



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير



## الموضوع

دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزون  
دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

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

الأستاذ المشرف:

عامر الحاج

إعداد الطالبة:

العمرى أيمن

رقم التسجيل:	...../Master-GE/GO -AUDIT /2016
تاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي: 2015-2016



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# شكر وتقدير

الحمد لله وحده عدد خلقه ورضا نفسه وزنة عرشه ومداد كلماته الذي أعاننا على إتمام هذه  
المذكرة وعلمنا ما لم نكن نعلم وكان فضله علينا عظيماً، فسبحانك لا نحصي الثناء عليك  
أنت كما أثبتت على نفسك، ونصلي ونسلم على صفوة أنبيائه سيدنا محمد وعلى آله  
وصحبه وأوليائه.

أتقدم بخالص الشكر والامتنان إلى الأستاذ الحاج عامر الذي قبل الإشراف على هذا العمل عرفانا  
بالجهود التي بذلها في سبيل انجاز هذه المذكرة.

كما نتقدم بالشكر إلى كل من ساهم في إعداد هذا البحث من قريب أو من بعيد و ساعدنا  
سواء بيده أو بلسانه أو بقلبه في إعداد هذه المذكرة.

ولا يفوتنا في الأخير أن نتقدم إلى كافة زملائنا وزميلاتنا دفعة 2016 فحص محاسبي بالتمني

لهم حياة موفقة بإذن الله.

إهداء

و لئن شكرتم لأزيدنكم "

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

و لم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد:

أهدي ثمرة عملي هذا إلى الشمعة التي أنارت دربي و فتحت لي أبواب العلم

و المعرفة إلى أعز إنسان في الوجود "أمي" أطال الله في عمرها.

إلى من سعى جاهدا في رعايتي و تربيتي و تعليمي و توجيهي

إلى من كان رمز القوة و النقاء، إلى من كان قدوتي في التربية

و الأخلاق إلى "أبي"

إلى من شاركوني تفاصيل الحياة و أمضيت معهم أسعد الأوقات

إلى دفء البيت و سعادته

إلى إخوتي الأعزاء " رمزي، ريان "

إلى جميع الأصدقاء خاصة: عبيد، عمار ليفربول.

وإلى الصديقة " آمنة ياسمين "

" إلى من ذكرهم قلبي و لم يذكرهم قلمي .

## الملخص:

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى معرفة دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزون، حيث حاولنا أن نقدم لمحة عامة عن المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية، وكذلك المراجعة الداخلية للمخزونات والرقابة على المخزون من الناحية النظرية، بالإضافة إلى الإطار النظري لموضوع الدراسة هناك اطار تطبيقي تمثل في إجراء دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الزيبان -القنطرة- بسكرة وهذا لمعرفة كل ما يتعلق بالمراجعة الداخلية للمخزونات في المؤسسة ونظام رقابتها الداخلي. بالاعتماد على منهج دراسة حالة الذي يمكن من التعمق وفهم مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة محل الدراسة، إضافة إلى الملاحظة مع دراسة وتحليل مختلف الوثائق والبيانات والمعطيات الفعلية. ومحاولة اكتشاف نقاط الضعف ونقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية للمخزون وللمشتريات وللمبيعات.

**الكلمات المفتاحية:** المراجعة الداخلية، المخزونات، نظام الرقابة الداخلية، الرقابة على المخزون،

## Summary:

We aim through this study to discover the role of internal audit in improving the internal control system Of the inventories, where we tried to preview a general glance about internal audit, Internal control system inventory and inventory control theoretically, Adding to the theoretical study there is a practical side it represented in conducting a field study in the corporation of Ziben Mills El-Kantara Biskra seeking everything about internal audit of this corporation relying on case approach that allows to deepen and understand the different sides of the subject and revealing it's dimensions through field visits to the corporation, Additionally to the observations, interviews and analyzing different documents and actual data, trying to discover strength and weaknesses points in the internal control system, purchases and sales.

Key words : stocks, Internal control system , internal audit, inventory control.

## فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	شكر
	إهداء
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول والأشكال
	فهرس الملاحق
أ - و	مقدمة
37-9	<b>الفصل الأول: الاطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية</b>
9	تمهيد
22-10	<b>المبحث الأول: ماهية المراجعة</b>
7	المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة
13	المطلب الثاني: معايير وأنواع المراجعة.
20	المطلب الثالث: أهداف المراجعة
28-23	<b>المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية</b>
23	المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية
24	المطلب الثاني: معايير المراجعة الداخلية
27	المطلب الثالث: أهمية و أهداف المراجعة الداخلية
32-29	<b>المبحث الثالث : الاجراءات العملية للمراجعة الداخلية</b>
29	المطلب الأول: مرحلة التحضير للمراجعة
30	المطلب الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة
31	المطلب الثالث: المرحلة النهائية (تقرير عن مهمة المراجع)
37-33	<b>المبحث الرابع: المراجعة الداخلية للمخزونات</b>
33	المطلب الأول: أهمية مراجعة عمليات دورة المخزون وصعوباتها
34	المطلب الثاني: المراجعة الداخلية للمخزون السلعي
37	خلاصة الفصل
77-39	<b>الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون</b>
39	تمهيد

<b>51-40</b>	<b>المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية</b>
40	المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية و فروعها
41	المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية
46	المطلب الثالث: خصائص وأهداف نظام الرقابة الداخلية
<b>65-52</b>	<b>المبحث الثاني: مقومات ووسائل نظام الرقابة الداخلية</b>
52	المطلب الأول: وسائل و إجراءات نظام الرقابة الداخلية.
61	المطلب الثاني: أساليب ومراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.
<b>73-66</b>	<b>المبحث الثالث: عموميات حول المخزون.</b>
66	المطلب الأول: مفهوم المخزون وأهميته.
68	المطلب الثاني: مخاطر الإحتفاظ بالمخزون وطرق تقييم المخرجات.
71	المطلب الثالث: أنواع المخزون
<b>76-74</b>	<b>المبحث الرابع: الرقابة على المخزون.</b>
74	المطلب الأول: مفهوم و أهداف الرقابة على المخزون:
75	المطلب الثاني: السجلات الرقابية للمخزون
77	خلاصة الفصل
<b>105-79</b>	<b>الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان -القنطرة- بسكرة</b>
<b>96-80</b>	<b>المبحث الأول: التعريف بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة.</b>
80	المطلب الأول: نشأة مؤسسة مطاحن الزيبان، وأهم خصائصها
82	المطلب الثاني: سياسة وأهداف المؤسسة
83	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
<b>102-96</b>	<b>المبحث الثاني: واقع المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية بالشركة محل الدراسة</b>
96	المطلب الأول: نظام الرقابة الداخلية بالشركة محل الدراسة
98	المطلب الثاني: آلية عمل المراجعة الداخلية بالشركة محل الدراسة
<b>105-103</b>	<b>المبحث الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزون.</b>
103	المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة للمبيعات.
104	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة على المشتريات.
104	المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة على المخزون
106	خلاصة الفصل.



109	الخاتمة
110	قائمة المراجع
114	الملاحق

## فهرس الجداول والأشكال

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	التطور التاريخي للمراجعة	11

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	تصنيفات المراجعة حسب وجهة النظر المختلفة.	19
02	إجراءات نظام الرقابة الداخلية.	60
03	مراحل عملية الشراء	88
04	مصلحة تسيير المخزون	89
05	هيكله مصلحة الموارد البشرية	92
06	هيكله مصلحة المحاسبة والمالية	93

# المقدمة

### المقدمة:

أدى التوسع الكبير في الأنشطة الاقتصادية وازدياد حجم المنشآت وانتشارها جغرافيا إلى حاجة الإدارة العليا إلى تفويض صلاحياتها ومسئولياتها إلى المستويات المختلفة داخل المنشأة، مما أدى إلى الحاجة إلى توفير الرقابة الكافية للتأكد من قيام المستويات الإدارية المختلفة بواجباتها وفقا للتعليمات الموضوعة، و بهذا ظهرت الحاجة إلى وجود نظام للرقابة الداخلية يهدف إلى مساعدة الإدارة للقيام بوظائفها بكفاءة وفعالية.

إن ظهور المراجعة بشقيها المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وتطورهما حتى وصلتا إلى ما هما عليه اليوم، جاء تبعا وتلبيتا للتطور المستمر لحياة البشرية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وتوسع المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وتفرعاتها وانفصال الملكية عن الادارة.

كما تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة تقييم مستقلة نسبيا بالمؤسسة، تعمل على فحص وتقييم الانشطة داخل المؤسسة، وذلك بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لاستخراج مدى تطبيقها للإجراءات الموضوعة من طرفها والتي يمكن لها أن تمس باستقرارها، وكذلك دوره المهم في حماية أصول المؤسسة، وأبرز عنصر من عناصر الأصول داخل أي المؤسسة - خاصة التجارية - هو المخزون السلعي.

يلقى المخزون السلعي - الي يعتبر أهم عناصر الأصول في المؤسسة - الكثير من الاهتمام لدى العديد من مسؤولي الادارة واطراف الرقابة الداخلية و الخارجية، هو عنصر مهم كذلك المساهمين والمستثمرين والمؤسسات المنافسة والتي تعمل في نفس النشاط، وبالرغم من أن جميع عناصر الأصول والخصوم الأخرى تلقى هي كذلك الاهتمام نفسه في العملية الرقابية إلا أن المخزونات تعد أهم تلك العناصر لما لها من تأثير مباشر على الأداء المالي والمركز المالي للمؤسسة، كما أنها تمثل أحد الاستخدامات الأساسية لأموال المشروع خاصة المؤسسات الصناعية والتجارية.

ونظرا لأهمية المخزونات في أي مؤسسة اقتصادية ازداد الإهتمام بها والتركيز على مراقبة حركة المخزونات داخل المؤسسة بداية من عملية التمويل والشراء ودخولها للمخازن غلى غاية خروجها سواء إلى الورشات هذا بالنسبة للمواد الأولية والمواد واللوازم ويكون خاصة في المؤسسات الصناعية، أو بالنسبة للبضائع أو المنتجات التي توجه للتوزيع.

### الإشكالية:

وبناء على ما سبق فقد حاولنا صياغة الإشكالية الرئيسية لموضوعنا كما يلي:

ما هو دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزون في مؤسسة؟

### الأسئلة الفرعية:

وهذا ما يقودنا إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما هي المراجعة الداخلية ؟ وما هي إجراءاتها ؟
- 2- فيما يتمثل نظام الرقابة الداخلية للمخزون ؟
- 3- ما هي المخزونات ؟
- 4- كيف تساهم المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزون ؟

### الفرضيات:

- المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة داخل المؤسسة.
- يقصد بنظام الرقابة الداخلية للمخزون مجموعة من الوسائل والاجراءات المتبعة داخل المؤسسة بهدف

المحافظة على المخزونات

- المخزونات هي عنصر من مجموعة الأصول داخل المؤسسة وهي تتمثل في البضائع والمنتجات والمواد الأولية، وهي تعتبر من أهم الأصول في المؤسسة.
- للمراجعة الداخلية دور كبير في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون.

### أهمية البحث:

تكمن أهمية الدراسة في أن المراجعة الداخلية تعتبر أهم وسيلة أو أداة إدارية فعالة إذ تم استغلالها بالشكل الذي يحقق أهداف ومصلحة المؤسسة، بحيث أنه يعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف نواقصه وعيوبه ويعمل على تصحيحها، وبما أن مراقبة المخزون تحتاج إلى جهد كبير ورقابة فعالة فذلك فرض على المراجع الداخلي التركيز أكثر على هذا الجانب، ويمكن القول بأننا ومن خلال هذه الدراسة سنستطيع الحكم على أداء المراجع الداخلي من خلال مقارنة عمله الميداني مع الجانب النظري.

### أهداف البحث:

هناك عدة أهداف لهذا البحث تتمثل في :

- الاطلاع أكثر على المراجعة وكيفية تقييم المؤسسة في جانب المخزونات.
- الوقوف على أهم المراحل التي يمر عليها المراجع أثناء قيامه بتدقيق المخزونات للوصول إلى أفضل النتائج.
- معرفة أهم النقاط التي يجب على المراجع الداخلي الوقوف عندها نظرا لأهميتها وصعوبة مراقبتها والتي تتعلق بجانب المخزونات.

### أسباب اختيار الموضوع:

- ✓ محاولة إبراز مساهمة المراجعة الداخلية في كشف الانحرافات، التلاعبات وأعمال الغش والتزوير على المستوى الداخلي للمؤسسة.
- ✓ محاولة إبراز أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية ومساهمتها في إنارة طريق المراجع الداخلي من أجل الإدلاء برأيه.
- ✓ الخلفية السابقة للموضوع لأنه في إطار تخصصنا و إلمامنا بمعلومات أساسية عنه.
- ✓ الاهتمام المتزايد بالمراجعة الداخلية خاصة في جانب المخزونات من قبل المهنيين والباحثين لإيجاد أفضل الطرق والسبل لتطبيق مراجعة داخلية فعالة.
- ✓ التعرف على كيفية إجراء المراجعة الداخلية للمخزونات في المؤسسة الجزائرية، ومنه محاولة ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي.

### حدود الدراسة :

- ✓ **الحدود المكانية:** اجريت الدراسة الميدانية في بشركة مطاحن الزيان - القنطرة بسكرة.
- ✓ **الحدود الزمانية:** تمتد دراسة الموضوع خلال شهر ماي 2016، وهو الوقت الخاص بإجراء المراجعة الداخلية للمخزونات بالشركة.

### المنهج المتبع:

للإجابة عن التساؤلات المطروحة و اختبار صحة الفرضيات، فإننا سنعتمد على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال جمع الوثائق والأدلة التي تخدم الموضوع. بالإضافة إلى منهج دراسة حالة الذي يمكننا من التعمق في الموضوع من خلال الزيارة الميدانية للمؤسسة محل الدراسة. والاطلاع على الوثائق التي تخدم الموضوع.

### الدراسات السابقة:

- 1- عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة ، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة **KPMG** مجني و حازم حسن و شركائه - محاسبون وقانونيون و إدارة المراجعة

الداخلية في بنك اليمن و الكويت للتجارة و الاستثمار في الجمهورية اليمنية ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009.

تناولت هذه الدراسة اهمية الدور الإيجابي الذي يلعبه التكامل ما بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية على مستوى ممارسي الوظائف (المراجع الخارجي و الداخلي ) في مساعدتها على إنجاز اعمالها على أحسن وجه، و بالتالي تقديم نتائج أعمال مراجعتها بجودة عالية، بما تحدم فئات عديدة لتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب، وعلى مستوى المؤسسة في مساعدتها على نجاحها و التحقيق الأمثل لأهدافها .

وقد توصلت هذه الدراسة الى عدة نتائج منها :

- أن المراجعة الداخلية و الخارجية وظيفتان هامتان لا غنى للمؤسسة عنهما .
- تتبع كل من المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية منهجيات علمية منتظمة .
- منع الازدواجية و تكرار العمل بين الطرفين و بالتالي تخفيض كل منهما لنطاق و اجراءات مراجعته.
- تقوية و تعزيز نظام الرقابة الداخلية للمخزون .

2- حسن رويته، المراجعة الداخلية للمخزونات و دراسة حالة شركة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة ، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية تخصص فحص محاسبي ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2015/2014.

من خلال هذه الدراسات تم تقديم لمحة عامة حول المراجعة الداخلية و نظام الرقابة الداخلية و كذلك المراجعة الداخلية للمخزونات و الرقابة على المخزون من الناحية النظرية و من خلال هذه الدراسة تم الامام بكل ما يتعلق بالمرتبعة الداخلية للمخزونات في الشركة.



و من خلال هذه الدراسات تم التوصل الى مجموعة من النتائج :

- المراجعة اداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم و التقييم لخدمة اهداف الادارة في مجال الرقابة الداخلية .

- استقلالية مصلحة المراجعة الداخلية عن باقي المصالح و هذا واضح من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

- وجود الاتصال المباشر لمصلحة المراجعة الداخلية مع الادارة العامة .

- توفر مصلحة المراجعة الداخلية على عامل واحد هو المسؤول عنها و لا يوجد اي مساعدين له .

- غياب المراجع الداخلي اثناء القيام بالجرد الشهري للمخزونات .

3- لمياء حساني، المراجعة الداخلية في تحسين الاداء المالي في مؤسسة اقتصادية، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.

من خلال هذه الدراسة تم عرض لمفهوم المراجعة الداخلية و بيان انواعها و اهميتها و اهدافها و الخطوات المتبعة للقيام بها و تم التعرض في هذه الدراسة الى ابراز مدى مساهمة و تأثير المراجعة الداخلية على الاداء المالي و تبين لنا انه هناك تأثير إيجابي للمواجهة الداخلية في وحدة الفندقة "الزيبان" و هذا التأثير على الأداء المالي بشكل خاص و من خلال هذه الدراسة تم التوصل الى النتائج التالية:

- المراجعة الداخلية عملية مستقلة يقوم بها شخص حيادي من داخل المؤسسة ، تهدف الى تحقيق اهداف المؤسسة.

- تقوم المراجعة الداخلية بالإلمام بكل المعلومات المالية و المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية.

- مؤشرات ووسائل المراجعة الداخلية يمكن استخدامها في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.
- تحسين الأداء المالي للمؤسسة يعتمد على تطبيق اقتراحات و توصيات المراجع الداخلي.

**الفصل الأول:**

**الإطار المفاهيمي**

**للمراجعة الداخلية**

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

تمهيد:

إن ما يعرفه محيط المؤسسة في الوقت الراهن من تغيرات في مختلف القطاعات والمجالات سواء الاقتصادية والاجتماعية أو السياسية والتي بدورها تؤثر على وظائف المؤسسة من بينها وظيفة المراجعة، حيث تعد ميدانا واسعا متشعبا، وعرفت تطورات كبيرة نظرا لتعدد نشاطاتها وضخامة حجم المؤسسات وكثرة المعلومات المنجزة والأخطاء والإنحرافات المحتملة أو التلاعبات الواردة.

ولقد ظهرت المراجعة الداخلية وتطورت نظرا لزيادة الحاجة للخدمات التي تقدمها حيث أنها تهدف إلى التحقق من صحة البيانات المالية والإدارية والتمثيلية للمؤسسة ومدى التزام العاملين بتطبيق السياسات والقواعد الموضوعية لتسيير نشاطاتها من أجل تفادي الأخطاء وحماية الممتلكات من أي غش أو تلاعب قد يحدث.

ولتناول ما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: ماهية المراجعة

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية

المبحث الثالث: الإجراءات لعملية للمراجعة الداخلية

المبحث الرابع: المراجعة الداخلية للمخزونات

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

### المبحث الأول: ماهية المراجعة

يعتبر التطور الذي شهده النشاط الاقتصادي الذي أدى إلى توسع حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها إلى تعقد عمل الإدارة خاصة من حيث الرقابة على المخزون، حيث تتمتع مراجعة الحسابات بجانب نظري وفيير يسمح بإمكانية العمل في ظل التغيرات التي تطرأ على البيئة الاقتصادية، ومن خلال الاعتماد على الفروض والمعايير التي تقوم عليها بغية تدعيم العمل الميداني ومن ثم تحديد الأهداف والعمل على تحقيقها .

### المطلب الأول: نشأة و مفهوم المراجعة

#### 1 - نشأة المراجعة

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة إليها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال و الحكومات الذي يقومون بعملية التحصيل، الدفع والإحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم<sup>1</sup>

وتجدر الإشارة إلى مصطلح التدقيق بمعناه اللفظي AUDIT مشتق من الكلمة اللاتينية AUDIRE و معناه يستمع لأن الحسابات كانت تتلي على المدقق، كما يشير التاريخ إلى أن قدماء المصريين و الإغريق، والرومان كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يقومون بمراجعتها للتأكد من صحتها، حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع وبعد الجلسة يقدم المراجعين تقاريرهم، حيث أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، ثم تحسنت عملية التسجيل والمراجعة بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المزدوجة.<sup>2</sup>

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من جانب النظري بغية جعلها تتماشى و التغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والإقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الإقتصادية على وجه الخصوص.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر ، مسعودي صديقي ، المراجعة و التدقيق الحسابات ( الاطار النظري و الممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2003 ، ص 6 .

<sup>2</sup> - أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث ( الاطار الدولي ، أدلة و نتائج التدقيق ) ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، 2009 ، ص 24 .

<sup>3</sup> - محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص 7 .

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

جدول يميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية لتطور المراجعة.

### الجدول رقم 1 - 1 : التطور التاريخي للمراجعة

المدّة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك ، امبراطور ، الكنيسة ، الحكومة	رجل الدين ، كاتب	معاينة السارق علي اختلاس الأموال ، حماية الأموال
من 1700 م إلى 1850 م	الحكومة المحاكم التجارية و المساهمين	المحاسب	منع الغش ، و معاينة فاعليه ، حماية الأموال .
من 1850 م إلى 1900	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في محاسبة أو قانوني	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية .
1900 م إلى 1940	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسب	تجنب الغش و الأخطاء ، الشهادة على مصداقية
من 1940 إلى 1970	الحكومة و البنوك ، و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسب	الشهادة على صدق و سلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
1970 إلى 1990	الحكومة هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسب و الاستثمار	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبة و معايير المراجعة .
ابتداء من 1990	الحكومة هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسب و الاستثمار	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي .

المصدر : محمد التهامي ، مسعود طواهري ، المراجعة و تدقيق الحسابات ( الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ) ،

ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003، ص 7-8.

### 2 - مفهوم المراجعة :

هناك مجموعة من التعاريف للمراجعة نذكر أهمها :

عرف أتحاد المحاسبون الأمريكيون المراجعة بأنها : إجراءات منظمة لأجل، الحصول وتقييم، وبصورة موضوعية الأدلة المتعلقة بالإقرارات، الأرصدة الاقتصادية والأحداث لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس ومعيار ايصال النتائج إلى المستفيدين.<sup>1</sup>

المراجعة بمعناها المهني فقد تم تعريفها بأنها عبارة عن عملية منهجية منظمة Systematic Process للجمع والتقييم الموضوعي للأدلة إثبات الخاصة بمزاعم وتأكيدات مرتبطة بنتائج التصرفات والأحداث الاقتصادية وتحديد مدى تماشي تلك المزاعم و تطابقها مع المعايير المقررة وتوصيل النتائج لمستخدمي التقارير المعنيين بالمراجعة.<sup>2</sup>

يقصد بالمراجعة على أنها فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.<sup>3</sup>

حيث عرفت لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية عام 1973 : المراجعة هي عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التطابق والتوافق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص 20 - 21 .

<sup>2</sup> - أمين السيد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 3.

<sup>3</sup> - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للطباعة و النشر، الاردن، 2001، ص 13.

<sup>4</sup> - كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسة متقدمة في المحاسبة و المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2006، ص 156.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

ومن خلال التعاريف السابقة نستخلص :

المراجعة يقوم بها شخص مهني كفؤ يتم من خلالها فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحتها والتحقق كذلك من مدى صلاحية القوائم المالية الختامية بهدف اصدار تقرير فني محايد حول نتائج المراجعة وتقديمها للأطراف المعنية.

### المطلب الثاني: معايير و أنواع المراجعة

#### 1 - معايير المراجعة : هناك ثلاث مجموعات رئيسية لمعايير المراجعة وهي محدد كمايلي<sup>1</sup>:

**1-1- المعايير الشخصية ( العامة):** وتوصف هذه المجموعة بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي علي الصفات الشخصية للمراجع الخارجي، وتتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير:

**المعيار الأول:** يجب أن يتم أداء المراجعة بواسطة شخص أو أشخاصا حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجع أو كمراجعين وينقسم هذا المعيار إلى:

التأهيل العلمي أو الدراسي.

التأهيل العلمي أو الخبرة المهنية.

الربط بين التأهيل العلمي والعملية ومتطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء جداول تتضمن جداول الحاسبين أو المراجعين تحت التمرين وجدول الحاسبين والمراجعين وجدول مساعدي الحاسبين أو المراجعين.

**المعيار الثاني:** يجب أن تتوفر في المراجع أو المراجعين خلال كافة مراحل العمل الاستقلال في الاتجاه الذهني ويتضمن هذا المعيار أبعاد ثلاثة هي اعداد برنامج المراجعة والتحقق (الفحص) وإعداد التقرير.

**المعيار الثالث:** يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء المراجعة واعداد التقرير .

<sup>1</sup> - المرجع السابق، ص 156 .



## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

**1-2- معيار العمل الميداني:** و ترتبط هذه المعايير بخطوات عمية المراجعة و الإجراءات الفنية ، كما تبرز لنا هذه المعايير أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم تحديد حجم الإختبارات وتتضمن هذه المجموعة ثلاث معايير هي:

**المعيار الرابع:** يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والاشراف عليهم على نحو ملائم، ويرتكز هذا المعيار عموماً على عنصر الوقت من حيث توقيت تعيين المراجع الخارجي، وتوقيت القيام بالمراجعة، وتوقيت تنفيذ إجراءات المراجعة.

**المعيار الخامس:** يجب التوصل إلى فهم كاف للرقابة الداخلية وتخطيط المراجعة وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها ، ويمكن للمراجع دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات من المنشأة بالوسائل التالية :

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية
- استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية .
- اعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية .

وبعد الدراسة السابقة يقوم المراجع بإعداد ورقة عمل تتضمن نقاط الضعف والقوة في نظام الرقابة الداخلية، والتوصيات المقترحة للمنشأة محل المراجعة، ويترتب على الدراسة السابقة إما توسيع أو تطبيق اجراءات التدقيق أو الاعتماد على المدققين الداخليين .

**المعيار السادس:** يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وارسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأي للبيانات الحالية كل المراجعة.

**1-3- معايير التقرير (تقرير المراجع):** ترتبط هذه المعايير بكيفية اعداد التقرير النهائي للمراجع وتتمثل في أربعة معايير وهي:

**المعيار السابع:** يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت البيانات الحالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ويمكن تبويب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها من وجهة نظر المعيار السابع إلى المجموعات التالية:

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

المجموعة الأولى: المبادئ العامة ويمكن إجمال هذه المبادئ في: مبدأ الحيطة، ومبدأ الثبات، ومبدأ الشمول، ومبدأ الاهمية النسبية، ومبدأ الإفصاح.

كما يمكن إضافة مبدأ آخر جديد يتعلق بأمن المعلومة المحاسبية نتيجة القيام بالعديد الشركات بتطبيق أعمال المحاسبية من خلال ما يسمى بالتجارة الالكترونية E - commerce أو الأعمال الالكترونية والتي نتجت عن استخدام تكنولوجيا المعلومات .

المجموعة الثانية: المبادئ العلمية المرتبطة بالربح، ويمكن إجمال هذه المبادئ في مبدأ تحقق الايراد، ومبدأ التكلفة في قياس النفقة، ومبدأ مقابلة الايرادات بالنفقات.

المجموعة الثالثة: المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز الحالي ويمكن إجمال هذه المبادئ في مبدأ التكلفة التاريخية ناقصا الاستهلاك، ومبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا.

المعيار الثامن: يجب أن يذكر التقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة عليها.

المعيار التاسع: ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير المراجعة بعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية كافيًا.

المعيار العاشر: يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع عن رأيه في القوائم المالية ككل أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي، و عندما لا يمكن التعبير عن الرأي في القوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المراجع ودرجة مسؤوليته، وبناء على ذلك المعيار يمكن تقييم رأي المراجع إلى الأنواع التالية:

النوع الأول: رأي بدون تحفظ (مع وجود ملاحظات).

النوع الثاني: رأي بتحفظ.

النوع الثالث: رأي بامتناع.

النوع الرابع: رأي معاكس، مخالف.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

وعموماً تمثل المعايير السابقة في ظل مجموعاتها الثلاث في الضوابط والمقاييس التي يجب أن يلتزم بتطبيقها المراجع عند مباشرته لمهنته باعتبارها المعايير المقبولة عاماً.

### 2 - أنواع المراجعة:

بالرغم من تعدد أنواع المراجعة فهي تلتقي في الأهداف لكن الإختلاف يكمن في الزاوية التي ينظر إليها من خلالها، حيث تختلف أنواع المراجعة حسب المعايير المستخدمة من حيث يمكن توضيح تلك الأنواع فيما يلي:

#### 2-1 - من حيث الالتزام:<sup>1</sup>

تقسم المراجعة من حيث الالتزام إلى نوعين:

**2-1-1- المراجعة الالزامية:** وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث يلزم المشرع بضرورة تدوين مراجع خارجية لمراجعة حساباته واعتماد القوائم المالية الختامية له، ومن ثم بترتيب على عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.

**2-1-2- المراجعة الاختيارية (غير الزامية):** وهي المراجعة التي تتم دون الزام قانوني يحتم القيام بها، ففي المنشأة الفردية و شركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المشروع واعتماد قوائمه المالية الختامية نتيجة للفائدة التي تحقق من وجود مراجع خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال، وإنضمام شريك جديد، وفي حالة المنشأة الفردية نلاحظ أن وجود المراجع الخارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من دفاتر، وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة لمصلحة الضرائب.

