

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة غارداية



الكلية: علوم الاقتصادية والتجارية وع. التسيير

القسم: علوم تجارية

العنوان :

المراقبة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية  
دراسة حالة: شركة ألقايب

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية  
وهي جزء من متطلبات درجة الحصول على هذه الشهادة

تخصص : مالية ومحاسبة

تحت إشراف الأستاذ :

بهاز جيلالي

من إعداد الطلبة :

هزرش نور الدين

عقوني عمر

اولاد الهدار محمد امين

السنة الجامعية : 2012-2013

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال تعالى :

( علم الإنسان ما لم يعلم )

سورة العلق الآية (5)

وقال تعالى :

( وقل ربي زدني علما )

سورة طه الآية (144)

وقال تعالى :

( وما توفيقي إلا بالله عليه توكلت وإليه أنيب )

سورة

هود الآية (88)

صدق الله العظيم



بسم الله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى ومن تبع دينه واكتفى بحمد الله  
خالق الكون على جزيل النعم، بتوفيقه لنا لإتمام هذا العمل المتواضع، ونصلي  
ونسلم على نبيه الكريم

وانطلاقاً من قول الرسول صلى الله عليه وسلم "...ومن صنع إليكم معروفا فكافئوه،  
فان لم تجدوا ما تكافئوه به، فادعوا له حتى تروا أنكم كافأتموه "

نتقدم بالشكر الجزيل لكل من وقف معنا في هاته المسيرة وأولهم الأستاذ المشرف "  
حفصي رشيد " الذي نكن له فائق الاحترام والتقدير، الذي لم يدخر جهداً لمساعدتنا  
في انجاز هذا العمل وعلى المجهودات التي بذلها معنا طيلة السنة من خلال متابعتة  
للعمل بنصائحه وتوجيهاته القيمة.

كما نتقدم بالشكر والتقدير إلى الاستاذة بوعبدلي احلام خاصة وإلى كافة الأساتذة  
معهد علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير . في جامعة غرداية.

ونختتم بالشكر إلى كل من ساعدنا في انجاز هذه المذكرة من قريب أو بعيد ولو  
بكلمة طيبة.

وفي الأخير نحتسب هذا العمل إلى الله ولا نزكي على الله عملاً راجين منه أن  
يجعله من صالح الأعمال.

اهدي هذا العمل المتواضع على أهم شخصين في حياتي

إلى من قال فيهما للرحمن – وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا -

إلى من كن سند حياتي إلى منبع الرحمة والحنان أمي التي أعتز عن شكرها

والاعتراف بجميلها إلى رمز العطاء والتضحية

لبي حفظه الله وأطال في عمره

حفظهما الله

إلى أفراد أسرتي ، سندي في الدنيا ولا أحصي لهم الفضل

إلى كل أقاربي

إلى كل الأصدقاء والأحباب من دون استثناء

إلى أساتنتي الكرام وكل رفقاء الدراسة

وفي الأخير أرجوا من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نفعا يستفيد منه جميع الطلبة المقبلين على التخرج



بلسان قائل ، وقلم سائل وقلب صادق ، أنحني إلى من أكرمني بنعمة العقل ووهبني طريق الهداية وأفاض عليّ سُبُل الخير والرحمة " الله عزّ وجلّ".

إلى أغلى الناس في الوجود إلى اللّذان لا أحصي فضلهما عليّ بعد الله ورسوله

والديّ الكريمين . وإلى إخوتي وأخواتي وإلى العائلة الكريمة هزّرش.

إلى أختي العزيزة و كل الأساتذة من الإبتدائية إلى الجامعة.

إلى زميلي في هذا العمل أخي عبدالوهاب . إبراهيم . وليد . سليمان . جلال وإلى عمي رياض .

إلى كل من قدّم لي يد المساعدة ولو بكلمة طيبة من قريبٍ أو بعيد.

إلى جميع الأصدقاء الذين احتواهم القلب ولم تحتويهم هذه الورقة.

إليهم جميعاً أهدي هذا العمل.....



## الفهرس

|                                                                      |     |
|----------------------------------------------------------------------|-----|
| العنوان                                                              |     |
| رقم الصفحة                                                           |     |
| الإهداء                                                              |     |
| شكر وتقدير                                                           |     |
| الملخص                                                               |     |
| قائمة الجداول                                                        | I   |
| قائمة الأشكال                                                        | II  |
| قائمة الملاحق                                                        | III |
| المقدمة (أ-ج)                                                        |     |
| 2 الفصل الأول: المراقبة الداخلية                                     | 2   |
| 2 تمهيد                                                              | 2   |
| 3 المبحث الأول: مفهوم الرقابة الداخلية                               | 3   |
| 3 المطلب الأول: ماهية المراقبة                                       | 3   |
| 4 المطلب الثاني: تعريف الرقابة الداخلية                              | 4   |
| 4 المطلب الثالث : أهداف الرقابة الداخلية                             | 4   |
| 7 المبحث الثاني : أنواع الرقابة الداخلية وأدواتها                    | 7   |
| 8 المطلب الأول : أنواع الرقابة الداخلية                              | 8   |
| 10 المطلب الثاني : أدوات الرقابة الداخلية                            | 10  |
| 10 المطلب الثالث: مبادئ الرقابة الداخلية                             | 10  |
| 11 المبحث الثالث : الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية                | 11  |
| 12 المطلب الأول: الإجراءات العامة                                    | 12  |
| 13 المطلب الثاني: الإجراءات الإدارية و التنظيمية                     | 13  |
| 14 المطلب الثالث: الإجراءات المحاسبية                                | 14  |
| 16 المبحث الرابع: الخصائص الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية            | 16  |
| 16 المطلب الأول: الخطة التنظيمية                                     | 16  |
| 18 المطلب الثاني :تخطيط العمليات النماذج و الدفاتر                   | 18  |
| 21 المطلب الثالث: الإجراءات التنفيذية                                | 21  |
| 21 المطلب الرابع: اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في المراكز المناسبة | 21  |
| 23 خاتمة الفصل                                                       | 23  |
| 24 الفصل الثاني: نظم المعلومات الرقابة                               | 24  |
| 25 تمهيد                                                             | 25  |
| 26 المبحث الأول: الرقابة الداخلية لحركة النقدية                      | 26  |
| 27 المطلب الأول: النظام العام لحركة النقدية                          | 27  |
| 29 المطلب الثاني: مراقبة عمليات المقبوضات                            | 29  |

|                                                                          |    |
|--------------------------------------------------------------------------|----|
| المطلب الثالث: مراقبة عمليات المدفوعات                                   | 31 |
| المبحث الثاني: الرقابة الداخلية لحركة البضاعة                            | 32 |
| المطلب الأول : الرقابة الداخلية على المشتريات                            | 32 |
| المطلب الثاني : الرقابة الداخلية على المبيعات                            | 36 |
| المطلب الثالث: الرقابة الداخلية على المخزون السلعي                       | 40 |
| المبحث الثالث: الرقابة الداخلية للحسابات الشخصية                         | 48 |
| المطلب الأول : الرقابة الداخلية للحسابات الشخصية المدينة                 | 48 |
| المطلب الثاني: الرقابة الداخلية للحسابات الشخصية الدائنة                 | 51 |
| المبحث الرابع : الرقابة الداخلية للموجودات الثابتة والمطلوبات الثابتة    | 53 |
| المطلب الأول : الرقابة الداخلية للموجودات الثابتة                        | 53 |
| المطلب الثاني : الرقابة الداخلية على المطلوبات الثابتة                   | 58 |
| خاتمة الفصل                                                              | 59 |
| الفصل الثالث: المراجعة الداخلية كأداة للرقابة الداخلية                   | 60 |
| تمهيد                                                                    | 61 |
| المبحث الأول: مفهوم المراجعة الداخلية                                    | 61 |
| تمهيد                                                                    | 62 |
| المطلب الأول: ظهور المراجعة الداخلية وتوسع نطاقها                        | 62 |
| المطلب الثاني: تعريف المراجعة الداخلية                                   | 63 |
| المطلب الثالث: أهداف المراجعة الداخلية                                   | 63 |
| المبحث الثاني: وظيفة المراجعة الداخلية                                   | 63 |
| المطلب الأول: الوظائف التي يؤديها المراجع الداخلي في المؤسسة             | 64 |
| المطلب الثاني : اختصاصات ومسؤوليات ادارة المراجعة الداخلية               | 68 |
| المبحث الثالث: المراجع الداخلي و المراجع الخارجي                         | 70 |
| المطلب الأول: المقارنة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي              | 70 |
| المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها قسم المراجعة الداخلية لمراقب الحسابات | 72 |
| المطلب الثالث : دور المؤسسة في تسهيل عمل مراقب الحسابات                  | 73 |
| خاتمة الفصل                                                              | 74 |
| الفصل الرابع: : دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFAPIPE | 76 |
| تمهيد                                                                    | 77 |
| المبحث الأول: تقديم لمؤسسة الأنابيب بغرداية " ALFA PIPE "                | 78 |
| المطلب الأول: التعريف                                                    | 78 |
| بالمؤسسة                                                                 | 78 |
| المطلب الثاني: أهمية المؤسسة و أهدافها،                                  | 80 |
| نشاطها و معاملاته                                                        | 80 |
| المبحث الثاني: واقع نظام المعلومات المالي في مؤسسة " ALFA PIPE "         | 85 |
| المطلب الأول: تشخيص البيئة الداخلية للمؤسسة                              | 85 |

|                                                                                   |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------|-----|
| المطلب الثاني: تشخيص البيئة الخارجية.....                                         | 87  |
| المطلب الثالث: الوظيفة المالية في المؤسسة.....                                    | 88  |
| المبحث الثالث: أثر نظام المعلومات المحاسبية على فعالية<br>التسيير في المؤسسة..... | 90  |
| المطلب الأول: القوائم المالية للمؤسسة.....                                        | 90  |
| المطلب الثاني: النسب المالية و عتبة المردودية و<br>تحميل المبيعات.....            | 94  |
| المطلب الثالث: تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة                              | 98  |
| ..... خلاصة الفصل                                                                 | 101 |
| ..... الخاتمة العامة                                                              | 103 |
| ..... المصادر و المراجع                                                           | 107 |
| ..... الملاحق                                                                     | 109 |
| ..... الفهرس                                                                      | 108 |

## قائمة الجداول

| رقم لصفحة | العنوان                                                      | الرقم   |
|-----------|--------------------------------------------------------------|---------|
| 1         | أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية      | ( 1-1 ) |
| 90        | يوضح أى حسابات المؤسسة في قائمة حسابات النتائج لفترة الدراسة | (4-1)   |
| 91        | يوضح لنا الميزانية المالية                                   | (4-2)   |
| 95        | النسب المالية                                                | (4-3)   |
| 96        | التكاليف المتغيرة و الثابتة<br>للمؤسسة " ALFAPIP             | (4-4)   |
| 98        | الإنحرافات المبيعات الفعلي و<br>المستهدف لكل السنوات الدراسة | (4-9)   |

## قائمة الأشكال

| رقم الصفحة | العنوان                                                           | الرقم  |
|------------|-------------------------------------------------------------------|--------|
| 10         | العلاقة بين أنواع وأهداف الرقابة الداخلية                         | (1-1)  |
| 20         | العلاقة بين الدليل المحاسبي والدورة المستندية و السجلات المحاسبية | (2 -1) |
| 80         | العلاقة بين تكاليف التخزين                                        | (1-3)  |
| 83         | يوضح كيفية إنشاء وحدة ALFA PIPE                                   | (1-4)  |
| 83         | يوضح نشاط المؤسسة                                                 | (1-5)  |
| 89         | يوضح الهيكل التنظيم لدائرة المحاسبة و المالية                     | (1-6)  |
| 93         | قائمة الميزانية المالية للمؤسسة جانب الخصوم                       | (1-7)  |

## مقدمة:

بعد التطور التكنولوجي و الاقتصادي في أواخر النصف الأول من القرن 20 واتساع حجم الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة و زيادة عدد الموظفين، صار من الضروري على المؤسسة أنتخصص إدارة لكل وظيفة ودالك حسب حاجتها.

ولأن المؤسسة مزيج من الوسائل المادية يديرها ويحركها العنصر البشري فان تحقيق الفعالية التي تضمن لها البقاء والاستمرار مرتبطة بمستوى الأداء في استغلال كل مواردها و طاقتها المتاحة بطريقة مثلى ،و من هذا المنطلق أنصب اهتمام المسيرين على التسيير الفعال و تحقيق الاستعمال الأمثل للموارد البشرية والمادية وأيضا الأساليب العلمية والمنهجية ،لذا استحدثت إدارة الموارد البشرية التي تقوم بمراقبة وتنظيم هذه الموارد،ولكي تقلل الإدارة من الأخطاء وأسءة الاستخدام وجب عليها إن توفر نظام سليم للرقابة ، و تعتبر هذه الأخيرة الوظيفة التي تعمل على تصحيح مسار التنفيذ و الكشف عن الأخطاء و العراقيل التي تعوق الأداء الفعلي قصد تحسينه وتطويره علي ضوء الأهداف والخطط الموضوعة من طرف المؤسسة .

وإن الأسلوب الأساسي للرقابة علي الموارد بالمؤسسة هو تقييم الأداء المحقق من قبلهم للتعرف علي المشاكل و الانحرافات و ذلك بقصد اتخاذ الإجراءات اللازمة لمواجهتها.

الغرض من هذا البحث هو التعرف علي الآليات الفعالة للرقابة علي الموارد للوصول إلى الأهداف المسطرة، كما يهدف إلى التعرف على طبيعة الرقابة داخل المؤسسة ومهام وظيفتها و إبراز أهميتها،في تحقيق الأهداف الخاصة بالمؤسسة والتنظيم ومقارنة النتائج بالأهداف المسطرة وعلاقة النشاط الرقابي بطريقة الأداء.

وبما أن الرقابة علي الموارد وسيلة تنظيمية ضابطة يقوم بها المسير من اجل متابعة أداء وانجازات العمال والتأكد من أن النشاط يسير وفق الخطط المسطرة وهذا يتطلب من أي تنظيم ومؤسسة أن يتوفر لدي مسيرها كفاءة فنية وعقلية وأيضا الإحاطة بأساليب عملية التسيير الفعال الذي يضمن الاستخدام الجيد لآليات العمل الرقابي .

ومما سبق ذكره فإن إشكالية البحث تتمحور حول السؤال الرئيسي التالي:

**1 الإشكالية :** ما هي الآليات والكيفيات المرتبطة بعملية الرقابة وإلى أي مدى يمكن اعتبار الرقابة الداخلية كأداة

فعالة بالنسبة للمؤسسة ؟

**2 الأسئلة الفرعية:** للإجابة عن هذه الإشكالية نطرح الأسئلة التالية وذلك للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع:

1. ما المقصود بالمرقبة الداخلية بالمؤسسة؟

2. ما معنى المراقبة الداخلية، وما هو مجال تطبيقها؟

3. إلى ما ترمي له المراقبة الداخلية بصفة عامة؟

### **3الفرضيات البحث:**

للإجابة على الأسئلة السابقة ننطلق من الفرضيات التالية:

1. المؤسسة هي كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني واجتماعي معين هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل الإنتاج أو تبادل سلع أو خدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين بغرض تحقيق نتيجة ملائمة.

أما المراقبة فهي فحص دوري يقوم به شخص محترف محايد و الغرض منه إعطاء رأي شخصي محايد مدعم بأدلة وبراهين حول صدق وشرعية الحسابات وكذا القوائم المالية والبيانات المحاسبية.

2. المراقبة الداخلية هي وظيفة مستقلة تمارس بكل موضوعية وذلك في جميع مجالات وظائف المؤسسة.

3. ترمي المراقبة الداخلية بصفة عامة إلى:

-تقييم مدى التزام العمال بالمسؤوليات المستندة إليهم وفحص مدى صحة المعلومات المحاسبية التي تصل إلى المسؤولين وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به في المؤسسة.

#### **4/أهمية الموضوع:**

\_تبسيط وظيفة من وظائف المؤسسة الحديثة .

\_تسليط الضوء عليها و ذلك باستعراض مختلف المراحل التي تتخلل القيام بهذه الوظيفة.

#### **5/الهدف من الموضوع:**

\_إظهار فعالية كل من المراجعة الداخلية والمراقبة الداخلية والعلاقة بينهما في دعم التسيير الجيد للمؤسسة وإعطاء الصورة الحقيقية .

\_الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية في تقديم الإرشادات لمتخذي القرارات.

#### **6/الأسلوب المنهجي و التحليلي:**

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي والتحليلي الذي يلائم طبيعة الموضوع المدروس والذي يعتمد على جمع المعطيات التي تساعد على التحليل.

#### **7/أسباب اختيار الموضوع:**

يرجع سبب اختيارنا لهذا الموضوع لعد اعتبارات من الجانبين الذاتي والجانب الموضوعي.

**الجانب الذاتي:**

- نوع التخصص الاقتصادي ولتسييري الذي ندرس فيه له علاقة وطيدة مع الموضوع المختار و الميل الطبيعي إلى احتراف مهنة المراجعة وإثراء المكاتب الجامعية والمكاتب العمومية الأخرى.

### **الجانب الموضوعي:**

- النقص الفادح الذي تعاني منه المؤسسات العمومية في تطبيق الرقابة الداخلية وأهمية ومكانة الرقابة الداخلية في المؤسسة وضرورة تطبيق الرقابة الداخلية في المؤسسة.

لهذا الموضوع أهمية بالغة ليس لكونه حديث وإنما لكون أي خلل في إدارة الموارد البشرية يؤثر سلبا على بقية الإدارات ولأن العنصر البشري هو المحرك لبقية الوظائف في المؤسسة، والرقابة عليه تسمح لنا بجمع أكبر عدد ممكن من المعلومات التي توضع تحت تصرف بقية المصالح التي تساعد على تصحيح الأخطاء فور وقوعها، وإن أي خطأ في توصيف الوظيفة والموظف سيكون له تأثير سلبي على الأداء ومن الجوانب المهمة التي يجب لفت انتباه المسيرين إليها هي الانعكاسات السلبية لطرق التسيير.

ولكي يتعرف المسير على النقاط أو المواقف التي تسبب المشاكل يجب عليه أن يقارن النتائج بالمنجزات وذلك من خلال الرقابة التي هي موضوع اهتمامنا ودراستنا.

### **8ميكال البحث :**

قمنا بتقسيم بحثنا إلى ثلاثة فصول:

الفصل الأول : مفهوم الرقابة الداخلية وأدواتها، ويتضمن هذا الفصل أربعة مباحث ،حيث بدئنا في المبحث الأول مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها، والحاجة الى الرقابة الداخلية،والمبحث الثاني تطرقنا الى أنواع الرقابة الداخلية وأدواتها ويشمل على أنواع الرقابة الداخلية وأدواتها والمبحث الثالث الى مبادئ الرقابة الداخلية ويشمل على الإرادات العامة والإدارية والمحاسبية والمبحث الرابع تطرقنا الى الخصائص الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية ويشمل على الخطة التنظيمية

والعمليات والنماذج واختيار الموظفين الأكفاء.

الفصل الثاني : نظم الرقابة الداخلية ويتضمن هذا الفصل أربعة مباحث، حيث يشمل المبحث الأول الرقابة الداخلية للحركة النقدية والنظام العام للحركة النقدية ومراقبة عمليات المدفوعات و المقبوضات والمبحث الثاني عن الرقابة الداخلية للحسابات الشخصية المدينة والدائنة والمبحث الرابع الى الرقابة الداخلية للموجودات والمطالب .

الفصل الثالث : المراجعة الداخلية كأداة لتنفيذ الرقابة الداخلية، حيث يشمل المبحث الأول ظهور المراجعة الداخلية، تعريفها وأهدافها اما المبحث الثاني فيشمل الوظائف التي يؤديها المراجع الداخلي و مسؤولياته واختصاصاته، اما بالنسبة للمبحث الثالث فقد تكلمنا عن المقارنة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي والخدمات التي يؤديها ودور المؤسسة في تسهيل العمليات الحسابية .

## الملخص:

تهدف المؤسسات في وقت الحاضر الى تحقيق أداء يمكنها من المنافسة في عالم العولمة و المنافسة الشديدة بين الدول و بالتالي ضمان إستمراريتها، وحتى تضمن وتقف على مستوى الأداء الذي تحققه لزمة عليها فحص مختلف البيانات و المعلومات التي تستمدتها من الدفاتر اليومية و هذا لا يكون إلا من خلال المراقبة الداخلية و المستمرة لهذه المعلومة لما له من أهمية في تحسين ميزانيتها.

من خلال إجرائنا لهذه الدراسة التطبيقية على شركة الفاييب مكننا من التعرف على طريقة تنظيمه وكيفية متابعة المراقبة المالية للمؤسسة، بالإضافة إلى الوقوف على كيفية القيام بالمراقبة الداخلية وكيفية التنسيق بين مختلف الفروع التابعة للشركة من أجل إعداد تقرير المراقبة والمراجعة الداخلية الموحدة و النهائية حول حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة والذي يتم تقديمه إلى الإدارة العليا والمتضمنة التوجيهات المقدمة فيما يخص النشاط المالي وكيفية تحسينه مستقبلاً.

وتعتبر المراقبة الداخلية هامة جداً لتحسين الأداء المالي في المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: المراقبة الداخلية، الوضعية المالية، البيانات، المؤسسة الاقتصادية.

## Le resumé

À institutions actuelles qui cherchent à obtenir un rendement compétitif dans un monde de mondialisation et de concurrence acharnée entre les États et d'assurer ainsi sa survie et la continuité et de s'assurer et se trouve au niveau de la performance examine différentes données et informations provenant des États financiers et cela non seulement au moyen de la vérification interne et continue de cette information n'a son importance dans l'amélioration de l'exécution du budget.

Grâce à notre étude appliquée à sonalgaz complexe nous a aidés à apprendre comment organiser et suivre l'activité financière de l'entreprise, ainsi que pour déterminer comment faire de l'audit interne et comment la coordination entre les différentes branches de l'Académie pour la préparation de consolidé interne audit rapport et un rapport final sur la situation financière de fait et présenté à la haute direction, contenant des conseils au sujet de l'activité financière et de la façon de l'améliorer à l'avenir.

Les mots clés: l'audit interne, l'activité financière, l'information, l'entreprise économie.

**تمهيد :**

إن تعرضنا إلى موضوع الرقابة الداخلية يهدف إلى إبراز أهمية وجود نظام سليم ومحكم في المؤسسة يضمن لها تحقيق أهدافها العامة بفعالية و إستخدام مواردها بكفاءة عالية. ووجود نظام سليم للرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومحكم من حيث التنفيذ من شأنه أن يقلل من فرص إرتكاب أعمال الغش والتلاعب والتقليل من حدوث الأخطاء، وإمكانية إكتشافها بسرعة فور حدوثها.

ولقد تم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث بحيث يتضمن المبحث الأول مفهوم الرقابة الداخلية وتطورها وفيما سيتعرض المبحث الثاني إلى أنواع الرقابة الداخلية وأدواتها ، أما المبحث الثالث فيتناول مبادئ الرقابة الداخلية والمبحث الرابع خصص للخصائص الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية.

-

## الفصل الأول: الرقابة الداخلية

### المبحث الأول: مفهوم الرقابة الداخلية

تطور مفهوم الرقابة الداخلية بتطور المجتمعات البشرية، حيث وجدت منذ القديم، إلا أنه يمكن القول بأنه منذ البداية لم تظهر الرقابة الداخلية إلى الوجود بمفهومها الحالي إلا بعد الثورة الصناعية.

ونتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وزيادة حجم المؤسسات وندرة الموارد الاقتصادية المتاحة وانفصال الملكية عن إدارة المؤسسة أدى ذلك إلى تطور مفهوم الرقابة من مجرد ضبط داخلي يهدف إلى المحافظة على الأصول ودقة الحسابات المختلفة (المفهوم التقليدي للرقابة الداخلية).

إلى ضرورة وجود نظام فعال للرقابة الداخلية بالمفهوم الحالي والذي يحقق أهداف كثيرة للمؤسسة.

في البداية كان يستخدم لفظ نظام الرقابة الداخلية كمرادف لنظام الضبط الداخلي الذي يهدف إلى تقسيم العمل والاختصاصات والمسؤولية بين موظفي المؤسسة في الأقسام المختلفة. ولكن مع تطور دور نظام الرقابة الداخلية أصبح نظام الضبط الداخلي أحد حلقات الرقابة الداخلية<sup>1</sup>.

والتي تعتبر نظاما لضبط الأداء وضمان لتحقيق الأهداف المحددة في الخطط وتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام موارد المؤسسة.

### المطلب الأول: الحاجة إلى الرقابة الداخلية

زاد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية نتيجة للعوامل التالية :

1 - كبر حجم المؤسسات وتوسع نطاق نشاطاتها أصبح من الضروري البحث عن وسيلة من طرف المديرين لضمان تطبيق تعليماتهم والتحقق من ذلك ثم اتخاذ إجراءات وتدابير في شكل تقارير، ولا يمكن أن يحدث ذلك إلا إذا تم تصميم نظام للرقابة الداخلية .

2- الكميات الهائلة من البيانات والمعلومات المحاسبية التي تتطلب ضرورة توافر ضوابط تضمن جودة ودقة هذه البيانات والمعلومات والتي تكون عاملا أساسيا في اتخاذ القرارات

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، مرجع سابق ، 2001 ، ص.175

الرشيدة.

3- تغير طريقة المراجعة من مراجعة شاملة وتفصيلية إلى مراجعة انتقائية تقوم على أساس عينات اختيارية، الأمر الذي أدى إلى ضرورة توافر نظم للرقابة الداخلية يعتمد عليها المراجع في تقدير حجم العينات التي يختارها ويتولى فحصها.

4- حاجة المؤسسات إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام مواردها وأصولها الأمر الذي يتطلب وجود نظام للرقابة الداخلية يضمن تنفيذ الخطط وفق المستويات الموضوعات لتحقيق النتائج المستهدفة، والكشف عن الانحرافات الواقعة وتحليلها ومعرفة أسبابها لإعطاء صورة واقعية وحقيقية على ما تم تنفيذه فعلا ثم القيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة للربط بين الأداء الفعلي والأهداف والنتائج المسطرة.

5- إن استخدام نظم التشغيل الالكتروني للبيانات قد أدى إلى خلق بيئة ساعدت على الوقوع في الأخطاء وإرتكاب جرائم الغش وإنتشار فيروسات الحاسبات إلى الحد الذي يؤثر على كفاءة وفعالية هذه النظم، ويمكن الحد من هذه الأخطاء والمخالفات من خلال بناء نظام جيد للرقابة الداخلية.

### المطلب الثاني: تعريف الرقابة الداخلية

كان المفهوم التقليدي للرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة والتأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر، غير أن المفهوم الحديث لنظام الرقابة الداخلية تخطى حدود الإشراف على العمليات المحاسبية و المحافظة على الأصول، كما جاء من خلال التعاريف المقدمة للرقابة الداخلية من طرف الجمعيات المهنية المختلفة.

**التعريف الأول :** عرفها مجمع المحاسبين و المراجعين الأمريكيين بأنها :

" تتضمن الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المتبناة داخل المؤسسة لحماية الأصول و اختبار مدى دقة البيانات المحاسبية ودرجة الوثوق بها وتحقيق الكفاءة من إستخدام الموارد و تشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة<sup>2</sup>

**التعريف الثاني:** عرفت منظمة خبراء المحاسبة والمحاسبين المعتمدين الفرنسيين الرقابة الداخلية بأنها:

("مجموعة الضمانات و التأكيدات التي تساهم في التحكم الجيد في المؤسسة و تهدف إلى ضمان الحماية لكافة الممتلكات وجودة المعلومات و إلى تطبيق تعليمات الإدارة وتشجيع تحسين الأداء، و يتعين على

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، مرجع سبق ، 2001 ، ص. 175

الإدارة توضيح الطرق و الإجراءات لكل نشاط من أنشطة المؤسسة للحفاظ على استمراريتها)<sup>3</sup>

**التعريف الثالث:** عرف المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين نظام الرقابة الداخلية بأنه:

"الخطّة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة على السير وفقاً للسياسات المرسومة"<sup>4</sup>

### المطلب الثالث: أهداف الرقابة الداخلية

يعتبر التحكم في المؤسسة من أهم أهداف مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين ويتم هذا عن طريق وضع نظام سليم للرقابة الداخلية يتضمن السياسات ومختلف الإجراءات التنفيذية المتناسقة والتي يتم تبنيها من قبل الموظفين داخل المؤسسة .

و للرقابة الداخلية أربعة أهداف أساسية هي:

- حماية أصول المؤسسة من التلاعب و الاختلاس و سوء الاستعمال.
  - ضمان دقة و سلامة المعلومات و البيانات المحاسبية و درجة الاعتماد عليها.
  - تشجيع ورفع مستوى الكفاءة الإنتاجية.
  - الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.
- هذه الأهداف الأساسية تفرض طبيعة و شكل الوسائل و الإجراءات التي يجب أن يعتمد عليها أي نظام فعال و ناجح للرقابة الداخلية .

### 1-حماية أصول المؤسسة:

تمثل حماية أصول المؤسسة و ممتلكاتها المختلفة هدفا رئيسيا من أهداف الرقابة الداخلية وتتخذ هذه الحماية أشكال و أساليب متعددة تدور جميعها حول توفير الحماية التامة لأصول المؤسسة من التبدد أو الضياع أو الإسراف.

و تنقسم هذه الحماية إلى قسمين هما الحماية المادية و الحماية المحاسبية.

- 1-1- الحماية المادية :** و تعني منح الأصول الحماية الكافية و التي بمقتضاها تستبعد أي خسارة أو تلف أو سرقة مثل استعمال مخازن بها الوسائل الكافية للمحافظة على المخزون و استخدام الخزائن الحديدية للاحتفاظ بالأصول القابلة للضياع و إستخدام حراس ليليين .

<sup>3</sup> محمد سمير الصبان نظريات المراجعة والليات التطبيقات ،الدار الجامعية،الاسكندرية،2003،ص197

<sup>4</sup> عبد الفتاح الصحن ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، مرجع سابق ، 2001 ،ص. 175

و تلجا المؤسسات لهذا النوع من الحماية عن طريق التامين على ممتلكاتها ضد أخطار السرقة و الحرائق و حتى خيانة الأمانة، و كذلك أخذ كافة الاحتياطات الفنية اللازمة لاستبعاد تأثير العوامل الطبيعية على الأصول كإعداد المخازن في صورة ملائمة و حماية المواد من التفاعل الذاتي .

**2-1 الحماية المحاسبية :** يقصد بها ارتباط السجلات بالتحركات الفعلية للأصول على أن تحتوي جميع تحركات الأصل حتى يمكن متابعته و مثال على ذلك أن أنونات صرف المخزون يجب تسجيلها في الحال بالسجلات مع التأكد من حين إلى آخر من تساوي الأرصدة الدفترية مع الكميات الفعلية (الجرد الدائم .) والحماية المحاسبية تعتمد على الحماية المادية ، فبدون مراقبة تحركات الأصول لا يمكن أن تتفق السجلات مع الكميات الفعلية.

## 2- دقة البيانات و درجة الاعتماد عليها

لقد تطور مكان المحاسبة في المؤسسة وأصبحت الآن مهمة المحاسبة إدارية من حيث خدمة الإدارة في مجال إخراج المعلومات اللازمة لمتابعة ورقابة جميع المجالات، إن التطور الاقتصادي والرغبة المستمرة في تواجد المعلومات لمتابعة الأحداث الاقتصادية اليومية ومراقبة الأداء إلى

تطور المفهوم المحاسبي حيث يتمشى مع التطور الحديث، وأصبحت النظم المحاسبية مخزن للمعلومات المالية ووسيلة لتقديم وإخراج البيانات المالية وللرقابة الإدارية، يهدف إلى تسجيل ورقابة وتنبؤ الكفاية والأداء والمركز المالي للمؤسسة في مراحل مناسبة خلال السنة<sup>5</sup>

وإزداد الطلب على المعلومات المحاسبية بتطور أساليب الرقابة عن طريق الموازنات التقديرية حيث أن المعلومات المعدة والمبوبة والجاهزة مطلوبة لإعداد الموازنات بجانب التنبؤات الدقيقة عن مجالات عمل المؤسسة، ومن خلاله أصبح تلازم الموازنات التقديرية مع التسجيل الفعلي

للأحداث من أهم التجديدات التي تمت من الوجهة المحاسبية، بحيث أصبح من الممكن عرض البيانات التي تظهر المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط وبالتالي إمكانية الرقابة على نتائج العمليات. وأصبحت القوائم المتمثلة في مخرجات المحاسبة وسيلة لتحقيق الرقابة على جميع أوجه المؤسسة بجانب الرقابة على التكلفة كما أن هذه القوائم تعتبر الأساس للتخطيط المستقبلي وما يحققه هذا التخطيط من إظهار للمشاكل المستقبلية والإعداد لها والعمل على حلها.

## 3- رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية<sup>6</sup> :

تعني الكفاءة الإنتاجية تحقيق العلاقة المثلى بين كل من المدخلات المتمثلة في عناصر الإنتاج المختلفة و اللازمة لإتمام العملية الإنتاجية ، و المخرجات المتمثلة في الناتج النهائي لعملية تشغيل عوامل الإنتاج وتحقق الكفاءة الإنتاجية عندما تكون

<sup>5</sup> عبد الفتاح الصحن ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، مرجع سابق ، 2001 ، ص. 35

<sup>6</sup> نفس المرجع السابق، ص: 176

المدخلات في أقل حد ممكن و المخرجات في أقصى قدر ممكن ويمكن أن تأخذ أشكالاً و نتائج مختلفة ، ومن بين المؤشرات التي تدل على تحقق الكفاءة الإنتاجية نجد:

- الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج عن طريق تخفيض الوقت الضائع ، معدلات الأعطال بالنسبة للآلات

...

- توفير مختلف عناصر الإنتاج بأفضل الطرق و أقل التكاليف .

- ارتفاع معدلات أداء الأفراد في مختلف المستويات الإدارية عن المعدلات التقديرية.

إن الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية و تطويرها يعد هدفا رئيسيا من أهداف الرقابة الداخلية و يمكن أن يتم عن طريق :

\_ استخدام التكاليف المعيارية كأساس للرقابة .

\_ استخدام أساليب الرقابة على الجودة .

\_ استخدام دراسات الزمن و الحركة لوضع المعايير و المعدلات الملائمة و المطلوبة

لتطبيق أساليب الرقابة الداخلية .

\_ استخدام أساليب التحليل الإحصائية و المقارنات لزيادة فاعلية الرقابة .

\_ إعداد نظام متكامل للتقارير الدورية لضمان متابعة الأداء و تدفق المعلومات على

مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة.

#### -4- الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية :

إن جميع أنشطة وعمليات المؤسسة تعتمد على مجموعة من القواعد والقوانين و السياسات التي تحدد المستويات الإدارية المختلفة، خطوط السلطة والمسؤولية، حقوق وواجبات الموظفين، تسلسل الإجراءات اللازمة لتنفيذ العمليات و الضوابط التي تحكم طبيعة العمل، والسياسات الإدارية المتبعة مثل سياسة التخزين، التمويل و التسويق... لذلك يجب مراعاة الالتزام بهذه القواعد والسياسات عند التنفيذ من طرف الموظفين ومختلف الأقسام، و يتطلب هذا وجود قسم للمراجعة الداخلية يضمن التطبيق لهذه السياسات والقواعد والقوانين و الالتزام بها.

#### المبحث الثاني : أنواع الرقابة الداخلية و أدواتها

إن نظام الرقابة الداخلية نظام واسع يتخذ أوجه مختلفة، ويعتمد على أساليب وأدوات متنوعة لتحقيق الأهداف العامة لهذا النظام، ويتم اختيار هذه الأدوات حسب حاجة المؤسسة لها و مقدرتها المالية في استعمالها .

**المطلب الأول : أنواع الرقابة الداخلية<sup>7</sup>**

إن نظام الرقابة الداخلية يتكون من شقين مكملين لبعضهما البعض، شق محاسبي والخاص بتحقيق الرقابة المحاسبية والتي تختص بتحقيق الأهداف والمفاهيم المرتبطة بالرقابة الفعالة من حماية الأصول والسجلات وضمان دقة البيانات المحاسبية، وكذلك شق إداري خاص بتحقيق أهداف ومفاهيم الكفاءة والفعالية في العمليات الإنتاجية أو الإدارية ويطلق عليها الرقابة الإدارية عن طريق النهوض بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية.

**1- الرقابة الإدارية :**

تتمثل هذه الرقابة فيما تضعه إدارة المؤسسة من سياسات وقواعد وإجراءات من خلال الخطة التنظيمية التي توضح وتحدد الإدارات والأقسام التي تشملها المؤسسة وتحدد اختصاصات وواجبات ومسؤوليات كل إدارة أو قسم ، وكذلك توضح التفويض المناسب للمسؤوليات الوظيفية ، وهذا من أجل الرفع من كفاءة استخدام موارد وممتلكات المؤسسة و تحقيق الفعالية في الأداء عن طريق تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية لتحقيق الأهداف العامة للمؤسسة بأقل تكاليف ممكنة.

و يتحقق هذا النوع من الرقابة عن طريق العناصر التالية :

- تحديد الأهداف العامة للمؤسسة و الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام بدقة حتى يسهل تحقيقها .

- وضع نظام لتقدير مختلف عناصر النشاط في المؤسسة بشكل دوري لتحديد الانحرافات وإجراء المقارنات ، مثل قواعد لتقدير المبيعات ، الإنتاج ، المصاريف...

