau							
322600	Tenue de travail							
322700	Produits d'accueil							
322800	gaz							
322900	Autres Fournitures cons							
326100	Emballages perdus							
32	Autres approvisionnements							

INTRODUCTION :

Dans le cadre de la réalisation du programme annuel assigné à la cellule d'audit au titre de l'exercice 2016, une mission a été effectuée du 27-09-2016 au 20-10-2016 au niveau des unités composant le patrimoine de l'E.G.T.BISKRA , par les membres de la cellule en l'occurrence :

[REDACTED]

Les travaux de vérification consistent à l'examen des points suivants :

I-Gestion comptable

- L'ouverture des comptes 2015
- Comptabilisation des opérations du 1^{er} semestre 2015.
- La vérification de la cohérence entre les différents journaux d'imputation, le grand livre et la balance générale,
- La vérification des pièces comptables justificatives.
- Mouvement de trésorerie (banque et caisse).
 - S'assurer que les recettes sont intégralement et rapidement remises en banque, S'assurer que toutes les recettes sont comptabilisées.
 - S'assurer que les paiements sont justifiés, correctement comptabilisés. dûment autorisés.

II-Vérification du respecte des procédures du service économat et matériels :

Les vérifications ont été faites sur par rapport

- L'expression des besoins
- Aux achats et aux relations avec les fournisseurs
- La traçabilité de l'ensemble des opérations entre les intervenants.
- A la réception des marchandises, matières et fournitures.

Verification du stock physique

- (économat, matériel cave du jour, bar...)
- Le suivi des opérations de codification et la préparation des inventaires de fin année.
 - Le tenu des registres légaux.

Au cours des travaux opérés, nous avons procédé à l'examen du système de contrôle interne et des écritures comptables suivant les normes d'audit généralement admises, celui-ci a porté sur la conformité et la régularité du fonctionnement de ces activités par rapport à la législation, la réglementation en vigueur et aux procédures existantes au niveau de l'entreprise.

Ce contrôle par sondage de certains aspects de la comptabilité et d'autres procédures de contrôle , nous a permis d'évaluer la fiabilité des enregistrements comptables et des informations financières, il ne met pas nécessairement en évidence toutes les anomalies qu'une étude exhaustive pourrait éventuellement révéler, il a permis cependant de déceler un certain nombre de points nécessitant des améliorations.

EXAMAEN DE L'ACTIVITE EXPLOITATION :

L'audit par sondage de l'activité s'est porté sur la vérification de la fiabilité et de la cohérence des informations qui sont consigné niveau des différents documents d'exploitation et de gestion de l'activité.

1-Service réception :

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

2-Service économat et matériels :

La gestion des stocks :

Au cours de [REDACTED] on note l'informatisation de du système de gestion de stock L'impact de basculement a été comptabilisé comme changement de méthode.

La Procédures de contrôle du stock physique ; Un inventaire physique des stocks est fait mensuellement par le contrôleur en présence de l'économe. Le stock physique est rapproché au stock théorique d'après le logiciel informatique.

Néanmoins, quelques anomalies on été soulevées :

Constat (01)

[REDACTED]
Logiciel de stock: la partie matière et fourniture n'est pas exploitée s'expliqué le non maitrise de l'outil informatique par le chef matériel.

CONSTAT (02)

- le logiciel de stock_ demeure toujours à l'arrêt.
- Écart négatif de 16 Kg se sucre à raison de 90,00 DA le Kg (1800,00). Au niveau de l'économat.
- Plusieurs bons de prélèvement sans visa du contrôle,

Anomalie :

- Non respect de la procédure (établissement du bon de prélèvement au moment du prélèvement de la marchandise) sans passé par le contrôle de gestion.

Recommandations :

- Tout prélèvement doit être appuyé par un bon de prélèvement signé par le demandeur et le contrôleur.
- En cas d'absence de ce dernier il est recommandé de désigner un intérimaire qui assure le contrôle.

Constat(03)

Service Matériel :

- La gestion du magasin demeure toujours non maîtrisée : L'agencement aléatoire des articles et le mauvais suivi des entrées et sorties quotidiennement risque de perturber la gestion sein de magasin.

Constat(04)

L'inventaire de quelque article de magasin fait ressorti les écarts suivants :

- Fromage rouge (-1) Kg.
- Huile bidon 5L (- 09) bidon.
- Esprit de sel (-12 bouteille).
- Vaisselle : couteau (-42) pièces.

