

دور تقييم نظام الرقابة الداخلية في تحديد إجراءات المراجعة الخارجية
- دراسة حالة مطاحن الحضنة المسيلة -

**The role of evaluation of internal control system in determining the
case study of Hodna's mills- external audit procedures**

د. سماح طلحي*، جامعة أم البواقي، الجزائر.

samah.talhi55@gmail.com

ط. د. ساكري نويري، جامعة أم البواقي، الجزائر.

NOURI.Saker@univ-oeb.dz

تاريخ التسليم: (2020/04/01)، تاريخ المراجعة: (2020/07/23)، تاريخ القبول: (2020/09/08)

Abstract :

ملخص :

This study aims to demonstrate the importance of the contribution of procedures for evaluating the internal control system in improving the work of the institution's external auditor, brood mills.

The study found that the internal control system of this institution is strong and effective, which enhances the confidence factor in the outputs of the overall interests of the institution, which drives the external auditor to use the inspection method in the different examination process, whether related to the administrative side or the accounting side.

Keywords: internal control system, evaluation of the internal control system, external audit, account portfolios, Hodna institution.

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان أهمية مساهمة إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية في تحسين عمل المراجع الخارجي للمؤسسة مطاحن الحضنة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن نظام الرقابة الداخلية لهذه المؤسسة قوي وفعال مما يعزز عامل الثقة في مخرجات مجمل مصالح المؤسسة، الأمر الذي ما يدفع المراجع الخارجي لاستخدام طريقة المعاينة في عملية الفحص المختلفة سواء الخاصة بالجانب الإداري أو الجانب المحاسبي.

الكلمات المفتاحية: نظام الرقابة الداخلية، تقييم نظام الرقابة الداخلية، المراجعة الخارجية، محافظ الحسابات، مؤسسة الحضنة.

* المؤلف المراسل: د. سماح طلحي، الإيميل: samah.talhi55@gmail.com

مقدمة:

تعتبر إدارة الشركات بمثابة الوكيل عن أصحاب المصلحة فيها خاصة المساهمون، لما هو منوط بها من تصميم وتشغيل أنظمة فعالة للرقابة الداخلية لضمان إعداد قوائم مالية خالية من التلاعبات الجوهرية المتعمدة وغير المتعمدة، وضمان الالتزام بالقوانين واللوائح الخاضعة لها الشركة، وأخيرا كفاءة أنشطة وعمليات الشركة.

لذا فالمسؤولية الإدارية توجب على الإدارة وضع آليات فعالة للرقابة الداخلية مثل الموازنات التخطيطية والسياسات الإدارية والتكاليف المعيارية والضبط الداخلي والمراجعة الداخلية. ففي مطلع القرن الحادي والعشرين ونظرا للمردود الايجابي للرقابة الداخلية لقت اهتماما كبيرا من المتعاملين في أسواق المال والجهات الرسمية والجمهور بما يؤكد كفاءة أداء إدارة الشركات في تصميم وتشغيل وتقييم هياكل فعالة للرقابة الداخلية، وكان الضمان لهم خدمة يؤديها مراجع الحسابات المكلف بمراجعة القوائم المالية والذي يعبر عن تصديق على تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية بالشركة تصميمًا وتشغيلًا.

مع تطور أهداف وظيفة المراجعة الخارجية من محاولة اكتشاف الأخطاء أو أوجه التلاعب والانحرافات إلى قياس درجة تمثيل القوائم المالية لنتائج أداء الوحدة الاقتصادية، ومركزها المالي إلى حدوث تغيير في مدى الفحص الذي يقوم به المراجع الخارجي من فحص شامل وتفصيلي إلى فحص اختياري مما أدى بالضرورة إلى زيادة درجة الاهتمام بجودة الرقابة الداخلية، ثم يأتي دور المراجع الخارجي ليضع برنامجا مبدئيا يختص بالفحص المبدئي للمعلومات، كما يتصف بالمرونة لإمكانية تغييره في ضوء نتائج الفحص والتقييم المستمر لنظام الرقابة الداخلية، وبناء على نتائج التقييم يمكن للمراجع الخارجي توسيع نطاق فحصه إذا ما أظهرت النتائج عدم ملائمة النظام. واستناد إلى ما سبق تظهر ملامح إشكالية الدراسة والتي يمكن صياغتها في السؤال الجوهرى التالي: كيف تساهم إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية في تحسين عمل المراجع الخارجي لمؤسسة مطاحن الحضنة ؟ وللإجابة على الإشكالية الرئيسية قمنا بصياغة الفرضيات الآتية:

➤ إن القيام برقابة تامة عن كامل نشاط المؤسسة يتطلب من إدارتها وضع أسس للتدقيق يحقق أهدافها في قياس أدائها، وذلك من أجل ترشيد القرارات الإدارية وضمان مصداقية المعلومات المحاسبية ومخرجاتها؛

➤ يعتبر نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة مطاحن الحضنة فعالا مما يسمح للمراجع الخارجي بالاعتماد علي مخرجات مختلف مصالح المؤسسة.

لذا فأهمية ورقنتا البحثية تتجسد من خلال اعتبار الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يركز عليها المراجع الخارجي عند إعدادة لبرنامج المراجعة وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها، والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات المراجعة، فضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية المراجعة، وإنما يحدد أيضا العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة.