- وضع نظام خاص بالسياسات والإجراءات المختلفة لأهم العناصر في المؤسسة للاسترشاد بها مثل سياسة الشراء ، البيع ، التوظيف ، التسعير...

- وضع نظام خاص للمعلومات يضمن سلامة اتخاذ القرارات بما لا يتعارض مع مصالح المؤسسة والأهداف المراد تحقيقها .

**2- الرقابة المحاسبية:**

تتمثل في مختلف الإجراءات والقواعد والطرق المحاسبية المستعملة وأساليب حماية الأصول من التلف والضياع والإسراف والمتمثلة في النظام المحاسبي المتبع والدفاتر المختلفة و السجلات المالية ، بهدف حماية أصول المؤسسة من أي تصرفات غير مشروعة والالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وتحقيق دقة البيانات المحاسبية والمالية التي يمكن الاعتماد عليها.

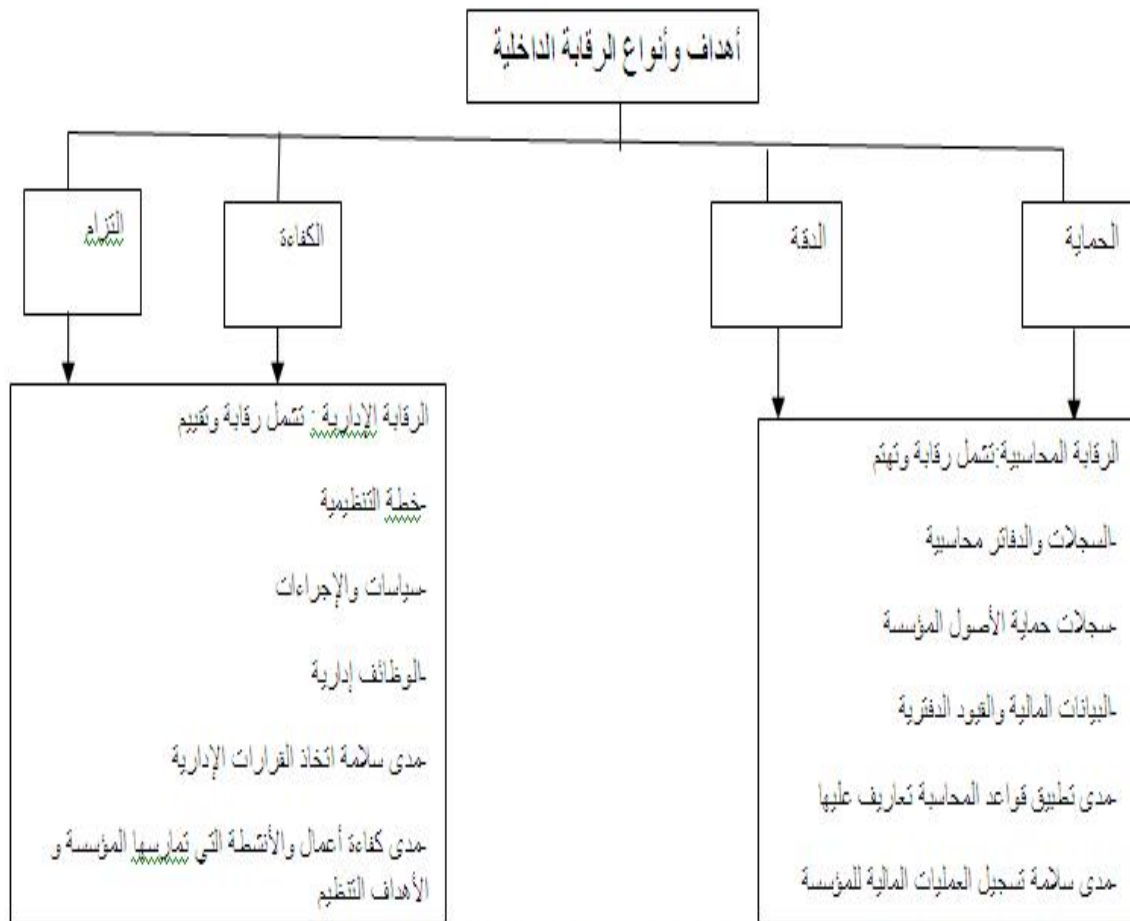
<sup>7</sup> نفس المرجع السابق نفس الصفحة.

<sup>8</sup> نفس المرجع السابق نفس الصفحة

و يتحقق هذا النوع من الرقابة عن طريق العناصر التالية :

- تصميم نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المؤسسة.
  - تصميم نظام مستندي متكامل وملئم لعمليات المؤسسة.
  - وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المؤسسة وفقا للقواعد المحاسبية ومقارنة بيانات السجلات المحاسبية التي يمسكها المسؤولين عن أصول المؤسسة مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حوزة المؤسسة.
  - وضع نظام لإعداد موازين المراجعة بشكل دوري للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة.
  - وضع نظام لمراقبة وحماية موارد المؤسسة وممتلكاتها ومتابعتها للتأكد من وجودها و استخدامها فيما خصصت له.
- كما يمكن توضيح العلاقة بين أنواع الرقابة الداخلية وأهدافها من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (01) العلاقة بين أنواع وأهداف الرقابة الداخلية



المصدر: عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص 184 :

### المطلب الثاني: أدوات الرقابة الداخلية

تتعدد أدوات الرقابة المستخدمة في أي مؤسسة طبقاً لظروفها وإمكاناتها وحجمها، ومن هذه الأدوات نجد السياسة الإدارية، الخرائط، التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، الضبط الداخلي والمراجعة الداخلية، إلى غير ذلك من الأدوات المستعملة، وسوف تقتصر على أهم هذه الأدوات وهي المراجعة الداخلية والضبط الداخلي.

**1- المراجعة الداخلية:**

هي من أهم الأدوات التي تستخدم للتحقق من الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية، و يتولاها عاملين من ذوي الخبرة من موظفي المؤسسة بغرض مساعدة جميع أعضاء إدارتها على تأدية مسؤولياتهم بطريقة فعالة وذلك بتزويدهم بتحليل موضوعية للبيانات وبتقارير صحيحة عن نشاط المؤسسة عن طريق الفحص والتقرير المستمر والمنطقي للنظم الإدارية والطرق المحاسبية المعتمدة في المؤسسة.

**2- الضبط الداخلي:**

يعتبر من أهم الأدوات الرقابية والتي تساعد على تنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسة وعلى تحقيق أهدافها.

و يعرف الضبط الداخلي بأنه " مجموعة من الإجراءات والترتيبات التي يتم وضعها بهدف التأكد من تنفيذ الأعمال وفقا للقواعد والمبادئ واللوائح المعمول بها في المؤسسة وكشف الأخطاء أو الانحرافات بهدف تصحيحها وعلاجها والمساعدة في تطوير أسس تنفيذ الأعمال المختلفة وتحسين مستوى أدائها"<sup>9</sup>

تعتبر هذه الإجراءات و الترتيبات كقواعد وأسس للضبط الداخلي وتنقسم إلى ما يلي:

- قواعد وأسس عامة يتم وضعها بغرض حماية موارد المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها، ومن أهم هذه الأسس التأمين على الأصول، الرقابة الوقائية، الرقابة الحدية، الرقابة المزدوجة، نظام التفويض ونظام مراقبة البريد.

- قواعد أسس إدارية ويتم وضعها بغرض تقسيم الأعمال وتوزيع الاختصاصات و المسؤوليات ومن أهمها تحديد الاختصاصات لمختلف المستويات الإدارية ولكل فرد، وضع الإجراءات التفصيلية التي تحدد الخطوات التنفيذية اللازمة لأداء كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، تغيير وتبديل الاختصاصات بشكل دوري- قواعد وأسس محاسبية يتم وضعها بغرض زيادة فاعلية النظام المحاسبي في مجال الرقابة

على أنشطة المؤسسة ومن أهمها التسجيل الدفترى للعمليات من خلال مستندات سليم وكذلك الضبط الحسابي للدفاتر عن طريق مطابقة ما تم تسجيله دفتريا مع أرصدة الحسابات، مطابقة الأصول المسجلة دفتريا مع نتيجة الجرد الفعلي ( المادي)

**المبحث الثالث: مبادئ الرقابة الداخلية**

تتضمن الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات يتم وضعها من أجل التنفيذ لمختلف العمليات التي

الدهراوي كمال الدين مصطفى، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية :الإسكندرية بدون طبعة، 91

يقوم بها الموظفون في المؤسسة، وتتعلق هذه الإجراءات أساسا بحماية الأصول، تقسيم العمل و توزيع الاختصاصات والمسؤوليات وكذلك التسجيل الدفترى لمختلف العمليات، تهدف هذه الإجراءات إلى اكتشاف الأخطاء والانحرافات وكذلك التسيير المحكم لمختلف النشاطات التي تتم داخل المؤسسة.

تنقسم هذه الإجراءات إلى ثلاث أقسام وهي:<sup>10</sup>

- إجراءات عامة تتعلق بحماية الأصول .
- إجراءات إدارية و تنظيمية تتعلق بتقسيم العمل و تحديد الاختصاصات و المسؤوليات.
- إجراءات محاسبية تتعلق بالتسجيل الدفترى و الضبط الحسابي للدفتر.

### المطلب الأول : الإجراءات العامة

تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

- 1- التأمين على الأصول ضد جميع الأخطار التي تتعرض لها ، والتي لها طبيعة خاصة تعرضها إلى التلف والسرقة ، ومن أمثلة هذه الأصول التي ينبغي يؤمن عليها :
  - التأمين على النقدية بالخرينة ضد الاختلاس أو السرقة.
  - التأمين على البضاعة بالمخازن ضد الحرائق أو التلف.
  - التأمين على السيارات ضد الحوادث.
  - التأمين على الأجهزة والمعدات ضد التلف أو السرقة.
  - التأمين ضد خيانة الأمانة على الموظفين الذين يعهد إليهم حيازة الأصول وتشغيلها مثل أمين الخزينة، أمين المخازن، السائقين...الخ.
- 2- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد و الصادر بهدف:
  - تنظيم عملية استلام البريد الوارد وتوزيعه على الإدارات والأقسام المختصة وكذلك التسجيل في السجلات والدفاتر الخاصة بكل بريد.
  - تنظيم عملية حفظ المراسلات الواردة بعد استكمال دورتها داخل الأقسام والإدارات وحفظ صور المراسلات الصادرة حتى يمكن الرجوع إليها عند الحاجة.
- 3- استخدام أسلوب الرقابة الحدية والمتمثلة في وضع حدود لتدرج السلطة في مجال التصريح بعملية

متولي محمد الجمل، محمد السيد الجزائر، اصول المراجعة مع دراسة حالات تطبيقية متنوعة، ج 1 ،مطابع سجل العرب،<sup>10</sup>

معينة، وتزداد هذه السلطة مع الصعود من المستويات الإدارية الأدنى إلى المستويات الإدارية الأعلى.

4- استخدام أسلوب الرقابة المزدوجة بالنسبة للعمليات الهامة في المؤسسة فيعتمد هذا الأسلوب على اشتراك أكثر من شخص في عملية معينة مثل وجود توقيعين معتمدين للشيكات و ذلك في حدود مبالغ معينة، وكذلك وجود مفتاحين مع شخصين مختلفين للخزينة

5- استخدام نظام التفتيش بشكل مفاجئ وغير دوري للتأكد من حسن سير العمل وعدم مخالفة الأنظمة والإجراءات الإدارية والرقابية المعمول بها.

### المطلب الثاني : الإجراءات الإدارية و التنظيمية

تتمثل في مجموعة من الخطوات التي تضعها إدارة المؤسسة لغرض تقسيم الأعمال و توزيع الاختصاصات والمسؤوليات والمتمثلة فيما يلي :

1- تحديد الاختصاصات في مختلف المستويات الإدارية بشكل يؤدي إلى تكامل الجهود المبذولة وعدم تضاربها ، وإنجاز عمليات المؤسسة بسرعة وبأقل تكلفة.<sup>11</sup>

2- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد موظف واحد بعملية معينة بأكملها ، أي انه يتم وضع خطة لأداء الأعمال و ذلك بتقسيم كل عملية إلى خطوات جزئية، و يقوم كل موظف بتنفيذ الخطوة الموكلة إليه، وبذلك يتم إخضاع عمل كل موظف لرقابة موظف آخر .

3- تحديد مسؤولية الموظفين و الإدارات بشكل واضح للمحاسبة عن الأخطاء المرتكبة أو النقصير في أداء الواجبات .

4- الفصل بين الوظائف التالية: وظيفة التصريح بالعمليات و الموافقة عليها، وظيفة تنفيذ العمليات، وظيفة الاحتفاظ بالأصول، ووظيفة التسجيل المحاسبي ( الدفري ) بحيث يجب:

- الفصل التام بين من يحتفظ بالأصل و من يقوم بتسجيل العمليات المتعلقة بهذا الأصل.

- الفصل التام بين من يحتفظ بالأصل و من يقوم بإقرار الحصول عليه أو التخلص منه.

- الفصل التام بين من يحتفظ بالسجلات و من يقوم بأي عملية ينتج عنها التسجيل.

5- تنظيم الأقسام لتسهيل أداء الأعمال طبقا لخطة سير المستندات و التقليل من حدوث التواطؤ بين موظفي الأقسام المختلفة للتستر على اختلاسات أو أخطاء.

إبريس عبد السلام اثتيوي، المراجعة إجراءات ومعايير، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلان، الاسكندرية،<sup>11</sup>

- 6- وضع الإجراءات التفصيلية التي تحدد الخطوات التنفيذية اللازمة لأداء كل عملية من العمليات المختلفة بحيث لا تترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول.
- 7- إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل لمنع التهرب من المسؤولية في حالة حدوث أخطاء أو اختلاسات و الشعور بالمسؤولية الملقاة على عاتقه.
- 8- مراعاة عدد النسخ من كل مستند و كذلك نوعها بحيث كل قسم أو إدارة لها مستند خاص بها حتى يمكن توفير البيانات و المعلومات اللازمة و بأكبر قدر من الكفاءة و كذلك مراعاة التسلسل في أرقام المستندات.
- 9- تغيير المواقع للموظفين و تبديل الاختصاصات بشكل دوري ومن وقت لآخر بين الموظفين بما لا يتعارض مع مصلحة العمل أو يعيقه، و يجب مراعاة قدرات الموظفين وكفاءتهم و مواقعهم الوظيفية و طبيعة العمل عند القيام بعملية التغيير أو التعديل لاكتشاف الأخطاء و الانحرافات المتسبب فيها و مساعدتهم عنها.

### المطلب الثالث : الإجراءات المحاسبية

- تتمثل في القواعد التي يتم وضعها لزيادة فاعلية النظام المحاسبي في مجال الرقابة و المتعلقة بالتسجيل الدفترى للعمليات والضبط الحسابي للدفاتر والمطابقات عند إجراء عملية الجرد وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي :
- 1- إصدار تعليمات بعدم التسجيل الدفترى لأي مستند ما لم يكن يحمل توقيعات الموظفين المختصين بإنشائه واعتماده، وما لم يكن مرفقا بجميع الوثائق المؤيدة له.
  - 2- إصدار تعليمات بضرورة إثبات العمليات في الدفاتر من خلال المستندات الخاصة بها بشكل فوري دون تأخير تجنباً لحدوث أي تلاعب أو تزوير في هذه المستندات، وكذلك تسهيل الحصول على البيانات المطلوبة للإدارة بسرعة.
  - 3- استخدام حسابات المراقبة الإجمالية لكل مجموعة من الحسابات المتجانسة لمراقبة حسابات إجمالي العملاء والموردين والمصروفات... ومطابقة المفردات مع الإجماليات.
  - 4- المراجعة الدورية لأعمال موظفي كل قسم بحيث لا يجب أن يتولى أي موظف مراجعة الأعمال التي يؤديها.

5- القيام بتفتيش مفاجئ على أعمال الموظفين مما يؤدي إلى حرصهم و التزامهم الدقة في أداء أعمالهم.

6- إجراء مطابقات دورية للأصول عن طريق مقارنتها بالأرصدة الدفترية المقابلة لها في السجلات الخاصة بها. و ذلك عن طريق الجرد الفعلي بالنسبة للمخزونات و النقدية و الاستثمارات، أو عن طريق شهادات من أطراف خارجية بالنسبة لكشوف البنوك و كشوف الموردين و العملاء...

#### المبحث الرابع: الخصائص الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية

يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص الرئيسية والهامة والتي تمثل المقومات الأساسية المطلوب توافرها حتى يمكن اعتبار نظام الرقابة الداخلية فعالا في تحقيق الأهداف الرئيسية له.

إن توافر هذه الخصائص هو أساس الحكم على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية و أساليبها وأدواتها المطبقة في المؤسسة، وأي قصور في أي من هذه الخصائص يؤثر سلبا على أداء نظام الرقابة الداخلية لدوره وعلى تحقيق أهدافه .

وبناء على ما سبق من تعاريف للرقابة الداخلية وأهدافها ، فإن الخصائص الرئيسية لنظام سليم

ل للرقابة الداخلية هي كما يلي :<sup>12</sup>

- وجود خطة تنظيمية سليمة للمؤسسة توضح الإدارات الرئيسية و تحدد مسؤوليات و سلطات هذه الإدارات بدقة تامة.

- وجود خطة منظمة لتصميم النماذج التي تستخدمها هذه الإدارات في تنفيذ أعمالها ، و تحديد خط سيرها ( دورتها المستندية ) حتى إتمام قيدها بالدفاتر .

- وضع إجراءات تفصيلية يراعى فيها تقسيم العمل لتوضيح كيفية تنفيذ الواجبات المسندة إلى كل موظف ، بحيث تتحقق الرقابة الداخلية المنشودة.

- اختيار الموظفين بعناية و وضعهم في المناصب التي يمكنهم تحمل مسؤولياتها.

تعتبر هذه الخصائص أساسية لأي نظام رقابي ، وهي مترابطة فيما بينها بحيث أن الإخلال بإحداها

متولي محمد الجمل، محمد السيد الجزار، مرجع سابق ،ص: 146 <sup>12</sup>

يؤدي إلى عدم فاعلية النظام ، وفيما يلي نبين هذه الخصائص بالتفصيل .

### المطلب الأول: الخطة التنظيمية

انه يلزم لتحقيق الإشراف الرقابة وخاصة في المؤسسات الكبرى أن تبدأ الإدارة بوضع خطة تنظيمية سليمة للمؤسسة ، وتتوقف هذه الخطة على طبيعة المؤسسة وحجمها وعدد المستويات التنظيمية والانتشار الجغرافي لها ، حيث يتم توصيف الأنشطة المختلفة ووضعها حيز التنفيذ في صورة مجموعات متجانسة. ويقوم كل قسم أو إدارة بتنفيذ الأنشطة المخولة له لتصبح هذه الإدارة أو القسم مسؤولة عن تنفيذها أمام المستويات الأعلى منها في الهرم التنظيمي، بمعنى أن كل شخص في التنظيم ينبغي أن يكون له رئيسا أو مشرفا عليه يتابع وقيم أداءه باستمرار ، فالتنظيم الجيد ينبغي أن يتصف بالمرونة لمقابلة أي تطورات مستقبلية والبساطة من وجهة النظر الاقتصادية ، والوضوح من ناحية تحديد خطوط السلطة والمسؤولية ، تحديد الإدارات والأقسام المختلفة واختصاصات كل منها.

عند صياغة الخطة التنظيمية يجب مراعاة المواصفات التالية:

- 1- توضيح كافة المستويات الإدارية ابتداء من الإدارة العليا إلى الإدارة التنفيذية، وتوضيح خطوط الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة رأسيا بين المستوى الإداري المعين والمستويات الأعلى والأدنى ، وأفقيا بين الإدارات أو الأقسام في نفس المستوى الإداري .
- 2- المرونة لإمكانية مقابلة ومواجهة أي تغيرات مستقبلية .
- 3- الاستقلال الوظيفي بين الإدارات بما لا يمنع التعاون والتنسيق بينها وخاصة بالنسبة للإدارات التنفيذية والإدارات التي يعهد إليها الاحتفاظ بالأصول والإدارات التي تجرى فيها المحاسبة عن تلك العمليات والأصول ، والمقصود باستقلال هذه الإدارات هو منع سيطرة إدارة من هذه الإدارات على مهمتين مثل سيطرة الإدارة التنفيذية على مرحلة الاحتفاظ بالأصول أو مرحلة المحاسبة عنها ، وذلك حتى تتحقق الرقابة من إدارة على أخرى حتى تقل فرص ارتكاب الغش أو التلاعب .
- 4- إنشاء قسم للمراجعة الداخلية يكون مستقل ومتحرر من نفوذ أي إدارة أخرى حتى يمكنه من استعراض جميع الأعمال التي تتم في المؤسسة ، وإبلاغ الإدارة المعنية عن أي نقص أو ضعف أو تلاعب فيها ، ويجب تحديد العلاقة بين قسم المراجعة الداخلية والأقسام الأخرى بعناية ضمن الخطة التنظيمية لكي تمكنه من أداء واجباته على أكمل وجه.<sup>13</sup>
- 5- تطبيق مبدأ الفصل في المهام من أجل تحديد المسؤولية بدقة و وضوح لكل موظف من مجموعة محددة من العمليات أو الأصول أو الحسابات .

<sup>13</sup> نفس المرجع السابق، ص: 147

6- تفويض السلطة من أعلى إلى أسفل ويجب أن تكون السلطة واضحة ومفهومة حتى يتعرف كل موظف على المستوى الإداري الأعلى المسؤول أمامه.

7- وجود دليل تنظيمي أو "دليل عمل" يكون بمثابة مرشد لإنجاز الأعمال وتنفيذ البرامج ويوضح جميع الإجراءات الإدارية والمالية والرقابية التي تغطي جميع العمليات في المؤسسة من خلال تحديد اختصاصات كل وظيفة من الوظائف التي تشملها الخطة التنظيمية، أي اشتماله على وصف وظيفي يتضمن كل الاختصاصات و المهام.<sup>14</sup>

و تتوفر هذه المواصفات في الخطة التنظيمية لأنها تكون مبنية على أسس سليمة و فعالة في مجال الرقابة.

### المطلب الثاني: تخطيط العمليات و النماذج و الدفاتر

إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل يتكون من عدة أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، بحيث تضع المؤسسة إجراءات تبين طرق تنفيذ العمليات ومراعاة إتباعها عند أنجاز كل عملية من هذه العمليات، وكذلك تقوم بتصميم النماذج (المستندات) التي تستخدم في كل عملية ووضع خطة سيرها في المراحل أو الأقسام المختلفة حتى يتم اعتمادها كمستند مثبت للعملية، ومن أمثلة هذه النماذج نجد الفواتير، كشف الأجور... الخ، بحيث تصدر إدارة المؤسسة دليلاً للإجراءات يشمل مختلف العمليات والنماذج التي تستخدم فيها ودورها المستندية. وكذلك وضع خطة لتسجيل العمليات في الدفاتر أي وضع خطة للحسابات وهو ما يسمى بالدليل المحاسبي.

**1- النماذج:** هي الأوراق التي تعتبر مرجعا سليما يستند إليه في التثبت من صحة واقعة معينة ومن صحة المبلغ المتعلق بها.

والصفات الرئيسية للنموذج هي كما يلي:<sup>15</sup>

- يجب أن يخدم النموذج غرضا نافعا في نطاق الإجراءات المرسومة مثل استخدام فاتورة البيع المعتمدة كأساس لإجراءات القيد في الدفاتر المحاسبية.

- يجب أن يكون تصميم النموذج بسيطا وواضحا حتى يسهل فهمه بواسطة كل من يستخدمه ، وبالتالي يسهل نقل المعلومات منه إلى الدفاتر والسجلات بسرعة وبدقة ، وكذلك مراعاة الترقيم التسلسلي لهذه المستندات لتسهيل عمليات الرقابة

- يجب أن يراعى في تصميم النموذج جميع الاستخدامات التي يمكن أن يؤديها فيقل بذلك عدد النماذج المستعملة في المؤسسة

- يجب أن يكون تصميم النموذج يحتوي ضمنا على خطوات الرقابة التي يجب أن يمر بها ، مثل

<sup>14</sup> عبد الفتاح الصحن ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، مرجع سابق ص: 175

<sup>15</sup> متولي محمد الجمل، محمد السيد الجزار، مرجع سبق، ص: 148

تخصيص خانات لتوقيع الشخص الذي أنشأه ، والشخص الذي راجعه ، والشخص الذي اعتمده ، وتبويب خانات المبالغ بحيث يسهل مراجعتها.

## 2- الدورة المستندية:

يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة ، طالما أنها تمثل المصدر الأساسي للقيد في الدفاتر و أدلة الإثبات ، ولذلك ينبغي عند تصميم المستندات مراعاة المواصفات التي تم ذكرها لتسهيل عمليات الرقابة عليها ، وبما أن الدورة

المستندية تمثل أدلة للإثبات فيجب المحافظة عليها عند إنشائها ضمن النظام المحاسبي ، فلا تتم عملية الرقابة دون توافر دورة مستندية كاملة و بصفة خاصة في نطاق عمليات الشراء والبيع والتخزين ، التحصيل والصرف ، كما أن مراعاة خطوط السلطة والمسؤولية عند إنشاء الدورة

المستندية يعد مطلباً أساسياً لعمليات الرقابة.

## 3- المجموعة الدفترية:

يتم إعداد وتجهيز مجموعة دفترية متكاملة وفق طبيعة المؤسسة وأنشطتها تراعي النواحي القانونية، وبصفة خاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة، كذلك يجب مراعاة بعض المتطلبات الأساسية عند تجهيز المجموعة الدفترية مثل ترقيم الصفحات قبل

استعمالها، والتركيز على إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك، وفي حالة وجود فجوة زمنية بين حدوث العمليات وبين إثباتها في الدفاتر ينبغي أن تكون في أقل ما يمكن للتقليل من احتمالات الوقوع في الأخطاء.<sup>16</sup>

إن دليل الإجراءات يوضح الدورة المستندية لكل عملية تقوم بها المؤسسة وما يرتبط بها من سجلات محاسبية بالإضافة إلى علاقة هذه المستندات والسجلات بالإدارات والأقسام المكونة بالهيكل التنظيمي داخل المؤسسة

## 4- الدليل المحاسبي:

ينطوي الدليل المحاسبي على عمليات تبويب للحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة من ناحية ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية أخرى، والأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى، حيث يتم تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسية وحسابات فرعية، كما يتم شرح كيفية استعمال هذا الحساب، و بيان طبيعة العمليات التي تسجل فيه، و يعتمد تبويب الحسابات المستخدمة على درجة معينة من التفصيل تكون ضرورية لجمع البيانات لتشغيله

في مرحلة أخيرة يدويا أو الكترونيا وتحويلها إلى معلومات تكون مفيدة لعملية اتخاذ القرارات من طرف

<sup>16</sup> فتحي رزق السوافيري ، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية،

إدارة المؤسسة.

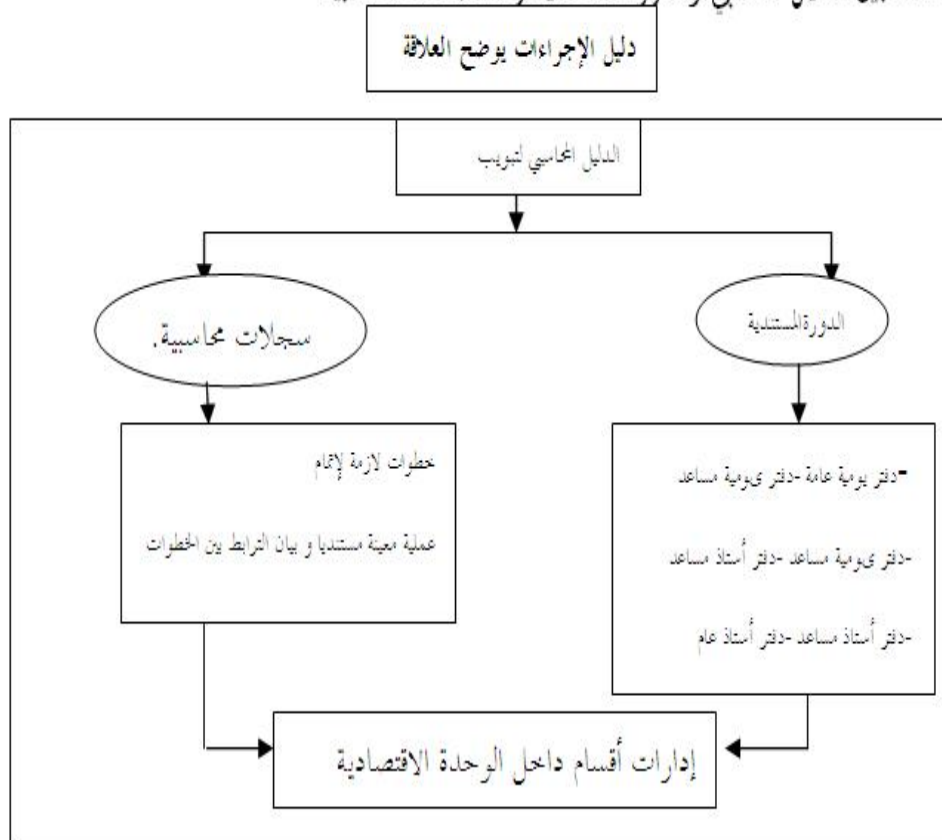
و يختلف الدليل المحاسبي من مؤسسة إلى أخرى وفقا لطبيعة النشاط الذي تمارسه سواء كان صناعيا أو خدميا أو تجاريا، وعند إعداد الدليل المحاسبي ينبغي مراعاة ما يلي:<sup>17</sup>

- أن يعكس الدليل المحاسبي بما يشمله من حسابات نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي .

- ضرورة توافر حسابات مراقبة إجمالية بجانب الحسابات التي يشملها النظام المحاسبي بهدف ضبط الحسابات الفرعية بدفاتر الأستاذ، حيث يحتاج حساب الأستاذ المساعد الخاص بالعملاء مثلا إلى حساب مراقبة في الأستاذ العام يسمى حساب إجمالي العملاء، تستخدم مثل هذه الحسابات الخاصة بالمراقبة من أجل اكتشاف الأخطاء غير المقصودة أو غير عمدية.

والشكل الموالي يبين العلاقة بين الدليل المحاسبي والدورة المستندية المجموعة الدفترية في تحقيق جانب من الرقابة الداخلية.

الشكل : ( 02 ) العلاقة بين الدليل المحاسبي والدورة المستندية و السجلات المحاسبية



المصدر : فتحي رزق السوافيري ، مرجع سابق، ص 28 :

### المطلب الثالث: الإجراءات التنفيذية

بعد تصميم النماذج والدورة المستندية والدفاتر والدليل المحاسبي يبقى على الإدارة أن توضح كيفية توزيع الواجبات بين الأقسام المختلفة وفي داخل الأقسام نفسها وذلك لتحقيق الرقابة الداخلية على جميع العمليات، ويتم هذا بوضع الإجراءات التفصيلية التي تحدد الخطوات التنفيذية اللازمة لأداء كل عملية من العمليات المختلفة التي تتم في المؤسسة، وذلك عن طريق تقسيم الأعمال وتوزيع الاختصاصات والمسؤوليات حتى لا ينفرد شخص واحد بأداء عملية معينة بأكملها أي إنشاء العملية والاحتفاظ بالأسول المترتبة عليها والمحاسبة عنها، إن الجمع بين هذه المراحل في يد شخص واحد يحمل خطراً كبيراً على المؤسسة، ويجب على الإدارة في هذه الحالة تقسيم العملية إلى عدة خطوات جزئية وتوكيل كل موظف بتنفيذ خطوة معينة، إن لم تتمكن الإدارة من ذلك بالنسبة لبعض العمليات فإنه يتعين عليها اللجوء إلى وضع إجراءات وقائية أخرى تساعد في عملية الرقابة. ويتوزع العمل بهذا الشكل ضمن الإدارة وجود ضبط تلقائي أو ذاتي أثناء تنفيذ العملية مما يساعد على تحقيق الرقابة وتقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش.<sup>18</sup>

#### المطلب الرابع: اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في المراكز المناسبة

رغم التقدم التكنولوجي السائد في العالم عن طريق استخدام الحاسبات الآلية المتقدمة بأشكالها وأنواعها وبرامجها المتعددة إلا أن نجاح أي نظام مهما بلغت درجة التقدم هذه مازال وسيظل يتوقف بدرجة كبيرة على مدى كفاءة ومهارة العاملين في المؤسسة والمسؤولين عن تنفيذ هذا النظام<sup>19</sup>

ولاشك أن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة لا يخرج عن هذه القاعدة حيث يتوقف نجاح وفعالية هذا النظام في تحقيق أهدافه بدرجة كبيرة على مدى كفاءة ومهارة وخبرة العاملين في المؤسسة والمسؤولين عن تنفيذ هذا النظام والإشراف عليه.

إن نظام الرقابة الداخلية قد يكون نظاماً متكاملًا بجميع مقوماته وخصائصه الأخرى ولكنه يفشل في تحقيق أهدافه الرئيسية بسبب عدم توافر الكفاءات البشرية من العاملين والموظفين المسؤولين عن نشاط وأعمال المؤسسة وعدم تفهمهم ودرايتهم بقواعد وأسس هذا النظام .

وعلى عكس ذلك يكون نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ناجحاً وفعالاً ليس بسبب عناصره ومقوماته الأخرى ، ولكن بسبب كفاءة الموظفين من ذوي الخبرة والأمانة في تنفيذ مسؤولياتهم من خلال التحديد الواضح بسلطاتهم والالتزام بها .

و لتحقيق كفاءة الأفراد من الموظفين و العاملين ينبغي على إدارة المؤسسة أخذ الاعتبارات التالية في الحسبان :

#### 1- اختيار الموظفين:

يتم اختيار الموظفين على أساس تحليل الوظائف و تقدير المؤهلات اللازمة لها ، أي يجب تعيين العدد

الكافي لانجاز هذه الوظائف وتقدير الكفاءة اللازمة لأداء هذه الوظائف ، ثم يتم اختيار المتقدمين للوظيفة واختيار أكثرهم استعدادا وتأهيلا لشغلها . وفي صدد الوظائف التي تقتضي طبيعتها إسناد الثقة إلى الموظف يجب أن يشمل الاختيار فحص سيرة الموظف وسمعته الشخصية ، ويستحسن إجراء تأمين ضد خيانة الأمانة لمن يشغلون مثل هذه المراكز ، لأنه في هذه الحالة يتم فحص سجل حياة الموظف بمعرفة شركات التأمين بكل دقة وعناية الأمر الذي لا يتسنى لقسم المستخدمين بالمؤسسة أن يوفيه حقه في البحث والتحري.

## 2- تدريب الموظفين

ينبغي أن يتم هذا التدريب وفقا لسياسة مرسومة، بحيث يتم وضع برنامج دوري لتدريب الموظفين على أحدث الأساليب في أداء المهام والأعمال بصفة مستمرة لزيادة خبرتهم وكفاءتهم ومسايرتهم للتطورات الحديثة كل في مجال عمله. بحيث لا يجب أن يترك الموظف يكتسب التدريب من رؤسائه أثناء العمل ، لان انشغالهم بأعمالهم العادية يصرفهم من إعطاء الموظف حقه من التدريب ، ومن أحسن وسائل التدريب إلزام الموظفين الذين يؤدون أعمالهم العادية في الصباح بحضور محاضرات تدريبية في المساء، ويعتبر هذا النظام جمعا للعلم والعمل أي للنظريات والتطبيق في نفس الوقت<sup>20</sup>

## 3- مراجعة أعمال الموظفين:

تتم هذه المراجعة لملاحظة أوجه النقص أو الضعف فيها ولتصحيح الأوضاع فورا وتتم مباشرة بقيام الرئيس أو المشرف على التشغيل بفحص ما أداه الموظف أو العامل ، أو بطريقة غير مباشرة باستخدام الوسائل الإدارية الحديثة للرقابة عن طريق الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية وإنشاء أقسام للمراجعة الداخلية.

## خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة السابقة يمكننا القول أن ظهور الرقابة الداخلية وتطورها راجع إلى عدة أسباب أهمها: كبر حجم المؤسسة وتعدد فروعها، وكثرة البيانات والمعلومات المحاسبية المعدة، وحاجة المؤسسة إلى تحقيق الكفاءة والفعالية من استخدام مواردها المتاحة، وتغير طريقة المراجعة

بحيث أصبحت تقوم على أساس عينات، كما أن وجود نظام للرقابة الداخلية مطبق في الميدان يضمن حماية أصول المؤسسة ويرفع من كفاءة استخدام مواردها ويضمن الحصول على بيانات دقيقة، كما أنه يهدف إلى تشجيع الموظفين على الالتزام بالسياسات الإدارية.

<sup>20</sup> متولي محمد الجمل ، محمد السيد الجزار ، مرجع سابق ، ص: 151

إن لهذا النظام خصائص معينة لا بد من توافرها إمكانية الحكم على مدى قوته أو ضعفه، فالإخلال بإحدى هذه الخصائص يؤثر على فعالية هذا النظام، بالإضافة إلى أن هناك مبادئ لتحقيق الرقابة والمتمثلة في الإجراءات التي يتم وضعها للحصول على تسيير محكم لمختلف العمليات والنشاطات التي تتم في المؤسسة.

