الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'enseignement Supérieure et de la Recherche Scientifique

جامعة المسيلة
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

Université de M'sila
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département : Sciences Commerciales

العنوان

دور المراجعة الخارجية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية وصف الدورة (تموينات، مخزونات)

دراسة حالة مطاحن الحضنة –المسيلة–

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر(أكاديمي) في العلوم التجارية

تخصص: **محاسبة وتدقيق**

إعداد الطالب:
راجع كمال

الأستاذ المشرف:
د: عباس فرحات

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة العلمية	الصفة
1– أ.غزي محمد العربي	أستاذ مساعد – أ –	رئيسا وممتحنا
2– د.عباس فرحات	أستاذ محاضر – ب–	مقررا ومشرفا

السنة الجامعية: 2014/2013

بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء

أهدي خلاصة جهدي وأغلى ذكرى في دراستي للوالدين الكريمين..

لقوله عزّ وجلّ (واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا) الإسراء الآية 24.

إلى من كانوا سندي ومنبع شجاعتي، وسراج دربي وقرة عيني..

إخوتي وأخواتي

إلى كل من مد لي مكانة في نفسه..

إلى كل من كان لي موضع في قلبه..

إلى كل راغب في العلم والمعرفة..

إليكم زملائي وأصدقائي جميعا..

أهدي هذا العمل.

راجع كمال

شكر وعرفـان

الحمد لله عز وجل كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه الموفق لهذا العمل.

والصلاة والسلام على أشرف المرسلين معلم الخلق أجمعين.

أتقدم بالشكر والامتنان إلى:

الأستاذ المشرف الدكتور **عباس فرحات** على جميل صبره وسعة باله وكرمه ونصائحه وتوجيهاته القيمة، تصويبا لهذا البحث وإثراء له.

وأشكر موظفي مكتبة الكلية خاصة وجميع أساتذة قسم العلوم التجارية عامة.

وأتقدم بالشكر إلى مسؤولي وموظفي وحدة مطاحن الحضنة بالمسيلة على تعاونهم معي لإنجاز الجانب الميداني للمذكرة.

ولا أنسى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد وبقدر كبير أو بسيط، حتى تم انجاز هذا البحث.

إليكم جميعا جزيل الشكر والعرفان والامتنان.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
الإهداء.....	**I**
شكر وعرفان.....	**II**
فهرس المحتويات.....	**III**
قائمة الجداول والأشكال.....	**IV**
مقدمة عامة.....	**أ←ج**
الفصل الأول: المراجعة الخارجية.	
تمهيد.....	**05**
المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية.....	**06**
المطلب الأول: نبذة تاريخية عن تطور المراجعة الخارجية.....	**06**
المطلب الثاني: تعريف المراجعة الخارجية.....	**07**
المطلب الثالث: أنواع المراجعة الخارجية.....	**08**
المطلب الرابع: مراحل المراجعة الخارجية.....	**13**
المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية وفروضها.....	**15**
المطلب الأول: معايير عامة.....	**15**
المطلب الثاني: معايير العمل الميداني.....	**16**
المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير.....	**17**
المطلب الرابع: الفروض التجريبية للمراجعة.....	**20**
المبحث الثالث: أهمية المراجعة الخارجية، أهدافها ومخاطرها.....	**21**
المطلب الأول: أهمية المراجعة الخارجية.....	**21**
المطلب الثاني: أهداف المراجعة الخارجية.....	**22**
المطلب الثالث: مخاطر المراجعة.....	**23**
خلاصة الفصل.....	**26**
الفصل الثاني: الرقابة الداخلية وتقييم الأداء	
تمهيد.....	**28**
المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية وتقييم الأداء.....	**28**
المطلب الأول: تعريف تقييم الأداء أهميته وخطواته.....	**29**
المطلب الثاني: تعريف الرقابة الداخلية وأنواعها.....	**31**
المطلب الثالث: أقسام نظام الرقابة الداخلية.....	**32**

المطلب الرابع: أهداف نظام الرقابة الداخلية..... 33
المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية، مسؤولياتها ومقوماتها..... 34
المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية..... 34
المطلب الثاني: مسؤوليات نظام الرقابة الداخلية..... 35
المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية..... 36
المطلب الرابع: العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية..... 44
المبحث الثالث: إجراءات طرق ووسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية..... 46
المطلب الأول: إجراءات الرقابة الداخلية..... 46
المطلب الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية..... 47
المطلب الثالث: وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية..... 48
المطلب الرابع: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية..... 49
خلاصة الفصل..... 55

الجانب التطبيقي

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة

تمهيد..... 57
المبحث الأول: تقديم الوحدة..... 58
المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الأم..... 58
المطلب الثاني: التعريف بمطاحن الحضنة –المسيلة–..... 60
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة..... 61
المطلب الرابع: الإمكانيات الإنتاجية للمؤسسة وأهدافها..... 64
المبحث الثاني: وصف الدورة، تموينات، مخزونات..... 66
المطلب الأول: وصف كتابي لسير العمليات..... 66
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لدائرة التموين..... 70
المطلب الثالث: أهم الوظائف في دائرة تسيير المخزونات..... 71
المبحث الثالث: المخزونات ووظائف الإدارة بوحدة مطاحن الحضنة..... 73
المطلب الأول: التخطيط..... 73
المطلب الثاني: التنظيم..... 76
المطلب الثالث: التوجيه..... 78
المطلب الرابع: الرقابة..... 79
المبحث الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية..... 81
المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق الاستقصاء..... 81

المطلب الثاني: تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية..... **81**
خلاصة الفصل..... **82**
الخاتمة العامة..... **89**
قائمة المراجع والمصادر..... **93**
الملاحق
الملخص

فهرس

الأشكال والجداول

فهرس الجداول

رقم الجدول	إسم الجدول	الصفحة
01	معايير المراجعة المتعارف عليها	**19**
02	التطور التاريخي لأهداف المراجعة الخارجية	**23**
03	شكل التقييم الداخلي والخارجي	**30**
04	الفصل بين الوظائف	**70**
05	فروقات الجرد	**79**

فهرس الأشكال

رقم الشكل	إسم الشكل	الصفحة
01	مكونات نظام الرقابة الداخلية	**35**
02	الفصل المناسب للواجبات والاختصاصات	**38**
03	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	**54**
04	الهيكل التنظيمي للرياض سطيف "الشركة الأم"	**59**
05	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة –المسيلة–	**63**
06	الهيكل التنظيمي لدائرة التموين	**70**
07	أهم الوظائف في دائرة تسيير المخزونات	**71**

مقدمة عامة

مقدمة:

شهد العالم تحولات جذرية في مطلع القرن التاسع عشر، خاصة في المجال الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسات، التي تميزت بظهور التكتلات، مما جعل المراجعة الخارجية والرقابة الداخلية فيها أساسيات وذات أهمية بالغة، ولهذا اضطرت الدول إلى وضع قوانين وتشريعات تنظم هذه المهنة الحساسة.

ولقد عرفت المراجعة الخارجية عدة توجهات من حيث الأنشطة التي تقوم بها، ومثال ذلك مراجعة التموينات، مراجعة المخزونات، مراجعة الشراء ومراجعة البيع.

إن المراجعة الخارجية تعتبر من بين الأدوات الأساسية والضرورية التي لا بد من العمل بها داخل المؤسسة، حيث تعتبر أداة رقابية إدارية تتحقق من سلامة الإجراءات والنظم الداخلية المطبقة في المؤسسة، وهي تقدم خدمات إلى الإدارة العليا حتى تساهم في ترشيد القرارات الإدارية.

والجزائر إحدى الدول التي اهتمت بالمراجعة الخارجية مؤخرا، وحاولت إعطاءه إطارا قانونيا تمثل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حيث تعتبر المراجعة الخارجية أداة للتحقق من مجموع التقنيات والمعلومات التقييمية لاختبار مدى الإلتزام بالإجراءات الرقابية الموضوعة.

إن المراجعة الخارجية تعتمد بالدرجة الأولى على نظام الرقابة الداخلية المتبع داخل المؤسسة، وهذا الأخير (نظام الرقابة الداخلية) يعتبر بمثابة الخطة التنظيمية ومنه فإن نظام الرقابة الداخلية له دور كبير في تحقيق أهداف المؤسسة، كما أنه يتوفر على مجموعة من الخصائص والمقومات، والتي تعتبر أساسية في أي نظام سليم للرقابة الداخلية، وبالتالي فإن قياس فعالية نظام الرقابة الداخلية ضرورية وتعتبر من أولى الخطوات التي تقوم بها عملية المراجعة الخارجية.

إن مهنة المراجعة الخارجية نشاط مستقل من خارج المؤسسة، يقوم بها شخص يصطلح عليه إسم المراجع أو المدقق يتولى مهمة التدقيق ثم التصديق على مخرجات نظام الرقابة الداخلية، وقياس مدى فعاليته بكل حرية واستقلالية، إذ يعمل على تحديد نقاط القوة والضعف فيه، وتحديد مواقع التمزقات للقوانين واللوائح والإجراءات الموضوعة، والتأكد من صحة المعلومات والبيانات واكتمالها بصدق وبدون أي ضعف أو إكراهات.

لهذا ارتأينا أن يتمحور بحثنا حول هذا الموضوع من خلال الإشكالية التالية:

الإشكالية:

- ما دور المراجعة الخارجية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة وهي:

- ماهي المراجعة الخارجية؟ وماهي أنواعها ومراحلها؟ ماهي معاييرها وفروضها؟
- ماهي أهمية المراجعة الخارجية؟ وماهي أهدافها ومخاطرها؟

- ماذا نعني بالرقابة الداخلية؟ وماهي أنواعها وأقسامها؟ ماهي أهدافها؟
- ماهي مكونات نظام الرقابة الداخلية؟ وماهي مسؤولياتها ومقوماتها؟
- ماهي أهم الطرق والإجراءات ووسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية؟
- ماهي إجراءات وسيرورة وظيفة التموين والمخزونات؟

فرضيات البحث:

* المراجعة الخارجية تعمل على اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية.
* المراجعة الخارجية تعمل على فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية.
* المؤسسة التي ليس لها نظام رقابة داخلي فعال تعرض نفسها لخطر الإفلاس.

أسباب اختيار الموضوع:

هناك جملة من الأسباب التي دفعت بنا إلى اختيار هذا الموضوع، نذكر منها مايلي:

الأسباب الموضوعية:

- كون أن موضوع المراجعة الخارجية يتناسب مع طبيعة اختصاصنا.
- إثراء المكتبة بالمزيد من المواضيع التي تتناول المراجعة الخارجية.
- الضعف الذي تعانيه المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في هذا المجال نظرا لحداثتها.
- الحاجة الماسة للمراجعة الخارجية من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بعد الإصلاحات المنتهجة من طرف الدولة.

الأسباب الذاتية:

- الميول الشخصي لدراسة هذا الموضوع.
- توفر المراجع.
- وضع هذا العمل في يد زملائنا الأعزاء وممتهني هذه المهنة.

أهمية البحث:

تعتبر مهنة المراجعة الخارجية من بين المواضيع الأكثر اهتماما من طرف مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة خاصة الملاك والمساهمين في المؤسسة، لأن هذه القوائم تمدهم بمعلومات مالية ومحاسبية يستخدمونها في اتخاذ قراراتهم الإدارية، وبالتالي فإن عملية التدقيق في القوائم المالية تعتبر المرآة التي تعكس مدى صدق وصحة وموضوعية نتائجها في نهاية الفترة المالية.

يعود الإهتمام بموضوع المراجعة الخارجية بسبب دورها الفعال والرئيسي خدمة لأصحاب المؤسسة وضمانا لحماية الأصول والإستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال الحماية المادية والمحاسبية ضد المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها أصول وممتلكات المؤسسة مثل الغش والتزوير وارتكاب الأخطاء.

أهداف البحث:

- تحديد مفهوم المراجعة الخارجية.
- إظهار وإبراز دور المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة.
- تحديد حقيقة مهنة المراجعة الخارجية ودورها في مراقبة مؤسساتنا الجزائرية.
- التعرف على نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون وأثره على عملية المراجعة الخارجية.
- التعرف على مدى مساهمة المراجع الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية للدورة تموينات مخزونات.

المنهج المستخدم:

سنتبع المنهج الوصفي في تقديم مختلف المفاهيم، والمنهج التحليلي في تقديم مختلف الإستنتاجات.

أما فيما يخص الجزء التطبيقي فقد اتبعنا منهج دراسة حالة.

تقسيمات البحث:

تم تقسيم البحث إلى قسمين:

الجانب النظري: تم تقسيمه إلى فصلين:

فالفصل الأول، نتناول فيه المراجعة الخارجية، وذلك من خلال التطرق إلى ثلاث مباحث هم على التوالي: ماهية المراجعة الخارجية، معايير المراجعة الخارجية وفروضها، أهمية المراجعة الخارجية، أهدافها ومخاطرها.

أما الفصل الثاني، فخصص لدراسة الرقابة الداخلية وتقييم الأداء، حيث يتم التطرق إلى ماهية الرقابة الداخلية وتقييم الأداء، ثم مكونات نظام الرقابة الداخلية مسؤولياتها ومقوماتها، ثم إجراءات طرق ووسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الجانب التطبيقي: أما الشق التطبيقي فيتمثل في الفصل الثالث، وهو فصل محاولة إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، وذلك للإجابة على إشكالية بحثنا حول دور المراجعة الخارجية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية، وقد تم اختيار مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة لتكون حالة لدراستنا، وقد خصصنا لذلك أربع مباحث، الأول تم فيه التقديم والتعريف بالمؤسسة الأم (الرياض سطيف) والوحدة المستقبلة (مطاحن الحضنة)، ومن خلال وضع قائمة من الأسئلة الاستقصائية خصص المبحث الثاني لوصف الدورة، تموينات، مخزونات، والمبحث الثالث للمخزونات ووظائف الإدارة بوحدة مطاحن الحضنة، ثم المبحث الرابع لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الأول

المراجعة الخارجية

تمهيد:

ينظر إلى وظيفة المراجعة الخارجية في الحياة الاقتصادية بأنها الوظيفة التي تلعب دورا كبيرا في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة في المجتمع، بما تقوم به من تلبية حاجات تلك الأطراف، من خلال رأي فني محايد ومستقل بخصوص الأرقام والبيانات المالية التي تعرضها إدارة المؤسسة، لهذا سوف نستعرض الجوانب الموضحة للمراجعة الخارجية حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية:

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية.

المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية وفروضها.

المبحث الثالث: أهمية المراجعة الخارجية أهدافها ومخاطرها.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية.

سنتناول في هذا المبحث ماهية المراجعة الخارجية وذلك من خلال أربعة مطالب.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن تطور المراجعة الخارجية.

1- **من العصر القديم حتى سنة 1500 م:** في أوائل هذه الفترة التي كانت تهتم بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها هو الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر، كما تميزت هذه الفترة التحقيق عن طريق الإستماع، أي استماع الشخص الذي يقوم بممارسة هذه العملية واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال الفلاحين. [1]

2- **الفترة ما بين 1500 م و1850 م:** تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه منه هذه الأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها وازدياد الحاجة للمحققين.

كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولم تكون بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا، وظهور نوع من الرقابة الداخلية عن المشاريع.[2]

3- **الفترة ما بين 1850 و 1950 م:** إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصام التام والنهائي بين الملكية والإدارة وظهور الحاجة لمالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قوانين تقر ضرورة اعتماد مدققي الحسابات لتدقيق الشركات المساهمة.

أما بالنسبة لأهداف المراجعة الخارجية في هذه الفترة يمكن إبرازها في النقاط التالية:[3]

- اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية.
- اكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية.

4- **الفترة من 1950 م إلى يومنا هذا:** ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى، والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرق المدقق اعتمادا كبيرا في عملية التدقيق، وكذلك الاعتماد على التدقيق الاختياري، أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في التدقيق، كما أصبح الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة على النتائج المسجلة.

---

[1] أمين عبد السلام إشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ط1، 1996، ص14.

[2] LIONEL COLLINS, Gérard Valin, Audit et Control interne « Aspects Financiers, Opérationnels et stratégiques » 4ème édition dallos, Paris, 1992, P17.

[3] أمين عبد السلام إشتيوي، المرجع السابق، ص14.

المطلب الثاني: تعريف المراجعة الخارجية.

يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها الفحص الإنتقادي المحايد للدفاتر والسجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقرير المالي للمنشأة خلال فترة معينة.[1]

وهي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة المصداقية حتى تنال القبول والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة المساهمون، المستثمرين، والبنوك.[2]

ومنه تُعرف المراجعة الخارجية باعتبارها فرع من فرعي المراجعة الرئيسية الداخلية والخارجية بأنها الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة ومن ناحية أخرى فإن المراجعة الخارجية بمعناه المتطور والحديث والشامل ما هي إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة.

كما تهدف إلى التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المنشأة ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج المراجعة.[3]

وعرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية « American Accounting Association »: "هي عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبيلغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.[4]

يمكن أن نقول بأن المراجعة الخارجية هي التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة(المساهمون، المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب وهيئات أخرى).[5]

---

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص ص16- 17.

[2] محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط1، 2006، ص30.

[3] محمد السيد سرايا، المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص39.

[4] محمد السيد سرايا، المرجع نفسه، ص29.

[5] مسعود صديقي (08-09 مارس 2005) "انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي" المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، ص25.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة الخارجية.

1- **المراجعة من ناحية الإلزام القانوني:** تنقسم المراجعة حسب هذا التقسيم إلى قسمين:[1]

أ- مراجعة إلزامية:

وهي المراجعة الملزمة بنص القوانين ضرورة تعيين مراجع الحسابات، أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مراجع الحسابات قانوني للشركة يتولى مراجعة حساباتها وقوائمها المالية وقد جرى العرف في هذا المجال أن يقوم مجلس إدارة الشركة بترشيح مراقب الحسابات وتصدر الجمعية العامة للمساهمين في الشركة قرار تعيينه وتحديد أتعابه.

ومن ناحية أخرى قد تنص القوانين النظامية في بعض الشركات في القطاع الخاص على ضرورة مراجعة حساباتها عن طريق مراجع قانوني متخصص.

وفي هذا المجال تظهر المراجعة الإلزامية واضحة بالنسبة للهيئات والمؤسسات العامة ووحدات الجهاز الإداري في الدولة والتي تقضي جميع القوانين المنظمة لها بذلك، وغالبا تتولى تدقيق ومراجعة أنشطة هذه الوحدات والهيئات والمؤسسات العامة والأجهزة الرقابية المتخصصة في كل دولة ومثال ذلك الجهاز المركزي في مصر وديوان المحاسبة في لبنان وديوان المراقبة العامة في السعودية وغيرها من الدول.

ب- مراجعة اختيارية:

وهي التي تتم دون إلزام معين بقانون أو بلائحة معينة، وهناك بعض المراجعات التي قد تطلبها المؤسسة من المراجع الخارجي لتحقيق غرض ما أو للتحقق من أمر معين أو اتخاذ قرار معين بناء على نتيجة المراجعة ومثال ذلك:

- مراجعة عمليات الخزينة في فترة معينة؛
- مراجعة وتدقيق حسابات وعمليات المخازن المختلفة؛
- مراجعة بعض عمليات الشراء دون غيرها أو عمليات البيع دون غيرها.

ومن ناحية أخرى ورغم أن العديد من الشركات الخاصة لا تلزمها قوانين معينة بعملية المراجعة إلا أنها في الغالب تتفق مع مراجعين قانونيين لفحص ومراجعة دفاترها وحساباتها وهذا بهدف تحقيق ما يلي:

- الاطمئنان على سلامة ما تم من عمليات وما تحقق من نتائج.
- كسب ثقة الأطراف الخارجية التي تتعامل مع الشركة مثل البنوك والموردون إلى غير ذلك.

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص ص190-191.

- تسهيل التعامل مع الأجهزة الحكومية وكسب ثقتها وخاصة الأجهزة الضريبية في الدولة والتي تأخذ في الاعتبار عند تقدير وضبط الضريبة ما إذا كانت حسابات الشركة ودفاترها قد تمت مراجعتها من قبل مراجع قانوني وتم اعتمادها أم لا.
- الحفاظ على سلامة المركز المالي للشركة وسمعتها التجارية في مجال نشاطها.

2- المراجعة من ناحية نطاق المراجعة:

وتنقسم المراجعة إلى نوعين هما المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية:[1]

ب- **مراجعة كاملة:** وهي التي تتضمن فحص وتدقيق جميع العمليات التي تمت في المؤسسة خلال الفترة المحاسبية، بمعنى أن تكون هناك مراجعة وتدقيق شامل للعناصر والنواحي التالية:

- جميع العمليات المالية الصغيرة والكبيرة على حد السواء.
- جميع القيود الدفترية المسجلة في دفاتر اليومية على اختلاف أنواعها.
- جميع الحسابات في دفاتر الأستاذ على اختلاف أنواعها.
- جميع المستويات المحاسبية التي تمت خلال الفترة.

ويلجأ المراجع الخارجي إلى اتباع أسلوب المراجعة الكاملة في الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية غير مرضية مما يجعله غير مطمئن تماما لقوة هذا النظام فيضطر إلى استخدام أسلوب المراجعة الكاملة لتنفيذ برنامج عمله.

ج- **المراجعة الجزئية:** وهي التي تتضمن مراجعة وتدقيق بعض العمليات المعينة في شكل عينات ممثلة لمختلف ما تم من عمليات خلال فترة معينة محددة، ولتنفيذ هذا الأسلوب قد يختار المراجع:

- بعض القيود لبعض العمليات دون غيرها.
- عمليات أيام معينة دون غيرها.
- عمليات أسابيع أو شهور معينة دون غيرها.
- عينات من عمليات الإيرادات أو المصروفات إلى غير ذلك من أساليب اختيار موضوعات وعمليات المراجعة التي يتولاها المراجع، وفي هذا المجال يجب مراعاة ما يلي:

✓ لا يجب على المراجع إطلاع المسؤولين في المؤسسة موضوع المراجعة على طبيعة العمليات التي قام باختيارها.

✓ لا يجب على المراجع استخدام نفس العمليات وبنفس الأسلوب عند القيام بمراجعة عمليات نفس المؤسسة مرة أخرى.

✓ على المراجع أن يكتب في تقريره تفصيل وطبيعة العمليات التي قام باختيارها ومراجعتها حتى لا يتعرض لأي مسؤولية معينة بالنسبة للعمليات التي لم يقم باختيارها.

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، المرجع نفسه، ص ص192- 193.

3- المراجعة من ناحية التوقيت:

تنقسم المراجعة وفقا لهذا المعيار إلى مراجعة مستمرة ومراجعة نهائية:[1]

- **المراجعة المستمرة:** وهي المراجعة التي تتم لعمليات المؤسسة خلال السنة المالية سواء كانت بطريقة منتظمة (أسبوعيا) أو غير منتظمة خلال أيام معينة على مدى الفترة، وهذا النوع من المراجعة يتبعه المراجع بصفة خاصة في حالة:

- ما إذا كانت المؤسسة تتميز بكبر الحجم وعمليات كبيرة ومتعددة.
- توافر عدد كبير من مساعدي المراجع الأمر الذي يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.
- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته، واتباع المراجعة المستمرة يساعد المراجع على تحقيق العديد من المزايا أهمها:
  - ✓ متابعة عمليات المؤسسة أولا بأول وسرعة اكتشاف الأخطاء.
  - ✓ معالجة الأخطاء بمجرد اكتشافها دون الانتظار حتى نهاية السنة.
  - ✓ المساعدة في حل أي مشاكل بمجرد ظهورها دون انتظار فترة طويلة.
  - ✓ المساعدة في زيادة نطاق الفحص والتدقيق.
  - ✓ الانتهاء من عملية المراجعة في وقت مناسب دون الانتظار حتى نهاية السنة المالية.
  - ✓ المساعدة على إنجاز الأعمال في الوقت المناسب وبشكل منتظم على مدار السنة المالية.
  - ✓ المساعدة في انتشار عمل المراجعة والفحص والمتابعة داخل مكتب المراجعة على مدى السنة المالية. مما يتيح فرصة التدريب والتعليم بالنسبة للعاملين في هذه المكاتب من المراجعين حديثي العهد بالمراجعة أو حديثي التخرج.

كما قد يترتب على اتباع أسلوب المراجعة المستمرة بعض المشاكل والعيوب ومنها:

- قد يحدث نوع من التلاعب في الدفاتر والسجلات التي قام المراجع بفحصها بعد أن ينتهي المراجع من مراجعتها، ذلك أن المراجع لن يقوم بإعادة مراجعة ما قام بمراجعته مرة أخرى.
- قد يؤدي تردد المراجع بصفة دائمة ومستمرة للفحص ولمراجعة الأعمال إلى ارتباك العمل بين العاملين في المؤسسة خاصة إذا قام بزيارتها في أوقات غير مناسبة.
- كثرة تردد المراجع على المؤسسة بصفة مستمرة قد تنشيء علاقات صادقة بين المراجع ومساعديه وبين العاملين في المؤسسة مما قد يؤدي في بعض الأحيان على مبدأ صفة الحياد التي يجب أن يتمتع بها المراجع ومساعديه.

- **المراجعة النهائية:** هي المراجعة التي تبدأ بعد انتهاء إدارة الحسابات من أعمالها ومن إعداد قوائم الحسابات الختامية، بحيث يتفرغ المراجع أو بعض مساعديه فترة زمنية معينة (أسبوع أو أسبوعين

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، المرجع نفسه، ص ص ص194- 195- 196.

مثلا). بعد انتهاء السنة المالية للمؤسسة ليتولى خلالها فحص ومراجعة حسابات وعمليات المؤسسة للتأكد من أن ما تحقق من نتائج يعبر تعبيرا صادقا عما أنجز من أعمال، وليقوم بعد ذلك بإعداد تقرير المراجعة المطلوب.

تحقق المراجعة النهائية مزايا معينة بالنسبة للأطراف المختلفة من أهمها ما يلي:

- ✓ يفضلها الكثير من المراجعين الذين يتعاملون مع العديد من المؤسسات والشركات، حيث أن ارتباطاتهم المتعددة لا توفر لديهم الوقت الكافي لممارسة أسلوب المراجعة المستمرة.
- ✓ يفضلها المراجع لأنها تتيح له الفرصة لتنسيق الوقت بينه وبين مساعديه.
- ✓ تصلح لمراجعة عمليات وحسابات المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تستغرق وقتا طويلا.
- ✓ يفضلها المراجع في حالة قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة واطمئنانه إلى أنه نظام قوي وحيد وخاصة مع وجود إدارة فعالة للمراجعة الداخلية.

أما عن أهم العيوب التي تنتج من إتباع هذه الطريقة من المراجعة الخارجية فهي تتمثل فيمايلي:[1]

- تعتبر مراجعة غير شاملة في الغالب لأن المراجع يختار عينات من كل نوع من العمليات ويترك باقي العمليات دون مراجعة.
- لا تصلح للمؤسسة كبيرة الحجم فقد تستغرق المراجعة وقتا طويلا يزيد عن الحدود المتعارف عليها.
- يغلب عليها الأسلوب العلاجي وليس الوقائي لأنها تعمل على كشف الأخطاء والانحرافات بعد وقوعها فعلا وبعد انتهاء السنة المالية.

وحتى يمكن التغلب على هذه المشاكل عند ظهورها أو غيرها يتطلب الأمر تدعيم نظام المراجعة الداخلية وإدارتها والعاملين فيها والذين يتولون مراجعة عمليات المؤسسة أولا بأول وبصورة مستمرة ومنتظمة.

ومن ناحية أخرى ووفقا للعرف الجاري والقواعد العملية لعلم المراجعة فإن على المراجع أن يقوم بداية وقبل قيامه بتنفيذ برنامج مراجعته بتقييم نظام الرقابة والمراجعة الداخلية في المؤسسة حتى يتأكد من قوته وفعاليته وبالتالي يستطيع اتباع أسلوب المراجعة النهائية.

وبصفة عامة يمكن القول أنه عند اتباع أسلوب المراجعة المستمرة أو النهائية ولزيادة فاعلية المراجعة وعدم الوقوع في الأخطاء أو المشاكل فيمكن للمراجع اتباع القواعد والأسس التالية (قواعد عامة).

- يستخدم المراجع إشارات أو علامات خاصة به.
- أي نتائج أو مجاميع هامة أو أرصدة هامة ذات حساسية معينة يسجلها المراجع في مذكراته لحين الحاجة إليها عندما تكون هناك ضرورة.

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، المرجع نفسه، ص198.

- من حق المراجع الاحتفاظ بنسخة من الكشوف أو التقارير الهامة والتي يخشى التلاعب فيه ليرجع إليها عند الحاجة.
- على المراجع أن لا يراجع الترصيد في حسابات الأستاذ العام إلا في نهاية السنة المالية حتى يمكنه اكتشاف أي أخطاء أو مخالفات.

4- المراجعة من زاوية الفحص أو حجم الاختبارات:[1]

تنقسم المراجعة حسب هذا التقسيم إلى نوعين:

أ- **المراجعة الشاملة:** تعتبر المراجعة الشاملة نوعا تفصيليا إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية، والواقع أن هذا النوع قد يكون شامل بالنسبة إلى بند معين وقد يكون شامل بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة على حسب ما يقتضيه العقد المبرم ما بين المراجع وأصحاب المؤسسة والذي يوضح طبيعة وشكل المراجعة والبند المراد مراجعته.

ب- المراجعة الاختبارية: يستند هذا النوع على الاختبار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة (العينة) على الكل أو مجموع المفردات (المجتمع)، غير أن هذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات الكبيرة الحجم والمتعددة العمليات التي تصعب فيه المراجعة الشاملة لكل العمليات، لذلك تظهر لنا أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام واكتشاف مواطن الضعف والقوة في الأجزاء المكونة له من ناحية، ومن ناحية أخرى تحديد مدى إمكانية تطبيق هذا النوع من المراجعة.

وما دام المراجع يهدف من وراء فحص البيانات والسجلات المحاسبية إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير المعلومات المحاسبية عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، فإنه لا بد من القيام بمراجعة العينة المختارة في ظل هذا النوع وفق الخطط التالية:

- المعاينة على أساس التقدير.
- المعاينة على أساس القبول أو الرفض.
- المعاينة الاستكشافية.

ونشير إلى أن الحكم الصادر عن مراجعة العينة قد لا يكون ممثلا للمفردات وهذا راجع للمشاكل التالية:

- عدم تمثيل العينة المختارة لمفردات المجتمع ككل.
- عدم الاعتماد على الأدوات الإحصائية المناسبة لاختيار العينة.
- الأخطاء الواردة عند عملية تقدير معالم المجتمع.

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المرجع السابق، ص ص196- 197.

المطلب الرابع: مراحل المراجعة الخارجية.

تتم مهمة المراجع الخارجي على ثمانية مراحل وهي:[1]

1- معرفة شاملة حول المؤسسة وتحليل الأخطار:

دراسة وفهم طبيعة وأحداث المشروع بدراسة العقد الابتدائي ثم التعديلات، وكلما كان هناك تعمق كلما كان أفضل، حيث أن المراجعة الخارجية فعالة تتطلب فهم معمق للمؤسسة موضوع المراجعة ولنشاطها وللعوامل الخارجية المتعلقة بها ومنه فإن العمل الابتدائي الذي يقوم به المراجع هو التحصل على نظرة عامة حول حياة المؤسسة.

كما أن هذه المرحلة تحتوي على الأبحاث و تفسير مجالات المراجعة للكشف إما عن النقائص الموجودة أو العراقيل المنتظرة حين وضع تقنيات المراجعة، كما أن تحليل الخسائر تسمح بتحديد أهداف المراجعة التي تستعمل كأساس لتشكيل برنامج المراجعة وبالتالي لتخطيط المهمة.

2- وصف الإجراءات:

رسومات بيانية، فحص المصداقية، وذلك للتأكد من كل ما وصف مطابق للحقيقة.

