



مساهمة نظام الرقابة الداخلية في الحد من المخالفات المحاسبية في ظل مبادئ حوكمة الشركات – دراسة حالة

The contribution of the internal control system to reducing accounting irregularities in light of the principles of corporate governance - a case study

ط.د/ سعدي أحلام^{1*}، د/ بن موقفي علي²

¹ جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، sahlem60@yahoo.com

² جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، benmouaffeki@univ-djelfa.dz

تاريخ الاستلام: 2021/05/28 تاريخ قبول النشر: 2021/06/18 تاريخ النشر: 2021/06/30

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل أثر مستوى نظام الرقابة الداخلية كأداة فعالة للحد من المخالفات المحاسبية وذلك في إطار عمل آلية حوكمة الشركات الجزائرية. كما أن مستوى الجدية في التحريفات يكون أكثر شدة في حالة ضعف أنظمة الرقابة الداخلية. وأن الإلتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات يعتبر جزءا مهما في مواجهة هذه المشكلة. من أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة، تم اختيار مؤسسة ناشطة على مستوى ولاية المسيلة، حيث تم التوصل إلى عدة نتائج من أهمها أن للرقابة الداخلية دورا هاما في تعزيز ركائز حوكمة الشركات وبالتالي القضاء على المخالفات المحاسبية. **الكلمات المفتاحية:** المخالفات المحاسبية، الرقابة الداخلية، حوكمة الشركات. تصنيف JEL: G33, G39, M42 .

* المؤلف المرسل: سعدي أحلام

Abstract:

This study aims to analyze the impact of the level of the internal control system (ICS) as an effective tool to reduce accounting irregularities within the framework of the Algerian corporate governance (CG) mechanism. In addition, the level of seriousness in misstatements is more severe in the case of weak ICS. And the commitment to apply the principles of CG is an important part of facing this problem.

In order to achieve the objectives of this study, an active corporation at the level of the Wilaya of M'sila was selected, where several results were reached, the most important of which is that ICS has an important role in strengthening the pillars of CG and thus eliminating accounting irregularities.

Keywords: Accounting Irregularities, Internal Control, Corporate Governance.

Jel Classification Codes: G33, G39, M42.

1. مقدمة:

كان الدور الأساسي للرقابة الداخلية هو اختبار العمليات التجارية داخل المنظمة على أساس مؤقت للتحقق مما إذا كانت المنظمة تعمل بفعالية وكفاءة. في جوهرها، فإن الرقابة الداخلية هي نظام الضوابط التي تحدد ما إذا كانت سياسات وإجراءات الإدارة يتم تنفيذها بشكل فعال، وما إذا كان يتم الإبلاغ عن المعاملات المالية بشكل صحيح وما إذا كانت موارد المنظمة محمية بشكل صحيح.

على مدى السنوات الأخيرة، أصبحت حوكمة الشركات محوراً رئيسياً في الممارسة والأدب الأكاديمي كنتيجة مباشرة للحالات التي حظيت بتغطية إعلامية كبيرة لسوء سلوك الشركات وانهيار الأعمال. هناك أيضاً إدراك متزايد بأن الحوكمة الجيدة للشركات يمكن أن تساعد في تجنب المشاكل ويمكن أن توفر العديد من المزايا. وبالتالي، لا تزال حوكمة الشركات مسألة اختبار مثيرة للاهتمام، خاصة في الاقتصاديات النامية مثل الجزائر. حيث تم تعريف حوكمة الشركات على أنها طريقة يتم من خلالها توجيه الشركات ومراقبتها. كما أنه من المسلم به أن الحوكمة الرشيدة للشركات لا يمكن أن توجد بدون رقابة داخلية. وهذا يؤدي إلى النظر في دور الرقابة الداخلية في حوكمة الشركات.

1.1. إشكالية الدراسة: بناء على ما سبق، تسعى هذه الدراسة للإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: ما مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في الحد من المخالفات المحاسبية في ظل مبادئ حوكمة الشركات؟

يمكن تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو الدور الذي يلعبه الالتزام بمكونات الرقابة الداخلية لتعزيز مبادئ حوكمة الشركات؟
- ما أثر وجود نظام رقابة داخلية فعال في التحكم في إدارة المخاطر بالمؤسسة؟
- ما مدى وعي المؤسسات الجزائرية بأهمية وجود نظام رقابة داخلية فعال في المؤسسة؟

2.1. فرضيات الدراسة: وللإجابة على الإشكالية الرئيسية للدراسة والأسئلة الفرعية تم طرح الفرضيات التالية:

- يعزز الالتزام بعناصر الرقابة الداخلية من مبادئ حوكمة الشركات.
- وجود نظام رقابة داخلية فعال يؤثر إيجابا في إدارة المخاطر بالمؤسسة.
- هناك مستوى مقبول من الوعي لدى المؤسسات الجزائرية بأهمية وجود نظام رقابة داخلية فعال.

3.1. أهمية الدراسة: تمكن أهمية هذه الدراسة في توضيح أثر مستوى نظام الرقابة الداخلية كأداة فعالة لحماية المستخدمين الماليين من المخالفات المحاسبية وذلك في إطار عمل آلية حوكمة الشركات، عن طريق إرساء مبادئ القيم والأخلاق والنزاهة التي تضع الأساس لكيفية أداء الشركات لعملها.