**تمهيد:**

بعد التعرض لنظام الرقابة الداخلية وتبيان الخصائص الرئيسية المطلوب توافرها لتحقيق الفعالية من هذا النظام ومختلفا لإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والمحاسبي، وبصدد هذا الفصل نقوم بدراسة أهم الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية وذلك بعرض مختلف الإجراءات المتعلقة بكل نظام من أجل إحكام الرقابة على تنفيذ مختلف العمليات التي تتم في المؤسسة، ومن أجل الإحاطة بنظام الرقابة، إرتأينا أن نقوم بعرض مختلف الأنظمة المتعلقة به من التدقيق في العمليات البنكية ونظام النقدية والحسابات الشخصية المدينة والدائنة بالإضافة إلى نظام الرقابة على الموجودات الثابتة والمطلوبات. لذلك قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث تخص كل من:

- الرقابة الداخلية لحركة النقدية.

- الرقابة الداخلية لحركة البضاعة.

- الرقابة الداخلية للحسابات الشخصية.

- الرقابة الداخلية على الموجودات الثابتة والمطلوبات الثابتة.

### المبحث الأول: الرقابة الداخلية لحركة النقدية

إن أغلب أنشطة المؤسسة مرتبطة بالنقدية سواء عن طريق التحصيل أو السداد، بحيث أنها تمر بهذا العنصر عاجلاً أم آجلاً، وتعتبر النقدية أكثر الأصول سيولة الأمر الذي يجعلها أكثر عرضة للتلاعب والإختلاس، وهذا الإختلاس في النقدية يكون بإثبات مدفوعات وهمية أو عدم إثبات مقبوضات في الدفاتر، وهذه الوسيلة الأخيرة صعبة الإكتشاف مقارنة بالأولى، ومن بين أنواع الغش التي يلجأ إليها الموظفون للقيام بهذه التلاعبات والإختلاسات ما يلي:

- عدم إثبات قسائم بيع نقدي إذا كانت أرقامها غير متسلسلة أو إثباتها بمبالغ أقل من حقيقتها، ويتم ذلك بتحرير قسيمة بيع نقدي أصلية للعميل والتي يدفع على أساسها المبلغ الحقيقي بينما النسخة المحتفظ بها في المؤسسة تكون بمبلغ أقل والفرق يتم إختلاسه.
- إثبات عمليات البيع الآجلة بأقل من مبالغها الصحيحة بينما ترسل الفواتير للعملاء بالقيمة الكاملة وعند ورود التسديدات يختلس الفرق.
- عدم إثبات متحصلات من العملاء في الدفاتر عن طريق التلاعب في حساباتهم كأن يتم إختلاس مبلغ وارد من عميل معين ولا يتم إثباته في الدفاتر إلى أن يتم تحصيل مبلغ من عميل آخر وهذا الأخير لا يتم إثبات المبالغ المحصلة منه حتى يتم تحصيل مبلغ من عميل ثالث وتستمر العملية في حسابات العملاء.
- إدراج أسماء عمال وهميين أو الإستمرار في إدراج أسماء العمال الذين تركوا الخدمة في كشوف الأجور أو المرتبات وصرف مبالغهم عن طريق تزوير التوقعات.
- إجراء قيود وهمية في حسابات العملاء كإعتبار رصيد حساب عميل معين ديناً معدوماً أو أن يتم تقييد مردودات صورية وإختلاس المبالغ المقابلة، أو إجراء قيد وهمي بفتح حساب باسم عميل صوري بدلاً من حساب العميل الأصلي الذي تختلس متحصلاته ويقلل حسابه بالتسديد النقدي.
- إختلاس متحصلات من العملاء أثبتت في الدفاتر وتغطية هذا الإختلاس عن طريق إظهار المقبوضات بمجموع أقل ورفع قيمة الخصم حتى يتم التوازن الحسابي أو إثبات خصم في الدفاتر لعميل معين رغم أنه لا يستحق هذا الخصم نظراً لفوات مهلة الإئتمان المتفق عليها.
- تسديد دين أحد الموردين بأكثر من المستحق له أو بدون أخذ الخصم المكتسب في الحسبان ثم إقتسام الفرق أو الخصم مع المورد.

ونظرا للتأثير مثل هذه التلاعبات والإختلاسات على حسابات المؤسسة وقوائمها المالية فإنه عند مراجعة بند النقدية لابد من إعطاء الأهمية لإكتشاف مثل هذه التصرفات، والهدف من مراجعة بند النقدية هو:

أن العمليات النقدية التي تقوم بها المؤسسة صحيحة ولا توجد قيود صورية لزيادة أو إنقاص الأرصدة النقدية.

أن هذه العمليات من طرف مسؤولين معينين في المؤسسة.

أن القيود المحاسبية للنقدية صحيحة من الوجهة الفنية.

أن هذه القيود تمثل ما يجب إثباته في الدفاتر عن المقبوضات والمدفوعات.

ومن أجل منع حدوث مثل هذه التلاعبات أو التقليل منها يتعين بذل عناية خاصة عند تصميم نظام الرقابة الداخلية على النقدية وما يرتبط بها من حركات تحصيل وصرف بهدف توفير الحماية اللازمة لأرصدة النقدية وضمان تسجيل كل العمليات في الدفاتر.

وتشمل الرقابة الداخلية على النقدية ثلاث أوجه تتمثل في:

- النظام العام للنقدية بوضع أسس سليمة للخرينة.

- مراقبة عمليات المقبوضات.

- مراقبة عمليات المدفوعات.

وسوف نتناول هذه الأوجه الثلاثة بالتفصيل ونبرز أهم الإجراءات المتعلقة ببند النقدية وكذلك الأسس التي يبنى عليها هذا النظام.

### المطلب الأول: النظام العام لحركة النقدية.

إن إحكام أي نظام للرقابة الداخلية يتطلب توافر الخصائص الأساسية التي سبق ذكرها ويعتبر نظام الرقابة الداخلية على النقدية من بين هذه النظم لذلك لابد أن يتميز بأهم هذه الخصائص وهذا من أجل فرض الرقابة اللازمة على هذا البند بالإضافة إلى أهم الإجراءات التنفيذية التي ينبغي إتباعها. وفيما يلي نتطرق إلى أهم هذه الخصائص التي يتميز بها هذا النظام .

#### 1- خصائص نظام الرقابة الداخلية على النقدية :

#### والمتمثلة فيما يلي:

- تخصيص إدارة للخرينة تقوم باستلام ودفع النقدية وتحرير الإيصالات وتسجيل حركة النقدية في

كشف يظهر المقبوضات والمدفوعات سواء النقدية أو التي تتم بشيكات<sup>1</sup>

- الفصل بين المسؤوليات الوظيفية فيما يخص التسجيل بالدفاتر، والاحتفاظ بالنقدية والتصريح بعمليات المقبوضات والمدفوعات، أي الفصل بين إدارة الأموال وإدارة المحاسبة، وإن لم يكن في إمكان المؤسسة القيام بذلك كما نجده في الكثير من المؤسسات الوطنية حيث نجد كلا الوظيفتين تابعتين لإدارة واحدة وهي إدارة المالية، وفي هذه الحالة يجب الفصل بين واجبات معينة لتحقيق عملية الرقابة على هذا البند.
- تقسيم العمل في إدارة الخزينة بحيث يكلف موظف باستلام النقدية أو الشيكات وآخر يكلف بصرف النقدية وموظف ثالث وهو المسؤول ويكلف بالتصديق على المستندات.
- وجود مستندات تؤيد مختلف العمليات من قبض وصرف مثل (أذن الصرف، أذن التوريد، الإيصالات...) من أجل التسجيل في الدفاتر وإعتماد عمليات القبض أو الدفع.
- وضع الإجراءات اللازمة لتنفيذ مختلف عمليات المدفوعات والمقبوضات وكذلك إجراءات عامة لحماية النقدية.

## 2- الإجراءات العامة لحماية النقدية:

تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

- إيداع النقدية في البنك لتقادي مختلف الأخطار التي يمكن أن تحدث مع الاحتفاظ بمبلغ معين في الخزينة لمواجهة الاحتياجات اليومية للصراف والتي يطلق عليها بالمصروفات النثرية، وقبل إيداع النقدية بالبنك يجب مطابقة رصيد الخزينة يوميا مع الرصيد الذي يظهره دفتر النقدية من طرف موظف من إدارة المراجعة الداخلية أو موظف من قسم المحاسبة.
- إتباع نظام الجرد المفاجئ للخزينة من قبل أشخاص أو لجنة مستقلة تماما عن موظفي الخزينة، ويتم تحرير محضرا يوقع عليه كل من أمين الصندوق أو الخزينة ومن قام بعملية الجرد، ويثبت في المحضر كل زيادة أو عجز في رصيد النقدية، وفي حالة تعدد الخزائن يجب أن يجرى الجرد المفاجئ لكل هذه الخزائن في وقت واحد، ويجب أن يشمل الجرد كل ما يوجد بحوزة أمين الخزينة من مبالغ وحوالات وأوراق مالية وأجور ومرتببات لم تصرف بعد<sup>2</sup>
- يجب تعيين شخصين على الأقل للتوقيع على الشيكات وهما أمين الخزينة، والمسؤول عن إدارة الخزينة واعتماد توقيعاتهم في المصارف، ويستحسن تحرير الشيكات من واقع أمر الصرف، ويجب أن تتم مختلف المدفوعات بواسطة شيكات كلما أمكن ذلك.
- التامين على النقدية ضد الاختلاس والضياع وكذلك التامين على الموظفين الذين بحوزتهم النقدية ضد

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مرجع سابق، ص: 98

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مرجع سابق، ص: 237

خيانة الأمانة بمبالغ تتناسب مع النقدية التي في حيازتهم مع احترام حدود الاحتفاظ بالنقدية.

- تغيير الواجبات كلما أمكن وبما لا يضر بمصلحة العمل بين الموظفين لاكتشاف أية أخطاء أو اختلاسات.

- إتباع نظام مذكرات التسوية البنكية للمطابقة بين رصيد النقدية الخاص بالبنك (دفتر البنك) المسجل بالدفاتر والرصيد في البنك، ويجب إن يقوم شخص مستقل ليست له علاقة بالتسجيل في الدفاتر أو الاحتفاظ بالنقدية بهذه المطابقة وإعداد مذكرة التسوية<sup>3</sup>.

- تخصيص مكان آمن للاحتفاظ بالنقدية والشيكات غير المحررة مع مراعاة عدم تخصيص مفتاح واحد لفتح الخزينة، لذلك يجب تخصيص مفاتيح عند شخصين مختلفين لتجنب حالات الاختلاس.

- وجود توثيق كاف بالنسبة للبريد الصادر والوارد لمراقبة مختلف الحوالات البريدية .

### المطلب الثاني : مراقبة عمليات المقبوضات

عند تصميم نظام الرقابة الداخلية على المتحصلات النقدية يجب الأخذ بعين الاعتبار الخصائص التالية:

#### 1- الفصل في المسؤوليات الوظيفية :

بحيث انه يتعين :

- الفصل بين من يستلم النقدية وبين من يقوم بتسجيلها في الدفاتر .

- الفصل بين من يسجل النقدية وبين من يودعها في البنك .

- الفصل بين من يودع النقدية في البنك وبين من يقوم بإعداد مذكرات التسوية البنكية.

#### 2- إثبات المقبوضات بالسجلات:

يتم تسجيل المقبوضات في سجل المقبوضات من واقع إيصالات الاستلام المعتمدة من طرف شخص مسؤول مع مراعاة تسلسل هذه الإيصالات.

#### 3- وضع إجراءات خاصة بالمقبوضات:

يتم تحصيل النقدية بعدة طرق، ولذلك سوف نتناول أهم الإجراءات الواجب إتباعها في كل طريقة للتحصيل.

<sup>3</sup> إدريس عبد السلام اششوي ، مرجع سابق ، 152

### 1-3- التحصيل المباشر من المدينين :

يرغب بعض العملاء تسديد المبالغ المستحقة عليهم تجاه المؤسسة مباشرة أي دون وساطة البنك وفي هذه الحالة يمكن الأخذ بعين الاعتبار الإجراءات التالية:

- تحرير إذن استلام النقدية من طرف قسم المحاسبة بعد التأكد من مديونية العميل والمبلغ المستحق عليه وتسليم النسخة الأصلية للعميل مع الاحتفاظ بصورة من إذن الاستلام.

- استلام أمين الخزينة المبالغ المستحقة من العميل مع ختم إذن الاستلام وإعطاء الأصل إلى العميل والاحتفاظ بصورة منه.

- يتم إعداد كشف للمقبوضات في نهاية كل يوم من طرف أمين الخزينة يبين فيه أسماء العملاء والمبالغ المحصلة منهم وتحويله إلى قسم المحاسبة مع الاذونات المختومة.

- إجراء مقارنة في قسم المحاسبة بين الكشف والأذونات المختومة مع الاذونات المحتفظ بها قبل الختم ثم القيام بتسجيلها في الدفاتر.

### 2-3- التحصيل عن طريق المندوبين:

تقوم بعض المؤسسات باستخدام مندوبي التحصيل المعتمدين لتحصيل مستحقاتها من المدينين، ويجب أن يكون نظام التحصيل محكما في هذه الحالة لتجنب حالات الاختلاس والتلاعب، كما أنه يجب أن يكون المندوب مؤمنا عليه ضد خيانة الأمانة ولذلك يمكن اخذ الإجراءات التالية بعين الاعتبار:

- تزويد المندوب بإيصالات (أذن الاستلام) مختومة باسم المؤسسة بالمبالغ المستحقة على العملاء والمفروض تحصيلها، وعند استلام المبالغ يسلم المندوب الإيصال إلى العميل.

- يقوم المندوب بإعداد كشف للمتحصلات اليومية مبينا فيه أسماء العملاء والمبالغ المستلمة منهم، وتسليمها إلى أمين الخزينة وصورة من هذا الكشف إلى قسم المحاسبة.

- يقوم قسم المحاسبة بمقارنة الكشف المقدم من طرف المندوب مع الكشف الذي يعده أمين الخزينة بخصوص هذه المتحصلات وكذلك نسخ الإيصالات المقدمة إلى المندوب مسبقا ثم يتم التسجيل في الدفاتر.

### 3-3- المتحصلات عن طريق المبيعات النقدية:

تقوم بعض المؤسسات ببيع منتجاتها نقدا، أي أنها لا تتعامل بالأجل، لذلك يتم إتخاذ الإجراءات اللازمة للتحصيل، ونجد في هذه الحالة السلع المعروضة للبيع تختلف من حيث المكان المتواجدة فيه، أي أنها تكون متواجدة بمكان البيع أو أنها توجد في مخازن متواجدة بمكان آخر يختلف عن مكان البيع، وبخصوص الحالة الثانية فسوف نتطرق إليها عند دراسة الرقابة على المبيعات أما حالة تواجد السلعة

في نفس مكان البيع فيتم إتخاذ الإجراءات التالية:

- استخدام آلة لتسجيل النقدية المستلمة ذات شريطين من الورق، وكل شريط مقسم إلى إيصالات، يتم إعطاء من الشريط الأول إلى المشتري مبينا فيه المبلغ المسدد من المشتري، أما الشريط الثاني يبقى داخل الآلة بحيث يكون نسخة للشريط الأول، أي كل المبالغ المدونة في الشريط الأول نجدها في الشريط.
- يقوم المحصل أو موظف الآلة بإعداد كشف للمبالغ المحصلة وتسليمه إلى المسؤول مع المبالغ المحصلة والذي بدوره يقوم بفتح الآلة ومطابقة المبالغ المستلمة مع الشريط الثاني المستخرج من الآلة.
- يقوم المسؤول عن البيع بإعداد إذن استلام وتسليمه إلى الخزينة المركزية بالمؤسسة حيث تسجيلها في سجل النقدية، وتسليم صورة منه لقسم المحاسبة للقيد في الدفاتر، مع أن يرفق إذن التسليم مع الشريط الثاني.

### المطلب الثالث: مراقبة عمليات المدفوعات

تقوم المؤسسة بدفع مبالغ لإغراض مختلفة كتسديد قيمة بضاعة مشتراة أو تسديد ديون الموردين أو تسديد رسوم وضرائب ومختلف المصاريف الأخرى كالأجور والمرتبات، لذلك عند تصميم نظام الرقابة الداخلية على المدفوعات يجب إتباع الخطوات التالية:

#### 1- الاعتماد قبل الصرف:

يجب إن يعتمد الصرف مسؤول قبل صرف النقدية أو تحرير الشيك بناء على الاعتمادات في موازنة النقدية والتي تتضمن حدود الصرف، ويجب إن يقدم للمسؤول عند اعتماد الصرف كافة المستندات الخاصة بالصرف.<sup>4</sup>

#### 2- المراجعة قبل الصرف:

يجب إن تراجع المستندات قبل اعتماد الصرف من طرف موظف غير الموظف المكلف بالصرف ويقوم بختم هذه المستندات للدلالة على مراجعتها، وتشمل المراجعة جميع النواحي الخاصة بالمستند من كميات

عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مرجع سابق، ص: 239 <sup>4</sup>

وأسعار وعمليات حسابية، وأي مراسلات وعقود خاصة بعملية الصرف.

### 3- الصرف:

يجب إن يتأكد المكلف بالصرف من إن أمر الصرف المقدم إليه قد روجع واعتمد الصرف ثم يصرف المبلغ بعد إن يحصل من المستلم على الإيصال اللازم والذي يظهر فيه اسم المستفيد والمبلغ المدفوع والتاريخ وسبب السداد.

### 4- التسديد بالشيكات :

تعتبر الشيكات اضمن وسيلة لمراقبة المدفوعات بحيث تكون محررة باسم المستفيد وغير قابلة للتحويل، ويجب إن يوقع على الشيك أكثر من شخص واحد ومن بينهم الصراف وعند تقديم الشيك للتوقيع يجب إن يكون مرفق مع المستندات المؤيدة لصرف المبلغ.

### 5- التسجيل الدفري :

عندما يصرف المبلغ يقوم المكلف بالصرف بتسجيله في كشف المدفوعات ويرسل المستندات إلى قسم المحاسبة لإثبات العملية بدفتر النقدية.

### المبحث الثاني: الرقابة الداخلية لحركة البضاعة

تشكل البضاعة أهم عنصر في الأصول المتداولة، بحيث هناك حركة كبيرة لهذه البضائع في المؤسسات سواء عن طريق الشراء أو التخزين أو البيع، وبالتالي النظام السليم للرقابة الداخلية لحركة البضاعة يتطلب التحكم الجيد في مختلف العمليات التجارية التي تقوم بها المؤسسة وكذلك وضع الإجراءات اللازمة للحفاظ على هذه البضائع في المخازن.

### المطلب الأول : الرقابة الداخلية على المشتريات

يعتبر الشراء نشاط مهم من أنشطة المؤسسة سواء كانت صناعية أو تجارية يتم من خلال إدارة خاصة بالمشتريات لها مدير مسؤول عن عمليات الشراء وتنفيذ سياسة الشراء الموضوعة من طرف المؤسسة طبقا لموازنة المشتريات، بحيث يتم وضع خطة الشراء بناء على خطة الإنتاج واحتياجات المؤسسة، لابد من تنفيذها بدقة تامة وخصوصا المواد الأولية المطلوبة من الأقسام الإنتاجية، ويجب إن يتم الشراء بالقدر المناسب لضمان استمرارية العمليات الإنتاجية وبدون توقف مع توفر الجودة المناسبة في البضاعة المشتراة وذلك في الوقت المناسب، والمشتريات لها تأثير مباشر على السياسة الإنتاجية لذلك لابد من توفر الرقابة الكافية بخصوصها.

ويقتضي إحكام الرقابة على المشتريات تحديد الإدارة المسؤولة عن الشراء والفصل بين وظيفة الطلب والاستلام والتسجيل المحاسبي، وكذلك وضع المستندات الداخلية الخاصة بالشراء ووضع وتحديد الإجراءات اللازمة للشراء، ونظام الرقابة الداخلية يشمل العمليات التالية :

- طلب شراء البضاعة.

- استلام البضاعة.

- التسجيل المحاسبي.

### 1- طلب شراء البضاعة:

تطلب البضاعة بناء على احتياجات مختلف الجهات في المؤسسة أهمها رؤساء الأقسام الإنتاجية وأمناء المخازن، فبالنسبة لأمين المخزن يتبين الحاجة للشراء من خلال الرصيد الذي تظهره بطاقة الصنف وقربه من الحد الأدنى (مخزون الأمان)، أما بالنسبة للأقسام الإنتاجية فتتبين الحاجة للشراء من خلال السياسة الإنتاجية المعتمدة من طرف المؤسسة و دراية المسؤولين فيها باحتياجاتهم الحقيقية للأصناف اللازمة للعملية الإنتاجية و تحققهم من عدم توافرها بالكمية و النوعية في المخازن، و بناء على هذه الاحتياجات يتم إعداد طلب الشراء و إرساله إلى إدارة المشتريات لإتمام إجراءات الشراء.

عند استلام طلبات الشراء من طرف إدارة المشتريات فأنها تقوم بتنفيذ عملية الشراء حسب الإجراءات المتمثلة فيما يلي:

- تقوم إدارة المشتريات بفحص طلبات الشراء الواردة إليها من أمناء المخازن و رؤساء الأقسام الإنتاجية و التأكد من أن هناك ضرورة لعملية الشراء وذلك بالتحقق من عدم وجود الكميات الكافية في المخازن، و يراعى هنا أن تكون طلبات الشراء مرقمة بالتسلسل.

- تقرر إدارة المشتريات الطريقة التي يتم بها الشراء سواء بعمل مناقصة أو عن طريق الممارسة أو الشراء المباشر و ذلك طبقاً للقواعد التي تضعها المؤسسة من أجل الاسترشاد بها عند اختيار طريقة الشراء بغرض المحافظة على أموال المؤسسة وضمان إنفاقها بما يتفق مع أهدافها و كذلك تسهيل عملية الشراء، وفي حالة إجراء مناقصة يتم تحديد جلسة لفتح الأظرفة بواسطة لجنة تقوم باختيار أحسن الأسعار المقدمة وبأنسب الشروط.<sup>5</sup>

- تحرر إدارة المشتريات أمر الشراء و ذلك بعد اختيار المورد المناسب، و يحرر هذا الأمر من طرف المسؤول عن الشراء و ذلك من أصل و عدة نسخ، يرسل الأصل إلى المورد و الاحتفاظ بنسخة في إدارة المشتريات، وترسل النسخ الأخرى إلى الجهات المعنية ( الاستلام، المخازن، المحاسبة...)

- تقوم إدارة المشتريات بتسجيل أوامر الشراء في الدفاتر الخاصة بها، بحيث تتضمن جميع البيانات المتعلقة بالبضاعة المطلوبة (النوع، الكمية، السعر، اسم المورد، تاريخ التحرير، تاريخ استلام البضاعة) وهذا من أجل متابعة تنفيذ هذه الأوامر وعدم تكرار الطلب.

سمير علام، إدارة الموارد و الرقابة على المخزون، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، الطبعة الأولى، 1994، ص 5

**2- استلام البضاعة:**

بعد طلب شراء البضاعة تأتي المرحلة الثانية من نظام الرقابة الداخلية للمشتريات والمتمثلة في استلام البضاعة الواردة، ولإحكام نظام الرقابة في هذه المرحلة لابد من توافر الإجراءات الخاصة باستلام البضاعة الواردة إلى المؤسسة، وتتمثل هذه الإجراءات في الخطوات التالية :

- يقوم مركز المراقبة في البوابة بتفتيش البضاعة عند وصولها من حيث المواصفات الظاهرة وإثباتها في سجل البوابة بعد مقارنة البيانات بإشعار الإرسال الذي يحمله ناقل البضاعة ثم يتم إدخالها.

- يقوم قسم الاستلام بفحص البضاعة الواردة إليها من الناحية الفنية و مطابقتها مع أوامر الشراء المحفوظة لديها وإثباتها في سجلات البضاعة الواردة، ثم يتم إعداد محضر استلام للبضاعة وإرسال النسخة الأصلية لهذا المحضر إلى إدارة المشتريات ونسخة منه إلى قسم المحاسبة. و يفضل هنا أن يكون أمر الشراء الذي بحوزة قسم الاستلام لا يحتوي على الكميات المطلوبة، بحيث يترك لإثباتها من طرف هذا القسم ليتم إجراء المقارنة و كذلك منع التلاعبات والاختلاسات.<sup>6</sup>

- تقوم إدارة المشتريات بعد استلامها لمحضر الاستلام بالتأكد من ورود البضاعة المطلوبة بمواصفاتها، و في حالة قبولها والموافقة على محضر الاستلام تقوم بتحرير إذن دخول للبضاعة وإرسال النسخة الأصلية إلى المخازن ونسخة إلى قسم المحاسبة ونسخة منه إلى قسم استلام البضاعة من أجل تحويلها إلى المخازن.

- عند تحويل البضاعة إلى المخازن يقوم أمين المخزن باستلام البضاعة بناء على إذن الدخول ثم يقوم بإعداد " إذن استلام " للبضاعة وإرسال النسخة الأصلية إلى قسم المحاسبة للتقيد في الدفاتر لعملية الدخول إلى المخازن، و يحتفظ أمين المخزن بنسخة منه للتسجيل في بطاقة المخزون للأصناف المعنية، و وضع البضاعة في المكان المخصص لها.

- عند وصول فاتورة الشراء إلى إدارة المشتريات تقوم بمطابقة محتوياتها مع أمر الشراء و محضر الاستلام ثم تقوم بالتأشير على أمر الشراء بوصول البضاعة المطلوبة وإرسال فاتورة الشراء إلى قسم المحاسبة لمراجعتها و تقبيدها في الدفاتر الخاصة بها.

**3- التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء :**

تعتبر عملية التسجيل في دفاتر المشتريات مرحلة هامة في نظام الرقابة الداخلية على المشتريات، فبعد استلام البضاعة و دخولها للمخازن تتم عملية التقيد في الدفاتر الخاصة بها من طرف قسم المحاسبة، وتسمح إجراءات الرقابة في الحصول على تسجيل محاسبي دقيق و سريع، وللقيام بعملية التسجيل المحاسبي في الدفاتر لابد من توافر المستندات الضرورية التي يتم على أساسها هذا التسجيل، ومراعاة الفصل بين من يقوم بالتسجيل والموافقة على السداد عند طلب البضاعة أو السماح بدخولها للمخزن أو سداد قيمتها. ويتم التفرقة عند التسجيل في دفتر المشتريات بين خطوتين أو مرحلتين أساسيتين و هما تحويل ملكية البضاعة إلى المؤسسة عن طريق الحصول على الفاتورة من المورد، و مرحلة إستلام

<sup>6</sup> عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مرجع سابق، ص: 152

البضاعة عن طريق الحصول على إشعار استلام البضاعة.

فبالنسبة لفواتير الشراء و الإشعارات الدائنة المرسله من الموردين يتم جمعها من طرف قسم المحاسبة في مجموعات طبقا للتسجيل الذي ستنتم عليه، بحيث يتم إظهار أرقام المستندات المرافقة للفاتورة (أمر الشراء، محضر الاستلام، إذن الاستلام في المخازن ) ومع مراجعة العمليات الحسابية في الفاتورة و التأشير عليها بما يفيد ذلك، و تحفظ الفواتير مع المستندات المرافقة لها بعد عملية التسجيل الدفترى و يتم تصنيفها في ملفات حسب الحالة:<sup>7</sup>

- فواتير مع إشعارات استلام البضاعة.

- فواتير تنتظر إشعارات استلام البضاعة.

- فواتير روجعت ترسل للسداد.

- إشعارات دائنة ترسل للخصم.

- فواتير وإشعارات دائنة سددت.

أما بالنسبة لإشعارات استلام البضاعة تعتبر ذا أهمية كبيرة في مجال الرقابة، بحيث تسمح بالتأكد من أن الكميات التي دخلت إلى المخازن تتساوى مع الكميات المدونة على الفاتورة وأن القيمة المناسبة جعلت مدينة في حساب المشتريات .

#### 4- مردودات المشتريات :

عند استلام البضاعة و فحصها يتم رد البضاعة التي لا تتطابق مع المواصفات المطلوبة أو بها عيوب أو لأسباب أخرى تستدعي لرد هذه البضاعة جزئيا أو كليا، وفي حالة وجود حركة كبيرة لمردودات المشتريات يجب أن يكون نظاما قويا للرقابة الداخلية بالنسبة لهذه المردودات حتى لا تكون هناك فرصة للتلاعب ولذلك يجب مراعاة ما يلي:

- لا ترد البضاعة إلا إذا فحصت فحصا دقيقا و تبين السبب في ردها و مراجعة العقود الخاصة بها حتى لا تتكلف المؤسسة مصاريف إضافية بشأنها، مع مراعاة مصاريف التأمين بحيث إذا كانت البضاعة مؤمنا عليها من طرف المورد يجب إخطاره بذلك حتى يتخذ الإجراءات اللازمة لمطالبة شركة التأمين بالتعويض.

- تحرير إشعار مدين و ذلك عند موافقة المورد على رد البضاعة تبين فيه كمية و قيمة البضاعة المردودة و أسباب الرد، ترسل النسخة الأصلية للإشعار المدين مع البضاعة إلى المورد ،و نسخة إلى المخزن لإثبات خروج البضاعة، و نسخة إلى قسم المحاسبة لتسوية الوضعية .

- يجب مراقبة حركة المردودات الخارجة في نهاية الدورة المحاسبية و ذلك بالتأكد من الخروج الفعلي لها بالرجوع إلى دفتر البضائع الخارجة لتجنب إدراج قيمتها في بضاعة آخر المدة التي من شأنها

<sup>7</sup> عبد الفتاح الصحن، الرقابة و المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص 271 :

تضخيم قيمة المخزون السلعي.

- في حالة تعدد عمليات البضاعة المردودة يستحسن استخدام دفتر يومية مساعد لمردودات المشتريات ترحل مفرداته إلى حساب الموردين و تقييد مجموع هذه المردودات في اليومية العامة و يرحل إلى حساب إجمالي الموردين و مردودات المشتريات في دفتر الأستاذ العام.

### المطلب الثاني : الرقابة الداخلية على المبيعات

تعتبر المبيعات المصدر الأساسي للإيرادات، لذلك يجب وضع سياسة مناسبة للبيع والائتمان، على ضوء هذه السياسة يتم وضع سياسات أخرى مثل سياسة الإنتاج، التمويل، والتخزين إلى غير ذلك من السياسات، وهذا يستلزم فرض نظام محكم للرقابة الداخلية، كما إن وجود حركة كبيرة للمردودات بإمكانها أن تكون وسيلة لاختلاس الأموال وذلك بالاتفاق مع العملاء، وبالتالي فإنه يستلزم إحكام الرقابة عليها أيضاً.

تعتمد المؤسسة على عدة طرق للبيع أهمها البيع بالأجل، البيع عن طريق الوكلاء، والبيع النقدي المباشر، لذلك لا بد من وجود نظام محكم وسليم للرقابة الداخلية يراعى فيه مختلف الطرق المعتمدة للبيع والسياسات الموضوعية، وكذلك خروج البضائع من المخازن وعملية التقييد في الدفاتر الخاصة بالمبيعات.

### 1- المبيعات الآجلة :

تعتمد المؤسسات وخاصة الكبيرة منها على نظام البيع بالأجل، بحيث تخصص إدارة للبيع تقوم بتنفيذ سياسة البيع المعتمدة ومختلف عمليات البيع والموافقة على الخصم والمسموحات وتحديد مدة الائتمان، ولإحكام الرقابة الداخلية على هذا النوع من المبيعات يجب مراعاة المبادئ التالية:

- ضرورة تخصيص إدارة مستقلة للمبيعات تعمل على تنفيذ كل عمليات البيع كلما سمحت موارد المؤسسة بذلك.

- رسم سياسة سليمة للمبيعات ووضع موازنة تقديرية لهذه المبيعات، ويراعى في إعدادها أرقام مبيعات السنوات السابقة وظروف الأسواق التي تغزوها منتجات المؤسسة والحالة المالية لها إلى غير ذلك، ويتم وضع هذه الموازنة لمدة معينة (موسم، سنة...)

- وضع نظام سليم لتسجيل الطلبات الواردة من العملاء، وهذا بتخصيص دفتر لتسجيل الطلبات بمجرد ورودها ليتم متابعة تنفيذ هذه الطلبات، وفي حالة إبرام عقود مع العملاء فيستحسن تخصيص ملف لكل عميل يرفق به نسخة من العقد لإمكان الرجوع إليه ومعرفة شروط التعاقد وأوضاعه<sup>8</sup>

عبد المنعم محمود، بوطبل عيسى، المراجعة أصولها العلمية والعملية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2001، ص: 8

- إذا اعتمدت طلبية العميل يحزر إخطار تجهيز البضاعة يرسل إلى أمين المخزن ويقوم هذا الأخير بتحرير أمر أو إذن صرف من أصل وعدة صور، يرسل الأصل مع البضاعة، وترسل نسخة إلى إدارة المبيعات، ونسخة إلى قسم المحاسبة.

- يجب إتباع نظام دقيق لتحرير فواتير البيع ومراجعتها حسابيا ومطابقتها مع إذن صرف البضاعة وطلبية العميل والتحقق من إن البضاعة المرسله هي التي طلبها العميل ثم اعتماد الفواتير من موظف مسؤول.

- يجب إن تكون الفواتير مرقمة ترقيما متسلسلا، وإن تحمل كل فاتورة وصورها نفس الرقم، وفي حالة إلغاء فاتورة ما ينبغي إن يؤشر على إلغائها موظف مسؤول وتحفظ هذه الفاتورة مع صورها.

- يجب إن لا يقوم بتحرير الفواتير موظفي المخازن أو القائمين على صرف البضاعة.

- يجب إن تكون هناك رقابة خاصة ودقيقة على مبيعات الأصول الثابتة التي تستغني عنها المؤسسة كالأراضي والمباني، الآلات والمعدات...، بحيث لا بد من اعتماد مجاس إدارة المؤسسة أو مديرها المسؤول عن شروط البيع وإجراءاته بالنسبة لهذه المبيعات.

- يجب تصميم دفتر يومية للمبيعات تفيد فيه كل الفواتير الخاصة بالبيع وذلك حسب تسلسلها الرقمي والتاريخي، ويجب إن يظهر هذا الدفتر الإيضاحات الكافية عن البضاعة المباعة وبيانات عن العميل وشروط البيع، ويجب ترحيل مفردات هذا الدفتر إلى حسابات العملاء ومجموع المبيعات إلى حساب إجمالي العملاء وحساب المبيعات بدفتر الأستاذ العام.

## 2- بضاعة الأمانة :

بضاعة الأمانة هي البضاعة التي يرسلها المالك والذي يدعى الأصيل إلى شخص آخر يبيعها لحسابه ويدعى الوكيل وهذا لقاء عمولة، وتلجأ المؤسسة إلى البيع عن طريق الوكلاء عندما يتعذر عليها إنشاء فروع في كل المناطق التي يمكن البيع فيها نظرا لارتفاع تكاليف إنشاءها والإشراف على كل هذه الفروع ومتابعتها، ومثل هذه الطريقة تساعد المؤسسة في عملية ترويج مختلف منتجاتها.<sup>9</sup>

ولإحكام الرقابة على البيع عن طريق الوكلاء يتطلب الأمر وضع نظام سليم لعملية إرسال البضاعة إلى الوكلاء والمتمثل فيما يلي:

- تصرف البضاعة من المخازن بموجب إذن صرف مميز عن باقي ادونات الصرف الأخرى سواء بلون مخالف أو أرقام مختلفة.

- تحرر إدارة المبيعات فاتورة تختلف عن فواتير المبيعات العادية والمعروفة باسم الفاتورة الصورية، ويجب إن تكون هذه الفاتورة مميزة عن باقي الفواتير العادية حتى لا يكون هناك خلط مع المبيعات العادية للمؤسسة، ويجب مراجعتها من حيث الكميات والأسعار والعمليات الحسابية، وترسل نسخة منها

عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية و الخارجية، مرجع سابق، ص: 128 <sup>9</sup>

مع نسخة من إذن صرف البضاعة إلى قسم المحاسبة لتقييدها في الدفاتر<sup>10</sup>

- بالنسبة لمختلف المصروفات المتعلقة بالعملية يجب إن تكون وفقا لإجراءات الرقابة الداخلية الموضوعة للصرف.
- عند استلام كشف المبيعات الذي يرسله الوكيل يجب إن يراجع من الناحية الحسابية ويطابق مع الاتفاقات المبرمة مع الوكيل ثم يقيد في الدفاتر من طرف قسم المحاسبة.
- يجب إرسال خطابات دورية إلى الوكلاء لإرسال حسابات المبيع مع إظهار كمية البضاعة المتبقية لديهم.
- يجب مسك بطاقات لنتبع حركة البضاعة لدى كل وكيل ويتم إجراء مقارنة بين الكميات الظاهرة في هذه البطاقات مع الكشوف المرسلة من طرف الوكلاء.
- بالنسبة للتسديدات الواردة من الوكيل سواء نقدا أو عن طريق شيكات أو أوراق قبض فيتم اتخاذ الإجراءات اللازمة للحصول.
- يجب تخصيص دفتر يومية لبضاعة الأمانة، ويجب إن لا تجرى أي قيود في الدفاتر حتى يرسل الوكيل كشف المبيعات الذي يظهر ما تم تنفيذه من مبيعات والمصروفات التي صرفت والعمولة المستقطعة والتحصيلات المختلفة.

### 3- المبيعات النقدية :

تشكل المبيعات النقدية جانبا هاما من الإيراد بالنسبة للمؤسسات التي تبيع للمستهلك مباشرة وكذلك المحلات ذات الأقسام المتعددة، وتختلف طرق الرقابة الداخلية لهذه المبيعات تبعا لكبر أو صغر حجم المؤسسة وتعدد الموظفين القائمين بالبيع والتسليم والتحصيل.

