



الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
ماجستير: قسم المحاسبة

دور الرقابة الداخلية في تعزيز دقة التقارير المالية (دراسة تطبيقية)

The role of internal control in stringthen the accuracy of
financial reports(Empirical Study)

إعداد الطالب:

لورنس الكسابة

إشراف الأستاذ الدكتور:

حسين القاضي

قدمت هذه الرسالة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

٢٠١٢ - ٢٠١٣

لجنة المناقشة والحكم على رسالة الماجستير في المحاسبة التي أعدها

الطالب: لورنس محمد الكسابرة

بمعنوان:

دور الرقابة الداخلية في تعزيز دقة التقارير المالية (دراسة تطبيقية)

The role of internal control in stringthen the accuracy of
financial reports(Empirical Study)

شكلت لجنة الحكم من السادة الأساتذة

- الدكتور الأستاذ حسين القاضي عضواً ومشرفاً.....
- الدكتور الأستاذ المساعد مأمون حمدان عضواً.....
- الدكتور المدرس باسل الأسعد عضواً.....

بتاريخ ٢٠١٣-٢-١١

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال تعالى:

سُرَّ - دُرَّ - فُرَّ - عُرَّ - اُنْزِلَ - اُنْزِلَ . اُنْزِلَ

الْعِزِّ الْعَظِيمِ

سورة طه الآية ١١٤



إلى من اجتهدت وحرصت على نشأتي وتربيتي، إلى من غمرتني بحبها وعطفها وحنانها،
إلى من يعجز اللسان عن الثناء عليها، والقلم عن وصف فضلها، إلى جُوعِلَاتِ الجنة
تحت قدميها أُمِّي الغالية.

إلى من أشعل مصباح عقلي، وأطفأ ظلمة جهلي، وكان خير مرشد لي نحو العلم والمعرفة،
إلى من علمني أن الحياة صبر وعطاء، إلى أبي الغالي والعزيز.

إلى من أقاسمهم أجواء المحبة الأسرية أخوتي وأخواتي.

إلى من أرى الدنيا في وجوههم، إلى زوجتي الغالية وتوأمي الحبيب.

إلى كل الأصدقاء الذين عرفتهم وأحببتهم.

إلى كل من وسعهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

شكر ومعرفة

أقدم بالشكر الجزيل لجميع من قدم لي المساعدة في إنجازي لهذه الرسالة، وأخص بالذكر الأستاذ الدكتور: **حسين القاضي** على تفضله بالإشراف على هذا البحث وملاحظاته القيمة وما قدمه لي من نصح وإرشاد جعله الله في ميزان حسناته، وأقدم بجزيل الشكر ووافر الامتنان إلى الأستاذين الكريمين الفاضلين الدكتور مأمون حمدان والدكتور باسل الأسعد على تفضلهما بمناقشة الرسالة وإثرائها بملاحظتهما القيمة التي سيكون لها عظيم الأثر في تحسين وتجويد الرسالة.

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
٢	لجنة الحكم.
٣	آية قرآنية
٤	الإهداء.
٥	شكر وعرفان.
٦	قائمة المحتويات.
١٠	قائمة الجداول.
١١	قائمة الأشكال والرسوم.
١٢	ملخص الدراسة باللغة العربية.
١٣	ملخص الدراسة باللغة الإنكليزية.
١٤	الفصل الأول: الإطار العام للبحث.
١٥	المقدمة.
١٥	مشكلة الدراسة.
١٥	أهمية الدراسة.
١٦	هدف الدراسة.
١٧	الدراسات السابقة.
٢٢	اختلاف الدراسة عن الدراسات الأخرى.
٢٢	فروض الدراسة.
٢٢	منهج الدراسة.
٢٣	الفصل الثاني: دقة التقارير المالية.

٢٤	أولاً: مفهوم الدقة.
٢٥	ثانياً: ماهية التقارير المالية.
٢٦	ثالثاً: التقارير المالية والمستفيدون منها.
٢٧	رابعاً: أهداف التقارير المالية وخصائصها.
٢٩	خامساً: مستخدمو التقارير المالية.
٣٠	سادساً: القيود على التقارير المالية الملائمة والموثوقة.
٣٢	سابعاً: مسؤولية إعداد التقارير المالية.
٣٣	ثامناً: ماهية دقة التقارير المالية.
٣٤	تاسعاً: أسباب انخفاض الثقة في دقة التقارير المالية.
٣٧	الفصل الثالث: الإطار العام للرقابة الداخلية.
٣٨	أولاً: نشأة الرقابة الداخلية.
٣٩	ثانياً: مفهوم الرقابة الداخلية وأهميته.
٤٣	ثالثاً: حدود الرقابة الداخلية.
٤٤	رابعاً: أهداف الرقابة الداخلية.
٤٥	خامساً: طرق فحص وتقييم الرقابة الداخلية.
٤٧	سادساً: مصادر المعلومات من أجل القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية.
٤٧	سابعاً: مسؤولية تصميم إجراءات الرقابة الداخلية.
٥١	الفصل الرابع: الدقة في دورات المشروع.
٥٣	المبحث الأول: الدقة في دورة المبيعات والإيرادات الأخرى.
٥٣	أولاً: مفهوم دقة دورة المبيعات
٥٤	ثانياً: طبيعة دائرة المبيعات والتحصيل.
٥٩	ثالثاً: الدقة المتعلقة بخطوات الرقابة الداخلية في دورة المبيعات.
٦٥	المبحث الثاني: الدقة في دورة المشتريات والمدفوعات النقدية.
٦٥	أولاً: مفهوم الدقة في دورة المشتريات.

٦٦	ثانياً: طبيعة دورة المشتريات (المستندات والسجلات والرقابة الداخلية لها).
٧٢	المبحث الثالث: الدقة في دورة الرواتب والأجور.
٧٢	أولاً: مفهوم الدقة في دورة الرواتب والأجور.
٧٣	ثانياً: الفرق بين دورة الرواتب والأجور والدوائر الأخرى.
٧٣	ثالثاً: الوثائق والمستندات والدفاتر والرقابة الرقابية الداخلية المرتبطة بالدائرة.
٨٠	المبحث الرابع: الدقة في دورة المستودعات والمخازن.
٨٠	أولاً: مفهوم الدقة في دورة المستودعات والمخازن.
٨١	ثانياً: وصف دورة المستودعات والوظائف والمستندات والرقابة الداخلية لها.
٨٣	ثالثاً: كيفية الرقابة الداخلية لدورة المخزون السلعي والمستودعات وتعزيز دقتها.
٨٥	المبحث الخامس: الدقة في الأصول الثابتة.
٨٨	الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية في الشركة
٨٩	أولاً: الملف التعريفي بالشركة.
٩٠	ثانياً: الهيكل التنظيمي للشركة.
٩٤	ثالثاً: دور الرقابة الداخلية في تعزيز دقة التقارير المالية في الشركة.
٩٥	المبحث الأول: دورة المبيعات في الشركة.
٩٥	أولاً: دراسة دورة المبيعات.
٩٦	ثانياً: إجراءات وخطوات البيع التي تعمل بها الشركة من واقع الرقابة الداخلية.
١٠١	ثالثاً: المخطط البياني الموضح لدورة المبيعات.
١٠٤	رابعاً: اختبار مدى تطبيق الرقابة الداخلية ومدى فاعليتها في تعزيز الدقة.
١٢٦	خامساً: ملخص دورة المبيعات.
١٢٧	المبحث الثاني: دورة المشتريات في الشركة.
١٢٧	أولاً: دراسة دورة المشتريات في الشركة.
١٢٧	ثانياً: إجراءات الشراء التي تعمل بها الشركة والدوائر المسؤولة.
١٣٠	ثالثاً: المخطط البياني الموضح لدورة المشتريات في الشركة.

١٣١	رابعاً: اختبار مدى تطبيق الرقابة الداخلية ومدى فاعليتها في تعزيز الدقة.
١٥٤	خامساً: ملخص دورة المشتريات.
١٥٥	المبحث الثالث: دورة المستودعات في الشركة.
١٥٥	أولاً: دراسة دورة المستودعات في الشركة.
١٥٥	ثانياً: إجراءات إدخال وإخراج المواد من المستودعات.
١٥٧	ثالثاً: اختبار مدى تطبيق الرقابة الداخلية ومدى فاعليتها في تعزيز الدقة.
١٦٢	رابعاً: ملخص دورة المستودعات.
١٦٢	المبحث الرابع: دورة الرواتب والأجور في الشركة.
١٦٢	أولاً: دراسة دورة الرواتب والأجور.
١٦٣	ثانياً: إجراءات دورة الرواتب والأجور في الشركة.
١٦٥	ثالثاً: اختبار مدى تطبيق الرقابة الداخلية ومدى فاعليتها في تعزيز الدقة.
١٧٥	رابعاً: ملخص دورة الرواتب والأجور.
١٧٥	المبحث الخامس: الأصول طويلة الأجل في الشركة.
١٧٥	أولاً: دراسة الأصول طويلة الأجل.
١٧٦	ثانياً: اختبار مدى تطبيق الرقابة الداخلية ومدى فاعليتها في تعزيز الدقة.
١٧٨	ثالثاً: ملخص الأصول طويلة الأجل.
١٧٩	النتائج.
١٨٢	التوصيات.
١٨٤	المصادر و المراجع.

قائمة الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
٦٠	جدول يظهر كيفية الرقابة الداخلية على العمليات في دورة المبيعات.	١
٦٢	جدول يظهر كيفية الرقابة الداخلية على عمليات استلام النقدية.	٢
٧٦	جدول يبيّن كيفية توظيف سجلات ومستندات دورة الرواتب والأجور.	٣
١٠٨	جدول يبيّن أرقام فواتير البيع وأوامر التسليم المأخوذة في العينة المدروسة.	٤
١١٧	جدول يبيّن مبيعات الوكلاء والزبائن المحليين المأخوذة في العينة المدروسة.	5
١٢٠	جدول يبيّن أرقام أوامر القبض المأخوذة في العينة المدروسة.	6
١٢٥	جدول يبيّن الانحرافات الموجودة في دورة المبيعات.	7
١٣٣	جدول يبيّن فواتير الشراء وطلبات الشراء والمطابقة بينهما.	8
١٣٤	جدول يبيّن طلبات الشراء المأخوذة في الدراسة.	9
١٣٦	جدول يبيّن فواتير الشراء ومطابقتها بأوامر الشراء المدروسة.	10
١٣٧	جدول يبيّن المطابقة بين فواتير الشراء وأسعارها.	11
١٣٨	جدول يبيّن عملية المطابقة بين فواتير الشراء وتقارير الاستلام.	12
١٣٩	يبيّن كيفية ترقيم تقارير الاستلام.	13
١٤٠	جدول يبيّن المطابقة ما بين فواتير الشراء وفاتورة المورد.	14
١٤٢	جدول يبيّن المطابقة بين فواتير الشراء وبين الوثائق المرفقة لها.	15
١٤٧	جدول يبيّن كيفية المحاسبة عن نواقص طلبات الشراء.	16
١٤٨	جدول يبيّن تسعير الطلبات وترحيلها بشكل صحيح.	17
١٤٩	جدول يبيّن المطابقة ما بين فواتير الشراء وإشعارات دفع النقدية.	18
١٥٠	جدول يبيّن دقة تسجيل تكلفة فواتير الشراء.	19
١٥١	جدول يبيّن صحة إعادة العمليات الحسابية لفواتير الشراء.	20

١٥٣	جدول يبيّن انحرافات عمليات الشراء.	21
١٦١	جدول يبيّن انحرافات العمليات في دورة المستودعات.	22
١٦٨	جدول عينة من تقارير الجرد الفعلي لسيارات الموزعين.	23
١٧٤	جدول يبيّن انحرافات العمليات في دورة الرواتب والأجور.	24

قائمة الأشكال والرسوم

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
٩١	الهيكل التنظيمي للشركة.	1
١٠١	مخطط بياني لدورة المبيعات	2
١٠٣	مخطط بياني لعمليات استلام النقدية في الشركة.	3
١٣١	مخطط بياني لدورة المشتريات والمدفوعات النقدية.	4

ملخص الدراسة باللغة العربية.

تعتبر دقة التقارير المالية من أهم أهداف الرقابة الداخلية، ولأن توافر هذا الهدف يعد أمراً مهماً وتنشده إدارة الشركة والمجتمع المالي، لذلك يجب أن تكون هذه التقارير متمتعة بدقة وموضوعية وعدم توافرها يؤدي إلى تضليل متخذي القرارات والإساءة بسمعة الشركة. ولقد تمت هذه الدراسة من أجل التعرف على إجراءات الرقابة الداخلية التي تعمل على تعزيز مثل هذه الدقة.

وضّحت الدراسة في الجزء النظري منها مفهوم دقة التقارير المالية، أهدافها، خصائصها، ومن المستفيدين من هذه التقارير. وبيّنت أيضاً تعريف COSO والمعيار الدولي رقم ٣١٥ لنظام الرقابة الداخلية والذان يهدفان بشكل أساسي إلى دقة التقارير المالية، ونظراً لصعوبة الوصول إلى دقة التقارير المالية بشكل مباشر، فقد اعتمد الباحث مدخل التدقيق الذي يقسم المشروع إلى عدة دورات، والتأكد من دقة كل دورة على حدة، لذلك تم الربط ما بين نظام الرقابة الداخلية وهذه الدقة من خلال توضيح إجراءات يجب العمل بها من أجل الوصول إلى دقة العمليات المتضمنة في الدورات ليتم الوصول إلى دقة التقارير المالية.

أمّا في الجزء التطبيقي من الدراسة فقط تمت على إحدى الشركات في سورية، وهي شركة استيراد وتوزيع لمادتي الشاي والمعكرونة. حيث تم شرح الهيكل التنظيمي للشركة والأقسام التي تعمل فيها، ولقد اعتمد الباحث على تقسيم الشركة في الجزء العملي بشكل مشابه لها في الجزء النظري.

وقام بتقسيم الشركة إلى عدة دورات (المبيعات، المشتريات، الرواتب والأجور، المخزون، الأصول الثابتة). ومن أجل فحص دقة كل دورة وضع الباحث أسئلة من ضمن إجراءات الرقابة الداخلية تضمن فقط دقة هذه العمليات والتي بدورها تؤدي إلى دقة التقارير المالية.

وتم أخذ عينة لاختبار هذه الأسئلة من واقع السجلات والوثائق الموجودة فعلاً في الشركة لعام ٢٠١١ بناءً على محددات خطر الرقابة (الجداول الموضوعة لعينات التدقيق). وفحص دقة العمليات فيها، الترحيل والمعالجة المحاسبية التي تضمن الدقة في التقارير.

وأهم ما خلصت به هذه الدراسة بأنه هناك دقة في كل من دورة المبيعات، المشتريات والمستودعات. نتيجة لوضع إجراءات فعّالة تعمل على ضبط العمليات في هذه الدورات، والتي تؤدي إلى دقة التقارير المالية، أما في كل من دورة الرواتب والأجور والأصول الثابتة فتبيّن للباحث بأنها غير دقيقة نتيجة عدم فعالية إجراءات الرقابة الداخلية عليها. وتوصّل في النهاية إلى أن العلاقة ما بين الرقابة الداخلية و دقة التقارير المالية هي علاقة طردية وقوية.

ABSTRACT

The accuracy of financial reports is considered one of the most important aims of the internal control, because the availability of this goal is important and is requested by the management of the company and financial community , so the reports must be enjoying accurately and objectively and unavailability misleads decision makers and abuse of reputation of the company.

the study has been finished completely in order to identify the internal control procedures that promote such this accuracy.

explained in the theoretical part the concept of the financial reports, goals, properties and beneficiaries of these reports. explained the definitions of COSO and ISPM no 315 of the internal control system and these aim mainly to the accuracy of financial reports, because of the difficulty to access to financial reports directly, The researcher has depended on the entrance of the audit which divides the project into several sessions, and verification of the accuracy of each one separately. Therefore, we link between internal control system and this accuracy through clarifying procedures must work out to reach the accuracy of operations that the sessions include them to reach to the accuracy of financial reports.

While in applied part, the study was conducted on one of the companies in Syria, and it is a company to import and distribute tea and macaroni in Syria .The organizational structure of the company has been explained and the parts which the company work in them .The researcher rely on to divide the company in the practical part in the same way in the theoretical part. divided the company into several sessions (sales, purchases, salaries and wages, stock, fixed assets).And in order to check the accuracy of each session the researcher wrote questions within internal control procedures only guarantee the accuracy of these procedures which in turn lead to the accuracy of financial reports.

Sample was taken to test these questions from the reality of reports and documents that exist in the company for the year 2011 based on the determinants of risk control (tables set for auditing samples). And check the accuracy of operations within it and posting and computational processing which ensure accuracy in reporting. The result of this study that there is an accuracy for each of sales session , purchases and stocks as a result of put effective procedures which control the operations of these sessions that lead to accuracy in financial reports, The researcher finds out that in the sessions of salaries, wages and fixed assets that they are inaccurate as a result of ineffectiveness of internal control procedures on them, in the end he reached that the relationship between the internal control and the accuracy of financial reports is a strong positive relationship.

الفصل الأول

الإطار العام للبحث

المقدمة:

تعد الشركات تقارير وقوائم مالية دورية تقدّم إلى المستخدمين الخارجيين. كما تعد الشركات تقارير داخلية مختلفة لرقابة التكاليف والمساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية. وهذه التقارير جميعاً تحتاج إلى أن تتمتع بدقة وموضوعية، لأن عدم توفر هذه الدقة يؤدي إلى تضليل متخذي القرارات والإساءة إلى سمعة الشركة.

ولعل من أهم أهداف الرقابة الداخلية التي وضعتها لجنة COSO "توفر الدقة في التقارير المالية" لذلك تكون إمكانية دراسة توفير الدقة في نظم الرقابة الداخلية من أهم أهداف نظم الرقابة الداخلية، ووجود طرق لقياس هذه الدقة يُعدّ مساهمة في تطوير العمل المالي والمحاسبي. وقد بحثت هذا الموضوع كثير من الدراسات السابقة وتوصلت إلى أن تأثير الرقابة الداخلية في دقة التقارير المالية أمر بديهي، لكنّ القضية هنا ليس بهذا الصدد: أيؤثر أم لا يؤثر، بل تكمن في إمكانية التحقق منه وإثبات أنه بالفعل يمكن من تعزيز دقة التقارير المالية، وهل هو موجود فعلاً على أرض الواقع أم لا.

مشكلة الدراسة:

إن توافر الدقة في التقارير المالية يمثل هدفاً تنشده إدارة الشركات والمجتمع المالي، وتعد الرقابة الداخلية الأداة التي تساعد على توفير هذه الدقة. وتتمثل مشكلة الدراسة في كيفية تأمين وسائل القياس والإفصاح اللازمة لمعرفة مستوى الدقة الذي تقدمه الرقابة الداخلية.

أي إن مشكلة (قضية) الدراسة تكمن في التساؤلات التالية:

- ١- هل يضمن وجود نظام رقابة داخلية دقة التقارير المالية؟
- ٢- كيف تقاس الدقة في التقارير المالية؟
- ٣- ماهي وسيلة الربط بين التقارير المالية والرقابة الداخلية؟
- ٤- هل تقاس الدقة من خلال تقويم العمليات المالية خلال العام؟
- ٥- هل تقاس الدقة من خلال الإجراءات الجوهرية؟

أهمية الدراسة:

إن الدراسة تكتسب أهمية من خلال معالجتها لموضوع أثر الرقابة الداخلية في تعزيز الثقة والمصداقية ورفع مستوى الدقة في التقارير المالية وانعكاساتها على مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات الواردة في هذه التقارير؛ لاتخاذ القرارات المختلفة من قبل الأطراف أصحاب المصالح، ومدى اعتماد كل من

المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية على نظام الرقابة الداخلية، كما تتجلى أهمية هذه الدراسة أيضاً في الأمور التالية:

- التوسع في تطبيق مفهوم نظام الرقابة الداخلية في بيئة الأعمال السورية والاستفادة منها في تطوير الممارسة المحاسبية، ومن ثمّ في دقة النتائج والتقارير المالية التي ستعكس على قرارات جميع المستفيدين من هذه التقارير.
- كونها دراسة تطبيقية لإحدى الشركات في سورية موضوعها متعلق بموضوع الرقابة الداخلية وأثرها في دقة التقارير المالية في مدينة دمشق.
- اعتنائها بمعالجة موضوع يتسم بأهمية لها آثار بالغة في كفاءة أداء المنظمات الاقتصادية.
- توفيرها لمعلومات مبنية على أسس علمية.
- توسيع مدارك المسؤولين والموظفين والمدققين والمحاسبين في المؤسسات الاقتصادية ، خاصة مكاتب التدقيق التي تعتمد كثيراً على موضوع التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية وأثرها في دقة التقارير المالية.
- إعداد دليل للمؤسسات الاقتصادية في آلية تنفيذ الرقابة الداخلية وكيفية الاستفادة منها في استخراج النتائج.

هدف الدراسة:

يمكن ذكر الأهداف الأساسية للبحث متمثلة في:

- توضيح أهمية وجود نظام الرقابة الداخلية في المنشآت والشركات كخط دفاع وصمام أمان للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية، والحد من التلاعب بهذه التقارير، وتحقيق سير العمل وحماية الأصول والأموال من كل سرقة وعبث فيها.
- التعرف على الأنشطة التي يجب أن يقوم بها نظام الرقابة الداخلية للوصول إلى تعزيز الدقة في التقارير المالية.
- معرفة إيجابيات ومزايا نظام الرقابة الداخلية وصياغة الجوانب الفكرية والعملية، والاستفادة منها في تطوير دقة وجودة التقارير المالية، ومحاولة وضع مجموعة من المعايير لتحقيق هذه الجودة.
- الوصول إلى جملة من النتائج والاقتراحات التي تعمل على رفع مستوى هذا النظام الذي يعمل بدوره على رفع دقة ومصداقية التقارير المالية المنشورة.

الدراسات السابقة:

يعرض الباحث بعض الدراسات التي تناولت موضوع الرقابة الداخلية من حيث أسباب وجودها وممارستها وإجراءات عملها والعوامل المؤثرة في تكوينها، كما تناول العديد من الدراسات موضوع موثوقية ودقة التقارير المالية من حيث مفهومها، وأنواعها، ومجالاتها، ونطاقها، وأسباب وجودها. وإن الدراسات التي قام الباحث بدراستها والاطلاع عليها هي:

١- دراسة (٢٠١٠، القاضي) دراسة منشورة بعنوان "مدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية على تقييم الرقابة الداخلية".^١

استهدف هذه الدراسة مدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية على تقييم الرقابة الداخلية في ظل التطور الكبير الذي تشهده مهنة مراجعة الحسابات في السنين الأخيرة لاعتماد مدخل تقويم الرقابة الداخلية في ظل التقارير المالية بديلاً لمدخل القوائم المالية الذي كان سائداً في السابق. وذلك لتلبية متطلبات المجتمع المالي لتحميل مهنة المراجعة مزيداً من المسؤولية في ظل الغش والتلاعب الذي يشهده عالمنا المعاصر.

أن الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية ما يزال يعتمد على السجلات والمستندات في إنجاز مهماته الرقابية، وأنه لا يولي تقييم الرقابة الداخلية الاهتمام الكافي، إذ أبدى المفتشون الموزعة عليهم الاستبانة اهتماماً بتقييم الرقابة الداخلية بصورة عامة، إلا إن اهتمامهم بخطر الرقابة والمعلومات والتوصيل كان بسيطاً خلافاً لما تقضي به المعايير المعاصرة الخاصة بمدخل القوائم المالية ذاته دون مستوى مدخل الرقابة الداخلية في ظل التقارير المالية التي تبنته المهنة في أمريكا مؤخراً.

٢- دراسة (٢٠١٠، سمهود) رسالة دكتوراه بعنوان "تقييم فعالية الرقابة الداخلية في ظل قانون (Sarbanes Oxley) ومعايير المراجعة وإمكانية التطبيق في البيئة العربية".^٢

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم فعالية الرقابة الداخلية وإمكانية تطبيقها في البيئة العربية ومدى تحسين جودة عملية إعداد التقرير المالي في الشركات المساهمة.

وأهم ما توصلت إليه هذه الدراسة: أن متطلبات قانون (Sarbanes Oxley) ومعاييرها في تقويم الرقابة الداخلية أكثر قبولاً وملائمة من المعايير الدولية في تأسيس بنية فعالة للرقابة الداخلية بالشركات المساهمة في البيئة العربية، على الرغم من أن المشكلة ليست مشكلة معايير أو مفاضلة بين هذه المعايير، بل المشكلة تكمن في بيئة تطبيق نظام الرقابة الداخلية من أجل أن يكون فعالاً، وأن يشرف على إعداد تقارير مالية دقيقة وصحيحة.

٣- دراسة (٢٠١٠، كراز) رسالة دكتوراه بعنوان "دور المراجعة في حوكمة الشركات للحد من التلاعب في التقارير المالية المنشورة".^٣

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور المراجعة ووضع نظام يحد من التلاعب بالتقارير المالية وإفادة جميع المستفيدين من دقة هذه التقارير في استثماراتهم. وأهم ما توصلت إليه هذه الدراسة: أن التنسيق

^١ حسين القاضي، "مدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية على تقييم الرقابة الداخلية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٦، العدد الثاني لعام ٢٠١٠.

^٢ فتحي المبروك سمهود، "تقييم فعالية الرقابة الداخلية في ظل قانون (Sarbanes Oxley) ومعايير المراجعة وإمكانية التطبيق في البيئة العربية"، رسالة دكتوراه، مكتبة كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية، ٢٠١٠.

^٣ شادي كراز، "دور المراجعة في حوكمة الشركات للحد من التلاعب في التقارير المالية المنشورة"، مكتبة كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية، ٢٠١٠.

بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي في الشركة (محل المراجعة) يعزز ويفعل الدور الحوكمي للمراجعة في دقة التقارير المالية.

٤- دراسة (٢٠١٠، حمادة) بحث منشور بعنوان " أثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية".^٤ هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية وأثرها في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية. ولتحقيق أهداف الدراسة طورت استبانة وزعت على مكاتب مراجعة الحسابات في مدينة دمشق، وقد تضمنت الاستبانة الضوابط الرقابية العامة الأربعة لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية المتمثلة في الضوابط التنظيمية - وضوابط رقابة الوصول - وضوابط أمن وحماية المعلومات - وضوابط تطوير وتوثيق النظام - وذلك من حيث أثرها في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية في الشركات. وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك تأثيراً كبيراً للضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية في الشركات.

٥- دراسة (Elbannan,2009) رسالة دكتوراه بعنوان " جودة الرقابة الداخلية على التقرير المالي وحوكمة الشركات ومعدلات الائتمان ".^٥

استهدفت هذه الدراسة فحص العلاقة بين الرقابة الداخلية وتكلفة رأس المال الداخلية بعد فرض قانون Sarbanes-Oxley عام 2002. وذلك بالتركيز على فحص العلاقة بين معدلات الائتمان وجودة الرقابة الداخلية (ICFR) في عينة من الشركات التي أفصحت في تقاريرها عن وجود ضعف جوهري في أنظمة رقابتها الداخلية خلال الفترة الممتدة ما بين 2003/11-2005/7. وأهم ما توصلت إليه الدراسة: أن الشركات التي تكون أنظمة الرقابة الداخلية فيها أقل جودة تكون لها معدلات ائتمان أقل، أي حجم ربحية أقل وتدفق نقدي أقل من الأنشطة التشغيلية، وخسائر صافية في السنة الحالية والسابقة، وتقلب دخل أعلى وقوة رفع أعلى من المنشآت التي تكون أنظمة الرقابة الداخلية فيها ذات جودة أعلى، كما استنتجت الدراسة أن جودة الرقابة الداخلية ترتبط إيجابياً بقوة حوكمة الشركات.

٦- دراسة (٢٠٠٨، دحدوح) بحث منشور بعنوان " دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات".^٦

هدف هذا البحث إلى دراسة وتحليل دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات والأنشطة التي تمارسها لتحقيق ذلك الهدف.

٤ رشاء، حماده، " أثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية "، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٦، العدد الأول، ٢٠١٠.

⁵ Mohamed A. Elbannan, PhD."QUALITY OF INTERNAL CONTROL OVER FINANCIAL REPORTING CORPORATE GOVERNANCE AND CREDIT RATING". Cairo University, Egypt, (2009).

^٦ حسين أحمد دحدوح، " دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات "، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - سورية - المجلد ٢٤ - العدد الأول - ٢٠٠٨.

وقد طوّر هذا البحث استبانة وزعت على عينة من الشركات المساهمة الصناعية الأردنية، وعينة أخرى من مراجعي الحسابات الخارجيين في هذه الشركات، وقد تضمنت الاستبانة الأنشطة التي يمكن أن تمارسها لجنة المراجعة وتسهم في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات.

وأهم ما توصل إليه هذا البحث : أن هناك مجموعة من الأنشطة تمارسها لجنة المراجعة تؤدي إلى تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها من وجهة نظر عيّنتي الدراسة. ومن أهم هذه الأنشطة:

١- العمل على تفعيل دور المراجعة الداخلية بوصفها من أهم مكونات بيئة الرقابة في الشركة.

٢- تقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات السارية في ممارسة الأنشطة المختلفة.

٣- دراسة التقارير الخاصة بتطوير النظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية ومراجعتها واقتراح التعديلات الواجب إدخالها عليها.

٤- مناقشة المراجع الخارجي في مدى جودة المبادئ والسياسات المحاسبية التي تطبقها الشركة في إعداد التقارير المالية .

٧- دراسة (٢٠٠٨ ، الشرع) رسالة ماجستير بعنوان " دور الحوكمة في تعزيز الثقة والمصادقية في التقارير المالية " .^٧

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر الحوكمة في خلق أنظمة مالية ومحاسبية ورقابة داخلية فعالة تعزز من الثقة والمصادقية في التقارير المالية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لتطبيق نظام الحوكمة في فعالية وكفاءة الرقابة ويعزز من دقة مخرجات هذه الأنظمة المتمثلة بالتقارير المالية.

٨- دراسة (Wu,2008) رسالة دكتوراه بعنوان " المسؤولية القانونية الشخصية للمدير وعمليات المراجعة الخارجية لضوابط الرقابة الداخلية: هل هذه الآليات التنظيمية تتكامل أم تتبادل ؟ " .^٨

استهدفت الدراسة استكشاف أثر المسؤولية القانونية والشخصية للمديرين والمراجعين الخارجيين في الرقابة الداخلية في ضوء قانون Oxley Sarbanes- في (أ) الرقابة الداخلية للمديرين لعمليات الإفصاح والإنفاق، و(ب) ثقة المستثمرين في الأرباح المعلنة من قبل المديرين والمخاطر المحيطة ذات العلاقة. وأهم ما توصلت إليه الدراسة تمثل في أن هذه الآليات التنظيمية دفعت المديرين نحو تحسين الرقابة الداخلية وتحسين ثقة المستثمرين وتقليل المخاطر المرتبطة، كما استنتجت الدراسة أيضاً أن دمج مسؤولية المديرين وعملية مراجعة الرقابة الداخلية زاد من اهتمام المديرين بتحسين الرقابة الداخلية.

٩- دراسة (Bergstrom & Wengrud, 2008) بحث بعنوان " الرقابة الداخلية وإعداد التقرير المالي - كيفية تفاعل المراجعة الداخلية والخارجية للقيام بمراجعة تتمتع بالكفاءة " .^٩

^٧ عماد أحمد الشرع، " دور الحوكمة في تعزيز الثقة والمصادقية في التقارير المالية "، مكتبة كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية، ٢٠٠٨ .

^٨ Yi-Jing Wu "Manager's Personal Legal Liability and External Audits of Internal Controls: Are These Regulatory Mechanisms Complements or Substitutes?"، University of South Carolina, Columbia, (2008).

^٩ (Atten Bergstrom , Hanna Wengrud)، " Intern Control & a financial reporting "، Hur kan intern – och extern revision samverka för att skapa en effelativ revision ؟"، Malardalen Hogs kola, Sweden, 2008.

استهدفت الدراسة استكشاف أثر Sox-404 ومبادئ الحوكمة السويدية في مسؤوليات وأدوار مراجعي الحسابات الخارجيين والداخليين، إضافة إلى محاولة تحليل كيفية تفاعل وتعامل المراجعة الداخلية والخارجية معاً لتعزيز الرقابة الداخلية في إعداد التقارير المالية، وذلك من خلال استطلاع آراء مجموعة من المراجعين الخارجيين والداخليين، فضلاً عن مراجعة وتحليل الأدب السابق ذي العلاقة. وأهم ما توصلت إليه الدراسة أن SOX ومبادئ الحوكمة السويدية أدت إلى تركيز متزايد على الرقابة الداخلية، لكن الحوكمة السويدية لم تؤثر في أدوار المراجعين الخارجيين والداخليين، في حين أثر Sox من خلال تشريع أعباء عمل إضافية، ولضمان تعزيز الرقابة الداخلية كان كلا الطرفين مطالباً بالتركيز على المناطق التي قد تتضمن مخاطر تحريفات جوهرية رئيسية، هذا فضلاً عن تبادل الطرفين وجهات النظر حول نقائص الرقابة الداخلية وتقديم وجهات نظرهم في ذلك للإدارة. ويعتبر إطار COSO أساساً ملائماً للعمل المتبادل بين الطرفين، إذ إن الـ SOX طور هدفاً مشتركاً بين الطرفين تمثل في تحسين فعالية الرقابة الداخلية بحيث انعكس إيجاباً على عملية المراجعة عامة.

١٠- دراسة (Jeffery, Ge, Sarah, 2007) بحث علمي منشور بعنوان " مستحقات الجودة والرقابة الداخلية على التقارير المالية ".^{١٠}

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الجودة المستحقة للتقارير المالية وأثر نظام الرقابة الداخلية أيضاً في هذه الرقابة.

وقد درست العلاقة بين الجودة المستحقة والرقابة الداخلية للتقارير المالية من خلال ٧٠٥ شركة أفصحت على الأقل عن ضعف مادي واحد من عام ٢٠٠٢/ إلى عام ٢٠٠٥/ ، ووجدت أن نقاط الضعف عادة ترتبط بالتقديرات المستحقة السيئة التي لم تعترف بها التدفقات النقدية. وجدت هذه الدراسة أيضاً أن العلاقة بين ضعف الرقابة الداخلية و الانخفاض في الجودة تتعلق بالكشف عن ضعف الجودة التي تتعلق بضوابط الشركة على المستوى العام التي قد يكون من الصعب مراجعتها. وأهم ما توصلت إليه هذه الدراسة أن الشركات التي لديها ضعف في نظام الرقابة الداخلية للتقارير المالية عموماً هي أقل جودة في الاستحقاقات مقارنة بالشركات التي يكون نظام الرقابة الداخلية للتقارير المالية فيها قوياً.

١١- دراسة (القاضي، الأمين، صوفي، 2006) دراسة منشورة بعنوان " دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية ".^{١١}

استهدفت هذه الدراسة تحديد أهمية إفصاح الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية في البيئة السورية، وإبراز دور المراجع الخارجي في هذه العملية، واعتمدت على الاستبانة في تجميع البيانات من خلال توزيعها على عيّنتين، عينة من مديري الشركات الاقتصادية، وأخرى من المحاسبين والمراجعين. وأهم ما توصلت إليه الدراسة أن إفصاح الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية مهم جداً في تفعيلها، وأن دور المراجع الخارجي في تصديق تقريرها يعزز الثقة فيها وفي المعلومات المالية عامة ، ويؤثر إيجابياً في برنامج المراجعة ككله.

¹⁰ (Jeffery Doyle, Weili Ge, Sarah McKay) "Accruals Quality and Internal Control over Financial Reporting", New York University, The Accounting Review, 2007.

^{١١} (حسين القاضي، ماهر الأمين، محمد أسامة صوفي)، " دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية "، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، جامعة تشرين، سورية، ٢٠٠٦ .

١٢- دراسة (Noorvee, 2006) رسالة ماجستير بعنوان " تقويم فعالية الرقابة الداخلية على التقرير المالي".^{١٢}

استهدفت هذه الدراسة التعرف على مدى صلاحية إطار COSO للتطبيق في البيئة الإستونية، واعتمدت في ذلك على دراسة تطبيقية جرى من خلالها تقويم أنظمة الرقابة الداخلية للتقرير المالي في شركات القطاع الخاص في إستونيا بموجب مبادئ COSO ومقارنة نتائج التقويم بواقع معايير التقويم المطبقة بالفعل، وذلك عن طريق تقويم أنظمة ثلاث شركات صناعية من الحجم المتوسط والصغير. وأهم ما توصلت إليه الدراسة يتمثل في الآتي:

- من السهل تطوير نظام جيد للرقابة الداخلية في الشركات الصغيرة، بسبب قلة الموظفين، وبسبب الاتصالات التي تكون شخصية أكثر، وبساطة الإدارة.
- فعالية الرقابة الداخلية ليست عملية أوتوماتيكية (آلية) بسبب القيود المصاحبة.
- أنظمة الرقابة الداخلية للشركات الإستونية أقل مستوى من أنظمة الشركات التي تعتمد على رأس المال الأجنبي (أي التي تطبق إطار COSO)، وذلك لعدة أسباب منها: قلة المعرفة والخبرة والإجراءات القديمة المبنية على أساس العادات التاريخية والسلوك الفطري.
- يحتاج إطار COSO حتى يصبح ملائماً للبيئة الإستونية إلى بعض التعديل، وذلك بسبب غياب بعض معايير كرجان المراجعة، بالإضافة إلى أن تطبيق مبادئ COSO يختلف من شركة إلى أخرى.
- تطبيق إطار COSO في البيئة الإستونية لا يمثل مشكلة، والبيئة في حاجة إليه لتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية في شركاتها. وفي الوقت نفسه تعترف الدراسة بصعوبة تعميم هذا الاستنتاج على البيئة كلها.

١٣- دراسة (٢٠٠٥، كراز) رسالة ماجستير بعنوان " كفاءة وفعالية إدارة الرقابة الداخلية (المراجعة الداخلية) في سورية".^{١٣}

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في سورية ومدى مساهمته في فعالية ودقة التقارير المالية.

- وأهم ما توصلت إليه الدراسة: أن العلاقات الشخصية بين إدارة الرقابة الداخلية والعاملين في المنشأة تؤثر سلباً في دورها الرقابي؛ إذ يكون التحيز لهم بسبب العلاقة الحميمة بينهما، ومن هنا ستفتقر نتائج الرقابية إلى موضوعية، وستعتمد على التقديرات الشخصية ؛ لذلك سيكون نظام الرقابة الداخلية غير فعال وخاصة في دقة التقارير المالية.

ومما توصلت إليه الدراسة أيضاً: أن لإدارة الرقابة الداخلية دوراً رقابياً تقليدياً يستند إلى الرقابة الحسابية والمستندية والوثائقية، مع إهمالها لدورها الرقابي الشامل للجوانب والأنشطة الإدارية والتشغيلية، مما يؤدي إلى عدم تمتعها بالكفاية اللازمة. كما تبين من خلال البحث أن إدارة الرقابة

¹² Lembi Noorvee, "Evaluation of the effectiveness of internal control over financial reporting", University Of Tartu, 2006.

^{١٣} شادي كراز، "كفاءة وفعالية إدارة الرقابة الداخلية (المراجعة الداخلية) في سورية"، مكتبة كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية، ٢٠٠٥.

الداخلية تتبع المدير العام للشركة، وترتبط مع الإدارة العليا في الشركة بعلاقة غير مباشرة ومهمشة وغير مثمرة. ومن جهة أخرى تخضع تقارير إدارة الرقابة الداخلية للتعديل أو الحذف لجزء أو أكثر منها من قبل الإدارة العليا على نحو غير مباشر نتيجة لهيمنتها وسيطرتها.

اختلاف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

ممّا يميز هذه الدراسة من الدراسات السابقة أنها دراسة تطبيقية في ظل بيئة الأعمال السورية، تركز فقط على الدور المحاسبي للرقابة الداخلية، وقد أظهرت الدراسة دور نظام الرقابة الداخلية في تعزيز دقة التقارير المالية على نحو تطبيقي في الشركة، أي شرحت الإجراءات والطرق والأساليب التي تستطيع أن تعطي تعزيزاً وثقة في دقة التقارير المالية على أرض الواقع.

فروض الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى اختبار الفرضية الرئيسية التالية:

- إن لنظام الرقابة الداخلية دوراً مهماً في تعزيز دقة التقارير المالية.

منهج الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهجين التاليين:

- ١- المنهج الاستنباطي: وكان ذلك حين تناولت مراجعة ودراسة الأدبيات والمؤلفات والمراجع والبحوث والدراسات السابقة العربية والأجنبية المتصلة بالدارسة التي تحدد أهداف الرقابة الداخلية ومعرفة أساليب تطبيقها، فضلاً عن استعراض هذا المفهوم من الناحية المهنية، و معرفة مدى تأثيرها في زيادة وتعزيز الدقة في التقارير المالية.
- ٢- المنهج الاستقرائي: دعا إلى ذلك أنّ هذه الدراسة دراسة تطبيقية على إحدى الشركات في سورية لتقييم نظام الرقابة الداخلية فيها، ومعرفة دور الرقابة الداخلية في تعزيز الدقة في التقارير المالية. ولهذه الدراسة دور كبير في تحقيق أهداف هذا البحث لما لها ميزات إيجابية؛ لأنها توفر نتائج أكثر واقعية من الدراسة الميدانية، وتعتمد على تحليل واقعي للعمليات المحاسبية الفعلية. كل ذلك بهدف الوصول إلى نتائج معينة تسهم في بناء تصوّر علمي وعمليّ لتطوير الواقع وتحسينه عن طريق استدراك ومعالجة نقاط الضعف وتعزيز نقاط القوة، و تفعيل نظام الرقابة الداخلية للحد من تلاعب التقارير المالية، وهو ما يؤدي إلى زيادة موثوقيتها ومصداقيتها وتعزيز دقتها في بيئة الأعمال السوري، وتعليم مدققي الحسابات الممارسين كيفية تقييم الرقابة الداخلية لقياس مستوى الدقة وغيره من الأهداف الخاصة بالرقابة الداخلية.

الفصل الثاني

دقة التقارير المالية.

أولاً: مفهوم الدقة:

- الدقة في اللغة العربية تعني السلامة من الخطأ، مضبوطة بحسب الواقع والقياس المحكم، وتعني الضبط أو الإحكام.
- ومن وجه آخر تعني الدقة في إجراءات القياس المستخدمة في إعداد المعلومات وتشغيلها وتحضيرها وتلخيصها وعرضها.
- أما محاسبياً فتعني الدقة وجوب خلو المعلومات من أي أخطاء، وكونها واضحة ومفهومة، وتعكس المعاني الأساسية للبيانات التي تعتمد عليها. فالمعلومات الدقيقة يجب أن تنقل صورة دقيقة للمستقبل لها، وقد يتطلب ذلك تمثيلها بيانياً بجانب عرضها في جداول أو في نصوص مكتوبة. وتعني الدقة أيضاً أن تكون المعلومات خالية من التحيز.
- وقد عُرِّفت الدقة بـ " أنها تشير إلى تسجيل العمليات بشكل مناسب، وأن المدققين يحصلون على أدلة إثبات حول عوامل تقويمية مضية ودقة حسابية من خلال مقارنة فاتورة المورد بأسعار المخزون؛ والحصول على بيانات حول التكلفة أو السوق أيهما أقل، وتقويم قابلية تحصيل المتحصلات النقدية وإعادة حساب جداول الاستهلاك وما إلى ذلك".¹⁴
- وعرفت الدقة أيضاً بأنها " المبالغ المتضمنة، وقد عرضت بشكل صحيح. ويشير هدف الدقة إلى الدقة الحسابية للمبالغ المتضمنة في القوائم المالية، فمثلاً قد تكون قيمة المخزون غير دقيقة لأن عدد الوحدات كانت غير صحيحة، أو أن سعر الوحدة كان خاطئاً أو أن عمليات الضرب أو الجمع غير صحيحة، إن كلاً من هذه العمليات تدمر هدف الدقة. إذ إن الدقة قسم من التقويم أو التخصيص".¹⁵
- و عرفت الدقة أيضاً على " أنها تشير إلى التسجيل الملائم للمفردات المتعلقة بالأصول والالتزامات وتخصيصها، حيث يجمع المدققون أدلة إثبات حول قيم محددة ودقة حسابية عن طريق مقارنة فواتير الشراء بقيم المخزون وتقويم قابلية تحصيل المدينين وإعادة حساب

¹⁴ Louwers, Ramasy, Sinason, Strawser, Thibodeau, "Auditing & Assurance Services", McGraw-Hill Irwin, Forth edition, year 2011, page 13.

¹⁵ Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Marks Beasley, "Auditing and Assurance Services" ، Eleven Edition, page 146.

جداول الاستهلاك، بالإضافة إلى التطبيق الملائم للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً أو معايير المحاسبة الدولية".^{١٦}

وعليه يجد الباحث بأن تعريف الدقة هو التسجيل الملائم للمفردات المتعلقة بجميع الإجراءات والعمليات التي تتم في المشروع أو الشركة وفقاً لوثائق وسجلات مؤيدة لهذه العمليات، وتوثيقها وتسجيلها وترحيلها محاسبياً بشكل دقيق وسليم.

ثانياً: ماهية التقارير المالية:

تمثل التقارير المالية وسيلة الاتصال الرئيسية بين معدي التقارير المالية ومستخدمي هذه التقارير. وتعتبر التقارير المالية الناتج النهائي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية وخلاصة لما قامت به هذه الوحدة من عمليات. وتقدم تلك التقارير إلى جميع الجهات ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية لأن تلك الجهات تعول على هذه التقارير عند اتخاذ القرارات. وحتى تحقق تلك التقارير الهدف منها يجب أن تحقق المعلومات الواردة فيها شرطين: أولهما أن تساهم هذه المعلومات في تقليل حالات عدم التأكد لدى متخذ القرار. وثانيهما أن تساهم تلك المعلومات في زيادة درجة المعرفة لدى متخذ القرار.^{١٧}

¹⁶ Timothy, Louwers, Robert J, Ramsay, David H. Sinason, Jerry R. Strawser, " Auditing & Assurance Services " ,Third Edition , year 2008 , page 12.

¹⁷ تركي، محمود إبراهيم، " تحليل التقارير المالية "، مطبعة جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، ١٩٩٣، ص ٤٥.

ثالثاً: التقارير المالية والمستفيدون منها:

هناك عدة مفاهيم أو تعريفات للتقارير والقوائم المالية، منها:

أنها: "عبارة عن أداة محاسبية يستخدمها المحاسبون لإظهار نتيجة نشاط المؤسسة، أو مركزها المالي عن فترة مالية ماضية، وتوقع هذه النتيجة والمركز المالي لفترة مالية مقبلة".^{١٨}

و: "هي أداة لتوصيل نتائج القياس والنشاط المحاسبي ولتحقيق أهداف المحاسبة المالية، فهي ليست نقطة بداية في العمل المحاسبي، بل هي العمل النهائي لعمليات القياس المحاسبي لفترة زمنية معينة".^{١٩}

ومما سبق يتبيّن الباحث أن القوائم والتقارير المالية هي وسيلة تعبير عن نشاط المؤسسة لغاية فترة زمنية معينة من خلال مركزها المالي، وهي العمل النهائي لعمليات القياس المحاسبي خلال تلك الفترة، وأنها تساهم في توصيل نتائج التقييم للأطراف المعنية سواء أكانوا داخليين كالإدارة والملاك أم خارجيين كالمساهمين والمستثمرين.

وثمة اتفاق عام على أن التقارير المالية (المنتج النهائي للمحاسبة) قد أعدت لغرض أساسي، هو إمداد المستفيدين منها بالمعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة. وقد يصعب وضع حد فاصل بين التقارير المالية والقوائم المالية، لأن كليهما هو منتج نهائي من منتجات المحاسبة، ووسيلة من وسائل توصيل المعلومات للمستفيدين. وعلى الرغم من أن تلك التقارير المالية قد أعدت أساساً لخدمة المستفيدين لم يُحدّد من هم المستفيدون من المعلومات المالية الواردة بها، ومدى قدرة هذه التقارير على الوفاء باحتياجاتهم. وفي هذا الصدد قررت جمعية المحاسبين الأمريكيين أن التقارير المالية قد أعدت لخدمة المستفيدين من خارج الوحدة الاقتصادية مثل المستثمرين والدائنين وغيرهم.^{٢٠}

هنا يمكن القول: إن أهم المستفيدين من التقارير المالية:

١ - إدارة الوحدة الاقتصادية.

٢ - أصحاب الملكية (الملاك).

^{١٨} حسين القاضي، مأمون توفيق، "المحاسبة الدولية"، الدار العلمية الدولية، الأردن، ٢٠٠٠، ص ٢٠٠.

^{١٩} يحيى أحمد مصطفى قللي، "أساسيات المحاسبة الإدارية"، إترك للنشر والتوزيع، مصر، ٢٠٠٣، ص ١٧.

^{٢٠} عماد أحمد، الشراع، "دور الحكومة في تعزيز الثقة والمصداقية في التقارير المالية"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية، ٢٠٠٨، ص ٥٠.

٣- المستثمرون سواء أكانوا حاليين أم متوقعين.

٤- الدائنون والبنوك والعملاء.

٥- العاملون في الوحدة الاقتصادية.

٦- الدولة والأجهزة الحكومية التابعة لها.

وفي هذا السياق أصبح لزاماً على المستفيدين البحث عن الشركات التي فيها هياكل سليمة للرقابة الداخلية نظراً لدورها الكبير في دعم الشفافية والوضوح والدقة والمصدقية في التقارير المالية.^{٢١}

رابعاً: أهداف التقارير المالية وخصائصها:

للتقارير المالية الكثير من الأهداف، أهمها:^{٢٢}

١. إعطاء معلومات مالية موثقة بشأن الموارد الاقتصادية المتاحة للمنشأة والالتزامات التي عليها.
٢. إعطاء معلومات سليمة عن التغيرات في صافي موارد المنشأة الناتجة عن نشاطها الهادف للربح لأجل (توزيع الأرباح - دفع ضرائب - التوسع في عملياتها المستقبلية).
٣. المساعدة بالتنبؤ بالقدرة الإيرادية المستقبلية للمنشأة.
٤. إظهار معلومات تتعلق بالتقارير المالية لتلبية احتياجات مستخدمي تلك التقارير.
٥. خدمة أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ورسم السياسات وإظهار المركز المالي للوحدات الاقتصادية.^{٢٣}
٦. توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية على المستوى الجزئي والاقتصادي.
٧. توفير المعلومات اللازمة لمحاسبة المسؤولية في الوحدات الاقتصادية.
٨. التحقق من سلامة مسك الدفاتر المحاسبية والرقابية.^{٢٤}
٩. التحقق من مدى التقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات المالية.^{٢٥}

^{٢١} المرجع السابق، ص ٨٥.

^{٢٢} سماهر هيثم عبد القادر الخليل، " دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم لدى السلطة المالية دراسة تحليلية "، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، العراق، ٢٠٠٦، ص ١٥.

^{٢٣} محمود عبد الله محمود وشاح، " الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني "، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، ٢٠٠٨، ص ٨١.

^{٢٤} سعد الهويمل و عبد الله الحسنيين، " المحاسبة في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية "، معهد الإدارة العامة، مركز البحوث، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٥، ص ١٧.

