وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ابن خلدون_تيارت_

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة مالية وجباية معمقة

دور الدقيق في الكشف والابلاغ عن الغش والأخطاء بالقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية

دراسة ميدانية: ملبنة سيدي خالد –تيارت–

من إعداد الطالبتين:

فرح أمينة

بلقاسم دعاء

تحت إشراف:

د. بن قطيب علي

لجنة المناقشة:

اسم ولقب الاستاذ	الدرجة العلمية	الصفة
د. حسين يحي	أستاذ التعليم العالي	رئيسا
د. بن قطيب علي	أستاذ محاضر أ	مشرفا ومقررا
د. بلكرشة رابح	أستاذ محاضر أ	مناقشا

السنة الجامعية:

2023/2022م.

الملخص:

هدفت دراستنا الى توضيح دور التدقيق في الكشف والإبلاغ عن الغش والأخطاء بالقوائم المالية لدى المؤسسات الاقتصادية وعليه قمنا بدراسة ميدانية لملبنة سيدي خالد _تيارت_.

استخدمنا خلال هذه الدراسة أداة المقابلة وتحليل وعرض النتائج بهدف الوصول الى فهم الإشكالية، الى أي مدى يساهم التدقيق في الكشف والابلاغ عن الغش والاخطاء بالقوائم المالية لدى المؤسسات الاقتصادية.

ومن خلاله تمكنا من استنتاج ان صحة ومصداقية القوائم المالية ترتكز على درجة اكتشاف المدقق الخارجي للغش والأخطاء بمساعدة من المدقق الداخلي، المسؤول عن تقييم نظام الرقابة الداخلية داخل الميدان، حيث يمكننا القول ان نظام الرقابة الداخلية فعال من عملية تدقيق ملتزم بتطبيق المعايير والطرق المحاسبية تضمن دقة المعلومات وصحة القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، الغش والاخطاء، القوائم المالية، نظام الرقابة الداخلية.

Summary :

Our study aimed to clarify the role of auditing in detecting and reporting fraud and errors in the financial statements of economic institutions. Accordingly, we conduted a field study of **Sidi khaled Dairy _Tiaret_.**

During this studywe used the interview tool, analysis and presentation of the results in order to reach an understanding of the problem to what extent auditing contributes to detecting and reporting fraud and errors in the financial statements of economic institutions. And through it, we were able to conclude that the validity and credibility of the financial statements is based on the degree of detection by the external auditor of fraud and errors with the help of the internal control system within the field, where we can say that the internal control system is effective from an audit process committed to applying accounting standards and methods that guarantee the accuracy of the information and correctness of the financial statements.

Keywords: audit, fraud and errors, financial statements, infernal control system.

بسم الله الرحمان الرحيم.

(يا أيها الذين آمنوا إذا قيل لكم تفسحوا في المجالس

فافسحوا يفسح الله لكم وإذا قيل انشزوا فانشزوا

يرفع الله الذين آمنوا منكم

والذين أوتوا العلم درجات

والله بما تعملون خبير)

سورة المجادلة الآية:11

شكر وتقدير

بعد بسم الله الرحمان الرحيم والصلاة وسلام على اشرف خلق الله،

نحمد الله كثيرا ونستعن به فهو خير المعان

اذا كان ولبد من الاعراف لذوي الفضل بفضلهم، لأنه لا يسعنا الا ان نوجه كل التقدير والشكر والامتنان الى الاستاذ المشرف «بن قطيب علي»،

والذي لم يبخل علينا بالنصح و الارشاد وتوجيهي بفضله بعد الله سبحانه وتعالى استطاع بحثنا ان يرى النور, فله منا جزيل الشكر والعرفان، دام فخرا ومرشدا الى سبيل العلم واصلح الله دينك ودنياك.

وشكر خاص الى اساتذتنا الكرام الذين نهلنا العلم على ايديهم خلال مشوارنا الدراسي بجامعة ابن خلدون كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير و العلوم التجارية قسم العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة مالية جباية معمقة.

نرفق بهذا تحية خالصة الى كل من ساهم من قريب او بعيد في هذا العمل وكل من اسهم برايه ولو بكلمة ساعدت على انجاز بحثنا جزاكم الله خيرا.

شكرا والله ولي التوفيق

الإهداء 1

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وآله ومن وفى أما بعد:

الحمد لله الذي وفقني لتثمين هذه الخطوة من مسيرتي الدراسي ومن هنا اود اهدي ثمرة الجهد والنجاح بفضله تعالى الى:

الى الجدار الذي استند عليه في تعبي وحزني ..الى الكتف الذي اضع عليها اثقالي .. الى عزيزي و حبيبي الذي احبه بقدر هذا العالم واكثر ..الوطن الذي انتمي اليه والارض التي تحتوي ني...الى رجل الكفاح..الى من زرع القيم والمبادئ والاخلاق داخلي ... الى من افنى زهرة شبابه في تربيتي " ابي حبيبي"

الى من وضع المولى سبحانه و تعالى الجنة تحت قدميها ووقرها في كتابه العزيز...الى القلب النابض، الى رمز الحنان و المحبة وتضحية الى من كانت دعواتها الصادقة سر نجاحي "امي الحنون".

الحياة بلا اخت حياة باهتة لا روح ولا معنى لها الى اخواتي المؤنسات الغاليات "نجاة، نور الهدى، رؤيا".

انتن النور الذي يضئ حياتي والسند القوي والنبع الذي ارتوي منه حبا و حنان الى اخواي "نور الدين وفوزي".

والى عائلتي الكريمة من اكبر فرد الى اصغر فرد اللهم احفظهم ورعاهم برحمتك يارب.

اللهم ارحم من حالت بيننا و بينهم الاقدار ورحلوا الى دار القرار، اللهم اغفر لهم وانزل عليهم نورا من نورك ينير ظلام قبورهم "عمتي وخالتي الغاليات وجدي".

وتمم لي شنا جميلا لا ينتهي، الى كل صديقاتي واصدقائي وزميلاتي وزملائي.

ونيساتي رفيقتي الدربي اخواتي لواتي لم تنجبهن امي صديقاتي المقربتين... "فاطمة وامنة".

وانتي جار الوريد رغم البعد اللهم احفظ لي اولئك القريبين الى قلبي والبعدين عن عيني ولا تفجعني بفقد من احب وانت خير الحافظين.

فرح امينة.

إهداء2

بسم الله الرحمن الرحيم

أشكرك ربي وأحمدك حمدا يليق بجلالك وعظمة سلطانك بفضلك وصلت الى ما أنا عليه .....أهدي ثمرة جهدي الى :

من رضا الله لرضاهما الى والدي الكريمين أمد الله عمرهما بالصحة والعافية.

الى أمي الغالية ، الشمعة التي تحترق من اجلنا لتنير دربنا رمز المحبة والحنان حفظها الله.

الى أبي العزيز، السند والظهر الذي لم يبخل علينا بدعمه وجهده وصلت الى هنا أطال الله عمره.

الى أخوتي وأخواتي حفظهم الله ورعاهم

الى كل من ساندني في مشواري أراد لي الخير وكان سبب في تحصيلي للعلم إتمامي لمشواري الدراسي حتى بلغت هذا المقام

،والى أستاذي بن قطيب الذي لم يبخل علينا بإرشاداته ونصائحه طيلة فترة إنجاز هذا العمل وصبر علينا

لكم كل الشكر و التقدير.

بلقاسم دعاء

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

المحتـــــــــــــــــــــــوى	صفحة
الملخص	
البسملة	
شكر وعرفان	
إهداء1	
إهداء2	
فهرس المحتويات	**ا - ا**
قائمة الجداول	**ا**
قائمة الأشكال	**ا**
قائمة المختصرات	**ا**
قائمة الملاحق	**ا**
المقدمة العامة	**أ_د**
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق ودوره في الكشف عن الغش والأخطاء فالقوائم المالية	
تمهيد	**2**
المبحث الأول: ماهية التدقيق	**3**
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق ومفهومه	**3**
المطلب الثاني: أهمية التدقيق وأنواعه وأهدافه	**7**
المطلب الثالث: مبادئ التدقيق ومعاييره وفروضه	**15**
المبحث الثاني: الغش والخطأ في القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية	**24**
المطلب الأول: ماهية القوائم المالية	**24**
المطلب الثاني: ماهية الغش والخطأ	**32**
المطلب الثالث: نظام الرقابة الداخلية	**36**
المبحث الثالث: مدقق الحسابات ومسؤوليته في اكتشاف الغش والخطأ في قوائم المالية	**48**
المطلب الاول: مدقق الحسابات	**48**
المطلب الثاني: مسؤولية مدقق الحسابات	**50**
المطلب الثالث: الاجراءات المتخذة من قبل مدقق الحسابات للإبلاغ عن الغش والخطأ	**53**
خلاصة الفصل الأول	**56**
الفصل الثاني: دراسة ميدانية ملبنة سيدي خالد _تيارت_	

تمهيد	**58**
المبحث الأول: ماهية ملبنة سيدي خالد _تيارت_	**59**
المطلب: الأول: لمحة تاريخية للمؤسسة	**59**
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة	**60**
المطلب الثالث: أهداف المؤسسة	**64**
المبحث الثاني: خطوات إعداد تقرير عن ملبنة سيدي خالد _تيارت_	**66**
المطلب الأول: عملية التدقيق داخل المؤسسة	**66**
المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة (مقابلة)	**74**
خلاصة الفصل الثاني	**84**
الخاتمة العامة	**86**
قائمة المراجع	**90**
الملاحق	**96**

قائمة الجداول

رقم	العنـــــــوان	الصفحة
(1-1)	مراحل التطور التاريخي لعملية التدقيق	**4**
(2-1)	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي	**9**
(3-1)	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	**14**
(1-2)	المقابلة الحرة	**75**
(2-2)	المقابلة نصف موجهة	**77**
(3-2)	درجة تحقق الفرضيات	**82**

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
(1)	هيكل الدراسة	**د**
(1-1)	العناصر الأساسية لعملية التدقيق	**7**
(1-2)	أنواع التدقيق	**12**
(1-3)	أنواع الحديثة للتدقيق	**13**
(1-4)	مبادئ التدقيق	**17**
(1-5)	مراحل تطور مفهوم نظلم الرقابة الداخلية	**37**
(1-6)	هرم COSO1 لسنة 1992م	**40**
(1-7)	COSO2لسنة 2004م	**41**
(1-8)	COSO3لسنة 2013م	**42**
(2-1)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	**61**
(2-2)	برنامج التدقيق السنوي	**67**
(2-3)	التقرير السنوي	**69**
(2-4)	تصميم دليل المقابلة	**76**

قائمة المختصرات

المختصرة	الكلمة
ص	صفحة
ص ص	صفحة صفحة
ط	طبعة
د ط	دون طبعة
د ب	دون بلد
د ن	دون دار نشر
ش م م	شركة ذات مسؤولية محدودة
A.A.A	جمعية المحاسبة الأمريكية
COSO	لجنة المنظمات الراعية
I.A.S	معايير المحاسبة الدولية
I.F.R.S	معايير الدولية لإعداد التقارير

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنـــــــــــــــــــــوان	الصفحة
(2-1)	البرنامج السنوي 2022	96
(2-2)	التقرير السنوي 2022	98

مقدمة

توطئة:

تعتبر القوائم المالية حلقة وصل بين المؤسسات الاقتصادية وبين مختلف الاطراف ذات علاقة من مساهمين ومستثمرين وغيرهم من المجتمع المالي، وبما أن لهاته الاخيرة اهمية بالغة في عالم المال والأعمال فإنها تخضع لعملية تدقيق من قبل شخص مهني مستقل والذي بدوره يبدي راي فني محايد حول عدالة القوائم المالية ودقتها وسلامتها ويؤكد على خلوها من اي تحريفات كوجود خطأ او عمليات احتيال لزيادة مصداقيتها وصحتها.

وللتدقيق وظيفة أساسية وهي اكتشاف الغش والاخطاء في القوائم والبيانات لأي مؤسسة اقتصادية كانت او غيرها، وان وجود هذه الاخطاء والتلاعبات في البيانات والحسابات سوف يؤثر تأثير كبير على صحة الأعمال، ولعل الخطأ هذا لا يقع من تلقاء نفسه دون سبب أو دافع بل يقع من المحاسب نتيجة سهو أو الجهل وعدم المعرفة بالأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو التلاعب بأموال المشروع وقد تكون الاخطاء مقصودة وهنا يأتي التدقيق بدوره على المساعدة في العثور على هاته الاخطاء وعمليات الغش من دفاتر الحسابات لإعطاء صورة حقيقية عن مكانة المؤسسة في جميع جوانب المالية والمحاسبية والتنظيمية وتقييم نظام الرقابة الداخلية لديها.

ومن هنا وعلى ضوء الدراسة نقدم الإشكالية الرئيسية على النحو التالي:

الإشكالية الرئيسية:

الى أي مدى يساهم التدقيق في الكشف عن الغش والخطأ بالقوائم المالية؟

التساؤلات:

من خلال الاشكالية يمكننا طرح التساؤلات الفرعية كالتالي:

- ما معنى التدقيق او ماذا يقصد بالتدقيق؟.
- ما المقصود بالقوائم المالية؟ وفيما تتمثل؟.
- كيف يتم اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية؟.

الفرضيات:

- التدقيق هو عملية فحص يقوم بها شخص مستقلا ومحايد، ومهمته الأساسية المصادقة على القوائم المالية؛
- القوائم المالية تكشف الصورة المالية للمؤسسة حيث انها تعمل على تبسيط البيانات المالية والمحاسبية لتكون قابلة للفهم وملائمة لإحتياجات مستخدمها؛
- تكتشف الاخطاء والغش عن طريق العمليات الرقابة "نظام الرقابة الداخلية"؛

أهمية الدراسة:

تكمن اهمية هذه الدراسة حول فهم ومعرفة دور التدقيق فلكشف عن مواطن الغش والخطأ في القوائم المالية داخل المؤسسات الاقتصادية والعمل على تصحيحها من اجل اعطاء صورة صادقة عن صحتها وبالتالي تعزز

مكانة المؤسسة اتجاه الأعمال التي تقوم بها بصدق دون تحريفات او عمليات احتيال مما تكسب ثقة عملائها وتزيد ثقة المجتمع بصفة خاصة والدولة بصفة عامة والارتقاء نحو الأفضل.

أهدف الدراسة

تسعى هذه الدراسة الى تحقيق الاهداف التالية:

- معرفة الدور الذي يحققه التدقيق في الكشف عن الاخطاء والتلاعبات؛
- التعرف على الغش والخطأ في القوائم المالية لدى المؤسسات الاقتصادية والعمل على تصحيحها حيث يعطي هذا صدق القوائم المالية.

أسباب إختيار الموضوع:

أسباب شخصية:

- يساعدنا هذا الموضوع في الحياة العلمية والعملية بحكم أنه يدخل ضمن مجال تخصصنا الدراسي؛
- الرغبة والميول الشخصي للاهتمام بالبحث في ميدان المحاسبة والتدقيق والعمل في هذا المجال.

أسباب موضوعية:

- اعتبار موضوع التدقيق واسع مما يمكننا من سهولة ايجاد مراجع ومصادر تساعدنا في عملية البحث والدراسة.
- مدى اهمية وضرورة عملية التدقيق المؤسسات الاقتصادية بسبب تزايد المعلومات المحاسبية خاصة بعد التحويلات الاقتصادية التي شهدها المحيط الذي تنشط فيه.

صعوبات الدراسة:

- لم تواجهنا صعوبات كثيرة في الجانب النظري لاننا وجدنا السهولة في الحصول على المعلومات من كتب المكتبة ومصادر كذلك ساعدتنا بعض المذكرات والمواقع الالكترونية والملتقيات العلمية.
- اما في جانب التطبيقي واجهنا صعوبة الحصول على وثائق المؤسسة مثل القوائم المالية وتقرير محافظ الحسابات، ميثاق التدقيق وغيرها من المعلومات.

حدود الدراسة:

الحدود الزمنية: كانت فترة إجراء الدراسة التطبيقية ممتدة من 2023/03/19م إلى غاية 2023/04/18م.

الحدود المكانية: تمثلت في ملبنة سيدي خالد–تيارت–.

منهج الدراسة:

من اجل الوصول الى الهدف المرجو من الموضوع والاجابة على الاشكالية المطروحة، اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي في الجانب النظري لتوضيح مفهوم التدقيق، والدور الذي يعمل فيه لإظهار الغش والاخطاء، ويتم ذلك عن طريق استخدام بعض الادوات المساعدة مثل جمع المعلومات من المراجع والمصادر والمذكرات وغيرها، اما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تناولنا دراسة حالة في ملبنة سيدي خالد –تيارت– حيث اخذنا

معلومات مختلفة من مصدر داخلي من خلال دراسة ومتابعة لكيفية اكتشاف الغش والخطأ وتلاعبات وكيفية وتصحيحها داخل المؤسسة.

هيكل الدراسة:

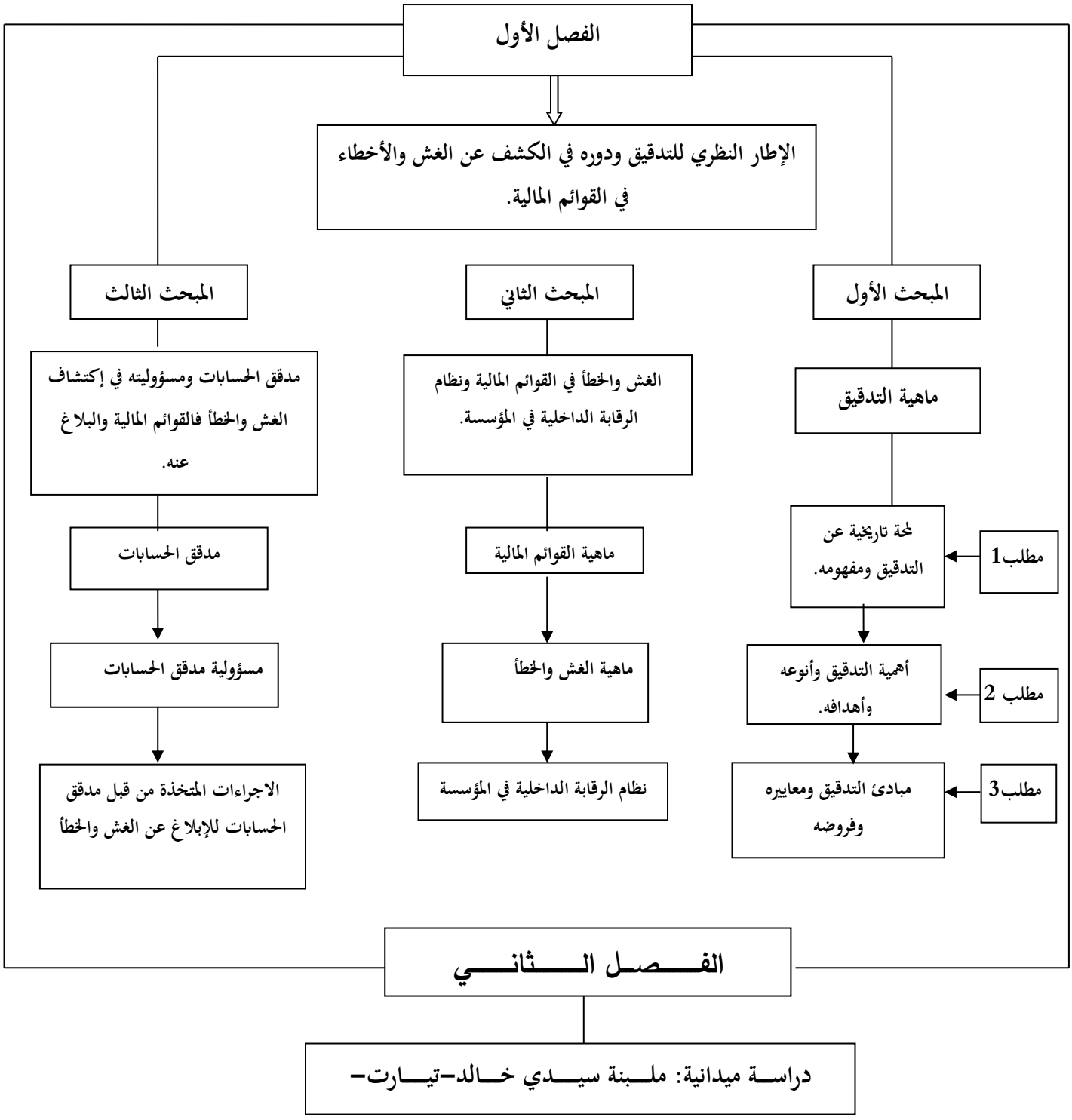
أهم عناصر هذا الموضوع، قمنا بتقسيم هذه الدراسة الى فصلين رئيسيين وهما:

الفصل الأول: جاء بعنوان الإطار "**النظري لتدقيق ودوره في الكشف والبلاغ عن الغش والاخطاء في القوائم المالية**"، ويتضمن ثلاثة مباحث كل مبحث بثلاثة مطالب تدرس عنوان الفصل حيث المبحث الاول: يحمل عنوان ماهية التدقيق عالجنا فيه من خلاله مفهوم التدقيق واعطينا لمحة تاريخية له، كما عالجنا في مطلب الثاني اهمية التدقيق وأنواعه واهدافه اما الطلب الثالث احتوى على اهم مبادئه ومعاييره وفروضه، كما جاء المبحث الثاني تحت عنوان الغش والخطأ في القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وهنا تطرقنا في المطلب الأول الى معرفة ماهية القوائم المالية والمطلب الثاني تضمن ماهية الغش والخطأ اما ما جاء به المطلب الثالث نظام الرقابة المالية الداخلية في المؤسسة والمبحث الثالث لهذا الفصل كان يجمع العلاقة بين المتغيرات تحت عنوان مدقق الحسابات ومسؤوليته في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية والابلاغ عنه بثلاثة مطالب، المطلب الأول كان بعنوان مدقق الحسابات، اما المطلب الثاني يبين لنا مسؤولية مدقق الحسابات والمطلب الثالث كان بعنوان الإجراءات المتخذة من قبل مدقق الحسابات للإبلاغ عن الغش والاخطاء.

الفصل الثاني: وكان هذا الفصل دراسة حالة على المؤسسة، نوضح فيه دور التدقيق في الكشف والبلاغ عن الغش والاخطاء في القوائم المالية التي تقع على المؤسسة.

سندرج هيكل هذه الدراسة في الشكل التالي:

الشكل:(1) هيكل الدراسة.



المصدر: إعداد الطالتين بناءا على خطة البحث .

دراسات السابقة:

توجد عدة دراسات سابقا تناولت العلاقة بين التدقيق والقوائم المالية في ظل اكتشاف او تضليل الغش والاخطاء وبالاطلاع على العديد منها تم اقتناء البعض منها لتحديد اهدافها ومقارنة نتائجها مع النتائج الحالية وتمثلت في:

دراسة ملحة نذير بعنوان "**دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية**" مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارية، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم 2018م، حيث قام بمعالجة الموضوع عبر تقديم الإطار النظري للتدقيق الداخلي والقوائم المالية، ثم تطرق الى تأثير الداخلي على تحسين جودة القوائم المالية بإظهار اجراءات هذا الأخير دوره ومساهمته في تحسين جودة القوائم المالية، اما في الإطار النظري قام بدراسة حالة الشركة انتاج وتوزيع مواد البناء لمستغانم، حيث قام بتقديم نظرة عامة عنها بإظهار هيكلها التنظيمي ومهام، اهدافها قبل تحليل القوائم المالية الخاصة بها مما أدى الى توصل لعدة نتائج اهمها كون جودة القوائم المالية تركز على امكانية التدقيق الداخلي في اكتشاف وتصحيح الاخطاء المحاسبية عبر التدقيق عنها.

دراسة علاج هدى بعنوان "**دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية**"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارية، جامعة مسيلة 2012م، من خلال البحث تم استخلاص دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة قوائم المالية ولمعالجة الموضوع اعتمد على عينة من تقارير محافظ الحسابات التي تتضمن رأيه حول تطبيق قوائم المالية وذلك خلال فترة 2012م وذلك باستخدام أداة المقابلة الشخصية والمستندات بهدف التوصيل الى فهم اوضح لإشكالية ما مدى مساهمة التدقيق ومحاسبي في تحسين جودة قوائم المالية، فأهم نتيجة تحصلت عليها هي ان التدقيق المحاسبي له دور في زيادة موثوقة ومصداقية المعلومات المحاسبية وهذا ما يوفره التدقيق الداخلي حيث يضمن مصداقية القوائم المالية.

دراسة منى أحمد الجودى بعنوان "**التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية**"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2018-2019م، تهدف الدراسة الى توضيح دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية من خلال التعرف على اراء المحافظ الحسابات حول ذلك ومعرفة علاقة التي تربط بين تحليل والقوائم المالية وبين مدقق حسابات، وبعد كل من الدراسة النظرية والتطبيقي فقد توصل الى النتائج ان التطبيق محاسبي يساعد لتحسين جودة القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية من خلال منع حالات الغش والتلاعب وتصويب الاخطاء الذي يقوم باكتشافها في القوائم المالية عند إعداد تقارير وذلك يقوم حافظ الحسابات في إعداد التقارير للمؤسسة انطلاقا من المعلومات التي توفرها قوائم مالية لأن القوائم المالية لمؤسسة الاساسية ولذلك يجب ان تكون من نقاط القوة ونقاط الضعف المؤسسة ولذلك يجب ان تكون المعلومات الواردة فيها صحيحة ودقيقة وموثوقة بوجود نظام رقابة وتدقيق فعال

الفصل الأول:

الإطار النظري لتدقيق ودوره في الكشف والإبلاغ عن الغش والخطأ في القوائم المالية

تمهيد:

إن التدقيق وظيفة مهمة وحساسة في المؤسسة وهذا الوظيفة لم تكن وليدة العصر الحديث بل ظهرت منذ القدم، وهي إختبار تقني صارم لكثير من الأطراف وصعبة للشخص الذي يقوم بها، وبالتالي فالذي يقوم بعملية التدقيق يجب أن يكون شخصا مؤهلا ويتوفر على مواصفات لا تتواجد عند أشخاص آخرين ليس نفس المهنة وهذا لطبيعة مهنة التدقيق التي تتميز بالمصداقية والدقة بإعتبارها أداة فعالة، ترجع أهميتها إلى أنها الركيزة والأداة الأساسية في التحقيق من صحة البيانات والحسابات وحتى نتعرف على التدقيق يجب أن نتطرق إلى دراسة الفصل بثلاث مباحث جاءت في ما يلي:

- **المبحث الأول:** ماهية التدقيق
- **المبحث الثاني:** الغش والخطأ في القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية.
- **المبحث الثالث:** مدقق الحسابات ومسؤولية في إكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية.

المبحث الاول: ماهية التدقيق.

يلعب التدقيق دور هاما في الحياة الاقتصادية، حيث يعتبر العملية المنتظمة للحصول على الادلة والقرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بيها المؤسسة، بإتباع اسلوب منهجي واستخدام الادوات الكفيلة للوصول الى رأي فني محايد على دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

من خلال دراسة هذا المبحث سنتطرق الى تحليل ثلاث مطالب تتضمن كل ماهو جدير بماهية التدقيق من تطور تاريخي ومفهومه، اهميته وأنواعه واهدافه معاييره وفروضه.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه.

خلال هذا المطلب تمكنا من توضيح فرعين يتضمنا تطور التدقيق عبر التاريخ وبعض التعاريف المتداولة بين مختلف الأطراف المهنية بممارسة مهنة التدقيق وهذا سيكون كما يلي.

أولا: التطور التاريخي للتدقيق.

ان التدقيق راجع الى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المدققين بغية التأكيد من صحة الحسابات العامة وكان المدقق يستمع فيها الى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل تلاعبات والاخطاء.

– التدقيق AUDIT مشتق من الكلمة اللاتينية AUDIRR ومعناها يستمع[1].

تستمد مهنة التدقيق نشآتها من حاجة الانسان للتحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها المدقق في اتخاذ قرارته والتأكد من مطابقة البيانات للواقع[2].

ان التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الاهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة آخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطور هذا الاخير من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص لذلك سنورد الجدول نميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية التي مر بها التدقيق[3].

انطلاقا من نشأة التدقيق ومراحل تطره التاريخي سنتناول مفهومه في ما يلي:

---

[1]– خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية "النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، ط4، عمان، 2007،ص 17.

[2]– أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفق للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، ط1، الأردن،2015، ص 9.

[3]– محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر،2003، ص 7.

الجدول(1-1) مراحل التطور التاريخي لعملية التدقيق.

المدة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي.	الملك الإمبراطور الكنيسة، الحكومة.	رجال الدين كاتب	معاقبة السارق على إختلاس الأموال، حماية الأصول.
من 1700م إلى 1850م.	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين.	المحاسب	منع الغش، ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850م إلى 1900م.	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	تجنب الغش وتأكيد مصداقية المزانية.
من 1900م إلى 1940م.	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة.	الشهادة على صدق وسلامة إنتظار القوائم المالية التاريخية.
من 1940م إل 1970م.	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهنيي في التدقيق والمحاسبة.	الشهادة على الصدق وسلامة، إنتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970إلى 1990م.	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والإستشارة.	لاشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية وإحترام المعايير المحاسبة ومعايير التدقيق.
إبتداءا من 1900م.	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والإستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل إحترام المعايير ضد الغش العالمي.

مصدر: طواهر محمد التهامي، صديق مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، 5.

ثانيا: مفهوم التدقيق.

هناك عدة تعاريف للتدقيق نذكر منها:

التعريف الأول:

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكيةA.A.A : التدقيق على أنه عبارة تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وآحداث اقتصادية يهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع معايير المقررة وتبليغ تلك النتائج الى المعنيين[1].