ومن أهم الأسس التي تقوم عليها أنظمة الرقابة الداخلية للمبيعات النقدية الفصل التام بين عملية البيع واستلام الثمن وتسليم البضاعة ، ويلاحظ أن تقسيم العمل بهذا الشكل لا يكون في مقدور المؤسسات الصغيرة إتباعه لما يكلفه من مصاريف لا تستطيع مقابلتها، حيث تكتفي بصراف يقوم باستلام النقدية وبائع يقوم بالبيع وتسليم البضاعة، ولإحكام الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية يجب إتباع ما يلي:

- يقوم البائع بتحرير قسيمة بيع نقدي من أصل وثلاثة صور، يبين فيها الكمية المباعة والسعر والمواصفات، بحيث يحتفظ بنسخة من قسيمة البيع لديه، وترسل نسخة مع البضاعة إلى قسم التسليم، ويسلم للعميل الأصل ونسخة.

- يقوم أمين الخزينة باستلام قيمة القسيمة من العميل بعد مراجعته للمبالغ الواردة بالقسيمة ويختتم على الأصل والصورة بالدفع ويحتفظ بالصورة ويرد الأصل إلى العميل ويسجل أمين الخزينة قيمة المبلغ

المستلم في كشف النقدية.

- يقوم قسم تسليم البضائع بمراجعة قسيمة البيع المقدمة إليه من طرف المشتري ومطابقتها مع البضاعة ومع صورة القسيمة المرسله من البائع ثم يقوم بتسليم البضاعة إلى المشتري.

- يقوم موظف من قسم المراجعة الداخلية بمطابقة ملخص قسائم البيع الذي تم إعداده من طرف البائع في نهاية اليوم مع الكشف اليومي الذي يعده أمين الخزينة من مقتضى القسائم التي بحوزته، ثم يقوم أمين الخزينة بتحرير قسيمة إيداع ثم إيداع المبلغ المحصل بحساب المؤسسة لدى البنك.

#### -4- مردودات المبيعات:

قد ترد البضاعة المباعة إلى المؤسسة لسبب ما، ويجب أن يكون هناك نظام لرد المبيعات سواء من حيث التقييد في الدفاتر أو الرقابة عليها، لأن رد البضاعة قد يكون وسيلة للتلاعب، ويتمثل نظام الرقابة الداخلية لمردودات المبيعات في النقاط التالي:

- يستحسن تخصيص دفتر يومية مساعد لمردودات المبيعات إذا تعددت عمليات رد البضاعة المباعة تقييد فيه البضاعة المرتدة من العملاء بمجرد ورودها وذلك من واقع الإشعارات الدائنة المرسله للعميل.

- القيام بفحص البضاعة المرتدة بواسطة الفنيين بالمؤسسة للتأكد من صحة وجود عيب بها يبرر ردها، فإذا تقرر الموافقة على ردها من طرف مسؤول البيع أو مدير المؤسسة يحرر أمر لأمين المخزن لاستلامها.

- تستلم البضاعة المردودة من طرف أمين المخزن ويحرر إذن ورود البضاعة ترسل نسخة منه لإدارة البيع وأخرى لقسم المحاسبة من أجل تحرير إشعار دائن.

- يحرر قسم المحاسبة إشعار دائن يرسل الأصل إلى العميل وتحفظ نسخ منه بعد تقييدها في الدفاتر، ويجب أن تكون هذه الإشعارات تحمل أرقاماً متسلسلة .

- إذا كانت البضاعة المباعة مؤمناً عليها وأصابها تلف أو عطب أثناء نقلها فيجب أن تتخذ المؤسسة إجراءات المطالبة بالتعويض من شركة التأمين.

#### المطلب الثالث: الرقابة الداخلية على المخزون السلعي

يشكل المخزون السلعي جزءاً لا يستهان به من مجموع الأصول المتداولة، والاستثمار فيه يعتبر من أهم القرارات المالية قصيرة الأجل التي تتخذها المؤسسة، حيث يعتبر جزء هام من نشاطها، فبدونه لا تستطيع المؤسسة سواء التجارية أو الصناعية أن تقوم بأداء نشاطها العادي من إنتاج وبيع، والمخزون السلعي يأخذ ثلاثة لأشكال وهي المواد الخام ومواد تحت التشغيل ومواد تامة الصنع.

وعملية التخزين تضمن إحداث توازن بين المدخلات والمخرجات وتضمن تدفق المواد والسلع وتسيير العمل في المخازن، وتضمن كذلك الحفاظ على السلع المخزنة من التلف والسرقة، وتهدف هذه العملية إلى ضمان استمرار برامج العمل المقررة مقدماً مع استغلال كفاء للطاقة الإنتاجية والبيعية بما يحافظ

على سمعة المؤسسة وعدم التعرض لمخاطر النفاذ والركود ومقابلة أي طوارئ في المستقبل

إن الأهمية البالغة لعملية التخزين تفرض على المؤسسة وضع نظام للرقابة الداخلية ومختلف الإجراءات التي تضمن توفير احتياجات المؤسسة في الوقت المناسب وبأقل تكاليف ممكنة وبالكمية المطلوبة ، ومن البديهي فإن أول ما يجب أن تقوم به المؤسسة هو تخصيص إدارة للمخازن يتولى

إدارتها والإشراف عليها موظف مسؤول بالإضافة إلى وجود أمناء للمخازن يعملون تحت مسؤوليته، يقوم موظفو هذه الإدارة بتنفيذ سياسة المؤسسة المتعلقة بالتخزين وإتباع مختلف إجراءات استلام الأصناف وصرفها من المخازن والمحافظة عليها، ومتابعة رصيد كل صنف وملاحظة قربها إلى الحد الأدنى لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتموين المخازن به.

والأمور الواجب مراعاتها في النظام السليم للرقابة على المخزون السلعي ما يلي:

\*تحديد مستوى المخزون.

\*تقدير الاحتياجات لتجنب الآثار السلبية الناجمة عن زيادة أو نقص المخزون.

\*الفصل بين وظيفة الاستلام والاحتفاظ بالمخزون وصرفه.

\*توفير سجلات مخزنية منتظمة.

\*وضع الإجراءات اللازمة لجرد المخزون.

\*تصنيف المخزونات حسب أهميتها.

\*اختيار طريقة لتقييم المخزون المتبقي والمنصرف من المخازن والتقيد بها.

### 1- تقدير الاحتياجات من المخزون وتحديد مستوياته:

يعتبر المخزون عنصر تكلفة وبالتالي الإدارة السليمة له تنني أو هبوط تكاليف التخزين إلى أدنى حد، كما أنه لا بد من الاحتفاظ بحجم مناسب للمخزون لأنه لو زاد عن هذا الحجم زادت التكلفة التي تتحملها المؤسسة ، ومن جهة أخرى لو نقص المخزون عن الحجم المناسب يؤدي إلى تعطيل نشاط المؤسسة، لذلك لا بد من وجود تخطيط مالي سليم للمخزون يضمن الحد من تكاليف التخزين وكذلك التقيد بحدود التخزين.

وحدود التخزين تتمثل في:

- الحد الأدنى للمخزون: ويدعى بمخزون الأمان ويتم تقديره بواسطة الفنيون، ويحتفظ بهذا الحد من المخزون لمواجهة الظروف غير طبيعية للمؤسسة والطوارئ، وهذا الحد من المخزون يحمي المؤسسة من مخاطر نفاذ المخزون.

- الحد الأعلى للمخزون: بحيث أنه لو زاد المخزون عنه سوف يؤدي إلى تحمل تكاليف إضافية للاحتفاظ بمخزون زائد عن الحاجة وكذلك عدم الاستغلال الاقتصادي لمساحات المخازن وتجميد أموال في

المخازن لا تدر إيرادات للمؤسسة.<sup>11</sup>

أما تكاليف التخزين فهي تتمثل فيما يلي:

- تكاليف الحصول على المخزون: وهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على المخزون بكافة أنواعه حتى يصل إلى مخازنها وتشمل هذه التكاليف تكاليف أوامر الشراء، تكاليف النقل والمناولة، والخصم المضحي به عند الشراء بالأجل بدلا من الشراء نقدا.

- تكاليف الاحتفاظ بالمخزون وهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل الحفاظ على المخزون صالحا للاستعمال وتشمل مصاريف التأمين على المخزون من النثل والسرقة، تكلفة الفرص البديلة لرأس المال المعطل في المخزون، إهلاك المعدات المستعملة في المخازن.

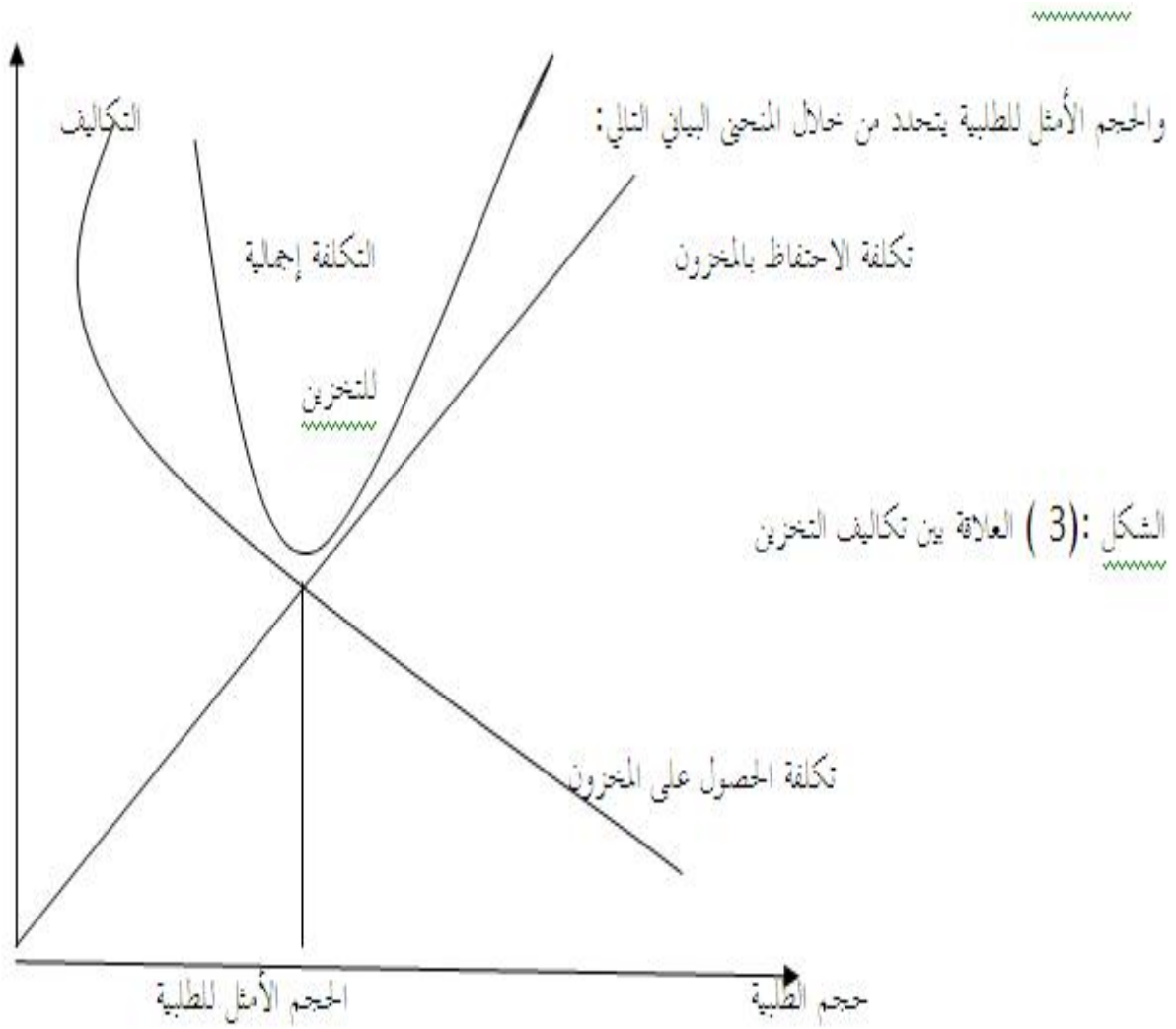
- تكاليف عدم الاحتفاظ بالمخزون الكافي (تكلفة النفاذ) وهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم كفاية المخزون، وتتمثل في تكاليف توقف الإنتاج، تكلفة ضياع فرص التسويق من المؤسسة، وبالتالي تفقد سمعتها أمام عملائها لعدم التزامها بالتسليم في المواعيد المتفق عليها وبالتالي عدم التعامل معها مرة أخرى.

والمستوى الملائم من المخزون يمكن تحديده بالكمية الاقتصادية للطلبية مع مخزون الأمان، والكمية الاقتصادية للطلبية هي الكمية التي تكون عندها تكاليف التخزين (تكلفة الحصول على المخزون وتكلفة الاحتفاظ به) في أدنى حد ممكن كما أن هذه الكمية من المخزون تحقق توازن بين تكاليف الاحتفاظ بالمخزون وتكاليف النفاذ.

وللوصول إلى هذا المستوى من المخزون يجب على المؤسسة تقدير احتياجاتها الكلية من المخزون خلال الفترة المالية وتحديد العلاقة بين تكاليف التخزين بحيث:

- إذا قامت المؤسسة بشراء كل احتياجاتها دفعة واحدة فسوف تقل تكاليف الحصول على المخزون لأن هناك أمر شراء واحد وعملية نقل ومناولة واحدة، ولكن في المقابل تزيد تكاليف الاحتفاظ بالمخزون حيث تحتاج المؤسسة إلى مكان كبير للتخزين وما يرتبط بذلك من عمالة وإضاءة وتأمين...

- إذا قامت المؤسسة بشراء احتياجاتها السنوية على دفعات فيكون العكس بحيث تزيد تكاليف الحصول على المخزون بسبب تعدد أوامر الشراء وما يتبعها من مصاريف نقل ومناولة وتقل تكاليف الاحتفاظ بالمخزون بسبب عدم الاحتفاظ بكمية كبيرة من المخزون.



المصدر: عليوة السيد، تنمية مهارات مراقبة وتحليل المخزون، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الثانية، 2002، ص 65

من الشكل البياني نلاحظ أن الحجم الأمثل للطلبية يتحقق عندما تكون تكاليف الاحتفاظ بالمخزون تساوي تكاليف الحصول عليه أي نقطة التقاطع بين المنحنيين وكذلك عندما تكون التكلفة الإجمالية للتخزين في أدنى مستوى لها.

ورياضيا يتم حساب الحجم الأمثل للطلبية كما يلي:

$$\frac{2 \text{ (تكلفة أمر الشراء في المرة الواحدة) (الاحتياجات السنوية)}}{\text{الحجم الأمثل للطلبية}} =$$

(تكلفة شراء الوحدة) (تكلفة تخزين كنسبة من سعر شراء وحدة)

التكلفة الإجمالية = تكلفة الحصول على المخزون + تكلفة الاحتفاظ بالمخزون

$$\frac{\text{تكلفة أمر الشراء} * \text{الاحتياجات}}{\text{حجم الطلبية}} = \text{تكلفة الحصول على المخزون}$$

تكلفة الحصول على على المخزون = تكلفة التخزين كنسبة من سعر الشراء \* متوسط عدد الوحدات متوسط عدد الوحدات في أي لحظة = الحجم الأمثل للطلبية / 2

عدد الطلبيات = الاحتياجات السنوية / حجم الطلبية

## 2- الرقابة المادية على المخزون:

تتم الرقابة المادية على المخزون من خلال تقسيم العمل بين وظيفة الاستلام والتخزين والإنتاج والصرف وتحديد مسؤوليات الموظفين القائمين بهذه الوظائف وهذا من أجل حماية جميع أنواع المخزون من السرقة وسوء الاستعمال .

الاستلام: يقوم هذا القسم باستلام كل البضائع المطلوبة أي كان نوعها سواء مواد أولية أو سلع، وهذا القسم مستقل إداريا عن قسم المشتريات وقسم التخزين، بحيث يكون قسم الاستلام مسؤولا عن:

- فحص نوعية وكمية البضاعة المستلمة ومقارنتها مع أوامر الشراء.

- إعداد محاضر استلام البضائع الواردة.

- تحويل البضاعة الواردة إلى المخازن المناسبة.

التخزين: تعهد وظيفة الاحتفاظ بالمخزون إلى أمناء المخازن، وفي حالة تعدد المخازن يكون لكل مخزن أمين مسؤول عن:

- التوقيع على استلام البضائع وفحصها.

- وضع الأصناف في الأماكن المخصصة لها.
- يحرر "إذن دخول البضائع" يرسل نسخة منه إلى قسم المحاسبة للتقيد في الدفاتر.
- متابعة مستوى المخزون.
- التسجيل في بطاقات الصنف.
- الحفاظ على البضائع المخزنة.

الإنتاج: تكون الورشات الإنتاجية المصانع مسؤولة عن الحفاظ على المواد الموجودة في المصنع أثناء العملية الإنتاجية وكذلك فحص المنتجات التامة قبل إرسالها إلى المخازن للتأكد من سلامتها وعدم وجود عيوب بها، أما المنتجات غير صالحة أو التالفة فيتم حصرها وإبلاغ قسم المحاسبة عنها لمعالجتها دفترية، وكذلك تحديد المنتجات تحت التنفيذ ويكون هذا في نهاية الدورة المحاسبية واستخراج قيمتها من خلال تحميل التكاليف الخاصة بها.

الصرف: يتطلب صرف البضاعة من المخازن تحرير "إذن صرف" من ثلاث نسخ على الأقل، بحيث تبقى نسخة منه عند الجهة التي طلبت الصرف ونسخة ترسل إلى أمين المخزن لاعتماده كمستند للصرف، وإرسال نسخة إلى قسم المحاسبة للتقيد في الدفاتر.

### 3- السجلات المستخدمة في تسجيل تحركات المخزون:

يتولى قسم المحاسبة تسجيل تحركات المخزون في السجلات المناسبة لذلك من حيث التكاليف بناء على مستندات معتمدة من طرف المؤسسة، كما أنه يتم التسجيل في المخازن لكل الأصناف الداخلة والمنصرفة وذلك من حيث الكميات، ومن أهم السجلات المستعملة في ذلك ما يلي:

بطاقات الصنف:

إن تعدد أصناف المخزون يتطلب وضع بطاقة المخزون لكل صنف يسجل فيها الكميات الداخلة والمنصرفة من هذا الصنف بناء على إذن الدخول وإذن الصرف وكذلك تحديد الرصيد عند كل عملية إدخال أو إخراج.

ويراعى في هذه الحالة وجود "دليل رقمي" ثابت لكل صنف ليسهل التعرف عليه من طرف أي موظف له علاقة بهذا الصنف، وتحديد دليل رقمي لكل صنف يساعد على<sup>12</sup>.

- التأكد من أن الصنف هو المستعمل فعلاً، وذلك من خلال تحديد مواصفات دقيقة لهذه الأصناف ووضع دليل رقمي لها لاستعماله بدل هذه المواصفات، وبالتالي يسهل التأكد من الأصناف المستعملة من خلال دليلها الرقمي.

- تحديد السعر المعياري للأصناف (المواد المستعملة في العملية الإنتاجية) على أساس الدليل الرقمي

<sup>12</sup> عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مرجع سابق، ص: 55

وبالتالي عدم الخلط بين الأصناف عند القيام بالتسعير .

- ضمان جودة السلع المنتجة وذلك من خلال التمسك بالمواد المستعملة في إنتاج هذه المنتجات وعدم استعمال مواد أخرى بديلة تؤثر على مواصفات المنتج، وتحديد الدليل الرقمي للمواد المستعملة يضمن الحفاظ على هذه المواصفات.

دفتر أستاذ المخازن: يتضمن دفتر أستاذ المخازن حساب لكل صنف من المخزون، يسجل في الحساب الكميات الواردة والمنصرفة من كل صنف وكذلك رصيده، ويجب أن يتضمن كل حساب الوصف التفصيلي للصنف ودليله الرقمي.

سجلات الجرد المستمر: تكون سجلات الجرد المستمر جانباً هاماً من الرقابة حيث أن هذه السجلات تظهر في أي وقت كميات مختلف أصناف المخزون كما تعطي معلومات في تحديد سياسة الشراء والإنتاج، كما أن هذه السجلات تقلل إلى حد كبير احتمال السرقة والضياع للمخزون، ويحتفظ بهذه السجلات في قسم المراجعة الداخلية.

#### 4- إجراءات جرد المخزون:

إن إدارة المؤسسة مسؤولة مسؤولية مطلقة عن وضع وتنفيذ الإجراءات اللازمة لجرد المخزون وحصره وإعداد كشوف الجرد، ويتوقف نجاح عملية الجرد على الإعداد المبدئي الذي يتم له، فيجب أن تعد تعليمات واضحة ومفصلة عن الطرق التي ستستخدم وترسل إلى كل من سيشارك في عملية الجرد قبل إجراءه بوقت كاف وتحدد مهمة كل فرد ومع من سيعمل وأين يعمل، وأهم النقاط في عملية الجرد هي:

- تشكيل لجنة مستقلة لإجراء عملية الجرد، تنقسم هذه اللجنة إلى مجموعتين، الأولى تقوم بالحصر المادي للأصناف الموجودة في المخازن عن طريق القياس والعد، والمجموعة الثانية تقوم بالتحقق من النتائج التي توصلت إليها المجموعة الأولى، ويراعى أن يكون أعضاء المجموعة الثانية من قسم المراجعة الداخلية وإدارات أخرى غير موظفي المخازن.

- بعد التحقق من الصنف يوقع على النتائج المتوصل إليها بما يفيد اكتمال التحقق منها.<sup>13</sup>

- بعد التحقق من كل الأصناف يتم إعداد كشف الجرد وتوقيعه من طرف أعضاء اللجنة ومطابقة نتائج هذا الجرد مع أرصدة بطاقات الصنف والقيام بالتسويات اللازمة عند وجود فروق.

#### 5- تقييم المخزون:

إن المبدأ الأساسي لمحاسبة المخزون هو تقييمه بسعر التكلفة، وقد تكون هذه الأخيرة ثمن الحصول على صنف معين من المخزون أو أن تكون مجموع التكاليف المتعلقة بإنتاج صنف معين، ولحساب تكلفة أي صنف من الأصناف المتواجدة بالمخزن يتم ضرب عدد الوحدات من الصنف في تكلفة الوحدة، ولكن في معظم الأحيان تكون تكلفة الوحدات من صنف معين مختلفة وبالتالي يؤدي إلى وجود عدة أسعار

<sup>13</sup> عبد المنعم محمود، بوطبل عيسى، مرجع سابق، ص: 535

لوحداث من نفس الصنف متواجدة بمخزون آخر المدة، وبذلك أصبح من الصعب معرفة التكلفة الحقيقية لكل وحدة من وحدات صنف معين، ونتيجة لذلك ظهرت عدة طرق متعارف عليها لتقييم تكلفة المخزون، وعلى المؤسسة اختيار الطريقة التي تلائمها وتنفيذ بها، وسوف نتعرض

إلى أهم طرق تقييم المخزون والتمثلة فيما يلي:

#### 1-5- قاعدة السوق أو التكلفة أيهما أقل:

يتم تطبيق هذه الطريقة في حالة ارتفاع سعر التكلفة عن سعر السوق تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر، وتطبق هذه الطريقة على مستوى كل صنف من أصناف المخزون عن طريق مقارنة تكلفة كل صنف بسعر السوق واختيار القيمة الأقل ثم يتم جمع القيم الأقل لمختلف الأصناف للحصول على قيمة المخزون الكلية، أو أنها تطبق على مجموع الأصناف أي حساب التكلفة لإجمالي الأصناف ومجموع قيم السوق للأصناف واختيار المجموع الأقل.

ويترتب على تقييم المخزون طبقاً لهذه القاعدة الأخذ في الحسبان الخسائر المتوقعة والاعتراف بها وتحملها على إيرادات الدورة المالية، وفي هذه الحالة يتم تكوين مخصص هبوط أسعار البضائع بالفرق بين القيمة المسجلة بالدفاتر وأسعار السوق.<sup>14</sup>

#### 2-5 طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة:

تقوم هذه الطريقة عن إيجاد متوسط التكلفة عند كل ورود للبضائع إلى المخزن، فهي تمثل التكلفة الكلية للوحدات المتواجدة في المخزن على عددها، وتستخدم هذه الطريقة لتسعير الوحدات المنصرفة من المخزن سواء للبيع أو الإنتاج، ويعاد حساب المتوسط كلما وردت وحدات جديدة من نفس الصنف، وبالنسبة للمخزون المتبقي في آخر الفترة يتم تقييمه بآخر متوسط تكلفة، وفي أغلب الأحيان يكون هذا المتوسط يختلف عن السعر السائد في السوق وخاصة في حالة التقلبات المستمرة في الأسعار.

#### 3-5 طريقة الوارد أولاً صادر أولاً:

تقوم هذه الطريقة على افتراض أن البضاعة التي ترد أولاً تصرف أولاً وبالتالي فإن المخزون المتبقي في آخر الفترة يكون بسعر البضاعة التي وردت أخيراً ويتمشى مع الأسعار الحديثة الجارية والتي تتحملها المؤسسة في سبيل إحلال البضاعة المنصرفة بأخرى جديدة، وفي حالة تغير الأسعار صعوداً أو هبوطاً فإن هذه الطريقة تؤدي إلى تقييم المخزون بأسعار تقترب من الأسعار الجارية وبالتالي فإنها تكون مناسبة في حالة تغير الأسعار، وتحتاج المؤسسة إلى تقييم تكلفة المخزون بهذه الطريقة في حالة التعبير عن مخزون بقيمة تقترب من الأسعار الجارية.

#### 4-5 طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً:

تقوم هذه الطريقة على افتراض أن البضاعة التي ترد مؤخراً إلى مخازن المؤسسة هي التي تصرف

<sup>14</sup> عليوة السيد، مرجع سابق، ص: 57

أولاً، وبالتالي فإن المخزون المتبقي في آخر المدة يسعر بأقدم الأسعار، ويؤدي استخدام هذه الطريقة إلى تقييم المخزون بأسعار تختلف عن الأسعار السائدة في السوق.

تعطي LIFO ومن خلال الطرق السابقة الذكر يمكننا القول أنه في حالة إرتفاع الأسعار فإن طريقة تعطي مخزون بقيمة أكبر وبالتالي FIFO مخزون بقيمة أقل وبالتالي تخفض من الأرباح، أما طريقة تضخم من الأرباح.

وفي حالة انخفاض الأسعار فيكون العكس، وبالتالي فإن أحسن طريقة هي التكلفة الوسطية المرجحة .  
LIFO و FIFO والتي تعطي مخزون يتوسط بين قيمتي المخزون باستعمال طريقتي

### المبحث الثالث: الرقابة الداخلية للحسابات الشخصية

تنقسم الحسابات الشخصية المدينة إلى قسمين :

- حسابات شخصية مدينة وتضم حسابات العملاء وأوراق القبض.
- حسابات شخصية دائنة وتضم حسابات الموردين وأوراق الدفع.

### المطلب الأول : الرقابة الداخلية للحسابات الشخصية المدينة

ينتج عن عمليات البيع بالأجل حقوق للمؤسسة يتطلب تحصيلها من مختلف المدينين ونظراً للارتباط الوثيق بين حسابات المدينين والمبيعات الآجلة يتطلب الأمر وضع أساس متين للرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة والحسابات المدينة، بحيث أنه إذا لم يكن هناك نظام فعال للرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة ينشأ عنه خسائر كبيرة للمؤسسة حيث تكون هناك فرصة للتصرف في هذه الحسابات وبالتالي جانب من أموال المؤسسة يمكنه أن يتعرض للتلاعب، ومن أمثلتها إرسال بضائع إلى عملاء ليس لهم قدرة على التسديد أو إرسال بضاعة دون إخطار إدارة المبيعات بذلك حتى يتسنى لها إعداد فاتورة البيع، وفي حالة إعداد الفاتورة يمكنها أن تتضمن أخطاء في السعر والكمية، وإذا لم تكن الفواتير مرقمة بتسلسل فقد تضيع إحداها ولا تقيد في الدفاتر.

وفي هذا المطلب نبرز أهم العناصر المكونة للحسابات المدينة وهي حسابات العملاء وأوراق القبض، وذلك بالتطرق إلى أهم الإجراءات التي يجب مراعاتها في نظام الرقابة الداخلية لهذين العنصرين.

#### 1- حسابات العملاء:

تحتاج حسابات العملاء إلى إحكام الرقابة الداخلية عليها نظراً لأن جميع المستندات المؤيدة لهذه الحسابات مستندات داخلية موضوعة من طرف المؤسسة نفسها، ومجال التلاعب أو التغيير في هذه المستندات ليس بالأمر البعيد، ويتضمن نظام الرقابة الداخلية السليم على حسابات العملاء ما يلي:

- إن يتضمن التنظيم الإداري للمؤسسة إدارة مستقلة للانتماء تختص بفحص مراكز العملاء وجمع التحريات اللازمة عنهم ووضع سياسة ثابتة لشروط الانتماء من حيث الفترة والحسم التجاري ومعدل

الخصم لقاء تعجيل الدفع.

- الفصل التام بالنسبة للموظف المختص بالقيود بالحسابات الشخصية للعملاء عن الاختصاصات التالية:

-أعمال الخزينة.

- تحضير المستندات المؤيدة لعمليات البيع والتحصيل أو الخصم.

- إعداد كشوف حسابات العملاء الدورية.

- إعداد كشوف حسابات العملاء من طرف موظف مستقل ليست له أية علاقة بالقيود بأستاذ المبيعات أو الحسابات الشخصية للعملاء وإرساله للعملاء.

- فحص ردود العملاء على كشوف الحساب المرسله إليهم والتحري عن أسباب الاعتراض عن ما ورد بهذه الكشوف من بيانات، ويجب إن يقوم بهذه العملية موظف آخر ليست له علاقة بالقيود بالحسابات الشخصية أو إعداد كشوف الحسابات.

- وضع نظام مستندي سليم يكفل وجود مستند معتمد من موظف مسؤول لكل ما يرحل إلى الحسابات الشخصية للعملاء من مبالغ وخاصة بالنسبة للديون المدومة أو السماح أو الخصم التجاري أو المالي.

- وجود رقابة فعالة تكفل تتبع الديون التي سبق إعدامها، وهذا بتخصيص دفتر لتسجيل هذه الديون ( المدومة ) بحيث تدون كل البيانات المتعلقة بهذه الديون حتى تتابع مستقبلا في حالة تسديد العميل لمستحقاته وإمكانية رقابة هذه الديون وتتبعها عند التحصيل.

- يجب الاحتياط للديون المتقدمة والتي تتعدى عمر الدين فترة الائتمان الممنوحة وذلك بتخصيص المؤونة الواجبة للديون المشكوك فيها بالقدر الكافي.

- وضع تقارير دورية عن تواريخ نشأة الديون تجاه العملاء لإمكان تتبعها وضمان عدم سقوطها بالتقادم

15

- إجراء مقارنات دورية بين رصيد حساب العملاء بدفتر الأستاذ العام وبين مجموع أرصدة العملاء في الحسابات الفردية.

## 2- أوراق القبض :

تمثل أوراق القبض قيمة الأوراق التجارية التي لم يحن ميعاد استحقاقها بعد، وهذه الأوراق قد تكون لدى المؤسسة أو لدى البنك ليتم تحصيلها لحسابها، وتزيد أهمية هذه الأوراق كلما اتسع نطاق الائتمان وزاد عدد هذه الأوراق، وبالتالي يستلزم إحكام نظام الرقابة الداخلية على هذه الأوراق من حيث نشوء الورقة وسدادها، وفيما يلي الأسس التي يجب إن يعتمد عليها في الرقابة الداخلية على هذه الأوراق:

- تحديد سلطة من له حق سحب الأوراق أو الموافقة على تجديدها تحديدا واضحا لتجنب إصدار أوراق

وهمية لتغطية اختلاسات في النقدية<sup>16</sup>

- الفصل التام بين من في عهده هذه الأوراق وبين الاختصاصات الأخرى التي تتعارض مع طبيعة عمله كالقيد بحسابات العملاء والاحتفاظ بالنقدية.
- المحافظة على أوراق القبض وذلك بوضعها في مكان آمن وفي حيازة موظف مسؤول، ويستحسن في هذه الحالة تخصيص محفظة لهذه الأوراق ترتب حسب تواريخ الاستحقاق.
- من المفضل الاحتفاظ بهذه الأوراق في البنك الذي تتعامل معه المؤسسة ويقوم بتحصيلها واتخاذ الإجراءات اللازمة نيابة عنها، وفي هذه الحالة يجب إن ترسل الأوراق إلى البنك قبل تاريخ الاستحقاق بوقت كاف حتى يتمكن من اتخاذ الترتيبات اللازمة لتقديمها في الوقت المناسب.
- تخصيص يومية مساعدة لأوراق القبض تسجل فيها جميع البيانات الخاصة بالأوراق المسحوبة على العملاء أو التي تظهر لأمرها أو السندات الاندية المحررة لأمرها، وأهم ما يجب إن تتضمنه هذه اليومية من بيانات نجد: اسم الساحب، اسم المسحوب عليه، اسم المستفيد، تاريخ السحب، المبلغ، تاريخ الاستحقاق بالإضافة إلى معلومات أخرى.
- القيام بجرد دوري مفاجئ لمحفظة أوراق القبض ومطابقتها مع ما هو مدون بيومية هذه الأوراق.
- إعداد تقارير دورية لتبنيه المؤسسة إلى تواريخ الاستحقاق حتى يمكن تقديم الأوراق في الوقت المحدد محافظة على حقوق المؤسسة من الضياع.
- في حالة رفض السداد للورقة التجارية في موعد الاستحقاق يجب اتخاذ الإجراءات اللازمة كإلغاء الورقة وتجديدها بأخرى أو رفع دعوة قضائية، ويجب تسجيل الأوراق المرفوضة في مستند داخلي يتم اعتماده من مسؤول كتابة وذلك للمتابعة استبعادها من الاختلاس في حالة ما إذا سددت من طرف العميل مستقبلاً.
- يجب إن لا تقبل تسديدات جزئية لقيمة الورقة، وإذا تمت الموافقة على ذلك فإن الدفعات المسددة تسجل خلف الورقة مع ذكر تاريخ السداد الجزئي وإن يثبت ذلك في يومية أوراق القبض لتتبع سداد الورقة كلياً عند ميعاد الاستحقاق.<sup>17</sup>

### المطلب الثاني: الرقابة الداخلية للحسابات الشخصية الدائنة

إن عمليات الشراء بالأجل ينتج عنها ديون لآبد للمؤسسة من تسديدها في أوقاتها، وقيمة هذه الديون تتمثل في الأرصدة التي تتضمنها الحسابات الشخصية للدائنين لذلك لآبد من وجود رقابة داخلية محكمة لهذه الحسابات وهذا من أجل التحكم في عمليات التسديد لمستحقات مختلف الدائنين للحفاظ على سمعة

<sup>16</sup> عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مرجع سابق، ص 301

<sup>17</sup> عبد الفتاح الصحن، الرقابة و المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص 305

المؤسسة ونتعرض في هذا المطلب إلى أهم العناصر المكونة للحسابات الشخصية الدائنة ألا وهي حسابات الموردين وأوراق الدفع، ولإحكام الرقابة على هذه الحسابات لابد من توافر أهم العناصر التي ينبغي مراعاتها عند وضع نظام الرقابة الداخلية لهذه الحسابات.

### 1- حسابات الموردين :

تتلخص عناصر الرقابة الداخلية لحسابات الموردين فيما يلي:

- تخصيص إدارة تقوم بمتابعة سداد مستحقات الموردين في مواعيدها واتخاذ الإجراءات اللازمة للسداد، كتحريير إذن الصرف واعتماده من طرف مسؤول بعد تحققه من المستندات المصاحبة للسداد وإرسال نسخ لمختلف الإدارات المعنية.

- مراعاة تقسيم العمل بحيث لا يتولى موظفو دفتر المشتريات الترحيل إلى حسابات الموردين.

- مراعاة استيفاء كل مراحل الرقابة قبل الشروع في عملية التقيد، أي أنه يجب أن تكون الفواتير والإشعارات الدائنة والمستندات المرفقة بها قد اعتمدت للدفع وسددت قبل ترحيلها إلى حسابات الموردين ويجب ترحيلها إلى هذه الحسابات أولاً بأول.

- يستحسن ترتيب الفواتير والإشعارات في ملفات خاصة وذلك بعد قيدها في حسابات الموردين ، ويجب أن يراعى في ترتيبها مواعيد انتهاء مهلة الانتماء الممنوحة للمؤسسة حتى تتفادى ضياع الخصم المكتسب.

- تخصيص حساب للمراقبة الإجمالية للموردين ومطابقته مع أرصدة دفتر أستاذ الموردين ، ويستحسن تقسيم دفتر أستاذ الموردين إلى دفترين أحدهما لحسابات الموردين التجاريين وآخر لحسابات الموردين غير التجاريين<sup>18</sup>

- فحص كشوف الحسابات التي ترد من الموردين وتطابق مع حسابات أستاذ الموردين بواسطة شخص مسؤول خلاف ماسك هذا الدفتر ، ويستحسن في حالة وجود قسم للمراجعة الداخلية أن يقوم بذلك، وفي حالة وجود فروق يجب أن يتحرى عن أسبابها سواء داخليا أو عن طريق الاتصال بالمورد.