#### 2-2 - من حيث نطاق المراجعة:

تنقسم المراجعة من حيث النطاق إلى نوعين:

**2-2-1- مراجعة كاملة:** وهي التي تتضمن فحص ومراجعة جميع العمليات التي تمت في المنشأة خلال الفترة المحاسبية، بمعنى أن تكون مراجعة وتدقيق شامل للعناصر والنواحي التالية:

<sup>1</sup> - عبد الفتاح الصحن و آخرون ، مرجع سابق ، ص 42 .

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

- 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 الخارجي إلى اتباع أسلوب المراجعة الكاملة في الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية مما يجعله غير مطمئن تماما لقوة هذا النظام فيضطر إلى استخدام أسلوب المراجعة الكاملة لتنفيذ برنامج عمله.<sup>1</sup>

**2-2-2- المراجعة الجزئية:** وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المراجع على بعض العمليات المعينة، أو هو بمثابة ذلك النوع من المراجعة الذي توضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المراجع بأي صورة من الصور وتحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات.<sup>2</sup>

**2-3- من حيث مدى الفحص.**<sup>3</sup>

يمكن تقييم المراجعة من زاوية الفحص الذي يقوم به المراجع إلى نوعين:

**2-3-1- المراجعة الشاملة:** المقصود به أن تشمل عملية المراجعة كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية ويتطلب هذا النوع من المراجعة جهدا ووقتا كبيرا بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهضة، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار وبالتالي فإن استخدامه يقتصر على مؤسسات ذات الحجم الصغير.

**2-3-2- المراجعة الاختيارية:** ظهر هذا النوع من المراجعة مع ظهور الشركات الكبرى ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المراجع من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج

<sup>1</sup> - محمد السيد سرايا ، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق ، دار المعرفة الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2002 ، ص 42 - 43 .

<sup>2</sup> - حسين القاضي ، حسين دحدوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية ، مؤسسة الورق للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 1999 ، ص 17 .

<sup>3</sup> - محمد أمين مازون ، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر ، رسالة ماجستير ، غير منشورة كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ،ر محاسبة و تدقيق جامعة الجزائر 3 ، الجزائر ، 2010/2011 ، ص 12 .

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ففي حال توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المراجع توسيع حجم العينة.

### 2-4 من حيث توقيت عملية المراجعة:<sup>1</sup>

تقسم المراجعة وفقا لهذا التصنيف إلى نوعين :

**2-4-1-1 المراجعة النهائية:** وتتميز تلك المراجعة بأنها تتم بعد إنهاء السنة المالية و اعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المنشآت صغيرة الحجم و التي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة .

**2-4-2-2 المراجعة المستمرة:** وفي هذه الحالة تتم عملية المراجعة و اجراء الاختبارات على مدار السنة المالية ومراجعة أخرى بعد اقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية .

### 2-5-2 من حيث القائم بعملية المراجعة: من هذه الزوايا يقسم عملية المراجعة إلى نوعين:

**2-5-1-1 المراجعة الخارجية (حيادي):** هي المراجعة التي تتم بواسطة طرق من خارج الوحدة الإقتصادية حيث يكون مستقلا عن إدارة الوحدة وتهدف بشكل رئيسي إلى تقديم رأي محايد ومستقل حول القوائم المالية لطرف آخر فيما إذا كانت قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا علما.<sup>2</sup>

**2-5-2-2 المراجعة الداخلية:** لقد كان ظهور المراجعة الداخلية لاحقا للمراجعة الخارجية ، ومن ثم فهي تعتبر حديثة إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية، ولقد نشأت المراجعة الداخلية بناء على إحتياجات الإدارة لأحكام عملية الرقابة على مستويات التنفيذية فالمراجعة الداخلية مستقلة تعمل داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى، والذي سوف نتطرق له في المبحث الموالي حيث سوف يكون موضوع بحثنا.

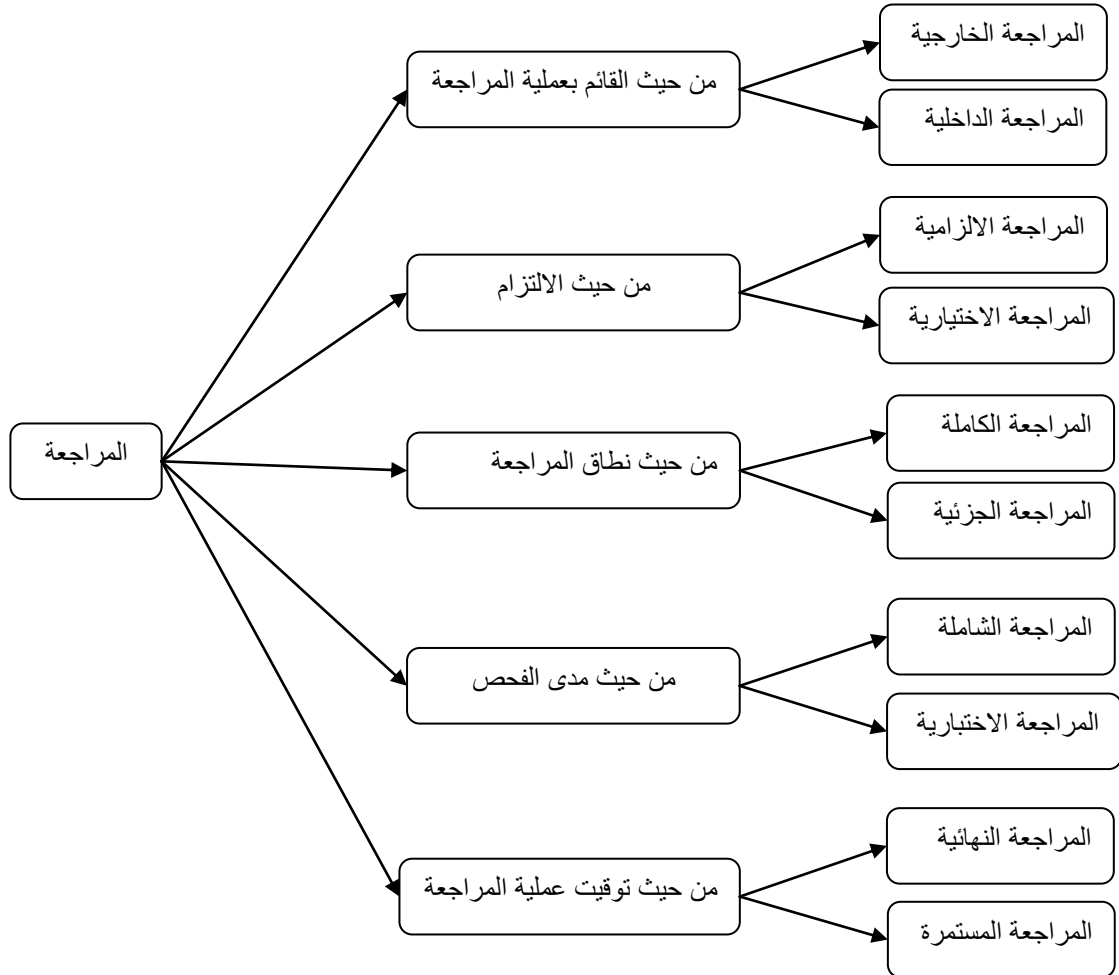
<sup>1</sup> - عبد الفتاح الصحن و آخرون ، مرجع سابق ، ص 46 .

<sup>2</sup> - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق ، ص 23 .

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

حيث يمكن توضيح تلك الأنواع في الشكل التالي:

الشكل رقم 1 : تصنيفات المراجعة حسب وجهة النظر المختلفة.



المصدر: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، محاسبية و تدقيق ، جامعة الجزائر ، 2010/2009 ، ص 22 .

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

### المطلب الثالث: أهداف المراجعة

إن عملية المراجعة هي فحص تحقيق وتقرير حيث كان في البداية أهداف تقليدية وأخرى حديثة وهي:<sup>1</sup>

- التأكد من صحة ودقة البيانات المالية المثبتة في دفاتر وسجلات المنشأة.
- الخروج برأي فني محايد حول مطابقة الكشوف المالية لما هو مقيد بالدفاتر.
- اكتشاف ما قد يكون بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش.
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق للمشروع.

إضافة إلى ما ذكر هنالك أهداف أخرى وهي:

- مراقبة الخطط الموضوعية من قبل أصحاب المؤسسة ومتابعة تنفيذها.
- تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة لأهداف المرسومة.
- تحقيق أكبر قدر من الإنتاجية عن طريق محو التبذير في جميع نواحي نشاط المؤسسة.
- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل بالمؤسسة.

وإذا قسمنا هذه الأهداف السابقة من حيث تقليدية وأخرى حديثة أو متطورة نجد:

#### 1- الأهداف التقليدية:

##### 1-1 - أهداف رئيسية:

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

##### 1-2 - أهداف فرعية:

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

<sup>1</sup> - جوامع اسماعيل ، محاضرات مقياس التدقيق المحاسبي ، ماستر 2 ، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013،2014، ص 6 - 7 .

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم .
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة .
- تقديم التقارير المختلفة وملاً الاستثمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المراجع .

### 2- الأهداف الحديثة:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الإنحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للنتائج المرسومة.
- تدقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكن عن طريق منع الاسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ والتزوير والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والأيادة للقيود الدفترية .

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

- 1- **الشمولية:** نقصد بهذا المعيار أن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقييدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبياً، عدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية .
- 2- **الوجود العقلي:** هو أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي ونقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المؤسسة (استثمارات ، مخزونات) لديها حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى ( الديون ، النفقات ، الإيرادات ) يتأكد المراجع أيضاً من وجودها أي من واقعيتها بحيث لا تمثل حقوقاً أو ديوناً أو إيرادات أو نفقات وهمية .
- 3- **الملكية:** نقصد بمبدأ الملكية أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلا أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية بحيث لم تدمج للأصول عناصر ليس ملكاً للمؤسسة لكنها موجودة في الخارج قد تم تسجيلها أيضاً، تعتبر كل الحقوق التي ليست ملك للمؤسسة لا يحق لها تسجيلها في الوثائق المحاسبية ومن حق المراجع التأكد من صحة الملكية وذلك بوجود مستند قانوني .



## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

**4 - التقييم:** معنى هذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى .

**5 - التسجيل المحاسبي:** ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية أي خلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصي .

دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والاجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

### المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية

ظهرت الحاجة إلى مراجعة الداخلية مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية وقد ظهرت بعد ظهور المراجعة الخارجية بوقت طويل، كما أن اهتمام إدارة الوحدة الاقتصادية بضرورة التعرف على مدى كفاءة أداء العملية فيها ومدى تنفيذهم سياساتها وتوجيهاتها أدى كل ذلك إلى ظهور الحاجة إلى وجود محاسب داخلي يقوم بتقييم الأنشطة الداخلية في الوحدة وفحص الأداء المحاسبي فيها ويطلق على هذا المحاسب المراجع الداخلي Internal Auditor.

ويمثل المراجع الداخلي في الإدارة وداخل المنشأة حيث يقوم بفحص وتدقيق أداء العاملين فيها إلى جانب تقييم كفاءة وفعالية هذا الأداء.<sup>1</sup>

### المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية

1- تعريف المراجعة الداخلية: لقد وردت العديد من التعاريف التي تناولت المراجعة الداخلية نذكر منا مايلي:

عرف مجمع المراجعين الداخليين المراجعة على النحو التالي: "المراجعة الداخلية عبارة عن وظيفة تقييم مستقلة مقررة داخل أحد منظمات الأعمال بهدف فحص وتقييم أنشطتها باعتبارها أداء لخدمة هذا التنظيم".<sup>2</sup>

وعرفها المعهد الفرنسي للمراجعين الداخليين IFACI المراجعة الداخلية هي فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف المديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى، إن الأهداف الرئيسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هو التدقيق فيما إذا كانت الاجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة".<sup>3</sup>

المراجعة الداخلية هي مجموعة من الاجراءات التي تنشأ داخل المؤسسة، لغرض التحقق من تطبيق السياسات الادارية و المالية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - محمد السيد سرايا ، مرجع سابق ، ص 139 .

<sup>2</sup> - أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سابق ، ص 98 .

<sup>3</sup> - رضا خلاصي ، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة ، دار هومة للطباعة و النشر ، الجزائر ، 2013 ، ص 32 - 33 .

<sup>4</sup> - ادريس عبد السلام اشتوي ، المراجعة معايير و اجراءات ، الدار الجماهيرية للنشر ، بنغازي ، ليبيا ، 1990 ، ص 54 .

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

المراجعة الداخلية هي وظيفة إدارية تابعة لإدارة المؤسسة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبة لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تطلب الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الانتاجية القصوى.<sup>1</sup>

ومن خلال هذه التعريفات نستخلص :

المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة داخل المؤسسة تعمل على فحص وتقييم الأنشطة الاقتصادية داخل المنشأة والعمل على اكتشاف الأخطاء وتصحيحها من خلال توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية.

### المطلب الثاني: معايير المراجعة الداخلية

تعتبر معايير المراجعة الداخلية من الإصدارات الرسمية لمعهد المراجعين الداخليين الأمريكي والهدف من وضع هذه المعايير تتمثل في:

- إزالة الغموض حول دور ومسؤولية المراجعة الداخلية، ذلك بتحديد مجال تدخلها وممارستها.
- تحديد مسؤولية وسلطة المراجعة الداخلية بالمؤسسة.
- وضع قوانين تنظيمية وتشغيلية لمصلحة المراجعة الداخلية.

فأهم معايير المراجعة الداخلية تتمثل في:

### 1- إستقلالية المراجع الداخلي:<sup>2</sup>

إن هدف وجود المراجعة الداخلية كوظيفة هو خدمة المؤسسة، فرغم المناداة باستقلال عمل المراجع الداخلي مجال ونطاق عمله محددة من طرف الإدارة، كما انه يتلقى تعليمات وأوامر يمثل لها. فالتعارض بين استقلال المراجع وتبعيته للإدارة واضح، إذ يصعب ضمان هذه الإستقلالية نظرا لإن من واجبه تقديم تقاريره إل فرد أو مسؤول في المؤسسة، وهو مسؤول أمامهم عن أعمالهم.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2000 ، ص 61 .

<sup>2</sup> شعباني لظفي، المراجعة الداخلية، مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية علوم التسيير، جامعة الجزائر،

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

ولضمان الاستقلالية في تدخلات المراجع الداخلي، يجب توفر مكانة خاصة تتمتع بامتيازات داخل المؤسسة، وخصائص تضمن للمراجع القيام بعمله بكل استقلالية وموضوعية.

### 1-1 - المكانة المميّزة للمراجعة الداخلية بالمؤسسة:

استقلالية المراجعة تقيّم حسب المكانة التي تكتسبها بداخل المؤسسة، فالمراجعة الداخلية يجب أن تكون مرتبطة بصف أو رتبة عالية بالمؤسسة كالمدير العام أو مجلس الإدارة، فهذا الارتباط يضمن للمراجعة الداخلية تغطية مجمل نشاطات المؤسسة، كما أنها تضمن وصول تقرير المراجع الذي يكون على شكل مجموعة من النصائح والتصحيحات المقترحة إلى يد مسؤول يتمتع بالخبرة التي تسمح له بتقييم هذه الاقتراحات ويقوم بالتصحيحات التي يراها واجبة.

كما أن مكانة المراجعة الداخلية يجب أن تكون محددة بشكل لائحة تحدد أهدافها وسلطتها ومسؤوليتها، فهذه اللائحة تعطي كيفية تنفيذ عملية المراجعة الداخلية، تقييم الحالات وتوزيع تقارير المراجعة.

بالإضافة إلى ذلك فإن هذه اللائحة تحدد مكانة المراجعة الداخلية بالمؤسسة ومجال نشاطها، مع حرية الحصول على الوثائق التحاور مع الأشخاص وكل مايمكن أن يحسن أو يساهم في تنفيذ مهمتها.

ويشترط في عمل المراجع الداخلي أن يتميّز بالموضوعية، فلا يجب على إدارة المؤسسة أن تسلمه مهمة أو مسؤولية وضع إجراءات و تحضير وثائق التسيير و تسجيل العمليات أو حتى أن يساهم في النشاطات التي هو مطالب بتقييمها، فكل هذا يجب أخذه بعين الاعتبار حتى يتمتع عمل المراجع بالموضوعية الواجبة للقيام بمهامه.

### 1-2 - خصائص خاصة بالمراجع الداخلي:

على المراجعين الداخليين أن يقوموا بمهمتهم بكل موضوعية، لتحقيق هذه الأخيرة يجب عليهم أن يتميّزوا بمجموعة من الخصائص ويمثلو لمجموعة من قواعد السلوك المهني، فهذه القواعد تتضمن قيام العمل باستقلالية وموضوعية، من أهم هذه القواعد نذكر:

- تأهيل مهني، فالمراجعة يجب أن يقوم بها شخص مكون لذلك، يجب أن يحظى هذا الأخير بتأهيل علمي وخبرة كافية حتى يقوم بمهمته على أحسن وجه، فعلى المراجع تجديد معارفه باستمرار.
- على المراجع أن يكون مستقل، أي لا يقبل مهمة في وحدة أين يعمل أحد أعضاء عائلته، كما أنه لا يراجع المصلحة التي كان يعمل بها قبل الالتحاق بمصلحة المراجعة الداخلية، غالباً تكون مصلحة المالية.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

- على المراجع أن يحافظ على نوعية العمل الذي يقوم به وذلك بتطبيقه للمعايير المتعارف عليها.
- محافظة المراجع الداخلي على السر المهني، وسلوك جيد عند قيامه بمهمة المراجعة.

### 2- التأهيل العلمي و العملي:

بحكم المهام المنوطة بالمراجع الداخلي إبان علمية المراجعة، بات من الأجدر عليه أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العلمية و الكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام والكفاء بهذه المهمة.<sup>1</sup>

من الأمور المتفق عليها أن المراجع ينبغي أن يبدي العناية المهنية وبشكل ملائم عند قيامه بعملية الفحص والمراجعة وتحقيق الحسابات تمهيدا لإعداد تقريره عن أعمال المراجعة، إن قياس درجة العناية المهنية بغية تحديد مسؤوليات المراجع المهنية اتجاه رأيه الفعلي المحايد حول المعلومات المالية والمحاسبية تكون من خلال تحديد وأداء الاختيارات المطلوبة واللازمة ومحتوى وشكل التقرير الناتج عن عملية الفحص، ويتعلق هذا المفهوم بإبداء العناية المهنية بما يقوم به المراجع من أعمال والمستوى الذي تتم به ومقدار الدقة التي تحتويها تلك الأعمال وقد تعرض هذا المفهوم للدراسة والتحليل النظري في الولايات المتحدة الأمريكية وذلك لتحديد مسؤولية مراجع الحسابات ليس في مجال اكتشاف الأخطاء وأوجه التلاعب فحسب ولكن بالنسبة للأداء المهني بصفة عامة.

حيث يجب على المراجع الداخلي مراعاة الإرشادات التالية:<sup>2</sup>

- أن يوجه عناية خاصة إلى الأنشطة الأكثر عرضة لمخالفة القانون واللوائح التنظيمية للمنشأة التي يعمل بها، أي تطبيق معيار الأهمية النسبية.
- أن يحدد مواضع الضعف في نظم أو إجراءات المراقبة غير السليمة وإعداد التوصيات اللازمة لها إما بالتصحيح أو بالتغيير.
- معرفة أن العناية المهنية تعني العناية المعقولة ولا تعني العصمة من الخطأ.
- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة من اجل التنبؤ بالأخطار غير المتوقعة أو المنتظرة؛
- الأخذ في عين الاعتبار الظروف الغير عادية في برنامج المراجعة عند عملية الفحص.

<sup>1</sup> طواهر محمود التهامي، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص39

<sup>2</sup> يحيى حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب: أصول المراجعة، مكتبة الجلاء، المنصورة، مصر، 2001. ص131

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

- التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية معرفة نقاط القوة والضعف والذي يستغل من اجل تلاعبات أو حدوث أخطاء.

### 3- نطاق عمل المراجعة الداخلية:

يشمل نطاق عمل المراجع الداخلي فحص ومراجعة جميع العمليات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات وكذلك تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة حتى لو تم ذلك بالتعاون مع المراجع الخارجي، وتقييم مستوى أداء الأفراد لمسئوليتهم و مهامهم.<sup>1</sup>

المطلب الثالث: أهمية و أهداف المراجعة الداخلية

### 1- أهمية المراجعة الداخلية:<sup>2</sup>

تكمن المراجعة في كونها رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة وملاكها في رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة اضافة إلى أنها تعتبر عين وأذن المراجع الخارجي وأهم آليات التحكم المؤسسي لذلك فقد ظهرت وتطورت أهميتها نتيجة لتظافر مجموعة من العوامل المتمثلة في:

- كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها .
- إضطرار الادارة إلى تفويض السلطات و المسؤوليات إلى الادارات الفرعية بالمؤسسة .
- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية وصيانة أموال المؤسسة من الغش والسرقة والأخطاء.
- حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية والتسعيرة.
- تطور إجراءات المراجعة من تفصيلية كاملة إلى اختبارية تعتمد على أسلوب العينة .

### 2- أهداف المراجعة الداخلية:

إن زيادة حجم الأنشطة التي تقوم بها مختلف المؤسسات وتعددتها أدى إلى تفويض الادارة العليا للسلطات إلى مستويات الإدارية الأدنى كالإدارة المتوسطة والإدارة الدنيا، لهذا أصبحت الإدارة العليا للمؤسسة تهتم بتخطيط ورسم السياسات العامة ووضع الاجراءات اللازمة لنجاحها ولتحقق من تطبيقها ظهرت الحاجة بداية الأمر إلى ارسال

<sup>1</sup> شعباني لطفي، مرجع سابق، ص 87 .

<sup>2</sup> - يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، الطبعة الأولى ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2008 ، ص 18 .

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

أشخاص من المؤسسة إلى مختلف الوحدات والمصالح التابعة لها للتأكد من اتباع السياسات والاجراءات الاطمئنان على مصالح المؤسسة وحماتها من أي انحراف<sup>1</sup>.

وعموما للمراجعة الداخلية هدفين أساسيين هما:

**2-1- هدف الحماية:** ويشمل هذا الهدف المحافظة على سلامة أصول الشركة بمختلف أنواعها ، النظم والاجراءات المالية و المحاسبية، السياسات والخطط المعتمدة في الشركة ، السجلات والمستندات والملفات العادية والآلية المعتمدة في المؤسسة، نظام الضبط الداخلي ... الخ.

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

تمت العمليات السابقة من خلال التقييم الدوري سياسات المحاسبية والمالية وكل المتعلقة بها والتأكد من أنها تسير حسب الخطة الموضوعية دون انحراف والتقييم الدوري سياسات الإدارية والاجراءات التنفيذية المتعلقة بها وإبداء الرأي حيالها بفرض تحسينها وتطويرها لتحقيق أعلى كفاءة ادارية .

<sup>1</sup> - شعباني لطفي، المراجعة الداخلية، مهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 72 .

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

### المبحث الثالث : الاجراءات العملية للمراجعة الداخلية

تتميز المراجعة الداخلية بكونها تتبع نفس المنهجية مهما كان الهدف المسطر و يستخدم في ذلك تقنيات معترف بها تخضع لقواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل، كامل وفعال و تتكون مهمة المراجعة الداخلية من ثلاث مراحل أساسية:

- ✓ مرحلة التحضير للمهمة.
- ✓ مرحلة تنفيذ المهمة ( العمل الميداني ).
- ✓ المرحلة النهائية ( تقرير عن مهمة المراجع ).

#### المطلب الأول: مرحلة التحضير للمراجعة

هي المرحلة التمهيديّة في المراجعة، حيث يقوم المراجع بالاطلاع على المنشأة بغرض كسب معرفة ومعلومات عن المنشأة و هذا من أجل تكوين الملف الدائم للمنشأة و تتم هذه المرحلة ثلاث خطوات و تتمثل في:

#### 1- الدراسة الأولية للمنشأة:

وهي تقتضي أن يقوم المراجع بدراسة أولية لنشاط المنشأة حيث يحصل على مختلف البيانات والمعلومات عنها مثل: " اسم و عنوان وتاريخ نشأة المنشأة، شكلها القانوني، تنظيمها الإداري، نظام المراقبة الداخلية المطبق فيها، طرق الانتاج وقنوات التوزيع و كذا الاجراءات المحاسبية المتبعة " وغيرها من المعلومات التي يرى ضرورة الحصول عليها كما يقوم بتحديد نقاط القوة والضعف في نظام المنشأة وهي لكي يحدد الاجراءات التفصيلية التي تدرج في برنامج المراجعة.

#### 2- إعداد برنامج المراجعة:

ويتم إعداد هذا البرنامج بتحديد الأهداف التي يريد الوصول اليها ، كما يظهر البرنامج نطاق العمل المطلوب من المراجع وكذلك الاجراءات التي سوف يتخذها أثناء أداءه للمهمة المكلف بها، فبرنامج المراجعة هو عبارة عن قائمة تحتوي على اجراءات المراجعة الواجب اتباعها للتحقق من البنود الواردة بالقوائم المالية لغرض الوصول إلى الاهداف الموضوعة مسبقا، وهذه الاجراءات هي الخطوات التفصيلية لعملية المراجعة.



### 3- توزيع الاختصاصات:

ويقصد به تحديد موظفي مكتب المراجعة واختيار الكفاءات المناسبة كما حسب على المراجع التوفيق بين المهارات المطلوبة وكفاءة الأفراد العاملين معه، هذا باعتباره المسؤول الأول والوحيد أمام إدارة المنشأة ومختلف الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.

### المطلب الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة

في هذه الخطوة يتم تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية وفقا لمخطط المراجعة المعد مسبقا والموافق عليه من مدير المراجعة على أن يتم الاختيار وتجميع الأدلة الكافية وملائمة في ملفات التدقيق وتتم في ثلاث مراحل وهي:<sup>1</sup>

#### 1- اجتماع الافتتاح:

ويتم عقد اجتماع في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته، بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤولو النشاط محل المراجعة، وفيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين، وكذلك التهيئة الميدانية لعملية المراجعة والفحص.

#### 2- مخطط التنفيذ:

يقوم برنامج المراجعة بتقسيم الأعمال بين مختلف أعضاء فريق المراجعة وفقا لمؤهلاتهم، ويسمح للمراجع بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، ويساعد على تتبع عمل المراجع لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن وتحديد المراحل التي تم التوصل إليها .

#### 3- العمل الميداني:

ويأتي دور هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج المراجعة واعتماده من مدير المراجعة، حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراءات الاختبارات والمقارنات وغيرها من تقنيات المراجعة من أجل جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق الأهداف المهمة والكشف عن أي مشاكل أو مخالفات قد تحدث، كما يجب على فريق المراجعة القيام بتوثيق كافة أعمالهم بأوراق عمل مؤيدة بمعلومات ثبوتية داعمة لها .

<sup>1</sup> - داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية ، دار المنشورات الحقوقية ، لبنان ، الطبعة 2 ، 2002 ، ص 245.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

### المطلب الثالث: المرحلة النهائية (تقرير عن مهمة المراجع)

هذه الخطوة تعتبر الأخيرة في إنجاز مهمة المراجعة الداخلية وتتمثل في أربع مراحل:<sup>1</sup>

#### 1- التقرير الأولي للمراجعة:

يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل، التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج المراجعة، والتي تشمل على كافة المشاكل والانحرافات والمخالفات التي تكشفها للمراجعين أثناء تنفيذهم للمهمة وهذا التقرير يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي.

#### 2- حق الرد من الأشخاص المراجعة أعمالهم:

يتم عقد اجتماع بين فريق المراجعة الذي قام بتنفيذ مهمة المراجعة والأشخاص المراجعة أعمالهم وفي هذا الاجتماع يقوم فريق المراجعة بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا إليها مدعومة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها، بعدها يتدخل الأشخاص المراجعة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات من خلال التبريرات والتوضيحات والانتقادات التي يقدمونها كان لديهم وقد يؤدي ذلك إلى نزاعات بين الطرفين وتظهر هذه النزاعات في حالتين :

- يقدم المراجع أدلة اثبات قوية و منه ينتهي هذا النزاع .
- عدم القدرة على تقديم هذه الأدلة ومنه يتناول المراجع على نقطة النزاع.

#### 3- التقرير النهائي:

بعد انتهاء التدخل، يتم إعداد تقرير المراجعة في صورته النهائية، ويتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة لإعلامهم بنتائج مهمة المراجعة والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والاختلالات التي كشفت خلال عملية المراجعة، ويجب أن يكون التقرير موضوعي و واضح وبناء، وأن يتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب.

أما من ناحية التقديم الشكلي للتقرير، فيجب أن يتضمن العناصر التالية:

- صفحة العنوان، ويجب أن تتضمن (العنوان الكامل للمهمة، التاريخ، أسماء فريق المراجعة ومحرري التقرير)

<sup>1</sup> - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ، مرجع سابق ، ص 69 ، 70 .

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

---

- الأمر بالمهمة و يوضع في بداية كل تقرير.
- الفهرس.
- مضمون التقرير.
- الملاحق التي ترفق بالتقرير.

### 4-متابعة تنفيذ التوصيات:

بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات التصحيحية الواجب القيام بها، بناءا على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات وتنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.