ومن الأهداف التي يسعى هذا البحث إليها هو التعرف على نظام الرقابة الداخلية وخصائصها وكذا دراسة إجراءات الرقابة الداخلية ومدى مساهمتها تحديد إجراءات المراجعة الخارجية، وذلك من أجل استخلاص أهم نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الحنونة ومحاولة تقديم بعض التوصيات لتعزيز نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة. حيث تم الاستعانة بالمنهج الوصفي والتحليلي في الجانب النظري لعرض مختلف المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الخارجية ومراجع الحسابات ونظام الرقابة الداخلية، أما الجانب الميداني فقد تم الاعتماد على الأسلوب التحليلي من خلال المقابلة مع موظفين مختصين في مجال المحاسبة والقائمين على عمليات البيع والشراء وكذا التخزين داخل المؤسسة محل الدراسة الميدانية، لتسجيل وملاحظة إجراءات القيام بهذه المهام وتتبع تدفق الوثائق والمعلومات فيما بينها.

2. أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجعة الخارجية

1.2: الرقابة الداخلية:

1.1.2. تعريف الرقابة الداخلية: " هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق ، بضمان الحماية ، والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بالتنظيم...من أجل الإبقاء على دوامة العناصر السابقة " (طواهر، 2003، ص85).

فعموما، الرقابة الداخلية هو إجراء تضعه الإدارة العامة، بالمشاركة مع المسؤولين وعمال المؤسسة، بهدف ضمان تأمين كافٍ ومعقول - Une Assurance Reasonable - فيما يخص تحقيق الأهداف المسطرة والتي يمكن تصنيفها كالتالي (عميرة، 2018، ص5):

- ✓ تحقيق أمثل للعمليات (الكفاءات، المردودية، حماية الأصول، الخ ...).
- ✓ صحة ودقة المعلومات المالية (الجداول والحالة المالية، الجرد، النتائج الوسيطة، الخ ...).
- ✓ التزام وتطبيق القوانين والقواعد المعتمدة بالمؤسسة (القوانين العامة والخاصة، الاحتياجات، القرارات، السياسات، الخ...).

2.1.2 خصائص الرقابة الداخلية:

تتميز المراقبة الداخلية بما يلي (رجم وآخرون، 2018، ص381)

- ✓ خطة تنظيمية تكمل حسن سير العمل وانتظامه وذلك بتقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات الوظيفية؛
- ✓ أن يتم مباشرة تحديد الاختصاصات والمسؤوليات في وضوح تام للقضاء على تداخل الاختصاص وتضاربه؛
- ✓ وجود إجراءات تسجيلية مناسبة تتيح رقابة محاسبية فعالة الأصول والالتزامات وعلى الدخل والمصروفات؛

✓ وجود هيئة من العاملين على مستوى عال من الكفاءة.

3.1.2 إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية: يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة لتحقيق الأهداف المتوخاة منه لذا وجب سن إجراءات من شأنها تدعيم مقوماتها الرئيسية، وجاءت أيضا لتحقيق خصائص الرقابة الداخلية السليمة، ولذلك فتقييم نظام الرقابة الداخلية يتم بالإجراءات التالية (قوية، 2017، ص131):

▪ إجراءات تنظيمية وإدارية؛

▪ إجراءات محاسبية؛

▪ إجراءات عامة.

4.1.2 أهداف نظام الرقابة الداخلية: يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق الأهداف التالية (مسعود وآخرون، 2019، ص46):

✓ تأكيد سلامة ودقة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير والقوائم المالية الصادرة عن

الوحدة الاقتصادية، والتي تساعد في عملية اتخاذ القرارات المناسبة من قبل الجهات الداخلية والخارجية؛

✓ الاستخدام الأمثل والكفاء للموارد المتاحة بطريقة اقتصادية وفعالة بعيداً عن الإسراف والهدر بما يحقق الأهداف التي تسعى إليها الوحدة الاقتصادية؛

✓ تقدير وتقييم مدى تحقيق الأهداف المخططة مسبقاً والموضوعة من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية، وتحديد والانحرافات ومعرفة مسبباتها لأجل التقليل من الأخطاء عند وضع الخطط والأهداف مسبقاً ومعالجة السلبية منها وتنمية الإيجابية؛

✓ توفير الحماية اللازمة لممتلكات الوحدة الاقتصادية النقدية وغير النقدية من الاختلاس أو التلاعب وسوء الاستخدام، من خلال القيام بالأعمال الجردية اللازمة، وضع الإجراءات الرقابية المشددة لمنع العبث فيها (محمد الجابري، 2014، ص29)؛

✓ ضمان الالتزام والتقييد بالأنظمة واللوائح القانونية والسياسات الإدارية الموضوعة والمعمول بها في البيئة الاقتصادية التي تمارس الوحدة فيها أنشطتها وأعمالها.