^{٢٥} Hay, Leon, " Accounting for governmental and nonprofit entities "، Eighth edition, Richard D, IRWIN Inc, United states, 1989, page 19.

خصائص التقارير المالية:

من أهم الخصائص التي تتميز بها القوائم المالية نذكر ما يلي:^{٢٦}

• القابلية للفهم:

تعني إمكانية فهمها مباشرة من قبل قراء التقارير، على افتراض أن لديهم مستوى معقولاً من الثقافة في مجال الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية.

• الملاءمة:^{٢٧}

تكون المعلومات ملائمة عندما تفيد في اتخاذ القرارات لدى قراء هذه التقارير ومساعدتهم في تقييم الأحداث المتعلقة بالمؤسسة سواء أكانت أحداثاً ماضية أم حاضرة أم مستقبلية.

• الموثوقية:^{٢٨}

يُقصد بها خلوّ التقارير المالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وتوفير إمكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة تعرض نتائج المحاسبة عن العمليات وتقديمها وفقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية، وأن تكون محايدة وخالية من التحيز، وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التحقق من خلال ممارسة سياسة الحيطة والحذر وعرض المعلومات كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة.

• القابلية للمقارنة:

ويقصد بها جعل قراء التقارير المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد على التقارير المالية المنشورة، وذلك بناءً على أسس ثابتة في عملية قياس وعرض الأثر المالي للأحداث الاقتصادية.

• الإفصاح:

يكون الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في القياس وفي إعداد التقارير والقوائم المالية والإفصاح عن أثر التغير في تلك السياسات وإظهار التقارير المالية للفترات السابقة.

• الحياد:

^{٢٦} حسين القاضي، مأمون توفيق، مرجع سبق ذكره، ص ١٦٩.

^{٢٧} أكرم يحيى الشامي، " أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية "، رسالة ماجستير، كلية العلوم المالية والإدارية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، اليمن، ٢٠٠٨، ص ٣٣.

^{٢٨} المرجع السابق، ص ٣٤.

حتى تكون التقارير والبيانات المالية موثوقة، يجب أن تكون المعلومات التي تحتويها التقارير المالية محايدة، أي: خالية من التحيز. ولا تعتبر التقارير المالية محايدة إذا كان اختيار أو عرض المعلومات يؤثر في اتخاذ القرار أو الحكم لأجل تحقيق نتيجة أو حيلة محددة سلفاً.

• الحذر:

لا بد من أن يكافح معدّو التقارير المالية حالات عدم التحقق المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف مثل: قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل، وتقدير العمر الإنتاجي المحتمل للمصنع والمعدات، وعدد مطالبات التعويضات التي من الممكن أن تحدث. و يُعترف بمثل هذه الحالات من عدم التحقق من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومداهها من خلال ممارسة الحذر عند إعداد التقارير المالية.

• الاكتمال:

على المعلومات في التقارير المالية لتكون موثوقة أن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة، وأي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة؛ ومن ثم تصبح غير موثوقة وضعيفة من حيث ملاءمتها.

خامساً: مستخدمو التقارير المالية:

يشمل مستخدمو التقارير المالية (المستثمرين الحاليين والمحتملين، والموظفين، والمقرضين، والموردين والدائنين التجاريين الآخرين، والعملاء، والحكومات ووكالاتها والجمهور) إذ يستخدم هؤلاء البيانات المالية لتلبية بعض احتياجاتهم المختلفة من المعلومات، وتشمل هذه الاحتياجات مايلي:²⁹

١- المستثمرون:

إن مقدمي رأس المال المضارب ومستشاريهم مهتمون بالمخاطرة الملازمة لاستثماراتهم والعائد المتحقق منها، إنهم يحتاجون إلى معلومات تساعد في تحديد هل يجب عليهم اتخاذ قرار الشراء، أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع. و المساهمون مهتمون أيضاً بالمعلومات التي تساعد في تقييم قدرة المشروع على توزيع الأرباح.

29 KPMG LLP, "Assessing Internal Control Over Financial Reporting", the U.S. member firm of KPMG International, a Swiss cooperative, Spring, 2005, page 12.

٢- الموظفون:

الموظفون والمجموعات الممثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب عملهم، و مهتمون بالتقارير والمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروع على دفع مكافآتهم، ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل.

٣- المقرضون:

المقرضون مهتمون بالمعلومات التي تساعدكم على تحديد هل سئدفع قروضهم والفوائد المترتبة عليها لهم عند الاستحقاق.

٤- الموردون والدائنون التجاريون الآخرون:

الموردون والدائنون التجاريون الآخرون مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد هل سئدفع المبالغ المطلوبة لهم عند الاستحقاق. والدائنون التجاريون على الأغلب مهتمون بالمشروع على مدى أقصر من اهتمام المقرضين، إلا إذا كانوا معتمدين على استمرار المشروع كعميل رئيسي لهم.

٥- العملاء:

العملاء مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المشروع، خصوصاً عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها أو اعتماد عليها.

٦- الحكومات ووكالاتها:

تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد، و نشاطات المشاريع؛ و تطلب معلومات من أجل تنظيم نشاطات المشاريع وتحديد السياسات الضريبية، وأساساً لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.

سادساً: القيود على التقارير المالية الملائمة والموثوقة:

١- التوقيت المناسب:

إذا حدث تأخير غير ضروري في تقديم التقارير فإن المعلومات قد تفقد ملاءمتها. لذا كانت الإدارة بحاجة إلى الموازنة بين ميزة رفع التقارير في الوقت المناسب وتوفير المعلومات والموثوقة، لكي تقدم المعلومات بالوقت المناسب. وقد يكون من الضروري غالباً تقديم التقارير المالية عن عملية

دون أن تكون كافة أوجه العملية المالية أو الحدث الأخرى معروفة، وهذا يضعف الموثوقية. وعلى العكس من ذلك إذا أُخّر تقديم التقارير المالية حتى تعرف جميع الأوجه فإن المعلومات التي تكون موثوقة بدرجة كبرى قد تكون ذات استخدام قليل للمستخدمين الذين كان عليهم اتخاذ قراراتهم في أثناء ذلك. لذلك عند تحقيق التوازن بين الملاءمة والموثوقية، يجب أن يكون الاعتبار الحاسم تلبية حاجات صانعي القرارات الاقتصادية على أفضل وجه .

٢- الموازنة بين المنفعة والتكلفة:

تعدّ الموازنة بين التكلفة والمنفعة قيداً متشعب الأثر أكثر من كونها خاصية نوعية، فالمنافع المشتقة من التقارير المالية يجب أن تفوق التكاليف في توفير هذه التقارير، ومهما يكن فإن تقييم المنافع والتكاليف عملية اجتهدانية، وفوق ذلك قد لاتقع التكاليف بالضرورة على أولئك الذين يستفيدون من المنافع، كما أن المنافع قد يستفيد منها آخرون غير الذين أعدت من أجلهم التقارير المالية، فعلى سبيل المثال يمكن أن يقلل توفير معلومات إضافية للمقرضين من تكاليف الاقتراض على المشروع. لهذه الأسباب كان من الصعب إجراء اختبار التكلفة – المنفعة على أي حالة معينة. ومع هذا يجب أن يكون واضعو المعايير، خاصة معدّو ومستخدمو التقارير المالية على دراية بهذا القيد.

٣- الموازنة بين الخصائص النوعية:

في الممارسة العملية غالباً ما تكون عملية تخفيف التوازن بين الخصائص النوعية مطلباً ضرورياً، و تحقيق هدف التوازن المناسب بين الخصائص النوعية عامّة تلبي الهدف من التقارير المالية، أما الأهمية النسبية للخصائص في الحالات المختلفة فهي مسألة متروكة للتقدير المهني.

٤- الصورة الصحيحة والعادلة \ العرض العادل: توصف التقارير والبيانات المالية غالباً بأنها تظهر

بصورة صحيحة وعادلة، أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع، إلا أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية والمعايير المحاسبية المناسبة ينتج عنه في العادة تقارير مالية تصف عامة ما استنتج بأنه الصورة الصحيحة والعادلة أو تمثل بعدالة تلك المعلومات الموجودة في هذه التقارير.

سابعاً: مسؤولية إعداد التقارير المالية:

١- مسؤولية الإدارة عن إعداد التقارير المالية: يوضح الفكر المهني بجلاء أن الإدارة يقع على عاتقها مسؤولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة، والحفاظ على الرقابة الداخلية الجيدة في الشركة، وإعداد التقارير والقوائم المالية على نحو دقيق وعادل.^{٣٠}

ويلاحظ في السنوات الأخيرة أن التقارير السنوية للشركات التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام تحتوي على بيان يوضح مسؤولية الإدارة وعلاقتها بمنشأة المحاسبة، ويحدد أيضاً مسؤولية الإدارة عن عدالة القوائم المالية المنشورة، ومسؤوليتها عن الرقابة الداخلية بالشركة ووظيفة إدارة المراجعة الداخلية فيها، وتصف دور المراجع الخارجي في الشركة ودور لجنة المراجعة وعلاقتها بمنشأة المحاسبة، فإذاً المسؤولية النهائية لإعداد التقارير المالية ومدى الإفصاح الضروري في القوائم المالية والملاحظات والتقارير المرفقة بها، وإعداد نظام رقابة داخلية جيدة يقع على عاتق الإدارة بشكل كامل.^{٣١}

٢- مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي من إعداد التقارير المالية.

تتطلب SAS 53 من المراجعة أن يصمم المراجعة للتوصل إلى تأكيد مناسب لاكتشاف التحريفات الجوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية في القوائم المالية، ويشير مفهوم التأكيد المناسب إلى أن المراجعة ليس ضامناً لصحة القوائم المالية، فإذا كان المراجع مسؤول عن إعداد التقارير المالية وأن يثبت صحة القوائم المالية، ستزيد المتطلبات من الأدلة وأيضاً التكلفة الناتجة عنها عند أداء وظيفة المراجعة إلى مدى غير مقبول اقتصادياً، ويمكن للمراجع إتباع وسيلة دفاع مثالية عند ظهور تحريفات في القوائم المالية لم يتم اكتشافها، وتتمثل في أن المراجعة قد تم تنفيذها وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها.^{٣٢}

وبالتالي إن المراجع الخارجي ليس مسؤولاً عن إعداد التقارير المالية، ولكن لا من مانع بأن يعد أدلة وإثباتات بأن التقارير المالية قد أعدت بشكل صحيح.

٣- مسؤولية المدقق الداخلي من إعداد التقارير المالية.

^{٣٠} عبد القادر اللبسطي، محمد، " المراجعة المدخل المتكامل"، دار المريخ للنشر، كلية التجارة، جامعة المنصورة، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠١، ص ١٩٦. (مترجم بتأليف ألفين ارينز، جيمس لويك).

^{٣١} محمد محمد عبد القادر اللبسطي، " المراجعة المدخل المتكامل"، مرجع سابق، ص ١٩٧.

^{٣٢} أكرم يحيى الشامي، " أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية"، مرجع سابق، ص ٥٥.

إن دور المراجع الداخلي بشكل أساسي في الشركة هو التركيز على الكفاءة والفعالية للأحداث التاريخية وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتفعيله وتفعيل الحوكمة في الشركات، وبالتالي فإنه يشمل جميع الجوانب المالية والتشغيلية وحتى ما يتعلق بالبيئة.^{٣٣}

لذلك يجب أن يكون له دور مهم في مرحلة إعداد التقارير المالية؛ لأنه بالأساس موظف لدى الشركة ويعمل على تفعيل العمل فيها من خلال الإشراف على عملية إعداد هذه التقارير وفقاً للقوانين والأنظمة التي تتبعها الشركة، ويجب التصريح بهذه الإجراءات والقوانين والأساليب المتبعة في إعداد هذه التقارير.

وعليه يكون دور المراجع الداخلي في إعداد التقارير المالية دوراً مهماً إعداداً وإشرافاً عليها.

ثامناً: ماهية دقة التقارير المالية:

أحدثت اتجاهات عولمة وتحرير أسواق المال العالمية تقلباً متزايداً في تلك الأسواق، مما زاد من أهمية دقة التقارير المالية لتوفير الاستقرار المالي. ومع تقدم تحرير الأسواق المالية زادت الضغوط من أجل تحسين جدوى وفائدة المعلومات عن القطاع المالي من خلال صياغة متطلبات ملائمة الإفصاح. وقد تناولت هذه المتطلبات دقة وجودة وكميات المعلومات التي يجب توفيرها للمشاركين في السوق وجمهور المستفيدين، و لما كان توفير المعلومات المجدية يعتبر شرطاً جوهرياً وأساساً لاستقرار النظام المالي أعطت المنظمات المهنية أولوية قصوى لتحسين دقة المعلومات.^{٣٤}

لذلك كان على الباحث أن يشرح مفهوم الدقة في التقارير المالية على النحو التالي:

- دقة التقارير المالية هي البيانات المالية المفيدة التي تكون مبنية على التسجيلات الموثوقة والدقيقة التي تكون أصل معاملات حقيقية تتم في الشركة.^{٣٥}
- وتعني دقة التقارير المالية (دقة البيانات) أيضاً أن تكون المعلومات موضوعية، تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها، وأن تكون حاضرة وجاهزة بالشكل الملائم

^{٣٣} يوسف سعيد يوسف المدلل، " دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري"، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ٢٠٠٧، ص ٧٥.

^{٣٤} عماد أحمد، الشراخ، " دور الحكومة في تعزيز الثقة والمصادقية في التقارير المالية"، مرجع سابق، ص ٤٠.

^{٣٥} Linda McDaniel, Roger D.Martin and Lauren A Maines, " Evaluating financial Reporting Quality: the effects of financial expertise vs", the accounting review, vol 77 , 2002, pp 139.

والكامل، في الوقت المناسب، خدمة للأطراف المستفيدين. وترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاولة الأنشطة المختلفة في المؤسسة، تلك العمليات التي تعد مجالاً لتطبيق الرقابة الداخلية وتتولد عنها معلومات محاسبية. وتتم هذه العمليات في سلسلة من الخطوات هي:

١- التصريح بالعمليات.

٢- تنفيذ العمليات.

٣- تسجيلها في الدفاتر والسجلات.

٤- تقرير نتائجها.

وتحتاج جميع هذه المراحل إلى الدقة، ويمكن القول: إن عدم توافر الدقة تجعل هذه العمليات شكلاً بدون معنى.

تاسعاً: أسباب انخفاض الثقة في دقة التقارير المالية:

دفعت فضائح المخالفات المالية والمحاسبية وتفشي ظاهرة تلاعب الشركات في تقاريرها المالية مستخدمي هذه التقارير إلى إثارة العديد من التساؤلات حول العلاقة ثلاثية الأبعاد بين إدارة الشركة ومراجع الحسابات وأصحاب المصالح الأخرى. وأصبح الجميع في شك وقلق وحيرة بعد أن ثبت أن هناك تلاعباً وغشاً، وأن تقارير أكبر مراقبي الحسابات قد تكون غير دقيقة ولا تعبر عن الوضع الحقيقي للشركات، ولقد أدت هذه الفضائح والمخالفات والتلاعبات من جانب إدارة الشركة بتقاريرها المالية والتي اقترنت بإمكانية حدوث تحالفات بينها وبين مراجعة الحسابات على حساب الأطراف الأخرى إلى انخفاض الثقة بمصداقية ودقة المعلومات الواردة في التقارير المالية وازدادت الشكوك في مدى إمكانية التعويل على هذه المعلومات عند اتخاذ القرارات.^{٣٦}

ويمكن القول أن أهم الأسباب التي أدت إلى انخفاض الثقة بمصداقية ودقة التقارير المالية للشركات تكمن في:

١- ضعف وعدم كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات وعجزها عن تقديم تأكيدات معقولة بشأن رقابة العمليات المرتبطة بكفاءة وفعالية استخدام موارد المنظمة ورقابة التقارير المالية

^{٣٦} عماد احمد، الشراع، " دور الحكومة في تعزيز الثقة والمصداقية في التقارير المالية"، مرجع سابق. ص ٣٩.

والتي ترتبط بمدى دقة إعداد التقارير المالية ورقابة الإذعان المرتبطة بإذعان الشركة للقوانين والأنظمة المتبعة.^{٣٧}

٢- قيام الإدارة بإعداد تقارير مالية مضللة وغير متفقة مع المعايير المحاسبية الدولية وخلق انطباع مختلف عن الوضع المالي الحقيقي أو اختبار تطبيق سياسات وطرق معينة لتحقيق أعراض معينة حيث أن المرونة في اختيار السياسات والبدائل المحاسبية قد يسمح للإدارة في بعض الأحيان أن تتلاعب في تقاريرها المالية.^{٣٨}

٣- ضعف إدارة المراجعة الداخلية داخل الشركات وارتباطها بالإدارة وعدم قدرتها على تقييم وفحص مقومات النظام المحاسبي واختبار مدى دقة المعلومات المالية والتشغيلية ومدى الالتزام بالقوانين والنظم المعمول بها.^{٣٩}

٤- المشاكل المالية التي تعرضت لها العديد من كبرى الشركات العالمية والتي أدت إلى ظهور العديد من حالات الإخفاق والفضائح المالية والمحاسبية بالإضافة إلى سلسلة اكتشافات الشركات في قوائمها المالية والتي ظهرت في بدايات القرن الحادي عشر.^{٤٠}

٥- إدارة الشركات من خلال مجالس إدارة ضعيفة غير مؤهلة وغير قادرة على تصميم وتشغيل نظم فعالة للرقابة مع غياب تمثيل الأعضاء المستقلين في مجالس الإدارة مما يقلل من قدرة وإمكانية تلك المجالس في مناقشة التقارير المالية قبل اعتمادها وعدم وجود قوانين تلزم تلك المجالس بتشكيل لجان المراجعة.^{٤١}

٦- الفساد المالي والإداري في الشركات وسوء استخدام السلطات الممنوحة للقائمين على إدارة هذه الشركات.^{٤٢}

٧- عدم استقلالية المراجع الخارجي وفشله في كشف التحريف والتزييف الذي شاب التقارير المالية في بعض الشركات الكبرى والتقرير عنها بالإضافة إلى إمكانية حدوث التحالفات بين

^{٣٧} عطا الله، خليل، "الدور المتوقع للمدقق الداخلي عن تقديم خدمات التأكيد في البنوك التجارية الأردنية وظل الحاكمية المؤسسية"، بحث مقدم في المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، مصر، ٢٠٠٥.

^{٣٨} إبراهيم، قاسم، يحيى، زياد، "نظم المعلومات المحاسبية"، جامعة الموصل، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، العراق، ٢٠٠٣، ص ١٤٥.

^{٣٩} عماد أحمد، الشراخ، "دور الحكومة في تعزيز الثقة والمصداقية في التقارير المالية"، مرجع سابق، ص ١٣٧.

^{٤٠} نصر على، عبد الوهاب، شحاته، شحاته، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات"، مرجع سابق، ص ١٦٥.

^{٤١} عماد أحمد، الشراخ، "دور الحكومة في تعزيز الثقة والمصداقية في التقارير المالية"، مرجع سابق، ص ١٣٨.

^{٤٢} سليمان، محمد، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٦، ص ١٤٠.

المراجع الخارجي وإدارة الوحدة الاقتصادية وتواطئه في بعض الأحيان مع الإدارة على حساب الأطراف الأخرى.^{٤٣}

٨- ضعف آليات الرقابة الأخرى على إدارة الشركات والتي قد تقوم بتوظيف إمكانات الشركة لتحقيق مصالحها الذاتية على حساب مصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة.^{٤٤}

٩- وجود خلل في أخلاقيات وممارسات مهنتي المحاسبة والتدقيق وتدني أخلاقيات المهنيين بشكل ملحوظ.^{٤٥}

١٠- قصور القوانين النازمة لعمل الشركات وللعمليات التجارية المالية والقانونية بشكل عام وعدم قدرتها على مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال في ظل عولمة وتدويل أسواق المال.^{٤٦}

كل ذلك أدى إلى ضرورة المطالبة بوجود مجموعة من الضوابط والأعراف والمبادئ الأخلاقية والمهنية لتحقيق الثقة والمصداقية ودقة المعلومات الواردة في التقارير المالية والتي يحتاج إليها المستخدمون في ظل عولمة وتدويل أسواق المال وتزايد أحجام المشروعات الاقتصادية متعددة الجنسيات.^{٤٧}

^{٤٣} نصر علي، عبد الوهاب، شحاته، شحاته، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٧، ص ١٦٣.

^{٤٤} عماد احمد، الشراع، " دور الحكومة في تعزيز الثقة والمصداقية في التقارير المالية"، مرجع سابق، ص ١٣٨.

^{٤٥} ظاهر، القشي، حازم، الخطيب، " الحاكمية المؤسسية وإمكانية التطبيق على أرض الواقع في الشركات المدرجة"، مجلة اريد للبحوث العلمية، المجلد العاشر، العدد الأول، الأردن، ٢٠٠٦.

^{٤٦} عماد احمد، الشراع، " دور الحكومة في تعزيز الثقة والمصداقية في التقارير المالية"، مرجع سابق، ص ١٣٨.

^{٤٧} مرجع سابق، ص ١٣٩.

الفصل الثالث

الإطار العام للرقابة الداخلية

أولاً: نهأة الرقابة الداخلية:

من الصعب الفصل بين تاريخ تطور الرقابة الداخلية وتطور مفهومها، فحينما كانت المؤسسة صغيرة الحجم كان من السهل ضبط الرقابة الداخلية، ولم تكن حاجة ملحة إلى الرقابة الداخلية ؛ لأن أصحاب المؤسسات يجمعون بين الملكية والإدارة للمؤسسة الاقتصادية، وقد نمت الحاجة إلى الرقابة الداخلية بكون حجم المشروعات وتفقد نواحيها الإدارية والمالية والتنظيمية.^{٤٨}

ومع كبر حجم المؤسسات اضطررت الإدارة إلى توزيع وتفويض السلطات إلى بعض الإدارات الفرعية داخل المؤسسة، إضافة إلى التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات، هذا كله ساهم في زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية.

ومنه أصبحت الرقابة الداخلية هامة لأغراض الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية والمالية للمؤسسة.^{٤٩} وقد تطور مفهوم الرقابة من مجرد ضبط داخلي يهدف إلى المحافظة على نقدية المؤسسة والأصول المادية الأخرى بالمؤسسة، والمحافظة على دقة الحسابات المختلفة؛ إلى ضرورة وجود نظام فعال للرقابة الداخلية.^{٥٠}

في البداية إذن كانت الرقابة الداخلية تهدف إلى وضع إجراءات وقواعد الرقابة على النقدية باعتبارها أكثر الأصول قابلية للتداول ولسرعة نقلها والتصرف بها، مما استدعى رقابتها بإجراءات تضبط حريتها مثل تحديد واجبات أمين الصندوق. ثم انصب اهتمام الرقابة الداخلية في المرحلة اللاحقة على مراقبة المخزونات وغيرها من الأصول المتداولة، وذلك بتدعيمها بإجراءات رقابية مطابقة لأرصدة الأصول بالميزانية الختامية، وانتقلت الرقابة الداخلية بعد ذلك من مجرد رقابة النقدية والمخزون إلى مفهوم أعم وأشمل أطلق عليه المحاسبون والمراجعون "الضبط الداخلي" بغرض حماية أصول المؤسسة الاقتصادية من الاختلاس والضياع.^{٥١}

ثم تجاوزت الرقابة المعنى الضيق المتمثل في رقابة النقدية والمخزون وتقليص فرص الغش إلى معنى يتضمن التدخل في أوجه النشاط الاقتصادية المختلفة عن طريق توفير الدقة والالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية، و الانحراف عن الخطة وتحديد أسباب هذه الانحرافات.

^{٤٨} عبد الفتاح محمد الصحن، "مبادئ وأسس المراجعة علمًا وعملاً"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، ١٩٩٢، ص ١٢٢.

^{٤٩} أمين السيد أحمد لطفي، "التطورات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، مصر، ٢٠٠٧، ص ٢٥٢.

^{٥٠} فتحي رزق السوافري، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، "الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٢، ص ١٦٢.

^{٥١} سطاتم بن عبد العزيز المقرن، "تصميم أنظمة الرقابة الداخلية"، ديوان المراقبة العامة، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٥، ص ١٥.

ثانياً: مفهوم الرقابة الداخلية وأهميته :

- عُرِّفَت الرقابة الداخلية بأنها إجراءات مقصودة موصوفة من قبل الإدارة ومصممة من أجل إزالة أو تقليل الأخطاء التنظيمية أو الاحتيال والغش.⁵²

- و عرّف تقرير لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن معهد المحاسبين القانونيين AICPA نظام الرقابة الداخلية على النحو التالي:

"نظام الرقابة الداخلية هو الخطة التنظيمية والوسائل والإجراءات الموضوعة من قبل المنشأة للمساعدة في تحقيق أهداف الإدارة نحو التأكد من سلامة وكفاءة تنفيذ أعمال المنشأة وتطبيق سياسات الإدارة والمحافظة على الأموال والممتلكات ومنع واكتشاف الغش والخطأ وذلك للتأكد من صحة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد البيانات المالية السليمة في الوقت المحدد لها".⁵³

و عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC نظام الرقابة الداخلية بأنه:

"كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدف الإدارة - وهو إدارة العمل بشكل منظم وكفاء - والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الاحتيال والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب"(IFAC,2001,P214).

و عرّفت لجنة (COSO) الرقابة الداخلية بأنها:

عملية مصممة من قبل مجلس الإدارة وإدارة الشركة والمشاركين الآخرين بهدف تزويد الإدارة بتأمين معقول للوصول إلى :⁵⁴

- كفاءة وفعالية العمليات.
- جودة وملاءمة التقارير المالية.
- رفع الكفاءة الإنتاجية.
- الالتزام بالتعليمات والأنظمة والقوانين.

⁵² Dr.john, Dr.barge, " Internal control and fraud ", state school superintendent, march, 2012 ,page 22.

⁵³ عبد المنصف عبد العاطي، "برنامج المعايير الدولية للرقابة الداخلية"، جمعية المحاسبين القانونيين، دمشق، سورية، ٢٠٠٩، ص٤.

54 organizations COSO (Committee of sponsoring of the Treadway Commission, 1992, p.9) [HTTP://WWW.THEIIQ.ORG](http://www.theiiq.org)

ويشير تعريف COSO بوضوح إلى أن الرقابة الداخلية هي عملية process وليس نظاماً كما يحلو للبعض تسميته ، وأن مسؤولية تصميمه وتطويره تقع على عاتق مجلس الإدارة وإدارة الشركة والمشاركين الآخرين ، بهدف تزويد الإدارة بتأمين معقول للوصول إلى كفاءة وفعالية العمليات وجودة وملائمة التقارير المالية والالتزام بالتعليمات والقوانين والأنظمة. ويوضح التعريف أن الهدف من الرقابة الداخلية هو تقديم تأكيد معقول reasonable assurance لا تأكيد مطلق لتحقيق الأهداف المرجوة من الرقابة الداخلية. وهذه إشارة قويّة إلى أهمية وجود وظيفة للتدقيق الداخلي تستطيع أن ترفع من نسبة هذه المعقولية، ولا يخفى على أحد أنه كلما زادت نسبة التأكيد استطاعت الشركة أن تحقق أهدافها على نحو أكبر.^{٥٥}

و تعبير الرقابة الداخلية كما جاء في معيار المراجعة الدولي رقم (٣١٥) يتمثل في العملية المصمّمة والمنقّذة من قبل المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين، لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة، فيما يتعلق بموثوقية إعداد التقارير المالية، وفاعلية العمليات وكفاءتها والامتثال للقوانين والأنظمة المطبّقة. وتتكون الرقابة الداخلية من العناصر الآتية:^{٥٦}

١- بيئة الرقابة.

٢- عملية تقييم مخاطر المنشأة.

٣- نظام المعلومات بما في ذلك أساليب العمل المتعلقة بإعداد التقارير المالية والاتصال.

٤- أنشطة الرقابة.

٥- متابعة أساليب الرقابة.

في حين يُقصد بالرقابة الداخلية كما جاء في الفقرة رقم ٨ من المعيار البريطاني رقم ٣٠٠ تلك السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان على الوصول إلى هدفها المتمثل في ضمان التنفيذ العملي المنظم اللازم للعمليات، بما في ذلك الالتزام بالسياسات الإدارية وحماية الموارد واكتشاف الاحتيال والخطأ ومنعهما، وضمان دقة السجلات المحاسبية واكتمالها وتهيئة معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب.

^{٥٥} يوسف سعيد يوسف المدلل، " دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري "، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ٢٠٠٧، ص ١٠٨.

^{٥٦} إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، الاتحاد الدولي للمحاسبين، طبعة عام ٢٠٠٩، ص ٢٧٥.

- و يعرف مجلس معايير المراجعة الأمريكي التابع للمجمع الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين في بيان المراجعة رقم ٧٨ الرقابة الداخلية بأنها عملية تتأثر بمجلس الإدارة والإدارة وبأشخاص آخرين، وقد صُممت لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف الآتية:^{٥٧}

١- الثقة بالتقارير المالية.

٢- الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة.

٣- كفاءة عمليات التشغيل وفعاليتها.

- وأوضح المعيار ٣١٥ في الفقرة ذات الرقم ١٢ أنّ على المدقق أن يحصل على فهم في الرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق. ومع أن معظم الرقابة المتعلقة بالتدقيق أميل إلى الارتباط بالتقارير المالية؛ فليست كل الرقابة المرتبطة بالتقارير المالية متعلقة بالتدقيق، وتبقى المسألة خاضعة للحكم المهني الذي يقرر: هل الرقابة عنصر واحد أم مجموعة عناصر متعلقة بالتدقيق.

- وقد بين المعيار ذو الرقم ٣١٥ في الفقرة رقم ١٣ أيضاً طبيعة ومدى فهم الرقابة المتعلقة بالتدقيق. فعند التعرف على الرقابة المتعلقة بالتدقيق وفهمها على المدقق أن يقيم تصميم هذه الرقابة ويحدّد هل كان هذا التصميم مطبقاً عن طريق إنجاز إجراءات أم غير مطبق ، فضلاً عن سؤال الموظفين العاملين في الشخصية المعنوية الخاضعة للتدقيق.^{٥٨}

- أما الفقرة ذات الرقم ١٤ في المعيار ذي الرقم ٣١٥ فقد اهتمت ببيئة الرقابة.

فقد بينت أنّ المدقق يجب أن يتعرف على بيئة الرقابة ويتفهمها، ليعرف:

A. هل أوجدت الإدارة وأولئك المسؤولون عن الحوكمة ثقافة من الشرف والسلوك الأخلاقي وحافظوا عليها.

B. هل كانت عناصر القوة في البيئة الرقابية مجتمعة تقوم أساساً كافياً لعناصر الرقابة الداخلية الأخرى التي لم يتم تجاهلها.

- وبتحليل هذه التعريفات لنظام الرقابة الداخلية ، وخاصة المعيار الدولي ٣١٥ يتضح أن الرقابة الداخلية تهدف إلى تحقيق الأهداف الأربعة التالية:

١ - حماية أصول وسجلات المنشأة من الضياع والسرقة والاختلاس والتزوير وسوء الاستخدام.

^{٥٧} حسين أحمد دحدوح، " دور لجنة المراجعة في تحسين كفاءة نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات "، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٤، العدد الأول، دمشق، سورية، ٢٠٠٨.

^{٥٨} معايير المراجعة الدولية، مرجع سابق، ص ٣٠٠.

٢ - توفير الدقة والثقة في البيانات المحاسبية التي تتضمنها دفاتر وسجلات وحسابات المنشأة.

٣ - رفع الكفاءة التشغيلية أو الإنتاجية للمنشأة كلها، أو لأقسامها وإدارتها كل على حدة.

٤ - التشجيع على السير بالسياسات الإدارية في الطريق المرسوم لها.

- و يتضح من أهداف الرقابة الداخلية إن نطاقها قد اتسع بحيث تخطى حدود الإشراف على النواحي المالية والمحاسبية في التنظيم إلى النواحي الإدارية، وأصبح نطاق الرقابة الداخلية يشتمل على التنظيم كله ويمس جميع أنشطة التنظيم، وهو ما يمكن معه القول بأن الرقابة الداخلية تتكون من جميع المقاييس التي توفرها الإدارة للاطمئنان والتحقق من أن كل شيء في التنظيم يعمل وظيفياً كما يجب أن يكون.^{٥٩}

أهمية الرقابة الداخلية

- لقيت الرقابة الداخلية اهتماماً كبيراً من المراجعين وإدارات المنشآت الاقتصادية منذ أمد طويل للأسباب التالية:^{٦٠}

- ١ - أدى تعقد وتشعب نطاق الأعمال إلى جعل الإدارة تعتمد على التقارير والتحليلات لإحكام الرقابة للعمليات، ويجب أن تكون هذه التقارير دقيقة.
- ٢ - يؤدي الضبط الداخلي والفحص المتأصل في الرقابة الداخلية إلى التقليل من مخاطر الضغط البشري واحتمال الأخطاء والغش.
- ٣ - صعوبة أن يقوم المراجع بمراجعة داخل المنشأة بطريقة اقتصادية بدون الاعتماد على الرقابة الداخلية للعميل.
- وزاد اهتمام الجهات الرقابية بالرقابة الداخلية للمنشآت الاقتصادية أيضاً للتحقق من التزامها باللوائح والقوانين ذات العلاقة. وقد ازداد هذا الاهتمام مع مرور الزمن، والدليل على ذلك صدور عدة قوانين ومعايير، في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا مثلاً تحدد مسؤولية المراجع نحو تقييم الرقابة الداخلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة وتصميم برامج المراجعة التي تمكّن من

^{٥٩} حسين القاضي، حسين دحدوح، عصام قريط، "التدقيق الداخلي"، كلية الاقتصاد، منشورات جامعة دمشق، سورية، ٢٠٠٨، ص ٦٦.

^{٦٠} Angella Amudo, Eno I. Inanga, " Evaluation of Internal Control Systems; A Case Study From Uganda ", International Research Journal Of Finance And Economics, ISSN 1450-2887, Issue, 2009, page 4.

تقليل مخاطر المراجعة وإبداء الرأي المهني السليم. و صدرت أيضاً عدة قوانين تلزم الشركات المتداولة أسهمها في أسواق الأوراق المالية بأن يكون لها نظم رقابة داخلية فعّالة.^{٦١}

- وللمراجع الخارجي اهتمام خاص بتقويم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة وذلك لتقليل مخاطر عملية المراجعة إلى أقل حد ممكن. ولتنفيذ عملية المراجعة بالكفاءة المطلوبة يعتمد المراجع في تقويمه لنظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة على حكمه المهني واعتبارات الأهمية النسبية، وذلك لكي يتحقق من فعالية برنامج المراجعة الذي يمكنه من إبداء الرأي المهني السليم في القوائم المالية للمنشأة. وهذا يعني أن على المراجع أن يهتم بخصائص الجودة لأدلة الإثبات التي يحصل عليها من خلال تقويمه للرقابة الداخلية لتحديد مخاطر الرقابة، ومن ثمّ يكون تصميم الاختبارات التفصيلية التي تمكنه من الحصول على أدلة وقرائن إضافية تمكنه من إبداء الرأي المهني السليم في القوائم المالية.

-إن للمراجع الخارجي مسؤوليات مهنية وقانونية تحتم عليه ممارسة الحرص المهني اللازم في عملية المراجعة لإبداء الرأي المهني في القوائم المالية وإيصال نقاط الضعف في الرقابة الداخلية إلى مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والجهات الرقابية المختصة.

ثالثاً: حدود الرقابة الداخلية:

ثمة كثير من الحدود التي تحد من عمل الرقابة الداخلية بفعاليّة وقوة، منها(على سبيل المثال لا الحصر):^{٦٢}

١- يمكن أن تزوّد الرقابة الداخلية، مهما كانت فعّالة، المنشأة فقط بتأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية للمنشأة. ويتأثر هذا الاحتمال بالحدود الذاتية للرقابة الداخلية. وهذه تشمل حقيقة أن الحكم الإنساني في اتخاذ القرارات يمكن أن يكون خاطئاً، وأن الرقابة الداخلية قد تتعطل بسبب الإخفاق البشري.^{٦٣}

٢- إلى جانب ذلك يمكن تجنّب عناصر الرقابة الداخلية بالتواطؤ بين فردين أو أكثر أو بتجاوز الإدارة غير المناسبة للرقابة الداخلية. فعلى سبيل المثال قد تدخل الإدارة في اتفاقيات جانبية مع العملاء تغيّر أحكام وشروط عقود المبيعات الموحدة للمنشأة، قد ينجم عنه اعتراف غير

^{٦١} عصام قريط، "محاضرات الماجستير في قسم مراجعة الحسابات"، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، الجمهورية العربية السورية، ٢٠١٠، الكتروني.

^{٦٢} معيار المراجعة الدولي ٣١٥، مرجع سابق، ص ٣٠٠.

^{٦٣} عبد المنصف عبد العاطي، "برنامج المعايير الدولية للرقابة الداخلية"، جمعية المحاسبين القانونيين، دمشق، سورية، ٢٠٠٩، ص ٦١.

مناسب بالإيرادات. و قد يجري تجاوز أو إضعاف اختبارات التعديل في برنامج حاسب آلي مصممة لتحديد المعاملات التي تتعدى حدود الائتمان.

٣- بالإضافة إلى ذلك، عند تصميم وتنفيذ عناصر الرقابة، قد تصدر الإدارة أحكاماً حول طبيعة ومدى عناصر الرقابة التي تختار تنفيذها، وطبيعة ومدى المخاطر التي تختار افتراضها.

٤- كثيراً ما يكون للمنشآت الصغيرة عدد أقل من الموظفين، قد يحدّ من المدى الذي يكون فيه فصل المهام عملياً. ومع ذلك - في المنشآت الصغيرة التي يديرها المالك - قد يكون المالك (المدير العام) أقدر على ممارسة رقابة أكثر فعالية مما يمكن ممارسته في منشأة أكبر، وقد تعوّض هذه الرقابة المالك عن الفرص المحدودة أكثر بعامة لفصل المهام.

رابعاً: أهداف الرقابة الداخلية:

توفير تأكيد معقول بشأن إنجاز الأهداف التالية:

- فعالية وكفاءة العمليات.
- الثقة بالتقارير المالية.
- الالتزام بالأنظمة والقوانين واللوائح.
- وعليه يمكن ذكر أهداف الرقابة الداخلية على النحو التالي:^{٦٤}
- حماية موارد المنشأة من الإسراف والاختلاس وعدم الكفاءة.
- توفير دقة البيانات المحاسبية بحيث يمكن الاعتماد عليها.^{٦٥}
- توفير الاستجابة للسياسات الموضوعية. ويكون ذلك بإعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة من خلالها يكون التأكد من الاستجابة للسياسات.
- تقويم مستوى الأداء في كل قطاعات الوحدة الاقتصادية.
- وضع نظام للسلطات والمسؤوليات وتحديد الاختصاصات.
- حسن اختيار الأفراد للوظائف التي يشغلونها.^{٦٦}
- تحديد الإجراءات التنفيذية بطريقة تضمن انسياب العمل.

^{٦٤} عصام قريط، (محاضرات الماجستير - الدراسات العليا) مرجع سابق، إلكتروني.

^{٦٥} عبد المنصف عبد العاطي، " برنامج المعايير الدولية للرقابة الداخلية"، مرجع سابق ص ٧.

^{٦٦} Angella Amudo, Eno l.Inanga, " Evaluation of Internal Control Systems; A Case Study From Uganda", International Research Journal Of Finance And Economics, ISSN 1450-2887, Issue, 2009, page 7.

خامساً: طرق فحص وتقييم الرقابة الداخلية:^{٦٧}

- تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي منها يبدأ المدقق عمله، وعلى ضوء ما يسفر عنه فحص الأنظمة المختلفة يقوم برسم برنامج التدقيق المناسب.
- ومن الوسائل التي يستخدمها المدقق للتعرف على النظام المطبق في المشروع وتقييم مدى كفايته ما يلي:

أولاً: الاستبانة:

تضم استفسارات تحوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، وتقدم هذه القائمة من الأسئلة إلى موظفي المشروع المختصين للإجابة عنها وردّها للمدقق الذي يقوم بدوره بالتحقق من الإجابات عن طريق الاختبار والعينة، وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل. ويتوقف نجاح هذه العملية على كيفية صياغة الأسئلة بحيث لا تكون الأسئلة تحمل إجابتين في وقت واحد.

و من مزايا هذه الطريقة:

- سهولة التطبيق.
 - مرونة الأسئلة مما يساعد في إبراز معظم خصائص النظام المحاسبي في أي منشأة.
 - توفير الوقت بحيث لا يقوم المدقق بإنشاء برامج تدقيق خاصة لكل عملية تدقيق منفردة.
 - وهي طريقة تتمتع بأن العملاء لا يعترضون على تطبيقها.
- و بالرغم من هذه الخصائص، يعيب البعض هذه الطريقة بما يلي:
- قد تقود إلى عدم مراعاة الظروف الخاصة لكل منشأة لكونها موحدة للمنشآت المختلفة.
 - قد تقود القائمين عليها من مساعدي المدقق إلى الاكتفاء بها و عدم إجراء أي استفسارات أخرى قد تستلزمها الظروف .

ثانياً: الملخص التذكيري:

- يقوم المدقق بوضع قواعد و أسس نظام رقابة داخلية سليم، دون تحديد أسئلة و استفسارات معينة.

^{٦٧} عبد المنصف عبد العاطي، "برنامج المعايير الدولية للرقابة الداخلية"، مرجع سابق، ص ١٩.

وميزة هذه الطريقة الاقتصاد في الوقت دون إغفال الهام من النقاط، أما عيوبها فتتصر في كونها لا تقود إلى التدوين الكتابي لما هو عليه نظام الرقابة الداخلية في المشروع، و لا تنطبق على المشروعات ذات الطبيعة الخاصة، فضلاً عن أنّ هذا الملخص أمر متروك للمدقق يضع الأسس ويقوم بالإجراءات التي يراها مناسبة.

ثالثاً: التقرير الوصفي:

- يقوم المدقق هنا بوصف الإجراءات المتبعة في المشروع لكل عملية من العمليات مع وصف نظام الرقابة و الدورة المستندية.
- ويخلص التقرير الوصفي إلى تحديد نقاط الضعف و النظم المستعملة ومحاسبتها. و عيب هذا التقرير يتلخص في صعوبة تتبع الشرح المطوّل لنظام الرقابة وصعوبة التحقق من استيعاب جميع جوانب نظام الرقابة في ذلك التقرير.

رابعاً: دراسة الخرائط التنظيمية:

- هنا يقوم المدقق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة في المشروع مثل الخريطة التنظيمية العامة. و يعيب هذه الطريقة صعوبة رسمها واستخلاص درجة متانة نظام الرقابة الداخلية من واقعها، لأن الخرائط تظهر الوقائع العادية، أما الإجراءات غير العادية فقد تظهرها بالرغم من كونها مهمة للتدقيق في معظم الأحيان.

خامساً: فحص النظام المحاسبي:

- في هذه الطريقة يحصل المدقق على قائمة للسجلات المحاسبية و أسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدها و تدقيقها، و قائمة ثانية لطبيعة المستندات والدورة المستندية.... الخ، و من تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية.
- وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مشروع، و تُعاب بأنها قد تصبح مطوّلة في المنشآت الكبيرة، وبخاصة إذا قام المدقق بتحري الموظفين والسجلات وما شابه ذلك.
- إن المدقق قد يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة أنظمة الرقابة الداخلية و تقييمها، وعليه في جميع الحالات الاجتماع بمساعديه وإفهامهم. إن الهدف من أيّ وسيلة كانت هو

التوصل إلى الحكم على درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المستعملة، و الوسيلة مجرد إجراء عادي، لأن الجزء المهم يتمثل في مقدرة المدقق على استعراض نتائج ذلك الإجراء و الخروج بحكم دقيق حول نظام الرقابة الداخلية. هذا، و يجب أن تكون الوسيلة شاملة لجوانب عمليات المشروع المتعددة.

سادساً: مصادر المعلومات من أجل القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية:^{٦٨}

- من أجل فهم نظام الرقابة الداخلية والتحقق من أن النظام مصمم على وجه كافٍ و مناسب، وأن النظام يعمل بفعالية، يقوم المدقق بالإجراءات التالية:
- ١. مراجعة أوراق العمل السابقة و استخدام الحكم المهنيّ و الخبرة العملية.
- ٢. استفسار موظفي العمل.
- ٣. دراسة أدلة السياسات والإجراءات الموجودة.
- ٤. الفحص الدقيق للمستندات والدفاتر والسجلات.
- ٥. ملاحظة عمليات التشغيل للأنشطة المختلفة.

سابعاً: مسؤولية تصميم إجراءات الرقابة الداخلية:

- مسؤولية الإدارة.
- مسؤولية المدقق الخارجي.
- مسؤولية المدقق الداخلي.

مسؤولية الإدارة تجاه الرقابة الداخلية:^{٦٩}

- تعتبر الإدارة المسؤولة عن تصميم نظام رقابة داخلية على نحو يمكنها من تحقيق الأهداف المرسومة المذكورة سابقاً، ويجب أن تكون الإجراءات التي تضعها الإدارة مساعدة في اكتشاف الأخطاء، ويجب أن يعمل هذا النظام بكفاءة وفعالية.
- ولا بد من الإشارة هنا إلى أنه مهما بلغت قوة النظام الذي تضعه الإدارة، فإنها لا تستطيع الحصول على تأكيد مطلق، وإنما تحصل على تأكيد معقول للأسباب التالية:

^{٦٨} عصام قريط، "محاضرات الماجستير للرقابة الداخلية"، مرجع سابق، الكتروني .

^{٦٩} المرجع السابق، الكتروني.

١. وجود المحددات المتوارثة في أي نظام رقابي، ومن أمثلة ذلك اعتماد هذه المنظمة سواءً في عملية التصميم أو التنفيذ على العنصر البشري والحكم المهني.
٢. إمكانية التواطؤ بين الموظفين الذين يقومون بالوظائف المتعارضة، من أجل التلاعب أو الاختلاس. و هذا ما يجعل أيّ نظام رقابي يعاني صعوبات في اكتشاف مثل هذه التصرفات، لأنه عادة ما يرافقها نوع من الأسلوب المحكم في التغطية على ما تم.
٣. تجاوز الإدارة التعليمات التي وضعتها واختراق نظام الرقابة الداخلية، مما قد يفتح المجال أمام الآخرين لعدم الالتزام بالتعليمات ما دام واضح التعليمات لا يلتزم بها.
٤. التغيرات التكنولوجية التي تحدث في بيئة العمل قد تجعل أيّ رقابة داخلية عاجزة عن توفير الرقابة المناسبة ما لم تحدّث وتطوّر.
٥. التكلفة مقابل المنفعة، إذ يُعتبر هذا المحدّد من الأمور التي تعاني منها عملية المحاسبة والتدقيق عامّة. وفي نظام الرقابة الداخلية يكون التصميم المناسب للنظام و شمولية النظام ممّا يصعب تحقيقه بسبب التكاليف التي قد تزيد من المنافع في بعض الأحيان.

مسؤولية المدقق الخارجي تجاه الرقابة الداخلية:٧٠

- أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين رأيه في هذا المجال على النحو التالي:

١- في الرقابة الإدارية:

لا يُعتبر مدقق الحسابات الخارجي مسؤولاً عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية؛ لأنه يهدف أساساً إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وتأمين تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة المرسومة، ذلك أنّ وجود أنظمة هذه الرقابة الإدارية أو عدمه لا يؤثر تأثيراً مباشراً في برنامج التدقيق الذي يضعه المدقق، ولا في كمية الاختبارات التي يحددها ليلتزم بها في عمله؛ ولكن إذا تبين للمدقق في ظروف معينة أن بعض وسائل الرقابة الإدارية لها علاقة أو تأثير في مدى دلالة الحسابات الختامية أو القوائم المالية التي يكون فيها التدقيق، أو في نتيجة الأعمال والمركز المالي، يجب عندئذٍ دراسة تلك الوسائل والأنظمة وتقييمها.

^{٧٠} عبد المنصف عبد العاطي، "برنامج المعايير الدولية للرقابة الداخلية"، مرجع سابق، ص ١٧.

٢- في الرقابة المحاسبية:

يعتبر مدقق الحسابات مسؤولاً مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل وأنظمة هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية، لما لهذه الأنظمة أو الوسائل من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمل المدقق الخارجي.

والأهداف الواجب تحقيقها من عملية التدقيق الخارجي بالرقابة المحاسبية و وسائلها ومقاييسها المتعددة الغرض منها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والحسابات الختامية ودرجة الاعتماد عليها. ولا شك أن دقة هذه البيانات المحاسبية وخلوها من الأخطاء يؤثر تأثيراً مباشراً وواضحاً في درجة إفصاح الحسابات الختامية و القوائم المالية، ومدى دلالتها على نتيجة الأعمال و المركز المالي، وذلك يُعتبر هدفاً أساسياً ترمي لتحقيقه من وراء التدقيق الخارجي. و عدم وجود وسائل هذه الرقابة المحاسبية، أو قصور المستخدم فيها عن تحقيق الأهداف المرجوة، سيؤدي بالتبعية إلى أن يزيد المدقق من كمية الاختبارات، وأن يتوسع في نطاق تدقيقه للدفاتر والسجلات.

و يعتبر المدقق أيضاً مسؤولاً عن **فحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي** ومقاييسه المستعملة في المشروع الخاضع للتدقيق. و يعود السبب في ذلك إلى أن هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية أصول المشروع و موجوداته من أيّ اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال، و المدقق الخارجي يعتبر مسؤولاً عن تحقيق هذا الهدف، إذ يُطلب إليه تحقيق التزامات و موجودات المشروع. ولهذا نرى لزماً عليه التقليل من احتمالات الغش والاختلاس فيها و تدقيق تلك الوسائل الهادفة نحو تحقيق هذه الغاية، أي: تدقيق الضبط الداخلي.

مسؤولية المدقق الداخلي تجاه الرقابة الداخلية:

وفقاً لإطار عمل COSO على المدقق الداخلي قياس فعالية نظام الرقابة الداخلية، وتقييم صحّة تصميمها لهذه الإجراءات، وهل تنفّذ على نحو فعال؛ ويجب عليه أيضاً تقديم التوصيات بشأن كيفية تحسين الرقابة الداخلية، ويتطلب منه أيضاً الحديث عن الضوابط الداخلية للشركة وموثوقيّة التقارير المالية.^{٧١}

⁷¹ Committee of sponsoring organization of Treadway commission (COSO) (1992)، " Internal Control – Integrated Framework " ،available at : [HTTP://WWW.THEIIQ.ORG/](http://www.theiiq.org/)

وفي نهاية هذا الفصل، نستطيع القول بأنه للوصول إلى دقة التقارير المالية يجب تطبيق خطوات وإجراءات الرقابة الداخلية الفعالة على العمليات (التسجيل والترحيل والمعالجة المحاسبية) في الشركة، نظراً لصعوبة الوصول بشكل مباشر إلى دقة الأرقام الظاهرة في التقارير المالية. لذلك سيقوم الباحث في الفصل التالي بدراسة الدقة في كل دورة من دورات المشروع، حيث سيتم تقسيم المشروع إلى كل من دورة (المبيعات، المشتريات، الرواتب والأجور، والمخزون) لتسهيل عمليات اختبار وفحص خطوات الرقابة على العمليات المذكورة. وبالتالي، فإن توضيح مفهوم الرقابة الداخلية وأهميته وأهدافها يعتبر أمر مهم جداً، لأنه سيكون الوسيلة التي توصل إلى هدف الدراسة وهي دقة التقارير المالية.

