الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة امحمد بوقرة– بومرداس –
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية
وعلوم التسيير

UNIVERSITY M'HAMED
BOUGARA
OF BOUMERDES
Faculty of Economics , Commercial
and Management Sciences

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الماستر
شعبة: العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق

حـــول موضـــــوع:

دور التدقيق الداخلي على جودة القوائم المالية

دراسة ميدانية في مؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء (CETIM)

من إعداد الطالبتين:
بوخالفة شهرزاد
مغنز سيليا

تحت إشراف: الأستاذ(ة):
بوقابة زينب

المذكرة رقم:(138)
دفعة جوان
السنة الجامعية: 2024/2023

شكـــــــر وعرفان

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: ﴿مَنْ لَا يَشْكُرْ النَّاسَ لاَ يَشْكُرِ اللهَ﴾

الحمد لله على إحسانه والشكر له على توفيقه وامتنانه ونشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له تعظيما لشأنه ونشهد أننبينا محمد عبده ورسوله الداعي إلى رضوانه صلى الله عليه وسلم وعلى أله وصحبه وسلم

بعد شكر الله سبحانه وتعالى على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل المتواضع

كما أوجه شكري وامتناني للأستاذة الدكتورة المشرفة

" بوقابة زينب " الفاضلة لقبولها تولي الإشراف على هذه المذكرة؛

ولكلما قدمته لنا من دعم وتوجيه وإرشاد لإتمام هذا

العمل على ما هو عليه فلها أسمى عبارات الثناء والتقدير.

ولا يفوتني أن أتوجه بالشكر إلى كل أستاذ وأساتذة

في قسم علوم المالية والمحاسبية،

وإلى كلمن ساعدني من قريب أو من بعيد

على إنجاز وإتمام هذا البحث

اسأل الله التوفيق والسداد والنجاح الدائم.

إهداء

بسم خالقي وميسر أموري وعصمت أمري، لك كل الحمد والامتنان

إلى من كلل العرق جبينه ومن علمني أن النجاح لا يأتي إلا بالصبر والإصرار ، إلى النور الذي أضاء دربي والسراج الذي لا ينطفي نوره بقلبي أبدا من بذل الغالي والنفيس و استمديت منه قوتي وإعتزازي بذاتي

والدي العزيز

إلى من جعل الجنة تحت أقدامها وسهلت ليا الشدائد بدعائها، إلى المرأة العظيمة التي لطالما تمنت أن تقر عينها لرؤيتي في يوم كهذا

أمي العزيزة

إلى ضلعي الثابت وأماني، إلى من شددت عضدي بهم فكانوا لي ينابيع أرتوي منها، إلى خيرتي أيامي وصفوتها، إلى قرتي عيني إخواني (هيشام، عبد المالك،أكرم) وأختي الوحيدة (ملاك)

إلى رفيقي للجنة، إلى من أخذ بيدي نحو ما أريد، وأعاد إليّ ثقتي بقدرتي على التقدّم إليك زوجي العزيز أقدّم هذا الجهد

كم تمنيت تواجدكما في هذا اليوم (جدي وجدتي) كم تمنيت أن أرى فرحتكم بي ، رحم الله وجهكم الطاهر والباسم وجبر الله قلبي بلقائكم في الجنة

لكل من كان عونا وسندا في هذا الطريق للأصدقاء الأوفياء ورفقاء السنين لأصحاب الشدائد والأزمات إلى من أفاضني بمشاعره ونصائحه المخلصة، إليكم عائلتي أهديكم هذا الإنجاز وثمرة نجاحي

إلى صديقتي وأختي في العمل (سيليا) مبارك عليك حصاد زرعك لسنين طويلة، مبارك نيلك ثمرة العلم وتتويجك بتاج التخرج، جعلها ربي بداية لكل خير وتوفيق

الخريجة : شهرزاد

إهداء

"بسم خالقي وميسر أموري وعصمت أمري، لك كل الحمد والامتنان"

أهدي هذا النجاح إلى أول من انتظر هذه اللحظات ليفتخر بي.. إلى الذي تعب وبذل مجهودا فرحا قبل أن يقطف ثمار هذا النجاح "والدي الغالي" رحمك الله و رزقك الجنة

إلى من أبصرت بها طريق حياتي واعتزازي بذاتي.. إلى القلب الحنون إلى من كانت دعواتها تحيطني "والدتي الغالية " أطال الله عمرك

إلى ضلعي الثابت وأمان أيامي إلى من شددت عضدي بهم فكانوا لي ينابيع أرتوي منها.. إلى خيرة أيامي وصفوتها إلى قرة عيني "إخواني وأخواتي الغاليين" دمتم لي سندا لا يميل

إلى مدخل البهجة والسرور وبراعم العائلة " أسامة، مروى، وائل، عبد الرحيم، يوسف" إلى زميلتي في العمل ورفيقتي في الدرب "صديقتي شهرزاد"

إلى كل من كان عونا وسندا في هذا الطريق.. إلى من أفاضني بمشاعره ونصائحه المخلصة

إلى أولئك الذين يفرحهم نجاحنا، ويحزنهم فشلنا ، إلى عائلتي و أقربائي قلبًا ودمًا ووفاء

الخريجة : سيليا

الملخص

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان أثر التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية، حيث يعتبر وجود التدقيق الداخلي في المؤسسة عملية إدارية فعالة لا يمكن الاستغناء عنها والتي تعمل على تقييم وفحص هذه القوائم من أجل كشف وإدراج مجموعة من التصحيحات الممكنة، كما تعمل أيضا على التأكد من تطبيق الإجراءات والالتزامات القانونية، ولتحقيق هدف هذه الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، فالمنهج الوصفي تم اعتماده في الجانب النظري من خلال تحديد المفاهيم المرتبطة بكل من التدقيق الداخلي وجودة القوائم المالية، أما المنهج التحليلي فتم الاعتماد عليه في الدراسة الميدانية من خلال تحليل القوائم المالية للمؤسسة وتقرير المدقق الداخلي؛ وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها أن التدقيق الداخلي يقوم بفحص ومراقبة القوائم المالية من ناحية الأخطاء مع تقديم توصيات من خلال المدقق الداخلي وهذا للحفاظ على جودتها ومصداقيتها.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، القوائم المالية، المدقق الداخلي ، جودة القوائم المالية.

Summary

This study aims to demonstrate the impact of internal audit in improving the quality of financial statements, as the presence of internal audit in the organization is considered an effective and indispensable administrative process that works to evaluate and examine these lists in order to detect and include a set of possible corrections. It also works to ensure that applying legal procedures and obligations, and to achieve the goal of this study, reliance was placed on the descriptive and analytical approach. The descriptive approach was adopted in the theoretical aspect by defining the concepts related to both internal audit and the quality of the financial statements. As for the analytical approach, it was relied upon in the field study through the analysis of the financial statements. The institution and the internal auditor's report;This study reached several results, the most prominent of which is that internal audit examines and monitors the financial statements in terms of errors, while providing recommendations through the internal auditor in order to maintain their quality and credibility.

Keywords: internal audit, financial statements, internal auditor, quality of financial statements

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

العنوان	الصفحة
شكر وتقدير	III
الإهداء	IV
الملخص	V
فهرس المحتويات	VII
قائمة الجداول والأشكال	XI
قائمة الملاحق	XIII
قائمة المختصرات	XV
مقدمة	أ-ح
الفصل الأول: التدقيق الداخلي وأثره على جودة القوائم المالية	
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي	03
المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي	03
المطلب الثاني: مبادئ ومعايير التدقيق الداخلي	08
المطلب الثالث: منهجية أداء التدقيق الداخلي	11
المبحث الثاني: عموميات حول جودة القوائم المالية	17
المطلب الأول: ماهية القوائم المالية	17
المطلب الثاني: مفهوم جودة القوائم المالية وخصائصها	23
المطلب الثالث: مؤشرات جودة القوائم المالية والعوامل المؤثرة فيها	26
المبحث الثالث:إسهامات التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية	30
المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش في القوائم المالية	30
المطلب الثاني: دور خدمات التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية	34
المطلب الثالث: دور تقرير المدقق الداخلي	37
الخلاصة	39

فهرس المحتويات:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لأثر التدقيق الداخلي على جودة القوائم المالية في مؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء (CETIM)	
تمهيد	41
المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء CETIM	42
المطلب الأول: نشأة وتعريف مؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء CETIM	42
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء CETIM	44
المطلب الثالث: نشاطات مؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء CETIM	48
المبحث الثاني: واقع التدقيق الداخلي والقوائم المالية في مؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء CETIM	49
المطلب الأول: مراحل تنفيذ عملية التدقيق الداخلي داخل مؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء CETIM	49
المطلب الثاني: عرض وتحليل القوائم المالية لمؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء CETIM	52
المبحث الثالث: التدقيق الداخلي ودوره في تحسين جودة القوائم المالية "دراسة حالة تسيير المخزونات وإدارة المهمات"	53
المطلب الأول: تقرير التدقيق الداخلي لتسيير المخزونات	59
المطلب الثاني: تقرير التدقيق الداخلي لإدارة المهمات	63
المطلب الثالث: تأثير التدقيق الداخلي على جودة القوائم المالية "دراسة حالة تسيير المخزونات وإدارة المهمات"	65
الخلاصة	69
الخاتمة	71
قائمة المراجع	74
الملاحق	80

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الاشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1،1)	مبادئ التدقيق الداخلي	09
(2،1)	مراحل التدقيق الداخلي	14
(3،1)	وسائل التدقيق الداخلي	16
(4،1)	العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي	29
(1،2)	الهيكل التنظيمي العام لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناءCETIM	46
(2،2)	مسار عملية التدقيق الداخلي في مؤسسةCETIM	50

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1،2)	الميزانية جانب الأصول	51
(2،2)	الميزانية جانب الخصوم	53
(3،2)	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة	55

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	الشكل القانوني للميزانية جانب الأصول	80
02	الشكل القانوني للميزانية جانب الخصوم	81
03	جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة).	82
04	قائمة التدفقات النقدية (طريقة مباشرة).	83
05	الشكل القانوني للميزانية جانب الخصوم	84
06	قائمة التدفقات النقدية (طريقة غير مباشرة).	85
07	جدول تغير الأموال الخاصة.	86
08	الميزانية جانب الأصول	87
09	الميزانية جانب الخصوم	88
10	جدول حسابات النتائج.	89

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات:

OECD	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
IIA	معهد المدققين الداخليين
CETIM	مؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء
S/DFC	الفرعية مديرية إدارة المالية والمحاسبة
PMP	المتوسط المرجح لسعر الوحدة
GDS	تسيير المخزون
GICA	المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر
SCF	النظام المحاسبي المالي
CAAT	شركة التأمين

مقدمة

مقدمة:

تشكل المؤسسة ركيزة أساسية في اقتصاد أي دولة لما تؤديه من دور في النهوض بالاقتصاد الوطني، إذ تمثل كياناً تقوم بعمليات عديدة لتسيير نشاطها وحتى تضمن السير الجيد لنشاطها فإنها تلجأ إلى تسجيل هذه العمليات بطريقة منظمة بشكل يمكنها في الأخير من معرفة نتائج أعمالها من خلال الاعتماد على قوائم مالية دقيقة وشاملة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها.

من جانب أخر تقوم المؤسسة بالتعامل مع العديد من الأطراف من بينهم نجد المستثمرين والعملاء إضافة إلى البنوك وكذا الموردين هذا ضمن نشاطها الاقتصادي، لذا فإن هؤلاء المتعاملون يبحثون عن المعلومات الكافية التي تحدد وتقييم المركز المالي للمؤسسة من أجل تحديد القدرة على التعامل معها من عدمه،ويعتمد متعاملو المؤسسة المختلفون على القوائم المالية لاتخاذ القرارات المناسبة بشأن التعامل مع المؤسسة، سواء كان ذلك للاستثمار فيها أو التعامل التجاري معها.

وحتى تعتبر القوائم المالية صالحة بالنسبة لمختلف للمتعاملين معها، لابد من القيام بعملية التدقيق سواء أن كان خارجي أو داخلي. فالأول يعتبر وسيلة أساسية للتحقيق من مصداقية وعدالة القوائم المالية، أما الثاني فيعد أداة مهمة للرقابة داخل المؤسسة نفسها،إذ يتحقق من مختلف العمليات والإجراءات المحاسبية والمالية والإدارية داخل المؤسسة، ويسعى لتحسينها وضمان تطبيق المعايير والسياسات بشكل فعال.

يعتبر مركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء بولاية بومرداس أحد المؤسسات التي تعمل على تسجيل عملياتها المختلفة في القوائم المالية، إلى جانب ذلك فإن المؤسسة تعتمد على التدقيق الداخلي لتصحيح مسارها والكشف عن مختلف الثغرات سواء ما تعلق بالجانب المالي أو الجانب الاداري، وهذا من خلال المرور بعدة مراحل تنتهي بإعداد مجموعة من التقارير وهذا ما يسمح بتحسين جودة قوائمها المالية والكشف عن الأخطاء فيها.

الإشكالية:

انطلاقا مما سبق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

كيف يؤثر التدقيق الداخلي على جودة القوائم المالية في مركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء بولاية بومرداس؟

الأسئلة الفرعية:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية تم طرح الأسئلة الفرعية الآتية:

- ماهو مفهوم التدقيق الداخلي، وماهية القوائم المالية؟
- كيف تتم عملية التدقيق الداخلي على القوائم المالية في مركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء بولاية بومرداس؟
- هل يؤثر التقرير النهائي الذي يصدره فريق التدقيق الداخلي على جودة القوائم المالية في مركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء بولاية بومرداس؟

الفرضيات:

وللإجابة على الإشكالية المطروحة، والأسئلة الفرعية تم بناء الفرضيات التالية:

- يعزز التدقيق الداخلي من جودة القوائم المالية فقط من خلال رصد الأخطاء المحاسبية في القوائم المالية؛
- يؤثر التقرير النهائي الذي يصدره فريق التدقيق الداخلي على جودة القوائم المالية في مركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء CETIM.

أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي من هذه الدراسة في بيان أثر التدقيق الداخلي في القوائم المالية، وسيتم تحقيق جملة من الأهداف الفرعية والتي تخدم الهدف الرئيسي والمتمثلة في:

- التعرف على مفهوم التدقيق الداخلي وجودة القوائم المالية؛
- التعرف على الإجراءات المتبعة في عملية التدقيق الداخلي للقوائم المالية لدى المؤسسات الجزائرية؛
- تحديد مدى فعالية عمليات التدقيق الداخلي في اكتشاف الأخطاء والاحتيال وتصحيحها، وتحسين الإجراءات لتقديم توصيات تعزز جودة القوائم المالية؛
- دراسة تأثير التدقيق الداخلي على دقة وموثوقية القوائم المالية، وكيفية تحسين الإفصاح المالي والتقارير المالية النهائية.

أهمية الدراسة:

تأتي أهمية الدراسة من خلال المكانة التي يحتلها التدقيق الداخلي خاصة في ظل ما يشهده العالم من تطورات متلاحقة لذلك أصبحت القوائم المالية لها من بين أهم العناصر التي تركز عليها المؤسسات المختلفة لما لها من دور فعال في جذب المستثمرين والمتعاملين نحو المؤسسات الاقتصادية مما يتطلب بدوره توفرها على الجودة.

صعوبات الدراسة:

تتمثل صعوبات الدراسة في الآتي:

- صعوبة إيجاد مكان لاجراء الدراسة الميدانية؛
- عدم إعطاء المؤسسة المعلومات حول مهمة التدقيق الداخلي وتقارير المدقق الداخلي نظرا لمبدأ سرية المعلومات؛
- إعطاء وثائق قليلة للعمل في الجانب التطبيقي.

منهجية الدراسة:

من أجل الوصول إلى الأهداف السابقة فإننا اعتمدنا على المنهج الوصفي و التحليلي، فالمنهج الوصفي تم اعتماده في الجانب النظري من خلال تحديد المفاهيم المرتبطة بكل من التدقيق الداخلي وجودة القوائم المالية، أما المنهج التحليلي فتم الاعتماد عليه في الدراسة الميدانية من خلال تحليل القوائم المالية للمؤسسة ودراسة حالتين مختلفتين الأولى متعلقة بالتدقيق الداخلي لتسيير المخزونات، والثانية متعلقة بالتدقيق الداخلي لتسيير المخزونات، والثانية متعلقة بالتدقيق الداخلي لادارة المهمات، ولقد تم استعمال المقابلة مع مجموعة من مسؤولي وموظفي المؤسسة للحصول على المعلومات.

أسباب دراسة الموضوع:

ترجع أسباب اختيار موضوع الدراسة إلى ما يلي:

- الرغبة في دراسة موضوع التدقيق الداخلي وعلاقته بجودة القوائم المالية لكونه يندرج ضمن تخصصنا؛
- يعتبر التدقيق الداخلي جزءا أساسيا من عملية إدارة المؤسسات، حيث يقوم بتقييم وتحليل العمليات والتحكم الداخلي والامتثال، وبالتالي يلعب دورا حاسما في تحسين جودة القوائم المالية؛
- مع تزايد التشريعات والمتطلبات التنظيمية في مجال التقارير المالية، يجد الباحثون أهمية في فهم كيفية استخدام التدقيق الداخلي لتحقيق الامتثال وتحسين جودة القوائم المالية.

الدراسات السابقة:

- **دراسة** لرجم فتيحة ، سليمي سارة(2022-2023): " **التدقيق الداخلي كأداة لتحسين جودة القوائم المالية – دراسة حالة الجزائرية للمياه وحدة بومرداس**-"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس: هدفت الدراسة إلى ابراز دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية وتمثلت إشكالية البحث في معرفة كيف يتم التدقيق الداخلي على مستوى الشركة محل الدراسة، وقد توصلت إلى حصر مهمة التدقيق في ثلاث محاور رئيسية حساب التغير في المجامعي المالية، مراقبة سير قسم المحاسبة والمالية ومراجعة أهم اعمال التسوية التي قام بها حيث اسفرت المهمة عن اكتشاف 7 اختلالات لم يكن لها الأثر المعتبر في صحة المعلومات المالية لكنها تضعف من نظام الرقابة الدوري الذي يتوجب على قسم المحاسبة تتبعه، إضافة إلى أن الاختلالات كانت ناجمة عن نقس في العامل البشري وعدم احترام اجراء التوظيف والتعين وكذلك إجراءات التوثيق للمعلومات؛
- **دراسة غناي شيماء، كحول نور الهدى(2016-2017): " دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية -دراسة حالة أربع مؤسسات اقتصادية**"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص: محاسبة وإدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي -جيجل-: هدفت هذه الدراسة إلى ابراز دور التدقيق الداخلي من خلال تحديد مختلف المعايير والإجراءات والسلوكيات التي تزيد من فعالية المعلومات المحاسبية، إلى جانب التعرف على مختلف أدوار التدقيق الداخلي التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ودورها قي إدارة المخاطر، وقد توصلت إلى ان التدقيق الداخلي يعتبر الركيزة الأساسية لتحقق من صحة البيانات

والمعلومات المحاسبية والمالية، وذلك من خلال الالتزام بتطبيق الإجراءات والمعايير التي تحكم التدقيق الداخلي من اجل الوصول إلى دقة وسلامة ومصداقية القوائم المالية.

- **دراسة طبيش صفاء (2018-2019): "دور عملية التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية -دراسة حالة مؤسسة الاخوة عموري للاستيراد والتصدير"**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة: تتناول هذه الدراسة إشكالية دور عملية التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية، فتعتبر القوائم المالية وسيلة للإبلاغ المالي عن وضعية نشاط المؤسسة حيث أنها تتضمن جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة في فترة زمنية محددة عادة ما تكون سنة،توصلت الدراسة إلى ان عملية التدقيق الداخلي تؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية واعطائها صورة صحيحة وصادقة وذلك من خلال التزام المؤسسة بتطبيق اشادات المدقق الداخلي.
- **دراسة باعلي واعمر نذير، سبع ياسين (2021-2022): " أثر التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات"**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية: هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على اثر التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، وخلصت الدراسة إلى أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى تحسين أداء عملية التدقيق وتوثيقها، وذلك من خلال حصول المدقق على أدلة أكثر تعلقا بالبند المراد تدقيقه والوصول إلى نتائج موضوعية.

ولعل ما يميز دراستنا عن هذه الدراسات السابقة هو تطبيقنا للجانب النظري في مركز الدراسات والخدمات التكنولوجيا لصناعة مواد البناء من خلال دراستنا للقوائم المالية وتحليلها وكذا التقارير المقدمة من طرف المدقق الداخلي و التوصيات فيما يخص سيرورة عملية التدقيق الداخلي ومساهمتها في تحسين جودة القوائم المالية.

حدود الدراسة:

- **الحدود المكانية:** تمت الدراسة الميدانية في مركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء CETIM بومرداس؛

- **الحدود الزمانية:**تمتد الحدود الزمنية للموضوع في الفترة الممتدة من 2022 إلى 2023.
- **الحدود الموضوعية:**وتتمثل في الاقتصار على دراسة تقرير المدقق الداخلي فيما يخص تسيير المخزونات وإدارة المهمات فقط لأن المؤسسة قدمت لنا فقط هذان التقريرين وهذا حسب رأي المدقق الداخلي فإن هاتين المهمتين هما الأكثر تأثيرا على القوائم المالية وبالتالي جودتها، إضافة إلى التقارير الأخرى التي لم نتمكن من الحصول عليها.

هيكل الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة، ولتأكيد أو نفي الفرضيات الموضوعة، تم تقسيم الدراسة إلى فصلين، الأول نظري والثاني تطبيقي، تسبقهما مقدمة شاملة لموضوع الدراسة، وتعقبهما خاتمة جامعة وملخصة لمحتوى الدراسة كما يلي:

- **تضمن الفصل الأول** التدقيق الداخلي وأثره على جودة القوائم المالية، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى الاطار النظري للتدقيق الداخلي الذي تضمن ماهية التدقيق الداخلي ومبادئ ومعايير التدقيق الداخلي ومنهجية أداء التدقيق الداخلي، أما المبحث الثاني فتم عرض عموميات حول جودة القوائم المالية الذي تضمن ماهية القوائم المالية، مفهوم جودة القوائم المالية وخصائصها في حين أن المبحث الثالث تطرقنا إلى اسهامات التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية الذي تضمن دور التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش في القوائم المالية و دور خدمات التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية ودور تقرير المدقق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية؛
- **بالنسبة للفصل الثاني** تحت عنواندراسة ميدانية لأثر التدقيق الداخلي على جودة القوائم المالية في مؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء CETIM بومرداس فتم فيه عرض ثلاث مباحث، في المبحث الأول تم التطرق إلى تقديم عام لمؤسسة CETIM الذي تضمن نشأة وتعريف مؤسسة CETIMو الهيكل التنظيمي لمؤسسة CETIMو نشاطات مؤسسة CETIM، بينما تناول المبحث الثاني واقع التدقيق الداخلي و القوائم المالية في مؤسسة CETIMالذي تضمن مراحل تنفيذ عملية التدقيق الداخلي داخل مؤسسةCETIMوعرض القوائم المالية لمؤسسةCETIMوتحليل القوائم المالية لمؤسسةCETIM ، أما المبحث الأخير التدقيق الداخلي ودوره في تحسين جودة القوائم المالية دراسة حالة تسيير المخزونات وإدارة المهمات الذي تضمن تقرير التدقيق الداخلي لتسيير المخزونات

وتقرير التدقيق الداخلي لادارة المهمات وتأثير التدقيق الداخلي على جودة القوائم المالية دراسة حالة تسيير المخزونات وإدارة المهمات.