Ces écarts sont expliqués par la défaillance du logiciel du stock.

OBSERVATIONS ET CONCLUSION.

Compte tenu des observations et remarques consignées dans le présent rapport et conformément aux normes professionnelles admises dans le domaine de l'audit, les responsables concernés sont tenus d'apporter les éclairages nécessaires en la matière et opérer les correctifs et réajustements indispensables pour rendre les informations comptables et financières fiables d'une part et rendre également le fonctionnement des services opérationnels efficaces, et de nous tenir informés des suites réservées à ce rapport.

Aussi, il ya lieu de faire quelques recommandations nécessaires pour accompagner la modernisation du système gestion par l'utilisation de nouveaux logiciels informatiques ;

- *L'accélération de l'actualisation des procédures internes de l'entreprise et l'uniformisation de la tenue de tous les documents et registres mis en place.*
- *La régularisation **quotidienne** des écarts constatés entre les données du logiciel et ceux consolidés par le service contrôle.*
- *Veillez a l'application systematique de l'imputation comptable pour toute [REDACTED]*
- *La régularisation [REDACTED]*
- *Revoir tous [REDACTED]*
-

الملحق رقم (36) : أسئلة الاستقصاء الخاصة بالمبيعات

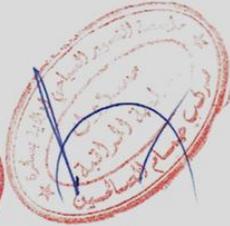
جدول خاص بأسئلة الاستقصاء لدورة المبيعات و الخدمات

الرقم	الاسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل تتم مصادقة المصلحة التجارية بالنسبة لعمليات البيع بعد دراسة تقنية و تقييمه يقوم بها شخص مؤهل ؟		X	لا تقوم بالمصادقة
02	هل يصادق قسم التحصيلات عل عمليات البيع فيما يتعلق بتقويم جيد لدرجة ائتمان الزبون ؟		X	لا يوجد قسم الائتمان
03	هل تعرض طلبات العملاء على الائتمان بالمؤسسة للموافقة عليها ؟		X	
04	هل إدارة الائتمان منفصلة عن قسم المبيعات ؟		X	
05	هل هناك سياسة تسعير ثابتة وماهي شروط البيع او الخدمات ؟	X		
06	في حالة عدم وجود سياسة تسعير ثابتة و شروط البيع ، هل تعتمد الأسعار و الشروط البيع قبل تنفيذ الطلب من رئيس قسم المبيعات؟	X		
07	هل تستخدم إخطارات الشحن للعملاء من دفاتر سلسلة الأرقام؟		X	
08	هل يتم ارسال مصادقات عملاء و متابعة التعاملات معهم بصفة دورية لمعرفة الارصدة المستحقة عل المؤسسة ؟		X	
09	هل الرقابة فعالة على أوامر البيع و تقديم خدمات ؟		X	
10	هل تمسك المؤسسة يومية خاصة بالمبيعات الآجلة؟		X	لا تمسك مبيعات آجلة
11	هل تمر مردودات المبيعات بقسم الاستلام أولاً وماهي شروط رد المبيعات ؟		X	

الملحق رقم (37) : أسئلة الاستقصاء الخاصة بالمبيعات

	X		12 هل يطابق مجموع اليومية دوريا مع الحساب الإجمالي للمبيعات ؟
		X	13 هل تخضع الفواتير لمصادقة مسئول مؤهل من قبل ارساها إلى العميل و الأقسام الأخرى ؟
مراقبة وصول رئيسي		X	14 هل هناك رقابة على مصروفات النقل و الشحن للعملاء ؟
	X		15 هل يتم تلخيص الفواتير و تبويبها بواسطة قسم آخر غير قسم المحاسبة و المالية و ذلك كوسيلة للرقابة على المبيعات المسجلة ؟

امضاء المعني :