الفصل الرابع

الدقة في دورات المشروع

من الطبيعي أن تكون حسابات المشروع غير منتهية في أوسط العام، لذا كان من الطبيعي لفحص دقة التقارير المالية ومصادقتها تقسيم المنشأة إلى العديد من الدورات، لأنّ هذا يؤدي إلى فهم أعمق لعمليات المشروع و به تُفهم أيضاً دقة هذه العمليات؛ لأنّ دقتها تُبنى على دقة التقارير تلقائياً.

ففي الماضي كانت تُقسّم المنشأة، وتقسّم حساباتها إلى حسابات تتعلق بالميزانية وحسابات أخرى تتعلق بقائمة الدخل أو حسابات النتائج.

أما التقسيم المعاصر فيقوم على تقسيم عمليات المشروع إلى عدة دورات كدورة الإيرادات (المبيعات والإيرادات الأخرى) ودورة المشتريات (والمصروفات الأخرى) ودورة الإنتاج، ودورة الرواتب والأجور ودورة التمويل.^{٧٢}

وعلى مراجع الحسابات أن يتحقق من دقة القوائم المالية المنشورة للشركة في نهاية العام، لأنّ المجتمع المالي الذي ينتظر هذه القوائم ويهتمّ بها يعتمد على تقرير مدقق الحسابات، ولذلك هو المسؤول أمام هذا المجتمع عن دقة هذه القوائم . ومن هنا وجب أن يقوم بفحص نظام الرقابة الداخلية، وأن يُعتمد عليه للتحقق من دقة مثل هذه الأمور.

ومن أجل فحص دقة وموثوقية ومصادقية التقارير المالية يجب فحص دقة العمليات التي تكون في المنشأة ومدى موثوقيتها من خلال فحص الدورات المقسّمة في المنشأة، فإذا كانت العمليات التي في المنشأة دقيقة و عليها رقابة داخلية جيّدة فقد اقتضت أن تكون تقارير هذه المنشأة دقيقة.

وإن التأكد من الدقة لا يتم من خلال أخذ عينة من التقارير المالية نظراً لصعوبة التأكد من توفر الدقة، حيث أن العمليات المحاسبية تبدأ من خلال مستندات ثم ترحيل هذه المستندات ومعالجتها محاسبياً بما في ذلك تقديرات قد تمس دقتها.

لذا كان من المناسب اعتماد مدخل التدقيق الذي يقسم عمليات المشروع إلى عدة دورات والتأكد من توفر الدقة في كل دورة على حدة.

ولما كانت كل دورة من هذه الدورات ترتبط بعدة حسابات متعلقة بحسابات النتائج، بالإضافة إلى عدة حسابات ترتبط بأرصدة الميزانية العمومية، فأن وجود رقابة قوية على هذه الدورات تقدم ضماناً لدقة التقارير المالية.

^{٧٢} حسين القاضي، عصام قريط، "مراجعة الحسابات الإجراءات"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية، ٢٠٠٦، ص ١١٨.

ولذلك يجب على الباحث لدراسة الدقة في التقارير المالية أن يعمل على فحص دقة العمليات وتقسيم الدورات التي تكون في المشروع على الشكل التالي:

- ١- دورة المبيعات والإيرادات الأخرى.
- ٢- دورة المشتريات والمدفوعات (المصاريف الأخرى).
- ٣- دورة الرواتب والأجور.
- ٤- دورة الإنتاج.
- ٥- الأصول الثابتة:

المبحث الأول: الدقة في دورة المبيعات والإيرادات الأخرى:

أولاً: مفهوم دقة دورة المبيعات:

تعطى الإيرادات عادة أوصافاً معينة في القوائم المالية؛ ففي المشروع الصناعي أو في محلات بيع التجزئة تدعى العمليات الإيرادية مبيعات، والإيرادات في منظمة خدمية يمكن أن يشار إليها على أنها أتعاب، أو عمولات، أو إيجارات، أو إيرادات، أو إيرادات خدمية الخ.

ولمعظم الشركات مصدر رئيس أو عدة مصادر للإيرادات، وعدة مصادر ثانوية يشار إليها على أنها دخل آخر. ويختلف هذا الأمر بحسب طبيعة أعمال المنشأة، فقد يكون الإيراد من بيع الكهرباء مبيعات في شركة الكهرباء، ويعد إيراداً ثانوياً في شركة أخرى.

وإذا كانت مبيعات المنتجات هي المورد الرئيسي للإيرادات، فإن أساليب معينة للتسويق والتحصيل تستخدم لزيادة المبيعات وتقصير مدة التحصيل.

هناك العديد من الحسابات تخص دورة المبيعات منها ما يتعلق بقائمة المركز المالي، ومنها ما له علاقة بقائمة الدخل. ومن أكثر الحسابات تأثراً بهذه الدورة (المتحصلات النقدية) والمدينين التي تعدّ أصلاً قصيرة الأجل، ومن أجل اختبار دقة هذه الدورة يجب فحص دقة العمليات التي تتم فيها، سواء كانت في مرحلة المبيعات وإخراج البضاعة من المستودعات أم في مرحلة المقبوضات النقدية. أم كانت في أي مرحلة تمس وتتعلق بدورة المبيعات. وبالتالي نستطيع القول بأن ضبط العمليات في دورة المبيعات يؤدي إلى دقة في أرقام هذه المبيعات الظاهرة في التقارير المالية.^{٧٣}

^{٧٣} مرجع سابق، ص ١٢١.

وهنا نستطيع تعريف الدقة في دورة المبيعات والإيرادات الأخرى متمثلة بالنقاط التالية:^{٧٤}

- إن عمليات البيع يجب أن تعتمد على أسعار صحيحة وكميات دقيقة، وأن تكون قد حسبت بدقة وصنفت في الأستاذ العام تصنيفاً مناسباً وسجلت في الحسابات المساعدة الخاصة بالعملاء.
- إن الإيرادات غير المستحقة يجب أن تمثل المبالغ المستلمة من أجل البضائع والخدمات التي تسلم في المستقبل وأن تُصنّف في الأستاذ العام التصنيف المناسب.
- إن الأستاذ المساعد للمتحصلات النقدية يجب أن يكون صحيحاً من الناحية الرياضية ويتفق مع الأستاذ العام.

لذلك يجب على إدارة المنشأة أن تعمل على وضع إجراءات وضوابط للرقابة الداخلية التي تعمل على تعزيز الدقة في هذه الأمور السابقة، لكي نحصل على تقرير للمبيعات دقيق وموثوق.

ثانياً: طبيعة دائرة المبيعات والتحصيل:^{٧٥}

تشمل دائرة المبيعات والتحصيل القرارات والعمليات التشغيلية الخاصة بتحويل ملكية البضائع والخدمات إلى العملاء بعدما تصبح متاحة للبيع، وتبدأ بتلقي الطلبات من العميل وتنتهي بتحويل المواد أو الخدمات إلى المدينين وفي النهاية إلى النقدية. وتشمل العديد من العمليات والحسابات ووظائف الأعمال كما تشمل عدداً من المستندات والدفاتر، وهي على النحو التالي:

١- تشغيل أوامر العميل:^{٧٦}

يمثل طلب العميل للبضائع نقطة البداية للدائرة كلها، ويمثل من الوجهة القانونية عرضاً لشراء البضائع والسلع بشروط محددة، وينتج عن استلام أمر العميل عادة أمر للبيع فوري. أمر العميل: يمثل طلب العميل للسلعة، ويمكن استقباله هاتفياً، أو بخطاب، أو عن طريق البريد الإلكتروني أو الفاكس، ويكون التوصل إليه عن طريق رجل بيع أو بطرق أخرى.

^{٧٤} المرجع السابق، ص ١٢٤.

^{٧٥} محمد عبد القادر اللبسطي، "المراجعة المدخل المتكامل"، مرجع سابق، ص ٤٧١.

^{٧٦} James A. Hall، "Accounting Information Systems"، 4th. Ed, engage learning, south western, USA, 2008, page 172.

أمر البيع: يمثل مستنداً لوصف الكمية والمعلومات المرتبطة بالبضائع التي طلبها العميل، ويستخدم على نحو متكرر لتوضيح الموافقة على الائتمان والترخيص بالشحن.

٢- منح الائتمان:

قبل أن تُشحن البضائع، يجب أن يوافق على الائتمان شخص له السلطة المناسبة عند البيع على الأجل للعميل. وينتج عن القصور في ممارسة الموافقة على الائتمان زيادة في حجم الديون وحسابات المدينين المشكوك في تحصيلها. وفي معظم الشركات يكون التأشير بالموافقة على الائتمان في أوامر البيع موافقة على شحن البضائع.

٣- إدارة المخازن:^{٧٧}

يُعدّ قسم المخازن الذي تسلم أمر البيع ونسخة من الفاتورة بياناً بالتسليم (مذكرة تسليم) يسجل فيه تفاصيل البضائع المشحونة، وطريقة تغليفها، وعدد الطرود بعد التغليف. وبعد خروجها من المستودع يعمل على تسجيل المواد الخارجة من المستودع في بطاقات المواد الخاصة بكل مادة من هذه المواد.

٤- شحن البضائع:

تمثل هذه الوظيفة الهامة النقطة الأولى بالدائرة التي يكون من خلالها التخلي عن الأصول المملوكة للشركة. وتعترف معظم الشركات بالمبيعات عندما تُشحن البضائع، ويُعدّ مستند الشحن في وقت الشحن. ويمكن ذلك تلقائياً بواسطة الحاسب الإلكتروني بناء على المعلومات الموجودة في أمر البيع. ويعد مستند الشحن الذي يتكون عادة من فاتورة (قائمة) شحن من عدة صور مستنداً أساسياً لإرسال فاتورة الشحن إلى العملاء، وتقوم الشركات التي تحتفظ بسجلات دائمة للمخزون بتحديث هذه السجلات بناء على المعلومات الخاصة بالشحن.^{٧٨}

مستند الشحن: يُعدّ مستند الشحن لبدء شحن البضائع، ويكون فيه توضيح وصف السلع، وتحديد الكمية التي شُحنت، وباقي المعلومات المناسبة الأخرى، ويُرسَل المستند الأصلي للعميل مع الاحتفاظ بصورة أو أكثر، ويُستخدَم دليلاً لإرسال الفاتورة إلى العميل. ومن أنواع مستندات الشحن بوليصة الشحن Bill of Lading التي تمثل عقداً مكتوباً بين الناقل والبائع لتسليم وشحن

^{٧٧} حسين القاضي، عصام قريط، "مراجعة الحسابات الإجراءات"، مرجع سابق، ص ١٨٤.

^{٧٨} James A. Hall، " Accounting Information Systems"، 4th. Ed, engage learning, south western, USA, 2008, page 174.

البضائع. وعادة ما تتضمن فاتورة الشحن عدد الصناديق أو الأربطال التي تشحن فقط ، بدل أن تحتوي على تفاصيل كاملة عن الوصف والكمية والسعر.

٥- إرسال الفواتير إلى العملاء وتسجيل المبيعات:

لمّا كان إرسال الفواتير إلى العملاء يمثل الوسيلة التي يكون عن طريقها إبلاغ العميل بالقيمة المستحقة على البضائع، وجب إعدادها على نحو صحيح في الوقت المناسب. وتتمثل أهم الجوانب في إرسال الفاتورة في:

- التحقق من أن جميع البضائع التي شُحنت قد أُعدّت وأُرسلت فواتير عنها.
 - عدم إرسال أكثر من فاتورة لشحنة واحدة.
 - أن كل عميل قد أرسلت الفاتورة التي تتضمن القيمة المستحقة عليه فعلاً.
- ويتوقف إرسال الفاتورة بالقيمة الملائمة على تحميل العميل بالكمية التي شُحنت إليه بالسعر المرخص به، ويشمل السعر المرخص به أموراً مثل: سعر الشحن، والتأمين، وشروط الدفع. وفي معظم النظم يشمل إرسال الفاتورة إلى العميل إعداد صورة متعددة من فاتورة البيع، والتحديث المتزامن: لملف العمليات المالية للمبيعات، والملف الرئيسي للمدينين، والملف الرئيسي للأستاذ العام لكل من المبيعات والمدينين، ويكون استخدام هذه المعلومات في: التسجيل في يومية المبيعات، بالإضافة إلى النقدية المحصلة، وعمليات الائتمان المتنوعة والسماح بإعداد ميزان المراجعة لحسابات المدينين.^{٧٩}

فاتورة البيع: مستند يشمل وصف البضائع المباعة وكميّتها، والسعر بما في ذلك قيمة الشحن، والتأمين، والشروط، وباقي المعلومات المناسبة الأخرى.

يومية المبيعات: تمثل دفتر يومية تُسجّل فيه العمليات المالية للمبيعات. وتشمل اليومية التفصيلية للمبيعات جميع العمليات المالية للمبيعات، ويكون عادة فيها توضيح إجمالي المبيعات لتبويبات مختلفة مثل: خطوط الإنتاج، إدخال المدينين، والديون، وصور الائتمان المتنوعة. ويمكن أن تشمل أيضاً يومية المبيعات العمليات المالية لمردودات ومسموحات المبيعات. ويُتوصّل إلى هذه اليومية في أيّ فترة عن طريق العمليات المالية للمبيعات المدرجة بالملفات الخاصة بالحاسب الإلكتروني.

^{٧٩} عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، على أبو الحسن، " الرقابة ومراجعة الحسابات"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ١٩٨٩، ص ٣٤٣.

٦- قسم المبيعات:^{٨٠}

يُسجّل ماسك المبيعات الذي تسلم أمر البيع والفاتورة الخاصة بالعميل والموافقة على الائتمان على وثيقة الشحن وبيان التسليم بتسجيل اليومية تسجيلاً مناسباً، ويعد ملخص مبيعات ويرسله إلى القسم المحاسبي الذي يعمل على تسجيل عملية البيع في الطرف المدين للذمم (العميل)، أي: تصبح في ذمة العميل المطلوب.

٧- تشغيل وتسجيل النقدية المحصلة:^{٨١}

تعد الوظائف السابقة وظائف ضرورية لنقل البضائع إلى العميل وإرسال الفواتير المناسبة إليه وإثبات انعكاس ذلك على المعلومات بالدفاتر المحاسبية. وتتمثل نتيجة هذه الوظائف السابقة في العمليات المالية للمبيعات. وتتضمن الوظائف الباقية في مايلي:

- تحصيل وتسجيل النقدية:^{٨٢}

يشمل تشغيل وتسجيل النقدية المحصلة: الاستلام، والإيداع، وتسجيل النقدية، وتتضمن النقدية كلاً من العملات والشيكات. ويتمثل الاهتمام الأكبر في إمكانية وقوع السرقة إذ يمكن أن تحدث السرقة قبل إثبات النقدية في السجلات أو بعد ذلك. ويتمثل الاعتبار الأهم في أنه يجب من خلال تشغيل البيانات، مراعاة الفصل بين حيازة النقود وتسجيلها، ويجب إيداع النقدية المستلمة يومياً بتمامها في المصرف. والمستندات الأساسية المتعلقة بالنقدية المستلمة يومياً تكون في ملفات كقائمة الحوالات الواردة وإشعارات المدفوعات النقدية عن طريق البنك، وصور الحوالات الواردة والسجلات المساعدة للحسابات المدينة، وحسابات النقدية والذمم المدينة. و التسويات الدورية لحسابات الذمم المدينة المتعلقة بالأستاذ المساعد مع حسابات المراقبة والكشف الشهري المرسل للعملاء يجب أن تؤمن الحماية من الأخطار الناجمة عن الترحيل أو الأخطاء المتعلقة بالحوالات المحذوفة من القائمة اليومية أو الإشعارات المصرفية.^{٨٣}

إشعار التحويل: مستند يُرفق بفاتورة البيع التي ترسل إلى العميل، ويمكن رده مع الدفع النقدي إلى البائع، ويكون استخدامه لتوضيح: اسم العميل، ورقم فاتورة البيع، وقيمة الفاتورة عند استلام

^{٨٠} حسين القاضي، عصام قريط، "مراجعة الحسابات الإجراءات"، مرجع سابق، ص ١٨٤.

^{٨١} James A. Hall، "Accounting Information Systems"، 4th. Ed, engage learning, south western, USA, 2008, page 176.

^{٨٢} عبد القادر البسطي، محمد محمد، "المراجعة المدخل المتكامل"، مرجع سابق، ص ٤٧٥.

^{٨٣} حسين القاضي، عصام قريط، "مراجعة الحسابات الإجراءات"، مرجع سابق، ص ١٩٤.

المدفوعات. وإذا لم يتم العمل بإرفاق إشعار التحويل عند الدفع، فمن المتعارف أن يقوم الشخص الذي يفض البريد بإعداد إشعار في وقت فض البريد، ويكون استخدام إشعار التحويل للسماح بإيداع النقدية فوراً، ولتحسين الرقابة الداخلية لحماية الأصول.^{٨٤}

القائمة المسبقة للنقدية المحصلة:

قائمة يعدّها شخص مستقل (شخص ليس له حق التعامل مع النقدية وليس عليه مسؤولية تسجيل المبيعات أو المدينين) عند استلام النقدية. ويكون استخدامها للتحقق من تسجيل النقدية المحصلة وإيداعها بالقيمة الصحيحة وفي الوقت المناسب.^{٨٥}

يومية النقدية المحصلة:

دفتر يومية تُسجّل فيه النقدية المحصلة من: المتحصلات، والمبيعات النقدية، وباقي أنواع النقدية التي تحسّل، ويكون فيه: التعرف على إجمالي النقدية التي استلمت، والقيمة الإجمالية للائتمان على المدينين نتيجة المبيعات الأصلية: الخصم التجاري والخصم المسموح به، وباقي أنواع الديون والائتمان الأخرى. وتُدعم القيود اليومية بيومية النقدية المحصلة بإشعارات التحويل. ويُتوصّل إلى اليومية بأي وقت من خلال العمليات المالية للنقدية المحصلة المدرجة في ملفات الحاسب الإلكتروني.^{٨٦}

ومن الجدير بالذكر أن نشير إلى تسوية كشف البنك التي يجب أن يقوم بها شخص غير مسؤول عن حيازة النقدية أو السجلات المحاسبية المتعلقة بالنقدية. ومن الأشخاص المناسبين للقيام بهذا العمل المراجع الداخلي.^{٨٧}

تشغيل وتسجيل مردودات المبيعات:^{٨٨}

إن صلاحية تنزيل المردودات من حساب العميل يجب أن تقع على عاتق المدير المختص بـ (التسليف أو الائتمان) أو المدير التجاري بعد إرفاق مستند يؤيد الدخول المادي للبضائع المرتجعة

^{٨٤} عبد القادر اللبسطي، محمد، "المراجعة المدخل المتكامل"، مرجع سابق، ص ٤٨٠.

^{٨٥} James A. Hall، " Accounting Information Systems"، 4th. Ed, engage learning, south western, USA, 2008, page ١٧٩.

^{٨٦} عبد القادر اللبسطي، محمد، "المراجعة المدخل المتكامل"، مرجع سابق، ص ٤٨١.

^{٨٧} حسين القاضي، عصام قريظ، "مراجعة الحسابات الإجراءات"، مرجع سابق، ص ١٩٧.

^{٨٨} المرجع السابق، ص ٢٠٠.

إلى المخزن المختص، ويجب أُلّا يتصل المدير المختص بالسجلات مباشرة للتسجيل أو النقدية لإعادة المبلغ. وتكون على النحو التالي:

- ١- الزبون: يرسل البضاعة التي يود إرجاعها.
- ٢- المخزن: يتسلم البضاعة المرسلّة من الزبون ويفحصها، ويعد تقرير استلام بالكميات المستلمة ويشرح حالة البضاعة.
- ٣- مدير المبيعات: يدرس المدير تقرير الاستلام، وفي حالة الموافقة يعدّ مذكرة يشرح فيها الموافقة على المردود.
- ٤- الحسابات – يومية مردود المبيعات: بعد أن يستلم موافقة المدير وتقرير الاستلام يسجّل في يومية المردودات القيد المناسب ويعد ملخصاً بالمردودات ويرسلها إلى محاسب الذمم.
- ٥- فرعيّ الذمم: يسجل عملية المردود في حساب العميل.
- ٦- إجماليّ الذمم: يسجل في إجماليّ الذمم عملية المردود و يقارن دورياً مع أرصدة فرعيّ الذمم.

ثالثاً: الدقة المتعلقة بخطوات الرقابة الداخلية في دورة المبيعات:

الكشف الشهري:

إعداد الكشف الشهري وإرساله للعميل هو نشاط هام ومنتظم يعزّز عملية الرقابة للمدينين. ويجب أن يكون الإرسال مباشرة من قبل دائرة المدينين، و أن يشمل جميع الحسابات في كل شهر.

إعدام الديون: يجب أن لا يتم إعدام الديون إلا بموافقة المدير المالي (المسؤول) بناء على اقتراح إدارة التحصيل.

الخصم النقدي: من الهام أن يتحقق المراجع من أن الخصومات النقدية لا تُمنَح إلا بناءً على معايير زمنية ثابتة مُقرّة من قبل إدارة الشركة، دون ترك هذا الخصم بيد شخص واحد يمنحه دون الاعتماد على معايير موضوعية واضحة.

المراجعون الداخليون:

جميع مراحل عملية الائتمان النقدية وغير النقدية يجب أن تخضع للتمحيص الدقيق والمفاجئ للمراجعين الداخليين.

وهذا الجدول يبين العمليات المالية المختصة بدورة المبيعات وكيفية إجراءات الرقابة الداخلية فيها

الجدول رقم (١)

إجراءات الرقابة الداخلية في العمليات التي تتج عنها الدقة في إجراء العملية	العمليات
- يجب أن لا تصدر فواتير المبيعات أو أوامر البيع إلا على أوامر شراء من الزبون. - يجب أن يكون ترخيص بالانتماء قبل عملية إتمام الشحن. - يجب أن تكون فواتير البيع موثقة بوثائق الشحن. - يجب أن تسجل المبيعات في سجلات المبيعات مدعمة بفواتير أو أوامر البيع مع وثائق الشحن وموافقة الانتماء. - يجب أن يكون ضبط وتتابع لأرقام فواتير البيع. - الترقيم التسلسلي لفواتير المبيعات، وأوامر البيع.	١ - شحن المبيعات المسجلة بالفعل إلى عملاء حقيقيين
- الترخيص الملائم لتحديد السعر، الشروط، سعر الشحن، مبالغ الخصم - التحقق الداخلي من إعداد الفاتورة . - إدخال سعر وحدة البيع الذي جرت الموافقة عليه إلى الحاسب الإلكتروني واستخدامه في جميع عمليات البيع. - يجب التحقق من مطابقة الكميات الواردة في فواتير المبيعات لتلك الواردة في وثائق الشحن.	٢ - تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التي شُحنت مع الإعداد الصحيح للفاتورة المرسلة للعميل وتسجيلها على نحو صحيح (الدقة)
- اتباع الإجراءات اللازمة لإعداد الفواتير والتسجيل للمبيعات يومياً في وقت قريب من حدوث البيع قدر الإمكان من التحقق الداخلي. - يجب استخدام دليل ملائم للحسابات. - الفحص والتحقق الداخلي.	٣ - تسجيل المبيعات في الأقسام المختصة، والتبويب الملائم للكسابات
- إرسال القوائم المعتادة شهرياً للعملاء. - التحقق الداخلي من محتوى الملف الرئيسي للمدينين. - مقارنة الملف الرئيسي للمدينين أو إجمالي ميزان المراجعة بالرصيد في دفتر الأستاذ.	٤ - الإدراج الملائم للعمليات المالية للمبيعات في الملف الرئيس للمدينين مع

التلخيص الملئم (الترحيل والتلخيص)		
٥- الجرد	الفعلي	- عن طريق الجرد (العدّ الفعلي). ^{٨٩}
للسندوق	والبنك	- مصدقة أو شهادة من البنك بالرصيد الموجود لدى الشركة.
ومطابقة	الزبائن	- عن طريق إرسال المصدقات إلى الزبائن وإخباره بالرصيد المطلوب دورياً.
		منه.

وهنا يجب التعرف على مزيد من الأنشطة التي يجب أن تعمل بها الرقابة الداخلية لتحقيق رقابة كافية لجميع العمليات التي تكون في دورة المبيعات، ومنها:

١- الفصل الملئم بين الواجبات:^{٩٠}

يعد الفصل الملئم بين الواجبات أمراً مفيداً لمنع الأنواع المختلفة من التحريفات المتعمدة أو غير المتعمدة. وللتمكن من منع الغش، يجب منع أي شخص يتحمل مسؤولية إدخال العمليات المالية للمبيعات والنقدية المحصلة إلى الحاسب الإلكتروني من التعامل مع النقدية. ومن المفضل أيضاً فصل وظائف منح الائتمان عن وظائف البيع؛ إذ يمكن استخدام شيكات الائتمان لموازنة الميل الطبيعي لأفراد البيع لزيادة حجم المبيعات، على الرغم من إمكانية ارتفاع نسبة شطب الديون المعدومة. ومن الأهمية أيضاً توفير استقلال الأفراد المسؤولين عن المقارنات الداخلية عن الأفراد الذين يقومون بإدخال البيانات الأصلية.

٢- الترخيص الملئم:^{٩١}

- يجب توافر ترخيص ملئم للائتمان قبل إتمام البيع.
- يجب شحن البضاعة بعد توفير الترخيص الملئم.
- يجب الترخيص بالأسعار.

^{٨٩} عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، علي أبو الحسن، " الرقابة ومراجعة الحسابات"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ١٩٨٩، ص ٣٦٩.

^{٩٠} عبد القادر البسطي، محمد، " المراجعة المدخل المتكامل"، مرجع سابق، ص ٤٨٠.

^{٩١} James A. Hall، " **Accounting Information Systems**", 4th. Ed, engage learning, south western, USA, 2008, page 17٩.

ويكون استخدام النوعين الأوليين من الرقابة لمنع خسارة الشركة للأصول نتيجة الشحن إلى عملاء غير حقيقيين أو الشحن إلى عملاء لا يستطيعون سداد قيمة المبيعات. ويقصد بالترخيص بالسعر التحقق من إعداد فاتورة البيع بالسعر الذي يعبر عن سياسة الشركة.

٣- المستندات والسجلات الملزمة: لأن كل شركة لها نظام خاص لبدء وتشغيل وتسجيل العمليات المالية، يجب أن تصمم مجموعة كافية من المستندات والدفاتر من أجل تحقيق أقصى قدر من الرقابة لعمليات البيع.^{٩٢}

٤- مصادقات الزبائن: تُرسل قائمة شهرية بواسطة شخص لا يُحمل مسؤولية التعامل مع النقدية أو إعداد دفاتر المبيعات والمدينين. ويُعدّ هذا الأمر نوعاً مفيداً من الرقابة الداخلية في الشركة؛ لأنه يشجع الحصول على استجابة من العملاء في حالة عدم تحديد الرصيد تحديداً مناسباً.^{٩٣}

٥- إجراءات التحقق الداخلي: يعد استخدام أفراد مستقلين لفحص تشغيل وتسجيل العمليات المالية للمبيعات أمراً أساسياً لتحقيق جميع أنواع الرقابة للعمليات المالية. ومثال ذلك: المحاسبة لتتابع أرقام المستندات سابقة الترتيم، فحص دقة إعداد المستند، فحص التقارير عن العناصر غير العادية أو غير الصحيحة.

و من المهم جداً أيضاً دراسة بعض الأنشطة والإجراءات لنظام الرقابة الداخلية من أجل استلام النقدية، ومنها:^{٩٤}

الجدول رقم (٢)

العملية	إجراءات الرقابة الداخلية
استلام النقدية وتسجيلها في يومية النقدية والتبويب الملائم للعمليات المالية للنقدية وتسجيلها في التاريخ الصحيح وإدراجها في الملف الرئيسي للمدينين وترحيلها وتلخيصها بدقة.	- يجب فصل الواجبات بين التعامل مع النقدية والتسجيل في الدفاتر. - التسوية المستقلة لحسابات البنك. - استخدام إشعارات التحويل أو قائمة النقدية المعدة مسبقاً.

^{٩٢} حسين القاضي، عصام قريط، "مراجعة الحسابات الإجراءات"، مرجع سابق، ص ٢٠٠.

^{٩٣} James A. Hall، "Accounting Information Systems"، 4th. Ed, engage learning, south western, USA, 2008, page 17٩.

^{٩٤} عبد القادر اللبسطي، محمد، "المراجعة المدخل المتكامل"، مرجع سابق، ص ٤٩٠.

- التوقيع الفوري على الشيكات الواردة. - التحقق الداخلي من تسجيل النقدية المحصلة. - القوائم الشهرية العادية المرسلة للعملاء. - الموافقة على الخصم التجاري من المدير المختص والتوقيع عليه. - استخدام دليل ملائم للحسابات. - التحقق الداخلي من محتويات الملف الرئيسي للمدينين. - مقارنة الملف الرئيسي للمدينين أو إجمالي ميزان المراجعة مع رصيد دفتر الأستاذ. - يجب أن يكون دفتر خارجي عند أمين الصندوق متعلق بالحسابات الموجودة لدى المحاسب من أجل المطابقة الدورية بينهما وبين الجرد الفعلي للصندوق. - يجب أن يكون للمدينين دفتر خارجي إلكتروني أو ورقي غير مرتبط بالحسابات المالية من أجل المطابقة بالمصادقات.	
--	--

هنا نستطيع تلخيص ما ذكر بأن لعناصر الرقابة الداخلية أثراً مهماً في تعزيز دقة دورة الإيرادات وفي المبالغ الواردة في القوائم والتقارير المالية المنشورة وزيادة موثوقيتها، ويمكن تلخيص كل ما ذكر بما يأتي:

الشكل التالي يبين آلية تحديد تعزيز الدقة وزيادة الموثوقية في دورة المبيعات من خلال تطبيق عناصر الرقابة الداخلية.^{٩٥}

١- الوجود Existence	أي أن المبيعات معدة للشحن وقد سُحِنت للزبائن الحقيقيين.
---------------------	---

^{٩٥} ذيب حوسو ، محمد محمود ، " التدقيق للأغراض الضريبية" ، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين ، ٢٠٠٥ .

٢- التمام Completeness	التحقق من تسجيل عملية البيع.
٣- الدقة Accuracy	التحقق من أن البضاعة المباعة مطابقة لفواتير الشحن وفاتورة المبيعات وأن عمليات البيع تعتمد على أسعار صحيحة وكميات دقيقة. ^{٩٦}
٤- التصنيف Classification	المبيعات صُنِّفت التصنيف الملائم حسب دليل الحسابات الملائم.
٥- التوقيت Timing	المبيعات سجلت حسب التواريخ الفعلية.
٦- الترحيل والتلخيص Posting and Summarization	إن العملية سجلت في حسابات الذمم المدينة.

وفي نهاية شرح هذه الدورة نستطيع القول بأنه، نظراً لصعوبة الوصول إلى دقة رقم المبيعات بشكل مباشر قام الباحث بتوضيح إجراءات البيع التي تتم في أغلب الشركات، وذلك من أجل وضع إجراءات قوية تضبط هذه العمليات وتوصلها إلى الهدف وهو الدقة.

وإن الإجراءات الموضوعة للوصول إلى دقة هذه العمليات، ستوصل حتماً إلى دقة أرقام المبيعات وبدورها إلى دقة التقارير المالية.

والإجراءات التي شرحت في هذه الدورة تخص تقريباً جميع أهداف الرقابة الداخلية، أما ما يخص هدف هذه الدراسة وهو الدقة سيقوم الباحث على طرح أسئلة واختبارها فعلاً و على أرض الواقع في الدراسة التطبيقية لتبيين كيفية الوصول إليها. وهي على الشكل التالي:

أسئلة تؤدي إلى دقة المبيعات:

- ١- هل تتطابق الكميات الموجودة في فاتورة البيع مع أمر التسليم؟
- ٢- هل كل أوامر التسليم مرقمة ترقيمياً تسلسلياً ومؤرخة وموقعة من قبل المستلم والمسلم؟
- ٣- هل لكل فاتورة بيع متعلقة بالوكلاء وثيقة شحن بكمية المواد المرسلّة؟
- ٤- هل كل فواتير البيع مسعّرة حسب قوائم الأسعار الموجودة في الشركة؟

^{٩٦} حسين القاضي، عصام قريط، "مراجعة الحسابات الإجراءات"، مرجع سابق، ص ١٢٣.

٥- هل فواتير البيع المتعلقة بالمندوبين مسعّرة حسب سعر كل مندوب تسعيراً مقررّاً من الإدارة؟

٦- هل ترحّل الفواتير إلى الحساب المختص بدقة؟

٧- هل يتطابق الترحيل مع الفواتير المباعة؟

في المقبوضات وتسجيل الحساب:

٨- هل يتطابق إشعار دفع النقدية بحساب الشركة مع قيمة الفاتورة المطلوب إرسالها للعميل؟

٩- هل تتطابق النقدية المسلمة من قبل المندوبين مع البضاعة التي تُسلّم لهم يومياً؟

١٠- هل تُرسل كشوف شهرية للعملاء وتكون المطابقة عليها باستمرار؟

١١- هل إعادة العمليات الحسابية تؤدي إلى دقة الأرقام؟

١٢- هل يتطابق حساب الأستاذ العام للمدينين مع مجموع أرصدة المدينين في حساب الأستاذ المساعد؟

المبحث الثاني: الدقة في دورة المشتريات والمدفوعات (المصاريف الأخرى):

أولاً: مفهوم الدقة في دورة المشتريات:

تتمثل دائرة المشتريات والمدفوعات (المصاريف الأخرى) في البضائع والخدمات التي يُحصل عليها من الأطراف الخارجية، وتتمثل حيازة البضائع والخدمات في عناصر مثل: حيازة المواد الخام، والمعدات (الأصول الثابتة)، والمهمات، والمنافع العامة، والإصلاحات، والصيانة، والبحث والتطوير.^{٩٧}

و دورة المشتريات تؤثر في عدد من الحسابات المتعلقة بقائمة المركز المالي وبقائمة الدخل. ومن هذه الحسابات حسابات كل من الأصول الثابتة، والمصروفات المدفوعة مقدماً، والالتزامات المستحقة، والمشتريات، ومصاريف البيع والتوزيع، والمصاريف الإدارية، و المصاريف الأخرى المتعلقة بهذه الدورة.^{٩٨}

و في هذه الجزء من الفصل سنُدرّس طبيعة دورة المشتريات، بما في ذلك المستندات والسجلات ووظائفها الأساسية والرقابة الداخلية لها. ومن البديهي إذا كان العمل في هذه الدورة يعمل بدقة و

^{٩٧} عبد القادر اللبسطي، محمد، "المراجعة المدخل المتكامل"، مرجع سابق، ص ٧٥٦.

^{٩٨} James A. Hall، "Accounting Information Systems"، 4th. Ed, engage learning, south western, USA, 2008, page 236.

فيها رقابة داخلية جيدة وتضبط كل العمليات التي تكون في هذه الدورة؛ أن نحصل على تقارير مالية دقيقة وموثوقة، وعليه سنتوصل إلى هدف الدراسة، وهو دور الرقابة الداخلية في تعزيز دقة التقارير المالية.

وتشمل هذه الدورة فئتين متميزتين من العمليات المالية: حيازة البضائع والخدمات والمدفوعات النقدية الخاصة بهذه الحيازة، وتمثل مردودات المشتريات فئة أخرى من العمليات المالية لكنها لا تنسم قيمتها بالأهمية النسبية في معظم الشركات.

وهنا نستطيع القول: يجب أن تكون رقابة داخلية فعالة لعمليات الشراء لكي تكون الدقة في جميع العمليات التي تشغل هذه الدورة.

مفهوم الدقة في دورة المشتريات تتمثل في النقاط التالية:^{٩٩}

- عمليات الشراء تقوم على أسعار وكميات صحيحة وقد حسبت بدقة وصُنِّفت في الأستاذ العام تصنيفاً مناسباً وفي الحسابات القابلة للدفع.
- أن خلاصات الفواتير والترحيل إلى الأستاذ المساعد الخاص بالالتزامات القابلة للدفع وحساب المشتريات صحيحة.

- عمليات الشراء والالتزامات القابلة للدفع والمردودات قد سجلت في الفترة المناسبة.

ثانياً: طبيعة دورة المشتريات (المستندات والسجلات والوظائف والرقابة الداخلية فيها) :^{١٠٠}

تشمل دورة المشتريات بالقرارات والعمليات التشغيلية الضرورية للحصول على البضائع والخدمات لتنفيذ الأعمال. وتبدأ عادة بإصدار طلب الشراء من الموظف المرخص له القيام بذلك ليتم توفير البضائع والخدمات التي تحتاج الشركة إليها، وتنتهي بدفع مقابل هذه المنافع التي استُلمت، وتكون على النحو التالي:

- ١- طلب الشراء: يُطلب البضائع والخدمات من شخص مرخص له القيام بذلك، وقد يتمثل في طلب حيازة بعض المواد الأولية يقوم به رئيس العمال أو أمين المستودع، ويكون في هذا الطلب اسم المادة والكمية المطلوبة عند وصول المادة إلى الحد الأدنى الموجود في المستودع. أما إذا كان الطلب متعلقاً بشراء أصول ثابتة فإنه يعد بمثابة موافقة على الشراء من أجل إعداد

^{٩٩} حسين القاضي، عصام قريط، "مراجعة الحسابات الإجراءات"، مرجع سابق، ص ٢٦٣.

^{١٠٠} المرجع السابق، ص ٧٥٨.

أمر الشراء، الذي يعدّه مسؤول الشراء المتميز عن الإدارة صاحبة الصلاحية بالموافقة على الشراء. ويرسل هذا الطلب بعد إعداده على عدة نسخ إلى قسم المشتريات الذي يعمل على الشكل التالي:

٢- أمر الشراء: مستند فيه تعريف كل من الوصف والكمية والمعلومات المرتبطة بالبضائع والخدمات التي ترغب الشركة في شرائها. وعادة يُعدّه قسم المشتريات بعد تسلمه طلب الشراء.

الرقابة الداخلية لهاتين العمليتين:

يعدّ وجود الترخيص الملائم جانباً حيوياً في هذه الوظيفة؛ لأنه يؤكد أن حيازة البضائع والخدمات لأغراض مرخص بها بالشركة، ويؤدي إلى تجنب حيازة عناصر على نحو لا ضرورة لها. وبعد ما تتم الموافقة على عمليات الحيازة المطلوب إجراؤها، يجب إعداد أمر لاقتناء البضائع والخدمات يُرسل إلى المورد بعد دراسة عروض الأسعار والعروض المقدمة من الموردين. وفي معظم العناصر الروتينية يُستخدم أمر الشراء لتوضيح عرض الشراء.

وليتّم توفير رقابة داخلية جيدة، لا يجوز أن تتحمل إدارة المشتريات مسؤولية الترخيص بعمليات الحيازة أو استلام البضائع، أي: يجب أن تكون استقلالية في عمليات الشراء عن عمليات استلام البضائع، ويجب أن يكون ترقيم مسبق لأوامر الشراء وطلبات الشراء.

٣- استلام البضائع والخدمات:

يعد استلام الشركة للبضائع أو الخدمات من قبل المورد نقطة حيوية بالدائرة؛ لأنها تمثل النقطة التي تقوم عندها معظم الشركات بإثبات التعرف على عمليات الحيازة والالتزامات المرتبطة بها في دفاترها أول مرة. وعند استلام البضائع تتطلب الرقابة الداخلية الجيدة فحص المواصفات والكمية وتاريخ الوصول وحالة البضائع على النحو التالي.

تقرير الاستلام: مستند يُعدّ عند ورود البضائع الملموسة لإثبات مواصفات البضائع وكمية البضائع التي استُلمت، وتاريخ الاستلام، وباقي البيانات المناسبة الأخرى، ويكون استلام البضائع والخدمات في الوضع الطبيعي للأعمال في التاريخ التي يتعرف فيه عادة العميل على الالتزامات التي تتعلق بالحيازة.^{١٠١}

¹⁰¹ James A. Hall, "Accounting Information Systems", 4th. Ed, engage learning, south western, USA, 2008, page 238.

الرقابة الداخلية لعمليات الاستلام:

يجب أن يكون قسم خاص لاستلام البضائع يعمل على كتابة تقرير الاستلام الذي يمثل دليلاً على استلام وفحص البضائع. وعادة ما تُرسل نسخة واحدة إلى المخزن ونسخة أخرى إلى إدارة الدائنين لتلبية احتياجاتهم من المعلومات. ولمنع السرقة وسوء الاستخدام يكون من الضروري توفير رقابة مادية من وقت الاستلام إلى وقت صرف البضائع. ويجب أن يتمتع الأفراد الذين يعملون في إدارة الاستلام بالاستقلال عن كل من العاملين في المخزن وإدارة المحاسبة و قسم المشتريات. وأخيراً، يجب إثبات تحويل مسؤولية البضائع بالدفاتر المحاسبية عندما تُنقل من الاستلام إلى المستودع، ومن المستودع إلى خط الإنتاج (أي: عندما يبدأ في عمليات الإخراج من المستودع). ويجب أن يكون في المستودع بطاقات لكل مادة عند الاستلام، و يجب أن يثبت أمين المستودع الكميات المدخلة إلى المستودع إلى بطاقات المواد. ويجب على قسم المشتريات أن يقوم بالتأشير على الكمية الداخلة إلى المستودع بعد مطابقة تقرير الاستلام مع أمر الشراء.^{١٠٢}

٤ - قسم الحسابات ومحاسبة المواد:

بعدما يستلم قسم المواد طلب الشراء ويعمل على مطابقته مع أمر الشراء، يستلم تقرير الاستلام بالمواد الداخلة إلى المستودع ومطابقتها مع فاتورة المورد ، بعدئذ يعمل على تسجيل كميات المواد الداخلة إلى المستودع حسب البطاقة المختصة بكل مادة. ويجب أن يقوم أيضاً بالتحقق من المواد الداخلة إلى المستودع بالعد الفعلي لها. بعدها يعد ملخصاً بالمشتريات على نسختين إحداها ترسل إلى ماسك الذمم الدائنة، وهو قسم الحسابات، ليقوم بتسجيلها في حساب المورد. ويعمل قسم الحسابات على مايلي:

قسم الحسابات يجب أن يسجل هذه العملية بعد مطابقة أمر الشراء و استلام المواد و فاتورة المورد وتقرير الشحن مع ملخص المشتريات الذي أعدّه محاسب المخزون، ويجب أن يقوم بالتسجيل الدقيق في الوقت الملائم، لأن بدء التسجيل يكون له أثر معنوي في القوائم المالية المسجلة والمدفوعات النقدية الفعلية، ومن هنا يجب توخي الحذر الشديد لتضمين عمليات الحيازة الفعلية فقط وفقاً لقيمتها الصحيحة، ويجب أن يعمل على المطابقة الدورية لحسابات الموردين وكشف الأخطاء بينهم.

^{١٠٢} حسين القاضي، عصام قريط، "مراجعة الحسابات الإجراءات"، مرجع سابق، ص ٢٧٣.

الرقابة الداخلية لهذه العملية:

يجب أن تعمل إدارة الدائنين على التحقق من مدى ملائمة عمليات الحيازة، ويكون ذلك عن طريق مقارنة التفاصيل في أمر الشراء وتقرير الاستلام وفاتورة المورد لتحديد مدى صحة العناصر التالية بفاتورة المورد، وهي: المواصفات، والأسعار، والكميات، والشروط، وإجراءات الشحن. ولا بدّ أيضاً من التحقق من عمليات الضرب والجمع وتوزيع الحساب.^{١٠٣}

تشغيل وتسجيل المدفوعات النقدية:

تتمركز وظيفة الشراء بيد دائرة موحدة في كثير من الحالات، سواء أكان هذا الشراء يتعلق بشراء المواد الأولية أم بالأصول الثابتة أم بالخدمات المقدمة من الدائنين. وهذا ما يسهل إجراءات الرقابة الداخلية، وإن كنا نجد في بعض الأحيان وظيفة الشراء مبعثرة بيد عدد من الدوائر والأشخاص، مما قد يبسط إجراءات تأمين طلبات المشروع، لكنه يبعثر إجراءات الرقابة في الوقت نفسه.^{١٠٤} لأن المدفوعات يجب أن يختص بها الأقسام التالية:

- قسم حسابات فرعي الذمم: الذي يتسلم مرفقات الشراء (طلب الشراء، أمر الشراء، تقرير الاستلام، فاتورة المورد) ثم يعد إذن السداد للمورد الذي استحق دينه على نسختين إحداها ترسل إلى قسم الصرفيات النقدية والأخرى تبقى في الأرومة.
- قسم الصرفيات النقدية: بعد ما يتسلم إذن السداد ومرفقات الشراء المذكورة أعلاه يعد بناءً عليه الشيك اللازم لأمر المورد و أمر الصرف وترسل إلى المصرف لصرف الشيك للمورد.
- قسم حسابات المصارف: بعد تسجيل أمر الصرف والشيك يسلم الشيك للمورد بعد توقيعه على أمر الصرف، ثم يختم أمر الصرف بعبارة (مدفوع) حتى لا يدفع مرة أخرى، وبعدها يرسل نسخة إلى قسم حسابات فرعي الذمم، ثم يعد القيد الإجمالي لعملية السداد الذي يستعمله قسم إجمالي الذمم في تسجيل عملية السداد.
- قسم حسابات فرعي الذمم: بعد أن يتسلم أمر الصرف المدفوع يسجل عملية السداد في حساب المورد المختص.

¹⁰³ James A. Hall ، " *Accounting Information Systems* "، 4th. Ed, engage learning, south western, USA, 2008, page 239.

^{١٠٤} حسين القاضي، عصام قريط، "مراجعة الحسابات الإجراءات"، مرجع سابق، ص 278.

أهم أنواع الرقابة الداخلية في وظيفة المدفوعات النقدية توقيع الشيكات بواسطة شخص تتوافر له السلطة الملائمة لذلك، وفصل المسؤوليات المتعلقة بتوقيع الشيكات وتنفيذ وظيفة الدائنين، وإجراء فحص جيد للمستندات الداعمة بواسطة الشخص الذي يوقع على الشيك في الوقت الذي ينجز فيه التوقيع.^{١٠٥}

ويجب أن يكون ترقيم مسبق للشيكات، كما يجب طبعها على ورق خاص ليكون من الصعب تعديل اسم الشخص الذي سيُدفع إليه أو تعديل قيمة الشيك. ويجب توخي الحذر عند توفير الرقابة للشيكات التي لم تستخدم بعد والشيكات التي اعتُبرت ملغاة والشيكات التي وُقّع عليها. ويجب أن تكون تسوية شهرية للبنك بواسطة شخص مستقل عن تسجيل المدفوعات النقدية أو حماية الأصول، ويجب إجراء التسوية الدورية بين حسابات الشركة وحسابات الموردين لاكتشاف الأخطاء من قبل شخص محايد.

وهكذا تستطيع تلخيص هذا الفصل للتحقق من دور الرقابة الداخلية في تعزيز دقة التقارير المالية في الأسئلة التالية:

- هل تستقل دائرة الشراء عن دائرة الحسابات وعن دائرة الاستلام ودائرة الشحن؟
- هل تكون كامل المشتريات بناءً على طلبات الشراء، وهل هي مرقمة؟
- هل تكون المشتريات سواء أكانت للنفقات أم للمخزون من خلال دائرة الشراء؟
- هل أوامر الشراء مرقمة ترقيماً متسلسلاً ومؤرخة وخاضعة للرقابة؟
- هل يكون الشراء من قبل دائرة الشراء من خلال عروض متنافسة من أجل شراء المواد المطلوبة؟
- هل يوافق على الأسعار مكتب مسؤول؟
- هل توافق على الكميات والأنواع المشتراة لجنة الاستلام؟ وهل هي مستقلة عن الموظفين الذين قاموا بالشراء؟
- هل هناك إجراءات رقابية لتقارير الاستلام؟ وهل هي مرقمة؟

¹⁰⁵ James A. Hall, "Accounting Information Systems", 4th. Ed, engage learning, south western, USA, 2008, page 240.

- هل يجري تحويل تقارير الاستلام إلى الجهات المسؤولة عن: حيازة المخزون، ودائرة الشراء، والحسابات؟
 - هل تُعلم الحساباتُ (دائرة حسابات الموردين) عن البضاعة المردودة للموردين؟
 - هل تُقابل البضاعة الموردة مع إجراءات دائرة الشحن؟
 - هل تطابق فواتير البيع الواردة عن طريق دائرة الشراء ودائرة الحسابات مع أوامر الشراء وطلبات الشراء وتقارير الاستلام؟
 - هل تُسجَل المشتريات النقدية في الحسابات الدائنة قبل دفعها؟
 - هل يتطابق رصيد الأستاذ المساعد للموردين مع رصيد الأستاذ العام؟
 - هل يُضبط الكشف الشهري المرسل إلى الموردين مع الأرصدة الممسوكة في الحسابات في الشركة؟
 - هل هناك شخص مسؤول عن توقيع الشيكات من أجل المدفوعات النقدية؟
 - هل يؤشر على الشيكات الباطلة بعبارة باطل أو لاغ وتبقى جاهزة للتدقيق؟
 - هل يراجع أمر الصرف والوثائق المؤيدة له موقع الشيك؟
 - هل تختتم أوامر الصرف والمستندات المؤيدة له بعبارة مدفوع للتحقق من عدم تكرار استخدامها؟
 - هل ترقم الشيكات مسبقاً وتبقى خاضعة للرقابة؟
 - هل يُسوي حساب البنك أشخاص لا علاقة لهم بحيازة النقدية أو مسك الدفاتر؟
 - هل هناك دليل حسابات واضح ومناسب من أجل تسجيل العمليات تسجيلاً صحيحاً ودقيقاً؟
- وبالتالي، نستطيع القول بأنه للوصول إلى الدقة يجب على الباحث اختبار الأسئلة المتعلقة بهذا الموضوع من خلال فحص موضوع الدقة في الدراسة التطبيقية.

المبحث الثالث: الدقة في دورة الرواتب والأجور:

أولاً: مفهوم الدقة في دورة الرواتب والأجور:

تتضمن دورة الرواتب والأجور توظيف جميع العاملين ودفع رواتبهم بغض النظر عن تصنيف أو طرق تحديد الأجر. ويشمل "العاملين" كل الذين يعملون بمرتب ثابت، بالإضافة إلى عمولة، والذين يعملون بمرتب شهري ووقت إضافي أو دون وقت إضافي. ومن العاملين أيضاً رجال البيع الذين يعملون وفقاً للعمولة والعاملون بالمصنع والعاملون النقابيون الذين تُدفع مستحقاتهم على أساس ساعات العمل.

وتعد هذه الدائرة هامة لعدة أسباب:^{١٠٦}

أولاً: تشكّل المرتبات، والأجور، وضرائب دخل العاملين، وباقي التكاليف التي يتحملها رب العمل مصروفات رئيسية في جميع الشركات.

ثانياً: تعد تكلفة العمل عاملاً هاماً لتقييم المخزون في الشركات الصناعية وشركات المقاولات، إذ يمكن أن يؤدي التبويب والتخصيص غير الملائمين للعمل إلى وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية في صافي الدخل.

أخيراً: تعد الأجور أحد الجوانب التي يمكن أن يُفقد فيها جزء كبير من موارد الشركة بسبب عدم الكفاءة أو السرقة عن طريق الغش.