الفصل الأول

التدقيق الداخلي وأثره على جودة القوائم المالية

تمهيد:

تنشط المؤسسات الاقتصادية في بيئة تتسم بالتغير المستمر والتنافسية، مما يدفع بهذه الأخيرة إلى الاعتماد على آليات عديدة لضمان بقاءها واستمرارها،خاصة في ظل ما تشهده من تنافسية متزايدة تهدد بقاءها على مستوى السوق، وحتى تحافظ المؤسسة على مكانتها فإنها تلجأ إلى دراسة وتقييم مسارها المالي والاقتصادي من خلال اللجوء إلى أساليب عديدة من بينها التدقيق الداخلي باعتباره أحد الإجراءات التي تستند إليها المؤسسة لتقييم أداءها المالي بشكل يمكن من اتخاذ القرارات السليمة، هذا الإجراء يعتمد على المراجعة الدقيقة للقوائم المالية المختلفة للمؤسسة بهدف التحقق من شفافية ومصداقية المعلومات المحاسبية، ومن جهتها فإن القوائم المالية تلعب دورا هاما في توفير معلومات دقيقة وموثوقة للمتعاملين الخارجيين من المستثمرين والمقرضين إذ تعكس هي الأخرى الوضع المالي للمؤسسة خلال فترة معينة، الأمر الذي يستوجب توفر الجودة والدقة في القوائم المالية بشكل يؤثر على قرارات المستخدمين الماليين.

على أساس ما سبق سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- الإطار النظري للتدقيق الداخلي؛
- عموميات حول جودة القوائم المالية؛
- إسهامات التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية.

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي وسيلة مهمة في النشاط الداخلي للمؤسسة فقد تزايدت أهميته في المؤسسات التي تهدف إلى ضمان الشفافية والإفصاح في القوائم المالية عبر التدقيق الداخلي وعليه يتناول هذا المبحث المطالب الآتية:

- ماهية التدقيق الداخلي؛
- مبادئ ومعايير التدقيق الداخلي؛
- منهجية أداء التدقيق الداخلي.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي

عرف التدقيق الداخلي تطورا ملحوظا إذ برزت الحاجة إليه على إثر الأزمة الاقتصادية 1929، ونظرا للأهمية التي اكتسبها التدقيق فقد اختلفت التعاريف المقدمة إليه من قبل الباحثين والهيئات المختلفة.

أولا: نشأة وتعريف التدقيق الداخلي:

التدقيق الداخلي هو عملية تقييم وفحص لعمليات وأنشطة منظمة أو مؤسسة من الداخل. يهدف التدقيق الداخلي إلى تحسين كفاءة وفعالية العمليات الداخلية، وضمان الامتثال للسياسات والإجراءات المعتمدة، وتقليل مخاطر العمل، وتعزيز الرقابة والإدارة الفعّالة للمخاطر.

1- نشأة التدقيق الداخلي:

لقد برزت حاجة المؤسسات إلى التدقيق الداخلي نتيجة لتطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية، فقد ظهر التدقيق الداخلي في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الأزمة الاقتصادية سنة 1929 التي أدت إلى انهيار البورصات، ولتفادي هذه الأزمات ألزم المشرع الأمريكي أن تكون حسابات المؤسسات المسعرة في البورصة مراقبة من طرف مدقق خارجي، وبالتالي أصبح واجبا على الشركات التعامل مع مكاتب التدقيق الخارجي، حيث أن هذه الأخيرة قامت برفع أسعارها نظرا لزيادة المعاملات، مما دفع الشركات تدريجيا إلى تعيين مدققين داخليين يتقاضون أجرة من المؤسسات، ولهم نفس مهام المدقق الخارجي. وكانت مهمة التدقيق الداخلي آنذاك تقتصرعلى التأكد من مدى صدق البيانات وإثبات الوضعية المالية للمؤسسة، والتي

تعرف حاليا بالتدقيق المالي والمحاسبي. وفي سنة 1941 تم إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية، وذلك من أجل تطوير مهنة التدقيق الداخلي، وتوسيع مجال تدخلها من تدقيق محاسبي إلى تدقيق تشغيلي، ثم تدقيق معلوماتي، وحديثا تدقيق استراتيجي[1].

2- تعريف التدقيق الداخلي:

عرفته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)عرفته بأنه: "نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المؤسسة تأكيد حول درجة استخدام عملياته، وإبلاغها إلى المجلس من أجل التحسين، ويساهم في تحقيق قيمة مضافة، نشاط التدقيق الداخلي يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها"[2].

لجنة بازل(2) عرفته على أنه: "وظيفة مستقلة توفر لمجلس الإدارة حالة تأكد حول جودة وفاعلية إدارة المخاطر، ونظم الإدارة والعمليات، وذلك لمساعدتها لحماية مؤسستها وسمعتها"[3].

عرف أيضا على أنه: "وظيفة مستقلة يقوم بها شخص أو أكثر وتمثل جزءا من بيئة الرقابة المطلوبة للمدققين الداخليين ليكونوا مستقلين عن الأنشطة التي يتم تدقيقها، وتعتبر أعمال مراقبة الأداء أحد أهم مسؤوليات التدقيق الداخلي"[4].

كما عرف معهد المدققين الداخليين الأمريكيين (IIA): التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط مستقل، موضوعي يقدم تأكيدات واستشارات، تم تصميمه لإضافة قيمة للمؤسسة، وتحسين عملياتها، ومساعدتها

---

[1] صالحي محمد يزيد،**أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالثفي العلوم التجارية، تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015-2016، ص 41.

[2] بولفراخسارة،**دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المؤسسات الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتورة الطور الثالث في العلوم التجارية، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف1، 2022-2023، ص8.

[3] حسين علي محمد ووسام خلف نجرس،**موائمة التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي وانعكاسها على جودة تقارير مدقق الحسابات الخارجي**، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد10، العدد2، 2022، ص، ص126- 127.

[4] طبشوش سارة،**أثر اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في التحكم بمخاطر التدقيق**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم المالية والمحاسبة، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة فرحات عباس سطيف1، 2022-2023، ص 35.

على تحقيق أهدافها من خلال الالتزام بمنهج نظامي منضبط وتحسين فاعلية كل من إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة "[1].

عرفه أيضا معهد المدققين الداخليين حسب نشرة 1997 على أنه: "نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المنشأة مصمم لمراقبة وتحسين انجاز هذه الأهداف من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازمة إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى"[2].

ومن خلال ماسبق نستنتج أن: "التدقيق الداخلي هو عملية موضوعية ومستقلة تحليلية تهدف إلى إضافة القيمة وتحسين عمليات المؤسسة وكذلك يساعدها في تحقيق أهدافها بطريقة منظمة من خلال تقييم وتحسين فاعلية الإدارة".

ثانيا: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي:

تبرز أهمية التدقيق الداخلي وأهدافه في جوانب عديدة تختلف وتتعدد باختلاف وظائفه.

1- أهمية التدقيق الداخلي:

اكتسبت مهنة التدقيق الداخلي أهمية كبيرة تتمثل في[3]:

- المسؤولية:اتجاه إدارة المؤسسة التي يوجد فيها حيث تتمثل في مساعدة مديري المؤسسة على القيام بوظائفهم اليومية في إدارة وتسيير شؤون المؤسسة عن طريق توفير الضمان بأن آلية الرقابة التي يعتمدون عليها سليمة وتعمل على تحقيق الأهداف المنشودة؛
- مجال الفحص:تكمن أهميته في التحقق من سلامة نظام مسك الدفاتر، ومن أنه سيستمر في توفير معلومات دقيقة وبصفة دائمة، وكذلك التأكد من أن طرق تجميع المعلومات في التقارير المختلفة توفر للإدارة بيانات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بالعمل؛

---

[1] الرمحي زاهرعطا،**الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى،دار المأمون، عمان، 2017، ص19.

[2] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي**،الطبعة الأولى،مؤسسة الوراق، الأردن، 2006، ص35.

[3] عامر حاج دحو،**التدقيق القائم علي تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، 2017-2018، ص، ص 121-122.

- مجال الرقابة الداخلية:فهو يهتم بكل من الجانب المالي والإداري، والاقتصادي لنظام الرقابة طالما أن مسؤوليته لا تقتصر على الإدارة المالية والمحاسبة بل تتعدى ذلك لتشمل كل الأجزاء الأخرى بالمؤسسة والتحقق من أن هذا النظام يعمل كما هو مخطط له.

2- أهداف التدقيق الداخلي:

إن الغرض الرئيسي للتدقيق الداخلي هو مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة، عن طريق إمدادهم بتحليلات موضوعية للبيانات المعروضة عليهم وتقارير دقيقة وصحيحة عن نشاط المؤسسة[1].

ويهدف التدقيق الداخلي بصفة عامة إلى إضافة قيمة للمؤسسة من خلال التحقق من مدى الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية، ومن مدى كفاءة وفاعلية الأداء داخل إدارات وأقسام المؤسسة.

كما يهدف أيضا إلى:

- التأكد من صحة المعلومات المالية وغير المالية ومدى إمكانية الاعتماد عليها، من خلال تدقيق وفحص العمليات، وتقييم إدارة المخاطر وتدقيق البيانات المالية؛
- تدقيق إجراءات إدارة المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز الخطر، بالإضافة إلى تدقيق فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر؛
- التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة والإجراءات المعمول بها؛
- تدقيق إجراءات تقييم كفاية رأس المال الموظف في المؤسسة؛
- إعداد تقارير مفصلة دورية، أو على الأقل فصلية أو نصف سنوية حول أعمال ونتيجة التدقيق وتقديمها إلى الإدارة العليا؛
- التحقق من وجود حماية كافية لأصول المؤسسة؛
- تقييم عمل الأفراد ومدى قدرتهم على تحمل المسؤولية؛
- تقييم كفاءة استخدام الموارد والأصول من الناحية الاقتصادية.

[1] طبشوش سارة،**مرجع سبق ذكره**، ص37.

ثالثا: أنواع التدقيق الداخلي:

للتدقيق الداخلي أنواع متعددة، يمكن تلخيصها فيما يلي[1]:

1- **التدقيق الداخلي المالي:** يعبر عن المدخل التقليدي في التدقيق الداخلي ويشمل نوعين هما التدقيق الداخلي المالي قبل الصرف والتدقيق الداخلي المالي بعد الصرف، حيث يشير النوع الأول إلى إحدى مراحل الرقابة الداخلية الذاتية، وذلك بتكليف موظف معين بمراجعة عمل موظف آخر للتحقق من سلامة الإجراءات واكتمالا لمستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ.أما التدقيق بعد الصرف فينفذ حسب خطة التدقيق الداخلي باختيار عينات وفحصها من خلال قسم التدقيق الداخلي وذلك لتتأكد الإدارة العليا من أن العمليات المالية تسير وفق القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها وبما يضمن تحقيق الأهداف، ويعتبر التدقيق الداخلي المالي أداة هامة تمكن الإدارة العليا من الاطمئنان على دقة البيانات المالية وحفظ الأصول والوجود المادي لها وحمايتها من عمليات التلاعب أو الضياع أو الاختلاس؛

2- **التدقيق الداخلي التشغيلي:** عكس التدقيق الداخلي المالي، يعتبر التدقيق الداخلي التشغيلي المجال غير التقليدي للتدقيق الداخلي، حيث نشأ كوليد للتطورات التي حدثت في مجال التدقيق الداخلي، ويسعى إلى فحص وتقييم أعمال المؤسسة ككل لتحقيق الكفاية والفعالية في استخدام الموارد المتاحة وذلك وفق خطة معدة مقدما ومتفق عليها مع الجهات العليا في المؤسسة؛

3- **التدقيق الداخلي لأغراض خاصة:** يتعلق بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفه الإدارة العليا للقيام بها ويتفق من حيث الأسلوب أو النطاق مع النوعين السابقين ولكنه يختلف من ناحية التوقيت، إذ أنه غالبا ما يكون فجائيا وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي ويشمل عمليات التفتيش الفجائية الهادفة لاكتشاف الغش أو الفساد وإجراء التحقيقات المتعلقة بهذا الموضوع.

[1] شيخي سلمة ورياض مريم،**التدقيق الداخلي كأداة لتحسين جودة القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة مرسلي عبد الله تيبازة، المجلد6، العدد1،2021 ، ص68.

المطلب الثاني: مبادئ ومعايير التدقيق الداخلي

مبادئ التدقيق الداخلي عديدة وجب احترامها عند القيام بمهمة التدقيق الداخلي،ولتنفيذ هذه المهمة وجب تتبع مجموعة من المراحل المنظمة والمتناسقة وهذا وفق ما نصت عليه معايير التدقيق الداخلي.

أولا: مبادئ التدقيق الداخلي:

تتمثل مبادئ التدقيق الداخلي فيما يلي[1]:

1- **الاستمرارية:** يتضمن هذا المبدأ ضرورة وجود التدقيق الداخلي بصفة مستمرة، ويقع على الإدارة العليا مسؤولية الإجراءات اللازمة التي تتضمن استمرارية هذه الوظيفة مع مراعاة حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها؛

2- **الاستقلالية:** هي أن تكون وظيفة المدقق الداخلي مستقلة عن تنفيذ النشاطات التي تتدفق، وعن إجراءات الرقابة الداخلية اليومية، مما يعزز من موضوعية هذه الوظيفة ونزاهتها، فالاستقلالية تتضمن عدم تعارض في المصالح بين موظفي التدقيق وإدارة المؤسسة؛

3- **وثيقة التدقيق:** هذا يتطلب أن يكون لدى كل مؤسسة وثيقة تدقيق تعزز وجود التدقيق الداخلي في المؤسسة بحيث تحتوي على أهداف التدقيق الداخلي ونطاق عمله، ويجب أن تعتمد الوثيقة من قبل لجنة التدقيق في مجلس الإدارة؛

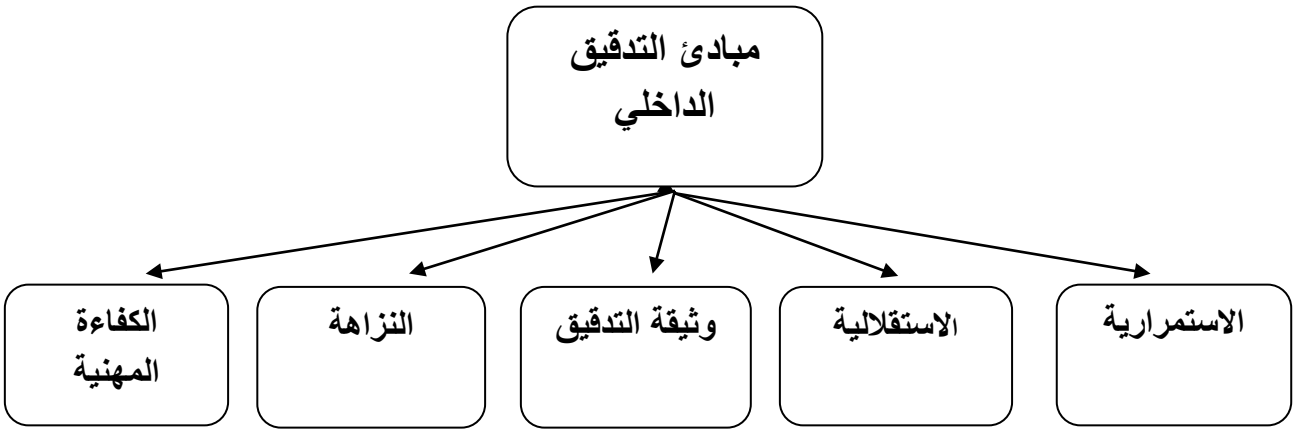
4- **النزاهة:** تؤدي النزاهة إلى تعزيز الثقة في المدققين الداخليين، ومن تعزيز الثقة في الأحكام الصادرة عنهم، وتكمن الثقة في الالتزام بالقوانين والافصاحات المطلوبة منهم وبذل العناية المهنية وعدم الإساءة لها، واحترام الأهداف الأخلاقية والشرعية للمؤسسة، وتعد النزاهة من أهم قواعد السلوك الأخلاقي للتدقيق الداخلي؛

5- **الكفاءة المهنية:** تعد عنصرا جوهريا في تأدية مهام التدقيق الداخلي بشكل مناسب داخل المؤسسة، وتشمل المعرفة والخبرة واستمرارية التأهيل ضمن سياسة تدريبية منتظمة لكل موظف من موظفي إدارة التدقيق الداخلي.

---

[1] الصديقي رانية،**دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المالية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2021-2022، ص 3.

الشكل رقم (1،1): مبادئ التدقيق الداخلي.



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على ماسبق.

ثانيا: معايير التدقيق الداخلي:

تتألف معايير التدقيق الداخلي من قسمين أساسيين: *معايير الصفات* التي تحدد الخصائص التي يجب توفرها في المؤسسات والأفراد الذين يمارسون مهنة التدقيق الداخلي، أما *معايير الأداء* فهي تتناول طبيعة نشاط التدقيق الداخلي وتحدد هذه المعايير الجودة المطلوبة لقياس أداء الخدمات المقدمة من طرف المهنيين، وتنقسم المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بصنفيها إلى[1]:

1- معايير الصفات: يتكون هذا الصنف من أربعة معايير مرقمة: من 1000 إلى 1300 هدف منها تحديد الصفات الخاصة بالمؤسسات والمدققين الذين يؤدوا أعمال التدقيق الداخلي وتحتوي على:

- من المعيار رقم1000 إلى المعيار رقم 1010: حيث تتعلق بميثاق التدقيق الداخلي الذي هو بمثابة وثيقة رسمية تحدد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق، كما تبين ضرورة الإقرار بالمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الموجودة في ميثاق خاص بهذه المهنة؛
- من المعيار رقم1100 إلى المعيار رقم1130:حيث تتعلق باستقلالية نشاط التدقيق الداخلي من خلال موقعه داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وموضوعية المدققين عند القيام بأدائهم؛

[1] هشام زروقي وعبد الحميد حسياني، **دور الممارسات الحديثة للتدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر على ضوءمعايير التدقيق الدولية**، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر3 الجزائر، مجلد23، العدد2، 2020، ص، ص179-180.

- من المعيار رقم1200 إلى المعيار رقم1320:حيث تتعلق بالمهارات والعناية المهنية اللازمة عند إنجاز مهمات التدقيق الداخلي؛
- من المعيار رقم1300 إلى المعيار رقم 1320: حيث تتعلق ببرنامج الضمان وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي.

2- معايير الأداء: تتكون من سبعة معايير مرقمة من 2000 إلى 2600 تهدف إلى وصف أنشطة التدقيق الداخلي ووضع المقاييس النوعية التي يمكن على أساسها قياس أداء التدقيق وتحتوي على:

- من المعيار رقم2200 إلى المعيار رقم 2070: تتعلق بإدارة الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي لأنشطته بفعالية كبيرة من أجل ضمان زيادة قيمة المؤسسة، من خلال إعداد خطة محكمة؛
- من المعيار رقم 2100 إلى المعيار رقم 2130: يتعلق هذا المعيار بطبيعة عمل مهنة التدقيق الداخلي من خلال التقييم وتحسين كل من مسار الحكومة وإدارة المخاطر والرقابة في المؤسسة؛
- من المعيار رقم 2200 إلى المعيار رقم 2240: يتعلق هذا المعيار بتخطيط للمهمة من قبل المدقق الداخلي، مع أخذ بعين الاعتبار استراتيجيات المؤسسة والمخاطر ذات الصلة بمهمة التدقيق؛
- من المعيار رقم 2300 إلى المعيار رقم 2340: يتعلق بتنفيذ المدقق الداخلي لبرامج وخطط مهمة التدقيق؛
- من المعيار رقم 2400 إلى المعيار رقم 2450: يشير هذا المعيار إلى ضرورة تبليغ وتوصيل المدقق الداخلي النتائج الخاصة بمهمات التدقيق إلى مجلس الإدارة ولجنة التدقيق؛
- المعيار رقم 2500: يتعلق هذا المعيار بمتابعة سير عمل مهمة التدقيق الداخلي حيث يقوم المدقق الداخلي بوضع وتعيين نظام لمتابعة النتائج التي تم إيصالها إلى الإدارة العليا؛
- المعيار رقم 2600: يتعلق هذا المعيار بتوضيح قبول الإدارة للمخاطر، حيث أن المدقق الداخلي عندما يستنتج أن الإدارة قد قبلت بمستوى مرتفع للمخاطر وغير مقبولة بالنسبة للمؤسسة يجب عليه أن يناقش ذلك مع الإدارة وإذا لم يحل الأمر عليه إبلاغ الأطراف المعينة بذلك.

المطلب الثالث: منهجية أداء التدقيق الداخلي

سوف نتعرف في هذا المطلب على مراحل التدقيق الداخلي وأهم الوسائل والتقنيات المعتمدة في عملية التدقيق الداخلي.

أولا: مراحل تنفيذ عملية التدقيق الداخلي:

تتم عملية التدقيق الداخلي وفقا لمراحل محددة لضمان نجاح المؤسسة و تحقيق أهدافها، حيث تمر عملية التدقيق الداخلي بالمراحل التالية[1]:

1-مرحلة تخطيط مهمة التدقيق الداخلي:

بعد أن يتم تحديد المجال الذي سيتم مراجعته يجب على المدقق الداخلي أن يضع خطة عمل تتضمن أهداف ونطاق وتوقيت مهمة التدقيق والموارد المخصصة لها، ويجب أن تراعي خطة خطة العمل استراتيجيات وأهداف ومخاطر المؤسسة. وتتم مرحلة تخطيط عملية التدقيق الداخلي وفقا للخطوات التالية:

- تحديد أهداف عملية التدقيق ونطاق العمل؛
- الحصول على المعلومات اللازمة عن المجال الذي سيتم تدقيقه؛
- تحديد الموارد البشرية والمادية اللازمة لإتمام عملية التدقيق؛
- تحديد مختلف الجوانب التي تحتاج اهتماما أكبر أثناء عملية التدقيق؛
- القيام بعملية مسح أولي، أو دراسة أولية للمجال الذي سيتم تدقيقه؛
- وضع برنامج لإتمام عملية التدقيق؛ والذي يجب توثيقه حتى يكون كدليل لعمل قسم التدقيق؛
- تحديد الجهات التي سيقدم لها التقرير الخاص بعملية التدقيق؛
- اطلاع رئيس قسم التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة على خطة عملية التدقيق لمراجعتها واعتمادها.

2-مرحلة تنفيذ عملية التدقيق الداخلي:

في هذه المرحلة يقوم المدقق الداخلي بتطبيق مختلف الإجراءات كما تم تحديدها في خطة العمل، ويتم تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي وفق الخطوات التالية:

[1] طبشوش سارة، **مرجع سبق ذكره**، ص،ص 41-43.

