جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

الموضوع

دور الرقابة الداخلية في تعزيز اكتشاف أخطاء عند تدقيق البيانات المالية
–دراسة حالة مؤسسة باتيميتال هياكل الغرب بولاية عين الدفلى–

مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالبين

– سعيد خالد

– بن أحمد مصطفى زهير

اشراف الأستاذ

–أ. زحوفي نور الدين

أعضاء اللجنة المناقشة

- **د/ بلحمدي سيد علي (أستاذ محاضر – جامعة الجيلالي بونعامة) ..... رئيسا**
- **أ/ زحوفي نور الدين (أستاذ محاضر–جامعة الجيلالي بونعامة) ... مشرفا ومقررا**
- **د/ شويرب جلول (أستاذ محاضر – جامعة الجيلالي بونعامة) ..... ممتحنا**

السنة الجامعية: 2019/2018

شـكـر

الحمد لله الذي أعاننا ووفقنا

أتقدم بالشكر إلى الأستاذ المشرف زحوفي نور الدين

الذي كان لنا نعم الموجه

أتقدم بالشكر إلى كل عمال مؤسسة باتيميتال بعين الدفلى وخصوصا

طبيب بوبكر وكذلك إلى الذين لم يبخلوا علينا بمعلوماتهم القيمة أتقدم

بالشكر إلى كل أساتذة كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير دون استثناء.

إهداء

أهدي هذا العمل الى والدي

وإلى جميع الأخوة

وإلى كافة الأهل والأقارب

وإلى جميع الأصدقاء الذين عرفناهم خلال المشوار الدراسي

إلى كافة طلبة ماستر 2 تخصص مالية ومحاسبة

﴿خالد﴾

إهداء

أهدي هذا العمل الى والدي

وإلى جميع الأخوة

وإلى كافة الأهل والأقارب

وإلى جميع الأصدقاء الذين عرفناهم خلال المشوار الدراسي

إلى كافة طلبة ماستر 2 تخصص مالية ومحاسبة

﴿زهير﴾

ملخص

إن الرقابة الداخلية تعد من الوظائف الأساسية في المؤسسة التي تعتمد عليها الادارة العليا ومختلف المصالح والاقسام كمصدر للمعلومات والبيانات التي تتميز بالمصداقية والجودة، وهنا يمكن القول أن الدراسة تهدف إلى معرفة دور الرقابة الداخلية في الحد من الأخطاء والانحرافات باعتبار أن تسيير العملية لرقابة الداخلية نقوم به الإدارة العليا، وذلك بشكل دائم لاعتباره أساس أعمال المؤسسة وهو نقطة البداية لأي نشاط في المؤسسة ويتضح دور الرقابة الداخلية في إضافة المصداقية للمعلومات والبيانات التي تقوم على أساسها عملية تسيير المؤسسة، حيث تحتل الرقابة أهمية كبيرة على المستوى الداخلي إذ يتم من خلالها تقييم مختلف الأساليب الرقابية التي تمارسها المؤسسة في تسيير وظائفها خلصت الدراسة إلى أن الرقابة الداخلية تساعد في خلق الثقة بين مصالح المؤسسة وإدارة العليا باعتبار أن الرقابة هي المرجع الأساسي للمعلومات والبيانات الدقيقة لتسيير المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية، البيانات المالية، انحرافات، تدقيق

Abstract

The internal control is one of the most important and significant function of any institustion, on which, each department deperds on it as a credible sanrce of information our stady ains to distignish the role of the internal control in decrea sing in stabes.

Keeping in minds, that the major administration is the one who manage the operation of the internal control and its the starting point of any institution, the role of the internal control is addiny credibility to the data on which the function of institution is bansed besides

The internal control has a hye inportance in evaluating differents control methods used by institutions.

All in all our standy concluded that the internal peevention helps in creating and developing a strony relation slip bitween sintitutions and the major administration becausen this later is the basic sinrce of data that manage institutions

Keywords: internal control, financial statements, deviations, audit

فهـرس المحتويات

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
شكر	I
إهداء	II
ملخص	III
فهرس المحتويات	IV
قائمة الاشكال والجداول	V
مقدمة	أ–ت
الفصل الأول: الاطار النظري للرقابة الداخلية للبيانات المالية في المؤسسة الاقتصادية	
تمهيد	2
المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية والبيانات المالية في المؤسسة الاقتصادية	3
المطلب الأول: مفهوم الرقابة في المؤسسة	3
المطلب الثاني: أنواع وأهداف وإجراءات نظام الرقابة الداخلية	3
المطلب الثالث: ماهية البيانات المالية	9
المبحث الثاني: نظم التدقيق الخارجي في المؤسسة الاقتصادية	12
المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي	12
المطلب الثاني: صيغة الأخطاء الجوهرية في نظم التدقيق	14
المبحث الثالث: تحليل ومناقشة الدراسات السابقة	23
المطلب الأول: الدراسات السابقة	23
المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف	25
خلاصة الفصل	29

فهرس المحتويات

الفصل الثاني واقع الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في مؤسسة باتيميتال	
تمهيد	31
المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة باتيميتال (مكان التربص)	23
المطلب الأول: تعريف المؤسسة المستقبلة	23
المطلب الثاني: تقديم المؤسسة المستقبلة (المحاسبة والمالية)	38
المبحث الثاني: مراحل الرقابة الداخلية مع تحليل وتفسير النتائج	41
المطلب الأول: تقرير الرقابة الداخلية في المؤسسة	41
المطلب الثاني: مناقشة وتفسير النتائج	45
الخلاصة	48
الخاتمة	50
قائمة المراجع	53

قائمة الجداول والاشكال

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	جدول يبين الدراسات السابقة	25

قائمة الاشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	**هيكل إجراءات نظام الرقابة الداخلية**	**8**
02	**هيكل التنظيمي للإدارة العامة**	**35**
03	**هيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة والمالية**	**37**

مقدمة

1- توطئة

تعد الرقابة الداخلية في مفهومها العام أداة لتبصير ادارة المؤسسة عن مدى اتساق في تنفيذ برامجها واهدافها وفقا لصلاحيات المخولة وهي تعني في هذا المجال مصادر تمويل المؤسسة وكيفية تشغيلها وقياسها ولذلك فان الرقابة الداخلية تلعب دورا مهما في منع واكتشاف الاخطاء وحماية اصول المؤسسة، فهي تعطي المؤشرات الاستدلالية للمؤسسة عن سير عملها وتكون وسيلة لكشف الانحرافات حيث لها تأثير فعال في عامل الثقة وخاصة في الهيكل التنظيمي الامر الذي تترتب عليه اثار في الحد في نشاط المؤسسة الابداعي واخذ مكانتها بين المؤسسات العاملة في ذات النشاط.

كما ان مهنة التدقيق تلعب دورا كبير وهاما في رقي ونمو الوحدات الاقتصادية حيث ان اصحاب الشركات واداراتها وطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية يتوقعون من المدقق اكتشاف الاخطاء والغش التصرفات الغير قانونية التي تؤثر على المركز المالي ونتائج الاعمال ومنع صدور القوائم المالية المضللة حيث يعتبر المحقق مسؤولا عن اكتشاف معظم حالات الغش والافصاح عنها.

2-اشكالية الدراسة

بناء على ما سبق يمكن طرح اشكالية الدراسة في السؤال الموالي:

ما مدى اهمية الرقابة الداخلية في تعزيز واكتشاف الاخطاء الجوهرية عند تدقيق البيانات المالية في مؤسسة باتيميتال هياكل الغرب؟

3- الاسئلة الفرعية

بغرض احاطة بجوانب الموضوع ومعالجة الاشكالية ثم صياغة الاسئلة التالية:

- هل للمؤسسة آليات متبعة في نظام الرقابة الداخلية؟
- ما هي مراحل عملية الرقابة المتبعة داخل المؤسسة؟
- ما هي اجراءات المتبعة عند وجود انحرافات؟

4-فرضيات الدراسة

بهدف الاجابة على الاشكالية والاسئلة الفرعية اعتمدنا على الفرضيات الاتية:

- تعتمد المؤسسة آليات في نظام الرقابة الداخلية؛
- تتبع المؤسسة مجموعة من المراحل في نظام الرقابة الداخلية؛
- تتبع المؤسسةمجموعةمن الاجراءات من اجل تصحيح الانحرافات.

5-أهمية الدراسة

تبرز اهمية الدراسة في كونها تركز على الموضوع ذو اهمية الا وهو دور الرقابة الداخلية في تعزيز اكتشاف الاخطاء الجوهرية عند تدقيق البيانات المالية.

حيث تظهر اهمية هذه الدراسة انها تبحث في مدى فاعلية استخدام المؤسسة لنظام الرقابة الداخلية واكتشافه الاخطاء وتصحيح الانحرافات.

6-اهداف الدراسة

من بين الاهداف التي تسعى هذه الدراسة الى تحقيقها:

- ابراز الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية كمرحلة ثانية في مهمة محافظ الحسابات في الكشف عن الاخطاء والتلاعبات في المؤسسة؛
- توضيح اهمية الرقابة الداخلية في دعم مهنة المراجع الخارجي من اجل تحقيق نتائج جيدة؛
- تخفيض مستوى خطر الرقابة الداخلية الى مستوى مقبول.

7-أسباب ودوافع اختيار الموضوع

هناك نوعين من الاسباب هما:

1.7 الأسباب الموضوعية

- يندرج موضوع البحث ضمن مجال التخصص؛
- يعتبر البحث في هذا الميدان من بين مواضيع المناقشات الساخنة التي تطرح حاليا على المستوى المحلي والدولي.

2.7 أسباب ذاتية

- الرغبة في الاطلاع على الموضوع ومواصلة البحث وعمل في هذا المجال؛
- الميول الشخصي للإلمام بجوانب الموضوع وزيادة المعرفة.

8-حدود الدراسة

1.8 حدود موضوعية

بهدف معالجة الاشكالية المقترحة والوصول الى اهداف الدراسة اعتمدنا في تحليل موضوع دور الرقابة الداخلية في تعزيز اكتشاف الاخطاء الجوهرية عند تدقيق البيانات المالية وذلك بدراسة الموضوع على مستوى المؤسسة.

2.8 حدود زمنية

امتدت هذه الدراسة من 20 ديسمبر 2018 إلى غاية 14 أفريل 2019

3.8 حدود مكانية

اقتصرت هذه الدراسة على شركة باتيميتال لهياكل الغرب الواقعة بولاية عين الدفلى.

9- منهج الدراسة

يعتبر المنهج مختلف الخطوات المعتمدة من قبل الباحث في أعدادا البحث وذلك للوصول إلى النتائج والأهداف الموضوعة والاجابة على اشكالية الدراسة واثبات أو نفي صحة الفرضيات استخدمنا المنهج الوصفي في تتبع وتفحص مراحل الرقابة مع الاعتماد على أسلوب التحليلي.

10- أدوات الدراسة

- اعتماد في هذه الدراسة على دراسة حالة لشرطة باتيميتال هياكل الغرب؛
- إجراء مقابلة شخصية مع الاستاذ المؤطر في الشركة.

11-صعوبات الدراسة

- كثرة الإضرابات؛
- صعوبة الحصول على معلومات الموثقة من طرف الشركة.

12-هيكل الدراسة

تم تقسيم الدراسة الى فصلين فصل الاول يكون في الاطار نظري لدور الرقابة الداخلية في تعزيز إكتشاف الأخطاء الجوهرية عند تدقيق البيانات المالية حيث تضمن ثلاثة مباحث الأول تحت عنوان ماهية الرقابة الداخلية والبيانات المالية في المؤسسة الاقتصادية وكان المبحث الثالث عبارة عن دراسات سابقة في حين أن الفصل الثاني يعبر عن دور الرقابة الداخلية في اكتشاف الاخطاء الجوهرية الذي يشمل اطار عام حول المؤسسة محل التربص.

الفصل الأول

الاطار النظري للرقابة الداخلية للبيانات المالية في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد

أدى التطور العلمي والتكنولوجي الذي صاحب هذا العصر إلى زيادة عدد الوحدات الاقتصادية وتعددها وزيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها بالإضافة إلى تعقد المشاكل الادارية ووقوع الأخطاء الناتجة عن تنوع نشاطاتها وزيادة حجم أعماها وهو ما زاد فجوة الخطر التي تهددها وبالتالي ظهرت الحاجة لتوفير الرقابة غلى كل ذلك.

تعتبر الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسة في مواجهة المخاطر والحد منها حيث أن وضع نظام رقابة الداخلية يمتاز بالكفاءة والفعالية ويتم تطبيقها من طرف الأفراد والادارة ويشكل حماية من المخاطر التي تواجهها.

كما يعتبر التدقيق الخارجي عملية انتقادية للقوائم المالية من خلال فحص القوائم النهائية لترجمة الوضعية المالية الحقيقية للحسابات مع تأكيد مصداقية وشرعية المعلومات وضمان خلوها من الأخطاء الجوهرية التي يكون لها تأثير كبير على قرارات متعاملين مع المؤسسة.

سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى الإطار المفاهيمي والنظري لدور الرقابة الداخلية في تعزيز إكتشاف الأخطاء الجوهرية عند تدقيق البيانات المالية حيث خصصنا ثلاثة مباحث، فسنتناول في المبحث الأول إلى ماهية الرقابة الداخلية والبيانات المالية في المؤسسة الاقتصادية، وفي المبحث الثاني نظم التدقيق الخارجي في المؤسسة الاقتصادية أما المبحث الثالث تحليل ومناقشة الدراسات السابقة.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية والبيانات المالية في المؤسسة الاقتصادية

نتناول في هذا المبحث مفهوم وأهداف كل من الرقابة الداخلية والبيانات المالية في المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة في المؤسسة

من أهم التعاريف الحديثة والمعاصرة لنظام الرقابة الداخلية ما صدر عن المعاهد والمنظمات والهيئات الدولية المتخصصة في هذا الميدان، حيث تعرفها لجنة التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبة القانونية AICOA على أنها تتمثل في تلك الخطة التنظيمية والأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المؤسسة، بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبة والتأكد من دقتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية ويشجع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية.[1]

كما عرفتها لجنة حماية المنظمات COSO على أنها: "عملية وضعت من قبل مجلس إدارة المؤسسة وموظفين آخرين من التأمين وتوفير الحماية الكافية والتأكد من إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها والمتمثلة في:

- كفاءة العمليات التشغيلية؛
- الموثوقية في التقارير المالية؛
- الالتزام بتطبيق القوانين والتنظيمات.[2]

عرفها المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين على أنها: الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من اجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال، والابقاء على المحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة.[3]

من خلال التعاريف السابقة يمكن تقديم تعريف شامل للرقابة الداخلية على أنها الرقابة الداخلية عبارة عن نظام محدد من طرف الإدارة المؤسسة يشمل مجموعة من السياسات والإجراءات التي تضمن تحقيق أهدافها بدرجة من الانتظام والكفاءة والحفاظ على أصولها.

المطلب الثاني: أنواع وأهداف وإجراءات نظام الرقابة الداخلية

تتمثل أنواع وأهداف الرقابة الداخلية فيما يلي:

1-أنواع الرقابة الداخلية

نتيجة اختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى الرقابة الداخلية تقسم هذه الأخيرة إلى ثلاث أنواع تتمثل في:

1-1-الرقابة الإدارية: يهدف هذا النوع من الرقابة إلى تحقيق أكبر كفاءة ف بالعمل وضمان تنفيذ السياسات الإدارية المرسومة ويتضمن هذا النوع من الأساليب الرقابية السياسات الإدارية والخطط التنظيمية والسجلات، والتي

---

[1] برابح بلال، **تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، شعبة علوم التسيير، كلية علوم اقتصادية التجارة والتسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر 2015/2014، ص ص: 4-5.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[3]-Birien.R et Senecal.J, Contrôle interne et vrfication édition preportaine INC, Canada1984, p 36.

تتعلق جميعها باتخاذ القرارات المتعقلة بالتصريح بتنفيذ العمليات المالية، ومن الوسائل المستخدمة في تحديد الرقابة الإدارية ما يلي:

- دراسة الوقت والحركة وذلك لغرض تحديد المعياري لإتمام عملية معينة؛
- تقارير الأداء، والرقابة عن طريق الموازنات التخطيطية.

1-2-الرقابة المحاسبية: تهدف إلى حماية الأصول وضمان دقة البيانات والمعلومات المحاسبية المسجلة بالدفاتر لغرض تزويد المراجع معقولة التأكيد بانه قد تم تنفيذ العمليات المالية وفقا للسياسة العامة للمؤسسة أو بناءا على تعليمات خاصة.

1-3-الضبط الداخلي: هو خطة تنظيمية تشمل كل الوسائل والإجراءات التي تهتم أساسا بتقرير الكفاية في حماية أصول وممتلكات المشروع، وذلك للمحافظة عليه من السرقة الاختلاس والضياع من أجل ضمان حسن سير الأعمال.[1]

- احترام السياسات والمخططات والإجراءات والقوانين والتنظيميات؛
- الاستعمال الاقتصادي والفعال للموارد؛
- تنفيذ الأهداف والأغراض الممنوحة لكل نشاط أو برنامج.

إن هذا التعريف في الحقيقة هو ترجمة للتعريف المقدم من قبل معهد الدولي للمراجعة 1988م INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS IID، وعرفها معهد الخبراء المحاسبين الأمريكيين (A.I.C.P.A) سنة 1984م، بأن الرقابة الداخلية تشمل خطط التنظيم وكل الأساليب والطرق والإجراءات المنبثقة داخل المؤسسة قصد المحافظة على أصولها ضمان دقة وسلامة المعلومات المحاسبية، التفعيل والنجاعة العملياتية واحترام السياسات المسطرة من طرف الإدارة العليا للمؤسسة. [2]

من هنا يمكن تعريف الرقابة الداخلية على أنها "الخطة التنظيمية والإجراءات والوسائل المتبعة من قبل إدارة المؤسسة للمحافظة على أصول المؤسسة والتأكد من صحة البيانات المحاسبية وزيادة الكفاءة الإنتاجية وزيادة الالتزام بالسياسات المحاسبية".

2-أهداف الرقابة الداخلية

تتمثل أهداف الرقابة الداخلية فيما يلي:

- حماية أصول المؤسسة من أي تلاعب أو اختلاس أو سوء استخدام؛
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر لإمكان تحديد درجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أي قرارات أو رسم أي خطط للمستقبل؛

---

[1] فيروز أوكسيل، **دور نظام الرقابة الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في علوم تجارية، كلية علوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2014/2013، ص: 8.

[2] المرجع نفسه، ص: 9.

- المحافظة على مستوى الأداء الجاري، واكتشاف أية انحرافات من هذا المستوى؛
- الكشف عن أي اتجاهات للتغيير المفاجئ في سير العمل أو في مستوى الأداء بما يعكس على التكاليف؛
- الرقابة على استخدام الموارد المتاحة؛
- زيادة الكفاية الانتاجية للمؤسسة؛
- وضع نظام للسلطات والمسؤوليات وتحديد الاختصاصات؛
- حسن اختيار الأفراد للوظائف الذين يشغلونها؛
- التدريب والعلاقات الإنسانية؛
- تحديد إجراءات التنفيذية واللوائح وتعليمات بطريقة تضمن إنسياب العمل.

3-مقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من مقومات والإجراءات من أهمها ما يلي:

3-1-مقومات نظام الرقابة الداخلية

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا يجب أن يحتوي على العناصر التالية:

- وجود خطة واضحة ومنطقية للوظائف التنظيمية التي تمثل الصلاحيات والمسؤوليات؛
- وجود نظام مالي ملائم للعمليات والأنشطة لتحديد العلاقات المالية مع وجود إجراءات واضحة؛
- وجود ممارسات إدارية سليمة يمكن معا القيام لمهام والوظائف والواجبات لكل وحدة إدارية؛
- وجود الشخص المناسب في المكان المناسب؛
- وجود معايير واضحة لجودة الأداء؛
- وجود نظام تدقيق داخلي جيد ومتين على أساس مهني وفعال ومستقل.[1]

3-2-جراءات نظام الرقابة الداخلية

يمكن يتقس م إجراءات نظام الرقابة الداخلية إلى:

- إجراءات تنظيمية وإدارية؛
- إجراءات تخص العمل المحاسبي؛
- إجراءات عامة.

[1] نبي حليمي، تقييم **فعالية نظام الرقابة الداخلية للتحصيل في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في ميدان الاقتصاد، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016، ص: 6.

3-2-1-إجراءات تنظيمية وإدارية

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، وتتمثل في:

* **تحديد الاختصاصات:** عند الوقوف على الهيكل التنظيمي لمؤسسة ما يجب تحديد اختصاصات كل مديرية لها اختصاصات ودخل كل مديرية يمكن تجزئة هذه الاختصاصات إلى تخصصات داخل الدوائر وداخل المصالح وإلى غاية آخر نقطة من الهيكل التنظيمي.

* **تقسيم العمل:** إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصـات داخل المؤسسة بمنعه لتضاربها أو تداخلا كما انه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء السرقة و التلاعب كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الاعتبارات التالية:[1]

- الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله؛
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ لأصل وسلطة تسجيله؛
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ لأصل وسلطة تقرير الحصول عليه.

* **تقسيم العمل المحاسبي:** انطلاقا من عدم انفراد شخص واحد بالقيام بعملية محاسبية معينة من الضرورة الفصل بين العمليات والفصل بين الموظفين القائمين بها بحيث يقوم موظف معين بعملية من العمليات ولا يستطيع في ذات الوقت القيام بعملية أخرى من نفس المجموعة التي ينتمي إليها.

* **توزيع المسؤوليات:** أن تحديد المسؤوليات تمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤوليته والتزامه تجاهها فيحاسب ويعاقب في حدود هذا المجال إذ أن هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر.

* **إعطاء تعليمات صريحة:** عادة ما يشتمل هذا الإجراء على الجانب التنظيمي للمؤسسة لذلك ينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية أو الدائرة أو المصلحة إلى المنفذين لها فالصراحة والوضوح في التعليمات تمكن من فهم التعليمة وتنفيذها على أحسن.

* **إجراء حركة التنقلات بين العاملين:** إن إجراء حركة التنقلات بين العاملين داخل المؤسسة يكون من صلب إجراءات نظام الرقابة الداخلية كون إن هذا الإجراء يمكن من كشف الأخطاء والتلاعب التي ارتكبها الموظف خلال العمليات التي تدخل ضمن اختصاصاته وتحت مسؤولياته.

3-2-2-اجراءات تخص العمل المحاسبي: يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من أحكام رقابة دائمة على عمل المحاسب من خلال التسجيل الفوري للعمليات التأكد من صحة المستندات إجراء مطابقات دورية القيام بجرد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به.

---

[1] نبي حليمي، تقييم **فعالية نظام الرقابة الداخلية للتحصيل في المؤسسة الاقتصادية**، مرجع سابق، ص: 7.

*** إجراءات المطابقات الدورية**

جاءت إجراءات الرقابة الداخلية لكي تكشف عن عدم صحة المستندات الخاصة بالمراجعة التي يكون غير صحيحة بما يؤثر سلبا على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية وبالتالي القوائم المالية المحاسبية للمؤسسة ترتبط فعالية المقاربة لشروط التالية:

– يجب إجراء المقاربات على الأقل مرة واحدة في الشهر؛

– الشخص الذي يقوم بالمقاربة يجب أن يستلم الأوراق الواردة من البنك مباشرة وألا يدخل ضمن وظيفة تسيير الصكوك؛

– الشخص الذي يقوم بالمقاربة يجب ألا يقوم بالتسجيل للمحاسبي في اليومية المساعدة المتعلقة بالبنك؛

– إتباع طريقة واضحة لإجراء المقاربة؛

– مقاربة دورية لحسابات الموردين في المؤسسة بأرصدتهم الحقيقية على مستواهم وذلك عن طريق اجراء عملية استبيان للتأكد من قيمة الدين الحقيقي وطبيعة الدائنين؛

– مقاربة الدورية كل من حسابات المخزون والاستثمارات عن طريق الجرد المادي؛

– مقاربة كل من حساب الحقوق والديون المختلفة لما هو موجود فعلا؛

– مقاربة حسابات الأعباء بما تحمله فعلا.

***عدم اشراك الموظف في العملة**

يجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراءات تقضي بعدم اشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام معلومات محاسبية نظرا لان المراقبة تقتاظي كشف الأخطاء التي حدثت اثناء المعالجة او التلاعب الممكن وقوعه والتي تخل بنظام الرقابة الداخلية.

