جامعة قاصدي مرباح ــ ورقلة ــ

معهد التكنولوجيا

قسم: المناجمنت

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس المهني

فرع:علوم التسيير/ علوم المالية والمحاسبية

تخصص:مالية ومحاسبة

بعنوان:

دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

دراسة حالة المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه الحضري لولايتي ميلة و وورقلة خلال الفترة من(2014-2016)

من إعداد الطالبة : مريـــــم مهـــــرة

نوقشت بتاريخ 2018/05/17 من طرف اللجنة:

د/ خمقاني بدر الزمان	أستاذ محاضر- أ - جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -	رئيسا
د/ خروبي يوسف	أستاذ محاضر- أ - جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -	مشرفا
د/ قريشي صالح	أستاذ مساعد - ب - جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -	مناقشا

الموسم الجامعي:2018/2017

الإهداء

اهدي هذا العمل المتواضع الى اغلى ما املك في هذه الحياة الى والديا العزيزين حفظهما الله.

الى كل اساتذتي الكرام وكل رفقاء والدراسة الى كل اصدقائي وأحبابي ، الى إخوتي ، الى صديقتي الغالية وحبيبة قلبي سعاد شويشة ، الى صديقتي صفاء ، أسماء ، إكرام سميه ليلى، فطيمة .....

الى كل من يذكره قلبي ولم تسعه سطوري

وفي الاخير ارجو من الله تعلى ان يجعل عملي هذا نافعا يستفيد منه جميع الطلبة

مريم.

الشكر والعرفان

لايسعني وانا في هذا المقام الا ان اتقدم بإخلص معاني الشكر والعرفان وبأصدق معاني التقدير والاحترام الى ابي الغالي الذي لم يبخل عليا بنصائحه وتوجيهاته كونه متخصص في مجال موضوع بحثي و إلى الاستاذ المشرف خروبي يوسف و كافة اساتذتي أخص بالذكر الاستاذ كسكس مسعود والى الاستاذ بن داود عبد الرزاق الذي لم يبخل عليا بالنصائح

كما لايفوتني ان اتقدم بالشكر الجزيل الى كل طاقم معهد العلوم والتقنيات التطبيقية .

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى ابراز دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة. وذلك بالاعتماد على المقابلة الشخصية وعرض لتقارير محافظ الحسابات للمؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ميلة وورقلة للفترة من (2014-2016)حيث توصلت الدراسة الى:

- ✓ محافظ الحسابات يقوم باكتشاف نقاط الضعف في المؤسسة ؛
- ✓ ان نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الاجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة ؛
- ✓ تعاون المراجع الخارجي والداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية يجعل منها اكثر كفاءة ومصداقية .
- ✓ على المؤسسة رعاية نظام الرقابة الداخلية وخلق مصلحة للمراجعة الداخلية في المؤسسة .

الكلمات المفتاحية: محافظ حسابات، نظام رقابة داخلية، تقرير نظام الرقابة الداخلية، تقارير خاصة.

Summary :

The Aim Of Our Study Is To Give A View About Conservative Accountant In Evaluating Internal Controlling System Of The Entreprise .

So, We Based On The Personal Meeting And Expose Of Conservative Accountant's Reports Of The Public Entreprise Of Urbain And Semi- Urbain Transport Of Mila And Ouargla Between The Period Of (2014 To 2016) So We Conclude That :

- ❖ The Conservative Accountant Looks For The Weeknessess In The Entreprise ;
- ❖ The Internal Controlling System Is A Group Of Procedures And Directives And Lows ;
- ❖ Collaboration Between Conservative Accountant And Internal In Evaluting The Internal Controlling System Which Leads It To A Good Competence And Thrunthfulness.
- ❖ The institution must take care of the internal control system and create an interest for internal audit in the institution

❖ **Key Words :** Conservative Accountant , The Internal Controlling, Report of the internal control system, special reports.

قائمة المحتويات	الصفحة
الاهداء	.I
الشكر	.II
الملخص	.III
قائمة المحتويات	.IV
قائمة الجداول	.V
قائمة الاشكال	.VI
قائمة الملاحق	.VII
المقدمة	أ ــ ب
الفصل الأول : مهنة محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية	
تمهيد	2
المبحث الاول:الاطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات	3
المطلب الأول: مفاهيم حول محافظ الحسابات	3
المطلب الثاني:تقارير محافظ الحسابات	7
المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية	14
المطلب الأول : مفهوم وأساليب نظام الرقابة الداخلية	14
المطلب الثاني: محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية	18
خلاصة الفصل	21
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
تمهيد	24
المبحث الأول طريقة وأدوات الدراسة	25
المطلب الأول : عموميات حول المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولايتي ميلة وورقلة	25
المطلب الثاني: مراحل عملية المراجعة الخارجية في المؤسسة	30
المبحث الثاني: ادوات جمع البيانات	35
المطلب الأول : تحليل و قياس المقابلة	35
المطلب الثاني:عرض نتائج الدراسة ومناقشتها	42

خلاصة الفصل	55
الخاتمة	57
المراجع	58
الملاحق	62

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(2-1)	بطاقة تقنية عن المؤسسة	25
(2-2)	كفاءة ومؤهلات محافظي الحسابات المتعاقدين مع المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولايتي ميلة وورقلة	35
(2-3)	اسئلة تقييمية حول نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه الحضري لولايتي ميلة وورقلة	38
(2-4)	ملاحظات وتوصيات محافظ الحسابات للمؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولايتي ميلة وورقلة خلال سنة 2014، 2015، 2016.	49

قائمة الاشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	التقرير النظيف النموذجي حسب المعيار الدولي رقم 700	11
(2-1)	نموذج عن التقرير المتحفظ (المقيد)	12
(3-1)	نموذج عن تقرير عدم إبداء الرأي (حجب الرأي)	12
(4-1)	نموذج لتقرير سلبي	13
(5-1)	يوضح علاقة نظام الرقابة الداخلية بعمليات المراجعة الخارجية	17
(6-1)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	27

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار/الرمز	الدلالة باللغة الاجنبية	الدلالة باللغة العربية
OECCA	Organisation des Experts Comptables et Comptables Certifiés	منظمة الخبراء الحاسبين والمحاسبين المعتمدين

المقدمة

توطئة:

عرف التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات الاقتصادية والذي من أبرزه انفصال الملكية عن الإدارة، كبر حجم المشاريع توسع نطاق المبادلات التجارية، اوجب الملاك والأطراف ذوي المصلحة توكيل طرف مستقل عن المؤسسة يراقب مدى التزام الإدارة بالسياسات والقوانين الموضوعة لها، وهذا من اجل حماية أصول وممتلكات المساهمين، من خلال تقديم تأكيدات معقولة حول خلو الكشوفات المالية من أي تحريفات جوهرية من شانها ان تضرب بمصالحهم .

يعود انهيار كبرى الشركات العالمية كشركة انرون للطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية إلى مجموعة من العوامل أهمها لجوء الإدارة إلى بعض الإجراءات والسياسات المحاسبية من اجل إحداث تحسين صوري (غير حقيقي) في ربحيتها أو في مركزها المالي وكذلك استخدام الحكم الشخصي عند إعداد التقارير المالية، الأمر الذي نتج عنه فقدان ثقة جميع الأطراف ذوي المصلحة في القوائم المالية المنشورة وما تتضمنه من معلومات.

هذا الأمر أدى إلى زيادة الاهتمام ورفع مستوى الإفصاح والشفافية، سواء أكان هذا بالنسبة إلى الأحداث المالية المؤثرة على عناصر القوائم المالية أم للإفصاح عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ,وذلك من خلال تقرير خاص تصدره إدارة الشركة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية ,حيث إنه من المتوقع أن يؤدي ذلك إلى محافظة الشركة على نظم رقابة داخلية ملائمة تساعد على الوقاية من إجراء التلاعب ,وبالتالي الحصول على قوائم مالية خالية من الاحتيال والتلاعب.

إشكالية الدراسة:

ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟

الإشكاليات الفرعية:

- ماحاجة المؤسسات الجزائرية إلى المراجعة الخارجية ؟
- ما أهمية محافظ الحسابات بالنسبة للمؤسسة الجزائرية ؟
- فيما تتمثل مراحل سير مهمة محافظ الحسابات في تقيم نظام الرقابة الداخلية؟

الفرضيات:

- للمراجعة الخارجية دور مهم جوهري في المؤسسة ؛
- محافظ الحسابات دور هام في المؤسسة وهو إثبات صحة ومصداقية القوائم المالية وذلك وفق المراحل القانونية من خلال التأكد من صحة السجلات و الجرد و حسابات النقديات.

اهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إبراز مدى مسؤولية وفعالية محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث إبداء رأيه الفني المستقل حول مصداقية وشفافية المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية
- إبراز أهمية محافظ الحسابات بالنسبة للمؤسسة الجزائرية؛
- مدى مساهمة محافظ الحسابات في تحسين تسيير المؤسسة الجزائرية.

مبررات اختيار الموضوع:

- أهمية موضوع المراجعة بصفة عامة والمراجعة الخارجية بصفة خاصة بالنسبة للمؤسسات؛
- الرغبة في دراسة مثل هذه المواضيع والحصول على اكبر قدر من المعارف والمعلومات ؛
- إبراز ومدى أهمية نظام الرقابة الداخلية في تسيير المؤسسات؛
- الرغبة في التعرف أكثر على عمل محافظ الحسابات؛
- تم اختياره للاستفادة منه مستقبلا خاصة في الحياة المهنية .

حدود الدراسة:

الإطار المكاني: تمت الدراسة على على مستوى مكتب محافظ الحسابات بولاية ورقلة و ميلة .

الإطار الزماني: تمت الدراسة خلال من 15 مارس إلى 30 أفريل 2018.

منهج الدراسة:

من اجل الحصول على الإجابة على الإشكالية وللوصول إلى فهم أدق استخدمنا المنهج الوصفي الذي يعد أكثر المناهج استخداما من خلال تناولنا لبعض التعاريف والمفاهيم بشكل تفصيلي وكذلك وصف لمهنة محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية وقمنا بدراسة ميدانية على مستوى مكتب محافظ الحسابات خلال الفترة الممتدة من 15 مارس الى غاية 20 أفريل 2018

هيكل الدراسة:

المقدمة

الفصل الأول يتناول هذا الفصل الجانب النظري لمهنة محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية وقد تطرقنا الى تعريف محافظ الحسابات، مهامه، مسؤولياته، تقاريره كما تطرقنا إلى مفهوم وأساليب نظام الرقابة الداخلية و خطوات تقييمها وقد قسمنا هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات

المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية

الفصل الثاني: يتناول هذا الفصل ويعالج الدراسة الميدانية التي قمنا بها على مستوى مكتب محافظ الحسابات كما تطرقنا إلى تقديم المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولايتي ميلة وورقلة، تقييم عملية المراجعة الخارجية إضافة إلى القيام بتحليل تقارير محافظ الحسابات لثلاثة سنوات وقد قسمنا هذا الفصل الى المباحث التالية:

المبحث الأول :طريقة وأدوات الدراسة

المبحث الثاني : أدوات جمع البيانات

الخاتمة

الفصل الأول : مهنة محافظ الحسابات

ونظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

تعتبر مراجعة الحسابات احدى الميادين الواسعة التي شهدت تطوراكبيرا وبشكل ملحوظ ومتواصل ادى بها الى ان تحتل مكانة كبيرة في ترشيد واتخاذ القرارات فلقد حظيت بمكانة كبيرة كونها تعتبر وسيلة لمراقبة اعمال المسيرين،حيث يلجا اليها اصحاب رؤوس الأموال ومختلف الهيئات التي تستخدم القوائم المالية وهذا من اجل ضمان ممتلكاتهم وحماية اصولهم.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات

سنتطرق خلال هذا المبحث الى مفهوم محافظ الحسابات، مهامه، مسؤولياته وكذلك عرض نماذج لتقاريره

المطلب الأول:مفاهيم حول محافظ الحسابات

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات

- **التعريف الاول** : "يعد محافظ حسابات ، في مفهوم هذا القانون ،كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" .[1]
- **التعريف الثاني**: عرف القانون التجاري محافظ الحسابات في مادته رقم (715 مكرر 4) من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 افريل1993كما يلي:" تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات ،تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني ،وتتمثل مهمتهم الدائمة ،باستثناء أي تدخل في التسيير ،في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ."[2]
- **التعريف الثالث**:"عبارة عن رقابة يمارسها مهنيين مؤهلين قانونيا للمصادقة على دقة وصدق البيانات والمستندات السنوية للمؤسسة ،الجرد،جدول حسابات النتائج،الميزانية ".[3]
- **التعريف الرابع** :"هو مدقق الحسابات المستقل المحايد الحاصل على إجازة لمزاولة مهنة التدقيق وتقديم الخدمات المحاسبية بمقتضى أحكام القانون والأنظمة الصادرة بمقتضاه."[4]

من خلال هذه التعاريف نستخلص بان محافظ الحسابات هو:الشخص المهني المؤهل علميا وعمليا لمراجعة حسابات المؤسسة حيث يتمتع باستقلالية تامة في التعبير عن رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون 01/10 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 42، الجزائر، المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010، المادة 22، ص7.

[2] القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، الامر رقم 75-59،2007 ، ص188.

[33] MOKHTAR BELAIBOUD, Guide **Pratique d'audit Financier Et Comptable**, E2, la maison des livres, Alger, 1982, p17

[4] احمد عبد الرحمان المخادمة وحاكم الرشيد، **أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق–دراسة ميدانية–**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، المجلد3، العدد 4،2007، ص486.

الفرع الثاني:مهام محافظ الحسابات

يمكن تقسيم مهام محافظ الحسابات إلى مهام دائمة ومهام خاصة :

المهام الدائمة : تتمثل فيما يلي[1]:

- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة؛

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو المشتركين؛

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكشفه واطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار المؤسسة.

❖ يمثل تقرير محافظ الحسابات أهم جزء في مهمته، حيث أن هدفه النهائي هو إعداد تقرير حول مصداقية و شرعية الحسابات السنوية للمؤسسة وقد ركزت المادة 25 من القانون 10ـ01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على ضرورة إعداد مايلي:

- تقرير المصادقة بالتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، اوعند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر،
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء ;
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة ;
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات ;
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين ;
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية;
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية ;
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال . [2]

[1] Ali matallah, Hassina charikh,**De certaines professions libérales - la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agree-**, 1ere édition, Houma éditions ,Alger ,2006,p8.

[2] سايج فايز، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات، **مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول:مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق**،جامعة سعد دحلب ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، البليدة، يومي 13- 14 ديسمبر2011، ص6.

المهام الخاصة: سميت بالمهام الخاصة أو المؤقتة لأنها مرتبطة بإحداث قد تحدث أو لإخلال وكالة محافظ الحسابات، وعليه التدخل في حالة حدوثها وإعداد تقرير خاص بشأنها، ونلخصها في الأتي:

- قرار الشركة بزيادة أو تخفيض رأس المال؛
- الإصدار عن طريق اللجوء العلني للادخار، خاصة فيما يخص تحديد سعر الاصدار؛
- إنشاء شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التصويت؛
- إصدار قيم متقولة؛
- إصدار سندات استحقاق قابلة للتحويل إلى آسهم؛
- عرض تعديل حساب الاستغلال وقائمة حساب النتائج والميزانية؛
- تحويل الشركة ؛
- مشروع الإدماج la fusion أو الانفصال la scission.[1]

الفرع االثالث: مسؤوليات وواجبات محافظ الحسابات

اولا: مسؤوليات محافظ الحسابات

يتحمل محافظ الحسابات اثناء ممارسة مهامه المسؤوليات التالية:

المسؤولية المدنية :

- بموجب المادة 59 من القانون 10ـ01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج " [2].
- تنشا هذه المسؤولية نتيجة العلاقة التعاقدية بين مراقب الحسابات وعميل المراجعة ، ويحكم هذه العلاقة القانون العام ومؤداها أن مراقب الحسابات مطالب بدفع تعويض عن إهماله في اكتشاف الأخطاء والاختلاسات، ومن ثم مساءلة المراجع الخارجي مدنيا إمام عميله إذا لم يبذل عناية الرجل العادي في أدائه لأعمال المراجعة [3] .

[1] عمر شريفي، **مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة سطيف01، العدد12، 2012،ص95 .

[2] لجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص10.

[3] عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة –المراجعة وحوكمة الشركات ومسؤوليات مراقب الحسابات في مواجهة الأزمة المالية العالمية–** ، الجزء الرابع، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2009، ص459.

المسؤولية الجزائية (الجنائية) :

- وفقا لأحكام المادة 62 من القانون 10-01 " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني ".[1]
- المسؤولية الجنائية مسؤولية شخصية – بخلاف المسؤولية المدنية- فكل من يقترف احد الأفعال التي يعاقب عليها القانون يتحمل هو شخصيا العقوبة حتى ولو كان من بين موظفي مكتب المراجعة أو احد معاوني المراجع[2].

المسؤولية الانضباطية

- وفقا لأحكام المادة 63 من القانون 10-01 " يتحمل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم ،عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم ".[3]
- إذا اخل المراجع، باعتباره كعضو، بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها. فقد يتلقى المعني بالأمر انذارا، لوما، فالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة .[4]

ثانيا : واجبات محافظ الحسابات

ان الطابع القانوني لمهمة محافظ الحسابات، يحتم توفر سلوك خاص في ممارسة المهنة، واهم العناصر المتعلقة بهذا السلوك هي:

- طبيعة مهمته تسمح له قانونا بالحصول على معلومات مهمة وسرية وبصفته محترف لايمكنه الفرار من قاعدة الحفاظ على السر المهني والثقة بينه وبين المؤسسة التي وكلته تفرضه بالالتزام بهذا الأخير ؛
- عدم تدخله في التسيير من اجل الحفاظ على استقلاليته وحيادية حكمه في إبداء رأيه بحرية أكثر وتقوية ودعم استقلالية تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية؛
- استمرارية المهنة وذلك من خلال عدم المحدودية في الوقت وتوزيعه بطريقة مثلى على الأشغال الواجب إنجازها؛
- مهمة محافظ الحسابات هي شخصية ولا يمكنه انتداب المهمة كليا إلى شخص أخر بل يجب عليه أن يدبر مهمته تحت مسؤوليته الشخصية؛
- عناية محافظ الحسابات بالمهمة ليست قائمة فقط على الحضور الدائم في المؤسسة أو الاهتمام بالملف موضوع المراقبة، بل ترتكز على الطريقة المتبعة في البحث عن عناصر الإثبات.[5]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص10.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية،مصر 2000، ص138.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص10.

[4] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص58.

[5] الأزهر عزه، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد5، 2012، ص37ص38 ص39.

المطلب الثاني:تقارير محافظ الحسابات

رغم ان تقرير المراجعة لايشغل اكثر من مجرد سطور قليلة وبسبب قصره هذا فقد ينظر اليه القراء من غير ذو المعرفة بالمراجعة على انه لايمثل اكثر من مجرد ناحية شكلية قانونية ضرورية، مما قد يفقد التقرير جوهره وأهميته البالغة ولا شك ان ذلك يعتبر مسالة تتناقض مع واقع الامر فتقرير محافظ الحسابات يتطلب عناية كبيرة، كما انه استكمال لعملية مراجعة مهنية دقيقة وطويلة.[1]

لقد ظلت شهادة certificate مستعملة للدلالة على تقرير المدقق إلى أن بدا التحول إلى لفظ تقرير (Report) كما هو شائع، أما سبب التحول هذا فيرجع إلى أن الشهادة تعتبر إعلانا كتابيا عن حقيقة واقعة. لذلك فان لفظ تقرير اقرب لوصف ما يعطيه محافظ الحسابات لأنه عاجز عن إعطاء شهادة أما كلمة رأي (opinion) فليست بديلا عن لفظ" تقرير" أو" شهادة"بل جزء منهما حيث أن التقرير أو الشهادة يحتويان بنودا أخرى علاوة على رأي محافظ الحسابات حول صحة البيانات وعدالة تصوير القوائم المالية .[2]

الفرع الأول: مفهوم تقارير محافظ الحسابات

- **التعريف الاول**:"خلاصة ما توصل إليه محافظ الحسابات ومن خلال مراجعته والتعرف على أنشطة الشركة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية ، ويعتبر التدقيق الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق "[3]
- **التعريف الثاني**: :"تقديم نتائج التحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الجهات المعينة، سواء كان داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأنه هو المنتج النهائي لعملية التدقيق".[4]
- **التعريف الثالث**:" وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوافرت له ضمانات تجعله اهلا لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه، ويتضمن تقريره بإيجاز اجمال ماقام به من عمل، ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات، ومدى دقة ماتحتويه من بيانات محاسبية ومدى عبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط والمركز المالي". [5]
- **التعريف الرابع**:"المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة. وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمحافظ الحسابات على القوائم المالية مجال المراجعة الخارجية.وبهذا المعنى، يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة

---

[1] حكيمة مناعي، ت**قارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة ماجيستيرمنشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص55.(تصرف)

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية والعملية–**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن 2007، ص90.

