



جامعة الجيلاي بونعامة بخميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية



وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور التدقيق الداخلي في كشف الأخطاء والغش المحاسبي
دراسة حالة ملبنة عريب - عين الدفلى -

تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب : داد عماد الدين

أعضاء لجنة المناقشة:	
رئيسا	1) أ. حاج مقراوي فتيحة.....
مشرفا ومقررا.	2) أ. مويسي مروة.....
ممتحنا.	3) أ. زمالة عمر.....

السنة الجامعية 2022/2021

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله ربّي العالمين، والصلاة والسلام على سيد الأولين والآخريين سيدنا محمد وعلى آله
وصحبه ومن دعاه بدعوته وسار على سننه إلى يوم الدين، وبعد:
إلى من رحمتي في عينها وكسنتي بعظمتها وحناؤها، إلى أحب الناس إلى قلبي حفظها الله
وأبقاها تاجاً فوق رأسي

.....أمي الحبيبة.....

إلى من أحسن تربيته وكان لي دائماً عوناً وسنداً إلى من عمل لأجلي أطال الله في عمره

.....أبي العزيز.....

إلى سندي في هذه الحياة أخي الغالي بهاء الدين

إلى أغلى هدية من أمي أختي الغالية: أميرة

وإلى من ساندني خلال مسيرتي الدراسية أخ أمي وأستاذي "بعوش جمال"

إلى من سرنا سوياً ونحن نشق الطريق معاً نحو النجاح والإبداع إلى من تكاتفنا يداً بيد ونحن

نقطف الزهر إلى زميلتي "طيفة مغراوي" وإلى صديقتي "صميحة عتو"

إلى كل من في ذاكرتي ولم تسعمه ورقتي إلى كل من تمنى لي النجاح وإلى كل من سرتفح

مذكرتي

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جسدي

داد عماد الدين

شكر وعرفان

بسم الله والصلاة والسلام على رسول الله،

الحمد لله الذي بنعته تتم الصالحات

والشكر لله تعالى دائما وابدأ على فضله وتيسيره لنا.

نتقدمكم وعم نرد الجميل إلى الأستاذة الدكتورة "موسى" التي

أشرفت على هذه الدراسة ونمرتنا بتوجيهاتها التي كانت لنا اثر

واضح في تشجيعنا على القيام بهذه الدراسة، واستفدنا من خبراتها

العلمية في جزء من هذه الأجزاء

كما نتوجه بأسمى معاني الشكر إلى كافة أساتذة قسم المالية

والمحاسبة

ومن هذا المنطلق نتقدم بالشكر لكل من ساعدنا على إتمام بحثنا

هذا من قريب أو من بعيد

المخلص

المخلص بالعربية:

يعتبر التدقيق الداخلي من الوظائف البالغة الأهمية في المؤسسة الاقتصادية، وهذا يعود إلى الدور الحساس الذي يلعبه في اكتشاف الأخطاء المحاسبية، ومن خلال القيام بدراسة ميدانية في ملبنة عريب -ولاية عين الدفلى - استطعنا استخلاص مجموعة من النتائج تثبت أن التدقيق الداخلي في ملبنة عريب يساهم بشكل فعال في حماية ممتلكات المؤسسة من خلال السير الجيد لعملية التدقيق وسهر المدقق الداخلي على الاكتشاف المبكر للأخطاء والانحرافات الحاصلة في كافة العمليات بإضافة إلى تقديمه لجملة من التوجيهات والإرشادات للملبنة .

Abstract:

Internal audit is considered one of the most important functions in the economic institution, due to the sensitive role it plays in discovering accounting errors, and by conducting a field study in Alban Arib - Ain Olander state - we were able to do so. To derive a set of results that prove that the internal audit in Arab Milk contributes significantly. Effective in protecting the property of the institution through the smooth running of the audit process, and the internal auditor was keen on early detection of errors and deviations in all operations, in addition to providing a set of directives and instructions for dairy products.

قائمة

الجداول والأشكال

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
37	الميزانية المالية المختصرة لسنة 2019	01
38	الميزانية المالية المختصرة لسنة 2020	02
39	رأس المال العامل الدائم لسنتي 2020-2019	03
40	رأس المال العامل الخاص لسنتي 2020- 2019	04

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
32	الهيكل التنظيمي لمدينة عريب	01

قائمة المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	إهداء
	شكر
	الملخص
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الملاحق
أ - د	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري لتدقيق الداخلي والاختفاء والغش	
06	تمهيد
07	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الداخلي والاختفاء والغش المحاسبي .
07	المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي
13	المطلب الثاني: ماهية الاختفاء والغش المحاسبي
18	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة الدراسات السابقة
20	المطلب الأول: معالجة الدراسات السابقة
23	المطلب الثاني: أوجه التشابه وأوجه الاختلاف
27	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: واقع التدقيق الداخلي في كشف الاختفاء والغش في ملبنة عريب	
28	تمهيد

فهرس المحتويات

29	المبحث الأول: التعريف بمجتمع الدراسة وطرق وأدوات جمع المعلومات
29	المطلب الأول: تقديم عام لمبنة عريب
35	المطلب الثاني: طرق وأدوات جمع المعلومات في مبنة عريب.
37	المبحث الثاني: آلية التدقيق الداخلي في كشف الأخطاء والغش
37	المطلب الأول: طبيعة سير عملية التدقيق الداخلي
43	المطلب الثاني: تفسير ومناقشة النتائج
46	خلاصة الفصل
48	الخاتمة
50	قائمة المراجع
54	الملاحق

مقدمة

تعد المؤسسة الوحدة الاقتصادية التي تجمع بين الموارد البشرية والطبيعية والعناصر المالية والفنية، تحت مجموعة من الظروف وهذا لتحقيق أهداف تضمن بقاءها واستمرارها في وسط يمتاز بالمرونة والتغيرات اليومية، واستمرارها لا يعني أبدا فكرة البقاء فقط بل البقاء مع الزيادة والتطور وذلك عن طريق انتهاز تقنيات وأساليب تسبير فعالة ترفع من مستوى أدائها وتأهلها للمنافسة الداخلية والخارجية.

كما أن اهتمام إدارة المؤسسة بضرورة التعرف على مدى كفاءة النظام المعمول به ومدى تنفيذ الخطط والسياسات المنهجية أدى إلى ضرورة تواجدها خلية داخلية تقوم بالتحقيق، والذي أصبح ضرورة لا يمكن الاستغناء عنه باعتباره وظيفة إدارية يتم الاعتماد عليها في القيام بعملية الرقابة في المؤسسة، من أجل ضمان السير الحسن والمحافظة على الموارد المتاحة

ظهور التدقيق الداخلي نتيجة الحاجة إلى حماية الممتلكات وضمان صحة البيانات الموجودة والعمل على اكتشاف كافة الأخطاء المرتبكة وتصحيحها، خاصة بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها العالم ت والتي هزت أضخم المؤسسات العالمية، مما أدى إلى زيادة اهتمام الشركات بوظيفة التدقيق وذلك من خلال إنشاء إدارة مستقلة للتدقيق الداخلي ، مع العمل على دعمها بالكفاءة البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكيفية والفعالية المطلوبة حيث أصبح التدقيق الداخلي أمرا حتميا لإدارة المؤسسة الاقتصادية .

إشكالية الدراسة

من مجمل ما سبق ذكره فإن الإشكالية الأساسية لهذه الدراسة يمكن صياغتها على النحو الآتي:

فيما يتجلى دور التدقيق الداخلي في كشف الأخطاء والغش؟

هذا السؤال الرئيسي بدوره يقودنا لمجموعة من الأسئلة الفرعية الأتية:

- ما مفهوم التدقيق الداخلي؟

- كيف يقوم المدقق الداخلي بعملية التدقيق بشكل منظم؟

- ما فرق الرئيسي بين الخطأ والغش؟

-

مقدمة

فرضيات الدراسة

للإجابة على الأسئلة التي طرحت سابقا نعتد الفرضيات الآتية:

- إن التدقيق الداخلي هو تدقيق للعمليات والدفاتر والسجلات داخل المؤسسة بواسطة بعض مستخدميها ويتم بطريقة مستمرة.

- إن مهنة التدقيق الداخلي لا تتم بشكل عشوائي وإنما تسير وفق برنامج حتى تكون عملية التدقيق منظمة

- الفرق بين الأخطاء المحاسبية والغش يتمثل في نية الارتكاب .

أسباب اختيار الموضوع

وقع اختيارنا لهذا الموضوع لعدة أسباب

- الرغبة في تناول هذا البحث والإلمام بهذه الدراسة.

- الأهمية التي يحضها بها التدقيق الداخلي داخل المؤسسة.

- تماشي هذا الموضوع مع طبيعة التخصص.

أهداف الدراسة

تتمثل أهداف الدراسة في:

الإلمام بكافة المفاهيم المرتبطة بالتدقيق الداخلي والأخطاء المحاسبية

أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة من خلال الطلب المتزايد في مجال المحاسبة وبشكل واسع على مهنة التدقيق من سائر الأطراف كالمالكين والمحللين الماليين، الإدارة والجهات الحكومية وخاصة دوره في اكتشاف الأخطاء والمخالفات وقيام بتصحيحها

حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة الخاصة بالموضوع فيما يلي :

مقدمة

الحدود الموضوعية: تم التركيز على دور التدقيق الداخلي في اكتشاف الأخطاء المحاسبية في ملبنة عريب.

الحدود المكانية: تقتصر الحدود المكانية للدراسة على ملبنة عريب ولاية عين الدفلى.

الحدود الزمانية: بالنسبة للإطار الزمني فقط تمثل في سنة 2022 .

منهج الدراسة: تم الاعتماد في موضوع الدراسة على النهج الوصفي الاستقرائي مع استخدام الأسلوب

التحليلي وهذا في الجانب النظري وتم الاعتماد على أسلوب دراسة حالة في الجانب التطبيقي في ملبنة عريب.

صعوبات الدراسة

واجه موضوع الدراسة بعض العراقيل والصعوبات

صعوبة الاطلاع على الوثائق التي تخدم موضوع الدراسة في الملبنة؛

صعوبة التواصل مع الاستاذ المشرف؛

انعدام الوقت لدى المدقق الداخلي لإمامنا بمختلف المعلومات الضرورية .

هيكل الدراسة

انطلاقاً من الأهداف المرجوة من الموضوع ولمعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية ولاختيار

الفرضيات تم تقسيم موضوع البحث إلى فصلين ، فصل نظري وفصل تطبيقي

تم التطرق في الفصل الأول إلى الإطار النظري للتدقيق الداخلي والأخطاء والغش ، والذي يتكون من

مبحثين ، المبحث الأول والمعنون بعموميات حول التدقيق الداخلي والأخطاء والغش ، والذي يتفرع إلى مطلبين ،

المطلب بعنوان ماهية التدقيق الداخلي، والمطلب الثاني معنون بماهية الأخطاء والغش ، أما المبحث الثاني تطرق

بتحليل ومناقشة الدراسات السابقة وقيمة المضافة من التحليلات من الدراسة الحالية وينقسم بدوره إلى مطلبين ،

المطلب الأول تناول معالجة لدراسات السابقة أما المطلب الثاني فتناول أوجه التشابه وأوجه الاختلاف لدراسة

الحالية مع الدراسات السابقة .

مقدمة

- الفصل الثاني وهو الفصل التطبيقي والمعنون ب " واقع التدقيق الداخلي في اكتشاف الأخطاء والغش المحاسبي في ملبنة عريب حيث قسم الفصل إلى مبحثين ، المبحث الأول بعنوان التعريف بمجتمع الدراسة وطرق وأدوات العمل جمع المعلومات ، ويتفرع هذا الأخير إلى مطلبين ، المطلب الأول تناول تقديم عام لملبنة عريب ، والمطلب الثاني تناول طرق وأدوات جمع المعلومات في ملبنة عريب ، أما المبحث الثاني آلية التدقيق الداخلي في اكتشاف الأخطاء والغش ، والذي يتكون من مطلبين ، المطلب الأول : بعنوان طبيعة سير عملية التدقيق الداخلي في الملبنة ، والمطلب الثاني لتفسير ومناقشة النتائج .

الفصل الأول:
الإطار النظري للتدقيق الداخلي والأخطاء والغش
المحاسبي

تمهيد:

إن احتمالية وجود أخطاء بالمستندات والسجلات المحاسبية أمر بديهي يرجع السبب فيه إلى المراحل المتعددة التي تمر بيها البيانات وتقلها بين أيد كثيرة تقوم بالتسجيل والترحيل والتصيد واكتشافها يستوجب وجود نظام رقابة فعال بإضافة إلى وجود التدقيق الداخلي الذي يسمح بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية والوقوف على مختلف هذه التجاوزات ومحاولة كبحها وتحقيق الأهداف المسطرة من قبل مجلس الإدارة من أجل ضمان السير الحسن للعمل ونظر للأهمية التدقيق التي يكتسبها التدقيق الداخلي سنتطرق في هذا الفصل للإطار النظري لكل من التدقيق الداخلي والأخطاء المحاسبية .

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي إحدى أنواع التدقيق من حيث الجهة القائمة بالتدقيق، حيث نشأ بناءً على احتياجات الإدارة لضمان تحقيق أهدافها وحماية أصولها، ومن أجل الإحاطة بعموميات حول التدقيق الداخلي سيتم التطرق لمفهومه، أهدافه، أهميته وأنواعه.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي

قبل التطرق إلى مفهوم التدقيق الداخلي يجدر تقديم مفهوم التدقيق بوجه عام.