3-2-3 إجراءات عامة

– بتفاعل جميع إجراءات سابقة الذكر يستطيع نظام الرقبة الداخلية تحقيق الأهداف المرسومة لذلك نبين الإجراءات الموالية؛

–تامين على ممتلكات المؤسسة ضد كل الاخطار المحتملة؛

–تامين ضد خيانة الأمانة أي التامين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها او صرفها؛[1]

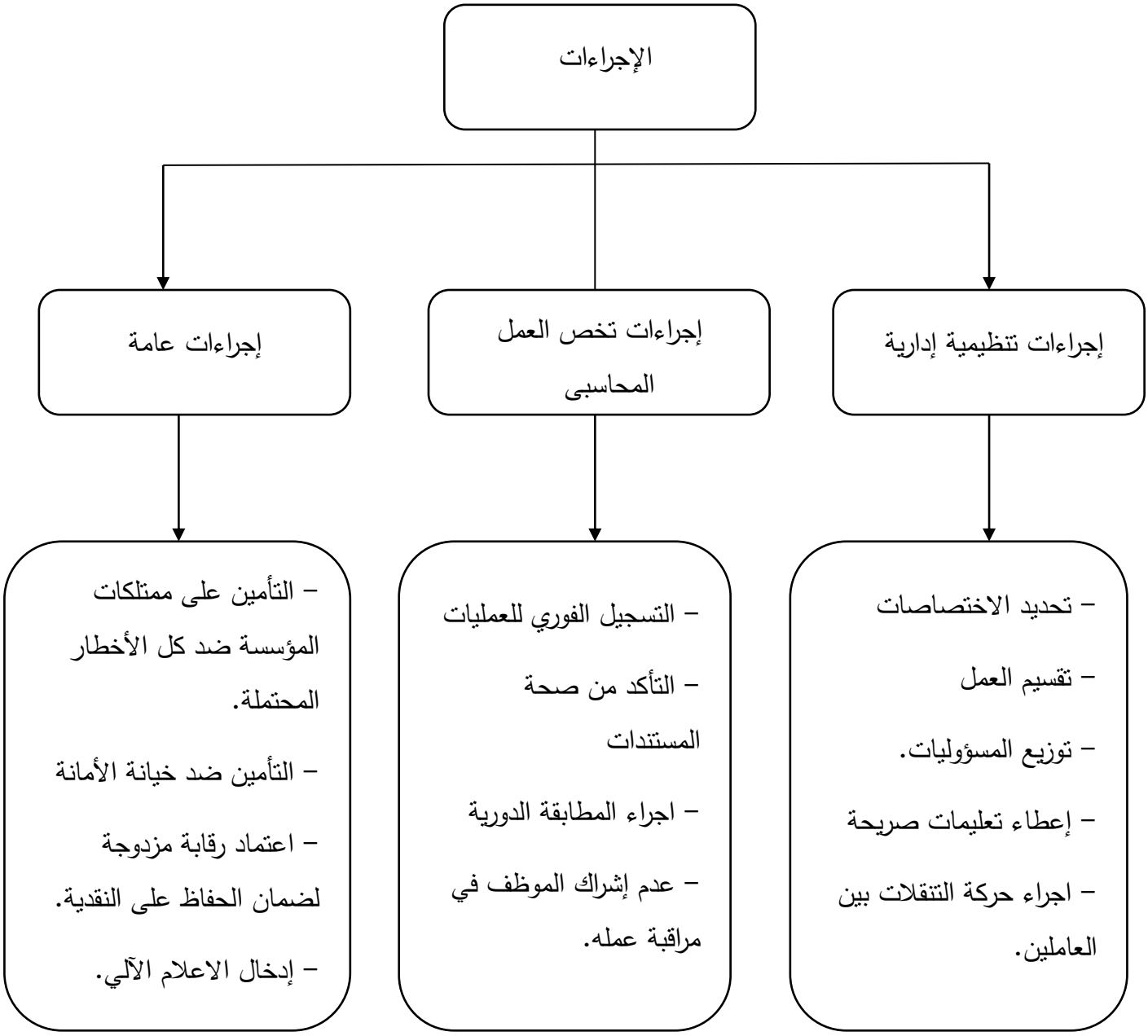
–اعتماد رقابة مزدوجة لضمان الحفاظ على النقدية وتفادي التلاعب والسرقة ولأجل انشاء رقابة ذاتية وفي الأخير تدعيم الرقابة الداخلية؛

–ادخال الاعلام الاعلام الالي لأجل توليد معلومات للنظام بشكل سريع نظرا لحجم العمليات والسرعة في معالجة البيانات وتخفيض نسبة الخطأ في المعالجة وإمكانية الرجوع او استشارة المعطيات بسرعة.

---

[1] نبي حليمي، تقييم **فعالية نظام الرقابة الداخلية للتحصيل في المؤسسة الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص: 8.

الشكل رقم (1): إجراءات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: محمد توهامي ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات–الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2006، ص 123.

المطلب الثالث: ماهية البيانات (القوائم) المالية

تعتبر البيانات المالية الوسيلة الأساسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية من خلال القوائم المالية.

1- مفهوم القوائم المالية

تم اعتماد عدة تعريفات للقوائم المالية حيث عرفت القوائم المالية بأنها مجموعة كاملة من الوثائق المالية المحاسبية غير قابلة للفصل فيما بينها تسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية وللأداء ولتغير الوضعية المالية للمؤسسة عند اقفال الحسابات.[1]

كما عرفت بأنها الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية وتعتبر حجر الزاوية التي تقوم عليها علمية اتخاذ القرارات وهي نتاج النشاط المعلوماتي في المؤسسة خلال الفترة المالية التي تتعلق بها القوائم المالية، كما تعتبر ملخصا كميا للعمليات والأحداث المالية وتأثيرها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها".[2]

من خلال ما سبق نعرفها على أنها هي تلك الوثائق المالية التي تعرضت بصفة دورية إلى تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها ومن خلالها يتم اتخاذ القرارات.

2- أهداف القوائم المالية

ورد في الإطار أعدته لجنة معايير المحاسبية الدولية لإعداد القوائم المالية أن القوائم المالية تهدف إلى توفير معلومات حول المركز المالي، والأداء المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة وتكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الإدارية، كما ورد في نفس الإطار أن القوائم المالية المعدة لذلك تلبي حاجة المعلومات لدى غالبية مستخدمي القوائم المالية، لكنها لا توفر كافة المعلومات الضرورية لمستخدمي القوائم المالية من أجل مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية لأنها تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر معلومات غير مالية.[3]

أشارت كذلك لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى أن أهداف القوائم المالية ليست أهدافا جامدة وإنما تتأثر بعدد من العوامل الاقتصادية والقانونية والسياسية لتناسب المجتمع الذي تعد فيه هذه القوائم وفي ضوء ذلك حددت عددا من أهداف القوائم المالية أهمها:

- توفير معلومات تلائم المستثمرين الحالين والدائنين لاستخدامها في اتخاذ القرارات الاستثمارية ومنح القروض المالية، ومن الضروري أن تكون القوائم المالية مفهومة بالنسبة للمستثمرين والدائنين الذي يكون لديهم إلماما معقولا بالأنشطة الاقتصادية والتجارية والمحاسبة المالية؛

---

[1] نعيمة قاسمي، **تكيف القوائم المالية في المؤسسة الجزائرية حسب معايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية علوم التسيير، جامعة حمه لخضر بالوادي، 2014، ص: 48.

[2] المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

[3] المرجع نفسه، ص: 50.

- تزويد المعلومات المفيدة للمستثمرين والدائنين لأغراض التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية المتوقعة بالنسبة لهم من حيث المبلغ والتوقيت وحالة عدم التأكد المتعلقة بهذه التدفقات (قائمة التدفقات النقدية)، وذلك من خلال دراسة وتقويم درجة سيولة الاقتصادية وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها سواء كانت قصيرة أم طويلة الأجل؛
- يجب أن يوضح كل ما يتعلق بحقوق الملكية وحقوق الغير وأية التزامات أخرى بالإضافة إلى أثر العمليات والأحداث الاقتصادية على هذه الحقوق (قائمة المركز المالي)؛
- يجب أن توضح طريقة الحصول على الموارد وكيفية استخدامها في شكل أصول مختلفة وأية معلومات تفيد في تقييم الأداء والتنبؤ بالأرباح في المستقبل.

3- عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات النظام المحاسبي المالي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين: الأول: قوائم مالية أساسية، والثاني: قوائم مكملة للقوائم الأساسية أو ملحقة، ولقد حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة متكاملة من القوائم المالية التي يتعين على كافة المؤسسات إعدادها بصفة دورية.[1]

4-مستخدموا القوائم المالية

يشير إطار العمل إلى أن الشركات تعد قوائم مالية عامة موجية نحو احتياجات فئات مختلفة من المستخدمين من بينهم

4-1-المستثمرين الحاليين والمحتملين: وأهم هذه المعلومات التي تحتاجيها هذه الفئة هي:[2]

- المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة؛

- المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغير في أسعار أسهم الشركة؛

- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقيم كفاءة إدارة الشركة؛

- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة وتقييم أسهم الشركة بالمقارنة مع أ سهم شركات أخرى.

4-2-الموظفين: يعتبر الموظفين مورد الشركة الهام، حيث تبنى عليهم استمرارية الشركة وأداؤها لأعمالها، بما يشعرهم بالأمن والرضا الوظيفيين، لذلك فهم معنيون بكفاءة الشركة وتحقيقها لأهدافها ونموها وزيادة مبيعاتها.

4-3-المقترضين: وهم بحاجة إلى معلومات تساعدهم في تقدير الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليها في الوقت المناسب، وفي تقدير عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية.

---

[1] بوقر نبيل، **دور المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2016-2017، ص: 4.

[2] زروخي علاء الدين، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر تخصص مالية وجباية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2016-2017، ص ص: 23-24.

4-4 الموردين والدائنين الأخرين: تعتبر هذه الفئة مصدر للتمويل والائتمان قصير الأجل، حيث تتعلق اهتماماتهم بقدرة المؤسسة على السداد من خلال نسب السيولة والتداول، كذلك نشاطها والنسب المتعلقة بذلك كمعدلات دوران البضاعة للتأكد من استمرارية وكفاءة وربحية الشركة.[1]

4-5 العملاء: يعتبر العملاء شريان الارادات ومصدرها، حيث انهم الجهة المقصودة بمخرجات المؤسسة من السلع الخدمات، لذلك فهم معنيون باستمرارية المؤسسة وقدرتها على تزويدهم بالسلع والخدمات.

4-6 الحكومة بأجهزتها المختلفة: تحتاج هده الفئات إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون الضرائب، كما تحتاج إلى معلومات تساعدها في تحديد الضرائب المختلفة على الشركة ومدى قدرتها على التسديد ومعرفة المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني

المبحث الثاني: نظم التدقيق الخارجي في المؤسسة الاقتصادية.

4-7 الجمهور: وله اهتمامات مختلفة بالشركات منها ما يتعلق باستيعاب الأيدي العاملة وتشغيلها ومنها ما يتعلق في دور الشركات الاجتماعي والتنموي ومنها ما يتعلق بسلوك الجمهور الاستهلاكي استنادا إلى جودة مخرجاتها من السلع والخدمات.

[1] زروخي علاء الدين، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، مرجع سابق، ص: 25.

المبحث الثاني: نظم التدقيق الخارجي في المؤسسة الاقتصادية

يتم التطرق في هذا المبحث إلى التدقيق الخارجي وكيفية صيغة الأخطاء الجوهرية في نظم التدقيق في المؤسسة.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي

يتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم وأهمية وأنواع التدقيق الخارجي.

1-مفهوم التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي على أنه عملية انتقادية للقوائم المالية والتي تتجلى مفاهيمه فيما يلي:

حسب المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010: "يعد الخبير المحاسبي في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة الحسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، كما تعرفه على أنه هو عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن المتعلقة بالتأكيدات حول الإجراءات والأحداق الاقتصادية بشكل موضوعي لتأكد من درجة التوافق بين هذه التأكيدات والمعايير المحددة وتوصيل النتائج إلى مستخدمين المهمين.[1]

لقد تم تعريف التدقيق من طرف مختلف الهيئات المهنية من بينها نجد: الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين الاقتصادين والماليين Européenne Union UEC التدقيق عرف الذي Des Experts Comptables Economiques Et Financiers بأنه: "مدى قدرة المدقق على إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وصحة الوضعية للمؤسسة عند تاريخ إعدادها للقوائم المالية الختامية، مع التأكد من مدى احترام المؤسسة للقوانين والقواعد المنصوص عليها في البلد الذي تنشط فيه.[2]

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج أن المدقق الخارجي هو شخص محترف ومؤهل ذو كفاءة واستقلالية تامة، بحيث يقوم باختيار أو فحص القوائم النهائية لترجمة الوضعية المالية الحقيقة للحسابات، عن طريق إعطاء رأي فني محايد ومستقل حول مصداقية وشرعية المعلومات، وذلك في تقرير مكتوب إلى المصالح المعينة.

2- أهمية التدقيق الخارجي[3]

تتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، كما تتنوع أغراض استخداماتهم لتلك المعلومات، وذلك وفقا لتنوع علاقاتهم بالمؤسسة من جهة ولتنوع قراراتهم المبنية بناء على تلك المعلومات المقدمة من جهة أخرى، ومن الأطراف المستعملة والمستفيدة من معلومات القوائم المالية نجد:

الموردون والدائنون التجاريون الآخرون: يهتمون بالمعلومات المرتبطة بالمركز الائتماني بالمؤسسة الاقتصادية.

العملاء: تهتم بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خصوصا عندما يكون لها ارتباط طويل المدى لها أو الاعتماد عليها في توريد.

---

[1] بوقر نبيل، **دور المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**، المرجع السابق، ص: 4.

[2] Bernard Gerlibd, audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises dunod, paris, 1991, p2.

[3] بوقر نبيل، **دور المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**، مرجع السابق، ص: 5.

الحكومات ووكلائها ومؤسساتها: تهتم بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة المؤسسة الاقتصادية.

الجمهور: تفيد الجمهور بتزويدهم للمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المؤسسة وتنوع أنشطتها.

3-أنواع التدقيق الخارجي

هناك أنواع متعددة من التدقيق نذكر ما يلي:

3-1-من حيث الالزام: تنقسم إلى نوعين هما:

- **التدقيق الالزامي:** هو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به.
- **التدقيق الاختياري:** هو ذلك الذي يتم دون إلزام قانوني.

3-2-من حيث التوقيت:

- **التدقيق المستمر:** هو التدقيق الذي يتم على مدار السنة المالية وغالبا ما يتم وفق لبرامج زمني محدد.
- **التدقيق النهائي:** هو التدقيق الذي يتم بعدد انتهاء السنة المالية أي بعد ترصيد الحسابات.

3-3-من حيث النطاق: وتنقسم إلى:[1]

- **التدقيق الكامل:** هي عملية التدقيق التي يقوم فيها المدقق لفحص جميع المستندات والعمليات المسجلة في الدفاتر من عمليات قيد وترحيل وترصيد ثم إعداد الحسابات الختامية والميزانية.