التعريف الثاني:

أشار BALMONT ان التدقيق يعتبر بمثابة اختيار تقني صارم وبناء باسلوب فني من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية اعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة على مدى احترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في التعبير عن الصورة الصادقة للموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة[2].

ويعرف ايضا التدقيق حسب المجموعة الوطنية لمحافظة الحسابات الفرنسية التدقيق على أنه يعني إعطاء رأي عن طريق استبيان للعناصر المقنعة المبررة للمعطيات الموجودة في الحسابات وتشمل كذلك تمييز مبادئ المحاسبة المتبعة والتقنيات المهمة المتوصل إليها لإقفال الحسابات مع كيفية عرضها كليا.

التعريف الثالث:

تعريف امين خالد عبد الله يقول على ان التدقيق عملية منتظمة وموضوعية للحصول على آدلة إثبات وتقويمها فيما بتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج الى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقيق[3].

التعريف الرابع:

عرف عبد الفتاح الحسن بأنها: فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة فحصا دقيقا حتى يطمئن المدقق من أن التقارير المالية سواء كانت تقريرا عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية او تقرير عن المركز

[1]– امين السيد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعة للنشر والتوزيع، مصر،2004، ص 18.

[2]– أحمد نور الدين، مرجع سابق ذكره، ص 10.

[3]– خالد امين عبد الله، مرجع سابق ذكره، ص 9.

المالي في نهاية الفترة زمنية او تقرير آخر يظهر ويطبع فيه صورة واضحة وحقيقية ودقيقة الغرض الذي من أجله اعد هذا التقرير[1].

ومهما تعددت التعاريف واختلفت زوايا النظر فيها فخلاصة القول ان التدقيق هو فحص انظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحص انتقاديا منظما بقصد الخروج براي فني محايد من مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصوير هذه النتائج من ربح او خسارة عن تلك الفترة.

ومن خلال ما تم سرده من تعاريف نلاحظ أن عملية التدقيق تشمل الفحص، التحقيق، التقرير[2].

أ- **الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكيد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها الى فحص القياس المحاسبي وهو قياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

ب-التحقيق: يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة التعبير السليم نتيجة اعمال المؤسسة وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقة للمؤسسة في فترة زمنية معينة وبما ان مخرجات نظام المولد لها يؤدي حتما الى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة اوتوماتيكية لذلك فتدقيق بإمكانه اكتشاف الخلل من خلال تقويم نظام المعلومات المحاسبية والمحافظة على الاستمرارية في ظل التقيد بمعايير التدقيق المتفق عليها ليسمح لهذا الاخير بتوليد معلومات تكون ممثلة للوضعية الحقيقية المؤسسة.
ومن هنا نشير الى ان الفحص والتدقيق عمليتان مرتبطتان ينتظر من خلالهما تمكين المراجع من ابداء راي فني محايد فيما اذا كانت عملية القياس للأحداث المالية ادت الى انعكاس صورة صحيحة وسليمة نتيجة عن مركز المؤسسة الحقيقي.

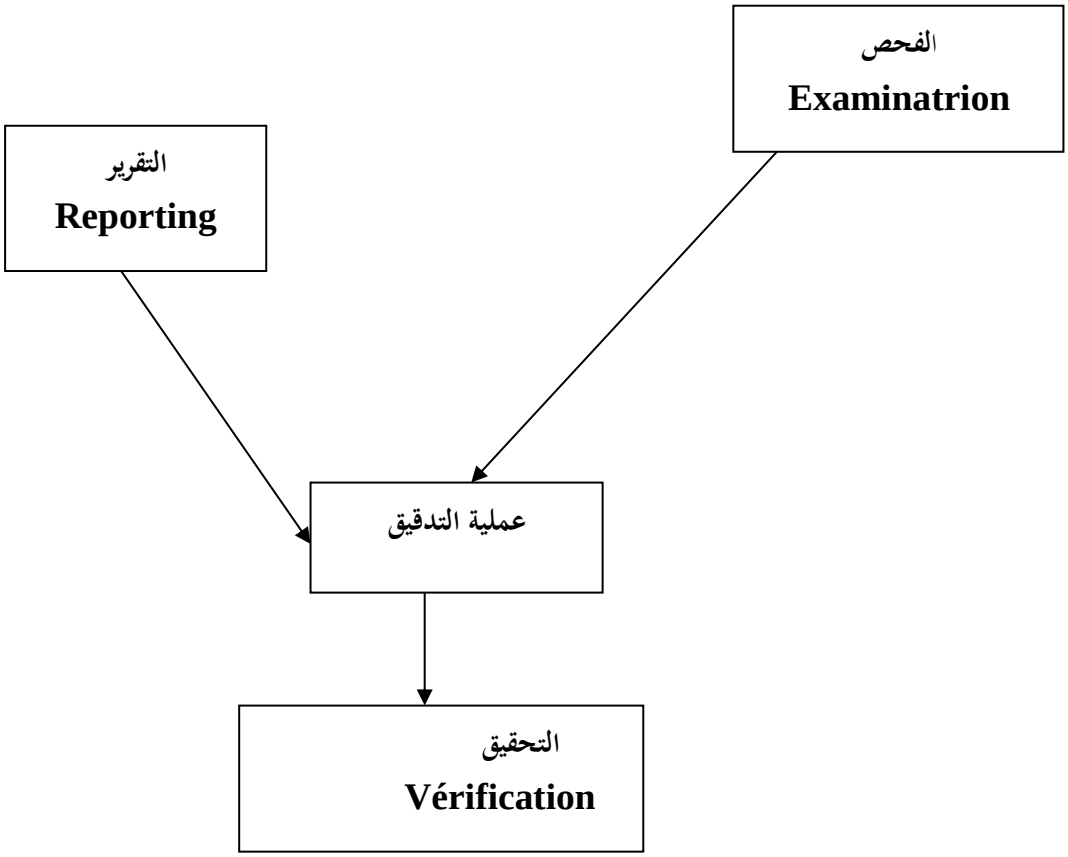
ج _التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتدقيق في شكل تقرير يقدم الى الاطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة او خارجها نستطيع بأن نقول أن التقرير هو العملية الاخيرة من التدقيق وثمرته.

ومن خلال التعريف الأخير سندرج عناصر عملية التدقيق في الشكل الموالي:

[1]- عبد الفتاح الصحف، مبادئ المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية، ص4.

[2]- محمد طواهر تهامي، مسعود صديقي، مرجع سابق ذكره، ص11-12.

الشكل(1-1): العناصر الاساسية لعملية التدقيق.



المصدر: مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات، ط1، مكتبة المجتمع العربي، عمان 2014م، ص16.

المطلب الثاني: أهمية التدقيق وأنواعه وأهدافه.

يدرس هذا المطلب اهميته التدقيق وأنواعه واهدافه كما يلي:

أولا: أهمية التدقيق.

تعود اهمية التدقيق الى كونه وسيلة لا غاية تهدف هذه الوسيلة الى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قرارتها ورسم سياستها ومن الامثلة على هذه الطوائف والفئات لدينا طائفة المديرين والمستثمرين الحاليين والمستقبليين والبنوك ورجال الاعمال والاقتصاد وهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال وغيرها، نذكر بعضها على النحو التالي[1]:

[1]- خالد امين عبد الله، تدقيق الحسابات، الناشر الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، ط1، القاهرة، 2014، ص 9-10.

– ان ادارة المشروع تعتمد إعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع خطط ومراقبة الأداء وتقيمه، ومن هنا نحرص ان تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة، كذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد القوائم المالية المدققة عند اتخاذ اي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات الموجهة التي تحقق لهم اكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.

–اما البنوك التجارية والصناعية فتعتمد قوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات إئتمانية منها، كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي.

– اما الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب وتحديد الأسعار وتقرير الاعانات لبعض الصناعات ...الخ، وكذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفوضاتها مع الإدارة بشأن الاجور المشتركة في الارباح ومشابه.

ومجمل القول ان المحاسبة قد أصبحت علما اجتماعيا يخدم فئات المجتمع المختلفة حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية بيانات محاسبية مسجلة بالدفاتر او موجود في القوائم المالية الصادرة عن المشروعات المختلفة، ولكن لن ننسى الخدمة الحقيقة الى اذا عهدنا الى هيئة خارجية مستقلة او شخص طبيعي محايد بفحص تلك البيانات فحص انتقاديا منظما ودقيقا او ابداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها او مدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصويرها لوضع المشروع المالي وصحة تبيانها لنتيجة العمل من ربح او خسارة.

ثانيا: أنواع التدقيق.

هناك انواع متعددة للتدقيق تختلف بإختلاف الزواية ويمكننا تصنيفها الى ما يلي[1]:

أ. من زاوية القائم بعملية التدقيق:

1–**التدقيق الداخلي:** هو فحص لعملية المنشأة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة ادارة أو قسم من داخل المنشأة وهي تمثل جزء من الرقابة الداخلية.

2– **التدقيق الخارجي:** هو الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشأة بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه اتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه وذلك بهدف ابداء الرأي الفني المحايد عن صدق التقارير المالية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة.

[1]– أحمد حلمي جمعة، مدخل الى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط2، 2016، ص 47.

ومن هنا في الجدول سنفصل أوجه الاختلاف بينهما وهذا كما يلي:

الجدول(1-2) اوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي.

م	البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1	الهدف.	تقويم الانشطة المتعارف عليها داخل المنشأة....إلخ.	عملية، يبدي فيها الممارس إستنتاجا مصمما لرفع درجة الثقة المستخدمين المقصودين...إلخ.
2	العلاقة بالمنشأة.	موظف من داخل المنشأة "تابع ".	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة "مستقل".
3	نطاق وحدود التدقيق.	تحديد إدارة نطاق عمل المدقق كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص وإختيارات لما لديه من وقت وإمكانيات تساعد على تدقيق جميع عمليات المنشأة.	يتحدد نطاق وحدود العمل وفق للدقة الموقع بين المنشأة والمدقق الخارجي أو العرف السائد ومعايير التدقيق وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنية التدقيق وغالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصلي او اختياري وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشأة.
4	التوقيت المناسب للأداء.	يتم الفحص لصورة مستمرة طوال سنة المالية، إختيارية، وفقا لحجم المنشأة.	يتم فحص مرة واحدة نهائية أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية "مستمرة" قد يكون تكامل أو جزئي ـإلزامي وفقا للقانون السائد.
5	المستفدين.	إدارة المنشأة.	المستخدمين المقصودين.

المصدر: أحمد حلمي جمعة مدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط2، 2005، ص 47.

ب.من زاوية إلزامية التنفيذ:

1_التدقيق الاجباري(الالزامي): هو التدقيق الملزم بنص القوانين في الدولة ومثال ذلك القوانين المنظمة لمؤسسة المساهمة في مختلف الدول، فمن أهم ما تنص عليها هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات أو ما يعرف بمراقبة الحسابات القانوني للمؤسسة يتولى تدقيق الحسابات وقوائمها المالية وقد جرى العرف في هذا المجال ان

يقوم مجلس إدارة المؤسسة بترشيح مدقق الحسابات وتصدر الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة قرار تعينه وتحديد اتعابه[1].

2- التدقيق الاختياري: وهي التي تتم بدون إلزام قانوني وانما يتم الطلب من المؤسسة او المساهمين والمشاركين ومنها بعض التدقيقات التي تطلبها ادارة المؤسسة من المدقق الخارجي لتحقيق غرض معين او لتحقيق من أمر ما والاتخاذ قرار معين بناء على نتيجة التدقيق ومثال ذلك:

- تدقيق وفحص عمليات الخزينة في فترة معينة؛
- تدقيق حسابات وعمليات المخازن المختلفة؛
- تدقيق بعض عمليات الشراء دون غيرها او بعض عمليات المبيعات دون غيرها؛
- تدقيق اوراق ومستندات بعض المناقصات التي تمت خلال فترة ما.

ج.من زاوية حجم الاختيارت:

1- التدقيق الشامل: يقوم المدقق بفحص وتدقيق كل العمليات نجدها اكثر في الوحدات ذات حجم الصغير وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من ان جميع العمليات المقيدة بانتظام وانها صحيحة كما انها خالية من الاخطاء والغش.

2-التدقيق الاختياري: ويتم بطريقة العيينات حيث تكون ممثلة احسن تمثيل للبيانات المراد إختيارها ونجدها في الوحدات ذات الحجم الكبير.

ت.من زاوية نطاق التدقيق:

1-التدقيق الكامل: يحمل المدقق إطار غير محدد للعمل الذي سيؤدي وفيه يستخدم الرأي الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من أعمال ويعتبر المدقق مسؤولا عن أية أسرار تنشأ عن تهاونه في أية ناحية، من نواحي العمل او نتيجة الفشل في ممارسة المهارة والعناية المطلوبة منه للقيام بها، ويلجأ المدقق الى اتباع أسلوب التدقيق الكامل في الغالب عندما يكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية، مما يجعله غير مطمئن تماما لقوة هذا النظام فيضطر الى استخدام أسلوب التدقيق الكامل لتنفيذ برنامج عمله.

2-التدقيق الجزئي: وهنا يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة اي ان التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق، او على المجال، ويراعي الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال او نطاق او حدود التدقيق المكلف به،

[1]- أحمد حلمي جمعة، مدخل الى التدقيق الحديث، مرجع سابق، ص48.

ولذلك يتطلب الامر هنا وجود اتفاق كتابي(رسالة، إرتباط) بين حدود التدقيق والهدف منه، حتى يتمكن المدقق من التقرير على الخطوات التي إتبعت وعلى النتائج التي توصل إليها لكي ينتسب إليه التقصير في القيام بشئ لم ينص عليه في الاتفاق ومن امثلة التدقيق الجزئي ما يلي:

- الاتفاق على تدقيق العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات؛
- الاتفاق على تدقيق العمليات الخاصة بالمخازن؛
- الاتفاق على تدقيق عناصر قائمة المركز المالي؛
- الاتفاق على دراسة قدرة المنشأة على سداد إلتزاماتها.

ث. **من زاوية توقيت التدقيق:**

1- التدقيق النهائي: يعد التدقيق النهائي مناسب للمنشآت الصغيرة والمتوسطة وذلك لأن المدقق يبدأ عملية بعد اقفال الدفاتر وترصيد الحسابات وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها، كما أنه يؤدي انعدام إرتباك العمل داخل المنشأة بالإضافة إلى تخفيض إحتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق ولكن يؤخذ على التدقيق النهائي الاحتمالات التالية:

- تأخير النتائج؛
- حدوث إرتباك في مكتب المدقق؛
- عدم اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب؛
- عدم قيام المدقق بالفحم على المستوى المرغوب.

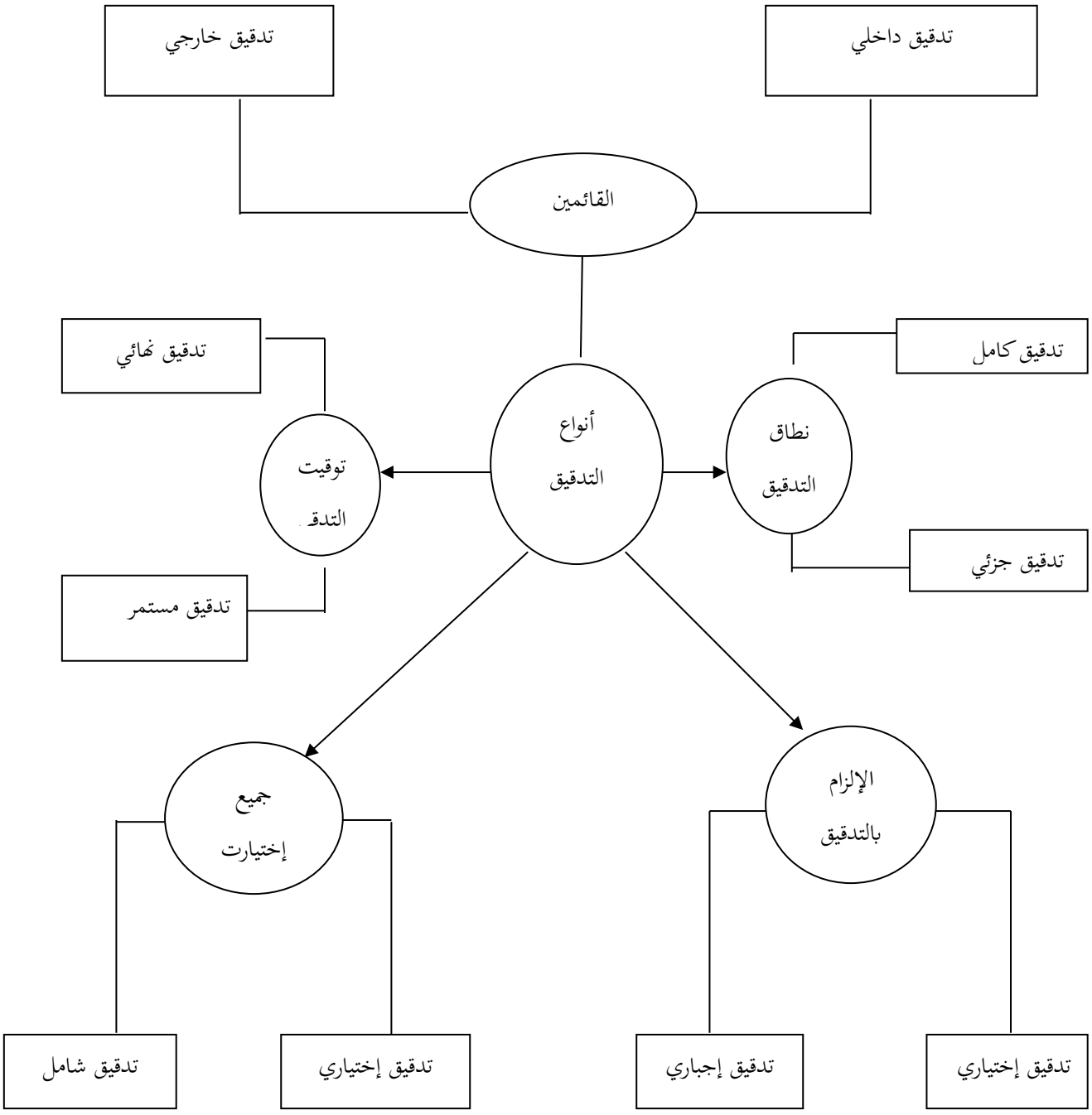
وترجع هذه الإحتمالات على قصر الفترة الزمنية الازمة للقيام بعملية تدقيق الحسابات وذلك لأن المدقق يلتزم بإنهاء عملية التدقيق وإبداء الرأي الفني المحايد في مواعيد محددة وفقا لقنون الشركات ونظام الشركة أو ما إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للشركات واحدة او متقاربة، وكذلك نتيجة ضغط العمل في مكتب المدقق.

2- التدقيق المستمر: بعد التدقيق المستمر الذي يقوم فيه المدقق بالتردد على المنشأة من وقت لآخر او على فترات دورية او غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت، وبمعنى آخر التدقيق المستمر هو التدقيق الذي يتم أولا خلال السنة المالية[1].

الشكليين المواليين يوضحا انواع التدقيق كالاتي:

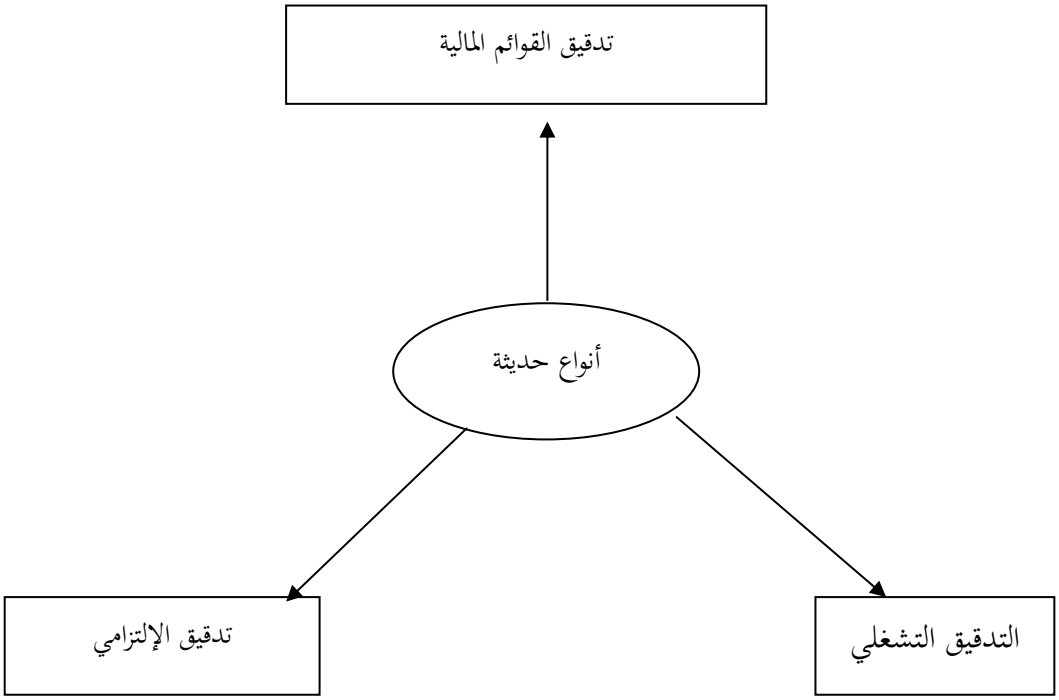
[1]- أحمد حلمي جمعة، مدخل الى التدقيق الحديث، المرجع السابق، ص 48.

الشكل(1-2) أنواع التدقيق.



المصدر: إعداد الطابتين وفقا للمعطيات الدراسة

الشكل(1-3) أنواع حديثة للتدقيق



المصدر: إعداد الطالبتين وفقا لمعطيات الدراسة

ثالثا: أهداف التدقيق.

يمكن حصر اهداف في نواحي عدة من بينها[1]:

الأهداف الرئيسية :

1-ابداء رأي فني محايد من قبل مدقق الحسابات خارجي مشتغل يهدف الى فحص القوائم المالية في المنشأة.

2-على مدقق الحسابات الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات والقوائم المالية خالية من تحريفات الجوهرية.

3-تقليل فرص الاخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية له.

ب- الأهداف الثانوية:

1-مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها.

2-تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة الاهداف المرسومة.

3-تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاءة الانتاجية عن طريق محو الاشراف في جميع النواحي لنشاط المشروع.

4-تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية لأفراد مجتمع الذي يعمل به المشروع.

[1]- رزق ابو زيد الشحنة تدقيق الحسابات- مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولي، دار وائل للنشر، ط1، 2015، ص 29-30.

5-الخروج برأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بدفاتر.

ومن هنا سندرج جدول يوضح التطور التاريخي لأهداف التدقيق كما يلي.

الجدول (1-3) التطور التاريخي لأهداف التدقيق.

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التدقيق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	إكتشاف الغش والإختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1850-1905	إكتشاف الغش وخطأ والإختلاس	بعض إختبارت تفصيلية-مبدئية	غير مهمة
1905-1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	فحص إختياره تفصيلي	درجة إهتمام بسيطة
1933-1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	إختياري	بداية الاهتمام
1940-1960	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	إختياري	إهتمام قوي وجوهري
1960حتى الأن	مراقبة الخطط، تقسيم نتائج الأعمال تحقيق الرفاهية الإجتماعية وغيرها.	إختياري	أهمية جوهرية للبدء لعملية التدقيق

المصدر: غسان المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر(الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، الاردن، 2006، ص18.

المطلب الثالث: مبادئ التدقيق ومعاييره وفروضه.

أولا: مبادئ التدقيق

يمكننا تقسيم مبادئ التدقيق الى مبادئ متعلقة بالفحص وأخرى بالتقرير يمكننا بيانها في مايلي:

1-مبادئ المتعلقة بالفحص:

هناك أربعة مبادئ مرتبطة بالفحص.

أ. مبدأ تكامل الادراك الرقابي:

ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة واثارها الفعلية المحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الاخرى من جهة والوقوف على احتياجات الاطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية من هذه الآثار من جهة أخرى[1].

ب.مبدأ الشمول:

يقضي هذا المبدأ بانه في ظل التطورات الحاصلة في مجال وأهداف التدقيق لابد للمدقق من مواكبة ذلك من خلال الفحص الشاملة لكافة مجالات الأداء في الوحدة الاقتصادية محل التدقيق (المالية والادارية والاجتماعية) بإعتبارها وحدة واحدة[2].

ج.مبدأ الموضوعية في الفحص:

ويشير هذا المبدأ الى الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقرير الشخصي او التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد الى عدد كافي من أدلة الاثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا وتلك التي تكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

د. مبدأ فحص مدى الكفاية الانسانية:

يشير هذا المبدأ الى وجوب فحص مدى كفاية الانسانية في المؤسسة بجانب الكفاية الانتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى التدقيق عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي مؤشر المناخ السلوكي للمؤسسة وهذا المناخ يعبر عن ما تحتويه المؤسسة من نظام القيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة[3].

---

[1]- أحمد حليمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص23.

[2]- نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، منشورات دار الاكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، طرابلس، ليبيا،2011، ص 309.

[3]- مفيد عبد اللاوي، أليات وطرق تصنيف فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات، أطروحة دكتوراه في علوم التسير، جامعة الجزائر 3، 2014، ص 33.

2- المبادئ المتعلقة بالتقرير:

يوجد أربعة مبادئ وهي[1]:

أ. مبدأ كفاية الاتصال:

ويشير هذا الى مراعاة ان يكون تقرير او تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل اثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الاهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

ب.مبدأ الافصاح:

ويشير هذا المبدأ الى مراعاة ان يفسح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الاهداف للمؤسسة ومدى التطبيق للمبادئ والاجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وابراز جوانب الضعف–ان وجدت– في انظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

ج.مبدأ الانصاف:

ويشير هذا المبدأ الى مراعاة ان تكون محتويات تقرير المدقق وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية او خارجية.

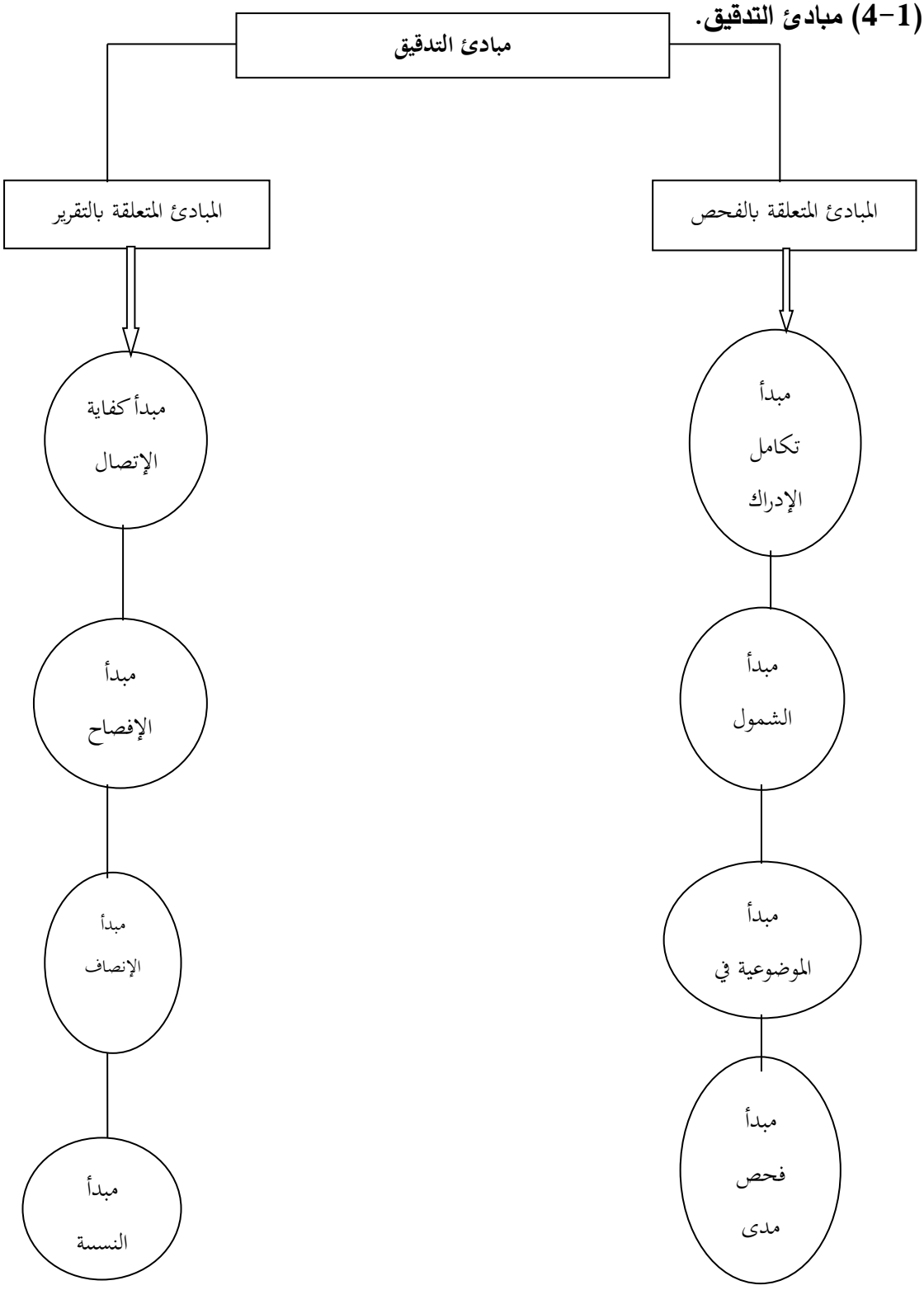
د. مبدأ النسبية :

ويشير هذا المبدأ الى مراعاة ان يشمل التقرير تفسيرا واضحا بكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وان تبنى تحفظاته ومقترحاته على اسباب حقيقية وموضوعية.