3- تقييم أولي للرقابة الداخلية:

دراسة وفحص الأدلة المدعمة والرقابة الداخلية وتبيان نقاط الضعف ونقاط القوة في الإجراءات وكذلك المراقبة المكررة، والهدف من كل هذا هو التأكد من حقيقة نقاط القوة ووجودها باستمرار، والبحث عن نقاط الضعف لإجراء تصحيحات وتعديلات عليها، ويتم الإعتماد في هذه المرحلة على أعمال المراجعين الداخليين لأن هذه المصلحة تعتبر جزء من النظام إلاّ أنها شبه مستقلة تعمل على مراقبة الأقسام الأخرى داخل الشركة، فإذا كان النظام قوي فمعنى ذلك أن المراجعون الداخليين يقومون بعملهم على أحسن وجه.

4- فرص الإثبات:

إن إجراءات المراقبة واستمرارها ستعرف المراجع بفحص النقاط التي سيركز عليها وذلك للحصول عل تأكيد عقلاني من صحة وضمانة الحسابات.

5- التقييم النهائي للمراقبة الداخلية :

عند قيام المراجع بالفحوصات السالفة الذكر فإنه يتحصل على نتائج وبالتالي يمكن تغير رأيه حول نظام المراقبة الداخلية وبرنامج المراجعة إذا وجد نقاط ضعف.

6- فحص الحسابات:

تشتمل هذه المرحلة على مجموعة من الفحوصات من بينها: (فحص التجانس: والمتمثل في

[1] أمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، منشورة، فرع نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002، ص52.

المراجعة التحليلية المراقبة بالمؤشرات) و (فحص الصحة: تعيين وتقييم المبادئ المحاسبية، تبرير أرصدة الحسابات، الإثبات المباشر، التفتيش المادي).

7- **استعراض القوائم المالية:**

تتمثل في عرض الحسابات وتكوين الوثائق الحسابية.

8- **تصديق الحسابات:**

وهو رأي بدون أو بتحفظ يدليه المراجع حول القوائم المالية التي تم فحصها وعلى مدى انتظاميتها وصحتها.

المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية وفروضها.

تنقسم معايير المراجعة الخارجية إلى ثلاثة معايير، وهي:

المطلب الأول: المعايير العامة.

وهي التي تهتم بالتأهيل العلمي للمراجع وصفاته الشخصية وعلاقة ذلك بجودة أدائه، ويجب على المراجع أن يستوفي هذه المعايير قبل التعاقد على مهمة المراجعة، وتنقسم هذه المعايير إلى ثلاث: [1]

أ- التأهيل العلمي والعملي:

ويعني أن المراجع يجب أن يتمتع بقدر مناسب من التعليم والخبرة، ويحصل المراجع على مستوى التعليم المطلوب من خلال برامج جيدة ورسمية منظمة في المحاسبة والمراجعة، ونظرا لأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يستخدمها المراجع في تقرير ما إذا كانت القوائم المالية للعميل قد تم عرضها بصدق وعدالة فإنه من المنطقي أن يكون المراجع حصل على مستوى تعليمي جيد في مجال المعرفة المتعلق بالمحاسبة، أيضا فإنه كأي فرع من فروع المعرفة من حيث التطور والتحديث، فيجب على المراجع متابعة التطورات الحديثة في هذا المجال.

وبالإضافة إلى التعليم الرسمي المطلوب للشخص الذي يزاول مهمة المراجعة فإنه لن يكون كافيا وحدة لإبداء الرأي، حيث أن إجراءات المراجعة تتطلب قدرا من الحكم الشخصي، وهذا ما يدعونا للقول بأن الخبرة مطلوبة لتمكين المراجع من إجراء ما يلزم من تقديرات حكمية وشخصية عند أداء مهمة المراجعة، وفي هذا الشأن يجب على المراجعين في كافة المستويات أن ينالوا قدرا من التدريب كافيا ومناسبا للمستوى الذي يعملون عنده، وبحيث يرتفع مستوى التدريب كلما ارتفع هذا المستوى.

ب- الإتجاه العقلي المحايد والمستقل:

يتطلب هذا المعيار ضرورة أن يتمسك المراجع باستقلاليته وحياديته حتى تتحقق الموضوعية في أداء مهمته ودون تحيز، ومعروف أن استقلال المراجع يمثل حجر الأساس بالنسبة لمهنة المراجعة، ومن ثم يجب تأكيد هذا المفهوم في برامج تدريب المراجعين فضلا عن تأكيده عند الإشراف ومتابعة أداء مهمة المراجعة.

وترجع أهمية استقلال المراجع كونه يصدر تقريرا (كمنتج نهائي لعملية المراجعة) يفترض أن يتضمن رأيا غير متحيز عن المعلومات المحاسبية، فمن الضروري أن يتوفر للشخص الذي يفحص القوائم المالية قدرا من الاستقلال بحيث لا تكون له علاقات بالإدارة أو الوحدة الاقتصادية محل المراجعة يمكن أن يحقق من ورائها منافع شخصية إذا لم تكون تلك القوائم المالية معدة بشكل عادل وصادق، ويمارس المراجع مسؤوليته بقدر من الاستقلال خلال الخطوات التالية:

- كتابة برنامج المراجعة؛

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص38.

- جمع أدلة الإثبات في المراجعة؛
- كتابة تقرير المراجعة؛

وعلى الرغم من أن العاملين لدى العميل (بما في ذلك المراجعين الداخليين) قد يساعدون المراجع الخارجي في جمع أدلة الإثبات فإن أي مهمة من مهام المراجعة تتطلب ممارسة حكم وتقدير مهني يجب أن لا تفرض للغير.

ج- العناية المهنية الواجبة:

يرتبط هنا المعيار بالتزام المراجع تجاه الطرف الثالث فضلا عن التزامه تجاه العميل ويقصد بمفهوم بذل العناية المهنية الواجبة التزام.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني.

وهي معايير تمثل إرشادات لازمة تحكم العمل الميداني للمراجع وتنحصر هذه المعايير في ثلاث:[1]

أ- التخطيط والإشراف الكافي:

ويعني هذا المعيار ضرورة التخطيط المناسب والكافي لإجراءات المراجعة الفعلية، وكذلك التعيين والإشراف المناسب على مساعدي المراجع خلال كافة مراحل المراجعات، فمن ناحية البدء في مهمة المراجعة يتطلب الأمر التعاقد على مهمة المراجعة في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل، وعمل التخطيط اللازم لإجراء فحص تحليلي تمهيدي يساعد فيما بعد على تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والتي تتطلب اهتماما أكثر خلال عمل المراجعة النهائية، كما أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل بصورة مبدئية يعد أمرا مفيدا في تحديد مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية والتي سيتطلب مزيدا من الاختبارات وتوسيع نطاق الفحص للأرصدة الناتجة عن النظام في هذه الحالة.

ب- الدراسة الكافية لنظام الرقابة الداخلية للعميل:

تبرز أهمية هذا المعيار من معايير العمل الميداني في أنه يساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة لعناصر القوائم المالية، فالمراجع لا يمكنه مراجعة كافة العمليات بنسبة 100% ولكنه يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية، ومن ثمة يكن للمراجع الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في تخفيض اختباراته إذا كان هذا النظام يعمل جيدا وبصورة فعالة، والعكس في حالة ضعف النظام الرقابي وما يترتب عليه ضرورة توسيع الاختبارات.

ج- كفاية وصلاحية أدلة الإثبات:

يتطلب هذا المعيار ضرورة جمع أدلة إثبات كافية التي توفر أساسا معقولا لإبداء رأيه في القوائم المالية، ويستطيع المراجع تبرير كافة قراراته طالما كانت مدعمة بأدلة إثبات كافية وملائمة، ويمكن القول

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، المرجع نفسه، ص39.

أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيد لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية، من ناحية أخرى يستخدم المراجع نتائج دراسته لنظام الرقابة الداخلية في تحديد مقدار أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم عملية فحص عناصر القوائم المالية، كذلك يجب على المراجع أن يقيم مدى صلاحية هذه الأدلة أي مدى جودتها شأنها شأن كميتها، فكلاهما يسعد على الاقتناع بالدليل.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير.

نظرا لأن تقرير المراجع يعتبر المنتج النهائي والأساسي لعملية المراجعة من حيث أنه يتضمن المعلومات التي يرغب المراجع إبلاغها للأطراف المعنية، فإنه من المهم أن يعكس ذلك بطريقة منظمة، وفي هذا الشأن توجد أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة:[1]

أ- **إعداد القوائم المالية طبقا لمبادئ محاسبية متعارف عليها:**

وهذا هو المعيار الأول في إعداد التقرير حيث يتطلب أن ينص التقرير على ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك لأن تلك المبادئ تستخدم كمعيار في حد ذاته يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم.

ب- **ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية عليها:**

يعني هذا المعيار ضرورة أن يبين تقرير المراجع ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومتسق، وجدير بالذكر أن إشارة تقرير المراجع إلى مسألة ثبات واتساق تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إنما يهدف إلى تأكيد خاصية المقارنة بين القوائم المالية، للفترات المتتالية، من ناحية أخرى لو كان هناك مبرر لحدوث تغيير في تطبيق المبادئ المحاسبية فإن ذلك يتطلب الإشارة بصورة واضحة في تقرير المراجع.

ج- **الإفصاح الكافي والمناسب للمعلومات:**

يتطلب هذا المعيار ضرورة إفصاح المراجع بتقرير المراجعة عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة عرض القوائم المالية إذا كانت مثل هذه المعلومات قد أغفلت أو حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات المرفقة لها بواسطة معديها، فالإفصاح المناسب مفترض في القوائم المالية ما لم يشير تقرير المراجع إلى خلاف ذلك.

يهدف نظام المعلومات إلى تمكين جميع أولئك الذين يتخذون القرارات والترتيبات اللازمة للعناصر التي تمكنهم من اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، لذلك تؤثر بيئة أنظمة المعلومات على: [2]

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، المرجع نفسه، ص40.

[2] فايز سايح (13-14 ديسمبر 2011) "انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات"، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية(IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، جامعة البليدة، ص05.

- الإجراءات المطبقة من طرف المدقق للحصول على معرفة كافية للأنظمة المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية.
- الأخذ بعين الاعتبار المخاطر المتأصلة والمرتبطة بالمراقبة التي تسمح للمراجع بتقييم خطر المراجعة.
- تصميم وتنفيذ الإجراءات الإختبارية ومراقبة الظروف الضرورية للوصول إلى هدف المراجعة.

د- التعبير عن الرأي:

يتطلب هذا المعيار ضرورة أن يتضمن التقرير رأي المراجع فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة، كما يمكن أن يمتنع عن إبداء هذا الرأي، فإذا أبدى المراجع رأيا في القوائم المالية فيمكن تصنيف هذا الرأي حسب نوعه فقد يكون رأيا غير متحفظ (تطبيق) أو غير متحفظ مع إبداء ملحوظة معينة، أو متحفظ، أو سلبي، وكل نوع من أنواع الرأي له ظروف خاصة يجب توفرها عند إصداره، وهو ما سوف يناقش تفصيليا في فصل مستقل عن تقرير المراجع في هذا الكتاب، من ناحية أخرى فإنه في حالة الامتناع عن الرأي يجب أن يوضح المراجع أسباب امتناعه، وبصفة عامة يتوقف رأي المراجع على نطاق مهمة المراجعة ونتائج فحصه. [1] والجدول التالي يلخص تلك المعايير.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، المرجع السابق، ص41.

جدول رقم (1): معايير المراجعة المتعارف عليها.

1- المعايير العامة:
أ- يجب أن تتم المراجعة من خلال شخص أو أشخاص لديهم قدرا كافيا من التأهيل العلمي والعملية كمراجعين. ب- يجب أن يتمتع المراجع باتجاه عقلي محايد ومستقل في كافة الأمور المتعلقة بالمراجعة. ج-بذل العناية المهنية الواجبة من قبل المراجع عند التخطيط وأداء مهمة المراجعة وعند إعداد تقرير المراجعة.
2- معايير العمل الميداني:
أ- التخطيط الكافي والمناسب لمهمة المراجعة، فضلا عن توافر الإشراف الجيد على أعمال المراجعين المساعدين. ب- الدراسة الكافية لنظام الرقابة الداخلية الموجود لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه عند تخطيط المراجعة وتحديد طبيعة وتوقيت الاختبارات اللازمة في ذلك. ج- الحصول على قدر كاف وملائم من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات لتوفير أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية محل المراجعة.
3- معايير إعداد التقرير:
أ-يجب أن ينص التقرير على ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ محاسبية متعارف عليها. ب- يجب أن يحدد التقرير بوضوح تلك الظروف التي حالت دون تطبيق تلك المبادئ في الفترة الحالية بصورة متسقة مع طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة. ج-أن الإفصاح الكافي والمناسب للمعلومات متوفر بالقوائم المالية ما لم ينص التقرير على خلاف ذلك.

المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، المرجع السابق، ص34.

المطلب الرابع: الفروض التجريبية للمراجعة.

تمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم المجال، وتتمثل الفروض التجريبية للمراجعة فيما يلي:[1]

- قابلية البيانات المالية للفحص.
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة الحسابات والإدارة.
- خلو القوائم المالية من أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية.
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء.
- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال.
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل، ما لم يوجد الدليل على ذلك.
- عند مزاولة مراقب الحسابات لعمله فيما يتعلق بإبداء الرأي عن البيانات المالية، فهو يقوم بعمله بصفته هذه فقط.
- يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب هنا والمركز.
- يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو قد يمتنع عن إبداء الرأي، وفي هذه الحالة يجب أن يبرر التقرير أسباب ذلك، وفي جميع الحالات التي يرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية فإن التقرير يجب أن يوضح خصائص الفحص الذي أجراه المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

[1] عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1986، ص17.

المبحث الثالث: أهمية المراجعة الخارجية أهدافها ومخاطرها.

سنتناول في هذا المبحث ثلاثة مطالب، كما يلي:

المطلب الأول: أهمية المراجعة الخارجية.

إن أهمية المراجعة الخارجية تظهر في أنها وسيلة تخدم جهات كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا على القوائم المالية التي يعتمدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل، ومن بين هذه الجهات نذكر:[1]

1- إدارة المؤسسة:

تعتمد إدارة المؤسسة على القوائم المالية التي يتم إعدادها من قبل مراجع الحسابات المحايد والمتنقل مما يزيد الثقة في هذه القوائم، كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المؤسسة قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب وتجديد مدة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى، وكذا زيادة مكافئاتهم.

2- المستثمرون:

أدى ظهور الشركات والمصانع الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأس مالها عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة الشركة، مما جعل الحاجة ماسة إلى تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايد، بحيث يطمئن المستثمرون بأن أموالهم سوف لن تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات.

3- البنوك:

تقوم معظم المؤسسات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الإقراض، وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض، فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المؤسسات من قبل مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايد، وذلك لضمان قدرة هذه المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها في مواعيد محددة.

4- الجهات الحكومية:

تعتمد بعض أجهز الدولة على القواعد التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض التي نذكر منها: مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، ولا يمكن القيام بتلك الأعمال دون قوائم موثوق فيها ومعتمدة من الجهات المحايدة.

[1] يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2000، ص8.

المطلب الثاني: أهداف المراجعة الخارجية.

تتمثل أهداف المراجعة الخارجية فيما يلي:[1]

1- أهداف تقليدية:

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني استنادا إلى أدلة وبراهين على عدالة القوائم المالية.
- اكتشاف أعمال الغش والتزوير بالسجلات المحاسبية.
- التقليل من فرض ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد ووجود رقابة داخلية جيدة.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي.
- مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني.

2- أهداف حديثة:

فبالإضافة إلى الأهداف التقليدية هناك أهداف حديثة، حيث انتقلت المراجعة من مجرد قيام مراجع الحسابات بالتأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات، واكتشاف ما قد يوجد من أخطاء أو غش أو تزوير، وفحص مدى فاعلية وقوة نظام الرقابة الداخلية وخروج برأي فني محايد بين نتائج المؤسسة من ربح أو خسارة ومركزه المالي في نهاية الفترة المالية إلى أهداف جاءت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهد عالمنا المعاصر، ومن هذه الأهداف مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها، وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفاعلية في المؤسسات تحت المراجعة، وتحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة، ويأتي هذا الهدف نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المؤسسات بصورة عامة، بحيث لم يعد تحقيق أكبر قدر من الربح الهدف الأهم، بل يشاركه في الأهمية أهداف أخرى منها العمل على رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة.[2]

ولقد بذلت محاولات عديدة من الهيئات والمنظمات العالمية والمهنية في دول العالم لوضع القواعد والمعايير التي تحكم تأهيل مزاولي المهنة علميا وعمليا، بما يضمن مستوى معين من الأداء يقبله مستخدمي القوائم المالية، ويمنح لهم الثقة فيما يصدر المراجعون من أحكام، والتغلب بذلك على الإشكال القائم حول الصعوبات التي تتمحور حول عدم الدراية بأمور غير محاسبية مثل: الإدارة، القانون، التسويق، بحوث العمليات، التمويل، عند قيامه بقياس الكفاءة والفعالية وتقييم الأداء.[3]

---

[1] حسين القاضي وحسين دحدوح، أساليب التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص15.

[2] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003، ص15.

[3] يوسف محمود جربوع، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة والفعالية وتقييم الأداء، مجلة المحاسبين القانونيين، العدد19، الأردن، 2003، ص ص 3-4.

جدول رقم (2): التطور التاريخي لأهداف المراجعة الخارجية.

الفترة	الهدف من عملية المراجعة
قبل عام 1500م	- اكتشاف التلاعب والاختلاس
1500م – 1850م	- اكتشاف التلاعب والاختلاس
1850م – 1905م	- اكتشاف التلاعب والاختلاس - اكتشاف الأخطاء الكتابية
1905م – 1933م	- تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي - اكتشاف التلاعب والاختلاس
1933م – 1940م	- تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي - اكتشاف التلاعب والاختلاس
1940م – 1960م	- تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي

المصدر: عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة العالمية والعلمية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2000، ص12.

المطلب الثالث: مخاطر المراجعة.

تقضي معايير المراجعة المتعارف عليها أن يقوم مراجع الحسابات بإبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة، إلا أنه عند تحديده لمستوى الخطر فإنه يقوم بتحديد مستوى الخطر لكل رصيد من أرصدة الحسابات المدرجة بالقوائم المالية بصورة منفردة، أو لكل مجموعة من العمليات ونتيجة لذلك فإن المخاطر النهائية للمراجعة تتوقف على طبيعة الرصيد المعين أو النوع المعين من العمليات، وما يتعلق بها من إجراءات الرقابة الداخلية من ناحية، ومدى فاعلية إجراءات المراجعة من ناحية أخرى، وعموما فإن المخاطر النهائية للمراجعة الخاصة برصيد معين أو نوع معين من العمليات يتوقف على ثلاث عناصر وهي طبيعة الرصيد أو النوع المعين من العمليات فاعلية اجراءات الرقابة الداخلية الخاصة به وفاعلية إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية التي يستخدمها مراع الحسابات في فحص هذا العنصر وعموما هناك ثلاث مكونات لخطر المراجعة:[1]

- الخطر المتلازم خطر قابلية بعض الحسابات أو العمليات لحدوث التحريفات الجوهرية.
- خطر الرقابة أو عدم قدرة نظام الرقابة الخاص بالمؤسسة في منع أو الكشف عن أي تصحيح الأخطاء في التوقيت المناسب.
- خطر الاكتشاف لخطورة عدم قدرة مراجع الحسابات على اكتشاف أي من التحريفات الجوهرية المتبقية.

[1] فريد جحيش، أثر المراجع الخارجي على جودة القوائم المالية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، 2012، ص ص 23- 24.

1- الخطر المتلازم:

تعتبر هذه المخاطر عن قابلية حساب معين أو نوع من العمليات للتحريف بشكل جوهري في ظل عدم وجود إجراءات خاصة بالرقابة، أو وجود جملة من الأخطاء المرتبطة بالنظام المحاسبي، أو عدم كفاءة القائمين على تشغيله، ففي ظل هذا العنصر يمكن أن نتصور بأن المخاطر المتلازمة مرتبطة بعناصر القوائم المالية من خلال احتوائها على أخطاء متعمدة أو غير متعمدة مؤثرة.

2- خطر الرقابة:

هي المخاطر الناتجة عن عدم تمكن الرقابة الداخلية من الكشف في بعض الأحيان عن خطأ مادي في رصيد أحد الحسابات، أو في رصيد مجموعة الحسابات، ويشكل في مجموعها خطأ مادي، ولا يمكن تجنب مثل ذلك كليا نظرا للحدود التي يفرضها أي نظام للرقابة الداخلية.

وتعد الرقابة الخطر الناتج عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات الذي قد يكون جوهريا إذا اجتمع مع خطأ في أرصدة أخرى أو نوع آخر من العمليات، ولا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية، ولا يختلف هذا النوع من الخطر عن الخطر المتلازم في أنه يتوقف على مراجع الحسابات بل يعتمد على الشركة محل المراجعة، حيث أن تصميم نظام الرقابة يكون من اختصاص الشركة، ويرجع وقوع هذه الأخطاء إلى الآتي:

- درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- عدم الالتزام بإجراءات هذا النظام.
- فشل العنصر البشري في الإيفاء بالتزاماته الرقابية.
- ضعف مقومات النظام في المؤسسة.
- عدم التوافق بين الإجراء والواقع الفعلي له.
- الخلل في التصميم الذي يعود لطبيعة العنصر البشري.

3- خطر الإكتشاف:

عادة ما يستعمل المدقق التدقيق الشامل كل القيود والدفاتر والسجلات والبيانات بغية الوصول إلى حالة التأكيد التام، كما يستعمل التدقيق الإختياري من خلال فحص مفردات العينة المختارة، ثم يعمم نتائج هذا الفحص على مجتمع الدراسة.

يرجع القصور في اكتشاف هذه الأخطاء إلى الآتي:

- الجهل بالمعايير المهنية لتدقيق الحسابات.
- استعمال أدلة غير قائمة على فرض القابلية للتدقيق، فلا يكون لوجودها معنى أو سبب.
- استعمال أدلة الإثبات غير كافية وغير ملائمة.

- الاستعمال غير الملائم لإجراءات التدقيق عند تطبيقها.
- الإختبار السيء للعينة.
- التخلي عن إجراء مناسب للتدقيق بسبب ضيق الوقت أو اعتبار التكلفة.

خلاصة الفصل الأول:

تعتبر مهمة المراجعة الخارجية من المهن العريقة في الدول المتقدمة، فنتيجة لما تؤديه من خدمات إلى تلك الجهات العديدة فإنها تخدم الاقتصاد الوطني بصفة عامة وتساهم بشكل كبير في تنمية المجتمعات نظرا لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات، وتوضيح حالات الإسراف أو التلاعب والغش.

إن المهمة الرئيسية للمراجع الخارجي هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى، ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية، ويوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم.

كما أن المراجعة الخارجية تلعب دورا رئيسيا في مراقبة عمل المحاسب، وتوفر معلومات مالية صحيحة ومساعدة عدة أطراف في اتخاذ قرارات سليمة بناء على معلومات مؤكدة وصحيحة.

الفصل الثاني

الرقابة الداخلية وتقييم الأداء

تمهيد:

تعتبر الرقابة كمفهوم إداري بمعنى أن الرقابة عنصر من عناصر نشاط الإدارة، حيث تطور مفهوم الرقابة نظرا لزيادة واتساع الأنشطة والبرامج داخل المؤسسات أدى ذلك إلى زيادة الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية الذي يسعى بدوره إلى تحقيق الكفاءة في استخدام موارد وأصول المؤسسة، والحصول على البيانات والمعلومات بالدقة المطلوبة، وضمان تنفيذ الأهداف الموضوعة من قبل المؤسسة، ومن أجل تقديم صورة واضحة عن نظام الرقابة الداخلية، سنتناول في هذا الفصل ثلاث مباحث رئيسية:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية وتقييم الأداء.

المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية،مسؤولياتها ومقوماتها.

المبحث الثالث: إجراءات طرق ووسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية وتقييم الأداء.

أدى تطور النشاط الاقتصادي وزيادة حجم المؤسسات وانفصال الملكية عن إدارة المؤسسة، إلى تطور مفهوم الرقابة من مجرد ضبط داخلي يهدف إلى المحافظة على الأصول ودقة الحسابات المختلفة إلى ضرورة وجود نظام فعال للرقابة الداخلية بالمفهوم الحالي والذي يحقق أهداف كثيرة للمؤسسة.

يستعرض هذا المبحث موضوع الرقابة الداخلية وتقييم الأداء، قصد إبراز أهمية وجود نظام سليم يتحكم في المؤسسات، بحيث نتناول فيه أربعة مطالب.

المطلب الأول: تعريف تقييم الأداء، أهميته، وخطواته.

سنتناول في هذا المطلب تعريف تقييم الأداء، أهميته، وخطواته:[1]

1- تعريف تقييم الأداء:

يقصد بالأداء: "المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها". ويعرف تقييم الأداء على أنه: "التأكد من كفاية استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام، لتحقيق الأهداف المخططة من خلال مدى جودة الأداء، واتخاذ القرارات التصحيحية لإعادة توجيه مسارات الأنشطة بالمؤسسة بما يحقق الأهداف المرجوة منها".

ويعرف تقييم الأداء:"عملية لاحقة لعملية اتخاذ القرارات، الغرض منها فحص المركز المالي والاقتصادي للمؤسسة، وذلك كما في استخدام أسلوب التحليل المالي والمراجعة الإدارية.

ومن المفاهيم السابقة نستنتج أن تقييم الأداء يشمل على:

- الحصول على أفضل عائد ودفع حركة التنمية الاقتصادية نحو الأمام.
- تنفيذ الأهداف المسطرة بأعلى درجة من الكفاية.
- التأكد من الاستخدام الأفضل والعقلاني للموارد المتاحة.
- المساهمة في اتخاذ القرارات التصحيحية.

فحسب « Bourguinon » فإن مفهوم الأداء يتخذ أحد المعاني:

- نشاط: فهو يؤدي إلى الوصول إلى نتائج.
- أداء: فهو نتيجة نشاط كونه يعتمد على تقييم النتائج التي تحققها المؤسسة.
- يمكن أن يعبر الأداء عن المردودية والنتائج المالية.

2- أهمية تقييم الأداء:

تكمن أهمية تقييم الأداء فيما يلي:

- يساعد على توجيه الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى الإشراف.

---

[1] سعاد شدري معمر، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير منشورة، فرع مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصدية، جامعة بومرداس، 2008، ص ص 126- 127.

- يقوم على ترشيد الطاقة البشرية في المؤسسة في المستقبل، حيث يتم إبراز العناصر الناجحة وتنميتها وكذلك العناصر غير المنتجة التي يتطلب الأمر الإستغناء عنها.
- مساعدة مدراء الأقسام على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطاتهم نحو المجالات التي تخضع للقياس والحكم.

تساعد مؤشرات تقييم الأداء المستويات الإدارية على التعرف على أسباب الإنحرافات التي تم اكتشافها حتى يمكن اتخاذ الإجراءات اللازمة، كما يساعد تقييم الأداء في إظهار جوانب القوة والضعف في المؤسسة وهذا يؤدي بالمسؤولين على تقوية جوانب القوة ويعملون على تقليل جوانب الضعف.

وعموما لا يمكن إيجاد مؤسسة تمارس نشاطها دون صعوبات طوال مدة حياتها، وهو ما يدفع بالمتعاملين مع المؤسسة بالبحث عن مصادر هذه الصعوبات وهو ما يهدف إليه عموما التقييم.

3- خطوات تقييم الأداء:

- رسم سياسة التقييم وإعلانها على كافة الأفراد الذين يتأثرون بها.
- اختيار الطريقة التي تتبع في التقييم.
- تدريب المقومين.(*)
- تحليل السياسة وتحليل النتائج.

الجدول رقم (3): شكل التقييم (الداخلي، الخارجي)

تقييم داخلي (قد يكون مدير المؤسسة أو مسؤول القسم)	تقييم خارجي (مكتب دراسات بنك – الدولة)
– يسمح بتوفير الوقت. – قد يتميز بالتركيز أكثر النقاط الأساسية مباشرة، مادامت المؤسسة وإطاراتها على علم من غيرها بالخفايا. – الكشف على نقاط القوة يحفزها على مضاعفة الجهود مستقبلا. – أقل تكلفة	– معيار الأقدمية يميزه ويجعله أكثر دقة، وأسرع من حيث الاستنتاج. – التقييم الخارجي، يجع الدراسات تتميز بالعقلانية بعيد عن العواطف. – الملاحظات والإقتراعات المستنتجة من قبل شخص أجنبي تعتبر أسرع وأسهل من حيث تقبلها مكلفة.

المصدر: حليمة بومعزة، دور التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002، ص67.

(*) المقومين: هم الأشخاص الذين يقومون بتقييم الأداء.

المطلب الثاني: تعريف الرقابة الداخلية وأنواعها.

تعددت المفاهيم والآراء حول موضوع الرقابة الداخلية فالبعض يضع تعريفا لها أسلوب علمي أو خطة تنظيمية ويحاول آخرون تعريفها من زاوية وسائلها، والبعض الآخر يعتبرها وظيفة إدارية بحتة.

ومما يجدر بنا الإشارة إليه أن كلمة الرقابة هي كلمة مترجمة من اللغة الأمريكية إلى اللغة الفرنسية، ثم من الفرنسية إلى العربية، وكانت هذه الترجمة بعيدة عن معناها الحقيقي إذ أن أصحاب « ANGLOSACTION »(والذين هم أهل هذا المصطلح يقصد التحكم)« MAITRISER »والقيادة « PILOTER » بمعنى التأكد من أن الموارد المتحصل عليها قد تم استعمالها بنجاح وربح، ولما ترجمت إلى الفرنسية أصبح يقصد بها المراقبة « CONTROLE » أي مراقبة الشرطي بمعنى لا يثق في أحد، وكل الموظفين هم محل شبهة ويجب محاربة غشهم والقبض عليه متلبسين، أما عند ترجمتها إلى العربية فأصبح معناها المراقبة التعسفية.[1]

التعريف الأول: حسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية. "نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحياة والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرر ذلك بالتنظيم، وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة".[2]

التعريف الثاني: "الرقابة الداخلية هي مجموعة الطرق والمقاييس التي تتبعه المنشأة بقصد حماية موجوداتها والتأكد من دقة المعلومات المحاسبية".[3]

التعريف الثالث:"الرقابة الداخلية هي خطة تنظيمية لكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها وتحقيق دقة وإمكانية الإعتماد على بياناتها المحاسبية وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية.[4]

التعريف الرابع: "نظام الرقابة يعبر عنه بخطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات المنسقة التي تستخدمها إدارة المؤسسة بحماية أصولها، ولضمان وسلامة البيانات المحاسبية وزيادة درجة الإعتماد عليها، وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الإلتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.[5]

التعريف الخامس: يعرف تقرير لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي الرقابة الداخلية على النحو التالي:

---

[1]HAMINI Allel, Le Contrôle Interne et L'Elaboration du Bilan Comptable, OPU, 1993, P23.

[2] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المرجع السابق، ص85.

[3] عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2009، ص46.

[4] السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، الإسكندرية، 2008، ص85.

[5] أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992، ص68.

– تشتمل الرقابة الداخلية على الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من وسائل ومقاييس تستخدم داخل المنشأة بقصد حماية الأصول، وضمان دقة البيانات المحاسبية، ورفع وتحفيز الكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.[1]

وهناك عدة أنواع للرقابة الداخلية، نذكر منها[2]

1- رقابة المنع: تهدف إلى منع الخطأ أو الغش قبل حدوثه.

2- رقابة الاكتشاف: تهدف إلى اكتشاف الخطأ بعد حدوثه.

3- رقابة التصحيح: تهدف إلى تصحيح الخطأ الذي اكتشف بواسطة رقابة الاكتشاف.

4- رقابة التوجيه: تهدف إلى الحصول على نتائج إيجابية من برامج معينة وضعت لهذا الغرض.

المطلب الثالث: أقسام نظام الرقابة الداخلية.

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى ثلاث أنواع هي:[3]

1- الرقابة الإدارية:

وتهدف إلى رفع الكفاية الإنتاجية واتباع السياسات المرسومة. ويستند إلى تحضير التقارير المالية والإدارية والموازنات التقديرية والدراسات الإحصائية وتقارير الإنتاج وبرامج التدريب وغير ذلك.