أولاً: تعريف التدقيق

لقد تعددت التعاريف الخاصة بالتدقيق نذكر منها

لقد عرف التدقيق بأنه «اختبار تقني صارم مبني على أسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة»¹، ويعرف بأنه «فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحيد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني»²، ويعرف انه «عبارة عن تحقيق وبحث بهدف تقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها السارية داخل المؤسسة وذلك لتقديم ضمانات لكل من يهمه الأمر من مسيرين شركاء نقابة وبنوك، حول صحة ومصداقية المعلومات الموضوعية تحت تصرفهم والتي تمثل واقع المؤسسة»³. كما يعرف بأنه "عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمه بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"⁴. واعتماداً على التعاريف السابقة نستنتج أن التدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والفواتير

1 - علوان محمد لمين، نظام المعلومات المحاسبية والتدقيق الداخلي، الأردن، عمان، دار أسامة للنشر، 2019، ص17.

2 - هادي التميمي، مدخل التدقيق، الطبعة 03، الأردن، عمان، دار وائل، 2004، ص20.

3 - أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، الطبعة الأولى، الأردن، عمان، دار الإحصاء العلمي، 2017. ص 14.

4 - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الطبعة الثانية، عمان، دار المسيرة. 2009 ص 19.

الخاصة بالمشروع، بقصد الخروج برأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح وخسارة عن تلك الفترة.

ثانياً: تعريف التدقيق الداخلي

تعددت تعريفات التدقيق الداخلي بتنوع وتعدد الهيئات المهنية ذات العلاقة به

حيث يعرف التدقيق الداخلي بأنه "تدقيق للعمليات والدفاتر والسجلات داخل المنشأة بواسطة بعض مستخدميها وتتم بطريقة مستمرة، وهي مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل التنظيم الإداري للمنشأة لمقابلة احتياجات الإدارة"¹ ويعرف بأنه «وظيفة إدارية تابعة للإدارة الشركة، تعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبة، لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة، أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية»²، وقد عرف معهد المدققين الداخليين في أمريكا سنة 2004 التدقيق الداخلي بأنه «نشاط مستقل وموضوعي ومنظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، الرقابة وعمليات التحكم المؤسسي»³، في حين عرفه مجمع المحاسبين القانونيين في إنكلترا على أنه «مراجعة للأعمال والسجلات، تتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة أحياناً، وبواسطة موظفون يخصصون لهذا الغرض ويختلف نطاق وأهداف التدقيق الداخلي حسب المؤسسة حيث يمتد إلى نواحي غير محاسبية في طبيعتها»⁴، كما عرف مجمع المدققين بالولايات المتحدة الأمريكية (IIA) على

¹ - أحمد يوسف كليونة، علم تدقيق الحسابات النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان الأردن، 2011، ص 22.

² - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق الطبعة الأولى. عمان، دار الاعصار العلمي. 2006. ص 34

³ - عبد الغاني قزميط، التدقيق الداخلي ودور فاتخاذ القرار الإداري مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد درارة الجزائر دفعة 2017/2018، ص 10.

⁴ - باخرشوش أعلام، دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر البنوك، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية جامعة العربي بن مهدي أم البواقي، دفعة 2016. ص 04.

⁵ - المهدي إلياس، دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر. كلية العلوم الاقتصادية. تخصيص المحاسبة تدقيق. جامعة العربي بن مهدي أم البواقي دفعة 2019/2020 ص 08.

⁶ - حامد طلبة أبو هيبية، أصول المراجعة الطبعة الأولى رمز ناشرون وموزعون عمان 2011، ص 12.

انه وظيفة يؤديها موظفون من داخل الشركة ،حيث يقومون بفحص الإجراءات والسياسات وتقييم المستمر للخطط وذلك لتأكيد من تنفيذها ومن صحة ودقة معلوماتها .¹ ويعرف المعهد الفرنسي للتدقيق و الرقابة الداخلية على انه « نشاط مستقل وهادف يوفر للشركة ضمانات بخصوص درجة التحكم في عملياتها ، ويقدم نصائح لتحسينه كما يساهم في خلق القيمة ويساعد الشركة على تحقيق أهدافها من خلال عمل منهجي لتقييم عمليات إدارة المخاطر الرقابة .لحوكم، وتقديم اقتراحات لتدعيم فعالية الإجراءات المتخذة². ومن التعاريف السابقة نستنتج أن التدقيق الداخلي هو" وظيفة تقييم مستقلة داخل المنشأة لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة للمنشأة ،وهي تهدف إلى مساعدة جميع أفراد المنشأة بما في ذلك الإدارة والعاملين في القيام بمسؤولياتهم بشكل فعال وذلك عن طريق تزويدهم بتحليلات وتوصيات استشارية ومعلومات تخص الأنشطة الخاضعة للفحص " .

ثالثا: أهداف التدقيق الداخلي:

إن عملية التدقيق الداخلي تتم في جميع مراحل النظام المحاسبي وذلك لأهميته وأهدافه البالغة نذكر منها :

لقد انحصرت الأهداف التقليدية للتدقيق الداخلي في بادئ الأمر في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب في سلامة السجلات والكشوفات المالية ومنة ثم تطور عمله ليكون نشاط تقييم ووقائي ، إلا أن وظيفة التدقيق الداخلي أخذت تطور وأصبحت تأكيدية واستشارية من اجل إضافة قيمة للشركة،³ ومع التطور التاريخي لتدقيق الداخلي أصبحت توفر الأهداف إلى مايلي

- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق الحد من الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع؛
- تقييم نتائج أعمال المشروع مقارنة بالأهداف المرسومة؛⁴
- مراجعة إجراءات المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز؛

- التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها؛

_ تدقيق فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم الخطر؛

_ إعداد تقارير منفصلة و دورية بنتيجة التدقيق و رفعه إلى سلطة تنفيذية ؛

_ اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة الكفاءة الفعالية وتنفيذ الأنشطة تأكيداً للمحافظة على الممتلكات

والموجودات¹؛

_ المساهمة في تقييم وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية؛

- مساعدة مجلس الإدارة ولجنة التدقيق في ضمان جودة التقارير المالية؛

- إضافة قيمة لشركة، من خلال توفر تأكيد موضوعية والمساهمة بكفاءة وفعالية في عمليات إدارة المخاطر

والرقابة والحوكمة وتحقيق نتائج تتوافق مع ما نصت عليه معايير التدقيق الداخلي الدولية.²

رابعاً : أهمية التدقيق الداخلي:

ازدادت أهمية التدقيق الداخلي وقتنا الحالي في الشركات بصورة ملحوظة و ذلك لمجموعة من الأسباب

أهمها ظهور شركات المساهمة وحاجة الجمعية العمومية إلى معلومات لسلامة انتشار أموالها وصحة وعدالة

الإفصاح عن البيانات والقوائم والحسابات الختامية ؛

- تطور حجم المؤسسات وانتشارها جغرافياً على نطاق واسع مما أدى تباعد المسافة بين الإدارة العليا وكافة

العاملين ؛

¹ _ بومازونة أمينة ، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الجليلي بونعامه خميس مليانة، دفعة 2020/2019، ص 10 .

² _ خالد أمين عبد الله ، علم التدقيق الحسابات ، الناحية النظرية - دار وائل لنشر - الأردن - عمان - 1999 ص 15

³ _ سعاد لحوحي ، دور التدقيق الداخلي في إتخاذ القرارات المالية ن مذكرة ماستر ، جامعة محمد خيضر - بسكرة - دفعة 2016 / 2017 _ ص 65

⁴ _ مقرابي حليلة ، دور التدقيق الداخلي في الحد من الانحرافات المالية ، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية جامعة جليلي بونعامه ، دفعة 2020 / 2021 ، ص (09-10).

- الانتقال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية في المؤسسة مما دفع بإدارة إلي تعويض السلطات والمسؤوليات ومن ثم الحاجة الإدارة لتأكد من سلاسة استعمال وتحمل المسؤوليات وفقا للسياسات الإجراءات المعمول بها؛¹
- اعتماد المستثمرين على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات الموجهة إلى تحقق أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية ؛
- يقدم التدقيق الداخلي التأكيد على وجود الحماية الكافية للأصول وحمايتها؛²
- حماية السياسة الإدارية من الانحراف عن التطبيق الفعلي ؛
- معرفة مدى نجاح الإدارة في الاستخدام الاقتصادي الكفاء والفعال للموارد الاقتصادية المتاحة للمؤسسة؛³
- يعتبر التدقيق الداخلي من أهم آليات التحكم المؤسسي؛
- الزيادة في نطاق عمل المدقق الداخلي يؤدي إلى تضيق نطاق المدقق الخارجي؛
- تزايد الضغوط الأطراف الخارجية لتحقيق المزيد من المبادلة المحاسبية وتوسيع وظائف التدقيق؛
- اعتراف المدققين الخارجيين بالتدقيق الداخلي كمهنة.⁴

خامسا : أنواع التدقيق الداخلي

ينقسم التدقيق الداخلي إلى أنواع متعددة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر بها وتتنحصر فيما يلي :

- ¹ - الخطيب خالد الراغب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية الداخلية في القطاع العام والخاص ، مكتبة العربي لنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن، 2010، ص120.
- ² - بن علي حليلة ، دور التدقيق الداخلي في تحسين وتفعيل إدارة المخاطر الائتمانية في المؤسسات المصرفية ، مذكرة ماستر تخصص اقتصاد نقدي وبنكي ، قسم العلوم لاقتصادية جامعة أحمد درارة أدرار دفعة 2017 / 2018 ص 17 .
- ³ _ الخادم أيمن ، دور التدقيق الداخلي في رفع الأداء المالي للمؤسسة مذكرة ماستر، علوم اقتصادية ، جامعة محمد خيضر بسكرة دفعة 2019 / 2020 ن ص 19-20.
- ⁴ - بعوج فاطمة، دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، دفعة 2014/2015، ص 23 24.

1 تدقيق الإنزام

يقصد بالإنزام عملية التحقق والتأكد من التزام الإدارة بالقوانين والأنظمة والتعليمات في أدائها لعملها لتحقيق الأهداف المرسومة وفق الخطط الموضوعة بكفاءة وفعالية والوقوف على نواحي القصور الخطأ ومن ثم العمل على علاجها وعدم تكرارها فهو عملية مراجعة الضوابط والأنشطة والعمليات التشغيلية وماله من علاقة بالقوانين والتنظيمات لتحديد مدى التزام بالمعايير المعتمدة ويمكن تلخيص بعض مهام تدقيق الإنزام كما يلي

- _ يشكل إمداد لتدقيق على العمليات وتخطاه إلى النواحي الإدارية؛
- _ يبحث عن طرق إضافية لتحقيق الغاية والأهداف القصوى لشركة؛
- _ يحدد التجاوزات التي تكون حصلت على المبادئ الإدارية وعلى القوانين والتنظيمات والتعليمات؛¹

2 التدقيق المحاسبي المالي

وهو التأكد من صدق وسلامة الإجراءات والتسجيلات المحاسبية والمالية والقوائم المالية الناتجة عنها ن والتدقيق المحاسبي والمالي يكون في مجال التدقيق الداخلي والخارجي أيضا، إلا أن التدقيق الداخلي يهتم بطريقة سير دائرة أو قسم المحاسبة من حيث تنظيم العمل وتكوين المستخدمين، فهو يهدف إلى فحص ومراجعة الوثائق المالية والمحاسبة لتجنب وتفاذي الوقوع في أخطاء تتعلق بالتسيير.²

3. التدقيق التشغيلي

يهدف هذا النوع إلى وصف عملية التدقيق الداخلي لأنه مؤسسة وتقييم عمليات التشغيلية لوظيفة أو نشاط معين إن هذا النوع قد وسع من مجال التدقيق الداخلي التقليدي الذي كان يركز بصورة خاصة على التدقيق المالي المحاسبي لينتقل إلى تدقيق كافة نشاط المؤسسة سواء كانت مالية لتقييمها من أجل معرفة مواطن الضعف والقوة

¹ - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص243.

² - أحمد حلمي جمعة، الإتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد الداخلي الحكومي، دار صفاء لنشر والتوزيع الأردن، 2009، ص46.

في الأداء ، والقيام بتقديم التوصيات اللازمة لتحسين كافة تلك الأنشطة مع بيان مدى التزام تلك الأنشطة بالسياسات والإجراءات الإدارية الخاصة بالمؤسسة.¹

4 التدقيق البيئي

ويقوم هذا النوع من التدقيق على التحقق من مدى التوافق مع متطلبات البيئة والتحقق من تقييم المخاطر المتعلقة بالتلوث البيئي، والتأكد من أن المنتجات ثم إنتاجها بالتوافق مع متطلبات البيئة.²

5 التدقيق العمليات (نظم المعلومات)

التوسع في استخدام الحاسوب وتطبيقاته في قطاع الأعمال والمحاسبة أدى إلى خلق بيئة ساعدت على الوقوع في الأخطاء وارتكاب جرائم الغش ويقصد بالتدقيق الإلكتروني عملية تطبيق أي نوع الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال المدقق والهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من امن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية في الوقت المناسب وصحيحة وكاملة ومفيدة.³

المطلب الثاني: ماهية الأخطاء والغش

احتمالية حدوث الأخطاء ضمن الممارسات المحاسبية كبيرة وذلك نظرا لحجم المعاملات والسجلات المحاسبية اليومية.