- **التدقيق الجزئي:** فيقصد بها أن تكون عمليات التدقيق محصورة في مجال محدد أو جزئية معينة من أنشطة المؤسسة مثل القيام بتدقيق العمليات النقدية أو العمليات الآجلة فقط.

3-4- من حيث هدف التدقيق

- **تدقيق القوائم المالية:** ينطوي هذا التدقيق على تجميع الأدلة عن البيانات التي تشمل عليها القوائم المالية لأية وحدة، واستخدام هذه الأدلة للتأكد من مدى تطبيق الوحدة للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

- **تدقيق الالتزام:** تهدف التدقيق الالتزام الى تحديد مدى التزام الشركة موضوع التدقيق بالسياسات الإدارية المحددة أو القوانين المعمول بها.

-**التدقيق التشغيلي:** تتمثل التدقيق التشغيلي بفحص منظم لأنشطة الوحدة الاقتصادية أو جزء منها، تحقيقا لأهداف معينة ترتبط بتقويم الأداء.

3-5 من حيث القائم بعملية التدقيق

تنقسم إلى نوعين هما:

1-التدقيق الخارجي: هو عملية مؤداة من أطراف خارج المؤسسة عن طريق متخصصين ومستقلين عن المؤسسة محل التدقيق أو موظفيها يطلق عليهم بالتدقيقيين الخارجيين ويتميز هؤلاء المدققين بالتأهيل والاستقلال.

2-التدقيق الداخلي: وهو التدقيق التي يتم أدائها من أطراف داخل المؤسسة الأعمال عادة ما تتمثل في الإدارة، حيث يتم أداء تلك العمليات عن طريق العاملين بالمؤسسة ذاتها ويطلق عليهم بالتدقيقيين الداخليين.

---

[1] مرجع بوقر نبيل، **دور المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**، مرجع السابق، ص: 6.

المطلب الثاني: صيغة الأخطاء الجوهرية في نظم التدقيق

يحدث نتيجة محاولات إخفاء حالات الخطأ أو الغض بعض المؤشرات التي توحي بوجود مثل هذه الحالات التي يجب على المدقق أن يأخذها بعين الاعتبار. وسوف نتطرق في هذه المطلب إلى ما يلي:

1 مفهوم الخطأ وأنواعه

1-1مفهوم الخطأ

أشار معيار التدقيق الدولي رقم (240) إلى أن الخطأ " يعني تحريفات غير مقصودة في التقارير المالية، مثل خطا في جمع بيانات أو في معالجتها أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير مغلوط للحقائق، خطا في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح.

كما عرف الخطأ بانه عبارة عن تعديل أو تغيير أو حذف أو عدم صحة تبويب بعض العمليات المالية في المشروع أو عدم اشباع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بسبب جهل أو إهمال أو تقصير أو بهدف إخفاء عجز أو اختلاس أو تلاعب أو إخفاء حقائق تتعلق بالأوضاع المالية للمشروع فإذا اقترن بسوء نية القائمين به اعتبر نوعا من الغش أو التزوير. [1]

كما عرف الخطأ بانه تلك الأخطاء غير المتعمدة التي لا ترتكب بناء على تصميم سابق، وإنما تقع بسبب جهل أو عدم دراية موظفي قسم المحاسبة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو بسبب التقصير والإهمال في أداء أعمالهم.

عرف أيضا بتلك الأخطاء الحسابية والكتابية في السجلات والتقارير المحاسبية التي يتم فيها إعداد التقارير المالية والأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية، والأخطاء التي تنشأ نتيجة النسيان أو التفسير المغلوط عند إعداد التقارير المالية كما عرف على أنه عجز السجلات المحاسبية عن الإفصاح عما حدث فعلا بشكل غير عمدي إن الخطأ هو تعديل أو تغيير أو عدم إتباع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وذلك بسبب جهل، إهمال أو تقصير أو بهدف إخفاء عجز أو اختلاس أو تلاعب أو أخطاء حقائق تتعلق بالأوضاع المالية للمشروع فإذا اقترن التعديل أو التغيير أو الحذف بحسن نية القائمين سمي ذلك (خطا محاسبيا)، أما إذا اقترن بسوء نية القائمين بن اعتبر نوعا من الأخطاء.

من التعاريف السابقة نستنتج أن الخطأ يؤدي إلى تحريف غير متعمد في التقارير المالية وان احتمال حدوثه موجود في أي نظام محاسبي وفي أي مرحلة من المراحل التي تمر بها عملية إعداد التقارير المالية، وقد يكون بإحدى الصور الموالية:

- أخطاء حسابية أو كتابية في السجلات والدفاتر والتقارير المالية؛
- التفسير والتطبيق المغلوط للسياسات المحاسبية؛

---

[1] شنخلوفي سفيان، **اكتشاف الأخطاء المحاسبية من طرف محافظ الحسابات وطرق معالجتها**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خضير بسكرة، 2014-205، ص: 30.

- النسيان أو عدم المعرفة بالأصول المحاسبية؛
- عدم تأهيل موظفي الحسابات وتدريبهم وجاهزيتهم للقيام بالأعمال المطلوبة منهم بشكل سليم.

1-2-أنواع الأخطاء المحاسبية[1]

تنقسم الأخطاء المحاسبية التي تواجه محقق الحسابات عند فحصه للفاتر والسجلات إلى أنواع متعددة إذا نظرنا إليها من زوايا مختلفة نذكر منها:

1-2-1-**أخطاء الحذف أو السهو:** وهي الأخطاء التي تنشا عن قصد أو غير قصد، وهي تنتج عن عدم في عملية بالكامل أو أحد طرفيها في دفتر اليومية، أو عدم القيام بترحيلها إلى دفتر الأستاذ كليا أو جزئية، أو حذف العملية بالكامل وفي هذه الحالة فإن هذا الحذف لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة أو دفتر الأستاذ، بسبب حذف الطرفين المدين والدائن، أما الحذف أو السهو الجزئي يمكن اكتشافه بسهولة لأنه يؤدي إلى عدم توازن ميزان المراجعة مما يسهل معه اكتشاف الخطأ، يمكن أن تكون أخطاء الحذف أو السهو على النحو التالي:

- عدم قيد عملية بيع أجل أو شراء أجل؛
- عدم احتساب المخصصات اللازمة لمقابلة التزامات مستقبلية؛
- عدم احتساب الإهلاك للأصول الثابتة؛
- عدم قيد مقبوضات نقدية.

1-2-2-الأخطاء الارتكابية: وتنتج عن الخطأ في العمليات الحسابية (جمع وطرح)، أو في الترحيل والترصيد يكون كلية أي في طرفي العملية، وقد يكون جزئية أي في طرف واحد، ويكشف الخطأ الكلي عن طريق المراجعة المستندية والمقارنات والمصادقات.

1-2-3-الأخطاء الفنية (أخطاء تطبيق الأصول والمبادئ المحاسبية): وتتمثل في قياس العمليات المالية تسجيلها في الدفاتر والسجلات بشكل لا يتفق مع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو عدم الأخذ بهذه الأصول والمبادئ ، وتؤثر على قوائم نتيجة الأعمال المتعلقة بأرباح أو خسائر المشروع ومركزه المالي ومن أمثلتها الخلط بين المصاريف الإيرانية والمصاريف الرأسمالية وبالتالي تحميل حساب الأرباح والخسائر بمصاريف غير صحيحة وكذلك عدم إجراء قيود استهلاك الأصول الثابتة أو إجراء هذه القيود بقيمة أكبر أو أقل من المفترض فعلا، أو عدم التطبيق السليم لمبدأ المقابلة، فضلا عن تجاهل أسس القياس المحاسبي السليم العناصر الإيرادات والمصروفات، وكذلك عدم اتباع سياسة الحيطة والحذر بعدم تكوين احتياطيات لمقابلة الخسائر المحتمل حدوثها.

1-2-4-الأخطاء المتكافئة : ويقصد بها الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها بحيث يمحو خطأ أثر خطأ آخر بالدفاتر، وتكافؤ الأخطاء يمنع من تأثيرها على توازن ميزان المراجعة فيزيد بذلك من صعوبة اكتشافها، ولن يتسنى للمدقق اكتشاف مثل هذه الأخطاء إلا إذا نفق في مراجعته المستندية والحسابية وقد يكون التكافؤ بين خطأين في حساب واحد، ولن يكون لذلك الخطأ أثر خطير على نتائج أعمال المشروع أو مركزه المالي وقد يكون التكافؤ بين

[1] شنخلوفي سفيان، **اكتشاف الأخطاء المحاسبية من طرف محافظ الحسابات وطرق معالجتها**، مرجع سبق ذكره، ص: 31

الأخطاء في حسابين مختلفين فينتج عن ذلك اختلاف أو خطا في صحة أرصدة هذين الحسابين وقد يترتب على ذلك تأثير على نتيجة أعمال المشروع أو مركزه المالي.

1-2-5 الأخطاء الكتابية: تنشأ هذه الأخطاء نتيجة الترحيل المبلغ بنفس الجانب ولكن لحساب آخر مثل ترحيل مشتريات آجله من مورد بالجانب الدائن ولكن بحساب مورد آخر في هذه الحالة نجد أن مثل هذا الخطأ لا يؤثر على ميزان المراجعة، وفي حالة أخرى ترحيل نفس المبلغ إلى نفس الحساب ولكن بالجانب المدين مثلا بدلا من الجانب الدائن، في هذه الحالة يمكن اكتشاف مثل هذا الخطأ حيث أن ميزان المراجعة لن تتساوى أطرافه.

2-إجراءات التدقيق لمخاطر الأخطاء الجوهرية

تتمثل إجراءات التدقيق لمخاطر الأخطاء الجوهرية فيما يلي:

2-1-إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الإدارة لأنظمة الرقابة المتبعة

كثيرا ما تتضمن الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية بسبب الاحتيال في عملية إعداد التقارير المالية وذلك بتسجيل قيود غير مناسبة، تعتبر دراسة المدقق للمخاطر المرتبطة بتجاوز غير مناسب لأنظمة الرقابة على قيود اليومية هو أمر مهم حيث أن الرقابة المؤتمتة قد تقلل مخاطر الخطأ غير المقصود كنها لا تتغلب على مخاطر احتمالية أن يتجاوز الأفراد هذه العمليات المؤتمتة بشكل غير مناسب مثلا من خلال تغيير المبالغ التي نقلها تلقائيا إلى دفتر الأستاذ العام ولاختيار وتحديد الأسلوب المناسب لفحص الدعم الأساسي للبنود التي يتم اختيارها، تكون المسائل التالية المناسبة: [1]

- تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال، إن وجود عوامل مخاطر الاحتيال أثناء تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية قد تساعد المدقق في تعيين الفئات المحددة لقيود اليومية لفحصها؛
- أنظمة رقابة تم تنفيذها على قيود اليومية والتعديلات الأخرى من الممكن أن تقلل أنظمة الفعالة على إعداد وترحيل قيود اليومية والتعديلات الأخرى؛
- عملية إعداد التقارير المالية للمؤسسة وطبيعة الأدلة التي يمكن الحصول عليها، وقد تشمل معالجة قيود اليومية والتعديلات الأخرى كلا من أنظمة الرقابة اليدوي هذه الخصائص قيودا منها:
  - تمت لحسابات غير ذات العلاقة أو غير عادية أو نادرا ما تستخدم؛
  - قام بها أفراد لا يقومون عادة بإجراء قيود في دفتر اليومية؛
  - مسجلة في نهاية أو كقيود بعد الاقفال ولها تفسير أو وصف قليل أو ليس لها تفسير أو صف. [2]
- إذا حدد المدقق مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال تؤثر على كميات المخزون، فإن فحص سجلات المخزون للمنشأة قد يساعد في تحديد المواقع أو البنود التي تتطلب اهتماما محددا.

---

[1] بن يمينة إبراهيم، **تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية حسب معايير التدقيق الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص: 22.

[2] المرجع نفسه، ص: 23.

3-مدى التزام المدقق في تحديد مخاطر الأخطار الجوهرية الناتجة عن الاحتيال

وفقا لمعيار التدقيق الدولي 315 ينبغي على المدقق تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال على مستوى البيانات المالية وأرصدة الحساب ويتم ذلك من خلال ما يلي:

- تقييم مخاطر الأخطار الجوهرية بسبب الاحتيال، يتعين على المدقق بناءا على افتراض وجود مخاطر في الاعتراف بالإيرادات؛
- يعامل المدقق تلك المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال على مخاطر هامة؛
- طبيعة وتعقيد الحسابات من الممكن تطبيق قيود اليومية غير المناسبة أو التعديلات على الحسابات.