2- الرقابة المحاسبية:

وتهدف إلى اختبار الدقة المحاسبية للمعلومات ومدى الاعتماد عليها. وتعتمد هذه الرقابة على الاستخدام الأمثل للحاسب الآلي واتباع طريقة القيد المزدوج وحفظ حسابات مراقبة إجمالية وتجهيز موازين مراجعة دورية وعمل التدقيق الدوري وغيرها.

3- الضبط الداخلي:

ويهدف إلى حماية الموجودات من السرقة أو الضياع أو التلف. ويعتمد الضبط الداخلي على تقسيم العمل، وتحديد الصلاحيات والاختصاصات، وفصل الواجبات المتعارضة حيث يسير العمل وتنفذ المعاملات بصورة تلقائية مستمرة، مع مراعاة عدم إناطة تنفيذ عملية كاملة من بدايتها إلى نهايتها لموظف واحد دون أن يراجع عمله من قبل موظف آخر ضمانا لسلامة سير العمل ولتدارك الأخطاء. وتتأثر بيئة الضبط الداخلي بالهيكل التنظيمي للمنشأة والرقابة والإشراف الإداري والموظفين في المنشأة.

[1] وجدي حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2010، ص81.

[2] عطاالله أحمد سويلم الحسبان، المرجع السابق، ص54.

[3] خوري، نعيم، الرقابة الداخلية في البنوك والمؤسسات المالية، مجلة المدقق، العدد29، عمان، 1996، ص8.

المطلب الرابع: أهداف نظام الرقابة الداخلية.

تتمثل أهداف نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:[1]

1- **حماية أصول المؤسسة:**

تعتبر حماية أصول المؤسسة من أهم الأصول التي يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيقها، وذلك من خلال فرض حماية مادية ومحاسبية لجميع عناصر الأصول من الاستغلال غير المشروع وسوء الاستخدام أو الضياع أو الاختلاس سواء كان بسوء نية أو حسن نية.

2- **ضمان صحة ودقة المعلومات:**

يعمل هذا الهدف على زيادة درجة المصداقية والثقة في المعلومات، وبالتالي زيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، لن ضمان نوعية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية يؤدي لزيادة درجة الثقة فيها.

3- **تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام موارد المؤسسة:**

تهدف الإجراءات الرقابية المطبقة في المؤسسة إلى زيادة درجة الفعالية، وضمان الاستعمال الأمثل للمواد المتاحة، وذلك باتخاذ قرارات داخلية سليمة بناء على مصداقية ودقة المعلومات والبيانات المتوافرة، بمعنى تنمية وتشجيع الكفاءة التشغيلية في عمليات الوحدة.

4- **احترام السياسات الإدارية والإلتزام بها:**

تتم بلورة أهداف المؤسسة، مجموعة من السياسات والخطط والإجراءات المتكاملة التي تشمل كافة جوانب المؤسسة، ويتم إبلاغها إلى منفذي العمليات المختلفة عن المستويات الإدارية، من خلال إصدار أوامر كتابية أو شفوية تقضي الامتثال لها والالتزام بها وهنا من شأنه أن يكفل للمؤسسة تحقيق أهدافها المرسومة.

إن تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية وتطبيق أوامر الجهة المديرة، يسمح للإدارة بمتابعة تنفيذ الخطة الموضوعة، وتقييم الأداء في الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقا للبيانات الموضوعة كذلك التعرف على مدى تحقيق الأهداف المرسومة والكشف عما يقع من انحرافات وتلاعبات، وما قد يكون في الأداء من قصور وذلك لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

[1] فضيلة بوطورة ، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة المسيلة، 2006، ص 20.

المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية، مسؤولياتها ومقوماتها.

المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية.

تشمل هذه المكونات لنظام الرقابة على:

1- بيئة الرقابة:

تعتبر البيئة الرقابية أساس للمكونات الأخرى، وتعمل فيها لتحقيق نظام رقابي فعال، وتتكون بيئة الرقابة من عوامل متعددة، ولكن تتوقف كل هذه العوامل على موقف الإدارة العليا من مفهوم وأهمية الرقابة والمعتقدات الأخلاقية المرتبطة بمفهوم الرقابة.

وبالتالي يمكن تقسيم العوامل التي تتكون منها الرقابة إلى عوامل ذات صلة مباشرة بالإدارة وعوامل أخرى مرتبطة بتنظيم المؤسسة نفسها.

وتتمثل تلك العوامل المرتبطة مباشرة بالإدارة في مدى نزاهة العاملين بالمستويات الإدارية المختلفة، القيم الأخلاقية السائدة لدى العاملين والإدارة والمعايير السلوكية المطبقة وكيفية استخدامها في الواقع العملي لتشجيع الأداء الأخلاقي وتجنب العاملين والمؤسسة في نهاية الأداء والسلوك غير الأخلاقي وفلسفة الإدارة في وضع معايير وسياسات لتشجيع الأداء والسلوك الأخلاقي، أما بالنسبة للعوامل المكونة لبيئة الرقابة والمرتبطة بتنظيم المؤسسة نفسها فتتمثل في الهيكل التنظيمي الكفء ومدى تحديد السلطة والمسؤولية، وتتمثل باقي العوامل في سياسات المؤسسة وطريقة تشكيل كل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة، وكيفية تنفيذهم لواجباتهم، ولكن يمكن القول أن من أهل العوامل المكونة لبيئة الرقابة وهي مدى تفهم الإدارة والعاملين بالمؤسسة وكيفية التعامل مع المفاهيم والقيم الأخلاقية والأمانة بصفة عامة.

2- تقييم المخاطر:

يهتم هذا بتحديث وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة، والتعرف على احتمال حدوثها، ومحاولة تخفيض حدة تأثيراتها إلى مستويات مقبولة.

3- أنشطة الرقابة:

وتتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات والقواعد التي توفر تأكيد معقول بخصوص أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، وإدارة المخاطر بفعالية، وتتعلق تلك الأنشطة بالرقابة على التشغيل، والرقابة على إعداد التقارير المالية، والرقابة على الالتزام.

وتهتم أنشطة الرقابة على التشغيل بمتابعة تشغيل المؤسسة، بينما تهدف أنشطة الرقابة على إعداد التقارير المالية إلى تأكيد إعداد تقارير مالية يمكن الوثوق بها، أما أنشطة الرقابة على الإلتزام فإنها تهدف إلى التأكد من الإلتزام بالقوانين التي تطبقها المؤسسة.

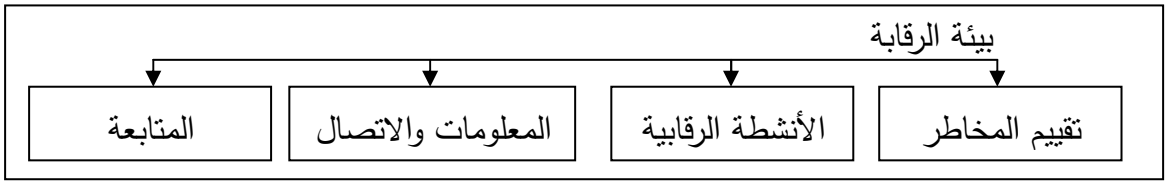
4- المعلومات والإتصال:

يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة، والوصول إليها وتشغيلها وتوصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة، عن طريق قنوات مفتوحة للإتصالات تسمح بتدقيق تلك المعلومات وإعداد التقارير المالية.

5- المتابعة:

يهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية، ويعتمد نطاق التقييم الدوري على نتائج المتابعة المستمرة، والمخاطر ذات الصلة بنظام الرقابة الداخلية.[1]

شكل رقم (1): مكونات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: فتحي رزق السوافيري، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص18.

المطلب الثاني: المسؤوليات تجاه نظام الرقابة الداخلية.

تشمل هذه المسؤوليات مايلي:[2]

1- مسؤولية الإدارة:

تتحمل الإدارة مسؤولية وضع نظام الضبط الداخلي، والمحافظة عليه، وعند تنفيذها لمسؤولياتها الإشرافية يجب عليها وبانتظام مراجعة مدى ملاءمة وكفاية عناصر الضبط الداخلي، وذلك لضمان تطبيق جميع الضوابط الهامة بفاعلية.

2- مسؤولية المدقق الداخلي:

يتضمن مجال عمل المدقق الداخلي فحص وتقويم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في الشركة، ونوعية الأداء في تنفيذ المهمات المحددة.

لذلك تعتبر الرقابة الداخلية جزءا مكملا للروتين الإداري ويجب أن تعمل بشكل مستقل بغض النظر عما إذا نفذ التدقيق الداخلي أو لم ينفذ، وكذلك لا يمكن لأي نظام رقابة داخلي فعال أن يحل محل التدقيق الداخلي، إلا أن وجود وظيفة التدقيق الداخلي تزيد من متانة وقوة أنظمة الرقابة الداخلية.

[1] عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص133.

[2] عبد الله خالد أمين، الإتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي، الأكاديمية العربية للعوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2002، ص5.

المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية.

من الضروري أن يتوافر في نظام الرقابة الداخلية بعض العناصر أو الخصائص التي تؤدي إلى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وتمثل هذه الخصائص مجموعة من الدعائم أو المقومات التي لا غنى عنها في نظام رقابة داخلية قوي وفعال.

وفي واقع الأمر فإنه بالرغم من تعدد وتنوع هذه المقومات في كثير من الكتابات، إلا أنه يمكن عرضها في ثلاث مجموعات هي:[1]

أولا: مقومات تنظيمية وإدارية.

ثانيا: مقومات محاسبية.

ثالثا: مقومات عامة.

أولا: المقومات التنظيمية والإدارية.

أ- خطة تنظيمية سليمة:

والمقصود بخطة التنظيم هيكل التنظيم الذي يحدد الإدارات والأقسام التي يشملها المشروع ويحدد اختصاصات وواجبات ومسؤوليات كل إدارة أو قسم، وكذلك يوضح التفويض المناسب للمسؤوليات الوظيفية. وتتوقف نوعية خطة التنظيم على طبيعة المشروع وطرق التشغيل المتبعة وعدد الأقسام وحجم المشروع والانتشار الجغرافي للوحدات المختلفة التي يتكون منها.

وتبدأ عملية التنظيم بتوصيف الأنشطة المختلفة ووضعها في مجموعات متجانسة يعهد بها إلى إدارة أو أقسام يكون هناك مسؤول عن كل منها ويسأل عنها أمام مستوى إداري أعلى منه في الهيكل التنظيمي، بمعنى تحديد المسؤوليات بين الأقسام والأفراد، ومن الضروري أن تكون هذه المسؤوليات واضحة ومفهومة للجميع، ولا يوجد تداخل أو تعارض بين بعضها البعض، كما أنه نظرا لكبر حجم المشروعات واللامركزية في أداء الأعمال كان تفويض السلطات عبر المستويات الإدارية المختلفة ويجب أن تكون هذه السلطات واضحة ومفهومة حتى يعرف كل مسؤول حدود سلطاته ومسؤولياته لتكون أساسا لمحاسبته، ومن هنا فإن الهيكل التنظيمي الملائم يجب أن يتوفر فيه وصف لمراكز المسؤولية والواجبات الوظيفية المتعلقة بها وتعريف محدد بكل من السلطة المفوضة والمسؤولية المعطاة وترجع أهمية خطة التنظيم إلى:

- إقامة علاقات إجرائية وتعريف وتحديد مجالات المساءلة.
- تحديد مسؤوليات الأقسام والأفراد.
- تدنية تداخل المسؤوليات والواجبات وازدواج العمل والتعارض في الوظائف والأنشطة.

كما أن أهم العناصر الأساسية في الخطة التنظيمية تحقيق الآتي:

[1] وجدي حامد حجازي، المرجع نفسه، ص ص89- 90.

1- الإستقلال التنظيمي:

ففي أي خطة للتنظيم من المرغوب تحقيق الاستقلال الوظيفي والمحافظة على فصل مناسب بين الإدارات المختلفة كالإدارات التشغيلية وإدارة الحسابات وإدارة المراجعة الداخلية، أو في عبارة أخرى الفصل بين الإدارات التي تصرح بالعمل (الترخيص) والتي تقوم به (التنفيذ). والإدارة التي يعهد إليها بالاحتفاظ بالأصول (الحيازة). وأخيرا الإدارات التي تقوم بمهمة المحاسبة عن العمليات التي تتم في الإدارات الأخرى (التسجيل المحاسبي). مع ملاحظة أن الاستقلال الوظيفي لا يمنع من تعامل الإدارات والأقسام مع بعضها البعض بطريقة تحقق التكامل والإتساق والتعاون بين الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يحقق أهداف المشروع.

2- تحديد واضح لخطوط المسؤولية:

فبالإضافة إلى التقسيم المناسب للواجبات بين الأقسام فإنه يجب أيضا وجود تعاريف واضحة للمسؤوليات داخل الأقسام نفسها بطريقة تتمشى مع السياسات والإجراءات التي تتبناها الإدارة، وكذلك وجود التفويض المناسب للسلطة لأفراد معينة في سبيل تمكينهم من مقابلة مسؤولياتهم بكفاءة وفاعلية.

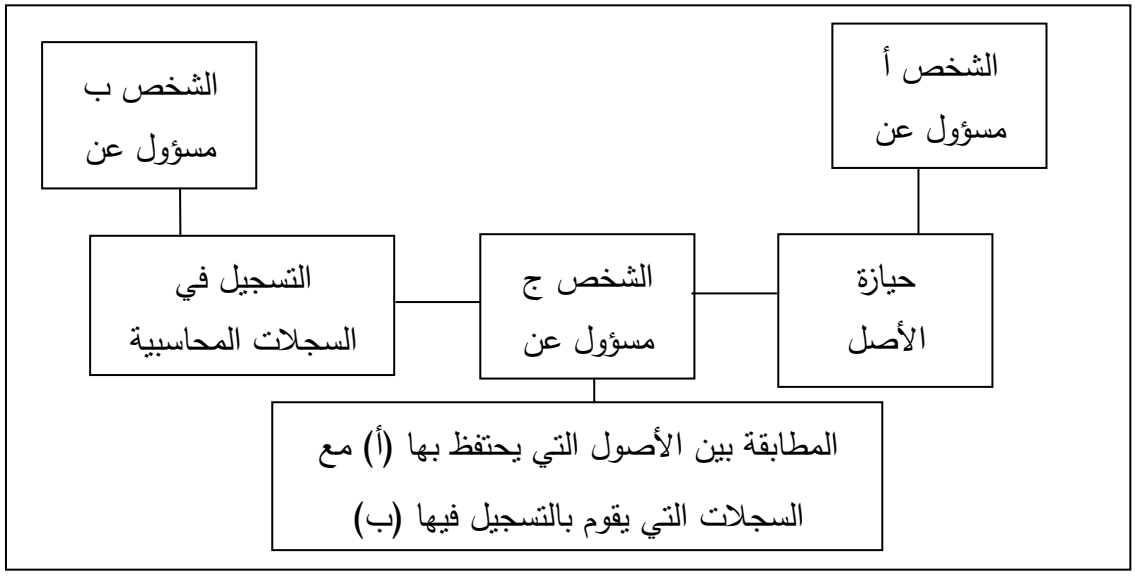
ب- الفصل المناسب للواجبات والاختصاصات:

يوجد عدد من الوظائف ذات الطبيعة المتعارضة والذي يمكن الجمع بينها إعطاء الشخص المعين فرصة تغطية أي تلاعب أو تزوير يقوم بارتكابه حيث يكون من الصعب اكتشاف هذا التلاعب أو التزوير، وهذه الوظائف يمكن حصرها في:

- وظيفة التصريح (الترخيص) بالعملية واعتمادها.
- وظيفة التنفيذ.
- وظيفة حيازة الأصول.
- وظيفة التسجيل المحاسبي.

ونظام الرقابة الداخلية السليم يجب أن يقوم على الفصل الواضح والمحدد بين هذه الوظائف، بحيث لا يسمح أن يجمع بينها، وأن يتم توزيعها على مجموعة من الأفراد بحيث يكون كل فرد مسؤولا عن أحد الوظائف فقط. وهذا يدعم قاعدة الضبط الداخلي بحيث لا يكون هناك فرد مسؤول عن عملية بالكامل من بدايتها إلى نهايتها. وبالتالي يجب أن يقوم فرد بخطوة واحدة من العملية، ثم يقوم فرد آخر بأداء خطوة أخرى، وبحيث تخضع مهمة الفرد الأول للرقابة بواسطة الفرد الثاني، ثم يقوم فرد ثالث بأداء خطوة أخرى للقيام بالرقابة على الفردين الأول والثاني، ويمكن أن يوضح الشكل التالي مثلا على هذا الفصل.

شكل رقم(2): الفصل المناسب للواجبات والاختصاصات.



المصدر: وجدي حامد حجازي، المرجع نفسه، ص93.

ج- خطة سليمة لاختيار الموظفين المناسبين ووضعهم في الأماكن المناسبة وتدريبهم:

إن العنصر الأكثر أهمية في أي نظام للرقابة الداخلية هو الأفراد، وإذا ما تم اختيار الأفراد المناسبين والموثوق فيهم ووضعهم في الأماكن المناسبة، فإن ذلك يوفر خاصية هامة جدا لنظام الرقابة الداخلية بالشكل الذي يمكن القول معه أنه يمكن أن تغطى على بعض الخصائص الأخرى لنظام الرقابة التي قد تكون غائبة، أو في عبارة أخرى أنه بفرض توافر جميع الخصائص والمقومات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية، وغياب هذا العامل فإنه لا يمكن تحقيق الفائدة المرجوة من وراء نظام الرقابة، فأساليب الرقابة يتم وضعها بواسطة الأفراد ويتم تنفيذها عن طريق الأفراد، ثم تتم متابعة التنفيذ والرقابة عليه أيضا بواسطة الأفراد، وبصدد التأكيد على أهمية الأفراد في نظام الرقابة يقول أحد الكتاب"إذا بحثت بعمق عن السبب الحقيقي لأي مشكل فستجده دائما متمثلا في الأفراد". ولتحقيق هذه الخاصية يتطلب الأمر وجود مدخل منظم لاختبار وتدريب العاملين للتأكيد على الأداء الجيد كما يلي:

1- وجود خطة سليمة لاختيار الموظفين:

على أساس وجود تحليل الوظائف يتضمن وضع توصيف واضح لكل وظيفة يظهر مواصفات الدور المطلوب من الوظيفة وواجباتها، وعلى ضوء ذلك المؤهلات المطلوب توافرها في شاغلها ويتم وضع الاختبارات المناسبة لاختيار أنسب العناصر.

2- تدريب الموظفين:

ويجب أن تكون هناك برامج تدريبية مستمرة للموظفين بناء على سياسة تدريب مرسومة واضحة باعتبار أن التدريب هو أحد أوجه الاستثمار في رسملة الأصول البشرية.

3- وجود خطة لتحفيز الأفراد:

للعمل على تحفيز الأفراد على الأداء الكفء والفعال فضلا عن ضرورة الأخذ في الاعتبار النواحي السلوكية في ردود الأفعال الخاصة بالأفراد تجاه معايير الرقابة وإجراءات التصحيح اللازمة حال اتخاذها.

د- معايير سليمة للأداء:

يجب توافر معايير سليمة للأداء تتناسب مع طبيعة الأعمال، فالمعيار يمثل الأداء المستهدف بالنسبة لهدف معين، وقد يعتمد على تقدير أو توقعات الإدارة أو على البيانات التاريخية، ويستخدم المعيار لوضع مستويات الأداء المرغوبة ولتحفيز الأداء، حيث يمكن أن يستخدم كإشارة اتجاهية ترشد وتوجه الأداء الفعلي، فعلى سبيل المثال التكاليف المعيارية كمعيار يمكن استخدامها في الإنتاج لمحاولة تحفيز العاملين لرقابة تكاليف الإنتاج وأيضا لتقييم أدائهم، ومن وجهة نظر نظام الرقابة تتجه المعايير إلى تسهيل الرقابة قبل الأداء والرقابة بعد الأداء، فالرقابة قبل الأداء تشير إلى تحفيز الأداء قبل تنفيذ النظام التشغيلي، حيث تتجه المعايير إلى التأثير على المستويات المرغوبة للأفراد،بينما تشير الرقابة بعد الأداء إلى استخدام المعايير في تقييم الأداء الفعلي، وتخدم كأساس لإدارة المكافآت والتي بدورها تؤدي إلى تدعيم أو تعديل الأداء في المستقبل،[1] وكما يتضح مما سبق فإن المعايير يجب أن تكون مقترنة بنظام لرقابة الأداء بهدف التأكد من إتباع المعايير وتنفيذ الأهداف والسياسات الموضوعية.

ثانيا: مقومات محاسبية.

يجب أن يتوافر في المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلي الفعال والسليم وجود نظام محاسبي سليم يكفل إمكانية المحاسبة على مختلفة أنشطة المشروع ويكفل للإدارة تحقيق الرقابة عليها، ولكي يكون النظام المحاسبي أحد المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية فإنه يجب أن يشتمل على الآتي:[2]

1- وجود دورات مستندية متكاملة وكافية تغطي كافة أوجه النشاط:

تؤدي المستندات وظيفة نقل وترجمة البيانات أو المعلومات من خارج المنشأة (مستندات خارجية) أو من داخلها (مستندات داخلية) ويجب أن تكون المستندات مناسبة للتأكيد على توفير وسلامة الرقابة على جميع الأصول وأن جميع العمليات المحاسبية قد تم تسجيلها على أساس سليم، ويجب أن يتوافر في المستندات الخصائص التالية:

أ- تسلسل أرقام المستندات بما يسهل تتبعها وتسهل الرقاب على المستندات الناقصة.

ب- البساطة والوضوح والشمول في نفس الوقت بحيث تكون سهلة الفهم وتعطي جميع البيانات الملائمة.

[1] وجدي حامد حجازي، المرجع نفسه، ص ص 94-95.

[2] وجدي حامد حجازي، المرجع نفسه، ص95.

ج- يجب تصميمها بحيث تصلح لكافة الاستخدامات المحتملة كلما أمكن ذلك لتقليل عدد المستندات المستخدمة في التداول.

د- ضرورة ان تكون المستندات مؤيدة بتوقيعات المسؤولين بحيث تحقق الرقابة، ويجب أن يوجد مكان مخصص لتوقيع الشخص الذي أعد المستند، ومكان آخر لتوقيع الشخص الذي قام بمراجعة المستند ومكان لتوقيع الشخص الذي قام بالاعتماد، وذلك بغية تحديد المسؤولية حتى يمكن المساءلة.

ويجب أن يكون هناك تعريف بكل دورة مستندية، بحيث يتم تحديد خط سير العملية الخاصة بهذه الدورة من بدايتها حتى تنتهي بإثباتها في الدفاتر، من حيث تسلسل كل عملية والإجراءات والإدارات المشتركة فيها والمستندات والدفاتر التي تثبت فيها.

2- وجود مجموعة دفترية مناسبة:

وبداية يجب الوفاء بالمتطلبات القانونية في المجموعة الدفترية من حيث إمساك دفتر يومية ودفتر جرد على الأقل كحد أدنى للدفاتر، مع إمساك أي عدد آخر من الدفاتر تتطلب طبيعة نشاط المشروع وتظهر الحاجة إليه، وأهم هذه الدفاتر:

أ- دفتر اليومية العامة.

ب- دفتر الأستاذ العام.

ج- دفاتر الأستاذ المساعدة.

د- دفتر الجرد لإثبات المخزون في نهاية الفترة.

هـ- دفتر الصنف لإثبات حركة الوارد والصادر من البضاعة.

مع ملاحظة أنه توجد مرونة للمنشأة في إمساك أي عدد من الدفاتر يتيح لها تحقيق المحاسبة السليمة عن عملياتها وتوفير معلومات محاسبية ملائمة، بمعنى أن معيار وجود أي دفتر في المجموعة الدفترية هو أن يكون لازما لخدمة غرض معين وضروري.

3- دليل محاسبي:

وينطوي ذلك على وضع تبويب للحسابات يظهر فيه الحسابات الرئيسية والحسابات المساعدة والحسابات الفرعية التي تندرج تحتها.

ويجب أن يتضمن الدليل المحاسبي خريطة للحسابات ودليل للإجراءات المحاسبية فخريطة الحسابات تمثل إطارا للنظام المحاسبي بالكامل بحث يشمل تبويب العمليات داخل حسابات الميزانية العمومية وقائمة الدخل، وبطريقة تسهل جمع وتبويب المعاملات المختلفة، كما توضح طريقة أداء العمل المحاسبي في سبيل تحقيق أهداف الشركة، وكذلك يجب أن يوجد دليل الإجراءات المحاسبي والذي يخدم أغراض تحديد السلطة والمسؤوليات والواجبات، حيث يشمل الإجراءات المتعلقة بإمساك الدفاتر وتحديد

تدفق المستندات، وطرق الرقابة السليمة للأصول، وتأتي أهمية وجود دليل للإجراءات في المساعدة على تحقيق الإتساق في الاستخدام والمعالجات.[1]

4- استخدام الوسائل الآلية:

مثل الآلات الحاسبة وآلات تسجيل النقدية واستخدام الحاسب الآلي في معالجة البيانات، والذي يترتب عليه إحكام عملية الرقابة فضلا عن دقة وسرعة الإنجاز.

5- الجرد الفعلي للأصول:

يتم القيام بعملية جرد الأصول التي تسمح طبيعتها بذلك مثل النقدية والمخزون السلعي والأوراق المالية وأيضا بعض أنواع الأصول الثابتة، مع ملاحظة أن الجرد يتم بطريقتين:

أ- طريقة الجرد المستمر.

ب- طريقة الجرد الدوري.

ويتم المقارنة بين نتيجة الجرد الفعلي مع الأرصدة الدفترية، وإذا ما ظهرت فروق يتم تقصي أسبابها، وتحديد المسؤولية عنها واتخاذ ما يلزم في شأنها من إجراءات تصحيحية، كما أنه ولا شك أن أسلوب الجرد المفاجيء يعتبر من الأساليب الفعالة في منع الاختلاس والتلاعب في الأصول وتوفير الحماية اللازمة لها.

ثالثا: مقومات عامة.

وتشمل مجموعة من الأدوات والوسائل الرقابية الشاملة التي يمكن تطبيقها من خلال نظام الرقابة الداخلية، والتي يمكن تلخيصها في المقومات التالية:[2]

1- التأمين ضد الأخطار:

يجب وضع سياسات واضحة للتأمين ضد المخاطر التي يتعرض لها المشروع والتي يترتب عليها خسائر له، ومن أبرز أنواع التأمين في هذا الصدد:

أ- التأمين على أمنا الخزينة والصيارفة الذين يعهد إليهم بالاحتفاظ بالنقدية ضد خيانة الأمانة. ويلاحظ هنا أن قيمة بوالص التأمين يجب أن تتناسب مع النقدية التي تكون في حيازتهم والتي يجب أن تكون بالقدر اللازم لداء العمل دون مبالغة في المبالغ المحتفظ بها.

ب-التأمين على الأصول ضد السرقة والحريق.

2- الرقابة المزدوجة:

وتقوم فكرة الرقابة المزدوجة على أداء نفس العمل بواسطة شخصين بحيث لا يمكن أن يقوم أحدهما بهذا العمل بمفرده، وربما من أوضح التطبيقات للرقابة المزدوجة قيام شخصين بالتوقيع على

[1] وجدي حامد حجازي، المرجع نفسه، ص97.

[2] وجدي حامد حجازي، المرجع نفسه، ص98.

الشيكات بحيث لا يمكن صرف الشيك إلا باستيفاء هذين التوقيعين. وأيضا عملية فتح الخزينة بواسطة مفتاحين يحتفظ بهما شخصان مختلفان بحيث لا يمكن فتح الخزينة إلا بوجود الشخصين معا. وغنى عن البيان القول أن الهدف من هذه الرقابة المزدوجة هو قيام الشخصين المسؤولين عن العمل بمراقبة كل منهما للآخر.

3- الرقابة الحدية:

وتعني الرقابة الحدية تحديد سلطة المسؤولين في اعتماد العمليات، أي يحدد لكل مستوى إداري الحد الأقصى لقيمة العملية التي تدخل في نطاق سلطته، وما يزيد عن هذا الحد يدخل في سلطة مستوى إداري أعلى، والمثال على ذلك مثلا أن يكون من سلطة رئيس القسم اعتماد المصروفات إذا لم تتجاوز مبلغ معين وليكن 500 و.ن مثلا، ويختص مدير الإدارة باعتماد المصروفات التي تزيد عن مبلغ 500 و.ن وأيضا بشرط ألا تتعدى قيمة المصروف مبلغ 2000 و.ن مثلا. أما إذا زاد المصروف عن ذلك فيكون من سلطة المدير العام مثلا.

4- وجود سياسة واضحة للإجازات وتغيير واجبات العاملين:

من الركائز القوية في نظام الرقابة الداخلية قيام العاملين بإجازاتهم السنوية مرة واحدة حتى يمكن إحلال موظف آخر مكان الموظف الذي قام بالإجازة، بما يعني القيام بمراجعة كل ما يتعلق بالشخص القائم بالإجازة من واجبات وعهد وخلاف. وأيضا من المعروف أن قيام موظف بأداء نفس العمل لمدة طويلة قد يتيح له إخفاء أخطائه –إن وجدت– وبالتالي فيجب أن يسمح نظام الرقابة الداخلية بتناوب الموظفين في أداء المهام كلما كان ذلك ممكنا وعمليا.[1]

5- المراجعة الداخلية:

تعتبر إدارة أو قسم المراجعة الداخلية عنصرا هاما من عناصر الرقابة الداخلية، حيث تعمل على التأكد من تشغيل جميع عناصر نظام الرقابة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من دقة وكفاءة وفاعلية هذا النظام في المنشأة.

6- الفحص والتقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:

إن فحص وتقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية يتضمن جزأين هما:

أولا: معرفة وتفهم الإجراءات والطرق الموصوفة في النظام، بمعنى جمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وتوثيقها ودراستها.

ثانيا: درجة معقولة من التأكد بأن هذه الإجراءات والطرق مطبقة وفقا لما هو موصوف في النظام.

[1] وجدي حامد حجازي، المرجع نفسه، ص99.

وهو الأمر الذي يعني أن المراجع يبدأ أولا في البحث عن حقائق وسمات النظام، فالمراجع يجب أن يتفهم أعمال الشركة ونظامها المحاسبي حتى يستطيع أن يفحص ويقيم الضوابط الرقابية في النظام، ولا شك أن مثل هذه المعرفة والمعلومات تتطلب جمعها من عدة مصادر مثل:

- البحث في نشرات الأعمال عن الصناعة والشركة.
- الإطلاع على الكتيبات التي تحوي اللوائح والتعليمات التي تصدرها الشركة.
- الإطلاع على الخرائط التنظيمية وكيفية تفويض السلطات والنظام المحاسبي ومحاضر جلسات مجلس الإدارة.
- أوراق عمل المراجعات للسنوات السابقة.
- المقابلات مع الإدارة والأفراد المسؤولين والمشرفين.
- خرائط تدفق العمليات.

وبدون شك فسوف يشير المراجع خلال مراجعته التشغيلية والمالية إلى مثل هذه المصادر، كما أنه من المحتمل أن تحتوي أوراق عمل المراجع على مذكرات بالإجراءات التفصيلية وخرائط التدفق، حيث تقدم أوراق العمل معلومات ومستندات عن نظام الشركة، يمكن أن يستخدمها المراجع في القيام بالتقييم المبدئي لمدى كفاية الضوابط الرقابية في نظام الرقابة الداخلية.[1]

والجانب الأول في نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية هو التقييم المبدئي لمدى فاعلية النظام والتحديد المبدئي لمدى إمكانية الوثوق والاعتماد على نظام الرقابة الداخلية أثناء المراجعة، وهناك جوانب عديدة في نظام الرقابة الداخلية يمكن للمراجع أن يأخذها في الاعتبار في تكوين هذا التقييم المبدئي. فالمراجع يجب أن يأخذ في الاعتبار:

أ- أنواع الأخطاء والتجاوزات التي يمكن أن تحدث.

ب- تحديد إجراءات الرقابة المحاسبية التي يمكن أن تمنع أو تحمي من حدوث مثل هذه الأخطاء أو التجاوزات.

ج- تحديد ما إذا كان يتم إتباع الإجراءات الضرورية الموصوفة بطريقة سليمة.

د- تقييم أي نقاط ضعف، بمعنى أنواع الأخطاء والتجاوزات المحتملة والتي لا تغطى بواسطة الإجراءات الرقابية، وذلك لتحديد تأثيرها على:

- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي تطبق.
- الاقتراحات التي يتم تقديمها.