أولا : مفهوم الأخطاء المحاسبية

اشار معيار المراجعة الدولي رقم (240) إلى أن الخطأ يعني تعريفات غير مقصودة في التقارير المالية ، مثل الخطأ في جمع البيانات أو في معالجتها أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تقصير مغلوط للحقائق ، أو في خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو

¹ - عامر حاج عمو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية، مذكرة دكتوراه جامعة أحمد درارة، أدرار، دفعة 2017/2018، ص 124.

² - خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق وفق المعايير الصادرة، دار الوراقة لنشر، عمان، 2014، ص 243.

³ - خلف عبد الله الوردات، نفس المرجع، ص 299.

الإفصاح¹، إن المعنى اللفظي لمصطلح الخطأ هو عدم تطابق الشيء الذي حدث مع حقيقة وواقعة النطقي، إن هناك اختلاف بين الواقع (الخطأ) والمنطق (الصحيح) ولا بد من قياس الخطأ وتقويمه، أما المعنى الفني فإن الخطأ المحاسبي عن كون المبالغ والأرصدة وأسماء الحسابات ووجهة الحسابات وغيرها المثبتة في الدفاتر المحاسبية والسجلات المحاسبية لا تعكس الحدث ولا تتسجم مع ما احتوته مصادر البيانات الحاسبة المتمثلة بالمستندات، وقد يكون الخط لسبب حسابي أو محاسبي سواء كان يقصد أو عن غير قصد، وبمختلف الأساليب الفنية والغش وغيرها². كما يعرف على أنه ذلك الإجراء المحاسبي الذي يخالف المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والطرق والقواعد والإجراءات التي تحكم هذه العمليات سواء كان الخطأ في التسجيل أو الترحيل أو خلال إعداد ميزانية المراجعة³. وعرفت أيضاً بتلك الأخطاء الحسابية والكتابية في السجلات والتقارير المحاسبية التي يتم فيها إعداد التقارير المالية و الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية، والأخطاء التي تنشأ نتيجة الشبان أو تغيير المغلوط عند إعداد التقارير المالية⁴. ومن التعاريف السابقة نستنتج أن الخطأ هو فعل غير متعمد والذي لم يرتكب بنية التصميم المسبق وإنما وقع على سهو أو جمل لعدم معرفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها سواء في التسجيل أو الترحيل أو عند إجراء الميزانية

ثانياً: تعريف الغش المحاسبي

يعرف الغش على أنه اللفظ المرادف " للخطأ العمد " ويرتكب الغش عن طريقة التلاعب في الحسابات بالدفاتر والسجلات بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة الأعمال المؤسسة ومركزه المالي ويحدث مثل التلاعب بوحى وتوجيه من إدارة المؤسسة بقصد تحقيق الأهداف المرجوة والتي تم تدبيره سابقاً بقصد إساءة استعمال احد أصول المؤسسة ومن الأمثلة على هذا النوع إثبات مدفوعات وهمية في الدفاتر والسجلات واختلاسها واستعمالها لتغطية الخزينة المؤسسة كإضافة أسماء وهمية لكشف أجور العمال وتزوير إيصالات دفع وهمية⁵. ويعرف الغش على أنه " التلاعب في البيانات المحاسبية التي تتضمنها المستندات والسجلات أو المعلومات التي

¹ - جمال منصور، مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والأخطاء، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة حمة لخضر الوادي، 2014، ص13.

² - كمال عبد العزيز، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل لنشر، عمان، 2004، ص428.

³ - سليمان مصطفى، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الوراقة للنشر، عمان، 2007، ص105.

⁴ - حسين القاضي، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الدولية الأمريكية، دار الوراقة للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص130.

⁵ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار وائل لنشر عمان، 2000، ص41.

تحتويها القوائم المالية بهدف تحقيق عرض غير مشروع¹. ويعرف كذلك الغش أو ما يطلق عليه الاحتيال بأنه عبارة عن فعل غير مقصود من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو أولئك المكلفون بالحوكمة أو الموظفون أو أطراف ثالثة، ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية². ومن خلال ما سبق نستج تعريفًا شاملاً للغش وهو أي فعل مقصود من قبل شخص آخر واحد أو عدة أشخاص من الإدارة أو موظفين والذي ينتج عنه تحريف في البيانات المالية وقد يتضمن الغش والتلاعبات والتزييف وتبديل السجلات أو المستندات واختلاف الأصول وطمس أو حذف تأثيرات العمليات من السجلات أو المستندات وتسجيل عمليات وهمية، وسوء تطبيق السياسات المحاسبية.

ثالثاً : أنواع الأخطاء وأنواع الغش

تنقسم الأخطاء المحاسبية التي يصادفها المراجع الداخلي عند فحصه للدفاتر والسجلات الى أنواع متعددة

1- الأخطاء الكتابية:

هي أخطاء تمس الجوانب المختصة بالعمليات الحسابية أو نقل الأرقام من صفحة إلى للأخرى أو ترحيلها، ترصيدها هذه الأخطاء قد تكون عمدية أو غير عمدية وإذا كانت أخطاء جزئية فإنها تؤثر على ميزان تدقيق الحسابات ويمكن اكتشافها بتدقيق المستندات، وفي حالة وجود أخطاء معرضة وعدم تأثر ميزان تدقيق الحسابات بها، يمكن اكتشافها أثناء مراحل عمليات تدقيق الحسابات من خلال فحص المستندات، وإجراء المقارنات وإرسال المصادقات للعمال

2- الأخطاء الفنية:

وهي الناتجة عن خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتعتبر هذه الأخطاء من الأنواع الأكثر خطورة بسبب تأثيرها على المركز المالي للمشروع مثلا عدم تكوين مخصصات للديون المشكوك في

¹ محمد التهامي، طواهرية، المراجعة والتدقيق الإطار النظري، الطبعة الرابعة، دوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص34.

² مريم لكحالي، مسؤولية مراجع الحسابات في إكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، مذكرة ماستر كلية العلوم الإقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، دفعة 2016/2017، ص 20.

تحصيلها ومخصصات هبوط أسعار الصرف والعملات الأجنبية ، واكتشاف هذه الأخطاء يتطلب بذل العناية المهنية الكبير عند تدقيق المستندات .¹

3-الأخطاء المتكافئة:

ويقصد بها التي تتكافأ مع بعضها بحيث يمحو خطأ اثر خطأ آخر بالدفاتر ، وتكافؤ الأخطاء يمنع من تأثيرها على توازن ميزان المراجعة فيزيد بذلك من صعوبة اكتشافها ، ولن يتسنى للمدقق لاكتشاف مثل هذه الأخطاء إلا إذا دقق في مراجعة المستندية والحسابية وقد يكون التكافؤ بين خطأ في حساب واحد ، ولن يكون لذلك الخطأ اثر خطير على نتائج أعمال المشروع أو مركزه المالي ، وقد يكون التكافؤ بين الأخطاء في حسابين مختلفين فينتج عن ذلك الاختلاف أو خطأ في صحة أرصدة هذين الحسابين وقد يترتب على ذلك تأثير على نتيجة أعمال المشروع .

- الأخطاء الكتابية :

وهي ناتجة عن الترحيل لنفس المبلغ وفي نفس الجانب ولكن لحساب آخر وهذا النوع لا يؤثر على ميزان المراجعة .²

- أخطاء الحذف أو السهو :

وهي الناتجة عن عدم إثبات قيد عملية بإكمالها أو أحد طرفيها في دفتر ليومية ، أو عدم ترحيل طرفي العملية أ، أحدهما إلى حسابها الخاص ، وتميز بين نوعين :

أ- السهو أو الحذف الكلي :

هذا الشكل من الخطأ لا يؤثر على ميزان المراجعة مما يجعل استكشافه صعبا ، ولكن ذلك ليس مستحيل ، فالمراجعة المستندية وأسلوب المقارنات مع السنوات السابقة وأسلوب المصادقات قد تكشف لنا .

ب- السهو والخطأ الجزئي :

¹ شمريك محمد، دور محافظ الحسابات في اكتشاف الغش، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، دفعة 2015/2016، ص5.

² جمال منصر، مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والأخطاء في القوائم المالية، مرجع سبق ذكره، ص 18.

يكون اكتشافه سهلاً لما يترتب عليه من عدم توازن ميزان المراجعة ، وان مراجعة عملية الترحيل كفيلة باكتشاف مثل هذا الخطأ.¹

2- أنواع الغش :

هناك أنواع تصنيفات كثيرة للغش تختلف باختلاف تصنيف كل هيئة كما يلي :

أ- تصنيف حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

حيث صنفها الاتحاد الدولي للمحاسبين أو حسب معيار التدقيق الدولي (ISA240) إلى نوعين رئيسيين

1- البيانات الخاطئة الناتجة عن تقرير مالي احتيالي :

يتم الغش عن طريق تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة التي قد تظهر خلافاً لذلك أنها تعمل بفاعلية ، ومن الممكن إن ترتكب الإدارة التي تتجاوز أنظمة الرقابة الاحتيال بأساليب مختلفة منها (تسجيل عقود وهمية في دفتر اليومية ، تغيير السجلات والشروط الخاصة بالمعاملات الهامة والغير العادلة ...) ومن خلال الملاحظة في هذا النوع نستخلص إن قيام الإدارة بهذا الغش يكون بطريقة يصعب على المدقق مهمة اكتشاف هذا الاحتيال مما يتطلب منه التمتع بالكفاءة والدقة والاستقلالية .

2- البيانات الخاطئة الناتجة عن سوء تخصيص الأصول :

أو ما يعرف باختلاس الأصول ويكون ذلك مرتبط بسوء استخدام استعمال أصول المنشأة وعموماً يرتكب من قبل العامل بسرقة مبالغ صغيرة وغير هامة . وقد يشمل هذا الاختلاس المدراء الذين من صعب اكتشافهم ، ويرافق الاختلاس أخطاء في الكتابة أو المحاسبة أو السجلات مضللي لإخفاء أن الأصول غير موجودة أو رهنها بدون ترخيص

ومن خلال التمتع في هذا النوع يتضح لنا أنه يكون باستعمال العاملين لأصول المنشأة بشكل غير قانوني من أجل إخفاء حقيقة أنها ناقصة ولتحقيق أغراض شخصية على حساب الوحدة الاقتصادية .

ب- تصنيف حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA):

حيث صنفها ال AICPA حسب الجهة التي تقوم بارتكابه

¹ جالبية زين الدين، دور المدقق الخارجي في الحد من الأخطاء المحاسبية، مذكرة ماستر العلم الاقتصادية، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي، دفعة 2017/2018، ص 35.

1- غش واحتيال العاملين :

ويتضمن هذا الاحتيال سرقة أصول المنشأة والتي يرافقها تدليس وتزوير فالمستندات والسجلات الحاسبية واختراق لنظام الرقابة الداخلية ، وذلك من أجل تغطية عدم وجود الأصول وتظليل الطرف الآخر ، لهذا يجب اعتماد نظام رقابة فعال لتخفيض هذا الاحتيال

2- غش واحتتيال الإدارة :

يرتكب هذا الغش من قبل الإدارة العليا للمنشأة في القوائم المالية والسجلات المحاسبية بهدف إخفاء الوضعية المالية لها ، وبالتالي تأثيرها على المركز المالي ويرتكب هذا الاحتيال عن عمد ويتجاوز نظام الرقابة الداخلية ويعتبر هذا الاحتيال أخطر من النوع الاول لأن الادارة العليا هي طرف في هذا الغش¹

رابعا : الفرق بين الخطأ والغش

فرق المعيار الأمريكي رقم (SAS53) بين الأخطاء والتلاعب والغش بحيث

- يشير الخطأ إلى تحرف أو استبعاد غير متعمد مبالغ أو افصاحات معينة في قوائم المالية ، وهي غالبا ما ترتكب نتيجة جهل موظفي إدارة الحسابات بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، نتيجة إهمال أثناء القيام بالإجراءات المحاسبية مثلا في :

- أخطاء العمليات الحسابية في النقل أو التصيد الخاطئ
- عدم الدقة في إعداد التقديرات المحاسبية

- أما الغش فهو عبارة عن تحريف متعمد وهي غالبا ما ترتكب برغبة مرتكبها في إخفاء افصاحات معينة في القوائم المالية أو اختلاسات أو تقديم تقارير مالية غير حقيقة فمثلا في :

- إخفاء معاملات أو مبادلات عمدا
- تبديد موارد المؤسسة عمدا²

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة الدراسات السابقة

¹ فارس سعود القاضي، مدى مسؤولية المحاسب القانوني الأردني عن اكتشاف الغش في البيانات المالية في ظل معايير التدقيق الدولية، رسالة ماجستير، جامعة ألبيت، ص21.

² جمال منصر، مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والأخطاء، مرجع سبق ذكره، ص19.