5.1.2 المقومات الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية: يجمع الباحثون في التدقيق على أنه لا بد من توافر المقومات الرئيسية في نظام الرقابة الداخلية السليم الا وهي (صالح سلامة، 2010، ص-ص16-17):

خطة تنظيمية، نظام محاسبي سليم، تحديد الاختصاصات والمسؤوليات، مجموعة من العاملين

الأكفاء، استخدام الوسائل الآلية والالكترونية، تقييم الأداء

2.2: المراجعة الخارجية:

1.2.2 تعريف المراجعة الخارجية:

هي عملية فحص البيانات والمستندات والحسابات فحصا انتقاديا منظما خاص بإعطاء رأي فني

محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة (khelassi reda 2007,p31).

2.2.2 أنواع المراجعة الخارجية والفرق بينها:

يمكننا إجمال أنواع المراجعة الخارجية في الجدول التالي.

الجدول 1: الفرق بين أنواع المراجعة الخارجية

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسسات ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وهدف الحسابات والصورة الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا في الجمعية الوطنية	ينبغي احترامه
إرسال التقرير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية، غير عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال الغير شرعية	نعم	لا	غير مهم
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج، حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية جنائية تأديبية	مدنية جنائية تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القضاء
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم نظام المراقبة الداخلية مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات، تقييم الرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تنمائي وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: محمد بوتين، 2005، ص28.

3.2.2 خصائص المراجعة الخارجية:

يمكن أن نستخلص أهم سمات أو خصائص المراجعة الخارجية انطلاقاً من التعريف وذلك عن النحو التالي (لخزاري، وزين، 2017، ص 27):

- ✓ عملية المراجعة هي عملية منظمة وبالتالي تستوجب وضع خطة عمل مسبقة؛
- ✓ ضرورة التقييم الموضوعي والخالي من الذاتية أي ذاتية المراجع القائم بالعملية. تبرير النتائج التي يتوصل إليها المراجع بمجموعة من الأدلة والقرائن؛
- ✓ ضرورة تطابق العمليات والأحداث الاقتصادية محل الدراسة والتقييم من طرف المراجع مع المعايير الموضوعية وضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المراجع من إبداء الرأي وإصدار حكم موضوعي حول البيانات والمعلومات التي يقوم بدراستها (عابي، ويعقوبي، 2014، ص 204)؛
- ✓ إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى المستعملين المعنيين أي الأطراف الطالبة لتقييم المراجع.

4.2.2 تعريف مهنة محافظ الحسابات: عرف القانون التجاري محافظ الحسابات وفق ما نصت عليه المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، محافظ الحسابات هو الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة ويقوم بمراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة وصحتها، واحترام مبدأ المساواة بين المساهمين (قانون تجاري، 1975، ص 1372).

5.2.2 خصائص محافظ الحسابات:

يمكننا اختصار خصائص محافظ الحسابات في ما يلي (مناعي، 2009، ص 12-13):

- الكفاءة المهنية؛
- سر المهنة؛
- الاستقلالية؛
- المؤهلات العلمية والعملية.

3.2 العلاقة بين الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية:

المراجعة الخارجية تهتم بقياس مدى فاعلية الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها الرئيسية وأهدافها التشغيلية وخاصة في مجال حماية الأصول وموارد المشروع المستثمرة فيه، ومن جانبه يهتم المراجع بوجه خاص بمدى تأكده من إمكانيات أساليب وأدوات الرقابة الداخلية في منع حدوث أخطاء جوهرية أو التلاعب في القوائم المالية أو اكتشاف أمرها في الوقت المناسب، في هذا المجال يعتمد المراجع على مبدأ التأكد بدرجة معقولة اعترافاً منه بعدم معقولية تكلفة الرقابة الداخلية عن قيمة المنافع المتوقع أن يحققها هذا النظام (لقليطي، ودرديوري، 2019، ص 59). وفي الغالب يعتمد المراجع على نظام الرقابة الداخلية الذي تطبقه المنشأة وكذلك على نتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات الرقابية التي وضعها من

قبل، وذلك للتأكد بدرجة معقولة من أمانة عرض أرصدة القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك بسبب ارتفاع تكلفة إجراءات الاختبارات الأساسية للمراجعة لكافة العمليات المالية التي تقوم بها المنشأة (محمد، 2018، ص205).

3. فعالية الرقابة الداخلية في تحسين المراجعة الخارجية لمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة.

يتهم المراجع الخارجي بدراسة وتحديد مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد الاختبارات والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيق إجراءات المراجعة الخارجية. ومن النتيجة التي يتوصل إليها من عملية التقييم يحدد المراجع الخارجي طبيعة أدلة المراجعة المطلوب استخدامها، وتحديد مدى العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة، بالإضافة إلى الوقت الملائم للقيام بإجراءات المراجعة. وهو ما سنحاول التأكد من فعاليته لدى مؤسسة مطاحن الحضنة.

3.1. مؤسسة مطاحن الحضنة: بموجب مرسوم تنفيذي تحت وصاية وزير الصناعات والطاقة سنة 1963 أسست الشركة الوطنية للدقيق والقمح حيث شملت جميع القطاعات الخاصة بالمطاحن، واختصت في صناعة العجائن الغذائية والكسكي. لذا تعد مؤسسة مطاحن الحضنة تابعة للمؤسسة الجهوية رياض قسنطينة منذ سنة 2016 تختص بصناعة العجائن الغذائية بقدرة إنتاج 500 طن باليوم تتكون من مجموعة من المصالح تجتمع تحت عمليات رئيسية ثلاثة هي الانتاج والتخزين والتموين تتحد لاجراء منتج نهائي جاهز للتسويق.