الشكل التالي يوضح مبادى التدقيق وفقا لما تطرقنا له سابقا

[1]– مفيد عبد اللاوي، آليات وطرق تصنيف فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات، أطروحة دكتوراه في علوم التسير، جامعة الجزائر3، 2014، ص33.

الشكل(1-4) مبادئ التدقيق.



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على معطيات الدراسة

ثانيا: معايير التدقيق.

يعتبر معيار التدقيق المبادئ التي تحكم اية عملية مراجعة وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها وفي هذا الإطار سوف نميز بين ثلاثة أقسام أساسية من المعايير المتعارف عليها في مجال المراجعة[1].

1- **المعايير الشخصية:** هذا الفرع يحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات ويتكون من ثلاث معايير:

المعيار الاول: التأهل العلمي والعملي للمدقق

وذلك فيما يلي:

-التأهل العلمي والدراسي.

-التأهيل العلمي والخبرة المهنية.

الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني من خلال انشاء الجداول التالية:

- جدول المحاسبين او المدققين تحت التمرين؛
- جدول المحاسبين او المدققين؛
- جدول مساعدي المحاسبين او المدققين؛
- الخبرة العلمية في مجال الممارسة العلمية لتدقيق واستمرار التعلم أثناء الممارسة مع تلقي التدريبات الكافية الرسمية والغير الرسمية، اذ ان توفير المؤهل العلمي مع الخبرة العلمية والتدريب الكافي تحقق في مجملها مستوى الكفاءة الأزمنة للمدقق للقيام بعمله وحسن اداءه وتحسين فعالية اداءه.

المعيار الثاني: قاعدة الاستقلال

تتوقف على استقلالية وحياده في ابداء رائع ولا يوجد درجات في عدم الاستقلال يجدر التفرقة بين نوعين من الاستقلال فالأول يخصص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهمة وتحكمه معايير ذاتية مما يؤدي الى التحرر من الرقابة او السلطة العليا اذا يعتمد على نفسه ولا يكون تابعا لعملية اداء الرأي والثاني خاص باستقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية ابداء الرأي في القوائم المالية ويعني ذلك التزام المدقق بالموضوعية وعدم تحيز عند إبداء رأيه.

المعيار الثالث: قاعدة العناية المهنية الملائمة.

تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق وعلى درجة ودقة القيام بمهامه، ويترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية، هذه العناية تتطلب فحص إنتقادي لكل مستوى من مستويات الاشراف على العمل الذي يتم ويتطلب اداء مهني يتفق مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية التدقيق التي استخدم العينات والخيارات فإن كل بند يتم اختياره للإختبار يجب ان يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة.

[1]- زهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات دار الراسية، ط1، عمان2009، ص32.

2- **معايير العمل الميداني:** وهي التي تلخص العمل الميداني والمعايير المطبقة والمعتمدة ميدانيا في تطبيق المراجعة وفي هذا الإطار نجد أربعة معايير:

المعيار الاول: قاعدة التخطيط السليم للعمل والاشراف الملائم مع المساعدين.

يتطلب أولا اختيار المساعدين المناسبين ثم ضرورة تنفيذ عملية التدقيق وفقا لخطة ملائمة فمسؤولية القيام يقدر كاف من التخطيط المسبق تقع على المدقق ومساعديه وذلك لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعالة اذ يجب إعداد برنامج تدقيق لكل عملية للتأكد من تحدي خطوات العمل الضروري او اللازمة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هي والتدقيق تحتاج عملية للتدقيق الى اخطيك دقيق ومتابعة فينبغي تخطيط ومتابعة عملية تقيم انظمة الرقابة الداخلية وفحص وتدقيق مستندي وعمليات تحقيق الأصول والخصوم ونتيجة عمليات المشروع فهو يسمى ببرنامج التدقيق حيث يخضع لتقسيم مستمر في ضوء نتائج الفحص[1].

المعيار الثاني: قاعدة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

ان ضعف او قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة ادلة التحقيق وانما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الادلة والوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق والاجراءات التي ينبغي التركيز عليها بجدية اكثر من غيرها واستمرار المدقق في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الالمام بالإجراءات والاساليب المستخدمة وإلى المدى الذي يزيل اي شك او تساؤل في ذهنه عن مدى فعالية وكفاءته ويمر هذا النظام بثلاث خطوات رئيسية هي:

1-الإلمام بنظام الموضوع يتحقق عن طريق المتابعة والملاحظة والاطلاع واستخدام قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها هذا النظام

2- تحديد الكيفية التي يسير عليها النظام قد يكون هذا الاخير سلما نظريا ولكنه غير مطبق واقعيا ويمكن ذلك بتتبع العينات الاحصائية.

3-تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعية والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الامثل لتلك الإجراءات.

المعيار الثالث: قاعدة كفاية وملائمة أدلة الاثبات.

ضرورة حصول المدقق على قدر كافي من أدلة وقرائن الاثبات الملائمة لتكون اساسا سلميا يرتكز عليها عند التعبير عن تقارير المالية ذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابي والانتقادي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات.

[1]- زهرة عاطف سواد، مرجع سابق، ص33.

المعيار الرابع: توثيق العمل.

يوثق عمل المراجعة دائما بملفات عمل يتم سكها بغرض توثيق المراجعات التي تم القيام بها ودعيم النتائج المتوصل إليها، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل المهمة وتعطي دلائل على اتخاذ الاحتياطات والاحترازات الضرورية قبل الوصول الى النتائج والاحكام النهاية[1].

3- **قواعد وضع التقرير:** وهو آخر فرع حيث يتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي للمراجع ونجد فيه المعاير التالية:

المعيار الأول: استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يجب ان يتضمن التقرير اشارة الى الحسابات والقوائم المالية قد اعدت وفقا المبادئ المحاسبة المتعارف عليها ولا يقتصر ذلك على مدى القبول العام للطرق المطبقة فيها المبادئ ويتطلب من المدقق ابداء الرأي فيها اذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية مبادئ متعارف عليها أم لا والمقصود بالقبول العام للمبادئ المحاسبية ان المبدأ تلقى تأكيد استخداما ملائما وليس ضروري ان يكون استخدامه من قبل أغلبية المحاسبين وينبغي على المدقق التركيز على المبادئ المستخدمة تحقق اخرين:

1-تحديد تأثير عمليات المشروع وأنها تستخدم الأساس السليم الملائم لتحقيق بالايرادات ويعمل على تحقيقها في الفترات المحاسبية المتعلقة بها.

2-ان تتضمن إجراءات إعداد وعرض القوائم المالية وعدم الانحياز وان تعبر بأقضى درجة ممكنة عن الصدق في البيانات التي توفرها الطرق المحاسبة للمهتمين بالمركز المالية.

المعيار الثاني: قاعدة تجانس استخدام المبادئ المحاسبية

يجب ان يتضمن التقرير إشارة الى مدى التجانس او ثبات تطبيق استخدام المبادئ من فترة الى اخرى وتهدف هذه القاعدة الى ضمان قابلية القائمة المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ وأثرها على هذه القوائم

المعيار الثالث: قاعدة الفصاح الكامل في القوائم المالية

يجب أن يتضمن التقرير التحقيق من كفاية والإفصاح، كما تعبر عنها القوائم المالية والتي ينبغي أن تشمل على بيانات ومعلومات والعرض السليم للقوائم ومدى كفاية البيانات والدقة في ترتيبها وتبويبها وتوضح كفاية المعلومات المتعلقة والاصول والخصوم والتي تتطلب ايضاحات اقفلت عند إعداد القوائم المالية بيانات تساعد على

[1]- زهرة عاطف سواد، المرجع السابق، ص34.

العرض السليم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الاقرار به وعن المقيد ان يأخذ المدقق الإعتبارت التالية الحكم على ملائمة الافصاح وكفايته[1].

- الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة.
- وجود مبرارت لعدم الافصاح لتضارب المصالح فقد يكون الضرر للمشروع يفوق الفوائد العادة للغير ويلعب عامل الأهمية دورا كبيرا في أي مجال الافصاح لارتباطه بالمصلحة العامة ويقاس بإحتمال أثيرها على المستثمر العادي والاهمية لا تتوقف على قيمة العنصر النسبية فقط بل تتوقف على اهمية المعلومات لمستخدمي القوائم المالية.
- القوائم المالية المتفق عليها قد يكون غير ملائمة فيما يتعلق بالإفصاح عن أوضاع وتوقعات هامة قد تكون ضرورية لإتخاذ القرارات.

ان محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وكامل، ولا تحمل أكثر من معنى او تحمل شكل في معناها، يحتاج قارئ او مستخدم القوائم المالية الى معلومات هامة عن الأحداث الهامة التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ الاشهاد الإجراءات الرئيسية للتدقيق مما يحتم ضرورة الافصاح عن ذلك الأحداث وحسب هذه الاخيرة يكون الافصاح ضروري اذا كان لها تأثير مباشر او غير مباشر بعناصر القوائم المالية والعكس صحيح.

المعيار الرابع: قاعدة اداء الرأي في القوائم المالية.

يجب على المدقق التعبير عن رايه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن اداء الرأي في أمور معينة فعلية يجب ان يتضمن تقريره الاساليب التي ادت الى ذلك وينبغي ان يوضح تقريره بصورة واضحة طبيعية الفحص الذي قام به ودرجة مسؤوليته على القوائم المالية، ويتخذ المدقق في مجال التعبير عن رايه في القوائم اخذ أربعة مواقف طبقا لقواعد التدقيق وتشمل:

- ابداء رأي دون تحفظات؛
- ابداء رأي ينطوي على تحفظات؛
- ابداء رأي مخالف.

تنطوي فقرة الرأي في تقرير المدقق ثلاث اعتبارات هامة تمثل الاركان الرئيسية لمعرفة طبيعية مسؤولية المدقق في مجال التعبير عن رأيه وهي:

1-أعتقد المدقق والذي يمكن أن يكون أقوى من مجرد الإنطباع واقل من المعرفة الاجابية الكاملة بدقة وخبرة او ضمان لتوفير الأسس المناسبة للتعبير عن رأيه ولذلك، فعملية التدقيق ليست تأمينا او تأكيدا او ضمان لعدم وجود اي نوع من الغش او الخطأ لهذا فإن الاعتماد على تقرير المدقق ينطوي على درجة معينة من المخاطر وتعتبر قواعد التدقيق محاولة جادة ومستمرة للحد من تلك المخاطر بشكل كبير وملحوظ.

[1]- زهرة عاطف سواد، المرجع السابق، ص36.

2-المدقق مقتنع بمستوى الدقة في القائمة المالية ويحتمل عدم مسؤولية توافر الدقة الملائمة ويضمن خلو القائمة من سوء العرض والتشويه الجوهري لتلك القوائم المالية باش عن مصدره خطأ ام تلاعب.

3-ان إداء لا يقتصر على نتيجة النهائية لقائمة الدخل مسؤولا عن ايداء الراي على مكونات القائمة التفصيلية وفقا لما استقرا عليه في الممارسة العلمية وذلك لأهمية القائمة التفصيلية وفقا لما استقر عليه في الممارسة العلمية وذلك لأهمية القائمة ودورها في التحليل المالي[1].

ثالثا: فروض التدقيق.

يقوم الفروض على التدقيق على جملة من الفروض الضرورية لحل مشاكله والتوصل إلى حلول نتائج تساعدنا على إيجاد نظرية شاملة، وهي تتمثل في ما يلي:

1- **قابلية البيانات المالية للفحص:**

إن لم تكن البيانات والقوائم المالية للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة ويتبع هذا الغرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، والخطوط العريضة التي نشر شد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدلي المعلومات ومستخدميها وتتمثل هذه المعايير في[2]:

أ. **الملائمة:** ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

ب. **القابلية للفحص:** الا إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات فإنهما لابد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها.

ج. **البعد عن التحيز:** وذلك بتسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

د. **القابلية للقياس الكمي:** القياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات الحسابية[3].

2- **عدم وجود تعارض حتمي بين مصالح المدقق والإدارة:**

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع والإدارة، من خلال تمديد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع (المدقق) بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة، والعكس كذلك بنسبة للمراجع لمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبة للمؤسسة.

3- **خلو القوائم المالية من أية معلومات تقدم للفحص من آية أخطاء وتواطئية:**

[1]- زاهرة عاطف سواء، مرجع سابق، ص39.

[2]- أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الاردن، 2007، ص13.

[3]- محمد تهامي طواهر مسعود صديقي، مرجع سابق، ص13- 14.

يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضعة عن طريق بذل العناية المهنية الازمة، وعدم مسؤولية عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقييده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

4- وجود نظام للرقابة الداخلية يعد إحتمال حدوث خطأ:

ان وجود النظام السليم للرقابة الداخلية يبعد إحتمال حدوث الخطأ ولكن لا يبعد إمكانية حدوثه فالأخطاء مازالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتعبة وجود هذا الغرض يعمل على جعل عملية التدقيق واقتصادية كباقي الفروض[1].

5-**التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:**

يقوم هذا الفرض على ان المعلومات المحاسبة قد تم اعدادها وفق للمبادئ المحاسبة المتفق عليها، اذا يعتبر الإلتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة الى المركز المالي والحقيقي لها.

6- **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:**

ان هذا الغرض مستمد من فروض محاسبي وهو فرض استمرار المشروع يعني هذا الفرض أنه اذا اتضح الى مدقق الحسابات ان ادارة المشروع رشيدة في تصرفاتها "مثلا عند شراء احد الاصول" وان الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل الا اذا وجد دليل عكس ذلك والعكس صحيح، وهكذا تمكنا من الفروض المهمة في هذه العناصر الاخرى وهما:

- أن مدقق الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط إلى استقلال المدقق بعمله كمراجع وهذا يعتبر مبدأ اساسي لحيادة عمله التدقيق.
- كما يفرض المركز المهني لمدقق الحسابات مهنة تتناسب وهذا المركز

ويتضح لنا، بعدا هذا العرض لفروض التدقيق أنها ترتبط فيما بينها وترتبط جميعا بتحديد مسؤولية مدقق الحسابات المدقق الخارجي، ولهذا يمكننا القول إن التدقيق الاختيارية تعتبر أساسا للعمل الميداني[2].

[1]- احمد قايد نور الدين، مرجع السابق ص14-15.

[2]-محمد التهامي طوهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص14.

المبحث الثاني: الغش والاخطاء في القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية

تناولنا في هذا المبحث ثلاثة مطالب جاء الحديث فيها عن ماهية الغش والأخطاء بالإضافة الى ماهية القوائم المالية واشتد الحديث في المطلب الثالث عن تقييم نظام الرقابة الداخلية وهكذا كما يلي:

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

جاء فيه مايلي:

أولا: تعريف القوائم المالية:

تمثل القوائم المالية الناتج النهائي والاساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية وهي تنشأ نتيجة اجراء مجموعة المعالجات على البيانات التي تربط الاحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة الاجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة.
وتعرف القوائم المالية على أنها عبارة عن نتائج التي يتم التوصل اليها من النظام. للحاسبي وتمثل التقارير التي يتم إعدادها إلى الأطراف المهتمة بنشاط المشروع تشمل على المالكين والدائنين والمستثمرين والهيئات الحكومية لدائرة الضرائب وكالدائرة الضرائب دائرة المراقبة الشركة وكذلك للمؤسسات المالية للقروض وغيرها[1].

ثانيا: عناصر القوائم المالية:

1- تعريف عناصر القوائم المالية:

نص إطار العمل على أن القوائم المالية تعكس الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى عن طريق وضعها في مجموعات عامة وفقا لخصائصها الاقتصادية وهذه الخصائص هي عناصر القوائم المالية وقد أشار إلى أن العناصر التي ترتبط مباشرة بقياس المركز المالي في الميزانية هي الاصول والإلتزامات وحقوق الملكية أما العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل هي الدخل والمصروف وقد تم تعريف هذه العناصر كما يلي[2]:

أ- الأصول: هي موارد يتحكم فيها الكيان نتيجة لأحداث ماضية ويتوقع ان تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية إلى الكيان

ب- الإلتزامات: هي التزامات حالية للكيان ناشئة من احداث ماضية ويتوقع أن يؤدي تسويتها الى تدفق للمنافع الاقتصادية خارج الكيان.

---

[1]-هادي رضا الصفار، مبادئ للحاسبة المالية للقياس والاعتراف والافصاح في التقارير المحاسبية، ط1، ج2، دار الثقافة، بدون بلد، 2009، ص 76.

[2]-هيني قان جريو ننج ترجمة طارق حماد، معايير التقارير مالية الدولية دليل تطبيق، د ط، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ش.م.م، مصر، 2006، ص7-8.

ت- حقوق الملكية: هي أصول مخصوم منها الإلتزامات (وتعرف عادة باسم أموال جملة الأسهم)

ث- الدخل: هو زيادات في المنافع الاقتصـــادية في صـــورة تدفقات الى الداخل أو تحســـنات في الأصـــول أو تناقضـــات في الإلتزامات ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية. بخلاف الزيادات الناتجة عن مســـاهمات الملاك ويتضمن الدخل الايراد والمكاسب.

ج- المصروفات: يعنى التناقص في المنافع الاقتصادية في صورة تدفقات الى الخارج او نقص في الأصول، أو تكبدات الإلتزامات ينتج عنها تناقضات في حقوق الملكية (بخلاف التناقصات بسبب التوزيعات للملاك).

-ينبغي الاعتراف لعنصر القائمة المالية (الأصول حقوق الملكية، الدخل المصروفات) في القوائم المالية اذا؛

-كان محتملا أي منفعة اقتصادية مرتبطة بالبلد سوف تتدفق الى الكيان أو منه؛

-كان للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

وأخيرا فيما يتعلق بالاعتراف عرف إطار العمل القياســـي بأنه عملية تحديد المبالغ النقدية التي يتم اعتراف بها وإظهارها للبند في القوائم المالية:

- التكلفة التاريخية؛
- التكلفة الجارية؛
- القيمة القابلة للتحقق؛
- القيمة الحالية.

ثالثا: العرض القوائم المالية وفقا لمعايير الابلاغ المالي الدولية:

عرض قوائم مالية:

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والمقرضين والمحللين الماليين وغيرهم من الأطراف للمهتمة بأمر من الشـركة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصـادية المتعلقة بها، وتقوم معظم الشركات بنشر القوائم المالية خلال التقرير السنوي او النصف السنوي أو ربع السنوي[1].

ولقد تطرق لها IAS1 و IAS7 واللتان تضـمنا كيفية أعدادها وعرضـها وبينا مختلف العناصـر الواجب ادراجها فيها.

[1]-أحمد مخلوف، مداخلة بعنوان، دور معايير الا بلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة محاسبية مشتركة، ملتقى دولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل معاير محاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة ،13-15 أكتوبر 2009 ،ص 7.

أ. الميزانية:

1- مفهوم الميزانية:

حسب معايير الإبلاغ المالي فإنه على المؤسسات تقديم الميزانية حسب العناصر المتداولة والعناصر الغير المتداولة بالإضافة إلى تقديم للميزانية حسب درجة سيولة عناصرها وليست شرطا أن تقدم الميزانية في شكل جدول، حيث يمكن تقديمها جداول[1]

2-**أهمية ميزانية :**

بيان المركز المالي للمؤسسة في التاريخ اعداد الميزانية حيث تتضمن مالها من حقوق وعليا من التزامات[2]:

- تقييم القدرة الائتمانية من خلال مقارنة الإلتزامات بحقوق ملكيتها. وفقا لما يعرف
- نسبة التغطية
- التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي تتم احتجازها أو التمويل الخارجي نسبة الإلتزامات إلى حقوق الملكية.
- تقييم مدى قدرة الادارة على قيام بواجباتها ووظائفها وذلك من خلال التعرف على اتجاه نمو المؤسسة. من ناحية إجمالي الأصول وكذا حقوق ملكيتها.
- القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول وغيرها.
- بيان مدى التزام المؤسسة بالقوانين المحلية ومعايير الابلاغ المالي الدولي.

3- **معلومات الواجب توفرها في الميزانية :**

تصف الميزانية بصفة منفصلة، عناصر الاصول والخصوم وتبرز بصورة منفصلة على الأقل. الفصول الاتية عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول .

أ- **1/ الأصول:**

- التثبيتات المعنوية؛
- التثبيتات العيدية.
- الاهتلاكات؛

[1]-شعيب شنوف، محاسبة للمؤسسة طبقا لمعايير المحاسبية الدوليias/ ifrs، ج1 ،الجزائر ،2008، ص 100.

[2]-الزعر محمد سامي، التحليل المالى للقوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي مذكرة ماجستير، الإدارة المالية، جامعة قسنطينة،2011، ص 37- 38.

- المساهمات؛
- الأصول المالية؛
- المخزونات؛
- الصور الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة؛
- خزينة اموال الايجابيات معادلات الخزينة الإيجابية.

أ- 2/ الخصوم:

رؤوس الاموال الخاصـــــة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الاقفال. مع تميز رأس المال الصـادر في حالة مؤسـسـات والاحتياطات والنتيجة الصـافية للسـنة المالية والعناصـر الأخرى، الخصـوم الغير الجارية التي تضمن فائدة:

- الموردون والدائنون الآخرون؛
- خصوم الضريبة مع تمييز الضرائب المؤجلة؛
- المرصودات؛
- للأعباء وللخصوم المماثلة؛
- خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية؛

في الحالة الميزانية المدمجة يتم اظهار:

المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة القوائم ذات الأقلية

ب.حسابات النتائج:

ب.1/ مفهوم جدول حسابات النتائج:

هو احدى القوائم المالية التي تبين قدرة المؤسـسـة على تحقيق المكاسـب الارادية خلال فترة محاسـبية معينة وهو عبارة عن تقرير يبين مقدار الإيرادات والأعباء الرئيسية المراد حساب صـافي دخلها او خسـارتها خلال فترة محاسـبية معينة، فهو اداة لتحقيق مبدأ مقابلة الايرادات بالمصـروفات لتحديد صـافي الدخل أو الخسـارة بطريقة مبسطة أو عبارة عن بيان ملحق للأعباء والمنتوجات للمنتجة المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في

الحساب تاريخ التحصيل او تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية لسنة المالية (الربح / الكسب أو الخسارة)[1].

ب.2/ أهمية جدول حسابات النتاج:

إن حساب النتائج يعتبر الأكثر أهمية من بين القوائم المالية فهو التقرير الذي يقيس نجاح عمليات المؤسسة لفترة محددة من الزمن، وعليه فإن أهمية هذه القائمة تتبع من[2]:

- تساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل مؤسسة في المستقبل
- تساعد في تقييم الأفضل لإمكانية استلام المشروع المبالغ نقدية تساعد في التأكد من أن المصادر الاقتصادية قد تم استخدامها على أفضل وجه.
- تساعد في التعرف على مقدار الضريبة الدخل واجب دفعها واحتساب بعض النسب المالية مثل الربحية
- التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بنشاطات المؤسسة غير المستمرة وكذلك نشاطاتها غير العادية

ب.3/ عناصر حسابات النتائج:

تمثل الإيرادات والأعباء العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربع وتتمثل العناصر المرتبطة بحساب النتيجة فيما يلي:

الايرادات: هي الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات داخلة للأصول أو زيادة لها او في شكل انخفاض في الخصوم، والتي يترتب عليها زيادة في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بالمساهمات لأصحاب المؤسسة. اي خارج ما يحدث من زيادات في حصص المشاركين في الأموال الخاصة يتم الاعتراف بالايراد في حساب النتائج عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود الى زيادة في الأصل أو نقص في الإلتزام ويمكن قياسها بموثوقية وهذا يهني في الواقع ان الاعتراف بالايراد يجري بشكل متزامن مع الاعتراف بزيارات في الأصول أو نقص في الإلتزامات على سبيل المثال: الزيادة الصناعية في الأصول الناتجة عن بيع السلع والخدمات أو النقص في الإلتزامات الناتج عن تنازل الدين[3].

[1]–حاج علي، النظام المحاسبي المالي الجديد، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2010، ص106.

[2]– فايز زهدي الشلتوتي، مدى دلالة القوائم المالية كأداة لإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة المستخدمي القوائم المالية، رسالة مقدمة بكلية التجارة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير والمحاسبة والتمويل، الجامعة اسلامية بغرة، فلسطين،2005، ص 20.

[3]–كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، دار الثقافة، الأسكندرية، 2001، ص 12.

الأعباء: هو انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات خارجة او استنفاذ للأصول او الصـــوم نشـــوء الخصـــوم تؤدي الى انخفاض في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات على اصـــحاب المؤسسة اي لا يدخل ما يوزع لصالح المساهمين في الأموال الخاصة[1].

ج.قائمة تدفقات الخزينة:

يتناول المعيار المحاسبي الدولي الســـابع قائمة التدفقات النقدية حيث متطلبات اعداد قائمة التدفقات النقدية حيث يهدف الى ضمان توفير المعلومات حول التغييرات في النقدية وما يعادلها للمؤسسة بواسطة هذا الجدول.

ج.1/ مفهوم قائمة تدفقات النقدية:

تعد كشوفات تدفقات الأموال كوسيلة تحليلية لدراسة ومتابعة حركة التغيرات التي حصلت في اموال المؤسسة في الفترة الحاليةوالســابقة اي بمعنى نحو تلك التغيرات والتي تعتبر مصــدر لها وبهذه الصــورة التحليلية ســوف تكون هذه الكشوفات مفيدة جدا للإدارة المالية في دراستها حركة الأموال التي حصلت في الفترات الماضية

ج.2/ أنواع أنشطة التدفقات النقدية:

هناك ثلاثة أنواع من أنشطة التدفقات النقدية[2]:

- **الأنشـطة التشـغيلية:** هي الأنشـطة الرئيسـية لتوليد الايراد في المنشـئة والأنشـطة الأخرى التي لا تعتبر من الأنشطة الاستثمارية او التمويلية

- **الأنشـــطة الأســـتثمارية:** وهي تلك المتمثلة في امتلاك الأصـــول طويلة الأجر والتخلص منها وغيرها من الاستثمارات الي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية

- **الأنشـــطة التمويلية:** من الأنشـــطة التى ينتج عندها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المنشأة.

ج.3/ طرق اعداد قائمة التدفقات النقدية:

عرض المعيار الدولي رقم 7 طريقتين لإعداد قائمة التدفقات النقدية يجب على المنشأة اختيار احداهما كالتالي[3]:

- **طريقة المباشـــرة:** وتقوم هذه الطريقة على عرض الانواع الرئيســـية لإجمالي المقبوضـــات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية موزعة وفقا للأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية والتمويلية

[1]– حازم هاشم، المرجع السابق ، ص 32.

[2]– ، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 276 – 277.

[3]– نفسه، ص278.

- **الطريقة الغير المباشـــرة:** وتنطلق هذه الطريقة من رقم صـــافي الربح أو الخســـارة حيث تقوم بتعديله بآثار الهيئات ذات الطبيعة غير النقدية وبأية مبالغ مؤجلة أو مستحقة عن مقبوضـات أو مدفوعات نقدية تشـغيلية في الماضي أو المستقبل وكذلك بنود الدخل أو المصروفات المتعلقة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.

ج.4/المعلومات التي يقدمها جدول تدفقات الخزينة:

يعرض جدول تدفقات الخزينة للمداخيل والمخارج الموجودات المالية الحاصـــلة أثناء الســـنة المالية حســـب مصدرها:

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية؛
- التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل؛
- تدفقات أموال المتأتية من فوائد وحصـص أسـهم، تقدم كلا على حدا و ترتب بصـورة دائمة من سـنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل.

ج.1.4/تعريف جدول تغير الأموال الخاصة:

وتمثل هذه القائمة ما يتعلق بحقوق صـــاحب المشـــروع، داخل المشـــروع متمثلة براس ماله و مســـحوباته الشخصية الإضافات لرأس المال وصافي الربح أو الخسارة المتحققة في القائمة الدخل[1].

يشـكل جدول تغير الأموال الخاصـة تحليلا للحركات التي أثرت في كل الفصـل من الفصـول التي تتشـكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.

ج.2.4/المعلومات الواجب توفرها في جدول تغير الأموال الخاصة:

المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يلي :

- النتيجة الصافية لسنة المالية؛
- تغيرات الطريقة المحاسبي وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال الخاصة؛
- المنتوجات والأعباء الآخرى المسـجلة مباشـرة في رؤوس الخاصـة ضـمن إطار تصـحيح اخطاء هامة. كل عنصـر من عناصـر الإيردات، الأعباء. الأرباح والخسـائر والتي تم اثباتها ضـمن حقوق الملكية وفقا لما تتطلبه معايير آخره؛
- عمليات الرسملة (زيادة، تخفيض، تسديد)؛
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال سنة المالية.

[1]– رضـوان حلوة، أسـامة الحارس وآخرون، أسـس المحاسـبة المالية دار الحامد للنشـر و التوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2004، ص 126.

ج.3.4/الملاحق "الايضاحات":

تجاوب ملاحق القوائم المالية على معلومات تفصيلية ذات دلالة، حتى تسمح بتحقيق الإفصاح اللازم والعادل لوضعية المؤسسة، حيث يجب ان تشمل الملاحق على[1]:

الإفصاح عن المعلومات حول أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المتبعة التي تم تطبيقها في المعاملات والأحداث الهامة،

والتي هي غير مخصص عنها بالشكل الكافي و IAS/IFRS الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها القوائم المالية ولكنها ضرورية لإظهار الصورة العادلة للمؤسسة يتم عادة عرض الايضاحات حسب الترتيب التالي مما يساعد المستخدمين في فهم البيانات المالية ومقارنتها مع بيانات المؤسسة الأخرى :

- بيان الأمتثال المعايير المحاسبية الدولية.
- بيان بأساس القياس والسياسات المحاسبين المطبقة.
- معلومات مدعمة للبنود المعروضة في صلب كل قائمة مالية في نفس الترتيب الذي عرض فين كل بند و كل قائمة مالية.