[3] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية** ، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر،عمان، الأردن 2006، ص161.

[4] زوهري جليلة، **اثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة جيلالي اليابس بسيدي بلعباس، العدد04، 2015، ص55.

[5] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الاولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر التوزيع، عمان، الاردن 2009، ص 253.

مكتوبة أرسلها محافظ الحسابات إلى مستخدمي القوائم المالية لأصحاب المصلحة بالمؤسسة، باعتبارهم مستقبل هذه الرسالة ".[1]

انطلاقا مما سبق،يمكن إدراج تعريف لتقرير محافظ الحسابات بأنه : عبارة عن وثيقة مكتوبة يصدرها شخص مهني قام ببذل العناية المهنية اللازمة حيث يبدي رأيه الفني المحايد حول مصداقية وسلامة القوائم المالية في المؤسسة لأصحاب المصلحة والجهات المعنية من اجل اتخاذ القرار المناسب.

الفرع الثاني: معايير إعداد التقرير

و تتمثل هذه المعايير فيما يلي[2]:

- ✓ يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا عن إبداء رأيه حول البيانات المالية عندما يفوض مساعديه بعمله أو عندما يستعين بأعمال قام بها محافظي حسابات أو خبراء آخرون ؛
- ✓ عندما يعطي محافظ الحسابات رأيا متحفظا أو عندما يمتنع عن إبداء الرأي يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي دعت إلى ذلك بشكل واضح ومفهوم؛
- ✓ على محافظ الحسابات أن يراعي عند إعداده وكتابته للتقرير كونه سيقرأ من قبل جهات وإطراف متعددة ذات خلفيات ومستويات ثقافية مختلفة قد لا تمت بصلة معينة للمهنة، مما يستوجب ذلك أن يكتب التقرير بلغة مفهومة وبعيدة عن المصطلحات المهنية المعقدة ؛
- ✓ يجب أن يوضح التقرير فيما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما بكل أبعادها المادية .[3]

الفرع الثالث: أنواع تقارير محافظ الحسابات

تختلف أنواع تقارير محافظ الحسابات باختلاف وجهة النضر فهناك كتاب في مجال المراجعة من يصنفها من حيث ماتحتويه من معلومات إلى تقارير قصيرة و مطولة، وهناك من يصنفها حسب أنواع الرأي إلى أربعة أنواع وهي، التقرير النظيف، التقرير المتحفظ، التقرير السلبي، تقرير الامتناع عن إبداء الرأي، وهناك من يصنفها من حيث درجة الإلزام في إعدادها إلى تقارير عامة وخاصة وهذا الأخير هو التقسيم الشائع في أدبيات المراجعة والشامل لكل أنواع التقارير ودراستنا في هذا المطلب سترتكز على هذا الصنفين.

---

[1] محمد سمير الصبان،عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية –المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية،مصر2002، ص381 .

[2] فراس خضير الزبيدي، العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين–دراسة ميدانية–، **مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية**، جامعة القادسية، المجلد3، العدد7، 2014، ص57.(بتصرف)

[3] مصباح محمد يوسف البر موسي محمد احمد، **مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الأداء المهني–دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية الخرطوم**–، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة النيلين بالمملكة العربية السعودية –الدمام–، المجلد1، الطبعة 17، 2014، ص166.

أولا: من حيث درجة الإلزام[1]

- **التقرير العام (السنوي)**: هو ذلك التقرير الذي يلتزم مراقب الحسابات بتقديمه إلى الجمعية العمومية التي تنعقد سنويا لاعتماد ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر فهو بمثابة المحصلة النهائية للعناية التي بذلها في فحص دفاتر الشركة ومراجعة حساباتها وتحقيق موجوداتها والتزاماتها.
- **التقرير الخاص** :هو ذلك التقرير الذي يلتزم مراقب الحسابات قانونا بتقديمها في مناسبات خاصة حددها المشرع، فمصدر التزامه هو القانون مباشرة فلا يحتاج إذن إلى تكليف خاص من قبل الشركة لإجرائها. وتسمى هذه التقارير بالتقارير الخاصة تمييزا لها عن التقرير العام لأنها لاتتعلق بكل جوانب نشاط الشركة وإنما تتعلق بأمور محددة نص عليها القانون.

ثانيا: من حيث ابداء الرأي

- **التقرير النظيف (غير متحفظ)**: يوضح رأي محافظ الحسابات الايجابي حول المعلومات المحاسبية كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المتعارف عليها، إذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته وإجراءاته، وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية وقد يمتنع محافظ الحسابات عن إصدار التقرير النظيف نظرا للاعتبارات التالية:

عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كليا أو جزئيا ؛

عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة لأخرى ؛

عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية ؛

غياب معايير المراجعة المتعارف عليها كعدم استقلالية محافظ الحسابات بالنسبة للمؤسسة أو عدم سلامة نظام الرقابة الداخلية بالشكل الذي يسمح لمحافظ الحسابات بأداء مهمته في حدود الوقت المناسب .[2]

- **التقرير المتحفظ**: وهو التقرير برأي معدل (رأي قابل للتعديل) والذي يسمى عموما رأي بتحفظ لأنه يتكون من فقرة تصريحية برأي مقدم لنا غير مؤمن في شكل ايجابي لجميع العناصر (الجداول المالية) ويوجد نوعين كبيرين للرأي بتحفظ وهذا حسب طبيعة المشكلة التي يتم مواجهتها سواء بوجود خلاف او مجموعة من الاختلافات ذات دلالة في الجداول المالية او امكانية الحصول على معلومات موثوقة كافية وذات مصداقية.[3]
- **تقرير الامتناع عن إبداء الرأي**: يقوم محافظ الحسابات بالامتناع عن إبداء الرأي في حالة عدم تمكنه في الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، لذلك لايستطيع إبداء رأي حول البيانات المالية .

وقد يمتنع محافظ الحسابات عن إبداء رأيه بسبب قيود كبيرة على مدى الفحص الذي يقوم به، أو في حالة عدم تأكده

[1] علي سيد قاسم، مراقب الحسابات- دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة مساهمة-، دار الفكر العربي للنشر، مصر، القاهرة، 1991، ص189ص208.

[2] عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة-، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة 20اوت1955،سكيكدة، 2007، ص37.(بتصرف)

[3] Wally j.smieliauskas, kathryn bewley, **audit – une approche internationale**, cheneliére education,canada,2013, p76.

من قيمة احد العناصر أو نتائج معينة تؤثر بشكل كبير على المركز المالي على نتائج الأعمال، ففي هذه الحالة يجد محافظ الحسابات انه من الصعب عليه تكوين رأيا عن القوائم المالية كوحدة واحدة.[1]

❖ **التقرير السلبي(المعاكس)**: يقوم محافظ الحسابات بالتعبير عن رأي معاكس عندما يحصل على أدلة المراجعة الكافية والملائمة، ويخلص إلى أن التحريفات، بشكل فردي أو مجتمعة، جوهرية ومنتشرة على مستوى القوائم المالية ككل.[2]

الفرع الرابع:مكونات تقرير محافظ الحسابات

- يجب ان يكون تقرير محافظ الحسابات كتابي ويتضمن[3]:

– عنوان يشير بوضوح ان التقرير لمدقق مستقل؛

– المرسل اليه.

- **فقرة تمهيدية تذكر**:

– تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية؛

– الكشوف المالية التي تمت مراجعتها؛

– ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تمت مراجعته وكذلك معلومات توضيحية اخرى ؛

– تاريخ الاقفال او الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تمت مراجعتها؛

– شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق، كذلك المراقبة الداخلية التي تعتبر ضرورية لإعداد كشوف مالية خالية من الاختلالات المعتبرة،سواء صدرت عن غش او نتجت عن أخطاء

– شرح لمسؤولية محافظ الحسابات المتعلقة بالتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية على اساس تدقيقه وان هذا الاخير قد تم وفق المعايير الجزائرية للتدقيق كما يجب ان يشير الى ان هذه المعايير تستوجب على المدقق احترام القواعد الأخلاقية

– تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول ان الكشوف المالية لاتتضمن اختلالات معتبرة .

- **تاريخ تقرير المدقق**:على المدقق تاريخ تقرير التدقيق بوضع تاريخ لايكون سابقا لتاريخ جمعه العناصر المقتعة الكافية والملائمة لتأسيس رأيه حول الكشوف المالية.

- **عنوان المدقق**:يجب ان يشير تقرير المدقق الى العنوان الذي يمارس فيه المدقق نشاطه.

[1] بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة– دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا سطيف–**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص47.(بتصرف)

[2] شحاتة السيد شحاتة، المراجعة الخارجية الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر2016، ص358.

[3] http://www.cn-onec.dz/index.php/8-actualites/68-decision-n-23-du-15-03-2017-de-monsieur-le-ministre-des-finances-portant-normes-algeriennes-d-audit-naa-520-570-610-620، 14/4/2018,14:00.

الفرع الخامس:نماذج لتقارير محافظ الحسابات

الشكل رقم (1-1): التقرير النظيف النموذجي حسب المعيار الدولي رقم 700

عنوان التقرير ←

الجهة التي يوجه إليها التقرير ←

الفقرة التمهيدية (الافتتاحية) ←

فقرة النطاق ←

فقرة الرأي ←

تقرير مراجع حسابات مستقل

يوجه إلى الجهة المناسبة تقارير حول البيانات المالية:

لقد قمنا بمراجعة البيانات المالية المرافقة لشركة... والتي تشمل الميزانية العمومية كما في 2006/12/31 وبيان الدخل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي للسنة المنتهية عندئذ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى

إن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتشمل هذه المسؤولية التصميم والتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية، سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ، واختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة وعمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف

إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي حول هذه البيانات المالية بناء على مراجعتنا، وقد قمنا بإجراء المراجعة حسب معايير المراجعة الدولية، وهذه المعايير تتطلب أن نمتثل لمتطلبات أخلاقيات المهنة،وان نخطط ونجري المراجعة للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

تتضمن المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشان المبالغ والافصاحات في البيانات المالية، وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المراجع، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ، وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطر فان على المراجع اعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشاة وعرضها العادل للبيانات المالية من اجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف، وليس لغرض إبداء الرأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للمنشاة. وتشمل المراجعة كذلك تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات التي أجرتها الإدارة، وكذلك تقييما للعرض الشامل للبيانات المالية.

إننا نعتقد أن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا الخاص بالمراجعة.

في رأينا أن البيانات المالية تعطي رأيا صحيحا وعادلا أو (تعرض بعدالة في جميع النواحي الجوهرية)

المركز المالي لشركة.....في 2006/12/31 وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

توقيع المراجع

تاريخ تقرير المراجع

عنوان المراجع

المصدر:حسين احمد دحدوح،حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة-الإطار النظري والإجراءات العملية-**، الجزء الأول،الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر،عمان،الأردن، ص116ص117.(بتصرف).

الشكل رقم (1-2) :نموذج عن التقرير المتحفظ (المقيد)

إلى السادة مساهمي شركة .....المحترمين

لقد فحصنا الميزانية العامة لشركتكم كما هي في 31/ديسمبر /2010 وبيان الأرباح والخسائر للسنة المنتهية بذلك التاريخ وقد حصلنا على المعلومات والإيضاحات التي كانت حسب علمنا واعتقادنا ضرورية لأغراض التدقيق الذي قمنا به وفقا لقواعد المراقبة المتعارف عليها.وقد شمل فحصنا إجراءات الامتحان اللازم للقيود والسجلات الحسابية كما شمل إجراءات المراقبة الأخرى التي وجدناها مناسبة.

قامت الشركة بتكوين احتياطي د.م فيها بنسبة 5 % من المدينين علما بان النسبة التي اتبعها المشروع في سنوات سابقة لم تقل عن 10% من المدينين .

وفيما عدا ذلك ففي رأينا أن الميزانية وبيان الأرباح والخسائر تتفقان مع الواقع ويتضمنان كل ما نص عليه القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيهما ،وان الشركة تمسك حسابات منتظمة، وان البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة فيما يتعلق بالحسابات متفقة مع ماهو وارد في دفاتر الشركة وانه في حدود المعلومات التي توافرت لدينا لم تقع خلال الفترة المالية مخالفات لأحكام القانون ونظام الشركة على وجه تؤثر ماديا في نشاط الشركة أو في موقفها المالي.

احمد وشركاهم

إجازة تدقيق رقم 12345

المصدر:سعود كايد، **تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار الأكاديمية، عمان، الأردن 2013، ص56.(بتصرف)

الشكل رقم (1-3) :نموذج عن تقرير عدم إبداء الرأي (حجب الرأي)

الفقرة التمهيدية ← لقد تم تعييني لمراجعة الميزانية العمومية المرفقة لشركة XXXXX كما تظهر في 2005/12/31 وقائمتي الدخل والتدفقات النقدية المتعلقتين بها للسنة المنتهية في ذلك التاريخ أن هذه القوائم المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة.

فقرة إيضاحية ← لم تقم الشركة بجرد المخزون في 2005/12/31.كذلك فانه لاتوجد أدلة تدعم تكلفة الآلات والمعدات المشتراة قبل السنة المالية المنتهية في 2005/12/31.هذا وان طبيعة سجلات الشركة لا تمكن من تطبيق إجراءات مراجعة أخرى على المخزون أو الآلات والمعدات

فقرة حجب الرأي ← ولما كانت الشركة لم تقم بجرد المخزون، وحيث أننا لم نتمكن من تطبيق إجراءات المراجعة الأخرى بخصوص تحديد قيمة المخزون السلعي وتكلفة اللألات و المعدات، فان نطاق عملنا لم يكن كافيا لإبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية ولهذا فإننا لانبدي الرأي حول عدالة القوائم المالية المرفقة

المصدر: حسين احمد دحدوح،حسين يوسف القاضي، المرجع السابق، الجزء الأول، 2009،ص135ص136.

الشكل رقم (1-4): نموذج لتقرير سلبي

لقد دققنا .....(الكلمات الباقية هي نفسها كما تم إيضاحه في الفقرة التمهيدية)

إن الإدارة مسؤولة عن .....(الكلمات الباقية هي نفسها كما تم إيضاحه في فقرة مسؤولية الإدارة)

إن مسؤوليتنا هي ....(الكلمات الباقية هي نفسها كما تم إيضاحه في فقرات مسؤولية المدقق)

الفقرات التي تناقش الخلاف)

في رأينا انه بسبب أثار المواضيع التي نوقشت في الفقرة(الفقرات) السابقة فان البيانات المالية لاتعطي رأيا صحيحا وعادلا ل (ولا تعرض بعدالة في جميع النواحي الجوهرية) المركز المالي لشركة ا ب ج كما في 12/20/ 2000 وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

المصدر: احمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، الطبعة الاولى، دار صفاء، عمان، الأردن، 2009، ص475ص476.

الفرع السادس:أهمية تقرير محافظ الحسابات

- تتمثل أهمية تقرير محافظ الحسابات في كونه الوسيلة التي يستطيع من خلالها التعبير عن رأيه حول عدالة القوائم المالية. كما يعد احد المراجع الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها في تحديد مسؤولياته ؛[1]
- إعداد التقرير وفقا لمعاييره يؤثر بالإيجاب على جودة عملية المراجعة ؛
- يمثل أهمية خاصة بالنسبة للمؤسسات المالية والأفراد المتعاملين في سوق الأوراق المالية فهم يقومون باتخاذ
- القرارات بناء على المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية للمؤسسة ؛
- التقرير النظيف لمحافظ الحسابات دليل على أن إدارة المؤسسة لم ترتكب تحريفا متعمدا في القوائم المالية؛
- تهتم به المنظمات المهنية لكي تضمن توصيل رأي محافظ الحسابات لأصحاب المصلحة في المؤسسة خاصة المساهمين.[2]

[1] حسام الدين خداش وآخرون، **اثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات–دراسة ميدانية:لاراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية في شركات القطاع المالي والمستثمرين المؤسسين والاكاديميين–**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ،المجلد7، العدد4، 2011، ص597.(بتصرف)

[2] عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الجزء الاول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر2009، ص163 ص166.(بتصرف)

المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة بمثابة خط الدفاع الاول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة، فهو نظام يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة. [1]

المطلب الاول: مفهوم وأساليب نظام الرقابة الداخلية

الفرع الاول:مفهوم نظام الرقابة الداخلية

- **التعريف الأول**: "فرع من إحدى حلقات الرقابة الداخلية وهي الرقابة المحاسبية ويهدف نظام الضبط الداخلي إلى ضبط وحماية أصول المنشاة من الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال ويقوم هذا النظام على فكرة ضبط ورقابة تنفيذ المهام بطريقة مستمرة وذاتية وذلك عن طريق تقسيم العمل داخل كل إدارة بحيث يقوم كل موظف بحلقة من حلقات دورة تنفيذ عملية معينة وبالتالي يكون عمل كل موظف مكمل لعمل الموظف الأخر وخاضع لمراجعته، وبذلك تتحقق الرقابة التلقائية على التنفيذ أثناء عملية إتمام دورته."[2]
- **التعريف الثاني**: عرفته منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية OECCA سنة 1977على انه:"مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من اجل تحقيق الهدف المتعلق، بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بالتنظيم، وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من اجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة.[3]
- **التعريف الثالث**: عرفته نشرة معايير المراجعة رقم (1) بأنه:"خطة تنظيمية وكافة الطرق والأساليب والإجراءات الطبقة داخل المؤسسة لحماية أصولها، وضمان دقة وصحة المعلومات المالية والمحاسبية، وذلك للرفع من مردودية العمليات وكذا تطبيق السياسات المحددة من الإدارة ."[4]
- **التعريف الرابع**:عرفه معيار المراجعة الدولية رقم 400 على أنه : "كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها ادارة المؤسسة لمساعدتها قدر الامكان في الوصول الى هدفها في ضمان ادارة منظمة وكفاءة في العمل والمتضمنة الالتزام بسياسات الادارة وحماية الاصول ومنع اكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب".[5]

---

[1] إبراهيم العدي رنا صقور، **مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح**، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد36، العدد3، 2014، ص395.(بتصرف)

[2] محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2000-2001، ص241.

[3] طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات – **الإطار النظري والممارسات التطبيقية**–، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص85.

[4] مقدم خالد، عبد الله مايو، **نظام الرقابة الداخلية**، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة محاسبة ومراجع والسنة الاولى ماستر دراسات محاسبية وجبائية معمقة، 2016، ص14.

[5] عبد الوهاب احمد عبد الله مسعود عياش، **دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الاداء المالي**، مجلة جامعة الناصر، جامعة الناصر، العدد الرابع، 2014، ص161.(بتصرف)

من خلال التعاريف السابقة يمكن إدراج، تعريف لنظام الرقابة الداخلية على أنه: مجموعة من الخطط، السياسات والإجراءات التي يتخذها مجلس ادارة المؤسسة من اجل ضمان تحقيق الاهداف بدرجة من الكفاءة والانتظام مع الحفاظ على اصول المؤسسة.

الفرع الثاني: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بضرورة أن يقوم محافظ الحسابات بدراسة منتظمة للنظام، وعلى الرغم من أن المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طريق طرح الأسئلة والحصول على أجوبة عليها أو عن طريق الملاحظة، إلا انه يفضل توفير تقرير مكتوب للتدقيق والفحص المنفذ والنتائج التي تم التوصل إليها، إن دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية ممكن أن يتم بعدة أساليب منها الدراسة الوصفية أو في شكل خرائط التدفق أو في شكل استقصاء (استبيان)، وسوف يتم عرض كل أسلوب من هذه الأساليب في التقييم بإيجاز:[1]

- **الاستبيان:** هو عبارة عن قائمة من الأسئلة والاستفسارات توجه إلى موظفي المؤسسة للإجابة عليها وردها لمحافظ الحسابات ويتأكد من الإجابات عن طريق الاختبارات العينية للحكم على قوة النظام.
- **مزايا الاستبيان:** سهولة التطبيق، مرونة الأسئلة، توفير الوقت.
- **عيوب الاستبيان:**

- عدم مراعاة ظروف كل مشروع لان النماذج مطبوعة بصيغة موحدة ؛
- لايتغلغل في التفاصيل الدقيقة ؛
- وجود الاستبيان يقود إلى الاتكالية بالاكتفاء به وعدم إجراء أية استفسارات .