4.1. أهداف الدراسة: يمكن تلخيص أهم أهداف هذه الدراسة في النقاط التالية:

- دراسة وتوضيح أهمية التعرف على المخالفات المحاسبية، أنواعها، وأثرها على موثوقية القوائم المالية وكذا اتخاذ القرار من طرف المستخدمين لهذه القوائم.
- دراسة وتوضيح أهمية وجود نظام رقابة داخلية بالمؤسسة بكل مكوناته وتأثير مستوى فعاليته على المخرجات المحاسبية.
- ربط مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية بمدى الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات من طرف الأطراف ذات الصلة وأثر ذلك على الحد من المخالفات المحاسبية.

- دراسة وتوضيح مدى وعي المؤسسات الجزائرية بأهمية الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات وأثر ذلك على نوعية القوائم المالية التي تصدرها.

2. المخالفات المحاسبية:

تعد المخالفات المحاسبية في صميم تلك الأنواع من عمليات الاحتيال التي تقع على البيانات المالية وتشمل التحريف، والتصنيف الخاطئ وكذلك الإفصاح الخاطئ. فهي تتطوي في جوهرها على التلاعب بالبيانات المحاسبية أو الوصف أو الإفصاح من أجل تشويه الصورة المالية الحقيقية للمؤسسة المعنية.

1.2 مفهوم المخالفات المحاسبية:

المخالفات المحاسبية هي تلك التي لا تسمح بفهم أو معرفة الحالة المالية أو الوضعية الحقيقية لأصول الشركة. بعبارة أخرى، يجب أن تكون المخالفات المحاسبية من الحجم بحيث تمنع المحاسبة من المساهمة بما هو متوقع منها في المجال التجاري. حيث تتطلب القوانين والتشريعات المالية بأن تكون المعلومات المالية معدة بوضوح حتى تكون مفهومة ومفيدة لعرض القوائم المالية المختلفة للشركة. وبالتالي، يجب أن تكون المحاسبة متوافقة مع الواقع القانوني والاقتصادي. باختصار، يجب أن تشكل الحسابات معلومات ملائمة وذات صلة لفهم الشركة.

2.2 أشكال المخالفات المحاسبية:

تتخذ المخالفات المحاسبية أشكالاً مختلفة، بالإضافة إلى أنها تحبط أغراض المحاسبة، فكلها تنتهك التشريعات ذات الصلة لصالح الجناة المعنيين. ومع ذلك، فإن المخالفات المحاسبية تأتي عادة في ثلاثة أشكال:

- إخفاء أو تليفيق معاملات أو مستندات أصلية.
- إساءة استخدام المفاهيم الأساسية في إعداد التقارير المالية.
- التلاعب في تسجيلات الدفاتر ذات القيد المزدوج.

3.2 طرق ردع المخالفات المحاسبية:

تنص القاعدة العامة على أن مفتاح منع الاحتيال هو تصور الإكتشاف. هذا المفهوم هو القوة الدافعة وراء غالبية الضوابط. لذلك من الضروري لأي مؤسسة، كبيرة

كانت أم صغيرة، أن يكون لديها خطة لمنع الاحتيال، من أجل تقادي رفض القوائم المالية للشركة من طرف إدارة الضرائب.

من الممكن رفض المحاسبة (القوائم المالية) من طرف إدارة الضرائب، أولاً وقبل كل شيء عندما تكون الحسابات غير منتظمة، أي عندما تحتوي على أخطاء جسيمة ومتكررة أو سهو أو عدم دقة، في حالة عدم وجود مستندات داعمة، أو حتى عدم عرض الحسابات تماماً. في حالة رفض الحسابات يحدد المدقق الأسس الضريبية باستخدام جميع العناصر الموجودة تحت تصرفه وله حرية اختيار الطريقة. حيث تختلف الطريقة المستخدمة بشكل كبير، اعتماداً على طبيعة عمل الشركة والمؤشرات والعناصر المتاحة للمدقق.

إن حقيقة أن المحاسبة ليس لها قيمة إثباتية لا يمنع الإدارة من استخدام العناصر المأخوذة من نفس الحسابات لإعادة بناء رقم الأعمال.

الطرق الرئيسية المستخدمة من قبل الإدارة لاكتشاف المخالفات المحاسبية هي طرق الاستقراء « l'extrapolation » والتخصيب « l'enrichissement » (LAMBERT، 2019).

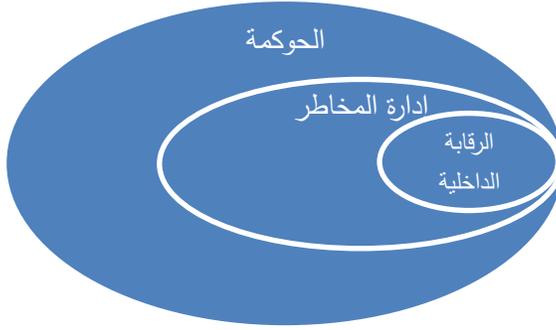
يتكون الاستقراء من تعميم أو تفسير النتائج التي تم الحصول عليها بالفعل، في مجال جعل الافتقار إلى البيانات من المستحيل تحليله. وبالتالي تسمح هذه الطريقة للمدقق بتحديد نسبة المخالفة وتعميمها.

من ناحية أخرى، تقوم طريقة التخصيب على افتراض أنه لا يمكن أن يكون هناك إثراء بدون مكاسب. لذلك يلجأ المدقق للطلاع على الصندوق الخاص للمكلف بالضريبة. في جميع الأحوال، للإدارة الحرية في اختيار طريقة إعادة بناء الحسابات.