- التجميع والفحص: تتضمن هذه الخطوة قيام المدقق الداخلي بجمع المعلومات اللازمة وأدلة الإثبات الكافية لدعم نتائج التدقيق، ويتحصل المدقق الداخلي على هذه المعلومات عن طريق الاستقصاء أو الملاحظة، أو عن طريق إرسال المصادقات، أو من خلال تتبع عملية تشغيل البيانات، أو باستخدام الأساليب والاختبارات الإحصائية. ويجب أن تكون المعلومات ملائمة وكافية لتحقيق أهداف التدقيق؛
- التحقيق: تهدف عملية التحقيق إلى التأكد من صحة ودقة العمليات والحسابات وكذلك أدلة الإثبات التي تؤكد مدى سلامة هذه العمليات؛
- التحليل: أما التحليل فيقتضي الفحص الإنتقادي للسياسات الإدارية و إجراءات الرقابة الداخلية والعمليات والحسابات ومختلف السجلات والمستندات التي تعد داخل نطاق الفحص، من خلال إجراء المقارنات واستخدام كافة طرق وأساليب التحليل المالي والمحاسبي؛
- الالتزام: يتمثل في الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في سبيل التأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء وتنفيذ العمليات وفقا للنم الموضوعة والقرارات المتخذة في هذا المجال، وفي سبيل تنفيذ هذا العنصر من عناصر التدقيق الداخلي فمن حق المدقق أن يستعين عند الحاجة ببعض القوانين في المؤسسة لدرايتهم الكاملة بالجوانب القانونية والحكم على مدى الالتزام بها؛
- التقييم: وهو الخطوة التي تسبق مرحلة اعداد التقرير النهائي، وتتمثل في التقييم الشخصي للمدقق الداخلي عن مدى كفاءة وفعالية مختلف السياسات المعمول بها في المؤسسة، بغية تقديم الاقتراحات والتوصيات اللازمة لتحسين الإجراءات وتطوير الأداء أو تغيير السياسات المتبعة.

3- مرحلة إعداد التقرير وإيصال النتائج:

بعد الانتهاء من عملية الفحص والتقييم يقوم المدقق الداخلي بتوصيل نتائج عملية التدقيق والمراجعة التي قام بها إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة في شكل تقرير نهائي مكتوب وموقع ، أو قد يقوم بإعداد تقارير دورية مكتوبة أو شفوية في حالة تغيير نطاق التدقيق، أو بهدف إعلام الإدارة بنسبة التقدم في أعمال التدقيق.

وتوجد عدة جوانب يجب مراعاتها عند إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق الداخلي أهمها:

- يجب أن يكون التقرير موضوعي، غير متحيز، واضح، هادف، وخال من أي تحريف، ويتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب؛

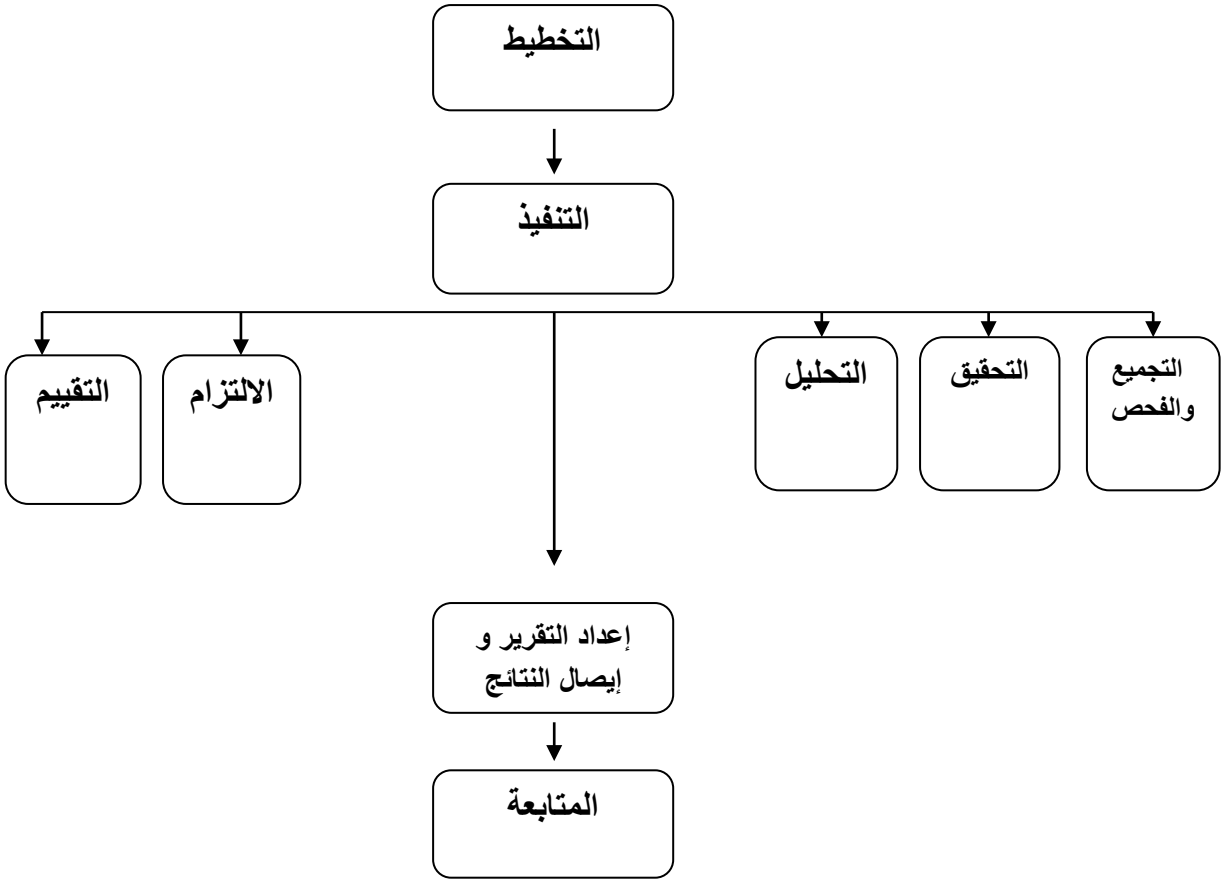
- يجب أن يكون التقرير منطقيا، ويحتوي على معلومات كافية لتدعيم الحقائق و الاستنتاجات التي اشتمل عليها التقرير؛
- يجب أن يحتوي تقرير التدقيق الداخلي على هدف عملية التدقيق، نطاق الفحص، والنتائج التي تم التوصل إليها من خلال عملية التدقيق؛
- يجب أن يتضمن التقرير اقتراحات وتوصيات أو إصلاحات معينة، أو اعتراف بالأداء الجيد في المجال الذي تم تدقيقه، وبيان الإجراءات التصحيحية التي تم اتخاذها.

4- مرحلة المتابعة:

بعد اعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق الداخلي و ايصاله للإدارة العليا ومجلس الإدارة، يقوم رئيس قسم التدقيق الداخلي بوضع نظام لمتابعة النتائج التي تم التقرير عنها، والتأكد من اتخاذ الإجراءات الصحيحة اللازمة وتطبيق التوصيات بناءا على تلك النتائج.

ويلخص الشكل الموالي مراحل عملية التدقيق الداخلي:

الشكل رقم(1،2): مراحل عملية التدقيق الداخلي.



المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على ماسبق.

ثانيا: وسائل التدقيق الداخلي:

يقوم المدقق الداخلي بإنجاز مهمته بالاعتماد على وسائل وتقنيات منها[1]:

[1]يحياوي دنيا زاد وبن منصور محمد حبيب،**دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2021-2022، ص، ص5- 6.

1- **المعاينة والجرد الفعلي:** لكي يتأكد المدقق من صحة وحقيقة الرصيد الدفتري لأصل فيقوم بمعاينة الأصل ميدانيا والوثائق المثبتة لوجوده، والقيام بعمليات العد والقياس والجرد، فهي أهم وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل؛

2- **المراجعة المحاسبية:** تهدف إلى التأكد من سلامة الأرقام والبيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات والكشوف والقوائم من الناحية المحاسبية فقط، كمراجعة جميع صفحات دفتر اليومية وترحيل جميع المجاميع من صفحة إلى أخرى؛

3- **المراجعة المستندية:** لابد للمدقق أن يتحقق من الشروط الواجب توفرها في المستندات لأنها دليل لإثبات قرينة من قرائن التدقيق ولأن المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعا سليما يعتمد عليها المراجع في التأكد من الحدث الفعلي ومن الصحة المتعلقة بها، وتعتبر من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في المراجعة؛

4- **نظام المصادقات:** إن المصدقات هي عبارة عن بيان إقرار مكتوب من الغير ويرسل إلى المدقق بغرض التأكد من صحة رصيد أو بيانات معينة، وهذه الوسيلة من أقوى أدلة الإثبات كونها من طرف ثالث خارج المؤسسة مثل الأرصدة النقدية لدى البنوك، أرصدة العملاء، الأوراق المالية المودعة لدى البنوك؛

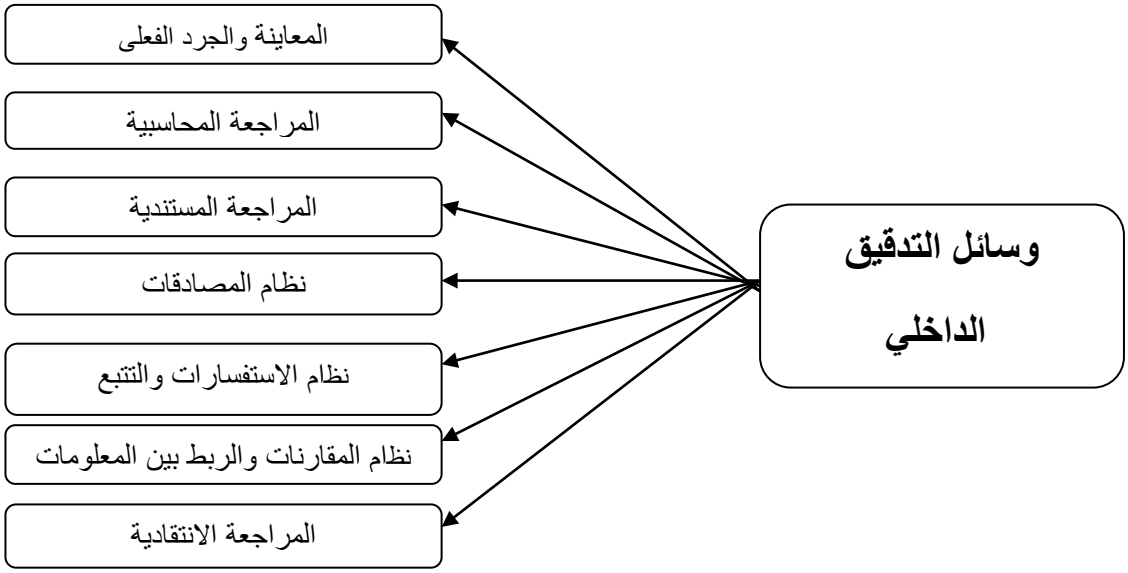
5- **نظام الاستفسارات والتتبع:** يوجه المدقق بعض الأسئلة الاستفسارية إلى المختصين داخل المؤسسة وعند الاستفسارات نأخذ أحد الشكلين إما شفوية أو كتابية؛

6- **نظام المقارنات والربط بين المعلومات:** تتمثل في إجراء مقارنات بين معلومات الفترة الحالية والفترة السابقة ودراسة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية قصد ملاحظة التغيرات وتحليل أسبابها؛

7- **المراجعة الانتقادية:**يقوم المدققالداخلي بدراسة انتقادية فاحصة ليتمعن في بعض العمليات أو بعض الدفاترأوأحد الحسابات أو القوائم المالية بهدف اكتشاف أو ملاحظة أي أمر لم يظهر أثناء المراجعة المستندية.

الشكل الموالي يوضح وسائل التدقيق الداخلي:

شكل رقم (1،3): وسائل التدقيق الداخلي.



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على ما سبق.

المبحث الثاني:عموميات حول جودة القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من بين الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسة لمعرفة وتحديد اتجاهات نشاطها، وهو ما يتطلب بالضرورة أن تتصف هذه الأخيرة بنوع من الشفافية والدقة، بحيث تكون المعلومات التي تتضمنها تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة مما يتطلب توفر الجودة في القوائم المالية، حيث تم تقسيم هذا المبحث إلى المطالب الآتية:

- ماهية القوائم المالية؛
- مفهوم جودة القوائم المالية وخصائصها؛
- أهمية جودة القوائم المالية ومؤشراتها.

المطلب الأول:ماهية القوائم المالية

تمثل القوائم المالية تقارير محاسبية تعدها المؤسسات لتقديم ملخص شامل لأدائها المالي خلال فترة زمنية معينة، وهي تتفرع إلى أنواع متعددة كالميزانية، قائمة التدفقات النقدية وغيرها.

أولا: تعريف وخصائص القوائم المالية:

القوائم المالية تمثل تلك التقارير المحاسبية التي تعتمد عليها المؤسسة لتحديد وضعيتها المالية من خلال الخصائص التي ترتبط بهذه الأخيرة.

1- تعريف القوائم المالية:

تعرف القوائم المالية بأنها: "الجزء الأكثر أهمية في التقارير المالية، حيث تعتبر المنتج النهائي للمحاسبة والوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي والوجهة الرئيسية لمختلف مستعمليها للحصول على معلومات مالية يعتمد عليها في تحديد الوضعية المالية للمؤسسة وتقييم أدائها المالي، وبالتالي صنع القرارات الاقتصادية الرشيدة. على هذا الأساس جاء المعيار المحاسبي الدولي رقم1 لتبيين أنواع القوائم المالية

الأساسية ذات الغرض العام والمتمثلة في: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة، جدول التدفقات النقدية، الملاحق"[1].

تعرف على أنها:"وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات... الخ)"[2].

تعرف على أنها:"مستندات المؤسسة التي تستخدمها للتقرير عن نتائج أنشطتها على مجموعات المستخدمين المختلفة، والتي تتضمن المديرين والمستثمرين، الدائنين، الهيئات التنظيمية وفي المقابل هذه المجموعات تستخدم معلومات هذه القوائم لاتخاذ قرارات متنوعة "[3].

تعرف على أنها: "مجموعة متكاملة من الحسابات تتضمن الميزانية، جدول حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في الأموال الخاصة وكذلك الملاحق، والهدف من هذه القوائم هو تقديم المعلومات عن الوضعية والأداء المالي من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية"[4].

تعرف أيضا بأنها: "العرض الهيكلي ذات الطابع المالي للمركز المالي للمؤسسة وما أنجزته من معاملات، قصد تقديم معلومات عن المركز المالي، نتائج النشاط والتدفقات النقدية التي تفيد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرار، كما تظهر نتائج استخدام الإدارة للموارد المتاحة لها "[5].

---

[1] أمينة حفاصة وعباس فرحات،**جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدولية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، المجلد11، العدد02، 2018، ص88.

[2] طارق عبد العال حماد ومحمد كمال أبو عجوة،**الطرق المحاسبية والتقارير المالية**، القاهرة، 2011، ص15.

[3] العزليكمال،**أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور الثالث في علوم التسيير، إدارة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف1، 2022-2023، ص84.

[4] علي سايحمجبو،**التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية**، مجلة المنهل الاقتصادي، جامعة الجزائر3 الجزائر، المجلد05، العدد01، 2022، ص56.

[5] موزارين عبد المجيد،**متطلبات تعزيز جودة القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالي في ظل النظام المحاسبي المالي**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، 2020-2021، ص23.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن: " القوائم المالية هي مجموعة متكاملة من الحسابات المالية والتي بدورها تهدف إلى تقديم المعلومات عن الوضعية والأداء المالي لمؤسسة ما من أجل اتخاذ القرارات".

2- خصائص القوائم المالية:

تتمثل خصائص القوائم المالية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة فيها مفيدة للمستخدمين، ويمكن أن نميز بين أربعة خصائص أساسية هي[1]:

- القابلية للفهم: إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الظاهرة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين من غير صعوبة أو تأويل، ولهذا الغرض فإنه من المفترض أنه لدى المستخدمين مستوى معقول في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، وعلى كل حال فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت غير ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين؛
- الملائمة: لكي تكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرارات، وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية؛
- القابلية للمقارنة: يجب أن يقدر المستخدمون على مقارنة القوائم والمالية للمؤسسة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء، كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمؤسسات المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزه المالية النسبية، والأداء والتغيرات في المركز المالي. وعليه فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخريجب أن تتم على أساس ثابت ضمن المؤسسة وعبر الزمن لتلك المؤسسة وعلى أساس ثابت للمؤسسات المختلفة؛
- الموثوقية: لكي تكون المعلومات مفيدة فإنه يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد

[1] بن خليفة حمزة،**دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017-2018، ص، ص 20-21.

عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه. وتتكون هذه الخاصية من المكونات التالية:

- التحقق: لتكون موثوقة، فإن المعلومات في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة، وأن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وبالتالي تصبح غير موثوقة وضعيفة من حيث ملاءمتها؛
- الصدق بالعرض: لتكون موثوقة يجب أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية، والأحداث الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر بشكل معقول؛
- الحيادية: حتى تكون موثوقة يجب أن تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية محايدة، أي خالية من التحيز، ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كان اختيار أو عرض المعلومات يؤثر على اتخاذ القرار أو الحكم لأجل تحقيق نتيجة أو حصيلة محددة سلفا.

ثانيا: مكونات القوائم المالية:

تتكون القوائم المالية من خمسة قوائم يمكن تلخيصها كما يلي:

1- **الميزانية:** هي تصوير للوضع المالي أو الحالة المالية للمؤسسة وذلك في لحظة زمنية معينة (تاريخ إعداد القائمة)، وعليه فان محتويات الميزانية هي عناصر لحظية وتعرف محاسبيا بمصطلح الأرصدة تمييزا لها عن التيارات أو التدفقات والتي تمثل مكونات القوائم المالية الأخرى (حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية) ، وللميزانية جانبان، يسمى الجانب الأول بالأصول وتدرج فيه كافة البنود الخاصة بأصول المؤسسة وحقوقها على الآخرين، والثاني يسمى بالخصوم وتدرج فيه كافة البنود الخاصة بخصوم المؤسسة والتزاماتها اتجاه الآخرين[1].(أنظر الملحق رقم04)

[1] شيخي سلمة ورياض مريم،**مرجع سبق ذكره**، ص72.

2- **جدول حسابات النتائج:** هو عبارة عن وثيقة تلخيصية للأعباء والنواتج خلال الدورة المحاسبية الجارية، يسمح بإبراز نتيجة الدورة سواء كانت ربحا أو خسارة، ويمكن تحليل الأعباء في حساب النتائج حسب الوظيفة أو حسب الطبيعة[1].(أنظر الملحق رقم 05)

3- **قائمة التدفقات النقدية:**يتضمن التغيرات التي تحدث في عناصر الميزانية وحسابات النتائج، يتم عرض جدول التدفقات للخزينة بهدف تمكين المؤسسة من تقييم قدرتها على التحكم في تسيير الخزينة ويعادلها أثناء الدورة المحاسبية ويتضمن الأنشطة التشغيلية (وظيفة الاستغلال)، الأنشطة الاستثمارية (وظيفة الاستثمار)، الأنشطة التمويلية (وظيفة التمويل)، ويمكن تقديم وعرض جدول تدفقات الخزينة إما بالطريقة المباشرة، أو الطريقة غير المباشرة[2].(أنظر الملحق رقم 06)

4- **جدول تغيرات الأموال الخاصة:** تم إصدار هذه القائمة لأول مرة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية سنة 1997، وهي عبارة عن جدول يبين كل ما يتعلق بحقوق أصحاب المؤسسة، المتمثلة في الرأس المال والمسحوبات الشخصية الخاصة بهم وصافي الربح أو الخسارة المتحققة في قائمة الدخل فهو يوضح مقدار الزيادة أو النقص الذي طرأ على رصيد حقوق الملكية خلال الفترة[3].(أنظر الملحق رقم 07)

5- **الملاحق:** هو وثيقة تلخيصية، يعد جزء من التقارير المالية، يعطي تفسيرات مكملة للمعلومات الموجودة في القوائم المالية من اجل فهم أفضل للميزانية وجدول حسابات النتائج[4].(أنظر الملحق رقم 08)

---

[1] صحراوي إيمان، **جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مجلة إضافات اقتصادي، جامعة الجزائر3 الجزائر، المجلد04، العدد01، 2020، ص163.

[2] شعيب شنوف، **المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF**، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية-بن عكنون-الجزائر، 2016، ص79.

[3] كفايفية أية وسليماني يسرى،**دور القوائم المالية في تحسين الأداء المالي**، مذكرة تخرج ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، 2021، ص10.

[4] طالب عبد العزيز وبلمداني محمد، **مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة،جامعة البليدة2 الجزائر، المجلد04، العدد 02، 2020، ص103.

ثالثا:مستخدمو القوائم المالية:

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 بناءًا على تلك المعلومات المقدمة من جهة أخرى، ويمكن تصنيف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية إلى مستخدمون داخليون ومستخدمون خارجيون[1].

1- المستخدمون الداخليون: ونذكر منهم:

- مجلس الإدارة: يحتاج مجلس الإدارة إلى المعلومات المحاسبية لاستخدامها في التخطيط والرقابة على أنشطة المؤسسة، واتخاذ قرارات لتوزيع الموارد المتاحة على الاستخدامات البديلة؛
- العاملون الأجراء أو الموظفون: هم بحاجة إلى معلومات متعلقة باستقرار وربحية المؤسسة على دفع تعويضات المكافآت، منافع التقاعد وتوفير فرص العمل.

2- المستخدمون الخارجيون: ونذكر منهم:

- المستثمرون: يحتاج المستثمرون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما أن الملاك يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على توزيع الأرباح؛
- المقرضون: يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد مقدرة الوحدة الاقتصادية على سداد قروضهم والفوائد المتعلقة بها عند الاستحقاق؛
- الموردون والدائنون الآخرون: يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق وبالتالي فإنهم يهتمون بالمعلومات المرتبطة بالمركز الائتماني للوحدة الاقتصادية؛
- العملاء: يهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو الاعتماد عليها في توريد احتياجاتهم؛

[1] عكودة أنور وأحمد بن قلاوز، **التدقيق الداخلي ووظيفته في تحسين جودة القوائم المالية**، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي، التدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2022-2023، ص، ص39-40.

- الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها: تهتم بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة الوحدة الاقتصادية، كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبية، وكذلك استخدام تلك المعلومات كأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات أخرى؛
- الجمهور: تؤثر الوحدات الاقتصادية على قرار الجمهور بطرق مختلفة، كما يمكن للقوائم المالية أن تفيد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نمو المؤسسة وتنوع أنشطتها.

المطلب الثاني: مفهوم جودة القوائم المالية

يرتبط السير الجيد للمؤسسة في قدرتها على تحديد أداءها المالي بشكل مستمر، بحيث تستند في تقييم وضعيتها المالية على القوائم المالية وهو ما يستوجب ضرورة أن تتميز هذه القوائم بنوع من الوضوح والشفافية.

أولا: تعريف جودة القوائم المالية وخصائصها:

تعددت تعاريف جودة القوائم المالية وخصائصها.

1- تعريف جودة القوائم المالية: يقصد بجودة القوائم المالية أنها: "مدى تقديم التقارير والقوائم المالية لمعلومات حقيقة حول وضعية المؤسسة المالية، حيث تتمتع المعلومات المحاسبية بالمصداقية وتحقق منفعة لمستخدميها، ويتم إعدادها وفق مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية تساعد على تحقيق الهدف من استخدامها"[1].

عرف بأنها: "تعبر بصورة حقيقية ووافية لواقع المؤسسة كونها خالية من الأخطاء والتحريف والتزوير والغش، إذ تعتبر جودة القوائم المالية الضوء الأخضر لمتخذي القرار لما لها من تأثير في تحديد نتائج الإجراءات أو القرارات المتخذة"[2].