- **لتحقق استبيان موضوعي يجب:**

- تصميم استبيان شامل لجميع نواحي نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ؛
- مراعاة أن تكون الإجابة على جميع الأسئلة بنعم أو لا ؛
- تقسيم الاستبيان إلى مجالات متخصصة مثل:النقديات، المبيعات، المشتريات،...؛
- إعطاء أهمية نسبية لمجالات الرقابة الداخلية وللأسئلة أي درجات. [2]

- **طريقة تحليل خرائط النظم:**هي عبارة عن عرض بياني لإجراءات تدقيق البيانات في نظام معين أو في دورة حياة محددة.[3]

[1] شعبان إبراهيم نسمان، **مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300(التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني – دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة–**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية–غزة، فلسطين، 2014، ص47.(بتصرف)

[2] زهير الحدرب، **علم تدقيق الحسابات**، الطبعة الاولى، دار البداية، عمان، الأردن 2010، ص140-142.

[3] عطا الله احمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، الطبعة الاولى، دار الراية، عمان،ا الأردن 2009، ص55.(بتصرف)

- **التقرير الوصفي**: طبقا لهذا الاسلوب يقوم المراجع او مساعده بتجهيز قائمة تحتوي على عناوين الانظمة الفرعية للرقابة الداخلية وتوجه بعض الاسئلة الى الموظفين المسؤولين عن اداء كل عملية توضح خط سير العملية والاجراءات التي تمر بها المستندات التي تعد من اجلها والدفاتر التي تسجل بها.

وقد يقوم المراجع او مساعده بتسجيل الاجابات او قد يترك لموظفي المؤسسة اداء هذه المهمة، بعد ذلك يقوم بترتيب الاجابات بحيث يظهر خط سير العملية من بدايتها الى نهايتها ويحدد ما اذا كان النظام يتضمن ثغرات او ينقصه بعض الضوابط الرقابية ويتميز هذا الاسلوب بالسهولة والبساطة حيث يمكن ترك الاسئلة للموظفين ليقوموبكتابة الشرح المطلوب ولكن يعاب عليه صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الاجراءات وبالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن ان يحدث سهو عن ذكر بعض العناصر الرقابية المهمة .[1]

الفرع الثالث:اهداف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة[2]

- تنفيذ عمليات المنظمة بأساليب اخلاقية واقتصادية وبكفاءة وفاعلية ;
- تحقيق التزامات المساءلة accountability؛
- الالتزام بالقوانين واللوائح ;
- حماية الموارد ضد الخسارة وسوء الاستخدام والتلف (الضياع) .

الفرع الرابع:خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم محافظ الحسابات بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال الخطوات التالية:[3]

- **الخطوة الاولى: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية**

يجب على محافظ الحسابات أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية عن طريق الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المؤسسة والرجوع إلى المستندات والوظائف للحصول على فهم كاف حول النظام، وهذا باستخدام العديد من الأساليب وقد يقرر عدم الاعتماد في تقييمه على بعض العناصر وذلك بسبب:

- التصميم الغير محكم مما يترتب عليه عدم الاطمئنان ودقة البيانات المحاسبية؛
- أن ذلك يتطلب مجهود اكبر عند القيام بالاختبارات والفحص مما يترتب عليه تجاوز الجهد للوفر المتحقق.

- **الخطوة الثانية :تحديد مخاطر الرقابة**

يقوم محافظ الحسابات بتحديد مخاطر الرقابة عن طريق مواطن الضعف والقوة ويجب تسجيلها وتوثيقها وضمها لأوراق التدقيق الجسر و سميت بهذا الاسم لأنها تربط نتائج تقييم النظام بالإجراءات اللاحقة للتدقيق .

[1] جمال الدين بوسعيود، محاولة دراسة واقع تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية– دراسة تحليلية لعينة من المراجعين الخارجيين الجزائريين–، مذكرة ماجيستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2014، ص106.

[2] امين السيد احمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة، الطبعة الاولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر2013، ص76.

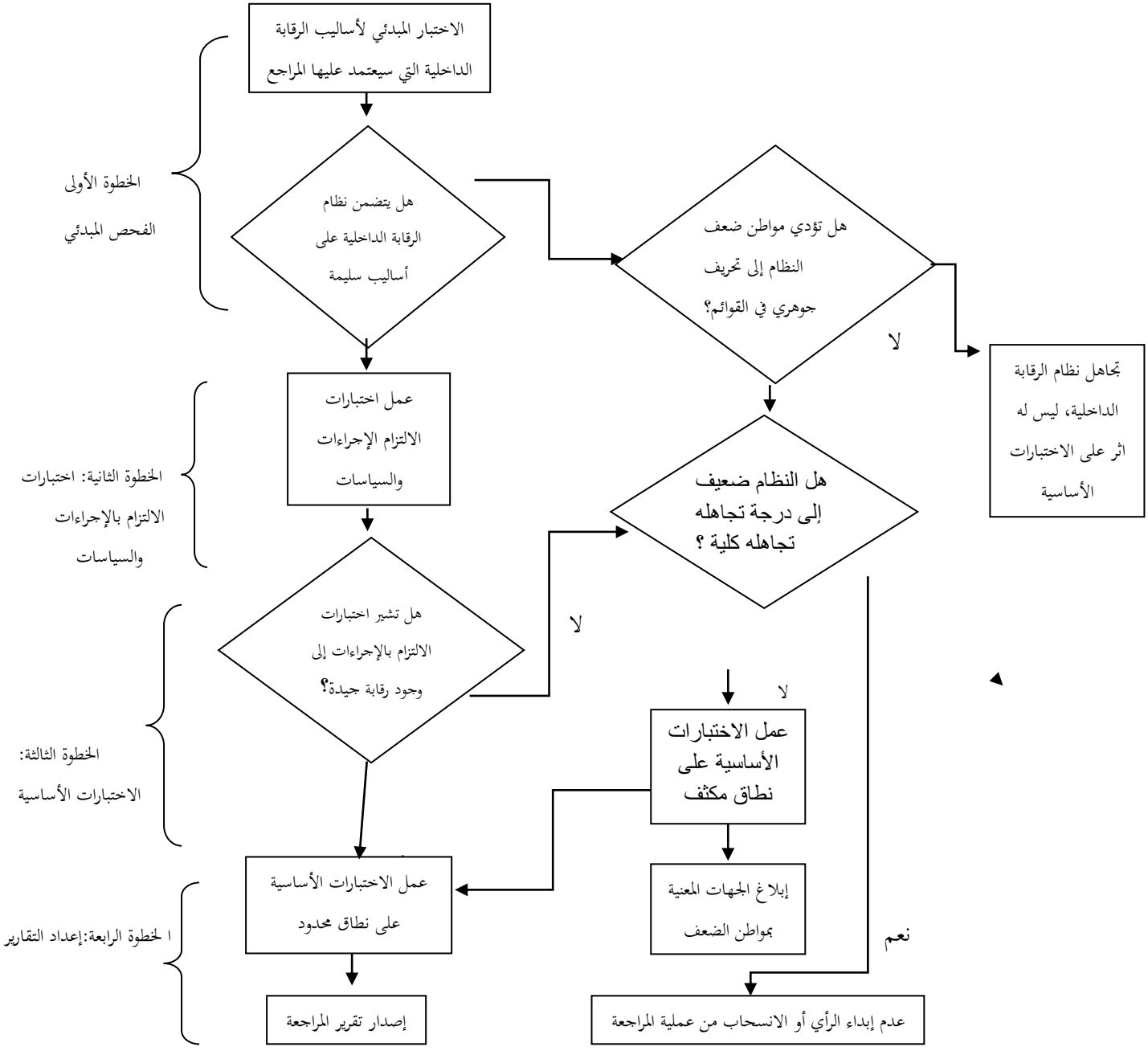
- **الخطوة الثالثة: اختبارات الالتزام**

تهدف هذه الخطوة للتحقق من أن أساليب وإجراءات الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها وان الموظفين ملتزمين بتطبيقها و يتم هذا من خلال قيام الإدارة بتدريبهم وإعطاء لكل واحد منهم مهامه المخصصة لكي يعلم بمسؤولياته و بماهو مطلوب منه.[1]

وسوف نوضح هذه الخطوات في الشكل التالي:

[1] غسان فلاح المطارنة، **المدخل إلى تدقيق الحسابات المعاصر**، الطبعة الاولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الاردن2013، ص213 ص214 ص215. (بتصرف)

الشكل رقم (1-5): يوضح علاقة نظام الرقابة الداخلية بعمليات المراجعة الخارجية



المصدر: وليم توماس، امرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب : احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، 1989، ص328 .

المطلب الثاني: محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية

تتلخص علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية في العناصر الرئيسية التالية:[1]

اولا:الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية

يقوم من خلاله محافظ الحسابات بجمع المعلومات الكافية عن البيئة التي يعمل فيها النظام من ناحية ومعرفة تدفق العمليات المالية من خلال عناصر النظام المحاسبي في المؤسسة من ناحية أخرى حيث أن هذا الأخير يساعده على معرفة :

- التعرف على طبيعة الدورة المستندية لعمليات المؤسسة والمستندات المستخدمة فيها وطبيعة وظيفة كل مستند على أساس أن هذه الدورة تمثل العنصر الهام من عناصر المدخلات في النظام المحاسبي للمؤسسة ؛
- التعرف على مرحلة تشغيل البيانات الواردة في هذه المستندات وطريقة معالجتها وتحليلها (يدويا أو الكترونيا)؛
- التعرف على مرحلة المخرجات للنظام المحاسبي المتمثلة في مجموعة القوائم والتقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي ومحتويات كل منها والغرض من إعدادها وطبيعة مستخدميها .
- معرفة طبيعة نظام الرقابة الداخلية والبيئة الرقابية التي يعمل فيها محافظ الحسابات يساعده على:
- التعرف على الهيكل الإداري للمؤسسة وما يحتويه من مستويات إدارية متعددة والمسؤولية فيها وطريقة توزيع خطوط الاتصال فيها أفقيا وعموديا ؛
- التعرف على طرق الإشراف والإدارة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة ؛
- التعرف على وظائف وخدمات المراجعة الداخلية في المؤسسة وطبيعة عملها ودورها في تحقيق الرقابة ؛
- التعرف على أنواع المعاملات التي تقوم بها المؤسسة وكيفية التصريح بها وتنفيذها وتسجيلها ومعالجة بياناتها .

ثانيا: نتيجة الفحص المبدئي

يخلص محافظ الحسابات بعد فحصه المبدئي لنظام الرقابة الداخلية إلى:

أ) الاستنتاج الاول: عدم الاعتماد على نظم الرقابة

- لاجدوى من دراسة وتقييم النظام القائم بشكل تفصيلي وانه لايصلح بصفة عامة في مجال تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة ؛
- أن أي دراسة إضافية للنظام متضمنة اختبار الالتزام في تطبيقه سوف تكلف نفقات تفوق بكثير المنافع المتوقعة من هذه الدراسة ;

[1] محمد السيد سرايا، اصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الطبعة الاولى، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر2007، ص87 ص88ص89

- وبناء على هاتين النتيجتين يتوقف محافظ الحسابات عن إجراء أي تقييم جديد لنظام الرقابة الداخلية وعليه يقوم بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية بدون الاعتماد كلية على إجراءات الرقابة الداخلية التي تعتمدها المؤسسة ومن ثم يعرض الأسباب الرئيسية لعدم قيامه بدراسة تفصيلية لنظام الرقابة الداخلية.

ب) الاستنتاج الثاني: الاعتماد على نظام الرقابة

يصل محافظ الحسابات إلى هذا الاستنتاج عندما يرى بان نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة يمكن الاعتماد عليه فيستمر في فحص وتقييم النظام لتحديد مدى كفاية أساليب وإجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية ويتضمن هذا الفحص مايلي:

- الاستفسار من موظفي المؤسسة والعاملين فيها ؛
- فحص المستندات الدالة على حدوث عمليات معينة ؛
- مراقبة بعض العمليات عن قرب وحركة تداول الأصول المختلفة.

ثالثا: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

يقوم محافظ الحسابات بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على ضوء تقييمه المبدئي لهذا الأخير ونتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية وبناءا على تقييمه النهائي يستطيع أن يحكم على عنصرين من عناصر المراجعة وهما:

- تحديد مقدار الأدلة المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازم الحصول عليها ويكون هذا المقدار ذو أهمية رئيسية لعملية المراجعة؛
- ينبغي على محافظ الحسابات عند اكتشاف مواطن ضعف معينة للنظام وذات أهمية أن يقوم بإبلاغ إدارة المؤسسة بذلك كتابة من خلال تقرير يضمنه بعض التوصيات اللازمة والملائمة للقضاء على مواطن الضعف هذه عند التنفيذ ؛

رابعا: المخاطر المحيطة بعملية المراجعة

يهدف محافظ الحسابات من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية إعداد خطة ملائمة لجمع أدلة المراجعة لتحقيق بعض الاطمئنان نحو نوعين من المخاطر وهما:

- مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية؛
- مخاطر احتمال عدم كفاية اختبارات المراجعة لاكتشاف تلك الأخطاء؛

كما انه يحاول التوصل إلى عدم وجود أخطاء أو مخالفات في السجلات المحاسبية من خلال:

- تقليل الأخطاء إلى حدها الأدنى إذا ما كانت مقومات وعناصر النظام سليمة وقادرة على توفير بيانات محاسبية يمكن الاعتماد عليه؛

- يتوقف اكتشاف المخاطر والأخطاء على درجة العناية المهنية الكافية التي يتبعها محافظ الحسابات في مجال تنفيذ إجراءات الفحص لذلك يجب أن يعدل من طبيعة وتوقيت نطاق اختبارات العمليات المحاسبية وأرصدة القوائم المالية لتعويض مواطن الضعف التي اكتشفها عند فحصه للنظام.

خامسا: القيود

- قد تحدث الأخطاء نتيجة عدم فهم بعض العاملين في المؤسسة التعليمات والإجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية وكذلك نتيجة عدم قيامهم بوظائفهم ومهامهم بعناية وجهد كافي وقد يرجع ذلك إلى المرض أو التعب الجسماني؛
- قدتحدث الأخطاء نتيجة تواطؤ بين شخصين أو أكثر بغرض التلاعب في السجلات و الدفاتر المحاسبية ؛
- قد تقوم الإدارة بالتحايل على نظام الرقابة الداخلية بارتكاب الأخطاء والمخالفات تكون في مقدرتها إخفاءها بحيث يمكن معرفة أمرها بعد ذلك.[1]

[1] محمد السيد سرايا، امرجع سبق ذكره، ص90ص91ص92ص93.

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل استنتجنا ان محافظ الحسابات من اجل وصوله الى الرأي الموضوعي في القوائم المالية يقوم بالكثير من الاعمال والإجراءات مثل التخطيط لعملية المراجعة واختبار نظام الرقابة الداخلية فكل هذه الاجراءات تساعده في الوصول الى المستوى المطلوب في عملية المراجعة فالمصادقة على المعلومات من طرف محافظ الحسابات يمثل اكبر ضمان لمستخدمي المعلومات المالية لانه يتمتع بالاستقلالية والحياد في ابداء رأيه عن القوائم المالية وهذا مايعزز جودة عملية المراجعة والثقة بمهنة محافظ الحسابات عموما.

.

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد ماتطرقنا في الفصل الاول الى المفاهيم النظرية المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية سنحاول في هذا الفصل اسقاط الدراسة النظرية على ارض الواقع ولقد قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مكتب محافظ الحسابات "دراسة حالة المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولايتي ميلة وورقلة من خلالها سنتمكن من معرفة مدى مساهمة وأهمية محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة فسنقوم في هذا الفصل باستخدام اداتين هما المقابلة وتحليل تقارير ثلاث سنوات وقد قسمنا هذا الفصل الى المباحث التالية:

المبحث الأول : طريقة وأدوات الدراسة

المبحث الثاني :ادوات جمع البيانات

المبحث الأول: طريقة وادوات الدراسة

سنتطرق خلال هذا المبحث في التعرف على المؤسسة محل الدراسة بالإضافة الى التعرف على كافة مراحل عملية المراجعة الخارجية في المؤسسة.

المطلب الأول: عموميات حول المؤسسة العموميات للنقل الحضري والشبه حضري لولايتي ميلة وورقلة

الفرع الاول: تقديم المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري لولايتي ميلة ووقلة.

اولا: لمحة عن المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري لولايتي ميلة ووقلة.

جدول رقم (2-1): يمثل بطاقة تقنية عن المؤسسة

	المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري لولاية ورقلة	**المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري لولاية ميلة**
التسمية	المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري	
النشأة	طبقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 10-91 المؤرخ في 28 ربيع الاول عام 1431 الموافق ل14مارس 2010	
الطبيعة القانونية	مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتخضع للقواعد الادارية في علاقاتها مع الدولة وتعد تاجرة في علاقاتها مع الغير	
رمز المؤسسة	**ETUSO** (Etablissement Public De Transport Urbain Et Suburbain De OUARGLA)	**ETUSM** (Etablissement Public De Transport Urbain Et Suburbain De Mila)
راس المال الاجمالي	251 960 985.00 دج	136 967 000.00 دج
عدد العمال	119عامل سنة 2016	115 عامل سنة 2016
المقر الاجتماعي	منطقة صناعية طريق غرداية ورقلة	حي بوالطوط العمارة الادارية الطابق الرابع – ولاية ميلة–

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق داخلية لمكتب محافظي الحسابات المتعاقدين مع المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولايتي ميلة وورقلة.

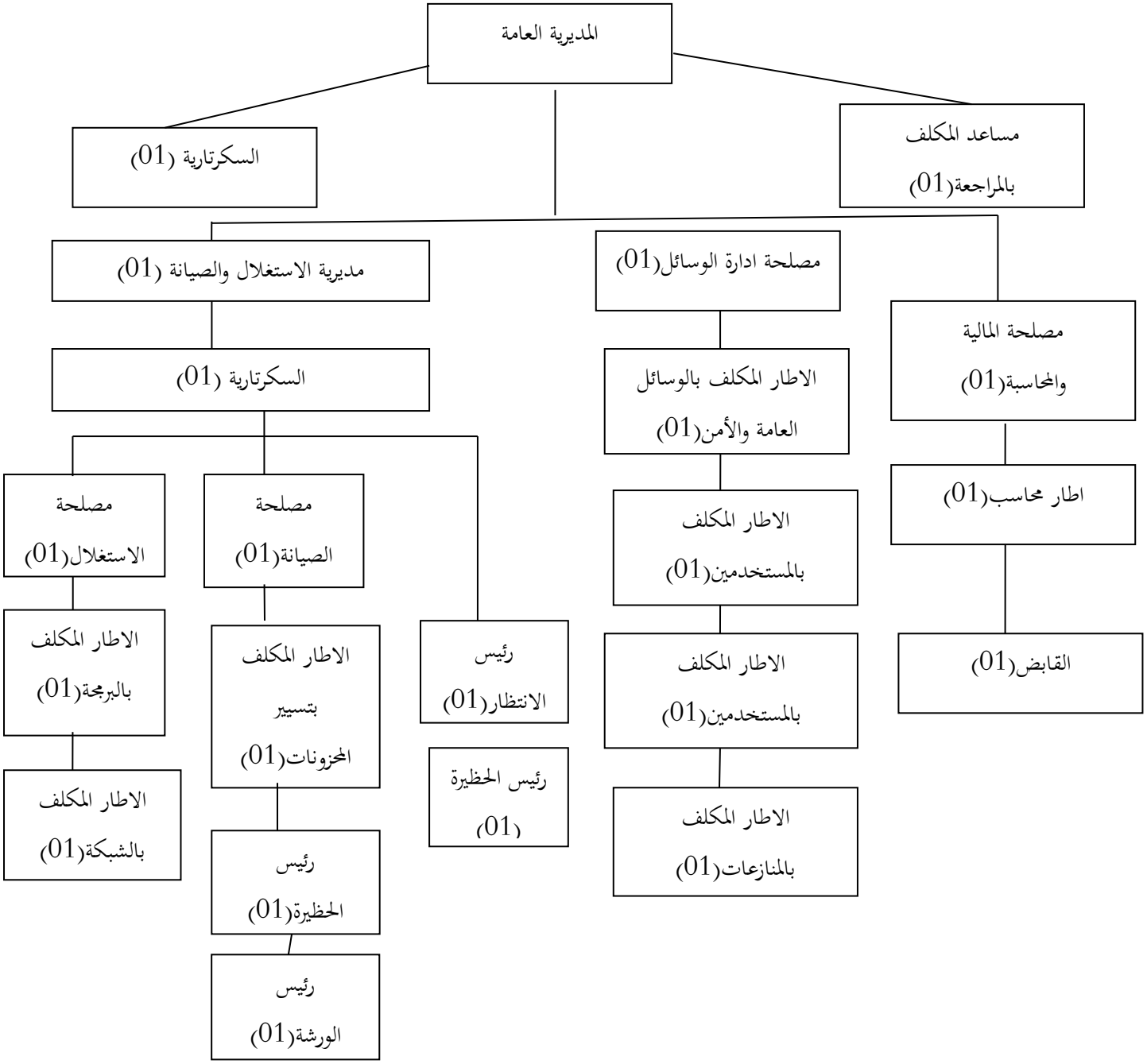
ثانيا : مهام وأهداف المؤسسة

- ✓ تتمثل مهام وأهداف المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه الحضري في[1]:
- ✓ اقتناء العتاد المتحرك او الثابت اللازم لاستغلال شبكتها وتسييره وصيانته؛
- ✓ تطوير منشات وتجهيزات الاستغلال والصيانة الازمة للقيام بنشاطاتها؛
- ✓ المشاركة في دراسة و/او ترقية كل وسيلة او طريقة نقل جماعي وادمجها في تحقيق المهام المسندة اليها ؛
- ✓ ضمان تكوين مستخدميها وتحسين مستواهم وتجديد معارفهم ؛
- ✓ تسيير محطاتها الحضرية ومنشاتها الاساسية الخاصة بها او المرتبطة بالشبكة المستغلة.