توجد العديد من الدراسات السابقة سواءً باللغة العربية أو الأجنبية منها، والتي تطرقت لموضوع التدقيق الداخلي وبغرض الاستعانة بأهم هذه الدراسات من خلال عرضها ومناقشتها لكي يتم اعتمادها في إعداد الدراسة حيث تم تخصيص هذا المبحث لأهم الدراسات المتعلقة بالتدقيق الداخلي، مع إبراز أوجه التشابه والاختلاف، بين هذه الدراسات والدراسة الحالية إضافة إلى تبيان ما يميز هذه الأخيرة عنها وإضافة القيمة المضافة لها.¹

المطلب الأول: معالجة الدراسات السابقة

سنقوم من خلال هذا المطلب بعرض دراسات سابقة سواءً باللغة العربية أو الأجنبية كما يلي:

أولاً: عرض الدراسات السابقة باللغة العربية

- 1- فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2014/2015.
- تطرقت هذه الدراسة إلى دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، من خلال عرض الإطار الفكري والنظري للتدقيق الداخلي، وأثر التدقيق الداخلي على سير عملية اتخاذ القرار،
- هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إبراز مفهوم التدقيق الداخلي ومدى أهميته في تفعيل عملية اتخاذ القرار من خلال محاولة إظهار كيفية اتخاذ القرار بالاعتماد على تقارير المدقق الداخلي واقتراحاته،
- المنهج المعتمد في هذه الدراسة المنهج الوصفي والأسلوب التحليلي في وصف وتحليل الجوانب النظرية وأسلوب دراسة حالة من أجل التعمق في مختلف جوانب الدراسة التطبيقية.
- النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة نسبياً وتابعة للمديرية العامة للمؤسسة، يعتبر التدقيق الداخلي الوسيلة المثلى في اكتشاف الأخطاء والانحرافات وكل أنواع الغش ومحاولة معالجتها في الوقت المناسب والحفاظ على ممتلكات وأصول المؤسسة.
- 1-دراسة مرابط نوال 2013 بعنوان التدقيق الداخلي في ادارة المخاطر المصرفية ،مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، تخصص مالية المؤسسة جامعة قاصدي مرباح ورقلة .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في البنوك وأهميته وأهدافه ومبادئه ومن ثم التطرق إلى دور المدقق الداخلي في إدارة المخاطر المصرفية .

المنهج المستخدم في هذه الدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية و الثانوية واعدت استبيانة خصيصا لهذا الغرض وتم توزيعها على مجتمع الدراسة البالغ العدد 30مدققا داخليا ببنوك المتواجدة بورقلة واستخدمت نظام التسجيل الإحصائي SPSS في تحليل النتائج والفرضيات .

-النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة كانت كالتالي

-وجود وعي لدى المدقق الداخلي بأهمية دوره في إدارة المخاطر المصرفية للبنوك .وانه ليس من مهام المدقق الداخلي تحديد المخاطر وقياسها وإنما دوره يتمثل في الاستشارات والتوصيات بشأن الإدارة المخاطر وقد خلصت الدراسة ببعض التوصيات أهمها :

-ضرورة تنظيم البنوك في دورات للمدققين الداخليين في مجال تخصصهم وثانيا ضرورة اهتمام الإدارة العليا في البنوك بنشاط التدقيق مما يساعد في تطوير هاته الوظيفة .

2- ريس نسرين بعنوان التدقيق الداخلي في نسب الأداء المالي في المؤسسة المالية مذكرة ماستر ، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة العربي التبسي 2016/2017.

-تطرت هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي من خلال عرض الإطار النظري للتدقيق الداخلي وعملية اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ، وأهمية التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي .

-هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مفهوم الأداء المالي و ضرورة وجود وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية لأهميتها البالغة ومحاولة إبراز مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي .

-اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والأسلوب التحليلي حيث تمثل الجانب الوصفي في وصف المفاهيم المتعلقة بمتغيرات الدراسة ، أما الأسلوب التحليلي فاعتمد التحليل القوائم المالية للمؤسسة محل دراسة باعتماد على مراجع متنوعة من كتب ووسائل وأطروحات وكذا مقالات والمؤتمرات والمجالات في الجانب النظري ، اما الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على البيانات والمعلومات المقدمة من طرف المؤسسة .

- تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى إن التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة داخل المؤسسة ، تعتبر كركيزة ورقابة أولية تسبق التدقيق الخارجي ، يساهم في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

3-مريم لكحالي ، بعنوان مسؤولية محافظ الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية ، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة بوزياف المسيلة سنة 2017/2016.

-تطرقت هذه الدراسة إلى مفهوم المراجعة الخارجية وأنواعها وأهدافها كما تمت الإشارة إلى المعايير التي تحكمها وبينت وقائع محافظة الحسابات في الجزائر .

-هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مسؤولية محافظ الحسابات في كشفه للأخطاء والغش في القوائم المالية ، وهذا في إطار البيئة الجزائرية .

-المنهج المستخدم في هذه الدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي من خلال جمع البيانات من المصادر الأولية والثانوية .واعدت استبيانة خصيصا لهذا الغرض وتوزيعها على محافظي الحسابات .

-توصلت هذه الدراسة لجملة من النتائج تتمثل أهمها :

-يقوم محافظ الحسابات بتصميم إجراءاته في إطار يكفي لاكتشاف الأخطاء والغش .

-يقوم محافظ الحسابات بإتباع منهجية عمل ، تؤدي به إلى الحصول أدلة لإثبات الكافية لإبداء رايه حول القوائم المالية ، وإعداد تقرير كمرحلة نهائية يبين فيه النتائج التي توصل إليها .

-الغش الذي يرتكب خلال الفترة التي غطاها محافظ الحسابات وكشفت في وقت لاحق لا تعد قرينة على إهمال منه ، إذا كانت إجراءات المراجعة قد تمت بحصر وعناية مهنية وفقا لمعايير المراجعة المقبولة عموما .

4- شريف جابر بعنوان اكتشاف الأخطاء المحاسبية من طرف المدقق الخارجي وطرق معالجتها ، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة -جامعة محمد الصديق -جيجل سنة 2017/2016.

-تطرقنا هذه الدراسة لإطار النظري لتدقيق الخارجي وكذا الإطار النظري للغش والخطأ المحاسبي ، دراسة ميدانية حول اكتشاف الأخطاء المحاسبية وطرق معالجتها .

-هدفت هذه الدراسة إبراز دور المدقق الخارجي في كشفه للأخطاء المحاسبية والحلول المقترحة من قبله لمعالجة هذه الأخطاء والحد من أساليب التلاعب التي تؤثر على مستخدميها .

- المنهج المستخدم في هذه الدراسة هو المنهج الوصفي و تم تطبيقه في الجانب النظري ومنهج دراسة حالة ثم اعتماده في الجانب التطبيقي .

-توصلت هذه الدراسة لجملة من النتائج أهمها :

يتبع محافظ الحسابات في مكتب الدراسة منهجية عمل تتمثل في مجموعة من إجراءات التدقيق تتوزع على مرحلتين (المرحلة المساعدة ، والمرحلة النهائية) وتتعلق إجراءات محافظ الحسابات بزيارة المؤسسة محل التدقيق في المرحلة المساعدة الي غاية إعداد التقرير الشاهد الذي يوجهه لشركاء والجمعية العامة للمساهمين في المرحلة النهائية.

6-شهرتك محمد سنة 2016/2015 دور المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) في اكتشاف الغش ، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم .

- هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور مسؤولية محافظ الحسابات من اكتشاف كل من التجاوزات والاختراقات الموجودة في المؤسسة والحد منها ، وكذا تحليل صور وطبيعة الغش وتبيان الفرق بينه وبين الخطأ ، كما تناولت كيفية تقدير عوامل ومخاطر الغش .

- المنهج المتبع في هذه الدراسة هو المنهج التحليلي الوصفي وذلك من خلال دراسة الجانب النظري للغش ومحافظ الحسابات ودوره في اكتشاف الغش وكذا المناهج الاستقصائي والذي اعتمدت عليه في الجانب التطبيقي والذي اعتمدت عليه على تصميم استمارة استبيان تتضمن مجموعة من الأسئلة مع دراسة وتحليل نتائجها باعتماد على أدوات إحصائية .

- النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة تتمثل أهمها في :

- إتباع محافظ الحسابات المنهجية محددة تساعده على معرفة المؤسسة وكذا تحديد نقاط القوة والضعف لها ، وبالتالي تحديد مواطن الخطر وتساعده على اكتشاف حالات الغش الموجودة ،

- جودت التدقيق تساعد على التقليل والوقاية من الغش ويكون ذلك بتوفر محافظ الحسابات على العناصر التالية :

- التزام محافظي الحسابات بقواعد ومبادئ أخلاقيات المهنة
 - تمنع محافظي الحسابات بالتأهيل العلمي والعملية يعزز القدرة على اكتشاف الغش .
 - تمنع محافظ الحسابات بالشك والحذر المهني يساعده على تحديد الخطر وكيفية التعامل معه .
- 7- جمال منصر سنة 2015/2014 مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والأخطاء في القوائم المالية ، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية ، تخصص تدقيق محاسبي جامعة حمد لخضر بالوادي .
- هدفت هذه الدراسة الى إبراز دور مسؤولية مراجع الحسابات في اكتشاف كل المخالفات الغير قانونية في القوائم المالية لاعطاء تأكيدات مطلقة حول صحة و موثوقية القوائم المالية لمستخدميها ، حيث استند الباحث في دراسته على شق أدبي يتم في استقرار موضوع المراجعة والمشكلات المرتبطة بها وشق تم فيه استخدام المنهج الوصفي التحليل .والجانب التطبيقي تم اعتماد على الاستبيان موجه للمراجعين الحسابات تيتقص آراءهم فيما يتعلق بجوانب الدراسة .

-توصلت الدراسة لجملة من النتائج تتمثل أهمها في :

- مراجع الحسابات ليس مسؤول عن اكتشاف الأخطاء رغم مسؤولية المدنية والجزائية ، لانها لا تتعد الا عند حصول افعال او تقصير منةجانب مراجع الحسابات في ادائه لواجباته المهنية .
- يبدي مراجع الحسابات رايه السلب عند اكتشاف حالات الغش والأخطاء الجوهرية في التقارير المالية.

ثانيا: عرض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

1- Study of gamuchirall mahachi Effectiveness of intemal audit on organizational peganizational performance of ngos, unpublished master graduation not in accounting,department, faculty of commerce, midlands state university, Zimbabwe 2018.

تطرق هذه الدراسة الى تبيان فعالية التدقيق الداخلي على الأداء التنظيمي للمؤسسات، من خلال عرض الإطار الفكري والنظري للتدقيق الداخلي والرقابة الداخلية والعلاقة القائمة بينهما مع التطرق الى نتائج فعالة لتدقيق الداخلي على الإداء التنظيمي في المؤسسة.

هدفت هذه الدراسة الى تحديد مدى تأثير كفاءة المدققين الداخليين على الإداء التنظيمي.

والمنهج المعتمد في الدراسة هو المنهج الوصفي واستخدام الأسلوب التحليلي في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي تم استخدام أداة الاستبانة .وتم التوصل لجملة من النتائج أن كلما زاد الدعم المقدم من الإدارة وكفاءة المدققين الداخليين يعززان من فعالية التدقيق الداخلي ، اي كلما زاد الدعم المقدم من الادارة كانت وظيفة التدقيق اكثر فاعلية، وهذه الأخيرة تعزز بدورها الأداء التنظيمي للمؤسسة من خلال قدرة التدقيق الداخلي على ضمان استراتيجيات خفض التكاليف

المطلب الثاني: أوجه التشابه وأوجه الاختلاف

يهدف التعرف على موقع الدراسة من الدراسات السابقة قمنا بتحديد مجموعة النقاط المشتركة بين دراستنا والدراسات السابقة ونقاط الاختلاف بينهما.