وهناك إفصاحات أخرى تشملها (الملاحق):

- البنود الطارئة والإفصاحات المالية الأخرى.
- الافصاحات الغير المالية.
- كما أن التقرير ما إذا كان يجب الإفصاح عن سياسة محاسبية محددة، يجب على الإدارة النظر إذ الكان الافصاح سيساعد المستخدمين في وفهم الطريقة الى تعكس بها المعاملات والأحداث في الأداء والمركز المالي القدم عنها التقرير، وتشمل السياسات للمحاسبية التي قد تنظر للمؤسسة في عرضها مايلي على سبيل المثال لا الحصر البند 99 من (IAS01) .
- مبارئ التوحيد بما في ذلك الشركات التابعة والزميلة.
- الشركة المندمجة.
- المشاريع المشتركة.
- الاعتراف بالأصول الملموسة وغير الملموسة وإطفاءها.
- رسملة تكاليف الإقراض والمصروفات الأخرى.
- عقود الإنشاء.

[1]– حامدي نوح، القوائم المالية ودورها في اتخاذ القرارات، مذكرة ماستر، تخصص: تدقيق محاسبي، جامعة بسكرة، 2012، ص 32.

المطلب الثاني: ماهية الخطأ والغش

جاء فيه مايلي:

1. مفهوم الخطأ وأنواعه:

1.1 المفهوم الخطأ:

أشار للمعيار الدولي IAS رقم 240 للتدقيق إلى أن الخطأ يعني تحريفات غير مقصود هي التقارير المالية مثل الخطأ في جمع البيانات أو معالجتها أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير مغلوط للحقائق، أو الخطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس، أو الاعتراف او التصنيف أو العرض أو الإفصاح[1]:

- **كما يمكن تعريف الخطأ أيضاً:** وهو تلك الأخطاء الغير المتحدة التي لا ترتكب عمدا أو بناء على تصميم سابق و إنما تقع يسبب جهل أو عدم دراية موظفي قسم المحاسبة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها[2].
- **ويعرف كذلك الخطأ:** على أنه عبارة على تعديل أو تغيير **أو** حذف أو عدم صحة تبويب بعض العمليات المالية في المؤسسة، أو عدم إتباع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يسبب جهل أو إهمال أو تقصير القائمين به. يحسن نية وجد في هذه الحالة يسمى يخطأ محاسبي[3].

2.1 أنواع الأخطاء:

من بين أنواع الأخطاء لدينا[4]:

- **أخطاء الحذف:** ناتجة من عدم تسجيل عملية بأكمالها وتنقسم الى نوعان الحذف الكلي والحذف الجزئي.
- **أخطاء إرتكابية:** وهي أخطاء ناتجة من العمليات الحسابية وتتم من خلال نقل من المستندات أو تجميع القيود في الصفحات المختلفة ولاشك تستخدم الحاسوب يقلل من الأخطاء.
- **الأخطاء المتكافئة:** وهذه الأخطاء تتطلب عناية كبيرة من المدقق وذلك لعدم تأثيرها في توازن ميزان التدقيق ونلاحظ أن الخطأ المتكافئ قد يكون في حساب واحد، وهذا الخطأ ليس له تأثير كبير أما الخطأ المتكافئ في جانبين مختلفين فينتج عن ذلك إختلاف أو خطأ في صحة أرصدة الحسابين ويترتب على ذلك تأثير في الحسابات الختامية في المنشأة.

---

[1]–جمال منصر، مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والأخطاء القوائم المالية و(دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة التسيير حمد (خضر)، الوادي الجزائر، 2014– 2015، ص ص 15– 16.

[2]–حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، ج1، ط 1، دار الثقافة للنشر الإسكندرية، 2009، ص 196.

[3]–نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، ط 1، دار الهناء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009 ص 129

[4]– احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 100.

- **الأخطاء الفنية:** هي أخطأ ناتجة من عدم صحة التوجيه المحاسبي أو المعالجة المحاسبية لعملية المنشأة وتعد هذه الأخطاء من أخطر أنواع الأخطاء المحاسبية .

1.1طرق تصحيح خطأ:

وهنالك طريقتين لتصحيح الخطأ[1]:

- **الطريقة المطولة:** وفي هذه الطريقة يتم أولا الغاء القيد الخطأ بالعكس و من ثم كتابة القيد الصحيح مثال: شراء بضاعة على الحساب .

سجل المحاسب القيد التالي:

من م حـ/ المشتريات

الى حـ/ الصندوق

يتم عكس القيد التالي :

من حـ/ الصندوق

الي حـ / المشتريات

ومن ثم كتابة القيد الصحيح

من ح/ المشتريات

الى حـ/ الدائنون.

- **الطريقة المختصرة:** وفي هذه الطريقة تتم علية التصحيح يقيد واحد، دون الحاجة إلى الغاء القيد الخطأ حيث يتم تصحيح الخطأ بإلغاء الطرف الخطأ، بمعنى إذا كان الطرف الدائن هو الخطأ نجعله مدين والطرف دائن هو صحيح، أما إذ الكان الطرف المدين هو الخطأ فيجعل دائن بقيد التصحيح والطرف المدين هو الطرف الصحيح، وإذ كان الخطأ بطرفي القيد نعمل الخطوتين السابقتين بقيد مركب.

مثال: بيع بضاعة على الحساب.

و سجل المحاسب القيد التالي:

من حـ/ الصندوق

[1]– ايهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، ط 1 ، دار وائل للنشر الأردن، عمان، 2012، ص 63-64-65.

الى حـ/ المبيعات

والقيد التصحيح هو :

من حـ/ المدينون

إلى حـ/ الصندوق

مثال: شراء سيارة على حساب

وسجل المحاسب القيد التالي:

من حـ/ المشتريات

الى حـ/ الصندوق

و قيد التصحيح: من المذكورين

حـ/ المشتريات

حـ/ الصندوق

إلى المذكورين

حـ/ المشتريات

حـ/ الدائنون

2. مفهوم الغش:

1.2 **التعريف الأول:** حســـب المعيار الدولي 240 (IAS) الغش هو فعل متعد من اقبل واحد او اكثر من أفراد الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو الأطراف الخارجية، ينطوي على اللجوء الى الخداع للحصول على منفعة ليست من دحقه أو غير قانونية[1].

[1]–الاتحاد الدولي للمحاسـبين، مسـؤوليات المراجع تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية، المعيار الدولي 240،الفقرة "أ"، 11 ص 6.

2.2 **التعريف الثاني:** الغش يعني تعمد إخفاء أو تعديل البيانات يغرض الحصول على منافع خاصة أو تضليل طرف آخر أو تحميله بما يزيد عن الإلتزامات ويرتكب الغش يسابق الإصرار وهناك نية الغش[1].

1.2 **التعريف الثالث:** الغش هو فعل مقصـــود من قبل شـــخص او اكثر في الادارة وأولئك المكلفين بالرقابه والموظفين أو أطراف خارجية ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من اجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية، و الذي ينتج عن تحريف في التقارير المالية[2].

3. انواع الغش:

ينقسم الغش إلى نوعين[3]:

1.3 **غش واحتيال العاملين:** تتضمن بصفة عامة سرقة موارد المنشأة التي يصاحبها أخطاء متعمدة بالسجلات المحاسبية لاخفاء مثل هذه السرقات

2.3 **غش واحتيال الإدارة:** هي الاخطاء المتعمدة بالسـجلات المحاسـبية بواسـطة الإدارة وذلك بغرض تحريف وتغيير المركز المالي للمنشـأة والناتج اعمالها وخطورته أنه يحدث حتى في ظل وجود نظم ضـبط داخلية جيدة، حيث يمكن أن تتغلب الإدارة على إجراءات الرقابة ومن الصـعب اكتشـاف هذا النوع على الرغم من تأثيره الكبير على صدق وعدالة القوائم المالية.

1.3 **أسباب ارتكاب الغش:** هناك عدة أسباب نذكر منها[4]:

- الرغبة في اختلاس بعض أصول المشروع.
- محاولة تغطية الاختلاس، او عجز في بعض الاصول.
- محاولة التأثير على الحسابات الختامية لتحقيق أغراض معينة.
- محاولة التهرب الضريبي.

2. الفرق بين الغش والخطأ:

يشير الخطأ إلى تحريف أو استبعاد غير معتمد في مبالغ أو افصاحات معينة في القوائم المالية، وفي غالب ما ترتكب نتيجة جهل موظفي إدارة الحســابات بالمبادئ المحاســبية المتعارف عليها أو نتيجة الاهمال أثناء القيام

[1]–مروة بوعزة، مسؤوليات المراجع الخارجي اتجاه الغش في القوائم المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بجامعة قاصدي مرابح، ورقلة، الجزائر، 2014/2013، ص 7.

[2]–حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي – مرجع سابق الذكر، ص 203.

[3]–زهرة توفيق سوداء، مراجعة الحسابات والتدقيق، مرجع سابق الذكر، ص179

[4]–ايهاب نظمي، صافي العزب، مرجع سابق الذكر، ص 65.

بالإجرءات المحاسـبية فمثلا في: أخطاء العمليات الحسـابية في النقل أو ترصـيد الخاطئ عدم الدقة في اعداد التقديرات المحاسبية[1].

أما الغش فهو عبارة عن تحريف معتمد و هي غالبا ما ترتكب برغبة مرتكبيها في اخفاء إفصـاحات معينة في القوائم المالية أو إختلاسات أو تقديم تقارير مالية غير حقيقة فمثلا في:

- اخفاء معاملات او مبادلات عمدا.
- تبديد موارد المؤسسة عمدا.

المطلب الثالث: نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

جاء فيه مايلي:

1. مراحل تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

لقد مر نظام الرقابة الداخلية بخمسة مراحل ليصبح على ما هو عليه الآن والتي يبين محور الأهمية له من قبل الشركات هي كالأتي[2]:

1.1 **مرحلة الرقابة الشخصية:** تتضم المفهوم الضيق الرقابة وتتمثل بالمحافظة على النقدين من الضياع والسرقة وإمتدت لتشمل باقى الأصول الأخرى وكانت تطبق في الشركات الصغيرة والفردية

2.1 **مرحلة الضبط الداخلي:** شهدت هذه المرحلة نمو في حجم الشركات وزيادة في نشاطاتها وعائداتها وإتساع نطاقها الجغرافي، وهو ما اقتضـى تطوير في مفهوم الرقابة الداخلية ليشـمل مجموعة الوسـائل والاجراءات التي تتبناها الوحدة الاقتصادية من اجل حماية النقدية والأصول الأخرى لضمان الدقة المحاسبية والعمليات المثبتة في الدفاتر.

3.1 **مرحلة الكفاءة الإنتاجية:** تضمنت هذه المرحلة طفرة بمفهوم الرقابة الداخلية وشكلت قاعدة لإرساء المفهوم الشـامل للرقابة الداخلية وتميزت بالاهتمام بالجوانب التنظيمية والإدارية وإتسـاع أهدافها لتشـمل تحقيق كفاءة استخدام الموارد المتاحة، والارتقاء بالكفاية الإنتاجية إلى جانب الأهداف التقليدية المتمثلة بالمحافظة على أصول المنشأة وضمان الدقة الحسابية للعمليات والسجلات.

2.1 **مرحلة تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية:** توفر هذه المرحلة تأكيدا منطقيا بأن الأهداف التي تخص الوحدة الاقتصادية سوف يتم انجازها.

[1]- جمال منصر، مرجع السابق، ص19.

[2]- محمد حامد مجيد السامرائي، أثر نظام الرقابة على جودة القوائم المالية، دراسة تحليليه على شركات صناعية الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير كلية أعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2006، ص 18-19 .

5.1**مرحلة تحقيق الأهداف المعينة:** عملية تتأثر بإدارة الوحدة الاقتصادية وبالعديد من الأطراف ويتم من خلال تلك العملية الحصول على تأكيد مناسب وليس مطلق

فيما يتعلق بالأهداف التالية :

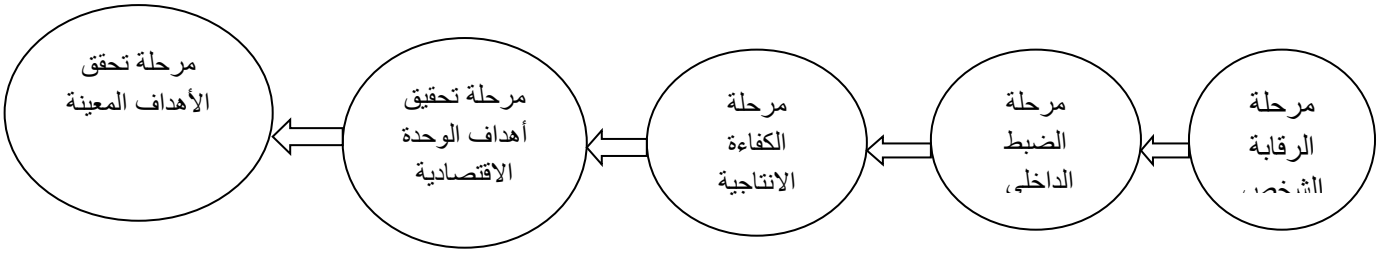
أ. الثقة بالتقارير المالية.

بـ. الإلتزام باللوائح المالية والقوانين.

جـ. فاعلية وكفاءة المعلومات.

ويوضع الشكل مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية .

الشكل (1-5): مراحل تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: محمد حامد مجيد السامرائي، مرجع سبق ذكره ص19

2. تعريف نظام الرقابة الداخلية :

قدم لنظام الرقابة الداخلية عدة تعاريف من طرف الجهات المختصة سنحاول التطرف إلى البعض منها:

1.2التعريف الأول: حسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسة " نظام الرقابة الداخلية" هو عبارة عن مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، الإبقاء على الأصـــول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحســـين النجاعة، ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الابقاء على دوام العناصر السابقة[1].

2.2**التعريف الثاني:** كما صدر تعريف آخر عن لجنة هيئة المحاسبة بانجلترا سنة 1978 حيث عرفت الرقابة الداخلية بأنها " تتضـــمن الرقابة الداخلية مجموع النظم من مالية وغيرها، الموضـــوعة من قبل الإدارة من أجل

[1]– محمد التهامي طواهر، مســعود صــديقي، المراجعة وتدقيق الحســابات (الإطار النظري والممارســة التطبيقية)، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 85.

توجيه العمليات كافة بالصفة المطلوبة والفعالة واحترام السياسات الإدارية وحماية الاصول وضبط الدقة في البيانات المسجلة [1].

3.2**تعريف الثالث:** أما لجنة Coso عرفت الرقابة الداخلية على أنها[2]:

عملية تتأثر وتنتج عن طريق مجلس إدارة المؤسسة وإدارتها و افراد آخرين، مصممة لتوفير تأكيد معقول بهدف تحقيق الأهداف التالية :

- فعالية وكفاءة الأعمال.
- إمكانية الاعتماد على التقرير المالي
- الإلتزام بالقوانين والتعليمات واجبة التطبيق بالإضافة الى حماية الأصول ضد حيازة واستخدام او التصرف فيها بشكل غير مصرح به.

2.2**تعريف الرابع:** كما تعرف الرقابة الداخلية على أنها "الخطة التنظيمية ومجموعة الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة في حماية أصولها والإطمئنان على دقة البيانات المحاسبية. ومدى إمكانية الاعتماد عليها وتنمية عوامل الكفاية الإنتاجية وضمان تنفيذ السياسات والخطط الموضوعية بواسطة الإدارة[3].

3. الرقابة الداخلية وفق إطار coso:

في اختصار لـ:Coso كلمة

(Committe of Sponsring organization of the Tread way Commission)

أي لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي، و هى اللجنة تتكون من الهيئات المهنية في الحقل المحاسبي و المالي في الولايات المتحدة الامريكية المسماة لجنة رعاية المؤسسات بتقديم تصور شامل لمفهوم الرقابة الداخلية وتقويم الرقابة الداخلية[4]، والتي تأسست سنة 1958 وتضم في عضويتها أكبر خمس جمعيات مهنية في الولايات الأمريكية (معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين)، متخصصة في مجال التدقيق والرقابة المحاسبية هدفها

[1]- حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ضل كل المعايير الامريكية والدولية، ط1، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999، ص 242 .

[2]- Elisabeth Berti Audit interne (Enjeux et pra tiques à l'internation) EyROLLES Edition d'organisation, Paris, 2007 p57

[3]– علي القباني. نادر شعبان السواح، لمراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروتي الدار الجامعية، مصر 2006، ص 121

[4]– لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي، الرقابة الداخلية – إطار متكامل – ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين، السعودية، 2009، ص5.

تحسين نوعية القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات من خلال الرقابة الكفؤة والادارة الجيدة وتطوير اخلاقيات العمل

حيث تم وضع أدوات ومفاهيم من قبلهم ليتم من خلالها تقييم أنماط الرقابة الداخلية لتكون شاملة النواحي الرقابية، بحيث يتم الوصول بعد اجراء التقييم الى تحديد وتشخيص نقاط القوة والضعف في نشاط أنظمة الرقابة الداخلية من خلال اعتماد نموذج التقييم الذاتى للمخاطر الرقابية[1].

4. مراحل تطور إطار coso :

مر اطار coso بثلاث نسخ ابتداءا من أول نسخة سنة 1992 مرورا بالنسخة الثانية سنة 2004 ووصولا النسخة الأخيرة سنة 2013 وفي مايلي سنستعرض أهم ما جاء في تلك النسخ الثلاثة[2].

كان التركيز الأساسي للجنة تريداوي على أسباب الكامنة وراء مشاكل الرقابة الداخلية التي أسهمت في فشل إعداد التقارير المالية، وصدر تقرير اللجنة الأولى

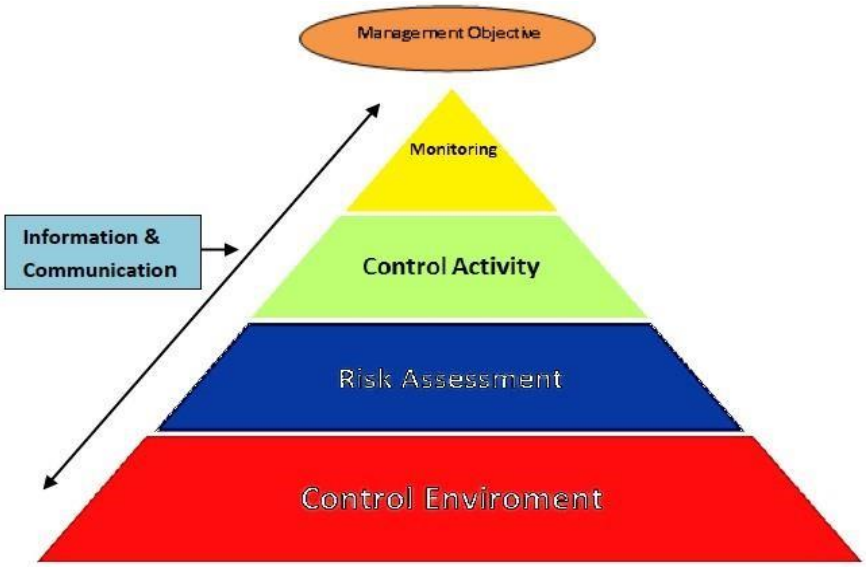
سنة 1987، حيث دعا الإدارة إلى أن تقدم تقريرا عن فعالية نظام الرقابة الداخلية وقد شدد على العناصر الرئيسية التالية: وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، بما في ذلك بيئة رقابية قوية، مدونة لقواعد السلوك، لجنة التدقيق المختصة، إدارة قوية، إدارة مخاطر المشروع سنة 1992 أصدرت هذه اللجنة إطار للرقابة الداخلية لتقييم وتفعيل نظم الرقابة الداخلية، وهذا الإطار الملائم لإنجاز أصداف الوحدة الاقتصادية (التشغيلية، التقارير المالية، الإلتزام)

يرتكز الإطار على خمس مكونات مترابطة: (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، أنشطة رقابة المعلومات والاتصالات، المراقبة)

[1]- محمد حامد مجيد السامرائي، المرجع السابق، ص20.

[2] فتيح بريحة، مدى توافق نظام الرقابة الداخلية في للمؤسسات الجزائري مع منظور لجنة رعاية المؤسسة الأمريكية Coso– دراسة حالة ش.ذ. أبيات كاترينغ، مذكرة ماستر جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص ص 11 – 12.

الشكل رقم(1-6): هرم coso1 لسنة 1992:



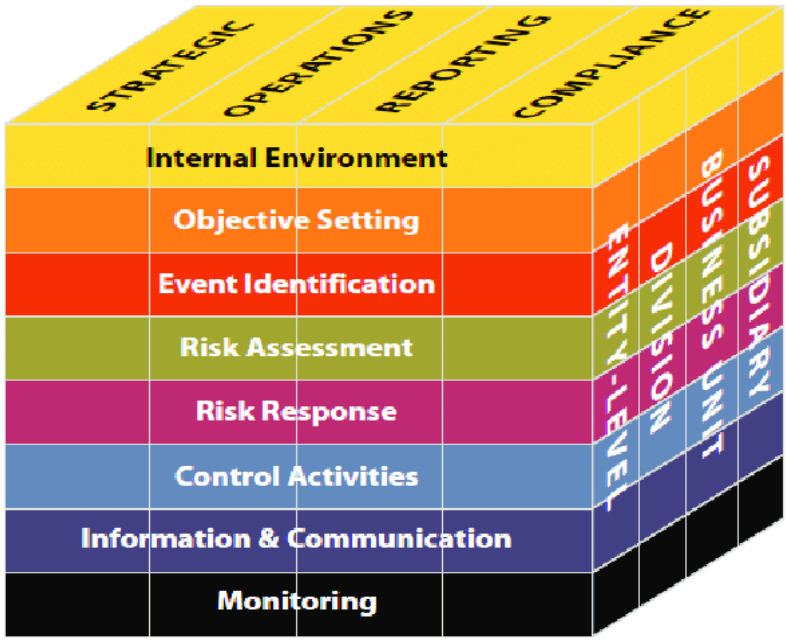
المصدر: هيا مروان إبراهيم لظن، مدى فاعلية التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطارcoso. دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة،مذكرة ماجستير، الجامعة الاسلامية غزة 2016، ص 31.

يمثل الشـــكل هرم :1 Coso لســـنة 1992 ويظهر لنا من خلال قاعدته ان البيئة الرقابية تعتبر القاعدة الأساسية التي يرتكز عليها الإطار ويظهر لنا أنه يجب توفر العناصر الأخرى (تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة المتابعة، حيث أنه يتم الربط بينهم عن طريق المعلومات والاتصالات للوصول في الأخير للأهداف المسطرة.

النسخة الثانية 02 coso 2004 :

جاءت هذه النسخة لتقدم إطار تصويريا حول عملية تسيير المخاطر التي هي في ا الواقع توسعة لمفهوم المكون الثاني تقييم المخاطر ليقوم برصد مجموع الأخطار الممكنة الحدوث في خضم نشاط المؤسسة و من ثم تقييم خطورتها ومن بعد ذلك تحديد نوع المعالجة التي توافقها، وقد عرفتها هذه النســـخة على أن ما عليه أو وظيفة (Proceceur) يسهر على تنفيذها. كل من مجلس الإدارة والمسيرين والعمال وهذا بهدف وضع خطة إستراتيجية لمواجهة الأخطار المعروفة أو المتوقعة والتي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة خلال مزاولتها نشاطها في ظل تعقد المحيط الاقتصـــادي وبروز العديد من الرهانات والتحديات، و هذه الدرجة من التحكم أتي يتم التوصل إليها هي من سيوفر للمؤسسة ضمانات لتحقيق اهدافها المسطرة.

الشكل (1_7): مكعب coso 2 لسنة 2004:



المصدر: هيا مروان ابراهيم لظن، مرجع سبق ذكره، ص32

يمثل هذا الشـــكل مكعب coso 2 الصـــادر لســـنة 2004 الذي ركز على تقييم المخاطر حيث يبين في وجه العلوي أهداف المؤسـسـة التنظيمية (الاسـتراتيجية، التشـغيلية، تقارير، التزام) ويمثل الوجه الجانبي محل الرقابة (الفرع، الوحدة، القسم، المؤسسة)

و يمثل و جهه الأمامي مكونات إدارة المخاطر (البيئة الداخلية، تحديد الأهداف، تحديد الحدث، تقييم للخاطر، الاستجابة للمخاطر، الانشطة ،المعلومات والاتصال،

مراقبة) .

النسخة الثالثة coso 2013:

هذه النسـخة قامت بترسـيخ تعريف للرقابة وفق هذا المرجع :هي عملية ينفذها مجلس الإدارة، المسـيرون والعمال بغية توفير ضـــمانات معقولة حول تحقيق الأهداف التشـــغيلية، عرض للمعلومات للمالية، ومطابقة القوانين والتشـريعات، بالإضـافة الى ذلك قام المرجع بتقديم 17 مبدأ تخص المكونات الخمسـة للرقابة الداخلية ومقسـمة بينها، وتنضوي تحتها 85 نقطة هامة مرتبطة أساسا بالمبادئ وتوفر وصف لها.

ولكن قد يظهر للمؤسسة في مرحلة تصميم نطاق الرقابة الداخلية أن بعض المواصفات ليست ملائمة لوضعها وان مواصفات الأخرى قد تبدوا كثر ملائمة لها، و من جهة أخرى فإن المرجع لا يجير للمؤسسة على تفعيل كل

النقاط بصفة شاملة بل العكس فإدارة للمؤسسة يمكنها أن تركز النقاط التي تناسبها من أجل تصميم نظام رقابة فعال و تقيم مدى توفر ما نصت عليه المبادة وهل تنشط بصورة صادقة

الشكل (1_8): النسخة الثالثة coso لسنة 2013

المصدر: www.coso.org

يمثل هذا الشكل مكعب coso 3 لسنة 2013 وهو نسخة الأخيرة لهذا الإطار حيث يبين الوجه العلوي الأهداف (العمليات – التقارير، الإمتثال) والوجه الجانبي محل الرقابة (مستوى المؤسسة، القسم، وحدة، العمليات، الوظيفة)، أما الوجه الأمامي مكونات الرقابة الداخلية (بيئة الرقابة. تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال – أنشطة التابعة).

5. مكونات نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لتقرير لجنة Coso الأكثر قبولا، و يتكون من نخست عناصر رئيسية تتداخل مع بعضها البعض كأطار فعال لوصف وتحليل نظام الرقابة الداخلية، وتعتبر هذه العناصر هي المكونات الأساسيةْ التي يبنى عليها أي نظام سليم للرقابة الداخلية، وهذه العناصر هي[1]:

1.5 بيئة الرقابة Control Environmet: تعي بيئة الرقابة الاتجاه العام والإدراك وتصرفات مجلس الإدارة بخصوص نظام الرقابة الداخلية وأهميته في المؤسسة، إن بيئة الرقابية لها تأثير مباشر على الطريقة التي يتم بموجبها هيكلة أنشطة المؤسسة، وطريقة التي يتم على أساسها تحديد الأهداف والطريقة التي في ضوئها تقييم

[1]– عبد الفتاح صحن، محمد السيد سرايا، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، د ط، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص 42.

المخاطر، إن بيئة الرقابية تتأثر بتاريخ وثقافة المؤســـســـــة، فهي توثر على وعي و شـــعور افراد الرقابة، إن المؤسسات التي يتم رقابتها بفعالية تحدد إيجابي للقدرة في قيمة وتضع سياسات وإجراءات ملائمة [1].

2.5تقييم المخاطر Risk Assessmen: و تشـــمل تعريف وتحليل المخاطر ذات العلاقة بتحديد الاهداف وتحديد الكيفية التي تداربها هذه المخاطر وتعريف المخاطر المرتبطة بالتنفيذ وتحديد وتحليل وادارة المخاطر التي تؤثر على أهداف المنشأة وتشمل المخاطر المتعلقة بأحداث خارجية وداخلية وظروفا قد تحدث وتؤثر سلبا على قدرات المؤسسة[2] .

وقد تنشأ المخاطر أو تتغير بتغير الظروف عمل مثلا:

- التغير في بيئة الأعمال؛
- التغير في الموظفين؛
- أنظمة معلومات جديدة أو معدلة؛
- النمو السريع، تقنيات جديدة؛
- خطوط إنتاج أو منتجات أو نشطة جديدة؛
- اعادة هيكلة المؤسسة؛
- التجارة الخارجية؛
- إصدارات محاسبية جديدة من هيئات مهنية.

3.5الأنشطة الرقابية Control Achrities: تشمل الأنشطة على الإجراءات والسياسات والقواعد التي توفر تأكيد مناسب من انه قد تم تحقيقه أهداف الرقابية الداخلية وأنه قد تم إتخاذ الإجراءات اللازمة المواجهة المخاطر التي تتعرض بها المؤسسة. وتتعلق انشطة الرقابية بالرقابة على التشغيل والرقابة على التزام حيث تهتم أنشطة الرقابة على التشـغيل بتقيم الأداء في جميع المسـتويات الإدارية عن طريق قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط له وفقا للموازنات التخطيطية – إتخاذ بعض الإجراءات التصحيحية وكذلك متابعة تقارير التشغيل داخل كل قسـم وفقا لنظام الرقابة المطبق، ومن ناحية أخره فقد أهتم تقرير اجنة Coso بالرقابة على أنظمة المعلومات في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات سواء كانت رقابية رقابة عامة على التشغيل الالكتروني او رقابة على برامج الحاسب الآلي وكذلك الرقابة المتعلقة بالحماية من الاستخدام غير المصرح به.