تتمثل الدقة في هذه الدائرة في نقاط مهمة هي:^{١٠٧}

- أن تكون جميع الرواتب والأجور محسوبة على أساس معدلات أجور وساعات عمل صحيحة، وقد حسبت بدقة ولخصت وصنّفت في حسابات الأستاذ العام على نحو مناسب.
- وأن تكون جميع الاقتطاعات والإضافات قد سجلت تسجيلاً مناسباً في حسابات الأستاذ العام، و قد حولت إلى وسائط مقروءة من قبل الحاسوب كما أُدخلت إدخالاً صحيحاً إلى الحاسوب.

^{١٠٦} عبد القادر اللبسطي، محمد، "المراجعة المدخل المتكامل"، مرجع سابق، ص ٧٢٤.
^{١٠٧} حسين القاضي، عصام قريط، "مراجعة الحسابات الإجراءات"، مرجع سابق، ص ٣١٤.

ثانياً: الفرق بين دورة الرواتب والأجور وبين الدوائر الأخرى:^{١٠٨}

- للأجور فئة واحدة من العمليات المالية في حين تشمل معظم الدوائر فئتين من العمليات المالية على الأقل، فعلى سبيل المثال تشمل دائرة المبيعات والتحصيل كلاً من العمليات المالية للمبيعات والنقدية المحصلة، وغالباً ما تتضمن مردودات المبيعات وشطب الحسابات غير القابلة للتحصيل، بينما تتضمن الأجور فئة واحدة؛ لأن الحصول على الخدمات التي يقدمها العاملون، ودفع المقابل لهذه الخدمات من خلال الأجور يكون في فترة زمنية قصيرة.
- العمليات المالية للأجور تعد أكثر أهمية بكثير من الحسابات المرتبطة بقائمة المركز المالية، إذ تنتم الحسابات المرتبطة بالأجور بالصغر مثل الأجور المستحقة والضرائب المستحقة بالمقارنة مع القيمة الإجمالية للعمليات المالية في السنة.

ثالثاً: الوظائف والمستندات والدفاتر والرقابة الداخلية المرتبطة بالدائرة:^{١٠٩}

- ١- الأفراد والاستخدام:

تقوم إدارة الأفراد بإجراء المقابلات وتعيين الأفراد المؤهلين. وتعد الإدارة أيضاً مصدراً مستقلاً للسجلات وإجراء التحقق الداخلي فيما يتعلق بالمعلومات الخاصة بالأجور.
- سجلات الأجور: هي سجلات تتضمن بيانات مثل تاريخ التوظيف، ونتيجة اختبار الأفراد، ومعدلات الأجور المدفوعة، والاستقطاعات المرخص بها، وتقييم الأداء، وإنهاء العمل.
- نموذج الاستقطاعات المرخص بها: هو نموذج لترخيص استقطاعات الأجور، ويشمل رقم الإعفاءات من ضرائب الدخل التي تُحتجَز.
- نموذج معدل الأجر المرخص به: هو نموذج لترخيص المعدل الذي يُدفع من خلاله الأجر. ويتمثل مصدر المعلومات في عقد العمل المرخص بواسطة الإدارة، أو بواسطة أعضاء مجلس الإدارة في حالة المديرين.

الرقابة الداخلية:

تتمثل أكثر أنواع الرقابة الداخلية أهمية - من منظور المراجعة - في إطار الأفراد في الوسائل الرسمية لإبلاغ الأفراد المسؤولين عن ضبط الوقت وإعداد الأجر للموظفين الجدد، والترخيص

^{١٠٨} عبد القادر اللبسطي، محمد، "المراجعة المدخل المتكامل"، مرجع سابق، ص ٧٢٥.

^{١٠٩} عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، علي أبو الحسن، "الرقابة ومراجعة الحسابات"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ١٩٨٩، ص ٨٢٥.

بمعدلات الأجر الأولية والتغيرات الدورية التي تطرأ عليها، وتاريخ إنهاء العمل للأفراد الذين تستغني عنهم الشركة. ويعد الفصل بين الواجبات أمراً هاماً جداً كجزء من هذه الأنواع للرقابية. ولا يمكن لأي فرد له حق التعامل مع بطاقات الزمن، وسجلات الأجور أو الشيكات أن يقوم أيضاً بالتعامل مع سجلات الأفراد. ويتمثل النوع الثاني الهام من الرقابة الداخلية في الفحص الملائم لكفاية العاملين الجدد ومدى الوثوق بهم.¹¹⁰

٢- تسجيل الزمن وإعداد الأجور:

تعد هذه الوظيفة من أهم الوظائف في مراجعة الأجور لأنها تؤثر مباشرة في مصروف الأجر بالفترة. وهي تتضمن إعداد بطاقات الزمن بواسطة العاملين، وتلخيص وحساب إجمالي الأجر، والاستقطاعات، وصافي الأجر، وإعداد شيكات الأجور، وإعداد سجلات الأجور. ولابد من وجود رقابة داخلية جيدة لمنع حدوث تحريفات في كل نشاط من هذه الأنشطة.

- بطاقة الزمن: مستند يوضح الوقت الذي بدأ العامل فيه العمل، والوقت الذي انتهى فيه من العمل في كل يوم وعدد الساعات التي عمل العامل فيها. وتعدّ للعديد من العاملين بطاقة الزمن على نحو تلقائي بواسطة الساعة الزمنية. و عادة تُسلم البطاقات الزمنية كل أسبوع، و في العصر الحالي يكون ذلك إلكترونياً على الحاسوب.

- يومية الأجور: دفتر يومية تُسجّل فيه شيكات الأجور، وفيه عادة يوضّح كلٌّ من إجمالي الأجر، والمبالغ المحتجزة، وصافي الأجر. ويُحصّل على يومية الأجور في أي فترة زمنية من العمليات المالية للأجور المدرجة في ملفات الحاسب الإلكتروني. وتُدرج أيضاً التفاصيل بدفتر اليومية في الملف الرئيسي للأجور. ويكون ترحيل إجماليات دفتر اليومية إلى الأستاذ العام بواسطة الحاسب الإلكتروني.

- الملف الرئيسي للأجور: هو ملف تُسجّل فيه كل عملية مالية للأجور لكل موظف مع الاحتفاظ بإجمالي الأجور المدفوعة للموظف حتى السنة الحالية. ويتضمن سجل كل موظف إجمالي الأجر في كل فترة للأجور والاستقطاعات من إجمالي الأجر وصافي الأجر ورقم الشيك والتاريخ. و يُحدّث الملف الرئيسي من ملفات العمليات المالية للأجور بالحاسب الإلكتروني.

¹¹⁰ James A. Hall, " **Accounting Information Systems**", 4th. Ed, engage learning, south western, USA, 2008, page 288.

ويجب أن يتساوى إجمالي الدخول المستحقة بالملف الرئيسي مع الرصيد الكلي لإجمالي الأجر في الحسابات المختلفة بالأستاذ العام.

الرقابة الداخلية:

تتضمن الرقابة الداخلية للزمن المثبت في بطاقة الزمن استخدام الساعة أو أي طريقة أخرى للتحقق من أن العاملين يحصلون على الأجر المناسب لعدد الساعات التي عملوا فيها. ولا بد من رقابة لمنع أي فرد من إثبات ساعات عمل لعدد من العاملين أو إثبات بيانات كاذبة في بطاقة الزمن.^{١١١}

ويمكن مراقبة الملخصات والعمليات الحسابية للأجور عن طريق:

- وجود سياسات محددة بدقة في إدارة الأجور.
- الفصل بين الواجبات لتوفير فحص مقطعي تلقائي.
- تسوية ساعات الأجر مع السجلات المستقلة للإنتاج.
- إجراء التحقق الداخلي لجميع البيانات الهامة.

وتشمل الرقابة لإعداد شيكات الأجور منع الأشخاص المسؤولين عن إعداد الشيكات من أن يتوافر لهم إمكانية التعامل مع البطاقات الزمنية، وتوقيع أو توزيع الشيكات، أو إجراء تحقق محايد لمخرجات الأجور. ويجب أن تكون الشيكات سابقة الترخيم، ويكون التحقق منها من خلال إجراءات محايدة للتسوية مع البنك.

٣- دفع الأجور:

يجب توقيع وتوزيع الشيكات على نحو ملائم لمنع سرقة الشيكات.

شيك الأجر: هو شيك يُكْتَبُ للعامل لدفع ما يقابل الخدمات التي أداها. ويعد إعداد الشيك جزءاً من وظيفة إعداد كشف الأجور، ولكن يجب ملاحظة أن التوقيع المرخص به على الشيك يجعل من الشيك أصلاً من الأصول. وتمثل القيمة التي يحرر بها الشيك الأجر الإجمالي بعد خصم كل من الضرائب والاستقطاعات الأخرى. ومن المتعارف الآن إيداع الأجر مباشرة في حسابات العاملين بالبنك.

^{١١١} عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، علي أبو الحسن، "الرقابة ومراجعة الحسابات"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ١٩٨٩، ص ٨٤٥.

الرقابة الداخلية:

يجب أن تعمل الرقابة للشيكات على حصر الترخيص بتوقيع الشيكات على العاملين المسؤولين فقط الذين لا يحق لهم التعامل مع ضبط الوقت أو إعداد الأجر، و يجب أن تشمل الرقابة للشيكات توزيع الأجر بواسطة شخص لا يتدخل في أداء وظائف الأجر الأخرى، و الاسترجاع الفوري للشيكات التي لم يتسلمها أصحابها وإعادة إيداع قيمتها. وفي حال استخدام آلة لتوقيع الشيكات بدلاً من التوقيع اليدوي يجب اتباع نفس الأنواع من الرقابة كما يجب مراقبة آلة توقيع الشيكات مراقبة شديدة.^{١١٢}

٤- الإقرار الضريبي للأجر:

تسلم النماذج إلى الوحدات الحكومية بالمستويات المحلية، وتختلف طبيعة وتاريخ كل نموذج وفقاً لنوع الضريبة.

وهذا الجدول يلخص المذكور على النحو التالي:

الجدول رقم (٣)

فئة العملية المالية	الحسابات	الوظائف	المستندات والدفاتر
- الأجر.	- الأجر النقدية. - جميع حسابات مصرف الأجر. - جميع حسابات الأجر التي احتجزت. - جميع حسابات الأجر المستحقة.	- الأفراد والتشغيل. - إعداد الأجر وضبط الوقت. - دفع الأجر.	- دفاتر الأفراد. - نموذج الاستقطاعات المرخص بها. - نموذج معدل الأجر المرخص به. - بطاقة الزمن. - تذكرة وقت العمل. - يومية الأجر. - الملف الرئيسي للأجر. - شيك الأجر.

¹¹² James A. Hall ، " **Accounting Information Systems**", 4th. Ed, engage learning, south western, USA, 2008, page 290.

- الإقرار الضريبي للأجور.			
---------------------------	--	--	--

وثمة أمور يجب ملاحظتها ومراجعتها للحصول على الدقة في هذه الدورة، وهي على النحو التالي:

- الأجور التي لا أساس لها:

وهي عبارة عن عمليات احتيال يمكن أن يتبعها العاملون للاحتيال على الشركة في جانب الأجور على نحو جوهري. وقد عمل الباحث على مناقشة الأنواع التالية: العاملين الوهميين والساعات غير الحقيقية.^{١١٣}

فأحياناً تصدر شيكات الأجور لأفراد لا يعملون بالشركة (عاملين وهميين) على نحو متكرر نتيجة للاستمرار في إصدار شيكات لعاملين بعد انقضاء فترة عملهم. وعادة ما يكون الشخص الذي يرتكب هذا النوع من الاختلاس متمثلاً في: مسجل الأجور، أو رئيس العمال، أو عامل زميل، وربما يكون العامل السابق نفسه.^{١١٤}

الرقابة الداخلية:

يجب أن تكون في الشركة إجراءات لاختبار العمالة الوهمية من خلال تتبع تسجيل عمليات مالية مختارة في يومية الأجور لإدارة الأفراد لتحديد: هل كان العمال يعملون بالشركة فعلاً خلال الفترة التي صُرِفَت الأجور فيها. ويمكن مقارنة التوقيع على الشيك الملغى لأحد العمال مع التوقيع المرخص به على الأشكال المرخص بها لحذف الاستقطاعات من العامل.^{١١٥}

ويتمثل الإجراء الذي يُستخدَم لإجراء معالجة مناسبة لإنهاء عقود العمال في اختيار عدد من الملفات من سجلات إدارة الأفراد تخص العاملين الذين أنهيت عقودهم هذا العام لتحديد: هل حصل عامل منهم على مقابل إنهاء العقد بما يتفق مع سياسة الشركة؟ و هل كان هناك استمرار في دفع الأجر للعمال الذين أنهيت عقودهم. ولذلك تُفحص سجلات الأجور في الفترة التالية للتحقق من أنه

^{١١٣} حسين القاضي، عصام قريط، "مراجعة الحسابات الإجراءات"، مرجع سابق، ص ٣١٧.

^{١١٤} عبد القادر البسطي، محمد، "المراجعة المدخل المتكامل"، مرجع سابق، ص ٧٢٥.

^{١١٥} عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، علي أبو الحسن، "الرقابة ومراجعة الحسابات"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ١٩٨٩، ص ٨٣٠.

لا يُدفع للعامل بعد إنهاء عقده. ومن الطبيعي أن لا يكون هذا الإجراء فعالاً إذا لم تُبلغ إدارة الأفراد بإنهاء العقود.

تسجيل الساعات غير الحقيقية:

تُسجل ساعات العمل غير الحقيقية عندما يحدد العامل ساعات العمل على نحو يزيد على ما قام به من عمل فعلاً.

الرقابة الداخلية: تسوية الساعات الإجمالية المدفوعة وفقاً لسجلات الأجور مع سجل محايد لساعات العمل.

- الرواتب والأجور المستحقة:

تظهر الرواتب والأجور المستحقة عندما لا يُدفع إلى العاملين عن الأيام أو الساعات القليلة التي كان فيها اكتساب الأجر حتى الفترة التالية. وعادة ما يتسلم الأفراد الرواتب الثابتة الخاصة بهم في ما عدا الوقت الإضافي عن اليوم الأخير بالشهر، ولكن عادة لا تُدفع الأجور عن الساعات التي عملها العاملون الذين يعملون بالساعة والتي تخص عدة أيام عند حلول نهاية السنة المالية.

وتتوقف صحة الفاصل الزمني والدقة للأجور والرواتب المستحقة على سياسة الشركة التي يجب اتباعها على نحو متسق من عام إلى آخر. وتحسب بعض الشركات بدقة الساعات التي ستدفع الأجر عنها عندما يكون اكتساب الأجر في الفترة الحالية مع القيام بالدفع في الفترة التالية، بينما تقوم شركات أخرى بحساب تناسب تقريبي للأجر.

- العمولات المستحقة:

تُتبع نفس المفاهيم التي استُخدمت في التحقق من المرتبات والأجور المستحقة في إطار العمولات المستحقة، ولكن عادة ما يكون من الصعب دائماً التحقق من المستحقات لوجود العديد من الأنواع المختلفة من الاتفاقيات بين الشركات ورجال البيع وباقي العاملين الآخرين الذين يعملون بنظام العمولة. وللتحقق من العمولات المستحقة، يكون من الضروري أولاً تحديد طبيعة اتفاق العمولة وبعدئذ يكون اختبار العمليات الحسابية بناءً على ما ورد في الاتفاق. ومن الإجراءات المهمة أيضاً وجوب إجراء مصادقة مباشرة مع العاملين بشأن القيم المستحقة.

- العلاوات المستحقة:

في العديد من الشركات تكون العلاوات غير المدفوعة في نهاية العام الخاصة برجال الإدارة والعاملين عنصراً هاماً قد ينتج عن عدم تسجيله وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية، ويكون التحقق من المستحقات المسجلة من خلال إجراء مقارنة مع القيمة المرخص بها في محاضر اجتماعات مجلس الإدارة.

- دفع المستحقات عن الإجازات والمرض والمنافع الأخرى:

يعد أتساق المستحق من هذه الالتزامات قياساً بما يقابلها في السنة السابقة امراً هاماً يُؤخذ في الاعتبار عند تقييم مدى صدق هذه القيم. ويجب أن يكون في الشركة سياسة خاصة بتسجيل الالتزامات، يجب أن تتفق مع نشرة معايير المحاسبة المالية التي تتعلق بما يقابل الغياب عن العمل.

نستطيع تلخيص خطوات الرقابة الداخلية التي تعمل على دقة هذه الدورة على النحو التالي:

- ١- موافقة رئيس العمال على بطاقات الزمن.
- ٢- استخدام ساعة الوقت لتسجيل الزمن أو أي طريقة أخرى لحساب الزمن الذي قضاه العمال.
- ٣- وجود ملف ملائم للإفراد سواء أكان ورقياً أم إلكترونياً.
- ٤- الترخيص بالعمل.
- ٥- الفصل الملائم للواجبات بين الأفراد، وضبط الوقت، والنفقات الخاصة بالأجور، ومحاسبة الرواتب والأجور، وتوزيع الأجور.
- ٦- التحقق من سجلات إدارة الموارد البشرية بشأن العمال المنقطعين والعمال الجدد.
- ٧- التحقق من إعداد جدول الدوام والأرقام الواردة فيه من خلال مطابقة الوقت المنقضي مع بطاقات الزمن للعمال.
- ٨- الترخيص بإصدار الشيكات.
- ٩- التقييم المسبق لشيكات الأجور والمحاسبة عنها.
- ١٠ - إعداد محاييد للتسوية مع البنك.
- ١١ - التحقق الداخلي من العمليات الحسابية والقيم.
- ١٢ - مقارنة الإجماليات المجموعة مع تقارير ملخصة بالحاسب الإلكتروني.

١٣- الترخيص بمعدلات الأجر أو المرتب أو العمولة.

١٤- الترخيص بالاستقطاعات بما في ذلك القيم الخاصة بالتأمين.

١٥- وجود دليل ملائم للحسابات.

المبحث الرابع: الدقة في دورة المخزون والمستودعات:

أولاً: مفهوم الدقة في دورة المخزون والمستودعات:

يأخذ المخزون أشكالاً متعددة بناءً على طبيعة العمل، ففي تجارة التجزئة أو الجملة يتمثل معظم المخزون السلعي في السلع المملوكة والمتاحة للبيع، أما في المستشفيات فيشمل المخزون الأغذية، والأدوية، والمعدات الطبية، و في الشركات الصناعية يشمل المخزون: المواد الخام، والأجزاء التي اشترتها، والتوريدات التي تستخدم في الإنتاج، والمنتجات الخاضعة للتشغيل التي تصنع، والبضاعة التامة الصنع المتاحة للبيع. وقد ناقش الباحث في هذا الفصل المخزون السلعي في الشركات الصناعية.^{١١٦}

تتكون دورة المخزون السلعي والمستودعات من نظامين يرتبطان معاً على نحو وثيق، يشمل أحد النظامين التدفق الفعلي للبضاعة ويشمل النظام الثاني التكاليف المرتبطة. وحيثما ينتقل المخزون خلال الشركة يجب أن تكون رقابة كافية لكل من الانتقال الطبيعي للبضاعة والتكاليف المرتبطة بها؛ لأنه إن كانت رقابة جيدة للمخزون سيؤدي ذلك إلى ضبط كل العمليات والأنشطة التي تكون في هذه الدورة، والحصول على أرقام دقيقة في المركز المالي وقائمة الدخل التي تخص هذه الدورة. وهذا - من ثم - ما يبحث عنه الباحث، وهو كيفية عمل الرقابة الداخلية للمخزون للحصول على تعزيز في دقة التقارير المالية.^{١١٧}

و يجب أن تكون أيضاً رقابة داخلية للمخزون من أجل منع السرقة والاختلاس والحفاظ على بقاء المستودع في وضع آمن.

وسيتعرض الباحث في هذا الفصل من الدراسة لمفهوم دقة دورة المخزون السلعي ووصف عملية الدورة والوظائف والمستندات والسجلات والرقابة الداخلية المرتبطة بها للحصول على أرقام دقيقة.

^{١١٦} عبد القادر البسطي، محمد، "المراجعة المدخل المتكامل"، مرجع سابق، ص ٨٣٩.

^{١١٧} سطاتم بن عبد العزيز المقرن، "تصميم أنظمة الرقابة الداخلية"، ديوان المراقبة العامة، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٥، ص ٣٧.

تتمثل هذه الدقة في النقاط التالية:

١- أن تكون السجلات الدائمة لسجلات الجرد المستمرة صحيحة حسابياً وتتفق مع حسابات مراقبة المخزون في الأستاذ العام.

٢- تكلفة المبيعات مبنية على تكاليف وكميات دقيقة، وقد لُحِصت ورُحِّلَت لحسابات تكلفة المبيعات والمخزون وجعل حسابات المخزون دائنة عند الاقتضاء.

و إجراءات الرقابة الداخلية لهذه الدورة مهمة جداً، ويجب أن تعمل على دقة تحويل الموارد المتمثلة في المستلزمات السلعية والأجور والمصروفات غير المباشرة إلى منتجات تحت الصنع، وذلك عن طريق حوامل التكاليف المختلفة من أنشطة ومراكز.

ثانياً: وصف دورة المخزون والمستودعات، والوظائف، والمستندات، والسجلات والرقابة الداخلية المرتبطة بها.

- أمر الشراء:

تُستخدَم طلبات الشراء بإصدار أوامر تتعلق بعناصر المخزون، وتكون إعادة الطلب عندما يصل المخزون السلعي إلى مستوى محدد مقدماً بواسطة أفراد المخازن أو الحاسب الإلكتروني. وقد يكون إصدار الأوامر للحصول على المواد الخام اللازمة لإنتاج أوامر العملاء، أو قد يكون إصدار الأوامر وفقاً للجرد الدوري للمخزون بواسطة شخص مسؤول. وبغض النظر عن الطريقة المتبعة يكون إجراء الرقابة لها على طلبات وأوامر الشراء المرتبطة بها كجزء من دورة المشتريات.

- استلام المواد الخام:

يعد استلام المواد الخام التي طُلبت جزءاً من دورة المشتريات أيضاً، ويجب فحص المواد الخام التي استُلمت للتعرف على الكمية والجودة. وتصدر إدارة الاستلام تقرير الاستلام الذي يصبح جزءاً أساسياً من التوثيق قبل إتمام الدفع. وبعد الفحص يكون إرسال المواد الخام إلى المخزن وعادة ما يكون إرسال مستندات الاستلام إلى إدارة الشراء والمخزن وإدارة الدائنين. ويجب وجود رقابة ومحاسبة لكافة المستندات التي تُنقل.

- تخزين المواد الخام:

عند استلام المواد الخام تُخزَّن في المخازن حتى الاحتياج إليها في الإنتاج. ويكون إصدار المواد الخام من المخزن إلى الإنتاج بناءً على تقديم: طلب للمواد الخام مصدق عليه من شخص مناسب في موقع مسؤول، ويُحدَّد فيه نوع وكمية المواد الخام المطلوبة، وتُستخدَم مستندات الطلب في تحديث الملف الرئيسي للمخزون المستمر وفي إجراء النقل الدفترى من حسابات المواد الخام إلى حسابات الإنتاج تحت التشغيل.

- تشغيل البضاعة:

يتنوع جزء التشغيل في دائرة المخزون والمستودعات تنوعاً كبيراً من شركة إلى أخرى. ويكون تحديد العناصر والكميات التي ستنتج بوجه عام بناءً على أوامر محددة من العملاء وتنبؤات المبيعات ومستويات المخزون من الإنتاج التام ودورات الإنتاج الاقتصادية، و على نحو عام تُخصَّص إدارة منفصلة لمراقبة الإنتاج لتحمل مسؤولية تحديد نوع وكميات الإنتاج. وفي حال وجود إدارات مختلفة للإنتاج يجب الاحتياط عند المحاسبة على الكميات المنتجة والمراقبة للنفاية ومراقبة الجودة والحماية الفعلية للإنتاج تحت التشغيل. ويجب أن تعد إدارة الإنتاج تقارير عن الإنتاج والنفاية لتعكس المحاسبة تحركات المواد الخام في الدفاتر وتُحدَّد تكاليف الإنتاج على نحو دقيق.

- تخزين الإنتاج التام:

عند استكمال المنتجات التامة بواسطة إدارة الإنتاج تُوضع في المخزن انتظاراً لشحنها. وفي الشركات التي تكون فيها رقابة داخلية جيدة يُوضع الإنتاج التام تحت رقابة طبيعية في أماكن منفصلة بحيث يُحدَّد التعامل معها مع أشخاص محددين. وتعد الرقابة للإنتاج التام غالباً جزءاً من دائرة المبيعات والمقبوضات النقدية.

- شحن المنتجات التامة:

يعد شحن المنتجات التامة جزءاً متمماً لدورة المبيعات، ويجب الترخيص بأيّ شحن أو نقل للمنتجات التامة من خلال إعداد مستند شحن يُصدَّق عليه بوجه مناسب. وقد نوقشت إجراءات الرقابة الداخلية لهذا القسم في الفصول السابقة.

- الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر:

تعد الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر أحد السجلات التي تُستخدم للمخزون، وعادة ما يكون الاحتفاظ بسجلات مستقلة منفصلة للمواد الخام والمنتجات لتامة.

وتحتوي الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر فقط على المعلومات الخاصة باقتناء وحدات المخزون والوحدات المباعة والوحدات بالمخزن.

وفيما يتعلق بحياسة المواد الخام يكون تحديث الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر تلقائياً عند اقتناء المخزون كجزء من تسجيل الحيازة. ومن الأمور الهامة جداً في تسجيل كميات المخزون فتح بطاقات لمواد المخزون عند أمين المستودع وتحديثها عند كل عملية إدخال وإخراج من المستودع سواء أكان المستودع أو المخزن لمواد أولية أم لمواد تحت الصنع أم لمواد تامة الصنع.

ثالثاً: كيفية الرقابة الداخلية لدورة المخزون السلعي والمستودعات وتعزيز دقتها:

لكل شركة وضع يختلف عن شركة أخرى، لكن الباحث هنا يذكر أموراً هامة جداً لإجراءات الرقابة الداخلية لهذه الدورة التي يجب أن تكون في معظم الشركات، وهي:

١- الفصل بين الواجبات (بين الحيازة المادية للأصول ومسؤولية التسجيل المتعلق بها) خاصة

بين الخط الساري إلى خط الإنتاج، ومن خط الإنتاج إلى مستودع المواد التامة الصنع.^{١١٨}

٢- يجب أن تعمل الشركة على إعداد مذكرات إدخال وإخراج بين المستودعات إذا كان بين

المستودعات مناقلة، ويجب أن يكون توقيع من الشخص المسؤول على هذه الإخراجات

والإدخالات، وأن يكون هناك مطابقة دورية من قبل شخص مستقل بين الإدخال من مستودع

والإخراج من مستودع آخر، مع الجرد الفعلي لهذه المناقلة.

٣- عند طلب المواد من مستودع المواد الخام أو أي مستودع في الشركة يجب أن يكون طلب

وتوقيع الشخص المختص عليه، ويجب ترقيم هذه الطلبات لاكتشاف أي غش.^{١١٩}

¹¹⁸ Linda McDaniel, Roger D.Martin and Laureen A Maines ,” Evaluating financial Reporting Quality: the effects of financial expertise vs , the accounting review, vol 77 , 2002, pp 139

¹¹⁹ محمد عبد القادر اللبسطي، مرجع سابق، ص ٨٥٠.

٤- يجب أن تكون بطاقات لمواد المستودع تدقق باستمرار من قبل شخص مستقل عن المخزن، وملاحظة الجرد الفعلي ومقارنتها مع بطاقات المواد ومع حسابات المخزون على الحاسب الإلكتروني.^{١٢٠}

٥- يجب أن يسجل محاسب تكاليف المواد الحسابات وفقاً لإشعارات الإخراج من المستودعات ومطابقتها مع تقارير الإنتاج وتقارير المواد المستخدمة في الإنتاج.^{١٢١}

٦- يجب أن تكون رقابة داخلية جيدة لأسعار المواد (تسعيرها) لأن لها أثراً مهماً جداً في عملية تسعير الإنتاج التام الصنع وفي محاسبة التكاليف.

٧- يجب وجود دليل حسابات خاص بالمواد (دليل المواد) ملائم لطبيعة الشركة ومقسم إلى مستودعات في الشركة.

يمكن تلخيص الفصل في الأسئلة التالية:

- هل هناك فصل في الواجبات (بين أمناء المستودعات وبين خطوط الإنتاج)؟
- وهل هناك دليل مواد مناسب وملائم لطبيعة الشركة؟
- هل هناك بطاقات مواد تخص كل مادة في المستودع؟
- هل يعدُّ أوامر الإنتاج (التشغيل) أشخاص مخوّلون؟
- هل ترقيم أوامر الإنتاج مسبقاً؟ وهل يجري تتبع تسلسل الأرقام؟ وهل تحفظ أوامر التشغيل الفارغة في مكان أمين؟
- هل يطابق بين مناقلات المستودعات بعضها ببعض شخص مستقل؟
- هل تُدخل مردودات المواد بأمر تسليم أم دونه؟ وهل هذه الأوامر مرقمة ترقيماً تسلسلياً؟
- هل يعدُّ قائمة المستلزمات السلعية والقوة البشرية شخص مفوض؟
- هل تعد نماذج المستلزمات السلعية والبشرية مرقمة مسبقاً؟ وهل يجري تتبع هذه النماذج من حيث تتابع أرقامها؟ وهل تحفظ النماذج الفارغة في مكان أمين؟
- هل يُدقق بطاقات وقت الطلبية وطلبات تسليم المواد مدير الإنتاج بعد أن يعدّها مشرف العمال؟

^{١٢٠} حسين القاضي، عصام قريط، مرجع سابق، ص ٣٤٠.

^{١٢١} سطاتم بن عبد العزيز المقرن، مرجع سابق، ص ٤٠.

- هل هذه البطاقات مرقمة سلفاً؟ وهل يجري تتبع عدم تتابع الأرقام المتسلسلة؟ وهل تتاح هذه البطاقات فقط للشحن المسؤول؟
- هل يُدقق تقارير العمل المباشر والمواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج مدير الإنتاج بعد أن يعدّها مشرف الإنتاج في كل أسبوع؟
- هل يتحقق محاسب التكاليف من تتبع الأرقام في إشعارات الإخراج؟
- هل يُبلغ مسؤول التكاليف عن الفروق بين إشعارات إخراج المواد وتقارير المواد المستخدمة في الإنتاج؟
- هل يكون التحقق والمطابقة بين البضاعة التامة الصنع المستلمة من المخازن والمنتجات التامة المخرجة من الإنتاج؟
- هل يُدقق خلاصة التكاليف مسؤول التكاليف؟

المبحث الخامس: الدقة في الأصول الثابتة:

تتمثل الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية على الأصول الثابتة فيما يلي:

- تحقيق الرقابة على استخدام الأصول الثابتة و حماية الأصول من سوء الاستخدام و تحقيق إمكانية مسألة و محاسبة المسؤولين عن هذا الاستخدام.
 - توفير البيانات التاريخية عن بعض الأمور مثل الصحة الحسابية، و تخصيص أعباء الإهلاك، و تسجيل الاستبعادات و ما إلى ذلك.
- ومن أجل التوصل إلى هذه الأهداف يتطلب الأمر أن تبدأ الخطوات من بداية التفكير بعملية الشراء وحتى نهاية الأصل، وإن عناصر الرقابة الداخلية على هذه الأصل تتمثل بالتالي:
- أولاً: الترخيص بالإنفاق الرأسمالي:**

إن لجوء المنشآت إلى إعداد الموازنات التخطيطية للإنفاق الرأسمالي هو نتيجة منطقية للزيادة المستمرة في الحاجة إلي الرقابة علي الإنفاق علي الموارد المالية بشكل عام و كذلك لحاجة المنشآت إلي تحقيق التوازن و التوافق بين التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة و أخيراً للضرورة الملحة لتخطيط العمليات المتعلقة بالأصول الثابتة بشكل شامل و علي مستوي الاحتياجات

الرأسمالية خلال الفترة ككل. و من ثم فإن المنشأة يجب أن تضع موازنة تخطيطية للإضافات الرأسمالية خلال الفترة المقبلة و أن يتم الالتزام بهذه الخطة بشكل دقيق.^{١٢٢}

ثانياً: المحاسبة على الإنفاق الرأسمالي:

يستلزم الأمر ضرورة التفرقة بين أنواع النفقات التي قد يتعرض لها الأصل خلال حياته فقد يتعرض الأصل لإنفاق بعض النفقات الإيرادية و أيضاً لبعض النفقات الرأسمالية و يستلزم الأمر وضع الإجراءات الكفيلة بالتحقق من التفرقة الدقيقة بينهما لما لهذه التفرقة.

النفقة الإيرادية: هي النفقة الصغيرة الحجم نسبياً، وتتم بصورة دورية خلال النشاط.

النفقة الرأسمالية: -هي نفقة كبيرة الحجم نسبياً يتوفر بالنسبة لها فاصل زمني بعيد بين فترات الإنفاق بحيث لا تنفق بصورة دورية و متكررة خلال دورة النشاط الواحد، و ذلك بهدف الحصول على منافع ذات أجل طويل يتعدى حدود الفترة المالية الواحدة.

ثالثاً: إمساك سجلات الأصول الثابتة:^{١٢٣}

بعد أن يصبح الأصل في حيازة المنشأة يجب الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية التفصيلية في أستاذ مساعد للأصول الثابتة ،حيث توجد صفحة لكل مفردة من مفردات الأصول تتضمن الترقيم المسلسل للأصل، و اسم الأصل، و نوعه، و مواصفاته، و مكانه، و يسجل في هذا السجل تاريخ حيازة الأصل في المنشأة، و ما يتعرض له الأصل خلال حياته من إضافات أو إستبعادات، قيمة الإهلاك و الصيانة المتعلقة بهذا الأصل. هذا ويمكن تحديد وظائف سجل الأصول الثابتة في الآتي:

- ١- وضع أرقام مسلسلة للأصول تسهل و تمكن من القيام بالجرد الفعلي لهذه الأصول و مثل هذا الجرد ضروري لتحديد ما إذا كان الأصل قد عطل أو تم تخريده أو بيعه بدون معالجته المعالجة السليمة في السجلات المحاسبية، و أيضاً لتحديد ما إذا كان الأصل قد تعرض للسرقة أو الضياع.

٢- يمكن هذا السجل من حساب أعباء الأصول بشكل دقيق.

٣- يمكن من توفير كافة المعلومات الكافية عن عناصر الأصول المختلفة مثل تكلفته الأصلية و مجمع إهلاكه ممّا يمكن من إجراء القيود الدفترية السليمة عند التصرف في الأصول.

^{١٢٢} عبد المنصف عبد العاطي، "برنامج المعايير الدولية للرقابة الداخلية"، مرجع سابق، ص ١٠٧.

^{١٢٣} المرجع السابق، ص ١٠٩.

٤- يبين هذا السجل ما طرأ على الأصول الثابتة من تطورات ، و ما تعرض له من إصلاحات و تحسينات و من ثم يمكن اكتساب خبرة من واقع هذه البطاقات يمكن أن تفيد كمرشد عند التفكير في شراء أصل مماثل أو الاستبدال في المستقبل.

٥- يحقق هذا السجل باعتباره أستاذ مساعد للأصول الثابتة إمكانية تحقيق الرقابة و الضبط الدوري عن طريق مقارنة مجموع هذه البطاقات مع إجمالي حساب كل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة بالأستاذ العام.

رابعاً: وضع الخطط الكفيلة بحماية و تحقيق أقصى كفاية من حيازة و تشغيل الأصول:

وتشمل هذه الخطط وضع إجراءات اضمن عملية تأمين هذه الأصول ضد السرقة والضياع والتلف، ووضع خطة التشغيل والصيانة، والمسؤول عنها، وخطة الاستهلاكات.

خامساً: الترخيص بالتخلص من الأصول:

يجب أن يتخذ قرار إزالة أو استبعاد الأصول من سلطة عليا بناء علي تقرير من جهة فنية يحدد عدم الصلاحية سواء من الناحية الفنية أو الاقتصادية، أو عدم الحاجة إلي الأصل، و ألا يترك قرار الإزالة أو الاستبعاد في يد سلطة من السلطات التنفيذية.^{١٢٤}

^{١٢٤} حسين القاضي، حسين دحود، عصام قريط ، " التدقيق الداخلي"، مرجع سابق، ص ٤١٦.

الفصل الخامس

الدراسة التطبيقية في الشركة (X)

أولاً: ملف تعريفى بالشركة:

تستهلك سورية كميات كبيرة من الشاي بالنسبة إلى التعداد السكاني مقارنة بالدول الأخرى، حيث يوجد فيها العديد من أنواع سلع الشاي والمعكرونة منها ما هو محلي ومنها ما هو عالمي. وتتنافس هذه الأصناف في السوق على صعيد النوعية والسعر، أما بالنسبة للشركة X فهي تعتمد على دخلها ومبيعاتها على مستويين وهما على الشكل التالي:

- النسبة الغالبية ، وهي الطبقة الفقيرة والمتوسطة ، وتمثل ٦٥% من السكان، و تعتمد عليها بنسبة ٢٥% من المبيعات.
- الطبقة فوق متوسطة والجيدة والغنية التي تمثل نسبة ٣٥% من السكان، وتعتمد عليها بنسبة ٧٥% من المبيعات.

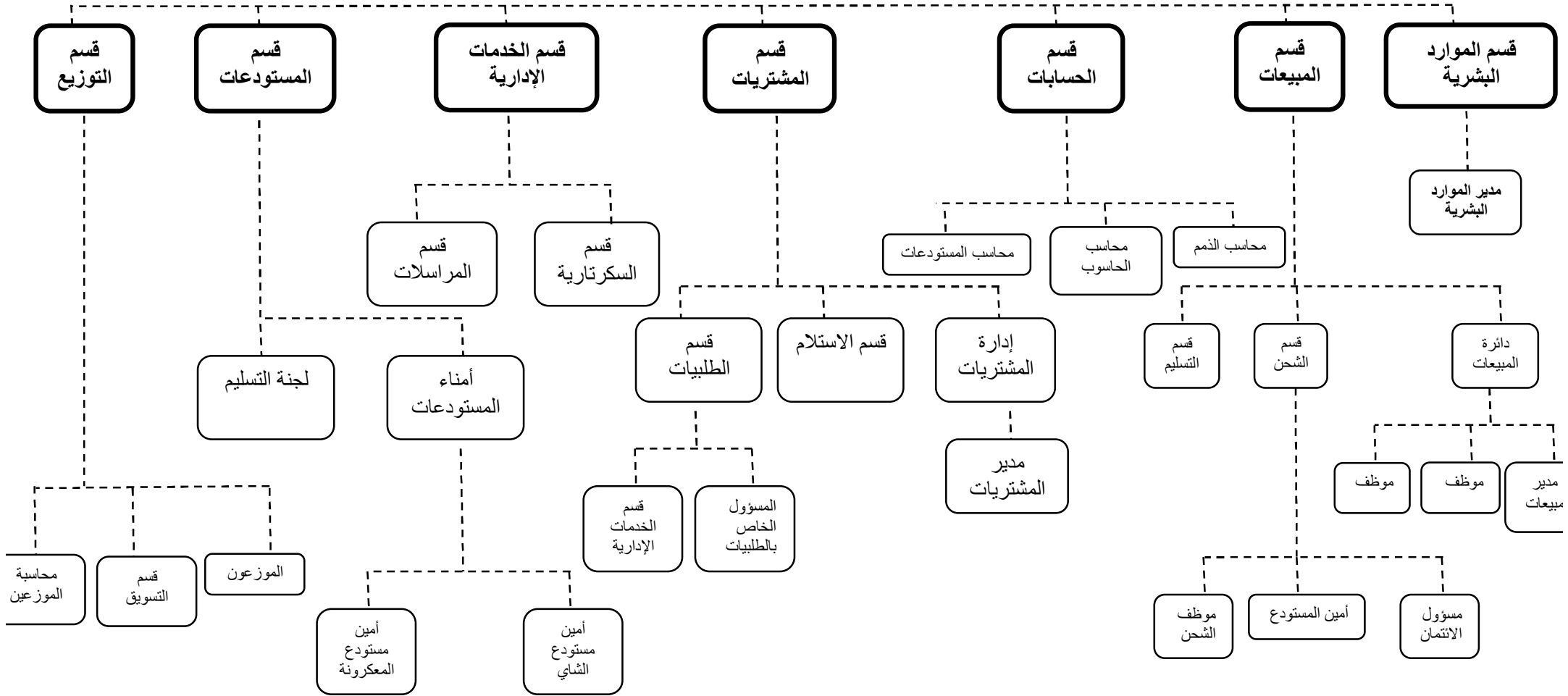
لذلك سيدرس الباحث الشركة X الموجودة في سورية. وقد أشير لها بهذه الإشارة للمحافظة على سرية العمل في هذه الشركة. وهي شركة تعمل في نطاق تجارة مادتي الشاي والمعكرونة. والشركة X شركة تضامنية يملكها عدة أشخاص عربيي الجنسية. و هذه الشركة هي وكيل للشاي الأصلي المصنوع في لندن ووكيل للمعكرونة المصنوعة في إيطاليا من النخب الأول. وهي من أكبر وأقوى الشركات الموجودة في سورية في بيع هذه المواد حيث تعمل على استيراد الشاي السيلاني الممتاز (النخب الأول) من لندن والمعكرونة الإيطالية (النخب الأول) من إيطاليا وتقوم ببيعه وتوزيعه في السوق السورية. و لهذه الشركة دور كبير في تعزيز تجارة الشاي والمعكرونة في سورية. أما بالنسبة لتابعة الشركة الخاضعة لهذه الدراسة تعتبر وكيلاً حصرياً من وكلاء الشركة الأم التي تصنع الشاي في لندن وترسله إلى الوكيل الحصري في سورية منذ ١٢ عاماً. أما في ما يتعلق بمادة المعكرونة فهي وكيل حصري جديد، فمنذ عام فقط تستورد المعكرونة من إيطاليا وتوزعه في أنحاء سورية. وقد حصلت هذه الشركة على شهادات تقدير وامتيان من خلال اشتراكها في المعارض السورية وبيعها الممتاز والمتطور خلال سنوات. وقد عقدت هذه الشركة الكثير من المؤتمرات في سورية، وحصلت على الكثير من شهادات الامتياز لنوعية وجودة السلعة التي تتعامل معها والمبيعات التي تحققها.

ثانياً: الهيكل التنظيمي للشركة:

سيقوم الباحث بدراسة وتحليل الهيكل التنظيمي للشركة وتحليل الأقسام فيها، ومدى الفصل بينها قبل البدء بدراسة نظام الرقابة الداخلية ودقة التقارير المالية وذلك على النحو التالي:

الهيكل التنظيمي للشركة

الإدارة العامة



الشكل رقم (١)

الهيكل التنظيمي:

- الإدارة العامة: الشركة هي ملكية أفراد (تضامنية) إذ يملكها عدة أشخاص عربيي الجنسية، و يقوم بدور المدير العام الشخص الذي يملك أكبر نسبة منها، كما يقوم بمراقبتها ووضع خطوات المراقبة والرقابة الداخلية فيها. و تكون الرقابة للأقسام التالية التي ترجع له على النحو التالي:
 ١. قسم الموارد البشرية: مؤلف من شخص واحد يدعى (مدير الموارد البشرية) يقابل الراغبين في العمل وخاصة الموزعين الذي يوزعون السلعة في سوق دمشق وفي المحافظات الأخرى. على أن هذا القسم يظلّ خاضعاً لسيطرة المدير العام الذي يطلع عليه اطلاعاً كاملاً.
 ٢. قسم المبيعات: يتفرع عنه في الشركة ثلاثة أقسام هي:
 - دائرة المبيعات: التي تعمل على بيع السلعة وانتقال الملكية من الشركة إلى الزبائن في السوق السورية سواء أكانوا محلات تجارية، أم موزعين، أم وكلاء في المحافظات الأخرى. ويشرف على هذه الدائرة (مدير مبيعات) يدرس عملية البيع مع الزبائن ومساعدين (موظفين) يعملان على تنسيق عمليات البيع مع مدير المبيعات. وكل هذه العمليات تكون تحت سيطرة المدير العام صاحب الائتمان الأخير.
 - قسم التسليم: يتولى هذا القسم في الشركة X تسليم البضاعة الموجودة في المستودعات وعدّها للزبائن ولقسم التسليم. ويتألف هذا القسم من أمين المستودع وعامل مساعد له.
 - قسم الشحن: يشرف على شحن البضاعة الموجودة في المستودعات إلى الزبائن المحليين والوكلاء في المحافظات الأخرى. ويتألف هذا القسم من صاحب الائتمان الذي يعطي الموافقة الأخيرة على عملية الشحن، وأمين المستودع الذي يعمل على إخراج البضاعة من المستودعات، وعمال الشحن الذين يعملون على نقل البضاعة من الشركة إلى شركات الشحن من أجل شحنها إلى الزبون أو الوكيل التابع للشركة.
 ٣. قسم الحسابات: يتولى تسجيل جميع العمليات التي تكون في الشركة. وتتألف هذه الدائرة من مايلي:
 - الإدارة المالية: التي تشرف على رقابة جميع العمليات في الشركة وتعمل على متابعة أموال الشركة واستخراج النتائج النهائية في الشركة (التقارير المالية: قائمة المركز المالية

وإيضاحاتها، وقائمة الدخل، وقائمة التدفقات المالية) وتعمل على التحليل المالي للشركة سواء أكان للمبيعات أم للمصاريف أم لغيرهما من الأمور الأخرى.

- محاسب الذمم: يتولى تسجيل المبيعات، وتسجيل قيمتها لحساب الشركة، ومتابعة أمور الزبائن وقيمها، ومتابعة استحقاق المبالغ، وتسجيل المقبوض من الزبائن، وتتم هذه الأمور على شكل ورقي وإلكتروني.

- محاسبة الكمبيوتر: لدى الشركة برنامج محاسبي (برنامج البازار للمحاسبة والمستودعات) تقوم المحاسبة بتسجيل جميع العمليات في الشركة: المبيعات و المشتريات و المصاريف و أمور الطلبات جميعها و الأمور الأخرى التي تخص الموزعين وغيرها..... الخ. وتعمل بإشراف المدير المالي.

- محاسبة المستودعات: لديه جميع أسماء المواد الموجودة على ملف في الحاسوب، ويتولى تسجيل جميع المواد الداخلة أو الخارجة من المستودعات و مراقبة المستودعات وجردها نهائياً، وأيضاً تتم بشكل ورقي حيث لكل مادة بطاقة خاصة بها.

٤. قسم المشتريات: تقوم هذه الدائرة على شراء المواد (الطلبات) من لندن وإيطاليا، وهي تتألف مما يلي:

- المدير العام: يوافق على شراء المواد المطلوبة في المستودعات، وله القرار الأخير في الشراء.
- مدير المشتريات: ينسق مع أمناء المستودعات لمعرفة المواد الواجبة الشراء، ويقوم لهذه العملية بإعداد طلب شراء يرفعه إلى المدير العام للموافقة الأخيرة عليه، ثم يكون إرساله.
- قسم الطلبات: يهتم هذا القسم بمتابعة أمور الطلبية التي قامت الشركة بطلبها من الشركة الأم، ويتبع هذا القسم قسم الخدمات الإدارية المسؤول عن مراسلة الشركات الأم للشاي والمعكرونة.
- قسم الاستلام: يتولى هذا القسم استلام الطلبات (المواد) من الشركات الأم وعدها وفحصها. ويتألف مما يلي:

- دائرة المشتريات: التي تتولى مطابقة طلب الشراء مع أمر الشراء الذي عندها مع وثائق الشحن ومطابقتها من خلال الجرد الفعلي للمواد القادمة من الشركات الأم.

- لجنة الاستلام والفحص: مهمّة هذه اللجنة فحص المواد من حيث (الجودة، والعدد، والمواصفات، ورموز المواد..... الخ) وإعداد تقرير بالمواد الناقصة وجودة المواد.
- أمناء المستودعات: يطابقون المواد الداخلة إلى المستودعات ويسجّلون هذه المواد في البطاقة الخاصة بكل مادة.
- ٥. قسم المستودعات: هذا القسم يختص بإخراج وإدخال المواد التي في الشركة، وتسجيل البطاقات في المواد الخاصة بها، وترتيب المواد، والاعتناء بها. ويرجع إلى هذا القسم أمناء المستودعات التي تتألف ممّا يلي: (مستودع الشاي و مستودع المعكرونة) الموجودين بعيداً عن مركز الشركة، ولكل مستودع موظف يدعى (أمين المستودع).
- ٦. قسم الخدمات الإدارية: يختص هذا القسم بالعمليات الإدارية التي في الشركة، ويتألف ممّا يلي:
 - قسم السكرتارية: وهو مختص بتنسيق المعاملات وتوثيق (أرشفة) العمليات التي في الشركة من خدمات إدارية وعقود و طلبيات وغيرها من الأمور الهامة.
 - قسم المراسلات: مختص بمراسلة الشركات الأم سواء أكانت للعقود أم للطلبات أم للترجمة وغيرها.....الخ.
- و هذان القسمان يعملان بأمرة المدير العام (صاحب الشركة).
- ٧. قسم التوزيع: هذا القسم مختص بتوزيع وتسويق البضاعة في سوق دمشق ويتألف ممّا يلي:
 - الموزعين: في الشركة العديد من الموزعين الذين يوزعون السلعة (المعكرونة والشاي) في سوق دمشق بحسب المناطق.
 - قسم التسويق: الذي يعمل على تسويق السلع في السوق بالتنسيق مع الموزعين.
 - قسم محاسبة الموزعين: مختص بمحاسبة المواد المعطاة للموزعين والنقود المستلمة منهم و جرد البضاعة التي في السيارات والمحاسبة على النقص الموجود.

ثالثاً: دور الرقابة الداخلية في تعزيز دقة التقارير المالية في الشركة X:

من أجل فحص واختبار العمليات التي تتم في الشركة ولمعرفة مستوى الدقة فيها، يجب تقسيم الشركة إلى العديد من الدورات بناءً على الدارسة النظرية التي تشمل جميع العمليات فيها من خلال الدورات التالية:

١- دورة المبيعات.

٢- دورة المشتريات.

٣- دورة الرواتب والأجور.

٤- دورة المستودعات.

٥- الأصول الثابتة:

وسيحاول الباحث دراسة جميع هذه الدورات ودراسة إجراءات الرقابة الداخلية التي تعمل على تعزيز الدقة في كل من هذه الدورات، وسيحاول إيجاد نقاط القوة ونقاط الضعف التي تؤدي إلى تضليل في القوائم المالية المستخرجة في نهاية العام كما سيحاول وضع إجراءات تشمل جميع الإجراءات التي تعمل على تقوية الضعف الذي قد يوجد في كل دورة، وذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: دورة المبيعات في الشركة X:

أولاً: دراسة دورة المبيعات:

تمثل هذه الدورة أهمّ الدورات في الشركة؛ لأنها تمثل المصدر الأساسي لدخول النقد إلى المنشأة، أي: ليس لها مصادر أخرى تعمل بها للتدفق النقدي الداخل. ودورة الإيرادات في الشركة X هي مجموعة من الأنشطة في الأعمال التجارية التي تتجمع حول تبادل السلع مع العملاء نقدياً وبشكل آجل. و تتعامل الشركة مع الزبائن الذين يتعاملون مع الشركة في سوق دمشق بإجراء المعاملات معهم على أساس الائتمان، ويكون استلام النقدية منهم بعد شحن البضاعة لهم. أما التعامل مع الوكلاء في المحافظات الأخرى فيكون أولاً: تحويل النقود في البنك المتعامل مع الشركة ثم تسليم وشحن البضاعة لهم في أماكنهم. أما الموزعون فتسلم البضاعة لهم بشكل آجل في البداية ويقوم الموزعون بعدها بتسليم النقود للشركة بقيمة المبيعات في آخر اليوم، ويبقى الباقي في السيارات ذمة على الموزعين.