### 2- أوراق الدفع :

تعتبر أوراق الدفع وسيلة تستخدمها المؤسسة لدفع ديونها تجاه الموردين لذلك يجب الالتزام بالمهلة المحددة لهذه الأوراق والعمل على مراقبتها ولتجنب حالات الاختلاس التي يمكن حدوثها لقيمة هذه الأوراق، يجب وضع نظام سليم لمراقبة هذه الأوراق، وفيما يلي نقدم أهم العناصر للرقابة الداخلية على هذه الأوراق:

- تفويض مسؤولية التوقيع على جميع أوراق الدفع لموظف مسؤول أو أكثر نيابة عن المؤسسة، وذلك بعد التحقق من سبب الالتزام، ويكون نفس الشخص مسؤولاً عن تجديد هذه الأوراق وتحديد تواريخ

<sup>18</sup> عبد الفتاح الصحن، مبادئ و أسس المراجعة علما و عملا، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية، 2001، ص248

الاستحقاق<sup>19</sup>

- يفضل أن تكون الكمبيالات التي تقبلها المؤسسة مضبوطة باسمها بدفاتر ذات أرقام متسلسلة ومحفوظا بها في مكان آمن.

- تخصص يومية تثبت بها أوراق الدفع عند إصدارها وما يطرأ عليها بعد ذلك من تجديد أو سداد.

- تلغى الكمبيالات المسددة فوراً ويحتفظ بها في ملفات خاصة للرجوع إليها ضمن مستندات الصرف.

- يقوم شخص مسؤول دورياً بمقارنة رصيد حساب أوراق الدفع بدفتر الأستاذ العام مع كشف الأوراق المحفوظ بها المستخرج من يومية أوراق الدفع

#### المبحث الرابع : الرقابة الداخلية للموجودات الثابتة والمطلوبات الثابتة

انه من الضروري فرض نظام محكم للرقابة الداخلية على عناصر كل من الموجودات والمطالب من أجل إظهار النتائج الحقيقية للمؤسسة واستخدامها في عملية اتخاذ القرارات المستقبلية .

تناولنا في المباحث السابقة الرقابة الداخلية على الموجودات المتداولة يبقى لنا أن نتعرض إلى نظام الرقابة على الموجودات الثابتة أما بالنسبة للمطلوبات فنقتصر على أهم عنصر وهي السندات .

#### المطلب الأول : الرقابة الداخلية للموجودات الثابتة

إن الموجودات الثابتة تمثل جزءاً هاماً من رأس المال المستثمر في المؤسسات، وخاصة الصناعية منها، لهذا كان من الضروري إحكام الرقابة الداخلية على هذه الموجودات بهدف الحصول عليها بطريقة اقتصادية واستخدامها بكفاءة عالية و بشكل مثالي، ويتطلب إحكام الرقابة الداخلية على الموجودات الثابتة مراعاة العناصر التالية :

#### 1- وضع موازنة تقديرية للإضافات الرأسمالية :

تحتاج المؤسسات لتنفيذ برامج الإنتاج و البيع والتوسع فيها إلى مجموعة من الأصول الثابتة، وللحصول على هذه الأصول يتطلب تخصيص الأموال اللازمة، لذلك تظهر في شكل موازنة رأسمالية.

والموازنة الرأسمالية تعتبر بمثابة الخطة التفصيلية للإضافات والتحسينات والتجديدات المستقبلية في أصول المؤسسة، أي أنها تعبر عن خطة الإنفاق الرأسمالي الذي قد يحدث في الفترة الحالية من أجل تحقيق إيرادات تستمر لمدة طويلة<sup>20</sup>

و نتناول هذه الموازنة ما يلي :

- التوسع و يعني الحصول على طاقة إنتاجية جديدة .

<sup>19</sup> متولي محمد الجمل، محمد السيد الجزار ، مرجع سابق، ص 405

<sup>20</sup> عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية ، مرجع سابق . ص: 208

- الإحلال أي استبدال الأصول الحالية بأصول جديدة أكثر كفاءة .

- المفاضلة بين الاقتراحات البديلة والتي لها غرض واحد، وتتم هذه المفاضلة على أساس قيمة عائد الاستثمار .

إن الأموال الضخمة التي تتطلبها هذه الإضافات الرأسمالية لا يمكن للمؤسسة توفيرها خلال دورة مالية واحدة ، لذلك يتطلب الأمر تخطيط محكم و سليم لهذه الإضافات و كيفية توفير الاحتياجات المالية لتنفيذها ، ثم يتم وضع الموازنة الرأسمالية للمدى الطويل و تقسيمها إلى موازنات دورية (سنوية) يتم إعدادها على أساس الإنفاق الرأسمالي المتوقع الذي يمثل الأموال التي تتفق من أجل الحصول على عائد في المستقبل .

## 2- اعتماد تكاليف الشراء والتشييد والمحاسبة عنها:

إن ضخامة التكاليف التي تتطلبها هذه الأصول تقتضي ضرورة تخطيط لهذه التكاليف و استعراضها مسبقا طبقا للخطة السنوية الموضوعة للإنفاق الرأسمالي ، سواء بالنسبة للشراء أو التشييد ، و اعتمادها من طرف المسؤولين مع مراعاة المواقيت المحددة للصرف و كذلك مراعاة الفرق بين التكاليف الفعلية للشراء أو الإنشاء مع التكاليف المقدرة في الموازنة الرأسمالية و تفسير أسباب انحرافها و المحاسبة عنها ، و بخصوص هذا يجب مراعاة ما يلي

- وجود نظام للاعتماد يتيح للشخص المسؤول أن يوافق مسبقا على شراء الأصل أو الإنشاء ، و ذلك بتحرير أمر شراء أو أمر تشغيل في حالة إنشاء الأصل من طرف المؤسسة بحيث تكون مرقمة ترقيميا متسلسلا لتسهيل متابعتها .

- تنفيذ الإجراءات المتعلقة بالشراء من طرف إدارة المشتريات .

- إتباع نظام متكامل للتقارير الدورية <sup>21</sup>

الخاصة بالأصول الثابتة تبين الإضافات الجديدة خلال السنة ، و تبين الفروق بين التكاليف الفعلية و التكاليف المقدرة و المدرجة مسبقا في الخطة و تحليل هذه الفروق و بيان أسبابها لاتخاذ الإجراءات اللازمة لعلاجها .

## 3- تخصيص سجلات لمتابعة الأصول الثابتة:

كي تكون الرقابة على الأصول الثابتة ممكنة و سهلة ، فإنه يلزم تخصيص سجل لهذه الأصول من أجل متابعتها ، بحيث يتكون هذا السجل من مجموعة من البطاقات الخاصة بالأصول ، أي أن كل أصل تخصص له بطاقة في هذا السجل ، بحيث أنه عندما يصبح الأصل في حوزة المؤسسة و جاهز للبدء في العملية الإنتاجية ، يجب أن يعطى له رقما متسلسلا تبعا للخطة المتبعة في ترقيم الأصول ، و تخصص

<sup>21</sup> إدريس عبد السلام اشتوي، مرجع سبق، ص: 119

له بطاقة تتضمن البيانات التفصيلية المتعلقة بهذا الأصل و المتمثلة في :

- رقم الأصل .
- نوع الأصل .
- تكلفة الأصل .
- العمر الإنتاجي المقدر.
- الإضافات.
- الاستبعادات.
- الإهلاكات .
- القيمة الجديدة أو الباقية للأصل.

كما أن هذا السجل الخاص بالأصول يعتبر بمثابة دفتر أستاذ مساعد لهذه الأصول ، يسمح بإمكانية المطابقة مع الحسابات الخاصة بالأصول الثابتة في دفتر الأستاذ العام ، كما أن هذا السجل يكون مرشدا للمؤسسة عند وضع برامج التشغيل أو التخطيط لتحديد الأصول في المستقبل.

#### 4- تحقيق الكفاءة من استخدام الأصول الثابتة :

تقوم المؤسسة بوضع برامج للإنتاج بحيث تحدد فيه مسبقا الكميات المراد إنتاجها و الوقت اللازم لذلك ، لذلك يتطلب احتساب الطاقة العادية لكل آلة ، و الطاقة العادية هي عدد الساعات التي يتوقع أن تعملها الآلة ، و بعد تحديد وقت للتوقف العادي كتخصيص وقت

للصيانة و غيرها ، ثم تحديد عدد الوحدات المتوقع إنتاجها في كل ساعة عادية ، و بهذا تستطيع المؤسسة التعرف على عدد الآلات اللازمة لمقابلة هذا البرنامج<sup>22</sup>

ولتحقيق الكفاءة من استخدام الأصول الثابتة ( الآلات ) يجب وضع برنامج من طرف المؤسسة للصيانة والإصلاحات، وهذا من أجل الحفاظ على قدرة الآلة على تحقيق المنافع الاقتصادية المتوقعة في المستقبل ، وهذا بتخصيص نفقات دورية للصيانة والإصلاحات تكون متساوية، وهذا خلال الفترة الإنتاجية للآلة .

كما أن لتلقي الأعطال التي تتعرض لها الآلات خلال العملية الإنتاجية يتطلب من المؤسسة توفير قدر كاف من قطع الغيار و المهمات الأخرى كالزيت ، البنزين .....، و إحكام الرقابة عليها نظرا لأهميتها في السير الحسن للعمليات الإنتاجية ، و بهذا الصدد يمكننا القول أنه يمكن أن تتعرض المؤسسة لتوقفات عديدة في العمليات الإنتاجية ليس بسبب عدم وجود صيانة كافية لآلاتها أو عدم

<sup>22</sup> عبد الفتاح الصحن : اصول المراجعة الداخلية والخارجية ، مرجع سبق ،ص: 212

ملازمة هذه الآلات ، و لكن بسبب عدم توفر قدر كافي من قطع الغيار ، و هذا ما نلاحظه في العديد من المؤسسات الوطنية .

#### 5- إتباع سياسة سليمة لاهتلاك الأصول الثابتة :

تتعرض الأصول الثابتة المكتسبة من طرف المؤسسة إلى تدني قيمتها بمرور الوقت، وتتخفف طاقتها الإنتاجية، وهذا بسبب الاستعمال أو التقادم بحيث يصبح لا يستجيب لمتطلبات الاستغلال، أو بسبب ظهور وسائل بديلة متطورة تكنولوجيا أكثر إنتاجية من السابقة.

وهذا التدني أو الانخفاض في القيمة يمكن أن يكون " عادي " أو " استثنائي "، فكونه عادي عندما يتعلق بالأصول المادية التي تتعرض للتناقص في القيمة بمرور الزمن بسبب الاستعمال أو التقادم ، و يكون استثنائي عندما يتعلق بالأراضي و القيم المعنوية<sup>23</sup>

وهذا التناقص مهما كان عادي أو استثنائي لا بد من حسابه و تسجيله محاسبيا مهما كانت نتيجة المؤسسة ربح أو خسارة، كما جاء به المخطط المحاسبي الوطني. كما أن القانون التجاري نص في مادته 718 على أنه يجب تكوين الاهتلاكات الضرورية حتى و إن حققت المؤسسة خسارة أو كانت الأرباح ضعيفة ، و هذا لإعطاء صورة صادقة و سليمة للمركز المالي للمؤسسة .

ومن هنا يتبين الإهلاك هو إثبات التدني الذي يحدث في قيمة الأصول بفعل الاستعمال أو التقادم، وهذا من أجل الحفاظ على الأموال المنفقة على هذا الأصل واستعمالها في الحصول على أصول جديدة معوضة للأصول المهلكة.

وحساب الإهلاك يتم بعدة طرق أهمها<sup>24</sup> :

- الإهلاك الخطي (الثابت )

- الإهلاك المتناقص الضريبي.

- الإهلاك المتزايد.

بعد تحديد طريقة الإهلاك من طرف المؤسسة التي تتبعها في حساب إهلاكاتها ، يجب مراعاة تخصيص بطاقة الإهلاك لكل أصل تتضمن :

- اسم الأصل و رقمه حسب المخطط المحاسبي .

- تاريخ الحيازة على الأصل .

<sup>23</sup> HAMINI ALLEL : Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable R-2003 p 118 .

<sup>24</sup> شبليكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ص 205

- العمر الإنتاجي للأصل .

- الفترات .

- القيمة الأصلية .

- معدل الإهلاك .

- قسط الإهلاك .

- الإهلاكات المتراكمة .

- القيمة الباقية .

## 6- التنازل عن الأصول الثابتة :

تقوم المؤسسة بشراء الأصول الثابتة أو إنشاءها بوسائلها الخاصة بهدف استخدامها بشكل دائم في مختلف نشاطاتها، ولكن هذا لا يمنعها من التنازل عن هذه الأصول، وعملية التنازل هذه تتم بعدة طرق أهمها:

- التنازل عن طريق البيع .

- التنازل عن طريق الاستبدال .

- الشطب.

فالطريقتين الأولى والثانية يكون فيهما الأصل غير مهلك كلياً، أي قابل للاستعمال، أما الطريقة الثالثة فتكون في حالتين أو لاهما عندما يكون الأصل مهلك كلياً، أي غير قابل للاستعمال، وثانيهما يكون الشطب اضطراري كتعرض الأصل الثابت للتخطم بفعل كوارث طبيعية أو حرائق أو حادث مرور ..... ، و هي تعتبر حالة استثنائية، وفي هذه الحالة إذا كانت هذه الأصول مؤمناً عليها يجب المطالبة بالتعويض.

وفي جميع الطرق المعروضة يتطلب وجود نظام لهذه الأصول المستغنى عنها و اعتمادها من طرف موظف مسؤول يقوم بتحرير أمر الاستغناء عن الأصل موقع من طرفه، مع إرسال نسخة منه إلى قسم المحاسبة والتي تتولى استبعاد رقم الأصل المتنازل عنه من سجلات الأصول، واستخراج فائض القيمة أو ناقص القيمة، وإجراء القيود اللازمة لذلك .

## المطلب الثاني : الرقابة الداخلية على المطلوبات الثابتة

تلجأ المؤسسة إلى الاقتراض عندما تحتاج إلى أموال لتوسيع استثماراتها، وبطبيعة الحال يكون رد هذه القروض خلال فترة طويلة على العموم، ومن أهم المصادر التي تلجأ إليها المؤسسة للاقتراض نجد البنوك أو إصدار للسندات، و هذه الأخيرة تطرح للاكتتاب العام، وذلك بتكليف أحد البنوك بالعملية أو عن طريق اكتتاب كمن طرف فئة معينة، وغالباً ما تكون هذه القروض مرهونة بأصول معينة تكون

ضمان لسداد قيمة القرض والفوائد المترتبة عنه، وفي موضوعنا هذا نتطرق لأهم مظهر لهذه القروض وهي السندات، وذلك لأن القروض البنكية

تتم مراقبتها ومتابعتها وتحديد شروطها من طرف البنوك المصدرة لها، أما السندات فيتم إصدارها من طرف المؤسسة نفسها، وتكون شروط إصدارها وسداد قيمتها وفوائدها محددة من طرفها، لذلك ينبغي وضع نظام خاص لمراقبتها .

وبصفة عامة السندات تثبت مديونية المؤسسة عن قرض معين، وتعطي هذه السندات لحاملها حق الوصول على فائدة في تواريخ معينة، بالإضافة إلى قيمة الدين، وتكون هذه السندات بضمان، أي رهن بعض الأصول لضمان سداد قيمة الدين و فوائده، وتصدر هذه السندات بخصم إصدار أو علاوة إصدار

25

وأهم الإجراءات الخاصة لمراقبة هذه السندات ما يلي :

- تصدر السندات من طرف الجمعية العامة للمساهمين وكذلك تحديد شروط إصدارها مع إمكانية تقويض سلطة إصدارها إلى مجلس الإدارة.
- تعويض سلطة توقيع السندات لموظف مسؤول أو أكثر .
- يجب أن تحمل السندات أرقاما متسلسلة ، ويجب أن يحتفظ بها في أماكن آمنة وإحكام الرقابة عليها
- فتح سجل لحملة سندات يحتوي على كل المعلومات الضرورية .
- تكوين احتياطي رد السندات وكذلك الفوائد .
- ينبغي أن تتم عملية التنازل عن ملكية السندات وتحويلها باسم المالك الجديد ( الحامل للسند)، وذلك تحت إشراف موظف مسؤول .
- إجراء مقارنة دورية بين رصيد حساب السندات في دفتر الأستاذ العام مع سجل حملة السندات .

**خلاصة الفصل:**

بعد التعرض إلى مختلف النظم الفرعية للرقابة الداخلية يمكننا القول أنه لإحكام الرقابة على مختلف النشاطات التي تتم في المؤسسة لابد من مراعاة الفصل في المسؤوليات الوظيفية أي الفصل بين من يقوم بالحيازة على الأصل ومن يقر الحصول عليه ومن يقوم بالتقييد في الدفاتر، ويراعى أيضا وجود المستندات والدفاتر اللازمة والخاصة بكل عملية، ووضع الإجراءات اللازمة للقيام بأي نشاط .

**تمهيد:**

بعد تصميم أنظمة الرقابة الداخلية ووضع الإجراءات الواجب اتباعها لا بد من وجود أداة فعالة لتقييم هذه النظم، وهذه الأداة هي ما يعبر عنها بالمراجعة الداخلية ، بحيث أنها تطورت كثيرا واتسع نطاقها فأصبحت تشمل كافة النشاطات بهدف مساعدة الإدارة في الوصول الى أكفأ الطرق لتنظيم مختلف العمليات داخل المؤسسة، لأجل الوصول إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

ولإمام بجوانب هذه الوظيفة تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، بحيث يتناول المبحث الأول مفهوم المراجعة الداخلية، وفي المبحث الثاني وظيفة المراجعة الداخلية، أما في المبحث الثالث فقد تم إجراء مقارنة بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي.

### المبحث الأول: مفهوم المراجعة الداخلية

المراجعة هي عملية يتم بمقتضاها تحقق أحد الأفراد من صحة مزاعم ونتائج شخص آخر، وحتى تتم هذه المراجعة بكفاءة فإنها يجب أن تعتمد على قواعد وأسس منطقية وثابتة والتي تحدد مفهوم هذه العملية والظروف التي تمارس فيها.

### المطلب الأول: ظهور المراجعة الداخلية وتوسع نطاقها

مع تطور حجم المؤسسات وكبرها وانتشار فروعها ووحداتها على نطاق جغرافي واسع وما ترتب عنه من استخدام متزايد للعنصر البشري والوسائل المادية والمالية، وتعدد النشاطات التي تقوم بها المؤسسات وتعقدها، وما ينجم عنها من أخطاء وانحرافات والتلاعبات، يتطلب الأمر من المراجعين لهذه المؤسسات إلى البحث عن أساليب للتحقق من الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية التي تكفل توفير الحماية لأصول وموارد المؤسسة وضمان دقة للبيانات والمعلومات، وتقييم كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية، وبذلك نشأت المراجعة الداخلية لمساعدة الإدارة في مواجهة هذه المتطلبات.

وتعتبر المراجعة الداخلية حديثة بالمقارنة بالمراجعة الخارجية، وقد لقيت اهتماما كبيرا في الدول المتقدمة اقتصاديا، وكان من نتيجة ذلك تأسيس مجمع للمراجعين الداخليين بأمريكا سنة 1941 م، وصدرت أولى دورياته في ذلك التاريخ بعنوان "المراجع الداخلي". إقتصرت المراجعة الداخلية في بادئ الأمر على الناحية المالية والمحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت، وكذا التأكد من سلامة إدارة أصول المؤسسة.

غير أنه اتسع نطاقها وأصبحت تغطي مختلف الوظائف في المؤسسة، وتعمل بصفة مستقلة عن بقية الإدارات الخاضعة للرقابة الداخلية، بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام، ومد الإدارة العليا بصفة مستمرة بالحقائق والمعلومات التي تعكس اثر القرارات الإدارية التي سبق اتخاذها على تنفيذ المهام ونتائج النشاط داخل الأقسام، بحيث تعتمد عليها الإدارة العليا أساسا فيما تتخذه من قرارات جديدة سواء أكانت متصلة بتصحيح الأوضاع القائمة أو بتنفيذ سياسة جديدة.

### المطلب الثاني: تعريف المراجعة الداخلية

لقد تعددت التعاريف حول المراجعة الداخلية، بحيث تكونت جمعيات مهنية خاصة بها، كمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين والذي كان له دور كبير في تطوير مهنة المراجعة الداخلية. وفيما يلي أهم التعاريف المقدمة حول المراجعة الداخلية.

**التعريف الأول:** في سنة 1947 أصدر معهد المراجعين الداخليين أولى مقالاته تحت عنوان "مسؤوليات المراجع الداخلي" تناول فيها طبيعة وأهداف المراجعة الداخلية، وعرف المراجعة الداخلية بأنها: " أداة تعمل مستقلة من داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة

العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى.<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** أصدر معهد المراجعين الداخليين تعريف آخر للمراجعة الداخلية في الستينات و هو تعريف أوسع، بحيث عرفها بأنها:

" وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين داخل المؤسسة وتتناول الفحص الانتقادي والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات والالتزام بها، والتحقق من سلامة مقومات الرقابة الداخلية ومدى كفاءة وفعالية الأداء داخل إدارات وأقسام المشروع<sup>2</sup>

**التعريف الثالث:** عرفت المراجعة الداخلية من الناحية الوظيفية بأنها:

" نشاط تقييمي مستقل داخل المؤسسة بغرض فحص وتحقيق النواحي المحاسبية و المالية وغيرها من النواحي التشغيلية للمؤسسة كأساس لخدمة إدارتها"<sup>3</sup>

**التعريف الرابع:** عرف المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخليين المراجعة الداخلية بأنها:

" فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مديرية 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 هي تدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة .

**التعريف الخامس:** عرفت الشركة الوطنية للمحاسبة (CNS) المراجعة الداخلية بأنها: " وظيفة مستقلة داخل المؤسسة من أجل التقييم الدوري لمختلف نشاطاتها وهذا لحساب الإدارة العامة أو مجلس الإدارة"

4

المطلب الثالث: أهداف المراجعة الداخلية

نشأت المراجعة الداخلية لمساعدة الإدارة في مواجهة احتياجاتها المتزايدة وتعمل على تحقيق الأهداف الرئيسية التالية :

- تقييم مدى فعالية وقوة أنظمة الرقابة الداخلية بما يساعد الإدارة في أداء وظائفها بكفاءة الطرق وعلى

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان نظرية المراجعة واليات التطبيق، مرجع سابق، ص 203

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن، الرقابة و المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص 215

<sup>3</sup> عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية و الخارجية، مرجع سابق، ص 19

<sup>4</sup> HAMINI ALLEL، LE CONTROLE INTERNE ET L'ELABORATION DU BILAN COMPTABLE ,OPU, 2003,p35

أحسن وجه.

- التأكد من مدى كفاءة وفعالية أداء الإدارات والأقسام المختلفة.

- التأكد من مدى الالتزام بالخطط والسياسات والإجراءات الموضوعة وعدم الانحراف عنها، ولفت النظر إلى الأماكن التي تكون فيها هذه السياسات غير كافية وإبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها وتطويرها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية .

- التأكد من أن المصاريف لا تتفق الا في الأغراض الضرورية المتصلة بأعمال المؤسسة وأن جميع الإيرادات المستحقة قد أدرجت في الحسابات.

- التأكد من وجود الحماية الكافية لأصول وموارد المؤسسة.

- التأكد من أن المعلومات المعروضة على الإدارة كافية ودقيقة، يمكن الاعتماد عليها واتخاذها كأساس للقرارات الإدارية السليمة في رسم سياسات المؤسسة.

- التأكد من وجود واتخاذ كافة الاحتياطات لمنع التلاعب وحدوث أخطاء وكذلك اكتشافها.

### المبحث الثاني: وظيفة المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية إحدى أدوات الرقابة في المؤسسات لدعم الوظيفة الإدارية فهي تمثل بؤرة النظام الرقابي للمؤسسة لذلك يتعين على المراجع الداخلي بذل المزيد من الجهد لتقهم احتياجات الإدارة والجوانب التي ينبغي التركيز عليها لضمان تحقيق الأهداف المرجوة، فغرضها الأساسي هو خدمة الإدارة ومساعدة جميع أعضائها على تأدية وظائفهم ومسؤولياتهم بطريقة فعالة وذلك بتزويدهم بتحليل موضوعية للبيانات وتقارير صحيحة عن النشاط.

وبحكم كونها وظيفة داخلية من الوظائف الرئيسية في المؤسسة والتابعة للإدارة العليا فيها تقدم العديد من الخدمات ، وتعتبر هذه الخدمات :

- وقائية وذلك من حيث التأكد من وجود الحماية الكافية لأموال المؤسسة وموجوداتها وحماية الخطط والسياسات المختلفة ضد الانحراف عند التطبيق.

- تقييمية حيث أنها تعمل على قياس وتقييم فاعلية نظم وإجراءات الرقابة المطبقة في المؤسسة ومدى التماسي مع السياسات الإدارية الموضوعة.

- إنشائية وذلك من خلال توفير البيانات الملائمة والدقيقة التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسات العامة للمؤسسة وكذلك تحسين الأنظمة الموضوعة داخل المؤسسة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية.

- علاجية وذلك من خلال اكتشاف الأخطاء وتصحيحها وعلاج أوجه القصور في مختلف الأنظمة.

### المطلب الأول: الوظائف التي يؤديها المراجع الداخلي في المؤسسة

إن وجود المراجع الداخلي في المؤسسة في كل وقت وعلى مدار السنة ومعايشته للمشاكل الداخلية في المؤسسة يمكنه من التعرف على كل نواحي النشاط وإجراءاته وقيامه بعملية المراجعة بصورة منتظمة على مدار السنة وبصفة شاملة لكافة العمليات التي تتم في المؤسسة بصورة مستقلة ومنتظمة مما يحقق الرقابة في خدمة الإدارة.

وتتمثل أعمال المراجع الداخلي فيما يلي:

- فحص النظام المحاسبي .
- تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- التأكد من التماسي مع الخطط والسياسات والإجراءات التنفيذية التي رسمتها الإدارة ومدى الالتزام بها.
- التأكد من وجود حماية كافية لأصول المؤسسة ضد الضياع و التلف والسرقة.
- الحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية.
- تقييم كفاءة وفعالية الأداء داخل الإدارات والأقسام.
- وظائف فرعية لأخرى.

وفيما يلي نقوم بشرح وتفصيل هذه الوظائف التي يؤديها المراجع الداخلي في المؤسسة.:

#### 1-فحص النظام المحاسبي:

يتكون النظام المحاسبي من الطرق والأساليب والسجلات المستعملة بهدف تجميع وتبويب وتحليل البيانات وتوصيل وتوثيق المعلومات المالية وضمان وجود مساعلة على مختلف عناصر الموجودات والالتزامات التي على المؤسسة، ويساعد النظام المحاسبي على وجود طرق وسجلات تضمن:

- صحة تقييد العمليات محاسبيا من حيث الدقة المحاسبية والمستندية وسلامة التوجيه المحاسبي لهذه العمليات.

- شرح البيانات شرحا مفصلا يساعد على تصنيفها بشكل سليم لأغراض إعداد التقارير المالية.

- قياس قيمة العمليات بما يسمح بتسجيلها وإظهارها في القوائم المالية بقيمتها النقدية الصحيحة.

- تسجيل مختلف العمليات في الوقت المناسب.

- الإفصاح السليم عن العمليات في الوقت المناسب.

وبصدد هذا النظام المحاسبي يقوم المراجع الداخلي بفحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص "القياس المحاسبي" وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة<sup>5</sup>

كما أنه يقوم بالمعاينة المادية للأصول للتأكد من وجودها الفعلي ثم التأكد من صحة وسلامة المستندات الخاصة بمختلف الأصول والعمليات المتعلقة بها مراعيًا في ذلك أن يكون المستند مستوفيا للشروط القانونية والشكلية، وأن يكون مشتملا على كافة البيانات التي توضح طبيعة العملية، وأن يكون تاريخ المستند واقعا في المدة تحت المراجعة وأن يكون موقعا عليه ومعتمدا من قبل من له الحق في ذلك.

كما أنه يقوم بمراجعة حسابات دفتر الأستاذ والتحقق من مختلف الترحيلات ومقارنة أرقام التقارير بالمعلومات المستمدة منها، التأكد من القيود المسجلة، مراجعة العمليات الحسابية،

إختبار صحة توزيع المصروفات ، مراجعة جميع الشيكات والإيصالات والتأكد من تسلسلها، فواتير المبيعات ، أوامر الشراء ، الإشعارات المدينة والدائنة والتحقق من حسابات إجمالي العملاء والموردين.

## 2- تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وكفايته:

تعد الإدارة الجهة المسؤولة عن تصميم جهاز فعال للرقابة الداخلية، وهذا الأخير له أثر كبير على عمل المراجع، فبعد فحص السجلات المحاسبية و التقارير يلجأ إلى تقييم مختلف السياسات و الإجراءات الموضوعية والعمل على اكتشاف نقاط الضعف فيها أو النقائص بقصد اقتراح التعديلات و التحسينات اللازمة .

و المراجع الداخلي بما له من خبرة واسعة بطبيعة الأعمال وكيفية تنفيذها فإن مناقشاته مع المختصين في الأقسام المختلفة وملاحظاته للثغرات التي ينقصها التنسيق بين هذه الأقسام كفيلة بتحقيق تحسينات مستمرة لانجاز الأعمال بسرعة وسهولة وبأقل تكلفة .

إن وضع الإجراءات و السياسات من طرف الإدارة بغرض تنفيذ الأعمال غير كاف لتحقيق الأهداف المخططة لذلك يقوم المراجع الداخلي بإعطاء التفسيرات الصحيحة لهذه الإجراءات و الخطط الموضوعية لتسوية العراقيل التي تنشأ عند التنفيذ .

وتجدر الإشارة إلى أنه عند القيام بعملية فحص وتقييم كفاية وفعالية نظام أو نظم الرقابة الداخلية فإنه يجب على المراجع الداخلي القيام بما يلي:<sup>6</sup>

<sup>5</sup> طواهر محمد التهامي، مرجع سابق ، ص 11

جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة. ( التعريب كمال الدين <sup>6</sup>

- تحديد المخاطر الداخلية والخارجية التي تواجه المؤسسة وتقييم ما إذا كانت الرقابة الداخلية توفر تأكيد معقول بخصوص كفاية التعامل معها.

- إجراء المتابعة المستمرة لمكونات نظم الرقابة الداخلية والتعرف على مدى تحقيقها لأهداف النظام .

- تحديد أوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية و تبليغ الإدارة بها في الوقت المناسب لتمكينها من اتخاذ الإجراءات التصحيحية واقتراح التوصيات لتحسين النظام .

إن عملية تقييم نظم الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي تتطلب الإلمام بالمقاييس التي تستخدم في تقييم فعالية تلك النظم ومن أهمها قائمة الاستقصاء خرائط التدفق...الخ، كما أن عملية التقييم هذه تتطلب أيضا التقرير عنها إلى الإدارة، وبصدد هذا الأخير يجب أن يراعى عند إعداده ما يلي:

الدين سعيد). ، 2001 ، ص: 372

- الوضوح في الصياغة والعناية في الإعداد والعرض بحيث يجذب إهتمام الجهة التي يوجه إليها هذا التقرير .

- يجب أن يتضمن هذا التقرير نتائج الدراسة والفحص مع عرضها بسرعة واختصار ، و إعطاء التوصيات اللازمة التي من شأنها أن تأتي بتحسينات .

### - 3 التأكيد من التطبيق الفعلي لنظام الرقابة الداخلية:

إن وجود نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة لا يعني بالضرورة أن هذا النظام مطبق فعلا في العمليات والنشاطات المختلفة، ولهذا على المراجع الداخلي أن يتأكد من تنفيذ مهمات نظام الرقابة الداخلية كما خطط لها، أي أنه يقوم بالتأكد من تحقيق أهداف الرقابة المرجوة. وفي هذا الصدد يقوم المراجع الداخلي بما يلي:

### -1-3 مراعاة التزام الموظفين بالسياسات والاجراءات الموضوعية :

بعد فحص السياسات والاجراءات المرسومة والتأكد من فعاليتها يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من مدى التزام الموظفين في المؤسسة بالخطط والسياسات والاجراءات الموضوعية والتي تحكم طبيعة العمل داخل المؤسسة ومراعاة صحة تفسيرها من جانب الموظفين، والذين بدورهم معرضون لاساءة فهم التعليمات الصادرة اليهم اما بحسن أو سوء نية.

ويعمل المراجع الداخلي على توحيد التفسيرات والتطبيق لجميع الاجراءات المرسومة بواسطة الإدارة،

والاختبار الفعلي لكيفية التنفيذ وعليه أن يراعي مدى تمشي الموظفين والاقسام مع الخطط والسياسات والجراءات وعدم الاختلال بها في أي مرحلة، ومعرفة الأسباب التي تؤدي الى عدم اتباعها من طرف الاقسام والموظفين كالاهمال والتقصير في اتباعها أو تنفيذها أو عدم فهم هذه الخطط والسياسات والجراءات مما يتطلب الأمر مناقشتها مع المسؤولين لتوضيحها، أو صعوبة تطبيقها مما يتطلب إعادة النظر فيها لوضعها بطريقة قابلة للتطبيق وسهلة.

### -3-2 التأكد من اتخاذ الإجراءات الكافية لحماية الموجودات:

إن وضع النظم السليمة للرقابة الداخلية وتنفيذ إجراءاتها كما خطط لها يكفل للمؤسسة حماية ممتلكاتها ضد ما قد يرتكبه الموظفون من تلاعب أو اختلاس أو خسائر الناجمة عن الإهمال أو التلف أو عدم الكفاية.

إن الفحص المتطلب في حالات الاختلاس يعتبر الجانب الخطير لعمل المراجع الداخلي بحيث يكون دائما يقضا للثغرات التي يتسرب منها الغش والتزوير، ومن الممكن أن تتعرض الطبيعة البشرية في بعض الأحيان لمواقف مغرية يظهر فيها الضعف، ومواطن الضعف هذه هي ما يجب أن يبحث عنها المراجع الداخلي إذ عليه أن يتأكد من أنه ليس هناك ظروف تتيح التلاعب لغرض الاختلاس، وعلى المراجع الداخلي بفحصه المتمعن لكل النظم والوسائل أن يتأكد من أن مديري المؤسسة قد اتخذوا كافة الاحتياطات لمنع التلاعب وإن لم تكن كذلك فعليه أن يتقدم بتقارير عاجلة لظهور مواطن الضعف في النظم الموجودة والتي تتيح فرصة للاختلاس والتلاعب.

### -3-3 التأكد من دقة البيانات المحاسبية والاحصائية و ملاعمتها:

إن مختلف المستويات الادارية في المؤسسة تعتمد على البيانات المحاسبية والتقارير الاحصائية التي تقدم لها من اجل اتخاذ القرارات اللازمة لتسيير أعمال المؤسسة ورسم سياستها المستقبلية، وعلى المراجع الداخلي أن يتحقق من سلامة ودقة وأمانة هذه المعلومات وملاعمتها للأغراض التي ستستخدم فيها ولتوجيه المؤسسة في الطريق الصحيح، وعلى المراجع أن يفحص ويتحقق من جميع الوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتصنيف هذه المعلومات وتبويبها والتقارير عنها.

### المطلب الثاني : اختصاصات ومسؤوليات ادارة المراجعة الداخلية 7

يقوم بالمراجعة الداخلية موظفون تابعون لادارة مستقلة في المؤسسة وهي ادارة المراجعة الداخلية، ولكي تقوم هذه الادارة بوظائفها على أحسن وجه ينبغي مراعاة ما يلي في تحديد وضعها وواجباتها داخل التنظيم العام للمؤسسة :

1- تعمل ادارة المراجعة الداخلية في استقلال تام عن باقي الادارات الأخرى بمعنى أنه لا ينبغي أن تكون تابعة لأية ادارة في المؤسسة، وهذا الاستقلال الوظيفي هو أحد أركان قوتها إذ يعتبر شرطا

ضروريا كي تؤدي هذه الادارة دورها بكفاءة . وغالبا ما تكون ادارة المراجعة الداخلية مسؤولة مباشرة أمام الادارة العليا (مجلس الادارة)، وفي بعض الأحيان يكون هناك قسم للمراجعة الداخلية يتبع الادارة المالية والتي بدورها تلي مباشرة الادارة العامة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة . وتبعية قسم المراجعة الداخلية للادارة العليا للمؤسسة يكفل تطبيق توصياته بسرعة مما يقوي من مركزه في المؤسسة .

2- تعمل ادارة المراجعة الداخلية بناء على سلطات صريحة، وتكون جميع الادارات الأخرى على علم بحقوقها وسلطاتها المطلقة في مراجعة جميع العمليات والدفاتر والسجلات دون أن تنتقيد في ذلك بروتين معين ، ولا يجب أن يسند الى ادارة المراجعة.

الداخلية أعمال تدخل في اختصاصات ادارات أخرى مثل الشراء البيع التسجيل المحاسبي... الخ ، وذلك حتى لا يجمع المراجع الداخلي بين الأداء والمراجعة في نفس الوقت، وكذلك لا ينبغي أن يحل أي موظف بادارة المراجعة الداخلية محل أي موظف غائب تابع لادارة أخرى حتى ولو كان ذلك بصفة مؤقتة.

3- تعتبر المراجعة الداخلية جزءا من الرقابة الداخلية ومع ذلك لا ينبغي الخلط بينهما، فالمراجعة الداخلية تتم بعد اتمام العمائات والقيود في الدفاتر أما الرقابة الداخلية فتتم بطريقة تلقائية في الوقت الذي تتم فيه العملية أو يتم قيدها بالدفاتر .