3.2. أساليب جمع البيانات: للتمكن من الوصول لتحقيق أهداف هذه الدراسة تم استخدام:

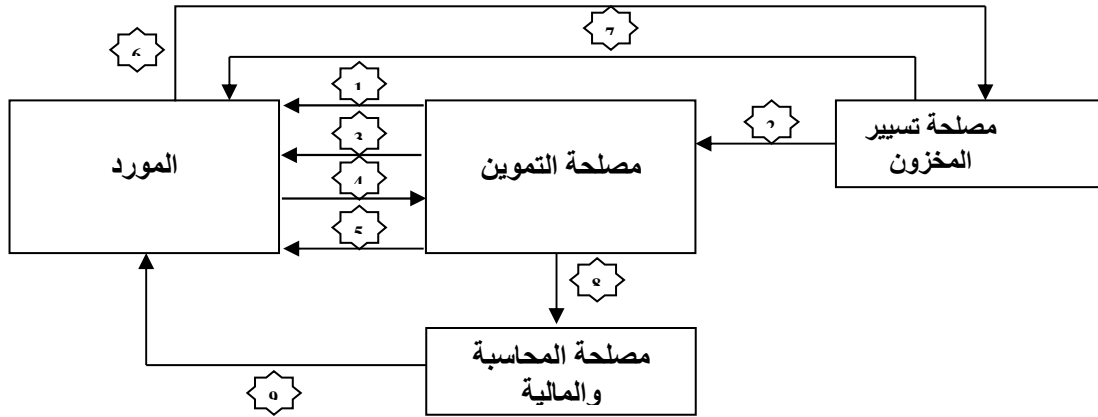
3.2.1. المقابلة: لقد اعتمدنا في بحثنا على أسلوب المقابلة المهيكل مع إطار من إطارات المؤسسة محل الدراسة مختص ومسؤول في المراجعة الداخلية، واعتمدنا كذلك على دراسة وتحليل إجراءات وعمليات مختلف مصالح المؤسسة من خلال تساؤلات تتمحور حول (ما هي المصلحة؟ وما الإجراءات المتعلقة بها؟) معممة على المؤسسة، وقد تم اللجوء إلى هذه الأداة باعتبارها انسب الأدوات لجمع المعلومات اللازمة المتعلقة بموضوعنا هذا بهدف تفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة.

3.2.2. الملاحظة: تم اعتماد الملاحظة في هذه الدراسة لما لها من دور في إبراز العديد من الأمور وهي عملية يقوم بها العقل يستفاد منها في جمع البيانات والحقائق ذات الصلة بسلوك الأفراد الفعلي في بعض الأحداث الواقعية في الحياة بحيث يمكن ملاحظتها بسهولة، وتلعب الملاحظة في دراستنا دوراً مكملاً فأثناء المقابلة كنا نسجل أهم الملاحظات التي يمكن أن نقيدها للوصول إلى أهداف هذه الدراسة.

3.3. تحليل إجراءات تدفق المعلومات داخل المؤسسة: سنحاول من خلال هذه النقطة تحليل كيف تتم العمليات داخل المصالح والتي تم الحصول عليها أثناء مقابلتنا مع القائمين على هذه العمليات في مؤسسة مطاحن الحضنة محل الدراسة.

3. 1.3. تدفق معلومات عملية الشراء: تتدفق معلومات الشراء بين مصالح المؤسسة عبر المراحل الموضحة بالشكل التالي

الشكل 01: إجراءات عملية الشراء بمؤسسة مطاحن الحنونة



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على أسئلة المقابلة والملاحظات.

الجدول 2: تقييم إجراءات عملية الشراء

الرقم	الإجراء	نقطة قوة	نقطة ضعف
01	تعاقد مع الموردين عن طريق استشارة لسنادات الطلب التي يفوق مبلغها 100 مليون سنتيم.	X	
02	طلب توريد عند تدني المخزون.	X	
03	أمر بالشراء يحتوي المعلومات المورد المتفق معه (تاريخ، الرقم، اسم المورد، عنوانه، رقم السجل التجاري، الكمية، السعر، المجموع، الإمضاء).	X	
04	وصلات الطلب وكذا كشف الاعتماد لتأكد من مطابقة المواد مع الفواتير.	X	
05	أمر إدخال للمخزن شفويا.		X
06	إدخال المواد للمخزن.	X	
07	وصل استلام.	X	
08	فاتورة ووصل استلام وكذا وصل الطلب.	X	
09	شيك بقيمة المشتريات.	X	