### المبحث الرابع: المراجعة الداخلية للمخزونات

من بين أصعب المهام الواجبة الأداء على المراجع الداخلي هي مراجعة المخزونات، إن تقعد دورة المخزون وكثرة عملياتها وكذلك أهمية المخزونات في المؤسسة وحجمها ومدى تأثيرها على المركز المالي للمؤسسة، كل هذا فرض على المراجع الداخلي التركيز أكثر على عنصر المخزون ومراجعته، وللإلمام أكثر بالمراجعة الداخلية للمخزونات تطرقنا في هذا المبحث إلى أهمية مراجعة عمليات دورة المخزون والصعوبة التي تواجهها المراجعة والجرد ومراجعة عمليات الشراء والبيع.

#### المطلب الأول: أهمية مراجعة عمليات دورة المخزون وصعوباتها.

##### 1- 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:<sup>1</sup>

- يمثل 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 تحظى باهتمام الأطراف المختلفة ذات العلاقة من مستخدمي القوائم المالية.
- تمثل تكلفة المخزون المباع عنصرا هاما في قائمة الدخل، لأنه يؤثر في نتيجة السنة المالية بالربح أو الخسارة، وذلك بسبب أي زيادة أو نقصان في الأخيرين بسبب عدم الثبات في اتباع طريقة معينة من طرق تقييم المخزون، ويترتب على ذلك ما يلي:
  - ✓ عند تقييم المخزون بأكثر من اللازم يترتب عليه زيادة الأرباح غير الحقيقية، وقد يتم توزيع جانب منها وهي في الحقيقة توزيع لجانب من رأس المال وتكرار هذا الأمر يشكل خطورة على رأس مال المؤسسة.
  - عند تقييم المخزون بأقل من اللازم يترتب على ذلك نقص في الأرباح وعدم توزيعها على المساهمين مما يؤثر على صورة المؤسسة في سوق الأوراق المالية.
  - ✓ تساعد عملية التدقيق 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.

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا: أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، ط1، 2007، ص 516.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

### 2- صعوبات عملية التدقيق لعناصر دورة المخزون:

تعتبر عملية مراجعة المخزونات من بين الأمور المعقدة داخل المؤسسة، فهي تأخذ جهد ووقت كبير من المراجع ويعود ذلك للأسباب التالية:<sup>1</sup>

- ✓ يعد المخزون بوجه عام عنصرا هاما في قائمة المركز المالي، وعادة ما يمثل العنصر الأكبر في الحسابات التي تشكل رأس المال العامل.
- ✓ أن المخزون لا يشمل على نوع واحد بل يشمل على عدة أصناف.
- ✓ 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، 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.
- ✓ أن الاتجاه السائد لدى المؤسسات الصناعية الكبرى الاعتماد على الحاسب الالكتروني في حفظ وتشغيل بيانات المخزون، مما يجعل المدقق مضطر لاستعمال أدوات تكنولوجية في التحقق من المخزون.

### المطلب الثاني: المراجعة الداخلية للمخزون السلعي

يقوم المراجع الداخلي بمجموعة من العمليات تتمثل في:<sup>2</sup>

- قيام المراجع الداخلي بمتابعة المخزون وفحص كل الاجراءات المتعلقة بشراءه والاحتفاظ به واستخدامه، كما يقوم بفحص السجلات الخاصة بالمخزون والمستندات الداخلية، فبهذا يتأكد من أن كل إذن إستلام للبضاعة قد سجل في دفتر أستاذ المخازن، حيث يتم مراجعة دفتر أستاذ المخازن مع التأكد الفعلي من المخزن.
- أما فيما يخص السلع التامة والتي تسلم الى مخزن السلع التامة يحصل المراجع الداخلي على اذونات التسليم لفترة يختارها ويتأكد من قيمتها ويقارنها بتلك التي جعلت دائنة لأقسام الإنتاج مع التركيز على:

<sup>1</sup> - أرينز الفين، لوبك جيمس، المراجعة: مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، مراجعة احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2005، ص840.

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص 235، 236.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

- 1- أن الكميات من المواد التي جعلت مدينة لأقسام الإنتاج يجب أن تساوي مع تلك التي جعلت دائنة في دفتر استاذ المخازن ومع بطاقات الصنف.
  - 2- تواريخ أذونات التسليم في نطاق الفترة التي تغطيها الحسابات التي تراجع.
  - 3- أذونات 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 والفاقد الذي تم أثناء العملية الصناعية ويتأكد من الكميات التي سجلت على أذونات التلف والفاقد وكيفية تسعر هذه الكميات.
- وفي حالة البضاعة تحت التشغيل يتأكد المراجع من حصرها وتسعيرها وإن المواد في المراحل المختلفة للصنع قد قومت بطريقة صحيحة وإن عنصر العمل احتسب وان المصاريف الاضافية الخاصة بها قد احتسبت بمعدلها السليم.

### 1- المراجعة الداخلية للمبيعات:

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

ويفحص المراجع الداخلي:<sup>1</sup>

- 1- مديونية من يقوم بالبيع كعهدة واستنزال المبيعات التي حققها من واقع قسائم البيع لفترة معينة.
- 2- التحقق من السلع التي في عهدة البائع تحققا فعليا ومطابقة ذلك بمديونية عن العهدة في حيازته.
- 3- يطابق قسائم البيع المسلسلة لفترة معينة بالمبالغ الموردة للخزينة والإيداعات بالبنك ولهذا المبالغ خلال الفترة ذاتها.
- 4- فحص التقييد اليومي بدفتر النقدية للمبيعات طبقا لمستندات البيع النقدي وتطابقها مع المبالغ المحصلة في الخزينة والمودعة بالبنك كإيراد للبيع النقدي، ويلاحظ صور القسائم البيع الداخلي المسلسلة مع ملخص المبيعات وتتابعها المسلسل في هذا الملخص والسؤال عن أي قسيمة ساقطة كما يتأكد من ان القسائم تحمل نفس تاريخ فترة ملخص المبيعات النقدية، وعليه أن يتحقق من المجموع للملخصات نع قسائم الإيداع بالبنك مع دفتر النقدية متساوية وتعبر عن فترة واحدة.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص253

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

### 2- المراجعة الداخلية للمشتريات:<sup>1</sup>

تقوم المراجعة الداخلية من التأكيد من تسمي الشراء الفعلي مع برنامج الشراء طبقا لموازنة المشتريات وأي اختلاف يجب أن يبحث عن سببه ويبلغ لمستويات الادارة المناسبة.

وتتأكد المراجعة الداخلية من سلامة اجراءات الشراء واستلام ودخول البضاعة من بوابة المشروع حتى المخازن وان الاجراءات مستمرة في اتباعها.

ويفحص المراجع الداخلي دفتر يومية المشتريات مع الفواتير والاشعارات المدينة والدائنة والمستندات الداخلية المناسبة ويفحص في الفاتورة أو الاشعار ما يلي:

- أن البضاعة من الأصناف المناسبة التي تتعامل فيها المؤسسة.
  - ان الفاتورة تتعلق بالفترة المحاسبية الجارية.
  - ان الفاتورة مرت في اجراءات الرقابية الداخلية.
  - ان الفاتورة تتماشى مع الكميات المستلمة بعنوانه.
- كما تتحقق المراجعة الداخلية من عمل ادارة البضاعة الداخلية من حيث:
- ان كل صور أوامر الشراء تستلم فورا وان البضاعة الواردة يحرر عنها محاضر استلام بدون تأخير.
  - ان يفحص نظام حفظ أوامر الشراء التي نفذت والتي لم تنفذ.
  - ان يتم يفحص نظام حفظ وأوامر الشراء التي نفذت والتي لم تنفذ.
  - ان يتم فحص ادوات الحصر والقياس للبضاعة بواسطة فنيين للتأكد من سلامته.
  - ان لا تبقى بضاعة في ادارة البضاعة الداخلية لمدة طويلة نسبيا وان النقل الداخلي ووسائله على درجة من الكفاية.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص242،243

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

---

### خلاصة الفصل:

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوظائف في المؤسسة وأكثرها حساسية لأنها مرتبطة بجميع وظائف المؤسسة وأنشطتها، حيث تتميز باستقلاليته عن باقي الوظائف ويقوم بها شخص من داخل المؤسسة مستقل تعينه الإدارة لأداء هذه الوظيفة، وتم التطرق إلى ضرورة توفر نظام رقابة داخلية ذو فعالية من أجل الوصول إلى الأهداف المنشودة والمسطرة من طرف المؤسسة.

كما تم التطرق أيضا إلى الإجراءات العملية للمراجعة الداخلية والمتمثلة في مرحلة التحضير للمهمة والعمل الميداني وكذا اجراءات تخص إعداد التقرير والتي تنظم عمل المراجع الداخلي يطبق ما جاء في هذه المعايير أثناء إجراء لعملية المراجعة من بدايتها إلى غاية نهايتها.



# الفصل الثاني:

نظام نظام الرقابة الداخلية

للمخزون

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

تمهيد:

من أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور أنظمة الرقابة الداخلية هي الحاجة الماسة إلى آلية تعمل على ضبط العمل وكفاءة العاملين من جهة وسرعة إنجاز الأعمال الخارجية المتعلقة بالمؤسسة من جهة أخرى ، حيث تعتبر الرقابة الداخلية من بين أهم الإجراءات التي تتبعها المؤسسة لمواجهة المخاطر والحد منها حيث يعتمد عليها المراجع لإنجاز عمله، حيث كلما كان النظام سليماً كلما قلل المراجع من حجم العينة الخاضعة للحصول على الأدلة و النتائج.

كما تبدأ الرقابة على المخزون من خلال تحديد مواصفات المخزون كميته والتقييم الداخلي لمساحة المخزون واختيار موقعه وسعته والأفراد العاملين في إنجازه والمعدات المستخدمة وطرق تقييم المخرجات حيث أن الرقابة على المخزون تهدف إلى تنظيم حركة المخزون والمحافظة عليه و ضبط تدفق المواد من وإلى المخزون بالكمية المناسبة كما أنها تعمل على الوقوف على مدى تطبيق الخطط الموضوعية والتحقق من الإجراءات المتبعة لمراحل دخولها وخروجها من المخازن ، و تتم عملية الرقابة على المخزون من خلال عملية التفتيش والفحص والمراقبة المستمرة .

وهذا ما سنحاول توضيحه من خلال تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث :

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: مقومات و وسائل نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: عموميات حول المخزون

المبحث الرابع: الرقابة على المخزون

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

### المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

لقد أدت الخسائر التي تعرضت لها كبرى الشركات والبنوك خلال العقدین السابقین إلى الرفع من حمية الإدارة الفعالة للمخاطر والرقابة الداخلية ضمن القطاع المالي الرسمي في جميع أنحاء العالم، ونظرا لزيادة أهميتها أكثر بعد حدوث تلك الاكثيرات المالية لكثيرات الشركات في العالم فقد ازداد تركيز التشريعات عليها واعطائها أهمية بالغة كما لها من دور كبير تقوم به في عدة مجالات .

وغالبا ما يعتمد المراجع بدرجة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية وكذلك على نتائج اختبارات الالتزام بالاجراءات الرقابية الموضوعية للتأكد بدرجة معقولة من أمانة عرض ارصدة القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

### المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية و فروعها

#### 1- مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

هناك مجموعة من التعاريف للرقابة الداخلية نذكر أهمها :

عرف هنري فايول الرقابة الداخلية على أنها : الرقابة هي التحقيق كما إذا كان كل شيء يحدث طبقا للخطة الموضوعية والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها كما أنها تطبق كل شيء، الأشياء، الناس الأفعال " <sup>1</sup>.

من ناحية أخرى عرف مكتب المحاسبة العام الأمريكي GAO الرقابة الداخلية على أنها:

"هي خطة للتنظيم وكل الطرق الخاصة باستعمال الأصول التي تمتلكها الوحدة والمحافظة عليها، ومراجعة مدى دقة وتوثيق البيانات المحاسبية وتحسين الهيكل التنظيمي والعمل على تحقيق أهداف الخطة والانتاجية، البرجة، الكفاءة، والاقتصاد، الفعالية، وتشجيع التعاون بين العاملين واتحاد السياسات الادارية المناسبة " <sup>2</sup>.

كما نص المعيار الدولي للمراجعة رقم 400 والخاص بتقدير الخاطر والرقابة الداخلية على أن نظام الرقابة الداخلية يشمل كافة السياسات والاجراءات التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدف الإدارة وهو إدارة

<sup>1</sup> - عبد الكريم أبو مصطفى، الإدارة و التنظيم، المفاهيم - الوظائف - العمليات، مجموعة النيل العربي، طباعة نشر توزيع، 2001، ص 246 .

<sup>2</sup> - محمد السرايا، مرجع سابق، ص 85 .

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

العمل بشكل منظم وكفء والمتضمنة الالتزام بسياسات الادارة وحماية الأصول، ومنع واكتشاف الاحتيال والخطأ ، دقة اكتمال السجلات المحاسبية واعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب.<sup>1</sup>

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج أن الرقابة الداخلية هي عبارة عن مجموعة من الاجراءات والأساليب توضع لضمان سير العمل، ومن أجل حماية أصول المنشأة، والمحافظة على القدرة النقدية والمحاسبية وفق المعايير والنظم الصحيحة.

### المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية

تعرف هذه المكونات على أنها الحد الأدنى من الجودة المطلوبة للأنظمة الرقابة الداخلية في الشركات بشكل عام والشركات المساهمة بشكل خاص، وتعطي هذه المعايير أساسا يمكن تقييم أنظمة الرقابة الداخلية معه، وتنطبق هذه المعايير على جميع مجالات عمل الشركة كالمجالات البرمجية و غيرها.<sup>2</sup>

– حيث تتكون الرقابة الداخلية من خمسة مكونات مترابطة ومتداخلة هي :

بيئة الرقابة، عملية تقييم المخاطر، نظام المعلومات والاتصال، اجراءات الرقابة، متابعة ضوابط الرقابة الداخلية.

### 1- بيئة الرقابة:<sup>3</sup>

هناك عدد كبير من العناصر التي تساهم بنجاح في بيئة الرقابة الناجحة والتي يمكن أن تستخدم كمؤشرات لجودة بيئة الرقابة لأحد المنظمات وتمثل تلك العناصر في:

#### 1-1- النزاهة و القيم الأخلاقية

تحدد النزاهة والقيم الأخلاقية للأفراد الذين يديرون ويتابعون ضوابط الرقابة الداخلية، أن توصيل النزاهة والقيم الأخلاقية للشركة إلى العاملين بها والالتزام بها في الممارسة العملية يؤثر على الطريقة التي بموجها ينظر العاملين إلى عملهم، ان تحديد المثال الجيد ليس كافيا، ويتعين على الإدارة العليا أن تتصرف نحو تعظيم نزاهة الرقابة وتخفيض التحريف، وقد تستبعد الإدارة الحوافز والاعراض التي تدفع الأفراد العاملين إلى ارتباط سلوك احتيالي أو غير أخلاقي، أن

<sup>1</sup> - سامح رفعت أبو حجر، إيمان محمد أحمد رويحة، دور المراجعة الداخلية كآلية لتقوم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حركة الشركات في مصر ، المؤتمر السنوي الخاص لقسم المحاسبة بعينات المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة، جامعة القاهرة، مصر، 2014/07/29، ص 10.

<sup>2</sup> - عطا الله أحمد سليمان ، الرقابة الداخلية

<sup>3</sup> - أمين السيد أحمد لطفي ، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2008 ، ص 385- 386 .

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

الحوافز الخاصة بالسلوك الأخلاقي وتتضمن الضغوط للوفاء بأهداف الأداء غير الواقعية ومكافآت الإدارة المرتبطة بالأداء المرتفع ونقاط القطع الأعلى والأدنى على خطط الحوافز بينما تتضمن مظاهر إغراء الموظفين بالارتباط بتصرفات غير صحيحة .

### 1-2- الالتزام بالكفاية

إن بيئة الرقابة للشركة سوف تكون أكثر فعالية إذا ما كانت ثقافتها هي تلك التي يتم على ضوءه تقييم جودتها وكفايتها أن الكفاية Competences هي المعرفة والمهارة الضرورية لتحقيق المهام التي تحدد وظيفة الفرد وتحتاج الإدارة إلى تحديد مستويات لكفاية الوظائف الخاصة والتيقن من أن هؤلاء الذين يقومون بالتشغيل لديهم التدريب والخبرة والذكاء الضروري لأداء الوظيفة .

### 1-3- مشاركة المسؤولين عن الحوكمة

إن مشاركة المسؤولين عن الحوكمة لاسيما مجلس الإدارة في الشركة ولجنة مراجعتها يؤثرون جوهريا على بيئة الرقابة وعلى إتجاه القيم، أن مسؤوليات الإرشاد والإشراف لمجلس الإدارة النشط المرتبط والذي يمتلك درجة ملائمة من الخبرة الإدارية والفنية تعتبرها هامة كرقابة داخلية فعالة.

### 1-4- فلسفة الإدارة ونمط التشغيل

أن فلسفة الإدارة ونمط تشغيلها تمثل إتجاهها ومدخلها بشأن التقرير المالي والقضايا المحاسبية وإدارة مخاطر الأعمال، أن المثال الشخصي المحدد عن طريق الإدارة العليا ومجلس الإدارة يوفر إنذارا واضح للعاملين بشأن ثقافة الشركة وبشأن أهمية الرقابة الداخلية على وجه التحديد كما يلعب المسؤول الرئيسي في الشركة دورا رئيسيا في تحديد ما إذا كان التابعين من المرؤوسين يقرون الطاعة أو الإعوجاج أو تجاهل قواعد الشركة لأنواع مخاطر الأعمال المقبولة.

### 1-5- الهيكل التنظيمي

أن الهيكل التنظيمي للمنشأة يوفر إطار العمل الذي داخله يتم تخطيط وتنفيذ الرقابة على أنشطة المنشأة ومتابعتها وأن الإعتبارات الهامة تتمثل في وضوح خطوط السلطة والمسؤولين والمستوى الذي في ضوءه يتم وضع السياسات والإجراءات ومدى التمسك بتلك السياسات والإجراءات وكفاية الإشراف ومتابعة الأعمال المركزية وملائمة الهيكل

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

التنظيمي لحجم وتعقيد الشركة، وعن طريق فهم الهيكل التنظيمي للمنشأة حيث يمكن للمراجع أن يكشف العناصر الإدارية والوظيفية للمنشأة وكيف يمكن الرقابة على السياسات المنفذة.

### 1-6- تخصيص السلطة والمسؤولية

كيف يتم تخصيص السلطة والمسؤولية خلال المنظمة، وكيف يكون للخطوط المرتبطة للتقرير تأثيراً على ضوابط الرقابة الداخلية على سبيل المثال يتطلب البنك أن يوقع موظفين على كافة الشيكات المكتوبة التي تزيد عن مقدار معين، أن مسؤولية وتفويض السلطة يجب أن يتم تخصيصها بوضوح، أن كيفية توزيع المسؤولية يتم شرحه عادة في أدلة سياسة الشركة الرسمية.

### 1-7- سياسات وممارسات الموارد البشرية

أن الأفراد هم أكثر عناصر بيئة الرقابة أهمية وهذا ما يفسر سبب جوهرية سياسات وممارسات الموارد البشرية، فعن طريق وجود أفراد عاملين يتسمون بالصلاحيات والكفاية يمكن تعويض مناطق الضعف الموجودة في ضوابط الرقابة الأخرى بالإضافة إلى إمكانية استمرار الحفاظ على قوائم مالية موثقة فيها أن الأفراد الأكفاء قادرين على أداء مستوى مرتفع في الأداء لذا على الإدارة أن تأخذ حرصها عند التعيين والتدريب والنصح والترقية والتعويض بالإضافة إلى التصرفات العلاجية كل ذلك يؤدي إلى زيادة أداء الموظفين.

### 2- عملية تقييم المخاطر:<sup>1</sup>

تعرض أي مؤسسة عند مزاولتها لأعمالها للعديد من المخاطر، ولا بد من تحديد وتحليل تلك المخاطر من ناحية وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة والتعرف على احتمال حدوثها، ومحاولة تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة.

<sup>1</sup> شحاتة السيد شحاتة، محمد السيد سرايا، محمد إبراهيم راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2013، ص 27-

### 2-1- تحديد الأهداف

تعتبر أول خطوة لتقييم المخاطر وتعتبر أهداف أي مؤسسة بمثابة معايير تستخدم لتقييم أداء الإدارة، ويجب على الإدارة أن تضع خطوط لازمة لتحقيق تلك الأهداف مع ضرورة وجود تقارير مستمرة في جميع المستويات الإدارية تنبه إلى وجود أي خطر يتعلق بعدم تحقيق تلك الأهداف.

### 2-2- تحديد الخطر وإحتمال حدوثه

تعرض أي مؤسسة للخطر الذي قد يؤثر على تحقيقها لأهدافها وقد يحدث هذا الخطر بسبب العوامل الخارجية. ومن أمثلة العوامل الداخلية للخطر حدوث خلل في عمليات التشغيل وعدم فعالية لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة، وعدم مقدرة العاملين في السيطرة على أصول الشركة مما يؤدي إلى إمكانية التلاعب فيها ومن أمثلة العوامل الخارجية للخطر ظروف منافسة، وصدور تشريعات جديدة تتطلب تغيير في أنشطة الشركة في سياستها وإستراتيجياتها أو حدوث تغيير في إحتياجات العملاء بصورة تؤثر على عمليات التشغيل، وعلى طبيعة أنشطتها، أو حدوث تطورات تكنولوجية قد تؤثر على أنشطة الشركو ومنتجاتها أو إستخدام نظم آلية في التشغيل والرقابة بدلا من النظم اليدوية، وكذلك الكوارث العارضة أو الطبيعية.

وتجدر الإشارة أن معظم المصادر الداخلية للخطر يمكن للإدارة معرفتها وتحديدتها، وبعضها لا يمكن معرفتها إلا عن طريق الجهات الخارجية مثل عدم فعالية مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.

### 2-3- مواجهة الخطر الذي تواجهه الشركة.

بعد التعرف على المخاطر الداخلية والخارجية التي يمكن أن تتعرض لها الشركة ينبغي إتخاذ الإجراءات الملائمة لمواجهة تلك المخاطر المحتملة والسيطرة عليها.

أي أنه لا بد أن يفهم مراجع الحسابات جيدا للكيفية التي يتم بها تقييم إدارة الشركة للخطر المتعلق بإعداد القوائم المالية، والخطر يمكن أن يظهر بسبب التغيرات التي تحدث في البيئة التشغيلية أو بسبب عاملين الجرد أو بسبب النمو السريع أو وجود عمليات أجنبية، أو إستخدام تكنولوجيا جديدة أو أنظمة معلومات جديدة أو مجددة.

### 3- نظام المعلومات والاتصال:<sup>1</sup>

يجب تسجيل المعلومات وإيصالها إلى الإدارة وآخرين يحتاجونها داخل الشركة وذلك بشكل وإطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى، وحتى تستطيع الشركة أن تعمل وتراقب عملياتها عليها أن تقوم بإصلاحات ملائمة يمكن الثقة بها وفي الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية والأحداث الخارجية أما فيما يتعلق بالاتصال فإنه يكون فعالا عندما يشمل بتدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس أو بشكل أفقي إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها أثر في تحقيق الشركة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق تحسن واتصال مهم وموثوق به ومستمر لهذه المعلومات.

### 4- إجراءات الرقابة:<sup>2</sup>

إن إجراءات الرقابة أو كما يطلق عليها أنشطة الرقابة تمثل السياسات والإجراءات التي تساعد على التأكد من تنفيذ توجيهات الإدارة، حيث أنها تساعد على التيقن من أن التصرفات الضرورية قد تم أخذها عند التعامل مع مخاطر تحقيق أهداف المنشأة بخصوص الأعمال والتقارير المالي أو الالتزام بصفة عامة تقع إجراءات الرقابة داخل أربع مجموعات عريضة هي فحص الأداء وتشغيل المعلومات وضوابط الرقابة المادية بالإضافة إلى الفصل بين الواجبات. وقد يتم تقييم إجراءات الرقابة الداخلية التي تهدف إلى تفعيل تلك السياسة، وأن السياسة على سبيل المثال قد تكون في صورة قيام مدير فرع التجزئة للتعامل مع الأوراق المالية بمتابعة تعاملات العميل.

أما إجراءات الرقابة تنصب على فحص الكشف المطبوع عن طريق الكمبيوتر لأنشطة التعاملات اليومية عن طريق العميل المؤدي بطريقة زمنية مناسبة مع الأخذ في الحسبان طبيعة وحجم الأوراق المالية التي تم التعامل فيها، أن إجراءات الرقابة تطبق سياسات الرقابة عن طريق مهام روتينية محددة يتم أداؤها في أوقات محددة عن طريق أفراد محددين ويتم المحاسبة عنها بموجب إشراف وآراء لأدلة إثبات.

<sup>1</sup> عطا الله أحمد سويلم الحسبان، مرجع سابق، ص 52.

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 387.



### 5- متابعة ضوابط الرقابة الداخلية:<sup>1</sup>

يقصد بأنشطة المتابعة تلك الإجراءات التي تستهدف عمليات التقييم المستمرة والدورية لدرجة جودة أداء نظام الرقابة الداخلية بمعرفة إدارة المؤسسة، لتحديد ما إذا كانت ضوابط وإجراءات نظام الرقابة الداخلية تعمل على النحو المخطط لها، وأنه قد تم تعديلها على الوجه المطلوب وبطريقة ملائمة في ضوء التغيرات التي طرأت على الظروف المحيطة بالمنشأة.

وهناك مصادر متعددة للمعلومات اللازمة لإتمام عمليات المتابعة والتعديل نذكر منها:

- الدراسات التي تتناول ضوابط وإجراءات الرقابة الداخلية في الوقت الحالي.
- التقارير التي يعدها المراجع الداخلي والتي تشمل المخالفات والتجاوزات التي لم تنجح إجراءات الرقابة الداخلية في الحيلولة دون الوقوع فيها.
- التقارير الصادرة من العاملين بالمؤسسة.

وتعتمد إدارة المنشأة في تنفيذ عمليات المتابعة والمراقبة على ثلاث أساليب رئيسية هي: الإشراف الكفء، تقارير الأداء عن مراكز المسؤولية. حيث يندرج هذا الأسلوبان ضمن إجراءات المتابعة والمراقبة المستمرة.

### المطلب الثالث: خصائص وأهداف نظام الرقابة الداخلية

#### 1- خصائص نظام الرقابة الداخلية:

يوجد العديد من الخصائص والمتطلبات التي يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي سليم من أجل تمكينه من تحقيق أهدافه المرجوة بأسرع وقت وبأقل تكلفة ويجب أن تعمل هذه المتطلبات والخصائص فيما بينها بالشكل الذي يقلل من المخاطر والقيود الملازمة لنظام الرقابة الداخلية حيث يجب أن تتوفر فيه الخصائص التالية:

<sup>1</sup> ثناء علي القباني، نادر شعبان المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 162-163.

### 1-1- الخطة التنظيمية:<sup>1</sup>

تعتبر الخطة التنظيمية أحد الوسائل الأساسية التي نستطيع من خلالها ترجمة السلوك التسييرية للمؤسسة في الفترات القادمة سواء كان يحوي قرارات إستراتيجية، في أو تكتيكية، لذلك يمكن أن ننظر إلى هذه الوسيلة بعمق من خلال إبراز فيها الإمكانيات المادية والبشرية الممكنة من تحقيق ما تصبوا إليه المؤسسة، إلا أنه ينبغي تبني هذه الخطة على ضوء الإستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمديريات التي تتكون منها المؤسسة. حيث يمكن أن نحدد أهم العناصر التي يجب أن تكون في الخطة التنظيمية:

- تحديد الأهداف الدائمة والظرفية ( طويلة، متوسطة، قصيرة الأجل) للمؤسسة.
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة
- تحديد المسؤوليات بالنسبة إلى كل نشاط وقسم.
- تعيين حدود ورحابة المسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص.

### 1-2- وجود نظام محاسبي متكامل:<sup>2</sup>

أن تحقيق أهداف الرقابة الداخلية تتطلب بالإضافة إلى وجود الخطة التنظيمية الملائمة، وجود نظام محاسبي متكامل الهدف منه تسجيل وتبويب وتلخيص وعرض العمليات المالية والتأكد من الدقة المحاسبية للسجلات والقوائم المالية، وحتى يمكن وضع النظام المحاسبي الملائم موضوع التنفيذ، فإن الأمر يتطلب الإلتزام بالإجراءات التالية:

- وجود كتيبات ولوائح مطبوعة تحدد الإجراءات المحاسبية التي يتعين إتباعها بحيث يمكن تطبيق هذه الإجراءات بصورة موحدة، مثل وجود دليل للحسابات يهدف إلى تنظيم وتسهيل الوظيفة المحاسبية وكذلك وجود لائحة للحسابات تحدد الإجراءات التي يجب إتباعها في تسجيل وتبويب وتلخيص وعرض البيانات و المعلومات المحاسبية.
- إعداد نماذج مطبوعة للمستندات تغطي كافة العمليات مثل فواتير البيع والشراء والإصالات والإشعارات وكذلك نماذج التقارير المحاسبية

<sup>1</sup> صديقي مسعود، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الإقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الإقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الإقتصادي الجديد، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 23/22 أفريل 2003، ص 81-82.