4- ادارة المراجعة الداخلية ليس من مهمتها مراقبة المديرين ولا وضع أية سياسات ولا اعطاء أي أوامر ، وليس من واجباتها تحدي السياسة التي تضعها الادارة ، اذ أن واجبها التأكد من تنفيذ السياسة التي تضعها الادارة.

5- لا تتدخل ادارة المراجعة الداخلية بطريقة مباشرة في شؤون الموظفين ، وينبغي أن تكون العلاقة بين المراجعين الداخليين وباقي الموظفين في الادارات الاخرى أساسها التعاون لغرض الوصول الى هدف مشترك وهو رفع شأن المؤسسة ، ويتطلب الأمر اقتناع الموظفين في المؤسسة بأن

المراجع الداخلي يساهم في اداء مهمتهم ويتعرف على الصعوبات التي يواجهونها من أجل ازالتها.

ويستحسن أن يعرض المراجع الداخلي ملاحظاته في بادئ الأمر على مدير الادارة المختص الذي يتبعه الموظف ، وهذه الطريقة تعطي المدير المسؤول عن الموظف أو الموظف نفسه فرصة للمناقشة وابداء الرأي وبيان وجهة نظره ، وهذه الطريقة تكون أحسن من عرض الملاحظات والنتائج المتوصل اليها من طرف المراجع الداخلي مباشرة على الادارة العليا للمؤسسة.

6- يقوم مدير المراجعة الداخلية بالاشراف على أعمال هذه الادارة بشكل مناسب وملائم وبما يحقق أعلى مستوى من الكفاءة والفعالية في ادارة اعمال المراجعة ومن أهم ما يجب مراعاته في هذا المجال ما يلي:

\_ اختيار الأفراد من أعضاء ادارة المراجعة الداخلية بالعدد الكافي لأكثر ولا أقل من اللازم.

\_ اختيار الأفراد من ذوي الخبرات المناسبة في مجال المراجعة .

توافر المؤهلات العلمية المناسبة في من يعمل بإدارة المراجعة الداخلية.

تقسيم الأعمال بين أفراد إدارة المراجعة الداخلية بطريقة منتظمة وبشكل متكامل بين عملاء الإدارة.

متابعة أعمال المراجعة للتأكد من قيام كل عضو بالمهام الموكلة إليه دون مخالفة للإجراءات والخطوات الموضوع مسبقاً

### المبحث الثالث: المراجع الداخلي و المراجع الخارجي

تقوم إدارة المؤسسة بإعداد القوائم المالية الختامية من خلال الدفاتر والسجلات المحاسبية، ولكي تعكس هذه القوائم الوضع المالي ونتائج الأعمال بصورة موثوق بها من طرف مستخدمي هذه القوائم لا بد من التصديق عليها من طرف شخص مهني محايد يدعى المراجع الخارجي أو المراجع المستقل وبصفة اخص "مراقب الحسابات" والتصديق على القوائم المالية يتمثل في رأي المراجع حول مدى عدالتها عن طريق التقرير الذي يعده في نهاية عملية المراجعة، ومن خلال هذا التقرير يكون في استطاعة مستخدم القوائم المالية أن يتخذوا القرارات الاقتصادية السليمة والرشيده حيث رأي المراجع الخارجي يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية بالبيانات والمعلومات المتضمنة بها، ولكي يكون رأي المراجع الخارجي موثقاً به ومعتمداً عليه يجب أن يكون مستقلاً استقلالاً تاماً عن إدارة المؤسسة تحت المراجعة، ويكون على مستوى جيد من الكفاءة العلمية والمهنية، ملتزماً بمعايير وآداب السلوك المهني والمحددة من طرف الجمعيات المهنية للمراجعة.

وبصدد بحثنا هذا سوف نركز على علاقة هذا المراجع الخارجي بالمراجع الداخلي للمؤسسة والخدمات التي يمكن أن يقدمها هذا الأخير للمراجع الخارجي والدور الذي تلعبه المؤسسة في تسهيل مهمته.

### المطلب الأول: المقارنة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي<sup>8</sup>

إن طريقة العمل بالنسبة للمراجعين الداخلي والخارجي لا تختلف من حيث فحص نظام الرقابة الداخلية وفحص السجلات المحاسبية و التقارير، والتحقق من الموجودات والمطالب، وكذلك الملاحظة والاستفسار وعمل المقارنات الإحصائية وأي وسائل أخرى لزيادة التحقق. ولهما غرض واحد في العمل على وجود نظام فعال للضبط الداخلي لمنع أي خطأ أو تلاعب ونظام محاسبي سليم يمد بالمعلومات الدقيقة التي تمكن من إعداد تقارير صحيحة.

وبالرغم من هذا التشابه فإن هناك اختلافات جوهرية بينهما تتمثل أساساً في الهدف من عملية المراجعة والنتيجة المتوصل إليها ودرجة الاستقلال، وسوف نقوم بإبراز أهم الاختلافات بينهما من خلال الجدول الموالي:

<sup>8</sup> محمد سمير الصبان نظرية المراجعة وآليات التطبيق، مرجع سابق، ص 31

جدول رقم ( 1 ) : المقارنة بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي.

| المراجع الداخلي                                                                                                                                                                                    | المراجع الخارجي                                                                                                                                                                                                                               | معيار الفرق                |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|
| الهدف الرئيسي:<br>خدمة الإدارة، عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعة. | 1.الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي من سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة من نتيجة الأعمال والمركز المالي<br>2.الهدف الثانوي:<br>اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية. | 1- الهدف أو الأهداف        |
| موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة.                                                                                                                                         | شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملك.                                                                                                                                                                                             | 2-نوعية من يقوم بالمراجعة. |
| يتمتع باستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات(مثل الحسابات والتكاليف) ولكنه يخدم رغبات وحاجات الإدارات الأخرى.                                                                                    | يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.                                                                                                                                                                          | 3- درجة الاستقلال          |
| مسؤول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.                                                                                                         | مسؤول أمام الملك،ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.                                                                                                                                                      | 4- المسؤولية               |
| تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي. فيقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي، يكون نطاق عمله.                                                                                     | يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها والقوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.                                                                                                                                | 5- نطاق العمل              |
| يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.                                                                                                                                                        | يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة.                                                                                                                                        | 6- توقيت الأداء            |

**المصدر:** محمد سمير الصبان، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارق عليها والمعايير الدولية ، الدار الجامعية، 2002 ، ص: 32

#### المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها قسم المراجعة الداخلية لمراقب الحسابات<sup>9</sup>

إن وجود قسم للمراجعة الداخلية في المؤسسة يساعد مراقب الحسابات في أداء مهامه وتسهيلها ، وكذلك يمكن المؤسسة من تخفيض الأتعاب الموجهة لمراقب الحسابات، وفيما يلي نتطرق إلى أهم الخدمات التي يمكن تقديمها لمراقب الحسابات من طرف قسم المراجعة الداخلية:

1- التعرف على محتوى التقارير المقدمة من طرف قسم المراجعة الداخلية للإدارة عن طريق فحصها و تتبع القرارات المتخذة من خلالها، لتكوين فكرة سليمة من طرف مراقب الحسابات عن مدى فعالية المراجعة الداخلية في تحسين وإحكام الرقابة الداخلية.

2- تضيق نطاق الاختبارات التي يجريها مراقب الحسابات في حالة الاطمئنان إلى أعمال قسم المراجعة الداخلية عن طريق التحقيق التفصيلي الذي يقوم به هذا القسم لمختلف العمليات، وكذلك يسهل عليه اختيار إجراءات المراجعة المناسبة.

3- تنسيق الجهود بين الموظفين في قسم المراجعة الداخلية و مراقب الحسابات عن طريق توفير كل البيانات و المعلومات اللازمة لعمل المراقب ومساعدته عند الحاجة ووضع خطة عمل للمراجعة الداخلية بالشكل الذي يساعد على انجاز عمل المراقب على أكمل وجه.

4- تقديم التوضيحات الصحيحة التي يحتاجها مراقب الحسابات أثناء تأديته لعمله، لما يتمتع به هذا القسم من خبرة ودراية بمختلف العمليات والإجراءات الموضوعة.

5- مساعدة مراقب الحسابات في كثير من أعمال الجرد المفاجئ و زيارة الفروع. تعتبر هذه النقاط أهم الخدمات التي يمكن أن يستفيد منها مراقب الحسابات من خلال وجود قسم للمراجعة الداخلية في المؤسسة يؤدي مهامه على أحسن وجه، وكذلك نخص بالذكر أن هناك دور هام للمؤسسة في تسهيل عمل مراقب الحسابات عن طريق تعيينه مبكرا لكي يتسنى له وضع برنامج المراجعة.

#### المطلب الثالث : دور المؤسسة في تسهيل عمل مراقب الحسابات<sup>10</sup>

يبدأ دور المؤسسة في تسهيل عمل مراقب الحسابات من أول السنة المالية ويستمر خلالها، وذلك بتعيينه مبكرا لتمكينه من تحضير عمله باتقان ووضع خطة المراجعة التي يقوم بها.

<sup>9</sup> نفس المرجع السابق، ص 33

<sup>10</sup> عبد الفتاح الصحن الرقابة و المراجعة الداخلية ، مرجع سابق ، ص 310

ويجب على ادارة المؤسسة اخطار الموظفين الرئيسيين بتعيين المراقب وشرح أغراض المراجعة لهم وبيان فائدتها للإدارة، وإقناعهم بأن اشتراكهم في تسهيل عمل المراقب جزء أساسي من واجباتهم .

ويجب أن توافي المؤسسة مراقب الحسابات بنسخ من محاضر جلسات مجلس الإدارة وأهم العقود المبرمة مع الاطراف الخارجية. ويجب على الادارة أن تراعي اعداد المكان المناسب لاستقبال مساعد المراقب وتهيئة أسباب الراحة لهم حتى يتمكنوا من انجاز واجباتهم بدقة وسرعة .

ومن الأمور الهامة أن تكلف المؤسسة موظفا لمساعدة المراقب في الحصول على السجلات والمستندات والملفات والمعلومات التي تلزم لأغراض المراجعة، وفي نهاية السنة وحتى تسير أعمال المراجعة بدون تعطيل ينبغي على قسم المحاسبة إعداد الكشوف والدفاتر الضرورية لعمل المراقب

وتقديمها له، ومن بين هذه الكشوف والدفاتر ما يلي:

- 1- ميزان مراجعة متوازن مع ترصيد كافة الحسابات .
- 2- قائمة بأسماء المدينين وأوراق القبض وأرصنتهم مرتبة حسب أعمار الديون وكشف للديون المشكوك فيها معتمد من الادارة .
- 3- قائمة أرصدة الدائنين وأوراق الدفع وشهادة من الادارة بأن جميع المطلوبات قد أخذت في الحسبان عند اعداد الميزانية.
- 4- قائمة الجرد موقعا عليها من طرف جميع المشاركين في إعدادها.
- 5- دفاتر محاضر جلسات مجلس الادارة والجمعية العامة للمساهمين موقعا عليها لآخر تاريخ.
- 6- مذكرات تسوية أرصدة البنوك.
- 7- قائمة الاستثمارات التي تمتلكها المؤسسة والايرادات المقبوضة منها .
- 8- كشف لكل نوع من الأصول يبين الزيادة أو الانخفاض والاهلاكات المتعلقة بها وتحليل مصروفات الصيانة والاصلاحات.
- 9- قائمة تحليلية للمبيعات والمشتريات والمردودات والمسموحات والخصم .
- 10- كشف تحليلي لأعباء الضرائب .

11- تجهيز طلبات المصادقة لارسالها الى البنوك والعملاء والموردين وغيرهم من المتعاملين مع المؤسسة من أجل طلب شهادات بجميع أرصدة الحسابات المفتوحة لديهم أو البضائع او الاوراق المالية المودعة طرفهم والغرض من ايداعها ، وكذلك طلب شهادة من

مصلحة الشهر العقاري لبيان أي تصرفات عقارية تمت باسم الشركة خلال السنة .

### خلاصة الفصل:

لضمان تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية لابد من وجود خلية للمراجعة الداخلية في المؤسسة تكون مستقلة وتابعة مباشرة للإدارة العليا، تعمل على تقويم هذا النظام وتحسينه من أجل ضمان دقة البيانات المقدمة للإدارة وحماية أصولها، وتحسين طرق تنفيذ مختلف النشاطات، لذلك ينبغي على الذين يقومون بهذه الوظيفة أن يكونوا مؤهلين لها، وذوي كفاءة عالية، كما ينبغي أن تكون هذه الخلية على اتصال دائم بالإدارات الأخرى، وهذا من أجل البحث عن الكفاءة والفعالية، فهي تعتبر أداة الإدارة وعينها الساهرة

في قياس فاعلية الوسائل الرقابية في المؤسسة . ونظرا لاعتراف الإدارة بأهمية الرقابة الداخلية فإن المراجعة الداخلية أصبحت الأداة نحو تحقيق الرقابة الفعالة.

تمهيد :

ان الاهداف التي تسعى لها الدولة هي تحقيق التنمية الاقتصادية ومن الوسائل المعول عليها فيه هذا المجال هي المؤسسات الاقتصادية نظرا لدور الكبير والفعال الذي تلعبه، وحتى تقوم هذه الأخيرة بهذه المهمة على أكمل وجه و مسايرة منها لتحولات الجارية في الاقتصاد دفعها هذا إلى خلق و اكتساب نظم معلومات إدارية، التي تعد بمثابة الموجه الرئيسي لبلوغ هذه الأهداف، وما يهمننا من هذه النظم هو نظام المراقبة الداخلي الذي يتربع على الدور الكبير نظرا لأهمية الكبيرة، حيث يمكن المؤسسة من خلق ميزة تنافسية واستغلال نقاط قوتها والتخلص من نقاط الضعف ومواجهة المخاطر، ذلك من خلال ما يوفره من معلومات بمختلف الطرق المتاحة والمناسبة وهو ما تطرقنا إليه في الفصلين السابقين.

ففي هذا الفصل سنحاول إسقاط الدارسة النظرية على مستوى المؤسسة الأنابيب الحلزونية غرداية، ALFA PIPE التي تم اختيارها كعينة من بين مؤسسات منطقة و سوف نتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية :

**المبحث الأول:** تقديم لمؤسسة الأنابيب الحلزونية بغرداية ALFA PIPE .

**المبحث الثاني:** واقع نظام المعلومات المحاسبي للرقابة في مؤسسة ALFA PIPE

**المبحث الثالث:** أثر نظام المعلومات المحاسبي للرقابة على فعالية تسيير في المؤسسة ALFA PIPE.

## المبحث الأول: تقديم لمؤسسة الأنابيب بغرداية "ALFA PIPE"

تعتبر وحدة الأنابيب الحلزونية من المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية المساهمة في تنمية الاقتصاد الوطني و الحلي لولاية غارداية، حيث يتجلى نشاطها في تغطية السوق الداخلية و تلبية حاجات المؤسسات بأساليب تكنولوجية محددة و تسعى أيضا إلى تصدير منتوجها للحصول على مكانة اقتصادية عالمية و جلب العملة الصعبة، و سنقدم في هذا المبحث إلى جوانب وحدة الأنابيب الحلزونية غارداية "ALFA PIPE".

### المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة

قبل التطرق للتعريف بالمؤسسة سنعطي لمحة تاريخية لنشأتها.

#### أولا: نشأة المؤسسة<sup>1</sup>

تعتبر أقدم المؤسسات العمومية الاقتصادية التي أسستها الجزائر في مجال صناعة الحديد و الصلب، المسماة "الشركة الجزائرية للحديد و الصلب" (SNS) و قد بدأت هذه الشركة نشاطها بعد الاستقلال و أخذت في التوسع خصوصا بعد إعادة تأميم الوحدتين الفرنسييتين "التيمال" و "سوتيبال" (ALTMEL) et (SOTUBAL). تمت عملية التأميم بعد الإمضاء على وثيقة تعاون خمس سنوات مع مؤسسة "فولوفال" (VOLLOVEL) لغرض المساعدة في التسيير التقني، كما تم إنشاء مركب الحجار الذي يعتبر الركيزة الأساسية لصناعة الحديد و لصلب في الجزائر. و قد تم تقسيم الشركة الوطنية للحديد و الصلب (SNS) في إطار إعادة هيكلة الشركات الوطنية سنة 1982 إلى عدة شركات من بينها:

- شركة ANABIB و هي الشركة الوطنية للأنابيب و تحويل للمنتجات المسطحة المختصة في إنتاج الأنابيب بمختلف أنواعها، بالإضافة إلى المنتجات المسطحة و زوايا الأنابيب الفلاحية (PIVOT) و مختلف تجهيزات الري، و نظرا لزيادة الطلب الداخلي و الخارجي على الحديد و الصلب في الفترة الأخيرة و بالأخص في قطاع المحروقات.
- شركة ENGI تختص بصناعة الغازات الصناعية الموجهة للصناعات الحديدية.
- شركة ENIPL و التي تقوم بإنتاج الحديد الموجه للبناء و الأشغال العمومية.
- شركة EMB تهتم ببضاعة المنتجات الخاصة بالتغليف و الموجهة للمواد الغذائية.
- شركة SIDER التي تشرف على مركب الحجار بعنابة.
- بعد صدور قانون 8801 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية تم إعادة هيكلة المؤسسة العمومية "أنابيب" التي أصبحت بمجلس إدارة خاص بها، وراس مال تابع للدولة و تفرعتمنها الوحدات التالية:
- وحدة الأنابيب و الغاز المنزلي بتبسة. TGT.
- وحدة المقاطع الباردة بالرغاية PAF.
- وحدة الأنابيب و تجهيزات الري ببرج بوعريرج TMIA.
- وحدة الأنابيب الكبيرة بالرغاية GTR.

<sup>1</sup>بناءا على معلومات من مصلحة المستخدمين.

- وحدة الأنابيب الصغيرة بالرعاية GTS .
- وحدة الصفائح المتموجة الكارهة للماء بوهران TOB .
- وحدة الأنابيب الحلزونية بغارداية TUS GH التي أصبحت تسمى الأنابيب الناقلة للغاز PIPE GAZ على المستويين المحلي والعالمي.
- و هذه الأخيرة هي محل الدراسة و سنتطرق إلى التعريف بالمؤسسة و أهم التطورات التي أقيمت عليها في الآونة الأخيرة.

### ثانيا: تعريف المؤسسة<sup>2</sup>

هي المؤسسة العمومية الاقتصادية للأنابيب الناقلة للغاز PIPE GAZ و التي تم إنشائها سنة 1974 على شكل وحدة للأنابيب الحلزونية بغرداية و كانت تابعة للمؤسسة الوطنية للأنابيب و تحويل المنتجات المسطحة براس مال قدره 70 مليون دينار جزائري، حيث قامت الشركة الألمانية " HOCH " بإنجاز هذا المشروع ( بكافة هياكله ) بالمنطقة الصناعية " بنورة " التي تبعد ببعد 8 كلم من مدينة غرداية وتتربع على مساحة تتجاوز 24 هكتار و هي أكبر وحدة للإنتاج على مستوى الولاية و تظم عدد كبير من العمال يزيد عن 969 عامل.

انطق النشاط الفعلي للمؤسسة في 15 أفريل 1977 حيث قامت الشركة الألمانية بمساعدة المؤسسة لفترة طويلة بعد تسليها مفاتيح المشروع، كما أن هذه الأخيرة طرأت عليها تغيرات منها :

\_ 15 نوفمبر 1983 : تم إعادة هيكلة الوحدة، و هذا حسب القرار الصادر في الجريدة الرسمية رقم 46 بتاريخ 13 / 11 / 1983

\_ في سنة 1986 : تم إنشاء ورشة التغليف بالزفت في إطار توسيع نشاطها .

\_ و في سنة 1989 : انقسمت وحدة غرداية إلى وحدتين و هما :

- وحدة الأنابيب و الخدمات القاعدية " ISI " التي تضم حوالي 390 عامل.

- وحدة الخدمات المختلفة " IPD " التي تضم حوالي 350 عامل.

\_ و في سنة 1991 : تم ضم الوحدتين من جديد نظرا لفشل تسير وحدة الخدمات المختلفة بسبب الخطأ في الدراسة التقنية لورشة التغليف الداخلي بالإسمنت للأنابيب الناقلة للمياه، حيث أعيدت الوحدة إلى حالتها السابقة، و أصبحت تسمى " وحدة الأنابيب الحلزونية و الخدمات القاعدية " TUBES SPIRAL .

\_ وفي سنة 1992 تم إنشاء ورشة جديدة للتغليف الداخلي و الخارجي للأنابيب بمادة البولي إيثيلين " polyéthylène " وذلك من أجل التطوير و التحسين في جودة المنتجات.

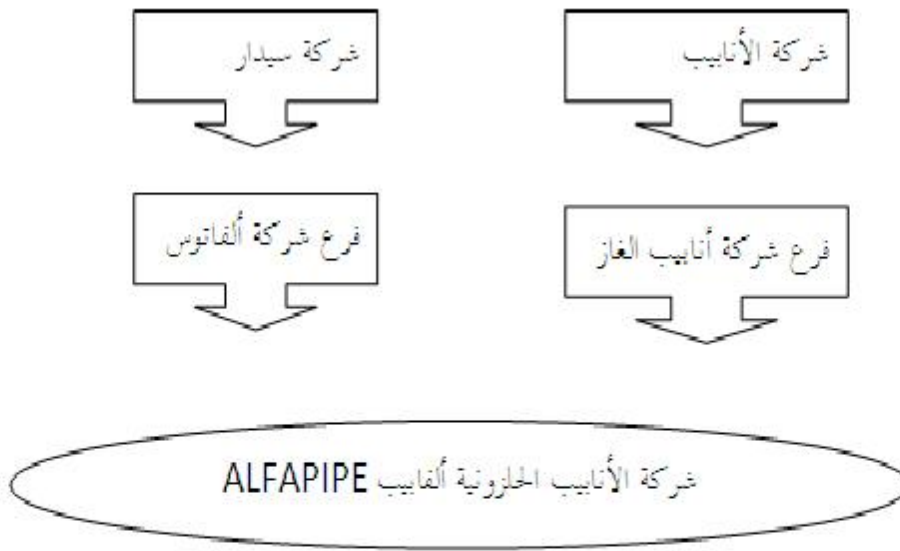
\_ و في 15 أكتوبر 2000 : بعد إعادة هيكلة مجموعة أنابيب أصبحت الوحدة مؤسسة عمومية اقتصادية تحمل اسم مؤسسة أنابيب الناقلة للغاز " PIPE GAZ " و مديرية مستقلة ماليا و إداريا تابعة لمجمع الأنابيب " GROOPE ANABIB " .

وفي إطار إعادة الهيكلة ثم تقسيم هذه الوحدات إلى مديريات مشكلة لمجمع أنابيب:

- مديرية غارداية PIPE GAZ .
- مديرية الرغبة TUPE LONGITUDINAL و تظم وحدتي GTR و PTS .

<sup>2</sup>بناءا عن معلومات مصلحة الموارد البشرية.

- المديرية الثالثة تضم كل من تبسة ، وهران ، برج بوعريريج .
  - \_ " و في 20 جانفي 2001 : تحصلت مؤسسة أنابيب على شهادة الجودة العالمية ISO 9001 " و على شهادة المعهد الأمريكي البترولي APIGI .
  - \_ و في سنة 2002 : تم إدخال مشروع تقني جديد لمراقبة النوعية NDT يعمل بالأشعة السينية " أشعة X " .
  - \_ و في سنة 2006 : فكرت المؤسسة PIPEGAE في مشروع الشراكة مع أنابيب غاز " ALFA TUS " لزيادة راس المال .
  - \_ في سنة 2007 : تم دمج المؤسستين و أصبحت تحمل اسم ALFA PIPE " " إلى يومنا هذا لم تحدث أي تغيرات .
- كما يوضحه الشكل التالي:



الشكل رقم ( 4 ) يوضح كيفية إنشاء وحدة ALFA PIPE

من إعداد الطلاب بناء على معطيات مقدمة من المؤسسة

### المطلب الثاني: أهمية المؤسسة و أهدافها، نشاطها و معاملاتها أولا: الأهمية

- تلعب وحدة الأنابيب الحلزونية " ALFA PIPE " دورا كبيرا في التنمية الاقتصادية على الصعيد الوطني و المحلي، حيث تتعامل مع كل من شركة سوناطاراك و سونلغاز و محاور الرش الخاصة بقطاعي الخ، حيث تقوم بتغطية حوالي 60 % من احتياجات السوق الوطنية .
- على الصعيد المحلي : فهي تساهم في تشغيل حوالي 969 عامل مما يعني امتصاص جزء من البطالة الموجودة على مستوى المنطقة و التشغيل يشمل جميع المستويات، كرجال الأمن الداخلي، السائقين، المسيرين، العمال داخل الورشات، المهندسين ... الخ، كما تساهم في فكاك العزلة عن مناطق الجنوب بصفة عامة، منطقة غارداية بصفة خاصة، مما يزيد من فعالية دورها و موقعها الإستراتيجي و القريب من أي مناطق تواجد الحقول البترولية كحاسي مسعود، حاسي الرمل، عين آميناس مع مساهمتها في زيادة إيرادات الولاية من خلال

الضرائب التي تقوم بدفعها إلى مصلحة الضرائب.

- على الصعيد الدولي: لعبت الوحدة دور فعال في نشر السمعة الحسنة على مستوى جودة منتجات المؤسسات الوطنية، و ذلك بعد تحصلها على شهادتين: الأولى في الجودة العالمية ISO 9001 والثانية شهادة المعهد الأمريكي البترولي " APIGI "، مما يعني الجودة العالية لمنتجاتها، مع احترام مواعيد تسليمات الطلبات قدر الإمكان، كما تسعى المؤسسة إلى الحفاظ على مركزها في السوق.

## ثانيا: أهداف المؤسسة

- تسعى المؤسسة لتحقيق العديد من الأهداف و هذا لتغطية الاحتياج الوطني و خاصة لمؤسسات سوناطراك، سونلغاز، قطاع الري و البناء، ويمكن تلخيص هذه الأهداف في:
- المساهمة في تغطية الاحتياجات الوطنية (قطاع المحروقات و الري).
  - الاحتكاك بالمؤسسات الأجنبية من أجل اكتساب الخبرة و التكنولوجيا الجديدة في مجال العمل.
  - العمل على تطوير نظام معلوماتي فعال يساعد على اكتساب تقنيات جديدة في مجال تخصصها.
  - تدريب و تكوين العمال من أجل إكسابهم خبرة مهنية و معرفة التطورات الحديثة في مجالهم
  - تخفيض التكاليف بحيث يصبح للوحدة سعر تنافسي.
  - تطبيق المقاييس العالمية للجودة و المنتوجات.
  - توفير رؤوس الأموال الأجنبية عن طريق بيع المنتج لعملاء أجنبية (العملة الصعبة).
  - منافسة المؤسسات الأجنبية.
  - التخفيض من ديون المؤسسة.
  - المساهمة في التنمية الوطنية من خلال تمويل الخزينة العامة.
  - المساهمة في تنمية المنطقة، و العمل على امتصاص البطالة و ذلك بخلق مناصب شغل جديدة.

## ثالثا: نشاط المؤسسة و معاملاتها

يتمثل نشاطها الأساسي في إنتاج الأنابيب المصنوعة من الصلب بغرض نقل البترول و الغاز الطبيعي و الماء و كل السوائل الواقعة تحت الضغط العالي.

و تبلغ الطاقة الإنتاجية للمؤسسة في الحالة العادية 100000 طن سنويا، حيث تستطيع المؤسسة إنتاج أنابيب يتراوح قطرها ما بين 106 مم و 1625 مم و هو أعلى قطر يميز الوحدة عن باقي المؤسسات الأخرى في الجمع و طوله بين 7 أمتار إلى 13 متر، و من أهم الأنشطة التي تقوم بها الوحدة هي:

- صناعة الأنابيب الخاصة بنقل البترول و الغاز.
  - بيع منتجات أنابيب إلى بعض المؤسسات الخاصة.
  - بيع مشتقات و بقايا الحديد إلى مؤسسات خاصة.
- إن المواد الأولية المستعملة في الإنتاج تكون على شكل ملفوفات حديدية " La bobine " أيلفاف حديد خام بالدرجة الأولى يتم الحصول عليها إما من مجمع الحديد و الصلب بالحجار أو عن طريق الاستيراد من الخارج ألمانيا، اليابان، فرنسا، ويصل وزن هذه الملفوفات في الحالات العادية إلى حوالي 20 طن.

وتستعمل مواد أولية أخرى لتغليف المستوردة من الخارج مثل: Epoxy, grenaille Polyéthylène, Adhésive ، و تعتبر هذه المواد أساسية في عملية التغليف و بمعدل 24/24 ساعة بتناوب في اليوم وباستمرار دون توقف و حتى أيام العطل و الأعياد الدينية و الوطنية، في حالة ما إذا كان هنالك طلبات كثيرة كما أنها تعمل بثلاثة خطوط إنتاجية أي بالترتيب في عملية الإنتاج.

### معاملات المؤسسة<sup>3</sup>

لقد كانت لدى المؤسسة و ما تزال هنالك معاملات كثيرة و طلبات متعددة مما ساعدها على النهوض و تطوير إنتاجها. و تنقسم معاملات المؤسسة إلى فئتين الموردين و العملاء .

### فئة الموردين:

- منهم الداخليين و هم:
- مؤسسة ALFA SID التي تختص ببيع المادة الأولية ملفوفة الفولاذ La bobine acier .
- مؤسسة NAFTAL مختصة في بيع الزيوت و الوقود.
- مؤسسة ENGI تهتم ببيع الأكسجين و الآزوت.
- مؤسسة ENTPL تمول المؤسسة بسلك التلحيم.
- مؤسسة ENAPCI مختصة في بيع مواد الطلاء.
- مؤسسة ENAP SIG مختصة في الغاز و الكهرباء.
- **موردون خارجيين:**
- مؤسسة ATOFIN الفرنسية تهتم بإنتاج مواد التغليف بالبولىيثلان ( Polyéthylène ).
- مؤسسة PER MAX -INDUSTRIES U.KLTD متعددة الجنسيات لندن تهتم ببيع ملفوفة الفولاذ.
- مؤسسة SGG الألمانية يتعلق نشاطها بإنتاج قطع الغيار الخاصة بالماء.
- مؤسسة HEELARBATOR ALLEVORD الفرنسية تنتج Grenaille .
- مؤسسة CONTROLAB الفرنسية تختص بإنتاج وسائل المراقبة المخبرية.
- مؤسسة VALMECA SA فرنسية تختص في قطع الغيار ميكانيكي.
- مؤسسة W. K المملكة المتحدة .
- مؤسسة STROWAG ألمانية تختص في قطع الغيار كهرباء .
- مؤسسة GUY فرنسية تختص في قطع الغيار.
- مؤسسة AVY فرنسية تختص في قطع الغيار كهرباء .
- مؤسسة ACELOR فرنسية تختص في حديد و صلب .
- مؤسسة JOHON تركية تختص في دهن .
- مؤسسة NE TECH إسبانيا تختص في GRUNILE هذه المادة خاصة بالتغليف الداخلي.

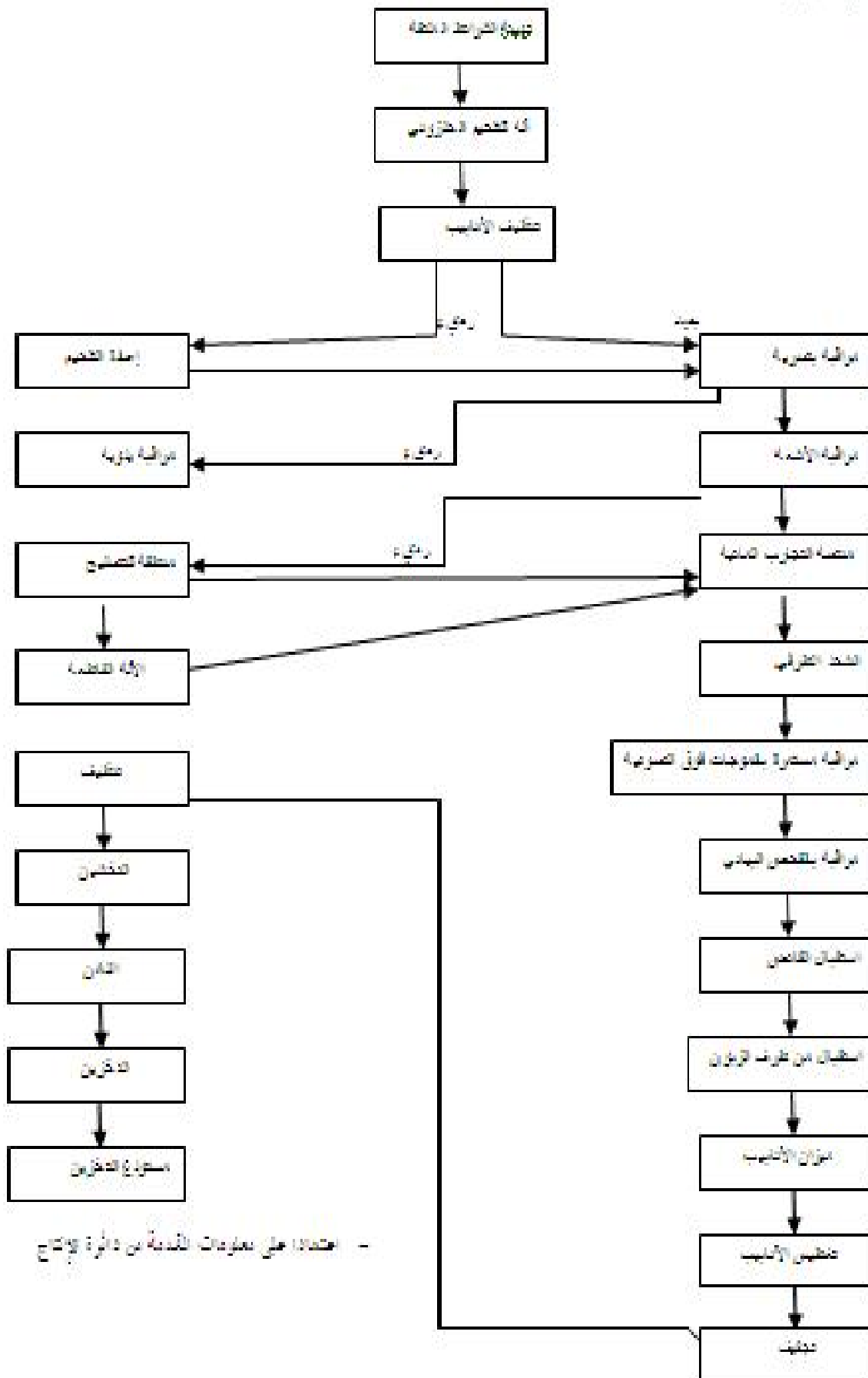
### فئة العملاء :

- عملاء الدائمين مثل سوناطراك، سونلغاز .
- عملاء مؤقتين مثل مقاولين البناء.
- فئة الواسطة و يمثلون تجار الجملة و التجزئة و الوكلاء و هم

<sup>3</sup>بناءً على المعلومات مصلحة الموارد البشرية .

تابعين للمؤسسة .

- الحكومة: باعتبارها المشرع الأول و الأخير للقوانين و التشريعات المتعمقة بنشاط المؤسسة في مجال الضرائب..... الخ.



- هي الخاصة بتحويل المادة الأولية La bobine acier إلى الأنابيب حلزونية بالتلحيم وتتم هذه العملية كمايلي :
- يتم أولا وضع الشريط الملتف من الصلب ( La bobine ) في الآلة M3 التي تقوم بفتحه .
  - تهيئة التدفقات من طرف الآلة M4 حيث تستقبل الشريط من الآلة M3 ثم تقوم بتهيئة جوانب الشريط ثم يذهب إلى التلحيم
  - تقطيع الأنبوب طول بين 7 متر، 13 متر ثم تنظف من التلحيم من الداخل و الخارج من طرف آلات M10 ، M9 ، M17
  - مراقبة بصرية داخل و خارج الأنبوب تتم هذه المراقبة بالعين المجردة كما تستعمل الآلات اليدوية للتأكد من عدم وجود خلل داخل الأنبوب حيث تتم هذه العملية بتسليط الضوء داخل الأنبوب وتدويره .
  - مراقبة بالفحص الإشعاعي من طرف الآلة M23 Radiographie تتم مراقبة الأنبوب أولاً بالأشعة X1 لملاحظة تحت البنية الكيميائية وذلك بتوصيل جهاز الإشعاع بشاشة مرئية.
  - تجارب مقاومة الضغط من طرف منصة التجارب المائية M 24 الخاصة بتوازن السوائل .
  - الشحذ الطرقي للأنابيب من طرف الآلة M25 Chanfrinage
  - مراقبة مستمرة بالموجات الصوتية من طرف NDT
  - مراقبة بالتخطيط الإشعاعي من طرف الآلة M 29 يتم عرض الأنبوب للأشعة X2 ويتم تسجيل على شريط فيلم ، ويتم عرض الأنبوب على جهاز الإضاءة حيث تتم المراقبة لكامل الأنبوب .
- بعد تكملة هذه المرحلة يرسل إلى الورشتين الخاصيتين بالتغليف.