- يتمثل الهدف الاساسي للمؤسسة في ضمان النقل العمومي للمسافرين بكل الوسائل الملائمة على امتداد النسيج الحضري وشبه الحضري وذلك طبقا للتنظيم العام للنقل الذي تحدده السلطات العمومية

[11] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون 10-91 يحدد القانون الاساسي النموذجي للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري**، العدد18، الجزائر، المؤرخ في 28ربيع الاول عام 1431 الموافق ل14 مارس 2010، المادة (5، 6)، ص5.

الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر:من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

قراءة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

1. **المديرية العامة:** والمتمثلة في شخص المدير العام الذي يمثل الهيئة المسؤولة عن كل القرارات الداخلية والخارجية المتعلقة بالمديرية ويتمتع بكل الصلاحيات الادارية في التسيير، يتكفل بتسيير المؤسسة.

2. **مساعد المكلف بالمراجعة:** هو شخص يساعد المدير العام في مهامه كما يسهر على احترام شروط العمل المتفق عليها ومراجعة حسابات المؤسسة، فهو يلعب دور المدقق الداخلي للمؤسسة.

3. **السكرتارية:** تقوم بالتنسيق وتحديد الاوقات فهي تلعب دور الوسيط بين المدير و باقي المصالح في المديرية وتتمثل مهامها في استقبال المكالمات الهاتفية وتسجيلها، تسجيل الوارد والصادر من الرسائل وكذلك تسجيلها، تنظيم وحفظ الوثائق بشكل يسهل عملية العثور والاطلاع عليها.

4. **مصلحة المالية والمحاسبة:** تقوم هذه المصلحة بمسك المحاسبة العامة وإصدار الميزانية المحاسبية فيما يخص الحسابات وإلحاقها في ختام كل سنة مالية، كما تقوم بتسيير السيولة المالية للمديرية وذلك في ميدان الايرادات والنفقات وتقوم بالسهر على محتوى الصندوق وجعله يساير احتياجات المؤسسة وانجاز اهدافها .

أ. **الاطار المحاسب:** ويشغل هذا المنصب اطار مساعد لرئيس مصلحة المالية والمحاسبة ويقوم بإصدار الجداول والوثائق المحاسبية حسب الوتيرة المسطرة والمخطط لها في اجالها المحددة، مسك الدفاتر المحاسبية ودفتر الاستاذ، مسك اليوميات ودفتر الجرد.

ب. **القابض:** وهو شخص يتواجد على مستوى المديرية ويقوم بقبض التحصيلات المالية من القباض المتواجدين على مستوى الحافلات وعددهم 25 قابض مع العلم ان عدد الحافلات التي تشغل الخطوط هي 19 حافلة. كما انه يقوم بالتحقيق ومتابعة الاموال المنجزة، تحصيل وصرف الاموال عن طريق الشيكات .

5. **مصلحة ادراة الوسائل:** ويشغلها مسؤول العتاد.

ا. **الاطار المكلف بالامن** : العدد 1 يضاف له عدد المكلفين بالامن وعددهم 4 يسهر ويحرص على الامن الصناعي للمؤسسة وذلك بفضل اعوان الامن المتكونين خصيصا لهذا الغرض

ب. الاطار المكلف بالمستخدمين: ويقومان بالحرص على الجانب الاجتماعي للعمال ابتداءا من يوم توظيفهم الى نهاية التوظيف، تودع طلبات التوظيف وفي حالة احتياج المؤسسة لعمال جدد تستدعي المصلحة المرشحين ذوي الشروط المطلوبة في الوظيفة ويطلب منهم الملف الكامل حتى يتم توظيفهم ، وكذلك يقومان بتحضير المرتبات وأجور العمال كل شهر، تسيير العطل السنوية والاستثنائية للعمال، تسيير ملفات الاشتراك وتسجيلها في صندوق الضمان الاجتماعي الخاص بالعمال .

ت. **الاطار المكلف بالمنازعات** : ويمثل الهيئة القانونية ويقوم بتمثيل المؤسسة في حالات المنازعات القانونية مثلا حالات حوادث المرور وكذلك هو مكلف بكل المنازعات التي تنشا بين العمال.

مديرية الاستغلال والصيانة: تقوم هذه المصلحة بالتخطيط لعملية النقل وتوجيه الحافلات على مستوى النسيج العمراني ويكون مع هذه المديرية سكرتيرة المصلحة

أ. **مصلحة الصيانة:** يديرها رئيس مصلحة وهي مصلحة مرافقة لمصلحة الاستغلال و تقوم بمتابعة وتفقد الحافلات وصيانتها من خلال مجموعة من العمال .

- **الاطار المكلف بتسيير المخزونات:** ويتمثل في امين المخزن وهو المسؤول عن المؤونات والمواد واللوازم التي في مخازن المؤسسة كقطاع الغيار وغيرها.
- **رئيس الحضيرة:** بالإضافة الى عمال مصلحة الاستغلال والصيانة يوجد رئيس الحضيرة الذي يعد عمله مهما جدا فهو يعتبر المسؤول الاول عن العتاد (الحافلات) كما انه يقوم بمتابعة دخول الحافلات في نهاية العمل، يشرف على عملية خروج الحافلات في الساعات المبكرة من اليوم، يقوم بمتابعة عامة للحافلة عن طريق ورقة الملاحظات التي يعدها السائق، متابعة عمليات التزويد بالوقود ويقوم بجمع المعلومات التي توجد بلوحة التحكم داخل الحافلة من عداد الكيلوميترات وعداد الوقود، في حالة عطب او عطل في الحافلة يقوم بتغيير الحافلة بأخرى احتياطية ويأتي بالحافلة المتوقفة الى ورشة الصيانة.
- **رئيس الورشة:** يقوم بصيانة وتصليح الحافلات

ب. **رئيس مصلحة الاستغلال:** هذا يشرف على عملية استغلال الخطوط .

- **الاطار المكلف بالبرمجة:**يقوم ببرمجة الخطوط على مستوى النسيج العمراني وكذلك بعض الرحلات ان تطلب الامر
- **الاطار المكلف بالشبكة:** وهو المسؤول عن كافة نظم المعلومات وأجهزة الاتصال السلكية واللاسلكية التي تخص المؤسسة كالانترنت مثلا.

- **السائقين والقابضين:** وعددهم 60 اي 30 سائق و 30 قابض، موزعين بشكل منظم ووفق جدولة تعدها المصلحة تنظم عمل كل واحد منهم اذ في الحافلة الواحدة يوجد سائق وقابض وفي نهاية الفترة الصباحية لعمل الحافلة يتم استبدال السائق والقابض بسائق وقابض اخر حسب برنامج خاص تعده المصلحة لتسيير عمل القابضين والسائقين.
- **المنظمين:** مهمتهم التنظيم والتنسيق بين عمل الحافلات في الخطوط.
- **المراقبين:** وعددهم 10 يقومون بمراقبة توزيع التذاكر وعمل القابضين على مستوى الخط ، مراقبة احترام السائقين لتوقيت المؤسسة، وكذلك محصلين اي انهم يقومون بجمع حصيلة التذاكر اليومية.

المطلب الثاني: مراحل عملية المراجعة الخارجية في المؤسسة

المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري كغيرها من المؤسسات تخضع لعملية المراجعة القانونية، وهذا من اجل معرفة شفافية ومصداقية المعلومات التي تحتويها قوائمها المالية، والتأكد من سلامة حساباتها وتقييم مختلف الانشطة المالية التي تقوم بها وتمر عملية المراجعة بالمراحل التالية[1]:

1) **تعيين محافظ الحسابات**: بعد اعلان عن حاجة المؤسسة لمحافظ الحسابات للقيام بمهمة المراجعة لان المؤسسة ملزمة قانونا بالقيام بهذه العملية يتم طرح الاستشارة على مجموعة من ممارسي المهنة (محافظي الحسابات) ثم يتقدم هؤلاء المحافظين بتقديم ملف الى الهيئة المعنية ويوجد نوعين من الملفات:

أ. **الملف إداري**:يتضمن معلومات خاصة بمحافظ الحسابات كالأقدمية+ والشهادات المتحصل عليها و، التركيبة البشرية لمكتبه ، المهام السابقة التي قام بها وغيرها من المعلومات

ب. **الملف المالي** : ويتضمن العرض المالي الخاص بالعملية سواء كان عن طريق مناقصة او عن طريق جدول الاتعاب الذي يحدده القانون.

2) **التعاقد مع محافظ الحسابات**: تقوم المؤسسة بالتعاقد مع محافظ الحسابات او (مجموعة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين) وذلك من اجل القيام بفحص ومراقبة مختلف العمليات المتعلقة بالمؤسسة حيث تحدد عهدته بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة بناءا على اتفاقية تم إمضائها من طرف المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري ومحافظ الحسابات الذي تم تعيينه للقيام بالمهمة المكلفة له.

3) .**قبول الوكالة**: قبل ان يبدأ محافظ حسابات المؤسسة مهمته، عليه ان يمتنع عن قبوله التوكيل بسهولة وذلك حتى يضع الاجتهادات، ويجب ان يتاكد من قدرته على القيام بالمهمة المكلفة له بحرية تامة خاصة تجاه مسيري المؤسسة مثلا : المهمة التي سيقوم بها تتطلب ثلاث مساعدين ولكن هو لديه مساعدين فقط، تنظيم وقته على المهام التي سيقوم بها، كما يجب ان يتاكد جيدا من ان التوكيل لاتشوبه مخالفات وكذلك من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية مثلا: ليس لديه موانع تمنعه عن القيام بالمهمة ، وجود مشكل في اعتماده، انتهاء عهدته وغير قابلة للتجديد مرة اخرى (الملحق رقم 01).

4) **واجبات محافظ الحسابات تجاه المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري :**

وتتمثل في الاتي:[2]

- محافظ الحسابات بالحفاظ على السر المهني اثناء اداء مهمته (المهنة) كما هو منصوص عليه في القانون 10-01 بتاريخ 26-6-2010؛
- محافظ الحسابات ومساعديه ملزمون باحترام القواعد الانضباطية وكذلك الحركة الداخلية للمؤسسة.

[1] بن عصمان محمد الشريف، محافظ حسابات في ولاية ميلة، **مراحل سير مهمة محافظ الحسابات**، ميلة، 2018/4/15.(مقابلة شخصية)

[2] المادة 6 من اتفاقية عهدة محافظ الحسابات،مبرمة بين المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ميلة، 2014/8/14، ص2.

واجبات المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري تجاه محافظ الحسابات:

- المؤسسة ملزمة بإعطاء المعلومات والتعاون مع محافظ الحسابات اثناء القيام بمهمته؛
- المؤسسة تتخذ جميع الاجراءات اللازمة من اجل السير العادي لهذه الاشغال (الاعمال المحاسبية) ولا سيما: اعطاء المعلومات في وقتها اللازم (المعلومات المطلوبة)؛
- تعيين مراسل لكي يتعاون واخذ الانشغالات .[1]
- تقوم المؤسسة باتخاذ بعض الاجراءات بصفة خاصة وتتمثل في توفير لمحافظ الحسابات كل الوسائل المادية (الهاتف، المكتب...الخ).

5) التعرف على المؤسسة:

قبل ان يبدا محافظ الحسابات بعملية المراجعة للمؤسسة يجب عليه:

- معرفة جميع الخصوصيات والجوانب المتعلقة بها الجانب المالي، الاقتصادي، المالي .....الخ.
- تحديد الاخطار التي بامكانها ان تؤثر على المؤسسة مثلا: اخفاء معلومات قد تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ، وجود ديون غير مصرح بها كالضرائب،.....الخ، وجود مخزونات تالفة غير قابلة للتسويق وتم تسجيلها على انها مخزونات سليمة
- البحث وجمع المعلومات الخاصة ب:الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، قطاع وطبيعة نشاط المؤسسة، تنظيمها العام ....
- التسديدات تتم حسب التحويلات البنكية او عن طريق صك بنكي حسب كشف الاتعاب الذي يتم اعداده في ثلاثة نسخ.

6) **فحص نظام الرقابة الداخلية:** حتى يتمكن محافظ الحسابات من فحص نظام الرقابة الداخلية يجب عليه ان يتأكد من كفاءة الجهاز المحاسبي للمؤسسة وذلك من خلال:

- مدى احترام المؤسسة القواعد الاساسية المنصوص عليها في القانون التجاري وانها تقوم بتسجيل معاملاتها وفق النظام المحاسبي المالي؛
- الاشخاص المكلفون بتنفيذ المهام الموكلة لهم في وظائفهم ذوي كفاءة مهنية وتكوين يلبي الغرض الذي تحتاجه مناصبهم المهنية؛
- نقل وكتابة المعلومات في السجلات المخصصة لهذا الغرض اي سجلات المحاسبة وسجلات الاجور.

8). **.تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة:** في هذه المرحلة يتم عقد اجتماع او اتصال مباشر بين محافظ الحسابات والمسؤولين عن نظام الرقابة الداخلية وهذا لتحديد نقاط القوة والضعف داخل هذا النظام وهذا قصد ايجاد الحلول والتدابير الازمة للنظام.

[1] المادة 10 من اتفاقية عهدة محافظ الحسابات،مبرمة بين المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ميلة، 2014/8/14، ص2. (بتصرف)

9) دراسة وفحص حسابات المؤسسة المدونة في السجلات المختلفة:يقوم محافظ الحسابات بالإطلاع على الدفاتر المحاسبية للمؤسسة وفحص اليوميات المختلفة كيومية المشتريات والمبيعات والعمليات المختلفة ويومية الصندوق ويومية البنك وهذا قصد تحديد المركز المالي الصحيح للمؤسسة.

01.09.الدفاتر القانونية: بالنسبة للدفاتر القانونية ويتعلق الامر بثلاث سجلات اثنين منها مخصصين للمحاسبة والاخر مخصص للاجرة هذه السجلات ترقم وتؤشر من طرف رئيس المحكمة وتحمل طابع جبائي اما بقية السجلات فهي تابعة لمفتشية العمل، ترقم من طرف مفتش العمل المختص اقليميا ويدون في سجلات المحاسبة بالنسبة لـ:

ا– الجريدة العامة: تدون فيها المجاميع الخاصة باليوميات المساعدة كيومية المشتريات ويومية المبيعات ويومية العمليات المختلفة ويومية الصندوق ويومية البنك وهذه التدوينات تتم كل شهر على ان يتم تجميع الطرف الدائن والطرف المدين لمجموع الشهور (كل شهر) ويتم ايقاف المجموع الدائن والمدين بالأرقام و الحروف.

ب– يومية الجرد المحاسبي: يتم فيه جرد العمليات المالية ونعني بها الاصول والخصوم وجدول حسابات النتائج.

- **بالنسبة سجل الأجرة** : فيتم فيه تسجيل المرتبات والاجور كل شهر ويتضمن اسماء والقاب العمال مع ذكر الاجر القاعدي وعناصر الاجرة والتي هي المنح وهي تشكل اجر المنصب والذي يحتسب منه حصة العامل الخاصة بالضمان الاجتماعي بعد طرح هذه الحصة نتوصل الى الاجرة الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي ثم تحتسب هذه الضريبة من الجدول بعد جمع الاقتطاعات وطرحها نتوصل الى صافي الاجرة الصافية ومن هذا الدفتر (دفتر الاجرة) يتم التصريح باجر المنصب لدى هياة الضمان الاجتماعي بحيث الاقتطاع السابق (حصة العامل) يضاف له حصة رب العمل وعموما فان النسبة 35 % وهي 9 %حصة العامل و 26 %حصة رب العمل.
- **اما بالنسبة للدفاتر التابعة لمفتشية العمل**: فهي مخصصة حسب الاسماء التي تحملها فسجل الموارد البشرية مخصص بدخول وخروج العمال اما سجل طب العمل فهو يسجل فيه العطل المرضية وغيرها اما سجل العطل السنوية فيسجل فيه قيمة التعويض الذي يتلقاه العامل مقابل عطلة سنوية وهكذا بالنسبة لباقي السجلات.

ج– الجرد المادي للتثبيتات: يقوم محافظ الحسابات بالاطلاع على الدفاتر الخاصة التي تسجل فيها التثبيتات والإطلاع على وثائق حيازة هذه التثبيتات من فواتير وبطاقات رمادية وارقام التسجيل لهذه المركبات ثم مقارنة هذه الوثائق مع ماهو مسجل فعلا في المحاسبة وهذا قصد التأكد من الوجود الفعلي لها ثم مراجعة الطريقة المتبعة في حساب الاهتلاكات سواء كانت بطريقة القسط الثابت او القسط المتناقص ومقارنتها مع المعدلات المعمول بها والمقبولة عموما .

د– جرد المخزونات: يقوم محافظ الحسابات بالإطلاع على الدفاتر الخاصة بالمخزونات كأن يراقب مثلا كيفية دخول وخروج المواد واللوازم والعلاقة الموجودة بين من يقوم بعملية الشراء وأمين المخزن ثم الاطلاع على الفرق التي تقوم بعملية الجرد والتي من المفروض ان لايتواجد فيها امين المخزن وكذلك من قام بعملية الشراء وان عملية الجرد تتم مرة او مرتين خلال السنة وإنها تمت بفريقين على الاقل لتأكيد الجرد ثم اجراء مقارنة بين ماهو مدون في المحاسبة وبين ماهو مدون في بطاقات المخزون وهذا لاستخراج الانحرافات الايجابية والسلبية والطريقة المتبعة في عملية دخول وخروج المواد واللوازم وعموما يتم استعمال طريقة

الوارد اولا الصدر اولا FIFO وهذا لتكون المخزونات مقومة بأسعار حقيقية.

هـ- حسابات السيولة : تحتوي المؤسسة على دفاتر خاصة بحساباتها المالية المفتوحة لدى البنوك وكذلك دفتر خاص بالصندوق بحيث يدون فيها المصروفات والايرادات وهي تسجل حسب تاريخ وقوعها وتسجل يوم بيوم ويتم ايقاف (غلق) هذه السجلات في نهاية كل سنة فالبنسبة للسجلات الخاصة بالحسابات البنكية تتم مقارنة الرصيد الذي تتضمنه مع الكشوف البنكية ومنه يتم اعداد حالات التقارب مع البنك ويتم تفسير العمليات التي لم تحصل في البنك رغم تسجيلها في هذه الدفاتر اما سجل الصندوق فهو عموما يسجل فيه المصاريف والمسحوبات التي يتحصل عليها من البنك او المدفوعات التي تذهب الى البنك والرصيد الذي يتضمنه هذا الدفتر يجب تأكيده من طرف امين الصندوق من خلال محضر يعد لهذا الغرض.

- **اما بالنسبة للعملاء:** فيتم تأكيد الرصيد من خلال مراسلة في نهاية العام مع هؤلاء العملاء ومقارنتها بما يعيدون ارساله للمؤسسة وهذا لتأكيد الرصيد فإذا كان متوافق فيتم تأكيد الرصيد اما اذا كان فيه اختلاف فيتم البحث عن سبب ذلك . وعلى العموم يتم تحليل جميع الارصدة جميعا بحيث تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة

بالنسبة للموردين يتم مراجعة فواتير الشراء وكيفية تسديدها ومعرفة ارصدة هؤلاء الموردين وللتأكيد اكثر يتم مراسلة هؤلاء الموردين لمعرفة الارصدة المسجلة لديهم ومقارنتها بما هو مسجل لدى المؤسسة فاذا كانت متساوية يتم تأكيدها وإذا كانت مختلفة يتم البحث عن السبب لتصحيحها.