[1] وجدي حامد حجازي، المرجع نفسه، ص ص 100- 101.

واعتماد على تفهم المراجع لنظام الشركة، ولكن قبل أداء أدى أي اختبارات مراجعة، يتم تحديد الضوابط الرقابية في النظام التي تشير إلى وجود تأكد معقول من أن أهداف الرقابة المحددة يتم انجازها، أو بالتبادل تحديد أوجه القصور في النظام التي توضح أن أهداف الرقابة لا يتم تحقيقها.

مع ملاحظة أنه في إجراء مثل هذا التقييم لا نتناول جميع الضوابط الرقابية في النظام، ولكن يتم التركيز على الحد الأدنى الذي يكفل درجة معقولة من الدقة، وأن أهداف الرقابة المحددة يتم تحقيقها، وتلك الضوابط التي تمثل الحد الأدنى تمثل الضوابط الرقابية الرئيسية، كما أنه لا شك أن تحديد وجود الدقة المعقولة مسألة حكمية تخضع لتقدير المراجع.[1]

7- أنواع اختبارات المراجعة:

هناك نوعان من اختبارات المراجعة هما:

1- اختبارات مدى الالتزام « Compliance Tests »

لاختبار إلى أي مدى يتم إتباع الضوابط والإجراءات الموضوعية كما يجب أن يكون. فهذا النوع من الاختبارات يهتم بالتأكيد على فاعلية نظام الرقابة الداخلية من حيث الإجراءات والوسائل المتعلقة بتنفيذ العمليات، والتأكد من أن تطبيق النظام يتم وفقا لما هو مرسوم ومحدد فعلا دون تجاوز أو انحراف ويتم هذا عن طريق الفحص الإجرائي سواء فحص عملية من بدايتها إلى نهايتها « Checking in Depth or Walkthrough » أو فحص عينة من العمليات.

2- الاختبارات الأساسية:« Substantive tests »

لاختبار أو تأييد صحة وملائمة العمليات المعينة أو أرصدة الحسابات. فالاختبارات الأساسية تتعلق بجودة ومدى الثقة في البيانات المحاسبية نفسها مثل حصر المخزون السلعي والتحقق من حسابات العملاء. ومن الناحية النظرية هذا التمييز أو الفصل يكون في غير الأهمية، ومع ذلك فإنه في الممارسة العملية فإن نتائج أي نوع من الاختبارات يساهم في اتجاه هدف النوع الآخر.

المطلب الرابع: العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية.

من أهم العوامل التي ساعدت على تطور الرقابة الداخلية وزيادة الإهتمام بها هي:[2]

1- كبر المؤسسات وتعدد عملياتها:

إن النمو الضخم في حجم الشركات وتنوع أعمالها، جعل من الصعوبة إمكان الإعتماد على الإتصال الشخصي في إدارة المؤسسات فأدى إلى الاعتماد على وسائل هي صميم نظام الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية، والموازنات وتقييم العمل.

[1] وجدي حامد حجازي، المرجع نفسه، ص102.

[2] عبد المنعم محمود، عيسى أبو الطبل، المراجعة وأصولها العلمية والعملية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1967، ص201.

2- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الفرعية بالمشروع:

وهذا واضح تمام في الشركات المساهمة، حيث انفصل أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها بسبب كثرة عددها وتباعدها ولذلك نراهم (ممثلين في الهيئة العامة للمساهمين) يسندون الإدارة إلى عدد منتخب منهم (مجلس الإدارة). لهذا لا يمكنه إدارة جميع أعمال الشركة بمفرده لذلك يفوض السلطات والمسؤوليات إلى إدارة الشركات المختلفة، ومن أجل إخلاء مسؤوليته أمام المساهمين (مجلس الإدارة) يقوم بتحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل ومقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية التي تؤدي إلى اطمئنان مجلس الإدارة إلى سلامة العمل بالشركة، ومن هنا جاء الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية ووضع الوسائل والإجراءات التي تكفل لمجلس الإدارة لتحقيق أهدافه الرقابية.

3- حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة:

أي لا بد من إدارة المؤسسة الحصول على عدة تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطه من أجل اتخاذ القرارات المناسبة لتصحيح الإنحرافات لنشاطه من أجل اتخاذ القرارات المناسبة لتصحيح الإنحرافات، ورسم سياسة الشركة في المستقبل، ومن هنا لا بد من وجود نظم رقابة سليمة ومتينة تطمئن الإدارة إلى صحة تلك التقارير.

4- حاجة الإدارة إلى حماية وصيانة أموال المؤسسة:

أي على الإدارة توفير نظام رقابة داخلية سليم حتى تحمي نفسها من المسؤولية المترتبة عليها في منع الأخطاء والغش أو تقليل احتمال وقوعها.

5- تطور إجراءات التدقيق:

إن تحول عملية التدقيق من مراجعة كاملة تفصيلية إلى مراجعة اختبارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية الذي يعتمد بدوره على تقرير حجمه وكمية اختياراته على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة.

6- حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة:

يعني احتياج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة حول المشاريع والمؤسسات المختلفة داخل البلد لتستعملها في التخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية والتسعير وحصر الكفاية العملية وما شابه، فإذا ما طلبت هذه المعلومات من المؤسسة فعليها أن تحضرها بسرعة ودقة، وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن نظام الرقابة الداخلية المستعمل فوريا ومتماسكا.

المبحث الثالث: إجراءات طرق ووسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

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

1- الإجراءات الإدارية:

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

2- إجراءات العمل المحاسبي:

وتضم هذه الإجراءات ما يلي:

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها للتقليل من فرص الغش والتلاعب كما يساعد هذا في حصول إدارة المؤسسة على ما تريده من معلومات بسرعة.
- إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين، ومرافقته بالوثائق المؤدية الأخرى.
- عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن تتم المراجعة من طرف شخص آخر.

[1] بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011/2010، ص88.

- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى السرعة في الإنجاز.
- استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة العامة.
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك (دراسة حالات التقارب البنكي).
- القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

3- إجراءات عامة:

وتضم هذه الإجراءات ما يلي:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها من حرق أو اختلاس.
- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.
- تطبيق الإعلام الآلي على النظام المحاسبي قصد الحصول على معلومات سريعة ودقيقة.

المطلب الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.

توجد عدة طرق لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وعلى المراجع أن يختار إحدى هذه الطرق مراعيا في ذلك طبيعة وحجم المؤسسة ونشاطها ومن أهمها ما يلي:[1]

1- الدوريات:

يتم تقسيم أنشطة المؤسسة إلى مجموعات، كل مجموعة تسمى دورة وكل دورة تغطي مجموعة من العمليات والحسابات، ولهذا الغرض قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار التجميع الآتي للعمليات والحسابات تسهيلا لعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية، وهي دورة الإيرادات، دورة المصروفات، دورة التمويل، دورة التقارير المالية المنشورة.

وتجدر الإشارة إلى أنه قد يوجد اختلاف في التسميات للدورات بسبب اختلاف المؤسسات، الأمر هنا متروك للمراجع معتمدا في ذلك على خبرته وتقديره الشخصي.

2- وحدات النشاط:

إن أساس تقييم نظام الرقابة الداخلية هو تجميع العمليات والحسابات والإجراءات المختلفة والخاصة بمركز نشاط أو وظيفة إدارية أو قسم من أقسام المؤسسة مع بعضها البعض، مراعين في ذلك طبيعة العلاقة أساسا في المعلومات والبيانات التي تتدفق من نشاط لآخر أو من وظيفة لأخرى.

[1] لحسن بوبعاية، دور المراقبة والمراجعة الداخلية في تحسين ومراقبة حركة المبيعات في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2014/2013، ص26.

المطلب الثالث: وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

عند قيام المراجع بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتمد في ذلك على استخدام الطرق التالية:[1]

1- **قوائم الإستقصاء:**

وتتضمن هذه القوائم مجموعة من الأسئلة، موضوعة بعناية ودراسة، بحيث تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، وتوزع على العاملين لمعرفة ردودهم، ثم تحلل تلك الإجابات للوقوف على مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وتكون تلك الأسئلة مقسمة إلى أجزاء يخصص كل منها لمجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط، وتصمم هذه الأسئلة بطريقة يمكن معها الإجابة بنعم أولا، حيث أن النفي قد يعني احتمال وجود بعض نواحي القصور في الرقابة الداخلية، بينما الإجابة بـ"نعم" تدل على إتباع الإجراء السليم.

2- **التقرير الوصفي(المذكرة المكتوبة):**

تستخدم هذه الطريقة كبديل عن طريقة قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك لاعتقاد البعض أن طريقة الاستبيان تعاني من بعض العيوب، ومن بين هذه العيوب أن الاسئلة الواردة بقائمة الاستبيان هي أسئلة عامة وغير مرنة، كما أن طول قائمة الاستبيان يجعل مهمة الإجابة على اسئلتها مملة وروتينية، الأمر الذي يؤدي إلى عدم الجدية في الإجابة من قبل الشخص الذي يقوم بالإجابة.

وتبعا لطريقة المذكرة المكتوبة، يقوم المراجع بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة، وعن تدفق المعلومات والبيانات بين الأقسام أو الوظائف أو وحدات النشاط المختلفة، ويتم ذلك عن طريق المقابلات مع المسؤولين والعاملين، الملاحظة، الإختبار، الاستفسار وكذلك عن طريق السندات والسجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق المستخدمة في الشركة.

وتكتب المذكرة تبعا لطريقة تنظيم عملية التقييم، ومن خلال هذه المذكرة يستطيع المراجع تكوين فكرة عن إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل بند، ومن ثمة يستحسن مواطن الضعف إن وجدت والتي يجب أن يأخذها في الاعتبار عند فحصه واختباره لتلك البنود.

3- **المقابلات:**

يقوم المراجع فيها بإجراء مقابلات مع الموظفين، وذلك بعد أن يتم تحديد موعد معهم ويكون موضوع المقابلة أسئلة يقوم المراجع بطرحها ليتلقى أجوبة شفهية تساعد المراجع على فهم نظام الرقابة الداخلية.

4- **شبكة تحليل المهام:**

عبارة عن جدول ذو مدخلين تمثل الأسطر فيها الوظائف بينما الأعمدة الأشخاص المكلفين بهذه

[1] محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص192.

الوظيفة ليتم الربط بين الوظيفة والشخص المكلف بها.

5- خرائط التدفق:

خرائط التدفق رسم بياني يستخدم الرموز لتمثيل الوثائق والمستندات، التقارير والمسؤوليات ومناصب العمل، ومسار تدفقها داخل التنظيم، أي ترجمة جميع الإجراءات المتبعة في المؤسسة، كما يتم من خلالها إظهار الدولة الكاملة لكل مستند أو سجل فتسمح بذلك من فهم نظام الرقابة الداخلية، وكذلك إلى إيصال وصف النظام إلى مل من يهمه الأمر والمساعدة في تقييم هذا النظام.

6- يجب مراعاة عند إعداد الخرائط شمولها لثلاثة عناصر أساسية.

أ- الرموز: لا بد من استخدام مجموعة من الرموز للتعبير عن المفردات والخطوات والأعمال التي تؤدى ويجب وضع لكل رمز تعريف، يوضح كيفية استخدامه.

ب-خطوات التدفق: تستعمل لإظهار كيفية الربط بين السجلات والمستندات، ويمكن التفريق بين نوعين من هذه الخطوط، يتمثل النوع الأول في خطوط متواصلة للتعبير عن تدفق المستندات والنوع الثاني في خطوط متقطعة يعبر عن تدفق المعلومات.

ج-مجالات المسؤولية: تظهر خريطة التدفق مجالات المسؤولية في شكل أعمدة، أو قطاعات رأسية يتم تدفق المستندات أفقيا خلالها (من اليسار إلى اليمين).

المطلب الرابع: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع، سواء كان المراجع داخلي أو خارجي، فمن خلال عملية التقييم يهدف المراجع إلى: [1]

أ- فهم واستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة.

ب- تقييم النظام من أجل تحديد درجة الاعتماد عليه في إعطاء رأي حول صحة وصدق القوائم المالية والمحاسبية.

ج- إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام.

وحتى يتوصل المراجع إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المراحل التالية:

1- وصف الأنظمة والإجراءات:

على المراجع في هذه المرحلة أن يتمعن في الإجراءات ويحاول فهم كيفية عملها، وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في إطار تقيمه لقوى وضعف الرقابة الداخلية.

في هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المراجع وسيلتين أساسيتين تتمثلان في الأسلوب الوصفي وخرائط التدفق، بالإضافة إلى طريقة الاستجوابات.

[1] Pigé.B : Audit et Contrôle Interne, Litec, Paris, 1997, P66.

2- التمعن في الإجراءات واستجواب موظفي المؤسسة:

تختلف إجراءات الرقابة الداخلية باختلاف المجال الذي تنشط فيه المؤسسة وهيكلها التنظيمي، فالمراجع يلاحظ بتمعن الإجراءات الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة، طريقة عملها، العلاقات الموجودة بينها، والتعبير عنها.

كما يمكن للمراجع أن يستعمل طريقة الاستجوابات وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ففي الحقيقة لا يمكن تنفيذ مهمة المراجعة دون استجواب.

هناك مجموعة من القواعد التي يجب احترامها عن استعمال هذه الطريقة وهي:[1]

أ- احترام السلم التنظيمي، فلا يجب استجواب موظف دون أن يكون مسؤوله يعلم بهذا الاستجواب إلا في حالات خاصة.

ب- التذكير بالمهمة وأهدافها، حتى تتجنب ارتباك الموظف الذي سيستجوب وبالتالي إعطائه لأجوبة خاطئة.

ج- حصر أجوبة الموظف في العمل الذي يقوم به دون التدخل في عمل موظف آخر.

د- سماع المراجع للأجوبة أكثر مما يتكلم هو، فعلى المراجع توجيه الاستجواب نحو ما يريد سماعه.

3- خرائط التدفق والأسلوب الوصفي:

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

ففي العمليات المعقدة، تتميز خرائط التدفق بالمزايا التالية:

أ- تسهيل عملية الفهم والاتصال.

ب- طريقة تحضير هذه الخرائط تجعل المراجع يتحقق من صحة فهمه للنظام.

ج- استعمال هذه الطريقة تبين نقائص النظام من حيث فهمه، ومن ثم نقاط ضعفه، كما أن خرائط التدفق تسمح للمراجع بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة.

5- التحقق من فهم الأنظمة:

بعد انتهاء المراجع من تحضير خرائط التدفق او وصفه الكتابي، على المراجع أن يتحقق من أن الإجراءات التي دونها هي فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة، هنا يظهر دور اختبارات التطابق فالهدف من هذه المرحلة هو تجنب انطلاق المراجع في عملية تقييمه للرقابة الداخلية على أسس، ومنه نلاحظ أنه هناك ثلاثة مشاكل تطرح وهي:

---

[1] الأخضر لقليطي، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009/2008، ص ص69-70.

أ- ماهي الإجراءات التي يجب اختبارها؟

ب- كيف تتم عملية الاختبار؟

ج- فيما تتمثل الأهمية التي يجب إعطاؤها لهذا الاختبار؟

6- اختيار الإجراءات التي يتم اختبارها: [1]

العمل الأول الذي يقوم به المراجع في هده المرحلة هو التعرف على الدورات العملية الرئيسية لاختبارها، فميدانيا هناك مجموعة من المشاكل التي يمكن للمراجع أن يلتقي بها، بداية أنه ممكن أن تتم نفس الدورة العملية في أماكن مختلفة، ففي هذه الحالة يجب على المراجع أن يفرض بأن كل دورة استغلال تتم على حدة عند القيام بعملية الاختبار، مثلا عملية التخزين، فإذا كان للمؤسسة عدة مصانع وكل مصنع يقوم بهذه العملية، فعلى المراجع أن يختبر كل واحدة منها على حدة.

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

7- القيام بعملية الاختبار:

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

وفيما يخص التطبيق الميداني للاختبارات، نلاحظ أنه توجد طريقتين وهما:

أ- الطريقة المباشرة:

وتتمثل هذه الطريقة في الاتصال المباشر مع مختلفة المنفذين الذين يتدخلون في الإجراءات التي يتم رقابتها، وذلك من أجل التأكد من حسن سيرها من جهة، ومن جهة أخرى التحقق من وجود العناصر المادية التي لها علاقة بتطبيق هذه الإجراءات، ويمكن تحقيق هذا الأخير من خلال مقابلة المنفذين المعنيين.

ب-الطريقة غير المباشرة:

تتمثل هذه الطريقة في تتبع مسار الوثائق، فالمراجع يعيد المسار الذي تمر به هذه الأخيرة كلية أي من البداية إلى النهاية وانطلاقا من الوثيقة الأصلية.

8- الأهمية الكمية للاختبارات:

كما تطرقنا إليه سابقا، فاختبارات التطابق تخص فحص العناصر المادية، فالأهمية الكمية

[1] الأخضر لقليطي، المرجع نفسه، ص71.

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

وبعد انتهاء المراجع من هذه المرحلة يمكن له الانطلاق في التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.

9- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:[1]

تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في تقييم نظام الرقابة الداخلية، فعلى المراجع أن يسلط الضوء على نقاط القوة والضعف الخاصة بالرقابة الداخلية، وذلك بفحص معمق للإجراءات الموصوفة من أجل إيجاد النقائص لتصحيحها والحفاظ على نقاط قوتها.

ولتقييم الرقابة الداخلية، يستعمل المراجع قوائم الاستقصاء او الاستبيان والتي تعتبر الأكثر استعمالا لهذه العملية أي التقييمين، فهناك نوعين لهذه القوائم، النوع الأول قوائم الاستقصاء المغلقة أي تكون الإجابة بـ:"نعم" أو "لا" والنوع الثاني متمثل في قوائم الاستقصاء المفتوحة (الإجابة مفتوحة) ولا تقتصر على الإجابة بـ:"نعم" أو "لا" فقط.

كما تجدر الإشارة إلى أن استعمال قوائم الاستبيان المغلقة لفهم الإجراءات، والقيام بعملية تقييم الرقابة الداخلية أي أن التقييم يقتصر على استعمال القوائم فقط، وهذا ما يجب تفاديه قدر الإمكان وذلك للأسباب التالية:

أ- قوائم الاستقصار والاستبيان لا تؤدي إلى فهم حقيقي للإجراءات.

ب- لا يمكن لهذه القوائم أن تبين أهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية.

وبعد انتهاء المراجع من التقييم الأولي للرقابة الداخلية، يحضر وثيقة شاملة يخلص بها وبالنسبة لكل إجراء تم فحصه.

أ- نقاط القوة النظرية.

ب- النقائص التي تم إيجادها.

10- التأكد من تطبيق النظام:

يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات، كما يتم التأكد بأن الإجراءات الموصوفة تحتوي على ضمانات كافية، وأن هذه الإجراءات تطبق فعلا وكما يجب من طرف المؤسسة. [2]

أ- اختيار الإجراءات التي يتم اختبارها.

لتحقيق هذه المرحة يستعمل المراجع اختبارات الديمومة، والتي تستعمل لتحديد نقاط القوة للنظام والتي يفترض أنها تضمن كفاية الإجراءات والتسجيلات، وأنها تشتغل فعلا على طوال السنة المالية

[1] Chade Faux.M : Laudit Fiscal, Litec, Paris, 1987, P191.

[2] الأخضر لقليطي، المرجع السابق، ص73.

فاستعمال اختبارات الديمومة تمكن المراجع من إيجاد كل الانحرافات التي تسجلها الإجراءات والتي يمكن لها أن تحدث.

ب- القيام بعملية الاختبارات:

يقوم المراجع بعملية الاختبار انطلاقا من العناصر المادية المتروكة عند تنفيذ الإجراءات، فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات واحترام المبادئ الموضوعة.

ج- مجال اختبارات الديمومة:

هدف هذه الاختبارات يتمثل في الاستدلال عن مدى اشتغال الإجراءات، وبالطبع لا يمكن أن تقتصر الاختبارات على عملية واحدة أو اثنين فقط، كما يجب أن تكون الاختبارات موزعة على مدة زمنية كافية حتى يتم التأكد من ديمومة تطبيق الإجراءات، فنظريا اختبارات المراجع تكون طوال السنة المالية.

كما يمكن تحديد عدد الاختبارات التي ينفذها المراجع وذلك بـ:

- استعمال وسائل إحصائية لتحديد حجم العينات ومدى توسيعها.
- حكم المراجع بأن يكون هذا الأخير خال من الذاتية.

14- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

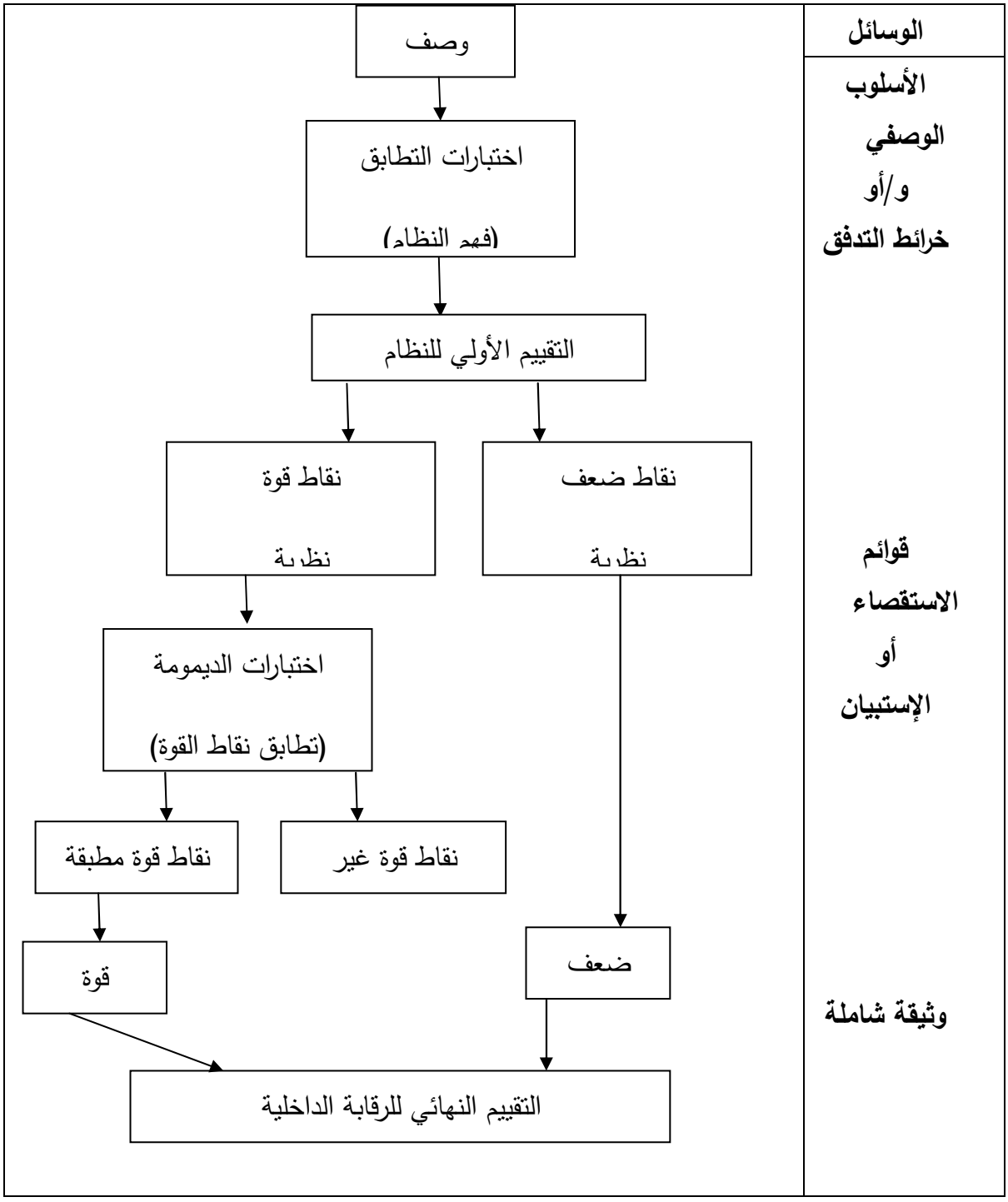
تسمح اختبارات الديمومة للمراجع بإجراء التقييم النهائي للرقابة الداخلية، بالإضافة إلى النقائص في التصميم التي حددت عند إجراء التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية. [1]

فاختبارات الديمومة تحدد نقائص التشغيل أو التطبيق التي تأتي كنتيجة للتطبيق الخاطئ لنقاط القوة الخاصة بالنظام وانطلاقا مما سبق، يحدد مدى تأثير هذه النقائص أو نقاط ضعف هذا النظام على صحة ومصداقية الحسابات. كما أن هذا التقييم النهائي يسمح للمراجع باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية.

كما يمكن تلخيص مراحل تقييم الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك في الشكل الموالي:

[1] الأخضر لقليطي، المرجع السابق، ص73.

شكل رقم (03):مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: الأخضر لقليطي، المرجع السابق، ص74.

خلاصة الفصل الثاني:

تعتبر الرقابة الداخلية نظام عام للتسيير، الذي يعمل على وضع مجموعة من الإجراءات، والقوانين، والقواعد، وميكانيزمات العمل سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، التي تضمن حماية أصول وممتلكات المؤسسة، وصحة المعلومات، والتأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات، واللوائح، والقوانين، والتعليمات.

وأثناء تقييم نظام الرقابة الداخلية، يتم تحديد أهميتها كأداة لدعم تحديد حجم الاختبارات، ونوعية الإجراءات المتبعة، للوقوف على جوانب الضعف والقوة في النظام المحاسبي المعتمد.

ويمكننا القول أن الرقابة الداخلية هي عبارة عن الإطار العام للإجراءات المتخذة في مجال المراجعة والإشراف على الأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو مالية داخل المؤسسة، حيث تتضمن كل الوسائل والإجراءات المستخدمة داخل المؤسسة، والتي تهدف إلى حماية الأصول والموجودات، وكذا التحقق من صحة البيانات المحاسبية والإحصائية.

الفصل الثالث

دراسة حالة مطاحن الحضنة

-المسيلة-

تمهيد:

تناولنا في الجانب النظري المراجعة الخارجية والرقابة الداخلية، باعتبارهم أهم الأدوات الإدارية لتقديم المعلومات عن مدى تحكم المؤسسة في عملياتها، التي تقوم بها ومدى الإلتزام بالتعليمات والإجراءات الموضوعة من طرفها.

ورغبة منا في إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي للمراجعة الخارجية، حاولنا القيام بدارسة ميدانية في مطاحن الحضنة بالمسيلة.

ونحن نعلم أن تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية، هو أهم المهام المنوطة للمراجعة الخارجية، ولهذا ارتأينا إسقاط الدراسة النظرية في تقييم نظام الرقابة الداخلية على الواقع داخل المؤسسة، وهذا لدراسة مختلف الأدوات الرقابية التي يمكن لها اكتشاف الأخطاء والمشاكل وتحليلها من جهة، وإيجاد الحلول المناسبة من جهة أخرى.

وبتناول أعمق لهذا الموضوع، تم تقسيمه منهجيا إلى ثلاثة مباحث تمثلت فيما يلي:

المبحث الأول: عموميات حول مؤسسة مطاحن الحضنة.

المبحث الثاني: وصف الدورة تموينات مخزونات.

المبحث الثالث: المخزونات ووظائف الإدارة بوحدة مطاحن الحضنة.

المبحث الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: تقديم الوحدة.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الأم (الرياض سطيف).

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 367/82 بتاريخ 1982/11/27 نشأت المؤسسة الصناعية للحبوب ومشتقاتها بسطيف "الرياض" ثم انتقلت إلى الإستقلالية ابتداء من 1990/04/02 واتخذت شكل شركة مساهمة برأسمال 5.000.000.000 دج حيث نجد تركيبة رأس مالها الاجتماعي تتكون من:

- ✓ 80 % الشركة القابضة العمومية الزراعية الغذائية.
- ✓ 11% المؤسسات المالية والبنوك وشركات التأمين.
- ✓ 09% أشخاص طبيعيين.

ويكمن النشاط الأساسي لمجمع الرياض سطيف في تحويل الحبوب (القمح الصلب واللين) وإنتاج وتسويق المواد المشتقة كالسميد والدقيق والعجائن الغذائية والكسكسي.

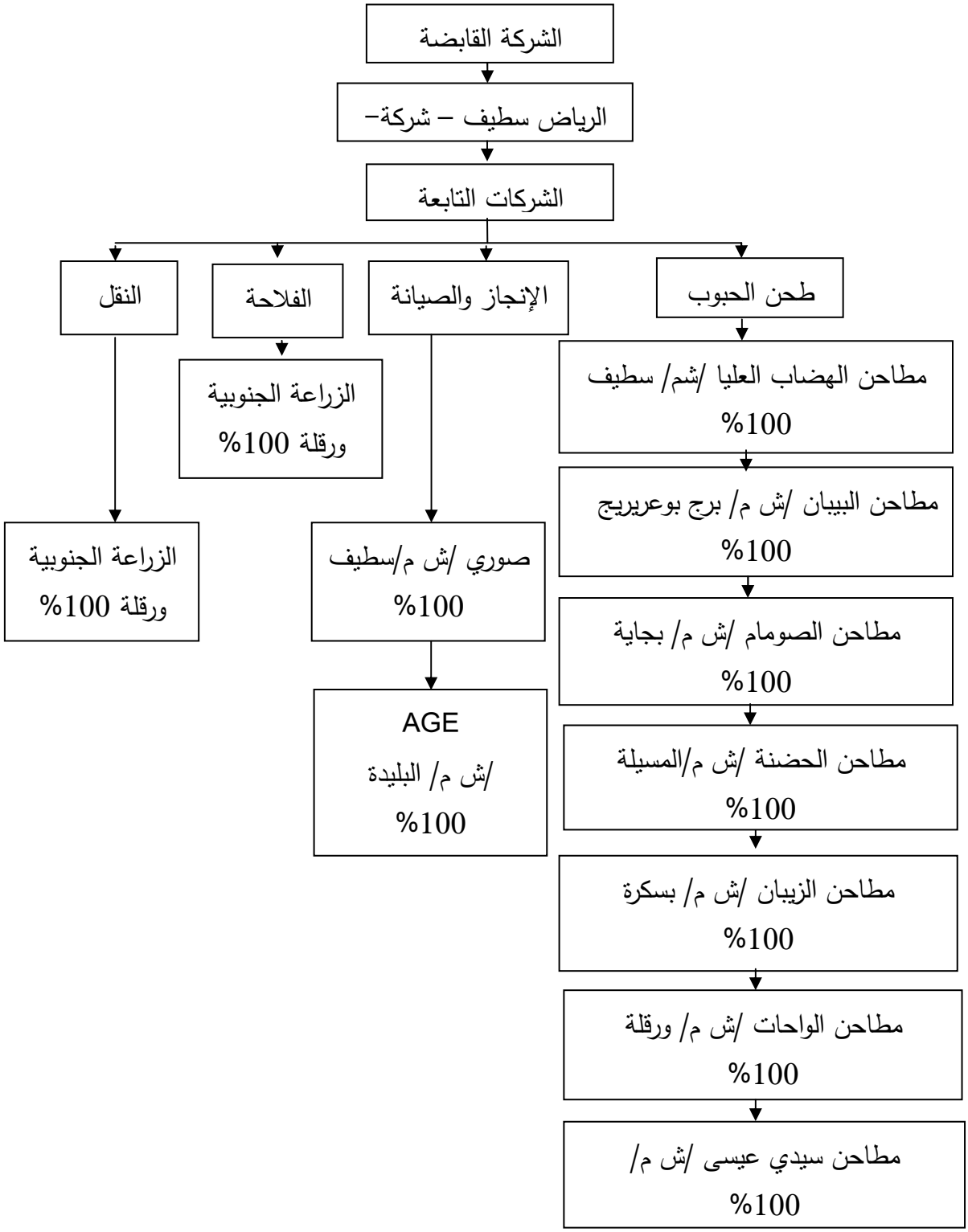
ويشتغل هذا النشاط باستغلال 16 مسمدة ومطحنة و5 وحدات للعجائن الغذائية والكسكسي.