لذلك - ومن أجل هدف هذه الدراسة، وبيان دقة الأرقام الخاصة بدورة الإيرادات في الشركة - يجب دراسة إجراءات الرقابة الداخلية في كل دورة جيداً للحصول على أرقام دقيقة وفعالة يكون الاعتراف بها اعترافاً حقيقياً في القوائم المالية.

ومن ثمّ نستطيع أن نذكر أهداف دراسة هذه الدورة في الشركة X و مدى أثر نظام الرقابة الداخلية الفعال في دقة الأرقام التي تنتج في التقارير المالية على النحو التالي:

- ١- التعرف على المهام الأساسية والإجراءات التي تعمل بها الشركة في دورة الإيرادات.
- ٢- التعرف على الإدارات التي تشارك في دورة الإيرادات، وتتبع تدفق المعاملات والوثائق ومدى الفصل بينهما عند البيع.
- ٣- تحديد الوثائق والسجلات والحسابات التي توفر مسارات المراجعة، وتعزز الحفاظ على السجلات التاريخية ودعم عملية صنع القرار الداخلي والدقة والحفاظ على التقارير المالية.
- ٤- فهم نقاط الضعف والمخاطر المرتبطة بدورة الإيرادات والتعرف على الضوابط والإجراءات التي تقلل من هذه المخاطر.

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف يجب تقسيم هذا المبحث على النحو التالي:

- إجراءات البيع التي تعمل بها الشركة X والمخطط الموضح لذلك، والأقسام التي تشارك في العمليات.
- كيفية الحصول على الدقة في الأرقام التي تخص دورة المبيعات، من خلال أسئلة والقيام باختبار هذه الأسئلة عن طريق العينات.

ثانياً: إجراءات وخطوات البيع التي في الشركة X من واقع الرقابة الداخلية:

- لدراسة الدقة في دورة المبيعات من الضروري توضيح ودراسة إجراءات وخطوات البيع من أجل الكشف عن نقاط الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية، وتعزيزها من أجل الحصول على أرقام دقيقة تكشف عن الواقع الفعلي لمبيعات الشركة X. ومعرفة مدى الفصل بين الدوائر التي تتحكم في المبيعات وتسليمها واستلام النقدية. ولضرورة الدراسة قسم الباحث هذه الدورة إلى قسمين هما:
- إجراءات وخطوات البيع وتسليم البضاعة إلى الزبون.
 - إجراءات تحصيل النقدية من الزبون وتسجيلها.

وتكون إجراءاتها على النحو التالي:

١- تشغيل أوامر بيع الشاي والمعكرونة بالنسبة للزبائن والوكلاء:

تبدأ عملية البيع في الشركة X بناءً على طلب زبون أو وكيل من المحافظات الأخرى في سورية ورغبته في شراء إحدى المادتين (الشاي أو المعكرونة) كأمر شراء يرسل عبر الفاكس أو في اتصال هاتفي أو عبر البريد الإلكتروني أو غيرها من وسائل الاتصال....الخ، و يبقى أمر الشراء الصادر عن العميل وثيقة في الملف الذي يشير إلى وجود أمر بالفعل، وبعد ذلك تأخذ إجراءات تشكيل البيانات داخلياً مجراها إلى التنفيذ على النحو التالي:

يستقبل قسم السكرتارية طلب الشراء ويرسله إلى قسم المبيعات المسؤول عنه مدير المبيعات الذي يقوم بعدئذ بدراسة هذا الطلب من خلال مراسلة قسم المستودعات بالكمية المطلوبة وبالأسعار المحددة بالقوائم التي في الشركة. وبعد ردّ قسم المستودعات بوجود الكمية المطلوبة يعد قسم المبيعات أمر بيع ورقياً فيه الكميات المطلوبة على عدة نسخ:

- نسخة ترسل إلى العميل من أجل دفع القيمة الإجمالية.
- نسخة إلى قسم المستودعات.
- نسخة إلى قسم الائتمان ثم إلى قسم المحاسبة.
- نسخة للتوثيق (الأرشفة) تبقى في قسم السكرتارية أرومة.

(١) منح الائتمان:

يقوم مدير المبيعات بإخبار المدير العام (صاحب الشركة) باسم الزبون وبالكمية المطلوبة للبيع و بالأسعار المحددة، فيعمل المدير العام على دراسة هذا الطلب والموافقة على الائتمان إن كان الأمر ممكناً، لأنّ الشركة X ليس فيها قسم خاص للائتمان، فالمدير العام هو المسؤول عن هذا الأمر. والموافقة لا تقوم بإعداد أمر فيها بل يكون ذلك شفهيّاً.

(٢) إعداد الفواتير:

يقوم قسم المبيعات بإعداد الفواتير بعد الموافقة الشفهية على عدة نسخ توزّع على الأقسام المطلوبة. (موضحة في المخطط البياني)

(٣) إدارة المخازن:

يوجد في الشركة مستودعان: أحدهما يخص الشاي، والآخر يخص المعكرونة. و المسؤول عن هذه المستودعات شخص واحد، وهو المسؤول عن إخراج المواد من المستودع. لذلك بعد الموافقة

على الائتمان يرسل مدير المبيعات فاتورة البيع و أمر البيع إلى أمين المستودع، فيذهب أمين المستودع إلى المستودعات الموجودة في منطقة عقربة بريف دمشق البعيدة عن مركز الشركة في منطقة المزة في دمشق، ويعمل على إخراج البضاعة المطلوبة من المستودعات وعدها جيداً، وفحص الصناديق المغلفة من الشاي والمعكرونة والتحقق من عدد هذه الصناديق. ثمَّ يعد أمر تسليم مواد (مذكرة إخراج) موضحاً فيها اسم المادة، والكميات بالصناديق والقطع، ويكون فيها اسم الزبون (سواء أكان زبوناً محلياً أم وكيلاً) وتكون هذه الأوامر مرقمة ترقيمياً تسلسلياً ومؤرخة ويكون فيها من الأسفل اسم أمين المستودع وتوقيعه والشخص الذي استلم المواد وتوقيعه وتوقيع المحاسبة.

ويعدها على ثلاث نسخ إحداها تذهب إلى المحاسبة، والأخرى ترسل إلى الشحن، والأخيرة تبقى أرومة.

وهذا شكل امر التسليم الذي يعده أمين المستودع.

٤) قسم شحن البضاعة:

يعمل أمين المستودع على تسليم البضاعة إلى قسم الشحن الذي يتألف من موظف خاص بالشحن مع عاملين للمساعدة. ففيما يتعلق بالزبائن المحليين يقوم بنقل هذه البضاعة إلى مستودعات الزبون ثمَّ يحضر معه فاتورة من الزبون تكون مسعرة حسب السعر المتفق عليه مع القيمة الإجمالية المطلوبة منه. وترسل هذه الفاتورة إلى قسم المحاسبة لتسجيل الذمة في حسابات الشركة في قسم المدينين.

أما فيما يتعلق بالوكلاء في المحافظات الأخرى فيعمل على استلام البضاعة من أمين المستودعات وينقلها إلى شركات الشحن الخاصة لشحنها إلى المحافظة الخاصة بالزبون، ويحضر معه وثيقة الشحن الموضحة فيها عدد القطع وأسمائها التي أرسلت إلى الزبون. و تُصورُ نسختين: إحداها تبقى في قسم المبيعات، والأخرى ترسل إلى المحاسبة لمطابقة الوثيقة مع مذكرة الإخراج وطلب الشراء وأمر البيع وتسجيل الذمة في حساب الوكيل الخاص بحسابات الشركة والأخيرة ترسل إلى الزبون، والنسخة الأخيرة ترسل إلى العميل (الوكيل).

هذا، والوكيل يعمل على تحويل القيمة الإجمالية الخاصة بهذه الفاتورة إلى بنك بيمو الفرنسي الذي تتعامل معه الشركة قبل إرسال الفاتورة وشحنها.

(٥) إرسال الفواتير إلى العملاء:

فيما يتعلق بالزبائن المحليين في دمشق تقوم الشركة بإرسال الفواتير المطلوبة منهم بعد شحن البضاعة إليهم (أي: نقل ملكية المواد من الشركة إلى العميل) مع موظف جباية الأموال من الزبائن، ففي الشركة من ينقل المواد هو من يجلب المال من الزبائن، - و هذا موضوع سيناقتش لاحقاً - ، إذ يذهب الموظف إلى مكان الزبون ،ومعه فاتورة البيع موضحاً فيها سعر كلّ مادة والقيمة الإجمالية ومذكرة الإخراج التي أعدها أمين المستودع ،ويحضر القيمة إلى الشركة ويسلمها إلى أمين الصندوق الذي يُعدُّ فيها أمر قبض، ثم ترسل إلى قسم المحاسبة لتسجيل المذكور في حسابات الشركة.

أما فيما يتعلق بالوكلاء فيكون إخبار الوكيل بالمواد المخرجة من المستودع قبل شحنها بالأسعار المحددة للوكلاء والقيمة الإجمالية التي يترتب على الوكيل سدادها، فيحوّل المبلغ إلى بنك بيمو الفرنسي المتعامل مع الشركة. وبعد إحضار إشعار البنك الذي يبيّن القيمة التي تحولت إلى الشركة، يعمل موظف الشحن على شحن البضاعة إلى الزبون، مع العلم أن قيمة الشحن تتحملها الشركة لا الوكيل.

(٦) تشغيل وتسجيل الحساب:

بعد إرسال الوثائق التالية إلى قسم المحاسبة (فاتورة البيع، ووثيقة الشحن، وأمر تسليم المواد،و أمر البيع، وأمر شراء الزبون) يقوم المدير المالي بمطابقة هذه الأمور كلها للتحقق من القيمة الإجمالية التي دفعها الزبون ولدقة إرسال الكميات، ثم يعمل على ترحيلها في الحسابات الخاصة بالنقدية للعميل المذكور، لأن المدير المالي يشرف بدقة على قسم المحاسبة عامّة، و فيه أمين الصندوق الذي يسجل القيمة في يومية النقدية وفي يومية الذمم، ثم يرسل الثبوتيات إلى قسم المحاسبة ليقوم بتسجيلها في الحاسوب على البرنامج المحاسبي (برنامج بازار للمحاسبة والمستودعات) في الحسابات المختصة.

(٧) بالنسبة لمردودات المبيعات:

نادراً ما تحصل هذه العملية من قبل الزبائن، لأن الشركة تعتمد في نقلها لملكية المواد إلى الزبون أو الوكيل على ما يلي:

- أولاً إخراج المواد وإرسالها حسب طلب شراء الزبون أو الوكيل.
 - فحص المواد من حيث الكمية والجودة قبل إرسال هذه المواد.
 - التحقق من كون الصناديق التي في مستودعات الشركة مغلفة جيداً.
- لذلك إن وجدت عمليات لمردودات المبيعات، يفحص أمين المستودع المواد المرتجعة ويعدّها ويُعدّ فيها أمر استلام مواد ويضعها في المستودع، ثم يرسل هذا الأمر إلى قسم المحاسبة لترحيل المواد المرتجعة إلى القسم الخاص في البرنامج وتقليل ذمة الزبون أو الوكيل في قيمة المواد المرتجعة.

(٨) الكشف الشهري:

تعتمد الشركة بشكل كبير في تعاملاتها على التعامل النقدي، لذلك إن وجد ذمم مدينة فإن المسؤول عن إرسال الكشف الشهري للزبائن هو المدير المالي.

ويكون هذا الإرسال في نهاية كل شهر للتحقق من رصيد الزبون أو الوكيل لمنع السرقة أو الغش.

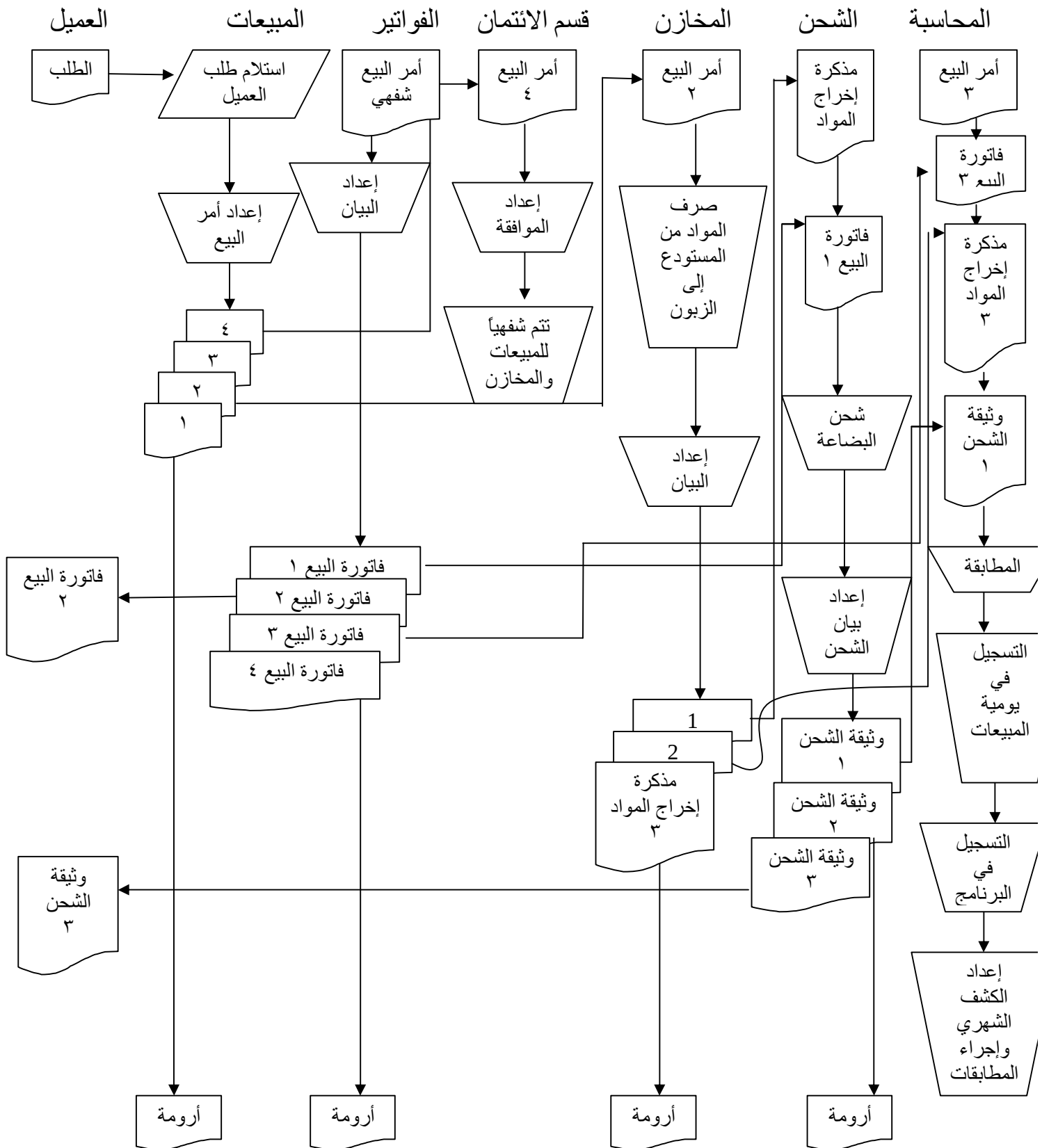
(٩) إعدام الديون:

إن تعاملات الشركة كما ذكرَ قبل قليل أغلبها نقدية، لذلك فإن الديون المعدومة في الشركة قليلة الحدوث، ومن هنا يكون إعدام الديون التي لا تُحصّل والنسبة الضئيلة في تحصيلها برغبة المدير العام (بقرار منه)، ثم يرسل هذا القرار إلى قسم المحاسبة، فيقوم محاسب الذمم ومحاسب البرنامج بإعدام الدين وتسجيله في الحسابات المختصة المرتبطة بكل زبون.

(١٠) الخصم النقدي:

المسؤول عن الحسومات التي تتعلق بالزبائن والوكلاء هو المدير العام الذي يحدّد النسبة المسموح بها لكل زبون، ويعمل على إخبار قسم المحاسبة لتسجيل الحسم الممنوح لكل زبون وتسجيله في الحسابات المختصة في دليل الحسابات وفي دفتر الذمم و في فاتورة البيع.

ثالثاً: وهذا المخطط البياني يبيّن العمليات في دورة المبيعات:



الشكل رقم (٢)

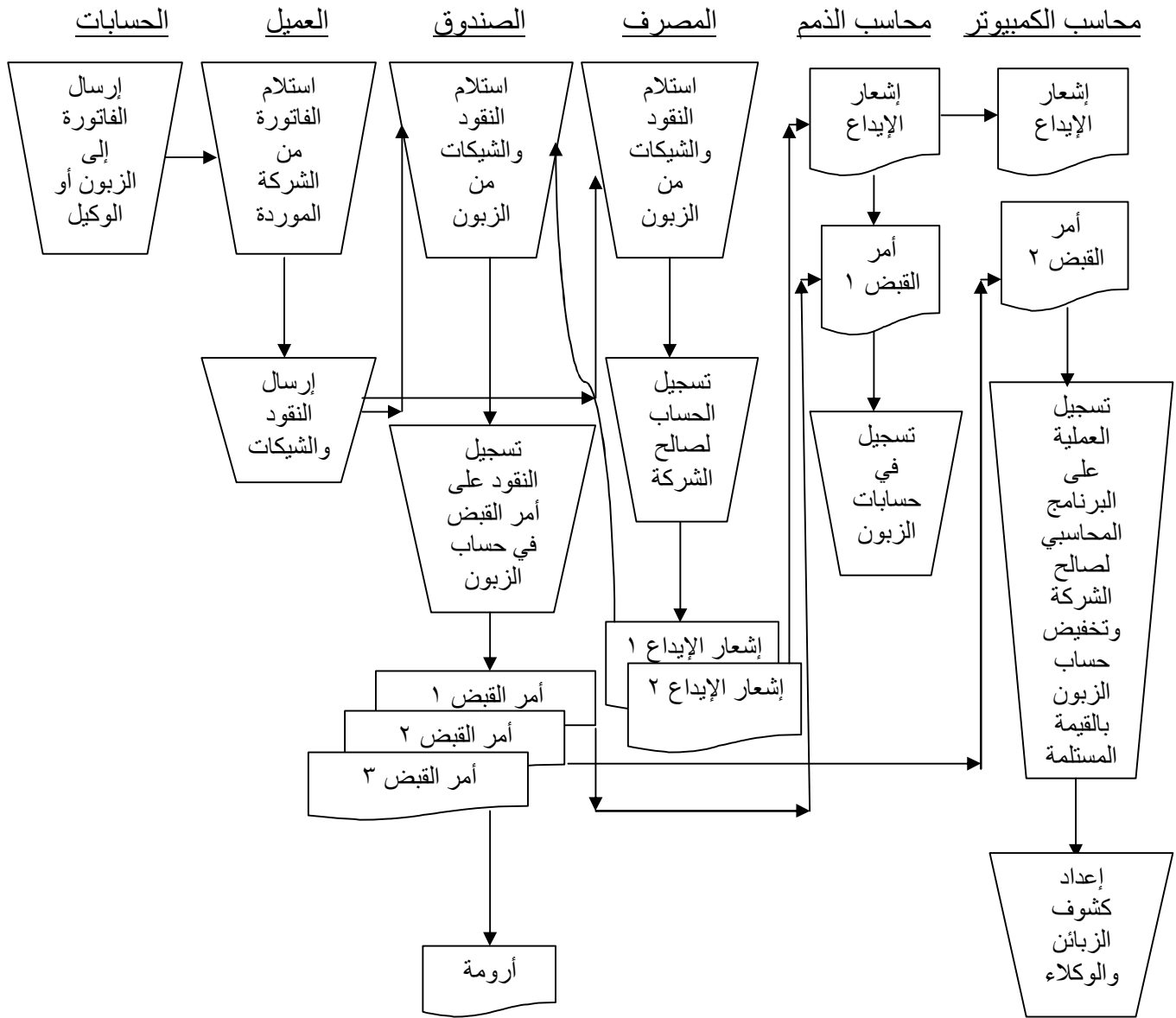
بالنسبة لمبيعات الموزعين (المندوبين):

إن هذه الإجراءات والخطوات التي ذكرها الباحث فيما يخص إجراءات البيع تتعلق فقط بالزبائن المحليين في دمشق والوكلاء في المحافظات الأخرى، أما فيما يتعلق بالموزعين فهو على النحو التالي:

من أكثر الإدارات المسؤولة عن الموزعين قسم التوزيع الذي يعمل على تسليم الموزعين البضاعة في السيارات عن طريق أمين المستودعات، و يقوم الموزعون بتوزيعها في المحلات في أنحاء دمشق وريفها، ويعدّ فيها أمر تسليم يكون فيه أسماء المواد كاملة للشاي والكميات المسلمة، أما المعكرونة فيعمل على كتابتها يدوياً لعدم وجود أمر تسليم فيه أسماء مواد المعكرونة، وتُعدّ على نسختين: واحدة للمحاسبة والأخرى لقسم المبيعات و قسم التوزيع. وبعد نهاية مدة العمل يعد كل موزع ورقة يوضّح فيها المبيعات التي باعها، ويسلم الأموال إلى القسم المسؤول وهو قسم المبيعات، ثم تدقق الأوراق مع الفواتير وترسل إلى أمين الصندوق الذي يقوم بتسجيل المبيعات للموزعين على أمر القبض ومطابقتها بالأوراق والفواتير، ثم يعد أمر القبض الذي يرسل إلى المحاسبة لتسجيل المبيعات لصالح المندوبين (الموزعين) الذي يحصلون على نسبة للمبيعات في نهاية كل شهر، وهي عبارة عن ٢% للمبيعات بدون عرض، أما نسبة المبيعات التي فيها عرض (كأس من الشاي مبعوث من الشركة الأم مع ملعقة في كل علبة من الشاي) فيحصلون على نسبة ١,٥% من المبيعات. وبعد تسجيل المبيعات في قسم المحاسبة يعمل المحاسب مع موظف من قسم التوزيع على جرد السيارات في نهاية كل أسبوع، للتحقق من ذمة الموزع الباقية في السيارة ومطابقتها مع سجلات المحاسبة. أما خطوات وإجراءات الرقابة الداخلية للموزعين ومبيعاتهم فسُناقش فيما بعد ، وسيقوم الباحث بأخذ عينة من الوثائق واختبارها ومعرفة نقاط القوة والضعف فيها للوصول إلى الدقة.

إجراءات تحصيل وتسجيل النقدية المستلمة من المبيعات:

هناك اهتمام كبير من قبل إدارة الشركة والمدقق الخارجي بالمتحصلات النقدية؛ لأنها تعد المصدر الأساسي الداخل إلى الشركة، لذلك (من أجل هذا الاهتمام) سيعمل الباحث على وصف الإجراءات التي تتم في الشركة لعملية قبض الأموال. وهذا المخطط البياني سيصف العمل على النحو التالي:



الشكل رقم (٣)

بالنسبة لهذه الإجراءات التي تعمل بها الشركة فهي بنظر الباحث تفي الغرض من الدراسة، وهو تكامل العمليات التي تتم في دورة المبيعات، وضبطها للوصول إلى دقتها وبالتالي إلى الوصول إلى دقة التقارير المالية.

رابعاً: اختبار مدى تطبيق الرقابة الداخلية ومدى فاعليتها في تعزيز الدقة:

نظراً لأن الدراسة تطبيقية في الشركة X. سيشمل اختبار فعالية إجراءات الرقابة الداخلية على اختيار عينة من الوثائق والسجلات الموجودة فعلاً في عام ٢٠١١ بشكل كامل. ولتوضيح كيفية أخذ العينة من السجلات والوثائق، سيقوم الباحث بطرح أسئلة من ضمن إجراءات الرقابة الداخلية متعلقة فقط بموضوع الدقة، وبعدها سيختبر هذه الأسئلة لتحديد مستوى الدقة فيها في كل سؤال وهي على الشكل التالي:

في المبيعات:

- ١- هل تتطابق الكميات الموجودة في فاتورة البيع مع أمر التسليم؟
- ٢- هل كل أوامر التسليم مرقمة ترقيماً تسلسلياً ومؤرخة وموقعة من قبل المستلم والمسلم؟
- ٣- هل لكل فاتورة بيع متعلقة بالوكلاء وثيقة شحن بكمية المواد المرسلّة؟
- ٤- هل كل فواتير البيع مسعّرة حسب قوائم الأسعار الموجودة في الشركة؟
- ٥- هل فواتير البيع المتعلقة بالمندوبين مسعّرة حسب سعر كل مندوب تسعيراً مقررّاً من الإدارة؟

٦- هل ترخّل الفواتير إلى الحساب المختص بدقّة؟

٧- هل يتطابق الترحيل مع الفواتير المبيعة؟

في المقبوضات وتسجيل الحساب:

- ٨- هل يتطابق إشعار دفع النقدية بحساب الشركة مع قيمة الفاتورة المطلوب إرسالها للعميل؟
- ٩- هل تتطابق النقدية المسلمة من قبل المندوبين مع البضاعة التي تُسلّم لهم يومياً؟
- ١٠- هل تُرسل كشوف شهرية للعملاء وتكون المطابقة عليها باستمرار؟
- ١١- هل إعادة العمليات الحسابية تؤدي إلى دقة الأرقام؟
- ١٢- هل يتطابق حساب الأستاذ العام للمدينين مع مجموع أرصدة المدينين في حساب الأستاذ المساعد؟

بعدما طرح الباحث هذه الأسئلة لدراسة دقة الإجراءات التي تتم فيها ولتحديد خطر الرقابة سيشرح ماهية خطر الرقابة على النحو التالي:

يطلب من المراجع أو أي شخص يريد دراسة الرقابة الداخلية في شركة ما كحد أدنى أن يحصل على فهم لبنية الرقابة اللازمة لتخطيط المراجعة ولوضع خطوات الرقابة في تلك الشركة تحت الدراسة. وهذا الفهم يستعمل لتحديد نماذج التضليل التي يمكن أن تحدث ومخاطر حدوثها، ولتصميم اختبارات جوهرية. ويكون الحصول على هذا الفهم أو تحديثه عن طريق الخبرة السابقة مع العميل، ومراجعة نتائج المراجعة للعام الماضي، ومقابلة موظفي العميل، وملاحظة الموظفين أثناء إنجازهم العمل، فهذه الإجراءات تكشف عن معلومات متصلة بالدورات الهامة والأرصدة المحاسبية.

و على المراجع، بالإضافة إلى المعلومات المتعلقة بالبنية الرقابية، وكيفية تشغيل البيانات (يدوية أو إلكترونية... الخ)، أن يلحظ النماذج التالية من المعلومات على أنها على علاقة بدورة الإيرادات:

- المصدر الأساسي للإيرادات.
 - قيمة وحجم المبيعات وعدد العملاء الذين بيعت لهم.
 - الشروط المعتادة للمبيعات التي تحدد الوقت الملائم لتحقيق الإيراد.
 - الخصم وسقف الاعتماد المعتاد.
 - تدفق عمليات دورة الإيرادات من خلال النظام المحاسبي.
- وعلى المراجع أيضاً أن يفهم إجراءات الرقابة المطبقة على أوامر البيع، ووثائق الشحن، والفواتير، وتحصيل النقدية، ومدى تقسيم الواجبات بين الأشخاص الذين ينفذون تلك الإجراءات. وعليه أيضاً أن ينجز بعض اختبارات بنية الرقابة، ويحصل على مستندات تبين كون إجراءات وسياسات الرقابة مصممة جيداً وتنفذ بفعالية، وأن هذه المستندات تمكن من تقويم خطر الرقابة. و دراسة تقارير الإدارة الخاصة بالمبيعات والمستندات الخاصة بها، إذا كانت تعمل بفعالية، تقدّم دليلاً على ما يعمل بكمال ودقة في المبيعات. وبناءً على ذلك يكون القرار إذا كان مستوى الرقابة يقدم حماية من التضليل المهم في الأرقام الواردة في التقارير المالية.
- ولتحديد مستوى الرقابة الفعال في الشركة X اعتمد الباحث على خطر الرقابة على النحو التالي:

١٢٥ حسين القاضي، عصام قريط، "مراجعة الحسابات الإجراءات"، مرجع سابق، ص ١٢٥.

- مستوى الموثوقية في الشركة ٩٥%.
- خطر التقدير المنخفض لخطر الرقابة هو ٥%.
- نسبة انحراف المجتمع المتوقعة هي ١%.
- ويكون حجم العينة في اختبارات الرقابة حسب الجدول الموضوع لتحديد حجم العينة هو ٩٣ مفردة، ونسبة المسموح به هي مفردة واحدة لتحديد فعالية الرقابة في اختبار العينة.
- ومن ثمّ سيدرس الباحث جميع الوثائق والمستندات المرتبطة بدورة المبيعات على هذا النحو من اختيار العينة لجميع الأسئلة التي طرحها الباحث لدراسة دقة الرقابة. (إلا ما يكون مجتمعه الخاضع للدراسة قليل نوعاً ما سيتم اختبار المجتمع بكامله).

السؤال الأول: هل تتطابق الكميات الموجودة في فاتورة البيع مع أمر التسليم؟

إنّ مجتمع الدراسة لهذه الفقرة (البند) يتكون من العديد من السجلات والوثائق الموجودة فعلاً في الشركة X لعام ٢٠١١ كاملاً من أجل دراسة مدى فعالية الرقابة الداخلية فيها، ومدى دقة الأرقام التي في فواتير البيع (أرقام المبيعات). ولذلك لتحديد مجتمع الدراسة اطلع الباحث على عدد فواتير البيع التي في الشركة فعلاً، وهي 860 فاتورة بيع وهي تخص جميع مبيعات الشركة سواء كانوا وكلاء أم مندوبين أم زبائن، لذلك سيدرس الباحث المجتمع بكامله من خلال أخذ عينة وفحص هذه العينة ، بحيث يجب أن يكون لكل فاتورة بيع أمر تسليم مرافق لها ، مع المطابقة في كميات المواد بين أمر التسليم و فاتورة البيع. ثمّ سيعمل على تعميم النتيجة على مجتمع الدراسة عامّة.

الهدف من دراسة هذا البند:

دراسة فعالية الرقابة الداخلية لفواتير المبيعات، ومدى دقتها ومطابقتها بأوامر التسليم و التحقق من دقة عملية إخراج المواد من المستودعات على نحو صحيح.

تحديد حجم العينة ومجتمع الدراسة المرتبط بهذه العينة:

- بعد تحديد حجم العينة سيقوم الباحث باختبارها وتعميم النتيجة على المجتمع ككل.
- أما الفترة التي يستوعبها الاختبار فهي عام ٢٠١١ كاملاً، أي: من تاريخ ١-١-٢٠١١ إلى تاريخ ٣١-١٢-٢٠١١ .

- ومن أجل تحديد حجم العينة حُدِّدَ عدد المفردات الواجب سحبها من الجداول الخاصة التي وضعها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وانطلاقاً من المستويات الثلاثة التي ذكرت فيما سبق، سيكون حجم العينة المدروسة هو عبارة عن ٩٣ مفردة، مع العلم أنه إذا كان في الحد الأعلى انحرافان غير مسموح بهما يعد هذا الاختبار مقبولاً في دراسة دقة فواتير البيع ومطابقتها بأوامر التسليم.^{١٢٦}

انتقاء العينة:

شروط انتقاء العينة:

١- أن تمتلك كل بنود المجتمع الخاضع للمعاينة احتمالاً متساوياً للدخول في الاختبار.

اختيار ودراسة بنود العينة في الشركة X:

سيختار الباحث المفردة الأولى من العينة عشوائياً ثم سينتقي المفردة الثانية على النحو التالي: حجم المجتمع الخاضع للدراسة كاملاً / حجم العينة = $93/860 = 9$ تقريباً، وهي الفجوة العشوائية.

وهذا الناتج سيجمع للعينة الأولى المنتقاة عشوائياً لتُسحب المفردة الثانية، ثم سيجمع مع المفردة الثانية لتُسحب المفردة الثالثة وهكذا حتى ينتهي حجم العينة كاملاً.

أرقام فواتير المبيعات المنتقاة من المجتمع الخاضع للدراسة:

حُدِّدَ المجتمع كاملاً من فواتير البيع من الرقم ١ بداية عام ٢٠١١ حتى الرقم ٨٦٠ في نهاية عام ٢٠١١، و عدد أوامر التسليم الإجمالي من الرقم ٣٦٦٠ حتى الرقم ٤٥٢٠، ويجب أن يكون لكل فاتورة بيع أمر تسليم مرافق لها، و في بداية الأمر تبين أن أرقام أوامر التسليم الإجمالية هي ٨٦٠. بدأ الباحث باختيار الفاتورة ذات الرقم ٣ بداية عشوائية من أجل الاختبار. و ستكون أرقام الفواتير المنتقاة على النحو التالي:

العمود (رقم الفاتورة) هو رقم الفاتورة الجاري عليها الاختبار، والعمود الآخر (رقم أمر التسليم) يتضمن أوامر التسليم الجاري عليها الاختبار. ويجب أن يكون لكل فاتورة بيع في الشركة أمر تسليم يختص بالرقم المقابل لها في العمودين التاليين. ويجب أن يكون هناك تطابق بين الاثنين.

^{١٢٦} حسين القاضي، حسن دحنوح، عصام قريط، "التدقيق الداخلي"، مرجع سابق، ص ١٩٦.

الجدول رقم (٤)

رقم الفاصلة	رقم أمر التسليم	رقم الفاصلة	رقم أمر التسليم	رقم الفاصلة	رقم أمر التسليم	رقم الفاصلة	رقم أمر التسليم	رقم الفاصلة	رقم أمر التسليم
٣	3662	192	3851	381	4040	570	4229	759	4418
١٢	3671	201	٣٨٦٠	390	٤٠٤٩	579	4238	768	4427
21	3680	210	٣٨٦٩	399	٤٠٥٨	588	4247	777	4436
30	3689	219	٣٨٧٨	408	٤٠٦٧	597	4256	786	4445
39	3698	228	٣٨٨٧	417	٤٠٧٦	606	4265	795	4454
48	٣٧٠٧	237	٣٨٩٦	426	4085	615	4274	804	4463
57	٣٧١٦	246	٣٩٠٥	435	4094	624	4283	813	4472
66	٣٧٢٥	255	٣٩١٤	444	4103	633	4292	822	4481
75	٣٧٣٤	264	٣٩٢٣	453	4112	642	4301	831	4490
84	٣٧٤٣	273	٣٩٣٢	462	4121	651	4310		
93	٣٧٥٢	282	٣٩٤١	471	4130	660	4319		
102	٣٧٦١	291	٣٩٥٠	480	4139	669	4328		
111	٣٧٧٠	300	٣٩٥٩	489	4148	678	4337		
120	٣٧٧٩	309	٣٩٦٨	498	4157	687	4346		
129	٣٧٨٨	318	٣٩٧٧	507	4166	696	4355		
138	٣٧٩٧	327	٣٩٨٦	516	4175	705	4364		
147	٣٨٠٦	336	٣٩٩٥	525	4184	714	4373		
156	٣٨١٥	345	٤٠٠٤	534	4193	723	4382		
165	٣٨٢٤	354	٤٠١٣	543	4202	732	4391		
174	٣٨٣٣	363	٤٠٢٢	552	4211	741	4400		

		4409	750	4220	561	٤٠٣١	372	٣٨٤٢	183
--	--	------	-----	------	-----	------	-----	------	-----

تقويم نتائج العينة وأسباب الانحرافات:

سيعتمد الباحث في عمله التقويم النوعي، أي: سيحدد طبيعة الانحرافات الناجمة جميعاً بوصف الانحراف، ومما هو ناتج، وهل يؤثر في دقة الأرقام في فواتير المبيعات، و في دقة التقارير المالية أم لا يؤثر.

أي: سيبين على وجه عام في هذا الانحراف: هل كان انحرافاً حرجاً أم غير حرج، وهل له خطره الضار على دقة الأرقام الواردة في القوائم المالية أم هو عادي وسبب انحرافه لا يؤثر فيها. ثم سيسرد الباحث طبيعة الانحراف وسبب الوقوع فيه و مدى تأثيره في الدقة في أرقام المبيعات الواردة في التقارير المالية.

وعند فحص الدقة بين الفواتير وأوامر التسليم والمطابقة بينهما تبين للباحث مايلي:

- أن جميع أرقام الفواتير مطابقة لأرقام أوامر التسليم ما عدا بعض الأرقام التي كانت غير مطابقة، وهي:

١- فاتورة البيع ذات الرقم ٣٠ يطابقها (أمر تسليم) ذو الرقم ٣٦٩٠ و سبب ذلك أن أمين المستودع قام بتسجيل أمر التسليم على نحو لم ينتبه فيه إلى هذا الرقم، ثم قام بتسجيل الرقم ٣٦٨٩ للفاتورة التي تليها. وهذا برأي الباحث لا يؤثر في دقة الأرقام الواردة في فواتير المبيعات ولا في دقة التقارير المالية.

٢- الفاتورة ذات الرقم ٤٢٦ يقابلها (أمر التسليم) ذو الرقم 4086، ومرد ذلك إلى السبب المذكور سابقاً.

- وهكذا لاحظ الباحث أن لكل فواتير البيع الموجودة والمسجلة في العينة إن أوامر التسليم كاملة ومطابقة ما عدا المذكورتين سابقاً، والأصل أن سياسة الشركة تقوم على تسجيل فاتورة البيع بناءً على أمر التسليم، لهذا السبب يجب أن يكون هناك تطابق بين فواتير البيع وأوامر التسليم بحسب الأرقام التي في الجدول المذكور قبل قليل.

- وهذه الانحرافات لا تعد انحرافات فائقة الأهمية، أي: برأي الباحث ليس في هذا الاختبار انحرافات، ويحقق الهدف وهو الدقة.

السؤال الثاني: هل كل أوامر التسليم مرقمة ترقيمياً تسلسلياً ومؤرخة وموقعة من قبل المستلم والمسلم؟

- مجتمع الدراسة القابل للاختبار في هذه الفقرة (البند) سيشمل جميع أوامر التسليم التي تمت من خلال إخراج المواد من المستودع عام ٢٠١١ كاملاً، أي: من تاريخ ١-١-٢٠١١ إلى تاريخ ٣١-١٢-٢٠١١، لأن أوامر التسليم تشمل جميع المواد المخرجة من المستودعات، ويجب أن تكون هذه الأوامر مرقمة ترقيمياً تسلسلياً ومؤرخة وموقعة من قبل المستلم والمسلم.

الهدف من دراسة هذا البند:

- هو دقة ترقيم أوامر التسليم التي تتضمن إخراج البضاعة من المستودعات.

تحديد المجتمع الخاضع للدراسة وتحديد مفردات العينة:

- المجتمع المدروس هو جميع أوامر التسليم التي تشمل ٨٦٠ مفردة (أمر تسليم)، وللتحقق من مدى دقة استخدام هذه الأوامر يجب اختيار عينة من المجتمع الخاضع للدراسة واختبار بنود العينة المأخوذة بنفس الطريقة المتبعة في السؤال السابق،

اختيار ودراسة بنود العينة لأوامر التسليم في الشركة X:

- سيَتبع الباحث هنا نفس الطريقة المتبعة في السؤال السابق.

أرقام فواتير البيع المنتقاة في العينة من المجتمع الخاضع للاختبار:

أرقام العينة المأخوذة من المجتمع الخاضع للدراسة هو نفس أرقام أوامر التسليم المنتقاة في السؤال الأول، و العينة المنتقاة في السؤال الأول ستُفحص وتُختبر في جميع الأسئلة المتعلقة بدورة المبيعات ودقة أرقامها. (الجدول رقم (٤) ص (١٠٨))

وقد تبيّن للباحث باختبار تسلسل أرقام أوامر التسليم والتاريخ والتوقيع مايلي:

- جميع أرقام أوامر التسليم مرقمة ترقيمياً تسلسلياً، وقد اختبر ترقيم أوامر التسليم من خلال فحص الرقم السابق والرقم التالي لأمر التسليم الجاري عليه الاختبار. و جميع أرقام أوامر التسليم للمجتمع الإحصائي المدروس في رأي الباحث مرقمة. ولتعميم نتائج العينة على المجتمع الخاضع للدراسة يتبيّن أنّ هذا البند يحقق هدف الدقة التي تضمن دقة ترقيم أوامر التسليم في عملية البيع.

- جميع أوامر التسليم مؤرخة حسب تاريخ إخراج المواد من المستودع، وهذا يحقق هدف الدقة في الدراسة.

- جميع أوامر التسليم موقعة من قبل المستلم والمسلم، وهذا أيضاً يحقق هدف الدقة في الدراسة. لذلك، فإن رأي الباحث في اختبار هذا البند محقق للدقة في عملية ترقيم أوامر التسليم في عمليات إخراج البضاعة من المستودعات، ممّا يضمن دقة أرقام المبيعات ودقة أرقام المخزون في نهاية العام.

السؤال الثالث: هل لكل فاتورة بيع (تتعلق بالوكلاء) وثيقة شحن لكمية المواد المرسلة إليهم؟

تحديد المجتمع الخاضع للدراسة:

مجتمع الدراسة في هذه الفقرة (البند) سيكون جميع فواتير البيع المتعلقة بالوكلاء، وذلك لأن الشركة لا ترسل البضاعة بشركات الشحن إلا إلى المحافظات الأخرى غير دمشق وريفها، في حين توصل الشركة البضاعة إلى جميع الزبائن في دمشق وريفها في أماكنهم.

لذلك فحص الباحث المجتمع الخاضع للدراسة، وهو جميع وثائق الشحن للتحقق من وجود وثائق تخص غير الوكلاء. ويجب أن تكون جميع وثائق الشحن مرتبطة بدفتر الوكلاء الذي في الشركة، وهي ١٣١ وثيقة شحن، سيفحصها الباحث كاملة لاختبار: أن لكل فاتورة بيع للوكلاء وثيقة شحن مرتبطة بها بعدد المواد الموجودة في فاتورة البيع.

الهدف من دراسة هذا البند:

معرفة دقة فواتير البيع التي تباع للوكلاء، ودقة الكميات التي تصل إلى العميل ومطابقتها بوثائق الشحن المرسلة إليهم والمرتبطة بكل فاتورة بيع. ممّا يضمن دقة إجراءات البيع.

اختيار ودراسة بنود العينة في الشركة X:

العينة هي عبارة عن جميع مفردات المجتمع الإحصائي لهذه الفقرة (البند) وهي من وثيقة الشحن ذات الرقم ١ إلى وثيقة الشحن ذات الرقم ١٣١ لعام ٢٠١١ كاملاً.

تقويم نتائج العينة ودراسة الانحرافات:

من خلال فحص وثائق الشحن ومقارنتها بفواتير البيع المتعلقة بالوكلاء تبين للباحث مايلي:

- أن لكل وثيقة شحن فاتورة بيع للوكلاء مرتبطة بها بنفس الكميات المرسلّة، وأنّ الشركة تهتم بهذا الموضوع كثيراً؛ لأنّ فواتير الوكلاء تكون كبيرة وبمبالغ ضخمة.

ومن ثمّ استنتج الباحث أن هذا البند لا يوجد فيه انحرافات ممّا يضمن الدقة في عمليات بيع الوكلاء، وعملية إيصال الكميات التي في الفاتورة نفسها من خلال شركات الشحن والتأمين على البضاعة. وهذا يؤكّد دقة الأرقام الواردة في مبيعات الوكلاء، و أرقام المبيعات الواردة في التقارير المالية.

السؤال الرابع: هل كل فواتير البيع مسعرة حسب قوائم الأسعار التي في الشركة المقررة من

الإدارة؟

مجتمع الدراسة لهذه الفقرة(البند) يتألف من ٨٦٠ فاتورة بيع لعام ٢٠١١ كاملاً. ولاختبار هذا المجتمع قام الباحث باختبار العينة نفسها المأخوذة في السؤال الأول من البحث، وهي ٩٣ فاتورة بيع. و هذه الفواتير تشمل مبيعات الوكلاء في المحافظات الأخرى والزبائن والمندوبين. وسُخِّبَت العينة وتعمّم نتائجها على المجتمع الخاضع للدراسة.

الهدف من دراسة هذا البند:

التحقق من أن جميع الفواتير تباع بناءً على أسعار موضوعة من قبل الإدارة، مما يضمن دقة في أرقام المبيعات الظاهرة في التقارير المالية.

نتائج اختبار العينة وتقييم الانحرافات:

قام الباحث بدراسة جميع عناصر العينة المأخوذة من المجتمع الخاضع للدراسة، وهو كامل فواتير المبيعات في الشركة، وتبيّن له ما يلي:

- الفاتورة ذات الرقم ٢١ مبيعة لزبون في محافظة دمشق بسعر الوكيل في حين يجب أن تباع بسعر الجملة أو المفرق، وهذا الشيء لا يؤثر؛ لأنه كان بناءً على موافقة من المدير العام بتحويل السعر من سعر ج / م إلى سعر وكيل، وأثّه سترافق قائمة بأسعار الشاي والمعكرونة.
- الفاتورة ذات الرقم ٢٣٧ مبيعة لوكيل في محافظة السويداء بسعر جملة حسب قرار من المدير العام، وبعد الرجوع للسبب تبين للباحث أن الوكيل لا يرغب بسحب فواتير باستمرار من الشركة بل بشكل متقطع، ولهذا السبب بيعت له الفاتورة بسعر جملة.

- الفاتورة ذات الرقم ٤٩٨ مبيعة لنفس الزبون في محافظة دمشق بسعر وكيل لا بسعر ج/ م لنفس السبب المذكور في الفاتورة ذات الرقم ٢١.
 - الفاتورة ذات الرقم ٦٦٩ بيعت لزبون في محافظة دمشق بسعر وكيل لا بسعر ج/ م ، وذلك بناءً على طلب من المدير العام، لأنه اعتبر الشركة التي بيعت لها الفاتورة ضخمة جداً.
 - الفاتورة ذات الرقم ٧٧٧ بيعت لمطعم في محافظة دمشق بأقل من سعر الجملة، وذلك لأن العديد من المطاعم في دمشق وريفها لها معاملة خاصة؛ بسبب سحبها المستمر لمواد الشركة X.
 - الفاتورة ذات الرقم ٨٨٢ بيعت لوكيل جديد في محافظة حلب بسعر المفرق لا بسعر وكيل، وذلك بناءً على طلب من المدير العام ريثما يتحقق منه ويوثق بالتعامل معه، وبعدئذ سيعطى سعر الوكيل.
 - الفاتورة ذات الرقم ١٦٥ قدمت هدايا بسعر الجملة حيث تقفل في قائمة الدخل.
 - الفاتورة ذات الرقم ٥٥٢ قدمت مخصصات للموظفين العاملين في الشركة.
 - أما باقي الفواتير التي اختُبرت فهي بحسب الأسعار المقررة من الإدارة، خاصة المندوبين الذين كانت جميع فواتيرهم مبيعة بحسب سعر كل مندوب على نحو صحيح.
- وهكذا يرى الباحث بعد فحص واختبار العينة أن جميع مبيعات الشركة تحقق الهدف، وهو الدقة في عملية تسعير الفواتير حسب القوائم المسعرة في الشركة وإن كان هناك خلاف عن المذكور تكون أسعار خاصة بناءً على طلب من المدير العام. وإذا عُمِّمت نتائج العينة على المجتمع الخاضع للدراسة فسيؤدي حتماً إلى دقة الأسعار في الفواتير المبيعة في عام ٢٠١١. وهذا سيؤدي إلى دقة الأرقام الواردة في المبيعات المتضمنة في التقارير المالية، مما يؤكد أن نسبة انحرافات العينة لا تتجاوز نسبة انحرافات المسموحة بها.

السؤال الخامس: هل ترحّل الفواتير إلى الحساب المختص بدقة؟

مجتمع الدراسة لهذه الفقرة (البند) هو عبارة عن فواتير البيع لعام ٢٠١١ كاملاً، وهي ٨٦٠ فاتورة بيع. ولاختبار المجتمع كاملاً اختبر الباحث العينة نفسها لفواتير البيع التي اختبرها في الأسئلة السابقة، ثم عَمَّ نتائج العينة على المجتمع الخاضع للدراسة بكامله .

الهدف من دراسة هذا البند:

التحقيق من أن جميع فواتير المبيعات ترحل ترحيلاً صحيحاً إلى الحسابات الخاصة، مما يؤدي إلى الدقة الظاهرة في التقارير المالية، والتحقق أيضاً من دقة العمليات الحسابية لفواتير المبيعات المسجلة.

نتائج اختبار العينة وتقييم الانحرافات:

قام الباحث بفحص واختبار كيفية ترحيل فواتير البيع إلى الحسابات المختصة من خلال الاطلاع على البرنامج المحاسبي وعلى شجرة الحسابات (دليل الحسابات) الموجود في الشركة، ووجد أن في الشركة عدة دفاتر مسعرة (شاي ومعكرونة) كما يلي:

- دفتر للوكلاء مسعر بسعر الوكلاء.
- دفتر للزبائن مسعر الجملة.
- دفتر للزبائن مسعر المفرق.
- دفتر للمندوبين الموظفين في الشركة مسعر بحسب كل مندوب مسعر الجملة والمفرق.
- دفتر " مختلفون " ليس عليه سعر ، يقوم المحاسب بتسعيره حسب طلب الإدارة.
- وقد لاحظ الباحث بفحص العينة كاملة، وهي عبارة عن ٩٣ فاتورة بيع، أن ترحيل جميع الفواتير صحيح تماماً، ليس فيه أي خطأ في عملية الترحيل والعمليات الحسابية (الجمع والضرب).
- و اطلع الباحث فيما يتعلق بالحسابات المختصة في عملية الترحيل، على شجرة الحسابات ودرسها كاملة ، فوجد مايلي:
- ضمن الأصول المتداولة فرع يسمى الوكلاء يندرج فيه جميع أسماء الوكلاء المتعاملين مع الشركة.
- وفرع يدعى زبائن الجملة يندرج فيه جميع أسماء الزبائن الذين تباع لهم المواد بسعر الجملة.
- وفرع يدعى زبائن المفرق يندرج فيه جميع أسماء الزبائن الذين تباع لهم المواد بسعر المفرق.

- وفرع يدعى المندوبين يندرج فيه جميع أسماء المندوبين الذين تباع لهم المواد بسعر الجملة و بسعر المفرق.
- فرع يدعى الزبائن المختلفين يسجل فيه الزبائن الذين لا تحدد لهم أسعار ثابتة.
- هذا فيما يخص الطرف المدين في عملية المبيعات. أما الطرف الدائن فهو على النحو التالي:
- مبيعات الوكلاء: عندما تُسجّل فاتورة وكيل تسجل في الطرف المدين على اسم الحساب (الوكيل) المختص، وفي الطرف الدائن ترحل إلى مبيعات الوكلاء من أجل عملية تحليل مبيعات الوكلاء على حدة.
- مبيعات المفرق: يكون فيها نفس العملية السابقة.
- مبيعات الجملة: تكون فيها نفس العملية السابقة.
- مبيعات المندوبين: يندرج فيها مبيعات كل مندوب على حدة من أجل معرفة مبيعات كل مندوب وتحليلها بدقة.
- مبيعات المستودع (مختلفون): ترحل إليها المبيعات إذا كان السعر مقررًا لها من الإدارة أي: يختلف عن الأسعار المقررة من الإدارة.
- و بعد فحص واختبار العينة، لاحظ الباحث أن عملية ترحيل فواتير البيع للمندوبين والزبائن والوكلاء تكون على هذه الطريقة وليس فيها أي خطأ.
- ونتيجة الاختبار التي انتهى إليها الباحث أن هذا البند يحقق عملية الدقة في العمليات الحسابية للضرب والجمع والدقة في المبالغ المسجلة على الحسابات المختصة، و يحقق أيضاً الدقة في عملية ترحيل الفواتير إلى الحسابات المختصة في حسابات الشركة، حيث تكون دفاتر ورقية لمبيعات الزبائن والوكلاء فقط في الشركة يُسجّل المبلغ الإجمالي فيها (قيمة الفاتورة) ويطرح منها فقط ما يسدد منه ويبقى الإجمالي لكل اسم. لذلك عند تعميم نتائج العينة على المجتمع الخاضع للدراسة كاملاً ننتهي حتماً إلى الدقة في أرقام المبيعات التي تظهر في التقارير المالية. وهذا يؤكد أن نسبة انحراف العينة لا تتجاوز نسبة الانحراف المسموح بها.