---

[1] أمينة بوفرح، **دور المحاسبة القضائية في تحسين جودة القوائم المالية والكشف عن الفساد المالي**، الأفاق للدراسات الاقتصادية، جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي، المجلد7، العدد2، 2022، ص176.

[2] ناصح حورية، **أهمية نظام المعلومات المحاسبي في تقييم جودة القوائم المالية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر أكاديمي، العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2016-2017، ص 55.

كما: "تعني أن تعبر القوائم المالية عن الوضع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة، بالإضافة إلى توفير معلومات ملائمة توضح الأداء الحقيقي للمؤسسة، بما يمكن أصحاب المصالح اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة"[1].

نستنتج من التعاريف السابقة "أن جودة القوائم المالية هي مدى مصداقية وتطبيق للقواعد والإجراءات المحاسبية مما يعكس نتائجه الإيجابية على المؤسسة".

2- خصائص جودة القوائم المالية:

تعتمد جودة القوائم المالية على مجموعة من الخصائص وهي[2]:

- الملاءمة: لكي تكون المعلومات ذات فائدة ولها قيمة يتعين عليها أن توجد علاقة وثيقة بينها وبين الغرض الذي أعدت من أجله، وتعتبر المعلومات ذات جودة عالية عند ارتباطها بهدف معين يساعد متخذ القرار على تقييم محصلة هذا القرار وملائمته في اختيار بديل من البدائل واعتباره ذات أهمية إذا كان الإفصاح عنه له تأثير في قرار المستخدم للمعلومات من بين البدائل المتاحة؛
- المصداقية: تعتبر مصداقية التقارير المالية المستندة إلى أدلة إثبات كافية والخالية من التحيز مصدرا ملائما لمستخدمي التقارير المالية في الحصول على المعلومات المحاسبية، خاصة إذا كانت تتمتع بدرجة عالية من الأمانة وبما يمكن من الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛
- الدقة: يتوقف تأثير المعلومات المحاسبية على دقتها، وقد يتسبب عدم توافر الدقة في المعلومات إلى حالة عدم التأكد، وتؤدي إلى عدم قدرة التنبؤ بمصير المؤسسة والى عدم اتخاذ القرار المناسب؛
- التوقيت المناسب: يعتبر التوقيت عنصرا مهما من عناصر النجاح في عملية اتخاذ القرار، فلهذا يجب أن تصل المعلومات لمتخذيها في الوقت المناسب فلا فائدة من وصول المعلومات في وقت متأخر لمن يستخدمها لأنها تفقد منفعتها إذا لم تكن متاحة؛
- الفهم والاستيعاب: يتوقف تأثير المعلومات المحاسبية على مدى استيعاب متخذ القرارات لهذه المعلومات، ولا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها، وتتوقف إمكانية

---

[1] سحر عبد السميع محمود،**أثر جودة القوائم المالية على تكلفة أموال الملكية**، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، الإسكندرية، ص 7.

[2] عبد الرؤوف وهشام جلال،**أثر المعايير الدولية للمراجعة الداخلية على جودة القوائم المالية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2019-2020، ص، ص26-28.

فهم المعلومات على طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها وكذلك على قدرات من يستخدمها وثقافته؛

- الأهمية والإفصاح الأمثل للمعلومات: تكون المعلومات مصدرا مهما في صياغة اتخاذ القرار حيث يؤدي إهمالها إلى خلل في عملية اتخاذ القرار، لذلك فان الأهمية النسبية والإفصاح الأمثل يرتبط بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها ولهذا يجب أن يتم الإفصاح عن كافة المعلومات ذات الأهمية النسبية، والتعرف على ما يحتاجه المستخدم من معلومات.

ثانيا: أهمية جودة القوائم المالية:

يمكن إبراز أهمية جودة القوائم المالية في ثلاث عناصر وهي[1]:

1- أداة اتصال:

فمهمة ودور القوائم المالية في هذا المجال هي توصيل رسالة مفهومة وواضحة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عنها فهي بذلك:

- وسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين، العملاء والبنوك...الخ؛
- وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة، العمال، المحللين والباحثين.

2- وسيلة في تقييم الأداء:

حيث تساعد القوائم المالية في تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها، فتستعمل في الحكم على:

- المركز المالي للمؤسسة؛
- مدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة؛
- كيفية استخدام موارد المؤسسة.

3- وسيلة في اتخاذ القرارات اللازمة:

تساعد القوائم المالية الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة حيث:

[1] ملحة نذير، **دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية**، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2017-2018، ص، ص21-22.

- تستعمل في اتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل؛
- تستعمل أيضا من الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة مثل: الموردين، العملاء والبنوك في توجيه مستقبل علاقتهم معها.

المطلب الثالث: مؤشرات جودة القوائم المالية والعوامل المؤثرة فيها

تعد مؤشرات جودة القوائم المالية ضرورية عند إعداد التقارير المالية، ويوجد عوامل تؤثر فيها.

أولا: مؤشرات جودة القوائم المالية:

تشمل مؤشرات جودة القوائم المالية ما يلي[1]:

1- **مؤشرات قانونية:** يجب أن تحقق الالتزام بالتشريعات والقوانين المنظمة لعمل هذه المؤسسات، يضبط جوانب الأداء المتوافقة مع المتطلبات القانونية التي تلتزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها؛

2- **مؤشرات رقابية:** ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف هذا العنصر على تفعيله لدور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجات المالية؛

3- **مؤشرات مهنية:** تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبية والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية مما برز معه مفهوم مسألة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد قوائم مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة؛

4- **مؤشرات فنية:** إن توفر معايير فنية بما يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات ينعكس بدوره على جودة التقارير المالية، ويزيد من ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالقوائم المالية للمؤسسات مما يؤدي إلى رفع الاستثمار فيها.

[1] يخلف العربي وبن العايش فاطمة، **أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 530 على تحسين جودة القوائم المالية**، مجلة الإنماء للاقتصاد والتجارة، جامعة الشاذلي بن جديد الطارف، المجلد07، العدد01، 2023، ص146.

ثانيا: العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية:

يمكن تلخيص أهم العوامل فيما يلي[1]:

1- **إدارة الأرباح:**تعرف بأنها أي سلوك تقوم به الإدارة و يؤثر في الدخل الذي يظهر في القوائم المالية ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقة، و قد يؤدي في الواقع إلى أضرار على المدى الطويل حيث تعتبر الأرباح المحاسبية المعلن عنها في القوائم المالية من بين المعلومات المهمة بالنسبة للأطراف المستخدمة للمعلومات المالية لاعتبارها مقياس ملخص لكافة عمليات المؤسسة، تؤثر إدارة الأرباح بدرجة كبيرة على المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية، حيث تعتمد الإدارة عدة أساليب للتأثير على الأرباح المحاسبية سواء بزيادتها أو بتدنيها وذلك لتحقيق أهداف الإدارة المسطرة مسبقا؛

2- **التحفظ المحاسبي (مبدأ الحيطة والحذر):** هو اتخاذ الحذر وعدم المبالغة في تقييم الأصول أو الدخل وعدم تقييم الالتزامات أو النفقات أقل مما يجب وذلك حسب لجنة معايير المحاسبة الدولية لسنة1980[2]، حيث اختلفت الدراسات فيما إذا كان أثر التحفظ سلبي أو إيجابي على جودة القوائم المالية، بحيث يعتبر طريقة غير سليمة لمعالجة حالة عدم التأكد المرتبطة بالتقييم، مما يؤدي إلى تحريف المعلومات المالية، وفي المقابل يساهم في التقليل من عدم تماثل المعلومات بين المسيرين والمساهمين وبالتالي الحد من ممارسات إدارة الأرباح من طرف المسيرين مما يؤدي إلى ارتفاع جودة المعلومات في القوائم المالية؛

3- **القيمة العادلة والتكلفة التاريخية:** تعرف القيمة العادلة بأنها السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس[3]، كما تعرف أيضا التكلفة التاريخية بأنها المبلغ الفعلي الذي نشأ أصلا عن عملية تبادل حرة تمت بين

---

[1]صحراوي إيمان، **أثر اعتماد معايير جودة المعلومات المالية على إعداد القوائم المالية**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه الطور الثالث، إدارة مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2019-2020، ص، ص 92، 97، 106.

[2]بوعبدلي خولة، **أثر تطبيق مبدأ الحيطة والحذر على مصداقية القوائم المالية**، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي، محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح بسكرة، 2019-2020، ص3.

[3]قودري عبلة، **دراسة مقارنة بين بديلي القياس المحاسبي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة**، مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة سطيف01، العدد 14، 2018، ص96.

طرفين مستقلين، ويؤيده مستند ذو حجة قانونية، وهو ما يعبر عنه محاسبيا بالدليل الموضوعي[1]. إن القيمة العادلة تزود مستخدمي القوائم المالية بمعلومات مالية تتوفر على خاصية الملائمة، على عكس التكلفة التاريخية، لكن المشكلة تكمن في عدم كفاءة وفعالية بعض أساليب قياس القيمة العادلة على تحقيق خاصية الموثوقية، كما تعتبر معلومات القيمة العادلة أكثر ملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية مقارنة بمعلومات التكلفة التاريخية حيث أنها تعكس الوضعية المالية للمؤسسة كما تسهل عملية تقييم الأداء والتنبؤات المستقبلية لكنها في نفس الوقت أقل موثوقية من معلومات التكلفة التاريخية؛

4- **الإفصاح:** هو عملية تقديم المعلومات بمختلف الأساليب و في الوقت المناسب و هذا لإعطاء صورة واضحة و دقيقة عن المؤسسة لمختلف المستخدمين الذين يفتقرون إلى سلطة الإطلاع قصد تمكينهم من اتخاذ قراراتهم. يجب الإفصاح في القوائم المالية على أهم البيانات المالية للمركز المالي و الأداء المالي للمؤسسة ويجب الإفصاح عن المخاطر التي تواجه المؤسسة من أجل اتخاذ القرارات السليمة من طرف مستخدميها كاتخاذ قرار الاستثمار، فكلما أفصحت المؤسسة على المعلومات الخاصة بالقوائم المالية بصدق و بدقة كلما كانت جودة قوائمها عالية، للإفصاح اثر إجمالي على جودة المعلومات لما يوفره من خصائص نوعية لهذه المعلومات أهمها الملاءمة و الموثوقية، وكلما كان للإفصاح شفافية عالية كلما كانت المعلومات مفيدة و موثوقة لمتخذي القرارات المالية[2]؛

5- **التدقيق الداخلي:** يعرف التدقيق بأنه نشاط مستقل، موضوعي واستشاري مصمم ليزيد من قيمة المؤسسة و تحسين عملياتها، إذ يساعدها على تحقيق أهدافها من خلال منهجية منتظمة و منضبطة لتقييم و تطوير فعالية إجارة المخاطر.علاقة ايجابية بين الخبرة المالية للجنة التدقيق وجودة القوائم المالية لأنه في حالة توفر الخبرة تسمح باكتشاف مواطن التلاعب و الغش في القوائم المالية ، و قد تكون علاقة سلبية أي أن هناك خبرة و لكن هناك تلاعب و هذا دال على قلة عدد الاجتماعات و عدم وجود استقلالية، وتكون أيضا علاقة ايجابية بين عدد اجتماعات اللجنة وجودة القوائم المالية لان كثرت الاجتماعات تؤدي إلى اكتشاف التلاعب أو الانحراف في القوائم المالية[3].

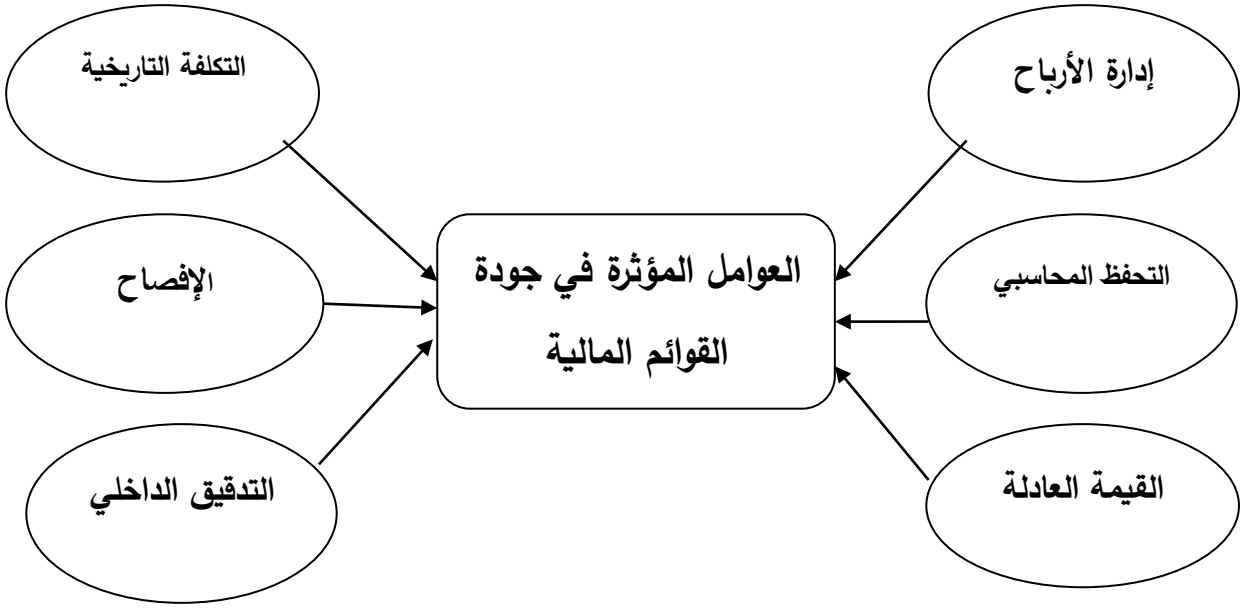
---

[1] قودري عبلة، **مرجع أعلاه**، ص95.

[2] خنفايس نسرين، **نموذج بنائي لتحديد العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، محاسبة، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2018، ص، ص، 20، 28.

[3] خنفايس نسرين، **مرجع سبق ذكره**، ص، ص19، 27.

الشكل رقم (1،4): العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية.



المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على ما سبق.

المبحث الثالث: إسهامات التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية

لضمان جودة وشفافية القوائم المالية فإن ذلك لا يتحقق إلا بوجود عملية منتظمة ومسؤولة تسير وفق مجموعة من المبادئ والمراحل داخل المؤسسة في إطار التدقيق الداخلي، وعليه يتناول هذا المبحث المطالب الآتية:

- دور التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش في القوائم المالية؛
- دور خدمات التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية؛
- دور تقرير المدقق الداخلي في تحسين جودة القوائم والمالية.

المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش في القوائم المالية

تواجه القوائم المالية في المؤسسة إمكانيات مختلفة للتلاعب فيها كالخطأ المحاسبي والغش.

أولا: تعريف الخطأ المحاسبي وأنواعه:

لقد تعددت تعاريف الخطأ المحاسبي و أنواعه.

1- تعريف الخطأ المحاسبي:

عرف على أنه: " تحريفات غير مقصودة في التقارير المالية مثل الخطأ في جمع البيانات أو في معالجته أو في تقرير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تقييم خاطئ للحقائق أو الخطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف "[1].

كما عرف أيضا على أنه:" هو عبارة عن تعديل أو تغيير أو حذف أو عدم صحة تبويب بعض العمليات المالية في المشروع أو عدم إتباع 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 للمؤسسة فإذا اقترن بسوء نية القائمين به اعتبر نوعا من الغش أو التزوير "[2].

---

[1] رقية عامر عبد المجيد،**دور المراجعة الالكترونية في الكشف عن الغش والخطأ المحاسبي**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، جامعة نجران المملكة العربية السعودية، المجلد3، العدد11، 2019، ص64.

[2] مداح عبد الباسط وسعيدي يحيى،**مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش والخطأ في القوائم المالية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، المجلد3، العدد10، 2017، ص180.

ومنه نستنتج أن: "الخطأ المحاسبي يمكن أن يكون عمدي أو غير عمدي في السجلات والتقارير المحاسبية التي يتم فيها إعداد التقارير المالية مثل تلاعب أو تزوير في السجلات، إخفاء أو حذف عمليات في السجلات".

2- أنواع الأخطاء المحاسبية:

يمكن تصنيف الأخطاء المحاسبية من زوايا عديدة دون أن يكون هناك اختلاف في إطارها العام، سيتم تناولها بإيجاز والتركيز على الأخطاء حسب الموقع لأنها أكثر سهولة وتعطي صورة أكثر وضوح عن الأخطاء المحاسبية كما يلي[1]:

- ***حسب السلوك أو الدافع وراء الخطأ:***

– أخطاء عمدية أو مقصودة وأينما كانت ضمن مراحل العمل في إعداد البيانات المحاسبية؛

– أخطاء غير عمدية أو غير مقصودة نتيجة الجهل أو عدم الإلمام بالمبادئ المحاسبية والقوانين والتعليمات ذات العلاقة بالعمل.

- ***حسب تأثير الخطأ على ميزان المراجعة:***

– أخطاء تؤثر على ميزان المراجعة مثل: إهمال نقل بعض الأرصدة، تكرار نقل أرصدة أخرى؛

– أخطاء لاتؤثر على ميزان المراجعة مثل:الإهمال أو السهو في نقل عملية كليا(الطرف المدين أو الدائن) من دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة، وضع الأرقام بصورة عكسية في ميزان المراجعة ولطرفي العملية.

- ***حسب مستوى التكافؤ أو التعويض:***

– أخطاء مكافئة أو معوضة أي وجود خطأ يعوض أو يمحو أثر خطأ أخر مثل: النقص أو الزيادة في كلا طرفي القيد في آن واحد وبنفس المقدار، الخطأ في ترصيد الحسابات بطرف معين مقابل الخطأ بترصيد حساب آخر بطرف آخر في دفتر الأستاذ؛

– أخطاء غير مكافئة أو غير معوضة مثل: وقوع خطأ في طرف واحد من القيد في اليومية دون الطرف الآخر.

[1] عبد الستار الكبيسي،**الشامل في مبادئ المحاسبة**،الطبعة الثانية، دار وائل، عمان، 2008، ص، ص 342-346.

- **حسب حالة كشف الخطأ عن نفسه:**

– أخطاء كاشفة عن نفسها مثل: الأخطاء التي تقع في جانب واحد من العملية في اليومية أو دفتر الأستاذ أو ميزان المراجعة؛

– أخطاء غير كاشفة عن نفسها مثل: الأخطاء الحاصلة في جانبي العملية كالمدين أو الدائن في اليومية وهكذا دفتر الأستاذ وميزان المراجعة.

- **حسب النواحي الفنية:** أي إن الأخطاء تقع نتيجة الجهل في المبادئ والأسس المحاسبية مثل:

– خطأ في اسم الحساب مثل: حساب الأجور بدل حساب الإيجارات أو العكس؛

– خطأ في نوع الحساب مثل: المصروفات الإيرادية بدل المصروفات الرأسمالية أو العكس؛

– خطأ في موقع الحساب من القيد مثل: وضع الأرباح في الطرف المدين والخسائر في الوضع الدائن من القيد.

- **حسب درجة السهو أو الحذف:**

– أخطاء حذف كلي أي حذف كلي للبيانات مثل:عدم قيد عملية مالية معينة بالكامل في اليومية، عدم ترحيل عملية مالية معينة بطرفيها إلى دفتر الأستاذ؛

– أخطاء حذف جزئي أي حذف جزئي للبيانات مثل: عدم إثبات المبلغ لأحد أطراف القيد في اليومية، عدم الترحيل إلى دفتر الأستاذ لأحد أطراف العملية في اليومية.

- **حسب نوع الارتكاب:**

– أخطاء ارتكاب كلية مثل:تكرار قيد عملية معينة في اليومية، تكرار ترحيل البيانات لدفتر الأستاذ؛

– أخطاء ارتكاب جزئية مثل:الخطأ في قيد المبلغ لأحد أطراف القيد فقط، الترحيل الخاطئ إلى دفتر الأستاذ لمبلغ أحد أطراف القيد فقط.

- **حسب مواقع أو موطن الخطأ:** إن الأخطاء المحاسبية يمكن أن تحصل في كافة مراحل إعداد البيانات المحاسبية مثل:

– الأخطاء في المستندات مثل:عدم تسجيل عملية معينة سهوا أو عمدا، حذف عملية كان يجب تسجيلها؛

– الأخطاء في دفتر اليومية مثل:الخطأ في اسم أو نوع الحساب لطرفي العملية، الخطأ في قيد المبلغ لعملية مالية بأكملها في اليومية؛

- الأخطاء في دفتر الأستاذ مثل: الخطأ في ترصيد الحسابات، تكرار ترحيل أحد طرفي القيد أو كليهما من اليومية إلى دفتر الأستاذ.

ثانيا: تعريف الغش وأنواعه:

هناك عدة تعاريف لمفهوم الغش، وتعدد أنواعه.

1- تعريف الغش:

عرف على أنه:" فعلا مقصودا من قبل شخص أو أكثر في الإدارة، وأولئك المكلفون بالرقابة والموظفون، أو أطراف خارجية، ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية، والذي ينتج عنه تحريف في التقارير المالية"[1].

كما عرف: " أنه ارتكاب أخطاء عن عمد وسبق إصرار، ويعني ذلك أن الغش مرادفة الخطأ العمدي، ويحدث الغش عن طريق التلاعب في البيانات المحاسبية، بهدف إخفاء معالم معينة، لتحقيق منفعة شخصية على حساب الوحدة الاقتصادية وتتنوع وتتشكل محاولات ارتكاب التلاعب، وتتمثل في الاختلاس والابتزاز والرشوة في عمليات الإفصاح والتعارض في المصالح وإساءة استخدام السلطة"[2].

ومنه نستنتج أن الغش هو " فعل مقصود من قبل شخص أو أكثر في الإدارة بغرض الحصول على منافع خاصة أو مصلحة غير قانونية ويرتكب الغش بسابق إصرار".

2- أنواع الغش:

للغش أنواع متعددة، يمكن تقسيمها إلى مجموعتين[3]:

- غش واحتيال العاملين: وتتضمن بصفة عامة سرقة موارد المؤسسة التي يصاحبها أخطاء متعمدة بالسجلات المحاسبية لإخفاء مثل هذه السرقات، وغالبا تتعمد المؤسسة على نظم الضبط لإخفاء المعلومات الداخلية لتخفيض حدوث هذه الأخطاء؛
- غش واحتيال الإدارة: وهي الأخطاء المتعمدة بالسجلات المحاسبية بواسطة الإدارة، وذلك بغرض تحريف وتغيير المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها. وخطورته أنه يحدث حتى في ظل وجود نظم

---

[1] سويادأمينة،**الغش المحاسبي ودوافع ارتكابه**، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة،جامعة سطيف1، المجلد04، العدد01، 2021، ص5.

[2] سويادأمينة،**المرجع أعلاه**، ص5.

[3] زهره عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص180.

ضبط داخلية جيدة، حيث يمكن أن تتغلب الإدارة على إجراءات الرقابة ومن الصعب اكتشاف هذا النوع على الرغم من تأثيره الكبير على صدق وعدالة القوائم المالية.