3. الرقابة الداخلية:

الرقابة الداخلية هي جزء لا يتجزأ من نظام حوكمة المنظمة والقدرة على إدارة المخاطر، والتي يتم فهمها وتنفيذها ومراقبتها بصرامة من قبل مجلس الإدارة، والإدارة والموظفين الآخرين للاستفادة من الفرص ومواجهة التهديدات لتحقيق أهداف المنظمة (IFAC 2012, p.4).

الشكل رقم 01: العلاقة بين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية



Source: (Evaluating and Improving Internal Control in Organizations, IFAC , June 2012).

1.3 تعريف الرقابة الداخلية:

هناك عدة تعريف لنظام الرقابة الداخلية من بينها تعريف معيار التدقيق الدولي (ISA 400, p358) حيث يعتبر أن: « نظام الرقابة الداخلية» يعني كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها، قدر الإمكان في الوصول إلى هدف الإدارة وهو إدارة العمل بشكل منظم وكفؤ، والمتضمنة الإلتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف والاحتياط والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب».

أما COSO وهي لجنة تتكون من أعضاء الهيئات المهنية المعنية بالأمر المالية والمحاسبية للمنظمات في الولايات المتحدة الأمريكية فقد عرفت الرقابة الداخلية كالتالي: "الرقابة الداخلية هي عملية تتأثر بكل من، مجلس إدارة الوحدة، الإدارة التنفيذية، وكل الأفراد المعنيين العاملين في الوحدة، وذلك بهدف تقديم تأكيد معقول حول تحقيق العديد من الأهداف التي تتدرج تحت واحدة أو أكثر من الأهداف" (دليل استخدام معايير التدقيق الدولية، 2011، ص55).

من التعاريف السابقة، يمكن القول بأن الرقابة الداخلية عبارة عن عملية متكاملة تتكيف بشكل متواصل مع التغييرات التي تواجهها أية شركة أو مؤسسة، كما يتعين على

كافة مستويات الإدارة والموظفين الانخراط في هذه العملية لتوفير ضمانا معقولاً لتحقيق الأهداف.

2.3 أهمية الرقابة الداخلية:

الرقابة الداخلية هي جانب مهم من نظام الحوكمة في المنظمة والقدرة على إدارة المخاطر، وهي أساسية لدعم تحقيق أهداف المنظمة وخلق وتعزيز وحماية قيمة أصحاب المصلحة. عادةً ما تؤدي حالات الفشل التنظيمية البارزة إلى فرض قواعد ومتطلبات إضافية، فضلاً عن جهود الامتثال التي تستغرق وقتاً طويلاً والمكلفة. ومع ذلك، فإن هذا يحجب حقيقة أن النوع الصحيح من الضوابط الداخلية - تمكين المنظمة من الاستفادة من الفرص مع مواجهة التهديدات - يمكن في الواقع توفير الوقت والمال، وتعزيز خلق القيمة والحفاظ عليها. بالإضافة إلى ذلك، تخلق الرقابة الداخلية الفعالة أيضاً ميزة تنافسية، حيث يمكن للمنظمة ذات الضوابط الفعالة أن تتحمل مخاطر إضافية.

3.3 أهداف الرقابة الداخلية:

يمكن تلخيص أهداف الرقابة الداخلية في النقاط التالية:

- تنفيذ العمليات التشغيلية بشكل نظامي وأخلاقي واقتصادي وفعال ومؤثر؛
- استيفاء التزامات محاسبة المسؤوليات؛
- الإلتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها؛
- تفادي خسارة الأصول.

4.3 المبادئ الأساسية لتقييم وتحسين الرقابة الداخلية:

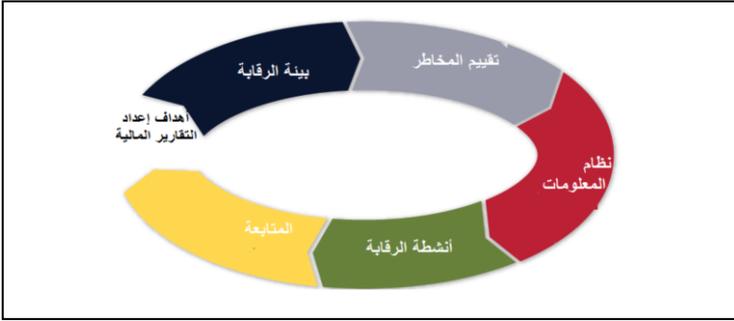
تمثل المبادئ الواردة أدناه ممارسة جيدة لتقييم وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية. فهي تسهل تقييم وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية الحالية من خلال تسليط الضوء على عدد من المجالات التي يفشل فيها التطبيق العملي لهذه المبادئ التوجيهية في كثير من المنظمات (IFAC 2012, pp 6-7).

يمكن تلخيص هذه المبادئ في النقاط التالية: دعم أهداف المنظمة، تحديد الأدوار والمسؤوليات، تعزيز الثقافة التحفيزية، ربط الأداء الفردي، ضمان الكفاءة الكافية، الإستجابة للخطر، التواصل بانتظام، المراقبة والتقييم، وأخيراً توفير الشفافية والمساءلة.

5.3. مكونات الرقابة الداخلية:

يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة عناصر وهي: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابة، نظام المعلومات والذي يتضمن عمليات النشاط ذات الصلة المتعلقة بإعداد التقارير المالية والاتصالات، والمتابعة (دليل إستخدام معايير التدقيق، 2011، ص56).