سنتطرق لها من خلال هذا الجدول:

الدراسة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
مرباط نوال	تشابه دراستي مع دراسة الباحث في :اعتماد كلتا الدراستين على التدقيق الداخلي كمتغير مستقل . -اعتماد الدراستين على المنهج الوصفي والاسلوب التحليلي . -هدفت الدراستين الى ابراز دور التدقيق الداخلي .	اختلاف في مكان الدراسة الاختلاف في المتغير التابع -اعتماد الدراسة السابقة على استتيانه في حين اعتمدت دراستي على اسلوب دراسة اخرى .
رايس نسرين	اعتماد الدراستين على التدقيق الداخلي كمتغير مستقل. اعتماد الدراستين على المنهج الوصفي التحليلي تهدف الدراستين الى ضرورة وجود وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة	*مكان الدراسة: مسيلة *المتغير التابع: الاخطاء والغش

	اعتماد على اسلوب دراسة حالة	
*مكان الدراسة بسكرة -الاختلاف في المتغير التابع (الاطء والغش)	-اعتماد الدرستين على التدقيق الداخلي كمتغير مستقل . -اعتماد الدرستين على المنهج الوصفي والاسلوب التحليلي -هدفت الدرستين الى ابراز دور التدقيق الداخلي . -اعتماد الدرستين على اسلوب دراسة حالة	بوعوج فاطمة
*مكان الدراسة المسيلة *اختلاف في المتغير المستقل اعتماد الدراسة السابقة على الاستبيان واعتماد الدراسة الحالية على اسلوب دراسة الحالة ا	اعتماد الدرستين علنفس المتغير التابع الاطء والغش التدقيق الداخلي كمغير مستقل. اعتماد الدرستين على المنهج الوصفي والاسلوب التحليلي هدفت الدرستين الى ضرورة كشف والحد كل من الاخطاء والغش المحاسبي اعتماد الدرستين على اسلوب دراسة حالة	مريم لكحالي
اختلاف في مكان الدراسة اختلاف في المتغير المستقل	اعتماد الدرستين على الاخطاء المحاسبية كمغير تابع -اعتماد الدرستين على المنهج الوصفي والاسلوب التحليلي -هدفت كلتا الدرستين على اهمية اكتشاف الأخطاء والمحاسبية والحد منها -اعتماد كلي الدرستين على اسلوب دراسة حالة .	نسرین جابر

<p>مكان الدراسة مستغانم -المتغير المستقل -اعتماد الدراسة الحالية على اسلوب دراسة الحالة ودراسة السابقة اعتمدت على اعداد استبيان</p>	<p>-اعتماد الدراساتين على عنصر الغش كمتغير ثابت -هدفت كلا الدراساتين الى ضرورة اكتشاف الغش - اعتماد الدراساتين على المنهج الوصفي والاسلوب التحليلي في الجانب النظري</p>	<p>شمريك محمد</p>
<p>مكان الدراسة الوادي -المتغير المستقل -اعتماد درتاسي على اسلوب دراسة حالة واعتماد الدراسة السابقة على اعداد استبيان</p>	<p>-اعتماد الدراساتين على نفس عنصر المتغير التابع وهي الاخطاء والغش المحاسبي -هدفت الدراساتين الى تبيان اهميته وضرورة اكتشاف الاخطاء والغش -استخدمت كلا الدراساتين المنهج الوصفي و الاسلوب التحليلي في الجانب النظري</p>	<p>جمال منصور</p>
<p>-اختلاف المكان -اختلاف المتغير التابع -استخدام الدراسة الحالية اسلوب دراسة حالة واستخدام الدراسة السابقة استبيان</p>	<p>اعتماد الدراساتين على التدقيق الداخلي كمتغير مستقل اعتماد الدراسين على المنهج الوصفي والأسلوب التحليلي في الجانب النظري . هدفت الدراساتين الى ابراز دور التدقيق الداخلي في المؤسسة</p>	<p>Gamuchiral I mahachi</p>

ثالثا: القيمة المضافة للدراسة الحالية

استخلاصا من مقارنة الدراسات السابقة والدراسة الحالية نجد ان القيمة المضافة لدراسة محل البحث تكمن

في كون دراستنا اضافت الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق الداخلي في حماية المؤسسة ، من خلال مسؤولية

المدقق الداخلي في كشفه للأخطاء المحاسبية والغش المحاسبي ، خلال عملية المراجعة باضافة الى تقديمه لجملة

من الحلول و الارشادات لمحاولة كبح مثل هذه الظواهر في المؤسسة الاقتصادية .

خلاصة الفصل الأول:

ان احتمال وجود أخطاء بالمستندات والسندات والسجلات المحاسبية امر بديهي يرجع فيه السبب الى المراحل المتعددة التي نمر بها البيانات وتنقلها بين ايد كثيرة تقوم بالتسجيل ، والترحيل والترصيد واكتشافها امر بسيط بالنسبة للمدقق ، غير ان اكتشاف الغش ليس بالامر الهين ، ومن خلال هذا الفصل تطرقنا لمفهوم التدقيق الداخلي وانواعه واهدافه واهميته بالنسبة للمؤسسة ومستخدمي القوائم المالية كما تناولنا ماهية الاخطاء المحاسبية وماهية الغش والفرق بينهما .ومن هنا يبرز دور التدقيق الداخلي في كونه يكشف كافة الاخطاء والغش وبالتالي يضمن حماية تامة للممتلكات واصول الشركة من خلال سهر المدقق الداخلي على جودة عملية التدقيق

الفصل الثاني :
واقع التدقيق الداخلي في كشف الازطاء والغش المحاسبي

تمهيد:

تعتبر مؤسسة الحليب ومشتقاته ملبنة عريب، من أهم الوحدات الاقتصادية في المنطقة، حيث لها دورا استراتيجيا يتجلى في تلبية رغبات المستهلكين وتشغيل اليد العاملة، وهي كغيرها من المؤسسات تعتمد على وظيفة التدقيق الداخلي كوظيفة أساسية، من أجل تدقيق وضمان صحة العمليات المحاسبية والمالية للوحدة، كما تعمل هذه الوظيفة أيضا في الحد من الانحرافات المالية وذلك من أجل حماية أصول الملينة.

المبحث الأول: التعريف بمجتمع الدراسة وطرق وأدوات جمع المعلومات

سيتم من خلال هذا المبحث التعريف بملبنة عريب، والطرق والأدوات المعتمدة في جمع البيانات، وتحليلها لمعالجة الإشكالية المطروحة.

المطلب الأول: تقديم عام لملبنة عريب

سنحاول من خلال هذا المطلب إعطاء نظرة شاملة حول ملبنة عريب بعين الدفلى

أولاً: نشأت وتطور الوحدة

لقد عرف الديوان الوطني للحليب ومشتقاته، عدة تطورات منذ نشأته حيث كان في بداية الأمر عبارة عن مؤسسة صغيرة، أنشئت من طرف المستعمر الفرنسي تحت اسم LAICIO بمعنى التعاونية الجزائرية للحليب وكان مقرها ببيئر خادم الجزائر العاصمة، ونتيجة لإفلاسها توقفت المؤسسة عن نشاطها بعد الاستقلال تحت اسم COLAITAL حتى 1968/07/16 وبعد ذلك أصبحت تمارس نشاطها تحت اسم ONALAIT حيث تفرعت الى ثلاث تعاونيات كبيرة

-الديوان الجهوي الوسط ORLAC؛

-الديوان الجهوي للغرب OROLAIT؛

-الديوان الجهوي للشرق ORELAC.

وقد انشأت وحدة عريب سنة 1987 حيث تم انجاز المصنع من طرف المجموعة الإيطالية القانونية INTERCOOP وذلك بعد إبرام الصفقة في 1985/12/24 بين هذه الأخيرة والديوان الوطني.

وفي ماي 1989 بدأ المصنع في مزاولته نشاطه بصورة عادية، وإضافة الى هذا قام الديوان الوطني بإنشاء كل من وحدتي «بني تامو بالبليدة سنة 1999، ووحدة "اميزو ببجاية سنة 1996"، وابتداء من 1997/09/21 تغيرت طبيعة وحدة عريب على غرار بعض المؤسسات الاقتصادية الأخرى وأصبحت شركة ذات اسهم.

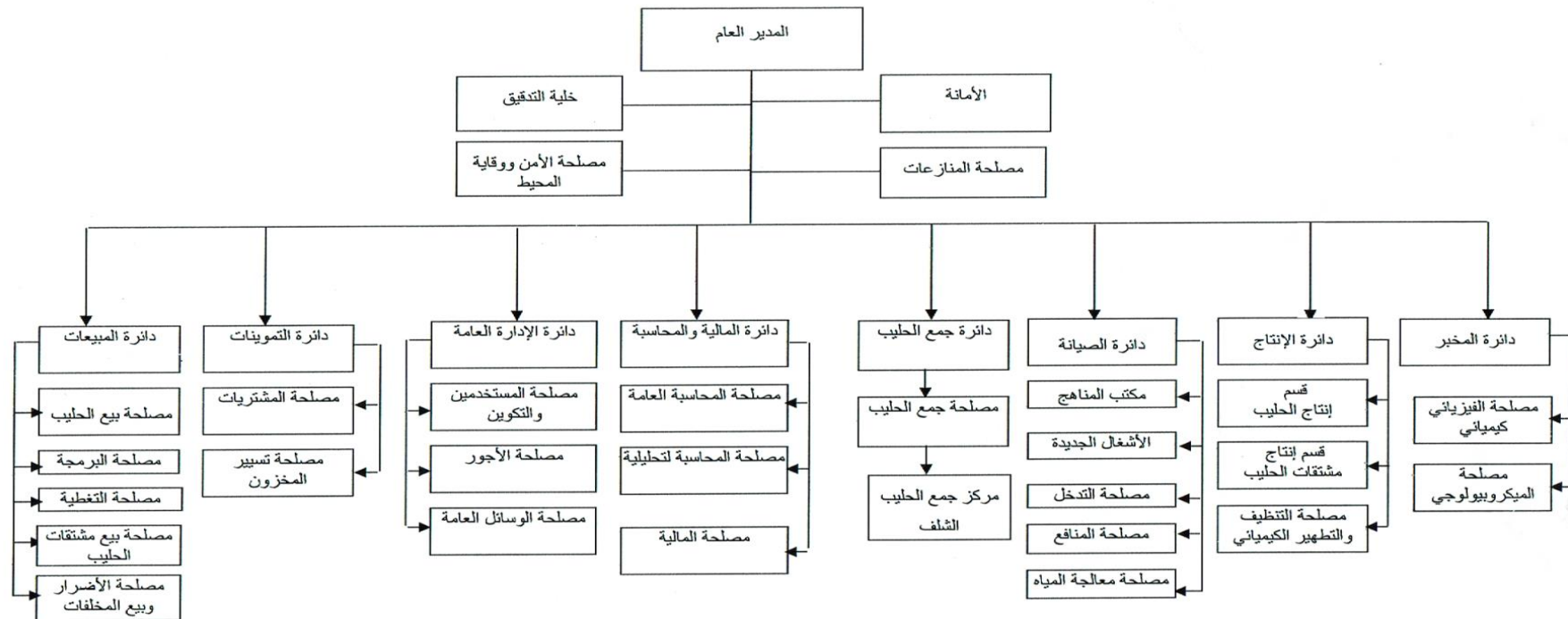
ثانيا: التعريف بملبنة عريب

ملبنة عريب مؤسسة اقتصادية ذات طابع إنتاجي، تختص بإنتاج الحليب ومشتقاته، وهي ذات أسهم رأس مالها 275670000000 وهي وحدة تتربع على مساحة قدرها 14هكتار، وتبعد على مقر الولاية ب 11 كلم، وفي سنة 1997 أصبحت ORLAC تسمى المجمع الصناعي للحليب GIPLAIT، واختارت الوحدة نفسها ملبنة عريب، وعدد عمالها حاليا 304 عامل

ثالثاً: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

تضم لمبنة عريب عدة مصالح ووظائف ادارية تسهر على استمرارية نشاطها وتحقيق أهدافها

الهيكل التنظيمي لمبنة عريب



المصدر: وثائق مقدمة من مصلحة المستخدمين بمبنة عريب

بعد جملة من التغيرات التي طرأت على الهيكل التنظيمي للملينة من فترة الى أخرى استقرت مصالح المؤسسة على هذا الهيكل ، واصبح يظم المدير العام، خلية التدقيق، الأمانة، ومصالحة المنازعات ومصالحة الأمن ووقاية المحيط و08 مديريات فرعية.

سنعرض المهام الرئيسية لكل قسم من الأقسام

أ- **المدير العام:** إن السلطة العليا في الملينة متمثلة بمدير عام يسهر على الأداء الفعال لها، وهو ملزم بإدارة الملينة وعرض النتائج المحقق أمام مجلس الإدارة، ومهام الإشراف التوجيهي، التنشيط والمراقبة، ويعتبر المسؤول الأول على نمو الشركة، فالمدير العام ملزم بصياغة استراتيجيات تترجم أهداف المؤسسة وتأخذ بعين الاعتبار الموارد المتاحة، وهو ملزم بالاطلاع على الوضعية المالية والمحاسبية للمؤسسة ومختلف المعلومات الضرورية من أجل اتخاذ القرارات الصائبة.

ب- **خلية التدقيق:** وهي تقوم بمراقبة وتحليل مختلف الحسابات والنتائج المحققة من قل المؤسسة، مساعدة المديرية المختلفة في وضع الموازنات التقديرية، تتبع اليومي لمختلف العمليات المقامة في المؤسسة، وضع تقارير شهرية وسنوية تترجم طبيعة العمليات بالمؤسسة.

ت- **الأمانة:** تهتم بضمان الاتصالات الداخلية والخارجية من خلال قيامها باستقبال مختلف المكالمات الهاتفية والفاكسات وتحويلها بين مختلف المديرية والمصالح، استئصال الزوار، ادارة تجهيزات المدير، كتابة البرقيات والوثائق المتعلقة بخدمات المدير .

ث- **مصالحة المنازعات:** وتقوم ببعض المنازعات والملفات التي لها علاقة بالقضاء سواء كانت مدنية، جزائية أو تجارية.

ج- **مصالحة الأمن ووقاية المحيط:** هدفها السهر على حماية ممتلكات المؤسسة وعمالها.

كما يشمل الهيكل التنظيمي على 08 مديريات فرعية لها العديد من المهام:

دائرة المخبر: وهي تضم مصالح الفيزيائي كيميائي ومصالحة الميكروبيولوجي، وتوكل لها مهمة مراقبة مختلف مراحل انجاز المنتجات، والتأكد من سلامة المواد الأولية، وكذا نوعية المنتج النهائي، وهذا بالقيام بمختلف التحاليل المخبرية وأن التركيبية المعمول بها مطابقة للمعايير.

تحديد حاجيات المخبر فيما يخص التجهيزات والمنتجات، السهر على احترام مقاييس الاستهلاك، واحترام قانون الجودة الصحية للمركبات وتمييز المنتج.

دائرة الإنتاج: تشرف على قسم انتاج الحليب، قسم انتاج مشتقات الحليب ومصالحة التنظيف والتطهير الكيميائي.

وتتكفل هذه الدائرة بجملة من المهام

- وضع برامج الإنتاج من حي الكميات الواجب انتاجها وكذا رمجتها زمنيا.
- الإشراف والتنسيق بين مختلف نشاطات هذه الوظيفة، وتحرير تقارير النشاط.
- العمل على انتاج منتج مميز وفقا لنظام النوعية.
- تنظيم تجهيزات الإنتاج وصيانتها.