يتشكل مجمع الرياض بسطيف من 10 شركات تابعة، 7 منها مختصة في تحويل القمح الصلب واللين موزعة عبر 6 ولايات (سطيف، مسيلة، برج بوعريريج، بجاية، بسكرة، ورقلة). موفرة بذلك للسوق:

- ✓ 3070 طن/يوم من سميد القمح الصلب.
- ✓ 1170 طن/يوم من الدقيق من القمح اللين.
- ✓ 60 طن/يوم من العجائن الغذائية.
- ✓ 12 طن/يوم من الكسكسي.
- ✓ 6 طن/يوم من العجائن بدون غلوتين موجهة لمرضى الأمعاء.

ويمكن أن نوضح اختصاصات الشركات التابعة لرياض سطيف بالشكل التالي:

شكل رقم(04): الهيكل التنظيمي للرياض سطيف "الشركة الأم"



المصدر: وثائق المؤسسة

المطلب الثاني: التعريف العام بمطاحن الحضنة –المسيلة–

–لمحة تاريخية للمؤسسة:[1]

تقع مطاحن الحضنة على بعد 02 كلم من وسط المدينة على جهة الجانب الشرقي على الطريق الرابط بين برج بوعريريج والمسيلة (حي 270 مسكن)بدأ بناؤها سنة 1980 م حيث تم تشغيلها أو مرة سنة 1982 م.

وقد حولت وحدة الرياض بالمسيلة إلى شركة مساهمة مطاحن الحضنة وهذا في 02 أكتوبر 1997 م على مساحة 30.775 م^2 منها 12.555 م^{2}مغطاة، وقد بلغ رقم أعمالها سنة 2010 مبلغ 1.449.460.000 دج كما أصبح عدد عمالها 159 عامل وهذا في 2010/12/31، وتنقسم هذه الوحدة إلى قسمين قسم قديم وقسم جديد.

–التعريف بالمؤسسة:

وحدة الإنتاج والتسويق بالمسيلة (مطاحن الحضنة) هي شركة تابعة أقليميا وإداريا لمؤسسة الرياض سطيف والمنبثقة عن آخر إعادة هيكلة، المعمول بها ابتداء من 1983/01/01، وكانت تسمى آنذاك"سمباك"، وقد افتتحت تحت تدشين الرئيس الشاذلي بن جديد.

دخلت الوحدة ابتداء من 1997/10/01 في تنظيم جديد على شكل "Filial" أي شركة تابعة مباشرة إلى الشركة القابضة العمومية الزراعية والغذائية، لتحصل على راس مال نقدي يقدر بـ:479.000.000.00 دج ليصل حاليا إلى 1.449.460.00 دج.

–ممتلكات الشركة:

تمتلك الشركة التابعة لمطاحن الحضنة مسمدتين ومطحنة واحدة علما أن:

- ✓ **القسم الأول:** ويتكون من مسمدة ومطحنة حيث تم إنجازها من طرف الشركة السويسرية "BUHLER" وتاريخ بداية الاستغلال لها سنة 1981 م وقدرتها الإنتاجية 2000 قنطار يوميا، وتكلفة إنجازها الإجمالية 220.915.480,55 دج.

وارتفعت القدرة الإنتاجية إلى 3000 قنطار يوميا سنة 1999 م، وقدرت تكلفة رفع القدرة الإنتاجية 242.202.253,51 دج.

- ✓ **القسم الثاني:** يتمثل في مسمدة جديدة وقد تم إنجازها من طرف الشركة الإيطالية « GOFETTE » وتاريخ بداية استغلالها سنة 1993 م وتبلغ طاقتها الإنتاجية 4000 قنطار يوميا بتكلفة إنجاز إجمالية 563.986.101,84 دج.

[1] المعلومات المتعلقة بالمؤسسة تم الحصول عليها من الدراسة التي قام بها المركز الوطني للدراسات والتحليل التنموي(GENEAPALGER) في 2005/06/08 بطلب من المؤسسة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

الهيكل التنظيمي للشركة ما هو إلا وسيلة للإعلام يسهل على المستخدمين معرفة تقنيات تقسيم العمل والتركيب السامي الإداري من حيث تباين دوائر ومصالح الوحدة وسنعرض أهم دوائر هذه الشركة وخصائصها والجدير بالذكر أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة عرف بعض التغييرات، وهذا ما جاء فيه:

أ-المديرية العامة:

يشرف على تسييرها مدير وحدة له صلاحيات نسبية للمدير مهمته الأساسية هي التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة، ولهذا تركز له عدة مهام أهمها:

- ✓ الإتصال بكل السلطات المعنية بنشاط المؤسسة.
- ✓ يعتبر الواجهة الأولى للوحدة.
- ✓ التنسيق بين الوحدة ومثيلاتها من نفس القطاع.
- ✓ يقوم بالربط بين جميع الدوائر.
- ✓ يقوم المدير العام يوميا بإعلام الرئيس المدير العام للشركة الأم.

وتنقسم إلى عدة أقسام هي:

1- **التقييم والإتصال:** وهي تابعة للمديرية العامة المكلفة بتسجيل البريد الصادر والوارد طبع المراسلات الصادرة عن طريق المديرية العامة.

2- **الوقاية والأمن:** ومهمتها حماية الشركة داخليا، وكذا الوقاية الخاصة من ناحية الحرائق والسرقة، وحركة مختلف وسائل النقل في الوحدة وحمايتها من كل الأخطار.

3- **الإستشارة القانونية:** حيث يقوم المدير العام باستشارته أو مناقشته في القرارات التي سوف تصدرها المؤسسة، وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني، وهو محامي لدى الشركة، وهو المكلف بالمنازعات التي تدخل فيها المؤسسة سواء كانت بين الشركة وموردیها أو زبائنها أو داخل الوحدة.

4- **ضمان النوعية:** نظرا لسعي المؤسسة للحصول على درجات ISO فإنها تولي جانبا كبيرا من الاهتمام بهذا الجانب، وذلك بالتنسيق مع خبراء أجانب فهي تهتم بنوعية الإنتاج وفقا للمعايير المحددة دوليا سواء كانت هذه المعايير قانونية متمثلة في الكمية والتغليف أو معايير إنتاجية متمثلة في الجودة ومقدار المنافسة.

5- **المراجعة:** يعمل لصالح الشركة ويتمثل في مراقبة داخلية بين كل المصالح والمديريات، وكذلك يعمل على التوجيه بالإضافة إلى إعطاء تقارير للرئيس المدير العام حول أعماله.

6- **نوعية المنتجات والمواد الأولية:** هذه المصلحة تهتم بمراقبة النوعية، وذلك بالرسالة المخبرية للمواد الأولية ومدى صلاحيتها وجودتها ومطابقتها للمعايير، كل هذا قبل عملية الطحن. أما بعد عملية الطحن فهي تهتم بالمنتوج ذاته ومدى جودته.

ب-مديرية الاستغلال:

تتمثل مهمة مدير الاستغلال في تزويد المدير العام بكل المعلومات الخاصة بالاستغلال، وتنقسم الدوائر إلى أربع مصالح، وهي:

1- **مصلحة التموين:** وهذه المصلحة خاصة بدخول المواد واللوازم الخاصة بالعملية وتنقسم إلى فرعين هما:

أ- **فرع التغيير وشراء الحبوب:** ومهمته شراء الحبوب وتغيير النوعية.

ب- **فرع الميكانيك العام:** وهو فرع خاص بصيانة الآلات الطاحنة والشاحنات.

2- مصلحة الإنتاج: مهمتها مختصة بالعملية الإنتاجية الكاملة أي من دخول المادة الأولية إلى خروجها كمادة مصنعة مرورا بكل دورات العملية الإنتاجية، وتهتم برسم وتنظيم مخطط الإنتاج، وعمليات تنفيذه في ورشات الإنتاج، والعمل على احترام كل مراحل الإنتاج، وطرق تنفيذها محددة عمليا.

3- **مصلحة تسيير المخزونات:** تتكفل بتخزين المواد الأولية والمنتوجات، ودورها الرئيسي هو تسجيل حركة المخزون والقيام بعملية جرد الشهرية والسنوية، وتتفرع إلى ثلاثة فروع متمثلة في:

- ✓ فرع الاستقبال وتخزين الحبوب.
- ✓ فرع تسيير مخزونات الأكياس.
- ✓ فرع تسيير قطع الغيار والتجهيزات.

ج-مديرية الإدارة المالية:

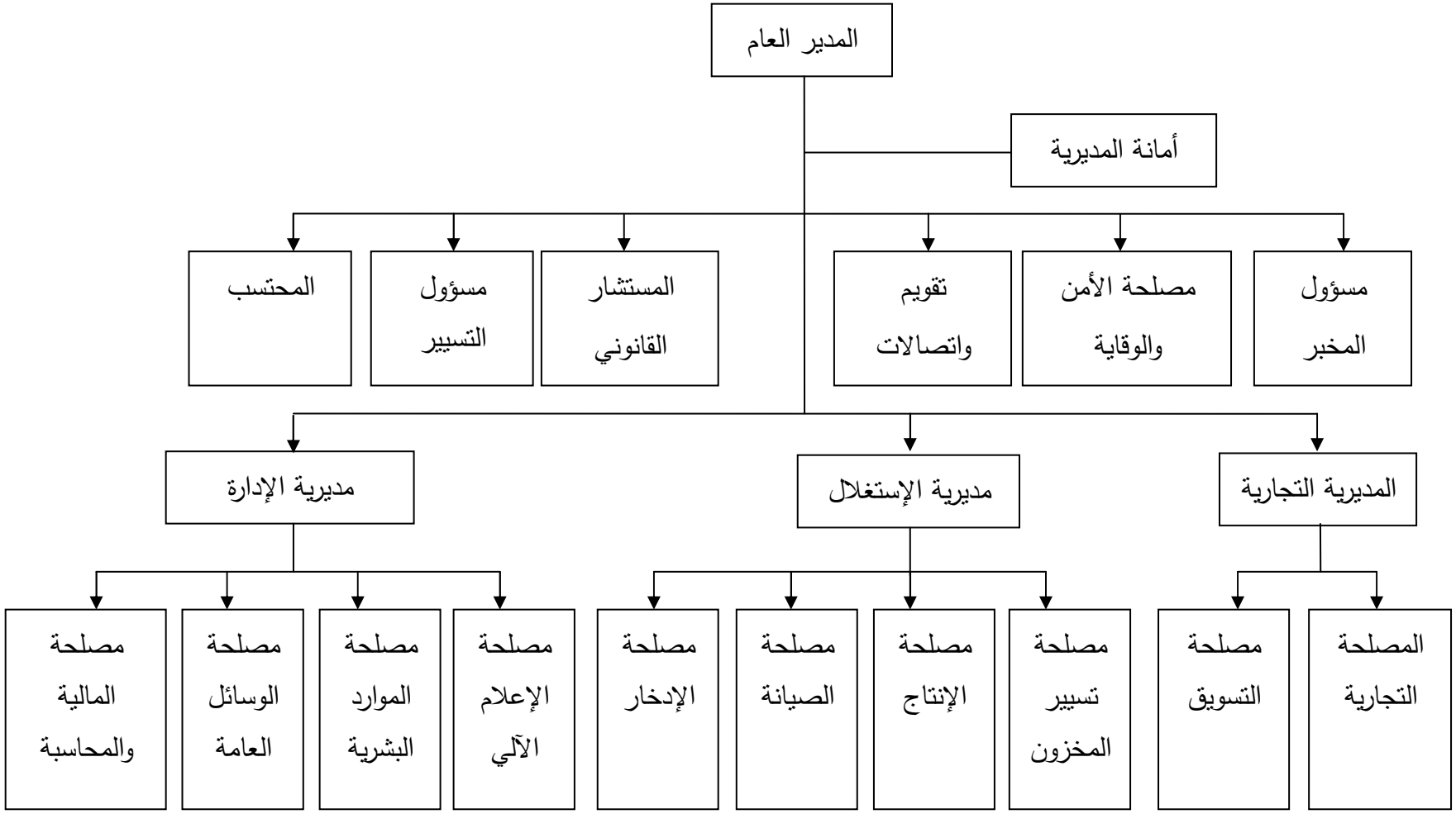
ومهمتها خاصة بشؤون الإدارة والعمليات المالية، والتنسيق بين مصالحها، والمتمثلة فيما يلي:

1- **مصلحة المحاسبة والمالية:** وهي العقل المحرك لكل المصالح إذ بواسطة المعلومات المنصبة من الأقسام الأخرى تستطيع حساب التكاليف والإيرادات، وكذا عمليات الجرد.

2- **مصلحة الموارد البشرية:** وهي مصلحة تقوم بإعطاء المعلومات الكاملة لمديرية الإدارة والمالية وفيما يخص الجوانب الميدانية للمستخدمين.

ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة -بالمسيلة- في الشكل التالي:

شكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة –المسيلة–



المصدر: المصلحة التجارية.

المطلب الرابع: الإمكانيات الإنتاجية للمؤسسة وأهدافها.

1-الإمكانيات الإنتاجية للمؤسسة:

تنتج شركة مطاحن الحضنة بالمسيلة عدة أنواع من المنتجات الغذائية، والتي تتمثل فيما يلي:

- ✓ السميد من النوع الرفيع.
- ✓ السميد من النوع العادي.
- ✓ السميد الناعم.
- ✓ الدقيق.
- ✓ النخالة.

كما تشغل الوحدة نسبة معتبرة من العمال تقدر بـ:320 عامل وهذا في 1998/01/01 موزعة على جميع المصالح الموجودة بالوحدة الإنتاجية، حيث 80% من عدد العمال موجودة في دائرة الإستغلال أما الباقي فهو موزع بين الإدارة ومصلحة التسويق.

تعمل وحدة الإنتاج والتسويق بالمسيلة ERIAD جاهدة من أجل الوصول للأهداف التالية:

- ✓ تقوم بدارسة الأسواق وتتبع تطورها وخاصة وهي تباشر نشاطها في إطار اقتصاد السوق.
- ✓ تتعاون مع الهياكل والمؤسسات والهيئات التي تربط أعمالها بالصناعات الغذائية التي مادتها الأولية الحبوب ومشتقاتها وتتولى توزيع منتجاتها.
- ✓ تقوم ببناء جميع وسائل الصناعية الضرورية لعمالها وتركيبها، وتهيئتها كما تساهم في تكوين المستديمين وتحسين مستواهم.
- ✓ تنجز بصفة مباشرة أو غير مباشرة جميع الدراسات التقنية والتكنولوجية والإقتصادية والمالية التي تتعلق بموضوع نشاطها.
- ✓ استغلال وتسيير مطاحن إنتاج السميد والدقيق.
- ✓ استغلال وتطوير عتادها.

تحقيق رقم الأعمال السنوي 3.905.688.622.00 دج مسطر لسنة 1999م.

- تحقيق إنتاج سنوية:
  - ✓ سميد ممتاز: 590400 قنطار.
  - ✓ سميد عادي: 4000000دج.
  - ✓ دقيق: 180000 قنطار.
  - ✓ نخالة + سميد ثانوي: 500000 قنطار.
  - ✓ الحصيلة المالية الصافية "نتيجة الدورة الصافية": 306.582.458.00 دج.

2-أهداف المؤسسة:

تنشط مؤسسة في بيئة تسودها منافسة قوية وشديدة من بين 24 منافس لها داخل تراب الولاية لهذا فإن المؤسسة تسعى إلى أهداف وآفاق مستقبلية أهمها:

- ✓ تعظيم الربح الناتج عن الفرق بين سعر البيع والتكلفة النهائية.
- ✓ زيادة الإنتاجية عن طريق الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج وتحسين نوعيته.
- ✓ محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية.
- ✓ التسيير الأحسن للموارد البشرية في المؤسسة.
- ✓ تمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية.
- ✓ سد حاجات المستهلك من مادتي السميد والفرينة.
- ✓ المساهمة في بناء وتطوير الاقتصاد الوطني.
- ✓ خلق جو تنافسي على مستوى الوحدة.
- ✓ الطموح إلى خلق جو تنافسي خارجي لزيادة كمية الإنتاج وتسويقه.
- ✓ محاولة كسب رضا الزبائن والحصول على ولائهم بأقل تكلفة وبجودة عالية.
- ✓ محاولة القضاء على المشاكل الزائدة داخل المؤسسة مثل: مشاكل الإنتاج التوزيع والاتصال.
- ✓ الحصول على أفضل نقاط بيع داخل الولاية وخارجها.

المبحث الثاني: وصف الدورة تموينات مخزونات.

المطلب الأول: وصف كتابي لسير العمليات.

نعلم أن التموينات عبارة عن عملية تزويد المؤسسة بالسلع والخدمات، بينما المخزونات فيشمل المخزون جميع المواد والأجزاء والتجهيزات والأدوات والبضاعة في دور التصنيع والبضاعة الجاهزة المسجلة في سجلات المنظمة والمتواجدة ماديا في المخازن أو المستودعات أو المعامل، أو المحلات العائدة لتلك المنظمة.[1]

كما تعرف المخزونات بأنه إجمالي الأموال المستثمرة في وحدات من المادة الخامة والأجزاء والسلع الوسيطة، وكذلك الوحدات تحت التشغيل بالإضافة إلى المنتجات النهائية المتاحة للبيع.[2]

أ-نظام الرقابة الداخلية على التموينات والمخزونات: عند دراسة العمليات التي تقوم بها هذه المؤسسة يمكن أن نستخرج عمليات رئيسية والمتمثلة في:

1-تشغيل أوامر الشراء: يتم استخدام طلبات الشراء لمطالبة إدارة المشتريات بإصدار أوامر تتعلق بعناصر المخزون، ويتم إعادة الطلب عندما يصل المخزون إلى مستوى محدد، وقد يتم إصدار الأوامر للحصول على المواد الخام اللازمة لإنتاج طلبات العملاء أو قد يتم إصدار أوامر الشراء وفقا للجرد الدوري للمخزون، ويقوم المدقق بإجراء اختبارات الرقابة في هذه العملية على طلبات الشراء.أنظر الملحق رقم (08)

2-استلام المواد الخام: عند استلام المواد الخام يجب فحصها للتعرف على الكمية والنوعية، وتصدر إدارة الاستلام تقرير الاستلام الذي يصبح جزءا أساسيا من التوثيق قبل إتمام الدفع، وبعد الفحص يتم إرسال المواد الخام إلى المخزن، ويتم إرسال مستندات الاستلام إلى إدارة الشراء، إدارة المخزن، ويجب وجود رقابة ومحاسبة على كافة المستندات التي يتم نقلها. أنظر الملحق رقم (09)

3-تخزين المواد الخام:عندما يتم استلام المواد الخام، يتم تخزينها في المخازن إلى غاية الحاجة إليها في الإنتاج، ويتم إصدار المواد الخام من المخزن إلى الإنتاج بناءا على تقديم طلب بصرف المواد الخام مصادق عليه من طرف شخص في موقع مسؤول مثل مسؤول إدارة الإنتاج.

4-استعمال المواد الخام: إن الهدف من الحصول على المواد الخام في المؤسسة الإنتاجية هو تحويلها من أجل الحصول على الإنتاج التام، ويتم تحديد العناصر والكميات التي سيتم إنتاجها بناءا على أمر محدد من العملاء أو عن طريق تنبؤات إدارة المبيعات، أو بالنظر إلى مستويات المخزن من الإنتاج التام، ويتم تخصيص إدارة منفصلة لمراقبة الإنتاج لتحمل مسؤولية تحديد نوع وكميات الإنتاج. أنظر الملحق رقم (10)

---

[1] عبد الغني لطيف جاسم، النظرية والتطبيق في إدارة المخازن، جامعة بغداد، 1972، ص17.

[2] محمد توفيق ماضي، إدارة وضبط المخزون، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص12.

5-تخزين الإنتاج التام: عندما يتم استكمال المنتجات التامة بواسطة إدارة الإنتاج، يتم وضعها في المخزن انتظارا لشحنها، وفي المؤسسات التي يوجد فيها رقابة داخلية جيدة فيتم وضع الإنتاج التام في أماكن منفصلة بحيث يتم تحديد أشخاص محددين للرقابة عليه.

6-شحن المنتجات التامة: يتم فيها الترخيص بأي شحن أو نقل للمنتجات التامة من خلال إعداد مستند الشحن ثم التصديق عليه بشكل مناسب.

ب-إجراءات الرقابة على مستوى المخازن: يتلقى المخزن المنتجات من مصلحة الإنتاج مرفقا بسند الدخول وفي نهاية كل شهر تتم مراقبة دورية عن طريق المقارنة التي تتم بين قسم الإنتاج والمخزن، إذ يقوم أمين المخزن بإحصاء وتجميع ما تم استلامه من مصلحة الإنتاج، ليتم مقارنته مع الكميات المرسلة إلى المخزن، كما يتم إعداد بطاقة المخزون تتضمن حركة المخزون بمقارنته مع ما هو موجود فعلا بما هو مسجل محاسبيا، وإذا وجدت فوارق الجرد يتم تسجيلها، وفي حالة البيع فإن أمين المخزن لكي يقوم بإخراج المنتجات عليه أن يتلقى وصل التسليم، وأمر الأخذ، وتخضع الكميات الخارجة إلى الرقابة من طرف مركز الأمن الخاص بالمؤسسة.

ج-إجراءات الرقابة على مستوى التموينات: يتضمن موضوع إجراءات وصيرورة وظيفة التموين بالتركيز على مجموعة من المراحل والخطوات لتموين المؤسسة بحاجياتها، من خلال دفتر شروط يتم اعتمادها في عمليات الشراء أو التموين، ويتم تطبيق هذه الإجراءات على مجموعة من المشتريات التي سيتم تنفيذها من طرف المؤسسة من مواد أولية ومواد التعبئة والتغليف وقطع الغيار والمواد واللوازم والتوريدات الأخرى، والتي يقل ثمنها عن 1000.000دج أما المشتريات التي يتعدى ثمنها عن هذا المبلغ الأخير فيتم معالجتها من طرف المصالح الأخرى المعنية والتابعة للمؤسسة مثل دائرة الاستثمارات، وتمر المؤسسة بمراحل في تنفيذ ومراقبة وإتمام صيرورة عمليات التموين وهي:

1-**التعريف بحاجيات ومتطلبات المؤسسة:** يتم تحديد حاجيات المؤسسة بناءا على برامج تنبؤية سنوية من طرف مجلس الإدارة والذي يصادق عليه، وهذه التنبؤات مبنية على أساس مخطط الميزانية التقديرية لقسم الإنتاج .

2-**طلب التموين:** يتم إعداده من طرف أمين المخزن وذلك عندما يصل مستوى المخزون إلى حده الأدنى يتم المصادقة عليه من طرف أمين المخزن ورئيس مصلحة تسيير المخزونات، ثم يتم إرسال هذا المستند إلى رئيس وظيفة التموين لتلبية الطلب من خلال إعداد طلب الشراء.

3-**طلب الشراء:** يتم إعداده من طرف رئيس مصلحة التموين ويصادق عليه، ثم يحوله مباشرة إلى المدير العام من أجل الموافقة عليه بعد النظر إلى الحاجيات المقترحة داخل الطلب.

4-**البحث عن الموردين:** بعد الموافقة على طلب الشراء من طرف المدير العام، يقوم رئيس مصلحة التموين بدراسة محدودة لمجموعة من الموردين الذين أودعوا ملفاتهم على مستوى المؤسسة للحصول على

فواتير شكلية، يتم الاختيار على أساس تلك الفواتير، كما تلجأ المؤسسة إلى إعلان مناقصة تموين المؤسسة وفقا لدفتر الشروط تضعه المؤسسة، ويخضع له الموردون، وتحتوي عروض الموردون على فواتير شكلية، ثم يتم إرسال عروض الموردين إلى المؤسسة من أجل دراستها واختيار المورد المناسب. أنظر الملحق رقم(11)

5-**استلام العروض:** يتم إرسال عروض الموردين إلى مصلحة التموين، حيث تقوم هذه الأخيرة بتحويل العروض إلى لجنة المشتريات من أجل دراستها، وتقوم هذه اللجنة بإعداد جدول المقارنة بشكل ترتيبي بين كل العروض تحت اسم كل مورد بالاعتماد على الفواتير الشكلية والخصائص الكمية والتقنية للحاجيات المطلوبة، وتبعا لدفتر الشروط الذي تعتمد عليه لجنة المشتريات في دراسة عروض الموردين والغرض من ذلك هو تقييم واختيار الموردين.

6-**أمر الشراء:** بمجرد إتمام البحث عن الموردين واختيار المورد المناسب الذي تم قبوله من أجل تموين المؤسسة، مباشرة يقوم رئيس مصلحة التموين بإعداد أمر الشراء مصادق عليه حسب الاحتياجات المدرجة في طلب الشراء بالتركيز على الكمية والسعر والمواصفات، ويتم الموافقة عليه من طرف رئيس دائرة التموين وتسيير المخزونات والمدير التقني والتجاري وكذا مسؤول الإدارة والمالية، كما يتم المصادقة عليه من طرف المدير العام، ثم تحويله إلى المورد عن طريق مشتري المؤسسة.

7-**شراء المواد الأولية(القمح):** يمكن للمؤسسة أن تعتمد على عدة مصدرين لتموين احتياجاتها، أما الشراء من طرف موردين خواص، ويتم إعداد مخطط التموين السنوي من طرف رئيس وظيفة التموين على أساس المخطط التنبؤي السنوي للمؤسسة، وأما الشراء من طرف الديوان الوطني للحبوب مع الأخذ بعين الاعتبار مخزون المواد الأولية الموجود بمخازن المؤسسة، الاحتياجات الشهرية للمواد الأولية، تقديرات الشراء من طرف هذا المورد.

8-**شراء سميد خاص بإنتاج العجائن:** تستخدم المؤسسة في إنتاج العجائن سميد خاص يتم الحصول عليه بداخل المؤسسة عند عملية طحن القمح الصلب وعندما لا تتوفر المؤسسة على هذا النوع من السميد تطلبه من طرف الفروع الأخرى التابعة لمجمع ارياض سطيف.

9-**شراء مواد التعبئة والتغليف وقطع الغيار والتوريدات الأخرى:** يتم الحصول على مختلف أنواع مواد التعبئة والتغليف وقطع الغيار والتوريدات الأخرى باتباع نفس الإجراءات والخطوات التي تم استخدامها في تموين المواد الأولية الخام، أما في حالات العطب في وسائل النقل أو وسائل الإنتاج يتم شراء قطع الغيار والتوريدات الأخرى بشكل سريع.

10-**الاستلام والمراقبة:** يتم تسليم مختلف أنواع المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف وقطع الغيار والتوريدات الأخرى عن طريق المورد أو بالإمكانيات الخاصة بالمؤسسة.

11-**الرقابة الكمية والنوعية:** يتم تنفيذها في نقطة البيع أي عند المورد من طرف معير المواد الأولية، وفي المؤسسة يتم الاستلام في مخازن مخصصة حسب طبيعة كل المشتريات وذلك بين أمين المخزن والشخص المكلف بالشراء أو المورد من أجل التأكد من مطابقة المشتريات مقارنة بأمر الشراء. وتجمع كل من الفاتورة وأمر الشراء ووصل الاستلام من طرف أمناء المخازن المعنيين وإرسالها إلى وظيفة التموين من أجل المصادقة عليها، وإعداد طلب الدفع ثم تحويلها إلى وظيفة المحاسبة والمالية من أجل التسوية. أنظر الملحق رقم(06)

د-أهداف الرقابة على المخزون:

1-تحقيق أقصى كفاءة ممكنة لعمليات تشغيل الوحدات الإنتاجية ووحدات البيع.

2-تحقيق مستويات سليمة من الإنتاج والإمداد وبالكميات الاقتصادية.

3-تحقيق التوازن بين مختلف مجموعات التكاليف التي تتطلبها عمليات التخزين.

4-ضمان مستويات سليمة من المخزون، أي كميات لا أكثر ولا أقل من المطلوب.

5-الحفاظ على معدل تدفق إنتاج ثابت ومنتظم وتغطية الاختلال الناجم عن توقف العمليات الإنتاجية بصورة مؤقتة، ويسهل مثل هذا الانتظام في تدفق المواد وتنفيذ خطط وبرامج الإنتاج في المواعيد المحددة.

خلاصة الأمر، تمكن الرقابة المحكمة على المخزون من تحقيق أكبر قدر ممكن من المرونة والتسهيلات للمنتج والمستهلك على حد سواء، وذلك من خلال الإيفاء بالاحتياجات من المواد والمنتجات بصورة منتظمة، وهذا يستوجب من إدارة المخازن إعطاء أولويات للأمور الثلاثة التالية:

- الاهتمام أكثر بالمواد ذات الاستخدام الأكثر.
- الاهتمام الأكثر بالمواد التي تجنبها الوقوع في مشاكل مع المتعاملين.
- الاهتمام الأكبر للمواد التي تطلب باستمرار وبصورة متكررة.

هـ-التسجيل المحاسبي:

1- تسجيل قيد دخول المنتج إلى المخزن:

355		ح/المنتجات المصنعة	xxx
	724	ح/تغير المخزونات من المنتجات	Xxx

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية.

2- تسجيل قيد خروج المنتج من المخزن:

724		ح/تغير المخزونات من المنتجات	xxx
	355	ح/المنتجات المصنعة	Xxx

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية (أنظر الملحق رقم01).

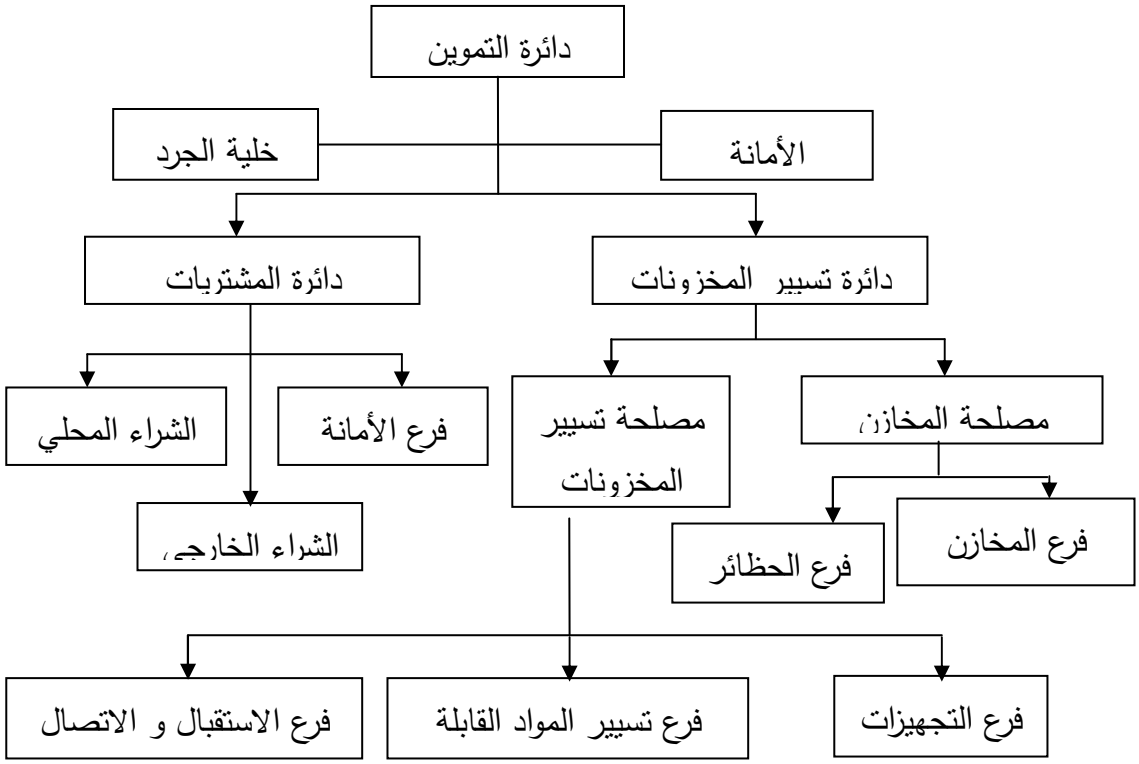
جدول رقم(04): جدول الفصل بين الوظائف.

المسؤول / الوظيفة	مسؤول وظيفة التموين	مسؤول إدارة المخازن
–إعداد طلبات الشراء	x	
–إعداد أوامر الشراء	x	
–القيام بعملية الاستلام وإدخال المشتريات		x
–إعداد وصولات الاستلام	X	
–إعطاء الأمر بتحويل المواد الأولية للإنتاج		x
–تسجيل عمليات إدخال المواد الأولية وصرفها ودخول المنتجات التامة وبيعها في بطاقات المخزون	X	
–إعداد وصولات التسليم والخروج من المصنع.		x

المصدر: من إعداد الطالب، بناءا على مقابلة مع موظف مصلحة المحاسبة والمالية.