السؤال السادس: هل يتطابق الترحيل مع الفواتير المبيعة؟

مجتمع الدراسة لهذه الفقرة (البند) هو عبارة عن فواتير البيع لعام ٢٠١١ كاملة، وهي ٨٦٠ فاتورة بيع، ولاختبار المجتمع كاملاً اختبر الباحث العينة نفسها لفواتير البيع التي اختُبرت في الأسئلة السابقة، ثم عمّم نتائج العينة على المجتمع الخاضع للدراسة كاملاً.

الهدف من دراسة هذا البند:

التأكد من دقة الترحيل لفواتير المبيعات إلى الحسابات المختصة في كل حساب.

نتائج اختبار العينة وتقييم الانحرافات:

اختبر الباحث العينة من خلال المطابقة بين فاتورة المبيعات وبين تسجيلها على البرنامج المحاسبي وأمر التسليم المطابق وترحيلها سواء أكان ذلك صحيحاً أم غير صحيح.

و من خلال اختبار هذه العينة لفواتير المبيعات تبين الباحث مايلي:

- إن جميع فواتير المبيعات وأوامر التسليم المتعلقة بالعينة المدروسة مرحلة على نحو سليم وتتطابق تطابقاً كاملاً مع عملية الترحيل، وليس فيها أي خطأ في العمليات الحسابية أو في عملية الترحيل إلى الحساب المختص.

لذلك من خلال تعميم نتائج العينة المدروسة على المجتمع الخاضع للدراسة بكامله، وجد الباحث أن جميع فواتير المبيعات مطابقة بشكل تام لعمليات الترحيل، ومن هنا يتحقق الهدف من دراسة هذه الفقرة (البند)، وهو الدقة في عمليات ترحيل الفواتير المبيعة، وهذا حتماً يؤدي إلى الدقة في أرقام المبيعات الواردة في التقارير المالية. ممّا يؤكد أن نسبة انحراف المجتمع لا تتجاوز نسبة الانحراف المسموح بها.

فيما يخصّ المقبوضات النقدية وتسجيل الحساب:

السؤال السابع: هل يتطابق إشعار دفع النقدية في حساب الشركة بالبنك مع قيمة الفاتورة

المطلوب إرسالها إلى العميل؟

إن سياسة الشركة في بيع فواتير الوكلاء والزمبائن تقوم على ما يلي:

- أن يقوم العميل بإرسال قيمة الفاتورة للبنك ثم يقوم البنك بإرسال إشعار بالقيمة المسجلة لحساب الشركة. (بالنسبة للوكلاء)

- أو أن تقوم الشركة بإرسال المواد والبضاعة للعميل ثم يعمل على إرسال القيمة من خلال تسجيله في حساب البنك لصالح الشركة، ثم يقوم البنك بإخطار الشركة بذلك. (بالنسبة للزبائن)
- وفيما يتعلق بالمندوبين ليس لهذا الشيء أثر في مبيعاتهم لأنهم يسلمون المواد تسليمًا فقط وتسجل عليهم فاتورة آجلة.

لذلك فإن مجتمع الدراسة هو جميع فواتير المبيعات التي تخص الوكلاء والزبائن المحليين في دمشق وريفها فقط.

ولذلك قام الباحث بفحص البرنامج المحاسبي لأخذ العينة، وهي مقسمة على عدة دفاتر:

- ١- دفتر الوكلاء بسعر الوكيل، ويشمل ١٣١ فاتورة بيع لعام ٢٠١١، ومرقم بالرقم ٢.
- ٢- دفتر الزبائن بسعر الجملة والمفرق، ويشمل ١٧٣ فاتورة بيع لعام ٢٠١١، ومرقم بالرقم ٣.
- ٣- وهناك دفتر يخص المختلفون، وهم الزبائن والوكلاء التي تحدّد لهم أسعار بناءً على طلب من المدير العام، وسيقوم الباحث باختبار إشعارات البنك التي تخص هذا الدفتر بشكل انفرادي.
- ٤- ومن ثمّ كان مجتمع الدراسة الكامل هو ٣٠٤ فاتورة بيع، وحسب التقديرات المراعية لخطر الرقابة تكون العينة ٩٣ مفردة (فاتورة بيع). ولهذا سيؤخذ الرقم الأول القابل للدراسة عشوائيًا، ثمّ سُنْضاف الفجوة العشوائية لها على النحو التالي:

الفجوة العشوائية هي = المجتمع الخاضع للدراسة / حجم العينة = $93/304 = 3$ تقريباً.

وستكون أرقام العينة المأخوذة لدراسة المجتمع كله هي على النحو التالي:

الجدول رقم (٥)

٣ / ١٢٣	٣ / ٨١	٣ / ٣٩	٢ / ١٢٨	٢ / ٨٦	٢ / ٤٤	٢ / ٢
٣ / ١٢٦	٣ / ٨٤	٣ / ٤٢	٢ / ١٣١	٢ / ٨٩	٢ / ٤٧	٢ / ٥
٣ / ١٢٩	٣ / ٨٧	٣ / ٤٥	٣ / ٣	٢ / ٩٢	٢ / ٥٠	٢ / ٨
٣ / ١٣٢	٣ / ٩٠	٣ / ٤٨	٣ / ٦	٢ / ٩٥	٢ / ٥٣	٢ / ١١
٣ / ١٣٥	٣ / ٩٣	٣ / ٥١	٣ / ٩	٢ / ٩٨	٢ / ٥٦	٢ / ١٤
٣ / ١٣٨	٣ / ٩٦	٣ / ٥٤	٣ / ١٢	٢ / ١٠١	٢ / ٥٩	٢ / ١٧
٣ / ١٤١	٣ / ٩٩	٣ / ٥٧	٣ / ١٥	٢ / ١٠٤	٢ / ٦٢	٢ / ٢٠

٣ / ١٤٤	٣ / ١٠٢	٣ / ٦٠	٣ / ١٨	٢ / ١٠٧	٢ / ٦٥	٢ / ٢٣
٣ / ١٤٧	٣ / ١٠٥	٣ / ٦٣	٣ / ٢١	٢ / ١١٠	٢ / ٦٨	٢ / ٢٦
	٣ / ١٠٨	٣ / ٦٦	٣ / ٢٤	٢ / ١١٣	٢ / ٧١	٢ / ٢٩
	٣ / ١١١	٣ / ٦٩	٣ / ٢٧	٢ / ١١٦	٢ / ٧٤	٢ / ٣٢
	٣ / ١١٤	٣ / ٧٢	٣ / ٣٠	٢ / ١١٩	٢ / ٧٧	٢ / ٣٥
	٣ / ١١٧	٣ / ٧٥	٣ / ٣٣	٢ / ١٢٢	٢ / ٨٠	٢ / ٣٨
	٣ / ١٢٠	٣ / ٧٨	٣ / ٣٦	٢ / ١٢٥	٢ / ٨٣	٢ / ٤١

ملاحظة:

الرقم ٢ يدل على أن الفاتورة المبيعة هي لوكيل، أما الرقم ٣ فيدل على أن الفاتورة مبيعة لزبون.

نتائج اختبار العينة وتقييم الانحرافات:

من خلال فحص العينة لاحظ الباحث ما يلي:

- إن جميع فواتير البيع في الدفتر ذي الرقم ٢ مبيعة للمحافظات الأخرى في سورية وجميعها ترافقها إشعارات من البنك بالقيم المبيعة بها.
- الفاتورة رقم ٣/٩ مبيعة لزبون من دون إشعار البنك، فقد جلب المسؤول عن تسليم المواد والبضاعة القيمة معه بعد تسليمها، وهذا لا يؤثر في موضوع الدقة.
- الفاتورة رقم ٣/٢٤ مدفوعة من قبل البنك.
- الفاتورة رقم ٣ / ٣٠ مدفوعة من قبل البنك.
- إن أغلب الفواتير التي في الدفتر ذي الرقم ٣ مبيعة لزبائن محليين في دمشق، وليس فيها إشعارات من البنك، لأن المسؤول عن جلب المبالغ يُرسل إلى الزبائن إلى أماكنهم لإحضار القيمة الإجمالية للفاتورة.
- أما بالنسبة لمبيعات الوكلاء في دفاتر المختلفون، وجد الباحث إن جميع مبيعاتهم ترافقها إشعارات البنك بنفس قيمة الفاتورة المبيعة لهم، ولكن بأسعار تختلف عن سعر الوكيل.
- ومن ثم لا يؤثر هذا الموضوع في موضوع الدقة، والمهم في هذا الشيء (إشعارات البنك) هو دفتر الوكلاء، لأنهم في أمكنة بعيدة عن مركز الشركة.

وعليه تحقّق في هذه الفقرة(البند) الهدف المرجو من دراسته، وهو الدقة في عملية استلام النقود فيما يتعلّق بالوكلاء والزبائن. وهذا يؤكد أيضاً الدقة في عملية إرسال الفواتير نفسها بالقيمة المستلمة من قبل الشركة. وهو ما يؤدي حتماً إلى دقة الأرقام الواردة في المبيعات التي تظهر في التقارير المالية في نهاية العام، لذلك يستنتج لايوجد انحرافات تؤثر على الدقة.

السؤال الثامن: هل تتطابق النقدية المسلمة من قبل المندوبين مع البضاعة التي تسلّم يومياً؟

وهل يكون الجرد المستمر لسيارات التوزيع؟

تتمثل سياسة الشركة فيما يخص حسابات المندوبين في تسليم البضاعة لهم من المستودع وتسجيل الفاتورة على حساباتهم ذمة عليهم، ثمّ يبيعون البضاعة في سوق دمشق وريفها، وعند تسليم النقود في نهاية كل يوم يسجّلون مبيعاتهم الإجمالية بالقيمة والكمية على إيصال واحد لجميع مبيعاتهم، ثمّ يسلمون النقود إلى أمين الصندوق الذي يسجّل القيمة الإجمالية على أمر القبض وفقاً لمبيعات كل مندوب وحسب الإيصال الذي تسلّمه، ثم يأتي دور المحاسب الذي يعمل على تخفيض مبيعات كل مندوب من حسابه الخاص وفقاً للآتي:

- يخفّض على البرنامج المحاسبي (برنامج البازار) فقط القيمة الإجمالية من حساب كل مندوب.
- يخفض على برنامج الإكسل المبيعات بالكمية والقيمة (تسجيل المبيعات لكل مندوب بالكمية) فطرح مباشرة بالكمية والقيمة من حسابات المندوب.
- ومن ثمّ يجب أن يكون تطابق بين الرصدين على البرنامجين (الإكسل والبازار). فإن كان فارق بينهما كان حتماً خطأ في عملية التسجيل.
- أما فيما يتعلّق بعملية الجرد المستمر للمندوبين فيقوم المحاسب بجرد البضاعة الباقية في سيارات المندوبين في نهاية كل أسبوع، ويعمل على المطابقة بين الحسابات المسجلة في الكمبيوتر وبين البضاعة الباقية في السيارة، وتسجيل النقص الذي يكون في حسابات كل مندوب.

والمهمّ في هذه الفقرة(البند) دراسة أوامر القبض وكيفية تسليم المندوبين النقدية للشركة ومعرفة دقة هذه الأرقام، لذلك درس الباحث المجتمع الخاضع للدارسة، وهو جميع أوامر القبض مع

مطابقة أرقام مبيعات كل مندوب مع الرقم الذي في أوامر القبض من خلال الإيصالات، والمجتمع مؤلف من ٣٠٧ أمر قبض.

لذلك سيأخذ الباحث عينة من هذا المجتمع ويفحصه ويختبر الدقة في الأرقام ويعمم النتائج على المجتمع كله.

الهدف من الدراسة:

هو الوصول إلى مدى دقة الأرقام الواردة في مبيعات كل مندوب، ودقة الإيصالات التي يكتبها، للوصول إلى دقة أرقام المبيعات الواردة في التقارير المالية.

أرقام أوامر القبض المنتقاة من العينة:

إن العينة المأخوذة للدراسة بحسب التقديرات المعتمدة هي ٩٣ أمر قبض، والفجوة العشوائية = $307 / 93 = 3$ تقريباً.

وستؤخذ العينة من خلال الآتي:

- الرقم الأول للعينة سيكون برقم عشوائي (البداية العشوائية).
- الرقم التالي للعينة سيكون ناتج جمع الرقم الأول مع الفجوة العشوائية، وهكذا يكون الأمر فيما يخص الأرقام التالية، وهي على النحو التالي:

الجدول رقم (٦)

257	215	173	131	89	47	٥
260	218	176	134	92	50	٨
263	221	179	137	95	53	11
266	224	182	140	98	56	14
269	227	185	143	101	59	17
272	230	188	146	104	62	20
275	233	191	149	107	65	23
278	236	194	152	110	68	26
281	239	197	155	113	71	29

	242	200	158	116	74	32
	245	203	161	119	77	35
	248	206	164	122	80	38
	251	209	167	125	83	41
	254	212	170	128	86	44

نتائج اختبار العينة وتقييم الانحرافات:

لاحظ الباحث من خلال فحص العينة مايلي:

١- أمر القبض ذو الرقم ٢٣٣ هو أمر قبض فقط لأحد الزبائن بحكم أمر القبض ذي الرقم ٢٣٢، لم يكف جميع الأشخاص الذين استلمت منهم النقدية، لذلك فتح أمر قبض جديداً من أجل الاستلام بنفس اليوم. لذلك لم يكن لهذا الأمر مرفقات (إيصالات تسليم من المندوبين). وهذا الموضوع في رأي الباحث لا يؤثر البتة في أرقام المبيعات والنقدية المستلمة من قبل المندوبين، و لا في التقارير المالية.

٢- باقي أوامر القبض صحيحة يرافقها إيصالات قبض من المندوبين لها أرقام في أوامر القبض.

٣- جميع الإيصالات المسلمة من قبل المندوبين صحيحة ومطابقة لفواتير بيعهم.

٤- ولذلك كان موضوع الدقة في هذا البند محققاً. ونكون به قد وصلنا إلى هدف هذه الفقرة(البند) وهو الدقة في أرقام مبيعات المندوبين، ومن ثم دقة الأرقام الواردة في رقم المبيعات المتضمن في التقارير المالية، وهذا حتماً يؤكد عدم وجود انحرافات تفوق نسبة الانحراف المسموح به.

السؤال التاسع: هل تُرسل كشوف شهرية للعملاء والمطابقة عليها باستمرار؟

إن سياسة الشركة فيما يخص هذا الموضوع تتمثل في قيامها بنهاية كل شهر بإعداد تقرير للعملاء بالمبالغ الموجودة فعلاً في ذمتهم. لكن بالرغم من تعامل الشركة نقداً في سورية، لا بد أن يكون لصالح الشركة ذمم.

لذلك سيكون مجتمع الدارسة هنا جميع التقارير المعدة في نهاية كل شهر من عام ٢٠١١، ومطابقتها مع دليل الحسابات ودفتر الزبائن للتحقق من الأرصدة التي اعترف بها الزبون، و ردود الزبائن لها.

الهدف من دراسة هذا البند:

هو التحقق فعلاً من الفواتير المباعة للعملاء ومن النقدية التي سدّوها، والتحقق من دقة الأرقام الواردة في التقارير المالية سواء أكانت للمبيعات أم للعملاء.

نتائج واختبار عملية الفحص التامة:

بعد فحص جميع التقارير الشهرية للعملاء وجد الباحث مايلي:

- هناك وكيل في محافظة حلب لم يكن الرصيد مطابقاً له في كل الأشهر من عام ٢٠١١ لعدم اعترافه بهذا الرصيد؛ لأنه لم يعترف بفاتورة من عام ٢٠١٠، وبقيت حتى عام ٢٠١١، إذ حلت المشكلة واعترف بها الوكيل في شهر ١١ من عام ٢٠١١.
- هناك زبون من الزبائن ليس له اعتراف، والمبلغ الذي عليه هو ٣٠٠٠٠٠٠ ليرة سورية. وقد كان هذا الزبون وكيلاً للشركة في عام ٢٠١٠، وأوهم الشركة بأنه سيسدد مباشرة بعد استقبال وبيع البضاعة التي سترسلها الشركة إليه، وبعدما أرسلت الشركة البضاعة لم يبعث النقدية لها وبقيت ذمة على حسابه، وقد رفعت الشركة دعوة على هذا الوكيل، ما زالت قائمة حتى نهاية عام ٢٠١١.
- إن باقي الأرصدة في نهاية كل شهر فيما يخصّ دليل الحسابات متطابقة مع دفتر الزبائن الورقي والحاسوبي، ومطابقة أيضاً للتقرير الشهري المعد للمطابقة عليه من قبل العملاء.
- إن اعتراف جميع العملاء مرافق للتقرير الشهري لكل الزبائن الذين في كل تقرير.
- البنود الأول والثاني لا يؤثران في موضوع الدقة، لأن الذمة الأولى اعترف بها في عام ٢٠١١. والذمة الثانية ما زالت حتى نهاية عام ٢٠١١ مترتبة على الوكيل السابق، وذا لا يؤثر في الدقة حتى يبين الوضع عمّا ما هو عليه.
- وهكذا تكون دراسة هذه الفقرة(البند) قد حققت الهدف من دراستها، وهو مدى دقة الفواتير المباعة للعملاء ومدى دقة استلام النقدية منهم، و مدى دقة إجراءات الرقابة الداخلية لعمليات البيع، والمطابقة في نهاية كل شهر.
- ويستنتج الباحث أنه لا يوجد انحرافات في دراسة هذا البند تفوق نسبة الانحراف المسموح به.

السؤال العاشر: هل تؤدي إعادة العمليات الحسابية إلى دقة الأرقام؟

المجتمع الخاضع للدارسة سيكون فواتير البيع وأوامر القبض، ومطابقتها بإيصالات القبض، وإعادة العمليات الحسابية لها من خلال (الضرب والجمع) للفواتير وأوامر القبض. وقد أخذ الباحث عينة كاملة للفواتير المبيعة وعينة كاملة لأوامر القبض، أي: نفس العينة المأخوذة، وهي (٩٣ مفردة من فواتير البيع) و (٩٣ مفردة من أوامر القبض) للوصول إلى دقة هذه الفقرة (البند) التي ستكون وسيلة للوصول إلى الدقة في أرقام المبيعات والنقدية المستلمة من العملاء والمندوبين، ثم إلى الدقة في التقارير المالية.

و ستكون العينة عبارة عن ٩٣ مفردة (من فواتير مبيعات وأوامر القبض) استناداً إلى التقديرات المعتمدة المذكورة سابقاً.

الهدف من دراسة هذه الفقرة (البند):

هو معرفة مدى دقة الأرقام الواردة في الفواتير وأوامر القبض، وهل هي صحيحة ودقيقة، وذلك من خلال إعادة العمليات الحسابية بالجمع والضرب.

نتائج اختبار العينة وتقييم الانحرافات.

من خلال عملية الفحص والاختبار لاحظ الباحث ما يلي:

- إن جميع الفواتير المبيعة صحيحة ودقيقة من خلال الكميات والأسعار الصحيحة وليس في عملية التسجيل أي خطأ. سواء كانت لكميات البضاعة المباعة أم للقيمة الإجمالية.
 - إن جميع إيصالات القبض سواء أكانت للمندوبين أم للعملاء صحيحة من خلال مطابقة الأرقام الواردة في الإيصالات مع الفواتير المبيعة، ومطابقة الكميات والأسعار صحيحة ودقيقة.
- ومن ثمَّ يحقق هذا البند الهدف من دراسته، وهو الدقة في فواتير المبيعات من خلال إعادة العمليات الحسابية للكميات والأسعار المبيعة، والدقة في استلام النقدية. وهو مما يؤدي إلى دقة أرقام المبيعات ودقة أرقام أرصدة العملاء الواردة في التقارير المالية. ويكون الباحث قد استنتج بأنه لا يوجد انحرافات تفوق نسبة الانحراف المسموح به.

السؤال الحادي عشر: هل يتطابق حساب الأستاذ العام للمدينين مع مجموع أرصدة المدينين في

حساب الأستاذ المساعد؟

قام الباحث بدراسة هذه الفقرة (البند) من خلال الاطلاع على البرنامج المحاسبي، وأخذ جميع المندوبين، ومقارنته بالاسم الرئيسي لمبيعات المندوبين، لأن مبيعات المندوبين في الشركة تعد كنظام الزبائن، وللزبائن والوكلاء أيضاً نفس العملية.

الهدف من دراسة هذه الفقرة (البند):

التحقق من دقة عمل البرنامج المحاسبي لعمليات الجمع والضرب، و من مطابقة الأستاذ العام لحسابات المدينين مع الأستاذ المساعد.

نتائج الاختبار وتقييم الانحرافات:

- إن جميع أرصدة المندوبين في نهاية عام ٢٠١١ تتطابق كاملة مع أرصدة مبيعات المندوبين (أي: أرصدة حساب الأستاذ العام تتطابق تماماً مع أرصدة حساب الأستاذ المساعد إذا أخذت كل واحدة على حدة وجمعت).
 - إن جميع أرصدة الزبائن للمفرق والجملة في نفس العملية تتطابق أيضاً مع مبيعات الزبائن من المفرق والجملة.
 - إن جميع أرصدة الوكلاء تتطابق مع الحساب الرئيسي لمبيعاتهم.
- قام الباحث بجمع جميع الأرصدة الفرعية للمدينين سواء أكانوا مندوبين أم زبائن جملة أم زبائن مفرق أم وكلاء، ومطابقتها مع رصيد المدينين الإجمالي الرئيسي، فلاحظ أنهما متطابقان وليس بينهما أي اختلاف.
- لذلك كانت هذه الفقرة (البند) تحقق الهدف من دراستها، وهو الدقة في رقم المدينين الظاهر في التقارير المالية، وبذلك يتوصل إلى دقة التقارير المالية، من خلال استنتاج: أن نسبة انحراف المجتمع لا تتجاوز نسبة الانحراف المسموح بها. ليس ثمة انحرافات تؤثر على الدقة.
- وفي نهاية دراسة دورة المبيعات وضع الباحث جدولاً مبيناً فيه جميع الأسئلة التي خضعت للدراسة و الانحرافات الظاهرة و مدى تأثير هذه الانحرافات في موضوع الدقة.

الجدول رقم (٧)

الرقم	البيان	عدد الانحرافات	نسبة الانحراف عدد الانحرافات / مجموع الاختبار
١	هل تتطابق الكميات التي في فاتورة البيع مع أمر التسليم؟	٠	٠
٢	هل كل أوامر التسليم مرقمة ترقيمياً تسلسلياً ومؤرخة وموقعة من قبل المستلم والمسلم؟	٠	٠
٣	هل لكل فاتورة بيع تخص الوكلاء وثيقة شحن بكمية المواد المرسلّة؟	٠	٠
٤	هل كل فواتير البيع مسعرة حسب قوائم الأسعار التي في الشركة والمقررة من الإدارة؟	٠	٠
٥	هل يكون ترحيل الفواتير إلى الحساب المختص دقيقاً؟	٠	٠
٦	هل يتطابق الترحيل مع الفواتير المباعة	٠	٠
٧	هل يتطابق إشعار البنك لدفع النقدية في حساب الشركة مع قيمة الفاتورة المطلوب إرسالها إلى العميل؟	٠	٠
٨	هل تتطابق النقدية المسلمة من قبل المندوبين مع البضاعة التي تسلم يومياً؟ وهل يكون الجرد المستمر لسيارات التوزيع؟	٠	٠
٩	هل تُرسل كشوف شهرية للعملاء أو المطابقة عليها باستمرار؟	٠	٠
١٠	هل إعادة العمليات الحسابية تؤدي إلى دقة الأرقام؟	٠	٠
١١	هل يتطابق حساب الأستاذ العام للمدينين مع	٠	٠

		مجموع أرصدة المدينين في حساب الأستاذ المساعد؟	
--	--	--	--

خامساً: ملخص دورة المبيعات:

- تبيّن للباحث بعد عملية فحص واختبار دقة العمليات المتضمنة في دورة المبيعات مايلي:
- إن إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة على هذه العمليات فعالة بشكل كبير، ممّا يضمن عملية الضبط الداخلي سواء كانت لإجراءات البيع أم للمقبوضات النقدية، ونتيجة لفعالية الإجراءات الموضوعية من قبل الإدارة على هذه العمليات توصل الباحث إلى إن أرقام المبيعات تضمن دقة قوية وعالية تؤدي إلى دقة في التقارير المالية، هذا ما أراد الباحث التوصل إليه في هدف الدراسة وهو إن يكون هناك دقة في عمليات إجراءات البيع، وكيف تعزز الرقابة الداخلية من دقة التقارير المالية.
 - كل هذا يؤكد حتماً صحة العلاقة الطردية ما بين نظام الرقابة الداخلية وهدفه الأساسي وهو دقة وموثوقية التقارير المالية.

المبحث الثاني: دورة المشتريات في الشركة X:

أولاً: دراسة دورة المشتريات في الشركة:

تعتبر دورة المشتريات في الشركة من أهم الدورات الموجودة فيها، لأن لها وضعاً حساساً وخاصاً جداً في المعاملة بخلاف الدورات الأخرى، وذلك لأن الشركة تعمل على نظام الطلبات من دولة إلى دولة أخرى، فهي تستورد الشاي من لندن والمعكرونة من إيطاليا.

وكل طلبية لها معاملة حساسة جداً تختلف عن دورة المشتريات لشركة تتعامل محلياً ضمن الدولة. لذلك يجب أن يكون هناك إجراءات فعّالة تضبط إجراءات الشراء التي تتم لهذه الطلبات بداية من طلب المواد من الشركة الأم لتنتهي بدفع النقدية وإدخال البضاعة إلى المستودعات.

وكذلك إجراءات وصول المواد إلى الميناء الذي يتسلمها الميناء، إذ يعمل المخلص الجمركي على تخليصها وإيصالها إلى المستودعات في مدينة عقربة بريف دمشق؛ وإجراءات استلام هذه المواد وفحصها، وانتهاءً بتسجيل فاتورة الشراء بالكمية والقيمة في حسابات الشركة الخاصة.

لذلك اطلع الباحث - قبل فحص العينة ومعرفة دقة الأرقام الواردة في حساب المشتريات الظاهرة في التقارير المالية - على إجراءات الشراء والدوائر المسؤولة عنها، ومدى الفصل بين هذه الدوائر. وهي على النحو التالي موضحاً بشكل مرافق مخطط إجراءات الشراء.

ثانياً: إجراءات الشراء التي تعمل بها الشركة والدوائر المسؤولة:

تشمل إجراءات الشراء للشركة جميع القرارات والعمليات التشغيلية الضرورية للحصول على البضاعة والخدمات لتنفيذ الأعمال وهي النحو التالي:

١- طلب الشراء:

تقوم إدارة الشركة (المدير العام) بالاتفاق مع أمين المستودع على معرفة المواد الواجبة الشراء (المواد الناقصة) من خلال الاطلاع على بطاقات المواد والأرصدة الظاهرة فيها، ثم يعد قائمة بأسماء المواد والكميات الواجبة الشراء بتسجيلها على طلب شراء مُعدّ على عدة نسخ.

- واحدة ترسل إلى قسم المشتريات.

- واحدة ترسل إلى قسم الطلبات.

- واحدة إلى قسم الحسابات.

٢- أمر الشراء:

يقوم قسم المشتريات بعد استلام طلب الشراء المرخص من المدير العام، بإعداد أمر الشراء موضحاً فيه أسماء المواد والكميات وباقي المعلومات المرتبطة بها، ويكون إعداده على عدة نسخ على النحو التالي:

- واحدة ترسل إلى قسم الحسابات.
- واحدة ترسل إلى قسم الطلبات.
- نسخة إلى قسم الاستلام والفحص.
- واحدة تبقى في التوثيق (الأرشفة).

٣- قسم الطلبات:

بعد أن يستلم قسم الطلبات طلب الشراء وأمر الشراء، يعمل على إرسال أمر الشراء الموقع من المدير العام وقسم المشتريات إلى الشركة الأم من خلال البريد الإلكتروني (إيميل على الإنترنت إيميل الشركة)، ويعمل هذا القسم على متابعة الأمور مع الشركة الأم ومراسلته بجميع الأمور.

٤- دفع النقدية:

يبقى قسم الطلبات على متابعة مع الشركة الأم إلى حين أن يصل رد بالموافقة على إرسال المواد والطلبية المطلوبة.

بعدئذ تقوم الشركة بإرسال النقدية عبر البنك إلى الشركة الأم مع شروط إرسال المواد، أي: يجب إرسال المواد (المواد تكون مؤمنة حتى تصل إلى مستودعات الشركة) ثم تسلم النقدية إلى الشركة الأم. بعدئذ يقوم البنك بإرسال إشعار بدفع النقدية مرسل على نسختين:

- واحدة إلى قسم المحاسبة.
- والأخرى تبقى في التوثيق (الأرشفة) في قسم الطلبات.

٥- وصول المواد إلى الميناء:

تُرسل المواد الشركة الأم عبر الشحن البحري الذي يصل إلى ميناء طرطوس، وبعد وصول تلك المواد يعمل المخلص الجمركي المتعاقد مع الشركة الإجراءات اللازمة لإخراج البضاعة من الميناء وإرسالها إلى الشركة في دمشق. وتشمل الإجراءات الكثير من الخطوات منها: عملية

الفحص التحليلي الذي يكون في مؤسسات الدولة للكشف عنها: هل هي صالحة للاستخدام أم غير صالحة .

٦- استلام المواد في المستودعات وفحص النقص:

بعد تخليص المواد من ميناء طرطوس يقوم المخلص الجمركي بإرسال المواد إلى المستودعات عبر السيارات الكبيرة المؤمنة من خلال شركات الشحن. وعند وصول المواد إلى مستودعات الشركة التي في مدينة عقربة في ريف دمشق، يذهب أمين المستودع لاستلامها مع لجنة فحص المواد للتحقق من وجود نقص في المواد وسلامتها منه، وهل هي بالمواصفات المطلوبة أم ليست كذلك.

وبعد قسم الاستلام والفحص أمر استلام المواد موضحاً فيه الكميات الداخلة إلى المستودع مع الفارق بين المطلوب والمستلم، ويكون هذا الأمر على عدة نسخ.

- نسخة إلى قسم المشتريات والمدير العام.

- نسخة إلى قسم المحاسبة.

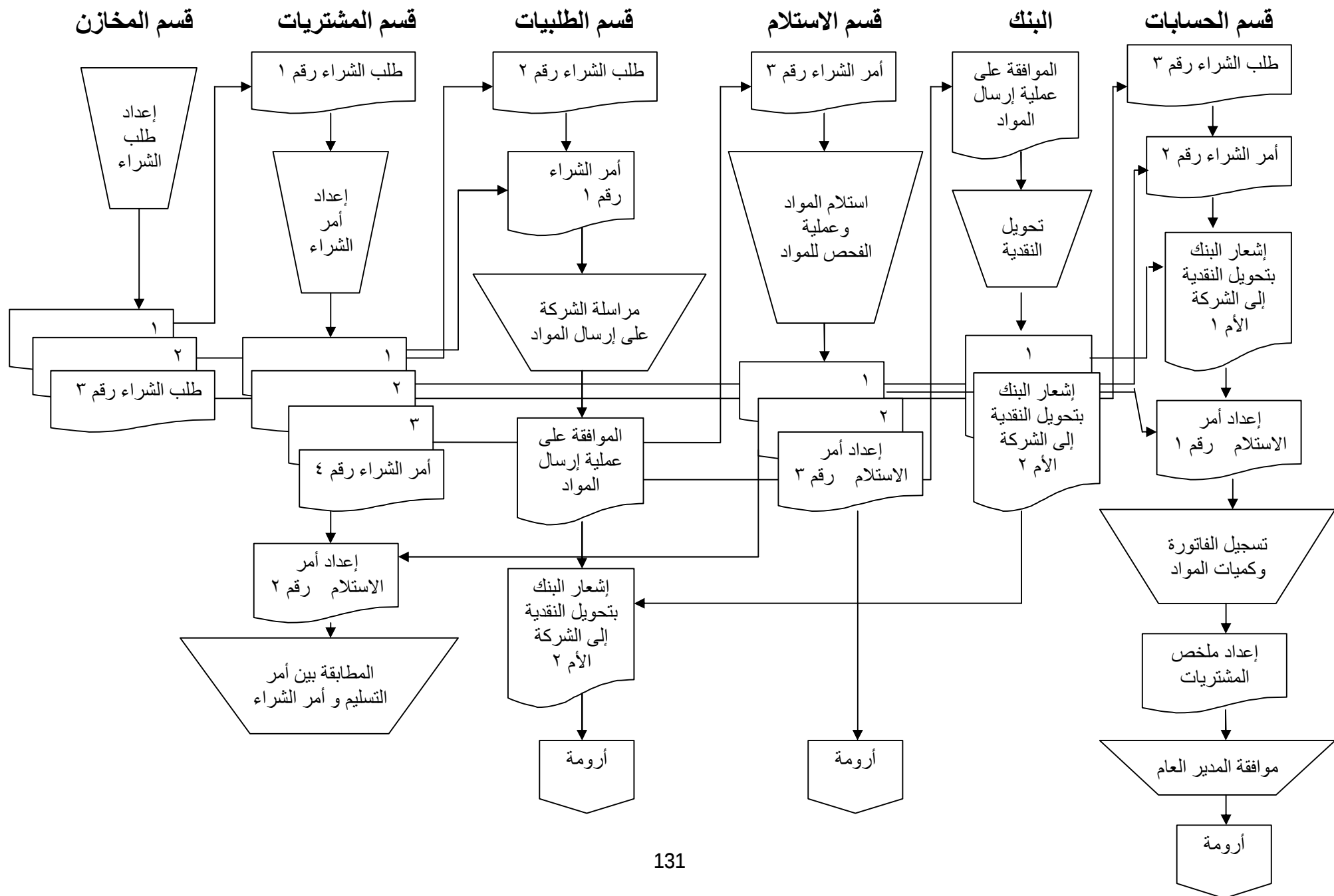
- نسخة تبقى في التوثيق (الأرشفة).

٧- قسم الحسابات ومحاسبة المواد:

بعد استلام قسم المحاسبة للوثائق التالية (طلب الشراء، أمر الشراء، أمر استلام المواد، إشعار الدفع من البنك) يقوم بتسجيل الحسابات وذلك بإدخال فاتورة شراء بالكميات الداخلية فقط وبالأسعار التي في فاتورة المورد (الشركة الأم) إلى مستودعات الشركة، و يكون الحساب المقابل لها هو اسم الطلبية. وفي نهاية العام يُقفل حساب جميع الطلبيات في حساب المشتريات. و يقوم أمين المستودع بالاتفاق مع قسم المحاسبة أيضاً بتسجيل الكميات في بطاقات المواد حيث يكون لكل مادة بطاقة خاصة بها توضح الرصيد المتبقي في الشركة مطابقة مع رصيد الكمبيوتر. وبعد تسجيل هذه الحسابات يحاسب المحاسب على النقص الموجود من خلال طرح النواقص من حسابات الطلبية، ويتحمل هذا النقص الشركة الأم (ماعدا نواقص التحليلات التي في ميناء طرطوس إذ تتحملها الشركة)، أما ما يزيد على نواقص التحليلات فيتحملها المخلص الجمركي.

بعدئذ يقوم قسم المحاسبة بإعداد ملخص للمشتريات في الشركة وإرسالها إلى المدير العام للموافقة على جميع الخطوات سواء أكانت عمليات دفع أم عمليات شراء.

ثالثاً: المخطط البياني: الشكل رقم (٤)



رابعاً: اختبار مدى تطبيق الرقابة الداخلية ومدى فاعليتها في تعزيز الدقة.

تعتبر دراسة هذه الإجراءات أمراً في غاية الأهمية، لأن الشركة تتعامل في شراء بضاعتها من دولة أخرى، ويجب أن تكون هذه الإجراءات قوية وتعمل بفعالية من أجل ضبط جميع العمليات التي تتم في الشركة.

لذلك من أجل معرفة دقة هذه العمليات سيتم أخذ العينة بشكل فعلي من واقع سجلات ووثائق الشراء الموجودة في الشركة لمعرفة دقة الإجراءات والضبط الداخلي التي تتبناها هذه الشركة. ولتوضيح كيفية أخذ هذه العينة طرح الباحث أسئلة من ضمن إجراءات الرقابة الداخلية ولكنها متعلقة بشكل أساسي بموضوع الدقة وكيفية الحصول عليها، وهذه الأسئلة على الشكل التالي:

١- هل طلبات الشراء مرقمة ترقيمياً تسلسلياً ومؤرخة؟

إن الشركة X تتعامل بنظام الطلبات طويلة الأجل نوعاً ما، أي: أنه تأتي طلبية جديدة كل نحو شهرين لكي تدخل البضاعة إلى المستودعات، أي: أنه ليس في الشركة طلبات شراء كثيرة؛ لذلك سيقوم الباحث بدراسة المجتمع الخاضع للدراسة كاملاً. وعدد الطلبات الموجودة في الشركة في عام ٢٠١١ كاملاً هو ٨ طلبات: ٥ لمادة الشاي، وطلبية واحدة للفناجين و طلبيتان لمادة المعكرونة. لذلك سيقوم الباحث بالدراسة كاملة.

الهدف من دراسة هذا البند:

هو التحقق من أن جميع مشتريات مادتي الشاي والمعكرونة تكون بناءً على طلبات الشراء، وبالتالي إلى دقة عمليات الشراء التي تتم في الشركة.

أرقام فواتير الشراء الخاضعة للدراسة وتقويم نتائج الاختبار ودراسة الانحرافات:

سيعتمد الباحث في اختبار وتقويم نتائج الفحص ودراسة الانحرافات على التقويم النوعي: هل كانت الانحرافات حرجة أم غير حرجة؟ وهل تؤثر في الدقة أم لا تؤثر؟
و أرقام فواتير الشراء التي ستدرس هي كما يلي:

١- طلبية شراء لمادة الشاي رقم ١٦٩٣ في تاريخ ٣-١-٢٠١١.

٢- طلبية شراء لمادة الشاي رقم ٢٣٣٩ في تاريخ ٦-٣-٢٠١١.

٣- طلبية شراء لمادة المعكرونة رقم ١٠٤٠٣ في تاريخ ١٠-٤-٢٠١١.

٤- طلبية شراء لمادة الشاي رقم ٢٧٥٩ في تاريخ ٢٩-٥-٢٠١١ .

٥- طلبية شراء فناجين شاي في تاريخ ٢٣-٨-٢٠١١.

٦- طلبية شراء رقم ٢٨٥٤ لمادة الشاي في تاريخ ٢٥-٨-٢٠١١.

٧- طلبية شراء لمادة الشاي رقم ٢٧٦٠ في تاريخ ٣٠-١٠-٢٠١١.

٨- طلبية شراء لمادة المعكرونة رقم ١٠٤٠٤ في تاريخ ٨-١٢-٢٠١١.

هذه أرقام فواتير الشراء (الطلبيات) التي ستدرس وتختبر بالإجراءات الخاصة بالأسئلة التي طرحت كاملة، و الباحث قام باختبار وفحص جميع الطلبيات التي في الشركة لعام ٢٠١١.

وعند الفحص تبين للباحث مايلي:

- إن جميع طلبات الشراء مرقمة ترقيماً تسلسلياً ومؤرخة حسب تاريخ كل طلب شراء، وهي على النحو التالي:

الجدول رقم (٨)

رقم الطلبية	تاريخ الطلبية	طلب الشراء	هل طلب الشراء مؤشر عليه؟	رقم طلب الشراء	تاريخ طلب الشراء	نتيجة الاختبار
١٦٩٣	٢٠١١-١-٣	موجود	نعم	٠١	٢٠١٠-١٠-٠١	يحقق الهدف
٢٣٣٩	٢٠١١-٣-٦	موجود	نعم	٠٢	٢٠١١-٢-١٥	يحقق الهدف
١٠٤٠٣	٢٠١١-٤-١٠	موجود	نعم	٠٣	٢٠١١-٣-٢٥	يحقق الهدف
٢٧٥٩	٢٠١١-٥-٢٩	موجود	نعم	٠٤	٢٠١١-٤-٧	يحقق الهدف
فناجين	٢٠١١-٨-٢٣					يحقق الهدف
٢٨٥٤	٢٠١١-٨-٢٥	موجود	نعم	٠٥	٢٠١١-٧-١٥	يحقق الهدف
٢٧٦٠	٢٠١١-١٠-٣٠	موجود	نعم	٠٦	٢٠١١-٩-١٠	يحقق الهدف
١٠٤٠٤	٢٠١١-١٢-٨	موجود	نعم	٠٧	٢٠١١-١٠-١١	يحقق الهدف

- لذلك، تكون نتيجة الاختبار دقيقة وتؤدي إلى دقة في إجراءات عمليات الشراء، لأن الباحث وجد أنه لكل طلبية شراء طلب شراء مرافق لها ومرقم بترقيم تسلسلي ومؤرخ بتاريخه، ومؤشر عليه من قبل المسؤول (المدير العام).
- وبالتالي تبين للباحث أنه ليس ثمة انحرافات موجودة في دراسة هذا البند، وهو ما يريد التوصل إليه (نتيجة وضع إجراء فعّال لعملية الشراء يؤدي حتماً إلى دقة المشتريات الظاهرة).

٢- هل لكل طلبية شراء أمر شراء (مؤشر عليه من المدير العام وقسم المشتريات ومطابق لطلب الشراء)؟

في هذه الفقرة (البند) من الدراسة سيكون المجتمع الخاضع للدراسة هو نفسه المجتمع الخاضع للدراسة في السؤال السابق: جميع فواتير الشراء، لأن من البديهي أن يكون لكل فاتورة شراء أمر شراء وطلب شراء مرافق لها وقام الباحث في هذا الاختبار بالمطابقة بين فحص أوامر الشراء وطلبات الشراء المرافقة لها.

الهدف من دراسة هذه الفقرة (البند):

هو التحقق من أن جميع خطوات الشراء تكون دقيقة و بناءً على طلبات الشراء وأوامر الشراء، وهل هناك تطابق بين أوامر الشراء وطلبات الشراء.

اختبار المجتمع وتقويم نتائج الاختبار ودراسة الانحرافات.

الجدول رقم (٩)

رقم الطلبية	أمر الشراء	هل أمر الشراء مؤشر عليه؟	طلب الشراء	المطابقة بين أمر الشراء وطلب الشراء من خلال الكميات المطلوبة
١٦٩٣	موجود	نعم	نعم	يتطابق أمر الشراء مع طلب الشراء
٢٣٣٩	موجود	نعم	نعم	يتطابق أمر الشراء مع طلب الشراء

١٠٤٠٣	موجود	نعم	نعم	يتطابق أمر الشراء مع طلب الشراء
٢٧٥٩	موجود	نعم	نعم	يتطابق أمر الشراء مع طلب الشراء
فناجين	غير موجود	لا	لا	يُرسل مجاناً من الشركة الأم وتحمل الشركة مصاريف شحنها وتخليصها ونقلها
٢٨٥٤	موجود	نعم	نعم	يتطابق أمر الشراء مع طلب الشراء
٢٧٦٠	موجود	نعم	نعم	يتطابق أمر الشراء مع طلب الشراء
١٠٤٠٤	موجود	نعم	نعم	يتطابق أمر الشراء مع طلب الشراء

وقد وجد الباحث نتيجة الاختبار مايلي:

- إن جميع فواتير الشراء لها أوامر شراء.
 - إن جميع فواتير الشراء لها طلبات شراء.
 - إن جميع أوامر الشراء مؤشّر عليها من المسؤول في الشركة وهو المدير العام.
 - تتطابق جميع أوامر الشراء مع طلبات الشراء من حيث كميات المواد.
- وهكذا تحقق هذه الفقرة (البند) الهدف المرجو، وهو الدقة في إجراءات عمليات الشراء، التي تؤدي إلى الدقة في أرقام المشتريات الظاهرة في التقارير المالية.

٣- هل كل أوامر الشراء مرقمة ترقيمياً تسلسلياً ومؤرخة؟

مجتمع الدراسة في هذه الفقرة (البند) سيكون عبارة عن ٧ أوامر شراء؛ لأن في الشركة فقط ٧ عمليات شراء أما الثامنة فهي لطلبية الفناجين تُرسل مجاناً من الشركة الأم وتحمل الشركة فقط بمصاريف تخليصها الجمركي والنقل، و يجب أن يكون لكل فاتورة شراء أمر شراء مرتبط بها وسيتحقق الباحث من وجود أمر شراء لكل فاتورة شراء، وأن هذه الأوامر مرقمة ترقيمياً تسلسلياً ومؤرخة.

الهدف من دراسة هذه الفقرة (البند):

التحقق من أنّ كل فواتير الشراء تتم بناءً على أوامر شراء، والدقة في إعداد أوامر الشراء وترقيمها وتأريخها.

اختبار المجتمع وتقويم نتائج الاختبار ودراسة الانحرافات:

الجدول رقم (١٠)

رقم الطلبية	تاريخ الطلبية	أمر الشراء	هل أمر الشراء مؤشّر عليه؟	رقم أمر الشراء	تاريخ أمر الشراء	نتيجة الاختبار
١٦٩٣	٢٠١١-١-٣	موجود	نعم	٠١	٢٠١٠-١٠-١١	يحقق الهدف
٢٣٣٩	٢٠١١-٣-٦	موجود	نعم	٠٢	٢٠١١-٢-٢٧	يحقق الهدف
١٠٤٠٣	٢٠١١-٤-١٠	موجود	نعم	٠٣	٢٠١١-٣-١	يحقق الهدف
٢٧٥٩	٢٠١١-٥-٢٩	موجود	نعم	٠٤	٢٠١١-٤-٩	يحقق الهدف
فناجين	٢٠١١-٨-٢٣	غير موجود	لا	لا		يحقق الهدف
٢٨٥٤	٢٠١١-٨-٢٥	موجود	نعم	٠٥	٢٠١١-٧-١٩	يحقق الهدف
٢٧٦٠	٢٠١١-١٠-٣٠	موجود	نعم	٠٦	٢٠١١-٩-١٣	يحقق الهدف
١٠٤٠٤	٢٠١١-١٢-٨	موجود	نعم	٠٧	٢٠١١-١٠-١٦	يحقق الهدف

ونتيجة الفحص والاختبار تبين للباحث مايلي:

- إن جميع الفواتير ترتبط بأمر شراء مرافق لها.
- إن جميع أوامر الشراء مؤشّر عليها من قبل المدير العام.
- إن جميع أوامر الشراء مرقمة ترقيمياً تسلسلياً ومؤرخة.
- إن جميع بنود السؤال تحقق الهدف من الدراسة.

لذلك فإن هذا البند يحقق الهدف من الدراسة، وهو الدقة في إجراءات إعداد أوامر الشراء وترقيمها وتاريخها، ويؤدي حتماً إلى الدقة في إجراءات عمليات الشراء المطبقة في الشركة ودقة أرقام المشتريات.

٤- هل تتم الموافقة على أسعار الشراء من قبل المسؤول؟

تقوم سياسة الشركة في عمليات الشراء على إرسال أمر الشراء إلى الشركة الأم، وانتظار الرد من الشركة الأم بالموافقة على إرسال المواد والبضاعة إلى الشركة X مرفقة معها قائمة بالأسعار التي لديها، بعدئذ توافق الشركة على إرسال المواد بناءً على الأسعار المستلمة. وقد درس الباحث جميع فواتير المشتريات للتحقق من أنه لكل فاتورة قائمة بالأسعار قبل إرسال فاتورة الشراء من الشركة الأم.

الهدف من دراسة هذا البند:

هو التحقق من أن جميع فواتير الشراء تكون بناءً على أسعار من الشركة الأم حسب القوائم الموجودة في الشركة، و من دقة إجراءات عمليات الشراء وأسعار فواتير الشراء.

اختبار المجتمع وتقويم نتائج الاختبار ودراسة الانحرافات.

الجدول رقم (١١)

رقم الطلبية	تاريخ الطلبية	قائمة الأسعار	مؤشر عليها من المدير العام	نتيجة الاختبار
١٦٩٣	٢٠١١-١-٣	موجودة	نعم	يحقّق الهدف
٢٣٣٩	٢٠١١-٣-٦	موجودة	نعم	يحقّق الهدف
١٠٤٠٣	٢٠١١-٤-١٠	موجودة	نعم	يحقّق الهدف
٢٧٥٩	٢٠١١-٥-٢٩	موجودة	نعم	يحقّق الهدف
فناجين	٢٠١١-٨-٢٣			يحقّق الهدف
٢٨٥٤	٢٠١١-٨-٢٥	موجودة	نعم	يحقّق الهدف

يحقّق الهدف	نعم	موجودة	٣٠-١٠-٢٠١١	٢٧٦٠
يحقّق الهدف	نعم	موجودة	٨-١٢-٢٠١١	١٠٤٠٤

وقد وجد الباحث من خلال عملية الاختبار والفحص مايلي :

- إن لجميع فواتير الشراء قائمة بالأسعار مرفقة معها من قوائم الأسعار التي في الشركة الأم.
- إن جميع قوائم الأسعار المستلمة مؤشّر عليها من قبل صاحب الشركة (المدير العام).
- إن جميع بنود هذا السؤال حقق الهدف، وهو الدقة في عمليات الشراء والتسعير لها مما يؤدي إلى الدقة في أرقام المشتريات الظاهرة في التقارير المالية و أرقام المخزون وتسعيه الظاهر في التقارير المالية.

٥- هل هناك تقرير استلام لكل طلبية؟

المجتمع الخاضع للدراسة هنا سيكون فواتير الشراء المدروسة في الأسئلة السابقة نفسها، وسيدرس الباحث جميع هذه الفواتير لمعرفة هل هناك تقرير استلام لكل فاتورة مشتريات، وسيدرس أيضاً الدقة في عمليات إدخال البضاعة إلى المستودعات من خلال تقارير الاستلام.

الهدف من دراسة هذا البند:

هو التحقق من دقة إدخال المواد إلى المستودعات بناءً على تقارير استلام، مما يؤدي إلى دقة في عمليات الشراء واستلام البضاعة. وبالتالي إلى دقة أرقام المشتريات والمخزون.