<sup>2</sup> رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 143-144.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

- إصدار التعليمات بضرورة إثبات العمليات في الدفاتر والسجلات دون تأخير وبذلك تقل فرص إرتكاب الأخطاء والغش، بالإضافة إلى عدم قيد أي مستند مالم يكن يحمل توقيعات المسؤولين، ومالم يكن مرفقا به جميع الوثائق المؤيدة له
- يتعين ألا يشترك أي موظف في مراجعة العمل الذي قام بأدائه وإنما تتم المراجعة بواسطة شخص آخر مسؤول وذلك لإخضاع العمل للفحص الدقيق.
- استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة والحسابات الإجمالية وكذلك الإستعانة بالوسائل الآلية الحاسبة التي تسهل أداء الأعمال وتؤدي إلى السرعة في إنجازها ودقتها.
- إجراء الجرد الفعلي للأصول بصفة دورية إجراء المطابقات الدورية للتأكد من مطابقة نتائج الجرد الفعلي مع الأرصدة الدفترية.

### 1-3- مستويات الأداء:<sup>1</sup>

فسلامة كل قسم يؤثر على فعالية الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناتجة عن مستويات الأداء، حيث تمتد الإجراءات الموضوعية كل الخطوات الي تتضمن دقة إتخاذ القرارات وتسجيلها، وذلك من خلال تقييم الواجبات والمسؤوليات بحيث يقوم موظف بمراجعة دقة العمل وإكتشاف الأخطاء.

### 1-4- كفاءة الأفراد:<sup>2</sup>

لا تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على تنظيم إداري محاسبي سليم فقط، ولكن يجب أن تتوفر لها مجموعة من الأفراد الأكفاء الذين يقومون بأدوارهم وذلك عن طريق تكوين موظفي ورؤساء الإدارات الذين يقومون بتنفيذ الإجراءات الموضوعية بطريقة إقتصادية وفعالة.

<sup>1</sup> شدرى معمر سعاد، دور المراجعة المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الإقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، مالية المؤسسة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2009/2008، ص 98.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص 99.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

ونستنتج من هذه الخصائص أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من:

**1-4-1- الإستراتيجية:** تتكون من مجموعة الوسائل والعمال التي تمكن المؤسسة من بلوغ أهدافها في تأخذ بعين الإعتبار:

- الوسائل البشرية: تتركز على الأداء والكفاءة المهنية والتمهين.
- الوسائل المالية: تتركز على معرفة ما إذا كانت ميزانية المؤسسة مناسبة مع تطلعاتها.
- الوسائل القنية: تتمثل في التحقق ما إذا كانت تقنيات التسيير، التجارية ومشابه ذلك للمؤسسة تتطابق مع أهدافها.

**1-4-2- نظام القادة:** يتمثل في لوحة القيادة التي تحتوي على مجموعة المعلومات والمؤشرات التي تساعد على:

- تحليل وقياس الإنحرافات.
- القيام بالإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.
- التنظيم.

**2- أهداف نظام الرقابة الداخلية:**

للرقابة الداخلية العديد من الأهداف، بحيث أن كل هدف يسعى إلى خدمة المؤسسة ومساعدتها بالشكل الذي يمكنها من تحقيق الأهداف العامة والمسطرة، وقد تطورت هذه الأهداف بتطور الرقابة، حيث أصبحت أوسع وأشمل، كما أنها تتمثل في:<sup>1</sup>

**2-1- 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، هياكلها، طرقها وإجراءاتها، من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

<sup>1</sup> محمد التهامي الطواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 90-92.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

### 2-2- حماية الأصول:

من بين أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة وذلك من خلال فرض حماية مادية ومحاسبية لجميع عناصر الأصول (الإستثمارات، المخزونات، الحقوق)، إن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطاء الممكنة وكذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف ضمن السياسة العامة للمؤسسة.

### 2-3- ضمان نوعية المعلومات:

بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي إختبار دقة ودرجة الإعتماد 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:

- تسجيل العمليات من المصدر وفي أقرب وقت ممكن.
- إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي والتأكد من البيانات المتعلقة بها.
- تبويب البيانات على حسب صنفها وخصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة.
- إحترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية.
- توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها.

### 2-4- تشجيع العمل بكفاءة:

إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الإستعمال الأمثل والكفئ لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطب للإدارة بعض الضمانات و فقط بل يعطي تحسينا في مردودية المؤسسة.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

### 2-5- تشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية:

إن الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي إمتثال وتطبيق أوامر الجهة المديرة، لأن تشجيع وإحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية من أجل التطبيق الأمثل للأمر، ينبغي أن تتوفر فيه الشروط الآتية:

- يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه.
- يجب أن يكون واضحاً (مفهوماً).
- يجب توافر وسائل التنفيذ.
- يجب إبلاغ الجهات الآمرة بالتنفيذ.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

### المبحث الثاني: مقومات ووسائل نظام الرقابة الداخلية

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات سنحاول التطرق إليها، لهذا سنتحدث في هذا المبحث إلى المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية التي يستند عليها المراجع في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

### المطلب الأول: وسائل و إجراءات نظام الرقابة الداخلية

#### 1 - وسائل نظام الرقابة الداخلية:

يتكون نظام الرقابة الداخلية من الوسائل التالية:<sup>1</sup>

#### 1-1- الخطة التنظيمية:

تعتبر الخطة التنظيمية أحد الوسائل الأساسية التي نستطيع من خلالها ترجمة السلوكات التسييرية للمؤسسة في الفترات القادمة سواء كان يحتوي قرارات استراتيجية، فنية أو تكتيكية، لذلك يمكن أن ننظر إلى هذه الوسيلة بعمق من خلال إبراز فيها الإمكانيات المادية والبشرية الممكنة من أجل تحقيق ما تصبوا إليه المؤسسة، إلا أنه ينبغي تبني هذه الخطة على ضوء الإستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمديرية التي تتكون منها المؤسسة.

يمكن أن نحدد أهم العناصر التي يجب أن تكون في الخطة التنظيمية:

- تحديد الأهداف الدائمة و الطرفية ( طويلة، متوسطة، قصيرة الأجل) للمؤسسة.
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية و المهنية بين مختلف الأنشطة.
- تحديد المسؤوليات بالنسبة إلى نشاط و قسم.
- تحديد حدود و رحابة المسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص.

<sup>1</sup> صديقي مسعود، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، جامعة قاصد مرياح، ورقلة، الجزائر، نقلا عن:

<http://manifest.univ-ouargla.dz/index.php/archives/archive/facult%C3%A9-des-sciences->

[ekonomiques-,de-gestion-et-des-sciences-commerciales/68](http://manifest.univ-ouargla.dz/index.php/archives/archive/facult%C3%A9-des-sciences-ekonomiques-,de-gestion-et-des-sciences-commerciales/68) ، تاريخ الدخول للموقع: 2016/05/06، على الساعة

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

إلا أن مساهمة هذه الوسيلة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية يكون عبر النقاط التالية:

- البحث عن فعالية و كفاءة العمليات التشغيلية.
- وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج والأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء في وقت إحصائي أو مالي.
- حماية الأصول من خلال تقسيم العمل المهني داخل المؤسسة.

### 1-2- الطرق و الإجراءات:

إن تحقق الأهداف العامة لنظام الرقابة الداخلية لن يكون بمعزل عن تحقيق الأهداف الفرعية وعلى رأسها ضمان دقة وضمان المعلومات المحاسبية، من خلال السهر على إحترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والإلتزام بخطوات المعالجة المحاسبية وإحترام إجراءات هذا النظام، فباعتبار أن الوظيفة المحاسبية وظيفه ارتكازية من خلال تأثيرها بنتائج الأعمال في الوظائف الأخرى، بات من الضروري الحث على الإلتزام الصارم بالطرق المستعملة في الوظائف المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة إستعمال الوثائق وإلى غير ذلك من الطرق المستعملة، كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.

### 1-3- المقاييس المختلفة:

تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية:

- درجة مصداقية المعلومات المقدمة.
- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية.
- إحترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة و في الأخير نشير إلى أن نظام الرقابة الداخلية تشتمل على صنفين من الرقابة : الرقابة الإدارية، الرقابة المحاسبية.



## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

### 1-3-1- الرقابة الإدارية:

تشتمل الرقابة الإدارية على خطة التنظيم و الوسائل و الإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة و ضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العاملين، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة و إلى غير ذلك من أشكال الرقابة.

### 1-3-2- الرقابة المحاسبية:

إذ تعبر الرقابة المحاسبية عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة إلى إختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الإعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة.

### 2- إجراءات نظام الرقابة الداخلية :

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الإجراءات التي تساعد على السير الجيد للعمليات داخل المؤسسة و تتمثل أساساً في كل من الإجراءات التنظيمية والإدارية، الإجراءات المحاسبية والإجراءات العامة.

### 2-1- الإجراءات التنظيمية و الإدارية<sup>1</sup>:

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقييم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها، توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، و إجراءات تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، و إجراءات حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بواقفة الشخص المسؤول ويمكن إبراز هذه الإجراءات في النقاط التالية:

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 105-112.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

### 2-1-1- تحديد الاختصاصات:

إن تحقيق أهداف المؤسسة الإقتصادية، الإجتماعية والتكنولوجية يكون حتماً عبر تضافر الجهود داخل المؤسسة، لذا بات من الواضح إعتقاداً دقيقاً للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها، فعند الوقوف على الهيكل التنظيمي لها يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديرية الموجودة بما لا يسمح بالتضارب بين الاختصاصات.

### 2-1-2- تقسيم العمل:

إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة من خلال منع تضارب أو تداخل مهامها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء، السرقة و التلاعب، حيث يقوم هذا التقسيم على الإعتبارات التالية:

- الفصل بين أداء العمل و سلطة التسجيل المحاسبي.

- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل و سلطة تسجيله.

- الفصل بين سلطة الإحتفاظ بالأصل و سلطة تقرير الحصول عليه.

### 2-1-3- توزيع المسؤوليات:

يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين إذ يمكن من تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ، لذلك وجب تحديد المديرية والأشخاص في ذات الوقت المسؤولين عن المحافظة على الممتلكات وعملية المؤسسة وعلى تسجيل هذه الممتلكات وعلى التقرير بالعمليات و الموافقة عليها، بيد أن تحديد المسؤوليات تمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤوليته والتزامه تجاهها، فيحاسب ويراقب في حدود هذا المجال، إذ أن هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد وبدقة لمرتكب الخطأ وعدم استطاعته التملص منه من جهة، ومن جهة ثانية يظفي الجدية و الدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظف لأنه على يقين بأن الخطأ في عمله ينسب إليه مباشرة ولا يستطيع أن يلقيه على غيره.

### 2-1-4- إعطاء تعليمات صريحة:

يشتمل هذا الإجراء على الجانب التنظيمي للمؤسسة. لذلك ينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية أو الدائرة أو المصلحة إلى المنفذين لها، فالصراحة و الوضوح في التعليمات تمكن من فهم التعليمات وتنفيذها على أحسن وجه، كإعطاء تعليمية صريحة بأن يقوم الموظف بالتوقيع على المستندات بغية تحديد مسؤوليته اتجاهها.

### 2-1-5- إجراء التنقلات بين العاملين:

إن إجراء حركة التنقلات بين العاملين داخل المؤسسة يكون من صلب إجراءات نظام الرقابة الداخلية، كون أن هذا الإجراء يمكن من كشف الأخطاء و التلاعبات، التي ارتكبها الموظف خلال العمليات التي تدخل ضمن اختصاصاته وتحت مسؤولياته، بيد أن حركة التنقلات بين العاملين، لا بد أن تكون مدروسة ومبنية على أساس علمي ولا تتعارض مع السير الحسن للعمل، كالقيام بعملية تغيير الموظفين من مصلحة إلى أخرى.

### 2-2- إجراءات تخص العمل المحاسبي<sup>1</sup>:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراء مطابقات دورية، القيام بمجرد مفاجئ و عدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به، و إن هذه الإجراءات السابقة يمكن من دعم المقومات التي يقوم عليه نظام الرقابة الداخلية الفعال.

حيث يمكن ذكر أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط الآتية:

### 2-2-1- التسجيل الفوري للعمليات :

يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب، إذ يقوم هذا الأخير بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة، بغية تفادي تراكم المستندات وضياعها، لذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل، تزيد من السرعة في ترتيب و حفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها التسجيل المحاسبي و الذي يكون بدون شطب، أو القيام بتسجيل فوق تسجيل آخر، ولا يلغي تسجيل معين إلا وفق الطرق المعروفة كطريقة المتمم الصفري أو عكسي التسجيل ثم إثبات التسجيل الصحيح. وعلى هذا يمكن القول بأن التسجيل الفوري للعمليات يؤثر إيجابا على معالجة

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 113 - 119.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

البيانات التي ينتظر من ورائها الحصول على معلومات صادقة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية و الملائمة لإتخاذ القرارات المناسبة.

### 2-2-2- التأكيد من صحة المستندات :

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

- البساطة التي تساعد على استخدام المستند و إستكمال بياناته.

- عدد الصور اللازمة، حتى يمكن توفر البيانات اللازمة لمراكز النشاط.

ضمان توفير إرشادات عن كيفية إستخدامها و توضيح خطوة سيرها.

- يجب إستعمال الأرقام المسلسلة عند طبع نماذج المستندات، مما يساعد على إجراء عملية الرقابة وعلى العودة إليها عند الحاجة.

### 2-2-3- إجراءات المطابقة الدورية :

تعتبر المطابقات الدورية من بين أهم الإجراءات التي تفرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع، لأن العمل المحاسبي يعتمد أساساً على المستندات الداخلية والخارجية والتي هي موضوع المراجعة المستندية، أي أن هذه المستندات يمكن أن تكون غير صحيحة مما يؤثر سلباً على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية و التالي على القوائم المالية الختامية للمؤسسة. ولقد جاءت إجراءات نظام الرقابة الداخلية لكي تكشف ذلك عن طريق إجراء مقاربات دورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة ومن جهة أخرى بين مستندات والحقيقة المتمثلة أساساً في الواقع كالجرد المادي مثلاً. وذلك عن طريق إجراء كافة المقاربات الدورية التي يكون موضوعها مختلف عناصر الميزانية و جدول حسابات النتائج كإجراء مقارنة بين ما تم تسجيله في اليومية المساعدة المتعلقة بالبنك من مقبوضات ومدفوعات وما تم على مستوى البنك، لاستخراج مختلف الانحرافات المتمثلة أساساً في بيانات سجلت على مستوى البنك وتسجل على مستوى المؤسسة أو العكس، ثم إعطاء إمكانية البحث عن الانحرافات وتسويتها قبل إعداد القوائم المالية الختامية. وذلك لإعطاء معلومات ذات مصداقية.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

حيث يمكن إجراء مقاربات دورية أخرى تتمثل في :

- مقارنة حسابات الموردين في المؤسسة بأرصدهم الحقيقية على مستواهم، و ذلك عن طريق إجراء عملية الاستبيان للتأكد من قيمة الحق و طبيعة المدين.
- مقارنة حساب الزبائن في المؤسسة بأرصدهم الحقيقية على مستواهم، وذلك عن طريق إجراء عملية الاستبيان للتأكد من قيمة الحق وطبيعة المدينين.
- مقارنة حسابات المخزونات بما هو موجود فعلاً على مستوى المخازن، وذلك عن طريق عملية الجرد المادي للمخزونات.
- مقارنة حسابات الاستثمار بما هو موجود فعلاً على مستوى المؤسسة، وذلك باستعمال عملية الجرد المادي للاستثمارات.
- مقارنة حسابات الحقوق المختلفة بما هو موجود فعلاً.
- مقارنة حسابات الديون المختلفة بما هو حقيقي.
- مقارنة حسابات المبيعات بما تم بيعه فعلاً، وذلك بالاعتماد على الزبائن.
- مقارنة حسابات الأعباء بما تم تحمله فعلاً، كإجراء مقارنة تخص حسابات مركبات الأجور بما تم على مستوى مصلحة الأجور في مديرية الإدارة العامة.

إن إجراء هذه المقاربات الدورية ومقاربات أخرى، تمكن من تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية كما تمكن من تقريب ما توصل إليه من خلال المعالجة المحاسبية إلى ما هو حقيقي على مستوى المؤسسة، أي ما يسمح لنظام المعلومات من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

### 2-2-4- عدم إشراك موظف في مراقبة عمله:

لقد وجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بعدم إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبية، نظراً لأن المراقبة تقتضي كشف الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة أو التلاعبات الممكن وقوعها، و التي تخل بأهداف نظام الرقابة الداخلية فعند حدوث خطأ من المحاسب عند جهل للطرق والقواعد المحاسبية فهذا الأخير لا

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

يستطيع كشف خطأه وكذلك إذا حدث تلاعب فالحاسب يغطي هذا التلاعب كونه صادر عنه، فوضع هذا الإجراء ليقضي على هذه الأشكال ويتيح معالجة خالية من هذه الشوائب التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية.

### 3-2- الإجراءات العامة:<sup>1</sup>

هي إجراءات مكملة للإجراءات السابقة، حيث تتمثل في :

- التأمين على ممتلكات المؤسسة من جميع الأخطار التي قد تتعرض لها، سواء كانت طبيعية كالأخطار الجوية أو بفعل فاعل كالسرقة.

- التأمين ضد خيانة الأمانة، وهذا فيما يخص الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية أو الذين ضمن اختصاصهم، التسيير المادي للبضائع والتشبيات أو الأوراق المالية.

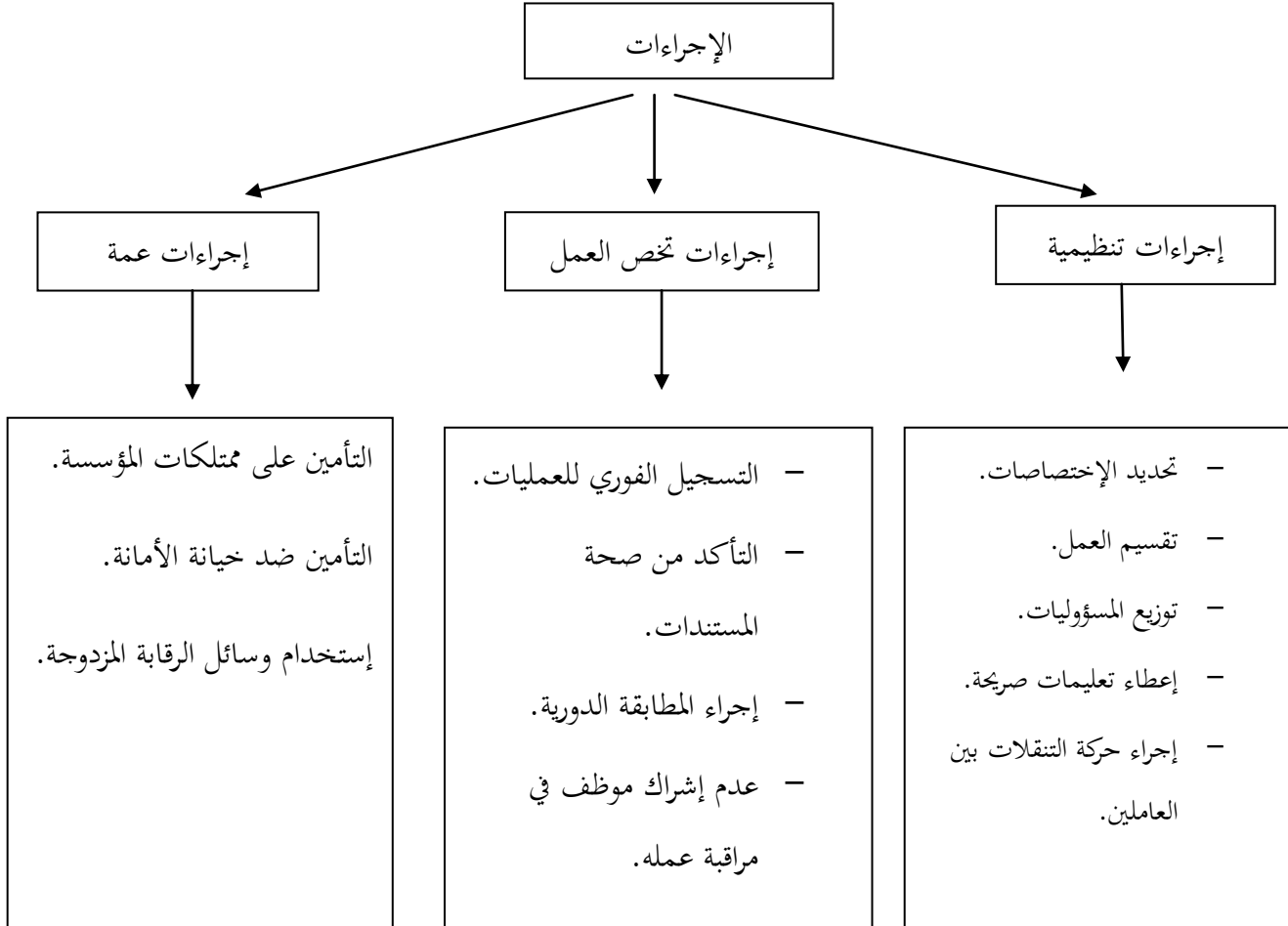
- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة، كتوقيع الشيكات والتصرف في النقدية وضمن الحماية الكافية.

ويمكن تلخيص إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشكل التالي:

<sup>1</sup> برايح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس الجزائر، 2014/2015، ص25.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

الشكل رقم 02: إجراءات نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 236.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

المطلب الثاني: أساليب ومراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

### 1- أساليب نظام الرقابة الداخلية:

يستخدم المراجعون أدوات متعددة لدراسة إجراءات الرقابة الداخلية والتعرف عليها بهدف الحكم على فعالية النظام في إنتاج البيانات المحاسبية والمحافظة على أصول المشروع، وبهدف تحديد نواحي الضعف التي تتطلب فحصاً أكثر من غيرها.

#### 1-1- أسلوب قوائم الإستقصاء (الاستبيان):<sup>1</sup>

ويضم إستفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، وتقدم هذه القائمة مجموعة من الأسئلة إلى موظفي المشروع المختصين للإجابة عليها وردها إلى المراجع الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الإختبار والعينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل. ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية بحيث تدل الإجابة (بنعم) على أنظمة دقيقة للرقابة، والإجابة ب(لا) على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلاً في تلك الناحية.

ومن مزايا الإستبيان سهولة التطبيق بالنسبة لمختلف المؤسسات، ومرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام المحاسبي لأي مؤسسة، وتوفير الوقت حيث يستغنى المراجع عن إنشاء برنامج جديد لكل عملية مراجعة منفردة، هكذا كما تتمتع طريقة الإستبيان بأن العملاء لا يعترضون على تطبيقها، حيث ينظرون إليها كجزء من إجراءات المراجعة المعتادة، وهو ما لا يتوفر في طريقة الإستفسار الشفوي المباشر حيث قد يعتبر العميل أو الموظف نفسه محل إستجواب يتعدى فيه المراجع حدود صلاحياته. وكذلك فإن إستخدام الإستبيان سنوياً يلفت نظر القائمين بالمراجعة إلى عدم إغفال هذا الأمر سنوياً ومراعاة التغيرات التي قد تطرأ عليه سنة وأخرى.

وبالرغم من هذه الخصائص يعيب عليه البعض أنه قد يقود إلى عدم مراعاة الظروف الخاصة بكل مؤسسة بسبب كونه موحداً للمؤسسات المختلفة، وهذا يعني أيضاً أنه لا يتغلغل في التفاصيل الدقيقة لنظم الرقابة الخاصة بكل مؤسسة، تلك التفاصيل الهامة الضرورية للحكم على متانة نظام الرقابة الداخلية، كذلك فإن وجود الإستبيان قد يقود القائمين عليه من مساعدي المراجع إلى الإكتفاء به وعدم إجراء أية إستفسارات أخرى قد تستلزمها الظروف، وللتغلب على هذه العيوب أو التقليل من أثرها بإمكان المراجع تحضير إستبيانات خاصة بكل نوع معين من المؤسسات على حدى، والأبتعاد عن الإستبيان الموحد، كذلك عليه القيام بمراجعة الأستبيان وتعديله سنوياً.

<sup>1</sup> خالد الأمين عبد الله، مرجع سابق، ص 175، 176



## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

### 1-2- أسلوب المذكرة المكتوبة (الأسلوب الوصفي):<sup>1</sup>

تستخدم هذه الطريقة كبديل عن طريقة الإستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك لإعتقاد البعض أن طريقة الإستبيان تعاني من بعض العيوب، ومن بين هذه العيوب أن الأسئلة الواردة بقائمة الإستبيان هي أسئلة عامة وغير مرنة، كما أن طول قائمة الإستبيان يجعل مهمة الإجابة على أسئلتها مملة وروتينية الأمر الذي يؤدي عدم الجدية في الإجابة من قبل الشخص الذي يقوم بالإجابة، وتبعاً لطريقة المذكرة المكتوبة، يقوم المراجع أو مساعديه بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة، وعن مراجعة المعلومات والبيانات بين الأقسام أو الوظائف أو وحدات النشاط المختلفة، ويتم ذلك عن طريق المقابلات مع رؤساء المصالح والعاملين، الملاحظة، الإختبار والإستفسار، وكذلك عن طريق المستندات والسجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق المستخدمة في المؤسسة، وتكتب المذكرة تبعاً لطريقة تنظيم عملية التقييم (طريقة الدوران، طريقة وحدات النشاط، أو طريقة بنود التقارير المالية المنشورة) فإذا كانت طريقة البنود هي المستعملة يقوم المراجع بكتابة وصف للإجراءات الرقابية الخاصة بكل بند رئيسي من بنود القوائم المالية كالمدينين، النقدية، المخزون، الأصول الثابتة.

ومن خلال هذه المذكرة يستطيع المراجع تكوين فكرة من من إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل بند ومن ثم يتحسس نقاط الضعف إن وجدت والتي والتي يجب أن يأخذها بعين الإعتبار عند فحص وإختبار لتلك البنود.

### 3-1- أسلوب خرائط التدفق:<sup>2</sup>

إن خرائط التدفق هي عرض بياني لنشاط معين أو لدورة عمليات محددة، إن هذه الخرائط تمكن المدقق من تقييم إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وبفترة وجيزة نسبياً، وتميز خرائط التدفق عن الأسلوب الوصفي وعن أسلوب قوائم الاستقصاء بأنها توضح خط سير العمليات بين أجزاء النظام بطريقة بسيطة، كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات واستخراجها يدوياً أو آلياً أو إلكترونياً، وأجهزة الإدخال والإخراج في حالة الأنظمة الآلية والإلكترونية، وتستخدم في إعداد خرائط التدقيق رموز تختلف عن الرموز المستخدمة في إعداد خرائط الإجراءات.

### 2- 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 أجل تحديد درجة الإعتماد عليه في إعطاء رأي حول صحة وصدق القوائم

<sup>1</sup> إدريس عبد السلام أشنوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، لبنان، ط 4، 1996، ص 67، 68

<sup>2</sup> حسين قاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص 276.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

المالية والمحاسبية، وكذا إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام، وتلخص عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في المراحل التالية:

### 2-1-1- وصف الأنظمة والإجراءات: <sup>1</sup>

على المراجع في هذه المرحلة أن يتمعن في الإجراءات ويحاول كيفية عملها، وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في إطار تقييمه لقوى وضعف الرقابة الداخلية، في هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المراجع وسيلتين أساسيتين تتمثلان في الأسلوب الوصفي وخرائط التدفق بالإضافة إلى طريقة الاستجابات.

### 2-1-1-2- التمعن في الإجراءات واستجواب موظفي المؤسسة:

تختلف اجراءات الرقابة الداخلية باختلاف المجال الذي تنشط فيه المؤسسة وهيكلها التنظيمي، فالمراجع يلاحظ بتمعن الاجراءات الموضوعية من طرف ادارة المؤسسة، طريقة عملها، العلاقات الموجودة بينها والتعبير عنها، كما يمكن للمراجع ان يستعمل طريقة الاستجابات وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ففي الحقيقة لا يمكن تنفيذ مهمة المراجعة دون استجواب.

### 2-1-2- خرائط التدفق والاسلوب الوصفي:

انطلاقا من الملاحظات والاستجابات، يعبر المراجع عن نظره للعمليات وإجراءات الرقابة الموضوعية، هذا التعبير يمكن ان يكون على شكل وصف كتابي ولكن يستحسن أن يرفق هذا الوصف بخرائط تدفق، أي أشكال تسطر مختلف التدفقات والرقابات المنفذة .

### 2-2- التحقق من فهم الأنظمة: <sup>2</sup>

بعد إنهاء المراجع من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي، على المراجع أن يتحقق من الاجراءات التي دونها هي فعلا الاجراءات التي تنفذ في المؤسسة، هنا يظهر دور اختبارات التطابق فالهدف من هذه المرحلة هو تجنب انطلاق المراجع في عملية تقييمه للرقابة الداخلية على أسس خاطئة.

<sup>1</sup> شعباني لطفي، مرجع سابق، ص 118، 119.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص 119، 121.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

### 2-2-1- اختبار الاجراءات التي يتم اختبارها:

العمل الاول الذي يقوم به المراجع في هذه هو التعرف على الدورات العملية الرئيسية لاختبارها، فميدانيا هناك مجموعة من المشاكل التي يمكن للمراجع ان يلتقي بها، بداية انه يمكن ان تتم نفس الدورة العملية في اماكن مختلفة، ففي هذه الحالة يجب على المراجع يفرض بان كل دورة استغلال تتم على حدى عند القيام بعملية الاختبار، مثل عملية التخزين، فاذا كان للمؤسسة عدة مصانع وكل مصنع يقوم بهذه العملية، فعلى المراجع أن يختبر كل واحدة منها على حدى.