المطلب الثاني:الهيكل التنضيمي لدائرة التموين.

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي لدائرة التموين



المصدر: مصلحة التموين.

وبشكل عام فإن إدارة تسيير المخزونات هي المسؤولة عن جميع العمليات التي تتم من أجل الحصول على المادة الأولية وقطع الغيار، حيث تقوم بتسيير أربع مخازن أساسية والتي تتمثل فيما يلي:

- المخزن الأول: يحتوي على المادة الأولية تتمثل في القمح اللين والصلب.
- المخزن الثاني: وهو مخزون الأكياس.
- المخزن الثالث: هو مخزن لقطع الغيار والتجهيزات المكتبية.
- المخزن الرابع: يقوم بتخزين المنتوج النهائي.

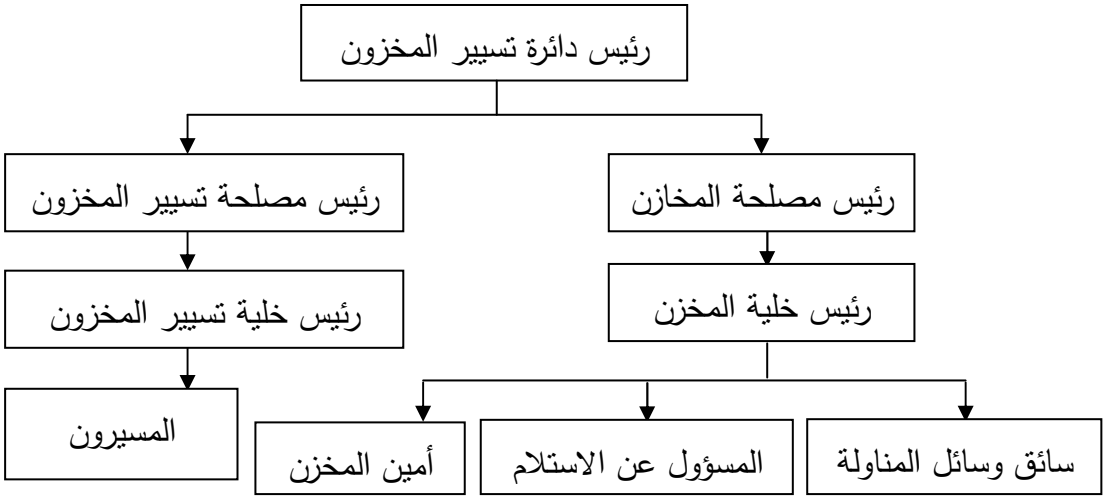
-مصلحة تسيير المخزونات:

وتقوم بتوفير الظروف الملائمة للمادة الأولية وقطع الغيار للحفاظ عليها وصرفها بشكل منتظم وفق إجراءات معينة، وتتلخص أهم مهامها في:

- تحديد الكميات اللازمة من المواد الأولية أو قطع الغيار.
- استلام المواد، وهناك إجراءات متبعة للقيام بذلك.
- التخزين، وجميع الإجراءات المتعلقة بهاته العملية.
- صرف المواد: هناك خطوات يجب إتباعها من أجل ذلك.

المطلب الثالث: أهم الوظائف في دائرة تسيير المخزونات.

شكل رقم (07): أهم الوظائف في دائرة تسيير المخزونات.



المصدر: مصلحة تسيير المخزون.

لكل مسؤول مجموعة من المهام تحل محل بطاقة المنصب وسوف نوردها فيما يلي:

- **رئيس دائرة تسيير المخزون:** وهو المسؤول عن متابعة سير العمليات المخزنية وتطبيق جميع الإجراءات اللازمة لتسيير المخزون .
- **رئيس مصلحة المخزون:** المسؤول عن سير العمليات المخزنية والسهر على تنفيذ الإجراءات اللازمة لعمل جميع الخلايا التابعة، وحل أي نزاع أو مشكل بالمصلحة، ويحدد الأخطاء الممكنة ونوعها، ويمثل همزة الوصل بين المصلحة ومختلف المصالح والدوائر في المؤسسة.

- **رئيس المخازن:** المسؤول على تنظيم وملاحظة التوزيع المادي للمواد المخزنة سواء مواد أولية أو قطع غيار، يسهر على تعيين النقص وتطبيق الإجراءات اللازمة للصرف، ومراقبة وصلات الخروج والدخول، كما يقوم بإعادة طلب التموين، كما يقوم بعمليات الجرد المفاجئ والمستمر، ويعمل على سلامة المخزن من أي مخاطر.
- **سائق وسائل المناولة:** يقوم بعمليات الشحن والتفريغ، وإدخال المواد للمخازن وإخراجها.
- **المسؤول عن الاستلام:** يستقبل المواد عند وصولها للمؤسسة خارج المخازن ويطابق رفقة مسير من المكتب التقني ما تم استلامه بما هو مطلوب، ثم يحرر وصل استلام في حالة التطابق أو الرفض في حالة الاختلاف، ويشرف على نقل المواد للمخازن ويرتبها ويسجلها ويرسل طلبات الشراء ويتابع حركة المواد ويشارك في عملية الجرد.
- **أمين المخزون:** وهو المسؤول عن إدارة المخزون التابع له، وسير المواد التي بداخله سواء مواد أولية أو قطع الغيار، ويقوم باستقبال المواد وإدخالها إلى المخزون، وإعداد بطاقات مخزنية لها وترتيبها وصرفها مع إعداد وصلات الخروج، كما يتابع مستويات المخزون وضمان سلامته وسلامة العمال.
- **رئيس مصلحة تسيير المخزون:** من وظائفه الأساسية القيام بالتسيير المحاسبي للمخزون خلال تعديد المستويات الاقتصادية له من حد أعلى وحد أدنى ونقطة إعادة الطلب، وله اتصالات مباشرة مع المديرية التقنية لتحديد مواصفات قطع الغيار الجديدة من ناحية التسيير، كما له اتصالات مع إدارة المشتريات لإعداد طلب إعادة تموين ومتابعته، يعمل على سير المعلومات، ويقوم بالرقابة على جميع العمليات التي تتم داخل المصلحة، ويسهر على تنفيذ جميع الإجراءات اللازمة.

المبحث الثالث:المخزونات ووظائف الإدارة بوحدة مطـاحن الحضنة

المطلب الأول: التخطيط.

هناك عدة اعتبارات أخذت في عملية التخطيط المخزني بوحدة مطاحن الحضنة من بينها:

1- موقع المخازن: إن تحديد موقع المخازن وتصميمها يرتبط بتخطيط الوحدة فالمخزن يعتبر جزءا مكملا لهذا التخطيط، فهناك عدة عوامل أثرت على اختيار موقع وحدة مطاحن الحضنة ليتناسب مع موقع مخازنها، وذلك بعد دراسة وتخطيط من طرف مكتب الدراسات وصاحب المشروع، أهمها:

أ- القرب من مصادر الطاقة: تمتلك ولاية المسيلة منابع طاقوية هائلة خاصة الكهرباء، أكبرها في منطقة ذراع الحاجة الذي لا يبعد كثيرا عن موقع الوحدة.

ب- القرب من المواد الأولية: كانت ولاية المسيلة من أكبر الولايات إنتاجاً للقمح مما مكنها من احتضان وحدة للطحن.

ج- توفر المياه: تتوفر ولاية المسيلة على مصادر مياه كثيرة متمثلة في مياه السدود والمياه الجوفية.

د- شبكة النقل: تتوفر ولاية المسيلة على شبكة طرق هائلة تربطها مع مجموعة كبيرة من الولايات تسهل عملية تمويل المؤسسة بالمادة الأولية وعملية تسويق المنتجات وعملية انتقال المسؤولين بين وحدات الرياض، وأهم هذه الطرق طريق يربطها مع البرج، سطيف، قسنطينة، بسكرة، بوسعادة، الجلفة، بريكة، باتنة، وطريق يربطها مع البويرة والجزائر.

1-5 – القرب من الأسواق: موقع الوحدة يمكنها من تغطية أسواق الوسط و أسواق الغرب و تغطية السوق المحلية للولاية التي تعتبر ذات كثافة معتبرة .

2- العوامل المؤثرة في اختيار موقع المخازن داخل الوحدة:

تتمثل العوامل المؤثرة في اختيار موقع المخازن داخل وحدة مطاحن الحضنة في:

- القرب من وحدات التشغيل، وذلك لتسهيل العمل واختصار المسافة والوقت.
- بالنسبة لمخزن المادة الأولية " القمح " قربه من وحدات الإنتاج.
- بالنسبة لمخزن قطع الغيار قربه من مصلحة الصيانة و كذلك وحدة الإنتاج.
- مواد التعبئة والتغليف أنشئ لها مخزن فرعي منفصل عن قطع الغيار وقريب من الوحدة الإنتاجية.

* أما بالنسبة لخصائص الأصناف المخزونة: فإن القمح هو المادة الأساسية لوحدة مطاحن الحضنة، لهذا فقد أوليت له أهمية كبيرة، فقد وضع في خلايا للحفظ بمعايير ومقاييس عالمية لضمان سلامته من حيث التهوية، التحريك والبعد عن الرطوبة، أما التنظيف فتقوم به آلات خاصة بنزع الشوائب الداخلية على مادة القمح.

وقد خصصت له مساحة 11 خلية، حيث أن كل خلية تخزن بمقدار 9500 ق وستة (6) خلايا صغيرة كل خلية منها تخزن 2400 ق وهي كذلك موضوعة ومدروسة من طرف مكتب الدراسات وصاحب المشروع، هذا فيما يخص مخزن المادة الأولية والأساسية (القمح اللين والصلب، السميد ..).

*بالنسبة لباقي المخازن: مخزن الأكياس، مخزن قطع الغيار والتجهيزات المكتبية ومخزن المنتوج النهائي، فقد صممت بشكل يضمن كل متطلبات الأمان للعمال والمواد المخزنة داخل المخزن وذلك من خلال التصميم الداخلي، حيث تستخدم مساحته والفراغات المختلفة بشكل أمثل وذلك لسهولة تحرك العمال، وسهولة تحرك أجهزة المناولة اليدوية أو الآلية مع توفير طرق الأمن لمنع حوادث العمل أثناء المناولة، ووجود أماكن لحفظ المواد وحمايتها من التلف والسرقة، وللسهولة التامة عند إجراء عمليات الجرد بترتيب المواد وذلك بترميز معين والتوصيف التام لكل مادة.

3- مراحل التخطيط المخزني: سنتناول في هذه المراحل كيف تتم عملية التخطيط للمادة الأولية ألا وهي "القمح" والمتمثلة في:

المساحة المخصصة وكذلك طاقة الإنتاج الاستيعابية لوحدتي الإنتاج حيث أن القدرة الإنتاجية لوحدة **قولفيطو** 5500 قنطار "قمح صلب" و 1500 قنطار "قمح لين" بالنسبة **لبيلار**.

بعد تحديد الكمية التي سيتم شراؤها، تقوم المصالح المختصة بتوصيف المادة المطلوبة "القمح" وهذا بالتدقيق في تحديد مواصفاتها لكي تتمكن من التزام المورد بتلك المواصفات والشروط المطلوبة، حيث تتم هذه العملية بمعايير ومقاييس مدروسة، وهذا للحصول على منتوج ذا مقاييس عالمية تتمثل في:

-بالنسبة لحبة القمح الصلب تكون ذات لون أصفر بلوري (كرستالي) حيث تتكون هذه الأخيرة من 95% من جزيئات السميد و 5 % من الغلاف الخارجي (نخالة).

- بالنسبة لحبة القمح اللين تكون ذات لون أحمر آجوري و تتكون من 81 % حبيبات فرينة و5 % غلاف خارجي (نخالة) و 14 % جنين (germe) الذي له أهمية في صناعة المنتوجات الغذائية للأطفال.

وبتحديد الكمية المطلوبة تقوم الوحدة باختيار المورد المناسب لها، باعتبار أن القمح مادة استهلاكية أساسية وبسبب ندرة هذه المادة في الجزائر، نجد وحدة مطاحن الحضنة كغيرها من وحدات الرياض مضطرة للاستيراد عن طريق إبرام عقد بينها وبين الديوان الجزائري المهني للحبوب (OAIC) والذي بدوره يقوم باستيراد القمح من أسواق عالمية (سويسرا، كندا فرنسا) وهذا بعد تخطيط مسبق من حيث دراسة تفصيلية عن المورد وكذا سمعته في الأسواق العالمية ومن ناحية السعر والوقت المناسبين.

يستورد (OAIC) هذه المادة في موسم حصادها أي من عام إلى عام وبالضبط من جوان إلى جوان لإيجاد مادة "القمح" في سعرها المناسب وفي جودتها العالمية.

بعد أن حددت وحدة مطاحن الحضنة احتياجاتها من المادة وقامت (OAIC) بتوفير هذه المادة بالمواصفات المطلوبة، يقوم المعير لوحدة مطاحن الحضنة بالذهاب إلى (OAIC) وهذا لمعاينة ومعايرة القمح لمعرفة فيما إذا كان حقا مطابقا للشروط المطلوبة وذلك قبل دخوله إلى المؤسسة تفاديا لجميع التكاليف التي يمكن أن تنجم عن إحضار القمح للمؤسسة.

وبعد معاينته يتم جلبه إلى المؤسسة عبر شاحنات مخصصة لهذه الأخيرة، وعند وصولها تمر بعدة مراحل أهمها:

- مرور الشاحنات على الميزان، وهذا للتأكد من الكمية المجهولة.
- توجه الشاحنات لتفريغ الحمولة في المخازن بعد التطابق.
- وصول الفاتورة: حيث تسلم إلى مصلحة التموين، وتقوم هذه الأخيرة بتحرير نسختين نسخة إلى مصلحة تسيير المخزونات والتي تقوم بتسجيلها، ثم إرفاقها بوصل استلام وإعادتها إلى مصلحة التموين تقوم هذه الأخيرة بإرسال الفاتورة مع وصل الاستلام وطلب بالتسديد إلى مصلحة الإدارة والمالية، وتقوم بالدفع عن طريق تحرير شيك أو على الحساب أو نقدا إذا كان المبلغ المدفوع صغير. الفاتورة في الملحق رقم(06)

وبعد تخزين هذه المادة يتم تداولها بالكيفية التالية:

1- مرحلة التموين الداخلي: وهي مرحلة انتقال المادة الأولية من صوامع التخزين التابعة لمصلحة تسيير المخزونات إلى مخازن وحدات الإنتاج، وتكون هذه العملية مستمرة ولاتتوقف إلا في بعض الحالات منها تعطل آلات الطحن، أو التقليص من الإنتاج أو نقص في عملية التموين و يتم ذلك عن طريق ناقل آلي أفقي بين صوامع التخزين و الوحدات الإنتاجية.

2- مرحلة التنظيف الأولي: بعد تموين مخازن وحدات الإنتاج تأتي عملية التنظيف الأولي، حيث تمر كميات القمح داخل الآلات الخاصة بالتنظيف الأولي التي تقوم بتنقية هذا القمح من الزوائد والشوائب الكبيرة، حيث توجد آلات خاصة بتنقية هذا الأخير من مادة الحديد، وأخرى تقوم بتصفية الحجارة، وخلال هذه المرحلة يكون القمح قد زالت منه معظم الأوساخ والشوائب.

3- مرحلة التنظيف النهائي: تنتقل كميات القمح بواسطة مصنفات هوائية إلى نوع ثاني من أجهزة التنظيف حيث تتميز هذه الأجهزة بأنها تقوم بحركات اهتزازية بحبيبات القمح وكذلك وجود ميل يحدد للسطح الذي فوقه كميات القمح، وخلاصة هذه العملية تتمثل في تدحرج حبيبات القمح إلى الأسفل حيث تتجمع في مجاري التخزين، أما باقي الشوائب المتبقية من عملية التنظيف الأولي والتي تشبه حبيبات القمح تتدحرج إلى الأعلى إلى سلة الأوساخ.

4- إضافة كمية من الماء: تكون كميات القمح الصافية المخزنة ذات درجات رطوبة مختلفة، ومسؤول الإنتاج يقوم بإضافة كميات من الماء من أجل أن تصل درجة من 15 إلى 15.5 % و هذه الدرجة

محددة وفقا لمعايير تقنية، وذلك من أجل تسهيل عملية الطحن فيما بعد، وكذلك مساعدة فصل الغلاف الخارجي الذي ينتج عنه بقايا الطحن، وهناك أجهزة خاصة تقوم بتحديد كميات الماء المضافة و أخرى لمراقبة درجة الرطوبة .

5- إعطاء وقت الراحة: من أجل امتصاص كميات القمح لكميات الماء المضافة فإنه يتطلب وقتا للقيام بذلك و كذلك من أجل رفع درجة الرطوبة إلى المستوى المرغوب.

ونجد أن متوسط الانتظار للقمح الصلب هو 4 ساعات، بينما القمح اللين يصل حتى 8 ساعات، وكذلك حسب درجة الرطوبة الأولية في المادة التي تتراوح بين 7% إلى 10%.

6- عملية الطحن: تقوم آلات الطحن بكسر حبيبات القمح وفقا للمتطلبات التقنية الموضوعة من طرف مصلحة الإنتاج، وذلك من أجل الحفاظ على خصوصية حبة القمح وفصل الغلاف الخارجي عن اللب.

7- عملية الغربلة: تتبع كل عملية طحن مباشرة عملية غربلة، حيث تمر جزيئات القمح المكسورة على غربال مصنف تقنيا حسب درجات انفتاح وانغلاق المسامات، وتنتج عن هذه العملية إما جزيئات خشنة ترجع لعملية الطحن مجدداً، إما مادة جاهزة قابلة للتصنيف وتشكل عمليتي الطحن والغربلة حلقة مغلقة، أي لا تتوقف عملية الطحن حتى يتم تصنيف الجزيئات إلى مادة جاهزة.

8- تجميع الأصناف وتخزينها: ينتج عن عملية الغربلة تصنيف الجزيئات حيث يعبر كل صنف على نوع من المنتوج، ويسلك كل صنف مجرى معين ينتهي به المطاف إلى خلايا التخزين للمواد الجاهزة.

9- عملية التوظيب والتخزين: بعد عملية التخزين في خلايا التخزين للمادة الجاهزة تأتي عملية التوظيب حيث يقوم العامل المكلف بتحضير الأكياس، وبمجرد وضع الكيس على فتحة قنوات التفريغ والضغط على الزر تتم عملية التفريغ تلقائيا مع الوزن المحدد، و من ثم مرور الأكياس على آلة الخياطة بعد وضع بطاقة البيانات الخاصة بالمنتوج، ومن ثم إخراج المنتوج من وحدات الإنتاج إلى مخزن المنتوج النهائي بناقلات، ومنها يصبح المنتوج قابلا للتسويق.

المطلب الثاني: التنظيم.

تأتي بعد عملية التخطيط للمخزون عملية تنظيمه، ولكن قبل ذلك يجب أن تقوم المؤسسة بتنظيم المخازن حسب الأصناف التي ستخزنها، وتقسم مخازنها إلى أربعة مخازن، وهي:

1- مخزن المادة الأولية (القمح بنوعيه).

2- مخزن الأكياس.

3- مخزن قطع الغيار والتجهيزات المكتبية.

4- مخزن المنتوج النهائي.

أما التصنيفات التي تعتمدها وحدة مطاحن الحضنة فهي كالتالي:

1- التصنيف على أساس نوع المخزون: يعد تقسيم المخزون على أساس نوعية المواد المخزنة من أكثر الطرق شيوعا في الحياة العملية وطبقا لهذا الأسلوب غالبا ما يتم تقسيم المخزونات إلى الأصناف التالية:

- المواد الخام: تقوم بتحويل المادة الخام "القمح" من خلال بعض العمليات الصناعية إلى سلع قابلة للاستهلاك المباشر(سميد، فرينة، نخالة...)

- مواد الإصلاح والصيانة: تتضمن أنواع المعدات والأدوات اليدوية والميكانيكية التي تحتاج إليها الوحدة لإجراء عملية الإصلاح والصيانة ويشمل أيضا ما يعرف بالمواد المساعدة ومواد التشغيل ومن أمثلتها:

- (الوقود، الزيت، الشحومات، الأدوات الكتابية والمكتبية ودواليب حفظ المستندات وغيرها).
- مواد التغليف والتعبئة: تتمثل في الأكياس، الخيوط، الغراء والملحقات.
- المنتجات النهائية أو تامة الصنع: وهي السلع الجاهزة أو المعدة للبيع (سميد، فرينة).

2- التصنيف حسب أهمية الصنف: حيث تصنف المواد طبقا لأهميتها إلى ثلاث مجموعات:

- مجموعة المواد الأساسية الرئيسية في العملية الإنتاجية"القمح".
- مجموعة المواد المتوسطة الأهمية كالأكياس، الخيوط والتجهيزات المكتبية.
- مجموعة المواد قليلة الأهمية مثل مواد التنظيف.

3- التصنيف حسب دوران المواد المخزنة: وتصنف المواد طبقا لمعدل سرعة دورانها أو معدل حركتها بمعنى كم تشتري المواد في السنة وتخزن ثم تصرف للاستخدام، عدد المرات هذه تسمى بمعدل دوران المخزون ولذا فان حركة المواد يمكن أن تكون كالآتي:

- مجموعة مواد سريعة الحركة (قمح- سميد) بأنواعه.
- مجموعة مواد عادية الحركة (الأكياس والخيوط) مواد التغليف.
- مجموعة مواد بطيئة الحركة (قطع الغيار والتجهيزات المكتبية).
- مجموعة مواد راكدة الحركة (قطع غيار غير مستعملة: الخردة).

4- التوصيف والترميز:

- التوصيف: تقوم وحدة مطاحن الحضنة باستعمال بطاقة تعريف للمواد الموجودة داخل المخزن وذلك بتدوين المواصفات الخاصة بكل مادة مخزنة على تلك البطاقة، من نوع، وحدة قياس، حجم وغيرها من المواصفات .

- الترميز: تستعمل وحدة مطاحن الحضنة عدة رموز من بينها:

- الترميز في خلايا التخزين: يكون ترميز رقمي وحرفي (مختلط) مثل (BT 902) وهو رمز القمح اللين.

- الترميز للمنتوج الأساسي: يرمز للسميد الممتاز 25 كغ بالرمز (111110) فرينة ممتازة 05 كغ بالرمز (121140).

بالنسبة للوزن فلكل وزن رمز خاص به، حيث وضع للوزن 25 كغ الرمز "10" و بها نتحصل على الرمز الرقمي للسميد الممتاز الرقيق 25 كغ (111110) وهكذا بالنسبة لبقية المنتجات وهذا مع وضع رمز خاص لكل وزن، ومثال على ذلك:

الوزن	الرمز
25 كغ←	10
20 كغ←	20
10 كغ←	30
05 كغ←	40
01 كغ←	50

المطلب الثالث: التوجيه.

-**التوجيه:** تلي عمليتي التخطيط والتنظيم للمخزون عملية توجيه عمال المخازن والتي تكون من طرف المسيرين، وقد تم توزيع المهام بين مختلف فروع المخازن لتسهيل العملية كالآتي:

1- رئيس مصلحة تسيير المخزونات: وهو المسؤول عن كافة الفروع التابعة لمصلحة المخازن حيث يقوم بمراقبة صيرورة العمل داخل هذه الفروع، وكذا تسجيل جميع المدخلات والمخرجات أنظر الملحق رقم (07) .

2- رئيس فرع المواد المستخرجة: يقوم بمتابعة حركة المخزونات (المنتوج الأساسي) وذلك عن طريق تسجيل الإدخالات والإخراجات.

3- رئيس فرع مخزن قطع الغيار: يقوم بتسجيل حركة دخول وخروج قطع الغيار ومراقبتها.

4- رئيس فرع مخزن الأكياس: يقوم باستلام الأكياس والخيوط والبطاقات المشتراة، كما يقوم بتصنيفها وترتيبها ومراقبتها.

- رئيس فرع مخزن استقبال المادة الأولية: يقوم بمتابعة حركة القمح (دخول/خروج).

وتتم عملية التوجيه بوحدة مطاحن الحضنة بتوفير عدد مناسب من العمال داخل المخازن وذلك بناءا على حجم المخزن نفسه وما يتضمنه من أصناف مخزنة، وتقوم الوحدة بتوفير كافة ظروف العمل المناسبة والآمنة داخل المخازن وذلك لتوفير الأمن والسلامة لعمالها وكذا حماية الأصناف المخزنة داخل المخزن ومن بينها:

- وضع كافة الاحتياطات في بناء المصنع لضمان حسن التهوية العامة داخل المخازن.
- توعية العمال بالأخطار التي يتضمنها العمل داخل المخازن، وبيان أحسن الطرق للوقاية وأهمية الفحوص الطبية.
- وضع علامات إرشادية ولوحات توضح حركة العمل بالمخازن.

– توفير الملابس اللازمة والخاصة بالعمل.

– تدريب العاملين على كيفية استخدام أدوات إطفاء الحريق، والتعرف على الإسعافات الأولية والتدرب عليها كذلك.

– وضع علامة"ممنوع التدخين" في جميع مساحات المخازن.

– توفير كافة الوسائل الخاصة بمكافحة الحريق، وتوزيعها على جميع مساحات المخزن.

– صيانة وسائل المناولة، والمحافظة عليها.

– وجود مداخل وممرات خالية من أي عوائق داخل المخازن.

المطلب الرابع: الرقابة.

بعد قيام وحدة مطاحن الحضنة بالتخطيط والتنظيم للمخزون، وتوجيه مسؤولي وعمال المخازن، فمنطقيا لا بد من وجود نظام متكامل وصحيح لمراقبة هاته العمليات.

وتقوم الوحدة بهذه المراقبة في ظل استخدام أجهزة الإعلام الآلي وذلك بتدوين المدخلات وكذا المخرجات من جميع الأصناف المخزنة (قمح، سميد، فرينة...) وتسجل حركة دخول و خروج هذه الأخيرة في مستند يومي وكذا شهري.

عملية الرقابة هذه تعتبر بسيطة بالنسبة للوحدة حيث هناك أداة أخرى للرقابة فعالة تتمثل في الجرد الذي يساعدها على الكشف عن العديد من المشكلات المستودعية مثل ركود الأصناف وتكدسها وتلفها، وكذلك كشف الفروقات في الأرصدة، وسنتناول فيما يلي أنواع الجرد في وحدة مطاحن الحضنة.

1– الجرد المستمر (شهري): ويتم على المادة الخام (القمح) والمنتوج النهائي فقط.

حيث تقوم مصلحة المستخدمين بتعيين رئيس اللجنة وعضوين للإشراف على عملية الجرد الفعلي ثم يتم تحرير محضر جرد، والذي يتم مقارنته مع الجرد الدفتري الذي أعدته مصلحة المحاسبة، وسنحاول إظهار فروقات الجرد في الجدول التالي:

الجدول رقم(5): فروقات الجرد.

نوع المادة	الجرد الدفتري	الجرد الفعلي	فروق الجرد
سميد ممتاز 10كغ	121.00	121.00	0 قنطار
سميد ممتاز 25 كغ	1378.50	1378.50	0 قنطار
سميد عادي 25 كغ	2389.75	2389.75	0 قنطار

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية.

–الجرد الدوري (سنوي): تقوم به الوحدة سنويا على جميع الأصناف المخزنة من (قمح، سميد، قطع غيار...الخ) وتتم وفق الخطوات التالية:

1– تحديد تاريخ بداية الجرد ونهايته حيث يبدأ في شهر ديسمبر ويستغرق حوالي أسبوع إلى 10 أيام.

2- تقوم مصلحة المستخدمين بتشكيل لجان من غير العاملين في المخازن بقرار من أعلى سلطة في الوحدة، حيث تتكون اللجان من أعضاء ذوي خبرات ومهارات وتنقسم هذه اللجان إلى ثلاث مجموعات مجموعة(أ)، ومجموعة(ب)، ومجموعة(ج).

3- تجهيز المخازن بغرض الجرد بحيث يتم توفير سلالم وغيرها من الأدوات المساعدة.

4- إيقاف عملية الاستلام والصرف إلا في الحالات الضرورية، وتحت إشراف لجنة الجرد لهذا فان أمين المخزن يقوم بإشعار الأقسام بموعد الجرد لكي تبادر بطلب احتياجاتها الفعلية قبل حلول موعد الجرد بفترة مناسبة.

5- تقوم المجموعة (أ) بعملية جرد جميع الموجودات في المخازن وتدوينها في بطاقة خاصة ثم يأتي دور المجموعة (ب) التي تقوم بنفس عمل المجموعة (أ) وفي حالة وجود فروقات يأتي دور المجموعة (ج) للقيام بنفس العملية والتأكد من الجرد.

وبناءا على المعطيات في دفاتر الجرد يتم اتخاذ الإجراءات التالية:

- متابعة حركة كل صنف لاكتشاف الأصناف الراكدة أو بطيئة الحركة وتحديد كيفية التصرف فيها.
- يتم اتخاذ إجراءات الشراء أو عدمه (شهريا بالنسبة للقمح والسميد).
- الحرص على نظافة المخازن وترتيب أصنافه وسهولة مناولتها.
- الكشف عن صلاحية المنتوجات من مراقبة تاريخ انتهاء الصلاحية.
- الشعور بالمسؤولية واجتناب التلاعب بالموجودات أو محاولة الغش والسرقة.

المبحث الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق الاستقصاء.

باعتبار نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة، ولحجم المفردات المراد اختبارها، اعتمادا على درجة أثره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فاحترام مقوماته والإلتزام بإجراءاته يعطي مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها، لهذا بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى مهارات وخبرات عالية لتقييمها من طرف المراجع الخارجي والحكم عليها، يستند في ذلك إلى إحدى الطرق التالية:

1- طريقة الإستقصاء (الإستبيان) عن طريق الأسئلة.

2- طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية.

3- طريقة الملخص الكتابي.

4- طريقة خرائط التدفق.

يمكن استخدام أي من هذه الطرق، وذلك يتوقف على الحكم الأول للمراجع وخبرته في الميدان وأنجع طريقة للحالة التي هو بصدد معالجتها.

وقد اعتمدنا في بحثنا هذا ومحاولة تقييمنا لنظام الرقابة الداخلية على الطريقة الأولى وهي طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة، التي ألزمتنا بها مدة التربص وحجم المذكرة واتجاه الموضوع.

لقد قمنا بإعداد قائمة استقصاء تخص عملية التموين والمخزونات، وقد تم ملأ استمارة الأسئلة، بناء على الإستجواب والمقابلات الشخصية التي قمنا بها مع الموظفين في المؤسسة، حيث تم تصميمها للتعامل مع 7أهداف فقط بوظيفتي التموين وتسيير المخزونات.

(أنظر الملحق رقم 12).

المطلب الثاني: تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية.

استنادا إلى قوائم الأسئلة التي توصلنا إليها جاءت نقاط القوة والضعف التي تمكننا من الحكم على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق كما يلي:

1- نقاط القوة:

- ✓ اعتماد المؤسسة على طلبيات الشراء في استلام مشترياتها من طرف موردون حقيقيون.
- ✓ تتم المصادقة على المشتريات المسجلة بوساطة أوامر الشراء ووصولات الإستلام وفواتير الشراء، ويتم التوقيع على أوامر الشراء بعد الموافقة على طلبات الشراء.
- ✓ وجود فصل ملائم بين من يقوم بإعداد طلبات الشراء ووظيفة من يقوم باعتمادها.
- ✓ اعتماد المؤسسة في استخدام وصولات الإستلام مصادق عليها من طرف أمين المخزن لأي سلعة يتم إدخالها إلى المؤسسة.
- ✓ اعتماد المؤسسة على مستندات صرف المواد الأولية مصادق عليها لإثبات تحويلها للعملية الإنتاجية.
- ✓ متابعة كل مدخلات المنتجات التامة باستعمال ورقة تحويل الإنتاج التام للمخزن.
- ✓ يتم تدعيم تسجيل المبيعات بمستندات شحن مرخص لها وبأوامر عملاء وفواتير البيع ثم الموافقة عليهما.
- ✓ اعتماد المؤسسة على مستندات شحن مصادق عليها لكل سلعة يتم خروجها من المؤسسة.
- ✓ يتم تبرير كل مردودات المبيعات المسجلة بدفاتر المؤسسة.
- ✓ لا يتم تسجيل مزدوج لمبيعات حدثت مرة واحدة، وذلك لوجود الفاتورة فتأخذ لمصلحة المحاسبة بعد التأكد من مصلحة التوزيع.
- ✓ كل المخزونات المسجلة في البطاقات والدفاتر المحاسبية موجودة فعلا، حيث يوجد تسجيل في بطاقات الجرد لكل عناصر المخزون كما يتم إجراء الجرد الفعلي في نهاية الفترة المحاسبية.
- ✓ يوجد سجل خاص بالمشتريات التي تم استلامها.
- ✓ يتم مراقبة مستند الإستلام للتحقق من صحة الإجماليات، وإجراء مقارنة مع بطاقة المخزون والأستاذ العام والقوائم النهائية.
- ✓ يوجد ترقيم لفواتير الشراء مع تحديد المسؤول عنها.
- ✓ تعتمد المؤسسة في إثبات المشتريات التي لم يتم استلامها على قيد مخزون لدى الغير.
- ✓ يتم ترصيد مخزون لدى الغير عند استلام المشتريات.
- ✓ وجود سجل للمنتجات التامة التي تم الحصول عليها خلال العملية الإنتاجية وإدخالها للمخزن.
- ✓ وجود سجل البضاعة التي تم شحنها.