10- **المراجعة العامة للقوائم قبل اقفال الحسابات:** يتم مراجعة جميع السجلات منها دفتر الاستاذ واليوميات المختلفة (المشتريات المبيعات، الصندوق، البنك) فعندما يقوم محافظ الحسابات بمراجعتهم ويتاكد من صحة المبالغ الدونة فيهم يقوم بغلق الحسابات ومن ثم تستخدم هذه الحسابات بعد الغلق في اعداد الميزانية وحسابات النتائج.

11- اعداد التقرير: من خلال ماسبق يتم اعداد التقرير العام المتضمن لهذه العملية وهذا بعد اجراء المشاورات وتبادل وجهات النظر مع مسؤولي المؤسسة فيما يخص النتائج المتوصل اليها التي هي في شكل تحفظات وتوصيات في النهاية يقوم محافظ الحسابات بابداء الراي فيما يخص هذه العملية كان يصادق على هذه الحسابات بمجموع الاصول المساوي لمجموع الخصوم ونتيجة محاسبية سلبية او ايجابية وان هذه النتائج تعكس بصدق الصورة الحقيقية للمؤسسة في تاريخ معين ويقوم بإمضاء هذا التقرير وختمه وتسليمه لمسؤولي المؤسسة[1]

12- بالنسبة للاتعاب: تسديد اتعاب محافظ الحسابات اي مقابل الاداءات (الخدمات) التي يقوم بها تكون كالاتي[2]:

- 30 % عند بداية الاشغال.
- 70% بعد عقد مجلس الادارة.

[1] بن عصمان محمد الشريف، مرجع سبق ذكره .(مقابلة شخصية)

[2] المادة 8من اتفاقية عهدة محافظ الحسابات،مبرمة بين المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ميلة، 2014/8/14، ص2. (بتصرف)

المبحث الثاني: ادوات جمع البيانات

المطلب الاول: تحليل و قياس المقابلة

قمنا بجمع البيانات من خلال القيام بدراسة ميدانية عند مكتب محافظي الحسابات في ولاية ميلة و ورقلة دامت اكثر من 25 يوم، وقمنا بتتبع مختلف مهامه التي تفيدنا في الدراسة الحالية حيث تم الاعتماد على جمع بعض التقارير وبالتحديد تقرير محافظ الحسابات حول نظام الرقابة الداخلية وتم جمع بعض المعلومات عن طريق المقابلة الشخصية مع محافظي الحسابات وتم العمل في التقييم على استخدام وإتباع الطرق العلمية والعملية .

الفرع الأول : تقديم المقابلة الشخصية

المقابلة الشخصية احدى اهم الادوات المستعملة في بحثنا هذا، فهي تفيد في التأكد من الحقائق وجمع المعلومات عن طريق طرح مجموعة من الاسئلة والتحاور ولقد كانت المقابلة مع محافظ الحسابات وهذا قصد الحصول على المعلومات مباشرة وهذا بهدف الحصول على اجابات صحيحة تمكننا في الوصول الى نتائج دقيقة .

1- تقييم كفاءة ومؤهلات الشخص المكلف بالمراجعة الخارجية:

1-1 اسئلة تقييمية لمعرفة كفاءة ومؤهلات محافظي حسابات المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ميلة وورقلة :

- لتقييم كفاءة ومؤهلات الشخص المكلف بالمراجعة الخارجية للمؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه الحضري لولاية ميلة، قمنا بطرح اسئلة استقصائية على محافظ الحسابات، والمتمثل في الاستاذ محمد الشريف بن عصمان [1] وذلك يوم الاربعاء 2018/4/4 على الساعة العاشرة صباحا
- كما قمنا أيضا بطرح نفس الاسئلة الاستقصائية على محافظ الحسابات المكلف بالمراجعة الخارجية للمؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ورقلة، والمتمثل في الاستاذ عبد الرزاق بن داود[2] (2) وذلك يوم 2018/5/10 على الساعة العاشرة صباحا

حيث كانت اجابتهما كالتالي ونلخصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-2) :يمثل كفاءة ومؤهلات محافظي الحسابات المتعاقدين مع المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولايتي ميلة وورقلة

الرقم	سؤال/جواب	البيان
01	سؤال	ماهي الشهادة المتحصل عليها ؟
	جواب 01	ليسانس في العلوم المالية

[1] نرمز لإجابات الاستاذ محمد الشريف بن عصمان برقم 01.
[2] نرمز لإجابات الاستاذ عبد الرزاق بن داود برقم 02.

	جواب 2 0	ليسانس في الاقتصاد المالي
02	سؤال	هل قمت بدورات تكوينية في المجال المالي ؟
	جواب 01	نعم دوما بدعوة من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وبعض الملتقيات على المستوى الوطني (الايام التكوينية) وكذلك لدي شهادة تخصص في التدقيق خاصة بالمعايير الدولية تحصلت عليها من جامعة الجزائر
	جواب 02	طبعا دوما، في الشركة الوطنية للمحاسبة وحاليا لدي دورات ملزم بها مع المنظمة الوطنية للمحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
03	سؤال	هل تقوم باستمرار بالإطلاع على المعايير المنظمة لمهنة محافظ الحسابات ؟
	جواب 01	نعم اكيد اقوم بدراسة هذه المعايير الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية والدليل هو التكوين المستمر في المعايير
	جواب 02	طبعا لانني عضو في لجنة التكوين على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة
04	سؤال	هل لديك برنامج عمل او تخصيص وقت لتثمين المعلومات ؟
	جواب 01	نعم اكيد بما ان عملي كمراجع فهو يتطلب الاطلاع المستمر، وذلك بتلخيص المعلومات وتدوينها في مفكرة الكترونية ومراجعة الجرائد الرسمية ومنشورات المجلس الوطني للمحاسبة وكذلك تحيين القوانين الخاصة بالمهنة
	جواب 02	لا بسبب الارتباطات الكثيرة ولأنني رئيس لجنة الطعن الولائي لولاية ورقلة والناظر للمنظمة الوطنية للمحاسبين
05	سؤال	كم عدد السنوات التي مارست فيها مهنة محافظ الحسابات ؟
	جواب 01	بدأت ممارسة هذه المهنة بداية من سنة 1996 اي تاريخ حصولي على الاعتماد من طرف المصف الوطني للمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين سابقا اما حاليا فهي تسمى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمدة بالتحديد هي 22 سنة
	جواب 02	بدات العمل سنة 1986 مع شركة المحاسبة حوالي 9سنوات وفي 1994/4/11 حصلت على الاعتماد كونت الشركة المدنية للمحاسبة ومحافظي الحسابات (الواحات) وهذا بالاشتراك مع 3 خواص 2 معتمدين و 1 غير معتمد و في سنة 1996 انشات مكتب حر
06	سؤال	كم عدد المؤسسات التي تعاقدت معها؟
	جواب 01	تعاقدت مع 12 مؤسسة تابعة للقطاع العام و 9 مؤسسات تابعة للقطاع الخاص
	جواب 02	تعاقدت مع 15 مؤسسة تابعة للقطاع العام و 30 مؤسسات تابعة للقطاع الخاص

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الاسئلة الاستقصائية والمقابلة الشفهية

- فمن حيث الجملة فان محافظ الحسابات المتعاقد مع المؤسسة تبين انه متحصل على شهادة الليسانس في العلوم المالية، وانه قام بدورات تكوينية، اضافة الى انه يقوم بالاطلاع على المعايير المنظمة لمهنة محافظ الحسابات، وكذلك يطلع باستمرار على المعلومات الخاصة بالمراجعة الخارجية، كما ان لديه خبرة جيدة في المجال المالي وهذا راجع لممارسته عدة سنوات لمهنة محافظ الحسابات، كما انه تعاقد مع عدة مؤسسات وعليه يمكننا القول ان محافظ الحسابات المتعاقد مع المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ميلة يتمي بكفاءات ومهارات مهنية جيدة .

2 – تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه الحضري لولايتي ميلة وورقلة

- لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ،قمنا بطرح سؤال استقصائي شامل على محافظ حسابات المؤسسة الاستاذ محمد الشريف بن عصمان وذلك يومي الاربعاء 2018/4/4 والخميس 2018/4/5 على الساعة العاشرة صباحا وكذلك قمنا بطرح اسئلة مختلفة تتمحور حول مدى جودة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ميلة.

2–1 السؤال الموجه لمحافظي حسابات المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولايتي ميلة وورقلة:

السؤال: بعد قيامك بعملية المراجعة الخارجية للمؤسسة، ما تقييمك لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ميلة ؟

الجواب: بعد قيامي بالمهمة الموكلة لي وفيما يخص نظام الرقابة الداخلية فلم اجد أي مصلحة مكلفة بمراقبة المصالح المختلفة داخل المؤسسة وعليه قمت بالتوصية لإحداث وخلق مصلحة داخلية تتولى الرقابة الداخلية وهذا على مدار العهدة لكن الادارة رغم التوصية لم تكترث لذلك وواصلت التسيير على نفس المنوال وبالتالي انني اعتقد ان نظام الرقابة الداخلية ضعيف في الوقت الحالي لكنه سيتطور في المستقبل القريب.

نفس **السؤال** قمنا بتوجيهه الى محافظ حسابات المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ورقلة والمتمثل في الاستاذ عبد الرزاق بن داود وذلك يوم 2018/5/5 على الساعة العاشرة صباحا كما قمنا ايضا بطرح عليه نفس الاسئلة الاخرى والتي تتمحور حول جودة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ميلة وكانت اجابته في الاتي:

الجواب: بعد قيامي بالمهمة الموكلة لي وفيما يخص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة فهو جيد، وهذا راجع لصرامة المسير، كذلك الانظمة الالكترونية المستعملة،اضافة الى وجود جميع السجلات والدفاتر القانونية في المؤسسة سواء المؤشرة من طرف رئيس المحكمة او المؤشرة من طرف مفتشية العمل، اضافة الى وجود انتظام للتسيير الداخلي بالمؤسسة، وذلك بتخصيص مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية.

الجدول رقم (2–3): يمثل اسئلة تقييمية حول نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه الحضري لولايتي ميلة وورقلة

الرقم	سؤال/جواب	البيان
01	سؤال	هل وجدت السجلات التي ذكرها القانون التجاري وقانون العمل ولاسيما سجل المحاسبة المركزية

		وسجل الجرد وكذلك سجل المرتبات والأجور والسجلات الاخرى ؟
	جواب 01	نعم، وجدت كل السجلات في المؤسسة سواء المؤشرة من طرف المحكمة او المؤشرة من طرف مفتشية العمل لكنها ليست حديثة ومتلائمة حسب ماينص عليه القانون التجاري وبالأخص دفتر المحاسبة المركزية وسجل الجرد.
	جواب 02	نعم، وجدت سجل المحاسبة المركزية (اليومية العامة) مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس المحكمة وكذلك وجدت سجل الجرد مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس المحكمة وكذلك وجدت سجل المرتبات والأجور مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس المحكمة مع ملاحظة ان كل سجل من هذه السجلات يحتوي على طابع جبائي بمبلغ 2000 دج للواحد اما بقية السجلات ويتعلق الامر بسجل الموارد البشرية (دخول وخروج العمال) وسجل طب العمل وسجل العطل السنوية وسجل المراقبة التقنية للمنشات الصناعية وسجل العطل المرضية وسجل العمال الاجانب هذه السجلات مرقمة ومؤشر عليها من طرف مفتش العمل ولاتحتوي على طابع جبائي.
02	سؤال	هل قمت بمراقبة الوثائق التي دون فيها الجرد المادي في نهاية السنة وهل قمت بمقارنته مع الجرد المحاسبي المسجل في الدفاتر المحاسبية ؟
	جواب 01	نعم قمت بمراقبة هذه الوثائق ومقارنتها مع الجرد المحاسبي المدون في سجلات المؤسسة القانونية ولم اتوصل الى وجود انحرافات سالبة او موجبة تذكر.
	جواب 02	نعم قمت بمراقبة الجرد المادي ولم اجد وثيقة تثبت الجرد المادي للتثبيتات والمخزونات في سجل الجرد المادي .
03	سؤال	هل قمت بمراقبة اليوميات المساعدة التي تستعملها المؤسسة في تدوين محاسبتها ؟
	جواب 01	نعم بكل تأكيد
	جواب 02	طبعا، بكل تأكيد
04	سؤال	وماهي هذه اليوميات التي وجدتها قيد الاستعمال؟
	جواب 01	وجدت 5 يوميات منها يومية المشتريات ويومية المبيعات ويومية العمليات المختلفة ويومية الصندوق ويومية البنك بالإضافة الى يومية الميزانية الافتتاحية
	جواب 02	وجدت كل اليوميات (المشتريات، المبيعات، العمليات المختلفة، الصندوق، البنك، الميزانية الافتتاحية)
05	سؤال	هل قمت بمراقبة يومية الصندوق؟
	جواب 01	نعم وجدت يومية الصندوق ووجدت العمليات فيها مدونة يوما بيوم مع رصيد نهاية السنة موجب
	جواب 02	نعم بكل تأكيد
06	سؤال	هل تأكدت من وجود محضر معد من طرف امين الصندوق بتاريخ 12/31 يشهد بتأكيد الرصيد المالي الموجود في يومية الصندوق ؟

	جواب 01	نعم وجدت هذا المحضر وهو متطابق تماما مع ماهو مدون في سجل الصندوق
	جواب 02	نعم كما انني ووجدته متطابق تماما مع ماهو مدون في سجل الصندوق لدى المؤسسة
07	سؤال	هل قمت بالإطلاع على يومية البنك ؟
	جواب 01	نعم بكل تأكيد اطلعت على هذه اليومية
	جواب 02	نعم بكل تأكيد
08	سؤال	هل وجدت حالة التقارب البنكي معدة بتاريخ 12/31 ؟
	جواب 01	نعم وجدت هذه الحالة وهي تفسر الرصيد المدون في يومية البنك مع الرصيد المدون في الكشوف البنكية وهي معدة شهريا
	جواب 02	نعم وجدت هذه الحالة ومحاسب المؤسسة قام بتسجيل العمليات عند اقفال السنة في دفتر البنك المفتوح لدى المؤسسة لكنه لم يقم بإجراء عملية المقاصة لبعض الشيكات لذلك ضهر فرق في الارصدة.
09	سؤال	هل قمت بمراقبة سجلات المرتبات والأجور ؟
	جواب 01	نعم قمت بمراقبة هذه السجلات ولاحظت بان المؤسسة تستعمل هيكل اجور مختلف وخاصة في قاعدة حساب الاجر القاعدي.
	جواب 02	نعم، بالطبع قمت بمراقبة هذه السجلات.
10	سؤال	هل تأكدت من حركة دخول وخروج العمال؟
	جواب 01	نعم لاحظت ذلك من خلال سجل الموارد البشرية
	جواب 02	نعم وذلك من خلال مراقبتي لسجل الموارد البشرية
11	سؤال	هل قمت بمقارنة ماهو مدون في سجل الاجرة مع ماتم التصريح به لدى هيأة الضمان الاجتماعي؟
	جواب 01	نعم قمت بمراقبة هذه السجلات وهذه التصريحات ولقد وجدتها متطابقة
	جواب 02	اكيد ووجدتها كلها متطابقة تماما
12	سؤال	هل قمت بمراقبة التصريح السنوي للأجور مع التصريحات الشهرية ؟ وهل وجدت اختلافا في ذلك ؟
	جواب 01	نعم قمت بمراقبة التصريح السنوي للأجور ولم اجد اختلافا يمكن ذكره
	جواب 02	نعم قمت بمراقبة التصريح السنوي ولم اجد اي اختلاس
13	سؤال	هل قام محاسب المؤسسة المكلف بنقل المعلومات المحاسبية الموقوفة بتاريخ 12/31 في السجلات القانونية (دفتر المحاسبة المركزية ودفتر الجرد)؟
	جواب 01	نعم، لأنني وجدتها
	جواب 02	نعم قام بذلك
14	سؤال	هل هذا النقل تم كما ينص عليه القانون التجاري بعدم ترك البياض او بالكتابة في الهامش او حشو وحشر المعلومات او اثار محي لهذه المعلومات ؟
	جواب01	لم اجد هذه الشوائب وان عملية النقل تمت بطريقة سليمة
	جواب 02	تمت عملية النقل بشكل جيد

15	سؤال	هل يجرى جرد دوري للأصول الثابتة في المؤسسة ؟
	جواب 01	نعم يجرى هذا الجرد بشكل دوري مع تحرير حالة لأصول المؤسسة خلال الفترة
	جواب 02	نعم ويتم تسجيل النقائص في اللوازم والمعدات وذلك بالبحث عن اماكن وجودها
16	سؤال	هل توجد مقاربة للجرد المادي والمحاسبي داخل المؤسسة ؟
	جواب 01	نعم توجد مقاربة بين الجرد المادي والجرد المحاسبي بحيث يتم تعيين لجنة مختصة في الجرد في نهاية كل سنة تقوم بعد وإحصاء هذه التثبيتات والتي يتم مقارنتها بما هو مسجل في دفاتر المؤسسة
	جواب 02	نعم توجد مقاربة وذلك عن طريق مقارنة ماهو عيني بما هو مسجل في دفاتر المؤسسة
17	سؤال	هل كفاءة العامل وارتفاع مستواه التعليمي يعتبر من العوامل المساعدة في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؟
	جواب01	بكل تأكيد فان هذا العامل يساهم ليس فقط في تحسين الاداء الداخلي وانما في تحقيق افضل النتائج وخاصة اذا كان لهذا العامل خبرة مهنية كافية
	جواب02	طبعا بكل تاكيد
18	سؤال	هل توجد اجراءات للرقابة الداخلية في المؤسسة ؟
	جواب 01	لا وذلك لان المؤسسة لاتوجد فيها مصلحة خاصة بالرقابة الداخلية
	جواب 02	نعم توجد مصلحة خاصة بالرقابة الداخلية في المؤسسة بالإضافة الى التوزيع الجيد للمهام والصلاحيات داخل المؤسسة وكذلك قيام المسيرين بتأدية وظائفهم بشكل جيد .
19	سؤال	هل قمت بمراسلة الزبائن والموردين للتأكد من الرصيد المسجل في الدفاتر المحاسبية ؟
	جواب 01	نعم بكل تأكيد قمت بمراسلة الزبائن والموردين وتحصلت منهم على الرصيد المدون لديهم وقمت بمقارنته بما هو مسجل لدي في الدفاتر المحاسبية ولاحظت ان المؤسسة لم تقم في نهاية السنة بمراسلة الموردين لتأكيد الرصيد المدون لديهم.
	جواب 02	نعم قمت بمراسلتهم وذلك بإرسالي لهم اظرفة تحتوي على وثيقة تبين لهم رصيدهم المدون لدى المؤسسة في المقابل يقومون بالإرسال لي نفس الاظرفة محتواة بوثيقة تبين لي بان الرصيد المدون لدى المؤسسة هو نفسه المدون لديهم
20	سؤال	هل الاتفاقية الجماعية المطبقة داخل المؤسسة تتلائم مع القانون الداخلي لهذه المؤسسة؟
	جواب01	ان الاتفاقية الجماعية الموضوعة حيز التطبيق غير مطبقة مع القانون الداخلي للمؤسسة وهذا بسبب ان المرتبات والأجور المعمول بها في وزارة النقل تختلف مع ماهو موجود في هذه الاتفاقية
	جواب02	نعم وجدتها تتلائم مع القانون الداخلي للمؤسسة

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الاسئلة الاستقصائية والمقابلة الشفهية مع محافظي الحسابات المتعاقدين مع المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ميلة وورقلة.

الفرع الثاني: مناقشة و تحليل المقابلة

ان المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولايتي ميلة وورقلة، هي مؤسستين ذات قطاع خدماتي يتمثل نشاطهما الرئيسي في نقل الاشخاص داخل النسيج العمراني والمناطق الخارجية القريبة منه ورغم حداثة النشأة لهذه المؤسستين فانه يترتب عليهما التزامات تجاه الغير وذلك في ان تقومان بتسديد ديونهما خاصة الموردين وكذلك المصالح الجبائية، البنوك...الخ .