ثالثا: التدقيق الداخلي ودوره في اكتشاف الغش في القوائم المالية والتقرير عنه:

المدقق الداخلي يمارس عمله في نطاق تدقيق تفصيلي لجميع المعاملات المالية، بناء على هذا بالإمكان القول أن المدقق الداخلي مسؤول عن اكتشاف الأخطاء والغش أما الاختلاس فنجد عمل المدقق الداخلي هو الفحص المتطلب في حالات الاختلاس أو الاشتباه في الاختلاس، وفي ظل المهام المعقدة للمؤسسات لابد أن يكون كل من يعمل فيه موضع ثقة لا العكس إذ من الممكن أن تتعرض النفس البشرية في بعض الأحيان لمواقف يظهر فيها ضعفها تجاه مواقف فيها مغريات.

ومواطن الضعف هذه يجب أن يبحث عنها المدقق الداخلي، إذ عليه أن يتأكد من أنه ليس هناك ظروف تتيح فرصة التلاعب لغرض الاختلاس، ويجب على المدقق الداخلي أن يتأكد من أن مديري المؤسسة قد اتخذوا كافة الاحتياطات لمنع التلاعب وذلك من خلال النظم والوسائل التي اعتمد عليها في فحصه وإلا فعليه أن يتقدم بتقارير عاجلة لإظهار مواطن الضعف في النظم الموجودة[1].

المطلب الثاني: دور خدمات التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية

خدمات التدقيق الداخلي لها دور كبير وفعال في تحسين جودة القوائم المالية داخل المؤسسة ويظهر ذلك من خلال مايلي[2]:

أولا: خدمات التدقيق الداخلي:

يقدم المدقق الداخلي تقييما موضوعيا عن مسارات الحوكمة، والمخاطر والرقابة وكل أنشطة الرصد والمتابعة، إذ ينبغي على المدقق أن يقوم بتبليغ لجنة التدقيق بشكل دوري عن المخاطر العالية التي

[1] رينا مصطفى فرج وآخرون، **دور المدقق الداخلي في الكشف عن الأخطاء والغش**، المجلة العلمية، جامعة جيهان، العراق، المجلد 2، العدد 3، 2018، ص، ص 481-482.

[2] فريدة أمزال، **التدقيق الداخلي كأداة لتفعيل إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجاريو وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2022-2023، ص، ص9-10.

تتعرض لها المؤسسة وأهم الملاحظات على إجراءات الرقابة الداخلية والحوكمة والمعلومات المطلوبة الأخرى. علاوة على ذلك بإمكان المدقق الداخلي أن يلعب دور المستشار التوجيهي ويقدم خدمات مهمة تكميلية لجميع أنشطة وعمليات لجنة التدقيق، ولتحقيق ذلك فإنه من المهم أن تكون هناك علاقة عمل قوية وثقة كبيرة متبادلة وحوار بناء بين المدقق الداخلي ولجنة التدقيق، إذ ينبغي أن يقدم المدقق الداخلي للجنة التدقيق على نحو دوري الخدمات التالية:

1- **خدمات وقائية:** وتتمثل في الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي من أجل:

- حماية أصول المؤسسة وممتلكاتها من السرقة والاختلاس ومختلف المخاطر المحتملة؛
- منع الغش والاختلاس حيث تقع مسؤولية اكتشاف ذلك على إدارة المؤسسة، بينما تقع على عاتق المدقق الداخلي مسؤولية تقييم كفاية وفعالية الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة دون وقوع الغش والاختلاس.

2- **خدمات تقييمية:** وتتمثل الإجراءات التي يتخذها المدقق الداخلي من أجل:

- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، حيث تخضع جميع الأنشطة والعمليات بالمؤسسة للتقييم والمتابعة من طرف المدقق الداخلي؛
- التأكد من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة، وكذلك من التشريعات والقوانين السارية المفعول التي تخضع لها المؤسسة.

3- **خدمات إنشائية:** وتتمثل في المهام التي يقوم بها المدقق الداخلي والتي تسعى إلى توفير البيانات حول:

- المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية المقدمة للإدارة العليا و التأكد من أنها تتسم بمستويات عالية من الصدق والصحة والشرعية، وأنها دقيقة وكاملة ويمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛
- الأهداف والإجراءات التي وضعتها الإدارة، والتأكد بأنها متوافقة مع الأهداف المرجوة من طرف المؤسسة.

4- **خدمات علاجية:** وتتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المراجع أو المدقق الداخلي في تصحيح الأخطاء التي يكتشفها أو التوصيات التي يضمنها تقرير مراجعته الخاصة بإصلاح أية أخطاء في مختلف نظم المؤسسة، وتقديم توصيات تعود بالنفع العام للمنشأة وأنظمتها.

ثانيا: خدمات التدقيق الداخلي ودورها:

يعتبر التدقيق الداخلي الأداة الفعالة في تحسين المعلومات المالية والمحاسبية، إذ يساهم المدقق الداخلي في اكتشاف أعمال الغش والأخطاء والتزوير كما يعمل على زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من أجل خلق قيمة مضافة لها تتمثل في زيادة فعالية ثقة أصحاب المؤسسة ومستخدمو القوائم المالية لضمان حقوقهم وحمايتها، إذ أن أسلوب التدقيق المطبق يبرز مدى إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية ومدى إمكانية الاعتماد على نتائج التدقيق المتوصل إليه.

مما سبق يتضح الدور المحوري الذي يلعبه المدقق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة عبر فحصه الدقيق لحساباتها باعتباره متخصص ونزيه لإتقان عمله، إذ لا مصلحة له في التأثير على حقيقة البيانات المالية المدروسة بما يمكنه من التأكد من مصداقيتها واعتمادها لفروض التدقيق المحاسبي والمبادئ المحاسبية وكذا احترام القوانين الجاري العمل بها وجعلها تعكس صورة وفية لواقع المؤسسة كونها خالية من الأخطاء والغش والتزوير وهذا ما ينتج مصطلح جودة القوائم المالية أي سلامة وصحة ودقة هذه القوائم .كما يعتبر تقرير المدقق الداخلي أداة ضغط على الإدارة من أجل تفعيل الأداء مما تبرز هذه التقارير انعكاس إيجابيا في تطبيق المؤسسة لإرشاداتها على جودة القوائم المالية[1].

حيث يساهم أيضا التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية من خلال[2]:

- يعمل التدقيق الداخلي على حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال ويعتبر هذا دورا هاما ورئيسا خصوصا وأن المدقق الخارجي المستقل لا يستطيع اكتشاف جميع حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية نظرا لعدم تواجده بصورة دائمة في المؤسسة واعتماده على العينات الإحصائية بدلا من الفحص الكامل، وبالتالي أصبح المدقق الداخلي هو من يستطيع أن يحمي المؤسسة التي يعمل فيها من عمليات التلاعب بالأصول وأنه ليس هناك من أقدر منه على ذلك وبالتالي الحصول على معلومات ذات مصداقية للأطراف الداخلية أو الخارجية؛
- يساهم التدقيق الداخلي في اكتشاف ماقد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمد وبالتالي الحصول على قوائم مالية خالية من الأخطاء؛

[1] مزيود سهام وسنوسي فاطمة،**دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، التدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، ص، ص41- 42.

[2] زغبة طلال وشريط حسين الأمين،**مرجع سبق ذكره**، ص 199.

- يساهم في تدقيق البيانات وبالتالي الحصول على قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار؛
- يعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة؛
- يعمل على فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مدى تحقيق أهدافها والتي من بينها دقة المعلومات المحاسبية التي ينجبها النظام المحاسبي في المؤسسة.

المطلب الثالث: دور تقرير المدقق الداخلي

يعد تقرير المدقق الداخلي أخر خطوات مهمة التدقيق الداخلي، وحتى يكون التقرير مرآة عاكسة لوضعية المؤسسة الفعلية يجب أن يقوم المدقق الداخلي بوظيفته على أكمل وجه وأن يتحلى بالنزاهة ويتصف بالكفاءة والموضوعية، وأن يبدي رأيه الفعلي بشكل محايد دون التحيز لأحد الأطراف على حساب الأخر، وهذا سيعمل على مساعدة الجهات التي سيرفع لها التقرير مع الأخذ بعين الاعتبار كل التوصيات والاقتراحات ومحاولة تصحيح ما تم الكشف عنه.

ويعرف تقرير التدقيق الداخلي بأنه: "عرض لمعلومات جديدة أو تحديد لقرار أتخذ في الماضي وتوصية باتخاذ قرار مستقبلا".

كما أن للتقرير معايير تقيد المدقق الداخلي يجب عليه اعتمادها عند إعداده للتقرير النهائي أهمها:

- يجب إعداد تقرير مكتوب وموقع بعد اكتمال عملية التدقيق؛
- لابد من مناقشة النتائج والتوصيات مع المستويات الإدارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي المكتوب؛
- لابد من إدراج تحسينات مستقبلية وتوصيات بالعمل التصحيحي اللازم ضمن التقرير؛
- يجب أن تعرض التقارير الغرض، النطاق والنتائج؛
- على مدير التدقيق الداخلي أن يفحص ويقيم التقرير قبل إصداره؛
- يجب أن تتصل التقارير بالموضوعية الوضوح والاختصار.

كما أن تصميم تقرير المدقق الداخلي يتأثر بعدة خصائص أهمها:

- المنفعة: حيث يجب أن يحقق التقرير هدف معين في خدمة الإدارة، ولابد أن تعرض المعلومات في التقارير بشكل مختصر مفيد يحث المدير على اتخاذ القرارات الملائمة؛

- الشكل الملائم: لابد أن تكون التقارير واضحة سهلة القراءة و الفهم، بالإضافة إلى الثبات حيث من اللازم أن تعد تقارير ضمن ثلاث مراحل: مرحلة التخطيط لعدد التقارير التي سيتم إصدارها في المرحلة النهائية، والمرحلة الثانية و التي تكون بالتزامن مع عملية التدقيق الداخلي، ومن خلالها يتم كتابة الملاحظات والتوصيات أولا بأول، أما المرحلة الأخيرة فهي مرحلة جمع الأجزاء المختلفة عن التقرير في وثيقة موحدة ومنسقة ومرتبة.

بعدما يقوم المدقق الداخلي بكل الخطوات من تدقيق وفحص وكذا تقييم لنظام الرقابة الداخلية وفحص الحسابات والقوائم المالية، يقوم بإعداد التقرير الذي يضم نتائج ما قام به، ويكون موجه لإدارة المؤسسة للاطلاع على الملاحظات والتوصيات والاقتراحات، فيما يخص الأداء المالي وكذا تحسينه والذي يكون مرفقا بعدد من أدلة الإثبات.

حيث أن المدقق الداخلي من خلال هذا التقرير يسعى إلى الإبلاغ عن الملاحظات والتوصيات الناتجة عن عملية التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا والتأثير على عملية اتخاذ القرار، بالإضافة إلى إبداء رأيه من خلال التوصيات اللازمة لتطوير إجراءات العمل ونقل المعلومات والأفكار وتبادلها، ومن ثم تحديد الأعمال التي قام بها أعضاء مهمة التدقيق الداخلي.

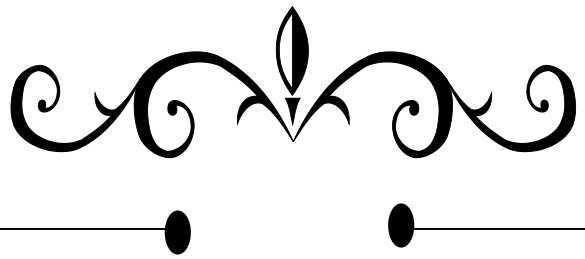
وعليه فمن خلال تقرير التدقيق الداخلي يتم تقديم معلومات تمتاز بالمصداقية والموثوقية، وهذا ما يؤثر ويؤدي إلى اتخاذ قرارات سليمة، وتحسين الأداء من خلال مقارنة أداء المؤسسة سواء كان مع المؤسسات المماثلة باعتبار المؤسسة تنشط في محيط تنافسي، أو مقارنة المؤسسة بنفسها بسنوات سبقت السنة الحالية[1].

[1] نسرين رايس وحنان حمزة، **مرجع سبق ذكره**،ص،ص54-55.

الخلاصة:

من خلال ما تم دراسته في هذا الفصل، يستنتج أن السبب الذي أدى إلى ظهور التدقيق الداخلي هو الأزمة الاقتصادية 1929، بحيث اعتمدت عليه جميع المؤسسات الاقتصادية ككيان مستقل عن باقي وظائفها والذي يقوم بفحص وتقييم لعمليات المؤسسة باستخدام وسائل مختلفة وإتباع منهجية معينة يقوم بالمصادقة عليها مجلس الإدارة، وللتدقيق الداخلي أهمية بالغة في المؤسسات الاقتصادية فهي تعمل على مراجعة مختلف القوائم المالية كقوائم حسابات النتائج، الميزانية، قوائم التدفقات النقدية وغيرها بشكل يؤدي إلى ضمان الشفافية والإفصاح عن المعلومات،وهذا ما يؤثر ويؤدي إلى اتخاذ قرارات سليمة، وتحسين الأداء من خلال مقارنة أداء المؤسسة سواء كان مع المؤسسات المماثلة باعتبار المؤسسة تنشط في محيط تنافسي، أو مقارنة المؤسسة بنفسها بسنوات سبقت السنة. على أساس ما سبق يمكن القول أن التدقيق الداخلي يساهم في تحقيق جودة القوائم المالية حيث تمكن الجودة في هذه الأخيرة من عكس الأداء المالي للمؤسسة ومجابهة المخاطر التي تواجهها وجذب المتعاملين نحوها مما يعزز من بقاءها وتنافسيتها ضمن الأسواق الدولية والمحلية، ويعتبر التدقيق الداخلي مكملا أساسيا لضمان جودة القوائم المالية حيث يساعد في تحديد الأخطاء أو التحريفات المحتملة، ويوفر توصيات لتحسين العمليات والضوابط الداخلية.

الفصل الثاني



دراسة ميدانية لدور التدقيق الداخلي على جودة القوائم المالية في مؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء

تمهيد:

يشكل التدقيق الداخلي أداة مهمة في أي مؤسسة اقتصادية، ومنه فإن المؤسسات الجزائرية تعمل على مستوى إدارتها على تبني التدقيق الداخلي على نحو يمكنها من تقييم أداءها، ومن بين هذه المؤسسات نجد مؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجيا لصناعة مواد البناء(CETIM) التي تعتمد على مجموعة من الخطوات والوسائل في اجراء التدقيق الداخلي لمختلف وظائفها وكذا قوائمها المالية.

على أساس ما سبق سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- تقديم عام لمؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء(CETIM) ؛
- واقع التدقيق الداخلي وجودة القوائم المالية في مؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء(CETIM)؛
- دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية في مؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء (CETIM).

المبحث الأول:تقديم عام لمؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء (CETIM)

تعتبر مؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء (CETIM)المؤسسة الوحيدة المعتمدة على المستوى الإفريقي في مجال الخدمات، البحث والتطوير والدراسات المتعلقة بصناعة مواد البناء، وهي مزودة بطاقات بشرية مؤهلة، وتجهيزات حديثة من أجل تأمين وضمان جودة خدماتها، وتلبية حاجاتها وعليه يتناول هذا المبحث المطالب التالية:

- نشأة وتعريف مؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء (CETIM)؛
- الهيكل التنظيمي لمؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء (CETIM)؛
- نشاطات مؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء (CETIM).

المطلب الأول:نشأة وتعريف مؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء (CETIM)

في هذا المطلب سنتطرق إلى التعريف بالمؤسسة، وكذا لمحة تاريخية عنها وأهدافها.

أولا: تعريف المؤسسة المستقبلةCETIM بومرداس:

سيتم التطرق في هذا العنوان إلى تعريف المؤسسة وأهدافها المرجوة.

1- تعريف المؤسسة المستقبلةCETIM بومرداس:

مركز الدارسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء، Centre d'Études est services Technologiques de l'Industrie des Matériau de construction.

تعتبر المؤسسة المستقبلة مؤسسة خدماتية، وهي عبارة عن هيئة منظمة مكونة من كفاءات وسائل خاصة تهدف إلى تحقيق الأرباح وذلك عن طريق إشباع حاجيات ورغبات الزبائن كما تسهر على تقديم خدمات ذات مستوى عالي من الجودة.

فالمهمة الأساسية التي تقع على عاتق المؤسسة خدماتية بالدرجة الأولى وإشباع رغبات الزبائن بالطريقة المثلى.

كما تعتبر المخبر الوحيد على المستوى الوطني والإفريقي، حيث أخذت كل التجهيزات للقيام بمهمة البحث، التطوير والدراسات، وإتباع الإرشادات اللازمة لصناعة مواد البناء، ومعترف بها وطنيا ودوليا فيما يخص خبراتها وقدراتها في البحث والتطوير ومدى صلاحية الخدمات التي تقدمها وهي حاضرة في مجال التخطيط للاستثمارات أو الإنتاج، وتمكنها كذلك من المشاركة في مجال تطوير هذه الصناعة، كما أنها تلعب دور هام في دعم الاقتصاد الوطني.

2-لمحة تاريخية عن المؤسسة المستقبلة CETIM بومرداس:

تولدت "CETIM" عن تصفية أوندمسENDMC في 27 نوفمبر 1998 والهدف منها هو الاستجابة لانشغالات رؤساء منظمات فرع مواد البناء، من خلال الاستفادة من مختلف الخدمات المقدمة بواسطة الأبحاث والدراسات التقنية لهذا القطاع.

هي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم تأسست في 27 أكتوبر 1998 ظهرت بعد تصفية المؤسسة الوطنية لمواد البناء، صمم هذا المركز ليكون وسيلة دعم ومساعدة لمؤسسات مواد البناء حيث تختلف مجموع خدمات ومهام هذه المؤسسة من دراسات تقنية بسيطة إلى خدمات أكثر تخصصا تقع في ولاية بومرداس، وهذه الأخيرة تابعة إلى وزارة الصناعة وتسعى هذه المؤسسة إلى ترقية وتطوير الخدمات التكنولوجية الدائمة لمؤسسات إنتاج مواد البناء: الإسمنت، الأجور... وكذا لمختلف المتعاملين في هذا المجال.

لقد بنيت هذه المؤسسة بطريقة تطويرية وفعالية حيث أخذت بعين الاعتبار محيط المنافسة القائم واهتمت بالحاجات المتزايدة للأفراد وبينت صورة حسنة لها بضمان الجودة العالية لخدماتها المتنوعة وهذا بفضل فريق من المسيرين والعمال الذين تجندوا من أجل تطبيق إستراتيجية إدارة الأعمال في قمة الأهداف الاقتصادية للمؤسسة.

ثانيا: أهداف المؤسسة المستقبلةCETIM:

يسعى المركز إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من بينها ما يلي:

- تحسين، تشجيع وتطوير الخدمات التكنولوجيا، وعرضها بالمؤسسات المكلفة بصناعة مواد البناء وكل الجهات المعينة بهذا المجال لدعمهم؛
- يساهم المركز في تطوير مواد البناء وبروزها في هذا المجال وبالتالي الرفع من الاقتصاد الوطني والمنافسة الدولية الأجنبية؛
- تشجيع الإنتاج المحلي.

ويبرز دورها في جانبين هما:

1- بالنسبة للمنتجين:

تعتبر أعمال المركز تكملة لعملية الإنتاج من الناحية النوعية والتنويع فهي تقوم بـ:

- تجهيز قطاع المخابر لوضع أنظمة ضمان النوعية؛
- تميز وتعريف المواد الضرورية لتقييم المواد المحلية والتنويع منها في السوق.

2- بالنسبة للمستعملين:

- بفضل مخابرها تضمن نوعية المواد واحترام المواصفات الدولية؛
- توجيه ومساعدة المستهلكين على الاستعمال الأكثر عقلاني للمواد في السوق.

المطلب الثاني:الهيكل التنظيمي لمؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء (CETIM)

يعتبر الهيكل التنظيمي للمؤسسة من أهم العوامل المؤثرة في نجاح نشاطها، فالانسجام الرابط بين مختلف المديريات يسهل سير عملية التسيير وفق الإستراتيجية المتبعة ويؤدي إلى تطوير نشاطها من جهة، وضبط مكانتها على مستوى السوق، وكل شركة لها هيكل تنظيمي خاص بها يعبر عن التركيب الداخلي لها من حيث المديريات والأقسام الفرعية، وفيما يلي نقدم الهيكل التنظيمي للمؤسسة والتي تسيير

من طرف الرئيس المدير العام، حيث يترأس المؤسسة مجلس إدارة مكون من 07 أعضاء برئاسة الرئيس المدير العام ورئيس مجلس الإدارة المدير العام.

تتكون المؤسسة من مجموعة من المديريات الفرعية تتمتع كل منها بالقدرات المادية والإدارية اللازمة لتلبية ومواجهة احتياجات زبائنها المختلفة وتتمثل هذه المديريات في:

1- مديرية تطوير الأبحاث:

تهتم بالإدارة العلمية والتسيير المالي للهيئة، تبادر وتبرم العقود والمعاهدات بتفويض بهدف تحقيق أعمال البحث والدراسات وإبرام خدمات مع هيئات وطنية أو أجنبية.

كما تبرم بالاشتراك مع مسؤولي الهيئات الخاضعة لسيادته البرنامج السنوي لأعمال البحث العلمي والتنمية التقنية لقطاع مواد البناء.

2- مديرية المالية والمحاسبة:

تهتم بتنظيم ومراقبة محاسبة ونتائج المؤسسة، تحديد رقم الأعمال الخاص بكل نشاط، كما تقوم بتحديد الميزانية الختامية للمؤسسة.

3- المديرية التجارية:

مهامها تطبيق سياسة الإدارة العامة، فيما يتعلق بالمشتريات الفترة وتحديد احتياجات المؤسسة بصفة عامة كما تتعامل مباشرة مع الزبائن لتلبية حاجاتهم، وتشمل هذه الدائرة على مصلحة المبيعات ومصلحة التخطيط والتنسيق.

4- المديرية التقنية:

هي بمثابة النواة، وعملها يشترط كفاءة الشركة وتشمل الأقسام التالية:

- **قسم المخبر المركزي:** تقدم CETIM من خلال مخابرها خدماتها المتعلقة بجودة المواد الأولية والمنتجات، باحترام المقاييس العالمية، وتتعدد هذه المخابر حسب مهامها وهي:

- مخبر الخرسانة والإسمنت: ويحتوي على مخبر الخرسانة، خبر الإسمنت والحصى، ومخبر الجبس والجير؛
- مخبر الخزف والزجاج: ويغطي المواد الحمراء، الخزف والزجاج، تتم فيها التجارب على المواد الأولية والمنتجات التامة، إضافة إلى مراقبة وحدات الإنتاج؛

- مخبر التحاليل الكيميائية: ويضم المخبر الكيميائي ومخبر التقييم.

- **دائرة الدراسات ودعم الإنتاج:** وتنقسم إلى مصلحتين:

- مصلحة دعم الإنتاج: وهي تعمل على مراقبة العملية الإنتاجية ابتداء من استخراج المواد الأولية إلى غاية المنتجات التامة الصنع، تشخيص سلسلة الإنتاج لمختلف الورشات وإنشاء ميزانيات الطاقة وتقديم التوصيات من أجل الاستغلال الأمثل لها، كما تقوم بدراسة تأثير العملية الإنتاجية على المحيط والبيئة؛
- مصلحة الدراسات والمساعدات. وتضم فرقتين وهما:
- فرقة الجيولوجية: ودورها هو القيام بدراسات من أجل اكتشاف خصائص المعادن المستعملة كمواد أولية والبحث عن المناجم لاستخراجها؛
- فرقة المناجم: ودورها هو إعداد مشاريع لاستغلال المناجم من الاستخراج العقلاني للمواد الأولية.