Le directeur des finances
de la comptabilité
AMRI Youcef

الملحق رقم (38) : أسئلة الاستقصاء الخاصة بالمشتريات

جدول خاص بأسئلة الاستقصاء لدورة المشتريات

الرقم	الاسئلة	نعم	لا	الملاحظات
1	هل يتم إرسال مصادقات للموردين و متابعة التعاملات معهم بصفة دورية لمعرفة الأرصدة المستحقة على المؤسسة ؟		X	يتم تسليم يد المحقق فور وصول الفاتورة
2	هل قسم المشتريات مستقل تماما عن قسم الحسابات والاستلام و الشحن؟	X		
3	هل يكفل النظام المستندي المتبع وجود طلبات شراء وأوامر توريد مسلمة عن كل عملية شراء ؟	X		
4	هل تعتمد هذه المستندات السابق ذكرها على رئيس قسم المشتريات؟		X	
5	هل كل عملية الشراء محصورة بقسم المشتريات؟		X	
6	هل تتم بعض العمليات الشراء عن طريق المناقصات و ماهي الإجراءات اللازمة ؟	X		
7	هل هناك قسم خاص للاستلام و الفحص؟		X	القسم الخاص بالاستلام يكون دائما ملاصقا بالمكتبية
8	هل طلبات الشراء تكون مرقمة ؟	X		
9	هل تتطابق البيانات لكل من الفاتورة الشراء و أمر التوريد و إذن الاستلام ؟	X		
10	هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية و الكمية و النوعية المطلوبة قبل الصرف؟	X		
11	هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟	X		

الملحق رقم (39) : أسئلة الاستقصاء الخاصة بالمشتريات

	X		12 هل ترسل الفواتير مباشرة لقسم الحاسبة و المالية ؟
		X	13 هل هناك نظام فعال لتسجيل و تدقيق عمليات الاستلام الجزئي لصفقة شراء معينة؟
		X	14 هل يتم استدرج عروض أسعار من قبل كل مورد في حالة الأصناف التي لها عدة موردين ؟
		X	15 هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق يومية مساعدة للمشتريات ؟
		X	16 هل تجرى معاينة جميع البضائع المستلمة وهل يجري مقارنتها مع طلبيات الشراء الخاصة بها ؟
		X	17 هل تفرق المؤسسة بين مشتريات البضاعة و مشتريات الأخرى ؟
		X	18 هل يخطر قسم المحاسبة بمردودات المشتريات بالسرعة الممكنة ؟
		X	19 هل يوجد فصل بين وظائف الشراء ، الاستلام ، الشحن ، معالجة فواتير الموردين ، وظائف النقد والمحاسبة ؟
		X	20 هل تتم كافة المشتريات باستعمال طلب شراء موافق عليه حسب صلاحيات تشتمل على وصف المورد والكمية والنوعية والتمن والشروط ؟
		X	21 هل يتم الإبلاغ عن أي بضاعة معطوبة أو تالفة ؟
		X	22 هل تقارن فواتير الموردين قبل الدفع مع أوامر الشراء وتقارير الاستلام ؟

امضاء المعني :



الملحق رقم (40) : أسئلة الاستقصاء الخاصة بالمخزونات

جدول خاص بأسئلة الاستقصاء للمخزون

الرقم	الاسئلة	نعم	لا	الملاحظات
1	هل يتم متابعة دوران المخزون و اقدميته؟	X		
2	هل يتم مراجعة سجلات المخزون مرة على الأقل شهريا ؟	X		يتم مراجعة سجلات المخزون مرة على الأقل شهريا ؟
3	هل يتم تسجيل عملية المخزون وفق نظام المحاسبي المالي الجديد؟	X		
4	هل يوجد فصل بين وظائف الشراء ووظيفة تسيير المخزون ووظيفة البيع؟	X		
5	هل حددت خططا ومسؤوليات واختصاصات أمين المخازن تحديدا واضحا؟	X		لم تحدد خططا مسؤوليات أمين المخازن
6	هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن امناء المخازن و ماسكو تلك المخازن ؟	X		
7	هل ماسكو سجلات المخازن موظفون مستقلون ؟	X		
8	هل يوجد نظام مستندي سليم يكفل توافر مستند معتمد لأي عملية وارد أو صادر ؟	X		
9	هل تتبع الشركة نظام الجرد المستمر او متناوب او فجائي ؟	X		
10	هل يجري جرد فعلي مفاجئ لما يعهده أمين المخزن من بضائع ومواد؟	X		
11	هل يتم إدخال أي مواد إلى المخازن دون إبراز طلب شراء أو فاتورة تفصيلية من المورد موقع عليها من قسم المشتريات؟	X		
12	هل يحضر أمين المخزن أي عملية شحن أو تفريغ للمواد والمنتجات في المخازن؟	X		
13	هل تم التأمين على المخازن من مخاطر السرقة أو التلف؟	X		لم يتم التأمين على المخازن من مخاطر السرقة أو التلف

امضاء المعني:



Le directeur des finances
et de la comptabilité
LAMRI Youcef