2-2-إجراءات التدقيق في الاستجابة لمخاطر الأخطاء الناتجة عن الاحتيال

وفق معيار التدقيق المصري رقم 330 ينبغي على المدقق تصميم وأداء إجراءات التدقيق تستجيب للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال عند مستوى الاثبات وذلك إن من الممكن أن تشكل تغيير طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق بالطرق التالية:

- تكون هناك حاجة لتغيير طبيعة إجراءات التدقيق التي سيتم أداؤها، وذلك للحصول على أدلة تدقيق أكثر موثوقية وملائمة؛
- تكون هناك حاجة لتعديل توقيت الإجراءات الجوهرية، مثل أداء فحص جوهري في نهاية الفترة يتناول بشكل أفضل مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال؛
- يعكس نطاق الإجراءات المطبقة في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال، فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب زيادة أحجام العينات أو أداء إجراءات تحليلية على مستوى أكثر تفصيلا.[1]

[1] بن يمينة إبراهيم، **تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية حسب معايير التدقيق الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص: 41.

المبحث الثالث: تحليل ومناقشة الدراسات السابقة

سنتناول في هذا المبحث إلى عرض الدراسات السابقة بالعربي والاجنبي لها علاقة بدراسة محل البحث.

المطلب الأول: الدراسات السابقة

1-الدراسات باللغة العربية

1-1-قوبة كريم، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل الأداء الرقابي للمؤسسة**، دراسة المعهد العالي للبترول، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، 2011.

تدور إشكالية بحثه في كيف يكمن للمؤسسة الاستفادة من المراجعة الداخلية لتفعيل الأداء الرقابي في المؤسسة. هدفت دراسته إلى التعرف على دور المراجعة الداخلية في تفعيل هذا الأداء والوقوف على مدى تطبيق هذا النظام، كما تناولت الدراسة أيضا مدى تأثير الالتزام بالمعايير الدولية للمراجعة في تفعيل الرقابة الداخلية.

في حين أن دراستنا تطرقت إلى تقييم الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، وهذا باستطلاع أراء المراجعين الداخليين ورؤساء قم المراجعة الداخلية في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حول درجة تأثير مهام المراجع الداخلي ومبادئه المهنية على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، وهو ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة.

1-2-دراسة سليم بن رحمون حيث عالجت في رسالته المعنونة بـ **"تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي الجديد"** (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة سنة2012-2013)، في حين تطرق إلى دراسة كيف يتم تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، أسقط دراسته على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

1-3-دراسة بوقابة زينب **"التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية"** رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية التسيير والعلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق(غير منشورة)جامعة الجزائر-3-،سنة 2010-2011، حيث هدفت الدراسة إلى تصحيح الاعتقاد السائد الذي يعتبر أن مهنة التدقيق تهتم فقط بتعقب الأخطاء في الإجراءات المحاسبية أي اهتمامها بالجانب المادي فقط، وتوصلت إلى أنه لا يمكن أن يكون هناك تحسين من دون قياس فإذا ما كانت المؤسسة لا تعلم مستوى عملياتها فإنها لن تتمكن من معرفة مستقبلها، وبالتالي فإنها لن تتمكن من تحقيق أهدافها.

1-4-دراسة (حماد 1996) بعنوان **"تطوير نماذج تقدير مخاطر المراجعة كميا لضمان فعالية المراجعة"**، هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مخاطر التدقيق، وتقييم النماذج المختلفة المستخدمة في تقديرها، ومن ثم تقديم نموذج يساهم في تحديد تلك المخاطر. وقد تم إجراء هذه الدراسة في مصر باستخدام المنهج التحليلي، حيث تم تحليل النماذج المستخدمة في تحديد مخاطر التدقيق، منها نموذج المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام(1983)، ونموذج كيني عام(1984)، ونموذج شبانو عام (1990)، ومن ثم اقتراح نموذج خاص بها، وهو استخدام أسلوب المحاكاة في تقدير خطر التدقيق.

توصلت الدراسة إلى أن النموذج الذي اقترحته، المبني على استخدام المحاكاة في تقدير خطر التدقيق يعد أكثر تكاملا من النماذج السابقة التي قامت بتقييمها، وقد اعتبرت هذا النموذج محاولة ريثما يتم الوصول إلى نموذج يجمع بين الدقة النظرية والقبول في المجال العلمي.

2-الدراسات باللغة الأجنبية:

2-1-دراسة (peter et al,2013) بعنوان **"تقدير خطر التدقيق واكتشاف الأخطاء في التقارير السنوية: بالتطبيق على نيجيريا)**.

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين تقدير خطر التدقيق واكتشاف الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية السنوية في نيجيريا، ودراسة إذا ما كانت لعملية تقدير خطر التدقيق واستخدام مستوياته المقدرة كدليل لعملية التدقيق، أثر في اكتشاف الأخطاء الجوهرية. ولتحقيق هدف الدراسة تم توزيع (360) استبانة على(20) شركة تدقيق خارجي في ست مدن نيجيرية، ومن ثم تم تحليل الاستجابات واختبار الفروض باستخدام أسلوب تحليل الانحدار المتعدد.

توصلت الدراسة إلى أن تطبيق نموذج خطر التدقيق له دور هام في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية السنوية حسب وجهة نظر عينة الدراسة، وكان هذا الدور إيجابيا، ذلك أن استخدام نموذج خطر التدقيق يخفض من احتمال كون التقارير المالية تحتوي على أخطاء جوهرية.

2-2-دراسة علي حسين الدغوجي وإيمان مؤيد الخيرو، **تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO.**

يهدف البحث إلى تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق النموذج COSO وذلك من خلال التعريف على مدى توافر مكونات النظام على وفق النموذج ومن ثم تحسين فاعلية كل مكون من خلال التركيز على مجالات التحسين في كل مكون، إذ أنه تم التطرق إلى النموذج COSO ومن ثم موائمته مع البيئة العراقية الحالية وذلك بإدخال بعض التحسينات على النموذج منها بعض الآليات حوكمت الشركات المتمثلة بمجلس الإدارة، الإدارة العليا لجنة التدقيق، لجنة التعيينات ولاسيما أن مستلزمات تطبيقها متوافرة مع القوانين المعمول بها والتشريعات العراقية مع الأخذ بعناية إجراء بعض التعديلات عليها لتصبح موازية لتلك النظم المطبقة في دول العالم المتقدم(الولايات المتحدة، دول الاتحاد الأوروبي وغيرها).

المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف.

الجدول رقم (1): نبين فيه الدراسات السابقة

الدراسات السابقة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
الدراسة السابقة(1)	تمثلت أوجه التشابه بين الدراستين فيما يلي: -من حيث الهدف: هدف كلتا الدراستين إلى تفعيل دور الرقابة الداخلية من أجل تحسين أداء المؤسسة. -طريقة الدراسة: اعتمدت كلتا الدراستين على دراسة حالة. -من حيث الأدوات: اعتمدت كلتا الدراستين على مختلف الوثائق المتمثلة في: الفواتير وقوائم مالية. -المنهج المعتمد: اعتمدت كلتا الدراستين على المنهج الوصفي مع استخدام الأسلوب التحليلي.	تمثلت أهم أوجه الاختلاف بين الدراستين في: -مجتمع الدراسة: استهدفت الدراسة محل البث المحاسب، في حين استهدفت الدراسة السابقة المراجعين الداخليين.
الدراسة السابقة(2)	تمثلت أوجه التشابه بين الدراستين فيما يلي: -من حيث الأدوات: اعتمدت كلتا الدراستين على مختلف الوثائق المتمثلة في الفواتير والقوائم المالية. -المنهج: اعتمدت كلتا الدراستين على المنهج الوصفي بأسلوب تحليلي. -من حيث مجمع الدراسة: استهدفت كلتا الدراستين المحاسب المالي للمؤسسة.	تمثلت أهم أوجه الاختلاف بين الدراستين في: -من حيث الهدف: استهدفت الدراسة السابقة محل البحث توفير المعلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتغييرات في المنشأة لاستخدامها في صنع القرار. في حين استهدفت الدراسة السابقة تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المالي الجديد.

	-من حيث الطريقة: اعتمدت كلتا الدراستين على دراسة حالة.	
الدراسة السابقة(3)	تمثلت أوجه التشابه بين الدراستين فيما يلي: -المنهج: اعتمدت كلتا الدراستين على المنهج الوصفي مع استخدام أسلوب تحليلي. -من حيث الطريقة: اعتمدت كلتا الدراستين على دراسة حالة.	تمثلت أهم أوجه الاختلاف بين الدراستين في: من حيث الهدف: هدفت الدراسة محل البحث إلى تبيان الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية. في حين هدفت الدراسة السابقة إلى تصحيح الاعتقاد السائد الذي يعتبر أن مهنة التدقيق تهتم فقط بالأخطاء والجانب المالي فقط. -مجتمع الدراسة: اعتمدت الدراسة محل البث المحاسب، أما الدراسة السابقة فقد اعتمدت على المدقق الداخلي.
الدراسة السابقة(4)	تمثلت أوجه التشابه بين الدراستين فيما يلي: -من حيث الطريقة: اعتمدت كلتا الدراستين على دراسة حالة. -من حيث الأدوات: اعتمدت كلتا الدراستين على مختلف الوثائق.	تمثلت أهم أوجه الاختلاف بين الدراستين في: -من حيث الهدف: اعتمدت الدراسة محل البحث على صيغة الأخطاء الجوهرية في نظم التدقيق، في حين استهدفت الدراسة السابقة تحليل مخاطر التدقيق وتقييم النماذج المختلفة. -من حيث المنهج: اعتمدت الدراسة محل البحث على المنهج الوصفي مع استخدام الأسلوب التحليلي أما الدراسةالسابقة فقد اعتمدت على المنهج التحليلي مع استخدام أسلوب المحاكاة.

الدراسة السابقة(5)	تمثلت أوجه التشابه بين الدراستين فيما يلي: من حيث الهدف: هدفت كلتا الدراستين إلى اكتشاف الأخطاء الجوهرية السنوية في البيانات المالية. -من حيث المنهج: اعتمدت كلتا الدراستين على المنهج الوصفي مع استخدام أسلوب تحليلي. -من حيث الأدوات: اعتمدت كلتا الدراستين على الوثائق والبيانات المالية.	تمثلت أهم أوجه الاختلاف بين الدراستين في: من حيث مجتمع الدراسة: اعتمدت الدراسة محل البحث محاسب معتمد لدى المؤسسة أما الدراسة السابقة فقد اعتمدت على المدققين الخارجيين. -من حيث الطريقة: اعتمدت الدراسة محل البحث على دراسة حالة اما الدراسة السابقة فقد اعتمدت على الاستبيان.
الدراسة السابقة(6)	تمثلت أوجه التشابه بين الدراستين فيما يلي: -من حيث الهدف: اعتمدت كلتا الدراستين على تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية. -من حيث الأدوات: اعتمدت كلتا الدراستين على مختلف الوثائق. -من حيث الطريقة: كلتا الدراستين اعتمدت على دراسة حالة. -من حيث المنهج: اعتمدت كلتا الدراستين على المنهج الوصفي مع استخدام أسلوب تحليلي.	تمثلت أهم أوجه الاختلاف بين الدراستين في: -من حيث مجتمع الدراسة: اعتمدت الدراسة محل البحث على المحاسب المعتمد أمل الدراسة السابقة فقد اعتمدت اللجنة العليا للتدقيق.

المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على الدراسات السابقة ودراسة محل البحث.

من خلال استعراض الدراسات السابقة تبين لنا ان معظمها ألقت الضوء على مدى دور الرقابة الداخلية في تعزيز اكتشاف الأخطاء الجوهرية عند تدقيق البيانات المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في ظل تطور المعايير الدولية التي تنظم مهنة الرقابة الداخلية، وجاءت الدراسة محل البحث لتكمل ذلك مع تركيز على أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

خلاصة الفصل

نظام الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من كل نظام تستخدمه المؤسسة لتنظيم وتوجيه عملياتها وليس نظام مستقل بذاته، وهو مجموعة من الأعمال والأنشطة التي تحدث بشكل مستمر داخله بحيث يضع أساسها وينفذها يراقبها ويطورها الأفراد على كافة المستويات بالمؤسسة كما يجب ان يراعي شرعية ومصداقية القوائم المالية.

ان للتدقيق الخارجي مكانة هامة في المؤسسات الاقتصادية المرتبطة بأعلى مستويات التنظيم الذي يعتبر كنشاط للتدقيق وفحص مختلف الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها حيث يهتم بيان الانحرافات المالية او الإدارية سواء كانت بسيطة او جوهرية من خلال تدقيق حسابات المؤسسة او أنظمتها المالية او الإدارية والتحقق من وجودتها يتم من خلالها كشف المناسب او معالجتها من خلال الحد من الغش أو الخطأ.

الفصل الثاني:

واقع الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في مؤسسة باتيميتال

تمهيد

تمثل وحدة عين الدفلى "مؤسسة باتيسيك" دورا بارزا في تدعيم وتحريك عجلة الإقتصاد الوطني، فهي تحاول دائما تصوير المستقبل بهدف رسم الخطط التي يجب إتباعها وبالتالي تحفيز العمال لتنفيذ هذه الخطط المسطرة قصد تحقيق الهدف الذي تصبو إليه، ويتمثل هذا الهدف أساسا في تلبية حاجيات السوق الوطنية بصفة عامة وفي الأزمنة وبالكميات المحددة، ولكي تتمكن من تحقيق أهدافها المرجوة يصبح من الضروري عليها بأن تقوم بمجموعة من الأدواروالمهام لدراسة إحتياجات السوق من مختلف السلع والبضائع،ثم تقوم بإعداد برنامج لإنتاج هذه السلع البضائع وفقا للإحتياجات المقدمة من طرف الزبائن.

سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى الاطار التطبيقي لدورة الرقابة الداخلية في تعزيز اكتشاف الأخطاء الجوهرية عن تدقيق البيانات المالية من خلال تناولنا لمبحثين، الأول يتعلق بـ تقديم عام لمؤسسة باتيميتال أم المبحث الثاني إعداد تقرير الرقابة الداخلية لمؤسسة باتيمتال مع تحليل وتفسير النتائج.

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة باتيميتال

سنتطرق في هذا المبحث إلى ما يلي:

المطلب الأول: تعريف المؤسسة المستقبلة (باتيمتال)

تقسم مؤسسة المباني الصناعية والنحاس إلى خمسة وحدات على مستوى القطر الوطني (وحدة عين الدفلى وحدة عنابة وحدة حسين داي، وحدة الأغواط) ومقرها الاجتماعي في عين الدفلى (المديرية العامة) التي كانت المديرية العامة للمؤسسة الأم وتتربع على مساحة 145.915 م ^{2} تقع في الجهة الغربية للولاية.

1- تعريف مؤسسة باتيمتال

هي مؤسسة عمومية ظهرت أثر إعادة هيكلة SN – METAL سنة 1983 ومقرها بعينالدفلى، علما أن الوحدة المدروسة هي وحدة الهياكل الحديدية والتنحيس، جاءت بعد سلسلة التقسيمات للمؤسسة الأم BATIMETAL.

1-1- أنشطتها و مهامها

من أجل تنفيذ السياسة الوطنية الخاصة بالإنجازات الكبرى، وضعت المؤسسة مهامها التي تتمثل فيما يلي:

- المساهمة في تنظيم وتنمية الاقتصاد الوطني؛
- تطوير وتعديل طرق إنجاز البناءات الحديدية تماشيا مع التطور الحاصل في العالم؛
- ضمان جودة وطرق عالية في مجال الانجازات الحديدية؛
- تحقيق وتوفير أحسن الانجازات.

1-2- هيكلة امؤسسة(BATIMETAL)

في سنة 1983 إثر دخول الجزائر ميدان الإصلاحات الاقتصادية الكبرى وإعادة هيكلة اقتصادها تماشيا مع التطور العلمي الحاصل، ومن أجل إدماج المؤسسات الجزائرية في التنمية، قامت الحكومة بإعادة هيكلة بعض المؤسسات الكبرى من جديد والتي من بينها BATIMETAL حيث تم في اطار تقسيمها إلى ستة مؤسسات كل واحدة منها لها مهامها الخاصة كما ودورها الذي تقوم به.[1]

1- 3- المخطط الهيكلي لمؤسسة BATIMETAL

- **BATIGEC:** خاصة بالهندسة المدنية؛
- **BATISIM:** خاصة بالأعمدة الكهربائية؛
- **BATICOMPOSEPANASONDUITCHE:** خاصة بالأغطية البلاستيكية؛
- **BATINCO:** مكتب دراسات مهامه الأساسية هي الدراسة التقنية للمشاريع وتقديمها للمؤسسات لتنفيذها؛
- **BATICIC:** خاصة بصناعة الهياكل المعدنية؛

[1] من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المصلحة.

- **BATIRIM:** مهامها الأساسية هي إنجاز الهياكل المعدنية و الصيانة الصناعية.

2- تعريف مؤسسة BATICIC

نتجت المؤسسة العمومية الاقتصاديةBATICICعنإعادة هيكلة المؤسسة الأمBATIMETAL وهي واحدة من فروعها الستة حيث أنها شركة ذات أسهم برأسمال قدره 10850000.00 دج، تختص في البناءات المعدنية المصنعة بما فيها الهياكل المعدنية والصناعات النحاسية والتركيب وهذه الوحدة تتبرع على أكثر من 14 هكتار سنة 2007 وتضم حوالي 250 عاملا ينقسمون إلى:

- **الإطارات:** عشرون إطار؛
- تحكم واشراف: ستون مشرف؛
- أعوان التنفيذ: 170.

الموقع الجغرافي للمؤسسة

تقع مؤسسة بالمنطقة الصناعية لولاية عيد الدفلى، بلدية عين الدفلى، حوالي 150 كلم غرب العاصمة يحدها من الشمال السكة الحديدية، ومن الجنوب الطريق الوطني رقم (04) ومن الشرق والغرب المنطقة الصناعية بما فيها شركة SIM الشركة الوطنية للجلود.

2-2-مواردها البشرية والمالية

لمؤسسة BATICIC عين الدفلى مؤهلات بشرية تتمثل في كفاءات مهنية كبيرة، وذلك في اختصاصات متنوعة:

- مُهندسي دولة؛
- تقنيي سامي؛
- كفاءة مهنية؛
- عامل بسيط.

تتمتع المؤسسةBATIMETAL بعين الدفلى إمكانيات مالية جيدة وذلك بحكم ما تستحوذه من أصول.

حيث يقدر رأسمالها بـ 10850000.00 دج يحتوي على كل الوسائل:[1]

إنتاج الهيكل المعدني لمجمع BATIMETAL ومداخيل كبيرة مما تنجزه من مشاريع ضخمة المتمثلة في البناءات المصنعة الحديدية والنحاسية.

[1] من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المصلحة.

2 – 3-أهم المشاريع المنجزة BATIMETAL

- قاعات متعددة الرياضات؛
- مدرجات ملاعب كرة القدم؛
- عمارات إدارية مختلفة الأنواع؛
- حظائر السيارات منها: حظيرة أول ماي وميناء الجزائر العاصمة و تافورة؛
- مركز فاتيا للسيارات الخاصة بتيبازة؛
- ورشات الاسمنت بتبسة والشلف؛
- لأي مركز صيانة الطائرات الخاص بالخطوط الجوية الجزائرية؛
- مركب مصنع الحليب بعريب بعين الدفلي؛
- عدد من العمارات الإدارية ومتاجر كبيرة بروسيا؛
- اغلب أسواق الفلاح والأروقة الجزائية والمساحات الكبرى على مستوى التراب الوطني؛
- مدرجات الممرات للراجلين.

اعتماد نشاط المؤسسة في بحال الإنجاز

السعة السنوية للمواد الأولية:

- هياكل حديدية : 600 طن؛
- النحاس : 250 طن؛
- النجارةالحديدية: 200 طن.

أهم زبائن الوحدة بعين الدفلى

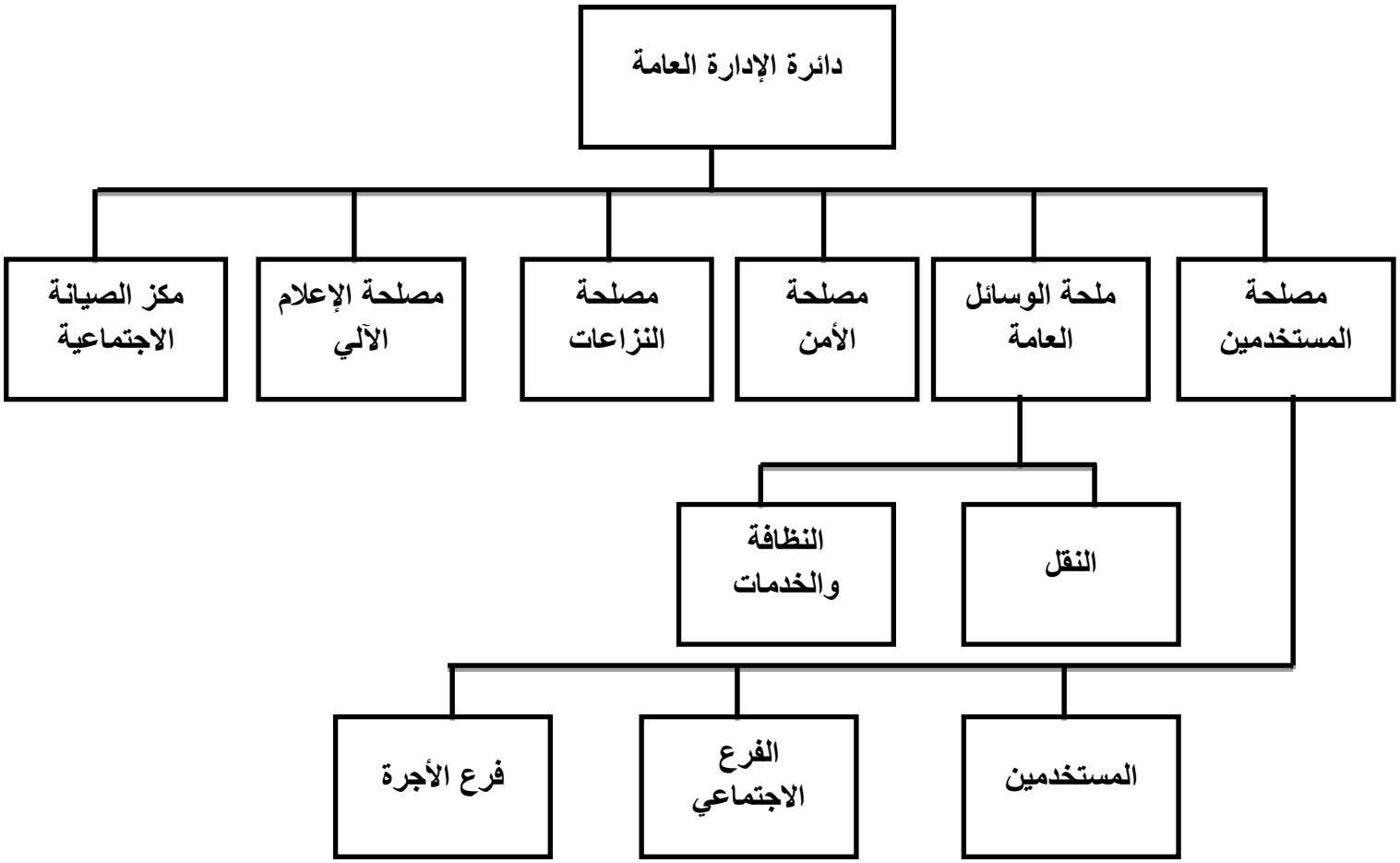
من أهم زبائن هذه الوحدة مؤسسة سوناطراك ونفطال ووزارة الدفاع الوطني وسونلغاز واسميدال والمديرية العامة للأمن الوطني ومديرية الشباب والرياضة، بالإضافة إلى زبائن آخرين كالمقاولين والبلديات.[1]

[1] من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المصلحة.

ثالثا-الهيكل التنظيمي للإدارة العامة

يمثل الشكل التالي الهيكل التنظيمي للإدارة العامة لمؤسسة باتيميتال:

الشكل رقم (2): الهيكل التنظيمي للإدارة العامة



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على دائرة الإدارة العامة لمؤسسة باتيميتال.

دائرة الإدارة العامة للمؤسسة

عملها الإداري يتعلق بالأمور القانونية وينطبق ذلك على المستخدمين العاملين بالوحدة مع تسيير النظام الداخلي لها وتحتوي هذه الإدارة على خمسة مصالح.[1]

3-1-مصلحة المستخدمين: وينقسم بدوره إلى ثلاثة فروع.

- **فرع المستخدمين:** المسؤول عن هذا الفرع يقوم بـ:
- دراسة الملفات الإدارية المتعلقة بعمال الوحدة؛
- تطبيق قرارات النظام الداخلي على العمال؛

[1] من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المصلحة.

- متابعة السلوك المهني للعمال من حيث الانضباط والعمل فيما يخص الحضور والغياب؛
- مراقبة عقود المدد المحددة للعمال المعنيين بما.
- **الفرع الاجتماعي:** لقد تم وضع هذا الفرع لدى المؤسسة ويعود ذلك لأسباب تخص العمال حيث كان العمال سابقا لهم علاقة بصندوق الضمان الاجتماعي والعمال.
- **فرع الأجرة:** عمله متعلق بالراتب الشهري لكل عمال الوحدة كما له علاقة وطيدة بفرع المستخدمين والفرع الاجتماعي.

3-2-مصلحة الوسائل العامة: تتكون من فرعين:

- **فرع النقل:** خاص بنقل عمال الوحدة.
- **فرع النظافة والخدمات الاجتماعية:** يهتم هذا الفرع بدوائر الوحدة مع تقديم خدمات المؤسسة.

3-3-مصلحة الامن: بها رئيس يشرف على أعوان الامن الذين يهرون على تحقيق الأمن الداخلي للمؤسسة والمتمثل فيما يلي:

- الحراسة طيلة اليوم؛
- مراقبة الورشات بما فيها من الانتاج؛
- مراقبة العمال من حيث التزامه بالقانون الداخلي للعمل بالوحدة.

3-4-مصلحة المنازعات: متخصصة في القضايا المتعلقة بعمال المؤسسة حول الأجور واتخاذ القرارات زغيرها من المنازعات.

3-5-مصلحة الإعلام الآلي: وتهتم بالدرجة الأولى بالتمهين والمهنيين.