[1]–أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، د ط، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 259.

[2]– خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي (بين النظرية والتطبيق، وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية)، ط1، الوراق للنشـــر والتوزيع، الأردن، ص 133.

وتهدف أنشطة الرقابة إلى التحقق من مدى الإلتزام بالقوانين واللوائح الخاضعة التي تخضع لها المؤسسة، ويجب أن تسعى هذه الأنشطة الرقابية إلى تغطية وتحقيق الأهداف الثلاثة الأساسية لنظام الرقابة الداخلية وهي التحقق من فعالية التشـــغيل، والتحقق من إمكانية الاعتماد على القوانين المالية، والتحقق من الإلتزام بالقوانين واللوائح الخاضعة.

4.5نظام للمعلومات والاتصـال In formatiom And commnicutror: هي تتضـمن عمليات المؤسـسـة المرتبطة والملائمة للتقرير المالي والاتصـال، بعبارة آخرة نظام التقدير المالي وإجراءاته و السـجلات الخاصـة بالإدخال والتسجيل والتقرير في العمليات المالية للمؤسسة والأحداث والظروف المحيطة والمحاسبة عن الأصول الإلتزامات وحقوق الملكية المرتبطة وأيضـا الوسيلة التي تقوم المؤسـسـة بتوصـيل الأدوار والمسـؤوليات المالية والعامة المرتبطة بالتقرير المالي[1].

5.5المراقبة Monitoring: تتطلب أنظمة الرقابة الداخلية متابعتها ورقابتها، وتمثل المتابعة العملية التي تتعامل مع التقييم المسـتمر لجودة أداء الرقابة الداخلية وتتضـمن تلك العمليات تصـميم ضـوابط الرقابة الداخلية وتشـغيلها على أسـاس زمني مع الأخذ بالاعتبار التصـرفات التصـحيحية الضـرورية وعن طريق المتابعة يمكن للإدارة أن تحدد أن ضـــوابط الرقابة ملائم الداخلية تعمل كما هو مســـتهدف منها وانه قد تم تعديلها لمواجهة التغيرات المحيطة على النحو ملائم[2].

6. مقومات نظام الرقابة الداخلية والإجراءات التنفيذية:

يبني نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات أو الركائز، والتي من خلالها يستطيع تحقيق أهدافه. والى سنتطرق إليها فيما يلي:

1.6الهيكل التنظيمي: يراعي في وضـعه تسـلسـل الاختصـاصـات، وتوضـع الإدارات الرئيسـية مع تحديد المسـؤوليات والسـلطات بدقة تامة، حيث يتم تحديد المسـؤوليات والسـلطات والواجبات الخاصـة بكل وظيفة من وظائفها، بحيث تناســب مع مقدرة كل فرد وكذلك تعيين حدود و درجات المســؤوليات لكل فرد ولا بد أن تراعي عند تصميم الهيكل التنظيمي البساطة والمرونة لمقابلة أي تطورات في المستقبل، كذلك يجب أن يحقق استقلال الإدارات التي تقوم بالعمل على الإدارات التي تحتفظ بالأصول وعن تلك التي تجرى فيها المحاسبة، وعليه تظهر حساسية ودور الهيكل التنظيمي في بسط نظام الرقابة الداخلية كون أن تصميم هذا الهيكل يراعي فيه العناصر التالية [3] :

---

[1]–أمين السيد أحمد لطقي، ممارسات للمراجعة في ظل المقاييس لمرجعية، ط1، الدار الجامعية، مصر، 2010، ص 148.

[2]– وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2009 – 2010، ص 30 .

[3]- محمد التهامي طوهر، مسعود صديقي - المراجعة وتدقيق الحسابات، ط1، ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر2005، ص 38.

- حجم المؤسسة.
- طبيعة النشاط.
- تسلسل الاختصاصات.
- تحديد المديريات.
- تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل.
- البساطة والمرونة.
- مراعاة الاستقلالية بين المديريات.

2.6 **نظام المعلومات المحاسبي:** يعتبر نظام للعلومات المحاسبي السليم أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فيجب أن يتوفر على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات للمحاسبية ودليل للحسابات يراعي في تصميمه تيسير اعداد القوائم المائية وذلك بأقل جهد ممكن و بأكثر دقة ممكنة، أما الدورات المستندية المرتبطة بالنظام المحاسبي يختلف تصميمها باختلاف العمليات و المستندات داخل المؤسسة، ولنظام المعلومات المحاسبي السليم عدة عناصر يجب توفرها هي[1] :

- مبادئ وأسس وقواعد محاسبية تحكم لمعالجة المحاسبية لعمليات المنشأة.
- مجموعة مستندية وتشمل المستندات أصلية التي تحتوي على بيانات المنشئة وغيرها
- مجموعة دفترية تتضمن دفاتر اليومية والأستاذ.
- الدليل المحاسبي، ويتضمن قائمة بأسماء الحسابات الاجمالية والفرعية.
- القوائم المالية والتقارير الأخرى، وتشمل قائمة نتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي والتقارير المالية.
- التقسيم العمل المحاسبي بين الموظفين، وذلك لكي يتحقق كل موظف على الموظف الذي سبقه تجنب الأخطاء والتزوير.

3.6 **اختيار الموظفين أكفاء :** إن عامل الكفاءة بعمل دورا مهما في إنجاز وتحقيق مبتغيان مؤسسة، لذلك يعتبر العامل أحد المقومات الأساسية الذي يركز عليه نظام الرقابة الداخلية الفعال ويراعي في الاختيار ما يلي[2] :

- شهادات في ميدان العمل.
- خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته.
- الإلتزامات بالسياسات المرسومة .
- احترام نظام التدريب .

[1]– خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفيع، الأصول العلمية والعملية لتحقيق الحسابات، دار المستقبل، عمان، 1998، ص 289.

[2]– حازم هاشم ألوسي، طريق الى علم مراجعة وتدقيق، ط 1، جامعة مفتوحة، طرابلس، ص288. بتصرف.

4.6إجرءات تفصيلية: يجب مراعاة تقسيم الواجبات بين الدوائر المختلفة بحيث لا يتكفل شخص واحد بالقيام بعدة عليات متسلسلة لوحده بل لا بد على الإدارة طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مختلف الدوائر، بحيث يقسم هذا العمل على عدة أشخاص، كأن يقوم شخص بالترخيص بالعمل. كبيع أصل ثم يقوم شخص آخر بالتسجيل المحاسبي للعملية ثم يقوم شخص آخر باخراجه من المخزن، ونهدف من خلال وجود إجراءات تفصيلية داخل على المؤسسة إلى الحد من التلاعبات والاختلاسات وكذلك خلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذللا بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر[1].

1.7**رقابة الادارة:** تهدف إدارة المؤسسة من خلال وضع ورسم خطة للعمل إلى تحقيق الأهداف المرسومة بفعالية وبما يكفل الإلتزام بسياستها فيجب على العمال الإلتزام و الإبقاء على مستويات الأداء لأنه قد لا يدوم طويلا مما يؤدي إلى انحرافات على المستويات المرسومة، لذلك ينبغي وضع إجراءات كفيلة بالحفاظ على مستويات الأداء وتتمثل في:

أ- **الطريقة المباشرة:** وتكون بالتدخل المباشر من المسؤول عن العمل الذي ينقذ من قبل أعوانه

ب- **الطريقة الغير المباشرة:** وتكون باستعمال وتكثيف أدوات الرقابة المختلفة (ميزانيات تقديرية، وتكاليف معيارية) .

6.6**استخدام كافة الوسائل الآلية:** تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة التي تكفل لنا التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر و السجلات والحفاظ على أصول المؤسسة وجودتها من أي تلاعب أو اختلاس، ومثال ذلك الآلات الحاسبة، آلات عد وتسجيل الأوراق النقدية المحصلة، الحاسوب – البرامج المعلوماتية اين يتم من سجل مختلف البيانات المحاسبية ومعالجتها[2].

7.6**المراجعة الداخلية (المراقب المالي):** يمارس المراتب المالي مهمة مراقبة مستقلة المجالات واسعة بحيث يحق له الرد أو الاعتراض على صرف مستند ما لم يكن مكتمل الشروط وفقا لا جرءات العمل المعتمدة أو وفق الأنظمة والتعليمات المصرح بها في العمل و يؤدي توفر نظام فعال للرقابة الداخلية في النشأة الى اكتشاف ومنع الغش والتلاعب فما يقوم عليه من مقومات تكفل هذا وبما يعتمد عليه من أساليب ووسائل

7.أهداف نظام الرقابة الداخلية:

7.1**حماية الأصول:** ان أمهم أهداف الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال (فرض حماية مادية ومحاسبية لجميع عناصر الأصول الاستمارات، المخزونات، الحقوق)، إن هذه الحماية تمكن المؤسسة من إبقاء

[1]- خالد راغب الخطيب، نفس المرجع السابق، ص198.

[2]- خالد راغب الخطيب، نفس المرجع السابق، ص 201.

والمحافظة على أصــولها من كل الأخطار الممكنة، وكذلك دفع عجلتها الإنتاجية بمســاهمة الأصــول الموجودة لتمكينها من تحقيق أهداف المرسومة ضد من السياسات العامة للمؤسسة [1]

2.7ضمان دقة المعلومات ودرجة الاعتماد عليها: تأكد من حصول على بيانات محاسبية دقيقة يمكن الاعتماد عليها في المجالات المختلفة الداخلية والخارجية ويمكنها تلبية احتياجات الأطراف المتعددة المعلومة كإدارة.

3.7تحقيق كفاءة: أن نظام الرقابة الداخلية يعمل على تحقيق الاســـتقلال الأمثل الموارد المتاحة وزيادة ودخل الفعالية للمؤسســة وذلك من خلال الإجراءات الداخلية التي تنظمها المؤسســة اعتمادا على المعلومات والبيانات الو يتم الحصول عليها[2].

4.7الإلتزام بالسياسات المالية: إن الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي إمتثال وتطبيق أو مواجهة الإدارية، لأن تشجيع وإحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل المؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية [3].

8. مسؤولية المدقق بنسبة لأنظمة الرقابة الداخلية:

- خطوات أســاســية يقوم بها المدقق بالنســبة لأنظمتها فإجراءات التدقيق تختلف من مهمة لأخرى إلا أنه على المدقق القيام بالخطوات الأساسية هي واحدة في جميع المعلمات.

- فحص الرقابة الداخلية واعداد ملخص له يوضح ضمن أدوات التدقيق.
- فحص واختيار طريقة عمل نظامها ومدى توافقها مع ما هو مدون .
- تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية .
- إعداد تقرير عنها وتقديمه للإدارة متضمنا توصيات تحسينية[4].

1.8مســؤليته بالنســبة للرقابة المحاســبية: يعتبر المدقق الخارج مســؤولا مســؤولية كاملة عن دراســة وتقييم وفحص وســائلها والأســاليب لمباشــرة وجوهريا بالبيانات والقوائم المالية و تاثيرها مباشــر على مدى دلالة القوائم المالية وقصــور وســائلها أو عدم توفرها يؤدي الى توســيع نطاق عملية التدقيق وزيادة كمية الاختبارات وفحص للدفاتر والسجلات[5].

---

[1]- كبلوتي حمزة، أثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية (دراسة استبيانية لعينة من للمؤسسات)، رسالة ماجستير، شعبة علوم التسيير، كلية علوم اقتصاره و التجارية والتسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015-2016 ،ص 23

[2]- كبلوتي حمزة، نفس المرجع السابق، ص 25.

[3]- كبلوتي حمزة، نفس المرجع السابق، ص 27.

[4]- ايهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الاطار النظري، ط 1، دار وائل للنشر والتوزع، عمان، الأردن، 2012 ص 144.

[5]- ايهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص 145.

المبحث الثالث: مدقق الحسابات ومسؤولية في الكشف والابلاغ عن الغش والخطأ فالقوائم المالية

تمهيد:

هدفت الدراسة الى التعرف على مسؤولية المدقق في كشف الغش والخطأ والإحتيال في القوائم المالية الاجراءات غير المشروعة فالمسؤول عن اكتشاف الخطأ والإحتيال والسلوك الغير القانوني هو المدقق أو ادارة الشركة التي يتعين عليها انشاء نظام سليم للمراقبة الداخلية وتطوير الأنظمة واجراءات لا زمة لمنع واكتشاف مثل هذه الاخطاء والاحتيال الغير المشروع.

المطلب الأول: مدقق الحسابات

جاء كالاتي:

أولا: تعريف مدقق الحسابات:

عرف القانون التجاري مدقق الحسابات في مادته رقم (715) مكرر من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أبريل 1993، كما يلي: تعين الجمعية العامة العادية المساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر، أمدة ثلاث سنوات تختار هم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني وتتمثل مهمتهم باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية الشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها[1].

كما يمثل مدقق الحسابات المراجعة الخارجية القانونية ولقد تم تعريفه حسب المادة 22 من قانون 10 / 01 بعد مدقق في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة[2].

وعرف حسب المادة 27 من القانون رقم 91 08- مدقق الحسابات بأنه كل شخص يمارس بصفة عادية بأسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات التجارية بما فيها شركات الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات[3].

مدقق الحسابات هو شخص في فني مستقل وخبير مهني محايد، لا يخضع لسلطان أي سلطة ادارية بالمشروع. و تنحصر مهمته في فحص ما إحتوته القوائم المالية من بيانات للتأكد من صحتها، وابداء الرأي فيما تلك القوائم تظهر بصدق نتيجة أعمال المشروع عن الفترة المالية المعينة. وتبين بعدالة حقيقته المركز المالي في نهاية تلك فترة، وقد نصت معظم قوانين الشركات في دول العالم المختلفة على ان مدققي الحسابات مسؤولون عن الأخطاء التي يرتكبونها في عملهم، أما

[1]- االقانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، 1993، ص184.

[2]- المادة 22 من القانون 01/10، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، المؤرخ2010/06/29 المتعلق تمهين الخبير المحاسبي ومحافظة الحسابات.

[3]- عمورة عمار، شرح القانون الجزائري، الدار المعرفة، الجزائر، 2016، ص174.

صـــحة البيانات المحتواة في القوائم المالية الختامية فتظل من نصـــيب إدارة المشـــروع، لأن الهدف الأول لعمل المدقق هو الخروج برأي فني محايد حول عدالة تصوير القوائم المالية لواقع حل حال الشروع و مطابقة ما تحويه تلك القوائم من بيانات لسجلات الشروع و دفاتره والتي هي مسؤولية الإدارة بالدرجة الأولى وهو ما يتفق مع المبادئ والاصول المحاسبية الدولية. [1]

1.1حقوق مدقق الحسابات: تتمثل حقوق مدقق الحسابات في المجالات والنواحي الخارجية التالية والتي تعتبر الأسـاس في تحديد ما يجب ان تتمتع به من سـلطات تسـاعده في إنجاز برنامج مراجعته وتحقيق أهدافه بدرجة عالية من الفعالية[2]:

- الإطلاع في أي وقت على السجلات والموازنات والمحاضر التابعة للمؤسسة أو الهيئة دون نقلها ،إضافة إلى طلب توضيحات من القائمين بالإدارة والأعوان والقيام بالتفتيشات اللازمة.

- يقدم القائمون بالإدارة في المؤسسات في كل سداسي على الأقل لمدققي الحسابات جدولا للمحاسبة معد حسب مخطط الموازنة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

- يحدد مدقق الحســـابات بكل حرية كيفيات ومدى مهمته في الرقابة مع مراعاة الإلتزام بمقاييس التفتيش والواجبات المهنية.

- يستدعى مدقق الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج وموازنة السنة المنصرمة 45 يوم على الأكثر قبل انعقاده. كما يستدعى أيضا إلى كل جمعية للمساهمين أو الشركاء في أجل أقصاه تاريخ استدعاء هؤلاء .

- يمكن لمدققي الحسابات أثناء ممارسة مهامهم على حسابهم تحت مسؤوليتهم أن يستعينوا بخبير مهني آخر.

- يكمن لمدقق الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يقدم إشعارا مسبقا مدته 3 أشهر ويقدم تقريرا على المراقبات و الإثباتات الحاصلة، ولا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية.

- يعلم مدقق الحســـابات كتابيا في حالة عرقلة ممارســـة مهنته هيئات التســـيير قصـــد تطبيق أحكام القانون التجاري.

- حق طلب أي تقارير أو إستفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول في الشركة في أي مستوى إداري لتوضيح أمر ما لم يصل المراجع إلى تفسير مرضي له.

[1]– خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الشركة العربية المتحدة التسويق والتوريدات، 2014، ص426.

[2]– بن عمارة كهينة، المراجعة الخريجية، وسيلة لي تقيم نظام الرقابة الداخلية، أطروحة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسير، جامعة الجزائر 3 ،2013/2012، ص104 .

- من حق المراجع فحص وتدقيق الحسابات المختلفة والسجلات وفق للقوانين واللوائح من ناحية، ووفقا لما تقضي به القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال المراجعة.

- من حقوق المراجع أيضا جرد الخزائن المختلفة في المؤسسة عند الحاجة إلى ذلك للتأكد مثلا من الأوراق المالية (أسهم و سندات) محفوظة فيها أو الأوراق النقدية وفئاتها المختلفة.

1.2واجبات مدقق الحسابات: تتمثل فيما يجب أن يقوم مدقق الحسابات به من أعمال مختلفة لانجاز برنامج مراجعته على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال ،ومن أهم الواجبات مايلي[1] :

- على مدقق الحسابات أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف أي أخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة.
- قيام بإعداد تقاريره بصورة وافية بشأن الحسابات التي قام بفحصها و تدقيقها.
- الطلب من رئيس مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للاجتماع، إذا أهمل رئيس مجلس الإدارة ذلك، أو إذا طلب ذلك مالا يقل عن15 بالمئة من حملة أسهم الشركة.
- بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تدقيق الحسابات، وجمع أدلة الإثبات الكافية.
- الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.
- يجب على مدقق الحسابات أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات الشركة.
- يجب على مدقق الحسابات أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة.

المطلب الثاني: مسؤوليات مدقق الحسابات:

يقوم مدقق الحسابات بفحص انتقادي منظم للبيانات المالية بهدف إعطاء رأي فني محايد عن مدى عدالة هذه البيانات وتمثيلها للحقيقة، ويعتبر هذا الرأي حصيلة ما توصل إليه، وله أثاره على كافة الأطراف ذات العلاقة التي تأخذ بهذا الرأي عند اتخاد قراراتها المالية، وبالتالي فإن إخلال مدقق الحسابات بواجباته تجعله مسؤولا عن النتائج والأضرار الناجمة عن ذلك، مما يفسح المجال للأطراف المتضررة بمساءلته أمام القضاء أو الجهات المهنية بالتعويض عما يمكن أن يصيبها من ضرر، بالإضافة إلى تضرر سمعة مدقق الحسابات المهنية، ومن هنا يخضع مدقق الحسابات في الجزائر إلى ثلاث أنماط من المسؤولية والمتمثلة في: المسؤولية المدنية، الجزائية، والمسؤولية التأديبية، سنقوم بالتعرض لها فيما يلي:

1.2 **المسؤولية المدنية:** تنقسم المسؤولية المدنية إلى نوعين: النوع الأول المسؤولية العقدية الناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة مدقق الحسابات بعميله، ويترتب عليه مساءلة مدقق الحسابات عند إخلاله بشروط العقد بسبب

[1]– بن عمارة كهين، مرجع السابق، ص105.

خطأ بدر منه أدى إلى الإضـرار بالعميل. أما النوع الثاني فهي المسـؤولية التقصـيرية / الجنحية وهي مسـؤولية مراجع الحسـابات اتجاه الأطراف الأخرى من غير المسـاهمين الذين تضـررت مصـالحهم بسـبب اعتمادهم على تقريره[1].

وفي هذا السياق يكون مدقق الحسابات مسؤولا مسؤولية مدنية تجاه الكيان المراقب، عن كل الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضـــامنا تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضـــرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة ولا يتبرأ من مســـؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشـــترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصـــفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها. وفي حالة معاينة المخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة[2] .

وأضـــافت المادة 75 من القانون 10-01 أنه يتعين على مدققي الحســـابات اكتتاب عقد تأمين لضـــمان مسؤولياتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم، يضمن عقد التأمين الذي يكتبه المصف الوطني والغرفة الوطنية النتائج، المالية للمســـؤولية المدنية التي يتحملها الخبراء المحاســـبين مدققي الحســـابات وغير المشمولة بعقد التأمين[3].

2.2المسؤولية الجزائية: حسب نص المادة 62 من القانون 10-01 يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني[4]. . ويمكن تحديد نوعين من المسؤولية الجزائية :

- **الأولى، مسـؤولية متعلقة بممارسـة مهنة مراجعة الحسـابات:** ونعني بها القيام بالمخالفات التي نص عليها القانون التجاري، وتتضمن:

- الممارسـة الغير قانونية لمهنة مدققي الحسـابات، بحيث نصـت المادة 73 من القانون 10 - 01 بأنه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسـب أو مدقق الحسـابات بطريقة غير شـرعية بغرامة مالية من000 500 دج إلى 000 000 2 دج، وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ســـتة أشـــهر إلى سنة، وبضعف الغرامة.

---

[1]- حسين أجمد دحدوح، حسين يوسف قاضي، مراجعة الحسابات متقدم اطار نظري اجراءات عملية، ط 1، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2009، ص190.

[2]- المادة 61 من قانون 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية(العدد: 42، صادرة بتاريخ 11 جويلية، ص10 .

[3]- المادة 75 من قانون 10-01 مؤرخ 29 جوان 2010،الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية(العدد: 42) صادرة بتاريخ 11 جويلة، ص12.

[4]- المادة 62 من القانون 10-01، المصدر سبق ذكره، ص10.

- إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة: حيث نصت المادة 825 من المرسوم 93- 08، بأنه يعاقب من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 000 20 دج إلى 000 500 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، مدققو الحسابات الذين منحوا عمدا ووافقو على معلومات غير صحيحة وردت في التقارير المالية المقدمة للجمعية العامة[1].

- عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية: وهو ما نصت عليه المادة 830 من المرسوم 93 – 08، بحيث يعاقب بالسجن من سنة إلى 5 سنوات وبغرامة مالية من 000 20 دج إلى 000 500 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين كل مدقق حسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها[2] .

3.2 **المسؤولية الجزائية:** حسب نص المادة 62 من القانون -10 -01 يتحمل مدقق حسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني. ويمكن تحديد نوعين من المسؤولية الجزائية: الأولى مسؤولية متعلقة بممارسة مهنة مراجعة الحسابات، ونعني بها القيام بالمخالفات التي نص عليها القانون التجاري، وتتضمن:

- الممارسة الغير قانونية لمهنة مدققي الحسابات، بحيث نصت المادة 73 من القانون 10 – 01 بأنه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب أو مدقق الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة مالية من 000 500 دج إلى 2000000 دج، وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة، وبضعف الغرامة.

- إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة: حيث نصت المادة 825 من المرسوم 93-08 بأنه يعاقب من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 20000 دج إلى 000 500 أو بإحدى هاتين العقوبتين، مدققو الحسابات الذين منحوا عمدا ووافقو على معلومات غير صحيحة وردت في التقارير المالية المقدمة للجمعية العامة.

- عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية: وهو ما نصت عليه المادة 830 من المرسوم 93- 08، بحيث يعاقب بالسجن من سنة إلى 5 سنوات وبغرامة مالية من 000 20دج إلى000 500دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين كل مدقق حسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها .

[1]- المادة 825 من القانون التجاري، مصدر سبق ذكره، ص323.

[2]- المادة 830 من القانون التجاري، مصدر سبق ذكره، ص324.

- إفشاء السر المهني: وهو ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة 830، تطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء السر المهني على مدققي الحسابات.

- الثانية، مسؤولية تضامنية عن الأفعال المخالفة التي يقوم بها مراجع الحسابات بالاشتراك مع مسيري الشركة مهما كانت تلك الأفعال الجزائية كتقديم معلومات خاطئة، التستر على أفعال المسيرين، النصب والاحتيال.

4.2**المسؤولية التأديبية:** وفقا للمادة 63 من القانون 10-01، يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم. تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق الترتيب التصاعدي حسب خطورتها في:

- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة ستة أشهر.
- الشطب من الجدول.

على أن يحتفظ مدقق الحسابات بحق الطعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة[1].

ولما كانت المسؤولية التأديبية لها علاقة بشرف المهنة ونزاهتها وسمعتها قام المشرع الجزائري بسن المرسوم التنفيذي 13-01 المؤرخ في 13 جانفي 2013، الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب مدقق الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارستهم وظائفهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

المطلب الثالث: الإجراءات المتخذة من قبل مراقب الحسابات للابلاغ عن الغش والأخطاء

يتناول هذا المطلب الإجراءات التي يجب على مدقق الحسابات اتخاذها من اجل الإبلاغ عن الغش والاخطاء وجاءت كالاتي:

1/ ابلاغ إدارة المنشاة:

يجب على المراقب الحسابات ان يبلغ الإدارة بالنتائج التي تم توصل اليها بأقصى سرعة ممكنة في الحالات التالية:

_ اذا كان يشك من احتمال وجود غش حتى ولو كان تأثيره المحتمل على القوائم المالية غير مادي

_اذا كان الغش والاخطاء الجسيم موجود فعلا

[1]- المادة 63 من القانون 10-01، مصدر سبق ذكره، ص10

كما يجب عليه ان يأخذ في اعتباره جميع الظروف عند تحديد المستوى الإداري المناسب الذي يبلغه بحالات الغش والاخطاء الجسيم المحتمل او الفعلي، وفيما يتعلق بالغش على المراقب تقدير احتمالات اشتراك الإدارة العليا في ذلك معظم الحالات المتعلقة بالغش، ويكون من المناسب ابلاغ المسالة الى مستوى وظيفي في الهيكل التنظيمي للمنشاة يكون اعلى من المسؤول عن الأشخاص الذين يعتقد بانهم متورطين به، وعندما يكون الشك محيطا بأولئك الأشخاص الذين يتحملون مسؤولية كاملة من الإدارة الشاملة فان المراقب يسعى عادة الى الحصول على الاستشارة قانونية تساعده في تحديد الإجراءات التي يتوجب عليه اتباعها.

2/ ابلاغ مستخدمي القوائم المالية:

اذا تبين لمراقب الحسابات ان الغش و الأخطاء له تأثير مادي على القوائم المالية ولم يتم اظهاره او تصحيحه في تلك القوائم فعلية ان يبدي رايا متحفظا او رايا سلبيا.

كما ان حالة منع المراقب من قبل الإدارة المنشاة من الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتقييم فيما اذا وقع او من المحتمل وقوع الغش او الأخطاء له تأثير مادي عل القوائم المالية. فعلى المراقب ان يصدر رايا متحفظا او يمتنع عن عن ابداء الراي حول تلك القوائم المالية نتيجة لوجود قيود على عملية المدقق.

واذا لم يتمكن المراقب من تحديد ما اذا كان هناك الغش او الأخطاء بسبب قيود مفروضة عليه من قبل الظروف وليس من قبل المنشاة فعلى المراقب النظر في تأثير ذلك في تقرير التدقيق.

3/ ابلاغ السلطات الاشرافية العليا:

ان التزام مراقب الحسابات بمبدأ السرية يمنعه عادة من ابلاغ الغش او الأخطاء الأطراف ثلاثة. على انه في حالات معينة تجاوز القوانين او المحاكم مبدا السرية (على سبيل المثال تطلب بعض الدول من المراقب الإبلاغ عن الغش والأخطاء في المنشآت المالية الى السلطات الإشرافية العليا التي يخضع المشروع لسلطتها.) وقد يحتاج المراقب في مثل هذه الحالات الحصول على الاستشارة القانونية اخذا في الاعتبار مسؤولية اتجاة المصلحة العامة.

4/ الانسحاب من عملية التدقيق:

قد يرى مراقب الحسابات انه من الضروري الانسحاب من عملية التدقيق عندما لاتتخذ المنشاة إجراءات اتجاه الغش والأخطاء وان يرى المراقب انها ضرورية في ظل الظروف حتى ولو لم يكن الغش وللاخطاء تأثيره مادي على القوائم المالية ومن ضمن العوامل التي تؤثر على راي المراقب وجود ادلة على تورط اعلى سلطة في المنشاة والذي من شانه ان يؤثر على مصداقية القرارات الإدارة ويؤثر على استمرارية علاقة مراقب الحسابات بالمنشاة ويعطي المراقب عادة للحصول على استشارة عند الوصول الى مثل هذا القرار.

كما تقضي قواعد السلوك المهني على انه عندما يستلم المراقب الحالي الاستفسار من المراقب المقترح فعلى المراقب الحالي اعلام المراقب المقترح فيما اذا كان هناك أسباب مهنية تمنعه من قبول المهمة[1]

[1]– هدى خليل الحسيني، مسؤولية مراقب الحسابات، ديوان الرقابة المالية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية والجامعية، ع28، 2011.

خلاصة الفصل:

بعد دراستنا لهذا الفصل تبين لنا أن التدقيق مهما وضروريا حيث يساعد على كشف الأخطاء والغش التي يرتكبها موظفي المؤسسة والعمل على تصحيحها إن أمكن، حيث أن التدقيق يعطي أكثر مصداقية لعملياته التي من خلالها يمكن لمتخذي القرار الإعتماد عليها في تحقيق الأهداف المسطرة، كما أنه لابد من مدقق الحسابات تحمل المسؤولية المهنية في أي عملية تدقيق، ومن جهة أخرى إن لنظام الرقابة الداخلية دورا فعال في ضبط مهام وصلاحيات الأشخاص في المؤسسة وبالتالي ضبط أي تجاوزات يمكن أن تحدث وهذا ما يساعد المدقق سواء داخلي أو خارجي في معرفة وضعية المؤسسة محل التدقيق، إذ أن التدقيق يعطي الطريق الصحيح لتحقيق أهداف المؤسسة.