دائرة الصيانة: تضم هذه المصالح

- مصلحة التدخل
- مصلحة المنافع
- مصلحة معالجة المياه
- مكتب المناهج
- الأشغال الجديدة

وتتكفل بعدة مهام:

- السهر على توفير الأمن الضروري لسير اليات العمل.
- صيانة الآلات ومعدات التعبئة.
- انجاز البرامج والميزانية الخاصة بها، واحترام معايير الأمن.

دائرة جمع الحليب: تضم هذه المديرية مصلحة جمع الحليب مركز جمع الحليب الشلف، حيث تقوم هذه المديرية بجمع الحليب ووضع الخطط والبرامج لكميات الحليب المجمعة، والتي تساهم في القيام بنشاط المؤسسة.

دائرة المالية والمحاسبة: وهي تضم اربعة مصالح

- مصلحة المحاسبة العامة؛
- مصلحة المحاسبة التحليلية؛
- مصلحة المالية.

تقوم هذه المديرية بعدة مهام

- ضمان التسجيل المحاسبي اليومي لعمليات المؤسسة، فهي تقوم بتسجيل كل القيود والعمليات المحاسبية، وذلك عد تلقي كل فواتير البيع والشراء.
- مسك الوثائق المحاسبية ومراجعتها والتأكد من التزامها بالقواعد المحاسبية وإعداد تصريحات الضرائب.
- السهر على دفع الديون والقروض.
- وضع خطط التمويل ومتابعة حالة الخزينة.
- حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة لكل منتج.

دائرة الإدارة العامة: تشرف على ثلاث مصالح

- مصلحة المستخدمين والتكوين؛
 - مصلحة الأجور؛
 - مصلحة الوسائل العامة.
- وتقوم هذه الدائرة بعدة مهام
- تسيير شؤون الأفراد، الأجور والعلاقات المهنية.
 - المساهمة في الوقاية أو تصفية الصراعات الجماعية أو الفردية؛
 - انجاز مخططات التشغيل حسب حاجة المؤسسة، وتنفيذها بعد المصادقة عليها من قبل المدير؛
 - السهر على احترام تشريعات العمل والقانون الداخلي للمؤسسة، كما يتحمل على عاتقه كل الأعمال المرتبطة بالإدارة العامة كالأرشيف.

دائرة التموينات: تضم هذه المديرية كل من مصلحة المشتريات ومصلحة تسيير المخزون.

وهي تقوم بمتابعة عمليات التموين وتحقيقها، والقيام بالتقديرات المتعلقة بالتموين بالاعتماد على حاجيات مختلف الورشات الإنتاجية والكميات المخزنة، تسيير المخزونات.

دائرة المبيعات: تضم كل من مصلحة بيع الحليب، مصلحة البرمجية، مصلحة التغطية، مصلحة بيع مشتقات الحليب ومصلحة الأضرار وبيع المخلفات.

- مراقبة المبيعات من حيث الكمية والجودة قبل شحنها.
- المشاركة في انجاز برنامج التوزيع المحلية.
- المشاركة في انجاز الموازنة التقديرية السنوية.
- متابعة فوترة المنتجات الزراعية.

رابعاً: نشاط المؤسسة

إن نشاط المؤسسة هو نشاط اقتصادي تجاري

- 1- **الشرء:** تقوم الملبنة بعقد صفقات مع الموردين لتزويدها المواد الأولية من أجل مباشرة عملياتها الإنتاجية، ويتم اختيار المورد على أساس عنصرين أساسيين هما الجودة والسعر.
 - 2- **الإنتاج:** بعدما تقوم المؤسسة بعملية الشراء للمواد الأولية اللازمة تدخل في المرحلة الثانية وهي الإنتاج وتعتبر أهم حلقة في نشاط الملبنة حيث تقوم بتحويل المواد الأولية من حالاتها الطبيعية الأولى إلى منتجات نهائية قابلة للاستهلاك .
 - 3- **البيع:** تعد هذه المهمة أو هذا النشاط أهم عقبة داخل المؤسسة، إذ تجد الملبنة نفسها مضطرة إلى بيع تم انتاجه، وما هو في طور الإنتاج، وكيفية إيصاله إلى الزبون أو المستهلك الأخير.
 - في حالة المنتج الطلبي البيع مضمون، يقي فيه عنصر النقل لا الذي يكون متفق عليه اما ان يتم بوسائل الخاصة أو بوسائل الزبون.
- وفي حالة المنتج الغير الطلبي يكون البيع غير ذلك، حيث تقوم به المؤسسة.

المطلب الثاني: طرق وأدوات جمع المعلومات في ملبنة عريب.

توضح الدراسة من خلال هذا المطلب الطرق والأدوات المعتمدة في جمع المعلومات التي تعد الداعم الأساسي في الإجابة عن إشكالية الدراسة واختبار صحة الفرضيات من عدمها

أولاً: طرق جمع المعلومات

تم الاعتماد على نوعين من الطرق في جمع المعلومات لتأصيل الجانب النظري من الدراسة وإعداد الدراسة التطبيقية اللازمة.

1-المعلومات الرئيسية

اعتمدت الدراسة على مصلحة إدارة العامة ا ومصلحة التدقيق كمصدر رئيسي للحصول على المعلومات الداعمة لموضوع الدراسة والمعتمدة في عملية التحليل في الجانب التطبيقي على الميزانية المالية لسنة 2019/2020، وعلى تقرير المدقق الداخلي لسنة 2020 وبرنامج التدقيق الداخلي لسنة 2021.

2-المعلومات الثانوية

اعتمدت الدراسة كمعلومات ثانوية لجمع بيانات المؤسسة من شأنها إثراء الجانب النظري والدراسات السابقة على الكتب والأبحاث العلمية، الرسائل الجامعية ومختلف المنشورات المتاحة ذات الصلة بموضوع الدراسة الى جانب مذكرات مقدمة من التريص وعمال مصلحة الإدارة العامة للحصول على نظرة بخصوص المؤسسة ووقائع الموضوع المبحوث لهذه الأخيرة.

ثانيا: الأدوات المعتمدة في الدراسة

تم استخدام مختلف الأدوات للإلمام بموضوع الدراسة، من أبرزها التقرير النهائي للمدقق الداخلي بملبنة عريب، إضافة الى الميزانية المالية لسنة 2019/2020، برنامج التدقيق الداخلي ومختلف المذكرات المقدمة من طرف المؤسسة، إذ يتم من خلال هذه الأخيرة عرض الميزانيات المختصرة لسنة 2019/2020، لتعليق حول الوضعية المالية لمبنة عريب، ثم عرض برنامج التدقيق الداخلي للمبنة وتعليق حول سير عملية التدقيق وفق هذا البرنامج، وعرض تقرير النهائي للمدقق الداخلي لسنة 2020، وتحليل ملاحظات المقدمة من قبل المدقق الداخلي للمبنة، وفي الأخير ذكر أهم الاحلول المقترحة من قبل المدقق للحد من وقوع الاخطاء وكبح ظاهرة الغش الحاصلة في عملية الفوترة.

المبحث الثاني: آلية التدقيق الداخلي في الكشف عن الخطأ والغش في ملبنة عريب .

يساهم التدقيق الداخلي في اكتشاف الانحرافات المالية وتصحيحها والحد منها

المطلب الأول: طبيعة سير عملية التدقيق الداخلي

تتم ممارسة عملية التدقيق الداخلي في الملبنة وفق خطة مدروسة وشكل منتظم .

أولاً: عرض الميزانية المالية المختصرة لسنتي 2020,2019

يوضح الجدولين الموالين الميزانية المختصرة الخاصة بسنتي 2020/2019

الجدول رقم (01): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2019

النسب	المبالغ	الخصوم	النسب	المبالغ	الأصول
		الأموال الخاصة:			الأصول الثابتة:
80%	1918082875	_ أموال خاصة	0.029%	236092	_ قيم معنوية
4.4%	106524559	_ ديون طويلة الأجل	40%	965546490	_ قيم مادية
			7.13%	172023524	_ قيم مالية
84.4%	2024607434	مجموع رؤوس الأموال الخاصة	47.22%	1137806107	مجموع الأصول الثابتة
		ديون قصيرة الأجل			الأصول المتداولة:
15.6%	374689033		9.44	227616658	_ قيم الاستغلال
			29.55	712168294	_ قيم محققة
			19.76	331705407	_ قيم جاهزة
15.6%	374689033	مجموع الديون قصيرة الأجل	52.7%	1271490360	مجموع الأصول المتداولة
100%	2409296468	مجموع الخصوم	100%	2409296468	مجموع الأصول

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الميزانية العامة

التعليق: الميزانية المختصرة (2019)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الأموال الثابتة تأخذ نسبة %47.22 من مجموع الأصول، أما الأصول المتداولة فهي تمثل نسبة % 52.78 من المجموع العام للأصول وهي النسبة الأعلى ، أما النسبة لجانب الخصوم نجد ان الأموال الدائمة تأخذ نسبة %84.4 مقابل نسبة الديون قصيرة الأجل التي تمثل النسبة الأقل وهي %15.6

الجدول رقم(02): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2020

النسب	الخصوم	المبالغ	النسب	المبالغ	الأصول
		الأصول الثابتة:			الأصول الثابتة:
81.48%	20955119334	الأموال الدائمة:	0.06%	153620	_ قيم معنوية
4.89%	125632489	_ الأموال الخاصة	37%	936753925	_ قيم مادية
		_ ديون طويلة الأجل	6.87%	173157518	_ قيم مالية
86.63%	2221144423	من الخصوم الغير الجارية	44%	1110065064	مجموع الأصول الثابتة
13.63%	350431458	ديون قصيرة الأجل			الأصول المتداولة:
			10%	261224962	_ قيم الاستغلال
			30%	782195135	_ قيم محققة
			16%	418090720	_ قيم جاهزة
13.63%	350431458	مجموع الخصوم الجارية	56%	1461510817	مجموع الأصول المتداولة
100%	2571575882	مجموع العام الخصوم	100%	257575882	مجموع العام للأصول

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الميزانية العامة للملينة

التعليق: الميزانية المختصرة (2020)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ان الأصول الثابتة تمثل نسبة 44% من مجموع العام للأصول في حيث الأصول المتداولة تمثل نسبة 56% وهي النسبة الأعلى ، أما بالنسبة لجانب الخصوم نجد ان الأموال الدائمة تأخذ نسبة % 88,63 من المجموع العام للخصوم مقابل نسبة الديون نسبة الديون قصيرة الأجل التي تمثل التي تمثل نسبة الأقل وهي % 13.63 من المجموع العام للخصوم .

ثانيا: تحليل الوضعية المالية لسنتي 2019، 2020

وذلك من خلال حساب كل من رأس مال العامل الدائم ورأس مال العامل الخاص

1- رأس المال العامل الدائم: ويتم حسابه كما يلي:

رأس المال العامل الدائم = الأموال الدائمة _ الأصول الثابتة.

الجدول رقم (03): رأس المال العامل الدائم لسنتي 2019-2020

البيان/ السنوات	2019	2020
الأموال الدائمة	1918082875	2095511934
الأصول الثابتة	1137806107	1110065064
رأس المال العال الدائم	780276768	98544680

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الميزانية المالية المختصرة

التعليق على النتائج

_ رأس المال العامل الدائم موجب خلال سنتي الدراسة، مما يشير إلى ان الأموال الدائمة كانت كافية لتغطية الأصول الثابتة للمؤسسة، وحقق فائض مالي يمكن استخدامه في تمويل الاحتياطات المالية المتبقية، وبالتالي فإن الهيكل المالي للمؤسسة في وضع توازن دائم.

2- رأس المال العامل الخاص: ويتم حسابه كما يلي :

_ رأس المال العامل الخاص = رأس المال العامل الدائم - ديون طويلة الأجل

الجدول رقم (04): رأس المال العامل الخاص لسنتي 2019-2020

البيان / السنوات	2019	2020
رأس المال العامل الدائم	780276768	98544680
ديون طويلة الأجل	106524559	125632489
رأس المال العامل الخاص	673752209	224177169

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة

التعليق على النتائج

نلاحظ أن رأس المال العامل الخاص كان موجب في كلتا السنتين 2019-2020 وهذا يدل على ان المؤسسة تستطيع تمويل كافة ديونها الثابتة عن طريق الأموال الخاصة دون اللجوء الى الديون طويلة الأجل.

ثالثا: عرض برنامج التدقيق الداخلي في ملبنة عريب

تتم عملية التدقيق الداخلي في ملبنة عريب وفق برنامج معتمد من قبل المدقق الداخلي يمكنه من إنجاز عملية التدقيق الداخلي بشكل منظم ودقيق حتى يتمكن من الوصول إلى أفضل النتائج.