### 2-2-2- القيام بعملية الاختبار:

في هذه المرحلة يتحقق المراجع من حقيقة سير كل الدورات العملية خطوة بخطوة، ويجب التأكيد هنا تتبع الاجراءات من البداية الى النهاية، واختبار المراجع لمسار الدورة العملية في مجملها دون ان يقتصر على جزء منها فقط.

### 2-2-3- الاهمية الكمية للاختبارات:

الاهمية الكمية التي يجب على المراجع اعطاؤها لهذا الاختبار تنتج مباشرة من هدف هذه الاختبارات، فالعمل هنا يتمثل في التحقق من وجود هذه الاجراءات وليس مدى كفايتها، فمستوى اختبارات التطابق يتحدد حسب درجة التكرار المحقق للرقابة.

### 2-3- التقييم الاولي لنظام الرقابة الداخلية :

يمكن للمراجع أن يعد تقييما اوليا لنظام الرقابة الداخلية بمجرد فهمه لهذا النظام، وقبل ان يعد هذا التقييم يجب ان يقدم بعض الاعمال على سبيل التجريب، ومثال ذلك ان يختار المراجع تم انجازها ويعاود تكرار الخطوات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية، وبذلك يحصل المراجع على درجة من التأكد، بأن الاجراءات المستخدمة تطبق فعلا وفقا لما ينص عليه النظام وما اوضحه الموظفون<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، اقتصاد وتسيير مؤسسات، جامعة 20 اوت 1955، سكيكدة، 2006/2007، ص 79، غير منشورة.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

وتكون عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في هذه المرحلة عن طريق استمارات مغلقة، أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو لا (الجواب بنعم إيجابي، الجواب بلا سلبي)، وعليه يستطيع المراجع في نهاية هذه المرحلة تحديد نقاط قوة هذا النظام وكذلك نقاط ضعفه، وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.<sup>1</sup>

### 2-4- اختبارات الاستمرارية:<sup>2</sup>

يقوم المراجع بالتأكد من خلال موضوع هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولى للنظام نقاط قوة فعلا، أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، حيث أن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة مع اختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الاجراءات التي راقبها اجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا، كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة و في كل مكان.

### 2-5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

من خلال الإعتماد على إختبارات الإستمرارية السابقة يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره وعند إكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولى بالإعتماد على النتائج المتوصل إليها، ويقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم إقتراحات قصد تحسين الإجراءات.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص73.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص74.

<sup>3</sup> المرجع سابق، ص75.

### المبحث الثالث: عموميات حول المخزون.

يعتبر المخزون من بين الأشياء التي لا يمكن الإستغناء عنها في المؤسسات الصناعية حيث أنها تحتفظ بمخزون للمواد الخام ومستلزمات الإنتاج، أما بالنسبة للمؤسسات الخدمية في تحتاج لبعض المواد المستخدمة في هذه الخدمات مثل الأطعمة للمطاعم والملابس لمخلات الملابس وهكذا، ولكن التحكم في المخزون لا يلقى الإهتمام المناسب على الرغم من تأثير ذلك على أداء المؤسسة بالنقصان أو بالزيادة، لذلك غالبا ما تواجه المؤسسة مشكلة في كيفية الإحتفاظ به وكذا كيفية تحديد قيمة المخزون المثلى والوقت المناسب لإصدار أمر التوريد للموردين والقيمة المثلى لكل أمر توريد.

### المطلب الأول: مفهوم المخزون وأهميته.

#### 1- تعريف المخزون:

هناك عدة تعاريف للمخزونات نذكر منها مايلي :

- المخزونات هي مواد أولية أو لوازم يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الإستغلال الجاري أو موجهة للإستهلاك من خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.<sup>1</sup>
- يقصد بالمخزون تلك المواد والأجزاء والمهمات التشغيلية والفضلات والنفايات والسلع الجاهزة التي تحتفظ بها المؤسسة في المخازن والساحات وذلك بقدر ضمان الإنسياب 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.<sup>2</sup>
- كما عرف المعيار الدولي المحاسبي رقم(02) المخزونات على أنها أصول يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الإستغلال العادي وكذلك منتجات قيد الصنع ينتظر بيعها لاحقا، كما يمكن إعتبارها مواد أولية موجهة للإستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لقواعد القيم والمحاسبية ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة بتاريخ 2009/03/25، ص12

<sup>2</sup> محمد الصريفي، بشير العلاق، إدارة المخزون السلعي، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2002، ص11.

<sup>3</sup> تومي ميلود، كحول صورية، واقع المعالجة المحاسبية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 06/05 ماي 2013، ص3

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

- من خلال مجموعة التعاريف يمكن القول أن المخزون هو عبارة عن التموين بالمواد واللوازم من أجل إستهلاكها في وقت لاحق، حيث يمكن إعتبار المخزون رأسمال يتم إستثماره في شراء وحدات خام يتم تخزينها إلى أن تأتي مرحلة تصريفها.

### 2- أهمية وظيفة التخزين:

تعتبر وظيفة التخزين من بين أهم الوظائف المساندة في المؤسسات والشركات، بالإضافة إلى كونها تقوم بتخطيط وتنظيم عمليات تخزين المواد والمحافظة عليها وإمداد العملاء أو الإدارات الرئيسة داخل الشركة بإحتياجاتها في الوقت المناسب وبما يضمن إستمرار عملها بكفاءة ودون إنقطاع، حيث يمكن تلخيص أهمية وظيفة التخزين في النقاط التالية:<sup>1</sup>

### 2-1- الأهمية العملية الإقتصادية:

لا يمكن لأي مؤسسة أو شركة أن تعمل بدون وجود إدارة للمستودعات أو المخازن وبشكل يتناسب مع الأنشطة التي تقوم بها، فالمواد الداخلة في أعمال أي إدارة سوف يتم تخزينها في المخازن إلى حين طلبها من الإدارة المحتاجة إلى ذلك، وللمحافظة على سير أعمال المؤسسة وبيع سلعتها ومنتجاتها فمن الضروري وجود إدارة تهتم بذلك، وبالنسبة للأهمية الإقتصادية فإن التخزين وفقاً للكمية الإقتصادية يحافظ على المواد ويقلل من الأموال المستثمرة في المخزون.

### 2-2- الأهمية التخطيطية والتنظيمية:

من المهم أن تكون هناك جهة مسؤولة عن تخطيط المخزون وتحديد مستوياته العليا والدنيا حسب إمكانيات الشركة أو المؤسسة، كما أن الأهمية التنظيمية لها تتركز في ضرورة وجود إدارة مسؤولة مسؤولية كاملة عن أعمال تخزين المواد وصرفها بالتنسيق مع جميع الإدارات والأقسام داخل الشركة.

### 2-3- الأهمية التنفيذية:

لضمان إستمرار الإدارات والأقسام داخل الشركة والمؤسسة في مهامها بكفاءة فمن الضروري تأمين متطلبات تلك الإدارات من المواد والأصناف، فإدارة الإنتاج لا يمكنها أن تقوم بعمليات التصنيع ما لم تتوفر المواد اللازمة في الوقت المناسب وبالكميات المناسبة وهكذا بالنسبة لبقية الإدارات.

<sup>1</sup> عيسى بن حسن الأنصاري، سعد بن عبد العزيز العثمان، الحقيبة التدريبية، برنامج مدرسة الأمير محمد بن فهد بن عبد العزيز لتنمية الشباب، السعودية، 2008، ص 7، 8.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

المطلب الثاني: مخاطر الإحتفاظ بالمخزون وطرق تقييم المخرجات.

### 1- مخاطر الإحتفاظ بالمخزون:

بالرغم من الأهمية التي تكتسبها المخزونات في أي مؤسسة لكن هناك عدة مخاطر قد تحدث مشاكل في المؤسسة نتيجة الإحتفاظ بها، ومن بين هذه المخاطر:<sup>1</sup>

#### 1-1- التآكل:

يقصد بالتآكل عدم التوافق بين مواصفات المواد المخزنة مع مواصفات رغبات طالبيها، بسبب تغير الرغبات أو تغير السلوكيات عند المستهلكين أو ظهور بدائل جديدة تطرد القديمة من الأسواق.

#### 1-2- التلف وعدم الصلاحية:

ينتج التلف عند إختلاف خصائص المواد المخزنة المتعلقة ببيئة التخزين وخصائص بيئة التخزين نفسها.

#### 1-3- السرقة أو الفساد:

تتسبب السرقة 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.

#### 1-4- تغيرات الأسعار:

إن تغيرات الأسعار هي الأخرى تتسبب في الخسائر إذا كانت هذه التغيرات في غير صالح المؤسسة.

#### 1-5- المخاطر المرتبطة للإستثمار:

يعتبر الإستثمار في المخزون بأقل أو أكثر من الحد الأمثل قد يتسبب في خسائر.

### 2- طرق تقييم المخرجات:

نجد عدة طرق في تقييم المخرجات، حيث نجدها مستعملة حسب أهداف وإختيارات المؤسسة ولكل طريقة أسسها ومبرراتها المنطقية والعلمية:

<sup>1</sup> علي كساب، تسيير المخزونات مقاربات مختلفة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص58.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

### 1-6- التكلفة الوسيطة المرجحة:

يتم احتساب متوسط التكلفة بقيمة 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.<sup>1</sup>

لكن لهذه الطريقة مزايا وعيوب نذكر منها:

### 2-1-1- مميزات التكلفة الوسيطة المرجحة: تتميز هذه الطريقة ب:<sup>2</sup>

- تعتبر هذه الطريقة أكثر قبولاً من الطريقة السابقة وخاصة أن استخدامها يخفف من حدة تقلبات الأسعار ويفضل استخدامها في حالة عدم استقرار مستوى الأسعار.
- تستخدم هذه الطريقة بكفاءة في المؤسسات التي تتطلب طبيعة عملياتها الشراء بكميات كبيرة ويتم الصرف بكميات صغيرة.
- تتميز هذه الطريقة بتقليل العمل الحسابي المطلوب حيث أن المتوسط المتحرك لا يستخرج إلا مع كل عملية ورود جديدة للصلف.

### 2-1-2- عيوب التكلفة الوسيطة المرجحة:<sup>3</sup>

يعاب على هذه الطريقة بكثرة العمليات الحسابية التي تتطلبها استخراج المتوسطات وبصفة خاصة إذ ما كانت دفعات الشراء كثيرة وتكررت خلال الفترة مع اختلاف أسعار كل دفعة، كما يحدث فروق نتيجة تقريب المتوسطات ويظهر أثر هذه الفروق على رصيد المواد المتبقية في المخازن وفي العادة يتم معالجة ذلك إما بإجراء قيود محاسبية أو بتعديل قيمة المخزون السلعي في نهاية الفترة.

<sup>1</sup> بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية

العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010/2011، ص 63،64

<sup>2</sup> كمال الربيعي، سعدون الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 28

<sup>3</sup> أحمد كلبونة وآخرون، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2011، ص 195.



## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

### 1-7- طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO):

يقدم وفق الطريقة تقييم المواد أو المنتجات الصادرة بناءً على التسلسل التاريخي لدخولها، أي يتم إستهلاك المواد على أساس الأقدمية بالسعر المتعلق بها، وإذا ما نفذت يلجأ إلى الكمية التي تليها في تاريخ الدخول من حيث السعر.<sup>1</sup>

### 2-2-1- مميزات طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً: تتميز هذه الطريقة ب:<sup>2</sup>

- تحميل الانتاج بالتكاليف الفعلية للمواد دون الحاجة إلى إجراء التسويات الحسابية الناجمة عند وجود فروقات أسعار.
- اتفاق هذه الطريقة مع مبدأ التدفق المادي للمواد (التسلسل الطبيعي لورود المواد إلى المخازن).
- المواد الموجودة في اخر المدة يتم تسعيرها وفق أحداث الأسعار و بالتالي ستكون مقيمة بأسعار تقارب الأسعار السوقية يعطي صورة دقيقة لقيمتها عند إعداد القوائم المالية.
- في حالة انخفاض الأسعار تقلل من الأرباح وبالتالي من الضريبة وذلك طالما ان الموارد الصادرة بأقدم الأسعار هي التي تعمل على التكاليف .

### 2-2-2- عيوب طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً:<sup>3</sup>

- عدم ملائمتها لتقلبات الاسعار وخاصة في حالة ارتفاع الاسعار .
- اختلاف تكاليف الانتاج خلال الفترة المالية الواحدة لاختلاف الاسعار في الفترة الاولى عن الثانية سواء بالارتفاع أو بالانخفاض .
- صعوبة المقارنة بين تكاليف ونتائج العمليات المختلفة.

<sup>1</sup> بوبكر عميروش، مرجع سابق ص64

<sup>2</sup> كمال الربيعي، سعدون الساقبي، مرجع سابق 128

<sup>3</sup> احمد كلبونة واخرون، مرجع سابق ، ص189

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

### المطلب الثالث: أنواع المخزون

تشمل المخزونات على عدة أنواع حيث أنها تساعدنا على التخطيط السليم لها ورقابتها رقابة علمية فعالة، حيث أنه من المعقول السيطرة التامة وبنفس الدرجة، والتخطيط لكل مادة من الاف المواد الموجودة في المخازن، لذا نحتاج إلى معرفة انواع المواد المخزن ويمكن تقسيم هذه الانواع إلى :

#### 1- من حيث وضعية المخزون:

يتم تقسيم المخزون وفق هذا التصنيف إلى:<sup>1</sup>

##### 1-1- مخزون خارجي:

وهي الاحتياطات المشتراة والتي لازالت بحوزة البائع، أي لم يتم شحنها بعد، فهذا النوع من المخزون يعتبر عدم الفعالية والمرونة لعدم وجود ضمان لوصوله في الوقت المحدد، فلا بد من توافر احتياطي لمواجهة احتمالات عدم الوصول.

##### 1-2- مخزون الطريق:

وهي الاحتياطات التي يتم شراؤها و شحنها على وسيلة النقل التي في طريقها نحو البلد المشتري، فهذا النوع يعتبر قليل الفعالية والمرونة، حيث تتوقف امكانية استخدامه على الايام المتبقية من فترة الانتظار خمسة اسابيع منها اسبوع للتغليف، التعبئة والشحن و اربع اسابيع لمسافة الطريق والاستلام.

##### 1-3- مخزون الفحص والاستلام:

وهي الاحتياجات المشتراة والتي يتم وصولها فعلا الى الميناء فهذا النوع من المخزون تكون فعاليته ومرونته أكثر من مخزون الطريق حيث الفترة المخصصة للفحص والاستلام أقصر بكثير من فترة الطريق.

##### 1-4- المخزون المتجه نحو الانتاج :

في الحقيقة غالبا ما تتم عملية فرز قسم من الشحنات بعدما يتم استلامها ونقلها الى الحصة التي طلبتها دون ان تمر بالمخازن الرئيسية ويطلق على هذا النوع اسم المخزون المتجه نحو الانتاج، وفي هذه الحالة لا بد ان يتم تسجيله في سجلات المخازن وترصيده للجهة المتجه اليها، ففعالية هذا المخزون جد عالية غير ان مرونته محدودة لتلك الجهة .

<sup>1</sup> بشير العلاق، محمد شرف الدين، ادارة المواد، دار يازوري العلمية، عمان، الاردن، 2008، ص 24 ، 26.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

### 1-5- المخزون الفعلي:

هي الاحتياجات التي تم فحصها واستلامها وتخزينها اي اصبحت جاهزة للتجهيز بأي وقت ولأي جهة تطلبها فيعتبر هذا المخزون شديد الفعالية والمرونة إذا كان إستخدامه من قبل عدة جهات، أما إذا كانت استخداماته لحصة معينة فتعتبر مرونته محدودة حيث نميز بين نوعين من المخزون الفعلي:

- المخزون الساكن (الاحتياطي)

-المخزون المتحرك (الديناميكي)

### 1-6-المخزون قرب خطوط الإنتاج :

وهي الاحتياجات التي تم استلامها من المخازن ووضعتها في مكان العمل ويعتبر مخزوننا كامل الفاعلية ومحدود المرونة حيث هناك مواد تقتضي طبيعة انتاجها أو إستخدامها التخزين بقرب أو بموطن الانتاج أو الاستخدام.

### 2- من حيث صفة المخزون:

تتمثل انواع المخزون وفق هذا التصنيف في :<sup>1</sup>

### 2-1- مخزون المواد الاولية :

يقصد بها تلك التي تخضع للتغيير في مكوناتها بواسطة العمليات الصناعية أثناء دمجها في السلع النهائية وذلك بصرف النظر عن المرحلة التي تتواجد فيها طالما أنها مازالت داخل المؤسسة.

### 2-2-المخزون تحت التشغيل :

هو ذلك الذي ينتج من طبيعة العملية الصناعية ويتمثل في المفردات غير الكاملة.

### 3-2-مخزون المنتجات التامة:

ويعمل هذا النوع من المخزون على تفيض التوازن بين طلبات العملاء والطاقة الإنتاجية ويتكون من المنتجات التامة المصنعة داخل المؤسسة أو منتجات تم شراؤها من أجل بيعها.

<sup>1</sup> محمد الصريفي، بشير العلاق، مرجع سابق، ص14، 16

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

### 2-4-المعدات وقطع الغيار:

ويتضمن الماكينات والتركيبات والناقلات بالإضافة الى قطع الغيار اللازمة لها.

### 2-5-المخزون من الأجزاء :

ويشمل على العدد، الحوامل، المقاييس والموازن.

### 2-6-المهمات:

هي تلك المواد التي لا تعتبر جزءا من المنتج النهائي ولكنها تستخدم لتدعيم استمرارية العملية الانتاجية حيث ان دعم توفرها قد يتسبب في توقف عملية الانتاج .

### 2-7- النفايات والفضلات:

هي المخلفات الناتجة من العمليات الصناعية والزوائد المستخدمة في النشاط العادي.

### 2-8- مواد التغليف:

هي كل المواد التي تستخدم للتغليف بما في ذلك مواد الحزم كالورق و الأخشاب كما تتضمن المواد العازلة كالبلستيك.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

### المبحث الرابع: الرقابة على المخزون

تعتبر الرقابة الداخلية على المخزون العمود الفقري للمؤسسة فهي تحظى بجانب كبير من الأهمية لكونها يلجأ إليها الفرد بغرض توجيه عهوده وإمكانياته نحو تحقيق أهدافه بكفاءة وفعالية وفي هذا المبحث سنتطرق الى تحديد مفهوم للرقابة على المخزون وأهدافها ومجالات تطبيقها.

### المطلب الأول: مفهوم و أهداف الرقابة على المخزون:

#### 1-تعريف الرقابة على المخزون:

الرقابة على المخزون هي عملية تصميم الطرق والوسائل التي تكفل التحقق من ان عمليات صرف وتأمين المواد تتم وفقا لخطة موضوعة لتحقيق أهداف المنشأة والاستفادة من مواردها الى أقصى حد ممكن.<sup>1</sup>

تشمل الرقابة على المخزون في جميع مراحل الأداء المخزوني، بدأ من تحديد مواصفات المخزن كمبنى وتصميم والتقييم الداخلي لمسافة المخزن واختيار موقده وسعته وأيضا الآلات والمعدات المستخدمة، والأفراد العاملين في المخازن.<sup>2</sup>

وهي تلك الوسيلة التي تتبعها إدارة المخازن للتأكد من توفير الكميات المناسبة من المواد في الوقت المناسب وحسب احتياجات المشروع مع مراعاة ما يمكن توفيره في السوق وتحقيق أفضل عائد على المال المستثمر.<sup>3</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن الرقابة على المخزون هو ذلك النشاط الذي يقوم بمتابعة سير الأعمال المخزنية والتأكد من أن ما تم في الواقع هو مطابق لم أريد إتمامه لتحقيق أهداف المشاة.

#### 2- أهداف الرقابة على المخزون :

ل للرقابة على المخزون عدة أهداف حيث يمكن تلخيصها بالنقط التالية:<sup>4</sup>

- حساب الحجم الأمثل لكمية المخزون وعدد دفعات الشراء وفترات التوريد وشراء الاحتياجات ذات الاستهلاك المتغير ومعدل التخزين ومتوسط التخزين احتياطي الطوارئ ورصيد الأمان.

<sup>1</sup> عيسى بن حسن الأنصاري، سعد بن عبد العزيز العثمان، مرجع سابق، ص30

<sup>2</sup> سيد محمد حاد الرب، إدارة الشراء والمخازن، دار الفجر للنشر والتوزيع القاهرة، مصر ط1 2009، ص322

<sup>3</sup> أحمد راشد الغدير، إدارة الشراء والتخزين، دار زهران للنشر والتوزيع: عمان، الأردن 2000، ص327

<sup>4</sup> محمد الصيرفي، بشير العلاق، مرجع سابق، ص222

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

- التأكد من الإنتاج لا يتأثر أو يتغير أو يتوقف نظرا للنقص في المواد أو الأجهزة أو قطع الغيار.
- التأكد من وجود كميات كافية من المواد المخزنة كمواجهة الطلب غير الطبيعي عليها مثل إزدياد الطلب على مادة ما فجأة أو حدوث حالات طارئة تستوجب مواد وأجهزة ومعدات فورية وكميات كافية لسد الحاجة لم يكن مخططا لها مسبقا.
- السيطرة على المخزون من طريق الاحتفاظ بسجلات كافية ودقيقة تبين مكان كل مخزون وكيفية الحصول عليها بالسرعة اللازمة وبأقل كلفة ممكنة.
- التأكد من ان الامكانيات والتسجيلات المتوفرة جيدة حتى تصبح عملية الرقابة على المخزون سهلة وضمن نتائج جيدة.

### المطلب الثاني: السجلات الرقابية للمخزون

يتولى تسجيل المخزون إدارة التكاليف في السجلات المناسبة لتسجيل تحركات المخزون كما ان الدفاتر المحاسبية تسجل تحركات المخزون من حيث الشراء، الرد، السماح وأيضا الحصر في أوقات نهاية الفترات المحاسبية، كما تقوم إدارة المخازن بتسجيل تحركات المخزون من حيث الكميات الداخلة والمنصرفة لتتمكن من متابعة المخزون ورصيده، ويصاحب الرقابة على المخزون ضرورة تصنيف المخزون وتحديد دليل رقمي له حتى يمكن متابعته في السجلات وفي المستندات الداخلية التي يسجل فيها تحركات المخزون.

حيث تتمثل هاته السجلات الرقابية في :<sup>1</sup>

### 1- الدليل الرقمي:

إذا كان المشروع يستخدم عدد كبير ومتفرع من السلع التي يتعامل فيها عن طريق الشراء والإنتاج، فإنه يصعب استخدام الوصف لكل نوع عند التداول، والطريقة السهلة هو أن يعطي لكل صنف ونوع دليل رقمي ثابت يتعرف عليه أي فرد في المشروع له علاقة بهذا الصنف من خلاله، وهذا الدليل الرقمي يستخدم في كل ما يتعلق بالصنف سواء عند الشراء أو عند الدخول في المخزن أو عند الخروج للصنع، وفي المصنع يستخدم الرقم عند التداول حتى يتم فقد صفته في السلعة التامة والرقم سهل في الاستخدام، واضح وبسيط بدلا من الوصف التفصيلي للصنف.

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن، محمد السيد السرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الإسكندرية مصر، 2004/2003، ص 230-232

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

### 2- 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.

### 3- 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 الدخول وإذن الخروج، 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 طبقاً لطبيعة الصنف، مثل طريقة الحصر بالوزن أو القياس، وتظهر بطاقة الصنف الرصيد منه بعد كل عملية صرف أو دخول.

### 4- سجلات الجرد المستمر:

تحفظ سجلات الجرد المستمر في إدارة المراجعة الداخلية، وتكون سجلات الجرد المستمر جانباً هاماً من الرقابة حيث أن هذه السجلات تظهر في أي وقت كميات المواد أو السلع التامة أو مكونات أو المهمات بالمخازن وتعطي معلومات في تحديد سياسة الشراء والبيع والإنتاج، كما تمنع هذه السجلات في تحديدها الحد الأدنى للمخزن وحده الأعلى من ترشيد إدارة مراقبة الإنتاج وإدارة المشتريات عن شراء إحتياجات المشروع.

كما أن سجلات الجرد المستمر تقلل إلى حد كبير إحتتمالات السرقة والضياع للمخزن، حيث أن أمناء المخازن والموظفين الآخرين يكونون على مستوى مسؤوليتهم من حيث محاسبتهم عن المخزن المستلم والمنصرف والرصيد الباقي.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية للمخزون

---

### خلاصة الفصل:

تعتبر الرقابة الداخلية إحدى العمليات التي تتم من طرف مسيري وأفراد المؤسسة بهدف المحافظة على أصول الشركة، وكذا الإلتزام بتنفيذ تعليمات الإدارة، بهدف تسهيل عمل المراجع الداخلي من خلال تقييم نتائج الإختبارات ومدى الإلتزام بالإجراءات الرقابية التي تم وضعها.

وحتى يكون نظام الرقابة الداخلية للمخزون فعال، يجب على المؤسسة وضع خطة تنظيمية جيدة، والتي يجب أن ترفق بلوائح منظمة من خلال مراعاة عنصر التكاليف وكذا القيام بوضع سياسة دقيقة وكذا إتباع المناهج العلمية في طرق الجرد وتقييم المخزون.



# الفصل الثالث:

الدراسة حالة مؤسسة

مطاحن الزيبان

-القنطرة- بسكرة

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الجانب النظري إلى موضوع المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية وإلى المخزونات والرقابة عليها وإجراءات مراجعتها، سنتطرق في هذا الفصل إلى كيفية قيام المراجع الداخلي بالفحص والتحقق من المخزونات وكل العمليات المتعلقة بها ومتابعة حركتها.

قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

المبحث الثاني: واقع المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية بالشركة محل الدراسة

المبحث الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزون

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

### المبحث الأول: التعريف بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة.

شركة مطاحن الزيبان هو شركة فرع لشركة الرياض وهذه الأخيرة هي شركة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها، هي شركة مساهمة رأسمالها يتكون بنسبة 80 % من طرف صندوق تسيير مساهمات الحبوب و 20 % من طرف أشخاص طبيعيين ومعنويين.

وهي أول شركة جزائرية تدخل البورصة وقد تم تسعير سهمها لأول مرة في 13 سبتمبر 1990، يشتغل النشاط التحويلي للرياض باستغلال سبع مطاحن للحبوب بنوعيتها الصلب واللين وخمس وحدات للعجائن الغذائية.

ويحتوي الجمع على الشركة الأم وهي شركة رياض سطيف و على المؤسسات التابعة وهي كالاتي:

- مطاحن الواحات بولاية تفرت؛
- مطاحن الهضاب العليا بولاية سطيف؛
- مطاحن الصومام بولاية بجاية؛
- مطاحن الزيبان بولاية بسكرة؛
- مطاحن البيان بولاية برج بوعرييج؛
- مطاحن الحضنة بولاية مسيلة؛
- الشركة الحبوبية الفلاحية بولاية ورقلة.

### المطلب الأول: نشأة مؤسسة مطاحن الزيبان، وأهم خصائصها

#### 1- نشأة الشركة:<sup>1</sup>

مطاحن الزيبان القنطرة مؤسسة عمومية اقتصادية على شكل شركة مساهمة ذات رأس مال يقدر بـ 235.000.000 دج، وتم رفع رأس المال في 2007 إلى 896.260.000 دج، تابعة للشركة الأم الرياض سطيف ( مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها )، والوحدة تتمتع بالاستقلالية في إدارة شؤونها ونشاطها والشركة الأم تعتبر كوسيط بين شركة تسيير (SGP) وبين مطاحن الزيبان وتعود لها القرارات المركزية والحساسة. وترجع فكرة إنشاءها لوزارة الصناعات الخفيفة خلال المخطط الرباعي 74-76، الذي تم عرضه في الجرائد الرسمية فتقدمت الشركة الاسبانية ACEH التي اهتمت بالجانب العمراني، والشركة الايطالية OCERIM التي اهتمت

<sup>1</sup> من البطاقة التقنية للمؤسسة.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

بالتجهيز، أما المخطط فقد درس من قبل شركة فرنسية، أما الشركة الجزائرية COOMAD تولت تسوية الأرضية بالتعاون مع الشركة الإسبانية، وفي 15 سبتمبر 1978 تمت التجارب الأولى على آلات فارغة وفي 16 أبريل 1983 وهي مملوءة وعند نجاحها شرعت شركة مطاحن الزيبان القنطرة في الإنتاج في 02 ماي 1983، كانت الوحدة تسمى SEMPAK وفي 1994 بدأ توسع الوحدة وفي 01 جانفي 1995 دخول المطحنة الجديدة مرحلة الإنتاج وفي أكتوبر 1995 تم تجديد المطحنة القديمة، أما في 02 أكتوبر 1997 تم إنشاء الشركة التابعة لمطاحن الزيبان "القنطرة" على شكل شركة مساهمة تابعة لمجمع الرياض سطيف.

### 2- خصائص مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة:<sup>1</sup>

**2-1- طبيعة النشاط:** يتمثل النشاط الرئيسي للشركة في تحويل الحبوب وإنتاج وتسويق المنتجات التي تم الحصول عليها (السميد، الفرينة)، أما نشاطها الثانوي يتمثل في إنتاج وتسويق المنتجات الثانوية (النخالة والأعلاف) بيعها كأغذية للمواشي.