وسنحاول في الفصل الثاني التعرف على الإجراءات العملية لإكتشاف المدقق للغش والأخطاء وهذا بإسقاط الدراسة الميدانية لملبنة سيدي خالد –تيارت–.

الفصل الثانـي

دراسة ميدانية ملبنة سيدي خالد –تيارت–

تمهيد:

بعد ان تناولنا موضوع الدراسة من الجانب النظري، كان ولابد من اسقاط ذلك في الجانب التطبيقي من خلال القيام بدراسة ميدانية لملبنة سيدي خالد _تيارت_ وذلك بالاستعانة بالعديد من الادوات والوسائل في جمع وتحليل البيانات كملاحظة والمقابلة، هذه الاخيرة كان لها النصيب الاكبر عند القيام بالدراسة الميدانية، وكانت عبارة عن محادثة بين الباحث وبعض المسؤولين من المؤسسة وذلك بهدف الوصول الى الحقيقة او موقف معين سعتا الباحثتين في معرفته، من اجل تحقيق اهداف الدراسة ويكون ذلك من خلال طرح مجموعة من الاسئلة تكون صياغتها سهلة وواضحة وتتميز بالترتيب والتسلسل.

كما تم اللجوء الى تحليل عدة وثائق الممنوحة من طرف المؤسسة وذلك لتكون الدراسة أكثر مصداقية ووضوح. ووقوفا بمختلف المراحل التي يمر عليها عند قيامه باكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية لدى المؤسسة وعملية إعداد تقرير في هذا الفصل، وبناءا على ما سبق سنتطرق الى مبحثين وهما:

المبحث الاول: عموميات حول ملبنة سيدي خالد.

المبحث الثاني: إعداد تقرير حول ملبنة سيدي خالد.

المبحث الأول: عموميات حول ملبنة سيدي خالد تيارت

تطرقنا اثناء هذا المبحث الى ثلاثة مطالب تجمع اللمحة التارخية للملبنة وهيكلها التنظيمي وأهدافها جاءت كالتالي:

المطلب الأول: لمحة تارخية عن المؤسسة (نشأة وتطور ملبنة سيدي خالد – تيارت–)

تعتبر ملبنة سيدي خالد – تيارت – مؤسسة تابعة للقطاع العام إذ لا تزال تحت ملكية الدولة حيث أنها تنتمي إلى قطاع الحليب ومشتقاته و الذي يعد قطاع حساس وأساسي نظرا للمكانة الضرورية والأهمية الغذائية لمادة الحليب، تم وضع حجر الأساس لملبنة سيدي خالد– تيارت في عهد الرئيس الجمهورية شاذلي بن جديد في 22 مارس 1985 من طرف الدنماركيين علي يد المنظم دانيش بحيث كانت في بداية جوان 1985 عبارة عن تجارب تتماشى والمعايير المعترف بها عالميا ليتم افتتاحها رسميا 13 جوان 1987 ليكون أول إنتاج رسمي لها، بحيث بقي هؤلاء الدنماركيين مدة عامين لتلقين الخبرة وتأهيل كافة اليد العاملة في أوساط العمال وبقيت هذه الأخيرة تحت وصاية مجمع ديوان الغرب لإنتاج الحليب(ORLAIT) إلى غاية أواخر سنة 1987 وبالتحديد في العاشر من أكتوبر والذي يعتبر بداية اقتصاديات أخرى وهي استقلالية التسيير بمعنى أعطية للدولة الصلاحية الكاملة في تسيير شؤون الوحدة إلا أنها تخضع لإدارة مركزية تدعى فرع المجمع الوطني لإنتاج الحليب ومشتقاته (FILIAT GROUP GIPLAIT) وهو عبارة عن تكتل لمجموعة دواوين (OROULI) الشرق و (ORLAC) الوسط و (OROULAIT) الغرب، إذن فان ملبنة سيدي خالد تيارت– فرع من المجمع الوطني لإنتاج الحليب تابعة إلى ديوان يسمى GROUP GIPLAIT متخصصة في إنتاج الحليب المبستر، ومشتقاته وهي عبارة عن شركة ذات أسهم SPA وهذا لتغطية الطلب متزايد للمستهلكين. تقع الوحدة بولاية تيارت ضمن المخطط المعتمد للاستعمالات الصناعية بحي المنطقة الصناعية زعرورة والتي تضم عدة مؤسسات وشركات مثل شركة القالب، نافطال، سوناطراك، شركة إنتاج الورق، شركة إنتاج البلاط....الخ وهي تقع جنوب شرق الولاية تبعد عن المقر ب6 كلم وبالتحديد على الخط الرابط بين ولاية تيارت وولاية معسكر وسعيدة تتميز بموقع استراتيجي هام يساعدها على التزود بالماء والغاز والكهرباء وعلى كسب حيوية اقتصادية كبيرة فيما يخص تسويق منتجاتها من الناحية المحلية والجهوية.

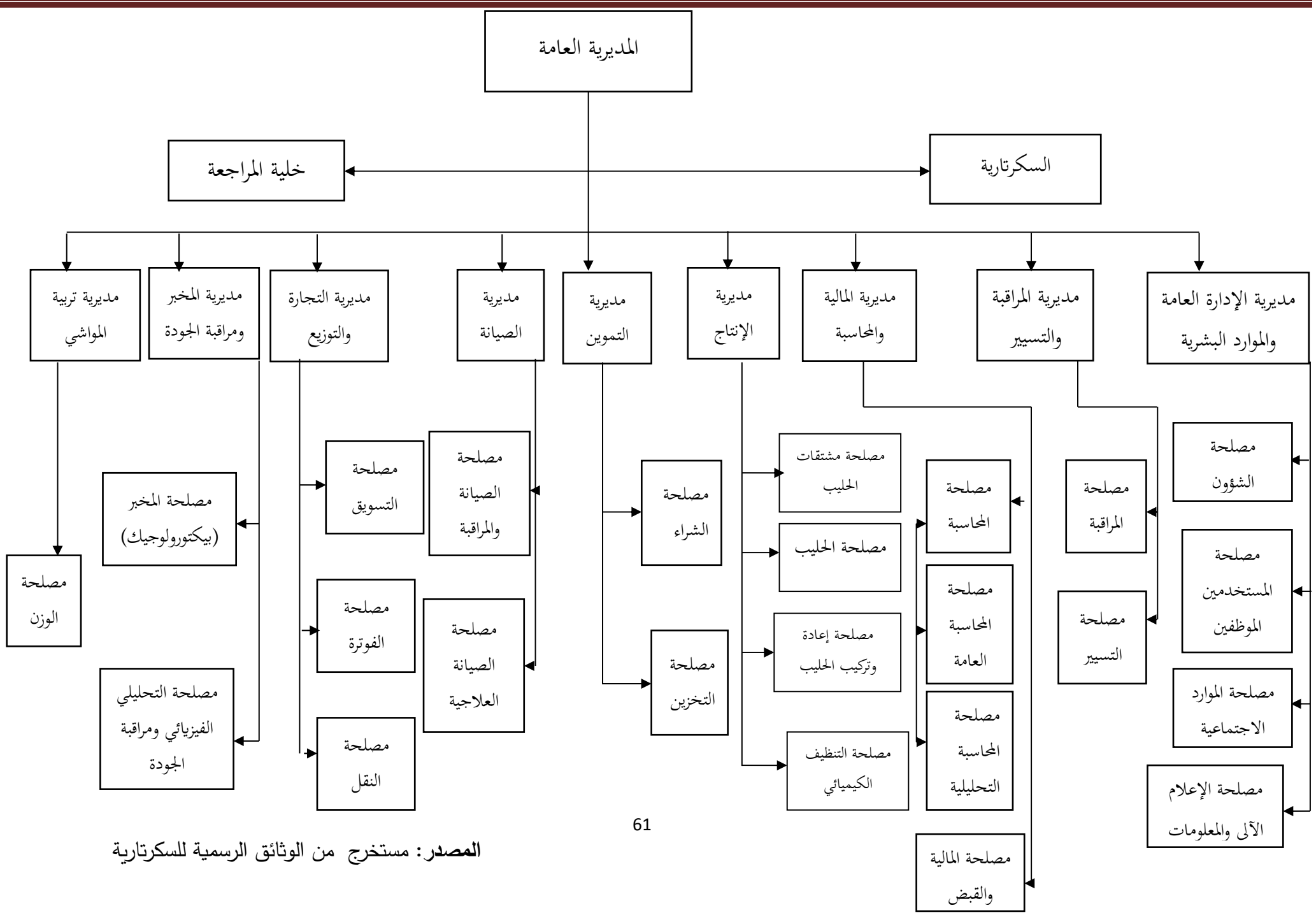
تتربع مؤسسة إنتاج الحليب سيدي خالد – تيارت على مساحة تقدر بحوالي 2,17 هكتار منها المستعملة و غير المستعملة قدر رأسمال الوحدة وذلك عند إعطاء الاستقلالية التامة لها سنة 1997م000 000 130دج ليتطور ويصل سنة 2011 إلى 770000 519 دج حيث أصبح المجمع الوطني لمنتجات الحليب هو القابض الأساسي لرأسمال ومقسمة إلى مجموعة من الأسهم، أما بالنسبة للموارد البشرية فتضم الملبنة حوالي 97 عامل بمختلف المستويات يتوزعون على مختلف الدوائر والمصالح. تتوفر الوحدة على نوعين من وسائل النقل ووسائل نقل ملك للمؤسسة يقدر عددها ب15 شاحنة بأنواع مختلفة من النوع الثقيل والخفيف بالإضافة إلى 05 سيارات

تستعملها الملبنة في مختلف الوظائف، ووسائل نقل ملك لغير المؤسسة وتتمثل في مختلف السيارات المجهزة بالحاويات لجمع الحليب من مختلف مزارع وسيارات خاصة بنقل العمال.

أما عن التجهيزات الإنتاج فهي تجهيزات دانيماركية منذ تاريخ التأسيس 1987 وتضم 05 سلاسل إنتاجية تقدر بحوالي 50 الى 60 ألف لتر يوميا، ونظرا لتعدد منتجات الوحدة وطبيعة المنتوج الذي يتسم بكونه سريع التسمم وقصير من حيث مدة صلاحيته فان ذلك يحتاج إلى تكنولوجيا عالية فبما النظافة والتلقيح وطريقة التعليب لضمان سلامة المستهلك لذا عملت الملبنة على توفير أجهزة تساعدها على تحقيق السلامة ورفع الجودة في المنتوج.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

إن المؤسسة عبارة عن تقديم مركب ناتج عن التنسيق بين مختلف الإمكانيات المساهمة في النشاط الكلي للمؤسسة، و حتى تكون المؤسسة مسيرة بشكل فعال وجب أن تقسم نشاطها إلى أنشطة جزئية كل حسب دوره و هذا حتى تسمح بتوجيه الموارد البشرية المتاحة في المناصب المناسبة من اجل تنفيذ إستراتيجية المؤسسة و كل ذلك يتم في إطار كلي و المتمثل في الشكل التالي:



المصدر: مستخرج من الوثائق الرسمية للسكرتارية

تعريف بمهام الدوائر المؤسسة :

المديرية العامة: تمثل الهيأة العليا في المؤسسة وتتمثل مهمتها في:

- تسيير ومراقبة جميع نشاطات داخل مؤسسة بالتعامل مع جميع مصالح.
- تنسيق وتوحيد النشاطات العلمية مع العلاقات الخارجية وتحقيق التكامل.
- تحضير البرنامج العام بمدته الخاص بكل الوظائف.
- توفير روح الإنسجام والتناسق والتكافل بين مختلف الوحدات.

المدرية المراقبة والتسيير: تتمثل الوظيفة الأساسية لهذه المصلحة في :

- التحكم في مختلف النزاعات والخلافات الداخلية التي يمكن أن تنجم بين العمال؛
- تحديد مجموع الإجراءات والتنظيمات التي تحدد سير المؤسسة؛
- تحديد الأهداف الممكن تحقيقيها من خلال الوسائل المتوفرة؛
- اتخاذ قرارات تسييريه وتصحيحية منحصرة في الزمن.

وهذه المديرية تظم مصلحتين هما:

ومختلف التصرفات المخالفة للقوانين كالتدخين.

تسجيل النزاعات الحاصلة وتقديم المبررات إن أمكن.

استقبال الزيارات وإرشاد الطلبة والباحثين والزوّار بأنواعهم.

تتولى مهمة حراسة المؤسسة.

المراقبة والتأكد من صحة ودقة المعطيات المتعلقة بالوحدة.

معالجة المعلومات الصادرة من مجموع وظائف الوحدة

تحديد النتائج ومراقبة الأنشطة وطرق الحساب وكيفية التسجيل في اليومية.

مراقبة كيفية صـــرف الغلاف المالي، لكي تنتج مجموعة من المنتجات مخرجات بأنواعها من ســـلع نهائية لها علاقة مع مختلف مصالح المؤسسة.

وهذا كله يؤدي إلى إنتاج كميات محددة مطابقة لرغبات المستهلكين وحاجاتهم.

الدائرة الإنتاج: تتمثل مهام دائرة الإنتاج فيما يلي:

- مراقبة مختلف مراحل الإنتاج اليومي من أجل تحسين الإنتاج والإنتاجية؛
- دراسة إمكانية إدخال منتجات جديدة مثل الجبن المجزأ؛

- الحفاظ على الســير الدائم لوســائل الإنتاج من اجل إنتاج الكمية المطلوبة بالمواصــفات المطلوبة في الوقت المناسب؛
- إعداد الملفات التقنية عند طلب إصلاح نوع خاص أو منتوج جديد.

يعتبر هذا القسم المحطة الأخيرة لوصول المجهودات التي سبق و أن بذلت في

قسم التصنيع.

مديرية الإدارة العامة والموارد البشرية: يهتم هذا القسم بتسيير الموارد البشرية و الوسائل العامة للمؤسسة و من مهامه :

- وضع مخططات خاصة بتسيير الموارد البشرية للمؤسسة؛
- تنسيق و تنشيط أعمال المصالح الموجودة تحت سلطتها؛
- احترام قانون العمل الخاص بالمؤسسة؛
- الاستعمال العقلاني للوسائل المتاحة.

مصلحة الإعلام الآلي والمعلومات :

- تقوم باقتناء الأجهزة الإلكترونية وتثبيت البرامج Installation des logiciels؛
- الصيانة اليومية للأجهزة الإلكترونية مع جمع و معالجة المعلومات؛
- الإشراف والمتابعة على حسن سير موقع الانترنيت الخاص بالمؤسسة.

المديرية المالية و المحاسبية :

المديرية المالية و القبض :

أي انه يهتم بالحركة المالية من جانب الارتفاعات و الإنخفاضات من خلال ارتفاع المردود و انخفاضه أي أنها تتكفل بتسيير كافة التدفقات المالية الحاصلة لمصادر

التمويل من بنوك.

مصلحة المحاسبة العامة :

- تقوم بتسجيل العمليات الجارية محاسبيا.
- تسجيل كل العمليات اليومية في دفتر.
- اليومية وبالتالي الحفاظ على ذاكرة المؤسسة.
- تقدم معلومات للمحاسبة التحليلية فهي تساعد في إعداد الميزانيات.

- معرفة رصيد كل حساب في فترة معينة بعد ترحيل مختلف الحسابات من دفتر اليومية.
- وضع وتحليل الوثائق الشاملة لعمليات المؤسسة و الميزانية العامة وجدول
- حسابات النتائج.
- مسؤولة عن تدبير مختلف احتياجات المؤسسة من المواد الأولية.

المصلحة التموين :

تعتبر هذه وظيفة على اصلاح التلف المنتج عن الاستعمال والوقاية وذالك بغية:

- تفادي انقطاع في إنتاج وبالتالي تفادي إنقطاع في المنتوج
- تفادي إنخفاض الجودة وزيادة التكاليف

المطلب الثالث: اهداف الملبنة

وهذا التكتل كان يهدف إلى بعث الوتيرة الاقتصادية فيما يخص تكنولوجية الحليب ومشتقاته.

- تسطير برنامج استثماري لبعث حيوية جديدة في الإنتاج.
- تنويع التجهيزات الخاصة بالإنتاج.
- تلبية الطلب المتزايد لمادة الحليب ومشتقاته باعتبارها مادة أساسية وضرورية.
- مركزية اتخاذ القرار وبالتالي تحقيق هدف البقاء والاستمرارية على المدى الطويل بأهداف اقتصادية و اجتماعية.
- تطوير الطاقة الإنتاجية للمؤسسة و بالتالي زيادة الإنتاج.
- البحث والتطوير واليقظة التكنولوجية.
- تطوير بنية الاقتصاد الوطني وتحقيق التكامل الاقتصادي.

أما في الوقت الراهن فقد أصبحت شركة ذات أسهم « société par actions » « SPA » ولعل أهم ما جعل الملبنة تنال ثقة المستهلكين هو ما تملكه من مؤهلات وأسباب قوة تجعل درجة الثقة فيها كبيرة من اهمها:

- السمعة الطيبة والتي تتجسد يوما بعد يوم
- قدرات هامة في انتاج الحليب ومشتقاته بأنواعه الرفيع والعادي والتخصص.
- تجربة تتجاوز 20 عاما في مجال إنتاج.
- مناخ الملبنة يتميز بالهدوء والجدية.

- تقديم الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- تقديم مؤسسة الحليب « Laiterie sidi Khaled Tiaret »

ملبنة سيدي خالد تيارت فرع المجمع الوطني لإنتاج الحليب تابعة إلى ديوان

يسمى « GROUPE FILIALE GIPLAIT » مختصة في إنتاج الحليب المبستر ومشتقاته

ومنذ سـنة 1997م أصـبح المجمع الوطني المنتوجات الحليب هو القابض الأسـاسـي للرأس المال الكلي تابعة للدولة 100% وأصـبح مقسـم إلى مجموعة من الأسـهم« spa » société par actions . وتعمل على إعطاء حيوية إقتصادية

محلية وجهوية للمؤسسة لمواجهة الطلب بجودة ونوعية

المبحث الثاني: خطوات إعداد تقرير لملبنة سيدي خالد_ تيارت-

خلال هذا المبحث سنتطرق الى دراسة تبين لنا واقع التدقيق داخل المؤسسة محل دراسة على نحو التالي:

المطلب الأول: عملية التدقيق للمؤسسة محل الدراسة.

تمر عملية التدقيق في المؤسسة محل الدراسة بعدة خطوات نذكر منها:

أولا: التدقيق الداخلي للمؤسسة محل الدراسة:

تعتبر مصلحة التدقيق الداخلي لمؤسسة (ملبنة سيدي خالد-تيارت) مصلحة مستقلة عن باقي المصالح التابعة مباشرة للإدارة العامة في المؤسسة تتكون من فرد واحد مستقل وحيادي يقوم بكل اعمال التدقيق، وتتمثل مهامه في تدقيق نشاط المؤسسة وتقديم تقارير للمدير العام حول نتيجة اعماله، وله عدة مهام تتمثل في الاتي:

-فحص وتقيم نظام الرقابة الداخلية؛
-تقديم الاستشارة للمدير فيما يخص القرارات المتعلقة بعمليات المؤسسة؛
-تقديم التأكيدات للمدير العام حول تطبيق خطة العمل المعتمدة؛
-تقديم النصح والاستشارة للمصالح الأخرى؛
-اكتشاف الانحرافات ومحاولة تصحيحها عن طريق اقتراح الحلول المناسبة؛
-جمع المعلومات المتعلقة بالنشاط محل تدقيق وتحليلها للخروج بالتوصيات المتعلقة؛
-رفع تقارير للإدارة العامة تتعلق بنتائج المتوصل إليها.

ومن خلال دراستنا الميدانية لملبنة سيدي خالد – تيارت ومقابلة الشخصية للمدقق الداخلي للمؤسسة لاحظنا ان مصلحة التدقيق تعمل على مستوى المؤسسة وفق برنامج سنوي يتم اعداده في آخر السنة المالية، ويكون مؤشر من طرف المدير العام يحتوي على اجندة سنوية للتدقيق الداخلي لكل المصالح الاخرى، كذلك مراجعة الجرد السنوي والميزانية الختامية، وهناك بعض مهمات التدقيق الداخلي تظهر خارج البرنامج تكون بأمر المدير العام او باقتراح من المدقق الداخلي تخص تدقيق بعض الملفات العالقة او المستجدة لذلك يقوم المدقق الداخلي باستغلال البرنامج السنوي وجدولته حسب الحاجة.

1-برنامج التدقيق السنوي:

يقوم المدقق الداخلي بإعداد برنامج لتنفيذ مهمة التدقيق بناءا على كل ما توفر له من معلومات وبناءا على ما خرج به أثناء الإجتماعات مع الإدارة، ويعتبر برنامج التدقيق عن تنظيم المهمة زمانا ومكانا كما يتم ذكر طريقة سير المهمة، الاختبارات، الوسائل المستخدمة.

وعليه اخذنا من هذا الجدول برنامج للتدقيق 2022م للمؤسسة محل الدراسة وقد جاء في الشكل التالي (أنظر للملحق رقم (01))

الشكل رقم(2_2): برنامج التدقيق السنوي 2022 لملبنة سيدي خالد –تيارت–

ملبنة سيدي خالد المنطقة الصناعية زعرورة– تيارت

S.p.a Dairy sidi Khaled subsidiary- Giplait

راس المال666,660,0000 دج

التيليفون046.22.80.75 / الفاكس046.22.80.76

البريد الالكتروني giplaitlsk_dgtiaret 14@yahoo.com

وحدة المراجعة الداخلية في تيارت 12/29/2021/

المرجعR.A/A.I/2021/002

الى

السيد

المدير العام

الموضوع: برنامج التدقيق لسنة المالية2022م

نتيح بموجب هذا المجلس ادارة شركة ألبان سيدي خالد–تيارات– برنامج التدقيق لسنة المالية 2022 للموافقة عليه، يتكون هذا البرنامج من ثلاث مكونات :

1–تطوير وتحديد إجراءات الإدارة

2–انشاء توصيف وظيفي لكل موظف بتعاون مع s/DAG والمديريات الفرعية الاخرى

3–مراجعة الوظائف

بالإضافة إلى ذلك سيتم استدعاؤنا وحتى جدولتنا خلال السنة المالية 2022 لإجراء عمليات تدقيق اخرى وفحوصات غير معلنة على مستوى الوظائف.

اخيرا، نتبع في الجدول أدناه عمليات عمليات التدقيق وفتراتها، كذلك الهياكل المعنية

هذا دليل إجراءات الإدارة كما يلي: في مخازن ج	من 2022/01/01 إلى 2022/08/31	تحديث الاجراءات
كل الوظائف المديرية الفرعية للجان المشتريات.	شهر جانفي 2022 شهر فيفري 2022	تطور الوصف الوظيفي تدقيق الوظائف جدول التدقيق 2022

		ملاحظة/فترة التدخل المخطط لها/عملية
المديرية الفرعية للمالية والمحاسبة	شهر مارس 2022	الاستثمارات
كل الهياكل	شهر أفريل 2022	رفع تحفظات المراجع
المديرية والفرعية للتوزيع	شهر ماي 2022	إدارة المخزون المتداول
صيانة التوزيع	شهر جوان 2022	إدارة الصيانة
المديرية الفرعية للمالية والمحاسبة	شهر جويلية 2022	الجرد المالي 2021
المديرية الفرعية للمالية والمحاسبة	شهر سيبتمبر 2022	الديون
المديرية الفرعية للإدارة العام	شهر أكتوبر 2022	الموظفين وكشوف المرتبات
المديرية الفرعية للمشتريات	شهر نوفمبر 2022	إدارة المخزون
المديرية الفرعية للرقابة الادارية والتوزيعية	شهر ديسمبر 2022	نظام الانترنت لادارة المبيعات

المصدر: إعداد الطالبتين بناءا على وثائق المؤسسة.

2- **التقرير السنوي :**

يقدم المدقق الداخلي تقريره للإدارة العامة معبرا فيه عن نتائج التي توصل إليها خلال مدة عمله بالإضافة إلى مختلف التوجيهات والتوصيات وربما الحلول البديلة التي رأى بأنها مناسبة، مرفقا بأدلة الاثبات، وجاء التقرير السنوي في الشكل التالي: (أنظر الملحق رقم 02)

الشكل (2_3): التقرير السنوي 2022 لملبنة سيدي خالد –تيارت–

التقرير السنوي 2022م.

مقدمة:

يسير وحدة المراجعة تقديم تقريرها السنوي الى مجلس الإدارة للنظر فيه، الغرض من هذا التقرير هو تلخيص الانشطة الرئيسية التي قام بها المدقق الداخلي والاراء التي اعرب عنها خلال الفترة من 1 يناير 2022الى 31 ديسمبر2022

لا تهدف استنتاجات عملية التدقيق هذا الى ابراز عناصر نظام الرقابة الداخلية بل تهدف الى لفت انتباه الإدراة العامة الى اي نقاط ضعف في هذا المجال.

تتكون وحدة التدقيق من مدقق داخلي واحد، ومن وجهة نظر تنظيمية، فإن التدقيق الداخلي مستقل عن عمليات والوظائف التي ركز عليها عملها خلال الفترة التي يغطيها هذا التقرير، وفقا لمبدأ الحكومة الرشيدة، وبغية تعزيز استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية، يعطي هذا المدقق الداخلي بشكل منهجي نسخا من تقارير التدقيق الداخلي الى المدير العام لمنتج الالبان والمدقق.

نطاق انشطة التدقيق الداخلي:

ركزت اعمال المراجعة بشكل أساسي على تطوير اجراءات الإدارة الملخصة أدناه نظر لغياب الإجراءات الرسمية

- ادارة المخزون
- دارة الاسطول
- ادارة الموارد البشرية

بالتوازي مع ذلك، يتم اجراء خمس عمليات تدقيق داخلية خلال فترة التقرير، مدرجة أدناه:

- تدقيق استهلاك الوقود
- مراجعة ادارة الاسطول
- تدقيق اسباب الفشل المتكرر
- اصلاح الديون المعدومة
- تدقيق الرواتب
- تدقيق المشتريات

المصدر: إعداد الطالبتين بناءا على وثائق المؤسسة

ومن هنا نستنتج ان التدقيق الداخلي عملية مستقلة ذات اهمية بالغة ترتكز على الاستشارة والتامين ولابد من مهنة المدقق الداخلي للمؤسسة محل الدراسة وجدت من اجل وضع القيمة المضافة للشركة وتنظيم اعمالها وانشطتها

وتحركاتها المالية والادارية وبهذا يلعب المدقق الداخلي الدور الاكبر في تحقيق اهداف ملبنة سيدي خالد–تيارت–
.

ثانيا: التدقيق الخارجي للمؤسسة محل الدراسة.

أثناء هذه الدراسة الميدانية ومن حسن حظنا اننا قابلنا محافظ الحسابات شخصيا وتمكنا من حصول على المعلومات التالية:

أ–التعرف على المؤسسة محل الدراسة:

قبل بداية العمل او المهمة على المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) معرفة الوقائع الاقتصادية والمالية والقانونية والمحاسبية للمؤسسة محل التدقيق والهدف من هذه المرحلة الحصول على المفاهيم الكافية لخصوصيات المؤسسة.

يتم التعرف على المؤسسة محل التدقيق كما يلي:

1– على محافظ الحسابات ان يبحث عن المعلومات التي تخص المجالات التالية: طبيعة النشاط، قطاع النشاط، هيكلة المؤسسة، التنظيم العام، السياسات، التنظيم الاداري والمحاسبي والاطلاع على القانون الاساسي.

2– تقديم المؤسسة بصفة عامة:"التسمية الاجتماعية، المراجع الهيكلة العامة، عنوان الوحدات، لمحة تاريخية، المسيريين والاشخاص التي يتصل بها في المؤسسة".

3– تحديد الاخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة المراقبة التي بإمكانها التأثير على حسابات او على إتجاه وتخطيط المهمة.

4– يقوم محافظ الحسابات بإنشاء ميزانية خاصة بمهمته حيث يحدد فيها الساعات اللازمة التي تتوافق وطبيعة عمله، حساب التكاليف المقدرة وفقا لتجربة المساعدين والخبراء المحتملين وكذلك حساب كل الاتعاب واذا اقتضى به الامر يقوم بتنسيق الاعمال مع مساعده.

ب/فحص وتقييم الرقابة الداخلية.

نظرا لعدد من الأبحاث التي من الواجب ان يضمن شرعيتها ومصداقيتها فإنه يتوجب على المحافظ للحسابات ان يتحقق مسبقا من كفاءات الجهاز المحاسبي للشركة المراقبة وذلك للحصول على ضمان كافي من الجهاز المحاسبي فيما يخص شريعته ومصداقية الحسابات ومن واجب محافظ الحسابات التركيز على النقاط التالية:

- احترام الأشكال الشرعية والقانونية؛
- مستوى النوعية الرقابة الداخلية؛
- المكونات الاساسية لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

1–احترام الأشكال الشرعية والقانونية:

يجب على محافظ الحسابات التحقق مما يلي:

– مسك التوقيعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات الشرعية والقانونية "اليومية العامة، دفتر الجرد، دفتر الاجور اليومية، سجل تداول المجالس العامة، سجل تداولات مجلس الإدارة او الحراسة كل السجلات المفروضة من طرف قانون المعمول به"

- مسك منتظم لسجل الحضور لمجلس الادارة او الحراسة حسب الحالات
- احترام قواعد التقديم والتقييم المنشور في المخططات المهنية.
- احترام القواعد الاساسية المنصوص عليها سواء من طرق النظام المحاسبي المالي او القانون التجاري خاصة" دوام طرق، استقلالية الدورات، استمرارية الإستغلال، التكلفة التاريخية، الحيطة والحذر".