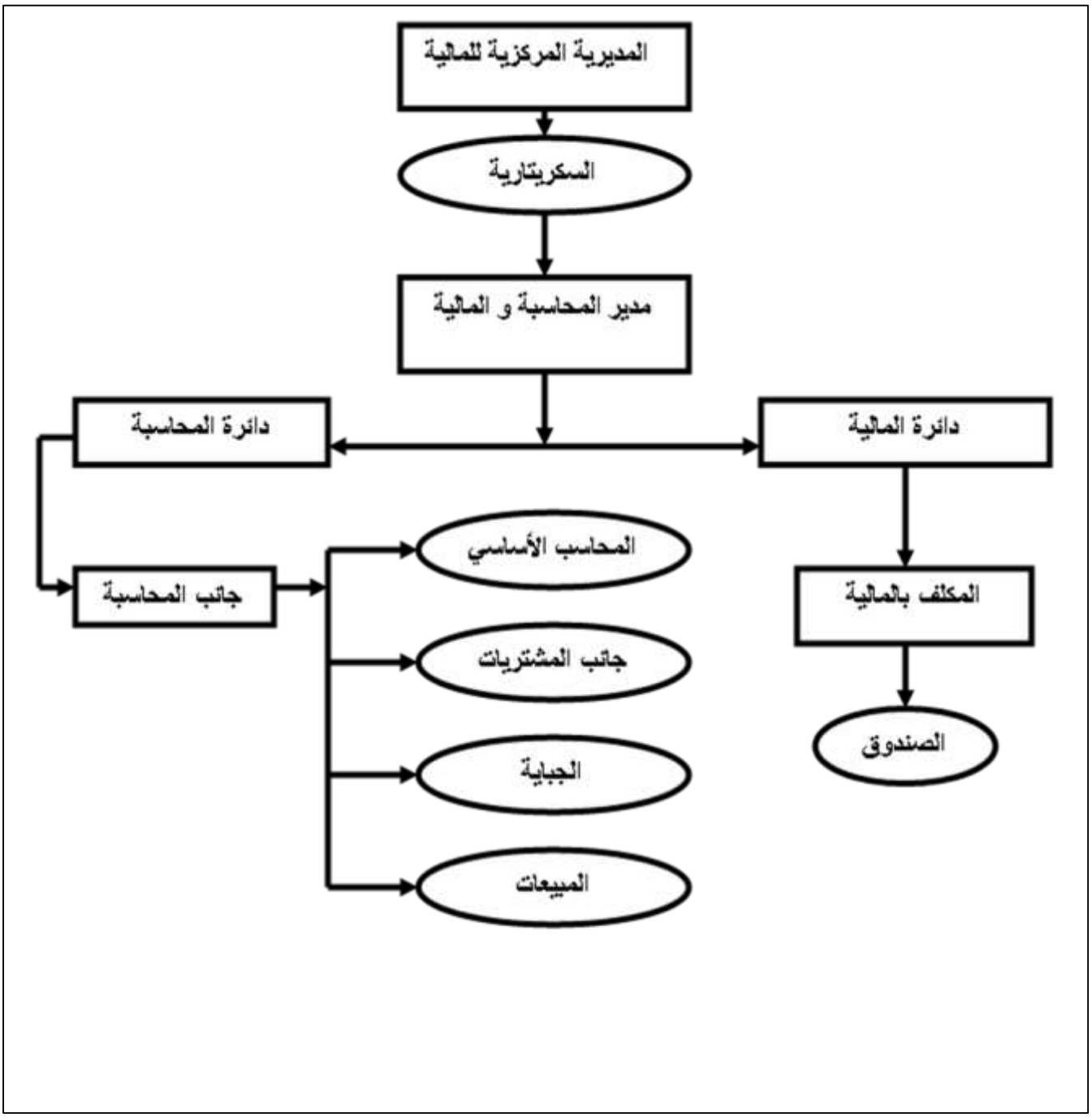
3-6-مركز الطب الاجتماعي: مهمته دراسة حالة العمال المرضى خلال مداومتهم في العمل مع وجود مشرفة مساعدة للطبيب.[1]

[1] من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المصلحة.

4- الهيكل التنظيمي للهيئة المستقبلة:

يمثل الشكل الموالي الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة والمالية لمؤسسة باتيميتال

الشكل رقم (3): الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة والمالية لمؤسسة باتيميتال.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مصلحة المالية والمحاسبة لمؤسسة باتيميتال.

المطلب الثاني: تقديم المصلحة المستقبلة (المحاسبة والمالية)

تعتبر القلب النابض للوحدة التي تقوم بالتسيير المالي والمحاسبي لها، ويديرها رئيس الدائرة بحيث يقوم بإعداد الميزانية الخاصة بالوحدة بالإضافة إلى متابعة مختلف نفقاتها، من بين مهامها نجد ما يلي:

– العمل على إيجاد توازن بين المداخيل والنفقات؛

– متابعة ديون الوحدة إما باعتبارها حقوق مستحقة التحصيل أو قروض مستحقة الدفع؛

– القيام سنويا بعملية مراجعة مالية سنويا؛

– كما تقوم بالتكفل بمتابعة العلاقات ما بين البنوك والصكوك البريدية؛

– يتم على مستواها المراقبة والتحقيق من الوثائق والسجلات المحاسبية؛

– التسجيل المحاسبي لمختلف العمليات وتحليل تلك العمليات المحاسبية والتسويات؛

– الاستقبال والسيطرة على الوثائق التالية: الفواتير، كشوف الحساب، الرواتب، وصل الاستلام.

في حين تتفع هذه المصلحة إلى كل من مصلحة المحاسبة ومصلحة المالية:

4-1-تعريف مصلحة المحاسبة

وتختص هذه المصلحة بتسجيل كل العمليات المتعلقة بالمحاسبة في اليومية وكذلك كل القوائم الخاصة بنشاط الوحدة كما أنها تقوم بعمليات الجرد لإعداد الميزانية المحاسبية وميزان المراجعة وجدول حسابات النتائج وكل الملحقات التي تلحق الميزانية في سنة ومن بين مهامها:

-مهام المحاسب الرئيسي:

تتمثل مهام المحاسب الرئيسي للمؤسسة فيما يلي:

– القيام بتنظيم وتوزيع المهام على الموظفين داخل مصلحة المحاسبة والمالية؛

– إعداد خطة الميزانية والتمويل مع مدير المحاسبة والمالية؛

– مراقبة الامتثال وتشغيل المالية والخزينة؛

– توفير وثيقة الإخراج والتحرير؛

– يضمن ويشرف على التصنيفات والاحتفاظ بالمستندات المحاسبية وفقا للأحكام واللوائح.[1]

– مهام المحاسب:

تتمثل مهام محاسب المؤسسة فيما يلي:

– يقوم بالمراقبة والتحقق من الوثائق والسجلات المحاسبية وينفذ توزيع الأحكام المحاسبية التنظيمية؛

[1] من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المصلحة.

– تحليل العمليات المحاسبية والتسويات؛

– يستقبل ويسيطر على الوثائق التالية الفاتورة، كشوف القيود التعاقدية، وصل الاستلام؛

– كتابة وتسجيل الإدخالات في دفتر اليومية؛

– القيام بالمهام المتعلقة بأنشطة الإدارة النقدية.

4-2- مصلحة المشتريات: تقوم هذه المصلحة بالإشراف على عملية الاستلام وتموين مصلحة الإنتاج بالمواد الأولية، وكذلك اللوازم التي تحتاج إليها كل مصلحة، كما لها الحق في الاطلاع على مطابقة المواد واللوازم للمواصفات المطلوبة وتقوم بمساعدة مصلحة المحاسبة في تقديم الوثائق اللازمة لها التي تساعدها فيالتسجيل المحاسبي للأحداث والعمليات المتعلقة بالمخزون.

– مصلحة الضرائب: تتم في هذه المصلحة القيام بسحب المبالغ الجبائية المتعلقة بالوحدة.

– **مصلحة المبيعات:** تقوم هذه المصلحة باستقبال طلبيات الزبائن التي تضم كمية ونوع المنتوج المطلوب وفيما بعد تسلم هذه الطلبيات على شكل برامج إنتاج إلى مصلحة الإنتاج لتقوم هذه الأخيرة بإنتاجها، وفي عملية البيع تقوم بإعداد الفواتير للزبائن في حالة البيع والتنسيق لهذه العملية، كما تقوم كذلك بإرسال الوثائق اللازمة الى مصلحة المحاسبة لتسجيلها في الدفاتر المحاسبية.

4-3-تعريف مصلحة المالية

هي المصلحة التي تقوم بالصرف والتحكم في القيم الجاهزة وغير جاهزة التي في حوزتها والقابلة للتصرف بحيث تقوم بعمليات القبض والدفع سواء خارج الوحدة كدفع الفواتير المستحقة للمتعاملين مع الوحدة أو داخل الوحدة كدفع الأجور ومستحقات العمال، وتتفرع هذه المصلحة إلى المكلف بالمالية، والمكلف بالصندوق، وسوف يتم فيما يلي ابراز المهام الخاصة لكل منهما.[1]

– مهام المكلف بالصندوق

– يقوم بإجراء العمليات المحاسبية الابتدائية المتعلقة بدخول وخروج الأموال من الصندوق؛

– يجري المعاملات المالية مع البنوك ومصلحة الضرائب؛

– يسجل العمليات المحاسبية الخاصة بالصندوق؛

– يقوم بالجمع والصرف؛

– يساعد مدير المحاسبة والمالية في مراجعة السجلات؛

– ينفذ العمليات تحت سيطرة رئيس قسم المحاسبة ومسلك الدفاتر.

[1] من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المصلحة.

-مهام المكلف بالمالية

– إعداد السياسة المالية للوحدة؛

– تسيير ذمم الوحدة والحفاظ على التوازنات المالية؛

– ضمان المتابعة وحوصلة العلاقات الجيدة مع كل المتعاملين مع الوحدة؛

– تنظيم وضمان السير المالي والمحاسبي لنشاط الوحدة؛

– إعداد الميزانية المالية وكل الوثائق القانونية؛

– القيام بإعداد نظام معلومات للوحدة.

1-آلية جمع البيانات في المؤسسة

لدراسة موضوع دور الرقابة الداخلية في تعزيز واكتشاف الأخطاء الجوهرية نتطرق إلى أكبر عدد من المعلومات التي تساعد على دراسة الموضوع والتعرف على المؤسسة المعنية بالتربص وتقييم أداء رقابة الداخلية للمؤسسة في اكتشاف الأخطاء الجوهرية نحتاج مصادر موثوقة لكي تتميز دراستنا بنوع من المصداقية.

1-1-معلومات رئيسية

ساهم الحصول على بعض المذكرات في جميع معلومات حول موضوع محل ابحث بالإضافة إلى معلومات حول المؤسسة وكذلك حصول على التدقيق النهائي من المدقق الداخلي وطريقة عمله في المؤسسة بالإضافة إلى الحصول على معلومات من الأستاذ المؤطر.[1]

1-2-المعلومات الثانوية

تم الحصول على بعض المعلومات من طرف العمال الموجودين داخل مصلحة المالية والمحاسبة بالإضافة الزملاء قدموا لنا بعض المعلومات حول موضوع محل الدراسة المؤسسة المعنية بدراسة الحالة.

[1] من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المصلحة.

المبحث الثاني: مراحل الرقابة الداخلية في مؤسسة باتيميتال

بعد التعرف على الشركة محل الدراسة سنتطرق إلى دراسة تفصيلية لرقابة الداخلية لشركة وهذا من خلال إبراز دور الرقابة الداخلية في الكشف عن الأخطاء مع تفسير ومناقشة النتائج المتوصل إليها:

المطلب الأول: تقرير الرقابة الداخلية في المؤسسة

تعتمد شركة باتيميتال لهياكل الغرب على المناهج العلمية المتعارف عليها في عملية الرقابة الداخلية التي تتم عبر مراحل محددة ضمن القانون الداخلي للمؤسسة المعد ضمن برنامج سنوي شامل لجميع مراحل الرقابة، ويتم هذا من خلال تحديد اهم المديريات التي تم فيها عملية الرقابة مع ضبط التواريخ التي تتم فيها العملية وتحدد المديرية التي يتم فيها عملية الرقابة من قبل المراقب الداخلي حسب درجة الأهمية ويتم إعداد التقرير حول العملية مهما كانت درجة النتائج.

1-الهدف من الرقابة الداخلية

الغرض من مهمة الرقابة الداخلية يتمثل فيما يلي:

* تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل ضمان العمليات التالية:

- موثوقية نظام مراقبة الإجراءات الداخلية؛
- تنظيم المحاسبة ومعالجة المعلومات والنتائجّ؛
- نظام قياس المخاطر والنتائج؛
- كيفية الخروج من المخاطر؛
- تقويم الملفات.[1]

* مراقبة حركة مختلف الاستثمارات وتطبيق الاجراءات الخاصة بها؛

* تقييم لمستوى الأداء والمهارات الادارة العامة بشكل عام مثل:

- جودة المعلومات المحاسبية؛
- تطبيق الاستراتيجية العامة التي وضعها مجلس الادارة وتنفيذ العمليات؛

[1] من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المصلحة.

– الامتثال للقوانين واللوائح والمعايير المعنية لعملياتها.

2–المدريات المعنية بالرقابة

تحدد مهمة الرقابة على المديريات التالية:

– مدير المالية والمحاسبة؛

– مدير الموارد البشرية؛

– مدير التموين؛

– مديرية التجارة.