### الورشة الثانية :

- التغليف الخارجي : قبل تغليفه يجب تنظيفه ثم تجفيفه إن الهدف من التغليف الخارجي للأنبوب هو الحماية من عوامل البيئة المحيطة به كالحرارة و الرطوبة يحتوي هذا التغليف على طبقة أو طبقتين حسب طلب الزبون وذلك باستعمال إحدى الطرق التالية :
- التغليف باستعمال المواد الرطبة الهيدروكربونية (غاز الفحم ) ، طبقة أو طبقتين من طلاء .
  - التغليف البولي إيثيلين polyéthylène من خلال شريط ملتف على الأنبوب بعد تسخينه لإزالة الرطوبة ، ثم استعمال المساحيق الخاكة خارجيا لإزالة قشور الأكسيد و الصدأ ، وضع طبقة من البلاستيك أبيض لمنع الحرارة ثم يتم صب البولي إيثيلين ثم وضع طبقة من البلاستيك أسود الواقية من الرطوبة ، وفي الأخير تتم عملية التبريد برش الماء .

### الورشة الثالثة :

- التغليف الداخلي : تتم هذا التغليف بنوعين بعد عملية التنظيف الداخلي كمايلي :
- التغليف ب Grenaille حيث يتم وضع هذه المادة داخل الأنبوب وهو في حالة تدوير بسرعة كبيرة جدا .

- التغليف بالإبوكسي epoxy حيث يوضع الأنبوب في حالة دوران وتلصق هذه المادة بواسطة جهاز لمرش القائم على سطح يتحرك داخل الأنبوب ، ويتم التجفيف باهواء الساخن .

### المبحث الثاني: واقع نظام المعلومات المالي في مؤسسة " ALFA PIPE "

بهدف إسقاط الدراسة النظرية التي تعرضنا لها في الفصل الأول حول نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز و محاولة منا معرفة مدى تجسيد هذا النظام على أرض واقع المؤسسة سنتناول هذا المبحث وفق التقسيم التالي:

#### المطلب الأول: تشخيص البيئة الداخلية للمؤسسة

يهدف تشخيص البيئة الداخلية أساسا إلى تحديد نقاط القوة التي تساعد على تنمية و تطوير المؤسسة وكذا نقاط الضعف التي يجب معالجتها وتفاديها مستقبلا، لذلك حاولنا من خلال تحميل البيئة الداخلية لمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز التركيز على أهم المؤشرات في نشاطها بشكل عام والمتمثلة في ما يلي:

#### دراسة الهيكل التنظيمي

تتجلى أهمية الهيكل التنظيمي للمؤسسة في تحديد مختلف المسؤوليات و كذا توزيع المهام، وهذا من أجل المساعدة على الرقابة و التنظيم من جهة و التسيير الحسن لمختلف العمليات و الأنشطة من جهة أخرى، بالإضافة محاولة التنسيق بين مختلف الوظائف لبلوغ الأهداف، سنحاول من خلالدراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز ALFA PIPE " "

التطرق لمختلف المديريات و الدوائر و المصالح المكونة لها و الموضحة على النحو التالي:

**أولاً: الرئيس المدير العام:** وهو أعلى سلطة في المؤسسة، المسؤول على إستراتيجياتها العامة يعمل على التنسيق بين جميع المديريات لتحقيق الأهداف العامة، يصدر الأوامر و يتخذ القرارات اللازمة، وهو الواصل بين المؤسسة ومجموعة أنابيب التابعة لها إداريا.

#### **ثانياً: مساعد المدير العام**

**1-مساعد المدير العام للأمن:** و هو المختص بتوفير الأمن الداخلي اللازم للمؤسسة و عملائها يسهر على تطبيق قواعد الأمن، مسؤول على التعرف على أي دخیل للمؤسسة، له جميع الوسائل التي تمكنهم ذلك، مع تفويض من قبل الإدارة العامة باتخاذ القرارات الخاصة بمجال عمله و لو فريق عمل تابع لهيساعده على القيام بهذه الوظائف.

**2-مساعد المدير العام لمراقبة الجودة:** وهو الذي يسهر على تطبيق كل المواصفات العالمية لجودة على جميع الأعمال التي تقام في المؤسسة، بمراقبة مدى تطبيق المديريات المختلفة للتعليمات الواجب إتباعه بعملها، و الحرص على أن تكون مقررات العمل مؤهلة للقيام بذلك العمل.

#### **3-مساعد المدير العام لمراقبة التسيير:** وهو المسؤول عن مراقبة

المديريات المختلفة في المؤسسة ومدى احترامها لتحقيق أهدافها و تتبع الانحرافات أثناء حدوثها للتقليل من الأخطار التي يمكن أن تنتج عنها،

خاصة المحاسبة العامة و المالية.

**4-مساعد المدير العام القانوني:** و الذي من اختصاصه جميع المعاملات القانونية المتعلقة بالمؤسسة كالعقود المبرمة مع المؤسسات الأخرى، الإنشاءات الجديدة، مختص بكل مجمل جميع المنازعات و القضايا المرفوعة في المحكمة سواء مع المؤسسات الأخرى أو مع المؤسسة و موظفيها.

**5-مساعد المدير العام للمراجعة**

**ثالثا: المديريات**

**1المديرية التقنية:** ولها دور مهم يتمثل في:

- تحديد مواصفات المواد الأولية وقطع الغيار .  
- تعمل على تصليح الأعصاب على مستوى الآلات الإنتاجية أو وسائل النقل?

- تقوم بإنتاج بعض أنواع قطع الغيار و تعمل على تطوير أجهزة المناولة بما يسهل من عملها .

- هي مسؤولة عن وضع برامج الإنتاج الخاصة بالطلبات المقدمة للمؤسسة، كما أنها مسؤولة عن جميع عمليات الرقابة لضمان جودة منتجات المؤسسة، تشمل دائرة الإنتاج، دائرة التغليف، دائرة الصيانة، دائرة رقابة النوعية، مصلحة البرمجة.

**2مديرية الموارد البشرية:** تهتم هذه المديرية بمختلف شؤون العاملين خاصة الإدارية و الاجتماعية منها، حيث تقوم بالسهر و الإشراف على مختلف عمليات التوظيف و التكوين، التأهيل و التحفيز، الترقية و توزيع الأجور، المكافآت و العطل، الوضعية الاجتماعية اتجاه الضمان الاجتماعي، كما تقوم بإعداد التقارير التي تتعمل بتطور عدد العمال و معدل دوراني و الغيابات ..... إلخ. و تحرص أيضا على ربط العمل بالمؤسسة أكثر فأكثر و ذلك على أساس المعلومات المحصلة من مختلف المديريات الأخرى، يلخص هذا كله ضمن مهمة كل دائرة من دوائر المديريات التالية:

**أ - دائرة المستخدمين:** حيث تسهر على كل ما يرتبط بالمستخدمين و المشاكل و النزاعات التي تواجهها كما تقوم بإعداد و التخطيط لسياسات المتعمقة بالأفراد و تنميتهم و الإشراف على تنفيذها بالتنسيق مع الدوائر الأخرى.

**ب - دائرة التسير:** تسهر على السير الحسن لمعمل في المؤسسة و ذلك بتسيير كل ما يتعلق بالعمال من خلال العمل على راحتهم والحفاظ على أمنهم و حقوقهم.

**ج - دائرة الإعلام الآلي:** تتكفل بمختلف العمليات المرتبطة بالجانب الإداري للعاملين من جداول ووثائق إدارية و ما شابه.

**3مديرية التموين:** تعتبر هذه المديرية بمثابة الوسيط بين المؤسسة و المورد حيث تقوم بالتفاوض مع هذا الأخير سواء كان محليا أو أجنبيا لتوريد ما تحتاج إليه ( مواد أولية، مواد و لوازم قطع الغيار ... إلخ) وذلك بعد إعداد برامج التموين و تحديد الاحتياجات العامة و المختلفة للمؤسسة، كما تعمل على التسير الحسن لعمليات الاستيراد وكل ما يتعمل بها، إضافة إلى حرصها على التسير الأمثل للمخزونات و تضم هذه المديرية.

**\_ دائرة الشراء:** تهتم بشراء كل المواد التي تحتاج إليها المؤسسة بناءا على طلب مركز التخزين أو أي جهة من الجهات الأخرى الممثلة في

إحدى المديریات و تلك الملفات أو البرامج الخاصة بالمشتريات.

**4مديرية المالية :** تعد من المديریات الرئيسية للمؤسسة، وذلك لأن عملها حساس نوعا ما إذا ما قورن بباقي المديریات الأخرى، إذ تهتم بمختلف العمليات المالية و المحاسبة حسب طبيعتها وذلك من خلال تحميل مختلف الحسابات و مراقبة جميع التصريجات المالية، كما تقوم بإعداد مختلف الدفاتر والتسجيلات المحاسبية، إضافة إلى القيام بإعداد مختلف الميزانيات و مراقبتها وهذا كله بهدف تحديد الوضعية أو الحالة المالية العامة للمؤسسة و متابعة سير النشاط فيها و تضم هذه المديرية الدوائر التالية:

**أ - دائرة المحاسبة العامة:** تقوم هذه الدوائر بتسجيل العمليات المحاسبية (شراء وبيع) التي تقوم بها المؤسسة في إطار ممارسة نشاطها ومن ثم مراقبتها.

**ب - دائرة الخزينة:** تقوم هذه الدائرة بالتكفل بكل ما يهم المصالح المالية للمؤسسة و تعمل على حفظ التوازن المالي لها.

**5المديرية التجارية:** و تعتبر بمثابة الوسيط بين المؤسسة و الزبائن ، حيث تقوم بالتفاوض مع هذا الأخير على الصفقات التي تريد إبرامها معها فيما يخص الطلبات، السعر و الوقت..... إلخ ذلك بعد الإطلاع على العرض المقدم من طرفه و دارستها، كما تعمل على تلبية أكبر عدد ممكن من الطلبات، إضافة إلى الاهتمام بكل ما يتعلق بعمليات البيع و التسويق المرتبط بالمنتج وهذا بالتنسيق مع مختلف المديریات الأخرى. تضم دائرتين هما:

**أ - دائرة التجارة:** تشرف على العمليات المتعلقة بها، إذ تقوم بمتابعة عمليات البيع الخاصة بالمنتج من بداية التعاقد و حتى خروجه من المؤسسة.

**ب - دائرة التسويق :** تعد الأساس في عمليات التعاقد و إعداد الصفقات، إذ أن عملها يتركز على عرض و إشهار و ترويج المنتج لتلقي الطلبات من الزبائن، ومن ثم العمل على دراستها لتحديد بنود الاتفاق كالمدة و السعر، المواصفات المطلوبة، هذا في حالة ما إذا تم هذا الأخير فعلا، إضافة إلى هذا فإن مهمتها الرئيسية تتمثل في القيام بمختلف عمليات التسويق و التعاقد مع الزبائن حتى يصل المنتج النهائي إليه بالمواصفات المطلوبة.

## المطلب الثاني: تشخيص البيئة الخارجية

و تتمثل في تشخيص علاقة مؤسسة "ALFA PIPE" بالمؤسسات الأخرى تتعامل المؤسسة معجمله من المؤسسات و ذلك من أجل تحقيق الأهداف المخطط لها.

**أولا: علاقة المؤسسة بالموردين وهم** الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تتعامل معها المؤسسة لإقتناء حاجاتهم من المواد الأولية (قطاع غيار، التجييزات، وقود... إلخ)، وتتم المفاضلة بينهم على أساس عدد من المعايير و المتمثلة أساسا في السعر، التسديد، الجودة، الفترة، لاختيار أحسنهم لتعاقد معه، و تتعامل المؤسسة مع نوعين من الموردين:

**1الموردون الداخليون:** عندما تكون عملية الشراء محلية يتم التعامل مع عدد من الموردين الداخليين من أجل اقتناء المادة الأولية و بعض اللوازم الأخرى، نذكر من بينها:

- مؤسسة " ALFASID " لإقتناء منها ملفوفات الفولاذ.
- مؤسسة " NAFTAL " لإقتناء منها الزيوت و الوقود.

- مؤسسة "ENTPL" لإقتناء منهما سلك التلحيم.
- مؤسسة "RSI" و مؤسسة "RGC" لإقتناء منهما قطاع الغيار.
- مؤسسة "ENGI" لإقتناء منها الأوكسجين و الآزوت.
- مؤسسة "ENAPSIG" لإقتناء منها الطلاء.

## 2الموردون الخارجيين: عندما تكون عمليات الشراء عن طريق الإستيراد

- تقوم المؤسسة بالتعامل مع عدد من الموردين الخارجيين نذكر من بينها:
- مؤسسة "BSCOATING" لإقتناء الطلاء الداخلي و الخارجي.
  - مؤسسة "PARMARY-INDUSTRISE UKLTD" شركة متعددة الجنسيات مقرها في لندن لإقتناء منها الفولاذ.
  - مؤسسة "WAKALMAN" شركة ألمانية لإقتناء منها قطع الغيار.
  - مؤسسة "CONTROLAB" فرنسية لإقتناء منها وسائل المراقبة المخبرية.
  - مؤسسة "AGFA GEVEART.NV" بلجيكية لإقتناء منها أشربة الأشعة و المنتجات المتطورة .
- ثانيا: علاقة المؤسسة بالعملاء وهم الذين يشترون المنتوجات و ينقسمون إلى:

## 1دائمون : كسوناطرك، سونلغاز، مديريات الري.

## 2المؤقتين: كل المقاولين.

ثالثا: علاقة المؤسسة بالمؤسسات المالية

## بالضمان الاجتماعي: وهي دفع جميع المصاريف المتعلقة بالتأمين

الاجتماعي للعمل، والتعويضات عن حوادث العمل و المرض و المنح العائلية وهي جمل التزاماتها اتجاه مصلحة الضمان الاجتماعي.

## بالبنوك: يعتبر البنك الخارجي الجزائري «BEA» هو البنك الذي تتعامل

معه المؤسسة و تقوم بجميع عملياتها المالية من خلاله كعملية تسديد

الموردين الخارجيين، قبض مستحقات الزبائن، دفع أجور العمال ... إلخ.

## بشركات التأمين: تعد شركة التأمين "SAA" الشركة التي تتعامل معها

المؤسسة في تأمين البضائع المستوردة إما بحرا أو جوا كقطع الغيار،

حيث تكون نسبة التأليف البحري 0.07 % ونسبة التأليف الجوي 0.05 % كما تقوم بتأليف الممتلكات الأخرى ذات القيمة العالية.

## بالحكومة: تعد الحكومة المشرع الأول و الأخير للقوانين و التشريعات

المتعلقة بنشاط المؤسسة في مجال الضرائب و قوانين الاستيراد و التصدير.

## بمصلحة الضرائب: تعتبر المؤسسة المساهم الأكبر في الإيرادات الجبائية

لولاية غرداية.

## المطلب الثالث: الوظيفة المالية في المؤسسة

### أولا: تعريف بالوظيفة المالية ل "ALFAPIPE"

تعد الوظيفة المالية من الوظائف الأساسية في أية مؤسسة، سواء كانت عمومية أو خاصة، ومهما كانت طبيعة نشاطها إذ يتسع مفهومها من مجرد تدبير الأموال ليتعداها إلى استخدامها للاستخدام الأمثل والعمل على إيجاد الحلول للقيود التي تواجهها المؤسسة من : التوازن، الوفاء، الاستقلالية المالية إلى المردودية.

يتجسد مفهوم الوظيفة المالية على مستوى المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب "ALFAPIPE" في الدور الذي تؤديه من خلال سعيها في البحث عن أموال من مصادرها الممكنة، بعد تحديد الحاجات التي تريدها من الأموال من خلال برامجها و حجم المشاريع الاستثمارية التي تشرف على إنتاجها و تتجسد هذه المصادر في ما صرح به المدير المالي للمؤسسة في الديون

القصيرة و المتوسطة الأجل و اعتمادها أيضا و بشكل معتبر على التمويل الذاتي.

ما تم استنتاجه من خلال تواجدها في المؤسسة و بالتحديد في مديرية المالية طيلة فترة التربص أن الوظيفة المالية في المؤسسة ليست مكلفة فقط تجلب الأموال بل تأخذ على عاتقها كل المشاكل ذات الطابع المالي والتي من بينها:

- تحديد الاحتياجات المالية.
- تخصيص و توزيع الأموال على مختلف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة.
- متابعة و مراقبة تنفيذ البرامج المالية، حرصا على أن تتم العمليات المالية ضمن الخطوط المرسومة في الخطة العملية و البرامج الموزعة على فترات السنة كلها في شكل موازنات تقديرية.

وعلى ضوء ما سبق فإن الوظيفة المالية في المؤسسة "ALFAPIPE" تجمع عدد من الفروع والمتعاقبة بكل من التمويل و المتابعة، المحاسبة، المؤشرات المالية، المراجعة الداخلية، تسيير الخزينة، الميزانيات التقديرية.

وعليه خلصنا إلى الأهداف التي تضعها الوظيفة المالية في المؤسسة نصب عينها ما يلي:

- السيولة.
- المردودية.
- تنفيذ المشاريع في الآجال المحددة دون تأخر لأنه يكلفها مصاريف باهظة.

### ثانيا: تقديم إدارة المحاسبة و المالية

تقوم بالعمليات المالية و المحاسبية و تطبيق إجراءات و أنظمة المحاسبة بتحميل الحسابات ومراقبة مختلف التصريحات من رقم أعمال و ضرائب كما تقوم بإعداد مختلف الدفاتر و السجلات المحاسبية كما تقوم بمراقبة التسيير و الشؤون المالية.

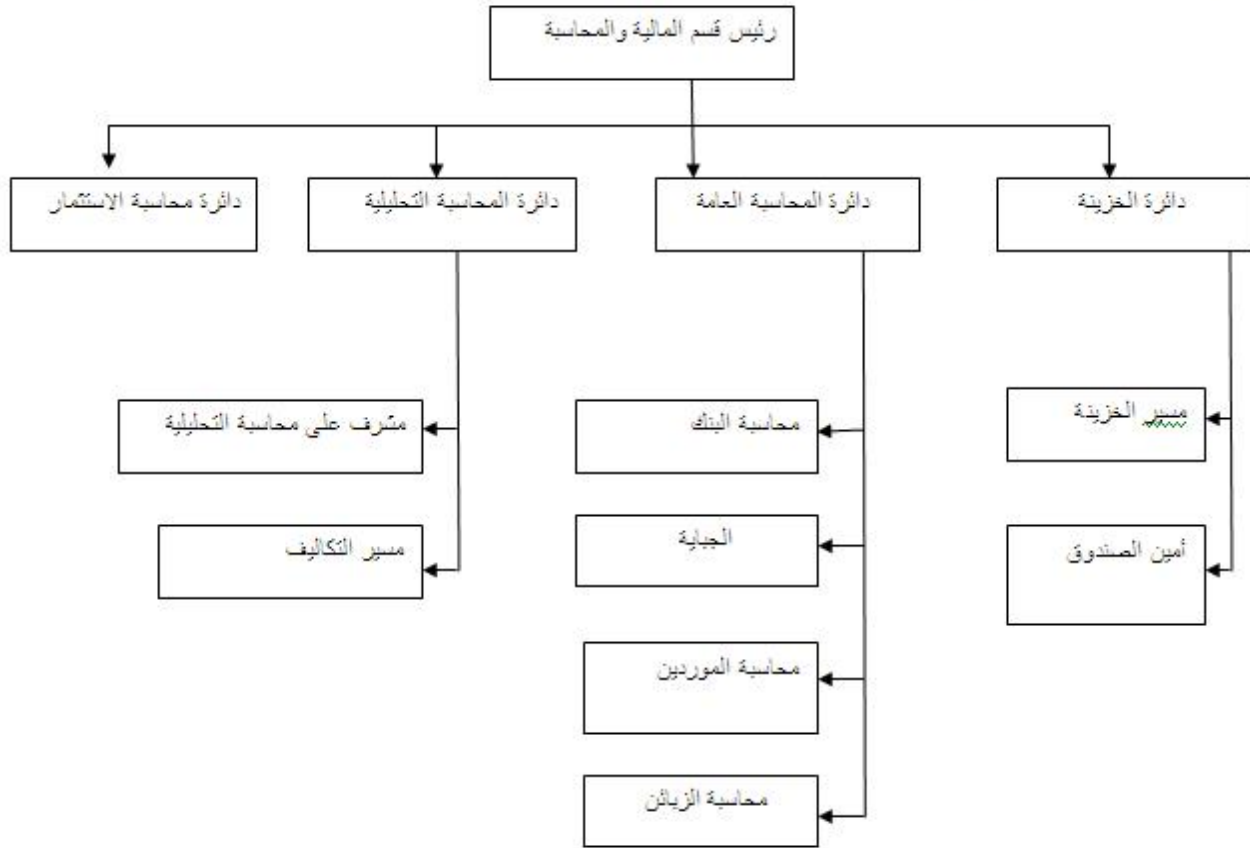
و في ما يلي تقديم الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة و المالية.

#### 1 تعريف إدارة المحاسبة و المالية:

تقوم بالعمليات المالية و المحاسبية و تطبيق إجراءات و أنظمة المحاسبة بتحميل الحسابات ومراقبة مختلف التصريحات من رقم أعمال و ضرائب كما تقوم بإعداد مختلف الدفاتر و السجلات المحاسبية، بالإضافة إلى ذلك تقوم بمراقبة التسيير و الشؤون المالية.

وفي ما يلي تقدم الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة و المالية.

الشكل رقم (6) : يوضح الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية



المصدر: من إعداد الطلاب بناء على معلومات دائرة المحاسبة والمالية في المؤسسة

**المصدر:** من إعداد الطلاب بناء على معلومات دائرة المحاسبة والمالية في المؤسسة

**2 تحليل و توصيف إدارة المحاسبة و المالية: تنقسم إلى ثلاثة ( مديريات ) أو دوائر:**

**أ - دائرة الخزينة و العلاقات البنكية:** تهتم بكل ما يتعلق بالمعاملات مع البنوك و هي المسؤولة عن المال الموضوع في المؤسسة نقدا ويتمثل ذلك في الصندوق.

و تتفرع هذه الدوائر إلى ثلاثة مصالح و هي:

- مصلحة الخزينة.

- مصلحة الصندوق.

**ب - دائرة المحاسبة العامة:** تلعب دورا محوريا و مهما فكل العمليات المحاسبية في المؤسسة تمر على مصالح هذه الدائرة ومن بينها:

- مصلحة محاسبة الاستثمارات.

- مصلحة محاسبة الجباية.

- مصلحة محاسبة الموردين.
- مصلحة محاسبة الزبائن.
- مصلحة محاسبة البنوك.

**ج - دائرة الميزانيات والمراقبة:** تهتم هذه الدائرة بإعداد الميزانيات التقديرية و مراقبة التسيير في المؤسسة، وتنقسم إلى ثلاثة مصالح:

- مراقبة التسيير.
- محاسبة المواد.
- مراقبة حسابات المستخدمين.

### المبحث الثالث: أثر نظام المعلومات المحاسبية على فعالية التسيير في المؤسسة

بغرض دراسة تأثير نظام المعلومات المحاسبي على فعالية تسيير المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الناقلة للغاز و تطلب منا معرفة الدور الذي تؤديه القوائم المالية كمخرجات لنظام المعلومات المحاسبي في فاعلية التسيير.

#### المطلب الأول: القوائم المالية للمؤسسة

أولا: قائمة حسابات النتائج

تبين هذه القائمة مختلف التكاليف التي أنفقتها المؤسسة و مختلف الإيرادات التي تحصلت عليها خلال 5 سنوات و هي من 2013 إلى 2009 ، و يمكن معرفة كيفية تسيير المؤسسة من خلال الجدول التالي:

الجدول ( 02) : يوضح أي حسابات المؤسسة في قائمة حسابات النتائج لفترة الدراسة. الوحدة: 1 دج

| 2013        | 2012       | 2011       | 2010       | 2009       | البيان السنوات    |
|-------------|------------|------------|------------|------------|-------------------|
| 11694429633 | 3184261828 | 7406967752 | 4049132011 | 413245677  | رقم الأعمال       |
| 2647245923  | 585850373  | 9801675863 | 509215022  | 112284384  | القيمة المضافة    |
| 9366650822  | 3584310359 | 5935807672 | 4184792126 | 424858204  | مصاريف الاستغلال  |
| 1321380512  | 274994336- | 48388082   | 210975592- | 661706532  | النتيجة الاستغلال |
| 1391667604  | 440220371- | 48224461   | 210943758- | 278580970- | النتيجة الإجمالية |
| 0           | 0          | 0          | 0          | 0          | الضرائب           |
| 1391667604  | 440220371- | 48224461   | 210943758- | 278580970- | النتيجة الصافية   |

المصدر: من إعداد الطلاب اعتمادا على جداول حسابات النتائج للمؤسسة خلال 2013-2009

و لتسهيل قراءة الجدول يمكن عرضه في شكل أعمدة كالتالي:

1 - من خلال دارستنا لرقم الأعمال المحقق من 2013-2009 نستخلص أن هناك تذبذب في الأخير و ذلك على حسب النشاط المتواجد في المؤسسة زيادة على ذلك الطلبات المتوفرة لكلسنة، فمثلا في سنة 2013 كان هناك مشروع جيد جدا اسمه 3 GK.

و إذ يوجد انخفاض ضعيف في رقم الأعمال سنة 2009 بحوالي 0.5 % مقارنة مع سنة 2010 ، و من ثم وجود زيادة على ذلك ارتفاع جد معتمد حوالي 83 % في سنة 2011 مقارنة مع سنة 2010 ، و من جهة أخرى خصوصا مع الطلبية الأخيرة المتمثلة في مشروع 3 GK و ذلك سنة 2013 فكان رقم الأعمال قياسي جدا مقارنة مع الخمس السنوات الأخيرة لأنه مشروع استراتيجي

للمؤسسة خصوصا للاقتصاد الوطني عموما.

2 القيمة المضافة: تعتبر الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة، حيث عرفت تزايدا خلال 2009 إلى 2011 ثم تراجع في 2012 نتيجة الزيادة في الحسابات الوسيطة و من جهة أخرى حققت أكبر قيمة سنة 2013 قدرت ب 2647245923 دج، حيث نجدها لها علاقة جدوية مع رقم الأعمال المحقق خلال الخمس السنوات الأخيرة.

3- إن مصاريف الإستغلال لعبت دوار مهما في تحديد التكلفة الوحيدة للمنتوج المصنع إذ كانت مابين الزيادة و النقصان تناوبا بين سنوات لتغير حجم النشاط أي حسب الطلبات، حيث بلغت أكبر قيمة لها سنة 2013 ب 9366650822 دج و عرفت أقل قيمة في سنة 2009 قدرت ب 424858204 دج.

4- أما فيما يخص نتيجة الإستغلال أيضا هي كانت في تذبذب حيث عرفت أكبر قيمة سنة 2013 قدرت ب 1321380512 دج، حيث كانت في ارتفاع سنة 2009 و 2011 أما فيما يخص سنتي 2010 و 2012 فشهدت انخفاضا بقيمة سالبة.

5- من خلال ملاحظتنا للشكل و دارستنا نجد أن المؤسسة كانت تواجه عجزا في 2009-2010 وضعت حدا له سنة 2011 وسرعان ما واجهت عجزا جديدا سنة 2012 و قد حققت ربحا خلال سنة 2013

6- نلاحظ أن المؤسسة تطبق عليها نسبة الضريبة خلال داراستنا رغم أنه كان لها ربحا في سنة 2011 و 2013 إذ لم يفرض عليها ضريبة رغم أنها محقة أرباحا نتيجة للخسائر في السنوات السابقة .

## ثانيا: قائمة الميزانية المالية

إن الميزانية المالية هي صورة للمؤسسة تتكون من جانبين هما أصول و خصوم كمايلي:

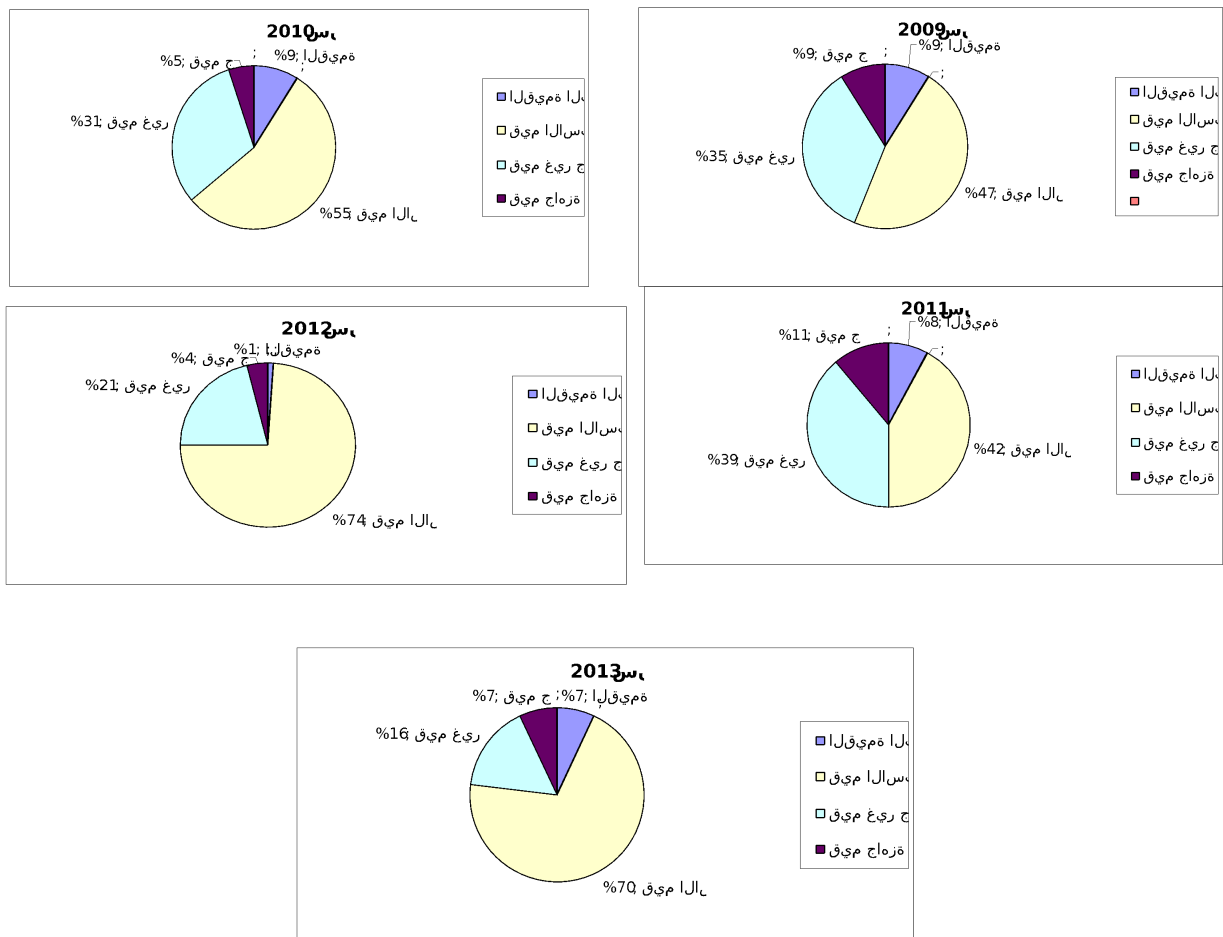
الجدول رقم (03) : يوضح لنا الميزانية المالية الوحدة : 1 دج

|        | البيان           | 2009       | %    | 2010      | %    | 2011       | %    | 2012       | %    | 2013       | %    |
|--------|------------------|------------|------|-----------|------|------------|------|------------|------|------------|------|
| الأصول | القيمة الثابتة   | 396823827  | 9%   | 386831053 | 9%   | 321271207  | 8%   | 257022457  | 1%   | 203538714  | 7%   |
|        | أصول متدولة      | 326976798  | 91%  | 3         | 91%  | 1703656392 | 92%  | 6991590823 | 99%  | 2517078858 | 93%  |
|        | قيم الإستغلال    | 151462593  | 47%  | 227098937 | 55%  | 861577560  | 42%  | 5391342152 | 74%  | 193087610  | 70%  |
|        | قيم غير جاهزة    | 141904312  | 35%  | 206097297 | 31%  | 802709401  | 39%  | 1531238846 | 21%  | 455442312  | 16%  |
|        | قيم جاهزة        | 335607741  | 9%   | 57071670  | 5%   | 3936431    | 11%  | 69009825   | 4%   | 130760093  | 7%   |
|        | المجموع          | 400622159  | 100% | 410771840 | 100% | 2024927599 | 100% | 7248613280 | 100% | 2720617572 | 100% |
| الخصوم | الأموال الدائمة  | 141327497  | 55%  | 338781520 | 22%  | 1361266306 | 66%  | 6342180966 | 86%  | 147814138  | 65%  |
|        | الأموال خاصة     | 1324426490 | 33%  | 228362225 | 20%  | 1243246455 | 61%  | 5153239364 | 84%  | 129131638  | 60%  |
|        | نيون طويلة الأجل | 88848486   | 2%   | 110419295 | 2%   | 118019851  | 5%   | 188941602  | 2%   | 186824997  | 5%   |
|        | نيون قصيرة الأجل | 263465399  | 65%  | 376893688 | 78%  | 663661291  | 34%  | 2634653995 | 14%  | 410101641  | 35%  |
|        | المجموع          | 400622159  | 100% | 410771870 | 100% | 2027927599 | 100% | 7248613280 | 100% | 2720617572 | 100% |

المصدر: من إعداد الطلاب اعتمادا على قوائم الميزانية العامة

للمؤسسة .

و لتسهيل قراءة و توضيح ذلك أكثر يمكننا عرضها في الأشكال التالية :



المصدر: من إعداد الطلاب  
إعتمادا على قوائم الميزانية العامة للمؤسسة.

## 1- جانب الأصول (الاستخدامات):

إن غياب قيم ثابتة ناتج عن أقساط الإهلاكات لكل دورة محاسبية من جهة أخرى إن اقتناء القيم الثابتة الجديدة لا تأخذ إستراتيجية كثيرة لا تبعد عن 5%

كانت قي الاستغلال في أعلى نسبة سنة 2012 قدرت ب 74 % نظرا لانطلاق مشروع 3 GK حيث كانت تقوم بتخزين المواد المصنعة في تزايد.

من خلال الشكل نلاحظ أن قيم غير جاهزة سجلت أعلى مستوياتها سنة

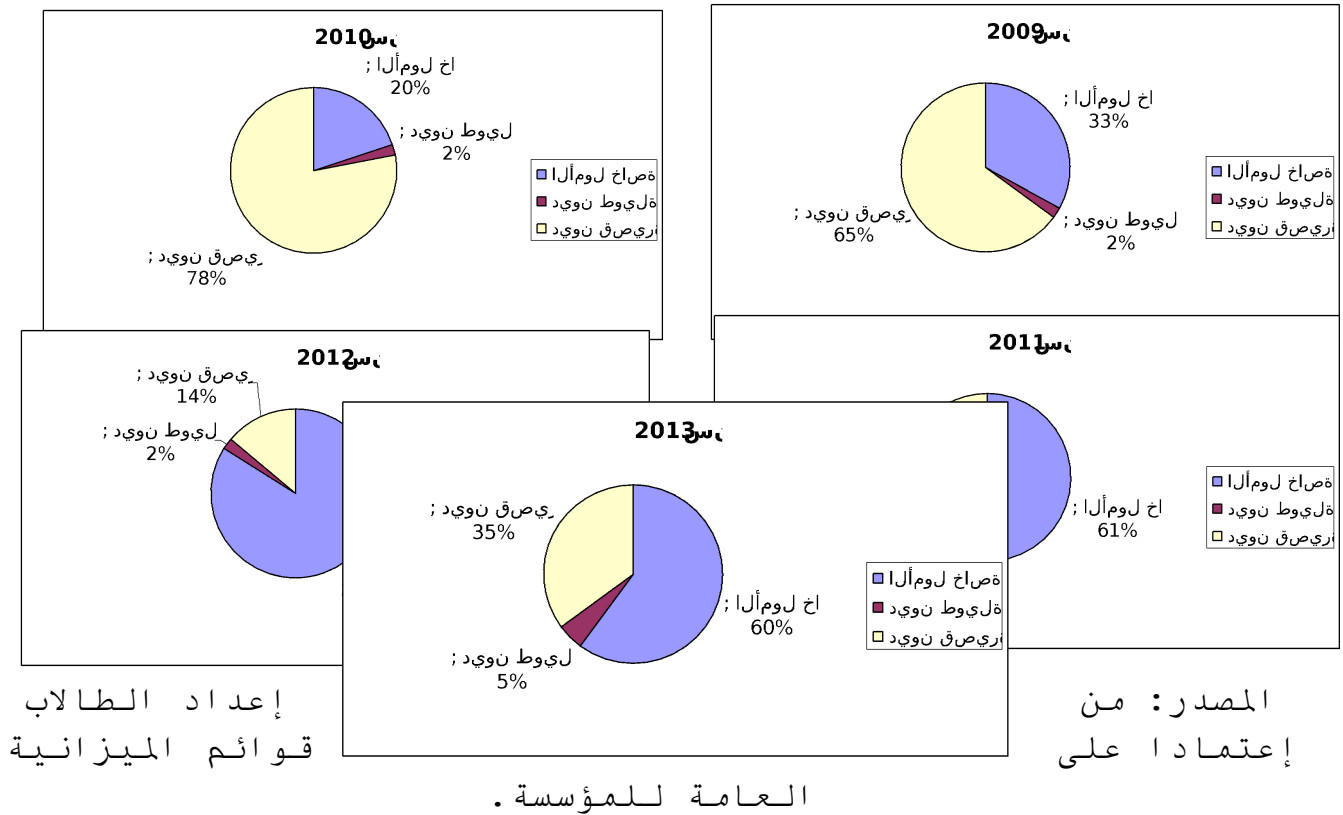
2011 و قدر ب 39% بعد عملية دمج الشركتين GROUP ANABIB, SIDER خلقت شركة ALFA PIPE بعد عملية تطهير لقيم غير جاهزة، و نلاحظ أنها كانت في انخفاض مستمر في 2012 و 2013

أما فيما يخص القيم الجاهزة، إن تخلص مؤسسة ALFA PIPE من الديون البنكية حساب (58) بعدهو أكبر نجاح لسياساتها المالية و تبين السيولة.