2- فحص وتقدير الرقابة الداخلية

يقوم محافظ الحسابات بتقدير امكانية الانظمة والاجراءات المؤسسة المراقبة التي يتولد منها احوال مالية التي تقدم مستوى عالي من المصداقية.

ترتبط الحتميات التي تخضع لها الرقابة الداخلية بمبادئ التحقيق عن طريق الانظمة والاجراءات التي بدورها تأخذ من تسجيلاتها واستراداتها الخاصة، ويرتبط البعض الاخر بقواعد التعريف وفصل المهام والمسؤوليات التي ستبث للتطبيق والتقنية الادارية وهي مكيفة بحجم الشركة.

3-المكونات الاساسية لتقييم نظام الرقابة الداخلية:

ان دراسة وتقييم الرقابة الداخلية يرتكز على المكونات الاساسية التالية:

- نظام التنظيم
- نظام الاعلام والتوثيق
- نظام الادلة
- الوسائل المادية للحماية
- الموظفين
- نظام الاشراف على الرقابة

3-1نظام التنظيم:

يتمثل في تعريف المسؤوليات وتفرقة المهام التي يجب ان تقوم على اساس التنفيذ المتبادل للمهمة، تفرقة المهن التي تقوم على عدم الاجماع بين عملين مثل المصلحة التجارية ومصلحة الإنتاج والاشهار، الحماية او الاحتفاظ مثل امين الصندوق، امين المخزن، حارس الصيانة، التسجيل، وصف المهن التي تتمثل في دقة المكتوبة على مستوى التنفيذ كل من مصدر المعلومات المستوجبة معالجتها، كيفية معالجتها، مدة المعالجة.

3-2نظام الاعلام والتوثيق:

لكي يكون نظام التوثيق والاعلام مقنعا يجب عليه ان يتضمن ما يلي"اجراءات مكتوبة مستحدثة يوميا والتي تحدد بوضوح الوثائق، دعائم الاعلام، وثائق الإجراءات".

3-3نظام الادلة:

يجب على هذا النظام ان يسمح بتأكيد من ان لا يسمح بتجنبه وتنفيذ وتسجيل الا الصفقات التنظيمية والمناسبة، لكل صفقات الانطلاق والتنفيذ او التسجيل مكشوفة في احسن الإجال.

3-4الوسائل المادية للحماية:

تتمثل في «الجدران، الابواب، الحواجز، الخزائن المخصصة لسهولة الدخول المحمي تكون وسائل مباشرة للحماية ضد السرقة الخسائر، التبذير...الخ"

3-5 الموظفين:

الموظفين ذوي الكفاءة والمكونين للقيام بالمهام المكلفين بها، ذوي الضمير المهني يزيد من ثقة محافظي الحسابات حول الاحوال المالية، التي تعرض عليه للفحص، للتأكد من كفاءات الموظفين يجب على محافظ الحسابات تقييم ما يلي: إجراءات التجديد، التكوين الاولى المستمر، سياسة الاجور، الرقابة والتقييم الدوري للنشاط.

4- 6 نظام الاشراف على الرقابة

يمر محافظ الحسابات عند تقييمه للرقابة الداخلية على عدة مراحل:

-تقييم الرقابة الداخلية يمر على الاحوال الآتية: «فهم ووصف الانظمة المهمة لتأكيد الفهم بواسطة تحليلات، ابراز نقاط قوى وضعف الانظمة، التحقيق من سير ودوام النقاط القوة، التقييم النهائي والتأثير حول مهمة التلخيص .

-يشير التلخيص حول تقييم الرقابة الداخلية الى ما يلي: «النقائص الملحوظة على السير» حول الادراك إذا ما اقتضى الامر، للأنظمة والاجراءات، للتأثيرات الممكنة حول الحسابات السنوية، التأثير حول برنامج مراقبة الحسابات.

-يجب ان تكون نتائج دراسة وتقييم الرقابة الداخلية مسجلة في ملفات العمل، وفي تقرير موجه الى مسيري المؤسسة المراقبة.

-يجب على التقرير حول الرقابة الداخلية الموجه الى مسيري المؤسسة المراقبة ان يبرز الانحلال والنقائص الملحوظة بالإضافة إلى اقتراحات التحسين والنصائح، كلما كان ذلك ضروري.

-يجب ان يعالج وصف نقاط الضعف نتيجة وتأثير هذا الضعف على الحسابات السنوية، رأي ونصائح تسمح بتغلب عليها، مرفق محتمل، المكان والتاريخ والامضاء.

وقد يجد محافظ الحسابات نفسه يستخلص عند وصوله الى هذا المستوى من المهمة الى رفض شهادة الحسابات اذا كانت الرقابة الداخلية تحتوي على نقائص من الاحوال المالية المنتجة عديمة المصداقية.

ج- مراقبة الحسابات:

ان الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع المعلومات المقنعة الكافية لإبداء رأي فني للحسابات السنوية وان امتداد طبيعة الرقبات المستعملة في الحسابات تعود للمرحلتين السابقتين «التعرف بالمؤسسة، تقييم نظام الرقابة الداخلية» ويجب على برنامج مراقبة الحسابات ان يكون مخففا او ممتدا حسب درجة الثقة التي يمنحها محافظ الحسابات الى الانظمة والاجراءات المعمول بها.

يمكن تحرير برنامج المراقبة على ورقة عمل خاصة ومنظمة كما يلي:

-قائمة مراقبات الإنجاز، يجب ان تكون المراقبات معالجة بالتفصيل حتي يتمكن المساعدين من تنفيذها.

- امتداد النموذج مع مراعاة عتبة المفهوم.
- الاشارة الى انجاز المراقبة.
- مرجع في ورقة العمل أين يتم اسناده الى المراقبة.
- المشاكل المتعرض لها يجب الاشارة إليها.

–للحصول على الادلة الضرورية "التعبير على الراي يوجد بحوزة المحافظ الحسابات مختلف التقنيات ومنها: "فحص المستندات، المراقبات الجبرية العددية، التحليلات والتقييمات، الفحص التحليلي، ويجب أن تسمح عملية مراقبة الحسابات من التأكد من أن لكل العناصر تكون مراقبة بدقة، وعليه التأكد من أن الحسابات السنوية موافقة مع خلاصته ومعرفته بالمؤسسة وانها تبرز بطريقة صحيحة قرارات المسيرين وتعطي صورة مختلفة لنشاطه وحالته المادية.

ثالثا: تقرير محافظ الحسابات «المدقق الخارجي» للمؤسسة بعد دراسة.

يعتبر تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية واداة وسيلة الاتصال والتي يكمن من خلالها ان يقوم المدقق بتوصل نتائج فحصه وتقيميه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحتها وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال.

بالإضافة إلى أنه يتعين على المدقق التطرق الى مجموعة من العناصر او الضوابط لمحتوى التقرير على غرار الاعتماد على مبادئ المحاسبة في إعداد القوائم المالية الإلتزام والثبات في تطبيقها بالإضافة إلى تأكيده على احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه يمكن لتقرير مدقق الحسابات ان يأخذ عدة صور تختلف فيها بينها بإختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية.

1–إعداد تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة محل الدراسة:

سنتطرق في هذه المرحلة الى إدراج بعض النقاط التي يبنى عليها كتابة التقرير لأنه ومع الاسف لم نحصل على المعلومات الكافية ولم نتحصل على تقرير محافظ الحسابات وهذا بسبب محافظتهم على سرية معلومات المؤسسة وبمساعدة رئيس مصلحة المحاسبة جاءت نقاط التقرير كالتالي:

ذكر أن هناك ابداء رأي بتحفظ وإبداء راي بدون تحفظ ولإستحالة الحصول على الحالة الثالثة وهي تقرير عدم المصادقة حيث نادرا ما تحدث هذه الحالة لم يذكر ذلك.

أ–تقرير بتحفظ: ويكون فيه ما يلي:

أ–1 إبداء الرأي حول المزايا الخاصة الممنوحة للموظفين.

أ–2 ابداء الرأي حول الرقابة الداخلية.

ب–تقرير بدون تحفظ: وفي هذه الخطوة لم نرى التقرير ولم نقراه ولكن سرد علينا النقاط التالية:

-ابداء الرأي حول الحسابات "الميزانية، جدول حساب النتائج، الجداول الملحقة"
-ابداء الرأي حول الاجور" عرض علينا جدول لـ 5 اشخاص أكثر اجرا ولم يكن فيه الا مدير الملبنة"
-ابداء الرأي حول الاتفاقيات التنظيمية "ذكر فيه العلاقات الخارجية لم تكن لدى للمؤسسة اي علاقة خارج الجزائر"
-ابداء الرأي حول تطور نتائج السنوات الخمس الماضية وجزء الخاص براس المال الاجتماعي (666,660,000,000).
- ابداء الرأي حول استمرارية التشغيل "لم نحصل على أي معلومة في هذه النقاط كذلك" .

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة.

أولا: اختبار الدراسة الكيفية(النوعية).

على ضوء اشكالية البحث وفرضياته اتضح ان أسلوب دراسة الوثائق، الملاحظة، والمقابلة هي انسب ادوات البحث واكثرها ملائمة لجمع المعلومات المتعلقة بالبحث موضوع الدراسة، خصوصا في ظل الاسباب التالية.
- العينة المقصودة قليلة باعتبار ان التدقيق الداخلي وظيفة حديثة نسبيا وعدد المدققين المتوفرين قليل.
-لعدم وجود بيانات كافية عن موضوع دراستنا في ميدان الدراسة، لجأنا الى دراسة إستكشافية لجمع البيانات.
-طبيعة صياغة الاشكالية.

ثانيا: ادوات جمع المعلومات.

1 -الملاحظة:

سمحت زيارتنا المتكررة الى المؤسسة ميدان الدراسة بالاعتماد على أداة الملاحظة، خصوصا ما تعلق بالوثائق « برنامج التدقيق، التقارير، وغيرها» التي منحت لنا الاطلاع والملاحظة فقط عند وقت المقابلة بحصولنا على نسخ منها والنسخة الوحيدة التي لم نحصل عليها هي تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة، فكانت دراسة هذه الوثائق آنية عن طريق الاستفسارات على المقابلين وتسجيل النقاط المهمة، هذا بجانب الحصول على بعض المؤشرات لمعرفة العلاقة التي تربط المدقق الداخلي في المؤسسة مع باقي الاطراف وعن طريق تعامله.

2 المقابلة:

تم اختيار المقابلة كأداة رئيسية يرجع لطبيعة الدراسة الكيفية التي قمنا بها في ميدان الدراسة، ولأن الدراسة التي قمنا بها دراسة استطلاعية تهدف من خلال أداة المقابلة إلى الحصول على بيانات ومعلومات خصوصا وانها توفر درجة الحرية للمقابل مما يوفر دقة المعلومات المطلوبة، ويمكن شرح مناخ المقابلة الحرة الآتي:

1-2المقابلة الحرة:

تمت المقابلة الحرة في بداية الدراسة بالمؤسسة ميدان البحث، تتم مع رئيس مصلحة الإدارة والمالية والمدقق الداخلي للمؤسسة ومحافظ الحسابات، رئيس قسم المحاسبة، تم طرح أسئلة مفتوحة وعامة وهذا بعد توضيح عنوان البحث وكانت هذه المقابلة تمهيدا لإعداد دليل المقابلة وضبط محاوره، وجدول الموالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (2_1): عناصر المقابلة الحرة

المسؤول	عناصر المقابلة
رئيس مصلحة الادارة والمالية	-إعطاء لمحة عن المؤسسة؛ -الموافقة على إجراءات المقابلة؛ -تم إعطاء عن مختلف المنتوجات التي تنتجها المؤسسة؛ -تم طرح أسئلة مفتوحة عن مختلف وظائف المؤسسة وعن وظيفة التدقيق خصوصا.
المدقق الداخلي	-إعطاء فكرة عامة عن التدقيق الداخلي للمؤسسة؛ -تم طرح اسئلة مفتوحة عن وظيفة التدقيق الداخلي؛ -تم شرح مكانة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛ -إعطاء لمحة عن سير العمل بالمصلحة وعن العلاقة مع المصالح الأخرى.
المدقق الخارجي(محافظ الحسابات)	-إعطاء فكرة عامة عن التدقيق الخارجي؛ -تم طرح أسئلة مفتوحة عن وظيفة محافظ الحسابات؛ -تم شرح مكانة التدقيق الخارجي بالنسبة للمؤسسة؛ -إعطاء لمحة عن سير العمل بالمؤسسة؛ -عرض التقارير وشرحهم.
رئيس قسم المحاسبة والمالية	-إعطاء فكرة عن القوائم المالية؛ - تم شرح تقرير المدقق الخارجي؛ - تم طرح أسئلة مفتوحة عن وظيفة المحاسب المالي.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على فاروق حريزي- مجلة العلوم الاقتصادية جامعة مسيلة 2016م.

-بعد شرح طبيعة الدراسة واسباب اختيار ملبنة سيدي خالد خصوصا وهذا لكونها من المؤسسات القليلة التي تحتوي على قسم مصلحة التدقيق تم طرح أسئلة مفتوحة على كل مسؤول وكانت الموضوعات المطروحة تتعلق بالتعرف على المؤسسة ومنتوجاتها في البداية ثم تم الحديث عن وظيفة التدقيق والتدقيق الداخلي بالمؤسسة حيث تحصلنا على لمحة عن مكانة الوظيفة فالهيكل التنظيمي بالإضافة إلى طبيعة العمل بها.

2-2دليل المقابلة:

يتكون هذا الدليل من عدة اسئلة عامة وفرعية، حيث يحتوي في البداية على تقديم المقابلة ويضم تاريخ المقابلة وساعة والمنصب والمكان وثم تم تقسيم الاستمارة الى ثلاث محاور أساسية تماشيا مع اشكالية البحث المطروحة وذلك فيما يلي:

الشكل (2_4): تصميم دليل المقابلة

دليل المقابلة

الساعة ،من.....إلى.....اليوم....التاريخ: / /2023
المكان.....المنصب.....

تحية طيبة وبعد .... شكرا جزيلا لكم على منحي جزءا من وقتكم من اجل محاورتكم في إطار بحث يتناول دور التدقيق في الكشف والابلاغ عن الغش والاخطاء فالقوائم المالية، وأحيطكم علما ان هذه المقابلة ستدرج ضمن الدراسة الميدانية لهذا البحث وذلك لإتمام انجاز مذكرة تخرج ماستر تخصص محاسبة مالية وجباية معمقة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة ابن خلدون– تيارت–

من فضلكم لنبدأ بالحديث عن وظيفة التدقيق في مؤسستكم؟

ماذا تعني لكم وظيفة التدقيق في مؤسستكم؟

فيما تتمثل أهمية التدقيق الداخلي في مؤسستكم؟

فيما تتمثل أهمية التدقيق الخارجي في مؤسستكم؟

ماهي المنهجية المتبعة من طرفكم في تطبيق مهمة التدقيق ؟

ما هو الهدف الرئيسي من عملية التدقيق الداخلي؟

ما رأيكم في مخاطر التدقيق الرئيسية في مؤسستكم؟

ما رأيكم في التعاون مع المدقق الخارجي؟

ما العلاقة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في مؤسستكم؟

ما العلاقة بين التدقيق والرقابة الداخلية في مؤسستكم؟

ماذا يمكنك ان تقول عن نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم؟

هل تلتزم ادارة مؤسستكم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ؟

2-3 المقابلة نصف موجهة:

الجدول رقم (2_2) المقابلة نصف موجهة

المسؤوول	تاريخومدة المقابلة	ظروف إجراء المقابلة	الاهداف الاساسية
المسؤول (1): مكان العمل: ملبنة سيدي خالد المنصب: مدقق داخلي	-تاريخ المقابلة 2023/03/19 على الساعة 10:00 -مدة المقابلة3ساعات -كتابة الاجوبة بشكل مباشر بعد إذن المقابل	-الاستقبال داخل أوقات العمل -تم شكر المسؤول على قبول المقابلة -تم إعلام المسؤول بطبيعة موضوع البحث وتم شرح الغرض من المقابلة -إتاحة الوقت الكافي للإجابة عن الاسئلة	-واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة -كيف يتم التدقيق في القوائم المالية -منهجية التدقيق في المؤسسة -معايير التدقيق الدولية المتبعة -نظام الرقابة الداخلي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية -مساهمة كل مهام المدقق، معايير الصفات، معايير الاداء، في تفعيل الرقابة الداخلية.
المسؤول (2) مكان العمل: ملبنة سيدي خالد المنصب: رئيس مصلحة الادارة والمالية	-تاريخ المقابلة 2023/03/21 على الساعة 10:00 -مدة المقابلة ساعة واحدة -كتابة الاجوبة بشكل مباشر بعد إذن المقابل		
المسؤول (3) مكان العمل: ملبنة سيدي خالد المنصب: رئيس قسم المالية والمحاسبة	-تاريخ المقابلة 2023/03/21 على الساعة11:00 -مدة المقابلة 3 ساعات -كتابة الاجوبة والمعلومات بشكل مباشر بعد إذن المقابل		
المسؤول (4) مكان العمل: ملبنة سيدي خالد المنصب: محافظ الحسابات	-تاريخ المقابلة 2023/03/21 على الساعة11:00 -مدة المقابلة 3ساعات		

	-كتابة الاجوبة والمعلومات بشكل مباشر بعد إذن المقابل		

المصدر: إعداد الطالبتين بالإعتماد على فاروق حريزي-أثر إستخدام الانترنت على الاتصال الداخلي بين الموارد البشرية في المؤسسة-مجلة العلوم الاقتصادية جامعة مسيلة 2016.

ملاحظة:

تم مقابلة الرئيس قسم المالية والمحاسبة مع محافظ الحسابات في نفس الوقت أثناء أداء محافظ الحسابات لعمله مع رئيس قسم محاسبة والمالية.

تم إجراء المقابلة نصف موجهة مع أربع مسؤولين تم إختيارهم بطريقة قصدية، في مواعيد مختلفة وبحجم ساعي مختلف، حيث كان هذا بعد تصميم دليل المقابلة، تم طرح مجموعة من الاسئلة مقسمة إلى ثلاثة محاور إنطلاقا من الفرضيات المطروحة، وأعطى المسؤولين تصريحاتهم من جهة نظرهم، وكانت إجابتهم كالتالي:

ثالثا: عرض نتائج المقابلات.

1-واقع التدقيق في المؤسسة.

قسما هذا المحور إلى عدة تساؤلات وكانت النتائج كالاتي:

أ-المدقق الداخلي:

اكد المدقق الداخلي على **ضرورة التدقيق الداخلي في المؤسسات بإعتباره وسيلة فحص وتقييم لعمليات المؤسسة من اجل إعطاء نصائح وتوجيهات تفيد المؤسسة** في تحقيق اهدافها، ويقدم تأكيدات للإدارة العامة عن وضعية المؤسسة، كما انه يمس جميع نشاطات المؤسسة بما فيها الادارية، كما اصر دائما على تكرار أنه تابع فقط للمدير العام توضيحيا منه أنه مستقل عن باقي المصالح في المؤسسة وان النقائص الموجودة ترفع في تقريره الى الإدارة وعبر عن نظام الرقابة الداخلية بأنه نظام الذي يتم من خلاله التحكم في سير عمليات المؤسسة ومن بين اهم ركائزه الخطة التنظيمية الملائمة بالإضافة إلى فصل بين مختلف الوظائف كما اكد على ضرورة الاهتمام بتفعيل النظام الرقابي لأنه الوسيلة الملائمة للسيطرة على عمليات المؤسسة المتعددة والتي منها اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية والتلاعبات ومخالفات خصوصا الجوهرية منها على المدقق لداخلي دراسة الرقابة وتحديد

المخاطر المرتبطة بنشاط المؤسسة ولإبراز وظيفة التدقيق الداخلي بدأ حديثه **بأن التدقيق الداخلي أداة من ادوات الرقابة الداخلية** حيث يقوم المدقق بفحص وتقيم اذا كانت العمليات موضع رقابة أم لا ولإختبار دقة الرقابة ايضا اما المهام الحديثة للتدقيق الداخلي فتساعد على معرفة الثغرات في نظام الرقابة الداخلية وتقديم الاستشارات اللازمة لإصلاحها.

ب/ رئيس مصلحة الإدارة والمالية:

–قال ان التدقيق هو "**مقارنة العمليات والانشطة على مستوى المؤسسة بما هو متوفر في الخطة التنظيمية واللوائح والقوانين**" كما قال أنه يشكل **قيمة اضافية للمؤسسة مما يعطي للإدارة العامة التآكيدات على مدى احترام المؤسسة القوانين والاجراءات من اجل تجنب حدوث اخطاء ومخالفات والتحكم في المشاكل المحتملة في الوقت المناسب**، ثم قال أنه يتم تدقيق جميع المصالح والاقسام من اجل تحقيق التوازن بين مختلف المصالح كما اضاف ان على المدقق الداخلي **وضع برنامج تدقيق في نهاية كل سنة** كعملية تنظيمية تقدم الى الإدارة، وتكلم كذلك عن نظام الرقابة الداخلية فقال **ان الرقابة الداخلية هي خط دفاع الرئيسي كحماية المؤسسة واصولها من السرقة والاحتيال او أي تلاعبات** وأكد ايضا ان مؤسسته تقوم بدراسات دورية لنظام الرقابة الداخلية وهذا مرفقا **بتقارير المدقق** الداخلي بالمؤسسة حيث يتلقى بالمدقق الداخلي من حين الى آخر من اجل تزويده بمختلف المعلومات التي تخص العمل خصوصا وانه رئيس مصلحة الإدارة والمالية ويستقبل استبيانات من المدقق الداخلي وعن كيفية تمكن المدقق الداخلي من معرفة اوجه القصور في النظام، قال ان هذا يكون من خلال الفحص والتقييم اللذان يقوم بهما.

ج/ رئيس قسم المالية والمحاسبة.

–قال ان "**التدقيق هو الاداة التي تراقب بها الإدارة العمل في المؤسسة**" وقال كذلك لابد من "**ضرورة إهتمام المؤسسة بوظيفة التدقيق لانها تضمن صحة القوائم المالية**" واكد على "**ان التدقيق وظيفة تستطيع ان تكشف الاخطاء والانحرافات والتعامل معها بفاعلية لتجنيب المؤسسة مشاكل قد تعود بالضرر الكبير عليها**"، ثم اضاف أنه حسب رأيه من أهم المعوقات لعملية التدقيق قد يكون عدم وعي الادارة للدور الكبير الذي يمكن أن يلعبه التدقيق في نجاحات المؤسسة المحققة بالإضافة إلى ضعف التأهيل العلمي وضعف قدرة المدقق على تتبع مسارات العلمية المحاسبية.

د/ محافظ الحسابات.

–انطلاقا من نقطة ان "**التدقيق هو عين الإدارة في الميدان**" فهو يعطيها تأكيدات على ان العمليات تسير نحو تحقيق الاهداف كما اضاف ان **التدقيق الخارجي يستند الى التدقيق الداخلي للمؤسسة** وعمله يساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها من مصداقية وصحة قوائمها المالية كما بدأ في الحديث عن نظام الرقابة الداخلية لدى المؤسسات الاقتصادية في قوله ان نظام الرقابة الداخلية كونه نظام يوفر تأكيدات لإدارة المؤسسة بخصوص خضوع كل

العمليات والانشطة على مستوى المؤسسة للرقابة فالخطة التنظيمية الادارية والنظام المحاسبي المحكم يوفر نوع من الوضوح للمهام والشفافية القوائم المالية المنتجة وهذا يساعد على اداء عمله بكل سهولة وأريحية.

رابعا: تحليل نتائج المقابلة.

1/ النتائج:

اجاب كل مسؤول عن التساؤل حسب نظرتهم للتدقيق وكانت الإجابات متقاربة جدا فيما بينها ومؤكدة لما جاء في النظري من الدراسة حيث أجمعوا كل ضرورة التدقيق في المؤسسة بإعتباره يقدم مصداقية وصحة قوائم المالية لديها وبالتالي يساهم في سير المؤسسة نحو تحقيق أهدافها وبقدرته على اكتشاف الاخطاء والتلاعبات وتقديم التوصيات بالحلول الملائمة، من هنا برزت الضرورة لهذه الوظيفة، كما ركزوا على إلزامية التدقيق الداخلي لأنه يمس جميع مصالح بما فيها الادارية، ومن جانب الصعوبات والمعوقات لعملية التدقيق.

كل اجاب حسب رأيه وفي مجملها كانت توفر شخص وحيد يقوم بالمهمة، بالإضافة إلى ضعف الالمام بالقوانين والانظمة، وفيما يخص نظام الرقابة الداخلية فمنهم من قال أنه عبارة عن وسيلة للتحكم في عمليات المؤسسة ومنهم من قال أنه خط دفاع الذي يحمي أموال المؤسسة من السرقة والاحتيال، وقال أخر أنه مختلف الطرق والاجراءات التي تمكن الإدارة العامة من السيطرة على المؤسسة، وفي حين عبر المسؤول الرابع عن كون نظام الرقابة الداخلية النظام الذي يوفر التأكيدات للمؤسسة حول خضوع مختلف العمليات للرقابة، ولكن كل الإجابات تصب في مفهوم واحد وهو ما تم التطرق له في الفصل النظري حول التدقيق ونظام الرقابة الداخلية.

كما اكد المسؤولين ان الإدارة تولي اهتمام كبير بنظام الرقابة الداخلية من خلال انها تقوم بدراسته وتقييمه لمعرفة مدى كفايته وفعاليته، خصوصا في بعض المصالح المهمة، عبر المسؤولين ان هذا يتم من خلال:

- تحديد المسؤوليات عن طريق فصل الوظائف وتقسيم العمل من اجل حماية اصول المؤسسة.
- الموضح في تحديد الاهداف
- وضع الموظف المناسب في الوظيفة المناسبة
- البحث عن كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية.

اما مساهمة النظام المحاسبي في تقوية نظام الرقابة الداخلي، اوضح المسؤولين هذا من خلال كون النظام المحاسبي يتصف بما يلي:

- الوضوح والتنظيم لمختلف السجلات والوثائق.

توفر بيانات محاسبية دقيقة خصوصا في ظل العمل بالنظام المعلوماتي يسمح بتطبيق الرقابة على العمليات

- ينتج قوائم مالية تتسم بالشفافية.

كما اتفق الجميع ان دراسة نظام الرقابة الداخلية من مهام المدقق الداخلي في المؤسسة، وهو الطرف المخول له موضوع حماية هذا النظام الذي تنشؤه الادارة، وان وسائل الفحص تتمثل في استبانة الموظفين

ولكن أشار المسؤول الثاني أنه يجري لقاءات مع المدقق الداخلي لتزويده بكل المعلومات والمستجدات، وهو ما تم التطرق له في الجانب النظري تحت عنوان فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

تم تحديد أنه من خلال اكتشاف الاخطاء والمخلفات والذي يكون من خلال:

- الفحص والتقييم
- دراسة الرقابة وتحديد الخطر
- تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف
- وهو ما يتوافق مع ما جاء في الجانب النظري.

تكلم المسؤولين على علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية فأكدت معظم الإجابات ان التدقيق الداخلي جزء او أداة من ادوات الرقابة الداخلية، وهو ما ورد في الجانب النظري.

اما بالنسبة لرفع التقارير للإدارة اكد المسؤولين ان هذا ضروري واجباري لكون ان هذه التقارير توضح النقائص كما انها تحمل التوصيات الملائمة وحلول البديلة لعلاج هذه النقائص وباعتبار ان هذه التقارير تمتاز بـــ:

- الموضوعية والخلو من أي تحيز.
- الاستناد الى الادلة من واقع الرقابة.
- امكانية تجنيب المؤسسة للضرر.

اضاف المسؤولين للاجابة عن الصعوبات التي تواجه المدقق الداخلي في مكان عمله.

- وجود مدقق وحيد في المؤسسة
- عدم تعاون الأفراد العاملين في المؤسسة في موضوع ابراز النقائص ومحاولات التضليل
- المفهوم القديم والضيق للتدقيق الداخلي
- عدم وضوح علاقة العمل بين مختلف المصالح
- استمرار ارتكاب الاخطاء المكتشفة

2/ درجة تحقيق الفرضيات:

الجدول(2_3): درجة تحقق الفرضيات

الفرضية	العبارات الدالة	درجة التحقق
الفرضية الفرعية الأولى: التدقيق وظيفة مستقلة لمؤسسة ملبنة سيدي–خالد، له دور فعال في إعطاء معلومات ذات مصداقية يمكن الإعتماد عليها. كانت الإجابات متشابهة ومطابقة لما جاء في النظري	–وجود وعي من قبل المسؤولين لأبعاد التدقيق ومفهومه الحديث –الإجماع على ضرورته بالمؤسسة –توفر قسم عميق للتدقيق في المؤسسة وذلك من خلال تكرار المصطلحات التالية بكثرة"التدقيق، التأكيد، فحص، تقييم، تحديد المخاطر، الحلول، الإستشارات، نصائح، توصيات، تحقيق الأهداف" –بعض العبارات كانت متشابهة جدا –أكد على أن التدقيق نشاط ووسيلة مهمة للمؤسسة تحصل من خلاله على مصداقية المعلومات	قريب جدا
الفرضية الفعلية الثانية: يساعد نظام الرقابة الداخلي على ضمان تدقيق أهداف ملبنة سيدي خالد جاءت الإجابات في مضمونها لما جاء في النظري ولكن تم ظهور إختلاف في بعض النقاط أما في الجزء الثاني من الأسئلة كانت متشابهة إلى حد كبير للنظري	–يساهم نظام الرقابة الداخلية الفعال في التحكم في عمليات المؤسسة وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية –أكد الجميع أن الإدارة تحرص على دراسة وتقييم نظامم الرقابة الداخلية –من أهم ركائز النظام الرقابي "الخطة التنظيمية، الواضحة، النظام المحاسبي الجيد" –وجود علاقة للتدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية –المدقق الداخلي هو الممسؤول عن تقييم نظام الرقابة الداخلية	قريب
الفرضية الفرعية الثالثة يساهم التدقيق الداخلي لمؤسسة ملبنة سيدي خالد في تفعيل نظام الرقابة الداخلية مما يضمن صحة	–التدقيق الداخلي جزء من أجزاء الرقابة الداخلية –فعالية نظام الرقابة الداخلية من فعالية التدقيق الداخلي. –نظام الرقابة داخلي فعال يعني مصداقية المعلومات والبيانات وصحة القوائم المالية	قريبب جدا

القوائم المالية ومصداقية المعلومات والبيانات جاءت كل الإجابات متطابقة ومتشابهة لبعضها مؤكدة دور التدقيق في مصداقيته القوائم المالية وصحتها		

المصدر: إعداد الطالبتين بناءا على معلومات سابقة.