الشكل رقم 02: مكونات الرقابة الداخلية



المصدر: (دليل استخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على المنشآت الصغيرة و متوسطة الحجم، 2011، ص 56).

1.5.3. بيئة الرقابة Control Environment

تشمل بيئة الرقابة التصرفات والإلام بالأمر وتصرفات الإدارة والمسؤولون عن الحوكمة فيما يخص نظام الرقابة الداخلية وأهميته في المنشأة. كما تشمل أيضا وظائف الحوكمة والإدارة وضبط إيقاع المنظمة، وتقوي من مدى الوعي الرقابي للعاملين بها. إنها الأساس للرقابة الداخلية الفعالة، والتي توفر الإلتزام والهيكل التنظيمي.

تتكون بيئة الرقابة من سبعة عناصر والمعبر عنها بـ (ICHAMPBO) وهي كالتالي: إيصال وتنفيذ النزاهة والقيم الأخلاقية Integrity and Ethical Values، الإلتزام بالكفاءة Commitment to Competence، سياسات وممارسات الموارد البشرية Human Resource Policies and Practices، تفويض الصلاحيات والمسئوليات Assignment of Authority and Responsibility، فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي Management's Philosophy and Operating Style، مشاركة

المسؤولون عن الحوكمة Board of Director's or Audit Committee
Participation، الهيكل التنظيمي Organizational Structure.

2.5.3. تقييم المخاطر Risk Assesment

تشمل المخاطر التي قد تؤثر على قدرة المنشأة على مباشرة وتسجيل ومعالجة وتلخيص وإعداد التقارير المالية بما يتفق مع إثباتات الإدارة في البيانات المالية، حيث يجب على المدقق أن يحصل على فهم فيما إذا كانت المنشأة تملك عملية لما يلي:

- تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية؛
- تقدير أهمية المخاطر؛
- تقييم احتمال حدوثها؛
- اتخاذ القرارات لمعالجة هذه المخاطر.

3.5.3. الأنشطة الرقابية Control Activities

بشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية تدقيق على أنها سياسات وإجراءات تخص ما يلي (PIPS): مراجعات الأداء Performance Review، معالجة المعلومات Information Processing، الأنشطة الرقابية التي تعتمد على الوجود الفعلي Physical Controls، الفصل بين المهام الوظيفية Segregation of Duties.

4.5.3. الإعلام و الإتصال Information & Communication

ينكون نظام المعلومات المتعلق بأهداف التقارير المالية بما في ذلك النظام المحاسبي من الطرق المحاسبية والسجلات التي أنشئت لتسجيل ومعالجة، وتلخيص، والتقارير عن عمليات المنشأة، والأحداث والظروف ولضمان استمرارية مسئولية المحاسبة عن الأصول والخصوم وحقوق الملاك. وتؤثر جودة المعلومات التي يولدها النظام على قدرة الإدارة في اتخاذ قرارات ملائمة للرقابة على أنشطة المنشأة وإعداد تقارير مالية موثوق بها.

ويتضمن الاتصال توفير فهم للأدوار والمسئوليات الفردية المتعلقة بالرقابة الداخلية على التقارير المالية.

5.5.3. المراقبة والمتابعة والرقابة

هي عملية لتقييم فاعلية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت، وهي تشمل تقييم تصميم وعمل أنظمة الرقابة في الوقت المناسب، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة المعدلة حسب التغيرات في الظروف.

يمكن تلخيص المبادئ السبعة عشر المحتواة في الرقابة الداخلية وربطها بمكوناتها كما هو مبين في الجدول الموالي (COSO 2013, pp32-33):

الجدول رقم 01: المبادئ 17 للرقابة الداخلية

1. الإلتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية 2. ممارسة مسؤولية الرقابة 3. تحديد الهيكل، السلطة والمسؤولية 4. توضيح الإلتزام بالاختصاص 5. فرض المساءلة	بيئة الرقابة
6. تحديد الأهداف ذات الصلة 7. تحديد و تحليل المخاطر 8. تقييم خطر الاحتيال 9. تحديد و تحليل التغير المهم	تقييم الخطر
10. تحديد وتطوير أنشطة الرقابة 11. تحديد و وضع ضوابط عامة للتكنولوجيا 12. النشر من خلال السياسات و الإجراءات	أنشطة الرقابة
13. استخدام المعلومات ذات الصلة 14. الإتصال داخليا 15. الإتصال خارجيا	الإعلام والإتصال
16. إجراء التقييمات الجارية و/أو المنفصلة 17. تقييم وتوصيل أوجه القصور	مراقبة الأنشطة

Source: (Pocket Guide, COSO 2013).

4. حوكمة الشركات:

1.4. تعريف:

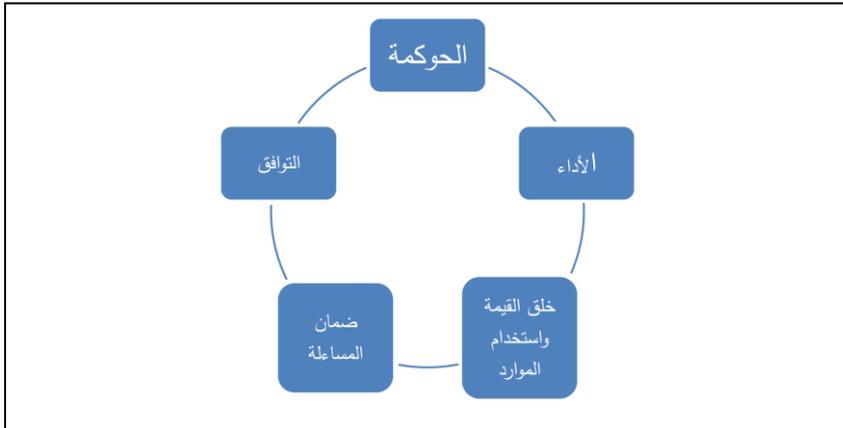
يعتبر مصطلح الحوكمة « Governance » أو حوكمة الشركات « Corporate Governance » من المصطلحات الحديثة، ويقصد به مجموعة إجراءات الرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح في المنشأة (الملاك، الدائنون... إلخ) « Stakeholders » للرقابة على ما تقوم به إدارة المنشأة (المسئولة أمامهم) من إجراءات رقابة وإدارة مخاطر. أي أنها رقابة على مستوى أعلى وعلى مستوى الإدارة.

كما تعرف الحوكمة على أنها "مجموعة من المسؤوليات والممارسات التي تضطلع بها وتمارسها الهيئة الإدارية بهدف (أ) توفير التوجه الإستراتيجي (ب) ضمان تحقيق تلك الأهداف (ج) التأكد من أن المخاطر قد أديرت بشكل مناسب (د) التحقق من أن موارد المنشأة قد استخدمت بشكل مناسب". ويعكس هذا التعريف جانبي الحوكمة وهما: الأداء والتوافق (IFAC, IGPG, 2009 p6).

2.4. إطار الحوكمة

كما تمت الإشارة إليه سابقاً، يتكون إطار الحوكمة من بعدين: بعد الأداء وبعد التوافق، اللذان يمثلان معاً خلق القيمة بالكامل واستخدام الموارد وإطار المساءلة للمؤسسة.

الشكل رقم 03: إطار الحوكمة



Source: (International Good Practice Guidance, February 2009).

يشمل الأداء سياسات وإجراءات تركز على الفرص والمخاطر، الإستراتيجية، إضافة القيمة، واستغلال الموارد، وترشيد عملية اتخاذ القرارات بالمنشأة. أما التوافق فهو الإلتزام بالقوانين والقواعد المنظمة، وإتباع أفضل ممارسات الحوكمة، والمساءلة، وتوفير الضمانات لذوي المصالح بشكل عام. ويمكن أن يشير المصطلح إلى عناصر داخلية حددها المسؤولون، أو المساهمون، أو النظام الأساس للمنشأة، وأيضاً العوامل الخارجية مثل مجموعات المستهلكين، العملاء، والمنظمين.

بشكل عام، يميل بُعد التوافق إلى اتخاذ وجهة نظر تاريخية، بينما يكون بعد الأداء أكثر تطوعية. ومع ذلك، من خلال اتخاذ نظرة استشرافية استباقية، يمكن للمنظمات أيضاً معالجة العديد من المخاطر المرتبطة بعدم التوافق والمساعدة في ضمان وجود تدابير فعالة في مكانها الصحيح.

3.4. مبادئ حوكمة الشركات:

تشتمل حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ (IFAC, IGPG, 2009,

p10) نوجزها في الآتي:

- تأكيد أساس الإطار الفعال لحوكمة الشركات؛
- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للمالكين؛
- معاملة المساهمين بإنصاف؛
- دور ذوى الشأن في حوكمة الشركات؛
- الإفصاح والشفافية؛
- مسئوليات مجلس الإدارة.

كما يمكن عرض السيناريوهات المحتملة التي يوجهها أصحاب المصالح بالشركات على شكل مصفوفة (سوليفان، 2009، ص4) في حالة وجود بيئة مؤسسية قوية أو ضعيفة على مستوى حوكمة الشركات ومستوى مبادئ وقيم الأعمال كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم 02: مصفوفة مبادئ وقيم حوكمة الشركات

الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات			
قوي	ضعيف		
التركيز على بناء مؤسسة تلتزم بالمبادئ والقيم	التركيز على التغلب على الفساد المؤسسي	ضعيف	الأطر الأخلاقية
التركيز على نشر أفضل الخبرات العلمية	التركيز على تحسين أطر حوكمة الشركات	قوي	

المصدر: (سوليفان 2009، ص4).

5. دراسة الحالة:

1.5. التعريف بالمؤسسة:

المؤسسة محل الدراسة هي من نوع EURL تم تأسيسها سنة 2013 برأس مال اجتماعي مقدر بمبلغ عشرين مليون دينار جزائري (20 000 000.00 دج) وتم رفعه إلى (40 000 000.00 دج) سنة 2015. يقع مقرها ببلدية أولاد عدي لقبالة ولاية المسيلة ويتمثل نشاطها في استيراد قطع غيار السيارات.

2.5. حدود الدراسة:

- الحدود الزمنية: شملت الدراسة السنوات 2015 - 2016 - 2017 - 2018.
- الحدود المكانية: المؤسسة EURL لاستيراد قطع غيار السيارات أولاد عدي لقبالة - المسيلة.

3.5. الوضعية الجبائية:

بناء على النوع النشاط الذي تمارسه الشركة والطابع القانوني لها، فإن هذه الشركة خاضعة للضرائب والرسوم التالية:

- الرسم على النشاط المهني (TAP) تبعا للمادة 217 من قانون الضرائب المباشرة.
- الرسم على القيمة المضافة (TVA) تبعا للمادة 2 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

- الضرائب على أرباح الشركات (IBS) تبعا للمادة 135 من قانون الضرائب المباشرة.
- الضريبة على الدخل الإجمالي/المرتبات (IRG/salaires) تبعا للمادتين 66 و75 من قانون الضرائب المباشرة.
- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG/RCM) تبعا للمادة 45 من قانون الضرائب المباشرة.
- حقوق الطابع (DT) تبعا للمادة 100 من قانون الطابع.
- الرسم على التكوين المهني المستمر والرسم الحرفي و (المادة 55 و56 من القانون 97-02).