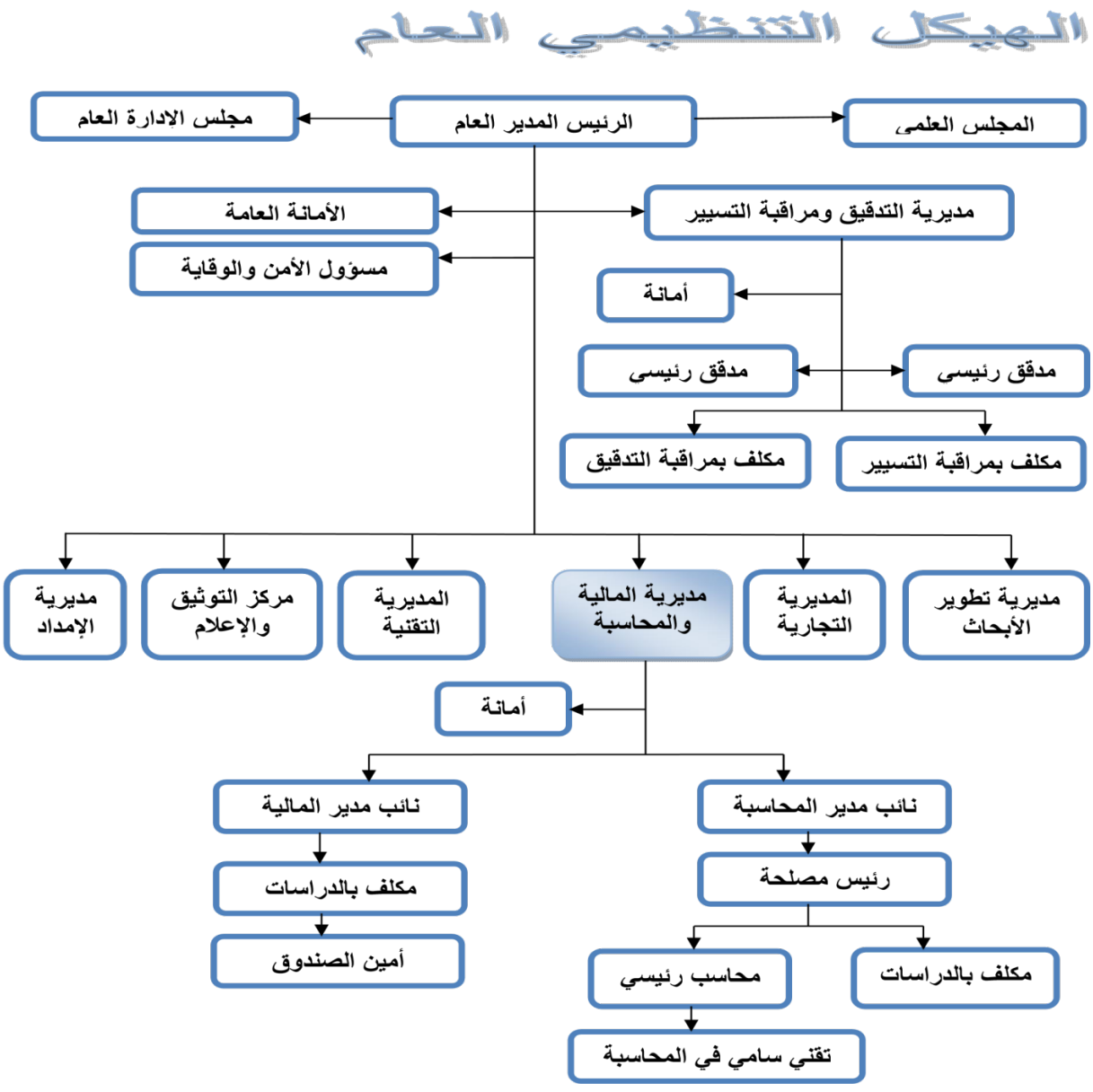
- **مركز التوثيق والإعلام:**

يهتم هذا القسم بكل ما يتعلق بالدراسات والتقارير والمراجع والمجلات التي لها علاقة بقطاع مواد البناء، وتتمثل مهامه في:

- تسيير الوثائق والملفات التقنية؛
- تدوين، جمع ونشر المعلومات المتعلقة بأنشطة قطاع مواد البناء؛
- تنظيم عمليات التكوين عندما يستدعي الأمر ذلك، وتوفير مختلف المعلومات والمستجدات الخاصة بمجال العمل.

5- مديرية الإمداد: تهتم بالتسيير، التنسيق ومراقبة نشاط المديريات الخاضعة لسلطتها كما تسهر على أن يتم احترام الأحكام والنصوص والسندات السارية المفعول في المؤسسة، كما أنها تنفذ كل الوظائف المتعلقة بمهامها طبقا للأحكام المحددة في الإجراءات السارية المفعول.

الشكل رقم(2،1):الهيكل التنظيمي العام لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء CETIM.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة محل الدراسة.

المطلب الثالث: نشاطات مؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء (CETIM)

تتمثل نشاطات المؤسسة في الترقية، التطوير وتوفير التكنولوجية، دعم مؤسسات صناعة مواد البناء، الإسمنت، الأجُور...،الخ. وهذا النشاطات مرتبط بها:

1- **النشاطات العملية:**

- المركبات الهيدروليكية: الإسمنت؛
- المركبات الهوائية: الجبس، الجير؛
- السيراميك: الرفيعة والمعقدة؛
- التربة المطبوخة(مسخنة في الفرن)؛
- الأجُور، القرميد؛
- الخرسانة؛
- الزجاج.

2- **النشاطات المطبقة** : في هذه المجالات هي:

- تجارب المخابر: تحضر العينات، معالجة وتقرير المواد الأولية، إجراء التحاليل الكيميائية.
- مراقبة الإنتاج: تمر عملية مراقبة الإنتاج بثلاث مراحل هما:

– دراسة الحلول الممكنة منذ أن تكون المادة الأولية في شكلها الخاص، من أجل معرفة الكمية الممكن إنتاجها خلال السنة ومدى صلاحها؛

– دراسة النوعي من أجل الدخول في المنافسة الدولية والحفاظ على مكانة المركز عالمياً؛

– اعتماد نظام القياس (ميترولوجيا) وهو نظام المراقبة التقنية الدائم والمستمر لنوعية العتاد.

- مراقبة التقنيات: يقوم المركز بتشخيص المؤسسات في أربعة جوانب هي:

– المواصفات: على مستوى المعهد الجزائري للمواصفات؛

– الإثبات: مراقبة تطابق المنتجات، عائد للمشاركة في اللجنة الخاصة للنوعية؛

– البحوث الجيولوجيا: تقدير الطبقات المستعملة، البحث عن مواد المنتجات الجديدة؛

- دراسات ومساعدات: دراسة تنبؤية للأسواق المحلية والأجنبية.

المبحث الثاني:واقع التدقيق الداخلي والقوائم المالية في مؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء(CETIM)

شهدت عمليات التدقيق الداخلي في مؤسسة CETIM تطورا على نحو متزايد سواء في كثافة التقارير والعمليات أو من نوعيتها التي عرفت أيضا تطورا ملحوظا بإدخال الرقمنة على كامل الهيكل الإداري للمؤسسة والنحو باتجاه تكوين متخصص لتحسين كفاءة الموارد البشرية ومنهم المدققين.

المطلب الأول: مراحل تنفيذ عملية التدقيق الداخلي داخل المؤسسةCETIM

تتم عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة CETIM وفق مراحل تم تحديدها من طرفها وهي كما يلي:

أولا: وضع برنامج التدقيق:

يتم طرح البرنامج في اجتماع مجلس الإدارة ليتم المصادقة عليها وبالتالي يصبح محل إنجاز من طرف دائرة التدقيق وبعد توقيع البرنامج من طرف المدير العام يجب أن يتوفر البرنامج عل ما يلي:

1- تاريخ بداية و نهاية المهمة؛

2- ذكر الهياكل و الدوائر محل التدقيق؛

3- الأهداف المرجوة في المهمة.

تتم عملية التدقيق بالاعتماد على رسالة المهمة و التي لابد من توفرها للسماح للمدقق بمباشرة مهمته و تمضى من طرف مسؤول مصلحة التدقيق و تضمن تلك الرسالة مايلي:

1- مسؤول مهمة التدقيق؛

2- المصلحة أو الدائرة التي يتم تدقيقها؛

3- الهدف من التدقيق؛

4-مدة المهمة.

ثانيا: عملية التنفيذ:

بعد القيام بتحديد برنامج المراجعة الداخلية تأتي مرحلة العمل الميداني للمهمة والتي من خلالها يقوم المراجع الداخلي بجمع أدلة الإثبات وتتمثل هذه الخطوة في ثلاث مراحل:

1- اجتماع الافتتاح : يقوم المراجع الداخلي بعقد اجتماع مع مسؤولي القسم التي سيتم مراجعتها من أجل التهيئة الميدانية لعملية المراجعة ؛

2- تقسيم المهام : في هذه المرحلة يتم تقسيم الوظائف و المهام بين فريق المراجعة كل حسب مؤهلاته و اختصاصه و ذلك لضمان السير العادي لعملية المراجعة؛

3- العمل الميداني : تتم هذه المرحلة بعد تقسيم المهام حيث يقوم المراجعين بتنفيذ برنامج المراجعة من خلال القيام بإجراء الاختبارات و المقارنات من أجل الكشف عن المشاكل و المخالفات ، و كذا الحصول على الأدلة التي تؤيد و تثبت عملية و نتائج المراجعة .

ثالثا: التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية :

هذه تعتبر الأخيرة في إنجاز مهمة المراجعة الداخلية و تتمثل في المراحل التالية :

1- **التقرير الأولي** : عند الإنتهاء من عملية المراجعة الداخلية يقوم المراجعون بإعداد تقرير أولي و الذي يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي ؛

2- **حق الرد من الأشخاص المراجعة أعمالهم** : يتم عقد اجتماع بين فريق المراجعة الذي قام بتنفيذ المهمة و الأشخاص المراجعة أعمالهم من أجل المصادقة على الملاحظات و النتائج السنوية التي توصل إليها فريق المراجعة ، حيث تكون مدعمة بالأدلة كما يمكن التدخل من طرف الأشخاص المراجعة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات و النتائج من خلال التبريرات و التوضيحات اللازمة ؛

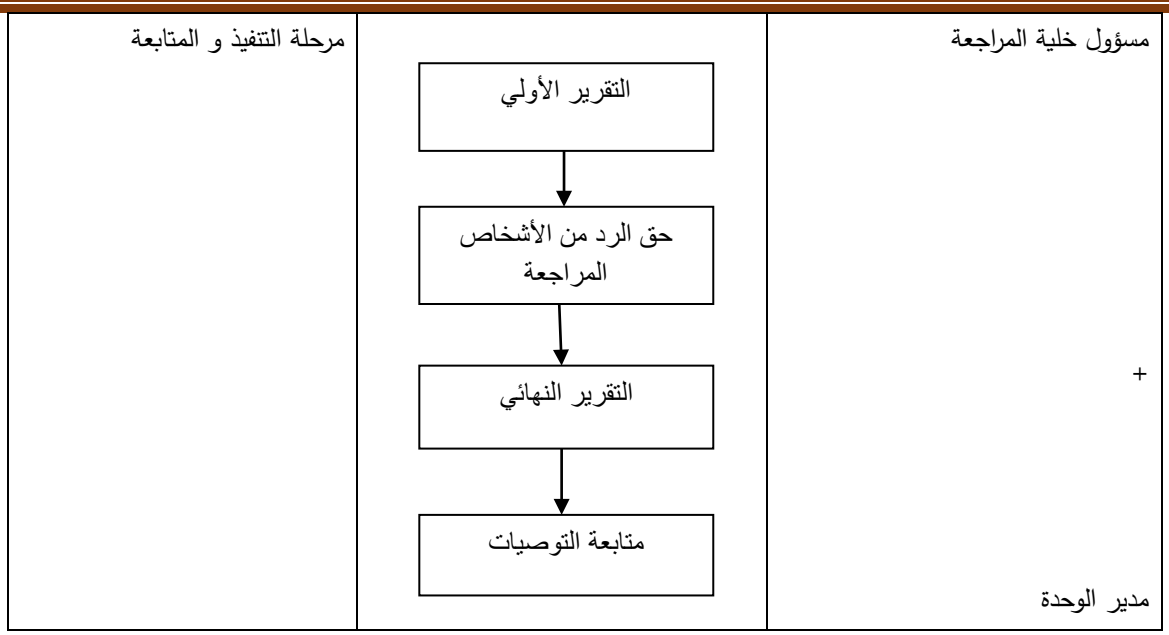
3- **التقرير النهائي** : بعد عقد الاجتماع مع الأشخاص المراجعة أعمالهم يتم إعداد التقرير النهائي ويتم إرساله للرئيس المدير العام لإعلامه بنتائج مهمة المراجعة ، و كذا التوصيات المقترحة لمعالجة

المشاكل و الاختلالات التي وجدت أثناء القيام بعملية المراجعة ، حيث يجب أن يكون التقرير واضح و يتم تقديمه في الوقت المناسب؛

4- متابعة التوصيات : بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات الواجب القيام بها ، حيث يقوم الرئيس المدير العام بإرسال تقريره للجهة التي تمت مراجعتها من أجل القيام بالتصحيحات الواردة في التقرير حيث يقوم المراجع بمتابعة مدى الالتزام بتصحيحها .

الشكل رقم(2،2): مسار عملية التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة CETIM.

القائم بالمهمة	العملية المنجزة	المراحل
مجلس الإدارة + مسؤول خلية المراجعة	التخطيط ↓ الأمر بالمهمة	مرحلة التحضير
خلية المراجعة + مدير الوحدة	اجتماع الافتتاح ↓ المراجعة ↓ اجتماع الإقفال	مرحلة العمل في الميدان



المصدر:من إعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المركز.

المطلب الثاني: عرض وتحليل القوائم المالية لمؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء(CETIM)

يتم إعداد القوائم المالية للتعرف على النتائج النهائية خلال فترة زمنية معينة في المؤسسة، إلا أنه يجب تحليل هذه القوائم لتكون ذات فائدة لتساعد على اتخاذ قرارات مناسبة. ومن خلال هذا المطلب سيتم تناول قائمتي الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة CETIM، نظرا لعدم التمكن من الحصول على القوائم الأخرى.

أولا: عرض وتحليل ميزانية مؤسسة CETIM:

سيتم في ما يلي عرض وتحليل الميزانية لجانب الأصول والخصوم.

1- عرض الميزانية (جانب الأصول):

سيتم عرض الميزانية جانب الأصول لسنة 2022-2023

الجدول رقم(2،1): الميزانية (جانب الأصول).

الأصول	المبلغ	المؤونات	صافي 2023	صافي 2022

الأصول غير الجارية				
تثبيتات معنوية	5627427,40	3259369.91	2368057.49	1073266.73
تثبيتات عينية				
أراضي	3378613.08		3378613.08	
مباني	232353686.06	207226029.47	25127656.59	168290667.70
تثبيتات عينية أخرى	655255866.59	496628304.89	158627561.70	168290667.90
تثبيتات جاري إنجازها				
تثبيتات جارية	366003076.73	1174800.00	364828276.73	363792763.96
قروض وأصول مالية غير جارية	860000.00		860000.00	780000.00
ضرائب مؤجلة على الأصل	57209284.10		57209284.10	52443976.85
مجموع الأصول غير الجارية	**1320687953.96**	**708288504.27**	**612399449.69**	**623136750.25**
الأصول الجارية				
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	22029103.42	1586611.68	20442491.74	21105127.23
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	842602492.26	26689132.88	815913359.38	940066415.93
الزبائن	795922537.51	12302077.35	783620460.16	910505393.00
مدينون آخرون	21987179.65		21987179.65	12465118.41
الضرائب و ما شابهها	24692775.10	14387055.53	10305719.57	17095904.52
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة				
المتاحات ومشابهها	425828671.75		425828671.75	395128862.78
الخزينة	425828671.75		425828671.75	395128862.78
مجموع الأصول الجارية	**1290460267.43**	**28275744.56**	**1262184522.87**	**1356300405.94**
المجموع العام للأصول	**2611148221.39**	**736564248.83**	**1874583972.56**	**1979437156.19**

المصدر:معلومات مقدمة من طرف المؤسسة(الملحق رقم01)

لمعرفة الوضعية المالية للمؤسسة CETIM يقوم المدقق الداخلي بمراجعة و فحص عناصر القوائم المالية و ذلك من خلال تدقيق عناصر الميزانية.

حيث تتكون الميزانية كما هو معروف من جانبين هما الأصول و الخصوم، فالأصول تمثل استخدامات الموارد المالية التي تحصل عليها المؤسسة، والخصوم تمثل مجمل الموارد التي تحت تصرف المؤسسة.

2- تحليل أصول ميزانية المؤسسة:

- **الأصـول الغيـر جاريـة:** و تتمثل فـي الأراضـي، والمبـاني والتثبيتـات العينيـة الأخـرى وغيرهـا مـن التجهيزات الاجتماعية.

ومن خلال ملاحظتنا للأصول الغير جارية لمؤسسة CETIM والمبينة في الميزانية تبين:

- ثبات قيمة الأراضي خلال السنتين بقيمة 3378613.08 دينار جزائري؛
- انخفاض في قيمة المباني حيث كانت في سنة 2022 تقدر ب 33377461.73 دج ثم أصبحت في سنة 2023 تقدر ب 25127656.59 دينار جزائري؛
- انخفاض في قيمة التثبيتات العينية الأخرى حيث كانت في سنة 2022 تقدر ب 168290667.90 دينار جزائري أما في سنة 2023 فقدرت بمبلغ 158627561.70؛
- ارتفاع في قيمة التثبيتات الجارية حيث كانت سنة 2022 تقدر ب 363792763.96 دينار جزائري ثم أصبحت في سنة 2023 تقدر ب 364828276.73 دينار جزائري؛

- **الأصـول الجاريـة:** من خـلال ملاحظتنا للأصـول الجاريـة لمؤسسـة CETIM والمبينـة فـي الميزانيـة لاحظنا:

- انخفاض في عدد الزبائن حيث كان في سنة 2022 يقدر ب 910505393.00 دينار جزائري أما في سنة 2023 قدر ب 783620460.16 دينار جزائري؛

حيث يعود هذا الإنخفاض إلى السياسة المنتهجة من طرف المؤسسة في تحصيل ديون الزبائن .

3- عرض الميزانية (جانب الخصوم):

سيتم عرض الميزانية جانب الخصوم لسنة2022-2023

الجدول رقم(2،2): الميزانية (جانب الخصوم).

الخصوم	2023	2022
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر	2884000.00	124000000.00
رأس المال غير المطلوب		
العلاوات والاحتياطات	419437195.41	390495709.14

فارق وإعادة التقييم		
فارق المعادلة		
النتيجة الصافية	48507122.84	46041486.27
رؤوس الأموال الخاصة	-7017728.35	
حصة شركة مدمجة		
حصة ذوي الأقلية		
مجموع 1	**749326589.90**	**560537195.41**
خصوم غير جارية		
القروض والديون المالية	357347183.43	164400000.00
الضرائب (المؤجلة والمرصود لها)	2054.31	2341.35
الديون الأخرى غير جارية		
مؤونات ومنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	177647867.61	168135252.98
مجموع 2	**534997105.35**	**332537594.33**
الخصوم الجارية		
موردون وحسابات ملحقة	97569992.31	144440026.31
الضرائب	115815408.54	124969866.49
الديون الأخرى	376874876.46	816952473.65
خزينة الخصوم		
مجموع 3	**590260277.31**	**1086362366.45**
المجموع العام للخصوم	**1874583972.56**	**1979437156.19**

المصدر:معلومات مقدمة من طرف المؤسسة(الملحق رقم02)

4-تحليل خصوم ميزانية المؤسسة:

بعد تحليل جانب الأصول للميزانية نقوم بتحليل الجانب الأخر و وهو الخصوم:

- رأس المال: قامت مؤسسة CETIMبرفع رأس مالها حيث كان في سنة 2022 يقدر ب 124000000.00 دينار جزائري ورفعته في سنة 2023 حيث قدر ب 288400000.00 دينار جزائري؛

- النتيجة الصافية: من خلال ملاحظتنا للنتيجة الصافية للمؤسسة نلاحظ ارتفاع في سنة 2023 حيث كانت تبلغ في سنة 2022 ب 46041486.27 دينار جزائري ثم ارتفعت في سنة 2023 و أصبحت تقدر ب 48507122.84 دينار جزائري؛
- الموردون: نلاحظ من خلال الميزانية المقدمة أن قيمة الموردون تختلف من سنة إلى أخرى حيث ارتفعت قيمة الموردون في سنة 2022 و كانت تبلغ 1444400226.31 دينار جزائري ثم انخفضت في سنة 2023 وقدرت ب 97569992.31 دينار جزائري وهذا الاختلاف يرجع إلى ارتفاع و انخفاض نشاط المؤسسة وتغير في كمية الإنتاج وعملية تجديد معدات الإنتاج وتطويرها؛
- ديون أخرى : من خلال الميزانية المقدمة لنا لاحظنا أن قيمة الديون الأخرى انخفضت انخفاض ملفت حيث أن قيمتها كانت في 2022 تبلغ 816952473.65 دينار جزائري أما في سنة 2023 انخفضت إلى أن بلغت 376874876.46 دينار جزائري. وهذا الإنخفاض راجع إلى مدى قدرة المؤسسة على تسديد إحتياجاتها.

ثانيا: عرض وتحليل جدول حساب النتائج لمؤسسة CETIM:

سيتم في ما يلي عرض وتحليل جدول حسابات النتائج الخاص بالمؤسسة لسنة 2022-2023.

1- عرض جدول حسابات النتائج:

سيتم عرض جدول حسابات النتائج لسنة2022-2023

الجدول رقم(2،3): جدول حسابات النتائج (حسب الوظيفة).

البيان	2023	2022
المبيعات و المنتوجات الملحقة	662629303.43	758990106.96
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة		-11504835.93
إنتاج مثبت		
إعانات الاستغلال		
1- إنتاج السنة	**662629303.43**	**747485271.03**
المشتريات المستهلكة	-86790816.23	-136350159.72
الخدمات الخارجية و استهلاكات أخرى	-75959718.65	-87252389.70

2- استهلاك السنة	**-162750534.88**	**-223602549.42**
3- القيمة المضافة(1 – 2)	**499878768.55**	**523882721.61**
أعباء المستخدمين	-363774783.32	-383623634.78
الضرائب و السوق و المدفوعات المماثلة	-11289705.58	-13672286.65
4- إجمالي فائض الاستغلال	**124814279.65**	**126586800.18**
المنتجات العملياتية الأخرى	15047720.44	3498086.86
الأعباء العملياتية الأخرى	-1981856.28	-6590185.46
مخصصات إهتلاكاتالمؤوناتو خسارة القيمة	83320933.84	-69659164.62
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات و خسارة القيمة	4861638.46	970935.26
5- النتيجةالعملياتية	**59420848.43**	**54806472.22**
6- منتوجات مالية	**68789.19**	**2277713.36**
أعباء مالية	-748109.07	-57240.29
نتيجة مالية	-679319.88	2220473.07
7- النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)	**58741528.55**	**57026945.29**
الضرائب الواجب دفعها		-7163044.00
الضرائب المؤجلة على النتيجة	4765594.29	6177584.98
مشاركة عمال في النتائج	-15000000.00	-10000000.00
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**682607451.52**	**754232006.51**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**-634100328.68**	**-708190520.24**
8- نتيجة صافية للأنشطة العادية	**48507122.84**	**46041486.27**
عناصر غير عادية (منتجات) يجب تبيانها		
عناصر غير عادية (أعباء) يجب تبيانها		
9- نتيجة غير عادية		
صافي نتيجة السنة	**48507122.84**	**46041486.27**

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المؤسسة(الملحق رقم 03)

2- تحليل جدول حسابات النتائج:

بعد مقارنة كل من أصول وخصوم المؤسسة بالسنتين السابقتين يتوجب انتقال المدقق الداخلي لفحص وتقييم جدول حسابات النتائج.