برنامج التدقيق الداخلي لسنة 2021

ديسمبر	نوفمبر	أكتوبر	سبتمبر	أوت	جويلية	جوان	تدقيق الهياكل
					*		1- إدارة الثروة الحيوانية الزراعية - التحقق من تكامل الإعانات " الممتازة" - التجهيز - التحصيل - السلف الممنوحة للمربين
			*				2- قسم الإمداد - إدارة المشتريات - قسم إدارة المخزون
							3- المراقبة والتحقق - التوصية المقدمة لرفع التحفظات الملازمة لكل هيكل تمت مراجعته 04- مراقبة مخزونات السنة المالية 2021
						*	5- المراقبة والتحقق التوصية المقدمة لرفع التحفظات ملازمة لكل هيكل تمت مراجعته

							6- قسم الإنتاج والمختبر - قسم الحليب - قسم منتجات الألبان - فحص المخزون الأولي والاستهلاك
		*					7- قسم المالية والمحاسبة - خدمة الخزينة - محاسبة الأسهم والخدمات التحليلية - خدمة المحاسبة العامة 8- الاسترداد والتقاضي
		*					9- المراقبة والتحقق - التوصية المقدمة لرفع التخفيضات الملازمة لكل هيكل تمت مراجعته
		*					10- مراقبة المخزون لسنة المالية 2017

مصدر : مصدر التدقيق الداخلي

التعليق على برنامج التدقيق الداخلي

قام المدقق الداخلي (أنظر الملحق رقم 02) وفق البرنامج الذي أعده مراجعة مصلحة الثروة الحيوانية الزراعية بتحقيقه من تكامل الإعانات الممتازة ، التجهيزات ، التحصيل والسلف الممنوحة للمرتب خلال شهر جويلية قام المدقق الداخلي من مراجعة قسم الإمداد واطلاعه على إدارة المشتريات وقسم إدارة المخزن خلال شهر سبتمبر

قام المدقق الداخلي بمراقبته وتحققه من الوصية بالمقدمة لرفع التحفظات الملازمة لكل هيكل تمت مراجعته مراقبة مخزون السنة المالية 2021 مراجعة قسم الانتاج قسم الحليب _ قسم منتجات الالبان _ فحص المخزون الاولي والاستهلاك خلال شهر اكتوبر .

_ قام المراقق الداخلي بمراجعة قسم المالية والمحاسبة واطلاعه على بيانات الاسترداد والتقاضي خلال شهر نوفمبر .
_ قام المدقق الداخلي بالمراقبة والتحقق من التوصية المقدمة لرفع التحفظات الملازمة لكل هيكل تمت مراعاته ومراقبته لمخزون السنة المالية 2017 خلال شهر ديسمبر .

رابعاً: عرض تقرير المدقق الداخلي الخاص بعملية الفوترة لسنة 2020

وحدة التدقيق

عريب بتاريخ: 2020/08/11.

REF/04/4G/2020

إلى الرئيس التنفيذي

الموضوع: تقرير تدقيق "الفواتير"

بناءً على التوصيات وبناءً على طلب الإدارة العامة للشركة التابعة، قمنا بتنفيذ مهمة تدقيق على مستوى الهيكل التجاري فيما يتعلق بالتوافق مع فواتير المبيعات المرسلّة إلى قسم المحاسبة.

ملاحظة: وفقاً لتحليل الفواتير ثم توفيرها لنا لاحظنا ما يلي:

- عدم وجود ختم العملاء على عدد "الفواتير المرفقة".
- طريقة دفع الفواتير غير متناسقة مع ما هو مذكور في الفواتير، حيث يتم ذكرها نقداً بينما يتم دفعها عن طريق البنك أو التحويل البريدي "الفواتير المرفقة".
- فاتورتان تحتويان على نفس الرقم لعملاء مختلفين "الفواتير المرفقة".
- رقم الفاتورة 014538 غير مطابق لقسيمة الخروج رقم 057863 لـ 800 لتر من الحليب الخام في الأكياس.
- فاتورة رقم 01457 لـ 800 لتر من اللبن الخام في أكياس الرائب في أكياس تظهر عدم وجود رقابة على مطابقة الفواتير من قبل الشخص المسؤول عن الجهة المصدرة.
- عدم وجود مراقبة لتحكم المنتظم لرسائل الإدارة قبل وكلاء الأمن.
- عدم وجود مراقبة لتحكم المنتظم لرسائل الإدارة من قبل وكلاء الأمن.
- سجل الفواتير على مستوى محطة الأمن غير موقعة (موقع بأحرف الإدارة من قبل الشخص المسؤول عن الهيكل).

تحليل ملاحظات تقرير المدقق الداخلي

1- عند ملاحظة المدقق الداخلي (أنظر الملحق رقم 03) لغياب ختم العميل عن الفاتورة، قام بإجراءات التحقق من وجود مقابل للفاتورة في الصندوق، فتوصل الى نتيجة موجبة، "تكمل خطورة و تأثير هذا النوع من الأخطاء في عدم وجود المقابل"، نوع الخطأ: خطأ سهو يتطلب التصحيح .

1- ملاحظة المدقق الداخلي بان طريقة الدفع غير متناسقة مع ما هو مذكور في الفواتير، حيث يتم ذكرها نقدا في حين تتم عن طريق البنك ، قد يؤثر هذا الخطأ على المؤسسة تأثيرا كبيرا نوع الخطأ : كتابي يتطلب التصحيح .

2- ملاحظة المدقق لوجود فاتورتين تحملان نفس الرقم مع اختلاف العملاء، نوع الحطا كتابي يتطلب التصحيح مع الحرص الوظيفي .

3- فاتورة رقم (01457,800)14538 غير مطابقة لقسيمة الخروج رقم 057863 ل 800 لتر من الحليب الخام في الأكياس يعتبر هذا الخطأ خطيرا جدا وخاصة اذا كانت الكمية المخرجة اكبر من الكمية المسجلة في الفاتورة نوع الخطأ فني يتطلب التصحيح الفوري .

4- فاتورة رقم 01457 ل 800 من اللبن الخام في الأكياس تظهر عدم وجود قسيمة خروج، نوع الخطأ فني يتطلب التصحيح.

5- وقدم المدقق ملاحظة حول غياب الرقابة من قبل وكلاء الأمن، غش نوعه غش العاملين يتطلب عقوبات صارمة.

رابعا: الحلول المقترحة من المدقق الداخلي لتفادي الوقوع في الأخطاء والغش عند اعداد الفواتير .

تعليق:

قدم المدقق الداخلي (أنظر الملحق 04) اقتراح للمدير بضرورة اقتناء "برنامج للإدارة جديدة " الذي يمكن المؤسسة من إعداد فواتيرها بدقة عالية ، تفاديا للمشاكل الناتجة عن استخدامها لبرنامجها التقليدي .

المطلب الثاني: تفسير ومناقشة النتائج

تعرض الدراسة من خلال هذا المطلب الاسباب التي ادت الى حدوث النتائج المتحصل عليها خلال المطلب السابق .

أولاً: تفسير النتائج

• يعتبر التدقيق الداخلي الركيزة الاساسية طرف ملبنة عريب وهذا بغرض الضبط والتحكم في حدوث التجاوزات و الانحرافات واكتشاف الاخطاء وحالات الغش والاحتيال على مستوى هياكل المؤسسة، فالتدقيق الداخلي يضمن للمؤسسة حماية تامة لممتلكاتها

1- تفسير نتائج الميزانية

يعتبر راس المال العامل من المؤشرات الاساسية التي تسعين بيها المؤسسة في ابراز توازنها المالي في الاجل الطويل وهناك من يطلق عليه بهامش امان المؤسسة ، ويظهر راس المال العام مقدار ما به المؤسسة لظروف الطارئة التي قد تواجهها والمتمثلة في تباطؤ وجمود بعض العناصر عن الحركة في الاصول المتداولة كتوقف حركة بعض المخزونات .فتكون المؤسسة قد هيأت لذلك اموال دائمة لتغطيتها بالتالي تكون قد أجرت ملاءمة بين سيولة الاموال واستحقاقات الخصوم .ومن خلال النتائج السابقة راس المال العامل >0 اي ان المؤسسة متوازنة ماليا على المدى الطويل ، وفي هذه الحالة يشير مؤشر راس المال العامل على ان المؤسسة تمكنت من تمويل كل أصولها الثابتة باستخدام الاموال الدائمة وحققت فائض مالي متمثل في راس المال العامل هذا الفائض مالي متمثل في راس المال العامل هذا الفائض يمكن استخدامه في تمويل الاحتياجات المالية المتبقية وهذا ما يشير الى توازن الهيكل المالي للمؤسسة .

تفسير نتائج برنامج التدقيق الداخلي:

برنامج التدقيق هو مخطط خطة التدقيق، والذي يحدد كيفية تنفيذ التدقيق ومن الذي سيقوم بالقيام به وماهي الخطوات التي يجب اتباعها لإجراء ذلك، وقد تمت عملية التدقيق الداخلي لسنة 2021 بشكل جيد دون مواجهة المدقق الداخلي لاي عراقيل في سير عملية التدقيق وهذا راجع في كون المدقق الداخلي اعد برنامج التدقيق الداخلي وفق امكانياته وبطريقة الملائمة له والامكانيات المدققة من قبله وفي الوقت الذي يخدم كلا الطرفين .

2- تفسير نتائج تقرير المدقق الداخلي لعمليات الفوترة:

من خلال تحليل ملاحظات المدقق الداخلي مسبقا نتوصل ان عمليات الفوترة تنقصها الرقابة الكافية، وترجع اسباب العديد من تلك الانحرافات المالية الحاصلة الى الاهمال وعدم قيام العامل بوظيفته على أكمل وجه (التقصير في الأداء الوظيفية). والى سوء البرنامج الذي يتم من خلاله اعداد الفواتير .

ثانياً: مناقشة النتائج

ومن النتائج التي تم توصل اليها خلال الدراسة نختبر صحة الفرضيات

الفرضية الأولى: التي تقول "ان التدقيق الداخلي هو تدقيق للعمليات والدفاتر والسجلات داخل المؤسسة بواسطة بعض مستخدميها ويتم بطريقة مستمرة"، محققة لأن المدقق الداخلي يقوم بتدقيق جميع العمليات والسجلات التي يتوقع وجود خلل فيها، وتكون عملية التدقيق الداخلي بشكل مستمر يصاحب نشاط المؤسسة.

الفرضية الثانية: التي تقول ان "مهنة التدقيق الداخلي لا تتم بشكل عشوائي وانما تسير وفق برنامج" محققة، لأن المدقق الداخلي يقوم بإعداد برنامجه الخاص الذي يساعده في تنفيذ مهمته في التدقيق دون مواجهة أي عراقيل.

الفرضية الثالثة: التي تقول أن ان الفرق بين الخطأ والغش يكمن في بنية الارتكاب محققة وذلك الغش يفرق عن الخطأ في كونه يكون بصفة العمد.

خلاصة الفصل:

بعد الدراسة التطبيقية التي أجريت في ملبنة عريب عين الدفلى، تم التوصل الي تأكيد الدور الذي يجسدها التدقيق الداخلي في كشف الأخطاء والغش المحاسبي.

تتم عملية التدقيق الداخلي في الملبنة وفق برنامج يعده المدقق الداخلي يقوم بالسير على مراحل حتى اتمامه لمهنة التدقيق، وتوصله لجملة من النتائج التي يوضحها في تقريره النهائي على شكل ملاحظات تتبعها جملة من التوصيات التي هي عبارة عن إجراءات تصحيحية للملاحظات التي قدمها المدقق، إن إدارة ملبنة عريب تولي اهتمام بالغ بهذه الوظيفة حيث يعتبر التدقيق الداخلي من أهم الادوات الرقابية المطبقة داخل المؤسسة، لضمان سلامة مخرجات النظام المعلومات المحاسبي، وحماية ممتلكات المؤسسة من الاحتيال والسرقة، من خلال كشف الانحرافات وتصحيحها والحد منها قبل أن تلحق الضرر بالمؤسسة، وذلك عن طريق الصرامة من قبل المدقق الداخلي في التعامل من الموظفين وسهره الدائم في أداء مهنته على أكمل وجه.

الخاتمة

خاتمة:

- يعد التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة لا يمكن الاستغناء عنها، تابعة لأعلى المستويات الادارية في المؤسسة بهدف الى تحسين الاداء الكلي لها، كما يساهم التدقيق الداخلي في كشف الأخطاء المحاسبية والغش والاحتيال الحاصل في العمليات وبالتالي المساهمة في حماية أصول وممتلكات المؤسسة .
- بعد القيام بالدراسة التطبيقية في ملبنة عريب عين الدفلى، وتحليل نتائج التدقيق الداخلي في الملبنة مع اختبار الفرضيات يمكن تلخيص النتائج التي تم التوصل اليها.
- التدقيق الداخلي في ملبنة عريب فعال من خلال جودة تقارير المدقق الداخلي.
 - دعم الادارة وكفاءة المدقق الداخلي يعززان من فعالية التدقيق الداخلي اي كلما زاد الدعم من الادارة كلما كانت وظيفة التدقيق اكثر فعالية .
 - وظيفة التدقيق الداخلي في ملبنة عريب مستقلة وتعتبر ركيزة اساسية في المؤسسة.
 - يساهم المدقق الداخلي من خلال تميزه معايير الخبرة والكفاءة المهنية المنصوص عليها في معايير الصفات لتدقيق الداخلي، بكبح التجاوزات والانحرافات الحاصلة في العمليات.
 - يساهم التدقيق الداخلي من خلال التوصيات والتوجيهات المقدمة في تحقيق اهداف ملبنة عريب المسطرة.
 - فعالية التدقيق الداخلي تظهر جليا من خلال التقارير المنتجة خصوصا الملاحظات، توصيات وحلول بديلة للقضاء على نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تفعيله.