4.5. الإجراءات:

- إشعار تدقيق مصحوبًا بميثاق المكلف بالضرائب الذي تم التحقق منه وتسليمه باليد للشخص المعني مع تحديد تاريخ التدخل بمنتصف سنة 2019.
- كما تم التكفل بالمستندات المحاسبية من قبل المصلحة بناء على طلب توطين أعمال المراجعة في مكاتب فرقة بجاية في منتصف 2019.

أولاً: المحاسبة:

أ. من حيث الشكل:

- اليومية المركزية: مدرجة وموقعة بالأحرف الأولى من قبل محكمة مقرة.
- دفتر الجرد: مدرج وموقع بالأحرف الأولى من قبل محكمة مقرة.
- دفتر الأجور: مدرج وموقع بالأحرف الأولى من قبل محكمة مقرة.

ب. من حيث المحتوى:

إن عملية فحص المستندات المحاسبية كشفت عما يلي:

- ✓ عدم التسجيل المحاسبي للمصاريف الحقيقية لنقل المشتريات: المتحتملة من طرف المؤسسة مقابل توجيه السلع المستوردة إلى مخازن الشركة الواقعة بأولاد عدي لقبالة.
- يجب الإشارة إلى أن هذه المصاريف تمثل عنصراً هاماً في تكلفة شراء البضائع المباعة والتي لا يمكن إهمالها لأنها تولد رقم الأعمال الذي يجب تقييمه.

يتم تحديد عدد الرحلات المتعلقة بالنقل عند الشراء على النحو التالي:

- يتم تحديد العدد الإجمالي للرحلات تبعا للكميات الإجمالية للحاويات « CONTENEURS » المستوردة.
- كل حاوية تتطلب رحلة خاصة
- تقدر التكاليف حسب عدد الرحلات اللازمة لنقل كميات البضائع المستوردة للطريق الجزائر العاصمة - أولاد عدي لقبالة التي تضرب بمتوسط سعر مقدر بمبلغ 25 000.00 دج لكل رحلة خلال السنوات من 2015 إلى 2018.

الجدول رقم 03: تفاصيل تقييم مصاريف الشراء.

2018	2017	2016	2015	البيان
27	36	30	29	عدد الحاويات المستوردة
27	36	30	29	عدد الرحلات الضرورية
25 000	25 000	25 000	25 000	متوسط سعر النقل
675 000	900 000	750 000	725 000	مصاريف النقل غير المسجلة

المصدر: (مديرية الضرائب لولاية المسيلة).

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن عدد الحاويات المستوردة بلغ 29 حاوية خلال سنة 2015 ثم ارتفع خلال السنتين المواليين إلى 30 و 36 حاوية على التوالي ثم انخفض إلى 27 حاوية سنة 2018. وبما أن متوسط سعر النقل ثابت فإن تكاليف النقل غير المسجلة كانت متناسبة مع عدد الحاويات.

✓ رفض فواتير المبيعات:

تم رفض بعض فواتير المبيعات بعد صدور تقرير فرقة التدخل المشتركة (Brigade Mixte) المكونة من (التجارة والمالية) التابعة لولاية المسيلة الذي لاحظ فيه عناصر هذه الأخيرة بعد التحقق، أن الشركة محل الدراسة تواصل إصدار فواتير بأسماء بعض العملاء الذين توقفوا عن نشاطهم وشرعوا في حذف سجلاتهم التجارية، مما يشكل انتهاكاً للقانون والتشريعات المعمول بها حالياً. حيث قدر المبلغ إلى غاية سنة 2018 بـ: 2 064 909,29 دج.

✓ معدل هامش الربح الإجمالي

معدل الهامش الإجمالي الذي تستخدمه المصلحة يتوافق مع الأحكام التنظيمية المعمول بها والتي تشير إلى تسمية معامل القيمة المضافة ومعدل هامش الربح الإجمالي المطبق على الأنشطة المختلفة.

تعتبر المبيعات المتعلقة بالفواتير المرفوضة مبيعات تجزئة وبالتالي يتم الاحتفاظ بهامش الإجمالي للتجزئة البالغ 40% وفقاً للوائح المعمول بها.

✓ الرسم على القيمة المضافة على المشتريات الواجبة الدفع

بعد التدقيق في البيانات والوثائق المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، أتضح أنه تم الخصم بالخطأ للرسم على القيمة المضافة على مشتريات السلع والخدمات وذلك وفقاً للمادتين 30 و 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال، وبالتالي فإن وضع الرسم على القيمة المضافة (TVA) على المشتريات أصبح كالتالي:

الجدول رقم 04: وضعية الرسم على القيمة المضافة خلال الفترة 2015-2018

السنة	2015	2016	2017	2018
مبلغ الرسم	95 789,34	231 195,91	201 110,79	159 714,48

المصدر: (مديرية الضرائب لولاية المسيلة).