تعتبر حسابات تسيير الأعباء (حسابات 6) والنواتج(حسابات7) المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج حيث يعطينا تفاعلهما حسابات النتائج، حيث ينقسم هذا الجدول حسب النظام المالي والمحاسبي إلى مجموعتين هما: المجموعة السادسة(مجموعة حسابات النفقات أو الأعباء)، المجموعة السابعة(مجموعة الإيرادات أو النتائج).

- إنتاج السنة المالية: يدخل في حسابه 4 حسابات وهي: المبيعات، المنتجات الملحقة، المنتجات المصنعة، إنتاج مثبت واعانات الاستغلال.

ومن خلال جدول حسابات النتائج لمؤسسةCETIM نلاحظ أن إنتاج السنة المالية لسنة 2023 انخفض على سنة 2022 حيث كان يبلغ في 2022 ب 747485271.03 دينار جزائري بينما قدر في 2023 ب 662629203.43 دينار جزائري ويرجع سبب الإنخفاض إلى انخفاض في رقم الأعمال والمنتجات المصنعة؛

- استهلاك السنة المالية: يدخل في حسابه 3 حسابات وهي: المشتريات المستهلكة، الخدمات الخارجية واستهلاكات أخرى.

ومن خلال ملاحظتنا لاستهلاك السنة لمؤسسة CETIM نجد أنه انخفض في سنة 2023 بمبلغ قدر ب 162750534.88- مقارنة بسنة 2022 حيث قدر ب223602549.42-؛

- القيمة المضافة: هي الثروة الإضافية التي تكونها المؤسسة بعد انقاص ما استهلكته من المؤسسات الأخرى.

شهدت القيمة المضافة للمؤسسة انخفاض في سنة2023 حيث قدرت ب 499878768.55 مقارنة ب 2022 حيث قدرت ب 523882721.61 ، ويمكن تطبيق نفس الملاحظة لإجمالي فائض الاستغلال؛

- إجمالي فائض الاستغلال: هو الموارد التي تحصل عليها المؤسسة من خلال نشاطها الرئيسي للاستغلال الذي تقوم به؛
- النتيجة العملياتية: هي مجموع العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أنشطة تجارية وإنتاجية مضافا إليها الأنشطة العملياتية الأخرى.

ومن خلال جدول حسابات النتائج المقدم لنا من طرف المؤسسة نلاحظ أن النتيجة العملياتية ارتفعت في سنة 2023 حيث قدرت ب 59420848.43 مقارنة بسنة 2022 حيث قدرت ب 54806472.22؛

- النتيجة المالية: هي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

نجد من خلال الجدول أن المنتجات انخفضت في سنة 2023 حيث قدرت ب 68789.19 مقارنة بسنة 2022 حيث قدرت ب 2220473.07 وأيضا نلاحظ ارتفاع في الأعباء في سنة 2023 حيث قدرت ب 748109.07- مقارنة بسنة 2022 حيث قدرت ب 57240.29-، وبالتالي النتيجة المالية انخفضت في سنة 2023 نظرا للسنة السابقة؛

- النتيجة العادية قبل الضرائب: هي نتيجة جميع الأنشطة العادية التي تقوم بها المؤسس قبل خصم الضريبة منها؛
- النتيجة الصافية للأنشطة العادية: هي نتيجة الأنشطة العادية بعد طرح الضرائب منها

نلاحظ أن النتيجة الصافية للأنشطة العادية ارتفعت في سنة 2023 حيث قدرت ب 48507122.84 مقارنة بسنة 2022 حيث قدرت ب 46041486.27؛

- صافي نتيجة السنة المالية: هي نتيجة مجموع الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة بعد طرح الضريبة الواجب دفعها.

ومن خلال ملاحظتنا لجدول حسابات النتائج لمؤسسة CETIM نجد أن النتيجة الغير عادية منعدمة وبالتالي صافي نتيجة السنة المالية هي نفسها النتيجة الصافية للأنشطة العادية.

المبحث الثالث:التدقيق الداخلي ودوره في تحسين جودة القوائم المالية (دراسة حالة تسيير المخزونات وإدارة المهمات)

تسعى مؤسسة CETIM للحصول على معلومات ذات جودة ومصداقية تعبر عن الواقع الاقتصادي الحقيقي من جهة والتي يسمح لها باتخاذ قرارات صحيحة في المستقبل، ومن جهة أخرى إعداد قوائم مالية ذات جودة. فالمؤسسة تعتمد على التدقيق الداخلي من خلال برمجة المهمة وتنفيذها وهذا بإتباع مجموعة من المراحل وإجراءات محددة وفي الأخير يتم اعداد تقرير يلخص فيه المدقق الداخلي مجمل الأخطاء الواقعة في المؤسسة مع ذكر التوصيات لتصحيحها، ففي سنة 2023 كان هناك برنامج لأداء ستة مهام متعلقة بما يلي: تدقيق إدارة عناصر الرواتب، تدقيق إدارة المهمات، تدقيق التدريب، تدقيق تسيير المخزونات، تدقيق نظام الفواتير، تدقيق الجرد المادي. إذ تم الحصول على

تقريرين فقط وهما: تقرير تسيير المخزونات، تقرير إدارة المهمات. ومن خلال هذا المبحث سيتم تناول ثلاثة مطالب وهي:

- تقرير التدقيق الداخلي لتسيير المخزونات؛
- تقرير التدقيق الداخلي لإدارة المهمات؛
- تأثير التدقيق الداخلي على جودة القوائم المالية (دراسة حالة تسيير المخزونات وإدارة المهمات).

المطلب الأول: تقرير التدقيق الداخلي لتسيير المخزونات

كجزء من تنفيذ خطة التدقيق للسنة المالية 2023، والتي تم المصادقة عليها من قبل مجلس إدارة الشركة، تم تنفيذ مهمة التدقيق على مستوى المديرية الفرعية للوجستيات بالإضافة إلىالفرعية مديرية إدارة المالية والمحاسبة (S/DF)التي تؤثر على عملية إدارة المخزون.

أولا: الهدف والمنهج المتبع في هذا التقرير:

سيتم في ما يلي التطرق إلى الهدف من تدقيق تقرير تسيير المخزونات، والمنهج المتبع.

1- الهدف من التدقيق الداخلي:الهدف من هذا التدقيق هو التحقق من انتظام وفعالية العملية فيما يتعلق بالمعايير المطبقة وعلى وجه الخصوص:

- التأكد من أن البرنامج (تسيير المخزون) فعال ويسمح باستعادة المستندات التي ستسمح بالرجوع إلى المعلومات، خاصة فيما يتعلق بالمتوسط المرجح لسعر الوحدة(PMP)، ومخزونات الأمان وما إلى ذلك؛
- التأكد من أن السجلات المحاسبية لحركات المخزون حقيقية وشاملة؛
- التأكد من أن مخزون أخر مدة للسنة السابقة يساوي مخزون أول مدة للسنة الحالية؛
- التأكد من أن إدخالات المخزون تتم على أساس إيصالات الاستلام؛
- التأكد من ترتيب كل فئة من فئة المخزون في المتجر بطريقة تسهل عملية عدها؛
- التأكد من أن مبلغ المخزون المخصص كافي؛
- التأكد من أن أي خروج من المتجر يتم بناءا على طلب من القسم الذي يحتاج إليه.

2- المنهج المتبع:

ومن أجل تحقيق الهدف المنشود تم الاعتماد على المنهج الأتي:

- تقييم نظام الرقابة الداخلية لعملية التدقيق(تسيير المخزون)؛
- مراجعة وتحليل الوثائق والبيانات؛
- جمع البيانات والوثائق اللازمة لعملية التدقيق؛
- كتابة التقرير والمصادقة عليه.

ثانيا: وصف العملية (تسيير المخزون):

يتم تنظيم مراحل إدارة المخزون التي يتم تنفيذها داخل CETIM، حتى لو لم يتم إضافة الطابع الرسمي عليها جميعا من خلال إجراء مكتوب.

1-طرق تسيير، تقييم وتقدير خسائر قيمة المخزونات:

- ***صدقي بدة حنان طالبة ماجستير:***

يتم اعتماد طريقة محاسبة المخزون وفقا للقرار الإداري الذي تم اتخاذه بناءا على تعليمات من مجموعة GICA.

وفقا لما صدر في تقرير المدقق الداخلي توصل إلى النتائج التالية:

- لا يتم اعتماد أسلوب الجرد الدائم بقرار من مجلس الإدارة؛
- لا يتم تطبيق طريقة الجرد الدائم بشكل صارم لإدارة الوقود بسبب المحاسبة الربع سنوية للحركات التي تؤثر على مخزون الوقود، مما يشوه المجاميع المالية.

- **تقييم المخزونات عند إدخالها للمؤسسة:**

مبدأ تقييم المخزونات في الميزانية يتم عن طريق إدراج كل المصاريف المتعلقة بالحيازة إضافة إلى المصاريف الملحقة، وتشمل تكلفة المخزون جميع التكاليف المتكبدة لإيصال المخزون إلى الموقع والحالة التي يوجد بها (SCF المادة 123-2):

- تكلفة الاقتناء (المشتريات والمواد الاستهلاكية والتكاليف المتعلقة بالمشتريات)؛
- تكاليف التحول (تكاليف الموظفين وغيرها من الرسوم المتغيرة أو الثابتة باستثناء الرسوم التي يمكن أن تؤدي إلى الاستخدام الغير الأمثل للقدرة الإنتاجية للمؤسسة؛
- التكاليف العامة والتكاليف المالية (وفقا لأحكام المادة 126_3) والتكاليف الإدارية المنسوبة مباشرة إلى المخزونات.

ويتم احتساب هذه التكاليف إما على أساس التكاليف الفعلية، أو على أسس محددة سلفا (التكاليف القياسية) التي يتم مراجعتها بانتظام وفقا للتكاليف الفعلية.

وفقا لماصدر في تقرير المدقق الداخلي توصل إلى النتائج التالية:

- لا يتم تضمين التكاليف الإدارية المنسوبة مباشرة إلى المخزون في تكاليف المخزون؛
- التكاليف المتعلقة بالحصول على بطاقات الوقود الذكية (المرنة) وكذلك تكاليف إعادة التحميل لا يتم تضمينها في تكاليف المخزون.

2- حماية المخزونات في المؤسسة:

- ***لجرم لجسسبئجإطكول:***

3 متاجر مخصصة لتخزين الإمدادات المشتراة، وسياج المتاجر الثلاثة، مسيج بالكامل، كما أن الوصول إليها محمي بشكل جيد ضد مخاطر السرقة أو الإضرار المادية.

وفقا لما صدر في تقرير المدقق الداخلي توصل إلى النتائج التالية:

- يقتصر الدخول إلى المتجر على الأشخاص المصرح لهم فقط؛
- المخازن الثلاثة مؤمنة ضد مخاطر السرقة؛
- يتم تخزين المخزونات بعناية وتحديدها من خلال ملصق يحتوي على جميع المعلومات التي تسمح بتحديد هويتها (رمز الصنف، التسمية، الرفوف وما إلى ذلك).

- ***طئآ لنك:***

فيما يتعلق بالتأمين فإن المخزونات مؤمنة لدى شركة التأمين CAAT بمبلغ إجمالي (المبلغ المصرح) قدره 22.695.748.48 دج (المبلغ الظاهر في الميزانية في عام 2022).

توصل المدقق الداخلي في تقرير إلى جملة من النتائج تتمثل فيما يلي:

- يعتبر مبلغ رأس المال المعلن المذكور أعلاه غير كافي نظرا لمتوسط القيمة السنوية للمخزونات خلال الفترة2023/01 أي 23.502.135.61 دج؛
- يشمل رأس المال المصرح عنه ما يلي:
- مخزون من الوقود بقيمة 1.183.898.78 دج والذي لا يكون الاحتفاظ به فعالا (ولهذا السبب لا نرى أي خطر حقيقي مرتبط بهذا النوع من المخزون غير المحتفظ به داخل مقر الشركة)؛

- مخزونات مخصصة بمبلغ 1.590.621.25 دج والتي ربما لا تتوقع الشركة أي استخدام لها مستقبلا في إطار نشاطها؛
- المخزونات الخاملة التي لم تخضع للحركة لمدة أربع سنوات على الأقل بمبلغ قدره أزيد من 37% من القيمة الإجمالية لرأس المال المعلن (22.695.748.48دج).

المطلب الثاني: تقرير التدقيق الداخلي لإدارة المهمات

في إطار تنفيذ خطة التدقيق للسنة المالية 2023 والتي تم الموافقة عليها من قبل مجلس إدارة الشركة، تم إجراء مهمة التدقيق على مستوى إدارة الموارد البشرية التابعة لقسم إدارة المهمات.

أولا: الهدف والمنهج المتبع في هذا التقرير:

سيتم في ما يلي التطرق إلى الهدف من تدقيق تقرير إدارة المهمات، والمنهج المتبع.

1- **الهدف من التدقيق:** الهدف من هذه المهمة: هو التحقق من سلامة وفاعلية عملية إدارة المهمات وفقا للمعايير المعمول بها وعلى وجه الخصوص:

- التأكد من أن برنامج إدارة المهمات فعال ويسمح بإعادة المستندات التي ستسمح بالتحقق من المعلومات، بما في ذلك إجازات الاسترداد ومبالغ السلف وما إلى ذلك؛
- التأكد من أن حساب أيام الاسترداد يتوافق مع القانون؛
- التأكد من أن المبالغ المدفوعة صحيحة وفقا للمادة 140 من قانون العمل؛
- التأكد من أن بنود الواجبات والنقل تحسب بشكل صحيح أثناء المهمات.

2- **المنهج المتبع:** تم اعتماد المنهجية التالية لتحقيق الهدف المطلوب:

- تقييم نظام الرقابة الداخلية لعملية إدارة المهمات المدققة ؛
- إجراء مقابلة مع الموظفين المسؤولين على عملية إدارة المهمات (إدارة الموارد البشرية، تكنولوجيا المعلومات،...الخ)؛
- جمع البيانات والوثائق اللازمة لعمليات التدقيق؛
- فحص وتحليل الوثائق والبيانات؛
- كتابة التقرير والمصادقة عليه.

ثانيا: وصف العملية (إدارة المهمات):

يتطلب كل انطلاقة في مهمة إعداد أمر مهمة يتم توقيعه واعتماده من قبل مدير هيكل العامل المكلف، ويتم إعداد طلب أمر المهمة وفقا لنموذج رقم 01L05R1 من قبل مدير هيكل العامل المكلف ويتم إرساله عبر التطبيق إلى مسؤول حضيرة المركبات المسؤول عن إدارة المهمات.

بناءا على هذا الطلب يقوم مسؤول حضيرة المركبات بتعيين سائق وتخصيص سيارة مناسبة لكل مهمة.

1- **الحق في دفع تكاليف المهمة:** وفقا للاتفاقية الجماعية، العمال المكلفين بالمهمات من قبل المؤسسة لهم الحق في الحصول على تعويض على مصاريف المهمة وذلك في تغطية التكاليف التي سيتعين عليهم تحملها خلال المهمة.

2- **العودة من المهمة:** في نهاية المهمة وعند عودته يقوم العامل المكلف خلال مدة لا تتجاوز 48 ساعة بتقرير مهمة إدارية مصادقا من قبل مديره الهرمي.

3- **طريقة التنظيم:** عند استلام أمر المهمة والتقرير المتعلق بها المصادق عليه من طرف المدير الهرمي، يقوم مسؤول حضيرة المركبات بالتحقق من مواعيد و الأوقات العودة الفعلية، المذكورة في أمر المهمة مع تلك التي نشرها تقرير GPS.

إذا كان هناك اختلافات، يقوم مسؤول حضيرة المركبات بإجراء تعديل والمتابعة عبر التطبيق لحساب تسوية التعويض عن تكاليف المهمة.

4- **حساب مبلغ تكاليف المهمة:** يتم حساب مبلغ تكاليف المهمة باستخدام برنامج إدارة المهمة وفقا لإعداد محدد مسبقا ووفقا للأحكام الواردة في الاتفاقية الجماعية بالإضافة إلى التعديلات والبروتوكولات المختلفة.

5- **النتائج:**

- يتم حساب مبلغ التسبيق على نفقات المهمة وفقا للإعداد الذي يحدده هيكل تكنولوجيا المعلومات، الحساب المعني لا يتطلب أي تعليقات من جانبنا؛
- لم يتم إعداد تقارير المهمة خلال الإطار الزمني المطلوب أي 48 ساعة، وفقا للإجراء PH08R01(إدارة المهمة)؛
- لا يسمح البرنامج بتعديل حالات إجازة الاسترداد؛

- يتم سداد التكاليف المتكبدة خارج الموعد النهائي المنصوص وعليه في الإجراء، وهناك إجراءات تشغيلية يعود تاريخها إلى عام 2022؛
- لا يتم إدخال أوامر المهام في السجل منذ بدء تشغيل البرنامج (إدارة المهمة)، أي منذ ماي 2022؛
- تتم الإشارة في الإجراء إلى وثيقة تقرير المهمة بدلا من تقرير المهمة الإدارية.

المطلب الثالث: تأثير التدقيق الداخلي على جودة القوائم المالية(دراسة حالة تسيير المخزونات وإدارة المهمات)

يرتبط تأثير التدقيق الداخلي على جودة القوائم المالية بقدرة المدققين الداخليين على اكتشاف الأخطاء والثغرات، مع إبداء رأيهم الفني المحايد واستعدادهم لتقديم التوصيات اللازمة، وتحسين الكفاءة والفعالية التنظيمية من خلال النقد البناء.

أولا: توصيات المدقق الداخلي في ما يخص تسيير المخزونات

استخرج من تقرير تسيير المخزونات التوصيات التالية:

- المضي قدما في تطوير دليل إجراءات التعامل مع إدارة المخزون في مجملها؛
- إجراء التعديلات المحاسبية اللازمة(قيمة المخصص، الحسابات المستخدمة، النظام المحاسبي المعتمد، الخ)؛
- استكمال تطهير المخزونات التي بدأت بالفعل (المخزونات الخاملة والمتقادمة)، سيتيح هذا التطهير إمكانية تقليل تكاليف الاحتفاظ بالمخزونات وخاصة التأمين؛
- التسجيل الزمني للعمليات التي تؤثر على تحركات الوقود؛
- إضفاء الطابع الرسمي على اعتماد طريقة الجرد الدائم بقرار من مجلس الإدارة وفقا لأحكام النظام الأساسي للجرد؛
- يمكن القول بعد التحليل : أن المشاكل المتعلقة بتسيير المخزونات يكمن أغلبها في نظام الرقابة الداخلية وهذا راجع إلى عدم وجود إجراءات المخزونات حيث لاحظ أن العمال المكلفين بتسيير المخزونات يقومون بأعمالهم كما يرونها، وهذا ما أدى إلى تجاوب أمور مهمة ذكرت في التقرير.

ويكمن الأثر المالي لتدقيق المخزونات في إمكانية الاعتماد على نتائج تدقيق المخزونات من خلال الفحص الدقيق لحساباتها ومصداقية الاعتماد على المبادئ المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى الثبات في تسجيلها وكلما كان لعملية تدقيق المخزونات القدرة على اكتشاف الأخطاء والتجاوزات في المخازن كلما استطاعت حماية أصول المؤسسة وجعلها تعكس الصورة الواقعية لواقع المؤسسة أي جودة القوائم المالية، فعلى المؤسسة تطهير مخزوناتها الخاملة والمتقادمة للتقليل من تكاليف الاحتفاظ بالمخزونات وخاصة التأمينات.

ومن خلال المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة محل الدراسة والاستعانة بتقرير المدقق الداخلي، تم التوصل الى أن تدقيق المخزونات يؤثر على جودة القوائم المالية ذلك أن:

- عملية تدقيق المخزونات تساهم في اكتشاف أعمال الغش والخطأ والتزوير، كما تعمل على خلق قيمة مضافة للمؤسسة، مما يؤدي إلى كسب ثقة أصحاب المصالح ومستخدمو هذه القوائم المالية ومدى إمكانية الاعتماد على نتائج التدقيق واتخاذ القرارات بالوقت المناسب؛
- وضوح الدور المحوري لعملية التدقيق الداخلي للمخزونات المؤسسة في تحسين جودة القوائم المالية عبر الفحص الدقيق لحساباتها بنزاهة وإتقان في العمل والتأكد من مصداقية اعتماد المبادئ المحاسبية والقوانين الجاري العمل بها، مما يثبت خلوها من الأخطاء، الغش والتزوير بالتالي جودة القوائم المالية؛
- من بين القوائم المالي التي قام المدقق بتدقيقها كل من الميزانية وجدول حساب النتائج، التي تتأثر بتدقيق المخزونات من خلال الأخطاء، والتجاوزات التي تم اكتشافها كعدم الثبات في تقييم المخزونات، وكذا عدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية وفق النظام المحاسبي (scf) وإظهار الفروقات التي قد تحدث من خلال مقارنة وثائق الجرد مع الوثائق بالإضافة إلى ارتفاع تكاليف التخزين بسبب تخزين مخزونات تالفة ومتقادمة.

ثانيا: توصيات المدقق الداخلي في ما يخص تقرير إدارة المهمات:

استخرج من تقرير إدارة المهمات التوصيات التالية:

- الشروع في تحديث إجراءات إدارة المهمة؛
- تحقق مع مصمم البرنامج من إمكانية دمج استهلاك أيام الاسترداد؛

- البدء في إنشاء أمر مهمة بالشكل المناسب والمطابق للنموذج المنصوص عليه في الإجراء، متضمنًا كافة المعلومات الضرورية؛
- تابع تسجيل أوامر المهمة في السجل المنشأ لهذا الغرض، أو قم بتحديث الإجراء في حالة الفشل في ذلك؛
- لتجنب المواقف غير الطبيعية لحقوق الاسترداد، يوصى بشدة بتسريع معالجة ونقل تقارير المهمة على مستوى الهياكل التبشيرية وعلى مستوى الخدمات اللوجستية من خلال تحديد موعد نهائي معقول للمعالجة في كل مستوى؛
- قيام بتكوين برنامج "إدارة المهام" بدقة أكبر في حساب قسم حقوق الاسترداد، خاصة عندما تتزامن المهام مع العطلات الرسمية؛
- التسجيل المحاسبي للعطل التعويضية طبقا لنظام المحاسبي والمالي SCF في شقه المتعلق بتسجيل الالتزامات القانونية.

ويكمن الأثر المالي لتدقيق إدارة المهمات في تسيير العطل الخاصة بالأيام التعويضية الناتجة عن العمل خارج الأيام القانونية وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF باعتبارها خصوم قانونية يجب تسجيلها في الميزانية، ومن خلال تقييم المبلغ غير المدرج في المحاسبة والمقدر ب15 مليون دج يمكن القول بأنه يؤثر على القوائم المالية(عطل قانونية 11/90 و الاتفاقية الجماعية غير المدرجة في المحاسبة).