الفرضية الاولى: "تحققت بدرجة قريب جدا"

حيث تم تأكيد ان التدقيق بالمؤسسة وظيفة مستقلة تقدم من خلال الفحص والتقييم معلومات ذات مصداقية يمكن للأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة الاستفادة منها وهو ما يتوافق مع الجانب النظري، كما يقدم للمؤسسة نصائح وتأكيدات وحلول تساعدها على تحقيق أهدافها.

الفرضية الثانية :" تحققت بدرجة قريبة" نظرا لما يلي:

عبر المسؤولين عن نظام الرقابة الداخلية من ناحية المفهوم بعبارات غير متشابهة ولكن مضمونها ينصب الى ما ذكر في الجانب النظري.

- في جانب النظري ذكر على ان النظام الرقابة الداخلية يقوم على عدة ركائز ومقومات، وهو نظام متكامل يمس كل الوظائف والانشطة، ولكن عبر بعض المسؤولين عن قيام المؤسسة بتعزيز النظام لوظائف دون اخرى، وهو ما ينقص من فعالية نظام الرقابة الداخلية المؤسسة.
- في الجانب النظري يتم اكتشاف الغش والخطأ والتحريفات عن طريق نظام رقابي داخلي فعال مما اكد ذلك راي المسؤولين.

الفرضية الثالثة: "تحققت بدرجة قريب جدا"

حيث ظهر التوافق الكبير بين الجانب النظري والجانب الميداني والذي اكد الدور الكبير الذي يلعبه التدقيق في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية، وذلك من خلال ما يلي:

- نظام الرقابة الداخلية ومساهمته في تقليل من الوقوع في الغش والاخطاء والتحريفات الجوهرية
- تقرير المدقق الداخلي والخارجي ومساعدتها في تجنب الوقوع في الغش والخطأ والتحريفات.
- مصداقية وصحة القوائم المالية ومساهمتها في مساعدة المؤسسة لتحقيق اهدافها وازدهارها ونجاحها.

خلاصة الفصل الثاني

خصص هذا الفصل للجانب الميداني من الدراسة وكان الهدف منه محاولة تطبيق ما تم التوصل إليه في الجانب النظري من الدراسة واختبار مدة التوافق في الجانب العلمي من خلال مؤسسة ملبنة سيدي خالد –تيارت– ففي البداية تم تحديد أهم الأسس والقوانين التي تحكم مهمة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية وكذا يتم تحديد الجوانب الاساسية للدراسة من خلال طريقة وادوات جمع المعلومات التي من خلالها تم التوصل للمعطيات وتحليلها وتبويبها، ليتم بعدها عرض وتحليل نتائج المقابلات، ثم اختبار فرضيات الدراسة ويمكن تلخيص أهم النتائج المتوصل إليها في:

- ان وجود التدقيق في مؤسسة ملبنة سيدي خالد–تيارت–يعتبر ضرورة لمصداقية القوائم المالية.
- يعتبر التدقيق الداخلي اهم الادوات الرقابية بالنسبة لمؤسسة سيدي خالد والتي تستعمل لضمان وجود هذا النظام وذلك بتقييمه وتحديد مدى كفاءته.
- ان وجود نظام الرقابة الداخلية فعال في مؤسسة ملبنة سيدي خالد يعتبر ضرورة حتمية لحماية اصولها واموالها وتحقيق الاهداف المسطرة من طرفها.

الخاتمة

الخاتمة:

تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى حماية ممتلكاتها فهي تعطيها أهمية كبيرة وتعمل للحفاظ عليها خاصة مع كبر حجم نشاطاتها وتنوعها، وهو ما يؤدي ذلك إلى ضمان بقاءها وإستمرارها، حتى تقوم المؤسسات بمتابعة لكل أنشطتها ومهامها فلا بد أن تعطي أهمية خاصة لعملية التدقيق، حيث يعتبر هذا الأخير وسيلة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياستها وإجراءاتها وبلوغ الأهداف بفعالية وكفاءة من خلال الكشف على مواطن الإختلال وتحديد نقاط القوة وتنبيه إدارة المؤسسة بما تواجهه من مخاطر والعمل على تصحيح الأخطاء وتجنبها.

وقد حاولنا من خلال هذا الموضوع التعرف على التدقيق وعلى مساهمته في الكشف عن الغش والأخطاء بالقوائم المالية، وذلك عبر الإجابة عن التساؤلات التي تمثل إشكالية البحث، وللإجابة عليها قمنا بتقسيم بحثنا إلى قسمين رئيسيين تطرقنا في الفصل الأول الجانب النظري والذي فيه ماهية التدقيق ومفهوم الغش والخطأ بالإضافة إلى ماهية القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية وكذلك دراسة مسؤولية المدقق في الكشف عن الغش والأخطاء، أما القسم الثاني فخصص للدراسة الميدانية وإسقاطها على ملبنة سيدي خالد –تيارت–.

إختبار الفرضيات:

لقد قامت دراستنا على ثلاثة فرضيات، التي سيتم إختبارها فيما يلي:

الفرضية الأول:

يتمثل دور التدقيق داخل المؤسسة في الفحص وكشف المستندات والدفاتر بأنواعها من أجل استخراج الأخطاء والإنحرافات التي يمكن أن تقع فيها المؤسسة حيث يقوم بعملية التدقيق شخص محايد ومستقل يدعى المدقق، والذي يقوم بوضع على الإنحرافات التي توصلوا إليها مع ذكر الأسباب مستندين بالأدلة ليعطي في الأخير إقتراحات التي تساعدهم في العمل والإمتثال بها، مما يضمن شفافية المعاملات وإعطاء أكثر ثقة في القوائم المالية التي يصرح بها، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية:

تستند عملية التدقيق إلى الأنظمة الرقابية داخل المؤسسة حيث أن المدقق قبل عملية التدقيق يقوم بتقييم نظامه الرقابي ومدى فاعليته حيث إذا تم وجود نظام رقابي فعال ومنظم الذي لا يسمح بتجاوزات وتلاعبات تقع خلال نشاطها العادي فمن خلاله يحكم المدقق مسبقا على المؤسسة من خلال نظامه الرقابي فإذا وجد نظام رقابي سليم تنقص الإنحرافات والأخطاء والعكس صحيح، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة:

يساهم التدقيق في تقييم نشاط المؤسسة وذلك من خلال التأكد من صحة وسلامة المعلومات الواردة في لسجلات وأنها لا تحتوي على أي خطأ أو غش، بالإضافة إلى إكتشاف نقاط القوة والضعف فهي المؤسسة والتي لا يمكنه الإعتماد عليها في بناء قراراته وتحقق أهدافه، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصليه الإثنين توصلنا إلى مجموعة من النتائج مع مجموعة الإقتراحات:

نتائج الدراسة:

- التدقيق يعمل لى تقييم نشاط المؤسسة الاقتصادية من خلال فحص وكشف على مستندات ودفاتير من أجل تجنب حدوث الإنحرافات والأخطاء المتوقعة.
- يعمل التدقيق على إكتشافات نقاط القوة والضعف في المؤسسة وهو ما يساعده في عملية بناء قراراته المستقبلية.
- يعمل التدقيق إلى تطور أنظمة الرقابة الداخلية حيث يعتبر الوسيلة الوحيدة للتأكد من عدم وجود إنحرافات وكذا كشف الأخطاء في الدفاتر المحاسبة والقوائم المالية.
- يعمل التدقيق على حماية أصول المؤسسة.

التوصيات:

بناءا على النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية ومعرفة دور التدقيق في الكشف والإبلاغ عن الغش والأخطاء بالقوائم المالية لدى المؤسسات الاقتصادية بملبنة سيدي خالد –تيارت– نقدم جملة من الإقتراحات والتوصيات التي يمكن الإستفادة منها، ومن أهم الإقتراحات ما يلي:

- ضرورة إستخدام المدقيقين للتكنولوجيا لتسهيل عملية التدقيق
- ضرورة الاهتمام بالتوصيات والإقتراحات المدرجة ضمن التقرير النهائي.
- ضرورة توثيق إجراءات الرقابة الداخلية لإرساء مبادئ الشفافية وللمساعدة على إكتشاف أوجه القصور إن وجدت.
- أخذ بعين الإعتبار التوصيات المدققين الداخليين والإسراع إلى تطبيق الحلول البديلة "المقترحة" من طرفهم.

آفاق الدراسة:

وفي ختام البحث نقترح بعض المواضيع التي يمكن معالجتها مستقبلا إكمال البحث على سبيل المثال ومنها:

- وظيفة التدقيق في الحد من التلاعبات والإنحرافات في المؤسسات.

- دورا التدقيق في تحسين وظائف المؤسسة.
- دور التدقيق في تصحيح الغش والأخطاء في المؤسسات الأخرى التجارية مثلا.
- منح فعالية "نظام الرقابة" الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية.

قـــائمة المصادر والمراجع

المصادر والمراجع:

الكتب باللغة العربية:

1. أحمد حلمي جمعة، مدخل الى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط2، 2016.
2. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفق للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، ط1، الأردن،2015.
3. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الاردن، 2007.
4. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ، مصر، 2007.
5. أمين السيد أحمد لطقي ، ممارسات للمراجعة في ظل المقاييس لمرجعية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2010.
6. امين السيد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعة للنشر والتوزيع، مصر،2004.
7. ايهاب نظمي، أستاذ هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، طبعة الأولى، دار وائل للنشر الأردن، عمان ، 2012.
8. حاج علي، النظام المحاسبي المالي الجديد، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2010.
9. حازم هاشم ألوسي، طريق الى علم مراجعة وتدقيق، طبعة أولى، جامعة مفتوحة، طرابلس.
10. حسين أحمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة ، الجزء الأول، ط 1، دار الثقافة للنشر الإسكندرية، 2009.
11. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف قاضي، مراجعة الحسابات متقدم اطار نظري اجراءات عملية، طبعة أولى، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2009.
12. حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ضل كل المعايير الامريكية والدولية ، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999 .
13. خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الشركة العربية المتحدة التسويق والتوريدات، 2014.
14. خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية "النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، ط4، عمان، 2007.

15. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفيع، الأصول العلمية والعملية لتحقيق الحسابات، دار المستقبل، عمان، 1998.

16. خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي (بين النظرية والتطبيق، وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية)، الطبعة الأولى ، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن.

17. رزق ابو زيد الشحنة تدقيق الحسابات– مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولي، دار وائل للنشر، ط1، 2015.

18. رضوان حلوة ، أسامة الحارس وآخرون ، أسس المحاسبة المالية دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان، الأردن، ط 1 ، 2004.

19. زهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات دار الراسية، ط1، عمان2009.

20. شعيب شنوف، محاسبة للمؤسسة طبقا لمعايير المحاسبية الدولي ifrs /ias، الجزء الأول ،الجزائر ،2008 .

21. عبد الفتاح صحن، محمد السيد سرايا، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2006.

22. علي القباني . نادر شعبان السواح ، لمراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروتي الدار الجامعية، مصر 2006 .

23. غسان المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر(الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، الاردن، 2006.

24. كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، دار الثقافة، الأسكندرية، 2001.

25. محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.

26. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر،2003.

27. محمد التهامي طوهر ، مسعود صديقي – المراجعة وتدقيق الحسابات ، الطبعة الثانية ، ديون المطبوعات الجامعية ، الجزائر2005.

28. مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات، ط1، مكتبة المجتمع العربي، عمان 2014م.

29. ناصر صالح محمد، نظرية المراجعة، منشورات دار الاكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، طرابلس، ليبيا،2011.

30. نواف محمد عباس الرماحي ، مراجعة المعاملات المالية، طبعة الأولى، دار الهناء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009 .

31. هادي رضا الصفار، مبادئ للحاسبة المالية للقياس والاعتراف والافصاح في التقارير المحاسبية، الطبعة الأولى، الجزء الثاني، دار الثقافة، بدون بلد، 2009.

32. هيني قان جريو ننج ترجمة طارق حماد، معايير التقارير مالية الدولية دليل تطبيق، بدون طبعة، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ش.م.م، مصر، 2006 .

الكتب باللغة الأجنبية:

1- Elisabeth Berti Audit interne (Enjeux et pra tiques à l'internation) EyROLLES Edition d'organisation, Paris, 2007 .

المذكرات والرسائل الجامعية:

1- الزعر محمد سامي، التحليل المالى للقوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي مذكرة ماجستير، الأدارة المالية، جامعة قسنطينة،2011.

2- حامدي نوح، القوائم المالية ودورها في اتخاذ القرارات، مذكرة ماستر، تخصص: تدقيق محاسبي ، جامعة بسكرة ، 2012.

3- جمال منصر، مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والأخطاء القوائم المالية و(دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي ، قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة التسيير حمد (خضر)، الوادي الجزائر، 2014- 2015.

4- مروة بوعزة ، مسؤوليات المراجع الخارجي اتجاه الغش في القوائم المالية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، بجامعة قاصدي مرابح، ورقلة، الجزائر، 2014/2013.

5- فتيح بريحة، مدى توافق نظام الرقابة الداخلية في للمؤسسات الجزائري مع منظور لجنة رعاية المؤسسة الأمريكية Coso- دراسة حالة ش.ذ. أبيات كاترينغ ، مذكرة ماستر جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

6- مفيد عبد اللاوي، أليات وطرق تصنيف فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2014.

7- بن عمارة كهينة، المراجعة الخريجية، وسيلة لي تقيم نظام الرقابة الداخلية، أطروحة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسير، جامعة الجزائر 3 ،2013/2012 .

8- فايز زهدي الشلتوتي، مدى دلالة القوائم المالية كأداة لإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة المستخدمي القوائم المالية، رسالة مقدمة بكلية التجارة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير والمحاسبة والتمويل، الجامعة اسلامية بغزة، فلسطين،2005.

9- محمد حامد مجيد السامرائي ، أثر نظام الرقابة على جودة القوائم المالية، دراسة تحليليه على شركات صناعية الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان ، رسالة ماجستير كلية أعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2006.

10- وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2009 – 2010.

11- كبلوتي حمزة ، أثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية (دراسة استبيانية لعينة من للمؤسسات)، رسالة ماجستير ، شعبة علوم التسيير ، كلية علوم اقتصاره و التجارية والتسيير ، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015-2016.

المجلات:

1- هدى خليل الحسيني، مسؤولية مراقب الحسابات، ديوان الرقابة المالية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية والجامعية، ع28، 2011.

2- فاروق حريزي-أثر إستخدام الانترنت على الاتصال الداخلي بين الموارد البشرية في المؤسسة-مجلة العلوم الاقتصادية جامعة مسيلة 2016.

الجريدة الرسمية والقوانين:

المادة 75 من قانون 10-01 مؤرخ 29 جوان 2010،الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية(العدد: 42) صادرة بتاريخ 11 جويلية،

المادة 61 من قانون 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية(العدد: 42، صادرة بتاريخ 11 جويلية،

المادة 22 من القانون 01/10، الجربدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، المؤرخ2010/06/29 المتعلق تمهين الخبير المحاسبي ومحافظة الحسابات.

عمورة عمار، شرح القانون الجزائري، الدار المعرفة، الجزائر، 2016.

المداخلات:

1. أحمد مخلوف ، مداخلة بعنوان ، دور معايير الا بلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة محاسبية مشتركة، ملتقى دولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل معاير محاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة ،13-15 أكتوبر 2009 .

2. الاتحاد الدولي للمحاسبين ، مسؤوليات المراجع تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية، المعيار الدولي 240،الفقرة "أ.

3. لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي ، الرقابة الداخلية – إطار متكامل – ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين، السعودية ، 2009.

الملاحق

الملحق رقم 1

ملبنـة سيدي خالد المنطقة الصناعيـة زعرورة –تيـارت

S.P.A LAITERIE SIDI KHALED FILIALE-GIPLAIT

CAPITAL SOCIAL: 666.660.000.00 DA

TEL: 046.22.80.75 / FAX: 046.22.80.76

EMAIL: giplaitlsk_dgtiaret14@yahoo.com

cellule d'audit interne Tiaret, le 29.12.2021

Réf: **002/**R.A/A.I/2021

A
Monsieur
LE DIRECTEUR GENERAL

Objet: Programme d'audit Exercice 2022

Nous venons par le présente, mettre à la disposition du conseil d'administration de la laiterie Sidi Khaled-Tiaret le programme d'audit de l'exercice 2022 pour approbation. Ce programme comprend trois volets :

1. Elaboration et actualisation des procédures de gestion
2. Etablissement des fiches de poste de chaque employé en collaboration avec le S/DAG et les autres sous-directions
3. Audit des fonctions

Par ailleurs, nous serons appelés et même programmé au cours de l'exercice 2022 de réaliser d'autres audit et des contrôle inopinés aux niveaux des fonctions.

En dernier, nous traçons dans le tableau ci-après les opérations d'audit, leurs périodesainsi que les structures concernées.

TABLEAU DU PROGRAMME D'AUDIT EXERCICE 2022

Opération	Période prévue d'intervention	Observation
Actualisation des procédures	Du 01.01.2022 au 31.08.2022	Il s'agit de manuel de procédures de gestion de : - Des stocks - G.R.H
Elaboration de fiche de poste	Mois de janvier 2022	l'ensemble des fonctions
AUDIT DES FONCTIONS		
Les achats	Mois de février 2022	Sous-direction des approvisionnements et commissions d'achat
Les investissements	Mois de mars 2022	Sous-direction des finances et comptabilité
La levée des réservés du commissaire aux comptes	Mois d'avril 2022	L'ensembles des structures
Gestion du Parc roulant	Mois de mai 2022	Sous-direction distribution
Gestion de la maintenance	Mois de juin 2022	Sous-direction distribution maintenance
L'inventaire physique 2021	Mois de juillet 2022	Sous-direction des finances et comptabilité
Les créances	Mois de septembre 2022	Sous-direction des finances et comptabilité
Personnel et la paie	Mois d'octobre 2022	Sous-direction administration général
Gestion des stocks	Mois de novembre 2022	Sous-direction des approvisionnements
Le système intranet de la gestion des ventes	Mois de décembre	Sous-direction distribution et contrôle de gestion

الملحق رقم 2

I.

La cellule d'audit a le plaisir de présenter son rapport annuel au Conseil d'administration pour examen. Ce rapport a pour objet de récapituler l'essentiel des activités menées par l'auditeur interne et des opinions formulées par celui-ci au cours de la période allant du 1er janvier 2022 au 31 décembre 2022.

Les conclusions de ces audits n'ont pas pour but de souligner les éléments du système de contrôle interne, mais plutôt d'attirer l'attention de la Direction générale sur les éventuelles faiblesses en la matière.

La cellule d'audit se compose d'un seul auditeur interne, du point de vue organisationnel, l'audit interne est indépendante des processus et des fonctions sur lesquels ont porté ses travaux pendant la période couverte dans le présent rapport. Conformément au principe de bonne gouvernance, et en vue de favoriser l'indépendance de la fonction d'audit interne,

L'Auditeur interne remet systématiquement des exemplaires des rapports d'audit interne au directeur général de la laiterie et commissaire aux compte.

II.CHAMP D'ACTIVITES D'AUDIT INTERNE

Les travaux d'audit ont été axés principalement sur l'élaboration des procédures de gestions résumé ci-après vue l'absence des procédures formalisées.

1. Gestion des stocks
2. Gestion parc roulant
3. Gestion des ressources humaines

En parallèle, cinq audits interne ont été menées au cours de la période considérée, cités ci-après:

1. Audit de la consommation du carburant
2. Audit de la gestion du parc automobile
3. Audit des causes des pannes répétitives
4. Assainissement des créances douteuses
5. Audit des salaires
6. Audit des achats

A. AUDIT SUR LA CONSOMMATION DU CARBURANT

L'unité de l'audit interne a procédé à un examen de la consommation du carburant durant l'exercice 2021. Les principaux objectifs de l'audit étaient

- Le contrôle de la procédure de gestion des cartes à puces
- D'évaluerla consommation moyenne du carburant par véhicule,

La gestion de la consommation des carburant est assuré par la direction commercial suite à un état de chargement des cartes à puces dont il mentionne le numéro de la carte, destination, ordre de mission et le montant attribuéremis à la Sous-Direction de contrôle de gestion qui affecte ces montants aux carte à puces approprié à l'aide de logiciel de gestion du carburant de Naftal.

Lors de notre contrôle nous avons constaté ce qui suit :

1. Utilisation une carte à puces pour plusieurs véhicules
2. Le système de contrôle instauré par la laiterie est insuffisant
3. Chargement du super sans plomb alors que la filiale ne dispose pas de véhicule qui utilise ce type de carburant.
4. Utilisation quelques cartes à puces à d'autre fin tels que l'achat de l'huile

Les recommandations adressées à la direction sont actuellement mises en œuvre, afin de renforcer le contrôle et la normalisation de consommation du carburant.

B. AUDIT SUR LA GESTION DU PARC AUTOMOBILE

L’auditeur interne a procédé à un audit de la gestion du parc automobile durant le mois de juin 2022.Cet audit a porté sur la gestion du parc automobile. Les objectifs de l'audit étaient i) d'évaluer les politiques et procédures gestion ;

ii) d’évaluer les coûts de réparation véhicule ;

leconstat relevé lors de l’audit de la gestion du parc automobile se resume en :

- Absence d’une procédure de gestion du parc automobile
- Absence de documentation de suivi de réparation
- Absence de suivi du chef de parc
- la saleté de l’atelier mécanique et désorganisation total avec des outils de travail éparpillé sur le sol et les tables
- Les pièces de rechanges remplacé sont jetées ou mit dans un hangar alors qu’il y’a au sein de l’atelier des rayonnages approprié

La cellule d’audit souhaite de la direction général la mise en œuvre des recommandations citées dans le rapport d’audit.

C. AUDIT SUR LES CAUSES DES PANNES REPETITIVES DES EQUIPEMENTS

L’audit des causes des pannes répétitives des équipements était de faire un diagnostic de l’état actuel des équipements de production et de maintenance. Réalisé une analyse des résultats obtenus de ce diagnostic pour engager des actions amélioratrices visant l’augmentation de la performance du service maintenance.

Notre audit s’est déroulé en deux étapes :

- Effectué un constat des pannes à l’aide des questions aux services technique en occurrence la sous-direction fabrication et la sous-direction Maintenance.
- Proposés des solutions qui devraient être mises en places pour garantir une meilleure gestion des pannes

Les pannes recensées au cours de notre vérification dans la majorité des ateliers à savoir :

1. Reconstitution

2. Recombinaison
3. N.E.P (CIP)
4. Patte fraiche
5. La conditionneuse Galdi
6. Atelier Yaourt
7. Atelier beurre
8. Atelier de conditionnement du lait
9. Tunnel de froid
10. Station d'épuration
11. Le système de froid

A partir du questionnaire établi par nos soins nous avons constaté les remarques suivantes

- Les décisions d'affectation des agents de la sous-direction maintenance ne sont pas clarifier
- Le système maintenance appliqué est une maintenance corrective et non préventive,
- Absence d'une concordance entre les services techniques
- Certaines techniques de maintenance ne sont pas appliquées tels que :
  - Manque de préparation des travaux de maintenance.
  - Manque de rapports d'intervention ;
  - Absence de notification du déroulement du diagnostic
  - Absence d'un historique des travaux sur les équipements
  - Absence d'un pilote de machine (conducteur de machine)

- Installation d'une cuve de 800 L placé en hauteur sans être utilisé apparemment installée sans étude technique

- Arrêt de l'atelier NEP (CIP) depuis février 2021, En parallèle, le service maintenance a adapté un nouveau système de nettoyage pour minimiser les pertes brutes des produits chimiques de nettoyage.

Des recommandations ont été adressées à la direction en attendant leurs mises en œuvre.

D. AUDIT SUR DES CREANCES DOUTEUSES

L'unité de l'audit interne a procédé à un examen et vérification l'origine des créances douteuses tels présentées par la direction des finances dans les états des créances des rapports trimestriels, semestriels et annuel.
Le contrôle des créances nous a permis de les classer en deux types:

1. **Créances commerciales:** d'un montant de un million sept cent trente-six mille trois cent trente-quatre dinars et 83 Cts (1 736 334,83 DA)

Origine	Code	Client	Montant (DA)
Créance de vente	3037	EMRG 1ère RM Ain Ouassara	13122,16
	4001	BMPG Tiaret	702 318,46
	4007	2e URS Tiaret	295 522,77
	C1451	167e détachement 22e CAMP	516 652,11
	C3004	MAA 4e RM Ouargla	124 122,91
	3028	BPM AIN TARIK 2ème RM	52 474,51
	5072	27ème BTM MENDES 2ème RM	22 017,96
	7073	178 CIA O/1 REMKA 2ème RM	10 103,95
		T O T A L	1 736 334,83

2. **Créances des primes d'intégrationnon allouées:** d'un montant de neuf millions soixante mille dsept cent cinquante-quatre dinars et 92 DA).

Origine	Code	Client	Montant (DA)
Créance de prime d'intégration		ONIL ALGER	8 587 380,00
		DSA TIARET	473 374,92
		T O T A L G E N E R A L	9 060 754,92

La lecture des grands livres comptables durant la périodes 2001 à 2021 nous a permis de découvrir

1. Absence de support informatique au-delà de l'exercice 2001

2. La constatation comptable des ventes est faite mensuellement et non par facture Durant les exercices 2001 et 2002 cela ne nous a pas permis de détecter les factures non réglées.

3. Le pointage des grands livres a révélé que la majorité des créances constaté date des années 2000-2001 et 2002.

4. Des montants assez importants ont été transféré soit en débit ou en crédit par une simple opération divers (O.D) aux cours des exercices 2001,2002 et 2003. L'absence de factures ou la pièce comptable nous n'a pas permis de vérifier l'égalité de cette opération.

5. Les créances constatées sont dues à une différence de paiement entre le chèque encaissé et la facture mensuelle durant la période allons de l'année 2010 à 2015.

6. La créance de BPM AIN TARIK 2ème RM date de l'exercice 2011 de la facture N° 4144 du 05.04.2011

7. La créance D'ONIL date de l'année 2015 elle le résultat de non-paiement de trois (03) mois ainsi que la différence entre la facturation de la filiale de la prime d'intégration et le montant réglé ou octroyé.

   Celle de DSA de Tiaret date du 1er trimestre 2018, elle est née sur une différence entre la facturation de la filiale de la prime d'intégration et le montant réglé.

   Selon le procès-verbal de réunion tenue le 24.07.2018 entre la laiterie Sidi Khaled et ONIL au siège de cette dernière pour l'examen des retenues effectuées sur les différentes primes de la laiterie SIDI KHALED
   pour les exercices 2009 à 2015, l'ONIL a régularisé une partie de la créance l'autre partie elle a déclaré qu'aucune régularisation des primes n'est prévue et aucune réclamation de la part de la laiterie.

De ces constats Le montant total de ces créances douteuses représente 0,71% du chiffre d'affaire de l'exercice 2022. Ces créances citées ci-dessus sont pas

explicables à cause de l'absence de support informatique au-delà de l'année 2001 ainsi que de pièces comptables.

E. AUDIT DES SALAIRES

Le but de l'audit des salaires était le suivi et contrôle du processus de l'établissement de la paie. Le processus des salaires est régi par un convention collective signé par la direction générale et le partenaire sociale. Réalisée par un logiciel **D.L.G paie**sous la résponsabilité de la sous-direction de l'administration général, la gestion des salaires est attribuée à un chef de service paie.

Le calcul des salaires se fait en deux étapes

- **Calcul mensuel de la paie -par employé :**

- Calcul du nombre de jour de travail
- Calcul du nombre de jours d'absence
- Calcul de la prime du poste, primes de panier et autres primes
- Calcul des indemnités
- Sécurité sociale 9%
- Calcul de l'IRG
- Calcul et gestion des retenues
- Avances sur salaires

- **Calcul mensuel de la paie -par employeur :**

Calcul des charges patronales, Il s'agit de sommes réglées à la CNAS et qui sont calculé par l'application d'un pourcentage de 26% du salaire de poste.

Le contrôle des procédures de l'établissement des salaires nous a conduit de détecter quelques anomalies que la direction les a corrigées selon les recommandations formulées.

F. AUDIT DES ACHATS

Cette audit a été élaborer selon les orientations du commissaire aux comptes

La démarche adoptée lors de l'audit est de vérifier Les achats réalisés par apport à la procédure de passation des marchés adopté par le conseil d'administration. Cette démarche est divisée en deux étapes :

- Le contrôle des achats réalisé selon des appels d'offre ou consultation (l'ensemble des dossiers) des exercice 2021, 2022,
- La vérification des autres achats courants de l'exercice 2022.

L'audit des achats passés par des avis d'appels d'offres ou consultation au cours des exercices 2021,2022, a décelé quelques remarques que la direction générale les a corrigées.

Concernant les achats courants ceux qui ne sont pas concernés par un avis d'appel ou consultation, le contrôle et la vérification des échantillons qui nous ont été remis nous ont permis de constaté que ces achats ont été exécutés selon la procédure de passation des marchés (factures pro-forma et tableau comparatif).