**2-2- الموقع:** تقع في الجنوب الشرقي لمدينة القنطرة على الطريق الوطني رقم 3 الرابط بين القنطرة و ولاية بسكرة وهي تبعد عن الولاية بـ 55 كلم.

**2-3- المساحة:** تقدر مساحتها الإجمالية بـ 315647م<sup>2</sup> وهي تنقسم إلى قطعتين:

- **القطعة الأولى:** مساحتها 530000م<sup>2</sup> خاصة بالمطاحن والإدارة ومنها 11158م<sup>2</sup> مبنية والباقي غير مبني.

- **القطعة الثانية:** تقدر مساحتها 15642م<sup>2</sup> تتكون من السكنات الوظيفية

**2-4- الطاقة الإنتاجية:** للشركة طاقة إنتاجية تقدر بـ:

- 5900 قنطار في اليوم للقمح الصلب.

- 1500 قنطار لليوم للقمح اللين.

**2-5- سعة التخزين:** للشركة أبراج تخزين للمادة الأولية والمنتجات بسعة تخزين تقدر بـ:

- 39000 قنطار من المنتج النهائي.

- 125000 قنطار للقمح.

<sup>1</sup> البطاقة التقنية للمؤسسة.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

### 2-6- احتياجات من الماء والكهرباء:

- 3000 لتر من الماء يوميا.

- أما الكهرباء فتستهلك حسب عمل الآلات.

### 2-7- أهم نقاط البيع: يتم تسويق هذه المنتجات عن طريق مجموعة من نقاط البيع وهي كالآتي: تأتي بسكرة

في المقام الأول ب ثلاث نقاط بيع؛ - واحدة في القنطرة؛ - واحدة في سيدي عقبة؛ واحدة في أولاد جلال؛ واحدة في ولاية باتنة؛ واحدة في ولاية جيجل؛ واحدة في ولاية خنشلة.<sup>1</sup>

### 2-8- الطاقة التشغيلية: يقدر عدد عمال الوحدة حاليا ب 146 عامل.<sup>2</sup>

### 2-9- تشكيلة المنتجات: تتوفر الشركة على مجموعة متعددة من المنتجات تختلف من حيث النوعية والوزن

والجدول التالي يوضح هذه المجموعة:<sup>3</sup>

سميد ممتاز، سميد عادي، دقيق ممتاز، دقيق الخبازة، نخالة، القمح اللين، نخالة القمح الصلب، النخالة المكعبة، السميد الثانوي.

## المطلب الثاني: سياسة وأهداف المؤسسة

### 1- سياسة المؤسسة:

ان القدرات الإنتاجية والوضعية المالية المريحة للشركة التابعة الرياض سطيف مطاحن الزيبان القنطرة هما عاملان مشجعان على انتعاش السياسة التجارية ولن تدخر أي جهد في ترجمة هذه السياسة بالأفعال:

- التوضيح في الشفافية للممارسات والخدمات التجارية مع الشركاء (الزبائن، المساهمين، والمحيط...)
- ترقية ثقافة الإصغاء إلى الزبون والتكفل النظامي لكل الشكاوي.
- تكوين وتحسيس مجموعة العمال.
- الاتصال في الداخل لتفاعل كل العمال، وفي الخارج لضمان جودة الخدمة والمنتوج.
- التحديث وصيانة طاقة الإنتاج.

<sup>1</sup> المعلومات المستقاة من مصلحة التجارة.

<sup>2</sup> المعلومات المستقاة من مصلحة الموارد البشرية.

<sup>3</sup> المعلومات المستقاة من مصلحة الإنتاج.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

### 2- أهداف المؤسسة:

- إن المؤسسة أمام منافسة قوية من المنتجات الوطنية الخاصة والعمومية وحتى الأجنبية وحتى يتسنى لها جذب المستهلك لطلب منتجاتها سطرت مجموعة من الأهداف التي تحاول تحقيقها وتمثل فيما يلي:
- الوصول إلى أكبر جمهور من المتعاملين الاقتصاديين للفت انتباههم وجلب اهتمامهم لعلامتها التجارية في النوعية أولاً ودائماً.
  - تغطية رغبات المستهلكين والأسر الصغيرة والمجموعات المحلية عموماً وذلك لن يتأتى إلا بتضافر كل الجهود لإدماج الشركة التابعة - الرياض سطيف مطاحن الزيبان - القنطرة في محيطها الاجتماعي وتأمين مفهوم الخدمة المؤداة إلى الزبون وذلك تحت شعاراً ترقية ثقافة الإصغاء إلى الزبون بكم ومعكم.
  - العمل على ضمان البقاء والاستمرارية وتطوير المكانة في السوق، حيث أن الطلب المتزايد والنوعية الموافقة للمعايير العالمية وعلامة رياض سطيف تكون عوامل لضمان ذلك.
- المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.<sup>1</sup>

### 1- الرئيس المدير العام:

يعد المسؤول الأول عن كل رؤساء الهياكل والمصالح ويشرف على تسيير المؤسسة من كل النواحي، بالإضافة إلى أنه:

- يمثل المؤسسة خارجياً (الناطق الرسمي للمؤسسة).
- يعقد اجتماعات دورية مع مختلف الإطارات (مجلس المديرية العامة).
- يترأس مجلس الإدارة .
- رئيس لجنة حفظ الصحة والأمن.

### 2- أمانة الرئيس المدير العام:

تعد أمانة الرئيس المدير العام همزة الوصل بين المدير العام وباقي مصالح المؤسسة، من مهامها (كل هذه المهام مرتبطة بالرئيس المدير العام):

- استقبال، تسجيل وتوزيع البريد الوارد وإرسال البريد الصادر.
- استقبال المكالمات الهاتفية الداخلية والخارجية وكذلك الفاكس.
- كتابة المراسلات وتوزيعها على مخلف المصالح.

<sup>1</sup> المعلومات المستقاة من مصلحة الموارد البشرية.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

- تحرير اجتماعات مجلس الإدارة.

- استقبال الضيوف (زيائن، الإدارة العامة للرياض، الزوار...).

- توصيل تعليمات المدير العام لمختلف رؤساء المصالح.

### 3- هيئة إعادة الهيكلة، دراسة السوق والاتصال:

- دراسة إعادة الهيكلة للمؤسسة.

- دراسة السوق

- تنظيم المشاركة في المعارض الاقتصادية، الإشهار

- تمثل المؤسسة من ناحية الإعلام

### 4- المستشار القانوني:

يتلخص دور المستشار القانوني في إبداء الاستشارة القانونية لمختلف المصالح، أما مهامه فتتمثل في:

- التكفل بقضايا الشركة محل نزاع سواء مع الأشخاص الطبيعية او المعنوية (اغلب المنازعات التجارية مع مجموع الزبائن الذين ترتب في ذمتهم ديون تجارية غير مسددة).

- متابعة ملفات الصكوك بدون رصيد أمام القسم الجزئي على مستوى مختلف الجهات القضائية المختصة.

- متابعة إجراءات التنفيذ الجبري على العقارات المرهونة بمعية المحضرين القانونيين قصد تحصيل الديون المترتبة في ذمة المدين الراهن.

- متابعة ملفات التأمين على ممتلكات الشركة ضد جميع الأخطار بمعية شركة التأمين CAAT-وكالة بسكرة- وتحصيل جميع التعويضات في هذا الشأن..

هذا فضلا عن العمل الإداري الاعتيادي على مستوى الشركة:

- تحرير المراسلات الإدارية الداخلية والخارجية.

- تمثيل الشركة كعضو في اللجان المختلفة كلجنة حفظ الصحة والأمن، لجنة التأديب، لجنة الصفقات، لجنة تحديد ومراجعة السعر، لجنة إثبات ملفات الزبائن.

- تمثيل الشركة أمام الجهات القضائية المختصة بموجب تفويض من المديرية العامة.

### 5- مشروع الإعلام الآلي:

تم إدماج الإعلام الآلي في المؤسسة من اجل تسهيل التعاملات بين جميع المصالح والتسريع في وصول المعلومة بالإضافة إلى النتائج السريعة والموثقة مقارنة بالعملية اليدوية من المهام:

- إنشاء برامج او أحداث التغييرات التطورات اللازمة على البرامج التابعة لمختلف المصالح، من بين البرامج الموجودة في المؤسسة (حساب الأجور- الفوترة- المحاسبة - تسيير المخزون - الاستثمارات - الإهلاكات...)

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

- برمجة وصيانة حواسيب المؤسسة.
  - ادارة شبكة الإعلام الآلي
  - مراقبة البرامج وتطبيقها بالإضافة إلى تقديم المعلومات اللازمة على مختلف البرامج
  - المساهمة في الجرد السنوي
- 6- مصلحة النظافة والأمن:** تقوم هذه المصلحة بالحفاظ على أمن المؤسسة بمختلف أنواعه ونظافتها، وتنقسم الى فرعين:

### 6-1 فرع الأمن:

- يشرف عليه ريس فرع مسؤول رؤساء أفواج يشرفون على مجموعة من أعوان الأمن. يمكن تقسيم مهامهم إلى قسمين:

#### 6-1-1- مهام خاصة بالأمن العام:

- حراسة المؤسسة ووسائلها والآلات من كل سرقة أو تعدي.
- مراقبة كل من يدخل أو يخرج من مؤسسة.
- إعطاء تأشيرة دخول الشاحنات من اجل رفع المنتج.

#### 6-1-2- مهام خاصة بالأمن الصناعي:

- المحافظة على امن الآلات من الأخطار.
- رش الأدوية على المواد الأولية والآلات لإزالة بعض الأخطار كإزالة السوس مثلاً.
- الحفاظ على صحة العمال من أخطار الآلات.
- إتقان استعمال وسائل الدفاع عن الحريق.

### 6-2 فرع النظافة:

- يوجد تحت إمرة رئيس الفرع مجموعة من العمال والعاملات المسؤولين عن :
- التنظيف الدوري.

- مراقبة مستوى مخزون المياه وتعقيمه.

#### 7- مصلحة مراقبة التسيير وإعادة التقييم:

- تعد من أهم المصالح، كون أن هذه المصلحة مسؤولة عن مراقبة التسيير داخل المؤسسة، من أهم مهامه:
- إعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة: يتم إعدادها بإتباع خطوط التوجيه التي تقدمها المديرية العامة، وتشمل كل من الميزانية التقديرية للتموين، تسيير المخزون، الإنتاج، المبيعات، الاتصالات(الإشهار...)، الموارد البشرية، تقوم مصلحة مراقبة التسيير بدراسة كل الميزانية التقديرية لكل المصالح ومن ثم إعداد ميزانية تقديرية إجمالية



## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

للشركة وميزانيات تفصيلية خاصة بكل مصلحة: للتموين، تسيير المخزون، الإنتاج، المبيعات، الاتصالات (الإشهار...)، الموارد البشرية.

- إعداد التقارير الثلاثية والسادسية: تمثل تراكم نتائج الأشهر السابقة.

- إعداد التقرير السنوي للتسيير: وهو تقرير مفصل عن نشاط المؤسسة خلال السنة

### 8- هيئة الاحساب (المراجعة الداخلية):

تعد وظيفة الاحساب وظيفة مستقلة، وهي تقييم مراقبة العمليات على مستوى مصالح المؤسسة، وهدف المراقبة في هذا المجال تقدير وتقييم نجاعة مختلف المراقبات الأخرى أي متابعة أعضاء المؤسسة في أداء مسؤولياتهم، وفي هذا الهدف الاحساب الداخلي يقدم التحليلات، التقييمات، التوصيات، الآراء والمعلومات التي تخص الوظائف التي تمت فيها عملية الاحساب.

من جهة أخرى الاحساب الداخلي يختلف عن المراقبة الداخلية، فالمراقبة الداخلية هي مجموع التدابير الموجودة داخل التنظيم والمناهج وهدفها هو تأمين حماية الممتلكات، صحة العمليات، تطبيق العمليات، جودة ونوعية المعلومة ونجاعة عمال المؤسسة.

### 9- دائرة الاستغلال:

تعد دائرة الاستغلال دائرة تقنية بحتة نظرا للمصالح المكونة لها، أساس هذه الدائرة الإنتاج، ومهمتها تحويل القمح إلى مادة منتهية، لذا تعد مصلحة الإنتاج أهم مصلحة في الدائرة أما باقي المصالح فهي مصالح دعم من اجل تحقيق أهداف المصلحة.

### 9-1- مصلحة الإنتاج:

تتكون مطاحن الزيبان القنطرة من مطحنتين، يشرف على كل واحدة رئيس مطحنة وتمثل مهامه في:

- متابعة المادة الأولية (النوعية، الكمية...).

- متابعة اليد العاملة (توفر الكفاءة المهنية...).

- متابعة مراحل الإنتاج.

- متابعة الوسائل المسخرة للعمل.

- متابعة محيط العمل.

إذا فيما يخص الجانب الميداني، أما فيما يخص الجانب الإداري، يقوم رئيس المطحنة بـ:

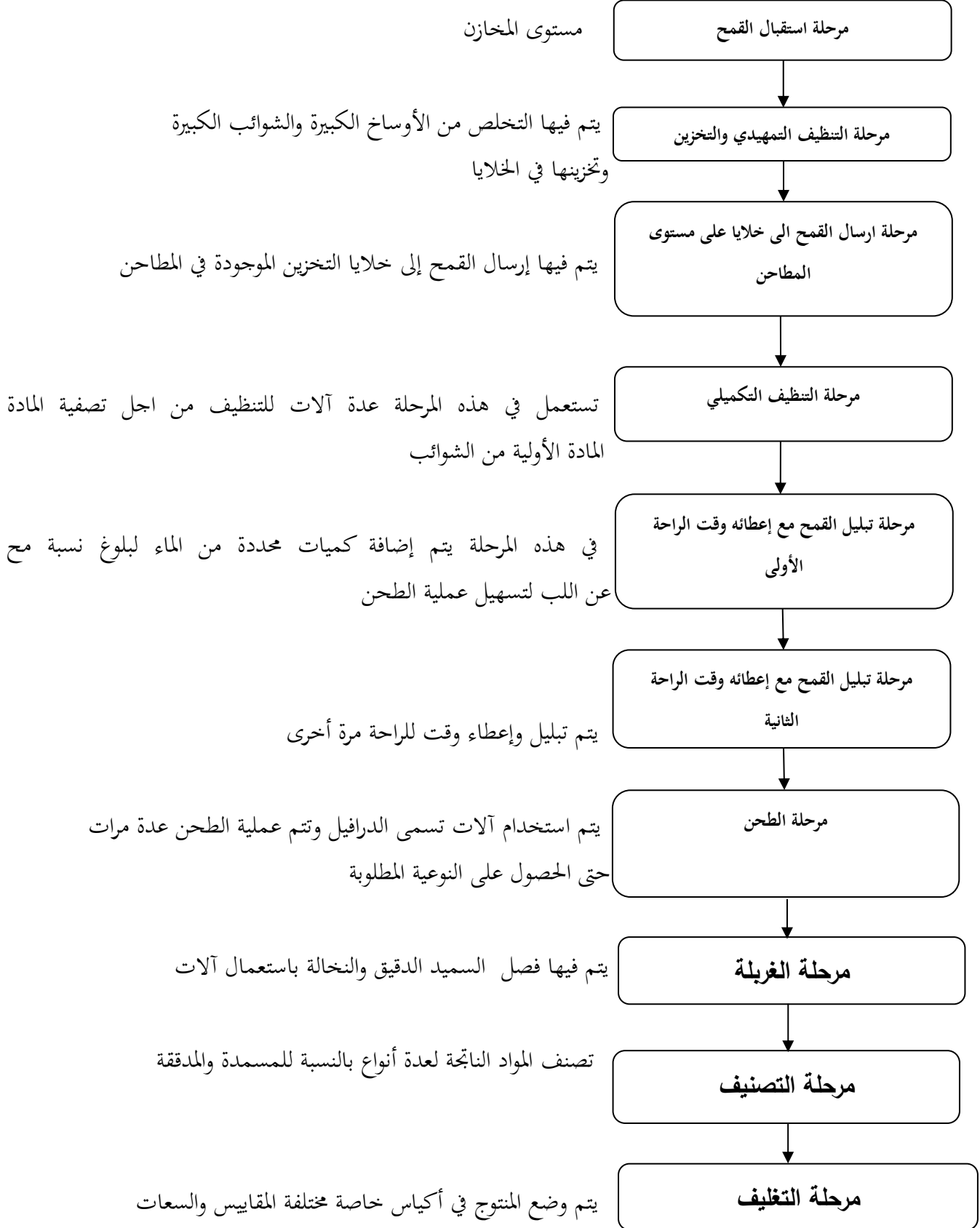
- تحديد كمية المادة الأولية المطحونة

- تحديد كمية المواد المستخرجة (مواد منتهية)

- تحديد نسبة الاستخراج ومقارنتها بالمقاييس المعمول بها

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

### مراحل العملية الإنتاجية:



## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

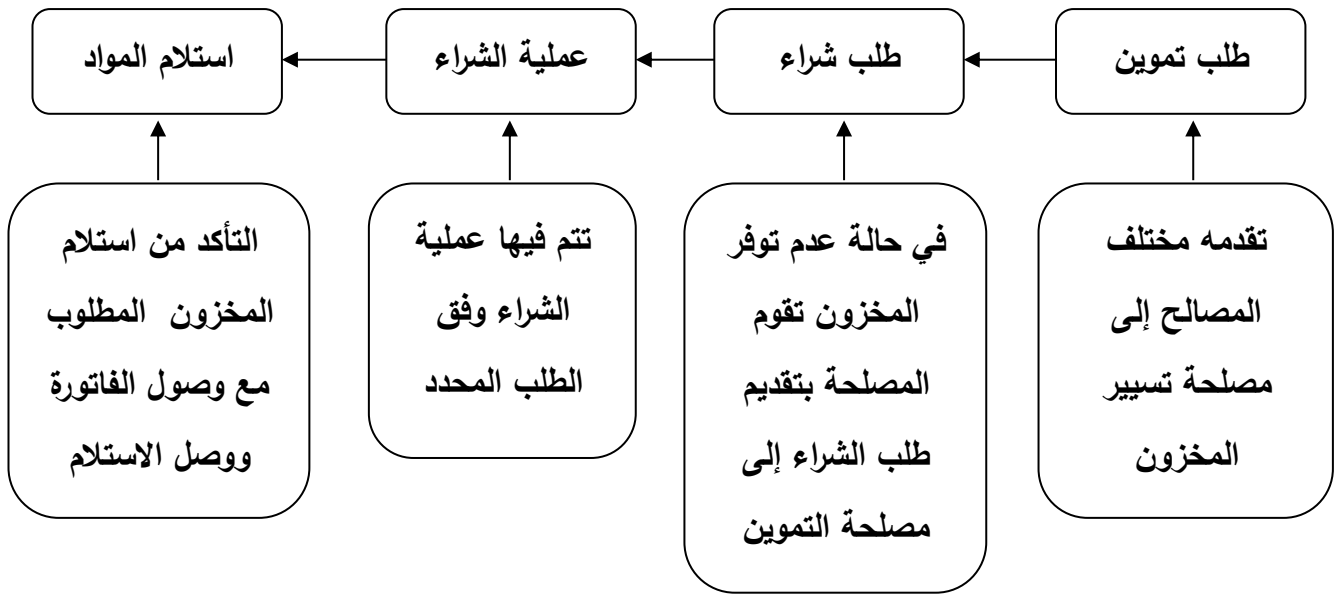
### 9-2- مصلحة التموين:

تهتم هذه المصلحة بجلب المادة الأولية المتمثلة في القمح الصلب واللين، بالإضافة إلى شراء بقية الأشياء كقطع الغيار، أدوات مكتب...

### 9-2-1- فرع المشتريات:

يتكون من رئيس فرع ومصفي وهو الذي يقوم بعمليات الشراء، وتتم عملية الشراء على النحو التالي:

### الشكل رقم 01: مراحل عملية الشراء

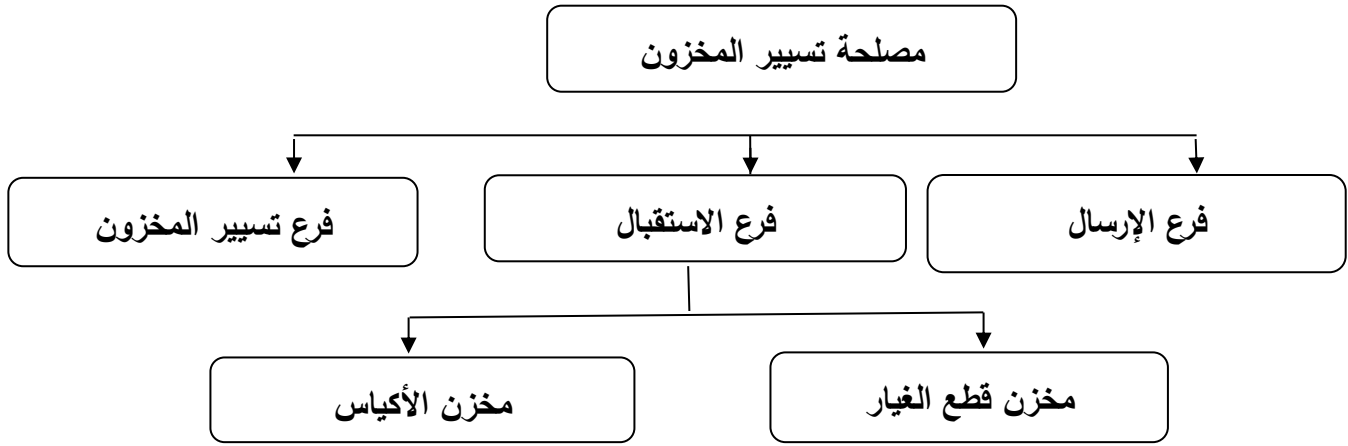


### 9-2-2- فرع تعبير الحبوب:

يتكون من معير الحبوب، تكمن مهمته في تعبير المادة الأولية (قمح صلب، قمح لين) قبل ان تتم عملية الشراء، فهو الذي يقدم الإذن بشراء المادة الأولية من عدمها، كما انه يصل الى اتفاق في سعر الشراء مع المورد (OAIC) على حساب المعايير المنصوص عليها في الجريدة الرسمية رقم 80 المؤرخة في 2007/12/26.

9-3- مصالحة تسيير المخزون:

الشكل رقم 02: هيكله مصالحة تسيير المخزون



9-3-1- فرع الإستقبال: وهذا الفرع مخصص لتسيير المادة الأولية، يتكون من رئيس فرع يشرف على مسيري الصومعات الذين بدورهم يشرفون على أعوان رفع المنتج.

يتم فيه استقبال القمح بنوعية وتحديد الكمية المستقلة وذلك باستعمال الجسر الوزن، ووضع القمح في الصومعات. الكمية المستقبلية = وزن الشاحنة مملوءة - وزن الشاحنة فارغة.

تتبع هذه المصلحة في طريقة طلب القمح طريقة الكمية الثابتة والمدة الزمنية المتغيرة، فهي بذلك غير مطالبة بتحديد الكمية الاقتصادية، لأن الكمية تتغير بحسب التوقع (الميزانية التقديرية للمشتريات التي حددت سابقا) بالإضافة إلى كمية المخزون المتبقية، أما المدة الزمنية فهي محددة مسبقا بـ 10 أيام للطلبية.

أما فينا يخص تقديم القمح إلى المطاحن فهذه المصلحة على طريقة **LIFO (First In First Out)** أي أن القمح الذي يدخل للمخازن أو لا يذهب إلى المطاحن أولا ( وهذا لأن القمح يفسد بمرور الزمن )، إلا في حالات استثنائية كأن يكون في المخازن قمح محلي ثم يدخل للمخازن قمح مستورد فتتم عملية دمجها معا.

9-3-2- فرع التسيير المخزون:

وهذا الفرع مخصص لتسيير مخزن قطع الغيار ومخزن الأكياس، يشرف على كل مخزن أمين مخزن، وهو موجود تحت مسؤولية رئيس الفرع، وتمثل مهام هذا الفرع في:

- بعد استقبال طلب التموين من مختلف المصالح واذا توفر المخزون يتم تقديم المخزون وتسجيل ذلك
- شاما في حالة عدم توفر المخزون يتم اعداد طلب الشراء وتقديمه الى مصالح التموين.
- وعند استلام المخزون بعد شراؤه، يتم التأكد من مطابقة المخزون مع الطلب المقدم، ثم يتم تسجيله وإعطائه رقم تسجيل خاص في بطاقة متابعة المخزون، ثم بعد ذلك يتم ترتيبه.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

- متابعة المخزون: تسجيل اي دخول او خروج في بطاقة متابعة المخزون.
- تقديم شهريا مجموع المدخلات والمخرجات لمختلف المخزونات وتقديمها لمصلحة المحاسبة والمالية.
- 9-3-3- فرع الإرسال:** وهذا الفرع مخصص لتسيير المادة المنتهية، يتكون من رئيس فرع يشرف أعوان رفع المنتج، وتكمن مهامه في:
  - تحديد كمية المواد المنتهية التي نقلت من المطاحن إلى المخازن.
  - التأشير على وصل رفع المنتج وتسجيل الكمية، ثم الطلب من الأعوان رفع المنتج في وسائل النقل.
  - تقديم شهريا مجموع المخرجات لمختلف المنتجات.
- 9-4- مصلحة الصيانة:**

الهدف الرئيسي لهذه المصلحة هو تأمين الخدمات لضمان السير الحسن للآلات المستخدمة في عملية الإنتاج. يتلقى رئيس المصلحة طلب التدخل من مختلف مصالح خاصة عند حدوث عطب متعلق بالآلات، مع تحديد نوع العطب (ميكانيكي، كهربائي....)، بعد ذلك يقوم بتوزيع المهام على مشرف أعمال ميكانيكي و مشرف أعمال كهربائي اللذان يقومان بدورهما بتوزيع المهام على الكهربائيين و الميكانيكيين، أو يأمر بتدخل اللحامين إن تطلب الأمر. أما مسؤول الورشة فهو المسؤول عن كل الآلات الموجودة في الورشة، كما انه يشرف على عمال المصلحة عند غياب الرئيس. علما أن تدخل الأعوان يكون فرديا أو جماعيا عند الضرورة.

### 9-5 المخبر:

- يعد المخبر مصلحة لا يمكن الاستغناء عنها في هيكل المؤسسة حيث يشرف رئيس المصلحة على مجموعة من الأعوان الذين يقومون بإجراء اختبارات وتحليل المادة الأولية والمنتجات تامة الصنع من بين هذه الاختبارات:
- الرطوبة: وهي قياس نسبة الماء في القمح وهذا من أجل تحديد نسبة الماء التي يجب إضافتها قبل عملية الطحن.
  - نسبة الرماد: يجري هذا الاختبار على كل من السميد والدقيق من اجل تحديد كمية الرماد.
  - نسبة الغلوتين: من أجل تحديد نسبة العلك في كل من السميد والدقيق وهل هي مناسبة أم يجب تعديلها.
  - نسبة الاستخراج: من أجل استخراج كميات السميد الممتاز والعادي وتحديد نسبتهما.
  - نسبة الحموضة: يجري هذا الاختبار على المنتجات تامة الصنع التي بقيت فترة في المخازن هل يمكن بيعها أم لا.
  - نسبة نشاط  $\alpha$  ميلاز: هذا الاختبار يجري على الدقيق هل هو يناسب الخباز أو يجب تغيير النسبة.
- 10- مصلحة المبيعات:** تعد هذه المصلحة هي المتعامل المباشر مع الزبائن, يدرج تحت مهامه رئيس للمصلحة وتكمن مهامه في :

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

- تقصي السوق .
  - الإشهار للمنتوج.
  - إرضاء الزبائن.
  - متابعة نوعية المنتجات.
  - استقبال ملفات الزبائن الجدد, التي تتكون من: السجل التجاري و رقم القيد الجبائي.
- 10-1-1 مركز الفوترة : تكمن مهامه في:

- ✓ إعداد وصل رفع المنتج بعد استلام طلب الشراء من الزبائن.
- ✓ إعداد الفاتورة.
- ✓ متابعة أرصدة الزبائن.
- ✓ تقييم يومية المبيعات مرفقة بنسخ من الفواتير وتسديدات الزبائن لمصلحة المحاسبة والمالية

### 10-2-2-10-2-10 - مصلحة النقل والوسائل العامة:

تنقسم هذه المصلحة إلى فرعين يشرف عليهما رئيس المصلحة وتتمثل مهام الفرعين في:

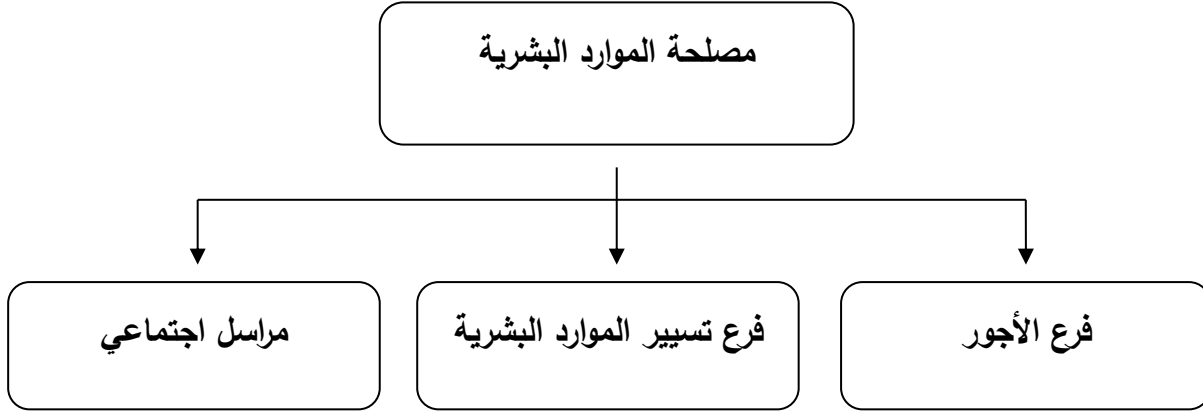
#### 10-2-2-10-1-2-10 - فرع النقل:

- السهر على الوثائق الإدارية الخاصة بالسائقين.
- إعطاء بطاقات من اجل إعادة تعبئة خزانات الوقود الخاصة بشاحنات وسيارات المؤسسة.
- طلب قطع الغيار الخاصة بشاحنات وسيارات المؤسسة عند الحاجة.
- توزيع المهام على السائقين من اجل نقل السلع إلى الزبائن, أو نقل خاص لصالح المؤسسة كالمهام.
- يقوم بتسيير 7 شاحنات نقل, 4 سيارات, بالإضافة إلى حافلة لنقل العمال.