فالموردين الذين يقومون بتوريد قطاع الغيار والوقود للمؤسستين فهي ملزمة بدفع المستحقات تجاههم اما بالنسبة للديون الجبائية فهي مجموعة الضرائب والرسوم التي تدفعها المؤسستين بشكل دوري لهيأة الضرائب اما الديون الشبه جبائية فالمؤسستين ملزمة بدفعها الى هيأة الضمان الاجتماعي والتي تمثل حصة العامل ورب العامل لهذه الهيأة اما المستحقات البنكية فهي تمثل اقساط راس المال مع فوائده في تواريخ الاستحقاق ان كان للمؤسستين التزامات تجاه هذه الهيات المالية وفي المقابل فإنها تقومان بتحصيل مستحقات النقل من الزبائن امام هذه المهام يتوجب على المؤسستين التعاقد مع محافظ الحسابات لكي يدقق في هذه العمليات وتوجيه المؤسستين في حالة وجود نقائص في التسيير او ضعف في البيانات الحسابية وهذا كل سنة من خلال توصيات وتحفظات تدرج في التقرير العام الذي يقدم لمجلس الادارة سنويا لكي تتم المصادقة عليه او رفضه حتى يتم تصحيح تلك النقائص او الاختلالات

وبما ان موضوع دراستنا حول محافظ الحسابات ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية، قمنا بالتحديد دراسة المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولايتي ميلة وورقلة، وذلك لتعاقدهما مع محافظي حسابات والذي يخدم موضوع بحثنا، فقمنا بطرح اسئلة وتحصلنا على اجابات وصولا للنتائج التالية:

- بدأنا بدراسة العامل البشري والمتمثل في محافظي حسابات المؤسسة من خلال تقييم كفاءاتهما ومهاراتهما باعتبارهما الشخصين المكلفين بالمراجعة الخارجية للمؤسستين، حيث قمنا بطرح اسئلة مختلفة على محافظي حسابات المؤسستين (الجدول رقم 2-2) وذلك لمعرفة نقاط القوة والضعف، حيث كانت اجاباتهما كلها دقيقة وهذا راجع للخبرة والتكوين في المجال المحاسبي ، بالإضافة الى هذا وجدنا محافظي الحسابات المؤسسة يمتلكان قدرات ومهارات عالية، كما انهما منضبطان في مواعيد القيام بعملية المراجعة وانجاز الاعمال في الوقت، اضافة الى اكتشافهما للأخطاء وهذا مايثبت ان مؤهلات محافظ الحسابات تساهم ولها دور واهمية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- قمنا بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث تم طرح اسئلة على محافظي الحسابات المتعاقدين مع المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ورقلة وميلة (الجدول رقم 2-3) وتبين لنا من خلال اجاباتهما :

1. **محافظ الحسابات 01 المتعاقد مع المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ورقلة:**

انه هناك صرامة في العمل وكذلك من ناحية الدخول والخروج، الامر الذي ادى الى الدقة والعمل، كذلك قمنا بطرح عليه سؤال شامل، فتبين من خلال اجابته ان نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة جيد، وهذا راجع لصرامة المسيرين فيها، بالإضافة اللى وجود جميع السجلات والدفاتر القانونية بالمؤسسة فمن خلال اجاباته التي تحصلنا عليها تبين لنا ان محافظ الحسابات له دور وأهمية كبيرة في تحسين وتقييم نظام الرقابة الداخلية

للمؤسسة بالإضافة الى اكتشافه لجميع الثغرات التي من شانها ان تؤدي الى اختلالات تصورية حول وضعية المؤسسة.

2. **محافظ الحسابات 02 المتعاقد مع المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ميلة:**

لاتوجد صرامة وانضباط في العمل للمسيرين هذا ما ادى الى الخلل في التسيير، كما قمنا بطرح عليه سؤال شامل، فتبين من خلال اجابته ان نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ضعيف، وهذا راجع لعدم وجود مصلحة داخلية بالمؤسسة تتولى الرقابة الداخلية.فمن خلال اجاباته استنتجنا ان محافظ الحسابات له دور في تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال مراجعته لجميع الدفاتر القانونية والوثائق الداخلية للمؤسسة.

المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

الفرع الاول: عرض النتائج

اولا:عرض تقارير محافظ الحسابات حول نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولايتي ميلة وورقلة لسنة 2014، 2015، 2016

يعتمد محافظ الحسابات في اعداده للتقرير حول تقييم نظام الرقابة الداخلية عدة نقاط نذكر اهمها:

- ✓ مراقبة السجلات القانونية
- ✓ مراقبة عملية الجرد المادي
- ✓ مراقبة الحسابات النقدية
- ✓ مراقبة تسيير العمال والأجور
- ✓ الرقابة العامة للقوائم المالية قبل الاقفال

حيث سوف نعتمد في دراستنا على تقارير المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ميلة لمدة ثلاث سنوات متتالية من اجل التأكد من تقييم نظام الرقابة الداخلية التي قدمها لنا مكتب محافظ الحسابات.

أولا :عرض تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ورقلة للسنة المختتمة في 2014/12/31

ورقلة في:.....

الى السيد الرئيس والسادة اعضاء مجلس الادارة للمؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ورقلة

في اطار المهمة التي اوكلت الي من طرف المؤسسة المذكورة اعلاه وبصفتي محافظ حسابات المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري والتي اوكلت مهمة اعداد تقرير محافظة الحسابات للسنة المالية المختتمة في 2014/12/31 يسعدني ويشرفني ان اقدم لكم تقرير والمتمثل في تقرير تقييم الرقابة الداخلية والذي على النحو التالي:

1- مراقبة السجلات القانونية:

ان مراقبة الدفاتر القانونية على مستوى المؤسسة سمحت لنا بالتاكد من وجود الدفاتر التالية:

- سجل اليومية العامة ؛
- دفتر الاجور؛
- دفتر الجرد المحاسبي؛
- دفتر الجرد المادي؛
- سجل المداولات (الجمعيات العامة العادية والغير عادية).

يجب التذكير بان هذه السجلات موجودة على مستوى المؤسسة وهي ممسوكة بطريقة نظامية (هذه السجلات تخص المحاسبة وهي مؤشرة من طرف رئيس المحكمة)

والنوع الثاني من الدفاتر والمتعلق بالتسيير والذي يخص العمال وهي مؤشرة من طرف مفتشية العمل وتابعة لهياة الضمان الاجتماعي ويتعلق الامر بالسجلات التالية:

- دفتر الاجور؛
- دفتر العطل السنوية؛
- دفتر المستخدمين (العمال)؛
- سجل الاعذارات وملاحظات مفتشية العمل؛
- سجل الفحص التقني للمنشات والتجهيزات الصناعية ؛
- سجل حفظ الصحة والامن وطب العمل؛
- سجل حوادث العمل.

من خلال الرقابة التي قمنا بها تبين لنا جميع السجلات القانونية محينة ومقيدة وفق ما تتطلبه المعايير المتعارف عليها

2- مراقبة الجرد المادي:

ان عملية الجرد المادي للممتلكات القابلة للاهتلاك (التثبيتات) تمت بطريقة مقبولة وقد تم التعرف على الانحرافات وقد تم شرحها بطريقة جيدة.

3- حسابات السيولة (النقديات):

تمت متابعة ومقاربة حسابات بنك BADR وحساب الخزينة خلال السنة المعنية تم ملاحظة وجود اربع شيكات غير محصلة من طرف البنك الى غاية 2014/12/31.

4- تسيير المستخدمين والاجور:

ان المعاينة التي قمت بها على مستوى مصلحة الاجور لم تؤدي الى اكتشاف قصور اونقص يذكر لكنني في المقابل اوصي بالاستمرار في استعمال برنامج DLGPC (برنامج متخصص في احتساب المرتبات والاجور) وهو يبين ان

المؤسسة تحترم معايير تسيير مصلحة الرواتب والاجور .

5- تسيير المخزونات:

ان المعاينة التي قمت بها على مستوى مصلحة المخزن ادت الى استخلاص الملاحظات التالية:

ان معالجة المخزون تتم عن طريق برنامج اعلام الي داخلي مما ادى الى تسيير المخزون بطريقة مريحة وجيدة خلال هذه الدورة

6- المراجعة العامة للقوائم قبل اقفال الحسابات

يجب اعلامكم بانني قمت باستعمال طريقة المراقبة عن طريق العينة لمجموعة السجلات المحاسبية قبل الغلق ومنها دفتر الاستاذ، اليوميات المساعدة المختلفة والقوائم المالية (الميزانية، حسابات النتائج) قبل غلق الحسابات

خلاصة:

خلاصة لما تقدم من خلال الرقابة التي قمنا بها على نظام الرقابة الداخلي تبين لنا ان هذه المراقبة لم تؤدي الى تسجيل ملاحظات مهمة يستوجب ذكرها

تأشيرة محافظ الحسابات

ثانيا :عرض تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ورقلة للسنة المختتمة في 2015/12/31

ورقلة في:.....

الى السيد الرئيس والسادة اعضاء مجلس الادارة للمؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ورقلة

في اطار المهمة التي اوكلت الي من طرف المؤسسة المذكورة اعلاه وبصفتي محافظ حسابات المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري والتي اوكلت مهمة اعداد تقرير محافظة الحسابات للسنة المالية المختتمة في 2014/12/31 يسعدني ويشرفني ان اقدم لكم تقرير والمتمثل في تقرير تقييم الرقابة الداخلية والذي على النحو التالي:

1- مراقبة السجلات القانونية:

ان مراقبة الدفاتر القانونية على مستوى المؤسسة سمحت لنا بالتاكد من وجود الدفاتر التالية:

- سجل اليومية العامة
- دفتر الاجور
- دفتر الجرد المحاسبي
- دفتر الجرد المادي

- سجل المداولات (الجمعيات العامة العادية والغير عادية)

يجب التذكير بان هذه السجلات موجودة على مستوى المؤسسة وهي ممسوكة بطريقة نظامية (هذه السجلات تخص المحاسبة وهي مؤشرة من طرف رئيس المحكمة)

والنوع الثاني من الدفاتر والمتعلق بالتسيير والذي يخص العمال وهي مؤشرة من طرف مفتشية العمل وتابعة لهياة الضمان الاجتماعي ويتعلق الامر بالسجلات التالية:

- دفتر الاجور؛
- دفتر العطل السنوية؛
- دفتر المستخدمين (العمال)؛
- سجل الاعذارات وملاحظات مفتشية العمل؛
- سجل الفحص التقني للمنشات والتجهيزات الصناعية ؛
- سجل حفظ الصحة والامن وطب العمل؛
- سجل حوادث العمل.

من خلال الرقابة التي قمنا بها تبين لنا جميع السجلات القانونية محينة ومقيدة وفق ما تتطلبه المعايير المتعارف عليها

2- مراقبة الجرد المادي:

ان عملية الجرد المادي للممتلكات القابلة للاهتلاك (التثبيتات) تمت بطريقة مقبولة وقد تم التعرف على الانحرافات وقد تم شرحها بطريقة جيدة

3- حسابات السيولة (النقديات):

تمت متابعة ومقاربة حسابات بنك BADR وحساب الخزينة خلال السنة المعنية تم ملاحظة وجود خمس شيكات غير محصلة خاصة بالمصاريف وشيك واحد خاص بالمداخيل وهذاحتى تاريخ 2015/12/31

4- تسيير المستخدمين والاجور:

ان المعاينة التي قمت بها على مستوى مصلحة الاجور لم تؤدي الى اكتشاف قصور اونقص يذكر لكنني في المقابل اوصي بالاستمرار في استعمال برنامج DLGPC (برنامج متخصص في احتساب المرتبات والاجور)

وهو يبين ان المؤسسة تحترم معايير تسيير مصلحة الرواتب والاجور

5- تسيير المخزونات:

ان المعاينة التي قمت بها على مستوى مصلحة المخزن ادت الى استخلاص الملاحظات التالية:

ان معالجة المخزون تتم عن طريق برنامج اعلام الي داخلي مما ادى الى تسيير المخزون بطريقة مريحة وجيدة خلال هذه الدورة

6- المراجعة العامة للقوائم قبل اقفال الحسابات

يجب اعلامكم بانني قمت باستعمال طريقة المراقبة عن طريق العينة لمجموعة السجلات المحاسبية قبل الغلق ومنها دفتر الاستاذ، اليوميات المساعدة المختلفة والقوائم المالية (الميزانية، حسابات النتائج) قبل غلق الحسابات

خلاصة:

خلاصة لما تقدم من خلال الرقابة التي قمنا بها على نظام الرقابة الداخلي تبين لنا ان هذه المراقبة لم تؤدي الى تسجيل ملاحظات مهمة يستوجب ذكرها

تأشيرة محافظ الحسابات

ثالثا :عرض تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ورقلة للسنة المختتمة في 2016/12/31

ورقلة في:.....

الى السيد الرئيس والسادة اعضاء مجلس الادارة للمؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ورقلة

في اطار المهمة التي اوكلت الي من طرف المؤسسة المذكورة اعلاه وبصفتي محافظ حسابات المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري والتي اوكلت مهمة اعداد تقرير محافظة الحسابات للسنة المالية المختتمة في 2016/12/31 يسعدني ويشرفني ان اقدم لكم تقرير والمتمثل في تقرير تقييم الرقابة الداخلية والذي على النحو التالي:

1- مراقبة السجلات القانونية:

ان مراقبة الدفاتر القانونية على مستوى المؤسسة سمحت لنا بالتأكد من وجود الدفاتر التالية:

- سجل اليومية العامة ؛
- دفتر الاجور؛
- دفتر الجرد المحاسبي؛
- دفتر الجرد المادي؛
- سجل المداولات (الجمعيات العامة العادية والغير عادية).

يجب التذكير بان هذه السجلات موجودة على مستوى المؤسسة وهي ممسوكة بطريقة نظامية (هذه السجلات تخص المحاسبة وهي مؤشرة من طرف رئيس المحكمة)

والنوع الثاني من الدفاتر والمتعلق بالتسيير والذي يخص العمال وهي مؤشرة من طرف مفتشية العمل وتابعة لهياة الضمان الاجتماعي ويتعلق الامر بالسجلات التالية:

- دفتر العطل السنوية؛
- دفتر المستخدمين (العمال)؛
- سجل الاعذارات وملاحظات مفتشية العمل؛
- سجل الفحص التقني للمنشات والتجهيزات الصناعية ؛
- سجل حفظ الصحة والامن وطب العمل؛

- سجل حوادث العمل.

من خلال الرقابة التي قمنا بها تبين لنا جميع السجلات القانونية محينة ومقيدة وفق ما تتطلبه المعايير المتعارف عليها

2- مراقبة الجرد المادي:

ان عملية الجرد المادي للممتلكات القابلة للاهتلاك (التثبيتات) تمت بطريقة مقبولة وقد تم التعرف على الانحرافات وقد تم شرحها بطريقة جيدة

3- حسابات السيولة (النقديات):

تمت متابعة ومقاربة حسابات بنك BADR وحساب الخزينة خلال السنة المعنية تم ملاحظة وجود ثمانية شيكات خاصة بالمصاريف وشيك ملغى لم يتم تسجيلها في الكشف البنكي بقيت متداولة خارج البنك .

4- تسيير المستخدمين والأجور:

ان المعاينة التي قمت بها على مستوى مصلحة الاجور لم تؤدي الى اكتشاف قصور اونقص يذكر لكنني في المقابل اوصي بالاستمرار في استعمال برنامج DLGPC (برنامج متخصص في احتساب المرتبات والأجور)

وهو يبين ان المؤسسة تحترم معايير تسيير مصلحة الرواتب والأجور

5- تسيير المخزونات:

ان المعاينة التي قمت بها على مستوى مصلحة المخزن ادت الى استخلاص الملاحظات التالية:

ان معالجة المخزون تتم عن طريق برنامج اعلام الي داخلي مما ادى الى تسيير المخزون بطريقة مريحة وجيدة خلال هذه الدورة

6- المراجعة العامة للقوائم قبل اقفال الحسابات

يجب اعلامكم بانني قمت باستعمال طريقة المراقبة عن طريق العينة لمجموعة السجلات المحاسبية قبل الغلق ومنها دفتر الاستاذ، اليوميات المساعدة المختلفة والقوائم المالية (الميزانية، حسابات النتائج) قبل غلق الحسابات

خلاصة:

خلاصة لما تقدم من خلال الرقابة التي قمنا بها على نظام الرقابة الداخلي تبين لنا ان هذه المراقبة لم تؤدي الى تسجيل ملاحظات مهمة يستوجب ذكرها

تأشيرة محافظ الحسابات

الفرع الثاني : مناقشة النتائج

اولا: بعد عرض عينة الدراسة والأدوات المستخدمة في الدراسة نقوم بعرض النتائج المتحصل عليها عن طريق هذه الاخيرة وذلك من خلال تتبعنا لتقارير محافظ الحسابات وتحليلها ومقارنتها وصولا الى نتائج الدراسة

يوضح الجدول التالي تقارير محافظ الحسابات حول تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولايتي ميلة وورقلة خلال السنوات 2014، 2015، 2016، والملاحظات والتوصيات التي تضمنتها هذه التقارير

الجدول رقم (2–4): ملاحظات وتوصيات محافظ الحسابات للمؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولايتي ميلة وورقلة خلال سنة 2014، 2015، 2016.

البيان	المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ميلة	المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ورقلة
نوع التقرير	تقرير بتحفظ	تقرير نظيف
ملاحظات وتوصيات محافظ الحسابات سنة 2014	▪ خلق وثيقة الجرد المادي للتثبيتات المادية والمخزونات. ▪ التأكد من رصيد الموردون عن طريق مراسلات رسمية. ▪ تحديث السجلات القانونية (الجرد , الجريدة العامة). ▪ خلق واحداث مصلحة داخلية او هيكل مكلف بالرقابة الداخلية. ▪ وضع القانون الداخلي للمؤسسة مع الاتفاقية الجماعية حيز التطبيق	خلاصة لما تقدم من خلال الرقابة التي قمنا بها على نظام الرقابة الداخلي تبين لنا ان هذه المراقبة لم تؤدي الى تسجيل ملاحظات مهمة يستوجب ذكرها
ملاحظات وتوصيات محافظ الحسابات سنة 2015	▪ الإلتزام بالتطبيق الفعلي لهيكل الأجور المعد من طرف وزارة النقل (إختلاف في حساب الأجر القاعدي). ▪ التأكد من رصيد الموردون عن طريق مراسلات رسمية. ▪ خلق وإحداث مصلحة داخلية او هيكل مكلف بالرقابة الداخلية. ▪ وضع القانون الداخلي للمؤسسة مع الاتفاقية الجماعية حيز التطبيق.	خلاصة لما تقدم من خلال الرقابة التي قمنا بها على نظام الرقابة الداخلي تبين لنا ان هذه المراقبة لم تؤدي الى تسجيل ملاحظات مهمة يستوجب ذكرها

ملاحظات وتوصيات محافظ الحسابات سنة 2016	-	خلاصة لما تقدم من خلال الرقابة التي قمنا بها على نظام الرقابة الداخلي تبين لنا ان هذه المراقبة لم تؤدي الى تسجيل ملاحظات مهمة يستوجب ذكرها.

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على تقارير محافظي الحسابات المتعاقدين مع المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولايتي ميلة وورقلة

ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه الحضري لولاية ورقلة وفقا لتقارير محافظ الحسابات سنة 2014، 2015، 2016

وفقا لما تقدم به محافظ الحسابات من خلال التقارير السابقة للمؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ميلة وورقلة ومدى تقيد معدي القوائم المالية والقائمين على النظام الداخلي لهذه المؤسسة يتضح لنا مايلي:

1- مراقبة السجلات القانونية: من خلال التقارير السابقة لاحظنا بان محافظ الحسابات يقوم بمراجعة جميع السجلات التي تقدمها المؤسسة سواء كانت التي تؤشر من طرف المحكمة او مفتشية العمل، حيث يقوم بمراجعة وثبوتي التأشير بالإضافة الى مراجعة تعبئة هذه السجلات قانونيا وهذا مايزيد من قوة المؤسسة في مسك محاسبة منتظمة.

2- مراقبة الجرد المادي: تبعا لما تقدم به محافظ الحسابات وذلك بعد مراجعته للقوائم المالية ووثائق المؤسسة تبين اهمية مراجعة عملية الجرد المادي للمؤسسة وأهمية مطابقته مع الجرد المحاسبي (ماهو موجود من تثبيتات ومخزونات في القوائم المالية للمؤسسة)، وهو مايعطي لنا الصورة الواضحة للمؤسسة من خلال مطابقة الجرد المادي والمحاسبي وهذا ماقام به المحاسب المؤسسة فعلا وهو الذي يولي له اهمية كبيرة.