اختبار المجتمع وتقويم نتائج الاختبار ودراسة الانحرافات:

الجدول رقم (١٢)

رقم الطلبية	تاريخ الطلبية	تقرير الاستلام	هل هو موقع من قبل المستلم والمسلم؟	نتيجة الاختبار
١٦٩٣	٣-١-٢٠١١	موجود	نعم	يحقّق الهدف
٢٣٣٩	٦-٣-٢٠١١	موجود	نعم	يحقّق الهدف
١٠٤٠٣	١٠-٤-٢٠١١	موجود	نعم	يحقّق الهدف

٢٧٥٩	٢٩-٥-٢٠١١	موجود	نعم	يحقق الهدف
فناجين	٢٣-٨-٢٠١١	موجود	نعم	يحقق الهدف
٢٨٥٤	٢٥-٨-٢٠١١	موجود	نعم	يحقق الهدف
٢٧٦٠	٣٠-١٠-٢٠١١	موجود	نعم	يحقق الهدف
١٠٤٠٤	٨-١٢-٢٠١١	موجود	نعم	يحقق الهدف

نتيجة الاختبار والفحص لاحظ الباحث مايلي:

- إن جميع فواتير الشراء يرتبط معها تقرير باستلام المواد.
- إن جميع تقارير الاستلام موقعة من قبل المستلم والمسلم.
- إن جميع فواتير الشراء في هذا البند حقق الهدف، وهو الدقة في عمليات إدخال المواد إلى المستودعات، والدقة في إجراءات وخطوات عمليات الشراء؛ مما يؤدي اقتضاءً إلى تحقيق جزء من دقة أرقام المشتريات والمخزون الظاهرة في التقارير المالية.

٦- هل جميع أوامر الاستلام مرقمة ترقيمياً تسلسلياً ومؤرخة؟

سيُدرس هنا نفس المجتمع المدروس في السؤال السابق، المتعلق بدراسة دقة أوامر الشراء وهل كانت مرقمة ترقيمياً تسلسلياً ومؤرخة.

الهدف من دراسة هذا البند:

هو الدقة في إعداد تقارير الاستلام، والتحقق من أن جميع فواتير الشراء تدخل إلى المستودعات بناءً على تقارير استلام. مما يؤدي إلى دقة في إجراءات الشراء.

اختبار المجتمع وتقويم نتائج الاختبار ودراسة الانحرافات.

الجدول رقم (١٣)

رقم الطلبية	تاريخ الطلبية	تقرير الاستلام	رقم تقرير الاستلام	تاريخ تقرير الاستلام	نتيجة الاختبار
١٦٩٣	٣-١-٢٠١١	موجود	٠٤١	٣-١-٢٠١١	يحقق الهدف

يحقّق الهدف	٢٠١١-٣-٦	٠٤٢	موجود	٢٠١١-٣-٦	٢٣٣٩
يحقّق الهدف	٢٠١١-٤-١٠	٠٤٣	موجود	٢٠١١-٤-١٠	١٠٤٠٣
يحقّق الهدف	٢٠١١-٥-٢٩	٠٤٤	موجود	٢٠١١-٥-٢٩	٢٧٥٩
يحقّق الهدف	٢٠١١-٨-٢٣	٠٤٥	موجود	٢٠١١-٨-٢٣	فناجين
يحقّق الهدف	٢٠١١-٨-٢٥	٠٤٦	موجود	٢٠١١-٨-٢٥	٢٨٥٤
يحقّق الهدف	٢٠١١-١٠-٣٠	٠٤٧	موجود	-١٠-٣٠ ٢٠١١	٢٧٦٠
يحقّق الهدف	٢٠١١-١٢-١١	٠٤٨	موجود	٢٠١١-١٢-٨	١٠٤٠٤

نتيجة الفحص والاختبار وجد الباحث مايلي:

- إن لجميع فواتير الشراء تقارير استلام مرتبطة بها.
- إن جميع تقارير الاستلام مرقمة ترقيمياً تسلسلياً.
- إن جميع تقارير الاستلام مؤرخة تسلسلياً حسب كل طلبية.
- إن جميع بنود هذا السؤال حقق الهدف، وهو الدقة في عمليات إدخال المواد إلى المستودعات، والدقة في إعداد تقارير الاستلام والوثوق بها، مما يؤدي إلى الدقة في أرقام المشتريات والمخزون الظاهرة في التقارير المالية.

٧- هل كل طلبيات الشراء مسعرة حسب قوائم الأسعار الموجودة في الشركة الأم؟

المقصود من دراسة هذا السؤال أن يكون لكل طلبية شراء فاتورة من الشركة الأم مرافقة لها. ولدراسة هذا السؤال طابق الباحث بين أسعار طلبيات الشراء والأسعار التي تكون في فاتورة المورد. ولذلك سيكون المجتمع الخاضع للدراسة كاملاً هو جميع فواتير الشراء (الطلبيات) لعام ٢٠١١ كاملة.

ثمّ قام الباحث على المطابقة للتحقق من دقة عملية التسعير التي في الشركة الأم والشركة X.

الهدف من دراسة هذا البند:

هو التحقق من دقة عملية التسعير، و من مدى فعالية إجراءات الرقابة الداخلية لها، التي تؤدي بدورها إلى دقة أرقام المشتريات.

اختبار المجتمع وتقويم نتائج الاختبار ودراسة الانحرافات:

الجدول رقم (١٤)

رقم الطلبية	تاريخ الطلبية	قوائم الأسعار	فاتورة المورد	المطابقة بين أسعار القوائم والفاتورة	نتيجة الاختبار
١٦٩٣	٢٠١١-١-٣	موجودة	موجودة	مطابقة	يحقق الهدف
٢٣٣٩	٢٠١١-٣-٦	موجودة	موجودة	مطابقة	يحقق الهدف
١٠٤٠٣	٢٠١١-٤-١٠	موجودة	موجودة	مطابقة	يحقق الهدف
٢٧٥٩	٢٠١١-٥-٢٩	موجودة	موجودة	مطابقة	يحقق الهدف
فناجين	٢٠١١-٨-٢٣				يحقق الهدف
٢٨٥٤	٢٠١١-٨-٢٥	موجودة	موجودة	مطابقة	يحقق الهدف
٢٧٦٠	٢٠١١-١٠-٣٠	موجودة	موجودة	مطابقة	يحقق الهدف
١٠٤٠٤	٢٠١١-١٢-٨	موجودة	موجودة	مطابقة	يحقق الهدف

و بنتيجة الاختبار والفحص وجد الباحث مايلي:

- إن جميع فواتير الشراء لها قوائم بالأسعار التي أرسلت من قبل الشركة الأم قبل وصول الطلبية، ماعدا طلبية الفناجين لا يوجد لها أسعار؛ لأنها مجانية من الشركة الأم توزع مرة واحدة لكل وكيل في كل دولة، وتوزع مجاناً مع المبيعات من الشركة X على الزبائن، لأنها تعتبر دعاية وإعلاناً.
- إن جميع فواتير الشراء لها فاتورة من المورد مع وصول الطلبية ماعدا طلبية الفناجين للسبب المذكور.
- إن جميع فواتير الشراء الأسعار فيها متطابقة ما بين قوائم الأسعار المرسله من الشركة الأم قبل وصول الطلبية حسب اتفاق الطرفين وبين الفاتورة المرسله منها مع وصول الطلبية ومطابقة للقيمة.

- إن طلبية الفناجين لاتعد انحرافاً؛ لأنها لاتعتبر طلبية شراء بحد ذاتها، بل تُكلف الشركة فيها فقط بالمصاريف التي تدفعها على الطلبية إلى حين وصولها إلى المستودعات.
- إن جميع بنود هذا السؤال تحقق الهدف، وهو دقة التسعير في الشركة مما يؤدي إلى دقة في حساب تكلفة الطلبية، و تسعير المخزون الموجود في المستودعات، ما يؤدي إلى الدقة في أرقام المشتريات وأرقام المخزون الظاهرة في القوائم المالية.

٨- هل تُسجّل فواتير الشراء تسجيلاً صحيحاً ومطابقاً لطلبات الشراء والأوامر وتقارير الاستلام وفاتورة المورد؟

سيكون المجتمع الخاضع للدارسة هنا أيضاً جميع فواتير الشراء، وسيقوم الباحث بعملية الاختبار من خلال فحص عمليات تسجيل فواتير الشراء على نحو مطابق لطلبات الشراء والأوامر وتقارير الاستلام وفاتورة المورد.

الهدف من دراسة هذه الفقرة(البند):

هو التحقق من أن فواتير الشراء مطابقة لطلبات الشراء والأوامر وتقارير الاستلام، ومطابقة لفاتورة المورد المرسله منه، والتحقق من عملية التسجيل الصحيحة والدقيقة.

اختبار المجتمع وتقويم نتائج الاختبار ودراسة الانحرافات:

الجدول رقم (١٥)

رقم الطلبية	طلب الشراء	أمر الشراء	تقرير الاستلام	فاتورة المورد	هل عملية التسجيل مطابقة أم غير مطابقة؟	نتيجة الاختبار
١٦٩٣	يوجد	يوجد	يوجد	يوجد	غير مطابقة	لا يحقق الهدف
٢٣٣٩	يوجد	يوجد	يوجد	يوجد	غير مطابقة	لا يحقق الهدف
١٠٤٠٣	يوجد	يوجد	يوجد	يوجد	غير مطابقة	لا يحقق الهدف

٢٧٥٩	يوجد	يوجد	يوجد	يوجد	لا يحقق الهدف
فناجين		يوجد			يحقق الهدف
٢٨٥٤	يوجد	يوجد	يوجد	يوجد	لا يحقق الهدف
٢٧٦٠	يوجد	يوجد	يوجد	يوجد	لا يحقق الهدف
١٠٤٠٤	يوجد	يوجد	يوجد	يوجد	لا يحقق الهدف

و بالفحص والاختبار لاحظ الباحث مايلي:

- إن جميع طلبات الشراء وأوامر الشراء وفاتورة المورد متطابقة بعضها مع بعض، ولكن تختلف اختلافاً يسيراً جداً عن تقرير الاستلام وإدخال المواد إلى المستودعات.
 - إن جميع فواتير الشراء مطابقة كاملة لتقارير الاستلام، لأن الشركة تعتمد في تسجيل الفاتورة على تقرير الاستلام بعد المطابقة بين المرفقات الأخرى.
 - إن جميع فواتير الشراء غير مطابقة لطلبات الشراء وأوامر الشراء وفاتورة المورد المرسلة.
 - إن جميع بنود هذا السؤال لا يحقق الهدف.
- السبب في ذلك أن جميع فواتير الشراء عندما تصل إلى ميناء طرطوس تقوم المؤسسات الحكومية المسؤولة عن التحليلات الغذائية بأخذ عينة بسيطة نوعاً ما لدراسة نوعية المنتجات لمعرفة صلاحيتها للاستخدام. فضلاً عن كمية من المواد يأخذها المخلص الجمركي ويعتبرها هدايا.
- سيتم لاحقاً شرح واختبار طريقة المحاسبة عن هذه النواقص، أمّا ما يخص هذا الإجراء لاحظ الباحث انه لا يوجد أية دقة تخص هذا البند، لعدم المطابقة بين الوثائق والسجلات المذكورة، وبالتالي يوجد انحرافات في غاية الأهمية يجب التحقق فيما إذا كانت هناك محاسبة تتجاوز هذه الانحرافات أم لا.

٩- كيف تتم المحاسبة على نواقص الطلبية؟

بسبب الفارق الذي وجد في السؤال السابق ما بين وثائق سجلات الشراء، قام الباحث بطرح هذا السؤال لإيضاح كيفية المحاسبة عن النواقص التي وجدت، ولكي يتم اختبار فيما إذا كانت هناك انحرافات تؤثر على دقة الأرقام الظاهرة في التقارير المالية أم لا.

لذلك سيقوم الباحث باختبار كل طلبية على حدا ومطابقة جميع مرفقاتها وتحديد طبيعة الفروق الموجودة بين هذه المرفقات.

الهدف من دراسة هذه الفقرة(البند):

التحقق من دقة الكميات الناقصة في المستودعات وتسجيلها في الحسابات المختصة في الشركة.

اختبار المجتمع وتقويم نتائج الاختبار ودراسة الانحرافات:

- الطلبية رقم ١٦٩٣ :

عند اختبار الطلبية المذكورة وجد الباحث أن الكميات الناقصة بين أمر الشراء وتقرير الاستلام هي عبارة عن قطعتين من كل مادة. وعند البحث عن السبب لاحظ أن المؤسسات المسؤولة عن التحليلات الغذائية قامت بأخذها لدراسة صلاحية المواد الغذائية للاستخدام.

أما عملية المحاسبة التي كانت في سجلات الشركة الخاصة، فقد سُجِّلت ضمن مصاريف الطلبية (مصروف التحليلات الغذائية)، وعند تسعيره بسعر الشركة لاحظ الباحث أن المبلغ هو نفسه الذي نقص عن حساب الطلبية كاملاً بحيث لو جُمع مع تكلفة الكميات الداخلة إلى المستودع لظهر نفس الرقم الظاهر في فاتورة المورد.

لذلك لا تعتبر نواقص هذه الطلبية انحرافاً حرجاً يؤثر في موضوع الدقة، لأن الانحراف الظاهر في السؤال السابق قد تمت المحاسبة عنه بشكل صحيح.

- الطلبية رقم ٢٣٣٩ :

عند اختبار الطلبية المذكورة وجد الباحث أن الكميات الناقصة بين مرفقات فاتورة الشراء هي مايلي.

- الكميات المأخوذة من أجل التحليلات الغذائية في ميناء طرطوس، وهي عبارة عن قطعتين من كل صنف.

- بضاعة بقيمة ١٠٨٤٨ ليرة سورية بسعر التكلفة.

وعند الرجوع إلى سبب الانحراف وجد الباحث أن الكميات المأخوذة إلى التحليلات الغذائية قد سُجِّلت بالحساب الصحيح في حسابات الشركة.

حيث إن النقص المعادل لـ ١٠٨٤٨ ل.س سببه المخلص الجمركي، لأنه أخذ كمية من المواد، ووزع هدايا على الموظفين في الميناء، وقد كانت المحاسبة عليه من خلال خصم ذلك النقص من حساب المخلص الجمركي.

لهذا السبب لا يعدُّ الانحراف الذي ظهر في هذه الطلبية انحرافاً بحد ذاته، لأنه قد تمت المحاسبة عنه بشكل صحيح ودقيق.

- الطلبية رقم ١٠٤٠٣:

هذه الطلبية هي طلبية لمادة المعكرونة لا الشاي، وعند اختبارها وجد الباحث مايلي:

- إن النواقص التي وجدت في هذه الطلبية هي عبارة عن قطعتين فقط من كل صنف أخذتها المؤسسات المسؤولة عن التحليلات الغذائية، وبالرجوع إلى الحسابات المختصة لاحظ الباحث تسجيل النواقص لهذه الطلبية في الحساب المطلوب.

ولذلك لا يعد هذا الانحراف انحرافاً حرجاً يؤثر في موضوع الدقة؛ لأنه قد تمت المحاسبة عليه على وجه صحيح.

- الطلبية رقم ٢٧٥٩:

هذه الطلبية تخص مادة الشاي، وعند اختبارها وجد الباحث مايلي:

- الكميات المأخوذة للتحليلات الغذائية، وهي عبارة عن قطعتين من كل صنف كما في الطلبيات الأخرى، قد سجلت وكانت المحاسبة عليها على وجه صحيح .

- نقص مايعادل 3780 ليرة سورية بسعر الشراء حملت على المخلص الجمركي. لأنه قد وزعها هدايا مكان التخليص الجمركي.

ومن هنا لا تعد هذه الانحرافات فيما يخص هذه الطلبية انحرافات حرجة تؤثر في الدقة، لأنه قد تمت المحاسبة عنها بشكل صحيح ودقيق.

- طلبية الفناجين:

عند اختبار هذه الطلبية لاحظ الباحث أن الكميات المرسله من الشركة الأم تتطابق تطابقاً كاملاً مع تقرير الاستلام والمواد الداخلة إلى المستودعات، أي: أنه ما من انحرافات في هذه الطلبية، وليس لها تحليلات غذائية في ميناء طرطوس. ولذلك كانت هذه الطلبية تحقق موضوع الدقة في دراسة

هذا البند. حيث تبين للباحث بأن هناك تتطابق بين الكميات الداخلة إلى المستودع مع الكميات المرسلّة من قبل الشركة الأم.

- طلبية رقم ٢٨٥٤:

عند اختبار الطلبية وجد الباحث مايلي:

- إن الكميات الناقصة بسبب التحليلات الغذائية قد سجلت في الحسابات المختصة للشركة، وقد كانت المحاسبة عليها على وجه صحيح كما في الطلبيات السابقة.

- نقص ما مقداره ٣٠٢٤٠ ليرة سورية بسعر الشراء. وعند الرجوع إلى السبب لاحظ الباحث أن هناك خطأ في الشركة الأم عند عدّ المواد وإرسالها إلى سورية، وقد اعترفت به الشركة الأم وخصم من الحساب، وهذا النقص هو للمادة ١٠٠ ظ = ١٠ ص * ٢٤ قطعة * ١٢٦ ليرة سورية للقطعة الواحدة.(بسرر التكلفة)

وهكذا لا تعدّ الانحرافات في هذه الطلبية انحرافات حرجة، لأنه قد تمت المحاسبة عليها بوجه صحيح، لذلك إن حسابات هذه الطلبية الظاهرة دقيقة، ويؤدي إلى دقة في التقارير المالية.

- طلبية رقم ٢٧٦٠.

وجد الباحث خلال عملية الفحص والاختبار ما يلي:

- إن الكميات المأخوذة للتحليلات الغذائية قد تمت المحاسبة عليها على وجه صحيح في حساب مصروف التحليلات الغذائية.

- ليس ثمة نواقص أخرى؛ ولذلك لا يؤثر هذا الانحراف في دقة الأرقام.

- طلبية رقم ١٠٤٠٤:

هذه الطلبية تخص مادة المعكرونة لا الشاي. وعند عملية الاختبار والفحص وجد الباحث:

- أن الكميات المأخوذة للتحليلات الغذائية - و هي قطعتان من كل صنف هي نواقص هذه الطلبية فقط - قد تمت المحاسبة عليها في الحساب المختص بسعر التكلفة المحمّل عليها.

- وهكذا درست الانحرافات التي وجدت في السؤال السابق، وعرف فيما إذا كانت تؤثر في دقة الأرقام الظاهرة في التقارير المالية أم لا تؤثر.

- وهذا الجدول يبيّن دقة المحاسبة على نواقص الطلبيات وهو على الشكل التالي:

وهذا الملخص يبين أنه قد كانت المحاسبة على كل النواقص الموجودة: الجدول رقم (١٦)

رقم الطلبية	كمية الفاتورة من المورد	كمية المواد الداخلية إلى المستودعات	نواقص التحليلات	نواقص الهدايا تحتسب على المخلص الجمركي	نواقص بسبب أخطاء الشركة الأم	الفرق = كميات المورد- مجموع النواقص مع الكميات الداخلة	نتيجة الاختبار
١٦٩٣	١٧١١٤٥	١٧١٠٨٧	٥٩	٠	٠	٠	تمت المحاسبة عليه
٢٣٣٩	١٢٢٤٣٧	١٢٢٢٧٣	٣٢	١٣٢ ٢٥ ظ = ٣٢*٧٢ ٥٠٠ غ = ١٦٧*٢٤ ١٠٠ ظ = ١٢٦*٣٦	٠	٠	تمت المحاسبة عليه
١٠٤٠٣	٤٠٥٨٧	٤٠٥٣١	٥٦	٠	٠	٠	تمت المحاسبة عليه
٢٧٥٩	٩١٦٩١	٩١٦٣١	٣٠	١٢٦*٣٠	٠	٠	تمت المحاسبة عليه
فناجين	٧٥٦٢٦	٧٥٦٢٦	٠	٠	٠	٠	تمت المحاسبة عليه
٢٨٥٤	٧٧٥٦٠	٧٧٣٠٦	١٤	٠	١٢٦*٢٤٠	٠	تمت المحاسبة عليه
٢٧٦٠	٩٠٣٦٧	٩٠٣٣٣	٣٤	٠	٠	٠	تمت المحاسبة عليه
١٠٤٠٤	٣٥٥٢٢	٣٥٤٦٠	٦٢	٠	٠	٠	تمت المحاسبة عليه

أخيراً يبدو لنا أن جميع الانحرافات التي ظهرت في السؤال السابق قد حُلَّت مشكلتها في هذا السؤال، ولذلك لا تُعدُّ تلك الانحرافات التي ظهرت انحرافات تؤثر في دقة الأرقام الظاهرة في التقارير المالية. وعليه كانت المحاسبة على النواقص على وجه صحيح ودقيق.

١٠ - هل تُرحَّل فواتير الشراء إلى الحسابات المختصة في الشركة؟

لاختبار هذا السؤال سيفحص الباحث جميع فواتير الشراء و الحسابات المختصة في البرنامج المحاسبي الموجود في الشركة: هل رُحِّلَت على نحو صحيح ودقيق أم لم يكن ذلك. وسيعتمد الباحث على تقرير الاستلام في فحص المواد الداخلة إلى المستودعات؛ لأن النقص الحاصل بين تقرير الاستلام والمواد المرسلّة من الشركة الأم قد كانت المحاسبة عليه في السؤال السابق. لذلك سيقوم الباحث باختبار الكميات والأسعار والمبلغ الإجمالي للفاتورة. وترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها.

الهدف من دراسة هذه الفقرة (البند):

التحقق من دقة عملية الترحيل التي يقوم بها قسم المحاسبة، ودقة الكميات الداخلة في المستودعات والأسعار المعتمدة في تسجيل فواتير الشراء.

اختبار المجتمع وتقويم نتائج الاختبار ودراسة الانحرافات. الجدول رقم (١٧)

رقم الطلبية	تاريخ الطلبية	تقرير الاستلام	الأسعار	التسجيل في البرنامج المحاسبي	نتيجة الاختبار
١٦٩٣	٢٠١١-١-٣	٠٤١	صحيحة	صحيحة ودقيقة	يحقق الهدف
٢٣٣٩	٢٠١١-٣-٦	٠٤٢	صحيحة	صحيحة ودقيقة	يحقق الهدف
١٠٤٠٣	٢٠١١-٤-١٠	٠٤٣	صحيحة	صحيحة ودقيقة	يحقق الهدف
٢٧٥٩	٢٠١١-٥-٢٩	٠٤٤	صحيحة	صحيحة ودقيقة	يحقق الهدف
فناجين	٢٠١١-٨-٢٣	٠٤٥		صحيحة ودقيقة	يحقق الهدف
٢٨٥٤	٢٠١١-٨-٢٥	٠٤٦	صحيحة	صحيحة ودقيقة	يحقق الهدف
٢٧٦٠	٢٠١١-١٠-٣٠	٠٤٧	صحيحة	صحيحة ودقيقة	يحقق الهدف

١٠٤٠٤	٢٠١١-١٢-٨	٠٤٨	صحيحة	صحيحة ودقيقة	يحقق الهدف
-------	-----------	-----	-------	--------------	------------

بعد هذه العملية واختبار تسجيل جميع فواتير الشراء بناءً على تقارير الاستلام وجد الباحث مايلي:

- إن جميع فواتير الشراء قد سُجِّلت الكميات والأسعار فيها صحيحة ودقيقة.

- إن المبالغ النهائية لفواتير الشراء صحيحة ودقيقة.

- إن تواريخ فواتير الشراء صحيحة ودقيقة.

- إن أرقام تقارير الاستلام قد سُجِّلت على نحو صحيح ودقيق.

وهكذا بدا هذا السؤال يحقق الهدف المرجو من دراسته، وهو دقة تسجيل فواتير الشراء بحسب الكميات والأسعار والتواريخ الفعلية، وهو مما سيؤدي إلى دقة أرقام المشتريات و تكلفة المخزون الظاهرة في التقارير المالية.

١١ - هل لكل طلبية شراء إشعار دفع نقدية من البنك مطابق للقيمة؟

إن العينة المدروسة هنا ستكون أيضاً جميع فواتير المشتريات مع مطابقتها بإشعارات النقدية الواردة من البنك والمرسلة إلى الشركة الأم، ولذلك لدراسة هذا البند ولتحقيق موضوع الدقة فيه يجب أن تتطابق قيمة الفاتورة المرسلة من المورد مع إشعار البنك بالمبلغ الإجمالي.

الهدف من دراسة هذه الفقرة(البند):

التحقق من دقة المدفوعات النقدية للشركة الأم بحسب الكميات المطلوبة والأسعار الدقيقة والصحيحة التي تؤدي إلى دقة فواتير الشراء.

اختبار المجتمع وتقويم نتائج الاختبار ودراسة الانحرافات: الجدول رقم(١٨)

رقم الطلبية	فاتورة المورد	إشعار البنك	هل يتطابق المبلغ الإجمالي ؟	نتيجة الاختبار
١٦٩٣	موجودة	موجود	يتطابق	يحقق الهدف
٢٣٣٩	موجودة	موجود	يتطابق	يحقق الهدف
١٠٤٠٣	موجودة	موجود	يتطابق	يحقق الهدف
٢٧٥٩	موجودة	موجود	يتطابق	يحقق الهدف
فناجين				يحقق الهدف
٢٨٥٤	موجودة	موجود	غير مطابق	يحقق الهدف

٢٧٦٠	موجودة	موجود	مطابق	يحقق الهدف
١٠٤٠٤	موجودة	موجود	مطابق	يحقق الهدف

بعد عملية الفحص والاختبار وجد الباحث مايلي:

- إن لكل فاتورة شراء إشعار دفع نقدية يرافقها من البنك.
- جميع إشعارات البنك تتطابق بدقة مع فواتير الشراء، ما عدا الطلبية ذات الرقم ٢٧٦٠ وذلك للسبب التالي:

وجد الباحث في الطلبية التي قبلها ذات الرقم ٢٨٥٤ نقص بمبلغ وقدره ٣٠٢٤٠ ليرة سورية، وقد اعترفت الشركة الأم بهذا النقص الحاصل، ونتيجة لهذا النقص بقي المبلغ المدفوع لصالحنا في حسابات الشركة الأم لحينما تم إرسال الطلبية رقم ٢٧٦٠ تم خصمه من قيمة الطلبية. ولهذا السبب إن القيمة الموجودة في إشعار البنك تختلف عن قيمة الفاتورة المرسلة. لذلك حقق هذا البند الهدف المرجو من دراسته، وهو دقة المدفوعات النقدية لفواتير الشراء، وهو بدوره يؤدي إلى دقة أرقام المشتريات الظاهرة في التقارير المالية.

١٢ - هل يكون حساب تكلفة الطلبية دقيقاً؟

سُخِّبَر هذه الفقرة (البند) من خلال فحص الوثائق المرتبطة بكل طلبية، فيما يتعلق بفاتورة المورد ومصاريف الشحن والتخليص الجمركي ومصاريف النقل.

الهدف من دراسة هذه الفقرة (البند):

التحقق من دقة تكلفة الطلبيات، ودقة تسعير المواد ودقة حسابها على نحو صحيح مما يؤدي إلى دقة أرقام المشتريات.

اختبار المجتمع وتقويم نتائج الاختبار ودراسة الانحرافات: الجدول رقم (١٩)

رقم الطلبية	فاتورة المورد	الوثائق المرافقة	المبلغ	التسجيل	نتيجة الاختبار
	١	٢	٢+١		
١٦٩٣	صحيحة	صحيحة	مطابق	صحيح	يحقق الهدف
٢٣٣٩	صحيحة	صحيحة	مطابق	صحيح	يحقق الهدف
١٠٤٠٣	صحيحة	صحيحة	مطابق	صحيح	يحقق الهدف

٢٧٥٩	صحيحة	صحيحة	مطابق	صحيح	يحقق الهدف
فناجين		صحيحة	مطابق	صحيح	يحقق الهدف
٢٨٥٤	صحيحة	صحيحة	مطابق	صحيح	يحقق الهدف
٢٧٦٠	صحيحة	صحيحة	مطابق	صحيح	يحقق الهدف
١٠٤٠٤	صحيحة	صحيحة	مطابق	صحيح	يحقق الهدف

وهكذا بدا هذا السؤال يحقق الهدف المرجو من دراسته ،وهو دقة حساب تكلفة الطلبات، وهذا يؤدي إلى دقة في تسعير المواد أولاً، و يؤدي ثانياً إلى دقة في أرقام المشتريات والمخزون الظاهرة في التقارير المالية.

١٣ - هل هناك أخطاء في العمليات الحسابية تؤثر في دقة الأرقام؟

إن مجتمع الدراسة هو جميع فواتير الشراء. وسيقوم الباحث باختبار وفحص الفواتير ووثائق الشحن والتخليص الجمركي والنقل، من خلال إعادة العمليات الحسابية فيها (الضرب والجمع) للتحقق من أن العمليات التي كانت دقيقة وصحيحة.

الهدف من دراسة هذه الفقرة(البند):

التحقق من أن جميع العمليات الحسابية في فواتير الشراء لا يوجد فيها أخطاء، وهي دقيقة وصحيحة وأيضاً بالنسبة للوثائق المرفقة بها.

اختبار المجتمع وتقويم نتائج الاختبار ودراسة الانحرافات: الجدول رقم (٢٠)

رقم الطلبية	عمليات الضرب	عمليات الجمع	نتيجة الاختبار
١٦٩٣	صحيحة	صحيحة	يحقق الهدف (الدقة)
٢٣٣٩	صحيحة	صحيحة	يحقق الهدف (الدقة)
١٠٤٠٣	صحيحة	صحيحة	يحقق الهدف (الدقة)
٢٧٥٩	صحيحة	صحيحة	يحقق الهدف (الدقة)
فناجين	صحيحة	صحيحة	يحقق الهدف (الدقة)
٢٨٥٤	صحيحة	صحيحة	يحقق الهدف (الدقة)
٢٧٦٠	صحيحة	صحيحة	يحقق الهدف (الدقة)

١٠٤٠٤	صحيحة	صحيحة	يحقّق الهدف (الدقة)
-------	-------	-------	---------------------

عند فحص واختبار فواتير الشراء وجد الباحث مايلي:

- إن جميع عمليات الضرب الخاصة بفواتير الشراء صحيحة ودقيقة.
 - إن جميع عمليات الجمع المتعلقة بفواتير الشراء صحيحة ودقيقة.
 - إن كلتا العمليتين المتعلقةتين بوثائق الشحن ومصاريف التخليص الجمركي صحيحة ودقيقة.
- ولذلك فإن هذا البند يحقق الهدف المرجو من دراسته، وهو دقة العمليات المحاسبية لفواتير الشراء ممّا يؤدي إلى دقة المشتريات الظاهرة في التقارير المالية وكذلك المخزون أيضاً

١٤ - هل تتطابق مرفقات المصاريف المدفوعة مع أمر الدفع؟

لكي يتم اختبار هذا البند قام الباحث بتحديد المجتمع الخاضع للدراسة وهو جميع أوامر الدفع الموجودة في الشركة، وعددها ٣٠٧ بينما العينة المأخوذة من هذا المجتمع هي ٩٣ حسب التقديرات المعتمدة، أما الفجوة العشوائية $= 307 \setminus 93 = 3$ تقريباً.

الهدف من دراسة هذا البند:

التأكد من دقة المصاريف والمدفوعات وفيما إذا كانت تتم بناءً على مرفقات لها أم لا.

أرقام أوامر الدفع المنتقاة من العينة:

ستؤخذ العينة من خلال الآتي:

- الرقم الأول للعينة سيكون برقم عشوائي (البداية العشوائية).
- الرقم التالي للعينة سيكون ناتج جمع الرقم الأول مع الفجوة العشوائية، وهكذا يكون الأمر فيما يخص الأرقام التالية، وهي على النحو التالي:

٤ - ٧ - وهكذا حتى انتهى الباحث بأمر الدفع رقم ٢٨٠.

ووجد بأنه جميع المدفوعات سواء كانت للمشتريات أو المصاريف ترافقها مرفقات خاصة بها، ما عدا بعض المصاريف صغيرة القيمة لا يوجد بها مرفقات نتيجة عدم قدرة الشخص على إحضار وثيقة للمصروف على سبيل المثال (القرطاسية وتعبئة المحابر وغيرها من المصاريف) وبالتالي إن هذا البند يحقق الهدف من الدراسة، نتيجة الدقة في عمليات الدفع ممّا يؤدي إلى دقة الأرقام الظاهرة في التقارير المالية.

جدول تلخيص دورة المشتريات: رقم (٢١)

الرقم	البيان	عدد الانحرافات	نسبة الانحراف عدد الانحرافات / مجموع الاختبار
١	هل طلبات الشراء مرقمة ترقيمياً تسلسلياً ومؤرخة؟	٠	٠
٢	هل لكل طلبية أمر شراء مؤشّر عليه من صاحب الشركة وقسم المشتريات ومطابق لطلب الشراء؟	٠	٠
٣	هل كل أوامر الشراء مرقمة ترقيمياً تسلسلياً ومؤرخة؟	٠	٠
٤	هل يوافق المسؤول على أسعار الشراء؟	٠	٠
٥	هل ثمة تقرير استلام لكل طلبية؟	٠	٠
٦	هل جميع أوامر الاستلام مرقمة ترقيمياً تسلسلياً ومؤرخة؟	٠	٠
٧	هل كل طلبيات الشراء مسعرة حسب قوائم الأسعار التي في الشركة الأم؟	٠	٠
٨	هل يكون تسجيل فواتير الشراء صحيحاً ومطابقاً لطلبات الشراء والأوامر وتقارير الاستلام وفاتورة المورد؟	٧	$\frac{8}{7} = 87.5\%$
٩	كيف تتم المحاسبة عن نواقص الطلبية؟	٠	٠
١٠	هل تُرَحَّل فواتير الشراء إلى الحسابات المختصة في الشركة؟	٠	٠
١١	هل لكل طلبية شراء إشعار دفع نقدية من البنك ومطابق للقيمة؟	١	$\frac{8}{1} = 80\%$
١٢	هل يكون حساب تكلفة الطلبية دقيقاً؟	٠	٠
١٣	هل هناك أخطاء في العمليات الحسابية تؤثر في	0	0

		دقة الأرقام؟	
١٤	هل تتطابق مرفقات المصاريف المدفوعة مع أمر الدفع؟	٠	٠

خامساً: ملخص دورة المشتريات:

- وجد هناك انحرافات في السؤال رقم ٨، ولكن نتيجة المحاسبة عن هذه الانحرافات ووضع إجراءات مناسبة لتجاوزها، استنتج بأنها لا تؤثر على هدف الدراسة وهو الدقة في التقارير المالية، وأيضاً بالنسبة للسؤال رقم ١١ قام بدراسة الانحرافات الحاصلة ووجد بأنها أيضاً لا تؤثر على الدقة.
- لذلك استنتج الباحث بأن إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة على عمليات الشراء قوية بشكل كبير، مما يؤدي إلى دقة أرقام المشتريات الظاهرة في التقارير المالية،
- هذا كله يؤكد دور الرقابة الداخلية في تعزيز دقة التقارير المالية بشكل فعلي وواقعي. وكيفية الحصول على الدقة.

المبحث الثالث: دورة المستودعات

أولاً: دراسة دورة المستودعات في الشركة:

تعتبر معرفة ودراسة دقة هذه الدورة أمراً في غاية الأهمية، ونظراً أيضاً لدقة أرقام المخزون الظاهرة في التقارير المالية سواء كانت في قائمة المركز المالي أم في قائمة الدخل، يجب أن يكون هناك إجراءات وخطوات للرقابة الداخلية قوية وتعمل بشكل فعال على عمليات هذه الدورة (إدخال المواد إلى المستودعات وتسجيلها على البطاقات وإخراجها والمطابقة والجرد الفعلي وغيرها).

ونظراً لصعوبة الوصول إلى دقة التقارير المالية بشكل مباشر، قام الباحث باختبار دقة هذه العمليات للوصول إلى الدقة، من خلال طرح أسئلة واختبارها من خلال أخذ عينة وتعميم النتيجة على عمليات الشركة ككل.

ثانياً: إجراءات إدخال وإخراج المواد من المستودعات:

- استلام المواد:

يعد أمين المستودعات بعد استلام المواد وترتيبها وتخزينها في المستودعات أمر استلام موضحاً فيه كميات البضاعة المستلمة والنواقص والبضاعة غير المطابقة للمواصفات، ويقوم بإعداده على ثلاث نسخ هي:

١ - نسخة ترسل إلى قسم المحاسبة.

٢ - نسخة ترسل إلى قسم المشتريات.

٣ - نسخة تبقى للأرومة.

- تسجيل المواد في بطاقات المواد:

بعد استلام المواد يسجل أمين المستودعات الكميات الموجودة في تقرير الاستلام في بطاقات المواد الدفترية، كلاً بحسب بطاقته، ويجمع ما تبقى من المادة مع الكميات الداخلة لإخراج الرصيد الفعلي في المستودع.

- تسجيل المواد في البرنامج المحاسبي:

قد تم الحديث عن هذه العملية في دورة المشتريات والمبيعات سواء كانت لعملية الإدخال أو إخراجها من المستودعات، ويتم في هذه العملية تسجيل فاتورة المبيعات والمشتريات بناءً على أمر التسليم أو الاستلام المعد من قبل أمين المستودع، لتسجيل الكميات الداخلة والخارجة فعلاً من وإلى المستودعات.

- إعداد مذكرات الإخراج:

يعد أمين المستودع عند إخراج كل فاتورة بيع مذكرة إخراج (أمر تسليم) موضحاً فيه الكميات التي خرجت من المستودع، ثمَّ يسجِّل هذه الكميات في بطاقات المواد.

- المطابقة بين أرصدة المخزون في البرنامج المحاسبي والأرصدة الدفترية.

يسجِّل المحاسب جميع فواتير الشراء وجميع مرتجعاتها و جميع فواتير البيع ومرتجعاتها على البرنامج المحاسبي بدقة بناءً على أوامر الاستلام والتسليم ومرفقاتها. ثمَّ يقوم بالمطابقة المستمرة بين أرصدة حسابات المواد التي في البرنامج المحاسبي مع الأرصدة التي في بطاقات المواد.

- علمية الجرد الفعلي:

يقوم المحاسب المسؤول عن المستودعات مع أمين المستودع، ومعه عاملان يشهدان على عملية الجرد الفعلي والعد الدقيق والصحيح؛ بعملية جرد المواد التي في المستودع فعلاً ومطابقتها مع الأرصدة التي في بطاقات المواد والأرصدة التي في البرنامج المحاسبي، ودراسة الانحرافات فيها. وعملية الجرد الفعلي تكون دوريةً عندما يقترب الانتهاء من كل طلبية لإحضار الطلبية التالية، أي: تكون كمية البضاعة التي في المستودعات تكاد أن تنتهي.

بعد ذلك يعد تقريراً بعملية الجرد والنواقص الحاصلة، وبيان الأسباب؛ لعرضها على المدير العام والتوقيع عليها وتحميل النواقص للمسؤول عنها.

- و هذه العمليات من أهم العمليات الخاصة بدورة المستودعات الموجودة في الشركة، أما باقي العمليات التي في هذه الدورة فقد كان الحديث عنها في دورة المبيعات والمشتريات؛ لأن هذه الدورة بالأساس تعتبر دورة مكملّة للدورتين السابقتين. لذلك درس الباحث هذا الكلام عن طريق أسئلة طرحها وفحصها واختبارها من خلال عينة من المجتمع الخاضع للدارسة لتحديد مستوى الدقة في هذه الدورة.

ثالثاً: اختبار مدى تطبيق الرقابة الداخلية ومدى فاعليتها في تعزيز الدقة:

١ - هل هناك دليل مواد (شجرة مواد) مناسب وملائم لطبيعة الشركة؟

سيقوم الباحث بدراسة جميع مواد الشجرة للتحقق من أن لكل مادة في الشركة حساباً خاصاً بها في الدليل.

الهدف من دراسة هذه الفقرة (البند):

هو التحقق من أن لدى الشركة دليل مواد (شجرة مواد) صحيحة يشمل جميع المواد التي تعمل فيها الشركة.

نتيجة الاختبار ودراسة الانحرافات:

قد لاحظ الباحث عند فحص واختبار دليل المواد مايلي:

- أن الدليل الذي في الشركة ملائم ومناسب لطبيعة الشركة.
- أن الدليل بحسب الوثائق التي في الشركة يطابق جميع مواد الشركة التي في المستودعات، ممّا يؤكد أنّ هذا السؤال يحقق الهدف من دراسته، وهو الدقة في تسجيل المواد في الحسابات المختصة والبطاقات الخاصة بها، و يؤدي بدوره إلى الدقة في أرصدة المخزون الظاهرة في التقارير المالية، والدقة في تسجيل الحسابات بمكانها الصحيح.
- والمشكلة الوحيدة هنا في دراسة هذه الفقرة(البند) عدم وجود شجرة مواد منظمة، وهذه المشكلة من البرنامج المحاسبي، أي: أنه يُظهر فقط بطاقات المواد ولا يُظهر الشجرة على نحو ملائم، ولكن الشجرة في رأي الباحث كاملة وصحيحة لعمل الشركة، ليس فيها أيّ أخطاء.

٢ - هل هناك بطاقات مواد تخص كل مادة في المستودع؟

المجتمع الخاضع للدارسة الذي يخص هذه الفقرة (البند) سيكون جميع بطاقات المواد التي في الشركة. ومن هنا سيقوم الباحث بدراسة جميع بطاقات المخزون وأسمائها وتطابقها مع المواد التي في المستودعات فعلاً ومطابقتها أيضاً مع أسماء الحسابات التي على البرنامج المحاسبي الذي تعمل فيه الشركة.

الهدف من دراسة هذه الفقرة (البند):

التحقق من أن جميع المواد التي في المستودعات سواء أكانت شياً أم معكرونة لها بطاقات دفترية خاصة بها تظهر أسماء المواد والمواصفات والكميات الموجودة في المستودعات .

اختبار المجتمع وتقويم نتائج الاختبار ودراسة الانحرافات:

بعد قيام الباحث بفحص واختبار المجتمع الخاضع للدراسة وجد مايلي:

- إن لكل مادة من المواد في المستودعات لها بطاقة ورقية خاصة بها.
- إن لكل مادة من المواد في البرنامج المحاسبي لها بطاقة خاصة بها.
- ولذلك لاحظ الباحث بعد الدراسة وعملية الفحص أن هذا السؤال أو البند من الدراسة حقق الهدف المرجو من دراسته، وهو التحقق من أن جميع مواد المستودعات لها بطاقات دفترية تخصها، ومطابقة للمواد في البرنامج المحاسبي (شجرة الحسابات) بشكل فعلي.

٣- هل يعد أمين المستودع أمر استلام (مذكرة إدخال) لكل عملية إدخال إلى المستودع؟

كان الحديث عن هذا السؤال سابقاً في دورة المشتريات: هل كان لكل فاتورة شراء أمر استلام مطابق لها أم لم يكن. وقد تم التحقق من هذا السؤال في الدورة السابقة كما كان التحقق من دقة العمل في هذه الفقرة (البند).

والنتيجة أن لكل فاتورة شراء أمر استلام مرافقاً لها، ممّا يؤكد أن أمين المستودع يعد في كل عملية إدخال أمر استلام (مذكرة إدخال) فيها.

أما بالنسبة لمرتجعات المبيعات تم الحديث عنها في دورة المبيعات، وتم التأكد من عملية إدخال المواد حسب مذكر استلام يعدها أمين المستودع.

لذلك فإن دراسة هذا البند يحقق الهدف المرجو، وهو دقة عمليات إدخال البضاعة إلى المستودعات، ممّا يؤدي إلى دقة ظهور المخزون بشكل صحيح في التقارير المالية في نهاية العام.

٤- هل يعد أمين المستودع لكل عملية إخراج للمواد أمر تسليم؟

كان الحديث أيضاً عن هذا السؤال في دورة المبيعات، وكان السؤال على النحو التالي:

هل لكل فاتورة بيع أمر تسليم مرافق له؟ وقد توصل الباحث في دراسة هذه الفقرة (البند) إلى أن هناك دقة؛ لأن الباحث توصل إلى أن لكل فاتورة بيع أمر تسليم مرافقاً لها، ممّا يؤكد دقة الأرقام

الظاهرة في التقارير المالية، ويؤكد أن أمين المستودع يقوم بإعداد مذكرة إخراج لكل عملية إخراج من المستودع.

أمّا بالنسبة لمرتجعات الشراء، فإن الشركة لا تستطيع إرجاع المواد نظراً لصعوبة العملية ونظراً لدقة كميات وجودة الكميات المرسلّة من قبل الشركة الأم.

٥- هل هناك تطابق بين بطاقات المواد التي في البرنامج المحاسبي وبطاقات المواد الدفترية وبين تقرير الجرد الفعلي للمستودعات؟

ليس في هذه الفقرة (البند) مجتمع إحصائي قابل للدراسة، لذلك قام الباحث بالاطلاع على نتيجة الجرد في تاريخ ٣١-١٢-٢٠١١. وللحصول على دقة هذه العملية يجب أن يكون هناك تطابق بين بطاقات المواد في البرنامج المحاسبي وبطاقات المواد الدفترية وبين تقرير الجرد الفعلي للمستودعات.

الهدف من دراسة هذه الفقرة (البند):

التحقق من أن الكميات في بطاقات المواد وفي البرنامج المحاسبي موجودة فعلاً في المستودعات بنفس الكمية، مما يؤدي إلى دقة الأرقام التي تظهر في المخزون الظاهر في التقارير المالية.

اختبار دراسة هذه الفقرة (البند) والتحقق من وجود انحرافات:

لدراسة هذا البند اعتمد الباحث على تقرير الجرد الفعلي للمستودعات والموقع من قبل المحاسب وأمين المستودع والعمالان اللذان يشهدان على هذا الجرد. لذلك بعد عملية الاختبار والفحص لوثائق الجرد الفعلي في تاريخ ٣١-١٢-٢٠١١ لاحظ الباحث مايلي.

- هناك اختلاف بين مادتي (١٠٠ ظرف برجمنت و ١٠٠ ظرف معطر)، حيث كانت الكمية الموجودة في المستودعات لمادة ١٠٠ ظرف برجمنت ١٣٨٩٣، والرصيد المحاسبي والدفترية هو ١٣٨٢١، أي إن هناك زيادة في هذه المادة بـ ٧٢ قطعة.
- والرصيد المستودعي الفعلي لمادة ١٠٠ ظرف معطر هي ٢٩٨، بينما كان الرصيد المحاسبي والدفترية لهذه المادة هي ٣٧٠ قطعة، أي إن هناك نقص بمقدار ٧٢ قطعة، وللمادتين نفس السعر.

- وبعد الرجوع إلى السبب تبين للباحث بأن أمين المستودع قام بتبديل المادتين في عملية أخراج البضاعة من ناحية الخطأ وليس غش واحتيال.
- لدى الرجوع إلى كيفية المحاسبة عنها في نهاية العام، لاحظ الباحث بأنها قد تمت المحاسبة عن هذه العملية بشكل صحيح، وبالأصل إن الفرق هو نفسه بالكمية والقيمة.
- لذلك فإن هذا السؤال يحقق الهدف من دراسته، وهو أن المواد موجودة فعلاً بنفس الكميات التي يجب أن تظهر في المستودعات، ومن ثمّ تحقق موضوع الدقة في هذا البند، الذي يحقق بدوره جزءاً من دقة المخزون الظاهر في التقارير المالية.

٦- هل يُسعر مخزون الشركة بما يتفق مع سعر التكلفة أو السوق أيهما أقل؟

تقوم الشركة X بتسعير المواد بناءً على سعر التكلفة عند ورودها، و دراسة هذا البند تهدف إلى معرفة هل تُسعر المواد بناءً على سعر التكلفة أو السوق أيهما أقل في نهاية سنة ٢٠١١ وبداية عام ٢٠١٢.

الهدف من دراسة هذه الفقرة(البند):

هو دقة التسعير للمخزون وما يؤدي إليه من دقة الأرقام التي تظهر في التقارير المالية.

نتيجة الاختبار ودراسة الانحرافات:

عند رجوع الباحث إلى حسابات عام ٢٠١١ لاحظ الباحث:

- أن قيد المشتريات يسجل على البرنامج المحاسبي بناءً على سعر التكلفة.
- في نهاية العام لاحظ الباحث أن قيمة البضاعة أو المخزون الظاهر في التقارير المالية مسعرة وموضوعه بناءً على سعر التكلفة؛ إذ كان سعر السوق أعلى من سعر التكلفة.
- عند رجوع الباحث إلى القيد الافتتاحي لعام ٢٠١٢ لاحظ الباحث أيضاً أن المخزون مقيم بناءً على سعر التكلفة.
- ولذلك كان هذا البند يحقق الهدف من دراسته، وهو تقييم المخزون بناءً على سعر التكلفة أو السوق أيهما أقل.
- وهذا ممّا يؤدي إلى دقة هذا البند الذي يؤدي بدوره إلى دقة الأرقام الظاهرة في التقارير المالية.

٧- هل تحدد تكلفة البضاعة لدى كل إخراج من المخازن (هو جرد دوري وليس مستمراً)؟

- لا تقوم الشركة بتحديد تكلفة البضاعة المباعة عند كل عملية بيع، بل تحدّد تكلفة المبيعات والمخزون في نهاية العام أو في لحظة إعداد التقارير المالية، وبالتالي فإنها تتبع نظام الجرد الدوري وليس المستمر.

- وفي رأي الباحث إن هذا الموضوع لايؤثر على دقة الأرقام الظاهرة في التقارير المالية، سواء كانت تخص تكلفة المبيعات أو المخزون.

وفي نهاية هذا البحث وضع الباحث جدولاً يبين عدد الانحرافات ونسبتها وهي على النحو

التالي: الجدول رقم (٢٢)

الرقم	البيان	عدد الانحرافات	نسبة الانحراف عدد الانحرافات / مجموع الاختبار
١	هل هناك دليل مواد (شجرة مواد) مناسب وملائم لطبيعة الشركة؟	٠	٠
٢	هل هناك بطاقات مواد تخص كل مادة في المستودع؟	٠	٠
٣	هل يعد أمين المستودع أمر تسليم لكل عملية إخراج من المستودع؟	٠	٠
٤	هل كل عملية إدخال للمواد يُعدُّ لها أمين المستودع أمر استلام؟	٠	٠
٥	هل هناك تطابق بين بطاقات المواد التي في البرنامج المحاسبي وبطاقات المواد الدفترية وبين تقرير الجرد الفعلي للمستودعات؟	٠	٠
٦	هل تسعر مواد الشركة بما يتفق مع سعر التكلفة أو السوق أيهما أقل؟	0	٠

٧	هل تحدد تكلفة البضاعة لدى كل إخراج من المخازن (هو جرد دوري وليس مستمراً)؟	•	•
---	---	---	---

رابعاً: ملخص دورة المستودعات:

- هناك دقة عالية لدورة المستودعات في الشركة X، وذلك نتيجة لإجراءات الرقابة الداخلية الفعالية على العمليات الخاصة بدورة المستودعات، وخاصة على عمليات الإدخال والإخراج والتسجيل والجرد الفعلي وأيضاً عمليات تسعير المواد في نهاية العام.
- ونتيجة لدقة هذه العمليات ودقة هذه الدورة، ستؤدي حتماً إلى دقة في التقارير المالية وهذا ما يريد الباحث التوصل إليه وبالتالي تحقيق هدف الدراسة.