### 10-2-2-10-2-2-10-2-10 - فرع الوسائل العامة:

- السهر على إصلاح الوسائل العامة التابعة للإدارة.
- تسديد فواتير الكهرباء, الماء....
- تحضير الوجبات والإقامة للزوار وكذلك لأفراد المؤسسة عند القيام بمهام.

الشكل رقم 04: هيكله مصلحة الموارد البشرية



11-1-1- رئيس المصلحة: وهو المسؤول الأول في المصلحة, ومن مهامه:

11-1-1-1- تطبيق سياسة المؤسسة فيما يخص تسيير الموارد البشرية:

- التطبيق الكامل للاتفاقية الجماعية.

- احترام تطبيق النظام الداخلي للمؤسسة.

- المتابعة اليومية لملفات المستخدمين.

- متابعة تطور المسار المهني للمستخدمين.

- تطبيق منهجيات العمل في الإطار القانوني.

- المساهمة في إعداد الميزانية التقديرية للمصلحة

11-1-1-2- متابعة الإحصائيات:

- إعداد مخطط التكوين والسهر على تطبيقه.

- المشاركة مع رؤساء المصالح في إعداد مخطط التوظيف.

- مراقبة كشوف الأجور والرواتب للمستخدمين قبل التخليص.

- تقييم عملية تكوين المستخدمين.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

### 11-2- فرع تسيير الموارد البشرية:

- إعداد, تسجيل وترتيب كل الوثائق الواردة من مختلف المصالح المتمثلة في : أمر بقيام بمهمة, اعداد, قرار, شهادة عمل, رخصة الخروج...
- متابعة مستجدات ملفات الموارد البشرية.
- مراقبة كشف الحضور للعمال والمتمهين وتقديمها لفرع الأجور نهاية الشهر.
- التكفل بالعطل: السنوية, المرضية, الاستثنائية.
- تحرير المقررات (التقاعد, التعيين, تغيير المنصب...)
- تحرير العقوبات على العمال بعد استجوابهم.

### 11-3- مراسل اجتماعي:

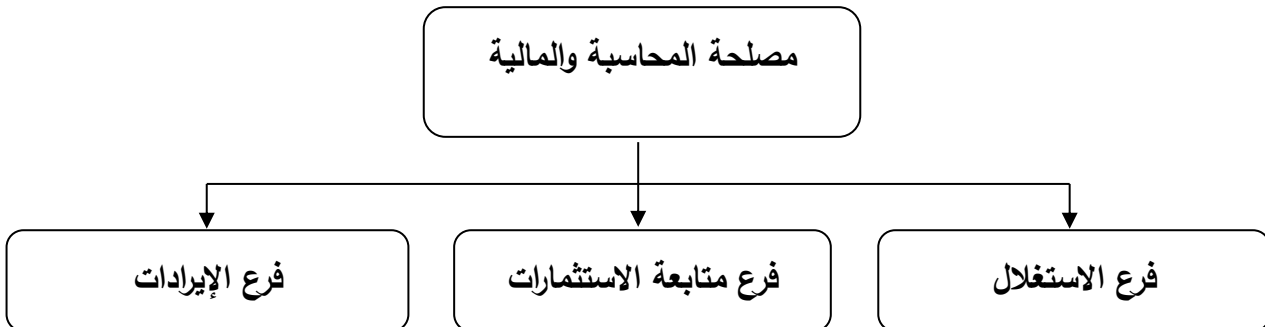
- إنشاء ترقيم للعمال في صندوق الضمان الاجتماعي.
- دفع ملفات المرض, حوادث العمل لدى صندوق الضمان الاجتماعي.
- استرجاع مصاريف الأدوية من صندوق الضمان الاجتماعي.
- السهر على متابعة ومراقبة ملفات العمال المتواجدة في صندوق الضمان الاجتماعي.

### 11-4- فرع الأجور:

- تطبيق العقود الجماعية لإعداد الأجور.
- جمع المعلومات لحساب الأجور (مقدمة من فرع تسيير الموارد البشرية)
- إدخال معطيات الأجور في قاعدة البيانات.
- طبع كشف الأجور

### 12- مصلحة المحاسبة والمالية:

### الشكل رقم 05: هيكله مصلحة المحاسبة والمالية





## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

الحاسبة تقنية متعارف عليها تجري بواسطتها رصد ومسايرة التدفقات المختلفة المتوجهة لنشاط المؤسسة, مهما كانت طبيعتها، ويترجم ذلك في شكل نتائج مكرسة لمرودية هذا النشاط وفعاليته.

وتتمثل تقنية المحاسبة في مجموعة من الإجراءات والطرق الفنية الموجهة لمتابعة نشاط المؤسسة, ومدى تأثيره على هيكله أموالها أو ذمتها المالية خلال مدة معينة والتي هي السنة المالية، وعليه فيمكن القول أن المحاسبة عبارة عن أداة لكشف وتصوير المركز المالي للمؤسسة وتحديد نتائج نشاطها من حين لآخر, وإظهار مكونات حساباتها(ذمتها) إن هذه النتائج, لاسيما بين دورة مالية وأخرى، فهي بصورة أشمل، نظام متكامل لتنظيم ومسايرة التدفقات المتوجهة لحركة الأموال أو التزامات المؤسسة, عبر نشاطاتها أو حتى أنشطتها سواء مع نفسها (التصرف في التقنية, الإنتاج أو التشغيل...), أو مع بقية المتعاملين الاقتصاديين (زبائن, موردين, مصارف, مصالح جبائية...).

### 12-1- فرع الاستغلال:

يختص هذا الفرع بجانب النفقات التي تقوم بها المؤسسة, فيتم استقبال فيه الملفات من مختلف المصالح والهيكل الخاصة من المشتريات والخدمات.

تتمثل مهامه في :

- مسك مسودة البنك: تقييد به كل العمليات البنكية (إصدار صكوك وكذا التحويلات).
  - مسك مسودة الصندوق: تقييد به كل العمليات التي تتم نقدا.
  - استقبال والتأكد من صحة ملفات المشتريات و الخدمات المؤداة المتكونة من ملف المشتريات:
    - طلب الشراء
    - الفاتورة
    - وصل استلام
    - طلب تلخيص
  - ملقاة الخدمات: نفس الوثائق باستثناء وصل استلام يقابله إقرار بالخدمة المؤداة
  - التأشير على طلب التخليص
  - تحرير الشيك أو إصدار التحويلات لصالح الموردين.
  - التسجيلات المحاسبية في اليومية المناسبة.
- إضافة إلى ذلك هناك مهام شهرية تتمثل في :
- إعداد التقارب البنكي: بالأخذ بعين الاعتبار مسودة البنك(الخاصة بالمؤسسة) والجدول البنكي الخاص بالحسابات (الخاصة بالبنك)
  - تقييد حركة المخزون الخاصة بالمادة الأولية.
  - استخراج اليوميات المساعدة ودفتر الأستاذ لكل حساب للتأكد من صحة العمليات المحاسبية.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

- إعداد الميزانية.

- إعداد جدول حسابات النتائج

- التنسيق مع المديرية العامة للكائنة بسطيف حول تسيير المؤسسة بإرسال مختلف الوثائق المحاسبية (الميزانية, جدول حسابات النتائج...)

### 12-2- فرع الإيرادات:

يختص هذا الفرع بجانب الإيرادات الناتجة عن عملية البيع التي تقوم بها المؤسسة, فيتم استقبال فيه الملفات من مصالح المبيعات مرفقة بالفواتير ووثائق التخليص.

تتمثل مهامه في:

- التأكد من صحة اليوميات و مطابقتها للفواتير وقيمة التحويل.

- فورة التحويلات أو الصكوك المؤشر عليها.

- فورة يوميات المبيعات (الفورة, كيفية التسديد).

- متابعة المبيعات بالآجال.

كما أن للفرع مهام شهرية متمثلة في:

- إيقاف رقم الأعمال الشهري ومقارنته مع اليوميات المحاسبية و اليوميات المرسله من طرف مصلحة المبيعات.

- يقوم المكلف بالتحصيل الجبائي رصد قيمة الضريبة على القيمة المضافة, حقوق الطابع وكذا الضريبة على رقم الأعمال ويصرح بها قبل 20 من الشهر الموالي.

- استخراج جدول حساب خاص بالإيرادات من أجل إعداد التقارير البنكي.

### 12-3- فرع متابعة الاستثمارات:

هذا الفرع مسؤول عن التحركات الخاصة بالاستثمارات من:

- الشراء لأول مرة مع إعطائه رمز خاص.

- تغيير مكان الاستثمار

- القيام بعملية الجرد والإهلاك الخاص بالاستثمار.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

### المبحث الثاني: واقع المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية بالشركة محل الدراسة

بعد أن تطرقنا في المبحث الأول إلى تعريف مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة، سنقوم في هذا المبحث بدراسة تفصيلية لنظام الرقابة الداخلية للمخزونات وإلى المراجعة الداخلية وإجراءاتها ميدانيا كما في الواقع وذلك من خلال تقديم منهجية المراجعة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة.

#### المطلب الأول: نظام الرقابة الداخلية بالشركة محل الدراسة

يقوم المراجع الداخلي بعملية المراجعة الداخلية وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال فهم الإجراءات وطرق العمل التي تنظم عمليات الإستغلال في كل من قسم المخزونات، المبيعات وقسم الترميم وذلك بالتحقق من إحترام المبادئ المحاسبية المنصوص عليها، وكذا التحقق من مسك الدفاتر الإلزامية كدفتر اليومية.

#### 1- عمليات البيع:

تقوم مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة ببيع منتجاتها عن طريق البيع بالجملة أو بالتجزئة حيث أنها قامت بوضع شروط معينة في عملية بيعها لمنتجاتها وهي<sup>1</sup>:

#### 1-1- البيع بالجملة:

تقوم المؤسسة بالبيع بالجملة للتجار الذين يجوزون على سجل تجاري يحمل اسم تجارة بالجملة للمنتجات الغذائية والحبوب الصلبة، حيث يتكون الملف من الوثائق التالية:

- 02 صور طبق الأصل للسجل التجاري مصلدق عليها من طرف المركز الوطني للسجل التجاري (CNRC).

- 02 صور طبق الأصل لبطاقة التعريف الوطنية أو رخصة السياقة للزبون.

- 02 شهادة ميلاد للزبون مستخرج من البلدية وتكون أصلية رقم 12.

- 02 صور شمسية للزبون.

- 02 صور طبق الأصل للبطاقة الجبائية.

- 02 صور طبق الأصل بالتصريح بالوجود.

- نسخة طبق الأصل عن الأنظمة أو القوانين التي وضعها مديرية الإدارة العامة.

- نموذج توقيع الزبون أو المدير العام.

- نسخة من محضر إجتماع لجنة قبول ملفات الزبائن.

- نسخة من محضر إجتماع لجنة التسويق. (أنظر للملحق رقم 01)

<sup>1</sup> بناء على المعلومات المستنقاة من مصلحة المبيعات.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

### 1-2- البيع بالتجزئة:

تقوم مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة بالبيع بالتجزئة لكل الأشخاص وبدون شروط مسبقة، وذلك من خلال توفير نقاط بيع معتمدة حيث أنها موزعة على مختلف تراب وبلديات الولاية. وبعد تقديم ملفه يحال ذلك الملف على لجنة إثبات الزبائن وتقوم بدراسته والتأكد من صحة الوثائق المقدمة من خلال مراقبتها من طرف المستشار القانوني، حيث تتكون هذه اللجنة من:

- رئيس مصلحة التجارة.

- المدير العام.

- رئيس مصلحة تسيير المخزون.

وبعدها يتم إعداد محضر إثبات للزبون، وبعدها تتبع المؤسسة مجموعة من الإجراءات أثناء بيع منتوجاتها وفق للحالات التالية:

**1-2-1- وجود الزبون في مصلحة البيع:** يقوم الزبون بتحرير طلبية للمنتوجات المراد شرائها ويقدم تلك الطلبية إلى مصلحة البيع وبعد الموافقة عليها تحرر له فاتورة شكلية بدوره يذهب الزبون ويسدد تلك الفاتورة بشيك بنكي، وبعد عملية التسديد تحرر له الفاتورة النهائية (أنظر للملحق رقم 02). حيث أنها تتكون من أربعة نسخ واحدة للزبون، واحدة لمصلحة البيع، واحدة لمصلحة المحاسبة، واحدة لمصلحة تسيير المخزون. ثم يقدم للزبون وصل رفع المنتج (أنظر للملحق رقم 03). موقع من طرف مصلحة المبيعات وبعدها يستلم المنتج.

**1-2-2- إرسال الطلبية عن طريق الفاكس:** يقوم الزبون بإرسال طلبية الشراء عن طريق الفاكس ثم ترد له فاتورة شكلية عن طريق الفاكس ويتم تحديد تاريخ تسليم البضاعة مع إحضار الصك البنكي مع تقديم طلبية الشراء الأصلية لمصلحة المبيعات.

وفي حالة طلب الزبون لكمية غير موجودة تقوم مصلحة البيع بتقديم طلب إنتاج لهذه الكمية المطلوبة عن طريق إرسال وثيقة طلب التحضير، وعند الرد بنعم يتم تحديد تاريخ معين بين المصلحة والزبون. كما في الأخير ترسل مصلحة المخزن في نهاية كل يوم لمصلحة البيع وثيقة تحدد فيها الكمية المتوفرة للبيع، بينما تقوم مصلحة البيع كل نهاية يوم بإعداد كل ما تم بيعه وإرساله إلى مصلحة المحاسبة (أنظر للملحق رقم 04).

### 2- عمليات الشراء:<sup>1</sup>

تتوفر مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة على مخزن لتموين المؤسسة من مواد أولية ولوازم حيث تقوم أي مصلحة من مصالح الشركة بتقديم طلبية إلى مصلحة المخزن فتقوم مصلحة المخزن بتسليمها الطلبية (أنظر للملحق رقم 05).

أما في حالة عدم وجود الطلبية هنا تتدخل مصلحة التموين وهي المسؤولة عن كل المشتريات الخاصة بالشركة، تقوم المصلحة المعنية بالإحتياجات بتقديم طلبية شراء إلى مصلحة التموين (أنظر للملحق رقم 06)،

<sup>1</sup> بناء على المعلومات المستقاة من مصلحة التموين.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

الذي بدوره يرسلها إلى مدير الشركة ومدير مصلحة الإستغلال من أجل الموافقة عليها وبعدها يتم تحرير طلبية الشراء ( أنظر للملحق رقم 07 ). وبعد استلام البضاعة يتم تقديمها إلى مصلحة التمويل التي تقوم بالتأكد من الكمية المطلوبة ومن ثم تقوم بتحرير وصل إستلام ( أنظر للملحق رقم 08 )، فيما بعد تقوم مصلحة التمويل بإرسال فاتورة، الطلبية، وصل الإستلام إلى مصلحة المحاسبة.

### 3- المخزونات:<sup>1</sup>

بمجرد وصول المواد الأولية المشتراة من عند المورد يقوم أمين المخزن بإستلام المشتريات (أنظر للملحق رقم 08) ومن ثم التأكد من مدى مطابقتها مع الطلبية وبعدها يتم إعداد وثيقة إستلام، أما في حالة خروج بضائع من المخزن يقوم أمين المخزن بتحرير وثيقة تثبت خروج البضائع ( أنظر للملحق رقم 09) حيث تحتوي على أربعة نسخ واحدة يحتفظ بها أمين المخزن، واحدة إلى مصلحة المحاسبة، واحدة إلى مصلحة المبيعات والنسخة الأخيرة تسلم إلى الزبون الذي تم تسليمه البضاعة.

كما تعمل مصلحة تسيير المخزونات على متابعة دوران المخزون وأقدميته وكذا مراعاة طرق تقييم المخرجات حيث أن المؤسسة تتبع طريقة (first in first out) LIFO.

وفي الأخير يقوم أمين المخزن في نهاية كل يوم بإرسال وثيقة إلى مصلحة المبيعات تحدد فيها الكمية المتوفرة للبيع.

### المطلب الثاني: آلية عمل المراجعة الداخلية بالشركة محل الدراسة

يتم إعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات المراجعة، فتحدد أهم العمليات التي سوف يتم مراجعتها، والتواريخ التي يجب أن تنفذ فيها هذه العمليات فيها، حيث يتم تحديد المصلحة التي يتسنى للمراجع مباشرة مهامه وأخذ المعلومات اللازمة لعملية المراجعة، كما توجد هناك تكاليف أو مهام استثنائية يتم تنفيذها تحت طلب الرئيس المدير العام في حالة إكتشاف بعض الأخطاء أو وجود إختلالات سطحية. وفي كل الأحوال فإنه يتم إعداد تقرير حول المهمة مهما كانت درجة أهميتها ويمكن تلخيص آلية عمل المراجعة الداخلية في مؤسسة مطاحن الزيبان بسكرة في الخطوات التالية:

### 1- منهجية عملية المراجعة الداخلية:<sup>2</sup>

#### 1-1 التخطيط الأولي لعملية المراجعة الداخلية:

في بداية السنة تقوم المؤسسة بتحديد برنامج العمل الذي تراه مناسباً لتحقيق أهدافها وفرض أكبر قدر ممكن من الرقابة، حيث تقوم لجنة المراجعة الداخلية بتحديد المهام بكل دقة وتوقيت كل مهمة، ليتم بعد ذلك رفع برنامج العمل إلى الرئيس المدير العام للمصادقة عليه، كما يمكن للرئيس المدير العام إبداء ملاحظات أو اقتراحات فيما يتعلق ببرنامج العمل، حيث تأخذ مصلحة المراجعة الداخلية هذه الاقتراحات في النظر وتقوم بإجراء التعديلات اللازمة على برنامج العمل قبل إعادة طرحه من جديد للرئيس المدير العام. ثم تبدأ عملية المراجعة من خلال اعتماد أول مهمة ضمن البرنامج العمل المسطر، حيث يرسل المراجع الداخلي ورقة عمل

<sup>1</sup> بناء على المعلومات المستنقاة من مصلحة تسيير المخزون.

<sup>2</sup> بناء على المعلومات المقدمة من طرف المراجع الداخلي للمؤسسة.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

لرئيس المصلحة المعنية بعملية المراجعة تحتوي على جميع التفاصيل المتعلقة بالمهمة مثل: تاريخ البدء بالمهمة، ماهي المهمة ماهي الإجراءات التي سيتم مراجعتها، وغيرها من التفاصيل المتعلقة بالمهمة.

### 1-2 - استلام الخطط وبدء التنظيم لتنفيذ المهمة:

يبدأ المراجع بعملية الفحص الميداني وفي هذه الخطوة يشرع المراجع في مهمته بالتواصل مع رؤساء المصالح المعنية بعملية المراجعة، حيث يقوم بشرح المهمة من خلال مراجعة الوثائق التنظيمية والسجلات وطلب المعلومات التي تساعده أثناء المهمة وكذلك الملاحظات البصرية، ومن بين الأدوات المستعملة في العملية الدراسية المحاور وقائمة إستقصاء الرقابة الداخلية. وبعد نهاية كل مرحلة من برنامج المهمة يقوم المراجع الداخلي بتدوين الملاحظات المكتشفة وذلك من خلال وضع خلاصة جزئية.

### 3-1 إعداد التقرير:

بعد الإنتهاء من المهمة يقوم المراجع الداخلي بكتابة تقرير أولي حول المهمة التي قام بها، ومن ثم يقوم بعرض هذه التقارير على مديرية المصلحة التي أجريت فيها عملية المراجعة وإيضاح النقاط الغامضة التي قد تنشأ نتيجة سوء تفاهم بين المراجع الداخلي وموظفي المصلحة. وتتمثل المرحلة التالية في كتابة التقرير النهائي الذي يعتبر خلاصة جهد المراجع الداخلي حيث يوجه مباشرة إلى الرئيس المدير العام والذي بوره يقوم بدراسة التقرير وإتخاذ اللازم إذ تطلب الأمر ذلك هناك يقوم المراجع الداخلي بمتابعة تنفيذ القرارات أو التوصيات التي إقترحها الرئيس المدير العام والتأكد من حسن تطبيقها.

**التقارير الإستثنائية:** خلال السنة يمكن للرئيس المدير العام بأن يأمر المراجع بإعداد تقارير حول عمليات غير موجودة ضمن التخطيط الأولي لعملية المراجعة، وهنا تكون مصلحة المراجعة أمام مهمة إستثنائية تقوم بها.

### 2- تقرير المراجعة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة:<sup>1</sup>

سوف نقوم بعرض تقرير المراجعة الداخلية للمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة بالنسبة لمصلحة المبيعات و مصلحة التموين و تسيير المخزون .

### 2-1-1- تقرير مراجعة التموين وتسيير المخزون:

تحتوي واجهة التقرير على معلومات محددة وهي:

- اسم الشركة - تاريخ إعداد التقرير - رقم التقرير - توقيع المراجع الداخلي - المدة الزمنية التي يشملها التقرير - المهمة أو المصلحة محل المراجعة - مستقبل التقرير وتوقيع مسؤول الاستغلال ورئيس مصلحة تسيير المخزون.  
أما محتويات التقرير فهي:

### 2-1-1- المقدمة: وتوضح موضوع التدقيق ونبذة على التشريعات والقوانين والتعليمات والمناهج الخاصة

بالمصلحة، و ذكر الفترة التي شملتها المراجعة والفترة الزمنية التي استغرقتها تنفيذها.

<sup>1</sup> بناء على المعلومات المستقاة من مصلحة الإحتساب ( المراجعة) .

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

2-1-2- أهداف المهمة: يتم فيها وصف المهام التي على للمراجع فحصها والخاصة بالمصلحة حيث كانت

هاته المهام على النحو التالي:

- مدى احترام دليل الشراء وإجراءات الشراء والوثائق الخاصة بإدارة تسيير المخزون.
- تقييم درجة استعمال وسائل الإعلام الآلي في تسيير الهيكل وعملية الحفظ.
- التحقق من عقود شراء المواد الأولية (القمح اللين والقمح الصلب) وإتفاقيات شراء باقي المواد الأخرى.
- التحقق من محاضر أعمال اللجان المتعلقة بفتح الأظرفة وتقييمها وحفظ السجلات الخاصة بها.
- دراسة وتقييم التقرير الخاص بالجرد الشهري للمواد الأولية، ومواد التعبئة والتغليف، والمنتجات النهائية.
- متابعة حركة المواد غير الصالحة للاستعمال.
- التحقق من نسبة مواد التغليف غير الصالحة للاستعمال.
- التحقق من معالجة نفايات التغليف
- التحقق من نسبة التقدم نحو تحقيق الأهداف الموضوعية لميزانية 2015.
- مراجعة الهيكل التنظيمي لإدارة التموين وتسيير المخزون.
- التحقق من ملفات الشراء وسجلات الدفع على مستوى المصلحة
- التحقق من إجراءات أخرى قانونية ونظامية مدرجة أثناء سير تطبيق 2015.
- ( أنظر للملحق رقم 10 ).

2-1-3- التوصيات: بعد قيام المراجع الداخلي بتنفيذ المهمة يقوم بوضع جملة من التوصيات حيث تمثلت في :

- بالنسبة لمصلحة التموين:

- 1- تحديث مناهج التموين بالرجوع إلى دفاتر المشتريات لمجمع الرياض سطيف (إصدار رقم 02) الموافق من طرف المؤسسة أثناء الجلسة رقم 2014/04 إلى غاية 2014/06/01 بالأخص تحديد عتبة المشتريات.

2- وضع منهج متصل بتفسير المواد الأولية.

- بالنسبة لمصلحة تسيير المخزون:

- من أجل معالجة رجوع الأكياس والنفايات يجب على المديرية العامة تكوين لجنة بغية النطق فيما يخص نوع المعالجة وتحديد معدلات النفايات المقبولة

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

- بالنسبة إلى لجان الأسواق:

اللجان المعنية بالمشتريات وفتح الأظرفة وتقييم العروض يجب عليها فتح سجلات من أجل حفظ محاضر الاجتماعات.

( أنظر للملحق رقم 11 )

وفي الأخير يقوم بالموافقة والمصادقة على التقرير كل من المراجع الداخلي ومدير الاستغلال ورئيس مصلحة تسيير المخزون ورئيس مصلحة التمويل، وبعدها يرفع إلى الرئيس المدير العام المؤسسة.

**2-2-2 تقرير مراجعة مصلحة المبيعات:**

**2-2-2-1-أهداف المهمة:** الأهداف المرادة من المهمة والموضوعة في مخطط المراجعة الداخلية 2015 والتي تشمل التحقق من النقاط المرقمة .

- تقييم الإجراءات التجارية الموضوعة بقوة من طرف المؤسسة.
- الموافقة على السياسة التجارية من طرف عضو التسيير ( تشكيل اللجان، أشغال اللجان، فتح سجلات وتسجيل المحاضر).
- تقييم درجة استعمال وسائل الإعلام الآلي في تسيير الهيكل وعمليات الحفظ.
- إحترام الأسعار طبقا للمرسوم رقم 402/07 في 2007/12/05.
- إحترام أسعار مؤسسة تسيير الاستثمارات للحبوب ( المنبثقة عن الطحين والمنتجات التامة).
- إحترام التسعيرة من قبل لجان التسويق ( الموافقة على الإقتراحات والتطبيقات).
- التحقق من ملفات الزبائن.
- التحقق من السجلات المفتوحة من أجل إقرار أشغال اللجان.
- تقييم مدى تنفيذ مخطط 2015 ( بما في ذلك مخطط النقل).
- التحقق من العمليات الأخرى ( تخفيضات في البيع، التبرعات....).
- نقل يوميات البيع لمصلحة المالية والمحاسبة.
- التحقق من القانون المنفذ أثناء أيام الراحة والعطل.
- التحقق من إجراءات الفوترة وتكاليف النقل (الموافقة والتطبيق).
- التحقق من محاضر الجرد الفعلي الشهرية لحركة التوزيع.



## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

- معالجة إنحرافات التحويل.

- إجراءات أخرى تنظيمية وقانونية المدرجة في تطبيق 2015.

- ( أنظر للملحق رقم 12 ).

2-2-2- التوصيات:

- بالنسبة لمصلحة المبيعات:

1- فتح سجل استقبال الزبائن من أجل تسجيل الزبائن الجدد طبقا للإجراء المستحدث.

2- وضع وثيقة لمراقبة الزبائن من أجل تسهيل التقريب ما بين مختلف المصالح.

3- الحرص على تحقيق الأهداف المسطرة في مخطط ميزانية 2015 وبالأخص السמיד.

- بالنسبة لمصلحة النقل:

فتح سجلين مستقلين، سجل من أجل مراقبة بطاقات دفع البنزين، آخر من أجل مراقبة وصل البنزين

المدرج، والموقع من طرف المدير التجاري وتدوين كل معلومات تطبيق 2015.

( أنظر للملحق 13 ).

وفي الأخير يقوم بالموافقة والمصادقة على التقرير كل من المراجع الداخلي والمدير التجاري ورئيس مصلحة التوزيع ورئيس

مصلحة المبيعات، وبعدها يرفع إلى الرئيس المدير العام المؤسسة.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

المبحث الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزون.

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزون وذلك من أجل إستخراج نقاط القوة كما أن أي نظام لا يخلو من نقاط الضعف حيث أردنا إعطاء بعض التوصيات والإقتراحات وذلك من خلال طرح مجموعة من الأسئلة على رئيس مصلحة المبيعات ورئيس مصلحة التموين وكذلك رئيس مصلحة تسيير المخزون.

### المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة للمبيعات.

للوصول إلى نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة على المبيعات، تم إعداد مجموعة من الأسئلة، تم الإجابة عليها بمساعدة رئيس مصلحة المبيعات، حاولنا استنتاج نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة على المبيعات

#### 1- نقاط القوة:

من خلال المقابلة التي أجريناها مع رئيس مصلحة المبيعات يمكننا تلخيص نقاط القوة في:

- وجود مصلحة مستقلة للمبيعات مسؤولة عن جميع عمليات البيع.
- كل عملية بيع تتم بعد استلام الطلبات وفحصها والتأشير عليها قبل إرسال البضاعة من طرف مصلحة البيع.
- البضاعة الخارجة تراقب من طرف شخص مستقل (عون الأمن).
- الإمضاء على السندات من طرف مسؤول مؤهلاً قانونياً.
- مصلحة الفوترة مستقلة عن كل من مصلحة الزبائن ومصلحة إرسال المبيعات.
- اعتماد الشركة في التعامل مع الزبائن في طريقة السداد بالشيك البنكي لتجنب الديون.
- مطابقة يومية المبيعات مع سجل البضاعة التي بيعت.
- رئيس قسم المبيعات هو الشخص المؤهل على الموافقة على قبول المردودات وتأشيرة فاتورة الإشعار.
- توفر المؤسسة على سجل خاص بالطلبات وسندات التسليم.