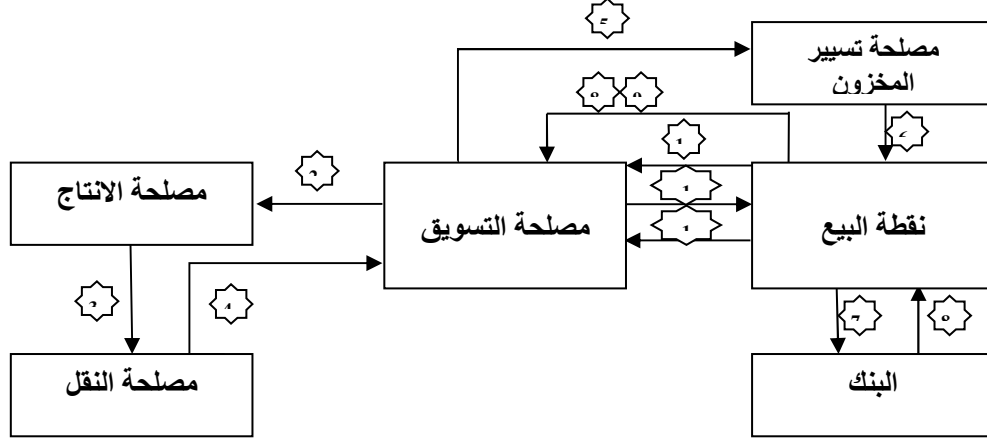
المصدر: من إعداد الباحثين بناء على أسئلة المقابلة والملاحظات.

نستخلص مما سبق أن معظم إجراءات عملية الشراء نقاط قوى إلا الإجراء الخاص بإدخال المواد إلى المخزن ويتم شفويا مما لا يسمح بتتبع واثبات عملية الإدخال والآثار المترتبة عنها.

2.3، إجراءات عملية البيع:

تتم إجراءات البيع بالمؤسسة محل الدراسة عبر المراحل الموضحة بالشكل التالي

الشكل 02: إجراءات البيع لنقاط البيع المكلفة بالبيع للمستهلك الأخير والزيون العادي



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على أسئلة المقابلة والملاحظات.

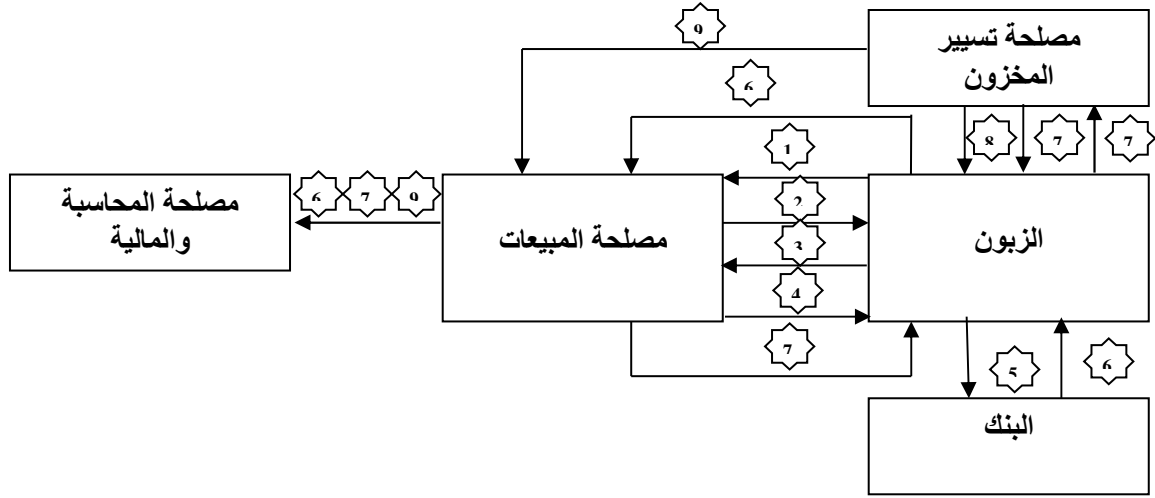
الجدول 3: تقييم إجراءات عملية البيع لنقاط البيع.

الرقم	الإجراء	نقطة قوة	نقطة ضعف
01	طلب تمويل بالمنتجات النهائية.	X	
02	أمر بتحضير الطلبية شفويا.		X
03	أمر بنقل المنتجات إلى نقطة البيع شفويا.		X
04	وصل شحن.		X
05	وصل تسوية الطلبية.	X	
06	وصل خروج.	X	
07	تسديد مبلغ المبيعات.	X	
08	وصل الدفع.	X	
09	جدول تفصيلي بالبيع.	X	
10	فحص المخزون في نهاية كل شهر طرف مصنعة التسويق.	X	
11	مصادقة على محضر الفحص.	X	

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على أسئلة المقابلة والملاحظات.

نلاحظ من خلال اسبق تعييب مصنعة تسير المخزون بالنسبة للإجرائين 3، 4.

الشكل 03: إجراءات عملية البيع للتجار الجملة وكذا شركات العجائن.



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على أسئلة المقابلة والملاحظات.

الجدول 4: تقييم إجراءات عملية البيع لتجار الجملة وشركات العجائن.