✓ إعداد الحساب المالي الخاص بالشركة خلال السنوات 2015-2018: أظهر ما يلي:

الجدول رقم 05: الجدول المالي للشركة خلال الفترة 2015 - 2018

البيان	2015	2016	2017	2018
المقبوضات الإجمالية (1)	680 523 582,49	1 019 464 648,70	1 204 654 076,34	1 305 628 456,20
إجمالي التخفيضات (2)	300 041 620,60	435 091 298,49	515 490 405,60	697 533 309,31
المقبوضات الصافية TTC = (1) - (2)	380 481 961,89	584 373 350,21	689 163 670,74	608 095 146,89

المصدر: (مديرية الضرائب لولاية المسيلة).

نلاحظ من خلال الجدول المالي للشركة أن إجمالي المقبوضات كان في تزايد مستمر حيث قدر سنة 2015 بمبلغ 680 523 582,49 دج ليرتفع إلى مبلغ

2018 سنة 1 305 628 456,20 دج كما أن إجمالي التخفيضات تزايد خلال السنوات الأربعة حيث انتقل من مبلغ 300 041 620,60 دج سنة 2015 ليصل إلى مبلغ 608 095 146,89 دج سنة 2018. وبالتالي نلاحظ أن صافي المقبوضات لسنة 2018 قد بلغ 608 095 146,89 دج.

✓ **التسديد لحساب الشريك الوحيد:** صاحب المؤسسة مساهمات شخصية لدى CASNOS خلال السنوات 2015-2018. هذا التسديدات تعتبر كمداخيل موزعة، الخاضعة للاقتطاع من المنبع تبعا لأحكام المادة 46 من قانون الضرائب المباشرة. هذه التسديدات موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 06: التسديدات لحساب الشريك خلال الفترة 2015 - 2018

السنة	2015	2016	2017	2018
المبلغ	259 200,00	648 000,00	648 000,00	648 000,00

المصدر: (مديرية الضرائب لولاية المسيلة).

✓ **عدم التسجيل المحاسبي للقرامات الجمركية المسددة والظاهرة في وصولات إبراء** الذمة الجمركية الملحقة بمختلف ملفات الاستيراد كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم 07: القرامات الجمركية المسددة وغير المسجلة محاسبيا

السنة	2015	2016	2017
المبلغ	200 000,00	275 000,00	200 000,00

المصدر: (مديرية الضرائب لولاية المسيلة).

✓ **التسجيل ضمن الأعباء عوضا ضمن الإستثمارات فاتورة لفائف الألومنيوم مقدرة** بمبلغ 1 241 179,28 دج خارج الرسم مخصصة لتهيئة المباني.

✓ **التسجيل ضمن حسابات الأعباء للشركة بعض الأعباء غير القابلة للخصم تبعا** للمادة 169 من قانون الضرائب المباشرة كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم 08: الأعباء المسجلة وغير القابلة للخصم

السنة	2015	2016	2017	2018
المبلغ	76 846,25	153 508,52	73 905,00	29 200,00

المصدر: (مديرية الضرائب لولاية المسيلة).

يبين الجدول السابق المبالغ المالية المسجلة ضمن حسابات الأعباء خلال السنوات الأربعة والتي تعتبر غير قابلة للخصم وبالتالي يجب حذفها من إجمالي الأعباء.

✓ لم تقم المؤسسة محل الدراسة بتسديد مبلغ الرسم التكويني المهني المستمر (TFPC) والرسم الحرفي. في الواقع وتبعاً للمواد 55 و56 من القانون 97-02 الصادر بتاريخ 1997/12/31، فإن الهيئات الموظفة تكون خاضعة لرسم التكويني المهني المستمر والرسم على الحرف ما عدا المؤسسات والإدارات العمومية.

كتلة الأجور المصرح بها من طرف الشركة والخاضعة للضريبة كانت مقدرة خلال الأربعة سنوات كالتالي:

الجدول رقم 09: كتلة الأجور المصرح بها خلال الفترة 2015 - 2018

السنة	2015	2016	2017	2018
كتلة الأجور المصرح بها	1 248 782	1 589 740	1 621 388	1 664 020

المصدر: (مديرية الضرائب لولاية المسيلة).

مما سبق، تمت ملاحظة المخالفات المحاسبية التالية:

- عدم تسجيل المصاريف الحقيقية لنقل المشتريات المتحملة من طرف المؤسسة؛
- ملاحظة بعض الفروقات غير المبررة المتحصل عليها من الحساب المالي، خاصة فيما يتعلق بسنة 2016؛
- عدم تسجيل تسديد الغرامات الجمركية المذكورة أنفاً؛
- تسجيل فواتير بيع وهمية.

ثانياً: الخلاصة:

تعتبر المحاسبة المقدمة غير حاسمة وغير صادقة، وترفض وفقاً لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية. يتم استخدام طريقة إعادة التكوين المتناقضة لإعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة التي تم الاحتفاظ بها مسبقاً وفقاً للمادة 42 من نفس القانون.

جدول رقم (10): ملخص للحقوق والغرامات

المتراكم	2018	2017	2016	2015	البيان	
200 132	39 601	19 244	125 648	15 640	الحقوق	TAP
26 296	3 960	1 924	18 847	1 564	الغرامات	
1 495 949	258 509	383 926	624 788	228 726	الحقوق	TVA
373 987	64 627	95 982	156 197	57 182	الغرامات	
61 239	16 640	16 214	15 897	12 488	الحقوق	TFPC
6 124	1 664	1 621	1 590	1 249	الغرامات	
61 239	16 640	16 214	15 897	12 488	الحقوق	TAPP
6 124	1 664	1 621	1 590	1 249	الغرامات	
1 233 625	143 274	-	1 059 621	30 730	الحقوق	IBS
289 469	21 491	-	264 905	3 073	الغرامات	
656 618	158 367	97 200	366 385	34 666	الحقوق	IRG/RCM
164 154	39 592	24 300	91 596	8 667	الغرامات	
3 708 803	633 031	532 798	2 208 237	334 738	إجمالي الحقوق	
866 155	132 998	125 449	534 725	72 983	إجمالي الغرامات	
4 574 957	766 029	658 246	2 742 962	407 720	إجمالي الحقوق والغرامات	

المصدر: (مديرية الضرائب لولاية المسيلة).