3–سياق العمل

من أجل سير المهمة طبقنا طرق ومبادئ المراقبة الداخلية المطبقة عموما في عملية المراقبة قمنا بعمل مقابلة كجزء من عملية المراقبة تتم عموما بمراقبة النقاط التالية:

3–1–مدير المحاسبة والمالية

تتم عموما بمراقبة النقاط التالية:

* فرض نظام الرقابة الداخلية لمختلف القرارات:

– مقررات الخاصة باللجان؛

– مقررات الخاصة بسجلات البريد الصدر والوارد؛

– المقررات الخاصة بالمحاضر والسجلات؛

– المقررات الخاصة بالكتب القانونية.[1]

*** مراقبة وتقييم التقاربات**

– التقارب البنكي؛

– التقارب بين الشركة والموردون والزبائن؛

[1] من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المصلحة.

- التقارب المادي والمحاسبي وأعمال الجرد.

3-2-مديرية التموين

- تتم عموما بمراقبة النقاد التالية:

* وضع نظام الرقابة الداخلية لمختلف المقررات:

- المقررات الخاصة باللجان؛

- المقررات الخاصة بالمحاضر والسجلات؛

- المقررات الخاصة بالصادرات والواردات؛

- المقررات الخاصة بالكتب القانونية؛

* مراقبة اجراءات عملية الشراء وذلك بمراقبة مختلف الوثائق وكيف تمت عملية المناقصة.

* تقييم اختيار الموردين بمعنى على أي أساس تتم عملية الاختيار.

* مراقبة بعض ملفات الشراء من عقود ومصادقات وفواتير ووثائق التسليم والاستلام.

4-الوثائق المطلع عليها ونتائجها

لقد تم مراقبة مجموعة من الوثائق والتي تم وضع مجموعة من الملاحظات عليها:[1]

4-1-الوثائق المطلع عليها

تتمثل الوثائق المطلع عليها فيما يلي:

- جميع الاجراءات المطبقة؛
- الهيكل التنظيمي؛
- المقررات الخاصة بالمناصب؛
- الوثائق المالية والمحاسبية من جداول وسجلات محاسبية؛
- وثائق الاثبات الخاصة بالتكاليف والإيرادات؛

[1] من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المصلحة.

– الوثائق الخاصة بجداول الضمانات والتسبيقات؛

– المحاضر الخاصة الصندوق والجرد والضرائب؛

– بعض ملفات العمال مع كشف أجورهم؛

– لعض ملفات المشتريات؛

– بعض ملفات شركات المقاولة.

4-2-الشروع في العمل

يتم من خلال العمل توضيح النقائص وتقديم حلول للمديريات المطلع عليها والمتمثلة في مديرية المالية والمحاسبة ومديرية التموين.

4-2-1-مديرية المالية والمحاسبة

– اثناء الشروع في العمل تبينت النقائص التالية:

– غياب الاجراءات والتعليمات الخاصة بتسيير المديرية المتمثلة في غياب ترقيم والختم على السجلات والحفظ؛

– قطع غيار بعض الآلات ذات القيمة الضعيفة التي لا تعتبر من الاستثمارات سجلت في استثمارات الصنف 2؛

– تم ملاحظة صندوقين في الشركة الأول في عين الدفلى والثاني في فرعها في وهران؛

– التقاربات الحاصلة برقم الأعمال المبلغ عنها فيها اختلافات وخاصة فواتير قيد التحرير مع مصلحة المحاسبة؛

– اختلاف في الارصدة الخاصة بالموردين مع مصلحة الشراء وكذلك أرصدة الزبائن مع مصلحة الفواتير.[1]

الحلول المقترحة

– تقوية الجهود من أجل تطبيق اجراءات وتعليمات التي تفرضها المديرية العامة؛

– إجراء الكشف الخص بالاستثمار والنظام المطبق عليه؛

– وضع صندوق واحد بالمؤسسة؛

– مراجعة الملف الخاص بالفواتير قيد التحرير ووضع حساب انتاج مخزن بدل فوترة قيد التحرير.

[1] من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المصلحة.

4-2-2-مديرية التموين

من خلال الشروع في العمل تبينت النقائص التالية:

- المشتريات التي فاقت المبلغ المحدد في اجراءات خاصة بعملية الشراء والتي تفوق 50.000.00 دج؛

- نقص بعض الملفات خاصة " الملفاة منها، محضر وجدول مقارنة بالعروض؛

- هناك سجلات غير مرقمة وغير مختومة.

الحلول المقترحة

- يجب إجراء مشروع متمثل في اتفاقية مع المورد في المشتريات التي يفوق المبلغ المحدد لها بـ 50.000.000 دج حتى ولو كانت بشكل متفرق؛

- وضع جدول لمقارنة العروض والمحضر؛

- ترقيم السجلات وختمها؛

- تحين ملف الموردين؛

- تقييم ملف الموردين.

المطلب الثاني: تفسير ومناقشة النتائج

بعد التطرق في المطلب السابق إلى دور الرقابة الداخلية في تعزيز اكتشاف الأخطاء الجوهرية عند تدقيق البيانات المالية سيتم التطرق في هذا المطلب لتفسير النتائج المتحصل عليها ومناقشة الإشكالية والفرضيات:

1-تفسير النتائج

يتضمن هذا العنصر دور الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية من خلال عملية الرقابة في المؤسسة.[1]

1-1-مديرية المحاسبة والمالية

من اجل سير المهمة طبقا لطرق ومبادئ المراقبة الداخلية يمكن تفسير دورها في فرض نظام الرقابة الداخلية لمختلف القرارات ومراقبة وتقيم التقاريات.

[1] من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المصلحة.

2-1 مديرية التموين

من أجل سير المهمة طبقا لطرق ومبادئ المراقبة الداخلية يمكن تفسير دورها في مراقبة عملية الشراء وذلك بمراقبة مختلف الوثائق وكيف تمت عملية المناقشة، وتقيم اختيار الموردين بمعنى على أي أساس تتم عملية الاختيار ومراقبة بعض ملفات الشراء وعقود ومصادقات.

من خلال ما سبق أثبتت الدراسة الميدانية في الشركة باتيميتال هياكل الغرب أن عملية الرقابة فيها تعتمد على الطرق التقليدية أكثر منها حديثة والتي تأثر عليها سلبا من خلال إهدار الوقت وزيادة التكلفة.

من خلال ما سبق أثبتت الدراسة الميدانية في الشركة باتيميتال.[1]

من خلال ما تم التطرق إليه في الجانب النظري والتطبيقي للموضوع محل الدراسة تم التوصل إلى استنتاجات والنتائج التالية:

2-مناقشة النتائج

من خلال تحليل بيانات الدراسة ومناقشة فرضياتها يمكن تلخيص نتائجها كما يلي:

- فيما يخص الفرضية الأولى المتعلقة باعتماد المؤسسة على آليات للرقابة الداخلية، لقد تحققت هذه الفرضية بناءا على أراء عينت الدراسة فأغلب المستجوبون يقررون أن مجموعة من الآليات المتبعة في عملية الرقابة؛

- فيما يخص الفرضية الثانية المتعلقة بمجموع المراحل المتبعة في نظام الرقابة الداخلية، لقد لقد تحققت هذه الفرضية من خلال مراجعة مخطط المراقب الداخلي الذي يتفرع إلى عدة مراحل أثناء عملية الرقابة؛

- فيما يخص الفرضية الثالثة المتعلقة إذا كانت المؤسسة تتبع مجموعة من الاجراءات في تصحيح الأخطاء والانحرافات في حالة وجودها، لقد تحققت هذه الفرضية من خلال العينة المستجوبة فالكل يقر بأن هناك مجموعة من الاجراءات لتصحيح الانحرافات.

[1] من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المصلحة.

من خلال الدراسة الميدانية يمكن التوصل إلى إمكانية الإجابة على الإشكالية المتمثلة في:

مدى أهمية الرقابة الداخلية في تعزيز اكتشاف الأخطاء الجوهرية عند تدقيق البيانات المالية في مؤسسة باتيميتال لهياكل الغرب؟

تكمن أهمية الرقابة الداخلية في أنها تعني بكافة السياسات والإجراءات التي تتبنها الإدارة لمساعدتها في تحقيق الأهداف وكفاءة العمل والمتضمنة التزام بسياسة الإدارة في تحقيق الأهداف وكفاءة العمل والمتضمنة التزام بسياسة الإدارة وحماية الأصول ومحاولة منع واكتشاف الغش والخطأ وحماية الأصول ومحاولة منع واكتشاف الغش والخطأ.

خلاصة الفصل

من خلال ما سبق يمكن القول أن نظام الرقابة الداخلية المعتمد في مؤسسة باتيميتال تتم من خلاله عملية متابعة لمختلف أنشطة المديريات بالمؤسسة لمنع حدوث الانحرافات وكتشاف ذلك إن لم يكن منعه ممكنا والعمل على تصحيحه إن حصل فعلا والتأكد من حسن سير العمل فصميم عملية الرقابة هو التأكد من حسن سير العمل فصميم عملية الرقابة هو التأكد من إنجاز كافة الأنشطة في المؤسسة كما هو مطلوب اتجاه تحقيق الأهداف مع الحفاظ على استمرارية بين المؤسسات الاقتصادية.

خاتمة

ان تطور المؤسسات وكبر حجمها وتشعبها فرض عليها أن تولي اهتماما كبيرا بحماية ممتلكاتها وحققوها ذلك من الأجل الحفاظ على بقائها واستمرارها وهذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام المراقبة الداخلية فعال يكون كفيل بحماية حقوق هذه المؤسسة وموجوداتها من مختلف أعمال التلاعب والاهمال ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش والتزوير.

تظهر أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسات لما لها من تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة المطبقة وأداة في يد الادارة العليا للمؤسسة تعمل على مد الادارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية وكفاءة التي يتم بها تنفيذ الفعلي للمهام وتحسين فعالية النظام بما يخدم مصالح المؤسسة.

إن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلي وسهولة أو صعوبة إمكانية التواطؤ بين الموظفين يعتبر من أهم محددات اكتشاف الخطأ أي أن فعالية النظام تكمن في منع حدوث الخطأ ولا تضيع الوقت في البحث عنه.

1-النتائج المتوصل إليها

من خلال استعراض معطيات الدراسة في جانبيها النظري والتطبيقي تم استخلاص بعض النتائج منها ما يلي:

- هناك العديد من العوامل تؤثر على موضوعية الرقابة الداخلية في تأدية عملها ومنها بعض المجددات ذات طبيعة إدارية؛
- نعنبر طبيعة عمل الرقابة الداخلية وخصوصيتها وتنوعها ذات تأثير في إيجاد قرارات مفيدة للإدارة؛
- نظام الرقابة الداخلية السليم يساعد في عملية الافصاح؛

2-اقتراحات الدراسة

بناءا على النتائج السابقة وبهدف تشخيص دور الرقابة الداخلية نذكر ما يلي:

- إعادة النظر في الطرق التقليدية للرقابة الداخلية بما يواكب التطور التكنولوجي؛
- تأهيل موظفي الرقابة الداخلية في دورات خاصة؛
- التخطيط الجيد لعملية الرقابة الداخلية بحيث يكون لهذه الرقابة الوسيلة الادارية الفعالة في تشخيص معوقات العمل وتشجيع العوامل الإيجابية.

3-أفاق الدراسة

توصي الدراسة بضرورة قيام الباحثين بإجراء المزيد الدراسات المتعلقة بموضوع تطبيق الرقابة الداخلية من أجل تعزيز اكتشاف الأخطاء الجوهرية عند تدقيق البيانات المالية وذلك من خلال:

- أسس تطبيق المعايير الدولية تدقيق البيانات المالية من خلال الرقابة الداخلية في الجزائر؛
- واقع الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية عند تدقيق البيانات المالية على مستوى مؤسسات ولاية عين الدفلى.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

المراجع بالعربية:

1. برابح بلال، **تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، شعبة علوم التسيير، كلية علوم اقتصادية التجارة والتسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2015/2014.
2. فيروز أوكسيل، **دور نظام الرقابة الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في علوم تجارية، كلية علوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2014/2013.
3. نعيمة قاسمي، **تكيف القوائم المالية في المؤسسة الجزائرية حسب معايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية علوم التسيير، جامعة حمه لخضر بالوادي، 2014.
4. نعيمة قاسي، **تكيف القوائم المالية في المؤسسة الجزائرية حسب معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS.**
5. بوقر نبيل، **دور المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2016.
6. عراب سارة، زيدان محمد، **مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف وتقييم الغش والأخطاء الجوهرية للحد من تأثير مخاطرها على مصداقية (القوائم المالية)**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد التاسع، جوان 2018، الجزائر.
7. بن يمينة إبراهيم، **تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية حسب معايير التدقيق الدولية.**
8. شنخلوفي سفيان، **اكتشاف الأخطاء المحاسبية من طرف محافظ الحسابات وطرق معالجتها**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خضير بسكرة، 2014-2015.
9. زروخي علاء الدين، **تكييف القوائم المالية في المؤساسات الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر تخصص مالية وجباية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2016-2017.
10. محمد توهامي ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات-الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2006.

11. نبي حليمي، **تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للتحصيل في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في ميدان الاقتصاد، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016

المراجع بالأجنبي:

1. Birien.R et Senecal.J, Contrôle interne et vrfication édition preportaine INC, Canada1984

2. Bernard Gerlibd, audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises dunod, paris, 1991.