- ✓ تتم مراقبة مستند الشحن.
- ✓ وجود ترقيم لفواتير البيع مع تحديد المسؤول عنها.
- ✓ يتم التسجيل المحاسبي في مصلحة المحاسبة للتدفقات الفعلية لعناصر المخزون يوجد تسجيل في بطاقات الجدد المادي لكل عناصر المخزون.
- ✓ تجديد الإحتياج من المخزون كلما وصل للحد الأدنى له.
- ✓ تقدم الطلبيات بناء على طلبات الشراء المعتمدة من طرف شخص مسؤول.
- ✓ يتم تسجيل المشتريات لدى مصلحة المحاسبة بالقيمة.
- ✓ يتم إجراء مقارنة محايدة بين فواتير الشراء مع وصولات الإستلام وأوامر الشراء.
- ✓ يوجد فصل ملائم بين وظيفة التسجيل المحاسبي ومسؤول حيازة وتخزين الأصول المتعلقة بكل العمليات المالية لعناصر المخزون.
- ✓ يتم إجراء مناقصات وفتح العروض لكل عمليات التموين لاختيار أحسن الموردين.
- ✓ توجد مصلحة مراقبة الجودة داخل المؤسسة.
- ✓ توجد مصلحة الاستلام داخل المؤسسة.
- ✓ يتم إعداد وصولات الاستلام بالترقيم من طرف أمين المخزن.
- ✓ يتم التوقيع على وصولات الإستلام من طرف أمين المخزن.
- ✓ ترسل كل نسخ الإستلام إلى وظيفة تسيير المخزونات.
- ✓ تثبت المؤسسة محاسبيا قيد مخزون لدى الغير في حالة عدم وصوله المؤسسة، وأنه لا يزال عند الغير.
- ✓ تعتمد المؤسسة على مستندات صرف للمواد الأولية واللوازم الأخرى لإثبات تحويلها للعملية الإنتاجية.
- ✓ يتم إعداد كل مستندات صرف مصادق عليها من طرف أمين مخزن.
- ✓ يقوم رئيس فرع الإنتاج التام بمتابعة كل مدخلات المنتجات التامة من خلال سجلات المنتجات التامة باستعمال ورقة تحويل الإنتاج التام للمخزن.
- ✓ يتم تدعيم تسجيل المبيعات بمستندات شحن مرخص بها وبأوامر العملاء وفواتير البيع تم الموافقة عليها.
- ✓ يتم إجراء مقارنة محايدة بين مستندات الشحن وفواتير البيع.
- ✓ يتم التوقيع على وصولات التسليم من طرف أمين المخزن.
- ✓ ترسل كل وصولات التسليم إلى وظيفة المبيعات.
- ✓ ترسل كل نسخ وصولات التسليم إلى وظيفة تسيير المخزون.

- ✓ يتم إعداد محاضر حالة تلف أو تقادم في عناصر المخزون.
- ✓ ترسل كل المستندات المتعلقة بتدفق عناصر المخزون إلى مصلحة المحاسبة.
- ✓ اعتماد المؤسسة على نظام المعلومات والتوصيل المحاسبي في تجميع ومعالجة البيانات المحاسبية لعناصر المخزون.
- ✓ وجود حماية على أجهزة الحاسب الإلكتروني.
- ✓ وجود حماية على المخازن والتعامل معها من طرف أشخاص محددين وتابعين لإدارة المخزن.
- ✓ يتم إجراء الجرد الفعلي للمواد الأولية والمنتجات التامة من طرف أشخاص مستقلين عن إدارة المخزن.
- ✓ توجد أكثر من لجنة واحدة تباشر في عملية الجرد المادي.
- ✓ يتواجد المدقق المحايد في الوقت الذي يتم فيه إجراء الجرد الفعلي لعناصر المخزون.
- ✓ تعتمد المؤسسة على قانون الأهمية النسبية في التعامل مع عناصر المخزون كميا وقيميا.
- ✓ يتم إعداد كل المستندات المحاسبية في وقت حدوث العملية المالية.
- ✓ يتم تسجيل دخول المشتريات حسب التاريخ المسجل في وصولات الإستلام.
- ✓ توجد مقارنة محايدة بين كل العمليات المالية المسجلة المتعلقة بالمخزونات ودليل الحسابات.
- ✓ توجد مقارنة بين أسماء الموردين في وصولات الإستلام وأسمائهم في اليومية ودفتر الأستاذ العام.
- ✓ توجد مقارنة بين أسماء العملاء في وصولات التسليم أو مستندات الشحن وأسمائهم في اليومية ودفتر الأستاذ العام.
- ✓ يتم تسجيل عمليات تحويل المواد الأولية للورشات في التاريخ الصحيح.
- ✓ توجد مقارنة محايدة بين تواريخ وصولات الخروج التسجيل في يومية الإستهلاكات.
- ✓ يتم تسجيل المنتجات التامة المحولة إلى المخزن في التاريخ الصحيح.
- ✓ توجد مقارنة محايدة بين وصولات تحويل المنتجات التامة وتواريخ التسجيل في يومية المنتجات التامة.
- ✓ تسجل المبيعات في التاريخ الصحيح.
- ✓ يتم تسجيل خروج المنتجات التامة حسب التاريخ المسجل وصولات التسليم.
- ✓ توجد مقارنة محايدة بين تواريخ وصولات التسليم وتواريخ التسجيل في يومية المبيعات.
- ✓ يتم إجراء الجرد الفعلي في نهاية الفترة المحاسبية.
- ✓ يوجد في المؤسسة دليل ملائم للحسابات يتم الاعتماد عليه في التصنيف بين عناصر المخزون.
- ✓ اعتماد المؤسسة على خريطة حسابات تستعمل في تصنيف العمليات للمخزونات إلى حسابات تتعلق بالميزانية وحسابات تتعلق بقائمة الدخل.

- ✓ يتم إدراج المشتريات وفقا لقيم مشتريات نقدية وقيم مشتريات على الحساب.
- ✓ توجد مقارنة محايدة بين كل العمليات المتعلقة بالمخزونات ودليل الحسابات.
- ✓ يتم تصنيف بطاقات الجرد المادي حسب نوعية كل عنصر من عناصر المخزون.
- ✓ يتم نقل وبدقة المعلومات الكمية والقيمية عن العمليات المالية للمشتريات التي تم تسجيلها في دفاتر اليومية إلى الدفاتر الفرعية ودفتر الأستاذ العام وميزان المراجعة.
- ✓ يتم إجراء مقارنة بين مجموع اليومية والقوائم المالية النهائية.
- ✓ توجد مقارنة بين أسماء الموردين في وصولات الإستلام وأسمائهم في دفتر الأستاذ العام.
- ✓ يتم تجميع يومية للإستهلاكات بشكل محايد وتتبع أثر العمليات المالية بالأستاذ العام وبطاقات المخزون.
- ✓ يتم تجميع يومية للمنتجات التامة بشكل محايد وتتبع أثر العمليات المالية بالأستاذ العام وبطاقات المخزون والقوائم المالية النهائية.
- ✓ توجد مقارنة بين أسماء العملاء في وصولات التسليم وأسمائهم في دفتر الأستاذ.
- ✓ تتبع المؤسسة طريقة واحدة في تقييم مخزوناتها (طريقة التكلفة الوسطية المرجحة) عند عرض وإظهار القيمة المحاسبية لعناصر المخزون نهاية الفترة المحاسبية.
- ✓ تطابق طريقة التقييم (طريقة التكلفة الوسطية المرجحة) مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ✓ الاخذ بعين الاعتبار مبدأ الحيطة والحذر عند تقييم عناصر المخزون في نهاية الفترة المحاسبية باستعمال المؤونات.
- ✓ استبعاد المؤسسة للمخزونات التالفة لتحقيق القيمة القابلة للتحقق في تقييم المخزون.

2- نقاط الضعف:

- ✓ يتم رد المشتريات دون وصولات مردودات المشتريات المصادق عليها لأن التعامل يتم بالثقة.
- ✓ لا تعتمد المؤسسة في تسجيل مخزونات لدى الغير بالدفاتر المحاسبية نتيجة عدم استلام مخزوناتها وأنها لا تزال في مستودعات الغير لأنها حالة نادرة.
- ✓ لا توجد مصلحة خاصة بمحاسبة التكاليف.
- ✓ لا ترسل نسخ الإستلام إلى مصلحة المحاسبة.
- ✓ لا يتم التوقيع على أوامر العملاء في حالة التعامل بالإئتمان.
- ✓ لا ترسل كل نسخ وصولات التسليم إلى مصلحة المحاسبة.
- ✓ لا يوجد فريق مستقل يقوم بإعادة الجرد الفعلي في حالة تساوي نتائج اللجان الأولى.
- ✓ عدم وجود البيع على الحساب.

- ✓ لا تعتمد المؤسسة على التكلفة أو السوق أيهما أقل في تقييم المخزون لنهاية الفترة المحاسبية لعدم وجود الإجراءات.
- ✓ لا تتبع المؤسسة نظام محاسبة التكاليف في معالجة التكاليف المرتبطة بتدفقات عناصر المخزون لعدم وجود محاسبة التكاليف بالمؤسسة.
- ✓ لا تستخدم المؤسسة سجلات التكلفة المعيارية من أجل تحليل الإنحرافات في المواد الأولية والعمل المباشر والمصاريف غير مباشرة لعدم وجود محاسبة التكاليف بالمؤسسة.

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال هذا الفصل، والذي كان عبارة عن دراسة حالة تخص مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة، وعلى ضوء المعاينة الميدانية، تعرضنا إلى التعريف بالمؤسسة الأم من خلال تطرقنا إلى نشأتها وتقديم هيكلها التنظيمي، ومن ثم التعريف بالوحدة المستقبلة أيضا من خلال تقديم هيكلها التنظيمي، ودراسة مصالحها، وهذا كله كمرحلة أولى، لننتقل إلى صلب موضوعنا من خلال إعطاء نظرية على الإجراءات الرقابية بها، ثم فحص وتقييم نظامها الرقابي، لنخرج بعدها بعدد من الملاحظات تمثلت في استخلاص نقاط القوة ونقاط ضعف هذا النظام.

الخاتمة العامة

الخاتمة:

من خلال البحث تمكنا من الإجابة على الإشكالية الموضوعة بالتحليل، كما يمكن تلخيص ما تم ذكره في أن المراجعة الخارجية تعتبر عمل مهم وضروري، حيث تعطي الصفة القانونية للعمليات المالية والمحاسبية التي تقوم بها المؤسسة خلال دورة التموينات والمخزونات، كما تسمح هذه العملية للمساهمين بتوضيح وضعية المؤسسة.

ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة، المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كون أنها تتضمن كل المقاييس والأدوات التي تضمن للإدارة العليا تحقيق عدة أهداف، تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها وضمان الإستجابة للسياسات الموضوعة، من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة وكذا ضمان الاستخدام الاقتصادي الكفء لمواردها من خلال تجنب الإسراف والقصور والتبذير في استخداماتها.

كما تناولنا نظام الرقابة الداخلية، الذي يعتبر أمرا ضروريا بالنسبة للمراجعة الخارجية، خاصة أن معايير المراجعة وبالضبط المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني يرتكز على تقييم مدى إمكانية الاعتماد نظام الرقابة الداخلية، فمن خلال هذا التقييم يتم تحديد إطار المراجعة ونطاق الفحص، ومدى نوع الإجراءات التي يجب عليه اتباعها، وكذلك طبيعة ومدى عمق أدلة الإثبات الواجب جمعها، ويعتمد المراجع الخارجي على هذا التقييم وذلك بإعطاء التوصيات اللازمة، والخاصة بتحسين هذا النظام وتطويره.

وتظهر أهمية المراجعة الخارجية في المؤسسات لما لها من تأثير على السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وأداة رقابية تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام وأخيرا كيفية كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام.

فبعد معالجتنا لمختلف جوانب الموضوع توصلنا للنتائج الخاصة باختيار الفرضيات، مع مجموعة من الاقتراحات.

فيما يخص اختبار الفرضيات، فقد أدت معالجة البحث إلى التالي:

- بالنسبة للفرضية الأولى حيث تعمل المراجعة الخارجية على اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية، وتقوم بإبرازها ومدى فعاليته.
- أما الفرضية الثانية فالمراجعة الخارجية تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات، والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية.
- أما الفرضية الثالثة فالمؤسسة التي ليس لها نظام رقابة داخلي فعال تعرض نفسها لخطر الإفلاس.

والنتائج المتوصل إليها فكانت كما يلي:

- الرقابة الداخلية مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضح من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة، فنظام الرقابة الداخلية وبالإضافة إلى أنه أداة للتسيير، فهو أداة للوقاية والإنذار عن كل ما يمكن أن يمس باستقرار المؤسسة، ذلك عن طريق التحكم في المخاطر وتعديل إجراءات التسيير.
- المؤسسة التي لا تراقب نفسها تتوجه مباشرة نحو الزوال، ومنه يتطلب من المؤسسات وخاصة المؤسسات كبيرة الحجم، أن تعمل على رقابة العمليات والتصرفات المالية، وذلك بإنشاء مصلحة المراجعة الداخلية التي تقوم بفحص ورقابة مستمرة على جميع الوظائف، وتعيين مراجع خارجي يعمل على إبداء رأيه على مدى عدالة وصدق وشفافية القوائم المالية التي تعبر عن المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات وممتلكات المؤسسة، فإذا صادق عليها فمعنى ذلك انه قام بكل الفحوصات والرقابات والاختبارات اللازمة لجميع المصالح والوظائف، ومنه يلخص ما لديه من توصيات وملاحظات إيجابية أو سلبية، كاكتشاف سرقة أو اختلاس في تقرير يوجهه للجمعية العامة للمساهمين، حيث تعمل هذه الأخيرة باتخاذ وتطبيق الإجراءات اللازمة، لأن عكس ذلك يؤدي إلى استنزاف أملاك المؤسسة واستثماراتها حتى تجد نفسها تتوجه إلى التصفية فالزوال.
- المراجع الخارجي يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية من كل النواحي ودراسة مخططات التتابع وسير المعلومات وتقسيم الوظائف على كل مصلحة حيث احترام القوانين والأنظمة الداخلية الموضوعة من السلطة الإدارية تحمي ممتلكات وأصول المؤسسة من التلاعب والسرقة، فتوزيع الوظائف بين المستخدمين وتطبيق المسؤوليات بصفة عامة، وتتبع تصرفات بقدر الإمكان في كل مصلحة يسمح بربط نتائج الأشغال بالمستخدمين، فهذا بدون شك يحفز العاملين على العناية بالعمل وزيادة الكفاءة، فالعمال يميلون إلى تأدية المهام بطريقة أفضل إذا علموا أنهم سيحاسبون على نواحي التقصير وعدم الكفاءة في تأدية أعمالهم، كما أن المسؤولين على حفظ السجلات وإجراء الجرد الفعلي للممتلكات لن يكون لهم دور في حفظ أصول المؤسسة، وهذا ما يؤدي إلى التقليل من فرص الإختلاس والتلاعب إلى أدنى حد ممكن.

الإقتراحات:

بناء على النتائج التي تم الوصول إليها نقترح جملة من التوصيات والتي يمكن إيجازها من خلال العناصر التالية:

- ضرورة إقامة نظام رقابة داخلية في كل المؤسسات الاقتصادية، والعمل على تفعيله والإلتزام الصارم بإجراءات هذا النظام الرقابي.

- وجوب إنشاء نظام ملائم لتوثيق وترتيب الوثائق على مستوى دائرة التموين وتسيير المخزونات من أجل الحفاظ على المعلومات وتسهيل الوصول إليها، خاصة وأن حجم الوثائق المتعلقة بمعاملات الشراء والتخزين والبيع والتسليم جد مهمة.
- ضرورة إعداد ووضع كتيب لوصف المهام والمسؤوليات تحت طلب كل عون وموظف لتفادي خلط في المسؤوليات.

صعوبات الدراسة:

أثناء إجرائنا لهذا البحث واجهتنا عدة صعوبات أهمها:

- عدم توفر الملاحق بالشكل المناسب.
- عدم توفر المراجع باللغة الأجنبية بالشكل المناسب.

آفاق الدراسة:

تناولنا في هذا البحث إشكالية دور المراجعة الخارجية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية، غير أننا لم نتناول جانبا مهما في هذه الدراسة وهي دور المراجعة الخارجية في تقليل المخاطر من خلال مصفوفة خطر الرقابة، الأمر الذي يتطلب إجراء دراسات إضافية لتكملة ما لم تشمله الدراسة الحالية.

وفي الختام نرجو أن نكون قد أنجزنا هذا البحث المتواضع وفقا لقواعد منهجية البحث العلمي والله الموفق.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية.

أ- الكتب باللغة العربية:

1- الدهراوي كمال الدين مصطفى، سرايا محمد السيد، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.

2- الحسبان عطا الله أحمد سويلم، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2009.

3- السوافيري محمد رزق، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.

4- السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، الإسكندرية، 2008.

5- أمين عبد الله خالد، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، 2002.

6- أمين عبد الله خالد، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، عمان، 2003.

7- الصبان محمد سمير، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

8- الصحن عبد الفتاح محمد وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

9- الصحن عبد الفتاح، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي، الدار الجامعية،الإسكندرية، 2004.

10- القاضي حسين ودحدوح حسين، أساليب التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999.

11- إشتيوي أمين عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ط1، 1996.

12- جمعة أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان، 2000.

13- جربوع يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2000.

14- جاسم عبد الغني لطيف، النظرية والتطبيق في إدارة المخازن، بغداد، 1972.

15- حجازي وجدي حامد، أصول المراجعة الداخلية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2010.

16- طواهر محمد التهامي وصديقي المسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط1، 2006.
17- ماضي محمد توفيق، إدارة وضبط المخزون، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
18- محمود عبد المنعم وأبو الطبل عيسى، المراجعة وأصولها العلمية والعملية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1967.
19- نور أحمد، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992.
20- سرايا محمد السيد، المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

ب- الرسائل والمذكرات:

21- بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ماجستير، فرع نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002.
22- بوبعاية لحسن، دور المراقبة والمراجعة الداخلية في تحسين ومراقبة حركة المبيعات في المؤسسة، مذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، 2013.
23- بومعزة حليمة، دور التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002.
24- بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة ماجستير فرع استراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، 2006.
25- جحيش فريد، أثر المراجع الخارجي على جودة القوائم المالية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، 2012.
26- لقليطي لخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009/2008.
27- عميروش بوبكر، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقه، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011/2010.
28- شدري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير منشورة، فرع مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، 2008.

جـ- المجلات والدوريات:

29- جربوع يوسف محمود، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة والفعالية وتقييم الأداء، مجلة المحاسبين القانونيين، العدد19، عمان، الأردن، 2003.

30- خوري نعيم، الرقابة الداخلية في البنوك والمؤسسات المالية، مجلة المدقق، العدد29، عمان، الأردن، 1996.

د- الملتقيات:

31- سايح فايز (13-14 ديسمبر 2011) "انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات"، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية(IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، جامعة البليدة.

32- صديقي مسعود (08-09 مارس 2005) "انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي" المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

I- Les Ouvrages:

34 –Pigé.B : Audit et contrôle Interne, Litec, Paris, 1997.

35 Chade Faux .M : laudit fiscal, Litec, Paris, 1987.

36 Collins Lionel, Valin Gerard, Audit et Contrôle Interne « Aspects Financier, Opérationnels et stratégiques » 4ème dallos, Paris, 1992.

37 - Hamini Allel, Le Contrôle Interne et L'Elaboration et Bilan Comptable, OPU, 1993.

II- Les Sources Electroniques:

- www.univ-ouargla.dz
- www.univ-blida.dz

الملاحق

JOURNAL D'ECRITURES

Arrêté au : 28 Février < Etat Provisoire >

Journal : 3 Achats

Pièce	Référence	Compte	Tiers	Cpt Bqe	Projet	VTR	Libellé	Débit	Crédit	N°L
000001	FN°000001	3811000			51A		ACHAT BLE TENDRE JANVIER 20	13 555 465,00		001
000001	FN°000001	4010200	F50029		51A		FOURNISSEURS LOCAUX MATIÈ		13 555 465,00	002
03/02/2013							Total Piéce 000001	13 555 465,00	13 555 465,00	
000002	FN°000002	3810000			51A		ACHAT BLE DUR JANVIER 2013	47 646 528,00		001
000002	FN°000002	4010200	F50029		51A		FOURNISSEURS LOCAUX MATIÈ		47 646 528,00	002
03/02/2013							Total Piéce 000002	47 646 528,00	47 646 528,00	
000003	FN°166866-P-	3822300			51A		ACHAT PIÈCES DÉTACHÉES MAT	30 297,03		001
000003	FN°166866-P-	4421100			51A		T.V.A. DÉDUCTIBLE SUR ACHATS	813,66		002
000003	FN°166866-P-	4010900	F50362		51A		AUTRES FOURNISSEURS LOCAU		31 110,69	003
03/02/2013							Total Piéce 000003	31 110,69	31 110,69	
000004	FN°2341900	3822300			51A		PIÈCES DÉTACHÉES MATÉRIELS	1 074 940,00		001
000004	FN°2341900	4010900	F50177		51A		AUTRES FOURNISSEURS LOCAU		1 074 940,00	002
03/02/2013							Total Piéce 000004	1 074 940,00	1 074 940,00	
000005	FN°2341918	3821300			51A		GRAISSE	7 759,80		001
000005	FN°2341918	4010900	F50177		51A		AUTRES FOURNISSEURS LOCAU		7 759,80	002
03/02/2013							Total Piéce 000005	7 759,80	7 759,80	
000006	FN°001/2013	3822300			51A		PIÈCES DÉTACHÉES MATÉRIELS	175 866,39		001
000006	FN°001/2013	4421100			51A		T.V.A. DÉDUCTIBLE SUR ACHATS	4 723,11		002
000006	FN°001/2013	4010900	F50347		51A		AUTRES FOURNISSEURS LOCAU		180 589,50	003
03/02/2013							Total Piéce 000006	180 589,50	180 589,50	
000007	FN°017/13	3822240			51A		PIÈCE DÉTACHÉ PRODUCTIONV	127 498,86		001
000007	FN°017/13	4421100			51A		T.V.A. DÉDUCTIBLE SUR ACHATS	3 424,14		002
000007	FN°017/13	4010900	F50404		51A		AUTRES FOURNISSEURS LOCAU		130 923,00	003
03/02/2013							Total Piéce 000007	130 923,00	130 923,00	
000008	FN°01-2013	3822240			51A		PIÈCE DÉTACHÉ PRODUCTION	46 829,34		001
000008	FN°01-2013	4421100			51A		T.V.A. DÉDUCTIBLE SUR ACHATS	1 257,66		002
000008	FN°01-2013	4010900	F50354		51A		AUTRES FOURNISSEURS LOCAU		48 087,00	003
03/02/2013							Total Piéce 000008	48 087,00	48 087,00	

الملحق رقم (01)

GROUPE ERIAD SETIF
FILIALE LES MOULINS DU HODNA MS'ILA
Exercice 2013

JOURNAL D'ECRITURES

Arrêté au : 28 Février < Etat Provisoire >

(Suite)

Journal : 3 Achats

Pièce	Référence	Compte	Tiers	Cpt Bqe	Projet	VTR	Libellé	Débit	Crédit	N°L
000009	FN°1551101	3821000			51A		CARBURANT ET LUBRIFIANT	1 734 250,02		001
000009	FN°1551101	4010900	F50177		51A		AUTRES FOURNISSEURS LOCAU		1 734 250,02	002
							Total Piéce 000009	1 734 250,02	1 734 250,02	
03/02/2013										
000010	FN°2342000	3821500			51A		FLUIDES DIVE	7 699,94		001
000010	FN°2342000	4010900	F50177		51A		AUTRES FOURNISSEURS LOCAU		7 699,94	002
							Total Piéce 000010	7 699,94	7 699,94	
03/02/2013										
000011	FN°000064	3810000			51A		BLE DUR	5 272 272,00		001
000011	FN°000064	4010200	F50029		51A	D1	FOURNISSEURS LOCAUX MATIÈ		5 272 272,00	002
							Total Piéce 000011	5 272 272,00	5 272 272,00	
01/02/2013										
000013	FN°000065	3811000			51A		ACHAT BLE TENDER FEVRIER 2	13 872 089,00		001
000013	FN°000065	4010200	F50029		51A		FOURNISSEURS LOCAUX MATIÈ		13 872 089,00	002
							Total Piéce 000013	13 872 089,00	13 872 089,00	
01/02/2013										
000014	FN°01	3822420			51A		FOURNITURE PLOMBERIE	39 594,15		001
000014	FN°01	4421100			51A		T.V.A. DÉDUCTIBLE SUR ACHATS	1 063,35		002
000014	FN°01	3822340			51A		FOURNITURE DROGUERIE	7 930,22		003
000014	FN°01	4421100			51A		T.V.A. DÉDUCTIBLE SUR ACHATS	212,98		004
000014	FN°01	3822400			51A		FOURNITURE SERRURE	1 025,46		005
000014	FN°01	4421100			51A		T.V.A. DÉDUCTIBLE SUR ACHATS	27,54		006
000014	FN°01	3822460			51A		FOURNITURE ÉLECTRIQUE	227,88		007
000014	FN°01	4421100			51A		T.V.A. DÉDUCTIBLE SUR ACHATS	6,12		008
000014	FN°01	4010900	F50378		51A		AUTRES FOURNISSEURS LOCAU		50 087,70	009
							Total Piéce 000014	50 087,70	50 087,70	
03/02/2013										
000015	FN°02	3822420			51A		FOURNITURE PLOMBERIE	37 714,14		001
000015	FN°02	3822100			51A		ATELIER MAINTENANCE	1 367,28		002
000015	FN°02	3822340			51A		FOURNITURE DROGUERIE	16 817,54		003
000015	FN°02	3822400			51A		FOURNITURE SERRURE	1 025,46		004
000015	FN°02	3822460			51A		FOURNITURE ÉLECTRIQUE	569,70		005
000015	FN°02	4421100			51A		T.V.A. DÉDUCTIBLE SUR ACHATS	1 544,08		006

الملحق رقم (02)

JOURNAL D'ECRITURES

Arrêté au : 28 Février < Etat Provisoire >

(Suite)

Journal : 3 Achats

Pièce	Référence	Compte	Tiers	Cpt Bqe	Projet	VTR	Libellé	Débit	Crédit	N°L
000015	FN°02	4010900	F50378		51A		AUTRES FOURNISSEURS LOCAU		59 038,20	007
03/02/2013							Total Piéce 000015	59 038,20	59 038,20	
000016	FN°002/2013	3822300			51A		PIÈCES DÉTACHÉES MATÉRIELS	77 243,94		001
000016	FN°002/2013	4421100			51A		T.V.A. DÉDUCTIBLE SUR ACHATS	2 074,48		002
000016	FN°002/2013	4010900	F50347		51A		AUTRES FOURNISSEURS LOCAU		79 318,42	003
05/02/2013							Total Piéce 000016	79 318,42	79 318,42	
000017	FN°002/2013	3822240			51A		PIÈCE DÉTACHÉ PRODUCTION	27 850,00		001
000017	FN°002/2013	3822100			51A		ATELIER MAINTENANCE	5 250,00		002
000017	FN°002/2013	3822300			51A		PIÈCES DÉTACHÉES MATÉRIELS	1 100,00		003
000017	FN°002/2013	4010900	F50308		51A		AUTRES FOURNISSEURS LOCAU		34 200,00	004
11/02/2013							Total Piéce 000017	34 200,00	34 200,00	
000018	FN°000100	3811000			51A		BLÉS TENDRE	15 644 618,00		001
000018	FN°000100	4010200	F50029		51A		FOURNISSEURS LOCAUX MATIÈ		15 644 618,00	002
11/02/2013							Total Piéce 000018	15 644 618,00	15 644 618,00	
000019	FN°000101	3810000			51A		BLÉS DUR	7 457 424,00		001
000019	FN°000101	4010200	F50029		51A		FOURNISSEURS LOCAUX MATIÈ		7 457 424,00	002
11/02/2013							Total Piéce 000019	7 457 424,00	7 457 424,00	
000020	FN°000102	3810000			51A		BLÉS DUR	3 330 168,00		001
000020	FN°000102	4010200	F50029		51A		FOURNISSEURS LOCAUX MATIÈ		3 330 168,00	002
11/02/2013							Total Piéce 000020	3 330 168,00	3 330 168,00	
000021	FN°03-2013	3822460			51A		FOURNITURE ÉLECTRIQUE	43 752,96		001
000021	FN°03-2013	4421100			51A		T.V.A. DÉDUCTIBLE SUR ACHATS	1 175,04		002
000021	FN°03-2013	4010900	F50354		51A		AUTRES FOURNISSEURS LOCAU		44 928,00	003
14/02/2013							Total Piéce 000021	44 928,00	44 928,00	
000022	FN°09/2013	3822540			51A		FOURNITURE BUREAUX	78 994,60		001
000022	FN°09/2013	4421100			51A		T.V.A. DÉDUCTIBLE SUR ACHATS	2 121,50		002
000022	FN°09/2013	4010900	F50353		51A		AUTRES FOURNISSEURS LOCAU		81 116,10	003
12/02/2013							Total Piéce 000022	81 116,10	81 116,10	

الملحق رقم (03)

JOURNAL D'ECRITURES

Arrêté au : 28 Février < Etat Provisoire >

(Suite)

Journal : 3 Achats

Pièce	Référence	Compte	Tiers	Cpt Bqe	Projet	VTR	Libellé	Débit	Crédit	N°L
000023	FN°102/13	3822240			51A		PIÈCE DÉTACHÉ PRODUCTION	279 597,37		001
000023	FN°102/13	4421100			51A		T.V.A. DÉDUCTIBLE SUR ACHATS	7 508,93		002
000023	FN°102/13	4010900	F50035		51A		AUTRES FOURNISSEURS LOCAU		287 106,30	003
20/02/2013							Total Piéce 000023	287 106,30	287 106,30	
000024	FN°369/12H	3822240			51A		PIÈCE DÉTACHÉ PRODUCTION	64 457,95		001
000024	FN°369/12H	4421100			51A		T.V.A. DÉDUCTIBLE SUR ACHATS	1 731,10		002
000024	FN°369/12H	4010900	F50379		51A		AUTRES FOURNISSEURS LOCAU		66 189,05	003
01/02/2013							Total Piéce 000024	66 189,05	66 189,05	
000025	FN°13FV/002	3822220			51A		FOURNITURE INFORMATIQUE	18 230,40		001
000025	FN°13FV/002	4421100			51A		T.V.A. DÉDUCTIBLE SUR ACHATS	489,60		002
000025	FN°13FV/002	3822540			51A		FOURNITURE BUREAUX	37 600,20		003
000025	FN°13FV/002	4421100			51A		T.V.A. DÉDUCTIBLE SUR ACHATS	1 009,80		004
000025	FN°13FV/002	4010900	F50351		51A		AUTRES FOURNISSEURS LOCAU		57 330,00	005
26/02/2013							Total Piéce 000025	57 330,00	57 330,00	
000026	FN°246161	3821300			51A		GRAISSE	82 980,00		001
000026	FN°246161	4010900	F50177		51A		AUTRES FOURNISSEURS LOCAU		82 980,00	002
27/02/2013							Total Piéce 000026	82 980,00	82 980,00	
000027	FN°246162	3821400			51A		HUILE	45 000,24		001
000027	FN°246162	4010900	F50177		51A		AUTRES FOURNISSEURS LOCAU		45 000,24	002
27/02/2013							Total Piéce 000027	45 000,24	45 000,24	
000028	FN°000172	3811000			51A		ACHAT BLE TENDER FEVRIER 2	9 971 857,00		001
000028	FN°000172	4010200	F50029		51A		FOURNISSEURS LOCAUX MATIÈ		9 971 857,00	002
28/02/2013							Total Piéce 000028	9 971 857,00	9 971 857,00	
000029	FN°000173	3810000			51A		ACHAT BLE DUR FEVRIER 2013	27 012 984,00		001
000029	FN°000173	4010200	F50029		51A		FOURNISSEURS LOCAUX MATIÈ		27 012 984,00	002
28/02/2013							Total Piéce 000029	27 012 984,00	27 012 984,00	
000030	FN°000001	3807110			57P		MARCHANDISES POIDS CHICHE	420 150,00		001
000030	FN°000001	4010200	F50029		57P	D1	FOURNISSEURS LOCAUX MATIÈ		420 150,00	002