#### 2- نقاط الضعف:

أما نقاط ضعف نظام الرقابة على المبيعات فتتمثل في:

- صعوبة تحصيل ديون الشركة الموجودة سابقاً .
- عدم تحديد ملفات الزبائن.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

### المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة على المشتريات

من أجل القيام بعملية التقييم لنظام الرقابة الداخلية للمشتريات وبناء على الاستجواب والمقابلات الشخصية التي قمنا بها مع رئيس مصلحة التموين تم استخراج نقاط القوة والضعف.

#### 1- نقاط القوة:

- استقلالية وظيفة الشراء عن باقي الوظائف في المؤسسة حيث نجد مصلحة مستقلة للمشتريات وهذا ما يساعد المصلحة على القيام بأعمال أخرى واجبة الأداء.
- تبدأ كل عمليات الشراء بإرسال طلب شراء إلى المورد، وتكون مصادقة من طرف مدير الإستغلال.
- يتم مقارنة المواد المستلمة المشتريات مع أوامر الشراء من حيث الكمية والنوعية والجودة والسعر.
- طلبيات الشراء تكون مرقمة بشكل مسبق.
- تقوم مصلحة التموين بدراسة الأسعار المقترحة من طرف الموردين واختيار الأقل تكلفة.
- القيام بفحص المواد المتسلمة والتحقق من سلامتها بوسائل مختلفة منها، فحص الوثائق الخاصة بعملية الشراء وإعادة احتساب الفواتير وإعادة وزن وحساب الكميات المستلمة،
- تتولى مصلحة التموين الإبلاغ عن المواد التالفة والمعطوبة مباشرة بعد استلام الطليبة واكتشاف المواد غير الصالحة، أو نقص في الكمية المطلوبة.

#### 2- نقاط الضعف:

- عدم متابعة طلبيات الشراء المتأخرة عن موعد الإستلام.
- عدم وضع ترقيم تسلسلي لأوامر الشراء.

### المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة على المخزون

للمخزون أهمية كبيرة في المؤسسة بسبب كثرة عمليات دخول المواد وخروجها من المخازن، ولتقييم نظام الرقابة على المخزون قمنا بمقابلة مع رئيس مصلحة تسيير المخزون من خلال ذلك قمنا باستخراج نقاط القوة و الضعف.

#### 1- نقاط القوة:

- توفر المصلحة على أمين مخزن حيث أن مهامه محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للشركة.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

- قيام المصلحة بالجرد المستمر على المخزون، حيث يتم كل شهر إجراء جرد لكافة أنواع المخزون.
- تقوم المصلحة بمتابعة دوران المخزون أقدميته.
- تنفيذ رقابة على أن كل الفواتير تم تسجيلها.
- تكون عملية شحن والتفريغ إلى المخازن تحت اشراف وحضور أمين المخزن كما تمر على الجسر الوزان.
- توفر المخازن على نظام أمني صارم من خلال توفير قدر مناسب من الحراسة ووضع المخزونات في أماكن مناسبة مع تزويدها بوسائل الإطفاء.
- إستخدام المصلحة لنظام الإعلام الآلي في عملية تسجيل المخزونات.

### 2- نقاط الضعف:

- عدم تأكد مصلحة التخزين من الكمية والنوعية قبل عملية الدفع
  - عدم وجود جرد مفاجئ للمخزون، حيث نجد أن كل عمليات الجرد يكون مخطط لها مسبقا.
  - عدم الإحتفاظ بسجلات المخزون في أماكن أمنة.
- وفي الأخير يمكن القول أن نقاط الضعف التي سبق ذكرها لها تأثير على الأهداف المسطرة والموضوعة من طرف المؤسسة، ولا تؤدي إلى نظام رقابي جيد، ولذلك سنحاول تقديم بعض الإقتراحات من أجل الحصول على نظام رقابة فعال:
- يجب على المؤسسة فرض رقابة على زبائنها من خلال تجديد ملفاتهم سنويا.
  - يجب على مصلحة تسيير المخزون العمل على توفير أماكن آمنة لحفظ سجلات المخزون ( COFFRE FORT).
  - يجب على المؤسسة التأكد من الكمية والنوعية ثم القيام بعملية الدفع لكي لا تقع الشركة في حالات تلاعبات.
  - العمل على تحقيق لأهداف المسطرة في وفقا للمخطط السنوي.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان -القنطرة- بسكرة

### خلاصة الفصل:

تعتبر مؤسسة مطاحن الزيبان -القنطرة- بسكرة من أهم الشركات ذات الجودة والتنوع، فوجود نظام رقابة داخلية بها فعال يعتبر ضرورة ملحة لحماية ممتلكاتها وتحقيق الأهداف التي تم وضعها، كما تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الأدوات الداخلية بالشركة، والتي تستلمها لضمان وجود هذا النظام وفعالته وذلك بتقييمه ومدى كفايته، وذلك بتدعيم نقاط القوة ومعالجة نقاط الضعف.

وفي الأخير خرجنا بتقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية من خلال إبراز أهم نقاط القوة ونقاط الضعف.

الختامة

### الخاتمة

من خلال دراستنا حاولنا الإجابة على التساؤل الرئيسي المطروح ماهو دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزون، حيث سمحت لنا الدراسة التعرف على مختلف الأساسيات التي تقوم عليها المراجعة الداخلية والتي تعتبر إحدى أدوات الرقابة الداخلية وذلك من الناحية النظرية كما أننا قمنا بالتطرق إلى موضوع نظام الرقابة الداخلية وكل ما يتعلق به، كما حاولنا الإلمام بموضوع المراجعة الداخلية للمخزونات من الناحية النظرية، فتطرقنا إلى الرقابة على المخزون واجراءات المراجعة على المخزون.

كما تظهر أهمية الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في مؤسسة مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة، حيث قمنا بتقييم نظام الرقابة على المبيعات والمشتريات والمخزونات من خلال الزيارات الميدانية إلى المؤسسة والإعتماد على الملاحظة حاولنا استنتاج نقاط القوة ونقاط الضعف لكل نظام.

كما قمنا بعرض إجراءات المراجعة الداخلية للمخزونات انطلاقا من التخطيط لعمية المراجعة ثم تنفيذ المهمة وصولا إلى إعداد التقرير.

### نتائج الدراسة:

- وسنحاول فيما يلي أن نقدم النتائج التي توصلنا إليها سواء كان في الجانب النظري أو الجانب التطبيقي:
- ✓ المراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى.
  - ✓ خضوع المراجع الداخلي للمدير العام مما يكسبه القوة على مراجعة ومراقبة جميع رؤساء المصالح وعدم خضوعه سلميا إلا للمدير وهذا يؤدي به إلى كشف نقاط الضعف في النظام وإعطاء اقتراحات لتحسين التسيير.
  - ✓ استقلالية مصلحة المراجعة الداخلية عن باقي المصالح وهذا واضح من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
  - ✓ تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة أساسية داخل المؤسسة بهدف حماية ممتلكات المؤسسة من السرقة والتلاعبات من الأخطاء المحتملة على المستوى الداخلي وبالتالي إظهار الثغرات السلبية في المؤسسة.
  - ✓ توفر مصلحة المراجعة الداخلية على عامل واحد هو المسؤول عنها ولا يوجد أي مساعدين له.

- ✓ تساهم إجراءات المراجعة الداخلية في تسيير أمثل للمخزونات في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة بسكرة وهذا عن طريق تطبيق ألياتها وإكتشاف الأخطاء والانحرافات ومحاولة إيجاد حلول سريعة لها لتجنب الوقوع فيها مستقبلا وهي الميزة الأساسية لتسيير المخزونات تسييرا أمثل.
- ✓ غياب المراجع الداخلي أثناء القيام بالجرد الشهري للمخزونات.

### التوصيات المقترحة

من خلال النتائج التي تحصلنا عليها سنحاول إعطاء بعض المقترحات والتوصيات:

- ✓ يجب الحرص على التكوين الجيد للموظفين والاعتماد على الخبراء في جانب تسيير المخزونات.
- ✓ القيام بالجرد المفاجئ من فترة لأخرى، وذلك لضمان عدم التلاعب بالمخزون.
- ✓ ضرورة توعية الموظفين من قبل الإدارة العليا بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة بسكرة من أجل تعاوهم مع المراجع الداخلي، أثناء أداء مهامه، وتغيير نظرهم إتجاهه .
- ✓ العمل بتوصيات المراجع الداخلي ومحاولة تطبيقها قدر المستطاع.
- ✓ ضرورة وجود المراجع الداخلي أثناء عملية الجرد المستمر والمفاجئ.

### أفاق البحث

من خلال دراستنا لموضوع المراجعة الداخلية للمخزونات و رغم محاولتنا الإلمام بكل جوانب هذا الموضوع، قد تكون هذه الدراسة دافع لدراسات مستقبلية تتضمن إشكاليات عديدة منها:

- ✓ دور المراجعة الداخلية في تدعيم نظام الرقابة على المخزون.
- ✓ مساهمة المراجعة الداخلية في التسيير الجيد للمخزونات.



# قائمة المراجع

## قائمة المراجع:

## قائمة الكتب:

- 1- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتحقيق الحسابات، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى. 2000
- 2- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009 .
- 3- أحمد راشد الغدير، إدارة الشراء والتخزين، دار زهران للنشر، عمان، الأردن، 2000.
- 4- أحمد كلبونة و آخرون، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2011.
- 5- ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير و اجراءات، الدار الجماهيرية للنشر، بنغازي، ليبيا، 1999 .
- 6- إدريس عبد السلام أشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان 1996.
- 7- أرينز الفين، لوبك جيمس، المراجعة: مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، مراجعة احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2005.
- 8- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
- 9- امين السيد أحمد لطفي، مراجع مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر 2005 .
- 10- امين السيد أحمد لطفي، مراجعة و تدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005 .
- 11- بشير العلاق، محمد شرف الدين، إدارة المواد، دار اليازوري العلمية، عمان، الأردن، 2008.
- 12- ثناء على القباني، نادر شعبان، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- 13- حسين القاضي، حسين دحدوح، اساسيات التدقيق في ظل المعايير المريكية و الدولية، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، الردن، 1999 .
- 14- خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية و العملية، دار وائل للطباعة والنشر، الاردن، 2001
- 15- داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، الطبعة 2، 2002
- 16- رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2013 .
- 17- سيد محمد جاد الرب، إدارة الشراء والمخازن، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، ط1، 2009.
- 18- شحاتة السيد شحاتة، محمد السيد سرايا، محمد إبراهيم راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2013.

- 19- عبد الفتاح الصحن و آخرون، اسس المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر 2004.
- 20- عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004/2003.
- 21- عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003.
- 22- عبد الكريم أبو مصطفى، "الإدارة والتنظيم" المفاهيم-الوظائف-العمليات، مجموعة النيل العربية طباعة نشر توزيع، 2000.
- 23- علي كساب، تسيير المخزونات مقاربات مختلفة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- 24- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسة متقدمة في المحاسبة و المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية مصر 2006.
- 25- كمال الربيعي، سعدون الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 26- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.
- 27- محمد السيد سرايا، اصول و قواعد المراجعة وتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
- 28- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 29- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر، عمان، 2004.
- 30- يحيى حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب: أصول المراجعة، مكتبة الجلاء، المنصورة، مصر، 2001. ص 131
- 31- يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، 2008.

#### الرسائل والمذكرات جامعية:

- 1- براهيم بلال، تقييم دور المراجع الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2015/2014، غير منشورة
- 2- بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2010، غير منشورة.

**3-** شدرى معمر سعاد، دور المراجعة المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، مالية المؤسسة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2008، 2009، غير منشورة

**4-** شعباني لطفي، المراجعة الداخلية، مهمتها و مساعدتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003/2004 ، غير منشورة.

**5-** عبد اسلام عبدالله سعيد ابو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر 200/2010 ، غير منشورة.

**6-** عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، إقتصاد و تسيير مؤسسات، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة 2006/2007، غير منشورة

**7-** محمد امين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدي امكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر 2010/2011، غير منشورة.

#### المدخلات:

**1-** تومي ميلود، كحول صورية، واقع المعالجة المحاسبية للمخزونات بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 06/05 ماي 2013.

**2-** سامح رفعت أبو حجر، إيمان محمد أحمد رويحة، دور المراجعة الداخلية كآلية لتقوم نظم الرقابة في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر، المؤتمر السنوي الخاص لقسم المحاسبة بعنوان المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة جامعة القاهرة، مصر. 2014/07/29.

**3-** صديقي مسعود، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الإقتصادي الجديد، الجزائر، 22/23 أفريل 2003.

## المواقع الإلكترونية:

**1-** عيسى بن حسن الأنصاري، سعد بن عبد العزيز العثماني، الحقيبة التدريبية، برنامج مدرسة الأمير عمر بن فهد بن عبد العزيز لتنمية الشباب، السعودية. نقلا عن:

http://www.pmfhd.org /Ar/Youth-Development.aspx تاريخ الدخول: 2016/04/24 الساعة: 17:31

**2-** صديقي مسعود، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، جامعة قاصد مرباح، ورقلة، الجزائر، نقلا عن:

[http://manifest.univ-ouargla.dz/index.php/archives/archive/facult%C3%A9-des-sciences-economiques-,\\_-de-gestion-et-des-sciences-commerciales/68](http://manifest.univ-ouargla.dz/index.php/archives/archive/facult%C3%A9-des-sciences-economiques-,_-de-gestion-et-des-sciences-commerciales/68) ، تاريخ الدخول للموقع: 2016/05/06، على الساعة 14:05.

## القوانين والتنظيمات التشريعية:

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


## المحاضرات الجامعية:

**1-** جوامع اسماعي ، محاضرات مقياس التدقيق المحاسبي، ماستر 2 ، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013، 2014.

الملاحق

قائمة الملاحق:

الملحق رقم 01: ملف الزبون

<b>LES MOULINS DES</b> <b>ZIBANS/SPA</b>  <b>EL-KANTARA</b>	<b>DOSSIER CLIENT</b> N° .....	Réf.E02-ICOM/VTE02.01
		Indice : 02

Code Client : .....	<b>PHOTO</b>
Catégorie : .....	

### INFORMATIONS PERSONNELLES

Nom : ..... Prénom : .....

Date de naissance : ..... lieu : .....

Fils de : ..... Et de : .....

Raison sociale : .....

Adresse sociale : .....

Adresse personnelle : .....

Pièce d'identité : ..... N° : ..... délivrée le : ..... Par : .....

N° tél. : ..... N° Fax : .....

### INFORMATIONS COMMERCIALES

N° du registre de commerce : ..... Code article : .....

N° immatriculation fiscale : .....

N° compte bancaire : ..... Domiciliation : .....

## TRAITEMENT DU DOSSIER

Conforme

Motif :

Non conforme

02 Photocopie légalisée du registre de commerce (registre d'artisanat et des métiers pour les boulangers) par le Centre national du registre du commerce (CNRC)

02 Photocopie des statuts ou apparait le nom de gérant du directeur général.

02 Photocopie de la carte d'identité nationale ou permis de conduire du client / gérant directeur général.

02 Extrait de naissance du client / gérant /directeur général délivré par l'A.P.C (originale)

02 Photo d'identité du client / gérant /directeur général.

02 Photocopie de l'identifiant (carte fiscale).

02 Photocopie de déclaration d'existence.

01 Spécimen de signature de client / gérant /directeur général sur la demande d'agrément.

01 Copie du Procès-verbal du comité de validation des dossiers clients.

01 Copie du Procès-verbal de la commission de veille commerciale

01 carte client.





مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب و مشتقاتها بسطيف

**ERIAS SETIF**

Les Moulins des Zibans El Kantara مطاحن الزيبان القنطرة

SPA au capital de 896 260 000.00 DA  
Tél : (033) 79.21.24 - Fax : (033) 79.25.44

Route de Biskra El Kantara  
RC : 98/B/0242089  
Art.Imposition : 07170012313  
M.Fiscal : 098319010014739  
RIB : 00300393300160300092

**FACTURE N° 2510**

Date 28/04/2016

**Paiement**  
Paiement B.CMD N°  
V/B.CCP N° Du 9527 Du:03/04/2016  
Chèque N° Du:17/04/2016 Sur:RADR BISKRA

**Doit**  
N.P/R.S  
Adresse SPA S.A.E OUMECHE  
N° RC OUMECHE -W-BISKRA  
Classification C CONSOMMATEUR/ELEVEUR  
Code Client 18/C/32  
098004010008943

Code Produit	Désignation du produit	Condit.	U.Mesure	TVA	Quantité	PU en HT	Montant
170123	SON GROS SAC MINOTERIE	SAC	QX	7	122.20	1401.86	171307.29
					S/TOTAL PRODUIT en HT		171307.29
321000	TAUX TVA 7 %						11991.51
					S/TOTAL TVA		11991.51
					S/TOTAL PRODUIT en TTC		183298.80
	RAJOUTS				S/TOTAL RAJOUTS en TTC		0.00
	DEDUCTION				S/TOTAL DEDUCT.		0.00
					TOTAL en T.T.C		183298.80

**ANNULE**  
MOTIF: ...  
*Signature*

**NET A PAYER** 183298.80

Arrêtée la présente facture à la somme de

CENT QUATRE VINGT TROIS MILLE DEUX CENT QUATRE VINGT DIX HUIT DINARS QUATRE VINGT Timbres

Facture établie par **REBBOUH HAKIM**

Transport  
N° Bon Livraison: 2510  
N° Aquit : du  
Immatric. Véhicule 00036 514  
Propriétaire BELHADI MOUHAR

الملحق رقم 03: وصل رفع المنتج

ER IAD SETIF  
Les Moulins des Zibans / Spa  
BP. N 10 EL-KANTARA  
Service Commercial



Journée du...../...../.....

**Bon d'Enlèvement** N° 000346

CLIENT \_\_\_\_\_

BON DE COMMANDE N° \_\_\_\_\_ du \_\_\_\_\_

Est autorisé à l'enlèvement des produits sus cité par véhicule n° \_\_\_\_\_

Conduit par Mr \_\_\_\_\_ N° PC \_\_\_\_\_ du \_\_\_\_\_

PRODUITS	QUANTITÉS	
	Sacs	Quintal

EL- Kantara , le \_\_\_\_\_

VISA : DU CENTRE

VISA : LE MAGASINIER

الملحق رقم 04: صفحة المبيعات

Route de Boukra El Kantara  
RC : 08/09/2009  
Act.Imposition: 08/03/07/01/2888  
M.Fiscal : 08/03/09/0074739

ERAD SETIF  
Les Moulins des Zibans El Kantara  
SPA au capital de 896 260 000,00 DA  
Tel : (033) 79.21.24 - Fax : (033) 79.25.44

JOURNAL DES VENTES

Date de : 01/02/2014  
Page : 1

Date	Cant.	N° de Révision	N. Art	Description Article	Quantité	P. Unit.	Montant	TVA	Remise	Changement	Changement	Remise	Quanté	Net à Payer	Paiement
24/02/12				2018 FARINE COMBATE 50 KG	200.00	475.00	95000.00	0.00							
				Totaux			95000.00								
24/02/12				2018 FARINE COMBATE 50 KG	200.00	475.00	95000.00	0.00							
				Totaux			95000.00								
24/02/12				2018 SEM OMS SAC 40KG/50	65.00	1401.84	91124.06	0.00							
				Totaux			91124.06								
22/02/12				2018 FARINE COMBATE 50 KG	200.00	475.00	95000.00	0.00							
				Totaux			95000.00								
23/02/12				2018 SEM OMS SAC 40KG/50	115.00	1401.84	161210.64	0.00							
				Totaux			161210.64								
24/02/12				2018 SEM OMS SAC 40KG/50	65.00	1401.84	91124.06	0.00							
				Totaux			91124.06								
23/02/12				2018 SEMOLE EXTRA 25 KG 4	400.00	475.00	190000.00	0.00							
				Totaux			190000.00								
24/02/12				2018 SEM OMS SAC 40KG/50	65.00	1401.84	91124.06	0.00							
				Totaux			91124.06								
24/02/12				2018 SEMOLE EXTRA 25 KG 4	400.00	475.00	190000.00	0.00							
				Totaux			190000.00								
24/02/12				2018 FARINE COMBATE 50 KG	200.00	475.00	95000.00	0.00							
				Totaux			95000.00								
24/02/12				2018 SEM OMS SAC 40KG/50	100.00	1401.84	140184.00	0.00							
				Totaux			140184.00								
Les Cumuls							319710.60	0.00	0.00	0.00			319710.60	240304.00	

Route de Boukra El Kantara  
RC : 08/09/2009  
Act.Imposition: 08/03/07/01/2888  
M.Fiscal : 08/03/09/0074739

ERAD SETIF  
Les Moulins des Zibans El Kantara  
SPA au capital de 896 260 000,00 DA  
Tel : (033) 79.21.24 - Fax : (033) 79.25.44

JOURNAL DES VENTES

Date de : 01/02/2014  
Page : 2

Date	Cant.	N° de Révision	N. Art	Description Article	Quantité	P. Unit.	Montant	TVA	Remise	Changement	Changement	Remise	Quanté	Net à Payer	Paiement	
24/02/12				2018 SEM OMS SAC 40KG/50	65.00	1401.84	91124.06	0.00								
				Totaux			91124.06									
20/02/12				2018 SEMOLE EXTRA 25 KG 4	400.00	475.00	190000.00	0.00								
				Totaux			190000.00									
CUMULS QUANTITES ET VALEURS																
Catégorie Client : 00000000 ALMHEI																
Date de : 01/02/2014																
Date	Quanté	Produit et Description	Quanté	Unité	Produit	Produit										
11/02/12	200.00	FARINE COMBATE 50 KG 4	200.00	KG	000000.00	95000.00										
12/02/12	200.00	FARINE COMBATE 50 KG 4	200.00	KG	000000.00	95000.00										
13/02/12	65.00	SEM OMS SAC 40KG/50	65.00	KG	000000.00	91124.06										
13/02/12	65.00	SEM OMS SAC 40KG/50	65.00	KG	000000.00	91124.06										
Les Cumuls							319710.60	0.00	0.00	0.00			319710.60	240304.00		













<b>LES MOULINS DES ZIBAN/Spa</b>  <b>EL-KANTARA</b>	<b>RAPPORT D'AUDIT INTERNE</b>  « <b>APPROVISIONNEMENT &amp; GESTION DES STOCKS</b> »	<b>Date : 25/07/2015.</b>
		<b>Page : 2 / 22</b>


## **I- INTRODUCTION :**

La présente mission entre dans le cadre de l'exécution de ce qui suit :

- ⊕ Plan d'audit interne de la filiale relatif à l'exercice 2015, validé par son conseil d'administration lors de sa séance n°01/2015 du 15/01/2015, résolution n°08.
- ⊕ La lettre de mission n° 596/ DG / 879/BOG / 2015 du 22 juin 2015 de Monsieur le Président Directeur Général portant mission d'audit interne au niveau de la direction exploitation.

## **II. OBJECTIFS DE LA MISSION:**

- Respect du manuel d'achat et autres procédures de gestion des approvisionnements et de stocks,
- Evaluation du degré d'utilisation de l'outil informatique dans la gestion de la structure et de sauvegarde,
- Vérification et évaluation des contrats d'approvisionnements de matières premières et convention d'achats,
- Vérification des procès-verbaux de délibérations des commissions, de marché d'ouverture des plis, d'évaluation et la tenue des registres de consignations des procès-verbaux,
- Vérification de la constitution des équipes d'inventaires mensuels des matières premières, emballages et produits finis (instruction prise d'inventaire annuelle 2014 du Groupe),
- Vérification des taux de réalisation des déchets blés,
- Traitement des déchets blés, (à incorporer, à vendre et à détacher),
- Vérification des taux de réalisation des rebuts d'emballages,
- Traitement des rebuts d'emballages,
- Vérification des réalisations du plan et budget 2015, (achats et consommations),
- Vérification du plan de cession (achats auprès des autres filiales du Groupe ou autres),
- Fonctionnement de l'agrégé (sur site d'enlèvement et lors de réception au niveau du Moulin),
- Vérification de l'organisation de la structure approvisionnement et gestion des stocks,
- Vérification des copies des dossiers d'achats et de paiement sauvegardées au niveau de la structure,
- Vérification des supports des opérations de rapprochement avec les autres structures,
- Autres dispositions légales et réglementaires insérées courant de l'exercice 2015.

<b>LES MOULINS DES ZIBAN/Spa</b>  <b>EL-KANTARA</b>	<b>RAPPORT D'AUDIT INTERNE</b>  <b>« APPROVISIONNEMENT &amp; GESTION DES STOCKS »</b>	<b>Date : 25/07/2015</b>
		<b>Page : 22 / 22</b>

**RECOMMANDATIONS :**

**A- Service Approvisionnement :**

1. Actualiser la procédure des approvisionnements en se référant au manuel des procédures des achats du groupe ERIAD-SETIF « version 02 », validé par le CA de la filiale lors de sa séance n°04/2014 DU 01/06/2014, notamment les seuils des marchés.
2. Elaborer la procédure relative à l'agrégé de matières premières.

**B- Service Gestion des Stocks :**

- Pour le traitement retours sacherie et rebut, la direction générale doit constituer une commission en vue de prononcer sur le type de traitement adopté et de définir le taux de rebut tolérable.

**C- Commissions des marchés :**

- Les deux commissions désignées dans le cadre de passation des marchés à savoir la commission d'ouverture des plis et celle d'évaluation des offres doivent ouvrir des registres pour la consignation de leurs procès-verbaux de réunions.

**Le Responsable de la Structure d'Audit**

.....

**Le Directeur d'Exploitation**

.....


**Le Chef Service Approvisionnement**

.....

**Le Chef Service Gestion des Stocks**

.....


(Lu et validé le 29/07/2015)

<b>LES MOULINS DES ZIBAN/Spa</b>  <b>EL-KANTARA</b>	<b>RAPPORT D'AUDIT INTERNE</b>	<b>Date : 12/08/2015</b>
	<b>« DIRECTION COMMERCIALE »</b>	<b>Page : 2 / 21</b>

## **II. OBJECTIFS DE LA MISSION:**

Les objectifs visés par ladite mission sont ceux tracés dans le plan d'audit interne 2015 qui portent sur la vérification des points énumérés ci-après :

1. Evaluation des procédures commerciales mises en vigueur par la filiale,
2. Validation de la politique commerciale par l'organe de gestion (composition des commissions, travaux des commissions, ouvertures de registres et consignations des procès-verbaux),
3. Evaluation du degré d'utilisation de l'outil informatique dans la gestion de la structure et de sauvegarde,
4. Respect de la tarification du décret N°07/402 du 25/12/2007,
5. Respect de la tarification de la SGP CEGRO (issue de meunerie et produits finis),
6. Respect de la tarification de la commission de veille commerciale, (validation des propositions et application),
7. Vérification des dossiers clients,
8. Vérification des registres ouverts pour le sanctionnement des travaux des commissions,
9. Evaluation des réalisations du plan 2015 (y compris plan de cession),
10. Vérification des autres opérations (vente promotionnelle, dons .....),
11. Vérification des supports utilisés des opérations de ventes,
12. Vérification des supports de rapprochement avec les autres structures de la filiale,
13. Transmission des journées de vente au service finances et comptabilité,
14. Vérification des règlements effectués pendant les jours de repos légaux et fériés),
15. Vérification de la procédure de facturation des frais de transport (validation et mise en œuvre),
16. Vérification des procès-verbaux d'inventaire physique mensuels du circuit de distribution,
17. Traitement des écarts sur versement,
18. Autres dispositions légales et réglementaires insérées courant de l'exercice 2015.

<b>LES MOULINS DES ZIBAN/Spa</b>  <b>EL-KANTARA</b>	<b>RAPPORT D'AUDIT INTERNE</b>  <b>« DIRECTION COMMERCIALE »</b>	<b>Date : 12/08/2015</b>
		<b>Page : 21 / 21</b>

#### **IV- RECOMMANDATIONS :**

##### **+ SRVICE COMMERCIAL**

- Ouvrir le registre d'accueil clients pour l'enregistrement de nouveaux clients conformément à la procédure actualisée.
- Renseigner la fiche suiveuse clients afin de faciliter le rapprochement entre les différents services.
- Veiller à la réalisation des objectifs tracés dans le plan budgétaire 2015 notamment la vente de semoules.

##### **+ SRVICE TRANSPORT**

Ouvrir deux registres séparés, l'un pour le suivi des puces à carburant et l'autre pour le suivi des bons à carburant cotés et paraphés par le directeur commercial et faire transcrire toutes les informations de l'exercice 2015.

**Le Responsable de la structure d'Audit**

**Le Directeur Commercial**

.....

.....

**Le chef service distribution**

**Le chef service commercial**

.....

.....

( Lu et validé le 12 / 08 / 2015 )