الرقم	الإجراء	نقطة قوة	نقطة ضعف
01	طلب الشراء مرفق مع كشف الوضعية المالية والتزام بتسديد فاتورة مع تحديد الأجل	X	
02	الموافقة على الطلب مع تحديد شروط البيع والكمية والسعر وكذا فترة التسديد	X	
03	إيداع الملف بعد الموافقة على الشروط	X	
04	المصادقة على وصل الطلب	X	
05	تسديد المبلغ عن طريق شيك بنكي	X	
06	وصل الدفع	X	
07	فاتورة البيع	X	
08	شحن الطلبية مع وصل التسليم	X	
09	وصل التسليم بأربع نسخ	X	

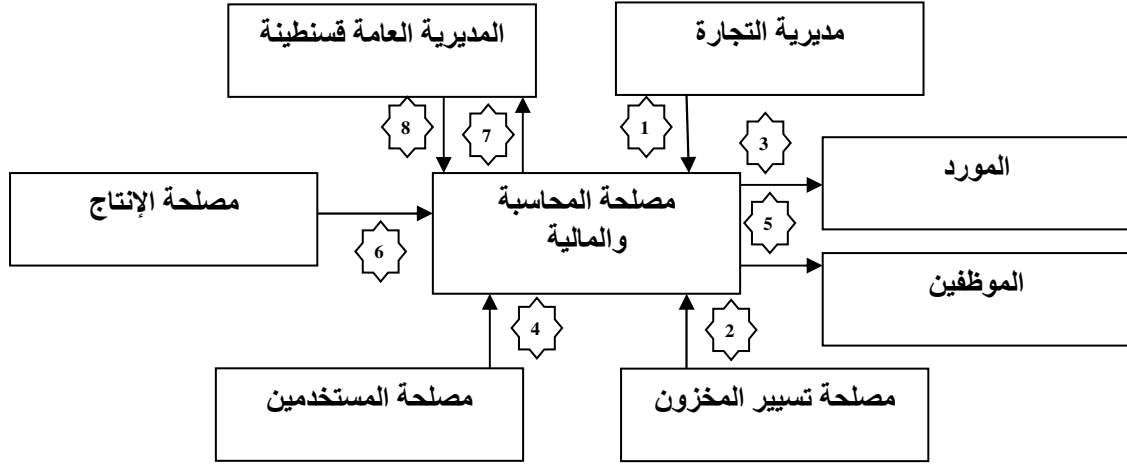
المصدر: من إعداد الباحثين بناء على أسئلة المقابلة والملاحظات.

نلاحظ مما سبق أن كل إجراءات المصلحة تعتبر نقاط قوى مما يعزز عامل الثقة في مخرجات

المصلحة.

3.3.3 إجراءات سير الأموال

الشكل 4: إجراءات مصلحة المحاسبة والمالية



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على أسئلة المقابلة والملاحظات.

الجدول 5: تقييم إجراءات مصلحة المحاسبة والمالية.

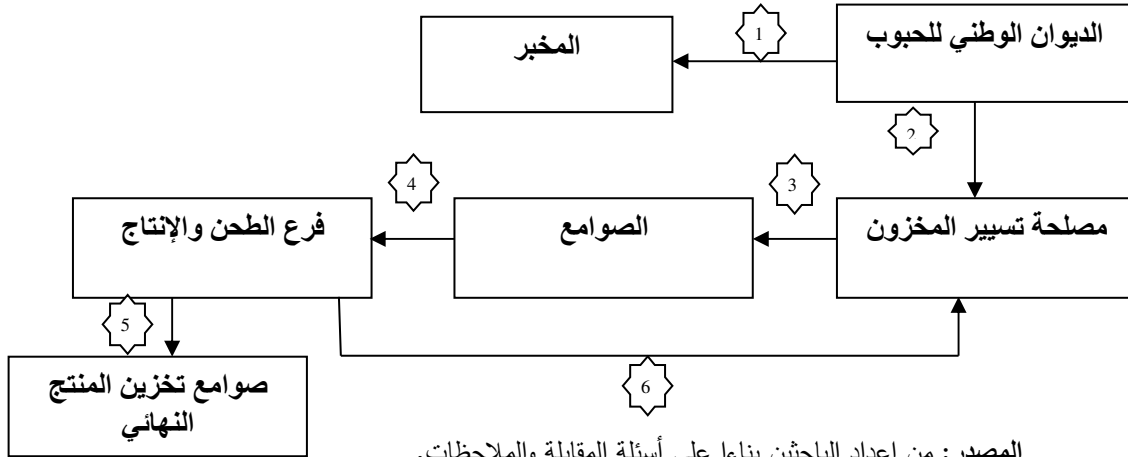
الرقم	الإجراء	نقطة قوة	نقطة ضعف
01	فاتورة+وصل التسليم+وصل التسديد من البنك	X	
02	وصل استلام+سند الطلب+فاتورة الممون	X	
03	شيك بنكي	X	
04	وثائق الراتب+أمر بمهمة+الخصومات+العطل المرضية	X	
05	تحويل لحسابات المعنيين	X	
06	بطاقة الإنتاج الشهري	X	
07	القوائم المالية	X	
08	إجراءات التسيير المحاسبي	X	

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على أسئلة المقابلة والملاحظات.

نستنتج أن مهام هذه المصلحة تتلخص في المعالجة المحاسبية لمختلف الوثائق الواردة من مختلف مصالح المؤسسة وكذا الرقابة على الحساب البنكي. وكل إجراءات المصلحة تعتبر نقاط قوى مما يعزز عامل الثقة في مخرجات المصلحة.

4.3.3 إجراءات تسيير المخزون

الشكل 5: إجراءات تسيير المخزونات



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على أسئلة المقابلة والملاحظات.