الملحق رقم (04)

JOURNAL D'ECRITURES

Arrêté au : 28 Février < Etat Provisoire >

(Suite)

Journal : 3 Achats

Pièce	Référence	Compte	Tiers	Cpt Bqe	Projet	VTR	Libellé		Débit	Crédit	N°L
13/02/2013							Total Piéce	000030	420 150,00	420 150,00	
000031	FN°000136	3811000			51A		BLE TENDER		12 782 923,00		001
000031	FN°000136	4010200	F50029		51A	D1	FOURNISSEURS LOCAUX MATIÈ			12 782 923,00	002
21/02/2013							Total Piéce	000031	12 782 923,00	12 782 923,00	
000032	FN°000137	3810000			51A		BLE DUR		7 066 176,00		001
000032	FN°000137	4010200	F50029		51A	D1	FOURNISSEURS LOCAUX MATIÈ			7 066 176,00	002
21/02/2013							Total Piéce	000032	7 066 176,00	7 066 176,00	
000033	FN°000138	3810000			51A		BLE DUR		10 685 904,00		001
000033	FN°000138	4010200	F50029		51A	D1	FOURNISSEURS LOCAUX MATIÈ			10 685 904,00	002
21/02/2013							Total Piéce	000033	10 685 904,00	10 685 904,00	
000034	FN°2465	3810000			51A		BLE DUR		7 007,00		001
000034	FN°2465	4010200	F50029		51A	D1	FOURNISSEURS LOCAUX MATIÈ			7 007,00	002
28/02/2013							Total Piéce	000034	7 007,00	7 007,00	
000035	FN°2466	3810000			51A		BLE DUR		11 696,88		001
000035	FN°2466	4010200	F50029		51A	D1	FOURNISSEURS LOCAUX MATIÈ			11 696,88	002
28/02/2013							Total Piéce	000035	11 696,88	11 696,88	
000036	FN°2467	3811000			51A		BLE TENDRE		46 318,34		001
000036	FN°2467	4010200	F50029		51A	D1	FOURNISSEURS LOCAUX MATIÈ			46 318,34	002
28/02/2013							Total Piéce	000036	46 318,34	46 318,34	

Nb Pièces	35	Nb Ecr	96	Total Journal	3	178 886 234,18	178 886 234,18
Nb Pièces	35	Nb Ecr	96	Total Général		178 886 234,18	178 886 234,18

الملحق رقم (05)

مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب و مشتقاتها بسطيف

ERIAD SETIF SPA

LES MOULINS DU HODNA M'SILA
AU CAPITAL DE 1,449,460,000 DA
BP 111 ROUTE DE B B A - M'SILA
Tél : 035 55 16 86 / 55 39 88 Fax : 035 55 00 60
E-mail : eriadmsila@yahoo.fr

N° RC 98 B 056 2030
Id Fiscal N° 099828056203093
C.B. N° 904 300 005 316/43
BADR M'SILA
CD PVC
NIS : 099728010499903

FACTURE N° 1132

DATE : 22/04/2014

510000
UPC M'SILA
BP 111 M'SILA
CD M'SILA Code :5705

N°

PAIEMENT

Paiement CHEQUE **B.CMD N°** 01 Du:22/04/2014
V/B.CCP N° **Du**
Chèque N° [redacted] Du:22/04/2014 Sur:BADR

DOIT

N.P/R.S [redacted]
Adresse [redacted]
N° RC 12A2858392007[redacted] **Code Client** [redacted]
Classification 8 BOULANGERS
NIS [redacted]

Code Produit	Désignation du produit	Condit.	Unité Mesure	TVA	Quantité	P.U en HT	Montant
122112	FARINE PANIFIABLE ENT 50 KGS	50KG	SAC	0	111	940.00	104340.00
					S/TOTAL PRODUIT en HT		104340.00
					Remise Commerciale		0.00
					S/TOTAL PRODUIT en TTC		104340.00
	RAJOUTS				S/TOTAL RAJOUTS en TTC		0.00
	DEDUCTION				S/TOTAL DEDUCT.		0.00
					TOTAL en T.T.C		104340.00

NET A PAYER 104340.00

Arrêtée la présente facture à la somme de

CENT QUATRE MILLE TROIS CENT QUARANTE DINARS

Facture établie par

Transport

N° Aquit du
Immatric Véhicule
Propriétaire

N° Bon Livraison: 1132
1748 313 28 CHAKI LAHCEN

SIGNATURE

CACHET

الملحق رقم (06)

ERIAD - SETIF

Filiale " les Moulins du Hodna " M'sila

Service Gestion des Stock

Magasins : .....

BON SORTIE

N° 000968

REFERENCE DE LA DEMANDE DE FOURNITURE	EMETEUR DEPARTEMENT : .....
....	SERVICE : . .....
N° : ..... DATE:	UTILISATEUR: .....
	IMMATRICULATION : .....

PARTIE RESERVEE AU MAGASIN			PARTIE RESER VEE A LA GESTION DES STOCKS
DESIGNATION	**REFERENCE**	**QUANTITE**	**N° COMPTE COMPTABLE**

Compte déjà inéré dans la fiche de stock gérée par la structure gestion des stock

M'sila Le : .....

LE MAGASINIER **LE CHEF DE SERVICE UTILISATEUR** **LE PRENEUR**

LE CHEF DE SERVICE GESTION DES STOCKS

الملحق رقم (07)

ERIAD-SETIF / S.P.A

UNITE .....

CODE : ...../...../.....

IN - 02

Nº 002033

DEMANDE D'APPROVISIONNEMENT

STRUCTURE EMETRICE : .....

MAGASIN EMETTEUR : .....

REFERENCE DE LA DEMANDE DE FOURNITURES N° : .....

DATE : .....

DIFFUSION :

- ORIGINAL → Service Approvisionnement
- EXEMPLAIRE BLEU → Service Approvisionnement
- EXEMPLAIRE JAUNE → SOUCHE

QUANTITE	DESIGNATIONS	REFERENCES	OBSERVATIONS

....., *le* ..../..../....

LE MAGASINIER,

LE CHEF DE SECTION
RECEPTION ET MAGASINAGE

LE CHEF
DE STRUCTURE

الملحق رقم (08)

E R I A D S E T I F
SPA AU CAPITAL DE 850.000.000 DA

BON DE LIVRAISON N°.. 1132

Code Unite.:510000 Date:22/04/2014
Désign Unité:UPC M'SILA
Adresse Unité:BP 111 M'SILA
CD DV PVC:CD M'SILA Code :5705

PAIEMENT
Paiement...: CHEQUE B.CMD N°..: 01 Du:22/04/2014
N° Aquit...: Immat.Vehic..:1748 313 28 CHAKI LAHCEN
Cheque N°:0478221 Du:22/04/2014 Sur:BADR
Proprietaire:

CLIENT
N.P/R.S..:
Adresse..:
N° RC.:12/28Code client.:80665/28
Classification: 8 BOULANGERS
Capital: N°Immatr.fis:1

Code Prodt	Désignation du Produit	Condit	U Mesure	TV	Quantité	PU en HT	Montant
122112	FARINE PANIFIABLE ENT 50 KGS	50KG	SAC	0	111	940.00	104340.00
		S/TOTAL PRODUIT en HT ++++++++>					104340.00
		S/TOTAL PRODUIT en TTC ++++++++>					104340.00
		TOTAL en T T C +++++++++>					104340.00

Accuse de Reception du Client
Livraison conforme a la commande
et au present bon de livraison
.....,LE.....

Cachet et signature du client

Signature du transporteur

.....LE..:22/04/2014
Cachet de la structure de vente
et signature de responsable

الملحق رقم (09)

M'Sila :00 / 00/2014

ERIAD SETIF/SPA

** FILIALE LES MOULINS DU HODNA -M'Sila –

Etat de transfère de la matière première

(Blé dur / blé tendre)

U : Q

Matière première	Quantité (Q)
Blé dur (Importé)	00.00
Blé dur (Local)	00.00
Blé tendre	00.00

Chef meunier

Chef meunier

Chef de service production

Chef de service Gestion du stocks

M'Sila : 00/ 00/ 2014

ERIAD SETIF/SPA

** FILIALE LES MOULINS DU HODNA -M'Sila –

Etat de transfère de la matière première

(Blé dur / blé tendre)

U : Q

Matière première	Quantité (Q)
Blé dur (Importé)	00.00
Blé dur (Local)	00.00
Blé tendre	00.00

Chef meunier

Chef meunier

Chef de service production

Chef de service Gestion du stocks

الملحق رقم (10)

Entreprise Industries Alimentaires
Céréalières et Dérives - Sétif -
Filiale les Moulins du Hodna -M'Sila-
Société par actions
Au capital de : 1.449.460.000 DA

مـــؤسســـة الصناعات الغـذائية
من الحبوب و مشتقاتها بسطيف
الشركة التابعة مطاحن الحضنة -المسيلـــة-
شـــركـــة مساهمة
رأسمالهـــا : 1.449.460.000 دج

مصلحة المحاسبة والمالية

TABLEAU COMPARATIF DES PRIX (HT) (Fournitures incendie) 2014

1 ére Consultation du : Fournisseurs

Designation	QTE				P.U		
					/	/	/
					/	/	/
					/	/	/
					/	/	/
					/	/	/
TOTAL							

Demandeur | Responsable appro | Responsable de structure

الملحق رقم (11)

الملحق رقم 12: نموذج لقائمة استقصاء الخاصة بالرقابة على التموينات والمخزونات

الهدف والسؤال	نعم	لا	ملاحظة
1- هدف الوجود: كل الأحداث والعمليات الحالية والاقتصادية المتعلقة بالتدفقات الفعلية لعناصر المخزون والتي تم تسجيلها بالدفاتر والمستندات المحاسبية قد حدثت فعلا.			
- هل تم استلام المشتريات المسجلة من طرف موردون حقيقيون؟	X		
- هل تم تدعيم المشتريات المسجلة بواسطة أوامر شراء ووصولات الإستلام وفواتير الشراء ثم الموافقة والمصادقة عليها من طرف الجهات المعنية؟	X		
- هل تعتبر كل عمليات الشراء المسجلة مرتبطة أو مبررة بموجب استخدام طلبات الشراء مطابقة مع إجراءات إعداد الطلب؟	X		
- هل تم استخدام وصولات الإستلام مصادق عليها من طرف أمين المخزن لأي سلعة يتم إدخالها إلى المؤسسة؟	X		
- هل يتم إثبات كل المردودات المشتريات المسجلة بالدفاتر المحاسبية بواسطة وصولات مردودات المشتريات مصادق عليها؟		X	التعامل بالثقة يتم رد السلع.
- هل يعتبر قيد المخزون لدى الغير المسجل بالدفاتر المحاسبية نتيجة عدم استلام مخزوناتها وأنها لا تزال في مستودعات الغير؟		X	حالة نادرة.
- هل تبين أن كل كميات المواد الأولية المسجلة كمخرجات للعملية الإنتاجية قد انصرفت فعلا ومصادق عليها من طرف مسؤول الإنتاج عند الترخيص بنقل المواد الخام من المخزن إلى الورشات؟	X		
- هل يعتبر الإنتاج التام المسجل بالدفاتر المحاسبية وبطاقات المخزون أو قوائم المنتجات التامة تم الحصول عليها وموجود بالمخزن؟	x		
- هل تم إرسال المبيعات المسجلة إلى عملاء حقيقيون؟	X		
- هل تعتبر كل عمليات البيع المسجلة مبررة بواسطة طلبات العملاء وفواتير البيع ووصولات السليم أو مستندات الشحن ثم الموافقة والمصادقة عليها؟	X		
- هل تم الإعتماد على مستندات شحن مرخصة ومصادق عليها لأي سلع يتم إرسالها لخارج الشركة؟	X		
- هل تعتبر مردودات المبيعات المسجلة بدفاتر المؤسسة قد تم تبريرها بموجب وصولات مردودات المبيعات مصادق عليها؟	X		

مصلحة المحاسبة و المالية
شركة مساهمة

- ألم يتم تسجيل مزدوج لمبيعات حدثت مرة واحدة؟	X		وصول الفاتورة متأخرة لمصلحة المحاسبة بعد التأكد من مصلحة التوزيع
- هل تعتبر كل مخزونات المؤسسة المسجلة في البطاقات والدفاتر المحاسبية موجودة فعلا؟	X		
2-هدف الإكتمال: كل الأحداث والعمليات المالية والاقتصادية المتعلقة بالتدفقات الفعلية لعناصر المخزون والتي حدثت فعلا قد تم تسجيلها.			
- هل يوجد سجل خاص للمشتريات التي تم استلامها؟	X		
- هل يتم مراقبة مستند الاستلام بالشكل الذي يتم من خلاله التأكد من استلام فواتير الشراء والتسجيل في سجل المشتريات؟	X		
- هل يوجد ترقيم مسبق لفواتير الشراء مع تحديد المسؤول عنها؟	X		
- هل في حالة اتباع المؤسسة لنظام الجرد المستمر وعدم استلامها للمشتريات التي حدثت فعلا في التاريخ المعين يتم إثبات ذلك بموجب قيد مخزون لدى الغير؟	X		
- هل يتم ترصيد مخزون لدى الغير عند استلام تلك المشتريات؟	X		
- هل يوجد سجل للمنتجات التامة التي تم الحصول عليها خلال العملية الإنتاجية وإدخالها للمخزن؟	X		
- هل يوجد سجل البضاعة التي تم شحنها؟	X		
- هل يتم مراقبة مستند الشحن بالشكل الذي يتم من خلاله من إرسال فواتير البيع والتسجيل في سجل البضاعة المباعة؟	X		
- هل يوجد ترقيم مسبق لفواتير البيع مع تحديد المسؤول عنها؟	X		
- هل يتم إرسال كل المستندات المحاسبية المتعلقة بالتدفقات الفعلية لعناصر المخزون إلى مصلحة المحاسبة لإجراء التسجيل المحاسبي؟	X		
- هل يوجد تسجيل في بطاقات الجرد المادي لكل عناصر المخزون التي تم جردها فعليا في نهاية الفترة؟	X		
- هل يوجد سجل (سجلات محاسبة التكاليف) يتضمن كل المصاريف الملحقة بالشراء والتكاليف المتعلقة بالتدفقات الفعلية لعناصر المخزون		X	المؤسسة لا يوجد بها

مصلحة المحاسبة والمالية

منذ إعادة الطلب على المشتريات إلى غاية إخراج المنتجات التامة للبيع؟			محاسبة التكاليف
3-هدف الدقة: يعني هذا الهدف صحة معالجة البيانات الناتجة عن الأحداث والعمليات المحاسبية والاقتصادية لعناصر المخزون كميا وقيميا.			
- هل تعتمد المؤسسة على نظام يسمح بتجديد الاحتياج من المخزون كلما وصل للحد الأدنى له؟	X		
- هل يتم تقديم الطلبيات بناء على طلبات الشراء معتمدة من طرف شخص مسؤول؟	X		
- هل تم تسجيل المشتريات بقيمة وكمية المواد واللوازم الأخرى التي استلامها وتم إعداد الفاتورة وتسجيلها بذات القيمة والكمية على نحو صحيح؟	X		
- هل يتم إجراء مقارنة محايدة بين فواتير الشراء مع وصولات الاستلام وأوامر الشراء (وصولات الطلب)؟	X		
- هل يوجد فصل ملائم بين وظيفة التسجيل المحاسبي ومسؤول حيازة وتخزين الأصول المتعلقة بكل العمليات المالية لعناصر المخزون؟	X		
- هل تقوم المؤسسة بإجراء مناقصات وفتح العروض لكل عمليات التموين لاختيار أحسن الموردين؟	x		
- هل توجد مصلحة مراقبة الجودة داخل المؤسسة؟	X		
- هل تقوم مصلحة مراقبة الجودة بالفحص النوعي والمواصفات وتقوم بإعداد محضر عدم المطابقة؟	X		
- هل يتم تبليغ إدارة المشتريات وتسيير المخزونات بعدم المطابقة بين بعض المشتريات المستلمة والمواصفات المتفق عليها مع المورد؟	X		
- هل توجد مصلحة الاستلام داخل المؤسسة؟	X		
- هل هي مستقلة عن قسم المشتريات؟	X		
- هل يتم إعداد وصولات الإستلام سابقة الترقيم وبالعدد الكافي من طرف أمين المخزن؟	X		
- هل يتم التوقيع على وصولات الاستلام من طرف أمين المخزن المسؤول؟	X		
- هل ترسل كل نسخ وصولات الاستلام إلى وظيفة المشتريات؟		X	لأنه لا علاقة

			لمصلحة المحاسبة بوصل الإستلام
- هل ترسل كل نسخ وصولات الاستلام إلى وظيفة تسيير المخزونات؟	X		
- هل ترسل كل نسخ وصولات الإستلام إلى مصلحة المحاسبة؟	X		
- هل تتحصل المؤسسة على مصادقة خارجية في حالة وجود مخزون لدى الغير لإثباته عند إجراء الجرد الفعلي؟	X		
- هل تم تسجيل تحويل المواد الأولية للورشات بالقيمة والكمية التي تم تحويلها وتم إعداد وصولات الخروج وتسجيلها بذات القيمة والكمية على نحو صحيح؟	X		
- هل يتم إعداد كل مستندات صرف سابقة الترقيم وبالعدد الكافي مصادقة من طرف المسؤول عنها؟(أمين المخزن)	X		
- هل يتم إعداد مستندات الصرف بموجب طلبات الاحتياج وبذات الكمية؟	X		
- هل تم تسجيل المنتجات التامة بالقيمة والكمية التي تم الحصول عليها وإدخالها للمخزن؟	X		
- هل تم تسجيل المبيعات بقيمة وكمية البضاعة التي تم شحنها وتم إعداد الفاتورة وتسجيلها بذات القيمة والكمية على نحو صحيح؟	X		
- هل يتم التوقيع على أوامر العملاء بعد الموافقة على الائتمان؟		X	المؤسسة لا تتعامل بالإئتمان
- هل يتم إجراء مقارنة محايدة بين مستندات الشحن وفي فواتير البيع؟	X		
- هل توجد مصلحة التسليم والشحن داخل المؤسسة؟	X		
- هل هي مستقلة عن قسم المبيعات؟	X		
- هل يتم إعداد كل وصولات التسليم سابقة الترقيم وبالعدد الكافي من طرف أمين المخزن؟	X		
- هل يتم التوقيع على وصولات التسليم إلى وظيفة المبيعات؟	X		
- هل ترسل كل نسخ وصولات التسليم إلى وظيفة المبيعات؟	X		
- هل ترسل كل نسخ من وصولات التسليم إلى وظيفة تسيير المخزون؟	X		
- هل ترسل كل نسخ وصولات التسليم إلى مصلحة المحاسبة؟		X	غير معنية

- هل يتم تسجيل كل تدفقات عناصر المخزون في بطاقات مخزون من طرف قسم تسيير المخزونات؟	X		
- هل يتم إعداد محاضر إثبات حالات تقادم أو تلف في عناصر المخزون؟	X		
- هل يتم إرسال كل المستندات المتعلقة بتدفق عناصر المخزون إلى مصلحة المحاسبة؟	X		
- هل تعتمد المؤسسة على نظام المعلومات والتوصيل المحاسبي في تجميع ومعالجة البيانات المحاسبية لعناصر المخزون؟	X		
- هل هناك حماية على أجهزة الحاسب الإلكتروني والبرامج المستخدمة في معالجة البيانات المحاسبية لعناصر المخزون؟	X		
- هل توجد حماية مادية كافية على المخازن والتعامل معها من طرف أشخاص محددين وتابعين لإدارة المخازن؟	X		
- هل يتم إجراء الجرد الفعلي أو المادي من طرف أشخاص آخرين مستقلين عن إدارة المخازن؟	X		يتم للمواد الأولية والمنتجات التامة
- هل توجد أكثر من لجنة واحدة تباشر في عملية الجرد المادي؟	X		
- في حالة تعدد لجان الجرد الفعلي هل هي مستقلة عن بعضها البعض؟	X		
- هل يوجد فريق آخر مستقل يقوم بإعادة الجرد الفعلي في حالة تساوي نتائج اللجان الأولى؟	X		
- هل يتواجد المدقق المحايد في الوقت الذي يتم فيه إجراء الجرد الفعلي لعناصر المخزون؟	X		
- هل يتم إجراء مقارنة بين نتائج الجرد المادي مع نتائج الجرد المحاسبي الدائم؟	X		
- هل تعتمد المؤسسة على قانون الأهمية النسبية في التعامل مع عناصر المخزون كميا وقيميا؟	X		
4-هدف التوقيت: يقصد بهذا الهدف تسجيل ومعالجة التدفقات الفعلية لعناصر المخزون في التاريخ الصحيح.			
- هل يتم إعداد كل المستندات المحاسبية في وقت حدوث العملية	X		

المالية؟			
- هل يتم تسجيل دخول المشتريات المستلمة حسب التاريخ المسجل في وصولات الإستلام؟	X		
- هل توجد مقارنة محايدة بين تواريخ مستندات الاستلام وتواريخ التسجيل في يومية المدخلات؟	X		
- هل يتم تسجيل عمليات تحويل المواد الأولية للورشات في التاريخ الصحيح؟	X		
- هل يتم تسجيل عمليات تحويل وصرف المواد الأولية حسب التاريخ المسجل في وصولات الخروج؟	X		
- هل توجد مقارنة محايدة بين تواريخ وصولات الخروج التسجيل في يومية الإستهلاكات؟	X		
- هل تم تسجيل المنتجات التامة المحولة إلى المخزن في التاريخ الصحيح؟	x		
- هل توجد مقارنة محايدة بين وصولات تحويل المنتجات التامة وتواريخ التسجيل في يومية المنتجات التامة؟	X		
- هل تم تسجيل المبيعات في التاريخ الصحيح؟	X		
- هل يتم تسجيل خروج المنتجات التامة حسب التاريخ المسجل في وصولات التسليم او الشحن؟	X		
- هل توجد مقارنة محايدة بين تواريخ وصولات التسليم أو الشحن وتواريخ التسجيل في يومية المبيعات؟	X		
- هل تم إجراء الجرد الفعلي أو المادي في نهاية الفترة المحاسبية؟	X		
5-هدف التبويب: تم تصنيف وتبويب العمليات المالية المتعلقة بعناصر المخزون على نحو ملائم.	X		
- هل يوجد بالمؤسسة دليل ملائم للحسابات يتم الإعتماد عليه في التصنيف بين عناصر المخزون؟	X		
- هل يتم ترتيب وتنظيم عناصر المخزون في بطاقات صنف سابقة الترقيم؟	X		
- هل تعتمد المؤسسة على خريطة حسابات تستعمل في تصنيف العمليات للمخزونات إلى حسابات تتعلق بالميزانية وحسابات تتعلق بقائمة الدخل؟	X		

- هل يتم إدراج المشتريات وفقا لقيم مشتريات نقدية وقيم المشتريات على الحساب؟	X		
- هل يتم إدراج المبيعات وفقا لقيم مبيعات نقدية وقيم المبيعات على الحساب؟		x	لعدم وجود البيع على الحساب
- هل توجد مقارنة محايدة بين كل العمليات المتعلقة بالمخزونات ودليل الحسابات؟	X		
- هل تقوم المؤسسة بتصنيف كل التكاليف الناتجة عن التدفقات الفعلية لعناصر المخزون إلى مباشرة وغير مباشرة وإلى ثابتة ومتغيرة؟ (لإجراء تحليل مناسب ومنسجم للإنحرافات بين الأداء الفعلي وما هو مقدر كميا وقيميا)		X	لعدم وجود محاسبة التكاليف
- هل يتم تصنيف بطاقات الجرد المادي حسب نوعية كل عنصر من عناصر المخزون؟	X		
6-هدف الترحيل والتلخيص: تم إدراج العمليات المالية المتعلقة بعناصر المخزون في الدفاتر المحاسبية والملفات الرئيسية وتلخيصها على نحو ملائم.			
- هل تم نقل وبدقة المعلومات الكمية والقيمية عن العمليات المالية للمشتريات التي تم تسجيلها في دفاتر اليومية إلى الدفاتر الفرعية ودفتر الأستاذ العام وميزان المراجعة؟	X		
- هل تم تجميع يومية المشتريات بشكل محايد وتتبع أثر العمليات المالية بالأستاذ العام وبطاقات المخزون والقوائم المالية النهائية؟ (إجراء مقارنة بين مجموع اليومية والقوائم المالية النهائية)	X		
- هل توجد مقارنة بين أسماء الموردين في وصولات الاستلام وأسمائهم في دفتر الأستاذ العام؟	X		
- هل تم نقل وبدقة المعلومات الكمية والقيمية عن العمليات المالية للإستهلاكات التي تم تسجيلها في دفاتر اليومية إلى الدفاتر الفرعية ودفتر الأستاذ العام وميزان المراجعة؟	X		
- هل تم تجميع يومية للإستلاكات بشكل محايد وتتبع أثر العمليات المالية بالأستاذ العام وبطاقات المخزون؟	X		
- هل تم نقل وبدقة المعلومات الكمية والقيمية عن العمليات المالية	X		

للمنتجات التامة التي تم تسجيلها في دفاتر اليومية الى الدفاتر الفرعية ودفتر الأستاذ العام وميزان المراجعة؟			
- هل تم تجميع يومية المنتجات التامة بشكل محايد وتتبع أثر العمليات المالية بالأستاذ العام وبطاقات المخزون والقوائم المالية النهائية؟	X		
- هل تم نقل وبدقة المعلومات الكمية والقيمية عن العمليات المالية للمبيعات التي تم تسجيلها في دفاتر اليومية إلى الدفاتر الفرعية ودفتر الأستاذ العام وميزان المراجعة؟	X		
- هل تم تجميع يومية المبيعات بشكل محايد وتتبع أثر العمليات المالية بالأستاذ العام وبطاقات المخزون والقوائم المالية النهائية؟	X		
- هل توجد مقارنة بين أسماء العملاء في وصولات التسليم أو مستندات الشحن وأسمائهم في دفتر الأستاذ العام؟	x		
7-هدف التقييم: يقصد بهذا الهدف التعرف على كيفية تقييم عناصر المخزون والتأكد من مدى ملائمة وصحة هذا التقييم.			
- هل تتبع المؤسسة طريقة معينة في تقييم مخزوناتها عند عرض وإظهار القيمة المحاسبية لعناصر المخزون نهاية الفترة المحاسبية؟	X		تكلفة مرجعة
- هل تتفق طرق التقييم المتبعة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها عموما؟	X		
- هل يتم تطبيق طرق التقييم المتبعة من طرف المؤسسة بثبات واتساق من سنة إلى اخرى؟	X		
- هل تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار مبدأ الحيطة والحذر عند تقييم عناصر المخزون في نهاية الفترة المحاسبية؟	X		استعمال المؤونات
- هل تستبعد المؤسسة المخزونات التالفة أو المتقادمة لتحقيق القيمة القابلة للتحقق في تقييم المخزون؟			
- هل تعتمد المؤسسة على التكلفة أو السوق (التكلفة الاستبدالية أو صافي القيم القابلة للتحقق) أيهما أقل في تقييم المخزون لنهاية الفترة المحاسبية؟		X	لعدم وجود الإجراءات
- هل تتبع المؤسسة نظام محاسبة التكاليف في معالجة التكاليف المرتبطة بتدفقات عناصر المخزون؟		X	لعدم وجود محاسبة التكاليف
- هل تستخدم المؤسسة سجلات التكلفة المعيارية في الرقابة على تقييم		X	لعدم وجود

عناصر المخزون من خلال تحليل الانحرافات كميا وقيميا؟			محاسبة التكاليف
- هل يتم تحديث معايير إعداد سجلات التكلفة المعيارية وفقا للتغيرات الهيكلية المتعلقة بخطة المؤسسة ونشاطها وبرامجها في تكاليف التموين أو الإنتاج أو التوزيع؟		X	لعدم وجود محاسبة التكاليف
- هل تتبع المؤسسة باستمرار إجراءات المحافظة على تحديث معايير إعداد سجلات التكلفة المعيارية تماشيا مع مخاطر الأعمال الداخلية والخارجية؟		X	لعدم وجود محاسبة التكاليف

الجمهـــوريـــة الجزائـــريـــة الديمقـــراطيـــة الشـــعبـــية

وزارة التعليـــم العـــالي والبحـــث العلمي

جـــامـــــعة المســـــيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قســـم العـــلوم التجـــارية

ق ع ت . /2014

58

المسيلة في : 20 أفريل

إلى السيد : مسعود بن عبد الله

الجامعة المسيلة

الموضوع : انجاز مذكرة ماستر لسنة 2014/2013

في إطار انجاز مذكرة ماستر تخصص مالية وبنوك ، يشرفنا أن نلتمس من سيادتكم مساعدة الطالب (ة) راجح كمال بما يمكن أن يسمح بإتمام انجاز المذكرة وهذا على مستوى مؤسستكم .

تقبلـــوا فائق تحيات الاحترام والتقديـــر

ع/المؤسسة المستقبلة

منصوري بلال

رئيس القسم

فخرخاش سامية

تم بحمد الله

الملخص

تتناول هذه المذكرة موضوع المراجعة الخارجية ودورها في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية بجانبيه النظري والتطبيقي، والتي تهدف إلى إثراء البحث العلمي، ومن خلال الدراسة التي قمت بها تجلت لي أهمية ومكانة المراجعة الخارجية في حياة المؤسسة لما تقدمه من مصداقية لنظام الرقابة الداخلية.

المراجعة الخارجية هي الجانب الثاني للمؤسسة والعين الساهرة والمسار التنظيمي الصحيح، والإجراءات المتناسقة خارج المؤسسة وحتى يتسنى لها ذلك فللمراجعة الخارجية معايير متعارف عليها، تساعد في تنظيم وتسيير عمل المراجعة، ومن خلال علاقاتها مع مختلف التنظيمات في المؤسسة فهي المركز الوظيفي حيث تتعامل مع مختلف تنظيماتها، ولهذا كانت من ضمن هرم المؤسسة بالنسبة للإدارة العامة.

تكتسي المراجعة الخارجية دورا هاما خارج المؤسسة لأن وجودها يضمن التطبيق والتنفيذ الفعلي لإجراءات الرقابة الداخلية والتقليل من الأخطاء والغش المحتملة الحدوث في مختلف الدورات، وخاصة دورتا التموين والتخزين باعتبارهما حساسية هامة، وتعرضا لأشكال التلاعب والاختلاسات.

الكلمات المفتاحية: "المراجعة الخارجية"، "الرقابة الداخلية"، تقييم الأداء.

Abstract :

This note addresses the subject of external audit and Dorhave evaluate the performance of the internal control system in the enterprise economic Bjanabih theoretical and applied research , which aims to enrich the scientific research , and through the study that you have made evident to me the importance and status of the external audit in the life of the institution for its credibility to the internal control system .

External audit is the second aspect of the institution and the watchful eye and regulatory path right , and procedures coordinated outside the institution, and so that it can so Vllemradjah foreign standards of customary international law, to help in the organization and conduct of the audit work, and through relationships with various organizations in the enterprise are the Career Center, where dealing with the various their organizations, that was part of the pyramid of the institution for public administration .

Are of the external audit an important role outside the organization because their presence ensures that the application and the actual implementation of internal control procedures and reduce errors and potential fraud occurring in various courses, and private sessions Supply and Storage sensitivity as important, and vulnerable to forms of manipulation and embezzlement .

Key Words: External audit, Internal control and Dorhave evaluation