اقتراحات الدراسة

- بعد معالجة موضوع الدراسة وبناء على النتائج التي تم التوصل اليها يمكن تقديم الاقتراحات التالية:
- تزويد ملبنة عريب بالبرامج الحديثة والمتطورة التي من شأنها تقادي حدوث الانحرافات والاطفاء المحاسبية.
 - الاهتمام بالعنصر البشري (العامل) من خلال العوامل التحفيز الذي يساهم في التقليل من اخطاء السهو والاهمال الوظيفي.
 - توفير البرامج الالكترونية الحديثة للمدقق الداخلي من اجل تسهيل العمل عليه، وتقليص عنصر الوقت للوصول الى نتائج افضل.
 - الرقابة قبل واثناء وبعد، للعامل اثناء قيامه بوظيفته لتفادي الوقوع في اي خطأ او حالة غش.

- أفاق الدراسة

- دور عامل التحفيز في الحد من وقوع الاحتيال والغش في المؤسسة الاقتصادية.
- دور محافظ الحسابات في كشف الغش في القوائم المالية.
- مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في حماية اصول المؤسسة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أ- الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد الداخلي الحكومي، دار صفاء لنشر والتوزيع الأردن، 2009.
2. أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، الطبعة الأولى، الأردن، عمان، دار الإعصار العلمي، 2017.
3. أحمد يوسف كليونة، علم تدقيق الحسابات النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان الأردن، 2011.
4. أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار وائل لنشر عمان، 2000.
5. حامد طلبة أبو هيبية، أصول المراجعة الطبعة الأولى رمز ناشرون وموزعون عمان 2011.
6. حسين القاضي، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الدولية الأمريكية، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
7. خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات، الناحية النظرية - دار وائل لنشر - الأردن - عمان - 1999
8. الخطيب خالد الراغب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية الداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة العربي لنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2010.
9. خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق الطبعة الأولى. عمان، دار الاعصار العلمي 2006 .
10. خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق وفق المعايير الصادرة، دار الوراق لنشر، عمان، 2014.
11. سعاد لعلوحي ، دور التدقيق الداخلي في إتجاز القرارات المالية ن مذكرة ماستر ، جامعة محمد خيضر - بسكرة - دفعة 2016 / 2017
12. سليمان مصطفى، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر، عمان، 2007.
13. علوان محمد لمين، نظام المعلومات المحاسبية والتدقيق الداخلي، الأردن، عمان، دار أسامة للنشر، 2019
14. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الطبعة الثانية، عمان، دار المسيرة، 2009.
15. فارس سعود القاضي، مدى مسؤولية المحاسب القانوني الأردني عن اكتشاف الغش في البيانات المالية في ظل معايير التدقيق الدولية 240، رسالة ماجستير، جامعة البيت.

قائمة المراجع

16. كمال عبد العزيز، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل لنشر، عمان، 2004.

17. محمد التهامي، طواهرية، المراجعة والتدقيق الإطار النظري، الطبعة الرابعة، دوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.

18. هادي التميمي، مدخل التدقيق، الطبعة 03، الأردن، عمان، دار وائل، 2004.

ب- المذكرات والأطروحات:

19. باخرشوش أعلام، دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر البنوك، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية جامعة العربي بن مهدي أم البواقي، دفعة 2016.

20. بعوج فاطمة، دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، دفعة 2015/2014.

21. بن علي حليلة، دور التدقيق الداخلي في تحسين وتفعيل إدارة المخاطر الائتمانية في المؤسسات المصرفية، مذكرة ماستر تخصص اقتصاد نقدي وبنكي، قسم العلوم الاقتصادية جامعة أحمد درارة أدرار دفعة 2018 / 2017

22. بومازونة أمينة، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة، دفعة 2020/2019.

23. جلبالية زين الدين، دور المدقق الخارجي في الحد من الأخطاء المحاسبية، مذكرة ماستر العلوم الاقتصادية، جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي، دفعة 2018/2017.

24. جمال منصور، مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والأخطاء، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة حمة لخضر الوادي، 2014.

25. الخادم أيمن، دور التدقيق الداخلي في رفع الأداء المالي للمؤسسة مذكرة ماستر، علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة دفعة 2020/ 2019

26. شمريك محمد، دور محافظ الحسابات في اكتشاف الغش، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، دفعة 2016/2015

قائمة المراجع

27. عامر حاج عمو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودورها في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة دكتوراه جامعة أحمد درارة، أدرار، دفعة 2018/2017.
28. عبد الغاني قرميط ، التدقيق الداخلي ودور فاتخاذ القرار الإداري مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة أحمد درارة الجزائر دفعة 2018/2017 .
29. مريم لكحالي، مسؤولية مراجع الحسابات في إكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، دفعة 2017/2016.
30. مقرابي حليلة ، دور التدقيق الداخلي في الحد من الانحرافات المالية ، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية جامعة جيلالي بونعامة ، دفعة 2021/ 2020 .
31. المهدواني إلياس ، دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية ، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية. تخصيص المحاسبة تدقيق. جامعة العربي بن مهدي أم البواقي دفعة 2020/2019.

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 9 7 4 4 0 - 5 2 0 1 7 9 4

Désignation de l'entreprise: SPA LAITERIE ARIB

Activité: PRODUCTION ET VENTE LAIT ET P/LAITIERS

Adresse: ARIB AIN DEFLA

Exercice clos le 31/12/20

BILAN (PASSIF)

	2020	2019
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	707 120 000	707 120 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	1 134 452 875	938 705 057
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	253 939 058	302 907 284
Autres capitaux propres - Report à nouveau		(-30 649 465)
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	2 095 511 934	1 918 082 875
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)	11 073 117	11 073 117
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	114 559 372	105 451 442
TOTAL II	125 632 489	116 524 559
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	98 167 560	71 562 441
Impôts	91 079 962	135 252 489
Autres dettes	161 183 935	167 874 102
Trésorerie passif		
TOTAL III	350 431 458	374 689 033
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	2 571 575 882	2 409 296 468

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

قائمة الملاحق

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 9 9 7 4 4 0 7 6 0 1 7 9 4

Désignation de l'entreprise: SPA LAITERIE ARIB

Activité: PRODUCTION ET VENTE LAIT ET P/LAITIERS

Adresse: ARIB AIN DEFLA

Exercice clos le 31/12/2019

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2020		2019	
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	.101 662 516	101 508 896	153 620	236 092
Immobilisations corporelles				
Terrains	126 083 827		126 083 827	126 083 827
Bâtiments	730 038 915	665 903 977	64 134 937	65 525 325
Autres immobilisations corporelles	1 803 176 673	1 076 942 110	726 234 563	753 636 740
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	20 300 596		20 300 596	20 300 596
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées	200 000		200 000	200 000
Autres titres immobilisés	100 000 000		100 000 000	100 000 000
Prêts et autres actifs financiers non courants	1 674 037		1 674 037	492 060
Impôts différés actif	71 283 481		71 283 481	71 331 464
TOTAL ACTIF NON COURANT	2 954 420 048	1 844 354 983	1 110 065 064	1 137 806 107
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	265 391 968	4 167 005	261 224 962	227 616 658
Créances et emplois assimilés				
Clients	591 588 711	36 866 848	554 721 862	475 217 428
Autres débiteurs	144 833 624	8 771 066	136 062 558	145 349 956
Impôts et assimilés	88 921 672		88 921 672	89 111 868
Autres créances et emplois assimilés	2 489 041		2 489 041	2 489 041
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	418 090 720		418 090 720	331 705 407
TOTAL ACTIF COURANT	1 511 315 738	49 804 920	1 461 510 817	1 271 490 360
TOTAL GENERAL ACTIF	4 465 735 786	1 894 159 904	2 571 575 882	2 409 296 468

قائمة الملاحق



LAITERIE ARIB



Société Par Action Au Capital De 275 670 000,00
Filiale Du Groupe GIPLAIT
Adresse : Arrib wilaya Ain Defla.
Tél : 027 61 85 14 fax : 027 61 81 43 E-mail : laiteriearib@hotmail.fr

Réf : /audit /2021

ARIB : le 04/10/2021

A
Monsieur le Directeur Général

OBJET : communication.

Monsieur,

قائمة الملاحق

Dans le cadre de la levée des réserves du commissaire aux comptes de la laiterie, relative à l'obligation de mettre en vigueur un programme d'intervention de l'audite qui doit être soumis et validé par le conseil d'administration de la filiale.

Nous vous transmettons le programme d'intervention de l'audit interne de la filiale relatif au quatrième trimestre de l'exercice 2021 pour l'examiner et recueillir votre suggestion.

Comptons sur votre compréhension et dans l'attente, veuillez agréer, Monsieur, le Directeur, l'assurance de notre parfaite considération.

قائمة الملاحق

01. PROGRAMME D'AUDIT INTERNE QUATRIEME TRIMESTRE (EXERCICE 2021)

Auditer les structures	Juin	Juillet.	Aout.	Sept.	Oct.	Nov.	Déc. .
01. Direction agro élevage. -Vérification les subventions « primes » intégrations : - La transformation - La collecte - Avances octroyées aux éleveurs - Autres		❖					

قائمة الملاحق

<p>02. Département de l'approvisionnement.</p> <p>-Service achat</p> <p>-Service gestion des stocks.</p>				❖			
<p>03. Contrôle et vérification /recommandation faites pour la levée des réserves inhérent à chaque structure auditée.</p> <p>04. Contrôle des inventaires de l'exercice 2021.</p>					❖		
<p>05. Contrôle et vérification /recommandation faites pour la levée des réserves inhérent à chaque structure auditée.</p> <p>05. Contrôle et vérification /recommandation faites pour la levée des réserves inhérent à chaque structure auditée.</p>							❖

قائمة الملاحق

Auditer les structures	Juin	Juillet.	Aout.	Sept.	Oct.	Nov.	Déc. .
07. Département production et laboratoire - Service lait - Service produits laitiers - Service cip -Vérification des prés stocks et consommations. -service qualité					❖		
08. Département des finances et comptabilité - Service trésorerie -Service comptabilité matière et analytique - Service comptabilité générale 09. recouvrement et contentieux						❖	

قائمة الملاحق

de et vérification ation faites pour la levée s inhérent à chaque udité.								❖
de des inventaires de 017.								



LAITERIE ARIB



Société Par Action Au Capital De 275.670.000.00
Filiale Du Groupe GIPLAIT

Société Par Action Au Capital de 275.670.000.00
Filiale Du Groupe GIPLAIT

Siège social : BP 01 Arib (w) Ain-Defla 441170

Tél : 027.61.85.14 Fax : 027.61.81.43 E-mail : laiteriearib@hotmail.fr

Arib le : 11/08/2020

Cellule audit
REF /04/DG/2020

A Monsieur le Directeur Général

Objet : Rapport d'audit « facturation ».

Faisant suite aux recommandations et à la demande de la direction générale de la filiale, nous avons effectué une mission d'audit au niveau de la structure commerciale portant sur la conformité des factures de ventes transmises au département comptabilité.

Constat :

D'après l'analyse des factures qui ont été mis à notre disposition nous avons constaté ce qui suit :

- L'absence du cachet des clients sur plusieurs factures « **les factures ci-jointes** ».
- Le mode de règlement des factures est incohérent par rapport à celui qui a mentionné sur les factures, la mention au comptant alors que les factures étaient payées par virement bancaire ou postal « **les factures ci-joint** ».
- Deux factures contiennent le même numéro pour différent clients « **les factures ci-joint** ».
- La facture Numéro 014538 ne correspond pas au bon de sortie N° 057863 pour 800 litres de lait cru en sachet.
- la facture Numéro 014571 pour 800 litres de lait caillé en sachet présente l'absence de bon de sortie et leur encaissement, ainsi aucune trace au niveau du poste de garde en raison d'une erreur.
En conséquence Cela implique ;
 - L'absence de veille à la conformité des factures par le responsable de l'entité émettrice.

قائمة الملاحق

- L'absence de veille au contrôle systématique des supports de gestion par les agents de sécurité.
- Le registre de facturation au niveau de poste de sécurité il est non signé et paraphé par le responsable de la structure.

Recommandation :

- Toute facture doit être :

- Etablie sur des bases circonstanciées (bon de sortie – bon de livraison – reçu de versement).
- Pré numérotée.

- Toute facture doit comporter ;

- La griffe du client.
- Mode de paiement.
- L'identification de client.
 - Les factures doivent être scrupuleusement observée et vérifiée par le service facturation pour la conformité avant de la transférer au service comptabilité.
 - Les factures d'avoir suite à :
 - Anomalie constaté par le client.
 - Erreur d'addition, erreur sur le quantitatif, non-conformité au bon de livraison).
 - Retour de produit (défaut de fabrication- avarie).

- doivent être mentionné sur un registre signé et paraphé par le responsable de la structure commerciale, le registre des factures d'avoir comprend les renseignements suivants (date de facture –numéro- nom et code du client-montant-mode de paiement-motif d'annulation).

- Les agents de sécurité doivent :

- vérifier et contrôler la conformité des supports de gestion (le bon de livraison correspond à la facture ainsi le chargement des produits par le client sur le camion).
- Le registre de facturation doit être signé et paraphé par le responsable de la structure sécurité, ainsi comprend les renseignements suivants (date et numéro de facture ainsi le bon de livraison –les factures d'avoir -non de client- matricule du camion-quantité).

Nous restons à votre disposition pour vous communiquer toute information complémentaire que vous pourriez désirer sur le contenu de ce rapport.

Veillez agréer, monsieur, le directeur général, nos salutations les plus distinguées.

L'auditeur