الجدول 6: تقييم إجراءات عملية تسيير المخزونات

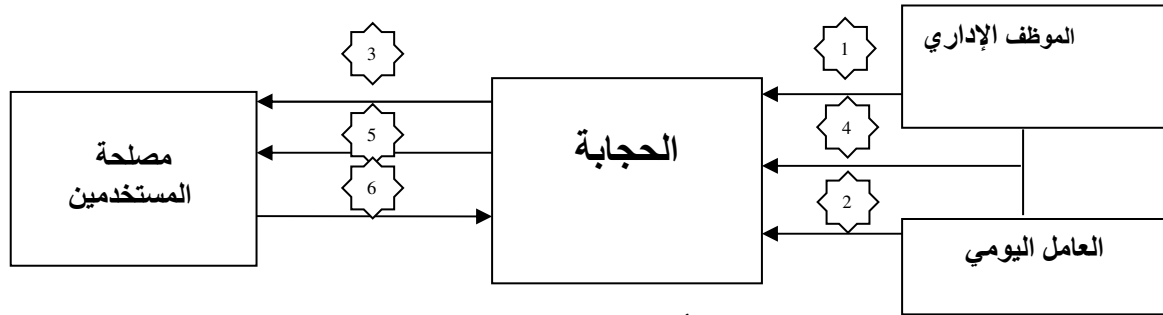
الرقم	الإجراء	نقطة قوة	نقطة ضعف
01	إحضار القمح للمعاينة	X	
02	إفراغ القمح في صوامع التخزين		X
03	تخزين القمح في صوامع		X
04	إرسال القمح لقيام بعملية الطحن شفويا		X
05	تخزين المنتج النهائي في مخازن تتبع فرع الطحن والإنتاج		X
06	كشف تفصيلي بكميات المنتجة وكميات المستعملة	X	

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على أسئلة المقابلة والملاحظات.

تعتبر معظم إجراءات المصلحة نقاط ضعف مما لا يعزز عامل الثقة في مخرجات المصلحة كإدخال القمح لتخزين قبل ظهور نتيجة الفحص المخبري وكذا دون إعداد وثائق لإثبات حجم المخزون من القمح، أيضا الأوامر الشفوية الخاصة بعملية طحن القمح من طرف فرع الطحن والإنتاج هذا الأخير الذي يسهر على تخزين المنتج النهائي مما ينتج عدم خضوعه لرقابة مصلحة تسيير المخزون ومنه رقابة العامل على عمله.

5.3.3 إجراءات الرقابة على الموظفين

الشكل 6: إجراءات مراقبة الرقابة على الموظفين



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على أسئلة المقابلة والملاحظات.

الجدول 7: تقييم إجراءات الرقابة على الموظفين.

الرقم	الإجراء	نقطة قوة	نقطة ضعف
01	حضور الموظف للحجابه لإثبات حضوره بتمرير البطاقة المغنطيسية على قارئ البطاقة.	X	
02	حضور العامل اليومي للحجابه لإثبات حضوره بالبصم على جهاز قارئ البصمة.	X	
03	وصل المعلومات إلى مصلحة المستخدمين الكترونياً.	X	
04	حضور الموظف للحجابه عند الخروج لتسجيل في سجل توقيت الخروج.	X	
05	إحضار السجل للمعاينة كل صباح موالى.	X	
06	إرجاع السجل للحجابه.	X	

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على أسئلة المقابلة والملاحظات.

نستخلص مما سبق أن رغم أن كل إجراءات المصلحة تعتبر نقاط قوى إلى أنه ومن ملاحظتنا لسير الإجراءات في المصالح لاحظنا أن كشف الحضور اليومي يتم إعداده يدوياً بناء على معلومات البرنامج الالكتروني مما يسهل عملية التلاعب في البيانات وهي نقطة ضعف.

4. تحليل النتائج:

بناء على ما ورد سابقاً نلاحظ النقاط الآتية:

- يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم دعائم التقييم الكامل والمستمر لكل وظائف المؤسسة الامر الذي يسهل على الإدارة العليا وضع أسس للتدقيق يحقق أهدافها في قياس أدائها، وذلك من أجل ترشيد القرارات الإدارية وضمان مصداقية المعلومات المحاسبية ومخرجاتها حتى يتمكن المراجع الخارجي من إتمام عمله على أحسن وجه ممكن وهو ما يثبت صحة الرضوية الأولى؛
- تتميز الإجراءات الخاصة بعمليات الشراء بعدد نقاط القوى مما يسمح بالاعتماد الموثوق على مخرجات المصلحة؛
- بالنسبة لإجراءات عملية البيع فهي كذلك تمتاز بعدد نقاط القوى ما يسمح بالاعتماد على مخرجات مصلحة البيع؛
- أما بخصوص إجراءات عملية التموين نقاط البيع رغم تميزها بمجموعة من نقاط القوى إلا أن هناك مجموعة من نقاط الضعف المتمثلة أساساً في الأوامر الشفوية وكذا تغيب مصلحة تسيير المخزون في عملية إعداد الطلبية وتسييرها مما ينجم عنه إمكانية الوقوع في خطر التلاعب في المخزون؛
- تتميز الإجراءات المتعلقة بتسيير المخزون بنقاط ضعف عديدة سببها الرئيسي الأوامر الشفوية وكذا عدم الإشراف الكلي لمسؤول المصلحة على عمليات دخول وخروج المخزونات مما ينجم عنه عدم الثقة النسبية في مخرجات المصلحة؛
- إجراءات المراقبة على الموظفين لها عدة نقاط قوى لاعتمادها على التكنولوجيا في رقابتها على الموظفين. إلا أن إعداد كشف يدوي لحضور الموظفين بناء على المعلومات الالكترونية لبرنامج المستخدم على مستوى مصلحة المستخدمين هذا ما يضعف الثقة في مخرجات المصلحة؛
- نقص العمالة في مصلحة تسيير المخزون مما أدى إلى عدم قيامها بمهام تعتبر رئيسية وأسندت إلى فرع الطحن والإنتاج مما ينجم عنه الوقوع في إشراك موظف في مراقبة عمله؛
- يمكن وصف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة إجمالاً أنه قوي وبالتالي يعزز عامل الثقة في مخرجات مجمل مصالح المؤسسة وهذا ما يدفع المراجع الخارجي لاستخدام طريقة المعاينة في عملية الفحص المختلفة سواء الخاصة بالجانب الإداري أو الجانب المحاسبي. وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