ويمكن توضيح أيضا أثر التدقيق الداخلي على إدارة المهمات على جودة القوائم المالية في المؤسسة في عدة نقاط:

- من خلال التدقيق الداخلي لعمليات إدارة المهام في المؤسسة محل الدراسة، يتم التحقق من دقة وصحة البيانات المالية المتعلقة بتكاليف المهام، مثل تكاليف الإقامة والاستعادة وغيرهاهذا يساهم في زيادة الدقة والموثوقية في البيانات المالية المستخدمة في إعداد القوائم المالية؛
- يتحقق التدقيق الداخلي من مدى امتثال إدارة المهام للسياسات والإجراءات المالية المعمول بها في المؤسسة، هذا يساعد في ضمان تطبيق القواعد والتشريعات المالية بشكل صحيح، مما يعزز جودة البيانات المالية والتقارير المالية النهائية؛

- يساعد التدقيق الداخلي في تحديد أي اختلالات محتملة أو مخاطر مالية في عمليات إدارة المهام، مثل تأخيرات في إعداد تقارير المهام أو عدم اتباع إجراءات الاسترداد بشكل صحيح. هذا يسمح للمؤسسة باتخاذ التدابير اللازمة لتصحيح هذه الاختلالات وتقليل المخاطر المالية المحتملة.[1]

[1] - معلومات مقدمة من طرف المؤسسة.

الخلاصة:

يعتبر هذا الفصل محاولة لتجسيد أهم ما تم التطرق إليه في الفصل النظري على الواقع في مؤسسة الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء وتقديم الهيكل التنظيمي لها، بالإضافة إلى التعرف على خطوات عملية التدقيق الداخلي للمؤسسة والتي على أساسها يتم إعداد تقرير مفصل حول مهمته والأخطاء التي قام برصدها سواء ما تعلق باجراءات نظام الرقابة الداخلية وكيفية أداء مختلف الوظائف، أو ما تعلق بالقوائم المالية، وهو ما يعمل على إضفاء نوع من الشفافية والمصداقية، إذ يمكن أن يكون التقرير إيجابيا وهو ما يدل على صحة البيانات الواردة في القوائم المالية وبالتالي جودتها، في حين أن التقرير السالب يعني إعادة النظر في القوائم لمالية ومعالجة مكامن الأخطاء فيها على نحو يؤدي إلى تحسين جودتها، وبالتالي فإن المؤسسة محل الدراسة تركز في عملية التدقيق على القوانين واللوائح التنظيمية ومدى موافقتها مع القوائم المالية هذا من جهة، ومن جهة أخرى إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

ومن خلال ما تم دراسته قمنا باستخلاص مجموعة من النتائج كالآتي:

- تبين لنا أن المدقق الداخلي في المؤسسة يقوم بتدقيق القوائم المالية وفحصها ومراقبتها من ناحية الأخطاء للحفاظ على جودتها ومصداقيتها؛
- وتبين أيضا أن التدقيق الداخلي في المؤسسة يتم وفق برنامج سنوي مصادق عليه من طرف مجلس الإدارة؛
- المدقق الداخلي يقوم بإعداد تقاريرلاكتشاف الغش والاختلاس، مع تقديم توصيات لتصحيح الأخطاء، كما أن في سنة 2023 تم برمجة ستة تقارير مالية تحصلنا على تقريرين (تقرير تسيير المخزون، تقرير إدارة المهام) والتي لها تأثير على القوائم المالية خاصة الجانب المالي.

الخاتمة

في ختام هذه الدراسة، يظهر بوضوح أن دور التدقيق الداخلي يعتبر أساسيا في تحسين جودة القوائم المالية داخل المؤسسات، من خلال تقييم العمليات المالية، وتحليل السيطرة الداخلية، وضمان الامتثال للقوانين والتنظيمات، إذ يقدم التدقيق الداخلي مساهمة قيمة في تعزيز الشفافية والمصداقية والثقة في البيانات المالية، ومع تطور البيئة التشريعية والتنظيمية، وتغيرات سوق العمل وتقنيات المعلومات، يبقى التدقيق الداخلي تحديا مستمرا يتطلب التكيف والابتكار، ومع ذلك، فإن التدقيق الداخلي بشكل عام يعد ركيزة أساسية تلجأ اليها المؤسسة لتحقيق جودة قوائمها المالية.

بناء على ما تم دراسته يمكن تحديد صحة الفرضيات من عدمها على النحو الآتي:

- يعزز التدقيق الداخلي من جودة القوائم المالية من خلال مختلف الخدمات التي يقدمها لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء CETIM سواء ما تعلق بالخدمات التقييمية، الوقائية، الإنشائية والعلاجية، وليس رصد الأخطاء المحاسبية فقط،هذا ما ينفي لفرضية الأولى؛
- يؤثر التقرير النهائي الذي يصدره فريق التدقيق الداخلي على جودة القوائم المالية من خلال التوصيات التي يتم إصدارها وهذا لتصحيح الثغرات والأخطاء سواء ما تعلق بالجانب المالي أو جانب الإجراءات الإدارية، فهذا يعمل على تعزيز جودة القوائم المالية، هذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

من خلال ما تم تناوله في الجانب النظري والتطبيقي تم التوصل إلى النتائج التالية:

- وجود عمليات تدقيق داخلية فعالة تؤدي بتحسين دقة وموثوقية البيانات المالية، حيث يتم رصد الأخطاء والاحتيال وتصحيحها بشكل أكثر فعالية؛
- يساهم التدقيق الداخلي في تحسين إجراءات الرصد والتحكم الداخلي داخل مركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء، مما يقلل من خطر حدوث أخطاء واحتيالات في القوائم المالية؛
- يعتبر التدقيق الداخلي أداة مهمة لإدارة المخاطر وتعزيز الكفاءة التشغيلية؛
- هناك عدة أنواع من التدقيق الداخلي، بما في ذلك: التدقيق التشغيلي، التدقيق المالي، التدقيق التقني، التدقيق التنظيمي، هذه بعض أنواع التدقيق الداخلي الشائعة، ولكل نوع له دور مهم في تحسين أداء وإدارة المؤسسة؛
- التدقيق الداخلي يمكن أن يؤثر بشكل كبير على جودة القوائم المالية عبر عدة طرق منها: تحسين الإجراءات والعمليات، تقديم توجيهات وتوصيات، تعزيز الامتثال ومراقبة المخاطر؛

الخاتمة:

- هناك العديد من العوامل التي يمكن أن تؤثر على جودة القوائم المالية تشمل:امتثال القوانين واللوائح المالية، شفافية ونزاهة الإفصاح، ضمان صحة البيانات المالية، تقييم المخاطر المالية؛
- جودة القوائم المالية تعتبر أمرًا حيويًا لأي مؤسسة، حيث تعكس الصورة الدقيقة عن الوضع المالي والأداء التشغيلي للمؤسسة؛
- يؤدي التدقيق الداخلي إلى تعزيز مستوى الشفافية داخل مركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناءCETIM، مما يساهم في بناء الثقة لدى أطراف العلاقة مثل المساهمين والمستثمرين والجهات الرقابية؛
- يساعد التدقيق الداخلي في ضمان امتثال مركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء للقوانين واللوائح التنظيمية، مما يقلل من المخاطر القانونية والعقوبات المالية المحتملة؛
- التدقيق الداخلي هو عملية تقييم ومراجعة أنشطة وعمليات المؤسسة من قبل جهة داخلية مستقلة بهدف تحسين الجودة وضمان الامتثال للسياسات والإجراءات؛
- يساعد التدقيق الداخلي على تحقيق الأهداف المؤسسية وتعزيز الشفافية والنزاهة داخل مركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناءCETIM ؛

التوصيات:

بناءً على النتائج المتوصل اليها، يمكن تقديم عدة توصيات منها:

- يجب أن يكون لدى وحدة التدقيق الداخلي استقلالية كافية ووصول غير منحاز إلى المعلومات، وذلك لضمان قدرتها على اكتشاف الأخطاء والاحتيالات بشكل فعال؛
- ينبغي تحسين عمليات توجيه ومتابعة التدقيق الداخلي من قبل إدارة المؤسسة، بما في ذلك تعزيز التعاون بين وحدة التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة؛
- يجب استخدام التكنولوجيا الحديثة وحلول الذكاء الاصطناعي في عمليات التدقيق الداخلي، مثل تحليل البيانات الضخمة والذكاء الاصطناعي، لتعزيز كفاءة وفعالية العمليات؛
- يجب على المؤسسة أن تستفيد من التوصيات التي تقدمها وحدة التدقيق الداخلي، وأن تتبنى عمليات التحسين المستمرة لتعزيز جودة القوائم المالية والتشغيل الداخلي بشكل عام؛

آفاق الدراسة:

- التدقيق في ظل التحديات المعاصرة واقعه وآفاقه – دراسة حالة الجزائر– .

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

الكتب:

1. الرمحي زاهر عطا،الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار المأمون، عمان، 2017.
2. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي،الطبعة الأولى،مؤسسة الوراق، الأردن، 2006.
3. زهره عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
4. شنوف شعيب ، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية–بن عكنون–الجزائر، 2016.
5. عبد العال حماد طارق ومحمد كمال أبو عجوة، الطرق المحاسبية والتقارير المالية، القاهرة، 2011.
6. عبد الستار الكبيسي،الشامل في مبادئ المحاسبة،الطبعة الثانية، دار وائل، عمان، 2008.

الأطروحات والمذكرات:

1. العزلي كمال،أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور الثالث في علوم التسيير، إدارة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف1، 2022–2023.
2. بن خليفة حمزة،دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017–2018.
3. بوعبدلي خولة، أثر تطبيق مبدأ الحيطة والحذر على مصداقية القوائم المالية، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي، محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح بسكرة، 2019–2020.
4. بولفراخسارة،دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المؤسسات الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتورة الطور الثالث في العلوم التجارية، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف1، 2022–2023.

5. خنفايس نسرين، نموذج بنائي لتحديد العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، محاسبة، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2018.

6. صالحي محمد يزيد،أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015-2016.

7. صحراوي إيمان، أثر اعتماد معايير جودة المعلومات المالية على إعداد القوائم المالية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه الطور الثالث، إدارة مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2019-2020.

8. الصديقي رانية،دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المالية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2021-2022.

9. طبشوش سارة،أثر اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في التحكم بمخاطر التدقيق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم المالية والمحاسبة، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة فرحات عباس سطيف1، 2022-2023

10.عامر حاج دحو،التدقيق القائم علي تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، 2017-2018.

11. عبد الرؤوف وهشام جلال،أثر المعايير الدولية للمراجعة الداخلية على جودة القوائم المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2019-2020.

12. عكودة أنور وأحمد بن قلاوز، التدقيق الداخلي ووظيفته في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي، التدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2022-2023.

13. فريدة أمزال، التدقيق الداخلي كأداة لتفعيل إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2022-2023.

14. جفايفية أية وسليماني يسرى،دور القوائم المالية في تحسين الأداء المالي، مذكرة تخرج ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، 2021.

15. مزيود سهام وسنوسي فاطمة، دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، التدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم.

16. ملحة نذير،دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2017-2018.

17. موزارين عبد المجيد،متطلبات تعزيز جودة القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالي في ظل النظام المحاسبي المالي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، 2020-2021.

18. ناصح حورية،أهمية نظام المعلومات المحاسبي في تقييم جودة القوائم المالية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر أكاديمي، العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2016-2017.

19. يحياوي دنيا زاد وبن منصور محمد حبيب،دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2021-2022.

المجلات:

1. حسين علي محمد ووسام خلف نجرس،موائمة التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي وانعكاسها على جودة تقارير مدقق الحسابات الخارجي، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد10، العدد2، 2022.

2. شيخي سلمة وريـاض مريم،التـدقيق الـداخلي كـأداة لتحسـين جـودة القـوائم الماليـة بالمؤسسـات الاقتصادية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة مرسلي عبد الله تيبازة، المجلد6، العدد1، 2021.
3. هشام زروقي وعبد الحميد حسياني، دور الممارسات الحديثـة للتـدقيق الـداخلي فـي تفعيـل إدارة المخاطر على ضوء معايير التدقيق الدولية، مجلـة معهـد العلـوم الاقتصـادية، جامعـة الجزائـر3 الجزائر، مجلد23، العدد 2، 2020.
4. أمينة حفاصة وعباس فرحات،جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني معايير التقارير الماليـة الدوليـة، مجلـة العلـوم الاقتصـادية والتسـيير والعلـوم التجاريـة، جامعـة محمـد بوضـياف المسيلة، المجلد11، العدد02، 2018.
5. –علي سايحمجبور،التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية، مجلة المنهل الاقتصادي، جامعة الجزائر3 الجزائر، المجلد05، العدد01، 2022.
6. صـحراوي إيمـان،جودة القوائم الماليـة فـي ظـل تطبيـق النظـام المحاسـبي المـالي، مجلـة إضـافات اقتصادي، جامعة الجزائر3 الجزائر، المجلد04، العدد01، 2020.
7. طالب عبد العزيز وبلمداني محمد، مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية، مجلـة الدراسـات المحاسـبية والماليـة المتقدمة،جامعـة البليـدة2 الجزائـر، المجلـد04، العـدد 02، 2020.
8. أمينة بوفرح،دور المحاسبة القضائية في تحسين جودة القوائم المالية والكشف عن الفساد المالي، الأفاق للدراسات الاقتصادية، جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي، المجلد7، العدد2، 2022.
9. يخلف العربي وبن العايش فاطمة،أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 530 على تحسين جودة القوائم المالية، مجلة الإنماء للاقتصاد والتجارة، جامعة الشاذلي بن جديد الطارف، المجلد07، العدد01، 2023.
10. قودري عبلة، دراسة مقارنة بين بديلي القياس المحاسبي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة سطيف01، العدد 14، 2018.
11. رقية عامر عبد المجيد،دور المراجعة الالكترونية في الكشف عن الغش والخطأ المحاسبي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، جامعة نجران المملكة العربية السعودية، المجلد3، العدد11، 2019.

12. مداح عبد الباسط وسعيدي يحيى،مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش والخطأ في القوائم المالية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، المجلد3، العدد10، 2017.

13.سويادأمينة،الغش المحاسبي ودوافع ارتكابه، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة،جامعة سطيف1، المجلد04، العدد01، 2021.

14.رينا مصطفى فرج وآخرون، دور المدقق الداخلي في الكشف عن الأخطاء والغش، المجلة العلمية، جامعة جيهان، العراق، المجلد 2، العدد 3، 2018.

15.وحياني نجية وأخرون، أهمية التدقيق الداخلي في الرفع من جودة القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية، المجلة العلمية الجزائرية، جامعة أبوبكر بلقايد، مجلد19، العدد 2، 2023.

16. زغبة طلال وشريط حسين الأمين، أهمية التدقيق الداخلي كآداة لقياس جودة القوائم المالية، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، العدد 05، 2018.

المطبوعات:

1. سحر عبد السميع محمود،أثر جودة القوائم المالية على تكلفة أموال الملكية، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، الإسكندرية.

قائمة الملاحق

الملحق رقم (01): الشكل القانوني للميزانية جانب الأصول.

الأصول	ملاحظة	إجماليN	اهتلاك رصيدN	صافيN	صافي1-N
أصول غير جارية فارق بين الاقتناء- المنتوج الايجابي أو السلبي تثبيتات عينية تثبيتات معنوية أراضي مباني تثبيتات عينية أخرى تثبيتات ممنوح امتيازها تثبيتات يجرى انجازها تثبيتات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصول غير الجارية					
أصول جارية مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب ومشابهها حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة الموجودات ومشابهها الأموال الموظفة والأصول الجارية الأخرى الخزينة					

مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

الملحق رقم (02): الشكل القانوني للميزانية جانب الخصوم.

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم تصديره رأس مال غير مستعان به علاوات واحتياطات-احتياطات مدمجة(1) فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة (1) نتيجة صافية/ (نتيجة صافية حصة المجمع (1)) رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة(1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1			
الخصوم غير الجارية قروض وديون مالية ضرائب مؤجلة ديون أخرى غير جارية مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية موردون وحسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى حزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

الملحق رقم (03): جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة).

البيان	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
المبيعات والمنتجات الملحقة تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال			
-انتاج السنة المالية			
المشتريات الخارجية الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى			
2-استهلاك السنة المالية			
3-القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة			
4-إجمالي فائض الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للاهتلاكاتوالمؤونات وخسارة القيمة استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات			
5-النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية الأعباء المالية			
6-النتيجة المالية			
7-النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية			

عناصر غير عادية (منتجات) (يطلب تبيانها) عناصر غير عادية (أعباء) (يطلب بيانها)			
9-النتيجة غير العدية			
10-صافي نتيجة السنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11-صافي نتيجة المجموع المدمج			
ومنها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)			

الملحق رقم (04): جدول حسابات النتائج (حسب الوظيفة).

البيان	ملاحظة	N	N- 1
رقم الأعمال كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للإهتلاكات) منتجات مالية أعباء مالية النتيجة العادية قبل الضريبة الضرائب الواجبة عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية المنتجات غير العادية			

النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)			

الملحق رقم (05): قائمة التدفقات النقدية (طريقة مباشرة).

البيان	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين الفوائد والمصاريف المالية الاخرى المدفوعة الضرائب على النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات اموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب عن إصدار الأسهم			

الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات تغير أموال الخزينة للأموال للفترة(أ+ ب+ ج) أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة ومعادلاتها عندى إقفال السنة المالية تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

الملحق رقم (06): قائمة التدفقات النقدية (طريقة غير مباشرة).

البيان	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من أجل ▪ الاهتلاكات والأرصدة ▪ تغير الضرائب المؤجلة ▪ تغير المخزونات ▪ تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى ▪ تغير الموردين والديون الأخرى ▪ نقص أو الزيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات تحصيلات التنازل عن التثبيتات تأثير تغيرات محيط الاندماج (1) تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			

تدفقات أموال الخزينة			
الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدية إصدار قروض تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ ب + ج)			
أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الإقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

الملحق رقم (07): جدول تغير الأموال الخاصة.

البيان	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات والتقييم
N-2 الرصيد في 31 ديسمبر						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						

الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر **N**						

2.1 : Bilan (Actif) :

BILAN (Actif)					
LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET 2023	NET 2022
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles	3.2.1-3	5 627 427,40	3 259 369,91	2 368 057,49	1 073 266,73
Immobilisations corporelles				0,00	
Terrains	3.2.1-3	3 378 613,08		3 378 613,08	3 378 613,08
Bâtiments	3.2.1-3	232 353 686,06	207 226 029,47	25 127 656,59	33 377 461,73
Autres immobilisations corporelles	3.2.1-3	655 255 866,59	496 628 304,89	158 627 561,70	168 290 667,90
Immobilisations en concession				0,00	
Immobilisations encours	3.2.1-3	366 003 076,73	1 174 800,00	364 828 276,73	363 792 763,96
Immobilisations financières				0,00	
Titres mis en équivalence				0,00	
Autres participations et créances rattachées				0,00	
Autres titres immobilisés				0,00	
Prêts et autres actifs financiers non courants	3.2.1-3	860 000,00		860 000,00	780 000,00
Impôts différés actif		57 209 284,10		57 209 284,10	52 443 976,85
TOTAL ACTIF NON COURANT	4.1.1	1 320 687 953,96	708 288 504,27	612 399 449,69	623 136 750,25
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		22 029 103,42	1 586 611,68	20 442 491,74	21 105 127,23
Créances et emplois assimilés		842 602 492,26	26 689 132,88	815 913 359,38	940 066 415,93
Clients	3.2.5.1	795 922 537,51	12 302 077,35	783 620 460,16	910 505 393,00
Autres débiteurs	3.2.5.3	21 987 179,65	0,00	21 987 179,65	12 465 118,41
Impôts et assimilés	3.2.5.2	24 692 775,10	14 387 055,53	10 305 719,57	17 095 904,52
Autres créances et emplois assimilés				0,00	
Disponibilités et assimilés		425 828 671,75		425 828 671,75	395 128 862,78
Placements et autres actifs financiers courants				0,00	
Trésorerie	4.1.2.2	425 828 671,75		425 828 671,75	395 128 862,78
TOTAL ACTIF COURANT	4.1.2	1 290 460 267,43	28 275 744,56	1 262 184 522,87	1 356 300 405,94
TOTAL GENERAL ACTIF	4.1	2 611 148 221,39	736 564 248,83	1 874 583 972,56	1 979 437 156,19

الملحق رقم(08): ميزانية جانب الاصول

2.2 : Bilan (Passif) :

BILAN (Passif)			
LIBELLE	NOTE	2023	2022
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		288 400 000,00	124 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)	4.2.1	419 437 195,41	390 495 709,14
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		48 507 122,84	46 041 486,27
Autres capitaux propres - Report à nouveau	4.2.1	-7 017 728,35	
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I	4.2.2	749 326 589,90	560 537 195,41
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		357 347 183,43	164 400 000,00
Impôts (différés et provisionnés)		2 054,31	2 341,35
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance	3.4.3	177 647 867,61	168 135 252,98
TOTAL II	4.2.2	534 997 105,35	332 537 594,33
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés	3.2.5.5	97 569 992,31	144 440 026,31
Impôts	3.2.5.6	115 815 408,54	124 969 866,49
Autres dettes	3.2.5.4/7	376 874 876,46	816 952 473,65
Trésorerie passif			
TOTAL III	4.2.3	590 260 277,31	1 086 362 366,45
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	4.2	1 874 583 972,56	1 979 437 156,19

الملحق رقم(09): ميزانية جانب الخصوم

2.3 : Compte de Résultats (par nature) :

COMPTE DE RESULTATS /NATURE			
LIBELLE	NOTE	2023	2022
Ventes et produits annexes		662 629 303,43	758 990 106,96
Variation stocks produits finis et en cours			-11 504 835,93
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	4.3.1	662 629 303,43	747 485 271,03
Achats consommés	4.4.1	-86 790 816,23	-136 350 159,72
Services extérieurs et autres consommations	4.4.2	-75 959 718,65	-87 252 389,70
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-162 750 534,88	-223 602 549,42
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	4.3.2	499 878 768,55	523 882 721,61
Charges de personnel	4.4.3	-363 774 783,32	-383 623 634,78
Impôts, taxes et versements assimilés	4.4.4	-11 289 705,58	-13 672 286,65
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	4.3.3	124 814 279,65	126 586 800,18
Autres produits opérationnels		15 047 720,44	3 498 086,86
Autres charges opérationnelles		-1 981 856,28	-6 590 185,46
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	4.4.6	-83 320 933,84	-69 659 164,62
Reprise sur pertes de valeur et provisions		4 861 638,46	970 935,26
V- RESULTAT OPERATIONNEL	4.3.4	59 420 848,43	54 806 472,22
Produits financiers		68 789,19	2 277 713,36
Charges financières		-748 109,07	-57 240,29
VI-RESULTAT FINANCIER	4.3.5	-679 319,88	2 220 473,07
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		58 741 528,55	57 026 945,29
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00	-7 163 044,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		4 765 594,29	6 177 584,98
Intéressement des travailleurs		-15 000 000,00	-10 000 000,00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	4.3	682 607 451,52	754 232 006,51
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	4.4	-634 100 328,68	-708 190 520,24
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	4.3.6	48 507 122,84	46 041 486,27
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	4.3.6	48 507 122,84	46 041 486,27

الملحق رقم(10): جدول حسابات النتائج