المبحث الرابع: دورة الرواتب والأجور:

أولاً: دراسة دورة الرواتب والأجور:

- إن الشركة X تعمل على نظامين في دفع الرواتب والأجور هما كما يلي:
- ١- هناك موظفون إداريون تدفع رواتبهم على نحو ثابت كل شهر.
 - ٢- الموظفون الآخرون غير الإداريين: (الموزعون أو المندوبون) يُعطون رواتب ثابتة، و يكون القسم الآخر عمولات كنسبة على مبيعاتهم الشهرية. ومن هنا سيقوم الباحث بالاطلاع على هذه النسبة وطريقة دفعها، طريقة دفع الرواتب والأجور عامة.
- تُعدُّ دراسة دورة الرواتب والأجور أمراً في غاية الأهمية، لأن مبالغ الرواتب والأجور تؤثر تأثيراً كبيراً في دقة التقارير المالية التي تظهر في نهاية السنة، وخاصة أرقام الربح أو الخسارة الظاهرة في قائمة الدخل، وهذا المصروف يعتبر من أهم المصاريف فيها؛ لأن المبلغ الظاهر في نهاية السنة مبلغ كبير نسبة إلى المصاريف الأخرى، يجب أن يكون محط اهتمام لدى المدقق الداخلي أو الخارجي.

ثانياً: إجراءات دورة الرواتب والأجور في الشركة:

- بالنسبة لتسجيل الوقت وإعداد الأجور:

لا يوجد في الشركة ملفات ووثائق تؤكد تسجيل الزمن معدّة على هيئة بطاقات أو أي شكل من أشكال تسجيل الزمن وإعداد الأجر، وإنما يقوم مدير الموارد البشرية بإعطاء المحاسب المسؤول عن إعداد ملف الرواتب والأجور جميع المعلومات اللازمة عن دوام العمال. وهذا العمل يعد بحد ذاته انحرافاً ويكون محط اهتمام للمدقق الداخلي أو الخارجي لعدم وجود مرفقات مع جدول الرواتب والأجور.

- محاسب الرواتب والأجور:

بعد تسلّم محاسب الرواتب والأجور جميع المعلومات اللازمة الخاصة بدوام الموظفين، وبعد أن يتسلم من قسم المحاسبة الذي في الشركة جميع المعلومات الخاصة بالنواقص التي في ذمم الموزعين والسلف التي يستلفها الموظفون، يعدّ ملف الرواتب والأجور وجميع الإضافات والاقتطاعات المتعلقة بالموظفين ويسلمه إلى أمين الصندوق بعد توقيعه من المدير، بعدئذ يقوم بتسليم الرواتب للموظفين.

- دفع الرواتب والأجور:

لا تتبع الشركة نظام تسليم الرواتب والأجور عبر البنك، بل تسلّم الموظفين رواتبهم بأيديهم ويقوم كل موظف بعدّ النقود كاملة، والتوقيع على الاستلام. ويكون الحال على النحو التالي: بعد أن يتسلم أمين الصندوق ملف الرواتب والأجور المعدّ من محاسبة الرواتب والأجور والموقع من المدير العام، يُسلّم الرواتب المستحقة للموظفين كاملة بناءً على ملف الرواتب والأجور، ويطلب من الموظفين جميعاً التوقيع بناءً على التسليمات المسلمة على الجدول، ويعمل على إعداد أمر دفع بالرواتب والأجور كاملة بناءً على الملف المعدّ وبناءً على التسليم، ويرسله إلى قسم المحاسبة.

- تسجيل الرواتب والأجور في حسابات الشركة:

يقوم قسم المحاسبة باستلام أمر الدفع المرفق معه ملف الرواتب والأجور لي عمل على تسجيله بالحسابات المختصة في الشركة، ثم يعمل على تسجيل قيد الرواتب والأجور كاملة، مع الإضافات والاقتطاعات المتعلقة بالموظفين والمندوبين.

ما يخص الرواتب والأجور المستحقة في الشركة:

لا يوجد في الشركة رواتب مستحقة، لأنها تقوم بتسليم الرواتب كاملة للموظفين في بداية كل شهر، ما عدا الشهر الأخير في السنة تعمل على تسليم الرواتب قبل نهايته، من أجل إقفال المصاريف المتعلقة بالسنة في قائمة الدخل ليشمل الربح أو الخسارة جميع المصاريف التي تخص السنة. وبالتالي في رأي الباحث إن هذا البند لا يؤثر على دقة التقارير المالية.

العمولات المستحقة:

إن العمولات التي تلتزم بها الشركة هي عمولات المندوبين من مبيعاتهم الشهرية فقط، وهي ٢% من مبيعات كل شهر، وتُسَلَّم جميع العمولات المستحقة على الشركة للمندوبين، وتعاملها معاملة الرواتب والأجور. ولذلك ليس للشركة أي عمولات مستحقة. وفي رأي الباحث هذا البند يحقق الهدف من الدقة.

دفع المستحقات عن الإجازات والمرض والمنافع الأخرى:

الشركة لا تمنح الموظفين إجازات براتب، بل تعطي الإجازات بلا أجر أما في حالات المرض فتدفع الشركة للموظفين جميع الاستطبانات التي تتعلق بالمرض أو العملية الجراحية أو الأدوية. وأما المنافع الأخرى التي تقدمها للموظفين، فهي تعطي الموظفين في كل عيد مبلغ ٢٠٠٠ ليرة سورية، وعند ولادة زوجة أي موظف أو موظفة تعطي ٣٠٠٠ ليرة سورية للموظف الذي له علاقة بذلك. و من المنافع الأخرى أيضاً تساهم الشركة في طبابة أي شخص قريب شديد القرابة من الموظف إذا كان له عملية أو احتاج إلى مساعدة في الاستطباب.

و سيقوم الباحث بدراسة وفحص دورة الرواتب والأجور كاملة تقريباً لإيجاد نقاط الضعف التي في هذه الدورة فيما إذا كانت تؤثر على نحو مباشر أو غير مباشر في موضوع الدقة؛ وسيكون

الفحص والاختبار على شكل أسئلة تتعلق مباشرة بموضوع الدقة في دورة الرواتب والأجور سي طرحها الباحث ويختبرها.

ثالثاً: اختبار مدى تطبيق الرقابة الداخلية ومدى فاعليتها في تعزيز الدقة:

١- هل هناك محاضر دوام للموظفين؟

سيكون مجتمع الدراسة جميع محاضر دوام الموظفين إن وجدت في الشركة، و المجتمع سيكون عبارة عن ١٢ مفردة، أي: ١٢ محضر دوام خلال السنة.

الهدف من دراسة هذه الفقرة(البند):

التحقق من أن الشركة تتبع سياسة محاضر الدوام في الشركة فيما يتعلق بدوام الموظفين وحضورهم والتزامهم في الشركة ومراقبة دوام الموظفين عامّة، مما يؤدي إلى دقة الأرقام الظاهرة في المبالغ المدفوعة في الرواتب والأجور، التي تؤدي بدورها إلى الدقة في الأرقام الظاهرة في التقارير المالية، وخاصة في قائمة الدخل.

اختبار المجتمع وفحص النتائج ودراسة أسباب الانحرافات:

من خلال فحص الوثائق والمستندات الموجودة في الشركة والمرتبطة بالرواتب والأجور وجد الباحث ما يلي:

- الشركة لا تتبع سياسة محاضر الدوام لمراقبة وجود الموظفين المتعلقة بتسجيل الوقت لحضورهم في الشركة، بسبب قلة الموظفين في الشركة البالغ عددهم ٢٥ موظفاً.
- ليس في الشركة أي وثيقة تتعلق بمحاضر الدوام، ولا أي وثيقة ورقية أو إلكترونية تتعلق بتسجيل زمن وجود الموظفين خلال الدوام.
- ومن ثمّ يكون عدم وجود محاضر الدوام انحرافاً هاماً ويجب على الشركة أن تتجاوز هذا الموضوع نظراً لأهمية هذا البند، ولأنه يعتبر الأساس الأول في عملية إعداد الرواتب والأجور.
- ويعتبر دراسة هذا البند غير محققة للدقة، لأنه سيؤثر على دقة المبالغ المدفوعة والظاهرة في التقارير المالية.
- أمّا في رأي الباحث، لكي يتم تحقيق الدقة يجب أن تعمل الشركة على وضع إجراء تضمن دقة تسجيل الوقت، وهذا ما يؤكد دور الرقابة الداخلية في تعزيز دقة التقارير المالية.

٢- هل يُربط بين ساعات الدوام الفعلية وجدول الرواتب والأجور؟

دراسة هذه الفقرة (البند) مرتبطة ارتباطاً كاملاً مع دراسة السؤال السابق، لأنه و لو عرف معدل ساعة الأجر الواحدة، لا يمكن معرفة عدد ساعات الدوام ليُضربَ به من أجل معرفة الراتب الإجمالي لكل موظف. و الموظفون في الشركة تُدفع رواتبهم على أساس الراتب المقطوعي لا على أساس ساعات الدوام أو ساعات العمل، أما الموزعون (المندوبون) فيُعطون الرواتب المقطوعة ونسبة على مبيعاتهم الشهرية، والنسبة هي ٢% من مبيعاتهم الإجمالية الشهرية. أمّا في رأي الباحث فإن هذا البند يعتبر انحرافاً في غاية الأهمية، لعدم وجود محاضر دوام من أجل تسجيل الوقت كما ظهر في السؤال السابق، ولعدم وجود معدّل أجر للساعة الواحدة كما تبين في هذا السؤال.

لذلك، لا يمكن الوصول إلى الدقة من خلال هذه الإجراءات التي تقوم بها الشركة، ولكي نتوصل إلى هدف الدراسة يجب على الشركة أن تقوم بوضع إجراءات وخطوات من ضمن إجراءات الرقابة الداخلية تضمن عملية تسجيل الوقت وتحديد معدّل الأجر الساعي للوصول إلى دقة المبالغ المدفوعة في دورة الرواتب والأجور.

٣- هل هناك مطابقة بين ملفات الموظفين وما تتضمنه من تعيينات وترفيعات وعقوبات مع

الأسس المعتمدة في جدول الرواتب والأجور؟

لا يوجد في الشركة نظام رواتب وأجور فعلي وصحيح، لأن الموظفين الذين يعملون في الشركة عددهم قليل مقارنة بالشركات الكبيرة التي فيها نظام رواتب وأجور يعتمد على نظام المكافآت والترفيعات وغير ذلك. و تقسيم الشركة للموظفين هو على النحو التالي:

- المدير العام.
- نائب المدير العام.
- مدقق الحسابات.
- المحاسب.
- مدير مبيعات.
- مشرف المبيعات.

- أمين الصندوق.
 - موظف مسؤول عن أمور البنك وحساباته.
 - السكرتارية.
 - مترجم الشركة مع قسم السكرتارية.
 - المستودعات ويتألف هذا القسم من أمين المستودع وموظفين اثنين.
 - الموزعون عبارة عن خمسة موزعين.
 - سائق للشركة.
 - موظف مستخدم في الشركة.
 - مساعد موزعين وعددهم خمسة.
- ولذلك كانت الشركة أيضاً تعتمد على نظام الراتب المقطوع، فلا تعطي المكافآت ولا الزيادات ولا أي شيء من نظام الرواتب والأجور بناءً على أساس موحد لهذا الموضوع.
- وتعطي الموظفين الثابتين الراتب المقطوع بدون أي نسبة أو أي زيادات إلا بقرار من المدير العام إذا أراد ذلك.

وهكذا يتبين للباحث نتيجة دراسة هذا البند أنه لا يحقق الهدف من دراسته، وهو الدقة في عمليات الرواتب والأجور والمبالغ المدفوعة، ممّا قد يؤدي إلى عدم دقة في المبالغ الظاهرة في القوائم المالية. لذلك يُعدُّ هذا البند انحرافاً كبيراً ومهماً قابلاً للدراسة في الأرقام الظاهرة في القوائم المالية والتقارير، وخاصة قائمة الدخل التي قد تؤثر في مبلغ الربح أو الخسارة الظاهر فيها، ويجب البت في هذا الموضوع لعدم السرقة أو الاختلاس.

٤- هل هناك خصميات مقابل النقص فيما يتعلق بالمندوبين؟

سيكون المجتمع الإحصائي القابل للدراسة في هذه الفقرة (البند) محاضر الجرد الأسبوعي وغير الأسبوعي للموزعين، ثمّ سيقوم الباحث بأخذ العينة العشوائية من المجتمع الكامل لسنة ٢٠١١، وهو ٥٩ مفردة، أي: إن المحاسب يجرّد كل أسبوع تقريباً السيارات للموزعين. ومن ثمّ ستكون العينة جميع بنود المجتمع الإحصائي القابل للدراسة، وذلك بسبب قلة المفردات وقابليتها للدراسة.

الهدف من هذه الدراسة:

التحقق من دقة عملية الجرد الفعلي للموزعين، ودقة عمليات الخصم التي تكون للموزعين. وبالتالي إلى دقة عمليات هذه الدورة.

نتائج اختبار وفحص العينة ودراسة الانحرافات:

اختبر الباحث العينة التالية ووجد مايلي: الجدول رقم (٢٣)

الرقم	تاريخ الجرد	سبب الجرد	هل هناك نواقص	هل تمت المحاسبة عليه	نتيجة الاختبار
١	١-٦	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٢	١-١٣	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٣	١-٢٠	الجرد الأسبوعي	نعم	كانت المحاسبة صحيحة	توجد دقة في الجرد والتسجيل
٤	١-٢٧	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٥	١-٣١	قبل نهاية الشهر من أجل تسليم الرواتب	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٦	٢-٣	الجرد الأسبوعي	نعم	كانت المحاسبة صحيحة	توجد دقة في الجرد والتسجيل
٧	٢-١٠	الجرد الأسبوعي	نعم	كانت المحاسبة صحيحة	توجد دقة في الجرد والتسجيل
٨	٢-١٧	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٩	٢-٢٤	الجرد الأسبوعي	نعم	كانت المحاسبة صحيحة	توجد دقة في الجرد والتسجيل
١٠	٢-٢٨	قبل نهاية الشهر من أجل تسليم الرواتب	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
١١	٣-٣	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
١٢	٣-١٠	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
١٣	٣-١٧	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
١٤	٣-٢٤	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
١٥	٣-٣١	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
١٦	٤-٢	بسبب تغير في الأسعار	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
١٧	٤-٧	الجرد الأسبوعي	نعم	كانت المحاسبة صحيحة	توجد دقة في الجرد والتسجيل
١٨	٤-١٤	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
١٩	٤-٢١	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل

٢٠	٤-٢٨	الجرد الأسبوعي	نعم	كانت المحاسبة صحيحة	توجد دقة في الجرد والتسجيل
٢١	٥-٥	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٢٢	٥-١٢	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٢٣	٥-١٩	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٢٤	٥-٢٦	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٢٥	٥-٣٠	قبل نهاية الشهر من أجل تسليم الرواتب	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٢٦	٦-٢	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٢٧	٦-٩	الجرد الأسبوعي	نعم	كانت المحاسبة صحيحة	توجد دقة في الجرد والتسجيل
٢٨	٦-١٦	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٢٩	٦-٢٣	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٣٠	٦-٣٠	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٣١	٧-٢	بسبب تغير في الأسعار	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٣٢	٧-٧	الجرد الأسبوعي	نعم	كانت المحاسبة صحيح	توجد دقة في الجرد والتسجيل
٣٣	٧-١٤	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٣٤	٧-٢١	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٣٥	٧-٢٨	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٣٦	٧-٣١	قبل نهاية الشهر من أجل تسليم الرواتب	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٣٧	٨-٤	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٣٨	٨-١١	الجرد الأسبوعي	نعم	كانت المحاسبة صحيحة	توجد دقة في الجرد والتسجيل
٣٩	٨-١٨	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٤٠	٨-٢٥	الجرد الأسبوعي	نعم	كانت المحاسبة صحيحة	توجد دقة في الجرد والتسجيل
٤١	٩-١	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٤٢	٩-٨	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٤٣	٩-١٥	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٤٤	٩-٢٢	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٤٥	٩-٢٩	الجرد الأسبوعي	نعم	كانت المحاسبة صحيحة	توجد دقة في الجرد والتسجيل
٤٦	١٠-١	بسبب تغيير يوم الجرد من يوم الخميس إلى يوم السبت	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٤٧	١٠-٨	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل

٤٨	١٠-١٥	الجرد الأسبوعي	نعم	كانت المحاسبة صحيحة	توجد دقة في الجرد والتسجيل
٤٩	١٠-٢٢	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٥٠	١٠-٢٩	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٥١	١١-٥	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٥٢	١١-١٢	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٥٣	١١-١٩	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٥٤	١١-٢٦	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٥٥	١٢-٣	الجرد الأسبوعي	نعم	كانت المحاسبة صحيحة	توجد دقة في الجرد والتسجيل
٥٦	١٢-١٠	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٥٧	١٢-١٧	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٥٨	١٢-٢٤	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل
٥٩	١٢-٣٠	الجرد الأسبوعي	لا		توجد دقة في الجرد والتسجيل

ويتبين بنتيجة الفحص والاختبار المتعلق بتقارير الجرد للمندوبين والموزعين أنها قد دقت كاملة وهي صحيحة ودقيقة على الشكل التالي:

- إن تقارير الجرد الفعلية لسيارات الموزعين صحيحة وموقع عليها من قبل المحاسب المسؤول وكل موزع.
- إن المحاسبة عن هذه النواقص الناتجة قد تمت بصورة صحيحة ودقيقة، بناءً على تطابقها مع حسابات الموزعين.
- إي، عند الإطلاع على البرنامج المحاسبي تبين للباحث بأنه قد تم تسجيل النواقص الموجودة في حسابات كل موزع، وكأنها ذمة عليها سيتم اقتطاعها في نهاية الشهر. وما يخص اختبار هذه الخصومات ستوضح و تشرح في السؤال رقم ٥ من هذه الدورة.
- وفي نهاية دراسة هذه الفقرة (البند) وجد الباحث أن هذا السؤال يحقق هدف الدراسة منه، وهو الدقة في الجرد الأسبوعي للموزعين والمحاسبة عن النواقص. مما يؤدي إلى دقة أرقام الرواتب والأجور التي تظهر في التقارير المالية.

٥- هل تقتطع النواقص والسلف من الموظفين خلال تسليم الرواتب والأجور؟

دراسة هذا البند يرتبط ارتباطاً كبيراً بالسؤال السابق، لأن دراسته تُعدُّ مكملة للوصول إلى الدقة. فكان السؤال السابق يهدف إلى معرفة وجود النقص، بينما دراسة هذا السؤال تهدف إلى دقة اقتطاع النواقص والسلف الموجودة. ولذلك يعد دراسة هذان البنودان أمراً في غاية الأهمية. وهكذا سيكون المجتمع الإحصائي القابل للدراسة هو جميع الفقرات (البنود) التي كان فيها نقص في السؤال السابق.

الهدف من دراسة هذا البند.

هو التحقق من دقة اقتطاع النواقص والسلف من حسابات الموظفين والموزعين، ممّا يؤدي إلى دقة في أرقام المبالغ المدفوعة في دورة الرواتب والأجور.

نتائج الاختبار والفحص ودراسة الأسباب.

إن المجتمع الخاضع للدراسة هو جميع وثائق الرواتب والأجور المدفوعة ومقارنتها بوثائق النواقص والسلف المدفوعة (سواء كانت إلكترونياً أو ورقياً) وتقارير الجرد الفعلي، من أجل التوصل إلى دقة المبالغ المقتطعة والمسلمة.

لذلك بعد فحص واختبار هذه الوثائق تبين للباحث مايلي:

- إن جميع النواقص والسلف المسجلة على البرنامج المحاسبي مطابقة لتقارير الجرد الفعلي ولأوامر الدفع.
- إن جميع النواقص والسلف تتطابق بشكل كامل مع اقتطاعات الرواتب والأجور.
- إن تسجيل هذه الاقتطاعات قد تم بصورة صحيحة ودقيقة.

عليه يكون هذا البند قد حقق الهدف من دراسته، وهو دقة تسجيل النواقص والسلف واقتطاعها من حسابات الموزعين والموظفين ومن رواتبهم على وجه صحيح. ممّا يؤدي إلى دقة أرقام الرواتب والأجور المدفوعة لهم، و إلى دقة أرقام الرواتب والأجور الظاهرة في التقارير المالية.

٦- هل توطن رواتب الموظفين لدى المصرف لتُقبَض من البنك شهرياً؟

لا تقوم الشركة بوضع الرواتب والأجور في البنك ليتم استلامها من قبل الموظفين، بل تعمل على تسليم الرواتب لهم بشكل نقدي من قبل أمين الصندوق.

ولذلك سيتم اختبار الدقة في هذا الموضوع بأخذ ملفات الرواتب والأجور ومطابقتها مع الرواتب المسلمة لهم، وفيما إذا كان الموظفين يوقعون على استلام رواتبهم أم لا.

الهدف من دراسة هذا البند:

التحقق من تسليم جميع الموظفين رواتبهم الحقيقية والصحيحة حسب عمل كل موظف، وهل تُسلم الرواتب كاملة للموظفين. ممّا يؤدي إلى الدقة في أرقام الرواتب والأجور التي تسجل في حسابات الشركة.

اختبار وفحص المجتمع ودراسة أسباب الانحرافات.

وجد الباحث بعملية الفحص لملفات الرواتب والأجور الكاملة لعام ٢٠١١ مايلي:

- لقد قام الباحث بالمطابقة ما بين ملفات الرواتب والأجور المُعد من قبل المحاسب وبين استلامات الموظفين وبين التسجيل في حسابات الشركة، ووجد بأن هناك تطابق للأمور المذكورة.

- أما الموزعون (المندوبون) الذين يُحسب لهم راتب مقطوع بالإضافة إلى نسبة على المبيعات مقدارها ٢ % فقد اختبر الباحث هذا الشيء في حسابات الشركة، فوجد أن جميع الرواتب والأجور المدفوعة لهم صحيحة.

- وهكذا يتبين أن الشركة لا تتبع نظام وضع النقدية في البنك لتسليمها إلى الموظفين عبر بطاقات الائتمان، ولكن تسلم الرواتب والأجور يدوياً من أمين الصندوق على الوجه الصحيح، ممّا يؤدي إلى دقة في تسليم الرواتب والأجور، التي تؤدي إلى دقة في المبالغ التي تخص الرواتب والأجور في التقارير المالية.

٧- هل يعد الموظف المستلم النقدية؟

لدراسة هذه الفقرة (البند) سيلاحظ الباحث كيفية تسليم الرواتب وقت عملية التسليم، وسيفحص ويختبر جميع ملفات الرواتب والأجور في عام ٢٠١١ من أجل مشاهدة تواقع كل من المستلم والمسلم.

الهدف من دراسة هذا البند

التحقق من قيام مبالغ الرواتب والأجور وعدّها على عملية صحيحة أو غير صحيحة، وهو ما يؤدي إلى دقة في الأرقام المدفوعة للرواتب والأجور.

عملية الاختبار التي قام فيها الباحث:

قام الباحث بملاحظة هذا الأمر في شهر من الأشهر فوجد مايلى:

- أنّ جميع الموظفين يقومون بعد الرواتب الخاص بكل موظف بعد عملية العد التي يقوم بها أمين الصندوق.
 - لا أخطاء في عملية تسليم الرواتب والأجور التي يقوم بها أمين الصندوق الذي يقوم بعد النقدية بناءً على ملف الرواتب والأجور التي يعده المحاسب.
 - أن جميع ملفات الرواتب والأجور في عام ٢٠١١ قد وقّع عليها المستلم والمسلّم.
- ولذلك تحقّق دراسة هذه الفقرة (البند) الهدف منه، وهو التحقق من عملية عد النقدية وتسليمها إلى الموظفين، ممّا يؤدي إلى دقة الأرقام الظاهرة في التقارير المالية التي تخص الرواتب والأجور والتي تؤثر إيجابياً أو سلبياً في قائمة الدخل.

٨- هل تحتسب ضريبة الرواتب والأجور وتدفع في موعدها إلى المالية؟

تقوم الشركة بدفع ضريبة الرواتب والأجور في كل ٦ أشهر إلى المالية. وقد راجع الباحث الوثائق والمستندات المؤيدة لهذا الكلام فوجد ما يلي:

- خلال عملية الاختبار والفحص التي قام بها الباحث ومراجعة الكشوف المدفوعة للمالية، كان هناك كشفان: أحدهما في تاريخ ٣٠ - ٦ - ٢٠١٢، والآخر في نهاية سنة ٢٠١١.
- الشركة تدفع قيمة الضريبة للرواتب والأجور ولعدد من الموظفين في موعدها المحدد للمالية، مما يؤدي إلى الدقة في الأرقام الظاهرة في التقارير المالية.

٩- هل كافة الموظفون مسجّلون في التأمينات الاجتماعية؟

إن موظفي الشركة ليسوا كلهم مسجلين في التأمينات الاجتماعية. من ثمّ كان حقّ الموظفين غير محفوظ بالنسبة للشركة. وعندما سأل الباحث المدير العام: لماذا لم يسجّل الموظفون في التأمينات الاجتماعية؟ أجاب المدير العام بأنه قريباً سيُسجّل الجميع في التأمينات الاجتماعية.

وأما ما يخص مدفوعات التأمينات الاجتماعية التي تدفع إلى الشؤون، فقد قام الباحث بفحص ووثائق التأمينات الموجودة في الشركة ووجد بأن الشركة تلتزم بدفع هذه الالتزامات في مواعيدها وبشكل صحيح ودقيق.

أما من حيث الدقة، وهل يؤثر هذا السؤال أو البند فيها مباشراً أو غير مباشر، فرأي الباحث أنه لا يؤثر هذا الموضوع في دقة أرقام الرواتب والأجور الظاهرة في التقارير المالية، وإنما يؤثر فقط في حقوق الموظفين.

ويمكن تلخيص هذه الدورة من خلال الجدول التالي: رقم (٢٤)

الرقم	البيان	هل هو انحراف أم لا؟	هل يؤثر في دقة الأرقام الظاهرة في التقارير المالية؟
١	هل هناك محاضر دوام للموظفين أم لا؟	نعم	نعم
٢	هل يتم الربط بين ساعات الدوام الفعلية وجدول الرواتب والأجور؟	نعم	نعم
٣	هل هناك مطابقة بين ملفات الموظفين وما تتضمنه من تعيينات وترفيعات وعقوبات مع الأسس المعتمدة في جدول الرواتب والأجور؟	نعم	نعم
٤	هل هناك حسميات مقابل النقص بالنسبة للمندوبين؟	لا	لا يؤثر
٥	هل تتم المحاسبة عن النواقص والسلف خلال تسليم الرواتب والأجور للموظفين والموزعين؟	لا	لا يؤثر
٦	هل توطن رواتب الموظفين لدى المصرف ليتم القبض من البنك شهرياً؟	لا	لا يؤثر
٧	هل تُعد النقدية من قبل الموظف المستلم؟	لا	لا يؤثر
٨	هل تُحتسب ضريبة الرواتب والأجور وتدفع في	لا	لا يؤثر

		موعدها إلى المالية؟	
لا يؤثر	لا	هل كافة الموظفون مسجلون في التأمينات الاجتماعية؟	٩

رابعاً: ملخص دورة الرواتب والأجور:

- هناك ضعف كبير في دورة الرواتب والأجور، وخاصة في فترة إعدادها وتسجيل الوقت.
 - هناك ضعف كبير في غياب محاضر دوام الموظفين وغياب معدل الأجر الساعي لكل موظف.
 - هناك ضعف أيضاً لعدم وجود أسس تعتمد عليها الشركة لنظام الرواتب والأجور.
 - القوة تظهر في هذه الدورة من خلال المحاسبة عن النقص والسلف من حسابات الموظفين.
- كل هذه يعبر عن ضعف هذه الدورة نتيجة عدم وضع الإدارة إجراءات تضبط هذه العمليات، وتعزز من دقة هذه الدورة.
- وهذا ما أراد الباحث التوصل إليه لإيضاح دور الرقابة الداخلية في تعزيز دقة التقارير المالية على أرض الواقع، هذا كله يؤكد العلاقة ما بين الرقابة الداخلية ودقة التقارير المالية.

المبحث الخامس: دورة الأصول الثابتة وكيفية طرق الاستهلاك:

أولاً: دراسة الأصول الثابتة:

إن المقصود بالأصول الثابتة: كل ما هو موجود في الشركة ويزيد عمره الإنتاجي على السنة. وعليه نجد في الشركة العديد من الأصول الثابتة التي يجب الحفاظ عليها؛ لأنها تُعتبر رأسمال الشركة الذي تعمل به. وللوصول إلى دقة أرقام هذه الأصول الظاهرة في التقارير المالية يجب أن يكون هناك إجراءات تضمن دقة العمليات التي تخص هذه الأصول، ولذلك قام الباحث بوضع أسئلة من أجل عملية الاختبار من واقع السجلات والوثائق الموجودة في الشركة.

ثانياً: اختبار مدى تطبيق الرقابة الداخلية ومدى فاعليتها في تعزيز الدقة:

١- هل هناك ملكية كاملة للأصول طويلة الأجل؟

للتحقق وضع الباحث المخطط التالي من أجل فحص واختبار الملكية الموجودة في الشركة.

اسم البيان	القيمة الإجمالية
فروغ مقر الشركة	٣٥٠.٠٠٠
المباني	١٦٥.٠٠٠
البناء والديكور	١٤٠.٠٠٠
الأثاث والمفروشات والتجهيزات المكتبية	٨٣٣٦٥٠
وسائل النقل	١٨٧٥٥.٠٠٠
الأراضي	٧٩٠.٠٠٠.٠٠٠

بعد عملية الاختبار والفحص لوثائق وسجلات ملكية الشركة للأصول الثابتة، تبين للباحث بأن هناك ملكية كاملة للأصول المذكورة أعلاه والموجودة في سجلات الشركة على البرنامج المحاسبي.

وبالتالي فإن هذا السؤال يحقق الهدف من دراسته، وهو التأكد من دقة ملكية الأصول ممّا يؤدي إلى دقة في أرقامها الظاهرة في التقارير المالية.

٢- هل هناك محاسبة كاملة عن الإنفاق المحاسبي؟

إن دراسة هذا البند يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالسؤال السابق، لذلك يجب على الباحث التأكد من تسجيل هذه الأصول في الحسابات المختصة سواء كانت إلكترونية أم دفترية، وبعد عملية الاختبار والفحص تحقق الباحث من تسجيل هذه الأصول على البرنامج المحاسبي بشكل كامل أما دفترية فلا يوجد أي حسابات تخص الأصول الثابتة.

وبالتالي هناك ضعف بعملية المحاسبة عن الأصول الثابتة على الرغم من تسجيلها إلكترونياً وذلك من أجل عملية المطابقة الدورية بين المذكورين مع عملية الجرد الفعلي للأصول. ممّا يؤكد عدم دقة هذا السؤال، والذي بدوره يؤدي إلى عدم ظهور الأرقام بدقة في التقارير المالية.

٣- هل هناك سجلات ممسوكة للأصول الثابتة؟

إن دراسة هذا البند يعتبر من أهم البنود المذكورة في الأصول الثابتة، وذلك بسبب الحفاظ على هذه الأصول من السرقة والضياع، ولدراسة هذا البند يجب أن يكون هناك سجلات ووثائق دفترية وليست الكترونية تضبط جميع العمليات التي تتم على الأصول الثابتة خلال عمرها الإنتاجي وخلال وجودها في الشركة.

وبعد عملية الفحص والاختبار لعملية مسك الدفاتر تبين للباحث مايلي:

- إن هناك ضعف كبير جداً لعملية مسك الدفاتر حيث لم يجد الباحث أية سجلات تتعلق بهذا الموضوع، سواء كانت لتكلفة الأصل، والإضافات، والاستبعادات، والإستهلاكات السنوية، والقيمة الصافية لكل أصل.

ولذلك في رأي الباحث هناك عدم دقة كبيرة في دراسة هذا البند، مما يؤدي إلى عدم ظهور الأرقام دقيقة في التقارير المالية.

٤- هل هناك أسس معتمدة من قبل الشركة في استهلاكات الأصول السنوية؟

تعتبر دراسة هذا البند في غاية من الأهمية، لإظهار الأرقام بشكل دقيق الخاصة في قائمة المركز المالي للأصول ومجمع الاستهلاكات، والأرقام التي تخص م. الاستهلاك في قائمة الدخل. لذلك، قام الباحث باختبار نسب الاستهلاكات المعتمدة لعدد من السنوات ومطابقتها مع بعضها البعض، وتبين مايلي:

- لا يوجد أسس معتمدة من قبل الشركة لعملية استهلاك الأصول.

- هناك اختلاف ما بين استهلاك الأصول للسنوات المختبرة.

وبالتالي لا يحقق هذا البند الهدف المرجو منه، ولا يؤدي إلى دقة في التقارير المالية، بل يعتبر انحرافاً كبيراً ويجب أن يكون محط اهتمام للشركة والمدقق سواء كان الداخلي أم الخارجي، ولكي يتم التوصل إلى هذه الدقة يجب أن تعتمد الشركة أسس ثابتة على مدى العمر الإنتاجي للأصول.

٥- هل هناك خطط كفيلة تضمن حماية الأصول الثابتة؟

وهذه العملية أيضاً تعتبر في غاية الأهمية في دراسة الأصول الثابتة، لضمان مراقبة الأصول الثابتة فيما إذا كانت الإدارة تضع خطط تحمي الأصول الثابتة من السرقة والضياع والتلف.

ثالثاً: ملخص الأصول الثابتة:

بعد فحص واختبار هذه العملية وجد الباحث بأنه لا يوجد أية رقابة على الأصول وخاصة السيارات، لأنها تحت سيطرة الموزعين ليس الشركة، لذلك لا يحقق هذا البند الدقة في عمليات الأصول الثابتة، ممّا يؤكد دور إجراءات الرقابة الداخلية في تعزيز الدقة في التقارير المالية.

وفي نهاية دراسة هذه العمليات تبين للباحث مايلي:

- هناك ضعف كبير بعملية المحاسبة الدفترية عن الأصول.
 - هناك ضعف كبير بسجلات الأصول الثابتة.
 - هناك ضعف كبير بوضع خطط تضمن رقابة فعالة على الأصول الثابتة.
- وبالتالي كل هذا الضعف ناتج عن عدم وضع الإدارة لإجراءات كفيلة وفعالة تضبط العمليات التي تتم في هذه الأصول. وهذا ما أراد الباحث التوصل إليه في إيضاح دور الرقابة الداخلية في تعزيز دقة التقارير المالية.

النتائج:

لدى دراسة الإطار النظري لمفهوم الدقة من خلال علاقته بالرقابة الداخلية وتطبيق ذلك على الرقابة الداخلية في الشركة X تبين للباحث مايلي:

١- تتمتع دورة المبيعات بمستوى عالٍ من الدقة، نتيجة لفعالية الإجراءات الموضوعية لعمليات هذه الدورة وهي كالتالي:

- دقة إجراء عمليات المطابقة بين فواتير البيع وبين الوثائق المرفقة لها.
 - دقة ترقيم هذه الوثائق وتاريخها وتوقيعها.
 - دقة تسعير الفواتير بناءً على الأسعار الموضوعية من قبل الإدارة.
 - دقة تسجيل هذه العمليات وترحيلها إلى الحسابات المختصة.
 - دقة المتابعة لأرصدة المدينين، ودقة العمليات المحاسبية التي تتم في هذه الشركة.
 - دقة استلام النقدية بناءً على مبيعات صحيحة وحسب الوثائق المرفقة لها.
- لذلك، إن دقة هذه العمليات المذكورة في دورة المبيعات تضمن الدقة في التقارير المالية، مما يؤكد إن للرقابة دور مهم في تحقيق الدقة وهو ما تهدف الدراسة إليه.

٢- تتمتع دورة المشتريات بمستوى عالٍ من الدقة، نتيجة لفعالية الإجراءات الموضوعية لعمليات هذه الدورة وهي كالتالي:

- دقة إجراء المطابقة بين فواتير الشراء وبين الوثائق المرفقة لها.
 - دقة ترقيم هذه الوثائق وتاريخها وتوقيعها.
 - دقة تسعير الفواتير بناءً على الأسعار الموضوعية من قبل الشركة الأم.
 - دقة تسجيل هذه العمليات وترحيلها إلى الحسابات المختصة.
 - دقة المحاسبة عن النواقص الموجودة وتحميلها للمسؤول.
 - دقة ومطابقة الإشعارات المدفوعة لفواتير الشراء.
 - الدقة في حساب تكلفة الطلبية وتسعير المواد.
- لذلك، إن دقة هذه العمليات المذكورة في دورة المشتريات تضمن الدقة في التقارير المالية، مما يؤكد إن للرقابة دور مهم في تحقيق الدقة وهو ما تهدف الدراسة إليه.

٣- لا تتمتع دورة الرواتب والأجور بمستوى عالٍ من الدقة، نتيجة لعدم وضع إجراءات تضمن دقتها وهي على النحو التالي:

- عدم وضع إجراء لتسجيل وقت دوام الموظفين.
- لا يوجد إجراء يضمن دقة الربط بين ساعات الدوام الفعلي وجدول الرواتب والأجور.
- لا يوجد في الشركة ملفات للموظفين تضمن التعيينات والترفيعات والعقوبات متطابقة مع أسس لنظام الرواتب والأجور.
- إن الموظفين غير مسجلين في التأمينات الاجتماعية.
- بينما القوة تظهر في هذه الدورة من خلال مايلي:
- وضع إجراء للمحاسبة عن النواقص والسلف خلال تسليم الرواتب.
- الدقة في تسليم الرواتب والأجور بناءً على كشف الرواتب المعد.
- دفع ضريبة الرواتب والأجور في مواعيدها بشكل صحيح.
- لذلك، إن عدم دقة هذه العمليات المذكورة في دورة الرواتب والأجور لا تضمن الدقة في التقارير المالية، على الرغم من وجود دقة في بعض الأسئلة وكان الضعف يكون في هذه الدورة في الأساس لعملها، لذلك حتى ولو وجد هناك قوة سيتغلب الضعف على هذه القوة. هذا كله يؤكد دور الرقابة الداخلية في تعزيز دقة التقارير المالية.

٤- تتمتع دورة المستودعات بمستوى عالٍ من الرقابة الداخلية، نتيجة لفعالية الإجراءات الموضوعية لعمليات هذه الدورة وهي كالتالي:

- هناك دقة في وضع دليل مواد (شجرة حسابات) مناسب وملائم لطبيعة الشركة.
- هناك دقة في تخصيص بطاقات المواد بناءً على المواد الموجودة فعلاً.
- هناك دقة في عمليات إخراج المواد وإدخالها من وإلى المستودعات بناءً على وثائق وسجلات.
- هناك دقة في عمليات المطابقة ما بين البطاقات الدفترية للمواد والبرنامج المحاسبي مع تقارير الجرد الفعلي.
- هناك دقة في ظهور المخزون في التقارير المالية نتيجة لدقة تسعير المواد في الشركة.
- هناك دقة في حساب تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المخزون في نهاية الفترة.

لذلك، إن دقة هذه العمليات المذكورة في دورة المستودعات تضمن الدقة في التقارير المالية، مما يؤكد إن للرقابة دور مهم في تحقيق الدقة وهو ما تهدف الدراسة إليه.

٥- لا تتمتع الأرقام الخاصة بالأصول الثابتة بمستوى عالٍ من الدقة، نتيجة لعدم وضع إجراءات تضمن دقتها وهي على النحو التالي:

- هناك ضعف كبير على عملية إجراء المحاسبة دفترياً للأصول الثابتة.
- عدم وجود سجلات تؤكد مايلي: نفقة الأصل، الإضافات، الاستبعادات، الاستهلاكات السنوية و القيمة الصافية للأصل.

- هناك ضعف كبير بعدم وضع أسس معتمدة من قبل الشركة للاستهلاكات السنوية.
- لا يوجد رقابة كافية وفعالة تعمل على حماية الأصول الثابتة من السرقة والضياع والتلف.

هذا يؤكد عدم دقة هذه الأرقام الظاهرة في التقارير المالية، لعدم اعتماد الشركة على خطوات وإجراءات للرقابة الداخلية التي تحمي هذه الأصول.

٦- أخيراً، استنتجت هذه الدراسة بأن العلاقة ما بين الرقابة الداخلية والدقة في التقارير المالية علاقة قوية وطردية بشكل كبير.

٧- تحقيق فرض الدراسة الوحيد وهو بأن للرقابة الداخلية دور مهم وكبير في تعزيز دقة التقارير المالية.

التوصيات:

بعد وضع النتائج التي استنتجها الباحث من الدراسة التطبيقية يوصي الباحث بما يلي:

- ١- ضرورة استخدام محاضر دوام تضمن دقة تسجيل وقت دخول وخروج الموظفين في الشركة. سواء كانت إلكترونية أم ورقية.
- ٢- ضرورة وضع معدّل للأجر الساعي وإعداد الرواتب والأجور بناءً على هذه المعدل ارتباطاً بمحاضر الدوام.
- ٣- ضرورة وضع ملف لكل موظف يبيّن فيه مايلي: تاريخ توظيفه، ساعات العمل المتفق عليها، معدل الأجر الساعي، وبعدها إعداد الرواتب والأجور بناءً على الأمور المذكورة.
- ٤- ضرورة اعتماد الشركة على أسس من أجل اقتطاع النواقص والعقوبات. من خلال الاتفاق بين الإدارة والموزع فيما إذا وجد عنده نواقص متكررة.
- ٥- ضرورة تسجيل الموظفين في التأمينات الاجتماعية لضمان حقوقهم.
- ٦- ضرورة اعتماد الشركة على أساس ثابت لنظام الرواتب والأجور يبيّن فيه الإضافات والاقتطاعات والراتب المقطوعة والنسب الممنوحة للموزعين والتوقيع عليها من قبل الشركة ومن قبل الموظفين.
- ٧- يجب على الشركة أن تعتمد سجلاً دفترياً لحسابات الأصول يبيّن مايلي: نفقة الأصل، الإضافات، الاستبعادات، الاستهلاكات السنوية، والقيمة الصافية لكل أصل.
- ٨- يجب على الشركة أن تعتمد على أسس ثابتة والتقيّد بها للاستهلاكات السنوية للأصول الثابتة.
- ٩- يجب أن تعمل الشركة على رقابة فعالة لسيارات التوزيع خاصة، لأنها تحت سيطرة الموزعين وذلك بشكل دوري من خلال عمليات الفحص لهذه السيارات، وأن تعمل على وضع إجراء يضبط وقت السيارة خلال مدة العمل عن طريق مراقبة عداد السيارة في الصباح والمساء.
- ١٠- يجب على قسم المحاسبة بعملية توثيق السجلات بشكل صحيح ودقيق، ليسهل الرجوع إلى أية وثيقة بسرعة، هذا ما لاحظته الباحثة خلال عمليات الفحص والاختبار.

- ١١- لاحظ الباحث إن الشركة تعتمد في تسعيرها للمواد على سعر التكلفة، ولكن يوصي الباحث الشركة بأن تأخذ بعين الاعتبار فروقات الصرف نظراً للظروف الحالية. وذلك من أجل إظهار الأرقام بدقة أكبر في التقارير المالية.
- ١٢- أما ما يخص المصاريف المدفوعة الأخرى فهناك صعوبة في عمليات الرجوع لأي وثيقة لعدم وجود أساس ثابت لإرفاق المصاريف، لذلك يوصي الباحث بأن يفتح مصنف جديد يخص جميع المصاريف وترقيمها وأرشفتها بشكل صحيح.
- ١٣- يجب على الشركة إعادة النظر بالفصل بين الأقسام، على الرغم من دقة الأرقام الظاهرة في دورة المبيعات والمشتريات والمستودعات، لكن هناك تداخل كبير ما إجراءات هذه الأقسام مع بعضها البعض.
- ١٤- ضرورة تفعيل عملية التدقيق الداخلي في الشركة، من خلال توظيف أفراد مستقلون يقومون على الرقابة الدورية والمستمرة على العمليات التي تتم فيها، لضمان دقة إجراءات الرقابة والالتزام باللوائح والقوانين والأنظمة التي تضعها الإدارة من أجل الوصول إلى دقة التقارير المالية.

المراجع:

الكتب:

- ١- تركي، محمود إبراهيم، تحليل التقارير المالية، مطبعة جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، ١٩٩٣.
- ٢- القاضي، حسين، توفيق، مأمون، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية، الأردن، ٢٠٠٠.
- ٣- مصطفى قللي، يحيى أحمد، أساسيات المحاسبة الإدارية، إتراك للنشر والتوزيع، مصر، ٢٠٠٣.
- ٤- الهويل، سعد، الحسنين، عبد الله، المحاسبة في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، مركز البحوث، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٥.
- ٥- اللبسطي، محمد عبد القادر، المراجعة المدخل المتكامل، دار المريخ للنشر، كلية التجارة، جامعة المنصورة، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠١. (مترجم بتأليف ألفين ارينز، جيمس لويك).
- ٦- القاضي، حسين، دحدوح، حسين، قريط، عصام، التدقيق الداخلي، جامعة دمشق، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية، عام ٢٠٠٨.
- ٧- إبراهيم، قاسم، يحيى، زياد، نظم المعلومات المحاسبية، جامعة الموصل، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، العراق، ٢٠٠٣.
- ٨- سليمان، محمد، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٦.
- ٩- نصر علي، عبد الوهاب، شحاته، شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٧.
- ١٠- الصحن، عبد الفتاح محمد، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، ١٩٩٢.
- ١١- أحمد لطفي، أمين السيد، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، ٢٠٠٧.
- ١٢- رزق السوافري، فتحي، كامل محمد، سمير، مراد مصطفى، محمود، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٢.
- ١٣- المقرن، سطاتم عبد العزيز، تصميم أنظمة الرقابة الداخلية، ديوان المراقبة العامة، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٥.
- ١٤- عبد العاطي، عبد المنصف، برنامج المعايير الدولية للرقابة الداخلية، جمعية المحاسبين القانونيين، دمشق، سورية، ٢٠٠٩.
- ١٥- إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، الاتحاد الدولي للمحاسبين، طبعة عام ٢٠٠٩.
- ١٦- قريط، عصام، محاضرات الماجستير في قسم مراجعة الحسابات، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، الجمهورية العربية السورية، ٢٠١٠.
- ١٧- القاضي، حسين، قريط، عصام، مراجعة الحسابات الإجراءات، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية، ٢٠٠٦.

١٨-الصحن، عبد الفتاح، نور، أحمد، أبو الحسن، علي، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ١٩٨٩.

١٩-حوسو، ذيب، محمد، محمود، التدقيق للأغراض الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ٢٠٠٥.

الأبحاث المحكمة:

٢٠-القاضي، حسين، الأمين، ماهر، الصوفي، محمد أسامة، دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، جامعة تشرين، سورية، ٢٠٠٦.

٢١-حمادة، رشا، أثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٦، العدد الأول، ٢٠١٠.

٢٢-دحدوح، حسين أحمد، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سورية، المجلد ٢٤، العدد الأول، ٢٠٠٨.

٢٣-القاضي، حسين، مدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية على تقييم الرقابة الداخلية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٦، العدد الثاني لعام ٢٠١٠.

٢٤-عطا الله، خليل، الدور المتوقع للمدقق الداخلي عن تقديم خدمات التأكيد في البنوك التجارية الأردنية وظل الحاكمية المؤسسية، بحث مقدم في المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، مصر، ٢٠٠٥.

٢٥-القشي، ظاهر، الخطيب، حازم، الحاكمة المؤسسية وإمكانية التطبيق على أرض الواقع في الشركات المدرجة، مجلة إربد للبحوث العلمية، المجلد العاشر، العدد الأول، الأردن، ٢٠٠٦.

الرسائل العلمية:

١-سمهود، فتحي المبروك، تقييم فعالية الرقابة الداخلية في ظل قانون (Sarbanes Oxley) ومعايير المراجعة وإمكانية التطبيق في البيئة العربية، رسالة دكتوراه، مكتبة كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية، ٢٠١٠.

٢-كرّاز، شادي، دور المراجعة في حوكمة الشركات للحد من التلاعب في التقارير المالية المنشورة، رسالة دكتوراه، مكتبة كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية، ٢٠١٠.

٣-الشرع، عماد أحمد، دور الحوكمة في تعزيز الثقة والمصادقية في التقارير المالية، رسالة ماجستير، مكتبة كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية، ٢٠٠٨.

٤-كرّاز، شادي، كفاءة وفعالية إدارة الرقابة الداخلية (المراجعة الداخلية) في سورية، رسالة ماجستير، مكتبة كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية، ٢٠٠٥.

٥-سعاد، سدري معمر، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة بومرداس، الجزائر، ٢٠٠٩.

- ٦- الشراع، عماد أحمد، دور الحكومة في تعزيز الثقة والمصداقية في التقارير المالية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية، ٢٠٠٨ .
- ٧- الشامي، أكرم يحيى، أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، كلية العلوم المالية والإدارية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، اليمن، ٢٠٠٨ .
- ٨- الخليل، سماهر هيثم عبد القادر، دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم لدى السلطة المالية دراسة تحليلية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، العراق، ٢٠٠٦ .
- ٩- وشاح، محمود عبد الله محمود، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، ٢٠٠٨ .
- ١٠- المدلل، يوسف سعيد يوسف، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ٢٠٠٧ .
- ١١- ربيعة، صلاح، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ٢٠٠٤ .

- 1- Mohamed A. Elbannan, PhD, Quality Of Internal Control Over Financial Reporting Corporate Governance And Credit Rating, Cairo University, Egypt, (2009).
- 2- Yi-Jing Wu, Manager's, Personal Legal Liability and External Audits of Internal Controls: Are These Regulatory Mechanisms Complements or Substitutes? , University of South Carolina, Columbia, (2008).
- 3- Atten Bergstrom, Hanna Wengrud, Intern control & a financial reporting, Hur Kan Intern – och extern revision samverka for at skapa en effelativ revision? , Malardalen Hogs kola, Sweden, 2008.
- 4- Jeffery Doyle, Weili Ge, Sarah McKay, Accruals Quality and Internal Control over Financial Reporting, New York University, the Accounting Review, 2007.
- 5- Lembi, Noorvee, Evaluation of the effectiveness of internal control over financial reporting, University Of Tartu, 2006.
- 6- Angella Amudo, Eno I.Inanga, Evaluation of Internal Control Systems; A Case Study From Uganda, International Research Journal Of Finance And Economics, ISSN 1450-2887, Issue, 2009.
- 7- Louwers, Ramasy, Sinason, Strawser, Thibodeau, Auditing & Assurance Services, McGraw-Hill Irwin, Forth edition, year 2011.
- 8- Alvin A, Arens, Randal J. Elder, Marks Beasley, Auditing and Assurance Services, Eleven Edition. 2009.
- 9- Timothy, Louwers, Robert J, Ramsay, David H. Sinason, Jerry R. Strawser, Auditing & Assurance Services, Third Edition, year 2008.
- 10- Amudo, Angella, (2008), Evaluation of Internal Control Systems: The Case of Public Sector Projects Financed by the African Development Bank Group, An Unpublished MBA Thesis, Maastricht School of Management, The Netherlands, August, page 10.
- 11- Hay, Leon, Accounting for governmental and nonprofit entities, Eighth edition, Richard D, IRWIN Inc, United states, 1989.
- 12- Linda, McDaniel, Roger, D.Martin, Laureen, A Maines, Evaluating financial Reporting Quality: the effects of financial expertise vs, the accounting review, vol 77, 2002.
- 13- Dr.john, Dr.barge, Internal control and fraud, state school superintendent, march 2012.
- 14- Organizations COSO, Committee of sponsoring of the Treadway Commission, 1992.
- 15- Linda, McDaniel, Roger, D.Martin Laureen, A Maines, Evaluating financial Reporting Quality: the effects of financial expertise vs, the accounting review, vol 77, 2002.
- 16- KPMG llp, Assessing Internal Control Over Financial Reporting, the U.S. member firm of KPMG International, a Swiss cooperative, Spring, 2005.
- 17- James, A. Hall, Accounting Information Systems, 4th. Ed, engage learning, south western, USA, 2008.