خاتمة:

حاولنا من خلال تناولنا لهذا الموضوع معالجة كيفية مساهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية في تحسين عمل المراجع الخارجي في المؤسسات بصفة عامة وفي مؤسسة مطاحن الحضنة بصفة خاصة من خلال دراسة ميدانية تميزت بمقابلة مسؤولي ومنفذي الإجراءات بالمؤسسة اين توصلنا إلى أن مراجع الحسابات يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية والتعرف على نقاط القوة والضعف لتقدير خطر الرقابة وتحديد

حجم الاختبارات ونوعية المراجعة اللازمة، فالهدف الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية هو ضمان صحة البيانات والمعلومات التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة الاقتصادية وقدرتها على حماية ممتلكاتها، وهو ما اطلعنا عليه بمطاحن الحضنة لامتلاكها لنظام رقابة فعال يتميز بمجموعة كبيرة من نقاط القوة يسمح للمراجع الخارجي باللجوء لطريقة المعاينة في عملية الفحص بدلا من أسلوب الحصر الشامل. ولكن ورغم نجاعة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة. إلا أنه لبد لها من معالجة نقاط الضعف التي أوردناها في الدراسة للحصول على أفضل النتائج الممكنة والعمل على جعل نظام الرقابة الداخلية أكثر تلائما وانسجاما من خلال تطوير مختلف الأنظمة الفرعية المتعلقة بالمحاسبة والمالية وجعلها تتماشى مع طبيعة وحجم النشاط في المؤسسة وكذا إمكانياته المادية والبشرية.

قائمة المراجع:

أولا - المراجع باللغة العربية:

- محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقي.(2003)، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الثالثة، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- مصطفى صالح سلامة.(2010)، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، عمان: دار البداية للنشر والتوزيع
- عبد الفتاح محمد الصحن، ومحمد السيد سرايا، وفتحي رزق السوافيري.(2006)، الرقابة والمراجعة الداخلية، الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث
- محمد بوتين.(2005)، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، (ط.02)، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- محمد علي محمد الجابري.(2014)، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء، اليمن.
- حكيمة مناعي.(2009)، المراجعة الخارجية في ضل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة.
- الأمر رقم 75-59 المعدل والمتمم، المتضمن القانون التجاري، المؤرخ في 26 /09/1975، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 101.
- كسكس مسعود، و زرباني قداري، وقزال إسماعيل.(ديسمبر، 2019)، تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لسنة 2018-مجلة إضافات إقتصادية، جامعة غرداية، المجلد 03، العدد 02 .

- خالد رجم، ومحمد الأمين شربي، وتركية تيجاني. (ديسمبر، 2018)، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال على جودة نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة - الشركة الوطنية للتأمينات بورقلة، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، المجلد 05، العدد 02.
- عبد الجليل لخزاري، ويونس زين. (مارس، 2017)، مدخل تحليل مخاطر المراجعة لرفع كفاءة وجودة المراجعة الخارجية - دراسة تطبيقية بتعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية الوادي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، المجلد 10، العدد 01.
- كريم قوبة. (مارس، 2017)، أثر تطور مهنة المراجعة الداخلية في دعم حوكمة الشركات، مجلة معارف، جامعة البويرة، المجلد 12، العدد 22.
- منال محمد. (أفريل، 2018)، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الداخلي دراسة ميدانية تطبيقية ديوان المراجعة القومي، مجلة إضافات إقتصادية، جامعة غرداية، المجلد 08، العدد 03.
- خليدة عابي، ومحمد يعقوبي. (ديسمبر، 2014)، دراسة للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، المجلد 07، العدد 02.
- الأخضر لقلبي، ولحسن دردوري. (جوان، 2019)، دور المنظمات المهنية الدولية للمراجعة في تطوير مهنة المراجعة، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة باتنة 1، المجلد 20، العدد 01.
- أيمن عميرة. (ديسمبر، 2018)، دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية - دراسة حالة سوناطراك، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة الجلفة، المجلد 04، العدد 02.

ثانيا - المراجع باللغة الأجنبية:

KHELLASSI Reda, l'audit interne-audit opérationnel, 2 eme editions, (Alger : Edition Houma, 2007) .