2- جانب الخصوم (الموارد):

يمكن توضيح أهم التغيرات من الأشكال رقم (7) قائمة الميزانية المالية للمؤسسة جانب الخصوم

تغيرات مكونات الخصوم



نلاحظ أن الأموال الخاصة انطلقا من سنة 2010 سجلت خسارة، و بعد عملية الدمج في سنة رفعت للمؤسسة من أ راسمالها قدر ب 25000000000.00 دج لتكوين ALFA PIPE، و نظرا لمركزية القرار للمؤسسة الأم التي تقوم بضخ الأموال إلى الوحدات بغرداية و عنابة، و في سنة 2011 سجلت أقصى خسارة 440000000 دج رحلت إلى سنة 2012 و تجمد الأموال الخاصة قدره ب 291316389 دج.

شهدت الديون الطويلة الأجل ارتفاعا ضئيلا خلال فترة الدراسة كونها لا تعتمد عليها المؤسسة بشكل كبير في تمويل استثماراتها.

أما في يخص الديون قصيرة الأجل لاحظنا أنها كانت متذبذبة بشكل عام على مدى سنوات الدراسة، حيث وجهت مباشرة لتمويل الاستغلال.

**المطلب الثاني: النسب المالية و عتبة المردودية و تحميل المبيعات**

- أولاً: تحليل الميزانية بواسطة النسب
- بعد دراستنا لميزانية المالية على مدى خمس سنوات سوف نحلل هذه الميزانية عن طريق مؤشرات التوازن المالي، إذ تستعمل هذه النسب في معرفة ما مدى قدرة المؤسسة على توليد الأرباح وتحقيق فائضا من إيرادات التشغيل و من أهمها:
- نسبة العائد على الأصول (رجحية الأصول) = النتيجة الصافية / مجموع الأصول.
  - نسبة العائد على الأموال الخاصة = النتيجة الصافية / الأموال الخاصة.
  - نسبة العائد على رأس المال (الأموال الدائمة) = النتيجة الصافية / الأموال الدائمة.
  - نسبة الاستقلالية المالية = الأموال الخاصة / مجموع الديون.
  - نسبة الخزينة العامة = أصول متداولة / ديون قصيرة الأجل.
  - نسبة الخزينة الفورية = القيم الجاهزة / ديون قصيرة الأجل.
  - نسبة التمويل الخاص (الذاتي) = الأموال الخاصة / القيم الثابتة.
  - نسبة التمويل الدائم = الأموال الدائمة / القيم الثابتة.
  - نسبة قابلية السداد = مجموع الأصول / مجموع الديون.
  - نسبة المردودية التجارية = نتيجة الاستغلال / رقم الأعمال الصافي.
  - نسبة دوران العملاء = المبيعات \ العملاء + أوراق القبض.
  - قدرة التمويل الذاتي = النتيجة الصافية + الإهلاكات و المؤونات.
  - أ رسمال العامل الصافي FR.NET = الأموال الدائمة - القيم الثابتة.

جدول رقم (03) النسب المالية

| السنوات النسب                   | 2009        | 2010        | 2011       | 2012      | 2013      |
|---------------------------------|-------------|-------------|------------|-----------|-----------|
| نسبة العائد على الأصول          | -           | -           | 0,02       | -         | 0,5       |
| نسبة العائد على الأموال الخاصة  | -           | -           | 0,02       | -         | 0,51      |
| نسبة العائد على الأموال الدائمة | -           | -           | 0,03       | -         | 0,94      |
| نسبة الاستقلالية المالية        | 0,48        | 0,05        | 1,5        | 12,65     | 5         |
| نسبة الخزينة العامة             | 0,12        | 1,16        | 2,56       | 23,5      | 6,13      |
| نسبة الخزينة الفورية            | 0,12        | 0,01        | 0,05       | 0,23      | 0,31      |
| نسبة التمويل الخاص (الذاتي)     | 3,33        | 0,59        | 3,86       | 23,94     | 6,34      |
| نسبة التمويل الدائم             | 3,56        | 0,87        | 4,23       | 24,67     | 7,26      |
| نسبة قابلية السداد              | 1,47        | 1,05        | 2,59       | 14,9      | 4,55      |
| نسبة المردودية التجارية         | 0,16        | -           | 0,06       | -         | 0,11      |
| نسبة دوران العملاء              | 3,63        | 2,12        | 12,38      | 1,31      | 28,43     |
| قدرة التمويل الذاتي caf (دج)    | 166338780   | 2447187-    | 276816518  | 69983398- | 102495852 |
| رسمال العامل الصافي fr.net (دج) | 13735920149 | 48049532,4- | 1039995100 | 608515850 | 127460267 |
|                                 |             |             |            | 9         | 2         |

- المصدر: من اعداد الطلاب اعتمادا على قوائم الميزانية
- نلاحظ من خلال الجدول أن المؤسسة لم تحقق كفاءة عالية من توليد الأرباح من الأصول حيث أن كل دينار مستثمر يولد 0.02 دج سنة

2011 أما في سنة 2013 فكان دينار مستثمر يولد 0.5 دج من الأرباح و هذا يبين أن المؤسسة فشلت في تحقيق أرباح عالية نتيجة لزيادة التكاليف و المصاريف أو بسبب الزيادة في إجمالي الأصول نتيجة شراء أصول جديدة و يمكن القول أن مردودية المؤسسة ضعيفة نظرا لسعر تكلفة الإنتاج الودوي العالينتيجه سعر المواد الأولية الخاصة.

- العوائد التي حققتها المؤسسة من أموالها الخاصة كانت ضعيفة إذ كل دينار مستثمر قدر عائده "ب 0.02 دج خلال 2011 فكان في زيادة ب 0.49 دج في سنة 2013 و هذا يبين أن المؤسسة عاجزة عن جني و تحقيق الأرباح من أموالها الخاصة المشتربة حسب الطلبات حيث قدر كل سهم عند دمج المؤسسة ALFA PIPE ب 1000 دج في سنة 2013 حقق انخفاضا في السهم حوالي 453.19 دج مقابل تحققه بالربح.
- قدرة نسبة العائد على راس المال المستثمر ب 0.94 % و هذا يعني أن المؤسسة ستعاني من مشكلة جلب رؤوس أموال جديدة لتمويل حاجتها في المستقبل. مثلا تجديد خطوط الانتاج أو اختيار مورد مواد خام (حديد و صلب).
- نلاحظ أن نسبة الاستقلالية المالية للمؤسسة خلال 3 سنوات الأخيرة أكبر من الواحد، هذا مايفسر أنها مستقلة ماليا و من المستبعد أن تتعرض لضغوط خارجية من طرف الدائنون.
- فيما يخص نسبة الخزينة العامة أكبر من الواحد، فهذا يدل على أن المؤسسة قادرة على الالتزام بتسديد ديونها القصيرة الأجل كما تبين أنها حققت فائض في الخزينة.
- أما بالنسبة للخزينة الفورية فقدرة 0.1 % أي أقل من 0.5 %، هذا يعني أن المؤسسة لديها عجز في تمويل ديونها القصيرة الأجل بالقيم الجاهزة، إذ ستواجه صعوبة في الخزينة إذا كانت مدة تمويل القيم القابلة للتحقق إلى القيم الجاهزة أكبر من مدة استحقاق الديون القصيرة الأجل.
- نسبة الخزينة الفورية نلاحظ أنهذه الأخيرة في تحسن مستمر، فمثلا قدرت ب 1 % سنة 2010 و 31 % سنة 2013 لكن عجز مالي اتجاه ديونها قصيرة الأجل و يمكن تحسنهاالوضعية من خلال تحصيل حقوق الزبائن.
- نسبة التمويل الخاص الذاتي: نلاحظ أنهذه السنة تفوق 24 % سنة 2012 لأن لاستثماراتتمول من طرف الأموال الخاصة و من جهة أخرى أن الخسارة الكبيرة خلال سنة 2012 أثرت سلبا على نسبة التمويل الخاص الذاتي حيث قدرت في سنة 2013 ب 6 %
- نسبة التمويل الدائم: إن مجموع الأموال الخاصة و الديون الطويلة الأجل مقارنة مع القيمالثابتة قدرت ب 25 % في سنة 2012 حيث ما ذكر سالفًا أن خسارة سنة 2012 أثرت سلبا على نسبة التمويل الدائم التي قدرت في سنة 2013 ب 7 % .
- نسبة قابلية السداد: نلاحظ أنهناك تحسن ملحوظ خلال سنوات 2010 إلى 2012 حيثقدر ب 15 % سنة 2012 و في سنة 2013 قدرت ب 5 % نظرا للمؤونات و المخزونات ولحقوق التي كانت جد عالية.
- نشاهد أن نسبة المردودية التجارية حققت عجزا خلال سنتين 2012 نظرا لنقص الطلبات و زيادة المصاريف(مصاريف المستخدمين،

الضرائب، مالية، متنوعة و أقساط لإهلاك)، لكن في سنة 2013 سجلت تحسن قدر ب 11 % ، لأن في هذه السنة كان مشروع GK3 .

- نسبة دوران العملاء: إن مشروع GK3 سنة 2013 كان ضخم في رقم الأعمال المحقق وأيضا الإستراتيجية المتبعة من طرف مصلحة التجارية كانت ناجحة في تحصيل حقول للعملاء.
  - ثانيا : العتبة المردودية
  - تحديد العتبة المردودية
- يتم حساب العتبة المردودية بالعلاقة التالية:
- رقم الأعمال الصافي \* التكاليف الثابتة / الهامش على التكاليف المتغيرة.

-تحديد التكاليف:

-المواد الأولية 95 % منها تكاليف متغيرة و الباقي تكاليف ثابتة

- خدمات 95 % منها تكاليف متغيرة و الباقي تكاليف ثابتة .
- مصاريف المستخدمين 70 % تكاليف متغيرة و 30 % تكاليف ثابتة .
- الضرائب و الرسوم 80 % تكاليف متغيرة و 20 % تكاليف ثابتة .
- مصاريف المالية كلها تكاليف متغيرة .
- مصاريف متنوعة 60 % تكاليف متغيرة و 40 % تكاليف ثابتة.
- مصاريف الاستهلاكات و المؤونات هي تكاليف ثابتة.

الجدول رقم (04) التكاليف المتغيرة و الثابتة للمؤسسة " ALFAPIP "

| السنوات والبيان    | 2009        | 2010        | 2011       | 2012       | 2013        |
|--------------------|-------------|-------------|------------|------------|-------------|
| تكاليف المتغيرة cv | 4421570129  | 3895355760  | 6828162433 | 3560461112 | 730242556,5 |
| تكاليف الثابتة cf  | 271541076,8 | 292653236,8 | 533688364  | 369722220  | 687689205,9 |

من إعداد الطلاب اعتمادا على جداول حسابات النتائج

الجدول رقم ( 05 ) عتبة المردودية من إعداد الطلاب اعتمادا على جداول حسابات النتائج

| البيان السنوات                | 2009        | 2010        | 2011        | 2012        | 2013        |
|-------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| رقم الأعمال ca                | 413245677   | 4049132011  | 7406967752  | 3184261828  | 11694429633 |
| تكاليف المتغيرة cv            | 4421570129  | 3895355760  | 6828162433  | 3560461112  | 730242556,5 |
| هامش على التكلفة المتغيرة mcv | 4008324452- | 153776251   | 578805319   | 376199284-  | 10964187077 |
| تكاليف الثابتة cf             | 271541076,8 | 292653236,8 | 533688364,1 | 369722219,5 | 687689205,9 |
| عتبة المردودية ca             | 27995033,2- | 7705946670  | 6829606385  | 3129438041- | 733491044,2 |

التعليق:

نلاحظ من الجدول رقم ( 05 ) أن المؤسسة ألفابايب قد حققت النتائج التالية:

- سنة 2009 : حققت رقم أعمال 4131245677 دج و كانت نقطة التعادل عند المبلغ 27995033.25 - و هو مبلغ الذي يبين بأن المؤسسة لم تستطع أن تغطي تكاليفها المتغيرة لأنها كانت أكبر من رقم أعمال.
- سنة 2010 : من الرغم أن كان هناك انخفاض في رقم الأعمال فحققت نقطة التعادل 770594666.55 دج لأن رقم الأعمال غطى جميع

- التكاليف، و يمكن القول أن المؤسسة دخلت مجال الربح.
- سنة 2011 : كان هناك ارتفاع في رقم الأعمال الذي قدر 7406967752 دج فحقق نقطة التعادل بمبلغ 6829606385.33 دج ففي هذه السنة حققت المؤسسة ربح على السنتين السابق.
- سنة 2012 : يوجد انخفاض كبير في رقم الأعمال المقدر بالمبلغ 3184261828 دج فكان هناك خسارة فادحة حققت المؤسسة نقطة التعادل 3129438041.45 - دج لأن التكاليف المتغيرة كانت أكبر من رقم الأعمال .
- سنة 2013 : حققت المؤسسة رقم أعمال جيد مقارنة بالسنوات الأربعة السابقة لأنه كان مشروع GK3 الذي حقق عتبة مردودية قدرت 733491044.22 دج نتيجة لرقم الأعمال الذي غطى التكاليف

### ثالثاً : تحميل المبيعات

جدول رقم (06) الإنتاج المبيعات الفعلي و المستهدف لسنة 2011

| 2011<br>المبيعات<br>المستهدفة | 2011<br>المبيعات<br>الفعالية | البيان   |             |                    |
|-------------------------------|------------------------------|----------|-------------|--------------------|
| الكمية                        | القيمة                       | الكمية   | القيمة      | المنتجات<br>التامة |
| 150,42                        | 5170268,13                   | 138      | 4653241,32  | tube sp28          |
| 6075,661                      | 111051083                    | 5574,001 | 99945974,94 | tube sp42          |
| 9,81                          | 503315,29                    | 9        | 452983,76   | tube sp64          |

المصدر : من إعداد الطلاب اعتمادا على وثائق المؤسسة ، دائرة الإنتاج .

جدول رقم (07) الإنتاج المبيعات الفعلي و المستهدف لسنة 2012

| 2012<br>المبيعات<br>المستهدفة | 2012<br>المبيعات<br>الفعالية | البيان   |             |                    |
|-------------------------------|------------------------------|----------|-------------|--------------------|
| الكمية                        | القيمة                       | الكمية   | القيمة      | المنتجات<br>التامة |
| 92,432                        | 3972205,37                   | 84,8     | 3574984,83  | tube sp28          |
| 10594,8                       | 288959184                    | 9720     | 260063265,6 | tube sp42          |
| 31720,711                     | 1488501977                   | 29101,57 | 1339651779  | tube sp64          |

المصدر : من إعداد الطلاب اعتمادا على وثائق المؤسسة ، دائرة الإنتاج .

جدول رقم (08) الانحرافات المبيعات الفعلي و المستهدف لسنة 2011

| الانحراف | الانحراف | البيان |        |          |
|----------|----------|--------|--------|----------|
| الكمية   | القيمة   | الكمية | القيمة | المنتجات |

| التامة    |         |        |              |         |
|-----------|---------|--------|--------------|---------|
| tube sp28 | 11,11%- | 9,00%- | 517026,81-   | 12,42-  |
| tube sp42 | 11,11%- | 9,00%- | 11105108,33- | 501,66- |
| tube sp64 | 11,11%- | 9,00%- | 50331,53-    | 0,8-    |

المصدر : من إعداد الطلاب اعتمادا على وثائق المؤسسة ، دائرة الإنتاج .

جدول رقم (09) الإنحرافات المبيعات الفعلية و المستهدف لسنة 2012

| المنتجات<br>التامة | القيمة  | البيان | الانحراف 2012 % | الانحراف 2012 % |
|--------------------|---------|--------|-----------------|-----------------|
| tube sp28          | 11,11%- | 9,00%- | 397220,54-      | 7,63-           |
| tube sp42          | 11,11%- | 9,00%- | 28895918,4-     | 874,8-          |
| tube sp64          | 11,11%- | 9,00%- | 148850197,7-    | 2619,14         |

المصدر: من إعداد الطلاب اعتمادا على وثائق المؤسسة، دائرة الإنتاج

### المطلب الثالث: تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة

#### أولا: نظام المعلومات المحاسبي و معايير إعداد التقرير المالي ( IFRS )

من السمات التي يتميز بها نظام المعلومات المحاسبي عن بقية النظم الأخرى أنه مرن و لهالقابلية على توظيف كل ما من شأنه أن يرفع من الأداء المالي للمؤسسة و يضعها في مأمن عنالمخاطر المالية، كما يساهم في تحقيق أهدافها المرسومة، و على هذا الأساس نجده أحسن الأدوات التيتمكن مجلس المعايير المحاسبية الدولية ASB في توظيفها لمعايير الإبلاغ المالي IFRS بحكم أنهذاالنظام يتشابه إلى حد كبير في آليات عمله مع بعض معايير الإبلاغ كالمعيار الأول(إعداد التقاريرالمالية) الذي يبدل إلى ضمان أن تصبح القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير للمرة الأولى قوائم ذاتجودة عالية من حيث جعمها واضحة و قابلة للمقارنة. هذا المعيار يتوافق و يتطابق مع خصائص مخرجات نظام المعلومات المحاسبي (المعلومة المالية) التي تتميز بالدقة أي أنها مبنية على بيانات موثوقة و معالجة نتيجة العملية التشغيلية و قبل أنتصل إلى مستخدميهاتخضع لعملية التغذية العكسية، كل هذه المراحل تجعل من القوائم المالية أيمخرجات النظام واضحة و سهلة الفهم، حديثة تصل في الوقت المناسب.

أما المعيار 70 (الأدوات المالية: الإفصاح) يهدفهذا المعيار إلى الطلب من المؤسسات توفيرالإفصاح في قوائمها المالية و ذلك لتمكين مستخدميها من تقييم:

- أهمية الأدوات المالية بالنسبة للميزانية المالية للمؤسسة و أدائها.
- طبيعة و مدى المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة عن الأدوات المالية و

كيفية التعامل معها تين النقطتين الواردتين في المعيار 70 لنظام المعلومات المحاسبي معهما معرفة مسبقة لأن هذا الأخير يهتم بجودة و نوعية الأوراق المالية التي تتعامل بها المؤسسة في أسواق الأوراق المالية مما يرفع من مستوى الأداء المالي لها، زد على هذا أنه يكشف المخاطر التي تعترض الاستثمار في مثل هذه الأدوات و عليه فمن الناحية النظرية نجد أن نظام المعلومات المحاسبي أداة جيدة و ملائمة تسمح بكل سهولة للمؤسسة الاقتصادية من تبني معايير الإبلاغ المالي دون أي تناقص و بأقل تكلفة ممكنة.

## ثانيا: نظام المعلومات المحاسبي لمؤسسة "ALFAPIPE" وجهودها في تطبيق معايير التقرير المالي " IFRS "

من الأهمية التي تحظى بها مؤسسة "ALFAPIPE" على الصعيد المحلي و الدولي وباعتبارها من كبرى المؤسسات في صناعة الأنابيب الناقلة للغاز على مستوى شمال إفريقيا يتحتم عليها أن تحافظ على هذه السمعة و ذلك بتجديد كل إمكانياتها في هذا الصياغ فمن خلال تواجدها بالمؤسسة طيلة فترة التبرص و تقربنا من مسؤوليها خصوصا في الجانب المالي و المحاسبي اتضح لنا أن للمؤسسة نظام معلومات مالي يعمل في جو من العشوائية خصوصا في جانب آلية عمله، ما أدى بالمؤسسة إلى تكبد خسائر نتيجة ضعف و عقم المعلومة المالية التي توفرها بهذا المستوى مما دفع بالمؤسسة وخصوصا أن لها شهادات عامة ك ISO9001 و Q1 إلى السعي في تنظيم و تأطير هذا النظام من

خلال تطوره خصوصا و أن الجزائر تسعى إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية بما فيها معايير الإبلاغ المالي من خلال المحاسبي المالي الجديد و هذا ما دفع بالمؤسسة إلى تكوين كل إطاراتها العاملين في الوظيفة المالية بالإضافة إلى توفير كل التجهيزات و البرامج التي تتماشى و متطلبات هذا النظام.

## ثالثا: التقرير المالي و العوائق الموجهة لنظام المعلومات المحاسبي داخل المؤسسة

التقرير المالي حسب معايير IFSR يجب أن يصدر خلال الوقت و الفترة التي تم الاتفاق عليها بخطة المراجعة المالية و لهذا يسعى طاقم مديرية المحاسبة و المالية داخل المؤسسة أن تؤدي مهامهم بكفاءة و فعالية كبيرة حيث يمكن أن يروى نتائج أعمالهم مجمدة في أرض الواقع، و تزيد من النتائج التي تسعى إلى تحقيقها مؤسساتهم التي من بينها الإلتزام بمعايير النظام المالي المحاسبي و مساعدة المراجع المالي الداخلي في تأدية مهامه و تطوير المراجعة المالية الداخلية و تجسيد نظام المعلومات المالي إلا أنه تواجهه بعض الصعوبات التي تحول دون تحقيق ذلك.

## أ. التقرير المالي للمؤسسة و معايير إعداد التقرير IFSR

يتم تجهيز التقرير المالي في الأمور العادية تحت إشراف المراجع الداخلي، فيه المسؤول عندئذ و اكتماله، لهذا البنود الأساسية التي توضع فيه يجب أن تعد بحسب معايير إعداد التقرير المالي على النحو التالي:

- التعريف بالمؤسسة.
- الأهداف و الخطة المالية.
- نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية.

- التعريف بأعضاء الفريق المالي المحاسبي للمؤسسة.
- التعريف بالقوائم المالية و طبيعة الوثائق السرية و بالمحتويات.
- ملخص لعملية تدقيق نظام المعلومات المالي.
- توصيات.
- و لأن المؤسسة لم تطبق معايير إعداد التقرير المالي IFRS ولم يصدر أي تقرير مالي للمؤسسة بعد، ارتأينا اقتراح نموذج نأخذ فيه بعين الاعتبار ما يلي:
- نتائج و إجراءات المراجعة المالية.
- ما إذا كانت هناك قيود قد وقعت على نطاق نظام المعلومات المالي للمؤسسة.
- معايير الملائمة المتعلقة بتصميم و إعداد التقرير المالي.

الشكل رقم (18): يوضح التقرير المالي لمؤسسة ALFAPIP

من إعداد الطلاب: بناء على معايير IFSR

- ب. العوائق الموجهة لنظام الرقابة القانونية**
- هناك بعض الصعوبات التي تحول دون العمل بفعالية لنظام المراقبة المالي في المؤسسة فنجدها تتعدد و تختلف بين ما يلي:
- عائق المعلومة و درجة سيولتها.
  - درجة الأهمية لنظام المراقبة المالي بين المدراء التنفيذيون.
  - عائق الاتصال.
  - الاعتقاد السائد للموظفين.
  - غياب الإطار الوطني لمعايير إعداد التقرير المالي IFRS .

خلاصة :

و خلاصة القول أن النظام المحاسبي الذي قمنا بدراسته داخل وحدة الإنتاج والمتمثل في محاسبة التكاليف والموازنة التقديرية له دور فعال في تسيير الإنتاج وذلك من خلال التحكم في تكاليف الإنتاج والتقليل منها، وبالتالي زيادة الإيرادات، ودور فعال في تزويد أصحاب القرار بالمعلومات المناسبة والمفيدة لاتخاذ القرار المناسب، في الوقت المناسب. فلو نظرنا إلى النتائج المحققة للسنوات السابقة نجدها متذبذبة (بين الانخفاض والارتفاع)، لكن الإنتاج المدروس نتيجة موجبة وهذا ما يدل على أنه ذو مردودية وفائدة على الوحدة، لذلك نوصي المؤسسة على بذل المزيد من الجهد لتنميته وتطويره، وهذا بتعزيز نظام المراقبة المحاسبي داخل المؤسسة وتكليف إطارات متخصصة في هذا النظام خاصة المحاسبة التحليلية التي تعتبر المصدر الكفيل لتوفير المعلومات في المؤسسة.

و أخيرا نستخلص أن نظام المراقبة المحاسبي داخل الوحدة محل الدراسة نظام فعال، حيث أنتدفع المعلومات في الوحدة يتم تشغيله باستخدام نظام المراقبة الداخلي للمؤسسة، وهنا يبرز دور المراقبة الداخلية في التسيير، كما تعتمد الوحدة على نظام الموازنات بتقدير مختلف الاحتياجات اللازمة للإنتاج وبالتالي اتخاذ القرار المناسب.

## خاتمة:

حاولنا من خلال هذا البحث إبراز دور المراقبة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، اعتمادا على مجموعة من المؤشرات المختلفة، كما حاول هذا البحث رصد مختلف التعاريف المقدمة للأداء المالي والمراقبة الداخلية ومراحلها، وتوصلنا إلى مجموعة من النتائج نوردها فيما يلي:

### 1- نتائج اختبار الفرضيات:

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الأربعة توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات:

1 الفرضية الأولى: المؤسسة هي كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني واجتماعي معين هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل الإنتاج أو تبادل سلع أو خدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين بغرض تحقيق نتيجة ملائمة.

أما المراقبة فهي فحص دوري يقوم به شخص محترف محايد و الغرض منه إعطاء رأي شخصي محايد مدعم بأدلة وبراهين حول صدق وشرعية الحسابات وكذا القوائم المالية والبيانات المحاسبية.

2 الفرضية الثانية: المراقبة الداخلية هي وظيفة مستقلة تمارس بكل موضوعية وذلك في جميع مجالات وظائف المؤسسة.

3 الفرضية الثالثة: ترمي المراقبة الداخلية بصفة علمية إلى:

-تقييم مدى التزام العمال بالمسؤوليات المستندة إليهم وفحص مدى صحة المعلومات المحاسبية التي تصل إلى المسؤولين وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به في المؤسسة.

4 الفرضية الرابعة: وجدنا فعلا أن المراقبة الداخلية تساهم كثيرا في تحسين الأداء المالي للمؤسسة ألقابيب وذلك من خلال حساب بعض المؤشرات المالية عبر السنوات 2009-2013، حيث وجدنا هناك تحسن كبير يدل على دور المرقب الداخلي في تأكد من صحة البيانات وبالتالي أداء جيد للمؤسسة.

### 2- نتائج الدراسة:

بناء على ما ورد في الدراسة السابقة تم الوصول إلى نتائج التالية:

- لا بد على مراقب إتباع منهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المحاسبية والمالية بغية إبداء رأيه بشأنها، حيث يتطلب ذلك وجود خطة محكمة وحصول المراقبة على الألة والقرائن الكافية للإبداء رأيه حول القوائم المالية والمحاسبية وإعداد التقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية المراقبة.

- تتم ممارسة عملية المراقبة الداخلية وفق خطوات متكاملة ومتراطة طبقا لمعايير متعارف عليها، حيث

أن الإخلال بأي معيار من معايير المراقبة يؤدي إلى التأثير على مصداقية المراجع وإلى اختلالات في أدائه.

- لا يقوم المراقب الداخلي بوضع إجراءات تنظيمية، فإشراكه في هذه العملية يعد إنقاصاً من عمله في مجال مراجعته، وبالتالي عمله لا يعد موضوعياً.

- يعتبر فحص وتحليل القوائم المالية من أهم أساليب المراقبة المستخدمة في تقييم هيكلها المالي وخاصة عن طريق النسب المالية التي توضح وتبين الوضع المالي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة.

- تقوم المراقبة الداخلية على تحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة للحكم على مكانة المؤسسة و وضعيتها المالية.

- يعتبر الإفصاح المالي في القوائم المالية تقديم الفهم الصحيح للمراقبة الداخلية للمؤسسة ونتائج أعمالها، ويساعد في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة ومن أهم العناصر التي يركز عليها المراقب الداخلي في مراجعته للقوائم المالية.

- تقوم المراقبة الداخلية على مساهمة في الوقوف على الوضعية المالية للمؤسسة من خلال فحص النسب المالية وكذا منع وتقليل حدوث الأخطاء، بالإضافة إلى تقديم النصح والإرشاد إلى المدراء الماليين، والحد من الإسراف والضياع وهو الذي يزيد من المردودية ويحسن ويزيد من الكفاءة والفعالية، بالإضافة إلى زيادة الأرباح المؤسسة.

### 3- النتائج المتعلقة بالدراسة التطبيقية:

كما يمكن إضافة نتائج متعلقة بدراسة التطبيقية لشركة ألفابيب:

- تتوفر المؤسسة الوطنية للقنوات الناقلة للغاز على مديرية عامة تتابع مراقبة القوائم المالية يساعدها كثيراً في تقييم هيكلها المالي للمجمع ككل، وذلك راجع لتوفرها على ميكانيزمات داخلية مهمة للقيام بالمراقبة الداخلية في المؤسسة، وتعتبر نقطة إيجابية للمؤسسة.

- يتضمن تقرير المراقب الداخلي في ألفابيب أهم ملاحظات والنصائح المقدمة إلى الإدارة العليا فيما يخص الوضع المالي للمؤسسة والعمل على تحسينه، ويقدم تقرير موحد للمراقبة الداخلية يتضمن الجوانب المالية وغير المالية للمؤسسة ككل، ويقدم هذا التقرير معلومات عن هيكلها المالي للمؤسسة.

- من خلال دراستنا لشركة ألفابيب توصلنا إلى أن تقرير المراقبة الداخلية ككل يمكن أن يعتمد عليه المراقب الخارجي لإبداء حكمه ورأيه الفني المحايد حول مدى صدق و عدالة القوائم المالية، و بالتالي هناك تكامل بين عمل لجنة المراقبة الداخلية والمراقب الخارجي.

### 4- اقتراحات:

من خلال هذه الدراسة والنتائج المتوصل إليها نحاول اقتراح بعض التوصيات التي قد تساهم في تحسين أداء المراقبة الداخلية، وتحسين درجة الاستفادة منها، وعلى هذا نورد بعض التوصيات:

- ضرورة اعتماد مراقبة داخلية فعالة وهذا لما تجنيه من فوائد.

- ضرورة الاهتمام بالمراقبة الداخلية في الجوائر من خلال العمل على إرساء معايير وإجراءات لها.

- توفير الموارد المادية والأدوات المختلفة التي تساعد المراقبين، وتقلل من جهودهم وتزيد من تركيزهم وفعاليتهم عند القيام بمهامهم.

- ضرورة الإهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تتدرج ضمن التقرير النهائي للمراقبين الداخليين، وزيادة بسط هيئة المراقبين الداخليين بين الموظفين، وتصحيح نظرتهم للمراقبين الداخليين بأنهم مساعدون، لا أكثر ولا أقل.

- الإستفادة بقدر ما يمكن من التكامل الذي يجب أن يكون بين المراقب الداخلي والمراقب الخارجي، بما يحقق الأهداف المرسومة.

#### 5- أفق البحث:

يعتبر موضوع دور المراقبة الداخلية في المؤسسة ذا أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية نظرا لكون نتائج المراقبة الخارجية تتميز بالتأخر النسبي فهي تحدث بعد نهاية السنة المالية، مما يجعل هناك ضرورة كبيرة للمراقبة الداخلية لمنع كل أنواع الغش والتلاعب عن طريق المتابعة المستمرة، والتي يقوم بها المراقب الداخلي، ومنه نجد أن هذا الموضوع يمكن أن يتطور أكثر في مواضيع أخرى، لذا ارتأينا طرح بعض المواضيع التي يمكن أن تكمل هذا العمل نذكر منها:

- مدى تأثير التعاون بين المراقب الداخلي والمراقب الخارجي في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في المؤسسة .

-فعالية المعايير الدولية للمراقبة الداخلية في الأداء الفعال لوظيفة المراقبة الداخلية.

## المراجع:

### أ- بالعربية:

- إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة إجراءات ومعايير، الدار الجماهيرية للنشر و التوزيع والإعلان، الاسكندرية ، 1990.
- الدهراوي كمال الدين مصطفى، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية الإسكندرية ، بدون طبعة، 1998.
- جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة) التعريب كمال الدين سعيد ( 2001.
- حمدي السقا، أصول المراجعة، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- متولي محمد الجمل، محمد السيد الجزار ، أصول المراجعة مع دراسة حالات تطبيقية متنوعة، الجزء الأول، مطابع سجل العرب 2001.
- محمد طواهر التهامي، المراجعة وتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسة التطبيقية، د.م. ج ، الطبعة الثانية ، 2005.
- محمد سمير الصبان، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارق عليها و المعايير الدولية ، الدار الجامعية، 2002.
- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية الإسكندرية ، 2003.
- سمير علام، إدارة الموارد و الرقابة على المخزون ، الطبعة الأولى، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 1994.
- عبد الفتاح الصحن ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، الدار الجامعية، الحرية للنشر، 2001.
- عبد الفتاح الصحن، مبادئ و أسس المراجعة علما و عملا، مؤسسة شباب الجامعة ،. الإسكندرية، 2001.
- عبد الفتاح الصحن ، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة،. الاسكندرية ، 1985.
- عبد المنعم محمود، بوطبل عيسى، المراجعة اصولها العلمية و العملية، مؤسسة شباب الجامعة، 2001-
- عليوة السيد ، تنمية مهارات مراقبة وتحليل المخزون ، الدار الجامعية الاسكندرية الطبعة الثانية ، 2002.
- فتحي رزق السوافيري ، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.
- شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، د،و،ج، الجزائر، 2005.

ب- باللغة الاجنبية:

HAMINI ALLEL : Le contrôle interne et l'élaboration du bilan-  
comptable, OP

## الملحق 1: يوضح لنا الميزانية المالية

| البيان           | 2009       | %    | 2010       | %    | 2011       | %    | 2012       | %    | 2013       | %    |
|------------------|------------|------|------------|------|------------|------|------------|------|------------|------|
| الأصول           |            |      |            |      |            |      |            |      |            |      |
| القيمة الثابتة   | 396823827  | 9%   | 386831053  | 9%   | 321271207  | 9%   | 257022457  | 8%   | 203538714  | 7%   |
| أصول متداولة     | 326976798  | 91%  | 438903395  | 91%  | 1703656392 | 91%  | 6991590823 | 92%  | 2517078858 | 93%  |
| قيم الاستغلال    | 1514625934 | 47%  | 2270989375 | 55%  | 861577560  | 55%  | 5391342152 | 42%  | 193087610  | 70%  |
| قيم غير جاهزة    | 1419043123 | 35%  | 2060972971 | 31%  | 802709401  | 31%  | 1531238846 | 39%  | 455442312  | 16%  |
| قيم جاهزة        | 335607741  | 9%   | 57071670   | 5%   | 3936431    | 5%   | 69009825   | 11%  | 1307600936 | 7%   |
| المجموع          | 4006221596 | 100% | 4107718409 | 100% | 2024927599 | 100% | 7248613280 | 100% | 2720617572 | 100% |
| الخصوم           |            |      |            |      |            |      |            |      |            |      |
| الأموال الدائمة  | 1413274976 | 55%  | 338781520  | 22%  | 1361266306 | 22%  | 6342180966 | 66%  | 1478141386 | 65%  |
| الأموال خاصة     | 1324426490 | 33%  | 228362225  | 20%  | 1243246455 | 20%  | 5153239364 | 61%  | 1291316389 | 60%  |
| ديون طويلة الأجل | 88848486   | 2%   | 110419295  | 2%   | 118019851  | 2%   | 188941602  | 5%   | 186824997  | 5%   |
| ديون قصيرة الأجل | 2634653995 | 65%  | 3768936888 | 78%  | 663661291  | 78%  | 2634653995 | 34%  | 410101641  | 35%  |
| المجموع          | 4006221596 | 100% | 4107718709 | 100% | 2027927599 | 100% | 7248613280 | 100% | 2720617572 | 100% |

## الملحق الثاني: النسب المالية

| السنوات النسب                      | 2009        | 2010        | 2011       | 2012       | 2013       |
|------------------------------------|-------------|-------------|------------|------------|------------|
| نسبة العائد على الأصول             | —           | —           | 0,02       | —          | 0,5        |
| نسبة العائد على الأموال الخاصة     | —           | —           | 0,02       | —          | 0,51       |
| نسبة العائد على الأموال الدائمة    | —           | —           | 0,03       | —          | 0,94       |
| نسبة الاستقلالية الأموال           | 0,48        | 0,05        | 1,5        | 12,65      | 5          |
| نسبة الخزينة العلمة                | 0,12        | 1,16        | 2,56       | 23,5       | 6,13       |
| نسبة الخزينة الفورية               | 0,12        | 0,01        | 0,05       | 0,23       | 0,31       |
| نسبة التمويل الخاص (الداتي)        | 3,33        | 0,59        | 3,86       | 23,94      | 6,34       |
| نسبة التمويل الدائم                | 3,56        | 0,87        | 4,23       | 24,67      | 7,26       |
| نسبة قابلية السداد                 | 1,47        | 1,05        | 2,59       | 14,9       | 4,55       |
| نسبة المردودية التجارية            | 0,16        | —           | 0,06       | —          | 0,11       |
| نسبة دوران العملاء                 | 3,63        | 2,12        | 12,38      | 1,31       | 28,43      |
| قدرة التمويل الداتي caf (دج)       | 166338780   | 2447187-    | 276816518  | 69983398-  | 1024958524 |
| رأس المال العمل الصافي fr.net (دج) | 13735920149 | 48049532,4- | 1039995100 | 6085158509 | 1274602672 |