3- الحسابات النقدية: الاهمية الكبيرة التي يوليها محافظ الحسابات لوجود المقاربة البنكية والتي تعطي الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة، كان من شانها تقييم نظام الرقابة الداخلية بصورة فعلية مع التأكد من مقاربة الصندوق وهو موجود في حسابات المؤسسة في القوائم المالية.إلا ان حالة التقارب البنكي تبين وجود فرق بين الرصيد المالي المسجل في حساب البنك مع الرصيد الضاهر في الحساب البنكي الذي يسلمه له البنك هذا الفرق يتمثل في وجود شيكات مسلمة للموردين لم يتم تحصيله عند اقفال السنة رغم ان هذه العمليات قام محاسب المؤسسة بتسجيلها في دفتر البنك المفتوح لدى المؤسسة اي انه لم يقم بإجراء عملية المقاصة لهذه الشيكات لذلك يضهر ذلك الفرق في الارصدة

4- تسيير العمال والاجور: ان متابعة نظام الرواتب والأجور باعتبارها تتربع على مصلحة خاصة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة

وهذا ما يجعل له اهمية بالغة فوجود نظام معلومات ينظم هذه العملية من بداية دخول العامل للمؤسسة وصلا الى التصريح الى هياة الضمان الاجتماعي، وصلا الى استخراج كشف الرواتب، كل هذا يدل على قوة البنية التحتية للمؤسسة فيما يخص استعمالها برامج التكنولوجيا في تسيير مصالحها وهذا مايزيد من قوة النظام الداخلي للمؤسسة

❖ من خلال ماتقدم في عرضنا لتقارير محافظ حسابات المفصلة حول تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ورقلة نستنتج ان محافظ الحسابات لم يتوصل خلال المراقبة التي قام بها والمتعلقة بمراقبة الدفاتر القانونية والجرد المادي وحسابات السيولة وتسيير المستخدمين والاجور وسير المخزونات وكذلك المراجعة العامة الى تسجيل ملاحظات مهمة يستوجب ذكرها وبالتالي فان التقارير المعدة خلال السنوات الثلاث، 2014، 2015، 2016، هي تقارير نظيفة تعكس صورة صادقة وصحيحة للوضعية الحقيقية للمؤسسة خلال هذه السنوات.

ثالثا: تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه الحضري لولاية ميلة وفقا لتقارير محافظ الحسابات سنة 2014، 2015، 2016

تحليل تقرير سنة 2014:

تضمن تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ميلة سنة 2014 رايا بتحفظ حول مصداقية المعلومات المحاسبية للمؤسسة، كما اشار محافظ الحسابات الى ان عمليات فحصه تمت وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها كما انه قدم في تقريره بعض التحفظات فيما يخص تقييمه لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتتمثل في:

- توجد وثائق متعارف عليها داخل المؤسسة يتم خلالها تسجيل التثبيات المادية وكذلك وثائق اخرى يتم تسجيل المخزونات فيها وهي خاصة بعمليات الجرد، محافظ الحسابات لم يجد هذه الوثائق وبالتالي لم يتم تسجيل التثبيتات وكذلك المخزونات في الوثائق المعدة لهذا الغرض (عدم وجودها بالمؤسسة) لذلك اقترح في التوصية اعداد هذه الوثائق المؤسسة لم تقم في نهاية العام بمراسلة الموردين لتاكيد الرصيد المدون لديهم ومقارنته مع الرصيد الموجود في المؤسسة وحول هذه النقطة اقترح محافظ الحسابات في توصيته تاكيد الرصيد من خلال اللجوء الى هذه العملية confirmation de sold
- المؤسسة وجد لديها سجلات قانونية وهذه السجلات هي سجل الجرد وسجل الجريدة العامة وفيما يخص هذه النقطة وصى محافظ الحسابات بمسك سجلات قانونية حديثة متلائمة مع ماينص عليه القانون التجاري وبالخص دفتر المحاسبة المركزية الذي تسجل فيه العمليات المالية سواء حسب كل يومية او كل حساب والسجل الثاني هو سجل الجرد الذي يتم فيه جرد العمليات المالية ويقصد هنا تصوير الاصول والخصوم وكذلك جدول حسابات النتائج في هذا السجل وقبل تسجيل هذه العمليات يجب ان تكون هذه السجلات مرقمة وممضاة من طرف رئيس المحكمة المختص اقليميا وعليها طابع جبائي بمبلغ 2000 دج لكل سجل.

- اوصى محافظ الحسابات بخلق مصلحة اخرى تتولى عملية الرقابة الداخلية وبالتالي تعديل الهيكل التنظيمي للمؤسسة والمقصود من هذه العملية هو تقوية الرقابة وهذا تفاديا لاعمال الغش والاختلاس التي من الممكن حدوثها اوصى محافظ الحسابات بموائمة القانون الداخلي مع الاتفاقة الجماعية للعمال وهذا من اجل السير الحسن للمؤسسة وتجنب المشاكل الداخلية التي يمكن ان تحدث بين العمال والادارة

تحليل تقرير سنة 2015:

من خلال التوصيات السابقة والتي تضمنها التقرير العام لسنة 2014 ذكر محافظ الحسابات بان المؤسسة:

- لم تحترم ولم تلتزم بالتوصيات المدرجة في ذلك التقرير وخص بالذكر عدم التطبيق الفعلي لهيكل المرتبات والاجور المعمول به في وزارة النقل ولاحظ بان هذه المؤسسة تستعمل هيكل اجور مختلف وخاصة في قاعدة حساب الاجر القاعدي ؛
- وكذلك المؤسسة لم تلتزم بمراسلة الموردين لتاكيد الارصدة وكذلك المؤسسة لم تلتزم باحداث مصلحة داخلية للرقابة الداخلية وايضا م تلتزم بموائمة الاتفاقية الجماعية مع القانون الداخلي ويتضح جليا بان التوصيات السابقة بقت كما هي ولم تنفذ منها اي توصية.

تحليل تقرير سنة 2016:

- بالنسبة لسنة 2016 فان محافظ الحسابات لم يكتب اي توصية بسبب ان التوصيات لم تنفذ منها ولا واحدة لذلك قدم تقريره النهائي بدون توصيات وانهى عهدته على هذا المنوال

❖ من خلال ماتقدم في عرضنا لتقارير محافظ الحسابات المفصلة حول تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث توصل محافظ الحسابات الى العديد من النتائج كان اهمها:

- وجود نقائص فيما يخص السجلات القانونية؛
- لابد من وجود مقاربة بنكية تثبت جميع العمليات التي قامت بها المؤسسة من خلال حساباتها الجارية، وتكون مختتمة في 12/31 من كل سنة تابعة لها؛
- لابد من وجود الوثائق التي تسجل فيها التثبيتات المادية والمخزونات وهي خاصة بعمليات الجرد ؛
- لابد من مراسلة الموردين في نهاية السنة لتاكيد الرصيد المدون لديهم ومقارنته مع الرصيد الموجود في المؤسسة؛
- لابد من موائمة القانون القانون الداخلي مع الاتفاقية الجماعية للعمال؛
- لابد من التطبيق الفعلي لهيكل المرتبات والاجور المعمول به في وزارة النقل؛
- لابد من وجود مصلحة للرقابة الداخلية في المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ميلة.

- لابد من التطبيق الفعلي لهيكل الاجور المعمول به في وزارة النقل

➢ ومن خلال ماتقدم ومن اهم قواعد اي نظام لأي كيان اقتصادي يتجلى دور محافظ الحسابات في اثبات صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية والسجلات القانونية، فيتم التأكد من وجود نظام رقابة داخلية فعال داخل المؤسسة فوجود هذا الاخير يساهم بشكل كبير في تقوية الرقابة وتفادي لأعمال الغش والاختلاس التي يمكن ان تحدث وذلك من خلال التأكد مما يلي:

- التأكد من صحة ومصداقية السجلات القانونية؛
- ملائمة الجرد المادي والمعنوي؛
- التأكد من صحة الحسابات المهمة في حسابات النقديات؛
- التأكد من وجود مصلحة خاصة بالرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- التأكد من ارصدة الموردين والزبائن عن طريق مراسلات رسمية معهم.

خلاصة الفصل:

تعتبر المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولايتي ميلة وورقلة من اهم المؤسسات الوطنية، فوجود نظام رقابة داخلية فعال بهما يعتبر اكثر من ضرورة حتمية لحماية اصولهمما وأموالهما، ولتحقيق اهدافهما المستقبلية.

فبعد اسقاط الجانب النظري على الدراسة الميدانية التي قمنا بها على مستوى مكتب محافظي حسابات المؤسسة توصلنا الى نتائج مكنتنا من معرفة مختلف المراحل التي يتبعها محافظ الحسابات عند قيامه بعملية المراجعة الخارجية وكذلك وجدنا ان نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ليس في المستوى المطلوببالنسبة لمؤسسة مبلة ويعود ذلك الى عدم وجود مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية اضافة الى ان المؤسسة لاتاخذ بعين الاعتبار ملاحظات وتوصيات محافظ الحسابات لمدة ثلاث سنوات وبدون اجراء التغييرات اللازمة، لذلك يجب على المؤسسة خلق مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية وهذا من اجل السير الحسن لنشاط المؤسسة وتفعيل نظام الرقابة الداخلية.

اما مؤسسة ورقلة فنظامها الداخلي جيد وهذا راجع للوجود مصلحة داخللية بها اضافة الى صرامة المسيرين.

الخاتمة

الخاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع "دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية"، للإجابة على اشكالية البحث والتي تدور حول" مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية" وهذا من خلال دراستنا للجانب النظري في الفصل الاول الذي تناولنا فيه مفاهيم حول محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية حيث تبين لنا الهدف من هذه الدراسة هو ابراز دور محافظ الحسابات في تنظيم التسيير داخل المؤسسة من خلال مراجعة نظام الرقابة الداخلية وكشف الاخطاء ورفع مستوى مصداقية المعلومات من خلال علاج نقاط الضعف المتواجدة في النظام وسد الثغرات لتجنب الاختلاسات والتلاعبات من اجل حماية الاصول وتنمية الكفاءة الانتاجية للمؤسسة

اختبار الفرضيات:

- كانت الفرضية الاولى على النحو التالي: للمراجعة الخارجية دور جوهري في المؤسسة؟

من خلال الدراسة التطبيقية لهذا البحث توصلنا الى:

- ان عدم وجود تقسيم واضح للعمل والمهام ينجز عليه نظام ضعيف؛
- عدم اتمام عمل وإهمال عمل السنوات السابقة ينجز عليه نظام ضعيف؛
- فعالية نظام الرقابة الداخلية تجعل المؤسسة تفهم المخاطر وتعرف اسبابها وتمكنها من تتبعها بسهولة.

وهذا مايثبت صحة الفرضية الاولى من خلال ان عملية المراجعة الخارجية لها دور جوهري في المؤسسة

- من خلال اهم النتائج التي تم التوصل اليها في الدراسة التطبيقية فقد تم اختبار صحة الفرضية الثانية حيث تم اثبات صحتها والتي افترضنا فيها ان محافظ الحسابات له دور هام في المؤسسة وهو اثبات صحة ومصداقية القوائم المالية وذلك وفق المراحل القانونية من خلال التأكد من صحة السجلات و الجرد و حسابات النقديات.

ومنه يمكن التطرق الى اهم النتائج التوصل اليها :

- لا تأخذ المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولاية ميلة بعين الاعتبار التوصيات التي يقدمها محافظ الحسابات وهذا بدليل اعطاءه نفس التوصيات لثلاثة سنوات متتالية دون البحث عن حلول ؛
- تمت عملية مراجعة حسابات المؤسسة كما ينبغي من طرف محافظ الحسابات كما انه قام بتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل؛
- وفق النتائج المستخلصة لاحظنا بان تقرير محافظ الحسابات يلعب دور الموجه وأداة لضغط الادارة العليا للقيام بالتصحيحات اللازمة ؛
- نظام الرقابة الداخلية هو عبارة عن اداة للتسيير والوقاية
- عملية المراجعة الخارجية التي يقوم بها محافظ الحسابات تقلل من حدوث الاخطاء وتسعى الى تحسين اداء ونشاط المؤسسة،
- فعالية نظام الرقابة الداخلية يمكن المؤسسة في معرفة مخاطرها وبالتالي تتبعها بسهولة ؛

- ان المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقوائم المالية والغرض من هذه المهمة هو اعداد تقرير يتضمن رايه المهني حول القوائم المالية ويوضع تحت تصرف من له مصلحة في ذلك وبذلك يعتبر تقرير محافظ الحسابات بمثابة وسيلة اتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية .
- يعتبر نظام الرقابة الداخلية مرحلة مهمة من مراحل المراجعة الخارجية، ويتجلى ذلك من خلال تخصيص معيار من معايير المراجعة الخارجية المقبولة عموما لهذه المرحلة .

التوصيات:

بناءا على النتائج المتوصل اليها نقوم بتقديم مجموعة من التوصيات والمتمثلة في:

- على المؤسسة رعاية نظام الرقابة الداخلية وخلق مصلحة للمراجعة الداخلية في المؤسسة
- الاخذ بعين الاعتبار التوصيات المقدمة من طرف محافظ الحسابات والاستفادة منها والقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة
- احترام القواعد والإجراءات الموضوعة من طرف وزارة النقل

افاق البحث:

تناول هذا البحث مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية غير اننا لم نتناول جانبا مهما في هذا البحث وهو:

- معوقات تطبيق ارشادات وتوصيات محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية
- اهمية تقرير محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية

وهذا الامر يتطلب دراسات اضافية والتي لم تشتملها الدراسة الحالية

قائمة المراجع

اولا: الكتب

1. احمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، الطبعة الاولى، دار صفاء، عمان، الأردن، 2009.
2. حسين احمد دحدوح،حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة–الإطار النظري والإجراءات العملية–**، الجزء الأول،الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر،عمان،الاردن،2009.
3. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية والعملية–**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن 2007.
4. زهير الحدرب، **علم تدقيق الحسابات**، الطبعة الاولى، دار البداية، عمان، الأردن 2010.
5. سعود كايد، **تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار الأكاديمية، عمان، الأردن 2013.
6. شحاتة السيد شحاتة، **المراجعة الخارجية الحديثة**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر2016.
7. طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسات التطبيقية–**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
8. عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال**، الجزء الاول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.
9. عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة –المراجعة وحوكمة الشركات ومسؤوليات مراقب الحسابات في مواجهة الأزمة المالية العالمية–** ، الجزء الرابع، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.
10. عطا الله احمد سويلم الحسبان، **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، الطبعة الاولى، دار الراية، عمان،ا الأردن 2009.
11. علي سيد قاسم، مراقب الحسابات– دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة مساهمة–، دار الفكر العربي للنشر، مصر، القاهرة، 1991.
12. غسان فلاح المطارنة، **المدخل إلى تدقيق الحسابات المعاصر**، الطبعة الاولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الاردن، 2013.
13. محمد السيد سرايا، **اصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، الطبعة الاولى، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر2007.
14. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
15. محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية،مصر، 2000.

16. محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة واليات التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001.
17. محمد سمير الصبان،عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية –المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية،مصر2002.
18. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الاولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر التوزيع، عمان، الاردن 2009.
19. هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية** ، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر،عمان، الأردن 2006.
20. وليم توماس، امرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب : احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، 1989.

ثانيا: المجلات

1. إبراهيم العدي رنا صقور، **مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح**، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد36، العدد3، 2014.
2. احمد عبد الرحمان المخادمة وحاكم الرشيد، **أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق–دراسة ميدانية–**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، المجلد3، العدد4، 2007.
3. الأزهر عزه، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد5، 2012.
4. حسام الدين خداش وآخرون، **اثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات–دراسة ميدانية:لاراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية في شركات القطاع المالي والمستثمرين المؤسسين والاكاديميين–**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ،المجلد7، العدد4، 2011.
5. زوهري جليلة، **اثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة جيلالي اليابس بسيدي بلعباس، العدد04، 2015.
6. عمر شريفي، **مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة سطيف01، العدد12، 2012.
7. فراس خضير الزبيدي، **العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين–دراسة ميدانية–**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، المجلد3، العدد7، 2014.
8. مصباح محمد يوسف البر موسي محمد احمد، **مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الأداء المهني– دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية الخرطوم–**، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة النيلين بالمملكة العربية السعودية –الدمام–، المجلد1، الطبعة 17، 2014.

الملتقيات:

1. سايج فايز، **انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات**، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول:مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق،جامعة سعد دحلب ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، البليدة، يومي 13- 14 ديسمبر2011.

الجرائد:

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون 10-91 يحدد القانون الاساسي النموذجي للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري**، العدد18، الجزائر، المؤرخ في 28ربيع الاول عام 1431 الموافق ل14 مارس 2010.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون 01/10 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 42، الجزائر، المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010.

المذكرات:

1. بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة– دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا سطيف–**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.
2. حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة ماجيستيرمنشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.
3. شعبان إبراهيم نسمان، **مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300(التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني –دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة–** ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية–غزة، فلسطين، 2014.
4. عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية– دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة–**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة 20اوت1955،سكيكدة، 2007.

المطبوعات:

مقدم خالد، عبد الله مايو، **نظام الرقابة الداخلية**، مطبوعة مقدة لطلبة السنة الثالثة محاسبة ومراجع والسنة الاولى ماستر دراسات محاسبية وجبائية معمقة، 2016.

القوانين:

القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، الامر رقم 75-،2007، 59 .

الكتب الاجنبية:

MOKHTAR BELAIBOUD, Guide **Pratique d'audit Financier Et Comptable**, E2, la maison des livres, Alger, 1982, p17

Ali matallah, Hassina charikh,**De certaines professions libérales - la profession d'expert**

comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agree-, 1ere édition, Houma éditions ,Alger ,2006,p8

. Wally j.smieliauskas, kathryn bewley, **audit – une approche internationale**, cheneliére education,canada,2013.

المواقع:

[1] http://www.cn-onec.dz/index.php/8-actualites/68-decision-n-23-du-15-03-2017-de-monsieur-le-ministre-des-finances-portant-normes-algeriennes-d-audit-naa-520-570-610-620ة
00:14/4/2018,14

الملاحق

تعيين الكيان: المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري ولاية ميلة
حي بو الطوط العمارة الإدارية الطابق الرابع -ولاية ميلة -

**** قبول الوكالة ****

تطبيقا للأمر رقم 05-05 المؤرخ في 18 جمادى الثانية عام 1426 الموافق 25 يوليو سنة 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 وخاصة المادة 12 التي تنص على أنه يتعين على الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة أن تعين ابتداء من السنة المالية 2006 ولمدة ثلاث (3) سنوات محافظا للحسابات.

تطبيقا للمادة 66 من القانون 10-13 المؤرخ في 2010/12/29 المتضمن قانون المالية 2011 الذي يعدل المادة 44 من القانون 09-09 المؤرخ في 2009/12/30 المتضمن قانون المالية 2010.

تطبيقا للائحة رقم :/.... بتاريخ.....التي تم فيها تعييني كمحافظ حسابات للسنوات .2014.... حتى.2016. وهذا تطبيقا للأحكام والتشريعات السالفة الذكر.

أصرح بأنني غير خاضع لأي مانع أو إجراء قانوني يتنافى مع ما هو منصوص عليه في التشريع أو التنظيم الساري المفعول.

السيد (ة) (الاسم واللقب): بن عصمان محمد الشريف
رقم التسجيل في جدول المصف الوطني: 1523 بتاريخ 1996/03/30
العنوان: حي 20 أوت 1955 شلغوم العيد
الهاتف: 81-70-45-(031)

حرر ب شلغوم العيد يوم: 2014/01/02

إمضاء مسبوق بعبارة
بالموافقة

Monsieur le président Messieurs les membres du conseil d'administration

de l'ETU de la Wilaya de Ouargla

Rapport sur les procédures de contrôle interne

Le contrôle effectue au niveau de l'établissement mon conduit aux conclusions suivantes :

1 - Les livres légaux:

Le contrôle des livres légaux de l'établissement nous a permis de constater 'existence des livres suivant :

- ***le livre journal***
- ***le livre de paie***
- ***le livre d'inventaire comptable***
- ***le livre d'inventaire physique.***
- ***registre des assemblées***

Je dois rappeler que ces livres existent au niveau de l'établissement et ils sont régulièrement tenus.
Par ailleurs les autres livres soumis à l'inspection travail et à la CNAS sont également tenus à jours ; il s'agit des livres suivants :
Registre des accidents de travail.des mises en demeure
Registre du personnel s congé payé
Registre des arrêts de travail
Registre d'hygiène et sécurité.
Registre des accidents

2 - Les inventaires physiques :

La prise d'inventaires physiques des biens amortissables a été mené d une manière convenable, les écati ont été identifies et explique parfaitement (voir lettre de D A G N 6046)

3 - Les comptes de disponibilité :

Les comptes de trésorerie (BADR BANK) et le compte trésor ont fait objet de suivi et de rapprochement au cour de l'exercice considéré, les chèques en

circulation restant sont en nombre de quatre, non positionné par la banque au 31/12/2014.