6. الخاتمة:

تعتبر هذه الدراسة مساهمة في التفكير في أثر مستوى نظام الرقابة الداخلية على نوعية القوائم المالية وبالتالي منع المخالفات المحاسبية وذلك في إطار القوانين والتشريعات المعمول بها ومبادئ حوكمة الشركات.

من خلال الجزء النظري تم التوصل إلى أن المحاسبة تعتبر عنصرا أساسيا في الرقابة الداخلية وتنظيم المؤسسة. حيث يجب على النظام المحاسبي للشركة أن يكون منظما بكفاءة حتى يتمكن من إنتاج المعلومات المالية المطلوبة. كما يفترض التنظيم العام وجود أنظمة رقابة داخلية فعالة، أحد مكوناتها تنظيم الحسابات المالية ومسكها.

كما أن المحاسبة تتأثر بشكل مباشر بالرقابة الداخلية وتنظيم الشركة. ومن أجل أن تحقق المعلومات التي تنتجها المحاسبة الخصائص النوعية المنصوص عليها في الإطار المفاهيمي، يجب على الشركة وضع أنظمة رقابة داخلية فعالة. كما تقع مسؤولية تنظيم الحسابات ومسكها على عاتق الإدارة العامة للشركة. بالإضافة إلى مسؤولية وضع أنظمة الرقابة الداخلية المناسبة. بحيث لا ينبغي بناء أي نظام للرقابة الداخلية على الثقة. في حالة عدم الاستعانة بمصادر خارجية، يجب الإلتزام بفصل المهام وإتباع أفضل الممارسات الخاصة بالرقابة الداخلية. كما أن الرقابة الداخلية تعتبر جزء لا يتجزأ من نظام حوكمة المنظمة والقدرة على إدارة المخاطر.

أما فيما يتعلق بالجانب التطبيقي والمتمثل في دراسة حالة شركة استيراد قطع غيار السيارات تم التوصل إلى النتائج التالية:

- عدم الإمتثال الكامل للقوانين المعمول بها خاصة فيما يتعلق بتطبيق القوانين المحاسبية المعمول وكذا التشريعات الجبائية.
- إهمال تسجيل بعض العمليات في دفاتر الشركة والتي قد تمت فعلا.
- تسجيل بعض العمليات الوهمية مثل تحميل فواتير بيع على زبائن وهميين كانوا قد ألغوا سجلاتهم التجارية.
- تسجيل بعض العمليات في حسابات خاطئة عوضا عن حساباتها الحقيقية (تسجيل بعض مبالغ الإستثمارات ضمن الأعباء).
- رفض محاسبة الشركة من طرف إدارة الضرائب نظرا للمخالفات المحاسبية الجسيمة.

يستخلص مما سبق أنه يوجد ضعف في نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة محل الدراسة مع نقص الوعي بأهمية الإمتثال للقوانين والتشريعات المعمول وبالتالي نقص الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات. وعليه فإن الفرضيتين الأولى والثانية محقتان نظرا للعلاقة الطردية بين مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات. مع نفي الفرضية الثالثة بحيث اتضح عدم وجود مستوى وعي كاف لدى المؤسسة محل الدراسة بأهمية وجود نظام رقابة داخلية فعال. وعليه يتم تقديم الإقتراحات التالية:

- زيادة الاهتمام بأهمية الرقابة الداخلية بالمؤسسة وذلك عن طريق وضع نظام فعال يهتم بكل مكونات نظام الرقابة الداخلية.
- الإهتمام أكثر بالتشريعات المحاسبية والضريبية السارية المفعول ومواكبة كل التغييرات التي تطرأ.
- العمل على زرع القيم الأخلاقية والنزاهة ضمن المستخدمين والمسؤولين في الشركة.

6. قائمة المراجع:

2.6. المراجع باللغة العربية:

- المعيار الدولي للتدقيق ISA 400، تقدير المخاطر والرقابة الداخلية.
- دليل استخدام معايير التدقيق الدولية على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، (نوفمبر (تشرين الثاني) 2011)، المجلد الأول - المفاهيم الأساسية، الطبعة الثالثة، الإتحاد الدولي للمحاسبين.

2.6. المراجع باللغة الأجنبية:

- Thierry LAMBERT, (2019), Procédures Fiscales, Collection Domat, 4ème Edition, LGDJ, USA.
- IFAC, (2012), Final Pronouncement, June 2012, Evaluating and Improving Internal Control in Organizations, USA.
- IFAC, (2009), International Good Practice Guidance, Evaluating and Improving Governance in Organizations, USA.
- COSO, (2013), une opportunité pour optimiser votre contrôle interne dans un environnement en mutation, Ifaci, France.
- John D. Sullivan, (2009), The moral Compass of Companies : Business Ethics and Corporate Governance as Anti-Corruption Tools, Focus 7, International Finance Corporation, USA.