4 - La gestion de personnel et paie:

Mes investigations au niveau du service paie n'ont pas aboutis à des remarques ou insuffisances particulières, mais je dois vous recommander de continuer sur le logiciel paie (DLG PC paie).

5 - La gestion de stocks:

Mes investigations au niveau du service stocks ont aboutis aux remarques suivantes :
Le suivi des stocks se fait dune manière informatise suivant un logiciel interne a l'établissement ce fait les responsables sont soulage durant cette exercice.

6 - La revue générale des états avant clôture:

Je doit vous informer que j'ai procédé au contrôle par sondage de l'ensemble des écritures comptables avant la clôture , les grands livres et les divers journaux auxiliaires et les états de clôture (BILAN & CR) avant l'arrêt des comptes.

Mon contrôle à ce sujet na pas relève de remarques importantes méritant à décrire.

Monsieur le président Messieurs les membres du conseil d'administration de l'ETU de la Wilaya de Ouargla

Rapport sur les procédures de contrôle interne

Le contrôle effectue au niveau de l'établissement mon conduit aux conclusions suivantes :

1 - Les livres légaux:

Le contrôle des livres légaux de l'établissement nous a permis de constater 'existence des livres suivant :

- ***le livre journal***
- ***le livre de paie***
- ***le livre d'inventaire comptable***
- ***le livre d'inventaire physique.***
- ***registre des assemblées***

Je dois rappeler que ces livres existent au niveau de l'établissement et ils sont régulièrement tenus.

Par ailleurs les autres livres soumis à l'inspection travail et à la CNAS sont également tenus à jours ; il s'agit des livres suivants :

Registre des accidents de travail.des mises en demeure

Registre du personnel s congé payé

Registre des arrêts de travail

Registre d'hygiène et sécurité.

Registre des accidents

2 - Les inventaires physiques :

La prise d'inventaires physiques des biens amortissables a été mené d une manière convenable, d'ou nous n'avons pas constate les écarts car les ajustements de sortie des immobilisations ont été comptabilise en fin de l'exercice

3 - Les comptes de disponibilité :

Les comptes de trésorerie (BADR BANK) et le compte trésor ont fait objet de suivi et de rapprochement au cour de l'exercice considéré, les chèques en circulation restant sont en nombre de cinq en dépenses et un en recette, non positionné par la banque au 31/12/2015.

4 - La gestion de personnel et paie:

Mes investigations au niveau du service paie n'ont pas aboutis à des remarques ou insuffisances particulières, mais je dois vous recommander de continuer sur le logiciel paie (DLG PC paie)

5 - La gestion de stocks:

Mes investigations au niveau du service stocks ont aboutis aux remarques suivantes :

Le suivi informatise des stocks s'est améliorer durant les derniers exercices suite a l'exploitation du nouveau progiciel des stocks propre a l'entreprise ETUSO.

6 - La revue générale des états avant clôture:

j'ai procédé au contrôle par sondage de l'ensemble des écritures comptables avant la clôture, les grands livres et les divers journaux auxiliaires et les états de clôture (BILAN & CR) avant l'arrêt des comptes.

Mon contrôle à ce sujet na pas relève de remarques importantes méritant à décrire.

Fait à Ouargla le 10/07/2016

Le Commissaire Aux Comptes.

Monsieur le président Messieurs les membres du conseil d'administration

de l'ETU de la Wilaya de Ouargla

Rapport sur les procédures de contrôle interne

Le contrôle effectue au niveau de l'établissement mon conduit aux conclusions suivantes :

1 - Les livres légaux:

Le contrôle des livres légaux de l'établissement nous a permis de constater 'existence des livres suivant :

- ***le livre journal***
- ***le livre de paie***
- ***le livre d'inventaire comptable***
- ***le livre d'inventaire physique.***
- ***registre des assemblées***

Je dois rappeler que ces livres existent au niveau de l'établissementet ils sont régulièrement tenus.

Par ailleurs les autres livres soumis à l'inspection travail et à la CNAS sont également tenus à jours ; il s'agit des livres suivants :

Registre des accidents de travaildes mises en demeure

Registre du personnel s congé payé

Registre des arrêts de travail

Registre d'hygiène et sécurité.

Registre des accidents

2 - Les inventaires physiques :

La prise d'inventaires physiques des biens amortissables a été menéd'une manière convenable, d'où nous n'avons pas constatédes écartscar les ajustements de sortie des immobilisations ont été comptabilise en fin de l'exercice

3 - Les comptes de disponibilité :

Les comptesde trésorerie (BADR BANK) et le compte trésor ont fait objet de suivi et de rapprochement au cour de l'exercice considéré, les chèques en circulation restant sont en nombre de 08huit en dépenses et un chèque annulé au 31/12/2016.(Comptedépense)

4 - La gestion de personnel et paie:

Mes investigations au niveau du service paie n'ont pas aboutis à des remarques ou insuffisances particulières, mais je dois vous recommander de continuer sur le logiciel paie (DLG PC paie)

5 - La gestion de stocks:

Mes investigations au niveau du service stocks ont aboutis aux remarques suivantes :

Le suivi informatise des stocks s'est améliorer durant les derniers exercices suite àl'exploitation du nouveau progiciel des stocks propre à l'entrepriseETUSO.

6 - La revue générale des états avant clôture:

J'ai procédé au contrôle par sondage des écritures comptables avant la clôture, les grands livres et les divers journaux auxiliaires et les états de clôture (BILAN & CR) avant l'arrêt des comptes.

Mon contrôle à ce sujet n'a pas relève de remarques importantes méritant à décrire.

Fait à Ouargla le 26/01/2017

Le Commissaire Aux Comptes.

Cac ETUO 2016 B/A .

* **معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:** المؤسسة غير معنية بهذا المعيار.

* **معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمسة (05) الأخيرة:**

السنة	نتيجة الدورة
2012	- 7 828 647.28
2013	- 37 851 287.14
2014	+ 5 977 764.76
2015	– 53 848 550.16
2016	- 66 709 586.57

* **معيار حول اجراءات الرقابة الداخلية:** المؤسسة لا تتوفر على مصلحة او هيكل خاص للقيام بهذه المهمة , وعليه فإننا نوصي باستحداث هذه المصلحة او الهيكل في أقرب الآجال.

مكتب محافظة الحسابات و المراقبة - بن عصمان محمد الشريف -

الاعتماد رقم 1523 بتاريخ 1996/03/30

حي 20 أوت 1955 شلغوم العيد

إلى السيد / رئيس مجلس الإدارة

والسادة / أعضاء مجلس الإدارة

تطبيقا للمقرر الوزاري المشترك والمتضمن تجديد وكالة محافظ الحسابات المؤرخ بتاريخ 14 أوت 2014, اين تم تجديد مهمتي كمحافظ حسابات لدى المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري في مدينة ميلة.

وتبعا للمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 مايو 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات واشكال واجال ارسالها وبناءا على القرار رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 والذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

يشرفني أن أقدم لكم التقرير التالي حول:

- القوائم المالية التي تم إغلاقها من طرف إدارة المؤسسة في 2016/12/31.

- المراجعات والمعلومات الخاصة المنصوص عليها في القانون و الخاصة بسنة 2016 .

مسؤولية إدارة المؤسسة عن القوائم المالية:

اذكركم أن اعداد الكشوف المالية السنوية للمؤسسة يقع على عاتق المسؤولين على ادارة المؤسسة, وهذه المسؤولية تستلزم :

- مسك محاسبي وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبة المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في : 2007/11/25 والمتضمن النظام المحاسبي المالي والنصوص المنبثقة عنه والمتمثلة خاصة في :

* الميزانية (الأصول و الخصوم)

* جدول حساب النتائج

1

* **معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين**: المؤسسة غير معنية بهذا المعيار.

* **معيار حول تطور نتيجة السنوات الأربعة (04) الأخيرة**:

السنة	نتيجة الدورة
2012	- 7 828 647.28
2013	- 37 851 287.14
2014	+ 5 977 764.76
2015	- 55 205 056.64

* **معيار حول اجراءات الرقابة الداخلية**: المؤسسة لا تتوفر على مصلحة او هيكل خاص للقيام بهذه المهمة , وعليه فإننا نوصي باستحداث هذه المصلحة او الهيكل في أقرب الآجال.

مكتب محافظة الحسابات و المراقبة - بن عصمان محمد الشريف -

الاعتماد رقم 1523 بتاريخ 1996/03/30

حي 20 أوت 1955 شلغوم العيد

إلى السيد / رئيس مجلس الإدارة

والسادة / أعضاء مجلس الإدارة

تطبيقا للمقرر الوزاري المشترك والمتضمن تجديد وكالة محافظ الحسابات المؤرخ بتاريخ 14 أوت 2014, اين تم تجديد مهمتي كمحافظ حسابات لدى المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري في مدينة ميلة.

وتبعا للمرسوم التنفيذي رقم 11- 202 المؤرخ في 26 مايو 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات واشكال واجال ارسالها وبناءا على القرار رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 والذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

يشرفني أن أقدم لكم التقرير التالي حول:

- القوائم المالية التي تم إغلاقها من طرف إدارة المؤسسة في 2015/12/31.

- المراجعات والمعلومات الخاصة المنصوص عليها في القانون و الخاصة بسنة 2015.

مسؤولية إدارة المؤسسة عن القوائم المالية:

هذه القوائم المالية مسؤولية إدارة المؤسسة , فالإدارة مسؤولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضا عادلا وواضحا وفقا لمعايير النظام المالي والمحاسبي وفي ضوء القوانين المعمول بها والمتمثلة في :

- الميزانية (الأصول و الخصوم)

- جدول حساب النتائج

بالإضافة إلى مختلف القوائم المالية , المنصوص عليها في القرار المؤرخ بتاريخ 26 جانفي 2008 والمعدة طبقا للنظام المحاسبي والمالي واخص بالذكر

1

* **معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين**: المؤسسة غير معنية بهذا المعيار.

* **معيار حول تطور نتيجة السنوات الثلاثة (03) الأخيرة**:

السنة	نتيجة الدورة
2012	– 7 828 647.28
2013	– 37 851 287.14
2014	+ 5 977 764.76

* **معيار حول اجراءات الرقابة الداخلية**: المؤسسة لا تتوفر على مصلحة او هيكل خاص للقيام بهذه المهمة , وعليه فإننا نوصي باستحداث هذه المصلحة او الهيكل في أقرب الآجال.

مكتب محافظة الحسابات و المراقبة

بن عصمان محمد الشريف

الاعتماد رقم 1523 بتاريخ 1996/03/30

حي 20 أوت 1955 شلغوم العيد

إلى السيد / رئيس مجلس الإدارة

والسادة / أعضاء مجلس الإدارة

تطبيقا للمقرر الوزاري المشترك والمتضمن تجديد وكالة محافظ الحسابات المؤرخ بتاريخ 14 أوت 2014, اين تم تجديد مهمتي كمحافظ حسابات لدى المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري في مدينة ميلة.

وتبعا للمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 مايو 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات واشكال واجال ارسالها وبناءا على القرار رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 والذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

يشرفني أن أقدم لكم التقرير التالي حول:

- القوائم المالية التي تم وقفها من طرف إدارة المؤسسة في 2014/12/31.
- المراجعات والمعلومات الخاصة المنصوص عليها في القانون و الخاصة بسنة 2014.

مسؤولية إدارة المؤسسة عن القوائم المالية:

هذه القوائم المالية مسؤولية إدارة المؤسسة , فالإدارة مسؤولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضا عادلا وواضحا وفقا لمعايير النظام المالي والمحاسبي وفي ضوء القوانين المعمول بها والمتمثلة في :

- الميزانية (الأصول و الخصوم)
- جدول حساب النتائج

بالإضافة إلى مختلف القوائم المالية , المنصوص عليها في القرار المؤرخ بتاريخ 26 جانفي 2008 والمعدة طبقا للنظام المحاسبي والمالي واخص بالذكر

الملحق رقم 11

Article 05 : localisation de la mission

La mission sera exécutée au siège de l'entreprise et au cabinet installe à la daïra de chelghoum laid.

Article 06 : Délais d'exécution

Les missions et obligations mises à la charge du cabinet au titre de la présente convention doivent être exécutées dans un délai légal de 45 jours après la clôture des comptes.

Le commissaire aux comptes est convoqué à la réunion de conseil d'administration qui arrête les comptes **15 jours** avant la réunion.

Article 07 : Montant de la convention

Le montant de présente convention par exercice proposé s'élevé à la somme de :

En chiffre : **400 000.00 DA**.

En lettre : **Quatre cent mille dinars.**

Le montant de la présente convention pour un mondât de **03** années s'élevé à la somme de : **Un million deux cent mille dinars (1 200 000.00 DA).**

Article 08 : Règlement Des Prestations

Le règlement des prestations se fera conformément au calendrier suivant :

- **30%** au commencement des de travaux.

- **70%** après la réunion du conseil d'administration.

Les paiements se feront par virement bancaire ou cheque bancaire sur présentation de la note d'honoraire établie en (03) exemplaire.

Article 09 : Obligations du cabinet

- le commissaire aux comptes est tenu d'observer le secret professionnel dans l'exercice de sa mission (profession) tel que stipulé dans loi **N°= 10-01** du **29-06-2010.**

- le commissaire aux comptes et ses collaborateurs sont tenus au respect des règles de discipline et de circulation interne de l'entreprise.

Article 10 : Obligation de l'entreprise

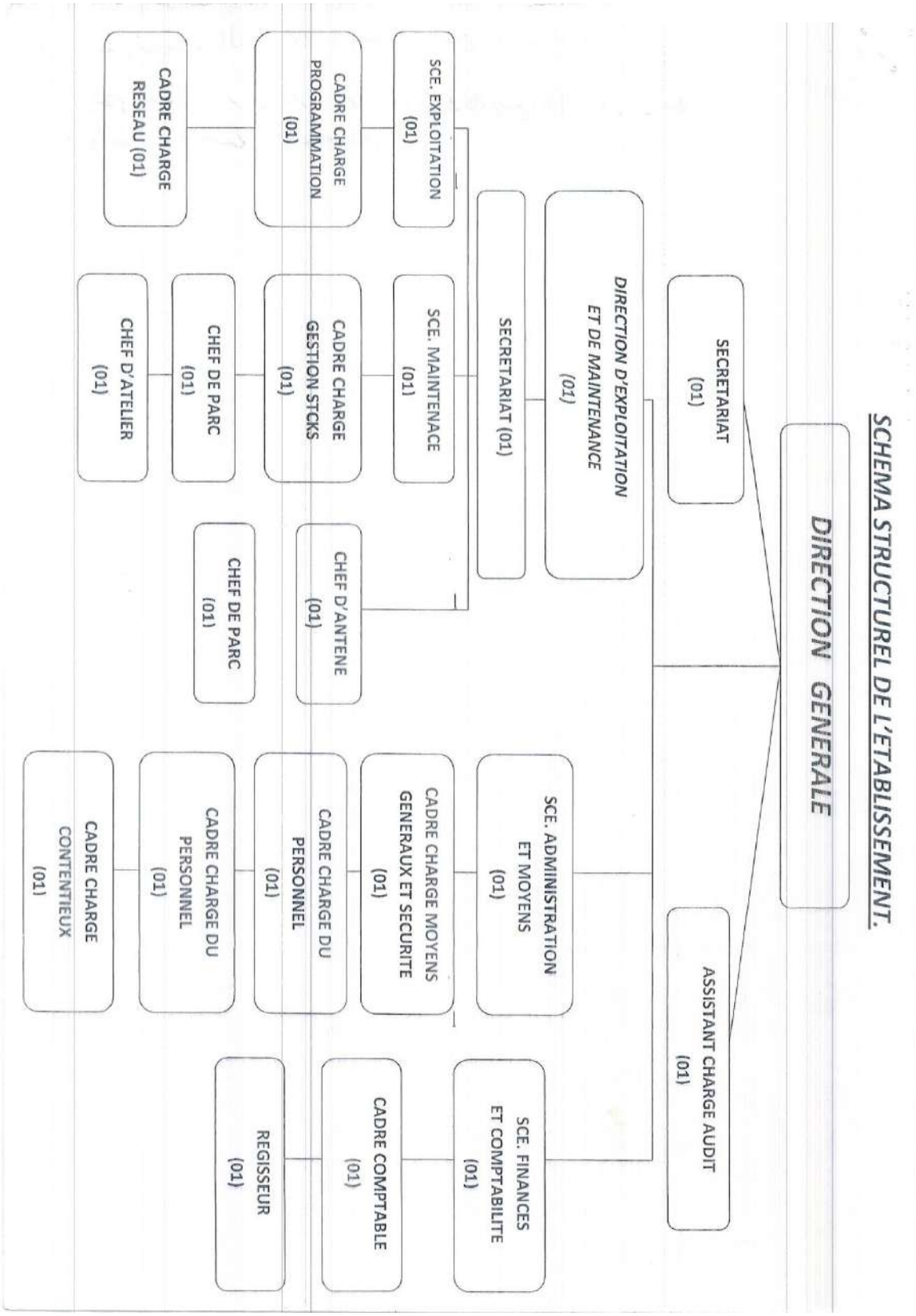
La présente convention emporte pour l'entreprise l'obligation général d'information et de collaboration à l'égarât à terne l'objet de la mission.

L'entreprise prend toutes la disposition nécessaires au déroulement normal des travaux et en particulière à :

- Communiquer en temps utile les informations demandées.

محمد الشريف بن عصمان
BENOSMANE Med. Cherif
COMMISSAIRE AUX COMPTES
COMPTABLE AGREE
Agrément N° 1523
CHELGHOUM-LAID

الملحق رقم 12



مكتب محافظة الحسابات والمراقبة - بن عصمان محمد الشريف -

حي 20 أوت 1955 شلغوم العيد

الرقم الجبائي : 196543030089130

رقم المادة : 43030801081

الهاتف : 031.45.70.81

مذكرة اتعاب

لفائدة: المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه الحضري – ولاية ميلة

المقر الاجتماعي : حي بوالطوط العمارة الادارية الطابق الرابع – ولاية ميلة

بيان العملية	المبلغ
تقرير محافظة الحسابات سنة 2016	257 475.00
المبلغ الكلي	257 475.00

أوقف مبلغ هذه المذكرة : مئتان وستون ألف و مئتان و خمسة وسبعون دينار.

شلغوم العيد في 08/ 05/2017

الفهرس

الفهرس

الاهداء I
الشكر..... II
ملخص..... III
قائمة الجداول..... IV
قائمة الاشكال..... V
قائمة الملاحق..... VI
قائمة الاختصارات والرموز..... VII
المقدمة العامة..... أ – ب
الفصل الأول : مهنة محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية..... 1
تمهيد..... 2
المبحث الأول : الاطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات..... 3
المطلب الأول : ماهية محافظ الحسابات..... 3
الفرع الاول:تعريف محافظ الحسابات..... 3
الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات..... 4
الفرع الثالث: مسؤوليات وواجبات محافظ الحسابات..... 5
المطلب الثاني: تقارير محافظ الحسابات..... 7
الفرع الأول: مفهوم تقارير محافظ الحسابات..... 7
الفرع الثاني: معايير اعداد التقرير..... 8
الفرع الثالث: انواع تقارير محافظ الحسابات..... 8
الفرع الرابع: مكونات تقرير محافظ الحسابات..... 10
الفرع الخامس: نماذج لتقارير محافظ الحسابات..... 11
الفرع السادس: اهمية تقرير محافظ الحسابات..... 13
المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية..... 14
المطلب الأول: تعريف واساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية..... 14
الفرع الأول:: تعريف نظام الرقابة الداخلية..... 14
الفرع الثاني:اساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية..... 15
الفرع الثالث: اهداف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة..... 16
الفرع الرابع: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية..... 18
المطلب الثاني: محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية..... 19

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية.....22
المبحث الأول: طريقة وادوات الدراسة.....25
المطلب الأول: عموميات حول المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولايتي ميلة وورقلة.....25
الفرع الأول:: تقديم المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه حضري لولايتي ميلة وورقلة.....25
الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....27
المطلب الثاني: مراحل عملية المراجعة الخارجية في المؤسسة.....30
المبحث الثاني: ادوات جمع البيانات.....35
المطلب الأول : تحليل و قياس المقابلة.....35
الفرع الاول:تقديم المقابلة الشخصية.....35
الفرع الثاني مناقشة وتحليل المقابلة.....41
المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.....42
الفرع الأول: عرض النتائج 42
الفرع الثاني: مناقشة النتائج.....49
خلاصة الفصل.....55
الخاتمة.....57
المراجع.....58
الملاحق.....62